الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحـــــــــة

مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه علـــــــــوم

الشعبة : علوم اقتصادية

التخصص : تحليل استراتيجي صناعي، مالي ومحاسبي

من طرف : صبرينة العايب

عنوان الأطروحة:

دور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في الجزائر

-دراسة حالة-

أطروحة مناقشة بتاريخ2024/12/16 أمام لجنة المناقشة المشكلة من :

الرقم	اللقب و الإسم	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصفة
01	عبد الوحيد صرارمة	أستاذ	جامعة أم البواقي	رئيسا
02	أحمد بوراس	أستاذ	جامعة قسنطينة1	مشرفا
03	خالد مسيف	أستاذ	جامعة أم البواقي	عضوا
04	محمد بوطلاعة	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي ميلة	عضوا
05	هندة مدفوني	أستاذ محاضر أ	جامعة أم البواقي	عضوا
06	مهدي شباركة	أستاذ محاضر أ	جامعة قسنطينة2	عضوا

السنة الدراسية: 2024/2025

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحـــــــــة

مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه علـــــــــوم

الشعبة : علوم اقتصادية

التخصص : تحليل استراتيجي صناعي، مالي ومحاسبي

من طرف : صبرينة العايب

عنوان الأطروحة:

دور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في الجزائر

-دراسة حالة-

أطروحة مناقشة بتاريخ2024/12/16 أمام لجنة المناقشة المشكلة من :

الرقم	اللقب و الإسم	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصفة
01	عبد الوحيد صرارمة	أستاذ	جامعة أم البواقي	رئيسا
02	أحمد بوراس	أستاذ	جامعة قسنطينة1	مشرفا
03	خالد مسيف	أستاذ	جامعة أم البواقي	عضوا
04	محمد بوطلاعة	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي ميلة	عضوا
05	هندة مدفوني	أستاذ محاضر أ	جامعة أم البواقي	عضوا
06	مهدي شباركة	أستاذ محاضر أ	جامعة قسنطينة2	عضوا

السنة الدراسية: 2024/2025

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في الجزائر، و تقييم مدى فعاليته في اكتشاف ومنع الفساد المالي والتبليغ عنه والوقاية منه، وكذلك اقتراح استراتيجيات لتحسين أداء التدقيق الخارجي وزيادة فعاليته في مكافحة الفساد، حيث اعتمدت على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي واستخدمت التحليلي الاحصائي وتوصلت للنتائج التالية:

- وجود ارتباط قوي بين كفاءة وخبرة المدققين الخارجيين ومدى استقلاليتهم وموضوعيتهم على فعالية التدقيق الخارجي في اكتشاف الفساد المالي؛
- تساهم الشفافية والمساءلة في تحسين فعالية التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد المالي؛
- يلعب نظام الرقابة الداخلية ومراقبة المخاطر دورا هاما في اكتشاف الفساد المالي؛
- التدقيق الخارجي فعال في اكتشاف حالات الفساد المالي، خاصة عندما يتمتع المدققون بالكفاءة والاستقلالية؛
- يساهم التدقيق الخارجي في منع الفساد المالي من خلال التبليغ عن الحالات المشبوهة والمخالفات؛
- يلعب التدقيق الخارجي دورا وقائيا من خلال تعزيز نظم الرقابة الداخلية وزيادة الشفافية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، الفساد المالي، الاستقلالية، الموضوعية، الخبرة، الكفاءة، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، الشفافية، المساءلة.

Résumé :

Cette étude vise à analyser le rôle de l'audit externe dans la réduction de la corruption financière en Algérie et à évaluer son efficacité dans la détection, la prévention et le signalement de la corruption, ainsi que dans la mise en œuvre de mesures préventives. Elle propose également des stratégies pour améliorer la performance de l'audit externe et accroître son efficacité dans la lutte contre la corruption. L'étude s'appuie sur une approche descriptive et analytique, ainsi que sur des outils d'analyse statistique, et a permis de parvenir aux résultats suivants :

- Une corrélation forte entre la compétence et l'expertise des auditeurs externes, ainsi que leur indépendance et objectivité, sur l'efficacité de l'audit externe dans la détection de la corruption financière ;

- La transparence et la reddition de comptes contribuent à renforcer l'efficacité de l'audit externe dans la lutte contre la corruption financière ;

- Le système de contrôle interne et la gestion des risques jouent un rôle important dans la détection de la corruption financière ;

- L'audit externe est efficace dans l'identification des cas de corruption financière, en particulier lorsque les auditeurs disposent de compétences et d'indépendance ;

- L'audit externe contribue à prévenir la corruption financière en signalant les cas suspects et les irrégularités ;

- L'audit externe joue un rôle préventif en renforçant les systèmes de contrôle interne et en augmentant la transparence.

Mots-clés : Audit externe, corruption financière, indépendance, objectivité, expertise, compétence, contrôle interne, gestion des risques, transparence, reddition de comptes.

Abstract:
This study aims to analyze the role of external auditing in reducing financial corruption in Algeria and to assess its effectiveness in detecting, preventing, and reporting corruption, as well as implementing preventive measures. It also proposes strategies to improve the performance of external auditing and enhance its efficiency in combating corruption. The study adopts a descriptive and analytical approach, utilizing statistical analysis tools, and has led to the following findings:

- A strong correlation between the competence and expertise of external auditors, as well as their independence and objectivity, and the effectiveness of external auditing in detecting financial corruption;
- Transparency and accountability contribute to enhancing the effectiveness of external auditing in fighting financial corruption;
- The internal control system and risk management play a significant role in detecting financial corruption;
- External auditing is effective in identifying cases of financial corruption, particularly when auditors possess competence and independence;
- External auditing helps prevent financial corruption by reporting suspicious cases and irregularities;
- External auditing plays a preventive role by strengthening internal control systems and increasing transparency.

Keywords: External auditing, financial corruption, independence, objectivity, expertise, competence, internal control, risk management, transparency, accountability.

كلمة شكر

أولا وقبل كل شيء أشكر الله عز وجل على منحي القوة والإرادة لإتمام هذا العمل المتواضع.

أود أيضا أن أعبر عن الامتنان العميق و الشكر الصادق للمشرف على هذا العمل الأستاذ أحمد بوراس

كما أتقدم بالشكر إلى كل الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تقييمهم وتوجيهاتهم ،

الأستاذ عبد الوحيد صرارمة، الأستاذ خالد مسيف، الدكتورة هندة مدفوني ، والدكتور محمدي شباركة

والأستاذ زبير عياش على دعمه و توجيهاته

إلى كل الأساتذة والزملاء و أخص بالذكر

الأستاذة شيروف فضيلة، الأستاذة والي سعيدة، الأستاذة وبلية فريدة ، الأستاذة رواج عايدة.

كل أساتذة وعمال جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي

وإلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد.

شكرا

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	
الملخص	
الشكر	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
فهرس الملاحق	
فهرس المختصرات	
المقدمة	أ– د
الفصل الأول: مراجعة الأدبيات	
تمهيد	02
المبحث الأول: المحددات المفاهمية للتدقيق الخارجي	**03**
المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي	03
المطلب الثاني: تعريف التدقيق الخارجي وأنواعه:	11
المطلب الثالث: النظريات المفسرة للتدقيق الخارجي (الأهمية والأهداف)	17
المطلب الرابع: معايير التدقيق الخارجي	31
المبحث الثاني: مقاربات مفاهيمية للفساد المالي ومكافحته	**42**
المطلب الأول: ماهية الفساد المالي ومكافحته	42
المطلب الثاني: آليات مكافحة الفساد (التشريعات الدولية)	56
المطلب الثالث: الإجراءات الأساسية للتدقيق الخارجي	58
المبحث الثالث: الإطار التشريعي لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر	**75**
المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	79
المطلب الثاني: الإطار المؤسساتي لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر	83
المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية	

المبحث الرابع: عرض وتحليل الدراسات السابقة	**100**
المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية	100
المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الانجليزية	105
المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة	115
خلاصة	121
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	**123**
المبحث الأول: الطريقة والأدوات	**124**
المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة	124
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة	127
المبحث الثاني: النتائج والمناقشات	**131**
المطلب الأول: النتائج	131
المطلب الثاني: مناقشة النتائج	197
خلاصة	205
الخاتمة	207
قائمة المراجع	216
الملاحق	231

واجهة الجداول والأشكال والملاحق

فهرس الأشكال.....

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
2-1	نموذج الدراسة	126
2-2	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	133
2-3	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	135
2-4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	136
2-5	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	138
2-6	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية في مجال التدقيق الخارجي لتمثيل التمثيل البياني للبواقي غير المعيارية مع التوقعات المعيارية	140
2-7	التمثيل البياني لتوزيع الأخطاء	183
2-8	المدرج التكراري لتوزيع الأخطاء العشوائية	184
2-9		185

فهرس الجداول.....

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي	10
1-2	الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي	14
1-3	يوضح تطور أهداف التدقيق	26
1-4	تأثير الأخطاء والمخالفات وأهميتها النسبية على نوعية رأي المدقق	27
1-5	ما ينتج عن التقرير المالي الغشي	70
1-6	ما ينتج عن اختلاس الموجودات	71
1-7	المسؤولية الجزائية للمدققين الخارجيين	99
2-1	درجات مقياس ليكارت الخماسي	128
2-2	معامل الثبات الفا كرونباخ لمحاور أداة القياس	129
2-3	اختبار التوزيع الطبيعي	130
2-4	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	132
2-5	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	133
2-6	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	135
2-7	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	137
2-8	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية في مجال التدقيق الخارجي	139
2-9	التحليل الوصفي لبعد الكفاءة والخبرة	141
2-10	التحليل الوصفي لبعد الاستقلالية والموضوعية	143
2-11	التحليل الوصفي لبعد الشفافية والمساءلة	146
2-12	التحليل الوصفي لبعد الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	148
2-13	التحليل الوصفي لبعد الاكتشاف	151
2-14	التحليل الوصفي لبعد المنع والتبليغ	154
2-15	التحليل الوصفي لبعد الوقاية	156
2-16	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الأولىA	160

2-17	نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الأولىA	160
2-18	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الأولىA	161
2-19	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانيةA	162
2-20	نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثانيةA	163
2-21	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانيةA	164
2-22	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثالثة A	165
2-23	نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثالثةA	165
2-24	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثالثةA	166
2-25	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الرابعةA	167
2-26	نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الرابعةA	168
2-27	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الرابعة A	169
2-28	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الرئيسية الاولى A	170
2-29	نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الرئيسية الأولى	170
2-30	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الرئيسية الاولى	171
2-31	نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لدور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص	173
2-32	معاملات الارتباط الخاصة بالنماذج المختلفة للانحدار الخطي المتعدد للدراسة	178
2-33	اختبار درجة التساهل(Tolerance) واختبار مع المتباين التضخم(VIF)	182
2-34	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الاولىB	186

2-35	نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الاولىB	**187**
2-36	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الاولىB	**188**
2-37	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانيةB	**189**
2-38	نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثانيةB	**189**
2-39	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانية B	**190**
2-40	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثالثةB	**191**
2-41	نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثالثةB	**192**
2-42	نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثالثة B	**193**
2-43	نتائج التباين المتعددMANOVA للفرضية الرئيسية الثانية	**195**

فهرس الملاحق.....

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
1	استمارة الاستبيان	231
2	نتائج مخرجات برمجية SPSS	238

مقدمة

مقدمة.....

توطئة:

يعتبر الفساد المالي ظاهرة ممتدة لا ترتبط بفترة تاريخية أو بدولة معينة، فهي تأخذ أشكالا متعددة تتغير بتغير الفترات التاريخية، و رغم قدمها إلا أنها لم تحض بالاهتمام الكافي من قبل الباحثين والمهتمين، الى ان ما يميز الفساد المالي اليوم قدرته المذهلة على تدمير المجتمعات بشكل شامل ، وقد ازداد انتشار هذه الظاهرة في الدول النامية باعتبارها بيئة خصبة لنموها حيث تنعدم أساليب الحكم الراشد وما تتطلبه من شفافية تكفل ضمان وجود رقابة مستمرة لأداء الأجهزة الإدارية، بل تسيطر قواعد البيروقراطية على المؤسسات والإدارات الحكومية و سوء الاستخدام المتعمد للأموال من قبل المسؤولين الحكوميين الذين يخدمون مصالحهم الخاصة بدلا من المصالح العامة، الرشوة، والمحسوبية، إلى التلاعب أو الاحتيال لأجل تحقيق مصالح غير مشروعة.

وهذا ما شهده العالم في السنوات الأخيرة من فضائح فساد مالي تورطت فيها بعض شركات التدقيق الرائدة، مما أدى إلى هشاشة الثقة في مهنة التدقيق، و الذي اثر سلبا على ثقة المجتمع وأصحاب المصالح والمساهمين والمستثمرين الذين يعتمدون على خدمات التدقيق الخارجي لاتخاذ قراراتهم، إذ تعتبر التقارير المالية المصادق عليها من المدقق الخارجي ضمانا لجودة المعلومات المالية، وتقديم الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، كما يتم الاعتماد عليها في تقييم الأداء الحالي والمستقبلي للمؤسسة واتخاذ القرارات الاستثمارية. ولكن مع تورط بعض شركات التدقيق في فضائح الفساد المالي ، اهتزت هذه الثقة وأصبحت المهنة التدقيق محط شك وارتياب، مما أثر بشكل كبير على سمعتها ومصداقيتها.

شهدت بداية القرن 21 عدة اخفاقات و انهيارات المالية التي طالت بعض الشركات العالمية مثل Enronو WorldCom الأمريكية، وما حدث في فضيحة فساد الفيفا، حيث أثيرت التساؤلات حول فعالية عمليات التدقيق بعد أن أصدرت KPMG رأيا محايدا على البيانات المالية للمؤسسة لمدة 16 عاما متتالية رغم الشكوك القائمة حولها، وفي فضيحة الفساد في شركة بتروبراس البرازيلية عام 2015، اتهمت الشركة بتقديم رشاوى ضخمة، مما أثار تساؤلات حول دور المدققين الخارجيين في الكشف عن الفساد المالي ومنعه، حاولت المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية تحديد الأسباب الحقيقية لهذه الانهيارات، وتوصلت العديد من

الدراسات إلى أن الفساد المالي كان أحد الأسباب الرئيسية لهذه الانهيارات بسبب الآثار السلبية لهذه الممارسات على سلامة المؤسسة، كما بينت تورط كبريات شركات التدقيق فيها.

ورغم وجود العديد من القوانين المتعلقة بضمان الأمن المالي، والجهود التي يبذلها منظمو التدقيق في مكافحة الاحتيال، لم يتم التطرق لمسؤوليات المدققين الخارجيين فيما يتعلق بالفساد المالي، حيث أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) المعيار الدولي للتدقيق (ISA 200)، الذي يتضمن الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ومعيار التدقيق الدولي 240، الذي يتضمن المسؤولية المتعلقة بالاحتيال في تدقيق البيانات المالية، أصدر مجلس معايير التدقيق التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) بيان معيار التدقيق (SAS 99) النظر في الاحتيال في البيانات المالية في عام 2002، وصدر في الجزائر معيار التدقيق الجزائري 240 سنة 2016، لكن لا يشير أي من المعايير السابقة بشكل مباشر إلى مسؤوليات المدققين الخارجيين في الكشف او الحد من الفساد المالي.

كما تعتبر منظمة الشفافية الدولية وهي وإحدى منظمات غير حكومية الرائدة في مجال مكافحة الفساد حيث تقوم بتشجيع الجهود، وجمعها في إطار تحالف عالمي لوضع حد للآثار الفساد المالي حول العالم، حيث تقوم هذه المنظمة بدور مهم في إحداث تغيير من أجل مكافحة الفساد حيث بدأت ومنذ عام 1995 بإعداد تقارير دوريه سنوية لمدركات الفساد لمختلف دول العالم، حسب تقرير منظمة الشفافية الدولية لعام 2012، تتطلب مكافحة الفساد جهودا وتعاونا بين السلطات التنظيمية والمدققين الخارجيين ومجالس إدارة الحوكمة حيث يمكن أن يؤثر الفساد المالي على البيانات المالية بطرق مختلفة مثل تضارب المصالح، والرشاوى، والمدفوعات غير المشروعة. قد يؤدي الفساد إلى تحريف النفقات والأصول في البيانات المالية، مما يؤثر على قرارات مستخدميها. ويمكن للموظفين الفاسدين دفع أصحاب العمل إلى دفع مبالغ زائدة مقابل السلع والخدمات، مما يؤدي إلى تضخيم النفقات وتقليل الأرباح الصافية. بالإضافة إلى ذلك، يمكن للمدفوعات الفاسدة أن تسجل في السجلات المحاسبية كمصروفات مشروعة، مما يصعب اكتشافها.

ولما كانت المجتمعات العربية كغيرها من المجتمعات تعاني من الفساد، لذا لا بد من إيجاد حلول لهذه الظاهرة وتقليص تداعياتها السلبية على عملية التنمية ومسيرة التقدم في الوطن العربي، و هذا ماينطبق علي الجزائر حيث شهدت اصلاحات اقتصادية و المتعلقة بسن العديد من القوانين و التشريعات المنظمة للمحاسبة، و كذا القوانين المرتبطة بمهنة التدقيق باعتبارها اداة تعبر عن صدق و شرعية الحسابات و عليه فان مهنة التدقيق الخارجي تاثرت بهذه الاصلاحات حيث كانت مهنة غير منظمة و خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي، حتى صدور قانون رقم 19/80 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، كما تم انشاء منظمات وطنية و هيأت رقابية تضبط مهنة التدقيق، كما تم مؤخرا اصدار معايير جزائرية للتدقيق كخطوة اولية لتبني المعايير الدولية.

وتعتبر الرقابة على ممارسات الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضرورة ملحة، تسعى الجزائر من خلال تبنيها لإصلاحات محاسبية وتحرير الأسواق المالية إلى تعزيز الشفافية والثقة في مؤسساتها الاقتصادية. تهدف هذه الرقابة إلى تحسين الأداء المالي وزيادة القدرة التنافسية للمؤسسات الجزائرية، مما يمكنها من جذب الاستثمارات الأجنبية ودعم التنمية الاقتصادية الوطنية. يعتبر التدقيق الخارجي الجهة الإشرافية المسؤولة عن تدقيق القوائم المالية للمؤسسات، ويجب عليه التأكد من أن هذه القوائم قد أعدت وفقا للمعايير المحاسبية المعتمدة وبشكل صادق وموثوق. ولكن الواقع يظهر أن التدقيق الخارجي قد يواجه تحديات كبيرة في الكشف عن ممارسات الفساد المالي التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية واستمرارية المؤسسة.

تشير التوقعات العامة للمدققين الخارجيين إلى أنه ينبغي ان يولو اهتماما كبيرا بتحديد وتقييم مخاطر الفساد المالي، ويجب على هيئات التدقيق أن توفر التوجيهات والتوضيحات حول دور المدققين الخارجيين في مكافحته ، كما يجب على المدققين الخارجيين أن يكونوا قادرين على تحديد المجالات التي قد تتسبب فيها فرص الفساد والتي يمكن أن تؤثر على البيانات المالية للمؤسسات.

من هنا، برزت الحاجة لتعزيز دور التدقيق الخارجي كأداة أساسية للكشف عن الممارسات التي تنطوي على فساد مالي، وتقديم تقارير نزيهة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

طرح الإشكالية:

استنادا إلى ما سبق، تتمحور إشكالية أطروحتنا في التساؤل الرئيسي التالي:

- **هل يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي بأبعاده(الكفاءة والخبرة، الاستقلالية والموضوعية، الشفافية والمساءلة، الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر) في الحد من الفساد المالي بأبعاده (الاكتشاف، المنع والتبليغ، الوقاية) في الجزائر ؟**

وللإلمام بكافة جوانب هذه الإشكالية الرئيسية، نطرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الكفاءة والخبرة في الحد من الفساد المالي في الجزائر؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الاستقلالية والموضوعية في الحد من الفساد المالي في الجزائر؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد المالي في الجزائر؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر في الحد من الفساد المالي في الجزائر؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي على بعد الاكتشاف في الجزائر؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي على بعد المنع والتبليغ في الجزائر؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي على بعد الوقاية في الجزائر؟

فرضيات الدراسة:

بعد الاطلاع على أدبيات الدراسة واستكشاف المرجعيات التي تناولت الفساد المالي، والتدقيق الخارجي، تم اعتماد الفرضيات التالية:

- **الفرضية الرئيسية الأولىA:**

H_{A0}:لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي بأبعاده(الكفاءة والخبرة، الاستقلالية والموضوعية، الشفافية والمساءلة، الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر) مجتمعة في الحد من الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

- **الفرضية الفرعية الأولىA:**

H_{A01}:لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الكفاءة والخبرة في الحد من الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

- **الفرضية الفرعية الثانيةA:**

H_{A02}:لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الاستقلالية والموضوعية في الحد من الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

- **الفرضية الفرعية الثالثةA:**

H_{A03}:لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

- **الفرضية الفرعية الرابعةA:**

H_{A01}:لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر في الحد من الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

- **الفرضية الرئيسية الثانية:**

H_{B0}: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتدقيق الخارجي على أبعاد الحد من الفساد المالي مجتمعة (الاكتشاف، المنع والتبليغ، الوقاية) في الجزائر عند مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)

- **الفرضية الفرعية الأولىB:**

H_{B01}:لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي على بعد الاكتشاف في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

- **الفرضية الفرعية الثانية B:**

H_{B02}:لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي على بعد المنع والتبليغ في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

- **الفرضية الفرعية الثالثة B:**

H_{B03}:لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي على بعد الوقاية في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

مبررات اختيار الموضوع:

- يعد البحث في موضوع التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في الجزائر ذو صلة وثيقة بتخصص المحاسبة والتدقيق، فهو يتوافق مع تخصص الباحثة وميولها البحثية؛
- ارتباط الموضوع بالتطورات الحديثة التي يشهدها العالم في مجال مهنة التدقيق و حوكمة الشركات و ظهور الأزمات المالية التي سببت ازمة ثقة في مهنتي المحاسبة و التدقيق؛
- محاولة المساهمة في إيجاد حلول النظرية لمكافحة ظاهرة الفساد المالي، لما لها من آثار سلبية، إذ تعد الجزائر من بين الدول الأكثر عرضة للفساد المالي في العالم، مما يشكل عبئا على الاقتصاد الوطني ويعيق التنمية؛
- محاولة استكشاف آثار التدقيق الخارجي على الفساد المالي، وتسليط الضوء على امكانية اعتماده كآلية لمكافحة الفساد المالي.

أهمية الدراسة :

تستقي هذه الدراسة أهميتها من كونها مساهمة في الأدبيات التي تبحث في ايجاد حلول ممكنة لمشكلة الفساد المالي من جهة، واعطاء مهنة التدقيق الخارجي مكانتها ضمن آليات مكافحته من جهة اخرى، خاصة في ظل قلة الأدبيات التي تطرقت لهذا الموضوع، بالاضافة لتوفير إطار نظري وعملي يمكن من استخدامها كمرجع في الدراسات المستقبلية حول موضوع التدقيق والفساد المالي، كما تفتح مجالا أوسع وآفاقا للبحث عن آليات للمكافحة الفساد المالي.

بالاضافة لكونها تساهم في اعطاء صورة عن مدى استعاب المدققين الخارجيين لمسؤولياتهم في مواجهة و مكافحة الفساد المالي، وتوضح انعكاسات التدقيق الخارجي على ثقة المجتمع و تقليص فجوة التوقعات.

كما تمثل خطوة مهمة نحو فهم وتطوير دور التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد المالي، إبراز الدور المهم الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المالية لضمان أكبر قدر من الموثوقية المصداقية ، مما يساهم في تحسين الأداء المالي والاقتصادي للمؤسسات في الجزائر.

أهداف الدراسة:

ان الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يتركز في معرفة أثر التدقيق الخارجي بأبعاده (الكفاءة والخبرة، الاستقلالية والموضوعية، الشفافية والمساءلة، الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر) في الحد من الفساد المالي بأبعاده (الاكتشاف، المنع والتبليغ، الوقاية) في الجزائر، وذالك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- معرفة وتبيان دور الكفاءة والخبرة في الحد من الفساد المالي في الجزائر؛
- معرفة وتبيان دور الاستقلالية والموضوعية في الحد من الفساد المالي في الجزائر؛
- معرفة وتبيان دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد المالي في الجزائر؛
- معرفة وتبيان دور الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر في الحد من الفساد المالي في الجزائر؛
- معرفة وتبيان دور التدقيق الخارجي في اكتشاف الفساد المالي في الجزائر؛
- معرفة وتبيان دور التدقيق الخارجي في المنع والتبليغ عن الفساد المالي في الجزائر؛
- معرفة وتبيان دور التدقيق الخارجي في الوقاية من الفساد المالي في الجزائر.

حدود الدراسة:

-المحددات الموضوعية: اختصت بموضوع التدقيق الخارجي الذي يعبر عنه في الجزائر بمصطلح محافظة الحسابات، وعليه استثنت الدراسة باقي أنواع التدقيق الخارجي.

-المحددات المكانية: تتمثل في دراسة آراء عينة من محافظي الحسابات، المحاسبين والخبراء المحاسبين والأكاديميين المتخصصين في ميدان المحاسبة والتدقيق؛ حيث تم توزيع الاستبيان يدويا والكترونيا ليشمل عدة مناطق مختلفة من الجزائر

-المحددات الزمنية: تم إجراء الدراسة الميدانية خلال الفترة الممتدة بين فيفري2023 إلى غاية مارس 2024.

منهج الدراسة و الأدوات المستخدمة:

للإلمام بجميع جوانب موضوع دراستنا وبدور التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد المالي في الجزائر، تم استخدام منهج متعدد الأبعاد يجمع بين المناهج الكيفية والكمية لمحاولة تحقيق تحليل شامل وموثوق، حيث تم الاعتماد للمنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف الوضع الحالي للتدقيق الخارجي في الجزائر ومدى تأثيره على الحد من الفساد المالي وبمراجعة الأدبيات ودراسة الأبحاث السابقة، التقارير، والوثائق القانونية والنصوص التشريعية.

كما تم استخدام المنهج الاستقرائي في اختبار الفرضيات و تحليل البيانات الكمية المستخلصة من توزيع استبيانات على عينة من المدققين الخارجيين، المحاسبين والأكاديميين المتخصصين، لتحديد العلاقة بين التدقيق الخارجي ومستوى الفساد المالي، وباستخدام تقنيات التحليل الإحصائي بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية**SPSS V26** . وبناء نماذج متعددة لدراسة تأثير التدقيق الخارجي بأبعاده على أبعاد الحد من الفساد المالي.

1. هيكل الدراسة:

للإلمام بمختلف جوانب موضوع دراستنا ولتحقيق أهدافها، والاجابة على كافة تساؤلاتها، تم تقسيم البحث إلى فصلين بالاضافة للمقدمة والخاتمة، حيث تم عرض اشكالية الدراسة وفرضياتها بالاضافة لتحديد أهميتها وأهدافها وحدودها في المقدمة، وعرض نتائجها واختبار فرضياتها وتقديم توصياتها وآفاقها في الخاتمة، وقسمت باقي الدراسة كما يلي:

الفصل الأول: مراجعة الأدبيات، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث، تناولنا في المبحث الأول المحددات المفاهمية للتدقيق الخارجي، المبحث الثاني تناول مقاربات مفاهيمية للفساد المالي، والمبحث الثالث تناولنا الإطار التشريعي لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، أما المبحث الرابع تناول بعض الدراسات السابقة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية، تناولنا الجانب التطبيقي للدراسة حيث قسم إلى مبحثين، المبح الأول تم عرض الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة، أما المبحث الثاني تم عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

صعوبات الدراسة:

تعد مكافحة الفساد المالي في الجزائر تحديا كبيرا حيث تتطلب جهودا منسقة من مختلف الجهات، وقد واجهت الدراسة بعض الصعوبات خلال مرحلة اعدادها تمثلت في :

- تعقيد مفهوم الفساد المالي إذ يعد ظاهرة معقدة ومتعددة الأوجه، مما قد شكل صعوبة في فهمه وتحليله، مع تتنوع أشكاله، مما يجعل من الصعب تتبع آثاره أو قياسه بدقة؛
- نقص البيانات وصعوبة في الحصول على معلومات كافية ودقيقة لدراسة هذا الموضوع، فغالبا ما تكون بيانات الفساد سرية أو غير متاحة للجمهور، مما قد يعيق عملية البحث والتحليل؛
- عدم قبول المدققين الخارجيين المسؤولية وليس لهم استعداد لتحمل مسؤولية مكافحة الفساد المالي. قد يرون أنّ دورهم يقتصر على التدقيق في البيانات المالية وتقديم تقارير عن المخالفات، دون التعمق في تحليل أسبابها أو اقتراح حلول فعّالة لمكافحته؛
- صعوبة المقارنة: قد تواجه الطالبة صعوبة في مقارنة تجارب الدول الأخرى في مكافحة الفساد المالي مع التجربة الجزائرية، وذلك لاختلاف الأنظمة السياسية والاقتصادية والقانونية بين الدول.

I- الأدبيات النظرية للدراسة

I- مراجعة الأدبيات.....

تمهيد :

يعد الفساد المالي من أكثر الظواهر استشراء في العالم، ولا تكاد توجد دولة لا تعاني من هذه الظاهرة، إلا أنها بدرجات متفاوتة حسب كل دولة وحرصها على بناء اقتصاد متين فهنا لا نجد الفساد طاغي ومتغلغل في أهم مراكزها، ذلك لا يعني أنها تخلو من الفساد لكنها تحاربه بكل ما أوتيت من قوانين لردعه، وهذا ما لا نجده في معظم الدول النامية التي يتفشى الفساد في كل مؤسساتها حتى يصل إلى ركائز الدولة.

لذا نجد أن العالم قد أجمع على مكافحة تلك الظاهرة بالعديد من الوسائل، من الناحية القانونية وكذا الميدانية، وذلك بتكثيف الرقابة على كل المؤسسات وبخاصة المؤسسات المساهمة في رفع الاقتصاد، وتعد مهنة التدقيق من أهم المهن التي توكل إليها مهمة رقابة أعمال المؤسسات.

ترسي بنا المفاهيم إلى إزالة اللبس ووضوح المبتغى، فعرض مفهوم التدقيق الخارجي يوجهنا إلى آلياته ومعاييره، وإن ولينا وجهتنا نحو الإطار المفاهيمي للفساد المالي فإنه لابد من بسط تعريفاته وكذا عرض أشكال الفساد المالي وآثاره السلبية على الاقتصاد الوطني، ومن ثم طرح آليات مكافحة الفساد مع ما يتوافق والتشريعات الدولية وكذا التشريعات الوطنية، فتتشكل لنا خطة من ثلاث مباحث على النحو التالي:

1- **المحددات المفاهمية للتدقيق الخارجي؛**

2- **مقاربات مفاهيمية للفساد المالي ومكافحته؛**

3- **الإطار التشريعي لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر؛**

4- **عرض وتحليل الدراسات السابقة.**

1- المحددات المفاهمية للتدقيق الخارجي

تعد عملية التدقيق الخارجي أحد الأدوات الهامة التي تستخدم لتعزيز الشفافية والنزاهة في المؤسسات المالية، وذلك من خلال تقديم تقييم مستقل وموضوعي للبيانات المالية والعمليات التشغيلية، تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف الأسس النظرية للتدقيق الخارجي وفهم دوره في مكافحة الفساد المالي، مع تسليط الضوء على السياق الجزائري، سيتم في هذا الفصل تناول مفاهيم التدقيق الخارجي، ونظرياته، ومبادئه، ومعاييره، وأهمية التزام المدققين بهذه المبادئ لتحقيق الشفافية والمساءلة في المؤسسات الاقتصادية.

1-1- ماهية التدقيق الخارجي

خلال هذا المبحث سنركز على توضيح المفاهيم الأساسية للتدقيق الخارجي، حيث سيتم تناول تطوره التاريخي، تعريفه، أهميته، الأهداف التي يسعى لتحقيقها، بالإضافة إلى المبادئ التي يقوم عليها لضمان تحقيق الشفافية والمساءلة في المؤسسات.

1-1-1. التطور التاريخي للتدقيق

تطورت مهنة التدقيق استجابة لاحتياجات الشركات والمستثمرين لضمان موثوقية المعلومات المالية وتقليل تكاليف الوكالة، من الحضارات القديمة إلى العصر الرقمي الحديث، ورافق تطورها تطور كافة العوامل الاقتصادية والتكنولوجية، التركيز على استخدام التقنيات الحديثة مثل والبيانات الضخمة، والذكاء الاصطناعي لضمان دقة وكفاءة المعلومات المالية، مما يعزز ثقة المستثمرين ويساهم في تطوير مهنة التدقيق وجعلها أكثر احترافية وفعالية.

يمكن تتبع تطور التدقيق منذ العصور القديمة، حيث كان التدقيق في الحضارات القديمة مثل الفرعونية في مصر، والآشورية، والرومانية، واليونانية يهدف إلى التحقق من صحة الحسابات وكشف الغش والأخطاء، وكانت هذه العملية تشمل الاستماع للمدقق في الأماكن العامة، حيث كان التدقيق آنذاك شاملا وغير مصنف، ويركز على منع محاباة المسؤولين الذين يمتلكون العديد من وسائل الإنتاج الزراعي (التميمي، 2006),

I- مراجعة الأدبيات.....

ومع ازدياد النشاط التجاري في فترة النهضة الأوروبية (1500–1850)، نشأت الحاجة إلى نظام محاسبي فعال لضبط وتنظيم العمليات التجارية المتزايدة. ظهر نظام القيد المزدوج في القرن الخامس عشر في إيطاليا كحل ثوري لتسجيل المعاملات المالية بدقة وكفاءة (التميمي، 2006) رغم أن مفهوم الرقابة الداخلية لم يكن معروفا في ذلك الوقت، إلا أن هذه الفترة مهدت الطريق لتطور مفهوم الرقابة الداخلية لاحقا، حيث أدركت الشركات والحكومات الحاجة إلى أنظمة تحكم شاملة لضمان سلامة البيانات المالية وكفاءة العمليات الداخلية.

وخلال الفترة بين عامي 1850 و1905، وظهور الثورة الصناعية، شهدت المؤسسات التجارية الكبرى نموا ملحوظا، مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة (درويش، 2017)، وظهور الحاجة إلى وكلاء عن أصحاب رأس المال لضمان الرقابة على الإدارة وحماية مصالح المستثمرين (القاضي ودحدوح، 1999)،خلال هذه الفترة، تم التركيز على العوامل الرئيسية التي أدت إلى ظهور وكلاء أصحاب رأس المال ومهنة التدقيق. كان الهدف الأساسي للتدقيق في هذه المرحلة هو كشف الاحتيال والتأكد من موثوقية البيانات المالية.(Watts & Zimmerman, 1983)

أما في القرن العشرين وبداية من عام 1905 إلى غاية سنة 1960 تقريبا، تطورت أهداف وأساليب التدقيق بشكل جوهري، وانتقل التركيز من اكتشاف الأخطاء ومنعها إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي، وكانت هذه الفترة تتميز بتزايد تعقيد الأعمال، مما جعل التدقيق التفصيلي لجميع المعاملات أكثر صعوبة. بدأت الشركات في تنفيذ أنظمة رقابة داخلية أكثر فعالية لضمان صحة المعلومات المالية، وتم تطوير معايير التدقيق لتحديد مهام ومسؤوليات المدققين بشكل أكثر مهنية. بدلا من مراجعة كل العمليات، ركز المدققون على مناطق المخاطر العالية التي يحتمل وجود أخطاء فيها، وتم اعتماد أسلوب العينة لاختيار عدد محدود من المعاملات لمراجعتها، بناء على تقييم المخاطر وفعالية نظام الرقابة الداخلية (جمعة، 2011).

وبعد عام 1960، شهدت مهنة التدقيق ازدهارا كبيرا وتطورات جوهرية في أهدافه وأساليبه، أصبح الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية، وابتعد التدقيق عن التركيز على اكتشاف الأخطاء والغش، وركز على تقييم المعلومات المالية بشكل شامل. تطور الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لتقييم مخاطر التدقيق، حيث قام المدققون بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى اعتمادهم

على إجراءات الاختبار. تميزت هذه الفترة بتطور مفهوم الرقابة ليشمل فعالية الرقابة الداخلية ونظام المعلومات لتحسين أداء المؤسسة.(Zhang-yuan, 2009)

ثم شهدت الفترة الحديثة منذ بداية الألفية الثالثة اهتماما متزايدا باستخدام الأساليب العلمية المتطورة في التدقيق، شملت استخدام الأسلوب الرياضي، والتحليل المالي، وخرائط التدفق، والعينات الإحصائية، وبحوث العمليات. أدى تطور الإعلام الآلي إلى تغييرات كبيرة في مهنة التدقيق، حيث سمح استخدام أجهزة الكمبيوتر للمدققين بمعالجة كميات كبيرة من البيانات بكفاءة أعلى، مما ساعد على تحسين دقة التدقيق وفعاليته. كذلك، ازداد استخدام المدققين للأساليب الكمية لتحقيق الدقة والموضوعية في عملهم، وتم تطوير الأساليب الرياضية والإحصائية لخدمة أغراض التدقيق (بوسماحة، 2002).

أما في الوقت الراهن ومع بداية العقد الثالث من الألفية الثالثة عرف العالم تطورا مهولا في المعاملات الرقمية وتطور الذكاء الصناعي، إذ يمكن نطلق على هذه المرحلة مصطلح المرحلة الرقمية، وما صاحبها من استخدام البيانات الضخمة (Big Data)، التي أصبحت جزءا أساسيا من ممارسات التدقيق الحديثة، إذ تتيح البيانات الضخمة للمدققين تحليل كميات هائلة من البيانات بسرعة ودقة، مما يساعدهم في الكشف عن الأنماط غير الطبيعية والاحتيالات المحتملة.، يمكن للمدققين استخدام أدوات تحليل البيانات الضخمة لتقديم رؤى أعمق وأكثر دقة حول العمليات المالية للشركات، كما ظهرت تقنية Blockchain التي تسمح بتتبع أصل البيانات المالية وضمان عدم التلاعب بها، وتساعد على تبسيط عملية التدقيق من خلال توفير سجل موثوق به لجميع المعاملات كأداة هامة في مهنة التدقيق، ومع ظهور الذكاء الاصطناعي (AI) الذي أصبح لغة العصر، فيمكن استخدامه في التدقيق أيضا للقيام بالعديد من المهام الروتينية والمعقدة، إذ يساعد في تحسين كفاءة وفعالية عمليات التدقيق من خلال تحليل البيانات بسرعة وتقديم تنبؤات دقيقة، ويمكن استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي لتحليل السجلات المالية، والتعرف على الأنماط غير الطبيعية، وتحديد المخاطر المحتملة بشكل أسرع وأكثر دقة.

1-1-2. تعريف التدقيق:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA التدقيق على أنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه المعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، هذا التعريف يبرز أن التدقيق عملية منهجية تعتمد على جمع الأدلة وتحليلها للتحقق من صحة التقارير المالية وتوافقها مع المعايير المعتمدة، كما تؤكد الجمعية على أهمية توصيل النتائج إلى الجهات المعنية، مما يعزز الشفافية والمصداقية في العمليات المالية، وقد أصدرت بيانا بالمفاهيم الأساسية للتدقيق حددت فيه أربع حالات تخلق طلبا على خدمات التدقيق، تتمثل في تعارض المصالح بين الادارة والملاك، أهمية المعلومات المحاسبية للأطراف ذات المصالح لاتخاذ القرار، والافصاح عنها بالإضافة لأهمية الخبرة المطلوبة في اعداد وفحص التقارير المالية (American Accounting Association, 1973).

كما ركز تعريف الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة (ACEEU)في تعريفه على الهدف الأساسي للتدقيق المالي ألا وهو إبداء رأي مستقل حول ما إذا كانت البيانات المالية للمؤسسة تعطي صورة صادقة وحقيقية عن أعمالها ومركزها المالي، ويتضمن ذلك تقييم ما إذا كانت هذه البيانات المالية تتوافق مع معايير المحاسبة المعتمدة ومع المتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، كما نوه على ضرورة قيام مدققي الحسابات أيضا تقييم مخاطر الغش والأخطاء في البيانات المالية واتخاذ الإجراءات المناسبة للاختبار والتحقق من هذه المخاطر، وهي بذلك تؤكد على أهمية التقييم المستقل للبيانات المالية وضمان التوافق مع المعايير القانونية والتنظيمية، وتشدد أيضا على دور المدقق في تقييم وإدارة مخاطر الغش والأخطاء المالية (European Confederation of Institutes of Internal Auditing, 2006).

في حين عرفته منظمة العمل الفرنسية على أنه مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني، يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا إلى معايير التقييم لتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم، وبهذا فهي تشير إلى الطبيعة المهنية

للتدقيق والاعتماد على منهجيات وتقييمات منظمة للوصول إلى حكم مستقل ومبرر حول مصداقية النظام المالي والإداري للمؤسسة.(French Labor Organization, 2020)

فتعريف جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) للتدقيق فهو التعريف الأكثر توافقا مع اغلب التعريفات السابقة، مع تركيزه على كون التدقيق عملية منظمة ومنهجية، وفق خطوات محددة ومدروسة، بدلا من الاعتماد على الممارسات العشوائية، اعتمادا على جمع وتقييم الأدلة والقرائن الداعمة للمدقق للتحقق من صحة البيانات المالية، مع ضرورة التحلي بالحياد والموضوعية، دون أي تحيزات أو آراء مسبقة، وتقييم نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وتقييم المعاملات المالية وتأثيرها على الموقف المالي للمؤسسة، وفقا للمعايير المعتمدة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة، عن طريق إصدار تقرير يوضح نتائج التدقيق والتوصيات المقدمة للأطراف ذات المصلحة، كما توضح جمعية المحاسبة الأمريكية الحاجة إلى التدقيق بسبب التعارض المحتمل بين معدي المعلومات ومستخدميها، والأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات المالية، والحاجة إلى خبرة متقدمة لإعداد والتحقق من المعلومات، وصعوبة وصول المستخدمين إلى المعلومات مباشرة .

مما سبق يتضح أن جل التعريفات المختلفة للتدقيق تتفق على كونها عملية منهجية ومنظمة تهدف إلى التحقق من صحة ودقة البيانات المالية وضمان توافقها مع المعايير المعتمدة، كما تبرز جميع التعريفات أهمية الاستقلالية والحياد في عملية التدقيق لضمان موضوعية النتائج، وتؤكد على ضرورة توصيل نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية لتعزيز الشفافية والمصداقية.

1-1-3. أنواع التدقيق:

توجد أنواع متعددة للتدقيق تختلف وفقا للمعايير المختلفة وزوايا الرؤيا التي ينظر من خلالها له، إلا أن هذا التنوع لا يؤثر في جوهر عملية التدقيق والأصول والأسس التي تقوم عليها، ومن بين هذه الأنواع يمكننا تمييز الأنواع التالية للتدقيق:

أ. من حيث المصدر الذي ينص عليها:

- التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الملزم بموجب النصوص القانونية التي تنظم أعمال الشركات والهيئات والأشخاص الاعتبارية الأخرى، فجميع الشركات والهيئات والجمعيات والأشخاص الاعتبارية التي تنفصل

فيها الملكية عن الإدارة يلزمها القانون بتعيين مراقب حسابات خارجي، وتحديد واجباته التي تتضمن الرقابة على الحسابات وتقديم تقرير للجمعية العامة التي تمثل الملاك (الصباغ وآخرون، 2008).

- التدقيق الاختياري: يتم هذا النوع من التدقيق دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة. ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات المسؤولية المحدودة والشخص الوحيد، يسعى أصحابها إلى طلب خدمات المدقق الخارجي للاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية ونتائج الأعمال والمركز المالي، تعتمد هذه المعلومات كأساس لتحديد حقوق الشركاء، خصوصا في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد (طواهر وصديقي، 2010)

ب. من حيث حجم الاختبارات:

– التدقيق الشامل: يشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية. يتم فيه فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي. إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعتبر غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل المدقق (دحدوح والقاضي، 2009).

– التدقيق الاختباري: يقوم المدقق بمراجعة جزء من الكل، حيث يختار عينة من المفردات لإخضاعها للفحص مع تعميم نتائج الفحص على المجموعة الكاملة. نظرا لكبر حجم المشروعات الاقتصادية وتعدد عملياتها واهتمامها بأنظمة الرقابة الداخلية، يقوم المدقق بفحص عينة من هذه العمليات دون إجراء مراجعة شاملة. يعتمد حجم العينة على عدة اعتبارات منها تقييم المدقق لأنظمة الرقابة الداخلية (الصبان وسليمان، 2005).

ت. من حيث موعد القيام بالتدقيق:

– التدقيق المستمر: يتم فيه التدقيق والفحص بصفة مستمرة، حيث يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة في فترات متعددة خلال السنة المالية لمراجعة البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات. ثم يقوم المدقق بمراجعة نهائية للقوائم المالية في نهاية السنة المالية. يناسب هذا النوع المنشآت الكبيرة الحجم ويتم وفقا لبرنامج مرسوم (علي والمعتصم، 2003).

– التدقيق النهائي: يتم بعد انتهاء السنة المالية، أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية، يعتبر هذا النوع مناسبا للمنشآت الصغيرة ولكنه غير ممكن للمنشآت الكبيرة لكثرة عملياتها وضيق الوقت (دحدوح والقاضي، 2009).

ث. من حيث نطاق التدقيق:

– التدقيق الكامل: يتضمن فحص كل العمليات المثبتة في الدفاتر والسجلات للتحقق من صحتها وسلامتها وأنها قيدت وفقا للأعراف المحاسبية. كان هذا النوع سائدا في الماضي، ولكن تطور المشروعات وتعدد عملياتها جعله غير عملي، وتحولت المراجعة إلى التدقيق الاختباري بناء على عينات (دحدوح والقاضي، 2009).

– التدقيق الجزئي: يعد هذا النوع من التدقيق الأكثر تطبيقا، حيث يوكل إلى مدقق الحسابات مراجعة بند معين من مجموع البنود مثل النقدية أو الديون أو المخزون (الخطيب والرفاعي، 1998).

ج.من حيث القائم بعملية التدقيق:

- التدقيق الداخلي: تعتمد المشروعات الكبيرة على قسم خاص للتدقيق يقوم بمراجعة جميع عمليات المشروع ودفاتره ومستنداته بواسطة موظفين تابعين لها. يهدف هذا النوع من التدقيق إلى اكتشاف الأخطاء والغش ومعالجتها، بالإضافة إلى تحسين الكفاءة الإنتاج(دحدوح والقاضي، 2009).

- التدقيق الخارجي: هو الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه مكافأة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة (دحدوح والقاضي، 2009).

و الجدول ادناه يوضح اهم الاختلافات بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي الذي يعتبر المتغير المستقل لدراستنا:

الجدول رقم (1-1): الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي

معيار التفريق	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
1. الهدف	خدمة الملاك (المساهمين) عن طريق إبداء رأي فني مستقل حول سلامة وعدالة القوائم المالية، بينما يكون اكتشاف الأخطاء هدفاً ثانوياً.	خدمة الإدارة من خلال التأكد من كفاءة النظام المحاسبي وضمان تقديمه لبيانات دقيقة وسليمة للإدارة، مع التركيز على كشف ومنع الأخطاء والانحرافات عن السياسات الموضوعة.
2. نوعية القائم	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك (المساهمين).	موظف من داخل المنظمة يعين بواسطة الإدارة ويكون جزءاً من الهيكل التنظيمي للوحدة.
3. درجة الاستقلالية	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي الفني حول القوائم المالية.	يتمتع باستقلال جزئي، حيث يكون مستقلاً عن بعض الإدارات مثل إدارة الحسابات المالية، لكنه يخدم احتياجات ورغبات جميع الإدارات الأخرى.
4. المسؤولية	مسؤول أمام الملاك (المساهمين)، ويقدم تقاريره بنتائج الفحص وتقييمه الفني للقوائم المالية إليهم مباشرةً.	مسؤول أمام الإدارة العليا، ويقدم تقاريره بنتائج الفحص والتدقيق إلى المستويات الإدارية العليا داخل المنظمة.
5. نطاق العمل	يحدد نطاق عمل التدقيق الخارجي وفقاً لأمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية والقوانين والأنظمة السارية.	تحدد الإدارة نطاق عمل التدقيق الداخلي وفقاً للمسؤوليات الموكلة إليه، مما يجعله مرناً ومناسباً لاحتياجات المنظمة المختلفة.
6. توقيت التدقيق	يتم التدقيق الخارجي عادةً مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يتم أحياناً خلال فترات متقطعة من السنة إذا دعت الحاجة إلى ذلك.	يتم التدقيق الداخلي بشكل مستمر على مدار السنة المالية، مما يتيح للإدارة متابعة مستمرة لأداء النظام المحاسبي والسيطرة على الأخطاء بشكل فوري.

المصدر: (دحدوح والقاضي،2009).

من خلال الجدول أعلاه، يظهر الفرق الجوهري بين التدقيق الداخلي والخارجي من حيث الهدف والاستقلالية والمسؤولية ونطاق العمل وتوقيت التدقيق، إذ يركز التدقيق الداخلي على خدمة الإدارة من خلال تحسين كفاءة النظام المحاسبي وضمان دقة البيانات المالية والعمليات التشغيلية، بينما يهدف التدقيق الخارجي إلى تقديم ضمان مستقل للملاك حول عدالة وصحة القوائم المالية، مما يعزز الثقة بين المستثمرين وأصحاب المصلحة.

يكون المدقق الداخلي موظفا ضمن المنظمة ويعمل تحت إشراف الإدارة، مما يعزز فهمه للعمليات الداخلية ولكنه قد يحد من استقلاليته التامة، بالمقابل، يكون المدقق الخارجي مستقلا تماما عن المنظمة، مما يتيح له تقديم تقييم غير متحيز ،كما يحدد نطاق عمل التدقيق الداخلي من قبل الإدارة بناء على احتياجات المؤسسة،

مما يجعله مرنا وموجها نحو تحسين العمليات الداخلية، بينما يتحدد نطاق عمل التدقيق الخارجي بناء على معايير مهنية وقانونية واضحة تضمن الشمولية والدقة، وعليه يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية جزئية، بينما يتمتع المدقق الخارجي باستقلالية تامة تضمن تقديم تقييم محايد.

1-2- تعريف التدقيق الخارجي وأنواعه:

يعتبر التدقيق الخارجي من احد أنواع التدقيق، والذي اخذ تسميته انطلاقا من صفة القائم بعملية التدقيق، سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصية معنوية، وبناء على ذلك قدمت له العديد من التعاريف.

1-2-1. تعريف التدقيق الخارجي:

عرفه الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين (UEC) على أنه مدى قدرة المدقق شخص مستقل على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها (Germond, 1991).

فتعريف التدقيق الخارجي يعبر عن الفحص الذي يقوم به شخص خارجي مهني مختص ومستقل بهدف إبداء رأي مسبب حول انتظام وصدق حسابات شركة معينة، ويتضمن فحصا نقديا للبيانات المالية التي تشمل الميزانية العمومية، وقائمة الدخل، والملحق من أجل الحكم عليها، الهدف المتوقع من عملية التدقيق هي المصادقة على الحسابات السنوية للشركة، أي الاعتراف بـ انتظامها وصدقها من أجل تقديم صورة صادقة عن عمليات الحسابات المالية والمركز المالي في نهاية السنة المالية (Raffegeau, Dufils & de Ménonville, 1994)، كما عرفه صديقي والتهامي بأنه عملية الفحص والاختبارات التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة لفحص البيانات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة المساهمون، المستثمرين، البنوك (صديقي والتهامي، 2005، صفحة 30).

وعرّف على أنه مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها قيام مدقق الحسابات المؤهل بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وللبيانات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المؤسسة في نهاية السنة المالية، لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية وعن المركز المالي لها في نهاية تلك السنة.(علي الرمحي، 2002)، كما عرف على أنه عملية رقابية تمارس من طرف مهنيين بهدف المصادقة على صحة ومصداقية القوائم المالية السنوية للمؤسسة محل التدقيق(P4 ،Belaiboud،2005) .

مما سبق يتضح ان جل التعريفات المختلفة للتدقيق الخارجي تتفق على أنه عملية منهجية ومنظمة تهدف إلى التحقق من صحة وصدق المعلومات المالية المقدمة من قبل المؤسسة، وتؤكد على ضرورة استقلالية المدقق وحياده لضمان نزاهة ودقة النتائج، كما تركز على أهمية الكفاءة والخبرة والالتزام بالمعايير المهنية والقانونية، ويمكن تلخيص مدى قدرة المدقق على إنجاز ذلك في النقاط التالية:

- **الكفاءة والخبرة:** إذ يجب أن يتمتع المدقق بكفاءة وخبرة عالية في مجال المحاسبة والتدقيق، ويشترط حصوله على شهادات مهنية معتمدة تؤكد كفاءته، كما يجب أن يكون على دراية بمعايير المحاسبة والتدقيق المطبقة، والقوانين واللوائح المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه المؤسسة، مع الالتزام بالموضوعية والحياد التي تعد أهم مبادئ مهنة التدقيق، إذ يجب على المدقق تجنب أي تحيزات أو آراء مسبقة قد تؤثر على تقييمه للبيانات المالية، بالإضافة للاستقلالية إذ يفترض بالمدقق أن يعمل بشكل مستقل دون أي ضغوط أو تأثيرات من قبل الإدارة أو أي طرف آخر.

- **جمع وتقييم الأدلة:** إذ يعتمد المدقق في تقييمه على جمع أدلة كافية وملائمة وموثوقة وذات صلة تدعم صحة وصدق البيانات المالية، كالسجلات المحاسبية، والمستندات الداعمة، والملاحظات، والاستفسارات مع الإدارة والموظفين.

- **اختبارات التدقيق:** ينفذ المدقق الخارجي مجموعة اختبارات التدقيق المناسبة للتحقق من مدى صحة وصدق البيانات المالية، كفحص العينات، وتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وإجراءات التدقيق التحليلية.، ويكون ذلك بناء على تقييمه للمخاطر المحتملة.

- **إبداء الرأي الفني المحايد:** بعد جمع وتقييم الأدلة وإجراء اختبارات التدقيق، يصدر المدقق تقريرا يوضح رأيه الفني حول صحة وصدق البيانات المالية، يشير الرأي الفني إلى ما إذا كانت البيانات المالية تقدم صورة صادقة وواقعية عن الوضعية المالية للمؤسسة، كما يقدم المدقق أيضا في تقريره أي تحفظات في حال اكتشافه لبعض الاختلالات وحالات عدم الامتثال غير الجوهرية.

1-2-2. أنواع التدقيق الخارجي:

ينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاث أنواع رئيسية تتمثل في:

أ- **التدقيق القانوني:** يعتبر التدقيق القانوني أو الالزامي ركيزة أساسية في منظومة الحوكمة الرشيدة، حيث يلعب دورا هاما في ضمان صحة وسلامة المعلومات المالية للمؤسسات التي يفرض عليها القانون المصادقة على حساباتها من طرف مدقق حسابات خارجي ومستقل، فهو عملية مستقلة يقوم بها مدققون قانونيون معتمدون(بوتين، 2008)، يهدف إلى التحقق من مدى صحة ودقة البيانات المالية للشركة، والتأكد من امتثالها للقوانين واللوائح المعمول بها (عادية أو غير عادية)، وكشرط لممارسة المهنة يجب التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و عليه يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية، التدقيق القانوني عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة، تحدد مهام التدقيق القانونية في تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات مراقبة قانونية.

ب- **الخبرة القضائية:** هي عملية يقوم بها خبير مالي أو محاسبي معين من قبل المحكمة، وذلك بهدف فحص وتقييم الأوضاع المالية والمحاسبية لشركة أو مؤسسة ما، وتقديم تقرير مفصل للمحكمة حول نتائج هذا الفحص(جمعة،2008)،تهدف التدقيق القضائية إلى مساعدة القاضي على فهم القضية بشكل أفضل، واتخاذ قرار عادل ومستنير، ترسل تقاريرها إلى القاضي المكلف بالقضية، ولممارستها يجب التسجيل لدى خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء(بوتين، 2008)، تحمل مسؤولية ثلاثية ؛مدنية، جنائية، تأديبية، تسرح

من طرف القاضي المشرف على الخبرات يقترح الخبير الأتعاب ومن ثم يحددها القاضي، تعمل بطريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

ت- **التدقيق التعاقدي:** هي عملية تدقيق خارجية يقوم بها مكتب تدقيق مستقل، يتم تعيينه من قبل مجلس الإدارة، وذلك للتحقق من صحة وشرعية العمليات المالية والمالية للمؤسسة محل التدقيق، تهدف إلى التأكد من صحة البيانات المالية والمالية للجهة والتحقق من امتثال العمليات المالية للقوانين والأنظمة المعمول بها، وكذا تقييم فعالية الضوابط الداخلية للمؤسسة محل التدقيق (جمعة،2008)، وتقديم توصيات لتحسين الإدارة المالية للجهة. وللعمل فيها يشترط التسجيل في الجمعية الوطنية، أما بخصوص التسريح والأتعاب فكله محدد في العقد، تبع طريقة تقييم الإجراءات وتقييم المراقبة الداخلية ومراقبة الحسابات.

والجدول التالي يوضح الفروق الاساسية بين أنواع التدقيق الخارجي:

الجدول رقم (1-2): الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي

المميزات	خبرة قضائية	تدقيق تعاقدي	تدقيق قانوني
طبيعة المهمة	تحدد بكل قضية من طرف المحكمة	تعاقدية	مؤسساتية ذات طابع عمومي
التعيين	من طرف المحكمة	من طرف المديرية أو المجلس	من طرف المساهمين
الهدف	إعلام المحكمة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية، وتقديم مؤشرات رقمية	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات وتقديم صورة دقيقة للمعلومات المالية
التدخل	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية
الاستقلالية	تامة تجاه الأطراف	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه	يحترم مبدئياً لكن يمكن تقديم إرشادات في التسيير	يجب احترامه تماماً

المصدر: (بوتين، 2008).

تعتبر الاستقلالية المتطلب الأساسي في كافة أنواع التدقيق الخارجي، حيث يتمتع المدققون القانونيون والتعاقديون باستقلالية تامة من حيث المبدأ، في حين أن المدققين الداخليين يخضعون للإدارة العامة فقط،

أما الخبراء القضائيون يجب أن يكونوا مستقلين تماما تجاه جميع الأطراف لضمان تقديم معلومات نزيهة وموضوعية.

1-2-3. مبادئ التدقيق الخارجي

يتفق الباحثون على وجود مجموعتين رئيسيتين من المبادئ العلمية التي تحكم عملية التدقيق فهي بمثابة الأساس الذي يبني عليه المدققون أحكامهم ويرتكزون عليه في إصدار تقاريرهم، وترتبط هذه المبادئ بكل ركن من أركانه، سواء كان التحقق أو التقرير ، وتتمثل في:

أ- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي

وهو مبدأ مرتبط بركن التحقيق و الفحص، وينص على أن يكون لدى المدقق معرفة شاملة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على مختلف أصحاب المصلحة، وعلى كيان المؤسسة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى، هذا يتطلب فهما عميقا لاحتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية المتعلقة بهذه الآثار(جمعة،2009)، ويتم ذلك من خلال تحليل البيئة الداخلية للمؤسسة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومحيطها الخارجي والقطاع الذي تعمل به، و فهم أهدافها واستراتيجياتها والتعرف على احتياجات المستخدمين للمعلومات المالية، مما يسمح بتحسين كفاءة عملية التدقيق، وتعزيز دقة تقرير التدقيق ومصداقيته في تقديم معلومات ملائمة وموثوقة ذات مصداقية لأصحاب المصلحة .

ب-مبدأ الشمولية

ويعتبر من المبادئ الأساسية لركن الفحص والتحقيق، إذ يتطلب هذا المبدأ أن يشمل الفحص ونطاق الاختبارات جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية، ويغطي كافة التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة مدخل الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير(جربوع،2007)، وذلك باختبار جميع عناصر البيانات المالية، وتقييم المخاطر المرتبطة بكلّ عنصر مع التركيز على العناصر ذات الأهمية النسبية المرتفعة، مع مراعاة كافة التقارير المالية الأخرى لضمان شمولية عملية التدقيق، لزيادة مصداقية الرأي المعبر عنه في التقرير ، وتعزيز ثقة المستخدمين في البيانات المالية.

ت-مبدأ الموضوعية والحيادية

ويتطلب هذا المبدأ عدم ذاتية المدقق وتجنب التحيز في أحكامه، ويعتبر من المباديء المتعلقة بركني الفحص والتحقيق واجراءات التدقيق، ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة التقليل إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي أو التحيز أثناء الفحص، يتطلب ذلك الاعتماد على كمية كافية من أدلة الإثبات الموثوقة والملائمة التي تدعم رأي المدقق، خصوصا في العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا أو التي يحتمل حدوث أخطاء فيها بشكل أكبر(الصبان،2003)، ويتحقق بالاعتماد على أدلة إثبات كافية ومقنعة، وتوثيق جميع خطوات عملية التدقيق، واستخدام خطة تدقيق ومنهجيات معترف به، مع الكشف عن أي تضارب في المصالح موجود، وذلك لضمان الدقة والمصداقية الرأي المعبّر عنه في التقرير، حماية مهنة التدقيق من أي تشكيك وكسب ثقة المجتمع والاطراف ذات المصلحة.

ث-مبدأ فحص الكفاية البشرية

ويرتبط هذا المبدأ بركن الفحص والتحقق، إذ ينص على ضرورة فحص العوامل البشرية ومدى كفايتها ومردوديتها، بالإضافة إلى الكفاية الإنتاجية، هذه الكفاية تعتبر مؤشرا على المناخ السلوكي للمؤسسة، الذي يتضمن نظام القيادة والسلطة وذلك بتقييم كفاءة عمليات المؤسسة، وثقافة العمل السائدة فيها، بما يكشف عن أي مخاطر محتملة متعلقة بالعنصر البشري وبالتالي معرفة مدى قدرتها على تحقيق أهدافها، وتقديم توصيات لتحسين كفاءتها ونجاعة عملياتها.

ج-مبدأ كفاية الاتصال

وهو من المبادئ المرتبطة بركن التقرير، إذ يجب أن يكون تقرير المدقق الخارجي وثمرة مجهوداته وسيلة تعكس أوضاع المؤسسة بشكل يبعث الثقة لدى جميع مستخدمي هذا التقرير، مما يحقق الأهداف المرجوة منه، فهذا المبدأ يؤكد على ضرورة وضوح وتفصيل تقرير التدقيق لضمان فهم جميع المستخدمين له(جمعة،2009)، وذلك باستخدام لغة واضحة ومباشرة وتجنب المصطلحات المعقدة، مع تقديم شروح مفصلة للبراء المعبر عنها والكشف عن كافة المعلومات المهمة والتي من شانها التأثير على آراء وقرارات المستخدمين والأطراف ذات المصلحة .

ح-مبدأ الإفصاح

ويعتبر من المبادئ المتعلقة بركن التقرير، فهو يتطلب الإفصاح للأطراف ذات المصالح كافة المعلومات التي يحتاجونها بمصداقية، والتقرير عن مدى التزامها بتطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية، مع إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة هذه الأخيرة، بالإضافة إلى تحديد نقاط الضعف الملاحظة على أنظمة الرقابة الداخلية ناهيك عن تقديم التوصيات المناسبة، والكشف عن جميع المعلومات المؤثرة على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية مع توضيح أي تحفظات أو استثناءات على الرأي المعبر عنه بما يعزز شفافية المعلومات المالية، ويدعم مقومات حوكمة الشركات(الصبان،2003).

خ-مبدأ السببية

يجب أن يحتوي التقرير على تفسير لكل تصرف غير عادي، ويجب أن يبني المدقق تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية، فهذا المبدأ ملزم للمدقق الخارجي بتقديم تفسيرات مفصلة لأي تحفظات أو استثناءات عند تقديم تقريره، وذلك لتعزيز فهم المستخدمين لتقريره، وتمكينهم من تقييم أهمية كل تحفظ أو استثناء (جربوع،2007).

1-3- النظريات المفسرة للتدقيق الخارجي (الأهمية والأهداف)

1-3-1. النظريات المفسرة للتدقيق الخارجي

تعتمد ممارسة التدقيق الخارجي على مجموعة من النظريات التي تفسر دوره ووظائفه في البيئة التنظيمية وتفسر الحاجة لخدماته و تتمثل في:

- **مقابلة احتياجات الدائنين والمستثمرين:** تعتبر القوائم المالية المعدّة من قبل المؤسسات بمثابة المصدر الرئيس للمعلومات المالية بالنسبة للدائنين والمستثمرين، وتعتمد هذه الفئات على هذه المعلومات لاتّخاذ قرارات مالية هامّة، مثل منح القروض أو الاستثمار في أسهم الشركات القوائم المالية المعدة من قبل

المؤسسات هي المصدر الرئيس للمعلومات المالية للدائنين والمستثمرين، الذين يعتمدون عليها لاتخاذ قرارات مالية هامة.(American Accounting Association , 1973)

ولكن، قد لا تكون هذه المعلومات دقيقة أو موثوقة دائما، ممّا يؤدّي إلى مخاطر كبيرة على الدائنين والمستثمرين. لذلك، يأتي دور التدقيق المستقل لسدّ هذه الفجوة، حيث يقدّم ضمانات حول دقة وسلامة المعلومات المالية المقدّمة من قبل الشركات.لكن في وقتنا الحاضر ظهر ما يسمى بالملكية الغائبة نتيجة لتشتت ملكية المؤسسات بين عدد كبير من الملاك، فالملاك ليسوا على اتصال مباشر بعمليات المؤسسة (انفصال الملكية عن الإدارة)، ومن ثمة فإنه يجب أن يقوم شخص ما أو جهة ما بوظيفة التدقيق نيابة عنهم. وطالما أن قرارات المستثمرين تعتمد على القوائم المالية التي تعدها الإدارة، فإنهم يصفون المدققين المستقلين بأنهم حراس على سلامة وعدالة القوائم المالية (لقليطي، 2008، صفحة 12).

- **نظرية الوكالة:** تعد نظرية الوكالة إطارا تحليليا مفيدا لفهم التأثيرات المالية للقرارات، خاصة عندما تنطوي هذه القرارات على علاقات وكالة، أي علاقات بين أطراف ذات مصالح مختلفة. تحاول نظرية الوكالة تحليل آثار بعض القرارات المالية من منظور الخطر والمردودية بصفة عامة، ومن منظور المصلحة لمختلف الأطراف على حساب أطراف أخرى بصفة خاصة، لذا فهي تحاول أن توضح تأثير بعض القرارات المتخذة التي تكون في فائدة طرف واحد على حساب تعظيم الثروة لجميع الأطراف.

وبشكل عام، تساعد نظرية الوكالة على فهم التعقيدات المالية للعلاقات بين الأطراف ذات المصالح المختلفة، وتوفّر إطارا تحليليا قيّما لتقييم المخاطر المالية للقرارات واتخاذ قرارات تعزّز الثروة الإجمالية لجميع الأطراف.

تقدم نظرية الوكالة تفسيرا مهما لجوانب مختلفة من طلب التدقيق، وذلك من خلال تحليل العلاقات بين الأطراف المتصلة بعملية التدقيق.

ووفقا لنظرية الوكالة يمثل الملاك الأصليين للمؤسسة، بينما يمثل المديرون وكلاء عن الملاك لتشغيل المؤسسة وإدارة شؤونها، يفترض أن الملاك يسعون إلى تعظيم ثروتهم، بينما يفترض أن المديرين يسعون إلى

تعظيم مصالحهم الشخصية، حتى لو كان ذلك على حساب الملاك، يمكن أن تؤدّي اختلافات المصالح هذه إلى نشوء صراعات بين الملاك والمديرين (Jensen & Meckling, 1976).

وفقا لنظرية الوكالة فإنه ينشأ تعارض بين الملاك (الأصليين) والمديرين (الوكلاء) بسبب اختلاف أهدافه، يسعى الملاك إلى تعظيم ثروتهم، بينما قد يسعى المديرون لتحقيق مصالحهم الشخصية، مثل زيادة رواتبهم أو الحفاظ على وظائفهم.

وكذا تخفيض المكافآت؛ قد يلجأ الملاك إلى تخفيض مكافآت المديرين للحد من هذا التعارض، دافعين بوجود تضارب في المصالح.

يلعب التدقيق الخارجي للقوائم المالية دورا في تقليل هذا التعارض من خلال:

- **زيادة الشفافية:** يوفر التدقيق الخارجي للملاك معلومات موثوقة حول أداء الشركة، مما يحد من قدرة المديرين على إخفاء أي مخالفات أو سوء إدارة.

- **تعزيز المساءلة:** يخضع التدقيق الخارجي المديرين للمساءلة عن أفعالهم، مما يجعلهم أكثر عرضة لاتخاذ قرارات تخدم مصلحة الملاك.

كما يؤدي يؤدي خضوع القوائم المالية للتدقيق الخارجي إلى تحسين مكانة المديرين بالمؤسسة وتخفيض درجة عدم ثقة الملاك في أداء هؤلاء المديرين، نتيجة الاختلاف في الاهتمامات و المصالح بين ملاك المؤسسة والمديرين:(Alzeban & Gwilliam, 2014)

إذ يهتم ملاك المؤسسة بالربحية طويلة الأجل، والنمو المستمر في حصة المؤسسة في السوق، والقدرة على الوفاء بالتزاماتها، بينما يهتم مديرو المؤسسة بتعظيم ربح السنة الحالية، حيث تحتسب مكافآتهم على أساسه، لذلك قد يستخدم المديرون سياسات لزيادة أرباح السنة الحالية على حساب الربحية طويلة الأجل، مثل تسجيل إيرادات لم تتحقق بعد، ونتيجة لذلك، قد يقوم الملاك بتخفيض أو إلغاء المكافآت السنوية للمديرين، ولكن عندما يطلب المديرون إخضاع القوائم المالية للتدقيق الخارجي، فإن ذلك يقنع الملاك بأن المديرين لم يقوموا

بتسجيل إيرادات غير محققة، وأنهم يقومون بواجبهم على أكمل وجه، وبالتالي لا يتم تغيير خطة المكافآت السنوية.(Alzeban & Gwilliam, 2014)

وفقا لـ "النظرية التحفيزية"، فإن التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى منحه مصداقية للقوائم المالية، يضيف قيمة من خلال تحفيز القائمين على إعداد القوائم المالية على الالتزام بالمعايير واتباع ممارسات سليمة (Jensen & Meckling, 1976)، على الرغم من صعوبة قياس المنافع التحفيزية بشكل قاطع، إلا أن هناك اعتقاد بأن العلم بخضوع القوائم المالية للتدقيق يمنع أو لا يشجع على إعداد قوائم مالية مضللة وغير سليمة، ومع ذلك، لا يمكن اعتبار التدقيق ضمانا قطعيا على دقة القوائم المالية.

النظرية التحفيزية: وفقا لهذه النظرية فإن التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى منحه مصداقية للقوائم المالية، يضيف قيمة من خلال تحفيز القائمين على إعداد القوائم المالية على الالتزام بالمعايير واتباع ممارسات سليمة (Jensen & Meckling, 1976)، على الرغم من صعوبة قياس المنافع التحفيزية بشكل قاطع، إلا أن هناك اعتقاد بأن العلم بخضوع القوائم المالية للتدقيق يمنع أو لا يشجع على إعداد قوائم مالية مضللة وغير سليمة، ومع ذلك، لا يمكن اعتبار التدقيق ضمانا قطعيا على دقة القوائم المالية.

. ورغم صعوبة قياس المنافع التحفيزية أو التحقق منها بشكل قاطع، إلا أنه يوجد اعتقاد غريزي لدى البعض بأن العلم بخضوع القوائم المالية للتدقيق يمنع أو على الأقل لا يشجع على إعداد قوائم مالية مضللة وغير سليمة (Jensen & Meckling, 1976)).، فهو يعمل كأداة مهمة لـ تحسين جودة المعلومات المالية من خلال تحفيز القائمين بإعداد القوائم المالية على التزام المعايير واتّباع ممارسات سليمة، ورمع ذلك لا يمكن اعتباره ضمانا قطعيا على دقة القوائم المالية.

1-3-2. أهمية التدقيق الخارجي :

أكدت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين على دور التدقيق المحوري في تعزيز الموثوقية والكفاءة في مختلف المجالات، وخاصة فيما يتعلق بالبيانات المالية والنظام الضريبي والقرارات الإدارية، وتتمثل أهمية التدقيق في المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية، إذ يلعب المدقق المستقل دورا هاما في التحقق من صحة ودقة المعلومات المالية التي تقدمها الشركات والمؤسسات إلى أصحاب المصالح كالادارة كالبنوك، والمستثمرين،

والجهات الحكومية، فهو يساهم في تحسين جودة البيانات المالية، من خلال اكتشاف أخطاء أو مخالفات قد تشوب البيانات المالية، مما يساهم في ضمان مصداقيتها وتعزيز الثقة في المعلومات المقدمة، ويتيح للمستخدمين فرصة اتخاذ قرارات سليمة مبنية على معلومات دقيقة وواقعية وصحيحة (قمازي وعميرش، 2023).

وعليه فإن أهمية التدقيق الخارجي تكمن في كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها، ومن هذه الفئات ما يلي:

- **للمستثمرين:** تعتمد قراراتهم على القوائم المالية المدققة لتوجيه استثماراتهم وتحقيق أكبر عائد ممكن، فقد أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية إلى توزيع رأس المال على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، هذا الوضع أوجد الحاجة الملحة إلى تعيين مدقق حسابات قانوني مستقل ومحايد لطمأنة المستثمرين بأن أموالهم لن تتعرض للاختلاس أو السرقة، وذلك من خلال مراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات(جمعة،2009).

- **لإدارة المؤسسة:** تعتمد على المعلومات المالية المدققة في وضع الخطط والاستراتيجيات ومراقبة الأداء وتقييمه، مما يجعلها تحرص على التدقيق من قبل شخص مستقل ومحايد؛ فهي تعتمد على البيانات الحسابية المصادق عليها من قبل المدقق المحايد والمستقل، مما يزيد من الثقة في هذه البيانات ويزيد من درجة الاعتماد عليها، كما أن التدقيق يثبت أن الإدارة قد مارست أعمالها بنجاح، مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة وزيادة مكافآتهم(الصبان،2003.

- **المؤسسات المالية:** تطلب معظم المشروعات الحصول على قروض من البنوك والمؤسسات الائتمانية، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض، تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتائج الأعمال لهذه المشروعات لضمان قدرتها على سداد القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة، فتعتمد على القوائم المالية المدققة والمصادق عليها من طرف المدقق الخارجي نظرا لموثوقيتها ومصداقيتها عند فحص الوضعيات

المالية للمؤسسات التي تطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها، لاتخاذ القرارات بشأن منح هذه التسهيلات أو عدم منحه.

- **الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة:** تستخدم القوائم المالية المدققة لأغراض متعددة مثل التخطيط، الرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، ومنح الإعانات لبعض الصناعات، تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات لأغراض عديدة، مثل مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بهذه الأعمال دون بيانات موثوق بها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل عليها(جمعة،2009).

- **لنقابات العمال:** تعتمد على القوائم المالية المدققة في تحسين أوضاع العمل من خلال التفاوض مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وغيرها (براق وآخرون، 2018، صفحة 40).

1-3-3. أهداف التدقيق الخارجي:

يهدف التدقيق الخارجي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية التي تتعلق بتقديم رأي محايد ومستقل حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية للمؤسسة، تتضمن هذه الأهداف التأكد من دقة البيانات المالية، اكتشاف الأخطاء والغش، تقييم نظام الرقابة الداخلية، تعزيز موثوقية المعلومات المالية، مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، تقييم أداء الإدارة، تحقيق الكفاءة والفعالية التشغيلية، وضمان الإفصاح والشفافية:

- **التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية:** يهدف المدقق الخارجي إلى التأكد من أن البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات تعكس الواقع بدقة وموضوعية، هذا الهدف الأساسي يضمن أن المؤسسة تقدم صورة حقيقية عن وضعها المالي، مما يساهم في تعزيز الثقة بين المستثمرين وأصحاب المصلحة،وفقا ل((Arens et al, 2017)، يتعين على المدققين فحص السجلات المالية بعمق للتحقق من صحة ودقة البيانات المالية المعلنة.

- **اكتشاف الأخطاء والغش:** من الأهداف الرئيسية الأخرى للتدقيق الخارجي هو الكشف عن أي أخطاء أو ممارسات احتيالية في السجلات والقوائم المالية، يتطلب هذا من المدققين تبني منهجيات تدقيق دقيقة وتحليلية تساعدهم في التعرف على الأنماط غير الاعتيادية أو التلاعب المحتمل.(Messier et al, 2018)

- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يقوم المدقق بتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة لمنع وكشف الأخطاء والغش، يعد هذا التقييم ضروريا لضمان أن الأنظمة والإجراءات الداخلية تعمل بكفاءة وفعالية، كما يساهم هذا التقييم في تحديد نقاط الضعف المحتملة وتحسينها (Arens et al, 2017) يوضحون أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد في تحديد المخاطر وتحسين الجودة الشاملة لعملية التدقيق.

- **تعزيز موثوقية المعلومات المالية:** يساهم التدقيق الخارجي في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المقدمة، من خلال تقديم رأي مستقل حول القوائم المالية، يعزز المدقق الثقة بين المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين في المؤسسة، فالتدقيق الخارجي يساهم في تحسين مصداقية وموثوقية التقارير المالية، مما يؤدي إلى قرارات استثمارية أفضل(Arens et al, 2017).

- **المساعدة في اتخاذ القرارات:** توفر نتائج التدقيق معلومات موثوقة تساعد الإدارة والمستثمرين في اتخاذ قرارات مناسبة، البيانات المالية الدقيقة والمعتمدة تساعد الأطراف المعنية في تحليل الأداء المالي واتخاذ قرارات استراتيجية،Messier et al ، (2018) يؤكدون أن نتائج التدقيق تقدم للإدارة والمستثمرين معلومات حيوية يمكن الاعتماد عليها في صنع القرارات المالية والاستثمارية.

- **تقييم أداء الإدارة:** يقوم المدقق بتقييم مدى كفاءة الإدارة في تحقيق أهداف المؤسسة وفقا للخطط الموضوعة، هذا التقييم يساعد في تحديد مدى تحقيق الإدارة لأهدافها بكفاءة وفعالية، (Arens et al, 2017)، فتقييم أداء الإدارة يساعد في تحديد مدى نجاح الإدارة في تنفيذ استراتيجيات المؤسسة وتحقيق أهدافها التشغيلية.

- **تحقيق الكفاءة والفعالية التشغيلية:** يساعد التدقيق في الحد من الإسراف والتبذير وتحقيق أقصى قدر من الكفاءة الإنتاجية، من خلال فحص العمليات التشغيلية وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يمكن للمدقق تحديد المجالات التي يمكن تحسينها لتحقيق كفاءة تشغيلية أكبر (Messier et al, 2018).

- **الإفصاح والشفافية:** يتأكد المدقق من أن القوائم المالية تم إعدادها وعرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، هذا يعزز الشفافية ويساعد في تقديم صورة واضحة ودقيقة عن الوضع المالي

للمؤسسة,Arens et al) ف (2017 يؤكدون على أهمية الشفافية في التقارير المالية لضمان أن جميع المعلومات المالية تمثل الواقع بشكل صحيح ومطابق للمعايير المحاسبية.

إضافة إلى الأهداف السابقة الذكر هناك أهداف أخرى تتمثل في اكتشاف أعمال الغش والتزوير وتحسين التسيير، فوجود هاته الأعمال يدل على خفض نظام الرقابة الداخلية، فيقوم المدقق الخارجي بجمع ما أمكن من بالأدلة حتى يتسنى له الوقوف على آثارها المادية المحتملة على الحسابات واكتشاف أعمال الغش والتزوير وهذا حسب الإمكانيات المتاحة له مع عدم التقصير في العمل (أقاسم، 2016، صفحة 08).

1-3-4. خدمات التدقيق الخارجي

تتمثل مهمة مكاتب التدقيق والمحاسبة في تقديم العديد من الخدمات في عدة مجالات، وبصفة عامة يمكن حصر هذه الخدمات فيما يلي:

أ- الخدمات التصديقية:

تعني الخدمات التصديقية قيام مدقق الحسابات بإعداد استنتاج كتابي حول مدى إمكانية اعتماد طرف ثالث على مزاعم أو تأكيدات مكتوبة هي مسؤولية الطرف الثاني، نظرا لأن الخدمات التصديقية تشمل ثلاثة أطراف، يتمثل الطرف الأول في الإدارة التي تعد أو تعرض المزاعم المكتوبة، والطرف الثاني هو مدقق الحسابات، أما الطرف الثالث فهو أصحاب المصلحة في المؤسسة المستقبلة لهذه المزاعم(الشيشيني،2007).

ب- الخدمات الاستشارية:

تتميز بكونها خدمات غير تصديقية ثنائية الأطراف، حيث تتم بين مدقق الحسابات وعميله مباشرة، في هذا النوع من الخدمات، لا يوجد مزاعم يتم إيصالها من طرف إلى آخر ليصادق عليها المدقق، من أهم صور الخدمات المهنية غير التصديقية: خدمات مسك الدفاتر، الاستشارات الضريبية، والاستشارات الإدارية(الصبان وعلي،2002).

ت- خدمات التأكيد المهني:

تستهدف خدمات التأكيد المهني تحسين جودة المعلومات لخدمة متخذ القرار، تعتبر هذه الخدمة من أحدث الخدمات المهنية التي انضمت إلى تشكيلة خدمات مدقق الحسابات، في الوقت الحالي، تعد خدمات التأكيد المهني خدمات ثنائية الأطراف، حيث يكون مدقق الحسابات مسؤولا عن تحسين جودة المعلومات لصالح متخذ القرار (الشيشيني،2007).

من المتوقع أن تتطور خدمات التأكيد المهني لتصبح ثلاثية الأطراف للتغلب على عيوب خدمات التصديق، أبرز عيوب خدمات التصديق هو اقتصارها على المعلومات المالية التي يتم توصيلها فقط من خلال القوائم المالية للتأكد من مدى إمكانية الاعتماد عليها، أما خدمات التأكيد، فسوف تغطي البيانات غير المالية أيضا، والتي يتم توصيلها بوسائل أخرى بجانب القوائم المالية، وتهدف هذه الخدمات إلى تحسين جودة المعلومات بحيث تستوفي معايير الدقة، والتوقيت، والملائمة(مناعي، 2009)

1-3-5. تطور أهداف التدقيق الخارجي

إن تطور أهداف التدقيق الخارجي يعكس التغيرات في البيئة الاقتصادية والتكنولوجية والتشريعية، فيما يلي جدول يوضح تطور أهداف التدقيق الخارجي عبر الفترات الزمنية المختلفة:

الجدول رقم(1-3): يوضح تطور أهداف التدقيق

الفترة الزمنية	الأهداف العامة	الأهداف الرئيسية
1500 - 1850	في هذه الفترة كانت أدوات التدقيق بدائية وتركزت بشكل رئيسي على اكتشاف الأخطاء والتلاعب في السجلات المالية. لم يكن هناك اهتمام كبير بجودة التقارير المالية أو توفير رأي محايد للمساهمين.	اكتشاف التلاعب والاختلاس
1850 - 1905	مع تطور النظام المالي وزيادة التعقيد في العمليات المالية، بدأت الحاجة إلى تأكيد صحة ودقة الحسابات والسجلات المالية تبرز. قرار القضاء الإنجليزي عام 1897 كان نقطة تحول حيث اعتبر أن اكتشاف الأخطاء ليس الهدف الرئيسي من التدقيق بل التأكد من دقة الحسابات والسجلات وتقديم تقرير محايد.	التأكد من دقة الحسابات والسجلات
1905 - 1933	خلال هذه الفترة، بدأ التركيز على الرقابة الداخلية وتدقيق العينات بدلاً من التدقيق الشامل. أصبح الهدف الرئيسي هو اختبار صحة وعدالة التقارير المالية واكتشاف التلاعب والأخطاء. زادت أهمية تقديم رأي محايد حول التقارير المالية لصالح المساهمين والأطراف ذات المصلحة.	اختبار صحة وعدالة التقارير المالية
1933 - 1940	مع الأزمات المالية والاقتصادية التي حدثت خلال هذه الفترة، أصبح من الواضح أن الرقابة الداخلية القوية هي عنصر حاسم في ضمان صحة وعدالة التقارير المالية. تزايد الاهتمام بتدقيق العينات لضمان الكفاءة والفعالية في عملية التدقيق.	تعزيز الرقابة الداخلية
1940 - 1960	في هذه الفترة، استمر تطور أدوات الرقابة الداخلية وأصبح تقديم رأي محايد حول صحة وعدالة التقارير المالية هو الهدف الرئيسي. كانت الرقابة الداخلية تلعب دورًا أساسيًا في تعزيز الثقة في التقارير المالية.	تقديم رأي محايد حول صحة وعدالة التقارير المالية
ما بعد 1960	مع تقدم التكنولوجيا، بدأت أدوات التدقيق تعتمد بشكل متزايد على تكنولوجيا المعلومات وتحليل البيانات. هذا التطور ساعد في تحسين دقة وفعالية التدقيق، وأصبح التدقيق يشمل الآن ليس فقط التأكد من صحة البيانات المالية ولكن أيضًا تقييم نظم الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المالية.	تحسين دقة وفعالية التدقيق باستخدام التكنولوجيا

المصدر: من اعداد الطالبة اعتماداعلى(جمعة،2011).

إن تطور أهداف التدقيق الخارجي يعكس التغيرات الكبيرة في البيئة المالية والتنظيمية، في البداية، كان الهدف الرئيسي هو اكتشاف التلاعب والاختلاس، وهو هدف بسيط نسبيا يعكس الأدوات البدائية المتاحة آنذاك، مع تقدم الزمن وزيادة تعقيد العمليات المالية، أصبح من الضروري التأكد من دقة الحسابات والسجلات وتقديم تقارير محايدة للأطراف ذات المصلحة، ولقد كان قرار القضاء الإنجليزي عام 1897 نقطة

تحول رئيسية، حيث بدأ التركيز يتحول من مجرد اكتشاف الأخطاء إلى تقديم رأي محايد وموثوق حول التقارير المالية(الصبان وعلي،2002)، هذا التطور أظهر الحاجة المتزايدة إلى الرقابة الداخلية وتدقيق العينات كوسيلة لتحسين كفاءة وفعالية عملية التدقيق الخارجي.

أما في الفترات اللاحقة، ومع تزايد الأزمات المالية، أصبح من الواضح أن التدقيق الخارجي يجب أن يلعب دورا أكبر في تعزيز الثقة في التقارير المالية، هذا أدى إلى تعزيز دور الرقابة الداخلية واستخدام التكنولوجيا في عملية التدقيق، مما ساعد في تحسين دقة وفعالية التدقيق وتوسيع نطاقه ليشمل تقييم جودة نظم الرقابة الداخلية والمعلومات المالية(الشيشيني،2007)،

1-3-6. تأثير الأخطاء والمخالفات وأهميتها النسبية على نوعية رأي المدقق

إن الأخطاء والمخالفات التي يتم اكتشافها خلال عملية التدقيق تؤثر بشكل كبير على نوعية الرأي الذي يصدره المدقق، إليك التحليل التالي لأثر الأخطاء والمخالفات وأهميتها النسبية على رأي المدقق كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-4): تأثير الأخطاء والمخالفات وأهميتها النسبية على نوعية رأي المدقق

نوع المخالفة	أمثلة على المخالفات	نوعية الرأي المحتمل صدوره من المدقق
مخالفات نظامية وداخلية	مخالفات للسياسات الداخلية، مخالفات للقوانين	رأي بتحفظ، أو رأي سلبي، أو الامتناع عن إبداء الرأي
مخالفات محاسبية	مخالفة المبادئ المحاسبية، خروج عن قواعد الإثبات	رأي بتحفظ، أو رأي سلبي، أو الامتناع عن إبداء الرأي
مخالفات جوهرية وبسيطة	مخالفات بسيطة أو غير جوهرية	عدم وجود تحفظات أو رأي غير متحفظ
مخالفات جوهرية وكبيرة	مخالفات كبيرة وجوهرية	رأي بتحفظ، أو رأي سلبي، أو الامتناع عن إبداء الرأي

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على (سرايا،2009).

مما سبق يتبين أن المخالفات الداخلية أو النظامية والتي تتعلق بنظام الشركة أو السياسات الداخلية إلى تأثير مباشر على عملية التدقيق، تشمل هذه المخالفات عدم الالتزام بالإجراءات القانونية الداخلية أو تجاهل القوانين المعمول بها، في مثل هذه الحالات، قد يصدر المدقق رأيا متحفظا أو سلبيا، أو قد يمتنع عن إبداء الرأي إذا كانت المخالفات تؤثر بشكل جوهري على التقارير المالية،

أما المخالفات المحاسبية فهي تشمل الانحراف عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو الخروج عن قواعد الإثبات المحاسبي، تؤدي هذه المخالفات إلى التأثير على مصداقية ودقة المعلومات المالية، وعليه، فإن اكتشاف مثل هذه المخالفات قد يؤدي إلى إصدار رأي متحفظ أو سلبي من قبل المدقق، أو الامتناع عن إبداء الرأي إذا كانت المخالفات جوهرية، اما في حالة وجود مخالفات بسيطة أو غير جوهرية، قد يكتفي المدقق بالإشارة إلى هذه المخالفات دون التأثير على الرأي العام للتقرير المالي، في هذه الحالات، يمكن أن يصدر المدقق رأيا غير متحفظ، في حين إذا تعد المخالفات الكبيرة والجسيمة الأكثر تأثيرا على رأي المدقق، إذا كانت هذه المخالفات تؤثر بشكل كبير على التقارير المالية وتشكك في مصداقيتها، فإن المدقق قد يصدر رأيا متحفظا أو سلبيا، أو قد يمتنع عن إبداء أي رأي.

1-3-7. المدقق الخارجي وواجباته:

المدقق الخارجي هو ذلك الشخص الخبير المحترف ذو الكفاءة المهنية والعلمية في مجال المحاسبة والتدقيق المالي والمحاسبي، الذي يتمتع بخبرة واسعة ومعرفة عميقة بالأنظمة والمعايير المحاسبية المعتمدة. وباستقلالية تامة عن الجهة التي تتم مراجعتها، مما يتيح له إبداء رأي محايد وموضوعي حول صحة وصدق المعلومات المالية المقدمة، إذن المدقق هو شخص مهني محترف يتمتع بالتأهيل العلمي المناسب، أي أن يكون المدقق على درجة كبيرة من التعليم والتكوين في مجالي المحاسبة والتدقيق، من خلال الدراسة في المعاهد والجامعات المختصة بالإضافة إلى الإلمام بعلوم الإدارة الأخرى وحسن الاتصال والحوار .

بالاضافة للتأهيل العملي الذي من الخبرة المكتسبة في الميدان بالإضافة إلى التكوين عند أحد مزاولي المهنة، ناهيك عن مبدأ الاستقلالية الذي يمثل الدعامة الأساسية لمهنة التدقيق ويعني قدرة المدقق على إبداء رأي فني محايد دون التعرض إلى ضغوطات، من هنا نجد أن تبعية المدقق تلعب دورا كبيرا في تحديد مدى

استقلاليته، يتمتع المدقق الخارجي باستقلالية أكبر من المدقق الداخلي التابع لإدارة المؤسسة، وضرورة التحلي بالآداب والسلوك المهني خاصة فيما يخص حفظ السر المهني، إذ تفرض أخلاقيات المهنة ضرورة الحفاظ على كل المعلومات التي يطلع عليها المدقق بحكم عمله نظرا لحاجة كل مؤسسة إلى الحفاظ على سرية معلوماتها الداخلية عن المنافسين.

من واجباته الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية، لتقييم كفاءته في منع أو كشف الأخطاء أو المخالفات المالية، واختبار السجلات والمستندات: يقوم المدقق بفحص السجلات المحاسبية والمستندات الداعمة للتأكد من دقتها واكتمالها، ومراقبة العمليات المالية للمؤسسة للتأكد من الامتثال للإجراءات المعتمدة، بالإضافة لاجراء مقابلات مع الإدارة والموظفين للحصول على معلومات إضافية حول العمليات المالية للمؤسسة، وإعداد تقرير يوضح من خلاله نتائج أعماله، ويقدم رأيه حول مدى سلامة وصحة القوائم العمليات وسلامة الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق(GERMOND, 1991, p. 28) .

وعليه يمارس المدقق الخارجي مهنة لها معاييرها الخاصة ولها آدابها وأخلاقياتها التي تتطلب منه بذل العناية المهنية الكافية والملائمة عند أداء عمله، وعليه أن يؤدي عمله باستقلال وحياد تام حتى لا يتأثر أريه بمواقف الآخرين ويكون مستندا على حكمه المهني، ويتوقع منه أن يؤدي عمله بجودة تضاهي أعمال الآخرين وإذا كان الضرر مصحوبا بسوء نية كأن يخالف القوانين المعمول بها فقد يحكم عليه بالغرامة أو السجن أو كليهما(Defiles., 1990, pp. 56-57) .

من واجباته:

• تقييم نظام الرقابة الداخلية: يقوم مدقق الحسابات بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للتأكد من كفاية الضمانات التي تحيط بإعداد التقارير المالية.

• اختبار المعاملات: يختبر مدقق الحسابات عينات من معاملات المؤسسة للتأكد من صحتها ودقتها وامتثالها للمعايير المحاسبية.

• تحليل البيانات المالية: يحلل مدقق الحسابات البيانات المالية للمؤسسة لتحديد أي مخاطر أو مخالفات محتملة.

• إعداد تقرير التدقيق: يعد مدقق الحسابات تقريرا مفصلا يوضح نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية واختبارات المعاملات وتحليله للبيانات المالية.

• التواصل مع الإدارة: يتواصل مدقق الحسابات مع إدارة المؤسسة لمناقشة نتائج تقييمه وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين نظام الرقابة الداخلية وتعزيز جودة التقارير المالية .

أما المسؤولية القانونية تجاه العميل الذي يدقق حساباته فينجم عن العقد الموقع بين المدقق وعميله وفي هذا العقد يتم تحديد نطاق عملية التدقيق ويكون المدقق مسؤول عن أية أضرار تلحق بهذا العميل ويطالب بالتعويض إذا قصر في أداء واجباته المهنية (مسؤولية تعاقدية) (kell, 1996, p110)، يجب على مدقق الحسابات بذل العناية المعقولة أي عدم تقصيره أو إهماله في أداء واجباته ولا يتم ذلك إلا إذا توافرت فيه شروط التكوين الذاتي والمتمثلة في كفاية تأهيله العلمي والعملي مع ضمان استقلاله وعدم خضوعه لأي ضغط أو تأثير (عطا الله، 1983، الصفحات 124-125) .

وإذا ما توفرت لديه المقومات الأساسية لتكوينه الذاتي فإنه يستطيع إذا ما عرضت عليه حالة معينة أن يكون قادرا على إبداء حكمه فيها نظرا لمعرفته التامة بما يجب أن يقوم به من أعمال نحوها وبالوسائل الفنية الكفيلة بسلامة الأداء، إلى جانب قدرته على تفهم الظروف المحيطة بكل حالة.

وتتطلب العناية المعقولة عدم اقتناع المدقق بالشكليات والإيضاحات التي يقدمها موظفي المشروع فقد تكون لهم مصلحة شخصية في تضليله، ويجب ألا يعتمد على معرفته الشخصية للموظفين أو العميل نفسه أو أنهم يتمتعون بسمعة طيبة في المجتمع وبالنزاهة .

ويعتبر مسؤول عن الإشراف الدقيق على الأعمال التي يقوم بها المساعدون وإلا قام هؤلاء بأعمالهم بطريقة روتينية وآلية، ومن ثم تقع المسؤولية عليه وحده وليس على عاتقهم، ولتحقيق الإشراف على المساعدين يتطلب الأمر وضع برنامج محدد للتدقيق يستخدم ضمن أوراق التدقيق وتحدد في البرنامج الخطوات التي

تتبع والبيانات الواجب الحصول عليها والإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق أهداف التدقيق. (شافعي، 2014، صفحة 26).

1-4- معايير التدقيق الخارجي

تضع معايير التدقيق الخارجي الأسس والمتطلبات الأساسية للمدقق من حيث التأهيل العلمي والعملي، والاستقلال والحياد، والعناية المهنية الواجبة، وهذه المعايير تشكل الإطار الشخصي والمهني الذي يجب أن يتحلى به المدقق وتتمثل في:

1-4-1. المعايير العامة (الشخصية):

وهي المعايير الواجب توفرها في شخص المدقق ، والسمات الأساسية التي يتميز بها بالاضافة للشروط الأساسية لممارسته هذه المهنة

أ- التدريب الفني والكفاءة (التأهيل العلمي والعملي):

إنّ امتلاك مهارات محاسبية وتدقيقية عالية ضروري للمدققين، حيث يلزم المعيار الأول من المعايير العامة للمدققين بتحقيق متطلبات الكفاءة والتدريب من خلال اكتساب الخبرة والتعليم في مجال التدقيق لا يقتصر التدريب والكفاءة الفنية على التعليم الرسمي فقط، بل يشمل أيضا الخبرة العملية للمدقق في المجال، فإذا كان يتعين على المدققين أن يكون لديهم تعليم رسمي في المحاسبة والتدقيق، فإنهم أيضا يجب أن يحصلوا على معرفة وكفاءة مهنية في المجال الميداني(السيد ولطفي،2006).

بالإضافة إلى ذلك يجب على المدقق أن يكون على علم بأية تطورات جديدة في المحاسبة والتدقيق وأنشطة وأعمال المؤسسة، كما يجب عليهم الإحاطة بكل المتغيرات والتطورات في المجالات الإدارية والاقتصادية والقانونية على مستوى الدولة من ناحية وعلى مستوى العالم من ناحية أخرى، كما يجب على المدققين أيضا الإلمام الكافي بأية تطورات في مجالات التكنولوجيا والحاسبات الآلية والمعلومات، لأن ذلك يعمل على زيادة الكفاءة المهنية. (أمين السيد، 2006، صفحة 109).

أ- الاستقلال (الحياد):

يتطلب المعيار الثاني من المعايير العامة أن يتوافر للمدقق الاستقلال والحياد في الاتجاه الذهني أثناء أداء عملية التدقيق، يعتمد ذلك الاستقلال على عاملين هما:

- الطبيعة الأساسية للمدقق.
- إدراك الجمهور لما إذا كان المدقق مستقلا أم لا.

يعتبر استقلال المدقق مفهوما جوهريا في مهنة المحاسبة، حيث يشير إلى نزاهة وموضوعية المدقق في أداء عمله، بعيدا عن أي تحيز قد يؤثر على تقييمه للمعلومات المالية .يمثل هذا الاستقلال حجر الأساس لثقة المستخدمين في صحة ودقة التقارير المالية، وبالتالي ضمان شفافية ومساءلة الشركات والمؤسسات.، ومن ثم فيجب أن يتحرر من أية التزامات أو مصالح مع المؤسسة محل التدقيق أو إدارتها أو ملاكها (أمين السيد، 2006، صفحة 109).

ب-العناية المهنية الواجبة:

تعتبر العناية المهنية الواجبة مبدأ جوهريا في مهنة التدقيق، حيث تلزم المدققين ببذل العناية والمهارة المتوقعة من ممارس حريص عند أداء مهام التدقيق .وبمعنى آخر، يجب على المدققين أن يمارسوا مهنة التدقيق بكفاءة وفعالية، مع مراعاة كافة المعايير المهنية والأخلاقية ذات الصلة.، ولذلك يكون لديه درجة من التدريب والخبرة والمهارة المطلوبة، ويجب على المدقق ممارسة العناية المهنية الواجبة من مراحل تخطيط عملية التدقيق إلى أداء إجراءات التدقيق خلال مرحلة العمل الميداني إلى إصدار تقرير التدقيق. وتتطلب العناية المهنية من المدقق ممارسة الشك المهني، الشك المهني :هو عنصر جوهري في ممارسة مهنة التدقيق، حيث يضمن للمدققين نهجا دقيقا ومتنبها عند تقييم البيانات المالية. يتميز الشك المهني بوجود عقل متشكك وتقييم نقدي لأدلة التدقيق، مع تجنب أي تحيزات مسبقة(جمعة،2011).

ويشمل الشك المهني على وجه الخصوص:

- الريبة :التشكيك في صحة المعلومات المقدمة، وعدم قبولها دون تدقيق؛
- التحليل :تقييم دقيق للأدلة، وفهم العلاقات بين مختلف بنود البيانات المالية؛

- التحدي :طرح الأسئلة الصعبة، ومناقشة أي تناقضات أو غموضات مع الإدارة؛.
- الاستقصاء :البحث عن معلومات إضافية لتأكيد صحة البيانات المالية.

أما العناية المهنية الواجبة هي ممارسة أساسية أخرى يتبعها المدققون لضمان جودة عملهم. تتطلب العناية المهنية من المدققين تطبيق معايير التدقيق الدولية، والالتزام بأخلاقيات المهنة، وإظهار الكفاءة والخبرة اللازمة في مجال التدقيق (أمين السد، 2006، صفحة 112).

1-4-2. معيار العمل الميداني:

وتضم بدورها ثلاثة معايير :

أ- التخطيط والإشراف:

ينص هذا المعيار على أنه يجب على المدقق أن يخطط عمله تخطيطا كافيا، ويجب الإشراف السليم على المساعدين إن وجدوا. فالتخطيط الكافي يشمل معرفة المدقق وتفهمه لطبيعة عمل المؤسسة محل التدقيق، تنظيمها الإداري، نوع منتجاتها أو الخدمات التي تقدمها، هيكل رأس مالها، الصلة مع الأطراف الأخرى التي لها مصلحة مشتركة مع المؤسسة وطرق الإنتاج والتوزيع...الخ.

يجب معرفة المبادئ المحاسبية التي تطبقها المؤسسة، ويجب أن يحدد المدقق مدى إمكانية اعتماده على نظام الرقابة الداخلية والظروف التي قد تدعوا إلى التوسع في اختبارات التدقيق(حماد،2012).

أما الإشراف على المساعدين – في حالة وجودهم – تعتبر من الأمور الضرورية لكي يتفهم القائمون بالعمل، أهداف عملية التدقيق والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، ويجب إطلاع المساعدين على الجزء الأكبر من المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء فترة التخطيط لعملية التدقيق. (خضير، 1996، صفحة 46).

ب-تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يجب على المدقق أن يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية للمستخدم كأساس للاعتماد عليه، ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي ستقتصر عليها إجراءات التدقيق. ولهذا المعيار غرضان هما:

الغرض الأول: هو تحديد مدى الاعتماد على النظام نفسه، فالمدقق لا يستطيع إعادة إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل الفحص. فلا بد من وجود نظام محاسبي مرتبط بنظام الرقابة الداخلية يكفل تسجيل جميع العمليات بطريقة سليمة وإنتاج قوائم مالية تعكس هذه الأحداث بحيث يمكن للمدقق الاعتماد عليه.

الغرض الثاني: من دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه هو تحديد مدى كفاية اختبارات التدقيق التي سيقوم بها المدقق لكي يمكنه من الاقتناع بعدالة القوائم المالية، وتتأثر خطة عمل المدقق بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق. (خضير، 1996، صفحة 47)

ت-**أدلة الإثبات الكافية والصالحة:**

أثناء عملية التدقيق، يمر المدقق بمرحلة يصبح فيها قد جمع أدلة إثبات كافية تمكنه من إبداء رأيه المهني حول صحة ودقة القوائم المالية. يعتمد تحديد هذه النقطة على خبرة وتقدير المدقق، حيث أنّ جمع جميع الأدلة المتاحة لا يمكنه من الجزم بشكل قاطع بصحة القوائم المالية أو التأكّد من أنّها تمثل العرض الوحيد العادل.فقد تكون هناك معلومات تم إخفاؤها على المدقق بحسن أو بسوء نية، كذلك قد تكون هناك عدة إجراءات بديلة لتسجيل وعرض بعض العمليات يؤدي كل منها إلى عرض عادل طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ونشير إلى أن القدر اللازم توفره من أدلة الإثبات هو ذلك القدر الذي يكفي ليكوّن أساسا معقولا لرأي المدقق في القوائم المالية محل الفحص (السيد ولطفي2006).

1-4-3. معيار إعداد التقرير:

وتشمل أربعة فروع:

أ- **إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:**

يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يبين تقرير المدقق ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت عليه، وهو ما يعني ضمنيا أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية، وذلك إذا ما كانت القوائم المالية تصور المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويقصد بالمبادئ المحاسبية هنا، ليس فقط القوانين والنصوص الواجب إتباعها، وإنما أيضا طرق تطبيق تلك

المبادئ، ويحتم هذا أيضا على المدقق الإلمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة تحت التدقيق وإنما معرفة المبادئ البديلة أيضا. (توماس وأمرسون، 2003، صفحة 53)

ب-**ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:**

يعد التأكد من ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عنصرا هاما في تقارير التدقيق .ويهدف إلى تحقيق الغايات التالية:

- ضمان قابلية المقارنة :يساعد اتباع مبادئ محاسبية ثابتة على مدار فترات زمنية متتالية على ضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية بشكل سليم ودقيق .فإذا تمّ تغيير الأساليب المحاسبية بشكل متكرر، قد تصبح المقارنة بين البيانات المالية عبر الفترات صعبة أو مضللة، ممّا يعيق تحليل الأداء المالي للشركة وفهم مسارها بمرور الوقت(السيد ولطفي،2006).
- تعزيز موثوقية المعلومات المالية :يعزّز ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية موثوقية المعلومات المالية المقدمة في القوائم المالية .فعندما يتمّ اتباع مبادئ متّفق عليها بشكل ثابت، يزداد ثقة المستخدمين في دقة تلك المعلومات وقابليتها للاعتماد عليها لاتخاذ القرارات المستنيرة.
- لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فإن هذا سيتطلب تعديلا ملائما في تقرير المدقق (توماس وأمرسون، 2003، صفحة 54).

ت-الإفصاح المناسب:

يعتبر الإفصاح المناسب عن المعلومات المالية عنصرا هاما في عملية التدقيق .يهدف هذا المعيار إلى ضمان حصول مستخدمي القوائم المالية على معلومات كافية وشاملة لتكوين رأي صحيح عن المركز المالي والأداء المالي للكيان المدقّق(السيد و لطفي،2006).

ينصّ المعيار على ضرورة إفصاح المدقق في تقريره عن أي معلومات مالية **ضرورية** لصدق وعدالة العرض، حتى لو لم يتمّ إدراجها صراحة في القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها من قبل معدّيها.

بمعنى آخر، يفترض أنّ القوائم المالية تحتوي على جميع المعلومات اللازمة لصدقها وعدالتها، **ما لم** ينصّ تقرير المدقق على خلاف ذلك.

يعتبر تقرير المدقق **غير متحفظ** عندما يصل المدقق إلى قناعة بأنّ المعلومات الواردة في القوائم المالية والملاحظات الملحقة بها كافية لضمان تقديم عرض صادق وعادل للمركز المالي والأداء المالي للكيان المدقّق. (توماس وأمرسون، 2003، صفحة 56)

ث-إبداء الرأي:

تقييم القوائم المالية كوحدة واحدة من أكثر معايير التدقيق تعقيدا، حيث يلزم المدقق بإصدار رأي شامل حول مدى دقة وعرض القوائم المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة .سأقوم في هذا التحليل بشرح هذا المعيار بالتفصيل، مبيّنا جوانبه المختلفة وتأثيراته على عملية التدقيق، ويتضمن هذا المعيار ثلاثة عبارات هامة هي:

- يجب أن يتضمن رأي المدقق فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، وأن المدقق قد يمتنع كلية عن إبداء الرأي، ويقصد بالقوائم المالية كوحدة واحدة مجموعة القوائم للفترة الحالية، شأنها شأن مجموعة القوائم المالية لفترة أو أكثر سابقة والتي تقدم لغرض المقارنة.
- في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه يجب أن يوضح أسباب ذلك الامتناع.
- في كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يتضمن خصائص عملية التدقيق ودرجة المسؤولية التي يتحملها، ويشير لفظ يرتبط أو يقترن إلى الحالة التي عندها يوافق المدقق على استخدام اسمه بالتقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتضمن القوائم المالية، أو عندما يعد المدقق القوائم المالية للمؤسسة أو يساعد في إعدادها سواء ألحق اسمه بها أو لم يلحق. (السيد، 2006، الصفحات 120-121).

1-4-4. دور الأهمية النسبية وأنواع أدلة الإثبات في إدارة مخاطر التدقيق

تعد الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق من الأدوات الأساسية التي تساعد المدققين في تقييم دقة البيانات المالية وتحقيق أهداف التدقيق، من خلال تحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر، يتمكن المدققون من توجيه جهودهم بشكل فعال لتحقيق أفضل نتائج ممكنة وضمان صدق وعدالة التقارير المالية، كما يلعب نوع وموثوقية أدلة الإثبات التي يجمعها المدقق دوراً حاسماً في إدارة مخاطر التدقيق.

أ- الأهمية النسبية

تعتبر تحديد الأهمية النسبية بشكل دقيق من العوامل الأساسية لتحسين جودة التدقيق الخارجي، أذ يمكن المدققين من تركيز جهودهم على الجوانب المهمة في البيانات المالية، كما يساعد ذلك المدققين في تخطيط إجراءات جمع الأدلة بشكل مناسب، فقد أوضح مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (IAASB) في معيار التدقيق الدولي رقم 200، أن مخاطر التدقيق والأهمية النسبية تعتمد على طبيعة أنشطة المؤسسة والبيئة التنظيمية التي تعمل بها،كما أن هذه المخاطر قد تؤثر على البيانات المالية للشركة، مما يفرض على الإدارة مسؤولية تحديد هذه المخاطر والاستجابة لها بفعالية.

وقد قدم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) تعريفا للأهمية النسبية على أنها تمثل الحد الأدنى من الحذر أو التدقيق في البيانات المالية الذي يجعلها تؤثر بشكل جوهري على قرار المستخدم العادي لهذه البيانات، يجب على المدققين تقدير مستويات الأهمية النسبية ليتمكنوا من تقييم ما إذا كانت البيانات المالية للشركة خالية من الأخطاء المادية أو الغش، وتحدد الأهمية النسبية بناء على مجموعة من الأسس التي يمكن للمدققين استخدامها لتقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحتوي على تحريفات جوهرية، مثل الربح الصافي قبل الضريبة، إجمالي الإيرادات، إجمالي الأصول، أو إجمالي الأصول المتداولة، أو اجمالي حقوق الملكية.

كما أوضح مجلس معايير المحاسبة والتدقيق أن تحديد الأهمية النسبية يتطلب النظر في جميع العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرارات المستخدمين بشأن البيانات المالية، مما يتطلب من المدققين استخدام حكمهم المهني وخبراتهم في تقدير الأهمية النسبية. هذا يساعد المدققين على تحسين جودة التدقيق والتركيز على العناصر الأكثر أهمية في البيانات المالية.

وهناك خمس خطوات رئيسية لتحديد الأهمية النسبية في التدقيق:

تقدير أولي للأهمية النسبية، وتحديد مستوى الأهمية النسبية بشكل مبدئي بناء على البيانات المالية الأساسية؛

تخصيص الأهمية النسبية على عناصر البيانات المالية: بعد تحديد المستوى الأولي، يتم تخصيص هذه الأهمية على العناصر المختلفة في البيانات المالية؛

تقدير إجمالي التحريفات الممكنة: تقييم إجمالي التحريفات المحتملة في كل عنصر من عناصر البيانات المالية؛

جمع تقديرات التحريفات المخطط لها: تجميع التحريفات المخططة للوصول إلى التحريف الإجمالي المتوقع؛

مقارنة التحريفات الإجمالية مع مستوى الأهمية النهائي: مقارنة التحريفات الإجمالية مع المستوى النهائي للأهمية النسبية لتحديد ما إذا كان يجب تعديل الأهمية النسبية أو إعادة النظر في خطة التدقيق.

يعتبر تحديد الأهمية النسبية بشكل دقيق مهما إذ يمكن المدققين من تركيز جهودهم على الجوانب المهمة في البيانات المالية، ويساعد ذلك المدققين في تخطيط إجراءات جمع الأدلة بشكل مناسب وبالتالي تحسين جودة التدقيق وتعزيز الثقة في نتائجه.

ب-مخاطر التدقيق

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مخاطر التدقيق بأنها: "احتمال إبداء مدقق الحسابات لرأي غير صحيح في القوائم المالية الخاضعة لرقابته رغم أن هذه القوائم المالية تحتوي على تحريفات جوهرية". كما يمكن تعريف مخاطر التدقيق على أنها: "ذلك الخطر الناتج عن فشل المدقق بدون قصد في تعديل رأيه في القوائم المالية بطريقة ملائمة رغم أن هذه القوائم تحتوي على تحريف جوهري.(Mercier et al., 2004) "

عملية التدقيق عرضة لمخاطر تتعلق باحتواء القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق على تحريفات وأخطاء قد لا يمكن لمدقق الحسابات اكتشافها رغم قيامه بإتباع معايير التدقيق المتعارف عليها، وذلك بسبب طبيعة عملية التدقيق وما تتسم به من قصور ذاتي وما يحيط بها من محددات تؤثر على قدرة المدقق في اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية (البدوي وشحاته، 2016)، ويمكن التمييز بين نوعين من مكونات مخاطر التدقيق:

✓ مخاطر الأخطاء الجوهرية: تتمثل في المخاطر الكامنة والملازمة وهي عبارة عن قابلية رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات أن تكون خاطئة بشكل جوهري، سواء منفردة أو عندما تجمع مع الأخطاء في أرصدة الحسابات الأخرى وذلك باعتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة (كرسوع، 2008(بالاضافة لمخاطر الرقابة المرتبطة بقوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ويمكن تعريف مخاطر الرقابة بأنها "احتمال أن نظام الرقابة الداخلية لا يستطيع منع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الوقت المناسب، والتي

يمكن أن تحتويها الأرصدة أو العمليات إما منفردة أو مجتمعة مع بعضها البعض سواء كانت هذه الأخطاء متعمدة أو غير متعمدة أو نتيجة للغش.(Angot et al., 2004) "

✓ مخاطر عدم الاكتشاف: وهي المخاطر المتعلقة باحتمال عدم قيام إجراءات التدقيق المطبقة من قبل المدقق باكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية.

وعليه المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة الداخلية لا يمكن للمدقق السيطرة عليها، فالخطر الملازم يرتبط بقابلية الحساب للتحريف الذي يعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة، أما مخاطر الرقابة فترتبط بفعالية نظام الرقابة الداخلية. بينما يمكن للمدقق التأثير على مخاطر عدم الاكتشاف من خلال تصميم إجراءات التدقيق المناسبة، وعلى الرغم من ضرورة قيام المدقق بالعناية المهنية اللازمة، إلا أنه من المهم الاعتراف بأن مخاطر التدقيق أمر لا مفر منه في هذه المهنة، فالمدقق لا يمكنه ضمان خلو القوائم المالية المدققة من أي أخطاء أو تحريفات، ومع ذلك، من خلال تحديد وتقييم المخاطر بشكل صحيح، يستطيع المدقق وضع إجراءات تدقيق مناسبة للحد من تأثيرها.

ت- مفهوم وأنواع أدلة وقرائن الإثبات في التدقيق

- **مفهوم أدلة وقرائن الإثبات**

ينص المعيار الثالث من معاييرالتدقيق و المتمثل متطلبات العمل الميداني على أنه يجب على مدقق الحسابات الحصول على أدلة وقرائن إثبات ملائمة وكافية للاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية وفقًا لمتطلبات مهمة التدقيق التي تعاقد على إنجازها، وتعرف أدلة وقرائن التدقيق بأنها: "كل ما من شأنه أن يؤثر على رأي المدقق بشأن عدالة تعبير القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق عن مركزها المالي في تاريخ معين ونتائج نشاطها وتدفقاتها النقدية خلال الفترة المالية المنتهية في ذلك التاريخ" (سرايا، 2015).

وقد حدد معيار "أدلة وقرائن التدقيق" خاصيتين يجب توافرهما في الأدلة والقرائن التي يستند إليها المدقق عند إبداء رأيه في القوائم المالية وهما:

مدى كفاية الأدلة والتي تتعلق تعلق بصفة عامة بمقدار أو حجم أدلة الإثبات الضروري لتدعيم رأي مدقق الحسابات، وهناك عوامل عديدة تحدد مدى كفاية أدلة الإثبات لتدعيم رأي المدقق (جمعة، 2008):

- مدى قدرة دليل الإثبات أو القرينة على تحقيق الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها مدقق الحسابات؛

- أهمية العنصر محل الفحص ومدى ملاءمة دليل الإثبات أو القرينة لطبيعة العنصر محل الفحص؛
- درجة الخطر التي يتعرض لها عنصر الفحص، فكلما زاد احتمال تعرض العنصر محل الفحص للاختلاس والتلاعب كلما قام المدقق بجمع أكبر كمية من أدلة الإثبات والقرائن؛.
- تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة والمنافع المتحققة من الدليل؛
- درجة كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية؛
- احتمال تأخر نتائج التدقيق.

مدى صلاحية الأدلة والقرائن و ملاءمتها ، إذ يجب أن يكون الدليل فعال وملائم لتحقيق الأهداف المرجوة منه، ويقصد بالفعالية والملاءمة تلك النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي والتي تتكون من العناصر الطبيعية الإيجابية للملاحظة (توماس وإمرسون، 2007).

ومن الضروري الإشارة إلى النقاط التالية بشأن مدى موثوقية وملاءمة الأدلة (جمعة، 2008):

-الأدلة أكثر موثوقية عندما تؤخذ من مصادر خارجية مستقلة عن المؤسس؛

-أدلة الإثبات الداخلية تكون أكثر موثوقية عندما تكون أساليب الرقابة الخاصة بها فعال؛

-الأدلة المباشرة تكون أكثر موثوقية من الأدلة التي تؤخذ بشكل غير مباشر أو بالاستدلال؛

-الأدلة الموجودة في شكل وثائق تكون أكثر موثوقية من الأدلة غير المؤثقة مثل الإقرارات الشفوية؛

-الأدلة التي توفرها الوثائق الأصلية تكون أكثر موثوقية.

- **أنواع أدلة الإثبات:**

يمكن حصر أنواع أدلة وقرائن الإثبات فيما يلي:

✓ الوجود الفعلي: حيث يستخدم مدقق الحسابات الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي لعناصر الموجودات المقيدة من موجودات المؤسسة، ولكن لا يجب على مدقق الحسابات أن يسلم بأن الوجود المادي لعناصر الأصول دليل على ملكيتها ومدى ملاءمة طرق تقييمها، لذلك يجب عليه أن يتأكد من مستندات الملكية وفحص طرق تقييم هذه الأصول (سرايا، 2015).

✓ المستندات: يعتمد مدقق الحسابات أثناء قيامه بعملية التدقيق على المستندات أكثر من اعتماده على أي دليل إثبات آخر، ومن أمثلة المستندات: فواتير الشراء، فواتير البيع، مستندات المصروفات النثرية، بوالص التأمين... الخ، ويمكن تقسيم المستندات إلى (الصحن، 2007):

- المستندات المعدة خارج المؤسسة والمستعملة داخلها.
- المستندات المعدة داخل المؤسسة والمستعملة من قبل شخص مستقل عن المؤسسة.
- المستندات المعدة والمستعملة داخل المؤسسة.

✓ الدقة المحاسبية والفنية: تعتبر الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات من الأدلة والقرائن على صحة العمليات ودقة البيانات، ويتحقق ذلك من خلال رجوع مدقق الحسابات إلى العمليات المسجلة بالدفاتر والمستندات (الصحن، 2007).

✓ الإقرارات المكتوبة من إدارة المؤسسة: في بعض الحالات تواجه مدقق الحسابات أمور لا يستطيع الحكم عليها بنفسه بل يحتاج إلى إقرار من الإدارة، لذلك فإن المدقق يستعمل هذا النوع من الأدلة لتأكيد ما هو وارد بالسجلات ومثال ذلك شهادة جرد المخزون.

✓ الإقرارات المكتوبة من خارج المؤسسة: تعتبر الشهادات التي يتلقاها المدقق من الأطراف الخارجية التي لها مصلحة لدى المؤسسة دليلاً قوياً على صحة أرصدة بعض الحسابات كحسابات البنوك والمدينين والدائنين.

وبالرغم من أهمية أدلة الإثبات في تدعيم رأي المدقق، إلا أنه من الصعب الحصول على أدلة قاطعة في جميع الحالات. فالمدقق يعتمد في كثير من الأحيان على أدلة إثبات إقناعية أكثر منها حاسمة، كما أن طبيعة عملية التدقيق تفرض قيوداً على قدرة المدقق في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة في بعض الحالات.

ويواجه المدقق أيضا تحديات في تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة الإثبات التي يحصل عليها، فهناك عوامل ذاتية وموضوعية تؤثر على هذا التقييم كدرجة الخطر المرتبطة بالبند محل الفحص وطبيعة وحجم العينات المختارة والقيود الزمنية والتكلفة، مما يستوجب على المدقق الخارجي الاعتماد الحكم الشخصي في تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة الإثبات التي يحصل عليها، مع الأخذ في الاعتبار المخاطر المرتبطة بالبند محل الفحص والاختبار، والقيود المفروضة على عملية التدقيق، كما يجب عليه أن يوثق بشكل كاف الأدلة التي اعتمد عليها في إبداء رأيه.

في ظل البيئة التنظيمية والتشريعية المعقدة التي تعمل فيها المؤسسات اليوم، يلعب تحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر التدقيق دوراً حاسماً في تحسين جودة عملية التدقيق، كما أن نوع وموثوقية أدلة الإثبات التي

يجمعها المدقق تؤثر بشكل مباشر على قدرته في إدارة هذه المخاطر والوصول إلى نتائج تدقيق موثوقة وذات مصداقية،

2- مقاربات مفاهيمية للفساد المالي ومكافحته

2-1 ماهية الفساد المالي: سنتعرض خلال هذا العنصر إلى تقديم مفهوم شامل للفساد المالي ونحاول ضبطه وأشكاله المختلفة ونحاول ابراز أثره السلبي على النظام الاقتصادي والمؤسسات، وتسليط الضوء على الحاجة الملحة لوجود استراتيجيات فعالة لمكافحة الفساد المالي وأهمية بناء نظم وأطر قانونية للتصدي لهذه الظاهرة بفعالية.

2-1-1. مفهوم الفساد:

يعتبر تعريف Tanzi من أكثر التعاريف إلماما و شمولا للفساد بشتى أنواعه، إذ عرفه على أنه ذلك الانتهاك المقصود للمبادئ و القوانين و القواعد من أجل الحصول على مزايا شخصية وخاصة أو مزايا للأطراف ذات الصلة، يتضمن هذا الفعل عدم الامتثال المتعمد لمبدأ تباعد العلاقات في العمل سواء في القطاع الخاص أو العام، بنية الحصول على منفعة، سواء لنفسه أو لعائلته أو لأصدقائه أو لقبيلته أو لحزبه أو لبعض الجماعات الأخرى ذات الصلة(Tanzi, 1995) ، فيتجسد في كسر قاعدة سلوك معين أو مدونة أخلاقية أو عرف اجتماعي، وهكذا تم اعتماد مصطلح "الفساد" من الفعل اللاتيني "rumpere" الذي يعني الكسر (Tanzi, 1995) ،

ولإثبات وجود انتهاك لقاعدة معينة، يجب أن تكون القواعد صارمة ومفصلة بدقة، مما يحد امكانية التأويل و يقلص حرية التصرف، ويقلل من الاعتماد على عنصر التقدير، الذي يساهم في استغلاله لصالح شخص أو مجموعة محددة (Tanzi, 1995)،

كما تعرّف منظمة الشفافية الدولية الفساد بأنه سوء استخدام السلطة المفوضة لتحقيق مكاسب خاصة، دون تحديد ما إذا كان هذا الفساد يحدث في القطاع العام أو الخاص، يوضح هذا التعريف أن الفساد لا يقتصر

على القطاع الحكومي فقط بل يمتد ليشمل القطاع الخاص أيضا، مما يعزز من شمولية الفهم والتطبيق لمكافحة الفساد في كافة المجالات(Transparency International,2019) ،

أما وكالة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) فضبطت مفهومه على أنه مجموعة الممارسات الفاسدة سواء في القطاع العام أو الخاص، من أجل الظفر بمكاسب غير مستحقة، ويلاحظ من خلال هذا التعريف مدى شمولية الفساد وامتداده عبر مختلف الأنشطة والأدوار في المجتمع، مما يشير إلى ضرورة وجود ضوابط قوية وممارسات أخلاقية صارمة في كل من القطاعين العام والخاص(OECD,2020) ،

أما Klitgaard فعرف الفساد بمعادلة أساسية مفادها أن:

الفساد = (الإحتكار+حرية التصرف) – المساءلة

أي أن الفساد لا يمكن أن يحدث إلا إذا توفرت سلطة محتكرة وتمتع الأشخاص بحرية التصرف الكاملة في ظل غياب أي مساءلة(Klitgaard, 2006) ، هذه المعادلة تبرز العلاقة الوثيقة بين السلطة المطلقة وعدم المساءلة وزيادة الفساد، عندما يحتكر شخص أو جهة سلطة معينة دون وجود آليات لمساءلتهم، يكون من السهل جدا استغلال هذه السلطة لتحقيق مكاسب شخصية،

و ركزت منظمة الشفافية الدولية على النزاهة والشفافية باعتبارهما عاملين أساسيين، و أضافتهم إلى معادلة Klitgaardلتصبح بالشكل التالي:

الفساد = (الاحتكار+ حرية التصرف) –(المساءلة + النزاهة + الشفافية)

يشير هذا إلى أن الفساد يتزايد كلما زادت السلطة الاحتكارية وحريه التصرف في غياب المساءلة، وانخفاض مستوى الشفافية والنزاهة، تؤكد هذه المعادلة على أهمية تعزيز النزاهة والشفافية بجانب المساءلة كأدوات رئيسية للحد من الفساد، حيث تعمل هذه العوامل مجتمعة على تقليل فرص الفساد وتعزيز الثقة في الأنظمة المؤسسية (Transparency International,2019)،

يشير الفساد، بصفة عامة، يشير إلى السلوكيات المخالفة للقانون والأخلاقيات التي يمارسها أصحاب النفوذ والسلطة بهدف تحقيق منافع شخصية على حساب المصلحة العامة. وفقا لتعريف الأمم المتحدة، الفساد هو

"سوء استعمال السلطة العامة لتحقيق مكسب خاص(United Nations, 2004) "، بينما يعرفه البنك الدولي بأنه "استغلال المنصب العام بغرض تحقيق مكاسب شخصية.(World Bank, 1997) "

أما تعريف موسوعة العلوم الاجتماعية للفساد فيلخص العديد من الجوانب الأساسية له و المتمثلة في سوء استخدام النفوذ العام: قيام الأفراد الذين يتمتعون بسلطة أو منصب بإساءة استخدام تلك السلطة لتحقيق مكاسب شخصية بدلا من خدمة المصلحة العامة؛

تحقيق أرباح خاصة: الهدف الرئيسي من الفساد هو جني ثروة أو مزايا غير مشروعة على حساب المصلحة العامة؛

خروج عن القانون والنظام العام: الفاسدون يتجاهلون القوانين والأنظمة المعمول بها ويفضلون اتباع ممارسات مخالفة للقانون لتحقيق أهدافهم؛

عدم الالتزام بالقانون والنظام العام: الفساد يقوض سيادة القانون ويهدد استقرار النظام العام؛

تحقيق مصالح سياسية واقتصادية واجتماعية: الفساد قد يستخدم لتحقيق مصالح سياسية أو اجتماعية لفرد أو جماعة معينة، وليس فقط لتحقيق مكاسب مادية.

ووفقا لـ (Adit,2003)، فان نشوء الفساد واستمراره متوقف على ثلاثة شروط أساسية: السلطة التقديرية، والريع الاقتصادي، وضعف الرقابة على المؤسسات.

2-1-2. مفهوم الفساد المالي وخصائصه:

يعد الفساد المالي جريمة متعددة الأبعاد، فهو جريمة أخلاقية وقانونية واقتصادية تنشأ في بيئة تتسم بالضعف القانوني وضعف الردع الميداني، قد يكون الدافع إليه سياسيا أو اجتماعيا أو اقتصاديا في غياب الضمير الأخلاقي والنزاهة الوظيفية، وتؤدي آثاره إلى تدمير الطاقات الوطنية وهدر الثروات المحلية وتعطيل برامج التنمية، مما يؤدي إلى ترسيخ التخلف في جميع المجالات، خاصة الاقتصادية،

فهو ذلك السلوك غير القانوني المتمثل في هدر المال العام، وأعمال السمسرة في المشاريع وتجارة السلاح، كما يقصد به الانحرافات المالية المبنية على مخالفة القوانين والقواعد ومختلف الأحكام المعتمدة في أي مؤسسة أو تنظيم، كالتهرب الضريبي (خالدي، 2021).

وقد عرف الفساد المالي أيضا بأنه تلك الانحرافات المالية ومخالفات القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية، ويتميز الفساد المالي بطبيعته السرية وصعوبة تتبعه ، كما عرف على أنه تلك الانحرافات المالية ومخالفات القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية (لاكوم، 2003)،و نظرا لطبيعته السرية وصعوبة تتبعه، فهو يتطلب جهودا كبيرة لاكتشافه، حيث يتم غالبا نتيجة تواطؤ بين الأطراف.

واعتبرت بعض الدراسات الفساد جزءا من الاحتيال المهني، على سبيل المثال، عرف (Wells, 2017) الاحتيال بأنه استغلال الفرد لمهنته من أجل الإثراء الشخصي، من خلال إساءة استخدام موارد وأصول المؤسسة، يندرج تحت هذا التعريف اختلاس الأصول، الاحتيال في البيانات المالية، الفساد، السرقة، واستخدام ممتلكات المؤسسة لمنافع شخصية.

وفقا لدراسات جمعية مدققي الاحتيال المعتمدين(ACFE ,2016) ، تتضمن أساليب الاحتيال ما يلي:

- اختلاس أصول وممتلكات المؤسسة؛
- إصدار تقارير مالية مضللة؛
- الفساد المالي.

حدد (Jeppesen ,2019) أنواع الفساد المالي في:

الرشوة: للحصول على طلبية معينة أو التلاعب في الصفقات التجارية؛

تضارب المصالح: شراء من شركة لها مصالح شخصية مع تفويت فرصة شراء أقل تكلفة؛

الإكراميات والهدايا: التي تؤثر على بعض الامتيازات غير المستحقة؛

الابتزاز مقابل تقديم خدمة: كطلب رشوة لتقديم خدمة معينة،

تشترك جميع هذه الأفعال في كونها سرية، حيث ينتهك العامل واجباته في المؤسسة من أجل تحقيق منفعة شخصية بشكل مباشر أو غير مباشر، مما يؤثر على أصول المؤسسة أو إيراداتها ويترك انحرافات جوهرية في البيانات المالية.

2-1-3. أشكال الفساد المالي:

فالفساد المالي هو كل شكل من اشكال الممارسات التي من شأنها أن تحدث انحرافات جوهرية على نتائج الأعمال لمؤسسة سواء في القطاع الخاص او القطاع العام، و فيما يلي أهم مماراساته:

أ- **الرشوة:** عّرفها القانون رقم 06-01 في القطاع العام والخاص في المادتين 25و 40منه على أّنها كل شخص وعد أو عرض أو منح، بشكل مباشر أو غير مباشر، مزية غير مستحقة على موظفا عموميا أو أي شخص يدير كيانا تابعا للقطاع الخاص أو يعمل لديه بأي صفة كانت، سواء كاف ذلك لصالح الموظف نفسه أو الشخص الذي يدير كيانا تابعا للقطاع الخاص نفسه أو لصالح شخص أو كيان آخر، لكي يقوم بأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من واجباته، كل موظف عمومي أو شخص يدير كيانا تابعا للقطاع الخاص أو يعمل لديه بأي صفة، يطلب أو يقبل بشكل مباشر أو غير مباشر، مزية غير مستحقة سواء لنفسه أو لصالح شخص آخر أو كيان لكي يقوم بأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل ما مما يشكل إخلالا بواجباته(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2006، الصفحات 9-10).

ب- **الاختلاس:** يعرف القانون رقم 01-06، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته في مواده 29 و41 الاختلاس في القطاعين العام والخاص بأنه قيام أي موظف باختلاس أو إتلاف أو تبديد أو احتجاز أية ممتلكات أو أموال أو أوراق مالية بشكل غير قانوني، يشمل ذلك استخدام هذه الموارد لصالح الموظف أو لصالح شخص أو جهة أخرى، وينطبق هذا التعريف أيضا على الأشخاص الذين يديرون كيانات في القطاع الخاص أو يعملون فيها، حيث يقومون باختلاس ممتلكات أو أموال عهدت إليهم بسبب وظائفهم (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2006، الصفحات 9-10).

ت- الإعفاء والتخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم: كما تعرف المادة 31 من القانون رقم 01-06 الإعفاء والتخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم كإجراء يقوم به موظف عمومي لمنح إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب أو الرسوم بدون ترخيص قانوني، أو تسليم محاصيل مؤسسات الدولة مجانا (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2006، صفحة 9).

ث- التهرب الضريبي والجمركي: التهرب الضريبي والجمركي هو ممارسة شائعة بين رجال الأعمال في القطاع الخاص، حيث يلجأون إلى دفع رشاوى للحصول على تخفيضات أو إعفاءات ضريبية أو جمركية بطرق غير قانونية (بن رجم وحليمي، 2012، صفحة 4).

التهرب الضريبي والجمركي: و يكون عادة من قبل رجال الأعمال في القطاع الخاص، فيعكس استغلال النفوذ والرشوة لتحقيق مكاسب غير مشروعة، هذه الممارسات تؤدي إلى خسائر كبيرة في إيرادات الدولة وتعزز الفساد الإداري، فوفقا لدراسة أجرتها منظمة الشفافية الدولية، فإن الفساد المالي يؤثر بشكل مباشر على النمو الاقتصادي ويزيد من معدلات الفقر (Transparency International, 2020).

ج- الامتيازات غير المبررة في إبرام الصفقات العمومية :عرّفها القانون 06-01في المادة 26 منه، بأنها كل موظف عمومي يقوم بإبرام عقد أو يؤشر أو يراجع عقدا أو اتفاقية أو صفقة أو ملحقا مخالفا بذل الأحكام التشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل بغرض إعطاء امتيازات غير مبررة للغير. وكل تاجر صناعي أو حرفي أو مقاول من القطاع الخاص، أو بصفة عامة كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم ولو بصفة عرضية، بإبرام عقد أو صفقة مع الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات أو الهيئات العمومية الخاضعة للقانون العام أو المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، ويستفيد من سلطة أو تأثير أعوان الهيئات المذكورة من أجل الزيادة في الأسعار التي يطبقونها عادة أو من أجل التعديل لصالحهم في نوعية المواد أو الخدمات أو آجال التسليم أو التموين) . (الجريدة الرسمية ا.، 2006، الصفحات 8-9).

ح- الاقتصاد الموازي: أو الاقتصاد غير الرسمي ظاهرة اقتصادية واجتماعية منتشرة في العديد من الدول، بما في ذلك الجزائر .يشير هذا المصطلح إلى الأنشطة الاقتصادية التي تتم خارج إطار الإجراءات والقوانين الرسمية، مثل التهرب الضريبي، والعمل في وظائف غير مسجلة، وممارسة الأنشطة التجارية دون ترخيص. يرتبط الاقتصاد غير الرسمي بالفساد المالي ارتباطا وثيقا في الجزائر، إذ تمثل الأنشطة غير الرسمية في

مجال التجارة والشغل وبيع وشراء مختلف العملات الصعبة والأشياء ذات القيمة من أهم مسببات بروز مظاهر الفساد المالي في الاقتصاد الجزائري وذلك من خلال:

– عدم استخدام الفاتورة في الأنشطة غير الرسمية يعيق الدولة في عملية تحديد عدد وقيمة الخاضعين للضريبة.

– وجو 35% من الشركات التجارية الوطنية مصنفة كشركات وهمي، حيث تقوم هذه الشركات بتظليل مصالح المراقبة عن كريق تقديم معلومات خاطئة عن مقرها ونوعية نشاطها في السجلات التجارية.

– إن تشكيل السوق الموازية لنسبة 25% من الاقتصاد الوطني من شأنه حرمان الدولة من عائدات جبائية معتبرة. (حبيرش، 2015)

خ– استغلال النفوذ :عرفها القانون 06–01 في المادة 32منه، بأنها كل من وعد موظفا عموميا أو أي شخص آخر بأية مزية غير مستحقة أو عرضها عليه أو منحه إياها، بشكل مباشر أو غير مباشر، لتحريض ذلك الموظف العمومي أو الشخص على استغلال نفوذه الفعلي أو المفترض بهدف الحصول من إدارة أو من سلطة عمومية على مزية غير مستحقة لصالح المحرض الأصلي على ذلك الفعل أو لصالح أي شخص آخر. وكل موظف عمومي أو أي شخص آخر يقوم بشكل مباشر أو غير مباشر، بطلب أو قبول أية مزية غير مستحقة لصالحه أو لصالح شخص آخر لكي يستغل ذل الموظف العمومي أو الشخص نفوذه الفعلي أو المفترض بهدف الحصول من إدارة أو سلطة عمومية على منافع غير مستحقة. (الجريدة الرسمية ا.، 2006، صفحة 9).

د–تبييض الأموال: يعد تبييض الأموال جريمة اقتصادية خطيرة تهدد استقرار الدول وتعيق التنمية المستدامة .وتتمثل هذه الجريمة في إخفاء مصدر الأموال غير المشروعة وإضفاء صفة الشرعية عليها، بهدف استخدامها دون خوف من الملاحقة القانونية، فعمليات اختلاس المال العام مثلا باعتبارها نشاطا من الأنشطة غير المشروعة لا تتم بعيدة عن أروقة الفساد وخاصة الإداري منه، باعتبار أن الفساد المالي بدوره يتعلق بدرجة الفساد الإداري، ولا يتوقف الأمر هنا في ظهور عمليات غسيل الأموال ومصدر الأموال غير المشروعة فحسب، بل يساهم أيضا في انتشاره من خلال إتاحة الفرصة لتطهير وتبييض تلك الأموال وإخالها في المصارف والأسواق المالية حتى تدخل في المنظومة المالية الرسمية تمهيدا لتهريبها خارج

الدولة، ويكون للفساد الدور البارز في ذلك حين يتم استغلال موظفي البنوك والمؤسسات المالية والاقتصادية والمسؤولين الحكوميين بالرشاوي وعمليات التزوير المختلفة في تحويل الأموال أو تبييضها وإعطائها الشرعية المبحوث عنها. (بن رجم و حليمي، 2012)

ويمكن لنا أن نجمل مظاهر تبييض الأموال في النقاط التالية:

– حويل الممتلكات أو التصرف بها مع معرفة الفاعل بأنها ناتجة عن أنشطة إجرامية، بهدف إخفاء أو تمويه المصدر غير القانوني لتلك الممتلكات، أو مساعدة أي شخص متورط في الجريمة الأصلية التي نتجت عنها هذه الممتلكات في التهرب من العواقب القانونية لأفعاله.

– إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية للممتلكات أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها، مع علم الفاعل أنها عائدات إجرامية.

– اكتساب الممتلكات أو حيازتها أو استخدامها مع علم الشخص القائم بذل أنها تشكل عائدات إجرامية.

– المشاركة في ارتكاب أي من الجرائم المقررة وفقا لهذه المادة أو التواطؤ أو التآمر على ارتكابها والمساعدة أو التحريض على ذل وتسهيله وإسداء المشورة بشأنه (خالدي، 2021).

2-1-4. أسباب الفساد المالي: حيث يمكن حصر أهم أسباب الفساد في النقاط التالية:

أ- ضعف الرقابة على تسيير الأموال العمومية: يُعد ضعف الرقابة على تسيير الأموال العمومية السبب الرئيسي في تفشي ظاهرة الفساد المالي، فعدم وجود آليات رقابية فعالة يجعل المسؤولين غير ملتزمين بتطبيق الإجراءات والنظم المالية المعتمدة، مما يسهل التلاعب بالأموال العامة لتحقيق مصالح شخصية.

ب- أسباب دولية وتأثير المساعدات الخارجية والاستثمار الأجنبي: تُساهم المساعدات الخارجية والاستثمار الأجنبي في الاقتصاد الوطني، لكن في بعض الأحيان يتم استغلال هذه الموارد من قبل موظفين فاسدين لتحقيق منافع شخصية، يُشير العديد من الباحثين إلى أن الدول التي تعتمد بشكل كبير على المساعدات الخارجية تُعاني من مستويات أعلى من الفساد المالي(Transparency International, 2021) .

ت- النمو الاقتصادي غير المنظم: النمو الاقتصادي غير المنظم يخلق بيئة ملائمة للفساد، حيث تغيب التنظيمات والإجراءات اللازمة لضمان توزيع عادل للثروات وفرص الاستثمار، هذا النوع من النمو يعزز من الفجوات الاقتصادية والاجتماعية، مما يدفع البعض إلى اللجوء للفساد كوسيلة لتحقيق مكاسب سريعة.

ث- ضعف المجتمع المدني والسياسات القمعية: ضعف المجتمع المدني وسيادة السياسات القمعية تعرقل جهود مكافحة الفساد، في العديد من الدول النامية، تُهمش دور مؤسسات المجتمع المدني ويُقمع النشاط السياسي، مما يُضعف من قدرة المجتمع على مراقبة الأداء الحكومي والمطالبة بالشفافية والمحاسبة (Diamond, 2008).

ج- غياب الآليات الفعالة والمؤسسات القوية لمكافحة الفساد: غياب الآليات الفعالة والمؤسسات القوية لمكافحة الفساد يجعل من الصعب مواجهة هذه الظاهرة، بدون وجود مؤسسات رقابية مستقلة وقوانين صارمة تُعاقب الفاسدين، يبقى الفساد منتشرا دون رادع.

ح- غياب الممارسة الديمقراطية والسياسة النزيهة: غياب الممارسة الديمقراطية والسياسة النزيهة يؤدي إلى تركيز السلطة في يد قلة قليلة، مما يزيد من فرص الفساد، في الأنظمة غير الديمقراطية، غالبا ما تُستخدم السلطة لتحقيق مصالح شخصية، وتغيب الشفافية والمحاسبة(Boozer, 2018) .

✓ **الأسباب الاقتصادية:**

- تدخل الحكومة في الأنشطة الاقتصادية: تدخل الحكومة في الأنشطة الاقتصادية يؤدي إلى دفع الأفراد للرشاوي لتجاوز القواعد والنظم والإجراءات، يعتبر هذا التدخل أحد الأسباب الرئيسية لتفشي الفساد في الأسواق(Shleifer & Vishny, 1993) ،

- ظهور السوق الموازي: السوق الموازي أو غير الرسمي يساهم في تفشي الفساد حيث لا يلتزم العاملون فيه بالقواعد القانونية المفروضة، هذا النوع من السوق ينتشر غالبا في الدول ذات الاقتصاد غير المنظم (Porta & Shleifer, 2014)،

- انخفاض مستويات الأجور في القطاع الحكومي: انخفاض الأجور يدفع الموظفين الحكوميين لقبول الرشاوي لتحقيق التوازن في إنفاقهم الاستهلاكي، يُشير الباحثون إلى أن تحسين الأجور قد يكون وسيلة فعالة لمكافحة الفساد(Van Rijckeghem & Weder, 2001) ،

– وجود موارد طبيعية كبيرة: وجود موارد طبيعية كبيرة يغري المسؤولين بممارسة الفساد بشكل كبير، حيث يعتبرون هذه الموارد فرصة لتحقيق مكاسب شخصية ضخمة(Leite & Weidmann, 1999) ،

✓ **الأسباب السياسية:** تعتبر العوامل السياسية من أهم العوامل المساعدة على ظهور الفساد ونموه وانتشاره لما توفره من بيئة مناسبة ويتجلى ذلك من خلال:

– اعتماد الولاء السياسي في التعيينات: اعتماد الولاء السياسي كمعيار في تعيين القيادات الإدارية يُعزز من الفساد حيث يُفضل المسؤولون تعيين الأشخاص الموالين لهم بدلا من الكفاءات(Treisman, 2000) .

– ضعف المجتمع المدني: ضعف المجتمع المدني وتهميش دور مؤسساته في العديد من الدول النامية يُضعف من الرقابة والمحاسبة على الأداء الحكومي.

– غياب الديمقراطية: غياب الديمقراطية الحقيقية وضعف التداول على السلطة والفصل بين السلطات يُعزز من تركيز السلطة في يد القلة وزيادة الفساد(Acemoglu & Robinson, 2012) ،

– تفشي البيروقراطية: تفشي البيروقراطية في الإدارة والمغالاة في المركزية يؤدي إلى تعقيد الإجراءات وزيادة فرص الفساد(Klitgaard, 1988) .

✓ **الأسباب الاجتماعية والثقافية:**

– طبيعة المجتمع والعلاقات الشخصية: طبيعة المجتمع وأهمية العلاقات الشخصية في الحياة الاجتماعية تُساهم بشكل كبير في تفشي الفساد، حيث يتم تفضيل المحسوبية على حساب مصالح الدولة العليا (Fukuyama, 1995).

– النظرة النفعية في بعض المجتمعات: في بعض المجتمعات، توجد نظرة نفعية تُبرر نهب المال العام باعتباره حقا مشاعا للجميع، مما يُعزز من انتشار الفساد (Rose-Ackerman, 1999).

2-1-5. الآثار المترتبة من الفساد المالي:

تتعد الآثار المترتبة على الفساد المالي، ويمكن ابراز ذلك في عدة نقاط:

أ- **تأثير الفساد على الاستثمار:** يساهم الفساد الإداري والمالي في تقويض مناخ الاستثمار، حيث أن البيئة الاستثمارية التي تفتقر إلى الشفافية والنزاهة ولا تخضع للمعايير والضوابط القانونية المتعارف عليها، تؤدي إلى عزوف المستثمرين المحليين والأجانب عن تنفيذ مشاريعهم واستثمار أموالهم، في هذا السياق، يقول

رئيس البنك الدولي، جيمس ولفنسون: "تظهر الأدلة أن الدول التي تعاني من مستويات عالية من الفساد معرضة لخطر التهميش في عالم يتميز بالتفاعل الصناعي السريع(World Bank, 1997) " .

وعلى الرغم من أن الجزائر، مثلها مثل أي بلد، قامت بتحسين مناخ الاستثمار وتوفير الظروف الملائمة عن طريق سن وتعديل القوانين وتقديم العديد من التحفيزات والمزايا لجذب المستثمرين وخاصة الأجانب، إلا أن هذه الجهود لم تنجح بسبب تفشي الفساد في مختلف المجالات، بالإضافة إلى البيروقراطية والتعقيدات الإدارية (الحاج، 2016، صفحة 98)، تظهر الدراسات أن مستويات الفساد العالية تؤدي إلى انخفاض معدلات الاستثمار الأجنبي المباشر بنسبة تصل إلى 5% سنويا(Mauro, 1995) .

ب-أثر الفساد المالي على النمو الاقتصادي: إن الفساد يعوق النمو الاقتصادي على المدى البعيد بطرق متعددة، حيث يضعف الاستثمار المحلي ويقلل من فرص الاستثمار الأجنبي. يحدث ذلك عن طريق زيادة الفرص للحصول على مزايا اقتصادية دون مراعاة مصلحة المجتمع، مما يخلق جوا من عدم الثقة ويقلل من الحوافز المشجعة للاستثمار. يؤدي الفساد إلى هروب المستثمرين بسبب طلب المسؤولين الفاسدين عمولات ورشاوى، مما يعوق أعمالهم ويعرقلها، وينتج عنه تقليل الأرباح، وهذا ينعكس سلبا على مسار التنمية الاقتصادية والنمو الاقتصادي، الذي يعتبر أهم مؤشر له.

أكد التقرير العالمي للتنمية لعام 1994 أن الفساد مشكلة عامة تواجه المستثمرين، وأن هناك علاقة عكسية بين الفساد ومستوى الاستثمار في الاقتصاد القومي، كما يؤثر الفساد سلبا على نمو الدخل القومي الإجمالي نتيجة تراجع معدلات الادخار والاستثمار(World Development Report, 1994) ، يظهر تحليل البيانات الاقتصادية أن الدول ذات مستويات الفساد المرتفعة تعاني من نمو اقتصادي أقل بنسبة 1،3% سنويا مقارنة بالدول ذات المستويات المنخفضة من الفساد(Kaufmann & Wei, 1999) ،

ت-أثر الفساد المالي على الإيرادات العامة: يؤدي الفساد إلى خفض الإيرادات المتأتية من الضرائب والرسوم، حيث يقوم العديد من المتعاملين الاقتصاديين والمكلفين بالضرائب بدفع مبالغ مالية على شكل رشاوى وعمولات لأعوان ومفتشي الضرائب والجمارك وغيرهم من إطارات الدولة لتفادي تسديد الضرائب المترتبة عليهم أو للحصول على معاملة خاصة، مثل خفض نسب الضرائب أو حتى عدم تسديدها بالكامل،

أو الحصول على إعفاءات ضريبية بطرق غير مشروعة، تؤثر هذه الممارسات بشكل مباشر على الإيرادات المالية المستحقة لخزينة الدولة، مما يؤدي إلى خسارة مبالغ ومداخيل ضخمة.

ونتيجة لذلك، تتراكم الديون المحلية ويحدث عجز في الميزانية العامة، مما يؤدي إلى تقليص النفقات العامة التي قد تمس قطاعات استراتيجية وحيوية مثل الإسكان والصحة والتعليم، كما قد يؤدي هذا العجز إلى اللجوء إلى تقنيات تمويلية تزيد من تعقيد الوضع الاقتصادي، مثل الإصدار النقدي أو الاستدانة سواء كانت خارجية أو داخلية (عاتي، 2018، صفحة 06)، يظهر تقرير صندوق النقد الدولي أن الفساد يكلف الاقتصادات النامية حوالي 1،26 تريليون دولار سنويا، مما يؤثر بشكل كبير على قدرة الحكومات على توفير الخدمات الأساسية(IMF, 2016) .

2-1-6. الفضائح المالية وتأثيرها على مهنة التدقيق:

تعرضت سمعة مكاتب التدقيق العالمية لضربات قوية نتيجة الفضائح المالية الكبرى التي تورطت فيها شركات تدقيق عالمية، هذه الفضائح أثارت تساؤلات حول فعالية عمليات التدقيق وقدرتها على كشف الفساد المالي والتصدي له، سنستعرض فيما يلي إلى بعض الفضائح المالية الشهيرة، مع تحليل أسبابها وآثارها.

فضيحة إنرون(Enron) (2001):

وهي شركة طاقة أمريكية، تورطت في واحدة من أكبر الفضائح المالية في التاريخ، اكتشف أنها قامت بتضخيم أرباحها وإخفاء ديونها الهائلة من خلال شبكة معقدة من الشركات الوهمية، تورطت فيها العديد من الأطراف من شركة التدقيق آرثر أندرسن(Arthur Andersen) ، التي كانت تتولى تدقيقها، كما اتهمت بالفشل في الكشف عن هذه الممارسات غير القانونية، مما أدى في النهاية إلى انهيار الشركة(حماد،2004).
وتمثلت الأسباب الرئيسية لهذه الفضيحة في:
التضليل المالي واستخدام ممارسات محاسبية معقدة لتضخيم أرباحها وإخفاء ديونها، مما أدى إلى تضليل المستثمرين والجهات الرقابية؛
فشل شركة التدقيق في اكتشاف هذه التلاعبات، بسبب نقص الكفاءة المهنية و حتى التواطؤ مع الإدارة؛

نقص وعدم فعالية نظام الرقابة الداخلية والشفافية، مما سمح للإدارة بالتلاعب بالبيانات المالية دون أن يتم اكتشافها لسنوات.

وهو ما ترتب عليه العديد من الخسائر المالية وكبد المستثمرين خسائر ضخمة، وفقد العديد من موظفي الشركة مدخراتهم ومعاشاتهم التقاعدية، كما هزت هذه الفضيحة الثقة في نظام التدقيق المالي، مما دفع إلى إعادة تقييم دور ومسؤوليات المدققين، و أدت إلى إصدار قوانين وتشريعات جديدة مثل قانون لعام 2002، لتعزيز الشفافية والمساءلة في الشركات.

- **فضيحة (2002) (WorldCom)**

و هي ثاني أكبر شركة اتصالات في الولايات المتحدة آنذاك، أعلنت إفلاسها بعد أن تبين أنها تلاعبت ببياناتها المالية لتضخيم أرباحها بحوالي 11 مليار دولار، وكانت شركة التدقيق (KPMG)، المسؤولة عن تدقيقها، و اتهمت بالفشل في اكتشاف التلاعبات المالية التي كانت واضحة في السجلات المالية، حيث قامت بتضخيم أرباحها وإخفاء ديونها من خلال التلاعب بالبيانات المالية(جمعة،2011)، مما أدى إلى خداع المستثمرين والجهات الرقابية، و فشلت شركة التدقيق في اكتشاف هذه التلاعبات، مما في ظل غياب الرقابة وضعف نظام الرقابة الداخلية و نقص الشفافية، مما سمح باستمرار التلاعبات المالية لفترة طويلة، تكبد على اثرها المستثمرون خسائر هائلة، مما أثر بشكل كبير على السوق المالية، الشيء الذي زاد من تآكل الثقة في نظام التدقيق المالي وفي الشركات الكبرى(حماد،2009).

- **فضيحة الاتحاد الدولي لكرة القدم(FIFA)**

من بين الفضائح المالية البارزة، تأتي فضيحة الاتحاد الدولي لكرة القدم (FIFA) التي كشفت عن فساد مستشري في أروقة هذه المنظمة، كانت تقارير FIFA المالية مصادق عليها من قبل مكتب التدقيق العالمي KPMGلمدة 16 سنة متتالية، ورغم ذلك، لم يتم الاعتراض على هذه التقارير التي أعدت وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، في عام 2015، تم الكشف عن عمليات رشوة وفساد واسعة النطاق فيFIFA ، مما أثار تساؤلات حول فعالية عمليات التدقيق ودورها في كشف الفساد.(Browning,2015)

- **فضيحة شركة Petrobras البرازيلية**

في عام 2015، تم الكشف عن فضيحة فساد كبيرة في شركة Petrobras البرازيلية، حيث تم اتهام 27 شخصا بالتورط في عمليات غسيل الأموال والفساد المالي، تم التلاعب بما قيمته 2 مليار دولار لتغطية المدفوعات غير الشرعية والرشاوى، مما أدى إلى زيادة ديون الشركة بمقدار 145 مليار دولار في سنة مالية واحدة، وكان مكتب التدقيق Price Water House Coopers (PWHC) هو المسؤول عن تدقيق حسابات الشركة، واتهم بعدم فحص الحسابات بدقة، مما ساهم في عدم اكتشاف الانحرافات المالية الجسيمة (Kassem & Higson, 2016).

- **قضية شركة Siemens الألمانية**

في عام 2008، اتهمت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) شركة Siemens الألمانية بانتهاك قوانين مكافحة الرشوة وممارسات الفساد، حيث دفعت الشركة رشاوى بلغت حوالي 1.4 مليار دولار للحصول على عقود تجارية، مما حقق لها أرباحا تزيد عن 1.1 مليار دولار خلال الفترة من 2001 إلى 2007،استخدمت الشركة آليات متقنة لإخفاء المدفوعات الفاسدة من خلال تزوير فواتير ووثائق مزيفة، على الرغم من إصدار مكتب KPMG لتقرير يكشف عن بعض المدفوعات المشبوهة، لم يتم اتخاذ أي إجراءات تصحيحية من قبل إدارة Siemens أو لجنة التدقيق,(SEC ,2008)

- **فضيحةWal-Mart Stores**

في فضيحة أخرى، اتهم المساهمون شركة التدقيق Ernst & Young بالتستر على فساد مالي في شركة Wal-Mart Stores التي فتحت تحقيقا داخليا في مزاعم الفساد المالي في 2011، وامتد التحقيق ليشمل عمليات الشركة في المكسيك والصين والهند والبرازيل، في النهاية دفعت الشركة 144 مليون دولار كغرامة للجنة الأوراق المالية والبورصات، و137 مليون دولار غرامة نتيجة الانتهاكات الجنائية لقانون الممارسات الأجنبية الفاسدة (Mattera ،2020) .

- **تأثير الفضائح المالية على البيانات المالية**

تختلف آثار الفساد المالي على البيانات المالية باختلاف مظاهره، فقد يكون له أثر مادي مباشر أو غير مباشر، إذ تعترف معايير التدقيق الدولية بالتحريفات الجوهرية فقط، مما يحد من مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الفساد المالي، ومع ذلك، تشير الدراسات إلى أن الفساد المالي يمكن أن يؤثر جوهريا على الوضعية المالية للشركات، مما يتطلب تقييما دقيقا لمخاطر الفساد والاستجابة لها بفعالية.

2-2 آليات لمكافحة الفساد (التشريعات الدولية)

بالرغم من كثرة الجهود التشريعية المبذولة في هذا المجال على المستويات الدولية والإقليمية، إلا أن هذه الجهود لن تكون فعالة إلا إذا قامت كل دولة بتفعيل القوانين وتعزيز جهاز العدالة والقضاء، يبقى التعويل دائما على الجانب الردعي والعقابي لتحقيق الردع العام والخاص للقضاء على هذه الظاهرة، وفي هذا السياق، صادقت الجزائر على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد بموجب مرسوم رئاسي، مما يعكس التزامها بتعزيز مكافحة الفساد. (المرسوم الرئاسي، 2004).

2-2-1. اتفاقية الأمم المتحدة:

عمدت الأمم المتحدة لاعتماد اتفاقية دولية لمكافحة الفساد أقرتها الجمعية العامة سنة 2003، ودخلت حيز التنفيذ سنة 2004.

تعتبر هذه الاتفاقية أول صك قانوني متخصص يتيح مقاربة دولية موحدة وشاملة لبناء استراتيجية مناسبة لمكافحة الفساد، الذي أصبح يشكل معضلة عابرة للحدود، كما تعتبر الاتفاقية إطارا شاملا يمثل أداة توجيهية لمواجهة قضايا الفساد، حيث توفر أحكامها إطارا إرشاديا للجوانب الوقائية والتجريمية والتطبيقية والتوعوية. تتناول الاتفاقية مختلف جوانب مكافحة الفساد بشكل شامل، ويمكن تحليل مضمونها عبر أربعة أركان رئيسية كما يلي: (بن عيسى، 2015)

أ- الوقاية: تشمل هذه التدابير منع الفساد والوقاية منه للحد من مخاطر وقوعه، كما هو موضح في الفصل الثاني من الاتفاقية، والذي يتناول:

– تدابير الوقاية المرتبطة بسياسات مكافحة الفساد والهيئات الوقائية: تقدم هذه التدابير توجيها عاما لأي جهد يهدف لمكافحة الفساد بما يتوافق مع القوانين الداخلية للدول؛

– تدابير وقائية تتعلق بالقطاع العام: تشمل هذه التدابير الوظيفة العامة والمسائل المتعلقة بالانتخابات والترشيح للمناصب العليا، بالإضافة إلى تمويل الأحزاب السياسية؛

– تعزيز الجهاز القضائي: يتم ذلك بما يتلاءم مع النظام القانوني الداخلي للدولة من خلال منح الحصانة لأعضائه فيما يتعلق بالتحقيق والملاحقة، مما يعزز استقلاليته؛

– وضع الإجراءات القانونية المناسبة المتعلقة بالمشتريات وإدارة المال العام: تهدف هذه الإجراءات إلى تعزيز الشفافية والتنافسية، وتشمل أيضا التدابير الوقائية لمنع غسيل الأموال. (بن عيسى، 2015).

ب– التجريم والملاحقة الجزائية: تتضمن هذه التدابير تجريم الأفعال المرتبطة بالفساد من خلال:

– تحديد الممارسات المرتبطة بالفساد في القطاعين العام والخاص: سواء كان الفاعل أصليا أو مساهما أو شارك في الشروع، وتوجب على الدول تجريم هذه الأفعال كحد أدنى، مثل الرشوة، والاختلاس، وتبديد المال العام، والمتاجرة بالنفوذ، وإساءة استعمال الوظائف، وغيرها؛

– وضع تدابير تتعلق بالإجراءات الجزائية: تشمل ملاحقة الموظفين وإمكانية فصلهم، وملاءمة العقوبة مع جسامة الفعل، ومنع التقادم في جرائم الفساد. كما تتضمن القواعد الخاصة بتدابير التجميد والحجز والمصادرة، والسرية المصرفية، بالإضافة إلى القواعد المتعلقة بحماية الشهود والضحايا والمبلغين. (بن عيسى، 2015).

ت– معالجة الآثار المترتبة على جرائم الفساد: نظرا لأن الجانب الردعي المتمثل في التجريم والملاحقة القضائية وحده لا يكفي لمواجهة الفساد، كان لابد من إرساء منهج يعالج الآثار المترتبة على جرائم الفساد. وقد تمثل ذلك في إقرار الاتفاقية الدولية لمكافحة الفساد لنظام التعويض عن الضرر الناتج عن جريمة الفساد، وذلك عن طريق استرداد الموجودات. تحث الاتفاقية الدول على وضع تشريعات تتضمن تدابير خاصة بالمؤسسات المالية، واعتماد فروعها في الدول، ومنع تأسيس البنوك التي تكون غير خاضعة للرقابة.

كما تتطلب تكييف التشريعات المتعلقة بالإجراءات الجزائية والإدارية بما يتلاءم مع النظام القانوني الداخلي، وتعزيز التعاون الدولي حول العائدات. بالإضافة إلى ذلك، توفير الغطاء القانوني اللازم لأجل التجميد والحجز والمصادرة، مع إنشاء أجهزة استخباراتية مهمتها الرقابة المالية. (بن عيسى، 2015)

ث- التثقيف والتوعية: يعتبر الوعي أحد الوسائل التي تطرحها الاتفاقية الدولية لمكافحة الفساد من أجل إشراك جميع الفعاليات في معالجة جرائم الفساد وذلك من خلال:

- حملات التوعية لصالح الفئات الاجتماعية حول مخاطر الفساد وتبعاته وأشكاله ومحاربته؛
- العمل مع المجتمع المدني والجمعيات والبرلمانيين لوضع سياسات لمكافحة الفساد؛
- وضع معايير موضوعية للتوظيف وحث المواطنين على المساعدة في الإخطار عن جرائم الفساد وبؤره من أجل تضافر الجهود وتكاملها. (بن عيسى، 2015)

2-3 الإجراءات الأساسية للتدقيق الخارجي

غالبا ما يقوم المدقق الخارجي بإجراء زيارات مفاجئة للاطلاع على سير العمل والتحقق من بعض البنود، مثل الجرد المفاجئ للنقدية والأوراق المالية وجرد المخزون، خاصة إذا كان هناك شك في احتمال وجود تلاعب أو غش أو تزوير من قبل الموظفين، أو أي حالات لا تماثل أو انحرافات ، إذ يتمتع المدقق الخارجي بحق الوصول إلى جميع الدفاتر والسجلات والمستندات المالية والإدارية، مما يتيح له إجراء تقييم شامل وموثوق لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة(Alzeban & Gwilliam, 2014) ،

2-3-1. وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي

أ- قائمة الاستقصاء:

تتكون قائمة الاستقصاء من مجموعة أسئلة تتعلق بالإجراءات الرقابية المطبقة، حيث تشير الإجابات "لا" إلى نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية، تساعد قوائم الاستقصاء المدقق في الحصول على فهم أولي لنظام الرقابة الداخلية وتحديد الجوانب التي قد تتطلب فحصًا أعمق (Bierstaker, Burnaby & Thibodeau, 2001)

ب- خريطة التدفق:

تعد خرائط التدفق وسيلة فعالة لتوثيق وفهم نظام الرقابة الداخلية، تمثل هذه الخرائط النظام المستخدم بالرموز وتوضح كيفية تدفق العمليات المالية عبر مختلف الأقسام، تساعد خرائط التدفق المدقق في تصور العلاقات بين الإجراءات الرقابية وتمييز الإجراءات المهمة التي قد تؤثر على فعالية النظام(Bierstaker et al ، , 2001).

ت- **المذكرات المكتوبة:**

توفر المذكرات المكتوبة وصفًا تفصيليًا للإجراءات الرقابية المتبعة لكل نوع رئيسي من العمليات، تساعد هذه المذكرات المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل منظم وشامل، مما يساهم في تحديد نقاط القوة والضعف في النظام(Bierstaker et al ،(2001 ,،

ث- **دراسة الخرائط التنظيمية:**

تساعد دراسة الخرائط التنظيمية المدقق في فهم الهيكل التنظيمي للسلطات والمسؤوليات داخل المؤسسة، تشمل هذه الدراسة الخرائط التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية للعمليات المختلفة، إلا أنها قد لا تظهر الإجراءات غير العادية التي تكون مهمة في بعض الأحيان(Alzeban & Gwilliam, 2014) ،

ج- **فحص النظام المحاسبي:**

يعتمد فحص النظام المحاسبي على الحصول على قوائم بالسجلات المحاسبية والمسؤولين عنها، مما يساعد المدقق في الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، يوفر هذا الفحص للمدقق فهمًا أعمق للنظام المحاسبي ومدى كفاية الرقابة عليه(Alzeban & Gwilliam, 2014) ،

2-3-2. المراحل العملية للتدقيق الخارجي

أ- الفحص المبدئي لنظام الرقابة:

يهتم المدقق بالإلمام بالمعلومات الكافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي، يساعد الفحص المبدئي المدقق في تحديد نطاق وتوقيت إجراءات المراجعة، ويعتبر خطوة أساسية في وضع خطة تدقيق فعالة(Arens, Elder, & Beasley, 2017) .

ب- نتيجة الفحص المبدئي:

قد يقود الفحص المبدئي المدقق إلى عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، إذا تبين له أن النظام الرقابي غير فعال في منع التلاعب والغش، مما يستدعي إجراء اختبارات تفصيلية مكلفة (Messier, Glover, & Prawitt, 2017)،

أو الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية واستمرار المدقق في فحص وتقييم النظام إذا تبين له أن الإجراءات الرقابية كافية لتزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية (Whittington & Pany, 2012)،

ت- **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:**

بناءً على التقييم المبدئي ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، يقوم المدقق بإجراء التقييم النهائي للنظام، يمكن للمدقق بناءً على هذا التقييم اتخاذ قرارات حاسمة تتعلق بمدى الأدلة المطلوبة لتدقيق الأرصدة المالية، وكذلك تقديم توصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية (Arens, Elder, & Beasley, 2017)،

2-3-3.مكانة تقرير المدقق في مكافحة الفساد:

✓ يخرج المدقق في النهاية بتقرير شامل يوضح كيفية عمل المؤسسة المعنية بالرقابة. يتميز تقرير التدقيق بأهمية خاصة للمدقق نفسه، إذ يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق ومؤشرا على إتقانه لعمله وفقا لمعايير التدقيق المعتمدة. يعد التقرير أيضا أداة للمدقق لنقل رأيه الفني المحايد إلى أصحاب المصلحة في المؤسسة،

مما يمكن من الحصول على ردود فعل تعكس احتياجاتهم، ويسهم بذلك في تحسين جودة عمليات التدقيق بشكل عام.

✓ يعد تقرير المدقق وثيقة مكتوبة تستخدم لتحديد المسؤولية القانونية للمدقق، سواء في حالة مساءلته جنائيا أو مدنيا بسبب وجود تقصير أو إهمال. كما يظهر التقرير أيضا مسؤوليته المهنية أمام المجتمع، والتي تنظمها قواعد السلوك والأخلاقيات المهنية.هذا التقرير له أهمية بالغة للمؤسسة نفسها، حيث يوفر لها تقييما شاملا لأدائها وأنظمتها، كما يمثل أداة حيوية لتحسين الإجراءات والتوجيهات الداخلية بناء على الاستنتاجات والتوصيات المدرجة فيه؛ (الصحن ووآخرون، 2007، صفحة 316).

✓ يحقق تقرير المدقق على القوائم المالية للمؤسسة قيمة مضافة للمتعاملين في سوق المال سواء أن كانت مؤسسات مالية أو المقرضين أو المستثمرين والدائنين الأفراد، من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية، ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم؛

✓ إن تقرير المدقق يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالمؤسسة محل التدقيق بمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية للمؤسسة، باعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطة المؤسسة. (الصحن ووآخرون، 2007، صفحة 317)

المدقق الخارجي، كغيره من المهنيين، يتمتع بمجموعة من الحقوق والواجبات التي ينبغي له أداؤها خلال قيامه بمهامه. يتحمل المدقق الخارجي مسؤوليات متعددة تشمل المسؤولية المهنية، المدنية، والجنائية. بعد الانتهاء من عمليته، يعد المدقق الخارجي تقريره النهائي، والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية التدقيق الخارجي. يتضمن هذا التقرير الرأي النهائي للمدقق بشأن عدالة القوائم المالية.

عملية التدقيق الخارجي تتعدى الآن الجوانب المالية للمؤسسة، إذ أصبحت تشمل جوانب متعددة من أدائها. ظهرت منهجيات وتوجهات حديثة في ممارسة مهنة التدقيق الخارجي، تركز على فحص وتقييم كافة أوجه العمل والإدارة داخل المؤسسة، مما يساعد في تعزيز الشفافية والمساءلة، وتحسين الأداء والعمليات الداخلية. (جمعة، 2011، صفحة 69).

2-3-4. فعالية التدقيق الخارجي ضد الفساد

يعد التدقيق الخارجي بمثابة جرس إنذار مبكر للمؤسسات، حيث يركز على كشف الانحرافات المالية والإدارية باستخدام قواعد العناية المهنية بدقة وموضوعية. يشمل التدقيق الخارجي فحص حسابات المؤسسة، وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية، والتحقق من مواردها. هذا التوجه يساهم بشكل كبير في كشف نقاط الضعف والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب، مما يمكّن من اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها قبل أن تتفاقم الأمور.

باستخدام التدقيق الخارجي، يتم تعزيز نظام الرقابة وتقليل حالات الغش والتزوير، مما يسهم في تعزيز النزاهة والشفافية داخل المؤسسة. (سرايا،2015).

أ- دور الرقابة في محاربة الفساد:

لتحقيق أداء متميز، تضطلع المؤسسات بممارسة الرقابة على مختلف مستوياتها التنظيمية، وذلك لضمان جودة الأداء. في السابق، كان من المفترض أن يتولى مراقب التسيير والمدقق الداخلي مسؤولية الرقابة وتحسين الأداء بشكل فعال. ومع التطورات الحديثة في مجال التدقيق، أصبح المدقق الخارجي يلعب دورا بارزا في تقييم الأداء وتحسينه وتعزيز فعاليته.

باستخدام التدقيق الخارجي، يمكن للمؤسسات أن تعزز نظامها الرقابي وتحقق أداء فعالا، مما يسهم في تحسين الإدارة وزيادة الشفافية والنزاهة داخل المؤسسة. (جمعة، 2011، صفحة 71).

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر المرتبطة به من أحد المهام الرئيسية لعمليات التدقيق الخارجي، وهو عنصر أساسي في الحد من الفساد المالي وتعزيز الوقاية منه. بفضل وجود نظام رقابة داخلية قوي يشمل هيكل واضح وصلاحيات محددة، بالإضافة إلى آليات فعالة لتقييم المخاطر والمراقبة والإبلاغ، والالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك، يتم تقليل الحوافز والفرص المتاحة لحدوث الاحتيال والفساد المالي بشكل كبير.

باستخدام هذا النظام القوي للرقابة الداخلية، يمكن للمؤسسات أن تعزز من جودة إدارتها وتعزيز شفافيتها، مما يساهم في بناء بيئة عمل نزيهة ومسؤولة ومتقنة التنظيم(Nguyen, 2021) .

كان التدقيق يعطي الضمان والطمأنينة لمستخدمي البيانات والقوائم المالية، وهذا من خلال قيام المدقق الخارجي بالتأكد من مدى التزام إدارة المؤسسة بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية. لأنها تعتبر الوسيلة

الرئيسية لإبلاغ المستخدمين الخارجيين بالمعلومات المالية الأساسية لتقويم أداء مؤسسة معينة، واتخاذ القرارات المتعلقة بها، وينطوي تقويم أداء المؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية على ثلاثة مقارنات أساسية كالآتي:

- مقارنة أداء المؤسسة في الفترة الجارية بأداء المؤسسات المماثلة؛
- مقارنة أداء المؤسسة ما بين الفترة المحاسبية الجارية بأدائها في الفترة أو الفترات السابقة؛
- مقارنة أداء المؤسسة بالنسبة إلى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها، والأحداث والظروف التي تؤثر عليها. (زينل خوري، 2006، صفحة 39)

ظهرت ضرورة إعادة تعريف التدقيق وتفسير دوره الأساسي والمسؤوليات التي يتحملها المدققون، والتزاماتهم تجاه مختلف أطراف المستفيدين من خدماتهم، نتيجة للتطورات الحديثة في مجال التدقيق. يهدف التدقيق الحديث إلى تجنب الأخطاء والعيوب التي كانت موجودة في النهج التقليدي، والتي تتمثل في عدم قدرته على تقديم استشارات بناءة تحسن من عمليات وأداء المؤسسات المدققة.

في عصر التدقيق في جيله الرابع، يبرز مفهوم تدقيق الحسابات بجانب القوائم المالية ليشمل أيضا تقديم القيمة المضافة، مما يلبي توقعات طالبي الخدمة. تطورت مكاتب التدقيق الكبرى لتطوير منهجيات حديثة توسع نطاق هدف تدقيق الحسابات، وتعزز من مخرجاتها، وتوضح دور المدقق وطبيعة إجراءات عمله.

هذا التطور يسمح للمدققين بتقديم خدمات تدقيق أكثر شمولا وفعالية، مما يعكس الاحتياجات المتزايدة للمؤسسات للحصول على تقييمات تقدم إضافة قيمة فعالة. (جمعة، 2011، صفحة 123)

تشمل أهداف النهج الحديث لتدقيق الحسابات على الإجراءات التالية:

- ✓ تحليل استراتيجيات المؤسسة محل التدقيق وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم قدراتها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية؛
- ✓ تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المؤسسة محل التدقيق وتقييم مدى ارتباط وانسجام هذه الأنشطة بالاستراتيجيات والأهداف المحددة؛
- ✓ تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل التدقيق وردود فعل الإدارة تجاهها؛

✓ قياس النشاط التجاري للمؤسسة محل التدقيق والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ضوء التحليل والمقارنة مع بيانات المؤسسات الأخرى التي تمارس نفس النشاط؛

✓ إيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف التي تم تحديدها وحصرها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمؤسسة. (الخطيب، 2009)

لتكوين القيمة المضافة لتدقيق الحسابات يتبع المدقق أسلوبين فنيين لجمع أدلة من شأنها تسهيل عملية إضافة القيمة وضمان التوافق مع المعايير المهنية، وهذين الأسلوبين هما:

✓ الحصول على فهم أفضل لأهداف واستراتيجيات وأنشطة المؤسسة محل التدقيق، حيث يجب على المدقق أن ينفق وقتا أطول لفهم عمل هذه الأخيرة، ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة وطبيعة السوق وعلاقاتها مع المنافسين وغير ذلك من القضايا التي تواجهها الإدارة، لأن هذه المعرفة تعطي فريق عمل التدقيق فرصة إضافة القيمة بشكل حقيقي، ويصبح المدقق عندها في وضع أفضل ليس فقط لإبداء رأيه عن القوائم المالية وإنما أيضا لتقديم نصائح من شأنها تطوير أداء المؤسسة مستقبلا؛

✓ التركيز على استغلال التكنولوجيا، فالتكنولوجيا تلعب دورا أساسيا في خلق القيمة المضافة، وبالأخص فيما يتعلق بتحليل اتجاهات السوق وتحديد موقف مؤسسة العميل قياسا بالمنافسين. (الخطيب، 2009).

على الرغم من التحديات في فهم تفاصيل عملية تدقيق الحسابات في ثوبها الجديد، والتي تعتبر معلومات سرية لكل مكتب مهني، تشير الدراسات والنشرات المحدودة المتعلقة بذلك إلى أن تدقيق الحسابات قد تطور بشكل كبير. لم يعد تقييم النظم والمخاطر وتنفيذ برامج التدقيق الأساسية هو التركيز الرئيسي، ولم تعد جمع الأدلة التقليدية من مصادرها الاعتيادية لدعم الرأي النهائي هو الهدف الأساسي.

التخطيط التقليدي واستخدام العينات في الفحص والاختبارات التفصيلية لم تعد تحظى بنفس الأهمية كما كانت في الماضي. التدقيق الآن يعتمد بشكل كبير على تقييم فعالية استراتيجيات الإدارة وتفكيرها، ومدى ملاءمة الأنشطة الأساسية مقارنة بالمنافسين، بالإضافة إلى تقييم النظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية.

هذا التحول يبرز الحاجة الملحة للمدققين لتطوير مهارات جديدة واستخدام أدوات حديثة لضمان تقديم خدمات تدقيق تلبي احتياجات وتوقعات العملاء بشكل أفضل. (جمعة، 2011، صفحة 125).

ب-دور الإجراءات التحليلية في كشف الفساد:

تعني الإجراءات التحليلية تحليل النسب ذات الأهمية، وتشمل اتجاهات الفحص المتأرجحة والعلاقات المتعارضة مع المعلومات المناسبة الأخرى، أو الانحراف عن المبالغ المتنبأ فيها. (جمعة، 2012، صفحة 458)

يعرفها knechel بأنها أحد أساليب إجراءات التحقق في التدقيق، والتي تختبر دقة أرصدة الحسابات دون الدخول في تفاصيل المعاملات المؤدية لتلك الحسابات، وذلك لتحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبارات مفصلة أو معاملات إضافية. (بان، 2012)

نصّ المعيار الدولي ISA315 على تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط يمكن المدقق الخارجي من تحديد العمليات والأحداث غير العادية، كما أنها تساعد في التعرف على جوانب المؤسسة التي لم يكن له معرفة بها، بالإضافة إلا أنها تمكنه من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. (CNCC.IRE.CSOEC, 2012)

- تقليل حجم الاختبارات الجوهرية: تستخدم الإجراءات التحليلية للتحكم في حجم الاختبارات الجوهرية. في حال عدم وجود تقلبات غير عادية في أرصدة الحسابات المالية، يقلل المدقق الخارجي من نطاق هذه الاختبارات. أما في حال وجود شكوك حول وجود انحرافات جوهرية، فيتم توسيع الاختبارات بمزيج من الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية للحصول على أدلة إثبات مناسبة.
- تخفيض تكلفة عملية التدقيق: الإجراءات التحليلية تعتبر أقل تكلفة من أنواع أخرى من اختبارات التدقيق، نظرا لإمكانية استخدامها بدون الحاجة إلى زيارة الموقع واعتمادها على البيانات الموجودة في القوائم المالية الحالية والسابقة.

– تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار: يستخدم المدقق الخارجي الإجراءات التحليلية لاكتشاف الصعوبات المالية المحتملة في المؤسسة المدققة، مما يشمل استخدام النسب المالية كمؤشر للإشارة إلى احتمالات الفشل المالي المحتملة في المستقبل، مع التركيز على المقارنة مع مؤسسات مماثلة في نفس الصناعة.

– الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية: تمكن الإجراءات التحليلية من كشف تقلبات في العلاقات وانحرافات عن المبالغ المتوقعة في القوائم المالية. يتطلب ذلك من المدقق الخارجي البحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة لهذه الحالات، مما يشمل التحقق من التقلبات والعلاقات غير العادية من خلال الاستفسارات لدى إدارة المؤسسة.

– هذه النقاط توضح أهمية الإجراءات التحليلية في عمليات التدقيق الحديثة وكيفية دورها في تحسين فعالية عمليات التدقيق وتقليل التكاليف بشكل عام. (سقا، 2013)

ومن هنا تساهم الإجراءات التحليلية في:

– مطابقة التوقعات والتحقق الفعلي: تستخدم الإجراءات التحليلية لمساعدة المدقق الخارجي في مقارنة التوقعات الموضوعة بناء على خبرته أو من المؤسسة مع الواقع المحقق.

– تحديد الأخطاء الجوهرية: تعتبر الإجراءات التحليلية أسلوبا هاما لتحديد العناصر التي قد تحتوي على أخطاء جوهرية، سواء على مستوى القوائم المالية بشكل عام أو في فئات المعاملات والإثباتات الفردية.

– استخدام الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل التدقيق: تستخدم الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط لتحديد نطاق وتوقيت الإجراءات المستخدمة، وخلال مرحلة التنفيذ للتعامل مع مخاطر الأخطاء الجوهرية، وأخيرا في المرحلة النهائية للتحقق من سلامة القوائم المالية بشكل عام واستمرارية المؤسسة.

– المقارنة مع السنوات السابقة والمؤسسات الأخرى: تمكن الإجراءات التحليلية من تقييم وضعية المؤسسة مقارنة بالسنوات السابقة، بالإضافة إلى مقارنتها بأداء المؤسسات الأخرى في نفس الصناعة.

– هذه النقاط تبرز أهمية الإجراءات التحليلية في عمليات التدقيق الخارجي الحديثة وكيفية تعزيز دورها في تحسين جودة التدقيق وتقديم تقارير دقيقة ومفيدة للأطراف المعنية. (عميروش وبورغدة، 2015)

بالإضافة إلى الأهمية الكبيرة للإجراءات التحليلية بالنسبة للمدقق فإن لها أهمية كذلك بالنسبة لإدارة المؤسسة، فهي تساعدها على اكتشاف أوجه القصور داخل المؤسسة ومن ثم معالجتها، حيث ألزمت معايير

الأداء المهني المدقق الخارجي بضرورة مساعدة الإدارة في التبليغ عن أماكن الضعف واقتراح التحسينات اللازمة، كما لها أهمية بالنسبة لأصحاب المشروع حيث أنها تساعد على معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار ومعرفة أماكن الخطر ومن ثم معالجة القصور وتجنب الخطر، كما تساعد أيضا على تقييم أداء الإدارة. (موسى، 2013، صفحة 318)

2-3-5. إجراءات التدقيق الخارجي لمحاربة الفساد

أ- تقرير الفساد

ورد في معايير التدقيق المتعارف عليها تحت عنوان معايير التقريرات(Reporting of Standard) أن الهدف الرئيس لتدقيق القوائم المالية هو إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية المقدمة من قبل الإدارة، ونظرا لأن تقرير المدقق يعتمد عليه العديد من الأطراف، فعلى المدقق إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية، وتحديد فيما إذا كانت هذه القوائم قد أعدت تبعا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها أم لا، وتحديد الظروف الخاصة في حال لم يتم إتباع هذه القواعد. (Arens, 2003, p. 11)

عندما يقوم المدقق بتنفيذ الإجراءات اللازمة وجمع جميع المعلومات، مع مراعاة تأثير خطط الإدارة والعوامل الأخرى، يقرر المدقق ما إذا كانت الشكوك حول وجود غش أو أخطاء قد تمت إزالتها بشكل مرض أم لا. استنادا إلى الأدلة التي تظهر من الفحص العادي والإجراءات الإضافية اللازمة، يمكن للمدقق توسيع نطاق تأكيده على عدالة وسلامة القوائم المالية أو إظهار عدم تمثيلها للواقع. في نهاية عملية التدقيق، يعبر المدقق عن رأيه حول صحة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحالة المؤسسة، ويمكن أن يكون هذا الرأي دون تحفظات (Unqualified) إذا كانت القوائم المالية دقيقة وممثلة بشكل كامل، أو بتحفظات (Qualified) إذا كانت هناك مسائل تحتاج إلى توضيح أو تصحيح، أو معاكسا (Adverse) إذا لم تكن القوائم المالية تمثل الوضع الحقيقي للمؤسسة، أو قد يمتنع عن إبداء رأيه (Disclaimer of Opinion) إذا كانت هناك ظروف تمنعه من الاستقرار على رأي محدد، مع تقديم أسباب واضحة لهذا الامتناع.

هذه النقاط تبرز كيفية تقييم المدقق للقوائم المالية وإبداء رأيه، مع التركيز على الاستنتاجات التي يمكن أن يصل إليها والتي تؤثر على تقديرات وجودة الحسابات المالية للمؤسسة. (عبد الله، 2004، صفحة 91)

وإذا كشف المدقق وجود تلاعب متعمد ذات تأثير جوهري في تحريف القوائم المالية للعميل، فإنه يعمد إلى:

– أن يصر على تصحيح القوائم المالية، وإلا فإنه يبدي رأيا متحفظا أو معاكسا في القوائم المالية، مع الإفصاح عن الأسباب الأساسية لرأيه هذا.

– إذا لم يستطع المدقق تطبيق إجراءات التدقيق الملائمة، أو إذا قام بتوسيع نطاق اختباراته، ومع ذلك ظل غير قادر على تحديد ما إذا كان التلاعب قد أثر في القوائم المالية تأثيرا جوهريا، فيجب عليه عندئذ أن يقوم بإجراءين، أولا: أن يمتنع عن إبداء الرأي، أو يبدي رأيا متحفظا في القوائم المالية. وثانيا: أن يقوم المدقق بتوصيل النتائج التي تم التوصل إليها إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة.

– إذا رفض العميل في الحالة السابقة تقرير المدقق، فيجب على المدقق أن ينسحب من أداء عملية التدقيق، ويقوم بكتابة أسباب قراره بالانسحاب في تقرير خاص ويقدمه للجنة التدقيق، أو لمجلس الإدارة. (الصحن و وآخرون، 2007، صفحة 64)

ب–قوانين معايير التدقيق الدولية في مكافحة الفساد

أشار المعيار الدولي رقم (242) الصادر عن IFAC عام 1994بعنوان "الغش والخطأ" ومن خلال البحث في تفاصيل المعيار يستنتج الباحث النقاط الآتية:

✓ يحمل معيار إدارة الشركة مسؤولية منع الغش والخطأ واكتشافهما، و بالتالي فهو يحملها ضمنيا أي معاملات تنطوي على الفساد المالي، حيث ينص في الفقرة الخامسة منه على أن "مسؤولية منع الغش والخطأ واكتشافهما تقع على عاتق الإدارة من خلال تطبيق وتشغيل نظام الرقابة الداخلية الكافية، حيث يؤدي تطبيق هذه النظم إلى تقليل إمكانية حدوث الغش أو الخطأ."

✓ لا ينص المعيار بشكل صريح على أن المدقق الخارجي مسؤول عن منع الغش والخطأ أو الفساد المالي.

✓ يلزم المدقق الخارجي وفقا للمعيار، عند تخطيط وتنفيذ الإجراءات باتباع الخطوات التالية(IAASB,2009):

– قدير المخاطر المحتملة لحدوث الغش أو الخطأ الذي قد يؤدي إلى تحريفات جوهرية؛

– استجواب الإدارة حول أي حالات غش أو خطأ مهمة تم اكتشافها؛

– تصميم إجراءات التدقيق بطريقة تسمح بالوصول إلى قناعة مناسبة بأنه يمكن اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش والخطأ؛

– الحصول على أدلة إثبات كافية على عدم وقوع أخطاء مادية أو حالات غش، وفي حال وجودها، يجب أن ينعكس تأثيرها على القوائم المالية بالشكل المناسب أو أن يتم تصحيحها؛

– هذه النقاط توضح كيف ينظر المعيار إلى مسؤولية المدقق الخارجي في ما يتعلق بمنع واكتشاف الغش والخطأ، والخطوات التي يجب اتخاذها لتحقيق هذه المسؤولية بشكل فعال خلال عملية التدقيق.

في عام 2004، أصدر الاتحاد الدولي IFAC معيار التدقيق الدولي رقم 242 بعنوان "مسؤولية المدقق الخارجي في اعتبار الغش عند تدقيق البيانات المالية". في هذا المعيار، تم حذف مصطلح الخطأ واستبداله بمصطلح الغش. ومن الجدير بالذكر أنه منذ إصدار هذا المعيار في عام 2004، لم يطرأ أي تعديل يذكر على المسؤولية المتعلقة بمسألة اكتشاف الغش والخطأ حتى عام 2008.

هذا يوضح أن المعيار الدولي رقم 242 لم يتم تعديله في الفترة من عام 2004 إلى عام 2008 بالنسبة للمسؤولية عن اكتشاف الغش والخطأ أثناء عمليات التدقيق المالي. (للمحاسبين، إصدارات المعايير لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد، 2005)، ولا يتحقق تفعيل دور المدقق الخارجي في مكافحة جرائم الاختلاس والغش إلا بالالتزام بمعايير التدقيق الدولية.

مجلس معايير التدقيق الدولي (IAASB) أصدر معيار التدقيق الدولي ISA 200 الذي يتناول مسألة الغش والاحتيال، يحدد هذا المعيار المسؤوليات العامة للمدقق لضمان استقلاليته أثناء أداء مهامه، وكذلك مسؤولياته في التأكد من الامتثال لجميع الالتزامات القانونية والتنظيمية والمهنية ذات الصلة. يتطلب من المدقق الحصول على تأكيد معقول بشأن عدم وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية ناتجة عن الغش والاحتيال أو الخطأ، بناء على الأدلة الكافية والمناسبة التي تساعده في تقليل مخاطر التدقيق. (IAASB, 2009)

كما أكد على مسؤولية المدقق الخارجي عن مراعاة القوانين واللوائح في تدقيق البيانات المالية من خلال إصدار معيار ISA 250المتضمن لمتطلبات الامتثال للقوانين واللوائح، حيث يلزم المدقق بالانتباه إلى حالات عدم الامتثال المشتبه فيه أو الفعلي للقوانين واللوائح، وتنفيذ الإجراءات الضرورية لتقدير تأثير هذه

الحالات على البيانات المالية بشكل جوهري(IAASB, 2009)، وما يلاحظ أن كل هذه المعايير تستثني ارتباطات التأكيد الأخرى واختبارات الامتثال للقوانين أو اللوائح الخاصة التي لا تؤثر بشكل مباشر وجوهري على البيانات المالية للمؤسسة أو الممارسات المتعلقة بالفساد المالي، ومن خلالها يمكن ملاحظة أن المدقق الخارجي يلعب دورا مهما في مكافحة الفساد المالي، وذلك عبر التزامه بالإجراءات والمعايير الدولية التي تضمن الكشف عن الغش والخطأ، وبعض الممارسات التي تترك انحرافات جوهرية و ذلك من خلال تطبيق نظام رقابة داخلية فعال ومسؤولية الإدارة في منع الغش، إلى جانب دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتصميم الإجراءات المناسبة، كلها عناصر تسهم في مكافحة الفساد المالي وتعزيز الشفافية والمساءلة،

و الجدول التالي يبين

الجدول رقم(1-5): ما ينتج عن التقرير المالي الغشي:

الدوافع/الضغوط	الفرص	الاتجاهات/المصوغات
1-الاستقرار المالي، أو الربحية مهددة بظروف اقتصادية، أو تتعلق بالصناعة، أو بالجوانب التشغيلية للمؤسسة.	1-طبيعة الصناعة، أو عمليات المنشأة، توفر الفرص لإصدار تقرير مالي مغشوش.	1-إبلاغ، تنفيذ، تدعيم، أو التأكيد غير الفعال من جانب الإدارة على القيم والمعايير الأخلاقية.
2-خضوع الإدارة لضغوط زائدة عن الحد، للوفاء بمتطلبات أو لتحقيق توقعات من أطراف خارجية.	2-متابعة الإدارة غير فعالة.	2-مشاركة الإدارة غير المالية، الزائدة عن الحد، وانشغالها الكامل باختيار السياسات المحاسبية.
3-معلومات متاحة، تشير إلى الموقف المالي الشخصي للإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، غير مطمئنة، بالنظر إلى الأداء	3-هيكل تنظيمي معقد أو غير مستقر.	3-تاريخ معروف من المخالفات، أو الانتهاكات لقوانين ولوائح الأوراق المالية.

المالي للمنشأة. 4-وجود ضغوطات زائدة عن الحد على الإدارة، أو على الأفراد المسؤولين عن العمليات التشغيلية لتحقيق أهداف مالية، تم وضعها من قبل المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك المبيعات، أو أهداف محفزة تتوقف على الربحية.	4- عيوب في مكونات الرقابة الداخلية.	4- اهتمام الإدارة الزائد عن الحد في الإبقاء على سعر سهم المنشأة، أو زيادته واتجاه الربح.

المصدر: نشرة معايير التدقيق الأمريكية رقم99 (AICPA), 2003)).

الجدول رقم (1- 6): ما ينتج عن اختلاس الموجودات:

الدوافع/الضغوط	الفرص	الاتجاهات/المسوغات
1-التزامات مالية شخصية . **2-عالقة مناوئة بين الشركة والموظفين:** -تسريح معروف أو مرتقب. - تغيير في تعويض نهاية الخدمة. -علاوات أو تعويضات أو مكافآت أخرى مخالفة للتوقعات.	**1-سمات الموجودات:** - مبالغ كبيرة من النقد بالصندوق وفي الطريق . -طلب مرتفع وحجم صغير، أو طلب مرتفع من أصناف المخزون. -موجودات ثابتة صغيرة رائجة . **2-رقابة داخلية غير كافية، تتضمن عدم الكفاية في:**	**1-موقف أو سلوك الذين لهم حق الوصول إلى الموجودات المستهدف اختلاسها:** -تجاهل الحاجة للمراقبة أو تخفيض المخاطر. -تجاهل الرقابة الداخلية . -سلوك يدل على استياء أو تبرم من الشركة أو معاملتها للموظفين.

	– فصل الواجبات. – التحقق من طالبي الوظائف التي يكون فيها الموظفون قادرين على الوصول للموجودات. –مسك وحفظ سجلات الموجودات. – التفويض أو الموافقة على المعاملات.	– تغيرات في سلوك أو أسلوب المعيشة التي تدل على أن الموجودات قد تكون سرقت.

المصدر: نشرة معايير التدقيق الأمريكية رقم 99 (2003 ,(AICPA)).

لذا نرى من معايير التدقيق الدولية يأخذنا المعيار الدولي رقم (242) ا ينص على تقدير المخاطر المحتملة عن وجود غش أو خطأ يؤدي إلى تحريفات جوهرية، وبالتالي يمكن دمج أي انحراف ناتج عن ممارسات فساد مالي يؤدي بدوره إلى تحريفات جوهرية ضمن المعيار ، و اتباع نفس

– الاستفسار من الإدارة عن أي غش أو خطأ مهم تم اكتشافه.

– تصميم إجراءات تدقيق بالشكل الذي يمكن أو من خلالها الحصول على قناعة مناسبة بأن التحريفات الناتجة عن الغش والخطأ يمكن اكتشافها.

– الحصول على أدلة إثبات كافية على عدم حدوث أخطاء أو حالات غش مادية، وفي حالة حدوثه فإن تأثير الغش قد انعكس كما ينبغي على القوائم المالية، أو أن الخطأ قد تم تصحيحه. (للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق، 1998)

هذا ويعود الدور الرئيس على المدقق الخارجي في امتثاله للنزاهة في عمله وحصره على عدم التستر على كل أنواع الاختلاس الظاهرة منها والخفية، من باب العناية المهنية.

مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفرض مستوى من مسؤولية الأداء الذي يجب تحقيقه، مما يشمل المسؤولية المهنية والأخلاقية التي ينبغي أن يتحلى بها مدقق الحسابات. يفهم هذا المفهوم على أنه يعزز الثقة العامة في أعماله، آرائه، وتقاريره. على الرغم من أن الإدارة في المؤسسة المدققة هي المسؤولة الرئيسية عن صحة وكفاية محتوى وشكل التقارير المالية، فإن ذلك لا يعفي مدقق الحسابات من مسؤوليته. يتحمل المدقق مسؤولية مهنية خاصة كجزء من عملية التدقيق، ويجب عليه تعزيز هذه المسؤولية بمبادئ أخلاقية ومسؤولية اجتماعية يحددها إدراكه لدوره الاجتماعي. يجب أن يبرز المدقق هذه المسؤولية عند تصميم برامج التدقيق وتنفيذها. (شافعي، 2014، صفحة 30).

لذا، يلعب التدقيق الخارجي دورا فعالا في اكتشاف الفساد المالي والوقاية منه، من خلال استخدام المنهجيات المعتادة في التخطيط والتنفيذ والإبلاغ خلال مناقشة تخطيط التدقيق للفساد، يتم ذلك عبر كشف الفساد، أو تقدير مخاطره، وتقديم فرص لاختبارها بأقصى قدر ممكن. تؤكد الدراسات السابقة على أهمية رضا المدققين لاحتياجات الأطراف المعنية وتوقعاتهم المتزايدة، خاصة في ما يتعلق بالاحتيال وعدم الامتثال للالتزامات القانونية. يتطلب ذلك تخطيطا كافيا لإجراءات التدقيق لضمان الحصول على تأكيد معقول على وجود التلاعبات الجوهرية نتيجة للأنشطة الاحتيالية والفساد المالي، مما يسمح بكشفها والإبلاغ عنها. يجب أيضا أن يتمتع المدقق الخارجي بالمؤهلات العلمية والعملية والخبرة الكافية التي تمكنه من أداء مهمته بفعالية. (Izedonmi, 2012).

2-3-6. الجهود الدولية لمكافحة الفساد:

✓ **البنك الدولي:** في عام 1996، اعتمد البنك الدولي خطة لمساعدة الدول في مكافحة الفساد، تتضمن ثلاثة عناصر رئيسية. العنصر الأول يتمثل في تشخيص الظاهرة وتحديد أسبابها وآثارها. العنصر الثاني يركز على إدخال إصلاحات على أنظمة الدولة من النواحي التشريعية والتنظيمية. أما العنصر الثالث، فيتعلق بالتعاون مع المجتمع الدولي، والمنظمات غير الحكومية، ووسائل الإعلام لتعزيز جهود مكافحة الفساد. (عاقلي، 2017، صفحة 11).

✓ **منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية:** وهي منظمة دولية مكونة من مجموعة من الدول المتقدمة التي تقبل بمبادئ الديمقراطية التمثيلية واقتصاد السوق الحر، تعتبر جهودها من أهم وأشمل المبادرات الدولية لمكافحة الفساد. (الشمراني، صفحة 04).

✓ **هيئة الأمم المتحدة:** هذه المنظمة العالمية التي تأسست في 24 أكتوبر 1945، وتضم معظم دول العالم، أصبحت ضرورية للتعاون الدولي في مكافحة الفساد بسبب انتشاره وتفاقمه بمختلف أشكاله. هذا التعاون المشترك بين أعضاء المنظمة أدى إلى وضع مبادرات وقرارات دولية مهمة، من بينها اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد. (قرار رقم 01-53 المؤرخ في أكتوبر 8008) وتم المصادقة عليها بين09 و10ديسمبر2003 بالمكسيك، ودخلت حيز التنفيذ 14ديسمبر 2005. (عاقلي، 2017، صفحة 11).

✓ **المنظمة العالمية للبرلمانيين ضد الفساد:** هذه المنظمة تأسست في مؤتمر برلماني دولي عقد في كندا في أكتوبر 2008، وهي منظمة تهدف إلى تعزيز مبادئ الشفافية والنزاهة والمساءلة. نشأت بفضل جهود 28 برلمانيا من مختلف دول العالم، وتضم حاليا حوالي 850 برلمانيا من 18 بلدا.. (عبد السلام والسيد، 2016، صفحة 294).

✓ **الإتحاد الأوروبي:** اعتبر وزراء العدل الأوروبيون في اجتماعهم عام 1994 بمالطا، أن الفساد يشكل خطرا جديا على الديمقراطية والقانون وحقوق الإنسان، وإثر ذلك قام الوزراء بتعيين لجنة أسندت لها مهام اقتراح إجراءات ملائمة على الصعيد الدولي لمكافحة الفساد، وقامت اللجنة بإصدار اتفاقيتين مشهورتين هما:

- الاتفاقية الجنائية حول الفساد الموقعة بستراسبورغ في27 جانفي 1999؛
- والثانية : الاتفاقية المدنية حول الفساد الموقعة بستراسبورغ في04 نوفمبر 1999 .

لا تقتصر هذه الاتفاقيات على التصدي للفساد على السلطات العامة فحسب وإنما تتعداها إلى القطاع الخاص. (عاتي، 2018، الصفحات 10-11).

✓ **منظمة الشفافية الدولية:** تعتبر هذه المنظمة من أكثر المنظمات الأهلية نشاطا وفعالية في مجال مكافحة الفساد، أنشئت عام 4998 في ألمانيا كمؤسسة غير ربحية غرضها محاربة الفساد في العالم أجمع من خلال زيادة فرص ونسب مساءلة الحكومة. (الشمراني، صفحة 03).

3-الإطار التشريعي لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر

لفهم أهمية مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، ومعرفة التحديات التي تواجهها والفرص المتاحة لتطويرها في الواقع الجزائري، لابد من دراسة واقع ممارستها وتوضيح التحديات التي تواجهها والتطورات التي حصلت عليها وعلى الهيئات المشرفة عليها مع مرور الوقت. يهدف هذا المبحث إلى استكشاف الاطار التشريعي والمؤسساتي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وتحليل تطور هذه المهنة على مر الزمن، بالإضافة إلى دراسة الشروط اللازمة لمزاولتها والمسؤوليات الملقاة على عاتق المدقق الخارجي في الجزائر .

3-1 تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر:

مرت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والمتعارف عليها بمحافظة الحسابات بعدة مراحل تاريخية، بدءا من الخضوع للقوانين الفرنسية قبل الاستقلال، ثم تنظيمها على المستوى الوطني بداية من سنة 1969، وقد شهدت هذه المهنة تطورات تشريعية متتالية إلى غاية يومنا هذا لإعادة هيكلتها وتنظيمها بما يتماشى مع التحولات الاقتصادية.

3-1-1. فترة قبل الاستقلال: قبل الاستقلال، كانت مهنة التدقيق في الجزائر تخضع للقوانين الفرنسية، تأسست نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين بموجب الأمر رقم 45 – 2138 من القانون الفرنسي المؤرخ 1945/09/19 وظلت نشطة حتى بعد الاستقلال، كما تم الإستمرار في تطبيق القانون الفرنسي المؤرخ في 1956/07/24 حول الشركات التجارية في الجزائر.

3-1-2. فترة بعد الاستقلال إلى غاية 1989:

❖مرحلة من 1969 إلى 1980:

سنة 1969 عبارة عن أول تحول جذري أين كانت الانطلاقة لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث صدر الأمر 107/69 المؤرخ 31 ديسمبر 1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970(وزارة المالية،1969)، ونص على تكليف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وكذلك المؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو إحدى المنظمات

العمومية حصصا من رأس مالها، والهدف من هذه الخطوة التأكد من سلامة ومصداقية حسابات هذه المؤسسات وتحليل وضعها المالي.

ثم صدر المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/13، الذي حدد مهام وواجبات المراقب، واعتبر مراجع الحسابات بمثابة مراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، كما سمح المرسوم لموظفي الدولة مثل المراقبين العامين للمالية ومراقبي المالية ومفتشي المالية بممارسة وظيفة التدقيق (وزارة المالية، 1970).

❖مرحلة من 1980 إلى 1989:

مع إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية، أصدر المشرع الجزائري القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/30/10، الذي أنشأ مجلس المحاسبة لمراقبة صحة وقانونية ومصداقية المحاسبات، هذا القانون ألغى صراحة أحكام المادة 39 من الأمر 107/69 ومرسوم 173/70 المتعلق بمهام مدقق الحسابات (وزارة المالية،1980).

تميزت هذه المرحلة بنقص الخبرات الوطنية في مجال التدقيق، وهو ما يفسر تأثر تنظيم المهنة بشكل كبير بالنظام الفرنسي، واقتصرت مهمتها بشكل أساسي على ضمان سلامة ومصداقية الحسابات في المؤسسات العمومية، رغم ذلك كانت الأساس لتطور ووضع اللبنات الأساسية لتنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، ومهدت للتغييرات اللاحقة.

3-1-3. الفترة من 1990 إلى 2009: شهدت هذه الفترة إصدار العديد من التشريعات والنصوص القانونية التي ساهمت بشكل كبير في إعادة تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، ونذكر من أهمها:

➢ القانون 91-08 مؤرخ في 1991/04/27، المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والمحدد شروط ممارسة المهنة، بما في ذلك المؤهلات المطلوبة وواجبات وأخلاقيات المهنة، بالإضافة لإنشاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والتي تكلف بتنظيم المهنة والإشراف عليها (وزارة المالية،1991).

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 الصادر في 13 جانفي1992 ، الذي نص على تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وحدد اختصاصات المجلس وقواعد عمله (وزارة المالية،1992).

- القرار مؤرخ في 07 نوفمبر 1994، والذي حدد سلم أتعاب محافظي الحسابات عن المهام العادية لهم، وشروط وأسس احتساب الأتعاب، بما في ذلك عدد الساعات المخصصة للمراجعة وكيفية الدفع (وزارة المالية،1994).

- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15' والذي حدد أخلاقيات المهنة لأعضاء النقابة الوطنية، كالنزاهة والاستقلالية والسرية والكفاءة المهنية (وزارة المالية،1996)

- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25' والذي أنشأ بموجبه المجلس الوطني للمحاسبة، مع تحديد مهامه واختصاصاته، بما في ذلك وضع معايير المحاسبة والتدقيق وتنظيم مهنة المحاسبة (وزارة المالية،1996).

- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30' تضمن كيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وأيضا المؤسسات العمومية الغير مستقلة، وشروط تعيين المراجعين، بما في ذلك المؤهلات والخبرات المطلوبة (وزارة المالية،1997).

- المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 12/01/ 1997، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية، حيث أدخل بعض التعديلات على صلاحيات واختصاصات المجلس (وزارة المالية،1997).

- المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 2006/06/04، والذي أوكل لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، ووسع نطاق عمل المراجعين ليشمل تقييم الاستثمارات (وزارة المالية،2006).

تميزت هذه المرحلة بتوسيع نطاق عمل المراجعين ليشمل قطاعات جديدة، مثل إعادة تقييم الاستثمارات، كما شهدت هذه الفترة أيضا إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، الذي لعب دورا هاما في تطوير المهنة من خلال محاولة وضع معايير واضحة لممارسة المهنة، وتعزيز استقلال المراجعين، وتحسين جودة خدمات التدقيق.

3-1-4. الفترة من 2010 إلى 2023: شهدت هذه الفترة إصدار قانون جديد للمحاسبة المالية وصدور:

- المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، الذي ألغى القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ونظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات من جديد، وحدد شروط ممارسة المهنة وواجباتها وأخلاقياتها، أيضا أعاد تنظيم النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات (وزارة المالية،2010).

- وفي سنة 2013 صدر المرسوم التنفيذي رقم 13-03 المؤرخ في 11 فيفري 2013 والذي حدد شروط إعداد وتقديم القوائم المالية الموحدة، حدد معايير المحاسبة المالية، كما حدد معايير التدقيق الدولية (وزارة المالية،2013).

- في عام 2015، صدر المرسوم التنفيذي رقم 15-247 المتضمن تعديل وتتميم المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. صدر هذا المرسوم يهدف تحديث وتطوير الإطار القانوني لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر(وزارة المالية،2015).

- وفي سنة 2017 صدر المرسوم التنفيذي رقم 17-07 المؤرخ في 22 فيفري 2017، الذي حدد شروط ممارسة مهنة الخبير المدقق الخارجي، ومهام وواجبات الخبير المدقق الخارجي، بالإضافة لقواعد أخلاقيات مهنة الخبير المدقق الخارجي (وزارة المالية، 2017).

- في سنة 2019، صدر المرسوم التنفيذي رقم 19-166 المؤرخ في 29 ماي 2019، المتضمن تعديل وتتميم المرسوم التنفيذي رقم 15-247 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (وزارة المالية،2019)، والذي تم إصداره بغرض مواكبة التطورات الحاصلة في مجال التدقيق والمحاسبة على المستوى الدولي.

➢ في سنة 2021، صدر المرسوم التنفيذي رقم 21-320 المؤرخ في 14 أوت 2021، المتضمن تعديل وتتميم المرسوم التنفيذي رقم 19-166 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (وزارة المالية، 2021)، هذا المرسوم جاء لمواصلة تطوير الإطار القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بما يتماشى مع المعايير الدولية.

من خلال هذه المراسيم التنفيذية الصادرة منذ عام 2010، شهدت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عدة تطورات رئيسية، تتمثل في تطوير وتحديث الإطار القانوني الأساسي لتنظيم المهنة وذلك وفقا لما حدث من تغييرات بالنسبة للنظام المحاسبي وبما يتماشى مع المعايير الدولية، بالاضافة لتعزيز دور النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في تنظيم وإشراف المهنة، وتوسيع صلاحيات ومهام محافظ الحسابات ليشمل مجالات جديدة، وتحسين شروط ممارسة المهنة وتطوير المعايير الأخلاقية والمهنية للعاملين فيها.

بشكل عام، يتضح أن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر قد شهدت تطورات مهمة خلال السنوات الماضية لمواكبة التغيرات الاقتصادية والمالية على المستوى الوطني والدولي.

3-2 الإطار المؤسساتي لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

تخضع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر لإشراف وتنظيم من قبل عدة هيئات رسمية تعمل على ضمان حسن سير المهنة وحماية مصالح أصحاب المصلحة، كما تعمل على تنظيم المهنة، وتحقيق الممارسة الجيدة لها وتحديد تكوينها واختصاصاتها وتقديم التوصيات وتنظيم قواعد عملها، وتشمل هذه الهيئات:

3-2-1. المجلس الوطني للمحاسبة:

تم تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25-09-1996، ويتشكل من سبع ممثلين عن وزارات : الطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية، التجارة، التعليم العالي، التكوين المهني، الصناعة، رئيس المتفشية العامة للمالية والمدير العام للضرائب ومدير مكلف بالمحاسبة لدى وزارة المالية وثلاث ممثلين برتبة مدير عن بنك الجزائر، لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة ومدير عن مجلس

المحاسبة، كما يضم ثلاث أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، وثلاث أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وثلاث أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة للمحاسبين المعتمدين وثلاث أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية (وزارة المالية،1996).

وتتمثل صلاحيات المجلس وفقا المرسوم التنفيذي رقم 13-03 المؤرخ في 12 جانفي 2013' (وزارة المالية،2013) في جمع المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها، كما تساهم الهيئة في جمع وتحليل المعلومات والوثائق المتعلقة بمجال المحاسبة، بما في ذلك المعايير الدولية وأفضل الممارسات، لضمان مواكبة آخر التطورات في هذا المجال، بالإضافة إجراء الدراسات والتحليلات في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية، وتجري الهيئة دراسات وتحليلات معمقة لفهم وتحسين استخدام الأدوات والطرق المحاسبية في مختلف القطاعات الاقتصادية، بهدف تعزيز كفاءة وفعالية العمليات المالية، واقتراح التدابير لضبط المقاييس المحاسبية، بحيث تقدم الهيئة توصيات لضبط وتطوير المقاييس المحاسبية الوطنية، بما يتماشى مع المعايير الدولية وأفضل الممارسات، لضمان موثوقية ودقة المعلومات المالية، ناهيك عن إبداء الرأي وتقديم التوصيات في مشاريع النصوص التشريعية، والمشاركة في إبداء الرأي وتقديم التوصيات بشأن مشاريع القوانين واللوائح المتعلقة بالمحاسبة، لضمان انسجامها مع المعايير الدولية وتعزيز الشفافية والحوكمة الجيدة.

كما تساهم الهيئة في تطوير أنظمة وبرامج التعليم والتدريب في مجال المحاسبة، لضمان تكوين مهنيين ذوي كفاءة عالية قادرين على مواكبة متطلبات سوق العمل، وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية: تسعى الهيئة إلى تحسين مستوى مهنة المحاسبة في الجزائر من خلال تنظيم المؤتمرات والندوات وبرامج التطوير المهني، وتشجيع البحث العلمي في هذا المجال، بالاضافة لمواكبة التطورات الدولية ومتابعة تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي، وتبني أفضل الممارسات وتكييفها مع السياق الجزائري.

كما يساهم المجلس في تنظيم التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني مثل: المؤتمرات، الندوات، ورشات العمل التقنية لمناقشة القضايا المتعلقة بالمحاسبة وتبادل الخبرات بين المهنيين في هذا المجال، ونشر

تقاريرها ودراساتها وتحاليله وتوجيهاتها مع مختلف الجهات المعنية، وتصدر توجيهات وإرشادات لتعزيز الممارسات المحاسبية السليمة.

3-2-2. المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

تأسست بموجب المادة رقم (05) من القانون 91-08 الصادر في 27 أفريل 1991 (وزارة المالية،1991)، تتمتع بالشخصية المدنية حيث تجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد وفقا للشروط المحددة في هذا القانون(وزارة المالية،1991)، وقد لعبت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر دورا محوريا في تنظيم مهنة المحاسبة وتطويرها، وذلك من خلال ممارسة صلاحيات منوطة بها بموجب المواد 09، 10، 11، إذ كان من صلاحياتها والمتمثلة أساسا في تنظيم المهنة، وضمان بيئة مهنية منظمة، وتعزيز جودة الخدمات المحاسبية، ومحاولة حماية كرامة الأعضاء، وحماية حقوقهم وتعزيز استقلاليتهم، وتوفير بيئة عمل آمنة، ناهيك عن تنظيم عمل المنظمة وتحديد شروط العضوية، وفرض نظام داخلي محكم يحدد شروط التسجيل والعضوية في المنظمة بالإضافة إلى آليات الإيقاف والشطب من جدول الأعضاء.

3-2-3. المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يعد المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هيئة أساسية في تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وقد تم تأسيسه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 (وزارة المالية،2011)، ليلعب دورا محوريا في ضمان حسن ممارسة هذه المهنة وتطويرها.

يتكون المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسعة أعضاء يتم انتخابهم من قبل الجمعية العامة، وذلك من بين أعضائها المعتمدين والمسجلين في جدولها، ومن شروط العضوية به

أن يكون العضو معتمدا ومسجلا في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وأن يكون ذو بخبرة مهنية كافية في مجال محافظة الحسابات.

بالإضافة إلى أعضاء الجمعية العامة، يضمّ المجلس الوطني:

- ممثل وزير المالية، الذي يمثل سلطة الإشراف التي تمارسها وزارة المالية على مهن المحاسبة في الجزائر
- ثلاثة أعضاء من المجلس الوطني للمحاسبة.

تتمثل مهام المجلس في تنظيم مهنة محافظة الحسابات، وإصدار المعايير المهنية لمحافظي الحسابات، والإشراف على ممارسة مهنة محافظة الحسابات، ومحاولة تطويرها من خلال تنظيم برامج التطوير المهني والندوات والمؤتمرات لمحافظي الحسابات، وتشجيع البحث العلمي في مجال التدقيق ومعايير التدقيق، ومحاولة إصدار معايير تدقيق جزائرية تتوافق مع النظام المحاسبي المالي وتتوافق مع معايير التدقيق الدولية، وذلك بالتعاون مع المنظمات الدولية المختصة.

كما يسهر المجلس على حماية مصالح محافظي الحسابات، وضمان الالتزام بأخلاقيات وآداب المهنة، وضبط قواعد سير عمله لضمان حسن سير أعماله، كما يقدم المجلس الوطني توصيات إلى السلطات المختصة بشأن القضايا المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات.

3-2-4. مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

تأسس هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992،(وزارة المالية،1992) والذي تم تعديله وتكميله بالمرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997(وزارة المالية،1997)، يناط به مسؤوليات هامة تهدف إلى حماية حقوق ومصالح أعضاء المهنة، وتنظيم ممارستها، والارتقاء بمستواها، ومن المهام الأساسية لهذا المجلس الدفاع عن حقوق ومصالح أعضاء النقابة: يسعى المجلس إلى ضمان حصول أعضاء النقابة على حقوقهم كاملة، والدفاع عن مصالحهم المهنية أمام مختلف الجهات، والنيابة عن النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية: يمثّل المجلس النقابة أمام السلطات العمومية، ويشارك في وضع السياسات والتشريعات المتعلقة بالمهنة، كما أنه يقف على إعداد وتقديم المحاسبين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ويعمل على إعداد وتأهيل الكفاءات المهنية اللازمة لضمان جودة الخدمات المقدمة في مجال المحاسبة والتدقيق.

بالاضافة إلى أنه يسهر على القضاء على النزاعات بين أعضاء النقابة، وتحصيل الاشتراكات التي تقررها الجمعية العامة، وضمان التزام جميع أعضاء النقابة باحترام القوانين التنظيمية والتشريعية والالتزام بالقانون الداخلي، واحترام أخلاقيات المهنة والقانون الداخلي للنقابة.

ناهيك عن دوره في تحديد معايير التدقيق والرقابة المحاسبية، ويضع ضوابط ممارسة مهنة التدقيق، وتقديم الإرشادات والنصائح في ميدان التدقيق المحاسبي والمالي، كما يضمن المساعدة في التكوين المستمر والبحث والتعليم لأعضاء النقابة، ويشجع على البحث العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق.

3-3-معايير التدقيق الجزائرية

برزت الحاجة إلى معايير تدقيق جزائرية موحدة مع :

- ✓ التطورات المتسارعة التي شهدتها مهنة التدقيق على المستوى الدولي
- ✓ تعقد البيئة الاقتصادية
- ✓ اتساع نطاق المعاملات المالية

كما أن غياب معايير محددة يشكل عائقا أمام ضمان جودة عمليات التدقيق وسلامة البيانات المالية المقدمة من قبل المؤسسات، بحيث:

- ❖ تسلط معايير التدقيق الجزائرية الضوء على أهمية فهم المتطلبات والمبادئ الأساسية التي تحكم ممارسة التدقيق الخارجي في الجزائر

- ❖ كما تهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف السامية، وضمان جودة عمليات التدقيق، من خلال تحديد معايير موحدة للكفاءة والأداء المهني للمدققين، وتعزيز موثوقية التقارير المالية، وحماية مصالح أصحاب المصلحة، وتطوير مهنة التدقيق.

يهدف هذا المطلب إلى تقديم لمحة عامة عن الموضوع، مع التركيز على أهداف، سياق، أهميتها ومجالات تطبيقها، وفيما يلي عرض لمجموعة معايير التدقيق الجزائرية التي أصدرها المشرع الجزائري ضمن أربع (04) مقررات بحيث كل مقرر يضم أربع (04) معايير متمثلة فيما يلي:

3-3-2. المقرر 02 المؤرخ في 04-02-2016: تضمن أربع معايير للتدقيق الجزائري متمثلة في:

أ- المعيار رقم 210 " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق":

- ✓ يحدد هذا المعيار إطار عمل مهام التدقيق في الجزائر
- ✓ يهدف إلى ضمان جودة عمليات التدقيق وسلامة النتائج من خلال توضيح مسؤوليات كل من المدقق وإدارة المؤسسة.
- ✓ تشمل مهام تدقيق القوائم المالية التاريخية، سواء كانت كلية أو جزئية، بما في ذلك عمليات التدقيق المتكررة وتدقيق الكيانات الصغيرة.
- ✓ يقدم إرشادات عامة حول الوسائل المستخدمة في عمليات التدقيق، مع التأكيد على ضرورة تكييفها مع خصوصيات كل مهمة.
- ✓ تحديده لمسؤوليات المدقق الخارجي، قانونيا كان أو تعاقديا.
- ✓ كما يوضح الإجراءات اللازمة للتحقق من سلامة القوائم المالية، وضرورة حصوله على كافة التسهيلات من الإدارة.
- ✓ وتحديد الحالات التي قد تستدعي الاستعانة بخبراء أو مدققين داخليين أو توجيه استدعاء للمدقق السابق (وزارة المالية،2016).

ب- المعيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية":

يعنى هذا المعيار ب:

- ✓ تحديد المتطلبات الأساسية لحصول المدقق الخارجي على تأكيدات خارجية من مصادر خارجية للمدقق أثناء عملية التدقيق
- ✓ ضمان حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية وملائمة تدعم رأيه المتعلّق بالقوائم المالية، وذلك من خلال الاستفادة من مصادر خارجية موثوقة، كتأكيدات البنوك، أو تقارير المدقق الداخلي.

✓ التأكيد على شرط موثوقية المصدر الخارجي ودقة معلوماته وموضوعيتها وملاءمتها، و تقليلها لمخاطر عدم الاكتشاف، بالإضافة الحصول على الأدلة الكافية والملائمة لتدعم رأيه.

✓ يحدد مسؤوليات المدقق عند الاعتماد على التأكيدات الخارجية، وذلك بتحديد نوع التأكيدات الخارجية المطلوبة، وتوجيه طلبات التأكيدات إلى المصدر الخارجي بشكل مباشر، ثم تقييم استجابات التأكيدات الخارجية بعناية، وتحديد ما إذا كانت صالحة ومناسبة لتكون أدلة تدقيق كافية وملائمة (وزارة المالية،2016).

ت- المعيار رقم 560 "الأحداث اللاحقة":

يعنى هذا المعيار ب:

✓ تحديد متطلبات تدقيق الأحداث التي تحدث بعد تاريخ إعداد القوائم المالية، قبل تاريخ تقرير المدقق وقيام الهيئات المختصة باعتماد القوائم المالية

✓ يهدف لضمان حصول المدقق على المعلومات الكافية حول الأحداث اللاحقة، وتقييم تأثيرها على صحة القوائم المالية، وبالتالي إعداد تقرير يعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق.

ولمواجهة الأحداث اللاحقة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ التقرير، على المدقق:

✓ الحصول على موافقة الإدارة على إبلاغ المدقق بالأحداث اللاحقة، وجمع المعلومات الكافية والملائمة حول الأحداث اللاحقة.

✓ إعادة النظر في كافة الوثائق المحاسبية

✓ ناهيك عن إجراء فحوصات إضافية

أما في حالة إجراءات عملية التدقيق بعد الأحداث اللاحقة، فعلى المدقق:

✓ التأكد من تحديد جميع الأحداث اللاحقة

✓ الحصول على المعلومات من الإدارة والقائمين على الحكم في المؤسسة. وتقييم تأثيرها على القوائم المالية،

✓ ضرورة التأكيد إثبات من الإدارة تؤكد معالجة التعديلات في حال حدوثها.

أما بالنسبة لإجراءات معالجة الأحداث اللاحقة بين تاريخ إصدار تقرير المدقق واعتماد القوائم المالية، فعليه:

✓ مناقشتها وتحليل أثرها وما إذا كانت تستوجب تعديلات على القوائم المالية.

✓ إصدار تقرير جديد أو تقرير معدل.

وإذا قامت المؤسسة بتعديل القوائم المالية، في هذه الحالة يفرض هذا المعيار على المدقق:

✓ القيام بإجراءات التدقيق على التعديلات.

✓ إصدار تقرير جديد عن القوائم المالية المعدلة.

وإذا لم يقم بذلك يتوجب عليه تغيير التقرير وإشعار الهيئة المداولة بعدم الإفصاح عن القوائم المالية للغير، اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة (وزارة المالية،2016).

ث- المعيار رقم 580 "التصريحات الكتابية":

وفقا لهذا المعيار تكون التصريحات كتابية من إدارة المؤسسة كأحد عناصر الإقناع في عملية التدقيق، فهي عبارة عن:

✓ معلومات مكتوبة مقدمة من إدارة المؤسسة إلى المدقق.

✓ تتضمن تأكيدات أو إقرارات أو معلومات حول جوانب محددة من القوائم المالية، والتي تعد عنصرا مقنعا مهما في عملية التدقيق.

وتهدف هذه التصريحات إلى:

✓ تأكيد صحة واكتمال المعلومات المقدمة للمدقق

✓ تسهيل إبداء رأيه حول مدى سلامة القوائم المالية

- ✓ وضمان حصوله على معلومات موثوقة من الإدارة.
- ✓ تأكيد التزامها بمسؤولياتها في إعداد القوائم المالية
- ✓ بالإضافة لتوفير أساس مناسب لتقييم مخاطر التدقيق، ودعم الرأي الوارد في تقرير المدقق.

قد تكون هذه التصريحات متعلقة بمسؤوليات الإدارة، وتؤكد على تقديم جميع المعلومات ذات الدلالة للمدقق، وإبلاغه بأي مخاطر أو قيود على المعلومات المقدمة.

وفي بعض الحالات يطلب المدقق تصريحات إضافية حول جوانب محددة من القوائم المالية، كتسجيل خلل في نظام الرقابة الداخلية، أو الدعاوى والنزاعات، وفي حال عدم حصوله على هذه التصريحات، يتوجب عليه:

- ✓ مناقشة الأمر مع الإدارة.
- ✓ تقييم تأثير ذلك على مصداقية العناصر المقنعة الأخرى.

وقد يؤدي ذلك إلى إبداء رأي متحفظ أو رفض إبداء رأي إذا تطلب الأمر ذلك (وزارة المالية،2016).

3-3-3. **المقرر 150 المؤرخ في 11-10-2016:** بدوره يتضمن أربع معايير للتدقيق الجزائري متمثلة في:

أ- المعيار رقم 300 " تخطيط تدقيق القوائم المالية":

ينص هذا المعيار على متطلبات تخطيط عملية التدقيق بشكل مفصل، ويهدف إلى:

- ✓ ضمان قيام المدقق بأعمال التدقيق بشكل منهجي ومنظم، وفعال.
- ✓ تحديد نطاق وهدف مهمة التدقيق وخطواته.
- ✓ تقييم مخاطر التدقيق وتحديد أعمال فريق التدقيق وتحديد مسؤوليات كل عضو، وفق برنامج العمل والجدول الزمني لكل مهمة.
- ✓ توثيق عملية التخطيط وتسجيل جميع المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق، بما في ذلك إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل.

وتتمثل أهم خطوات تخطيط عملية التدقيق في:

- ✓ فهم المهمة والتعرّف على طبيعة وأعمال المؤسسة.
- ✓ وتحديد الأهداف المحدّدة للمهمة، تقييم المخاطر المحتملة التي قد تؤثّر على صحة القوائم المالية (وزارة المالية،2016).

ب- المعيار رقم 500 " العناصر المقنعة":

يعد من المعايير الأساسية في عملية تدقيق الحسابات إذ:

- ✓ يحدد بعناية مفهوم العناصر المقنعة
- ✓ يوضح كيفية جمعها وتقييمها من قبل مدقق الحسابات.

تهدف هذه العناصر إلى توفير أدلة كافية ومناسبة لدعم رأي مدقق الحسابات حول صحة ودقة وعدالة القوائم المالية.

يطبق على جميع العناصر المقنعة التي يتم جمعها خلال عملية التدقيق، والتي توفر المعلومات التي يستخدمها المدقق للحصول على نتائج معقولة وكافية تمكنه من إبداء رأيه بمصداقية وموضوعية: كالسجلات المحاسبية، الوثائق الإثباتية، محاضر الاجتماعات، تقارير الخبراء، والتأكيدات الخارجية، بالإضافة لنتائج إجراءات التدقيق: مثل الملاحظة، التفتيش، والاستفسار، ويجب ان تتسم هذه العناصر بالكفاية، الملاءمة، المصداقية والدلالة لدعم رأي مدقق الحسابات.

يقوم مدقق الحسابات بجمع العناصر المقنعة من خلال تنفيذ مجموعة من الإجراءات، تشمل تقييم المخاطر، وفهم بيئة المؤسسة ومحيطها، بدون أن ننسى نظام الرقابة الداخلية، والقيام بإجراءات الملاحظة والتفتيش والاستفسار للتحقق من صحة ودقة المعلومات المالية، وفي حال الضرورة طلب التأكيدات الخارجية (وزارة المالية،2016).

ت- المعيار رقم 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية"

يعمل هذا المعيار على:

✓ ضمان حصول مدقق الحسابات على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة للتحقق من صحة بالأرصدة الافتتاحية في البيانات المالية.

✓ دقة وسلامة أرصدتها، وذلك بجمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة لتدعم رأيه حول صحة ودقة وشفافية الأرصدة الافتتاحية، وصحة نقلها.

✓ التأكد من تطبيق الطرق المحاسبية الملائمة بشكل مستمر وأن أي تغييرات في هذه الطرق قد تم تسجيلها بشكل صحيح

✓ مع ضرورة تقييم أثر أي تغييرات في الطرق المحاسبية على البيانات المالية للفترة الجارية.

✓ بالإضافة للتأكد من العرض الصحيح لها، وتقييم أثر التعديلات إذا تم تعديل رأي المدقق الخارجي (وزارة المالية،2016).

ث- المعيار رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق":

✓ ينظم هذا المعيار عمل مدققي الحسابات فيما يتعلق بإبداء رأيهم حول صحة البيانات المالية، وتقديم تقرير حوله

✓ يهدف إلى ضمان حصول مدقق الحسابات على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة لتأسيس رأيه بشكل موضوعي ومستقل.

✓ يلزم هذا المعيار مدقق الحسابات بتجميع العناصر المقنعة الكافية لتشكيل رأي موضوعي ومحايد حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي اختلالات جوهرية قد تؤثر على مصداقيتها وسلامتها.

✓ كما يحدد الشكل والمحتوى المطلوبين لتقرير شامل للتدقيق، بما في ذلك المعلومات التي يجب أن يتضمنها التقرير والطريقة التي يجب عرضه بها، ويساهم في ضمان اتّساق ممارسات التدقيق بين مختلف المدققين. (وزارة المالية،2016).

3-3-4. **المقرر رقم 23 المؤرخ في 15-03-2017:** تضمن أيضا أربع (04) معايير للتدقيق الجزائري هي:

أ- المعيار رقم 570 "استمرارية الاستغلال":

✓ يفرض هذا المعيار التقييم الموضوعي لقدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها في المستقبل المتوقع.

✓ هو مبني على فرض استمرارية المؤسسة في عملياتها لفترة زمنية كافية لتحقيق أهدافها والاستجابة لالتزاماتها، ما لم تكن هناك أدلة عكسية، إذ تقع على عاتق الإدارة مسؤولية إجراء تقييم موضوعي لقدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها في المستقبل المتوقع في ظل الأحداث أو الظروف غير المؤكدة، وفي حال وجود مخاطر جوهرية تهدد استمراريتها، يجب على الإدارة الكشف عن هذه المخاطر في البيانات المالية والملحقات التوضيحية.

✓ كما يفرض على المدقق تقييم ما إذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار معقولا ومدعما بأدلة ملائمة، عن طريق جمع العناصر المقنعة الكافية لتأكيد أو دحض تقييم الإدارة.

✓ ثم إبداء رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية تعكس الوضعية الصحيحة عن المركز المالي والأداء المالي للمؤسسة (وزارة المالية،2017).

وتتمثل أهمية هذا المعيار في إمكانية حماية مصالح الأطراف ذات العلاقة من خلال الكشف عن المخاطر التي قد تهدد استمرارية المؤسسة، بالإضافة لكونه أساسي لعملية اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

ب- المعيار رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين":

يعمل هذا المعيار على تنظيم استفادة المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي، من نتائج وتقارير أعمال المدققين الداخليين.

✓ يسعى إلى تعزيز كفاءة وفعالية عملية التدقيق من خلال الاستفادة من خبرات ومهارات المدققين الداخليين.

✓ التأكيد على ضرورة الحفاظ على استقلال ومسؤولية المدقق الخارجي.

✓ تقييم مدى مناسبة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق الخارجي.

✓ النظر في موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، وكفاءة المدققين الداخليين، وفعالية أنشطة التدقيق الداخلي.

✓ تحديد مدى الاستفادة من هذه الأعمال، وذلك من خلال تقييم تأثيرها على طبيعة وجدول أعماله وامتداد إجراءات التدقيق الخارجي (وزارة المالية،2017).

✓ يجب على المدقق الخارجي تقييم مدى استقلال وظيفة التدقيق الداخلي عن الإدارة والمؤسسة، وذلك من خلال النظر في موقعها في الهيكل التنظيمي للمنشأة، وطريقة تعيينها، ولمن توجه تقاريرها.

✓ تقييم كفاءة المدققين الداخليين من حيث الخبرة والتدريب والمهارات المهنية، وخاصة أدلة العمل التي تستخدمها.

✓ تقييم تأثير أعمالهم على رأيه في البيانات المالية الصادرة (وزارة المالية،2017).

ت- المعيار رقم 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق":

✓ ينظم هذا المعيار اجراءات استعانة المدقق بخبير لتدعيم رأيه، إذ يكون إما شخص أو هيئة ذات خبرة في مجال غير المحاسبة أو التدقيق للمساعدة في جمع أدلة التدقيق الكافية والملائمة

✓ اجراء تحليلات محددة تتطلب خبرة خاصة في مجال خارج تخصص المحاسبة والتدقيق.

✓ توضيح كيفية التعامل مع نتائج واستنتاجات هذا الخبير.

✓ يتحمل المدقق مسؤولية كاملة بالكامل عن تقريره الذي يصدره، إذ يمكنه قبول أو عدم قبول نتائج الخبير وخلاصاته في مجال خبرته كأدلة تدقيق كافية وملائمة.

✓ هو من يحدد إذا كان من الضروري الاستعانة بخبير خارجي، ويقيم إذا كانت أعماله ملائمة لاحتياجات التدقيق.

وعادة ما تكون الاستعانة بخبير ضرورية للحصول على فهم أفضل للمؤسسة وبيئتها، بما في ذلك نظم الرقابة الداخلية، ومخاطر الأخطاء الجسيمة، وتحديد منهجيات التدقيق المناسبة للتعامل مع هذه المخاطر، وتقييم عناصر الأصول وخاصة والمخزونات، أو لتفسير أحكام العقود أو القوانين أو اللوائح، وحساب الالتزامات المتعلقة بعقود التأمين أو خطط استحقاقات الموظفين (وزارة المالية،2017).

ث- المعيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية":

✓ يساهم الالتزام بهذا المعيار في تعزيز جودة عمليات التدقيق ورفع مستوى الثقة في المعلومات المالية من خلال فرض قواعد استخدام المدقق لإجراءات التحليل كأداة أساسية في عملية التدقيق.

✓ يمكنه الاعتماد على نتائج تحليل البيانات المالية لتقييم المخاطر واكتشاف أي مؤشرات عن وجود أخطاء مادية في القوائم المالية.

✓ بالإضافة لإلزام المدقق القيام بتحليلات شاملة للقوائم المالية قبل إصداره لرأيه النهائي، وذلك لما توفره الإجراءات التحليلية من أدلة قوية حول صحة وسلامة المعلومات المالية.

✓ تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تعكس بشكل صحيح الوضع المالي والأداء المالي للمؤسسة.

وكي تكون هذه لإجراءات فعالة، على المدقق التحقق من مدى فعاليتها في اكتشاف أي اختلالات محتملة، والتحقق من مصادرها وأساليب جمعها، وتحديد مستوى مقبول لأي اختلافات بين النتائج المتوقعة والنتائج الفعلية، وعند تجاوز هذا الحد، يجب إجراء تحقيقات إضافية.

أما في نهاية عملية التدقيق، يجب على المدقق إجراء تحليلات شاملة للقوائم المالية للتأكد من الاتساق العام للبيانات المالية توافقها النتائج المتوقعة ناهيك عن خلو القوائم المالية من أي أخطاء مادية قد تؤثر على رأيه وتقريره.

وفي حال كشفت الإجراءات التحليلية عن مخاطر لم يتم اكتشافها، يتوجب على المدقق طلب المزيد من المعلومات من الإدارة، لفهم أسبابها وتقييم تأثيرها على القوائم المالية، وإجراء تحقيقات معمقة للتحقق من صحة البيانات المالية وتحديد ما إذا كانت تتطلب تعديلات على القوائم المالية (وزارة المالية،2017).

3-3-5. **مقرر 02 المؤرخ في 2016/02/07**: يتعلق بأربع (04) معايير التدقيق الجزائرية هي :

أ- المعيار رقم 540 "التقديرات المحاسبية":

✓ يعالج هذا المعيار مبادئ تعامل ومسؤوليات المدقق أمام التقديرات المحاسبية، كالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والمعلومات ذات الصلة بها لفحص وتدقيق القوائم المالية.

✓ تقييم مخاطر الأخطاء الجسيمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.

✓ التركيز على الاختلافات في التقديرات المحاسبية الفردية التي قد تشير إلى تحيز محتمل من قبل الإدارة، مما يحتم على المدقق تقييم درجة عدم اليقين في التقديرات المحاسبية ومدى تأثيرها على المستوى المقبول للمخاطر.

✓ كما يوضح كيفية تطبيق المعايير المرتبطة بها، مؤكدا على أهمية استخدام المعايير الدولية للتدقيق في تقييم التقديرات المحاسبية، إذ توفر إطارا مرجعيا موحدا لتقييم التقديرات المحاسبية.

✓ كما تساعد المدقق على تطبيق منهج موضوعي ومنظم في تقييمه للتقديرات، خاصة في ظل حالة عدم اليقين بمخاطر الأخطاء الجسيمة، بما في ذلك إمكانية التحيز غير المتعمد من قبل الإدارة، خاصة مع كون بعض بنود القوائم المالية غير قابلة للقياس بدقة، كالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، حيث تتأثر القيمة بأحداث وظروف لاحقة.

✓ يتوجب على المدقق التأكد من مدى ملاءمة الأسس المستخدمة في التقديرات ومدى معقوليتها، مع عدم وجود مؤشرات على تحيز الإدارة في إعدادها، مع ملاحظة أن وجود اختلاف بين القيمة المحققة لتقدير محاسبي والقيمة المسجلة مبدئيا في القوائم المالية ليس بالضرورة مؤشرا عن وجود أخطاء أو محاولات غش، وذلك راجع لكون بعض التقديرات المحاسبية ذاتية بطبيعتها،أو المعلومات المتاحة لتقييمها غير كاملة وكافية أو غير مؤكدة، مما يصعب الحكم بشأن هذا الاختلاف (وزارة المالية،2018).

ب- المعيار رقم 530 " السبر في المراجعة":

يهدف هذا المعيار إلى تحديد قاعدة معقولة يعتمد عليها المدقق حال استخدامه السبر في التدقيق، لإجراءات اختباراته وحصوله على استنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي استخرج منه العينة الملازمة لإجراء عمليات الفحص، ووضع فحوص لإجراءات الاختيار والخطوات المفصلة على العينة وتقييم نتائجها، فالحجم الامثل للعينة والعناصر المختبرة، وطريقة أخذ العينة وفقا لخصائص المجتمع الإحصائي المتكون من مجتمعات فرعية، ذات وحدات لأخذ عينة متجانسة الخصائص، يستوجب أن تكون بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر أخذ العينات.

فوفقا للمنهج الإحصائي، يتم اخذ العناصر بالشكل الذي يسمح بتعادل الفرص، على عكس المنهج غير الإحصائي، أين يتم اختيار العناصر بهدف السبر بطريقة قصدية تعتمد على الحكم المهني للمدقق، والذي يجب أن يكون موضوعيا ومؤسسا.

كما يتوجب على المدقق فحص طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات المحددة، وتقييم أثرها على الوضعية المالية للمؤسسة، وعادة ما يتم قبول الاختلال إذا كانت قيمته لا تزيد عن القيمة المرجعية المقدرة مسبقا، وفي حال وجود اختلالات، يطالب المدقق من الإدارة القيام بالتحريات حول ما تم التي تم اكتشافه، والقيام

بإجراءات اختباريه إضافية بالإضافة لتقييم ما إذا كانت نتائج السبر في التدقيق قابلة لتعميمها على كافة المجتمع، (وزارة المالية،2018).

ت- المعيار رقم 230 "إعداد وثائق تدقيق البيانات المالية":

يتعلق هذا المعيار بجميع المهام الموكلة إلى المدققين الخارجيين، بغض النظر عن طبيعة وحجم الجهة الخاضعة للرقابة، حيث يقصد به جميع ملفات العمل التي يجب أن يعدها المدقق أو يحصل عليها ويحتفظ بها أثناء أداءه مهامه، والتي تتكون من إجراءات التدقيق المنجزة، والعناصر المقنعة والهامة التي تم جمعها، والنتائج التي توصل إليها، حيث تكون إما على شكل ورقي أو رقمي أو تقرير إلكتروني أو أي وسيلة دعم أخرى تتيح إبقاء جميع البيانات قابلة للقراءة وواضحة خلال الفترة القانونية لحفظ الملف.

يسمح بدعم استنتاج المدقق من خلال دراسة أهدافه العامة المحددة في المعيار، والتأكد من أن التدقيق تم تخطيطه وتنفيذه وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، بالإضافة لتسهيل مراجعة العمل من قبل مدققين آخرين.

وبالتالي توفير أساس معقول لفحص جودة المراجعة، وتقديم ما يثبت المعلومات التي تم الحصول عليها والأعمال المنجزة في حالة وجود نزاع أو مطالبة، وتسهيل فهم نتائج التدقيق وشرحها للمستخدمين، كما تساعد في التخطيط لعملية التدقيق واجراءاته، وتسمح بتوفير المعلومات للمدققين المستقبلين لنفس المؤسسة محل التدقيق (وزارة المالية،2018).

ث- المعيار رقم 501 "العناصر المقنعة":

يلزم هذا المعيار المدقق بتمكينه من العناصر المقنعة الكافية والملائمة والضرورية لتأسيس رأيه حول صحة القوائم المالية المتعلقة بالمخزونات، مع الأخذ بعين الاعتبار المخاطر عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وذلك من خلال تقييم احتمال وجود أخطاء مادية في البيانات المالية المتعلقة بالمخزونات.

بالإضافة للحث على استخدام مهارات التدقيق الاحترافية عند جمع وتقييم الأدلة، بما في ذلك إجراءات الاختبار والملاحظة والاستفسار.

كما يؤكد هذا على أهمية التواصل الفعال بين المدقق والإدارة والموظفين.

ويفرض على المدقق توثيق إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها والأدلة التي تم جمعها، وذلك بشكل واضح وموجز، مع الأخذ بعين الاعتبار نوع المؤسسة محل التدقيق وبيئتها عند تقييم المخاطر وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتحديد مدى فعاليتها، خاصة المتعلقة بالمخزونات، والتأكد من التطبيق السليم للمعايير المحاسبية (وزارة المالية،2018).

مما سبق نستخلص أن معايير التدقيق الجزائرية بمثابة الركيزة الأساسية لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر، حيث:

❖تحدد الإطار العام للمهام والمسؤوليات التي ينبغي على المدققين الالتزام بها

❖كما أن فهم هذه المعايير بشكل دقيق يتيح للمدققين ضمان جودة عملهم والتأكد من تقديم تقارير تدقيق موثوقة تعكس الصورة الحقيقية للوضع المالي للمدقق عليهم.

❖وتتجلى أهمية معايير التدقيق الجزائرية في كونها لغة مشتركة بين المدققين والأطراف المستفيدة من تقاريرهم، وعامل تعزيز للثقة في التقارير المالية.

❖كما تعتبر أداة أساسية لضمان جودة عمليات التدقيق، ودعامة لتنمية مهنة التدقيق خاصة مع كونها متوافقة مع معايير التدقيق الدولية.

3-4-شروط تعيين المدقق الخارجي ومسؤولياته في الجزائر

3-4-1. شروط ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر:

حسب القانون 01/10 فإنه يمكن لأي شخص طبيعي أومعنوي أن يمارس لحسابه الخاص باسمه مهنة التدقيق وهذا إذا توفرت فيه الشروط التالية:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- يحوز أن على شهادة لممارسة المهنة، وذلك بحيازته على الشهادة الجزائرية أو شهادة معترف بمعادلتها للخبرة المحاسبية أو لمحافظ الحسابات؛

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنحة أو جناية مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمد من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أن لا تتوفر فيه حالة من حالات التنافي المنصوص عليها حسب القانون01/10؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه قانونيا أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم (قمازي و عميرش، 2023).

3-4-2. مسؤوليات المدقق الخارجي في الجزائر

وفقا لمعايير التدقيق الدولية، يجب على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية عملية التدقيق المحاسبي، ويقصد بذلك أن يؤدي عملية التدقيق بنفس الطريقة التي يمكن أن تؤدى بواسطة مدقق آخر في ضوء الظروف المحيطة، وذلك من دون أي إهمال أو تقصير، وبذلك يعد المدقق الخارجي مسؤولا عن أي خطأ أو تقصير أو إهمال يقع منه أو من أحد الأفراد العاملين بمكتبه أثناء أداء مهمة التدقيق (الشيرازي، 2018).

ويمكن تقسيم أنواع المسؤولية التي يتحملها المدقق الخارجي في الجزائر إلى:

أ- **المسؤولية المدنية:** ويمكن تقسيم المسؤولية المدنية التي يتحملها المدقق الخارجي إلى نوعين:

❖مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه العميل: إن المدقق الخارجي مسؤول من الناحية القانونية اتجاه العميل الذي يدقق حساباته، وتحكم العلاقة بينهما العقد المبرم أو أية مستندات أخرى تحدد طبيعة العملية (الجمل، 2020). كما يتحمل المدقق الخارجي مسؤولية الإخلال بأحكام هذا العقد خاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروطه. وهذا النوع من المسؤولية يسمى "المسؤولية التعاقدية."

❖مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه الطرف الثالث: يعتبر المدقق الخارجي مسؤول اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد واضح بينهما (الخطيب، 2021)، ففي معظم الحالات التي تعرض لها محافظو الحسابات للمحاسبة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المدقق الخارجي في بذل العناية المهنية الواجبة تجاه الأعمال المكلف بها. وهذا النوع من المسؤولية يسمى "المسؤولية التقصيرية."

و تتطلب المسؤولية المدنية للمدقق الخارجي، سواء كانت تعاقدية أم تقصيرية، توافر عدة شروط أساسية (الجمل، 2020):

✓ الضرر يعتبر الضرر الناتج عن فشل المدقق الخارجي في اكتشاف الأعمال غير القانونية التي كان من الممكن كشفها لو بذل العناية المهنية الواجبة من أهم أركان المسؤولية المدنية؛

✓ الإهمال: القاعدة العامة تشير إلى أن المدقق الخارجي مسؤول مدنيا في حدود إهماله، حيث تؤثر درجة الإهمال في نتيجة الدعوى القضائية المرفوعة ضده (الخطيب، 2021)؛

✓ العلاقة السببية بين الإهمال والضرر: لا يكفي لقيام المسؤولية المدنية توافر الإهمال وحدوث الضرر للمدعي، بل لا بد من وجود علاقة سببية بينهما، أي لا بد أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال (الشيرازي، 2018).

وقد تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية المدنية للمدقق الخارجي بموجب المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري رقم 91-08، والتي نصت على أن "المدقق الخارجي مسؤول مدنيا تجاه المؤسسة موضوع المراقبة أو الهيئة عن الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم، ويتحملون بالتضامن سواء اتجاه المؤسسة أو الهيئة أو اتجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوها في تقريرهم للجمعية العامة أو وكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها".(الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 1991). يمكن للمدقق الخارجي دفع المسؤولية عن نفسه بإثبات عدم وجود خطأ أو أن الضرر كان نتيجة أسباب خارجة عن نطاق إرادته أو نتيجة خطأ الضحية نفسه، أما عن الجهة القضائية المختصة بالدعوى المدنية، فلا يوجد حكم خاص في القانون المنظم للمهنة، وتُرفع الدعوى ضد المدقق الخارجي أمام الجهة القضائية التي يقع محل إقامته في دائرة اختصاصها.

ب- المسؤولية الجزائية

المسؤولية الجزائية للمدقق الخارجي تعني مسؤوليته عن مخالفة القواعد القانونية المنصوص عليها في التشريعات المختلفة المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات والتي توجب عليه القيام بعمل معين أو الامتناع عن القيام بعمل معين (حداد، 2019)، ومن الأمثلة على التصرفات التي يترتب عليها المسؤولية الجزائية للمدقق الخارجي:

-تآمر المدقق الخارجي مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين؛

-إخفاء المدقق الخارجي لبعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم الإشارة إلى ذلك في تقريره؛

-ارتكاب الأخطاء والمخالفات التي تضر بمصالح المؤسسة مثل إفشاء بعض أسرار المؤسسة.

وقد تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية الجزائية في المادة 52 من القانون 08-91 كما يلي: "يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 1991). وفقا للمواد 59-63 من القانون رقم 01-10، فقد حددت مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمتمثلة في توفير الوسائل دون النتائج والعناية بمهامهم أثناء ممارسة مهامهم باعتبارهم مسؤولين تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2001).

حيث بينت المادة 61 مسؤوليات المدقق الخارجي تجاه المؤسسة محل التدقيق وعن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه وأنه يعد متضامنا تجاه المؤسسة أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

أما المادة 63 من القانون رقم 01-10 فقد حملت الخبير المحاسب والمدقق الخارجي والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، كما أنه لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا ثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و ةالدول التالي يلخص أهم المخالفات و العقوبات الموافقة لها:

الجدول رقم (1-7): المسؤولية الجزائية للمدققين الخارجيين

المخالفة المرتكبة من طرف المدقق	النص القانوني	الغرامة المالية	السجن
الممارسة بصفة غير قانونية لمهنة المدقق أو الخبير المحاسب	المادة 73 من القانون 10/01	من 500,000 د ج إلى 2,000,000 د ج - في حالة العود: تضاعف الغرامة	في حالة العود: من 6 أشهر - إلى سنة واحدة
المنح عمدًا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين	المادة 825 من القانون التجاري	من 20,000 د ج إلى 500,000 د ج	من 6 أشهر إلى سنتين
الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف المدقق بالرغم من عدم الملائمة القانونية	المادة 829 من القانون التجاري	من 20,000 د ج إلى 500,000 د ج	من شهرين إلى 6 أشهر
تعمد المدقق تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية	المادة 830 من القانون التجاري	من 20,000 د ج إلى 500,000 د ج	من سنة إلى 5 سنوات
إفشاء السر المهني	المادة 830 من القانون التجاري المادة 301 من قانون العقوبات	من 500 د ج إلى 5,000 د ج	من شهر إلى 6 أشهر

المصدر: (شريقي، 2012).

ت- المسؤولية المهنية

تعبر المسؤولية المهنية أو الأدبية للمدقق الخارجي عن التزاماته وواجباته تجاه المهنة بشكل عام وتجاه عملائه وزملائه في المهنة بشكل خاص، حيث أن الوجوب الاجتماعي لدور المدقق الخارجي وضخامة المسؤولية الملقاة على عاتقهم دفعهم إلى تنظيم أنفسهم في شكل منظمات مهنية، حيث قامت هذه المنظمات بوضع دليل السلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء الالتزام به حرصا على كرامة المهنة وإلا تعرضوا للمساءلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو حرمان من ممارسة المهنة. وفقا للمادة 63 من القانون 10-01، يتحمل المدقق المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني

للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي، في الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، وأخيرا الشطب من الجدول. يمكن الطعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول، كما تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية التأديبية في المادة 53 من القانون 08-91 كما يلي: "يمكن أن يترتب على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، المسؤولية الانضباطية اتجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية".

4- عرض وتحليل الدراسات السابقة

بعد حصر الإطار النظري للدراسة، يأتي دور الدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا نظرا لأهميتها البالغة والتي تكمل وتمهد لأي دراسة لاحقة، إذ تأتي هذه الدراسة لتحديد أهمية التدقيق الخارجي كأداة لمكافحة الفساد المالي.

وعليه عمدنا إلى إدراج مجموعة من الدراسات السابقة، والتي نستمد منها المحددات الرئيسية لمتغيرات الدراسة الحالية والانطلاق من أهم النتائج المتوصل إليها، فوفقا لما تم رسمه من تصور لدراستنا هذه، وللهدف المرجو فقد تم تصنيف الدراسات السابقة إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول يجمع الدراسات باللغة العربية، فيما يأتي المبحث الثاني والذي يجمع الدراسات باللغات الأجنبية، أما المبحث الثالث فقد خصص لمناقشة الدراسات السابقة من اجل توضيح مساهمة الدراسة الحالية بين الدراسات السابقة، وفيما يلي سيتم عرض ومناقشة ما أتيح لنا من دراسات.

4-1- الدراسات السابقة باللغة العربية

4-1-1. دراسة (الشنواني، 2004):

تناولت مسؤولية مدقق الحسابات في اكتشاف حالات الاختلاس والتلاعب في البيانات المالية في القطاع العام. وذلك بتحليل معايير فجوة التوقعات (53 إلى 61) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

المعتمدين(AICPA) ، مع التأكيد على المسؤولية القانونية لمدققي الحسابات، وتحليل 11 واقعة اختلاس وتزوير حدثت في الوحدات الحكومية بين عامي 1978 و1991، وقد توصلت الدراسة إلى أن مسؤولية المدقق في اكتشاف الاحتيال والخطأ تكون في حالة عدم اتباع معايير التدقيق واللوائح والواجبات المعمول بها، وأن ربط الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بالسلطة التنفيذية يتعارض مع معيار الاستقلالية، أما عمليا فقد كشف تحليل 11 حادثة أن المدققين تمكنوا من اكتشاف الاختلاس في 3 حالات فقط، وعليه خرجت الدراسة بعدة توصيات أهمها:

- تدريب مفتشي الرقابة، وتوعية مفتشي الهيئات الرقابية الحكومية بمعايير التدقيق المهنية وتعريفهم بمسؤولياتهم في كشف المخالفات.
- دمج الأجهزة الرقابية ودمج الجهاز المركزي للرقابة المالية والجهاز المركزي للرقابة والتفتيش في مؤسسة واحدة تابعة للسلطة التشريعية.
- المساءلة القانونية للمدققين والمفتشين في حال إهمالهم في تطبيق القوانين واللوائح.

4-1-2. دراسة (دحدوح، 2006):

تمثل هدفها في تحليل مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية في ضوء الإصدارات المهنية ذات الصلة، وحصر العوامل المؤثرة في اكتشاف التضليل وترتيبها عن طريق استبيان تضمن العوامل المؤثرة في اكتشاف التضليل في التقاريرالمالية، وقد وزعت على عينة من مدققي الحسابات في الأردن وعينة من المديرين الماليين في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية.

وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة بين اكتشاف التضليل وتأثره بالعديد من العوامل وأهمها المدقق والمنشأة وإدارتها والإصدارات المهنية، كما توصلت لعدم وجود تأثير للعوامل الدينية والاجتماعية في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفي الأخير قدمت الدراسة عدة توصيات على رأسها:

- تحديد مسؤوليات المدقق بدقة ناهيك عن الضوابط المتعلقة باكتشاف التضليل.
- اجراء بحوث ودراسات معمقة لقضايا التضليل للتعرف على كافة تقنياته وأساليبه.
- وضع المعايير والإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها في معالجة هذه القضايا والتي على أساسها تتحدد مسؤوليته.
- ضمان استمراريتها وتحديثها بما يتماشى ويتوافق مع المتطلبات المتغيرة للتدقيق.

4-1-3. دراسة (النزلي، 2009):

الهادفة لتحديد مدى مسؤولية مجالس الإدارة والمدققين الخارجيين عن حالات عدم الامتثال وأعمال التحريف والتلاعبات ومدى توافر فرصه في البيانات المالية المنشورة الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، تم توزيع استبيان على عينة مكونة من (180) فرداً من مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة الأردنية، مدققي الحسابات الخارجيون، وهيئات الرقابة العليا، واتفقت آراء المجموعات المشمولة في عينة الدراسة على درجة عالية نسبياً من تفضيل مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية ومدققي تلك الشركات مسؤولية توفير الظروف والشروط البيئية اللازمة للحد من حالات اللاتماثل ومنع وردع التحريفات والتلاعبات في البيانات المالية المنشورة، بالاضافة لضرورة لتطبيق الاجراءات والسياسات العملية لأجل ذلك، في حين كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة بخصوص مدى الالتزام الفعلي لمدققي حسابات تلك الشركات بتطبيق تلك الإجراءات والسياسات، وأوصت الدراسة ب:

- ضرورة إنشاء هيئة رقابية أردنية ذات صلاحيات واسعة يمكنها التحقق من التزام المدققون بجميع المعايير الدولية، بما في ذلك معيار التدقيق الدولي 240
- بذل العناية المهنية الكافية
- الالتزام بأخلاقيات المهنة لكل أعضاء مجالس الإدارة في شركات المساهمة العامة الأردنية.

4-1-4. دراسة (الحلو، 2012):

الموسومة "المسؤولية المهنية للمدقق في اكتشاف الغش بحيث تعتبر دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة" سعت إلى توضيح المسؤولية المهنية للمدققين في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية وفقًا لمعايير التدقيق الدولية، هدفت الدراسة إلى:

- توضيح المسؤولية المهنية للمدققين في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية.
- تقييم مدى التزام المدققين بمسؤولياتهم المهنية ومدى كفايتهم العلمية والمهنية والعملية.
- تحديد العقبات التي تؤثر على قدرة المدققين على أداء مسؤولياتهم المهنية بأكمل وجه.

أما بالنسبة لوسائل ومنهجية الدراسة، فقد اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي، حيث تم توزيع استبيان شامل على عينة تضمنت 83 مكتب تدقيق في قطاع غزة، لتحليل البيانات، استخدمت الدراسة برنامج SPSS الإحصائي لتحليل الاستجابات واستخلاص النتائج التي تمثلت فيما يلي:

- مدى كفاءة مدققي الحسابات في قطاع غزة من الناحية العلمية والمهنية والعملية في عملهم.
- التزام المدققين بمعايير التدقيق الدولية يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والأخطاء.
- وجود بعض العقبات التي تؤثر على قدرة المدققين على أداء مسؤولياتهم المهنية بشكل كامل، مثل نقص التدريب والتطوير المهني المستمر.

وقد أوصت الدراسة بضرورة ما يلي:

- تعزيز برامج التدريب والتطوير المهني المستمر للمدققين لرفع كفاءتهم وقدرتهم على اكتشاف الغش والأخطاء.
- تحسين الأنظمة الرقابية وتوفير الأدوات اللازمة للمدققين للقيام بعملهم بكفاءة عالية.
- تعزيز الالتزام بمعايير التدقيق الدولية لضمان جودة التدقيق واكتشاف الغش والأخطاء بشكل فعال.

4-1-5. دراسة (أبوجبل، 2014):

هدفت إلى تحليل دور المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال التركيز على فحص مسؤولية مدققي الحسابات في معالجة الفساد في الأدبيات السابقة، بالإضافة إلى دور معايير المراجعة الأمريكية والدولية في معالجة الفساد، دور التدقيق في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، دور التدقيق في مكافحته وكشفه للفساد، ناهيك عن أثر متطلبات دليل منظمة الإنتوساي على أداء التدقيق الداخلي ودور الحوكمة والتحقيق القضائي في مكافحة جرائم الفساد المالي في منظمات الأعمال.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد لم تشر بشكل مباشر إلى مسؤوليات المدققين الخارجيين، وركزت على دور الهيئات الرقابية دون إعطاء أهمية كافية لدور التدقيق في مكافحة الفساد، وتركيز الاستراتيجية على الجهاز المركزي للمحاسبات.

بالاضافة لعدم تحديد مسؤولية المدققين في مكافحة الفساد ضمن معايير المراجعة بشكل صريح، ناهيك عن اظهار المدققين الخارجيين ترددا في تحمل مسؤولية مكافحة الفساد، مغاضاتهم عن اكتشاف المخالفات التي قد تؤثر على القوائم المالية. وقد أوصت الدراسة ب:

- إنشاء مؤسسة متخصصة لمكافحة الفساد لتنسيق الجهود وتعزيز الإصلاحات؛
- تحسين أطر الحوكمة وتبني ممارسات الحوكمة الحديثة وتعزيز النزاهة وإجراءات الوقاية والشفافية ومعاقبة الفساد؛
- تمكين المدققين الداخليين وتعزيز وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية الرقابة؛
- ضمان بيئة رقابية قوية وفعالة وتعزيز التواصل وإدارة المخاطر لمكافحة الفساد داخل المؤسسات.

4-1-6. دراسة (علي، 2017):

ركزت على كشف حالات الفساد المالي المستشري في الوحدات الاقتصادية في العراق، وسعت إلى توضيح مدى أهمية اعتماد التدقيق الإستراتيجي كأداة فعالة في مكافحة هذا الفساد وتحسين بيئة الأعمال في البلاد، وقد هدفت إلى:

- كشف حالات الفساد المالي في الوحدات الاقتصادية بالعراق؛
- توضيح أهمية التدقيق الإستراتيجي في الكشف عن الفساد المالي؛
- اقتراح إطار عملي للتدقيق الإستراتيجي يمكن اعتماده لاكتشاف الفساد المالي ومعالجته.

أما بالنسبة إلى الوسائل والمنهجية فقد اعتمدت الدراسة على منهج تحليلي شامل يتضمن مراجعة الأدبيات السابقة وتحليل البيانات المتعلقة بحالات الفساد المالي في الوحدات الاقتصادية، واستخدمت الدراسة استبيانات ومقابلات مع خبراء في مجال التدقيق والمحاسبة والرقابة المالية، وتوصلت إلى عدة نتائج أهمها:

- الرقابة الداخلية والخارجية ودوائر المفتشين العموميين وهيئة النزاهة الحالية غير كافية وفعالة في مكافحة الفساد المالي في العراق؛
- هناك حاجة ماسة لتطوير أدوات الرقابة والتدقيق لتكون أكثر شمولية واستراتيجية؛
- أهمية التدقيق الإستراتيجي في تقديم حلول مستدامة لمكافحة الفساد المالي.

وأوصت الدراسة بما يلي:

- ضرورة تبني إطار التدقيق الإستراتيجي المقترح لدعم وتعزيز هيئات الرقابة المالية وهيئة النزاهة ودوائر المفتشين العموميين؛
- ضرورة تعزيز الأدوات الرقابية الحالية لتكون أكثر فعالية في كشف ومكافحة الفساد المالي؛

- تقديم توصيات لتحسين النظم الرقابية وتعزيز الشفافية في الوحدات الاقتصادية، مما يعزز ثقة المستثمرين ويحسن مناخ الأعمال في العراق.

4-1-7. دراسة (الفاضلي وحمودة، 2017):

وهي دراسة موسومة بمسؤولية مراجع الحسابات في كشف الغش والأخطاء في القوائم المالية – دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في كل من الخمس –زليتن –مسلاته بدولة ليبيا"، والتي هدفت إلى التعرف على المسؤولية المهنية التي ينبغي على المدققين تحملها لاكتشاف الغش في البيانات المالية، وكذلك مدى توفرهم على الخبرة الكافية لاكتشاف التلاعب وتحديد مخاطر الاحتيال، بالإضافة إلى إلقاء الضوء على أهمية تطبيق المعايير المهنية والأخلاقية من قبل المدققين لضمان دقة ونزاهة البيانات المالية وحماية سلامتها، حيث اعتمد الباحثان على أسلوب الحصر الشامل عند توزيع الاستبيانات التي بلغ عددها (50) استبيانا على عينة البحث المكونة من مكاتب التدقيق في ثلاث مدن ليبية وهي: الخمس، زلاتين ومسلاتة، واستخدم الباحث طريقة التحليل اليدوي للوصول إلى النتائج.

وقد خلصت الدراسة إلى ارتباط المدققين بمعايير التدقيق الدولية وتمتعهم بالكفاءة المهنية والعلمية في كشف الغش والأخطاء في البيانات المالية، وأوصت الدراسة ب:

- ضرورة إقرار المنظمات المهنية لقوانين ولوائح تحدد مسؤوليات المدققين في اكتشاف الغش والاختلاس؛
- تعزيز آليات مراقبة جودة أداء مكاتب التدقيق، بالإضافة إلى توافق آليات التدقيق مع المعايير المهنية الدولية.

4-2- الدراسات السابقة باللغة الانجليزية

4-2-1. دراسة PORTER (1993):

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف فجوة التوقعات بين ما يتوقعه المجتمع من المدققين وما يدركه المدققون من مسؤولياتهم في المملكة المتحدة، واعتمدت على استبيانات لجمع تصورات المدققين ومستخدمي البيانات المالية وأصحاب المصلحة الآخرين حول مسؤوليات التدقيق، وكشفت النتائج عن فجوة كبيرة بين توقعات

المجتمع من المدققين وما يدركه المدققون أنفسهم من مسؤولياتهم، كما أوصت الدراسة بتحسين أداء المدققين وتعليم الجمهور لتقليل فجوة التوقعات.

4-2-2. دراسة POWER (1997):

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة دور التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات، و ركزت على أهميته في ضمان الشفافية والمساءلة في الشركات كأحد أهم آلياتها، وقد قدمت الدراسة بالاعتماد على تحليل نظري ومراجعة أدبيات الدراسات الخاصة بممارسات التدقيق وأهميتها في تفعيل حوكمة الشركات لتحقيق هذا الهدف.

وأبرزت الدراسة أهمية التدقيق كأداة لضمان الشفافية والمساءلة في الشركات، وأوصت بتعزيز استقلالية المدققين وتفعيل دورهم لتحسين ممارسات الحوكمة في الشركات؛

4-2-3. دراسة DYE AND STAPENHURST (1998):

دراسة دور التدقيق في منع الفساد في القطاع العام، واستخدمت التحليل نظري لدور ومسؤوليات التدقيق في مكافحة الفساد، تم تحديد التدقيق كعنصر رئيسي في أنظمة النزاهة الوطنية، مما يساعد على تقليل الفساد من خلال تعزيز الرقابة، وأوصت الدراسة بتعزيز التدقيق ودور شركات التدقيق وتوسيع نطاق صلاحياتهم.

4-2-4. دراسة LAMBSDORFF (2003):

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير الفساد المالي على التدفقات الرأسمالية المستدامة والاستثمارات، وكيفية تأثير ذلك على الناتج المحلي الإجمالي، واستخدمت الدراسة تحليلًا اقتصاديًا يعتمد على بيانات مستخلصة من مؤشرات الفساد والاستثمارات والناتج المحلي الإجمالي لمجموعة من الدول، تم تطبيق نماذج إحصائية لقياس التأثيرات المختلفة، وتوصلت الدراسة إلى أن الفساد يؤدي إلى تقليل الاستثمارات في الدولة، مما يؤدي بدوره إلى انخفاض الناتج المحلي الإجمالي، هذا التأثير يعزز من فكرة أن الفساد المالي له تأثير سلبي مباشر على النمو الاقتصادي للدولة، وخرجت الدراسة بعدة توصيات أهمها:

- تعزيز الإجراءات الرقابية لمكافحة الفساد لتعزيز الثقة في الاستثمارات؛

- تحسين الشفافية في العمليات الحكومية والاقتصادية لزيادة التدفقات الرأسمالية؛
- تعزيز التعاون الدولي لمكافحة الفساد بشكل فعال.

4-2-5. دراسة PICUR AND RIAHI-BELKAOUI (2006):

هدفت الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين الامتثال الضريبي على المستوى الدولي والنظام الضريبي والسيطرة الناجحة على الفساد،أما بالنسبة لوسائل ومنهجية الدراسة فقد اعتمدت على تحليل بيانات من مختلف الدول لتحديد العلاقة بين الامتثال الضريبي والسيطرة على الفساد، وقد استخدمت مناهج إحصائية لقياس هذه العلاقة، وتوصلت إلى أن هناك علاقة إيجابية بين الامتثال الضريبي والسيطرة الناجحة على الفساد، كلما كانت الأنظمة الضريبية أكثر شفافية وعدالة، كلما زادت مستويات الامتثال الضريبي وانخفضت مستويات الفساد، وخرجت بجملة من التوصيات تمثلت في ضرورة:

- تحسين الأنظمة الضريبية لتعزيز الامتثال الضريبي.
- زيادة الشفافية والعدالة في التعاملات الضريبية لمكافحة الفساد.
- تطبيق إجراءات رقابية صارمة على الأنظمة الضريبية لتقليل فرص الفساد.

4-2-6. دراسة(2007) KIMUYU :

هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير الفساد على نمو الشركات والميل إلى التصدير، واستخدمت الدراسة بيانات ميدانية من شركات مختلفة لتحليل تأثير الفساد على نموها وقدرتها على التصدير، تم استخدام مناهج إحصائية لدراسة هذه التأثيرات، وتوصلت الدراسة إلى أن الفساد يقود نمو الشركات ويقلل من ميلها إلى التصدير، الفساد يزيد من التكاليف التشغيلية ويقلل من القدرة التنافسية للشركات في الأسواق الدولية، واوصت الدراسة بضرورة:

- مكافحة الفساد لتعزيز نمو الشركات.
- تحسين البيئة التنظيمية لزيادة قدرة الشركات على التصدير.
- تعزيز الشفافية في العمليات التجارية لتحسين التنافسية الدولية.

4-2-7. دراسة (2009) WU:

سعت هذه الدراسة لتحديد أثر خصائص المؤسسات على الرشوة، حيث استخدمت الدراسة بيانات المسح العالمي لبيئة الأعمال لفحص بعض الخصائص المميزة للرشوة في الشركات الآسيوية ولاختبار 10 فرضيات تجريبيًا حول محددات الرشوة، وخلصت الدراسة إلى أن خصائص الشركة مثل الحجم، ومعدل النمو، وحوكمة الشركات هي عوامل مهمة لأنشطة الرشوة على مستوى الشركة، وأن الشركات الآسيوية أكثر عرضة لتقديم الرشوة عندما تكون هناك منافسة قوية في السوق، وأنظمة المحاكم الفاسدة، ومتطلبات الترخيص البيروقراطية الملتوية، والتفسير المبهم للقوانين واللوائح، وعدم كفاءة تقديم الخدمات الحكومية، وارتفاع معدل الضرائب، كما توصلت أن المؤسسات تشكل مصدرا هاما لمشاكل الفساد المتفشية في آسيا، وفي معظم دول العالم، رغم عدم دقة المعطيات بشأن حجم الرشاوى المتوقع دفعها وكذلك تقديم الخدمات مقابل دفع الرشاوى، وأن أحد أوجه القصور الرئيسية في العديد من برامج مكافحة الفساد هو أن جانب العرض من مشاكل الفساد لم يحظ بالاهتمام الواجب، وأوصت الدراسة بضرورة العمل بشكل أكثر فعالية بتحديد قرارات الشركات بالانخراط في الرشوة من خلال العوامل الداخلية والخارجية للشركة، كما ركزت على أهمية حوكمة الشركات أيضًا ودورها في تخفيض معدلات الرشوة، وأن التأثيرات الخارجية التي يتعين على الشركات مواجهتها قد تجعلها أكثر عرضة لممارسات الرشوة، أوصت الدراسة بتفعيل دور الحكومة ومجتمع الأعمال والشركات الفردية جميعها في مكافحة الرشوة في الشركات الآسيوية، من خلال استهداف المجالات التي تكون فيها الشركات أكثر عرضة لممارسات الرشوة، مثل نزاهة أنظمة المحاكم، ومتطلبات ترخيص الأعمال، وجودة تقديم الخدمات الحكومية، والضرائب.

4-2-8. دراسة(2009) SALIM & BONTE :

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين الثقافة والفساد وكيف تؤثر الممارسات الجماعية والفردية على مستويات الفساد، واعتمدت الدراسة على تحليل ثقافات مختلفة ومقارنة مستويات الفساد في تلك الثقافات، استخدمت الدراسة مناهج تحليل ثقافي واقتصادي، وتوصلت الدراسة إلى أن الممارسات الجماعية تشجع على الفساد، بينما يؤدي تجنب عدم اليقين إلى زيادة مستويات الفساد، الثقافات التي تعتمد على الإجراءات

والسياسات الرسمية وتظهر مقاومة قوية للتغيير تكون أكثر عرضة للفساد، وخرجت الدراسة بعدة توصيات أهمها:

- تعزيز التغيير الثقافي لتقليل الفساد.
- تشجيع الشفافية وتقليل الاعتماد على الإجراءات الرسمية للحد من الفساد.
- تحسين التعليم والتوعية بأهمية النزاهة والشفافية في العمليات الاجتماعية والاقتصادية.

4-2-9. دراسة (2009) PONTES:

هدفت هذه الدراسة لاستكشاف العلاقة بين الثقافة والفساد، واستخدم الباحث المنهج النظري والاستقرائي لتحليل البيانات المتاحة من دراسات سابقة والمفاهيم النظرية حول الثقافة والفساد، وأظهرت الدراسة أن الممارسات الجماعية والفردية تشجع الفساد، وأن ارتفاع مستويات عدم اليقين يزيد من مستويات الفساد في المجتمعات، وأوصى الباحث بضرورة:

- تعزيز الشفافية والمساءلة في الأنظمة الرسمية.
- تغيير الممارسات الثقافية التي تشجع على الفساد.

4-2-10. دراسة (2010) LINDSTEDT & NAURIN :

تسعى هذه الدراسة لفحص أثر الشفافية على الفساد، وتوصلت إلى ذلك عن طريق استخدام المنهج الاحصائي اعتمادا على بيانات عدة دول، وتوصلت الدراسة إلى أن التأثيرات المتوسطة يعطي صورة مضللة عن أهمية الشفافية بالنسبة للفساد، وأن مجرد إتاحة المعلومات لا يمنع الفساد إذا كانت شروط الدعاية والمساءلة مثل التعليم والتداول الإعلامي والانتخابات الحرة والنزيهة ضعيفة، علاوة على ذلك، فان متطلبات الشفافية التي ينفذها الوكيل نفسه أقل فعالية مقارنة بمؤسسات الشفافية التي لا يسيطر عليها الوكيل، مثل الصحافة الحرة، وأوصت الدراسة على ضرورة:

- زيادة الشفافية بناء على المعلومات المتاحة؛
- إصلاحات لتعزيز قدرة الناس على الوصول إلى المعلومات ومعالجتها؛

- فرض العقوبات.

4-2-11. دراسة(2011) FRECKLETON, WRIGHT & CRAIGWELL :

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير مستويات الفساد على الاستثمار الأجنبي المباشر في الاقتصادات النامية، أما بالنسبة لوسائل ومنهجية الدراسة فقد استخدمت بيانات من اقتصادات نامية مختلفة لتحليل العلاقة بين الفساد والاستثمار الأجنبي المباشر، تم تطبيق نماذج اقتصادية لتحليل البيانات، وتوصلت الدراسة إلى أن انخفاض مستويات الفساد يعزز من الاستثمار الأجنبي المباشر، مما يؤدي بدوره إلى نمو اقتصادي أكبر، الفساد يقلل من الثقة في بيئة الأعمال ويجعل المستثمرين الأجانب يترددون في الاستثمار، وأوصت بضرورة:

- تعزيز مكافحة الفساد لزيادة الاستثمارات الأجنبية؛
- تحسين بيئة الأعمال لزيادة الثقة لدى المستثمرين الأجانب؛
- تعزيز الشفافية والإجراءات التنظيمية لجذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية.

4-2-12. دراسة (2012) LIU & LIN:

هدفت هذه الدراسة لتحديد دور التدقيق الحكومي في مكافحة الفساد في الصين، وقد اعتمد على المنهج التحليلي والمنهج القياسي باستخدام بيانات لجنة المقاطعات الصينية من عام 1999 إلى عام 2008، وتوصلت إلى أن عدد المخالفات المكتشفة من خلال التدقيق الحكومي يرتبط بشكل إيجابي بمستوى الفساد في تلك المحافظة، مما يعني أنه كلما زاد الفساد في المحافظة كلما اكتشفت مؤسسات التدقيق المحلية المزيد من المخالفات في الحسابات الحكومية، كما أن جهود التصحيح بعد التدقيق ترتبط سلباً بمستوى الفساد في تلك المحافظة، اي أن بذل جهود تصحيح أكبر يرتبط بفساد أقل، وقد اكدت الدراسة على دور مؤسسات التدقيق المحلية في الصين في الحوكمة ساهمتها في الحد من الفساد من خلال التركيز بشكل أكبر على عملية التصحيح والمعالجة بعد عمليات التدقيق في الوقت المناسب، وضمان تطبيق جميع العقوبات على الخالات المكتشفة وتصحيح سوء السلوك الموجود في التدقيق الحكومي ومعاقبة جميع الإدارات المسؤولة عن

أخطائهم، كما أوصت الدراسة بضرورة توحيد ممارسات التدقيق الحكومية في الصين وتحسينها وتوفير المزيد من البيانات.

4-2-13. دراسة(2012) ALBRECHT, MALAGUEÑO, HOLLAND & SANDERS :

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور الهيئات الرقابية المهنية واللوائح التعليمية في مكافحة الفساد، واعتمدت على تحليل بيانات من دول مختلفة لتحديد تأثير وجود هيئات رقابية مهنية ولوائح تعليمية على مكافحة الفساد، استخدمت الدراسة مناهج إحصائية لتحليل البيانات، وتوصلت الدراسة إلى أن وجود هيئات رقابية مهنية ولوائح تعليمية محددة يساهم في تقليل مستويات الفساد، التعليم والتدريب المهني يعزز من قدرة المهنيين على كشف الفساد ومكافحته، وتمثلت توصياتها في:

- تعزيز وجود هيئات رقابية مهنية قوية لمكافحة الفساد؛
- تطوير برامج تعليمية وتدريبية لتعزيز قدرة المهنيين على كشف الفساد؛
- تحسين اللوائح التنظيمية لتعزيز الشفافية والنزاهة في العمليات المهنية.

4-2-14. دراسة PAPACONSTANTINOU, TSAGKANOS & SIRIOPOULOS (2013):

هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير الفساد على النمو الاقتصادي، واستخدمت الدراسة بيانات اقتصادية من عدة دول لتحليل العلاقة بين الفساد والنمو الاقتصادي، تم تطبيق نماذج إحصائية لتحليل البيانات، وتوصلت الدراسة إلى أن الفساد له تأثير سلبي على النمو الاقتصادي، كما أنه يقلل من كفاءة الاستثمارات ويؤدي إلى تخصيص غير فعال للموارد، مما يعيق النمو الاقتصادي، وخرجت بعدة توصيات أهمها ضرورة:

- تعزيز مكافحة الفساد لتحسين النمو الاقتصادي؛
- تحسين الشفافية في العمليات الاقتصادية لتشجيع الاستثمار الفعال؛
- تعزيز الحكم الرشيد والإدارة الجيدة للموارد الاقتصادية.

4-2-15. دراسة WELLS (2014) :

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الاحتيال والفساد في المنظمات، من خلال دراسات حالة وتحليل تجريبي، وأظهرت النتائج كيف يساء استخدام المناصب لتحقيق مكاسب شخصية وتأثير ذلك على المنظمات، وخرجت بضرورة الدعوة إلى تعزيز الضوابط الداخلية والمعايير الأخلاقية داخل المؤسسات.

4-2-16. دراسة GUSTAVSON AND SUNDSTRÖM (2016):

تقييم مستوى الفساد المتصور وعلاقته بعمليات التدقيق، استخدم الباحثان المنهج الكمي لتحليل بيانات الفساد المتصور وعلاقته بممارسات التدقيق، وتوصلا إلى نتائج مفادها أن البلدان التي تنظم عمليات التدقيق بشكل أكثر شمولية تظهر مستويات فساد أقل، وأوصت دراستهما بضرورة تعزيز التدقيق الشامل وزيادة المساءلة والشفافية للحد من مستويات الفساد.

هذه الدراسات توفر نظرة شاملة عن العلاقة بين التدقيق والفساد من منظورات مختلفة، مما يساعد في تحديد التوصيات العملية لتحسين الممارسات والسياسات في هذا المجال.

4-2-17. دراسة(2018) FAROOQ & SHEHATA:

وقد هدفت إلى دراسة العلاقة بين البيانات المالية المدققة ومستويات الفساد في الشركات، واتبعت الدراسة منهجية تجريبية باستخدام بيانات الشركات ومؤشرات الفساد، وأظهرت الدراسة أن الشركات التي لديها بيانات مالية مدققة تمارس فسادا أقل بكثير مقارنة بالشركات غير المدققة، وركزت الدراسة على دور التدقيق المالي في الحد من ممارسات الفساد في الشركات، وأظهرت أن الشركات التي تخضع لتدقيق مالي تكون أقل عرضة للفساد مقارنة بالشركات غير المدققة، وبناء على ذلك، أوصت الدراسة بضرورة تشجيع التدقيق الإلزامي كأداة لمكافحة الفساد في الشركات.

4-2-18. دراسة (2019) JEPPESEN:

تهدف هذه الدراسة لتحديد دور التدقيق في الكشف عن الفساد، وأكدت على عدة نقاط مهمة فيما يتعلق بدور المدققين في الكشف عن الفساد المالي وركزت على أهمية تفعيل دور المدققين في الكشف عن الفساد المالي من خلال تبني معايير دولية واضحة، وتطوير إجراءات وتقنيات فعالة للكشف والوقاية، بما يسهم في الحد من ممارسات الفساد في المؤسسات المالية والإدارية، و اعتمدت الدراسة على تحليل الدراسات الاقتصادية السابقة وأكدت على ضرورة تبني معايير التدقيق الدولية لمفهوم الفساد المالي ضمن تعريف الغش والاحتيال الذي يتعين على المدققين الكشف عنه، كما دعت الدراسة إلى إدراج تقنيات وإجراءات فعالة للكشف عن الفساد في كل من القطاعين العام والخاص ضمن مسؤوليات المدققين، واقترحت الدراسة تبني المدققين لإجراءات وقائية كالتقرير عن عدم وجود فساد والمصادقة على خلو التقارير المالية من آثاره كأحد أدوات الحد من الفساد.

4-2-19. دراسة(2019) REICHBORN-KJENNERUD ET AL.,:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد، وقد اعتمدت على المنهج المقارن لحالات سبعة أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبة من الدول الاسكندنافية وجنوب أوروبا وأفريقيا وبعد تحليل بيانات الدراسة التي تم جمعها عن طرق المقابلات الشخصية لموظفين في أجهزة الرقابة العليا للدول السالفة الذكر، توصلت الدراسة إلى أن الطريقة التي تنظم بها الأجهزة العليا للرقابة عملها لا يمكن تفسيرها ببساطة بمستوى الفساد في البلدان، وبدلا من ذلك، تعكس الجهود المبذولة لمكافحة الفساد الطرق التي تتفاعل بها الضغوط والمعيارية مع المنطق المؤسسي لتوجيه عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وخلصت الدراسة إلى محدودية تأثير أجهزة الرقابة العليا في الدول محل لدراسة على الفساد، وأوصت ب:

مزيد من الاعتراف المؤسسي إذا أراد أن يكون فعالاً في تنسيق عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في جميع أنحاء العالم لمكافحة الفساد.

4-2-20. دراسة(2021) TAWIAH:

سعت هذه الدراسة إلى بحث العلاقة بين تطبيق معايير محاسبية دولية للقطاع العام (IPSAS) والفساد في البلدان النامية، حيث اعتمدت المنهج القياسي على عينة من 77 دولة نامية اعتماد على تصنيف الأمم المتحدة (2014) لفترة تغطي 13 عامًا بين عامي 2005 و2017، وخلصت الدراسة أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ترتبط سلبا وبشكل كبير مع الفساد، مما يشير إلى أن اعتماد هاته المعايير يساعد في السيطرة على الفساد في البلدان النامية، وأن النتائج قائمة بعد المحاسبة عن تجربة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام واعتماد المعايير المحاسبية الدولية الأخرى. وأن التأثير السلبي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الفساد يكون أكثر وضوحا بالنسبة للبلدان التي اعتمدت المعايير بشكل كامل على أساس الاستحقاق، وأن التقارير المحاسبية الجيدة من خلال اعتماد معايير المحاسبة الدولية يمكن أن تكون بمثابة آلية جيدة لمنع الفساد، وأن انخفاض معدل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البلدان النامية راجع لصعوبات تحديد الفوائد ومشاكل فنية، وتكلفة التنفيذ.

وأكدت الدراسة على ضرورة وجود إصلاحات إدارية أخرى وارادة سياسية لتحقيق الاهداف المسطرة، كما أوصت ب:

- ضرورة التنسيق بين الحكومة والمؤسسات المالية الدولية أثناء اعتماد وتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- التركيز على مدخل الجودة، ومحاولة تحديد إطار يمكن الحكومات من تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في استراتيجياتها لمكافحة الفساد؛
- البحث عن دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتسهيل تدقيق الجودة والإفصاح في الوقت المناسب.

4-2-21. دراسة(2023) ZALAGHI ET AL.,:

تهدف هذه الدراسة لمعرفة أثر الفساد المالي على احتمال الاحتيال في التقارير المالية، وتوضيح أهمية مكافحة الفساد وتعزيز النزاهة في الأسواق المالية كجزء من الجهود الرامية للحفاظ على استقرار الاقتصاد

وثقة المستثمرين وقد تم استخدام مؤشر مدركات الفساد والمساءلة لقياس الفساد، كما تم قياس الشركات الاحتيالية استنادا معايير التدقيق، تشكل الشركات المدرجة في بورصة طهران المجتمع الإحصائي للبحث وتم اختيار العينة بفرض شروط متغيرات البحث على 161 شركة خلال الفترة 2012-2021، ونظراً لطبيعة المتغير التابع وتجانس العينة فقد تم استخدام طريقة الانحدار الاختبار الفرضيات، كما أظهرت النتائج أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مؤشر مدركات الفساد والتقارير المالية الاحتيالية، كما أنه كلما انخفض مؤشر المساءلة كلما زادت احتمالية الاحتيال في التقارير المالية، أي أنه في البيئات الاقتصادية الفاسدة يميل المديرون إلى ارتكاب أعمال احتيالية، كما توصل البحث من وجود علاقة سلبية المساءلة والاحتيال، فالزيادة أو النقصان في مؤشر المساءلة يمكن أن يؤدي إلى انخفاض أو زيادة في حالات الاحتيال في الشركات، وبناء على نتائج البحث خرجت الدراسة بعدة توصيات رأسها:

- ضرورة تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية لتقليل احتمالية الانحراف في التقارير المالية للمؤسسات.
- استخدام مؤشرات أخرى لقياس الفساد أخرى مثل مؤشر مكافحة الفساد، ومؤشر سيادة القانون، ومؤشر الاستقرار السياسي وغيرها، لدراسة تأثير الفساد على الاحتيال.

4-3- مناقشة الدراسات السابقة

من خلال تحليل الأدبيات السابقة يتبين أن جل الأبحاث ركزت على آثار الفساد المالي على المجتمع والنمو الاقتصادي، كما ركزت على ايجاد العلاقة بينه وبين الثقافة السائدة في مجتمع معين، فقد خلصت دراسة Lambsdorff, J. 2003. How Corruption Affects Persistent Capital Flows. Economics Of Governance 4: 229–243

أن الفساد يؤدي إلى تقليل الاستثمارات مما يؤدي بدوره لخفض الناتج المحلي الإجمالي، ومن المرجح أن يؤدي الفساد إلى تقليل الاستثمارات التي ستؤدي أيضًا إلى انخفاض الناتج المحلي الإجمالي.

وقد وجد **PICUR AND RIAHI-BELKAOUI** (2006) أن الامتثال الضريبي على المستوى الدولي يرتبط بشكل إيجابي بالنظام الضريبي و السيطرة الناجحة على الفساد، ووجد **KIMUYU** (2007) أن الفساد لا يقوض الشركة فحسب النمو ولكنه يقلل أيضًا من الميل إلى التصدير، كما توصل كل من

FRECKLETON, WRIGHT & CRAIGWELL(2011) إلى أنه في حالات الاقتصادات النامية، يؤدي انخفاض مستويات الفساد إلى تعزيز تأثير الاستثمار الأجنبي المباشر يؤثر على النمو الاقتصادي، و أن له تأثير سلبي على النمو الاقتصادي.

كما استكشف **PONTES** (2009) العلاقة بين الثقافة والفساد وكشفت النتائج:أن الممارسات الجماعية الفردية تشجع الفساد، ويزداد تجنب عدم اليقين بمستويات الفساد، بحيث يعتمدون على معايير وإجراءات لتغطية الأحداث والمواقف في حياتهم اليومية.

SALIM & BONTE (2009، 168). تشمل خصائص المجتمع الذي يتمتع بدرجة عالية من تجنب عدم اليقين استخدام الشكلية في التفاعل مع الآخرين، والاعتماد على السياسات والإجراءات الرسمية، مع الاعتدال والمخاطر المحسوبة بعناية، وإظهار مقاومة قوية للتغيير.

يعمل المدقق كرادع لمخالفات الشركات. ومع ذلك، فإن نتائجهم لم تدعم هذه الفرضية. اقترح المؤلفون أنه من المتوقع أن يبذل المدققون الخارجيون جهودًا إضافية للكشف عن المخالفات لتغيير تصور الإدارة. وجدت بعض الدراسات القليلة ذات الصلة

كانت تحقيقات **ALBRECHT, MALAGUEÑO, HOLLAND & SANDERS**(2012) حول ما إذا كان وجود مستوى الفساد المتصور، وكشفت النتائج التي توصلوا إليها أن البلدان التي أنشأت عملية التدقيق ارتبطت هيئة رقابة مهنية ولوائح تعليمية محددة بالدولة

ويُنظر إلى هيئة الرقابة على المهنة على أنها أقل فسادا، كما وجدوا أن البلدان تتطلب خبرة عملية ودراسة أكاديمية وامتحان ترخيص من أجل الممارسة، وقام **PAPACONSTANTINOU, TSAGKANOS & SIRIOPOULOS** (2013) بالتحقيق في العلاقة بين الفساد السياسي وقيمة الشركة، وكشفت النتائج التي توصلوا إليها أن التدقيق القوي يمكن للمراقبة أن تخفف من آثار الفساد السياسي السلبية على قيمة الشركة داخل الولايات المتحدة.

على الرغم من أن الأدلة من الأدبيات السابقة أظهرت أن عمليات التدقيق الخارجية السليمة يمكن أن تساعد في ذلك مكافحة الفساد، ولا تزال هناك فجوة معرفية كبيرة في هذا المجال خاصة عندما يتعلق الأمر

لمسؤولية المدققين الخارجيين فيما يتعلق بالفساد المالي وكيفيته قدرة المدققين في الواقع تقييم مخاطر الفساد والاستجابة لها.

4-3-1. المقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

أ- أوجه التشابه:

- ❖ تركيز معظم الدراسات على دور التدقيق والمراجعة في الحد من الفساد المالي والإداري؛
- ❖ التأكيد على أهمية استقلالية وكفاءة المدققين في اكتشاف ومنع الفساد؛
- ❖ الدعوة إلى تعزيز الشفافية والمساءلة كآليات لتحسين فعالية التدقيق في مكافحة الفساد؛
- ❖ التركيز على أهمية تعزيز الرقابة الداخلية والضوابط التنظيمية للحد من الفساد.

ب- أوجه الاختلاف:

- ❖ تنوع أهداف الدراسات بين التركيز على مفهوم الفساد، وتأثيره الاقتصادي والاجتماعي، ودور التدقيق في الحد منه؛
- ❖ اختلاف المناهج المستخدمة بين التحليل النظري والدراسات التجريبية والميدانية؛
- ❖ تركيز بعض الدراسات على القطاع العام بينما البعض الآخر على القطاع الخاص؛
- ❖ تنوع التوصيات بين تعزيز الأطر التنظيمية والمؤسسية، وتحسين أداء المدققين، وتثقيف الجمهور.

ت- أهمية الدراسة الحالية:

- ❖ التركيز على سياق محدد (الجزائر) مما يزيد من قابلية النتائج للتطبيق.
- ❖ تقييم فعالية التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي، وهو جانب لم يتم التركيز عليه في الدراسات السابقة.
- ❖ اقتراح استراتيجيات محددة لتحسين أداء التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد، مما يساهم في تطوير الممارسات العملية.
- ❖ إثراء الأدبيات البحثية حول دور التدقيق في الحد من الفساد، خاصة في السياق العربي والنامي.

بشكل عام، تعد الدراسة الحالية إضافة قيمة للأدبيات السابقة من خلال تركيزها على السياق الجزائري وتقييمها لفعالية التدقيق الخارجي وتقديمها لاستراتيجيات محددة لتحسين هذا الدور.

ث- أهداف الدراسات:

- ❖ تركز الدراسة الحالية على تحليل دور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في الجزائر، وتقييم فعاليته في اكتشاف ومنع الفساد.
- ❖ الدراسات السابقة ركزت على مجموعة متنوعة من الأهداف:
- ❖ تأثير الفساد على الاقتصاد الكلي والاستثمارات(**LAMBSDORFF**, 2003)
- ❖ العلاقة بين الأنظمة الضريبية والفساد (**RIAHI-BELKAOUI**، 2006)
- ❖ تأثير الفساد على نمو الشركات والتصدير(**KIMUYU**, 2007)
- ❖ تأثير الفساد على الاستثمار الأجنبي المباشر(**FRECKLETON ET AL.**, 2011)
- ❖ تأثير الفساد على النمو الاقتصادي(**PAPACONSTANTINOU ET AL.**, 2013)
- ❖ العلاقة بين الثقافة والفساد(**SALIM & BONTE**, 2009)
- ❖ دور الهيئات الرقابية المهنية والتعليم(**ALBRECHT ET AL.**, 2012)

ج- المنهجية:

- ❖ الدراسة الحالية اتبعت منهجا وصفيا تحليليا لتحقيق أهدافها.
- ❖ الدراسات السابقة استخدمت مناهج متنوعة:
- ❖ التحليل الكمي للبيانات الثانوية (**LAMBSDORFF**, 2003; **KIMUYU** 2007; **FRECKLETON ET AL.**, 2011)
- ❖ الدراسات الميدانية والمقابلات (**RIAHI-BELKAOUI** ، 2006(2009, **SALIM & BONTE** ;
- ❖ المراجعة المنهجية للأدبيات (**PAPACONSTANTINOU ET AL.**, 2013; **ALBRECHT ET AL.**, 2012)

ح- النتائج والتوصيات:

الدراسة الحالية توصلت إلى نتائج رئيسية حول دور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في الجزائر، الدراسات السابقة توصلت إلى نتائج متنوعة:

- ❖ تأثير الفساد على الاقتصاد والاستثمارات (**LAMBSDORFF**, 2003; **KIMUYU** 2007; **FRECKLETON ET AL.**, 2011)
- ❖ العلاقة بين الثقافة والفساد (**RIAHI-BELKAOUI**، 2006(2009, **SALIM & BONTE** ;
- ❖ دور الهيئات الرقابية والتعليم في الحد من الفساد(2012 ,.**ALBRECHT ET AL**)
- ❖ التوصيات في الدراسة الحالية ركزت على تعزيز كفاءة المدققين، واستقلاليتهم، والشفافية، والرقابة الداخلية.
- ❖ التوصيات في الدراسات السابقة تنوعت بين تطوير السياسات الاقتصادية والضريبية، وتعزيز الحوكمة والشفافية.

4-3-2. تحليل ومناقشة المقارنة

أ- التوافق بين الدراسات:

على الرغم من تنوع أهداف ومناهج الدراسات السابقة، إلا أنها تتفق مع الدراسة الحالية في عدة جوانب رئيسية:

- ✓ **دور التدقيق الخارجي:** تؤكد الدراسات على أن التدقيق الخارجي يلعب دورًا محوريًا في الحد من الفساد المالي من خلال اكتشاف ومنع الحالات المشبوهة.
- ✓ **أهمية استقلالية وكفاءة المدققين:** تشير الدراسات إلى أن استقلالية المدققين الخارجيين وموضوعيتهم، بالإضافة إلى كفاءتهم وخبراتهم، تؤثر بشكل كبير على فعالية التدقيق في الكشف عن الفساد.
- ✓ **دور الشفافية والمساءلة:** تؤكد الدراسات على أن زيادة الشفافية والمساءلة في عمليات التدقيق تساهم بشكل كبير في تحسين فعالية التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد.

- ✓ **أهمية نظم الرقابة الداخلية:** تشير الدراسات إلى أن تعزيز نظم الرقابة الداخلية ومراقبة المخاطر يلعب دورًا هامًا في تحسين جودة التدقيق الخارجي واكتشاف الفساد.
- ✓ **التوصيات المشتركة:** تتشابه التوصيات الرئيسية للدراسات في ضرورة تعزيز كفاءة وخبرة المدققين، وتعزيز استقلاليتهم وشفافية عملهم، وتطوير استراتيجيات وقائية تعتمد على تعزيز الرقابة الداخلية.

4-3-3. إضافات الدراسة الحالية

على الرغم من التوافق العام، فإن الدراسة الحالية تتميز بالتركيز على السياق الجزائري، بينما الدراسات السابقة تناولت دور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد في سياقات مختلفة، تقييم فعالية التدقيق الخارجي، حيث قامت الدراسة الحالية بتقييم مدى فعالية التدقيق الخارجي في اكتشاف ومنع الفساد المالي في الجزائر والوقاية منه.

بالإضافة إلى التوصيات العامة، قدمت الدراسة الحالية اقتراحات استراتيجية محددة لتحسين أداء التدقيق الخارجي وزيادة فعاليته في مكافحة الفساد في الجزائر.

خلاصة الفصل:

وإجمالا لما سبق فإن الفساد المالي من أكبر الآفات التي تقف أمام اقتصاد الدولة، وأن التدقيق الخارجي من أهم الأعمال التي من شأنها التقليل من مظاهر الفساد المالي خصوصا، إلا أن عمل التدقيق كي يلقى نتيجة يجب أن يكون ذو استقلالية تمكنه من عدم التحيز في إنشاء تقريره، ويمكننا حصر ما خرجنا به من هذا الفصل النظري في جملة الاقتطاعات:

- ما يصل إليه المدقق الخارجي المتمكن لا يصل إليه المدقق العادي لذا وجب أخذ الكفاءة بعين الاعتبار.
- الامتثال لمعايير التدقيق الدولية تحسن من جودة التدقيق الخارجي وذلك بصرامة المدقق في تقريره وكذلك بعرضه لأوجه النقص الموجودة بالمؤسسة قيد الرقابة مما يزيد ثقة المواطن بعمل التدقيق.
- المعايير الدولية للتدقيق أكثر تفصيلا مما يسهل تطبيقه من قبل المدققين الخارجيين هذا ما لا نجده في معايير التدقيق الجزائرية.
- اتفاقية الأمم المتحدة مكنت الدول من وضع آليات لمكافحة الفساد على المستوى الموضوعي والإجرائي.
- المشاكل والعوائق لها أثر على قيام المدقق بأدائه المسؤولية المهنية على الوجه المطلوب منه، بالإضافة إلى وجود مجموعة من العوامل التي تسهم في تخفيض خطر تعرض مدقق الحسابات للدعاوى القضائية.

II- الدراسة الميدانية

تمهيد:

في ظل التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجهها الدول، يعد الفساد المالي واحدا من أبرز العوائق التي تعرقل مسيرة التنمية والتطوير، ويسعى هذا البحث إلى تسليط الضوء على دور التدقيق الخارجي كأداة فعالة في الحد من الفساد المالي في الجزائر.

تناول الفصل الأول الجوانب النظرية المتعلقة بالتدقيق الخارجي والفساد المالي، موضحا المفاهيم الأساسية والأطر النظرية التي يستند إليها البحث، وفي هذا الفصل الثاني، سننتقل إلى الدراسة الميدانية حيث يتم التركيز على جمع البيانات وتحليلها بشكل عملي لدراسة تأثير التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي، وتهدف الدراسة الميدانية إلى تقديم أدلة تجريبية تدعم الفرضيات التي تم طرحها في الجزء النظري من البحث.

سيتم في هذا الفصل عرض منهجية البحث، وتشمل تصميم الدراسة وأدوات جمع البيانات وعينة الدراسة بالإضافة إلى أساليب التحليل المستخدمة، وسنقوم بتقديم تحليل شامل للبيانات المجمعة مع التركيز على النتائج التي تعكس تأثير التدقيق الخارجي على مستويات الفساد المالي في الجزائر، كما سيتم مناقشة هذه النتائج في سياق الأدبيات السابقة والتوجهات النظرية لتقديم فهم أعمق للدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد.

يهدف هذا الفصل إلى توفير رؤية واضحة وشاملة حول فعالية التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي مع التركيز على السياق الجزائري، ونأمل أن تساهم هذه الدراسة في تقديم توصيات عملية تسهم في تعزيز نظم الرقابة والمحاسبة وبالتالي تقليل مستويات الفساد المالي في الجزائر.

1- الطريقة والأدوات؛

2- النتائج والمناقشة.

1- الطريقة والأدوات

يهدف هذا المبحث إلى شرح الأساليب والأدوات التي استخدمت لتحقيق النتائج المرجوة، حيث سنبدأ بتفصيل الطريقة العلمية المتبعة مع التركيز على الأدوات والتقنيات المستخدمة في جمع وتحليل البيانات، وسيتم أيضا تقديم وصف مفصل للعينة التي شملها البحث مما يساعد في فهم كيفية تأثيرها على النتائج، وفي نهاية هذا المبحث، سيتم تقديم تحليل شامل للنتائج المستخلصة وتقييم الدراسة بوجه عام، كما يشمل هذا التقييم التحقق من فعالية الأساليب المتبعة ومدى توافقها مع الأهداف المحددة مسبقا لضمان الدقة والموثوقية في الاستنتاجات النهائية.

1-1- الطريقة المتبعة في الدراسة

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى المنهجية المتبعة في تقييم تأثير التدقيق الخارجي على الحد من الفساد المالي في الجزائر، حيث سيتم التركيز هنا على تحديد مجتمع الدراسة والعينة، وكذلك الطرق المستخدمة لجمع وتحليل البيانات الأساسية.

1-1-1. منهج الدراسة:

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة.

1-1-2. مجتمع وعينة الدراسة

سنتعرف فيما يلي على مجتمع وعينة الدراسة:

أ- **مجتمع الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من الأكاديميين، خبراء المحاسبة، المحاسبين، ومحافظي الحسابات. لقد تم اختيار هؤلاء الأفراد بناء على خبرتهم الواسعة في مجال التدقيق الخارجي، مما يجعلهم مصادر قيمة للمعلومات والرؤى حول ممارسات التدقيق وتأثيراته.

- **تعريف وجيز بمجتمع الدراسة:**

مجتمع الدراسة يتكون من أربع فئات رئيسية:

- **الأكاديميون:** يشمل هذا القسم أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات والمعاهد العليا الذين يدرسون أو يجرون أبحاثا في مجالات المحاسبة والتدقيق.

- **خبراء المحاسبة:** يشمل هذا القسم الأفراد الذين يعملون كمستشارين أو ممارسين مستقلين في مجال المحاسبة والتدقيق، ولديهم خبرة واسعة ومعرفة معمقة في هذا المجال.
- **المحاسبون:** يشمل هذا القسم العاملين في الشركات والمؤسسات الذين يتولون مسؤوليات محاسبية ويطبقون معايير التدقيق الخارجي في عملهم اليومي.
- **محافظو الحسابات:** يشمل هذا القسم الأفراد الذين يشرفون على تدقيق الحسابات ويضمنون دقة وشفافية البيانات المالية في المؤسسات.

- **وحدة المعاينة**

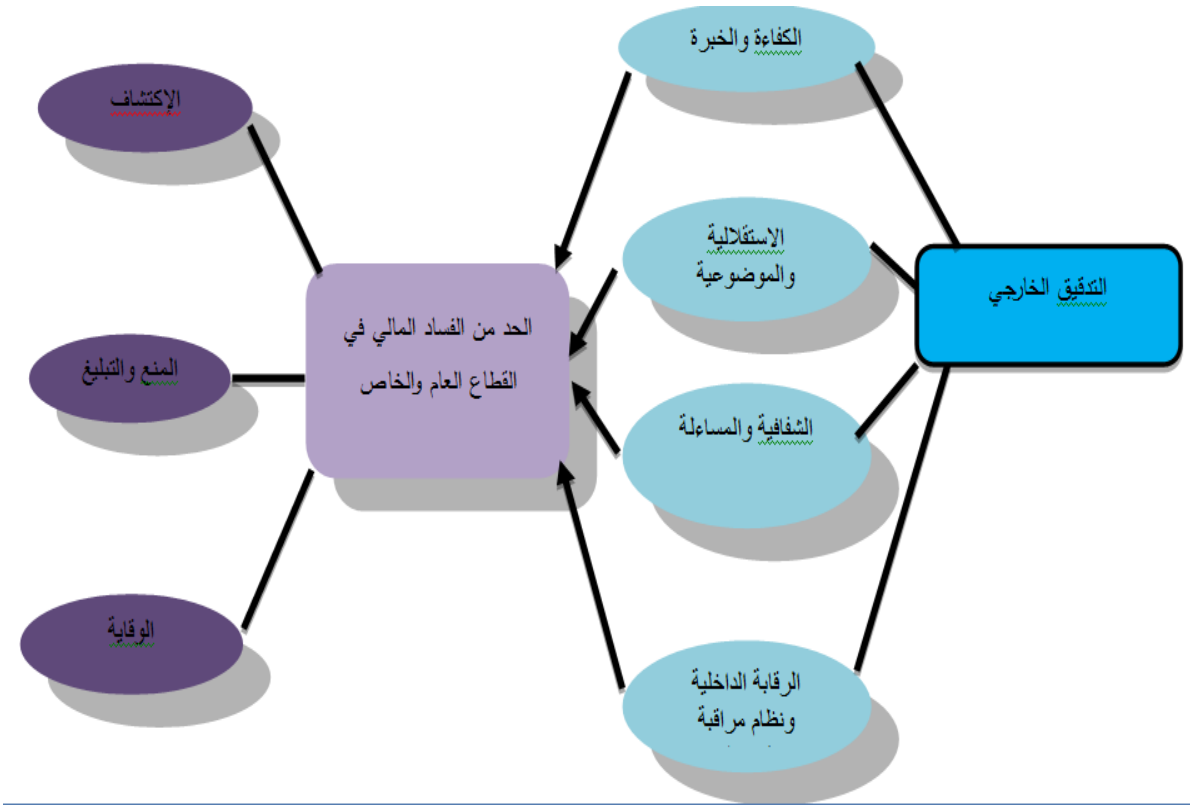
تتكون وحدة المعاينة من الأفراد النشطين في مجال التدقيق الخارجي ضمن الفئات الأربع المذكورة، هؤلاء الأفراد يتفاعلون بشكل مباشر أو غير مباشر مع عمليات التدقيق الخارجي ويشرفون على تنفيذ السياسات والإجراءات المتعلقة بها، تشمل الوحدة مجموعة متنوعة من الأدوار الوظيفية بما في ذلك الأكاديميين المتخصصين في التدقيق والمحاسبة، خبراء المحاسبة الذين يعملون كمستشارين أو ممارسين مستقلين، المحاسبين الذين يطبقون معايير التدقيق الخارجي في عملهم اليومي، ومحافظي الحسابات الذين يضمنون الالتزام بالمعايير المحاسبية، تم اختيار هؤلاء الأفراد بناء على خبرتهم وتفاعلهم اليومي مع عمليات التدقيق الخارجي مما يمكنهم من تقديم رؤى دقيقة حول تأثير هذه العمليات على الممارسات المحاسبية والأداء المالي.

ب- عينة الدراسة

تمثل العينة المختارة مجموعة متنوعة من الأفراد من مختلف الفئات والأدوار الوظيفية في مجتمع الدراسة، وقد تم اختيار العينة بحيث تكون ممثلة لمختلف المستويات المهنية والخبرات لضمان تحليل شامل لتأثير التدقيق الخارجي حيث تم توزيع الاستبيان إلكترونيا على هؤلاء الأفراد وتم تركه لفترة زمنية مناسبة لجمع الردود اللازمة، وتم جمع البيانات من جميع الأفراد الذين استجابوا، مما أسفر عن عينة مكونة من 262 فردا، مما يوفر قاعدة بيانات شاملة وموثوقة لتحليل التأثيرات المتعددة للتدقيق الخارجي.

1-1-3.متغيرات ونموذج الدراسة

يوضح نموذج الدراسة المقترح العلاقة بين التدقيق الخارجي كمتغير مستقل والحد من الفساد المالي في الجزائر كمتغير تابع. يهدف النموذج إلى تقديم تحليل مفصل لكيفية تأثير التدقيق الخارجي على الحد من الفساد المالي، حيث تسعى الدراسة من خلاله إلى تقديم تفسير واقعي للظاهرة المدروسة، وذلك في ضوء إشكالية الدراسة وفروضها.



الشكل (2-1) : نموذج الدراسة

1-2- الأدوات المستخدمة في الدراسة

سنتناول فيما يأتي موضوع الأدوات المستخدمة في الدراسة حيث سنتعرف على مجموعة الأدوات التي تم اعتمادها لتحقيق أهداف البحث وتوفير البيانات الضرورية للتحليل والاستنتاجات وسنستكشف أهمية صدق وثبات الأدوات، ودورها في تحقيق الدقة والموثوقية في الدراسات العلمية.

1-2-1. أداة الدراسة

استخدمنا في الدراسة الحالية مصدرين رئيسيين للحصول على البيانات اللازمة وهما:

أ- المصادر الثانوية:

تمثلت في الكتب والدوريات والرسائل الجامعية، والتي استخدمت في بناء الإطار النظري للدراسة.

ب- المصادر الأولية.

تم تصميم أداة الدراسة (الاستبيان) اعتمادا على الأدب النظري والدراسات السابقة ذات الصلة والتحقق من الكتب والمراجع المتعلقة بالموضوع، حيث قامت الباحثة بإعداد الاستبيان وفقا لأسئلة الدراسة وفرضياتها وتم توزيعه إلكترونيا على المشاركين، وتم تقسيم الاستبيان إلى قسمين (الملحق رقم 01)

✓ **القسم الأول:** يشتمل على المعلومات الديموغرافية المتعلقة بمفردات عينة الدراسة:

الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الأقدمية في مجال التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى متغيرات أخرى سيتم التطرق إلى دراستها في الأقسام التالية.

✓ **القسم الثاني:** تمثّل في محاور الدراسة وهي محورين:

- **المحور الأول: التدقيق الخارجي:** وكانت عناصره كالآتي:

- الكفاءة والخبرة: وتم قياسه بالفقرات (1-8) ؛
- الاستقلالية والموضوعية: وتم قياسه بالفقرات (9-16) ؛
- الشفافية والمساءلة: وتم قياسه بالفقرات (17-22) ؛
- الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر: وتم قياسه بالفقرات (23-29).

- **المحور الثاني: الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر:** وكانت عناصره كالآتي:

- الإكتشاف: وتم قياسه بالفقرات (30-36) ؛

- المنع والتبليغ: وتم قياسه بالفقرات (37-42) ؛
- الوقاية: وتم قياسه بالفقرات (43-50).

1-2-2. مقياس الأداة

تمّ استخدام مقياس ليكارت الخماسي في هذه الدراسة لقياس استجابات المشاركين، ويعد هذا المقياس من أكثر المقاييس انتشارا بين الباحثين، ويظهر الجدول (01) نتائج تقييم المشاركين للعبارات التي تم استخدامها في الاستبيان:

الجدول رقم (2-1): درجات مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من اعداد الطالبة.

يتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على الفئات لمقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{أكبر قيمة} - \text{أقل قيمة}}{\text{عدد الفئات}} = \frac{5-1}{5} = \mathbf{0.8}$$

فتصبح الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي: 1 إلى 1+0.8، وهكذا بالنسبة لبقية قيم المتوسطات الحسابية كالتالي:

[1-1.8] **ضعيفة جدا** .[1.8-2.6] **ضعيفة** .[2.6-3.4] **متوسطة**

[3.4-4.2] **عالية** .[4.2-5] **عالية جدا**

1-2-3. صدق وثبات الدراسة

يعد صدق وثبات الدراسة من الركائز الأساسية في البحث العلمي، حيث يرتبط الصدق بصحة النتائج وموثوقيتها، بينما يعكس الثبات استقرار النتائج وقابليتها للتكرار، إن تحقيق الصدق والثبات في الدراسة يعزز

من مصداقية البحث ويزيد من الثقة في استنتاجاته وفي هذا القسم، سنستعرض الجوانب المتعلقة بصدق الأدوات المستخدمة وثباتها، وسنحلل النتائج المستخلصة ونفسرها بناء على البيانات التي تم جمعها.

- **صدق أداة الدراسة**

لضمان الصدق العلمي لأداة الدراسة، تم استخدام نهج يعتمد على مراجعة وتقييم مجموعة من الأساتذة المختصين، هؤلاء الخبراء قاموا بفحص دقة وصحة صياغة فقرات الاستبيان، بالإضافة إلى وضوح العبارات والمصطلحات المستخدمة فيه وبناء على توصياتهم، تم إجراء التعديلات اللازمة لتحسين الاستبيان قبل استخدامه في جمع البيانات وإجراء التحليلات الإحصائية.

هذه الخطوات تعمل على تعزيز الثقة في مصداقية الاستبيان كأداة فعالة لجمع بيانات دقيقة وموثوقة، مما يساهم بشكل كبير في الحفاظ على صحة النتائج وموثوقيتها.

- **ثبات أداة الاستبيان**

ثبات المقياس يشير إلى قدرته على إعطاء نتائج متطابقة عند إعادة توزيع الاستبيان على نفس المشاركين تحت ظروف مماثلة، وللتحقق من ثبات الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ الذي يعكس الاتساق الداخلي للأداة، حيث تم الحصول على النتائج الموضحة في الجدول التالي:

الجدول (2-2): معامل الثبات الفا كرونباخ لمحاور أداة القياس

/	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ
أداة الدراسة	50	0.932

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS v26".

من خلال الجدول، نلاحظ أن قيمة معامل الثبات الفا كرونباخ تجاوزت 70%، حيث بلغت قيمتها 0.932، هذا يدل على قوة الأداة من حيث الثبات والاتساق في القياس، مما يجعل نتائج الدراسة أكثر موثوقية ويزيد من قوة الاستنتاجات المستخلصة منها.

- **اختبار التوزيع الطبيعي**

نبرزه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2–3): اختبار التوزيع الطبيعي

المحور	عدد الفقرات	قيمة Sig
المحور الأول (التدقيق الخارجي)	29	0.200
الكفاءة والخبرة	8	0.200
الاستقلالية والموضوعية	8	0.200
الشفافية والمساءلة	6	0.200
الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	7	0.200
المحور الثاني (الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر)	21	0.200
الاكتشاف	7	0.200
المنع والتبليغ	6	0.200
الوقاية	8	0.200

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS v26"

من خلال الجدول أعلاه نجد أنّ:

– معنوية المحور الأول (التدقيق الخارجي) وأبعاده أكبر تماما من المعنوية المعتمدة (sig < 0.05)، مما يشير إلى أن بيانات المتغير المستقل تتبع توزيعا طبيعيا.

– معنوية المحور الثاني (الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر) وأبعاده أكبر تماما من المعنوية المعتمدة ($sig < 0.05$)، مما يشير إلى أن بيانات المتغير المستقل تتبع توزيعا طبيعيا.

1-2-4. الأدوات الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات، قامت الباحثة بتطوير استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية التي تضم مجموعة من الأسئلة حول موضوع الدراسة، وبعد جمع البيانات تم إدخالها في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية النسخة السادسة والعشرين (SPSS V26) لمعالجتها إحصائيا وتحليلها باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي مثل التكرارات، الوسط الحسابي والانحراف المعياري، مما يوفر نظرة شاملة على توزيعات البيانات وتباينها.

بالإضافة إلى ذلك، استخدم البرنامج لاستكشاف العلاقات بين متغيرات الدراسة والتحقق من صحة الفرضيات المطروحة، وتم الاستعانة بتحليل الانحدار واختبارات تحليل العوامل لتحديد العوامل المؤثرة وقوة العلاقة بين المتغيرات، مما يوفر فهما عميقا للظواهر المدروسة ويساهم في صياغة استنتاجات معززة بأدلة إحصائية قوية.

2- النتائج والمناقشة

سنقوم في هذا المبحث بعرض النتائج الرئيسية التي توصلت إليها الدراسة، مع التركيز على تفسيرها في ضوء الفرضيات الموضوعة والإطار النظري للبحث،كما سيتم مناقشة مدى توافق هذه النتائج مع الأدبيات السابقة، وأثرها على فهمنا لدور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في الجزائر.

2-1- النتائج

في هذا القسم، سنركز على التحليل الوصفي للمتغيرات الديموغرافية للأكاديميين، خبراء المحاسبة، والمحاسبين المشاركين في الدراسة، حيث سيتم تقديم استعراض شامل لسمات هذا المجتمع وتحليل متغيرات الدراسة الأساسية، ومن خلال تحليل هذه المتغيرات، نسعى إلى توفير لمحة عامة عن تركيبة مجتمع الدراسة

وتحديد العوامل التي قد تؤثر على ممارساتهم وآرائهم حول دور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي، مما يساعد في فهم الأبعاد المختلفة للظاهرة المدروسة وتقديم توصيات مبنية على بيانات دقيقة ومعمقة.

2-1-1. التحليل الوصفي لعينة الدراسة

في هذا الجزء، سنستعرض التحليل الوصفي لعينة الدراسة، متناولين الخصائص الديموغرافية والمهنية للمشاركين ويهدف هذا التحليل إلى فهم توزيع العينة واكتساب رؤية أعمق حول السمات الأساسية للأفراد الذين شملتهم الدراسة، مما يساعد في تفسير النتائج وفهم السياق الذي جمعت فيه البيانات.

أ- الجنس:

نبرز توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-4): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	174	66,4
	أنثى	88	33,6
	المجموع	**262**	**100**

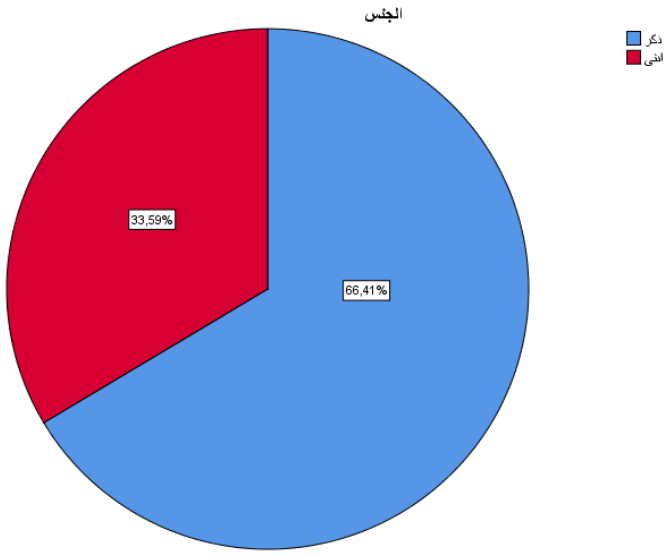
المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26"

يظهر الجدول رقم (04) توزيع عينة الدراسة حسب الجنس، حيث يتضح أن العينة تتكون من 262 شخصا، موزعين على النحو التالي:

- **الذكور:** يمثلون 174 شخصا من إجمالي العينة، بنسبة 66.4%، مما يشير إلى أن الذكور يشكلون الأغلبية في العينة. قد يعكس هذا التوزيع التمثيل الفعلي للذكور في القطاعات المستهدفة بالدراسة أو قد يكون مؤشرا على خصائصها.
- **الإناث:** يمثلن 88 شخصا من إجمالي العينة، بنسبة 33.6%، هذه النسبة تظهر تمثيلا جيدا للإناث في العينة، مما يعزز من شمولية الدراسة ويمكّن من تحليل التأثيرات وفقا للنوع الاجتماعي بشكل أكثر دقة.

هذا التوزيع بين الجنسين يساعد في فهم تأثير التدقيق الخارجي على الفئات المختلفة ويعزز من دقة النتائج المستخلصة من الدراسة.

الشكل رقم (2-2): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS v26".

ب- العمر:

نبرز توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-5): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية %
العمر	**من 20 سنة الى 29 سنة**	4	1,5
	من 30 سنة إلى 39 سنة	100	38,2
	من 40 سنة إلى 49 سنة	105	40,1

	من 50 سنة إلى 59 سنة	53	20,2
	المجموع	**262**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS v26".

يظهر الجدول أن الفئات العمرية مقسمة إلى أربع فئات، ويتم توزيع العينة على هذه الفئات كالتالي:

- **الفئة الأولى (من 20 إلى 29 سنة):** تمثل هذه الفئة العمرية 4 أشخاص، أو 1.5% من العينة، مما يشير إلى تمثيل ضئيل نسبيا للشباب في بداية مسارهم المهني.

- **الفئة الثانية (من 30 إلى 39 سنة):** هذه الفئة تمثل نسبة كبيرة بـ 100 شخص، أو 38.2% من العينة، مما يعكس تمثيلا قويا للأفراد في منتصف العمر، الذين غالبا ما يكونون في ذروة مسيرتهم المهنية ولديهم خبرات متراكمة.

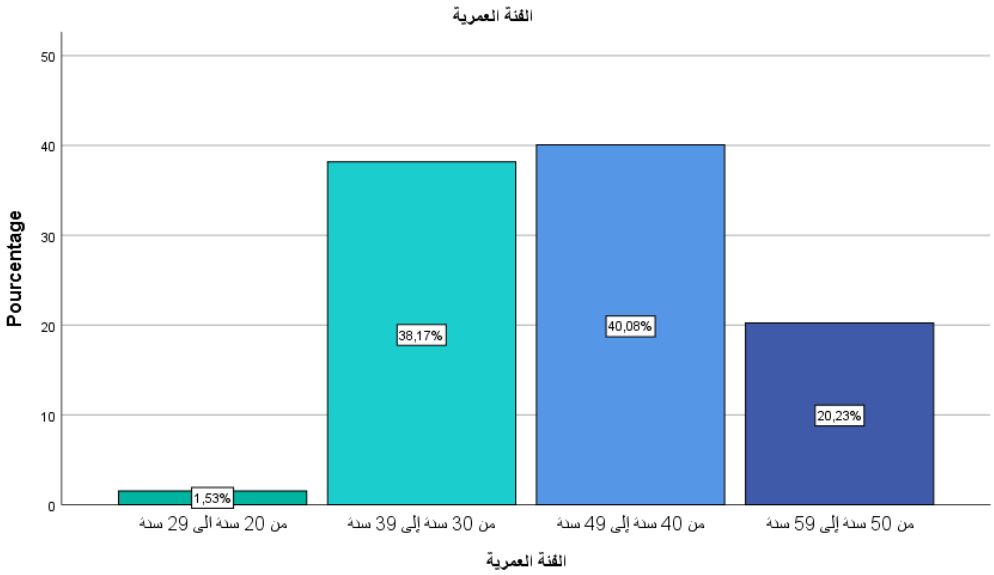
- **الفئة الثالثة (من 40 إلى 49 سنة):** تضم هذه الفئة الأكبر في العينة 105 أشخاص، أو 40.1%، وهي تشكل الغالبية وتشير إلى أن معظم المشاركين هم من الأفراد الذين يمكن اعتبارهم في قمة الخبرة المهنية.

- **الفئة الرابعة (من 50 إلى 59 سنة):** تشمل هذه الفئة 53 شخصا، أو 20.2% من العينة، مما يظهر تمثيلا معتبرا للأفراد في مراحل متقدمة من مسيرتهم المهنية، والذين قد يكون لديهم وجهات نظر ناضجة واستقرارا.

- بشكل عام، يمكن ملاحظة أن توزيع العمر في عينة الدراسة يعكس غلبة الفئات العمرية المتوسطة، خصوصا تلك المتراوحة بين 30 و49 سنة، التي تشكل ما يقرب من 78.3% من العينة. هذا التوزيع يشير إلى أن الأفراد المشاركين في الدراسة يمتلكون خبرة مهنية معتبرة، مما يمكن أن يوفر بيانات غنية وعميقة حول تأثيرات التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي.

الفئات الأصغر سنا (20-29 سنة) والأكبر سنا (50-59 سنة) تمثل نسبا أقل، مع إجمالي يبلغ حوالي 21.7% من العينة، هذا قد يشير إلى أن الدراسة قد لا تعكس بشكل كامل وجهات نظر الشباب الذين قد يكونون أقل تأثرا بالتقاليد المؤسسية، وكذلك الأفراد الأكبر سنا الذين قد يكون لديهم تجارب أوسع تؤثر على تقييمهم لعمليات التدقيق الخارجي.

الشكل رقم (2–3): توزيع عينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS v26".

ت– المؤهل العلمي:

نبرز توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الدراسي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2–6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية %
المؤهل العلمي	**ليسانس**	132	50,4
	ماجستير	83	31,7
	ماجستير	47	17,9
	المجموع	**262**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS v26".

يعرض الجدول رقم (06) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، ويوفر نظرة مفصلة حول المستوى التعليمي للمشاركين في الدراسة. يتم توزيع العينة على هذه الفئات كالتالي:

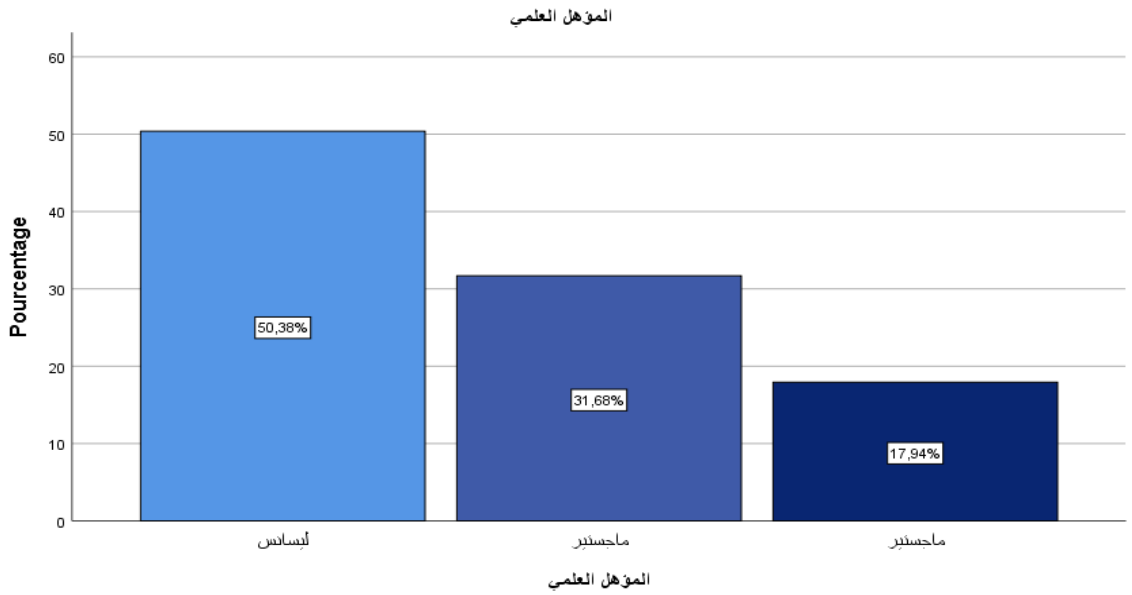
- **ليسانس:** يمثل 132 فردا من العينة، بنسبة 50.4%، مما يشير إلى أن نصف المشاركين تقريبا يحملون درجة ليسانس، وهذا يعكس أن العديد من المحاسبين والخبراء المحاسبين والأكاديميين لديهم التعليم الجامعي الأساسي المطلوب لممارسة مهنتهم.

- **ماجستير:** يشمل 83 شخصا، بنسبة 31.7%، مما يشير إلى أن هناك تمثيلا كبيرا للأفراد الحاصلين على درجة الماجستير، وهو أمر متوقع نظرا لطبيعة المتطلبات الأكاديمية والمهنية في مجالات المحاسبة والتدقيق.

- **دكتوراه:** تضم هذه الفئة 47 شخصا، بنسبة 17.9%، مما يعكس أن عددا من المشاركين في الدراسة يحملون أعلى الدرجات الأكاديمية، هذا يضمن وجود آراء من الأفراد ذوي المعرفة العميقة والخبرة الواسعة في مجال المحاسبة والتدقيق.

- بشكل عام، يعكس توزيع المؤهلات العلمية في عينة الدراسة أن جميع المشاركين هم من حاملي الشهادات الجامعية، وهذا يتماشى مع المتطلبات الأكاديمية والمهنية لمهن المحاسبة والتدقيق، النسبة العالية من حاملي درجات الماجستير والدكتوراه تشير إلى مستوى عال من التخصص والمعرفة في العينة، مما يعزز من مصداقية البيانات التي تم جمعها ويساعد على تقديم تحليلات واستنتاجات دقيقة وموثوقة.

الشكل رقم (2-4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

ث– الوظيفة :

نبرز توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2–7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية %
الوظيفة	خبير محاسب	**77**	**29,4**
	أكاديمي	**38**	**14,5**
	محاسب	**22**	**8,4**
	محافظ حسابات	**125**	**47,7**
	المجموع	**262**	**100**

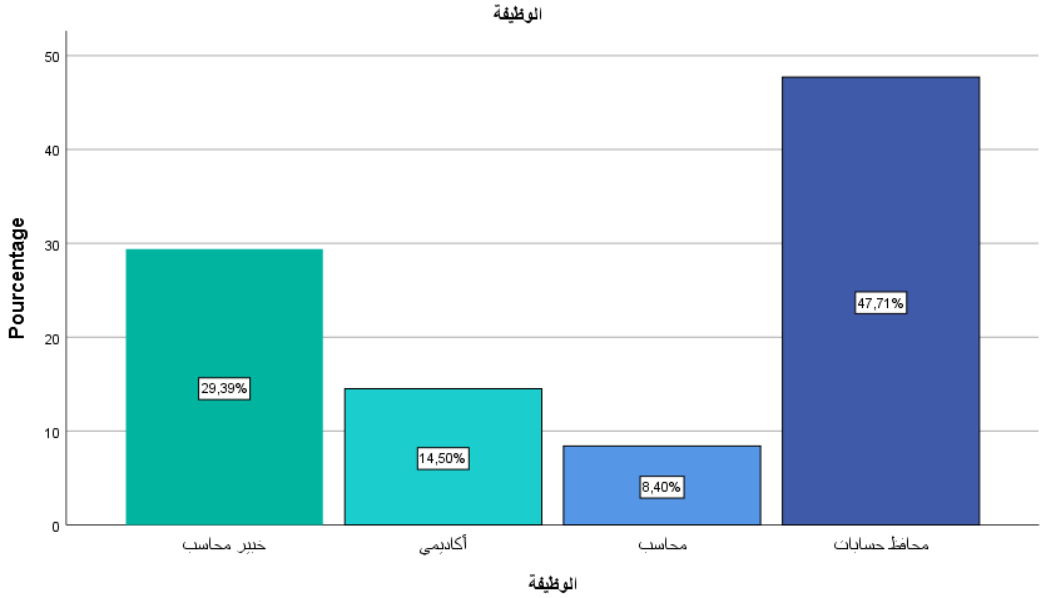
المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS v26".

يعرض الجدول رقم (07) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة، ويوفر نظرة مفصلة حول التوزيع الوظيفي للمشاركين في الدراسة، يتم توزيع العينة على هذه الفئات كالتالي:

- **خبير محاسب:** يمثلون 77 فردا من العينة، بنسبة 29.4%، مما يشير إلى أن ما يقرب من ثلث المشاركين هم خبراء محاسبين، وهو أمر منطقي بالنظر إلى دورهم الرئيسي في عمليات التدقيق والمحاسبة.
- **أكاديمي:** يشمل 38 شخصا، بنسبة 14.5%، مما يعكس تمثيلا معقولا للأكاديميين الذين يشاركون في البحث والتدريس في مجالات المحاسبة والتدقيق، مما يضيف بعدا نظريا وتحليليا للدراسة.
- **محاسب:** تضم هذه الفئة 22 شخصا، بنسبة 8.4%، وهي الفئة الأقل تمثيلا في العينة، ومع ذلك، فإن وجودهم ضروري لفهم تأثير التدقيق الخارجي من منظور المحاسبين العمليين.
- **محافظ حسابات:** يمثلون 125 فردا، بنسبة 47.7%، وهي الفئة الأكبر في العينة، مما يعكس الأهمية الكبيرة لدور محافظي الحسابات في عمليات التدقيق والمراجعة المالية، حيث يكون لهم دور حاسم في ضمان دقة وشفافية البيانات المالية.

❖بشكل عام، يعكس توزيع الوظائف في عينة الدراسة تنوعا في الخلفيات المهنية للمشاركين، مما يضمن شمولية التحليل ويعزز من مصداقية النتائج، هذا التوزيع يعكس التوازن بين الجوانب العملية والنظرية للتدقيق والمحاسبة، ويوفر فهما أعمق لتأثير التدقيق الخارجي على مختلف الفئات الوظيفية المعنية.

الشكل رقم (2-5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

ج- الأقدمية في مجال التدقيق الخارجي:

نبرز توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية في مجال التدقيق الخارجي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-8): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية في مجال التدقيق الخارجي

المتغير	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية %
الأقدمية في مجال التدقيق الخارجي	**أقل من 5 سنوات**	**22**	**8,4**
	من 5 إلى 15 سنة	**120**	**45,8**
	من 15 إلى 25 سنة	**114**	**43,5**
	أكثر من 25 سنة	**6**	**2,3**
	المجموع	**262**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

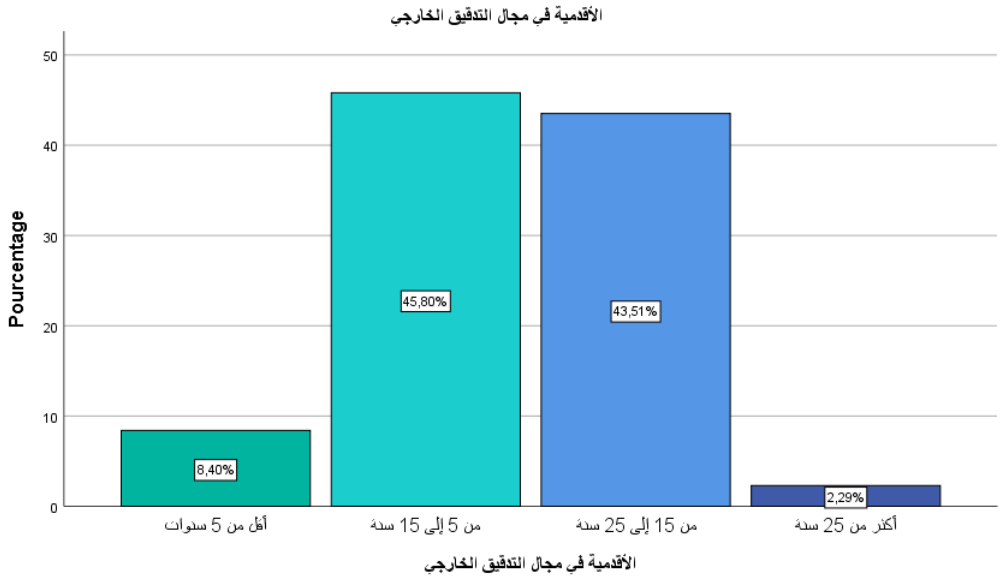
يظهر الجدول رقم (08) توزيع عينة الدراسة حسب الأقدمية في مجال التدقيق الخارجي، ويوضح أن العينة تتنوع في مستويات خبرتها كما يلي:

- **أقل من 5 سنوات:** يمثلون 22 شخصا من العينة، بنسبة 8.4%، مما يشير إلى وجود عدد قليل من المشاركين الذين لديهم خبرة محدودة في مجال التدقيق الخارجي.
- **من 5 إلى 15 سنة:** تشمل هذه الفئة 120 شخصا، بنسبة 45.8%، وهي النسبة الأكبر في العينة، مما يعكس تمثيلا كبيرا للأفراد الذين يمتلكون خبرة متوسطة في التدقيق الخارجي، ويعتبرون في منتصف مسيرتهم المهنية.
- **من 15 إلى 25 سنة:** تضم هذه الفئة 114 شخصا، بنسبة 43.5%، مما يشير إلى وجود عدد كبير من المشاركين ذوي الخبرة الطويلة في مجال التدقيق الخارجي، والذين لديهم معرفة عميقة وواسعة في هذا المجال.
- **أكثر من 25 سنة:** يمثلون 6 أشخاص فقط، بنسبة 2.3%، مما يعكس تمثيلا ضئيلا للأفراد ذوي الخبرة الطويلة جدا، والذين يعتبرون خبراء متمرسين في هذا المجال.

❖بشكل عام، يعكس توزيع الأقدمية في عينة الدراسة توازنا بين المشاركين ذوي الخبرات المختلفة، مع تركيز واضح على الأفراد الذين يمتلكون خبرة تتراوح بين 5 و25 سنة، مما يعزز من شمولية التحليل ويمكّن

من تقديم رؤى متعددة حول تأثير التدقيق الخارجي على مختلف الفئات المهنية، هذا التوزيع يعكس أيضا تنوع الخبرات العملية بين المشاركين، مما يساهم في توفير بيانات غنية ومتنوعة للتحليل.

الشكل رقم (2-6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الأقدمية في مجال التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

2-1-2. التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

سيتم في هذا القسم إجراء التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، وذلك من أجل توفير وصف وتحليل مفصل للبيانات المجمعة.

أ- المتغير المستقل: التدقيق الخارجي

✓ **الكفاءة والخبرة:**

نبرز التحليل الوصفي لبعد الكفاءة والخبرة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2–9):التحليل الوصفي لبعد الكفاءة والخبرة

الأسئلة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
أقوم بتقييم المخاطر المالية بكفاءة بناءا على خبرتي في هذا المجال	0	2	223	0	37	3,2748	0,70633	**متوسطة**
أستخدم التكنولوجيا الحديثة والأساليب المتطورة بفعالية لزيادة كفاءة التدقيق	12	0	6	206	38	3,9847	0,76298	**عالية**
ألتزم بمعايير مهنية عالية تضمن أدائي الاحترافي	0	2	7	194	59	4,1832	0,49983	**عالية**
التزامي بتطبيق معيار التدقيق 240 الدولية عززمن كفاءتي في اكتشاف الانحرافات المالية	0	16	29	173	44	3,9351	0,72158	**عالية**
أحرص على تحديث معرفتي ومهاراتي باستمرار لمواكبة التغييرات في المعايير المحاسبية والمالية	0	2	21	172	67	4,1603	0,58482	**عالية**
التقارير التي أعدها تعكس بدقة البيانات المالية	0	6	19	191	46	4,0573	0,58482	**عالية**

أعتمد على تقنيات تحليلية متقدمة لتقديم رؤية شاملة عن الوضع المالي	0	14	33	174	41	3,9237	0,70159	**عالية**
أتلقى التدريبات اللازمة لتحسين جودة التدقيق	7	170	16	43	26	2,6603	1,09818	**متوسطة**
البعد الأول		**الكفاءة والخبرة**				**3,7724**	**0,39563**	**عالية**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

يظهر الجدول رقم (09) إجابات عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بالكفاءة والخبرة في مجال التدقيق الخارجي، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات بين 2.6603 و4.1832 على مقياس ليكرت الخماسي، مما يشير إلى مستويات متفاوتة من الموافقة على مختلف جوانب الكفاءة والخبرة المعتمدة في عمليات التدقيق، اذ جاءت في **في المرتبة الأولى**، العبارة "أقوم بتقييم المخاطر المالية بكفاءة بناء على خبرتي في هذا المجال" بمتوسط حسابي 3.2748 وإنحراف معياري 0.70633، مما يعكس رؤية أفراد العينة بأن الالتزام الصارم بالمعايير المهنية هو أساس الأداء الاحترافي والفعال في مجال التدقيق الخارجي.

تليها العبارة "أحرص على تحديث معرفتي ومهاراتي باستمرار لمواكبة التغييرات في المعايير المحاسبية والمالية" بمتوسط حسابي 4.1603، وهي تعبر عن قناعة المشاركين بأهمية التطوير المستمر للمهارات كعامل حاسم للبقاء فعالين ومنافسين في مجال التدقيق.

المرتبة الثالثة ذهبت إلى "التقارير التي أعدها تعكس بدقة البيانات المالية" بمتوسط حسابي 4.0573، وهذا يبرز اعتقاد أفراد العينة بأن إعداد تقارير مالية دقيقة وشفافة يعتبر حجر الزاوية لكل عملية تدقيق ناجحة.

في المرتبة الرابعة، "أستخدم التكنولوجيا الحديثة والأساليب المتطورة بفعالية لزيادة كفاءة التدقيق" بمتوسط حسابي 3.9847، حيث يعتبر المشاركون أن الابتكارات التكنولوجية ليست فقط تعزز الكفاءة ولكنها تجلب أيضا دقة وشفافية أكبر إلى عمليات التدقيق.

المرتبة الخامسة كانت للعبارة "التزامي بتطبيق معيار التدقيق 240 الدولية عزز من كفاءتي في اكتشاف الانحرافات المالية" بمتوسط حسابي 3.9351، مشيرة إلى أن الأطر الدولية تمنح المدققين أدوات فعالة لتحديد ومعالجة المشكلات المالية بشكل أكثر فعالية.

في المرتبة السادسة، "أعتمد على تقنيات تحليلية متقدمة لتقديم رؤية شاملة عن الوضع المالي" بمتوسط حسابي 3.9237، يظهر أهمية استخدام الأدوات التحليلية المتطورة لفهم أفضل للأوضاع المالية.

المرتبة السابعة كانت للعبارة "أقوم بتقييم المخاطر المالية بكفاءة بناء على خبرتي في هذا المجال" بمتوسط حسابي 3.2748، مما يشير إلى تقدير أفراد العينة لخبرتهم في تقييم المخاطر المالية بشكل فعال.

أخيرا، "أتلقى التدريبات اللازمة لتحسين جودة التدقيق المستمر" بمتوسط حسابي 2.6603 في المرتبة الثامنة، تشير إلى تقييم أقل نسبيا لتوافر التدريب المستمر اللازم لتحسين الأداء.

❖بشكل عام، تعكس النتائج المستخلصة من التحليل الوصفي للكفاءة والخبرة في مجال التدقيق الخارجي رؤى مهمة حول تقييمات وآراء أفراد العينة، مبرزة الاهتمام الواضح بالدقة في التقارير والالتزام بالمعايير المهنية، بالإضافة إلى استخدام التكنولوجيا المتقدمة و يرون الأفراد أن هذه العناصر ليست فقط ضرورية لتحقيق التميز في مجال التدقيق الخارجي ولكنها تعزز أيضا قدرتهم على التعامل مع التحديات المعقدة وتقديم خدمات بجودة عالية، مما يبرز الحاجة المستمرة للتدريب والتطوير المهني الذي يمكن أن يمكّن المدققين من مواكبة التغييرات المستمرة في المعايير والتكنولوجيات في هذا المجال الحيوي.

✓ **الاستقلالية والموضوعية:**

نبرز التحليل الوصفي لبعد الاستقلالية والموضوعية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-10):التحليل الوصفي لبعد الاستقلالية والموضوعية

الأسئلة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
أنا كمدقق خارجي مستقل تماما عن الجهات التي أقوم بتدقيقها	0	6	12	201	43	4,0725	0,54535	**عالية**
أتخذ قراراتي في عملية التدقيق بناء على البيانات والأدلة فقط	0	10	13	191	48	4,0573	0,61942	**عالية**

لا توجد تأثيرات خارجية يمكن أن تؤثر على نزاهتي وموضوعيتي	0	8	33	167	54	4,0191	0,67496	**عالية**
أعمل وفق معايير مهنية تضمن استقلاليتي وموضوعيتي	0	5	14	194	49	4,0954	0,55576	**عالية**
أقدم التقارير دون تأخير أو تعديل لضمان الشفافية	0	2	15	196	49	4,1145	0,51254	**عالية**
أتجنب أي تضارب في المصالح للحفاظ على مصداقيتي	0	0	20	188	54	4,1298	0,51635	**عالية**
التدقيق الذي أجريه يتم بمنهجية تضمن الدقة والحياد	0	2	8	216	36	4,0916	0,43682	**عالية**
ألتزم بآداب وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي لضمان استقلاليتي	0	2	11	169	80	4,2481	0,56349	**عالية جدا**
البعد الثاني	**الاستقلالية والموضوعية**					**4,1035**	**0,30651**	**عالية**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

يظهر الجدول رقم (10) إجابات عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة باستقلالية وموضوعية المدققين الخارجيين، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات بين 4.0191 و4.2481 على مقياس ليكرت الخماسي، مما يشير إلى مستويات عالية من الموافقة على مختلف جوانب الاستقلالية والموضوعية المعتمدة في عمليات التدقيق، تعكس هذه المستويات التزام المدققين بمعايير النزاهة والاحترافية.

احتلت المرتبة الأولى العبارة "ألتزم بآداب وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي لضمان استقلاليتي" بمتوسط حسابي 4.2481، وهذا يعكس أهمية الالتزام بالأخلاقيات المهنية كأساس للحفاظ على استقلالية المدقق وموضوعيته.

في المرتبة الثانية تأتي العبارة "أتجنب أي تضارب في المصالح للحفاظ على مصداقيتي" بمتوسط حسابي 4.1298، مما يؤكد على أهمية تجنب تضارب المصالح لضمان النزاهة والاستقلال في عمل المدقق.

ثم تليها العبارة "أقدم التقارير دون تأخير أو تعديل لضمان الشفافية" بمتوسط حسابي 4.1145، مما يشير إلى التزام المدققين بالدقة والسرعة في تقديم التقارير للحفاظ على الشفافية.

وتأتي بعدها "أعمل وفق معايير مهنية تضمن استقلاليتي وموضوعيتي" بمتوسط حسابي 4.0954، تعكس هذه العبارة التزام المدققين بمتابعة المعايير التي تحمي استقلاليتهم وتضمن تقديمهم لعمل موضوعي.

في المرتبة الخامسة "التدقيق الذي أجريه يتم بمنهجية تضمن الدقة والحياد" بمتوسط حسابي 4.0916، تشير هذه العبارة إلى التزام المدققين بتطبيق منهجيات دقيقة ومحايدة في عملهم.

تليها "لا توجد تأثيرات خارجية يمكن أن تؤثر على نزاهتي وموضوعيتي" بمتوسط حسابي 4.0191، تظهر هذه العبارة ثقة المدققين في قدرتهم على المحافظة على استقلاليتهم وعدم التأثر بضغوط خارجية.

وفي المرتبة السابعة "أنا كمدقق خارجي مستقل تماما عن الجهات التي أقوم بتدقيقها" بمتوسط حسابي 4.0725، تعبر عن إدراك المدققين لأهمية الفصل الكامل بينهم وبين الجهات المدققة لضمان موضوعية تقييماتهم.

وفي المرتبة الثامنة والأخيرة، "أتخذ قراراتي في عملية التدقيق بناء على البيانات والأدلة فقط" بمتوسط حسابي 4.0573، تؤكد هذه العبارة على أهمية الاعتماد على البيانات والحقائق في اتخاذ القرارات خلال عمليات التدقيق، مما يعزز من موضوعية ونزاهة العمل.

❖ بشكل عام، تعكس النتائج التزام المدققين بأعلى معايير النزاهة والاحترافية، مما يبرز الحاجة المستمرة للتدريب والتطوير المهني الذي يمكن أن يمكّن المدققين من مواكبة التغييرات المستمرة في المعايير والتكنولوجيات في هذا المجال الحيوي.

✓ **الشفافية والمساءلة:**

نبرز التحليل الوصفي لبعد الشفافية والمساءلةمن خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2–11):التحليل الوصفي لبعد الشفافية والمساءلة

الأسئلة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
التقارير المالية التي أعدها تظهر بشكل شفاف وتعكس الحقائق المالية بدقة	0	6	8	211	37	4,0649	0,51004	**عالية**
ألتزم بالإفصاح الكامل في كل التقارير التي أقدمها	0	9	23	167	63	4,0840	0,67849	**عالية**
أقدم ردودا فعلية فورية وشفافة على الاستفسارات والتحديات التي تظهر	0	21	33	166	42	3,8740	0,77024	**عالية**
تقارير التدقيق التي أعدها تتضمن توصيات تعزز من الشفافية والمساءلة	0	7	12	185	58	4,1221	0,60042	**عالية**
أعزز الرقابة المالية وأكون سريعا في الكشف عن أية مخالفات	0	26	16	179	41	3,8969	0,77859	**عالية**
التقارير التي أعدها تتضمن تحليلات تساعد في تقييم الأداء المالي والإداري بشكل دقيق	0	4	21	186	51	4,0840	0,57453	**عالية**
البعد الثالث	**الشفافية والمساءلة**					**4,0210**	**0,42169**	**عالية**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

يظهر الجدول رقم (11) إجابات عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بالشفافية والمساءلة في عمليات التدقيق، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات بين 3.8740 و4.1221 على مقياس ليكرت الخماسي، مما يشير إلى مستويات عالية من الموافقة على مختلف جوانب الشفافية والمساءلة المعتمدة في عمليات التدقيق، تعكس هذه المستويات التزام المدققين بالنزاهة والاحترافية في تقديم المعلومات بصدق ودقة.

احتلت المرتبة الأولى العبارة "تقارير التدقيق التي أعدها تتضمن توصيات تعزز من الشفافية والمساءلة" بمتوسط حسابي 4.1221 وانحراف معياري 0.60042، مما يعكس التزام المدققين بتقديم توصيات تعزز من الشفافية وتضمن المساءلة في جميع تقاريرهم.

تليها العبارة "التقارير التي أعدها تتضمن تحليلات تساعد في تقييم الأداء المالي والإداري بشكل دقيق" بمتوسط حسابي 4.0840 وانحراف معياري 0.57453، مما يشير إلى أهمية التحليل الدقيق في تقارير التدقيق لتقييم الأداء المالي والإداري.

ثم تأتي "ألتزم بالإفصاح الكامل في كل التقارير التي أقدمها" بمتوسط حسابي 4.0840 وإنحراف معياري 0.67849، تبرز هذه العبارة التزام المدققين بالإفصاح الكامل، مما يعزز الثقة في البيانات المقدمة.

وبعد ذلك، "التقارير المالية التي أعدها تظهر بشكل شفاف وتعكس الحقائق المالية بدقة" بمتوسط حسابي 4.0649 وإنحراف معياري 0.51004، مما يؤكد على دقة وشفافية التقارير المالية التي يعدها المدققون.

في المرتبة الخامسة، "أقدم ردودا فعلية فورية وشفافة على الاستفسارات والتحديات التي تظهر أثناء التدقيق" بمتوسط حسابي 3.8969 وإنحراف معياري 0.77859، تعكس هذه العبارة سرعة وشفافية المدققين في التعامل مع الاستفسارات والتحديات.

وفي الخير تأتي العبارة "أعزز الرقابة المالية وأكون سريعا في الكشف عن أية مخالفات" بمتوسط حسابي 3.8740 وإنحراف معياري 0.77024، تظهر هذه العبارة التزام المدققين برفع مستوى الرقابة المالية والكشف السريع عن المخالفات.

❖بشكل عام، تعكس النتائج المستخلصة من التحليل الوصفي للشفافية والمساءلة رؤى مهمة حول تقييمات وآراء أفراد العينة، مبرزة الاهتمام الواضح بدقة الإفصاح وجودة التقارير، بالإضافة إلى سرعة الاستجابة

وفعالية الرقابة المالية، يرون الأفراد أن هذه العناصر ليست فقط ضرورية لتحقيق التميز في مجال التدقيق الخارجي ولكنها تعزز أيضا قدرتهم على التعامل مع التحديات المعقدة وتقديم خدمات بجودة عالية.

✓ **الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر:**

نبرز التحليل الوصفي لبعد الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطرمن خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-12):التحليل الوصفي لبعد الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر

الأسئلة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
كمدقق خارجي، أقوم بتقييم فعالية الرقابة الداخلية بشكل دقيق وأحدد الثغرات التي تحتاج إلى معالجة	0	2	10	196	54	4,1527	0,50246	**عالية**
أحدد ما إذا كان النظام الرقابي كاف لمنع أو اكتشاف الأخطاء وأقترح الإجراءات اللازمة لتحسينه	0	6	9	204	43	4,0840	0,53302	**عالية**
التقارير التي أعدها تشمل تحليلات تظهر كيفية تحسين النظم لزيادة	0	7	24	187	44	4,0229	0,60604	**عالية**
أقيم مدى توافق السياسات الداخلية مع المعايير المحددة وأقدم توصيات لضمان التناسق	0	3	25	191	43	4,0458	0,55173	**عالية**

أستخدم الملاحظات التي أجمعها من عمليات التدقيق لتعزيز الإجراءات	0	2	30	184	46	4,0458	0,56545	**عالية**
بصفتي مدققا خارجيا، أراجع بانتظام إجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من توافقها مع أحدث المعايير وأفضل الممارسات	0	18	19	186	39	3,9389	0,70309	**عالية**
أقدم للإدارة توصيات مفصلة بناء على نتائج التدقيق لتعزيز أمان وفعالية النظم الرقابية	0	7	15	189	51	4,0840	0,59420	**عالية**
البعد الرابع			**الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر**			**4,0534**	**0,34918**	**عالية**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

يظهر الجدول رقم (2-12) إجابات عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بالرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات بين 3.9389 و4.1527 على مقياس ليكرت الخماسي، هذا التراوح يشير إلى مستويات عالية من الموافقة على مختلف جوانب الرقابة الداخلية وفعالية نظم المراقبة المعتمدة في عمليات التدقيق، مما يعكس التزام المدققين بالدقة والاحترافية.

احتلت المرتبة الأولى العبارة "كمدقق خارجي، أقوم بتقييم فعالية الرقابة الداخلية بشكل دقيق وأحدد الثغرات التي تحتاج إلى معالجة" بمتوسط حسابي 4.1527 وإنحراف معياري 0.50246، مما يعكس أن المدققين يقدرون أهمية تحديد ومعالجة الثغرات بدقة لضمان فعالية الرقابة الداخلية.

تليها العبارة "تقارير التدقيق التي أعدها تشمل تحليلات تظهر كيفية تحسين النظم لزيادة فعاليتها" بمتوسط حسابي 4.0840 وإنحراف معياري 0.53302، مما يشير إلى التقدير العالي لتقارير التدقيق التي توفر تحليلات مفيدة لتحسين النظم الرقابية.

ثم، "أحدد ما إذا كان النظام الرقابي كاف لمنع أو اكتشاف الأخطاء وأقترح الإجراءات اللازمة لتحسينه" بمتوسط حسابي 4.0840 وإنحراف معياري 0.60604، يعكس هذا الارتباط القوي بين فعالية النظام الرقابي وقدرته على اكتشاف ومنع الأخطاء.

في المرتبة الرابعة، "أقيم مدى توافق السياسات الداخلية مع المعايير المحددة وأقدم توصيات لضمان التناسق" بمتوسط حسابي 4.0458 وإنحراف معياري 0.55173، تظهر أهمية التقييم الدقيق للسياسات الداخلية والحاجة للتناسق مع المعايير العامة.

المرتبة الخامسة، "أستخدم الملاحظات التي أجمعها من عمليات التدقيق لتعزيز الإجراءات الرقابية وتقليل المخاطر" بمتوسط حسابي 4.0458 وإنحراف معياري 0.56545، مما يبرز الاستفادة من الملاحظات المكتسبة في تعزيز الرقابة وتقليل المخاطر.

ثم، "أقدم للإدارة توصيات مفصلة بناء على نتائج التدقيق لتعزيز أمان وفعالية النظم الرقابية" بمتوسط حسابي 4.0229 وإنحراف معياري 0.59420، تعكس هذه العبارة الأهمية التي يوليها المدققون لتوفير توصيات بناءة تسهم في تحسين الأمان والفعالية.

وأخيرا، "بصفتي مدققا خارجيا، أراجع بانتظام إجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من توافقها مع أحدث المعايير وأفضل الممارسات" بمتوسط حسابي 3.9389 وإنحراف معياري 0.70309، يظهر هذا الالتزام بالمراجعة الدورية والتأكد من التوافق مع المعايير العالمية.

❖بشكل عام، تعكس النتائج المستخلصة من التحليل الوصفي للرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر رؤى مهمة حول تقييمات وآراء أفراد العينة، مبرزة الاهتمام الواضح بدقة الرقابة وجودة الإجراءات الرقابية، بالإضافة إلى الحرص على تقديم توصيات فعّالة لتحسين النظم، يرون الأفراد أن هذه العناصر ليست فقط ضرورية لتحقيق التميز في مجال التدقيق الخارجي ولكنها تعزز أيضا قدرتهم على التعامل مع التحديات المعقدة وتقديم خدمات بجودة عالية.

ب- المتغير التابع: الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر

✓ **الإكتشاف:**

نبرز التحليل الوصفي لبعد الإكتشافمن خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2–13):التحليل الوصفي لبعد الاكتشاف

الأسئلة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
كمدقق خارجي، أكتشف بفعالية حالات الفساد والتلاعب المالي	0	34	11	192	25	3,7939	0,78509	**عالية**
أستخدم تقنيات التدقيق المتقدمة التي تمكنني من الكشف المبكر لأي مخالفات مالية	0	18	14	188	42	3,9695	0,69963	**عالية**
أجمع معلومات من مصادر متعددة بفعالية لضمان دقة النتائج	0	7	14	175	66	4,1450	0,62664	**عالية**
أقوم بالتعرف على الأنماط المشبوهة وأتحقق منها على الفور	0	9	25	190	38	3,9809	0,61558	**عالية**
التقارير التي أعدها تشمل معلومات مفصلة عن أي حالات فساد تم اكتشافها	0	16	20	176	50	3,9924	0,71649	**عالية**
أتلقى تدريبا مستمرا على استخدام أحدث الأساليب لاكتشاف الفساد	10	170	19	49	14	2,5687	1,01003	**ضعيفة**

أقوم بمتابعة مدى استجابة الادارة لتوصياتي حول الحالات المكتشفة ومدى تنفيذها للاقتراحات المقدمة	0	25	37	170	30	3,7824	0,76963	**عالية**
البعد الأول			**الإكتشاف**			**3,7475**	**0,47263**	**عالية**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

يظهر الجدول رقم (2–13) إجابات عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بقدرة المدققين على اكتشاف الفساد المالي، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات بين 2.5687 و4.1450 على مقياس ليكرت الخماسي، مما يشير إلى مستويات متفاوتة من الموافقة على جوانب الاكتشاف في عمليات التدقيق، تعكس هذه المستويات التزام المدققين بالكشف الفعال عن حالات الفساد المالي والتلاعب، حيث احتلت المرتبة الأولى العبارة "أجمع معلومات من مصادر متعددة بفعالية لضمان دقة النتائج" بمتوسط حسابي 4.1450 وإنحراف معياري 0.62664، وهذا يدل على أن المدققين يولون أهمية كبيرة لجمع المعلومات من مصادر متنوعة لضمان دقة واكتمال النتائج.

تليها العبارة "التقارير التي أعدها تشمل معلومات مفصلة عن أي حالات فساد تم اكتشافها" بمتوسط حسابي 3.9924 وإنحراف معياري 0.71649، مما يعكس التزام المدققين بتضمين تفاصيل دقيقة عن حالات الفساد المكتشفة في تقاريرهم.

ثم تأتي العبارة "أقوم بالتعرف على الأنماط المشبوهة وأتحقق منها على الفور" بمتوسط حسابي 3.9809 وإنحراف معياري 0.61558، تعكس هذه العبارة أهمية السرعة والدقة في التعرف على الأنماط المشبوهة والتعامل معها فورا.

وبعد ذلك، "أستخدم تقنيات التدقيق المتقدمة التي تمكنني من الكشف المبكر لأي مخالفات مالية" بمتوسط حسابي 3.9695 وإنحراف معياري 0.69963، وهذا يدل على تقدير المدققين لأهمية التقنيات المتقدمة في الكشف المبكر عن المخالفات.

في المرتبة الخامسة، "كمدقق خارجي، أكتشف بفعالية حالات الفساد والتلاعب المالي" بمتوسط حسابي 3.7939 وإنحراف معياري 0.78509، وهذا يعكس فعالية المدققين في اكتشاف حالات الفساد والتلاعب المالي.

ثم،"أقوم بمتابعة مدى استجابة الادارة لتوصياتي حول الحالات المكتشفة ومدى تنفيذها للاقتراحات المقدمة" بمتوسط حسابي 3.7824 وإنحراف معياري 0.76963، يعكس التزام المدققين بمتابعة تنفيذ التوصيات المقدمة بشأن الحالات المكتشفة.

وأخيرا، "أتلقى تدريبا مستمرا على استخدام أحدث الأساليب لاكتشاف الفساد" بمتوسط حسابي 2.5687 وإنحراف معياري 1.01003، مما يشير إلى حاجة ملحة لتقديم تدريب مستمر للمدققين على استخدام أحدث الأساليب لاكتشاف الفساد.

❖بشكل عام، تعكس النتائج المستخلصة من التحليل الوصفي لبعد الاكتشاف، رؤى مهمة حول تقييمات وآراء أفراد العينة، مبرزة الاهتمام الكبير بجمع المعلومات من مصادر متعددة واستخدام التقنيات المتقدمة للكشف عن الفساد، كما تظهر النتائج أهمية السرعة والدقة في التعرف على الأنماط المشبوهة وتضمين تفاصيل دقيقة عن حالات الفساد المكتشفة في التقارير وبالرغم من ذلك، تشير النتائج إلى وجود حاجة ملحة لتقديم تدريب مستمر للمدققين على استخدام أحدث الأساليب لاكتشاف الفساد، مما يعزز من قدرتهم على التعامل مع التحديات المعقدة وتقديم خدمات بجودة عالية.

✓ **المنع والتبليغ:**

نبرز التحليل الوصفي لبعد المنع والتبليغمن خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2–14):التحليل الوصفي لبعد المنع والتبليغ

الأسئلة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
أتخذ إجراءات تصحيحية فورية لمعالجة الفساد المكتشف	4	30	10	188	30	3,80	0,843	**عالية**
أضمن تنفيذ الإجراءات التي تمنع تكرار حالات الفساد المكتشفة	2	26	15	193	26	3,82	0,770	**عالية**
أشارك في تطوير وتحديث السياسات لتقوية النظم الداخلية ضد الفساد	0	13	84	137	28	3,69	0,728	**عالية**
أعمل على تعزيز الوعي بالفساد المالي وتدريب الموظفين والإدارة على التعامل الفعال معه	0	14	36	169	43	3,92	0,715	**عالية**
أتأكد من استجابة الشركة للإنذارات والتبليغات المقدمة مني واتخاذ الإجراءات اللازمة للمعالجة إذا اقتضى الأمر	0	16	18	199	29	3,92	0,647	**عالية**

أبلغ الجهات القضائية المختصة في حال اكتشافي لأي حالات فساد مالي	0	4	15	188	55	4,12	0,561	**عالية**
البعد الثاني				**المنع والتبليغ**		**3,8785**	**0,46957**	**عالية**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

يظهر الجدول رقم (2-14) إجابات عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بمنع الفساد والتبليغ عنه، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات بين 3.69 و4.12 على مقياس ليكرت الخماسي، مما يشير إلى مستويات عالية من الموافقة على مختلف جوانب المنع والتبليغ المعتمدة في عمليات التدقيق، تعكس هذه المستويات التزام المدققين باتخاذ إجراءات فعالة لمنع الفساد والتبليغ عنه.

احتلت المرتبة الأولى العبارة "أبلغ الجهات القضائية المختصة في حال اكتشافي لأي حالات فساد مالي" بمتوسط حسابي 4.12 وإنحراف معياري 0.561، وهذا يعكس التزام المدققين بالتبليغ عن حالات الفساد المالي إلى الجهات القضائية المختصة، مما يعزز من فعالية عملية مكافحة الفساد.

تليها العبارة "أعمل على تعزيز الوعي بالفساد المالي وتدريب الموظفين والإدارة على التعامل الفعال معه" بمتوسط حسابي 3.92 وإنحراف معياري 0.715، مما يشير إلى أهمية تعزيز الوعي بين الموظفين والإدارة وتدريبهم على التعامل مع الفساد المالي بفعالية.

ثم تأتي العبارة "أتأكد من استجابة الشركة للإنذارات والتبليغات المقدمة مني واتخاذ الإجراءات اللازمة للمعالجة إذا اقتضى الأمر" بمتوسط حسابي 3.92 وإنحراف معياري 0.647، تعكس هذه العبارة حرص المدققين على ضمان استجابة الشركات للتبليغات واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الحالات المكتشفة.

وبعد ذلك، "أضمن تنفيذ الإجراءات التي تمنع تكرار حالات الفساد المكتشفة" بمتوسط حسابي 3.82 وإنحراف معياري 0.770، مما يدل على التزام المدققين بضمان تنفيذ الإجراءات الوقائية لمنع تكرار حالات الفساد.

في المرتبة الخامسة، "أتخذ إجراءات تصحيحية فورية لمعالجة الفساد المكتشف" بمتوسط حسابي 3.80 وإنحراف معياري 0.843، يعكس استعداد المدققين لاتخاذ إجراءات تصحيحية فورية لمعالجة الفساد المكتشف.

ثم، "أشارك في تطوير وتحديث السياسات لتقوية النظم الداخلية ضد الفساد" بمتوسط حسابي 3.69 وإنحراف معياري 0.728، تشير هذه العبارة إلى أهمية مشاركة المدققين في تطوير السياسات الداخلية لتقوية الأنظمة ضد الفساد.

❖بشكل عام، تعكس النتائج المستخلصة من التحليل الوصفي لبعد المنع والتبليغ رؤى مهمة حول تقييمات وآراء أفراد العينة، مبرزة الاهتمام الكبير بتبليغ الجهات المختصة عن حالات الفساد، وتعزيز الوعي والتدريب على التعامل مع الفساد، وضمان استجابة الشركات للتبليغات واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الحالات المكتشفة، كما تظهر النتائج أهمية تنفيذ الإجراءات الوقائية لمنع تكرار حالات الفساد والمشاركة في تطوير السياسات الداخلية لتقوية الأنظمة ضد الفساد.

✓ **الوقاية:**

نبرز التحليل الوصفي لبعد الوقايةمن خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-15):التحليل الوصفي لبعد الوقاية

الأسئلة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
التدقيق الخارجي الذي أجريه يساهم في تطوير نظم أكثر شفافية وأقل عرضة للفساد	0	6	10	221	25	4,01	0,475	**عالية**
أقدم الدعم لتحسين النظم الداخلية وتعزيز الرقابة الذاتية	0	4	18	205	35	4,03	0,513	**عالية**
أشجع على الممارسات الأخلاقية وأعزز ثقافة المساءلة	0	1	86	139	36	3,80	0,666	**عالية**

التقارير التي أعدها تتضمن إرشادات واضحة لتجنب الفساد	0	24	8	170	51	3,98	0,770	**عالية**
أستخدم النتائج لتوجيه السياسات والإجراءات المستقبلية	0	16	14	190	42	3,98	0,678	**عالية**
أضمن إنشاء نظم للإبلاغ عن الفساد بطريقة آمنة وفعالة	0	36	12	170	44	3,85	0,862	**عالية**
أقوم بتقديم توصيات من شأنها تفعيل سياسة مكافحة الرشوة والتقليل من فرصها	0	14	18	189	41	3,98	0,664	**عالية**
أتأكد من وجود آلية للإنذار المبكر أو قنوات آمنة ذات موثوقية للتبليغ عن أي انحرافات ممكنة	0	10	22	185	45	4,01	0,640	**عالية**
البعد الثالث				**الوقاية**		**3,9566**	**0,40967**	**عالية**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

يظهر الجدول رقم (2-15) إجابات عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بالوقاية من الفساد، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات بين 3.80 و4.03 على مقياس ليكرت الخماسي، هذا التراوح يشير إلى مستويات عالية من الموافقة على مختلف جوانب الوقاية المعتمدة في عمليات التدقيق، مما يعكس التزام المدققين بتطوير أنظمة وقائية فعّالة ضد الفساد، حيث احتلت المرتبة الأولى العبارة "أقدم الدعم لتحسين النظم الداخلية وتعزيز الرقابة الذاتية" بمتوسط حسابي 4.03 وإنحراف معياري 0.513، وهذا يعكس التزام المدققين بتقديم الدعم المستمر لتحسين الأنظمة الداخلية وتعزيز آليات الرقابة الذاتية كإجراء وقائي ضد الفساد.

تليها العبارة "التدقيق الخارجي الذي أجريه يساهم في تطوير نظم أكثر شفافية وأقل عرضة للفساد" بمتوسط حسابي 4.01 وإنحراف معياري 0.475، مما يدل على أن المدققين يرون أن التدقيق الخارجي يلعب دورا حاسما في تطوير نظم أكثر شفافية وقادرة على الحد من الفساد.

ثم تأتي العبارة "أتأكد من وجود آلية للإنذار المبكر أو قنوات آمنة ذات موثوقية للتبليغ عن أي انحرافات ممكنة" بمتوسط حسابي 4.01 وإنحراف معياري 0.640، تعكس هذه العبارة أهمية وجود آليات للإنذار المبكر وقنوات آمنة للتبليغ عن الانحرافات كجزء من الوقاية.

في المرتبة الرابعة، "أقوم بتقديم توصيات من شأنها تفعيل سياسة مكافحة الرشوة والتقليل من فرصها" بمتوسط حسابي 3.98 وإنحراف معياري 0.664، مما يدل على أن المدققين يقدمون توصيات فعالة لتفعيل سياسات مكافحة الرشوة وتقليل فرصها.

وبعد ذلك، "التقارير التي أعدها تتضمن إرشادات واضحة لتجنب الفساد" بمتوسط حسابي 3.98 وإنحراف معياري 0.770، يعكس التزام المدققين بتقديم إرشادات واضحة ضمن تقاريرهم لتجنب الفساد.

ثم، "أستخدم النتائج لتوجيه السياسات والإجراءات المستقبلية" بمتوسط حسابي 3.98 وإنحراف معياري 0.678، مما يشير إلى استخدام المدققين للنتائج المستخلصة من التدقيق لتوجيه السياسات والإجراءات المستقبلية.

في المرتبة السابعة، "أشجع على الممارسات الأخلاقية وأعزز ثقافة المساءلة" بمتوسط حسابي 3.80 وإنحراف معياري 0.666، تعكس هذه العبارة أهمية تشجيع المدققين على الممارسات الأخلاقية وتعزيز ثقافة المساءلة كجزء من الوقاية.

وأخيرا، "أضمن إنشاء نظم للإبلاغ عن الفساد بطريقة آمنة وفعالة" بمتوسط حسابي 3.85 وإنحراف معياري 0.862، يشير هذا إلى أهمية وجود نظم للإبلاغ الآمن والفعال عن الفساد لضمان الوقاية منه.

❖بشكل عام، تعكس النتائج المستخلصة من التحليل الوصفي لبعد الوقاية رؤى مهمة حول تقييمات وآراء أفراد العينة، مبرزة الاهتمام الكبير بتحسين الأنظمة الداخلية وتعزيز الرقابة الذاتية، وتطوير نظم أكثر شفافية وأقل عرضة للفساد، كما تظهر النتائج أهمية وجود آليات للإنذار المبكر وقنوات آمنة للتبليغ عن الانحرافات، وتشجيع الممارسات الأخلاقية وتفعيل سياسات مكافحة الرشوة، مما يعزز قدرة المدققين على الوقاية من الفساد وتقديم خدمات بجودة عالية.

2-1-3. اختبار فرضيات الدراسة واختيار أفضل نموذج

لتحقيق أهداف الدراسة، سيتم تقييم الفرضيات الرئيسية والفرعية باستخدام تحليلات إحصائية محددة، وسيتم حساب معامل بيرسون للارتباط لاستكشاف العلاقات بين المتغيرات المختلفة، كما سيتم تنفيذ اختبار الانحدار البسيط لتحديد التأثيرات المتبادلة بينها، يهدف هذا النهج إلى ضمان دقة وصلاحية النتائج، مما يسهم في تعزيز الفهم العميق للظواهر المدروسة واختيار النموذج الأنسب لتحقيق أهداف الدراسة.

أ- اختبار الفرضية الرئيسية الاولى والفرضيات الفرعية

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الاولىA:**

- **نص الفرضية الفرعية الأولىA:H01** : لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الكفاءة والخبرة في الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم(2–16): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الأولىA

الخطأ المعياري	معامل التحديد المعدل	R^2	R
0,31632	**0,390**	**0,393**	**0,627**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن هناك علاقة طردية متوسطة بين الكفاءة والخبرة على الحد من الفساد المالي، حيث بلغ معامل الارتباط (R) قيمة 0.627. بالإضافة إلى ذلك، يوضح معامل التحديد (R^2) أن حوالي 39.3% من التغيرات في الحد من الفساد المالي يمكن تفسيرها بالكفاءة والخبرة، بينما يعزى الباقي إلى عوامل أخرى. يعكس هذا التأثير الكبير للكفاءة والخبرة في مكافحة الفساد المالي في الجزائر، مما يعزز من أهمية الكفاءة والخبرة في هذا السياق.

الجدول رقم (2–17): نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الأولىA

Sig.	F	Carré moyen	ddl	Somme des carrés		Model
0,000	168,058	16,816	1	16,816	Régression	**الفرضية الفرعية الاولىA**
		0,100	260	26,016	de Student	
			261	42,832	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الأولى، نلاحظ أن قيمة معامل فيشر (F) تبلغ 168.058، مما يدل على قوة النموذج في تفسير العلاقة بين المتغيرات بفعالية. بالإضافة إلى ذلك، مستوى الدلالة (Sig) المسجل هو 0.000، وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) المعتمد في الدراسة.

بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية (H01) التي تنفي وجود تأثير معنوي للكفاءة والخبرة على الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر، وبدلا من ذلك، نقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة والخبرة على الحد من الفساد المالي، هذه النتيجة تعزز الثقة في النموذج المستخدم وتشير إلى أن الكفاءة والخبرة لهما تأثير إيجابي وملموس على الحد من الفساد المالي، ويمكن الاعتماد على هذا النموذج في تفسير وفهم العلاقات القائمة بين المتغيرات بشكل دقيق وفعال.

جدول رقم (2-18): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الأولىA

الفرضية الفرعية الأولى A	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
الثابت	1,441	0,188		7,674	0,000
الكفاءة والخبرة	0,642	0,049	0,627	12,964	0,000

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج الانحدار البسيط لاختبار وجود أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة والخبرة على الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر، نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية (Sig)للثابت ومعامل الكفاءة والخبرة هي 0.000، وهذا يدل على أن النموذج ذو دلالة إحصائية حيث إن هذه القيم أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة.($\alpha \leq 0.05$)

وبالتالي، فإن المعادلة المقدرة للانحدار وفقا للجدول هي:

$$\hat{Y} = 1.441 + 0.642\ X1$$

هذا النموذج يفسر بأنه إذا زادت الكفاءة والخبرة (X1) بوحدة واحدة، فإن الحد من الفساد المالي يتحسن بمقدار 0.642 وحدة، وهذا يؤكد أن الكفاءة والخبرة لهما تأثير إيجابي وذو دلالة على الحد من الفساد المالي. بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية التي تنفي وجود تأثير معنوي للكفاءة والخبرة على الحد من الفساد المالي، ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود تأثير ذو دلالة إحصائية.

هذه النتائج تعزز الثقة في أهمية الكفاءة والخبرة في مكافحة الفساد المالي في الجزائر، مما يشير إلى أن تعزيز الكفاءة والخبرة يمكن أن يكون له تأثير ملموس في الحد من الفساد المالي.

وبالعودة الى تحليل الدراسات السابقة الذي قمنا به، فقد أكدت أبحاث كل من (Lambsdorff, 2003; Tawiah, 2021) فكفاءة وخبرة المدققين الخارجيين لها دور حاسم في قدرتهم على اكتشاف ومنع الفساد المالي.

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الثانية A:**

- **نص الفرضية الفرعية الثانيةH02:A** : لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الاستقلالية والموضوعية في الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم(2–19): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانيةA

الخطأ المعياري	معامل التحديد المعدل	R^2	R
0.38303	0.106	0.109	**0.331**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن هناك علاقة طردية ضعيفة إلى متوسطة بين الاستقلالية والموضوعية والحد من الفساد المالي، حيث بلغ معامل الارتباط (R) قيمة 0.331. بالإضافة إلى ذلك، يوضح معامل التحديد (R^2) أن حوالي 10.9% من التغيرات في الحد من الفساد المالي يمكن تفسيرها بالاستقلالية والموضوعية، بينما يعزى الباقي إلى عوامل أخرى حيثيعكس هذا التأثير المحدود دور الاستقلالية والموضوعية في مكافحة الفساد المالي في الجزائر، مما يشير إلى أهمية هذه العوامل ولكنها ليست العوامل الوحيدة المؤثرة في هذا السياق.

الجدول رقم (2–20): نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثانيةA

Model		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الفرضية الفرعية الثانيةA	Régression	4.687	1	4.687	31.945	0.000
	de Student	38.145	260	0.147		
	المجموع	42.832	261			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS v26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثانية، نلاحظ أن قيمة معامل فيشر (F) تبلغ 31.945، مما يدل على قوة النموذج في تفسير العلاقة بين المتغيرات بفعالية. بالإضافة إلى ذلك، مستوى الدلالة (Sig) المسجل هو 0.000، وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) المعتمد في الدراسة.

بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية (H02) التي تنفي وجود تأثير معنوي للاستقلالية والموضوعية على الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر، وبدلا من ذلك، نقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود أثر ذو دلالة إحصائية للاستقلالية والموضوعية على الحد من الفساد المالي. هذه النتيجة تعزز الثقة في النموذج المستخدم وتشير إلى أن الاستقلالية والموضوعية لهما تأثير إيجابي وملموس على الحد من الفساد المالي.

جدول رقم (2–21): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانيةA

الفرضية الفرعية الثانيةA	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
الثابت	2.067	0.318		6.493	0.000
الاستقلالية والموضوعية	0.437	0.077	0.331	5.652	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج الانحدار البسيط لاختبار وجود أثر ذو دلالة إحصائية للاستقلالية والموضوعية على الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر، نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية (Sig) للثابت ومعامل الاستقلالية والموضوعية هي 0.000، وهذا يدل على أن النموذج ذو دلالة إحصائية حيث إن هذه القيم أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة.($\alpha \leq 0.05$)

وبالتالي، فإن المعادلة المقدرة للانحدار وفقا للجدول هي:

$$\hat{Y} = 2.067 + 0.437\ X_2$$

هذا النموذج يفسر بأنه إذا زادت الاستقلالية والموضوعية(X_2) (بوحدة واحدة، فإن الحد من الفساد المالي يتحسن بمقدار 0.437 وحدة وبناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية التي تنفي وجود تأثير معنوي للاستقلالية والموضوعية على الحد من الفساد المالي، ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود تأثير ذو دلالة إحصائية.

هذه النتائج تعزز الثقة في أهمية الاستقلالية والموضوعية في مكافحة الفساد المالي في الجزائر، مما يشير إلى أن تعزيز هذه العوامل يمكن أن يكون له تأثير ملموس في الحد من الفساد المالي، و هو ما توصلت له كل من دراستي (Freckleton et al., 2011; Salim & Bonte, 2009) والتي تطرقنا اليها سابقا، حيث أوضحت أن استقلالية المدققين الخارجيين وموضوعيتهم تؤثر بشكل كبير على فعالية التدقيق

في الكشف عن الفساد، كما يتاوفق مع دراسة (دحدوح، 2006; الحلو، 2012)التي تؤكد على دور استقلالية المدققين وحيادهم، في تعزيز قدرتهم على اكتشاف الفساد عن الفساد.

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة A:**

- **نص الفرضية الفرعية الثالثة AH03::** لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الشفافية والمساءلةفي الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم(2-22): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثالثة A

الخطأ المعياري	معامل التحديد المعدل	R^2	R
0.26789	**0.563**	**0.564**	**0.751**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن هناك علاقة طردية قوية بين الشفافية والمساءلة والحد من الفساد المالي، حيث بلغ معامل الارتباط (R) قيمة 0.751، بالإضافة إلى ذلك، يوضح معامل التحديد (R^2) أن حوالي 56.4% من التغيرات في الحد من الفساد المالي يمكن تفسيرها بالشفافية والمساءلة، بينما يعزى الباقي إلى عوامل أخرى ويعكس هذا التأثير الملحوظ دور الشفافية والمساءلة في مكافحة الفساد المالي في الجزائر، مما يعزز من أهمية هذه العوامل في هذا السياق.

الجدول رقم (2-23): نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثالثةA

Model		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
الفرضية الفرعية الثالثةA	Régression	24.173	1	24.173	336.835	0.000
	de Student	18.659	260	0.072		
	المجموع	42.832	261			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثالثة، نلاحظ أن قيمة معامل فيشر (F) تبلغ 336.835، مما يدل على قوة النموذج في تفسير العلاقة بين المتغيرات بفعالية، بالإضافة إلى ذلك، مستوى الدلالة (Sig) المسجل هو 0.000، وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) المعتمد في الدراسة.

بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية (H03) التي تنفي وجود تأثير معنوي للشفافية والمساءلة على الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر، وبدلا من ذلك، نقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود أثر ذو دلالة إحصائية للشفافية والمساءلة على الحد من الفساد المالي، هذه النتيجة تعزز الثقة في النموذج المستخدم وتشير إلى أن الشفافية والمساءلة لهما تأثير إيجابي وملموس على الحد من الفساد المالي.

جدول رقم (2–24): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثالثةA

الفرضية الفرعية الثالثة A	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
الثابت	0.959	0.159		6.032	0.000
الشفافية والمساءلة	0.722	0.039	0.751	18.353	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج الانحدار البسيط لاختبار وجود أثر ذو دلالة إحصائية للشفافية والمساءلة على الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر، نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية (Sig) للثابت ومعامل الشفافية والمساءلة هي 0.000، مما يدل على أن النموذج ذو دلالة إحصائية حيث إن هذه القيم أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة.($\alpha \leq 0.05$)

وبالتالي، فإن المعادلة المقدرة للانحدار وفقا للجدول هي:

$$\hat{Y} = 0.959 + 0.722\ X3$$

هذا النموذج يفسر بأنه إذا زادت الشفافية والمساءلة (X3) بوحدة واحدة، فإن الحد من الفساد المالي يتحسن بمقدار 0.722 وحدة. بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية التي تنفي وجود تأثير معنوي للشفافية والمساءلة على الحد من الفساد المالي، ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود تأثير ذو دلالة إحصائية.

هذه النتائج تعزز الثقة في أهمية الشفافية والمساءلة في مكافحة الفساد المالي في الجزائر، مما يشير إلى أن تعزيز هذه العوامل يمكن أن يكون له تأثير ملموس في الحد من الفساد المالي، وهو ما أكدت عليه الأبحاث التي تطرقنا سابقا الى تحليلها والتي تشير إلى أن زيادة الشفافية والمساءلة في عمليات التدقيق تساهم بشكل كبير في تحسين فعالية التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد حسب دراسة (Lindstedt & Naurin, 2010; Reichborn-Kjennerud et al., 2019).

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الرابعةA:**

- **نص الفرضية الفرعية الرابعة AH03::** لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطرفي الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم(2-25): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الرابعةA

الخطأ المعياري	معامل التحديد المعدل	R^2	R
0.30472	**0.434**	**0.436**	**0.661**

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن هناك علاقة طردية قوية بين الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر والحد من الفساد المالي، حيث بلغ معامل الارتباط (R) قيمة 0.661. بالإضافة إلى ذلك، يوضح معامل التحديد (R^2) أن حوالي 43.6% من التغيرات في الحد من الفساد المالي يمكن تفسيرها بالرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر، بينما يعزى الباقي إلى عوامل أخرى، يعكس هذا التأثير الكبير دور الرقابة الداخلية

ونظام مراقبة المخاطر في مكافحة الفساد المالي في الجزائر، مما يبرز أهمية هذه العوامل في تعزيز الشفافية والنزاهة.

الجدول رقم (2–26): نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الرابعةA

Model		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الفرضية الفرعية الرابعة A	Régression	18.689	1	18.689	201.267	0.000
	de Student	24.143	260	0.093		
	المجموع	42.832	261			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الرابعة، نلاحظ أن قيمة معامل فيشر (F) تبلغ 201.267، مما يدل على قوة النموذج في تفسير العلاقة بين المتغيرات بفعالية، بالإضافة إلى ذلك، مستوى الدلالة (Sig) المسجل هو 0.000، وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) المعتمد في الدراسة.

بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية (H04) التي تنفي وجود تأثير معنوي للرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر على الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر، وبدلا من ذلك، نقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود أثر ذو دلالة إحصائية للرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر على الحد من الفساد المالي، هذه النتيجة تعزز الثقة في النموذج المستخدم وتشير إلى أن الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر لهما تأثير إيجابي وملموس على الحد من الفساد المالي.

جدول رقم (2–27): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الرابعة A

الفرضية الفرعية الرابعة A	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
الثابت	0.755	0.220		3.434	0.001
الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	0.766	0.054	0.661	14.187	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج الانحدار البسيط لاختبار وجود أثر ذو دلالة إحصائية للرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر على الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر، نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية (Sig) للثابت هي 0.001، بينما قيمة الدلالة الإحصائية لمعامل الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر هي 0.000، مما يدل على أن النموذج ذو دلالة إحصائية حيث إن هذه القيم أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة.($\alpha \leq 0.05$)

وبالتالي، فإن المعادلة المقدرة للانحدار وفقا للجدول هي:

$$\hat{Y} = 0.755 + 0.766\ X4$$

هذا النموذج يفسر بأنه إذا زادت الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر (X4) بوحدة واحدة، فإن الحد من الفساد المالي يتحسن بمقدار 0.766 وحدة. بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية التي تنفي وجود تأثير معنوي للرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر على الحد من الفساد المالي، ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود تأثير ذو دلالة إحصائية.

هذه النتائج تعزز الثقة في أهمية الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر في مكافحة الفساد المالي في الجزائر، مما يشير إلى أن تعزيز هذه النظم يمكن أن يكون له تأثير ملموس في الحد من الفساد المالي، وهي

نتيجة تؤكد نتائج دراسة (Albrecht et al., 2012; Liu & Lin, 2012)، والتي ترى أن تعزيز نظم الرقابة الداخلية ومراقبة المخاطر يلعب دورا هاما في تحسين جودة التدقيق الخارجي واكتشاف الفساد.

✓ **اختبار الرئيسية الأولى :**

- **نص الفرضية الرئيسية الأولى H0::** لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجيفي الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم(2-28): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الرئيسية الاولى A

R	R^2	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري
0.717	0.514	0.512	0.28293

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن هناك علاقة طردية قوية بين التدقيق الخارجي والحد من الفساد المالي، حيث بلغ معامل الارتباط (R) قيمة 0.717. بالإضافة إلى ذلك، يوضح معامل التحديد (R^2) أن حوالي 51.4% من التغيرات في الحد من الفساد المالي يمكن تفسيرها بالتدقيق الخارجي، بينما يعزى الباقي إلى عوامل أخرى، يعكس هذا التأثير الملحوظ دور التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد المالي في الجزائر، مما يعزز من أهمية التدقيق الخارجي في هذا السياق.

الجدول رقم (2-29): نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الرئيسية الأولى

Model		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الفرضية الرئيسية الاولى	Régression	22.019	1	22.019	275.070	0.000
	de Student	20.813	260	0.080		
	المجموع	42.832	261			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الرئيسية، نلاحظ أن قيمة معامل فيشر (F) تبلغ 275.070، مما يدل على قوة النموذج في تفسير العلاقة

بين المتغيرات بفعالية. بالإضافة إلى ذلك، مستوى الدلالة (Sig) المسجل هو 0.000، وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) المعتمد في الدراسة.

بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية (H0) التي تنفي وجود دور ذو دلالة معنوية للتدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر، وبدلا من ذلك، نقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على الحد من الفساد المالي، هذه النتيجة تعزز الثقة في النموذج المستخدم وتشير إلى أن التدقيق الخارجي له تأثير إيجابي وملموس على الحد من الفساد المالي.

جدول رقم (2-30): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الرئيسية الاولى

الفرضية الرئيسية الاولى	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
الثابت	0.157	0.224		0.699	0.485
التدقيق الخارجي	0.929	0.056	0.717	16.585	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج الانحدار البسيط لاختبار وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر، نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية (Sig) للثابت هي 0.485، مما يدل على أنها ليست ذات دلالة إحصائية، في المقابل، قيمة الدلالة الإحصائية لمعامل التدقيق الخارجي هي 0.000، مما يدل على أن المتغير ذو دلالة إحصائية حيث إن هذه القيم أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة.($\alpha \leq 0.05$)

عدم دلالة الثابت إحصائيا يعني أن تأثير الثابت ليس مهما في تفسير المتغير التابع عندما تكون جميع المتغيرات المستقلة تساوي صفرا،بمعنى اخر القيمة الأساسية للحد من الفساد المالي دون تأثير التدقيق

الخارجي لا تكون معنوية، مع ذلك، هذا لا يؤثر على دلالة وتأثير التدقيق الخارجي، الذي يظهر تأثيرا قويا وإيجابيا في النموذج.

وبالتالي، فإن المعادلة المقدرة للانحدار وفقا للجدول هي:

$$\hat{Y} = 0.157 + 0.929\ X$$

هذا النموذج يفسر بأنه إذا زاد التدقيق الخارجي (X) بوحدة واحدة، فإن الحد من الفساد المالي يتحسن بمقدار 0.929 وحدة.

بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية التي تنفي وجود تأثير معنوي للتدقيق الخارجي على الحد من الفساد المالي، ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود تأثير ذو دلالة إحصائية.

هذه النتائج تعزز الثقة في أهمية التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد المالي في الجزائر، مما يشير إلى أن تعزيز هذه الممارسات يمكن أن يكون له تأثير ملموس في الحد من الفساد المالي، وهو ما يتوافق مع دراسة(النزلي، 2009; أبوجبل، 2014) التي تؤكد على أهمية مساهمة التدقيق وفعاليته في اكتشاف ومنع الفساد.

كما تؤكد دراسة كل من (Albrecht et al., 2012; Kimuyu, 2007; Papaconstantinou et al., 2013) أن وجود التدقيق الخارجي يساهم بشكل كبير في اكتشاف حالات الفساد المالي وإحباطها، وذلك من خلال إضفاء الثقة على القوائم المالية وكشف المخالفات.

ب- بناء أفضل نموذج:

جدول رقم(2-31):نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لدور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص

النموذج		المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	T	المعنوية sig	F	المعنوية Sig
		B	Std. Error	Beta				
1	الثابت	0,959	0,159		6,032	0,000	336,835	0.000[b]
	الشفافية والمساءلة	0,722	0,039	0,751	18,353	0,000		
2	الثابت	0,478	0,189		2,530	0,012	189,894	0.000[c]
	الشفافية والمساءلة	0,549	0,055	0,572	10,053	0,000		
	الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	0,290	0,066	0,250	4,390	0,000		
3	الثابت	0,888	0,230		3,863	0,000	133,673	0.000[d]
	الشفافية والمساءلة	0,596	0,056	0,621	10,652	0,000		
	الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	0,333	0,066	0,287	5,002	0,000		

	الاستقلالية والموضوعية	−0,188	0,062	−0,143	−3,034	0,003		
4	الثابت	0,890	0,228		3,912	0,000	103,949	0,000e
	الشفافية والمساءلة	0,529	0,061	0,551	8,602	0,000		
	الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	0,290	0,068	0,250	4,263	0,000		
	الاستقلالية والموضوعية	−0,224	0,063	−0,169	−3,552	0,000		
	الكفاءة والخبرة	0,156	0,062	0,152	2,529	0,012		

- **المصدر**: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS v26".

- **النموذج الأول:**

$$Y_1 = b_0 + b_1X_1$$

$$Y_1 = 0.959 + 0.722X_1 (1)$$

من خلال الجدول أعلاه، يتضح لنا أن النموذج الأول معنوي من خلال اختبار (F=336.835) بمعنوية (sig=0.000)وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة(α=0.05) كما يتبين أن قيمة معامل الثابت لها معنوية إحصائية (b_0=0.959) من خلال اختبار (t=6.032) بمعنوية(sig=0.000) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة (α=0.05) كذلك، يتبين أن قيمة (b_1=0.722) من خلال اختبار (t=18.353)بمعنوية(sig=0.000) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة (α=0.05) أي أن لها معنوية إحصائية.

يفسر النموذج الأول أنه إذا تغير المتغير المستقل الأول **(الشفافية والمساءلة)** بوحدة واحدة، فإن المتغير التابع **(الحد من الفساد المالي)** يتغير ب (0.722)، هذا يدل على أن زيادة الشفافية والمساءلة في العمل يمكن أن تقلل بشكل كبير من مستويات الفساد المالي.

- **النموذج الثاني:**

$$Y_2 = b_0 + b_1.X_1 + b_2.X_2$$

$$Y_2 = 0.478 + 0.549X_1 + 0.290X_2$$

من خلال الجدول أعلاه، يتضح لنا أن النموذج الثاني معنوي من خلال اختبار (F=189.894) بمعنوية (sig=0.000)وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة .(α=0.05) كما يتبين أن قيمة معامل الثابت لها معنوية إحصائية (b_0=0.478) من خلال اختبار (t=2.530) بمعنوية(sig=0.012) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة .(α=0.05) كذلك، يتبين أن قيمة (b1=0.549) من خلال اختبار (t=10.053)بمعنوية(sig=0.000) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة (α=0.05) أي أن لها معنوية إحصائية. ويتبين أن قيمة (b_2=0.290) من خلال اختبار (t=4.390) بمعنوية(sig=0.000) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة (α=0.05) أي أن لها معنوية إحصائية.

يفسر النموذج الثاني أنه إذا تغير المتغير المستقل الأول **الشفافيةوالمساءلة**بوحدة واحدة، فإن المتغير التابع **الحد من الفساد المالي**يتغير ب (0.549)، وإذا تغير المتغير المستقل **الثاني الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر** بوحدة واحدة، فإن المتغير التابع يتغير ب (0.290)، هذا يشير إلى أن تعزيز الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر يمكن أن يسهم بشكل كبير في تقليل الفساد المالي، بجانب الشفافية والمساءلة.

- **النموذج الثالث:**

$$Y_3 = b_0 + b_1.X_1 + b_2.X_2 + b_3.X_3$$

$$Y_3 = 0.888 + 0.596X_1 + 0.333X_2 - 0.188X_3$$

من خلال الجدول أعلاه، يتضح لنا أن النموذج الثالث معنوي من خلال اختبار (F=133.673) بمعنوية (sig=0.000)وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة .(α=0.05) كما يتبين أن قيمة معامل الثابت لها معنوية إحصائية (b0=0.888) من خلال اختبار (t=3.863) بمعنوية(sig=0.000) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة .(α=0.05) كذلك، يتبين أن قيمة (b1=0.596) من خلال اختبار (t=10.652)بمعنوية(sig=0.000) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة (α=0.05) أي أن لها معنوية إحصائية، ويتبين أن قيمة (b_2=0.333) من خلال اختبار (t=5.002) بمعنوية(sig=0.000) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة (α=0.05) أي أن لها معنوية إحصائية. ويتبين أن قيمة–(b_3=0.188)من خلال اختبار (t=–3.034) بمعنوية(sig=0.003) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة (α=0.05) أي أن لها معنوية إحصائية.

يفسر النموذج الثالث أنه إذا تغير المتغير المستقل الأول **الشفافية والمساءلة** بوحدة واحدة، فإن المتغير التابع **الحد من الفساد المالي** يتغير ب (0.596)، وإذا تغير المتغير المستقل الثاني **الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر** بوحدة واحدة، فإن المتغير التابع يتغير ب (0.333)، وإذا تغير المتغير المستقل الثالث **الاستقلالية والموضوعية** بوحدة واحدة، فإن المتغير التابع يتغير ب (–0.188)، هذا يعكس أن الاستقلالية والموضوعية قد تكون لها تأثير سلبي في بعض الأحيان على الحد من الفساد المالي، ربما بسبب عدم تفعيلها بالشكل الكافي أو عدم قدرتها على التصدي للتحديات الموجودة في البيئة التي تم فيها التدقيق.

- **النموذج الرابع:**

$$Y_4 = b_0 + b_1.X_1 + b_2.X_2 + b_3.X_3 + b_4.X_4$$

$$Y_4 = 0.890 + 0.529X_1 + 0.290X_2 - 0.224X_3 + 0.156X_4$$

من خلال الجدول أعلاه، يتضح لنا أن النموذج الرابع معنوي من خلال اختبار (F=103.949) بمعنوية (sig=0.000)وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة .(α=0.05) كما يتبين أن قيمة معامل الثابت لها معنوية إحصائية (b_0=0.890) من خلال اختبار (t=3.912) بمعنوية(sig=0.000) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة .(α=0.05) كذلك، يتبين أن قيمة (b1=0.529) من خلال اختبار (t=8.602)بمعنوية(sig=0.000) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة (α=0.05) أي أن لها معنوية إحصائية، ويتبين أن قيمة (b_2=0.290) من خلال اختبار (t=4.263) بمعنوية(sig=0.000) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة (α=0.05) أي أن لها معنوية إحصائية، ويتبين أن قيمة–(b_3= 0.224)من خلال اختبار (t=–3.552) بمعنوية(sig=0.000) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة (α=0.05) أي أن لها معنوية إحصائية. وأخيرا، يتبين أن قيمة (b_4=0.156) من خلال اختبار (t=2.529)بمعنوية(sig=0.012) ، وهي أقل من المعنوية المعتمدة في الدراسة (α=0.05) أي أن لها معنوية إحصائية.

يفسر النموذج الرابع أنه إذا تغير المتغير المستقل الأول **الشفافية والمساءلة** بوحدة واحدة، فإن المتغير التابع **الحد من الفساد المالي** يتغير ب (0.529)، وإذا تغير المتغير المستقل الثاني **الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر** بوحدة واحدة، فإن المتغير التابع يتغير ب (0.290)، وإذا تغير المتغير المستقل الثالث **الاستقلالية والموضوعية** بوحدة واحدة، فإن المتغير التابع يتغير ب (–0.224)، وإذا تغير المتغير المستقل الرابع **الكفاءة والخبرة** بوحدة واحدة، فإن المتغير التابع يتغير ب (0.156). هذا يعكس أهمية تعزيز الكفاءة والخبرة لدى المدققين لتحقيق نتائج أفضل في مكافحة الفساد المالي.

وبمكن المفاضلة بين هذه النماذج ن خلال تحليل شدة الارتباط كما يلي:

جدول رقم(2–32): معاملات الارتباط الخاصة بالنماذج المختلفة للانحدار الخطي المتعدد للدراسة

النموذج	Rمعامل الارتباط	R Square معامل التحديد	Adjusted R Square معامل التحديد المعدل	Std. Error of the Estimate الخطأ المعياري
النموذج الأول	0,751	0,564	0,563	0,26789
النموذج الثاني	0,771	0,595	0,591	0,25894
النموذج الثالث	0,780	0,609	0,604	0,25494
النموذج الرابع	0,786	0,618	0,612	0,25231

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن النموذج الرابع يحقق أعلى قيمة لمعامل الارتباط(R = 0.786) ، مما يشير إلى وجود علاقة قوية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع في هذا النموذج مقارنة بالنماذج الأخرى، كما أن النموذج الرابع يتمتع بأعلى قيمة لمعامل التحديد المعدل(Adjusted R Square = 0.612) ، مما يدل على أن هذا النموذج يفسر نسبة أكبر من التباين في المتغير التابع، بالإضافة إلى ذلك، يمتاز النموذج الرابع بأدنى قيمة للخطأ المعياري(Std. Error of the Estimate = 0.25231) ، مما يشير إلى دقة أعلى في التنبؤات التي يوفرها النموذج.

بناء على هذه النتائج، يمكن الاستنتاج أن النموذج الرابع هو الأكثر كفاءة ودقة في تفسير العلاقة بين المتغيرات المدروسة في هذه الدراسة.

النموذج الثالث يأتي في المرتبة الثانية بعد النموذج الرابع، حيث يحقق قيمة لمعامل الارتباط

(R = 0.780) ، مما يشير إلى علاقة قوية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، معامل التحديد المعدل (Adjusted R Square = 0.604)يدل على تفسير نسبة كبيرة من التباين في المتغير التابع، بينما قيمة الخطأ المعياري (Std. Error of the Estimate = 0.25494) تشير إلى دقة تنبؤية عالية، ولكنها أقل قليلا من النموذج الرابع.

النموذج الثاني يحتل المرتبة الثالثة، مع قيمة لمعامل الارتباط(R = 0.771) ، مما يعكس علاقة قوية بين المتغيرات، معامل التحديد المعدل (Adjusted R Square = 0.591) يشير إلى تفسير نسبة معتبرة من التباين في المتغير التابع، وقيمة الخطأ المعياري (Std. Error of the Estimate = 0.25894) تشير إلى دقة تنبؤية جيدة، لكنها أقل من النماذج الثالثة والرابعة.

النموذج الأول يأتي في المرتبة الأخيرة بين النماذج الأربعة، مع قيمة لمعامل الارتباط (R = 0.751)، مما يشير إلى علاقة قوية، لكنها الأضعف بين النماذج الأخرى، معامل التحديد المعدل (Adjusted R Square = 0.563) يدل على تفسير نسبة أقل من التباين في المتغير التابع، بينما قيمة الخطأ المعياري (Std. Error of the Estimate = 0.26789) تشير إلى دقة تنبؤية جيدة، لكنها الأقل بين النماذج الأربعة.

من خلال ما سبق، يتبين أن الشفافية والمساءلة جاءتا في المرتبة الأولى، وهذا يرجع إلى تأثيرهما الكبير في تقليل الفساد المالي من خلال تعزيز الإفصاح والمحاسبة داخل المؤسسات حيث أن وجود آليات شفافة ومساءلة فعّالة يمكّن من كشف الأنشطة المالية المشبوهة ومعالجتها بسرعة، مما يعزز الثقة في النظام المالي.

احتلت الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر المرتبة الثانية، مما يعكس أهمية وجود أنظمة رقابية قوية وفعّالة للكشف عن الممارسات الفاسدة ومنع حدوثها حيث أن الأنظمة الرقابية المتطورة تمكّن المؤسسات من رصد التهديدات المحتملة للفساد المالي بشكل استباقي، مما يقلل من فرص حدوثها.

جاء بعد الاستقلالية والموضوعية في المرتبة الثالثة، مما يشير إلى أن توفير الاستقلالية للمدققين له تأثير مهم في الحد من الفساد المالي حيث ان تفعيل الاستقلالية بالشكل الصحيح ووجود أطر واضحة تضمن عدم تضارب المصالح وتعزز موضوعية عمليات التدقيق يمكن أن يزيد من فعالية هذا البعد في مكافحة الفساد المالي.

أما بعد الكفاءة والخبرة فقد احتل المرتبة الرابعة والأخيرة، مما يشير إلى أن الكفاءة والخبرة تلعبان دورا مهما، لكن تأثيرهما أقل مقارنة بالمتغيرات الأخرى، رغم ذلك، فإن تطوير مهارات المدققين وزيادة خبراتهم يبقى ضروريا لتعزيز فعالية التدقيق المالي ومكافحة الفساد المالي.

ت- اختبارات المشاكل القياسية للنموذج الأفضل للدراسة:

بعد اختيار النموذج الأفضل للدراسة من بين النماذج المقترحة والتأكد من معنويته الإحصائية، من الضروري التحقق من المشاكل القياسية التي قد تؤثر على صحة وموثوقية النتائج، هذه الاختبارات تساعد في ضمان أن النموذج المختار يمكن الاعتماد عليه في التحليلات والاستنتاجات ويلبي الشروط القياسية الضرورية، لذلك، يجب إجراء الاختبارات التالية:

- **اختبار عدم وجود ارتباط ذاتي بين الأخطاء:**

هذا الاختبار يهدف إلى التأكد من أن الأخطاء العشوائية في النموذج لا ترتبط ببعضها البعض حيث أن وجود ارتباط ذاتي بين الأخطاء يمكن أن يؤدي إلى نتائج غير موثوقة ويؤثر سلبا على دقة التقديرات.

- **اختبار التعدد الخطي للمتغيرات المستقلة:**

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من عدم وجود تداخل خطي كبير بين المتغيرات المستقلة، التعدد الخطي يمكن أن يؤدي إلى صعوبة في تفسير تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع، ويجعل التقديرات غير مستقرة.

- **اختبار التجانس:**

هذا الاختبار يهدف إلى التأكد من أن تباين الأخطاء ثابت عبر جميع قيم المتغيرات المستقلة، عدم التجانس يمكن أن يؤدي إلى تقديرات غير فعالة ويؤثر على نتائج الاختبارات الإحصائية.

- **اختبار التوزيع الطبيعي للأخطاء:**

يهدف هذا الاختبار إلى التحقق من أن الأخطاء في النموذج تتبع توزيعا طبيعيا، هذا الافتراض ضروري لعدد من الاختبارات الإحصائية ولكي تكون التقديرات الفاصلة الصحيحة.

- **اختبار عدم وجود الارتباط الذاتي للأخطاء العشوائية:**

يعتبر اختبار (D.W.) Durbin-Watson أحد أهم وأدق الاختبارات الخاصة بالكشف عن الارتباط الذاتي للأخطاء (البواقي) في نموذج الانحدار الخطي المتعدد، يستخدم هذا الاختبار لاختبار الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود ارتباط ذاتي بين الأخطاء العشوائية في النموذج ومن خلال حسابنا للقيمة التي بلغت (D.W = 1.948)، تبين لنا أنه لا توجد مشكلة الارتباط الذاتي للأخطاء العشوائية في النموذج الرابع. للتأكد من ذلك، نستخدم الجدول الخاص بالقيم الحرجة لاختبار Durbin-Watson ، الذي يعتمد على عدد المشاهدات وعدد المتغيرات المستقلة، بما أن عدد المشاهدات هو 262 وعدد المتغيرات المستقلة هو 4، فإن المجال الذي يجب أن تنتمي إليه قيمة Durbin-Watson لكي نعتبر أن الأخطاء مستقلة هو:

$$\mathbf{d_u < D.W < 4 - d_u}$$

حيث d_u هو الحد العلوي للقيم الحرجة المستخرجة من جدول Durbin-Watson بالاعتماد على جدول Durbin-Watson، نستخرج القيم الحرجة للحد العلوي d_u بناء على عدد المشاهدات وعدد المتغيرات المستقلة .

تقع قيمة Durbin-Watson المحسوبة (1.948) ضمن المجال المقبول لاستقلالية الأخطاء:

$$\mathbf{1.729 < 1.948 < 2.271}$$

وهذا يشير إلى أن الأخطاء في النموذج مستقلة، مما يعزز من صحة النموذج وموثوقية النتائج المستخلصة منه، بناء على تحليل اختبار Durbin-Watson (D.W. = 1.948) والقيم الحرجة المستخلصة من الجدول، يتضح أنه لا توجد مشكلة الارتباط الذاتي للأخطاء العشوائية في النموذج الرابع، تقع القيمة المحسوبة ضمن المجال المقبول لاستقلالية الأخطاء، مما يشير إلى أن الأخطاء مستقلة وأن النموذج يمكن الاعتماد عليه في التحليلات والاستنتاجات.

- **اختبار التعدد الخطي للمتغيرات المستقلة (CollinearityStatistics):**

هي مقياس يعبر عن مقدار التباين في المتغير المستقل الذي لا يمكن تفسيره (Tolerance) درجة التساهل Tolérance=1−R^2بواسطة المتغيرات المستقلة الأخرى في النموذج. يمكن حسابها باستخدام الصيغة حيث R^2هو معامل التحديد لنموذج الانحدار الذي يتوقع المتغير المستقل من خلال المتغيرات المستقلة الأخرى.

أما معامل تباين التضخم (Variance Inflation Factor – VIF) هو مقياس يعبر عن مقدار تضخم التباين في معاملات الانحدار بسبب التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة، يمكن حسابه باستخدام الصيغة

$$VIF=\frac{1}{Tolérance}$$

حيث إذا كان VIF أكبر من 10، فهذا يشير إلى وجود مشكلة جادة في التداخل الخطي المتعدد (Multicollinearity)،

والاختبارموضح في الجدول أدناه:

جدول رقم(2-33): اختبار درجة التساهل(Tolerance) واختبار مع المتباين التضخم(VIF)

المتغيرات المستقلة	Tolerance	VIF
الكفاءة والخبرة	0,470	2,126
الاستقلالية والموضوعية	0,720	1,389
الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	0,484	2,067

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيم جميع المتغيرات المستقلة الثلاثة (الكفاءة والخبرة، الاستقلالية والموضوعية، والرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر) لديها قيم Tolerance أكبر من 0.05 وVIF أقل من 10، مما يشير إلى أن التداخل الخطي ليس مشكلة كبيرة في النموذج. بعبارة أخرى، يمكن الاعتماد على هذه المتغيرات في التحليل دون القلق من تأثيرات التداخل الخطي.

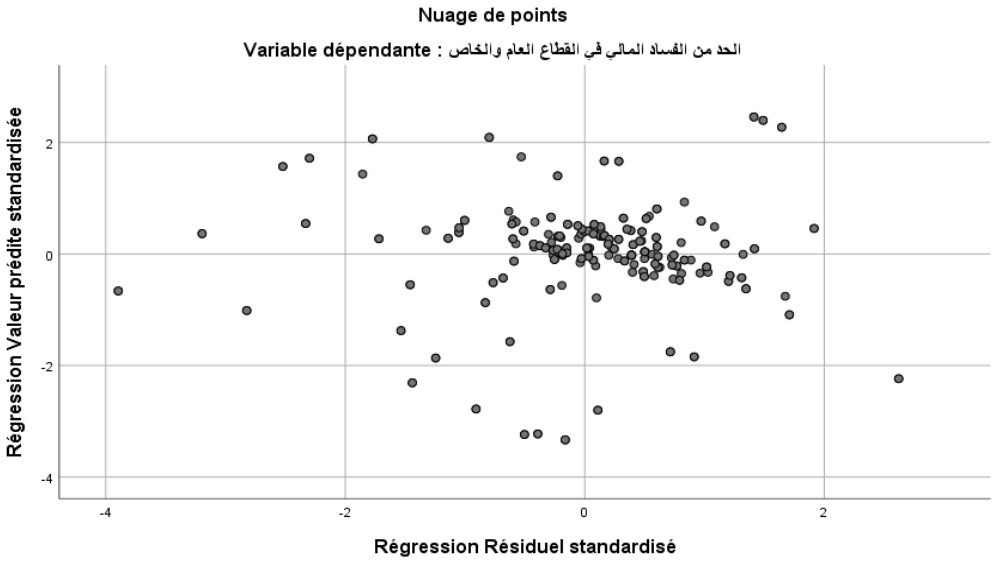
هذه النتائج تشير إلى استقرار النموذج من حيث التداخل الخطي المتعدد، مما يسمح بمواصلة التحليل الإحصائي للمشروع بثقة.

- **اختبارتجانس الخطأ العشوائي(Homoscedasticity):**

اختبار تجانس الخطأ العشوائي (Homoscedasticity) هو اختبار يستخدم في تحليل الانحدار لتحديد ما إذا كانت الفرضية الأساسية لنموذج الانحدار الخطي تحقق حيث تنص هذه الفرضية على أن التباينات في الأخطاء العشوائية (Residuals) تكون ثابتة عبر جميع مستويات المتغيرات المستقلة، بمعنى آخر، التباين في الأخطاء يجب أن يكون نفسه بغض النظر عن قيمة المتغير المستقل والهدف منه هو التأكد من أن النموذج الإحصائي لا يعاني من مشكلة تباين الأخطاء غير المتجانس (Heteroscedasticity)، حيث يمكن أن يؤدي عدم التجانس إلى تقديرات غير صحيحة لمعاملات الانحدار ونتائج اختبارات الفرضيات، مما يؤثر سلبا على موثوقية وصحة النتائج.

من خلال الشكل ادناه، يمكن ملاحظة أن النقاط موزعة بشكل عشوائي حول المحور الأفقي دون نمط واضح أو تجمعات محددة، هذا التوزيع العشوائي للنقاط يشير إلى أن الفرضية الأساسية لتجانس التباينات قد تحققت في النموذج، بعبارة أخرى، التباينات في الأخطاء العشوائية تبدو ثابتة عبر جميع مستويات المتغيرات المستقلة، مما يعني أن النموذج لا يعاني من مشكلة تباين الأخطاء غير المتجانس،لذا، يمكن الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي المستندة إلى هذا النموذج بثقة.

الشكل رقم (2-07):التمثيل البياني للبواقي غير المعيارية مع التوقعات المعيارية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS v26".

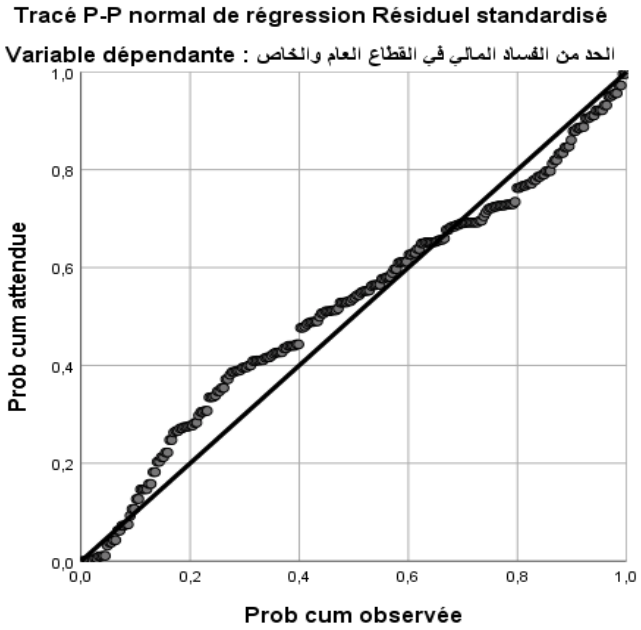
- **اختبار التوزيع الطبيعي للأخطاء العشوائية(Normality Test of Residuals) :**

اختبار التوزيع الطبيعي للأخطاء العشوائية هو اختبار يستخدم في تحليل الانحدار لتحديد ما إذا كانت الأخطاء العشوائية (Residuals) تتبع التوزيع الطبيعي،حيث تعتبر فرضية التوزيع الطبيعي للأخطاء شرطا هاما في العديد من التحليلات الإحصائية، لأنها تؤثر على صلاحية النتائج الإحصائية واختبارات الفرضيات المستندة إلى نموذج الانحدار والهدف منه هو التأكد من أن الفرضية الأساسية بأن الأخطاء العشوائية تتبع التوزيع الطبيعي تحقق، هذا يساعد في ضمان دقة وصلاحية استنتاجات النموذج وتحليل البيانات.

يمكننا ملاحظة من خلال الشكل ادناه أن النقاط تتوزع بشكل جيد حول الخط المائل، مما يشير إلى أن الأخطاء العشوائية في النموذج تتبع التوزيع الطبيعي، مما يعزز صحة النموذج ويزيد من موثوقية النتائج الإحصائية المستخلصة، بعبارة أخرى، الفرضية بأن الأخطاء العشوائية تتبع التوزيع الطبيعي قد تحققت، مما يسمح بمواصلة التحليل الإحصائي للمشروع بثقة.

بناء على هذا، يمكن القول أن نموذج الانحدار المستخدم في هذا التحليل هو نموذج مناسب وقوي من حيث تحقيق فرضيات

الشكل رقم (2-08): التمثيل البياني لتوزيع الأخطاء

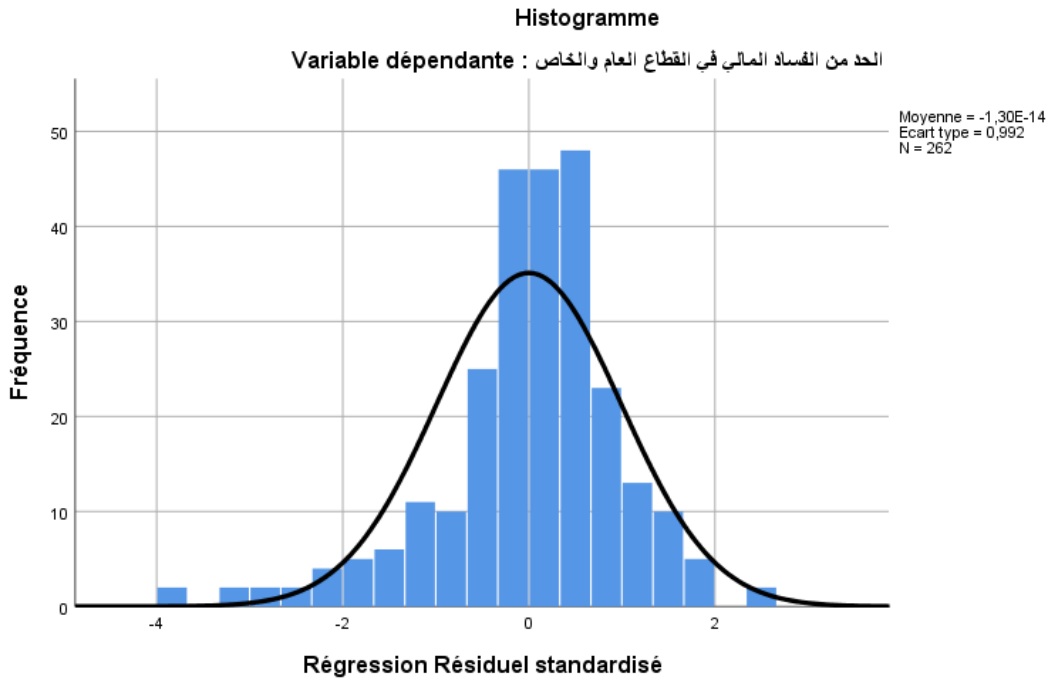


المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS v26".

- **اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:**

كما يمكن التأكد مما سبق من خلال رسم المدرج التكراري الذي يمثل تكرار البواقي أو الأخطاء المعيارية للانحدار، والتي يمثلها الشكل أدناه.

شكل رقم (2-09): المدرج التكراري لتوزيع الأخطاء العشوائية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

يلاحظ من الشكل أعلاه أن أغلب القيم المتبقية موزعة داخل المجال [2,2-]، حيث أن أكثر من 95% من القيم تقع ضمن هذا النطاق، هذا يشير إلى أن توزيع الأخطاء العشوائية يتبع التوزيع الطبيعي، مما يعزز صحة الفرضية القائلة بأن الأخطاء موزعة بشكل طبيعي.

بعد التحقق من فرضيات جودة النموذج والتي تبين أنها محققة، يمكننا قبول النموذج التفسيري الذي يوضح دور المتغيرات المستقلة في الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص كأفضل نموذج لتمثيل الظاهرة المدروسةحيث ان النموذج المقترح هو:

$$Y=0.890+0.529.X_1+0.290.X_2-0.224.X_3+0.156.X_4$$

- Y:الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص
- X1: الشفافية والمساءلة
- X2: الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر
- X3:الاستقلالية والموضوعية
- X4: الكفاءة والخبرة

ث- اختبار الفرضية الرئيسية الثانيةB والفرضيات الفرعية

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الاولىB:**

نص الفرضية الفرعية الأولىB:H_01 لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي في بعد الاكتشاف في القطاع العام والخاص في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم(2-34): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الاولىB

R	R^2	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري
0.695	0.483	0.481	0.34049

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن هناك علاقة طردية متوسطة بين التدقيق الخارجي وبعد الاكتشاف، حيث بلغ معامل الارتباط (R) قيمة 0.695. هذا يعني أن هناك ترابط قوي بين فعالية التدقيق الخارجي وقدرته على اكتشاف الفساد المالي. بالإضافة إلى ذلك، يوضح معامل التحديد (R^2) أن حوالي 48.3% من التغيرات في بعد الاكتشاف يمكن تفسيرها بالتدقيق الخارجي، بينما يعزى الباقي إلى عوامل أخرى،يعكس هذا التأثير الملحوظ دور التدقيق الخارجي في تعزيز الاكتشاف وكشف حالات الفساد المالي، مما يبرز أهمية التدقيق الخارجي في هذا السياق.

الجدول رقم (2–35): نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الاولىB

Model		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
الفرضية الفرعية الاولىB	Régression	28.160	1	28.160	242.900	0.000
	de Student	30.142	260	0.116		
	المجموع	58.302	261			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الأولىB ، نلاحظ أن قيمة معامل فيشر (F) تبلغ 242.900، مما يدل على قوة النموذج في تفسير العلاقة بين المتغيرات بفعالية. مستوى الدلالة (Sig) المسجل هو 0.000، وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq$ 0.05)المعتمد في الدراسة، مما يعني أن النتائج ليست ناتجة عن الصدفة وأن النموذج صالح للتنبؤ بتأثير التدقيق الخارجي على بعد الاكتشاف.

بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية (H01) التي تنفي وجود تأثير معنوي لدور التدقيق الخارجي في بعد الاكتشاف، وبدلا من ذلك، نقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في بعد الاكتشاف، هذه النتيجة تعزز الثقة في النموذج المستخدم وتشير إلى أن التدقيق الخارجي له تأثير إيجابي وملموس في تعزيز قدرة المؤسسات على اكتشاف حالات الفساد المالي.

جدول رقم (36): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الاولىB

الفرضية الفرعية الاولىB	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
الثابت	−0.442	0.270		−1.638	0.103
التدقيق الخارجي	1.051	0.067	0.695	15.585	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج الانحدار البسيط لاختبار وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في بعد الاكتشاف في القطاع العام والخاص في الجزائر، نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية (Sig)للثابت هي 0.103، مما يدل على أنها ليست ذات دلالة إحصائية. في المقابل، قيمة الدلالة الإحصائية لمعامل التدقيق الخارجي هي 0.000، مما يدل على أن المتغير ذو دلالة إحصائية حيث إن هذه القيم أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة.($\alpha \leq 0.05$)

عدم دلالة الثابت إحصائيا يعني أن تأثير الثابت ليس مهما في تفسير المتغير التابع عندما تكون جميع المتغيرات المستقلة تساوي صفرا،بمعنى اخر، القيمة الأساسية لبعد الاكتشاف دون تأثير التدقيق الخارجي لا تكون معنوية، مع ذلك، هذا لا يؤثر على دلالة وتأثير التدقيق الخارجي، الذي يظهر تأثيرا قويا وإيجابيا في النموذج.

أيضا، عندما تكون قيمة T للثابت سالبة، فهذا يعني أن قيمة الثابت في المعادلة هي سالبة، ومع ذلك، نظرا لأن هذه القيمة ليست ذات دلالة إحصائية، فهذا يشير إلى أن الثابت ليس له تأثير معنوي على النموذج، وبالتالي لا يؤثر على العلاقة بين التدقيق الخارجي وبعد الاكتشاف.

وبالتالي، فإن المعادلة المقدرة للانحدار وفقا للجدول هي:

$$\hat{Y}1 = -0.442 + 1.051\ X$$

هذا النموذج يفسر بأنه إذا زاد التدقيق الخارجي (X) بوحدة واحدة، فإن بعد الاكتشاف يتحسن بمقدار 1.051 وحدة وبناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية التي تنفي وجود تأثير معنوي لدور التدقيق الخارجي في بعد الاكتشاف، ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود تأثير ذو دلالة إحصائية.

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الثانية B:**

نص الفرضية الفرعية الثانية $H_0$2:B لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي في بعد المنع والتبليغ في القطاع العام والخاص في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم(2–37): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانيةB

R	R^2	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري
0.556	0.309	0.307	0.39096

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS v26".

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن هناك علاقة طردية متوسطة بين التدقيق الخارجي وبعد المنع والتبليغ، حيث بلغ معامل الارتباط (R) قيمة 0.556. هذا يعني أن هناك ترابطا إيجابيا بين فعالية التدقيق الخارجي وقدرته على تعزيز عمليات المنع والتبليغ، بالإضافة إلى ذلك، يوضح معامل التحديد (R^2) أن حوالي 30.9% من التغيرات في بعد المنع والتبليغ يمكن تفسيرها بالتدقيق الخارجي، بينما يعزى الباقي إلى عوامل أخرى، يعكس هذا التأثير الملحوظ دور التدقيق الخارجي في تعزيز المنع والتبليغ عن حالات الفساد، مما يبرز أهمية التدقيق الخارجي في هذا السياق.

الجدول رقم (38): نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثانيةB

Model		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
الفرضية الفرعية الثانيةB	Régression	17.809	1	17.809	116.514	0.000
	de Student	39.740	260	0.153		
	المجموع	57.549	261			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS v26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثانيةB ، نلاحظ أن قيمة معامل فيشر (F) تبلغ 116.514، مما يدل على قوة النموذج في تفسير العلاقة بين المتغيرات بفعالية، مستوى الدلالة (Sig) المسجل هو 0.000، وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq$ 0.05)المعتمد في الدراسة، مما يعني أن النتائج ليست ناتجة عن الصدفة وأن النموذج صالح للتنبؤ بتأثير التدقيق الخارجي على بعد المنع والتبليغ.

بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية (H0) التي تنفي وجود تأثير معنوي لدور التدقيق الخارجي في بعد المنع والتبليغ، وبدلا من ذلك، نقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في بعد المنع والتبليغ، هذه النتيجة تعزز الثقة في النموذج المستخدم وتشير إلى أن التدقيق الخارجي له تأثير إيجابي وملموس في تعزيز عمليات المنع والتبليغ عن الفساد المالي.

جدول رقم (2-39): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانية B

الفرضية الفرعية **الثانية** B	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
الثابت	0.547	0.310		1.767	0.078
التدقيق الخارجي	0.835	0.077	0.556	10.794	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج الانحدار البسيط لاختبار وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في بعد المنع والتبليغ في القطاع العام والخاص في الجزائر، نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية (Sig) للثابت هي 0.078، مما يدل على أنها ليست ذات دلالة إحصائية، في المقابل، قيمة الدلالة الإحصائية لمعامل التدقيق الخارجي هي 0.000، مما يدل على أن المتغير ذو دلالة إحصائية حيث إن هذه القيم أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة.($\alpha \leq$0.05)

عدم دلالة الثابت إحصائيا يعني أن تأثير الثابت ليس مهما في تفسير المتغير التابع عندما تكون جميع المتغيرات المستقلة تساوي صفرا، ببساطة، هذا يشير إلى أن القيمة الأساسية لبعد المنع والتبليغ دون تأثير التدقيق الخارجي لا تكون معنوية ومع ذلك، هذا لا يؤثر على دلالة وتأثير التدقيق الخارجي، الذي يظهر تأثيرا قويا وإيجابيا في النموذج.

وبالتالي، فإن المعادلة المقدرة للانحدار وفقا للجدول هي:

$$\hat{Y}2 = 0.547 + 0.835\ X$$

هذا النموذج يفسر بأنه إذا زاد التدقيق الخارجي (X) بوحدة واحدة، فإن بعد المنع والتبليغ يتحسن بمقدار 0.835 وحدة وبناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية التي تنفي وجود تأثير معنوي لدور التدقيق الخارجي في بعد المنع والتبليغ، ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود تأثير ذو دلالة إحصائية.

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الثالثةB:**

نص الفرضية الفرعية الثالثة $H_0$3:B لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي في بعد الوقاية في القطاع العام والخاص في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الجدول رقم(2-40): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثالثةB

R	R^2	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري
0.688	0.473	0.471	0.29803

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن هناك علاقة طردية متوسطة إلى قوية بين التدقيق الخارجي وبعد الوقاية، حيث بلغ معامل الارتباط (R) قيمة 0.688، هذا يعني أن هناك ترابطا إيجابيا بين فعالية التدقيق الخارجي وقدرته على تعزيز عمليات الوقاية، بالإضافة إلى ذلك، يوضح معامل التحديد (R^2) أن حوالي 47.3% من التغيرات في بعد الوقاية يمكن تفسيرها بالتدقيق الخارجي، بينما يعزى الباقي إلى عوامل أخرى، يعكس هذا التأثير الملحوظ دور التدقيق الخارجي في تعزيز الوقاية من الفساد المالي، مما يبرز أهمية التدقيق الخارجي في هذا السياق.

الجدول رقم (2–41): نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثالثة B

Model		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
الفرضية الفرعية الثالثةB	Régression	20.709	1	20.709	233.142	0.000
	de Student	23.094	260	0.089		
	المجموع	43.803	261			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج التباين (ANOVA) لاختبار جودة وصلاحية نموذج الفرضية الفرعية الثالثةB ، نلاحظ أن قيمة معامل فيشر (F) تبلغ 233.142، مما يدل على قوة النموذج في تفسير العلاقة بين المتغيرات بفعالية. مستوى الدلالة (Sig) المسجل هو 0.000، وهو أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq$ 0.05)المعتمد في الدراسة، مما يعني أن النتائج ليست ناتجة عن الصدفة وأن النموذج صالح للتنبؤ بتأثير التدقيق الخارجي على بعد الوقاية.

بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية (H0) التي تنفي وجود تأثير معنوي لدور التدقيق الخارجي في بعد الوقاية، وبدلا من ذلك، نقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في بعد الوقاية، هذه النتيجة تعزز الثقة في النموذج المستخدم وتشير إلى أن التدقيق الخارجي له تأثير إيجابي وملموس في تعزيز عمليات الوقاية من الفساد المالي.

جدول رقم (2-42): نتائج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثالثة B

الفرضية الفرعية **الثالثة** B	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
الثابت	0.364	0.236		1.543	0.124
التدقيق الخارجي	0.901	0.059	0.688	15.269	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه الذي يعرض نتائج الانحدار البسيط لاختبار وجود أثر ذو دلالة إحصائية لدور التدقيق الخارجي في بعد الوقاية في القطاع العام والخاص في الجزائر، نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية (Sig)للثابت هي 0.124، مما يدل على أنها ليست ذات دلالة إحصائية، في المقابل، قيمة الدلالة الإحصائية لمعامل التدقيق الخارجي هي 0.000، مما يدل على أن المتغير ذو دلالة إحصائية حيث إن هذه القيم أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة.($\alpha \leq 0.05$)

عدم دلالة الثابت إحصائيا يعني أن تأثير الثابت ليس مهما في تفسير المتغير التابع عندما تكون جميع المتغيرات المستقلة تساوي صفرا، ببساطة، هذا يشير إلى أن القيمة الأساسية لبعد الوقاية دون تأثير التدقيق الخارجي لا تكون معنوية ومع ذلك، هذا لا يؤثر على دلالة وتأثير التدقيق الخارجي، الذي يظهر تأثيرا قويا وإيجابيا في النموذج.

وبالتالي، فإن المعادلة المقدرة للانحدار وفقا للجدول هي:

$$\hat{Y}3 = 0.364 + 0.901\ X$$

هذا النموذج يفسر بأنه إذا زاد التدقيق الخارجي (X) بوحدة واحدة، فإن بعد الوقاية يتحسن بمقدار 0.901 وحدة، بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية التي تنفي وجود تأثير معنوي لدور التدقيق الخارجي في بعد الوقاية، ونقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود تأثير ذودلالة إحصائية.

✓ **اختبار الفرضية الرئيسية الثانية :**

- **نص الفرضية الرئيسيةالثانية:H_0** لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتدقيق الخارجي على أبعاد الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر (الاكتشاف، المنع والتبليغ، الوقاية) عند مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$)

في اختبار هذه الفرضية الرئيسية، سنعتمد على تحليل التباين المتعدد(MANOVA) ، والذي يستخدم أربع إحصائيات رئيسية لاختبار الفروق بين المجموعات. كل إحصائية لديها طريقة مختلفة لحساب الاختلافات بين المجموعات وتقييم الدلالة الإحصائية:

- **Trace de Pillai (Pillais Trace) :**

تعد هذه الإحصائية الأكثر تحفظا بين الإحصائيات الأربع، حيث تحسب مجموع الفروقات التي يمكن تفسيرها بواسطة النموذج حيث كلما كانت قيمتها أكبر، كانت الفروق بين المجموعات أكثر وضوحا.

- **Lambda de Wilks(Wilks Lambda) :**

تعتبر هذه الإحصائية الأكثر شيوعا فيMANOVA ، وتقيس نسبة التباين غير المفسر (داخل المجموعات) مقارنة بالتباين الكلي، حيث كلما كانت قيمة الإحصائية أصغر، كانت الفروق بين المجموعات أكبر، حيث أن القيمة القريبة من الصفر تشير إلى فروق كبيرة.

- **Trace de Hotelling (Hotellings Trace)**

تعتبر هذه الإحصائية أقل تحفظا منTrace de Pillai ، وتحسب مجموع مربعات التباين المفسر لكل متغير تابع، حيث كلما كانت قيمة الإحصائية أكبر، كانت الفروق بين المجموعات أكثر وضوحا.

- **Plus grande racine de Roy (Roys Largest Root)**

تعتبر هذه الإحصائية الأكثر حساسية لأكبر فرق بين المجموعات، حيث تستخدم أكبر قيمة ذاتية (Eigenvalue)من تحليل التباين، حيث كلما كانت قيمة الإحصائية أكبر، كانت الفروق بين المجموعات أكثر وضوحا.

بهذه الطريقة، يمكننا تقييم مدى تأثير التدقيق الخارجي على مختلف أبعاد الحد من الفساد المالي، وتحديد إذا ما كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات المختلفة.

جدول رقم (43): نتائج التباين المتعددMANOVA للفرضية الرئيسية الثانية

الأثر	القيمة	F	درجة الحرية للافتراض	درجة الحرية للخطأ	الدلالة (Sig)	مربع إيتا الجزئي (Eta-carré partiel)
الثابت						
Trace de Pillai	1.000	109102.955	3.000	153.000	0.000	1.000
Lambda de Wilks	0.000	109102.955	3.000	153.000	0.000	1.000
Trace de Hotelling	2139.274	109102.955	3.000	153.000	0.000	1.000
Plus grande racine de Roy	2139.274	109102.955	3.000	153.000	0.000	1.000
X						
Trace de Pillai	2.599	9.478	318.000	465.000	0.000	0.866
Lambda de Wilks	0.001	12.985	318.000	459.878	0.000	0.900
Trace de Hotelling	38.883	18.545	318.000	455.000	0.000	0.928
Plus grande racine de Roy	28.557	41.758	106.000	155.000	0.000	0.966

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج"SPSS V26".

من خلال الجدول أعلاه، يمكننا ملاحظة النتائج التالية:

- **إحصائيات الثابت:(Constante)**

Trace de Pillai، Lambda de Wilks، Trace de Hotelling، و Plus grande racine de Roy، جميعها تظهر قيمة F عالية جدا ودلالة إحصائية عند مستوى 0.000، مما يشير إلى أن الثابت له تأثير كبير ومهم إحصائيا.

- **إحصائيات المتغير المستقل:(X) التدقيق الخارجي:**

– **Trace de Pillai**:قيمة F = 9.478 ودلالة إحصائية عند 0.000، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية.

– **Lambda de Wilks**:قيمة F = 12.985 ودلالة إحصائية عند 0.000، مما يعكس فروقا معنوية كبيرة بين المجموعات.

– **Trace de Hotelling**:قيمة F = 18.545 ودلالة إحصائية عند 0.000، مما يؤكد على وجود فروق معنوية.

– **Plus grande racine de Roy**:قيمة F = 41.758 ودلالة إحصائية عند 0.000، مما يدل على أكبر تأثير بين المجموعات.

بناء على النتائج المستخرجة من تحليل التباين المتعدد(MANOVA) ، نلاحظ أن جميع الإحصائيات المستخدمة تظهر دلالات إحصائية عالية(Sig = 0.000) ، مما يعني وجود فروق معنوية بين تأثير التدقيق الخارجي وأبعاد الحد من الفساد المالي (الاكتشاف، المنع والتبليغ، الوقاية) وهذا يدل على أن التدقيق الخارجي له تأثير كبير ومهم في تحسين جوانب الوقاية، الكشف، والتبليغ عن الفساد المالي في الجزائر.

– **مربع إيتا الجزئي:(Partial Eta Squared)**

قيم مربع إيتا الجزئي المرتفعة (بين 0.866 و0.966) تشير إلى أن نسبة كبيرة من التباين في أبعاد الحد من الفساد المالي يمكن تفسيرها بواسطة التدقيق الخارجي، مما يعزز من أهمية هذا المتغير المستقل في النموذج.

بناء على هذه النتائج، يمكننا رفض الفرضية الصفرية (H0) التي تنفي وجود تأثير معنوي للتدقيق الخارجي على أبعاد الحد من الفساد المالي، وقبول الفرضية البديلة التي تؤكد وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي.

هذه النتائج تعزز الفكرة أن التدقيق الخارجي يلعب دورا حيويا في مكافحة الفساد المالي وتعزيز الشفافية والمساءلة في المؤسسات.

2-2- مناقشة النتائج

في هذا المطلب، سنقوم بمناقشة النتائج التي تم التوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي، مع التركيز على تفسير هذه النتائج في ضوء الفرضيات الموضوعة والأدبيات السابقة حيثيهدف هذاالجزء إلى فهم أعمق للعوامل المؤثرة على دور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر.

2-2-1. مناقشة عينة الدراسة

فيما يأتي، سنناقش نتائج الدراسة ونستكشف الاستنتاجات والملاحظات الهامة التي تمّ التوصّل إليها من خلال تحليل البيانات وتفسيرها بشكل دقيق:

- **توزيع العينة حسب الجنس:**

الذكور: يمثلون 174 شخصا من إجمالي العينة، بنسبة 66.4% حيث يشير هذا التوزيع إلى أن الذكور يشكلون الأغلبية في العينة، مما قد يعكس تمثيلا فعليا للذكور في القطاعات المستهدفة بالدراسة أو يعبر عن خصائص هذه القطاعات.

الإناث: يمثلن 88 شخصا من إجمالي العينة، بنسبة 33.6%. تعكس هذه النسبة تمثيلا جيدا للإناث، مما يعزز شمولية الدراسة ويمكّن من تحليل التأثيرات وفقا للنوع الاجتماعي بشكل أكثر دقة.

- **توزيع العينة حسب الفئات العمرية:**

الفئة الأولى (من 20 إلى 29 سنة): تمثل هذه الفئة العمرية 4 أشخاص، بنسبة 1.5%، مما يشير إلى تمثيل ضئيل للشباب في بداية مسارهم المهني.

الفئة الثانية (من 30 إلى 39 سنة): تضم هذه الفئة 100 شخص، بنسبة 38.2%، يعكس هذا التوزيع تمثيلا قويا للأفراد في منتصف العمر الذين غالبا ما يكونون في ذروة مسيرتهم المهنية.

الفئة الثالثة (من 40 إلى 49 سنة): تضم هذه الفئة الأكبر في العينة 105 أشخاص، بنسبة 40.1%، تشير هذه النسبة إلى أن معظم المشاركين هم من الأفراد في قمة الخبرة المهنية.

الفئة الرابعة (من 50 إلى 59 سنة): تشمل هذه الفئة 53 شخصا، بنسبة 20.2%. يظهر هذا التوزيع تمثيلا معتبرا للأفراد في مراحل متقدمة من مسيرتهم المهنية، والذين قد يكون لديهم وجهات نظر ناضجة واستقرار مهني.

- **توزيع العينة حسب المؤهل العلمي:**

ليسانس: يمثل 132 فردا من العينة، بنسبة 50.4%، يعكس هذا أن نصف المشاركين تقريبا يحملون درجة ليسانس، مما يشير إلى توافر التعليم الجامعي الأساسي بين العديد من المحاسبين والخبراء المحاسبين والأكاديميين.

ماجستير: يشمل 83 شخصا، بنسبة 31.7%. يعكس هذا التمثيل الكبير للأفراد الحاصلين على درجة الماجستير، وهو أمر متوقع نظرا لمتطلبات الأكاديمية والمهنية في مجالات المحاسبة والتدقيق.

دكتوراه: تضم هذه الفئة 47 شخصا، بنسبة 17.9%، يعكس هذا أن عددا من المشاركين يحملون أعلى الدرجات الأكاديمية، مما يضمن وجود آراء من الأفراد ذوي المعرفة العميقة والخبرة الواسعة.

- **توزيع العينة حسب الوظيفة:**

خبير محاسب: يمثلون 77 فردا من العينة، بنسبة 29.4%، يشير هذا إلى أن ما يقرب من ثلث المشاركين هم خبراء محاسبين، وهو أمر منطقي بالنظر إلى دورهم الرئيسي في عمليات التدقيق والمحاسبة.

أكاديمي: يشمل 38 شخصا، بنسبة 14.5%، يعكس هذا تمثيلا معقولا للأكاديميين الذين يشاركون في البحث والتدريس في مجالات المحاسبة والتدقيق، مما يضيف بعدا نظريا وتحليليا للدراسة.

محاسب: تضم هذه الفئة 22 شخصا، بنسبة 8.4%، على الرغم من أن هذه الفئة هي الأقل تمثيلا، فإن وجودهم ضروري لفهم تأثير التدقيق الخارجي من منظور المحاسبين العمليين.

محافظ حسابات: يمثلون 125 فردا، بنسبة 47.7%، هذه الفئة هي الأكبر في العينة، مما يعكس الأهمية الكبيرة لدور محافظي الحسابات في عمليات التدقيق والمراجعة المالية.

- **توزيع العينة حسب الأقدمية في مجال التدقيق الخارجي:**

أقل من 5 سنوات: يمثلون 22 شخصا، بنسبة 8.4%، يشير هذا إلى وجود عدد قليل من المشاركين الذين لديهم خبرة محدودة في مجال التدقيق الخارجي.

من 5 إلى 15 سنة: تشمل هذه الفئة 120 شخصا، بنسبة 45.8%، يعكس هذا تمثيلا كبيرا للأفراد ذوي الخبرة المتوسطة في التدقيق الخارجي، ويعتبرون في منتصف مسيرتهم المهنية.

من 15 إلى 25 سنة: تضم هذه الفئة 114 شخصا، بنسبة 43.5%، يشير هذا إلى وجود عدد كبير من المشاركين ذوي الخبرة الطويلة في مجال التدقيق الخارجي.

أكثر من 25 سنة: يمثلون 6 أشخاص فقط، بنسبة 2.3%. يعكس هذا تمثيلا ضئيلا للأفراد ذوي الخبرة الطويلة جدا، والذين يعتبرون خبراء متمرسين في هذا المجال.

❖من خلال تحليل توزيع العينة، يمكن استخلاص عدة استنتاجات:

- التوازن بين الجنسين: التوزيع المتوازن نسبيا بين الذكور والإناث يعزز من شمولية الدراسة ويمكن من فهم تأثيرات التدقيق الخارجي على كل من الجنسين.

- التوزيع العمري: يمثل التوزيع العمري تنوعا جيدا بين مختلف مراحل الحياة المهنية، مما يتيح فهم تأثيرات التدقيق الخارجي على مختلف الفئات العمرية.

- المستوى التعليمي: يعكس التوزيع حسب المؤهل العلمي توافر الخبرة والمعرفة العميقة بين المشاركين، مما يعزز من مصداقية النتائج المستخلصة.

- الوظائف: تنوع الأدوار الوظيفية بين المشاركين يوفر نظرة شاملة على تأثير التدقيق الخارجي من مختلف الزوايا المهنية.

- الأقدمية في مجال التدقيق: يتيح التوزيع حسب الأقدمية فهما أعمق لتأثير الخبرة العملية على فعالية التدقيق الخارجي ودوره في الحد من الفساد المالي.

2-2-2. مناقشة نتائج متغيرات الدراسة

فيما يأتي، سنناقش نتائج الدراسة ونستعرض الاستنتاجات والملاحظات الهامة التي تم التوصل إليها من خلال تحليل البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة وتفسيرها بشكل دقيق:

أ- المتغير المستقل: التدقيق الخارجي

✓ **الكفاءة والخبرة:**

تعكس النتائج المستخلصة من التحليل الوصفي للكفاءة والخبرة في مجال التدقيق الخارجي رؤى مهمة حول تقييمات وآراء أفراد العينة، مبرزة الاهتمام الواضح بالدقة في التقارير والالتزام بالمعايير المهنية بالإضافة إلى استخدام التكنولوجيا المتقدمة، حيث يرى الأفراد أن هذه العناصر ليست فقط ضرورية لتحقيق التميز في

مجال التدقيق الخارجي، ولكنها تعزز أيضا قدرتهم على التعامل مع التحديات المعقدة وتقديم خدمات بجودة عالية مما يبرز الحاجة المستمرة للتدريب والتطوير المهني الذي يمكن أن يمكّن المدققين من مواكبة التغييرات المستمرة في المعايير والتكنولوجيات في هذا المجال الحيوي.

✓ **الاستقلالية والموضوعية:**

تظهر النتائج التزام المدققين بأعلى معايير النزاهة والاحترافية، ويعكس ذلك أن المدققين يولون أهمية كبيرة للاستقلالية والموضوعية في عملهم مما يعزز ثقة الجهات المعنية بنتائج التدقيق، الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية يساهم في الحفاظ على نزاهة العملية التدقيقية ويضمن دقة وشفافية المعلومات المالية، مما يبرز أهمية التدريب المستمر والتطوير المهني لضمان بقاء المدققين على دراية بأحدث المعايير والتقنيات.

✓ **الشفافية والمساءلة:**

تعكس النتائج المستخلصة من التحليل الوصفي للشفافية والمساءلة رؤى مهمة حول تقييمات وآراء أفراد العينة، مبرزة الاهتمام الواضح بدقة الإفصاح وجودة التقارير، بالإضافة إلى سرعة الاستجابة وفعالية الرقابة المالية، و يرى الأفراد أن الشفافية والمساءلة هي عناصر حاسمة لتحقيق التميز في مجال التدقيق الخارجي، وأن تعزيز هذه القيم يمكن أن يعزز من الثقة في العمليات التدقيقية ويضمن تقديم خدمات عالية الجودة.

✓ **الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر:**

تعكس النتائج المستخلصة من التحليل الوصفي للرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر رؤى مهمة حول تقييمات وآراء أفراد العينة، مبرزة الاهتمام بدقة الرقابة وجودة الإجراءات الرقابية، بالإضافة إلى الحرص على تقديم توصيات فعّالة لتحسين النظم، حيث يرى الأفراد أن هذه العناصر ليست فقط ضرورية لتحقيق التميز في مجال التدقيق الخارجي، ولكنها تعزز أيضا قدرتهم على التعامل مع التحديات المعقدة وتقديم خدمات بجودة عالية، مما يجعل تطوير نظم الرقابة الداخلية وتحسين إجراءات مراقبة المخاطر من الأولويات لضمان نزاهة وشفافية العمليات المالية.

ب- المتغير التابع: الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص في الجزائر

✓ **الإكتشاف:**

تعكس النتائج المستخلصة من التحليل الوصفي لبعد الاكتشاف رؤى مهمة حول تقييمات وآراء أفراد العينة، مبرزة الاهتمام الكبير بجمع المعلومات من مصادر متعددة واستخدام التقنيات المتقدمة للكشف عن الفساد، تظهر النتائج أيضا أهمية السرعة والدقة في التعرف على الأنماط المشبوهة وتضمين تفاصيل دقيقة عن حالات الفساد المكتشفة في التقارير، وعلى الرغم من ذلك، تشير النتائج إلى وجود حاجة ملحة لتقديم تدريب مستمر للمدققين على استخدام أحدث الأساليب لاكتشاف الفساد مما يعزز من قدرتهم على التعامل مع التحديات المعقدة وتقديم خدمات بجودة عالية.

✓ **المنع والتبليغ:**

تعكس النتائج المستخلصة من التحليل الوصفي لبعد المنع والتبليغ رؤى مهمة حول تقييمات وآراء أفراد العينة، مبرزة الاهتمام الكبير بتبليغ الجهات المختصة عن حالات الفساد، وتعزيز الوعي والتدريب على التعامل مع الفساد، وضمان استجابة الشركات للتبليغات واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الحالات المكتشفة، تظهر النتائج أيضا أهمية تنفيذ الإجراءات الوقائية لمنع تكرار حالات الفساد والمشاركة في تطوير السياسات الداخلية لتقوية الأنظمة ضد الفساد.

✓ **الوقاية:**

تعكس النتائج المستخلصة من التحليل الوصفي لبعد الوقاية رؤى مهمة حول تقييمات وآراء أفراد العينة، مبرزة الاهتمام الكبير بتحسين الأنظمة الداخلية وتعزيز الرقابة الذاتية، وتطوير نظم أكثر شفافية وأقل عرضة للفساد، تظهر النتائج أهمية وجود آليات للإنذار المبكر وقنوات آمنة للتبليغ عن الانحرافات، وتشجيع الممارسات الأخلاقية وتفعيل سياسات مكافحة الرشوة، مما يعزز قدرة المدققين على الوقاية من الفساد وتقديم خدمات بجودة عالية.

2-2-3. مناقشة نتائج الفرضيات

فيما يأتي، سنناقش نتائج الدراسة ونستعرض الاستنتاجات والملاحظات الهامة التي تم التوصل إليها من خلال تحليل البيانات المتعلقة بفرضيات الدراسة وتفسيرها بشكل دقيق:

✓ **الفرضية الفرعية الأولى:A**

التحليل أظهر أن هناك علاقة طردية متوسطة بين الكفاءة والخبرة والحد من الفساد المالي، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.627، ووضح معامل التحديد أن 39.3% من التغيرات في الحد من الفساد المالي يمكن تفسيرها بالكفاءة والخبرة، رفضت الفرضية الصفرية، مما يؤكد تأثير الكفاءة والخبرة في مكافحة الفساد المالي.

✓ **الفرضية الفرعية الثانية:A**

النتائج بينت أن هناك علاقة طردية ضعيفة إلى متوسطة بين الاستقلالية والموضوعية والحد من الفساد المالي، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.331، وقد أظهر معامل التحديد أن 10.9% من التغيرات يمكن تفسيرها بالاستقلالية والموضوعية، رفضت الفرضية الصفرية، مما يعزز من دور الاستقلالية والموضوعية في مكافحة الفساد المالي.

✓ **الفرضية الفرعية الثالثة:A**

أظهرت النتائج أن هناك علاقة طردية قوية بين الشفافية والمساءلة والحد من الفساد المالي، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.751، وأوضح معامل التحديد أن 56.4% من التغيرات يمكن تفسيرها بالشفافية والمساءلة، رفضت الفرضية الصفرية، مما يشير إلى الأهمية الكبيرة للشفافية والمساءلة في الحد من الفساد المالي.

✓ **الفرضية الفرعية الرابعة:A**

بينت النتائج أن هناك علاقة طردية قوية بين الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر والحد من الفساد المالي، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.661، وأوضح معامل التحديد أن 43.6% من التغيرات يمكن تفسيرها بالرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر، رفضت الفرضية الصفرية، مما يبرز أهمية الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر في تعزيز الشفافية والنزاهة.

✓ **الفرضية الرئيسية الأولى:**

النتائج أظهرت أن هناك علاقة طردية قوية بين التدقيق الخارجي والحد من الفساد المالي، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.717، وأوضح معامل التحديد أن 51.4% من التغيرات في الحد من الفساد المالي يمكن تفسيرها بالتدقيق الخارجي، رفضت الفرضية الصفرية، مما يعزز من أهمية التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد المالي.

✓ **الفرضية الفرعية الأولى:B**

التحليل أظهر أن هناك علاقة طردية متوسطة بين التدقيق الخارجي وبعد الاكتشاف، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.695، وقد أظهر معامل التحديد أن 48.3% من التغيرات في بعد الاكتشاف يمكن تفسيرها بالتدقيق الخارجي، رفضت الفرضية الصفرية، مما يعزز من دور التدقيق الخارجي في كشف حالات الفساد المالي.

✓ **الفرضية الفرعية الثانية:B**

النتائج بينت أن هناك علاقة طردية متوسطة بين التدقيق الخارجي وبعد المنع والتبليغ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.556. وأوضح معامل التحديد أن 30.9% من التغيرات في بعد المنع والتبليغ يمكن تفسيرها بالتدقيق الخارجي، رفضت الفرضية الصفرية، مما يعزز من دور التدقيق الخارجي في منع الفساد والتبليغ عنه.

✓ **الفرضية الفرعية الثالثة:B**

النتائج أظهرت أن هناك علاقة طردية متوسطة إلى قوية بين التدقيق الخارجي وبعد الوقاية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.688. وأوضح معامل التحديد أن 47.3% من التغيرات في بعد الوقاية يمكن تفسيرها بالتدقيق الخارجي، رفضت الفرضية الصفرية، مما يعزز من دور التدقيق الخارجي في الوقاية من الفساد المالي.

✓ **الفرضية الرئيسية الثانية:**

تحليل التباين المتعدد (MANOVA) أظهر دلالات إحصائية عالية في جميع الإحصائيات المستخدمة (Trace de Pillai، Lambda de Wilks، Trace de Hotelling، Plus grande racine de Roy)، مما يعني وجود فروق معنوية بين تأثير التدقيق الخارجي وأبعاد الحد من الفساد المالي (الاكتشاف، المنع والتبليغ، الوقاية)، رفضت الفرضية الصفرية، مما يشير إلى أن التدقيق الخارجي له تأثير كبير ومهم في تحسين جوانب الوقاية، الكشف، والتبليغ عن الفساد المالي.

2-2-4.بشكل عام أظهرت النتائج:

أ- الكفاءة والخبرة لدى المدققين تعزز قدرتهم على كشف حالات الفساد والتعامل معها بفعالية، هذه النتائج تشير إلى ضرورة الاستثمار المستمر في تطوير مهارات المدققين وتعزيز معرفتهم بأحدث الأساليب والتقنيات في مجال التدقيق.

ب- الاستقلالية والموضوعية تعدان من الركائز الأساسية لضمان نزاهة عملية التدقيق، حيث أظهرت النتائج أن المدققين الذين يتمتعون بالاستقلالية والموضوعية لديهم قدرة أكبر على تحديد حالات الفساد والإبلاغ عنها دون تأثر بالضغوط الخارجية.

ت- الشفافية والمساءلة تعزز من ثقة الجمهور والمؤسسات في عملية التدقيق، مما يساهم في خلق بيئة عمل أكثر نزاهة وفعالية، النتائج تشير إلى أن المؤسسات التي تعتمد سياسات شفافة ومسؤولة تكون أقل عرضة لممارسات الفساد.

ث- الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر يقدمان آليات فعالة للوقاية من الفساد، من خلال تحديد المخاطر المحتملة ومعالجتها قبل أن تتفاقم، النتائج تؤكد أن وجود نظم رقابية قوية يحد بشكل كبير من فرص الفساد المالي.

ج- تحليل التباين المتعدد (MANOVA) أظهر دلالات إحصائية قوية على أن التدقيق الخارجي يؤثر بشكل جوهري على جميع أبعاد الحد من الفساد المالي، هذا التأثير الشامل يؤكد على أهمية الدور الاستراتيجي للتدقيق الخارجي في تعزيز النزاهة والشفافية في المؤسسات.

في ختام هذه الدراسة، يمكننا الاستنتاج بثقة أن التدقيق الخارجي يلعب دورا حاسما وأساسيا في مكافحة الفساد المالي في الجزائر، حيث ان النتائج المستخلصة من التحليلات الإحصائية توضح بجلاء أن الكفاءة والخبرة، الاستقلالية والموضوعية، الشفافية والمساءلة، وأيضا الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر، تساهم جميعها بشكل ملحوظ في الحد من الفساد المالي، هذه العوامل لا تعمل بمعزل، بل تتكامل لتعزيز بيئة تدقيق قوية وفعالة.

خلاصة الفصل

بنهاية هذا الفصل ومن خلال نتائج الدراسة الميدانية، يمكن استنتاج أن التدقيق الخارجي يلعب دورا أساسيا في الحد من الفساد المالي في الجزائر حيث أظهرت النتائج أن ممارسات التدقيق الخارجي تعزز الكفاءة والخبرة، الاستقلالية والموضوعية، الشفافية والمساءلة، بالإضافة إلى الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر.

تحسّن الكفاءة والخبرة قدرة المؤسسات على كشف الفساد والتعامل معه بفعالية، بينما تعزز الاستقلالية والموضوعية نزاهة العمليات التدقيقية، تسهم الشفافية والمساءلة في تعزيز ثقة الجمهور، وتساعد نظم الرقابة القوية في الوقاية من الفساد قبل حدوثه.

تحليل التباين المتعدد (MANOVA) أكد أن التدقيق الخارجي له تأثير كبير على جميع أبعاد الحد من الفساد المالي وبناء على هذه النتائج، يتعين تعزيز التدقيق الخارجي لتطوير بيئة عمل نزيهة وشفافة تسهم بفعالية في مكافحة الفساد المالي وتحقيق استدامة النزاهة في المؤسسات.

الخاتمة

الخاتمة

شهد العالم في الآونة الأخيرة عدداً من التغيرات، خاصة في المجال الاقتصادي، وبالتحديد في المؤسسات الاقتصادية التي يملكها أفراد أو عائلات ويديرها شخص واحد،لقد أصبحت شركات ومؤسسات عملاقة ذات رؤوس أموال ضخمة موزعة على العديد من المساهمين وحصلت على صفة الشركات المساهمة، ومن غير المنطقي أن كل هؤلاء المساهمين يتدخلون في إدارة أموالهم، فانفصلت الملكية عن الإدارة والتسيير ، وحدثت فجوة بينهما، وكان لا بد من إيجاد طريقة وآلية لحماية المساهمين في الأموال وتنظيم عمل الإدارة ،و تمثلت هذه الوسيلة في مهنة التدقيق ، حيث يعتبر التدقيق الخارجي تدقيقا مستقلا و محايدا بغرض إبداء رأي محايد حول موثوقية ومصداقية القوائم المالية للأطراف المعنية.

ولكي يتمكن المدقق الخارجي من القيام بمهامه بكفاءة وفعالية، فإنه يصبح واجبا عليه ضرورة القيام بتخطيط عملية التدقيق وتنفيذ إجراءاتها وتقويم نتائجها بطريقة سليمة، بما يكفل له استخلاص نتائج ذات دقة ومصداقية، والتي يمكنه على أساسها بناء رأي سليم ومحايد بشأن القوائم المالية. ولضمان تحقيق أهداف التدقيق الخارجي، يجب أن يتم حسب معايير متفق عليها، حيث تعتبر معايير التدقيق الخارجي من أهم الأدوات التي يستند إليها المدقق الخارجي أثناء قيامه بمهامه، بحيث تكون هذه المعايير كافية لضبط الممارسة الميدانية للعملية، وفي ظل تزايد الطلب على خدمات التدقيق الخارجي أصبح من الضروري القيام به بأعلى قدر ممكن من المصداقية حتى يكون قادر على تلبية متطلبات مستخدميه.

ونتيجة لما سبق يعتبر التدقيق الخارجي أداة حيوية لضمان الشفافية والمساءلة في المؤسسات المالية والاقتصادية. يعمل المدققون الخارجيون على فحص السجلات المالية والتحقق من صحتها ونزاهتها، مما يساهم في الكشف عن أي مخالفات أو تلاعبات مالية محتملة. يساعد هذا النوع من التدقيق في تعزيز الثقة بين المستثمرين وأصحاب المصلحة، ويعزز من مناخ الأعمال النزيه والمستدام.

فيما يتعلق بالفساد المالي، يُعَد التدقيق الخارجي أداة فعّالة للكشف عن الفساد والحد منه، من خلال التحليل الدقيق والتفتيش المستمر، يمكن للمدققين الخارجيين التعرف على الأنماط غير العادية والتصرفات المشبوهة التي قد تشير إلى وجود فساد مالي، بالإضافة إلى ذلك، يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز ثقافة النزاهة والشفافية داخل المؤسسات، مما يقلل من فرص حدوث الفساد.

وعلى الرغم من الأهمية الكبيرة للتدقيق الخارجي في مكافحة الفساد المالي، إلا أن نجاحه يعتمد بشكل كبير على استقلالية المدققين ونزاهتهم، بالإضافة إلى التزام المؤسسات بالتوصيات والتحسينات التي

يقترحها المدققون. كما يتطلب أيضاً إطارًا قانونيًا وتنظيميًا قويًا يدعم عمليات التدقيق ويوفر الحماية اللازمة للمدققين.

ختامًا، يُعتبر التدقيق الخارجي أداة أساسية في تعزيز الشفافية والمساءلة والحد من الفساد المالي. من خلال تطبيق ممارسات تدقيق فعالة ومستقلة، يمكن تحقيق تحسينات مستدامة في النظم المالية والإدارية، مما يؤدي في النهاية إلى بيئة أعمال أكثر نزاهة وموثوقية.

خلال الدراسة، تم استكشاف العلاقات المختلفة بين ممارسات التدقيق الخارجي وعوامل الكفاءة والخبرة، الاستقلالية والموضوعية، الشفافية والمساءلة، والرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر وأظهرت النتائج تأثيرًا إيجابيًا كبيرًا لهذه العوامل على الحد من الفساد المالي.

وفي هذا السياق، نستعرض فيما يأتي نتائج الدراسة، اختبار الفرضيات والتوصيات المستندة إليها، إلى جانب استعراض الآفاق المستقبلية لهذا البحث:

✓ **النتائج**

الكفاءة والخبرة: تلعب دورًا كبيرًا في كشف الفساد المالي، حيث أظهرت النتائج أن هناك علاقة إيجابية بين الكفاءة والخبرة والحد من الفساد المالي من خلال:

- الالتزام الصارم بالمعايير المهنية هو أساس الأداء الاحترافي والفعال في مجال التدقيق الخارجي؛
- أهمية التطوير المستمر للمهارات كعامل حاسم للبقاء فعالين ومنافسين في مجال التدقيق؛
- استخدم التكنولوجيا الحديثة والأساليب المتطورة بفعالية لزيادة كفاءة التدقيق و ان الابتكارات التكنولوجية ليست فقط تعزز الكفاءة ولكنها تعزز دقة وشفافية لعمليات التدقيق.

الاستقلالية والموضوعية: تساهم في تعزيز نزاهة العملية التدقيقية، حيث كانت العلاقة إيجابية متوسطة بين الاستقلالية والموضوعية والحد من الفساد المالي من خلال:

- الالتزام بالأخلاقيات المهنية كأساس للحفاظ على استقلالية المدقق وموضوعيته؛
- أهمية تجنب تضارب المصالح لضمان النزاهة والاستقلال في عمل المدقق؛
- التزام المدققين بالدقة والسرعة في تقديم التقارير للحفاظ على الشفافية؛
- التزام المدققين بتطبيق منهجيات دقيقة ومحايدة في عملهم.

الشفافية والمساءلة: تساهم بشكل كبير في تعزيز ثقة الجمهور وتقليل الفساد المالي، حيث أظهرت النتائج علاقة قوية بين الشفافية والمساءلة والحد من الفساد المالي من خلال:

- تقارير التدقيق التي يتم اعدادها تتضمن توصيات تعزز من الشفافية والمساءلة؛
- التزام المدققين بتقديم توصيات تعزز من الشفافية وتضمن المساءلة في جميع تقاريرهم؛
- أهمية التحليل الدقيق في تقارير التدقيق لتقييم الأداء المالي والإداري؛
- الالتزم بالإفصاح الكامل في كل التقارير المنجزة.

الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر: تساعد في الوقاية من الفساد المالي، حيث أظهرت النتائج أن نظم الرقابة القوية لها تأثير كبير في الحد من الفساد المالي من خلال:

- أن المدقق الخارجي قادر على أهمية تحديد ومعالجة الثغرات بدقة لضمان فعالية الرقابة الداخلية؛
- التقدير العالي لتقارير التدقيق التي توفر تحليلات مفيدة لتحسين النظم الرقابية؛
- أهمية التقييم الدقيق للسياسات الداخلية والحاجة للتناسق مع المعايير العامة.
- الأهمية التي يوليها المدققون لتوفير توصيات بناءة تسهم في تحسين الأمان والفعالية.
- يولي المدققون أهمية كبيرة لجمع المعلومات من مصادر متنوعة لضمان دقة واكتمال النتائج.

التأثير للتدقيق الخارجي بأبعاده على الفساد المالي بأبعاده

حيث أثبت تحليل التباين المتعدد (MANOVA) أن التدقيق الخارجي بأبعاده له تأثير كبير على جميع أبعاد الفساد المالي (الاكتشاف، المنع والتبليغ، الوقاية) .

الاكتشاف الفساد المالي : يساهم التدقيق الخارجي في اكتشاف الفساد المالي حيث أظهرت النتائج ان:

- التزام المدققين بتضمين تفاصيل دقيقة عن حالات الفساد المكتشفة في تقاريرهم؛
- أهمية السرعة والدقة في التعرف على الأنماط و السلوكيات المشبوهة والتعامل معها فورًا؛
- تقدير المدققين لأهمية التقنيات المتقدمة في الكشف المبكر عن المخالفات؛
- فعالية المدققين في اكتشاف حالات الفساد والتلاعب المالي؛
- التزام المدققين بمتابعة تنفيذ التوصيات المقدمة بشأن الحالات المكتشفة؛
- الحاجة ملحة لتقديم تدريب مستمر للمدققين على استخدام أحدث الأساليب لاكتشاف الفساد المالي.

المنع والتبليغ عن الفساد المالي توجد علاقة إيجابية بين التدقيق الخارجي بابعاده و منع و التبليغ من الفساد المالي من خلال:

- التزام المدققين بالتبليغ عن حالات الفساد المالي إلى الجهات القضائية المختصة، مما يعزز من فعالية عملية مكافحة الفساد المالي؛

- أهمية تعزيز الوعي بين الموظفين والإدارة وتدريبهم على التعامل مع الفساد المالي بفعالية؛
- حرص المدققين على ضمان استجابة الشركات للتبليغات واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الحالات المكتشفة؛
- استعداد المدققين لاتخاذ إجراءات تصحيحية فورية لمعالجة الفساد المالي المكتشف؛
- أهمية مشاركة المدققين في تطوير السياسات الداخلية لتقوية الأنظمة ضد الفساد المالي.

الوقاية من الفساد المالي : توجد علاقة إيجابية بين التدقيق الخارجي بابعاده و الوقاية من الفساد المالي من خلال:

- التزام المدققين بتقديم الدعم المستمر لتحسين الأنظمة الداخلية وتعزيز آليات الرقابة الذاتية كإجراء وقائي ضد الفساد المالي؛
- أن المدققين يرون أن التدقيق الخارجي يلعب دورًا حاسمًا في تطوير نظم أكثر شفافية وقادرة على الحد من الفسادالمالي؛
- أهمية وجود آليات للإنذار المبكر وقنوات آمنة للتبليغ عن الانحرافات كجزء من الوقاية؛
- المدققون الخارجيون يقدمون توصيات فعالة لتفعيل سياسات مكافحة الرشوة وتقليل فرصها؛
- التزام المدققون الخارجيون بتقديم إرشادات واضحة ضمن تقاريرهم لتجنب الفسادالمالي؛
- أستخدم تقنيات التدقيق المتقدمة للكشف المبكر لأي مخالفات مالية؛
- أهمية تشجيع المدققين على الممارسات الأخلاقية وتعزيز ثقافة المساءلة كجزء من الوقاية.

✓ **اختبار فرضيات الدراسة**

بعد اختبار الفرضيات تم التوصل للنتائج التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الكفاءة و الخبرة في الحد من الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).
- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الاستقلالية والموضوعية في الحد من الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).
- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الاستقلالية والموضوعية في الحد من الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

– يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

– يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر في الحد من الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

– يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

– يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

– يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي في بعد اكتشاف الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

– يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي في بعد المنع و التبليغ عن الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

– يوجد أثر ذو دلالة معنوية لدور التدقيق الخارجي في بعد الوقاية من الفساد المالي في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

– يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتدقيق الخارجي على الحد من الفساد المالي بأبعاده (الاكتشاف، المنع والتبليغ، الوقاية) في الجزائر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

✓ **التوصيات**

بناءً على نتائج النموذج، ينبغي على المؤسسات التركيز على تعزيز الشفافية والمساءلة كأولوية قصوى، وذلك من خلال تحسين السياسات والإجراءات التي تعزز الإفصاح والمحاسبة، وذلك بتبني التدقيق الخارجي كوسيلة لتعزيز الشفافية والمصداقية لمكافحة الفساد المالي، وعليه يجب التعاقد مع شركات تدقيق خارجية مستقلة لإجراء مراجعات دورية وشاملة للإجراءات المالية والإدارية والالتزام بالتوصيات التالية لتعزيز فعاليته في مكافحة الفساد المالي:

– تحسين السياسات والإجراءات لتعزيز الشفافية والمساءلة التي تعتبر من الركائز الأساسية لمكافحة الفساد المالي، وذلك بتحسين السياسات والإجراءات التي تعزز الإفصاح والمحاسبة، والتقليل من فرص المتاحة للفساد وزيادة الثقة في المؤسسات؛

– تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بما يساعد في اكتشاف ومنع الفساد المالي بشكل فعال، يجب أن تكون هذه الأنظمة شاملة وتغطي جميع جوانب العمليات المالية والإدارية، بما في ذلك أدوات محددة لكشف وتقييم مخاطر الفساد؛

– تعزيز استقلالية وموضوعية المدققين للقيام بعملهم دون تداخل في الأدوار والمسؤوليات، عن طريق سياسات واضحة تضمن هذه الاستقلالية وتمنع التداخلات المحتملة؛

– تنفيذ برامج تدريبية مستمرة لتطوير كفاءة المدققين و مهاراتهم ، مما يعزز من قدرتهم على اكتشاف ومنع الفساد المالي، يجب أن تكون هذه البرامج متجددة وتتناسب مع التحديات الحالية في مجال التدقيق؛

– إعداد مدونات سلوك لتوجيه سلوك المدققين واضحة ومفهومة و دقيقة لتوفر إطارا مرجعيا يوجه المدققين نحو الالتزام بالمعايير الأخلاقية والمهنية العالية؛

– تشجيع المشاركة المجتمعية من خلال حملات التوعية وتثقيف الجمهور حول أهمية الشفافية والمساءلة يعزز من الوعي المجتمعي ويشجع على المساهمة في مكافحة الفساد المالي، من خلال حملات التوعية وورش العمل المجتمعية؛

– إعلام الموظفين وأصحاب المصلحة بسياسات مكافحة الفساد بما ضمن فهمهم والالتزام بها، وذلك من خلال ورش العمل الدورية وحملات التوعية؛

– تفعيل نظام محدد للاستجابة للمخاطر المكتشفة لضمان التعامل الفوري والفعال مع حالات الفساد المالي. يجب أن يتضمن هذا النظام خطوات واضحة لتطبيق العقوبات واللجوء إلى الجهات القانونية عند الضرورة؛

– توفير قاعدة معلومات موثوقة لدعم أنشطة الرقابة الداخلية، و إنشاء نظام إلكتروني لإدارة الوثائق يشمل كافة السياسات والإجراءات والتقارير المتعلقة بالفساد يساهم في توفير قاعدة معلومات موثوقة تدعم أنشطة الرقابة الداخلية؛

– توثيق نتائج التدقيق لضمان الشفافية والمصداقية، فتوثيق كل خطوة من خطوات التدقيق والنتائج المحققة يعزز من الشفافية والمصداقية، و إعداد تقارير دورية تتضمن تفاصيل نتائج التدقيق الداخلي وتوجيه توصيات للإدارة العلي؛.

– تفعيل سياسة مكافحة فساد شاملة وواضحة بما يساهم في توحيد الجهود داخل المؤسسة لضمان الالتزام الكامل بها، وتغطية جميع جوانب العمل وتكون مفهومة لجميع الموظفين وأصحاب المصلحة.

– حشد كافة الأطراف وتفعيل دورها في سياسة مكافحة الفساد وتعزيز الالتزام الكامل بها في جميع المعاملات مع الموردين وشركاء الأعمال ومراقبة تنفيذهم لهذه السياسة بانتظام؛

– نشر الوعي بمخاطر الفساد المالي والتدريب المستمر بما يعزز من قدرة الموظفين على التعرف على الفساد المالي ورصده والاستجابة له بشكل سليم، يجب إنشاء قنوات اتصال مفتوحة بين الموظفين والإدارة لتسهيل الإبلاغ عن حالات الفساد المالي؛

– تنفيذ نظام الحوافز لتعزيز الالتزام بسياسة مكافحة الفساد وهو ما يشجع الموظفين على الالتزام بسياسة مكافحة الفساد. يمكن منح مكافآت للموظفين الذين يساهمون في كشف حالات الفساد أو تقديم اقتراحات لتحسين إجراءات مكافحة الفساد؛

– تشكيل لجنة داخلية متخصصة في التحقيق في قضايا الفساد المالي، تكون مسؤولة عن تطبيق العقوبات المناسبة وإبلاغ النتائج إلى الجهات المختصة، ويجب أن تكون هذه اللجنة مستقلة وتتمتع بالسلطات اللازمة للتحقيق في قضايا الفساد؛

– استخدام تقنيات حديثة لرصد ومراقبة مؤشرات الفساد المالي ومراقبة مؤشرات الفساد المالي بما يساعد في الكشف المبكر عن الأنشطة المشبوهة، ويمكن استخدام برامج مراقبة المعاملات المالية وإجراء عمليات تدقيق عشوائية على العمليات المالية.

✓ **آفاق الدراسة**

في ضوء النتائج المستخلصة من هذه الدراسة، تبرز أهمية استكشاف آفاق جديدة يمكن أن تدعم وتعمق فهمنا لدور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في القطاعين العام والخاص ، حيث يهدف هذا القسم إلى تقديم رؤية مستقبلية لما يمكن أن تكون عليه الدراسات المقبلة والتطورات المحتملة في هذا المجال، من بين هذه المواضيع نذكر :

– تحليل تأثير تقنيات التدقيق المتقدمة على كشف ومنع الفساد المالي.

- دراسة العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وتأثيرهما المشترك على النزاهة المالية.
- تقييم تأثير البيئة التنظيمية والثقافية على فعالية التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي.
- تحليل تأثير التدقيق الخارجي في القطاعات المختلفة لتحديد الفروقات القطاعية وتطوير استراتيجيات تدقيق متخصصة.
- دراسة تأثير التدقيق الخارجي على الأداء المالي للمؤسسات لفهم العلاقة بين التدقيق الخارجي وتحقيق الأداء المالي المستدام.
- إجراء دراسات مشابهة في مناطق أخرى من الجزائر أو في دول أخرى للمقارنة والتحقق من النتائج.
- توسيع عينة الدراسة لتشمل مؤسسات من مختلف الأحجام والقطاعات، لتعزيز تمثيلية النتائج.
- استكشاف دور التكنولوجيا الحديثة، مثل الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الضخمة، في تحسين عمليات التدقيق الخارجي واكتشاف الفساد المالي بشكل أكثر فعالية.
- دراسة تأثير السياسات والتشريعات الحكومية الجديدة المتعلقة بالشفافية والمساءلة على فعالية التدقيق الخارجي.
- استكشاف أفضل السبل لتطوير برامج تدريبية مستمرة للمدققين لتحسين كفاءاتهم ومهاراتهم في اكتشاف ومنع الفساد المالي.
- دراسة فعالية التعاون بين مختلف الجهات الرقابية والمؤسسات في مكافحة الفساد المالي، وتطوير نماذج تعاون فعالة.
- دراسة تأثير حملات التوعية وبرامج المشاركة المجتمعية في تعزيز الشفافية والمساءلة ودورها في دعم جهود التدقيق الخارجي.

قائمة المراجع

1. المراجع باللغة العربية:

✓ **الكتب:**

1. إبراهيم رسلان. (1997). الاتجاهات الحديثة في المراجعة. مصر: دار الثقافة العربية.

2. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (1998). إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق. عمان، المملكة الأردنية الهاشمية: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

3. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2005). إصدارات المعايير لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد. عمان، المملكة الأردنية الهاشمية: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

4. أحمد حلمي جمعة. (2012). التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق (المجلد 1). عمان، الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.

5. أحمد لطفي أمين السد. (2006). المراجعة بين النظرية والتطبيق. مصر: الدار الجامعية.

6. أحمد محمد زينل خوري. (2006). دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية موارد المنشأة. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر.

7. إدريس عبد السلام الشتيوي. (2008). المراجعة معايير وإجراءات. ليبيا: دار الكتب الوطنية.

8. بدر الدين علي الحاج. (2016). جرائم الفساد وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري. الأردن: دار الأيام للنشر والتوزيع.

9. بلقاسم سلاطنية، و أسامة حميدي. (2008). العنف والفقر في المجتمع الجزائري. مصر: دار الفجر للنشر والتوزيع.

10. بيضون فادية. (2013). الفساد أبرز الجرائم، الآثار والسبل المعالجة (المجلد 1). لبنان: منشورات الحلبي الحقوقية.

11. توفيق عبد الرحمن. (2006). منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة. مصر: مركز الخبرات المهنية للإدارة.

12. حسين القاضي، و حسين دحدوح. (1999). أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية. الأردن: مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة.

13. حماد، طارق عبد العال. (2004). موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية. مصر: الدار الجامعية.

14. خالد أمين عبد الله. (2004). علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية). عمان، الأردن: دار وائل للنشر.

15. سامي محمد الوقاد، و لؤي محمد وديان. (2010). تدقيق الحسابات. الأردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

16. صديقي مسعود، و محمد التهامي طواهر. (2005). المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

17. عبد الرحمن توفيق. (2004). منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي (المجلد 3). مصر: مركز الخبرات المهنية للإدارة.

18. عبد الفتاح محمد الصحن، و آخرون. (2007). أسس المراجعة الخارجية. مصر: المكتب الجامعي الحديث.

19. عبد الكريم علي الرمحي. (2002). تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية. دائرة المكتبة الوطنية.

20. عمر أقاسم. (2016). التدقيق الخارجي ومراقب الحسابات في الجزائر. الجزائر: دار الكتاب العربي للطباعة والنشر والتوزيع.

21. غادة شهير الشمراني. (بلا تاريخ). الشفافية والمساءلة في الدول العربية. الرياض: جامعة الملك سعود.

22. فضيل مصطفى يوسف شفاعمري. (2014). مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية. قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

23. فضيلة عاقلي. (2017). حاضرات في مقياس قانون مكافحة الفساد. باتنة: جامعة الحاج لخضر.

24. قايد نور الدين أحمد. (2015). التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية. الأردن: دار جنان للنشر.

25. محمد أحمد عبد السلام، و إبراهيم السيد. (2016). الفساد السياسي: آلياته، أشكاله، عوامله، الرقابة عليه. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع.

26. محمد السيد سرايا. (2007). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل. مصر: المكتب الجامعي الحديث.

27. محمد بوتين. (2008). المراجعة ومراقب الحسابات من النظرية إلى التطبيق (الإصدار 2). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

28. محمود شوقي عطا الله. (1983). مسؤولية المراجع: بحوث في المراجعة. مكتبة الشباب.

29. مصطفى عيسى خضير. (1996). المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات. المملكة العربية السعودية: مكتبة الملك فهد الوطنية.

30. منصور أحمد البديوي، و السيد شحاتة شحاتة. (2003). دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة. الإسكندرية: الدار الجامعية.

31. نواف محمد عباس الرماحي. (2009). مراجعة المعاملات المالية. الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.

32. الهادي التميمي. (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية. الأردن: دار وائل للنشر.

33. وليم توماس، و هنكي أمرسون. (2003). المراجعة بين النظرية والتطبيق. (أحمد حامد حجاج، و كمال الدين سعيد، المترجمون) مصر: دار المريخ.

✓ **المقالات:**

1.أحمد بن عيسى. (2015). الآليات القانونية الدولية والوطنية لمكافحة الفساد دراسة في ضوء اتفاقية الأمم المتحدة 2003 والقانون06/01. مجلة القانون والعلوم السياسية، 6، 112-156.

2.إيمان بوقصة. (2018). معضلة الفساد المالي في الجزائر. مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، 3(1), 352-364.

3.إيمان عميروش، و حسين بورغدة. (2015). مدى استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، 9(2), 206-225.

4.توفيق نجم بان. (2012). مدى اعتماد المدقق الخارجي على الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات. مجلة الاقتصادي الخليجي، 21، 265.

5.خالد الخطيب. (2009). القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث. مجلة العلوم الإنسانية، 16.

6.خالدي لزهر. (2021). دور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي. مجلة أبحاث كمية ونوعية في العلوم الاقتصادية والإدارية، 3(2), 7-25.

7.درويش عمار. (2017). فعالية المعايير الدولية للتدقيق في تحسين جودة ومهنة التدقيق في الجزائر. مجلة العلوم الاقتصادية، 13(14), 87-109.

8.علي حبيرش. (2015). الاقتصاد الموازي والفساد في الجزائر. مجلة الدراسات الاقتصادية، 18، 9281-292.

9.علي محمد موسى. (2013). إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع. المجلة الجامعة، 2(15).

10. عمرو سقا. (2013). مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة أكبيطر. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 29(2), 140-1152.

11. نجوم قمازي، و إيمان عميرش. (2023). معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، 239-258.

12. نخلة حراث، و عصمت محمد بن حمو. (2022). المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات. مجلة دفاتر بوادكس، 490-515.

✓ **الملتقيات:**

1.حمد براق، و آخرون. (2018). أهمية تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 الاستفادة من عمل خبير في الممارسة العملية لمهنة التدقيق بالجزائر. الملتقى الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية. جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر.

2.و حكيمة حليمي. (2012). حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري (ملتقى وطني). جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

3.يمينة عاتي. (2018). الملتقى الوطني الأول حول الفساد وتأثيره على التنمية الاقتصادية. الفساد الإداري والمالي: مفاهيمه، أسبابه، أشكاله وآثاره على التنمية الاقتصادية. قالمة: جامعة 8 ماي 1945.

✓ **الرسائل والأطروحات:**

1.الأخضر لقليطي. (2008). مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر (رسالة ماجستير). باتنة، قسم علوم التسيير، الجزائر.

2.إمنصوران سهيلة. (2006). الفساد الاقتصادي وإشكالية الحكم الراشد وعلاقتهما بالنمو الاقتصادي (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر.

3.باديس بو سعيود. (2015). مؤسسة مكافحة الفساد في الجزائر (رسالة ماجستير). تيزي وزو، قسم العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، الجزائر.

4.زينب جمعة. (2011). التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

5.عبد العالي. (2013). الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر (أطروحة دكتوراه). جامعة بسكرة، الجزائر.

6.عبدو مصطفى. (2008). تأثير الفساد السياسي في التنمية المستدامة (رسالة ماجستير). كلية الحقوق، جامعة باتنة، الجزائر.

7.لويزة نجار. (2014). التصدي المؤسساتي والجزائي لظاهرة الفساد في التشريع الجزائري (أطروحة دكتوراه). جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر.

8.محمد بوسماحة. (2002). معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر (رسالة ماجستير). كلية علوم التسيير، الجزائر.

9.مليكة بكوش. (2013). جريمة الاختلاس في ظل قانون الوقاية من الفساد ومكافحته (رسالة ماجستير). قسم القانون الخاص، جامعة وهران، الجزائر.

✓ **التقارير:**

1.. المجلس الوطني للمحاسبة (2016) .(CNC). مقرر 002 المؤرخ في 2016/04/11، يتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية. Retrieved from http://www.cnc.dz/reglement.asp

2.المجلس الوطني للمحاسبة (2016) .(CNC). مقرر 002 المؤرخ في 04-02-2016 المتضمن المعايير التالية: Retrieved from https://cn-onec.dz/index.php/2016-02-07-08-24-31/lois-decrets-arretes-et-avis-cnccirculaires-decisions/download/15-les-normes-algeriennes-d-audit/41-normes-algeriennes-d-audit-230-501-530-540.580-560-505-210

3.المجلس الوطني للمحاسبة (2016) .(CNC). مقرر 150 المؤرخ في 11-10-2016 المتضمن المعايير التالية: Retrieved from https://cn-onec.dz/index.php/2016-02-07-08-24-31/lois-decrets-arretes-et-avis-cnccirculaires-decisions/download/15-les-normes-algeriennes-d-audit/41-normes-algeriennes-d-audit-230-501-530-540.700-510-500-300

4.المجلس الوطني للمحاسبة (2017) .(CNC). مقرر 23 المؤرخ في 15-03-2017 المتضمن المعايير التالية: Retrieved from https://cn-onec.dz/index.php/component/jdownloads/send/15-les-normes-algeriennes-d-audit/34-normes-algeriennes-d-audit-520-570-610-620?Itemid=0.620-610-570-520

5.المجلس الوطني للمحاسبة (2018) .(CNC). مقرر 77 المؤرخ في 24-09-2018 المتضمن المعايير التالية: Retrieved from https://cn-onec.dz/index.php/2016-02-07-08-24-31/lois-decrets-arretes-et-avis-cnccirculaires-decisions/download/15-les-normes-algeriennes-d-audit/41-normes-algeriennes-d-audit-230-501-530-540.540-530-501-230

✓ **القوانين والمراسيم التنفيذية:**

1. وزارة المالية. (1945). الأمر رقم 45 – 2138 من القانون الفرنسي المؤرخ 1945/09/19. الجريدة الرسمية الجزائرية Retrieved from .

https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

2.وزارة المالية. (1969). الأمر 107/69 المؤرخ 31 ديسمبر 1969. الجريدة الرسمية الجزائرية . Retrieved from https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

3.وزارة المالية. (1970). المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/13. الجريدة الرسمية الجزائرية . Retrieved from https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

4.وزارة المالية. (1980). القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/10/30. الجريدة الرسمية الجزائرية . Retrieved from https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

5.وزارة المالية. (1991). القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27. الجريدة الرسمية الجزائرية . Retrieved from https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

6.وزارة المالية. (1992). المرسوم التنفيذي رقم 92-20 الصادر في 13 جانفي 1992. الجريدة الرسمية الجزائرية Retrieved from . https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

7.وزارة المالية. (1994). القرار مؤرخ في 07 نوفمبر 1994. الجريدة الرسمية الجزائرية Retrieved . from https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

8.وزارة المالية. (1996). المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15. الجريدة الرسمية الجزائرية Retrieved from . https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

9.وزارة المالية. (1996). المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25. الجريدة الرسمية الجزائرية Retrieved from . https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

10. وزارة المالية. (1996). المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30. الجريدة الرسمية الجزائرية Retrieved from .
https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

11. وزارة المالية. (1997). المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01. الجريدة الرسمية الجزائرية Retrieved from .
https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

12. وزارة المالية. (2006). المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 2006/06/04. الجريدة الرسمية الجزائرية Retrieved from .
https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

13. وزارة المالية. (2010). المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29. الجريدة الرسمية الجزائرية Retrieved from .
https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

14. وزارة المالية. (2013). المرسوم التنفيذي رقم 13-03 المؤرخ في 11 فيفري 2013. الجريدة الرسمية الجزائرية Retrieved from .
https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

15. وزارة المالية. (2017). المرسوم التنفيذي رقم 17-07 المؤرخ في 22 فبراير 2017. الجريدة الرسمية الجزائرية Retrieved from .
https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

16. وزارة المالية. (2019). المرسوم التنفيذي رقم 19-166 المؤرخ في 29 ماي 2019. الجريدة الرسمية الجزائرية Retrieved from .
https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm

17. وزارة المالية. (2021). المرسوم التنفيذي رقم 21-320 المؤرخ في 14 أوت 2021. الجريدة الرسمية الجزائرية Retrieved from .

https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm .2011

18. المجلس الوطني للمحاسبة .(2016) .(CNC) مقرر 002 المؤرخ في 2016/04/11، يتعلق بمعايير التدقيق الجزائرية.cn-onec.dz Retrieved from .

19. المجلس الوطني للمحاسبة .(2016) .(CNC) مقرر 002 المؤرخ في 04-02-2016 المتضمن المعايير التالية: 210-505-560-580.

20. المجلس الوطني للمحاسبة .(2016) .(CNC) مقرر 150 المؤرخ في 11-10-2016 المتضمن المعايير التالية: 300-500-510-700.

21. المجلس الوطني للمحاسبة .(2017) .(CNC) مقرر 23 المؤرخ في 15-03-2017 المتضمن المعايير التالية: 520-570-610-620.cn-onec.dz Retrieved from .

22. المجلس الوطني للمحاسبة (2018) .(CNC). مقرر 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التدقيق الجزائرية. cn-onec.dz Retrieved from.

23. المرسوم الرئاسي المرسوم الرئاسي. (2004). المرسوم الرئاسي رقم 04-128 المعدل والمتمم. المتضمن المصادقة على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.

24. الدولة الجريدة الرسمية. (2006). الجريدة الرسمية للدولة الجزائرية، 8-10.

25. الدولة الجزائرية الجريدة الرسمية. (2006). المادة 29-41 من القانون رقم 06-01. الجريدة الرسمي للدولة الجزائرية، 9-10.

2.المراجع باللغة الأجنبية

1. (AICPA), A. I. (2003). Consideration of Financial Statement Audit. *Journal of Accountancy, 195*(99).

2. Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 23(2), 74-86.

3. Arens, A. A. (2003). *Auditing and Assurance Services*. New Jersey: Pearson Education.

4. Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2016). Report to the Nations: Global Study on Occupational Fraud and Abuse. Retrieved from https://www.acfe.com/rttn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf

5. Bernhardt, D. (2016). Audit Firm Reputation and the Client Investment Decision. Journal of Business Finance & Accounting, 43(7-8), 962-1002.

6. Bierstaker, J. L., Burnaby, P., & Thibodeau, J. (2001). The impact of information technology on the audit process: An assessment of the state of the art and implications for the future. Managerial Auditing Journal, 16(3), 159-164.

7. Boozer, M. A. (2018). The Role of Democracy in Reducing Corruption.

8. C Grillet. (2005). ISO 9001: les enjeux du recours à un référentiel qualité supplémentaire pour la profession comptable. Comptabilité et Connaissances.

9. CNCC.IRE.CSOEC, N. i. (2012). Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.

10. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics, 3(3), 183-199.

11. Defiles. (1990). *Due Professional Care, Montgomery's Auditing*. Eleventh Edition.

12. DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. Journal of Accounting and Economics, 58(2-3), 275-326.

13. Diamond, L. (2008). The Spirit of Democracy: The Struggle to Build Free Societies Throughout the World.

14. Gay, G., & Simnett, R. (2015). Auditing and Assurance Services in Australia. McGraw-Hill Education.

15. GERMOND, B. (1991). *Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*. Paris.

16. Gramling, A. A., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit. Cengage Learning.

17. Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing. Pearson Education.

18. Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2003). The Fall of Enron. Journal of Economic Perspectives.

19. IAASB. (2009). International Auditing and Assurance Standards Board. *International Standard on Auditing 200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit*.

20. Imhoff, E. A. (2003). Accounting quality, auditing, and corporate governance. Accounting Horizons, 17(Supplement), 117-128.

21. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2009a). ISA 200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf

22. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2009b). ISA 240: The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf

23. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2009c). ISA 250: Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements. Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/downloads/a013-2010-iaasb-handbook-isa-250.pdf

24. Izedonmi, F. (2012). Challenges of auditors and audit reporting in a corrupt environment. *Journal of Finance and Accounting, 77-82*.

25. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305-360.

26. Jeppesen, K. K. (2018). The role of auditing in the fight against corruption. The British Accounting Review, 50(6), 605-620.

27. Kaufmann, D., & Wei, S. J. (1999). Does 'Grease Money' Speed Up the Wheels of Commerce? NBER Working Paper No. 7093.

28. Klitgaard, R. (2006). Subverting corruption. Global Crime, 7(3-4), 299-307.

29. Knechel, W. R., & Salterio, S. E. (2016). Auditing: Assurance and risk. Routledge.

30. Krishnan, J. (2005). Audit committee quality and internal control: An empirical analysis. The Accounting Review, 80(2), 649-675.

31. Krishnan, J., & Schauer, P. C. (2000). The differentiation of quality among auditors: Evidence from the not-for-profit sector. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 19(2), 9-25.

32. Leite, C., & Weidmann, J. (1999). Does Mother Nature Corrupt? Natural Resources, Corruption, and Economic Growth. IMF Working Papers.

33. Li, X., & Murphy, T. (2012). The Impact of Financial Scandals on Global Audit Firms. International Journal of Accounting, Auditing, and Performance Evaluation, 8(3), 221-239.

34. Manita, R., & Chemangui, M. (2007). Audit committee effectiveness and audit quality: The role of independence and competence. Corporate Ownership and Control, 5(2), 47-61.

35. Mauro, P. (1995). Corruption and Growth. Quarterly Journal of Economics.

36. Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2017). Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach. McGraw-Hill Education.

37. Moizer, P. (1997). Auditor reputation: The international empirical evidence. International Journal of Auditing, 1(1), 61-74.

38. Nguyen, N. L. (2021). The use of internal control systems and codes of conduct as anti-corruption practices: evidence from Vietnamese firms. *Baltic Journal of Management, 173-189*.

39. OECD. (n.d.). OECD Glossary of Statistical Terms - Corruption Definition. Retrieved from https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4773

40. Othman, R., Aris, N. A., Mardziyah, A., & Zainan, N. (2015). The influence of internal control effectiveness in detecting and preventing fraud in Malaysia. International Journal of Economics and Management, 9(2), 279-294.

41. Porta, R., & Shleifer, A. (2014). Informal Economy and Development. Journal of Economic Perspectives.

42. PwC. (2022). Enhancing Audit Quality: Key Insights and Developments. Retrieved from https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/enhancing-audit-quality.html

43. Reichelt, K. J., & Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. Journal of Accounting Research, 48(3), 647-686.

44. Rittenberg, L. E., Johnstone, K. M., & Gramling, A. A. (2012). Auditing: A Business Risk Approach. Cengage Learning.

45. Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1993). Corruption. The Quarterly Journal of Economics.

46. Simnett, R., Carson, E., & Vanstraelen, A. (2016). International Archival Auditing and Assurance Research: Trends, Methodological Issues, and Opportunities. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 35(3), 1-32.

47. Tanzi, V. (1995). Corruption: Arm's-length relationships and market integrity. In The economics of organized crime (pp. 161-180). Cambridge University Press.

48. Tanzi, V. (1998). Corruption around the world: Causes, consequences, scope, and cures. IMF Staff Papers, 45(4), 559-594.

49. Transparency International. (2021). Corruption Perceptions Index.

50. Transparency International. (n.d.). What is corruption? Retrieved from https://www.transparency.org/en/what-is-corruption

51. Treisman, D. (2000). The Causes of Corruption: A Cross-National Study. Journal of Public Economics.

52. Van Rijckeghem, C., & Weder, B. (2001). Bureaucratic Corruption and the Rate of Temptation: Do Wages in the Civil Service Affect Corruption, and by How Much?. Journal of Development Economics.

53. Wells, J. T. (2014). Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection. John Wiley & Sons.

54. Wells, J. T. (2017). Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection. John Wiley & Sons.

55. Whittington, R., & Pany, K. (2012). Principles of Auditing & Other Assurance Services. McGraw-Hill.

56. William C. Boynton & Walter G. Kell. (1996). *Auditors' Legal Liability Towards Clients*. Modern

57. World Bank. (1997). World Development Report 1997: The State in a Changing World.

58. World Development Report. (1994). Infrastructure for Development.

الملاحق

الملاحق

الملحق الأول: استمارة الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

استمارة استبيان

الأخ الكريم الأخت الكريمة:

تحية عطرة وبعد:

هذا الاستبيان يهدف إلى فحص دور التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص، ومن خلال هذه الدراسة نسعى لفهم كيف يمكن للممارسات الفعالة للتدقيق الخارجي أن تسهم في تعزيز النزاهة والشفافية المالية، لذلك نرجو منكم المساهمة في الإجابة على أسئلة هذا الاستبيان وذلك بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة، يرجى التكرم بقراءة جميع الفقرات بدقة والإجابة عنها بموضوعية لما لذلك من أثر كبير على صحة النتائج التي سوف تتوصل إليها الدراسة،علما بأن جميع إجاباتكم ستساعد في تطوير سياسات وتوصيات تعزز من كفاءة التدقيق الخارجي.

شكرا لكم لحسن تعاونكم

من إعداد:

الباحثة : العايب صبرينة

تحت اشراف : الأستاذ الدكتور أحمد بوراس

ملاحظة:

يرجى التفضل بوضع علامة (x) في المربع الذي يشير للإجابة المناسبة.

القسم الأول: المعلومات الديموغرافية

الجنس

ذكر ☐ أنثى ☐

الفئة العمرية:

من 20 سنة إلى 29 سنة ☐ من 30 سنة إلى 39 سنة ☐ من سنة 40 إلى 49 سنة ☐

من سنة 50 إلى 59 سنة ☐ من 60 سنة فما فوق ☐

المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ دراسات أخرى ☐

الوظيفة:

محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐ محاسب ☐ أكاديمي ☐

الأقدمية في مجال التدقيق الخارجي:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 15 سنة ☐ من 15 إلى 25 سنة ☐ أكثر من 25 سنة ☐

القسم الثاني: محاور الدراسة

المتغير المستقل: التدقيق الخارجي

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	الكفاءة والخبرة					
1	يقوم المدقق الخارجي بتقييم المخاطر المالية بكفاءة بناءا على خبرته في هذا المجال.					
2	يستخدم المدقق الخارجي التكنولوجيا الحديثة والأساليب المتطورة بفعالية لزيادة كفاءة التدقيق.					
3	يلتزم المدقق الخارجي بمعايير مهنية عالية تضمن أدائه الاحترافي.					
4	التزام المدقق الخارجي بتطبيق معيار التدقيق 240 الدولية يعزز من كفاءته في اكتشاف الانحرافات المالية.					
5	يحرص المدقق الخارجي على تحديث معرفته ومهاراته باستمرار لمواكبة التغييرات في المعايير المحاسبية والمالية.					
6	التقارير التي يعدها المدقق الخارجي تعكس بدقة البيانات المالية.					
7	يعتمد المدقق الخارجي على تقنيات تحليلية متقدمة لتقديم رؤية شاملة عن الوضع المالي.					
8	يتلقى المدقق الخارجي التدريبات اللازمة لتحسين جودة التدقيق المستمر.					
	الاستقلالية والموضوعية					
9	المدقق الخارجي مستقل تمامًا عن الجهات التي يقوم بتدقيقها.					
10	يتخذ المدقق الخارجي قراراته في عملية التدقيق بناءً على البيانات والأدلة فقط.					

11	لا توجد تأثيرات خارجية يمكن أن تؤثر على نزاهة وموضوعية المدقق الخارجي					
12	يعمل المدقق الخارجي وفق معايير مهنية تضمن استقلاليته وموضوعيته					
13	يقدم المدقق الخارجي التقارير دون تأخير أو تعديل لضمان الشفافية.					
14	يتجنب المدقق الخارجي أي تضارب في المصالح للحفاظ على مصداقيته.					
15	التدقيق الذي يجريه المدقق الخارجي يتم بمنهجية تضمن الدقة والحياد.					
16	يلتزم المدقق الخارجي بآداب وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي لضمان استقلاليته.					
الشفافية والمساءلة						
17	التقارير المالية التي يعدها المدقق الخارجي تظهر بشكل شفاف وتعكس الحقائق المالية بدقة.					
18	يلتزم المدقق الخارجي بالإفصاح الكامل في كل التقارير التي يقدمها.					
19	يقدم المدقق الخارجي ردودًا فعلية فورية وشفافة على الاستفسارات والتحديات التي تظهر أثناء التدقيق.					
20	تقارير التدقيق التي يعدها المدقق الخارجي تتضمن توصيات تعزز من الشفافية والمساءلة.					
21	يعزز المدقق الخارجي الرقابة المالية ويكون سريعًا في الكشف عن أية مخالفات.					
22	يراجع المدقق الخارجي تقارير التدقيق دوريًا لضمان استمرارية الجودة.					
23	التقارير التي يعدها المدقق الخارجي تتضمن تحليلات تساعد في تقييم الأداء المالي والإداري بشكل دقيق.					

تقييم الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر						
24	المدقق الخارجي يقوم بتقييم فعالية الرقابة الداخلية بشكل دقيق ويحدد الثغرات التي تحتاج إلى معالجة.					
25	يحدد المدقق الخارجي ما إذا كان النظام الرقابي كافٍ لمنع أو اكتشاف الأخطاء ويقترح الإجراءات اللازمة لتحسينه.					
26	التقارير التي يعدها المدقق الخارجي تشمل تحليلات تظهر كيفية تحسين النظم لزيادة فعاليتها.					
27	يقيم المدقق الخارجي مدى توافق السياسات الداخلية مع المعايير المحددة ويقدم توصيات لضمان التناسق.					
28	يستخدم المدقق الخارجي الملاحظات التي يجمعها من عمليات التدقيق لتعزيز الإجراءات الرقابية وتقليل المخاطر.					
29	المدقق الخارجي يراجع بانتظام إجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من توافقها مع أحدث المعايير وأفضل الممارسات.					
30	يقدم المدقق الخارجي للإدارة توصيات مفصلة بناءً على نتائج التدقيق لتعزيز أمان وفعالية النظم الرقابية.					

المتغير التابع: الحد من الفساد المالي

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الاكتشاف						
31	المدقق الخارجي يكتشف بفعالية حالات الفساد والتلاعب المالي.					
32	يستخدم المدقق الخارجي تقنيات التدقيق المتقدمة التي تمكنه					

	من الكشف المبكر لأي مخالفات مالية.					
33	يجمع المدقق الخارجي معلومات من مصادر متعددة بفعالية لضمان دقة النتائج.					
34	يقوم المدقق الخارجي بالتعرف على الأنماط المشبوهة ويتحقق منها على الفور.					
35	التقارير التي يعدها المدقق الخارجي تشمل معلومات مفصلة عن أي حالات فساد تم اكتشافها.					
36	يتلقى المدقق الخارجي تدريباً مستمراً على استخدام أحدث الأساليب لاكتشاف الفساد.					
37	يقوم المدقق الخارجي بمتابعة مدى استجابة الإدارة لتوصياته حول الحالات المكتشفة ومدى تنفيذها للاقتراحات المقدمة.					
المنع والتبليغ						
38	يتخذ المدقق الخارجي إجراءات تصحيحية فورية لمعالجة الفساد المكتشف.					
39	يضمن المدقق الخارجي تنفيذ الإجراءات التي تمنع تكرار حالات الفساد المكتشفة.					
40	يشارك المدقق الخارجي في تطوير وتحديث السياسات لتقوية النُظم الداخلية ضد الفساد.					
41	يعمل المدقق الخارجي على تعزيز الوعي بالفساد المالي وتدريب الموظفين والإدارة على التعامل الفعال معه.					
42	يتأكد المدقق الخارجي من استجابة الشركة للإنذارات والتبليغات المقدمة لهم واتخاذ الإجراءات اللازمة للمعالجة إذا اقتضى الأمر.					
43	يبلغ المدقق الخارجي الجهات القضائية المختصة في حال					

	اكتشافه لأي حالات فساد مالي.					
الوقاية						
44	المدقق الخارجي يُساهم في تطوير نُظم أكثر شفافية وأقل عرضة للفساد.					
45	يقدم المدقق الخارجي الدعم لتحسين النظم الداخلية وتعزيز الرقابة الذاتية.					
46	يشجع المدقق الخارجي على الممارسات الأخلاقية ويعزز ثقافة المساءلة.					
47	التقارير التي يعدها المدقق الخارجي تتضمن إرشادات واضحة لتجنب الفساد.					
48	يستخدم المدقق الخارجي النتائج لتوجيه السياسات والإجراءات المستقبلية.					
49	يضمن المدقق الخارجي إنشاء نظم للإبلاغ عن الفساد بطريقة آمنة وفعالة.					
50	يقوم المدقق الخارجي بتقديم توصيات من شأنها تفعيل سياسة مكافحة الرشوة والتقليل من فرصها.					
51	يتأكد المدقق الخارجي من وجود آلية للإنذار المبكر أو قنوات آمنة ذات موثوقية للتبليغ عن أي انحرافات ممكنة.					

الملحق الثاني: نتائج مخرجات برمجية spss

أولا: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		التدقيق الخارجي.	الكفاءة والخبرة.	الاستقلالية والموضوعية.	الشفافية والمساءلة .	الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر .	الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص.	الإكتشاف .	المنع والتبليغ .	الوقاية.
N		262	262	262	262	262	262	262	262	262
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	3,9861	3,7903	4,1123	4,1093	4,0441	3,7924	3,8080	3,9369	3,9849
	Ecart type	1,01228	1,03671	0,96345	1,06747	1,02378	1,05595	1,13044	1,09066	1,04845
Différences les plus extrêmes	Absolue	0,034	0,041	0,032	0,027	0,034	0,033	0,038	0,045	0,029
	Positif	0,034	0,041	0,032	0,022	0,027	0,033	0,023	0,030	0,029
	Négatif	-0,026	-0,028	-0,026	-0,027	-0,034	-0,026	-0,038	-0,045	-0,028
Statistiques de test		0,034	0,041	0,032	0,027	0,034	0,033	0,038	0,045	0,029
Sig. asymptotique (bilatérale)		,200[c,d]	,200[c,d]	,200[c,d]	,200[c,d]	,200[c,d]	,200[c,d]	,200[c,d]	,200[c,d]	,200[c,d]

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

d. Il sagit de la borne inférieure de la vraie signification.

ثانيا: تحليل البيانات الشخصية

Table de fréquences

الفئة العمرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20 سنة الى 29 سنة	4	1,5	1,5	1,5
	من 30 سنة إلى 39 سنة	100	38,2	38,2	39,7
	من 40 سنة إلى 49 سنة	105	40,1	40,1	79,8
	من 50 سنة إلى 59 سنة	53	20,2	20,2	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

المؤهل العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	132	50,4	50,4	50,4
	ماجستير	83	31,7	31,7	82,1
	ماجستير	47	17,9	17,9	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

الوظيفة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسب	77	29,4	29,4	29,4
	أكاديمي	38	14,5	14,5	43,9
	محاسب	22	8,4	8,4	52,3
	محافظ حسابات	125	47,7	47,7	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

الأقدمية في مجال التدقيق الخارجي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	22	8,4	8,4	8,4
	من 5 إلى 15 سنة	120	45,8	45,8	54,2
	من 15 إلى 25 سنة	114	43,5	43,5	97,7
	أكثر من 25 سنة	6	2,3	2,3	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

ثالثا: تحليل العبارات

Statistiques										
		الكفاءة والخبرة	أقوم بتقييم المخاطر المالية بكفاءة بناءا على خبرتي في هذا المجال	أستخدم التكنولوجيا الحديثة والأساليب المتطورة بفعالية لزيادة كفاءة التدقيق	ألتزم بمعايير مهنية عالية تضمن أدائي الاحترافي	التزامي بتطبيق معيار التدقيق 240 الدولية عززمن كفاءتي في اكتشاف الانحرافات المالية	أحرص على تحديث معرفتي ومهاراتي باستمرار لمواكبة التغييرات في المعايير المحاسبية والمالية	التقارير التي أعدها تعكس بدقة البيانات المالية	أعتمد على تقنيات تحليلية متقدمة لتقديم رؤية شاملة عن الوضع المالي	أتلقى التدريبات اللازمة لتحسين جودة التدقيق المستمر
N	Valide	262	262	262	262	262	262	262	262	262
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenn		3,7724	3,2748	3,9847	4,1832	3,9351	4,1603	4,0573	3,9237	2,6603

e									
Ecart type	0,39563	0,70633	0,76298	0,49983	0,72158	0,58482	0,58112	0,70159	1,09818

ألتزم بمعايير مهنية عالية تضمن أدائي الاحترافي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	0,8	0,8	0,8
	محايد	7	2,7	2,7	3,4
	موافق	194	74,0	74,0	77,5
	موافق بشدة	59	22,5	22,5	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

التزامي بتطبيق معيار التدقيق 240 الدولية عززمن كفاءتي في اكتشاف الانحرافات المالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	16	6,1	6,1	6,1
	محايد	29	11,1	11,1	17,2
	موافق	173	66,0	66,0	83,2
	موافق بشدة	44	16,8	16,8	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

التقارير التي أعدها تعكس بدقة البيانات المالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	2,3	2,3	2,3
	محايد	19	7,3	7,3	9,5
	موافق	191	72,9	72,9	82,4
	موافق بشدة	46	17,6	17,6	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أعتمد على تقنيات تحليلية متقدمة لتقديم رؤية شاملة عن الوضع المالي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	14	5,3	5,3	5,3
	محايد	33	12,6	12,6	17,9
	موافق	174	66,4	66,4	84,4
	موافق بشدة	41	15,6	15,6	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أتلقى التدريبات اللازمة لتحسين جودة التدقيق المستمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	2,7	2,7	2,7
	غير موافق	170	64,9	64,9	67,6
	محايد	16	6,1	6,1	73,7
	موافق	43	16,4	16,4	90,1
	موافق بشدة	26	9,9	9,9	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أنا كمدقق خارجي مستقل تماما عن الجهات التي أقوم بتدقيقها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	2,3	2,3	2,3
	محايد	12	4,6	4,6	6,9
	موافق	201	76,7	76,7	83,6
	موافق بشدة	43	16,4	16,4	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أتخذ قراراتي في عملية التدقيق بناء على البيانات والأدلة فقط

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	10	3,8	3,8	3,8
	محايد	13	5,0	5,0	8,8
	موافق	191	72,9	72,9	81,7
	موافق بشدة	48	18,3	18,3	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

لا توجد تأثيرات خارجية يمكن أن تؤثر على نزاهتي وموضوعيتي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	3,1	3,1	3,1
	محايد	33	12,6	12,6	15,6
	موافق	167	63,7	63,7	79,4
	موافق بشدة	54	20,6	20,6	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أعمل وفق معايير مهنية تضمن استقلاليتي وموضوعيتي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	1,9	1,9	1,9
	محايد	14	5,3	5,3	7,3
	موافق	194	74,0	74,0	81,3
	موافق بشدة	49	18,7	18,7	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أقدم التقارير دون تأخير أو تعديل لضمان الشفافية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	0,8	0,8	0,8
	محايد	15	5,7	5,7	6,5
	موافق	196	74,8	74,8	81,3
	موافق بشدة	49	18,7	18,7	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أتجنب أي تضارب في المصالح للحفاظ على مصداقيتي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	20	7,6	7,6	7,6
	موافق	188	71,8	71,8	79,4
	موافق بشدة	54	20,6	20,6	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

التدقيق الذي أجريه يتم بمنهجية تضمن الدقة والحياد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	0,8	0,8	0,8
	محايد	8	3,1	3,1	3,8
	موافق	216	82,4	82,4	86,3
	موافق بشدة	36	13,7	13,7	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

ألتزم بآداب وأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي لضمان استقلاليتي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	0,8	0,8	0,8
	محايد	11	4,2	4,2	5,0
	موافق	169	64,5	64,5	69,5
	موافق بشدة	80	30,5	30,5	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

Statistiques

		الشفافية والمساءلة	التقارير المالية التي أعدها تظهر بشكل شفاف وتعكس الحقائق المالية بدقة	ألتزم بالإفصاح الكامل في كل التقارير التي أقدمها	أقدم ردودا فعلية فورية وشفافة على الاستفسارات والتحديات التي تظهر أثناء التدقيق	تقارير التدقيق التي أعدها تتضمن توصيات تعزز من الشفافية والمساءلة	أعزز الرقابة المالية وأكون سريعا في الكشف عن أية مخالفات	التقارير التي أعدها تتضمن تحليلات تساعد في تقييم الأداء المالي والإداري بشكل دقيق
N	Valide	262	262	262	262	262	262	262
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4,0210	4,0649	4,0840	3,8740	4,1221	3,8969	4,0840
Ecart type		0,42169	0,51004	0,67849	0,77024	0,60042	0,77859	0,57453

التقارير المالية التي أعدها تظهر بشكل شفاف وتعكس الحقائق المالية بدقة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	2,3	2,3	2,3
	محايد	8	3,1	3,1	5,3
	موافق	211	80,5	80,5	85,9
	موافق بشدة	37	14,1	14,1	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

ألتزم بالإفصاح الكامل في كل التقارير التي أقدمها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	9	3,4	3,4	3,4
	محايد	23	8,8	8,8	12,2
	موافق	167	63,7	63,7	76,0
	موافق بشدة	63	24,0	24,0	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أقدم ردودا فعلية فورية وشفافة على الاستفسارات والتحديات التي تظهر أثناء التدقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	21	8,0	8,0	8,0
	محايد	33	12,6	12,6	20,6
	موافق	166	63,4	63,4	84,0
	موافق بشدة	42	16,0	16,0	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

تقارير التدقيق التي أعدها تتضمن توصيات تعزز من الشفافية والمساءلة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	7	2,7	2,7	2,7
	محايد	12	4,6	4,6	7,3
	موافق	185	70,6	70,6	77,9
	موافق بشدة	58	22,1	22,1	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أعزز الرقابة المالية وأكون سريعا في الكشف عن أية مخالفات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	26	9,9	9,9	9,9
	محايد	16	6,1	6,1	16,0
	موافق	179	68,3	68,3	84,4
	موافق بشدة	41	15,6	15,6	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

التقارير التي أعدها تتضمن تحليلات تساعد في تقييم الأداء المالي والإداري بشكل دقيق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	1,5	1,5	1,5
	محايد	21	8,0	8,0	9,5
	موافق	186	71,0	71,0	80,5
	موافق بشدة	51	19,5	19,5	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

Statistiques

		الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	كمدقق خارجي، أقوم بتقييم فعالية الرقابة الداخلية بشكل دقيق وأحدد الثغرات التي تحتاج إلى معالجة	أحدد ما إذا كان النظام الرقابي كاف لمنع أو اكتشاف الأخطاء وأقترح الإجراءات اللازمة لتحسينه	التقارير التي أعدها تشمل تحليلات تظهر كيفية تحسين النظم لزيادة فعاليتها	أقيم مدى توافق السياسات الداخلية مع المعايير المحددة وأقدم توصيات لضمان التناسق	أستخدم الملاحظات التي أجمعها من عمليات التدقيق لتعزيز الإجراءات الرقابية وتقليل المخاطر	بصفتي مدققا خارجيا، أراجع بانتظام إجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من توافقها مع أحدث المعاييروأفضل الممارسات	أقدم للإدارة توصيات مفصلة بناء على نتائج التدقيق لتعزيز أمان وفعالية النظم الرقابية
N	Valide	262	262	262	262	262	262	262	262
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4,0534	4,1527	4,0840	4,0229	4,0458	4,0458	3,9389	4,0840
Ecart type		0,34918	0,50246	0,53302	0,60604	0,55173	0,56545	0,70309	0,59420

Table de fréquences

الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,57	2	0,8	0,8	0,8
	2,86	4	1,5	1,5	2,3
	3,00	2	0,8	0,8	3,1
	3,14	1	0,4	0,4	3,4
	3,43	2	0,8	0,8	4,2
	3,57	2	0,8	0,8	5,0
	3,71	21	8,0	8,0	13,0
	3,86	26	9,9	9,9	22,9
	4,00	84	32,1	32,1	55,0
	4,14	57	21,8	21,8	76,7
	4,29	32	12,2	12,2	88,9
	4,43	10	3,8	3,8	92,7
	4,57	8	3,1	3,1	95,8
	4,71	4	1,5	1,5	97,3
	5,00	7	2,7	2,7	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

كمدقق خارجي، أقوم بتقييم فعالية الرقابة الداخلية بشكل دقيق وأحدد الثغرات التي تحتاج إلى معالجة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	0,8	0,8	0,8
	محايد	10	3,8	3,8	4,6
	موافق	196	74,8	74,8	79,4
	موافق بشدة	54	20,6	20,6	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أحدد ما إذا كان النظام الرقابي كاف لمنع أو اكتشاف الأخطاء وأقترح الإجراءات اللازمة لتحسينه

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	2,3	2,3	2,3
	محايد	9	3,4	3,4	5,7
	موافق	204	77,9	77,9	83,6
	موافق بشدة	43	16,4	16,4	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

التقارير التي أعدها تشمل تحليلات تظهر كيفية تحسين النظم لزيادة فعاليتها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	7	2,7	2,7	2,7
	محايد	24	9,2	9,2	11,8
	موافق	187	71,4	71,4	83,2
	موافق بشدة	44	16,8	16,8	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أقيم مدى توافق السياسات الداخلية مع المعايير المحددة وأقدم توصيات لضمان التناسق

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	1,1	1,1	1,1
	محايد	25	9,5	9,5	10,7
	موافق	191	72,9	72,9	83,6
	موافق بشدة	43	16,4	16,4	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أستخدم الملاحظات التي أجمعها من عمليات التدقيق لتعزيز الإجراءات الرقابية وتقليل المخاطر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	0,8	0,8	0,8

	محايد	30	11,5	11,5	12,2
	موافق	184	70,2	70,2	82,4
	موافق بشدة	46	17,6	17,6	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

بصفتي مدققا خارجيا، أراجع بانتظام إجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من توافقها مع أحدث المعاييروأفضل الممارسات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	18	6,9	6,9	6,9
	محايد	19	7,3	7,3	14,1
	موافق	186	71,0	71,0	85,1
	موافق بشدة	39	14,9	14,9	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أقدم للإدارة توصيات مفصلة بناء على نتائج التدقيق لتعزيز أمان وفعالية النظم الرقابية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	7	2,7	2,7	2,7
	محايد	15	5,7	5,7	8,4
	موافق	189	72,1	72,1	80,5
	موافق بشدة	51	19,5	19,5	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

كمدقق خارجي، أكتشف بفعالية حالات الفساد والتلاعب المالي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	34	13,0	13,0	13,0
	محايد	11	4,2	4,2	17,2
	موافق	192	73,3	73,3	90,5
	موافق بشدة	25	9,5	9,5	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أستخدم تقنيات التدقيق المتقدمة التي تمكنني من الكشف المبكر لأي مخالفات مالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	18	6,9	6,9	6,9
	محايد	14	5,3	5,3	12,2
	موافق	188	71,8	71,8	84,0
	موافق بشدة	42	16,0	16,0	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أجمع معلومات من مصادر متعددة بفعالية لضمان دقة النتائج

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	7	2,7	2,7	2,7
	محايد	14	5,3	5,3	8,0
	موافق	175	66,8	66,8	74,8
	موافق بشدة	66	25,2	25,2	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أقوم بالتعرف على الأنماط المشبوهة وأتحقق منها على الفور.]

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	9	3,4	3,4	3,4
	محايد	25	9,5	9,5	13,0
	موافق	190	72,5	72,5	85,5
	موافق بشدة	38	14,5	14,5	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

التقارير التي أعدها تشمل معلومات مفصلة عن أي حالات فساد تم اكتشافها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	16	6,1	6,1	6,1
	محايد	20	7,6	7,6	13,7
	موافق	176	67,2	67,2	80,9
	موافق بشدة	50	19,1	19,1	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أتلقى تدريبا مستمرا على استخدام أحدث الأساليب لاكتشاف الفساد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	10	3,8	3,8	3,8
	غير موافق	170	64,9	64,9	68,7
	محايد	19	7,3	7,3	76,0
	موافق	49	18,7	18,7	94,7
	موافق بشدة	14	5,3	5,3	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أقوم بمتابعة مدى استجابة الادارة لتوصياتي حول الحالات المكتشفة ومدى تنفيذها للاقتراحات المقدمة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	25	9,5	9,5	9,5
	محايد	37	14,1	14,1	23,7
	موافق	170	64,9	64,9	88,5
	موافق بشدة	30	11,5	11,5	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

Statistiques

		المنع والتبليغ	أتخذ إجراءات تصحيحية فورية لمعالجة الفساد المكتشف	أضمن تنفيذ الإجراءات التي تمنع تكرار حالات الفساد المكتشفة	أشارك في تطوير وتحديث السياسات لتقوية النظم الداخلية ضد الفساد	أعمل على تعزيز الوعي بالفساد المالي وتدريب الموظفين والإدارة على التعامل الفعال معه	أتأكد من استجابة الشركة للإنذارات والتبليغات المقدمة مني واتخاذ الإجراءات اللازمة للمعالجة إذا اقتضى الأمر	أبلغ الجهات القضائية المختصة في حال اكتشافي لأي حالات فساد مالي
N	Valide	262	262	262	262	262	262	262
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,8785	3,80	3,82	3,69	3,92	3,92	4,12
Ecart type		0,46957	0,843	0,770	0,728	0,715	0,647	0,561

أشارك في تطوير وتحديث السياسات لتقوية النظم الداخلية ضد الفساد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	13	5,0	5,0	5,0
	محايد	84	32,1	32,1	37,0
	موافق	137	52,3	52,3	89,3
	موافق بشدة	28	10,7	10,7	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أعمل على تعزيز الوعي بالفساد المالي وتدريب الموظفين والإدارة على التعامل الفعال معه

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	14	5,3	5,3	5,3
	محايد	36	13,7	13,7	19,1
	موافق	169	64,5	64,5	83,6
	موافق بشدة	43	16,4	16,4	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أتأكد من استجابة الشركة للإنذارات والتبليغات المقدمة مني واتخاذ الإجراءات اللازمة للمعالجة إذا اقتضى الأمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	16	6,1	6,1	6,1
	محايد	18	6,9	6,9	13,0
	موافق	199	76,0	76,0	88,9
	موافق بشدة	29	11,1	11,1	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أبلغ الجهات القضائية المختصة في حال اكتشافي لأي حالات فساد مالي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	1,5	1,5	1,5
	محايد	15	5,7	5,7	7,3
	موافق	188	71,8	71,8	79,0
	موافق بشدة	55	21,0	21,0	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

Statistiques

		الوقاية	التدقيق الخارجي الذي أجريه يساهم في تطوير نظم أكثر شفافية وأقل عرضة للفساد	أقدم الدعم لتحسين النظم الداخلية وتعزيز الرقابة الذاتية	أشجع على الممارسات الأخلاقية وأعزز ثقافة المساءلة	التقارير التي أعدها تتضمن إرشادات واضحة لتجنب الفساد	أستخدم النتائج لتوجيه السياسات والإجراءات المستقبلية	أضمن إنشاء نظم للإبلاغ عن الفساد بطريقة آمنة وفعالة	أقوم بتقديم توصيات من شأنها تفعيل سياسة مكافحة الرشوة والتقليل من فرصها	أتأكد من وجود آلية للإنذار المبكر أو قنوات آمنة ذات موثوقية للتبليغ عن أي انحرافات ممكنة
N	Valide	262	262	262	262	262	262	262	262	262
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Moyenne	3,9566	4,01	4,03	3,80	3,98	3,98	3,85	3,98	4,01
Ecart type	0,40967	0,475	0,513	0,666	0,770	0,678	0,862	0,664	0,640

التدقيق الخارجي الذي أجريه يساهم في تطوير نظم أكثر شفافية وأقل عرضة للفساد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	2,3	2,3	2,3
	محايد	10	3,8	3,8	6,1
	موافق	221	84,4	84,4	90,5
	موافق بشدة	25	9,5	9,5	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أقدم الدعم لتحسين النظم الداخلية وتعزيز الرقابة الذاتية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	1,5	1,5	1,5
	محايد	18	6,9	6,9	8,4
	موافق	205	78,2	78,2	86,6
	موافق بشدة	35	13,4	13,4	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أشجع على الممارسات الأخلاقية وأعزز ثقافة المساءلة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	0,4	0,4	0,4
	محايد	86	32,8	32,8	33,2
	موافق	139	53,1	53,1	86,3
	موافق بشدة	36	13,7	13,7	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

التقارير التي أعدها تتضمن إرشادات واضحة لتجنب الفساد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	24	9,2	9,2	9,2
	محايد	8	3,1	3,1	12,2
	موافق	179	68,3	68,3	80,5
	موافق بشدة	51	19,5	19,5	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أستخدم النتائج لتوجيه السياسات والإجراءات المستقبلية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	16	6,1	6,1	6,1
	محايد	14	5,3	5,3	11,5
	موافق	190	72,5	72,5	84,0
	موافق بشدة	42	16,0	16,0	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أضمن إنشاء نظم للإبلاغ عن الفساد بطريقة آمنة وفعالة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	36	13,7	13,7	13,7
	محايد	12	4,6	4,6	18,3
	موافق	170	64,9	64,9	83,2
	موافق بشدة	44	16,8	16,8	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أقوم بتقديم توصيات من شأنها تفعيل سياسة مكافحة الرشوة والتقليل من فرصها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	14	5,3	5,3	5,3
	محايد	18	6,9	6,9	12,2
	موافق	189	72,1	72,1	84,4
	موافق بشدة	41	15,6	15,6	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

أتأكد من وجود آلية للإنذار المبكر أو قنوات آمنة ذات موثوقية للتبليغ عن أي انحرافات ممكنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	10	3,8	3,8	3,8
	محايد	22	8,4	8,4	12,2
	موافق	185	70,6	70,6	82,8
	موافق بشدة	45	17,2	17,2	100,0
	Total	262	100,0	100,0	

رابعا: اختبار الفرضيات

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الكفاءة والخبرة[b]		Introduire

a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de lestimation
1	,627[a]	0,393	0,390	0,31632

a. Prédicteurs : (Constante), الكفاءة والخبرة

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	16,816	1	16,816	168,058	,000[b]
	de Student	26,016	260	0,100		
	Total	42,832	261			

a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص

b. Prédicteurs : (Constante), الكفاءة والخبرة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,441	0,188		7,674	0,000
	الكفاءة والخبرة	0,642	0,049	0,627	12,964	0,000

a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص

Variables introduites/éliminées[a]			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الاستقلالية والموضوعية[b]		Introduire
a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص			
b. Toutes les variables demandées ont été introduites.			

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de lestimation
1	,331[a]	0,109	0,106	0,38303
a. Prédicteurs : (Constante), الاستقلالية والموضوعية				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	4,687	1	4,687	31,945	,000[b]
	de Student	38,145	260	0,147		
	Total	42,832	261			
a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص						
b. Prédicteurs : (Constante), الاستقلالية والموضوعية						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,067	0,318		6,493	0,000
	الاستقلالية والموضوعية	0,437	0,077	0,331	5,652	0,000
a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص						

Variables introduites/éliminées[a]			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الشفافية والمساءلة[b]		Introduire
a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص			
b. Toutes les variables demandées ont été introduites.			

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de lestimation
1	,751[a]	0,564	0,563	0,26789
a. Prédicteurs : (Constante), الشفافية والمساءلة				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	24,173	1	24,173	336,835	,000[b]
	de Student	18,659	260	0,072		
	Total	42,832	261			
a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص						
b. Prédicteurs : (Constante), الشفافية والمساءلة						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	0,959	0,159		6,032	0,000
	الشفافية والمساءلة	0,722	0,039	0,751	18,353	0,000
a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص						

Variables introduites/éliminées[a]			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر[b]		Introduire
a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص			
b. Toutes les variables demandées ont été introduites.			

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de lestimation
1	,661[a]	0,436	0,434	0,30472
a. Prédicteurs : (Constante), الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	18,689	1	18,689	201,267	,000[b]
	de Student	24,143	260	0,093		
	Total	42,832	261			
a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص						
b. Prédicteurs : (Constante), الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	0,755	0,220		3,434	0,001
	الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	0,766	0,054	0,661	14,187	0,000
a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص						

Variables introduites/éliminées[a]			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	التدقيق الخارجي[b]		Introduire
a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص			
b. Toutes les variables demandées ont été introduites.			

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de lestimation
1	,717[a]	0,514	0,512	0,28293
a. Prédicteurs : (Constante), التدقيق الخارجي				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	22,019	1	22,019	275,070	,000[b]
	de Student	20,813	260	0,080		
	Total	42,832	261			
a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص						
b. Prédicteurs : (Constante), التدقيق الخارجي						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	0,157	0,224		0,699	0,485
	التدقيق الخارجي	0,929	0,056	0,717	16,585	0,000
a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص						

Variables introduites/éliminées[a]			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	التدقيق الخارجي[b]		Introduire
a. Variable dépendante : الإكتشاف			
b. Toutes les variables demandées ont été introduites.			

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de lestimation
1	,695[a]	0,483	0,481	0,34049
a. Prédicteurs : (Constante), التدقيق الخارجي				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	28,160	1	28,160	242,900	,000[b]
	de Student	30,142	260	0,116		
	Total	58,302	261			
a. Variable dépendante : الإكتشاف						
b. Prédicteurs : (Constante), التدقيق الخارجي						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-0,442	0,270		-1,638	0,103
	التدقيق الخارجي	1,051	0,067	0,695	15,585	0,000
a. Variable dépendante : الإكتشاف						

Variables introduites/éliminées[a]			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	التدقيق الخارجي[b]		Introduire
a. Variable dépendante : المنع والتبليغ			
b. Toutes les variables demandées ont été introduites.			

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de lestimation
1	,556[a]	0,309	0,307	0,39096
a. Prédicteurs : (Constante), التدقيق الخارجي				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	17,809	1	17,809	116,514	,000[b]
	de Student	39,740	260	0,153		
	Total	57,549	261			
a. Variable dépendante : المنع والتبليغ						
b. Prédicteurs : (Constante), التدقيق الخارجي						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	0,547	0,310		1,767	0,078
	التدقيق الخارجي	0,835	0,077	0,556	10,794	0,000
a. Variable dépendante : المنع والتبليغ						

Variables introduites/éliminées[a]			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	التدقيق الخارجي[b]		Introduire
a. Variable dépendante : الوقاية			
b. Toutes les variables demandées ont été introduites.			

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de lestimation
1	,688[a]	0,473	0,471	0,29803
a. Prédicteurs : (Constante), التدقيق الخارجي				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	20,709	1	20,709	233,142	,000[b]
	de Student	23,094	260	0,089		
	Total	43,803	261			
a. Variable dépendante : الوقاية						
b. Prédicteurs : (Constante), التدقيق الخارجي						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	0,364	0,236		1,543	0,124
	التدقيق الخارجي	0,901	0,059	0,688	15,269	0,000
a. Variable dépendante : الوقاية						

Tests multivariés[a]							
Effet		Valeur	F	ddl de lhypothèse	Erreur ddl	Signification	Eta-carré partiel
Constante	Trace de Pillai	1,000	109102,955[b]	3,000	153,000	0,000	1,000
	Lambda de Wilks	0,000	109102,955[b]	3,000	153,000	0,000	1,000
	Trace de Hotelling	2139,274	109102,955[b]	3,000	153,000	0,000	1,000
	Plus grande racine de Roy	2139,274	109102,955[b]	3,000	153,000	0,000	1,000
X	Trace de Pillai	2,599	9,478	318,000	465,000	0,000	0,866
	Lambda de Wilks	0,001	12,985	318,000	459,878	0,000	0,900
	Trace de Hotelling	38,883	18,545	318,000	455,000	0,000	0,928
	Plus grande racine de Roy	28,557	41,758[c]	106,000	155,000	0,000	0,966

a. Plan : Constante + X

b. Statistique exacte

c. La statistique est une borne supérieure de F qui produit une borne inférieure sur le niveau de signification.

Tests des effets intersujets							
Source		Somme des carrés de type III	ddl	Carré moyen	F	Signification	Eta-carré partiel
Modèle corrigé	الإكتشاف	55,320[a]	106	0,522	27,130	0,000	0,949
	المنع والتبليغ	51,131[b]	106	0,482	11,650	0,000	0,888
	الوقاية	41,929[c]	106	0,396	32,711	0,000	0,957
Constante	الإكتشاف	2809,397	1	2809,397	146046,320	0,000	0,999
	المنع والتبليغ	2984,379	1	2984,379	72078,069	0,000	0,998
	الوقاية	3116,178	1	3116,178	257699,517	0,000	0,999
X	الإكتشاف	55,320	106	0,522	27,130	0,000	0,949
	المنع والتبليغ	51,131	106	0,482	11,650	0,000	0,888
	الوقاية	41,929	106	0,396	32,711	0,000	0,957
Erreur	الإكتشاف	2,982	155	0,019			

	المنع والتبليغ	6,418	155	0,041			
	الوقاية	1,874	155	0,012			
Total	الإكتشاف	3737,857	262				
	المنع والتبليغ	3998,750	262				
	الوقاية	4145,297	262				
Total corrigé	الإكتشاف	58,302	261				
	المنع والتبليغ	57,549	261				
	الوقاية	43,803	261				
a. R-deux = ,949 (R-deux ajusté = ,914)							
b. R-deux = ,888 (R-deux ajusté = ,812)							
c. R-deux = ,957 (R-deux ajusté = ,928)							

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الشفافية والمساءلة		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire <= ,050, Probabilité de F pour éliminer >= ,100).
2	الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire <= ,050, Probabilité de F pour éliminer >= ,100).
3	الاستقلالية والموضوعية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire <= ,050, Probabilité de F pour éliminer >= ,100).
4	الكفاءة والخبرة		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire <= ,050, Probabilité de F pour éliminer >= ,100).

a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص

Récapitulatif des modèles[e]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de lestimation	Durbin-Watson

1	,751[a]	0,564	0,563	0,26789	
2	,771[b]	0,595	0,591	0,25894	
3	,780[c]	0,609	0,604	0,25494	
4	,786[d]	0,618	0,612	0,25231	1,948

a. Prédicteurs : (Constante), الشفافية والمساءلة

b. Prédicteurs : (Constante), الشفافية والمساءلة, الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر

c. Prédicteurs : (Constante), الشفافية والمساءلة, الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر, الاستقلالية والموضوعية

d. Prédicteurs : (Constante), الشفافية والمساءلة, الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر, الاستقلالية والموضوعية, الكفاءة والخبرة

e. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	24,173	1	24,173	336,835	,000[b]
	de Student	18,659	260	0,072		
	Total	42,832	261			
2	Régression	25,465	2	12,733	189,894	,000[c]
	de Student	17,366	259	0,067		
	Total	42,832	261			
3	Régression	26,063	3	8,688	133,673	,000[d]
	de Student	16,768	258	0,065		
	Total	42,832	261			
4	Régression	26,470	4	6,618	103,949	,000[e]
	de Student	16,361	257	0,064		
	Total	42,832	261			

a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص

b. Prédicteurs : (Constante), الشفافية والمساءلة

c. Prédicteurs : (Constante), الشفافية والمساءلة, الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر

d. Prédicteurs : (Constante), الشفافية والمساءلة, الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر, الاستقلالية والموضوعية

e. Prédicteurs : (Constante), الشفافية والمساءلة, الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر, الاستقلالية والموضوعية, الكفاءة والخبرة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Statistiques de colinéarité	
		B	Erreur standard	Bêta			Tolérance	VIF
1	(Constante)	0,959	0,159		6,032	0,000		
	الشفافية والمساءلة	0,722	0,039	0,751	18,353	0,000	1,000	1,000
2	(Constante)	0,478	0,189		2,530	0,012		
	الشفافية والمساءلة	0,549	0,055	0,572	10,053	0,000	0,484	2,067
	الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	0,290	0,066	0,250	4,390	0,000	0,484	2,067
3	(Constante)	0,888	0,230		3,863	0,000		
	الشفافية والمساءلة	0,596	0,056	0,621	10,652	0,000	0,447	2,238
	الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	0,333	0,066	0,287	5,002	0,000	0,462	2,165
	الاستقلالية والموضوعية	-0,188	0,062	-0,143	-3,034	0,003	0,688	1,454
4	(Constante)	0,890	0,228		3,912	0,000		
	الشفافية والمساءلة	0,529	0,061	0,551	8,602	0,000	0,363	2,756
	الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	0,290	0,068	0,250	4,263	0,000	0,433	2,309
	الاستقلالية والموضوعية	-0,224	0,063	-0,169	-3,552	0,000	0,653	1,531
	الكفاءة والخبرة	0,156	0,062	0,152	2,529	0,012	0,409	2,447

a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص

Variables exclues[a]

Modèle		Bêta In	t	Sig.	Corrélation partielle	Statistiques de colinéarité		
						Tolérance	VIF	Tolérance minimum
1	الكفاءة والخبرة	,170[b]	2,885	0,004	0,176	0,470	2,126	0,470
	الاستقلالية والموضوعية	-,093[b]	-1,929	0,055	-0,119	0,720	1,389	0,720
	الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	,250[b]	4,390	0,000	0,263	0,484	2,067	0,484
2	الكفاءة والخبرة	,105[c]	1,742	0,083	0,108	0,430	2,325	0,371
	الاستقلالية والموضوعية	-,143[c]	-3,034	0,003	-0,186	0,688	1,454	0,447
3	الكفاءة والخبرة	,152[d]	2,529	0,012	0,156	0,409	2,447	0,363

a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص

b. Prédicteurs dans le modèle : (Constante), الشفافية والمساءلة

c. Prédicteurs dans le modèle : (Constante), الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر, الشفافية والمساءلة

d. Prédicteurs dans le modèle : (Constante), الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر, الاستقلالية, الشفافية والمساءلة, والموضوعية

Diagnostics de colinéarité[a]

Modèle		Valeur propre	Index de condition	Proportions de la variance				
				(Constante)	الشفافية والمساءلة	الرقابة الداخلية ونظام مراقبة المخاطر	الاستقلالية والموضوعية	الكفاءة والخبرة
1	1	1,995	1,000	0,00	0,00			
	2	0,005	19,159	1,00	1,00			
2	1	2,992	1,000	0,00	0,00	0,00		
	2	0,006	23,242	0,77	0,37	0,01		
	3	0,002	35,899	0,23	0,63	0,99		
3	1	3,989	1,000	0,00	0,00	0,00	0,00	
	2	0,006	25,922	0,31	0,37	0,04	0,06	
	3	0,003	38,102	0,27	0,04	0,32	0,77	
	4	0,002	42,132	0,42	0,59	0,64	0,17	
4	1	4,985	1,000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	2	0,007	26,878	0,30	0,13	0,00	0,06	0,13

	3	0,003	39,483	0,01	0,23	0,23	0,12	0,64
	4	0,003	43,571	0,23	0,24	0,15	0,62	0,22
	5	0,002	47,147	0,45	0,40	0,61	0,20	0,01

a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	2,7992	4,6437	3,8609	0,31846	262
de Student	-0,98289	0,66134	0,00000	0,25037	262
Valeur prévue standard	-3,334	2,458	0,000	1,000	262
Résidu standard	-3,896	2,621	0,000	0,992	262

a. Variable dépendante : الحد من الفساد المالي في القطاع العام والخاص