وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة زيان عاشور الجلفة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه

الطور الثالث

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

العنوان

أثر التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية

- دراسة ميدانية لعينة من مُمْتَهِني التدقيق -

من إعداد الطالب:

عبد العليم بشيري

تحت إشراف:

أ.د: آدم حديدي

المناقشة بتاريخ 2023/03/21 من طرف اللجنة المكونة من:

خالد عيجولي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجلفة	رئيسا
آدم حديدي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجلفة	مقررا
سليمان شيبوط	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجلفة	ممتحنا
يوسف مروش	أستاذ محاضر أ	جامعة الجلفة	ممتحنا
الطاهر جعمات	أستاذ محاضر أ	جامعة الأغواط	ممتحنا
مصطفى قمان	أستاذ محاضر أ	جامعة المسيلة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023/2022

بسم الله الرحمن الرحيم

كلمة شكر

لك الحمد ربي حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى، الحمد لله الّذي وفقني لإتمام هذا البحث؛

أتقدم بشكري وتقديري لكل من ساهم في هذا العمل وأخص بالذكر:

✓ أستاذي القدير **الأستاذ الدكتور آدم حديدي** على قبوله الإشراف على هذا البحث رغم انشغالاته الكثيرة، وعلى ما قدمه لي من توجيهات قيمة، إن على مستوى المنهجية أو على مستوى المضمون العلمي؛

✓ كلية العلوم الاقتصادية بجامعة الجلفة وخصوصا قسم المالية والمحاسبية وعلى رأسها **الأستاذ الدكتور قمَّان عمر**؛

✓ كل المؤسّسات الاقتصاديّة لعينة البحث، وممارسي مهنة المراجعة المشاركين في استبيان هذا البحث؛

✓ أساتذة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة المسيلة؛

✓ **الدكتور أكرم شتيح** (جامعة الجزائر 03) و**الدكتور منير عزوز** (جامعة برج بوعريريج)

✓ الأساتذة الذين تحملوا عناء تحكيم الاستبيان؛

✓ شكرا جزيلا لكل من ساهم معنا في انجاز هذا العمل ولو بكلمة.

الإهـداء

- ✓ إلى والدتي ووالدي أمد الله في عمرهما؛
- ✓ إلى زوجتي شـــقيقة الروح، الّتي أعانتني في إتمام هذا البحث وصـــبرت عن كلّ تقصير منّي؛
- ✓ إلى ولدي أحمد ووسيم؛
- ✓ إلى كلّ أفراد أسرتي وجميع الأهل، الأقارب والأصدقاء؛
- ✓ إلى كل من علمني حرفا.

لكم مني كل احترام وتقدير

ملخص الدراسة:

تهدف الدراسة إلى إبراز حجم تأثير التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية، حيث تبيَّن من خلال الدراسة أنَّ الالتزام بإجراءات التدقيق بأعلى درجات الكفاءة والفاعلية يساهم في الحد من الفساد المالي والإداري داخل المؤسسات الاقتصادية، وهذا تأكيدا بأن سبب الانهيارات المالية التي حدثت في العديد من المؤسسات العالمية والعربية وحتى الجزائرية يعود لسوء إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي، باعتبار أن عدم الالتزام بإجراءات التدقيق يؤدي إلى وجود تقارير تدقيق لا تتسم بالثقة، المصداقية والشفافية.

في سبيل التأكد من صحة الفرضيات تم اللجوء إلى الاستبيان كدراسة ميدانية، وهذا بطرح مجموعة من العبارات على ممتهني المحاسبة والتدقيق، وقد أكَّد أفراد العينة أنَّ الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق بأعلى درجات الكفاءة يساهم في الحد من الفساد المالي والإداري داخل المؤسسات الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق محاسبي، تدقيق جبائي، فساد مالي، فساد إداري.

Abstract:

The study aims to highlight the size of the impact of accounting and tax auditing in reducing financial and administrative corruption in economic institutions, as it was found through the study that adherence to audit procedures with the highest degree of efficiency and effectiveness contributes to reducing financial and administrative corruption within economic institutions, and this is an affirmation that the cause of the financial collapses that occurred in many international, Arab and even Algerian institutions is due to poor accounting and tax audit procedures, considering that non-compliance with audit procedures leads to the existence of audit reports that do not Trusted, credible and transparent.

In order to verify the validity of the hypotheses, the questionnaire was resorted to as a field study, and this is by offering a set of phrases to accounting and auditing professionals, and the sample members confirmed that the commitment to apply audit procedures with the highest degree of efficiency contributes to reducing financial and administrative corruption within economic institutions.

Keywords : accounting auditing, fiscal auditing, financial corruption, administrative corruption.

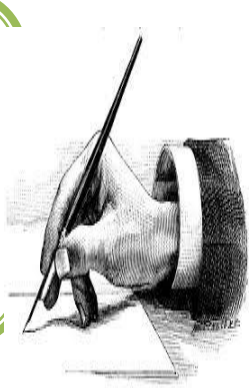
Résumé:

L’étude vise à mettre en évidence l’impact de la comptabilité et de l’audit fiscal sur la réduction de la corruption financière et administrative dans les institutions économiques, Lorsqu’il a été constaté dans le cadre de l’étude que le respect des procédures d’audit avec le plus haut degré d’efficience et d’efficacité contribue à réduire la corruption financière et administrative au sein des institutions économiques, C’est la confirmation que la raison des effondrements financiers survenus dans de nombreuses institutions internationales, arabes et même algériennes est due à de mauvaises procédures de comptabilité et de contrôle fiscal, Le non-respect des procédures d’audit entraîne des rapports d’audit peu fiables, crédibles et transparents.

Afin de vérifier la validité des hypothèses, le questionnaire a été utilisé comme une étude de terrain, et c’est en offrant un ensemble de phrases aux professionnels de la comptabilité et de l’audit, et les membres de l’échantillon ont confirmé que l’engagement d’appliquer les procédures d’audit avec le plus haut degré d’efficacité contribue à réduire la corruption financière et administrative au sein des institutions économiques.

Mots-clés : audit comptable, contrôle fiscal, corruption financière, corruption administrative.

قائمة المحتويات



قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
مقدمة	ب
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق والفساد المالي والإداري	
تمهيد الفصل الأول	02
المبحث الأول: الاطار النظري للتدقيق	03
المطلب الأول: ماهية التدقيق	03
المطلب الثاني: ماهية التدقيق المحاسبي (الداخلي والخارجي)	16
المطلب الثالث: الإطار النظري التدقيق الجبائي	28
المبحث الثاني: التأصيل العلمي للفساد المالي والإداري	33
المطلب الأول: ماهية الفساد	33
المطلب الثاني: ماهية الفساد المالي	48
المطلب الثالث: ماهية الفساد الإداري	53
المبحث الثالث: الوقاية من الفساد المالي والاداري	58
المطلب الأول: طرق الوقاية من الفساد الإداري والمالي	58
المطلب الثاني: الجهود الدولية لمحاربة الفساد المالي والإداري	61
المطلب الثالث: الجهود الجزائرية لمكافحة الفساد	64
خاتمة الفصل الأول	69
الفصل الثاني: دور المنظمات الدولية المهنية للمحاسبة في محاربة الفساد المالي والإداري	
تمهيد الفصل الثاني	71
المبحث الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)	72
المطلب الأول: المعايير العامَّة	72
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني	73
المطلب الثالث: معايير إعداد التّقرير	75
المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية	77

المطلب الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية	77
المطلب الثاني: الاهتمامات بالمعايير الدولية للتدقيق	81
المطلب الثالث: عرض المعايير الدولية للتدقيق	90
المبحث الثالث: التدقيق في الجزائر	111
المطلب الأول: نشأة وتطور مهنة التدقيق في الجزائر	111
المطلب الثاني: اللجان والهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر	113
المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية	119
خاتمة الفصل الثاني	132
الفصل الثالث: آليات مكافحة الفساد المالي والإداري	
تمهيد الفصل الثالث	134
المبحث الأول: آلية الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي والإداري	135
المطلب الأول مفاهيم حول الرقابة الداخلية	135
المطلب الثاني: المقومات الأساسية والإجراءات التنفيذية لأنظمة الرقابة الداخلية	142
المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية	147
المبحث الثاني: آلية التدقيق المحاسبي في لمكافحة الفساد المالي والاداري	155
المطلب الأول: منهجية التدقيق الداخلي	155
المطلب الثاني: دور التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد المالي والإداري	163
المطلب الثالث: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في مكافحة الفساد المالي والإداري	171
المبحث الثالث: آلية التدقيق الجبائي في مكافحة الفساد المالي والإداري	174
المطلب الأول: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي	174
المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي	179
خاتمة الفصل الثالث	188

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من مُمْتَهِني التدقيق	
تمهيد الفصل الرابع	190
المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية	191
المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية	191
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	194
المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية واختبار الثبات	195
المبحث الثاني: تحليل أهمية التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري	199
المطلب الأول: صدق وثبات أداة الدراسة	199
المطلب الثاني: تحليل محاور الاستبيان	206
المبحث الثالث: تقدير واختبار علاقة التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من حجم الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية	230
المطلب الأول: نموذج العلاقة بين تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي مع ظاهرتي الفساد المالي والإداري	230
المطلب الثاني: نموذج أثر التدقيق المحاسبي في الحد من الفساد المالي	234
المطلب الثالث: نموذج أثر التدقيق المحاسبي في الحد من الفساد الاداري	236
المطلب الرابع: نموذج أثر التدقيق الجبائي في الحد من الفساد المالي	238
المطلب الخامس: نموذج أثر التدقيق الجبائي في الحد من الفساد الإداري	240
خاتمة الفصل الرابع	243
الخاتمة	245
المراجع	
الملاحق	

فهرس الجداول

الجدول	الصفحة
جدول رقم 01-01: مراحل تطور مهنة التدقيق	05
جدول رقم 01-02: ملخص معايير التدقيق الداخلي (معايير الصفات)	25
جدول رقم 01-03: ملخص معايير التدقيق الداخلي (معايير الأداء)	26
جدول رقم 01 – 04: مؤشرات الفساد	47
جدول رقم 02-01: المؤتمرات المحاسبية الدولية المهتمة بتطوير المعايير الدولية	83
جدول رقم 02-02: تقسيمات معايير التدقيق الدولية	90
جدول رقم 02-03: مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر	111
جدول رقم 02-04: الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية	119
جدول رقم 02-05: الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية	121
جدول رقم 02-06: الإصدار الثالث للمعايير الجزائرية	124
جدول رقم 02-07: الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية	128
جدول رقم 03-01: أنواع الرقابة الداخلية	141
جدول رقم 03-02: مقارنة بين إجراءات العينة الإحصائية وغير الإحصائية	158
جدول رقم 03-03: أنواع تقارير التدقيق	162
جدول رقم 03-04: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	172
جدول رقم 04-01: هيكل الاستبيان	192
جدول رقم 04-02: مقاييس الإجابة على فقرات الاستبيان.	194
جدول رقم 04-03: إحصائيات الاستمارة	195
جدول رقم 04-04: ثبات الأداة	200
جدول رقم 04-05: الاتساق الداخلي لبعد التدقيق الداخلي	201
جدول رقم 04-06: الاتساق الداخلي لبعد التدقيق الخارجي	202
جدول رقم 04-07: الاتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي	203
جدول رقم 04-08: الاتساق الداخلي لأبعاد محور الفساد المالي	204

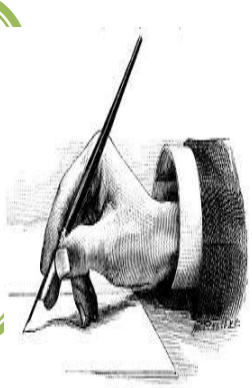
جدول رقم 04-09: الاتساق الداخلي لأبعاد محور الفساد الاداري	205
جدول رقم 04-10: الاتساق البنائي لأبعاد محور الفساد المالي والإداري	206
جدول رقم 04-11: توصيف العينة حسب المؤهل العلمي	207
جدول رقم 04-12: توصيف العينة حسب الوظيفة	208
جدول رقم 04-13: توصيف العينة حسب الخبرة	209
جدول رقم 04-14: تحليل بعد التدقيق الداخلي	210
جدول رقم 04-15: تحليل بعد التدقيق الخارجي	214
جدول رقم 04-16: تحليل محور التدقيق الجبائي	219
جدول رقم 04-17: تحليل بعد الفساد المالي في ظل وجود التدقيق المحاسبي والجبائي	224
جدول رقم 04-18: تحليل بعد الفساد الإداري	227
جدول رقم 04-19: نموذج العلاقة بين تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي مع ظاهرتي الفساد المالي والإداري	230
جدول رقم 04-20: تقدير واختبار نموذج $\widehat{\mathrm{Y}} = f(Ac, \mathrm{Af})$	232
جدول رقم 04-21: تقدير واختبار نموذج $\widehat{\mathrm{Y}} = f(Ai, \mathrm{Ae})$	235
جدول رقم 04-22: تقدير واختبار نموذج $\widehat{\mathrm{Y}} = f(Ai, \mathrm{Ae})$	237
جدول رقم 04-23: تقدير واختبار نموذج $\widehat{\mathrm{Y}} = f(\mathrm{Af})$	239
جدول رقم 04-24: تقدير واختبار نموذج $\widehat{\mathrm{Y}} = f(\mathrm{Af})$	241

فهرس الأشكال	
الشكل	**الصفحة**
أنموذج الدراسة	ز
شكل رقم 01-01: عناصر التدقيق	07
شكل رقم 01-02: تصنيفات التدقيق	10
شكل رقم 01-03: مراحل التدقيق الجبائي	30
شكل رقم 01-04: أنواع الفساد	41
شكل رقم 02-01: ملخص معايير التدقيق المتعارف عليها	76
شكل رقم 03-01: مقومات نظام الرقابة الداخلية	145
شكل 03-02: مراحل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	152
شكل رقم 03-03: مراحل منهجية التدقيق الداخلي	155
شكل رقم 03-04: مراحل التدقيق المحاسبي الخارجي	163
شكل 03-05: المعرفة العامة حول المؤسسة	166
شكل رقم 03-06 خطوات إجراء التدقيق على الوثائق	181
شكل 03-07: أشكال التدقيق الجبائي	187
شكل رقم 04-01: شكل التوزيع حسب المؤهل العلمي	207
شكل رقم 04-02: شكل التوزيع حسب الوظيفة	208
شكل رقم 04-03: شكل التوزيع حسب الخبرة	209

قائمة الاختصارات:

جمعية المحاسبين الأمريكيين	American Association of Accountants	AAA
معهد المدققين الداخليين	Institute of Internal Auditors	IIA
معايير التدقيق المتعارف عليها	Generally accepted auditing standards	GAAS
مجلس المعايير المحاسبية الدولية	International Standards Accounting Board	ISAB
اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب	Arab General Union of Accountants and Auditors	AFAA
المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين	International Arab Society of Certified Accountants	IASCA
المعايير الدولية الابلاغ المالي	International Financial Reporting Standards	IFRS
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	International Public Sector Accounting Standards	IPSAS
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	ISA
معايير التدقيق الجزائرية	Algerian Auditing Standards	AAS
لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Committee	IASC

مقدمـــة



1. تمهيد

منذ أن قامت على الأرض الحياة، عرف الفساد طريقه إلى البشر، متخذا لنفسه دروبا شتى ومتواصلا بأساليب متباينة، ومؤديا إلى أثار تفاوتت نتائجها باختلاف صوره وميادينه وتباينت أحجامه، قال تعالى: " وَإِذْ قَالَ رَبُّكَ لِلْمَلَائِكَةِ إِنِّي جَاعِلٌ فِي اَلْأَرْضِ خَلِيفَةً قَالُوا أَتَجْعَلُ مِنْ يُفْسِدُ فِيهَا وَيَسْفِكُ اَلدِّمَاءَ وَنَحْنُ نَسْبَحُ بِحَمْدِكَ وَنُقَدِّسُ لَكَ قَالَ إِنِّي أَعْلَمُ مَا لَا تَعْلَمُونَ " (سورة البقرة الآية 30).

وقد عرف عالم المال والأعمال جملة من التحولات والتغيرات بعد سلسلة الأزمات المالية التي وقعت في الكثير من اقتصاديات دول العالم، كالانهيارات المالية التي عرفتها العديد من الشركات، هذه الانهيارات ترجع إلى العديد من العوامل التي من بينها عدم الالتزام بمعايير الأخلاق وقواعد السلوك المهني والفساد، مع انعدام الشفافية في البيانات والقوائم المالية للمؤسسات وانتشار الفساد المالي والإداري.

ويعتبر الفساد المالي والإداري من المواضيع المهمة، نظرا لما له من جذور تاريخية انتشرت في مجتمعاتنا في الوقت المعاصر، سواء الدول النامية أو المتقدمة، حيث أن الفساد يؤدي إلى عرقلة النمو الاقتصادي وتطور النظام الاجتماعي، ويعوق التنمية والانعاش الاقتصادي، ويساهم في استغلال السلطة والنفوذ والمال العام لتحقيق مكاسب شخصية.

إن أسباب الفساد المالي والإداري متعددة، منها السياسية والاجتماعية والاقتصادية والثقافية، وقد يكون الفساد محليا أو إقليميا أو حتى دوليا، حيث يعتبر الفساد المالي والإداري العدو الأول لبرامج التنمية الاقتصادية، والمساهم الأكبر في تعطيل عجلة التنمية، نظرا لما يسببه من نشر التخلف وخسارة للأموال والجهد والوقت وطرد للاستثمار الخارجي والحد من توسع الاستثمار المحلي.

كما يعد موضوع التدقيق المحاسبي أحد أهم اهتمامات المؤسسات على اختلاف أهدافها وأشكالها، إذ يستوجب عرض معلومات مالية موثوقة وملائمة تخدم الأطراف ذات الصلة، وهذا لا يتحقق إلا بوجود أسس ومعايير موحدة وملزمة للمؤسسات والممارسين المهنيين تسعى لتحقيق متطلبات القياس السليم والإفصاح المحاسبي والشفافية في عرض المعلومات المالية، ونتيجة لذلك أصبح التدقيق المحاسبي من الموضوعات الواجب أخذها بعين الاعتبار من طرف المؤسسات والمنظمات والهيئات، خاصة بعد تلك الأزمات المالية المختلفة من منظور أن الفساد المالي والإداري قد يكون أحد أهم مسبباتها، وذلك عبر المعلومات المظللة التي يتم التأكيد على صحتها من طرف معدي المعلومات المحاسبية، وما تتضمنه من مخالفة للحقيقة، فضلا على أنه ومن بين أهم عوامل انهيار الشركات هو افتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة

والإشراف ونقص الخبرة والشفافية وعدم الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية التي تساهم في مصداقية المعلومات المالية المعروضة.

وباعتبار أن مدقق الحسابات يمثل الجهة الإشرافية المكلفة والمخولة قانونا بتدقيق القوائم المالية للمؤسسات، فيجب عليه التأكد من أن هذه القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا لما تطلبه معايير التدقيق الدولية والوطنية، كما يجب عليه التأكد من تطبيق هذه المعايير بصورة سليمة وبأعلى درجات الكفاءة، غير أنه في الواقع العملي نجد أن مهمة المدقق الخارجي قد اقتصرت في إصدار الرأي بدون تحفظ على قوائم مالية تم إعدادها بأساليب غير قانونية وغير أخلاقية، الأمر الذي ساهم في عدم مصداقيتها وعدم قابلية المؤسسة للاستمرار، وهو الأمر الذي ساهم في إغلاق العديد من المؤسسات العملاقة كما ذكرنا سابقا، الأمر الذي أدى إلى طرح العديد من التساؤلات حول مسؤولية المدقق في حدوث مختلف التلاعبات وممارسة الفساد داخل المؤسسات الاقتصادية ومدى قدرتهم على اكتشافها والحد منها.

ومن جهة أخرى فقد عرف النظام الجبائي الجزائري جملة من الإصلاحات متجاوبا مع التغيرات الاقتصادية الجديدة. ولذلك عمدت السلطات الجزائرية ابتداء من سنة 1992م إلى إجراء إصلاحات وتعديلات قانونية في النصوص الجبائية والتشريعات الضريبية، إذ شمل هذا الإصلاح على الخصوص الضرائب المباشرة والرسوم على أرقام الأعمال، إضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الضريبية، ولعلَّ من أهم سمات النظام الضريبي الجزائري بعد الاصلاح أنه نظام تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، ملزم بالتصريح بمداخله وأرقام أعماله من تلقاء نفسه.

ويتم التأكد من التصريحات الجبائية عن طريق نظام التدقيق الجبائي الذي يعتبر من أهم الإجراءات المتخذة للتأكد من صحتها ومصداقيتها في كشف كل الأخطاء والانحرافات في التصريحات الجبائية ومحاولة تصحيحها وتقويمها من جهة، ومن جهة أخرى محاربة التهرب الضريبي بغية زيادة الحصيلة الضريبية. لذلك نجد من بين أهم أشكال نظام التدقيق الجبائي التدقيق الجبائي في محاسبة المكلفين الذي يشمل الفحص الدقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا، وهو يهدف إلى التأكد من مدى تطابق المعطيات المادية وغيرها مع القواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول لاسيما بعد الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من سنة 2010.

2. أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- إلقاء الضوء على بعض الجوانب المرتبطة بالفساد المالي والإداري، مع تبيان تأثير الفساد على أداء المؤسسات الاقتصادية، وكيفيات محاربته والوقاية منه؛
- الحاجة الماسة لتوضيح الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي والجبائي بصفة عامة لدى المؤسسات الاقتصادية؛
- دراسة دور معايير التدقيق الدولية ومدى مساهمتها في الحد من انتشار الفساد المالي والداري داخل المؤسسات الاقتصادية؛
- المساعي الجزائرية الرامية لمكافحة مظاهر الفساد المالي والتي من ضمنها إصلاح المنظومة المحاسبية وإصدار معايير وطنية للتدقيق بالشكل الذي يحد من انتشار تلك المظاهر؛
- زيادة أو خلق الوعي المحاسبي بمدى خطورة الفساد وإعداد وسائل الحماية أو الحد منه؛
- أهمية التدقيق المحاسبي والجبائي وضرورة تجسيده بأعلى درجات الفعالية على أرض الواقع كآلية للحد من الفساد المالي والإداري؛
- التطورات الاقتصادية الهائلة التي تعيشها الدول (منها الجزائر) والتي تتمثل أهم مظاهرها في التحول إلى اقتصاديات السوق وبالتالي وجود تدقيق محاسبي وجبائي ذو جودة عالية يخفض من حجم الفساد الناتج التحول الاقتصادي؛
- البحث عن الجهود العلمية والمهنية المحاسبية التي أسهمت في مكافحة الفساد.

3. أهداف الموضوع:

- التعرف على ظاهرة الفساد المالي والإداري من خلال تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بهما؛
- إبراز الآثار السلبية الناتجة عن الفساد المالي والإداري؛
- التعرف على أهم الآليات المستعملة لمحاربة ظاهرة الفساد المالي والإداري؛
- التعرف على منهجية التدقيق المحاسبي والجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- شرح لمختلف معايير التدقيق الدولية وبيان دورها كأداة لمحاربة الفساد المالي والإداري؛
- إبراز أهمية تطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي في البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي والجبائي في محاربة مختلف أوجه الفساد المالي والإداري.

4. إشكالية الدراسة:

لقد أثرت مظاهر الفساد المالي والإداري على اقتصاديات دول العالم ككل، فضلا عن الخلفية المحاسبية لها التي أدت الى ظهور تلك المظاهر، خصوصا مع توجيه أصابع الاتهام الى شركات التدقيق العالمية بعد تلك الأزمات وحالات الفساد المالي والإداري التي عرفها العالم، على أساس أن المعلومات المحاسبية التي كانت تقدم لم تتسم بالمصداقية اللازمة، ورافق ذلك تزايد الاهتمام بموضوع التدقيق المحاسبي والجبائي لتجنب وقوع التلاعبات المالية والمحاسبية، حيث تسعى هذه الدراسة إلى الوقوف على أثر التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية، من خلال طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

إلى أي مدى يساهم التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية؟

ويشتق من صميم هذا السؤال الرئيسي أسئلة فرعية تتمحور كما يلي:

- ماهي الخطوات الواجب اتباعها عند اجراء عملية التدقيق المحاسبي والجبائي؟
- ما مدى إدراك المؤسسات الاقتصادية بأهمية تطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي؟
- ما أثر تبني المؤسسات الاقتصادية لمعايير التدقيق الدولية على مخرجاتها المحاسبية؟
- ما مدى تأثير التدقيق المحاسبي والجبائي على الكشف عن مظاهر الفساد المالي والإداري بالمؤسسات الاقتصادية؟

5. فرضيات الدراسة:

أ. الفرضية الرئيسية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي والحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية.

ب. الفرضيات الفرعية:

- **الفرضية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي (التدقيق الداخلي والخارجي) والحد من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية.

- **الفرضية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي (التدقيق الداخلي والخارجي) والحد من الفساد الإداري في المؤسسات الاقتصادية.
- **الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي والحد من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية.
- **الفرضية الرابعة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات الجبائي والحد من الفساد الإداري في المؤسسات الاقتصادية.

6. أسباب اختيار الموضوع:

- الفساد المالي والإداري الذي عاشته الجزائر ومازالت تعيشه؛
- الميل الشخصي لهذا الموضوع كونه من المواضيع الحديثة، التي تعرف تطورات وتحولات كبيرة تهدد استمرارية اقتصاديات الكثير من الدول ومن بينها الجزائر؛
- الاقتناع الشخصي بضرورة بناء قواعد محاسبية على أسس سليمة للحد من مظاهر الفساد المالي والاداري التي تدمر استقرار واستمرارية الشركات عالميا ووطنيا؛
- الانتشار الواسع لظاهرة الفساد المالي والإداري، الأمر الذي شجعنا على تشخيص وتحليل الظاهرة؛
- سلسلة الأزمات المالية التي شهدتها دول العالم والتي كان لها الأثر السلبي على تواجد واستمرار الكثير من الشركات، الأمر الذي دفعنا إلى التعمق في حيثيات تلك الأزمات والخلفية المحاسبية لها، ودور الأنظمة المحاسبية في ترسيخ وتجسيد التدقيق المحاسبي والجبائي؛
- العديد من القضايا المتعلقة بالفساد المالي والإداري خصوصا في الجزائر والتي مازال أصحابها داخل السجن، والتي لم يفصل فيها إلى يومنا هذا، والتي يشار الى الممارسات المحاسبية الغير سليمة التي نتجت منها؛
- التغيرات التي عرفتها الساحة الجزائرية بتبنيها للنظام المحاسبي المالي وإصدار معايير التدقيق الجزائرية وكذا الجهود المبذولة لتعزيز وترسيخ التطبيق السليم للتدقيق المحاسبي والجبائي.

7. منهج الموضوع:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على التدقيق المحاسبي والجبائي، فضلا عن دراسة أثرهما في الحد من الفساد المالي والإداري، وهو المنهج الذي يعتمد على دراسة الواقع والظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا والتعبير عنها كيفيا أو كميا، كما تم الاعتماد على المنهج التاريخي لتبيين ظهور الفساد المالي والإداري، وكذا تطور التدقيق في الجزائر، كما تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لمعرفة تأثير تطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والاداري.

8. حدود الدراسة:

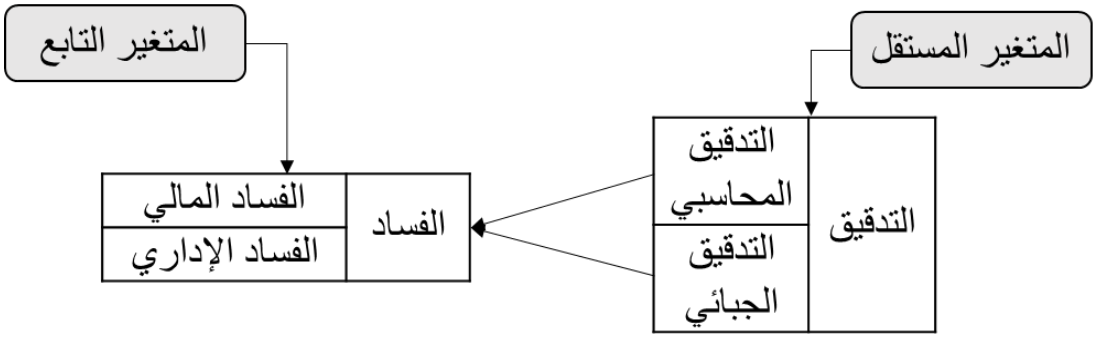
تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الزمنية:** تمت معالجة موضوع الدراسة من خلال المعطيات المرتبطة بالسنوات السابقة، كما تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لإثبات أو نفي الفرضيات وذلك خلال عام 2022
- **الحدود المكانية:** تم تطبيق هذه الدراسة على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة بولاية المسيلة، بالإضافة إلى مختلف المدققين على المستوى الوطني.

9. أنموذج الدراسة:

يمكن التعبير على الدراسة المقدمة وفق النموذج التالي:

شكل رقم 01: أنموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الباحث.

10. الدراسات السابقة:

1. دراسة علي حبيش 2013-2014	
عنوان الدراسة	آثار الفساد المالي على الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر
نوع الدراسة	أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 03 – الجزائر –
هدف الدراسة	عرض لواقع الفساد المالي في الجزائر مع بيان مختلف الجهود المبذولة من طرف الجزائر لمحاربته.
ملخص الدراسة	دراسة العلاقة بين نتائج الاصلاحات الاقتصادية التي عرفتها اهم قطاعات الاقتصاد الجزائري، عن طريق تحديد مدى مساهمة الفساد المالي في خلق النتائج السلبية للإصلاحات الاقتصادية، ثم الربط بين جهود الجزائر في محاربة الفساد المالي وبين نتائج الإصلاحات الاقتصادية.
نقاط التشابه	تشابهت الدراستان حول متغير الفساد المالي حيث أن كلاهما طرحا الجانب النظري للفساد المالي، كما أنهما أبرزا الجهود الجزائرية في مكافحة الفساد المالي.
نقاط الاختلاف	ركزت هذه الدراسة على متغير الفساد المالي فقط وطرحت جميع السبل الممكنة للحد منه، بينما تتميز دراستنا بمتغير الفساد الاداري زيادة عن الفساد المالي وكيفية الحد منهما بواسطة التدقيق المحاسبي والجبائي.
2. سهام بوفلفل 2021	
عنوان الدراسة	مسببات ظاهرة الفساد المالي والإداري واستراتيجيات مكافحتها (الجزائر أنموذجا)
نوع الدراسة	مقال منشور بمجلة المنهل الاقتصادي المجلد 04، العدد 02، أكتوبر 2021.
هدف الدراسة	تقييم مسببات الفساد المالي والإداري بناء على استراتيجيات المكافحة، مع تقييم التجربة الجزائرية في مكافحة الفساد المالي والإداري.
ملخص الدراسة	تسليط الضوء على الفساد المالي والإداري، والبحث عن سبل لمعالجته، مع عرض تجارب بعض الدول لمحاربة الفساد، ثم عرض التجربة الجزائرية.
نقاط التشابه	تشابهت الدراستان حول متغير الفساد المالي والإداري حيث أن كلاهما طرحا الجانب النظري للفساد المالي والإداري، كما أنهما أبرزا الجهود الدولية والجزائرية في مكافحة الفساد المالي والإداري.
نقاط الاختلاف	ركزت هذه الدراسة على استراتجيات مكافحة الفساد المالي والإداري بصفة عامة، أما يميز دراستنا هي الآلية المستعملة في الحد من الفساد المالي والإداري، حيث تم التركيز على التدقيق المحاسبي والجبائي كآلية لمحاربة هذه الظاهرة والكشف عنها والحد منها.

3. فارس بن علوش بن بادي السبيعي 2010	
عنوان الدراسة	دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية
نوع الدراسة	أطروحة دكتوراه، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية.
هدف الدراسة	تهدف الدراسة إلى التعرف على دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية بمدينة الرياض
ملخص الدراسة	توصلت الدراسة إلى تحديد مستوى التزام القطاعات الحكومية بتطبيق الشفافية، وتحديد مستوى التزام الأجهزة الرقابية بمساءلة القطاعات الحكومية عن فسادها، وتحديد درجة شيوع الفساد الإداري، وتحديد درجة حدة المعوقات في تطبيق الشفافية والمساءلة في القطاعات الحكومية.
نقاط التشابه	تتشابه الدراستان في متغير الفساد الاداري، وكذا معالجة الفساد في القطاع العام
نقاط الاختلاف	ركزت هذه الدراسة على الفساد الاداري فقط وفي القطاع العام، بينما تميزت دراستنا بمعالجة الفساد المالي والإداري معا، وركزت على الفساد في المؤسسات الاقتصادية.
4. دلير موسى احمد 2022	
عنوان الدراسة	مدى أثر التكامل بين هيئة النزاهة وتدقيق القضائي للحد من الفساد المالي والإداري في أقليم كردستان العراق
نوع الدراسة	مقال منشور بمجلة "Qalaai Zanist" الجامعة اللبنانية الفرنسية (العراق) المجلد 07، العدد 01، شتاء 2022.
هدف الدراسة	تهدف الدراسة إلى بيان مدى أثر التكامل بين هيئة النزاهة وتدقيق القضائي للحد من الفساد المالي والإداري في إقليم كردستان العراق
ملخص الدراسة	مجالات عمل التدقيق القضائي واسعة وتحتاج إلى خبرات متنوعة في المحاسبة والتدقيق والقانون، حيث يجب على المدقق القضائي أن يتوفر على مجموعة من المهارات والخبرات والتقنيات التي تمكنه من كشف حالات الفساد المالي والإداري.
نقاط التشابه	تتشابه الدراستان في معالجة كلا من الفساد المالي والإداري.
نقاط الاختلاف	يكمن الاختلاف بين الدراستين في المتغير المستقل حيث أن هذه الدراسة ربطت الفساد المالي والإداري بالتدقيق القضائي، غير أن دراستنا تم فيها ربط الفساد المالي والإداري بمتغير التدقيق المحاسبي والجبائي.

5- ميمون الطاهر وغلاب فاتح 2020	
عنوان الدراسة	أخلاقيات العمل ودورها في مكافحة الفساد المالي والإداري في القطاعات الحكومية
نوع الدراسة	مقال منشور بمجلة " الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والمالية" غزة، المجلد 28، العدد 04، جوان 2022.
هدف الدراسة	هدفت هذه الدراسة، التعرف إلى دور أخلاقيات العمل ودورها في مكافحة الفساد المالي والإداري في مديرية الضرائب بالمسيلة.
ملخص الدراسة	توصلت الدراسة إلى وجود ارتباط وأثير معنوي لأخلاقيات العمل في مكافحة ظاهرة الفساد المالي والإداري في مديرية الضرائب بالمسيلة، كما أوصت الإدارة ببذل جهودا أكبر لبث مفهوم أخلاقيات العمل كأحد الأبعاد التنظيمية.
نقاط التشابه	تتشابه الدراستان في متغيري الفساد المالي والإداري، حيث تسعى كلا منهما للبحث على أهم الآليات التي تمكن من الحد من الفساد المالي والإداري.
نقاط الاختلاف	ركزت الدراسة على أخلاقيات المهنة كأداة لمحاربة ظاهرة الفساد المالي والإداري، في حين أن دراستنا ربطت الفساد المالي والإداري بالتدقيق المالي والجبائي كأدوات لمحاربة الظاهرة.
6- عبد الباسط مداح 2017-2018	
عنوان الدراسة	أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات
نوع الدراسة	أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر.
هدف الدراسة	هدفت الدراسة إلى البحث في أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات بالتطبيق على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية
ملخص الدراسة	إن غياب التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية وكذا غياب الجودة في المعلومة المحاسبية كان من مسببات ظهور حالات الفساد المالي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.
نقاط التشابه	تتشارك الدراستان في متغير الفساد المالي، حيث تناولتا محور محاربة الفساد المالي.
نقاط الاختلاف	ركزت الدراسة على حوكمة الشركات ودورها في زيادة الجودة في المعلومة المحاسبية ومنه الحد من الفساد المالي، بينما عالجت دراستنا كلا من الفساد المالي والإداري وقدرة التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد منهما

7- Issam MF SALTAJI (2018)	
عنوان الدراسة	GOVERNANCE AND ITS MECHANISMS IN COMBATING CORRUPTIN
نوع الدراسة	مقال منشور في مجلة ,intarnal Auditing & Risk Management، السنة الثالثة عشر، العدد الثاني، مارس 2018، رومانيا.
هدف الدراسة	هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة آليات الحوكمة في الحد من الفساد، وتحديد مختلف الاستراتيجيات المتبعة لمواجهة الفساد.
ملخص الدراسة	سعت الدراسة إلى تحليل أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من الفساد حيث تمت معالجة الإشكالية من خلال مكونات آليات حوكمة الشركات من حيث مهام ومسؤولية مجلس الإدارة إضافة إلى أهداف المراجعة الداخلية وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة الخارجية.
نقاط التشابه	تشترك الدراستان في هدف الحد من الفساد.
نقاط الاختلاف	ركزت هذه الدراسة على الفساد بصفة عامة وكيفية محاربته انطلاقا آليات حوكمة الشركات، أما دراستنا فتعمقت في الفساد المالي والإداري، ومدى قدرة التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد منه.

11. هيكل الدراسة:

انطلاقا من طبيعة الموضوع وأهدافه فقد تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، يعرض الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق والفساد المالي والإداري، حيث تم عرض مختلف المفاهيم المرتبطة بالتدقيق مع التركيز على التدقيق المحاسبي والجبائي، بعد ذلك تقديم نظرة تاريخية حول الفساد ثم طرح لمختلف المفاهيم المرتبطة به، لينتهي الفصل الأول بشرح لمختلف الآليات الممكنة لمحاربة ظاهرة الفساد المالي والإداري والجهود الدولية والجزائرية لمحاربة الظاهرة؛

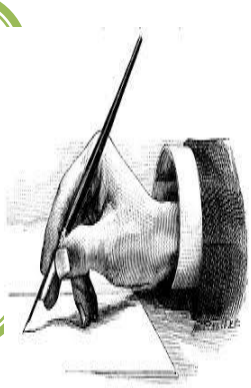
يركز الفصل الثاني للدراسة على دور المنظمات الدولية المهنية للمحاسبة في محاربة الفساد المالي والإداري، وهذا عن طريق ابراز معايير التدقيق المتعارف عليها، بعد ذلك عرض لمعايير التدقيق الدولية، لينتهي الفصل بعرض حول التدقيق في الجزائر؛

أما الفصل الثالث من الدراسة فقد تم التناول فيه تأثير التدقيق المحاسبي والجبائي في مكافحة الفساد المالي والإداري، وهذا بتقديم آليات الرقابة الداخلية، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي والتدقيق الجبائي باعتبارها أهم الأدوات المساعدة في الكشف والحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري؛

فيما خُصّص الفصل الرابع للدراسة الميدانية واختبار فروضها، حيث تم تناول مضمون كل التدقيق المحاسبي والجبائي في الكشف عن الفساد المالي والإداري بالمؤسسات الاقتصادية، وذلك بتحليل استمارة الاستبيان الذي وجه لعينة الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق والفساد المالي والإداري



الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق والفساد المالي والإداري.

تمهيد:

عرف العالم العديد من الانهيارات للمؤسسات المالية العالمية، والتي كان لها الأثر السلبي على الوضعية الاقتصادية للكثير من الدول ، فسارعت هذه الأخيرة إلى أخذ احتياطاتها مخافة الوقوع في أزمات أخرى مشابهة لها، ومن هذا المنطلق كان لابد من التحقق من الأسباب الحقيقية لتلك الانهيارات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتسويتها والحد من أثارها السلبية، وفي هذا السياق برزت الحاجة إلى التطبيق السليم لقواعد ومبادئ التدقيق خصوصا وأن الكثير من الدراسات أثبتت أن السبب الرئيسي لحدوث تلك الأزمات يرجع إلى التطبيق الخاطئ لإجراءات ومعايير التدقيق الدولية، ولهذا أصبح التدقيق إجراءً وقائيا مضادا لحدوث تلك الأزمات، وهو يعتبر وسيلة للتحقق من مصداقية وشفافية التقارير للشركات، كما برزت الحاجة إلى التطبيق الفعال للتدقيق المحاسبي والجبائي كآلية للحد من الفساد، ويعتبر الفساد بصفة عامة مشكلة قديمة تعاني منها جل البلدان والمجتمعات الإنسانية، وقد ارتبط هذا المصطلح قديما بالأنظمة السياسية، ومظاهر الاستبداد التي كانت تعاني منه شعوب العالم من جراء تلك الأنظمة، والتي كانت تختلف من دولة إلى أخرى من ناحية الحجم والدرجة.

لكن حديثا توسعت النظرة إلى مفهوم الفساد ولم تعد مقتصرة على الجانب السياسي فحسب بل تعدت ذلك ليشمل جميع الجوانب في المجتمعات، وظهرت كتابات حول الفساد المالي والإداري، اللذان تتمحور عنه دراستنا، حيث تزايدت آثارهما وامتد تأثيرهما على جميع الأنشطة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وأصبح يتسم بالعالمية، ومن هذا المنطلق تم تقسيم الفصل الى ثلاث مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول: التأصيل العلمي للتدقيق:** حيث يتم التطرق إلى الإطار النظري للتدقيق ومعرفة أنواعه وأشكاله، مع تسليط الضوء على التدقيق المحاسبي والجبائي بداية من تقديم تعاريف للتدقيق ثم التطرق إلى التدقيق المحاسبي والجبائي وتقديم مختلف الأدبيات النظرية حولهما؛
- **المبحث الثاني: التأصيل العلمي للفساد المالي والإداري:** حيث يتم التطرق إلى الإطار النظري للفساد ومعرفة أنواعه وأشكاله، مع تسليط الضوء على الفساد المالي والإداري، بداية من تقديم تعاريف الفساد المالي والإداري، إلى معرفة أسباب ومظاهرهما، وكذا تداعياتهما على الاقتصاد والمجتمع؛
- **المبحث الثالث: الوقاية من الفساد المالي والاداري:** سيقدم أهم الطرق المستعملة من طرف مختلف الدول لمواجهة الفساد المالي والإداري، كما سيتم ابراز مختلف الجهود الدولية لمحاربتهما، وختامها بشرح لمختلف الجهود الجزائرية لمكافحة الفساد.

المبحث الأول: الاطار النظري للتدقيق

بفعل تطور علم المحاسبة وخصوصا بعد عام 1494م أين ظهر مبدأ القيد المزدوج، زادت الحاجة إلى وجوب توفر تخصص آخر يساهم في تأكيد التسجيلات المحاسبية، ويعطي لها الصبغة الرسمية، وازدادت الحاجة لهذا التخصص مع الثورة الصناعية في أوروبا ودخول الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود، الأمر الذي أدى إلى تطور تخصص التدقيق، وهذا لتوفير القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت المؤسسة بها، بغية الوصول إلى رأي فني محايد حول مدى صحة ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الأول: ماهية التدقيق

كلما زاد كبر حجم المؤسسات ازدادت معها التعقيدات المحاسبية، وازدادت من جهة أخرى حجم الاختلاسات والتلاعبات المالية، الأمر الذي يساهم في زيادة انتشار الفساد المالي والإداري، الأمر الذي يجعل من مهمة التدقيق الدرع الواقي الذي يحمي المؤسسة من مختلف عمليات الفساد المالي والإداري.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق

الحاجة للتدقيق كانت للتأكد من صحة البيانات المحاسبية، التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، ومعرفة مدى مطابقة البيانات المحاسبية للواقع، لذلك فإن نشأة وتطور التدقيق كان مصاحبا لتطور المحاسبة، حيث ظهرت الحاجة للتدقيق لدى الحكومات أولا، بهدف التأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها.[1]

ومع ظهور نظرية القيد المزدوج عام 1494م في كتاب الراهب الايطالي (لوكا باشيلو)، حدث تطور هام وجوهري لمهنة المحاسبة والتدقيق معا، فقد أدى سهولة استعمال مبدأ القيد المزدوج ومَنْطِقِيَتِهِ إلى انتشار تطبيقه في كامل أوروبا، مما ساعد على تطور مهنة المحاسبية ومنه تطور مهنة التدقيق.[2]

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا الايطالية سنة 1581م، حيث تأسست كلية (Roxonati) لتكوين الخبراء المحاسبين، حيث أصبحت تفرض منذ سنة 1669م على مزاول مهنة التدقيق أن يكون عضوا في هذه الكلية، وكانت تتطلب ستة سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان

---

[1] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، الطبعة 01، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 07.

[2] خالد أمين عبد الله، **تدقيق الحسابات**، دار وائل، الطبعة 01، عمان، 2000، ص 25.

الخاص حتى يصبح الشخص خبير محاسب[1]، كما تم انشاء معهد المحاسبين القانونيين بإسكتلندا سنة 1854م الأمر الذي ادى إلى استقلال مهنة التدقيق.

وعند ظهور الثورة الصناعية بالمملكة المتحدة البريطانية، و ما صاحبها من تطور في صناعي و تجاري و كبر حجم المؤسسات اتسعت الفجوة بين المالكين و الادارة، و كذا تطور النظام الضريبي لم يتغير الهدف الرئيسي للتدقيق، و هو اكتشاف الغش و الخطأ، و لكن أهم تغيير حدث كان سنة 1850م، حيث جاءت الرغبة بوجود نظام محاسبي فعال للتأكد من دقة القوائم و البيانات المحاسبية و مدى مطابقتها للواقع من قبل شخص ذو كفاءة عالة يتميز بالاستقلالية و الحياد، حيث نص على ذلك قانون الشركات الانجليزي الصادر سنة 1862م، مما أدى إلى تطور مهنة التدقيق و وجوب وجود أشخاص قادرين على القيام بهذه المهنة.[2]

وقد عرف سنة 1917م صدور أول محاولة من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي لوضع معايير و قواعد لآداب و سلوك أعضاء مهنة المحاسبة و التدقيق، بعد أزمة الكساد الكبير بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1929م ألزمت بورصة نيويورك كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد و تتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين و هذا ابتداء من سنة 1932م[3]، كما أصدرت نشرة تبرز فيه كيفية اعداد تقرير المدقق ليكون رأي مستقل و محايد بدلا من شهادة، و في سنة 1939م ظهرت فضيحة (MC Kessou and Robins) أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تقرير نمطي مهني لتدقيق الحسابات و الذي يضمن التقرير مسؤولية المدقق عن رأيه في القوائم المالية و البيانات المحاسبية.[4]

وعلى إثر ذلك توسع مفهوم التدقيق وبقي في تطور مستمر إلى يومنا هذا، وذلك حسب حاجة أطراف ذوي الصلة، وكذا تطور مع الازمات والفضائح الاقتصادية.

---

[1] أحمد قايد نور الدين، **مرجع سابق ذكره**، ص 08.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، الناحية النظرية، الطبعة 01، دار الاتحاد للنشر والتوزيع، عمان، 1980، ص 05.

[3] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق ذكره، ص 08.

[4] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة 02، 2005، ص 05.

جدول رقم 01-01: مراحل تطور مهنة التدقيق

الفترة	الآمر بالتدقيق	القائم بالتدقيق	الهدف من التدقيق
2000 ق م – 1700م	الملك، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، الكاتب	اكتشاف الاختلاس ومعاقبة السارق، حماية الأموال
1700م – 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية، الأطراف ذوي الصلة	المحاسب	منع الغش، معاقبة الغشاشين، مصداقية البيانات المحاسبية
1850م – 1900م	الحكومة، المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش، تأكيد البيانات المحاسبية.
1900م – 1940م	الحكومة، المساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد البيانات المحاسبية.
1940م – 1970م	الحكومة، المساهمين، البنوك.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وعدالة القوائم المحاسبية.
1970م – 1990م	الحكومة، المساهمين، الهيئات الأخرى	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق
بعد 1990م	الحكومة، المساهمين، الهيئات الأخرى	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على صورة صادقة للبيانات المالية ونوعية الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير المهنية ضد الغش المالي

Source : Lionel collins et Gerard vallin, **audit et contrôle interne, aspecte, financiers, opérationnels et stratégiques**, 4eme Edition, dalloz, paris, 1992, p01.

الفرع الثاني: مفهوم التدقيق

أولا: المفهوم اللغوي

التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها "الاستماع" أو "يستمع" وهذا باعتبار أنه في الدولة الرومانية كان المكلف يقوم بالاستماع الى العمليات الحسابية التي قام بها المزارعون.[1]

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 02، 2005، ص 06.

ثانيا: المفهوم الاصطلاحي

هناك عدة تعاريف لعملية التدقيق نذكر منها:

1. تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA: التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوفق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وكذا تبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.[1]

2. تعريف عبد الفتاح صحن: التدقيق يقصد به فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا، حتى يطمئن المدقق من أن التقارير المالية سواء كانت تقارير عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية، أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية، أو أي تقرير آخر يظهر و تنطبع فيه صورة واضحة و حقيقية و دقيقة الغرض الذي من أجله اعد هذا التقرير.[2]

3. تعريف «Germond» و «Banmoult»: التدقيق هو اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية اعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام الواجبات في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة.[3]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق على أنه أداة علمية وعملية تسعى إلى مراقبة كل المعلومات المحاسبية للمؤسسة بهدف معرفة مواضع الغش والخطأ، وهذا بجمع مختلف الدلائل والقرائن، لتقديم رأي فني مستقل ومحايد على شكل تقرير يوضع صحة المعلومات الاقتصادية للأطراف ذوي المصلحة.

وبالتالي فإن عملية التدقيق تقوم على ثلاث ركاز أساسية وهي:[4]

1. الفحص: وهذا بفحص البيانات والسجلات المحاسبية بغرض التأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي التأكد من صحة المستندات التي تم على أساسها التسجيل.

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتحقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسات التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 09.

[2] عبد الفتاح الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1994، ص 04.

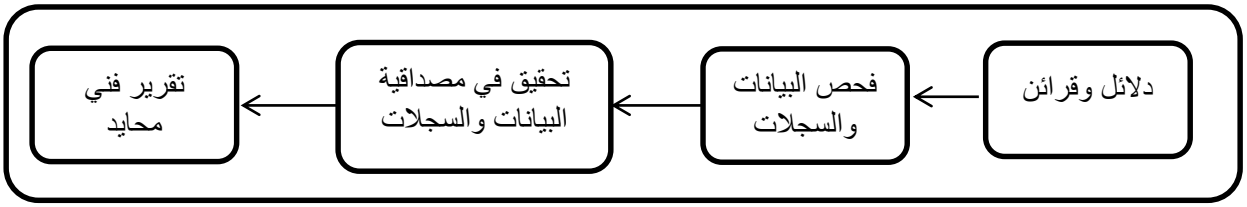
[3] أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[4] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسات معمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2009، ص 18.

2. التحقيق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية، وهذا بالتأكد من الوجود الفعلي للأصول وملكيتها بالقيم المسجلة في القوائم المالية، وكذا تقييم الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي، أي التأكد أن القوائم المالية تعبر حقيقة عن نتائج الأعمال خلال فترة معينة.

3. التقرير: يمثل تلخيص لنتائج الفحص والتحقيق والتقييم، حيث يتم في النهاية طرح تقرير يعالج بطريقة فنية ومحايدة نتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة.

شكل رقم 01-01: عناصر التدقيق



المصدر: من اعداد الطالب.

الفرع الثالث: أهمية التدقيق

يعتبر التدقيق وسيلة لا غاية، تفيد مستخدمي البيانات المحاسبية، الذين يفضلون أن تكون هذه البيانات مدققة من طرف هيئة مختصة تعبر عن صحة وصدق البيانات مقارنة بالواقع، وهذا للاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات ورسم مختلف السياسات، حيث نلاحظ أنه كلما زاد كبر حجم المؤسسات تزداد معها اهمية التدقيق من جهة وتزداد كذلك صعوبة من جهة أخرى.

حيث تكمن أهمية التدقيق حسب الفئة المستفيدة منه ومن بين هذه الفئات نجد:[1]

أولا: إدارة المؤسسة

تعتمد ادارة المؤسسة على القوائم المالية التي يتم تدقيقها في رسم السياسات والخطط المستقبلية، وكذا متابعة تنفيذها لتقييم أداء العاملين عليها، كما أنها تعد وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاعة، الأمر الذي سيؤدي إلى تجديد الثقة في أعضاء مجلس الادارة ورفع المكافآت.

ثانيا: المستثمرون الحاليون والمحتملون

تعتبر التقارير المالية المرآة العاكسة للوضعية المالية للمؤسسة، ومنه فتقرير المدقق يظهر مدى صدق التقارير المالية المنجزة من طرف المؤسسة، حتى يتمكن المستثمرون من تقدير حدود المساهمة في رأس المال، وكذا يتخذ المستثمرون المحتملون قراراتهم الاستثمارية.

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل، الطبعة 06، عمان، الأردن، 2012، ص 15.

ثالثا: البنوك والمؤسسات المالية

تعتبر البنوك والمؤسسات المالية أهم مصدر تمويلي للمؤسسات الاقتصادية، وموافقة البنوك لطلبات الاقتراض تعتمد بشكل كبير على تقرير المدقق، وذلك لضمان القدرة على سداد المبالغ المقترضة مع فوائدها المستحقة في المواعيد المحددة.

رابعا: الموردون والدائنون

يسعى الموردون والدائنون إلى ضمان قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها المالية اتجاههم، لذلك يعتمدون على تقرير المدقق لتحديد درجة الثقة مع المؤسسة وتحديد حجم التعاملات التي تكون بينهم وبين لمؤسسة.

خامسا: الإدارة الجبائية

حتى تضمن إدارة الضرائب أن المؤسسة لم تقم بغش أو تهرب ضريبي، تستأنس على تقرير المدقق الذي يضفي نوعا من المصداقية على القوائم المالية للمؤسسة أمام إدارة الضرائب.

سادسا: الجهات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات كمراقبة النشاط الاقتصادي، أو الاحصاء أو رسم السياسات الاقتصادية والمالية وغيرها، لذلك تفرض هذه الجهات أن تكون القوائم المالية محققة من طرف المدقق تعبيرا لمصادقيها.

سابعا: نقابات العمال

العمال دائما يسعون إلى المحافظة على مناصب عملهم وكذا الحصول على المزيد من الأجور والمكافآت، لذلك نجد أن المعلومات المعبرة عن قدرة المؤسسة على الدفع ترتبط بالقوائم المالية، التي تستعملها النقابات كحُجَج عن التفاوض.

الفرع الرابع: أهداف التدقيق

يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة كالتالي:

أولا: الأهداف التقليدية

تتمثل في الأهداف الرئيسية التي يجب على كل مدقق الوصول إليها، بغض النظر عن التطورات الجديدة في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي ويمكن ايجازها فيما يلي:[1]

1. التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها؛
2. إبداءٍ رأي فني محايد استنادا إلى ادلة وبراهين على شفافية القوائم المالية؛
3. اكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية؛
4. التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
5. مساعدة الادارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الادارية المناسبة؛
6. مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في التخطيط للاقتصاد الوطني.

ثانيا: الأهداف الحديثة

حيث وأنه بعد التطور الذي حصل في بيئة الاعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي، وكذا تأثير العولمة على اقتصاديات الدولة ودخول التكنولوجيا والحاسوب، أدى إلى تغير النظرة إلى التدقيق، الأمر الذي تطلب من المدقق تقديم خدمات أخرى تتمثل في:[2]

1. مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة مدى تنفيذها؛
2. تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف الموضوعة؛
3. تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية عن طريق محو الاسراف في جميع مجالات نشاط المشروع؛
4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.

الفرع الخامس: انواع التدقيق

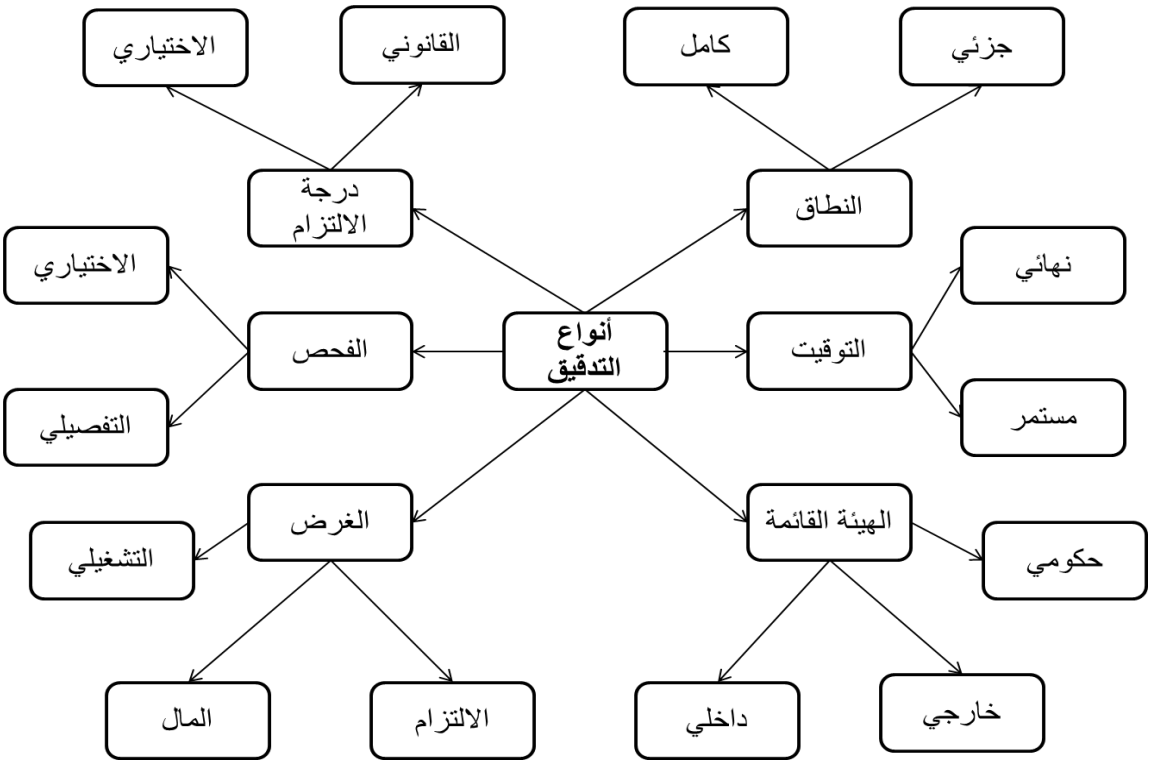
ينقسم التدقيق إلى عدة أنواع، تختلف هذه الأنواع باختلاف نطاق وأسلوب التدقيق وتوقيت القيام به، ويمكن تصنيف التدقيق وفق الشكل التالي:

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفاعلة وتقييم الأداء**، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 16، الأردن، 2003، ص 03.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)**، دار وائل، الطبعة الرابعة، الأردن، 2007، ص 15.

شكل رقم 01-02: تصنيفات التدقيق



المصدر: من إعداد الطالب.

أولا: من حيث نطاق عملية التدقيق

1. التدقيق الكامل: حسب هذا النوع من التدقيق، فإن المدقق يقوم بفحص شامل للقيود والسجلات والوثائق المحاسبية، حيث يستعمل التدقيق الكامل في المشاريع الصغيرة، وللمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، حيث لا تضع الجهة المعينة أية قيود على مجال عمله، ويتعين على المدقق تقديم رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية.[1]

2. التدقيق الجزئي: هنا يقتصر المدقق على بعض العمليات، وهي بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي يوضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق، وهنا لا يكون المدقق مسؤولا عن أي ضرر ينشأ أو يتم اكتشافه بالرجوع إلى دفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المدقق منعته من فحصها، ولذلك عملية التدقيق الجزئي تبرم بعقد كتابي يحدد المطلوب منه القيام به.[2]

[1] ايهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات (الإطار النظري)**، دار وائل، عمان، الأردن، 2012، ص23.

[2] المرجع نفسه، ص 24.

ثانيا: من حيث توقيت عملية التدقيق

1. التدقيق المستمر: هو التدقيق الذي يتم لعمليات المنشأة خلال السنة المالية، سواء كانت بطريقة منتظمة (يوميا أو أسبوعيا) أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:[1]

أ. إذا كانت المنشأة تتميز بكبر الحجم والعمليات؛

ب. توافر عدد كبير من مساعدي المدقق الذين يمكنهم من التردد على المنشأة بصفة مستمرة؛

ج. عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

2. التدقيق النهائي: هو التدقيق الذي يبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية، وفي الغالب يتفرغ المدقق أو بعض مساعديه لفترة زمنية معينة بعد انتهاء السنة المالية للشركة بفحص وتدقيق حسابات الشركة للتأكد من أن ما تم تحقيقه من نتائج يعبر تعبيرا صادقا عما أنجز من أعمال، ليختتم المدقق عمله بتقرير التدقيق.[2]

ثالثا: من حيث الهيئة القائمة بعملية التدقيق

1. التدقيق الداخلي: يعرف على أنه "وظيفة تقييم مستمرة يقوم بها المشروع لفحص وتقييم أنشطته، التي تقدم داخل المشروع"[3]، حيث يعتبر المدقق الداخلي موظف لدى المؤسسة ترتكز مهامه على إتمام الفحص والتقييم ومحاولة معرفة الأخطاء قبل وقوعها، وتصحيح الأخطاء فور وقوعها إن كانت موجودة، لذلك نجد أن المدقق الداخلي يتمتع بقدر من الاستقلالي الوظيفي عن باقي الادارات التنفيذية ويتعامل مباشرة مع المدير المالي أو مجلس الادارة.

2. التدقيق الخارجي: هو عبارة عن فحص انتقادي محايد لمختلف دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها بواسطة شخص أو هيئة من خارج المؤسسة، وهذا بموجب عقد يبرم بين هذه الشخص أو الهيئة من جهة والمؤسسة من جهة أخرى، ويتميز التدقيق الخارجي بأنه عملية منظمة تتم من خلال عدة مراحل متتابعة تتابعا منطقيا، وتحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات المتتابعة أيضا، لتنتهي العملية بتقرير محايد مدعم بالحجج حول نوعية وثقة البيانات المحاسبية المعروضة من طرف المؤسسة.[4]

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص 194.

[2] المرجع نفسه، ص 195.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، **أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية**، الإسكندرية، 2004، ص 42.

[4] المرجع نفسه، ص 43.

3. التدقيق الحكومي: يمارس هذا النوع من التدقيق من طرف جهة حكومية أو تنظيم حكومي معين[1]، مثل مدققي مجلس المحاسبة، المفتشية العامة للمالية، إدارة الضرائب، وغيرها.

رابعا: من حيث الغرض من عملية التدقيق

1. التدقيق المالي: يشمل هذا النوع من التدقيق جمع الأدلة عن البيانات التي تشملها القوائم المالية، وتقييم الأنظمة المحاسبية، وأنظمة المعلومات والتقارير المالية، ومدى الاعتماد عليها.[2]

2. تدقيق الالتزام: يهدف إلى تحديد مدى التزام المؤسسة محل التدقيق بالقوانين المعمول بها في البلد، والمعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام يكون حسب السياسيات التي تتبناها الادارة أو القانون المفروض، أو ما يرافقه من لوائح وتعليمات، مثل قانون الضرائب، قانون الشركات وقانون العمل[3].....الخ.

3. التدقيق التشغيلي: يقصد به التدقيق الشامل للوظائف المختلفة داخل المؤسسة، للتأكد من كفاءة وفعالية وملائمة هذه الوظائف، من خلال تحليل الهياكل التنظيمية، وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف المؤسسة، من خلال هذه الوظائف.[4]

خامسا: من حيث مدى الفحص

1. التدقيق التفصيلي: هنا يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وبطريقة صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء والغش والتلاعبات، وهذا النوع من التدقيق مناسب نوعا ما للمؤسسات الصغيرة، وغير مناسب للمؤسسات الكبيرة لأنها تؤدي إلى زيادة في أعباء التدقيق وكذا تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة.

2. التدقيق الاختباري: يقوم هذا النوع من التدقيق على انتقاء عينة من العمليات وفحصها ومن ثم تعميم نتائج الفحص على مجتمع الدراسة، حيث نجد أن حجم العينة يتوف على قوة الرقابة الداخلية الموجودة في المؤسسة، وهنا يقوم المدقق بتوسيع حجم العينة كلما وجد أخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية، حتى تتولد لديه القناعة الكافية لإنجاز التقرير النهائي حول عدالة القوائم المالية.

---

[1] ثناء القباني، **المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 16.

[2] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 80.

[3] المرجع نفسه، ص 80.

[4] ايهاب نظمي، هاني العزب، **مرجع سبق ذكره**، ص 23.

سادسا: من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق

1. التدقيق القانوني: هو التدقيق الذي يفرضه القانون، حيث يلزم القانون عددا من الشركات على مراجعة حساباتها، ويجبرها على تعيين أشخاص مختصين في عملية التدقيق.

2. التدقيق الاختياري: هو التدقيق الذي يتم دون التزام قانوني، وانما على اتفاق مسبق بين الشركاء للقيام بعملية التدقيق من طرف مدقق خارجي، حيث تتمثل واجبات المدقق حسب العقد المبرم بين المدقق والشركة، كما يمكن تعديل العقد وتوسيع نطاق التدقيق أو تضييقه.

الفرع السادس: فروض ومبادئ التدقيق

أولا: فروض التدقيق

يعرف الفرض على أنه القاعدة التي تحظى بالقبول العام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل المشاكل وترشيد السلوك، حيث تستند عملية التدقيق إلى مجموعة من الفروض هي:[1]

1. فرض عدم التأكد: يبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الاثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

أ. الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية؛

ب. عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات؛

ج. عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

2. فرض استقلال المدقق: وذلك لأن المدق عندما يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسين من المقومات هما:

أ. المقومات الذاتية: والتي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العلمية؛

ب. المقومات الموضوعية: وهي ما تضمنته التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات، ويفسر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وطلب البيانات من إدارة المنشأة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في ابداء الرأي المعارض في تقريره.

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق)**، الطبعة 01، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009 ص 52.

3. فرض توافر تأهل خاص للمدقق: وذلك لأن المدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته، وفي ظل غياب طار متكامل لنظرية الإثبات في التدقيق، فإن المدقق يتعرض عند الفحص لمشاكل منها محاسبية أو ضريبية أو فنية، كل هذا يتطلب قدر علمي كاف لأداء المهمة.

4. فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية: تعتبر الرقابة الداخلية نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة المصالح إدارية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير عمل المنشأة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

أ. رقابة إدارية: تهدف إلى تحقيق أعلى كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة الموضوعة مسبقا، حيث تتمثل أهم وسائلها في: الموازنات، التكاليف المعيارية، دراسة الوقت، التقارير، التداريب ..... الخ؛

ب. رقابة محاسبية: تهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها، حيث تتمثل أهم وسائلها في: الجرد، التدقيق الداخلي، المصادقات ... الخ؛

ج. ضبط داخلي: يهدف إلى حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال، حيث تتمثل أهم وسائله في: تسقيم العمل، تحديد الاختصاصات والمسؤوليات ..... الخ.

5. فرض الصدق في محتويات التقرير: يُفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقِق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف سواء أصحاب المصالح في المنشأة أو خارجها.

ثانيا: مبادئ التدقيق

المبدأ عبارة عن نتائج تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات المجال، كما أن المبادئ تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطر المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ المبادئ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون غائية أو سببية.

ونجد أن مبادئ التدقيق ترتكز على ركنين هما: ركن الفحص وركن التقرير، ولهذا تم تقسيما المبادئ إلى مجموعتين حسب كل ركن كالتالي:

1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص

أ. مبدأ تكامل الإدارة الرقابي: يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى هذا من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى؛

ب. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: يعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير؛

ج. مبدأ الموضوعية في الفحص: يشير هذا المبدأ إلى ضرورة التقليل إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي أو التميُز أثناء الفحص، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الاثبات التي تُؤيِد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها؛

د. مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة، لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية تعتبر مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عنما تحتويه من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2. مبادئ التدقيق المتعلقة بركن التقرير

أ. مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من اعداد هذه التقارير؛

ب. مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة ضرورة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ اهداف المنشأة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية ودرجة التغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية؛

ج. مبدأ الانصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق والتقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية؛

د. **مبدأ السببية:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المطلب الثاني: ماهية التدقيق المحاسبي

ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي نظرا لمجموعة من العوامل أهمها كثرة انتشار الفساد والتزوير في القوائم المالية، ولهذا يعتبر التدقيق المحاسبي من بين الوسائل المهمة التي تستعمل في إدارة المؤسسات مكافحة مختلف أشكال الفساد، وللإلمام أكثر بالتدقيق المحاسبي فإنه تم تقسيمه إلى جزئين؛ تدقيق داخلي وتدقيق خارجي.

الفرع الأول: التدقيق الداخلي

أولا: مفهوم، أهمية، أهداف وأنواع التدقيق الداخلي

1. مفهوم التدقيق الداخلي: إن كثرة اهتمام الباحثين والهيئات الدولية بالتدقيق الداخلي أدى إلى وفرة التعاريف الخاصة به مع اختلاف مضمونها وزاوية رؤيتهم له، وسنحاول إعطاء أهم التعاريف للتدقيق الداخلي حسب ما جاء به الباحثين والمهنيين.

أ. **مفهوم التدقيق الداخلي حسب معهد المدققين الداخليين (IIA):** "نشاط مستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية، يهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة".[1]

من خلال التعريف فإن التدقيق الداخلي أصبح ذا صبغة:

- **تأكيدية:** أن تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل سليم؛
- **استشارية:** وهذا بتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات؛
- **مستقل:** وهذا بارتباطه بأعلى مستوى إداري داخل الهيكل التنظيمي؛
- **موضوعي:** وهذا بأداء جميع الأعمال الموكلة إليه بكل موضوعية وشفافية.

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، الطبعة01، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2006، ص36.

ب. مفهوم التدقيق الداخلي حسب المعهد الفرنسي والرقابة الداخلية: "أداة تسيير توفر لإدارة المؤسسة تأكيدات مستقلة وموضوعية بأن العمليات يتم تطبيقها وفقا للقوانين والضوابط، ويساهم في تقييم نظام إدارة المخاطر والرقابة الداخلية".[1]

ج. كما عرفه أحمد حلمي جمعة بأنه: "نشاط مستقل للتقييم، يتم اللجوء اليه لمساعدة الإدارة العليا في المنشآت الكبيرة على إدارة أعمالها بفاعلية، وهو وظيفة من وظائف المشروع، مستقلة عن الوظائف المحاسبية التشغيلية، ومسؤوليته تجاه الإدارة العليا مباشرة".[2]

د. كما عرفته لجنة طرائق التدقيق على أنه: "عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والأفراد الآخرين في المؤسسة، ويتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولا حول تحقيق المؤسسة لأهدافها من النواحي التالية:[3]

- كفاية العمليات وفاعليتها؛
- الاعتماد على التقارير المالية؛
- الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم التعريف التالي: "التدقيق الداخلي هو وظيفة أساسية ومستقلة داخل المؤسسة، يقوم على مراقبة المعلومات المحاسبية بموضوعية، يتبع أعلى سلطة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، يسعى إلى تقديم خدمات تأكيدية واستشارية ووقائية، عن طريق الفحص، التقييم، التحليل والقياس، وهذا لتقديم تقرير محايد يضفي المصداقية على القوائم المالية للمؤسسة"

2.أهمية التدقيق الداخلي: ازدادت أهمية التدقيق الداخلي مع التطورات التي مست أنشطة المؤسسة وتعقيدها، حيث تتمثل أهمية التدقيق في:[4]

---

[1] عامر الحاج دحو، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دارية، أدرار، 2018، ص 154.

[2] أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، الطبعة 01، دار صفاء، عمان، الأردن، 2009، ص 27.

[3] إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق على مخاطر الأعمال – حداثة وتطور –** الطبعة 01، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص21.

[4] أسماء مزيميش، **دور التدقيق الداخل في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة شركة الاسمنت بعين الكبيرة –**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 01، 2021، ص 09.

أ. مقدرته على تقديم القيمة المضافة، حيث أن قيام التدقيق بالدور الاستشاري والتأميني يهدف أساسا لخلق القيمة المضافة للمؤسسة، وهذه الأخيرة لن تتم إلا من خلال تحسين وزيادة فرص إنجاز أهداف المنظمة وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر لمستويات مقبولة؛

ب. يوفر الفعالة التي تساعد الإدارة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، كما أنه وسيلة يعتمد عليها المدقق الخارجي في أعماله، كما أنه من أهم آليات التحكم بالمؤسسة؛

ج. يعتبر نشاط تأكيدي يطمئن الإدارة بأن المخاطر المحيطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب، كما أنه نشاط استشاري يزود المؤسسة بالتحليلات والدراسات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات، وهو نشاط مستقل وموضوعي في أداء الأعمال الموكلة إليه، ويعمل على خفض التكاليف واكتشاف الغش وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والعمل على تقديم التوصيات التي من شأنها تحسين العمل.

د. ومن بين الأسباب التي تجعل من التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة الذكر نذكر:[1]

هـ. اكتشاف الغش والاحتيال، وتحديد مواطن الخطر لإعلام الجهات المعنية بها واليام بالإجراءات اللازمة؛

و. حماية أصول المؤسسة؛

ز. يمكِّن من الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة؛

ح. تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

ط. يمكِّن من بلوغ الأهداف والغايات بحيث يعمل المدقق الداخلي على تحديد إذا ما تم وضع نظام الرقابة الداخلية بشكل يتوافق مع أهداف وغايات المؤسسة.

من خلال من سبق يمكن القول أنَّ التدقيق الداخلي يعمل على تحسين نظام الرقابة الداخلية، مع ضمان الامتثال للقوانين والسياسات الموضوعة من طرف المؤسسة، والعمل على البحث على مختلف الانحرافات التي حدثت والتي ستحدث ومعالجتها، كما أن التدقيق الداخلي يُمكِّن المؤسسة من تقييم الكفاءة والفعالية التشغيلية ويساهم في تحسينها.

[1] المرجع نفسه، ص 09.

3.أهداف التدقيق الداخلي: إن الهدف من التدقيق الداخلي هو مساعدة أفراد المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم بفعالية وهذا من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات والتوصيات والتحليلات، اللازمة لاتخاذ مختلف القرارات، بالإضافة إلى ذلك فإن التدقيق الداخلي يهدف إلى:[1]

أ. التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية وتحليلها؛

ب.متابعة تنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات المعتمدة وتقييمها؛

ج.تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الاعمال؛

د. مساعدة جميع مستويات الإدارة في المنظمة في إخلاء مسؤولياتهم من خلال التقارير المتعلقة بفحص وتحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي بعيد عن التحيز؛

هـ.تقديم توصيات لمعالجة وتصحيح الثغرات التي حدثت والتي يمكن أن تحدث؛

و. إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها وهذا من طريق تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتوجيه؛

ز. التأكد من صحة وسلامة سير الأمور المالية في المنظمة واختبار دقة العمليات والبيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات، لتقرير مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات؛

ح.التأكد من أن القرارات الإدارية ذات الآثار المالية تنفذ بدة ووفق القوانين والأنظمة المعمول بها؛

ط.تدقيق القرارات الإدارية ومتابعة الإجراءات الهادفة إلى حماية موجودات المنظمة من سوء الاستعمال أو التلف أو الضياع؛

ي.التأكد من أن كافة القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات السارية مطبقة من قبل جميع العاملين في المنظمة؛

ك. الوصول إلى الأهداف والغايات وتحديد مواطن الخطر واكتشاف الغش والاحتيال؛

ل. الفحص الموضوعي لأدلة الإثبات لتقييم مستقل الرقابة وإدارة المخاطر وعمليات التحكم في أنشطة المؤسسة؛

م. إمداد الإدارة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيها، بهدف تحسينه؛

ن. إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والدوائر الحكومية بالبيانات المالية وذلك لاتخاذ مختلف القرارات المرتبطة بالمؤسسة.

[1] محمد صالحي، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، الطبعة 01، دار الرماح للنشر، عمان، الأردن، 2016، ص44.

مما سبق نستنتج أن التدقيق الداخلي يهدف إلى مساعدة إدارة المؤسسة من أجل الوصول إلى أهدافها، وهذا من خلال التحقق والتأكد والفحص لكل إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية، للوصول في النهاية إلى تقرير يحتوي على التوصيات والتدابير اللازم اتباعها، بغية زرع الثقة بين المسيرين والمساهمين، وكذا إضفاء نوع من الشفافية والمصداقية على القوائم المالية.

4. أنواع التدقيق الداخلي: ينقسم التدقيق الداخلي لمجموعة من التصنيفات والأنواع، هذه الأنواع لا يمكن فصلها عن بعضها البعض أثناء عملية التدقيق، فهي تمثل مجموعة متكاملة لقياس مدى التزام المؤسسة بالإجراءات والسياسات والتعليمات الموضوعة، فالتقسيم يهدف إلى شرح وتبسيط كل نوع على حدى وليس التفضيل بينهم.

أ. التدقيق المالي: يعرَّف التدقيق المالي على أنه: "الفحص الكامل والمنظم الذي يقوم به المدق الداخلي للقوائم المالية والسجلات المحاسبية، وجميع العمليات المتعلقة بتلك السجلات، لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية للشركة والمنظمة".[1]

ومنه نقول أنَّ التدقيق المالي يهدف إلى إعطاء مبرر حول انتظامية حسابات المؤسسة ومدى مصداقية القوائم المالية وخلوها من الانحرافات والأخطاء.

وينقسم التدقيق المالي إلى قسمين هما:[2]

- **التدقيق المالي قبل الصرف:** هذا النوع من التدقيق يتطلب تدقيق الأعمال قبل وأثناء تنفيذها، عن طريق تكليف مدقق لتدقيق عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات وصحة القيود المحاسبية، واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.
- **التدقيق المالي بعد الصرف:** يتم تطبيقه بعد الانتهاء من التسجيلات المحاسبية وفق خطة مرسومة وبأسلوب اختباري (المعاينة)، ويتم فحص هذه التسجيلات ليؤكد المدقق الداخلي للإدارة العليا أنها تتم وفق السياسات واللوائح والإجراءات الموضوعة والمقررة مما يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة، بالإضافة إلى توفير الضمانات بشأن القوائم المالية والتقارير المقدمة إلى الإدارة العليا.

ب. التدقيق الإداري (التشغيلي): يعرَّف التدقيق الإداري (التشغيلي) على أنه: "أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للمؤسسة وفروعها أو أحد أقسامها أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي،

---

[1] حبيبة حناش، **واقع استخدام نظام المعلومات المالي وأثره على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية – دراسة ميدانية بقطب المحروقات سكيكدة** – أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2017، ص78.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة 03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008، ص 17.

ويشتمل الفحص اختبار الخطط الموضوعة بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد البشرية والمادية وذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور، وما يترتب عنه من اخطار في العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية"[1].

"إن التدقيق الإداري (التشغيلي) يفحص ويختبر بصورة انشائية الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بما يحتويها من إدارات وأقسام فيما يتعلق بالخطط الموضوعة لإنجاز العمل بما يحقق الأهداف، والاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية للمؤسسة، وأن هذا الفحص والاختبار يكون للكشف على نواحي القصور واقتراح التحسينات المناسبة للتغلب على هذا القصور، بما يمكِّن الإدارة ويساعدها على القيام بمهامها بكفاءة مرتفعة"[2].

إنَّ الهدف من التدقيق الإداري (التشغيلي) تحليل مخاطر والبحث عن أوجه القصور الموجودة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وهذا لإعطاء نصائح وتوصيات وانشاء طرائق عمل، واقتراح استراتيجيات جديدة، للوصول إلى أعلى دراجات الكفاءة.

وينقسم التدقيق الإداري إلى قسمين هما:[3]

- **تدقيق الوظائف:** حيث يهدف إلى ضمان أمن كافي وممارسة مختلف وظائف المؤسسة بفعالية، وهذا الفحص يمكن أن يغطي عدة وظائف مثل (المشتريات، المبيعات، الإنتاج، الموظفين)، أو يمكن أن يغطي وظائف محددة مثل (الشحن وإدارة المخزون).
- **تدقيق مراحل العمليات (التدقيق الاستراتيجي):** يهدف إلى فحص شروط تنفيذ عمل الذي يحدث مرة على سبيل المثال تدقيق الإجراءات، تدقيق الاستثمار، تدقيق وظيفة معينة كاستراتيجية المؤسسة.

إنَّ التدقيق الإداري يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:[4]

- تحقيق الفعالية في أداء كل نشاط أو مركز مسؤولية، ويعني ذلك أن يحقق كل نشاط الأهداف المرسومة له مع الالتزام بما تقتضي به السياسات والإجراءات المعتمدة لذلك.

---

[1] عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص 68.

[2] المرجع نفسه، ص 69.

[3] Reda khelassi, **l'audit interne (audit opérationnel)**, éditions distribution houma, algeria, p96.

[4] عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **مرجع سبق ذكره**، ص70.

- تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة، الأمر الذي يتطلب توفر معايير مدروسة، تحدد ما يجن أن يستخدم من الموارد لأداء مختلف الخدمات، أو للإنتاج، أو تطبيق سياسة أو إجراء رقابي معين.
- مساعدة الإدارة على ترشيد قراراتها، عن طريق اكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء التي تتعرض لها المؤسسة، واقتراح وسائل التصحيح الملائمة، ثم إمداد الإدارة بهذه المعلومات لغرض مساعدتها في تحسين كفاءة إنجازها في المستقبل.
- تقييم أداء الأفراد داخل مختلف الأقسام، من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة.
- البحث عن الاختناقات والمعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها، وإظهار الأساليب التي أدت إليها واقتراح طرق التصحيح المناسبة.
- مساعدة الادارة في انجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار وتقييم أنظمة الرقابة المستخدمة.
- تقديم العون للإدارة في مجال تحديد النواحي غير الضرورية فيما تزاوله المؤسسة ن أنشطة، والتي إذا ما تم الاستغناء عنها قد تحقق وفرة في التكاليف وزيادة في الإيرادات.

ج. تدقيق الالتزام: يسمى كذلك تدقيق الامتثال، حيث يتعلق بتحديد ما إذا كانت المؤسسة محل التدقيق قد التزمت أو اتبعت إجراءات أو قواعد أو قوانين محددة وموضوعة من قبل السلطة العليا، كما أنه يقيس مدى امتثال المؤسسة للمعايير المحددة[1]، ومن أمثلة تدقيق الالتزام نجد:

- تقييم موظفي المحاسبة لتحديد ما إذا كانوا يتبعون الإجراءات التي يحددها المدير العام للمؤسسة؛
- تقييم الموظفين لتحديد ما إذا كانوا يتبعون السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة.

ومع التطورات الاقتصادية والتغيرات الحاصلة في بيئة التدقيق، فقد ظهرت أنواع أخرى للتدقيق تتمثل في:

د. التدقيق الجبائي الداخلي: هو عبارة عن فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة، ويقصد به التدقيق الذي تقوم به المؤسسة بذاتها من أجل التسيير الجبائي الخاص بها، إذ تعمل على تكليف جهة خارجية تدقق حساباتها أو جهة داخلية (خلية التدقيق الداخلي) بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وهذا من أجل تسيير المخاطر الجبائية للمؤسسة، إذ يكتفي هنا المدقق بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية، ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى تقديم اقتراحات تؤهل القوائم النهائية

[1] سعيد عماد الزمر وآخرون، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، جامعة القاهرة، ص10.

للمؤسسة بأن تكون سليمة وشرعية، فيبعد عن المؤسسة بذلك العقوبات المالية ويمكنها من الاستفادة من الامتيازات الجبائية المقدمة[1].

هـ.التدقيق البيئي: هو عبارة عمليات تقييم داخلية تقوم بها المؤسسات والجهات الحكومية للتحقق من مدى التزاماتها بالمتطلبات القانونية، وأيضا الالتزام بسياساتها الداخلية بما يساعد في تحديد المشاكل التي تعترض هذا الالتزام، ومواطن الضعف في النظم الإدارية ومجالات الخطر[2]، ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى:

- تدقيق مدى الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة؛
- تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر البيئة في المستقبل؛
- تدقيق الأضرار البيئية المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين والتخلص من الفضلات الصناعية؛
- التأكد من أن الأنشطة التي تمارسها المؤسسة والبرامج التي تطبقها غير ضارة بالبيئة؛
- التأكد من كفاءة المؤسسة في تنظيم نظام الإدارة البيئية والتحقق من مدى فاعلية تطبيقه.

و. التدقيق الاجتماعي: هو عملية للتقييم الاجتماعي، وذلك بإجراء تشخيص وفحص منتظم لجمع الأدلة والقرائن والوصول إلى تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة، ممثلا في البرامج والأنشطة الاجتماعية بهدف التأكد من مدى التزام المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية ومدى فعالية أدائها لهذه المسؤوليات، في ضوء مجموعة من المعايير المعتمدة والمقبولة والملائمة ثم التقرير عن ذلك للأطراف المعنية لمساعدتها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، فالتدقيق الاجتماعي يهدف لفحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات، بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المؤسسة للمسؤولية الاجتماعية ، ومدى مساهمتها في الرفاهية العامة للمجتمع مع مراعاة مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان الجدية وسلامة الأداء من جانب القائمين بهذا النوع من التدقيق.[3]

ز. تدقيق نظم المعلومات: يقصد به التدقيق الالكتروني، أي عملية تطبيق نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في تغطية ورقابة وتوثيق عمليات التدقيق، حيث أن تدقيق عمليات الحاسب الآلي ونظام المعلومات المستخدمة في المؤسسة يعتبر من المهام الأساسية في التدقيق المالي

[1] صديقي المسعود، أحمد نقار، **المراجعة الداخلية**، الطبعة01، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010، ص 26.

[2] رشا الغول، **دراسات متقدمة في المراجعة، المراجعة البيئية، التأصيل النظري والممارسات المهنية**، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، مصر، الطبعة 01، 2014، ص 22.

[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات – الاجراءات –**، الطبعة 01، دار وائل للنشر، 2012، ص 242.

وتدقيق الالتزام وتدقيق العمليات، مما يزيد من أهمية وضرورة تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي ونظام المعلومات الالكترونية في تلبية حاجة أعمالها، إضافة إلى الدور الرئيسي الأهم والذي تلعبه أنظمة المعلومات الالكترونية في أداء المهام اليومية في إعداد التقارير التي يعتمد عليها المدراء في اتخاذ قراراتهم.[1]

ثانيا: معايير التدقيق الداخلي الدولية

1. مفهوم معايير التدقيق الداخلي الدولية: ترتكز المعايير إلى عدد من المبادئ وتوفر إطارا لأداء وتعزيز عملية التدقيق الداخلي، كما تعد المعايير متطلبات إلزامية تتألف مما يلي:[2]

أ. بيانات المتطلبات الأساسية للممارسة المحترفة للتدقيق الداخلي، ولتقييم فاعلية الأداء وهذه المبادئ قابلة للتطبيق على مستويات الأفراد والمؤسسات؛

ب. التفسيرات التي توضح المصطلحات والمفاهيم الموجودة ضمن البيانات.

خلال الفترة من فيفري إلى ماي 2010م قام مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي **(ISAB)** بإجراء مراجعة لمعايير الدولية، وفي 01 جانفي 2011 قام مجلس المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بإصدار المعايير الجديدة، وفي 01 جانفي 2013 وافق مجلس معايير التدقيق **(ISAB)** على التغييرات النهائية للمعايير، حيث تم تقسيم المعايير إلى 03 أصناف.[3]

2. أهداف معايير التدقيق الداخلي:[4]

أ. تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن يكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي؛

ب. وضع إطار لأداء وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي؛

ج. وضع أساس لقياس أداء التدقيق الداخلي؛

د. تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية بالمنشأة.

3. أغراض معايير التدقيق الداخلي: [5]

أ. تصوير ورسم مبادئ أساسية تمثل الممارسة للتدقيق الداخلي كما يجب أن تكون؛

ب. توفير عمل لإنجاز وترويج قطاع واسع لنشاطات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي؛

---

[1] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الطبعة 01، الوراق للنشر والتوزيع، 2017، ص 235.

[2] المرجع نفسه، ص 30.

[3] المرجع نفسه، ص 33.

[4] المرجع نفسه، ص 46.

[5] المرجع نفسه، ص46.

ج. إعداد الأساس لعملية تقييم أداء التدقيق الداخلي؛

د. التأهيل لطرق وعمليات تنظيمية محسنة.

4. عرض معايير التدقيق الداخلي:

أ. معايير الصفات (سلسة الألف): وهي مجموعة المعايير التي تحدد الصفات الواجب توافرها في كل من إدارة أو قسم التدقيق الداخلي في المنشأة، والقائمة بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي.

جدول رقم 01-02: ملخص معايير التدقيق الداخلي (معايير الصفات)

الصنف	المعيار الرئيسي	المعايير الفرعية	
معايير الصفات	1000 الغرض والسلطة والمسؤولية	1010	الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي
	1100 الاستقلالية والموضوعية	1110	الاستقلال التنظيمي
		1111	التفاعل المباشر مع المجلس
		1120	الموضوعية الفردية
		1130	معوقات الاستقلالية والموضوعية
	1200 الكفاءة والعناية المهنية اللازمة	1210	الكفاءة
		1220	العناية المهنية اللازمة
		1230	التطوير المهني المستمر
	1300 برنامج ضمان الجودة وتحسينها	1310	متطلبات برنامج ضمان الجودة وتحسينها
		1311	التقييمات الداخلية
		1312	التقييمات الخارجية
		1320	التقارير الخاصة ببرنامج ضمان الجدوة وتحسينها
		1321	استعمال عبارة "يتطابق مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"
		1322	الإفصاح عن عدم المطابقة

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الإطار المهني الدولي للممارسة أعمال التدقيق الداخلي الصادر عن جمعية المدققين الداخلين، فلوريدا، الو م أ، ترجمة جمعية المدققين الداخلين بلبنان، 2012.

ب. معايير الأداء (سلسلة الألفين): تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس بها أداء التدقيق الداخلي، إذ تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي، وكذلك تعتبر معيارا للجودة النوعية التي يمكن من قياس أداء تلك الخدمات من خلاله وبصورة عامة، كما تعطي وصفا

لتطبيق معايير في أنواع معينة من مهام التدقيق الداخلي عن طريق النشاطات التأكيدية والاستشارية التي يقوم بها المدققون الداخليون.

جدول رقم 01-03: ملخص معايير التدقيق الداخلي (معايير الأداء)

الصنف	المعيار الرئيسي	المعايير الفرعية	
معايير الأداء	2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي	2010	التخطيط
		2020	الاتصالات والموافقة
		2030	إدارة المواد
		2040	السياسات والإجراءات
		2050	التنسيق
		2060	رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس
		2070	مزود الخدمة الخارجية والمسؤولية التنظيمية للتدقيق الداخلي
	2100 طبيعة العمل	2110	الحوكمة
		2120	إدارة المخاطر
		2130	الرقابة
	2200 التخطيط للمهمة	2201	اعتبارات التخطيط
		2210	أهداف التدقيق
		2220	نطاق المهمة
		2230	تخصيص الموارد للمهمة
		2240	برنامج عمل المهمة
	2300 تنفيذ مهمة التدقيق	2310	تحديد المعلومات
		2320	التحليل والتقييم
		2330	توثيق المعلومات
		2340	الاشراف على المهمة
	2400 تبليغ النتائج	2410	معايير التبليغ
		2420	جودة التبليغ
		2421	الخطأ والسهو
		2430	استعمال عبارة "تم اجراؤه وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"
		2431	الإفصاح عن عدم الالتزام
		2440	نشر النتائج
		2450	الآراء العامة

	2500 مراقبة سير العمل		
	2600 تبليغ قبول المخاطر		

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الإطار المهني الدولي للممارسة أعمال التدقيق، مرجع سبق ذكره.

ج.معايير التنفيذ (التطبيق): توفر معايير التنفيذ متطلبات تطبيق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء، حيث تتوسع في شرح المعايير السابقة الذكر وذلك من خلال تقديم إرشادات ملزمة ول تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء، عند تقديم خدمات تأكيدية، والخدمات الاستشارية.

تتمثل الخدمات التأكيدية في فحص موضوعي للأدلة بغرض تقديم تقييم مستقل لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، حيث تشمل تقييما موضوعيا للأدلة من طرف المدقق الداخلي وذلك لتقديم آراء أو استنتاجات بشأن المنشأة أو عمل أو وظيفة أو عملية أو نظام أو غيرها من الموضوعات.

بينما الخدمات الاستشارية هي عبارة عن أنشطة متعلقة بتقديم الاستشارة والخدمات لزبون ما، والتي يتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها مع الزبون، وتهدف إلى إضافة وتحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، دون أن يتحمل المدقق أي مسؤوليات إدارية.

الفرع الثاني: التدقيق الخارجي

تم سابقا التطرق لمختلف مفاهيم التدقيق والتي بدورها تشمل التدقيق الخارجي، وفيما يلي دراسة لأهم قواعد السلوك الأخلاقي لممارسي مهنة التدقيق الخارجي، حيث أن ممارسة التدقيق الخارجي تقضي بالالتزام بمجموعة من قواعد السلوك الأخلاقي يمكن ايجازها فيما يلي:[1]

أولا: النزاهة

يفرض مبدأ النزاهة التزاما على كافة المحاسبيين المهنيين بأن يتصفوا بالاستقامة والأمانة في كافة علاقاتهم المهنية والتجارية، وتعني النزاهة ضمنا للتعامل العادل والصدق.

ثانيا: الموضوعية

يفرض مبدأ الموضوعية التزاما على جميع المحاسبيين المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني، أو التجاري بسبب التحيز أو التضارب أو التأثير غير المفرط للآخرين، كما يجب على المحاسب المهني عدم تقديم نشاط مهني أو خدمة إذا كانت العلاقة أو الظرف متحيزا أو تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني للمحاسب فيما يتعلق بتلك الخدمة.

[1] International Federation of Accountants, **HANDBOOK OF THE INTERNATIONAL COD OF ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS 2021 EDITION**, New Yourk, USA, 2021, p 19-24 https://www.ethicsboard.org vu le : 05/01/2022.

ثالثا: الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

يفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة الالتزامات التالية على كافة المحاسبيين المهنيين:

1. المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية بأعلى درجات الكفاءة؛

2. العمل بجد وفق المعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند أداء أنشطة مهنية أو تقديم خدمات مهنية.

رابعا: السرية

يفرض مبدأ السرية على كافة المحاسبيين المهنيين الامتناع عن:

1. الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة أو رب العمل والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو التجارية دون تفويض محدد أو صريح، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها؛

2. استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية لمصلحتهم الشخصية او لمصلحة طرف ثالث.

خامسا: السلوك المهني

يفرض مبدأ السلوك المهني التزامات على المحاسبيين المهنيين التقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل يعرف المحاسب أو ينبغي أن يعرف أنه قد يسيء إلى سمعة المهنة، وهذا يتضمن الأعمال التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع، بعد تقييم كافة الحقائق والظروف المحددة والمتوفرة للمحاسب المهني في ذلك الوقت، أنها تؤثر بشكل سلبي على السمعة الجيدة للمهنة.

المطلب الثالث: الإطار النظري التدقيق الجبائي

يعتمد النظام الضريبي بالأساس على التصريحات، فالمكلف بالضريبة من تلقاء نفسه هو الذي يحدد ويقدر وعاء الضريبة طبقا للنظام الجبائي الذي يخضع له ووفق النصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها، ولهذا يأتي التدقيق الجبائي للمساهمة في عملية الرقابة الفعالة، حيث يعتبر أحد العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات، وكذا من بين أهم الأدوات المستعملة في محاربة الفساد الممارس داخل المؤسسة، باعتبار أن التدقيق الجبائي هو المكتشف لمختلف التجاوزات الضريبية التي يمكن القيام بها.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الجبائي

يعرف على أنه: "أحد الإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة القيود الحسابية الواردة في دفاتر المكلف ومستنداته، للوصول إلى الدخل الحقيقي الذي تسعى الإدارة إليه، وهو يتضمن فحص القوائم المالية للمكلفين التي سبقت أن تم تنظيمها وصياغتها ونشرها بما فيه الميزانية العامة والحسابات الختامية، وللمدقق الضريبي أن يطلب سجلات ومستندات الجهة المخصوصة ضريبيا، وكذلك يشمل التدقيق الضريبي المكلفين الطبيعيين والمعنويين، والهدف من التدقيق هو التأكد من سلامتها من حالات الغش والتهرب الذي يقوم به المكلفين بقصد الوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة".[1]

كما يعرف على أنه: "عملية منهجية للتأكد من أن التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة توافق نشاطاتهم الفعلية بالالتزام للقواعد والقوانين الضريبية، وفق مبادئ ومعايير مهنية معينة يلتزم بها المدقق الجبائي حماية لحقوق المكلفين بالضريبة من التعسف".[2]

كما يعرف أنه " فحص للمحاسبة من طرف إداري جبائي، وكذا مراقبة لمدى احترام القواعد الجبائية".[3]

كما يعرف أنه " فحص شامل للتصريحات الجبائية والوثائق والمستندات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، وذلك بهدف التأكد من صحة وصدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم المحاسبية والضريبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي الساري المفعول".[4]

كما يعرف أنه " وسيلة أساسية وفنية من وسائل عمل الإدارة الضريبية، حيث يعتبر من أهم أنواع فحص الحسابات لأغراض خاصة، إن هذه المرحلة لا يقوم بها المدقق الجبائي فقط إنما يقم بها المحاسب أو المدقق بصفته خبيرا في شؤون الضرائب تمهيدا لإعداد التصريحات الضريبية بالمؤسسة".[5]

---

[1] عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **الضرائب على الدخل**، دار الحامد، ط1، عمان، 2015، ص 277.

[2] لياس قلاب ذبيح، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي – دراسة تحليلية من وجهة نظر المدققين الجبائيين والمدققين الخارجيين –**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018/2017، ص 77.

[3] Rédha khelassi, **précis d'audit fiscal de l'entreprise**, Berti éditions, Algérie, 2013, p94.

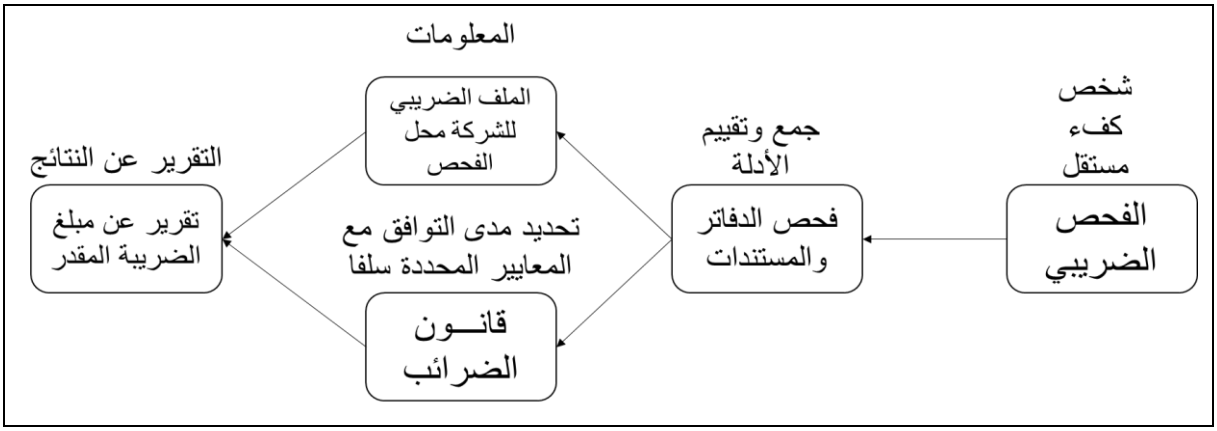
[4] بوعلام ولهي، عائشة بن عثمان، **فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007–2015**، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد الأول، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016، ص 29.

[5] طلال محمد علي الحجاوي، هيثم علي محمد العنبكي، **المحاسبة والتحاسب الضريبي**، الطبعة 02، دار الكتاب، العراق، 2014، ص142.

كما يعرف أنه " تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي كالتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات كالتصريحات المقدمة".[1]

من خلال ما سبق يمكن تقديم التعريف التالي: هو فحص انتقادي من طرف الإدارة الجبائية لمعرفة مدى التزام المؤسسة بالقوانين والقواعد الضريبية، ومدى صدق المعلومات المقدمة من خلال التصريحات الجبائية"

شكل رقم 01-03: مراحل التدقيق الجبائي



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، تر: محمد محمد عبد الرحمان الديسطي، المراجعة – مدخل متكامل – الجزء الأول، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص22.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الجبائي

يعتبر التدقيق الجبائي أحد صور التدقيق وتتمثل أهميته في:[2]

أولا: وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة الإدارة الجبائية في تحديد وقياس الوعاء الضريبي على نحو علمي ومنظم يحافظ على حقوق المكلفين بالدولة جنبا إلى جنب بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام الطوعي بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، ويقلل من حالات التهرب والتجنب الضريبي وأشكاله، وزيادة حصيلة الايرادات الجبائية، وتصحيح مسار المكلفين بالالتزام بالنظم واللوائح والقوانين والتشريعات الضريبية، ومساندة النظام الجبائي في تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية؛

[1] بوعلام ولهي، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة –حالة الجزائر–**، مداخلة منشورة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرحات عباس، سطيف، الجزائر، يومي 20 /21 أكتوبر2009، ص 06.

[2] الهادي آدم محمد إبراهيم وأحمد الضى عبد الله عثمان، **كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي (دراسة تطبيقية على نظام التقدير الذاتي في السودان)**، مجلة المنصور، العدد 24، جامعة النيلين، السودان، 2015، ص 27.

ثانيا: تحديد مدى التوافق بين المبالغ الخاضعة للضريبة المقدمة من طرف المكلف، وبين المبالغ الحقيقية؛

ثالثا: تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين، بما يتلاءم مع حقوق المكلفين وحقوق الدولة؛

رابعا: حديد مختلف المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسسة، ومعالجتها؛

خامسا: التأكد من مدى احترام القوانين والتشريعات الجبائية.

الفرع الثالث: أهداف التدقيق الجبائي

الهدف الأساسي للتدقيق الجبائي هو تشخيص الوضعية الجبائية للمؤسسة، وابداء الرأي حول مدى صحة وصدق البيانات المحاسبية المتعلقة بجباية المؤسسة، كما أن له أهداف أخرى يمكن ايجازها فيما يلي:[1]

أولا: التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من حيث الشكل، ووفقا للقواعد والأصول القانونية والمحاسبية التي تنظم الاحتفاظ والقيد بالدفاتر؛

ثانيا: التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة في الدفاتر والسجلات بهدف الاعتماد عليها للوصول إلى الأرباح أو الخسائر الحقيقية للمؤسسة؛

ثالثا: التأكد من أن الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة المكلف بالضريبة وتتضمن نتائجه الحقيقية؛

رابعا: اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير أو تلاعب أو غش؛

خامسا: معالجة كل الدفاتر والسجلات المعالجة للضريبة السليمة لتحديد الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة؛

سادسا: التدقيق الجبائي يسعى لتقييم الوضعية الجبائية للمؤسسة عن طريق القيام بفحص انتقادي.

الفرع الرابع: مبادئ التدقيق الجبائي

عملية التدقيق الجبائي تقوم على مجموعة من المبادئ ملخصة كما يلي:[2]

أولا: مواجهة المخاطر الجبائية

يسمح التدقيق الجبائي بمواجهة المخاطر الجبائية المحتملة والرقابة عليها واكتشافها ثم معالجتها.

[1] لياس قلاب ذبيح، **مرجع سبق ذكره**، ص81.

[2] Rédha khelassi, précis d'audit fiscal de l'entreprise, **op.cit**, p97.

ثانيا: الدقة في مهمة التدقيق الجبائي

تمتاز القوانين والأحكام الجبائية بالتطور والتغير من سنة مالية لأخرى، لذلك يتوجب على المدقق الجبائي مواكبة هذه التغيرات والتطورات في القوانين الجبائية عند اجراءه لعملية التدقيق الجبائي.

ثالثا: منع وتخفيف المخاطر الجبائية

نظرا للتغيرات التي تحدث في القوانين الجبائية، يجب على المدقق الجبائي أن يحيط بمختلف هذه التغيرات وخصوصا التي تمس معدلات الضريبة، لكي تستفيد المؤسسة من مختلف التحفيزات الجبائية المقدمة من طرف الدولة.

رابعا: التدقيق جبائي أداة في خدمة المؤسسة

بعد تقليص الأعباء الجبائية بأعلى درجات الكفاءة، دون تعريضها للمخاطر الجبائية، يجب تنفيذ مجموعة من الإجراءات واتخاذ مختلف القرارات جنبا إلى جنب مع الوظائف الأخرى داخل المؤسسة، هذه الإجراءات تهدف إلى معالجة اجمالية للوضعية الجبائية للمؤسسة، هذه المعالجة تهدف إلى معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف للجانب الجبائي للمؤسسة.

خامسا: تأكيد الالتزامات الضريبية

إن تعدد العمليات الجبائية وتعقيدها تزيد في حجم المخاطر الجبائية وخصوصا عدم الامتثال للقوانين الجديدة الصادرة في قانون المالية، وهذا ما يجعل المؤسسة لا تستفيد من المزايا الجبائية، مما يرفع من حجم الوعاء الضريبي، ولكي تتجنب المؤسسة الأعباء الجبائية الإضافية لابد من ممارسة التدقيق الجبائي وتأكيد الالتزامات الضريبية وفقا للأحكام الجبائية الصادرة والتحفيزات الجبائية الممنوحة.

المبحث الثاني: التأصيل العلمي للفساد المالي والإداري

تعبر ظاهرة الفساد والفساد الإداري بصورة خاصة ظاهرة عالمية شديدة الانتشار ذات جذور عميقة تأخذ أبعادا واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر، إذ حضيت ظاهرة الفساد في الآونة الأخيرة باهتمام الباحثين في مختلف الاختصاصات كالاقتصاد والقانون وعلم السياسة والاجتماع، كذلك تم تعريفه وفقا لبعض المنظمات العالمية حتى أضحت ظاهرة لا يكاد يخلو مجتمع أو نظام سياسي منها.

المطلب الأول: ماهية الفساد

للفساد عدة تعاريف حسب الزاوية التي ينظر إليها، وكذا حسب الهيئة المقدمة للتعريف، كما أنه يتميز بمجموعة من الخصائص، وله مجموعة من الأسباب التي جعلته ينتشر في معظم الدول المتقدمة منها والمتخلفة.

الفرع الأول: مفهوم الفساد

أولا: الفساد لغة

الفساد نقيض الصلاح، فسد يفسد ويفسد وفسد فسادا وفسودا، فهو فاسد وفسيد فيهما، وقوله تعالى ويسعون في الأرض فسادا، نصب فسادا لأنه مفعول له، وأفسده هو واستفسد فلان إلى فلان وتفاسد القوم تدابروا وقطعوا الأرحام، والمفسدة خلاف المصلحة والاستفساد خلاف الاستصلاح، وقالوا هذا الأمر مفسدة لكذا أي فيه فساد[1]، قال تعالى: "وَإِذَا تَوَلَّى سَعَى فِي الأَرْضِ لِيُفْسِدَ فِيهَا وَيُهْلِكَ الْحَرْثَ وَالنَّسْلَ وَاللَّهُ لا يُحِبُّ الْفَسَادَ"(205) البقرة، وقال تعالى " ظَهَرَ الفَسَادُ فِي البَرِّ وَالْبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذِيقَهُم بَعْضَ الَّذِي عَمِلُوا لَعَلَّهُمْ يَرْجِعُونَ " (41) الروم، كما يعني الحاق الضرر قال تعالى وَيَسْعَوْنَ فِي الأَرْضِ فَسَادًا وَاللّهُ لاَ يُحِبُّ المفسدين " المائدة(64).

حيث يقابل مصطلح الفساد باللغة الإنجليزية مصطلح (corruption)، المشتق من الفعل اللاتيني (Rumpere)، الذي يشير يدل لفعل على كسر شيء ما، وهذا الشيء كما قد يكون قاعدة سلوكية، كما يمكن أن يكون قاعدة إدارية بهدف المنفعة الشخصية أو الجماعية، والفساد في اللغة الانجليزية يعني تدهور

[1] ابن المنظور، **معجم لسان العرب**: https://www.lesanarab.com/ اطلع عليه يوم 2022/02/13

التكامل والفضيلة ومبادئ الأخلاق، كما قد يعني الرشوة، ففي قاموس أكسفورد نجد أن الفساد هو فساد العقل أو فساد الحقيقة أو فساد الأحوال.[1]

ثانيا: الفساد من المنظور الإسلامي

للفساد مدلولات كثيرة وواسعة في القرآن الكريم، تشمل جميع صور الفساد وانواعه، وقد جعل الله تعالى كل المعاصي فسادا في الأرض، فكل المخالفات خروج عن جادة الصواب والصلاح وانحراف عن الطريق المستقيم، كما أن سبب الفساد هو ما قدمته يد الانسان من معاصي وذنوب.[2]

كما أنه تكرر لفظ الفساد ومشتقاته في القران الكريم 50 مرة موزعة على 23 سورة منه بهيئات الفعل وتصريفاته، والمصدر واسم الفاعل، ولقد جاء تعريف الفساد في الشرع الإسلامي على أنه جميع المحرمات والمكروهات شرعا، كما عرفه جمهور الفقهاء على أنه مخالفة الفعل الشرعي فالفساد يعني خروج الشيء عن الاعتدال، سواء كان هذا الخروج قليلا أو كثيرا، ويستعمل في النفس والبدن والأشياء الخارجية عن الاستقامة غير أن الفساد يأخذ معنى مغايرا عند الحنفية عما هو عليه عند الجمهور، حيث يرون أن المقصود بالفساد في باب المعاملات هو كونه الفعل بأصله أي أن جميع أركانه صحيحة، وغير مشروعة بوصفه أي بشروطه، وبالتالي هم يتولون الفساد منزلة وسطى بين الصحة والبطلان، وعلى ذلك هم يرتبون بعض الآثار الشرعية على المعاملات الفاسدة دون الباطلة.[3]

ثالثا: الفساد اصطلاحا

تتعدد تعاريف الفساد بتعدد أنواعه إلا أن التعريف المعتمد في جميع الكتابات قدم من قبل البنك الدولي للإنشاء والتعمير والذي عرف الفساد بأنه سوء استغلال السلطة العامة من أجل الحصول على مكاسب خاصة[4] أما في العلوم الاجتماعية فيعرف الفساد بأنه استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح أو منافع خاصة، وهذا يشمل جميع أنواع الرشاوي للمسؤولين المحليين أو السياسيين ويستبعدها بين القطاع الخاص[5]، كما يعرف الفساد المالي ذلك السلوك غير القانوني المتمثل في هدر المال العام وأعمال السمسرة في

---

[1] حنوف عبد الرحمان، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري في البنوك المملوكة للدولة (دراسة حالة البنوك العمومية للفترة 2003–2012)**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2018/2017، ص 91.

[2] حاحة عبد العالي، **الآليات القانونية لمحاربة الفساد الإداري في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر(بسكرة)، 2013/2012، ص 17.

[3] محمد المدني بوساق، **التعريف بالفساد وصوره من الجهة الشرعية**، دار الخلدونية، الجزائر، 2009، ص06، بتصرف.

[4] World Bank, **world development report**, Oxford university press, washington D.C, 1997, p102.

[5] محمد كريم عبد الله، **الفساد الاقتصادي الأسباب والمعالجة**، مجلة الملتقى، بدون بلد نشر، العدد 04، 2006، ص93.

المشاريع وتجارة السلاح[1]، أو هو سوء استخدام أو تحويل الأموال العامة من أجل مصلحة خاصة أو تبادل الأموال في مقابل خدمة أو تأثير معين.[2]

عرفت **منظمة الشفافية الدولية** الفساد أنه " إساءة استعمال السلطة التي أؤتمن عليها الشخص لتحقيق مصالح شخصية، وأنه سوء استعمال السلطة العامة للحصول على مكاسب شخصية مع الإضرار بالمصلحة العامة".[3]

حسب **صندوق النقد الدولي** فإن الفساد هو " علاقة الأيدي الطويلة المتعمدة التي تهدف لاستنتاج الفوائد من هذا السلوك لشخص ولحد أو لمجموعة لها علاقة بالآخرين"، حيث وضع صندوق النقد الدولي مجموعة من الأنشطة تندرج تحت الفساد وفق الصيغة التالية: " الفساد يحدث عادة عندما يقوم موظف بقبول أو طلب أو ابتزاز رشوة، لتسهيل عقد أو اجراء مناقصة عامة، كما يتم عندما يقوم وكلاء أو وسطاء الشركات أو أعمال خاصة بتقديم رشاوي للاستفادة من سياسات أو إجراءات عامة للتغلب على المنافسين، أو تخصيص أرباح خارج إطار القوانين المطبقة، كما يمكن للفساد أن يحدث عن طريق استغلال الوظيفة العامة دون اللجوء إلى الرشوة، وذلك بتعيين الأقارب أو سرقة أموال الدولة مباشرة".[4]

في حين أن **منظمة الوحدة الافريقية** والتي تعتبر من المنظمات السابقة في مجال مكافحة الفساد، إذ قامت بالمصادقة على اتفاقية الاتحاد الافريقي لمنع الفساد ومكافحته في2003/07/11، حيث أنه نصت المادة الأولى منها على أن الفساد هو" الاعمال والممارسات بما فيها الجرائم ذات الصلة التي تجرمها الاتفاقية والمشار اليها في المادة 04 من الاتفاقية.[5]

أما الأمم المتحدة فمن خلال اتفاقية سنة 2003 للأمم المتحدة المتعلقة بمكافحة الرشوة فإن الفساد هو مرادف للرشوة، وقد عرفت الاتفاقية الفساد بأنه القيام بأعمال تمثل أداء غير سليم للواجب، أو إساءة استغلال لموقع أو سلطة بما في ذلك أعمال الإغفال توقعا لمزية يوعد بها أو تعرض أو تطلب بشكل مباشر أو غير مباشر أو أثر قبول مزية ممنوحة بشكل مباشر أو غير مباشر، سواء للشخص ذاته أو لشخص

---

[1] هاشم الشمري، ايثار الفتلي، **الفساد الإداري والمالي واثاره الاقتصادية والاجتماعية**، الطبعة 01، دار اليازوري، الأردن، 2011، ص 29.

[2] عبد الله بن ناصر الغصاب، **منهج الشريعة الإسلامية في حماية المجتمع من الفساد المالي والإداري**، دراسة تأصيلية مقارنة تطبيقية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الطبعة الأولى، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011، ص14.

[3] https://www.transparency.org/en/ vu le 13/02/2022

[4] عماد الدين صلاح، **الفساد والصلاح**، منشورات اتحاد الكتاب العرب، دمشق، 2003، ص 32.

[5] سامي اللطوخي، **الإدارة بالشفافية**، دار النهضة، القاهرة، مصر، 2006، ص164.

آخر، وفي المشروع النهائي للاتفاقية لم يتم الاتفاق على التعريف السابق للفساد ولكنه أشار إلى صوره وهي الرشوة، إختلاس الممتلكات، استغلال الوظيفة.....الخ.[1]

وحسب مكتب **الإنتربول الدولي** فإن الفساد يتضمن:[2]

1. الوعد أو الطلب، أو القبول أو محاولة الحصول بطريقة مباشرة وغير مباشرة على نقود أو أشياء ثمينة، أو هدايا أو خدمات أو مكافآت، أو منفعة للعاملين في الشرطة من عسكريين أو مدنيين، سواء لأنفسهم أو لأشخاص آخرين، أو جمعيات أو تجمعات، مقابل القيام بعمل أو الامتناع عن القيام به عندما يتعلق الأمر بواجباتهم؛

2. عرض أو تقديم نقود أو أشياء ذات قيمة أو هدايا، أو خدمات أو مكافآت، أو منفعة للعاملين في الشرطة من عسكريين أو مدنيين، سواء لأنفسهم أو لأشخاص آخرين، أو جمعيات أو تجمعات، مقابل القيام بعمل أو الامتناع عن القيام به عندما يتعلق الأمر بواجباتهم؛

3. القيام بعمل أو الامتناع عن عمل يتعلق بالقيام بواجبات العاملين، من الشرطة أو عسكريين أو مدنيين، يترتب عليه تعريض شخص إلى الاتهام أو الحكم عليه بجريمة، أو مساعدة شخص لتجنيبه التعرض للمساءلة بطريقة قانونية؛

4. الإدلاء بمعلومات شرطية ذات طابع سري أو محظور، مقابل مكافأة أو أي منفعة مهما كان نوعها؛

5. القيام بعمل أو الامتناع عنه منصوص عليه على أنه فساد بموجب قوانين الدول الأعضاء في الإنتربول؛

6. المشاركة بشكل مباشر أو غير مباشر، أو المبادرة أو أن يستخدم كوسيلة أو أداة قبل أو بعد القيام بعمل، يؤدي إلى الحصول على عمولات أو محاولة الحصول على عمولات، أو التآمر على القيام بعمل أو الامتناع عن عمل من الأعمال المذكورة في جميع النقاط السابقة.

من خلال كل ما سبق نلاحظ أنه لا يوجد تعريف موحد للفساد، ومنه يمكن تعريف الفساد على أنه أخذ ما هو غير حق، واستغلال المنصب لأغراض شخصية، لتحقيق أهداف غير مشروعة.

---

[1] أحمد بن عبد الله بن سعود الفارس، **تجريم الفساد في اتفاقية الأمم المتحدة دراسة تأصيلية مقارنة**، رسالة ماجيستير غير منشورة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2008، ص30.

[2] حاحة عبد العالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 23.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للفساد

تطور حجم الفساد وتطور أساليبه يعود لحجم وتطور المجتمع، فكلما انتقل الفساد من حضارة إلى حضارة أخرى يزداد تقدما وتزداد أساليبه وفنياته، حيث نلاحظ استفحال هذه الظاهرة في الوقت الحديث، وعدم تمييزها بين الدول المتقدمة والدول المتخلفة.

أولا: الفساد في الحضارات القديمة

1. الفساد في بلاد الرافدين: إن الأقوام التي استوطنت أرض العراق والتي تدل الشواهد التاريخية على أنها أولى الحضارات في العالم، قد عرفت ظاهرة الفساد، لذا نرى أنها أشارت إلى جرائم هذه الظاهرة في القوانين التي عرفتها (أوروك) و (أورنمو) في الألواح السومرية، كما أن الوثائق التي عثر عليها وتعود بتاريخها إلى (3000 ق م) تبن أن المحكمة الملكية آنذاك كانت تنظر في قضايا الفساد، قبول رشوة، استغلال النفوذ، إنكار العدالة، حتى أنه قررت الحكم في جرائم مثل هذه، والتي كانت تصل إلى حد الإعدام، ويلاحظ أن حمو رابي ملك بابل واضع التشريعات المهمة في التاريخ والتي عرفت بشريعة حمو رابي، قد أشار في شريعته إلى جريمة الرشوة، حيث شدد على إحضار طالب الرشوة أمامه ويقاضيه أمامه، الأمر الذي يدل على عزم هذا الملك على اجتثاث هذه الأفة ومكافحتها.[1]

2. الفساد في مصر الفرعونية: رغم أن النظام الإدارة بمصر الفرعونية كان مثالا نموذجيا في ذلك الوقت في الدقة والتنسيق، إلا أنها عرفت انتشار للفساد بمختلف صوره، وجاء في إحدى البرديات ما يدل على ذلك " اختلت الموازين، اختفى الحق، البعض يحاول خداع الالهة، يذبحون (الإوز) كقرابين ويقدمونها للآلهة زاعمين أنها ثيران" بمعنى أن الفساد قد تفشى إلى درجة محاولة بعض خداع الالهة ذاتها.

ومن بين مظاهر الفساد التواطؤ الذي كان قائما بين حراس المقابر الفرعونية ولصوص المقابر لسرقة ما بها من قطع وحلى ذهبية، وكما كان الفراعنة أيضا يقدمون أبنائهم وأقاربهم في وظائف الإدارة (المحاباة)، كما انتشرت ظاهرة الإهمال في العمل والتسيب والرشوة، هذه الأخيرة التي تفشت بسبب النظام المتبع في جباية الضرائب، ونظام الترقية الإدارية إلى استغلال السلطة.

والشيء الملاحظ أن العقوبات إلى رصدها الفراعنة لردع المفسدين مثل تشريع (حور محب) على سبيل المثال كانت أكثر رحمة مقارنة بالتشريعات حضارة بلاد الرافدين، والتي كانت تصل إلى حد الإعدام.[2]

---

[1] لؤي أديب العيسى، **الفساد الإداري والبطالة**، الطبعة الأولى، دار المندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 18-19 (بتصرف).

[2] حاحة عبد العالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 31.

3. الفساد في بلاد الاغريق (اليونان القديمة): لقد تميزت الأنظمة السياسة التي سادت اليونان القديمة بأنها ديمقراطية حيث كان الهيكل التنظيمي للأجهزة الحكم في النظام الديمقراطي يتكون من ثلاثة أجهزة هي: المؤتمر العام وكان يشمل جميع المواطنين، وجلسة الخمسمائة وهو مجلس ابتدعته أثينا لتلاقي ضعف المؤتمر العام، والمحاكم التي كانت تقوم بالفصل في العقاب ومراقبة الموظفين عن طريق اختبار صلاحية المواطن المرشح لتولي الوظيفة، وكان التعين في هذه الأجهزة عن طريق الانتخاب[1]، ولقد عرف العهد الإغريقي عدة تشريعات مكافحة للفساد مثل تشريعات سولون، أفلاطون، أرسطو، والتي تدل أن الفساد كان موجود في تلك الحقبة وقد سنت تشريعات لمكافحته.

4. الفساد في الصين القديمة: في الصين القديمة كان الموظفون يمنحون علاوة يطلق عليها " يايغ لين" وتعني تعضيد محاربة الفساد، وبالرجوع إلى الفكر السياسي لدى كونفوشيوس، نرى بأنه قد شخَّص ظاهرة الفساد في كتابه " التعليم الأكبر" حيث أرجع أسباب الحروب إلى فساد الحكم والذي مرده إلى فساد الأسر وإغفال الأشخاص تقويم أنفسهم، أما في كتابه "عقيدة الوسط" فهو يرى أن الحكم لا يصلح إلا بالأشخاص الصالحين والوزارة الصالحة التي توزع الثروة بين الناس على أوسع نطاق، ويشير إلى أخطار الفساد عندما يتطرق إلى القول أن تركيز الثروة يؤدي إلى تشتت الشعب.[2]

5. الفساد عند الرومان: تأثرت الإمبراطوريات الرومانية كغيرها من الدول والنظم بالفساد، وخاصة في النظام الإداري، فرغم أن الرومان قد أخذوا بفكرة المركزية واللامركزية ونظام التوظيف والحكم المحلي إلا أن الفساد استشرى في هذا النظام، ومثال ذلك: التعيين في الوظائف العليا تتم عن طريق الوراثة أو شراء الوظيفة من الغير، كما تميز النظام الإداري الروماني بتفشي ظاهرة المحسوبية والوساطة بشكل كبير.[3]

ثانيا: الفساد في العصور الوسطى

1. الفساد والنظام الاقطاعي: تميز النظام الاقطاعي بالنهب وانتشار الفوضى، حيث كان يتم شغل الوظائف العامة عن طريق الإرث، كما أن التعيين كان يتم على أساس الوساطة والمحاباة، وكان الموظف يحتفظ بوظيفته على أساس أنه صاحب حق إقطاعي فيها مادام يؤدي التزاماته نحو الملك، وهذا ما أدى إلى إساءة استخدام السلطة الوظيفية.

[1] المرجع نفسه، ص 32.

[2] المرجع نفسه، ص 33.

[3] المرجع نفسه، ص 33.

حيث سيطر رجال الكنيسة على مقاليد الحكم وتدخلهم في الشؤون السياسية، الأمر الذي أدى إلى تفشي الفساد الديني خلال هذه المرحلة.[1]

2. مواجهة الحضارة الإسلامية للفساد: نزل القرآن الكريم وجاءت السنة النبوية بهدف القضاء على الفساد الذي انتشر في ذلك الوقت وحماية البشرية من كل مخاطر الدنيا، فقد رسخ النظام الإسلامي القواعد والأسس السليمة لبناء الدولة، حيث ركز على الشورى والعدل، كما استعمل مختلف الوسائل الردعية والوقائية لمنع الانحراف والفساد، وركز على دور القيم الروحية في ترشيد سلوك الانسان وتهذيبه وضبطه.[2]

الفرع الثالث: خصائص الفساد

يمتاز الفساد بمجموعة من الخصائص يمكن ايجازها فيما يلي:[3]

أولا: السرية: حيث أنه عادة ما تكون أفعال الفساد وترتيباته وإجراءاته ومفاوضاته واتفاقاته يتم بشكل سري وفي طي الكتمان؛

ثانيا: تعدد الأطراف: حيث يشترك عادة أكثر من طرف في عملية الفساد، إذ يكون هناك مستفيد من فعل الفساد لمصلحة طرف آخر يستفيد في نفس الوقت من الفعل الإجرامي المخالف للقوانين اللوائح والأعراف والقيم الاجتماعية، للحصول على منافع متبادلة تجمع أطراف صفقة الفساد؛

ثالثا: الالتزام المتبادل: بمعنى أن تكون هناك مصلحة مشتركة بين أطراف الفساد، ويحقق كل منهم منافع بالمخالفة للقانون، حيث يكون مقابل الفعل الفاسد الذي يلتزم به من بيده السلطة الالتزام آخر على طرف آخر بدفع مقابل الفساد؛

رابعا: التمويه: نظرا لأن هناك علاقة وثيقة بين الفساد والاحتيال فإن الفساد يحتوي التمويه والإخفاء والتقتيم على الأنشطة التي يقوم بها كل من يرتكب أفعال الفساد وسلوكياته؛

خامسا: خيانة الثقة: إذ ينطوي الفساد على الخيانة في الثقة التي يفترض أن تكون متوفرة في المستوى أو صاحب السلطة العامة، وتكون عمليات أو التصرفات الإخلال بالثقة خيانة لمصدر الثقة لأمانة العمل أو الوظيفة أو السلطة المسندة إلى مرتكب أفعال الفساد؛

سادسا: التناقص: ويقصد بذلك حدوث تناقص بين الأدوار في الحياة العامة والأدوار في الحياة الخاصة لمرتكبي الفساد؛

---

[1] المرجع نفسه، ص 34.

[2] المرجع نفسه، ص 36.

[3] حمدي عبد العظيم، **عولمة الفساد وفساد العولمة**، ط01، دار النشر الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 17-22. (بتصرف)

سابعا: الخديعة والتحايل: حيث يتضمن الفساد أفعالا احتيالية لا تعبر عن الحقيقة واصطناع الأوراق والمستندات غير الحقيقة والالتفاف من حول القواعد واللوائح لتحقيق المكاسب الشخصية غير المشروعة؛

ثامنا: سلوك منحرف: حيث يعتبر الفساد سلوكا غير سوى يحدث لمخالفة القوانين واللوائح والضوابط والأخلاق القويمة، وهو ما يعبر عنه أيضا بأنه فعل إجرامي يمثل جريمة يعاقب عليها القانون؛

تاسعا: الإخلال بالواجبات والمسؤوليات: إذ يعبر الفساد عن انتهاك الواجبات المتعلقة بأداء الأعمال وخرق القوانين واللوائح والتعليمات وعدم الالتزام بأحكامها بدقة؛

عاشرا: تحقيق المصلحة الخاصة على حساب المصلحة العامة؛ وذلك بأن يحصل من يرتكب واقعة الفساد على مصلحة أو المنفعة خاصة له أو لذويه على حساب المصلحة العامة للمجتمع، ويمكن أن يكون للمصلحة منفعة مادية أو معنوية أو أدبية أو إشباع رغبة غير مشروعة؛

إحدى عشر: الإضرار بالمصالح الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية: إذ يترتب على حدوث الفساد أضرار تلحق بالاقتصاد القومي مثل الأضرار بالعملة الوطنية أو بسوق المال أو البنوك أو موازنة الدولة أو عجزت الهيئات الاقتصادية عن أداء وظائفها وقد تكون الأضرار اجتماعية مثل أضرار المخدرات، الإدمان وما يرتبط بها من انحراف السلوك وارتكاب جرائم الاغتصاب، أو العنف المجتمعي وغيرها وقد تكون الأضرار سياسية مثل تمويل الإرهاب، التزوير وغيرها من المظاهر؛

اثني عشر: استغلال السلطة الوظيفية الحكومية أو العامة: إذ نجد أن تداخل أنواع ومجالات الفساد يجعل هناك علاقات مع الموظفين العموميين المنوط بهم أداء العامة المنوط بها منح التراخيص أو القيام بالرقابة أو المحاسبة؛

ثلاثة عشر: تعدد مظاهره: حيث يكون هناك مظاهر متعددة لنوع الفساد، مثل قبول الهدايا الثمينة مقابل أداء العمل، أو العدوان على الملكية العامة والاستيلاء عليها مثل الاستيلاء على الأراضي وممتلكات الدولة وبيعها بغير حق، تزوير الاختام، ...وغيرها من مظاهر الفساد؛

أربعة عشر: التفاعل مع الظروف والمتغيرات الداخلية والخارجية: حيث تساعد البيئة المحيطة على شيوع وانتشار الفساد، مثل الإهمال والفوضى والتسيب وغياب الرؤساء أو المراقبين، وإهدار الوقت وتعطل الأعمال، وضعف الإنتاجية والبطالة المقنعة وعدم تحديد الاختصاصات على يؤدي إلى شيوع المسؤولية؛

خمسة عشر: تباين أنماط الفساد: حيث تختلف أنماط الفساد تبعا لاختلاف الجهات الإدارية الحكومية، كما تختلف عن نمط الفساد الذي يحدث في المؤسسات التعليمية أو مراكز البحوث، كما تختلف هذه الأنماط من قطاع إلى قطاع؛

ستة عشر: اختلاف وسائل التستر عن الفساد: إذ نجد أن العاملين يتسترون وراء الادعاءات الكاذبة بأنهم يحصلون على مقابل الفساد لمصلحة القيادة أو الرؤساء، أو الادعاءات بأنها بناء على تعليمات عليا، بالإضافة إلى ذلك استغلال الثغرات القانونية والإدارية، والظروف الاستثنائية؛

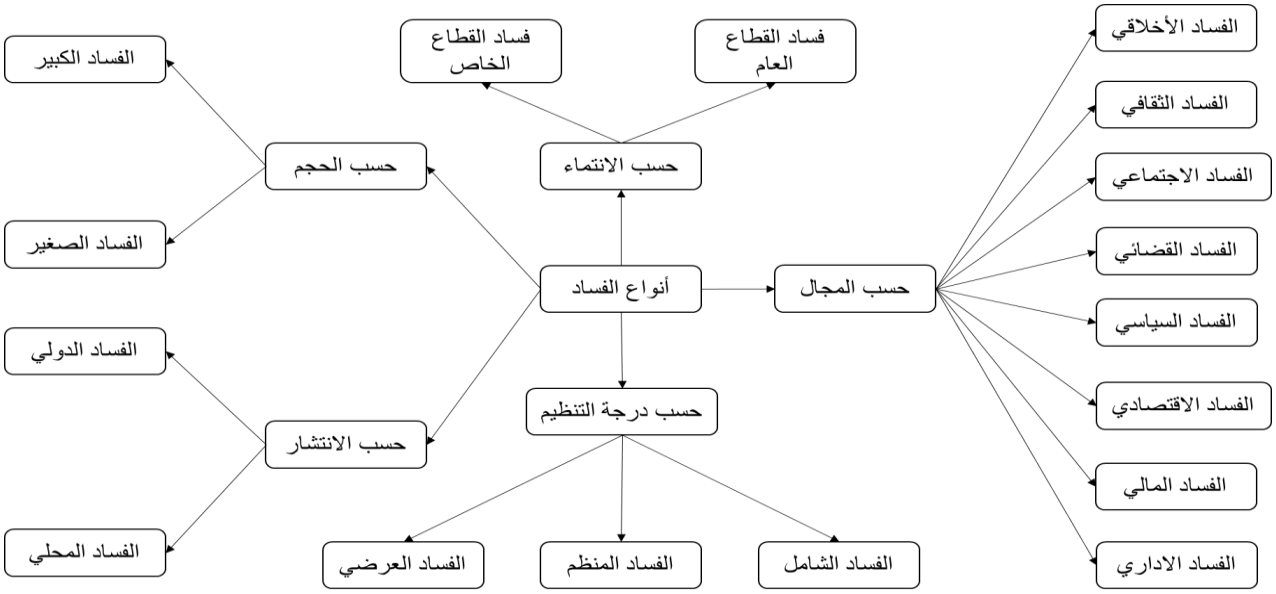
سبعة عشر: تعدد وسطاء الفساد: حيث يمكن أن يكون هناك وسطاء مجهولين لتسهيل التقاء أطراف الفساد الأصليين دون أن يقابل أحدهما الأخر وجها لوجه، وبذلك يعمل هؤلاء الوسطاء كأنهم الوكلاء للفساد المحترفين، موزعين على مناطق جغرافية متعددة، أو قطاعات أو أنشطة اقتصادية والتنسيق بين بعظهم البعض لخدمة مصالحهم المتبادلة بشكل مباشر أو عن طريق وسطاء؛

ثمانية عشر: الارتباط بحالات الأزمات والكوارث: إذ تعتبر الأزمات الإدارية والطبيعية أو السياسية والكوارث الطبيعية بيئات مواتية للفساد، مثل حالات الحروب والمجاعات والأعاصير والزلازل، والتي تسوء خلالها الأحوال الاقتصادية والاجتماعية وترتفع الأسعار المحلية والبطالة والفقر ومن ثم صعوبة مقاومة إغراءات الفساد بشتى صوره وأنماطه.

الفرع الرابع: أنواع الفساد

يمكن تقسيم الفساد إلى خمسة أصناف وفق الشكل التالي

شكل رقم 01-04 أنواع الفساد



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: حاحة عبد العالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 26-30

أولا: الفساد طبقا للمجال الذي نشأ فيه

1. الفساد الأخلاقي: يستخدم هذا المصطلح للدلالة على انتشار الدعارة والخلاعة وانحطاط القيم، وحلول العادات والأذواق والقيم الماجنة على مستوى العلاقات الأسرية بدلا من العادات والأذواق والقيم الوطنية، فقد يكون هناك تماسك في البناك الاجتماعي رغم وجود الفساد السياسي والاقتصادي، حيث أن قوة بنية المجتمع تكمن في قوة بنية الأسرة ومدى التزام أفرادها بالقيم الأخلاقية؛[1]

2. الفساد الثقافي: الحياة الثقافية الموجودة داخل الدولة تعبر عن طريقة تفكير الأمة، حيث أن الفساد الثقافي يساهم في تفكيك هوية الأمة وخصائصها، والمساس بمواضع الطهارة والعفة في ثقافتها، فالفساد الثقافي يمثل دعما وتشجيعا لكل أنواع الفساد الممارسة من طرف الإعلام الذي يسعى إلى إفساد الذوق العام والقيم، من خلال عملية إلهاء وتهميش للوعي والفكر؛[2]

3. الفساد الاجتماعي: يتثمل الفساد الاجتماعي في الخلل الذي يصيب المؤسسات الاجتماعية للدولة، كالأسرة والمدرسة والجامعة ومؤسسات العمل، باعتبار أن التنشئة الفاسدة تؤدي وجوبا إلى فساد مجتمعي مستقبلي، يتمثل في عدم قبول الولاء الوظيفي، وعدم احترام أرباب العمل، والإخلال بالنظام العام؛[3]

4. الفساد القضائي: يتمثل في مجموع الانحرافات التي تصيب الجهاز القضائي، الأمر الذي يساهم في ضياع الحقوق وتفشي الظلم، وانتشار المحسوبية والسلطة وكثرة الهدايا والرشاوي وكذا شهادة الزور، ويعتبر الفساد في الجهاز القضائي بداية هلاك الدول والشعوب؛[4]

5. الفساد السياسي: يتعلق بمجمل الانحرافات في الجهاز السياسي للدولة، ومخالفة القواعد والأحكام التي تنظم عمل المؤسسات الحكومية، وعلى الرغم من وجود فروق جوهرية بين المجتمعات التي تتبع أنظمتها أساليب ديمقراطية وتوسيع المشاركة والدول التي يكون فيها الحكم شموليا ودكتاتوريا، إلا أن العوامل المشتركة في انتشار الفساد في كلا النوعين من الأنظمة قد تتمثل في شكل الحكم الفاسد، ويمكن أن تتمثل مظاهر الفساد السياسي في الحكم الشمولي الفاسد، وفقد الديمقراطية، وفقد المشاركة، وفساد الحكام

---

[1] عبد العزيز بن سعد القحطاني، **أخلاقيات الوظيفة العامة ودورها في الحد من الفساد الإداري ومكافحته**، أطروحة دكتوراه في العلوم الأمنية، كلية العلوم الاجتماعية والإدارية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية، ص59.

[2] المرجع نفسه، ص 60.

[3] حاحة عبد العالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 28.

[4] المرجع نفسه، ص 30.

وسيطرة نظام حكم الدولة على الاقتصاد وتفشي المحسوبية، كما عرفته هيئة الأمم المتحدة بأنه: "استغلال السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة" أو هو تغليب مصلحة صاحب القرار على مصالح الآخرين"؛[1]

6. الفساد الاقتصادي: يتمثل في القيام بعمل مناف للقوانين أو الأخلاق يتم بواسطة شخص عن تقاضيه أموالا أو الوعد بالحصول على الأموال خارج الإطار القانوني، بغرض الانتفاع الشخصي، وهذا مقابل تقديم تسهيلات سرية ذات صلة بالموقع لهذا الشخص لعملاء خارجيين، حيث يرتكز الفساد الاقتصادي على الرغبة في الاحتكار، والضغوطات الممارسة من طرف رجال الأعمال على مختلف أصحاب القرارات بهدف اصدار قوانين أو تشريعات لصالحهم؛[2]

7. الفساد المالي: الفساد المالي هو سوء استخدام أو تحويل الأموال العامة من أجل مصلحة خاصة، أو تبادل الأموال في مقابل خدمة أو تأثير معين، وهو يتمثل كذلك في مجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والاحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية وله صور متعددة مثل: غسيل الأموال، التهرب، تزوير العملة وغيرها؛[3]

8. الفساد الإداري: يتعلق بمظاهر الفساد والانحرافات الإدارية والوظيفية، أو التنظيمية وتلك المخالفات التي تصدر عن الموظف العام أثناء تأديته لمهام وظيفته في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط، ومنظومة القيم الفردية التي لا ترقى للإصلاح وسد الفراغ لتطوير التشريعات، والقوانين التي تغتنم الفرصة للاستفادة من الثغرات بدل الضغط على صناع القرار والمشرعين لمراجعتها وتحديثها باستمرار، وهنا تتمثل مظاهر الفساد الإداري في عدم احترام أوقات ومواعيد العمل في الحضور والانصراف، أو تمضية الوقت في قراءة الصحف واستقبال الزوار، والامتناع عن أداء العمل أو التراخي والتكاسل وعدم تحمل المسؤولية وافشاء اسرار الوظيفة والخروج عن العمل الجماعي.[4]

---

[1] علياء عبد اللطيف أحمد عابد، **أثر تطوير دور المراجع الداخلي على الحد من الفساد المالي والإداري**، المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، تفعيل اليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، 6-8 أبريل 2013، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ص05.

[2] عبد العزيز بن سعد القحطاني، **مرجع سبق ذكره**، ص 58.

[3] سليمان على أحمد، قاموس **المصطلحات الاقتصادية**، الطبعة 01، المكتبة الأكاديمية، الخرطوم، السودان، 1998، ص 51.

[4] سمير إبراهيم عبد العظيم، أحمد مختار عبد الصالحين، **دور لجان المراجعة في تفعيل مفهوم حوكمة الشركات لأغراض مكافحة الفساد المالي في المؤسسات المالية**، المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، تفعيل اليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، 6-8 أبريل 2013، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، ص 06.

ثانيا: الفساد حسب درجة انتماء الأفراد المنخرطين فيه

1. فساد القطاع العام: لقد وجد قطاع الدولة لكي يبقى، وإن بقائه مرهون بأدائه وفاعليته، وتحقيق الأهداف التي وجد من أجلها لخدمة المجتمع وأفراده، ولكن الشكوى كانت ومازالت من الفساد والهدر الغالب على مؤسسات الدولة حتى إن من هم في السلطة يعانون من هذه الظاهرة، وهذا ما يظهر واضحا في خطبهم وتصريحاتهم الداعية للإصلاح ومحاربة الفساد، إذ يبدو أن القطاع العام يعد مرتعا خصبا للانحرافات الإدارية والسرقات المالية، لأن الحافز الفردي غائب والمصلحة الشخصية للقائمين على النشاط الاقتصادي متوفر، فيكون التعويض دائما هو ذلك النمط من توظيف العام لصالح الخاص وتحويل المواقع إلى (دكاكين) يجلب أصحابها المنافع ويستغلون المواقع من أجل أهداف لا علاقة لها بأن تربح المنشآت والشركات العامة أو تخسر، ما دامت الدولة هي المالك الوحيد القادر على تعويض الخسائر وتغطية السرقات، بل وربما التستر على فساد الكبار أحيانا، ولابد من الإشارة إلى أن نفقات قطاع الدولة أكبر من نفقات القطاع الخاص، لأن مؤسسات الدولة تدفع التزاماتها المالية القانونية تجاه المجتمع بكاملها، بينما القطاع الخاص متحرر من كل هذه الالتزامات ويتهرب على الأغلب من دفع كامل الضرائب المستحقة عليه؛[1]

2. الفساد في القطاع الخاص: أشار تقرير منظمة الشفافية العالمية إلى أن الشركات الأمريكية هي أكثر الشركات التي تمارس أعمالا غير مشروعة، تليها الشركات الفرنسية والصينية والألمانية، كما يشير التقرير إلى أن جشا كبيرا من كبار الموظفين في أكثر من (136) دولة يتقاضون مرتبات منظمة مقابل تقديم خدمات لتلك الشركات، وتزداد هذه الدول في شرق آسيا وأمريكا اللاتينية، وقد يأتي كبار الضباط في الجيش والشرطة وكبار المسؤولين السياسيين في مقدمة هذا الحشد الهائل من الناس، وقد تم اكتشاف قرابة (30) بليون دولار أمريكي قدمتها الشركات الأمريكية لتسهيل ابرام أكثر مخن (60) عقدا للشركات الأمريكية في الخارج.[2]

ثالثا: الفساد من حيث الحجم

1. الفساد الكبير: وهو فساد ينتشر في الدرجات الوظيفية العليا للإدارة، ويقوم به كبار المسؤولين والموظفين لتحقيق أهداف مادية أو اجتماعية كبيرة وهو أخطر أنواع الفساد لتكليفه الدولة مبالغ ضخمة،

---

[1] عبد الباسط مداح، **أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية –** أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، ص 23.

[2] المرجع نفسه، ص 23.

ويرتكبه رؤساء الدول والوزراء والمسؤولين الكبار في الدولة ويختلف عن الفساد الصغير لضخامة الرشاوى المستخدمة فيه، ولا يمكن أن يتم الا بتوريط مسؤولين في مراتب عليا حيث يكون حجم العمليات التي تقع ضمنه كبيرة، تخرج عن سلطة الموظفين الصغار، مثل عمليات توريد السلع والمعدات مرتفعة الثمن، ومشاريع البنية التحتية، والمعدات العسكرية.[1]

2. الفساد الصغير: يتعلق بممارسات الفساد التي تستهدف منافع وعوائد محدودة في قيمتها وعادة ما ينتشر في المستويات الوظيفية الدنيا والمنخفضة ويرتكب من قبل صغار الموظفين، كما أن المقابل المالي فيه بسيطا إلى حد ما، وتندرج تحته الرشاوى الطواعية، مثل تلك التي تقدم مقابل التعجيل في تراخيص البناء مثلا، أو ترخيص مزاولة نشاط مهنة معينة، أو للتغاضي عن تقديم وثائق لازمة لإنجاز معاملة،[2]

رابعا: الفساد حسب درجة الانتشار

1. الفساد المحلي: هو ذلك النوع من الفساد الذي لا يتجاوز تأثيره حدود الدولة الواحدة، حيث يشمل فساد صغار الموظفين والأفراد، الذين لا تربطهم علاقات مع العالم الخارجي، أو مع شركات أجنبية؛

2. الفساد الإقليمي: هو ذلك الفساد الذي يشمل أكثر من منطقة أو أكثر من دولة واحدة؛

3. الفساد الدولي: يطلق عليه أيضا الفساد العابر للحدود، حتى أنه يمكن أن يتجاوز القارات، خصوصا في إطار العولمة التي لا تعترف بالحدود الإقليمية.

خامسا: حسب درجة التنظيم

1. الفساد العرضي: يشير هذا النوع من الفساد إلى كافة أشكاله الصغيرة والعرضية، والتي تعبر عن سلوك شخصي أكثر مما تعبر عن نظام عام بالإدارة، وهذا مثل الاختلاس، والمحسوبية، والمحاباة، سرقة الأدوات المكتبية، أو بعض المبالغ الصغيرة؛[3]

2. الفساد المنظَّم: يشير إلى الفساد المنتشر في الهيئات والمنظمات والإدارات المختلفة، من خلال إجراءات وترتيبات مسبقة ومحددة، حيث يتم فيه تقديم الرشاوي والهدايا بطريقة سلسلة وتنتقل من شخص لآخر بطريقة منظمة دون اكتشافها، أي بمعنى أن تكون هناك شبكة للفساد داخل الهيئة، وكل عامل من

---

[1] حاحة عبد العالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 27.

[2] مرجع نفسه، ص 27.

[3] عطالله خليل، **مدخل مقترح لمكافحة الفساد في العالم العربي**، مكافحة الفساد في الوطن العربي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2009، ص 342.

هذه الهيئة يعتمد على عامل آخر في تلقي الرشوة، وفي التخفي والسرية، أي اكتشاف لثغرة واحدة يتم بعدها انهيار كل الشبكة[1]؛

3. الفساد الشامل: يتمثل في نهب الأموال والممتلكات الحكومية بشكل واسع، عن طريق صفقات وهمية، أو تسديد نفقات صورية، أو تحويل ممتلكات من العام إلى الخاص بدعوى المصلحة العامة، وغيرها من الأساليب.[2]

الفرع الخامس: أسباب الفساد

إن هناك عددا من الأسباب المؤدية إلى الفساد في الوقت المعاصر والتي بالعمل على الحد منها يتم تجفيف منابع الفساد، ومن أهم الأسباب ما يلي:[3]

أولا: اتساع حرية التصرف للمسؤولين بدون ضوابط دقيقة بما يمكنهم من التصرف في الأموال الموضوعة تحت تصرفهم لمصلحتهم الخاصة، وكذا أخذ الرشاوى لإنجاز الخدمات المكلفين بأدائها للمواطنين؛

ثانيا: قلة المساءلة والتي تأتى من عدم وجود سياسات منظمة وضابطة للتصرفات المالية، ثم عدم كفاية وضعف أجهزة الرقابة، وأخيراً عدم توفر المعلومات (الشفافية) عن الأداء بما يمكن من خلالها التعرف على حالات الفساد عند حدوثها؛

ثالثا: الاستهانة بالقوانين وضعف النظام القضائي وبطء إجراءاته ثم التراخي في تنفيذ الأحكام، وهذا ما يمكن ملاحظته في العديد من الدول والتي تصدر القوانين فيها بدون مشاركة فعالة من المواطنين ولصالح جهات معينة بالدرجة الأولى، ثم تبعية القضاة في تعيينهم وتحديد رواتبهم للسلطة التنفيذية والتي انخرط الكثير من قياداتها في الفساد، وأيضاً بطء إجراءات التقاضي وإمكانية كبار المفسدين من توكيل محامين قادرين على إما مد أجل التقاضي إلى أن يستطيعوا التأثير على أدلة الاثبات، أو عدم تنفيذ الأحكام الصادرة ضدهم؛

رابعا: الاحتمال الضعيف للامساك بالمخالف في قضايا الفساد خاصة في حالة الفساد الكبير الذي ينخرط فيه كبار المسئولين في الدولة بما لديهم من سلطة يمكنهم بواسطتها التأثير على أجهزة الرقابة؛

---

[1] المرجع نفسه، ص 343.

[2] المرجع نفسه، ص 344.

[3] عبد الباسط مداح، **مرجع سبق ذكره**، ص 21.

خامسا: ضعف العقوبات المقررة على مرتكبي جرائم الفساد الاقتصادي مقارنة بما يحصلون عليه من عوائد ومنافع من ارتكاب الفساد؛

سادسا: ضعف وانعدام الأخلاق لدى مرتكبي الفساد والتي تمثل الرادع الأول للإنسان عن ارتكاب الفساد، وذلك ناتج من ضعف العقيدة وعدم الشعور الإلهية؛

سابعا: الفقر الناتج عن ضعف الدخل خاصة الأجور، والتي تدفع صغار الموظفين تعويض احتياجاتهم من الأموال بالاختلاس، وقبول رشاوي والهدايا.

الفرع السادس: مؤشرات قياس الفساد

عملية قياس حجم الفساد تعتبر صعبة جدا، وذلك بسبب مصداقية الإحصائيات المتعلقة بالأنشطة المغذية للفساد في العالم، وصعوبة تقديرها كميا، إضافة إلى تستر الهيئات الحكومية على هذه الإحصائيات.

جدول رقم 01 – 04: مؤشرات الفساد

الجهة المصدرة للمؤشر	اسم المؤشر	مفهوم المؤشر
منظمة الشفافية الدولية: هي منظمة دولية غير حكومية تأسست عام 1993م بألمانيا، تهدف إلى الكشف عن الفساد ووضع آليات وطرق لمكافحته	مؤشر مدركات الفساد	يقيس ويصنف الدول حسب درجات الفساد المحصلة في مختلف المجالات عن طريق مجموعة من التحقيقات المتواصلة بواسطة خبراء من مختلف الهيئات الدولية المستقلة والمعروفة.
	مؤشر دفع الرشوة	يقيس مدى استفحال ظاهرة الرشوة في الوسط الاقتصادي، حيث يتم ترتيب الدول ترتيبا تصاعديا من التي تنعدم فيها الرشوة إلى الأكثر تميزا بها.
	التقرير العالمي الشامل عن الفساد	بداية كان يركز على دراسة الفساد في كل القطاعات الحيوية للدولة، ثم أصبح التركيز على قطاع حيوي واحد في كل سنة.
البنك العالمي: يسعى البنك العالمي إلى تحسين نتائج التنمية والخدمات داخل مختلف الدول، والتسيير الأمثل للمداخيل الحكومية، وكذا كيفية الانفاق الجيد للإيرادات، وكذا برامج التعاون.	مؤشر ضبط الفساد	يقيس مدى انتشار الفساد بين الموظفين الحكوميين، وكذا مدى تورطهم في ممارسات الفساد.
	مؤشر حكم القانون	يقيس مدى الثقة والتقيد بالقواعد القانونية في المجتمع، ومدى فاعلية الجهاز القضائي، والتقيد بقرارات المحكمة، والقدرة على مسائلة الحكومة.
	مؤشر الرأي والمساءلة	يقيس إمكانية انتقال السلطة في الحكم، ومدى قدرة المؤسسات على حماية الحريات والمشاركة السياسة الحرة، ومقدرة السلطة التشريعية على المسائلة.
	مؤشر فعالية الحكومة	يقيس كفاءة الخدمات والإجراءات البيروقراطية، ومدى استقلالها عن الضغوط السياسية، ومدى كفاءة الموظف الحكومي، والاستخدام الفعال للموارد.
	مؤشر نوعية الأداة التنظيمية	يقيس مدى دور وتدخل الحكومة في النشاط الاقتصادي وعبئ التشريعات والضوابط التي تفرضها على الشركات، ومدى الانفتاح على الاستثمار.

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: مطاي عبد القادر وعلي حبيش، **مؤشرات قياس الفساد الاقتصادي وآثاره الاقتصادية والاجتماعية**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد 02، سبتمبر 2017، جامعة المسيلة، الجزائر.

المطلب الثاني: ماهية الفساد المالي

معضلة الفساد المالي وما تسببه من اختلال في التوازن المالي للمؤسسة تقتضي البحث عن أسبابها وطرق مكافحتها، حتى تجنب المؤسسة الاهتزازات الارتدادية التي تؤثر سلبا على التسيير الفعال للمؤسسة، وتحد على الوصول إلى الأهداف المسطرة.

الفرع الأول: مفهوم الفساد المالي

يعرف الفساد المالي على أنه: سوء استخدام أو تحويل الأموال العامة من اجل مصلحة خاصة، أو تبادل للأموال في مقابل خدمة معينة أو تأخير معين.[1]

كما عرِّف على أنه: مجموع الأعمال التي تؤدي إلى كسب الحرام كجرائم السرقة والحرابة والربا ومختلف أنواع البيوع الربوية، او تقف من عائق أمام الكسب الحلال كالغش والتدليس والاحتكار.[2]

كما عرِّف الفساد المالي بأنه: مجمل الانتهاكات المالية ومخالفة القوانين التي تنظم سير العمل المالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات المتعلقة بأجهزة الرقابة المالية كديوان الرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة الحسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة والشركات.[3]

ولقد جاء تعريف الفساد المالي في موسوعة العلوم الاجتماعية بأنه سوء استخدام النفوذ العام وعدم الالتزام بهما من أجل تحقيق مصالح سياسية واقتصادية واجتماعية معينة.

ويعرَّف أيضا بأنه: مجمل التحريفات المالية المخالفة للقوانين والتشريعات الخاصة بالدولة من أجل تحقيق مكاسب خاصة، ويأخذ الفساد المالي العديد من الصور والآليات مثل هدر المال العام وأعمال السمسرة في المشاريع وتجارة الأسلحة، التهرب الضريبي، الاختلاس، التزوير وغيرها من المظاهر الأخرى.[4]

خلال ما سبق يمكن تعريف الفساد المالي على أنه: خيانة الثقة الممنوحة للموظف المالي بغية الاستفادة من أموال ليس لمصلحته، وهذا عن طريق ممارسات غير شرعية وغير قانونية.

---

[1] علي أحمد سليمان، **قاموس المصطلحات الاقتصادية**، المكتبة الأكاديمية، الخرطوم، السودان، 1998، ص 232.

[2] محمد عبد العزيز الحضري، **دور أجهزة القضاء والتنفيذ في مكافحة الفساد**، أكاديمية نايف للعلوم الأمنية، مجلة أبحاث المؤتمر العربي للفساد، المجلد 02، الرياض، السعودية، 2003، ص 794.

[3] أمير فرج يوسف، **الحوكمة ومكافحة الفساد الإداري والمالي والوظيفي**، الطبعة 01، مكتبة الوفاء، الإسكندرية، 2011، ص134.

[4] عبد الباسط مداح، **مرجع سبق ذكره**، ص 26.

الفرع الثاني: أسباب الفساد المالي

تتعدد أسباب الفساد المالي وتختلف باختلاف الشعوب والدول، وذلك باختلاف قيمهم وثقافاتهم، غير أنَّ الأسباب المشتركة بين مختلف الدول تتمثل في:[1]

أولا: سوء التنشئة الاجتماعية للفرد ونقص المعرفة الفردية بالحقوق وانتشار الفقر والجهل؛

ثانيا: عدم التقيد والالتزام بمبدأ فصل السلطات الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية، من النظام السياسي (طغيان السلطة)؛

ثالثا: ضعف أجهزة الرقابة في الدول وعدم استقلاليتها خاصة القضائية منها وتهميش أدوارها؛

رابعا: عدم التوازن بين كتلة الأجور والقدرة الشرائية؛

خامسا: عدم تنفيذ الإجراءات الردعية لمرتكبي الفساد؛

سادسا: ازدياد معدلات الفقر والتضخم وتأثيراتها على المستوى المعيشي وغلاءها، الأمر الذي أدى بالموظف إلى البحث عن مصادر أموال إضافية مهما كانت طبيعتها؛

سابعا: ضعف دور مؤسسات المجتمع المدني والمؤسسات الخاصة في الرقابة على الأداء الحقوقي؛

ثامنا: غياب أو عدم كفاية التشريعات والأنظمة التي تكافح الفساد المالي وتفرض عقوبات على مرتكبيه؛

تاسعا: استخدام وسائل غير قانونية من طرف الشركات الأجنبية للحصول على الامتيازات وخلق الاحتكار داخل الدولة؛

عاشرا: غياب النزاهة والشفافية في طرح الصفقات العمومية، وإحالتها بطريق غير شرعية على شركات ومؤسسات ذات علاقة بالمسؤولين، أو أفراد عائلاتهم وهذا دون إتباع الإجراءات القانونية المعمول بها؛

إحدى عشر: سرقة أموال الضرائب والمودعين وتوزيعها على خدمات ومؤسسات وهمية؛

وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة؛

اثني عشر: حصول فراغ في السلطة السياسية ناتج عن الصراع من أجل السيطرة على مؤسسات الدولة؛

[1] محمد العيفة، عبد اللطيف رزايقية، **الفساد المالي وآليات مكافحته**، الملتقى الوطني الأول حول الفساد وتأثيره على التنمية الاقتصادية، جامعة قالمة، يومي 24 و25 أفريل 2018، ص 8.

ثلاثة عشر: تبذير المال من خلال منح تراخيص أو إعفاءات ضريبية أو جمركية، لأشخاص بدون وجه حق بهدف كسب رضاهم لتحقيق مصالح ذاتية.

الفرع الثالث: مظاهر الفساد المالي

تعددت أشكال الفساد المالي من حيث ممارسته ويمكن حصر أهم أشكاله هذا النوع من الفساد فيما يلي:[1]

أولا: نهب المال العام

تعبر عن خيانة الأمانة للموظف الذي عهدت إليه الأموال العامة بحكم توليه الوظيفة العامة، فاختلاس ونهب المال العام يتمثل في الحصول على أموال الدولة والتصرف فيها بغير وجه حق، وهذا من خلال الحصول على الإعفاءات الضريبية أو الجمركية أو تراخيص الأشخاص أو الشركات بشكل غير قانوني، أو أخذ أموال عامة تحت مسميات إعانات أو مساعدات مباشرة أو غير مباشرة بغير حق.

ثانيا: الافتقار إلى النزاهة والشفافية في التصرفات المالية

قد يتعلق هذا الشكل بعملية إحالة عطاءات حكومية بطرق غير شرعية للشركات أو المنشآت أو الوحدات وأغلبها ترتبط بوجود علاقة بين المسؤولين الكبار (أصحاب العهد المالية الكبيرة) في تلك الوحدات أو لأقاربهم أو استخدام وسائل غير قانونية أو حيل لاستغلال المنشآت الحكومية.

ثالثا: تهريب الأموال

يقوم المسؤولين مرتكبي جرائم الفساد المالي بتهريب الأموال العامة التي تم الاستيلاء عليها بشكل غير قانوني ومن دون وجه حق إلى الخارج، حتى لا تستطيع السلطة القضائية استردادها، وحتى يتنعم بها الفاسدون بعد انقضاء عقد عملهم.

رابعا: غسيل الأموال

إن عمليات غسيل الأموال تمثل ظاهرة خطيرة عالميا، كما تمثل جريمة هدفها الأساسي يتعلق بتغيير هوية الأموال المكتسبة بطريقة غير مشروعة، وفحواها يتعلق بطمس مصادر الأموال المكتسبة بطريقة غير مشروعة لجعل تلك الأموال شرعية نظيفة (تحويل الأموال القذرة إلى أموال شرعية).

[1] أحمد مصطفى محمد معبد، **الأثار الاقتصادية للفساد الإداري**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012، ص48-52 (بتصرف)

خامسا: الابتزاز والتزوير

يسعى الموظفون النافذون داخل مفاصل الدولة في الحصول على المال من الأشخاص باستغلال الموقع الوظيفي، وهذا بخلق تبريرات قانونية أو إدارية، وكذا إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين، كما يحدث في الدوائر الضريبية أو تزوير الشهادات الدراسية أو النقود.

سادسا: الرشوة

تتمثل في حصول الموظف على منفعة مالية لتمرير أو تنفيذ أعمال لخلاف التشريع أو أصول المهنة، حيث أنه بالنسبة للمرتشي يقوم بتغيير اسمها إلى هدية أو إكرامية أو مساعدة، وهذه الظاهرة مرتبطة بالفساد والانحراف، وجريمة الرشوة تتكون عادة من طرفين أو ثلاث هم الراشي والمرتشي والساعي بينهما.

سابعا: الغش أو التلاعب

وهذا بتعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو تضليل طرف اخر والحيلولة بينه وبين الحصول على حقوقه المشروعة، أو تحميله بما يزيد عن التزاماته الحقيقية، أو الحصول على أصول وممتلكات الوحدة الاقتصادية لاستخدامها في أغراض خاصة.

ثامنا: التهرب والغش الضريبي

يسعى المكلفون بالضريبة إلى التخلص من الالتزام بدفع الضريبة بعد تحقق الواقعة المنشأة لها، أو تخفيض مبلغ الوعاء الضريبي من خلال استعمال طرق وأساليب غير مشروعة بحكم القانون والتي تنطوي على الغش والخداع وسوء النية.

الفرع الرابع: آثار الفساد المالي

إن انتشار الفساد المالي داخل أروقة الدوائر الحكومية للدولة يساهم في انهيارها من عدة نواحي كالتالي:[1]

أولا: الآثار الاقتصادية

1. تخفيض معدل الاستثمار: إن توجه المستثمر دائما نحو البيئة التي لا ينتشر فيها الفساد المالي، فالمستثمر اجنبيا كان أو محلي يسعى لإنشاء استثمارات جديدة داخل بيئة اقتصادية تتميز بالشفافية والوضوح، فكثرة الفساد المالي تشكل أعباء إضافية على المشروع، الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع تكاليف

[1] حنوف عبد الرحمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 139-142 (بتصرف).

انجاز الاعمال، كما أن زيادة حجم الفساد المالي يؤدي إلى حدوث أعباء إضافية غير متوقعة، ومنه فإن الحفاظ على حقوق الملكية يعتبر امرا غير مضمون.

2. ارتفاع معدلات البطالة: بسبب انتشار الفساد المالي وهروب المستثمر المحلي وعدم استقطاب الاستثمار الأجنبي، يؤدي ذلك إلى قلة المشروعات التي توفر مناصب الشغل، وعليه نلاحظ أن هناك علاقة طردية بين حجم الفساد المالي ومعدل البطالة، فكل زيادة في حجم الفساد المالي الممارس داخل الدولة تصاحبه زيادة في معدلات البطالة.

3. تشويه بنية الانفاق الحكومي: زيادة حجم الفساد المالي يصاحبه سوء في تخصيص الوارد المتاحة، إذ أنها سوف تتجه نحو المشاريع التي يمكن من خلال ممارسة الفساد المالي، بدلا من المشاريع التي تهدف إلى تلبية رغبات المجتمع، لذلك نجد توجه ممارسي الفساد نحو الأنشطة غير المنتجة كالأنشطة الرياضية والثقافية والتي تمثل أرضا خصبا لنهب المال العام.

4. زيادة العجز في ميزان المدفوعات: إن انتشار ممارسة الفساد داخل دولة معينة يؤدي إلى وجود أسواق صرف غير رسمية (سوداء)، فبدلا من ربط قيمة العملة الوطنية بسلة عملات أجنبية وفق سعر الصرف الرسمي، يصبح ربطها وفق سعر صرف السوق غير الرسمي، وعليه يصبح الحصول على العملة الصعبة من هذه الأسواق، حيث أن العملات الأجنبية تستخدم في أنشطة مشبوهة، وهنا بدلا من ان يتم توجيه العملات الصعبة إلى عمليات الاستيراد والتصدير لاحتياجات الدولة من السلع والخدمات، يتم توجيه للأنشطة غير الشرعية، مما يقود إلى عدم قدرة الدولة على سداد ديونها و اللجوء نحو الاقتراض من الخارج، كما أن انتشار الفساد يعمل على تقليل الإيرادات العامة وزيادة النفقات، وذلك من خلال التهرب الضريبي وزيادة تكاليف انجاز المشروعات العامة، الأمر الذي يؤثر سلبا على الموازنة العامة.

ثانيا: الآثار الاجتماعية

1. انتشار القيم غير الأخلاقية؛

2. خلخلة القيم الاجتماعية وانتشار الإحباط واللامبالاة والسلبية بين أفراد المجتمع وبروز التطرف وانتشار الجريمة؛

3. انتشار التفكك الأسري وتدني مستوى الخدمات الاجتماعية المقدمة للمواطنين؛

4. انتشار الفقر وإشاعة روح اليأس بين أبناء المجتمع.

ثالثا: الآثار السياسية

انتشار الفساد المالي يؤدي حتما إلى ضعف مستوى أداء الحكومة، وانتشار الظلم وغياب العدالة، مما يؤدي إلى عدم الثقة بين المواطن والحكومة، ويدفع بالأفراد إلى تبني الاتجاهات السلبية تجاه الحكومة، نظرا للشعور بعدم المساواة وكذا غياب العدالة في توزيع الدخل القومي وخصوصا إذا كانت الدولة تعتمد على الريع، كما أن الفساد المالي يساهم في تخلي الأفراد عن قيم المواطنة.

رابعا: الآثار القانونية والإدارية

يؤدي الفساد المالي إلى إفساد الجانب الأخلاقي للموظفين، حينما يتحول الفساد إلى شيء متعارف عليه في الدوائر الحكومية، وهنا نجد غياب الضمير المهني للموظف ويصبح ممارسة الفساد نوعا من الشطارة الوظيفة، والأخطر أن تصبح عمليات الفساد المالي أساسا للترقية إذ تتشكل عصابات للفساد المالي داخل الدائرة الحكومية وتتكتل فيما بينها وتصبح الترقية على أساس الخبرة في ممارسة مختلف عمليات الاختلاس.

المطلب الثالث: ماهية الفساد الإداري

الفساد الإداري والذي يعتبر الجناح الثاني لمعضلة الفساد بعد الفساد المالي، والذي يعتبر الحاجز الذي يعطل مختلف مصالح المؤسسة ويساهم بشكل كبير في تعطيل عملية اتخاذ القرارات، الأمر الذي يؤدي إلى حياد المؤسسة عن الأهداف المرسومة والمرجو الوصول اليها.

الفرع الأول: مفهوم الفساد الإداري

يعرف الفساد الإداري على أنه: إساءة استعمال السلطة الحكومية للحصول على مكاسب أو منافع خاصة، وهذا بمخالفة ما تنص عليه القواعد أو القوانين أو التشريعات أو اللوائح الحاكمة للعمل الحكومي.[1]

كما يعرف أيضا على أنه: سلوك بيروقراطي منحرف، يستهدف تحقيق منافع شخصية بطريقة غير شرعية.[2]

[1] حمدي عبد العظيم، **فساد العولمة وعولمة الفساد**، مرجع سبق ذكره، ص23.

[2] حاحة عبد العالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 53.

كما يعرفه القانون الهندي على أنه: كل موظف يقبل أو يحصل أو يوافق على استلام أو يحاول الحصول من أي شخص لنفسه أو لأي شخص آخر، أي نوع من المكافآت غير المشروعة كدافع للقيام بأداء خدمة نفعية، أو بإجراء مضايقة لشخص ما أثناء ممارسته لنشاطاته الرسمية.[1]

كما يمكن أن نطلق عبارة الفساد الإداري على الوضع المضطرب الذي يشوب العمل الإداري، سواء من حيث تفشي الرشوة بين الموظفين، أو من حيث التقاعس والإهمال في تسيير المعاملات الإدارية.[2]

من التعاريف السابقة يمكن القول بأن الفساد الإداري هو استغلال المنصب الوظيفي بهدف تمرير أعمال غير قانونية، أو تجميد أعمال قانونية لتحقيق مكاسب خاصة.

الفرع الثاني: أسباب الفساد الإداري

تتعد أساب الفساد الإداري وتختلف باختلاف المجتمعات والثقافات، غير أن أهم الأسباب التي تشترك فيها مختلف المجتمعات والثقافات يمكن ايجازها فيما يلي:[3]

أولا: الولع بالحياة المترفة والرغبة في تغطية النفقات التي تتطلبها حياة الترف؛

ثانيا: تصميم هياكل بيروقراطية بطريقة لا تستند إلى الأسس والمقومات التنظيمية السليمة؛

ثالثا: تخلف القيادات الإدارية وضعف تأثيرها على مجموعات التابعين؛

رابعا: سوء التربية الاجتماعية وتخلف المناخ الاجتماعي العام؛

خامسا: ضعف المستوى المادي للموظف الحكومي؛

سادسا: عدم كفاية نظم الحوافز المادية والمعنوية المعمول بها؛

سابعا: سيطرة الشعور بالقلق النفسي وعدم الأمان؛

ثامنا: حساس العاملين في الأجهزة البيروقراطية بأن هذه الأجهزة أداة للسيطرة والتسلط وليست لخدمة المجتمع؛

تاسعا: الاستبداد السياسي الذي يولد الفساد الإداري؛

عاشرا: الفقر واتساع الفجوة بين الأغنياء والفقراء وتدني الأجور؛

---

[1] أحمد مصطفى أحمد صبيح، **الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري (دراسة تطبيقية مقارنة)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، 2014، ص .41

[2] فيصل بن طلع بن طايع المطيري، **معوقات تنفيذ الاستراتيجية الوطنية لحماية النزاهة ومكافحة الفساد**، رسالة ماجستير في العدالة الجنائية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، 2008، ص 29.

[3] فارس بن علوش بن بادي السبيعي، **دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية، 2010، ص 62-64.

إحدى عشر: انعدام وضعف أخلاقيات المهنة لدة الموظف، وغياب المساءلة والردع؛

اثني عشر: كبر حجم القطاع العام واتساع مجالاته؛

ثلاثة عشر: بروز أهمية العلاقات الشخصية في الحياة الاجتماعية؛

أربعة عشر: الأقليات العرقية والثقافية التي ترى نفسها مظلومة، واعتقادها أن ممارسة أساليب الفساد هي الوسيلة الوحيدة للحصول على الحقوق؛

خمسة عشر: الحقبة الاستعمارية وما قام به المستعمرون من أساليب وطرق أسهمت في انتشار الفساد الإداري؛

ستة عشر: ضعف الوازع الديني أو انعدامه، وعدم تربية النشء وفق العقيدة الصحيحة.

الفرع الثالث: مظاهر الفساد الإداري

تشترك مظاهر الفساد الإداري مع مظاهر الفساد المالي، بالإضافة إلى ذلك يمتاز الفساد الإداري بـ:

أولا: استغلال المنصب العام: يتحول أصحاب المناصب الإدارية والموظفون مع مرور الوقت إلى رجال أعمال، نظرا لاستغلالهم لمنصب عملهم في تحقيق مكاسب مادية شخصية، وهم بذلك يقومون بإساءة استخدام السلطة من خلال الاحتيال والغش والاضرار بالثقة التي منحتها لهم الدولة.[1]

ثانيا: المحسوبية: هنا يقوم الموظف باستخدام نفوذه لتحقيق أهداف غير المصلحة العامة من خلال الوساطة والمحاباة، حيث يترتب عن عليها انعدام تكافؤ الفرص بين المواطنين في الحصول على الخدمات العامة.[2]

ثالثا: الهدايا: تعني قبول الموظف العام هدية من المتعاملين مع الجهة الإدارية التي ينتمي إليها سواء كانوا من موردين أو مصدرين أو مستوردين نظير تسهيل بعض الأمور عليهم، وذلك من خلال قيام الموظف بأداء عمل معين أو الامتناع عن اداءه.[3]

رابعا: عدم تنفيذ الأوامر: إن من بين أهم مبادئ التنظيم الإداري أن يتبع المرؤوس أوامر وتوجيهات الرئيس، والمرؤوس يجب عليه الامتثال إلى أوامر وتوجيهات وتعليمات الرئيس، غير أن انتشار الفساد

[1] أحمد مصطفي أحمد صبيح، **مرجع سبق ذكره**، ص54.

[2] المرجع نفسه، ص 56.

[3] المرجع نفسه، ص 57.

الإداري يؤدي بالمرؤوس إلى عصيان وعدم اتباع الأوامر والتوجيهات، الامر الذي يساهم في زعزعة التنظيم الإداري للهيئة المستخدمة.[1]

خامسا: إفشاء السر المهني: يعرف السر المهني على أنه: أمر يتعلق بشيء أو بشخص مرتبط بالهيئة المستخدمة، وخاصيته أن يبق مخفيا ومحجوبا عن كل شخص غير من هو مكلف بحفظه قانونا، وإفشاء السر المهني هو الكشف عن واقعة أو حادثة لها صفة السر المهني عن قصد، بغية الحصول على مكاسب خاصة أو التقرب إلى أشخاص لتحقيق أهداف شخصية.[2]

سادسا: الإهمال الوظيفي: الموظف ملزم بواجبات متعددة تم الاتفاق عليها مسبقا وتحديدها في إطار عقد العمل، غير أنه وبسبب انتشار الفساد الإداري فإن الموظف يتراخى عن القيام بمهامه الموكلة إليه.[3]

الفرع الرابع: آثار الفساد الإداري

يمكن تقسيم آثار الفساد الإداري إلى آثار اقتصادية، آثار سياسية، آثار إدارية وآثار اجتماعية

أولا: الآثار الاقتصادية[4]

1. التأثير السلبي على النمو الاقتصادي؛

2. تخفيض الإيرادات العامة، وخصوصا الضرائب؛

3. زيادة الانفاق العام، وتوسيع حجم الانفاق على المشاريع التي تسهل عملية الفساد والاختلاس؛

4. انخفاض حجم الاستثمار الداخلي والخارجي؛

5. ارتفاع أسعار السلع والخدمات، باعتبار أن الرشاوي والعمولات التي يدفعها رجال الأعمال للموظفين تعتبر من تكاليف الإنتاج؛

6. تقصير العمر الافتراضي للمعدات والأدوات الملوكة من طرف الدول نتيجة استغلالها للأغراض الخاصة.

---

[1] محمود محمد عطية معابرة، **الفساد الإداري وعلاجه في الفقه الإسلامي (دراسة مقارنة بالقانون الإداري الأردني)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الفقه وأصوله، كلية الدارسات العليا، الجامعة الأردنية، 2010، ص 79.

[2] المرجع نفسه، ص 104.

[3] المرجع نفسه، ص119.

[4] حاحة عبد العالي، مرجع سبق ذكره، ص 99.

ثانيا: الآثار السياسية[1]

1. فقدان الشرعية السياسية للأنظمة الحاكمة؛

2. ضعف المشاركة السياسية، وعزوف الشعب عن الحياة السياسية؛

3. زعزعة واضعاف المناخ الديمقراطي في الدولة؛

4. شيوع الفوضى وعدم الاستقرار السياسي؛

5. انتشار الإضرابات والاضطرابات والاحتجاجات داخل الدولة.

ثالثا: الآثار الإدارية

1. تحول عملية التخطيط من عملية حقيقية إلى عملية صورية (شكلية)؛

2. الحد من فاعلية وجهود التنظيم الإداري؛

3. الانحراف بمقاصد القرار عن المصلحة العامة في سبيل تحقيق مصلحة خاصة؛

4. إعاقة جهود الرقابة الإدارية باعتبارها أداة لمحاربة الفساد الإداري؛

5. تدني أخلاقيات الوظيفة وانتشار القيم العامة السلبية.

رابعا: الآثار الاجتماعية[2]

1. الاخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية وانحساره على فئة معينة من الشعب؛

2. انهيار القيم الأخلاقية؛

3. التأثير على الاستقرار الاجتماعي ووجود فئة قليلة تسيطر على غالبية ثروة الدولة.

خامسا: الآثار القانونية[3]

1. ظهور تشريعات جديدة لا تحقق الردع الكافي، وتساعد على انتشار الفساد أكثر، وتحمي الفاسدين؛

2. عدم جدوى وفاعلية تطبيق القوانين نتيجة فساد الأشخاص القائمين على تنفيذها؛

3. ظهور جرائم غسيل الأموال نتيجة لمحاولة الفاسدين إخفاء ما تحصلوا عليه من رشاوي وعمولات؛

4. عرقلة إجراءات المحاكمة، عن طريق إخفاء ملفات الجرائم وعدم ابرازها للعلن؛

5. هروب مرتكبي الفساد خارج الوطن، مع أسرهم واموالهم المتحصلة من عمليات الفساد.

---

[1] المرجع نفسه، ص 100.

[2] المرجع نفسه، ص 106.

[3] المرجع نفسه، ص 106.

المبحث الثالث: الوقاية من الفساد المالي والإداري

رأينا فيما سبق مختلف مظاهر المتعلقة بالفساد المالي، مع تبيان تأثير حجم الفساد المالي والإداري على الجوانب السياسية والاقتصادية والاجتماعية والإدارية وحتى الأمنية، سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي، لذلك سعت مختلف الدول إلى تبني مجموعة من الآليات التي من شأنها محاربة ظاهرة الفساد المالي والإداري.

المطلب الأول: طرق الوقاية من الفساد الإداري والمالي

تختلف الطرق المستعملة في محاربة الفساد المالي والإداري باختلاف الدولة ونوع الفساد الأكثر انتشارا، فالآلية المستعملة في دولة معينة قد لا تصلح لدولة أخرى، ومن بين أهم الآليات المستعلمة نجد:[1]

الفرع الأول: حماية الموظف العام من الأوامر غير المشروعة

يتعرض الموظف لمجموعة من الضغوطات، خاصة من الرؤساء لتمرير بعض المعاملات غير المشروعة، لذلك يتوجب على المشرع وضع مجموعة من القوانين التي تهدف إلى حماية الموظف العام من الرؤساء في حالة ما إذا رفض اتباع التعليمات غير المشروعة الموجهة إليه، فالقوانين يجب صياغتها بحيث أن تسمح للموظف مناقشة الرئيس في مسألة الأوامر المناقضة والمخالفة، إضافة لذلك يجب على الدول أن تقدم حمايتها للموظف في حالة تعرضه للتهديد أو أي اعتداء جسدي أو نفسي عند أداء وظيفته.

الفرع الثاني: المحاسبة

يجب تفعيل عملية محاسبة الأشخاص الذي يتولون مناصب عامة في الدولة والمؤسسات للمساءلة القانونية والإدارية والأخلاقية عن نتائج أعمالهم وقراراتهم، فهنا يجب على الجهاز القضائي ممارسة عمله بأعلى درجات الشفافية في محاسبة كل موظف مسؤول عن عمليات الفساد.

الفرع الثالث: المساءلة

عند قيام الموظف بتقديم تقريره الدوري عن نتائج أعماله ومدى نجاعتها وتنفيذها، يقوم زملاءه سواء الأعلى منه أو الأقل منه في الهرم الوظيفي، بمسائلته عن هذه النتائج ومدى صحتها ووجودها في الواقع.

[1] محمد العيفة، عبد اللطيف رزايقية، **الفساد المالي وآليات مكافحته**، الملتقى الوطني الأول حول الفساد وتأثيره على التنمية الاقتصادية، يومي 24 و25 أفريل 2018، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قالمة، ص 10-12.

الفرع الرابع: الشفافية والنزاهة

تتمثل في مجموع القيم والمبادئ المتعلقة بالصدق، الأمانة، الإخلاص والاتفاق في العمل، مما يجعل تركيبها وترقيتها من طرف الموظف قادرا على مواجهة تحديات المسؤولية، كما يجب تبني سياسة الشفافية الوضوح داخل المؤسسة، ومن جهة أخرى لابد من العلنية في الاجراءات والقرارات والأهداف والغايات المنتظرة.

الفرع الخامس: تفعيل القوانين وبناء جهاز قضائي مستقل

العدل أساس الحكم، وبناء جهاز وسلطة قضائية تقوم على العدل وتنفيذ قوة الردع على مرتكبي الفساد يساهم وبشكل كبير جدا في محاربة الفساد المالي والإداري، فيقين الموظف بوجود الردع القوي في حالة قيامه بأي شكل من أشكال الفساد يؤدي به بالعدول والتوقف فورا عن ارتكابه لهذه الجريمة، ومن جهة أخرى لابد من السلطة التنفيذية احترام أحكام السلطة القضائية.

الفرع السادس: تطوير دور الإعلام والرقابة للهيئات

يعتبر الاعلام السلطة الرابعة في البلد، وعليه يمكن القول أن الاعلام سلاح ذو حدين، فإذا كانت الهيئات الاعلام تتميز بالنزاهة والشفافية والقوة في الطرح، ستساهم في ابراز بؤر الفساد وتساعد الجهاز القضائي في الكشف عن مختلف جرائم الفساد، ومنه فإن الدول التي تسعى إلى مكافحة الفساد تقوم بتطوير أجهز الاعلام وزيادة الحرية لدى رجال الاعلام وتركهم للعمل أكثر، كما تقوم الدولة كذلك بزيادة دور الهيئات الوطنية لمكافحة الفساد ومنحها قوة أكثر في العمل وذلك من خلال فتح ملفات الفساد ونشرها وتفعيلها أما الهيئات المختصة وخصوصا القضاء.

الفرع السابع: الإصلاح الإداري والمالي

وهذا من خلال تفعيل القوانين وإصلاح النظام القانوني، كإلغاء التشريعات التي كانت تخدم المفسدين وإعادة هيكلة الإداري حسب الضوابط والقوانين وعصرنتها بإحداث قوانين الخدمة، ووضع الرجل المناسب في المكان المناسب، وكذا تحسين الوضع المالي والاقتصادي والمعاشي وتوفير الحياة الكريمة لبناء مجتمع متكامل.

الفرع الثامن: تفعيل دور المنظمات

يجب إعطاء الدور الحقيقي لمنظمة المجتمع المدني والمنظمات التربوية والدينية، في تفعيل الجوانب الروحية والتربوية التي تشجع على الاستقامة واستشعار الرقابة الإلهية، والسلوك الجيد للموظف داخل عمله وخارجه، سواء في القطاع العام والقطاع الخاص.

أما من **منظور الإدارات الحديثة** فإن مكافحة الفساد تتم وفق الآليات التالية:[1]

1. إدارة الذات: هذا عن طريق الاستفادة القصوى من وقت العامل في تحقيق أهدافه وخلق التوازن في حياته، فاستغلال الوقت في تحقيق الرغبات والأهداف يبعد النفس عن الشبهات وسبل الفساد.

2. إدارة التغيير: التغيير الأمثل للعمال هو التحول من نقطة التوازن الحالية إلى نقطة التوازن المستهدفة.

3. إدارة الأزمات: وهذا عن طريق تكوين فريق متكامل يهدف إلى القضاء على الفساد وحل المشكلات المصاحبة له.

4. الإدارة بالأهداف: التأكيد على ضرورة العمل الجماعي بروح الفريق والمشاركة الفعالة والإيجابية بين الرئيس والمرؤوس، وتحقيق الرقابة الذاتية من اجل تحقيق الأهداف المسطرة.

5. إدارة الاتصالات: وهذا عن طريق تبادل المعلومات ووجهات النظر وتشجيع تبادل الأسئلة والأفكار المطروحة بين الموظفين مهما كانت مستوياتهم، وقبول النقد البناء والسعي من إصلاح الذات ونصح الغير.

6. الإدارة بالمشاركة: تتمثل في المشاركة في القدرات والأداء مع الجميع والاعتماد على الإجماع، فيجب على كل فرد في المؤسسة أن يكون له رأي مسموع حتى يعتبر نفسه جزء من المؤسسة ويتولد له الولاء والحرص عليها.

7. إدارة الجودة: فإدارة الجودة تسعى دائما إلى التحسين المستمر سواء للسلع والخدمات وكذا مستوى الكفاءة في الأداء الوظيفي وتنمية العلاقات المبنية على المصارحة والثقة بين العاملين.

8. إعادة هندسة العمليات الإدارة: وهذا عن طريق التصميم الجذري للعمليات الإدارية لتحقيق تحسينات جوهرية في معايير قياس الأداء الحاسمة كالتكلفة والجودة والخدمة والسرعة.

[1] سهام بوفلفل، **مسببات ظاهرة الفساد المالي والإداري واستراتيجيات مكافحتها (الجزائر أنموذج)**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 02، جامعة الشهيد حمة لخضر، الجزائر، أكتوبر 2021، ص 95.

المطلب الثاني: الجهود الدولية لمحاربة الفساد المالي والإداري

نظرا للآثار السلبية للفساد المالي والإداري سواء على مستوى المؤسسات، أو على مستوى الدول، تبنت بعض المنظمات الدولية مجموعة من الحلول لمكافحة هذه الظاهرة، وفيما يلي سيتم استعراض أهم الجهود التي بذلت سواء من طرف المنظمات أو الهيئات الدولية وكذا من الدول في حد ذاتها.

الفرع الأول: الجهود المبذولة من طرف هيئة الأمم المتحدة

أدت جهود الأمم المتحدة الحثيثة في التصدي لظاهرة الفساد إلى صدور قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم 61/55 في 04 ديسمبر 2000، وعليه تم انشاء لجنة متخصصة للتفاوض بشأن صك قانوني دولي فعال لمكافحة الفساد، وبتاريخ 31 أكتوبر 2003 صدر قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم 4/57 باعتماد اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة للفساد، كما طالب وحث القرار المجتمع الدولي ومنظمات التكامل الاقتصادية الإقليمية على اعتماد الاتفاقية الدولية لمكافحة الفساد، التي عرضت للتوقيع بتاريخ 10 ديسمبر 2003، في مدينة ميريدا بالمكسيك، ودخلت حيز النفاذ بتاريخ 14 ديسمبر 2005، لتصبح بذلك أول اتفاقية دولية عامة معنية ومختصة بحصر مجموع التدابير وحصر الإجراءات الواجب على المجتمع الدولي والدول اتخاذها والالتزام بها لضمان مكافحة الفساد والقضاء عليه.[1]

تتكون الاتفاقية من 71 مادة قانونية مقسمة على ثمانية فصول، تضمنت مجموع التدابير والإجراءات الواجب على الدول الأطراف إعمالها وتطبيقها من اجل تطوير منظومتها القانونية والإدارية والقضائية، وتمكينها في مكافحة الفساد.

ومن بين أهم السياسات والتدابير والالتزامات التي اقتضتها هذه الاتفاقية نجد:[2]

- عدم استخدام الحصانة كمعوق في وجه المساءلة والملاحقة على جرائم الفساد؛
- إطالة مدة التقادم بالنسبة لمهل رفع الدعاوي أو استكمال الإجراءات الجزائية في قضايا الفساد؛
- مراعاة خطورة جرائم الفساد حال الأخذ بمبدأ العفو الخاص؛
- تبني تدابير احترازية تجيز تنحية المتهم بجرائم الفساد أو وقفه عن العمل أو نقله؛
- حرمان المدان في جرائم الفساد مؤقتا من تولي بعض المناصب؛
- المصادرة للأموال المتحصل عليها من جرائم الفساد أو المستخدمة في ارتكاب جرائم الفساد؛

[1] الهيئة العامة لمكافحة الفساد بالكويت، **ثقافة مكافحة الفساد**، منشورات الهيئة العامة لمكافحة الفساد – نزاهة –، ب ت، الكويت، ص 35.
[2] المرجع نفسه، ص 36.

- حماية الشهود والخبراء والضحايا؛
- حماية المبلغين عن جرائم الفساد.

الفرع الثاني: الجهود المبذولة من طرف منظمة الشفافية الدولية

هي منظمة غير حكومية تسعى إلى مساءلة الحكومات وتقييد الفساد على المستوى المحلي والدولي، تم انشاءها سنة 1993م مقرها برلين بألمانيا، وهي ممثلة في أغلب دول العالم بما فيها الجزائر (الجمعية الجزائرية لمكافحة الفساد)، حيث تسعى المنظمة لمحاربة الفساد بشكل مستمر في حالة مشاركة كل المعنيين سواء حكومات أو مجتمع مدني أو قطاع خاص، وهذا بإنشاء تحالف من مجموع الأطراف المعروفين بالنزاهة من اجل اصلاح النظام، ويقوم مبدؤها على عدم تسمية أو مهاجمة أفراد بعينهم، بل بناء نظم تحارب الفساد، وتؤمن المنظمة بأن هناك طرقا عملية يستطيع من خلالها كل شخص القيام بدور فعال في تحقيق أهداف المنظمة.[1]

حيث قامت المنظمة بوضع مؤشرات مدركات الفساد الدولي لقياس مدى تفشي الفساد في مختلف دول العالم وهو يغطي 146 دولة من بينها 16 دولة عربية من بينها الجزائر، ويسمى بمؤشر النزاهة.

الفرع الثالث: الجهود المبذولة من طرف منظمة المجلس الأوربي

تم انشاء المجلس الأوروبي سنة 1949م بمدينة ستراسبورغ فرنسا، يضم مجموعة من الدول الأوروبية، يهتم بمحاربة الفساد في القارة الأوروبية حيث يغطي جميع المجالات السياسية ماعدا الدفاع، وقد بدأ أعماله في شكل توصيات صادرة عن مؤتمر وزراء العدل الأوروبيين، بعدها وضعت اللجنة الوزارية للمجلس الأوروبي في نوفمبر 1996م برنامجا لمكافحة الفساد.[2]

وقد تكللت الجهود الأوروبية بوضع ثلاث اتفاقيات أساسية لمكافحة الفساد على المستوى الأوروبي تمثلت في:[3]

- الاتفاقية الجنائية حول الفساد بتاريخ 1999/01/27 والتي دخلت حيز التنفيذ في 2005/07/01؛

[1] أحمد أبو دية، **الفساد سبله وآليات مكافحته**، منشورات الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة –أمان–، القدس، الطبعة 01، 2004، ص 10.

[2] صليحة بوجادي، **آليات مكافحة الفساد المالي والإداري بين الفقه الإسلامي والقانون الجزائري**، أطروحة دكتوراه في الشريعة والقانون، كلية العلوم الإسلامية، جامعة الحاج لخضر، باتنة 01، 2018/2017، ص 84.

[3] المرجع نفسه، ص84.

- الاتفاقية المدنية حول الفساد الموقعة في 1999/11/04، والتي دخلت حيز التنفيذ في 2003/11/01؛
- البروتوكول الإضافي الملحق بالاتفاقية الجنائية الموقع في 2003/05/15، والذي دخل حيز التنفيذ في 2005/02/01.

الفرع الرابع: الجهود المبذولة من طرف الدول الأمريكية

في مارس 1996 أبرمت الدول الأمريكية الاتفاقية المشتركة لمكافحة الفساد، دخلت حيز التنفيذ في 06 مارس 1997، حيث تدعو هذه الاتفاقية إلى تجريم الفساد المحلي والدولي، كما تضمنت مختلف الاجراءات والتدابير للوقاية من ظاهرة الفساد، بالإضافة إلى تعزيز وتيسير وتنظيم التعاون بين الدول لتبادل المعلومات والتحقيقات وكذا تسليم مرتكبي الفساد، وقد أعطت دورا مهما للمجتمع المدني لمحاربة الفساد.[1]

الفرع الخامس: الجهود المبذولة من طرف الاتحاد الافريقي

لقد تبنى رؤساء دول وحكومات الاتحاد الافريقي لاتفاقية مابوتو بالموزمبيق بتاريخ 11 جويلية 2003، التي سبقت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، وهي اتفاقية ملزمة قانونا وقد صادقت عليها 53 دولة من بينها الجزائر، حيث تتضمن جملة من المبادئ والأسس لمنع الفساد ومحاربته وتتجلى أساسا في:[2]

- احترام المبادئ والمؤسسات الديمقراطية والمشاركة الشعبية وسيادة القانون والحكم الرشيد؛
- احترام حقوق الإنسان والشعوب طبقا للميثاق الإفريقي لحقوق الإنسان والشعوب والوثائق الأخرى ذات الصلة بشأن حقوق الإنسان؛
- الشفافية والمساءلة في إدارة الشؤون العامة؛
- تعزيز العدالة الاجتماعية من أجل كفالة تنمية اجتماعية واقتصادية متوازنة؛
- إدانة ورفض أعمال الفساد، والجرائم ذات الصلة والإفلات من العقاب؛
- تنسيق ومواءمة السياسات والتشريعات بين الدول الأطراف لأغراض منع الفساد وضبطه والمعاقبة والقضاء عليه في القارة.

[1] المرجع نفسه، ص85.

[2] وردية فتحي، **جهود الاتحاد الافريقي لمكافحة الفساد**، الملتقى الوطني الثاني حول آليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، يومي 5 – 6 ماي 2009، كلية الحقوق، جامعة المدية، الجزائر، ص 3.

الفرع السادس: الجهود المبذولة من طرف المنظمة العالمية للبرلمانيين ضد الفساد

تأسست هذه المنظمة في مؤتمر برلماني دولي في كندا بتاريخ 04 أكتوبر 2002، حيث تسعى هذه المنظمة إلى تعزيز مبادئ المساءلة والنزاهة والشفافية، حيث تضم 170 برلماني يمثلون أكثر من 72 دولة، تعمل المنظمة على تفعيل قدرة البرلمانيين في مواجهة قضايا الفساد، من خلال الأهداف التالية:[1]

- مكافحة استخدام الأموال القذرة؛
- تفعيل الاتفاقيات الدولية المتعلقة بمكافحة الفساد؛
- تكريس أخلاقيات ومدونات السلوك البرلماني؛
- الاهتمام بالحصانة البرلمانية؛
- الرقابة البرلمانية،
- الشفافية في المداخيل المتأتية من استغلال الموارد.

المطلب الثالث: الجهود الجزائرية لمكافحة الفساد

الجزائر مثلها مثل متخلف الدول عامة ودول العالم الثالث خاصة، تعرف انتشارا واسعا للفساد سواء المالي أو الإداري منذ الاستقلال، بالرغم من الفساد المنتشر إلا انه توجد بعض الجهود لمحاربة هذه الظاهرة سواء بالانضمام للاتفاقيات الدولية كما أشرنا سابقا، أو عن طريق انشاء مجموعة من الهيئات المكلفة بالبحث والتحري عن مناطق الفساد ومكافحتها.

الفرع الأول: الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته

استجابة لاتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد تم انشاء الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته عن طريق المرسوم الرئاسي رقم 413/06[2]، وحسب المادة 18 من القانون رقم 06-01[3] فإن الهيئة سلطة إدارية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، توضع لدى رئيس الجمهورية، وحسب المادة 19 من نفس القانون فإن استقلالية الهيئة يكون باتخاذ التدابير الآتية:

---

[1] موسى بودهان، **النظام القانوني لمكافحة الفساد في الجزائر**، منشورات ANEP، الجزائر، 2009، ص 133.

[2] المرسوم الرئاسي رقم 413/06 المؤرخ في 2006/11/22 المعدل والمتمم للمرسوم الرئاسي رقم 64/12 المؤرخ في 07 فيفري 2012 المحدد لتشكيلة الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته وتنظيمها وكيفية تسييرها.

[3] القانون 06-01 المؤرخ في2006/02/20 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم، موقع الديوان المركزي لمكافحة الفساد بالجزائر، أطلع عليه يوم 2022/02/28.
www.ocrc.gov.dz

- قيام الأعضاء والموظفين التابعين للهيئة، المؤهلين للاطلاع على معلومات شخصية وعموما على أية معلومات ذات طابع سري، بتأدية اليمين الخاصة بهم قبل استلام مهامهم؛
- تحدد صيغة اليمين عن طريق التنظيم؛
- تزويد الهيئة بالوسائل البشرية والمادية اللازمة لتأدية مهامها؛
- التكوين المناسب والعالي المستوى لمستخدميها؛
- ضمان أمن وحماية أعضاء وموظفي الهيئة من كل أشكال الضغط أو الترهيب أو التهديد أو الإهانة والشتم أو الاعتداء مهما يكن نوعه، التي قد يتعرضون لها أثناء أو بمناسبة ممارستهم لمهامهم.

في حين أن المادة 20 من نفس القانون بينت مهام الهيئة والمتمثلة في:

- اقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد تجسد مبادئ دولة القانون وتعكس النزاهة والشفافية والمسؤولية في تسيير الشؤون والأموال العمومية؛
- تقديم توجيهات تخص الوقاية من الفساد، لكل شخص أو هيئة عمومية أو خاصة، واقتراح تدابير خاصة منها ذات الطابع التشريعي والتنظيمي للوقاية من الفساد، وكذا التعاون مع القطاعات المعنية العمومية والخاصة في إعداد قواعد أخلاقيات المهنة؛
- إعداد برامج تسمح بتوعية وتحسيس المواطنين بالآثار الضارة الناجمة عن الفساد؛
- جمع ومركزة واستغلال كل المعلومات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن أعمال الفساد والوقاية منها، لاسيما البحث في التشريع والتنظيم والإجراءات والممارسات الإدارية، عن عوامل الفساد لأجل تقديم توصيات لإزالتها؛
- التقييم الدوري للأدوات القانونية والإجراءات الإدارية الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته، والنظر في مدى فعاليتها؛
- تلقي التصريحات بالممتلكات الخاصة بالموظفين العموميين بصفة دورية ودراسة واستغلال المعلومات الواردة فيها والسهر على حفظها؛
- الاستعانة بالنيابة العامة لجمع الأدلة والتحري في وقائع ذات علاقة بالفساد؛
- ضمان تنسيق ومتابعة النشاطات والأعمال المباشرة ميدانيا، على أساس التقارير الدورية والمنتظمة المدعمة بإحصائيات وتحاليل متصلة بمجال الوقاية من الفساد ومكافحته، التي ترد إليها من القطاعات والمتدخلين المعنيين؛

- السهر على تعزيز التنسيق ما بين القطاعات، وعلى التعاون مع هيئات مكافحة الفساد على الصعيدين الوطني والدولي؛
- الحث على كل نشاط يتعلق بالبحث عن الأعمال المباشرة في مجال الوقاية من الفساد ومكافحته، وتقييمها.

الفرع الثاني: الديوان المركزي لمكافحة الفساد

بالإضافة للهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، تم انشاء الديوان المركزي لمكافحة الفساد، وحسب المادة 24 من القانون 06-01 وبموجب المرسوم الرئاسي 426/11[1] حسب المادة 02 منه فإن الديوان مصلحة مركزية عملياتية للشرطة القضائية، تكلف بالبحث عن الجرائم ومعاينتها في إطار مكافحة الفساد، يوضع لدى وزير العدل حافظ الأختام، ويتمتع بالاستقلال المالي في عمله وتسييره، غير أنه بموجب المادة 2 من المرسوم الرئاسي رقم 14-209، المؤرخ في 2014/07/23 تم وضع الديوان لدى الوزير المكلف بالمالية.

حسب المادة 05 من المرسوم 426/11 فإن الديوان يكلف في إطار المهام المنوطة به بموجب التشريع الساري المفعول، على الخصوص بما يأتي:

- جمع كل معلومة تسمح بالكشف عن أفعال الفساد ومكافحتها ومركزة ذلك واستغلاله؛
- جمع الأدلة والقيام بتحقيقات في وقائع الفساد وإحالة مرتكبيها للمثول أمام الجهة القضائية المختصة؛
- تطوير التعاون والتساند مع هيئات مكافحة الفساد وتبادل المعلومات بمناسبة التحقيقات الجارية؛
- اقتراح كل إجراء من شأنه المحافظة على حسن سير التحريات التي يتولاها على السلطات المختصة.

وحسب المادة 06 من المرسوم 426/11 فإن الديوان يتشكل من:

- ضباط وأعوان الشرطة القضائية التابعة لوزارة الدفاع الوطني؛
- ضباط وأعوان الشرطة القضائية التابعة لوزارة الداخلية والجماعات المحلية؛
- أعوان عموميين ذوي كفاءات أكيدة في مجال مكافحة الفساد؛
- كما يمكن للديوان زيادة على ذلك الاستعانة بمستخدمين للدعم التقني والإداري.

[1] المرسوم الرئاسي رقم 426/11 المؤرخ في المؤرخ في 2011/12/08 المحدد لتشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفيات سيره.

حسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2019/11/25 فإن عدد الضباط واعوان الشرطة القضائية التابعين لوزارة الدفاع الوطني الموضوعين تحت تصرف الديوان المركزي لقمع الفساد، كما يأتي:

- ثمانية (8) ضباط شرطة قضائية؛
- سبعة عشر (17) عونا للشرطة القضائية.

حسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2020/01/28 فإن عدد الضباط واعوان الشرطة القضائية التابعين لوزارة الداخلية والجماعات المحلية الموضوعين تحت تصرف الديوان المركزي لقمع الفساد، كما يأتي:

- ثمانية (8) ضباط شرطة قضائية؛
- سبعة عشر (17) عونا للشرطة القضائية.

حسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2020/03/26 فإن عدد الموظفين التابعين لوزارة المالية الموضوعين تحت تصرف الديوان المركزي لقمع الفساد، كما يأتي:

- بعنوان المفتشية العامة للمالية: خمسة (05)؛
- بعنوان المديرية العامة لأملاك الدولة: اثنان (02)؛
- بعنوان المديرية العامة للخزينة: اثنان (02)؛
- بعنوان المديرية العامة للمحاسبة: اثنان (02)؛
- بعنوان المديرية العامة للجمارك: اثنان (02)؛
- بعنوان المديرية العامة للضرائب: اثنان (02).

الفرع الثالث: خلية معالجة الاستعلام المالي.

تم انشاء هذه الخلية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 127/02 المؤرخ في 2002/04/07[1]، حسب المادة 02 من المرسوم فإن الخلية مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وحسب المادة 03 فإن مقرها الجزائر العاصمة.

وحسب المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 36/22 المؤرخ في 04 /01/ 2022 فإن الخلية تكلفة بمكافحة تمويل الإرهاب وتهريب الأموال، وتكلف بالخصوص بما يأتي:[2]

[1] المرسوم التنفيذي رقم 02–127 المؤرخ في 07/04/ 2002 والمتضمن إنشاء خلية معالجة الاستعلام المالي وتنظيمها وعمله.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 36/22 المؤرخ في 04 /01/ 2022، والمتضمن مهام خلية معالجة الاستعلام المالي.

- استلام التصريحات بالشبهة المتعلقة بكل عمليات تبيض الأموال أو تمويل الإرهاب، التي ترسلها إليها الهيئات والأشخاص المعيَّنون حسب القانون؛
- معالجة التصريحات بالشبهة بكل الوسائل و/أو الطرق المناسبة؛
- استلام ومعالجة التقارير السرية ومذكرات الاعلام الصادرة عن الهيئات المنصوص عليها في القانون؛
- تبليغ المعلومات المالية للسلطات الأمنية أو القضائية عند وجود أسباب للاشتباه في عمليات تبييض أموال أو تمويل الإرهاب؛
- ارسال الملف المتعلق بذلك لوكيل الجمهورية المختص عند الاقتضاء، كلما كانت الوقائع المعاينة قابلة للمتابعات الجزائية؛
- اقتراح كل نص تشريعي أو تنظيمي يكون موضوعه مكافحة تهريب الأموال أو تمويل الإرهاب؛
- وضع الإجراءات الضرورية للوقاية من أشكال تبييض الأموال وتمويل الإرهاب وكشفها.

تتكون الخلية من تسعة (09) أعضاء يختارون بحكم كفاءتهم الأكيدة، في المجالات القضائية والمالية والأمنية، منهم: رئيس الخلية المعين من طرف وزير المالية، قاضيان من المحكمة العليا، ضابط سام ممثل عن الدرك الوطني، ضابط سام من المديرية العامة للأمن الداخلي، ضابط سام من المديرية العامة للتوثيق والأمن الخارجي، ضابط شرطة برتبة عميد ممثل عن المديرية العامة للأمن الوطني، ضابط سام للجمارك ممثل عن المديرية العامة للجمارك، إطار لدى بنك الجزائر برتبة مدير دراسات على الأقل ممثلا عن بنك الجزائر.

يُعين الأعضاء بموجب مرسوم رئاسي لعهدة مدتها 05 سنوات قابلة للتجديد.

خاتمة الفصل الأول

الفساد ظاهرة قديمة مرت بعدة مراحل على عدة حضارات نتيجة تضارب المصالح بين الأفراد، وللفساد عدة صور وأنواع تنخر وتبدد قيم وخيرات المجتمعات ككل، والفساد المالي والإداري ما هو إلا امتداد وصورة من تلك صور للفساد والذي عانت ولازالت تعاني من ويلاته الكثير من الدول.

إن الممارسات المالية والإدارية الفاسدة ماهي إلا امتداد لوجود ثغرات قانونية، أو غياب النزاهة والشفافية في التعاملات المالية والإدارية والتي يتم من خلالها تحقيق مصالح خاصة من طرف بعض الأفراد، مما أدى الى وقوع العديد من الانهيارات التي ضربت أكبر الشركات في العالم، إضافة إلى الازمات المالية، حيث أدت كل هذه الظروف إلى ولادة وبروز حوكمة الشركات.

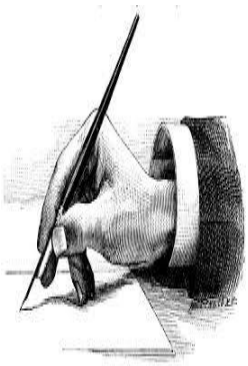
كما يمثل التدقيق المحاسبي والجبائي القواعد والأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات، والغاية الأولى من تطبيق التدقيق هي حماية حقوق المساهمين، كما يقوم التدقيق المحاسبي والجبائي بالمصادقة على التقارير المالية لزرع الثقة بين مجلس الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى ذات الصلة، وللتدقيق أهمية خاصة وهذا نظرا لما تحققه من إضفاء الثقة والشفافية في المعلومات المحاسبية، كما أن تطبيقه يختلف من بلد إلى أخر كل حسب ظروفه ومؤهلاته.

الجزائر كغيرها من الدول تسعى إلى مسايرة التطورات المحلية والعالمية، فقامت بتبني النظام المحاسبي المالي لمواكبة التطورات الحاصلة في البيئة المحاسبية الدولية، وكذا إصدار مجموعة من القوانين واللجان بهدف ضبط بيئة الأعمال وتعزيز محاربة الفساد المالي والإداري.

الفصل الثاني:

دور المنظمات الدولية المهنية للمحاسبة

في محاربة الفساد المالي والإداري



تمهيد:

تسعى المنظمات الدولية المنظمة لمهنة المحاسبة لتنظيم المهنة على المستوى الدولي، وهذا نظرا لأن الفساد قد مس العديد من الشركات وانتقل إلى الكثير من الدول، حيث أصبح فيروس الفساد ينتقل من دولة إلى أخرى مثل انتقال فيروسات الأمراض المعدية، الأمر الذي أدى بالمنظمات المسؤولة عن مهنة المحاسبة إلى توحيد العمل المحاسبي بصفة عامة وتوحيد عمليات وإجراءات التدقيق بصفة خاصة، وهذا لمتابعة مختلف أشكال الفساد والسيطرة عليه ثم الحد منه بين مختلف الدول، وعدم تركه ينشتر ليأتي على الأخضر واليابس.

لذلك تم التوجه نحو اصدار مجموعة من المعايير الخاصة بتنظيم مهنة الدقيق المحاسبي، بداية من المعايير المتعارف عليها، قم المعايير الدولية للتدقيق، والتي تعرف تطورا وتغيرا ومرونة نظرا للإبداع الحاصل في أعمال الفساد، فكل مبدع في الفساد لابد له من متألق في أعمال تدقيق المحاسبي.

والجزائر كغيرها من البلدان تعاني من الفساد بمختلف أشكاله، لذلك توجهت إلى تنظيم مهنة التدقيق، وهذا للتصدي للفساد والحد منه، لذلك لجأت إلى اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، والتي تعرف بدورها مجموعة من التطورات من سنة لأخرى.

ومن هذا المنطلق تم تقسم الفصل الثاني إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS): من خلال هذا المبحث سنتعرف على المعايير العامة للتدقيق، معايير العمل الميداني ثم معايير إعداد تقرير التدقيق.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية: هنا سيتم التطرق إلى كيفية نشأة معايير التدقيق الدولية، مع إبراز مختلف المؤتمرات المحاسبية التي انعقدت للوصول إلى توحيد معايير التدقيق، ثم يتم عرض لمعايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار (2022) بشكل مختصر.

المبحث الثالث: التدقيق في الجزائر: بعد التعرض إلى مختلف المعايير الدولية، نأتي إلى دور الجزائر في إنشاء معايير خاصة بها، حيث سنتعرف على الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر وكذلك نتطرق إلى معايير التدقيق الجزائرية باختصار.

المبحث الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)

حتى يُقدِّم المدقق رأيه حول القوائم الماليّة بشكل محايد ومستقلّ، لابدّ من معايير تحكم عمليّة التدقيق وتأخذ أهداف التدقيق بعين الاعتبار. ومن أهمّ المعايير المتعارف عليها في مجال التدقيق ما أصدره مجمع المحاسبين القانونيّين الأمريكي، والّتي تشمل المعايير العامّة، معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التّقارير.[1]

المطلب الأول: المعايير العامَّة

تهتمّ المعايير العامّة بالتّأهيل العلمي والعملي للمدقق، استقلاله في تفكيره وحياده، وبذله للعناية المهنيّة المناسبة.[2]

الفرع الأول: التأهيل العلمي والعملي

لكي يتمّ الفحص والتدقيق بدرجة مقبولة وملائمة فإنّ المدقق يجب أن يتوفّر لديه كلّ من التّعليم والخبرة، وينال المدقق تعليمه من خلال برامج جيّدة ورسميّة في المحاسبة والتدقيق، فالمدقق المالي يجب أن يحصل على ترخيص بمزاولة المهنة من التّنظيمات المهنيّة المختصّة. وممّا لا شكّ فيه أنّ كافّة إجراءات التدقيق تتطلّب قدراً من الحكم الشّخصي، ومن ثم فإنّه بغضّ النّظر عن قدر التّعلم الرّسمي الّذي حصل عليه المدقق، فإنّه لن يكون كافياً وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإنّ التّعليم الرّسمي المنهجي يجب أن تدعمه خبرة كافية، وذلك بالشّكل الّذي يمكّن المدقق من إجراء ما يلزم من تقديرات حكميّة وشخصيّة عند أداء مهمّة التدقيق. ومعنى ذلك أنّه إذا لم يتوفّر لدى المدقق الخبرة العلميّة والفنيّة في التّعامل مع مشكلة من مشاكل التدقيق فإنّه يجب عليه الحصول على الخبرة والمهارة اللّازمة إذا ما كان الوقت يسمح، أو إحالة المهمّة إلى مدقق أكثر خبرة ودراية أو يرفض المهمّة.[3]

الفرع الثاني: الاستقلاليّة والحياد

يجب أن يكون الشّخص الّذي يقوم بعمليّة التدقيق مستقلّا فكريّا، وذهنيّا، وأن يبدو أيضا في نظر المستخدمين للتّقارير الّتي يصدر بشأنها رأيه الفنّي أنّه غير متحيّز، أي التزام المدقق بالعدالة اتّجاه جميع

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**، الطبعة 01، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 37.

[2] حاتم الشيشيني، **أساسيات المراجعة**، الطبعة 01، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص 107.

[3] السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**. الطبعة 01، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 169.

الأطراف الّتي تستفيد من القوائم الماليّة المنشورة، فرأي المدقق لا قيمة له اجتماعيّاً أو اقتصاديّاً إذا كان المدقق غير مستقل عن عميله.[1]

أي أنّ استقلال المدقق يجب أن يكون استقلالاً في الحقيقة والمظهر، فالاستقلال في الحقيقة يعني حريّته في تفكيره والأحكام الّتي يصدرها، أمّا الاستقلال في المظهر فيعني أن يكون مستقلاً عن الأنشطة الّتي يراجعها.[2]

الفرع الثالث: العناية المهنيّة الواجبة

يعني هذا المعيار أن يقوم المدقق ببذل الجهود المناسبة والممكنة، من البداية في عمليّة التدقيق إلى غاية الانتهاء منها انطلاقا من كون المدقق لا بد أن يستوفي المعيارين السّابقين المتعلّقين بالتّأهيل العلمي والعملي والاستقلال في أداء مهامه. ويمكن تلخيص الشّروط الواجب توافرها في المدقق بغية الوصول إلى العناية المهنيّة فيما يلي:[3]

1. محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التّنبّؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛

2. الأخذ بعين الاعتبار الظّروف غير العادية في برنامج التدقيق من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛

3. التقييم العميق لنظام الرّقابة الدّاخليّة بغية تحديد مواطن القوّة والضّعف، الّذي يستغلّ لحدوث الغشّ ولا يمنع حدوث أخطاء؛

4. العمل على إزالة الشّكوك أو الاستفسارات المتعلّقة بالمفردات ذات الأهمّيّة في إبداء الرّأي الفنّي المحايد؛

5. العمل باستمرار من أجل تطوير مجال الخبرة المهنيّة.

ومن هذا يمكن استنتاج أنّ معيار الاستقلال مع معياري بذل العناية المهنيّة، وتوفير التّأهيل العلمي والعملي تعتبر وحدة متكاملة من معايير التدقيق المتعارف عليها، حيث أنّ غياب إحداها يؤدّي إلى إخلال مهنة التدقيق، فعندما يكون المدقق لا يمتلك الاستقلاليّة ولا يبذل العناية المهنيّة اللّازمة، ولا المؤهّلات العلميّة والمهنيّة، فلن يكون هناك حاجة إلى وجود وتوفّر المعايير الأخرى من أجل الحصول إلى نتائج التدقيق المنتظرة.

---

[1] أحمد منصور البديوي وآخرون، **الاتّجاهات الحديثة في المراجعة**، الطبعة 01. الدّار الجامعيّة، مصر، 2003، ص 14.

[2] كمال الدهراوي، **المحاسبة والمراجعة**، الطبعة 01، الدّار الجامعيّة، مصر، 2006، ص 175.

[3] محمّد طواهر، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**. الطبعة 01، **ديوان المطبوعات الجامعيّة**، الجزائر، 2003، ص 43.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

تتمثّل هذه المعايير في الإرشادات اللّازمة لعمليّة جمع أدلّة الإثبات الفعليّة، حيث تنحصر في كيفيّة التّخطيط لمهمّة التدقيق بشكل مناسب وكاف، ومنهج دراسة وتقييم نظام الرّقابة الدّاخليّة، بالإضافة إلى ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلّة الإثبات كما يلي:

الفرع الأول: الإشراف والتّخطيط المناسبين

تخطيط مهمّة التدقيق يتضمّن تحديد الاستراتيجية الشّاملة للمهمّة المتوقّعة، فضلاً عن نطاق الفحص، أما الإشراف فإنه يتضمّن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحقّقت في نهاية العمل الميداني أم لا.

الفرع الثاني: تقييم نظام الرّقابة الدّاخليّة

نظام الرّقابة الدّاخليّة يتمثّل في مجموعة الضّمانات الّتي تساعد على التّحكم في المؤسسة كالاستقلاليّة في أداء المهام، التّحديد الواضح للمسؤوليّات، ووجود الوثائق والمستندات المبرّرة للعمليّات الّتي تقوم بها المؤسّسة، وتدفّقها بشكل صحيح بين مصالح المؤسّسة.

وتتمثّل أهمّيّة تقييم نظام الرّقابة الدّاخليّة في أنّها تساعد المدقق على تحديد وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم الماليّة، فكلّما كان نظام الرّقابة الدّاخليّة قويّاً ومتماسكاً، نتج عنه معلومات ماليّة يمكن الاعتماد عليها، وزاد اعتماد المدقق على أسلوب العيّنة في الحصول على أدلّة وقرائن الإثبات وكلّما كان ضعيفاً، كلّما لجأ المدقق إلى زيادة حجم العيّنة المختارة، كما أنّ نظام الرّقابة الدّاخليّة الجيّد ينتج عنه معلومات ماليّة يمكن الاعتماد عليها.[1]

الفرع الثالث: كفاية وصلاحيّة أدلّة الإثبات

تأخذ أدلّة الإثبات عدّة أشكال أو صور، كالملاحظة المادّيّة، العمليّات الحسابيّة، المستندات، قرارات مجلس الإدارة وإجراءات الرّقابة الدّاخليّة، وحسب هذا المعيار فإن المدقق مطالب بجمع أدلّة إثبات كافية تمثّل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم الماليّة، كما يساند دليل الإثبات ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافّة القرارات الّتي يصل إليها المدقق تكون مبرّرة فقط إذا دعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أنّ أدلّة الإثبات توفّر الأساس المنطقي والرّشيد لأحكام وتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض

[1] على عبد الوهاب، السّيد شحاته، **الرّقابة والمراجعة الدّاخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)**، الطبعة 01، الدّار الجامعيّة، مصر، 2006، ص 51.

المعلومات الماليّة، كما أنّ المدقق يستخدم نتائج دراسته لنظام الرّقابة الدّاخليّة في تحديد مقدار أدلّة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد مدى صحة أرصدة القوائم الماليّة.[1]

المطلب الثالث: معايير إعداد التّقرير

تقرير التدقيق يمثّل المنتج المادّي الأساسي للتدقيق، فهو يمثّل المعلومات المبلّغة من المدقق لأغلب المستخدمين، ومن ثمّ فإنّه يكون من المهمّ توفير كافة المعلومات اللّازمة بهذا التّقرير بقدر الإمكان، كما أنّه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً، بالإضافة إلى كونه متطابقاً مع النّموذج الّذي يتبع عادة بمهنة التدقيق، تحقيقاً لما سبق فقد حدّد مجمع المحاسبين القانونيّين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وهي:[2]

1. يجب أن يوضّح التّقرير ما إذا كانت القوائم الماليّة قد أعدّت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا؛

2.يجب أن يوضّح التّقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبّقت خلال الفترة الحاليّة بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السّابقة أم لا؛

3.تعبّر القوائم الماليّة بشكل كاف ومناسب عنما تتضمّنه من معلومات ما لم يشير التّقرير إلى خلاف ذلك؛

4.يجب أن يتضمّن التّقرير رأي المدقق عن القوائم الماليّة كوحدة واحدة، أو قد يمتنع عن إبداء الرّأي، وفي هذه الحالة فإنّ التّقرير يجب أن يتضمّن أسباب ذلك، وفي كلّ الأحوال الّتي يرتبط اسم المدقق بالقوائم الماليّة فإنّ التّقرير يجب أن يوضّح خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤوليّة الّتي يتحمّلها إعداد القوائم الماليّة طبقاً للمبادئ المحاسبيّة المتعارف عليها تمثّل معيار يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم الماليّة، أمّا الثّبات في تطبيق المبادئ المحاسبيّة المتعارف عليها، فيتطلّب أن يوضح تقرير التدقيق ما إذا كانت المبادئ المحاسبيّة تطبّق بشكل ثابت وباستمرار، وهو يهدف إلى التّأكيد على أنّ المقدرة على المقارنة بين القوائم الماليّة للفترات المتتالية لا تتأثّر بشكل جوهري بالتّغيّرات في تطبيق المبادئ أو الطّرق المحاسبيّة، أو لو حدث وتأثّرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهريّ بمثل هذه التّغيّرات فإنّ هذا سيتطلّب تعديل ملائم في تقرير التدقيق.

---

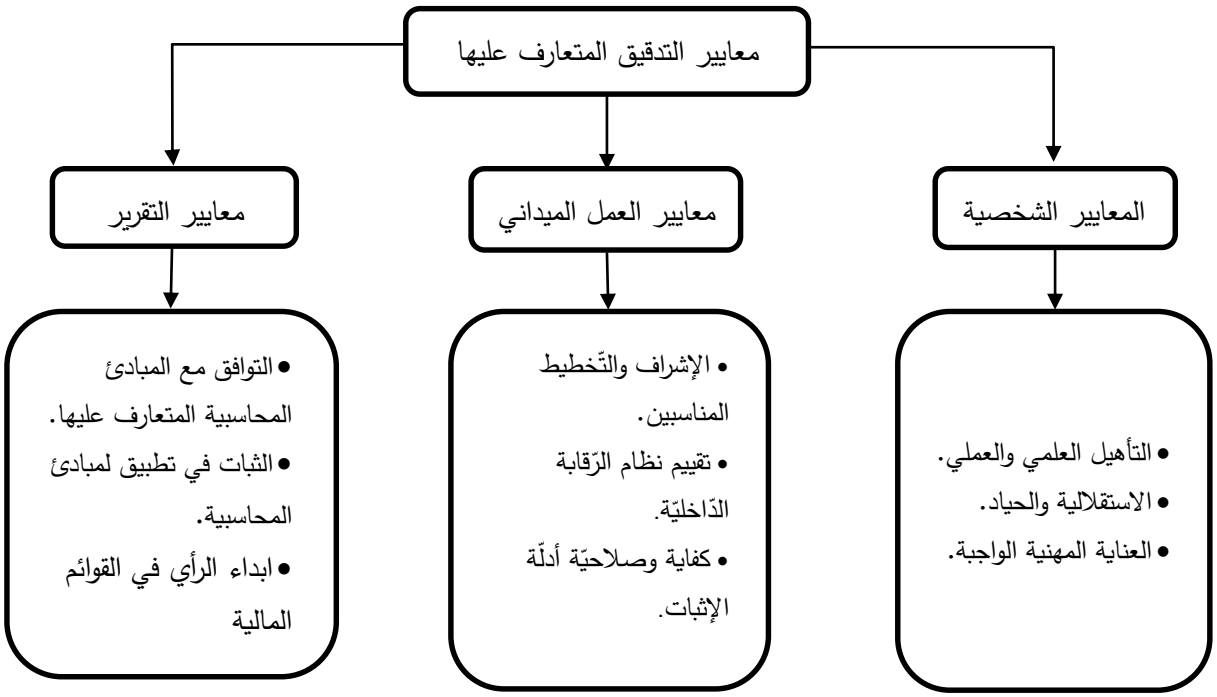
[1] محمد الصبان، **الأسس العلميّة والعمليّة لمراجعة الحسابات**. الطبعة 01، الدّار الجامعيّة، مصر، 2005، ص 166.

[2] طارق عبد العال، **موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدّوليّة والامريكيّة والعربيّة. الجزء الأوّل: مسؤوليّات المراجع وتخطيط المراجعة**، الدّار الجامعيّة، مصر، 2004، ص 41.

بالنّسبة للإفصاح المناسب في تقرير التدقيق عن أيّة معلومات ماليّة يعد ضروري لإظهار صدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معدّيها.[1]

ويمكن تلخيص معايير التدقيق المتعارف عليها في الشكل التالي:

شكل رقم 02-01: ملخص معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المعلومات السابقة

[1] غسان المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص 44.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية

لمزاولة أي مهنة نجد عدة معايير تضعها المنضمات المهنية المختصة بهدف تنظيم المهنة، حيث تعتبر هذه المعايير المرجع الأساسي لمعرفة مسؤوليات ومهام أصحاب هذه المهنة، هذا الأمر ينطبق على ممتهني التدقيق، فبمجرد ما أخذت مهنة التدقيق أهميتها وأصبحت وجودها ضرورة حتمية بالنسبة للشركات، ظهرت عدة منظمات مهنية تسعى إلى وضع معايير تدقيق دولية بهدف توحيد عمل التدقيق بين الدول، وإضفاء نوع من المصداقية والموثوقية للقوائم المالية.

المطلب الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية

تُعبِّر معايير التدقيق عن مستويات الأداء المهني، حيث تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق، وتحدد الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، وما يعتمد عليه في أداء مهنته.

الفرع الأول: مفهوم المعيار، ومفهوم معيار التدقيق.

أولا: مفهوم المعيار

1.لغة: كلمة معيار من عاير أو العِّيَار هو: "ما عايرت به المكاييل، فالعِّيَار صحيح تام وكاف، تقول عايرت به أي سوَّيْتُه"[1] وهو "مقياس يقاس به غيره للحكم والتقييم" أي هو كل يمكن استخدامه في القياس، وفقا لما ورد في قاموس أكسفورد فإنه "النمط أو المعيار أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات".[2]

2.اصطلاحا: هو "نموذج يلزم تحقيقه وأخذه بعين الاعتبار عند أداء فعل محدد، أي هو كل ما يسترشد به، أو يرغب في تحقيقه عند أداء عمل معين، وقد يوضع عن طريق العرف أو القبول العام أو من خلال الهيئات أو السلطات بكل أنواعها".[3]

ثانيا: مفهوم معيار التدقيق

يعرف أمين السيد أحمد لطفي معايير التدقيق على أنها " أنماط السلوك أو مقاييس الأداء التي يجب على المدققين الخارجيين الحياديين الالتزام بها عند تنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، وبعبارة أخرى هي

---

[1] ابن المنظور، لسان العرب، معنى كلمة العيار، موقع الباحث العربي، على الرابط (أطلع عليه يوم 2021/11/22):
http://namen.lessan.org/all.jsp?term= العيار

[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[3] بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر – دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين–** أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس – سطيف1- 2017/2016، ص6.

المقاييس التي في ضوئها يتم تقييم العمل الذي قام به المدققون، وهي تعبر عنما هو واجب تحقيقه والوسائل المستخدمة لإتمام ذلك، وتتميز تلك المعايير بأنها تمثل مقاييس الحكم على أداء المدقق، كما أنها متعارف عليها بين أعضاء المهنة، كما أنها تعبر عن أداء المدقق العادي الذي يبذل العناية المهنية المعقولة".[1]

وقد كان أول ظهور للمعايير الدولية للتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية الخمسينات، حيث شكل مجمع المحاسبيين القانونين الأمريكي لجنة سميت بلجنة إجراءات التدقيق، وذلك بهدف صياغة مجموعة من التقارير، وقد نشرت تقريرها سنة 1954م، وأعطت تلك اللجنة تفرقة بين معايير التدقيق واجراءاته، فالمعايير تتعلق بقياس دقة الأعمال التي يجب أن يقوم بها المدقق، في حين أن الإجراءات تتمثل في الأعمال في حد ذاتها، حيث تبرز المعايير الصفات المهنية للمدقق وكذا كيفية أدائه وإعداده لتقريره.

لذلك تعتبر معايير التدقيق الدولية "مستويات مهنية لضمان إلزام مدقق الحسابات بمهامه، ووفائه بمسؤولياته المهنية، في قبول التكليف والتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير وعرضه بأعلى درجات الكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية، والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة".[2]

إنَّ معايير التدقيق هي المقاييس التي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأطراف التي ينبغي الوصول إليها من القيام بهذا العمل، وقد وافق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على عدد من المعايير المتعارف عليها باعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة التدقيق، حيث أن أهم الصفات العامة المشتركة في معيار التدقيق هي:[3]

1. يُعبر معيار التدقيق عن مصداقية البيانات، بالإضافة إلى كونه وسيلة للقياس والحكم؛
2. المعيار مؤشر يستأنس به المدقق أثناء تأديته لمهامه؛
3. المعيار وسيلة لتحديد التدقيق الرسمي؛
4. المعيار وسيلة للتعبير عن الصفات الشخصية والمهنية الواجب توفره في المدقق؛
5. المعيار يستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير بالإضافة إلى اعتمادها على مرحلة طويلة من التفكير والبحث والدراسة.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 43.

[2] عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية الحديثة**، الجزء الأول، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009، ص51.

[3] خلف عبد الله الواردات، **دليل التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية الصادرة عن** IIA، الطبعة 01، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص70.

الفرع الثاني: أهمية، أهداف وخصائص المعايير الدولية للتدقيق

أولا: أهمية المعايير الدولية للتدقيق

إن أهمية معايير التدقيق الدولية تعود لأهمية التدقيق في حد ذاته، فمعايير التدقيق الدولية تضع مجموعة من القواعد التي يجب احترامها والعمل بها، كما أنها تساهم في توحيد اعمال التدقيق على النطاق الدولي وتسهيل عمليات تدقيق بيانات الشركات عامة، والشركات المتعددة الجنسيات خاصة.

لذلك نجد أن للتدقيق أهمية كبيرة يمكن ايجازها فيما يلي:[1]

1. تعتبر هي الأساس الذي على ضوئه يتم تكوين رأي المدقق، وبدون ذلك الأساس فإن تقرير المدقق قد يتعرض لسوء التفسير؛

2. الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء مهنة التدقيق للمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في مجال التدقيق، وتَبرُز أهمية معايير التدقيق الدولية بظهور الشركات المتعددة الجنسيات ودورها في العلاقات الدولية، في الوقت الحاضر الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة التدقيق؛

3. تساعد معايير التدقيق الدولية على التعاون والتكامل بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛

4. غياب معايير التدقيق يحول مهنة التدقيق المحاسبي من مهنة خاصة إلى وظيفة حكومية، أي أن غياب المعايير يضع مهنة التدقيق فير غير مكانها المناسب؛

5. تعتبر أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الجهات، ومن ناحية أخرى تعتبر وسيلة لتقيم الأداء المهني للمدقق بعد القيام بعملية التدقيق؛

6. الحفاظ على قياس موحد لعمل مدقق الحسابات المستقل والمحايد لأن المعاير توفر لمهنة التدقيق المحاسبي الثقة والكرامة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالقوائم المالية، وهذه المعايير تُعتَبر الحد الأدنى من المستويات الواجب القيام بها من قبل المدققين لأجل الإيفاء بالتزاماتهم.

[1] خالد راغب الخطيب، **التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية**، دار البداية، عمان، الطبعة 01، 2009، ص 40.

ثانيا: أهداف معايير التدقيق الدولية

الهدف الأساسي لمعايير التدقيق الدولية هو توفير التوافق وتوحيد ممارسة المهنة عبر الدول، حيث أنها تسعى إلى تسهيل عملية التدقيق، وزيادة الموثوقية في القوائم المالية وخصوصا بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات، ولعل أهم الأهداف المرجو أن تُحقِقَها هي:[1]

1. دُوَلِية معايير التدقيق يمكن أن يخفف وإلى حد كبير من احتمالات حدوث الأخطار المتوقعة عمد إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات المتعددة الجنسيات؛

2. الالتزام بقواعد الإفصاح التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية يوفر للقوائم المالية درجة عالية من الموثوقية؛

3. وجود العديد من اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مهمتها المتابعة المستمرة لعملية تطوير وتحديث المعايير، وهذا ما يوفر لهذه المعايير درجة من المرونة التي تجعلها قادرة على مواكبة الاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها؛

4. خلو المعايير الدولية للتدقيق من المؤثرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، يمكن مدقق الحسابات من إصدار تقريره بشكل متفق عليه ومقبول في جميع دول العالم؛

5. إعداد القوائم المالية اعتمادا على معايير المحاسبة الدولية، ومن ثم تدقيقها اعتمادا على معايير التدقيق الدولية، يسهل إجراء المقارنة بين القوائم المالية والحصول على نتائج دقيقة وفعالة؛

6. وجود المعايير الدولية للتدقيق يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها الخاصة، خصوصا لضعف منظماتها المهنية، حيث تقوم الدول النامية بالالتزام بمعايير التدقيق الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو بشكل جزئي؛

7. إنَّ تطبيق معايير التدقيق الدولية في بعض الدول النامية يؤدي إلى زيادة اطمئنان الدول الصناعية الكبرى من صحة النتائج التي تعرضها القوائم المالية في الشركات الموجودة بالدول النامية، الأمر الذي يساهم في زيادة حجم الاستثمار الأجنبي؛

8. تساهم معايير التدقيق الدولية في مصداقية صحة القرارات المتخذة من قبل المستثمرين الذين يعتمدون على الاعتبارات الدولية، أكثر من اعتمادهم على الاعتبارات المحلية؛

---

[1] عيد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم ممارسة المهنة بالمملكة العربية السعودية، دراسة تحليلية مقارنة**، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 1994، ص 35.

ثالثا: خصائص معايير التدقيق الدولية

تتميز المعايير الدولية للتدقيق بالعديد من الخصائص، منها:[1]

1. يعتبر المعيار هدف مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه؛

2. يعتبر المعيار نمط يتأسس بالعرف، أو عن طريق القبول العام، أو عن طريق إصدارات الهيئات المهنية أو العلمية، أو القرارات الحكومية، أو القوانين التشريعية؛

3. أن يهدف إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص عند أدائهم لعملهم المهني؛

4. يجب أن يتفق المعيار مع العرف السائد في مجال التطبيق؛

5. يجب أن يتم الالتزام بتطبيق المعيار من جانب التنظيمات المهنية أو المهنيين الممارسين والهيئات الحكومية؛

6. تمثل المعايير الحد الأدنى للأداء المهني، فهي بمثابة خط دفاع أول ضد مسؤوليات الإهمال أو التقصير عند أداء مهام التدقيق.

المطلب الثاني: الاهتمامات بالمعايير الدولية للتدقيق

تتطلب المعايير الدولية اهتمامات خاصة بها، لذلك لابد من معرفة كيفية اصدار المعايير ثم ماهي الجهات المسؤولة عنها.

الفرع الأول: خطوات اصدار المعايير الدولية للتدقيق

عند اصدار معيار دولي للتدقيق فإنه يجب أن يراعى ما يلي:[2]

1. اختلاف معايير التدقيق الوطنية من دولة إلى أخرى، الأمر الذي يستدعي اصدار معايير دولية تحظى بالقبول العام دوليا؛

2. استهداف القوائم المالية عند اصدار معايير التدقيق الدولية؛

3. مرونة المعايير الدولية للتدقيق، بحيث تسمح للمدقق الخروج عليها طالما أن هدفه الحرص على نزاهة وكفاءة عملية التدقيق، مع تقديم التبريرات الكافية لهذا الخروج؛

---

[1] وجدي حامد حجازي، **المعايير الدولية للمراجعة – شرح وتحليل–**، دار التعليم الجامعي، القاهرة، مصر، 2010، ص 167.

[2] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها ومعايير التدقيق الدولية –**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002، ص 156

4. الأصل أنه يتم تطبيق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات التدقيق، وهناك استثناء يتمثل في اقتصار التطبيق على أمور معينة مسبقا، شرك أن تتم الإشارة لذلك صراحة.

5. ولأجل بلوغ الأهداف المرجوة من المعايير الدولية للتدقيق، فإنه يتم اتباع الخطوات التالية عند اصدار معيار دولي جديد:[1]

6. يتم تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة؛

7. تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار؛

8. تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛

9. تقوم اللجنة بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛

10. إذا أقرت لجنة ممارسات التدقيق الدولي مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبيين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛

11. تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار، ويتم اصدار المعيار في صورته النهائية.

الفرع الثاني: المؤتمرات المحاسبية الدولية المهتمة بتطوير معايير التدقيق

في بدايات تطبيق عمليات التدقيق، كانت كل هيئة مهنية خاصة بتطبيق التدقيق في كل دولة تضع معايير للتدقيق حسب مفاهيمها للتدقيق، وحسب القوانين الموجودة في تلك الدول، الأمر الذي أثر و بشكل كبير ومباشر على الاقتصاد الوطني، لذلك استوجب وجود معايير دولية تهدف إلى توحيد عمل التدقيق بين مختلف الدول لتسهيل اعداد التقارير المالية و كذا إضفاء المزيد من الشفافية و المصداقية على التقارير المالية الصادرة من قبل المدققين، ولهذا الغرض انعقدت العديد من المؤتمرات المحاسبية الدولية التي تهدف الى تقليل الاختلالات بين ممارسي مهنتي المحاسبة والتدقيق بين الدول، و الجدول الموالي يوضح تواريخ و أماكن انعقاد هذه المؤتمرات:

[1] المرجع نفسه، ص 158.

جدول رقم 02-01: المؤتمرات المحاسبية الدولية المهتمة بتطوير المعايير الدولية

رقم المؤتمر	سنة الانعقاد	مكان الانعقاد	ملاحظات
.1	1904	ميسوري و.م.أ	انعقد برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول، حيث بلغ عدد المسجلين 83 عضوا من الو.م.أ، 07 من كندا، 02 من إنجلترا، و01 من هولندا
.2	1926	هولندا أمستردام	حضر في هذا المؤتمر مندوبون من كل دول أوروبا تقريبا، الإضافة إلى الو.م.أ كندا و عدد من دول أمريكا اللاتنية وقد مشاركة قوية من المحاسبين الهولنديين.
.3	1292	نيويورك الو.م.أ	في هذه الدورة تم تقديم ثلاث أبحاث أساسية تتمثل في: الاستهلاك والاستثمار، الاستهلاك وإعادة التقييم والسنة التجارية أو الطبيعية.
.4	1933	لندن انجلترا	شاركت في المؤتمر 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج، وقد بلغ عدد الدول التي مُثِّلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا، نيوزيلندا وبعض الدول الأفريقية.
.5	1938	برلين ألمانيا	شارك في المؤتمر 320 وفد، بالإضافة إلى 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.
.6	1952	لندن انجلترا	شارك في المؤتمر 2510 عضو من بينهم 1450 عضو من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و196 عضو من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.
.7	1957	أمستردام هولندا	شارك في المؤتمر 104 منظمة محاسبية من 40 دولة، وحضره 1650 زائراً من الخارج، و1200 عضواً عن البلد المضيف هولندا. حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر وآخر بـ 5 سنوات.
.8	1962	نيويورك الو.م.أ	شارك في المؤتمر 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثاً.
.9	1967	باريس فرنسا	-
.10	1972	سيدني أستراليا	شارك في المؤتمر 4347 مندوباً من 59 دولة، فيه اتخذت الخطوات الرئيسية لإنشاء منظمتين للتعامل مع المشكلات والاختلافات المحاسبية الدولية.
.11	1977	ميونيخ ألمانيا	شارك في المؤتمر مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم
.12	1982	المكسيك	-
.13	1987	طوكيو	-
.14	1992	نيويورك الو.م.أ	وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر

			التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)حيث استضافته ثلاث منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية (AICPA)وجمعية المحاسبين الإداريين (IMA) وجمعية المراجعين الداخليين(IIA)
.15	1998	باريس فرنسا	–
.16	2002	هونغ كونغ	خلال هذا المؤتمر تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنواناً تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.
.17	2006	إسطنبول تركيا	عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: حسن القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 36، 40.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن عملية بناء معايير التدقيق الدولية استغرقت مدة طويلة من الزمن، وقد صاحب عملية بنائها هدة تغييرات من إضافات و إنقاص حسب الوقائع الاقتصادية الموجودة، و كذا حسب المشاكل المحاسبية التي تم إثارتها خلال كل مؤتمر، و من جهة أخرى نلاحظ ان عدد المشاركين في ازدياد خلال كل مؤتمر، وهذا ما يدل على الاهتمام المتزايد من طرفي ممتهني التدقيق في توحيد العمل المحاسبي، وأعمال التدقيق، هذا ويبقى المؤتمر العاشر في سيدني الهدف الهام نظرا لعدد المشاركين فيه، حيث تم من خلاله انشاء منظمتين مهنتين هما لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1973م، وكذا الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977م في المؤتمر الحادي عشر.

الفرع الثالث: الهيئات المهنية المهتمة بالمعايير المحاسبية الدولية

أولا: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين في 1977/10/07 بألمانيا، خلال المؤتمر الدولي الحادي عشر، حيث كانت البداية بـ 63 عضوا من 51 دولة لتصل الآن إلى 180عضوا وشريكا من 135 دولة وسلطة قضائية حول العالم، حيث تأسس لتعزيز مهنة المحاسبة من خلال[1]:

1. تطوير معايير عالية الجودة في التدقيق والتأكيد ومحاسبة القطاع العام، والأخلاقيات والتعليم المحاسبي والمهني ودعم اعتمادهما واستخدامهما؛
2. تسهيل التعاون بين الهيئات الأعضاء فيها؛
3. التعاون مع المنظمات الدولية الأخرى؛

[1] https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose vu le : 23/11/2021.

4. العمل كمتحدث رسمي دولي لمهنة المحاسبة.

في الاجتماع الأول لجمعية ومجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين خلال أكتوبر 1977م، تم تطوير برنامج عمل من 12 نقطة لتوجيه لجان الاتحاد وموظفيه خلال السنوات الخمس الأولى من الأنشطة، حيث لا تزال العديد عناصر برامج العمل هذا ذات صلة إلى تاريخ اليوم:[1]

1. تطوير البيانات التي تكون بمثابة مبادئ توجيهية للمبادئ الدولية للتدقيق؛

2. وضع المبادئ الأساسية التي يجب تضمينها في مدونة أخلاقيات مهنة أي عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتنقيح وتفصيل هذه المبادئ حسب الحاجة؛

3. تحديد المتطلبات وتطوير برامج التعليم المهني والتدريبي للمحاسب؛

4. جمع وتحليل وبحث ونشر المعلومات حول إدارة ممارسة المحاسبة العامة لمساعدة الممارسين من ممارسة أعمالهم بشكل أكثر فعالية؛

5. تقييم وتطوير وإعداد التقارير عن الإدارة المالية والأساليب والإجراءات الإدارية الأخرى؛

6. إجراء دراسات أخرى ذات قيمة للمحاسبين مثل دراسة محتملة عن المسؤوليات القانونية للمحاسبين؛

7. تعزيز علاقات أوثق مع مستخدمي البيانات المالية، بما في ذلك المعدون والنقابات والمؤسسات المالية والصناعية والحكومات وغيرها؛

8. الحفاظ على علاقات جيدة مع المنظمات الإقليمية واستكشاف إمكانية انشاء منظمات إقليمية أخرى، فضلا عن المساعدة في منظماتهم والتنمية؛

9. انشاء اتصالات منتظمة بين أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمات الأخرى المهتمة، بشكل أساسي من خلال نشرة إخبارية للاتحاد الدولي للمحاسبين؛

10. تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات الفنية والمواد التعليمية والمنشورات المهنية وغيرها من المؤلفات الصادرة عن الهيئات الأعضاء؛

11. تنظيم وعقد مؤتمر دولي للمحاسبين تقريبا كل خمس سنوات؛

12. السعي لتوسعة عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين.

[1] Op.cit. 23/11/2021.

ثانيا: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973م، من خلال المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة والذي عقد في سبتمبر 1972م في سيدني –أستراليا–، حيث اقترح حينها اللورد بنسون إنشاء هيئة دولية للمحاسبة تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية يقع مقرها في مدينة لندن (بريطانيا)، وقد أوكلت لها مهام إعداد وتطوير معايير المحاسبة الدولية والعمل على تحقيق توحيد المبادئ المحاسبية وسياسات الإفصاح وغيرها، في بداية انشائها ضمت عشرة دول و هي (هولندا، المكسيك، اليابان، ايرلندا، بريطانيا، فرنسا، الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، أستراليا وألمانيا).[1]

تميزت المرحلة من 1973م إلى 1980م بعدم وجود لجنة تفسير المعايير المحاسبية الدولية مما أثر على عدم مراقبة مدى الالتزام بها وتطبيقها.

وخلال سنة 1981م أسست لجنة المعايير المحاسبية الدولية مجموعة استشارية دولية ضمت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والبورصات والجهات المنظمة للأوراق المالية، وسرعان ما التحق بها عدد كبير من الهيئات المهنة من عدة دول أخرى خاصة بعد اصدار الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1982 قرار ينص على اعترافه بأن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي صاحبة الحق في إصدار معايير المحاسبة الدولية.[2]

تميزت المرحلة من 1989م إلى 1995م بتطور عمل اللجنة من خلال انجاز مشروع تطوير المعايير المحاسبية الدولية، حيث تم اصدار وإلى غاية سنة 2001 إحدى وأربعين معيار محاسبي دولي، وابتداء من سنة 1999م ضمت اللجنة 143 عضو من 104 بلد يمثلون مليوني محاسب، وقد كانت تهدف لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى:[3]

1. صياغة ونشرع معايير المحاسبة ذات النفع العام، والواجب التقيُّد بها عند عرض القوائم المالية، وتعزيز قبولها فيكل أنحاء العالم؛

2. العمل على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات والأنظمة المحاسبية، وخاصة التي تتعلق بالقوائم المالية،

3. العمل على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض البيانات المالية؛

---

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية –شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص64.

[2] المرجع نفسه، 65.

[3] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، مرجع سبق ذكره، ص 107.

4. مناقشة القضايا المحاسبية فيما بين الدول مشاركة على نطاق دولي؛

5. العمل على تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول بحيث يؤدي باعتبار أن التوافق يسمح بالقابلية للمقارنة؛

6. التأكد من مطابقة البيانات المالية المنشورة للمعايير المحاسبية الدولية عند اعتماد هذه الأخيرة كأساس لإعداد القوائم المالية؛

7. تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي؛

8. تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية، تمتاز بالنوعية الجيدة والقابلية للفهم والتطبيق،

9. طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير محاسبية دولية؛

وفي عام 2001م تم حل مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية، وكان عدد أعضاءها حينها 153 عضو من 112 دولة، وخلال شهر أفريل من نفس السنة تم انشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

ثالثا: مجلس المعايير المحاسبية الدولية (ISAB)

هو هيئة خاصة ومستقلة لوضع معايير المحاسبة الدولية، بترقيم تسلسلي دولي، أما المعايير الصادرة قبل 2001م ولم يتم تعديها فتبقى بنفس التسمية، حيث يسعى المجلس إلى تحقيق الأهداف التالية:[1]

1. الالتزام بتطوير معايير ذات غرض عام؛

2. وضع نظام واحد لوضع معايير محاسبية ذات جودة عالية، ومفهومة وقابلة للتطبيق؛

3. العمل على توحيد القواعد والمبادئ المحاسبية، وتوحيد عرض قوائم مالية تمتاز بقدر من الشفافية وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي؛

4. التعاون مع واضعي معايير المحاسبة الوطنية، بهدف تقريبها إلى المعايير الدولية، وهذا لتكييف وتوحيد العمل المحاسبي على نطاق دولي؛

5. تقديم أمثلة توضيحية على المعايير الصادرة لتسهيل فهمها وتطبيقها.

رابعا: اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب (AFAA)

هو هيئة عربية مهنية غير هادفة للربح تعمل في إطار مجلس الوحدة الاقتصادية (حت راية جامعة الدول العربية)، يتمتع بشخصية اعتبارية ذات استقلال إداري ومالي، وتكون له كامل الأهلية لمزاولة أعماله وتحقيق أهدافه.[2]

[1] Stéphane BRUN, **Guide d'application des normes IAS/IFRS**, BERTI éditions, alger, 2011, p30.

[2] الموقع الرسمي للاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب، على الرابط (اطلع عليه يوم 2021/11/24):
http://theafaa.org.eg/afaa/

تأسس الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب في 24 دوان 1970 بالقاهرة (مصر)، وهذا بدعوة من نقابة المحاسبين والمدققين المصريين، انضم للاتحاد نقابات وجمعيات المحاسبين والمدققين العرب الذي يمثلون تسعة دول عربية وهي: مصر، ليبيا، السودان، لبنان، سوريا، عُمان، العراق، الكويت والبحرين، ثم بعد ذلك التحقت كلٌ من: الجزائر، الأردن، تونس، فلسطين، سوريا، اليمن، المغرب، المملكة العربية السعودية، قطر، الامارات.

يسعى الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب إلى تحقيق الأهداف التالية:[1]

1. إعداد واعتماد المعايير المهنية وتطويرها ومراجعتها، بما في ذلك معايير المحاسبة والتدقيق وقواعد السلوك المهني؛

2. وضع القواعد اللازمة لامتحان شهادة الزمالة وتنفيذه، بما في ذل الجوانب المهنية والعلمية، لمهنة المحاسب والتدقيق؛

3. وضع برنامج التعليم المهني المستمر، وتنفيذه والمساهمة في التطوير العلمي والعملي لتأهيل مزاولي المهن بما يمكنهم من مواكبة التطور المالي والاقتصادي العالمي مع مراعاة الظروف الخاصة بكل بلد؛

4. وضع الأساليب اللازمة للمراقبة الميدانية لأداء المحاسبين والمدققين القانونيين، وتحديثه وتطوريه وتقوسم الأداء المهني؛

5. تقديم التوصيات لتطوير وتوحيد وسائل تنظيم المهنة، بما في ذلك اقتراح تعديل وتطوير وتوحيد وسائل الأنظمة والقوانين المنظمة لها وإجراءات ترخيص مزاولتها؛

6. العمل على إعداد وتشجيع وترجمة الأبحاث والدراسات، وإصدار الكتب والنشرات الدورية المتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق وما يتصل بها، وإثراء الفكر المحاسبي عمليا ومهنيا؛

7. التنسيق بين الهيئات والجمعيات وغيرها من الجهات المعنية بتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق وتشجيع الاتصالات والعمل المشترك بين المحاسبين الممارسين والعمل على دعمها وتطوريها؛

8. المشاركة في الهيئات المهنية الدولية والإقليمية، وفق الضوابط التي تعتمدها الجمعية العامة؛

9. العمل على توحيد المصطلحات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق؛

10. السعي إلى وضع نظام موحد لمنح شهادة محاسب قانوني عربي وفق المعايير الدولية ذات العلاقة؛

[1] المرجع نفسه، نفس يوم الاطلاع.

11. ليس من أغراض الاتحاد مزاولة أعمال تجارية.

خامسا: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)

تأسس المجمع الدولي العربي للمحاسبي القانونيين كهيئة مهنية محاسبية غير ربحية بتاريخ 12 جانفي 1984م في مدينة لندن بالمملكة المتحدة، وتم تسجيله رسميا في عَمَّان بالأردن بتاريخ 24 فيفري 1994م تحت اسم "المجمع العربي للمحاسبين القانونيين"، جاءت فكرة تأسيس هذا المجمع من قبل عدد من قادة مهنة المحاسبة في الوطن العربي بهدف الارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق في الدول العربية الأعضاء، والسعي وراء الاستقلالية المهنية للمحاسبين والمدققين، وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الاشراف المهني كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق، كما وهدف إلى تطوير وتسهيل نشر المعلومة العلمية والفنية وتبادلها المستمر بين المحاسبيين والمهنيين، وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية بالإضافة إلى تشجيع البحث العلمي والمهني.[1]

يسعى الاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب إلى تحقيق الأهداف التالية:[2]

1. الارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق والمجالات الأخرى ذات العلاقة التي يتم تطبيقها واستخدامها في الخدمات المهنية المتنوعة التي يقدمها المحاسبون في كافة المجالات بما في ذلك الصناعة والتجارة والخدمات العامة على نطاق العالم العربي؛

2. المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق،

3. تشجيع البحث العلمي والمهني من خلال تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والمهنية وتبادلها بين المحاسبين والمهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية.

4. يمنح المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين شهادات لا تقل في مستواها عن الشهادات الممنوحة من طرف الهيئات المهنية الدولية المعروفة، ومن اهم الشهادات الممنوحة ما يلي[3]:

5. شهادة محاسب دولي عربي قانوني معتمد؛

6. شهادة محاسب اداربي دولي عربي معتمد؛

---

[1] الموقع الرسمي للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، على الرابط (اطلع عليه يوم 2021/11/24):
http://www.ascasociety.org/page/asca.aspx

[2] http://www.ascasociety.org/page/objectives.aspx vu le : 24/11/2021

[3] http://www.ascasociety.org/page/asca.aspx vu le : 24/11/2021.

7. شهادة خبير المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية (IFRS)؛

8. شهادة خبير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).

المطلب الثالث: عرض المعايير الدولية للتدقيق

تشهد معايير التدقيق الدولية عدة تعديلات نتيجة للتغيرات التي تحدث في بيئة التدقيق الدولية، حيث سيتم عرض معايير التدقيق وفق آخر تحديث وهذا بالاعتماد على إصدارات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وهذا بتقسيم معايير التدقيق الدولية إلى 07 أقسام مرتبة وفق الجدول التالي:

جدول رقم 02-02: تقسيمات معايير التدقيق الدولية

القسم	المعايير
معايير الأهداف، المبادئ العامة والمسؤوليات	ISA200: الأهداف العامة للمراجع المستقل و القيام بالتدقيق وفقا لمعايير التدقيق؛ ISA210: الاتفاق حول شروط ارتباطات التدقيق؛ ISA220: رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية؛ ISA230: توثيق أعمال التدقيق؛ ISA240: مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش والخطأ عند تدقيق البيانات المالية؛ ISA250: مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية؛ ISA260: الاتصالات بشأن أمور التدقيق مع المكلفين بالحوكمة؛ ISA265: إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.
معايير التخطيط، تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء	ISA300: التخطيط لتدقيق القوائم المالية؛ ISA315: تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها؛ ISA320: الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق؛ ISA330: استجابات المدقق للمخاطر المُقَيَّمة؛ ISA402: اعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية؛ ISA450: تقويم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق.
معايير أدلة الاثبات	ISA500: أدلة التدقيق؛ ISA501: أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة –؛ ISA505: المصادقات الخارجية؛ ISA510: ارتباطات التدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية –؛ ISA520: الإجراءات التحليلية؛ ISA530: العينات في التدقيق؛ ISA540: مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات؛ ISA550: الأطراف ذات العلاقة؛

	ISA560: الأحداث اللاحقة؛ ISA570: الاستمرارية؛ ISA580: الافادات (الاقرارات) المكتوبة.
معايير الاستفادة من عمل الآخرين	ISA600: اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة –؛ ISA610: استخدام عمل المدققين الداخليين؛ ISA620: استخدام عمل خبير استعان به المدقق.
معايير نتائج وتقارير التدقيق	ISA700: تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية؛ ISA701: الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل؛ ISA705: التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل؛ ISA710: المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة –؛ ISA720: مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى.
معايير المجالات المخصصة	ISA800: اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة طبقا لأطر ذات غرض خاص؛ ISA805: اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية؛ ISA810: الارتباطات لإعداد التقارير المالية الملخصة.
المعايير الدولية للفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة	ISA2400: الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية؛ ISA2410: فحص المعلومات المالية الأولية المُنَفَّذ من قبل المدقق المستقل للمنشأة؛ ISA3000: ارتباطات التأكيدات الأخرى بخلاف عمليات تدقيق أو فحص المعلومات المالية التاريخية؛ ISA3400: اختبار المعلومات المالية المستقبلية؛ ISA3402: تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛ ISA3410: ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري؛ ISA3430: ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التَّصَورِية المُضَمَّنة في نشرات الاكتتاب؛ ISA4400: الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية؛ ISA4410: ارتباطات التجميع.

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية**، مكتبة الملك فهد للنشر، الرياض، 2020.

الفرع الأول: معايير رقابة الجودة، الأهداف، المبادئ العامة والمسؤوليات

أولا: المعيار رقم (01) رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات تدقيق وفحص القوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة.

حيث يتناول هذا المعيار مسؤولية المكتب على نظامه لرقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات تدقيق وفحص القوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، حيث يجب أن يقرأ هذا المعيار دنبا إلى جنب مع المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، حيث تحدد الإصدارات الأخرى لمجلس معايير التدقيق الدولية معايير وارشادات إضافية بشأن مسؤولية العاملين بالمكتب، فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لأنواع محددة من الارتباطات، حيث أن نظام رقابة الجودة يتألف من سياسات مصممة لكي توفر تأكيدا معقولا بأن المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المعمول بها، وكذا أن التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات مناسبة في ظل الظروف القائمة، كما أن نظام رقابة الجودة يتألف من الإجراءات اللازمة لتنفيذ ومتابعة الالتزام بتلك السياسات[1].

ثانيا: المعيار رقم (200) الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق وفقا لمعايير التدقيق

إن الهدف من المعيار هو تحديد المسؤوليات والأهداف العامة للمدقق عند القيام بتدقيق البيانات، ويوضح طبيعة ونطاق التدقيق التي صممت لتمكن المدقق المستقل من تحقيق هذه الأهداف، ويوضح نطاق واختصاص وهيكل معايير التدقيق، ومتطلبات تحديد المسؤوليات العامة[2].

كما يتناول هذا المعيار المسؤوليات والاهداف العامة للمدقق المستقل عند اجراءه لعملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق.

ثالثا: المعيار رقم (210) الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات مدقق المتعلقة بالاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق مع الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، ويشمل ذلك؛ وضع شروط معينة ومسبقة للتدقيق تقع مسؤولية تحقيقها على الإدارة، وإذا لزم الأمر على المكلفين بالحوكمة، والاعتبارات الخاصة بقبول الارتباط والتي تقع ضمن رقابة المدقق.[3]

---

[1] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية**، مكتبة الملك فهد للنشر، الرياض، 2020، ص32.

[2] المرجع نفسه، ص59.

[3] المرجع نفسه، ص 81.

يحتوي شكل ومحتوى خطاب الارتباط على مختلف التفاصيل المتفقة عليها بين المدقق والمنشأة محل التدقيق، كما لا يمكن للمدقق قبول التغيير في شروط ارتباط التدقيق ما لم توجد مبررات معقولة لذلك، وفي حالة تغيير الشروط يجب أن تسجل الشروط الجديدة في خطاب الارتباط.

رابعا: المعيار رقم (220) رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية

إن الهدف من المعيار هو وضع مسؤوليات محددة للمدقق، فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عمليات تدقيق البيانات المالية، كما يتناول أيضا مسؤوليات فاحص رقابة جودة الارتباط.[1]

حيث أن مكتب التدقيق ملزم بوضع وإعداد سياسات وإجراءات لنظم رقابة الجودة على مستوى الارتباط ككل، كتأكيد معقول بالتزاماته بالمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن التقارير الصادرة عن الارتباط مناسبة للظروف.

خامسا: المعيار رقم (230) توثيق أعمال التدقيق

إن الهدف من المعيار هو وضع معايير وإرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بتوثيقه لتدقيق البيانات المالية ويحتوي الملحق الخاص بهذا المعيار على قائمة بمعايير التدقيق التي تتضمن متطلبات وإرشادات خاصة بتوثيق أعمال التدقيق.[2]

إن توثيق أعمال التدقيق يقدم دليلا على الأساس الذي استخدمه المدقق في التوصل إلى استنتاج أنه قد حقق الأهداف العامة للتدقيق وتخطيط وتنفيذ مراحل التدقيق، وأنه قد تم بما يتفق مع متطلبات معايير التدقيق، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

سادسا: المعيار رقم (240) مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش والخطأ عند تدقيق البيانات المالية

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق ذات العلاقة بالاحتيال، وهذا عند توثيق البيانات المالية، ويتوسع تحديدا في كيفية تطبيق معيار التدقيق (315) وكذا معيار التدقيق (330)، فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال.[3]

فقد تنشأ الأخطاء في البيانات المالية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، والعامل الذي يفرق بين الاحتيال والخطأ هو ما إذا كان الإجراء الأساس الناتج عنه الأخطاء غير متعمد، ويعتبر خطر عدم اكتشاف

[1] المرجع نفسه، ص 100.
[2] المرجع نفسه، ص 115.
[3] المرجع نفسه، ص 127.

أية أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال أعلى من تلك المخاطر الناتجة عن الخطأ، إذ أن الاحتيال قد ينطوي على التواطؤ والتزوير أو الحذف المتعمد أو العرض الخاطئ أو تجاوز الرقابة.

سابعا: المعيار رقم (250) مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

إن الهدف من المعيار هو وضع معايير وإرشادات حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.[1]

حيث يأخذ المدقق في حسبانه عند اجراء تدقيق البيانات المالية، الإطار القانوني والتنظيمي المعمول به، ومتطلبات القوانين والأنظمة التي تأثر تأثيرا مباشرا أو غير مباشر على تحديد المبالغ الجوهرية، والإفصاحات في البيانات المالية.

ثامنا: المعيار (260) الاتصالات بشأن أمور التدقيق مع المكلفين بالحوكمة

إن الهدف من العيار تحديد مسؤولية المدقق بشأن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند تدقيق البيانات المالية.[2]

إن الاتصال المتبادل والفعال بين المدقق و المكلفين بالحوكمة مهم ويساعد الطرفين في فهم الأمور المرتبطة بالتدقيق الجارية، وكذا يساعد في تطوير علاقة العمل بينهما، وهذا بالحفاظ على استقلالية وموضوعية التدقيق، ويساعد المدقق كذلك في الحصول على معلومات ذات صلة بالتدقيق من المكلفين بالحوكمة (فهم المنشأة وبيئتها، التعرف على المصادر المناسبة لأدلة التدقيق، توفير معلومات عن مختلف المعاملات، أو أحداث معينة)، كما أنه يساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤوليتهم عن الاشراف على عملية التقرير المالي، وبالتالي تخفيض مخاطر الأخطاء الجوهرية.

تاسعا: المعيار (265) إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق المتعلقة بإبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بشكل مناسب عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية، التي تعرَّفَ المدقق عليها عند تدقيق البيانات المالية.[3]

يحصل المدقق على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق، وهذا عند التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقديرها، وعند إجراء هذه التقديرات للخطر يأخذ المدقق في الحسبان الرقابة الداخلية،

[1] المرجع نفسه، ص 161.
[2] المرجع نفسه، ص 175.
[3] المرجع نفسه، ص 197.

وذلك من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة للظروف الحالية، حيث أن التعرَّف على أوجه القصور ليس لغرض إبداء الرأي عن فعالية الرقابة الداخلية وإنما تبليغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

الفرع الثاني: معايير التخطيط، تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

أولا: المعيار (300) التخطيط لتدقيق القوائم المالية

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق عند التخطيط لتدقيق البيانات المالية، وهذا من أدل تنفيذها بطريقة فعالة.[1]

نجد أن طبيعة ومدى أنشطة التخطيط تختلف طبقا لحجم وتعقيد المنشأة، وكذا الخبرة السابقة للأعضاء الرئيسين لفريق الارتباط مع المنشأة، والتغييرات في الظروف التي تحدث خلال ارتباطا التدقيق.

حيث يضمن التخطيط للتدقيق وضع استراتيجية عامة للارتباط وتطوير خطة التدقيق، ويفيد التخطيط الكافي لتدقيق البيانات المالية في تنظيم واجبات المدقق ومهامه بعض الوصول إلى اعلى درجات المصداقية عند إعداد تقرير المدقق.

ثانيا: المعيار (315) تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبَيِّنَتِها

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق بشأن التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية، وتقديرها في البيانات المالية، وهذا من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة.[2]

يهدف المدقق إلى التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقديرها – سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ – عند مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية للمنشأة، ومن ثم توفير أساس لتصميم وتنفيذ استجابات للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية.

ثالثا: المعيار رقم (320) الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق عند تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق البيانات المالية.[3]

حيث وأنه عند وضع الاستراتيجية العامة للتدقيق، يجب على المدقق أن يحدد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وفي ظروف محددة للمنشأة يجب على المدقق أن يحدد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية

[1] المرجع نفسه، ص 207.
[2] المرجع نفسه، ص 219.
[3] المرجع نفسه، ص261.

بمبالغ دون الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وكذا لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات، أو الإفصاحات، والتي يتوقع أن تؤثر التحريفات فيها على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.

يتضمن تحديد الأهمية النسبية ممارسة الحكم المهني، وغالبا ما يتم تحديد نسبة مختارة كبداية لتحديد الأهمية النسبية المئوية كأساس مرجعي للبيانات المالية ككل، حيث تخضع عملية تحديد الأساس المرجعي المناسب إلى عدة عوامل تختلف باختلاف خصائص المنشأة.

رابعا: المعيار (330) استجابات المدقق للمخاطر المُقَيَّمَة

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق بشأن تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية المتعرف عليها، والمقيمة بمعرفة المدقق عند تدقيق البيانات المالية.[1]

فالمدقق يسعى للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، وهذا من خلال تصميم وتطبيق استجابات مناسبة لتلك المخاطر، فالمدقق يجب عليه أن يصمم ويطبق استجابات شاملة لمواجهة المخاطر المقدرة للأخطاء عند مستوى البيانات المالية.

خامسا: المعيار (402) اعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق في الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، عندما تستخدم هذه المنشأة خدمات منظمة خدمية واحدة أو أكثر.[2]

أهداف المدقق عندما تستخدم المنشأة المستفيدة خدمات منظمة خدمية الحصول على فهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنظمة الخدمية، وأثرها على الرقابة الداخلية في المنشأة المستفيدة ذات الصلة بالتدقيق، وهذا بالشكل الذي يعد كافيا للتعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقديرها، بُغية تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذا استجابة لتلك المخاطر.

سادسا: المعيار (450) تقويم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق بشأن تقييم أثر التحريفات المتعرف عليها على التدقيق، وأثر التحريفات غير المصححة –إن وجدت– على البيانات المالية.[3]

حيث أن المدقق يهدف إلى تقييم أثر التحريفات المتعرف عليها على عملية التدقيق والتحريفات غير المصححة –إن وجدت– على البيانات المالية، فالمدقق يجب عليه تجميع التحريفات المتعرف عليها خلال

[1] المرجع نفسه، ص269.

[2] المرجع نفسه، ص 277.

[3] المرجع نفسه، ص 305.

عملية التدقيق، وأن يحدد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة للتدقيق وخطة التدقيق بحاجة إلى تعديل إذا وجد أن طبيعة التحريفات المتعرف عليها تشير إلى وجود تحريفات أخرى والتي قد تكون جوهرية، أو كان مجموع التحريفات المجمعة خلال التدقيق، يقترب من الأهمية النسبية المحددة طبقا لمعيار التدقيق (320)

الفرع الثالث: معايير أدلة الاثبات

أولا: المعيار (500) أدلة التدقيق

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق بشأن تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق، وهذا للحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة، ليكون قادرا على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأي المدقق.[1]

فالمدقق يجب عليه أن يصمم وينفذ إجراءات تدقيق مناسبة للظروف بغرض الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فالأدلة يجب أن تكون كافية ومناسبة، فكفاية الأدلة هي مقياس لكمية أدلة التدقيق، وتتأثر كمية ادلة التدقيق المطلوبة بتقرير المدقق لمخاطر التحريف، فكلما كانت المخاطر المقدرة مرتفعة، تزداد كمية أدلة التدقيق، كما أنها تتأثر كذلك بجودة التدقيق، من جهة أخرة مناسبة الأدلة مقياس لجودة أدلة التدقيق، هذا ما يعني ملاءمتها وموثوقيتها في توفير دعم واستنتاجات لتكوين رأي المدقق.

حيث يتحصل المدقق على أدلة التدقيق عن طريق التقصي، الملاحظة، المصادقة، إعادة العمليات الحسابية، إعادة الأداء، الإجراءات التحليلية، فحص السجلات المحاسبية، فحص محاضر الاجتماعات، وفي كثير من الأحيان المزج بينهم، بالإضافة إلى الاستفسار.

ثانيا: المعيار (501) أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة –

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق بشأن الاعتبارات المحددة عند حصوله على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة فيما بتعلق بجوانب معينة للمخزون، والدعاوي القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفا فيها، والمعلومات القطاعية عند تدقيق البيانات المالية.[2]

فبالنسبة للمخزون؛ يجب على المدقق الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة فيما بتعلق بوجود المخزون وحالته من خلال حضور الجرد الفعلي للمخزون، وكذا تنفيذ إجراءات التدقيق على السجلات النهائية لمخزون المنشأة لتحديد ما إذا كانت السجلات تعكس وبدقة نتائج الجرد الفعلي للمخزون، كما يجب

[1] المرجع نفسه، ص 315.

[2] المرجع نفسه، ص329.

على المدقق ملاحظة تاريخ جرد المخزون هل تم في معاده أو في تاريخ آخر حتى يتأكد أن التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ البيانات المالية قد تم تسجيلها بشكل سليم، من جهة أخرى إذا لم يستطع المدقق الحضور لعملية الجرد الفعلي في معاده يجب عليه القيام ببعض عمليات الجرد الفعلي وملاحظتها في تاريخ بديل، أما إذا كان المخزون في حيازة طرف ثالث فيجب على المدقق طلب المصادقة منه فيما بتعلق بكميات المخزون وحالته.

أما فيما يخص المعلومات القطاعية فيجب على المدقق الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والافصاح عنها، طبقا لأطار التقرير المالي المعمول به من خلال فهم الطرق المستخدمة عند تحديد المعلومات القطاعية بتقييم ما إذا كان من المحتمل أن ينتج عن تلك الطرق إفصاح يتفق مع إطار التقرير المالي المعمول به، وكذا تنفيذ إجراءات تحليلية مناسبة لمختلف ظروف التدقيق.

ثالثا: المعيار (505) المصادقات الخارجية

إن الهداف من هذا المعيار هو مساعدة المدقق في تصميم تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية، للحصول على أدلة ملائمة وموثوق بها.[1]

إن أدلة التدقيق في شكل مصادقات خارجية والتي يحصل عليها المدقق مباشرة من الأطراف المطلوب منها المصادقة يتم الوثوق بها بشكل أكبر من الأدلة المعدة داخليا بمعرفة المنشأة، وهنا يجب على المدقق أن يحافظ على الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، واتخاذ الإجراءات المناسبة في حالة رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب المصادقة، وفي النهاية يقوم المدقق بتقييم الأدلة المتحصل عليها من المصادقات الخارجية سواء كانت إيجابية أو سلبية، واستعمالها في بناءه للتقرير النهائي.

رابعا: المعيار (510) ارتباطات التدقيق لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية –

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالأرصدة الافتتاحية في ارتباط التدقيق لأول مرة.[2]

حيث يكون هدف المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية عند القيم بارتباط التدقيق لأول مرة هو الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، وهذا بمعرفة ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهريا على البيانات المالية للفترة الحالية، وكذا السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها

[1] المرجع نفسه، ص 339.

[2] المرجع نفسه، ص 349.

الأرصدة الافتتاحية قد طبقت بثبات في البيانات المالية للفترة الحالية، أو أن التغيرات التي طرأت عليها تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب، وتم عرضها والافصاح عنها.

خامسا: المعيار (520) الإجراءات التحليلية

الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق في الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وموثوق بها عند استخدام الإجراءات التحليلية الأساسية، وكذا تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية التدقيق تساعد المدقق عند تكوين استنتاج عام عما إذا كانت البيانات المالية تتسق مع فهم المدقق للمنشأة.[1]

حيث تتضمن الإجراءات التحليلية الأخذ في الحسبان مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع؛ المعلومات المقارنة للفترات السابقة وكذا النتائج المرتقبة للمنشأة مثل الموازنات أو التنبؤات، وكذا معلومات الصناعة المماثلة مثل مقارنة معدل المبيعات مع منشآت أخرى أو مع المعدل العام للمنشآت، وكذا العلاقات بين عناصر المعلومة المالية التي يتوقع أن تلتزم بنمط التنبؤ به اعتمادا على خبرة المنشأة كنسب هامش الربح، وكذا العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة كتكاليف الأجور وغيرها.

سادسا: المعيار (530) العينات في التدقيق

إن الهدف من هذا المعيار إلى تحديد مسؤوليات المدقق في استخدام العينات عند تنفيذ إجراءات التدقيق لتوفير أساس معقول لاستخلاص استنتاجاته بشأن المجتمع الذي اختيرت منه العينة، ويتناول استخدامه للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم واختيار عينة التدقيق، وعند تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، وعند تقييم النتائج من العينة.[2]

عند تصميم العينة يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان الغرض من إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الذي ستسحب منه العينة، بالإضافة إلى تحديد حجم العينة بشكل كاف لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول بتطبيق صيغة ذات أساس إحصائي أو من خلال ممارسة اجتهاد مهني، وكذا اختيار بنود العينة بتوفير أساس معقول للمدقق ليبني عليه استنتاجاته حول المجتمع الذي تم اختيار العينة منه، وفي النهاية يجب على المدقق أن يقيم نتائج العينة وكذا يبرز مدى إمكانية استعمال نتائج العينة في تعميم القرارات.

[1] المرجع نفسه، ص 363.

[2] المرجع نفسه، ص371.

سابعا: المعيار (540) مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق في الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق بشأن ما إذا كانت؛ التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية، سواء المثبتة أو المفصح عنها تعد معقولة، ومن جهة أخرى الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية تعد كافية في سياق إطار التقرير المالي.[1]

حيث يجب على المدقق الحصول على فهم المنشأة وبَيِّئَتِها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة لتوفير أساس للتعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية للتقديرات المحاسبية وتقديرها، كما يجب على المدقق فحص نتيجة التقديرات المحاسبية المُضمنة في البيانات المالية للفترة السابقة، أو إعادة التقدير اللاحق لها لغرض الفترة الحالية بحسب الحال، كما يجب عليه تحديد ما إذا كانت الإدارة قد طبقت متطلبات إطار التقرير المالي المعمول به بشكل مناسب أو لا، كما يجب على المدقق تقييم مدى كفاية الإفصاح للتقديرات المحاسبية التي ينشأ عنها مخاطر مهمة عن عدم تأكد تقديرها في البيانات المالية في سياق إطار التقرير المالي المعمول به.

ثامنا: المعيار (550) الأطراف ذات العلاقة

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق المرتبطة بالعلاقات والمعاملات مع طرف ذي علاقة عند تدقيق البيانات المالية.[2]

حيث أن المدقق يهدف إلى الحصول على فهم للعلاقات والمعاملات مع الطرف ذي العلاقة، بحيث يكفي لتمكينه من الالمام بعوامل خطر الاحتيال – إن وجدت – والناتجة عن العلاقات والمعاملات مع الطرف ذي العلاقة، والتي تعد ذات صلة بالتعرف وتقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الغش، والحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن ما إذا قد تم التعرف على العلاقات والمعاملات مع الطرف ذي العلاقة والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب في البيانات المالية وتحقق العرض العادل.

تاسعا: المعيار (560) الأحداث اللاحقة

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق المرتبطة بالأحداث اللاحقة بعد تدقيق البيانات المالية وصدور القوائم المالية.[3]

---

[1] المرجع نفسه، ص385.

[2] المرجع نفسه، ص439.

[3] المرجع نفسه، ص 459.

حيث يهدف المدقق إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق التي تتطلب تعديلا أو إفصاحا عنها في البيانات المالية قد انعكست بشكل مناسب في تلك البيانات المالية، طبقا لإطار التقرير المالي المعمول به، والاستجابة – بشكل مناسب – للحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق، والتي لو كانت معروفة للمدقق في ذلك التاريخ قد تؤدي به إلى تعديل تقريره.

عاشرا: المعيار (570) الاستمرارية

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق في الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بمدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد البيانات المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وهذا بالاستناد إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها عند إعداد التقرير طبقا لهذا المعيار.[1]

فبموجب أساس الاستمرار في المحاسبة، تعد البيانات المالية بافتراض أن المنشأة باقية وسوف تستمر في أعمالها في المستقبل، لذلك نجد ان بين مسؤوليات الإدارة معرفة مدى قدرة المنشأة على البقاء مستمرة، وقد وضع المعيار عدة مؤشرات (مالية، تشغيلية ومؤشرات أخرى) لمعرفة ضعف أو عدم إمكانية المنشأة على الاستمرار.

حادي عشرا: المعيار (580) الافادات – الاقرارات– المكتوبة

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق بشأن الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة عند تدقيق القوائم المالية، وحيثما يكون ذلك مناسبا للمكلفين بالحوكمة عند تدقيق البيانات المالية.[2]

تتمثل الافادات المكتوبة في مجموع المعلومات الضرورية التي يطلبها المدقق بخصوص تدقيق البيانات المالية للمنشأة، وبالتالي فإن الافادات المكتوبة تعد أدلة تدقيق وهي لا تؤثر على طبيعة ومدى أدلة التدقيق الأخرى، التي يحصل عليها المدقق بشأن الوفاء بمسؤوليات الإدارة، أو بشأن إقرارات معينة، حيث يتوجب على المدقق أن يطلب إفادات مكتوبة من الإدارة بشأن المسؤوليات المناسبة عن البيانات المالية ومعرفة الأمور المتعلقة بها، وتطلب الافادات المكتوبة من المسؤولين عن اعداد البيانات المالية، كما يمكن أن تطلب من الرئيس التنفيذي أو المدير المالي أو من يعادلهم من الأشخاص داخل المنشأة، كما يجب أن يكون تاريخ الافادات المكتوبة أقرب ما يمكن لتاريخ عملية التدقيق وليس بعده، كما على

[1] المرجع نفسه، ص 471.

[2] المرجع نفسه، 493.

المدقق تحديد أثر ما قد تحمله مخاوفه بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها في درجة موثوقية الافادات المكتوبة.

الفرع الرابع: معايير الاستفادة من عمل الآخرين

أولا: المعيار (600) اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة –

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد الاعتبارات الخاصة والتي تطبق على عمليات تدقيق المجموعة وبالتحديد تلك التي تشتمل على مدققي مكونات المجموعة.[1]

فإذا تصرف المدقق كمدقق لبيانات المالية للمجموعة يجب عليه الاتصال بمدققي مُكَوِنات المجموعة بشكل واضح، وهذا لمعرفة نطاق وتوقيت عملهم بشأن المعلومات المالية ذات العلاقة بمكونات المجموعة ونتائجهم، والحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة والمتعلقة بالمعلومات المالية لمكونات المجموعة وآلية توحيد البيانات لإبداء رأي فيما إذا كان قد تم إعداد البيانات المالية الموحدة للمجموعة في جميع جوانبها الجوهرية طبقا لإطار التقرير المالي المعمول به.

ثانيا: المعيار (610) استخدام المدققين الخارجيين

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بعمل المراجعين الداخليين، وذلك عندما يحدد المدقق أن وظيفة التدقيق الداخلي من المحتمل أن تكون ذات صلة بالتدقيق.[2]

حيث أن المدقق يهدف إلى تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل محدد للمدققين الداخليين، وإلى أي مدى يعد ذلك العمل كافيا لأغراض التدقيق، وعند الرغبة بأخذ عمل المدقق الداخلي يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الداخلي، كما يجب عليه تقييم وتنفيذ إجراءات التدقيق على عمل المدقق الداخلي لتحديد مدى كفايته لأغراض التدقيق.

ثالثا: المعيار (620) استخدام عمل خبير استعان به المدقق

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق ذات العلاقة بعمل فرد أو منظمة في مجال الخبرة بخلاف المحاسبة، أو التدقيق، وذلك عندما يُستخدم العمل لمساعدة المدقق في الحصول على ما يكفي من ادلة تدقيق المناسبة.[3]

---

[1] المرجع نفسه، 509.

[2] المرجع نفسه، ص547

[3] المرجع نفسه، ص565.

حيث أن المدقق يسعى لتحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل الخبير، وإلى أي مدى يُعد ذلك كافيا لأغراض التدقيق، وهنا تجدر الإشارة أن عملية اختيار الخبير المناسب تخضع لعدة اعتبارات أهمها؛ امتلاك هذ الخبير للقدرات والكفاءات الموضوعية اللازمة لأغراض التدقيق.

الفرع الخامس: معايير نتائج وتقارير التدقيق

أولا: المعيار (700) تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق عن تكوين رأي في البيانات المالية، ويتناول أيضا شكل ومحتوى تقرير المدقق المصدر كنتيجة لتدقيق البيانات المالية.[1]

حيث أن المدقق يهدف إلى تكوين رأي في البيانات المالية استنادا إلى تقييم النتائج المستخلصة من ادلة التدقيق، والتي تم الحصول عليها من مختلف الأدلة والقرائن، وكذا التعبير بشكل واضح عن ذلك الرأي من خلال تقرير مكتوب، فالمدقق يجب عليه أن يُكَوِّنَ رأيا عما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من جميع الجوانب الجوهرية طبقا لإطار التقرير المالي المطبق.

ثانيا: المعيار (701) الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤوليات المدقق للإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل، ويهدف إلى تناول كل من حكم المدقق لما يتم إبلاغه في تقريره، وشكل ومحتوى ذلك الابلاغ.[2]

حيث أن الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق يوفر معلومات إضافية لمستخدمي البيانات المالية للمَعْنِيين (مستخدمي القوائم المالية)، لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت بحسب الحكم المهني للمدقق لها الأهمية البالغة عند تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية، كما يساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم المنشأة ومجالات الأحكام المُهمة للإدارة عند تدقيق البيانات المالية سواء من حيث طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق.

ثالثا: المعيار (705) التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق بشأن إصدار تقرير مناسب للظروف عندما يستنتج عند تكوين رأي طبقا لمعيار المراجعة (700) أن تعديل رأيه في القوائم المالية يعد ضروريا.[3]

---

[1] المرجع نفسه، 581.

[2] المرجع نفسه، ص621.

[3] المرجع نفسه، ص639.

حيث يبرز هذا المعيار كيفية تأثر شكل التقرير ومحتواه عندما يبدي المدقق رأيا معدلا، وفي جميع الحالات فإن المدقق يجب أن يبدي وبوضوح رأيا معدلا مناسبا في البيانات المالية عندما؛ يستنتج المدقق استنادا إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها أن البيانات المالية لا تخلو من تحريف جوهري، أو أن يكون المدقق غير قادر على الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة لاستنتاج البيانات المالية ككل من تحريف جوهري.

رابعا: المعيار (710) المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة –

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق ذات العلاقة بالمعلومات المقارنة عند تدقيق البيانات المالية، وعندما تدقق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل مدقق سابق أو لم تدقق.

حيث أن المدقق يهدف إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بشأن ما إذا كانت المعلومات المقارنة المضمنة في البيانات المالية قد تم عرضها، من جميع الجوانب الجوهرية، طبقا لمتطلبات المعلومات المقارنة الواردة في إطار التقرير المالي المطبق.[1]

تمثل الأرقام المقابلة؛ المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مضمنة كجزء لا يتجزأ من البيانات المالية للفترة الحالية، في حين تمثل الأرقام المقارنة؛ المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مضمنة بغرض المقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية.

خامسا: المعيار (720) مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى

إن الهدف من هذا المعيار تحديد مسؤولية المدقق بالمعلومات الأخرى، سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف البيانات المالية وتقرير المدقق عنها) المدرجة في التقرير السنوي للمنشأة، وقد يكون التقرير السنوي للمنشأة وثيقة واحدة أو مجموعة من الوثائق التي تخدم نفس الغرض.[2]

حيث أن المدقق يهدف بعد قراءة المعلومات الأخرى إلى الأخذ في الحسبان ما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والبيانات المالية هذا من جهة، وبين المعلومات الأخرى ومعرفة المدقق التي تم الحصول عليها خلال التدقيق من جهة أخرى، ثم الاستجابة بشكل مناسب عندما يحدد المدقق أن أوجه عدم الاتساق الجوهرية تلك موجودة، أو عندما يعلم المدقق بطريقة أخرى أن المعلومات الأخرى من الواضح انها محرفة بشكل جوهري.

[1] المرجع نفسه، ص677.

[2] المرجع نفسه، ص693.

الفرع السادس: معايير المجالات المتخصصة

أولا: المعيار (800) اعتبارات خاصة –عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة طبقا لأطر ذات غرض خاص.

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق عند تطبيق تلك المعايير على تدقيق البيانات المالية المعدة طبقا لإطار ذي غرض خاص، والتي تتضمن:[1]

1. تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة الدولية؛

2. تدقيق حسابات معينة أو عناصر معينة من تلك الحسابات أو بنود بعينها من القوائم المالية؛

3. أعمال التدقيق المتعلقة بالالتزام بالشروط التعاقدية؛

4. تدقيق القوائم المالية المختصرة؛

5. لا يسري هذا المعيار على المهام المتعلقة بالفحص المحدود للقوائم المالية أو تلك المتعلقة بتطبيق إجراءات متفق عليها أو بمهمة إعداد معلومات مالية؛

6. يتعين على المدقق دراسة وتقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي حصل عليها خلال عملية التدقيق (ذات الغرض الخاص) كأساس لإبداء رأيه، ويجب أن يتضمن التقرير رأيا واضحا ومكتوبا للمدقق.

يهدف المدقق من تطبيق معايير التدقيق عند تدقيق البيانات المالية المعدة طبقا لإطار ذي غرض خاص هو التناول المناسب للاعتبارات ذات الصلة بـ: قبول الارتباط، تخطيط وتنفيذ ذلك الارتباط وتكوين الرأي والتقرير عن البيانات المالية.

ثانيا: المعيار (805) اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات بنود محددة في قائمة مالية.

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق عند تطبيق تلك المعايير على عمليات تدقيق بيان مالي واحد، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في البيانات المالية.[2]

حيث أن المدقق يهدف من تطبيق معايير التدقيق عند تدقيق بيان مالي واحد أو عنصر أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية؛ التناول المناسب للاعتبارات الخاصة والتي تعد ذات صلة بـ: قبول الارتباط، تخطيط وتنفيذ ذلك الارتباط وتكوين الرأي والتقرير عن بيان مالي واحد أو عن العنصر أو الحساب أو البند المحدد في بيان مالي.

---

[1] المرجع نفسه، ص729.

[2] المرجع نفسه، ص749.

ثالثا: المعيار (810) الارتباطات لإعداد التقارير المالية الملخصة

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق ذات العلاقة بارتباط لإعداد تقرير عن البيانات المالية الملخصة والمشتقة من البيانات المالية المدققة طبقا لمعايير التدقيق من قبل نفس المدقق.[1]

حيث أن المدقق يهدف إلى تحديد ما إذا كان المن المناسب قبول الارتباط لإعداد تقرير عن البيانات المالية الملخصة وإذا ما تم التعاقد لإعداد تقرير ن البيانات المالية الملخصة، حيث يسعى المدقق إلى تكوين رأي عما إذا كانت البيانات المالية الملخصة استنادا إلى تقييم النتائج مستخلصة من الأدلة التي تم الحصول عليها، كما يجب التعبير بوضوح على الرأي من خلال تقرير مكتوب يوضح أيضا أساس هذا الرأي.

الفرع السابع: المعايير الدولية للفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة

أولا: المعيار (2400) الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق عندما يتعاقد لتنفيذ فحص للقوائم المالية التاريخية للمنشأة، وهذا عندما لا يكون المدقق هو مدقق القوائم المالية الخاص بالمنشأة، كما يبين شكل ومحتوى تقرير المدقق عن القوائم المالية التاريخية.[2]

حيث يطبق هذا المعيار بعد تكييفه حسب الحاجة على عمليات فحص المعلومات التاريخية الأخرى، ويتم تنفيذ ارتباطات التأكيد المحدود الأخرى بخلاف عمليات فحص المعلومات المالية التاريخية وفقا لمعيار ارتباطات التأكيد رقم (3000).

ثانيا: المعيار (2410) فحص المعلومات المالية الأولية المُنَفَّذ من قبل المدقق المستقل للمنشأة

إن الهدف من هذا المعيار هو وضع معايير وتقديم إرشادات عن المسؤوليات المهنية للمدقق عندما يتولى ارتباطا لفحص المعلومات الأولية لأحد عملاء التدقيق، وكذلك عن شكل التقرير ومحتواه.[3]

هنا يجب على المدقق المكلَّف أن يُنَفِذَ الفحص ويتوصل خلال تنفيذه إلى فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، حيث يستهدف هذا المعيار فحص المعلومات المالية الأولية الذي ينفذه مراجع المنشأة، غير أنه يمكن تكييف الارتباط حسب الحاجة هندما يتولى المدقق ارتباطا لفحص معلومات تاريخية أخرى بخلاف المعلومات المالية الأولية.

---

[1] المرجع نفسه، ص 771

[2] المرجع نفسه، ص 796.

[3] المرجع نفسه، ص 860.

ثالثا: المعيار (3000) ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات تدقيق أو فحص المعلومات المالية التاريخية.

ان الهدف من هذا المعيار هو شرح ارتباطات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات تدقيق أو فحص المعلومات المالية التاريخية، حيث يشمل ارتباطات التأكيد الأخرى كلا من؛ ارتباطات التصديق التي يقوم فيها طرف ثالث بخلاف المدقق بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط الموضوعة، وكذا الارتباطات المباشرة التي يقوم فيها المدقق بقياس أو تقويم الموضوع محل الارتباط مقارنة بالضوابط الموضوعة.[1]

ينبني هذا المعيار على أساس أن؛ أعضاء فريق التدقيق يخضعون لقواعد أخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، وكذا أن المدقق المسؤول هو عضو مكتب يخضع لشروط رقابة الجودة حسب معيار رقم (01) رقابة الجودة.

رابعا: المعيار (3400) اختبار المعلومة المالية المستقبلية.

إن الهدف من هذا المعيار هو وضع معايير قواعد وتقديم إرشادات عن الارتباطات لاختبار المعلومة المالية المستقبلية والتقرير عنها، بما في ذلك إجراءات الاختبار لافتراضات أفضل تقدير، والافتراضات النظرية، ولا يطبق هذا المعيار على المعلومات المالية المستقبلية التي يتم التعبير عنها بمصطلحات عامة كالموجودة في مناقشات الإدارة، والتحليل الوارد في التقرير السنوي للمنشأة.[2]

قبل تنفيذ اختبار المعلومات المالية المستقبلية ينبغي الحصول على أدلة عَمَّا إذا كانت:

1. طريقة بناء الافتراضات ومدى اتساقها مع الغرض من المعلومات؛
2. بناء المعلومات المالية بشكل سليم وعلى أساس الافتراضات؛
3. عرض المعلومات المالية بشكل سليم والافصاح الكافي بجميع الافتراضات الجوهرية.

خامسا: المعيار (3402) تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

يتناول هذا المعيار ارتباطات التأكيد التي يقوم بها المدقق لتقديم تقرير تستخدمه المنشآت المستفيدة ومدققوها بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية، تقدِم للمنشآت المستفيدة خدمة من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية، المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.[3]

[1] المرجع نفسه، ص 886.

[2] المرجع نفسه، ص948.

[3] المرجع نفسه، ص956.

ويكمل هذا المعيار معيار التدقيق (402)، من حيث أن التقارير المعدة وفق هذا المعيار قادرة على توفير أدلة مناسبة بموجبه.

ينص هذا المعيار على أن ارتباط التأكيد قد يكون "ارتباط تأكيد معقول" أو "ارتباط تأكيد محدود" أن ارتباطات التأكيد تكون إما ارتباط تصديق أو ارتباط مباشر، ويتناول هذا المعيار فقط ارتباطات التصديق التي تقدم تأكيدا معقولا.

سادسا: المعيار (3410) ارتباطات التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري

تقوم العديد من المنشآت بالتحديد الكمي لانبعاثات الاحتباس الحراري لأغراض الإدارة الداخلية، والعديد منها يقوم بإعداد قائمة الاحتباس الحراري، وهذا باعتبارها كجزء من نظام الإفصاح التنظيمي، أو كجزء من برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات، أو لإعلام المستثمرين وللأطراف ذي الصلة بشكل اختياري.[1]

لهذا يسعى المدقق إلى الوصول إلى تأكيد معقول أو محدود عما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري خالية من تحريف جوهري بسبب غش أو خطأ، حيث يقوم المدقق بإعداد تقرير وفقا للنتائج المتوصل اليها سواء كان الارتباط معقول أي أن قائمة الاحتباس الحراري، تم اعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقا للضوابط المنطقية، أو ارتباط محدود جعل المدقق يعتقد بأن قائمة الاحتباس الحراري لم يتم اعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقا للضوابط المنطقية.

سابعا: المعيار (3420) ارتباطات التأكيد لإعداد تقرير تجميع المعلومات المالية التَّصورية المُضَمَّنَة في نشرات الاكتتاب.

يتناول هذا المعيار ارتباطات التصديق التي يقوم بها المدقق للوصول إلى تأكيد معقول لإعداد تقرير عن تجميع الطرف المسؤول للمعلومات المالية التصورية المُضَمَّنَة في نشرات الاكتتاب، وينطبق هذا المعيار في الحالات التالية:[2]

1. عندما تكون عملية التقرير تلك مطلوبة بموجب الأوراق المالية أو لائحة تداول سوق الأوراق المالية (الأنظمة واللوائح ذات الصلة) في الدولة التي ستصدر فيها نشرة الاكتتاب؛

2. عندما تكون عملية التقرير الممارسة متعارف عليها في تلك الدولة.

[1] المرجع نفسه، ص 995.

[2] المرجع نفسه، ص.1053

المدقق حسب هذا المعيار لا يتحمل أية مسؤولية عن تجميع المعلومات المالية التصورية للمنشأة، حيث تقع هذه المسؤولية على الطرف المسؤول، وتتمثل المسؤولية الوحيدة للمدقق في اعداد تقرير عما إذا كانت القوائم المالية التصورية التي تم تجميعها، من جميع الجوانب الجوهرية من قبل الطرف المسؤول على أساس الضوابط المطبقة.

ثامنا: المعيار (4400) الارتباطات لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية

يتمثل الغرض من هذا المعيار في وضع معايير وتقديم إرشادات بشأن المسؤوليات المهنية للمدقق، عندما يتم القيام بارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية، وبشأن شكل ومحتوى التقرير الذي يصدره المدقق فيما يخص هذا الارتباط.[1]

هذا المعيار موجه للارتباطات المتعلقة بالمعلومات المالية، ومع ذلك فإنه يوفر إرشادات مفيدة للارتباطات المتعلقة بمعلومات غير مالية، بشرط أن يكون لدى المدقق معرفة كافية بالموضوع محل الارتباط وأن تكون هناك ضوابط معقولة تستند عليها النتائج.

قد يتضمن الارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها قيام المدقق بتنفيذ إجراءات معينة تتعلق ببنود بعينها في البيانات المالية (مثل المبالغ المستحقة السداد، المبالغ المستحقة التحصيل، المشتريات .....الخ)، أو قائمة بعينها (مثل قائمة المركز المالي) أو حتى مجموعة كاملة من القوائم المالية.

تاسعا: المعيار (4410) ارتباطات التجميع.

إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق عندما يتم تكليفه لمساعدة الادارة في اعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية، دون الوصول إلى أي تأكيد بشأن تلك المعلومات، حيث ينطبق هذا المعيار على ارتباطات التجميع المعلومات المالية التاريخية، ويمكن تطبيقه بعد تكييفه حسب الضرورة على ارتباطات التجميع للمعلومات المالية الأخرى بخلاف المعلومات المالية التاريخية، وعلى ارتباطات التجميع للمعلومات غير المالية، ومن بين العوامل التي تشير إلى أنه قد يكون من المناسب تطبيق هذا المعيار ما إذا كانت[2]:

1. المعلومات المالية مطلوبة بموجب أحكام نظام أو لائحة منطبقة، وما إذا كانت مطلوبة لتقديمها على العموم؛

[1] المرجع نفسه، ص 1079

[2] المرجع نفسه، ص 1089.

2. الأطراف الخارجية الأخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين للمعلومات المالية المجمعة من المرجح أن تُقْرِنَ اسم المدقق بالمعلومات المالية وكان هناك خطر باحتمال إساءة فهم مشاركة المدقق في المعلومات.

المبحث الثالث: التدقيق في الجزائر

شهدت مهنة التدقيق في الجزائر تطورات منذ بداية تنظيم المهنة سنة 1969م، سواء تغيرات على مستوى التشريع أو على مستوى وسائل وطرائق التدقيق، وهذا راجع إلى تغير البيئة الاقتصادي الجزائرية وتأثير البيئة الاقتصادية الدولية، حيث نجد أن مهنة التدقيق مورست في الجزائر قبل الاستقلال وفق القوانين الفرنسية نذكر منها قانون 1945/09/19م المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، حيث بقي هذا القانون ساري المفعول حتى بعد الاستقلال، حيث ومع بداية الثورة الزراعية في الجزائر وكبر حجم المؤسسات الجزائرية ازدادت الحاجة إلى مهنة التدقيق، الأمر الذي عزز مكانتها في المؤسسات الاقتصادية، وساهم في زيادة تطويرها ومواكبتها للمعايير الدولية، وهذا بإنشاء مجموعة من اللجان والهيئات المسؤولية على مهنة التدقيق، وكذا اصدار معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: نشأة وتطور مهنة التدقيق في الجزائر

يمكن تقسيم نشأة وتطور مهنة التدقيق في الجزائر على أربعة مراحل:

- المرحلة 01: ما بعد الاستقلال إلى 1980م؛
- المرحلة 02: إعادة التنظيم المراجعة القانونية 1980 – 1988م؛
- المرحلة 03: مرحبة إعادة تأهيل المراجعة القانونية في المؤسسات العمومية الاقتصادية 1988-1991م؛
- المرحلة 04: مرحلة الإصلاحات وتنظيم مهنة المراجعة ما بعد 1991م.

جدول رقم 02-03: مراحل تطور مهنة التدقيق في الجزائر

الفترة	المميزات
1962 إلى 1980	• الإبقاء على القوانين الفرنسية إلى غاية 1969م؛ • صدور قانون المالية لسنة 1970 والذي تناول مهنة التدقيق لأول مرة، حيث نص على أن وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط هو المسؤول على تعيين محافظي حسابات الشركات الوطنية؛ • صدور المرسوم 70-173 بتاريخ 1970/11/16/ الذي يحدد واجبات ومهمة محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث يقومون بالمراقبة الدائمة لتسيير هذه المؤسسات؛ • تميزت هذه المرحلة بوجود ثغرات جوهرية أهمها غياب قانون خاص بمهنة التدقيق وفقا للمعايير الدولية، وكذا تراكم المهام الموكلة إلى المدققين؛ • صدور الأمر 71-82 سنة 1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب لاغيا بذلك قانون 1945/09/19؛

	• صدور الأمر 75-59 سنة 1975 متضمنا القانون التجاري والذي يلغي قانون 1966/07/24 الفرنسي.
1980إلى 1988	• صدور القانون 80-05 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، والذي أقر بإنشاء هيئة مهنية لتنظيم المهنة، حيث ألغى مرسوم 70-173 وأوكل مراقبة الحسابات إلى مجلس للمحاسبة • صدور القانون 91-82 الذي يتضمن إنشاء المجلس الأعلى المحاسبة؛ • صدور قانون المالية لسنة 1985 والذي ينص على وجوب تعيين محافظ حسابات للمؤسسات التي تملكها الدولة، أو التي تمتلك الدولة فيها حصصا، غير أنه لم تصدر نصوص قانونية تبين طريقة تطبيق المادة.
1988 إلى 1991	• صدور القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتعديل القانون التجاري بالقانون 88-04، المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية؛ • بروز الشخصية المعنوية للشركات التجارية وتبيان عملية تنظيمها من قبل القانون التجاري؛ • إعادة تنظيم عملية التدقيق من الناحية القانونية، وتأسيس عملية الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية؛ • صدور القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة ليتماشى مع التغيرات الجديدة في المؤسسات العمومية حيث بين أن مهمة مجلس المحاسبة الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية.
ما بعد 1991	• صدور القانون 91-08 لتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، حيث بقي العمل به إلى غاية 2011؛ • انشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛ • صدور المرسوم التشريعي 93-08 المعدل والمتمم لقانون 79-59 المتضمن القانون التجاري لكي يتماشى مع توجه الدولة نحو اقتصاد السوق؛ • صدور القانون 95-20 الذي يعدل ويلغي بعض أحكام قانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة حيث اعتبر القانون أن مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية؛ • دور المرسوم التنفيذي رقم 96-136 سنة 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، باعتبارها مهن مستقلة تستلزم وجود قواعد لتنظيم سلوك آداب المهنة؛ • صدور مقرر 1999 الذي يتضمن الموافقة على الشهادات وكذا شروط الخبرة الهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة، حيث تم تعديله سنة 2002 ثم سنة 2006 للموافقة على شهادات أخرى تخول الحق في ممارسة المهنة؛ • صدور القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المنضم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يلغي أحكام القانون 91-08 المنظم لمهنة المحاسبة؛ • صدور المراسيم التنفيذية بالجريدة الرسمية بتاريخ 2011/01/27 المتضمنة النصوص التطبيقية للقانون 10-01.

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب- أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**، جامعة سطيف01، الجزائر، 2012.

المطلب الثاني: اللجان والهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر

لقد أصدرت الجريدة الرسمية في 27 جانفي 2011 عدة مراسيم تنفيذية تحدد تشكيلة وصلاحيات الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر، سنحاول التعرف على كل هيئة من الهيئات تلك.

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976م وتكرس بموجب المادة 160 من دستور 1989م، حيث يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة هيئة عليا للرقابة البعدية لأموال الدولة الجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، تسري عليه أحكام المادة 170 من دستور 1996م، المعدل بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 10 أفريل 2002 والقانون 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008.

تأسس المجلس سنة 1980م بصدور الأمر 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة البعدية، ويتمتع المجلس في إطار ممارسة مهامه بالاستقلالية اللازمة التي تضمن حياد وموضوعية أعماله، وهذا ما تأكده إجراءات تسييره والقانون الأساسي الخاص به، ونجد ان المجلس يشارك من خلال نتائج أعماله في إرساء السير الصحيح للأموال العمومية حيث فعالية والكفاءة والاقتصاد ويساهم بحكم صلاحيته في تدعيم الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية وغير الشرعية ومكافحتها.

يقوم المجلس بإعداد تقرير سنوي يتم توجيهه إلى رئيس الجمهورية خلال انعقاد مجلس الوزراء برئاسة رئيس الجمهورية لمراجعة التقرير المالي والإداري للمجلس.

أولا: تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة[1]

1. يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية في التسيير ويخضع لقواعد المحاسبة العمومية؛
2. يدير المجلس رئيس ويساعده في ذلك نائب رئيس؛
3. يتولى دور النيابة العامة في مجلس المحاسبة ناظر العام يساعده نظار؛
4. ينظم مجلس المحاسبة في شكل غرف ذات اختصاص وطني (ثماني غرف) وغرف ذات اختصاص إقليمي (تسع غرف) وغرفة للانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية؛
5. تقسم الغرف الوطنية والإقليمية إلى فروع؛

[1] الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة (اطلع عليه يوم 2021/12/5)

https://www.ccomptes.dz/ar

6. يضم مجلس المحاسبة كتابة ضبط تسند لكاتب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط؛

7. يضم مجلس المحاسبة أيضا أقسام تقنية ومصالح إدارية يتم تنشيط أعمالها ومتابعتها والتنسيق بينها من طرف الأمين العام تحت سلطة رئيس المجلس؛

8. تتولى الأقسام التقنية (قسم الدراسات ومعالجة المعلومات وقسم تقنيات التحليل والرقابة) تقديم الدعم اللازم لإنجاز مهام مجلس المحاسبة وتحسين أدائه؛

9. تتولى مديرية الإدارة والوسائل بتسيير المالية والمستخدمين والوسائل المادية بالمجلس؛

10. يتألف سلك قضاة مجلس المحاسبة من قضاة خارج السلم بالإضافة إلى درجتين مقسمتين إلى مجموعات، ويساعد قضاة المجلس في أداء أعمالهم مدققون ماليون.

ثانيا: مجال اختصاص المجلس الوطني للمحاسبة

تولى المجلس وفقا للقانون 10-02 عدة مهام والتي تتمثل في:[1]

يمنح الأمر رقم95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 للمجلس اختصاصا شاملا في رقابة الأموال العمومية.

وفي هذا الصدد يراقب المجلس كل الهيئات العمومية باختلاف أنواعها بما فيها المؤسسات المختلطة التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات والهيئات العمومية جزء من رأس مالها الاجتماعي، كما يؤهل المجلس لمراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية بمناسبة حملات التضامن على الصعيد الوطني.

بغض النظر عن الاخطارات المحتملة الصادرة عن السلطات العمومية التي قد تحيل إليها ملفات خاصة ذات أهمية وطنية فإن المواد 7، 8، 8 مكرر و9 إلى 12 من الأمر المذكور أعلاه تحدد مجال اختصاص مجلس المحاسبة كما يلي:

1. مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛

2. المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية؛

[1] الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة (اطلع عليه يوم 2021/12/05)

https://www.ccomptes.dz/ar

3. الشركات والمؤسسات والهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية الأخرى مساهمة مهيمنة في رأسمالها أو سلطة مرجحة في اتخاذ القرار فيها بطريقة مشتركة أو منفصلة؛

4. المساهمات العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأس مالها الاجتماعي؛

5. الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعيين؛

6. نتائج استعمال المساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية أو كل هيئة أخرى لا سيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما يكن المستفيد منها؛

7. استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية وذلك بمناسبة حملات التضامن على الصعيد الوطني.

ثالثا: مهام واختصاصات المجلس الوطني للمحاسبة[1]

يتمتع مجلس المحاسبة باختصاصات واسعة جدا في مجال الرقابة، وتتمثل مهامه على وجه الخصوص في التدقيق في شروط استعمال الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وفي تقييم تسييرها من طرف الهيئات التي تدخل في مجال اختصاصه والتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات سارية المفعول، حيث أن الهدف من ذلك هو تشجيع الاستعمال الفعال والصارم وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.

كما يساهم المجلس في إطار صلاحياته في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية ومكافحتها.

يمارس أيضا مجلس المحاسبة صلاحياته القضائية عن طريق القرارات في حالة تصفية حسابات المحاسبين العموميين وتقديم الحسابات والانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بالنسبة للأخطاء

[1] الموقع الرسمي للمجلس الوطني للمحاسبة: (اطلع عليه يوم 2021/12/05)

https://www.ccomptes.dz/ar

والمخالفات التي يرتكبها المسيرون، كما يمارس مجلس المحاسبة صلاحياته الإدارية من خلال مراقبة نوعية التسيير من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد.

ويمكن رئيس الجمهورية أو الوزير الأول أو رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة أن يلتمس مجلس المحاسبة لدراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية، كما تتم استشارته في المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية وفي المشاريع التمهيدية للنصوص المتعلقة بالأموال العمومية.

الفرع الثاني: المصف الوطني للخبراء المحاسبين

أنشأ المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون 10-01 لاسيما المادة (14) منه، حيث يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم أشخاص طبيعيين ومعنويين معتمدين ومؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، ويقوم بتسيير هذا المصف مجلس وطني ينتخبه المهنيون مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه في هذا المجلس، بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية.

أولا: مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبين

طبقا لأحكام المادة (15) من القانون 10-01 فإن المصف الوطني للخبراء المحاسبين هو جهاز مهني مكلف بعدة مهام نطرها فيما يلي:

1. السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها؛
2. الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛
3. السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛
4. إعداد النظام الداخلي للمصف الذي يوافق عليه وزير المالية وينشره؛
5. إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
6. ابداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها؛

ثانيا: المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين

1. **تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين:** يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين ومن الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبيين، ويتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، بالإضافة إلى ممثل عن وزير المالية، كما يُعيَّن ثلاثة منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للخبراء المحاسبين.

الأعضاء التسعة (9) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما وأمينا للخزينة، ويوزع الأعضاء الستة (6) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.[1]

2. صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين: يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:[2]

أ. إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وتسييرها؛

ب.إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛

ج.تحصيل اشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛

د. ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

هـ.تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

و. الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛

ز. تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبيين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛

ح.تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبيين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛

ط. إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين.

الفرع الثالث: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

أنشئت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون 10-01 لاسيما المادة (14) منه، حيث تتمتع الغرفة الوطنية بالشخصية المعنوية، وتضمن الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، ويقوم بتسيير هذه الغرفة مجلس وطني منتخب من طرف أعضاء المهنة مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه بهذا المجلس.

أولا: مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

طبقا لأحكام المادة (15) من القانون 10-01 تعتبر الغرفة الوطنية جهازا مهنيا بطلف في إطار القانون بعدة مهام نذكرها كالتالي:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 07، المرسوم التنفيذي رقم11-25 المؤرخ في27 جانفي2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وتنظيمه وقواعد سيره**، الصادرة في 02 فيفري2011، المادة 03، ص08.

[2] المصدر نفسه، المادة 04، ص 08.

1. السهر على تنظيم مهنة محافظي الحسابات وحسن ممارستها؛

2. الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛

3. السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛

4. إعداد النظام الداخلي للغرفة الذي يوافق عليه وزير المالية وينشره؛

5. إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛

6. ابداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها؛

ثانيا: المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

1. تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين: يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين ومن الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، بالإضافة إلى ممثل عن وزير المالية، كما يُعيَّن ثلاثة منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني لمحافظي الحسابات.[1]

الأعضاء التسعة (9) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا عاما وأمينا للخزينة، ويوزع الأعضاء الستة (6) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

2. صلاحيات المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وبصفة منفصلة عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين في إطار التقسيم الجديد للمهنة بما يلي:[2]

أ. إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛

ب. تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للغرفة؛

ج. إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة العادية، مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية ومشروع ميزانية السنة الموالية؛

د. ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

---

[1] القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 17.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 07، المرسوم التنفيذي رقم11-26 المؤرخ في27 جانفي2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره**، الصادرة في 02 فيفري2011، المادة 04، ص 11.

هـ. تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

و. الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛

ز. تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛

ح. إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الجزائرية

على غرار معايير التدقيق الدولية، فإن الهيئة المكلفة بتنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر قامت بإصدار مجموعة من المعايير لتنظيم مهنة التدقيق، حيث ان اصدار هذه المعايير كان على مجموعة من المراحل، وإلى غاية الآن هناك أربعة إصدارات.

الفرع الأول: الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية

أطلق الإصدار الأول للمعايير الجزائرية للتدقيق بتاريخ 04 فيفري 2016 ليضع حيز التنفيذ أربع معايير حملت الأرقام 210، 505، 560، 580.، والجدول الموالي يوضح أهم ما جاءت به هذه المعايير

جدول رقم 02-04: الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية

المعيار	مجال التطبيق	مسؤوليات المدقق
المعيار (210) اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	يعالج هذا المعيار واجبات ومسؤوليات المدقق وفقا للإتفاق المنعقد مع الإدارة حول أحكام مهام التدقيق، وكذلك يخص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية والمهام الملحقة.	- إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة فإنه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة؛ - في حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك؛ - المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة، وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة؛ - أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.
المعيار (505) التأكيدات الخارجية	يعالج هذا المعيار استعمالات المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.	- الحفاظ على الرقابة على الطلبات التأكيد عند لجوئه إلى التأكيد الخارجي؛ - متابعة إجراءات إرسال الطلبات إلى المرسل؛ - إذا استخلص عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات الصلة ومصداقية يجب أن يقوم بإعلام الإدارة وفحص آثار ذلك على التدقيق ورأيه؛

		- إذا تلقى ردا شفهيا فإنه يقوم بالطلب من المرسل أن يرد خطيا مباشرة وإلا البحث عن عناصر مقنعة لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي؛ - إذا حدد المدقق أن يرد على طلب التأكيد ليس بذي مصداقية فلابد أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لإخطار الانحرافات المعتبرة بما فيها خطر الغش؛ - البحث عن وجود فوارق لتأكيد ما إذا كانت تشير إلى انحرافات أولا. - في حالة الكشف عن انحراف فعلى المدقق أن يقوم بتقييمه ما إذا كان يشير إلى غش أولا؛ - يساعد تقييم المدقق على تحديد ما إذا تم جمع أدلة مثبتة كافية وملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار كل إجراءات التدقيق المنجزة من جهات أخرى.
المعيار (560) الأحداث اللاحقة	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.	- الواجبات نحو الإجراءات للأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق؛ - الواجبات نحو الإجراءات المدقق بالنسبة للحقائق التي أعلم بها بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية؛ - واجبات المدقق في حالة ما إذا قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية؛ - واجبات المدقق في حالة ما إذا الإدارة لم تقم بتعديل القوائم المالية.
المعيار (580) التصريحات الكتابية	يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة القوائم المالية.	- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة؛ - تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتأكيدات الخاصة؛ - الرد بشكل ملائم في حالة تقديم أو عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على: وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفرع الثاني: الإصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق

أطلق الإصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق بتاريخ 11 أكتوبر 2016 ليضع حيز التنفيذ أربع معايير حملت الأرقام 300، 500، 510، 700، والجدول الموالي يوضح أهم ما جاءت به هذه المعايير

جدول رقم 02-05: الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية

المعيار	مجال التطبيق	مسؤوليات المدقق
المعيار (300) تخطيط تدقيق الكشوف المالية	حيث يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق القوائم المالية.	- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق؛ - التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب؛ - التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة.
المعيار (500) العناصر المقنعة	يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق القوائم المالية ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل الى نتائج يستند عليها لتأسيس رأيه.	- أن يكون يقظا وعلى أتم الوعي بالنظر إلى مؤشرات المشكوك في أصليتها؛ - أن يحدد إجراءات التدقيق التكميلية إذا إرتابه شك ما؛ - استحضار حكمه المهني الخاص أثناء تقييمه للعناصر المقنعة المجتمعة؛ - جمع عناصر مقنعة حول دقة وشمولية المعلومات؛ - تقدير ما إذا كانت المعلومات الصادرة عن المؤسسة دقيقة ومفصلة بالقدر الكافي؛ - الأخذ بعين الاعتبار العلاقة المتعلقة بفوائد المعلومات المنبثقة من العناصر المقنعة؛ - استعمال التأكيدات المتعلقة بتدقيق العمليات وأرصدة الحسابات المتعلقة بعرض الكشوف المالية؛ - فحص تسجيلات أو الوثائق الداخلية والخارجية؛ - الفحص المادي للأصول العينية؛ - إعادة تنفيذ الإجراءات داخل المؤسسة إما يدويا أو عن طريق تقنيات المدعمة بجهاز الحاسوب؛ - إذا كانت المعلومات ناتجة عن أعمال خبير معين من طرف الإدارة يجب على المدقق: • تقييم كفاءة وقدرات الخبير؛ • الاطلاع على أعمال الخبير؛

		• تقدير ملائمة أعمال الخبير التي ستستعمل كعناصر مقنعة للتأكيد.
المعيار (510) مهام التدقيق الأولية– الأرصدة الافتتاحية	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية. تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات مثل: الطرق المحاسبية.	جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أن: - قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛ - الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية؛ - قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛ - فحص الكشوف المالية الأحدث وكذلك تقرير المدقق السابق حول الكشوف المالية، بهدف الحصول على المعلومات الدالة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بما فيها المعلومات الواردة والتي ترتبط بها؛ - جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تظهر أن الأرصدة الافتتاحية تحوي اختلالات لها تأثير معتبر على الكشوف المالية للفترة الجارية؛ - ضمان أن أرصدة إقفال الفترة السابقة قد تم إعادة نقلها للفترة الجارية بشكل صحيح، أو إذا اقتضت الضرورة، قد تمت إعادة معالجتها؛ - يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية للفترة الجارية، وأن الأثر التغيرات في الطرق المحاسبية قد تم تسجيله محاسبيا بصفة ملائمة ويكون موضوع عرض ومعلومة ملائمين في الكشوف المالية؛

		- يجب على المدقق تقييم أثر المسألة التي نجم عنها التعديل، في إطار تقييم المخاطر الاختلالات المعتبرة للفترة الجارية؛ - يجب على المدقق أن يقدم الرأي بتحفظ ويبين استحالة تقديم رأي حول الكشوف المالية.
المعيار (700) تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية. وكذلك شكل ومضمون تقريره الذي يتم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.	- يجب أن يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوف المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق؛ - يجب أن يستنتج انه على أساس العناصر المقنعة المجمعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة؛ - يجب أن يكون تقرير المدقق كتابي ويتضمن: • عنوان يشير بوضوح أن التقرير المدقق مستقل. • المرسل إليه. • تعريف المؤسسة الذي تمت مراجعة كشوفه المالية. • الكشوف المالية التي تمت مراجعتها. • ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة. - يجب اختيار الإجراءات الموضوعة حيز التنفيذ بما فيها تقييمه للمخاطر التي تندرج ضمن الحكم الخاص للمدقق؛ - تاريخ تقرير التدقيق وذلك بوضع تاريخ لا يكون سابقا لتاريخ جمعه العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأسيس رأيه حول الكشوف المالية؛ - يجب أن يشير تقرير المدقق الي العنوان الذي يمارس فيه المدقق نشاطه، - يجب أن يغطى رأي المدقق المعلومات الإضافية الغير المطلوبة ضمن المرجع المحاسبي المطبق ولكنها تشكل جزءا لا يتجزأ عن الكشوف المالية حيث.

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفرع الثالث: الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، والجدول الموالي يوضح أهم ما جاءت به هذه المعايير:

جدول رقم 02-06: الإصدار الثالث للمعايير الجزائرية

المعيار	مجال التطبيق	مسؤوليات المدقق
المعيار (520) الإجراءات التحليلية	يعالج هذا المعيار: - استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛ إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.	- أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، عليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في مجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوف المالية؛ - تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكيدات المحددة كما يجب عليه التأكد من فعاليته في كشف اختلال ما، والذي إذا أخذ على حدا أو أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى اختلالات معتبرة في الكشوف المالية؛ - تقدير ما إذا كانت النتائج المنتظرة من الإجراءات التحليلية تسمح بتحديد اختلال ما والذي إذا أضيف لاختلالات أخرى قد يؤدي إلى كشوف مالية تحوي اختلالات معتبرة، على المدقق أن يأخذ بالحسبان مستوى دقتها وموثوقيتها وتجزيئها وتوفيرها؛ - تحديد المبلغ الذي يعتبره مقبولا لأي فارق بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة والذي ما فوقه وجب عليه وضع إجراءات التدقيق لشرح هذه التغيرات وجمع العناصر المقنعة المتعلقة بتناسق هذه التغيرات؛ - أن يتصور ويضع حيز التنفيذ إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان.
المعيار (570) استمرارية الاستغلال	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.	- جمع العناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة الفرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية.

		- استنتاج وجود "عدم اليقين" معتبر أولا، حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله. - كشف الاختلالات المعتبرة هي أكثر أهمية عندما يتعلق الأمر بالأحداث أو الظروف مستقبلية والتي من شأنها أن تؤدي بالمؤسسة إلى وقف الاستغلال؛ - أن لا يتنبأ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية، وعليه فإن عدم وجود أية ملاحظة في تقرير المدقق لعدم اليقين حول استمرارية الاستغلال، لا يمكن كضمان لقدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله؛ - أن يحدد إن كانت هناك أحداث من شأنها أن تبعث بشك معتبر حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله؛ - أن يظل منتبها للعناصر المقنعة التي قد تشير إلى أحداث أو ظروف من شأنها أن تبعث بشك كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله؛ - أن يقدر التقييم المنجز من قبل الإدارة بخصوص قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله، بما في ذلك الإجراء الذي اتبعته لإنجاز تقييمها؛ - عندما يكون جزءا معتبرا من تمويل المؤسسة عن طريق قرض من المالكين، فإن من مهم ألا يتم سحب هذه الأموال، في هذه الحالة يستطيع المدقق ان يقدر قدرة هؤلاء في ضمان الدعم المالي؛ - أن يطلب من الإدارة فترة لا تقل عن اثني عشر شهرا وذلك من أجل تقييمه الشخصي؛ - أن يستفسر من الإدارة حول معرفتها بأحداث أو الظروف، يمكن أن تقع بعد الفترة التي قام بتقييمها والتي من شأنها إثارة شك كبير في قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله؛ - أن يحدد ما إذا كانت الكشوف المالية: ● تصف بصفة ملائمة الأحداث الرئيسية والظروف التي من شأنها أن تثير الشك حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله، وكذلك بالنسبة لخطط عمل الإدارة من أجل مواجهتها.

		● وضوح إلى وجود "عدم يقين" معتبر مرتبط بأحداث أو الظروف من شأنها أن تثير الشك حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله، وكنتيجة يمكن للكيان أن يكون غير قادر على تحصيل أصوله وتسديد ديونه من خلال السياق العادي لأنشطته. - إذا توفرت معلومة ذات دلالة في الكشوف المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأيه الغير معدل ويتضمن فقرة ملاحظات في تقرير التدقيق؛ - إذا لم تتوفر المعلومة ذات الدلالة في الكشوف المالية ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي بتحفظ أو رأي بالرفض، بحسب الحالة. - أن يشير في تقريره للتدقيق في وجود "عدم يقين" معتبر من شأنه أن يثير شكا كبير حول قدرة المؤسسة على مواصلة استغلاله؛ - إذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بتقييم ما أو تكملة تقييم سابق عندما يطلب المدقق ذلك، على هذا الأخير أن ينظر في آثار هذه الوضعية على تقرير التدقيق.
المعيار (610) استخدام أعمال المدققين الداخليين	يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي التي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته. لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقوم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.	يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي التي لها أهمية بالتدقيق الخارجي، وكذلك يجب على المدقق الخارجي تحديد: ● احتمالية ملائمة أعمال مدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة التدقيق الداخلي؛ ● في حالة تأكد ذلك، الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الخارجي. قصد تحديد ما إذا كانت أعمال المدققين الداخليين قد تكون ملائمة لاحتياجات التدقيق، على المدقق الخارجي تقييم: - موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة؛ - احتمالية وجود تواصل فعلي بين مدققين الداخليين ومدققين الخارجيين؛

		- الكفاءات التقنية للمدققين الداخليين؛ - إذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة؛ - إذا كانت إدارة المؤسسة تشرف على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي؛ - وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي؛ - إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة المدقق الداخلي وإلى أي مدى؛ - احتمال أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير ؛ - تقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات وأرصدة الحسابات الخاصة والمعلومات الخاصة المقدمة من خلال الكشوف المالية؛ -أن يدرج في وثائق التدقيق النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم هذه الأعمال الخاصة بالمدققين الداخليين.
المعيار (620) استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره لمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.	- على المدقق تحديد إذا كان من المناسب الاستعانة بخدمات الخبير وذلك أجل جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة؛ - على المدقق الأخذ بعين الاعتبار لتحديد طبيعة وامتداد إجراءات التدقيق؛ - على المدقق تقييم ما إذا كان الخبير الذي سيعين يمتلك الكفاءة، المهارات والموضوعية الضرورية بالنظر إلى احتياجات التدقيق؛ - يجب غلى المدقق ان يتفق كتابيا مع الخبير الذي يعينه على طبيعة وأهداف أعمال الخبير ومسؤوليات كل من المدقق والخبير؛ - على المدقق تقييم أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات التدقيق؛ - لا يجب على المدقق الإشارة لأعمال الخبير الذي عينه في تقرير التدقيق؛ - إذا أشار المدقق في تقرير التدقيق إلى أعمال الخبير المعين من طرفه فعليه تنويه ذلك في تقريره لكي لا يتحمل مسؤولية رأيه أي رأي الخبير الذي عبر عنه.

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

الفرع الرابع: الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، والجدول الموالي يوضح هذه المعايير

جدول رقم 02-07: الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية

المعيار	مجال التطبيق	مسؤوليات المدقق
المعيار (230) وثائق التدقيق	يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى تطبيق هذا المعيار.	- يجب على المدقق أن يعد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أداءه للمهمة؛ - يجب على المدقق إعداد وثائق كافية تمكن أي مدقق ذا خبرة والذي لم يشارك بعد في المهمة، من فهم مختلف إجراءات التدقيق؛ - توفر وثائق التدقيق العناصر التي تثبت أن التدقيق قد تم وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق؛ - يجب على المدقق أن يعتبر أن من المفيد أن يعد ويحفظ بملخص يشرح فيه النقاط الرئيسية التي تم تحديدها أثناء التدقيق وكيف تمت معالجتها أو الإحالة باعتباره جزءا من وثائق التدقيق؛ - يجب على المدقق أن يدون كتابيا في الوثائق المتعلقة بطبيعة ورزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الموضوعة حيز التنفيذ؛ - على المدقق أن يبقي في ملفه أثرا للقاءاته مع الإدارة، كما عليه الإشارة إلي طبيعة الأسئلة وتوقيت اللقاء ومع من اجتمع؛ - بمجرد تشكيله لملف التدقيق النهائي، على المدقق أن لا يحذف أو يسحب أي عنصر من الوثائق قبل نهاية آجال الحفظ المحددة؛ - على المدقق أن يعتمد الإجراءات المناسبة لضمان سرية وحماية ملفات العمل وكذلك حفظها لفترة كافية.

المعيار (501) العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة	يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعيار 500 والمعايير الأخرى، وهذا فيما يخص جوانب محدد تمس المحزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.	**أ. المخزونات:** - إذا كانت المحزونات دالة بالنظر إلى الكشوف المالية، يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة وملائمة حول حالتها ووجودها عند الجرد المادي وذلك من أجل فحصها وتقييمها؛ - إخضاع الحسابات النهائية لمخزونات المؤسسة لإجراءات التدقيق لتحديد ما إذا كانت تعكس بشكل دقيق النتائج الحقيقية لتعداد المخزونات؛ - يجب على المدقق القيام بعملية الجرد المادي ومقارنته مع الجرد المحاسبي للتأكد من أن حركة المخزونات حدثت في زمنين مختلفين. **ب. القضايا والمنازعات:** - على المدقق تحديد ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا والمنازعات التي تلزم المؤسسة، والتي قد تولد خطر اختلالات معتبرة تتضمن هذه الإجراءات. - يجب على المدقق طلب معلومات موجه للإدارة، وعند الاقتضاء إلى شخص داخل المؤسسة، بما فيهم المستشار القانوني الداخلي. - يجب على المدقق مراجعة محاضر اجتماعات القائمين على الحكم في المؤسسة، وكذلك المراسلات بين المؤسسة ومستشاره القانوني الخارجي وكذلك مراجعة المصاريف القضائية. **ج. المعلومات القطاعية:** - يجب على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يخص عرض وتبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع.
المعيار (530) السبر في التدقيق	يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق. يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي تحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات	- عند اختيار العينة أن يأخذ في الحسبان أهداف إجراء التدقيق وخصائص المجتمع الإحصائي الذي سيستخرج منه العينة وهذا بعد التأكد من أن المجتمع الإحصائي المعني كامل؛ - تحديد العينة بالحجم المناسب لتقليل من المخاطر أخذ العينات إلى مستوى مقبول ومناسب؛

	اختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.	- في المنهج الإحصائي، اختيار العناصر المعتمدة في السبر بشكل الذي يتيح لكل وحدة من وحدات أخذ العينات فرصة محتملة ليتم اختيارها؛ - أن يخضع كل عنصر تم اختيار الى إجراءات تدقيق تتماشى مع الهدف المنشود؛ - عندما لا يصلح عنصر تم اختياره لتطبيق إجراء التدقيق، على المدقق تنفيذ إجراء على عنصر بديل؛ - اختيار عناصر السبر بالكيفية التي تتيح لكل العناصر المجتمع الإحصائي فرصة لاختيارها؛ - أن يتحرى حول طبيعة وسبب الانحرافات والاختلالات المحددة، وتقييم أثرها المحتمل على الهدف المنشود من إجراء التدقيق ومختلف ميادين التدقيق الأخرى؛ - أن يستقرئ الاختلالات المحددة في السبر على كافة المجتمع الإحصائي؛ - تقييم ما إذا كانت نتائج السبر في التدقيق قدمت قاعدة لتأسيس النتائج على كافة المجتمع المفروض.
المعيار (540) تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها	يعالج المعيار 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوفات المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.	- تحديد أحكام المرجع المحاسبي المتعلقة بالتقديرات المحاسبية بما فيها المعلومات الخاصة بها؛ - تحديد الكيفية التي تحدد بها الإدارة المعاملات والأحداث أو الظروف التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة للتقديرات المحاسبية قصد تسجيلها أو إشارة إليها كمراجع ملحقة في الكشوف المالية؛ - أن يستفسر لدى إدارة حول التغيرات الحاصلة في الظروف التي قد تؤدي الى تقديرات محاسبية جديدة؛ - تحديد كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية ومعرفتها بالمعطيات التي على أساسها تم إعدادها؛ - مراجعة المبلغ المحقق للتقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية للفترة السابقة؛ - استنادا إلى حكمه المهني، تحديد ما إذا كانت أي من التقديرات المحاسبية والتي تم رصدها على أساس أنها تحتوي على درجة عالية من عدم اليقين المتعلق بتقييمها قد تؤدي إلى مخاطر كبيرة؛

		- تحديد ما إذا كانت طريقة التقييم المتبعة مناسبة في هذه الظروف، عندما لا يصف المرجع المحاسبي المطبق طرق التقييم، يستعين المدقق بحكمه المهني لتقدير ما إذا كانت الطريقة مناسبة لهذه الظروف؛ - تحديد ما إذا كانت الفرضيات التي اعتمدتها الإدارة معقولة بالنظر إلى أهداف تقييم المرجع المحاسبي المطبق؛ - تحديد ما إذا كانت الفرضيات التي بنيت عليها التقديرات المحاسبية قد تعكس توقعات الإدارة بالنظر إلى أهداف أو استراتيجيات محددة؛ - تقييم على أساس العناصر المقنعة، فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية المتضمنة في الكشوف المالية إما معقولة في سياق المرجع المحاسبي المطبق وإما خاطئة؛ - إعادة النظر في أحكام وقرارات الإدارة المتخذة أثناء تحديد التقديرات المحاسبية قصد رصد مؤشرات التحيز المحتملة ومقدمة من طرفها.

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

خاتمة الفصل الثاني

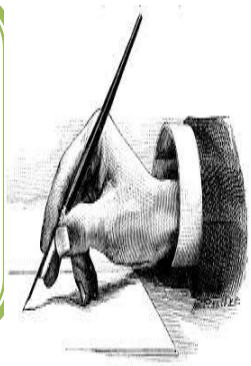
المنظمات المهنية للمحاسبة سعت ومازالت تسعى إلى تنظيم مهنة تدقيق الحسابات عن طريق إصدار مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق، سواء تدقيق داخلي أو خارجي أو غيره من أنواع التدقيق، والهدف واحد ألا وهو زيادة فعالية التدقيق بصفة عامة والتدقيق المحاسبي والجبائي بصفة خاصة.

فالبداية كانت بمعايير التدقيق المتعارف عليها والتي بدأت أولا، ثم جاءت التطورات في معايير التدقيق حتى وصلنا إلى معايير التدقيق الدولية كنتيجة للتوجه نحو التوحيد المحاسبي الدولي، حيث تعتبر هذه المعايير الدولية إلزامية التطبيق في بعض الدول وهذا للحصول على أعلى درجات المصداقية في قوائمها المالية.

والجزائر كغيرها من البلدان قامت بإصدار مجموعة من معايير التدقيق على أربعة مراحل آخرها الإصدار الرابع سنة 2018، حيث وأنه في كل مرة يتم تطوير معايير التدقيق الجزائرية عن طريق إصدار معايير جديدة، وهذا لمواكبة للتطورات التي تحدث في معايير التدقيق الدولية.

الفصل الثالث:

آليات مكافحة الفساد المالي والإداري



تمهيد:

كما أشرنا سابقا إلى أن الفساد المالي والإداري ظاهرة اقتصادية واجتماعية تنخر في جسد اقتصاد الدولة، فإن حتمية إيجاد آليات لمكافحة هذه الظاهرة لابد منها، لذلك نجد كل شخص حسب مهنته يفكر في طريقة للوصول على إجراءات للتخفيف والحد من هذه الظاهرة، لذلك نجد ممتهني المحاسبة جعلوا من مهمة التدقيق الوسيلة المناسبة لوضع جدار حاجز يصد مختلف عمليات الفساد المالي والإداري.

مهمة التدقيق المحاسبي والجبائي ليست بالسهلة، فهي تتطلب من ممارسيها درجة عالية من الكفاءة والدقة والعلم، كما أنها تعرف تغيرات وتطورات باستمرار نظرا للتطورات الحاصلة في ميدان الفساد.

ومن هذا المنطلق تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الرقابة الداخلية كأداة للحد من الفساد المالي والإداري: حيث سيتم التطرق إلى مختلف مفاهيم الرقابة الداخلية، ثم عرض الإجراءات التنفيذية لأنظمة الرقابة الداخلية، ومن ثم أساليب تقييم الرقابة الداخلية؛

المبحث الثاني: آلية التدقيق المحاسبي في لمكافحة الفساد المالي والإداري: هنا سيتم التعرف على دور كلا من التدقيق الداخلي والخارجي في الحد من الفساد، وكذا إجراءات كلا منهما، ثم إبراز أهمية التكامل بينهما للوصول إلى أعلى درجات الفاعلية في التدقيق؛

المبحث الثالث: آلية التدقيق الجبائي في مكافحة الفساد المالي والإداري: سنتطرق إلى الإطار القانوني للتدقيق الجبائي، ثم أشكال وإجراءات تنفيذ عملية التدقيق الجبائي.

المبحث الأول: الرقابة الداخلية كأداة للحد من الفساد المالي والإداري

تسعى الرقابة الداخلية إلى بعث الاطمئنان في نفوس المساهمين، والتأكد من سلامة العمل داخل المنشأة، ومنع حدوث الاحتيال والتقليل من الأخطاء، كما أنها تبرز مدى سلامة المعلومات المالية التي تصدر من المنشأة، لذلك نجد أن أول ما يقوم المدقق بتدقيقه هو مدى سلامة وصحة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول مفاهيم حول الرقابة الداخلية

إن مكافحة ظاهرة الفساد المالي والإداري بدأ أولا من داخل المؤسسة، وهذا بإنشاء نظام للرقابة الداخلية يساهم بالتنبيه عن مختلف عمليات الفساد فور وقوعها والابلاغ عنها، وتصحيحها أو مكافحتها واتخاذ الإجراءات اللازمة في حق مرتكب جريمة الفساد.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

عرفت لجنة الطرائق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية، ووسائل التنسيق، والمقاييس المتبعة في المشروع، بهدف حماية الأصول، وتدقيق البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها، ومن مدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية والعاملين على التمسك بالسياسيات الادارية الموضوعة.[1]

الرقابة الداخلية هي المظلة التي تغطي جميع أنشطة المنشأة، وجميع أصولها وكذا العاملين بها، فالرقابة الداخلية تفرض ضوابط رقابية على كافة الأنشطة والعمليات وذلك للتأكد أن العمليات تتم وفقا لما خطط لها، وكذا تفرض ضوابط رقابية على كافة الأصول لحمايتها من المخاطر المختلفة التي قد تتعرض لها كالسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام، وكذا تفرض ضوابط على كافة الأفراد من أعلى سلطة إدارية حتى أبسط العاملين ولذلك لتحديد الواجبات والاختصاصات والمسؤوليات، لتسهيل عمل الأفراد ومساءلتهم.[2]

كما يعرف على أنه كل السياسيات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهداف الإدارة المتعلقة بإدارة العمل بشكل منظم وكفء والالتزام بسياسات الإدارة، وحماية

[1] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا لمعاير التدقيق الدولية**، مرجع سبق ذكره؛ ص 50.

[2] أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، منشورات كلية التجارة بجامعة القاهرة، مصر، 2008، ص 107.

الأصول ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ، ودقة اكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد معلومات مالية موثوق فيها في الوقت المناسب.[1]

من التعاريف السابقة يمكن أن نقول أنَّ نظام الرقابة الداخلية يعتبر الجهاز المناعي للمنشأة حيث يقوم بالدفاع عن المؤسسة من كل الاختلاسات والاخطاء التي تحدث، كما أنه المنظم لمختلف العلاقات داخل المنشأة، كما يمثل جهاز الإنذار في حالة وجود معلومات مالية غير صادقة أو خلل في الهيكل التنظيمي.

الفرع الثاني: عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة وسادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك ونذكر منها: كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها، اضطرار الإدارة إلى توزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة، حاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات دورية دقيقة، والعامل الرئيسي لتطور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة لحماية وصيانة أموال المؤسسة.

فكبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها.[2]

أما بالنسبة للتوزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض من الإدارات الفرعية فيمكن إرجاعه إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني، أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات الذي يدعو إلى توزيع السلطات والمسؤوليات على المديريات الفرعية، مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديريات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى.

---

[1] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات –مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري) –** الطبعة 01، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2015، ص 203.

[2] خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة 01، 1998، ص 162.

كما يتوضح هذا التفويض كذلك في شركات المساهمة أين ظهر انفصال واضح بين أصحاب رؤوس الأموال والإدارة الفعلية لها.

أما بالنسبة للبيانات الدورية التي هي بحاجة لها إدارة المؤسسة فهي تظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ أنجع القرارات وأنسبها لتصحيح الانحرافات، وحتى تكون هذه التقارير صحيحة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لابد من وجود نظام للرقابة الداخلية سليم.[1]

ومن العوامل الرئيسية لنشأة نظام الرقابة الداخلية هي الحاجة الماسة لإدارة المؤسسة لحماية أموالها من خلال توفير نظام للرقابة الداخلية سليم يحد ويمنع حدوث الأخطاء والغش أو تقليل احتمال ارتكابها.

الفرع الثالث: أهداف الرقابة الداخلية

يمكن تقديم أهم أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي:[2]

أولا: التحكم في المؤسسة: يتم التحكم في المؤسسة عن طريق التنفيذ الصارم والدقيق لمختلف التعليمات، وعليه فإن تصميم وتطبيق نظام رقابي هو من مسؤولية الإدارة والمسيرين.

ثانيا: حماية أصول المؤسسة: وهذا بحماية الأصول والسجلات المحاسبية حمايةً فعلية ونجد في هذا المجال حمايتين؛ الأولي مادية وهذا بحماية الأصول من الاخطار التي يمكن أن تعرض له بسبب العوامل الخارجية، والثانية محاسبية وهذا بربط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول.

ثالثا: ضمان الدقة وجودة المعلومات: حيث يوفر للمؤسسة ولغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة حول البيانات المالية، وبالتالي اتخاذ قرارات صائبة ومناسبة، ومنه فإن وجود أي ثغرات في نظام الرقابة الداخلية يؤثر سلبا على بناء القرار.

رابعا: تحسين ورفع الأداء: ترتبط فعالية الرقابة الداخلية بالكفاءة الإنتاجية للمؤسسة والتي تمثل قدرة المؤسسة في الوصول إلى الهدف المحدد مسبقا بأقل التكاليف مع المحافظة على الجودة والنوعية، ومنه رفع الأداء داخل المؤسسة.

---

[1] المرجع نفسه، ص163.

[2] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص159-162.

خامسا: بيان قدرة المؤسسة على البقاء والاستمرار

الرقابة الداخلية تسمح بتقديم توصيات وتعديلات لمختلف أوجه نشاط المؤسسة وذلك عن طريق التقييم المستمر بهدف معرفة قدرة المؤسسة على التطور والاستمرار، وهذا بإجراء المقارنات وإعداد التحليلات المالية والمحاسبية المناسبة.

سادسا: تحديد المسؤولية الإدارية

الرقابة الداخلية تهدف إلى تحديد المسؤوليات عن الأنشطة والأعمال المطلوبة لتحقيق الأهداف المسطرة، وكذلك إيضاح العلاقات بين مختلف الأنشطة خصوصا إذا كان تحقيق الأهداف يتطلب تضافر مجموعة من الأنشطة والوظائف المتشابكة والمتصلة.

الفرع الرابع: عناصر الرقابة الداخلية

أولا: الرقابة الداخلية المحاسبية

تشمل الرقابة الداخلية المحاسبية إجراءات المراقبة التي تهدف إلى حماية الأصول والتأكد من مصداقية السجلات المحاسبية والقوائم المالية، وتهدف كذلك إلى ضمان الدقة المحاسبية في التسجيلات بالدفاتر والسجلات، ومن جهة أخرى عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة المحاسبية بأنها نظام للمراقبات كاف وفعال مصمم لتوفير تأمين معقول ومناسب.[1]

ولكي تقوم الرقابة الداخلية المحاسبية بتقديم تأكيدا معقولا من ان عناصر الرقابة المحاسبية تعمل كما ينبغي، لابد أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص التالية:[2]

1. يجب أن يكون الأفراد العاملون مؤهلون تأهيلا كافيا؛
2. يجب أن يزود النظام بتحديد وفصل دقيق لأداء الوظائف؛
3. يجب أن يقوم أشخاص مسؤولون بالتصريح بالعمليات قبل تنفيذها؛
4. يجب أن يتم قيد العمليات حسب قيمتها في نفس الفترة المحاسبية التي صرفت فيها؛
5. يجب أن يكون الوصول إلى الأصول محدودا في الأشخاص المصرح لهم بذلك فقط؛
6. يجب توفر المقارنات المستقلة، بين الأصول الموجودة فعلا وبين الحسابات التي تمثلها.
7. ومن جهة أخرى نجد أهم عناصر الرقابة المحاسبية تمثل في:[3]

---

[1] المرجع نفسه، ص147.

[2] ثناء علي القباني، **الرقابة المحاسبية الداخلية بين النظامين اليدوي والآلي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2005، ص18.

[3] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث**، الإسكندرية، مصر، 2007، ص80.

8.وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات للمنشأة؛

9.وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المنشأة؛

10.وضع نظام سليم لجرد الأصول وممتلكات المنشأة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛

11.وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المنشأة مع نتائج الجرد الفعلي الموجودة في حيازة المنشأة على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب اختلافات التي قد تكشفها هذه المقارنة؛

12.وضع نظام لإعداد موازين المراجعة بشكل دوري للتحقيق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة؛

13.وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر.

ثانيا: الرقابة الإدارية

حيث يتضمن مراقبة السياسات الإدارية والإجراءات الموضوعة مسبقا من خلال الخطة التنظيمية التي توضح المستويات والوظائف الإدارية، وكذا حدود السلطة والمسؤولية، وكذا مدى سلامى القرارات التي تم اتخاذها، ودرجة الاستفادة منها، كما تساهم الرقابة الإدارية في تقييم مدى كفاءة أداء الاعمال والأنشطة التي تمارسها بما يتفق والبيانات الإدارية المناسبة.[1]

ومن الأدوات التي يعتمد عليها نظام الرقابة الإدارية ما يلي:[2]

1. الموازنات التخطيطية: تحتوي الموازنات التخطيطية على تقديرات كمية ومالية لكافة العمليات المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية قادمة، لذلك تحتوي على الأهداف المنتظر تحقيقها، وبالتالي فهي تصلح كوسيلة للرقابة الإدارية، حيث يتم المقارنة بين الأرقام الفعلية مع الأرقام المعيارية المستهدفة، ثم تحديد الفروق والانحرافات بينهما، والبحث عن أسباب هذه الانحرافات مع تحديد المسؤولين عليها وبالتالي معرفة نقاط الضعف والقصور وعلاجها أو مواطن القوة وتنميتها.

2. الرسوم البيانية والجداول الإحصائية: تساهم الرسومات البيانية والجداول الإحصائية وكذا المنحنيات البيانية ومختلف التقنيات الإحصائية في عرض مختلف معلومات المنشأة على الإدارة، مما يساهم في الفهم الجيد للمعطيات الحالية والمساعدة في بناء قرارات ملائمة للوضعية الحالية والمستقبلية للمنشأة.

---

[1] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، مرجع سبق ذكره، ص148.

[2] عبد الله خلف الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق، عمان**، الأردن، الطبعة 01، 2006، ص 215-216.

3. تقارير الكفاية الدورية: ترفع وبشكل دوري تقارير متضمنة لمجموعة من البيانات التاريخية لفترات مختلفة لإجراء عملية المقارنة بين ما حدث سابقا وما يحدث حاليا وهذا بغرض الحكم على كفاءة الأداء داخل المنشأة ومنه اتخاذ القرارات المناسبة.

4. دراسات الحركة والزمن: تعتبر من وسائل الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تنمية الكفاءة الإنتاجية للعاملين عن طريق الدراسة العلمية لكافة الخطوات والحركات اللازمة للإنتاج، وهذا بهدف تحديد الخطوات والحركات المثلة لأداء العمل استبعاد غير الضروري، وهذا بغرض استنفاذ القدرة الأدنى من الموارد البشرية وتحقيق أقل زمن ممكن.

5. البرامج التدريبية للعمال: تهدف البرامج التدريبية إلى رفع كفاءة أداء العاملين وذلك عن طريق امدادهم بكل ما هو جديد ومستحدث من المعلومات الملائمة ومن التقنيات الحديثة في العمل.

6. الرقابة على الجودة: تتم عن طريق عمليات الرقابة الإحصائية على الجودة باستخدام خرائط الرقابة على الجودة.

ثالثا: الضبط الداخلي

يشمل الضبط الداخلي الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال، حيث يعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.[1]

ويمكن القول بأن الضبط الداخلي هو مجموعة الوسائل والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة لضمان حسن سير العمل، وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها، فنظام الضبط الداخلي يعتمد في الواقع على تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والواجبات والفصل بين المسؤوليات والاختصاصات للوظائف المختلفة بحيث لا يقوم موظف بعملية كاملة، والعيب في هذا النظام أنه يحتاج إلى عدد كبير من العمال لذا نلاحظ أنه غير مطبق بطريقة كاملة إلا في المؤسسة الكبيرة نظرا لارتفاع تكلفته.[2]

[1] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، مرجع سبق ذكره، ص148.

[2] عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الجزء الأول، دار الكتاب الجامعي، السودان، 2009، ص122.

ومن بين أنماط الضبط الداخلي نجد:[1]

1. أن تصبح المسؤولية مشتركة في الأصول القابلة للتحويل من حيث الاحتفاظ أو التسجيل؛
2. أن تحدد إجازة سنوية يلتزم بها أفراد المنشأة، وخلال غياب الفرد يتولى غيره العمل؛
3. ألا يعهد للعمال بعمل أكثر من مسؤوليته طبقا للهيكل الوظيفي؛
4. أن المستندات التي تسجل دفتريا تحمل اعتمادا مسبقا؛
5. أن التسجيل الدفتري يتم من المستند الأصلي مباشرة؛
6. فصل الأصل والاحتفاظ به عن السجل الذي يرصد تحركاته والاحتفاظ به.

الفرع الخامس: أنواع الرقابة الداخلية

يمكن ايجاز أنواع الرقابة الداخلية في الجدول التالي:

جدول رقم 03-01: أنواع الرقابة الداخلية

الأصناف	قابلية الاكتشاف والإجراءات التصحيحية المتخذة:
الرقابة المانعة	يمنع ويكتشف الخطأ وعن تأثير الحدث.
الرقابة الكاشفة	يمكن تصنيفها إلى ثلاث مكونات فرعية: – يكشف الخطأ ثم يتفاعل لحله في غضون فترة قصيرة جدا من الزمن؛ – يكشف الخطأ ويتفاعل فورا لحله في غضون فترة قصيرة جدا من الزمن؛ – يكتشف الخطأ لكنه يستغرق وقتا طويلا للرد وحل المشكلة.
الرقابة التصحيحية	الرقابة التصحيحية بدورها تتكون من ثلاث مكونات فرعية: – لا يمكن الكشف عن الخطأ والرد بسرعة؛ – غير قادر على كشف الخطأ غير أن هناك استمرارية للتخطيط لحل المشكلة؛ – غير قادر على كشف الخطأ والمنشأة ليس لديها استمرارية لتخطيط الأعمال.

المصدر: سمراء جدي، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

[1] سمراء جدي، **دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة عينية من المؤسسات الجزائرية** – أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017/2016، ص15.

الفرع السادس: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام البيئة الداخلية من خمس مكونات:[1]

أولا: بيئة الرقابة: وتعني الموقف العام للمدراء والإدارة وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميتهم بالشركة، ولبيئة الرقابة تأثير على فعالية بعض إجراءاتها، ففي بيئة رقابية قوية مثلا كتلك التي تستخدم موازنات تقديرية وتحمل مصلحة للتدقيق الداخلي وبشكل فعال، فإن ذلك سيكمل بدرجة مهمة بعض إجراءات الرقابة.

ثانيا: إجراءات الرقابة: وتعني تلك السياسات والإجراءات التي اعتمدتها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالشركة.

ثالثا: تقييم المخاطر: تقوم الإدارة بتقييم المخاطر كجزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية وتشغيله لتقليل الأخطاء والمخالفات.

رابعا: المعلومات والاتصال: تعني تحديد نظم المعلومات المحاسبية والاتصالات بأنها مجموع الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتبويب وتحليل العمليات المالية للشركة، وتجميعها وتدوينها وتحليلها وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها.

خامسا: المراقبة: تتعلق بالتقدير المستمر أو التقدير على فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية، حيث تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تفعيلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة.

المطلب الثاني: المقومات الأساسية والإجراءات التنفيذية لأنظمة الرقابة الداخلية

حتى يساهم نظام الرقابة الداخلية في أداءه مهامه وخصوصا مكافحة الفساد المالي والإداري، لابد أن يرتكز على مجموعة من القومات الأساسية والإجراءات التنفيذية، والتي يدورها تمثل سيرورة عمل نظام الرقابة الداخلية، باعتبار أن هذه المقومات والإجراءات هي التي تؤدي إلى زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

تبنى أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة على ستة (06) ركائز أساسية، حيث تمثل المقومات والأسس التي تساهم في نجاح نظام الرقابة الداخلية.

---

[1] عائشة نساب، **مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ الحوكمة من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين (دراسة حالة الشركات المدرسة في بورصة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2017/2016، ص 98.

أولا: خطة تنظيمية

ترتكز الخطة التنظيمية على البساطة والمرونة، كما يجب على الخطة التنظيمية أن تضع حدودا واضحة للسلطة والمسؤولية، والعامل الهام في أي خطة تنظيمية هو الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل والاحتفاظ بالأصول والمحاسبة عنها، والرقابة الداخلية عليها، ويتطلب الاستقلال التنظيمي تقييم الواجبات بطريقة تمكن من جعل السجلات الموجودة بها خارج أي إدارة بمثابة وسيلة للرقابة على ما يجري في هذه الإدارة.[1]

من جهة أخرى لما نتكلم عن الانفصال والاستقلال التنظيمي هذا لا يعني استقلال مطلق في العمل الإداري، فالإدارات يجب أن يُنسق حتى تؤدي إلى تدفق منتظم للعمل مع تحقيق كفاءة عالية، ما يتوجب هنا توضيح المسؤوليات على شكل خرائط تنظيمية حتى يتم تجنب تعارض الاختصاصات.

ثانيا: نظام محاسبي سليم

تفرض أنظمة الرقابة الداخلية وجود نظام محاسبي سليم يستند إلى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا دليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تُعنى باحتياجات المشروع، وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة، كما يجب أن يرعى في المستند الرقابة والوضوح حتى تسهل مهمة من ستعمله، كما يجب أن يراعي في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند.[2]

من جهة أخرى يجب أن يراعي الدليل المحاسبي تسيير القوائم المالية بأقل جهد وأدنى كلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكفاية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية.

ثالثا: تحديد الاختصاصات والمسؤوليات

إن تقسيم العمل يسمح بتحديد الاختصاصات والمسؤوليات، ويقصد بتقسم العمل هنا وجود أشخاص مسؤولون عن المحافظة على الممتلكات والعمليات فالشخص المسؤول على المحافظة على أصول المشروع تكون لديه الفرصة في استخدام الأصول استخداما شخصيا، سواء لديه الرغبة أو ليس لديه الرغبة[3].

ولتمكين حسن محاسبة الشخص يجب أن يحتفظ شخص آخر بسجل عن قيمة وكميات الأصل الذي عهده الأول.

---

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات – الإطار النظري –** الطبعة 01، دار وائل للنشر، 2012، ص 136.

[2] المرجع نفسه، ص137.

[3] المرجع نفسه، ص138.

رابعا: عمال أكفاء

يعتبر العنصر البشري الحلقة الأساسية لمهمة الرقابة الداخلية، خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية، إذ أنَّ الكفاءة والأمانة التي يتمتع بها العنصر البشري هي من تسمح إلى منع حدوث الأخطاء والمخالفات أو على الأقل التقليل منها، ففي حالة قلة الكفاءة أو انعدام الثقة في العمال تسمح بحدوث تحايل على مختلف القواعد والضوابط الرقابية الموضوعة، لذلك تجد مختلف الإدارات تضع مجموعة من الشروط قبل توظيف العمال حيث تقوم بالتحري عن شاغلي الوظائف التي تتسم بالأمانة والثقة، كما تقوم بالتأكد من كفاءة العاملين قبل اختيارهم، كما توفر البرامج التدريبية لتنمية كفاءة العاملين.[1]

خامسا: استخدام الوسائل الالكترونية والآلية

تساهم الوسائل الالكترونية والآلية في انجاز الأعمال المحاسبية بسرعة وتقليل الأخطاء، ورفع كفاءة العمل المحاسبي، حيث يمتاز استعمال الآلات أثناء وسائل العمل المحاسبي بالسرعة في الإنجاز والدقة في الحساب[2].

سادسا: تقييم الأداء

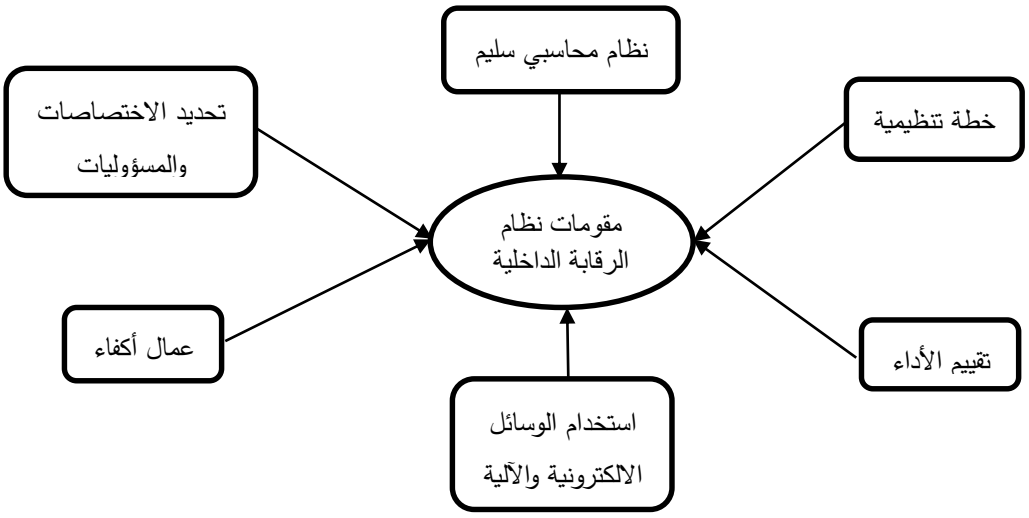
إن وضع معايير مسبقة للأداء ووضع طريقة تبين كيفية تنفيذ كل عملية مالية، يساهم في تقييم الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المعياري لتحديد مختلف الانحرافات التي حدثت، لذلك على الإدارة التأكد من قيام الموظفين بحرص على اتباعهم لمختلف التعليمات الصادرة، فعدم الانصياع لتعليمات الإدارة يساهم في زيادة الانحراف السلبي بين الأداء الحقيقي والمعياري، وهنا يأتي دور الإدارة بتحديد أماكن الانحراف وتصحيحها واتخاذ القرارات المناسبة، حيث أن عملية تصحيح الانحرافات لا تشمل الإدارة العليا فحسب، بل تتعدى إلى كل المستويات الإدارية.[3]

[1] المرجع نفسه، ص138.

[2] الرجع نفسه، ص139.

[3] المرجع نفسه، ص 139.

شكل رقم 03-01: مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من اعداد الطالب، بالاعتماد على ما سبق.

الفرع الثاني: الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية

إن تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية لأهدافها يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات، والتي يمكن التطرق إليها وتلخيصها فيما يلي:[1]

أولا: الإجراءات التنظيمية والإدارية.

وتضم هذه الإجراءات ما يلي:

1. تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل؛
2. توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم؛
3. توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال؛
4. تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
   - وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها؛
   - وظيفة تنفيذ العمليات؛
   - وظيفة القيد والمحاسبة.
5. تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب؛

[1] أحمد قايد نور الدين، **مرجع سبق ذكره**، ص 56-58

6. إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول؛

7. إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل؛

8. استخراج المستندات من أصل أو عدة صور بحيث تختص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين؛

9. إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل؛

10. ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

ثانيا: إجراءات محاسبية.

1. إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش والتلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة؛

2. إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسئولين، ومرافقته بالوثائق المؤدية الأخرى؛

3. عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر؛

4. استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في الإنجاز؛

5. استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية؛

6. إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء ...الخ؛

7. القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

ثالثا: إجراءات عامة.

1. التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرق أو اختلاس؛

2. وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛

3. استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة مثل إمضاء الشيكات والتصرف في النقدية ...الخ؛

4. التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهدة نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة؛

5. استخدام نظام التفتيش لمجموعة قسم خاص بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس.

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد تطبيق نظام الرقابة الداخلية، تأتي مرحلة مهمة جدا وهي تقييم نظام الرقابة الداخلية، ولذلك للوقوف على نقاط قوة وضعف النظام، لتأتي بعدها مرحلة اصلاح مختلف العيوب الموجودة فيه.

الفرع الأول: طرائق تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرائق لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وعلى المدقق اختيار احدى الطرائق الموجودة، حيث أن عملية الاختيار تعتمد على خبرة المدقق وعلى طبيعة وحجم المؤسسة ونشاطها الذي تزاوله.

تتمثل أهم الطرائق المستعملة في تقييم نظام الرقابة الداخلية في:[1]

أولا: طريقة الدورات

تعني تقسم أنشطة المؤسسة إلى مجموعات يطلق عليها على كل منها دورة، والتي بدورها تغطي مجموعة من العمليات والحسابات ذات العلاقة الوثيقة ومن أمثلة هذه الدورات: دورة الإيرادات، دورة الإنتاج، دورة التقارير المالية المنشورة، دورة المصروفات ودورة التمويل، حيث أن محتويات الدورة قد تختلف في التطبيق العملي بسبب اختلاف المؤسسات، ولذلك تُرك للمدقق حرية التصرف في مثل هه الحالات بسبب الخبرة والتقدير الشخصي، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة المؤسسة ونوعية النشاط.

بعد تقسيم جميع العمليات والحسابات بين الدورات المختلفة يقوم المدقق بتقييم الرقابة الداخلية لكل دورة من هذه الدورات على حدى، وعلى المدقق الاستعانة بمساعديه في هذا الشأن بحيث يقسم العمل فيما بينهم، وبعد الانتهاء من التقييم يستطيع المدقق تكوين فكرة عن مستوى نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها في المؤسسة ككل.

[1] حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الطبعة 01، دار النهضة العربية، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2003، ص240-242

ثانيا: طريقة وحدات النشاط

تتمثل هذه الطريقة في تجميع العمليات والحسابات الخاصة بمركز نشاط أو وظيفة إدارية أو قسم من أقسام المؤسسة مع بعضها البعض، حيث تُتَّخذ كأساس لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مع مراعاة العلاقة بين هذه النشاطات أو الوظائف أو الأقسام، حيث توجد بعض المعلومات والبيانات التي تتدفق من نشاط لآخر أو من وظيفة لأخرى، ومن بين أهم النشاطات او الإدارات نجد: إدارة الشؤون الإدارية، إدارة الشؤون المالية، إدارة الإنتاج، إدارة المشتريات، إدارة المبيعات..... إلخ.

بعد اجراء تقييم نشاطات ووظائف المؤسسة، يقوم المدقق بتقييم إجراءات رقابة الداخلية لكل وحدة أو قسم تابع لكل إدارة على حدى، ومن ثم اكتشاف مواطن القوة والضعف فيها، ومن ثم ابداء الرأي تجاهها.

ثالثا: طريقة بنود القوائم المالية

تستعمل هذه الطريقة عادة في المؤسسات صغير الحجم، حيث يقوم المدقق بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند من بنود الميزانية وقائمة الدخل على حدى، على سبيل المثال تقييم إجراءات الرقابة الداخلية على بنود الأصول الثابتة ثم الأصول المتداولة ثم الخصوم المتداولة وحقوق المالكين، بعدها تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود المصاريف ومن ثم الإيرادات.

الفرع الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

لكي يقوم المدقق بدراسة وتقييم جيد لنظام الرقابة الداخلية، يقوم باتباع الخطوات التالية:[1]

أولا: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية

هنا المدقق يجب عليه أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي وأساليب الرقابة)، وهذا عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي تصف الرقابة الداخلية والوظائف، حيث ان الحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية التي تسمح للمدقق استخدام العديد من الأساليب مثل قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق وغيرها.

ثانيا: تحديد مخاطر الرقابة

يمكن للمدقق أن يقوم بتحديد مخاطر الرقابة عن طريق تحديد موطن لضعف والقوة داخل المؤسسة، حيث يجب تسجيلها وتوثيقها ضمن أوراق التدقيق.

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة، الطبعة 02، عمان، الأردن، 2009، ص 214.

ثالثا: اختيارات الالتزام

تهدف هذه الخطوة للتحقق من أساليب الرقابة في المؤسسة ومعرفة مدى تطبيقها بنفس الطريقة التي وضعت من أجلها، والتأكد من أن الموظفين ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، كما يجب على إدارة المؤسسة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم على أداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، وهذا لكي كل موظف على علم تام بمسؤولياته ومهامه.

الفرع الثالث: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، نجد العديد من الأساليب نذكر منها:

أولا: أسلوب الاستقصاء (الاستبيان)

هذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالا من طرف المدققين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم المدقق بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، حيث تصاغ الأسئلة بعناية ويكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة، وتوضع الاستقصائيات النموذجية عن الرقابة الداخلية في صورة أسئلة مبنية على افتراض أن بعض الإجراءات المطبقة بصورة عامة في المؤسسات مهمة في تحقيق رقابة داخلية فعالة، كما أن الافتراض الآخر في هذه الاستقصائيات هو ان المؤسسة كبيرة إلى الحد الذي يسمح باستخدام عدد كبير من العاملين يمكن تقسيم العمل بينهم، لذلك يعتبر الاستقصاء ذو أهمية قليلة اذا تم استخدامه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.[1]

يقوم المدقق بتوزيع قائمة الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة، ويفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة التي تتعلق بإحدى مجالات النشاط، وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات بـ "نعم" أو بـ "لا" حيث تعتبر الإجابة بـ "لا" احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية.

يمتاز هذا الأسلوب بعدة مزايا منها:[2]

1. إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المدقق عن طريق تصميم مجموعة من لكل مجال؛

[1] رجب راشد السيد، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 89.

[2] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة 01، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص116.

2. إمكانية استخدام مبدأ التنميط في اعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية التدقيق بفترة كافية؛

3. إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلا وخبرة.

4. غير أنه يتميز بمجموعة من العيوب نذكر منها:[1]

5. عدم مراعاة ظروف كل مشروع لأن النماذج مطبوعة بصيغة موحدة لكل الأقسام؛

6. عدم التغلغل في التفاصيل الدقيقة؛

7. وجود الاستبيان يقود إلى الاتكالية بالاكتفاء به وعدم إجراء أية استفسارات أخرى؛

8. هذا الأسلوب يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال؛

9. الإجابة ن الأسئلة يمكن أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ أي تعديل على الأسئلة.

ثانيا: الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية

يقوم المدقق حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتضح لمدقق كيفية سير العمليات والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها، والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المدقق أو مساعدوه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المدقق بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها، ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.[2]

غير أنه يعاب علة هذه الطريقة، هو صعوبة تتبع الشرح المُطَوَّل في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المدقق تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب على المدقق استخراج المعلومات التي يحتاجها، وهكذا يصعب على المدقق التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.

ثالثا: خرائط التدفق

عند اعداد نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة يتم كتابتها في كتيب تحت عنوان "كتيب الإجراءات الداخلية"، وهنا يقوم المدقق بقراءة هذا الكتيب ثم اجراء محادثات مع كل موظفي المؤسسة مع فحص وثائق

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات العملي والنظري**، الطبعة 01، دار المستقبل، عمان، الأردن، 2009، ص200.

[2] يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص113.

المؤسسة المستعملة من طرف جميع الذين لهم دور في سير أعمال المؤسسة، وذلك لمعرفة حقيقة القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث الصفقات إلى غاية تسجيلها محاسبيا، وفي النهاية يقوم المدقق بتقديم وصف دقيق وعملي عن الإجراءات الخاصة بالعملية تحت التدقيق، ومن بين أهم الميزات الأساسية لهذه الخرائط تقديم فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان مدى جودته غير أنه يعاب عليها أن عملية اعدادها تتطلب وقتا طويلا، كما انها تصبح صعبة الفهم إذا امتازت بكثرة التفاصيل[1].

كما يمكن القول أن خرائط التدفق عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي أو قرارات أو إجراءات معينة، وإذا أعدت خرائط التدفق بكفاءة فإنها سوف تعكس كل العمليات والتحركات والتدفقات وكافة الإجراءات الخاصة بكل ما يظهر على الخريطة، كما تعكس كيفية تحويل المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل الدفتر اليومي أو الدفتر الكبير.[2]

رابعا: التقرير الوصفي للرقابة الداخلية

يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي لتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة المتبعة وتفاصيل إجراءات الرقابة عن العمليات، حيث تسمح هذه الطريقة بتوفير درجة كبيرة من المرونة مقارنة مع الطرق السابقة، ومن خلال نظام التقرير الوصفي يصل المدقق إلى نتيجة أن نظام الرقابة الداخلية قوي أو ضعيف، ويختلف التقرير الوصفي من مدقق إلى آخر ويختلف وفقا لاحتياجات المدقق، حيث أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى سوء فهم النظام ككل، وما يترتب عنه من قرارات خاطئة[3].

غير أن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطوَّل في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المدقق تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، وهكذا يصعب على المدقق التعرف على مواطن الضعف في هذا النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.

---

[1] عمر علي عبد الصمد، **محاضرات في التدقيق المحاسبي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس –المدية– 2018/2017، ص90.

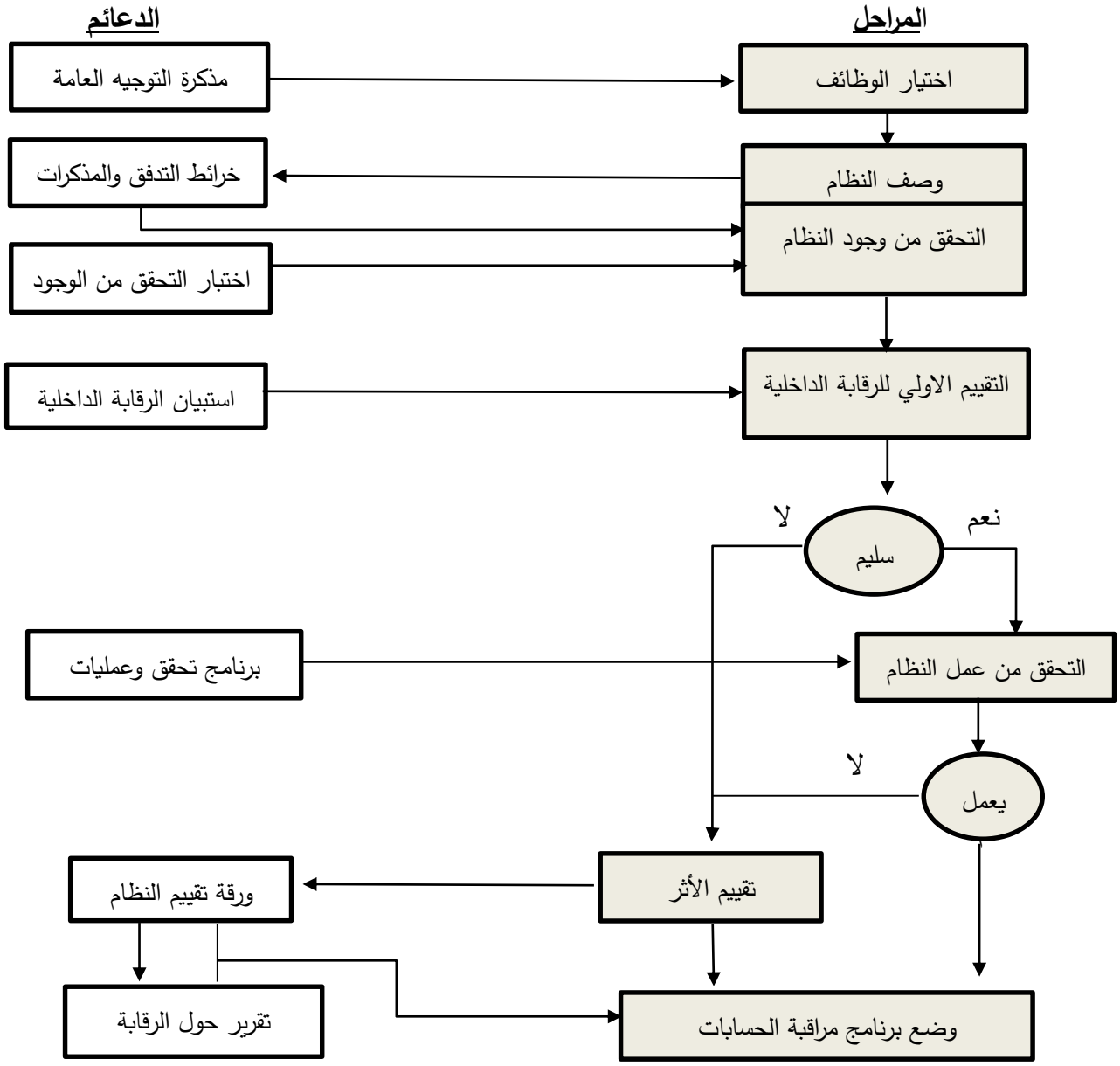
[2] رجب السيد راشد وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص95.

[3] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص220.

خامسا: فحص النظام المحاسبي

هنا يقوم المدقق بفحص السجلات وأسماء منشئيها وكذلك المستندات والدورة المستندية ثم يحكم على متانة النظام، إلا أن هذه الطريقة تركز على الظروف المحيطة الخاصة بكل مشروع، والهدف هنا هو الحكم على درجة كفاءة النظام ومتانة النظام الداخلي للرقابة وبإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر في سبيل تحقيق الهدف على أن تكون وسيلة شاملة وكافية تصل بالمدقق للهدف المنشود.[1]

الشكل 03-02: مراحل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عمر شريقي، **التنظيم المهني للمراجعة – دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمملكة المغربية –**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، الجزائر، 2012/2011، ص94.

[1] خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات العملي والنظري**، مرجع سبق ذكره، ص201.

الفرع الرابع: التقييم العملي لنظام الرقابة الداخلية

بعد الانتهاء من عملية فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية باستخدام أحد الطرق السابقة، يقوم المدقق بتقييم ما توصل إليه حول نظام الرقابة الداخلية، حيث تعتبر مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من قبل المدقق الخطة المبدئية للقيام بعملية الرقابة، وذلك باعتبار أن المراحل القادمة تعتمد على هذه المرحلة من حيث نطاق الاختبارات، حيث أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال كلما قام المدقق بتضييق حجم الاختبارات، وكلما كان النظام ضعيف كلما قام بتوسيع إجراءاته ي تلك المناطق، وللقيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب على المدقق بما يلي:[1]

- التعرف المدقق على مكونات نظام الرقابة الداخلية من الأنظمة الفرعية؛
- التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي يتضمنها النظام؛
- تحديد الأخطاء المحتملة الحدوث؛
- الأخذ بكل أنواع الرقابة المتكافئة في الاعتبار.

وبعد الانتهاء من دراسة تقييم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، واقتناع المدقق بكفاية مواطن قوة النظام التي يمكن الاعتماد عليها، يبقى السؤال المهم الذي يواجه المدقق هو: هل نظام الرقابة الداخلية مطبق فعلا أم لا؟ ام أنه نظام الرقابة الداخلية على الورق فقط؟ وللإجابة على هذا السؤال يجب على المدقق إجراء الاختبارات اللازمة للتأكد من أن المعلومات التي تحصل عليها عن طريق قائمة الاستبيان أو التقرير الوصفي أو خرائط التدفق تتفق مع المتبع فهلا والمطبق عمليا، ولتنفيذ ذلك يقوم المدقق باختيار عينات من العمليات المختلفة وتتبعها عمليا من بدايتها إلى نهايتها، ونتيجة لذلك فإن المدقق سيتوصل إلى ثلاث استنتاجات هي:[2]

- سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، وان المؤسسة تقوم باتباع وتطبيق إجراءات وتعليمات النظام، وهنا يحتاج المدقق إلى القيام بأداء عدد محدود من الاختبارات الجوهرية للتدقيق على العمليات وأرصدة القوائم المالية؛
- سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، ولكن المؤسسة لا تقوم بالالتزامات والإجراءات والتعليمات المقررة ولا تطبق النظام بشكل مطلوب، وهنا يجب على المدقق الاستفسار عما إذا كان عدم الالتزام

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص 222.

[2] حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، مرجع سبق ذكره، ص247-249.

بتطبيق الإجراءات قدي يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية أو لا، مما يستوجب تعديل أو توسيع بعض الإجراءات الجوهرية؛

- ضعف نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى عدم التزام المنشأة بإجراءات وتعليمات الرقابة الواردة بذلك النظام، وهنا يكون من الضروري انسحاب المدقق من مهمة التدقيق، أو امتناعه من إبداء الرأي في القوائم المالية، وكنتيجة نهائية لتقييم نظام الرقابة الداخلية يقوم المدقق بإعداد برنامج في ضوء عملية التقييم مع ضرورة إبلاغ الإدارة بنقاط ضعف النظام مع ملاحظة أن المدقق غير مطالب بتبليغ الإدارة بمقترحاته لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

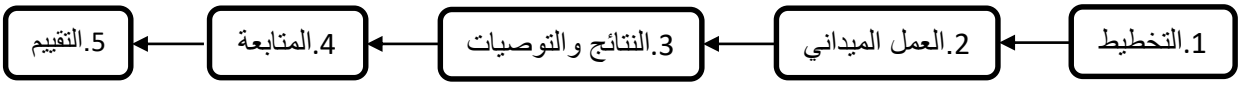
المبحث الثاني: مساهمة التدقيق المحاسبي في مكافحة الفساد المالي والإداري

إن التدقيق المحاسبي سواء التدقيق الداخلي أو التدقيق الخارجي يساهم في الكشف على مختلف الثغرات الموجودة داخل المؤسسة، وخصوصا الثغرات التي يتم استغلالها لممارسة الفساد، ولذلك حتى يتم مكافحة كل أشكال الأخطاء والتلاعب والاختلاس لابد من اجراء عملية التدقيق بطريقة منهجية وصحيحة وفق قواعد وأسس محاسبية تعتمد على المعايير الدولية.

المطلب الأول: منهجية التدقيق الداخلي

تنقسم منهجية التدقيق الداخلي إلى خمسة أقسام رئيسية تتمثل في: التخطيط، العمل الميداني (المعاينة)، النتائج والتوصيات (التقرير)، المتابعة وتقييم مهمة التدقيق.

شكل رقم 03-03: مراحل منهجية التدقيق الداخلي



المصدر: من اعداد الطالب

الفرع الأول: التخطيط

يستند التخطيط في عملية التدقيق على المعيار 2000 والذي يجبر الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي منسجمة مع أنظمة المنشأة، وأن توضع الخطة مرة كل سنة على الأقل، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة ومن خلالها يتم:[1]

1. **التحضير للتدقيق:** تبدأ عملية التحضير لمهمة التدقيق بالتعرف على المشاكل الهامة والاستجابة للمهمات التي يتم تكليف الموظفين لها ويحول دون تكليف المدققين بمهمات لا تتناسب وقدراتهم وخبراتهم، حيث يتم جدولة الأنشطة والجهات التي ستخضع للتدقيق، وهذا لتحديد أولويات التدقيق الداخلي.
2. **تحديد أهداف التدقيق:** إن الهدف الأساسي لعملية التدقيق هو مساعدة جميع أعضاء المنشأة على تأدية عملهم بفاعلية، وذلك باعتبار أن المدقق يزودهم بالتحليلات والتقويمات والتوصيات والمعلومات التي تهم الأنشطة التي تم تدقيها، وحسب المعيار 2200 الذي بَيَّن مسؤولية المدقق الداخلي في تحديد نطاق العمل وبيان مجال العمل والاهداف التي يجب أن يحققها التدقيق الداخلي والمجال الرئيسي الذي

[1] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، مرجع سبق ذكره، ص 418 – 435.

يجب تدقيقه، ويقسم مجال التدقيق إلى اهداف يمكن تحديدها عن طريق تحديد المناطق التي يجب أن مراجعتها وتقييمها أثناء التدقيق.

3. نطاق العمل: حسب المعيار 2220 فإنه يجب أن يشمل نطاق التدقيق الداخلي على فحص وتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وتقييم مستوى الأداء في تنفيذ المسؤوليات المخصصة لتنفيذ الأهداف والمهام المحددة، ويجب أن يتضمن نطاق المهمة اعتبارات الأنظمة، القيود، الموظفين والأصول الملموسة.

4. اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق: تبدأ مهمة التدقيق باختيار النشاط الذي سيخضع له التدقيق، ويتم اختيار هذا النشاط من جهات أخرى داخل المنشأة، كما يمكن للمدقق أن يحدد الجهة المراد تدقيقها، وحسب المعيار 2230 فإنه يجب على المدقق تحديد الموارد المناسبة والكافية مالية كانت أو بشرية، اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.

5.اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى: المعيار 2230 ينص على أن اختيار المدققين يكون حسب طبيعة وتعقيد المهمة، وكذا الوقت المحدد للعملية، والموارد المتاحة، فتعقيد المهمة وحجمها هو من يتحكم في عدد المدققين ومستوى الخبرة اللازمة، كما يشترط الأخذ بعين الاعتبارات المهارات الخاصة بالمدققين ومستوى التدريب والمعارف المكتسبة عند اختيار فريق التدقيق.

6. المسح الأولي: تأتي مرحلة المسح الأولي بعد اختيار الجهة المراد تدقيقها، حيث يهدف المسح الأولي للحصول على معرفة تامة وفهم عام للعمليات والمخاطرة وأنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالنشاط وهذا للحصول على معرفة عامة بالمهمة قيد التدقيق، وكذا لتحديد مختلف مواطن الضعف التي تحتاج إلى تركيز أكبر، وكذلك سماع اقتراحات وتعليقات إدارة وموظفي الجهة المراد تدقيقها.

ملاحظة: حسب المعيار 2120 فإنه يجب على المدققين الداخليين اجراء تقييم مبدئي للمخاطر المرتبطة بالنشاط الذي يجري تدقيقه، ووفقا لذلك يجب أن تنعكس نتائج هذا التقييم في أهداف مهمة التدقيق الداخلي.

الفرع الثاني: العمل الميداني

حسب المعيار 2300 تأتي مرحلة العمل الميداني والتي تمثل الفيصل في عملية التدقيق الداخلي، حيث تمكن من معرفة مختلف الانحرافات الموجودة في الواقع العملي، وهذا عن طريق النزول لأرضية الميدان والبحث عن المشاكل الموجودة في الجهة المدققة وهذا لكتابة تقرير يتوافق مع ما هو موجود حقيقة، إن العمل الميداني ينقسم إلى مرحلتين أساسيتين هما اختيار العينات والاختبارات الجوهرية.

1. العينات: إن فحص كل العمليات بنسبة 100% يعتبر فحص كلي لجميع العمليات، حيث أن الفحص الكلي يمكن تطبيقه للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، غير أن المنشآت الكبيرة والعملاقة تتطلب فحص تقل عن 100%، وأي عملية فحص أقل من 100% تعتبر فحص بالعينة.

لذلك نعرِّف العينة على انها تطبيق إجراءات التدقيق بنسبة أقل 100% على البيانات الواردة في المستندات أو نوعية المعاملات، ليتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق وتقييم للمفردات التي تم اختيارها من أجل ابداء أو المساعدة في ابداء رأي نهائي يتعلق بإجمالي مجتمع العينة.[1]

تتمثل الفكرة الأساسية للمعاينة في أن نتائج العينة توفر معلومات عن المجتمع الذي سحبت منه العينة، ومن ثم فإنه يمكن أن ينظر لعينات التدقيق على أنها طريقة فعالة تتسم بالكفاءة للحصول على أدلة وقرائن التدقيق، وفي أي نوع من أنواع العينة يلزم ما يلي:[2]

- تحديد هدف الاختبار؛
- تحديد أو تعريف المجتمع؛
- تحديد طريقة اختيار العينة؛
- تحديد حجم العينة؛
- تنفيذ إجراءات العينة؛
- تقييم نتائج العينة.

ملاحظة: في حالة عدم استجابة العينات يقوم المدقق بفحص جميع العناصر المكونة لمهمة التدقيق، أي أن يكون الفحص كامل، الأمر الذي يكلف أعباء إضافية تتحملها المنشأة، لذلك نعتبر أن من بين أهداف العينة تخفيض تكاليف التدقيق.

إن تحديد حجم العينية يتوقف على مجموع من الضوابط يمكن تلخيصها كما يلي:[3]

- النية في اعتماد النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية؛
- نسبة الانحراف المقبول؛
- نسبة الانحراف المتوقع؛
- مستوى الثقة؛

[1] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره، ص338.

[2] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، مرجع سبق ذكره، ص441.

[3] المرجع نفسه، ص 444.

- حجم المجتمع.

ولعينة التدقيق نوعان:

أ- العينة الإحصائية: يقصد به استخدام الإجراءات الإحصائية بالاعتماد على نظريات وقوانين الاحتمالات في اختيار حجم العينية وتقييم النتائج بطريقة موضوعية، حيث أن الشروط الواجب توافرها لاستخدام العينة الإحصائية هي:[1]

- يجب أن يكون مفردات مجتمع العينة محل الاختبار متجانسة؛
- يجب أن يكون مجتمع العينية كبير في مفرداته وألا يحقق مميزات الأساليب الإحصائية؛
- يجب أن يكون الخطأ المتوقع منخفض.
- يجب أن تكون مفردات مجتمع العينة سهلة التعريف بمجرد اختيارها وبالتالي يسهل فحصها.

ب- العينة غير الإحصائية: تعتمد على الحكم الشخصي، أي اختيار وتقييم استنادا على الحكم الشخصي أي تحكيم الرأي أو التقدير، بمعنى اعتماد المدقق على خبرته العملية ومعرفته العلمية، وليس على استعمال النظريات الإحصائية لقياس العينة، وهنا عادة المدقق ليس له النية لتعميم النتائج على إجمالي مجتمع الدراسة.[2]

جدول رقم 03-02: مقارنة بين إجراءات العينة الإحصائية وغير الإحصائية

العينة الإحصائية	العينة غير الإحصائية
تتطلب استخدام الاختيار العشوائي ونظرية الاحتمالات عند تحديد حجم العينة، والتقييم الكمي لنتائج العينة وقياس مخاطر العينة؛ تعتبر مكلفة نسبيا، حيث تحتاج إلى تطبيق مجموعة من الإجراءات وتدريب فريق العمل عليها؛ يستطيع المدقق بواسطتها التوصل إلى نتائج دقيقة عن طبيعة المجتمع؛ توفر الأساليب الإحصائية أساس منطقي لمفردات العينة التي اختارها بالتحديد.	يمكن أن تعتمد على أساليب اختيار العينة غير العشوائية، ولا تعتمد على نظرية الاحتمالات وتتطلب موضوعية أكثر في اختيار قرارات العينة؛ قد ينظر إليها أحيانا على أنها عينة تعتمد على الحكم الشخصي الأكثر انتشارا.

المصدر: رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره، ص341.

[1] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره، ص340.

[2] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، مرجع سبق ذكره، ص 446.

2. الاختبارات الجوهرية: حسب المعيار 2300، فإنه يجب على المدققين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف مهمة التدقيق الداخلي، حيث يقوم بالفحص لتقييم تأكيدات وإثباتات الإدارة، حيث أن هذه التأكيدات يمكن تصنيفها كما يلي:[1]

أ. **الوجود:** أي أن كل الأصول والالتزامات موجودة في تاريخ معين؛

ب. **الحقوق والالتزامات:** أن الأصول والالتزامات المسجلة تخص المنشأة؛

ج. **الحدوث:** أن العملية المسجلة قد حدثت فعلا خلال الدورة؛

د. **الاكتمال:** تسجيل كل الأصول والالتزامات والعمليات والأحداث؛

هـ. **التقييم:** أن الأصول والالتزامات سجلت بقيمتها المناسبة؛

و. **القياس:** أن العملية أو الحدث قد سجل بقيمته المناسبة، وأن الإيرادات والنفقات قد حملت على الفترة المناسبة؛

ز. **العرض والافصاح:** تم عرض المفردات وأن البنود تم الإفصاح عنها بشكل سليم.

ملاحظة: يستعين المدقق بأوراق عمل التدقيق التي تمثل الاثبات الداعم للآراء والاستنتاجات وتوصيات التدقيق، وتأكيدا على أن الإجراءات التي تم التخطيط لها قد نُفذت، وتأكيدا على الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي.

الفرع الثالث: النتائج والتوصيات (خلاصة التقرير)

حسب المعيار 2400، فإنه يجب اعداد تقرير عن نتائج التدقيق، كما يجب على المدققين الداخلي إيصال نتائج المهمة مباشرة للأطراف ذي المصلحة.

قبل البدء في كتابة التقرير على المدقق احترام المعايير العامة للتقرير، من خلال تقدم عرض جدول تنفيذ مهمته في تقرير موضحا فيه بشكل عام ما يلي:[2]

- الوثائق والقوائم التي تطبق إليها عند عملية المراجعة أو الفحص .... إلخ؛
- وصف لطبيعة الفحص المنجز أو المراجعة المتطرقة إليها؛
- تبيان ما إذا كانت الوثائق المنجزة من طرف المؤسسة تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وفي حالة المعارضة ذكر طبيعة الاختلالات الملاحظة؛

[1] المرجع نفسه، ص 456.

[2] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره، ص 383.

- إعطاء رأي حول انتظام وصدق الوثائق أو إعطاء رأي حول نوع المهمة بكل موضوعية وشفافية.

أولا: مراحل كتابة التقرير:[1]

1. مرحلة التخطيط لكتابة التقرير: التخطيط لعدد التقارير التي سيتم إصدارها سواء التقارير المرحلية أو التقارير النهائية.

2. خلال عملية التدقيق: وذلك عندما تتم كتابة الملاحظات والتوصيات أولا بأول.

3. جمع الأجزاء المختلفة عن التقرير: هنا يتم تجميع التقارير التي تمت كتابتها من قبل عدد كبير من الأشخاص في وثيقة واحدة موحدة التنسيق والترتيب.

ثانيا: المبادئ الأساسية للتقرير:[2]

1. يتولى مسؤول قسم التدقيق الطريقة التي يتعين بها التقرير عن نتائج مهمة التدقيق آخذا في الاعتبار متطلبات كل الأطراف ذي المصلحة؛

2. يضع المدقق معايير محددة للتقرير على مستوى الإدارة، حيث تطبق هذه الأخيرة على كل المعايير التي تصدرها الإدارة آخذا في عين الاعتبار متطلبات المعايير المهنية؛

3. مناقشة أشكال التقارير والوسائط التي تنتقل بها التقارير وتواريخ تسليمها، مع المعنيين باستلام هذه التقارير على المستوى الداخلي والخارجي؛

4. يجب التقرير وبصورة فورية عن كل نتائج التدقيق الداخلي للمعنيين؛

5. يجب إعداد تقرير التدقيق الداخلي كتابة وتسليمه للمعني مع نهاية تنفيذ كل عملية تدقيق؛

6. يجب على المدقق كتابة تقرير يقيم إدارة الرقابة الداخلية بشأن سلامة نظام الرقابة الداخلية؛

7. يجب على المدقق أن يعد تقارير بشأن أي مشاكل ترتبط بسياسات وإجراءات إدارة المخاطر، نظام الرقابة الداخلية وآليات الحوكمة.

ثالثا: المتطلبات الأساسية للتقرير[3]

1. يجب أن يتضمن التقرير أهداف ونطاق المهمة وكذلك الاستنتاجات والاقتراحات والأفعال الممكنة؛

---

[1] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، مرجع سبق ذكره، ص 462.

[2] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية**، ص 383 – 384.

[3] المرجع نفسه، ص 385.

2. عند صدور التقرير إلى جهة خارجية يجب أن يتضمن القيود المفروضة على استخدامه ونتائجه؛

3. تقارير الخدمات الاستشارية يجب تصميمها بما يتفق مع طبيعة المهمة واحتياجات المستفيد منها؛

4. يجب أن يتصف التقرير بجودة التوصيل، أي معلوماته مناسبة وفي الوقت المناسب؛

5. إدراج التصحيح المطلوب لمختلف الانحراف المكتشفة من خلال عملية التدقيق؛

6. الالتزام بعدم نشر نتائج التقرير في حالة ما إذا كانت القوانين التداخلية للمنشأة تمنع ذلك.

رابعا: كتابة التقرير[1]

1.مسودة التقرير: بعد حصر الملاحظات وتجميع النتائج، يقوم فريق التدقيق بكتابة الخلاصة والتوصيات، حيث يمكن في هذه المرحلة تعديل المسودة بعد الأخذ في الحسبان ردود الإدارة، لتتم مناقشة المسودة من قبل فريق التدقيق قبل إعداد التقرير النهائي.

2.التقرير النهائي: تكتب تقارير التدقيق الداخلي بصورة رسمية وتأخذ شكلا نمطيا يساعد على التعرف على محتوياته، حيث يتضمن التقرير الفقرات التالية:

أ. الفترة التي يتناولها التقرير؛

ب. ذكر اسم المنشأة؛

ج. الدقة والوضوح في عبارات التقرير؛

د. توقيع المدقق.

خامسا: أنواع التقارير[2]

على ضوء الرأي الذي يكون المدقق قد توصل إليه نتيجة لتطبيقه لمعايير المراجعة وبذله العناية المهنية واجبة فإنه أما أربع أنواع من التقارير مشروحة في الجدول التالي:

[1] المرجع نفسه، ص 386-388.

[2] المرجع نفسه، ص 391.

جدول رقم 03-03 أنواع تقارير التدقيق

النظيف القياسي	يكون التقرير نظيفا في حالة تحقق الشروط التالية: • إثبات المعايير العامة بطافة جوانبها؛ • جمع الأدلة الكافية والالتزام بمعايير العمل الميداني؛ • القوائم المالية تم اعدادها بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ • يرى المدقق عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية أو تعديل بالغ الأهمية.
النظيف مع فقرة تفسيرية أو تعديل صياغة	ثم إجراء المراجعة على نحو كامل، والتوصل إلى نتائج مرضية، بما فيها عدالة القوائم المالية، ولكن المدقق يرى أنه من الضروري إضافة معلومات أخرى للتقرير.
المقيد	يستنتج المدقق أن نظام الرقابة الداخلية يتسم بعدالة العرض، ولكن تم تقييد مجال المراجعة بشكل يتسم بالأهمية النسبية أو عدم الالتزام بمبادئ المراقبة الداخلية المتعارف عليها.
السلبي، أو الامتناع عن إبداء الرأي	يستنتج المدقق أن نظام الرقابة الداخلية لم يُحترم ولم يُطبق، أو عدم قدرة المدقق على التوصل لرأي عن مدى احترام أو تطبيق نظام الرقابة الداخلية.

المصدر: رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره، ص391.

الفرع الرابع: المتابعة

حسب المعيار 2500، فإنه ينبغي وضع آلية للمتابعة وهذا لضمان تنفيذ الأعمال فعلا أو أن الادارة العليا قد قبلت مخاطر عدم اتخاذ إجراءات على ملاحظات التدقيق الداخلي، حيث يلتزم رئيس مكتب التدقيق الداخلي بوضع نظام لمتابعة ما يُتخذ إزاء النتائج التي تم ابلاغها للإدارة، وذلك للتحقق من أن الإجراءات التي تتخذها الإدارة قد تم تطبيقها تطبيقا فعالا أو أن الإدارة تقبلت المخاطر المترتبة عن عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة، حيث تتم المتابعة باتباع الخطوات التالية:[1]

- تقوم الإدارة العليا بالاستفسار من الجهة الخاضعة للتدقيق لاتخاذ قرار فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها؛
- تقوم الجهة الخاضعة للتدقيق مباشرة بتنفيذ التوصيات؛
- يقوم المدقق الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للتدقيق مهلة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة اتخاذ هذه الإجراءات والتأكد من أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم اتخاذ مثل هذه الإجراءات

[1] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، مرجع سبق ذكره، ص 472.

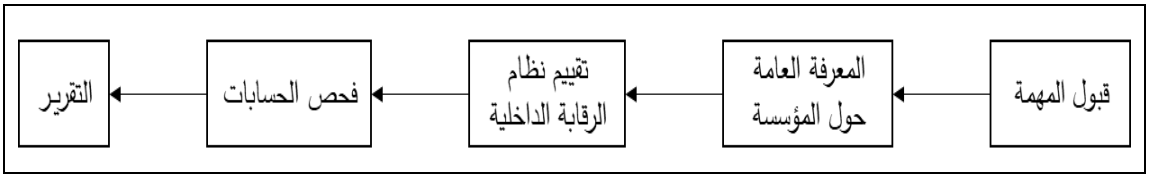
الفرع الخامس: تقييم مهمة التدقيق

حسب المعيار 2340، فإنه يجب على إدارة التدقيق الداخلي التأكد من الفاعلية التي تم به إنجاز المهمة وكيف يمكن تنفيذه بكفاءة أعلى، وكيفية الاستفادة من هذا التقييم في انجاز مهمات أخرى.

المطلب الثاني: دور التدقيق الخارجي في مكافحة الفساد المالي والإداري

عملية التدقيق المحاسبي الخارجي تمر بخمسة مراحل يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم 03-04: مراحل التدقيق المحاسبي الخارجي



المصدر: من اعداد الطالب

الفرع الأول: قبول المهمة

عملية تعيين المدقق تكون وفق ثلاث طرق كالتالي:

أولا: التعيين في العقد التأسيسي: في هذه الحالة يتم تعيين المدقق الخارجي من طرف مؤسسي المؤسسة ويتم ذكر معلومات المدقق المعين في العقد التأسيسي للشركة.

ثانيا: التعيين من طرف الجمعية العامة للمساهمين: هنا يتم تعيين المدقق أثناء مزاولة النشاط، أي أثناء فترة التشغيل وهذا من طرف الجمعية العامة للمساهمين.

ثالثا: التعيين من طرف المحكمة: في حالة ما إذا رفض المدقق تدقيق حسابات الشركة، فإن المحكمة تقوم بتعيين المدقق.

وحسب المعيار الجزائري للتدقيق 210 فإن رسالة مهمة التدقيق تتضمن ما يلي:[1]

- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق؛
- مسؤوليات المدقق؛
- مسؤوليات الإدارة؛
- تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛
- إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من طرف المدقق؛

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص06.

- قاعدة حساب التعويضات وطريقة الدفع؛
- مخطط وتنفيذ التدقيق؛
- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح؛
- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها؛
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة؛
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ التدقيق وتاريخ المصادقة عل الكشوف المالية.

الفرع الثاني: المعرفة التامة حول المؤسسة[1]

تعتبر مرحلة التعرف على المؤسسة مرحلة أولية تهدف إلى أخذ نظرة عامة حول سير العمل داخل المؤسسة محل التدقيق، حيث يكتسب المدقق هنا خلفية عملية حول طريقة عمل المؤسسة، حيث تبدأ عملية اكتشاف مخاطر التدقيق، وتحديد نقاط ضعف وقوة عملية التدقيق.

1. الأعمال التمهيدية

أ. الاطلاع على المستندات الخارجية: وهذا بمعرفة كل ما هو مكتوب حول المؤسسة، من خلال الجرائد المختصة أو المجلات، وهذا بهدف تكوين نظرة عامة خارجية حول المؤسسة.

ب. إثبات هوية المؤسسة: وهذا عن طريق التعرف على الشكل القانوني للشركة وكذا النظام الجبائي المطبق عليها وكذا الضمان الاجتماعي، وهذا بالاطلاع على العقد التأسيس للشركة، التصريحات بالوجود، التعريف الجبائي.....الخ من الوثائق التعريفية.

ج. التنظيم المهني للمؤسسة: إن العناصر التي يقوم المدقق بجمعها، والتي تخص طرق التوظيف التكوين والترقيات الداخلية تسمح له بتكوين رأي عن مردودية وكفاءة الموظفين بالمؤسسة وعن السياسة المنتهجة من طرف المؤسسة في التوظيف والتكوين.

[1] عمر علي عبد الصمد، **محاضرات في التدقيق المحاسبي**، مرجع سبق ذكره، ص68-78 (بتصرف).

2. الاتصالات الأولية:

أ. لقاءات مع أطراف المؤسسة: تعقد العديد من القاءات مع الأطراف الفاعلين في المؤسسة، أهم هذه الأطراف هي رئيس مجلس الإدارة وأعضاءه، أعضاء الإدارة العليا، أعضاء لجنة التدقيق الداخلي، رئيس قسم المالية والمحاسبة.....الخ، وهذا للتعرف على الظروف التي عاشتها المؤسسة عند اعداد الكشوفات المالية، وأهم المشاكل والمخاطر التي صادفتها عند اعدادها للكشوف المالية.

ب.زيارة المؤسسة (بوحداتها وفروعها): بعد تكوين خلفية نظرية عن المؤسسة، تأتي الآن تكوين الصورة الميدانية حول العمل اليومي داخل المؤسسة، حيث يقوم المدقق بإجراء زيارة ميدانية لكل وحدات وفروع المؤسسة لأخذ المعلومات التي تساعده في عملية التدقيق.

ج. التعرف على الوثائق الداخلية: يطلب المدقق مجموعة من النسخ عن أهم الوثائق الداخلية التي تمكنه من انشاء واتخاذ القرار مثل العقد التأسيسي، الهيكل التنظيمي، القانون الداخلي.....الخ.

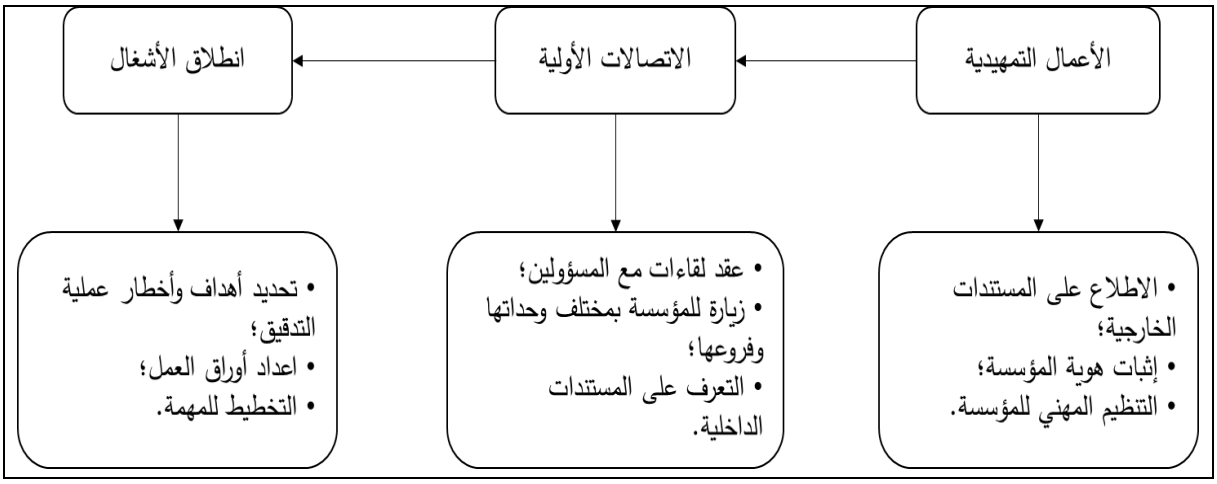
3. انطلاق الأشغال:

أ. تحديد أهداف وأخطار التدقيق: انطلاقا من العقد المبرم بين المؤسسة والمدقق، يتم تحديد أهداف عملية التدقيق، وهذا بتحديد مواطن الفحص والضعف التي يجب أن يقوم المدقق بتدقيقها، بعد ذلك يسعى المدقق لمعرفة الأخطار المحيطة بالمؤسسة والتي يمكن أن تعترض عملية التدقيق، لينطلق بعدها بعمله بكل أريحية ممكنة للوصول إلى تقرير يتميز بالحيادية والشفافية.

ب.إعداد أوراق العمل: تعتبر أوراق العمل دليلا ماديا عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق، لذا بات من الضروري على أي مدقق الاهتمام بهذه الأوراق باعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير، حيث تتضمن أوراق العمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، وكذلك الطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها، حيث يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لطبيعة الفحص الذي قام به والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص.

ج. التخطيط للمهمة: بعد الانتهاء من الاعمال السابقة يقوم المدقق بوضع خطة أولية للقيام بعملية التدقيق، حيث تتميز الخطة بالمرونة وقابليتها للتغيير حسب مجريات عملية التدقيق، حيث تتضمن الخطة التفاصيل المتعلقة بطبيعة وتوقيت ونطاق وإجراءات التدقيق.

الشكل 03-05: المعرفة العامة حول المؤسسة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

الفرع الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

لقد تم التطرق إلى مختلف طرائق تقييم نظام الرقابة الداخلية في المطلب السابق.

الفرع الرابع: فحص الحسابات

تمثل هذه المرحلة العلاقة المباشرة بنوع التدقيق، حيث يتم هنا الفحص المباشرة للحسابات، على المدقق هنا فحص كل عناصر الميزانية وعناصر حساب النتائج، وللمدقق الحرية في اختيار المنهج المتبع في عملية التدقيق حسب خبرته وكفاءته.

1. وسائل وأدلة فحص الحسابات: [1]

أ. العينة الإحصائية: هنا يقوم المدقق باختيار العينة من المجتمع الاحصائي (مثلا اختيار عدة فواتير من مجموع الفواتير)، فبعد اختبار العينة يمكن للمدقق إطلاق حكم على المجتمع ككل، حيث أن حجم العينة يرتبط بمدى اقتناع المدقق بالحكم الصادر.

ب.المشاهدة العينية: تستعمل المشاهدة العينية للتأكد من سلامة الجرد المادي الذي قامت به المؤسسة، المدقق غير ملزم بالحضور أثناء اجراء الجرد المادي لكل الأصول، بل ملزم بفحص انتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها.

ج.المراجعة الدفترية: يتأكد المدقق من الصحة والسلامة القانونية للدفاتر المحاسبية، من خلال الترقيم وتأشيرة الجهة المعنية، وخلوها من التشطيب والمحو والتمزيق.

[1] المرجع نفسه، ص 101 – 110 (بتصرف).

د. المراجعة المستندية: هنا يلتزم على المدقق التأكد من صحة كل وثائق الثبوتية المستعملة (فواتير، شيكات، كمبيالات، كشوف الأجور.....الخ) وخلوها من التزوير، حيث يتأكد من الشكل القانوني لكل وثيقة وكذا يتأكد من التسجيل المحاسبي لها.

هـ.المراجعة الحسابية: حتى يصل المدقق إلى قناعة تامة عند ابداء رأيه، فإنه يقوم بإعادة بعض العمليات الحسابية بنفسه، حتى يستطيع تكوين رأي محايد يتميز بالشفافية، كالتأكد من مجاميع الدفتر اليومي، وصحة استخرجا الأرصدة ومجاميع موازين المراجعة.

و. مراجعة القيود المحاسبية: هنا المدقق ملزم بالتأكد من أن التسجيلات المحاسبية التي حدث، قد تم تسجيلها بشكل صحيح، وأن وثائق الثبوتية المرافقة للتسجيلات لمحاسبية موجودة وقانونية.

ز. **المصادقات:** المدقق قد يلجأ لأطراف من خارج المؤسسة للحصول على بيان مكتوب ومصادق عليه، يقضي بصحة أو عدم صحة بيان أو تسجيل معين، خصوصا المبالغ المرتبطة بدائني أو مديني المؤسسة، وتجدر الإشارة أن لب المصادقة يكون تحت اشراف المؤسسة وليس المدقق.

ح.الاستفسارات: المدقق بعد تعرفه على المحيط الداخلي للمؤسسة، يقوم بتوجيه أسئلة مباشرة لموظفي المؤسسة والحصول على إجابات مرضية سواء إجابات مكتبة أو شفوية، حيث تسمح هذه الطريقة بكشف الكثير من الغموض الموجود داخل المؤسسة.

ط.المراجعة القياسية (الفحص التحليلي): يقوم المدقق بقياس عنصر باستعمال عنصر آخر، كقياس معدل الرسم على القيمة المضافة بحجم رقم الأعمال المحقق، أو قياس قيمة عنصر حالي بقيمته خلال سنوات سابقة، تسمح عملية القياس بأخذ رأي حول صحة البيانات المالية للمؤسسة وعدم وجود تناقض، لأن الترابط المفروض من خلال النظام المحاسبي يسمح بمعرفة وجود الخلل من خلال المراجعة القياسية.

ي.المقاربة البنكية: يقوم المدقق بفحص عملية التقارب البنكي، منها معرفة توقيت اجراء المقاربة والشخص القائم بها، وكذا كيفية التعامل مع الفروقات الموجودة، كما يمكن للمدقق أخذ عينية وإجراء المقاربة بنفسه للوقوف على كفاءة المسؤول عن المقاربة البنكية.

ك.الشهادات: أحيانا يلجأ المدقق للحصول على شهادات من أطراف خارج المؤسسة، كالعملاء والموردون، البنوك والمؤسسات المالية وغيرها، من أجل الحصول على تأكيدات لوثائق معينة تحت التدقيق.

2. فحص الحسابات: تبدأ مرحلة فحص الحسابات، وهذا بفحص جميع حسابات المؤسسة (الصنف 01: رؤوس الأموال الخاصة، الصنف 02 التثبيتات، الصنف 03 المخزونات، الصنف 04: حسابات الغير، الصنف 05 الحسابات المالية، الصنف 06: الأعباء، الصنف 07: المنتوجات)، وتجدر الإشارة إلى أنه ليس بالضرورة على المدقق القيام بجميع الفحوصات على حساب معين، بل له الحرية في استعمال الوسائل المتاحة، باعتبار أن خبرة المدقق ومهاراته وتقديره الشخصي هي التي تتحكم في أداءه المهني.[1]

عادة ما يقوم المدقق بالتوجه نحو العمليات المحاسبية ات الأهمية الكبيرة مقارنة بالعمليات البسيطة ذات التأثير الضعيف على القوائم المالية، كما أن مبدأ القيد المزدوج والذي يقضي بتأثر على الأقل حسابين في كل عملية، يُجبر المدقق بفحص عدة حسابات في عملية واحدة[2*].

الفرع الخامس: التقرير

1. تعريف تقرير المدقق: يعرف تقرير مدقق الحسابات على أنه خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات من خلال مراجعته وتعرف أنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورة، ويعد التقرير الوثيقة المكتوبة التي لبد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق ويعد رأي المدقق حول البيانات المحاسبية هو إعطاء قيمة وثقة في هذه البيانات المالية.[3]

كما يعرف تقرير المدقق على أنه عبارة: "عن رأي معطى بشكل مهني ملائم يمكن الاعتماد عليه، هذا الرأي يشهد بأن الحسابات المعنية يمكن الاعتماد عليها ويجب صياغة هذا الرأي باستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة" [4].

2. العناصر الأساسية لتقرير مدقق الحسابات: يجب أن يتضمن تقرير المدقق مجموعة من العناصر منها:[5]

أ. عنوان التقرير: يجب أن يتضمن تقرير المدقق عنوان مناسب له، وقد يكون من الملائم استعمال مصطلح (مدقق مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين

---

[1] المرجع نفسه، ص 110.

[2*] للمزيد حول كيفية فحص جميع حسابات المؤسسة راجع: عمر علي عبد الصمد، **محاضرات في التدقيق المحاسبي**، مرجع سبق ذكره، ص 110 إلى 197.

[3] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، مرجع سابق، ص 68.

[4] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سابق، ص 113.

[5] حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 326.

مثل تلك الصادرة عن موظفي المؤسسة، أو عن مجلس الإدارة أو من تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب المهنة كما يلتزم بها المدقق المستقل.

ب.الجهة التي يوجه إليها التقرير: يجب أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية، ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المؤسسة التي يتم تدقيق بياناتها المالية.

ج.الفقرة افتتاحية أو التمهيدية: يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية، كما يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن إعداد البيانات المالية هي مسؤولية الإدارة وتصريحا بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات المالية بناء على أعمال التدقيق التي قام بها.

د. فقرة النطاق: يجب أن يشير تقرير المدقق إلى نطاق عملية التدقيق وأن عملية التدقيق قد تم انجازها وفقا لمعايير التدقيق المحاسبي، وكلمة النطاق تشير إلى أن باستطاعة المدقق القيام بإجراءات التدقيق التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف، كما يجب أن يذكر المدقق في تقريره بأن أعمال التدقيق تشمل على ما يلي:

- الفحص الاختباري للأدلة المؤيدة للمبالغ والقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية؛
- تقويم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
- تقويم التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة لإعداد القوائم المالية.
- تقويم العرض الشامل للقوائم المالية.

هـ. فقرة الرأي: يجب أن ينص التقرير بشكل واضح على رأي المدقق حول عدالة القوائم المالية إضافة إلى إبداء رأي من قبل المدقق حول الصورة الصادقة والعادلة قد يحتاج المدقق إلى إبداء رأي فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع التشريعات المناسبة والمتطلبات القانونية.

و. تاريخ التقرير: يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال أعمال التدقيق، ويبين هذا التاريخ بأن مدقق الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ على القوائم المالية وتقرير المدقق، فبالنظر لكون مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات المالية.

ز. عنوان التقرير: يجب أن يذكر في التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب المدقق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق.

ح. توقيع المدقق: يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كليهما وحسب ما هو مناسب، ويقع التقرير عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية التدقيق.

3. أنواع الرأي المهني للمدقق

أ. التقرير النظيف: للتقرير النظيف خمسة شروك وإذا لم يتواجد احدى الشروط فإن التقرير لا يعتبر نظيف، ويتطلب من المدقق أن يعطي رأي آخر حول صحة البيانات المالية، وتتمثل هذه الشروط في:

- أن تكون كل القوائم قد شملتها القوائم المالية وأنها وجدت فعلا؛
- كل المعايير العامة قد طبقت فعلا عند تحضير القوائم المالية؛
- الأدلة الكافية والمناسبة كلها قد جمعت لكي يتم تدقيقها؛
- التأكد من القوائم المالية معدة حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها؛
- لا توجد هناك حالات تتطلب إضافة فقرة توضيحية للتقرير.

ب. تقرير بتحفظ (نظيف مع فقرة شرح): حيث يتم هنا إضافة فقرة شرح لتقرير المدقق النظيف، مع بقاء رأي المدقق نظيفا في حال وجود ظروف لا تؤثر في رأي المدقق ويسمى التقرير في هذه الحالة تقرير مدقق النظيف مع فقرة شرح، ففي بعض الحالات يعدل مدقق الحسابات على تقريره بإضافة فقرة شرح لتبيان أمر ما يؤثر في القوائم المالية، ويكون هذا الأمر موضحا أصلا في ملاحظات القوائم المالية، ويركز المدقق عليه في تقريره، مع العلم بأن رأي المدقق في هذه الحالة لا يتأثر ويضاف فقرة الشرح بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق مباشرة.

ج. التقرير العكسي: يمكن للمدقق تقديم رأي عكسي، ويعطي هذا التقرير عندما يعتقد المدقق أن كل القوائم المالية مضللة وخاطئة، والتي لا تعرض الوضع المالي للشركة.

د. الامتناع عن ابداء الرأي: كما يمكن للمدقق أن يعطي رأي حيادي، ويصدر هذا التقرير عندما يكون المدقق غير قادر على إرضاء أو اقناع نفسه بأن القوائم المالية عادلة، وتعرض الوضع المالي بشكل عادل وصحيح.

ومن أهم أسباب عدم إبداء الرأي هي:

- وجود تحديد جوهري لنطاق عملية التدقيق بحيث لا يمكن المدقق من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية أو بسبب صعوبات تضعها الإدارة؛

- وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة معينة لا تمكن المدقق من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية؛
- عدم استقلالية مدقق الحسابات.

المطلب الثالث: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

نظرا للعلاقة الترابطية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فإن هناك علاقة تكامل بينهما، تتمثل خصوصا في اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي عند إجراءه لعملية التدقيق، وعند كتابة تقرير التدقيق، فكفاءة عملية التدقيق الداخلي تساهم في زيادة كفاءة عملية التدقيق الخارجي، مما ينعكس إيجابا على شفافية القوائم المالية

الفرع الأول: مفهوم وأهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

أولا: مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

حسب المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية فإن التكامل يعني استعمال المدققين الخارجيين نتائج التدقيق الداخلي لأجل تقديم أعمالهم بأعلى درجات الكفاءة المهنية، كما يشترط على المدقق الداخلي الحفاظ على استقلاليته وكفاءته وعدم الانصياع نحو رغبات المدقق الخارجي.[1]

يمكن تعريف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على أنه التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمراجع الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية أشمل لأعمال المراجعة، وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعا يحقق أهداف المراجعة بشكل عام ويعود بالفائدة عمى المؤسسة.

ثانيا: أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

أهم أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يمكن ايجازه في النقاط التالية:

1. تخفيض تكلفة عملية التدقيق بصفة عامة وتكلفة التدقيق الخارجي بصفة خاصة؛
2. التخفيف من التكرار والازدواجية في العمل؛
3. الرفع من جودة وكفاءة عملية المراجعة؛
4. محاولة تدقيق كافة أنشطة المؤسسة؛
5. الزيادة في شفافية القوائم المالية.

[1] صديقي المسعود، احمد نقار، **المراجعة الداخلية**، الطبعة 01، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010، ص 112.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجية.

بالرغم من التشابه والتكامل بين عملتي التدقيق الداخلي والخارجي إلا أنه توجد مجموعة من النقاط التي تختلف فيها عملية التدقيق بين الداخلي والخارجي يمكن ايضاحها في الجدول التالي:

جدول رقم 03-04: أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
القائم بمهمة التدقيق	تنفيذ مهمة التدقيق من شخص داخل المؤسسة (موظف بالمؤسسة).	تنفيذ المراجعة من شخص مستقل تماما عن المؤسسة وفق عقد مبرم مسبقا.
الهدف من عملية التدقيق	تحقيق أعلى درجات الكفاءة من خلال اكتشاف مختلف مناطق الفساد والاسراف والاخطاء والتلاعب، وكذا التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة.	ابداء رأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية خلال فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الأطراف ذي المصلحة.
حدود عملية التدقيق	يتم تحديدها من طرف الإدارة، كما يمكن للمدقق أن يقوم بتوسيع نطاق مهمته حسب المقدرة والإمكانات المتوفرة	يتحدد نطاق العملية حسب بنود العقد المبرم بين الطرفين، وهذا تحت القوانين السائدة وكذا معايير التدقيق الدولية.
توقيت عملية التدقيق	عملية مستمرة طوال الدورة المالية.	إما الفحص مرة واحدة وهذا في نهاية الدورة المالية بعد اعداد القوائم المالية، كما يمكن أن تكون المهمة دورة خلال فترات متقطعة او تكون طوال الدورة المالية
إجبارية مهمة التدقيق	عملية اختيارية	مهمة إجبارية وفق القانون
المستفيد من مهمة التدقيق	إدارة المؤسسة.	كل الأطراف ذي المصلحة مع المؤسسة
استقلالية المدقق	من الضروري أن يكون المراجع مستقل عن الخزينة ومصلحة المحاسبة وكذا باقي وظائف المؤسسة لكنه يبقى يتبع الأوامر الصادرة عن إدارة المؤسسة.	يكون المراجع مستقل تماما عن إدارة المؤسسة في كل عمليات الفحص والتقييم.

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزقي السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره، ص 213.

الفرع الثالث: اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي

إن النقاط التي يلجأ فيها المدقق الخارجي إلى نتائج ومخرجات المدقق الداخلي تتمثل فيما يلي:[1]

- الرغبة في تخفيض تكاليف المراجعة وكذا تجنب ازدواجية العمل نظرا لوجود عوامل الموضوعية والاستقلالية والجودة؛
- تعزيز فعالية حوكمة الشركات؛
- المساعدة في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- الكشف على نقاط القوة والضعف الموجود في تسيير المؤسسة؛
- الحد من فجوة التوقعات نتيجة عدم تلاقي تأكيدات المدققين وتوقعات أصحاب المصالح؛
- الاستفادة من قيام المدقق الداخلي خلال العام المالي بأنشطة الفحص التفصيلية والتدقيق الشامل؛
- طلب المدقق الخارجي من المدقق الداخلي لقيام بـ: الجرد الفعلي، زيارة الفروع، اختبارات التحقق، تحليل هيكل الرقابة الداخلية.....إلخ.

[1] أحمد بخيت محمد أحمد، **طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة في البورصة المصرية**، مجلة بحوث المالية والتجارية، المجلد 22، العدد 02، جامعة بورسعيد، مصر، أفريل 2021، ص 253 – 261 (بتصرف)

المبحث الثالث: دور التدقيق الجبائي في مكافحة الفساد المالي والإداري

بالإضافة إلى الأهمية التي يكتسيها التدقيق المحاسبي (الداخلي والخارجي) في مجال مكافحة الفساد المالي والإداري، فإن التدقيق الجبائي لا يقل أهمية، باعتباره المساعد في زيادة التحصيلات الضريبية للدولة من جهة، كما أنه يفيد المؤسسة عند تحديد الوعاء الضريبي واستغلال مختلف الإعفاءات والتسهيلات الجبائية الممنوحة من جهة أخرى.

المطلب الأول: الإطار القانوني للتدقيق الجبائي

قبل البدء في عملية التدقيق الجبائي، لابد من معرفة مختلف الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة، وكذا حقوق الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة.

الفرع الأول: ضمانات المكلفين بالضريبة الخاضعين للتدقيق الجبائي

1. **الإعلام المسبق:** لا يمكن اجراء التدقيق الجبائي دون إرسال أو تسليم إشعار بالتدقيق ، ملحق بميثاق مكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الذي ينص على حقوقه وواجباته، على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتدقيق (طبقا للمادة 20-4 من ق.إ.ج)، اما في حالة التدقيق المعمق فيستفيد المكلف من مدة محددة بـ 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام الاشعار بالتدقيق (طبقا للمادة 31-3 من ق.إ.ج) .[1]

إن عدم قبول استلام الاشعار لا يمنع من إجراء التدقيق، ففي هذه الحالة يلجأ المدقق إلى فرض الضريبة تلقائيا (طبقا للمادة 20-4 من ق.إ.ج)

كما يمكن للمدقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة تهدف إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية، في هذه الحالة يسلم "الاشعار بالتدقيق " مع بداية عمليات المراقبة، حيث لا يمكن البدء في تحقيق عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاذ أجل التحضير المنصوص عليها سابقا.

2. **الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار:** لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره، خلال القيام بعمليات التدقيق، من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التدقيق بعين المكان، قبل التبليغ النهائي بالتقويم (اجتماع قبل التبليغ النهائي) وكذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المدقق معه التحكيم من أول مسؤول المصلحة التي يتبع لها أعوان التدقيق.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة**، 2017، ص9 وص20.

يمكن للمكلف بالضريبة مناقشة اقتراحات إعادة التقويمات، وكذا الأسئلة المتعلقة بالوقائع والقانون التي أوضح عدم توافقه مع مصلحة تحقيق أو مشاركة النقاش الحضوري والشفوي الاختتامي لأشغال التدقيق في عين المكان (طبقا للمواد 20-4 و20-5 من ق.إ.ج)[1]

كما تجدر الإشارة أن حضور المستشار ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

3. عدم تجديد عملية التدقيق: إذا انتهى التدقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة والخاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التدقيق ، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، أو الفواتير أو المذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة (طبقا للمادة 20-8 من ق.إ.ج) .[2]

تعتبر عملية التدقيق منتهية تمام إذا تم تحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية مع إصدار جدول التسوية.

4. تحديد مدة التدقيق بعين المكان:

أ. بالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التدقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان، في الدفاتر أو الوثائق أكثر من شهرين، وهذا طبقا لأحكام المادة 20 مكرر 4 من ق.إ.ج.

ب. بالنسبة للتحقيق في المحاسبة: لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التدقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالا محددة، هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة (طبقا للمادة 20-5 من ق.إ.ج)، حيث أن هذه الآجال هي:[3]

- ثلاثة أشهر فيما يخص المؤسسات الخدماتية إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 1.000.000دج لكل سنة مالية محقق فيها، وكذا كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 2.000.000دج لكل سنة مالية محقق فيها.

[1] المرجع نفسه، ص 14.

[2] المرجع نفسه، ص 14.

[3] المرجع نفسه، ص15.

- ستة أشهر فيما يخص المؤسسات المذكورة سابقا على الترتيب إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 5.000.000دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للأولى و10.000.000دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للثانية.
- يجب ألا تتعدى مدة التدقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة أشهر.
- استثناء لما سبق ذكره فإن مدة التدقيق المبينة أعلاه لا تطبق في الحالات التالية:

– استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة، او عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير (طبقا للمادة 20–5 من ق.إ.ج)

– فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التدقيق (طبقا للمادة 20–5 من ق.إ.ج)

5. المناقشة (الشفوي والحضوري):

أ. أثناء أشغال التدقيق: يجب أن يتماشى التدقيق في الدفاتر والوثائق بموجب أحكام المادة 20–1 من ق.إ.ج في عين المكان "في محل المؤسسة" إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم اقراراها قانونا من طرف المصلحة.

يسمح التدقيق في عين المكان لعون التدقيق أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التدقيق أو ممثله القانوني، بهدف بدء حوار شفوي وحضوري مستمر خلال مدة التدقيق، وبالتالي يمكنه كل معلومة تكميلية، أو وثيقة تبريرية ضرورية للتحقيق وهذا حسب تقدم أشغال التدقيق، وإذا طلب المكلف بالضريبة تفسيرات شفوية حول مضمون التبليغ يجب على العون تقديمها له قبل انقضاء 40 يوما من أجل تقديم ملاحظاته أو قبوله.

ب. في نهاية أشغال التدقيق: يُستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب يوضح فيه تاريخ وساعة الحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التدقيق (طبقا للمادة 20–6 من ق.إ.ج).

6. الطعن قبل النزاع (الحق في طلب التحكيم): تمنح الإدارة الضريبة حق طلب التحكيم كضمان إضافي للمكلف بالضريبة المحقق معه، حيث يمكنه الاستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التدقيق وهذا من أجل المناقشة، حيث يؤدي التحكيم المطلوب إلى عقد اجتماع عمل على مستوى الإدارة، وهذا بعد دراسة د المكلف بالضريبة المحقق معه، بحضوره او حضور ممثله القانوني من أجل

مناقشة الأسئلة التي أوضح فيها عدم توافقه مع مصلحة التدقيق، وفي النهاية يتم تحرير محضر تؤشر فيه كل الآراء المقدمة من مختلف المتدخلين، وكذا القرار النهائي المتخذ وتحت رعاية مسؤول مختص.[1]

7.المحرر الجبائي: المحرر الجبائي قرار قطعي تتخذه الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة بحسن النية، إذ يشكل رد واضح ونهائي على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبقة في وضعية ما، بالنظر إلى التشريع المعمول به، حيث أن الإدارة الجبائية لا يمكنها ان تجري أي زيادة في الاخضاع الضريبي السابق إذا كان سبب الزيادة يعود إلى تبيان في تقدير الوضعية الجبائية (طبقا للمادة 174 مكرر من ق.إ.ج) .[2]

الفرع الثاني: حقوق الإدارة الجبائية

1.حق الرقابة: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو اتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.[3]

من هذا الحق فإنه يجوز لمصلحة التدقيق أن تطلب كتابيا من المكلفين بالضريبة كل المعلومات والتبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات الكتابية، حيث تمنح للمكلفين بالضريبة مهلة 30 يوم من اجل التصريح بإجاباتهم، وفي حالة تجاوز المهلة تصبح التصريحات غير مبررة، عدها تبدا المصلحة مباشرة في إجراءات التدقيق الجبائي.[4]

2.حق الاسترداد: يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الادرة الجبائية بأربع (04) سنوات، إلا في حالو وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي:[5]

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

[1] المرجع نفسه، ص16.

[2] المرجع نفسه، ص16.

[3] قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2021، المادة 18، ص 06.

[4] المرجع نفسه، المادة 19، ص 06.

[5] المرجع نفسه، المادة 39، ص 18.

كما يمكن أن تكون العمليات والبيانات والاعباء المتعلقة بسنوات مالية متقادمة، ولكن ذات تأثير على سنوات مالية غير متقادمة، محل مراقبة وتسوية بعنوان السنوات غير المتقادمة فقط[1].

3. حق الاطلاع: يسمح لأعوان الإدارة الجبائية الاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التدقيق، حيث تعتبر عملية الاطلاع أداة فعالة في كل عملية التدقيق، وهذا للتأكد من صحة المعلومات المستخرجة من دراسة الملفات، حيث يفرض حق الاطلاع الالتزام بالشر المهني، وتختلف طريقة الاطلاع حسب طبيعة الهيئة المعنية بالاطلاع كما يلي: [2]

أ. حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية والمؤسسات:

- لا يمكن في أي حال من الأحوال، لإدارات الدولة أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها؛
- تتعاون هيئات الضمان الاجتماعي مع أعوان الادارة المالية في الاطلاع على مختلف المعلومات الخاصة بالسلك الطبي والشبه الطبي؛
- يتحمل مسؤولو إدارات الدولة بصفة شخصية مسؤوليتهم المالية، عند رفضهم تقديم وثائق المصالح التي بحوزتهم؛
- يساهم حق الاطلاع في تأسيس الوعاء الضريبي؛
- لا يمكن طلب ممارسة حق الاطلاع في أيام العطل.

ب. حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين:

- يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا اشعارا خاصة للإدارة الجبائية، بفتح أو اقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر؛
- ترسل الاشعارات خلال العشرة (10) أيام الأولى للشهر الذي لي فتح أو قفل الحسابات.

[1] المرجع نفسه، المادة 41، ص 19.

[2] المرجع نفسه، المواد من 45 إلى 64. ص 20- 24

ج. حق الاطلاع لدى الغير:

- يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع العقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية، باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل حق الاطلاع؛
- يمكن ممارسة السلطات المخولة لأعوان التسجيل تطبيقا للتشريع الجاري به العمل تجاه شركات الأسهم على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذي يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة مرتبطة بهذه التجارة، قصد مراقبة دفع الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء أو على الغير؛
- يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها، قصد تأسيس وعاء ضريبة ومراقبتها.

4.حق المعاينة وحجز الوثائق: يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص للأعوان الذين لهم رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز الوثائق والمستندات والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.[1]

حيث أنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير.[2]

المطلب الثاني: أشكال التدقيق الجبائي

إن عملية التدقيق الجبائي تختلف باختلاف المكلف بالضريبة، لذلك نجد عدة أساليب وطرق لتدقيق الجبائي أهمها: التدقيق الجبائي الشامل، التدقيق الجبائي المعمق وأنواع أخرى من التدقيق الجبائي.

الفرع الأول: التدقيق الجبائي الشامل

إن التدقيق الشامل يتم داخل مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون التنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية، حيث ينجز العمل بداخل المفتشيات التي تحوز على ملف المكلف بالضريبة، ويقوم رئيس المفتشية بتدقيق وفحص تصريحات المكلفين بالضرائب ويتم التدقيق على شكل فحص تمهيدي.

[1] المرجع نفسه، المادة 34، ص 13.

[2] المرجع نفسه، المادة 35، ص13.

أولا: التدقيق الجبائي الشكلي

يعتبر التدقيق الجبائي الشكلي أول عملية تدقيق تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، اعتمادا على القراءة السطحية، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.[1]

ويتم هذا النوع من التدقيق على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي تهدف إلى ما يلي:[2]

- التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة؛
- التأكد من وجود أخطاء مادية في التصريحات؛
- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح.

ثانيا: التدقيق الجبائي على الوثائق

بعد التدقيق الجبائي الشكلي يأتي التدقيق الجبائي على الوثائق، حيث يتمثل في مجموع الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى مكاتب الإدارة، وذلك بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة والمعلومات المتحصل عليها من مكتب البطاقيات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين وغيرها من الأطراف الأخرى.

تتم عملية الرقابة على الوثائق في مكاتب الإدارة الجبائية، وهذا بإجراء فحص نقدي بعد المقارنة بين التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة مع المعلومات المتحصل عليها من مختلف المصادر المنتقاة من قبل.[3]

يقوم المفتش المكلف بالفحص بدراسة مدى الترابط والتجانس بين الأرقام المقدمة في السنة الحالية مع السنوات السابقة، وهذا للبحث عن الأخطاء والتلاعبات الممكنة الحدوث، وفي حالة وجود غموض فله الحق بطلب توضيحات أو معلومات من طرف المكلف بالضريبة.

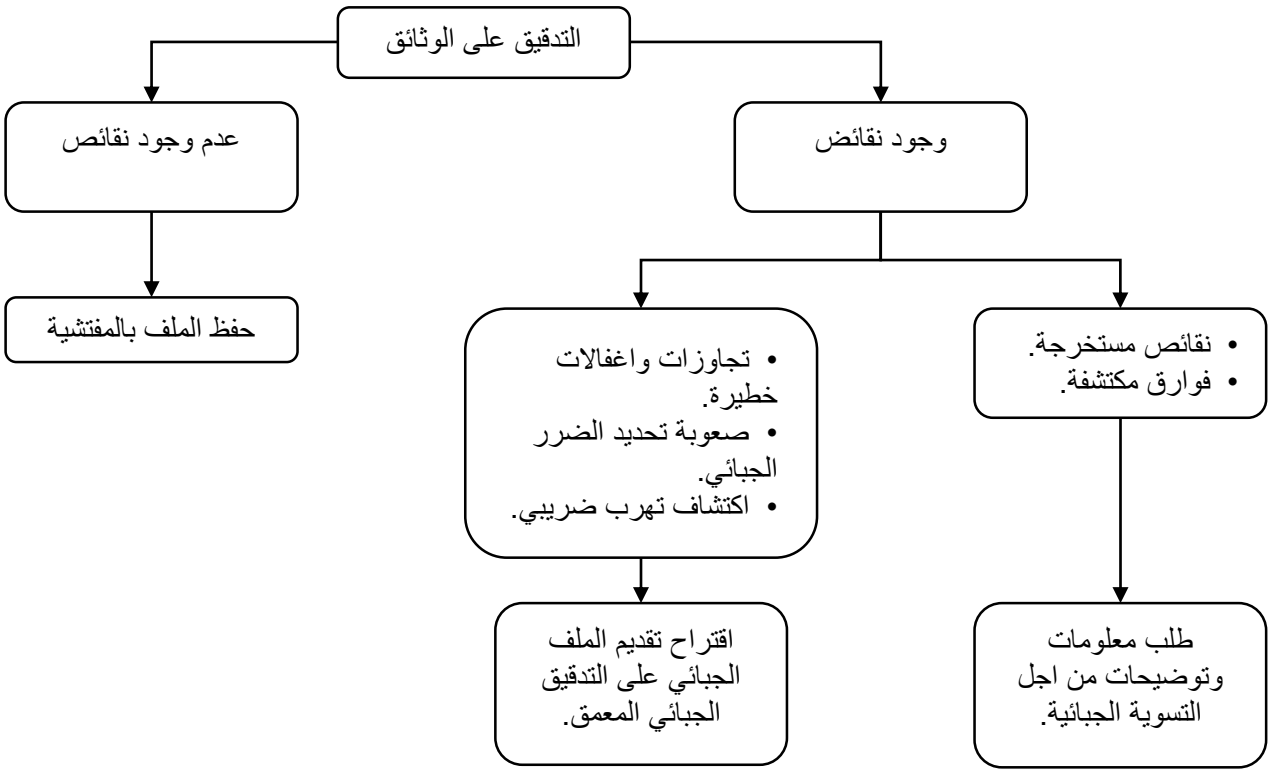
---

[1] عباس عبد الرزاق، **التدقيق الجبائي والنزاع الضريبي**، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص19.

[2] بوعلام ولهي، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة**، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009، ص 09.

[3] عباس عبد الرزاق، **مرجع سبق ذكره**، ص20.

شكل رقم 03-06 خطوات إجراء التدقيق على الوثائق



Source : Guide de contrôle sur pièces, Direction général des impôts, Ministère des finances, Direction des recherches et vérifications, Alger, 2003, p : 07.

الفرع الثاني: التدقيق الجبائي المعمق

استمرارا لعملية التدقيق على الوثائق يمكن لأعوان الإدارة الجبائية، الانتقال إلى شكل آخر من أشكال التدقيق الجبائي وذلك بالتدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء عملية البحث والتحري لاكتشاف حالات التهرب أو الغش الجبائي في حالة وجودها، وفي هذا النوع تقوم مديرية البحث والمراجعات على المستوى المركزي ببرمجة المكلفين الخاضعين للتدقيق بناء على اقتراحات المديريات الولائية ومعلومات أخرى بحوزتها، ومن ثم يتم انتقاء الملفات الواجب تدقيقها بناء على عدة مؤشرات أهمها:[1]

- أن تكون المؤسسة محترمة لالتزاماتها الجبائية والمحاسبية؛
- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة؛
- مظاهر الثروة الخارجية للشخص المستغل، أو المسير، أو الشركاء؛
- العجز المتكرر؛

[1] بوعلام ولهي، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة– حالة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص 127.

- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتوج في السوق؛
- التغيير الدائم لمكان النشاط التجاري؛
- التعديلات المتكررة للقوانين الأساسية.

ويتميز التدقيق الجبائي المعمق بثلاث أنواع من التدقيق وهي التدقيق المحاسبي، التدقيق المصوب في المحاسبة والتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة.

أولا: التدقيق المحاسبي

إن التدقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونا)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مصداقيتها (طبقا للمواد 20-1 و20-3 من ق.إ.ج).[1]

لا يهدف التدقيق المحاسبي إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك باطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.[2]

ويتمثل هذا التدقيق في إتباع كل الطرق والوسائل والكيفيات التي تساعد في صحة وتنظيم المحاسبة وفقا لقواعد وأسس عملية وعلمية، باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وهي مصدر كل البيانات والمعلومات المالية.[3]

ونصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه:[4]

1. يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة، إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، حيث يتم التدقيق في عين المكان ماعدا في حالة طلب مكتوب بعكس ذلك في حالة وجود قوة قاهرة؛

2. تنجز عمليات التدقيق في المحاسبة من الأعوان برتبة مفتش على الأقل؛

3. لا يمكن أن تتجاوز مدة التدقيق في المحاسبة 03 أشهر بالنسبة للمؤسسات الخدماتية التي يقل رقم أعمالها عن 1.000.000دج، والمؤسسات التي يقل رقم أعمالها عن 2.000.000دج، وإذا ارتفع

---

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص08.

[2] المرجع نفسه، ص08.

[3] بوعلام ولهي، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص 128.

[4] قانون الإجراءات الجبائية، **مرجع سبق ذكره**، ص 09.

رقم الأعمال إلى أقل من 5.000.000دج و10.000.000دج على التوالي فإنه يمكن رفع مدة التدقيق إلى 06 أشهر، أما باقي الحالات الأخرى فلا تتجاوز قطعا 09 أشهر؛

ثانيا: التدقيق المصوب في المحاسبة

لقد تم استحداث شكل آخر من أشكال التدقيق الجبائي طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة VCP، والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية كالتالي: " يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تدقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية".[1]

كما يمكن تعريفه على النحو التالي: "التدقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية وأكثر سرعة من التدقيق المحاسبي. هذا التدقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب، والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية".[2]

ونصت المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على أنه:[3]

- يمكن طلب الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرارا الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والأتاوى المتعلقة بالتدقيق؛
- يستفيد المكلف المحقق معه بمدة تحضير لا تقل عن 10 أيام من تاريخ استلام اشعار التدقيق؛
- لا تتجاوز مدة التدقيق شهرين، غير أنه يمكن أن تزيد المدة في بعض الحالات المحددة قانونا؛
- بعد 30 يوم على أقصى تقدير يرسل المكلف ملاحظاته أو قبوله لنتائج التدقيق.

ثالثا: التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

يقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف على كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من تصريحات الدخل الإجمالي (المداخيل العقارية المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبنية.....الخ)،

[1] قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 09.

[2] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 08.

[3] قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 09.

كما يمكن اجراء المقارنة بين المداخيل المصرح بها من جهة والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.[1]

تنص المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التدقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.[2]

ومن بين أهم أهداف التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:[3]

- التحقق من صحة المداخيل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل؛
- مراقبة تجانس هذه المداخيل مع صحة الذمة المالية ووضعية الخزينة، وكذا عناصر الثراء الخارجية وأعباء أعضاء السكن العائلي.

وللإشارة أن معايير اختيار الاشخاص الخاضعين للتدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة تتمثل في الآتي:

- الأشخاص الذين يبين التدقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة والجلية التي قاموا بها؛
- الأشخاص الذين خضعوا للتدقيق الجبائي في المحاسبة، ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة؛
- الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخيل هامة مخفية مع العلم أن هذه المعايير ليست هي الوحيدة، فالإدارة لها الحق في اختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة.

ونصت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه:[4]

- لا يمكن التدقيق المعمق إلا من طرف أعوان يمتلكون رتبة مفتش على الأقل؛
- تقديم مدة لا تقل عن 15 يوم للمكلف بالضريبة من أجل التحضير لعملية التدقيق؛

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص19.

[2] قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص11.

[3] بوعلام ولهي، مرجع سابق، 2012، ص 128.

[4] قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص11.

- لا تتجاوز مدة التدقيق المعمق 01 سنة، ويمكن تمديد المدة في حالة وجود قوه قاهرة مبررة قانونا؛
- اعلام المكلف بالضريبة بنتائج التدقيق المعمق، حيث له مدة 40 يوم للرد على النتائج المُتوصل لها، وفي حالة عدم الرد فإنها تعتبر موافقة ضمنية عن النتائج.

الفرع الثالث: أنواع أخرى من التدقيق الجبائي

أولا: التدقيق عن طريق الفرق المختلطة (الرقابة عن طريق الفرق المختلطة: ضرائب-جمارك-تجارة)

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أفريل 1996 وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 27-290 المؤرخ في 1997/07/27.

ومن خلال سنة 1999 عرف هيكل تسيير للفرق المختلطة تعديلات جمة بسبب النقائص، مما أدى إلى ارتفاع حجم المنازعات بسبب التصحيحات التي تجريها الفرق لذلك جاء المنشور رقم 293 بتاريخ 1999/06/21 بالتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية في حين تبقى التسويات من مهام مصالح الوعاء.[1]

ومن أهم ما تقوم به الفرق المختلطة ما يلي:[2]

1. إعداد وتنفيذ البرنامج الولائي للفرق لكل ثلاثة أشهر خلال السنة، مع العلم أن فترة المراقبة تشمل ثلاثة سنوات؛

2. التنقل والتدخل لدى مراكز الضرائب، لتسجيل المعلومات المختلفة المتعلقة بالملفات الضريبية الخاصة بالمكلفين المبرمجين للمراقبة؛

3. التدخل بعين المكان لدى المكلفين المبرمجين، مع إجراء محاضر لجرد المخزونات والتأكد من وجود المحل التجاري.

ثانيا: التدقيق الفئوي العقاري (الرقابة الفئوية: الرقابة على المعاملات العقارية)

إن مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها تشكل أحد أهم الأدوات في مكافحة التهرب الجبائي في هذا الميدان، وهو يخص المعاملات التالية:

[1] بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 290-97، المؤرخ في 1997/07/27.

- العقارات المبنية؛
- العقارات غير المبنية؛
- مراقبة المداخيل العقارية.

وتعتمد مراجعة هذه الأثمان على القيمة العقارية السوقية للعقار أي قيمة العقار في السوق، وهي الثمن الذي من الممكن أن يشتري أو يباع به العقار، وبعبارة أخرى الثمن المتفاوض عليه في السوق بين البائع والمشتري الخاضع لقانون العرض والطلب أخذا بعين الاعتبار العناصر المادية والعوامل القانونية للعقار وكذا المحيط الاقتصادي المتواجد فيه العقار، ولذلك ينبغي المتابعة الدقيقة الدائمة عن طريق مصالح التسجيل لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات المتأتية من طرف الوكالات والدواوين والمؤسسات التي تنشط في مجال العقار.[1]

ثالثا: التلبس الجبائي

وفي ذات السياق تم استحداث إجراء التلبس الجبائي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في مواده 07 و08 وتعزيزه بالمادة 12 من قانون المالية لسنة 2013.

يمنح هذا الإجراء للإدارة الجبائية وسائل أكثر فعالية وردعية من شأنها أن تضع حدا للغش والتهرب الجبائي وذلك بمرافقتها بإطار قانوني يسمح لها من خلاله بممارسة حق المعاينة والرقابة والحجز من التدخل ووقف عملية الغش الجبائي الجارية ومعاينة جنحة التلبس وهذا قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية.

ويعرف التلبس على أنه إجراء رقابة غير مستقل، حيث أنه ينفذ في إطار حق المعاينة أو التدقيق أو الحجز أو الاطلاع أو الرقابة، والذي من شأنه أن يسمح للإدارة الجبائية بالتدخل لوضع حد لجنحة الغش الجبائي الجارية، وذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل انقضاء أجل الالتزامات التصريحية.[2]

وتتمثل أهدافه في:[3]

أ. **معاينة وإيقاف عملية غش جارية:** إن الإدارة الجبائية التي كان ينقصها إطار قانوني يسمح لها بتصحيح حالات الغش المعنية خلال ممارسة حقوقها، كالمعاينة والحجز والتدقيق، والاطلاع والرقابة، قد

[1] بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص131.

[2] رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 68، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2013، ص 07.

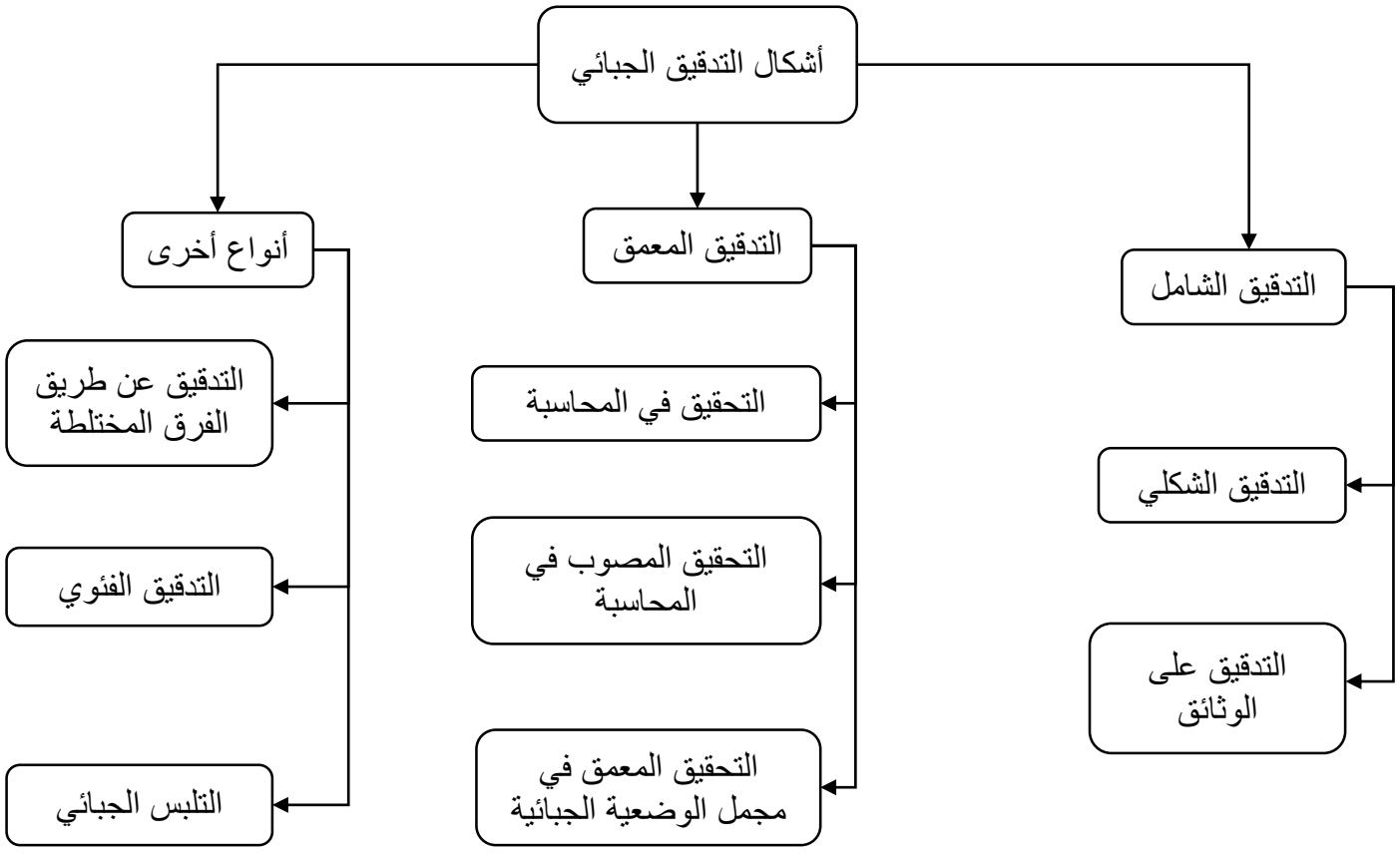
[3] مرجع نفسه، ص07.

أصبحت مزودة بإجراء التلبس الجبائي الذي يمنحها المجال للتصدي في الوقت المناسب لكل محاولة غش منظمة من قبل المكلف بالضريبة؛

ب.مراقبة النشاطات قصيرة المدى: من خلال هذا الإجراء الجديد، يمكن للإدارة أن تتصرف بشكل فعال في مواجهة الشركات القصيرة المدى التي تم تأسيسها لهدف واحد ألا وهو التهرب الجبائي، حيث أنه يسمح لها بمراقبة فترة الخضوع للضريبة غير مكتملة وذلك بالتدخل حتى قبل انتهاء الأجل المتعلق بالالتزامات التصريحية؛

ج.تعزيز التحصيل: فضلا عمَّا سبق ذكره، يسمح هذا الإجراء للإدارة بضمان تحصيل الديون الجبائية المستقبلية عن طريق التصدي لعملية تنظيم الإعسار من قبل المكلفين بالضريبة الغشاشين، وهذا من خلال إعداد محضر تلبس جبائي مع إمكانية تنفيذ الحجز التحفظي على الأملاك.

الشكل 03-07: أشكال التدقيق الجبائي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات السابقة

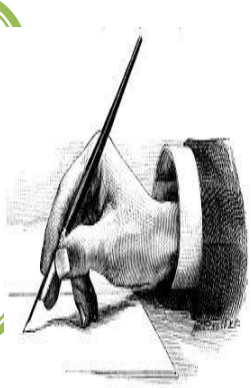
خاتمة الفصل الثالث:

يمثل التدقيق المحاسبي والجبائي الدرع الواقي للمؤسسة لمواجهة الفساد المالي والإداري، حيث تقوم إجراءات التدقيق المحاسبي على تقييم نظام الرقابة الداخلية، نظرا لأهميته نظرا لما يوفره من إجراءات احترازية لوقاية المؤسسة من هجمات الفساد والمفسدين، ليأتي الدور على التدقيق الداخلي الذي يساهم بشكل كبير في تسهيل عملية التدقيق الخارجي، باعتبار أن التدقيق الداخلي يقوم على إجراءات عمليات الرقابة على كل العمليات المحاسبية من طرف مدقق داخلي تابع للمؤسسة، ثم يأتي المدقق الخارجي الذي يكون ختامه مِسكا، وهذا عند بنائه لتقرير إيجابي حول القوائم المالية للمؤسسة، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين العلاقة بين الإدارة والمساهمين والأطراف ذوي الصلة.

وفي نهاية المطاف يأتي دور المدقق الجبائي المكلف بدراسة الملف الجبائي للمؤسسة، ليعرف مدى احترامها للقوانين الجبائية والضريبية الصادرة من طرف الدولة، ويقيِّم مدى مناسبة الوعاء الضريبي المصرح به مع ما هو موجود فعلا، وأن المؤسسة لم تقم بأي عملية غش أو تهرب ضريبي.

الفصل الرابع:

دراسة ميدانية لعينة من مُمْتَهِني المحاسبة



تمهيد:

بعد التَطرق في الجانب النظري إلى الإطار العام لمتغيرات الدراسة بِداية من تسليط الضوء على المفاهيم النظرية لِكل من التدقيق المحاسبي والجبائي والفساد المالي والإداري وكذا سبل محاربة الفساد المالي والإداري في الفصل الأول، والوقوف على المهام التي تلعبها الهيئات المهنية للمحاسبة في مكافحة الفساد المالي والإداري في الفصل الثاني، كما تم شرح دور التدقيق المحاسبي والإداري كآليات لمحاربة الفساد المالي والإداري في الفصل الثالث؛

تَم تَخصِيص هذا الفصل لِمعرفة الدور والأثر الذي يلعبه التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من مختلف مظاهر وأشكال الفساد المالي والإداري، عن طريق القيام بدراسة ميدانية باستخدام استمارة استبيان وزعت على عينة الدراسة.

ومن أجل تحقيق ذلك تم تقسيم الفصل الى المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** تقديم الدراسة الميدانية.
- **المبحث الثاني:** تحليل أهمية التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري
- **المبحث الثالث:** تقدير واختبار علاقة التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية.

المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية.

تهدف الدراسة الميدانية إلى تشخيص أثر التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري ي المؤسسات الاقتصادية، وفيما يلي منهجية الدراسة الميدانية والأساليب المستخدمة في الدراسة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

تعبر المنهجية عن الطريقة المستخدمة التي توضح كيفية إجراء الاستقصاء والتحقق الذي ينطوي على تحليل الافتراضات والمبادئ والإجراءات في إطار محدد للتحقق بداية من تحديد المشكلة إلى غاية الحكم على المسائل القابلة للتعميم[1]، لأجل معاجلة مشكلة الدراسة ميدانية فقد تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي.

يعتبر المنهج الوصفي والتحليلي جزءا من المنهج الوصفي ولكنه ذو بعد تحليلي، حيث لا يكتفي بوصف الظاهرة او مجموعة الظواهر محل الدراسة كما ونوعا وإنما يقوم بتحليل ذلك الواقع من خلال جمع البيانات وتحليلها بعمق لاستخلاص نتائج ذات مغزى تفسر الظاهرة محل الدراسة ومكوناتها الفرعية والعلاقات فيما بينها[2]، وهذا ما يتلاءم ومشكلة الدراسة التي تتطلب وضع توصيف للعلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل ثم تحليل العلاقة وتفسير الأثر المتولد للتدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية.

الفرع الأول: أساليب جمع البيانات

لتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة، وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة والتي كان لها الأثر في تصميم وطريقة وأسلوب الدراسة تم الاعتماد على أسلوبي المقابلة واستمارة الاستبيان كأداتين لجمع البيانات.

الفرع الثاني: تصميم أدوات الدراسة

بعد ما تم الاعتماد على إطار نظري محدد قائم على فرضيات معينة كأساس للدراسة الميدانية لتحديد أثر التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري ي المؤسسات الاقتصادية، وكما هو معلوم فإن مرحلة جمع البيانات تعد من أصعب مراحل البحث العلمي، خاصة فيما يتعلق

[1] Thomas A. Schwandt, The SAGE Dictionary of Qualitative Inquiry, 3Rd edition Sage Publications, California, USA, 2007, P193.

[2] زيد محمد، تعلم إعداد الابحاث والدراسات العلمية: مدخل لفهم مكونات ومناهج وادوات البحث العلمي وتبسيط اجراءات تنفيذها، دار الكتاب الثقافي، إربد، الأردن، 2019، ص73.

بتصميم أداة جمع البيانات المناسبة لهدف الدراسة، ومن أجل تحقيق الأهداف السابقة الذكر تم استخدام الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات تمهيدا لاختبار فرضيات الدراسة، وهذا لمعرفة آراء واتجاهات عينة الدراسة، حيث أنه أثناء تصميم محاور الأسئلة للاستبيان تم الاعتماد على الدراسات السابقة والتي تطرقت إلى جوانب الموضوع، لتكون كقاعدة أساسية ينطلق منها في إعداد هذا الاستبيان، مع الأخذ بعين الاعتبار استخدام الأسئلة والعبارات المباشرة، الوضوح والبساطة في اللغة المستخدمة، العمل بطريقة متسقة، وسهولة العبارات، مع العلم أن استمارة الاستبيان تم توزيعها على عينة الدراسة بطريقتين، جاءت الطريقة الأولى عن طريق التسليم المباشر للمبحوث أي استمارة بالمقابلة واعتمدت الطريقة الثانية على التوزيع الإلكتروني للاستمارة.

تكونت الاستمارة من أربعة محاور أساسية غطت فرضيات الدراسة، والجدول الموالي يوضح هيكل الاستبيان:

جدول رقم 04-01: هيكل الاستبيان

المحور	الأبعاد	الفقرات
البيانات العامة	المؤهل العلمي	ليسانس
		ماستر
		ماجستير
		دكتوراه
		ديبلوم مهني
	الوظيفة	خبير محاسب
		محاسب معتمد
		محافظ حسابات
		محاسب في شركة اقتصادية
		أخرى
	سنوات الخبرة	أقل من 05 سنوات
		من 05 إلى 20 سنة
		أكثر من 20 سنة
التدقيق المحاسبي	التدقيق الداخلي (A_1)	من الفقرة A_{11} إلى الفقرة A_{115}
	التدقيق الخارجي (A_2)	من الفقرة A_{21} إلى الفقرة A_{215}
التدقيق الجبائي	التدقيق الجبائي (F)	من الفقرة F_1 إلى الفقرة F_{14}
الفساد المالي والإداري	الفساد المالي (C_1)	من الفقرة C_{11} إلى الفقرة C_{17}
	الفساد الإداري (C_2)	من الفقرة C_{21} إلى الفقرة C_{28}

المصدر: من اعداد الطالب بناء على الاستبيان

المحور الأول للمعلومات الديمغرافية (البيانات العامة) لعينة الدراسة وهذا بمعرفة المؤهل العلمي، الوظيفة وسنوات الخبرة للأفراد الموجه لهم الاستبيان.

المحور الثاني: جاء المحور الثاني تحت اسم التدقيق المحاسبي، وهذا لمعرفة أهمية التدقيق الداخلي والخارجي داخل المؤسسة الاقتصادية، وقد تم ترميزه بالرمز (A)، حيث تم تقسيم المحور الثاني إلى بعدين كالتالي:

1. البعد الأول: التدقيق الداخلي، حيث تسعى عبارات التدقيق الداخلي إلى معرفة الأهمية التي يكتسيها التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية، وكذا درجة الالتزام لدى المدقق الداخلي، وتم ترميزه بالرمز (A_1)، والذي يحتوي على 15 فقرة، من الفقرة (A_{11}) إلى الفقرة (A_{115}).

2. البعد الثاني: التدقيق الخارجي، حيث تسعى عبارات التدقيق الخارجي إلى معرفة الأهمية التي يكتسيها التدقيق الخارجي داخل المؤسسة الاقتصادية، وكذا درجة الالتزام لدى المدقق الخارجي، وتم ترميزه بالرمز (A_2)، والذي يحتوي على 15 فقرة، من الفقرة (A_{21}) إلى الفقرة (A_{215}).

المحور الثالث: يأتي المحور الثالث تحت اسم التدقيق الجبائي، وهذا لمعرفة درجة الأهمية التي يكتسيها التدقيق الجبائي داخل المؤسسة الاقتصادية، وكذا درجة الالتزام لدى المدقق الجبائي، وكذا مدى مساعدة المؤسسة المدقق الجبائي عند تنفيذ مهامه، وقد تم ترميزه بالرمز (F)، والذي يحتوي على 14 فقرة، من الفقرة (F_1) إلى الفقرة (F_{14}).

المحور الرابع: جاء المحور الرابع تحت عنوان الفساد المالي والإداري، حيث يهدف هذا المحور إلى تسليط الضوء على أهم مسببات الفساد المالي والإداري داخل المؤسسات الاقتصادية، وقد تم ترميزه بالرمز (C)، حيث تم تقسيمه إلى بعدين كالتالي:

1. البعد الأول: الفساد المالي، حيث تسعى عبارات الفساد المالي إلى معرفة أهم مسببات الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، وقد تم ترميزه بالرمز (C_1)، والذي يحتوي على 07 فقرات، من الفقرة (C_{11}) إلى الفقرة (C_{17}).

2. البعد الثاني: الفساد الإداري، حيث تسعى عبارات الفساد الإداري إلى معرفة أهم مسببات الفساد الإداري في المؤسسات الاقتصادية، وقد تم ترميزه بالرمز (C_2)، والذي يحتوي على 08 فقرات، من الفقرة (C_{21}) إلى الفقرة (C_{28}).

كما أن فقرات الاستبيان صممت بما يتلاءم مع متطلبات مقياس ليكرت الخماسي، أي أن الإجابات تتراوح كما يلي: ما بين موافق بشدة (05)، موافق (04)، محايد (03)، غير موافق (02)، غير موافق بشدة (01)، والجدول التالي يبيّن مجال ودرجات الموافقة المتبعة:

جدول رقم 04-02: مقاييس الإجابة على فقرات الاستبيان.

العدد	المتوسط الحسابي (مجال الموافقة = 0,8)	درجة الموافقة
1	[1- 1,8[	غير موافق بشدة
2	]1,81 – 2,60]	غير موافق
3	]2,61 – 3,40]	محايد
4	]3,41 – 4,20]	موافق
5	[4,21 – 5]	موافق بشدة

المصدر: محمد خير سليم أبوزيد، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجة Spss, version 26، دار جرير، عمان، الأردن، 2010، ص27 (بتصرف)

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

لابد من وصف وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، التي تم الاعتماد عليها للوصول الى نتائج مرتبطة بمتغيرات الدراسة.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

يعبر مجتمع الدراسة عن جميع المفردات المراد بحثها[1]، وقد استهدفت الدراسة المجتمع المكون من المهنيين المزاولين للمهن المحاسبية، سواء المهنيين داخل المؤسسات الاقتصادية، أو المهنيين أصحبا مكاتب المحاسبة أي أن مجتمع الدراسة كان مميز بفئتين كما يلي:

- الفئة الأولى: فئة ممتهني المحاسبة داخل مكاتب المحاسبة؛
- الفئة الثانية: فئة ممتهني المحاسبة بالمؤسسات الاقتصادية؛

الفرع الثاني: عينة الدراسة

نظرا لكبر حجم المجتمع ولعدم إمكانية دراسته بالمسح الشامل له، لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق وتم أخذ عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، واعتمد في توصيل الاستمارات إلى عينة الدراسة التسليم المباشر، البريد الالكتروني، بواسطة زملاء وأصدقاء، ولقد بلغ العدد الكلي للاستمارات الصالحة للدراسة (ورقيا وإلكترونيا)، 120 استمارة موزعة على مجموعة من مكاتب المحاسبة والمؤسسات الاقتصادية كما هي موضحة في الجدول التالي:

[1] حامد الشمرتي، مؤيد الفضل، الأساليب الإحصائية في اتخاذ القرار: **تطبيقات في منظمات أعمال إنتاجية وخدمية**، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص30.

الجدول رقم 04-03: إحصائيات الاستمارة

البيان	التكرار	النسبة %
استمارات موجهة إلى مكاتب المحاسبة	48	40
استمارات موجهة إلى المؤسسات الاقتصادية	72	60
المجموع	**120**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثالث: متغيرات الدراسة

حسب موضوع الدراسة أثر التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية، فإنه يوجد متغيرين مستقلين ومتغيرين تابعين كما يلي:

أولا: المتغيرات المستقلة

التدقيق المحاسبي والجبائي، والتي يمكن قياسهما من خلال المزايا والخصائص التي يتطلب توفرها في التدقيق المحاسبي والجبائي، وكذا اهميتهما داخل المؤسسة ودورهما الدفاعي.

ثانيا: المتغيرات التابعة

تتمثل المتغيرات التابعة في الحد من حجم الفساد المالي والاداري والذي يمكن قياسه من خلال انتشار مظاهره والتي من بينها الاختلاس، التهرب ضريبي، التزوير، الغش، والاعتداء على المال العام، وأثارها على المؤسسة الاقتصادية وكذا على الاقتصاد الوطني.

المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية واختبار الثبات

سيتم التناول من خلال هذا المطلب الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستمارات المعتمدة، والمتمثلة في الإحصاء الوصفي، اختبار(Kolmogorov-Smirnov)، اختبار الصدق والثبات، والاختبارات الإحصائية الأخرى المستخدمة في نفي أو اثبات الفرضيات.

الفرع الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

من أجل تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائج الاستبيان تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (statistical package for social sciences version 26)، وهو البرنامج الأكثر استعمالا في العلوم الاجتماعية وكافة مجالات البحوث العلمية، وهذا للخصائص التي يحتوي علبها البرنامج من سهولة وشمولية، ويرجع اختيار الأسلوب الإحصائي الملائم في تحليل البيانات إلى نوعية البيانات المتوفرة والغاية المنوط الوصول إليها من خلال هذا التحليل، ولقد تم استخدام في دراستنا عدة أساليب من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لخدمة أغراض هذه الدراسة والتي نذكرها فيما يلي:

أولا: الأساليب الإحصائية الوصفية

إن الإحصاء الوصفي هو مجموعة الطرائق لوصف الخصائص الرئيسية لمجموعة بيانات كمية باستخدام الجداول والمخططات البيانية، أي أنه يستخدم في تلخيص وتبويب قواعد البيانات المتوفرة بطرق تساعد على وصفها، فالأساليب الوصفية يتم استخدامهما عموما للحصول على الملامح والمعالم الرئيسة لمجتمعات الدراسة والمقارنة بينها وبين مجتمعات أخرى وتضمن الأساليب الإحصائية الوصفية في النسب المئوية، التوزيع التكراري، المتوسطات الحسابية.

كما تعتبر تقنيات تتيح جدولة مجموعة من البيانات وتلخيصها وتصويرها بطريقة مختصرة[1]، وفي هذا الإطار يتم اللجوء إلى التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابية والانحراف المعياري.

هذه الأساليب والتي تم استخدامها مثلا في تحليل إجابات أفراد العينة عن الأسئلة المطروحة في الاستمارة وذلك باستخدام سلم ليكرت الخماسي، ويتم حساب المتوسط الحسابي كمعيار لقياس الوزن النسبي أو الأهمية النسبية لمضمون كل فقرة من الفقرات التي تشتملها أسئلة الاستمارة.

ثانيا: أساليب إحصائية أخرى

تعد مرحلة التحليل الاحصائي من أصعب المراحل التي تواجه الباحث، وذلك لكثرة تعداد الطرق الإحصائية، وصعوبة انتقاء معايير تتناسب مع طبيعة بيانات الدراسة، هذه الصعوبات والتي يمكن للباحث التغلب عليها إذا تمكن من معرفة أي الطرق الإحصائية الى تتناسب وطبيعة بياناته، أي الطرق المعلمية أم اللامعلمية، وعلى هذا الأساس فقد تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام ما يلي:

1. معامل الثبات ألفا كرومباخ Cronbach's Alpha: وهي الطريقة الأكثر استخداما لحساب لقياس درجة موثوقية البيانات[2]، ويعتمد الاختبار على قياس مدى الثبات الداخلي لفقرات الاستبيان ومقدرتها على اعطاء نتائج متوافقة لردود المستجوبين اتجاه فقرات الاستبيان[3]، وحسب جورج ومالري George & Mallery فانه يمكن اتخاذ القرارات التالية وفق قيمة الثبات:[4]

أ. أقل من 0.5: قيمة ثبات غير مقبولة؛

---

[1] Debbie L. Hahs-Vaughn, Richard G. Lomax, Statistical Methods: An Introduction to Basic Statistical Concepts and Analysis, 4Th Edition, Taylor & Francis Publishing, New York, USA, 2020, P07.

[2] SOLEMAN H. ABU-BADER, Using Statistical Methods in Social Science Research: With a Complete SPSS Guide, 3Rd Edition, Oxford University Press, New York, USA, 2021, P15.

[3] علي وليد العبادي، أكرم أحمد الطويل، **إدارة سلسلة التجهيز وأبعاد استراتيجية العمليات والأداء التسويقي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص161.

[4] Darren George, Paul Mallery, IBM SPSS Statistics 26 Step by Step A Simple Guide and Reference, 16 Th Edition, published by Routledge, New York, USA, 2020, P244.

ب.أكبر أو تساوي 0.5 أقل من 0.6: قيمة ثبات ضعيفة؛

ج.أكبر أو تساوي 0.6 أقل من 0.7: قيمة ثبات مشكوك فيها؛

د. أكبر أو تساوي 0.7 أقل من 0.8: قيمة ثبات مقبولة؛

هـ.أكبر أو تساوي 0.8 أقل من 0.9: قيمة ثبات جيدة؛

و. أكبر من 0.9: قيمة ثبات ممتازة.

2. معامل الارتباط بيرسون Pearson: يمكن تبيان شكل العلاقة بين متغيرين باستخدام شكل الانتشار، إلا انه للتعرف على مدى جودة أن يعبر خط مستقيم عن هذه العلاقة فان ذلك يتطلب حساب معامل الارتباط، والذي من خلاله نصل إلى تحديد طبيعة العلاقة بين المتغيرين واتجاهها عكسية (سلبية) أو طردية (موجبة)، حيث تتراوح قيمة معامل الارتباط بين القيمة (−1) التي تعني علاقة ارتباط عكسي تام والقيمة (+1) والتي تعني علاقة ارتباط طردي تام، وقيمة الصفر تعني انعدام العلاقة[1].

3. إختبار ويلكوكسن: يستخدم لاختبار العينة الأحادية في حالة البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

4. اختبار كولمنجورف سميرنوف Kolmogorov-Smirnov: تمت الاستعانة باختبار كولمنجورف سميرنوف كون أن حجم العينة يفوق 50 مفردة، ويفيد هذ المقياس في تحديد الاختبارات المناسبة لاختبار الفروض، فاذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر أو تساوي من 0.05 فان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي والاختبارات المناسبة هي الاختبارات المعلمية (البارامترية) أما إذا قلت عن القيمة المعيارية 0.05 فيتم اللجوء إلى الاختبارات اللامعملية (اللابارامترية) كون أن البيانات لا تتبع توزعا طبيعي[2].

5. اختبار ستودنت T-Test: للمقارنة بين متوسطين عن طريق قياس معنوية الفروق بينهما[3].

6. معادلة الانحدار: هي معادلة جبرية تربط بين المتغير أو المتغيرات المستقلة بالقيمة المتوقعة للمتغير التابع[4].

7. معامل التحديد R^2: تنحصر قيمة معمل التحديد بين الصفر والواحد ويقيس درجة اعتماد المتغير التابع على المتغير المستقل[1].

---

[1] سالم بن سعيد آل ناصر القحطاني وآخرون، **منهج البحث في العلوم السلوكية**، الطبعة الخامسة، العبيكان للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2020، ص321.

[2] Wallace R. Blischke, D. N. Prabhakar Murthy, Reliability: Modeling, Prediction, and Optimization, **Wiley Series in Probability and Statistics**, John Wiley & Sons, Canada, 2011, P402.

[3] بركات عبد العزيز، **مقدمة في التحليل الإحصائي لبحوث الإعلام**، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، مصر،2014، ص227.

[4] مصطفى حسين باهي، منى الأحمد الأزهري، **معجم المصطلحات الاحصائية مزدوج**، مكتبة الأنجلو المصرية، مصر، 2010، ص571.

8. معامل الارتباط: استُخدم هذا المُعامل من أجل مَعرفة مدى ارتباط فقرات الاستبيان فيما بينها من جهة، ومن جهة ثانية معرفة مَدى ارتباط مَحاول الاستبيان فيما بينها.

[1] بركات عبد العزيز، مرجع سابق، ص308.

المبحث الثاني: تحليل أهمية التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى أهمية التدقيق المحاسبي والجبائي كأداة لمحاربة الفساد المالي والإداري انطلاقا من الاستبيان الموجه لأفراد العينة.

المطلب الأول: صدق وثبات أداة الدراسة

تعتبر هذه المرحلة ذات أهمية من حي كونها تقيس مدى إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة في التعميم وكذا قابليتها للمعالجة الإحصائية في حدود الشروط الموضوعة، وفيما يلي عرض للإجراءات ذات العلاقة بمدى صلاحية الأداة للدراسة والتحليل.

الفرع الأول: تحكيم الأداة (الصدق الظاهري للاستبيان)

على الباحث اختبار مدى صلاحية الاستبيان من حيث الوقت المستغرق للإجابة من قبل أفراد العينة ومدى صعوبة الأسئلة، ويجب عرض الاستبيان على عدد من المحكمين المختصين للإدلاء بآرائهم نحو مدى صلاحية هذه الأداة[1]، من هذا المنطلق تم توزيع الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين والخبراء* لتحكيمه من حيث الجوانب الشكلية والموضوعية والمنهجية ومدى قابليته للدراسة الإحصائية، ومن ثم اعداد الأداة في شكلها النهائي مع الأخذ بالاعتبار الشروط التالية:

- إضافة فقرة تمهيدية توضح الهدف من الدراسة وأن البيانات المدلى بها تبقى سرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي؛
- عرض محاور وفقرات الدراسة بلغة سهلة وواضحة وغير قابلة للتأويل؛
- التأكد من أن الفقرات تعبر عن الأبعاد والمحاور التي تنتمي إليها؛
- التأكد من أن سلم القياس صالح للغرض الذي وجد من أجله.

الفرع الثاني: معامل الثبات "ألفا كرومباخ"

يعتمد الاختبار على قياس مدى الثبات الداخلي لفقرات الاستبيان ومقدرتها على اعطاء نتائج متوافقة لردود المستجوبين اتجاه فقرات الاستبيان[2]، والجدول الموالي يوضح قيم البات المحصل عليها من خلال المعالجة الإحصائية لبيانات محاور وأبعاد الدراسة.

---

[1] فاتن عبد الحميد وآخرون، **أساسيات ومهارات البحث التربوي والإجرائي**، الطبعة الأولى، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص244.

* أنظر ملحق قائمة الأساتذة المحكمين.

[2] علي وليد العبادي، أكرم أحمد الطويل، **إدارة سلسلة التجهيز وأبعاد استراتيجية العمليات والأداء التسويقي**، مرجع سبق ذكره، ص161.

جدول رقم 04-04: ثبات الأداة

الرقم	المتغير الأساسي	المتغيرات الفرعية		"Cronbach's Alpha"
02	التدقيق المحاسبي والجبائي	التدقيق المحاسبي	التدقيق الداخلي	0.942
			التدقيق الخارجي	0.896
		ثبات البعد		**0.878**
03		التدقيق الجبائي		0.909
		ثبات البعد		
	ثبات المحور			**0.924**
04	الفساد المالي والإداري	الفساد المالي		0.837
		الفساد الإداري		0.806
	ثبات المحور			**0.778**

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

يتبين من خلال تحليل البيانات الواردة بالجدول أعلاه ما يلي:

- تقدر قيمة ثبات محور التدقيق المحاسبي والجبائي بـ: (0.924)، في حين سجلت الأبعاد النتائج التالية:

- بعد التدقيق المحاسبي: مستوى (0.878) وبخصوص الأبعاد الفرعية له فقد بلغت (0.942) لبعد التدقيق الداخلي، (0.896) لبعد التدقيق الخارجي.
- بعد التدقيق الجبائي مستوى (0.909).

- بلغت قيمة معامل الثبات ألفا كرومباخ لمحور الفساد المالي والإداري مستوى (0.778) كدرجة كلية للمحور، أما الأبعاد فقد سجلت القيم التالية:

- بعد الفساد المالي مستوى (0.837)؛
- بعد الفساد الإداري مستوى (0.806)؛

- يتضح كل قيم معامل الثبات (سواء للمتغيرات الرئيسية أو المتغيرات الفرعية) قد بلغت مستوى أكبر من القيمة المعيارية (0.7) وعليه وبالاستناد إلى سلم وحسب جورج ومالري " George & Mallery" فان الاستبيان تتوفر فيه خاصية الثبات.

الفرع الثالث: الاتساق الداخلي

يتم حساب الاتساق الداخلي على أساس معامل الارتباط بيرسون "Pearson" بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه، وفيما يلي عرض لمستويات الاتساق المحسوبة عند مستوى دلالة (0.05):

أولا: محوري التدقيق المحاسبي والجبائي

1.بعد التدقيق المحاسبي: يوضح الجدول التالي قيم الارتباط بين فقرات بعد التدقيق المحاسبي والأبعاد الفرعية (التدقيق الداخلي والخارجي) التي تنتمي إليها هذه الفقرات:

جدول رقم 04-05: الاتساق الداخلي لبعد التدقيق الداخلي

الفقرة	الارتباط	الدلالة
1.يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الدقة والسلامة في المعلومة المالية الموجودة في القوائم المالية	0.775	0.000
2.يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى كشف الأخطاء والانحرافات والتقليل منها قدر المستطاع	0.603	0.000
3.يساهم نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع	0.690	0.000
4.يضمن نظام الرقابة الداخلية قيام إدارة المالية والمحاسبة بتسجيل العمليات المحاسبية وفقا للمبادئ المتعرف عليها	0.535	0.000
5.يساعد نظام الرقابة الداخلية في زيادة دقة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية	0.725	0.000
6.يتوجب وجود مجموعة من المؤشرات لقياس أداء مهمة التدقيق الداخلي بهدف زيادة كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية	0.589	0.000
7.تساعد إدارة المؤسسة تسهيل مهمات التدقيق الداخلي	0.692	0.000
8.تخضع عمليات اعداد التقارير المالية للتدقيق الداخلي قبل إقرارها واعتمادها	0.605	0.000
9.يتمتع موظفو التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة من التأهيل العلمي والعملي المحاسبي	0.587	0.000
10.تمنح صلاحيات كافية لموظفي التدقيق الداخلي لإنجاز مهامهم	0.501	0.000
11.مهمة التدقيق الداخلي تعتمد على مجموعة من الضوابط التي تضمن الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات التي تساهم في رفع جودة التدقيق	0.594	0.000
12.تعتمد مهمة التدقيق الداخلي على مجموعة من الأساليب والوسائل الفنية الفعالة التي تهدف لمعرفة نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة	0.476	0.000
13.يساهم التدقيق الداخلي في رفع كفاءة العاملين	0.571	0.000
14.تأكد مهمة التدقيق الداخلي مدى الالتزام بالقوانين والإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة	0.618	0.000
15.تلتزم هيئة التدقيق الداخلي بمعايير التدقيق الدولية	0.737	0.000

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

جدول رقم 04-06: الاتساق الداخلي لبعد التدقيق الخارجي

رقم الفقرة	الارتباط	الدلالة
16.التزام هيئة التدقيق الخارجي بالاستقلالية والحيادية يعزز الثقة في تقارير التدقيق	0.807	0.000
17.تُأكِد هيئة التدقيق الخارجي مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات ذات الصلة بالتقارير المالية	0.603	0.000
18.تتمتع هيئة التدقيق الخارجي بالتأهيل العلمي والعملي الكافي لإجراء عمليات التدقيق	0.489	0.000
19.تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والوطنية وكذا تلتزم بأخلاقيات المهنة	0.507	0.000
20.هناك ارتباط بين أخلاقيات المهنة واعداد القوائم المالية يجب على هيئة التدقيق الخارجي الالتزام به	0.566	0.000
21.تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقديم كل المعلومات المطلوبة منها مع الحفاظ على مستويات السرية المتعارف والمتفق عليها مسبقا	0.605	0.000
22.تعمل هيئة التدقيق الخارجي على تطوير معارفها العلمية ومسايرة التطورات الدولية في مجال التدقيق	0.758	0.000
23.يوجد التزام من المؤسسة بتوفير مختلف المعلومات لهيئة التدقيق الخارجي	0.647	0.000
24.تقوم هيئة التدقيق الخارجي بالبحث عن مختلف الأخطاء والغش والاختلاس	0.884	0.000
25.تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقييم آداء وتقارير هيئة التدقيق الداخلي	0.789	0.000
26.تساهم عملية التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.493	0.000
27.تتصل هيئة التدقيق الخارجي بمختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة لمعرفة مدى مصداقية المعاملات المالية بينهم وبين المؤسسة	0.592	0.000
28.تراجع هيئة التدقيق الخارجي مختلف الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة ومتعامليها	0.515	0.000
29.يبدي المدقق الخارجي رأي متحفظ أو سلبي في حالة اكتشاف التزوير والأخطاء والتلاعب	0.602	0.000
30.يمتنع المدقق الخارجي من ابداء الرأي إذا لم يتمكن من الحصول على أدلة اثبات كافية ومناسبة	0.832	0.000

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

يتضح من خلال الجدولين أعلاه نلاحظ أنه بالنسبة لـ:

أ. **بعد التدقيق الداخلي:** تنحصر قيم معامل الارتباط للفقرات بالمجال المحدد بالنسبتين (47.6%) و(77.5%) على التوالي.

ب.**بعد التدقيق الخارجي:** تنحصر قيم معامل الارتباط للفقرات بالمجال المحدد بالنسبتين (48.9%) و(88.4%) على التوالي.

ج.**التدقيق المحاسبي ككل:** يلاحظ على جميع قيم الارتباط بيرسون "Pearson" أنها تعكس وجود ارتبط طردي (إيجابي) يترامح بين المتوسط والكبير من حيث درجة القوة وبدلالة إحصائية أقل من

القيمة المعيارية (0.05)، وعليه فان بعد التدقيق المحاسبي يتميز بخاصية الاتساق الداخلي للفقرات والدرجة الكلية لكل بعد فرعي تنتمي إليه.

2. بعد التدقيق الجبائي: يوضح الجدول التالي قيم الارتباط بين فقرات بعد التدقيق الجبائي ودرجته الكلية:

جدول رقم 04-07: الاتساق الداخلي لبعد التدقيق الجبائي

الفقرة	الارتباط	الدلالة
31.تلتزم إدارة الضرائب بتطوير إجراءات التدقيق الجبائي بسبب تطور أساليب ممارسة الغش والتهرب الضريبي	0.735	0.000
32.تسعى إدارة الضرائب عن طريق مصلحة التدقيق الجبائي على تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين بالضريبة	0.721	0.000
33.تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالقوانين والتشريعات الجبائية الصادرة في الدولة	0.511	0.000
34.تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالكفاءة العلمية والخبرة العملية عند اعداد عملية التدقيق الجبائي	0.656	0.000
35.تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالنزاهة والاستقلالية والحيادية عند ممارسة مهامها	0.596	0.000
36.تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بقواعد وأخلاقيات مهنة التدقيق	0.652	0.000
37. تضع هيئة التدقيق الجبائي كل الامكانيات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي	0.603	0.000
38.تسمح هيئة التدقيق الجبائي للمكلف بالضريبة بالطعن لدى المصالح المختصة في حالة عدم قبول نتيجة التدقيق	0.797	0.000
39.يلتزم المكلف بالضريبة بإمداد مصلحة التدقيق الجبائي بمختلف السجلات والملفات المحاسبية التي تؤدي إلى معرفة وجود غش أو تهرب ضريبي	0.892	0.000
40.يلتزم المكلف بالضريبة بالتصريح على نتائج وأرقام أعماله الخاضعة للضريبة بصورة صادقة	0.715	0.000
41.يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم المعلومات المالية للسنوات السابقة في حالة طلبها	0.620	0.000
42.يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع الادارات العمومية المتعاملة معه	0.612	0.000
43.يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات المالية المتعاملة معه	0.557	0.000
44.يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات الأخرى المتعاملة معه	0.861	0.000

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

تراوح معامل الارتباط لبعد التدقيق الجبائي بين (51.1%) و(89.9%) وهي نسب توضح وجود علاقة متوسطة إلى كبيرة القوة طردية الاتجاه بدلالة إحصائية أقل من القيمة المعيارية (0.05)، وعليه فان بعد التدقيق الجبائي يتميز بخاصية الاتساق الداخلي للفقرات والدرجة الكلية للبعد.

ثانيا: محور الفساد المالي والإداري: سمحت عمليات حساب الاتساق الداخلي بالاعتماد على معامل الارتباط للمحور الثالث بالوصول إلى النتائج التالية التي توضح قيم الارتباط بين الفقرات والأبعاد التي تنتمي إليها:

جدول رقم 04-08: الاتساق الداخلي لبعد محور الفساد المالي

الفقرة	الارتباط	الدلالة
45.عدم التوازن بين كتلة الأجور والقدرة الشرائية ساهم في زيادة نهب المال العام	0.787	0.000
46.ضعف الأجهزة الرقابية وتهميش أدوارها داخل المؤسسة أدى إلى الغش والتلاعب بالبيانات بغرض الحصول على منافع خاصة	0.580	0.000
47.الافتقار إلى النزاهة والشفافية في التصرفات المالية سمح بالابتزاز والتزوير وهذا بخلق مبررات قانونية أو إدارية	0.689	0.000
48.غياب وعدم كفاية التشريعات والأنظمة القانونية الضابطة للتصرفات المالية مكَّن من ممارسة تهريب وغسيل الأموال	0.494	0.000
49.ضعف العقوبات المقررة على مرتكبي الفساد المالي زادت من حجم الاختلاس	0.679	0.000
50.عدم تنفيذ إجراءات الردع أدى إلى طلب الرشوة دون الخوف من العواقب	0.540	0.000
51.ضعف وانعدام الأخلاق وغياب الضمير المهني سمح بمخالفة القوانين دون قلق	0.750	0.000

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

جدول رقم 04-09: الاتساق الداخلي لبعد محور الفساد الاداري

الفقرة	الارتباط	الدلالة
52.استغلال المنصب لأغراض شخصية بسبب الولع بحياة الترف والرغبة في تغطية نفقاتها	0.848	0.000
53.الهياكل البيروقراطية وكيفية تصميمها سمحت بممارسة المحسوبية	0.678	0.000
54.التعقيدات الإدارية والبيروقراطية أشعرت العامل بأن هذه الأجهزة أداة للسيطرة والتسلط	0.601	0.000
55.بروز أهمية علاقات الشخصية والاجتماعية مكنت من ممارسة المحسوبية وتفضيل شخص على آخر دون سبب وجيه	0.590	0.000
56.ضعف الوازع الديني وانعدامه أدى إلى تراخي العامل وإهماله لوظيفته	0.776	0.000
57.عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة وغياب المساءلة والردع سمحت بإفشاء السر المهني	0.637	0.000
58.ضعف المستوى المادي والمعيشي أدى بالعامل إلى قبول هدايا نظير تسهيل بعض المعاملات وتمريرها	0.710	0.000
59.انتشار الفساد الإداري أدى بالمرؤوس إلى عصيان وعدم اتباع الأوامر والتوجيهات الصادرة من الرئيس	0.890	0.000

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أنه بالنسبة لـ:

1. بعد الفساد المالي: تنحصر قيم معامل الارتباط للفقرات بالمجال المحدد بالنسبتين (49.4%) و(78.7%) على التوالي.

2. بعد الفساد الإداري: تنحصر قيم معامل الارتباط للفقرات بالمجال المحدد بالنسبتين (59%) و(89%) على التوالي.

3. اتخاذ القرار بخصوص الاتساق الداخلي للأبعاد: بالنظر لأخذ معامل الارتباط بيرسون "Pearson" لنسب توضح وجود علاقة ايجابية متوسطة إلى قوية وبدلالة إحصائية أقل من القيمة المعيارية (0.05)، وعليه فان أبعاد محور الفساد المالي والإداري يتميز بخاصية الاتساق الداخلي للفقرات والدرجة الكلية لكل بعد تنتمي إليه.

الفرع الرابع: الاتساق البنائي

يتم حساب الاتساق البنائي على أساس معامل الارتباط بيرسون "Pearson" بين درجة كل بعد والدرجة الكلية للمحور الذي ينتمي إليه، وفيما يلي عرض لمستويات الاتساق المحسوبة عند مستوى دلالة (0.05):

جدول رقم 04-10: الاتساق البنائي لأبعاد محور الفساد المالي والإداري

الرقم	المتغير الأساسي	المتغيرات الفرعية	العلاقة مع المحور الذي ينتمي إليه	الدلالة
02	التدقيق المحاسبي والجبائي	التدقيق المحاسبي	0.763	0.000
03		التدقيق الجبائي	0.904	0.000
04	الفساد المالي والإداري	الفساد المالي	0.874	0.000
		الفساد الإداري	0.911	0.000

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

بلغت قيمة معامل الارتباط بيرسون بين المتغير المستقل (التدقيق المحاسبي والجبائي) ككل ومكونه الأول (التدقيق المحاسبي) ما نسبته (76.3%)، في حين بلغت نفس النسبة مع المكون الثاني (التدقيق الجبائي) مستوى (90.4%)، بالمقابل فان نسبة الارتباط بين المتغير التابع ككل (الفساد المالي والإداري) بلغت النسبتين (87.4%) و(91.1%) مع متغيراته الفرعية (الفساد المالي، الفساد الإداري) على التوالي، وهي قيم تدل على وجود علاقة طردية الاتجاه كبيرة القوة معنوية الدلالة عند مستوى (0.05) بين كل متغير ومكوناته الفرعية (أبعاده)، مما يعني أن الأداة متسقة بنائيا.

المطلب الثاني: تحليل محاور الاستبيان

سيتم من خلال هذا المطلب تحليل كلا من محور البيانات العامة، محور التدقيق المحاسبي، محور التدقيق الجبائي ومحور الفساد المالي والإداري

الفرع الأول: محور البيانات العامة

يتضمن هذا المطلب محور البيانات العامة للمفردات محل الدراسة من حيث متغير المؤهل العلمي، متغير الوظيفة، ومتغير سنوات الخبرة بالاعتماد على التكرارات والنسب.

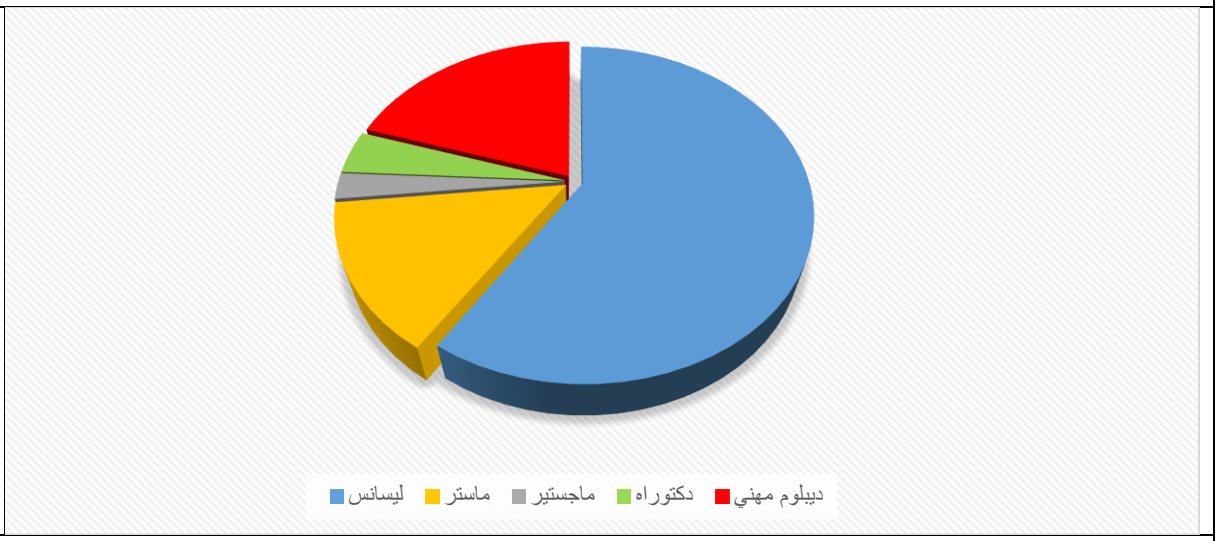
أولا: توصيف مفردات العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

يوضح الجدول والشكل المواليين نتائج توصيف العينة حسب هذا المتغير.

جدول رقم 04-11: توصيف العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة (%)
ليسانس	71	59.1
ماستر	17	14.2
ماجستير	3	2.5
دكتوراه	5	4.2
ديبلوم مهني	24	20
المجموع	**120**	**100**

شكل رقم 04-01: شكل التوزيع حسب المؤهل العلمي



المصدر: المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.
وبرنامج Excel2016.

بلغت نسبة حاملي شهادة ليسانس ما نسبته (59.1%) من إجمالي مفردات العينة محل الدراسة، تليها فئة حاملي الشهادات المهنية وشهادة الماستر بنسب (20%)، (14.2%) على التوالي، وأخير حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة (4.2%) والماجستير بنسبة (2.5%)، أي أن العينة محل الدراسة تتصف بوجود مستوى علمي مختلف إلا أنه كاف لاتخاذ القرارات حول سلوك متغيرات الدراسة (الدراسة تأخذ بالاعتبار حاملي جميع الشهادات والذي يضطلعون بمهمة أو نشاط ذو علاقة بالموضوع المعالج).

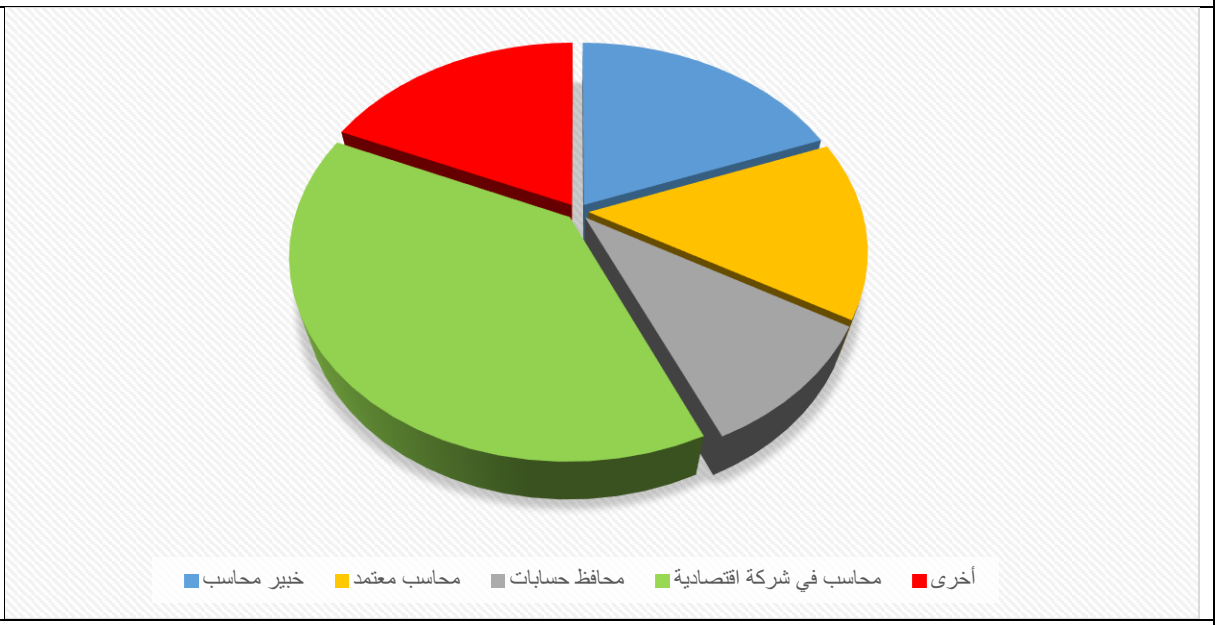
ثانيا: توصيف مفردات العينة حسب متغير الوظيفة

أظهرت نتائج تحليل متغير الوظيفة النتائج الموضحة في كلا من الجدول والشكل التاليين:

جدول رقم 04-12: توصيف العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة (%)
خبير محاسب	23	19.2
محاسب معتمد	17	14.2
محافظ حسابات	12	10
محاسب في شركة اقتصادية	46	38.3
أخرى	22	18.3
المجموع	**120**	**100**

شكل رقم 04-02: شكل التوزيع حسب الوظيفة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.
وبرنامج Excel2016.

تشكل فئة المحاسبين العاملين في مختلف المؤسسات الاقتصادية أغلبية المفردات المدروسة بما نسبته (38.3%) تليها باقي الفئات بنسب متقاربة (19.2% خبراء محاسبة، 18.3% وظائف أخرى، 14.2% محاسبين معتمدين، 10% محافظي حسابات)، وهي نسب تعكس توزع هذه الوظائف في الواقع الاقتصادي نسبيا، كما أنها تدل على الدراسة تولي أهمية لآراء جميع الفاعلين في الميدان المحاسبي والجبائي بوصفهم الفة الأكثر دراية بالموضوع المعالج.

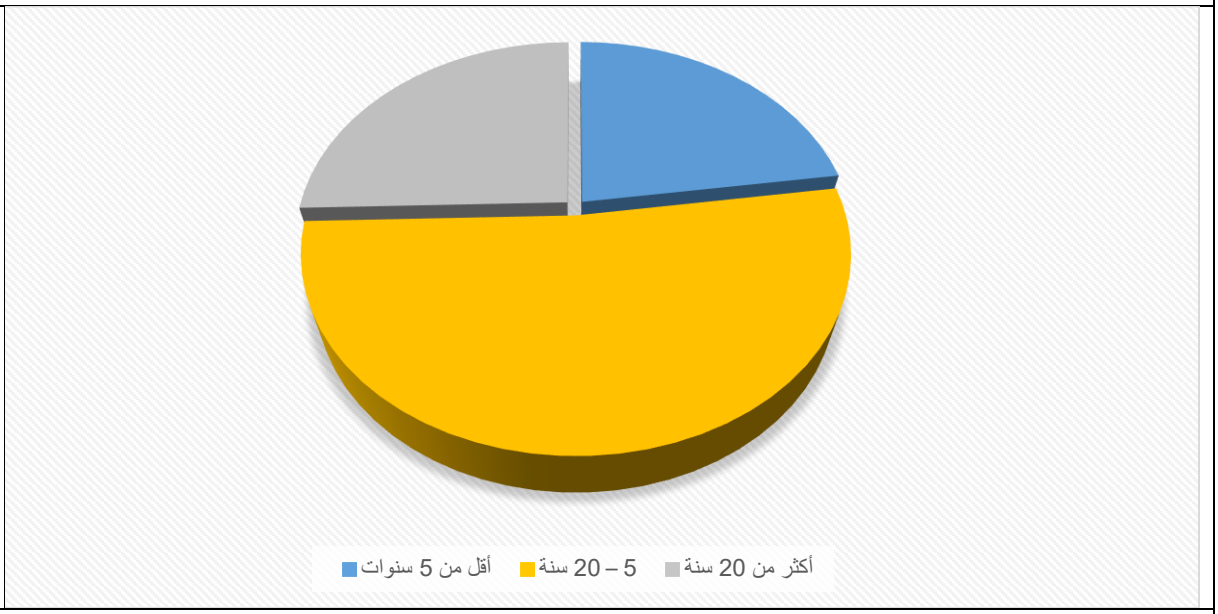
ثالثا: توصيف مفردات العينة حسب متغير الخبرة

يوضح الجدول والشكل المواليين نتائج توصيف العينة حسب هذا المتغير.

جدول رقم 04-14: توصيف العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة (%)
أقل من 5 سنوات	25	20.8
5 – 20 سنة	57	55.8
أكثر من 20 سنة	28	23.1
المجموع	**120**	**100**

شكل رقم 04-03: شكل التوزيع حسب الخبرة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.
وبرنامج Excel2016.

تتوزع مدة خبرة العينة محل الدراسة على فترات متنوعة من حيث طول الفترة الزمنية، وما يلاحظ هنا أن معظم المفردات محل الدراسة لهم خبرة متوسطة تتراوح بين 5-20 سنة تمل ما نسبته (55.8%) من مجموع المفردات، تليها باقي الفئات بنسب تميل متقاربة؛ فئة الأكبر من 20 سنة بنسبة (23.1%) وفئة الأقل من (05) سنوات بنسبة (20.8%).

الفرع الثاني: محور التدقيق المحاسبي

أولا: بعد التدقيق الداخلي: أظهر تحليل هذا البعد النتائج الموضحة بالجدول الموالي

جدول رقم 04-14: تحليل بعد التدقيق الداخلي

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T- test	T- Sig test	الاتجاه
1.يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الدقة والسلامة في المعلومة المالية الموجودة في القوائم المالية	4.37	0.93	16.18	0.000	موافق بشدة
2.يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى كشف الأخطاء والانحرافات والتقليل منها قدر المستطاع	4.25	0.91	15.05	0.000	موافق بشدة
3.يساهم نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع	3.93	0.69	14.73	0.000	موافق
4.يضمن نظام الرقابة الداخلية قيام إدارة المالية والمحاسبة بتسجيل العمليات المحاسبية وفقا للمبادئ المتعرف عليها	4.43	0.65	17.49	0.000	موافق بشدة
5.يساعد نظام الرقابة الداخلية في زيادة دقة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية	4.19	0.89	11.01	0.000	موافق
6.يتوجب وجود مجموعة من المؤشرات لقياس أداء مهمة التدقيق الداخلي بهدف زيادة كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية	4.05	0.89	12.96	0.000	موافق
7.تساعد إدارة المؤسسة تسهيل مهمات التدقيق الداخلي	3.96	0.87	12.02	0.000	موافق
8.تخضع عمليات اعداد التقارير المالية للتدقيق الداخلي قبل إقرارها واعتمادها	3.98	0.83	11.82	0.000	موافق
9.يتمتع موظفو التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة من التأهيل العلمي والعملي المحاسبي	3.86	0.84	11.15	0.000	موافق
10.تمنح صلاحيات كافية لموظفي التدقيق الداخلي لإنجاز مهامهم	4.39	0.91	9.15	0.000	موافق بشدة
11.مهمة التدقيق الداخلي تعتمد على مجموعة من الضوابط التي تضمن الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات التي تساهم في رفع جودة التدقيق	4.24	0.84	10.98	0.000	موافق بشدة
12.تعتمد مهمة التدقيق الداخلي على مجموعة من الأساليب والوسائل الفنية الفعالة التي تهدف لمعرفة نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة	4.27	0.95	7.71	0.000	موافق بشدة
13.يساهم التدقيق الداخلي في رفع كفاءة العاملين	3.87	0.91	10.47	0.000	موافق
14.تأكد مهمة التدقيق الداخلي مدى الالتزام بالقوانين والإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة	4.32	0.92	8.94	0.000	موافق بشدة
15.تلتزم هيئة التدقيق الداخلي بمعايير التدقيق الدولية	3.92	0.87	11.60	0.000	موافق

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

تراوحت المتوسطات الحسابية الخاصة بهذا البعد بين القيمتين (3.87 و4.37) عند الدرجتين؛ موافق (08 فقرات) والموافق بشدة (07 فقرات) بانحرافات معيارية لا تتجاوز (0.93) كأقصى تقدير، مما يعني أن هنالك انسجاما وتوجها عاما يحكم إجابات مفردات لعينة محل الدراسة بخصوص بعد التدقيق الداخلي، ويؤكد ذلك بلوغ مستوى دلالة اختبار T-test لكل الفقرات لمستوى دلالة يقل عن القيمة المعيارية (0.05).

- **في الفقرة رقم 01: " يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الدقة والسلامة في المعلومة المالية الموجودة في القوائم المالية "**، يشير الوسط الحسابي إلى4.37 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية يحقق الدقة والسلامة في المعلومة المالية الموجودة في القوائم المالية، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.93 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.
- **في الفقرة رقم 02: " يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى كشف الأخطاء والانحرافات والتقليل منها قدر المستطاع "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.25 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية يكشف الأخطاء والانحرافات ويقلل منها، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.91 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.
- **في الفقرة رقم 03: " يساهم نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.93 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن نظام الرقابة الداخلية يحافظ على أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.69 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.
- **في الفقرة رقم 04: " يضمن نظام الرقابة الداخلية قيام إدارة المالية والمحاسبة بتسجيل العمليات المحاسبية وفقا للمبادئ المتعارف عليها "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.43 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية يضمن الالتزام بالتسجيلات المحاسبية وفقا للمبادئ المتعارف عليها، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.65 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 05: " يساعد نظام الرقابة الداخلية في زيادة دقة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.19 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يزيد من دقة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.89 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.
- **في الفقرة رقم 06: " يتوجب وجود مجموعة من المؤشرات لقياس أداء مهمة التدقيق الداخلي بهدف زيادة كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.05 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن نظام الرقابة الداخلية يقوم على مجموعة من مؤشرات الأداء التي تساعد في قياس مهمة التدقيق الداخلي، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.89 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.
- **في الفقرة رقم 07: " تساعد إدارة المؤسسة تسهيل مهمات التدقيق الداخلي "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.96 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أنه وجوبا على المؤسسة تسهيل عمل المدققين الداخليين، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 87.0 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.
- **في الفقرة رقم 08: " تخضع عمليات اعداد التقارير المالية للتدقيق الداخلي قبل إقرارها واعتمادها"**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.98 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أنه يجب مصادقة هيئة التدقيق الداخلي على التقارير المالية قبل اعتمادها بصفة نهائية، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.83 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.
- **في الفقرة رقم 09: " يتمتع موظفو التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة من التأهيل العلمي والعملي المحاسبي "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.86 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن اختيار فرقة التدقيق الداخلي تخضع لامتحان لمعرفة كفاءتها ومدى تحكمها في القواعد المحاسبية، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.84 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 10: " تمنح صلاحيات كافية لموظفي التدقيق الداخلي لإنجاز مهامهم "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.39 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق بشدة على منح مجموعة عالية من الصلاحيات لفرقة التدقيق الداخلي حتى يتم تأدية مهام التدقيق الداخلي بأعلى درجات الكفاءة، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.91 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.
- **في الفقرة رقم 11: " مهمة التدقيق الداخلي تعتمد على مجموعة من الضوابط التي تضمن الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات التي تساهم في رفع جودة التدقيق "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.24 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق بشدة على أن جودة التدقيق تعتمد بدرجة على الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات الداخلية، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.84 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.
- **في الفقرة رقم 12: " تعتمد مهمة التدقيق الداخلي على مجموعة من الأساليب والوسائل الفنية الفعالة التي تهدف لمعرفة نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.27 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق بشدة على أن الرفع من كفاءة التدقيق الداخلي يكون بالاعتماد على الأساليب والوسائل الفنية الحديثة أثناء عملية التدقيق وهذا لتحديد مواطن القوة والضعف لدى المؤسسة، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.95 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.
- **في الفقرة رقم 13: " يساهم التدقيق الداخلي في رفع كفاءة العاملين "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.87 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أنه من بين أهداف التدقيق الداخلي رفع كفاءة العاملين سواء عن طريق التكوين أو التربصات، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.91 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.
- **في الفقرة رقم 14: " تأكد مهمة التدقيق الداخلي مدى الالتزام بالقوانين والإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.32 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق بشدة على أنه من بين أهداف التدقيق الداخلي التأكيد على التزام المؤسسة بالقوانين والإجراءات المعمول بها، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.92 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 15: " تلتزم هيئة التدقيق الداخلي بمعايير التدقيق الدولية "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.92 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن الالتزام بمعايير التدقيق الدولية إجباري عند ممارسة مهام التدقيق الداخلي، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.87 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

ثانيا: بعد التدقيق الخارجي

أظهر تحليل هذا البعد النتائج الموضحة بالجدول الموالي

جدول رقم 04-15: تحليل بعد التدقيق الخارجي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T- test	T- Sig test	الاتجاه
16.التزام هيئة التدقيق الخارجي بالاستقلالية والحيادية يعزز الثقة في تقارير التدقيق	4.13	0.81	15.35	0.000	موافق
17.تُأكِد هيئة التدقيق الخارجي مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات ذات الصلة بالتقارير المالية	3.76	0.95	8.72	0.000	موافق
18.تتمتع هيئة التدقيق الخارجي بالتأهيل العلمي والعملي الكافي لإجراء عمليات التدقيق	3.99	0.75	14.48	0.000	موافق
19.تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والوطنية وكذا تلتزم بأخلاقيات المهنة	3.93	0.93	10.93	0.000	موافق
20.هناك ارتباط بين أخلاقيات المهنة واعداد القوائم المالية يجب على هيئة التدقيق الخارجي الالتزام به	4.23	0.97	10.43	0.000	موافق بشدة
21.تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقديم كل المعلومات المطلوبة منها مع الحفاظ على مستويات السرية المتعارف والمتفق عليها مسبقا	3.73	1.05	7.64	0.000	موافق
22.تعمل هيئة التدقيق الخارجي على تطوير معارفها العلمية ومسايرة التطورات الدولية في مجال التدقيق	4.00	0.81	13.53	0.000	موافق
23.يوجد التزام من المؤسسة بتوفير مختلف المعلومات لهيئة التدقيق الخارجي	3.82	0.89	8.82	0.000	موافق
24.تقوم هيئة التدقيق الخارجي بالبحث عن مختلف الأخطاء والغش والاختلاس	3.78	0.80	10.71	0.000	موافق
25.تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقييم آداء وتقارير هيئة التدقيق الداخلي	3.72	1.05	7.44	0.000	موافق
26.تساهم عملية التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	3.97	0.99	8.45	0.000	موافق
27.تتصل هيئة التدقيق الخارجي بمختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة لمعرفة مدى مصداقية المعاملات المالية بينهم وبين المؤسسة	3.70	1.00	7.66	0.000	موافق

28.تراجع هيئة التدقيق الخارجي مختلف الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة ومتعامليها	3.63	1.08	6.45	0.000	موافق
29.يبدي المدقق الخارجي رأي متحفظ أو سلبي في حالة اكتشاف التزوير والأخطاء والتلاعب	4.25	1.05	2.62	0.000	موافق بشدة
30.يمتنع المدقق الخارجي من ابداء الرأي إذا لم يتمكن من الحصول على أدلة اثبات كافية ومناسبة	4.24	0.86	9.11	0.000	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

شملت فقرات بعد التدقيق الجبائي الدرجتين: موافق بمجموع (12) فقرة في مقابل (03) فقرات بتقدير موافق بشدة عند المجال المتراوح بين (3.63-4.25) للمتوسط الحسابي و (0.75-1.05) للانحراف المعياري مع التأكيد أن اتجاه هذه الفقرات كان دال احصائيا عند هامش خطأ لا يتجاوز 5%، بالنظر لبلوغ قيمة المعنوية الإحصائية لاختبار T-test مستوى دلالة يقل عن القيمة المعيارية (0.05)، مما يدل على وجود تجانس واتفاق نسبي بين مفردات العينة فيما يخص تقييم فقرات البعد بالدرجتين موافق وموافق بشدة.

- **في الفقرة رقم 16: " التزام هيئة التدقيق الخارجي بالاستقلالية والحيادية يعزز الثقة في تقارير التدقيق"**، يشير الوسط الحسابي إلى4.13 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن هيئة التدقيق ملتزمة بالاستقلالية والحيادية بهدف تعزيز الثقة في تقارير التدقيق، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.81 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 17: " تُأكِد هيئة التدقيق الخارجي مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات ذات الصلة بالتقارير المالية "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.76 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن القوانين والتشريعات الصادرة وذات الصلة بالتقارير المالية اجبارية الالتزام من طرف هيئة التدقيق الخارجي، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.95 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 18: " تتمتع هيئة التدقيق الخارجي بالتأهيل العلمي والعملي الكافي لإجراء عمليات التدقيق "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.99 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن ممارسة مهام التدقيق الخارجي تكون من أطراف تمتلك التأهيل العلمي

والعملي الكافي، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.75 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 19: " تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والوطنية وكذا تلتزم بأخلاقيات المهنة "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.93 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على اجبارية التزام فرقة التدقيق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية وكذا الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.93 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 20: " هناك ارتباط بين أخلاقيات المهنة واعداد القوائم المالية يجب على هيئة التدقيق الخارجي الالتزام به "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.23 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق بشدة على أنه حتى تكون القوائم المالية تتميز بالمصداقية لابد أن تكون منجزة من طرف هيئة تدقيق خارجية تتحلى وتلتزم بأخلاقيات مهنة المحاسبة، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.97 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 21: " تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقديم كل المعلومات المطلوبة منها مع الحفاظ على مستويات السرية المتعارف والمتفق عليها مسبقا "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.73 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن العقد المبرم بين هيئة التدقيق الخارجي والمؤسسة هو شريعة المتعاقدين وخصوصا فيما يتعلق بالسر المهني والحفاظ عليه، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 1.05 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 22: " تعمل هيئة التدقيق الخارجي على تطوير معارفها العلمية ومسايرة التطورات الدولية في مجال التدقيق "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.00 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن المدقق الخارجي يبقى دائما في تواصل علمي مستمر مع المتغيرات الحديثة والدولية في مجال التدقيق المحاسبي وكذا مواكبة كل التغيرات الجديدة، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.81 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 23: " يوجد التزام من المؤسسة بتوفير مختلف المعلومات لهيئة التدقيق الخارجي "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.82 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن المؤسسة محل التدقيق الخارجي مجبرة بتوفير مختلف المعلومات التي تحتاجها هيئة التدقيق الخارجي، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.89 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 24: " تقوم هيئة التدقيق الخارجي بالبحث عن مختلف الأخطاء والغش والاختلاس "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.78 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن الأخطاء المحاسبية وحالات الغش والاختلاس يجب أن تظهر في تقرير المدقق باعتبار ان هيئة التدقيق هي المسؤولة عن اكتشافها، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.80 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 25: " تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقييم آداء وتقارير هيئة التدقيق الداخلي "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.72 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن فرقة التدقيق الخارجي هي المسؤولة على تقييم آداء وتقارير مجموعة التدقيق الداخلي باعتبار ان عملية التدقيق الخارجي تنطلق من تقارير التدقيق الداخلي، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 1.05 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 26: " تساهم عملية التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.97 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن جودة نظام الرقابة الداخلية يعتمد على تقارير آراء هيئة التدقيق الخارجي، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.99 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 27: " تتصل هيئة التدقيق الخارجي بمختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة لمعرفة مدى مصداقية المعاملات المالية بينهم وبين المؤسسة "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.70 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن فرقة التدقيق الخارجي لها السلطة والحق في التواصل مع الأطراف ذي الصلة بالمؤسسة محل التدقيق للحصول على مختلف

المعلومات التي ستساهم في اعداد تقرير التدقيق، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 1.00 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 28: " تراجع هيئة التدقيق الخارجي مختلف الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة ومتعامليها "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.63 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن لفرقة التدقيق الخارجي السلطة والحق لمراجعة مختلف الاتفاقيات التي أجرتها المؤسسة مع الغير ومراجعة بنودها ومدى الالتزام بها وكيفية تأثيرها على المعلومة المالية للمؤسسة، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.91 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 29: " يبدي المدقق الخارجي رأي متحفظ أو سلبي في حالة اكتشاف التزوير والأخطاء والتلاعب "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.25 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق بشدة على أن للمدقق الخارجي الاستقلالية والقوة التي تسمح له بتقديم تقرير سلبي أو متحفظ دون خوف أو ضغط وخصوصا عند اكتشاف مواطن للتزوير والغش والتلاعب في القوائم المالية، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 1.05 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 30: " يمتنع المدقق الخارجي من ابداء الرأي إذا لم يتمكن من الحصول على أدلة اثبات كافية ومناسبة "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.24 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق بشدة على أن المدقق الخارجي لديه الشجاعة والقوة على عدم ابداء الرأي وعدم تقديم تقرير التقديم إذا لم تتوفر له مختلف المعلومات وأدلة الاثبات ، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.86 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

الفرع الثالث: محور التدقيق الجبائي

أظهر تحليل هذا البعد النتائج الموضحة بالجدول الموالي:

جدول رقم 04-16: تحليل محور التدقيق الجبائي

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T-test	T- Sig test	الاتجاه
31.تلتزم إدارة الضرائب بتطوير إجراءات التدقيق الجبائي بسبب تطور أساليب ممارسة الغش والتهرب الضريبي	4.13	0.78	15.72	0.000	موافق
32.تسعى إدارة الضرائب عن طريق مصلحة التدقيق الجبائي على تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين بالضريبة	4.24	0.80	17.02	0.000	موافق بشدة
33.تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالقوانين والتشريعات الجبائية الصادرة في الدولة	3.84	0.85	10.85	0.000	موافق
34.تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالكفاءة العلمية والخبرة العملية عند اعداد عملية التدقيق الجبائي	4.14	0.76	16.47	0.000	موافق
35.تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالنزاهة والاستقلالية والحيادية عند ممارسة مهامها	4.12	0.83	14.70	0.000	موافق
36.تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بقواعد وأخلاقيات مهنة التدقيق	3.76	0.95	8.72	0.000	موافق
37. تضع هيئة التدقيق الجبائي كل الامكانيات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي	3.99	0.75	14.48	0.000	موافق
38.تسمح هيئة التدقيق الجبائي للمكلف بالضريبة بالطعن لدى المصالح المختصة في حالة عدم قبول نتيجة التدقيق	3.93	0.93	10.93	0.000	موافق
39.يلتزم المكلف بالضريبة بإمداد مصلحة التدقيق الجبائي بمختلف السجلات والملفات المحاسبية التي تؤدي إلى معرفة وجود غش أو تهرب ضريبي	3.93	0.97	10.43	0.000	موافق
40.يلتزم المكلف بالضريبة بالتصريح على نتائج وأرقام أعماله الخاضعة للضريبة بصورة صادقة	3.73	1.05	7.64	0.000	موافق
41.يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم المعلومات المالية للسنوات السابقة في حالة طلبها	4.00	0.81	13.53	0.000	موافق
42.يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع الادارات العمومية المتعاملة معه	3.72	0.89	8.82	0.000	موافق
43.يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات المالية المتعاملة معه	3.78	0.80	10.71	0.000	موافق
44.يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات الأخرى المتعاملة معه	3.73	1.04	7.70	0.000	موافق

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

بالرغم من أن المتوسط الحسابي الخاص ببعد التدقيق الجبائي قد تراوح بين المستويين: (3.73) و(4.24) إلا أن كل الفقرات تميل إلى درجة الموافق عدا فقرة واحدة عند درجة الموافق بشدة، كما يلاحظ على إجابات هذا البعد هو أن الفقرات سجلت قيما جد متقاربة سواء بالنسبة للمتوسط الحسابي أو الانحراف المعياري الذي لم يتجاوز عتبة (1.05). ويشير هذا التوافق إلى أن انحراف القيم عن متوسطها الحسابي لم يكن كبير نسبيا بالنظر لعدم وجود قيم شاذة متطرفة رجحت قيمة المتوسط الدال احصائيا وفق اختبار T-test عند مستوى معنوية (0.05).

- **في الفقرة رقم 31: " تلتزم إدارة الضرائب بتطوير إجراءات التدقيق الجبائي بسبب تطور أساليب ممارسة الغش والتهرب الضريبي "**، يشير الوسط الحسابي إلى4.13 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن تحديث الجهاز الضريبي واجب على الدولة نظرا للتغيرات والأساليب الحديثة المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.78 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 32: " تسعى إدارة الضرائب عن طريق مصلحة التدقيق الجبائي على تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين بالضريبة "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.24 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق بشدة على أن مهمة نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضرائب من مهام مصلحة التدقيق الضريبي وهذا بهدف زيادة المداخيل الضريبية، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.80 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 33: " تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالقوانين والتشريعات الجبائية الصادرة في الدولة "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.84 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن الدولة هي مصدر التشريعات الضريبية ويتحتم على مصلحة التدقيق الجبائي مراعاة القوانين الصادرة عن اجراء عملية التدقيق الجبائي، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.85 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 34: " تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالكفاءة العلمية والخبرة العملية عند اعداد عملية التدقيق الجبائي "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.14 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه

النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على اختيار أفراد هيئة التدقيق الجبائي يكون على أسس علمية وعملية وأن ممارس التدقيق الجبائي لابد أن يمتلك مجموعة من المهارات التي تأهله لممارسة التدقيق الجبائي، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.76 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 35: " تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالنزاهة والاستقلالية والحيادية عند ممارسة مهامها "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.12 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن شرط النزاهة والاستقلالية والحيادية اجباري الوجود عند هيئة التدقيق الجبائي عند ممارسة عملية التدقيق، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.83 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 36: " تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بقواعد وأخلاقيات مهنة التدقيق "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.76 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن ممارسة مهنة التدقيق الجبائي تقتضي من المدقق الالتزام والالمام بكل قواعد وأخلاقيات ممارسة المهنة، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.95 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 37: " تضع هيئة التدقيق الجبائي كل الامكانيات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.99 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن عملية التدقيق الجبائي تتطلب مجموعة من الإمكانيات والوسائل الواجب توافرها حتى يكون التدقيق بأعلى درجات الكفاءة والفعالية، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.75 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 38: " تسمح هيئة التدقيق الجبائي للمكلف بالضريبة بالطعن لدى المصالح المختصة في حالة عدم قبول نتيجة التدقيق "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.93 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن السماح للمكلف بالضريبة بإجراء طعون حول نتائج التدقيق في حالة عدم الرضا بها، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.93 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 39: " يلتزم المكلف بالضريبة بإمداد مصلحة التدقيق الجبائي بمختلف السجلات والملفات المحاسبية التي تؤدي إلى معرفة وجود غش أو تهرب ضريبي "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.93 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن التزام المكلف بالضريبة بتقديم كل المعلومة المطلوبة منه وكل السجلات الممسوكة واجب عليه وأي إخفاء للمعلومات المالية يحاسب عليه من الناحية القانونية، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.97 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 40: " يلتزم المكلف بالضريبة بالتصريح على نتائج وأرقام أعماله الخاضعة للضريبة بصورة صادقة "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.73 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أنه بناء على النظام الجبائي الجزائري الذي يعتمد على تصريحات المكلفين فإن هذا الأخير يجب أن تكون التصريحات المقدمة لمصلحة الضرائب تتميز بأعلى درجات الصدق وأن تمثل ما هو موجود فعلا وتعبر على الواقع، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 1.05 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 41: " يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم المعلومات المالية للسنوات السابقة في حالة طلبها "**، يشير الوسط الحسابي إلى 4.00 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أنه وجوبا على المكلف اعتماد الأرشيف الخاص بالمعلومات المالية للسنوات السابقة حيث أنه من الممكن أن تطلب أثناء عملية التدقيق ويجب أن تكون حاضرة في حالة طلبها، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.81 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 42: " يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع الادارات العمومية المتعاملة معه "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.72 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن لفرقة التدقيق الجبائي لها السلطة والحق في التواصل مع الإدارات العمومية المتعاملة مع المؤسسة محل التدقيق للحصول على مختلف المعلومات التي ستساهم في اعداد تقرير التدقيق الجبائي، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.89 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 43: " يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات المالية المتعاملة معه "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.78 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن لفرقة التدقيق الجبائي لها السلطة والحق في التواصل مع المؤسسات المالية المتعاملة مع المؤسسة محل التدقيق للحصول على مختلف المعلومات التي ستساهم في اعداد تقرير التدقيق الجبائي، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.80 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 44: " يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات الأخرى المتعاملة معه "**، يشير الوسط الحسابي إلى 3.73 وهو أكبر من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة توافق على أن لفرقة التدقيق الجبائي لها السلطة والحق في التواصل مع مختلف المؤسسات المتعاملة مع المؤسسة محل التدقيق للحصول على مختلف المعلومات التي ستساهم في اعداد تقرير التدقيق الجبائي ، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 1.04 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

الفرع الرابع: محور الفساد المالي والإداري

أولا: بعد الفساد المالي: أظهر تحليل هذا البعد النتائج الموضحة بالجدول الموالي

جدول رقم 04-17: تحليل بعد الفساد المالي في ظل وجود التدقيق المحاسبي والجبائي

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-test	T- Sig test	الاتجاه
العبارات التالية بافتراض أن المؤسسة تلتزم بإجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي					
45.عدم التوازن بين كتلة الأجور والقدرة الشرائية ساهم في زيادة نهب المال العام	1.62	0.89	-17.01	0.000	غ موافق بشدة
46.ضعف الأجهزة الرقابية وتهميش أدوارها داخل المؤسسة أدى إلى الغش والتلاعب بالبيانات بغرض الحصول على منافع خاصة	1.72	0.84	-16.69	0.000	غ موافق بشدة
47.الافتقار إلى النزاهة والشفافية في التصرفات المالية سمح بالابتزاز والتزوير وهذا بخلق مبررات قانونية أو إدارية	2.08	0.69	-14.72	0.000	غ موافق
48.غياب وعدم كفاية التشريعات والأنظمة القانونية الضابطة للتصرفات المالية مكَّن من ممارسة تهريب وغسيل الأموال	1.37	0.65	-17.48	0.000	غ موافق بشدة
49.ضعف العقوبات المقررة على مرتكبي الفساد المالي زادت من حجم الاختلاس	2.01	0.88	-11.01	0.000	غ موافق
50.عدم تنفيذ إجراءات الردع أدى إلى طلب الرشوة دون الخوف من العواقب	1.95	0.89	-12.96	0.000	غ موافق
51.ضعف وانعدام الأخلاق وغياب الضمير المهني سمح بمخالفة القوانين دون قلق	2.04	0.86	-12.15	0.000	غ موافق

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

تراوحت المتوسطات الحسابية الخاصة بهذا البعد بين القيمتين (1.37 و2.08) عند الدرجتين؛ غير موافق (04 فقرات) وغير موافق بشدة (03 فقرات) بانحرافات معيارية لا تتجاوز (0.89) كأقصى تقدير، مما يعني أن هنالك انسجاما وتوجها عاما يحكم إجابات مفردات لعينة محل الدراسة بخصوص بعد الفساد المالي، ويؤكد ذلك بلوغ مستوى دلالة اختبار T-test لكل الفقرات لمستوى دلالة يقل عن القيمة المعيارية (0.05).

- **<u>في الفقرة رقم 45:</u> " عدم التوازن بين كتلة الأجور والقدرة الشرائية ساهم في زيادة نهب المال العام "**، يشير الوسط الحسابي إلى 1.62 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم

أفراد العينة لا توافق بشدة على إمكانية نهب المال العام باعتبار عدم وجود توازن بين القدرة الشرائية والأجر في ظل الالتزام بالتدقيق المحاسبي والجبائي، بصيغة أخرى حتى ولو كان هناك اختلال في التوازن بين كتلة الأجور والقدرة الشرائية فإن التدقيق المحاسبي والجبائي لن يسمح بنهب المال العام، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.89 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 46: " ضعف الأجهزة الرقابية وتهميش أدوارها داخل المؤسسة أدى إلى الغش والتلاعب بالبيانات بغرض الحصول على منافع خاصة "**، يشير الوسط الحسابي إلى 1.72 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة لا توافق بشدة على أن الالتزام بتطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي يسمح بالغش والتلاعب بالبيانات بغرض الحصول على منافع خاصة حتى ولو كانت الأجهزة الرقابية ضعيفة، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.80 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 47: " الافتقار إلى النزاهة والشفافية في التصرفات المالية سمح بالابتزاز والتزوير وهذا بخلق مبررات قانونية أو إدارية "**، يشير الوسط الحسابي إلى 2.08 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة لا توافق على أن الالتزام بتطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي يسمح بالابتزاز والتزوير نظرا لغياب النزاهة والشفافية في التصرفات المالية حتى ولو كانت هناك ثغرات قانونية أو إدارية، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.69 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 48: " غياب وعدم كفاية التشريعات والأنظمة القانونية الضابطة للتصرفات المالية مَكَّن من ممارسة تهريب وغسيل الأموال "**، يشير الوسط الحسابي إلى 1.37 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة لا توافق بشدة على أن الالتزام بتطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي يُمَكِّن ممارسة التهريب وغسيل الأموال حتى في ظل غياب التشريعات والأنظمة القانونية المتعلقة بالتصرفات المالية ، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.65 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 49: " ضعف العقوبات المقررة على مرتكبي الفساد المالي زادت من حجم الاختلاس "**، يشير الوسط الحسابي إلى 2.01 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم

أفراد العينة لا توافق على أن الالتزام بتطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي يزيد من حجم الاختلاس حتى ولو كانت العقوبات المقررة على مرتكبي الفساد المالي ضعيفة، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.88 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 50: " عدم تنفيذ إجراءات الردع أدى إلى طلب الرشوة دون الخوف من العواقب "**، يشير الوسط الحسابي إلى 1.95 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة لا توافق على أن الالتزام بتطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي يؤدي إلى طلب الرشوة دون الخوف من العواقب حتى ولو لم يتم تنفيذها، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.89 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 51: " ضعف وانعدام الأخلاق وغياب الضمير المهني سمح بمخالفة القوانين دون قلق "**، يشير الوسط الحسابي إلى 2.04 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة لا توافق على أن الالتزام بالتدقيق المحاسبي والجبائي يسمح بمخالفة القوانين حتى ولو كان الفرد ضعيف أو منعدم الاخلاق ولا يملك ضمير مهني، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 86.0 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

ثانيا: بعد الفساد الإداري: أظهر تحليل هذا البعد النتائج الموضحة بالجدول الموالي:

جدول رقم 04-18: تحليل بعد الفساد الإداري

الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	T-test	T- Sig test	الاتجاه
بافتراض أن المؤسسة تلتزم بالتدقيق المحاسبي والجبائي					
52.استغلال المنصب لأغراض شخصية بسبب الولع بحياة الترف والرغبة في تغطية نفقاتها	2.04	0.83	-12.58	0.000	غ موافق
53.الهياكل البيروقراطية وكيفية تصميمها سمحت بممارسة المحسوبية	1.61	0.94	-9.76	0.000	غ موافق بشدة
54.التعقيدات الإدارية والبيروقراطية أشعرت العامل بأن هذه الأجهزة أداة للسيطرة والتسلط	2.22	0.94	-9.16	0.000	غ موافق
55.بروز أهمية علاقات الشخصية والاجتماعية مكنت من ممارسة المحسوبية وتفضيل شخص على آخر دون سبب وجيه	2.18	0.97	-9.22	0.000	غ موافق
56.ضعف الوازع الديني وانعدامه أدى إلى تراخي العامل وإهماله لوظيفته	2.28	0.96	-8.15	0.000	غ موافق
57.عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة وغياب المساءلة والردع سمحت بإفشاء السر المهني	2.14	1.00	-9.41	0.000	غ موافق
58.ضعف المستوى المادي والمعيشي أدى بالعامل إلى قبول هدايا نظير تسهيل بعض المعاملات وتمريرها	2.17	0.89	-10.23	0.000	غ موافق
59.انتشار الفساد الإداري أدى بالمرؤوس إلى عصيان وعدم اتباع الأوامر والتوجيهات الصادرة من الرئيس	2.15	0.97	-9.62	0.000	غ موافق

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

توزعت اتجاهات فقرات بعد الفساد الإداري بين الدرجتين: غير موافق بمجموع (07) فقرات في مقابل فقرة واحدة بتقدير غير موافق بشدة، بانحرافات معيارية تنحصر ضمن المجال المحدد بين القيمتين (0.83-00.1)، مما يعني وجود انسجام وتوافق نسبي بين مفردات العينة محل الدراسة، ويؤكد ذلك تسجيل مستويات دلالة لاختبار T-test عند مستوى (0.000) أقل من القيمة المعيارية (0.05).

- **<u>في الفقرة رقم 52:</u> " استغلال المنصب لأغراض شخصية بسبب الولع بحياة الترف والرغبة في تغطية نفقاتها "**، يشير الوسط الحسابي إلى 2.04 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة لا توافق على أن الالتزام بتطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي يسمح للعامل باستغلال

المنصب بالرغم من كثرة نفقاته الشخصية وحبه للحياة، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.83 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 53: " الهياكل البيروقراطية وكيفية تصميمها سمحت بممارسة المحسوبية "**، يشير الوسط الحسابي إلى 1.61 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق بشدة"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة لا توافق بشدة على أن الالتزام بتطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي يسمح بممارسة المحسوبية بالرغم من البيروقراطية الموجودة في الواقع المعيشي، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.80 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 54: " التعقيدات الإدارية والبيروقراطية أشعرت العامل بأن هذه الأجهزة أداة للسيطرة والتسلط "**، يشير الوسط الحسابي إلى 2.22 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة لا توافق على أن الالتزام بتطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي يسمح للتعقيدات البيروقراطية والإدارية بأن تشعر العامل أن هذه الأجهزة أداة للسيطرة والتسلط، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.94 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 55: " بروز أهمية علاقات الشخصية والاجتماعية مكنت من ممارسة المحسوبية وتفضيل شخص على آخر دون سبب وجيه "**، يشير الوسط الحسابي إلى 2.18 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة لا توافق على أن الالتزام بتطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي تُمَكِّن العامل من ممارسة المحسوبية وتفضيل شخص على آخر بسبب العلاقات الشخصية والاجتماعية، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.97 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 56: " ضعف الوازع الديني وانعدامه أدى إلى تراخي العامل وإهماله لوظيفته "**، يشير الوسط الحسابي إلى 2.28 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة لا توافق على أن الالتزام بتطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي بالتراخي أثناء تأدية مهامه وإهماله لوظيفيته رغم ضعف الوازع الديني، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.96 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 57: " عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة وغياب المساءلة والردع سمحت بإفشاء السر المهني "**، يشير الوسط الحسابي إلى 2.14 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة لا توافق على أن الالتزام بتطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي يؤدي إلى افشاء السر المهني حتى ولو لم يكن هناك التزام بأخلاقيات المهنة وغياب المساءلة والردع، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 1.00 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 58: " ضعف المستوى المادي والمعيشي أدى بالعامل إلى قبول هدايا نظير تسهيل بعض المعاملات وتمريرها "**، يشير الوسط الحسابي إلى 2.17 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة لا توافق على أن الالتزام بالتدقيق المحاسبي والجبائي يؤدي بالعامل إلى قبول الهدايا والرشاوي أثناء عمله بالرغم من ضعف المستوى المادي والمعيشي له، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.89 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

- **في الفقرة رقم 59: " انتشار الفساد الإداري أدى بالمرؤوس إلى عصيان وعدم اتباع الأوامر والتوجيهات الصادرة من الرئيس "**، يشير الوسط الحسابي إلى 2.15 وهو أقل من الحد المتوسط المحايد (03) وحسب سلم ليكرت الخماسي فإن إجابات أفراد العينة كانت "غير موافق"، ومن خلال هذه النتائج يتبين أن معظم أفراد العينة لا توافق على أن الالتزام بالتدقيق المحاسبي والجبائي يؤدي بالمرؤوس إلى عدم اتباع أوامر وتوجيها صاحب العمل حتى ولو كان هناك جزء من الفساد داخل الإدارة، كما أن الانحراف المعياري للفقرة قد بلغ 0.86 وهذا يدل على تجانس وتناسق إجابات أفراد العينة.

المبحث الثالث: تقدير واختبار علاقة التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية

يتضمن هذا المبحث دراسة واختبار مدى وجود وفعالية تطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي وكذا أثره في الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية، إحصائيا عند مستوى ثقة لا يقل عن 95% وهامش خطأ لا يزيد عن 5%، على أساس قاعدة اتخاذ القرار التالية:

- قبول الفرضية الصفرية (H_0) ورفض الفرضية البديلة (H_1) إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية المحسوبة أكبر من القيمة المعيارية المفترضة (0,05) أي ($\alpha \leq 0,05$).
- رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية المحسوبة أقل أو يساوي من القيمة المعيارية المفترضة (0,05) أي ($\alpha \leq 0,05$).

المطلب الأول: نموذج العلاقة بين تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي مع ظاهرتي الفساد المالي والإداري

تتمحور الفرضية الرئيسية حول وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي والحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية، ولاختبار صحة هذه الفرضية نستعين بالبيانات الموضحة بالجدول الموالي:

جدول رقم 04-19: نموذج العلاقة بين تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي مع ظاهرتي الفساد المالي والإداري

المتغير الأساسي	المتغيرات الفرعية		المتوسط الحسابي	اتجاه المتوسط	الانحراف المعياري	T-test	Sig T-test
التدقيق المحاسبي والجبائي	التدقيق المحاسبي	التدقيق الداخلي	4.14	موافق	0.68	18.47	0.00
		التدقيق الخارجي	3.93	موافق	0.67	14.79	0.000
	الاجمالي		**4.03**	**موافق**	**0.49**	**23.19**	**0.000**
	التدقيق الجبائي		**3.92**	**موافق**	**0.73**	**13.81**	**0.000**
المتغير المستقل ككل			**3.98**	**موافق**	**0.52**	**20.70**	**0.000**
الفساد المالي والإداري	**الفساد المالي**		**1.82**	**غير موافق**	**0.76**	**-19.26**	**0.000**
	الفساد الإداري		**2.09**	**غير موافق**	**0.78**	**-12.63**	**0.000**
المتغير التابع ككل			**1.96**	**غير موافق**	**0.64**	**17.54-**	**0.778**
المتوسط المعياري = 3, $\alpha \rightarrow 0.05$, N = 119, Df = 120.							

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

يتبين من خلال البيانات الواردة بالجدول أعلاه ما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي لبعد التدقيق الداخلي مستوى (4.14) عند درجة موافق في مقابل (3.93) لبعد التدقيق الخارجي عند نفس الدرجة، وعلى هذا الأساس فقد بلغ المتوسط الحسابي لبعد التدقيق المحاسبي ككل مستوى (4.03) عند درجة الموافق، مع ملاحظة أن بعد التدقيق الجبائي أخذ نفس الدرجة ولكن بمستوى أقل نسبيا قدره (3.92). وبالنظر لتسجيل كل الأبعاد والأبعاد الفرعية لمتغير التدقيق المحاسبي والجبائي لمتوسط حسابي عند درجة الموافق، فان الدرجة الكلية للمتغير والبالغة (3.98) تُصنف ضمن نفس الدرجة (موافق).
- تميل قيمة المتوسط الحسابي للمتغير الفساد المالي والإداري إلى درجة غير الموافق بمتوسط عام قدره (1.96) وبـ: (1.82)، (2.09) للبعدين: الفساد المالي، الفساد الإداري على التوالي وبنفس الدرجة.

كما تعكس قيم الانحراف المعياري المسجلة للمتغيرات وأبعادها الفرعية المتراوحة بين (0.49) و(0.78) وجود انسجام وتوافق نسبي بين توجهات مفردات العينة محل الدراسة (عدم تشتت) حول قيمة المتوسط الحسابي المحسوبة أعلى من المتوسط المعياري (3) بالنسبة للمتغير المستقل وأقل منه بالنسبة للمتغير التابع، مما يعني أن هنالك توجها إيجابيا نحو تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي من جهة بالتزامن مع تسجيل معدلات منخفضة من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ويؤكد ذلك بلوغ قيم الدلالة الاحصائية لاختبار "ستيودنت" (T-Test) لمستوى دلالة أقل من القيمة المعياري (0.05)، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهو ما يثبت صحة قبول الفرضية الرئيسية التي تنص على:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي والحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية

تأكيدا لصحة الفرضية الرئيسية سيتم خلال هذا المطلب تقدير واختبار النموذج الأول: التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي – الفساد المالي والإداري كما يلي:

الفرع الأول-التّعريف بالنّموذج: خلال هذا النموذج، سيتم تحليل تأثير التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي، كمتغيرات مستقلة، على حجم الفساد المالي والإداري ، كمتغيرات تابعة، وفي سياق تقدير واختبار النموذج، وتأكيداً لعلاقة متغيرات النموذج، سيتم التأكد من وجود علاقة خطية بين متغيراته، وذلك إمّا برسم لوحة الانتشار وملاحظة وجود إمكانية تمثيل العلاقة بين متغيّرات الدّراسة على شكل خطّ مستقيم، أو حساب الخطأ المعياري للتّقدير (Erreur standard de l'estimation)، الّذي يقيس

تشتّت قيم متغيّرات النّموذج عن خط الانحدار، فصغر قيم هذا المؤشّر يعني صغر انحراف متغيرات النموذج عن خط الانحدار، وصغر الأخطاء العشوائيّة، وبالتّالي وجود علاقة خطّيّة تسمح بتحقيق جودة تمثيل خط الانحدار لنقاط شكل الانتشار.

استناداً لصغر الخطأ المعياري لتقدير هذا النموذج والذي بلغ 0,47230، فإن نموذج الانحدار الخطي المتعدّد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\widehat{\mathrm{Y}} = f(Ac, \mathrm{Af}) = \mathrm{Y}_0 + \propto_1 Ac + \propto_2 \mathrm{Af}$$

بحيث:

- $\widehat{\mathrm{Y}}$: القيمة التّقديرية لحجم الفساد المالي والإداري؛
- (Ac, Af): متغيرات مستقلة وتمثّل على التوالي، التدقيق المحاسبي (Ac)، التدقيق الجبائي (Af)؛
- Y_0: حجم الفساد المالي والإداري عند عدم تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي؛
- $\propto_1$: الميل الحدّي للتدقيق المحاسبي، ويعني أنّه كلّما تم تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي كلما انخفض حجم الفساد المالي والإداري بـ $\propto_1$؛
- $\propto_2$: الميل الحدّي للتدقيق الجبائي، ويعني أنه كلّما تم تطبيق إجراءات التدقيق الخارجي كلما انخفض حجم الفساد المالي والإداري بـ $\propto_2$.

الفرع الثاني: تقدير واختبار النموذج: الجدول الموالي، يوضح نتائج تقدير واختبار معالم نموذج

$$\widehat{\mathrm{Y}} = f(Ac, \mathrm{Af})$$

جدول رقم 04-20: تقدير واختبار نموذج $\widehat{\mathrm{Y}} = f(Ac, \mathrm{Af})$

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير على حجم الفساد المالي والإداري*[1]	نسبة التّأثير على حجم الفساد المالي والإداري**	(T- test)		R	R^2	(F - test)	
				المحسوبة	Sig			المحسوبة	Sig
$\mathbf{Y_0}$	04,861	04,861	% 07,14	13,354	0,000	0,691[a]	0,478	53,477	0,000[b]
$\propto_1$	- 0,258	- 01,161	% 01,70 -	-02,055	0,042				
$\propto_2$	- 0,448	- 02,016	% 02,96 -	- 05,747	0,000				

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

* – قيمة التأثير على حجم الفساد المالي = قيمة المعلمة × 4,5 ، لأن قيمة المعلمة تعبر عن حجم الفساد المالي والإداري بعد زيادة المتغير المستقل بوحدة واحدة، والتي تم إعطائها علامتي 4-5 ، أي الإجابة بموافق بشدة أو موافق في الاستبيان وبالتالي فإن $4,5 = \frac{4+5}{2}$، أما فيما يخص المعلمة الأولى Y_0 فإنها لم تخضع لهذه العلاقة لدورها في النموذج، باعتبارها لا تتأثر بتغيرات قيم المتغيرات المستقلة.

** – نسبة التأثير على حجم الفساد المالي والاداري = (قيمة التأثير ÷ القيمة الكلية لحجم الفساد المالي والاداري) × 100، علما أن القيمة الكلية لحجم الفساد المالي والإداري تساوي مجموع الإجابات بموافق بشدة أو موافق من خلال المحور الرابع من استمارة الاستبيان، والتي بلغت 68 نقطة (15 فقرة لقياس لحجم الفساد المالي والإداري × 4,5).

من خلال جدول رقم 04−20 يمكن تقديم التحليلات التالية:

– النموذج المقدر لعلاقة حجم الفساد المالي والإداري عند تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي، يأخذ الصيغة التالية:

$$\widehat{Y} = f(Ac, Af) = 4{,}861 - 0{,}258\,Ac - 0{,}448Af$$

– القيمة الابتدائية لممارسات الفساد المالي والإداري عند عدم الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي قدرت بـ: 4,861 نقطة، من مجموع 68 نقطة، بنسبة 07,14%، أي نسبة تأثير متغيرات عشوائية أخرى ما عدا تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي، وعليه فإن تأثير تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي سيتمثل في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 92,86%.

– قدرت $\propto_1$ بـ 0,258، أي أنه كلما زاد الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي بوحدة واحدة مع افتراض الثبات في الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي، انخفض حجم الفساد المالي والإداري بـ 01,161 نقطة من مجموع 68 نقطة، أي بنسبة 01,70% من النسبة الكلية لحجم الفساد المالي والإداري.

– قدرت $\propto_2$ بـ 0,448، أي أنه كلما زاد الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي بوحدة واحدة مع افتراض الثبات في الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي، انخفض حجم الفساد المالي والإداري بـ 02,016 نقطة من مجموع 68 نقطة، أي بنسبة 02,96% من النسبة الكلية لحجم الفساد المالي والإداري.

– اختبار (T− test): نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة المتمثلة في الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي، كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب هذا الاختبار عند مستوى معنوية $(a \leq 0.05)$: ، أي أنها مفسرة حقيقةً لحجم الفساد المالي والإداري.

– معامل الارتباط R بلغ $0{,}691^a$، وهذا ما يؤشر على الارتباط القوي بين المتغيرات الفرعية المستقلة والمتغيرات التابعة للنموذج؛

– معامل التحديد R^2 بلغ 0,478، وهذا ما يؤشر على أن الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي، تفسر ما نسبته 47,8% من تغيرات حجم الفساد المالي والإداري، أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج.

– اختبار (F− test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0,000 وهو أقل من القيمة 0,05، مما يؤكد قبول كل من النموذج الكلي، والقوة التفسيرية، لنموذج الانحدار المتعدد من الناحية الإحصائية.

المطلب الثاني: نموذج التدقيق المحاسبي (التدقيق الداخلي والخارجي) – الفساد المالي

تتمحور الفرضية الفرعية الأولى حول وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي (التدقيق الداخلي والخارجي) والحد من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، ولاختبار صحة هذه الفرضية، سيتم خلال هذا المطلب تقدير واختبار النموذج الثاني كما يلي:

الفرع الأول: التّعريف بالنّموذج: خلال هذا النموذج، سيتم تحليل تأثير التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، كمتغيرات مستقلة، على الحد من الفساد المالي، كمتغير تابع، وفي سياق تقدير واختبار النموذج، وتأكيداً لعلاقة متغيرات النموذج، سيتم التأكد من وجود علاقة خطية بين متغيراته، وذلك إمّا برسم لوحة الانتشار وملاحظة وجود إمكانية تمثيل العلاقة بين متغيّرات الدّراسة على شكل خطّ مستقيم، أو حساب الخطأ المعياري للتّقدير (Erreur standard de l'estimation)، الّذي يقيس تشتّت قيم متغيّرات النّموذج عن خط الانحدار، فصغر قيم هذا المؤشّر يعني صغر انحراف متغيرات النموذج عن خط الانحدار، وصغر الأخطاء العشوائيّة، وبالتّالي وجود علاقة خطّيّة تسمح بتحقيق جودة تمثيل خط الانحدار لنقاط شكل الانتشار.

استناداً لصغر الخطأ المعياري لتقدير هذا النموذج والذي بلغ 0,46903، فإن نموذج الانحدار الخطي المتعدّد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\widehat{Y} = f(Ai, \mathrm{Ae}) = \mathrm{Y}_0 + \propto_1 Ai + \propto_2 \mathrm{Ae}$$

بحيث:

- $\widehat{Y}$: القيمة التّقديرية لحجم الفساد المالي؛
- (Ai, Ae): متغيرات مستقلة وتمثّل على التوالي، التدقيق الداخلي (Ai)، التدقيق الخارجي (Ae)؛
- Y_0: حجم الفساد المالي عند عدم تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي؛
- $\propto_1$: الميل الحدّي للتدقيق الداخلي، ويعني أنّه كلّما تم تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي كلما انخفض حجم الفساد المالي بـ $\propto_1$؛
- $\propto_2$: الميل الحدّي للتدقيق الخارجي، ويعني أنه كلّما تم تطبيق إجراءات التدقيق الخارجي كلما انخفض حجم الفساد المالي بـ $\propto_2$.

الفرع الثاني: تقدير واختبار النموذج: الجدول الموالي، يوضح نتائج تقدير واختبار معالم نموذج

$$\widehat{Y} = f(Ai, \mathrm{Ae})$$

جدول رقم 04-21: تقدير واختبار نموذج $\widehat{Y} = f(Ai, \mathrm{Ae})$

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير على حجم الفساد المالي	نسبة التّأثير على حجم الفساد المالي	(T- test)		R	R^2	(F - test)	
				المحسوبة	Sig			المحسوبة	Sig
Y_0	05,503	05,503	% 08,09	30,203	0,000	$0,878^a$	0,771	196,250	$0,000^b$
$\propto_1$	- 0,752	- 03,384	% 04,97 -	- 12,615	0,000				
$\propto_2$	- 0,103	- 0,4635	% 0,68 -	- 01,993	0,049				

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

من خلال الجدول رقم جدول رقم 04-21: يمكن تقديم التحليلات التالية:

- النموذج المقدر لعلاقة حجم الفساد المالي عند تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي، يأخذ الصيغة التالية:

$$\widehat{Y} = f(Ai, \mathrm{Ae}) = 5{,}503 - 0{,}752\, Ai - 0{,}103\, \mathrm{Ae}$$

- القيمة الابتدائية لممارسات الفساد المالي عند عدم الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي قدرت بـ: 5,503 نقطة، من مجموع 68 نقطة، بنسبة 08,09%، أي نسبة تأثير متغيرات عشوائية أخرى ماعدا تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي، وعليه فإن تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي سيتمثل في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 91,91%.

- قدرت $\propto_1$ بـ 0,752، أي أنه كلما زاد الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي بوحدة واحدة مع افتراض الثبات في الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الخارجي، انخفض حجم الفساد المالي بـ 3,384 نقطة من مجموع 68 نقطة، أي بنسبة 04,97% من النسبة الكلية لحجم الفساد المالي.

- قدرت $\propto_2$ بـ 0,103، أي أنه كلما زاد الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الخارجي بوحدة واحدة مع افتراض الثبات في الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي، انخفض حجم الفساد المالي بـ 0,4635 نقطة من مجموع 68 نقطة، أي بنسبة 0,68% من النسبة الكلية لحجم الفساد المالي.

- اختبار (T- test): نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة المتمثلة في الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي، كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب هذا الاختبار عند مستوى معنوية ($P \leq 0.05$)، أي أنها مفسرة حقيقةً لحجم الفساد المالي.

- معامل الارتباط R بلغ $0,878^a$، وهذا ما يؤشر على الارتباط القوي بين المتغيرات الفرعية المستقلة والمتغير التابع للنموذج.

– معامل التحديد R^2 بلغ 0,771، وهذا ما يؤشر على أن الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي، تفسر ما نسبته 77,1% من تغيرات حجم الفساد المالي، أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج.

– اختبار (F– test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0,000 وهو أقل من القيمة 0,05، مما يؤكد قبول كل من النموذج الكلي، والقوة التفسيرية، لنموذج الانحدار المتعدد من الناحية الإحصائية؛

– بناءً على ما سبق، فإنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي (التدقيق الداخلي والخارجي) والحد من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الثالث: نموذج التدقيق المحاسبي (التدقيق الداخلي والخارجي) – الفساد الإداري

تتمحور الفرضية الفرعية الثانية حول وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي (التدقيق الداخلي والخارجي) والحد من الفساد الإداري في المؤسسات الاقتصادية، ولاختبار صحة هذه الفرضية، سيتم خلال هذا المطلب تقدير واختبار النموذج الثالث كما يلي:

الفرع الأول: التّعريف بالنّموذج: خلال هذا النموذج، سيتم تحليل تأثير التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، كمتغيرات مستقلة، على حجم الفساد الإداري، كمتغير تابع، وفي سياق تقدير واختبار النموذج، وتأكيداً لعلاقة متغيرات النموذج، سيتم التأكد من وجود علاقة خطية بين متغيراته، وذلك إمّا برسم لوحة الانتشار وملاحظة وجود إمكانية تمثيل العلاقة بين متغيّرات الدّراسة على شكل خطّ مستقيم، أو حساب الخطأ المعياري للتّقدير (Erreur standard de l'estimation)، الّذي يقيس تشتّت قيم متغيّرات النّموذج عن خط الانحدار، فصغر قيم هذا المؤشّر يعني صغر انحراف متغيرات النموذج عن خط الانحدار، وصغر الأخطاء العشوائيّة، وبالتّالي وجود علاقة خطّيّة تسمح بتحقيق جودة تمثيل خط الانحدار لنقاط شكل الانتشار.

استناداً لصغر الخطأ المعياري لتقدير هذا النموذج والذي بلغ 0,41293، فإن نموذج الانحدار الخطي المتعدّد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\hat{Y} = f(Ai, \mathrm{Ae}) = \mathrm{Y}_0 + \propto_1 Ai + \propto_2 \mathrm{Ae}$$

بحيث:

- $\widehat{Y}$: القيمة التّقديرية لحجم الفساد الإداري؛
- (Ai, Ae): متغيرات مستقلة وتمثّل على التوالي، التدقيق الداخلي (Ai)، التدقيق الخارجي (Ae)؛
- Y_0: حجم الفساد الإداري عند عدم تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي؛
- $\propto_1$: الميل الحدّي للتدقيق الداخلي، ويعني أنّه كلّما تم تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي كلما انخفض حجم الفساد الإداري بـ $\propto_1$؛
- $\propto_2$: الميل الحدّي للتدقيق الخارجي، ويعني أنه كلّما تم تطبيق إجراءات التدقيق الخارجي كلما انخفض حجم الفساد الإداري بـ $\propto_2$.

الفرع الثاني: تقدير واختبار النموذج: الجدول الموالي، يوضح نتائج تقدير واختبار معالم نموذج

$$\widehat{Y} = f(Ai, \mathrm{Ae})$$

جدول رقم 04-22: تقدير واختبار نموذج $\widehat{Y} = f(Ai, \mathrm{Ae})$

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير على حجم الفساد الإداري	نسبة التّأثير على حجم الفساد الإداري	(T- test)		R	R^2	(F - test)	
				المحسوبة	Sig			المحسوبة	Sig
Y_0	04,903	04,903	% 07,21	28,203	0,000	0,778[a]	0,667	175,578	0,000[b]
$\propto_1$	- 0,722	- 03,249	%04,77 -	- 11,715	0,000				
$\propto_2$	- 0,113	- 0,5085	% 0,74 -	- 01,893	0,019				

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

من خلال الجدول رقم جدول رقم 04-22: يمكن تقديم التحليلات التالية:

- النموذج المقدر لعلاقة حجم الفساد الإداري عند تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي، يأخذ الصيغة التالية:

$$\widehat{Y} = f(Ai, \mathrm{Ae}) = 4{,}903 - 0{,}722\, Ai - 0{,}113\, \mathrm{Ae}$$

- القيمة الابتدائية لممارسات الفساد الإداري عند عدم الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي قدرت بـ: 4,903 نقطة، من مجموع 68 نقطة، بنسبة 07,21%، أي نسبة تأثير متغيرات عشوائية أخرى ماعدا تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي، وعليه فإن تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي سيتمثل في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 92,79%.

– قدرت $\propto_1$ بـ 0,722، أي أنه كلما زاد الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي بوحدة واحدة مع افتراض الثبات في الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الخارجي، انخفض حجم الفساد الإداري بـ 3,249 نقطة من مجموع 68 نقطة، أي بنسبة 04,77% من النسبة الكلية لحجم الفساد الإداري.

– قدرت $\propto_2$ بـ 0,113، أي أنه كلما زاد الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الخارجي بوحدة واحدة مع افتراض الثبات في الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي، انخفض حجم الفساد الإداري بـ 0,5085 نقطة من مجموع 68 نقطة، أي بنسبة 0,74% من النسبة الكلية لحجم الفساد الإداري.

– اختبار (T– test): نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة المتمثلة في الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي، كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب هذا الاختبار عند مستوى معنوية $(a \leq 0,05)$: ، أي أنها مفسرة حقيقةً لحجم الفساد الإداري.

– معامل الارتباط R بلغ $0,778^a$، وهذا ما يؤشر على الارتباط القوي بين المتغيرات الفرعية المستقلة والمتغير التابع للنموذج.

– معامل التحديد R^2 بلغ 0,667، وهذا ما يؤشر على أن الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي، تفسر ما نسبته 66,7% من تغيرات حجم الفساد الإداري، أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج.

– اختبار (F– test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0,000 وهو أقل من القيمة 0,05، مما يؤكد قبول كل من النموذج الكلي، والقوة التفسيرية، لنموذج الانحدار المتعدد من الناحية الإحصائية؛

– بناءً على ما سبق، فإنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي (التدقيق الداخلي والخارجي) والحد من الفساد الإداري في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الرابع: التدقيق الجبائي – الفساد المالي

تتمحور الفرضية الفرعية الثالثة حول وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي والحد من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، ولاختبار صحة هذه الفرضية، سيتم خلال هذا المطلب تقدير واختبار النموذج الرابع كما يلي:

الفرع الأول: التّعريف بالنّموذج: خلال هذا النموذج، سيتم تحليل تأثير التدقيق الجبائي، كمتغير مستقل، على حجم الفساد المالي، كمتغير تابع، وفي سياق تقدير واختبار النموذج، وتأكيداً لعلاقة متغيرات النموذج، سيتم التأكد من وجود علاقة خطية بين متغيراته، وذلك إمّا برسم لوحة الانتشار وملاحظة وجود إمكانية تمثيل العلاقة بين متغيّرات الدّراسة على شكل خطّ مستقيم، أو حساب الخطأ المعياري للتّقدير (Erreur standard de l'estimation)، الّذي يقيس تشتّت قيم متغيّرات النّموذج عن خط الانحدار، فصغر قيم هذا المؤشّر يعني صغر انحراف متغيرات النموذج عن خط الانحدار، وصغر الأخطاء العشوائيّة، وبالتّالي وجود علاقة خطّيّة تسمح بتحقيق جودة تمثيل خط الانحدار لنقاط شكل الانتشار.

استناداً لصغر الخطأ المعياري لتقدير هذا النموذج والذي بلغ 0,43855، فإن نموذج الانحدار الخطي المتعدّد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\hat{Y} = f(Af) = Y_0 + \propto Af$$

بحيث:

- $\hat{Y}$: القيمة التّقديرية لحجم الفساد المالي؛
- (Af): متغير مستقل وتمثّل التدقيق الجبائي؛
- Y_0: حجم الفساد المالي عند عدم تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي؛
- $\propto$: الميل الحدّي للتدقيق الجبائي، ويعني أنه كلّما تم تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي كلما انخفض حجم الفساد المالي بـ $\propto$.

الفرع الثاني: تقدير واختبار النموذج: الجدول الموالي، يوضح نتائج تقدير واختبار معالم نموذج $\hat{Y} = f(Af)$

جدول رقم 04-23: تقدير واختبار نموذج $\hat{Y} = f(Af)$

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير على حجم الفساد المالي	نسبة التّأثير على حجم الفساد المالي	(T- test)		R	R^2	(F - test)	
				المحسوبة	Sig			المحسوبة	Sig
Y_0	05,610	05,610	% 08,25	16,690	0,000				
$\propto$	- 0,310	- 01,395	% 02,05 -	04,240 -	0,000	0,757[a]	0,573	78,634	0,000[b]

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

من خلال جدول رقم 04-23 يمكن تقديم التحليلات التالية:

– النموذج المقدر لعلاقة حجم الفساد المالي عند تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي، يأخذ الصيغة التالية:

$$\widehat{Y} = f(Af) = 5{,}61 - 0{,}31\ Af$$

– القيمة الابتدائية لممارسات الفساد المالي عند عدم الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي قدرت بـ: 5,61 نقطة، من مجموع 68 نقطة، بنسبة 08,25%، أي نسبة تأثير متغيرات عشوائية أخرى ماعدا تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي، وعليه فإن تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي سيتمثل في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 91,75 %.

– قدرت $\propto$ بـ 0,31، أي أنه كلما زاد الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي بوحدة واحدة مع افتراض الثبات في إجراءات التدقيق الأخرى، انخفض حجم الفساد المالي بـ 01,395 نقطة من مجموع 68 نقطة، أي بنسبة 02,05 % من النسبة الكلية لحجم الفساد المالي.

– اختبار (T– test): نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة المتمثلة في الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي، كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب هذا الاختبار عند مستوى معنوية: ($\alpha \leq 0{,}05$)، أي أنها مفسرة حقيقةً لحجم الفساد المالي.

– معامل الارتباط R بلغ $0{,}757^{a}$، وهذا ما يؤشر على الارتباط القوي بين المتغير المستقل والمتغير التابع للنموذج؛

– معامل التحديد R^2 بلغ 0,573، وهذا ما يؤشر على أن الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي، تفسر ما نسبته 57,3% من تغيرات حجم الفساد المالي، أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج.

– اختبار (F– test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0,000 وهو أقل من القيمة 0,05، مما يؤكد قبول كل من النموذج الكلي، والقوة التفسيرية، لنموذج الانحدار المتعدد من الناحية الإحصائية.

– بناءً على ما سبق، فإنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي والحد من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الخامس: نموذج التدقيق الجبائي – الفساد الإداري

تتمحور الفرضية الفرعية الرابعة حول وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0{,}05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي والحد من الفساد الإداري في المؤسسات

الاقتصادية، ولاختبار صحة هذه الفرضية، سيتم خلال هذا المطلب تقدير واختبار النموذج الخامس كما يلي:

الفرع الأول: التّعريف بالنّموذج: خلال هذا النموذج، سيتم تحليل تأثير التدقيق الجبائي، كمتغير مستقل، على حجم الفساد الإداري، كمتغير تابع، وفي سياق تقدير واختبار النموذج، وتأكيداً لعلاقة متغيرات النموذج، سيتم التأكد من وجود علاقة خطية بين متغيراته، وذلك إمّا برسم لوحة الانتشار وملاحظة وجود إمكانية تمثيل العلاقة بين متغيّرات الدّراسة على شكل خطّ مستقيم، أو حساب الخطأ المعياري للتّقدير (Erreur standard de l'estimation)، الّذي يقيس تشتّت قيم متغيّرات النّموذج عن خط الانحدار، فصغر قيم هذا المؤشّر يعني صغر انحراف متغيرات النموذج عن خط الانحدار، وصغر الأخطاء العشوائيّة، وبالتّالي وجود علاقة خطّيّة تسمح بتحقيق جودة تمثيل خط الانحدار لنقاط شكل الانتشار.

استناداً لصغر الخطأ المعياري لتقدير هذا النموذج والذي بلغ 0,34098، فإن نموذج الانحدار الخطي المتعدّد سيكون مناسب لهذه العلاقة، ويمكن أن يأخذ الصّيغة التّالية:

$$\widehat{Y} = f(Af) = Y_0 + \propto Af$$

بحيث:

- $\widehat{Y}$: القيمة التّقديرية لحجم الفساد الإداري؛
- (Af): متغير مستقل ويمثّل التدقيق الجبائي؛
- Y_0: حجم الفساد الإداري عند عدم تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي؛
- $\propto$: الميل الحدّي للتدقيق الجبائي، ويعني أنه كلّما تم تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي كلما انخفض حجم الفساد الإداري بـ $\propto$.

الفرع الثاني: تقدير واختبار النموذج: الجدول الموالي، يوضح نتائج تقدير واختبار معالم نموذج

$$\widehat{Y} = f(Af)$$

جدول رقم 04-24: تقدير واختبار نموذج $\widehat{Y} = f(Af)$

	قيمة المعلمة	قيمة التّأثير على حجم الفساد الإداري	نسبة التّأثير على حجم الفساد الإداري	(T- test)		R	R^2	(F - test)	
				المحسوبة	Sig			المحسوبة	Sig
Y_0	04,473	04,473	% 06,57	06,683	0,000				
$\propto$	- 0,326	- 01,467	% 02,15 -	- 02,613	0,010	0,849[a]	0,622	77,069	0,000[b]

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

من خلال جدول رقم 04-24 يمكن تقديم التحليلات التالية:

– النموذج المقدر لعلاقة حجم الفساد الإداري عند تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي، يأخذ الصيغة التالية:

$$\widehat{Y} = f(Af) = 4{,}473 - 0{,}326Af$$

– القيمة الابتدائية لممارسات الفساد الإداري عند عدم الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي قدرت بـ: 4,473 نقطة، من مجموع 68 نقطة، بنسبة 06,57 %، أي نسبة تأثير متغيرات عشوائية أخرى ماعدا تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي، وعليه فإن تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي سيتمثل في النسبة المتبقية والمقدرة بـ 93,43%.

– قدرت $\propto$ بـ 0,326، أي أنه كلما زاد الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي بوحدة واحدة مع افتراض الثبات في الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الأخرى، انخفض حجم الفساد الإداري بـ 01,467 نقطة من مجموع 68 نقطة، أي بنسبة 02,15 % من النسبة الكلية لحجم الفساد الإداري.

– اختبار (T- test): نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة المتمثلة في الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي، كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب هذا الاختبار عند مستوى معنوية: ($\alpha \leq 0{,}05$)، أي أنها مفسرة حقيقةً لحجم الفساد الاداري.

– معامل الارتباط R بلغ $0{,}849^{a}$، وهذا ما يؤشر على الارتباط القوي بين المتغير المستقل والمتغير التابع للنموذج.

– معامل التحديد R^2 بلغ 0,622، وهذا ما يؤشر على أن الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي، تفسر ما نسبته 62,2% من تغيرات حجم الفساد الإداري، أما النسبة المتبقية فتعود لمتغيرات عشوائية أخرى لم تدرج في النموذج.

– اختبار (F- test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0,000 وهو أقل من القيمة 0,05، مما يؤكد قبول كل من، النموذج الكلي، والقوة التفسيرية، لنموذج الانحدار المتعدد من الناحية الإحصائية.

– بناءً على ما سبق، فإنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات الجبائي والحد من الفساد الإداري في المؤسسات الاقتصادية.

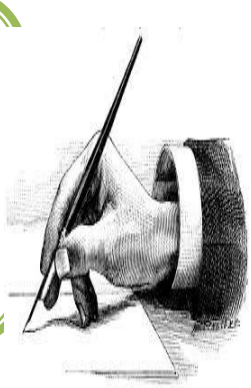
خاتمة الفصل الرابع:

من خلال هذه الدراسة الميدانية والاستنتاجات المتوصل إليها تتضح لنا العلاقة التي تربط التدقيق المحاسبي والجبائي بالفساد المالي والإداري، حيث تبين من خلال الاستبيان واقعية ووجود الفساد المالي والإداري داخل المؤسسات الاقتصادية، وتبين كذلك مدى أهمية التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية.

وبغية الوقوف على أثر التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري، فإن الدراسة الميدانية خصصت لعرض النتائج المتوصل إليها، عن طريق إجابات أفراد عيّنة الدراسة على الاستبيان المخصص لذلك، ثم العمل على تحليلها إحصائيًا وتفسيرها بما يتوافق مع متغيرات الدراسة.

ومن خلال نتائج الدراسة الإحصائية لموضوع الدراسة تم توضيح العلاقة التي تربط قدرة التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري، وهذا عن طريق الإجابة على الفرضيات الموضوعة مسبقا.

الخـــــاتمة



أدى إنشار مظاهر الفساد المالي في الكثير من دول العالم الى وقوع العديد من الأزمات والمشاكل المالية، والتي ترجع في جزء كبير منها الى التطبيق غير السليم للتدقيق المحاسبي والجبائي وكذا الممارسات المحاسبية الخاطئة، حيث تعتبر المعلومة المحاسبية الأساس الذي تبنى عليه المخرجات المالية للمؤسسات الاقتصادية، والتي لابد أن تتميز بالمصداقية والشفافية، كما تعتبر ظاهرة الفساد الإداري من الظواهر الخطيرة التي تواجه البلدان وعلى الأخص البلدان النامية وما لها من تأثير كبير على عملية البناء والتنمية الاقتصادية، والتي تنطوي على تدمير الاقتصاد والقدرة الإدارية وبالتالي عجز الدولة على مواجهة تحديات إعمار وبناء البنى التحتية اللازمة لنموها.

ولتوفر المصداقية في المعلومات المحاسبية الواردة في المخرجات المالية للمؤسسات الاقتصادية لابد من أن تكون مصادق عليها من هيئة تدقيق تتميز بالاستقلالية والحيادية وتتمتع بقدر عال من الكفاءة، إذ أن قوة هيئة التدقيق ومصداقيتها يجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للأطراف ذات الصلة، خاصة وأن الكثير من قضايا الفساد على المستوى العالمي والوطني ترجع في جزء كبير منها الى التضليل في المخرجات المالية للمؤسسات الاقتصادية.

ومن أجل السعي نحو ضمان مخرجات محاسبية ذات مصداقية من المؤسسات الاقتصادية، سعت الهيئات والمنظمات المحلية والدولية إلى إصدار مجموعة من المعايير الخاصة بعمليات التدقيق، والتي لها انعكاس واضح وجلي على المخرجات المالية للمؤسسات الاقتصادية، كما انها تلعب دورا كبيرا في الكشف والحد من مظاهر الفساد المالي والإداري، ومن خلال هذه الدراسة عالجنا موضوع الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية.

تم تحليل العلاقة الموجودة بين متغيرات الدراسة في أربعة فصول، ثلاثة منها نظرية، وواحد تطبيقي تضمَّن دراسة إحصائية وهذا بغية معرفة الأثر الذي يلعبه التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية، ولقد تم اختبار صحة الفرضيات المقترحة وتبيان مجموعة النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الاحصائية.

أولا: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

1. الفرضية الرئيسية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي والحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية، وجدنا أن الفرضية الرئيسية محققة حيث أن أفراد العينة أقرَّت بأن تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي بأعلى درجات الفعالية، والالتزام بكل ما تنص عليه منهجية التدقيق المحاسبي والجبائي تساهم في الحد من الفساد المالي والإداري، ويكون التدقيق الدرع الواقي للمؤسسات الاقتصادية لمواجهة مختلف التطورات التي تحدث في تقنيات الفساد.

2. الفرضيات الفرعية:

أ. الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي (التدقيق الداخلي والخارجي) والحد من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، وجدنا أن هذه الفرضية مقبولة فكل زيادة في تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي (التدقيق الداخلي والخارجي) يساهم في الحد من تفاقم ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، والعمل على الحد منه.

ب.الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي (التدقيق الداخلي والخارجي) والحد من الفساد الإداري في المؤسسات الاقتصادية، وجدنا أن هذه الفرضية مقبولة فكل زيادة في تطبيق إجراءات التدقيق المحاسبي (التدقيق الداخلي والخارجي) يساهم في الحد من تفاقم ظاهرة الفساد الإداري في المؤسسات الاقتصادية، والعمل على الحد منه.

ج.الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي والحد من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، وجدنا أن هذه الفرضية مقبولة فكل زيادة في تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي يساهم في الحد من تفاقم ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية، والعمل على الحد منه.

د. الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الالتزام بتطبيق إجراءات التدقيق الجبائي والحد من الفساد الإداري في المؤسسات الاقتصادية، وجدنا أن هذه

الفرضية مقبولة فكل زيادة في تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي يساهم في الحد من تفاقم ظاهرة الفساد الإداري في المؤسسات الاقتصادية، والعمل على الحد منه.

ثانيا: النتائج المتوصل إليها

1. ترجع الكثير من مظاهر الفساد المالي الى الممارسات المحاسبية الخاطئة والمضللة والتي أدت الى وقوع الكثير من الانهيارات والازمات المالية في دول العالم؛

2. ازدياد التوجه العالمي نحو تطوير إجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي؛

3. يعرف الفساد المالي والإداري تطور مستمر في تقنياته وأساليبه، الأمر الذي فرض مواكبة التدقيق المحاسبي والجبائي للتطورات التي تحدث في تقنيات وأساليب الفساد؛

4. يشغل التدقيق المحاسبي والجبائي حيز تفكير الكثير من الباحثين والمهنيين الذين يسعون دائما لتطوير مهاراتهم في مجال التدقيق؛

5. إن القوائم المالية تتميز بالقبول والشفافية إذا كانت مصادق عليها من هيئة تدقيق ذات كفاءة ومصداقية؛

6. تسعى المؤسسات الى التعاقد مع هيئات تدقيق خارجي ذات السمعة الحسنة لزيادة ثقة المساهمين فيها؛

7. إن التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية يساهمان في تسهيل عمل المدقق الخارجي وهيئة التدقيق الجبائي، الأمر الذي يزيد من مصداقية التقرير الصادر عن المدقق الخارجي؛

8. الالتزام بمعايير التدقيق الدولية والوطنية يجعل من القوائم المالية المصادق عليها ذات جودة؛

9. إن التطبيق الجيد لإجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي يقتضي الاهتمام بتطوير أداء العاملين مهنيا، من خلال عقد مجموعة من دورات التكوين المهني، والاحتكاك بمدققين ذوي مستوى عال؛

10. يؤيد ممتهنوا المحاسبة التطبيق الفعال للتدقيق المحاسبي والجبائي في المؤسسات الاقتصادية؛

11. الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر في مجال التدقيق تهدف الى تحقيق درجة أكبر من الشفافية والمصداقية في المعلومات المالية؛

12. إن غياب التدقيق المحاسبي والجبائي أو تغييبه يساهم في زيادة حجم الفساد المالي والإداري؛

13. إن تبني الجزائر لنظام محاسبي جديد مستمد من المعايير المحاسبية الدولية يهدف إلى اندماجها أكثر في الاقتصاد العالمي وجذب الاستثمارات الأجنبية، حيث يتناول هذا النظام المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية؛

14. يعد التدقيق الجبائي من أهم الإجراءات التي مُنحت للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا التطبيق الميداني للقوانين والتشريعات الجبائية المعمول بها؛

15. يعد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أهم وسائل التدقيق الجبائي التي تنتهجها الإدارة الجبائية في التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، مما يسمح لها بالكشف عن الأخطاء والانحرافات في السجلات والدفاتر المحاسبية، وأيضا استرجاع الموارد المالية المهربة جبائيا لصالح الخزينة العمومية؛

16. تتوقف فعالية نظام التدقيق الجبائي على قدرة وكفاءة المدققين الجبائيين في المجال المحاسبي والضريبي، ويجب أن يحترم كل المراحل والاجراءات المنصوص عليها في القانون من أجل حماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة، كما يجب عليه التحكم في أدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة المستعملة في أداء هذه المهمة؛

ثالثا: الاقتراحات

1. ضرورة بذل المزيد من الجهود والمتابعة للمستجدات الدولية المتعلقة بتطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي والاستفادة منها؛

2. ضرورة الزامية تطبيق التدقيق المحاسبي والجبائي بأعلى درجات الكفاءة على جميع المؤسسات الاقتصادية لما لها من أثر إيجابي على جميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسات الاقتصادية؛

3. حث ممارسي مهنة التدقيق على الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق، وتدريسها للطالب في مرحلة التعليم العالي؛

4. تصميم دورات تدريبية من الهيئات المهنية لتحديث معلومات ممتهني التدقيق؛

5. الاهتمام بمصداقية تقرير المدقق الخارجي في مخرجات المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية لكي تكون ذات فائدة للأطراف ذات الصلة، وكذا تسهيل عمليات الكشف عن مظاهر الفساد المالي والإداري؛

6. العمل على نشر ثقافة تقبل تقرير المدقق الخارجي، والعمل على تطبيق ما جاء في توصيات المدقق بغية تحسين المخرجات المحاسبية؛

7. التحديث المستمر لمعايير التدقيق الجزائرية، ومرافقة معايير التدقيق الدولية، ومراقبة مدى التزام المدققين بها عند إعداد تقرير التدقيق؛

8. مواكبة التشريع الجبائي للتقنيات الحديثة في مجال التهرب الضريبي؛

9. تحسين الوضع المعيشي لممارسي مهنة التدقيق المحاسبي والجبائي، وهذا لكي يمارس المدقق مهامه دون ضغط مالي؛

10. اجراء بحوث علمية تحاول طرح إطار مقترح لمعايير تدقيق جزائرية مرافقة لمعايير التدقيق الدولية؛

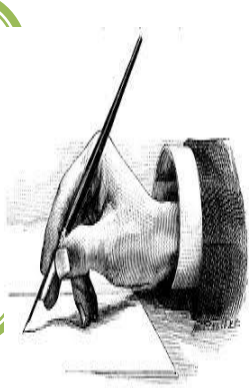
11.حل إشكالية تعدد تفاسير التشريع الجبائي؛

رابعا: آفاق الدراسة

على ضوء الدراسة التي تمت في هذا الموضوع ـ أثر التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية، وما تم التوصل إليه من نتائج، فإنه يتم اقتراح مجموعة من المواضيع المتعلقة بمتغيرات الدراسة على الباحثين بغيّة التعمق أكثر في جوانب هذا الموضوع وتتمثل في التالي:

1. الفساد المالي والإداري وإشكالية الفساد الأخلاقي؛
2. الفساد المالي والإداري بين مراجعة الفساد وفساد المراجعة؛
3. دور أخلاقيات المهنة في الحد من الفساد المالي والإداري؛
4. معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري؛
5. التعليم المحاسبي ودوره في زيادة كفاءة المدقق الخارجي،
6. دور الرقمنة في مكافحة الفساد.

قـــــائمة المراجع



قائمة المراجع:

أولا: المراجع باللغة العربية

I. الكتب:

1. أحمد أبو دية، **الفساد سبله وآليات مكافحته**، منشورات الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة –أمان–، القدس، الطبعة 01، 2004.
2. أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، الطبعة 01، دار صفاء، عمان، الأردن، 2009.
3. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 02، 2005.
4. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق)**، الطبعة 01، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
5. أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، منشورات كلية التجارة بجامعة القاهرة، مصر، 2008.
6. أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، الطبعة 01، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
7. أحمد مصطفى محمد معبد، **الأثار الاقتصادية للفساد الإداري**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012.
8. أحمد منصور البديوي وآخرون، **الاتّجاهات الحديثة في المراجعة**، الطبعة 01. الدّار الجامعيّة، مصر، 2003.
9. أمير فرج يوسف، **الحوكمة ومكافحة الفساد الإداري والمالي والوظيفي**، الطبعة 01، مكتبة الوفاء، الإسكندرية، 2011.
10. أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
11. إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق على مخاطر الأعمال – حداثة وتطور –** الطبعة 01، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، الأردن، 2009.
12. إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات – الاجراءات –**، الطبعة 01، دار وائل للنشر، 2012.
13. إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات – الإطار النظري –** الطبعة 01، دار وائل للنشر، 2012.
14. بركات عبد العزيز، **مقدمة في التحليل الإحصائي لبحوث الإعلام**، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، مصر،2014.
15. ثناء القباني، **المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
16. ثناء القباني، **الرقابة المحاسبية الداخلية بين النظامين اليدوي والآلي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2005.
17. حاتم الشيشيني، **أساسيات المراجعة**، الطبعة 01، المكتبة العصرية، مصر، 2007.
18. حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الطبعة 01، دار النهضة العربية، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2003.
19. حامد الشمرتي، مؤيد الفضل، **الأساليب الإحصائية في اتخاذ القرار**: تطبيقات في منظمات أعمال إنتاجية وخدمية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.

قائمة المراجع:

20. حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

21. حمدي عبد العظيم، **عولمة الفساد وفساد العولمة**، ط01، دار النشر الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008.

22. خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات العملي والنظري**، الطبعة 01، دار المستقبل، عمان، الأردن، 2009.

23. خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة 01، 1998.

24. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)**، دار وائل، الطبعة الرابعة، الأردن، 2007.

25. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، الناحية النظرية، الطبعة 01، دار الاتحاد للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

26. خالد راغب الخطيب، **التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية**، دار البداية، عمان، الطبعة 01، 2009.

27. خلف عبد الله الواردات، **دليل التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية الصادرة عن** IIA، الطبعة 01، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.

28. خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، الطبعة 01، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2006.

29. خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الطبعة 01، الوراق للنشر والتوزيع، 2017.

30. رجب راشد السيد، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

31. رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات –مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري) –** الطبعة 01، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2015.

32. رشا الغول، **دراسات متقدمة في المراجعة، المراجعة البيئية، التأصيل النظري والممارسات المهنية**، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، مصر، الطبعة 01، 2014.

33. رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.

34. زيد محمد، **تعلم إعداد الابحاث والدراسات العلمية**: مدخل لفهم مكونات ومناهج وادوات البحث العلمي وتبسيط اجراءات تنفيذها، دار الكتاب الثقافي، إربد، الأردن، 2019..

35. سالم بن سعيد آل ناصر القحطاني وآخرون، **منهج البحث في العلوم السلوكية**، الطبعة 05، العبيكان للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2020.

36. سامي اللطوخي، **الإدارة بالشفافية**، دار النهضة، القاهرة، مصر، 2006.

37. سليمان على أحمد، قاموس **المصطلحات الاقتصادية**، الطبعة 01، المكتبة الأكاديمية، الخرطوم، السودان، 1998.

38. السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**. الطبعة 01، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

قائمة المراجع:

39. صديقي المسعود، احمد نقار، **المراجعة الداخلية**، الطبعة 01، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2010.

40. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية –شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

41. طارق عبد العال، **موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدّوليّة والامريكيّة والعربيّة. الجزء الأوّل: مسؤوليّات المراجع وتخطيط المراجعة**، الدّار الجامعيّة، مصر، 2004.

42. طلال محمد علي الحجاوي، هيثم علي محمد العنبكي، **المحاسبة والتحاسب الضريبي**، الطبعة 02، دار الكتاب، العراق، 2014.

43. عباس عبد الرزاق، **التدقيق الجبائي والنزاع الضريبي**، دار الهدى، الجزائر، 2012.

44. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **الضرائب على الدخل**، دار الحامد، ط1، عمان، 2015.

45. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.

46. عبد الفتاح الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.

47. عبد الله خلف الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار الوراق، عمان**، الأردن، الطبعة 01، 2006.

48. عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية الحديثة**، الجزء الأول، جامعة الإسكندرية، مصر، 2009.

49. عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الجزء الأول، دار الكتاب الجامعي، السودان، 2009.

50. على عبد الوهاب، السّيد شحاته، **الرّقابة والمراجعة الدّاخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)**، الطبعة 01، الدّار الجامعيّة، مصر، 2006.

51. علي أحمد سليمان، **قاموس المصطلحات الاقتصادية**، المكتبة الأكاديمية، الخرطوم، السودان، 1998.

52. علي وليد العبادي، أكرم أحمد الطويل، **إدارة سلسلة التجهيز وأبعاد استراتيجية العمليات والأداء التسويقي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.

53. عماد الدين صلاح، **الفساد والصلاح**، منشورات اتحاد الكتاب العرب، دمشق، 2003.

54. عيد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم ممارسة المهنة بالمملكة العربية السعودية، دراسة تحليلية مقارنة**، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 1994.

55. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**، الطبعة 01، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

56. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة، الطبعة 02، عمان، الأردن، 2009.

57. فاتن عبد الحميد وآخرون، **أساسيات ومهارات البحث التربوي والإجرائي**، الطبعة الأولى، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.

58. كمال الدهراوي، **المحاسبة والمراجعة**، الطبعة 01، الدّار الجامعيّة، مصر، 2006.

قائمة المراجع:

59. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، بيروت، 2001.

60. عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، **أسس المراجعة: الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية**، الإسكندرية، 2004.

61. لؤي أديب العيسى، **الفساد الإداري والبطالة**، الطبعة الأولى، دار المندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

62. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتحقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسات التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

63. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث**، الإسكندرية، مصر، 2007.

64. محمد الصبان، **الأسس العلميّة والعمليّة لمراجعة الحسابات**. الطبعة 01، الدّار الجامعيّة، مصر، 2005.

65. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة 03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008.

66. محمد المدني بوساق، **التعريف بالفساد وصوره من الجهة الشرعية**، دار الخلدونية، الجزائر، 2009.

67. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها ومعايير التدقيق الدولية –**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2002.

68. محمد صالحي، **التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة**، الطبعة 01، دار الرماح للنشر، عمان، الأردن، 2016.

69. محمّد طواهر، صديقي مسعود، **المراجعة وتدقيق الحسابات**. الطبعة 01، **ديوان المطبوعات الجامعيّة**، الجزائر، 2003.

70. محمد عبد العزيز الحضري، **دور أجهزة القضاء والتنفيذ في مكافحة الفساد**، أكاديمية نايف للعلوم الأمنية، مجلة أبحاث المؤتمر العربي للفساد، المجلد 02، الرياض، السعودية، 2003.

71. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسات معمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2009.

72. محمد كريم عبد الله، **الفساد الاقتصادي الأسباب والمعالجة**، مجلة الملتقى، بدون بلد نشر، العدد 04، 2006.

73. مصطفى حسين باهى، منى الأحمد الأزهري، **معجم المصطلحات الاحصائية مزدوج**، مكتبة الأنجلو المصرية، مصر، 2010.

74. هاشم الشمري، ايثار الفتلي، **الفساد الإداري والمالي واثاره الاقتصادية والاجتماعية**، الطبعة 01، دار اليازوري، الأردن، 2011.

75. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية**، مكتبة الملك فهد للنشر، الرياض، 2020.

76. وجدي حامد حجازي، **المعايير الدولية للمراجعة – شرح وتحليل–**، دار التعليم الجامعي، القاهرة، مصر، 2010.

77. يوسف محمود جربوع، **مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن قياس الكفاءة والفاعلة وتقييم الأداء**، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 16، الأردن، 2003.

78. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة 01، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.

II. المنشورات العلمية:

79. أحمد بخيت محمد أحمد، **طبيعة اعتماد المراجع الخارجي على أنشطة المراجع الداخلي في الشركات المقيدة في البورصة المصرية**، مجلة بحوث المالية والتجارية، المجلد 22، العدد 02، جامعة بورسعيد، مصر، أفريل 2021.

80. أحمد بن عبد الله بن سعود الفارس، **تجريم الفساد في اتفاقية الأمم المتحدة دراسة تأصيلية مقارنة**، رسالة ماجيستير غير منشورة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2008.

81. أحمد مصطفى أحمد صبيح، **الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري (دراسة تطبيقية مقارنة)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، 2014.

82. أسماء مزميش، **دور التدقيق الداخل في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة شركة الاسمنت بعين الكبيرة –**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 01، 2021.

83. بهلولي نور الهدى، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر – دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين–** أطروحة دكتوراه، جامعة فرحاب عباس – سطيف1- 2017/2016.

84. بوعلام ولهي، **النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة– حالة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.

85. بوعلام ولهي، عائشة بن عثمان، **فعالية التدقيق المحاسبي للأغراض الضريبية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007–2015**، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد الأول، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016.

86. بوعلام ولهي، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة –حالة الجزائر–**، مداخلة منشورة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرحات عباس، سطيف، الجزائر، يومي 20 /21 أكتوبر2009.

87. بوعلام ولهي، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة**، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.

88. حاحة عبد العالي، **الآليات القانونية لمحاربة الفساد الإداري في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر(بسكرة)، 2013/2012.

89. حبيبة حناش، **واقع استخدام نظام المعلومات المالي وأثره على التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية – دراسة ميدانية بقطب المحروقات سكيكدة –** أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2017.

قائمة المراجع:

90. حنوف عبد الرحمان، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري في البنوك المملوكة للدولة (دراسة حالة البنوك العمومية للفترة 2003–2012)**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2018/2017.

91. سعيد عماد الزمر وآخرون، **مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة**، منشورات جامعة القاهرة.

92. سمراء جدي، **دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة عينية من المؤسسات الجزائرية –** أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017/2016.

93. سمير إبراهيم عبد العظيم، أحمد مختار عبد الصالحين، **دور لجان المراجعة في تفعيل مفهوم حوكمة الشركات لأغراض مكافحة الفساد المالي في المؤسسات المالية**، المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، تفعيل اليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، 6-8 أبريل 2013، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر.

94. سهام بوفلفل، **مسببات ظاهرة الفساد المالي والإداري واستراتيجيات مكافحتها (الجزائر أنموذج)**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 02، جامعة الشهيد حمة لخضر، الجزائر، أكتوبر 2021.

95. صليحة بوجادي، **آليات مكافحة الفساد المالي والإداري بين الفقه الإسلامي والقانون الجزائري**، أطروحة دكتوراه في الشريعة والقانون، كلية العلوم الإسلامية، جامعة الحاج لخضر، باتنة 01، 2018/2017.

96. عامر الحاج دحو، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دارية، أدرار، 2018، ص 154.

97. عائشة نساب، **مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ الحوكمة من خلال سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين (دراسة حالة الشركات المدرسة في بورصة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2017/2016.

98. عبد الباسط مداح، **أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية –** أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر.

99. عبد العزيز بن سعد القحطاني، **أخلاقيات الوظيفة العامة ودورها في الحد من الفساد الإداري ومكافحته**، أطروحة دكتوراه في العلوم الأمنية، كلية العلوم الاجتماعية والإدارية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية.

100. عبد الله بن ناصر الغصاب، **منهج الشريعة الإسلامية في حماية المجتمع من الفساد المالي والإداري**، دراسة تأصيلية مقارنة تطبيقية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الطبعة الأولى، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011.

101. عطاالله خليل، **مدخل مقترح لمكافحة الفساد في العالم العربي**، مكافحة الفساد في الوطن العربي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2009

102. علياء عبد اللطيف أحمد عابد، **أثر تطوير دور المراجع الداخلي على الحد من الفساد المالي والإداري**، المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، تفعيل اليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، 6-8 أبريل 2013، كلية التجارة، جامعة بني سويف.

103. عمر علي عبد الصمد، **محاضرات في التدقيق المحاسبي**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس –المدية– 2018/2017.

104. فارس بن علوش بن بادي السبيعي، **دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، السعودية، 2010.

105. فيصل بن طلع بن طايع المطيري، **معوقات تنفيذ الاستراتيجية الوطنية لحماية النزاهة ومكافحة الفساد**، رسالة ماجستير في العدالة الجنائية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، 2008.

106. لياس قلاب ذبيح، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي – دراسة تحليلية من وجهة نظر المدققين الجبائيين والمدققين الخارجيين –**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018/2017.

107. محمد العيفة، عبد اللطيف رزايقية، **الفساد المالي وآليات مكافحته**، الملتقى الوطني الأول حول الفساد وتأثيره على التنمية الاقتصادية، جامعة قالمة، يومي 24 و25 أفريل 2018.

108. محمد العيفة، عبد اللطيف رزايقية، **الفساد المالي وآليات مكافحته**، الملتقى الوطني الأول حول الفساد وتأثيره على التنمية الاقتصادية، يومي 24 و25 أفريل 2018، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قالمة.

109. محمود محمد عطية معابرة، **الفساد الإداري وعلاجه في الفقه الإسلامي (دراسة مقارنة بالقانون الإداري الأردني)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في الفقه وأصوله، كلية الدارسات العليا، الجامعة الأردنية، 2010.

110. موسى بودهان، **النظام القانوني لمكافحة الفساد في الجزائر**، منشورات ANEP، الجزائر، 2009.

111. الهادي آدم محمد إبراهيم وأحمد الضى عبد الله عثمان، **كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي (دراسة تطبيقية على نظام التقدير الذاتي في السودان)**، مجلة المنصور، العدد 24، جامعة النيلين، السودان، 2015.

112. الهيئة العامة لمكافحة الفساد بالكويت، **ثقافة مكافحة الفساد**، منشورات الهيئة العامة لمكافحة الفساد – نزاهة – الكويت.

113. وردية فتحي، **جهود الاتحاد الافريقي لمكافحة الفساد**، الملتقى الوطني الثاني حول آليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، يومي 5 – 6 ماي 2009، كلية الحقوق، جامعة المدية، الجزائر.

III. القوانين والمراسيم:

114. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 07، المرسوم التنفيذي رقم11-25 المؤرخ في27 جانفي2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وتنظيمه وقواعد سيره**، الصادرة في 02 فيفري2011، المادة 03.

115. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 07، المرسوم التنفيذي رقم11-26 المؤرخ في27 جانفي2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره**، الصادرة في 02 فيفري2011، المادة 04.

116. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

117. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، **ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة**، 2017.

118. رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 68، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2013.

119. القانون 06-01 المؤرخ في2006/02/20 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم، موقع الديوان المركزي لمكافحة الفساد بالجزائر.

120. قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2021، المادة 18.

121. المرسوم التنفيذي رقم 02-127 المؤرخ في 07/04/ 2002 والمتضمن إنشاء خلية معالجة الاستعلام المالي وتنظيمها وعمله.

122. المرسوم التنفيذي رقم 36/22 المؤرخ في 04 /01/ 2022، والمتضمن مهام خلية معالجة الاستعلام المالي.

123. المرسوم التنفيذي رقم 290-97، المؤرخ في 1997/07/27.

124. المرسوم الرئاسي رقم 413/06 المؤرخ في 2006/11/22 المعدل والمتمم للمرسوم الرئاسي رقم 64/12 المؤرخ في 07 فيفري 2012 المحدد لتشكيلة الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته وتنظيمها وكيفية تسييرها.

125. المرسوم الرئاسي رقم 426/11 المؤرخ في المؤرخ في 2011/12/08 المحدد لتشكيلة الديوان المركزي لقمع الفساد وتنظيمه وكيفيات سيره.

IV. **المواقع الرسمية:**

126. http://namen.lessan.org/all.jsp?term= العيار
127. http://theafaa.org.eg/afaa/
128. http://www.ascasociety.org/page/asca.aspx
129. http://www.ascasociety.org/page/objectives.aspx
130. https://www.ccomptes.dz/ar
131. https://www.ethicsboard.org

132. https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose

133. https://www.transparency.org/en/

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

134. Darren George, Paul Mallery, IBM SPSS Statistics 26 Step by Step A Simple Guide and Reference, 16 Th Edition, published by Routledge, New York, USA, 2020.

135. Debbie L. Hahs-Vaughn, Richard G. Lomax, Statistical Methods: An Introduction to Basic Statistical Concepts and Analysis, 4Th Edition, Taylor & Francis Publishing, New York, USA, 2020.

136. International Federation of Accountants, **HANDBOOK OF THE INTERNATIONAL COD OF ETHICS FOR PROFESSIONAL ACCOUNTANTS 2021 EDITION**, New Yourk, USA, 2021.

137. Reda khelassi, **l'audit interne** (**audit opérationnel**), éditions distribution houma, algeria.

138. Rédha khelassi, **précis d'audit fiscal de l'entreprise**, Berti éditions, Algérie, 2013.

139. SOLEMAN H. ABU-BADER, Using Statistical Methods in Social Science Research: With a Complete SPSS Guide, 3Rd Edition, Oxford University Press, New York, USA, 2021.

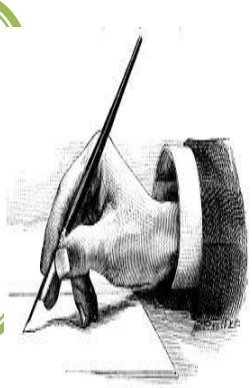
140. Stéphane BRUN, Guide d'application des normes IAS/IFRS, BERTI éditions, alger, 2011.

141. Thomas A. Schwandt, The SAGE Dictionary of Qualitative Inquiry, 3Rd edition Sage Publications, California, USA, 2007.

142. Wallace R. Blischke, D. N. Prabhakar Murthy, Reliability: Modeling, Prediction, and Optimization, Wiley Series in Probability and Statistics, John Wiley & Sons, Canada, 2011.

143. World Bank, **world development report**, Oxford university press, washington D.C, 1997.

الملاحـــــق



استمارة استبيان دراسة

جامعة زيان عاشور – الجلفة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

سيدي/ سيدتي المحترم (ة)

الموضوع: استبيان

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإجراء دراسة علمية تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة وجباية معمقة بعنوان: **"أثر التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية"**، واستكمالاً للجانب العملي للدراسة، تم إعداد هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم حول الموضوع، وفي سبيل ذلك، يأمل الباحث في أن تحظى الاستبانة بقدر كبير من تعاونكم وأن تتوج الإجابات بخلاصة خبراتكم العلمية والعملية في هذا المجال، وسنحرص على التعامل مع الإجابات بسرية تامة واستخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

الباحث:
عبد العليم بشيري

إشراف
أ.د: آدم حديدي

المحور الأول: البيانات العامة

الرجاء التكرم بوضع علامة (X) أمام الخيار المناسب

المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر	ماجيستير	دكتوراه	ديبلوم مهني

الوظيفة	خبير محاسب	محاسب معتمد	محافظ حسابات	محاسب في شركة اقتصادية	أخرى

سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 – 20 سنة	أكثر من 20 سنة

المحور الثاني: التدقيق المحاسبي (A)

البعد الأول: التدقيق الداخلي (A_1)		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
A_{11}	يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الدقة والسلامة في المعلومة المالية الموجودة في القوائم المالية					
A_{12}	يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى كشف الأخطاء والانحرافات والتقليل منها قدر المستطاع					
A_{13}	يساهم نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع					
A_{14}	يضمن نظام الرقابة الداخلية قيام إدارة المالية والمحاسبة بتسجيل العمليات المحاسبية وفقا للمبادئ المتعرف عليها					
A_{15}	يساعد نظام الرقابة الداخلية في زيادة دقة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية					
A_{16}	يتوجب وجود مجموعة من المؤشرات لقياس أداء مهمة التدقيق الداخلي بهدف زيادة كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية					
A_{17}	تساعد إدارة المؤسسة تسهيل مهمات التدقيق الداخلي					
A_{18}	تخضع عمليات اعداد التقارير المالية للتدقيق الداخلي قبل إقرارها واعتمادها					
A_{19}	يتمتع موظفو التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة من التأهيل العلمي والعملي المحاسبي					
A_{110}	تمنح صلاحيات كافية لموظفي التدقيق الداخلي لإنجاز مهامهم					
A_{111}	مهمة التدقيق الداخلي تعتمد على مجموعة من الضوابط التي تضمن الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات التي تساهم في رفع جودة التدقيق					
A_{112}	تعتمد مهمة التدقيق الداخلي على مجموعة من الأساليب والوسائل الفنية الفعالة التي تهدف لمعرفة نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة					
A_{113}	يساهم التدقيق الداخلي في رفع كفاءة العاملين					
A_{114}	تأكد مهمة التدقيق الداخلي مدى الالتزام بالقوانين والإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة					
A_{115}	تلتزم هيئة التدقيق الداخلي بمعايير التدقيق الدولية					

البعد الثاني: التدقيق الخارجي (A_2)		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
A_{21}	التزام هيئة التدقيق الخارجي بالاستقلالية والحيادية يعزز الثقة في تقارير التدقيق					
A_{22}	تُأكِد هيئة التدقيق الخارجي مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات ذات الصلة بالتقارير المالية					
A_{23}	تتمتع هيئة التدقيق الخارجي بالتأهيل العلمي والعملي الكافي لإجراء عمليات التدقيق					
A_{24}	تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والوطنية وكذا تلتزم بأخلاقيات المهنة					
A_{25}	هناك ارتباط بين أخلاقيات المهنة واعداد القوائم المالية يجب على هيئة التدقيق الخارجي الالتزام به					
A_{26}	تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقديم كل المعلومات المطلوبة منها مع الحفاظ على مستويات السرية المتعارف والمتفق عليها مسبقا					
A_{27}	تعمل هيئة التدقيق الخارجي على تطوير معارفها العلمية ومسايرة التطورات الدولية في مجال التدقيق					
A_{28}	يوجد التزام من المؤسسة بتوفير مختلف المعلومات لهيئة التدقيق الخارجي					
A_{29}	تقوم هيئة التدقيق الخارجي بالبحث عن مختلف الأخطاء والغش والاختلاس					
A_{210}	تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقييم آداء وتقارير هيئة التدقيق الداخلي					
A_{211}	تساهم عملية التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية					
A_{212}	تتصل هيئة التدقيق الخارجي بمختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة لمعرفة مدى مصداقية المعاملات المالية بينهم وبين المؤسسة					
A_{213}	تراجع هيئة التدقيق الخارجي مختلف الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة ومتعامليها					
A_{214}	يبدي المدقق الخارجي رأي متحفظ أو سلبي في حالة اكتشاف التزوير و الأخطاء والتلاعب					
A_{215}	يمتنع المدقق الخارجي من ابداء الرأي إذا لم يتمكن من الحصول على أدلة اثبات كافية ومناسبة					

المحور الثالث: التدقيق الجبائي (F)

	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
F_1	تلتزم إدارة الضرائب بتطوير إجراءات التدقيق الجبائي بسبب تطور أساليب ممارسة الغش والتهرب الضريبي					
F_2	تسعى إدارة الضرائب عن طريق مصلحة التدقيق الجبائي على تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين بالضريبة					
F_3	تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالقوانين والتشريعات الجبائية الصادرة في الدولة					
F_4	تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالكفاءة العلمية والخبرة العملية عند اعداد عملية التدقيق الجبائي					
F_5	تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالنزاهة والاستقلالية والحيادية عند ممارسة مهامها					
F_6	تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بقواعد وأخلاقيات مهنة التدقيق					
F_7	تضع هيئة التدقيق الجبائي كل الامكانيات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي					
F_8	تسمح هيئة التدقيق الجبائي للمكلف بالضريبة بالطعن لدى المصالح المختصة في حالة عدم قبول نتيجة التدقيق					
F_9	يلتزم المكلف بالضريبة بإمداد مصلحة التدقيق الجبائي بمختلف السجلات والملفات المحاسبية التي تؤدي إلى معرفة وجود غش أو تهرب ضريبي					
F_{10}	يلتزم المكلف بالضريبة بالتصريح على نتائج وأرقام أعماله الخاضعة للضريبة بصورة صادقة					
F_{11}	يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم المعلومات المالية للسنوات السابقة في حالة طلبها					
F_{12}	يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع الادارات العمومية المتعاملة معه					
F_{13}	يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات المالية المتعاملة معه					

F_{14}	يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات الأخرى المتعاملة معه					

المحور الرابع: الفساد المالي والإداري (C)

	البعد الأول: الفساد المالي (C_1)	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
	العبارات التالية بافتراض أن المؤسسة تلتزم بإجراءات التدقيق المحاسبي والجبائي					
C_{11}	عدم التوازن بين كتلة الأجور والقدرة الشرائية ساهم في زيادة نهب المال العام					
C_{12}	ضعف الأجهزة الرقابية وتهميش أدوارها داخل المؤسسة أدى إلى الغش والتلاعب بالبيانات بغرض الحصول على منافع خاصة					
C_{13}	الافتقار إلى النزاهة والشفافية في التصرفات المالية سمح بالابتزاز والتزوير وهذا بخلق مبررات قانونية أو إدارية					
C_{14}	غياب وعدم كفاية التشريعات والأنظمة القانونية الضابطة للتصرفات المالية مكَّن من ممارسة تهريب وغسيل الأموال					
C_{15}	ضعف العقوبات المقررة على مرتكبي الفساد المالي زادت من حجم الاختلاس					
C_{16}	عدم تنفيذ إجراءات الردع أدى إلى طلب الرشوة دون الخوف من العواقب					
C_{17}	ضعف وانعدام الأخلاق وغياب الضمير المهني سمح بمخالفة القوانين دون قلق					
	البعد الثاني: الفساد الإداري (C_2)					
C_{21}	استغلال المنصب لأغراض شخصية بسبب الولع بحياة الترف والرغبة في تغطية نفقاتها					
C_{22}	الهياكل البيروقراطية وكيفية تصميمها سمحت بممارسة المحسوبية					
C_{23}	التعقيدات الإدارية والبيروقراطية أشعرت العامل بأن هذه الأجهزة أداة للسيطرة والتسلط					
C_{24}	بروز أهمية علاقات الشخصية والاجتماعية مكنت من ممارسة المحسوبية وتفضيل شخص على آخر دون سبب وجيه					
C_{25}	ضعف الوازع الديني وانعدامه أدى إلى تراخي العامل وإهماله لوظيفته					

C_{26}	عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة وغياب المساءلة والردع سمحت بإفشاء السر المهني					
C_{27}	ضعف المستوى المادي والمعيشي أدى بالعامل إلى قبول هدايا نظير تسهيل بعض المعاملات وتمريرها					
C_{28}	انتشار الفساد الإداري أدى بالمرؤوس إلى عصيان وعدم اتباع الأوامر والتوجيهات الصادرة من الرئيس					

أولا: معامل الثبات

***التدقيق المحاسبي والجبائي**

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.924	44

***التدقيق المحاسبي**

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.878	30

-التدقيق الداخلي

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.942	15

-التدقيق الخارجي

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.896	15

***التدقيق الجبائي**

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.909	14

***الفساد المالي والإداري**

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.778	15

-الفساد المالي

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.837	7

-الفساد الإداري

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.896	8

ثانيا: الاتساق الداخلي

		التدقيق_الداخلي
التدقيق_الداخلي	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	120
يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الدقة والسلامة في المعلومة المالية الموجودة في القوائم المالية	Pearson Correlation	.775**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى كشف الأخطاء والانحرافات والتقليل منها قدر المستطاع	Pearson Correlation	.603**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يساهم نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع	Pearson Correlation	.690**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يضمن نظام الرقابة الداخلية قيام إدارة المالية والمحاسبة بتسجيل العمليات المحاسبية وفقا للمبادئ المتعرف عليها	Pearson Correlation	.535**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يساعد نظام الرقابة الداخلية في زيادة دقة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية	Pearson Correlation	.725**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يتوجب وجود مجموعة من المؤشرات لقياس أداء مهمة التدقيق الداخلي بهدف زيادة كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	.589**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120

تساعد إدارة المؤسسة تسهيل مهمات التدقيق الداخلي	Pearson Correlation	.692**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تخضع عمليات اعداد التقارير المالية للتدقيق الداخلي قبل إقرارها واعتمادها	Pearson Correlation	.605**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يتمتع موظفو التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة من التأهيل العلمي والعملي المحاسبي	Pearson Correlation	.587**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تمنح صلاحيات كافية لموظفي التدقيق الداخلي لإنجاز مهامهم	Pearson Correlation	.501**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
مهمة التدقيق الداخلي تعتمد على مجموعة من الضوابط التي تضمن الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات التي تساهم في رفع جودة التدقيق	Pearson Correlation	.594**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تعتمد مهمة التدقيق الداخلي على مجموعة من الأساليب والوسائل الفنية الفعالة التي تهدف لمعرفة نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة	Pearson Correlation	.476**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يساهم التدقيق الداخلي في رفع كفاءة العاملين	Pearson Correlation	.571**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تأكد مهمة التدقيق الداخلي مدى الالتزام بالقوانين والإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة	Pearson Correlation	.618**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تلتزم هيئة التدقيق الداخلي بمعايير التدقيق الدولية	Pearson Correlation	.737**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120

		التدقيق_الخارجي
التدقيق_الخارجي	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	120
التزام هيئة التدقيق الخارجي بالاستقلالية والحيادية يعزز الثقة في تقارير التدقيق	Pearson Correlation	.807**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تُأكِد هيئة التدقيق الخارجي مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات ذات الصلة بالتقارير المالية	Pearson Correlation	.603**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تتمتع هيئة التدقيق الخارجي بالتأهيل العلمي والعملي الكافي لإجراء عمليات التدقيق	Pearson Correlation	.489**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
	Pearson Correlation	.507**

تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بمعايير التدقيق	Sig. (2-tailed)	.000
الدولية والوطنية وكذا تلتزم بأخلاقيات المهنة	N	120
هناك ارتباط بين أخلاقيات المهنة واعداد القوائم	Pearson Correlation	.566**
المالية يجب على هيئة التدقيق الخارجي الالتزام	Sig. (2-tailed)	.000
به	N	120
تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقديم كل	Pearson Correlation	.605**
المعلومات المطلوبة منها مع الحفاظ على	Sig. (2-tailed)	.000
مستويات السرية المتعارف والمتفق عليها مسبقا	N	120
تعمل هيئة التدقيق الخارجي على تطوير	Pearson Correlation	.758**
معارفها العلمية ومسايرة التطورات الدولية في	Sig. (2-tailed)	.000
مجال التدقيق	N	120
يوجد التزام من المؤسسة بتوفير مختلف	Pearson Correlation	.647**
المعلومات لهيئة التدقيق الخارجي	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تقوم هيئة التدقيق الخارجي بالبحث عن مختلف	Pearson Correlation	.884**
الأخطاء والغش والاختلاس	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقييم آداء وتقارير	Pearson Correlation	.789**
هيئة التدقيق الداخلي	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تساهم عملية التدقيق الخارجي في تقييم نظام	Pearson Correlation	.493**
الرقابة الداخلية	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تتصل هيئة التدقيق الخارجي بمختلف الأطراف	Pearson Correlation	.592**
التي تتعامل مع المؤسسة لمعرفة مدى مصداقية	Sig. (2-tailed)	.000
المعاملات المالية بينهم وبين المؤسسة	N	120
تراجع هيئة التدقيق الخارجي مختلف الاتفاقيات	Pearson Correlation	.515**
المبرمة بين المؤسسة ومتعامليها	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يبدي المدقق الخارجي رأي متحفظ أو سلبي في	Pearson Correlation	.602*
حالة اكتشاف التزوير و الأخطاء والتلاعب	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يمتنع المدقق الخارجي من ابداء الرأي إذا لم	Pearson Correlation	.832**
يتمكن من الحصول على أدلة اثبات كافية	Sig. (2-tailed)	.000
ومناسبة	N	120

		التدقيق_الجبائي
التدقيق_الجبائي	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	120
تلتزم إدارة الضرائب بتطوير إجراءات التدقيق الجبائي بسبب تطور أساليب ممارسة الغش والتهرب الضريبي	Pearson Correlation	.735**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تسعى إدارة الضرائب عن طريق مصلحة التدقيق الجبائي على تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين بالضريبة	Pearson Correlation	.721**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالقوانين والتشريعات الجبائية الصادرة في الدولة	Pearson Correlation	.511**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالكفاءة العلمية والخبرة العملية عند اعداد عملية التدقيق الجبائي	Pearson Correlation	.656**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالنزاهة والاستقلالية والحيادية عند ممارسة مهامها	Pearson Correlation	.596**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بقواعد وأخلاقيات مهنة التدقيق	Pearson Correlation	.652**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تضع هيئة التدقيق الجبائي كل الامكانيات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي	Pearson Correlation	.652**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
تسمح هيئة التدقيق الجبائي للمكلف بالضريبة بالطعن لدى المصالح المختصة في حالة عدم قبول نتيجة التدقيق	Pearson Correlation	.797**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يلتزم المكلف بالضريبة بإمداد مصلحة التدقيق الجبائي بمختلف السجلات والملفات المحاسبية التي تؤدي إلى معرفة وجود غش أو تهرب ضريبي	Pearson Correlation	.892**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يلتزم المكلف بالضريبة بالتصريح على نتائج وأرقام أعماله الخاضعة للضريبة بصورة صادقة	Pearson Correlation	.715**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم المعلومات المالية للسنوات السابقة في حالة طلبها	Pearson Correlation	.620**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع الادارات العمومية المتعاملة معه	Pearson Correlation	.612*
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120

يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات المالية المتعاملة معه	Pearson Correlation	.557**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات الأخرى المتعاملة معه	Pearson Correlation	.861**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120

		الفساد_المالي
الفساد_المالي	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	120
عدم التوازن بين كتلة الأجور والقدرة الشرائية ساهم في زيادة نهب المال العام	Pearson Correlation	.767**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
ضعف الأجهزة الرقابية وتهميش أدوارها داخل المؤسسة أدى إلى الغش والتلاعب بالبيانات بغرض الحصول على منافع خاصة	Pearson Correlation	.580**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
الافتقار إلى النزاهة والشفافية في التصرفات المالية سمح بالابتزاز والتزوير وهذا بخلق مبررات قانونية أو إدارية	Pearson Correlation	.689**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
غياب وعدم كفاية التشريعات والأنظمة القانونية الضابطة للتصرفات المالية مَكَّن من ممارسة تهريب وغسيل الأموال	Pearson Correlation	.494**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
ضعف العقوبات المقررة على مرتكبي الفساد المالي زادت من حجم الاختلاس	Pearson Correlation	.679**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
عدم تنفيذ إجراءات الردع يؤدي إلى طلب الرشوة دون الخوف من العواقب	Pearson Correlation	.540**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
ضعف وانعدام الأخلاق وغياب الضمير المهني سمح بمخالفة القوانين دون قلق	Pearson Correlation	.750**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120

		الفساد_الاداري
الفساد_الاداري	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	120
استغلال المنصب لأغراض شخصية بسبب الولع بحياة الترف والرغبة في تغطية نفقاتها	Pearson Correlation	.848**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
الهياكل البيروقراطية وكيفية تصميمها سمحت بممارسة المحسوبية	Pearson Correlation	.678**
	Sig. (2-tailed)	.000

	N	120
التعقيدات الإدارية والبيروقراطية أشعرت	Pearson Correlation	.601**
العامل بأن هذه الأجهزة أداة للسيطرة والتسلط	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
بروز أهمية علاقات الشخصية والاجتماعية	Pearson Correlation	.590**
مكنت من ممارسة المحسوبية وتفضيل	Sig. (2-tailed)	.000
شخص على آخر دون سبب وجيه	N	120
ضعف الوازع الديني وانعدامه أدى إلى	Pearson Correlation	.776**
تراخي العامل وإهماله لوظيفته	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة وغياب	Pearson Correlation	.637**
المساءلة والردع سمحت بإفشاء السر المهني	Sig. (2-tailed)	.000
	N	120
ضعف المستوى المادي والمعيشي أدى	Pearson Correlation	.710**
بالعامل إلى قبول هدايا نظير تسهيل بعض	Sig. (2-tailed)	.000
المعاملات وتمريرها	N	120
انتشار الفساد الإداري أدى بالمرؤوس إلى	Pearson Correlation	.890**
عصيان وعدم اتباع الأوامر والتوجيهات	Sig. (2-tailed)	.000
الصادرة من الرئيس	N	120

Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).**
Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).*

ثالثا: الاتساق البنائي

Correlations

		التدقيق_المحاسبي	التدقيق_الجبائي	التدقيق_المحاسبي_وال جبائي
التدقيق_المحاسبي_والجبائي	Pearson Correlation	.763**	.904**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	120	120	120

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

Correlations

		الفساد	المالي_الفساد	الاداري_الفساد
الفساد	Pearson Correlation	1	.874**	.911**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	120	120	120

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

رابعا: طبيعية البيانات

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
H2	.073	120	.180	.976	120	.030
h2_1	.076	120	.087	.969	120	.007
h2_2	.077	120	.079	.969	120	.007
h3	.066	120	.200*	.976	120	.028
h3_1	.060	120	.200*	.979	120	.061
h3_2	.074	120	.153	.970	120	.009
Hg	.077	120	.074	.969	120	.007

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

خامسا: تحليل المحاور

أولا: البيانات الشخصية

Statistics

		المؤهل	الوظيفة	الخبرة
N	Valid	120	120	120
	Missing	0	0	0

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	71	59.2	59.2	59.2
	ماستر	17	14.2	14.2	73.3
	ماجستير	3	2.5	2.5	75.8
	دكتوراه	5	4.2	4.2	80.0
	ديبلوم مهني	24	20.0	20.0	100.0
	Total	120	100.0	100.0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسب	23	19.2	19.2	19.2
	محاسب معتمد	17	14.2	14.2	33.3
	محافظ حسابات	12	10.0	10.0	43.3
	محاسب في شركة اقتصادية	46	38.3	38.3	81.7
	أخرى	22	18.3	18.3	100.0
	Total	120	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	25	20.8	20.8	20.8
	من 5 إلى 20 سنة	67	55.8	55.8	76.7
	أكثر من 20 سنة	28	23.3	23.3	100.0
	Total	120	100.0	100.0	

ثانيا: بيانات متغيرات الدراسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الدقة والسلامة في المعلومة المالية الموجودة في القوائم المالية	120	4.3667	.92521	.08446
يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى كشف الأخطاء والانحرافات والتقليل منها قدر المستطاع	120	4.2500	.90980	.08305
يساهم نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع	120	3.9250	.68798	.06280
يضمن نظام الرقابة الداخلية قيام إدارة المالية والمحاسبة بتسجيل العمليات المحاسبية وفقا للمبادئ المتعرف عليها	120	4.4333	.64734	.05909
يساعد نظام الرقابة الداخلية في زيادة دقة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية	120	4.1917	.88684	.08096
يتوجب وجود مجموعة من المؤشرات لقياس أداء مهمة التدقيق الداخلي بهدف زيادة كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية	120	4.0500	.88735	.08100
تساعد إدارة المؤسسة تسهيل مهمات التدقيق الداخلي	120	3.9583	.87347	.07974
تخضع عمليات اعداد التقارير المالية للتدقيق الداخلي قبل إقرارها واعتمادها	120	3.9800	.83415	.07615
يتمتع موظفو التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة من التأهيل العلمي والعملي المحاسبي	120	3.8583	.84312	.07697
تمنح صلاحيات كافية لموظفي التدقيق الداخلي لإنجاز مهامهم	120	4.3883	.90745	.08284
مهمة التدقيق الداخلي تعتمد على مجموعة من الضوابط التي تضمن الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات التي تساهم في رفع جودة التدقيق	120	4.2417	.84013	.07669
تعتمد مهمة التدقيق الداخلي على مجموعة من الأساليب والوسائل الفنية الفعالة التي تهدف لمعرفة نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة	120	4.2667	.94676	.08643
يساهم التدقيق الداخلي في رفع كفاءة العاملين	120	3.8667	.90687	.08279
تأكد مهمة التدقيق الداخلي مدى الالتزام بالقوانين والإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة	120	4.3200	.91899	.08389
تلتزم هيئة التدقيق الداخلي بمعايير التدقيق الدولية	120	3.9167	.86562	.07902
التدقيق_الداخلي	120	4.1417	.67731	.06183
التزام هيئة التدقيق الخارجي بالاستقلالية والحيادية يعزز الثقة في تقارير التدقيق	120	4.1333	.80891	.07384
تُأكِد هيئة التدقيق الخارجي مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات ذات الصلة بالتقارير المالية	120	3.7583	.95262	.08696
تتمتع هيئة التدقيق الخارجي بالتأهيل العلمي والعملي الكافي لإجراء عمليات التدقيق	120	3.9917	.75030	.06849
تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والوطنية وكذا تلتزم بأخلاقيات المهنة	120	3.9250	.92729	.08465
هناك ارتباط بين أخلاقيات المهنة واعداد القوائم المالية يجب على هيئة التدقيق الخارجي الالتزام به	120	4.2250	.97155	.08869
تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقديم كل المعلومات المطلوبة منها مع الحفاظ على مستويات السرية المتعارف والمتفق عليها مسبقا	120	3.7333	1.05108	.09595
تعمل هيئة التدقيق الخارجي على تطوير معارفها العلمية ومسايرة التطورات الدولية في مجال التدقيق	120	4.0000	.80961	.07391
يوجد التزام من المؤسسة بتوفير مختلف المعلومات لهيئة التدقيق الخارجي	120	3.8167	.89050	.08129

تقوم هيئة التدقيق الخارجي بالبحث عن مختلف الأخطاء والغش والاختلاس	120	3.7833	.80108	.07313
تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقييم آداء وتقارير هيئة التدقيق الداخلي	120	3.7167	1.05467	.09628
تساهم عملية التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	120	3.9667	.99354	.09070
تتصل هيئة التدقيق الخارجي بمختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة لمعرفة مدى مصداقية المعاملات المالية بينهم وبين المؤسسة	120	3.7000	1.00084	.09136
تراجع هيئة التدقيق الخارجي مختلف الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة ومتعامليها	120	3.6333	1.07636	.09826
يبدي المدقق الخارجي رأي متحفظ أو سلبي في حالة اكتشاف التزوير و الأخطاء والتلاعب	120	4.2500	1.04721	.09560
يمتنع المدقق الخارجي من ابداء الرأي إذا لم يتمكن من الحصول على أدلة اثبات كافية ومناسبة	120	4.2367	.86173	.07866
التدقيق_الخارجي	120	3.9250	.68492	.06252
التدقيق_المحاسبي	120	4.0333	.48824	.04457
تلتزم إدارة الضرائب بتطوير إجراءات التدقيق الجبائي بسبب تطور أساليب ممارسة الغش والتهرب الضريبي	120	4.1250	.78390	.07156
تسعى إدارة الضرائب عن طريق مصلحة التدقيق الجبائي على تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين بالضريبة	120	4.2417	.79912	.07295
تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالقوانين والتشريعات الجبائية الصادرة في الدولة	120	3.8417	.85007	.07760
تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالكفاءة العلمية والخبرة العملية عند اعداد عملية التدقيق الجبائي	120	4.1417	.75921	.06931
تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالنزاهة والاستقلالية والحيادية عند ممارسة مهامها	120	4.1167	.83196	.07595
تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بقواعد وأخلاقيات مهنة التدقيق	120	3.7583	.95262	.08696
تضع هيئة التدقيق الجبائي كل الامكانيات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي	120	3.9917	.75030	.06849
تسمح هيئة التدقيق الجبائي للمكلف بالضريبة بالطعن لدى المصالح المختصة في حالة عدم قبول نتيجة التدقيق	120	3.9250	.92729	.08465
يلتزم المكلف بالضريبة بإمداد مصلحة التدقيق الجبائي بمختلف السجلات والملفات المحاسبية التي تؤدي إلى معرفة وجود غش أو تهرب ضريبي	120	3.9250	.97155	.08869
يلتزم المكلف بالضريبة بالتصريح على نتائج وأرقام أعماله الخاضعة للضريبة بصورة صادقة	120	3.7333	1.05108	.09595
يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم المعلومات المالية للسنوات السابقة في حالة طلبها	120	4.0000	.80961	.07391
يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع الادارات العمومية المتعاملة معه	120	3.7167	.89050	.08129
يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات المالية المتعاملة معه	120	3.7833	.80108	.07313
يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات الأخرى المتعاملة معه	120	3.7333	1.04305	.09522
التدقيق_الجبائي	120	3.9292	.73706	.06728
التدقيق_المحاسبي_والجبائي	120	3.9813	.51923	.04740
عدم التوازن بين كتلة الأجور والقدرة الشرائية يساهم في زيادة نهب المال العام	120	1.6167	.89050	.08129
ضعف الأجهزة الرقابية وتهميش أدوارها داخل المؤسسة يؤدي إلى الغش والتلاعب بالبيانات بغرض الحصول على منافع خاصة	120	1.7167	.84200	.07686
الافتقار إلى النزاهة والشفافية في التصرفات المالية يسمح بالابتزاز والتزوير وهذا بخلق مبررات قانونية أو إدارية	120	2.0750	.68798	.06280
غياب وعدم كفاية التشريعات والأنظمة القانونية الضابطة للتصرفات المالية تُمَكِّن من ممارسة تهريب وغسيل الأموال	120	1.3667	.64734	.05909
ضعف العقوبات المقررة على مرتكبي الفساد المالي تزيد من حجم الاختلاس	120	2.0083	.88684	.08096
عدم تنفيذ إجراءات الردع يؤدي إلى طلب الرشوة دون الخوف من العواقب	120	1.9500	.88735	.08100
ضعف وانعدام الأخلاق وغياب الضمير المهني تسمح بمخالفة القوانين دون قلق	120	2.0417	.86380	.07885
الفساد_المالي	120	1.8292	.66578	.06078
استغلال المنصب لأغراض شخصية بسبب الولع بحياة الترف والرغبة في تغطية نفقاتها	120	2.0417	.83410	.07614

الهياكل البيروقراطية وكيفية تصميمها تسمح بممارسة المحسوبية	120	1.6083	.94376	.08615
التعقيدات الإدارية والبيروقراطية تشعر العامل بأن هذه الأجهزة أداة للسيطرة والتسلط	120	2.2167	.93650	.08549
بروز أهمية علاقات الشخصية والاجتماعية مكنت من ممارسة المحسوبية وتفضيل شخص على آخر دون سبب وجيه	120	2.1833	.97000	.08855
ضعف الوازع الديني وانعدامه تؤدي إلى تراخي العامل وإهماله لوظيفته	120	2.2833	.96304	.08791
عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة وغياب المساءلة والردع تسمح بإفشاء السر المهني	120	2.1417	.99828	.09113
ضعف المستوى المادي والمعيشي أدى بالعامل إلى قبول هدايا نظير تسهيل بعض المعاملات وتمريرها	120	2.1667	.89192	.08142
انتشار الفساد الإداري يؤدي بالمرؤوس إلى عصيان وعدم اتباع الأوامر والتوجيهات الصادرة من الرئيس	120	2.1500	.96711	.08828
الفساد_الاداري	120	2.0958	.78402	.07157
الفساد	120	1.9625	.64792	.05915

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference Lower	Upper
يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الدقة والسلامة في المعلومة المالية الموجودة في القوائم المالية	16.181	119	.000	1.36667	1.1994	1.5339
يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى كشف الأخطاء والانحرافات والتقليل منها قدر المستطاع	15.051	119	.000	1.25000	1.0855	1.4145
يساهم نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع	14.728	119	.000	.92500	.8006	1.0494
يضمن نظام الرقابة الداخلية قيام إدارة المالية والمحاسبة بتسجيل العمليات المحاسبية وفقا للمبادئ المتعرف عليها	17.486	119	.000	1.03333	.9163	1.1503
يساعد نظام الرقابة الداخلية في زيادة دقة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية	11.014	119	.000	.89167	.7314	1.0520
يتوجب وجود مجموعة من المؤشرات لقياس أداء مهمة التدقيق الداخلي بهدف زيادة كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية	12.962	119	.000	1.05000	.8896	1.2104
تساعد إدارة المؤسسة تسهيل مهمات التدقيق الداخلي	12.019	119	.000	.95833	.8004	1.1162
تخضع عمليات اعداد التقارير المالية للتدقيق الداخلي قبل إقرارها واعتمادها	11.819	119	.000	.90000	.7492	1.0508
يتمتع موظفو التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة من التأهيل العلمي والعملي المحاسبي	11.152	119	.000	.85833	.7059	1.0107
تمنح صلاحيات كافية لموظفي التدقيق الداخلي لإنجاز مهامهم	9.154	119	.000	.75833	.5943	.9224
مهمة التدقيق الداخلي تعتمد على مجموعة من الضوابط التي تضمن الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات التي تساهم في رفع جودة التدقيق	10.975	119	.000	.84167	.6898	.9935
تعتمد مهمة التدقيق الداخلي على مجموعة من الأساليب والوسائل الفنية الفعالة التي تهدف لمعرفة نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة	7.714	119	.000	.66667	.4955	.8378
يساهم التدقيق الداخلي في رفع كفاءة العاملين	10.469	119	.000	.86667	.7027	1.0306
تأكد مهمة التدقيق الداخلي مدى الالتزام بالقوانين والإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة	8.940	119	.000	.75000	.5839	.9161
تلتزم هيئة التدقيق الداخلي بمعايير التدقيق الدولية	11.600	119	.000	.91667	.7602	1.0731
التدقيق_الداخلي	18.465	119	.000	1.14167	1.0192	1.2641
التزام هيئة التدقيق الخارجي بالاستقلالية والحيادية يعزز الثقة في تقارير التدقيق	15.348	119	.000	1.13333	.9871	1.2796
تُأكِد هيئة التدقيق الخارجي مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات ذات الصلة بالتقارير المالية	8.720	119	.000	.75833	.5861	.9305

تتمتع هيئة التدقيق الخارجي بالتأهيل العلمي والعملي الكافي لإجراء عمليات التدقيق	14.478	119	.000	.99167	.8560	1.1273
تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والوطنية وكذا تلتزم بأخلاقيات المهنة	10.927	119	.000	.92500	.7574	1.0926
هناك ارتباط بين أخلاقيات المهنة واعداد القوائم المالية يجب على هيئة التدقيق الخارجي الالتزام به	10.430	119	.000	.92500	.7494	1.1006
تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقديم كل المعلومات المطلوبة منها مع الحفاظ على مستويات السرية المتعارف والمتفق عليها مسبقا	7.643	119	.000	.73333	.5433	.9233
تعمل هيئة التدقيق الخارجي على تطوير معارفها العلمية ومسايرة التطورات الدولية في مجال التدقيق	13.531	119	.000	1.00000	.8537	1.1463
يوجد التزام من المؤسسة بتوفير مختلف المعلومات لهيئة التدقيق الخارجي	8.816	119	.000	.71667	.5557	.8776
تقوم هيئة التدقيق الخارجي بالبحث عن مختلف الأخطاء والغش والاختلاس	10.712	119	.000	.78333	.6385	.9281
تلتزم هيئة التدقيق الخارجي بتقييم آداء وتقارير هيئة التدقيق الداخلي	7.444	119	.000	.71667	.5260	.9073
تساهم عملية التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	8.453	119	.000	.76667	.5871	.9463
تتصل هيئة التدقيق الخارجي بمختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة لمعرفة مدى مصداقية المعاملات المالية بينهم وبين المؤسسة	7.662	119	.000	.70000	.5191	.8809
تراجع هيئة التدقيق الخارجي مختلف الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة ومتعامليها	6.446	119	.000	.63333	.4388	.8279
يبدي المدقق الخارجي رأي متحفظ أو سلبي في حالة اكتشاف التزوير و الأخطاء والتلاعب	2.615	119	.010	.25000	.0607	.4393
يمتنع المدقق الخارجي من ابداء الرأي إذا لم يتمكن من الحصول على أدلة اثبات كافية ومناسبة	9.110	119	.000	.71667	.5609	.8724
التدقيق_الخارجي	14.794	119	.000	.92500	.8012	1.0488
التدقيق_المحاسبي	23.185	119	.000	1.03333	.9451	1.1216
تلتزم إدارة الضرائب بتطوير إجراءات التدقيق الجبائي بسبب تطور أساليب ممارسة الغش والتهرب الضريبي	15.721	119	.000	1.12500	.9833	1.2667
تسعى إدارة الضرائب عن طريق مصلحة التدقيق الجبائي على تحسين الالتزام الضريبي للمكلفين بالضريبة	17.021	119	.000	1.24167	1.0972	1.3861
تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالقوانين والتشريعات الجبائية الصادرة في الدولة	10.846	119	.000	.84167	.6880	.9953
تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالكفاءة العلمية والخبرة العملية عند اعداد عملية التدقيق الجبائي	16.473	119	.000	1.14167	1.0044	1.2789
تتميز الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بالنزاهة والاستقلالية والحيادية عند ممارسة مهامها	14.703	119	.000	1.11667	.9663	1.2670
تلتزم الهيئة المكلفة بالتدقيق الجبائي بقواعد وأخلاقيات مهنة التدقيق	8.720	119	.000	.75833	.5861	.9305
تضع هيئة التدقيق الجبائي كل الامكانيات والوسائل اللازمة للقيام بعملية التدقيق الجبائي	14.478	119	.000	.99167	.8560	1.1273
تسمح هيئة التدقيق الجبائي للمكلف بالضريبة بالطعن لدى المصالح المختصة في حالة عدم قبول نتيجة التدقيق	10.927	119	.000	.92500	.7574	1.0926
يلتزم المكلف بالضريبة بإمداد مصلحة التدقيق الجبائي بمختلف السجلات والملفات المحاسبية التي تؤدي إلى معرفة وجود غش أو تهرب ضريبي	10.430	119	.000	.92500	.7494	1.1006
يلتزم المكلف بالضريبة بالتصريح على نتائج وأرقام أعماله الخاضعة للضريبة بصورة صادقة	7.643	119	.000	.73333	.5433	.9233
يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم المعلومات المالية للسنوات السابقة في حالة طلبها	13.531	119	.000	1.00000	.8537	1.1463
يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع الادارات العمومية المتعاملة معه	8.816	119	.000	.71667	.5557	.8776
يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات المالية المتعاملة معه	10.712	119	.000	.78333	.6385	.9281

يسمح المكلف بالضريبة لهيئة التدقيق الجبائي بالتنسيق مع المؤسسات الأخرى المتعاملة معه	7.702	119	.000	.73333	.5448	.9219
التدقيق_الجبائي	13.810	119	.000	.92917	.7959	1.0624
التدقيق_المحاسبي_والجبائي	20.702	119	.000	.98125	.8874	1.0751
عدم التوازن بين كتلة الأجور والقدرة الشرائية يساهم في زيادة نهب المال العام	-17.017-	119	.000	-1.38333-	-1.5443-	-1.2224-
ضعف الأجهزة الرقابية وتهميش أدوارها داخل المؤسسة يؤدي إلى الغش والتلاعب بالبيانات بغرض الحصول على منافع خاصة	-16.696-	119	.000	-1.28333-	-1.4355-	-1.1311-
الافتقار إلى النزاهة والشفافية في التصرفات المالية يسمح بالابتزاز والتزوير وهذا بخلق مبررات قانونية أو إدارية	-14.728-	119	.000	-.92500-	-1.0494-	-.8006-
غياب وعدم كفاية التشريعات والأنظمة القانونية الضابطة للتصرفات المالية تُمَكِّن من ممارسة تهريب وغسيل الأموال	-17.486-	119	.000	-1.03333-	-1.1503-	-.9163-
ضعف العقوبات المقررة على مرتكبي الفساد المالي تزيد من حجم الاختلاس	-11.014-	119	.000	-.89167-	-1.0520-	-.7314-
عدم تنفيذ إجراءات الردع يؤدي إلى طلب الرشوة دون الخوف من العواقب	-12.962-	119	.000	-1.05000-	-1.2104-	-.8896-
ضعف وانعدام الأخلاق وغياب الضمير المهني تسمح بمخالفة القوانين دون قلق	-12.153-	119	.000	-.95833-	-1.1145-	-.8022-
الفساد_المالي	-19.264-	119	.000	-1.17083-	-1.2912-	-1.0505-
استغلال المنصب لأغراض شخصية بسبب الولع بحياة الترف والرغبة في تغطية نفقاتها	-12.586-	119	.000	-.95833-	-1.1091-	-.8076-
الهياكل البيروقراطية وكيفية تصميمها تسمح بممارسة المحسوبية	-9.769-	119	.000	-.84167-	-1.0123-	-.6711-
التعقيدات الإدارية والبيروقراطية تشعر العامل بأن هذه الأجهزة أداة للسيطرة والتسلط	-9.163-	119	.000	-.78333-	-.9526-	-.6141-
بروز أهمية علاقات الشخصية والاجتماعية مكنت من ممارسة المحسوبية وتفضيل شخص على آخر دون سبب وجيه	-9.223-	119	.000	-.81667-	-.9920-	-.6413-
ضعف الوازع الديني وانعدامه تؤدي إلى تراخي العامل وإهماله لوظيفته	-8.152-	119	.000	-.71667-	-.8907-	-.5426-
عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة وغياب المساءلة والردع تسمح بإفشاء السر المهني	-9.419-	119	.000	-.85833-	-1.0388-	-.6779-
ضعف المستوى المادي والمعيشي أدى بالعامل إلى قبول هدايا نظير تسهيل بعض المعاملات وتمريرها	-10.235-	119	.000	-.83333-	-.9946-	-.6721-
انتشار الفساد الإداري يؤدي بالمرؤوس إلى عصيان وعدم اتباع الأوامر والتوجيهات الصادرة من الرئيس	-9.628-	119	.000	-.85000-	-1.0248-	-.6752-
الفساد_الاداري	-12.633-	119	.000	-.90417-	-1.0459-	-.7624-
الفساد	-17.541-	119	.000	-1.03750-	-1.1546-	-.9204-

سادسا: اختبار الفرضية الرئيسية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
التدقيق_الداخلي	120	4.1417	.67731	.06183
التدقيق_الخارجي	120	3.9250	.68492	.06252
التدقيق_المحاسبي	120	4.0333	.48824	.04457
التدقيق_الجبائي	120	3.9292	.73706	.06728
التدقيق_المحاسبي_والجبائي	120	3.9813	.51923	.04740

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference Lower	Upper
التدقيق_الداخلي	18.465	119	.000	1.14167	1.0192	1.2641
التدقيق_الخارجي	14.794	119	.000	.92500	.8012	1.0488
التدقيق_المحاسبي	23.185	119	.000	1.03333	.9451	1.1216
التدقيق_الجبائي	13.810	119	.000	.92917	.7959	1.0624
التدقيق_المحاسبي_والجبائي	20.702	119	.000	.98125	.8874	1.0751

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Y= x11+x22	.077	120	.079	.970	120	.010
Y1=x1+x2	.068	120	.200*	.973	120	.015
Y2=x1+x2	.066	120	.200*	.977	120	.042
Y=x1+x2	.078	120	.073	.971	120	.011

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

التدقيق المحاسبي + التدقيق الجبائي * الفساد المالي والإداري

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.691[a]	.478	.469	.47230

a. Predictors: (Constant), المحاسبي_التدقيق ,االجبائي_التدقيق

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	23.858	2	11.929	53.477	.000[b]
	Residual	26.099	117	.223		
	Total	49.956	119			

a. Dependent Variable: الفساد

b. Predictors: (Constant), المحاسبي_التدقيق ,الجبائي_التدقيق

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients B	Unstandardized Coefficients Std. Error	Standardized Coefficients Beta	t	Sig.
1	(Constant)	4.861	.364		13.354	.000
	المحاسبي_التدقيق	-.258-	.126	-.193-	-2.055-	.042
	الجبائي_التدقيق	-.448-	.078	-.541-	-5.747-	.000

a. Dependent Variable: الفساد

سابعا: اختبار الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي + التدقيق الخارجي * الفساد المالي

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.878[a]	.771	.767	.31293

a. Predictors: (Constant), الداخلي_التدقيق, الخارجي_التدقيق

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	38.499	2	19.250	196.578	.000[b]
	Residual	11.457	117	.098		
	Total	49.956	119			

a. Dependent Variable: المالي_الفساد

b. Predictors: (Constant), الداخلي_التدقيق, الخارجي_التدقيق

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients B	Unstandardized Coefficients Std. Error	Standardized Coefficients Beta	t	Sig.
1	(Constant)	5.503	.182		30.203	.000
	الداخلي_التدقيق	-.752-	.060	-.786-	-12.615-	.000
	الخارجي_التدقيق	-.103-	.052	-.124-	-1.993-	.049

a. Dependent Variable: المالي_الفساد

ثامنا: اختبار الفرضية الثانية: التدقيق الداخلي + التدقيق الخارجي * الفساد الإداري

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.778[a]	.671	.667	.41293

a. Predictors: (Constant), الداخلي_التدقيق, الخارجي_التدقيق

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	48.499	2	19.250	175.578	.000[b]
	Residual	12.457	117	.098		
	Total	60.956	119			

a. Dependent Variable: الإداري_الفساد

b. Predictors: (Constant), الداخلي_التدقيق, الخارجي_التدقيق

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients B	Unstandardized Coefficients Std. Error	Standardized Coefficients Beta	t	Sig.
1	(Constant)	4.903	.192		28.203	.000
	الداخلي_التدقيق	-.722-	.070	-.766-	-11.715-	.000
	الخارجي_التدقيق	-.113-	.062	-.144-	-1.893-	.019

a. Dependent Variable: : الإداري_الفساد

تاسعا: اختبار الفرضية الثالثة: التدقيق الجبائي * الفساد المالي

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.757[a]	.573	.566	.43855

a. Predictors: (Constant), الجبائي_التدقيق

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	30.246	2	15.123	78.634	.000[b]
	Residual	22.502	117	.192		
	Total	52.748	119			

a. Dependent Variable: المالي_الفساد

b. Predictors: (Constant), الجبائي_التدقيق

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	5.610	.336		16.690	.000
	الجبائي_التدقيق	-.310-	.073	-.364-	-4.240-	.000

a. Dependent Variable: المالي_الفساد

عاشرا: اختبار الفرضية الخامسة: التدقيق الجبائي * الفساد الإداري

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.849[a]	.622	.607	.34098

a. Predictors: (Constant), الجبائي_التدقيق

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	27.886	2	13.943	77.069	.000[b]
	Residual	25.261	117	.194		
	Total	53.148	119			

a. Dependent Variable: الاداري_الفساد

b. Predictors: (Constant), الجبائي_التدقيق

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	4.743	.710		6.683	.000
	الجبائي_التدقيق	-.326-	.125	-.229-	-2.613-	.010

a. Dependent Variable: الاداري_الفساد

عاشرا: اختبار الفروق

المؤهل

Tests of Normality

		Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	المؤهل	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الفساد	ليسانس	.150	71	.000	.908	71	.000
	ماستر	.147	17	.200*	.935	17	.268
	ماجستير	.219	3	.	.987	3	.780
	دكتوراه	.224	5	.200*	.912	5	.482
	مهني ديبلوم	.156	24	.135	.921	24	.062

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

Ranks

	المؤهل	N	Mean Rank
الفساد	ليسانس	71	57.92
	ماستر	17	59.74
	ماجستير	3	43.67
	دكتوراه	5	77.60
	ديبلوم مهني	24	67.23
	Total	120	

Test Statistics[a,b]

	الفساد
Kruskal-Wallis H	3.296
df	4
Asymp. Sig.	.510

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المؤهل

الوظيفة

Tests of Normality

		Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	الوظيفة	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الفساد	خبير محاسب	.173	23	.073	.895	23	.020
	محاسب معتمد	.295	17	.000	.796	17	.002
	محافظ حسابات	.146	12	.200*	.915	12	.246
	محاسب في شركة اقتصادية	.248	22	.001	.847	22	.003
	أخرى	.110	46	.200*	.940	46	.020

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

Ranks

	الوظيفة	N	Mean Rank
الفساد	خبير محاسب	23	53.26
	محاسب معتمد	17	74.76
	محافظ حسابات	12	68.96
	محاسب في شركة اقتصادية	46	62.22
	أخرى	22	48.84
	Total	120	

Test Statistics[a,b]

	الفساد
Kruskal-Wallis H	7.342
df	4
Asymp. Sig.	.119

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الوظيفة

الخبرة

Tests of Normality

		Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	الخبرة	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الفساد	أقل من 5 سنوات	.178	25	.040	.897	25	.016
	من 5 إلى 20 سنة	.154	67	.000	.931	67	.001
	أكثر من 20 سنة	.195	28	.008	.898	28	.010

a. Lilliefors Significance Correction

Ranks

	الخبرة	N	Mean Rank
الفساد	سنوات 5 من أقل	25	55.14
	سنة 20 إلى 5 من	67	65.61
	سنة 20 من أكثر	28	53.05
	Total	120	

Test Statistics[a,b]

	الفساد
Kruskal-Wallis H	3.414
df	2
Asymp. Sig.	.181

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الخبرة

الأساتذة مُحكَمِي الاستبيان

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
أكرم شتيح	أستاذ محاضر ب	جامعة الجزائر 03
أيمن زيد	أستاذ محاضر أ	جامعة مسيلة
عبد الباسط مداح	أستاذ محاضر أ	جامعة الجزائر 03
يزيد بن صوشة	أستاذ محاضر ب	جامعة قسنطينة
منير عزوز	أستاذ محاضر ب	جامعة برج بوعريريج