



الجمهورية اليمنية
رئاسة الجمهورية
الجمهورية المركزية للرقابة والمحاسبة
فرع الوادي والصحراء



دور الأجهزة العليا في الرقابة على الاستثمارات العامة

دراسة تطبيقية للأثر الرقابي على البرنامج الاستثماري
للسطة المحلية في وادي و صحراء محافظة حضرموت - الجمهورية اليمنية

Role of Higher agencies on general investment control

**Empirical study of control impact on investment program
of local directorate in vally and desert
of Hadhramout Governorate - Republic of Yemen**

اعداد الباحث/

محمد خميس عوض البطاطي



اغسطس 2021 م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

قال تعالى:

وَأَسْتَغْفِرُوا رَبَّكُمْ
ثُمَّ تَوْبُوا إِلَيْهِ
إِنَّ رَبِّي رَحِيمٌ وَدُودٌ

سورة هود، آية 90.

الإهداء

إلى كل الزملاء بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة - فرع الوادي والصحراء

إلى كل طالب علم.

نهدي هذا البحث.

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين محمد بن عبد الله وعلى آله وصحبه أجمعين.

نشكر الله سبحانه وتعالى أن وفقني في إنجاز هذا البحث المتواضع وإخراجه إلى حيز الوجود. ويسرنا لأن نتوجه بالشكر والتقدير إلى مدير عام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة – فرع الوادي والصحراء.

كما نتوجه بالشكر والتقدير والامتنان إلى القائمين بأمر المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لإتاحة فرصة المنافسة وكتابة هذا البحث .

ونتوجه بالشكر والامتنان إلى كل من قدم يد العون والمساعدة وكل من ساهم في إعداد هذا البحث

أملين أن تنفع البلاد والعباد...

الباحث: محمد خميس عوض البطاطي

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
أ	الآية
ب	الإهداء
ج	شكر وتقدير
د	فهرس المحتويات
ز	فهرس الجداول
ح	فهرس الأشكال
ط	ملخص الدراسة
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	أسئلة الدراسة
4	أهداف الدراسة
5	أهمية الدراسة
5	فرضيات الدراسة
5	حدود البحث
6	مصطلحات الدراسة
7	الدراسات السابقة
الفصل الثاني: الإطار النظري	
المبحث الأول: التدقيق	
12	تعريف التدقيق
12	أنواع التدقيق

الصفحة	العنوان
15	أهمية التدقيق
16	أهداف التدقيق
18	معايير التدقيق
21	ماهية ومفهوم التدقيق الداخلي
23	ماهية ومفهوم التدقيق الخارجي
المبحث الثاني: الرقابة	
26	مفهوم الرقابة
27	أهمية الرقابة
28	أهداف الرقابة الداخلية
28	أنواع الرقابة
30	أدوات الرقابة
30	مقومات نظام الرقابة الفعال
المبحث الثالث: الرقابة على الاستثمارات العامة	
32	مفهوم الاستثمارات العامة
33	دور المراجعة الداخلية الخارجية في الرقابة على الاستثمارات العامة
الفصل الثالث: الطرق والاجراءات	
35	منهج الدراسة
35	متغيرات ونموذج الدراسة
35	مجتمع وعينة الدراسة
36	مصادر الدراسة
36	إجراءات الدراسة
36	اختبار الصدق والثبات

الصفحة	العنوان
37	المعالجة الاحصائية
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
39	المقدمة
39	وصف البيانات الشخصية
41	تحليل متغيرات الدراسة
49	اختبار الفرضيات
49	اختبار الفرضية الأولى
50	اختبار الفرضية الفرعية الثانية
51	اختبار الفرضية الفرعية الثالثة
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
54	نتائج الدراسة
55	التوصيات
قائمة المراجع	
قائمة المراجع	
57	أولاً: المراجع العربية
61	ثانياً: المراجع الأجنبية

فهرس الجداول

الصفحة	البيان
36	الجدول (1-3) تلخيص نتائج اختبارات الصدق والثبات
39	الجدول (1-4) يوضح وصف البيانات الشخصية وفقا للجنس
39	الجدول (2-4) يوضح وصف البيانات الشخصية وفقا للعمر
40	الجدول (3-4) يوضح وصف البيانات الشخصية وفقا للمؤهل العلمي
40	الجدول (4-4) يوضح تحليل بيانات المستجيبين وفقا للمسمى الوظيفي
41	الجدول (5-4) يوضح وصف البيانات الشخصية وفقا لسنوات الخبرة
41	الجدول (6-4) مقياس درجة الموافقة وفق مقياس ليكارت الخماسي للمتوسطات الحسابية
42	الجدول (7-4) تقدير مستويات التوافر لمتغيرات الدراسة وفقا للأوزان النسبية
42	الجدول (8-4) تحليل إجابات المبحوثين حول التدقيق الداخلي
44	الجدول (9-4) تحليل إجابات المبحوثين حول التدقيق الخارجي
46	الجدول (10-4) تحليل إجابات المبحوثين حول الرقابة الداخلية
48	الجدول (11-4) تحليل إجابات المبحوثين حول الحد من الفساد المالي
49	الجدول (12-4) اختبار معادلة الانحدار بين التدقيق الداخلي والرقابة على الاستثمار العام
50	الجدول (13-4) اختبار معادلة الانحدار بين التدقيق الخارجي والرقابة على الاستثمار العام
51	الجدول (14-4) اختبار معادلة الانحدار بين الرقابة الداخلية والرقابة على الاستثمار العام

فهرس الأشكال

الصفحة	البيان
35	الشكل (1-3) يوضح نموذج البحث

ملخص الدراسة:

تناولت هذه الدراسة دور الأجهزة العليا من خلال (المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية والرقابة الداخلية) الرقابة على الاستثمارات العامة، كبحث تطبيقي على البرنامج الاستثماري للسلطة المحلية في وادي وصحراء حضرموت.

حيث هدفت الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في الرقابة على الاستثمارات العامة في المؤسسات الحكومية بوادي وصحراء حضرموت، ومعرفة دور التدقيق الخارجي في الرقابة على الاستثمارات العامة في المؤسسات الحكومية بوادي وصحراء حضرموت ومعرفة دور الرقابة الداخلية في الرقابة على الاستثمارات العامة في المؤسسات الحكومية بوادي وصحراء حضرموت.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على استمارة الاستبيان كأداة لجمع بيانات الدراسة لعينة عشوائية بسيطة مكونة من (30) موظفاً في الإدارات المالية، حيث تم توزيع (30) استبيان، وعند جمع الاستبيانات تم الحصول عليها جميعاً، تم استبعاد استبيان واحد لعدم صلاحيته للتحليل، وقد تم اعتماد (29) استبيان لإجراء الدراسة. وبعد تحليل البيانات لإجابات عينة الدراسة، واختبار الفرضيات تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أبرزها: كان مستوى توافر التدقيق الداخلي والخارجي جيد جداً، بينما مستوى توافر الرقابة الداخلية جيد، كما أظهرت النتائج أن هناك دور يقوم به التدقيق الداخلي في الرقابة على الاستثمارات العامة في المؤسسات الحكومية بوادي وصحراء حضرموت، وبالمثل هنالك دور تقوم به المراجعة الخارجية في الرقابة على الاستثمارات العامة في المؤسسات الحكومية بوادي وصحراء حضرموت، في المقابل ليس هناك دور تقوم بها الرقابة الداخلية في الرقابة على الاستثمارات العامة في المؤسسات الحكومية بمديريات وادي وصحراء حضرموت، حيث ظهر معامل الانحدار غير دال إحصائياً.

وبناء على ما جاء في النتائج تم اقتراح عدداً من التوصيات أبرزها: يجب التركيز على المراجعة الداخلية كونها أقل المحاور تأثيراً في الرقابة على الاستثمارات العامة، وكذا إخضاع جميع الأنشطة المتعلقة باستثمارات العامة لفحص والمراجعة الداخلية والاعتماد على تقارير التدقيق الداخلي كونها من أهم الوسائل التي تحافظ على الاستثمارات العامة،

وعدم التهاون في قضايا التلاعب المرتبطة بالاستثمارات العامة والتي تشخصها الرقابة الداخلية حتى يتم معاقبة الفاسدين أو إحالتهم إلى المحاكم واعتماد الشفافية والمساءلة كوسائل للحفاظ على الاستثمارات العامة في المؤسسات الحكومية.

الكلمات المفتاحية: الأجهزة العليا (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية)، الاستثمارات العامة، مديريات وادي وصحراء حضرموت.

Abstract

This study empirically investigated the role of higher agencies (through internal audit, external audit and internal control) on controlling the general investments of the investment program of the local directorate in the valley and desert of Hadhramout. The study mainly aimed at identifying the role of internal audit, external audit and internal control on controlling the general investments in the governmental institutions in the valley and desert of Hadhramout.

In order to accomplish the study, analytical descriptive method has been employed based on the questionnaire as a tool to collect the required data from a random sample of 30 employees in the financial fields. The response rate was 100%. However, only one questionnaire was discarded. Thus the number of usable questionnaire was 29. The analysis has shown that the level of availability of the internal audit was very good, whereas the level of availability of the internal control was good. Also, the analysis result has displayed that there is a role of internal audit on controlling the general investments in the governmental institutions in the valley and desert of Hadhramout. Similarly, there is a role of external audit on controlling the general investments in the governmental institutions in the valley and desert of Hadhramout. In contrast, there is no significant role of the internal control on controlling the general investments in the governmental institutions in the valley and desert of Hadhramout, where the regression result show insignificant role. Therefore, the study recommended that the internal audit should be concentrated because it the least factors impacting on controlling the general investments. Besides, all related activities should be undergone to internal audit relaying on the internal audit reports, because it is considered to be one of the important tools which keep the general investments. Furthermore, the manipulation related to general investment should not be ignored which is discovered by the internal control, so the corruptors can be punished or sent to courts.

Keywords: Higher agencies (Internal audit, external audit, internal control), general investments, Valley and desert of Hadhramout.

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

- 1-1 المقدمة.
- 2-1 مشكلة الدراسة.
- 3-1 أسئلة الدراسة.
- 4-1 أهداف الدراسة.
- 5-1 أهمية الدراسة.
- 6-1 فرضيات الدراسة.
- 7-1 حدود الدراسة.
- 8-1 مصطلحات الدراسة.
- 9-1 الدراسات السابقة.

1-1 المقدمة:

يقصد بالاستثمار العام ما تنفقه الدولة على شراء سلع استثمارية تلزم لإقامة المشروعات العامة وتستهدف زيادة التكوين الرأسمالي في المجتمع. ويمثل الاستثمار العام كافة أوجه الإنفاق التي تستهدف زيادة الطاقة الإنتاجية للدولة أو تحسين مستوى المعيشة للمواطن، بمعنى أن لدوافع وراء الاستثمارات العامة تتمثل في الحاجة إلى تحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية وتطوير الخدمات والاستثمار في القطاعات والمجالات التي لا تستطيع القطاع الخاص القيام بها، وأيضاً الاستثمارات العامة تعتبر إحدى الوسائل المهمة التي تستخدمها الدولة لتحريك العملية التنموية في الاتجاه والشكل التي ترغب فيه. (1)

تأتي أهمية الرقابة على هذه الاستثمارات العامة من خلال أثارها على العنصر البشري، فعملية الإنفاق على استثمارات ومشروعات المنفعة تعتبر وسيلة لزيادة معدلات التوظيف مثل مشاريع شق الطرق، بناء المدارس والمستشفيات، وهذا ينعكس على مستوى معيشة الأفراد وعلى نوعية الخدمات المقدمة لهم من طرف الدولة، كما أن عملية دعم المؤسسات العمومية التي يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية وعملية الرقابة عليها تساعد في خفض كلفة المشاريع وزيادة الكفاءة الإنتاجية وارتفاع العائد من عملية الاستثمار، فالرقابة على الاستثمارات العامة يحميها من الفساد ويحقق الاستقرار الاجتماعي والإقلال من حالات التوتر وذلك بتوفير احتياجات المجتمع من السلع والخدمات والضرورية أما عدم إحكام أدوات الرقابة على الاستثمارات العامة قد تؤدي إلى سوء استخدام الموارد وعدم القدرة على تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية. (2)

تكتسب أدوات الأجهزة العليا الرقابية والتي تتمثل في (المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية والرقابة الداخلية) أهمية خاصة في القطاع العام باعتبارها خط الدفاع الأول لحماية الاستثمارات العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها، بما يعود بالنفع على مختلف قطاعات المجتمع في الدولة.

(1) غدير بن سعد حمود، العلاقة بين الاستثمار العام والاستثمار الخاص في إطار التنمية الاقتصادية، السعودية رسالة ماجستير، جامعة الملك سعود، 2004، ص28.

(2) علي خليفة الكوادي، دور المشروعات العامة في التنمية الاقتصادية، سلسلة دار المعرفة، الكويت، 1998، ص19.

تأتي الحاجة للأجهزة الرقابية العليا في المؤسسات الحكومية لإحكام الرقابة على الاستثمارات العامة وإرساء قواعد العمل المؤسسي المنظم وحسن الاستثمار للموارد المتاحة والتوجيه الأمثل لها. (1)

هناك العديد من الدراسات السابقة والتي تناولت ضرورة تفعيل أدوات المراجعة الداخلية للرقابة على الاستثمارات العامة، منها دراسة آدم عيسى عبدالرحمن (2020) عن تفعيل دور المراجعة الداخلية في الرقابة على الاستثمارات العامة بالوحدات الحكومية في السودان وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها اتفاق ممارسي مهنة المراجعة على أهمية دور مهنة المراجعة الرقابة على الاستثمارات العامة من خلال تقييم كفاءة وفاعلية برامج المراجعة التي وضعتها الإدارة العليا، وأيضاً هناك دراسة محمد أحمد شحاتة (2011) حيث تناول دور التدقيق في السيطرة على الفساد المرتبطة بالاستثمارات العامة في مصر وتوصلت الدراسة إلى وجود فجوة بين الإطار القانوني والتنظيم العملي، وأن هناك مشكلة عدم توفر الاستقلال في الواقع العملي وعدم وجود متابعة لنتائج المراجعة مما يضعف فعالية دور الجهاز في مكافحة الفساد، وأيضاً دراسة مؤمن محمد (2009) عن مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الحكومية وتوصلت الدراسة إلى أن هناك التزام من قبل المراجعين الداخليين بمعايير الأداء المهني في مواجهة ظاهرة الفساد المرتبطة بالاستثمارات العامة.

تتناول هذه الدراسة دور الأجهزة العليا من خلالها أدواتها (المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، الرقابة الداخلية) في الرقابة على الاستثمارات العامة بالتطبيق على البرنامج الاستثماري للسلطة المحلية بوادي وصحراء حضرموت باعتبارها المحافظة التي تركزت فيها أكثر استثمارات الدولة حالياً وهي أيضاً أكبر المحافظات الجمهورية من حيث المساحة الجغرافية.

2-1 مشكلة الدراسة:

إن المسؤولية الوطنية تستلزم من فرع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بوادي وصحراء حضرموت أن يقوم بواجبه ومسؤولياته تجاه المجتمع، تلك المسؤولية تتطلب المشاركة الفعالة في الرقابة على الاستثمارات الحكومية في وادي وصحراء حضرموت حيث أن استثمارات القطاع العام

(1) غدير بن سعد حمود، مرجع سابق، ص30.

تمثل أهمية كبيرة بالنسبة للاقتصاد القومي داخل البلاد باعتباره دعامة التنمية الاقتصادية من خلال ممارسة الأنشطة في كل القطاعات الاقتصادية، والرقابة عليها من خلال الأجهزة العليا بالدولة ضرورة لضمان الاستفادة القصوى من تلك الاستثمارات وانعكاسها على حياة المواطنين.

على الرغم من الجهود التي يبذلها الجهاز المركزي المحاسبة بوادي وصحراء حضرموت على تحسين الأداء الرقابي في المؤسسات الحكومية إلا أن الأداء دون المستوى المطلوب بسبب عدم تنفيذ معايير الأداء الموصى بها مما أثر على كفاءة وفعالية عملية الرقابة على الاستثمارات العامة في المؤسسات الحكومية، وبالتالي هناك حاجة للتحقيق ما إذا كان الأداء الضعيف في الرقابة على الاستثمارات العامة يعود إلى عدم تفعيل أدوات الأجهزة العليا للرقابة والمتمثلة في المراجعة الداخلية والخارجية والرقابة الداخلية.

وعليه تحاول هذه الدراسة تسليط الضوء على دور الأجهزة العليا في الرقابة على الاستثمارات العامة (المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية والرقابة الداخلية) بمديريات وادي وصحراء حضرموت.

3-1 أسئلة الدراسة:

جاء هذا البحث ليتناول هذه المشكلة التي تستند إلى مجموعة الأسئلة الآتية:

- هل يمكن أن يكون هناك دور للأجهزة العليا من خلال المراجعة الداخلية في الرقابة على الاستثمارات العامة بوادي وصحراء حضرموت ؟
- هل يمكن أن يكون هناك دور للأجهزة العليا من خلال المراجعة الخارجية في الرقابة على الاستثمارات العامة بوادي وصحراء حضرموت ؟
- هل يمكن أن يكون هناك دور للأجهزة العليا من خلال للرقابة الداخلية في الرقابة على الاستثمارات العامة بوادي وصحراء حضرموت ؟

4-1 أهداف الدراسة:

1. معرفة دور التدقيق الداخلي في الرقابة على الاستثمارات العامة بوادي وصحراء حضرموت.
2. معرفة دور التدقيق الخارجي في الرقابة على الاستثمارات العامة بوادي وصحراء حضرموت.
3. معرفة دور الرقابة الداخلية في الرقابة على الاستثمارات العامة بوادي وصحراء حضرموت.

1-5 أهمية الدراسة:**1-5-1 الأهمية العلمية**

1- تقديم اطار نظري متكامل عن الاستثمارات العامة والمراجعة الداخلية والخارجية والرقابة الداخلية.

1-5-2 الأهمية العملية

1- معرفة دور التدقيق والرقابة في الرقابة على الاستثمارات العامة وذلك بالنزول الميداني على المؤسسات الحكومية بوادي وصحراء حضرموت.

2- تكمن أهمية البحث التطبيقية فيما يقدمه من نتائج وتوصيات يمكن أن تستفيد منها القيادات الإدارية في المؤسسات الحكومية بوادي وصحراء حضرموت.

1-6 فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من مشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة فرضيات الدراسة، كالتالي:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور أجهزة الرقابة العليا من خلال التدقيق الداخلي في المحافظة على الاستثمارات العامة الحكومية بوادي وصحراء حضرموت.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور أجهزة الرقابة العليا من خلال التدقيق الخارجي في المحافظة على الاستثمارات العامة الحكومية بوادي وصحراء حضرموت.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور أجهزة الرقابة العليا من خلال الرقابة الداخلية في المحافظة على الاستثمارات العامة الحكومية بوادي وصحراء حضرموت.

1-7 حدود البحث:

الحدود الزمنية: أجرى البحث على البرنامج الاستثماري لعام السنة المالية 2020م.

الحدود المكانية: أجرى البحث على المؤسسات الحكومية بوادي وصحراء حضرموت.

الحدود الموضوعية: تناولت الدراسة دور الأجهزة العليا من ثلاثة محاور هي (التدقيق الداخلي -

التدقيق الخارجي - الرقابة الداخلية) في الرقابة على الاستثمارات العامة.

8-1 مصطلحات الدراسة:

1- الأجهزة العليا للرقابة: تتمثل في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية فرع وادي وصحراء حضرموت.

2- التدقيق: هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. (1)

3- التدقيق الداخلي: نشاط تقييمي مستقل يتم إنشاؤه داخل التنظيم كخدمة له، وهو نوع من الإجراءات الرقابية التي تتم عن طريق فحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية الأخرى. (2)

4- التدقيق الخارجي: هو عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية. (3)

5- الرقابة: هي عملية منتظمة للتأكد من مدى تنفيذ الخطط وتحقيق الأهداف من خلال استخدام طرق فعالة وذات كفاءة عالية وبأنها جعلت الأشياء تتم طبقا للطريقة أو الخطط الموضوعية. (4)

6- الاستثمارات العامة: يقصد بالاستثمار العام ما تتفقه الدولة على شراء سلع استثمارية تلزم لإقامة المشروعات العامة وتستهدف زيادة التكوين الرأسمالي في المجتمع.

(1) خالد أمين عبدالله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2012، ص19.

(2) عبير العفيفي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها: دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص15

(3) سليمان محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2014، ص40.

(4) علي طه ياسين، دور شركات الصرافة على عمليات غسل الأموال، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة البصرة، العراق، 2018، ص19.

7- وادي وصحراء حضرموت:**الوادي:**

وهو ثالث أودية شبه الجزيرة العربية ويتكون من عدة أودية فرعية مثل: (وادي العين، وادي عمد، وادي دوعن، وادي سر، وادي عدم) وهو أكبر أودية اليمن. ويبلغ طول الوادي (480) كم ومساحته (20800) كم وينبع من رمله السبعتين الواقعة غربا ويصب في البحر العربي بالقرب من سيحوت بمحافظة المهرة. وتقع عليه المديریات (سيون، تريم، السوم، ساه، شبام، القطن، رخي، حريضه، عمد، وادي العين وحوره، صيف).

الصحراء:

تقع شمال حضرموت وهي عبارة عن كثبان رملية نادرة السيول ودائمة الجفاف وتمتد غربا حتى رمله السبعتين وتشكل السهول والأراضي التي تقع عليها المديریات الصحراوية: (ثمود، رماه، القف، العبر، حجر الصيعر، زمخ ومنوخ).

9-1 الدراسات السابقة:**1-9-1 آدم عيسى عبدالرحمن (2020)****بعنوان: تفعيل دور المراجعة الداخلية في الرقابة على الاستثمارات العامة بالوحدات الحكومية**

تهدف هذه الدراسة إلى تفسير دور وظيفة المراجعة الداخلية في الرقابة على الاستثمارات العامة بالوحدات التنظيمية العامة وفقاً لإصدارات معهد المراجعين الداخليين، واقتراح حزمة من المتطلبات على الأطراف ذات الصلة لتفعيل هذا الدور في بيئة الأعمال السودانية. وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على أسلوب الدراسة الميدانية، حيث وزعت قوائم الاستقصاء على أربعة عينات عشوائية تمثل فئات المستقصي منهم وهم أعضاء ومديري إدارات المراجعة الداخلية بالوحدات التنظيمية العامة والخاصة بجانب مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة والجهاز المركزي للمحاسبات، وتم إجراء الاختبارات الإحصائية بالاعتماد على (158) قائمة وبنسبة استرداد (88%) وبهدف اختبار صحة فروض الدراسة تم تطبيق عدة تحليلات إحصائية، وقد توصلت الدراسة الميدانية إلى رفض كل من الفرض الأول والفرض الثالث وقبول الفرض الثاني،

حيث أوضحت نتائج التحليل الإحصائي اتفاق ممارسي مهنة المراجعة على أهمية دور مهنة المراجعة الرقابة على الاستثمارات العامة من خلال تقييم كفاءة وفاعلية برامج المراجعة التي تضعها الإدارة العليا كما اتفقوا على متطلبات تفعيل هذا الدور التي اقترحتها الدراسة الحالية.

1-9-2 دراسة محمد أحمد شحاتة (2011)

بعنوان: دور التدقيق في السيطرة على الفساد المرتبطة بالاستثمارات العامة في مصر

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مشكلة الفساد المرتبطة بالاستثمارات العامة في مصر، والإجابة على سؤال مفاده: إلى أي مدى يمكن أن تسهم مراجعة الحسابات الحكومية في السيطرة على الفساد في مصر؟، وقد توصلت الدراسة إلى أنه رغم استيفاء جهاز الرقابة العليا لمتطلبات الأداء الفعال المتمثلة في توفر التفويضات الواضحة والاستقلال المكفول في الدستور والتمويل الكافي والأعداد الكافية من الموظفين وكذلك المعرفة والخبرة، إلا أن هناك فجوة بين الإطار القانوني والتطبيق العملي، وقد أظهرت الدراسة أن هناك مشكلتين رئيسيتين هما: عدم توفر الاستقلال في الواقع العملي وعدم وجود متابعة لنتائج المراجعة مما يضعف فعالية دور الجهاز في مكافحة الفساد.

1-9-3 دراسة مؤمن محمد العيفي، (2009)

بعنوان: مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في كشف ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة بقطاع غزة، وذلك من خلال استقصاء وجهات نظر وآراء المراجعين الداخليين في هذه الشركات وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها: أن أهمية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة منخفضة بدرجة كبيرة، وأن إدارة المراجعة الداخلية تطبق أساليب ووسائل فنية فاعلة للكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي، وأن هناك التزام من قبل المراجعين الداخليين بمعايير الأداء المهني في مواجهة ظاهرة الفساد، وأن ارتفاع تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني يحول بدرجة كبيرة دون تطبيقها.

1-9-4 دراسة عبير محمد العيفي (2007)

بغنوان: معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها

تبحث هذه الدراسة في معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات السعودية الخاصة بقطاع غزة، والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها، وقد حصرت هذه المعوقات في ثلاث أنواع هي: المعوقات التنظيمية والقانونية والفنية، وتم إجراء التحليلات النظرية لهذه المعوقات، ومدى تأثيرها على أداء المراجعين بدائرتي الرقابة الإدارية والمالية بوحدات الرقابة الداخلية في المؤسسات السعودية الخاصة الفلسطينية، ولاستكمال الجانب التطبيقي لهذه الدراسة تم استخدام الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات المتعلقة بالمعوقات العملية الموجودة في دوائر الرقابة الإدارية والمالية، حيث تم توزيعها على كافة المراجعين الداخليين بهذه الدوائر في جميع الوزارات وعدد من المؤسسات السعودية الخاصة. وقد أظهرت الدراسة وجود عدد من المعوقات التي تحد من فاعلية عمل وحدات المراجعة الداخلية كان من أهمها توجهات وسلوكيات الإدارة العليا، وغياب القوانين التي تنظم العمل الرقابي لهذه الوحدات، والإشكاليات الناجمة عن المسميات الإدارية المطبقة، إضافة إلى عدم توفر الخبرة والكفاءة لدى المراجعين الداخليين. وقد قدمت الدراسة عدد من التوصيات أهمها ضرورة دعم استقلالية وحدات المراجعة الداخلية وتفعيل دورها، وأن يتم إصدار القوانين التي تبين المهام المنوطة بها وصلاحياتها بما يفرض وجودها بفاعلية على الساحة، ويقلل من المعوقات التي قد تواجهها، ووضع مسميات مهنية للعاملين بالمجال الرقابي، وزيادة وصقل خبراتهم من خلال تزويدهم بالدورات المتخصصة في مجالات عملهم.

1-9-5 دراسة أحمد حلمي جمعة وغالب عوض الرفاعي (2004)

بغنوان: التدقيق الحكومي ومكافحة الفساد: مدخل مقترح لتطوير دور الوزارات والوحدات الحكومية

وديوان المحاسبة في الدول العربية - دراسة حالة الأردن

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير مدخل مقترح للارتقاء بدور مهنة التدقيق في مكافحة الفساد، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بعرض وتحليل وتقييم للتأصيل العلمي والعملية لمصطلح الفساد وعلاقته بمهنة المحاسبة، واستقراء الجهود الدولية لمكافحة الفساد وموقف مهنة التدقيق الحكومي منها، واستنباط مدخل لتطوير دور الوزارات والوحدات الحكومية وديوان المحاسبة في مكافحة الفساد.

وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها: أن الدور النشط لمهنة المحاسبة في مكافحة الفساد يمثل في الواقع قوة مهمة ولكن يجب على الحكومات أن تلتزم بأخذ الخطوة الأولى في تقديم هيكل تشريعي وتنظيمي صلب يحظر الأعمال المرتشية وتتعامل بصرامة مع جميع الذين يرتكبونها وحماية هؤلاء الذين يعانون من أخطار الفعل الانتقامي، وأن لدى الإدارة الحكومية دور هام في مكافحة الفساد، حيث تقع على عاتقها المسؤولية الأساسية لمنع واكتشاف عمليات الفساد من خلال تصميم وتطوير وتنفيذ نظم الرقابة المناسبة، وأن لدى المحاسبين دور أساسي ضمن جهود المجتمع لتقليل الفساد كمهنيين يعملون للصالح العام أو كموظفين داخل الوحدات (الدوائر) الحكومية حيث أنهم يفرضون على الجميع نوعاً من الالتزام بالقواعد الأخلاقية والمعايير المهنية سواء خلال الممارسة العامة أو القيام بالأعمال الخاصة.

الفصل الثاني: الإطار النظري

المبحث الأول: التدقيق.

المبحث الثاني: الرقابة.

المبحث الثالث: الاستثمارات العامة.

2-1 المبحث الأول: التدقيق

2-1-1 تعريف التدقيق

التعريف الأول:

يعرف التدقيق على أنه: "عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها".¹

التعريف الثاني:

يمثل التدقيق عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين.²

التعريف الثالث:

عرفت لجنة جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق على أنه:

" عملية نظامية ومنهجية systematic لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".³

2-1-2 أنواع التدقيق

أولاً: تبويب التدقيق من حيث حدوده:⁴

التدقيق الكامل: وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير

¹ محمد التوهامي الطواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص1.

² أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، دار الجامعية، 2007، ص 7

³ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 2002، ص29

⁴ خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، الأصول العملية والعملية لتدقيق الحسابات، الأردن، دار المستقبل،

أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم رأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية ككل ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة، أما في حالة اعتماد المنشآت الكبيرة على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباره.

التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق أو المجال، ويراعى أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيل الحصر، وعليه فإن تدقيق المنشآت سواء كان كامل أو جزئي فإنه يتوقف على الإلزام القانوني لهذه المنشآت وعلاقتها بالملاك.

ثانيا: تبويب التدقيق من حيث مدى الفحص: ¹

التدقيق التفصيلي: يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة، ولا يناسب المنشآت الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار.

التدقيق الاختباري: وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد الأسلوبين هما: الأول التقدير الشخصي والثاني العينات الإحصائية، ولعل اتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى إلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة، ولذلك يعتبر التدقيق الاختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني.

ثالثا: تبويب التدقيق من حيث التوقيت: ²

تدقيق مستمر: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2011، ص 12 - 13.

² محمد سمير الصبان و محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، بيروت، الدار الجامعية، 1990، ص 50.

- كبير حجم المؤسسة وكذا كبير وتعدد عملياتها.
 - عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.
 - توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.
- ويمتاز هذا النوع من التدقيق بسرعة اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل، وتمكين المدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة.
- تدقيق نهائي:** يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات الصغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة، ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها، وبالرغم من هذه الامتيازات إلا أنه لا يخلوا من العيوب حيث أن اكتشاف الأخطاء لن يكون إلا في نهاية السنة المالية.

رابعا: من حيث القائم بعملية التدقيق:¹

- يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:
- تدقيق داخلي:** هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة بهدف التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية أن المعلومات صادقة وشرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة.
- تدقيق خارجي:** وهو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية) المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى).

¹ HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI edition , Alger , 2002, p 07

خامسا: من حيث الإلزام:¹

ينقسم إلى نوعين: تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري.

تدقيق إلزامي: يحتم القانون القيام به حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

تدقيق اختياري: هو عملية غير ملزمة بالقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع طالب عملية التدقيق حيث أن وجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

2-1-3 أهمية التدقيق:

إن تعدد الجهات الطالبة لخدمات التدقيق لدليل عن مدى أهميته لذا سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهمية التدقيق وأهدافه العامة والميدانية. ويعتبر التدقيق مهما بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من التدقيق نذكر:²

1. مسيرو المؤسسات:

يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها والتحقق من نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة وصادقة والتي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية.

2. المساهمون و ملاك المؤسسة:

يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج التدقيق و هذا للتأكد من:

- قدرة تسيير المسؤولين.

- الاستغلال الجيد والأمتل لأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.

- الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

¹ محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص46-47.

² خلاصي ربيعة، المراجعة الجبائية تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2001، ص12.

3. الدائنون والموردون:

إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين المؤسسة، متعاملاتها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية و المركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية.

4. الغير:

أ/ المستثمرون: يلعب التدقيق دور بالنسبة للمستثمرين، فهو يتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات إضافية.

ب/ الهيئات الحكومية: تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط، المراقبة، الضريبة على قاعدة التقرير المعد من طرف المدقق وكذا لحماية المؤسسات وخاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية سليم.

ج/ إدارة الضرائب: إن احترام النصوص التشريعية والقانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصدقية والثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية وكذا تحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصدقية للتصريحات الضريبية.

2-1-4 أهداف التدقيق:

كما أسلفنا الذكر فإن التدقيق قد تطور عبر العصور، وهذا التطور انعكس على أهدافه فانتقل من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة، فمن الأهداف التقليدية نذكر: ¹

- التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها.
- ابداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعه.
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.

¹ القاضي دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان، مؤسسة الوراق، 2000، ص15.

ومؤخرا أصبح التدقيق يهدف إلى ما يلي:¹

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية.
- اكتشاف الإخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت.
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

وبعد التعرض للأهداف العامة أو التقليدية للتدقيق، سوف نتطرق للأهداف التي تعتبر ميدانية بالنسبة للتدقيق و أعمال المدقق والتي هي كالتالي:²

1- عرض القوائم المالية:

لتحقيق هدف عرض القوائم (الإفصاح) فإن المدقق يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر أو مكونات القوائم المالية التي قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن هنا فإن على المدقق أن ينفذ إجراءات التدقيق للتحقق من صحة القوائم المالية، وبالطبع فإن الإفصاح يشمل ما جاء في صلب القوائم المالية أو ما ألحق بها في شكل ملاحظات أو مرفقات.

2- مشروعية وصحة العمليات المالية (الشمولية):

يتطلب هدف التحقق من مشروعية وصحة العمليات من المدقق ضرورة التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة تعكس بشكل صحيح وفعال التغييرات في موارد والتزامات الشركة خلال هذه الفترة، والتحقق من مشروعية وصحة العمليات.

3- الملكية (الحقوق والالتزامات):

يجب على المدقق فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوبة، وعلى الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول،

¹ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة،

جامعة الجزائر، 2004، ص 25

² الصحن عبد الفتاح، كامل سمير، الرقابة والمراجعة الداخلية، ط 1. ، مصر، الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2001، ص 219.

إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المنشأة فعلا.

4- استقلالية الفترة المالية:

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تسجيلها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المدقق التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المدقق من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط هذه الفترة الحالية موضع التدقيق.

5- التقويم:

يمثل تقويم الأصول غير النقدية هدفا هاما بالنسبة للمدقق، وعادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية، أو السوق أيهما أقل، وذلك طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

6- الوجود (الحدوث):

يمثل التحقق والتأكد من الوجود هدفا من أهداف التدقيق، فمسؤولية المدقق الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول والحقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلا، أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فإن مسؤولية المدقق تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر.

2-1-5 معايير التدقيق:

أولا : معايير التأهيل والأداء:

وتتعلق هذه المعايير بشخصية وكفاءة المراجع والموضحة فيما يلي :

1/ التدريب والكفاية :

يعتمد مستخدمو القوائم المالية على المدقق باعتباره خبيرا مهنيا لديه الخبرة والتعليم، وتعليم المدقق يجب ألا يقتصر على العلوم المحاسبية أو التجارية فقط، وإنما يجب أن يمتد ليشمل الحصول على قسط كبير من التعليم العام والثقافة الواسعة، والمدقق الناجح يعمل بصفة دائمة على تحديث معلوماته وخبراته بأحدث التطورات في محيط مهنته حتى يستطيع الحكم بموضوعية على البيانات المقدمة من إدارة المؤسسة وإبداء رأيه الفني المحايد¹.

¹ منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مصر، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 2002 ، ص 45.

2/ الاستقلال:

يجب أن يتوفر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل عملية التدقيق بالاستقلال، والذي يعرف بأنه " القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية"، فهذا الاستقلال يمثل حجر الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة التدقيق، أي أن رأي المدقق لا يكون له قيمة اجتماعيا أو اقتصاديا إذا كان غير مستقلا.¹

3/ بذل العناية المهنية المعقولة:

يشترط هذا المعيار على المدقق أن يبذل العناية والمهارة المهنية المعقولة عند أداء عمله فإذا كان المدقق لا يتمتع بالمهارات اللازمة ولا يمارس عمله بدرجة العناية المعقولة، فإنه يكون قد خالف آداب المهنة وأخلاقياتها.²

ثانيا : معايير العمل الميداني:

1- التخطيط والإشراف:

يتضمن التخطيط الرؤية والخطة التي يتبعها المدقق عند قيامه بأعمال التدقيق، ويجب عليه في نهاية هذه الخطوة أن يقوم بإعداد برنامج التدقيق مستعينا في ذلك بالمعلومات التي حصل عليها خلال فترة التخطيط، وحتى يكون تخطيطه سليما يجب أن يفهم طبيعة العمل وتنظيمه حتى يتمكن من تقدير الأثر المحتمل للأحداث والعمليات على القوائم المالية أما الإشراف فيتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص والتدقيق وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا.³

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية لدى العميل من أهم المفاهيم التي يركز عليها التدقيق وذلك لما يوفره من بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فمن خلاله يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة حيث يستوجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي المتبع لدى العميل قبل قيامه بإجراءات

¹ نفس المرجع السابق، ص45.

² أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2007، ص 46.

³ داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية، ج 2، ط 1، لبنان، مكتبة صادر ناشرون، 2002، ص 45.

التدقيق وفحص الحسابات كونه يساعده على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية.¹

3- جمع أدلة المراجعة الكافية:

تعتبر أدلة التدقيق الكافية طبقاً لهذا المعيار هي التي تمثل أساساً معقولاً للمدقق لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية ويمثل دليل التدقيق أحد الأسس الهامة لعملية التدقيق، كما أنه يدعم كافة معايير العمل الميداني أي أن أدلة التدقيق توفر الأساس المنطقي والرشيدي لأحكام وتقديرات المدقق حول صدق وعدالة المعلومات المالية.²

ثالثاً: معايير إعداد التقرير

1. اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

وفقاً لهذا المعيار يجب على المدقق أن يشير في تقريره بنتائج عملية التدقيق إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا تتطلب هذه الإشارة القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمراً لازماً لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية، مثل طرق تقييم الاستثمارات والمخزونات وما شابه ذلك.³

2. الثبات:

يهدف معيار الثبات إلى:

- التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية .
- لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات، فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير التدقيق .

¹ سمير بلخيزر، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002 ، ص28.
² وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ط 1 ، القاهرة مصر، دار المريخ للنشر، 2006 ، ص 51 .
³ أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002 ، ص 68.

وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بما يلي: ¹

- * التغيرات المحاسبية.
- * وجود خطأ في القوائم المالية السابقة.
- * التغير في تبويب القوائم المالية.
- * وجود عمليات تختلف اختلافا جوهريا عن تلك التي تمت المحاسبة عنها في القوائم المالية التي سبق إصدارها.

3. كفاية الإفصاح الإعلامي:

يقصد بكفاية الإفصاح الإعلامي بأن التفسير المتوفر في البيانات المالية يكون بشكل كافي، وأنه القادر على عكس قراءة واضحة وصحيحة ودقيقة لمحتويات البيانات المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات، فالقوائم المالية تقدم معلومات إلى مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، ولذا يتعين أن تكون هذه المعلومات كاملة، مناسبة للقرار، وواضحة يسهل فهمها. ²

4. إبداء الرأي في القوائم المالية:

ينص هذا المعيار على أن تقرير المدقق يجب أن يحتوي على رأيه حول إجمالي القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء رأيه، فالمدقق يصدر عادة تقريراً خالياً من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية، أو تقريراً سالباً يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها. ³

2-1-6 ماهية ومفهوم التدقيق الداخلي:

ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي كما هو معروف بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وقد ازدادت الحاجة إليها وتطورت وزادت فعاليتها بعد الحرب العالمية الثانية وذلك بسبب كبر أحجام الشركات وتوسعها الجغرافي وزيادة التعقيد في العمليات ولا مركزية الإدارة والتغيرات التكنولوجية المتسارعة. ⁴

¹ وليد زكريا صيام، أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات، مجلة المدقق، العدد (43) ، 2000 ، ص3.

² محمد البشير، الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق، العدد (51) ، 2002 ، ص 13.

³ نفس المرجع السابق، ص13.

⁴ العبادي، مصطفى راشد، "تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية -دراسة ميدانية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة-جامعة عين شمس ، القاهرة، العدد الأول، يناير 1999، ص 640.

تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي وتدرجت حسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة وقد قام الباحث باستعراض بعض التعريفات المختلفة لهذه الوظيفة ومحاولة تتبع التغييرات التي طرأت عليها إلى أن استقرت التعريفات على التعريف الذي أصدره معهد المدققين الداخليين عام 1999م، حيث قام معهد المدققين الداخليين بتقديم أول تعريف للتدقيق الداخلي بدايةً عام 1947م في أول نشرة أصدرها بعنوان حيث عرّفه المعهد في ذلك الوقت بأنه: "النشاط التقييمي المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم الخدمات الوقائية للإدارة"¹ كما يعرف على أنه: "فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات للحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها"².

فقد عرّف (الصبان وآخرون، 1996)³ التدقيق الداخلي بأنه "وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم". ومن الواضح أن هذا التعريف يشير إلى شمول التدقيق الداخلي لجميع الأنشطة داخل المنشأة وبالتالي لا يقتصر على النشاط المالي والمحاسبي كما يشير إلى استقلالية التدقيق الداخلي عن الوظائف الأخرى في المشروع وأنها وظيفة تقييمية.

كما عرّف (عبد الله، 2000)⁴ التدقيق الداخلي بأنه: "مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع وفي التأكد من إتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات الواجب إدخالها عليها، وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".

¹ محمد الرملي عبد اللاه، إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 8، العدد 2، ديسمبر 1994، ص 252.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، الأردن، الدار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006، ص 14.

³ محمد سمير الصبان وآخرون، المراجعة بين التنظير والتطبيق، بيروت، الدار الجامعية، 1996، ص 103.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، ط1، عمان، دار وائل للنشر، 2000، ص 181.

وقد عرّف (المجمع العربي للمحاسبين أ، 2001) التدقيق الداخلي بأنه " وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى".¹

كما عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي بأنه "فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة لغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملاءمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتها".²

2-1-7 ماهية ومفهوم التدقيق الخارجي

يطلق على هذا النوع من التدقيق بتدقيق الحسابات المستقلة أو المحايدة وهو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية . وفحص المستندات الدالة على إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات فحصا فنيا للتحقق والتأكد من صحة تحركات العمليات المالية خلال (تاريخان معينان) وللتثبت من أنها تمت في إطار إجراءات صحيحة.³

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي ، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يسعى التدقيق إلى تحقيقها .و فيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

التدقيق الخارجي هو "عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل و قائمة المركز المالي ، وعمل انتقادات للدفاتر و السجلات وأنظمة الرقابة الداخلية ، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية".⁴

¹ المجمع العربي للمحاسبين أ، "مفاهيم التدقيق المتقدمة"، المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن، 2001، ص 227

² الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، معايير التدقيق الدولية لسنة 1999، النسخة المعمول بها في فلسطين، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، ط1، 2001م، ص213.

³ شاشور مختارية، تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، ص13

⁴ سليمان محمد مصطفى ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، دون طبعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2014، ص40.

وكتعريف آخر: هو التدقيق الذي تقوم به هيئة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية المنشأة والهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية وعرض الوضع المالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة.¹

وعرف كذلك بأنه: " مجموعة من المبادئ المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها قيام مدقق الحسابات المؤهل بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية وللبينات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المؤسسة في نهاية السنة المالية لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية وعن المركز المالي لها في نهاية تلك السنة".²

وكتعريف شامل للتدقيق الخارجي والذي يطلق عليه أحيانا التدقيق المستقل " هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و مفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأيا فنيا محايدا عن صحة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي للمنشأة".³

يعرف أيضاً: بأنه "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا انتقاديا منظمًا قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".⁴

¹ إيهاب نظمي، وهاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، ط1، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2011، ص25.

² علي عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، ط1، الأردن، المكتبة الوطنية، 2001، ص1.

³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق الناحية النظرية والعلمية، ط3، عمان، دار وائل للنشر، 2006، ص134.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، ط2، عمان الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، 2002، ص 13.

وعرّف porter التدقيق الخارجي بأنه "عملية الفحص الحيادي المستقل والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق و التي تنتمي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي".¹

كما تم تعريف التدقيق الخارجي : بأنه "نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة"²

يسعى التدقيق الخارجي لتحقيق عدة أهداف و التي سوف نستعرضها فيما يلي :³

- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية و بيان أوجه القصور فيه وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين و الدائمين و البنوك و الدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية.
- إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة و قرائن و قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها
- إدارة المؤسسة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

¹ Porter, B, principles of external auditing, john, willy and sons, 1997, p19

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة، دون طبعة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص39.

³ نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، ص 20 -

2-2 المبحث الثاني: الرقابة

1-2-2 مفهوم الرقابة:

تعتبر الرقابة الإدارية الوظيفة الأخيرة بين الوظائف الإدارية الرئيسية و هي تقع في نهاية مراحل النشاط الإداري و بذلك تبرز لنا عدة تعاريف عن هذه العملية : وتمثل إحدى الوظائف الإدارية وهي: عبارة عن عملية تقييم النشاط الإداري الفعلي للتنظيم و مقارنته بالنشاط الإداري المخطط ومن ثمة تحديد الانحرافات بطريقة وصفية أو كمية بغية اتخاذ ما يلزم لمعالجة الانحرافات".¹

و يعرفها "هنري فايول" بأنها: "هي وظيفة من وظائف الإدارة تعنى بقياس وتصحيح أداء المرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف و الخطط الموضوعة قد تم تحقيقها، فهي وظيفة تمكن القائد من التأكد من أن ما تم مطابق لما خطط له".²

و يعرف "محمد عليش" وظيفة الرقابة بأنها عملية تهدف إلى التأكد من أن الأهداف المحدودة والسياسات المرسومة والخطط الموضوعة والأوامر والتعليمات الموجهة وخلافه مما سبق ذكره وإنما تنفذ بدقة و عناية ، كما تعني الرقابة بالتحقيق من أن النتائج التي حققها القائمون على التنفيذ تطابق تماما ما تتوقعه الإدارة و تصبو إليه.³

وقد عرف مور "moor" الرقابة الإدارية بالوظيفة التي تعني بالتأكد من أن كل شيء في المنظمة يسير وفق ما خطط له أو هي الوظيفة التي تعنى بتنظيم و توجيه الجهود الخاصة بالعمل وفقا للخطة الموضوعة من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المرغوبة.⁴

كما أنها عملية منهجية يستطيع من خلالها المدبرون ضبط مختلف الأنشطة التنظيمية لتتوافق مع التوقعات المقررة في الخطط والموازنات والأهداف ومعايير الأداء.⁵

¹ رشا الغول ، التقييم الذاتي للرقابة ، ط1 ، مصر ، القاهرة ، مكتبة الوفاء القانونية ، 2013 ، ص93

² نفس المرجع السابق، ص93

³ علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال ، ط1، بيروت ، إثناء للنشر و التوزيع ، 2002 ص 105

⁴ نفس المرجع ، ص 106.

⁵ سيد الهواري، الإدارة: الأصول والأسس العملية للقرن 21، دار الجيل للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2002م.

2-2-2 أهمية الرقابة:

تعتبر الرقابة وظيفة إدارية تعمل على تحقيق الأداء كما ينبغي بفاعلية و كفاءة ذلك لتفادي الوقوع في

الخطأ والعمل على تصحيح الانحرافات أولاً بأول لذلك تبرز لنا أهميتها من خلال ما يلي:¹

- ارتباطها بالعملية الإدارية ارتباطاً وثيقاً ، لأن لكل من التخطيط و التنظيم و التوجيه يؤثران بالرقابة أي هناك تفاعل مشترك بين هذه الأنشطة بما يحقق الأهداف التي تسعى المنظمة إليها، كما تمثل المحصلة النهائية الأنشطة ومهام المنظمة فمن خلالها يمكن قياس الخطط الموضوعة ومدى كفاءة الخطط الموضوعة وأساليب تنفيذها.
- ترتبط الرقابة ارتباطاً وثيقاً بوظيفة التخطيط لأن التخطيط هو مطلب أساسي للقيام بوظيفة الرقابة.
- إن الخطأ الصغير الذي لا يكتشف في وقته أي في يومه يصبح خطأ كبيراً في اليوم الذي يليه وبهذا فإن نظام الرقابة الفعال يمكن المديرين من التحكم والكشف عن الأخطاء في وقتها ومحاولة حلها والتغلب عليها.
- إن الإدارة المعاصرة تتميز بالتعقيد الشديد في جميع نواحيها الفنية والسلوكية ولهذا أصبح من الصعب السيطرة على هذا التعقيد وبالتالي فإن نظام الرقابة يسمح للمديرين من متابعة الأنشطة والمهام للمسؤولين عليها.
- إن البيئة المعاصرة للمنظمات الشديدة من التعقيد وهذا الأمر يتحتم على المنظمات ضرورة التجاوب مع البيئة والرقابة تمثل هذا التجاوب.
- حماية المصالح العامة هي محور الرقابة، وذلك من خلال توجيه القيادة الإدارية أو السلطة المسؤولة إلى التدخل السريع لحماية الصالح العام.
- يحتمل أن يكشف عن طريق عملية الرقابة بعض العناصر الوظيفية التي أسهمت في منع الانحراف أو تقليل الأخطاء.

¹ سليم بطرس، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، ط1 ، بيروت، دار الراية للنشر و التوزيع، 2009، ص 95.

2-2-3 أهداف الرقابة الداخلية

ويكمن دور الرقابة الداخلية فيما تحققه من أهداف للمؤسسات المالية، حددها المعهد الأمريكي في خمسة أهداف للرقابة الداخلية نوضحها فيما يلي:¹

1- **مدى الاعتماد والثقة في سلامة المعلومات:** و نظام المعلومات يوفر بيانات في اتخاذ القرارات وتفيد نظام الرقابة الداخلية، كما تستخدم أيضا في الوفاء بأي متطلبات خارجية.

2- **الامتثال للقواعد والإجراءات:** الإدارة مسؤولة عن إنشاء و تصميم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن تنفيذ الأنشطة مطابق و متفق مع القواعد والسياسات و الإجراءات التي حددتها.

3- **حماية الأصول :** يجب أن يوفر نظام الرقابة الداخلية وسائل الحماية الأساسية للأصول من فقدان الناتج عن السرقة أو الحريق أو الخطأ أو الإهمال.

4- **كفاءة واقتصاد استخدام الموارد:** بوضع معايير لقياس أداء الأنشطة و مدى فعاليتها و اقتصادياتها و كفاءة استخدام الموارد من طرف إدارة المنشأة.

5- **تحقيق وانجاز الأهداف الموضوعة للعمليات والبرامج:** فيشير لفظ العمليات إلى الأنشطة التي يتم تنفيذها لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة خاصة مثل: التسويق والمبيعات، المشتريات ... إلخ، بينما يشير لفظ البرامج إلى الأنشطة ذات الأهداف الخاصة مثل: منتج جديد أو زيادة رأس المال.

2-2-4 أنواع الرقابة:

هناك أنواع عديدة للرقابة تبرز فيما يلي :²

1- الرقابة حسب المعايير:

و تتضمن رقابة على أساس الإجراءات بقياس التصرفات التي تصدر عن المنظمات العامة ومطابقتها بمجموعة القوانين والقواعد والضوابط والطرق الإجراءات، ويركز هذا النوع من الرقابة على التصرفات التي تصدر من وحدات الإدارة العامة من العاملين فيها.

¹ خوضر أحمد، الرقابة على البنوك التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، الجزائر ، 2014، ص24-25.

² صلاح عبد الباقي ، إدارة الموارد البشرية من الناحية العلمية و العملية ، ط 1 ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 1999 ، ص95

2- الرقابة حسب موقعها من الأداء وتتمثل في الآتي :

أ- الرقابة السابقة :

وتسمى بالرقابة المانعة أو الوقائية و تهدف إلى ضمان حسم الأداء أو التأكد من الالتزام بنصوص القوانين والتعليمات في إصدار القرارات أو تنفيذ الإجراءات..

ب - الرقابة اللاحقة :

وتسمى الرقابة البعدية أو الرقابة المستندية وفي هذا النوع من الرقابة لا يتم تقويم تصرفات وقرارات وإجراءات وحدات الإدارة العامة إلا بعد حدوث التصرفات فعلا.

3- الرقابة وفقا لمصادرها : وتشمل الآتي:

أ- الرقابة الداخلية:

يقصد بالرقابة الداخلية أنواع الرقابة التي تمارسها كل منظمة بنفسها على أوجه النشاطات والعمليات التي تؤديها و التي تمتد خلال مستويات التنظيم المختلفة.

ب- الرقابة الخارجية:

تعتبر الرقابة الخارجية عملا مهما للرقابة الداخلية ذلك لأنه إذا كانت الرقابة الداخلية على درجة عالية من الإتقان بما يكفل حسن الأداء، فإنه ليس ثمة داع عندئذ إلى رقابة أخرى خارجية لذلك فإن الرقابة الخارجية في العادة تكون شاملة أي غير تفصيلية كما أنها تمارس بواسطة أجهزة مستقلة متخصصة ما يكفل الاطمئنان إلى أن الجهاز الإداري للمنظمة أو المنشأة لا يخالف القواعد والإجراءات.

4- حسب الجهة التي تقوم بها: وتشمل:

أ- الرقابة المفاجئة.

ب- الرقابة الدورية.

ج- الرقابة المستمرة.

5- حسب التنظيم الرقابي: وتشمل الآتي:

أ- الرقابة البيروقراطية.

ب- الرقابة غير البيروقراطية.

ج- الرقابة الاستراتيجية.

6 - الرقابة من حيث المستوى: وهي:

- أ- الرقابة على مستوى الفرد.
- ب- الرقابة على مستوى الوحدة الإدارية.
- ج- الرقابة على مستوى المؤسسة ككل.

2-2-5 أدوات الرقابة:

وتتمثل هذه الأدوات فيما يلي:¹

- 1- **الوسائل:** وهي التي تصل طرق إنجاز العمليات ذهنياً أو يدوياً أو آلياً وبالرغم من نمطية الوسائل إلا أنها ليست ثابتة في كل وقت بل يجب تحسينها باستمرار للحصول على وسائل أفضل.
- 2- **الإجراءات:** تعبر عن تسلسل نمطي للعمليات مع تحديد الوسائل المستخدمة و الشخص زمن استخدامها الذي يستخدمها .
- 3- **الأنظمة:** هي الإجراءات المتشابكة التي تتجمع مع بعضها بالطريقة التي تجعل كل العمليات المتكررة لأي نشاط رئيسي في المشروع يمكن تحديدها مقدماً.
- 4- **الإحصائيات:** هي غالباً ما توجد في السجلات و التقارير و هي ذات أهمية لأنها تساعد في عملية الرقابة بإجراء المقارنات بين النتائج الماضية و النتائج الحالية و اقتراح الطريق إلى المستقبل.
- 5- **التقارير:** هي في الغالب تستخرج من السجلات، فالبيانات المسجلة ما هي إلا تلخيص و استنتاج تبين توصيات الإدارة على شكل تقارير و من البيانات و السجلات التي تركز عليها هذه التقارير.

2-2-6 مقومات نظام الرقابة الفعال

حتى يحقق نظام الرقابة أهدافه يجب توافر المقومات الآتية:²

أ- وجود جهاز إداري كفء:

تعتبر الإدارة المسؤولة عن تحقيق أهداف المشروع و إتمام الأعمال على خير وجه و يتطلب ذلك الاستخدام الأمثل للطاقات المادية و البشرية والإشباع الأمثل للحاجات و الرغبات الإنسانية داخل

¹ حسين الطراونة، الرقابة الإدارية، ط 1، عمان، الأردن، دار البيازوري، للنشر و التوزيع، 2009، ص 35.

² فريد زيارة، المبادئ و الأصول للإدارة و الأعمال، ط 5، الأردن، مطبعة الشعب، 2005، ص 95.

المنظمة و خارجها و يجب أن تبذل الكثير من الجهود الإدارية لتحقيق الأهداف و هذا ما يتطلب إدارة رشيدة ملمة بالأسس العملية.

ب - وجود هيئة الموظفين:

إن الموظفين هم الإدارة التي تحول النظام الموضوع في شكل أهداف و خطط و إجراءات إلى كيان نابض بالحركة و الحياة، فمهما توافرت المقومات السابقة بدون موظفين مدربين ذو خبرة و دراية و مستوى فني يصبح التنفيذ خاويا كل ما يحمل اسمه الرنان فقط.

ج - توافر الوسائل الآلية لتشغيل البيانات:

لا نشك أن أحدث الوسائل الآلية لتسجيل البيانات و تصنيفها و استخراج النتائج مزايا مختلفة من أهمها سرعة إعطاء البيانات المطلوبة فضلا عن واقعها وانضمامها، وهذا من العوامل المهمة في مجال الرقابة لأن السرعة والدقة والانتظام يمكنوا الإدارة من اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومواطن الضعف بسرعة.

د- توفر مجموعة أساليب الرقابة المحاسبية و غير المحاسبية:

يلزم توافر مجموعة من الأساليب التي يستعين بها الجهاز الإداري و الموظفين في القيام بإجراءات الرقابة و اختياره هذه الأساليب يتوقف على ظروف كل مشروع و طبيعة العمليات والمستوى الإداري.

2-3 المبحث الثالث: الاستثمارات العامة

2-3-1 مفهوم الاستثمارات العامة

تتقسم الاستثمارات إلى نوعان وهما الاستثمار الخاص الذي يقوم به القطاع الخاص والاستثمار العام الذي تقوم به القطاع العام ويهدف إلى سد احتياجات اجتماعية تتمثل في الإنفاق على الخدمات العامة مثل الصحة، التعليم، المواصلات.

يقصد بالاستثمار العام ما تنفقه الدولة على شراء سلع استثمارية تلزم لإقامة المشروعات العامة وتستهدف زيادة التكوين الرأسمالي في المجتمع.

كما يعرف أيضاً بأنه يمثل كافة أوجه الإنفاق التي تستهدف زيادة الطاقة الإنتاجية للدولة أو تحسين مستوى المعيشة لأفراد المجتمع وبصفة عامة فإن الدوافع وراء الاستثمارات العامة تتمثل في:-
- الحاجة إلى تحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية.
- تطوير الخدمات.

-الاتجاه إلى الاستثمار في القطاعات والمجالات التي لا تستطيع القطاع الخاص القيام بها.

الاعتبارات التي تقوم عليها المشروعات العامة:-

-عامل اجتماعي: ويتمثل في رغبة الدول والحكومات في إعادة توزيع جزء من المداخل في شكل خدمات ومنافع عامة وبأسعار منخفضة.

-عامل اقتصادي: ويتمثل في رغبة الحكومات أن توجه النشاطات الاقتصادية ذات الصلة الاستراتيجية وذات العلاقة بالسياسة الدولية والإقليمية وينطبق هذا على مشروعات إنتاج الغاز الطبيعي.

الآثار الاقتصادية والاجتماعية للمشروعات العامة:-

1-زيادة فرص ومعدلات الاستثمار.

2-زيادة القدرة التنافسية .

3-تحقيق تنمية اجتماعية متوازنة.

4-تحقيق الاستقرار الاجتماعي والإقلال من حالات التوتر وذلك بتوفير احتياجات المجتمع من السلع والخدمات الضرورية.

2-3-2 دور المراجعة الداخلية والخارجية في الرقابة على الاستثمارات العامة:

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في المؤسسات لما لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر، مما يعزز فرص الشركات على إحكام الرقابة على الاستثمارات العامة.

لا تعتبر الخدمات الرقابية والتدقيقية ذات قيمة بعيدا عن مفهومي الموضوعية والاستقلالية إذ يعتبر مفهوم الاستقلال بشكلٍ عام حجر الزاوية في أي عملية تدقيق أو أي عملية رقابية أو تقييمية، حيث يشير مفهوم الاستقلال إلى البعد عن تضارب المصالح التي تتطلب من المدقق أن يكون مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وأن يكون بعيدا عن تأثير الجهة التي يتولى مراجعة عملياتها وان يكون بعيدا عن تأثير مصالحه الشخصية في الوحدة، وهذا يعني شعور الممارسين بأنهم قادرين على اتخاذ قراراتهم بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.

للتأكد من نجاح التدقيق الداخلي والخارجي في الرقابة على الاستثمار العام يجب تقييم نظام الرقابة الداخلي والتأكد من فاعليته في مواجهة أي خلل ممكن حدوثه وذلك يتم عن طريق وجود الشك المهني في المراجع الداخلي أثناء عمله بلا مبالغة في ذلك الشك وأيضاً بلا ترك للشك المهني .

بصفة خاصة نجد أن دور المدقق الداخلي يكمن في تقييم كفاءة وفاعلية البرامج المرتبطة بالاستثمارات العامة داخل الوحدات التنظيمية أصبح يعد من المهام الأساسية ذات الصلة بطبيعة عمله ويستطيع تقديم قيمة مضافة للوحدة مقارنة بالمدقق الخارجي، كما أن نظام الرقابة الفعال سوف يكشف عن الانحرافات الإيجابية والسلبية ويتطلب الشفافية والمسائلة وهذا يبرز أهمية التدقيق والرقابة الداخلية للشركات والمؤسسات الباحثة عن النجاح.

الفصل الثالث: الطرق والاجراءات

- 1-3 منهج الدراسة.
- 2-3 متغيرات ونموذج الدراسة.
- 3-3 مجتمع وعينة الدراسة.
- 4-3 مصادر الدراسة.
- 5-3 إجراءات الدراسة.
- 6-3 صدق وثبات الاداة.
- 7-3 المعالجة الاحصائية.

1-3 منهج الدراسة

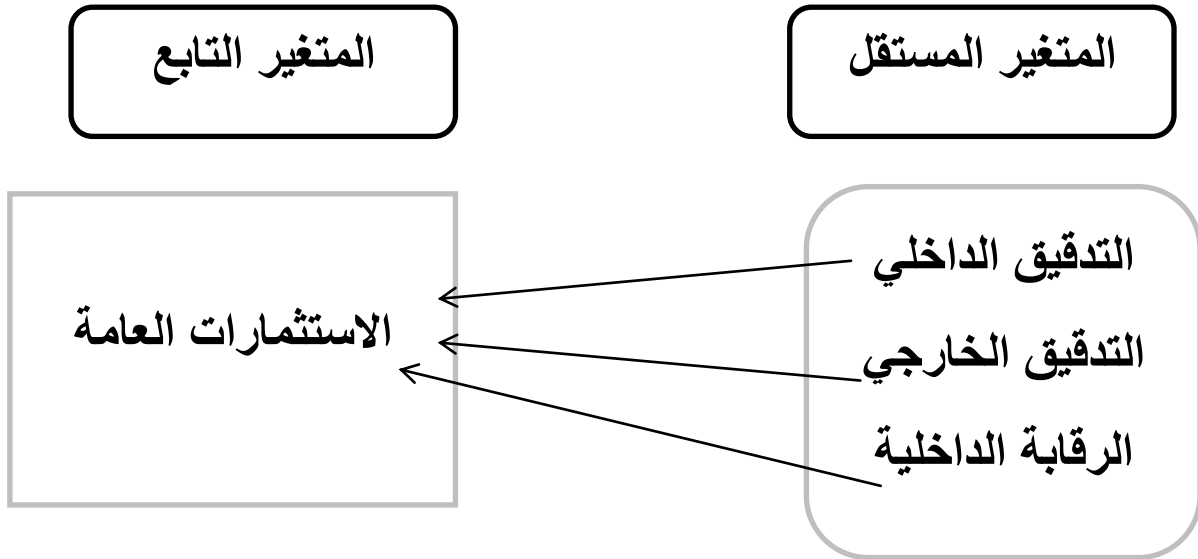
اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي القائم على أسلوب المسح الاجتماعي والمعتمد على المدخل الكمي ويعتبر الاستبيان مصدر أولي لجمع البيانات. حيث تم توزيعها بصورة شخصية للمبحوثين.

2-3 متغيرات ونموذج الدراسة:

المتغير المستقل: الأجهزة الرقابية العليا (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، الرقابة الداخلية).

المتغير التابع: الاستثمارات العامة.

والشكل التالي يجمع بين المتغير المستقل والتابع ضمن نموذج الدراسة.



الشكل (1-3) يوضح نموذج البحث

3-3 مجتمع وعينة الدراسة

يتشكل مجتمع البحث من الموظفين الإداريين وموظفي الإدارة المالية المؤسسات الحكومية بوادي وصحراء حضرموت ونظرا لتعذر استخدام الحصر الشامل لمفردات مجتمع البحث في الوقت الراهن نتيجة لأعدادها الكبيرة، والحرب الراهنة في البلاد كذلك لاعتبارات ضيق الوقت، تم اختيار عينة عشوائية بسيطة مكونة من (30) مفردة تمثل المجتمع في البحث محل الدراسة.

3-4 مصادر الدراسة:

1. مصادر أولية: الاستبانة.
2. مصادر ثانوية: تتمثل في الدراسات والأبحاث والكتب والدوريات التي تناولت موضوع البحث.

3-5 إجراءات الدراسة

قام الباحث بتصميم استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات بالاعتماد على ما جاء في الدراسات السابقة لجانب الإطار النظري الذي تم جمعه وعرضها على عدد من الأساتذة في كلية العلوم الإدارية جامعة سيئون لتحكيم الاستبيان، وحذف وتعديل ما يلزم، ثم توزيع الاستبيان بصورة نهائية ، وقد تكونت الاستبانة من قسمين موضحة كالتالي:

1. القسم الأول البيانات الشخصية: وقد تكون هذا القسم من (5) فقرات حول: الجنس، والعمر، والمؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة.
2. القسم الثاني البيانات المتعلقة بأسئلة الاستبيان: ويضم هذا القسم (20) فقرة موزعة على أربعة محاور تقيس متغيرات الدراسة.

3-6 اختبار الصدق والثبات:

تم التأكد من ثبات الاداء باستخدام معامل الفا كرونباخ وهو مؤشر لقياس ثبات الاستبيان، كما تم استخراج معامل الصدق وهو عبارة عن الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة، وكانت نتائج الاختبارات كالتالي:

الجدول (3-1) تلخيص نتائج اختبارات الصدق والثبات

م	المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات (قيمة معامل الفا كرونباخ)	معامل الصدق(الجذر التربيعي لقيمة معامل الفا كرونباخ)
1	التدقيق الداخلي	5	0.611	0.782
2	التدقيق الخارجي	5	0.624	0.790
3	الرقابة الداخلية	5	0.709	0.842
4	الاستثمارات العامة	5	0.702	0.838
7	كل المحاور	20	0.784	0.885
	النتيجة		ثبات عال	صدق عال

من الجدول أعلاه يتضح أن الاستبيان يتمتع بصدق وثبات عاليين، واتساق فوق المتوسط بين محاور الدراسة والدرجة الكلية للاستبيان ككل، ويمكن الاعتماد عليه في تحقيق أغراض الدراسة.

3-7 المعالجة الإحصائية

قام الباحث باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية في عملية تحليل بحثهم منها:

- 1- التكرارات والنسب المئوية.
- 2- الأوساط الحسابية، الانحرافات المعيارية.
- 3- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- 4- استخدام معامل الارتباط (بيرسون) لاختبار صدق الاتساق الداخلي، وقوة العلاقة بين المتغيرات
- 5- اختبار معامل الانحدار البسيط لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع.
- 6- معامل التحديد R^2 لمعرفة حجم التغيرات في المتغير التابع (الرقابة على الاستثمارات العامة) بناء على ناتج حجم التغيرات في محاور الدراسة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

1-4 وصف البيانات الشخصية

2-4 تحليل متغيرات الدراسة

3-4 اختبار الفرضيات

تمهيد:

يتناول هذا الفصل تحليل و وصف عينة الدراسة بعد ادخال البيانات عبر برنامج التحليل الاحصائي spss، وعرض إجابات المبحوثين على أسئلة الاستبانة لكل متغير، واختبار الفرضيات لقبولها أو رفضها عبر استخدام معامل الارتباط (بيرسون) ومعامل الانحدار البسيط.

1-4 وصف البيانات الشخصية**1-1-4 وصف البيانات الشخصية وفقاً للجنس**

الجدول (1-4) يوضح وصف البيانات الشخصية وفقاً للجنس

النوع	التكرار	النسبة	الترتيب حسب التوافر
ذكور	28	96.6	1
إناث	1	3.4	2
الإجمالي	29	100.0	0

يلاحظ من الجدول السابق أن جنس الذكور يمثل غالبية أفراد العينة بنسبة 96.6% مقابل 3.4% لجنس الإناث.

1-1-4 وصف البيانات الشخصية وفقاً للعمر

الجدول (2-4) يوضح وصف البيانات الشخصية وفقاً للعمر

العمر	العدد	النسبة	الترتيب حسب التوافر
أقل من 30 عام	2	6.9	4
من 31-40 عام	12	41.4	1
من 41-50 عام	11	37.9	2
من 51 عام فأكثر	4	13.8	3
الاجمالي	29	100	

من الجدول اعلاه يتضح أن غالبية أفراد العينة تزيد أعمارهم عن (41) سنة بنسبة إجمالية (61.7%) من إجمالي العينة، بينما الفئة العمرية الأكثر تكراراً وتوافراً في العينة (من 31-40 عام)

بنسبة (41.4%) ويليهم الفئة العمرية (من 41-50 عام) بنسبة (37.9%) وهذه مؤشرات أن العينة تمثل مختلف الفئات العمرية بنسب متفاوتة.

3-1-4 وصف البيانات الشخصية وفقا للمؤهل العلمي:

الجدول (3-4) يوضح وصف البيانات الشخصية وفقا للمؤهل العلمي:

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة	الترتيب حسب التوافر
ثانوية عامة	1	3.4	3
بكالوريوس	22	75.9	1
دراسات عليا	3	10.3	2
أخرى	3	10.3	2
الإجمالي	29	100.0	

من الجدول اعلاه يتضح أن غالبية أفراد العينة لديهم مؤهل بكالوريوس بنسبة كبيرة وصلت 75.9% كما يتوفر في العينة حاملي الشهادات العليا ممن أكملوا الدراسات العليا بنسبة 10.3%، لذلك يمكن الاعتماد على العينة لما تتمتع به من المعرفة اللازمة في الاجابة على أسئلة الاستبيان خاصة أن الغالبية خريجي جامعات.

4-1-4 وصف البيانات الشخصية وفقا للمسمى الوظيفي:

الجدول (4-4) يوضح تحليل بيانات المستجيبين وفقا للمسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة	الترتيب حسب التوافر
موظف إداري	0	0	-
محاسب	11	37.9	1
مراجع داخلي	1	3.4	4
مدير حسابات	8	27.6	3
المدير المالي	0	0	-
أخرى	9	31.0	2
الإجمالي	29	100.0	

من الجدول اعلاه يتضح أن غالبية أفراد العينة من المحاسبين والمراجعين ومديري الحسابات.

4-1-5 وصف البيانات الشخصية وفقا لسنوات الخبرة:

الجدول (4-5) يوضح وصف البيانات الشخصية وفقا لسنوات الخبرة

الترتيب حسب التوافر	النسبة	العدد	الخبرة
1	44.8	13	من 1-7 سنوات
2	10.3	3	من 8-14 سنة
1	44.8	13	من 15-20 سنة
-	0	0	21 سنة فأكثر
	100.0	29	الاجمالي

يلاحظ من الجدول أعلاه أن غالبية أفراد العينة لديهم من الخبرات ما تمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستبيان، حيث يتوفر في العينة من لهم من الخبرة 15 سنة إلى 20 سنة بنسبة 44.8%، وبالمثل يوجد من لديهم من الخبرة 8 - 14 سنة بنسبة وصلت 10.3% بينما ذوي الخبرات القليلة تمثل من العينة 44.8% سنوات خبرتهم أقل من 7 سنوات.

4-2 تحليل متغيرات الدراسة

تم تحليل متغيرات الدراسة بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لتحديد درجة الموافقة وتقدير مستوى التوافر عبر الأوزان النسبية، ولقد قام الباحث بإعداد أداة الدراسة وصياغة فقراتها وفق مقياس ليكارت الخماسي حيث كانت الدرجة (5) تعني أوافق بشدة، و(1) تعني لا أوافق بشدة كما هو موضح بالجدول التالي :

الجدول (4-6) مقياس درجة الموافقة وفق مقياس ليكارت الخماسي للمتوسطات الحسابية

القياس	الدرجة	المدى المتوسط	درجة الموافقة
لا أوافق بشدة	1	من 1 إلى 1.79	منخفضة جدا
لا أوافق	2	من 1.80 إلى 2.59	منخفضة
محايد	3	من 2.60 إلى 3.39	متوسطة
أوافق	4	من 3.40 إلى 4.19	مرتفعة
أوافق بشدة	5	من 4.20 إلى 5	مرتفعة جدا

والجدول التالي يبين تقدير مستويات التوافر لمتغيرات الدراسة وفقاً للأوزان النسبية.

الجدول (4-7) تقدير مستويات التوافر لمتغيرات الدراسة وفقاً للأوزان النسبية

مدى الوزن النسبي	100 - 90	89.9 - 80	79.9 - 70	69.9 - 50	أقل من 50
التقدير	ممتاز	جيد جداً	جيد	مقبول	غير مقبول

4-2-1 تحليل إجابات المبحوثين حول التدقيق الداخلي

الجدول (4-8) تحليل إجابات المبحوثين حول التدقيق الداخلي

الدرجة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
3	89.6	0.949	4.48	1 - يساهم التدقيق الداخلي داخل المؤسسة في الكشف عن الفساد المالي والحفاظ على الإستثمارات العامة
1	96.6	0.658	4.83	2 - تعتبر تقارير التدقيق الداخلي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا في الرقابة على الإستثمارات العامة
4	73.2	1.317	3.66	3 - المدقق الداخلي قادر علي اتخاذ قراراته بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.
2	95.2	0.739	4.76	4 - من مهام المدقق الداخلي فحص مدى الالتزام بالسياسات والأوامر الداخلية المالية والإدارية، والالتزام كذلك بالقوانين والتشريعات في البلد.
5	71.8	1.452	3.59	5 - تتوفر الحماية اللازمة للمدققين الداخليين حال قيامهم بمهام مكافحة الفساد في الإستثمارات العامة
	85.2	0.581	4.26	المتوسط العام

المصدر : إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات spss

يتبين من الجدول رقم (4-8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي لإجابات المبحوثين من موظفي الإدارات المالية في المؤسسات الحكومية بمديريات وادي وصحراء حضرموت حول التدقيق الداخلي.

حل في الترتيب الأول العبارة رقم (2) التي تنص: " تعتبر تقارير التدقيق الداخلي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا في الرقابة على الاستثمارات العامة" قد حصلت متوسط حسابي مقداره (4.83) وانحراف معياري (0.658) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وقد بلغ الوزن النسبي (96.6) مما يدل أن مستوى التوافر تقديره ممتاز ودرجة الموافقة لدى العينة مرتفعة جداً.

وفي الترتيب الأخير جاءت العبارة رقم (5) التي تنص: تتوفر الحماية اللازمة للمدققين الداخليين حال قيامهم بمهام مكافحة الفساد في الاستثمارات العامة " قد حصلت متوسط حسابي مقداره (3.59) وانحراف معياري (1.452) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وقد بلغ الوزن النسبي (71.8) مما يدل أن مستوى التوافر تقديره جيد ودرجة الموافقة لدى العينة مرتفعة.

ويلاحظ في الجدول بأن العبارة رقم (3) التي تنص: " المدقق الداخلي قادر علي اتخاذ قراراته بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم" قد حصلت على الترتيب قبل الأخير بين ترتيب الفقرات وبمتوسط حسابي مقداره (3.66) وانحراف معياري (1.317) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وقد بلغ الوزن النسبي (73.2) مما يدل أن مستوى التوافر تقديره جيد ودرجة الموافقة لدى العينة مرتفعة.

وبشكل عام نجد أن التدقيق الداخلي متوفر بدرجة موافقة جداً مرتفعة وفقاً لآراء عينة الدراسة، حيث حصل على متوسط حسابي عام (4.26) وبانحراف معياري (0.581) ووزن نسبي (85.2) مما يدل أن مستوى التوافر تقديره جيد جداً بشكل عام.

4-2-2 تحليل إجابات المبحوثين حول التدقيق الخارجي

الجدول (4-9) تحليل إجابات المبحوثين حول التدقيق الخارجي

الترتيب	درجة الموافقة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
5	مرتفعة	78.6	1.252	3.93	1 - يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلياً
3	مرتفعة	83.4	1.311	4.17	2 - يعمل المدقق الخارجي على فحص المستندات الدالة على إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات فحصاً فنياً للتحقق والتأكد من صحة تحركات العمليات المالية
2	مرتفعة جداً	87.6	1.178	4.38	3 - يسعى المدقق الخارجي في الحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية
1	مرتفعة جداً	90.4	0.986	4.52	4 - يعمل المدقق الخارجي على بيان أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال التوصيات التي يقدمها في تقريره
4	مرتفعة	80.6	1.426	4.03	5 - هنالك تعاون وتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في الحفاظ والرقابة على الاستثمارات العامة
	مرتفعة جداً	84.1	0.698	4.21	المتوسط العام

المصدر : إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات spss

يتبين من الجدول رقم (4-9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي لإجابات المبحوثين من موظفي الإدارات المالية في المؤسسات الحكومية بمديريات وادي وصحراء حضرموت حول التدقيق الخارجي.

حل في الترتيب الأول العبارة رقم (4) التي تنص: " يعمل المدقق الخارجي على بيان أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال التوصيات التي يقدمها في تقريره" قد حصلت متوسط حسابي مقداره (4.52) وانحراف معياري (0.986) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وقد بلغ الوزن النسبي (90.4) مما يدل أن مستوى التوافر تقديره جيد جداً ودرجة الموافقة لدى العينة مرتفعة جداً.

وفي الترتيب الأخير جاءت العبارة رقم (1) التي تنص: يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلياً" قد حصلت متوسط حسابي مقداره (3.93) وانحراف معياري (1.252) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وقد بلغ الوزن النسبي (78.6) مما يدل أن مستوى التوافر تقديره جيد جداً ودرجة الموافقة لدى العينة مرتفعة.

ويلاحظ في الجدول بأن العبارة رقم (3) التي تنص: " يسعى المدقق الخارجي في الحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية" قد حصلت على الترتيب قبل الأخير بين ترتيب الفقرات وبمتوسط حسابي مقداره (4.38) وانحراف معياري (1.178) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وقد بلغ الوزن النسبي (87.6) مما يدل أن مستوى التوافر تقديره جيد جداً ودرجة الموافقة لدى العينة مرتفعة جداً.

وبشكل عام نجد أن التدقيق الخارجي متوفر بدرجة موافقة مرتفعة جداً وفقاً لآراء عينة الدراسة، حيث حصل على متوسط حسابي عام (4.21) وبانحراف معياري (0.698) و وزن نسبي (84.1) مما يدل أن مستوى التوافر تقديره جيد جداً بشكل عام.

4-2-3 تحليل إجابات المبحوثين حول الرقابة الداخلية:

الجدول (4-10) تحليل إجابات المبحوثين حول الرقابة الداخلية

الترتيب	درجة الموافقة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
1	مرتفعة جداً	89.0	1.121	4.45	1 - تم تصميم نظام رقابة الداخلية بشكل يعتمد على الكفاءة باختيار أفضل العناصر البشرية التي تحافظ على الاستثمارات العامة
4	مرتفعة	75.2	1.455	3.76	2 - يتم اخضاع جميع الأنشطة الاستثمارية العامة لفحص الرقابة الداخلية
5	مرتفعة	70.4	1.479	3.52	3 - لا يوجد تهاون من الإدارة في قضايا الفساد المرتبطة بالاستثمارات العامة التي تشخصها الرقابة الداخلية حيث يتم معاقبة الفاسدين أو إحالتهم إلى المحاكم
3	مرتفعة	80.6	1.426	4.03	4 - يتم وضع أنظمة حوافز للرقابة الداخلية لتشجيع العاملين في الرقابة لمتابعة الأنشطة المرتبطة بالاستثمارات العامة
2	مرتفعة	82.0	1.319	4.10	5 - يتم إعطاء موظفي الرقابة حرية الاطلاع على كافة أعمال المؤسسة لكي يشعر موظفي المؤسسة بان هناك جهة تراقب أعمالهم وتخضعهم للرقابة المفاجئة
		79.4	0.928	3.97	المتوسط العام

المصدر : إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات spss

يتبين من الجدول رقم (4-10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي لإجابات المبحوثين من موظفي الإدارات المالية في المؤسسات الحكومية بمديريات وادي وصحراء حضرموت حول الرقابة الداخلية.

حل في الترتيب الأول العبارة رقم (1) التي تنص: " تم تصميم نظام رقابة الداخلية بشكل يعتمد على الكفاءة باختيار أفضل العناصر البشرية التي تحافظ على الاستثمارات العامة" قد حصلت متوسط حسابي مقداره (4.45) وانحراف معياري (1.121) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وقد بلغ الوزن النسبي (89.0) مما يدل أن مستوى التوافر تقديره جيد جداً ودرجة الموافقة لدى العينة مرتفعة جداً.

وفي الترتيب الأخير جاءت العبارة رقم (3) التي تنص: لا يوجد تهاون من الإدارة في قضايا الفساد المرتبطة بالاستثمارات العامة التي تشخصها الرقابة الداخلية حيث يتم معاقبة الفاسدين أو إحالتهم إلى المحاكم" قد حصلت متوسط حسابي مقداره (3.52) وانحراف معياري (1.479) يشير إلى وجود تباين واختلاف في آراء العينة، مما يعطي مؤشراً إلى وجود مشكلة بهذا الخصوص.

ويلاحظ في الجدول بأن العبارة رقم (2) التي تنص: " يتم اخضاع جميع الأنشطة الاستثمارية العامة لفحص الرقابة الداخلية " قد حصلت على الترتيب قبل الأخير بين ترتيب الفقرات وبمتوسط حسابي مقداره (3.76) وانحراف معياري (1.455) يشير إلى وجود تباين واختلاف في آراء العينة، مما يعطي مؤشراً إلى وجود مشكلة بهذا الخصوص.

وبشكل عام نجد أن الرقابة الداخلية متوفر بدرجة موافقة مرتفعة وفقاً لآراء عينة الدراسة، حيث حصل على متوسط حسابي عام (3.97) وبانحراف معياري (0.928) و وزن نسبي (79.4) مما يدل أن مستوى التوافر تقديره جيد بشكل عام.

4-2-4 تحليل إجابات المبحوثين حول الاستثمارات العامة

الجدول (4-11) تحليل إجابات المبحوثين حول الحد من الفساد المالي

الترتيب	درجة الموافقة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
5	مرتفعة	72.4	1.545	3.62	1 - يلعب المراجع الخارجي دورا بارزا في الحد من المخاطر المرتبطة بالاستثمار العامة
3	مرتفعة	81.4	1.462	4.07	2 - توجد جهات رقابية تحافظ على الاستثمارات العامة من السرقة والضياع
4	مرتفعة	80.0	1.363	4.00	3 - يتم اعتماد الشفافية في التعامل مع الاستثمارات العامة
1	مرتفعة جداً	93.2	0.897	4.66	4 - يقوم المدقق الداخلي بتقييم كفاءة وفاعلية البرامج التخطيطية المرتبطة بالاستثمارات العامة
2	مرتفعة جداً	84.2	1.373	4.21	5 - يوجد نظام رقابة فعال يكشف عن الانحرافات الإيجابية والسلبية المرتبطة بتنفيذ الاستثمارات العامة
	مرتفعة	82.2	0.910	4.11	المتوسط العام

المصدر : إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات spss

يتبين من الجدول رقم (4-11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي لإجابات المبحوثين من موظفي الإدارات المالية في المؤسسات الحكومية بمديريات وادي وصحراء حضرموت حول الحد من الفساد المالي.

حل في الترتيب الأول العبارة رقم (4) التي تنص: " يقوم المدقق الداخلي بتقييم كفاءة وفاعلية البرامج التخطيطية المرتبطة بالاستثمارات العامة" قد حصلت متوسط حسابي مقداره (4.66) وانحراف معياري (0.897) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وقد بلغ الوزن النسبي (93.2) مما يدل أن مستوى التوافر تقديره ممتاز ودرجة الموافقة لدى العينة مرتفعة جداً.

وفي الترتيب الأخير جاءت العبارة رقم (1) التي تنص: يلعب المراجع الخارجي دورا بارزا في الحد من المخاطر المرتبطة بالاستثمارات العامة قد حصلت متوسط حسابي مقداره (3.62)

وانحراف معياري (1.545) يشير إلى وجود تباين واختلاف في آراء العينة، مما يعطي مؤشراً إلى وجود مشكلة بهذا الخصوص.

ويلاحظ في الجدول بأن العبارة رقم (2) التي تنص: "توجد جهات رقابية تحافظ على الاستثمارات العامة من السرقة والضياع" قد حصلت على الترتيب قبل الأخير بين ترتيب الفقرات وبمتوسط حسابي مقداره (4.07) وانحراف معياري (1.462) يشير إلى تقارب الآراء وتجانسها حول الفقرة، وقد بلغ الوزن النسبي (81.4) مما يدل أن مستوى التوافر تقديره جيد جداً ودرجة الموافقة لدى العينة مرتفعة.

ويشكل عام نجد أن الحد من الفساد المالي متوفر بدرجة موافقة مرتفعة وفقاً لآراء عينة الدراسة، حيث حصل على متوسط حسابي عام (4.11) وبانحراف معياري (0.910) و وزن نسبي (82.2) مما يدل أن مستوى التوافر تقديره جيد جداً بشكل عام.

3-4 اختبار الفرضيات:

1-3-4 اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور أجهزة الرقابة العليا من خلال التدقيق الداخلي في المحافظة على الاستثمارات العامة الحكومية بوادي وصحراء حضرموت.

الجدول (4-12) اختبار معادلة الانحدار بين التدقيق الداخلي والرقابة على الاستثمارات العامة

معادلة الانحدار				R2	R	
Sig	قيمة t المحسوبة	الخطأ المعياري	قيمة B	المتغير	معامل الارتباط	
.216	1.266	1.194	1.511	الاستثمارات العامة	.152	.389
.037	2.197	.278	.610	التدقيق الداخلي		
نقبل الفرضية		النتيجة	بلغت قيمة t الجدولية (2.048) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة الحرية (28)			

المصدر : اعداد الباحث اعتماداً على مخرجات spss

من خلال البيانات الواردة في نتائج الجدول (4-12) الذي يبين اختبار معاملات الانحدار والارتباط للفرضية الأولى، نجد أن هنالك ارتباط بين المتغيرين بلغ (.389). يدل على وجود علاقة ارتباط بدرجة

متوسطة نسبياً، أما معامل التحديد R2 فقد بلغ (0.152)، أي أن ما قيمته 15% من التغيرات في الحفاظ على الاستثمارات العامة ناتج عن التغير في التدقيق الداخلي، وفي السياق ذاته أظهرت النتائج التحليل أن التدقيق الداخلي يؤثر تأثيراً إيجابياً على الاستثمارات العامة بمقدار (0.610) وبذلك ستكون معادلة الانحدار:

$$y = .610 x + 1.511$$

وهذا يتبين أنه كلما زاد التدقيق الداخلي بمقدار وحدة واحدة، فإن الرقابة على الاستثمارات العامة يزيد بمقدار (1.511) مما يدل على وجود أثر إيجابي يلعبه المتغير المستقل في المتغير التابع ويؤكد ذلك أيضاً مستوى الدلالة (0.000) Sig أقل من مستوى (0.05)، وقيمة t المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية.

وبناء على ما سبق نقبل الفرضية الأولى والتي تنص: **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور أجهزة الرقابة العليا من خلال التدقيق الداخلي في المحافظة على الاستثمارات العامة الحكومية بوادي وصحراء حضرموت.**

4-3-2 اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

تنص الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور أجهزة الرقابة العليا من خلال التدقيق الخارجي في المحافظة على الاستثمارات العامة الحكومية بوادي وصحراء حضرموت.

الجدول (4-13) اختبار معادلة الانحدار بين التدقيق الخارجي والرقابة على الاستثمارات العامة

معادلة الانحدار				R2	R
Sig	قيمة t المحسوبة	الخطأ المعياري	قيمة B	معامل التحديد	معامل الارتباط
.026	2.358	.511	1.206	.557	.746
.000	5.826	.125	.731		
نقبل الفرضية		النتيجة	بلغت قيمة t الجدولية (2.048) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة الحرية (28)		

المصدر : اعداد الباحث اعتماداً على مخرجات spss

من خلال البيانات الواردة في نتائج الجدول (4-13) الذي يبين اختبار معاملات الانحدار والارتباط للفرضية الثانية، نجد أن هنالك ارتباط بين المتغيرين بلغ (0.746). يدل على وجود علاقة ارتباط بدرجة قوية بين المتغيرين، أما معامل التحديد R2 فقد بلغ (0.557). أي أن ما قيمته 56% من التغيرات في المحافظة على الاستثمارات العامة ناتج عن التغير في التدقيق الخارجي، وفي السياق ذاته أظهرت النتائج التحليل أن التدقيق الخارجي يؤثر تأثيراً إيجابياً على الرقابة على الاستثمارات العامة (0.731). وبذلك ستكون معادلة الانحدار:

$$y = 0.731x + 1.206$$

وهذا يتبين أنه كلما زاد التدقيق الخارجي بمقدار وحدة واحدة، فإن الرقابة على الاستثمارات العامة يزيد بمقدار (1.206) مما يدل على وجود أثر إيجابي يلعبه المتغير المستقل في المتغير التابع ويؤكد ذلك أيضاً مستوى الدلالة Sig (0.000) أقل من مستوى (0.05)، وقيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية.

وبناء على ما سبق نقبل الفرضية الثانية والتي تنص: **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور أجهزة الرقابة العليا من خلال التدقيق الخارجي في المحافظة على الاستثمارات العامة الحكومية بوادي وصحراء حضرموت.**

4-3-3 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور أجهزة الرقابة العليا من خلال الرقابة الداخلية في المحافظة على الاستثمارات العامة الحكومية بوادي وصحراء حضرموت. الجدول (4-14) اختبار معادلة الانحدار بين الرقابة الداخلية والاستثمارات العامة

معادلة الانحدار				R2	R	
Sig	قيمة t المحسوبة	الخطأ المعياري	قيمة B	المتغير	معامل الارتباط	
.000	5.009	1.046	5.240	الاستثمارات العامة	.042	.206
.284	1.094	.245	-.269	الرقابة الداخلية		
نرفض الفرضية ونقبل الفرضية البديلة		النتيجة	بلغت قيمة t الجدولية (2.048) عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة الحرية (28)			

المصدر: اعداد الباحث اعتماداً على مخرجات spss

من خلال البيانات الواردة في نتائج الجدول (4-14) الذي يبين اختبار معاملات الانحدار والارتباط للفرضية الثالثة، نجد أن هنالك ارتباط بين المتغيرين بلغ (0.206). يدل على وجود علاقة ارتباط بدرجة ضعيفة، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (0.042)، أي أن ما قيمته 4% من التغيرات في الحفاظ على الاستثمارات العامة ناتج عن التغير في الرقابة الداخلية، وهذه نسبة ضعيفة جداً، وفي السياق ذاته أظهرت النتائج التحليل أن الرقابة الداخلية يؤثر تأثيراً سلبياً في الرقابة على الاستثمارات العامة عند مستوى غير دال إحصائياً، مما يدل على عدم وجود أثر إيجابي يلعبه المتغير المستقل في المتغير التابع ويؤكد قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية، وبناء على ما سبق نرفض الفرضية الثالثة ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص: ليس هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور أجهزة الرقابة العليا من خلال الرقابة الداخلية في المحافظة على الاستثمارات العامة الحكومية بوادي وصحراء حضرموت.

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

1-5 نتائج الدراسة

2-5 التوصيات

5-1 نتائج الدراسة:

- 1- يتبين من خلال الدراسة الميدانية أن التدقيق الداخلي متوفر بدرجة موافقة مرتفعة جداً، حيث حصل على متوسط حسابي (4.26)، وبوزن نسبي (85.2) يدل على أن مستوى التوافر كان جيد جداً.
- 2- يتبين من خلال الدراسة الميدانية أن محور التدقيق الخارجي متوفر بدرجة موافقة مرتفعة جداً، حيث حصل على متوسط حسابي (4.21)، وبوزن نسبي مقداره (84.1) يدل على أن مستوى التوافر كان جيداً للمحور.
- 3- يتبين من خلال الدراسة الميدانية أن الرقابة الداخلية متوفر بدرجة موافقة مرتفعة، حيث حصل على متوسط حسابي (3.97)، وبوزن نسبي مقداره (79.4) يدل على أن مستوى التوافر كان جيداً للمحور.
- 4- يتبين من خلال الدراسة الميدانية أن الحد من الفساد المالي متوفر بدرجة موافقة مرتفعة، حيث حصل على متوسط حسابي (4.11)، وبوزن نسبي مقداره (82.2) يدل على أن مستوى التوافر كان جيداً للمحور.
- 5- هناك علاقة يقوم بها التدقيق الداخلي في الرقابة على الاستثمارات العامة في المؤسسات الحكومية بوادي وصحراء حضرموت، تتمثل هذه العلاقة في فحص المدقق الداخلي من خلال مدى الالتزام بالسياسات والأوامر الداخلية المالية والإدارية المرتبطة بالاستثمارات العامة، وكذلك فحص مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات المرتبطة بالاستثمارات العامة.
- 6- هناك علاقة يقوم بها التدقيق الخارجي في الرقابة على الاستثمارات العامة في المؤسسات الحكومية بوادي وصحراء حضرموت، حيث أظهر معامل الانحدار دالاً إحصائياً.
- 7- ليس هناك علاقة تقوم بها الرقابة الداخلية في الرقابة على الاستثمارات العامة في المؤسسات الحكومية بمديريات وادي وصحراء حضرموت، حيث ظهر معامل الانحدار غير دال إحصائياً.
- 8- توصلت الدراسة الميدانية من خلال اختبار معامل التحديد R2 بأن الرقابة الداخلية هو أكثر المحاور تأثير في المحافظة على الاستثمارات العامة بنسبة 56%، بينما حل في الترتيب الثاني التدقيق الداخلي بنسبة 15% من التغيرات في المحافظة على الاستثمارات العامة، وبينما التدقيق الخارجي كان تأثيره ضعيف جداً إضافة كونه غير دال إحصائياً.

9- كشفت الدراسة أن تقارير التدقيق الداخلي تعتبر من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الأجهزة الرقابية العليا في المحافظة على الاستثمارات العامة، حيث حصلت هذه العبارة على درجة موافقة مرتفعة جداً.

10- أظهرت نتائج الدراسة أن المدقق الداخلي قادر على اتخاذ قراراته بدون ضغوط أو انصياع لمن تكون القرارات لها تأثير عليهم.

11- هنالك تعاون وتكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في مكافحة صور الفساد المالي المرتبطة بالاستثمارات العامة بداخل المؤسسات الحكومية.

12- أظهرت نتائج الدراسة أنه لا يتم اخضاع جميع الأنشطة المتعلقة بالاستثمارات العامة لفحص الرقابة الداخلية.

13- يتم اعتماد الشفافية في التعامل مع موضوع الفساد والفاستين والكشف عنهم ومساءلتهم.

2-5 التوصيات:

1- توصي الدراسة بالمحافظة على مستويات توافر التدقيق والرقابة الداخلية لدى المؤسسات الحكومية والتركيز أكثر على دور التدقيق الخارجي بما يحقق له أثراً في الرقابة على الاستثمارات العامة، خاصة أن المدقق الخارجي أكثر استقلالية من المدقق الداخلي.

2- ضرورة التركيز على الرقابة الداخلية باعتبارها الأضعف من خلال نتائج التحليل.

3- على الأجهزة الرقابية العليا أن تعتمد على تقارير التدقيق الداخلي كونها من أهم الوسائل التي تحافظ على الاستثمارات العامة.

4- ضرورة اخضاع جميع الأنشطة المتعلقة بالاستثمارات العامة لفحص الرقابة الداخلية.

5- على الأجهزة الرقابية العليا عدم التهاون في قضايا التلاعب المرتبطة بالاستثمارات العامة والتي تشخصها الرقابة الداخلية حتى يتم معاقبة الفاسدين أو إحالتهم إلى المحاكم.

6- توصي الدراسة باعتماد الشفافية والمساءلة كوسائل للحفاظ على الاستثمارات العامة في المؤسسات الحكومية.

قائمة المراجع والملاحق

قائمة المراجع

أولا : المراجع العربية

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، معايير التدقيق الدولية لسنة 1999، النسخة المعمول بها في فلسطين، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، ط1، 2001م.
2. أحمد تركي، المراجعة الداخلية: رأي اقتصادي، مقال منشور في جريدة النهار، العدد (2592)، 2015م.
3. آدم عيسى عبدالرحمن، تفعيل دور المراجعة الداخلية الرقابة على الاستثمارات العامة بالوحدات الحكومية: دراسة ميدانية، غير منشورة، كلية التجارة - جامعة النيلين، 2020م.
4. أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002م.
5. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007م.
6. إيهاب نظمي، وهاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، ط1، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2011م.
7. حسين الطراونة، الرقابة الإدارية، ط1، عمان، الأردن، دار اليازوري، للنشر و التوزيع، 2009م.
8. حمدي عبد العظيم، عولمة الفساد وفساد العولمة، ط1، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008م.
9. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعملية، ط2، عمان الأردن، دار وائل للطباعة والنشر، 2002م.
10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، ط1، عمان، دار وائل للنشر، 2000م.
11. خالد أمين عبدالله، التدقيق والرقابة في البنوك، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2012م.
12. خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، الأردن، دار المستقبل، 1998م.

13. خلاصي ربيعة، المراجعة الجبائية تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2001م.
14. خوضر أحمد، الرقابة علي البنوك التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، الجزائر ، 2014م.
15. داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية من الناحية النظرية والتطبيقية، ج 2 ، ط 1 ، لبنان، مكتبة صادر ناشرون، 2002م.
16. رشا الغول ، التقييم الذاتي للرقابة ، ط1 ، مصر ، القاهرة ، مكتبة الوفاء القانونية ، 2013م.
17. سعود جايد مشكور، و آخرين، المخالفات المالية والمحاسبية والأساليب المستخدمة في معالجتها: المؤسسات الحكومية العراقية أنموذج، بحث غير منشور جامعة المثنى، 2019م.
18. سليم بطرس، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، ط1 ، بيروت، دار الراية للنشر و التوزيع، 2009م.
19. سليمان محمد مصطفى ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، دون طبعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2014م.
20. سمير بلخيزر، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002م.
21. سيد الهواري، الإدارة: الأصول والأسس العملية للقرن 21، دار الجيل للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2002م.
22. شاشور مختارية، تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عبدالحميد بن باديس، الجزائر، 2017م.
23. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004م.
24. الصحن عبد الفتاح، كامل سمير، الرقابة والمراجعة الداخلية، ط 1 . ، مصر، الدار الجامعية الجديدة للنشر، 2001م.
25. صلاح عبد الباقي ، إدارة الموارد البشرية من الناحية العلمية و العملية ، ط 1 ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 1999م.

26. العبادي، مصطفى راشد، "تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية -دراسة ميدانية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة-جامعة عين شمس ، القاهرة، العدد الأول، يناير 1999م.
27. عبد الواحد مشعل، التداعيات الاجتماعية للفساد المالي والاداري على الدولة والمجتمع: رؤية تحليلية للحالة في العراق، بحث منشور على موقع النزاهة ، 2010م.
28. عبيد العفيفي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها: دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007م.
29. علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال ، طاء، بيروت ، إثراء للنشر و التوزيع ، 2002م.
30. علي عبد الكريم علي الرمحي ،تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية و الصناعية ،ط1، الأردن، المكتبة الوطنية، 2001م.
31. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، الأردن، الدار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006م.
32. فريد زيارة ، المبادئ و الأصول للإدارة و الأعمال ، ط 5، الأردن ،مطبعة الشعب ، 2005م.
33. القاضي دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان، مؤسسة الوراق، 2000م.
34. المجمع العربي للمحاسبين أ، "مفاهيم التدقيق المتقدمة"، المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن، 2001م.
35. محمد البشير، الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق، العدد (51)، 2002م.
36. محمد الرملي عبد اللاه، إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 8، العدد 2، ديسمبر 1994م.
37. محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 2002م.
38. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة، دون طبعة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2007م.

39. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، 2011م.
40. محمد سمير الصبان و محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، بيروت، الدار الجامعية، 1990م.
41. محمد سمير الصبان وآخرون ، المراجعة بين التنظير والتطبيق، بيروت، الدار الجامعية، 1996م.
42. محمد عبد الفضيل، مفهوم الفساد ومعايير، مجلة المستقبل العربي، العدد 30، 2004م.
43. محمد عبد الله مجاهد، " استخدام تحليل المسار في قياس أثر متغيرات الهيكل التنظيمي على عوامل استقلال إدارة المراجعة الداخلية بهدف تفعيل دورها في ضبط أداء الشركات - دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة 24، العدد2، 2004م.
44. منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مصر، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 2002م.
45. ميلود تومي . محمد لمين علون، التدقيق الداخلي كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية، المجلد4، العدد6.
46. نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2004م.
47. نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009م.
48. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق الناحية النظرية والعلمية، ط3، عمان، دار وائل للنشر، 2006م.
49. وليد زكريا صيام، أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات، مجلة المدقق، العدد (43) ، 2000م.
50. وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ط 1 ، القاهرة مصر، دار المريخ للنشر، 2006م.
51. غدير بن سعد حمود، العلاقة بين الاستثمار العام والاستثمار الخاص في إطار التنمية الاقتصادية، السعودية رسالة ماجستير، جامعة الملك سعود، 2004.
52. علي خليفة الكوادي ،دور المشروعات العامة في التنمية الاقتصادية، سلسلة دار المعرفة، الكويت، 1998.

ثانيا: المراجع الأجنبية

53. HAMINI Allel , L'audit comptable et financier , BERTI edition , Alger , 2002, p 07.
54. Kaufmann , D., Kraay , A., & Zoido-Lobaton , P., " Governance Matters II: Updated Indicators for 2000/01 " , Policy Research Working Paper No.2772 , 2002, p.6.
55. Porter, B, principles of external auditing, john, willy and sons, 1997, p19.