الجمهـــورية الجزائريـــــة الديمقراطيـــــة الشعبيـــة

وزارة التعلـــيم العـــالي والبحث العلمـــي
جامعـــــة عبـاس لغرور خنشلـــــة
كليـــة العلـــوم الاقتصاديـــة والتسيير
والعلـــوم التجاريـــة

Ministry of Higher Education and Scientific Research
Faculty Abbas Laghrour University Khenchela of Economics Management and Commercial Sciences

---

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث علوم المالية والمحاسبة

شعبة علوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة

بعنوان:

دور التدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ الحوكمة للتقليل من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة مجمع صيدال –

إعداد الطالبة:

قنطري أمـال

إشراف:

د. لوجانـي عزيـز

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
العايب احسن	أستاذ التعليم العالي	جامعة عباس لغرور خنشلة	رئيسا
لوجاني عزيز	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عباس لغرور خنشلة	مشرفا ومقررا
سليماني عصام	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عباس لغرور خنشلة	عضوا مناقشا
الزين عبد المالك	أستاذ محاضر "أ"	جامعة عباس لغرور خنشلة	عضوا مناقشا
كويسي محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة قاصدي مرباح ورقلة	عضوا مناقشا
عز الدين فؤاد	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد الشريف مساعدية سوق أهراس	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2027/2026

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و العرفان

الحمد لله قبل الرضى والحمد لله عند الرضى والحمد لله بعد الرضى والحمد لله حتى ألقى وجهه بإذنه ومنية منه ....

إلهي يعجز لساني عن بلوغ تمام الثناء عليك، فنعمك علي تتجلى في كل شيء ولا يمكن احصاءها فهي منك وحدك لا شريك لك، فلا حول لي ولا قوة لبلوغ مستوى ما تفضلت به علي، وقبولك كلمة الحمد والشكر لك هو قمة لطفك ورحمتك بي .و إني أتوجه للأستاذ المشرف لوجاني عزيز بأسمى عبارات التقدير والاحترام ،و الذي لم يبخل علي بالتوجيه وتقديم يد العون والملاحظات القيمة التي أعنتني على إتمام هذا العمل في صورته التي نراها اليوم.

ولا يسعني إلا أن أخص بالشكر أعضاء لجنة المناقشة الموقّرة، على ما تفضلوا به من وقت وجهد، وعلى ما منحوني من اهتمام ونقد بناء ولما أبدوه من حرص على رفع مستوى البحث العلمي .

كما لا أنسى تقديم الشكر والتقدير لإدارة وعمال مجمع صيدال، لما أبدوه من تعاون وتسهيلات خلال إنجاز هذه الدراسة، ولكل من أسهم بكلمة، أو مشورة، أو دعم، من قريب أو بعيد، فلكم جميعًا أطيب الدعوات وخالص الامتنان.

الإهداء

الى أمي الغالية سندي الى يومنا هذا، إلى من أتمنى أن أكون مثلها في الصبر والعطاء والحكمة والقلب الحنون، إلى أمي الغالية التي لم تكلّ أو تملّ رغم أنني أم لم تتركني لحظة، الى أمي التي دعائها يفتح لي الأبواب، الى أمي حفظكِ الله لي منارة لقلبي وروحي .

إلى الذي ليس موجودا بيننا لكنه أستشعر وجوده دائما، إلى أبي الحبيب، وإن غبتَ عن العين، فما غبتَ عن الدعاء والذكرى، سعيتُ في هذا العمل لأنال رضاك، وأرجو أن تكون فخورًا بي في مثواك.

إلى من شجعني طيلة مشواري، زوجي العزيز ناصر، الذي تجاوز تقصيري، وشاركني انشغالاتي، وساعدني حين غلبني الإرهاق... شكرًا لك من القلب.

إلى أبنائي الأعزاء: نور اليقين، ألين غفران، إبراهيم الخليل، ومحمد أمين أنتم هي الحياة بنسبة لي، لا أخفيكم فكرة في الانسحاب من الدكتوراه لمشقتها والوقت الذي أخذته مني، لكني عدلت عن ذلك لكي أكون قدوتا لكم وأعلمكم أن الانسحاب هزيمة لكن التعثر خطوة الى النجاح، وما نيل المطالب بالتمني ولكن تأخذ الدنيا غلبا .

إلى أخي وليد وأختي شافية أحبائي وأصدقائي، إلى زوج أختي وأبنائه، وإلى عائلة خالتي الزهرة وأبنائها الأعزاء وخالي... لكم في قلبي محبة وامتنان لا يوصفان.

وفي الختام، أحمد الله أن بلغني هذه اللحظة، وأن وفّقني لهذا العمل.

قنطري أمال

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل و تقييم دور التدقيق الداخلي في التقليل من الفساد المالي من خلال تطبيق مبادئ حوكمة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، و لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي و اسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني بدراسة حالة مجمع صيدال باستخدام أداة الاستبيان الموجهة لعينة شملت مجموعة من اطارات مجمع صيدال المرتبطين بالتدقيق والمحاسبة والتسيير والمالية من أجل استنتاج حقائق حول الظاهرة المدروسة ، و الاستعانة ببرنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وبرنامج النمذجة بالمعادلات الهيكلية باستخدام أقل المربعات الجزئية SMART PLS لمعالجة المعطيات و اختبار الفرضيات ، و قد خلصت الدراسة الى عدة نتائج أهمها أن التدقيق الداخلي له دور بالغ الاهمية في ارساء مبادئ الحوكمة و التي كان لها مساهة فعالة في التقليل من الفساد المالي بكل أشكاله في المؤسسة محل الدراسة من خلال تعزيز الشفافية و المساءلة مما يفتح أفاق في تعميمها على المؤسسات الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق ، تدقيق داخلي، رقابة داخلية ، مبادئ الحوكمة، فساد مالي.

Abstract:

This study aims to analyze and evaluate the role of internal auditing in reducing financial corruption through the implementation of governance principles in Algerian economic institutions. To achieve the study objectives, a descriptive-analytical approach was adopted, combining the theoretical framework with a field study conducted as a case study of the Saidal Group.

A questionnaire was used as the primary data collection tool, targeting a sample of executives within the Saidal Group involved in auditing, accounting, management, and finance, in order to derive insights into the phenomenon under study. Data were analyzed using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) and Structural Equation Modeling (SEM) through the Partial Least Squares method (SmartPLS) to process the data and test the hypotheses.

The study concluded with several findings, the most significant of which is that internal auditing plays a crucial role in establishing governance principles, which in turn contribute effectively to reducing financial corruption in all its forms within the المؤسسة under study. This is achieved through enhancing transparency and accountability, thereby opening prospects for generalizing these practices across institutions operating in the Algerian business environment.

Keywords: Auditing, Internal Auditing, Internal Control, Governance Principles, Financial Corruption.

Résumé:
Cette étude vise à analyser et à évaluer le rôle de l'audit interne dans la réduction de la corruption financière à travers l'application des principes de gouvernance au sein des entreprises économiques algériennes. Afin d'atteindre les objectifs de l'étude, une approche descriptive et analytique a été adoptée, en articulant le cadre théorique avec une étude de terrain réalisée sous forme d'étude de cas du Groupe Saidal.

Un questionnaire a été utilisé comme principal outil de collecte des données, adressé à un échantillon composé de cadres du Groupe Saidal impliqués dans l'audit, la comptabilité, la gestion et la finance, afin de dégager des constats relatifs au phénomène étudié. Les données ont été analysées à l'aide du logiciel SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) ainsi que du modèle d'équations structurelles (SEM) via la méthode des moindres carrés partiels (SmartPLS), dans le but de traiter les données et de tester les hypothèses.

Les résultats de l'étude ont mis en évidence que l'audit interne joue un rôle primordial dans la mise en place des principes de gouvernance, lesquels contribuent efficacement à la réduction de la corruption financière sous toutes ses formes au sein de l'entreprise étudiée. Cela se réalise notamment par le renforcement de la transparence et de la responsabilité, ouvrant ainsi des perspectives pour la généralisation de ces pratiques à l'ensemble des entreprises opérant dans l'environnement des affaires algérien.

Mots-clés : Audit, Audit interne, Contrôle interne, Principes de gouvernance, Corruption financière.

فهرس المحتويات

قائمـــــة المحتويـــــات

شكر وتقدير .....

إهداء.....

الملخص: .....

قائمـــــة المحتويـــــات.....

فهـــرس الجـداول .....

فهرس الأشكال.....

المقدمة:.....1

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية حول التدقيق الداخلي والحوكمة والفساد المالي

تمهيد: 9

المبحث الأول: التأصيل العلمي للتدقيق الداخلي 10

المطلب الأول: أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه 10

المطلب الثاني: خطوات التدقيق الداخلي.....13

المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي (IPPF).....14

المطلب الرابع: جودة التدقيق الداخلي.....16

المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للحوكمة 17

المطلب أول: أهمية الحوكمة وأهدافها.....17

المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة وركائزها.....19

المطلب الثالث: تقييم واقع الحوكمة في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية الرائدة 20

المطلب الرابع: مساهمة التدقيق الداخلي في ترسيخ مبادئ الحوكمة.....28

المبحث الثالث: ماهية الفساد المالي 30
المطلب الأول: مفهوم، أنواع الفساد المالي وأسبابه 30
المطلب الثاني: الفساد المالي في الجزائر وأليات مكافحته: 32
المطلب الثالث: محاربة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية بالتدقيق الداخلي الفعال 37
المطلب الرابع: الفساد المالي كأحد معوقات تطبيق مبادئ الحوكمة 42
خلاصة الفصل: 44

الفصل الثاني:

الدراسات السابقة

تمهيد: 46
المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية 47
المطلب الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي 47
المطلب الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة 52
المطلب الثالث: الدراسات السابقة المتعلقة بالفساد المالي 56
المطلب الرابع: الدراسات السابقة التي تناولت المتغيرات معا 59
المبحث الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية 63
المطلب أول: الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي 63
المطلب الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة 67
المطلب الثالث: الدراسات السابقة المتعلقة بالفساد المالي: 71
المطلب الرابع: الدراسات السابقة التي تناولت المتغيرات معا 75
المبحث الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية 79
المطلب الأول: أوجه الشبه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة 79
المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة 80
خلاصة الفصل: 83

الفصل الثالث:

دراسة حالة – مجمع صيدال –

تمهيد 85
المبحث الأول :منهجية الدراسة و أدوات جمع البيانات 86
المطلب الأول :منهجية الدراسة 86
المطلب الثاني: المعالجة الاحصائية والأساليب المستخدمة 91
المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة 99
المطلب الرابع: تطبيق ادارة التدقيق الداخلي في مجمع صيدال لمبادئ الحوكمة ميدانيا..... 108
المبحث الثاني :عرض نتائج الدراسة الميدانية..... 110
المطلب الأول: التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين تجاه المحور الاول (وظائف التدقيق الداخلي)..... 111
المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين تجاه المحور الثاني (واقع تطبيق مبادئ الحوكمة)..... 118
المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين تجاه المحور الثالث (اليات التقليل من الفساد المالي) 123
المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها 130
المطلب الأول: تحليل النتائج وتفسيرها 130
المطلب الثاني: اختبارات فرضيات الدراسة..... 148
المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة 151
خلاصة الفصل..... 158
خاتمة:..... 160
قائمة المصادر والمراجع:..... 165

فهـــرس الجـــداول

الجدول رقم 1: مبادئ الحوكمة 19
الجدول رقم 2: النصوص التشريعية لمكافحة الفساد في الجزائر 35
الجدول رقم 3: المؤسسات الجزائرية المسؤولة عن مكافحة الفساد 36
الجدول رقم 4: مصادر مقاييس الدراسة 87
الجدول رقم 5: أبعاد ومحاور الاستبانة 94
الجدول رقم 6: يوضح قيم المتوسط المرجح والمستوى المرفق له 96
الجدول رقم 7: توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي 101
الجدول رقم 8: توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي 103
الجدول رقم 9: توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة 104
الجدول رقم 10: توزيع افراد العينة حسب مديرية النشاط 105
الجدول رقم 11: المحطات الرئيسية في تطور مجمع صيدال 107
الجدول رقم 12: الإحصاءات الوصفية لمحور وظائف التدقيق الداخلي 112
الجدول رقم 13: الإحصاءات الوصفية لفقرات محور واقع تطبيق مبادئ الحوكمة 119
الجدول رقم 14: الإحصاءات الوصفية لمحور اليات التقليل من الفساد المالي 124
الجدول رقم 15: معايير قبول عناصر الصدق التقاربي 132
الجدول رقم 16: نتائج تشبعات الأسئلة (العبارات) للنموذج الفرضي الأولي 133
الجدول رقم 17: نتائج تشبعات النموذج الفرضي الاساسي (المعدل) 135
الجدول رقم 18: نتائج الموثوقية المركبة (CR) لنموذجي الدراسة 136
الجدول رقم 19: نتائج متوسط التباين المفسر (AVE) لنموذج الدراسة الأساسي 138
الجدول رقم 20: نتائج الصدق التمايزي Fornell & Larcker 139
الجدول رقم 21: معدل تباين التضخم لنموذج الدراسة المعدل 142
الجدول رقم 22: نتائج القدرة التفسيرية لنموذج الدراسة المعدل 144
الجدول رقم 23: نتائج حجم الأثر ($f2$) لنموذج في الفرضي الأول 145

الجدول رقم 24: جدول يلخص المعلمات المقدرة للمسارات الخاصة بالنموذج..... 147
الجدول رقم 24: اختبارات التوزيع الطبيعي 149
الجدول رقم 26: اختبارات Kruskal Wallis Test..... 150

فهرس الأشكال

الشكل رقم 1: يوضح النموذج الفرضي للدراسة..... 88
الشكل رقم 2: توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي..... 102
الشكل رقم 3: توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي..... 103
الشكل رقم 4: توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة..... 104
الشكل رقم 5: توزيع افراد العينة حسب مديرية النشاط..... 105
الشكل رقم 6: النموذج الأول (حالة وجود متغير وسيط) بعد التعديل..... 141

مقدمة

المقدمة:

شهدت الفترة المعاصرة انهيار مؤسسات اقتصادية كبرى كالشركة الأمريكية للطاقة انرون(Enron) سنة 2001 والشركة ليمان براذرز (Lehman Brothers) سنة 2008 والشركة الألمانية للتكنولوجيا المالية وايركارد (Wirecard) سنة 2020 وشركات أخرى، فرغم اختلاف معظم هذه المؤسسات في الزمان والمكان الا أنهم يشتركون في قصور بعمل الجهات المدققة و تلاعبها بالقوائم المالية أو اخفاء ديون ضخمة، ونتج عنها تبعات اقتصادية واجتماعية كفقدان الوظائف وخسائر بالمليارات للمستثمرين الماليين، وأصبحت الحاجة إلى ارساء مبادئ الحوكمة في الشركات ضرورة لتحسين الأداء المؤسسي ومكافحة الفساد المالي و اعتبار أن الحوكمة من الأدوات الفعّالة لمراقبة العمليات المالية والادارية لما لديها من أليات داخلية وخارجية تساهم في كشف الثغرات المالية و الانحراف على الأهداف المسطرة مبكرا .

اليات الحوكمة الداخلية متعددة ولعل أهمها التدقيق الداخلي الذي يعد جهاز رقابي ووقائي يهدف لكشف الاخطاء والانحرافات مبكرا وتحسين ادارة المخاطر وتقديم اقتراحات وتوصيات للجهات المعنية، لذلك يعد التدقيق الداخلي كاشفا للممارسات الغير المشروعة ودعمها لمبادئ الحوكمة لتحقيق النمو في الشركة .

ان انتشار الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية أصبح يشكل تهديدا لاستقرارها، فالفساد المالي يحول بين المؤسسات وتحقيق الأهداف المرجوة نتيجة تجاهل القيم الأخلاقية للسلوك المؤسسي الرشيد المتمثل في الشفافية و الافصاح والاستقلالية، وأيضا اغفال المساءلة والاحتكام الى القوانين .

في السياق الجزائري تعاني المؤسسات الاقتصادية من انتشار الفساد المالي في مناخ الأعمال يتسم بضعف الالتزام بمعايير الحوكمة، وضعف جهاز الرقابة الداخلية في أغلب المؤسسات وتجاهل دورها الفاعل فيها، لهذا تعمل الدولة الجزائرية على سن قوانين ردعية لمكافحة الفساد المالي، وتعزز مبادئ الحوكمة في المؤسسات خاصة ضرورة الافصاح بالقوائم المالية الشفافة .

و لمعرفة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال ادارة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وقع اختيارنا على مجمع صيدال كأحد أكبر المجمعات الاقتصادية ، فالشركة لها عدت فروع و تمارس نشاط انتاجي وتسويقي كما أن لديها شركاء وهذا يدل على مهام ادارة التدقيق الداخلي، وتعد فرصة لمعرفة كيفية توظيف التدقيق الداخلي لمبادئ الحوكمة لتعزيز الشفافية والمساءلة ومواجهة التحديات المالية وضمان استمرارية

الأعمال وفق معايير النزاهة والكفاءة . ومن هنا تنبع أهمية البحث في هذا الموضوع، لتقديم رؤية استشرافية تسهم في تحقيق التنمية المستدامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

إشكالية الدراسة:

التدقيق الداخلي ألية من أليات الحوكمة الفعالة للكشف عن الاختلاسات والانحرافات في المؤسسات الاقتصادية، ويعد تعزيز مبادئ الحوكمة من خلال الشفافية والمساءلة فرصة لتحقيق الاستدامة وتحقيق التنافسية. والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعاني من انتشار الفساد المالي في المناخ الاقتصادي ونقص الممارسات المتضمنة لمبادئ الحوكمة . لذلك فإن دراسة دور التدقيق الداخلي في معالجة هذه الظواهر تُعد خطوة ضرورية لفهم فعاليته وإبراز دوره كآلية رقابية هامة، مما دفعنا لطرح الاشكالية الرئيسية الأتية:

ما دور التدقيق الداخلي في تعزيز مبادئ الحوكمة لمساعدة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على التقليل من الفساد المالي ؟

للإجابة على الاشكالية نطرح مجموعة من الاسئلة الفرعية:

- ما هو دور التدقيق الداخلي في دعم تطبيق مبادئ الحوكمة ؟
- كيف يساهم التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي ؟
- ما مدى تفعيل مبادئ الحوكمة من خلال التدقيق الداخلي لتقليل من الفساد المالي ؟

فرضيات الدراسة:

لمعرفة الاجابة على الاسئلة المطروحة تم صياغة عدت فرضيات:

H_0^1:لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لوظائف التدقيق الداخلي على واقع تطبيق مبادئ الحوكمة في مجمع صيدال .

H_0^2: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لوظائف التدقيق الداخلي على آليات التقليل من الفساد المالي في مجمع صيدال

H_0^3: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لوظائف التدقيق الداخلي على آليات التقليل من الفساد المالي في ظل تطبيق مبادئ الحوكمة في مجمع صيدال .

H_0^4: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في توجهات مفردات العينة نحو كل من وظائف التدقيق الداخلي، واقع تطبيق مبادئ الحوكمة، اليات التقليل من الفساد المالي، تبعا للمتغيرات (المستوى التعليمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، مديرية النشاط)، وللإحاطة بكل جوانب هذه الفرضية سيتم تقسيمها إلى مجموعة من الافتراضات الفرعية على النحو التالي:

الفرضية الفرعية الأولى: H_0^{4-1}: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ في توجهات مفردات العينة نحو وظائف التدقيق الداخلي تبعا للمتغيرات (المستوى التعليمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، مديرية النشاط)؛

الفرضية الفرعية الثانية: H_0^{4-2}: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ في توجهات مفردات العينة نحو واقع تطبيق مبادئ الحوكمة تبعا للمتغيرات (المستوى التعليمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، مديرية النشاط)؛

الفرضية الفرعية الثالثة: H_0^{4-3}: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ في توجهات مفردات العينة نحو اليات التقليل من الفساد المالي تبعا للمتغيرات (المستوى التعليمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، مديرية النشاط)

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في جانبين أول نظري والأخر تطبيقي .

أ- الأهمية النظرية:

- المساهمة في زيادة المعرفة العلمية النظرية للموضوع من خلال معرفة دور التدقيق الداخلي في تعزيز مبادئ الحوكمة، كأالية مهمة لمكافحة الفساد المالي.

- يساعد في تحديد العلاقة النظرية بين وظائف التدقيق الداخلي وتطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة الممثلة لمبادئ الحوكمة.
- معرفة المسار التاريخي لتطور فكرة الحوكمة وتقديم الطرق الجديدة المبتكرة لتحسين تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية من خلال تدقيق داخلي فعال.

ب- الأهمية التطبيقية:

- تحسين الأداء المؤسسي: يوفر أدوات عملية لتفعيل دور التدقيق الداخلي في كشف الاختلالات المالية ومعالجتها.
- مكافحة الفساد المالي: يساعد المؤسسات على تطبيق استراتيجيات فعالة للحد من الفساد وتعزيز الثقة في أدائها.
- تطوير السياسات الداخلية: يدعم تصميم وتنفيذ سياسات رقابية وإدارية تسهم في تحقيق مبادئ الحوكمة بشكل أكثر كفاءة.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة لتوضيح الأهمية الجوهرية للتدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية الوطنية، ودور مبادئ الحوكمة المفعلة في تقليص الممارسات المالية الغير قانونية وكذلك:

- تصور استراتيجيات واليات لتحسين دور التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية كصيدال لدعم الحوكمة
- معرفة النقائص والثغرات التي تحول دون تحقيق التدقيق الداخلي لأهدافه في مكافحة الفساد المالي.
- معرفة الأليات الأمثل لتطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية وتحديد مراكز الضعف والقوة.
- تحديد الأساليب الأكثر نجاعة لتطبيق مبادئ الحوكمة لتقليص الفساد المالي .
- ابراز الرابط الذي يجمع بين التدقيق الداخلي والحوكمة والتي قلص من المخاطر المالية.

دوافع اختيار موضوع البحث:

من أهم الأسباب لاختياري موضوع البحث ما يلي:

- اهتمام شخصي ومهني: ارتباط الموضوع بالتدقيق ومعرفة صحة المعلومة وهذا يشبه التحقيق الضريبي وهو القطاع الذي أعمل فيه، مع اختلاف جوهري أن المدقق يبدي رأي بينما المحقق الضريبي يصدر غرامات و عقوبات ضريبية.
- توضيح الدور الرئيسي الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة العمليات المالية والادارية .
- معرفة كيفية الممارسة الفعلية والميدانية لمبادئ الحوكمة في ادارة التدقيق الداخلي بمجمع صيدال .
- الفساد المالي المنتشر في المحيط الاقتصادي الجزائري والحاجة الملحة لخلق واكتشاف سبل فعالة ميدانية لمكافحة هذه الظاهرة .

منهج المتبع في الدراسة:

المنهج المستخدم:

- **المنهج الوصفي التحليلي** :لتحليل دور التدقيق الداخلي في تعزيز مبادئ الحوكمة، حيث يتم وصف الظاهرة وتحليل البيانات لفهم تأثيرها على تقليل الفساد المالي.
- **أسلوب دراسة الحالة** :التركيز على تحليل نموذج من المؤسسات الاقتصادية وهو مجمع صيدال لفهم كيفية تطبيق مبادئ الحوكمة والتدقيق الداخلي عمليًا.

أدوات الدراسة:

- **الاستبيانات** :تصميم استبيان موجه إلى الموظفين والمعنيين في مجال التدقيق الداخلي لجمع بيانات حول ممارساتهم وخبراتهم.
- **المقابلات المفتوحة** :إجراء مقابلة مباشرة مع الموظفين في ادارة التدقيق للحصول على رؤى معمقة حول مهامه الموكلة اليهم وعلاقته بباقي الادارات في المجمع والاجراءات المتبعة لكتابة تقاريرهم الفصلية

والسنوية.

- **تحليل الوثائق** :دراسة التقارير السنوي لإدارة التدقيق وتقييم الأداء الرقابي وفعاليته في الحد من الفساد المالي.

هيكل الدراسة:

بناءً على موضوع البحث والأهداف المحددة له، وللتمكن من معالجة الإشكالية المطروحة، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول رئيسية، تسبقها مقدمة تمهيدية وتنتهي بخاتمة شاملة. يتضمن البحث فصلًا نظريًا يعرض كافة الجوانب النظرية المتعلقة بالموضوع، بالإضافة إلى فصلين تطبيقيين. الفصل الثاني مخصص لدراسة الأعمال السابقة التي تناولت موضوع البحث، وذلك باستخدام أسلوب "IMRAD" لإعداد هذه الدراسة. بينما يتناول الفصل الثالث الدراسة التطبيقية في مجمع صيدال، ويتم عرض البحث كالتالي:

- الفصل الأول: الأدبيات النظرية حول التدقيق الداخلي والحوكمة والفساد المالي

جزء هذا الفصل الى ثلاث مباحث، تناولنا في المبحث الأول التأصيل العلمي لتدقيق الداخلي حيث تم عرض أهمية وأهداف التدقيق الداخلي وأيضا مراحل ومعايير وجودة التدقيق الداخلي، أما المبحث الثاني فنعرض فيه الاطار المفاهيمي للحوكمة بتسليط الضوء على أهمية وأهداف الحوكمة وكذلك مبادئ الحوكمة وركائزها وحاولنا تقييم واقع الحوكمة في الجزائر مقارنة بالممارسات الدولية الرائدة واسهامات التدقيق الداخلي في ترسيخ مبادئ الحوكمة الرشيدة، وأخيرا المبحث الثالث المعنون بماهية الفساد المالي أين نعرض مفهوم وأنواع والفساد المالي وأسبابه وسبل محاربة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية بتدقيق داخلي فعال وأخيرا الحديث عن الفساد المالي كعائق أمام تطبيق مبادئ الحوكمة .

- الفصل الثاني: الدراسات السابقة للموضوع

هذا الفصل خصص لعرض الخلفية التاريخية لموضوع الدراسة والوقوف على أراى والنتائج المتوصل اليها من طرف الباحثين السابقين في هذا الموضوع، فالمبحث الأول والثاني تناول الدراسات السابقة بالغة العربية والأجنبية على التوالي والمتعلقة بالتدقيق الداخلي والحوكمة وبعدها الفساد المالي وأخيرا الدراسات السابقة التي تناولت المتغيرات معا وفي المبحث الثالث تمت المقارنة بين الدراسات السابقة

والدراسة الحالية وناقشنا أوجه الشبه والاختلاف مع تلك الدراسات السابقة والمساهمة التي يقدمها هذا العمل.

- الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لحالة مجمع صيدال

تم تقسيم الفصل الى ثلاث مباحث، المبحث الأول سلطنا الضوء على الطريقة وأدوات الدراسة والمتمثلة في منهج الدراسة والأدوات والأساليب الاحصائية المستخدمة وكذلك مجتمع وعينة الدراسة وأخيرا تطبيق ادارة التدقيق الداخلي في مجمع صيدال لمبادئ الحوكمة ميدانيا، ومن جهة أخرى دعم الدراسة باستبيان أجب عليه كوادر واطارات مجمع صيدال وهذا ما جاء في المبحث الثاني أين تم عرض نتائج الدراسة الميدانية من خلال التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين، أخيرا المبحث الثالث حللنا نتائج الدراسة وقدمنا تفسير لها واختبار الفرضيات ومناقشتها .

الفصل الأول

الأدبيات النظرية حول التدقيق الداخلي والحوكمة والفساد المالي

تمهيد:

يولي المستثمرون والأطراف ذات الصلة بالشركة أهمية كبيرة لوظيفة التدقيق خاصة التدقيق الداخلي خوفا من التصريحات الوهمية والتلاعب وغياب الشفافية والتسيير الغير رشيد للمصادر وعدم تفعيل مبادئ الحوكمة التي تودي بالشركة لافلاس وخسارة رؤوس أموالهم، كلما زادت المبادلات التجارية وتوسعة الشركة كلما ارتفعت حاجة أصحاب الأموال لتدقيق ذو كفاءة لصعوبة المراقبة وانفصالهم عن الادارة ، ومن هذا المنظور يجب تزويد الاطراف المهتمة بالمعلومات اللازمة وزيادت ثقة المستثمرين بالقوائم المالية والمحاسبية وهذا لا يتم الا من خلال جهاز تدقيق داخلي منظم وموظفيه ذوي خبرة.

التدقيق الداخلي هو واجهة للافصاح والمصداقية في الشركات وخاصة اذا التزمة بمبادئ الحوكمة كالمساواة والعدالة والمساءلة ...الخ فهذا يحفظ الحقوق للجميع بما فيها الأقلية ويقلل من الفساد المالي لشركة ويجنبها انزلاقات خطيرة كالافلاس أو المديونية كما ينعكس ايجابا الجانب المالي والاقتصادي للمؤسسة وهذا يكون باتخاذ قرارات سليمة مبنية على معلومات ذات جودة وموثوقية.

ومن خلال هذا العرض تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث هي:

- **المبحث الأول: التأصيل العلمي للتدقيق الداخلي .**
- **المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للحوكمة.**
- **المبحث الثالث: ماهية الفساد المالي.**

المبحث الأول: التأصيل العلمي للتدقيق الداخلي

يُعد التدقيق الداخلي من الأدوات الحيوية التي تعتمد عليها المؤسسات لضمان تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية. فهو الجهاز المكلف بالتأكد من التطبيق الصارم والصحيح لتعليمات والقوانين والالتزام بالاستراتيجية التي سطرتها الشركة . كما يُسهم في تعزيز الثقة لدى أصحاب المصالح من خلال تقديم تقارير دقيقة وموضوعية عن مختلف العمليات. ويعتمد نجاح التدقيق الداخلي على تطبيق معايير مهنية تضمن استقلاليته وفعاليته.

المطلب الأول: أهمية التدقيق الداخلي وأهدافه

يتغير مفهوم التدقيق الداخلي تماشياً مع التحولات الاقتصادية والاجتماعية المتسارعة، فمن خلال وجهة نظر كل من (الوردات، 2006)[1] و(سرايا، 2007)[2] و(محمد، بن نعمة، و دواح، 2015)[3] يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه عملية مراقبة وفحص للأنشطة الداخلية للشركة وفعاليته مرطبة باستقلالية المدققين الداخلين وكفاءتهم فوظيفتهم تمكين أصحاب القرار من معرفة الوضع ميدانيا ومدى تطبيق التعليمات لتحقيق الأهداف كما أن المؤسسات حريصة على وجود معاملات شفافة ونزيهة .ان التدقيق الداخلي يهدف إلى التقليل من الأخطاء والتلاعب، وحماية أصول الشركة، بالإضافة إلى التحقق من دقة السجلات المحاسبية وصحة البيانات المالية. كما يلعب دوراً محورياً في تقييم كفاءة العمليات التشغيلية وفاعليتها، مما يجعله يشمل مختلف الجوانب المالية والإدارية لضمان تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وتعزيز أدائها العام [4] ، وهناك من عرف التدقيق الداخلي على أنه نشاط مستقل يتم إنشاؤه داخل المؤسسة من قبل الإدارة لتحقيق أهدافها المتمثلة في حماية لأصول من السرقة والغش والتلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام. كما يهدف إلى التأكد من دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتحقق من التزام الموظفين بالسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المعتمدة[5].

[1] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان،2006، ص31.

[2] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل(الاطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)، جامعة الاسكندرية، 2007، ص126.

[3] العيد محمد، بن نعمة سليمة، دواح بلقاسم، و أخرون ، دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقسيم نظم الرقابة الداخلية وتدعيم الكفاءة والفاعلية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والتسيير، جامعة تلمسان، العدد1، المجلد 14، 2015، ص 233-263.

[4] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، التدقيق الداخلي، مطبعة جامعة دمشق، دمشق، 2015، ص. 105..

[5] عصام حميد الشايع، قصي عايد دكمن، فاعلية التدقيق الداخلي في تحسين أداء شركة التأمين العراقية العامة – بحث تطبيقي، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العدد 68 ج 1، أذار 2023، ص 9.

و من خلال ما تقدم يمكننا استخلاص أن التدقيق الداخلي هو عملية مستقلة تتبناها المؤسسات لضمان تحقيق أهدافها التنظيمية والاستراتيجية من خلال مراقبة وتقييم مختلف الجوانب المالية والإدارية. يهدف إلى تعزيز الشفافية والنزاهة داخل المؤسسة، والحد من المخاطر المرتبطة بالتلاعب والأخطاء، وحماية الأصول من التهديدات المختلفة مثل السرقة والغش. كما يسعى للتأكد من دقة وموثوقية البيانات المحاسبية والإحصائية، مع ضمان التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المحددة، مما يعزز فاعلية العمليات التشغيلية ويسهم في تحسين أداء المؤسسة بشكل شامل.

1- أهمية التدقيق الداخلي: تكمن أهمية التدقيق الداخلي فيما يلي:

- يدعم التدقيق الداخلي المؤسسة من خلال توفير رؤية شاملة للأداء العام، مما يساعد في تحديد الأولويات التي تحتاج إلى تحسين.

- يسهم في بناء نظام رقابي قوي يضمن تقليل الأخطاء التشغيلية وتعزيز الالتزام بالمعايير المهنية.

- يساهم في تعزيز التواصل بين الأقسام المختلفة من خلال تحليل العمليات وتقديم ملاحظات تدعم التنسيق بينها.

- يوفر التدقيق الداخلي فرصة لتطوير مهارات العاملين من خلال تقديم توصيات تشمل تدريبًا وتحسين الأداء.

- يعزز قدرة المؤسسة على مواجهة التحديات المستقبلية عبر تقييم مستمر للبيئة الداخلية والخارجية .

و يساهم التدقيق الداخلي في دعم الإدارة العليا من خلال توفير معلومات قيمة تساعد في اتخاذ قرارات استراتيجية مستنيرة. كما يُعزز من الرقابة الداخلية عبر تحديد نقاط الضعف وتقليل المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على استدامة المؤسسة، ويُعتبر التدقيق الداخلي أداة فعالة لتحسين الكفاءة التشغيلية عبر تقديم توصيات بناءة لتطوير العمليات، ولا يقتصر دوره على كشف الأخطاء فحسب بل يتعداه إلى تقديم حلول مبتكرة لتعزيز الأداء المؤسسي، وهذا ما أشار له المعهد الدولي لتدقيق الداخلي(IIA).

2- أهداف التدقيق الداخلي: شهد التدقيق الداخلي تطورًا ملحوظًا وتغيرات متسارعة واكبت وتيرة التغيرات الاقتصادية، حيث انتقل من كونه أداة تقليدية تهدف إلى الكشف عن الأخطاء المالية إلى دور أكثر شمولية يتماشى و التحولات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة. فمع تزايد تعقيد بيئة الأعمال، بات التدقيق الداخلي ركيزة

أساسية لتعزيز الحوكمة وتحقيق الكفاءة التشغيلية. وفي هذا السياق يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى أهداف قديمة وأهداف معاصرة، تعكس كل منها تطور الاحتياجات التنظيمية والمتطلبات الرقابية.

الأهداف القديمة للتدقيق الداخلي: [1]

- التركيز على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية لضمان دقة السجلات المحاسبية.
- التأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح الداخلية بهدف تقليل المخاطر القانونية.
- مراقبة الأنشطة المالية بهدف الحد من أي تجاوزات قد تؤثر على الوضع المالي للمؤسسة.
- التحقق من صحة العمليات المحاسبية وفقًا للمعايير المتبعة لضمان الدقة والموثوقية.
- تقديم تقارير إلى الإدارة العليا لتوضيح مدى الامتثال للإجراءات والسياسات المعتمدة.

الأهداف المعاصرة للتدقيق الداخلي:

- دعم عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي من خلال تقديم رؤى وتحليلات تسهم في تحسين الأداء المؤسسي.
- تعزيز الحوكمة والشفافية عبر تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية والإبلاغ عن أي نقاط ضعف.
- التركيز على إدارة المخاطر بشكل استباقي لتجنب أي تهديدات قد تؤثر على استدامة المؤسسة.
- المساهمة في تحسين الكفاءة التشغيلية عبر تقديم توصيات تساعد في تطوير العمليات الداخلية.
- مواكبة التطورات التكنولوجية من خلال تقييم الأنظمة الرقمية وضمان أمن المعلومات.
- تعزيز ثقافة الامتثال والالتزام الأخلاقي ضمن بيئة العمل لتحقيق الثقة بين الأطراف المعنية.

[1] كشاط منى، حجاز خديجة، مدى مواءمة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة دراسة حالة مجموعة من المؤسسات بولاية سطيف، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 58، جامعة فرحات عباس سطيف1، أوت 2019، ص 132.

المطلب الثاني: خطوات التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو عملية نظامية تهدف إلى مراجعة وتحليل أداء العمليات الداخلية في المؤسسة لضمان التزامها بالسياسات والأهداف. يبدأ التدقيق بتحديد نطاق المهمة وتقييم المخاطر المرتبطة بها، ثم ينتقل إلى جمع وتحليل البيانات ذات الصلة، وأخيرًا يتم إعداد تقرير يوضح النتائج والتوصيات. من خلال هذه المراحل يتم ضمان تحسين الأداء المؤسسي والتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية. وعن خطوات التدقيق الداخلي هناك المزيد من التفاصيل التي نتناولها كتالي:[1]

1- اختيار الجهة الخاضعة للتدقيق

2- استلام الأمر بمهمة

3- الدراسة والتخطيط لكيفية التدقيق ميدانيا

4- اجتماع افتتاحي أين يتم تحديد الأشخاص واعتماد طريقة لتعاون الفريق

5- زيارة الموقع

6- الاطلاع على برنامج التدقيق الداخلي في المكان الذي حدد

7-العمل الميداني يتمثل في:

- الاشراف على التدقيق
- تنفيذ برنامج التدقيق
- التواصل مع ادارة خلال العمل الميداني
- التواصل مع الجهة الخاضعة لتدقيق أثناء العمل الميداني
- اجتماع نهائي

[1] محمد لمين علون، الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية: دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، مجلة الحقيقة، العدد 43، 2018، ص549.

8- تقرير عن المهمة ومتابعة التوصيات

المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي (IPPF)

أصدر معهد المدققين الداخليين في 9 جانفي 2024 المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، التي أصبحت سارية المفعول في 9 جانفي 2025 . هذه المعايير توجه الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي على مستوى العالم وتُعد أساسًا لتقييم وتعزيز جودة وظيفة التدقيق الداخلي، تتضمن المعايير خمسة مجالات رئيسية: [1]

1. **الغرض من التدقيق الداخلي** :تحديد دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.
2. **القواعد الأخلاقية والمهنية** :التأكيد على النزاهة والموضوعية والسرية والكفاءة المهنية.
3. **حوكمة وظيفة التدقيق الداخلي** :ضمان الاستقلالية والموارد الكافية لدعم فعالية التدقيق الداخلي.
4. **إدارة وظيفة التدقيق الداخلي** :التخطيط الاستراتيجي وتقييم المخاطر وتطوير استراتيجيات تدقيق مبتكرة.
5. **أداء خدمات التدقيق الداخلي** :تقديم تقارير دقيقة وشاملة تدعم قرارات الإدارة

أبرز ما جاء في المعايير العالمية للتدقيق الداخلي لعام 2024 مقارنة بالنسخة السابقة الأتي: [2]

- التركيز على التحول الرقمي: تم تعزيز المعايير في ما يخص استخدام التكنولوجيا الحديثة في التدقيق الداخلي، مثل استخدام الذكاء الاصطناعي والتحليل البياني لتعزيز كفاءة وجودة التدقيق.
- دور التدقيق في الحوكمة: توسع دور التدقيق الداخلي ليشمل بشكل أكبر دعم الحوكمة المؤسسية وتعزيز المساءلة، مع التركيز على تفاعل المدققين مع إدارة المخاطر والحوكمة بشكل شامل.
- تحديث معايير الكفاءة المهنية: تم تحديث المتطلبات المتعلقة بكفاءة المدققين الداخليين، بما يشمل التدريب المستمر في مجال التحليلات الرقمية وإدارة البيانات لضمان قدرة المدققين على التعامل مع التحديات التقنية المعاصرة.

[1] The Institute of Internal Auditors. (2024). Global internal audit standards.
[2] The Institute of Internal Auditors. (2024). Global internal audit standards

- مواكبة التغيرات في بيئة المخاطر: تم تعديل المعايير لتشمل مواجهة المخاطر غير التقليدية، مثل المخاطر البيئية والاجتماعية، مع ضرورة تكامل التدقيق في تقييم الاستدامة والأداء الاجتماعي للمؤسسات.

أهم مكونات المعايير:

1. **معايير السمات** :تحدد الخصائص الشخصية والتنظيمية المطلوبة لضمان استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي مثل: [1]

- ❖ الاستقلالية التنظيمية.(IIAS 1110)
- ❖ الكفاءة المهنية والتطوير المستمر (IIAS 1210 و1230)

2. **معايير الأداء** :تركز على الخطوات التنفيذية لتدقيق داخلي فعال، وتشمل:

- ❖ التخطيط وإدارة الموارد(IIAS 2010 و2030)
- ❖ تنفيذ مهام التدقيق وتوصيل النتائج بوضوح.(IIAS 2400)
- ❖ مراقبة التنفيذ وضمان الجودة.(IIAS 2500)

3. **معايير التطبيق** :تتعلق بمتطلبات محددة لأنواع التدقيق المختلفة، مثل تدقيق نظم المعلومات والتدقيق الشرعي والحوكمة.

تلعب هذه المعايير دورًا حيويًا في دعم المدققين الداخليين لضمان الامتثال والحد من الفساد المالي، كما توفر إطارًا مرنًا يمكن تطبيقه على مختلف القطاعات والمؤسسات لضمان فعالية التدقيق الداخلي وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

[1] أسماء معيفي، ممارسة التدقيق الداخلي على ضوء المعايير الدولية في المؤسسات الاقتصادية العمومية: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIFHOS) تبسة، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، مجلد 1 عدد 4، 2019، ص 182-185.

المطلب الرابع: جودة التدقيق الداخلي

تُعد جودة التدقيق الداخلي عاملًا أساسيًا لضمان فاعلية نظام المعلومات والرقابة داخل المؤسسة، حيث تسهم في تعزيز الثقة بين الإدارة والمساهمين. تعتمد جودة التدقيق على مهارات المدقق وخبرته، مما يجعلها متفاوتة بين المؤسسات. لتحقيق جودة عالية، يجب الالتزام بالمعايير المهنية الدولية ومدونة السلوك المهني، مع ضمان الاستقلالية وإمكانية الوصول إلى المعلومات بحرية. تُعتبر الجودة أداة مهمة لتحسين كفاءة التدقيق وتعزيز مصداقية البيانات المالية، حيث يساعد التدقيق الفعّال في تحقيق أهداف المؤسسة وتعزيز الثقة بين مختلف المستويات الإدارية[1].

يتم قياس جودة التدقيق الداخلي في الشركات بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات الرئيسية ولعل أولها **الاستقلالية التنظيمية** وهي أحد الركائز الأساسية التي تساهم في تعزيز شفافية ومصداقية البيانات المالية، فتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية يسهم في تحسين البيئة الرقابية وتقليل الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية، وفقًا لمعايير "معهد المدققين الداخليين"، أما **الخبرة والتخصص** في مجال النشاط فهما عاملان أساسيان في تطوير الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي إذ يجب أن يمتلك المدقق المعرفة والخبرة الكافية لأداء مهامه بفعالية، وتُعد **الموضوعية** كذلك عنصرًا جوهريًا في تمكين المدقق من أداء أعماله بحيادية، مما يحد من فرص التلاعب المالي ويضمن عدم تأثير الإدارة على عمله في المناطق الحساسة.

علما أن **المؤهل العلمي** ضرورة أساسية للمدقق الداخلي، حيث يجب أن يكون مدعومًا بالتدريب المستمر والشهادات المهنية لضمان قدرته على اكتشاف التجاوزات المالية. [2]

و هناك من الباحثين من يرى أن جودة التدقيق الداخلي تقاس بطريقتين هما: [3]

[1] سارة قتال،عبد الكريم زرفاوي، تحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعيارين الدوليين للتدقيق الداخلي(1100 و1200) لستطلاع أراء المهانيين والأكاديميين، مجلة الدراسات الاقتصادات والكمية، مجلد 8 عدد 1، 2022، ص 137.

[2] حمد زامل فليح الساعدي، وحكيم حمود فليح،التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية، العراق، دار عشتار الأكاديمية (LAG) للنشر والتوزيع، 2019، ص49.

[3] لوجاني عزيز، دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات "دراسة حالة – مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2020، ص76-77.

- طريقة غير مباشرة: جودة التدقيق هنا تقاس بعلاقة جودة التدقيق بعوامل مرتبطة ببعضها البعض كمصاريف التدقيق والقضايا المرفوعة .
- طريقة مباشرة: أو المنهج السلوكي هي عملية مرتبطة بالعقد المبرم مع المدقيق وامكانية الكشف عن التجاوزات المحتملة.

المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للحوكمة

أصبحت الحكومات والشركات تهتم بشكل متزايد بالحوكمة ومبادئها وكيفية تجسيدها ميدانيا وهذا لما لها من تأثير ايجابي على الجانب الاقتصادي والاجتماعي وحتى السياسي، للهذا تحاول الدراسة معرفة أهدف الحوكمة وأهميتها ومبادئها، كذلك معرفة واقع الحوكمة في الجزائر، وايضا نأخذ فكرة عن التجارب الدولية لحوكمة الشركات .

المطلب أول: أهمية الحوكمة وأهدافها

حوكمة الشركات هي نظام يهدف إلى تنظيم وتحسين إدارة الشركة من خلال مجموعة من القواعد والإجراءات والمبادئ التي تنظم العلاقة بين مختلف الأطراف المعنية داخل الشركة وخارجها، مثل أصحاب المصالح. ويهدف هذا النظام إلى ضمان تحقيق الأهداف المحددة من قبل الشركة بأعلى مستويات الكفاءة والفعالية. [1]

1- أهمية الحوكمة: حوكمة المؤسسة هي آلية تُعنى بتوزيع السلطات داخل المؤسسة، وتشكل أسلوباً لإدارتها وقيادتها، سواء في القطاع العام أو الخاص. فهي تمثل إطاراً يحدد طرق التنسيق والتشاور والمشاركة بين مختلف الأطراف المعنية بالمؤسسة، مع التركيز على الشفافية في عملية صنع القرار.

وتعتمد الحوكمة على نموذجين رئيسيين لتنظيم الشركات وهما: [2]

❖ نموذج المساهمين:(Shareholder Model)

يركز هذا النموذج على تحقيق أقصى قيمة للمساهمين، حيث تُعتبر المؤسسة مسؤولة بشكل أساسي أمام مساهميها من خلال تعظيم عوائدهم وتحقيق مصالحهم المالية.

[1] دريد موسى، بن براح سمير، أثر تجسيد أهداف حوكمة الشركات في تجنب الفشل المالي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية باتنة –، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 6،العدد2، 2023، ص852.

[2] عبد المجيد كموش، دراسة تحليلية لنموذج حوكمة الشركات، جامعة سطيف، المجلد2 ، العدد2، 2018، ص22-37.

❖ **نموذج أصحاب المصالح:(Stakeholder Model)**

في هذا النموذج، تسعى المؤسسة إلى تحقيق التوازن بين مصالح جميع الأطراف المعنية، سواء كانوا من داخل المؤسسة أو خارجها. يشمل هؤلاء الأطراف الموظفين، العملاء، الموردين، المجتمع، والجهات التنظيمية، إذ يمكنهم التأثير على المؤسسة والتأثر بقراراتها. وفقاً لهذا النموذج، تتحمل المؤسسة مسؤولياتها تجاه جميع أصحاب المصالح وليس فقط تجاه المساهمين، مما يعزز الاستدامة والتوازن في تحقيق الأهداف المؤسسية.

2- أهداف الحوكمة: تعد الحوكمة حجر الزاوية في تعزيز الأداء المؤسسي وتحقيق التنمية المستدامة ولتوضيح دور الحوكمة في تحقيق بيئة أعمال أكثر استقرارًا وعدالة نذكر التقاط التالية:

- ✓ **حماية مصالح المستثمرين** –تهدف الحوكمة إلى ضمان حصول المستثمرين على العوائد المستحقة لهم عبر آليات رقابية تمنع سوء استغلال الموارد.
- ✓ **تعزيز الشفافية والمساءلة** –تسهم في توفير معلومات دقيقة وموثوقة عن أداء الشركات، مما يساعد في بناء الثقة بين جميع الأطراف المعنية.
- ✓ **تحقيق توازن بين أصحاب المصلحة** –لا تقتصر الحوكمة على حماية حقوق المساهمين فقط، بل تشمل أيضًا المقرضين والموظفين وأصحاب المصالح الآخرين لضمان بيئة عمل متوازنة.
- ✓ **تقليل النزاعات وتضارب المصالح** –تضع الحوكمة قواعد واضحة تحكم عملية اتخاذ القرارات، مما يحدّ من تعارض المصالح بين مختلف الأطراف داخل الشركة.
- ✓ **تشجيع الاستثمارات المستدامة** –تعمل على خلق بيئة استثمارية مستقرة وجاذبة، مما يعزز من قدرة الشركات على تحقيق النمو على المدى الطويل.
- ✓ **تعزيز الاستقرار الاقتصادي** –من خلال فرض قواعد واضحة للإدارة، تسهم الحوكمة في تقليل المخاطر المالية وتحسين أداء الشركات الكبرى، مما ينعكس إيجابًا على الاقتصاد بشكل عام.

ان الحوكمة أداة فعالة لضمان استدامة النمو الاقتصادي وتعزيز الثقة بين المستثمرين والأطراف المعنية من خلال تطبيق آليات شفافة وفعّالة، وتسهم الحوكمة في خلق بيئة أعمال أكثر نشاط وحركة اقتصادية، مما يعزز من القدرة التنافسية للمؤسسات ويحقق التوازن بين مختلف المصالح.

المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة وركائزها

1- مبادئ الحوكمة: تعتمد الحوكمة على مجموعة من المبادئ الأساسية التي تهدف إلى ضمان إدارة فعالة وشفافة للمؤسسات مما يساهم في تحقيق الاستدامة وتعزيز الثقة بين الأطراف المعنية، ويمكن تلخيصها في الجدول التالي:[1]

الجدول رقم 1: مبادئ الحوكمة

المبدأ	المجال الرئيسي	شرح مختصر
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	المبادئ التنظيمية والقانونية	وضع إطار قانوني وتشريعي وتنظيمي واضح يحدد مسؤوليات الجهات المعنية، ويضمن النزاهة وتوزيع عادل للسلطة والموارد، مما يسهم في تحسين الأداء الاقتصادي الشامل
الإفصاح والشفافية	المبادئ التنظيمية والقانونية	الإفصاح عن هياكل وسياسات الحوكمة والمعلومات المالية وغير المالية، مع إجراء مراجعة خارجية سنوية مستقلة وتوفير المعلومات الدقيقة في الوقت المناسب لجميع المستخدمين.
الحقوق الأساسية للمساهمين	حقوق المساهمين	ضمان حق المساهمين في الحصول على المعلومات والمشاركة في اتخاذ القرار كالتصويت، وتسهيل ممارسة حقوق الملكية.
العدالة	حقوق المساهمين	معاملة جميع المساهمين على قدم المساواة، منع التداول غير المشروع للمعلومات من الداخل، والإفصاح عن جميع العمليات المتعلقة بالحوكمة.

[1] شيماء خالد شعبان محمد، خالد سيد مرزوق، حوكمة الجامعات مفهومها وأهدافها ومبادئها،المجلة المصرية لعلوم المعلومات، المجلد11،العدد1، 2024، ص311-314.

المساءلة	مجلس الإدارة	العمل بمهنية وبمعلومات دقيقة، مع مراعاة مصالح جميع الأطراف، وتطبيق معايير أخلاقية عالية، واتخاذ قرارات استراتيجية، وضمان الشفافية داخل المجلس وتوفير المعلومات .

من اعداد الطالبة

2- ركائز الحوكمة: تقوم الحوكمة على مجموعة من الركائز الأساسية التي تدعم تطبيقها بشكل فعال داخل المؤسسات ومن أبرزها: [1]

المسؤولية: حيث يجب أن تكون كل جهة داخل المؤسسة، سواء كانت إدارية أو إشرافية، مسؤولة بوضوح أمام جهات أعلى أو أمام أصحاب المصلحة، وهو ما يعزز الانضباط المؤسسي.

سيادة القانون: التزام المؤسسة بتطبيق القوانين واللوائح بعدالة وبدون استثناءات، بما يضمن حماية الحقوق وتحقيق المساواة.

الفعالية والكفاءة: استخدام الموارد المتاحة بشكل رشيد لتحقيق أفضل النتائج بأقل التكاليف، مع تجنب الهدر أو سوء التسيير.

المشاركة: ضمان مشاركة مختلف الفئات داخل المؤسسة في عمليات اتخاذ القرار، دون إقصاء أو تمييز، ما يسهم في بناء ثقافة مؤسساتية قائمة على الإنصاف.

هذه المبادئ والركائز مجتمعة تشكل الإطار العام لحوكمة المؤسسات، مما يعزز كفاءتها، ويحد من المخاطر المحتملة، ويساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

المطلب الثالث: تقييم واقع الحوكمة في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية الرائدة

خضع الاقتصاد الجزائري لعدة إصلاحات هدفها تغير السياسات الاقتصادية للدولة ورفع أدائها،وقد لعبت المؤسسات المالية الدولية مثل صندوق النقد الدولي والبنك العالمي دورًا بارزًا في دعم هذه الإصلاحات، حيث اشترطت تضمين مبادئ الحوكمة ضمن السياسات المقدمة للسلطات العمومية.

[1] حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات (مفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2015.

نتيجة ضعف بعض مؤشرات الأداء الاقتصادي واحتلال الجزائر مراكز متأخرة في تصنيفات الشفافية ومكافحة الفساد إلى جانب بيئة استثمارية غير جذابة للمستثمرين، تم إنشاء لجنة الحكم الراشد التي عملت على تعزيز ثقافة الحوكمة داخل المؤسسات الجزائرية. وفي عام 2010 تم إطلاق ميثاق الحكم الراشد كأداة مرجعية تهدف إلى ترسيخ أسس الشفافية، والمساءلة، والإدارة الفعالة، مما يسهم في تحسين مناخ الأعمال ودعم التنمية الاقتصادية المستدامة. وبرغم من مجهودات الدولة الجزائرية لا تزال عملية تنفيذ هذه المبادئ تواجه عدة تحديات وصعوبات في التطبيق الميداني مما يستوجب تكثيف الجهود لضمان التطبيق الفعلي للحوكمة وتعزيز فعاليتها في مختلف القطاعات الاقتصادية.

1- ميثاق الحكم الرشيد: ميثاق الحكم الراشد في الجزائر هو وثيقة توجيهية تم اعتمادها عام 2010 بهدف تعزيز مبادئ الحوكمة داخل المؤسسات الاقتصادية والإدارية مما يسهم في تحسين أداء الدولة وترسيخ قيم الشفافية والمساءلة، وقد جاء هذا الميثاق استجابة للحاجة إلى إصلاحات هيكلية في الإدارة العامة خاصة في ظل التحديات المرتبطة بالفساد، ضعف الفعالية الإدارية، وغياب بيئة استثمارية مشجعة.

فالهدف من الميثاق هوالتركيز على وضع إطار عملي يساعد في تحسين طرق تسيير المؤسسات وتعزيز مناخ الأعمال، وذلك عبر تقوية آليات الرقابة، ترشيد استخدام الموارد، وتوفير بيئة أكثر شفافية وانفتاحًا على المواطنين والمستثمرين. كما يهدف إلى الحد من البيروقراطية، تسريع عمليات الإصلاح الاقتصادي، وضمان استدامة التنمية من خلال إدارة حديثة وفعالة.

و أما عن **المبادئ الأساسية لميثاق الحكم الراشد** فهو يعتمد على مجموعة من المبادئ الجوهرية وهي:

- **تعزيز سيادة القانون** لضمان معاملة عادلة ومنصفة للجميع.
- **تحسين الشفافية** من خلال توفير المعلومات وإتاحة البيانات للرقابة العامة.
- **تعزيز المساءلة** عبر تفعيل دور الأجهزة الرقابية وضمان استقلاليتها.
- **رفع كفاءة الإدارة العامة** من خلال تحديث أساليب العمل وإدخال الرقمنة.
- **مكافحة الفساد** بآليات أكثر صرامة وتطوير ثقافة النزاهة في المؤسسات.

يمثل **ميثاق الحكم الراشد** خطوة مهمة نحو تحديث الإدارة الجزائرية لكنه بحاجة إلى دعم أكبر من خلال آليات تنفيذ أكثر صرامة والاعتماد على الشركاء الفاعلين في تطبيق مبادئه لضمان تحقيق تحول حقيقي في نظام الحوكمة في البلاد.

2 – واقع الحوكمة في الجزائر وصعوبات تطبيقها: عرفت الجزائر تطورًا ملموسًا في اعتماد مبادئ الحوكمة وتطبيقها في مختلف القطاعات، مدفوعًا بالإصلاحات التشريعية والرقمنة لكن للأسف لا يزال يواجه بعض التحديات المرتبطة بالشفافية، الفساد، والإدارة الفعالة للموارد.

بناءً على المعلومات المتاحة يمكن تحليل الوضع من عدة جوانب:

❖ الإطار التشريعي والمؤسسي: الجزائر اعتمدت عدة قوانين تهدف إلى تحسين الحوكمة منها: [1]

- قانون مكافحة الفساد (2006) والمعدل في 2020 : يهدف إلى تعزيز الشفافية ومحاربة الفساد.
- إصلاحات قانون المالية: تسعى الجزائر إلى تحسين إدارة الميزانية وتعزيز شفافية الإنفاق العام.
- إطلاق المجلس الوطني للرقابة المالية والمحاسبية :لتعزيز التدقيق المالي وتحسين المساءلة.

لكن يبقى التحدي في تطبيق القوانين بصرامة وضمان استقلالية المؤسسات الرقابية.

❖ الحوكمة الاقتصادية والمالية: السعي لشفافية والافصاح ومن الفساد المالي ونذكر هذه النقاط: [2]

- التوجه نحو الرقمنة في المالية العامة :مثل استخدام النظام المعلوماتي للضرائب والجمارك، مما يعزز الشفافية ويقلل من التدخل البشري.
- إصلاحات قطاع البنوك :السماح بإنشاء بنوك إسلامية وإطلاق خدمات الدفع الإلكتروني لتسهيل المعاملات المالية.
- تحسين بيئة الاستثمار :عبر تبسيط الإجراءات الإدارية، رغم استمرار بعض العراقيل مثل البيروقراطية.

[1] سعاد حافيظي، جهود الجزائر من أجل ارساء الاطار المؤسسي لحوكمة المؤسسات، المجلة المتوسطية للقانون والاقتصاد، المجلد4، العدد1، 2019.

[2] قحيارية سيف الدين،الحوكمة ودورها في رفع أداء الأسواق المالية ودعم النمو الاقتصادي، مجلة التنمية والإستشراف للبحوث والدراسات، المجلد2، العدد3، 2017.

❖ الحوكمة في القطاع العام والمؤسسات الاقتصادية: [1]

- إطلاق "مدونة أخلاقيات الموظف العمومي " لتعزيز المسؤولية في القطاع العام.
- محاولة تقليص نفوذ البيروقراطية من خلال الحكومة الإلكترونية، لكن التطبيق يظل متفاوتًا بين القطاعات.
- إصلاح المؤسسات العمومية الاقتصادية، لكن بعض الشركات الكبرى لا تزال تعاني من سوء الإدارة ونقص الشفافية.

❖ الحوكمة ومكافحة الفساد

- تحسن ترتيب الجزائر في مؤشر مدركات الفساد (2023)، لكنه لا يزال متأخراً مقارنة بدول أخرى.
- محاكمة مسؤولين سابقين في قضايا فساد كبرى، ما يعكس جهودًا لتعزيز الحوكمة.
- ضعف آليات الإبلاغ عن الفساد وعدم كفاية حماية المبلغين لا يزالان يشكلان عقبات.

❖ الحوكمة الرقمية والتحول الرقمي[2]

- التوجه نحو رقمنة الخدمات الحكومية مثل السجل التجاري والضرائب، مما يقلل من الفساد الإداري.
- إطلاق الهوية الرقمية للمواطنين، لكن التنفيذ ما زال محدودًا.
- تحديات ضعف البنية التحتية الرقمية خاصة في المناطق الداخلية.

[1] أبو سليمان، محمد عبد المنعم السيد. الحوكمة المؤسسية والبيئية والاجتماعية .مجلة التميز الفكري للعلوم الاجتماعية والإنسانية، كلية العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشاذلي بن جديد – الطارف، المجلد 4، العدد 2، أكتوبر 2022، ص. 33–49.

[2] حمدي جليلة ايمان،دور الحوكمة الرقمية في إنجاح وتفعيل التحول الرقمي – نموذج دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد5، العدد3، 2023.

❖ الحوكمة في القطاع الخاص والاستثمار[1]

- تحسين المناخ العام للعمل في القطاع الخاص بتقديم ضمنات أكثر للمستثمر الجزائري أو الأجنبي.
- الشفافية في التصرحات وتساوي الحقوق مع الشركاء الأجانب وتسهيل حركة الأموال الى الخارج نسبيا.

إن النجاح الحقيقي في الحوكمة مرهون بتفعيل القوانين بفعالية، وتعزيز الشفافية، واستكمال التحول الرقمي، وتقليل تأثير البيروقراطية والفساد. ولكن هذا لا ينفي وجود تحسن تدريجي في بعض المجالات وخاصة منا الرقمنة .

الحوكمة تواجه عقبات ولعل أبرزها غياب التنفيذ الفعلي لبعض توصيات، واستمرار التعقيدات الإدارية التي تحد من فعالية الإجراءات الإصلاحية، ولا يزال هناك نقص في تبني ثقافة الحوكمة بشكل كامل داخل بعض المؤسسات، مما يستدعي المزيد من الجهود لتعزيز الالتزام بمبادئه وضمان استدامة الإصلاحات.

3- التجارب الدولية لحوكمة الشركات: كل الدراسات العلمية حول الحوكمة المؤسسية تسعى لفهم آليات السلطة والتأثير في عملية اتخاذ القرار داخل الشركات[2]. وتعمل على تحليل الممارسات التي تضمن الرقابة على أداء المديرين، وتحمي حقوق المساهمين الأقلية، وتعزز الشفافية في التقارير المالية، إضافة إلى إشراك الموظفين في عمليات صنع القرار داخل مجالس الإدارة. وفي التجارة الدولية شهدنا الاهتمام بالحوكمة المؤسسية في الشركات متعددة الجنسيات خلال العقود الأخيرة، وتزايد المطالبة العالمية بمسؤولية هذه الشركات الاقتصادية والاجتماعية. كما أن ظهور نماذج جديدة من الشركات متعددة الجنسيات، لا سيما في الأسواق الناشئة، وتطور الهياكل التشغيلية نحو أنظمة أكثر شبكية مثل "المصانع العالمية"، قد أسهم في إعادة النظر في الأطر التقليدية للحوكمة المؤسسية[3].

أسهمت حوكمة الشركات بشكل كبير في تحقيق مستويات عالية من الكفاءة والفعالية بالعديد من الدول سنحاول استعراض التجارب الدولية البارزة كالولايات المتحدة الأمركية واليابان وروسيا.

---

[1] صحراوي جميلة،أثر الحوكمة على الاستثمار الخاص في الجزائر دراسة قياسية للفترة (1996 -2020) باستخدام نموذج الانحدار الذاتي للابطاء الزمني الموزع(ARDL)، مجلة المعارف، المجلد17، العدد1، 2022.

[2] Aguilera,R .V .,Jackson,G .2010. Comparative and international corporate governance .The Academy of Management Annals , 4(1),485-556 .،

[3] هشام سفيان صلواتشي، نجمي سعيدات، فاطمة الزهراء بوخديمي، أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح في ظل المشروع الاستثماري، مجلة العلوم التجارية، المجلد 15، العدد 1، سنة 2016، الصفحات 21–41،

1- التجربة الأمركية: تُعد الولايات المتحدة الأمريكية من الدول الرائدة في تبني وتطوير مبادئ حوكمة الشركات، حيث شهدت هذه المسيرة مراحل تطور متلاحقة استجابة للأزمات المالية والاقتصادية التي أثرت على ثقة المستثمرين في الأسواق.

بدأ الاهتمام الفعلي بحوكمة الشركات في الولايات المتحدة مع بروز صناديق الاستثمار والمعاشات التي دفعت باتجاه تعزيز حقوق المساهمين، لا سيما بعد فضائح مالية أثرت على استقرار الأسواق. كانت بورصة نيويورك والمنظمة الوطنية لتجار الأوراق المالية (NASD) من أوائل الجهات التي وضعت معايير تنظيمية تُلزم الشركات المدرجة باتباع ضوابط معينة تتعلق بتشكيل مجالس الإدارة والشفافية المالية، أدى انهيار عدد من الشركات الكبرى في أواخر التسعينيات وبداية الألفية، مثل فضيحة شركة *Enron*و*WorldCom* ، إلى تراجع ثقة المستثمرين في الأسواق المالية الأمريكية. وجاء الرد التنظيمي من خلال إصدار قانون *Sarbanes-Oxley Act* عام 2002، الذي فرض معايير صارمة على تقارير الشركات، وألزمها بتعزيز أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، بالإضافة إلى فرض عقوبات قانونية على التلاعب المالي[1].

مع تطور الأسواق وزيادة تعقيد الأنشطة التجارية، شهدت الحوكمة في الولايات المتحدة تحولًا نحو تعزيز الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية، إذ أصبحت الشركات مطالبة ليس فقط بتقديم تقارير مالية دقيقة، بل أيضًا بإدراج معايير البيئة والمجتمع والحوكمة (*ESG*) في استراتيجياتها لضمان استمراريتها واستقطاب المستثمرين، في السنوات الأخيرة لعبت التكنولوجيا المالية (*Fintech*) والتحليلات الذكية دورًا متزايدًا في تحسين ممارسات الحوكمة، حيث باتت الشركات تعتمد على الذكاء الاصطناعي وأنظمة تحليل البيانات للكشف عن المخاطر المالية وضمان الامتثال التنظيمي بشكل أكثر كفاءة.

ولا تزال هذه التجربة نموذجًا يُحتذى به عالميًا، خاصة فيما يتعلق بصرامة القوانين ومرونة الأسواق في التكيف مع المستجدات.

2- التجربة اليابانية: تعد اليابان واحدة من الدول الرائدة عالميًا في تبني مبادئ الحوكمة، حيث طورت نموذجًا فريدًا يستند إلى مزيج من القيم الثقافية التقليدية والتحديث المؤسسي. يرتكز النموذج الياباني للحكومة الرشيدة على عدة مبادئ رئيسية، من بينها الانضباط المؤسسي، والمساءلة، والشفافية، والاستدامة.

[1] حكيمة بوسلمة، جنوى عبد الصمد، تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والادارة: قراءة تحليلية، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية، المجلد5، العدد 1،2018، ص93.

بعد الحرب العالمية الثانية قامت الدولة اليابانية بإصلاحات اقتصادية وإدارية شاملة، مدعومة بتدخل حكومي قوي في التوجيه الاقتصادي، ومع تطور الاقتصاد الياباني بدأت الحكومة في تعزيز مفهوم "حوكمة الشركات" لضمان استقرار الأسواق وتحقيق الاستدامة في النمو ومن أهم المبادئ **الأساسية للحوكمة في اليابان نجد** [1]:

- **النظام المؤسسي القوي** :يعتمد النموذج الياباني على وجود مؤسسات حكومية وشركات ذات هيكلة إدارية واضحة مع آليات رقابية صارمة.
- **الرقابة الداخلية والتدقيق** :تحظى الشركات اليابانية بأنظمة تدقيق داخلية فعالة تضمن الامتثال للمعايير الأخلاقية والقانونية.
- **المسؤولية الاجتماعية للشركات** :تحرص المؤسسات اليابانية على تحقيق التوازن بين الربحية والمسؤولية الاجتماعية مما يعزز ثقة المستثمرين والمستهلكين.
- **الثقافة المؤسسية القائمة على الالتزام** :تلعب القيم اليابانية التقليدية كالولاء والانضباط والعمل الجماعي دورًا أساسيًا في دعم الحوكمة الرشيدة داخل المؤسسات.

تم تعزيز حوكمة الشركات في اليابان من خلال عدة إصلاحات تشريعية، أبرزها قانون الشركات والتعديلات التي أدخلت على مدونة الحوكمة الصادرة عن بورصة طوكيو، ومن أبرز سمات هذا النظام نذكر تعزيز دور مجالس الإدارة والمساهمين في اتخاذ القرارات، التركيز على الشفافية والإفصاح المالي، وتشجيع الشركات على تبني معايير الاستدامة والحوكمة البيئية والاجتماعية.

أثبتت اليابان أن الحوكمة الرشيدة ليست مجرد إطار قانوني بل هي منظومة متكاملة تعتمد على الثقافة المؤسسية، والمسؤولية الأخلاقية، والالتزام بالمبادئ الأساسية للإدارة الرشيدة .

3- التجربة الروسية: مرت روسيا بتحولات جذرية في مجال الحوكمة منذ انهيار الاتحاد السوفيتي في عام 1991، حيث انتقلت من نظام مركزي صارم إلى اقتصاد السوق ما فرض تحديات كبيرة في إدارة المؤسسات الاقتصادية وضبط الحوكمة داخل الشركات والقطاعات الحكومية. تطورت الحوكمة في روسيا عبر مراحل مختلفة تأثرت بعوامل

[1] طروبيا نذير،تجارب دولية لارساء مبادئ حوكمة الشركات كآلية لمحاربة الفساد االقتصادي (بين إلزامية المرحلة واحتشام المحاولة)، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد2، العدد4، 2014.

سياسية واقتصادية، مما أدى إلى نموذج يتميز بمزيج من الضبط الحكومي القوي والتأثير السياسي ومحاولات لتعزيز الشفافية والمساءلة.

في فترة التسعينيات شهدت روسيا خصخصة واسعة النطاق للشركات المملوكة للدولة، ما أدى إلى ظهور قوى اقتصادية جديدة أبرزها الأوليغارشية التي سيطرت على قطاعات رئيسية مثل النفط والغاز. ومع بداية القرن الحادي والعشرين اتجهت الحكومة الروسية إلى تعزيز الرقابة على الاقتصاد حيث استعادت الدولة السيطرة على بعض القطاعات الاستراتيجية مثل الطاقة والبنوك. أهم **السمات للحوكمة في روسيا التالي** [1]:

- **دور الدولة القوي** :تحتفظ الحكومة الروسية بسيطرة كبيرة على القطاعات الاستراتيجية خاصة عبر الشركات المملوكة للدولة مثل "غازبروم" و"روسنفت."
- **الإصلاحات التشريعية** :تم إصدار قوانين لتعزيز الحوكمة مثل قانون الشركات وقانون مكافحة الفساد لكنها تواجه تحديات في التطبيق الفعلي.
- **التداخل بين السياسة والاقتصاد** :يؤثر النفوذ السياسي بشكل واضح على القرارات الاقتصادية مما يحد أحيانًا من استقلالية الشركات والمؤسسات.
- **الرقابة المالية والتدقيق** :توجد آليات للرقابة المالية لكن هناك حاجة مستمرة لتعزيز استقلالية الجهات الرقابية.

المشهد الاقتصادي الروسي يعرف تحسينات في بيئة الأعمال من خلال تعزيز الشفافية في بعض القطاعات، فبروز شركات روسية كبرى في الأسواق العالمية دفعها إلى تحسين ممارسات الحوكمة لجذب المستثمرين، وأيضا اعتماد معايير إفصاح مالي أكثر وضوحًا وفقًا للمعايير الدولية، وزيادة الوعي بأهمية التدقيق الداخلي لمكافحة الفساد داخل المؤسسات.

و لكن رغم الجهود المبذولة لا تزال هناك عقبات رئيسية أمام الحوكمة الرشيدة في روسيا أبرزها[2]:

[1] محمد تقرورت، يمينة شحرور، حوكمة المؤسسات: قراءة في المفاهيم مع عرض تجارب دولية، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 13، العدد 2، 2021، الصفحات 35–47.

[2] سمية بن عمور، باديس بوغر،تجارب دولية في حوكمة الشركات، مجلة نماء لإلقتصاد والتجارة، المجلد3، العدد2، 2019، ص 141.

- **محدودية استقلالية المؤسسات الرقابية** :حيث تتأثر قرارات بعض الهيئات بالعوامل السياسية.
- **انتشار الفساد الإداري** :رغم التشريعات الصارمة، لا يزال الفساد يشكل تحديًا كبيرًا في بعض القطاعات.
- **الاعتماد الكبير على الدولة في الاقتصاد** :حيث تلعب الشركات الحكومية دورًا مهيمنًا، مما يقلل من فرص القطاع الخاص في المنافسة العادلة.

تعكس التجربة الروسية في الحوكمة مزيجًا من التحديات والفرص، حيث نجحت في تحقيق استقرار اقتصادي وسيطرة مؤسسية قوية، لكنها لا تزال بحاجة إلى مزيد من الإصلاحات لضمان حوكمة أكثر شفافية واستقلالية. يعتمد المستقبل على قدرة روسيا على تحقيق توازن بين الدور الحكومي وديناميكية السوق، مع تعزيز آليات المساءلة والرقابة الفعالة.

المطلب الرابع: مساهمة التدقيق الداخلي في ترسيخ مبادئ الحوكمة

الحوكمة موضوع الساحة ويثير الكثير من النقاش في مجال الاقتصادي وبالأخص في المؤسسات الاقتصادية وهدفه منع تضارب المصالح والاستعمال الغير مسؤل لسلطة والموارد . الحوكمة تتضمن التدقيق الداخلي والذي يحتل الصدارة لكونه ألية محورية لرقابة والاشرف، فالتدقيق الداخلي يعد ركيزة أساسية من خلال تسليط الضوء على المخاطر المحتملة والموجودة وتقديم اقتراحات وتوصيات لموجهتها والعمل على تفعيل الرقابة الداخلية بكفاءة من خلال المراقبة والتوجيه والتأكد من الالتزام بالقوانين والتعليمات ميدانيا لتحقيق الأهداف المرجوة .

1- التدقيق الداخلي كأداة لتعزيز المساءلة: تساهم وظيفة التدقيق الداخلي في دعم الشفافية داخل المؤسسة من خلال تقييم دقيق وشامل للعمليات المالية والإدارية، وتقديم تقارير موضوعية تسلط الضوء على مواطن الضعف والخلل. هذه التقارير تُعرض مباشرة على لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة، مما يعزز من مستويات المساءلة، ويدفع الإدارات التنفيذية إلى الالتزام بمبادئ الإفصاح العادل والتصرف وفق القيم المؤسسية المعتمدة. وبهذا يصبح التدقيق الداخلي ليس فقط جهة فاحصة، بل أيضًا أداة إصلاح وتوجيه مبكر. [1]

[1] محمودي مليكة، التدقيق الداخلي ودوره في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية .مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 9، العدد 2، 2022، ص. 218–240.

2- دور التدقيق الداخلي في تقييم وتطوير نظم الرقابة والمخاطر: يُعتبر وجود نظام رقابي داخلي متكامل من أبرز متطلبات الحوكمة الجيدة، وهو ما يعمل التدقيق الداخلي على دعمه من خلال تقييم فعالية الضوابط الداخلية، ومدى قدرتها على كشف الانحرافات وضبط الأداء. كما يساهم التدقيق الداخلي في تحديد مدى كفاءة إدارة المخاطر داخل المؤسسة، ويقترح حلولاً لمعالجتها، مما يعزز من مرونة المؤسسة واستعدادها لمواجهة التحديات والمتغيرات.

3- التفاعل مع الأطراف الأخرى في منظومة الحوكمة: لا يعمل التدقيق الداخلي في عزلة، بل هو جزء من منظومة متكاملة تشمل مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، لجنة التدقيق، والمدقق الخارجي. ويُعزز هذا التفاعل من فعالية الحوكمة داخل المؤسسة، حيث يعتمد كل طرف على ما يقدمه الطرف الآخر من معلومات وتوصيات. ففي الوقت الذي تقدم فيه وظيفة التدقيق الداخلي رؤى تفصيلية من داخل المؤسسة، يعتمد عليها المدقق الخارجي في تقييم مدى مصداقية القوائم المالية، وتستند إليها لجنة التدقيق في اتخاذ القرارات المتعلقة بالرقابة والإفصاح.

4- تعزيز الالتزام التنظيمي وتقوية ثقافة الحوكمة: من خلال التدقيق المستمر والوقائي، يعمل التدقيق الداخلي على تعزيز ثقافة الالتزام داخل المؤسسة. فهو لا يكتفي بالكشف عن الأخطاء بعد وقوعها، بل يسعى إلى منعها قبل حدوثها من خلال تقييم النظم والإجراءات بشكل دوري. كما يسهم في رفع وعي الموظفين بأهمية الالتزام بالقوانين، والمبادئ الأخلاقية، والتعليمات الداخلية، مما يخلق بيئة عمل منضبطة تخضع فيها جميع التصرفات إلى قواعد واضحة ومسؤولة.

5- وظيفة استشارية داعمة لاتخاذ القرار: إلى جانب وظيفته الرقابية، يلعب التدقيق الداخلي دورًا استشاريًا مهمًا، إذ يقدم لإدارة المؤسسة تحليلات وتوصيات تسهم في تحسين الأداء وتحقيق الكفاءة التشغيلية. وهذا الدور الاستشاري يُعتبر مكمّلاً لوظائف الحوكمة، إذ يساعد الإدارة العليا على اتخاذ قرارات مبنية على معلومات دقيقة وموضوعية، ما يضمن توجيه المؤسسة نحو تحقيق أهدافها الاستراتيجية ضمن إطار من الحوكمة الرشيدة.

عنصر التدقيق الداخلي لا يمكن التخلي عنه أو اغفاله داخل المؤسسة نتيجة القيمة المضافة التي يقدمها لأصحاب القرار فهي الكاشف الأول لثغرات والتجاوزات الموجودة في المؤسسة وتعد عين أصحاب القرار في الشركة وجهاز رقابي مهم لحماية رؤوس أموالهم.

المبحث الثالث: ماهية الفساد المالي

يُعد الفساد المالي من الظواهر التي تعيق التنمية الاقتصادية وتؤثر على ثقة المجتمع في المؤسسات. ينتج هذا الفساد عن مجموعة من العوامل، أبرزها ضعف الرقابة والشفافية، إلى جانب التأثير السلبي للمحسوبية واستغلال النفوذ. كما يتخذ أشكالًا مختلفة، مثل الرشوة، والتلاعب المالي، والاختلاس، مما يؤدي إلى هدر الموارد وتعطيل النمو الاقتصادي. وللتصدي لهذه الظاهرة، يجب تعزيز آليات الحوكمة، وتطبيق قوانين صارمة لضمان النزاهة والمساءلة في المؤسسات المالية والاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم، أنواع الفساد المالي وأسبابه

1- مفهوم الفساد المالي وأنواعه: أكد (حمريش، 2018)[1] أن المؤسسات تواجه تحديات عدى منها الاستعمال الغير قانونية لسلطة والاستغلال الغير رشيد للموارد وعد م انضباط وتضارب مصالح ولعل أهمها التحديات هي الفساد المالي المنتشر بشكل ملفت والذي غالبا ما يكون له جذور وأبعاد واسعة وتتداخل فيها عدة عوامل ولا يمكن التخلص منه الا من خلال تضافر الجهود وتجفيف منابع الفساد وتشخيص مسببات الفساد ومحاولة علاجها وتدارك تابعاتها، كما عرف (طالب و العامري، 2014)[2] الفساد المالي على أنه استغلال الوظيفة العامة والمصادر العامة لتحقيق مصالح شخصية بطريقة مخالفة للقوانين والأنظمة الرسمية سواء كان بإرادة الموظف أو بضغوط مرسة عليه وسواء كان هذا السلوك فردي أو جماعي .

الفساد المالي يشمل عدة أشكال تختلف في طبيعتها ومن أنواعها:[3]

أ- الرشوة: تعتمد على تقديم الأموال أو المنافع للحصول على تسهيلات غير قانونية، مثل تمرير صفقات، تعطيل القوانين، أو منح امتيازات خاصة مقابل المال.

ب- الاختلاس: يتعلق بسرقة أو تحويل أموال عامة أو خاصة إلى الاستخدام الشخصي من قبل المسؤولين أو الموظفين داخل المؤسسات، مستغلين مواقعهم الوظيفية.

---

[1] حمريش سامية، الفساد المالي والإداري: أسبابه، مظاهره وآليات الوقاية منه، مع عرض لأهم التجارب الدولية لمكافحته .مجلة المنار للبحوث والدراسات القانونية والسياسية، (5)، 2018، ص 275.

[2] علاء طالب، علي العامري، استراتيجية محاربة الفساد- مدخل تكاملي-، .دار الايام للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ص 56-61.

[3] إيثار عبود كاظم الفتلي، الفساد الإداري والمالي وآثاره الاقتصادية والاجتماعية في بلدان مختارة، رسالة ماجستير، جامعة كربلاء، العراق، 2009.

ج – التهرب الضريبي: يحدث عندما يتلاعب الأفراد أو الشركات بالقوانين الضريبية للتهرب من دفع المستحقات المالية للدولة، مما يؤدي إلى خسائر كبيرة في الإيرادات العامة.

د – التلاعب في العقود والصفقات: يشمل التزوير أو التواطؤ في المناقصات والعقود الحكومية لضمان فوز أطراف معينة على حساب الشفافية والتنافس العادل.

هـ – غسيل الأموال: يتمثل في تحويل الأموال الناتجة عن أنشطة غير مشروعة إلى أصول قانونية من خلال معاملات معقدة لإخفاء مصدرها الحقيقي.

و –استغلال النفوذ المالي: يحدث عندما يستخدم الأفراد سلطتهم أو مناصبهم للحصول على امتيازات مالية غير مشروعة، مثل الحصول على قروض بدون ضمانات أو منح تسهيلات مالية لأشخاص أو شركات معينة. **ر – المضاربة غير المشروعة:** تشمل التلاعب بأسواق المال مثل تضخيم أسعار الأسهم بشكل مصطنع أو التلاعب بأسعار العملات والسلع لتحقيق أرباح غير قانونية.

ع– التلاعب بالموازنات المالية: يحدث عندما يتم تزوير أو تحريف البيانات المالية للمؤسسات والشركات بهدف التهرب من الرقابة أو تحقيق مكاسب شخصية.

ل– الاستيلاء غير المشروع على الممتلكات العامة: يشمل الاستحواذ غير القانوني على أراضي أو أصول الدولة من قبل أفراد أو شركات بطرق ملتوية مثل تزوير المستندات أو استغلال الثغرات القانونية.

كل هذه الأشكال تؤثر سلبًا على الاقتصاد وتضعف ثقة المواطنين في المؤسسات مما يستدعي تشديد الرقابة وتعزيز آليات المحاسبة لمكافحة الفساد المالي بفعالية.

2– أسباب الفساد المالي: تتنوع أسباب الفساد الإداري والمالي بين عوامل شخصية، اجتماعية، تنظيمية، وسياسية، حيث تتداخل فيما بينها لتؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على انتشار هذه الظاهرة. [1]

[1] Mouzaoui, Aicha, Baar, Abdelhamid, & Boras, Boudalia. (2022). Financial corruption between theory and the international legal mechanisms of its struggle. Journal of Contemporary Business and Economic Studies, **5**(2).

أ- **الأسباب الشخصية:** ترتبط هذه العوامل بشخصية الفرد المسؤول عن تسيير المصالح والمؤسسات العامة وتشمل قيمه الأخلاقية وتكوينه النفسي والاجتماعي إضافة إلى نشأته وخبراته السابقة، قد تلعب دورًا في تشكيل سلوكيات مثل الابتزاز، الطمع، والانحراف. كما أن العوامل النفسية يمكن أن تدفع البعض إلى ارتكاب جرائم الفساد، وتتأثر هذه السلوكيات بعوامل أخرى مثل الجنس، العمر، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية، والمنصب الذي يشغله الفرد.

ب-**الأسباب الاجتماعية والبيئية:** يؤثر مدى التزام المجتمع بالقيم الأخلاقية والدينية على انتشار الفساد، حيث تحد هذه القيم من الممارسات غير المشروعة وتمنع الانجراف نحو الفساد. فالمجتمعات التي تتمسك بالمبادئ الأخلاقية والدينية تكون أقل عرضة لانتشار الفساد مقارنة بغيرها.

كما أن انتشار الفساد يرتبط بضعف هذه القيم داخل المؤسسات والمنظمات، ما يفتح المجال لزيادة التجاوزات.

د- **الأسباب الادارية والتنظيمية:** تتمثل هذه العوامل في ضعف الالتزام بأخلاقيات المهنة من قبل المسؤولين وصناع القرار مما يؤدي إلى انتشار الفساد داخل المؤسسات، كما أن المؤسسات الكبرى تعاني من تفشي البيروقراطية، فضلًا عن تأثير العلاقات الشخصية والمصالح المشتركة بين الإدارات العليا. فإن غياب أنظمة الرقابة والتقييم الفعالة يتيح المجال لانتشار الفساد دون حسيب أو رقيب.

هـ- **الأسباب السياسية:** يُعد عدم الاستقرار السياسي أحد العوامل المؤثرة في تفشي الفساد، حيث يرتبط ذلك بعدم وجود دستور دائم، عسكرة المجتمع، سيطرة الدولة على وسائل الإعلام، وضعف مؤسسات المجتمع المدني. كما أن الاضطرابات التشريعية والقانونية تسهم في تعزيز بيئة غير مستقرة تسهل انتشار الفساد داخل المؤسسات.

المطلب الثاني: الفساد المالي في الجزائر وأليات مكافحته:

شهدت جهود مكافحة الفساد في البلاد تطورا ملحوظا منذ عام 2019، حيث أولت الدولة اهتماما خاصا لهذه القضية نظرا لتأثرها المباشر على الاقتصاد الوطني، وقد تبنت السلطات العديد من الأليات التي تم استخدامها خلال الفترات الأخيرة في التصدي لهذه الظاهرة والاستجابة لمطالب الشعب الساعي إلى مكافحة الفساد ومحاسبة المتورطين فيه.

أدركت الدولة أن العديد من هذه الآليات قد أثرت على الإدارة العامة والاقتصاد، مما دفعها إلى تكثيف جهودها للقضاء على هذه الآفة لا سيما من خلال الإصلاحات التشريعية والمؤسسية التي تعزز الشفافية والمساءلة. كما أنشأت السلطات الهيئات المختصة بمكافحة الفساد والتي أسندت إليها مهمة وضع استراتيجيات شاملة لمكافحة الظاهرة، انطلاقًا من مبادئ حكم القانون، العدالة، تعزيز الرقابة، ونشر ثقافة المساءلة داخل المؤسسات العمومية والخاصة.

وقد أظهرت التجارب الأخيرة الحاجة إلى تطوير آليات مكافحة الفساد وتعزيز قدرات الأجهزة الرقابية لضمان فعاليتها، بما يتماشى مع المعايير الدولية في هذا المجال وذلك بدعم من السلطات القضائية ومختلف الهيئات الرقابية لضمان الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام.

تم منح الديوان الوطني لقمع الفساد صلاحيات واسعة للتحقيق في الجرائم المتعلقة بهذه الظاهرة ومتابعة القضايا المرتبطة بها، بالتنسيق مع مختلف الجهات المختصة لضمان تطبيق القانون على المستوى الوطني. كما أسفرت عمليات مكافحة الفساد عن متابعة العديد من المسؤولين من وزراء، وإطارات عليا، ورجال أعمال، تورطوا في قضايا فساد واستغلال النفوذ خاصة في ما يتعلق بتبديد الأموال العمومية والصفقات المشبوهة.

1- **الفساد المالي في الجزائر**: لفساد المالي في الجزائر يمثل واحدة من أكبر العقبات التي تعيق التنمية الاقتصادية والاستقرار الاجتماعي. فقد انتشرت هذه الظاهرة عبر مختلف القطاعات، ما أثر سلبًا على الأداء الاقتصادي للدولة وأدى إلى تفاقم الأزمات المالية والاجتماعية. إن الفساد المالي ليس مجرد انحراف سلوكي لبعض الأفراد، بل هو مشكلة هيكلية ناتجة عن تراكمات تاريخية وتداخل عوامل سياسية واقتصادية واجتماعية. تتجلى هذه الظاهرة في عدة صور منها: [1]

- تبديد المال العام.
- الاختلاس.
- الرشوة.

[1] صالح محرز، طارق راشي، الفساد الاقتصادي: أسبابه وآثاره وميكانزمات مكافحته في الجزائر، مجلة الحدث للدراسات المالية والاقتصادية، 2020 ، 3 (1)، 36-22 .

- التهرب الضريبي.
- استغلال النفوذ لتحقيق مصالح شخصية أو فئوية.

ويعود انتشار الفساد المالي إلى ضعف آليات الرقابة والمساءلة، بالإضافة إلى غياب الشفافية في تسيير المال العام، مما يجعل بيئة العمل الحكومي عرضة للتجاوزات. كما أن البيروقراطية المفرطة وتعقيد الإجراءات الإدارية يدفع بعض الأفراد إلى اللجوء إلى الرشوة والمحسوبية لتسيير معاملاتهم، ما يؤدي إلى خلق بيئة غير نزيهة تُعرقل التنمية وتزيد من التفاوت الاجتماعي.

إن التركيز الكبير في الجزائري على قطاع المحروقات جعل منه مجالًا خصبًا للفساد المالي، حيث يتم توجيه عائدات النفط بشكل غير فعال، ويُستغل غياب الشفافية في توزيع الموارد لتحقيق مكاسب شخصية. هذا بالإضافة إلى غياب المنافسة العادلة في بعض الصفقات العمومية، حيث يتم منح العقود لشركات أو أفراد بناءً على الولاءات والعلاقات، بدلًا من الكفاءة والجودة.

الآثار المترتبة على الفساد المالي في الجزائر جسيمة إذ يؤدي إلى إهدار موارد الدولة ويعيق فرص الاستثمار الداخلي والخارجي، حيث يبحث المستثمرون عن بيئات مستقرة وشفافة لتوجيه أموالهم. كما أن الفساد يضعف ثقة المواطنين في المؤسسات الحكومية، مما يؤدي إلى تراجع المشاركة في العملية السياسية والاقتصادية، ويزيد من مشاعر الإحباط والتهميش. ولا يمكن إغفال التأثير السلبي للفساد المالي على الخدمات العامة، حيث يؤدي إلى تدني جودة الخدمات الصحية والتعليمية والبنية التحتية، نتيجة تسرب الأموال المخصصة لهذه القطاعات في جيوب الفاسدين. كما يساهم في تفاقم التفاوت الطبقي، حيث يستفيد البعض من الامتيازات غير المشروعة، بينما تعاني الفئات الهشة من تداعيات الفساد على حياتها اليومية.

إن استمرار الفساد المالي في الجزائر دون رادع حقيقي يهدد استقرار الدولة، إذ يمكن أن يؤدي إلى أزمات اقتصادية خانقة، ويؤثر على الأداء المؤسسي للدولة. لهذا فإن معالجة هذه الظاهرة تتطلب رؤية شاملة وإرادة سياسية قوية، من خلال إصلاح الأنظمة الإدارية والمالية وتعزيز الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام.

2- أليات مكافحة الفساد المالي في الجزائر: هناك العديد من الآليات والمؤسسات في حال تم تفعيلها بفعالية يمكن أن تسهم بشكل كبير في التقليل من ظاهرة الفساد المالي وكذالك الإداري، كما أنها ستؤدي دورًا محوريًا في تغيير الثقافة المجتمعية التي باتت تعتبر هذه الظاهرة أمرًا مألوفًا بسبب انتشارها الواسع.

➢ **الأليات القانونية لمكافحة الفساد في الجزائر**:من أهم النصوص التشريعية لمكافحة الفساد المالي في الجزائر مايلي: [1]

الجدول رقم 2: النصوص التشريعية لمكافحة الفساد في الجزائر

الألية القانونية	الوصف
اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد	كانت الجزائر من بين أوائل الدول التي صادقت على هذه الاتفاقية عام 2003. وفي هذا الإطار، تم إصدار قانون خاص بالوقاية من الفساد ومكافحته، يهدف إلى تعزيز التدابير الداخلية وإدماج أحكام الاتفاقية في المنظومة التشريعية الوطنية.
قانون الوقاية من الفساد ومكافحته	يُعد من أهم القوانين التي أُقرت في الجزائر لمحاربة جميع أشكال الفساد المالي والاقتصادي وسوء استغلال المال العام. صدر هذا القانون تحت رقم 06-01 في عام 2006 بهدف تعزيز الشفافية والمساءلة.
قانون التصريح بالممتلاكات	يُعتبر من أبرز الوسائل القانونية التي تهدف إلى حماية المال العام وتعزيز النزاهة بين الموظفين العموميين. يهدف هذا الإجراء إلى ضمان شفافية مصادر الدخل من خلال تقديم تصريحات جدية تخضع للمراقبة والتدقيق المنتظم.
قانون مكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب	كجزء من الجهود المبذولة للحد من الفساد المالي وتجفيف مصادره، أصدرت الجزائر القانون رقم 05-01 عام 2005، والذي يتناول التدابير الوقائية والتشريعية لمكافحة عمليات غسل الأموال وتمويل الأنشطة الإرهابية.
الاتفاقيات الدولية والإقليمية	صادقت الجزائر على عدة اتفاقيات، من بينها اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمكافحة الفساد والاتفاقية العربية لمكافحة الفساد. كما أبرمت 37 اتفاقية ثنائية في مجال التعاون القضائي وتسليم المطلوبين.
التكوينات والتدريبات	ظّمت وزارة العدل دورات تدريبية متخصصة لعشرات القضاة في مجال مكافحة الفساد،

[1] لطرش هالة، آليات محاربة ومكافحة الفساد الإداري والمالي في الجزائر .مجلة الاقتصاد والتسيير، المجلد 22، العدد 1، 2023، ص 11–23.

المتخصصة	كما تم إرسال بعضهم إلى دول مثل فرنسا والولايات المتحدة لاكتساب خبرات إضافية في هذا المجالو كذلك استفاد بعض القضاة من برامج تكوين طويلة الأمد لتعزيز قدراتهم.

المصدر: من اعداد الطالبة

- المؤسسات المسؤولة عن الوقاية من الفساد ومكافحته في الجزائر: نلخصها في الجدول أدناه

الجدول رقم 3: المؤسسات الجزائرية المسؤولة عن مكافحة الفساد

المؤسسة	المهام والاختصاصات
مجلس المحاسبة	هيئة عليا للرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العامة، تهدف إلى ضمان حسن تسيير الأموال العمومية من حيث الفعالية والكفاءة، وتقديم توصيات لتعزيز الشفافية.
المفتشية العامة للمالية	هيئة وطنية تعمل تحت إشراف وزارة المالية، تقوم بالرقابة المالية والمحاسبية على مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة، للتحقق من حسن تنفيذ القوانين المالية ومنع الفساد المالي.
خلية معالجة الاستعلام المالي	هيئة مستقلة تعمل تحت إشراف وزارة المالية، مهمتها مكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب عبر استقبال وتحليل الإخطارات المشبوهة وتحويلها إلى الجهات القضائية .
السلطة العليا للشفافية و الوقاية من الفساد ومكافحته	هيئة إدارية مستقلة تابعة لرئاسة الجمهورية، تعمل على اقتراح السياسات والتشريعات لمكافحة الفساد، وتعزيز التوعية بمخاطره، وتنسيق الجهود الوطنية لمكافحته.
الديوان المركزي لقمع الفساد	جهاز تابع لوزارة المالية، يضم ضباط شرطة قضائية وخبراء في التحقيق المالي، مكلف بالبحث والتحري عن قضايا الفساد، وجمع الأدلة، وإحالة المشتبه بهم إلى القضائية.

المصدر: من اعداد الطالبة

المطلب الثالث: محاربة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية بالتدقيق الداخلي الفعال

جميع المؤسسات عرضة لمخاطر الفساد والاحتيال لأن العمليات داخل المؤسسة معقدة بطبيعتها وتحتاج لخبراء لحل الغموض عن الممارسات الغير قانونية التي على الغالب ما تتم في الخفاء دون ترك أثر يدل على الفاعل وهنا تتجلى أهمية ادارة التدقيق الداخلي كونه من أليات الرقابة المحورية التي تعتمد عليها المؤسسة في كشف المخالفات ومكافحة الفساد . المتدقق الداخلي مطالب بأداء دوره الأساسي في التحقق من الوثائق والتسجلات المحاسبية وتتبع التجاوزات، وتحليل الأدلة المتوفرة لمعرفة حالات الغش والتلاعب، والتأكد من أداء النظام الرقابي لمهامه بدقة، وضمان نجاعة اجراءات التدقيق وتماشيها وفق معايير الجودة المعمول بها. [1]

غير أن الفساد متستر وهذا ما يزيد من صعوبة عمل المدققين، ورغم كفاءة المدقق لبد من توفير وسائل تساعده في مواجهة ظاهرة الفساد المالي المعقدة، ونسعى من خلال هذا المطلب لاكتشاف مدى مساهمة التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي داخل المؤسسات الاقتصادية، مع التركيز على جودة التدقيق كعامل فيصلي واعادة دور الاطار التشريعي والتنظيمي في دعم هذه الجودة، بما يسمح بتقديم اشارات عملية حول فاعلية التدقيق الداخلي في تحقيق الشفافية والنزاهة في جميع المعاملات المالية .

وعليه، يمكن القول إن بناء مؤسسات اقتصادية قوية ومستدامة يقتضي تفعيل دور التدقيق الداخلي ضمن إطار حوكمي متكامل، مع التزام فعلي بمحاربة الفساد، ليس فقط عبر القوانين، بل من خلال ترسيخ ثقافة مؤسسية قائمة على النزاهة، الكفاءة، والشفافية.

1- العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي ومعدلات الفساد المالي: التدقيق الداخلي لبة لا يمكن التغافل عنها في المؤسسات الاقتصادية لما لها من أهمية للحفاظ على مصالح جميع الأطراف وحفظ لحقوقهم ومنع تضارب المصالح، وهذا يشمل مجموعة من النقاط أهمها:

- الاستقلالية والحياد في أداء المدققين: [2] العمل الرقابي لا يكون الا من خلال الاستقلالية والحياد فهما من أساسيات مهنة التدقيق، وتعد الاستقلالية والحياد عاملان محددان لمستوى الثقة والمصداقية التي تأثر على

[1] أحمد حيرش و قاسمي السعيد، 2024، تحديدات الفساد والفضائح المالية لمهنة المراجعة وآثارها على كبريات شركات المراجعة العالمية مع الإشارة إلى مكاتب المراجعة الجزائرية – دراسة تحليلية .مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 09(02)، الصفحات 01–24.

[2] مخلوف نبيلة،عزوز ميلود. 2024، دراسة تحليلية لمتطلبات متابعة مهنة مراقبة النوعية: استقلالية وحياد المدقق في ظل القانون 01-10 بالجزائر. مجلة المنوال الاقتصادي، (2)6، 204–189.

مخرجات العمل الرقابي الذي يقوم به المدققون، فالاستقلالية المهنية تتضح في قدرة المدقق على ممارسة عمله بموضوعية وحرية دون ضغوطات أو تأثيرات خارجية . والاستقلالية تعكس نزاهة المدقق وعدم وجود مصالح تربطه مع الجهة الخاضعة للتدقيق لضمان الحياد وعدم التورط في علاقات شخصية أو مالية مشبوهة قد تأثر على مسار التدقيق . وتنقسم الاستقلالية الى نوعين:

- **الاستقلالية الذهنية:** التقرير الذي يخرج به المدقق يكون بقناعته ودون تأثيرات خارجية .
- **الاستقلالية الظاهرة:** أن لا يجتمع المدقق والجهة الخاضعة لتدقيق في مصلحة مالية أو شخصية تجعل رأيه في التقرير مشكوك ومن شأنه التأثير على نزاهة المدقق .

- الكفاءة والخبرة المهنية: [1] ان كفاءة المدققين المهنيين خاصة المدققين الداخليين من أهم العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق المالي الذي يعتمد عليها أصحاب القرار، وتعد القدرات التي تملكها المدقق بالغة الأهمية في جودة التقرير وفعالية واستقلالية المدقق، والمؤهلات العلمية هي للكفاءة والتكوين المتخصص، والخبرة الميدانية بالإضافة الى الالتزام بالعناية المهنية واليقظة أثناء تنفيذ مهام التدقيق . والمعايير الدولية أكدة على ضرورة تمتع المدقق بمهارات تحليلية وتقنية تتيح نظام الرقابة الداخلية بفاعلية، وكلما زادت المخاطر استدعى زيادة جودة التدقيق . ان كفاءة التدقيقي له علاقة مباشرة بمدى التزام المدقق بالمهنية والأخلاق، وهذا يزيد من الثقة في التقارير المالية الصادرة، ويسهل مهمة اتخاذ القرارات لأصحاب الأموال والأطراف ذات المصلحة، وبناءا على ذلك فالكفاءة لدى المدققين ضرورية لضمان تقارير مالية ومعلومات تعكس الوضعية المالية الحقيقية لشركة .
- استخدام أدوات وأساليب التدقيق الحديث: [2] عصر الرقمنة يفرض ادخال التكنولوجيا واستخدام أساليب وأدوات تدقيق عصرية لمواكبة بيئة الأعمال للتماشى مع متطلبات الشركات . فزيادة حجم المؤسسات والمعاملات التجارية زاد من المعلومات المحاسبية وأصبحت أكثر تعقيدا وأصبحت الطريقة التقليدية المتبعة في التدقيق غير مجدية وليست بالكافية لكشف عن التلاعبات والاختلاسات والغش

[1] شدري معمر سعاد، رشام كهينة، 2022 .أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي: دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين .مجلة الاستراتيجية والتنمية، 12(1)، .63–44

[2] سفاحلو رشيد، بوزيان رحماني جمال .استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق وأثره على تكوين وتأهيل مدقق الحسابات، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 14، العدد 19، ص. 914،

والتعاملات الغير قانونية المحتملة في القوائم المالية . وهذا ما دفع بالمدققين الى تغير أساليبهم وتبني طرق تدقيقية حديثة تعتمد على التكنولوجيا، واستخدام البرامج المحاسبية الحديثة التي تزيد من عملية الشفافية والافصاح، وأنظمة تخطيط الموارد ERP، وأدوات تحليل البيانات الضخمة، والتي بدورها تختزل الوقت وترفع من جودة التدقيق .

ان الوقت والجهد عاملين مهمين للمدقق ولتحكم فيهما لبد من الادوات المعاصرة، وأيضا الاستخدامات الحديثة تزيد من عمق التدقيق والنظرة الشمولية له . وكذلك المدقق يعمل بالأدوات المعاصرة لمعرفة المخاطر المحتملة في النظام المالي لشركة واعطاء ملاحظات دقيقة وتوجيهات فعالة تقلل من خطورتها . وهذا يأكد على أهمية تكوين المدققين وأن العملية ليست اختيارية وانما حتمية لتحكم في هذه الأدوات الحديثة وتطبيقاتها وضمان تقارير دقيقة وذات جودة عالية .

فالتدقيق يتطلب هيئات مهنية ومؤسسات تعليمية وتكوينية تطور من برامجها التعليمية باستمرار، وتساعد المدقق على اكتساب مهارات معرفية لتقنيات الحديثة وهذا يرفع من مصداقية المدققين ويعطي انطباع ايجابيا للمستثمرين

- الالتزام بالمعايير الدولية والمحلية: [1] عمل التدقيق السليم يكون نتاج الالتزام بالمعايير الدولية والمحلية . فهي الاطار المرجعي لسلوك المدقق وتوجيه الاجراءات التي يتوجب عليه اتخاذها وتعطي عمله جودة ومصداقية . تم اعتماد معايير التدقيق الدولي (ISA) لتحديد نطاق عمل المدقق وطرق جمع الأدلة وتقييمها تقديم تقارير شفافة في حين المعايير التدقيق المحلية تتكيف مع النمط السائد في الدولة وتتماشى مع البيئة الاقتصادية لطبيعة كل دولة، وتتوافق مع التشريعات واللوائح المحلية، وهذا يجمع المدققين في ممارسات مهنية موحدة تقلل من التباين بينهم، ويعد أداة فعالة لمكافحة الفساد المالي . وهذا يتطلب تكوين مستمر للمدققين والمتماشي مع المعايير الدولية والمحلية .

2- انعكاسات التدقيق الداخلي في تقليص الفساد المالي: فرض الانضباط والشفافية والتأكد من الالتزام بنظام رقابي دقيق والتدخل المسبق لتقليل من المخاطر قد يكون من العوامل التي تقلل من الفساد المالي في المؤسسات وانعكاسات ذلك تظهر في:

[1] سعيداني محمد السعيد، بوشاكر جلول،2022،الإطار النظري والمؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة البديل الاقتصادي: الأسس المنهجية لجمع البيانات الإحصائية في البحوث الاجتماعية، المجلد 3العدد1، ص.224-204

- تعزيز الشفافية في العمليات المالية والادارية: [1] الحوكمة الرشيدة لا تتحقق الا بتعزيز الشفافية في المعاملات المالية والادارية، فتدقيق المعلومات في الوقت الناسب يتم من خلال الشفافية، وهذا ما يسهل عملية اتخاذ القرارات المبنية على المعلومات الموثوقة، كما تخفض احتمالات الفساد المالي وتزيد من فرص التسيير الناجح للشركة، ان المحاسبة التي تعتمد الشفافية والتقيد بالوثائق القانونية وكذا تفعيل التدقيق الداخلي والخارجي يزيد من تحقيق الأهداف المبرمجة ويجنب الشركة الوقوع في المخاطر . ان الشفافية تزيد من احترام مبادئ الافصاح المالي والاداري والتقيد بالمعايير الدولية والمحلية مما يعطي صورة حسنة عند المستثمرين.

- دعم ثقافة المساءلة والمسؤولية داخل المؤسسة: [2] اعتبار المساءلة والمسؤولية من الأساسيات في داخل المؤسسات ضروري لتحقيق الأداء الفعال والالتزام التنظيمي، فأنماط الرقابة الاجتماعية والاقتصادية تختلف عبر الثقافات، وهذا يؤدي الى اختلاف مفهوم المساءلة لدى الأفراد . فالمساءلة لا تنحصر في مجرد الالتزام بالتعليمات، بل تتجسد في التفاعل بين الأفراد والمنظمة ضمن اطار من القيم والمعايير الثقافية التي تحدد ما هو مقبول وما هو مرفوض . والمؤكد أن تعزيز ثقافة المساءلة في المؤسسة من خلال تبني نظام رقابي فعال ونمط تنظيمي واضح تزيد من سلوكيات التعاون وتقلل التجاوزات، وهذا يقدم بيئة أعمال قائمة على الشفافية والانضباط الذاتي والثقة، لذلك فان تكييف أساليب المساءلة مع الخصائص الثقافية للعاملين داخل المؤسسة يعد خطوة مهمة لتحقيق الحوكمة الفعالة وتحسين النتائج التنظيمية .

- تحسين نظام الرقابة الداخلية و تقويم نقاط الضعف فيه: [3] التدقيق الداخلي جهاز يساعد المؤسسات على تحقيق النزاهة المالية والادارية، لذلك تعمل جميع المؤسسات على دعم نظام الرقابة الداخلية ودفعه لتطور لمواكبة التغيرات الداخلية والخارجية من خلال الفحص والتحليل والتقييم المنهج للعمليات . فالتدقيق الداخلي الذي يتميز بالكفاءة والدقة في عمله يعطي توصيات عملية من أنها سد الثغرات ودعم الاجراءات الرقابية ورفع درجة المساءلة. ان مهمة التدقيق الداخلي لا تقتصر على اكتشاف التجاوزات

[1] Putri Anjani**,** 2023. Enhancing transparency and trust through effective financial statement audits. Advances in Managerial Auditing Research, **1**(3), 103–113

[2] Michele gelfand, Jana l Raver, (2004). Culture and accountability in organizations: Variations in forms of social control across cultures. Human Resource Management Review, 14(1), 135–160

[3] طالب حسين سهام، يعقوب محمد، 2021، أهم سبل تفعيل عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية .مجلة المعيار، المجلد 12، العدد 1، الصفحات 259–277.

وعمليات الغش وو الاختلاس بل تتجاوزها لتوفير محيط عمل في داخل المؤسسة يتميز بالشفافية والانضباط والامتثال . التدقيق الداخلي الموضوعي والعملي يجعل من الصعب على أصحاب المناصب والنفوذ تجاوز القوانين والابتعاد عن المنافع الشخصية، ويعد رادعا لسلوكيات الغير سليمة داخل المؤسسة، ومن هذا المنطلق فالتدقيق الداخلي وسيلة استباقية لاكتشاف المخاطر المحتملة وفتح المجال لاحتمال تدارك الانحرافات ومعالجتها ومع الوقت نتائج التدقيق الداخلي الملتزم والموضوعي تظهر في الأداء المالي وتقليص الفساد المالي والتزاما أكثر بمبادئ الحوكمة.

- الحد من فرص التلاعب والتزوير من خلال التتبع المستمر للإجراءات: التلاعب والتزوير من أخطر الجرائم التي تحاربها الجزائر بالقوانين التشريعية وتعمل على توعية الجمهور بانعكاساتها الاقتصادية والاجتماعية، فالتزوير لم يدرج في قانون العقوبات بل في قانون الجنايات وعليه فالتشريعات الجزائرية وجميع هيئات الدولة تعمل على كشف التزوير قبل حدوثه أو بعد وقوعه من خلال جمع الأدلة ومراقبة الوثائق المحررة[1] . من هذا المنطلق التدقيق الداخلي يعد من الأجهزة التي تعتمد عليها المؤسسات للكشف المبكر عن عمليات الاحتيال والغش، فالتدقيق الداخلي نظام رقابي ووقائي في نفس الوقت مما يأكد قدرة الجهاز على التنبيه لوجود ثغرات من شأنها أن تفتح باب الاحتيال [2]، ويمكن للمدققين تقديم توصيات ادارية تساعد في تصويب الانظمة والقوانين الداخلية للمؤسسة وبالتالي تعزز الشفافية والالتزام بنظام حوكمة الشركات وهذا يتم بدعم لجان التدقيق الداخلي واستقلاليتهم المهنية [3].

ان التدقيق الداخلي يصبح فعالا بوجود الاستقلالية، الكفاءة،و الموضوعية، فاجتماع هذه العوامل تتمكن المؤسسة من مقاومة الاحتيال والغش، نظام الرقابة الناجح يدمج بين الأخلاقيات والمعرفة المهنية والتكنولوجيا الدقيقة لتقديم معطيات موثوقة وتوصيات دقيقة وموضوعية تستفيد منها الجهات المسؤولة .

---

[1] القينعي بن يوسف،2024،آليات الكشف عن جرائم التزوير ومعرفة مرتكبيها على ضوء القانون رقم 24-02 .المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية، المجلد 9، العدد 2، الصفحات 57-75.كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر.

[2]Oyedotun, Samuel A., Oise, Godfrey P., Akilo, Babalola E., Nwabuokei, Onyemaechi C., Ejenarhome, Prosper O., Fole, Mary, & Onwuzo, Chioma J. (2025). The Role of Internal Audit in Fraud Detection and Prevention: A Multi-Contextual Review and Research Agenda. Journal of Science Research and Reviews, 2(2), 76–85

[3] حدبي عبد القادر، زيدان محمد، 2018، فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات .مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 18، المجلد 14، ص. 243–256.

المطلب الرابع: الفساد المالي كأحد معوقات تطبيق مبادئ الحوكمة

الوضعيات الاقتصادية والسياسية تختلف من بلد لأخر غير أن الفساد المالي هو قاسم مشترك لكل الدول فجميع الحكومات تعمل على مكافحة الفساد بجميع أشكاله، فرغم تباين حجم الفساد المالي ودرجة تفشيه الا أن أثاره وخيمة على الفرد والمجتمع [1]، فالفساد يعد المسبب الأول للفقر واتساع الجريمة وتفشي البيروقراطية وينقص فرص الاستثمارات نتيجة انعدام الثقة في المؤسسات[2] .

1- التناقض الجوهري بين الفساد المالي ومبادئ الحوكمة: ظاهرة الفساد لا تعترف بالحدود وهي ممتدة ومتفشية، لطالما سعت الدول لكبح الفساد لتسببه في اضعاف الديناميكية لتنموية . ان الوجه الحقيقي للفساد المالي نره في الدول النامية وافريقيا خاصة التي تزخر بالثروات ورغم ذلك فمعدلات الفقر فيها والأمية والبيروقراطية مرتفعة بشكل ملحوظ وهذا نتيجة غياب التسيير الرشيد للموارد وغياب المساءلة عن نهب الأموال العامة وانعدام تطبيق القوانين والعقوبات على المسؤولين وأصحاب السلطة والنفوذ [3]. الفساد المالي أساسه انعدام الشفافية والتلاعب بالأموال بطريقة غير قانونية والعمل في الخفاء لأغراض شخصية . ان غياب روح المسؤولية لدى المتسبب يخلف وراءه أضرار كبيرة أهمها انهيار المؤسسة وضياع رؤوس أموال المستثمرين وفقدان مناصب العمل [4].

في حين أن زرع مبادئ الحوكمة يساهم في نمو المؤسسات وزيادة حجمها ونشاطها وبالتالي توظيف أكثر للأفراد ويرفع معدلات النمو والاستدامة . للحوكمة مبادئ غاية في الأهمية كالشفافية والمساءلة والعدالة والاطار القانوني العام الذي يعزز الحوكمة من شأنها تقوية النظام الرقابي الداخلي وكشف التجاوزات وضمان النزاهة واتخاذ القرارات، هذه الايجابيات لا تقتصر على المؤسسات فقط بل تحسن من المناخ العام للاقتصاد الوطني ويشجع المستثمرين الأجانب خاصة ان كان لدول استقرار سياسي يدعم ذلك .

---

[1] بن خليفة بالقاسم، 2021، تطبيقات مبادئ الحوكمة كآلية للحد من الفساد المالي والإداري من خلال إضفاء الشفافية والمصداقية في الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة .مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 12، العدد 2، ص. 19–32.

[2] Aditya Pandowo, (2023). Pengaruh Teknologi Informasi Terhadap Efektivitas Audit Internal: Efek Mediasi Kualitas Audit. Jurnal Akuntansi Manado (JAIM), Vol. 4, No. 2, August 2023

[3] Heywood, P. M. (2017). Combating corruption in the twenty-first century: New approaches. In P. M. Heywood (Ed.), Routledge Handbook of Political Corruption. pp 407–422

[4] محمد عدنان بن الضيف، غالم عبد الله، 2013، تفعيل دور الحوكمة كآلية للحد من الفساد المالي والإداري في الوطن العربي مع الإشارة إلى تجارب دولية .مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والمصرفية والإدارة، المجلد 2، العدد 2، الصفحات 35-49.

2- بيئة الفساد المالي تقويض الرقابة والمحاسبة: المؤسسات تقوم بعدت أنشطة داخلية وخارجية فالتدقيق بشقيه الداخلي والخارجي ضروري لتحقيق الرقابة والمحاسبة والتقليل من الفساد . في محيط يسوده المحاباة والرشوة وتهميش الكفاءات والمعاملات الشخصية وغياب المساءلة وتطبيق العقوبات يدفع بالمؤسسات للانهيار .فمهمة الرقابة والتدقيق تتطلب الكفاءة والمصداقية والالتزام بالمعايير المهنية وتوفير الحماية القانونية للمدققين وعدم ممارسة ضغوطات عليهم ليتمكنوا من أداء مهامهم وكشف التجاوزات والانحرافات والاختلاسات المحتملة [1]. الفساد المالي مرتبط بالتزوير والتدليس وتقديم معلومات مغلوطة والتي بدورها تجعل الجانب المحاسبي ضعيف وغير صحيح ويفتقر للمصداقية، ان الجانب المحاسبي المتمثل في القوائم المالية والبيانات والافصاح هو محدد للمركز المالي للمؤسسة [2].

3- ضعف الارادة المؤسسية والاصلاحية في مكافحة الفساد المالي: استفحال الفساد المالي من أبرز المعوقات البنيوية للدول ويعكس بدوره نقص الارادة السياسية والإصلاح وضعف المنظومات الرقابية والقضائية . ان الارادة السياسية والادارية هي المحرك الرئيسي للقضاء على الفساد من خلال تبني الشفافية والنزاهة التي أصبحت مجرد شعارات [3].

فالإصلاحات الموسمية أو التي بقية حبر على ورق لا تأثر في مسار الفساد المالي بل تزيد من تفشيه وتوسعه، والضغوطات التي تمارس على المدققين من طرف المسؤولين وأصحاب النفوذ تقلص من أداءهم الرقابي. فالتقارب بين السياسيين والاداريين والاقتصاديين يزيد فرص ظهور بؤر الفساد ويعرقل الاصلاحات العميقة كاستغلال القضاء وتطوير النظام الرقابي وتوفير أليات المحاسبة[4] . مبادئ الحوكمة تكرس فكرة الشفافية والمساءلة والعدالة وتزيد من فعالية التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، والتصدي للفساد المالي يتطلب المساءلة وتحمل المسؤولية والمتابعة المنتظمة والاصلاح الشامل في ظل سيادة القانون .

[1] Tacconi, L., & Williams, D. A. (2020). Corruption and anti-corruption in environmental and resource management. Annual Review of Environment and Resources, 45, 305–329.

[2] سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد،2016،علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري: دراسة عملية على عينة مختارة من المدققين .مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 24.

[3] أمين بن سعيد،2022، االفساد المالي والإداري (الأسباب والمظاهر) من خلال مؤشرات عربية .مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد (22) الجزء (2)، ص. 27.

[4] إيثار عبود كاظم الفتلي،2009، الفساد الإداري والمالي وآثاره الاقتصادية والاجتماعية في بلدان مختارة (رسالة ماجستير). كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، جمهورية العراق.

خلاصة الفصل:

من خلال استعراض الإطار النظري للدراسة، يتضح أن كلاً من التدقيق الداخلي، الحوكمة، والفساد المالي تمثل مكونات مترابطة تشكل قاعدة جوهرية لضمان سلامة وشفافية الأنشطة داخل المؤسسات الاقتصادية. حيث أظهر المحور الأول أن التدقيق الداخلي لم يعد مجرد أداة رقابية تقليدية بل أصبح نظامًا متكاملاً يُسهم في ترشيد القرارات، تعزيز الحوكمة، والتقليل من المخاطر، وفق معايير مهنية دولية تضمن الاستقلالية والكفاءة والفعالية.

أما الحوكمة، فقد برزت كمفهوم حديث نسبيًا يُعنى بضبط العلاقة بين مختلف الفاعلين داخل المؤسسة، وفق مبادئ الشفافية والمساءلة وسيادة القانون. وقد تبين أن نجاح تطبيق الحوكمة يتطلب توفر بيئة تنظيمية داعمة ومؤسسات رقابية فعالة، وهو ما لا يزال يواجه تحديات في السياق الجزائري رغم الإصلاحات والمبادرات المعلنة.

في حين عالج المحور الثالث ظاهرة الفساد المالي باعتبارها أحد العوائق البنيوية التي تهدد كفاءة المؤسسات، وتُضعف ثقة المواطن والمستثمر في النظام الاقتصادي. وتبيّن أن الفساد هو نتيجة حتمية لضعف أنظمة الرقابة، وغياب المساءلة، وانعدام الالتزام الحقيقي بمبادئ الحوكمة، رغم توفر ترسانة قانونية ومؤسساتية مخصصة لمكافحته.

الفصل الثاني

الدراسات السابقة

تمهيد:

نظراً لما يمثله موضوع البحث من أهمية بالغة على المستويين الأكاديمي والعملي، ارتأينا أن نخصص فصلاً مستقلاً للدراسات السابقة ذات الصلة بمحاور البحث الأساسية، وذلك بهدف الإحاطة بمختلف الأبعاد النظرية والتطبيقية المرتبطة به والاستفادة من التراكم المعرفي في هذا المجال. وأهمية معرفة ما توصلت إليه الدراسات السابقة في المجالات المرتبطة بالتدقيق الداخلي، ومبادئ الحوكمة، والفساد المالي، وهي المحاور الثلاثة التي يقوم عليها موضوع البحث.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية كتالي التالي:

المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

المبحث الثاني: الدراسات السابقة بالغة الأجنبية

المبحث الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

يعتبر التدقيق الداخلي أبرز عنصر لأنظمة الرقابة الحديثة، لما له من أهمية في تحقيق الانضباط الاداري والتنظيمي وحتى المالي. وتعد الدراسات السابقة خريطة طريق تساعد على توضيح هذا المفهوم، يستعرض هذا المبحث مجموعة من الدراسات السابقة، مصنفة الى دراسات بالغة العربية وأخرى بالغة الاجنبية .

المطلب الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي

1- دراسة **طبشوش سارة** (2023) بعنوان " **أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق: دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**"[1] .

تناولت هذه الدراسة موضوعًا مهمًا في مجال التدقيق، يتمثل في أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق، وذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في الجزائر. يأكد الباحث أن ارتفاع درجة المخاطر المرتبطة بالمعلومات المالية مرتبط بشكل وثيقة بمدى فعالية التدقيق الداخلي وهذا يستلزم تعزيز التنسيق بين مختلف الأطراف الفاعلة في نظام الرقابة .حاولت هذه الدراسة التحقق من مدى اعتماد المدقق الخارجي على تقييمات وإجراءات المدقق الداخلي في مختلف أنواع مخاطر التدقيق (الملازمة، الرقابة، الاكتشاف)، ومعرفة انعكاسات الاعتماد على التدقيق الداخلي على عملية التدقيق . وبغيت الوصول الى اجابات تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، بالاعتماد على استبيان موجه إلى مهنيي التدقيق الخارجي، مع تحليل البيانات باستخدام أدوات إحصائية كـ SPSS.

أكدت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي وبين قدرته على التحكم في مخاطر التدقيق. كما أظهرت الدراسة أن المدقق الخارجي لا يمكنه الاعتماد بشكل كبير على معطيات التدقيق الداخلي نتيجة غيب الثقة في كفاءة النظام الرقابي الداخلي وغياب التواصل بينهم والتخوف من وجود ضغوطات على ادارة التدقيق الداخلي حالة دون قيامهم بالتزاماتهم المهنية وغياب المعايير ميدانيا احيانا. وقد خلصت الباحثة إلى ضرورة تعزيز التكامل المهني بين التدقيق الداخلي والخارجي، مع

[1] طبشوش سارة، 2023، أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق: دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 1.

العمل على ترسيخ ثقافة التعاون، وتطبيق المعيار الجزائري رقم 610 الذي ينظم هذه العلاقة. كما أوصت الدراسة بضرورة توفير بيئة تنظيمية وتشريعية أكثر دعمًا لتطوير وظيفة التدقيق الداخلي لتزداد كفاءة .

2-دراسة **قتال سارة و زرفاوي عبد الكريم** (2022) بعنوان: "**تحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعيارين الدوليين للتدقيق الداخلي (1100 و1200): استطلاع آراء المهنيين والأكاديميين**"[1].

تناولت الدراسة مدى مساهمة خصائص المدقق الداخلي المتمثلة في الاستقلالية، الموضوعية، المهارة، والعناية المهنية اللازمة، في ضوء تطبيق المعيارين الدوليين 1100 و1200، وذلك بالاستناد إلى آراء كل من المهنيين والأكاديميين في مجال التدقيق وهو موضوع غي غاية الأهمية.

وجاءت الدراسة لطرح الشكوك المتعلقة بكفاءة المدقق واستقلاليته، مما استدعى البحث في فعالية المعايير الدولية في دعم وتحسين جودة الممارسة التدقيقية. وسعت الدراسة للإجابة عن تساؤلات فرعية تتعلق بدرجة تأثير الاستقلالية، الكفاءة، بذل العناية المهنية، والتدريب المستمر على جودة التدقيق الداخلي.

فقد اعتمدت الدراسة على منهج وصفي تحليلي، باستخدام استبيان موجه لعينة من المدققين الداخليين والأكاديميين (34 مفردة)، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS V26.

خلصت الدراسة الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين خصائص المدقق الداخلي (الاستقلالية، الكفاءة، بذل العناية، والتدريب المهني المستمر) وبين تحسين جودة التدقيق الداخلي. كما اتفقت آراء العينة على أن تطبيق المعيارين 1100 و1200 يساهم بشكل كبير في رفع جودة الأعمال التدقيقية. هذه الدراسة عرجة على أهمية استقلالية المدقق وتمكينه من الاتصال المباشر مع لجان التدقيق والإدارة العليا، وأهمية التكوين العلمي والمهني المستمر لتحقيق الفعالة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أبرزها:

- ✓ ضرورة تعزيز استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال دعم مكانتها التنظيمية داخل المؤسسات.
- ✓ تكثيف التدريب المهني المستمر للمدققين من أجل رفع كفاءاتهم ومواكبة التطورات الحديثة في مجال التدقيق.
- ✓ تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بفعالية، خاصة المعيارين 1100 و1200.

[1] قتال سارة، عبد الكريم زرفاوي، تحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعيارين الدوليين للتدقيق الداخلي (1100 و1200): استطلاع آراء المهنيين والأكاديميين، مجلة دراسات الاقتصاد الكمية، جامعة الشيخ العربي التبسي – تبسة، المجلد8، العدد1، 169-184.

- ✓ تشجيع المدققين على الحصول على شهادات مهنية معترف بها مثل CIA وCPA، لما لها من أثر على تحسين الأداء.

- ✓ ترسيخ ثقافة الجودة والالتزام المهني داخل فرق التدقيق الداخلي من خلال برامج تقييم ومتابعة مستمرة.

3-دراسة **عماد حمز ة عبد العجيلي** (2022) بعنوان: " **دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء المستدام وتأثيره على جودة التقارير المالية – بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات** "[1]

هدفةالدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تقويم الأداء المستدام، واستكشاف مدى تأثير هذا التقويم على جودة التقارير المالية في المؤسسات الصناعية، من خلال تطبيق تقنيّة "بطاقة العلامات المتوازنة" في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات بالعراق. وقد اعتمد الباحث على منهج تحليلي تطبيقي لتقييم العلاقة بين جوانب الأداء المستدام (البيئي، الاجتماعي، والاقتصادي) ووظيفة التدقيق الداخلي وانعكاساتها على دقة وشفافية التقارير المالية.

كشفت النتائج أن الشركة وإن كانت تولي اهتمامًا بإعداد تقارير مالية تقليدية، إلا أن هذه التقارير تفتقر إلى الشمولية فيما يتعلق بأبعاد الأداء المستدام، حيث يركّز التدقيق الداخلي غالبًا على البيانات النقدية الكمية دون اعتبار كافٍ للجوانب البيئية والاجتماعية. كما أكد الباحث أن غياب التدريب المتواصل والمستمر والمتخصصة للمدققين الداخليين في هذه الأبعاد يؤثر سلبًا على جودة الإفصاح المالي. وبناءا عليه أوصت الدراسة بضرورة توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل كافة أنشطة الأداء المستدام، واعتماد مؤشرات كمية نوعية ترتقي بجودة التقارير المالية، مع أهمية إعداد تقارير استدامة وصفية تعكس الأثر الكلي لأنشطة الشركة وتعزز من صورتها وسمعتها أمام أصحاب المصلحة.

4-دراسة **مومني يوسف وأقاسم عمر**(2019) **بعنوان "مساهمة تدقيق الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق في الجزائر"**[2].

[1] عماد حمزة عبد العجيلي، 2022، دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء المستدام وتأثيره على جودة التقارير المالية – بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات، رسالة ماجستير، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد.

[2] مومني يوسف، أقاسم عمر، 2019، ساهمة تدقيق الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق في الجزائر .المجلة البشائر الاقتصادية، المجلد5، العدد1، 946–962.

سعت الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه تدقيق الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية داخل المؤسسات الجزائرية. يأكد الباحثان الحاجة المتزايدة لمعلومات مالية دقيقة وموثوقة تواكب تعقيد بيئة الأعمال ومتطلبات متخذي القرار، ما يستدعي وجود رقابة فعالة على جودة هذه المعلومات، ركزت الدراسة على مدى إسهام التدقيق، كأداة رقابية مستقلة، في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مثل الملاءمة، الموثوقية، الثبات، وقابلية المقارنة، وذلك من خلال تحليل آراء عينة تضم 33 مهنيًا وأكاديميًا في مجال المحاسبة والتدقيق. تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى أدوات التحليل الإحصائي باستعمال برنامج SPSS . أين أظهرت نتائج وجود علاقة إيجابية بين تدقيق الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية، فالتدقيق يأكد على مصداقية التقارير المالية وتوفير معلومات تساعد على اتخاذ قرارات سليمة. كما بيّنت النتائج أن التزام المدققين بالمعايير المهنية يسهم في رفع جودة التقارير المحاسبية بشكل عام. واختتم الباحثان بدعوة إلى تعزيز ممارسات التدقيق وتحسين كفاءة المدققين بما ينعكس إيجابًا على ريادة الأعمال في الجزائر.

5-دراسة كشاط منى وحجاز خديجة (2019) بعنوان: "مدى مواءمة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة"[1]

عملت الدراسة على استقصاء مدى التزام أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – وتحديدًا بولاية سطيف – بالمعايير الدولية الحديثة التي ترسم الأدوار الجديدة للمدقق الداخلي، لا سيما في مجالات الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، والحوكمة. اعتمدت الباحثتان على استبيان وزّع على 60 مفردة من 32 مؤسسة، وتم تحليل نتائجه باستخدام أدوات إحصائية دقيقة SPSS (اختبار T ، معامل ألفا كرونباخ، معامل سبيرمان).

وقد أظهرت النتائج أن ممارسات التدقيق الداخلي تتواءم جزئيًا مع المتطلبات الحديثة أي أنه لم يصل بعد للمستوى المطلوب ؛ حيث تبرز عناية ملحوظة بمجال الرقابة الداخلية، في حين يسجل ضعف واضح في تفعيل دور التدقيق الداخلي في كل من إدارة المخاطر وممارسات الحوكمة، سواء من حيث التقييم أو إعداد التقارير أو الدعم الاستراتيجي. وبالرغم من أن نسبة الاستجابة بلغت 71.66%، الدراسة أكدت أن ادارة التدقيق الداخلي لتزال تعتمد الأساليب التقليدية التي لم تعد تلبي المتطلبات المهنية الحديثة . لذا فالباحثتان يوصيان بضرورة

[1] كشاط منى، حجاز خديجة، 2019، مدى مواءمة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات بولاية سطيف، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 38، 128-146.

تعزيز التكوين المتخصص للمدققين الداخليين، وتحديث مواثيق التدقيق، واعتماد آليات عمل تضمن التكامل بين التدقيق الداخلي وأهداف الحوكمة الرشيدة والإدارة الفعالة للمخاطر.

6- **في دراسة بعنوان "دور جودة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل معايير التدقيق الدولية "للباحثين سعد بخوش حسينة وبوطلاعة محمد** (2018).[1]

سعت الدراسة إلى قياس أثر جودة التدقيق الداخلي على تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك اعتمادا على وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر. استخدم الباحثان الاستبيان وقد تمحور حول المتغيرات الرئيسية هما جودة التدقيق الداخلي والمحاسبة الابداعية والمتغير التابع معايير التدقيق الداخلي، وتم تحليل النتائج باستخدام برنامج SPSS و AMOS وتوصلت النتائج لوجود علاقة معنوية موجبة بين جودة التدقيق الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، خاصة في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية. كما أكد الباحثان أن غياب معايير التدقيق الدولية يقلل من فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي في كشف عن الانحرافات المحاسبية. وتُعد هذه الدراسة من الدراسات الحديثة التي تبرز أهمية تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي كأداة رقابية فعالة في مواجهة الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية.

7- في دراسة "**التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية – دراسة ميدانية على مؤسسات اقتصادية بولاية معسكر**" للباحث عامر حاج دحو (2018)[2] .

اعتدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، أين قدم الباحث تقيما لإدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلي وأبرز أهم التحسينات التي من المفروض أن تكون في النظامين لتأثير على أداء المؤسسة، هذا يعني أن المتغيرات المستقلة هي نظام ادارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية في حين أن أداء المؤسسة يعد متغيرا تابعا . وقد خلصت الدراسة الى نتيجة مفادها أن تطبيق منهجية التدقيق المبني على تقييم المخاطر يساهم بشكل فعال في تقديم تأكيدات وتوصيات تمكن أصحاب القرار من اكتشاف أوجه القصور في أنظمتها الرقابية، وتعزيز كفاءة وفعالية

[1] **ساعد بخوش حسينة، بوطلاعة محمد، 2021، دور جودة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل معايير التدقيق الداخلية الدولية** .مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 5، العدد 4، الصفحات 251–269.

[2] عامر، حاج دحو، 2018، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية – دراسة ميدانية على المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر .أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية – أدرار.

عملياتها الداخلية وهذا يزيد من فرصة تحقيق الأهداف وبلوغ الأداء الأمثل للمؤسسة . وتميزة هذه الدراسة بتركيزها على المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية .

المطلب الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة

1-دراسة عبد الله مايو وإيمان بن عوالي (2023) بعنوان:" أثر تطبيق قواعد الحوكمة في زيادة جودة الاتصال المالي – دراسة تطبيقية في المؤسسات الاقتصادية المدرجة في بورصة الجزائر "[1].

تُعدّ من الدراسات المهمة التي سعت إلى إبراز العلاقة بين التزام المؤسسات الاقتصادية بمبادئ الحوكمة وجودة الاتصال المالي لديها. اعتمد الباحثان في دراستهما على المنهجين الوصفي والتحليلي، حيث تم تصميم استبيان وُزّع على عينة مكونة من موظفين في خمس مؤسسات جزائرية مدرجة في البورصة، هي: صيدال، بيوفارم، الأوراسي، أليانس، وأوم انفست. أكدت نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS أن هذه المؤسسات تلتزم بدرجة عالية بتطبيق قواعد الحوكمة، كما أن جودة الاتصال المالي لديها مرتفعة جدًا. كما بيّنت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 بين مستوى تطبيق قواعد الحوكمة وجودة الاتصال المالي، خاصة فيما يتعلق بمبدأ مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة، ودور أصحاب المصالح، وحقوق المساهمين، في حين لم تُسجَّل علاقة معنوية بالنسبة لمبدأ الإفصاح والشفافية. وأوصت الدراسة الى ضرورة تحقيق وظيفة الاتصال المالي داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتوسيع قاعدة المؤسسات المدرجة في البورصة، والعمل على تعزيز ثقافة الحوكمة من أجل تحسين الثقة والمصداقية في المعلومات المالية المتاحة للمستثمرين وأصحاب المصالح.

2- دراسة بوزيان العربي وجلطي غالم (2021) بعنوان: "مفهوم الحوكمة: عوامل ظهورها ومرتكزاتها ومجالات استخدامها"[2].

تناولت هذه الدراسة موضوع الحوكمة من زاوية تحليلية تأصيلية، حيث هدفت إلى تفكيك المفهوم من حيث النشأة، المرتكزات النظرية، وأسباب الانتشار، مع التركيز على تمييزه عن مفهوم "الحكم الرشيد". انطلقت الدراسة من إشكالية مركزية تتمثل في الخلط الاصطلاحي والمفاهيمي بين المصطلحين، وفي مدى إمكانية توظيف الحوكمة

[1] عبد الله مايو، إيمان بن عوالي، 2023، أثر تطبيق قواعد الحوكمة في زيادة جودة الاتصال المالي – دراسة تطبيقية في المؤسسات الاقتصادية المدرجة في بورصة الجزائر .مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 11، العدد 9، ص. 381-395.

[2] بوزيان العربي،جلطي غالم، مفهوم الحوكمة: عوامل ظهورها ومرتكزاتها ومجالات استخدامها، مجلة المالية &الأسواق، المجلد8، العدد 2، 2021.

كأداة فعالة لإصلاح أنظمة الإدارة والسياسة والتنمية في الدول النامية. اعتمد الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، مع توظيف مقاربة تاريخية ونظرية لفهم تطور مفهوم الحوكمة، خاصة بعد تبنيه من قبل مؤسسات التمويل الدولية مثل البنك الدولي وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي. كما تطرقت الدراسة إلى العوامل الاقتصادية، الاجتماعية، والسياسية التي ساهمت في بروز مفهوم الحكم الرشيد، والتي تمثلت في عجز الدولة عن قيادة التنمية بمفردها، انتشار الفساد، تدهور الأوضاع الاجتماعية، وفشل أنظمة الحكم التقليدية. أبرزت الدراسة أن الحوكمة في أصلها مفهوماً اقتصادياً ارتبط بدايةً بـ "حوكمة الشركات"، ثم انتقل تدريجياً ليشمل إدارة الشأن العام، بفعل ضغوط العولمة وتدخل المؤسسات المالية الدولية في رسم سياسات الإصلاح. وبيّنت الدراسة أن "الحوكمة" ترتبط بالبنية والمؤسسات والقواعد، في حين أن "الحكم الرشيد" يرتبط بالنتائج مثل الشفافية، المساءلة، والمشاركة.

وخلصت الدراسة إلى أن الحوكمة أصبحت إطارًا مرجعيًا لا غنى عنه في معالجة إشكالات التنمية، سواء في الدول أو في المؤسسات، وأن الحكم الرشيد يمثل البعد الأخلاقي والتطبيقي لها. كما شددت على ضرورة عدم الخلط بين المفهومين، مع التأكيد على أن الحوكمة لا تكون فعالة إلا إذا اقترنت بحكم رشيد يعزز القيم الديمقراطية ويستجيب لتطلعات المجتمع.

3- دراسة ثابت حسان ثابت وسيد أحمد حاج عيسى (2021) بعنوان "دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسات المالية: دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات المالية العراقية"[1].

تناولت هذه الدراسة موضوعًا مهمًا في مجال الإدارة المالية، يتمثل في استكشاف دور الحوكمة كآلية رقابية وتنظيمية في تحسين أداء المؤسسات المالية، وذلك من خلال دراسة ميدانية أجريت على عينة من المؤسسات المالية العراقية. وجاءت هذه الإشكالية في سياق تزايد التحديات التي تواجهها المؤسسات المالية، من أزمات متكررة وفقدان ثقة المستثمرين، مما يفرض الحاجة إلى آليات فعالة تضمن تحسين الأداء وتعزيز الشفافية. سعت الدراسة إلى قياس مدى تأثير تطبيق مبادئ الحوكمة على الأداء المؤسسي، ومدى انعكاس ذلك على استقرار المؤسسات وكفاءتها التشغيلية. ولتحقيق هذا الهدف، اعتمد الباحثان على منهج كمي من خلال استبيان تم توزيعه على أفراد العينة، مع تحليل البيانات باستخدام أدوات إحصائية مناسبة.

[1] ثابت حسان ثابت، سيد أحمد حاج عيسى، دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسات المالية: دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات المالية العراقية، مجلة ادارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 6، العدد 6، 2021.

أظهرت نتائج الدراسة أن الحوكمة تؤثر إيجابيًا على الأداء العام للمؤسسات المالية العراقية، إلا أن تأثيرها على جذب الاستثمارات الأجنبية ما يزال محدودًا، نظرًا لحداثة التجربة وضعف البنية المؤسسية. وخلصت الدراسة إلى ضرورة تبني إطار حوكمة منظم وقابل للتطبيق في البيئة العراقية، إلى جانب تكثيف الجهود التوعوية عبر عقد ندوات ومؤتمرات لنشر ثقافة الحوكمة داخل القطاع المالي، بما يسهم في تحسين كفاءة الأداء وتحقيق أهداف التنمية المالية.

4- تناول محمد سفير، مولاي بوعلام، ومصطفى بوبكر (2020) دراسة بعنوان: "إرساء مبادئ حوكمة الشركات وأهميتها في إدارة المخاطر ومواجهة الأزمات".[1]

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على دور مبادئ الحوكمة في تعزيز قدرة المؤسسات الاقتصادية على التعامل مع المخاطر والأزمات، لا سيما في ظل بيئات مضطربة ومتغيرة. اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي فقد تناول من جهة مبادئ حوكمة الشركات بطريقة الوصفي النظري ومن جهة اعتمد التحليل بين الحوكمة وادارة الأزمات والمخاطر . وقد بيّنت نتائج الدراسة أن الالتزام بمبادئ الحوكمة المتمثلة في الشفافية، والمسؤولية، والمساءلة، والعدالة يعزز من جاهزية المؤسسات في اتخاذ قرارات فعالة أثناء الأزمات، ويقلص من امكانية الخسائر المحتملة ومراعات مصالح مختلف الأطراف. كما خلص الباحثون إلى أن ادراج الحوكمة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة يُعد من الآليات التي تدعم الاستقرار المؤسساتي وتحسن من أساليب إدارة الأزمات.

5- دراسة سردوك بلحول (2019) بعنوان: "الحوكمة، الاستثمار الأجنبي المباشر والنمو الاقتصادي في الدول الناشئة"[2].

تناولت هذه الأطروحة موضوعًا استراتيجيًا يربط بين ثلاثة متغيرات رئيسية: الحوكمة، تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر، والنمو الاقتصادي، مع التركيز على الدول الناشئة. وجاءت إشكالية الدراسة انطلاقًا من التباين الكبير في نتائج الدراسات السابقة حول العلاقة بين هذه المتغيرات، إضافة إلى تزايد تدفقات الاستثمارات الأجنبية نحو الدول النامية رغم ضعف أنظمتها المؤسساتية أحيانًا. هدفت الدراسة إلى استكشاف طبيعة العلاقة الثلاثية بين

[1] سفير محمد، مولاي بوعلام،بوبكر مصطفى، 2020، إرساء مبادئ حوكمة الشركات وأهميتها في إدارة المخاطر ومواجهة الأزمات .مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، العدد 10، الصفحات 22–45.

[2] سردوك بلحول، الحوكمة، الاستثمار الأجنبي المباشر والنمو الاقتصادي في الدول الناشئة، أطروحة دكتوراه، جامعة مصطفى اسطنبولي معسكر، 2019.

الحوكمة والاستثمار الأجنبي المباشر والنمو الاقتصادي، ومدى تأثير الحوكمة كعامل وسيط في تعظيم الأثر الإيجابي لتلك الاستثمارات على النمو، مع محاولة بناء نموذج قياسي يوضح الترابط الديناميكي بين هذه المتغيرات في بيئة الدول الناشئة. وشملت عينة الدراسة 17 دولة ناشئة خلال الفترة من 1996 إلى 2016، مستفيدة من بيانات البنك الدولي ومؤشرات الحوكمة العالمية الستة. اعتمد الباحث على منهج تحليلي وصفي مدعوم بالتحليل القياسي باستخدام مقاربة الانحدار الذاتي للفجوات الزمنية الموزعة (ARDL) بطريقة "وسط المجموعة (MG) "و"وسط المجموعة المدمجة(PMG) "، بغرض تتبع التأثيرات قصيرة وطويلة المدى.

أظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين جودة الحوكمة وتدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر، وأن هذا الاستثمار لا يؤدي بالضرورة إلى تعزيز النمو الاقتصادي ما لم يكن مصحوبًا بإصلاحات مؤسساتية فعالة. كما توصلت الدراسة إلى أن الحوكمة تُعد شرطًا مفسرًا لتفاوت تأثير الاستثمار الأجنبي على النمو بين الدول. وأوصى الباحث بضرورة تعزيز بيئة الحوكمة في الدول الناشئة، من خلال دعم الشفافية، سيادة القانون، وفعالية المؤسسات، بما يضمن جذب الاستثمارات النوعية وتحقيق تنمية اقتصادية مستدامة.

6- دراسة نورة محمدي (2018) المسومة ب: " أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال الفترة (2009-2015) "[1].

الدراسة في السياق الجزائري أين سعت الباحثة إلى قياس أثر مبادئ الحوكمة على الأداء المالي لشركات المساهمة الناشطة في الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2009 إلى 2015. ولتمكن من الالمام بالدراسة تم تصميم استبيان مكوّن من ستة محاور تغطي كل مبدأ من مبادئ الحوكمة المعتمدة من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بهدف تشخيص مدى التزام الشركات الجزائرية بهذه المبادئ. ركّزت الدراسة على قياس العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة وهيكل الملكية كمكونات لحوكمة الشركات، وبين الأداء المالي المقاس بكل من العائد على حقوق الملكية (ROE) والعائد على الأصول.(ROA) ، توصلت الدراسة الى وجود التزام متوسط بمبادئ الحوكمة، مع غياب الالتزام بمتطلبات مبدأ الإفصاح والشفافية لدى معضم الشركات المدروسة. كما أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى وجود تأثير معنوي موجب للملكية الأجنبية على العائد على الأصول، في حين كان تأثيرها سلبياً على العائد على حقوق الملكية، أما تمثيل الأجانب في مجلس الإدارة فقد أظهر تأثيرًا معنويًا موجبًا علىROA ،

[1] نورة محمدي، 2018، أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال الفترة (2009-2015)، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة .

بينما لم يظهر له تأثير معنوي على .ROE كما بيّنت النتائج أن الحجم، واستقلالية مجلس الإدارة، ونسبة المساهمة الحكومية، والملكية المركّزة تلعب أدوارًا متفاوتة في التأثير على الأداء المالي. وبهذا فالدراسة أكدت ضعف الحوكمة في المؤسسات.

المطلب الثالث: الدراسات السابقة المتعلقة بالفساد المالي

تعد الدراسات السابقة المتعلقة بالفساد المالي خطوة مهمة لفهم عمق هذه الظاهرة وآثارها المتعددة. وقد تم تناول الفساد المالي في العديد من الأدبيات العربية، حيث تعكس هذه الدراسات الجهود المبذولة لفهم أسباب الفساد ونتائجه في الدول العربية، بالإضافة إلى تقديم حلول استراتيجية للحد من تأثيراته على الاقتصاد الوطني. يهدف هذا المبحث إلى استعراض أبرز الدراسات السابقة حول الفساد المالي في الأدبيات العربية، مع التركيز على مقاربات تحليلية تساعد في الكشف عن أبعاد هذه الظاهرة وسبل مواجهتها.

1- دراسة شريهان ممدوح حسن أحمد (2023) بعنوان: "جهود مكافحة الفساد الإداري والمالي في المملكة العربية السعودية: دراسة مقارنة"[1].

تناولت هذه الدراسة موضوع الفساد الإداري والمالي في المملكة العربية السعودية، وأظهرت خطورة تأثير هذا الفساد على الاستقرار السياسي والاجتماعي والاقتصادي. أعطت الباحثة فكرة عن مدى خطورة الفساد الإداري والمالي على هياكل الدولة وقدرته على تأخير التنمية وتحقيق التقدم. كما بينت الباحثة كيفية مواجهة المملكة لهذه المشكلة وسبل تعزيز الآليات لمكافحة الفساد الاداري والمالي. اعتمدت الدراسة على تحليل كل ما له علاقة بالفساد الإداري والمالي في السعودية، ومقارنة الوضع مع تجارب دول أخرى في مجال مكافحة الفساد للاستفادة من تجارب ناجحة ميدانيا. كما أشرة الباحثة إلى أن الفساد الإداري والمالي يشكل عائقا للأجهزة الحكومية ويضعف قدرتها على القيام بالمهام المطلوبة، وتم التأكيد على ضرورة وجود قرار سياسي قوي لمكافحة الفساد من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة. أكدت الدراسة على أهمية تبني استراتيجيات شاملة لمكافحة الفساد تتضمن تعزيز دور الأجهزة الرقابية، وتوعية الأفراد في المجتمع بخطورة الفساد.

[1] شريهان ممدوح حسن أحمد، جهود مكافحة الفساد الإداري والمالي في المملكة العربية السعودية: دراسة مقارنة، المجلة القانونية، 2023.

2- دراسة عبد العليم بشيري (2023) بعنوان: " أثر التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية – دراسة ميدانية على عينة من مهنيي التدقيق" [1]

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة التدقيق المحاسبي والجبائي في التقليل من الفساد داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك من خلال الوقوف على آراء وممارسات المهنيين في هذا المجال.

اعتمدت الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة المفاهيم النظرية المرتبطة بالتدقيق والفساد، إلى جانب المنهج الميداني التطبيقي من خلال توزيع استبيان على عينة من مهنيي التدقيق، وشملت محاسبين، مدققين، ومفتشين جبائيين. وقد تم تحليل البيانات باستخدام برنامجSPSS . وقد توصلت الدراسة إلى أن كلًّا من التدقيق المحاسبي والتدقيق الجبائي يساهمان بفعالية في تقليص الفساد المالي والإداري، شرط توفر الاستقلالية والكفاءة للمدققين، وتفعيل آليات الرقابة الصارمة داخل المؤسسات.

3- في دراسة للباحثان أسماء عليلي وصلاح جازول بعنوان:"استرداد عائدات الفساد المالي والإداري في ظل اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد"(2021). [2]

ركزت الدراسة كيفية تطبيق العدالة وعدم الافلات من العقاب لا سيما في الدول التي تعاني من تهريب الأموال الناتجة عن جرائم الفساد. أبرز الباحثان أن استرداد الأموال المنهوبة يمثل أحد المبادئ الأساسية التي تميز اتفاقية الأمم المتحدة، حيث نصت المادة 51 منها صراحة على إلزام الدول الأطراف بالتعاون في هذا المجال. وأكد أن المهم ليس فقط استرداد الأموال بل الاهم أن يشكل ردع لم يفكر في الاختلاس ويتأكد أن العدالة ستطاله.

بيّنت الدراسة أن الجزائر تواجه تحديات كبيرة لتقليل من الفساد المالي، خصوصًا بعد الحراك الشعبي في فبراير 2019، الذي رفع سقف المطالب بمحاسبة المتورطين في قضايا فساد مالي واسترجاع الأموال المهربة. ورغم الجهود المبذولة، لا تزال الممارسة تواجه صعوبات قانونية وإجرائية على المستوى الدولي، وهو ما يستدعي تعزيز القدرات المؤسساتية وتكثيف التعاون القضائي الدولي.

[1] بشيري عبد العليم، 2023، أثر التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية – دراسة ميدانية على عينة من مهنيي التدقيق .أطروحة دكتوراه، جامعة زيان عاشور-الجلفة .

[2] عليلي أسماء، جزول صالح،2021،استرداد عائدات الفساد المالي والإداري في ظل اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد .مجلة صوت القانون، المجلد 7، العدد 03، ص1106

4- دراسة بعنوان" :الفساد المالي والإداري وآليات مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر "للباحث مراد سكاك (2019) [1]

هدفت الدراسة إلى معرفة واقع الفساد المالي والإداري في الجزائر عن كثب وتحليل أسباب الفساد وانعكاساته الاقتصادية والاجتماعية، مع التركيز على ضعف الآليات الرقابية والإصلاحات المؤسسية في مواجهته. أكد الباحث أن ظاهرة الفساد في الجزائر منتشرة بشكل فاضح عكس اختلالات هيكلية وإدارية عميقة، ويتجلى ذلك من خلال مظاهر متعددة مثل المحسوبية، الرشوة، وسوء استخدام الموارد العامة.

كما قدم الباحث بعض الاقتراحات كآليات للحد من الفساد أبرزها: تفعيل مؤسسات الرقابة، تعزيز الشفافية والمساءلة، تحديث الإطار القانوني، وتطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة. وأبرز المقال أهمية إشراك المجتمع المدني والصحافة الاستقصائية في كشف التجاوزات والضغط نحو الإصلاح. خلصت الدراسة إلى أن أي استراتيجية فعالة لمحاربة الفساد تستوجب ارادة السياسية فاعلة قابلة لتنفيذ.

5-دراسة إيمان بوقصة (2018) بعنوان: "معضلة الفساد المالي في الجزائر" [2]

تناولت هذه الدراسة ظاهرة الفساد المالي في الجزائر مسلطةً الضوء على أسبابها،أشكالها، وآثارها السلبية على الاقتصاد والمجتمع. كما استعرضت الجهود التشريعية والمؤسساتية المبذولة لمكافحة هذه الظاهرة. اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي، مستعرضةً النصوص القانونية والمراسيم الرئاسية المتعلقة بمكافحة الفساد المالي، بهدف تقييم فعالية هذه الإجراءات في الحد من الظاهرة. أهم النتائج التي وصلت التي خرجت بها الدراسة:

- تزايد الرشوة، الاختلاس، وغسيل الأموال كمظاهر الفساد المالي في الجزائر.
- الانعكسات السلبية للفساد المالي كتراجع الثقة في المؤسسات، تعطيل المشاريع التنموية، وتفاقم الفوارق الاجتماعية.
- تحديات تطوير التشريعات لرفع من مستوى الرقابة والمساءلة، والشفافية في الإدارة العامة.

[1] **سكاك مراد**، 2012، الفساد المالي والإداري وآليات مكافحته – بالإشارة إلى حالة الجزائر .مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، العدد 02، الصفحات 42–55،.

[2] **بوقصة إيمان**، 2018، معضلة الفساد المالي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر.

و قد خلصت الدراسة بت من الضروري على الجزائر تعزيز آليات الرقابة والشفافية، وتفعيل دور المؤسسات المعنية لضمان فعالية التشريعات في مكافحة هذه الظاهرة.

6-دراسة حكيمة حليمي، ليلى حليمي، ونوال باهي (2017)بعنوان: " دور المراجعة في ترشيد الإنفاق في الوحدات الحكومية في الجزائر كمدخل لمواجهة الفساد المالي. [1]

بدأت الباحثات على دور المراجعة سواء كانت داخلية أو خارجية واستخدامها كوسيلة فعالة لترشيد الإنفاق في الوحدات الحكومية، وبالتالي الحد من الفساد المالي الذي يعد حاجزا أمام طموحات الجزائر لتنمية.فقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستعراض النظم الرقابية والمحاسبية المطبقة في المؤسسات العمومية الجزائرية، إلى جانب تقييم مدى فاعلية المراجعة كآلية لضبط الإنفاق العام.

وتوصلت النتائج إلى أن ترشيد الإنفاق يتطلب تفعيل نظام رقابي صارم يعتمد على استقلالية المراجعين، وتوفير الإمكانيات التقنية والبشرية الضرورية، بالإضافة إلى تكريس مبادئ الشفافية والمساءلة داخل الإدارة العمومية.و أكدت الدراسة أن غياب المراجعة يفتح المجال أمام الممارسات الفاسدة ويتسبب في ضياع المال العام، ولهذا لبد من إصلاحًات هيكليًة للأطر القانونية والتنظيمية التي تحكم عمل أجهزة المراجعة ومن الضروري أيضا تكوين المراجعين لمرافقة الادارات الحديثة.

المطلب الرابع: الدراسات السابقة التي تناولت المتغيرات معا

1- دراسة بعنوان:"جودة آليات الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي في شركات قطاع الأعمال العام: دراسة ميدانية "للباحثين نجوى محمود أحمد أبو جبل وعارف عبد الله عبد الكريم (2023). [2]

في هذه الورقة البحثية تم استقصاء أثر جودة آليات الحوكمة على الحد من ممارسات الفساد المالي في شركات قطاع الأعمال العام، مع التركيز على آليات: مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، التدقيق الداخلي، والمراجعة الخارجية. تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع استبيان على ثلاث فئات رئيسية من المبحوثين، شملت مدققين

[1] **حكيمة حليمي، ليلى حليمي، نوال باهي**، 2017، دور المراجعة في ترشيد الإنفاق في الوحدات الحكومية في الجزائر كمدخل لمواجهة الفساد المالي .مجلة ALJALEXU، المجلد 1، العدد 1، الصفحات 169-196.

[2] نجوى محمود أحمد أبو جبل، عارف عبد الله عبد الكريم، 2023، جودة آليات الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي في شركات قطاع الأعمال العام: دراسة ميدانية .مجلة البحوث المحاسبية – جامعة طنطا، المجلد 1، العدد 2.

داخليين، ومراجعين خارجيين، وأعضاء لجان المراجعة، أين تم تحليل إجابات 165 استبانة صالحة. وقد بينت نتائج الدراسة وجود علاقة ارتباط معنوية بين فعالية آليات الحوكمة وانخفاض ممارسات الفساد المالي داخل الشركات محل الدراسة، لا سيما في ظل تفعيل دور التدقيق الداخلي ولجان المراجعة واستقلالية مجلس الإدارة. كما أكدت الدراسة على ضرورة ربط ممارسات الحوكمة برؤية الدولة المصرية لسنة 2030 للتنمية المستدامة من خلال زرع ثقافة الشفافية والإفصاح وخلق محيط يدعمه النظام الرقابي الفعال ليتماشى مع خطة الإصلاح المؤسسي خلال الفترات 2014–2018 و2019–2022.

2– في دراسة "أثر حوكمة الصفقات العمومية في مواجهة الفساد" للباحثين ربعي منال سامية ومعلم يوسف (2022). [1]

عملت الدراسة على معرفة كيف يمكن لترسيخ مبادئ الشفافية والمساواة والمساءلة والعدالة في الإجراءات الإدارية أن يساهم في تقليص مظاهر الفساد التي تُعد من أبرز التحديات التي تواجه الإدارة العمومية. وقد اعتمد الباحثان على تحليل قانوني تشريعي للمنظومة القانونية المنظمة للصفقات العمومية، كما تناولا التشريعات الجزائرية التي تعمل جاهدة لترسيخ مبادئ الحوكمة ضمن الإطار التنظيمي لصفقات العمومية بهدف تأمين المال العام وتحقيق النجاعة الاقتصادية وتطبيق المساءلة والمحاسبة ميدانيا. توصلت الدراسة إلى أن غياب الرقابة الفعالة وخلل الإجراءات التعاقدية يشكل بيئة خصبة لانتشار الفساد، في حين أن التفعيل الصارم لقواعد الحوكمة من شأنه أن يوفر مناخ اقتصادي واداري أكثر شفافية وكفاءة وترسخ النزاهة المؤسستية وضمان الاستخدام الرشيد للموارد العامة.

3–في دراسة بعنوان "الآليات الداخلية كأحد أهم أدوات تجسيد مبادئ حوكمة الشركات – دراسة تحليلية لوظيفة التدقيق الداخلي" للباحثتين زهرة عباس ونجوى بن عويدة (2022). [2]

اعتمدت الباحثتان على المنهج التحليلي من خلال دراسة أدبيات التدقيق الداخلي وربطه بمبادئ الحوكمة وفقًا للمعايير الدولية والممارسات الميدانية، تناولت الدراسة مهام المدقق الداخلي كالرقابة وتقديم التوصيات لأصحاب القرار وذلك للحد من الفساد المالي والإداري وتعزيز النزاهة والانضباط وترسيخ فكرة المساءلة وتحقيق العدالة. أكد

[1] ربيع منال سامية،، معلم يوسف،2022، أثر حوكمة الصفقات العمومية في مواجهة الفساد، مجلة جامعة الإخوة منتوري – قسنطينة 1، المجلد 33، العدد 3، ص. 253–265.

[2] **زهرة عباس، نجوى بن عويدة**،2022، الآليات الداخلية كأحد أهم أدوات تجسيد مبادئ حوكمة الشركات – دراسة تحليلية لوظيفة التدقيق الداخلي .مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد والأعمال، المجلد 3، العدد 1، صفحات 05-36

الباحثان على ضرورة العمل على استقلالية جهاز التدقيق الداخلي دون ضغوط من المسؤولين ليقوم بمهامه كالكشف عن الانحرافات والتجاوزات الممكنة ومنع الفساد بكل أشكاله والحفاظ على أموال المستثمرين في ظل الشفافية والنزاهة، كذلك الالتزام بالمعايير المهنية والتكوين المستمر للمدققين لتحقيق كفاءة الأداء، وتعزيز التنسيق بينها وبين هياكل الرقابة الأخرى، لاسيما لجان التدقيق ومجالس الإدارة، لضمان فاعلية أكبر في تطبيق مبادئ الحوكمة وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

4-في دراسة بعنوان: "أثر التدقيق الداخلي للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010-2015" للباحث صالحي محمد يزيد(2020). [1]

تناول الباحث **العلاقة** بين فاعلية التدقيق الداخلي وتطبيق مبادئ الحوكمة وانعكاس ذلك على تنافسية المؤسسة الاقتصادية. الدراسة كانت بالمنهج الوصفي التحليلي، وفي دراسة الحالة تم اختيار مجمع صيدال باعتباره مؤسسة الأول في مجال الصناعات الصيدلانية في الجزائر. الدراسة تبرز التدقيق الداخلي كجهاز يمارس مهامه وفق معايير المهنية والاستقلالية والموضوعية، والألية التي يستعملها لتعزز مبادئ الحوكمة في المؤسسة مثل الشفافية والمساءلة، الذي ينعكس بدوره على الأداء المؤسسي ورفع القدرة التنافسية. وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الداخلي ومستوى الحوكمة داخل المؤسسة، وأكدت على أن فاعلية الحوكمة تساهم بدورها في تحسين قدرة المؤسسة التنافسية من خلال السيطرة على الحصة الأكبر في السوق وبأسعار تنافسية . الباحث أكد على ضرورة دعم استقلالية ادارة التدقيق الداخلي وتفعيل دورها الرقابي والتدقيقي وتفعيل مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة لضمان تحقيق الأهداف.

5-دراسة م.م أزهر صبحي عبد الحسين(2019) بعنوان:"حوكمة الشركات وتأثيرها في وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع المصرفي". [2]

تناول الباحث العلاقة بين آليات الحوكمة وفعالية التدقيق الداخلي في البنوك العراقية، واعتمدت الدراسة على منهج كمي باستخدام أداة الاستبيان التي وُزعت على عينة مكونة من 25 مستجيبًا من مدققي الحسابات

[1] صالحي محمد يزيد،2016، أثر التدقيق الداخلي للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010-2015" للباحث، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر- بسكرة.

[2] أزهر صبحي عبد الحسين، 2019، حوكمة الشركات وتأثيرها في وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع المصرفي: بحث تحليلي لمجموعة من المصارف العراقية .مجلة الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء، (41)11،ص 38-1

والعاملين في أقسام المحاسبة والتدقيق ضمن تسعة مصارف عراقية. هدفت الدراسة إلى قياس تأثير مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق، وثقافة المنظمة على وظيفة التدقيق الداخلي، واختبار ما إذا كانت هناك علاقة معنوية بين الحوكمة وجودة الأداء الرقابي الداخلي. وقد أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية بين الحوكمة والتدقيق الداخلي، حيث بلغ معامل الارتباط (r) نحو 0.561، كما بلغ معامل بيتا0.623 (β) هذا يبين أن التحسين في تطبيق مبادئ الحوكمة ينعكس مباشرة على تحسين أداء وظيفة التدقيق الداخلي. كما خلُصت الدراسة إلى أن 31.4% من التغير في كفاءة التدقيق الداخلي يمكن تفسيره من خلال مستوى حوكمة الشركات. وأوصى الباحث بتخصيص قسم مختص بمراقبة جودة الأداء ليكون التدقيق فعال، إضافة إلى دعم استقلالية المدققين الداخليين وتعزيز ثقافة الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات المصرفية.

6- دراسة بطيب نريمان (2018) والمعنون بـ" :دسترة مبادئ الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد في الدستور التونسي 2014"[1]

تتحدث الباحثة على الجهود الدستورية التي بذلتها تونس لترسيخ مبادئ الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد ضمن دستورها الجديد لسنة 2014، وذلك في إطار مسار التحول الديمقراطي الذي شهدته البلاد بعد ثورة 2011. عملة الدراسة على تحليل السياق السياسي والاجتماعي الذي فرض ضرورة تأكيد هذه المبادئ في الوثيقة الدستورية، وذكرة الباحثة أن الدستور التونسي شكّل سابقة في العالم العربي من حيث الاعتراف الصريح بمفاهيم الشفافية، النزاهة، المساءلة، والرقابة، كركائز للحوكمة الجيدة.

الدراسة تناولت المواد الدستورية التي كرّست هذه المبادئ، لاسيما الفصلين 10 و15، بالإضافة إلى الإشارة إلى الهيئات الدستورية المستحدثة مثل هيئة الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد، باعتبارها هيئتان تنم عن الإرادة الإصلاحية في تونس. وخلصت الباحثة إلى أن دسترة الحوكمة ومكافحة الفساد تعد خطوة مهمة لبنار دولة القانون لكنها تبقى رهينة التطبيق الفعلي والميداني لتفعيل آليات الرقابة والمحاسبة.

[1] بطيب نريمان، 2018، دسترة مبادئ الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد في الدستور التونسي 2014 .فاتر السياسة والقانون، المجلد 10، العدد 19، الصفحات 271-280.

7- في دراسة "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات – دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب – ولاية قسنطينة" للباحثة براهمة كنزة (2014). [1]

الدراسة عملت على تحليل العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل حوكمة الشركات في البيئة المؤسساتية الجزائرية، من خلال دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الكائنة ببلدية الخروب – ولاية قسنطينة. سعت الباحثة إلى إبراز الدور المحوري لتدقيق الداخلي في بعث مبادئ الحوكمة مثل الشفافية، المساءلة، المسؤولية، والرقابة الداخلية في المؤسسات، باعتباره أداة تقييم ومتابعة دائمة لسير الأنشطة والقرارات الداخلية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. وقد تم استخدام برنامج SPSS في تحليل نتائج الاستبيان إحصائيًا متكّن من التحقق من فرضيات الدراسة واستخلاص مؤشرات دقيقة حول العلاقة بين جودة وظيفة التدقيق الداخلي ومستوى تفعيل الحوكمة. وخلصت النتائج إلى وجود علاقة قوية بين فعالية التدقيق الداخلي وتحقيق مبادئ الحوكمة، حيث تبين أن كفاءة المدققين واستقلاليتهم تلعب دورًا محوريًا في دعم الشفافية والرقابة داخل المؤسسة. أكدت الباحثة أن التدقيق الداخلي وجوده مهم داخل هيكل المؤسسات وضروري أن يكون جهاز التدقيق الداخلي مستقل لضمان مساهمته الحقيقية في بناء حوكمة مؤسسية فعالة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

نظرا لأهمية التدقيق الداخلي، ومبادئ الحوكمة، والفساد المالي كان لبد من الاطلاع على وجهات الباحثين الأجانب بخصوص هذه العناصر لتحديد ملامح التناول العلمي للموضوع وابراز أوجه الاختلاف والتشابه ايضا .

المطلب أول: الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي

1- دراسة Andika Pramukti(2024) بعنوان:" Internal Audit versus External Audit: A Qualitative Perspective". [2]

[1] برهمة كنزة، 2023،" دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب – ولاية قسنطينة"، مذكرة ماجستير، جامعة عبد الحميد مهري – قسنطينة 2.

[2] Pramukti, A. (2024). Internal Audit versus External Audit: A Qualitative Perspective. **Auditing Research Article**, Universitas Muslim Indonesia

الدراسة تسلط الضوء على الأدوار والوظائف المختلفة لكل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي داخل المؤسسات والتركيز على الفروقات في المنهجيات وفعالية كل منهما والتحديات التي تواجههما بوجود الحوكمة المؤسسية وإدارة المخاطر وضمان نزاهة التقارير المالية .اعتمد الباحث على تحليل ودراسة الدراسات السابقة والمفاهيم النظرية ذات الصلة بالتدقيق الداخلي والخارجي، مستعرضًا الإطار المفاهيمي والممارسات المعتمدة في كل نوع من أنواع التدقيق إضافة إلى تقييم فعاليتهما.

أظهرت النتائج أن التدقيق الداخلي يتميز بطابعه التنبيه الاستباق حيث يقدم دعماً مباشراً للإدارة من خلال تعزيز كفاءة العمليات الداخلية، وأداء دوره الرقابي الاستكشافي، ودعم التحسين المستمر والابتكار. أما التدقيق الخارج فتركّز مهمته على خدمة الأطراف الخارجية خاصة المساهمين، من خلال تقديم ضمانات حول مصداقية القوائم المالية وموثوقيتها.وبينت الدراسة أن هناك تباينًا واضحًا في الأساليب والأهداف بين التدقيقين، رغم تكاملهما في دعم الحوكمة الجيدة داخل المؤسسات.

2-دراسة Anna Eulerich وMarc Eulerich (2022) بعنوان " What is the value of internal auditing? – A literature review on qualitative and quantitative perspectives "[1].

هدفت الدراسة إلى سد الفجوة بين الدور المعلن للتدقيق الداخلي كونه الجهة المستقلة التي تعتمد عليها الادارة العليا ولجان التدقيق لرقابة والاستشارة وهذا نتيجة القيمة المضافة التي يحققها.اعتمد الباحثان على منهج التحليلي لدراسات السابقة ذات العلاقة، وتحديد الاتجاهات البحثية التي ركّزت على دور التدقيق الداخلي في تقييم نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وعمليات الحوكمة. كما أبرزا التباين في قياس "القيمة المضافة" بين الأبعاد الكمية (مثل الأداء المالي والتحصيلي) والأبعاد النوعية (مثل الثقة، الشفافية، وتحسين اتخاذ القرار).

أظهرت نتائج الدراسة أن جزءًا كبيرًا من البحوث السابقة لا يواكب بشكل دقيق المهام الجوهرية لوظيفة التدقيق الداخلي كما تحددها المعايير المهنية، وأوصت بضرورة إعادة توجيه البحوث المستقبلية نحو قياس أكثر تكاملًا لقيمة التدقيق، من خلال دمج الأبعاد الكمية والنوعية في التقييم.

[1]Eulerich, A., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing? – A literature review on qualitative and quantitative perspectives. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 94(3/4), 83–92..

3-دراسة Rainer Lindorfer, BA (2021) بعنوان "Die Rollen der Internen Revision im Risikomanagement der österreichischen Bundesverwaltung – Status und Ausblick aus der Perspektive der Internen Revision".[1]

تناولت الدراسة الدور المتزايد لوظيفة التدقيق الداخلي في مرافقة إدارة المخاطر في القطاع العام، وبشكل خاص داخل الإدارة الفيدرالية للنمسا. اعتمد الباحث على منهج دراسة الحالة المقارنة مدعومًا بتحليل محتوى نوعي هيكلي، حيث استند إلى مراجعة وثائق تنظيمية لعشرة وزارات اتحادية إضافة إلى إجراء مقابلات نوعية مع مسؤولي التدقيق الداخلي بهذه الوزارات.

أبرزت الدراسة أن ادارة التدقيق الداخلي لديها مهمتين رئيسيين في ادارة المخاطر الأولى رقابية والثانية استشارية مع اختلاف في طريقة التطبيق ودرجة الانخراط بين الوزارات. كما أظهرت النتائج أن معظم وحدات التدقيق الداخلي تضطلع أيضًا بدور تكاملي عند النظر إلى إدارة المخاطر من منظور واسع يشمل حتى الحوكمة.

و توصل الباحث إلى أن قدرة التدقيق الداخلي على تقديم قيمة مضافة في مجال إدارة المخاطر تعتمد على جملة من العوامل المؤسسية والتنظيمية أهمها مدى استقلالية الوظيفة ودعم الإدارة العليا وتكاملها مع باقي نظم الحوكمة.

وتكمن مساهمة هذه الدراسة في كونها من الأبحاث التي تقدم توصيفًا نوعية لأدوار التدقيق الداخلي في الإدارة الفيدرالية النمساوية، وتقترح نموذجًا تحليليًا لتحديد العوامل المؤثرة في فعالية هذه الأدوار، مما يشكل إضافة مهمة إلى البحوث الأكادمية.

4-دراسة Olga Bubilek(2017) بعنوان "Importance of Internal Audit and Internal Control in an Organization – Case Study".[2]

[1]Bundesverwaltung – Status und Ausblick aus der Perspektive der Internen Revision. Masterarbeit, FH Campus Wien, Masterstudiengang Integriertes Risikomanagemen

[2]Bubilek, O. (2017). Importance of Internal Audit and Internal Control in an Organization – Case Study. Bachelor's Thesis, Arcada University of Applied Sciences, Degree Programme in International Business

تناولت الدراسة موضوعًا محوريًا في مجال الرقابة الداخلية، يتمثل في فهم العوامل المأثرة في وظيفة التدقيق الداخلي وجودته، وقامت الباحثة بتحليل الانعكاسات الناتجة عن تحقيق هذه الجودة على أداء المؤسسات. في ظل تزايد الاهتمام العالمي بدور التدقيق الداخلي كأداة لا غنى عنها لضمان الشفافية والامتثال وتحسين الأداء. اعتمدت الدراسة على منهج كمي باستخدام بيانات تجريبية من مؤسسات متعددة الجنسيات، مع توظيف أدوات تحليل إحصائي لاختبار الفرضيات. وخلصت الدراسة إلى أن جودة التدقيق الداخلي مرتبط ارتباطًا إيجابيًا بتحقيق الشفافية، وتقليل فرص الاحتيال، وتعزيز ثقة أصحاب المصالح، كما أن هذه الجودة تتأثر بشكل كبير بمدى دعم الإدارة والتكامل بين التدقيق الداخلي والجهات الرقابية الأخرى. وأكدت الدراسة على ضرورة تطوير معايير واضحة لتقييم جودة التدقيق الداخلي، وتعزيز استقلاليته، وتوفير تكوين مستمر للمدققين، مع التأكيد على أن وظيفة التدقيق الداخلي الفعالة تمثل لبنة أساسية لنظام رقابة ناجح وحوكمة مؤسسية فعالة .

5-دراسة Mahmoud Al-Akra، Waleed Abdel-Qader، و Mamun Billah (2016) بعنوان " Internal Auditing in the Middle East and North Africa: A Literature Review"[1].

تتناول هذه الدراسة مراجعة تحليلية للمفاهيم الأساسية المتعلقة بالتدقيق الداخلي في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، ركزة الدراسة على التحديات والاتجاهات الحديثة التي تواجه وظيفة التدقيق الداخلي في السياقات الاقتصادية والمؤسسية المختلفة للمنطقة. وقد اعتمد الباحثون على منهج مراجعة الأدبيات العلمية بهدف استخلاص الفجوات المعرفية وتحديد في هذا المجال.

حلّلت الدراسة مجموعة من المقالات والأبحاث التي تناولت التدقيق الداخلي في دول المنطقة، واستعرضت كيف تأثرت ممارسات التدقيق الداخلي بالعوامل السياسية، والاقتصادية، والثقافية، إضافة إلى التأثير المتزايد لمعايير الحوكمة الدولية ومتطلبات الشفافية وهذا ما تشترطه الاستثمارات الاجنبية . وقد أظهرت النتائج وجود تفاوتات كبيرة في تطبيق ممارسات التدقيق الداخلي بين دول المنطقة، سواء من حيث التزامها بالمعايير الدولية أو من حيث

[1]Al-Akra, M., Abdel-Qader, W., & Billah, M. (2016). Internal Auditing in the Middle East and North Africa: A Literature Review. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation.

الاستقلالية والفعالية، مع الإشارة إلى ضرورة مواكبة القوانين لتطورات الاقتصادية والمؤسسية لتفعيل دور التدقيق الداخلي ودعم الحوكمة الرشيدة.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة

1- دراسة El Abed Zohour, Brendl Udo, Al Shaarani Hani (2023) **بعنوان:** "**Formulation of a corporate governance index for banking sector: The GIB.X62**".[1]

تهدف الدراسة الى سد الفجوة البحثية القائمة في مجال قياس فعالية آليات الحوكمة المؤسسية داخل القطاع البنكي، وذلك من خلال اقتراح وتطوير مؤشر جديد سُمِّي **GIB.X62**. يستند هذا المؤشر إلى **62معيارًا** موزعة على **سبعة محاور داخلية** تشمل: مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، التعويضات، إدارة المخاطر، التعيينات، الالتزام والأخلاقيات، والشفافية والإفصاح.

اعتمد الباحثون في بناء هذا المؤشر على مراجعة أدبيات معمقة وتوصيات صادرة عن هيئات رقابية دولية مثل لجنة بازل ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(OECD) ، ثم قاموا بتطبيقه عمليًا على **سبعة بنوك** موزعة على الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، إيطاليا، إسبانيا، مصر، لبنان، والأردن. أظهرت نتائج التطبيق تباينًا في مستويات الحوكمة المؤسسية، حيث سُجلت أعلى المستويات في الولايات المتحدة وأوروبا، بينما جاءت نتائج البنوك في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا (MENA) بمستوى متوسط إلى ضعيف، مما يعكس الحاجة إلى تعزيز أنظمة الحوكمة في تلك المنطقة.

تتميز هذه الدراسة بتقديمها لمؤشر تطبيقي قابل للتعميم والاستخدام من قبل البنوك والمودعين والمساهمين والهيئات الرقابية، مما يمنحها قيمة عملية وعلمية عالية. كما أشار الباحثون إلى بعض القيود مثل تركيز المؤشر على الجوانب الداخلية فقط، وصغر حجم العينة، داعين إلى توسيع نطاق الدراسة مستقبلًا وتضمين أبعاد خارجية للحوكمة.

[1]El Abed, Zohour; Brendl, Udo; Al Shaarani, Hani. (2023). Formulation of a corporate governance index for banking sector: The GIB.X62. Journal of Governance and Regulation, Volume 12, Issue 2, pp. 84–97.

2- دراسة Robert Ouko Odekو Prof. Luke Oyugi (2021) بعنوان " Influence of Governance Indicators on Disclosures in Performance Audit Reports in National Government Constituencies Development Funds"[1]

أجريت الدراسة الميدانية تحليلا يهدف إلى الكشف عن تأثير مؤشرات الحوكمة على مستوى الإفصاح في تقارير تدقيق الأداء المرتبطة بصناديق تطوير الدوائر الانتخابية الحكومية في كينيا. انطلق الباحثان من واقع تصاعد الاهتمام بجودة التقارير المالية والتدقيق الحكومي خاصة مع تزايد حالات الاحتيال المالي وعدم انتظام الإفصاح في الدول النامية خاصة في الدول الإفريقية.

استندت الدراسة إلى ثلاث نظريات رئيسية :**نظرية إضفاء المصداقية، نظرية الشرطي،** و**نظرية الوكالة،** وقد اتبعت منهجًا وصفيًا باستخدام استبيان لجمع البيانات من 107 **مستجيبين** يمثلون الجهات الفاعلة في التدقيق. تم تطبيق تحليل الانحدار لقياس العلاقة السببية، وتحليل الارتباط لقياس قوة العلاقة بين المتغيرات.

أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مؤشرات الحوكمة (المساءلة، فعالية الحوكمة، جودة التنظيم، مكافحة الفساد) ومستوى الإفصاح في تقارير تدقيق الأداء، حيث كان لمؤشر جودة التنظيم التأثير الأكبر (β=0.413, p=0.000)، وبعده المساءلة ومكافحة الفساد. أكدت الدراسة أن تحسين ممارسات الحوكمة يمكنه أن يسهم في زيادة مستوى شفافية وكفاءة تقارير التدقيق الحكومي وهذا يعزز ثقة المواطنين في الجهات الحكومية والرقابية.

تُعد هذه الدراسة ركزت على الدول النامية، وحاولت معرفة العلاقة بين مؤشرات الحوكمة ومستوى الإفصاح، وتقدّم ارشادات وتوجيهات عملية لتحسين أداء مؤسسات الرقابة العليا في القارة الإفريقية.

[1] odek, R. O., Oyugi, L. (2021). Influence of governance indicators on disclosures in performance audit reports in National Government Constituencies Development Funds. International Journal of Economics, Commerce and Management (UK), 9(11), 172–190

3 – دراسة Elena Dobre, Carmen Turlea, Eugeniu Turlea (2015) بعنوان:" The Influence of Post-Crisis Corporate Governance Practices Upon Financial Audit" [1].

تناولت دراسة العلاقة المشتركة بين ممارسات الحوكمة المؤسسية بعد الأزمة المالية وجودة التدقيق المالي في السوق الرومانية. سعت الدراسة إلى تحديد العوامل المرتبطة بالحوكمة المؤسسية التي تؤثر على اختيار شركات التدقيق، وخاصة من مجموعة"BIG 4" ، حيث تم اعتماد هذا الاختيار كمؤشر على جودة التدقيق.

اعتمد الباحثون على نموذج Probit لتحليل بيانات 41 شركة مدرجة في بورصة بوخارست، مستخدمين متغيرات مستقلة تشمل خصائص هيكل الحوكمة مثل الفصل بين منصب المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة، وجود لجنة تدقيق، وعدد المدراء التنفيذيين، وايضا مؤشرات مالية مثل العائد على الأصول، وحجم الشركة، وأجور التدقيق.

توصلت الدراسة إلى أن عدد أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين يمثل العامل الوحيد الذي له تأثير معنوي إحصائي على اختيار مدقق من شركاتBIG 4 ، ما يشير إلى أن الحوكمة القوية ترتبط بتفضيل شركات تدقيق ذات جودة عالية. أما المتغيرات الأخرى المتعلقة بهيكل الحوكمة فلم تُظهر دلالة إحصائية قوية، وهو ما أرجعه الباحثون إلى صغر حجم العينة ونقص الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المالية، خصوصًا المتعلقة بأجور المدققين.

رغم محدوديتها من حيث حجم العينة والبيئة الجغرافية المحصورة ت الا أن هذه الدراسة تعد مهم لتركيزها على المحيط بعد الأزمة المالية، وتقديمها دلائل تجريبية على العلاقة بين مكونات الحوكمة واختيار المدقق الخارجي.

4– دراسة بعنوان " The Influence of Corporate Governance Implementation toward Bank Performance (Empirical Study on

[1]Elena Dobre, Carmen Turlea, Eugeniu Turlea. (2015). The Influence of Post-Crisis Corporate Governance Practices Upon Financial Audit. Procedia Economics and Finance, 32, 1100–1106..

Heriyanni للباحثان [1]" Banks Listed in Indonesian Stock Exchange)"
Mashitoh وIrma(2015) .

حللت دراسة أثر مؤشرات تطبيق الحوكمة المؤسسية على أداء البنوك المدرجة في بورصة إندونيسيا، وذلك من خلال نموذج تطبيقي اعتمد على **30بنكًا** كعينة للدراسة. ركزت الباحثتان على ثلاثة عناصر أساسية من مكونات الحوكمة :**مجلس المفوضين، ولجنة التدقيق، وجودة التدقيق الخارجي**، وتم قياس الأداء البنكي باستخدام مؤشرات **نموذج CAMEL** .استخدمت الدراسة **نموذج المعادلات الهيكلية (SEM)** لاختبار العلاقة بين المتغيرات، وكشفت النتائج أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أداء مجلس المفوضين وجودة التدقيق من جهة، وأداء البنوك من جهة أخرى، ما يؤكد أهمية الرقابة الفعالة والشفافية في رفع كفاءة القطاع المصرفي. أما بالنسبة للجنة التدقيق، فقد أظهرت النتائج علاقة إيجابية لكنها غير دالة إحصائيًا، ما يشير إلى احتمال ضعف تأثيرها في ظل السياق المحلي أو الممارسات الفعلية.

هذه الدراسة لا تختلف عن سابقاتها فهي ترى أن تطبيق الحوكمة بطريقة سليمة من شانه أن يعزز من ثقة المودعين، ويساعد في التحكم في المخاطر، خاصة في القطاعات الحساسة كالبنوك. وتُعد هذه الدراسة ذات أهمية خاصة في السياق الإندونيسي، نظرًا للتجربة التاريخية للأزمة المالية الآسيوية (1997–1998) التي بيّنت هشاشة النظام المصرفي في غياب تطبيق فعّال للحوكمة.

5- دراسة Apostolos K. Apostolou وMaria-Eleni K. Agoraki (2011)
بعنوان: "Corporate Governance Indicators and Risk-Taking" [2]

دراسة اعتمدت تحليل العلاقة بين مؤشرات الحوكمة المؤسسية وسلوك المخاطرة في الشركات البريطانية خلال الفترة الممتدة من **2002إلى 2009** .تناولت الدراسة عدادا كبيرا من مؤشرات الحوكمة، بما في ذلك خصائص مجلس

[1] Mashitoh, H., & Irma. (2015). The influence of corporate governance implementation toward bank performance (Empirical study on banks listed in Indonesian Stock Exchange). International Journal on Economics and Social Sciences, 1(1), 1–15. Universitas Bandar Lampung.

[2]Apostolou, A. K., & Agoraki, M.-E. K. (2011). Corporate governance indicators and risk-taking. Academic Investigations & Concepts, Section 1, 1–15.

الإدارة، جودة المعلومات المالية، وهيكل الملكية، تم استعمال نموذج اقتصادي ملائم للتعامل مع مشكلات التداخل السببي، وهو ما يُعدّ تطورًا على الدراسات السابقة في المجال.

أظهرت نتائج التحليل أن **زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة ووجود عدد أكبر من المديرين التنفيذيين** يرتبطان بشكل إيجابي بسلوك المخاطرة داخل الشركات. وفي المقابل فإن **استقلالية لجان التدقيق** تؤثر سلبًا على مستوى المخاطرة، ما يدل على دورها الرقابي في الحد من الممارسات المحفوفة بالمخاطر. وأكد الباحثان على موثوقية العلاقة بين الحوكمة والمخاطرة.

تعد الدراسة روية جديدة ونوعيةفي الأدبيات المتعلقة بالحوكمة، إذ تقدم نموذجًا تجريبيًا يوضح تأثير بنية الحوكمة على سلوك المخاطرة، وهذا الأمر في غاية الأهمية بالنسبة للمستثمرين والهيئات التنظيمية الراغبة في تعزيز الاستقرار المالي والشفافية المؤسسية.

المطلب الثالث: الدراسات السابقة المتعلقة بالفساد المالي:

1-دراسة Monica Violeta Achim وSandra – ClemenT (2023) بعنوان: "Study Case on Economic and Financial Crime in Germany"[1]

تناولت دراسة العلاقة بين بعض الجرائم الاقتصادية والمالية المنتشرة مثل الفساد، التهرب الضريبي، وتبييض الأموال وعدد من المتغيرات الديموغرافية كالعمر، الجنس، المستوى التعليمي، والحالة المهنية، تحديدا في المجتمع الألماني.

وقد اعتمدت الباحثتان على استبيان ميداني شمل 1742 مشاركًا للمعرفة العلاقة، وجرى تحليل النتائج باستخدام نماذج إحصائية كاختبار كاي تربيع (Chi-square) وتقييم شدة التأثير. ما توصلت له الباحثان كان غاية في الأهمية أين أكدت النتائج عن الدور الرئيسي للتعليم في الحد من هذه الجرائم، من خلال ايصال الفكرة ورفع الوعي بخطورة هذه الجرائم وارتداداتها السلبية على الاقتصاد والمجتمع، كما أشارت إلى أن العمر والوضعة المهنية يسهمان في تفسير التفاوت في الممارسات المرتبطة بالجرائم الاقتصادية. واعتُبرت هذه المتغيرات عوامل أساسية يجب أخذها في الحسبان عند تصميم استراتيجيات الوقاية والتوعية.

[1] Achim, M. V., & Clement, S. (2023). Study case on economic and financial crime in Germany. Unpublished manuscript. Babes-Bolyai University, Cluj-Napoca, Romania.

وتبرز أهمية هذه الدراسة التي ربطة بين العوامل الاجتماعية والجرائم الاقتصادية لسيماء المالية منها، فرغم أن العينة تتمثل في المجتمع الألماني الا انه يمكننا اسقاطها على بلدان اخرى، ويمكن أن تستفيد منها الحكومات وكذلك المؤسسات التعليمية وهذا يفتح المجال لدراسات الأكادمية للبحث في العلاقات الاقتصادية والاجتماعية.

2- دراسة Mouzaoui Aicha، Baar Abdelhamid، Boras Boudalia (2022) بعنوان: "La corruption financière entre la théorie et les mécanismes juridiques internationaux de sa lutte"[1]

سعت الدراسة إلى تحليل المفهوم من حيث التكوين البنيوي والاقتصادي وربطها بجهود المكافحة التي تبذلها المنظومة الدولية من خلال الاتفاقيات والتشريعات. تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، مدعوما بمراجعة لأهم المراجع القانونية الدولية. أوضحت الدراسة طبيعة الفساد المالي كأحد أخطر أنواع الفساد نظراً وعلاقته بنهب الأموال العمومية وعمله على التشكيك في المؤسسات وزعزعت الثقة، أيضا العمل بالخفاء والأساليب الملتوية التي يستعملها المختلس أو المزور أو المجرم عموما . كما ناقشت أبرز **الآليات الدولية القانونية لمكافحة الفساد** من أبرزها **اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية** لمحاربة الرشوة، دور هيئات مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي في فرض الشفافية كشرط تمويلي.

أكدت الدراسة أن فعالية هذه الآليات تظل حبر على ورق ما لم ترافقها ارادة سياسية، مشيرة إلى وجود فجوة بين الالتزام القانوني والنوايا السياسية.

خلصت الدراسة إلى أن مكافحة الفساد المالي تتطلب مقاربة متعددة الأبعاد، تحتاج دمج بين الإصلاحات القانونية وتقوية المؤسسات الرقابية ونشر ثقافة النزاهة والشفافية.

[1]Mouzaoui, A., Baar, A., & Boras, B. (2022). La corruption financière entre la théorie et les mécanismes juridiques internationaux de sa lutte [Financial corruption between theory and the international legal mechanisms of its struggle]. Journal of Contemporary Business and Economic Studies, 5(2),

3-دراسة Chandan Sharmaو Sudharshan Reddy Paramati (2020) بعنوان: " Does Financial Development Reduce the Level of Corruption? Evidence from a Global Sample of 140 Countries"[1]

تناولت الدراسة العلاقة بين تطور القطاع المالي والحد من الفساد عبر **عينة دولية تتألف من 140 دولة** خلال الفترة 1996–2015. وتنوّعت العينة بين الدول منخفضة الدخل، والدول متوسطة الدخل، والبلدان ذات الدخل المرتفع، ما منح الدراسة طابعًا عالميًا وتضمّنت تحليلاً مقارنًا للتأثيرات بحسب مستوى التنمية الاقتصادية.

واعتمدت الدراسة **كمنهجية** على تقنية **نموذج GMM الديناميكي** لفهم مشاكل التداخل السببي وضمان نتائج دقيقة. وقد خلصت النتائج التجريبية إلى أن **التطور المالي** بقياسه عبر مؤشرات مثل ضخ الائتمان وتعمق السوق المالي وتوظيف الموارد المالية يلعب دورًا مهمًا في **الحد من مستويات الفساد** عبر مختلف شرائح البلدان .و من جهة أخرى المستوى التعليمي كان سببا في خفض مستوى الفساد في الدول منخفضة الدخل أو المتوسطة وأيضا التأثير الايجابي لدخل المرتع للحد من الفساد بالدول متوسطة ومرتفعت الدخل . وبعض المتغيرات مثل **الانفتاح التجاري**. هذه الدراسة نوعية فقد وفّرت دليلًا كميًا مبنيًا على بيانات دولية صارمة يبين أن تطور القطاع المالي يسهم فعليًا في مكافحة الفساد.

4- دراسة Jetson Leder-Luis (2020) بعنوان: " Economics of Fraud and Corruption"[2]

تناولت هذه الأطروحة اقتصاديات الاحتيال والفساد، وركزت على الآليات التي يمكن من خلالها اكتشاف الفساد ومنعه، وكيف يؤثر الفساد على تقديم الخدمات العامة. تتكون الأطروحة من ثلاث أوراق بحثية، كل واحدة منها تتناول جانبًا مختلفًا من الظاهرة.

[1] Sharma, C., & Paramati, S. R. (2020). Does financial development reduce the level of corruption? Evidence from a global sample of 140 countries. International Journal of Finance & Economics, 26(4), 5093–5109

[2]Jetson Leder-Luis. (2020). The Economics of Fraud and Corruption ,Doctoral dissertation, Massachusetts Institute of Technology, US.

عنون الفصل الأول بـ: اقتصاديات الاحتيال تناول فيه الاقتصاديات المرتبطة بالاحتيال، مع التركيز على سلوك الأفراد والمنظمات في سياقات معينة، مثل التمويل العام والخدمات الحكومية. وقد أظهرت الدراسة كيف أن الفساد يؤدي إلى زيادة تكلفة الخدمات العامة ويخفض كفاءتها. والفصل الثاني: آليات اكتشاف الفساد،ناقشت طرقًا وأساليب فعالة لاكتشاف الفساد في المؤسسات الحكومية. ركزت على دور التكنولوجيا الحديثة، مثل الذكاء الاصطناعي والتحليل البياني الكبير، في تحسين آليات الكشف المبكر عن الفساد، مما يساعد في الوقاية منه. وأخيرا الفصل الثالث: تأثير الفساد على تقديم الخدمات العامة، تناولت هذه الورقة تأثير الفساد على جودة وكفاءة الخدمات العامة المقدمة للمواطنين. وجدت الدراسة أن الفساد يعطل فعالية هذه الخدمات ويزيد من التفاوت في توزيعها بين الفئات المختلفة في المجتمع. خلاصة الدراسة:

- تركز الدراسة على كيفية تأثير الفساد على الاقتصاد والخدمات العامة.

- تتناول الآليات التي يمكن من خلالها اكتشاف الفساد، مع التأكيد على دور التكنولوجيا.

- أظهرت الدراسة أن الفساد يضر بالكفاءة وجودة الخدمات العامة.

5-دراسة Natasha Georgieva Hadji Krsteski (2016) بعنوان: "Corruption in France"[1],

تناولت الباحثة الإطار القانوني والإداري الذي يسود الدولة الفرنسية في مكافحة الفساد المالي والإداري داخل القطاع العام، فرغم التطور والتقدم الفرنسي الا أن تحدي الفساد ليزال قائم خصوصًا في ظل التداخل بين المصالح السياسية والاقتصادية. اعتمدت الدراسة على تحليل مؤشرات الشفافية ومكافحة الفساد الصادرة عن منظمات دولية، إلى جانب استعراض دقيق للتقارير الحكومية الفرنسية ما بين 2009 و2012، فالدولة الفرنسية احتلت مراتب متوسطة إلى جيدة ضمن مؤشر مدركات الفساد الصادر عن منظمة الشفافية الدولية. أوضحت الدراسة أن من أبرز نقاط القوة في النموذج الفرنسي هو التعدد المؤسسي الذي يدير ملف مكافحة الفساد، ولعل أهم هذه الهيئات: هيئة الاستخبارات المالية(FIU) ، ومصلحة الوقاية من الفساد(SCPC) ، والفرقة المركزية لمكافحة الفساد(BCLC) ، والتي تعمل في تنسيق دائم مع أجهزة إنفاذ القانون والنيابة العامة.

[1]Georgieva Hadji Krsteski, N. (2016). Corruption in France. Journal of Process Management – New Technologies, 4(3), 57–61.

أكدت الدراسة أن لفرنسا أدوات قانونية وتشريعية محدث وتتمشى مع متطلبات العصر، إلا أن الإشكال غالبًا ما يتمثل في فجوة التطبيق العملي وتوافر الإرادة السياسية المستمرة. كما أشارت الباحثة على ضرورة التعاون الأوروبي والدولي لمواجهة الفساد العابر للحدود خاصة عمليات تبييض الأموال والتهرب الضريبي . في الأخير أوصت الباحثة على ضرورة تعزيز ثقافة النزاهة والشفافية داخل الإدارات العامة، وزيادة الاستقلالية الفعلية للهيئات الرقابية، وتكثيف الجهود في مجال التوعية العامة ومكافحة الإفلات من العقاب.

المطلب الرابع: الدراسات السابقة التي تناولت المتغيرات معا

1-**دراسة** Wala Farid Attaf, Aziz Bensbahou (2023) **بعنوان**: **"Governance of internal audit and its role in adding value: A case study in the Algerian economic context"**.[1]

تناولت الباحثان موضوع حوكمة التدقيق الداخلي ودورها في خلق القيمة داخل المؤسسات مع تركيز خاص على السياق الاقتصادي الجزائري، هدفت الدراسة معرفة كيفية مساهمة الحوكمة الفعالة للتدقيق الداخلي في تحسين أداء المؤسسات وتعزيز قيمتها من خلال التأكد من فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، ودقة وموثوقية العمليات، ومدى التزام المؤسسة للأنظمة والمعايير. تناولت الباحثان دراسة حالة لإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال استخدام أدوات بحث نوعية، شملت تحليل الوثائق والمقابلات الميدانية مع الفاعلين في وظيفة التدقيق.

أظهرت النتائج أن حوكمة التدقيق الداخلي تمثل صمام أمان داخل المؤسسات لكبح الفساد ودعم الشفافية وتعزيز ثقة اصحاب المال، بتبني مبادئ الحوكمة المتمثلة في مبادئ الاستقلالية، والموضوعية، والكفاءة المهنية. كما بيّنت الدراسة أن فعالية المدققين الداخليين لا تقتصر على الرقابة فقط، بل تمتد إلى تقديم الاستشارات وتحقيق قيمة مضافة تسهم في اتخاذ قرارات استراتيجية وتحسين الأداء المؤسسي. خلصت الدراسة إلى أهمية تثبيت مبادئ الحوكمة في التسير العام للمؤسسة الجزائرية لتحسين التسيير والمردودية وتحقيق الأهداف المسطرة وهذا لا يتم الا باستقلالية جهاز التدقيق وتفعيل دورها في إطار الحوكمة الرشيدة.

[1]Attaf, Wafia F. (2023). Governance of internal audit and its role in adding value: A case study in the Algerian economic context. E3S Web of Conferences, 395, 06001.

2-دراسة Sri Rahayu, Yudi, Rahayu (2020) بعنوان: "Internal auditors role indicators and their support of good governance"[1],

سعت دراسة إلى تطوير مؤشرات لقياس مدى تطبيق نموذج جديد لأدوار المدققين الداخليين داخل المنظمات الحكومية الإندونيسية، ومدى مساهمتهم في دعم مبادئ الحوكمة الرشيدة في القطاع العام. استخدمت الدراسة منهجًا مختلطًا يجمع بين التحليل الكمي والنوعي، وتم جمع البيانات من خلال استبيانات ومقابلات ميدانية مع مدققين داخليين في هيئات حكومية مختلفة في إندونيسيا.

أكدت النتائج أن المدققين الداخليين بمقدورهم القيام بمهامهم بفعالية وفق النموذج الجديد ولكن شرط توفر الالتزام من الادارة العليا بتوجيهاتهم، ودعم استقلال وحرية جهاز التدقيق الداخلي . أوضحت الدراسة أن الدور التقليدي لجهاز التدقيق الداخلي قد ولى بل تجاوزه لدور الرقابة والاستشارة والمحفز وقد بدأ العمل به تدريجيا لكن لم تصل بعد للمستوى المطلوب . كما أشارت إلى أن عنصر "الرقابة الصلبة (hard control) "كان الأكثر إسهامًا في دعم الحوكمة، بينما كان تأثير "معرفة التدقيق (audit knowledge) "هو الأضعف. أوصت الدراسة بأهمية تطوير مهارات المدققين الداخليين من خلال برامج تدريبية متخصصة وتعتمد على التقنيات الحديثة لتوسيع نطاق الإرشاد والدعم الفني والذي بدوره ينعكس إيجابًا على كفاءة الحوكمة في المؤسسات العامة.

3-دراسة Caratașș Maria Alina، Spătariu Elena Cerasela، Trandafir Raluca-Andreea (2018) بعنوان: "The Role of Internal Audit in Fighting Corruption "[2],

الدراسة **تستكشف** دور التدقيق الداخلي في محاربة الفساد وتعزيز الشفافية داخل المؤسسات خصوصا في القطاع العام، ترى الباحثات ان الدور الوقائي المسبق لتدقيق الداخلي لا يقل أهمية عن دوره الاستكشافي للفساد بعد وقوعها، بل يعد بوابة للوقاية وتطوير النظم الداخلية بناءا على التوصيات والتقارير التي يقدمها لتحقيق الامتثال

[1]Rahayu, Sri; Yudi, Yudi; Rahayu, Rahayu. (2020). Internal auditors role indicators and their support of good governance. Cogent Business & Management, **7**(1)

[2]Caratașș, M. A., Spătariu, E. C., & Trandafir, R. A. (2018). The Role of Internal Audit in Fighting Corruption. Annals of "Ovidius" University of Constanta – Series: Economic Sciences, **Volume XVIII**, Issue 2, 2018.

والنزاهة. أبرزت الدراسة أن القيم الاخلاقية والمهنية هي الفيصل في بلوغ الاهداف ولا يمكن تحقيق ذلك الا من خلال مكافحة الفساد الذي يبدأ من أعلى مستويات الإدارة وتتطلب دعمًا واضحًا من القيادة. أيضا أشارت الدراسة الى ضرورة وضع برامج دقيقة ووضحة لمكافحة الفساد بكل أوجهه، ويشمل ذلك تحديد مهام بو المسؤلية، ووضع قوانين تنظمية تمنع تداخل المصالح والمهام ولا تسمح بتسلط مسؤل على أخر، التطبيق الصارم القوانين واللوائح، العقاب لمن يتجاوز القوانين أو طاله الفساد والتنفيذ هو صورة لمبادئ الحوكمة من خلال تعزيز الشفافية وتحقيق العدالة والامتناع عن حماية المتسببين حتى ان كانوا في مناصب عليا لان القانون فوق الجميع .

أكدت الدراسة أهمية التزام المؤسسات العامة والخاصة بالاتفاقيات الدولية والإقليمية والمعايير الدولية المهنية ليكون عمل يمتاز بالشفافية والمصداقية. وأشارت الباحثات الى ضرورة توعية المجتمع أكثر بخطورة الفساد والرشوة على الأداء العام والثقة في المؤسسات. كما الدراسة أن استخدام أدوات القياس مثل مؤشرات إدراك الفساد باتت وسيلة فعّالة لتشخيص مواطن الخلل، لهذا اعتبر التدقيق الداخلي وسيلة استباقية لرصد المخاطر وتعزيز الحوكمة، من خلال التوصيات المقدمة والمراقبة المنتظمة التي يمكن أن تكون موجه لعملية اتخاذ القرار، وترسيخ مبدأ المساءلة داخل الهياكل الإدارية. في نهاية خلصت الدراسة إلى أن فعالية التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد متوقفة على استقلاليته وحياده وتطوره

4-دراسة Mihai Vuță (2017) بعنوان: "Internal Audit's Role in Applying the Principles of Corporate Governance"[1].

ركزت الدراسة على تحليل دور التدقيق الداخلي في دعم مبادئ الحوكمة المؤسسية، في ظل التغيرات الاقتصادية وتزايد المخاطر التي تهدد بيئة الأعمال. أكد الباحث أن التدقيق الداخلي يعمل على اظهار القصور ومحاولة تقديم توصيات لمعالجته واقتراح طرق لتجنبه مستقبلا .لهذا ترى الدراسة أنه يقع على عاتق ادارة التدقيق الداخلي تقييم أنظمة الرقابة المالية، وايضا المساهمة فعليًة في تحقيق الشفافية وتعزيز المساءلة داخل المؤسسات. فالمدقق الداخلي يعد كطرف فاعل استشاري، يوفّر معلومات دقيقة للإدارة العليا ومجلس الإدارة، بما يسمح باتخاذ قرارات رشيدة قائمة على تقارير محكمة.

[1]Vuță, Mihai. (2017). Internal audit's role in applying the principles of corporate governance. Business Excellence and Management, 7(1), 66–73.

ومن خلال دراسة نظرية وتحليل مقارن للإطار التنظيمي والعملي لوظيفة التدقيق، خلصت الدراسة لأن فعالية هذه الوظيفة تعتمد على مدى استقلاليتها، وكفاءتها، وقدرتها على تبني المعايير الدولية الحديثة التي تعطي لمهمة التدقيق مصداقية وشفافية. كما شدد الباحث على أن المدقق الداخلي يمكن أن يكون شريكًا استراتيجيًا في تحسين الأداء المؤسسي، عبر تقييم المخاطر، وتقديم توصيات تعزز الامتثال للقوانين واللوائح.ان العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والحوكمة كلما زادت جودة التدقيق الداخلي وفعاليته، وارتفع مستوى تطبيق الحوكمة داخل المؤسسات لمواجهة التحديات الأخلاقية والتنظيمية.

أوصى الباحث بضرورة تمكين وظيفة التدقيق الداخلي داخل الهياكل التنظيمية للمؤسسات، من خلال منحها الاستقلالية الكافية، وتعزيز كفاءة كوادرها، وتفعيل تواصلها المباشر مع لجان التدقيق ومجالس الإدارة، لضمان تحقيق أهداف الحوكمة المرتكزة على الشفافية، النزاهة، والعدالة.

5- دراسة George Drogalas, Konstantinos Arampatzis و Evgenia Anagnostopoulou (2016) بعنوان: "The Relationship Between Corporate Governance, Internal Audit and Audit Committee: Empirical Evidence from Greece"[1].

سعت دراسة لتحليل العلاقة التفاعلية بين كل من الحوكمة المؤسسية، والتدقيق الداخلي، ولجنة التدقيق، من خلال دراسة تطبيقية استهدفت الشركات المدرجة في بورصة أثينا. اعتمد الباحثون في دراستهم على استبيانات موجّهة إلى المدققين الداخليين، وتم تحليل البيانات باستخدام الانحدار الخطي البسيط (OLS) وركّزت الدراسة على ثلاثة متغيرات مستقلة: جودة التدقيق الداخلي، الدور الاستشاري للتدقيق الداخلي، وأداء لجنة التدقيق، مع اعتبار الحوكمة المؤسسية متغيرًا تابعًا.

بينت النتائج وجود علاقة إيجابية ودالة إحصائيًا بين الحوكمة المؤسسية وكل من جودة التدقيق الداخلي (p=0.003)، والدور الاستشاري للمدقق الداخلي(p=0.033) ، وكذلك لجنة التدقيق.(p=0.030) وأكدت النتائج أن المدقق الداخلي لم يعد يقتصر فقط على الدور التقليدي المتمثل في الرقابة المالية، بل بات

[1]Drogalas, George; Arampatzis, Konstantinos; & Anagnostopoulou, Evgenia. (2016). The Relationship Between Corporate Governance, Internal Audit and Audit Committee: Empirical Evidence from Greece. Corporate Ownership & Control, 14(1), 569–577.

يمارس دورًا استشاريًا وتوجيهيا للادارة، يساعد التدقيق الداخلي في دعم إدارة المخاطر ة. كما أبرزت الدراسة أن لجنة التدقيق مهمة كوسيط بين الهيكل التنظيمي وممارسات الحوكمة الرشيدة، أين تعمل على تطوير وتحسين جودة الإفصاح المالي، واستقلالية المدققين الخارجيين، وتعزيز الشفافية والنزاهة.توصي الدراسة بمزيد من الإصلاحات في البيئة اليونانية بتطوير نظم الرقابة الداخلية والمزيد من الشفافية والمساءلة المؤسسية.

المبحث الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

جاءت مناقشة الدراسات السابقة كمبحث مستقل في هذه الدراسة، لإبراز نقاط الالتقاء والتباين بينها وبين الدراسة الحالية، سواء من حيث المنهجية أو الخلفية النظرية أو طبيعة المتغيرات المدروسة.

ولا يقتصر الغرض من هذه المقارنة على مجرد التوثيق، بل يتعداه إلى تقييم مدى تطور الإطار المعرفي لموضوع التدقيق الداخلي والحوكمة ومكافحة الفساد المالي، خصوصًا في السياق الجزائري.

المطلب الأول: أوجه الشبه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

1) محور التدقيق الداخلي: كل من الدراسة الحالية وبعض الدراسات السابقة (مثل دراسة قتال سارة وزرفاوي عبد الكريم 2022، ودراسة كشاط منى وحجاز خديجة 2019) تقدم نفس الفكرة بخصوص الاهتمام بتحسين جودة التدقيق الداخلي. ين تم التركيز على أهمية الاستقلالية، والمهارة المهنية، والالتزام بالمعايير الدولية لتحقيق النزاهة في العمليات الداخلية بالمؤسسات.

2) أهمية الحوكمة: الدراسة الحالية والدراسات السابقة مثل دراسة بربار صفية ومعراجي عبد المالك 2017، ودراسة بوزيان العربي وجلطى غالم 2021، تتفق على أهمية الحوكمة واعتبارها كركيزة أساسية لتحقيق الشفافية وتحسين الأداء المؤسسي.

3) معالجة قضايا الفساد المالي: الدراسة الحالية وبعض الدراسات مثل دراسة إيمان بوقصة 2018 ودراسة عجيلة محمد وآخرين 2018، تعكس رأيته ضرورة تعزيز الشفافية، وتقوية النظام الرقابي، وتطوير القوانين التنظيمية والتشريعات للحد من الفساد المالي.

4) استخدام المنهج الوصفي التحليلي: معظم الدراسات السابقة مثل دراسة مومين يوسف وأقاسم عمر 2019 استخدمت المنهج الوصفي التحليلي مثل الدراسة الحالية، بهدف تحليل الظواهر الإدارية والمالية وتقديم نتائج مدعمة بالمعايير العلمية.

5) **التدقيق الداخلي وجودته** : تتفق الدراسة الحالية مع دراسات مثل (Pramukti Andika 2024) (Marc Eulerich &Anna Eulerich 2022) ,على تأكيد أهمية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة كبوابة تنشر النزاهة والشفافية، والمصداقية، خاصة بتوفر عناصر الاستقلالية والكفاءة المهنية ودعم الإدارة العليا.

6) **محورية الحوكمة المؤسسية** :تشترك الدراسة الحالية مع أعمال (Robert Ouko Odek 2021 & Prof)و (Heriyanni Mashitoh& Irma, 2015)في إبراز دور الحوكمة كعنصر رئيسي لضمان الاستدامة وتعزيز الشفافية والرقابة الداخلية والخارجية.

7) **معالجة الفساد المالي** : وجهات النظر لهذه الدراسة الحالية والدراسات الأجنبية مثل

(Monica Violeta Achim, 2023) و (Boras Boudalia, 2022)تتلاقة في كون الفساد المالي يشكل عقبة أمام التنمية الاقتصادية، وحتمية تفعيل دور التشريعات وآليات الرقابة في مكافحة الفساد .

8) **اتباع المنهج الوصفي التحليلي** :كل من الدراسة الحالية وبعض الدراسات السابقة اعتمدت أسلوبًا وصفيًا تحليليًا لفهم الظواهر المتعلقة بالتدقيق الداخلي أو الحوكمة، مع استخدام أدوات كمية لدعم نتائج البحث

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

1) التركيز على معايير التدقيق الحديثة (2024):الدراسة الحالية تميزت بتناول المعايير العالمية الجديدة للتدقيق الداخلي لسنة 2024 الصادرة عن المعهد الدولي للمدققين الداخليين، وهو جانب حديث لم يتم التطرق له في الدراسات السابقة التي ركزت غالبًا على معايير 2017 أو قبله.

2) الدمج بين التدقيق والحوكمة ومكافحة الفساد في دراسة واحدة: بينما ركزت اغلب الدراسات السابقة على أحد هذه المحاور منفردًا أو اثنان (مثلاً: دراسة إيمان بوقصة ركزت على الفساد فقط، ودراسة قتال سارة ركزت

على جودة التدقيق الداخلي فقط)، جمعت الدراسة الحالية بشكل متكامل بين التدقيق الداخلي والحوكمة ومكافحة الفساد المالي، مما منحها بعدًا شموليًا أوسع.

3) عرض الخطوات العملية للتدقيق الداخلي:خصصت الدراسة الحالية شرحًا مفصلًا ودقيقًا للخطوات الإجرائية لعملية التدقيق الداخلي (التحضير، الإنجاز، الاستنتاج)، وهو أمر نادر التفصيل بهذه الطريقة في الدراسات السابقة التي كانت تركز أكثر على الأطر النظرية العامة.

4) المعالجة المقارنة مع التجارب الدولية: قامت الدراسة الحالية بإجراء مقارنة مع تجارب دولية حديثة (أمريكا، اليابان، روسيا) في مجال الحوكمة، بينما اقتصرت معظم الدراسات السابقة على تحليلات محلية أو دراسات تطبيقية داخل الجزائر دون توسع دولي مماثل.

5) تفصيل أليات مكافحة الفساد بالمؤسسات الجزائرية: الدراسة الحالية قدمت شرحًا مفصلًا للهيئات الجزائرية المسؤولة عن مكافحة الفساد، مع توضيح صلاحيات كل هيئة (مثل مجلس المحاسبة، المفتشية العامة للمالية)، بينما كانت معظم الدراسات السابقة تتحدث عن مكافحة الفساد بشكل عام دون الخوض في الهياكل التفصيلية الوطنية.

6) **تناول معايير التدقيق الداخلي الحديثة** (2024) :اختصت الدراسة الحالية بتناول معايير التدقيق الدولية الجديدة لسنة 2024 الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، وهو ما يميزها عن الدراسات الأجنبية التي اقتصرت على مناهج قديمة نسبيًا أو معايير سابقة.

7) **دمج محاور عديدة في دراسة واحدة** :الدراسة الحالية حاولت جمع موضوعات التدقيق الداخلي، الحوكمة المؤسسية، ومكافحة الفساد المالي في آن واحد لمعرفة الرابط بينها، في حين معظم الدراسات الأجنبية ركزت على محور بحثي واحد دون الجمع بين المحاور الثلاثة.

8) **التركيز المحلي مقابل التحليل العالمي** :انفردت الدراسة الحالية بالتركيز على واقع الجزائر ومؤشراتها الراهنة، في حين تناولت الدراسات الأجنبية موضوعاتها من خلال عينات عالمية أو مجتمعات محددة دون التطرق بالتفصيل إلى السياقات الوطنية الخاصة.

9) **المنهجية الإحصائية المتقدمة** :وظفت الدراسات الأجنبية أدوات كمية وتحليلية معقدة (مثل نماذج ARIMAXأو تحليل ببليومتري)، بينما اعتمدت الدراسة الحالية بدرجة أكبر على التحليل الوصفي مع توظيف معطيات إحصائية رسمية لدعم محتواها.

10) **إجراء مقارنات دولية حديثة** :أدرجت الدراسة الحالية مقارنة بين تجارب دولية معاصرة (مثل الولايات المتحدة، اليابان، روسيا)، وهو طرح لم يكن مطروحًا بنفس العمق والشمولية في أغلب الدراسات الأجنبية.

11) **تفصيل الهياكل المؤسسية لمكافحة الفساد** :قدمت الدراسة الحالية عرضًا تفصيليًا للهيئات الجزائرية المسؤولة عن مكافحة الفساد وصلاحيات كل منها، بينما اكتفت معظم الدراسات الأجنبية بعرض عام لأطر مكافحة الفساد دون الغوص في تفاصيل الهياكل التنظيمية.

خلاصة الفصل:

الدراسات السابقة هي الطريق الذي نستكشف به المواضيع في البداية فالدراسة الحالية هي تضيف لسابقاتها لبة جديدة لتوصل الى حل الاشكاليات المطروحة بشكل أفضل . وجهات نظر الباحثين تعطي زخما وتراكمات معرفية . فعند الاطلاع على البحوث العربية تنجدها تناولت موضوعات التدقيق الداخلي، الحوكمة، والفساد المالي ضمن سياق البيئة الجزائرية، أو من خلال أعمال أجنبية عالجت هذه المحاور في أطر دولية متنوعة ومتقدمة.

من خلال ما تم تناوله الملاحظ أبرزت الدراسات السابق والحالية أهمية الحوكمة كدعامة أساسية لتحسين الأداء المؤسسي. كما تشاركت بعض الدراسات في الاهتمام بمكافحة الفساد من خلال تعزيز آليات الرقابة وتفعيل الإطار التشريعي.الدراسة الحالية لها بصمتها الخاصة في طابعًها الشموليً ومحاولة ولعل أهم ما يميزها ا: التطرق إلى المعايير الدولية المحدثة للتدقيق الداخلي لعام 2024، والربط المتكامل بين محاور التدقيق، الحوكمة، والفساد ضمن إطار تحليلي موحّد، بالإضافة إلى تخصيص مساحة لمقارنة التجربة الجزائرية مع نماذج دولية متقدم لمعرفة اين وصل بلدنا مقارنة بغيره . كما انفردت الدراسة الحالية بالتفصيل الدقيق في عرض الهيئات الوطنية لمكافحة الفساد وتحديد أدوارها، وهو ما لم تحققه معظم الدراسات السابقة سواء العربية أو الأجنبية، كما كانت الدراسة الميدانية لمجمع صيدال لمعرفة اليات الجهاز الرقابي المتمثل في ادارة التدقيق الداخلي لمجمع صيدال ودعم الدراسة باستبيان اجاب علية اطارات مجمع صيدال.

الدراسة الحالية هي عمل المراد به تقديم فكرة عن الوضع الحالي للمؤسسات الجزائرية من حيث التدقيق الداخلي والالتزام بمبادئ الحوكمة وقدرة المؤسسات الجزائرية على تحسين الانظمة الداخلية والتشريعية للحد من الفساد المالي والاستفادة من الخبرات والتجارب الدولية.

الفصل الثالث

دراسة حالة

- مجمع صيدال -

تمهيد

يُكرس هذا الفصل الختامي لتجسيد الإطار النظري الذي تم بناؤه وتطويره في الأجزاء السابقة من هذه الدراسة، وذلك من خلال الانتقال إلى الجانب التطبيقي المتمثل في تصميم وتنفيذ دراسة ميدانية تهدف إلى اختبار الفرضيات المطروحة. تتسم هذه الدراسة الميدانية بطبيعتها الاستكشافية، حيث تسعى إلى فهم واستجلاء العلاقة التفاعلية والمعقدة بين ممارسة التدقيق الداخلي وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في سياقها العملي، ودور هذه العلاقة في الحد من الفساد المالي. ولتحقيق عمق أكبر في التحليل، تم اختيار "مجمع صيدال – الجزائر" كحالة دراسية محورية.

ونظرًا للطبيعة المتشعبة للموضوع واتساع النطاق الجغرافي والتنظيمي للدراسة، الذي يشمل عددًا من فروع مجمع صيدال المنتشرة في الجزائر، فقد استلزم الأمر تبني منهجية بحثية متعددة الأساليب .(Mixed Methods) يُعد هذا التنوع المنهجي ضروريًا لضمان شمولية جمع البيانات وتكاملها، مما يتيح تحليلًا معمقًا يغطي مختلف جوانب الظاهرة قيد البحث وتعقيداتها.

تهدف الدراسة الحالية، في شقها التطبيقي، إلى تقييم الدور الفعلي الذي تؤديه وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز وتفعيل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك بهدف الحد من ممارسات الفساد المالي داخل المجمع محل الدراسة. ولتحقيق هذا الهدف، تم تحديد عينة من المسؤولين الإداريين والكوادر العليا ضمن مجمع صيدال. وعليه، سيتم في هذا الفصل عرض الإطار المنهجي للدراسة بشكل مفصل، بما في ذلك تحديد دقيق للمتغيرات البحثية، وتوصيف آليات قياسها، وتوضيح إجراءات ومنهجية جمع البيانات الميدانية. يمثل هذا العرض المنهجي الأساس الذي سيبنى عليه عرض نتائج التحليل الإحصائي ومناقشتها في الأجزاء اللاحقة من هذا الفصل.

يتوزع محتوى هذا الفصل التطبيقي على المباحث التالية:

- **المبحث الأول :الطريقة وأدوات الدراسة .**
- **المبحث الثاني :عرض نتائج الدراسة الميدانية .**
- **المبحث الثالث :تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها.**

المبحث الأول :منهجية الدراسة و أدوات جمع البيانات

نتناول في هذا المبحث طريقة الدراسة وأدواتها المتمثل في المنهج المتبع ونموذج الدراسة ومصادر جمع المعلومات المتمثلة في الثانوية والرئيسية، ونعرج على المعالجة الاحصائية والأساليب المستخدمة، وبعدها مجتمع وعينة الدراسة، وأخيرا التطبيق الميداني لإدارة التدقيق الداخلي في مجمع صيدال لمبادئ الحوكمة .

المطلب الأول :منهجية الدراسة

يهدف هذا المبحث إلى تقديم وصف تفصيلي للمنهجية التي تم اتباعها في الدراسة الميدانية. وسيتم في هذا الإطار عرض الإطار النظري للدراسة، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، واختيار الأدوات المناسبة لجمع البيانات، ووصف الإجراءات الإحصائية المتبعة لتحليلها. كما سيتم تناول جوانب أخرى ذات صلة مثل صياغة الاستبانة وقياس صدقها وثباتها.

1– نموذج الدراسة

تتمحور الإشكالية البحثية لهذه الدراسة حول تقييم دور التدقيق الداخلي كآلية لتعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة، وأثر ذلك في الحد من الفساد المالي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وقبل الشروع في اختيار أدوات القياس المناسبة، تقتضي المنهجية العلمية تحديدًا دقيقًا لطبيعة المتغيرات التي سيتم قياسها. ونظرًا لأن العديد من المفاهيم الأساسية في هذا المجال (مثل فعالية التدقيق الداخلي أو مستوى تطبيق الحوكمة) هي مفاهيم مجردة بطبيعتها، فلا بد من ترجمتها إلى مؤشرات سلوكية أو كمية قابلة للملاحظة والقياس المباشر، وهي عملية تُعرف في أدبيات البحث بـ "الأجرأة" أو "التعريف الإجرائي للمتغيرات.(Operationalization) "

واستنادًا إلى التصنيفات المنهجية المتعارف عليها في البحوث الإدارية والاجتماعية، والتي أشار إليها العديد من الباحثين مثل أوما سيكاران(Uma Sekaran) ، يمكن تمييز أنواع المتغيرات الرئيسية في نموذج الدراسة على النحو التالي: [1]

- **المتغير المستقل** :(**Independent Variable**) هو المتغير الذي يُفترض أنه يمارس تأثيرًا (سواء كان إيجابيًا أم سلبيًا) على متغير آخر يُعرف بالمتغير التابع. بعبارة أخرى، تُفسَّر التغيرات الملاحظة في المتغير التابع

[1] عياط سعاد، ثر الإدارة الاستراتيجية في بناء منظمة ذكية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكتروني ENIE، مجلة الاقتصاد والمناجم نت، العدد: 17، المجلد:01، 2018، ص 135.

جزئيًا أو كليًا من خلال التغيرات التي تطرأ على المتغير المستقل. في سياق هذه الدراسة، يُمثل **التدقيق الداخلي** المتغير المستقل الرئيسي.

- **المتغير التابع** :(**Dependent Variable**) هو المتغير الذي يمثل محور الاهتمام الرئيسي للباحث، والهدف هو فهم وتفسير التباين فيه أو التنبؤ بمستوياته. يتأثر هذا المتغير بالمتغير المستقل (وغيره من المتغيرات). في هذه الدراسة، يتمثل المتغير التابع في **الحد من الفساد المالي**.
- **المتغير الوسيط** :(**Mediating Variable**) هو المتغير الذي يوضح الآلية أو العملية التي من خلالها يؤثر المتغير المستقل على المتغير التابع. يتدخل بين المتغيرين المستقل والتابع. في هذه الدراسة، يُحتمل أن يمثل **تطبيق مبادئ الحوكمة** متغيرًا وسيطًا رئيسيًا.
- **المتغير الضابط/المعدِّل** :(**Control/Moderating Variable**) هو متغير يؤثر على قوة أو اتجاه العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

وعليه، ولأغراض بناء نموذج الدراسة الحالي، تم الاعتماد على مراجعة معمقة للأدبيات ذات الصلة والدراسات السابقة لاقتراح إطار مفاهيمي يتضمن هذه المتغيرات بأبعادها المتعددة. يهدف هذا النموذج إلى قياس المتغير المستقل (التدقيق الداخلي) والمتغير التابع (الحد من الفساد المالي)، مع الأخذ في الاعتبار الدور الوسيط المحتمل لـ(تطبيق مبادئ الحوكمة). وسيتم توضيح هذه المتغيرات وأبعادها والمؤشرات المستخدمة لقياسها بشكل تفصيلي في الجدول التالي:

الجدول رقم 4: مصادر مقاييس الدراسة

نوع المتغير	المتغير
المتغير المستقل	**التدقيق الداخلي**
متغير تابع	**الحد من الفساد المالي**
المتغير الوسيط	**تطبيق مبادئ الحوكمة**

المصدر: من اعداد الباحثة بناء على الدراسات السابقة

للإحاطة بكل جوانب الاشكالية وتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة، والمتمثلة أساسا في تحديد **ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي كآلية لتعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة، وأثر ذلك في الحد من الفساد المالي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، قمنا بتطوير وتصميم نموذج خاص بهذه الدراسة اعتمادا على الأدبيات التطبيقية والنظرية التي تناولت موضوع البحث بشكل كلي أو جزئي. ويمكن عرض الشكل الفرضي لنموذج الدراسة على النحو التالي:

الشكل رقم 1: يوضح النموذج الفرضي للدراسة

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الدراسات السابقة

تتضمن عملية البحث العلمي في العلوم الاجتماعية عموما والعلوم المالية والمحاسبية بشكل خاص عدة مراحل تبدأ من صياغة المشكلة وانتهاء بتحليل النتائج. ولكل مرحلة من هذه المراحل أهمية خاصة، حيث يتطلب الانتقال من مرحلة إلى أخرى اتخاذ قرارات منهجية دقيقة. فاختيار المنهجية المناسبة، وتحديد العينة، وجمع البيانات وتحليلها، كلها عوامل تؤثر بشكل مباشر على جودة البحث.

2– منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف هذه الدراسة والإجابة على تساؤلاتها البحثية المتعلقة بدور التدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ الحوكمة وأثر ذلك على الحد من الفساد المالي، تم تبني المنهج الوصفي التحليلي (Descriptive-Analytical Method). ويُعزى اختيار هذا المنهج بشكل أساسي إلى ملاءمته لطبيعة الظاهرة قيد البحث؛ فهو يتيح للباحث ليس فقط وصف وتشخيص أبعاد الظاهرة بدقة — سواء من الناحية الكمية أو النوعية ولكن أيضًا تحليل العلاقات القائمة بين متغيراتها المختلفة.

إن السمة التحليلية لهذا المنهج تمنحه القدرة على تجاوز مجرد عرض الواقع إلى تفسير العلاقات الارتباطية بين المتغيرات واختبار الفرضيات التي صيغت مسبقًا حول هذه العلاقات، مما يجعله أداة فعالة لدراسة الظواهر الإدارية والاجتماعية التي تتسم بالتعقيد والتداخل، كما هو الحال في دراستنا. يتضمن تطبيق هذا المنهج عادةً مراحل متسلسلة تبدأ بتوصيف دقيق للواقع محل الدراسة، ثم تنتقل إلى تحليل العوامل والمتغيرات المؤثرة، وقد تصل إلى اقتراح رؤى أو حلول للمشكلات المرتبطة بالظاهرة المدروسة.

ويُعد المنهج الوصفي بأدواته المتنوعة –كأسلوب المسح بنوعيه الشامل أو بالعينة، وأسلوب دراسة الحالة، والأسلوب المقارن، من المناهج البحثية الراسخة في حقل العلوم الاقتصادية والإدارية،[1] فالغاية من الدراسات الوصفية، وهي رسم صورة شاملة ودقيقة لواقع معين. وغالبًا ما تتميز الدراسات الوصفية الجيدة،[2] وفقًا لـ Shukla (2008)، بكونها منظمة وموجهة بأسئلة بحث وفرضيات واضحة، وتعتمد على أدوات منهجية كالاستقصاء والملاحظة لتحديد معدلات تكرار الظواهر أو طبيعة الارتباط بين المتغيرات، وهو ما يتسق تمامًا مع متطلبات وأهداف هذه الدراسة[3].

وبالتالي، فإن توظيف المنهج الوصفي التحليلي في دراستنا يُعتبر الخيار الأنسب لاستكشاف وتوصيف دور التدقيق الداخلي في سياق تطبيق مبادئ الحوكمة، وتحليل أثر ذلك التفاعل على مستويات الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

تحددت الدراسة التطبيقية داخل إطار مجموعة من الحدود تتمحور حول ثلاث مجالات وهي:

أ– المجال البشري: يقصد بالمجال البشري تحديد مجتمع الدراسة وقد يتكون هذا المجتمع من مجموعة أفراد أو عدة جماعات، وقد اقتصر المجال البشري في هذه الدراسة على اطارات مجمع صيدال الموظفين في ادارة المالية، وادارة تدقيق الداخلي، وادارة المحاسبة، وادارة المخاطر، والرقابة الداخلية، ومحافظ الحسابات .

[1] قدي عبد المجيد، 2009، أسس البحث العلمي في العلوم الإقتصادية والإدارية– الرسائل والأطروحات، دار الأبحاث، الجزائر، ص53.

[2] Du toit, 2015, Research design, in the Routledge Handbook of planning Research Methods, Routledge, p63.

[3] Shukla Paurav, 2008, Essential of Marketing Research, paurav Shukla and ventus Publishing Aps, p29.

ب– المجال المكاني (طريقة توزيع وجمع البيانات):

نظراً للانتشار الواسع لمجتمع الدراسة من حيث الحجم والتوزيع الجغرافي، والمتمثل في مختلف فروع مجمع صيدال عبر التراب الوطني، وباعتبار القيود المتعلقة بالإمكانيات المتاحة للباحثة، إضافة إلى الصعوبات البيروقراطية التي قد تعرقل سير العمل الميداني، تم اعتماد عينة عشوائية ممثلة أُجري عليها البحث الميداني، شملت فروع المجمع بكل من الدار البيضاء، الحراش، والبليدة.

ج– المجال الزمني: يقصد بالمجال الزمني تحديد الوقت الذي تم جمع البيانات فيه، وقد استغرقت هذه الدراسة الفترة بين سبتمبر 2024 وفيفري من عام 2025. يمكن تغييرها حسب المدة المستغرقة من طرفكم.

3– مصادر جمع المعلومات:

اعتمدنا في إعداد هذه الدراسة على مصدرين رئيسين للحصول على البيانات والمعلومات التي تتعلق بتحقيق أهداف الدراسة وهما:

- **المصادر الثانوية (Secondary Sources)**: شكلت هذه المصادر الركيزة الأساسية لبناء الإطار النظري والمفاهيمي للدراسة. حيث تم الرجوع إلى قاعدة واسعة ومتنوعة من الأدبيات العلمية المنشورة لتأسيس خلفية معرفية صلبة حول موضوع البحث. شملت هذه المصادر الكتب الأكاديمية المتخصصة، والمقالات العلمية المحكمة المنشورة في الدوريات المرموقة، والتي قدمت تحليلات نظرية وتطبيقية معمقة. كما تم الاستفادة من أطروحات الدكتوراه ذات الصلة، وأوراق العمل المقدمة في المؤتمرات والندوات العلمية، بالإضافة إلى قواعد البيانات والمصادر الإلكترونية الموثوقة. وقد ساهمت هذه المراجعة المكتبية الشاملة في تحديد وتعريف المفاهيم الأساسية للدراسة، واستعراض الجهود البحثية السابقة، وصياغة الفرضيات بشكل دقيق، وتوجيه تصميم المنهجية البحثية المناسبة للجانب الميداني.
- **المصادر الأولية (Primary Sources)**: تتمثل هذه المصادر في البيانات والمعلومات التي تم جمعها ميدانيًا خصيصًا لأغراض هذه الدراسة، والتي تعالج الجانب التطبيقي بشكل مباشر. ونظرًا لكونها بيانات خام وغير متاحة مسبقًا، فقد تطلب الحصول عليها تصميم وتنفيذ إجراءات بحثية ميدانية. وتشمل هذه العملية جمع البيانات، ثم معالجتها وتحليلها وتصنيفها بأساليب إحصائية مناسبة، وصولًا إلى استخلاص النتائج التي تجيب على إشكالية البحث وتمثل المساهمة العلمية الأصلية للباحث(ة). وتجدر

الإشارة إلى أن هذه البيانات الأولية، بعد تحليلها وتوثيقها في هذه الدراسة، قد تصبح بحد ذاتها مصادر ثانوية يمكن للباحثين الآخرين الاستفادة منها في دراساتهم المستقبلية، [1] ولتحقيق أهداف هذا الجانب الميداني، تم تطوير وتصميم استبانة (Questionnaire) كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية من عينة الدراسة، حيث روعي في تصميم فقراتها أن تعكس بدقة متغيرات الدراسة وإشكاليتها الرئيسية، تمهيدًا لتحليل الردود وتقديم النتائج ومناقشتها.

المطلب الثاني: المعالجة الاحصائية والأساليب المستخدمة

1–الأدوات المستخدمة في الدراسة

تستند كل الدراسات سواء الكمية أو النوعية، إلى معلومات أولية يعدها الطالب وأخرى ثانوية يستقيها من التقارير والوثائق التي يعدها غيره، كما يتطلب استخدام أي منهج علمي الاستعانة بجملة من الأدوات والوسائل المناسبة، التي تمكن الطالبة من الوصول إلى البيانات اللازمة، حيث يستطيع من خلالها معرفة واقع أو ميدان الدراسة، وتفرض طبيعة الموضوع الخاضع للدراسة وخصوصيته انتقاء مجموعة من الأدوات المساعدة على جمع البيانات. لذا اعتمدنا في دراستنا على الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة.

1/الاستبيان: يعتبر الاستبيان أداة أساسية في البحث العلمي، وخاصة في الدراسات الاجتماعية، حيث يسمح بجمع كمية كبيرة من البيانات من عينة واسعة من الأفراد. تم تصميم الاستبيان المستخدم في هذه الدراسة بعناية لقياس المتغيرات الرئيسية المرتبطة بالإشكالية البحثية. وقد تم صياغة أسئلة الاستبيان بوضوح ودقة لضمان الحصول على إجابات دقيقة تعكس آراء المستجيبين بشكل صحيح.[2]

لذلك تم تصميم أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة التي أعدت خصيصا من أجل الوصول إلى نتائج علمية حول الإشكالية الرئيسية لموضوع البحث، ولقد تم تصميمها وفقا لفرضيات الدراسة بما يمكن من معالجة الإشكالية، وإمكانية قياس متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة والوسيطية ومعرفة طبيعة العلاقة بينها، بحيث تحتوي فقراتها على مجموعة من الأسئلة التي وبمجرد إجابة مفردات العينة عليها نكون قد تحصلنا على المعلومات الأولية والبيانات

[1] عبد الرحمن الواصل،2009، البحث العلمي خطواته ومراحله، أساليبه ومناهجه، أدواته ووسائله، أصول كتابته، مطبوعة علمية، إدارة التعليم في محافظة عنيزة، وزارة المعارف، المملكة العربية السعودية، ص49.

[2] عياط سعاد، مرجع سبق ذكره، ص163.

اللازمة لمتطلبات الدراسة. فهي عبارة عن صياغة لمجموعة من الأسئلة ليقوم المبحوث باختيار إجابة واحدة بين البدائل المتاحة، ويعتبر وسيلة فعالة لجمع البيانات، وفيما يأتي استعراض لأهم مبادئ صياغة الألفاظ وتشمل:

تحقيق أعلى مستوى من الموثوقية في نتائج الاستبيان، يجب الالتزام بمجموعة من المبادئ الأساسية في صياغة الأسئلة. أولًا، يجب أن تكون لغة الاستبيان ملائمة لمستوى فهم المستجيبين، مع استخدام مصطلحات مألوفة وثقافية. ثانيًا، ينبغي تنويع صياغة الأسئلة لتشمل أسئلة إيجابية وسلبية، وذلك لتجنب التحيزات الإجابية وتشجيع المستجيبين على التفكير بعمق في إجاباتهم. ثالثًا، يجب أن تكون الأسئلة واضحة ومباشرة، وتجنب الأسئلة المركبة أو الغامضة التي قد تؤدي إلى سوء الفهم. رابعًا، ينبغي تجنب الأسئلة التي تعتمد على الذاكرة البعيدة، والأسئلة المفتوحة التي قد تؤدي إلى إجابات مطولة وغير قابلة للقياس. أخيرًا، يجب ترتيب الأسئلة بشكل منطقي، بحيث تنتقل من الأسئلة العامة إلى الأسئلة التفصيلية، ومن الأسئلة السهلة إلى الأسئلة الصعبة، وذلك لتسهيل عملية الإجابة وتقليل شعور المستجيبين بالإرهاق.[1]

– طريقة الإخراج: كانت طريق توزيع الاستبيان النهائي بشكل إلكتروني لما له من إيجابيات كثيرة على الطالب نذكر منها:

– تقليص التكاليف المرتبطة بالاستبانة (تكاليف التحضير والإدارة وتكاليف الفرز والتحليل)، فالاستبانة الالكترونية لا يحتاج إلى مساعدين يقومون بعملية الاستجواب عن طريق المقابلة في الميدان أو عن طريق الهاتف، ولا يتطلب أيضا مساعدين للفرز وإدخال المعلومات، فهو يعتمد فقط على الويب ومواقع التواصل الاجتماعي والبريد الالكتروني في النشر والاسترجاع والتفريغ؛

– تقليص مدة توزيع الاستبانة أي الحصول على الإجابات في وقت قصير ومن أماكن بعيدة حيث تعتبر الانترنت مختزلة للمسافات ومخترقة للحدود الجغرافية؛

– الحصول على إجابات كاملة حيث تتيح خدمة Google Drive خاصية عدم تمكن المستجوب من إرسال اجابته دون أن يجيب على جميع الأسئلة؛

– الرفع من معدل الاجابات نظرا لسهولة انتشار الاستبانة وسهولة ملئها من طرف العينة.

[1]Sekaran, U., & Bougie, R. (2004). Research methods for business: A skill-building approach (4th ed.). John Wiley & Sons. p311.

وفي هذه الدراسة تعمدت الطالبة الاستعانة بالأسئلة المغلقة، وهي الأسئلة التي تتطلب من المستجوب اختيار إجابة واحدة أو عدة إجابات من تلك المقترحة، والأسئلة المغلقة لها عدة أنواع منها:

–أسئلة مغلقة ذات اجابتين وهي أسئلة محددة بإجابة واحدة فقط ويمنح للمستقص خيارين فقط، كالسؤال المتعلق بجنس المستقصي.

– أسئلة مغلقة متعددة الخيارات وتنقسم بدورها إلى:

أ. **أسئلة مغلقة باختيار واحد:** وهي أسئلة متعددة الخيارات ولا يمكن للمستقصي منه أن يجيب إلا بإجابة واحدة.

ب. أسئلة مغلقة باختيارات متعددة :وهي أسئلة متعددة الخيارات ويمكن للمستقص أن يجيب بأكثر من إجابة واحدة، كالسؤال المتعلق بـ أكثر مواقع التواصل الاجتماعي استخداما (يمكن اختيار أكثر من اجابة واحدة)؛

ج. الأسئلة السلمية (أو ذات المقاييس) : وفيها يطلب من المستجوب أن يختار مكان تموقعه على سلم معين، وهي عدة أنواع منها:

الأسئلة الترتيبية :يطلب من المستجوب في هذه الحالة ترتيب الإجابات ترتيبا تصاعديا أو تنازليا لحسب طبيعة السؤال ووفقا لمعيار معين.

د. الأسئلة حسب سلم " Likert "ويستخدم في قياس الاتجاهات حيث في ظله يقوم المستجوب بتحديد درجة الموافقة أو عدم الموافقة على مجموعة من العبارات التي تتعلق بالشيء موضوع السؤال ويتكون سلم " Likert" من خمس درجات ويتطلب من الفرد التعبير عن درجة موافقته أو عدم موافقته.

2/ محتوى الاستبيان في شكله النهائي

بناءً على الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المشرف والمحكمين، كانت هيكلة الاستبانة في شكلها النهائي مكونة من جزئين؛ الجزء الأول خاص بالبيانات الديموغرافية لعينة البحث، اما الجزء الثاني مقسم الى محورين في 38 فقرة، بعد الديباجة التي يذكر فيها مؤسسة انتماء الطالب وعنوان الأطروحة والتشكرات وطريقة الإجابة واسم الطالب والمشرف:

- **الجزء الأول:** يتضمن معلومات حول المتغيرات الديمغرافية والتعريفية ، المستوى التعليمي، والخبرة المهنية....
- **الجزء الثاني:** ويشمل ثلاثة محاور كالتالي:

المحور الاول: يتمثل في دور التدقيق الداخلي، يحتوي على 10 فقرات

المحور الثاني: يحتوي على 09 فقرات تعبر عن المتغير الوسيط واقع تطبيق مبادئ الحوكمة.

المحور الثالث: يحتوي على 10 فقرات تعبر عن المتغير التابع اليات التقليل من الفساد المالي.

والجدول الموالي يلخص محاور وأبعاد الاستبيان:

الجدول رقم 5: أبعاد ومحاور الاستبانة

المحاور	العبارات
التدقيق الداخلي	01-10
واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	11-19
اليات التقليل من الفساد المالي	20-29

المصدر: من إعداد الباحثة

3/المقياس المستخدم في معالجة الاستبانة:

لقياس اتجاهات وآراء عينة الدراسة (إطارات مجمع صيدال) نحو العبارات المتضمنة في الاستبانة، والتي تعكس متغيرات الدراسة المختلفة (كالتدقيق الداخلي، تطبيق الحوكمة، والفساد المالي)، تم الاعتماد على **مقياس ليكرت الخماسي** .(**Five-Point Likert Scale**) يُعد هذا المقياس أحد أكثر أدوات القياس شيوعًا واستخدامًا في البحوث الاجتماعية والإدارية، وهو ما أشار إليهBaker،[1] نظرًا لمزاياه المتعددة.

[1] Baker Michael, 1991, Research for marketing, Macmillan Education LTD , p147.

يتيح مقياس ليكرت للمستجيبين التعبير عن درجة موافقتهم أو عدم موافقتهم على مجموعة من العبارات المتعلقة بموضوع البحث بشكل متدرج. وفي هذه الدراسة، تم استخدام التدرج الخماسي الذي يتراوح بين "موافق بشدة" و"غير موافق بشدة"، ويتضمن نقطة استجابة محايدة ("محايد") في المنتصف.

وقد وقع الاختيار على هذا المقياس تحديدًا لعدة اعتبارات:

- **سهولة الفهم والتطبيق** :يتميز المقياس بوضوحه وسهولة استيعابه من قبل المستجيبين، مما يقلل من احتمالية سوء الفهم ويشجع على المشاركة.
- **القدرة على قياس المتغيرات السلوكية والاتجاهات** :يُعتبر فعالاً في قياس المفاهيم غير الملموسة بشكل مباشر، مثل الآراء والتوجهات والمعتقدات.
- **شيوع الاستخدام في الدراسات السابقة** :إن اعتماد العديد من الدراسات السابقة في مجال الإدارة والمحاسبة والتدقيق على مقياس ليكرت يسهل عملية مقارنة النتائج ويدعم موثوقية الأداة المستخدمة.

ولأغراض التحليل الإحصائي الكمي، تم تخصيص قيم رقمية (ترميز) لكل خيار من خيارات الاستجابة الخمسة، حيث تمثل القيمة (5) أعلى درجة موافقة ("موافق بشدة") والقيمة (1) أدنى درجة موافقة ("غير موافق بشدة"). سيوضح الجدول التالي تفاصيل هذا الترميز. إن هذا الترميز العددي يسمح بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات العينة على عبارات كل محور من محاور الدراسة، مما يمكن من تحديد مستوى الاتجاه العام (مرتفع، متوسط، منخفض) نحو كل مفهوم، وذلك استنادًا إلى أطوال فترات محددة للمقياس تم حسابها مسبقًا (كما هو موضح في الملاحظة المرفقة بالجدول رقم 06، حيث تم تحديد طول الفترة بـ 0.80 بناءً على قسمة المدى (4) على عدد فئات المقياس(5))[1]. بالنسبة لمقياس" ليكارت الخماسي"يكون مجال المتوسط المرجح كما هو موضح فيما يلي:

[1]مقياس ليكارت: وهو مقياس يعبر عن ردود تدل على درجة الموافقة أو الاعتراض في أراء أفراد عينة الدراسة حول كل الفقرات التي تناولها الاستبيان. يتم الحصول على المستويات في الجدول رقم 06 من خلال حساب طول الفترة وهي عبارة عن حاصل قسمة 4على،5حيث تمثل 4عدد المسافات (من 1إلى 2مسافة، من 2إلى 3مسافة، من 3إلى 4مسافة، من 4إلى 5مسافة)، و5 تمثل عدد الاختبارات، وعند قسمة 4على 5ينتج طول الفترة ويساوي 0.8

الجدول رقم 6: يوضح قيم المتوسط المرجح والمستوى المرفق له

	المتوسط المرجح	المستوى
غير موافق بشدة	من 1,00 إلى 1,7	منخفض جدا
غير موافق	من 1,80 إلى 2,59	منخفض
محايد	من 2,60 إلى 3.39	متوسط
موافق	من 3,40 إلى 4.19	مرتفع
موافق بشدة	من 4,20 إلى 5	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة

2- الأساليب والبرامج الاحصائية المستخدمة

عقب الانتهاء من عملية جمع البيانات الميدانية بواسطة الاستبانات الموزعة، تم الشروع في مرحلة المعالجة والتحليل الإحصائي للبيانات المجمعة. وقد تم الاستعانة في هذه المرحلة بشكل أساسي ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية(SPSS الإصدار 28)، بالإضافة إلى الاستخدام المساعد لبرنامج الجداول الإلكترونية (Excel) لتنظيم البيانات الأولية عند الحاجة، وبرنامج SmartPLS الإصدار الرابع لتحليل المسارات وقياس تأثير الوساذة في النموذج. هدفت عملية التحليل إلى استخلاص مؤشرات ونتائج دقيقة تعبر عن الظاهرة قيد الدراسة وتجيب على تساؤلات البحث.

ولتحقيق تكامل في معالجة البيانات وتحليلها بما يتناسب مع طبيعة متغيرات الدراسة وأهدافها، تم توظيف مجموعة متنوعة من الأساليب والمقاييس الإحصائية، يمكن تلخيص أبرزها فيما يلي:

1. الإحصاءات الوصفية:(Descriptive Statistics)

- التكرارات والنسب المئوية :استُخدمت بشكل أساسي لوصف الخصائص الديموغرافية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة (كما تم عرضه سابقًا)، وكذلك لتحديد توزيع استجاباتهم الأولية على مختلف محاور وفقرات الاستبانة.

- المتوسط الحسابي :(Arithmetic Mean) تم حسابه لكل عبارة ولكل محور من محاور الدراسة، وذلك لتحديد الاتجاه العام لآراء ومواقف أفراد العينة (درجة الموافقة أو عدم الموافقة المتوسطة). كما يساعد المتوسط الحسابي في ترتيب أهمية المحاور أو الفقرات من وجهة نظر العينة.
- الانحراف المعياري :(Standard Deviation) استُخدم كمقياس لدرجة تشتت أو تجانس استجابات أفراد العينة حول المتوسط الحسابي لكل عبارة أو محور. فكلما انخفضت قيمته، دل ذلك على وجود تقارب أكبر في آراء المستجيبين، والعكس صحيح.

2. تحليل موثوقية أداة القياس:(Reliability Analysis)

- معامل ألفا كرونباخ :(Cronbach's Alpha) تم حساب هذا المعامل لتقييم درجة الاتساق الداخلي (Internal Consistency)لمجموعة الفقرات التي تقيس كل متغير (محور) في الاستبانة، وذلك للتأكد من مدى موثوقية الأداة وقدرتها على تقديم نتائج مستقرة يمكن الاعتماد عليها. قد يتم تدعيم ذلك بتحليل ارتباط كل فقرة بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه (Item-Total Correlation) لاستبعاد الفقرات التي قد تضعف من اتساق المقياس، بالإضافة الى مجموعة واسعة من الاحصائيات الخاصة بالموثوقية والثبات ستوضح عن تطبيق أسلوب تحليل المسار.

3. الأساليب الاستدلالية:

- نمذجة المعادلات البنائية :(Structural Equation Modeling - SEM) باعتبارها التقنية المحورية في هذه الدراسة لاختبار النموذج المقترح والعلاقات بين المتغيرات، تم استخدام نمذجة المعادلات البنائية. تُعد هذه التقنية، امتدادًا وتطويرًا لتحليل الانحدار والارتباط المتعدد، حيث تسمح بفحص شبكة معقدة من العلاقات التأثيرية (المباشرة وغير المباشرة) بين مجموعة من المتغيرات (المستقلة، التابعة، والوسيطة) في آن واحد. [1] تتيح هذه التقنية للباحث اختبار مدى تطابق النموذج النظري المقترح مع البيانات المجمعة ميدانيًا، وتحديد قوة واتجاه

[1] ابراهيم سالم أبو عمرة، 2014، استخدام تحليل المسار في دراسة العوامل المناخية المؤثرة على كمية الأمطار في محافظة رام الله، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الادارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، ص45.

التأثيرات بين المتغيرات المختلفة (مثل تأثير التدقيق الداخلي على تطبيق الحوكمة، وتأثير كليهما على الحد من الفساد المالي). [1]

الصدق الظاهري لأداة الدراسة:

تعد أداة الدراسة (الاستبانة) العنصر الرئيسي والجوهري في الدراسات التطبيقية الاستقصائية، فجودة الدراسة ككل تعتمد على مدى الصدق الظاهري في وبين فقرات الاستبيان، فكلما كانت الاستبانة مستوفية كل العناصر فيما يخص تركيب الأسئلة وبساطة الطرح وشموليته للأدبيات النظرية التي تتناول موضوع البحث اتسمت النتائج المتوصل إليها بدرجة عالية من الثقة.

وبهدف ضمان صدق أهداف الدراسة تم التأكد في البداية من صدقها الظاهري، حيث قامت الطالبة بعرضها في مرحلة أولى على الدكتور المشرف وبعد موافقته عليها تم عرضها في المرحلة الثانية على مجموعة من المحكمين المتخصصين في مجال التدقيق، المالية والمحاسبة، منهجية البحث العلمي وتحليل المعطيات.

وبعد إطلاع كل المحكمين على الاستبانة وتمحيصه لفترة زمنية معتبرة طلبنا منهم إخطارنا بكل الملاحظات والاقتراحات لما يرونه ضروريا من تعديل لصياغة العبارات أو حذف أو إضافة عبارات أخرى، وعلى ضوء آراء المحكمين تم إعداد أداة الدراسة (الاستبانة) في صورتها النهائية. وبالتالي مر إعداد الاستبانة على مجموعة من المراحل أهمها:

- إعداد مسودة أولية بالاعتماد على الدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث؛
- عرض الاستبانة على المشرف لإبداء آرائه وملاحظاته حول مدى ملائمة الاستبانة في جمع البيانات؛
- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب توجيهات المشرف؛
- عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين المتخصصين والالتزام بتوجيهاتهم التي مكنت من تنقيح الاستبيان والوصول إلى أفضل نسخة يمكن اعتمادها في الدراسة؛
- توزيع الاستبيان على عينة صغيرة أولية للتأكد من الصدق والثبات لهذا الاستبانة قبل توزيعها على كل أفراد العينة؛ وفيما يلي قائمة المحكمين:

[1] عبد الناصر السيد عامر، 2018، نمذجة المعادلة البنائية للعلوم النفسية والاجتماعية الأسس والتطبيقات والقضايا، دار جامعة نايف للنشر، الرياض، ص28.

الرقم	المحكم	الجامعة والرتبة
01	الزين عبد المالك	أستاذ محاضر أ – جامعة خنشلة
02	بشوع سعاد	أستاذ محاضر أ – جامعة خنشلة
03	بكرون حفصة	أستاذ محاضر ب – جامعة خنشلة
04	عجالي دلال	أستاذ التعليم العالي – جامعة خنشلة
05	بوعمرة حسن	أستاذ محاضر ب – جامعة تبسة
06	كويسي محمد	أستاذ محاضر أ – جامعة بسكرة
07	حسن بشير حسن محمد	جامعة البطانة – السودان

المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

تمثل عملية تحديد مجتمع وعينة الدراسة إحدى المراحل الأساسية في أي بحث علمي. يُعرف مجتمع الدراسة بأنه الكل الذي نرغب في تعميم نتائج البحث عليه، بينما العينة هي جزء مختار من هذا المجتمع يتم دراسته بشكل مباشر. [1] في سياق هذه الدراسة، وبناءً على أهداف البحث، تم تحديد مجتمع الدراسة بأنه يشمل جميع الاطارات والكوادر في فروع مجمع صيدال العاملة في الجزائر. هذا الاختيار يضمن أن النتائج التي ستتمخض عنها الدراسة يمكن تعميمها على جميع أفراد هذا المجتمع.

1– مجتمع الدراسة

يمثل مجتمع الدراسة اللبنة الأساسية للدراسات التطبيقية، فهو يضم كل الأفراد أو الظواهر التي تعم الدراسة ويمكن تعميم النتائج عليها وبعبارة أخرى هو مجموعة الأفراد، المؤسسات، أو كل الوحدات التي يمكن أن

[1] عياط سعاد، 2019، الإدارة الاستراتيجية ودورها في بناء منظمة ذكية دراسة حالة عينة من مؤسسات الصناعة الالكترونية الجزائرية Starlight، Enie،Condor أطروحة دكتوراه علوم، ادارة الاعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، ص 156.

تطبق عليها الدراسة،[1] أما المجتمع المستهدف فهو تحديد نوع الوحدات التي تعتبر كعناصر من المجتمع المدروس والتي تقتصر عليها الدراسة.[2] ولما نتكلم عن دراسة ميدانية لموضوع يخص الرقابة والفساد المالي عموما وفي مجمه صيدال بشكل خاص، يكون المجتمع المستهدف متمثلا في كل كوادر واطارات المؤسسة الذين يشتغلون في مجالات الرقابة والمحاسبة والتسيير، وبحسب الاحصائيات التقديرية التي تم التحصل عليها .

2– عينة الدراسة

تُعد عملية اختيار العينة خطوة حاسمة في تصميم البحوث الميدانية، حيث إن صحة وموثوقية العديد من الاختبارات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات ترتكز على فرضية العشوائية في اختيار مفردات العينة. يضمن تطبيق أسلوب المعاينة العشوائية، من حيث المبدأ، الحصول على عينة تمثل خصائص المجتمع الأصلي بشكل جيد، مما يعزز إمكانية تعميم نتائج الدراسة. وبناءً على ذلك، تم في هذه الدراسة الاعتماد على **أسلوب المعاينة العشوائية البسيطة**.(**Simple Random Sampling**)

ونظرًا لطبيعة مجتمع الدراسة المتمثل في العاملين ضمن كيان واسع ومنتشر جغرافيًا (مجمع صيدال)، مما قد يفرض تحديات في الوصول المباشر لجميع الأفراد، فقد تم الاستعانة بالاستبيانات الإلكترونية) عبر نماذج Google Forms) كأداة لجمع البيانات. تم توزيع رابط الاستبيان بطريقة عشوائية لضمان إتاحة فرصة متساوية للمشاركة لأكبر عدد ممكن من أفراد المجتمع المستهدف. استمرت عملية استقبال الردود حتى بلغ إجماليها 200 استجابة، وعند هذه النقطة تم إيقاف عملية الجمع. تجدر الإشارة إلى أن هذه العملية تمت بشكل يضمن العشوائية التامة وعدم التحيز في استقطاب المشاركين.

بعد انتهاء مرحلة جمع البيانات، تم إجراء فحص دقيق للاستمارات المستلمة (Data Screening) بهدف التأكد من جديتها واكتمالها. وقد أسفرت هذه العملية عن استبعاد 29 استمارة قُدّر بأنها غير صالحة للتحليل الإحصائي (إما لعدم اكتمالها أو لوجود مؤشرات على عدم دقة أو جدية الإجابات). وبذلك، استقر حجم العينة النهائي الذي تم اعتماده فعليًا في التحليل على **171مفردة**.(**n=171**)

---

[1] Blankenship, D. (2009). Applied research and evaluation methods in recreation. Human Kinetics.

[2] Groves Robert et al, 2009, Survey Methodology, John Wiley & Sons, 2nd Edition, New Jersey, p 70.

ويُعتبر هذا الحجم للعينة كافيًا ومناسبًا لتحقيق أهداف الدراسة وإجراء التحليلات الإحصائية المطلوبة، لا سيما تلك المتعلقة بالتحقق من العلاقات بين المتغيرات وتطبيق نماذج أكثر تعقيدًا مثل **نمذجة المعادلات البنائية (Structural Equation Modeling – SEM)**، والتي تتطلب حجم عينة مناسب لضمان استقرار النتائج وموثوقيتها.

ومن الجدير بالذكر أن عملية تحديد حجم العينة في أي دراسة تتأثر بمجموعة من العوامل المتداخلة، تشمل – على سبيل المثال لا الحصر، كما أن الموارد المتاحة للدراسة (من حيث التكلفة المادية والوقت المخصص)، وطبيعة البيانات المطلوبة ومستوى دقتها، ودرجة التباين في خصائص مجتمع الدراسة، ومدى توفر إطار دقيق للمعاينة يمكن الاعتماد عليه. وقد تم أخذ هذه الاعتبارات في الحسبان عند التخطيط لهذه الدراسة وتحديد حجم العينة المستهدف.[1]

1- الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

بهدف إعطاء صورة واضحة لعينة المبحوثين المستهدفة من الدراسة تم ترتيب البيانات وتبويبها في هذا العنصر بناء على مجموعة من المتغيرات النوعية وهي كالتالي:

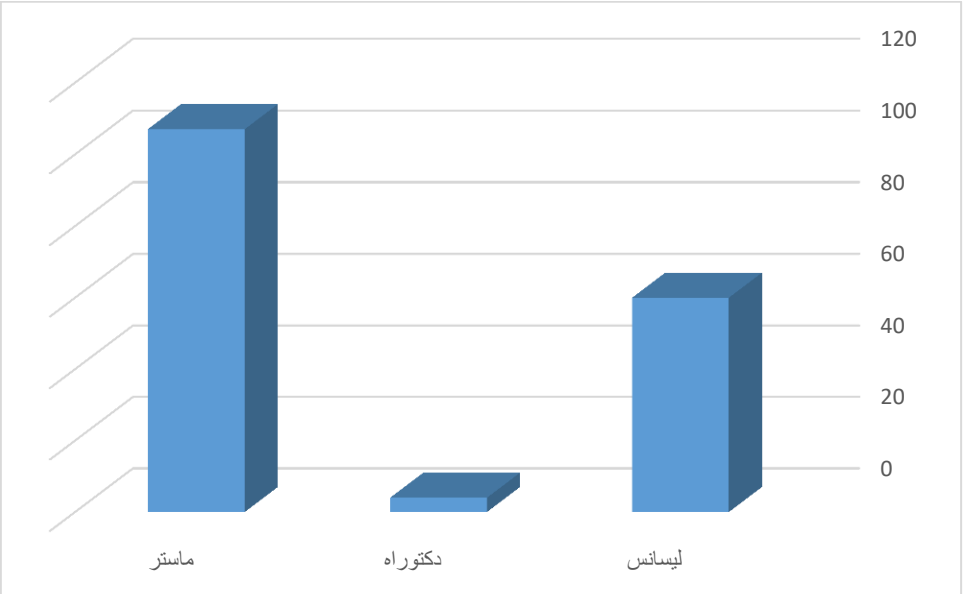
أ. المستوى التعليمي:

الجدول رقم 7: توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	%	N
ليسانس	35.1%	**60**
دكتوراه	2.3%	**4**
ماستر	62.6%	**107**

[1] حسان محمد الحسين،1999، موسوعة علم الاجتماع، الطبعة51 ، الدار العربية للموسوعات، بيروت، ص 331.

الشكل رقم 2: توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر :من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss v26

يتضح من الجدول أن الغالبية العظمى من أفراد العينة هم من حملة الشهادات العليا، حيث يمثل الحاصلون على شهادة **الماستر** النسبة الأكبر (107 مستجيبًا، بنسبة 62.6%)، يليهم الحاصلون على شهادة **الليسانس** (60 مستجيبًا، بنسبة 35.1%). أما حملة شهادة **الدكتوراه** فكانت نسبتهم محدودة جدًا (4 مستجيبين، بنسبة 2.3%).

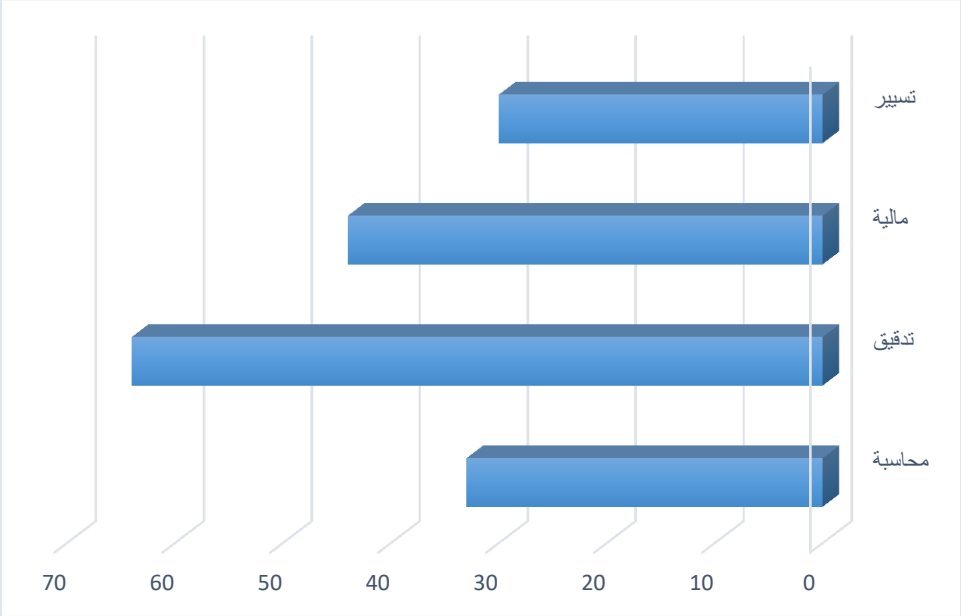
يشير هذا التوزيع إلى أن عينة الدراسة تتمتع بمستوى تعليمي مرتفع، حيث أن أكثر من 60% منهم حاصلون على دراسات عليا (ماستر). هذا المستوى التعليمي المتقدم يوحي بأن أفراد العينة يمتلكون الخلفية المعرفية والنظرية اللازمة لفهم المصطلحات والممارسات المتعلقة بالتدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، وآليات مكافحة الفساد المالي، مما يعزز من جودة ومصداقية البيانات المجمعة.

ب. التخصص العلمي:

الجدول رقم 8: توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	%	N
محاسبة	19.3%	**33**
تدقيق	37.4%	**64**
مالية	25.7%	**44**
تسيير	17.5%	**30**

الشكل رقم 3: توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر :من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss v26

ركز التخصص العلمي لأفراد العينة بشكل كبير في المجالات ذات الصلة المباشرة بموضوع الدراسة. يأتي تخصص **التدقيق** في المرتبة الأولى (64 مستجيبًا، بنسبة 37.4%)، يليه تخصص **المالية** (44 مستجيبًا، بنسبة 25.7%)، ثم **المحاسبة** (33 مستجيبًا، بنسبة 19.3%)، وأخيرًا **التسيير** 30مستجيبًا، بنسبة 17.5%.

يعكس هذا التوزيع مدى ارتباط خلفيات المستجيبين الأكاديمية بمحاور الدراسة. إن تركز العينة في تخصصات التدقيق والمالية والمحاسبة (حوالي 82% من العينة) يعني أن الآراء والبيانات التي تم جمعها تأتي من أفراد يمتلكون

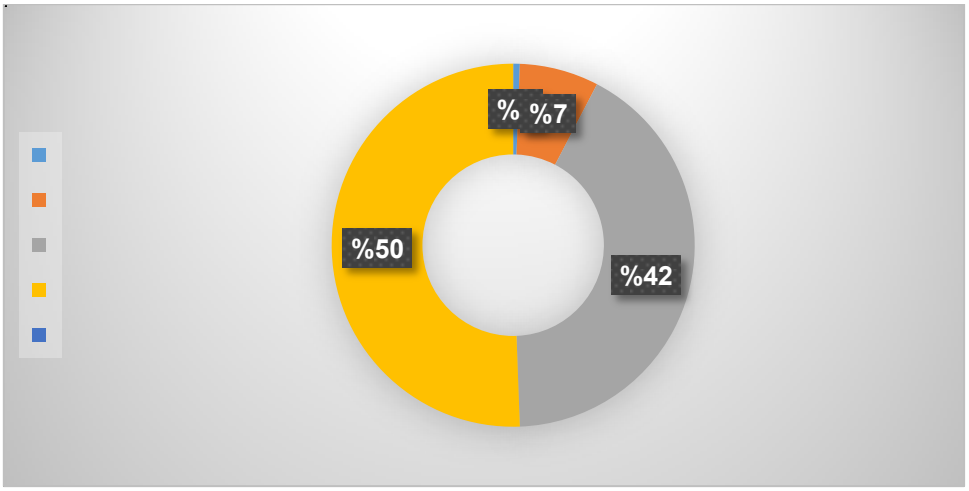
فهمًا متخصصًا وعميقًا للممارسات المالية والرقابية داخل المؤسسة. وهذا يعطي وزنًا أكبر لآرائهم حول فعالية التدقيق ودور الحوكمة في الحد من الممارسات المالية غير السليمة.

د. سنوات الخبرة:

الجدول رقم 9: توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	%	N
أقل من 5 سنوات	0.6%	**1**
من 05 الى 10 سنوات	7.0%	**12**
من 11 الى 15 سنة	41.5%	**71**
أكثر من 15 سنة	50.3%	**86**

الشكل رقم 4: توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر :من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss v26

تظهر النتائج أن العينة تتسم بمستوى خبرة مهنية مرتفع جدًا. الغالبية الساحقة من المستجيبين لديهم خبرة تزيد عن 10 سنوات، حيث تتركز النسبة الأكبر في فئة **أكثر من 15 سنة** (86 مستجيبًا، بنسبة 50.3%)، تليها فئة **من 11 إلى 15 سنة** (71 مستجيبًا، بنسبة 41.5%). في المقابل، كانت نسبة ذوي الخبرة الأقل (أقل من 10 سنوات) ضئيلة جدًا .

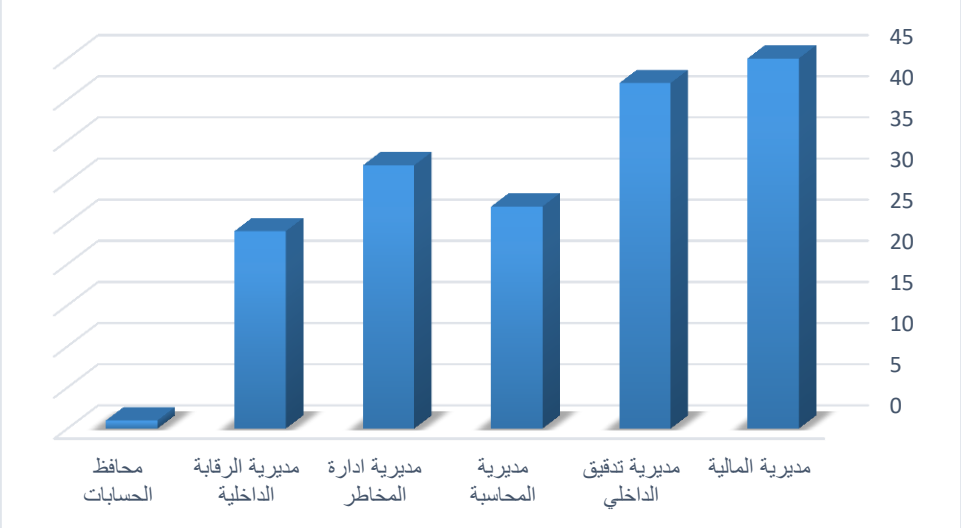
إن ارتفاع مستوى الخبرة المهنية لأفراد العينة (أكثر من 91% لديهم خبرة تفوق 10 سنوات) يُعد مؤشرًا إيجابيًا للغاية بالنسبة للدراسة. فهذا يعني أن الإجابات والآراء المقدمة لا تستند فقط إلى المعرفة النظرية، بل هي نتاج تجربة عملية طويلة ومعايشة واقعية لبيئة العمل داخل مجمع صيدال. ومن المتوقع أن تكون آراء هؤلاء المستجيبين أكثر نضجًا وعمقًا وواقعية فيما يتعلق بتقييم دور التدقيق الداخلي وتطبيق الحوكمة وتحديات الفساد المالي.

ج. مديرية النشاط:

الجدول رقم 10: توزيع افراد العينة حسب مديرية النشاط

مديرية النشاط	%	N
مديرية المالية	26.3%	**45**
مديرية تدقيق الداخلي	24.6%	**42**
مديرية المحاسبة	15.8%	**27**
مديرية ادارة المخاطر	18.7%	**32**
مديرية الرقابة الداخلية	14.0%	**24**
محافظ الحسابات	0.6%	**1**

الشكل رقم 5: توزيع افراد العينة حسب مديرية النشاط



المصدر :من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss v26

يتوزع أفراد العينة على عدد من المديريات الحيوية وذات الصلة بموضوع الدراسة. تستحوذ **مديرية المالية** على النسبة الأكبر (45 مستجيبًا، 26.3%)، تليها مباشرة **مديرية التدقيق الداخلي** (42 مستجيبًا، 24.6%). كما توجد مشاركة جيدة من مديريات **إدارة المخاطر** (18.7%)، **المحاسبة** (15.8%)، و**الرقابة الداخلية** (14.0%).وُجد مستجيب واحد فقط من فئة "محافظ الحسابات ."

إن وجود تمثيل قوي من مديريات المالية والتدقيق الداخلي والمحاسبة والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر يضمن الحصول على رؤية شاملة ومتكاملة من مختلف الزوايا الوظيفية المعنية بشكل مباشر بتطبيق مبادئ الحوكمة وتعزيز فعالية التدقيق الداخلي لمواجهة مخاطر الفساد المالي. هذا التنوع داخل الوظائف الرقابية والمالية يعزز من ثراء البيانات المجمعة

3– لمحة عامة عن مجمع صيدال

يُعد مجمع صيدال من بين المؤسسات الصناعية الرائدة في الجزائر، حيث يتخصص في إنتاج وتسويق الأدوية بهدف تلبية الطلب المحلي من مختلف الأصناف الصيدلانية. ويُصنف المجمع كشركة ذات أسهم، برأسمال يُقدّر بـ2.5 مليار دينار جزائري سنة 2023. وقد تم اختياره نظراً لتوافق نشاطه وهيكله الاداري مع الدراسة، والمجمع يسعى باستمرار إلى تعزيز قدراته التنافسية من خلال اعتماد أساليب تسيير فعالة، والمراقبة المنتظمة، وإدارة المخاطر بشكل ممنهج.

المجمع بدايته كانت نتيجة قرار سياسي هدفه خلق جهاز يعتمد عليه لتأمين الأدوية للجزائريين وتغطية السوق المحلية وأخذ المجمع في التوسع الى أن اصبح ما هو عليه الان، ومن أهم مراحل تطور مجمع صيدال نلخصها في الجدول أدناه:

الجدول رقم 11: المحطات الرئيسية في تطور مجمع صيدال

السنة	المحطة الرئيسية في تطور مجمع صيدال
1971	انطلاق أول عملية لإنتاج الأدوية بوحدة الحراش، وذلك بموجب قرار رئاسي
1982	تحولت الشركة إلى "المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني (ENPP) " وفقًا للمرسوم 161/82
1984	أعيدت تسميتها بـ"مؤسسة صيدال" وأصبحت تحت إشراف وزارة الطاقة والصناعة الكيميائية والبتروكيميائية
1994	تم توقيع اتفاقية شراكة مع شركة "سوميدال"
1997	تم إنشاء وحدة متخصصة في إنتاج المضادات الحيوية على مستوى مدينة المدية
1999	طرحت 20% من أسهمها في البورصة الجزائرية، مع احتفاظ الدولة بنسبة 80%
2002	تدشين وحدة إنتاج جديدة في ولاية باتنة
2005	تم إطلاق مصنع لإنتاج الأنسولين في ولاية قسنطينة
2009	أصبحت "سوميدال" شركة فرعية مملوكة بنسبة تفوق 59% من طرف مجمع صيدال
2017	انضمت شركة "إيرال" إلى مجمع صيدال كشركة تابعة بنسبة ملكية تقدر بـ99.998%
2022	بدأ المجمع في إنتاج وتسويق أدوية معالجة الأورام
2023	تم وضع حجر الأساس لموقع إنتاج جديد في مستغانم، متخصص في أدوية العيون والمنتجات البيطرية، بقدرة إنتاجية تبلغ 11 مليون وحدة من قطرات ومراهم العيون و5 ملايين وحدة من محاليل الحقن واللقاحات البيطرية.

من اعداد الباحثة

المطلب الرابع: تطبيق ادارة التدقيق الداخلي في مجمع صيدال لمبادئ الحوكمة ميدانيا

مجمع صيدال متعدد الفروع ويحتاج لتسيير محكم وتدقيق داخلي وخارجي يساعدها في ضمان الحفاظ على النظام واحترام القوانين وادارة المخاطر بموضوعية لتحقيق الأهداف، كل هذا يتطلب ادارة تدقيق داخلي ذات كفاءة عالية تعمل مع جميع الادارات والفروع لتحديد نقاط الضعف والخلل لتداركه وتجنبه مستقبلا وتعد مرجعية لأصحاب القرارات .لهذا الدراسة تتطلب معرفة كيفية تطبيق ادارة التدقيق الداخلي لمهامها ومدى تطبيقها لمبادئ الحوكمة في عملها وانعكاسات التدقيق الداخلي الموثوق على المركز المالي والاقتصادي لصيدال.

1– استراتيجية ادارة التدقيق الداخلي وتطبيق مبادئ الحوكمة أثناء أداء مهامها

تمر مهمة التدقيق الداخلي بمراحل منهجية تبدأ بمرحلة التحضير، التي يتم خلالها دراسة النشاط محل التدقيق وتحليله بهدف فهم سياقه العام وتحديد أهداف التدقيق بدقة، ثم تأطير المهمة ضمن خطة عمل واضحة ومنظمة. كما تُخصص هذه المرحلة لتقييم المخاطر المحتملة وتصنيفها وفقًا لأهميتها، مما يسمح بتوجيه الموارد نحو النقاط الأكثر حساسية. بعد ذلك، تأتي مرحلة الإنجاز، حيث يُباشر التدقيق الميداني من خلال الملاحظة المباشرة، جمع البيانات، وتحليلها بشكل دقيق، بما يضمن الوصول إلى نتائج مبنية على أدلة واقعية. أما في المرحلة الختامية فيتم تجميع الاستنتاجات في تقرير نهائي يعرض بشكل شفهي وكتابي على الجهات المسؤولة، ويتضمن التوصيات والإجراءات التصحيحية المقترحة .

وترتكز هذه المراحل على استراتيجية واضحة لإدارة التدقيق الداخلي، تهدف إلى تعزيز فعاليته وضمان توافقه مع الأهداف العامة للمؤسسة. ويُعد ارتباط التدقيق الداخلي بمبادئ الحوكمة ركيزة أساسية لنجاحه، حيث تُمكّنه هذه المبادئ من أداء دوره الرقابي والتوجيهي بكفاءة. فمبدأ الشفافية يُلزم المدققين بتوفير معلومات دقيقة وصادقة عن الأداء والانحرافات، بينما يُسهم مبدأ المساءلة في تحديد المسؤوليات بوضوح، مما يُسهل تقييم أداء مختلف الوحدات. أما مبدأ الاستقلالية، فيُعد شرطًا ضروريًا لتمكين المدقق الداخلي من العمل دون تأثير أو ضغط من الجهات الخاضعة للتدقيق، مما يعزز موضوعية النتائج وحيادها. وتُترجم الرقابة الفعّالة من خلال آليات المتابعة التي يوصي بها المدقق الداخلي، لضمان تنفيذ التوصيات ومعالجة النقاط السلبية. بذلك، لا يقتصر دور التدقيق الداخلي على الكشف عن الإخلالات، بل يمتد ليُسهم بشكل مباشر في ترسيخ ثقافة الحوكمة الرشيدة داخل المؤسسة.

2– انعكاسات تطبيق الحوكمة والتدقيق الداخلي على أداء صيدال

أدى تبنّي مجمع صيدال لمبادئ الحوكمة واعتماد أنظمة فعالة للتدقيق الداخلي إلى تغييرات جوهرية على مستوياته التنظيمية والمالية والإدارية. فقد ساعد اعتماد الحوكمة على خلق وضوح أكبر في طرق التسيير، من خلال تنظيم العلاقات بين مختلف الهيئات الإدارية والفنية، مما سهّل تنفيذ القرارات بطريقة أكثر اتساقًا وانضباطًا. كما ظهرت نتائج ملموسة في تقليص العشوائية في التسيير، وتحقيق نوع من الاستقرار المؤسسي، خصوصًا في ما يتعلق بمتابعة المشاريع الإنتاجية وملفات الشراكة.

أما من حيث التدقيق الداخلي، فقد أسهم في كشف نقاط الضعف في مسارات العمل، مما مكّن من تصحيح كثير من الاختلالات قبل أن تتحول إلى مشكلات أكبر. هذا التوجه ساعد على تحسين استغلال الموارد، وتوجيهها بشكل أكثر عقلانية، لا سيما في الفروع الصناعية ذات الكثافة الإنتاجية. كذلك، ساعدت هذه الإجراءات في التحكم في التكاليف وتوجيه النفقات نحو الأهداف ذات الأولوية، مما دعم بشكل غير مباشر قدرة المجمع على الاستجابة للمتغيرات في سوق الدواء.

وعلى مستوى العلاقات المهنية، ساهمت الرقابة المنتظمة وآليات التقييم الداخلي في ترسيخ ممارسات جديدة تقوم على الالتزام والشفافية، وهو ما انعكس تدريجيًا على سلوك الموظفين، حيث أصبحت المسؤولية تُمارس ضمن إطار واضح، بعيدًا عن التقدير الفردي أو التدخلات غير الرسمية. كل هذا أفرز بيئة عمل أكثر تماسكًا، وفتح المجال أمام تحسين جودة الخدمات والمنتجات الدوائية التي يقدمها المجمع.

و هناك عوامل عديدة ساعدة شركة صيدال على النمو وأهمها تطبيق مبادئ الحوكمة والتدقيق الداخلي، ومن أهم هذه النتائج المحققة في سنة 2022 مايلي:

- تحقيق مجمع صيدال أداءا قياسيا، خلال السنة المالية 2022 بحجم تداول 14.6مليار دج مسجلا بذلك تطورا قويا بنسبة 54.93%+ سنويا مقارنة بالسنة المالية 2021. هذا الأداء هو نتيجة لاستكمال العقد المبرم مع PCH لمنتجات الأورام مع مبيعات 3.6مليار دج .
- انتاج 2.8 مليون جرعة من لقاح ANTI-COVID-19
- توقيع اتفاقية شراكة بتاريخ 1ماي2022بين مجموعة صيدال وجامعة هواري بومدين للعلوم والتكنولوجيا بشأن التعليم المستمر والبحث والتطوير والمساعدات التقنية ,

- توقيع عقد شراكة بتاريخ 20 أكتوبر 2022بين مجموعة صيدال ودائرة التدريب المهني، من أجل تدريب كبار الفنيين في مجال الصناعة الصيدلانية .

تحتل صيدال المركز الثاني في سوق المدن العالمية من حيث الكمية بحصة سوقية تبلغ 7.19% والثالث عشر من حيث القيمة بحصة سوقية بلغة 2.20%.

المبحث الثاني :عرض نتائج الدراسة الميدانية

تحليل البيانات التي تم جمعها ميدانيًا بواسطة أداة الاستبانة، تم الاعتماد على مجموعة متكاملة من الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية الأولية. ركز **التحليل الوصفي** على استخلاص المؤشرات الأساسية التي تلخص استجابات عينة الدراسة تجاه كل فقرة من فقرات الاستبيان. وشمل ذلك حساب:

- **المتوسط الحسابي** :(**Mean**) لتحديد النزعة المركزية أو متوسط درجة موافقة أفراد العينة على كل فقرة.
- **الانحراف المعياري** :(**Standard Deviation**) لقياس مدى تشتت أو تجانس استجابات العينة حول المتوسط الحسابي لكل فقرة.
- **التكرارات والنسب المئوية** :لعرض توزيع استجابات المشاركين على فئات مقياس ليكرت الخماسي لكل فقرة.

وإلى جانب الإحصاءات الوصفية، تم إجراء **اختبار "ت" لعينة واحدة (One-Sample T-test)** كخطوة استدلالية أولية. هدف هذا الاختبار إلى مقارنة المتوسط الحسابي المحسوب لكل فقرة من فقرات الاستبيان بقيمة متوسط فرضي محدد مسبقًا وهو .(**3.2**)الغرض من هذه المقارنة هو تحديد ما إذا كان متوسط استجابة العينة على كل فقرة يختلف جوهريًا وبدلالة إحصائية عن هذه القيمة المرجعية (التي تقع فوق نقطة الحياد (3)، مما قد يشير إلى اختبار ما إذا كانت الموافقة تميل لأن تكون ذات دلالة إيجابية).

علاوة على ذلك، سيتم عرض المتوسطات الحسابية للفقرات المختلفة ومقارنتها بهدف تحديد الفقرات التي حظيت بأعلى مستويات الموافقة أو الأهمية النسبية من وجهة نظر عينة الدراسة. وقد تم تنظيم كافة النتائج المستخلصة في جداول توضيحية مفصلة لتسهيل عملية استيعابها وتفسيرها.

ولضمان تقديم تحليل منهجي ومنظم لآراء المبحوثين، تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب رئيسية. سيتناول كل مطلب تحليل استجابات العينة تجاه محور واحد من محاور الاستبيان بشكل مستقل ومنفصل عن المحاور الأخرى. سيتم ضمن كل مطلب:

1. عرض إجابات المبحوثين في جداول إحصائية خاصة بذلك المحور.
2. تحليل وتفسير توجهات أفراد العينة (مستوى الموافقة أو عدم الموافقة) ودلالتها الإحصائية (بناءً على نتائج اختبار "ت") لكل فقرة من فقرات المحور المعني.

المطلب الأول: التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين تجاه المحور الاول (وظائف التدقيق الداخلي)

لمعرفة اتجاه علاقة أفراد العينة نحو المحور الأول (وظائف التدقيق الداخلي)، سيتم فيما يلي ترتيب وتنسيق إجابات أفراد العينة وذلك بهدف التحليل الدقيق لإجابات المبحوثين تجاه هذا المحور.

الجدول رقم 12: الإحصاءات الوصفية لمحور وظائف التدقيق الداخلي

الرقم	العبارة (نص السؤال)	موافق بشدة N / (%)	موافق N / (%)	محايد N / (%)	غير موافق N / (%)	غير موافق بشدة N / (%)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	اختبار t	sig	الاتجاه العام
1	يساعد التدقيق الداخلي في تحسين الشفافية المالية داخل المؤسسة.	117 / 68.4%	34 / 19.9%	13 / 7.6%	5 / 2.9%	2 / 1.2%	4.51	0.85	88.30%	1	23.312	0	**مرتفع جداً**
2	يساهم المدققون الداخليون في الكشف المبكر عن المخالفات المالية.	109 / 63.7%	33 / 19.3%	13 / 7.6%	13 / 7.6%	3 / 1.8%	4.36	1.027	83.00%	6	17.278	0	**مرتفع جداً**
3	يطبق التدقيق الداخلي معايير مهنية متوافقة مع الإطار الدولي للتدقيق الداخلي (IPPF) الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA).	74 / 43.3%	91 / 53.2%	3 / 1.8%	3 / 1.8%	0 / 0.0%	4.38	0.615	96.50%	5	29.347	0	**مرتفع جداً**

4	يوفر المدقق الداخلي توصيات فعالة لتحسين الرقابة المالية.	77 / 45.0%	88 / 51.5%	2 / 1.2%	4 / 2.3%	0 / 0.0%	4.39	0.636	96.50%	7	28.62	0	**مرتفع جداً**
5	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية الكافية للقيام بمهامه.	77 / 45.0%	85 / 49.7%	6 / 3.5%	3 / 1.8%	0 / 0.0%	4.38	0.643	94.70%	4	28.066	0	**مرتفع جداً**
6	يتم استخدام أدوات تحليلية حديثة لدعم عمليات التدقيق الداخلي.	83 / 48.5%	77 / 45.0%	6 / 3.5%	3 / 1.8%	2 / 1.2%	4.38	0.745	93.50%	2	24.233	0	**مرتفع جداً**
7	يساهم التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة العمليات المالية مثل تعزيز الرقابة الداخلية وتقليل الأخطاء المحاسبية وتحسين ادارة التكاليف....	85 / 49.7%	77 / 45.0%	4 / 2.3%	0 / 0.0%	5 / 2.9%	4.39	0.799	94.70%	3	22.683	0	**مرتفع جداً**
8	يساعد التدقيق الداخلي في تعزيز ثقافة الامتثال داخل المؤسسة .	73 / 42.7%	46 / 26.9%	21 / 12.3%	22 / 12.9%	9 / 5.3%	3.89	1.239	69.60%	10	9.383	0	**مرتفع**
9	يقوم التدقيق الداخلي بتقييم المخاطر المالية بانتظام.	76 / 44.4%	55 / 32.2%	13 / 7.6%	18 / 10.5%	9 / 5.3%	4	1.193	76.60%	9	10.96	0	**مرتفع**

10	يتلقى المدققون الداخليون تدريبا مستمرا لضمان جودة عملهم.	81 / 47.4%	51 / 29.8%	11 / 6.4%	19 / 11.1%	9 / 5.3%	4.03	1.21	77.20%	8	11.124	0	**مرتفع**
	الاتجاه العام						4.271	0.8957	0.8706		20.5006	0	**مرتفع جداً**

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات SPSS V 28

يُقدم هذا التحليل رؤية متعمقة لآراء إطارات مجمع صيدال حول الأدوار المختلفة للتدقيق الداخلي، بدءًا بالجوانب التي حظيت بأعلى درجات الاتفاق والأهمية النسبية:

احتلت (الفقرة 1) المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة: "يساعد التدقيق الداخلي في تحسين الشفافية المالية داخل المؤسسة، حيث حظيت هذه العبارة بأعلى درجة موافقة على الإطلاق ضمن هذا المحور، بمتوسط حسابي بلغ 4.51 ("مرتفع جداً")، وانحراف معياري منخفض نسبيًا (0.85) مما يعكس درجة عالية من التجانس في آراء إطارات المجمع. تؤكد نتيجة اختبار (t_{stat} = 23.312) "، (Sig=0.000) أن هذه الموافقة القوية ذات دلالة إحصائية عالية. يُفسر هذا الإجماع القوي بأن وظيفة التدقيق الداخلي يُنظر إليها بشكل أساسي على أنها أداة محورية لتعزيز الوضوح والانكشاف في المعلومات والعمليات المالية داخل مجمع صيدال. إن ارتفاع مستوى الشفافية يُعد ركيزة أساسية للحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد المالي، وإدراك العينة لهذا الدور المحوري للتدقيق الداخلي يعكس تقديرًا كبيرًا لمساهمته في بناء الثقة وضمان المساءلة داخل المؤسسة. يوحي التجانس في الآراء بأن هذا الدور ملموس ومُدرك بشكل واسع عبر مختلف المستويات أو الإدارات التي شملتها العينة.

فيما يلي ترتيب عبارات هذا المحور ترتيب تنازليا من حيث درجة الموافقة:

الفقرة رقم 6: "يتم استخدام أدوات تحليلية حديثة لدعم عمليات التدقيق الداخلي"؛ تأتي هذه الفقرة في المرتبة الثانية بتقييم "مرتفع جدًا" (متوسط حسابي 4.38) وتجانس جيد في الآراء (انحراف معياري 0.745)، مع دلالة إحصائية قوية(t=24.233) ، (Sig=0.000) يُفسر ذلك بأن هناك تصورًا إيجابيًا واسعًا بأن وظيفة التدقيق الداخلي في المجمع تواكب التطورات التكنولوجية وتستخدم أدوات تحليلية متقدمة (قد تشمل برمجيات التدقيق المتخصصة أو تقنيات تحليل البيانات) لتعزيز كفاءة وفعالية عملياتها. هذا الاستخدام للأدوات الحديثة يمكن أن يزيد من تغطية التدقيق وعمقه وقدرته على تحديد الأنماط غير العادية أو المخاطر المحتملة، ويُعد مؤشرًا على تطور الوظيفة ومهنيتها.

الفقرة رقم 7: "يساهم التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة العمليات المالية مثل تعزيز الرقابة الداخلية وتقليل الأخطاء المحاسبية وتحسين ادارة التكاليف".... بمتوسط موافقة "مرتفع جدًا" (4.39) وتجانس جيد في الآراء (انحراف معياري 0.799)، وبدلالة إحصائية مؤكدة (t=22.683) ؛ (Sig=0.000)، تُظهر هذه العبارة إدراكًا قويًا للمساهمة المتعددة الأوجه للتدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي العام للمؤسسة. يُفسر هذا التقييم المرتفع بأن إطارات المجمع لا ينظرون إلى دور التدقيق على أنه رقابي بحت، بل يمتد ليشمل المساهمة في زيادة

الكفاءة التشغيلية من خلال تقليل الأخطاء، وتعزيز الضوابط، وتحسين إدارة الموارد، مما يعكس نظرة شاملة لقيمة التدقيق الداخلي كشريك في تحسين أداء الأعمال وتحقيق الأهداف المالية.

الفقرة رقم 5: "يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية الكافية للقيام بمهامه"؛ أظهرت النتائج موافقة "مرتفعة جدًا" (متوسط حسابي 4.38) مع درجة تجانس عالية في الآراء (انحراف معياري 0.643)، وهي نتيجة مؤكدة إحصائيًا (t=28.066) ، .(Sig=0.000) يُفسر هذا التقييم الإيجابي القوي بأن إطارات المجمع يدركون أن وظيفة التدقيق الداخلي تتمتع بالقدر اللازم من الاستقلالية التنظيمية والموضوعية لأداء عملها دون قيود أو تدخلات غير مبررة. تعتبر الاستقلالية حجر الزاوية لفعالية التدقيق الداخلي، وهذا الإدراك الإيجابي لها يعكس بيئة عمل داعمة نسبيًا لمبادئ الحوكمة الرشيدة، حيث يُسمح للمدققين بتقييم العمليات ورفع التقارير بموضوعية، مما يعزز الثقة في نتائج عملهم.

الفقرة رقم 3: "يطبق التدقيق الداخلي معايير مهنية متوافقة مع الإطار الدولي للتدقيق الداخلي (IPPF) الصادر عن معهد المدققين الداخليين".(IIA) تم تسجيل درجة موافقة "مرتفعة جدًا" (متوسط حسابي 4.38) مع أدنى انحراف معياري تقريبًا (0.615)، مما يدل على إجماع شبه تام بين أفراد العينة. نتيجة اختبار (t-stat=29.347، (Sig=0.000) تؤكد هذه النتيجة بقوة. يُفسر هذا الإجماع الساحق بأن هناك ثقة عالية جدًا وإدراكًا واسعًا بأن وظيفة التدقيق الداخلي في مجمع صيدال تلتزم بالممارسات المهنية المتعارف عليها دوليًا. هذا الالتزام بالمعايير لا يعزز فقط جودة وموثوقية أعمال التدقيق، ولكنه أيضًا يبني مصداقية الوظيفة داخليًا وخارجيًا، ويضمن تطبيق منهجية عمل منظمة ومعترف بها، وهو أمر أساسي لفعالية أي وظيفة تدقيق وتقديم تأكيدات موثوقة للإدارة وأصحاب المصلحة.

الفقرة رقم 2: "يساهم المدققون الداخليون في الكشف المبكر عن المخالفات المالية". أظهرت النتائج موافقة "مرتفعة جدًا" على هذه العبارة (متوسط حسابي 4.36)، وهي نتيجة إيجابية ومؤكدة إحصائيًا (t=17.278)، .(Sig=0.000 ومع ذلك، يُلاحظ أن الانحراف المعياري (1.027) أعلى نسبيًا مقارنة بالعبارات ذات الترتيب الأعلى، مما يشير إلى درجة تشتت متوسطة أو تباين أكبر في وجهات النظر. يُفسر ذلك بأن الإطارات يؤمنون بقدرة ودور المدققين الداخليين في الكشف عن المخالفات، ولكن قد تتباين تجاربهم أو توقعاتهم بشأن مدى *استباقية* هذا الكشف أو فعاليته في جميع الحالات. قد يعكس هذا التباين أيضًا اختلافًا في طبيعة المخالفات

التي يتعاملون معها أو مدى تعقيد اكتشافها، أو ربما تفاوتًا في فعالية الأدوات والأساليب المستخدمة في الكشف الاستباقي مقابل الكشف اللاحق.

الفقرة رقم 4: "يوفر المدقق الداخلي توصيات فعالة لتحسين الرقابة المالية".حظيت هذه العبارة بتقييم "مرتفع جدًا" (متوسط حسابي 4.39) وبدرجة تجانس عالية جدًا في الآراء (انحراف معياري 0.636)، وهي نتيجة مؤكدة إحصائيًا(t=28.62 ، Sig=0.000). يُفسر هذا الاتفاق القوي بأن دور التدقيق الداخلي لا يُنظر إليه على أنه يقتصر على تحديد المشكلات أو نقاط الضعف، بل يمتد ليشمل تقديم حلول عملية وقابلة للتطبيق (توصيات فعالة). إن إدراك فعالية هذه التوصيات يشير إلى أن مخرجات التدقيق الداخلي ذات قيمة مضافة حقيقية للمؤسسة وتساهم بشكل مباشر في تعزيز وتقوية أنظمة الرقابة المالية، مما يقلل من فرص حدوث الأخطاء أو الاحتيال ويحسن الأداء العام.

الفقرة رقم 10: "يتلقى المدققون الداخليون تدريبا مستمرا لضمان جودة عملهم".بمتوسط موافقة "مرتفع" (4.03) وانحراف معياري مرتفع نسبيًا (1.21)، وبدلالة إحصائية مؤكدة(t=11.124 ، Sig=0.000)، تأتي هذه العبارة في مرتبة متأخرة نسبيًا. يُفسر التباين في الآراء هنا بأن المستجيبين قد يتفقون على أهمية التدريب، ولكن تختلف وجهات نظرهم حول مدى *استمرارية* هذا التدريب أو كفايته أو جودته أو مدى تلبيته للاحتياجات المتغيرة للمدققين. قد يكون لدى البعض انطباع بوجود برامج تدريب قوية ومستمرة تضمن مواكبة أحدث الممارسات والمعايير، بينما قد يرى آخرون أن التدريب متقطع أو عام أو غير كافٍ لمواكبة التطورات المعقدة في بيئة الأعمال والمخاطر، مما يؤدي إلى هذا التشتت في الآراء.

الفقرة رقم 9: "يقوم التدقيق الداخلي بتقييم المخاطر المالية بانتظام".حصلت هذه العبارة على متوسط موافقة "مرتفع" (4.00)، ولكن مع انحراف معياري مرتفع نسبيًا (1.193)، مما يدل على تباين واضح في وجهات النظر، والنتيجة دالة إحصائيًا (t=10.96 ، Sig=0.000) يُفسر هذا التشتت بأن الإطارات قد يتفقون على أن تقييم المخاطر هو جزء أساسي من مهام التدقيق الحديث القائم على المخاطر، ولكن قد تختلف آراؤهم حول مدى *انتظام* هذا التقييم أو شموليته أو مدى استباقيته وربطه بالخطط الاستراتيجية للمؤسسة. قد يرى البعض أن التقييم يتم بشكل دوري وكافٍ ويغطي المخاطر الرئيسية، بينما قد يرى آخرون أنه غير منتظم أو سطحي أو لا يغطي جميع المخاطر الهامة بالعمق المطلوب، مما يؤدي إلى هذا التباين في الاستجابات.

الفقرة رقم 8: "يساعد التدقيق الداخلي في تعزيز ثقافة الامتثال داخل المؤسسة". احتلت هذه العبارة المرتبة الأخيرة، حيث سجلت أدنى متوسط حسابي (3.89) ضمن فئة "مرتفع"، وأعلى انحراف معياري (1.239)، مما يعكس أكبر تباين في الآراء، على الرغم من أن النتيجة لا تزال دالة إحصائيًا (t=9.383) ، (Sig=0.000) يُفسر هذا التباين الكبير بأن دور التدقيق الداخلي في بناء وتعزيز "ثقافة" الامتثال قد يكون أقل وضوحًا أو فعالية متصورة مقارنة بأدواره الفنية الأخرى. قد يكون تحقيق تغيير ثقافي أمرًا معقدًا ويتطلب جهودًا متضافرة من الإدارة العليا وجهات أخرى (مثل الموارد البشرية والشؤون القانونية)، وقد لا يُنظر إلى التدقيق الداخلي وحده على أنه المحرك الرئيسي له، أو قد تختلف درجة نجاحه في هذا المسعى بشكل كبير بين الإدارات أو مع مرور الوقت. إن الطبيعة "الناعمة" وغير الملموسة لثقافة الامتثال قد تجعل تقييم دور التدقيق فيها أكثر ذاتية وصعوبة، مما يؤدي إلى هذا التشتت الكبير في الآراء.

يُظهر التحليل الترتيبي بوضوح أن إطارات مجمع صيدال يقدرون بشدة الأدوار الأساسية والفنية للتدقيق الداخلي المتعلقة بالشفافية، المهنية، الاستقلالية، الكفاءة، واستخدام الأدوات الحديثة. بينما تظهر الجوانب المتعلقة بالتدريب، وتقييم المخاطر، وتعزيز ثقافة الامتثال كأدوار لا تزال إيجابية ولكنها أقل قوة في تصورات العينة وتحظى بتباين أكبر في الآراء، مما قد يشير إلى مجالات تتطلب اهتمامًا إضافيًا لتعزيز فعاليتها المتصورة أو تحقيق فهم مشترك أوسع حولها.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين تجاه المحور الثاني (واقع تطبيق مبادئ الحوكمة)

لمعرفة اتجاه علاقة أفراد العينة نحو المحور الثاني (**واقع تطبيق مبادئ الحوكمة**)، سيتم فيما يلي ترتيب وتنسيق إجابات أفراد العينة وذلك بهدف التحليل الدقيق لإجابات المبحوثين تجاه هذا المحور.

الجدول رقم 13: الإحصاءات الوصفية لفقرات محور واقع تطبيق مبادئ الحوكمة

الرقم	العبارة (نص السؤال)	موافق بشدة (N / %)	موافق (N / %)	محايد (N / %)	غير موافق (N / %)	غير موافق بشدة (N / %)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	اختبار t	sig	الاتجاه العام
1	تتوفر المؤسسة تقارير مالية دورية تعكس وضعها المالي...	84 (49.1%)	43 (25.1%)	23 (13.5%)	14 (8.2%)	7 (4.1%)	4.07	1.151	81.4	3	12.16	0	**مرتفع**
2	يساهم التدقيق الداخلي في تحسين اتخاذ القرارات المالية..	131 (76.6%)	34 (19.9%)	2 (1.2%)	3 (1.8%)	1 (0.6%)	4.7	0.641	94	1	34.732	0	**مرتفع جداً**
3	يتم تطبيق نظام صارم لتحديد المسؤوليات والرقابة الداخلية...	45 (26.3%)	119 (69.6%)	4 (2.3%)	2 (1.2%)	1 (0.6%)	4.2	0.59	84	9	26.557	0	**مرتفع جداً**
4	تعتمد المؤسسة على آليات رقابية لضمان الشفافية...	72 (42.1%)	91 (53.2%)	3 (1.8%)	4 (2.3%)	1 (0.6%)	4.34	0.687	86.8	7	25.476	0	**مرتفع جداً**

5	تعتمد المؤسسة على لجان تدقيق مستقلة لتعزيز الحوكمة...	69 (40.4%)	93 (54.4%)	6 (3.5%)	1 (0.6%)	2 (1.2%)	4.32	0.683	86.4	5	25.303	0	مرتفع جداً
6	يتم نشر المعلومات المالية بانتظام لضمان الشفافية...	87 (50.9%)	76 (44.4%)	3 (1.8%)	4 (2.3%)	1 (0.6%)	4.43	0.702	88.6	4	26.571	0	مرتفع جداً
7	تتوفر سياسة واضحة للإبلاغ عن المخالفات المالية...	68 (39.8%)	95 (55.6%)	4 (2.3%)	3 (1.8%)	1 (0.6%)	4.32	0.666	86.4	6	25.966	0	مرتفع جداً
8	يتم تقييم أداء الإدارة بناءً على معايير الحوكمة الرشيدة...	82 (48.0%)	78 (45.6%)	9 (5.3%)	2 (1.2%)	0 (0%)	4.4	0.647	88	8	28.368	0	مرتفع جداً
9	تلتزم المؤسسة بإجراءات واضحة لمنع تضارب المصالح...	121 (70.8%)	43 (25.1%)	3 (1.8%)	3 (1.8%)	1 (0.6%)	4.64	0.667	92.8	2	32.126	0	مرتفع جداً
	الاتجاه العام						4.38	0.714889	87.6		26.36211	0	مرتفع جداً

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات SPSS V 28

احتلت الفقرة رقم 2 المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة: "يساهم التدقيق الداخلي في تحسين اتخاذ القرارات المالية"...حصلت هذه العبارة على أعلى متوسط حسابي على الإطلاق في هذا المحور (4.70)، وهو مستوى "مرتفع جداً"، ويُظهِر انحراف معياري منخفض (0.641) درجة عالية جدًا من الإجماع بين أفراد العينة. كما يؤكد اختبار "ت34.732) "، (Sig=0.000هذه النتيجة بقوة. يُفسَّر هذا التقييم الاستثنائي بأن إطارات المجمع لا يرون التدقيق الداخلي كوظيفة رقابية فحسب، بل كشريك استراتيجي يُقدِّم رؤى وتأكيدات تُحسِّن بشكل ملموس جودة عمليات صنع القرار المالي. إن هذا الإدراك المتقدم لدور التدقيق يعكس نضجًا في فهم قيمته المضافة ويعزز أهميته في دعم الإدارة العليا لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية، وهو مؤشر قوي على تكامل وظيفة التدقيق مع العمليات الجوهرية للمؤسسة.

فيما يلي ترتيب عبارات هذا المحور ترتيب تنازليا من حيث درجة الموافقة:

الفقرة رقم 9: "تلتزم المؤسسة بإجراءات واضحة لمنع تضارب المصالح"...جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثانية بتقييم "مرتفع جداً" (متوسط حسابي 4.64) ودرجة إجماع عالية جدًا (انحراف معياري 0.667)، وبدلالة إحصائية مؤكدة(t_{stat}=32.126) ، .(Sig=0.000 يُشير هذا إلى وجود ثقة كبيرة وإدراك واسع لدى العينة بأن مجمع صيدال يطبق سياسات وإجراءات فعّالة وواضحة للتعامل مع حالات تضارب المصالح المحتملة ومنعها. يُعتبر منع تضارب المصالح ركنًا أساسيًا من أركان الحوكمة الرشيدة والنزاهة المؤسسية، والاتفاق القوي على وجود هذه الإجراءات يعكس التزامًا مؤسسيًا بالممارسات الأخلاقية وحماية مصالح المؤسسة وأصحاب المصلحة من التأثيرات غير الموضوعية.

الفقرة رقم 1: "تتوفر المؤسسة تقارير مالية دورية تعكس وضعها المالي"...حصلت هذه العبارة على متوسط موافقة "مرتفع" (4.07)، وهي نتيجة دالة إحصائيًا (t_{stat} =12.16) ، .(Sig=0.000) ولكن اللافت للنظر هنا هو الانحراف المعياري المرتفع (1.151)، والذي يشير إلى تباين كبير في آراء المستجيبين حول هذه النقطة الأساسية. يُفسَّر ذلك بأنه على الرغم من الاعتراف العام بوجود تقارير مالية دورية، إلا أن هناك اختلافًا واضحًا في وجهات النظر قد يتعلق بجودة هذه التقارير، أو مدى شموليتها، أو توقيت إصدارها، أو سهولة الوصول إليها وفهمها من قبل المعنيين. هذا التشتت في الآراء حول عنصر جوهري كالتقارير المالية قد يشير إلى وجود فرصة لتحسين عمليات إعداد التقارير أو التواصل المالي داخل المؤسسة لضمان وصول معلومات متسقة ومفهومة للجميع.

الفقرة رقم 6: "يتم نشر المعلومات المالية بانتظام لضمان الشفافية"...بمتوسط موافقة "مرتفع جدًا" (4.43) ودرجة تجانس عالية في الآراء (انحراف معياري 0.702)، وبدلالة إحصائية مؤكدة (t_{stat} =26.571) ، (Sig=0.000)، تعكس هذه النتيجة إدراكًا قويًا ومُتفقًا عليه بأن المؤسسة تتبع سياسة نشر منتظمة للمعلومات المالية. يُفسَّر هذا بأن آليات التواصل المالي ونشر المعلومات (سواء داخليًا أو خارجيًا حسب مقتضى الحال) تُعتبر فعّالة وتساهم في تعزيز مبدأ الشفافية. هذا الجانب يكمل أهمية توفر التقارير (الفقرة 1) ويشير إلى أن المعلومات لا تُعد فقط، بل تُنشر وتُتاح للمعنيين بشكل دوري، مما يعزز الثقة والمساءلة.

الفقرة رقم 5: "تعتمد المؤسسة على لجان تدقيق مستقلة لتعزيز الحوكمة"...حصلت هذه الفقرة على متوسط موافقة "مرتفع جدًا" (4.32) وتجانس عالٍ في الآراء (انحراف معياري 0.683)، وبدلالة إحصائية قوية (t_{stat} =25.303)، .(Sig=0.000) يُفسَّر ذلك بأن وجود ودور لجان التدقيق المستقلة كآلية حوكمية أساسية هو أمر مُدرَك ومُقدَّر بشكل كبير من قبل إطارات المجمع. يشير الاعتماد على هذه اللجان إلى تطبيق هيكل حوكمة يتماشى مع أفضل الممارسات، حيث توفر هذه اللجان مستوى إضافيًا من الإشراف المستقل والموضوعي على عمليات التقارير المالية والرقابة الداخلية والتدقيق، مما يعزز بشكل كبير من فعالية منظومة الحوكمة ككل.

الفقرة رقم 7: "تتوفر سياسة واضحة للإبلاغ عن المخالفات المالية"...بمتوسط موافقة "مرتفع جدًا" (4.32) وتجانس عالٍ في الآراء (انحراف معياري 0.666)، وبدلالة إحصائية مؤكدة (t_{stat} =25.966) ، (Sig=0.000)، تظهر النتائج اتفاقًا قويًا على وجود سياسة واضحة للإبلاغ عن المخالفات (Whistleblowing). يُفسَّر ذلك بأن المؤسسة قد وضعت آليات وقنوات رسمية تمكن الموظفين أو الأطراف الأخرى من الإبلاغ عن أي ممارسات مشبوهة أو غير قانونية دون خوف من الانتقام. يُعتبر وجود مثل هذه السياسة وتفعيلها مؤشرًا هامًا على التزام المؤسسة بالنزاهة والمساءلة، وتشجيع الرقابة الذاتية، وتوفير آلية للكشف المبكر عن الانحرافات.

الفقرة رقم 4: "تعتمد المؤسسة على آليات رقابية لضمان الشفافية"... تم تقييم هذه العبارة بدرجة "مرتفعة جدًا" (متوسط حسابي 4.34) مع تجانس عالٍ في الآراء (انحراف معياري 0.687)، وبدلالة إحصائية قوية (t_{stat}=25.476)؛ (Sig = 0.000) يُفسَّر هذا بأن المستجيبين يدركون وجود وتطبيق آليات رقابية محددة تهدف بشكل مباشر إلى ضمان الشفافية في العمليات والمعاملات. هذا يتجاوز مجرد نشر المعلومات (الفقرة 6)

ليشمل الضوابط والإجراءات الفعلية التي تمنع الإخفاء أو التعتيم. الاتفاق القوي على هذا الجانب يعزز الصورة الإيجابية لالتزام المؤسسة بالشفافية كقيمة وممارسة.

الفقرة رقم 8: "يتم تقييم أداء الإدارة بناءً على معايير الحوكمة الرشيدة"...حصلت هذه العبارة على متوسط موافقة "مرتفع جدًا" (4.40) ودرجة تجانس عالية جدًا (انحراف معياري 0.647)، وبدلالة إحصائية مؤكدة (t_{stat}=28.368)، (Sig=0.000) يُشير هذا الاتفاق القوي إلى أن معايير الحوكمة الرشيدة ليست مجرد مبادئ نظرية، بل هي جزء لا يتجزأ من آليات تقييم أداء الإدارة العليا والمسؤولين في المجمع. يُفسَّر ذلك بأن هناك ربطًا واضحًا بين الالتزام بمبادئ الحوكمة وتحقيق الأهداف وتقييم الأداء، مما يخلق حافزًا قويًا للإدارة للالتزام بهذه المبادئ وتعزيز المساءلة على كافة المستويات الإدارية.

الفقرة رقم 3: "يتم تطبيق نظام صارم لتحديد المسؤوليات والرقابة الداخلية"... على الرغم من أنها حلت في المرتبة الأخيرة ضمن هذا المحور، إلا أن هذه العبارة حصلت على متوسط موافقة "مرتفع جدًا" (4.20) وبأعلى درجة تجانس على الإطلاق (أدنى انحراف معياري 0.590)، وبدلالة إحصائية مؤكدة (t_{stat} = 26.557)، .(Sig=0.000) يُفسَّر هذا الإجماع الاستثنائي بأن وجود نظام واضح للمسؤوليات وصارم للرقابة الداخلية يُعتبر حقيقة واقعة ومُسلَّم بها بشكل كبير جدًا لدى جميع أفراد العينة. ورغم أنها قد لا تكون الجانب الأكثر "إثارة" مقارنة بالجوانب الأخرى، إلا أن هذا الإجماع القوي على وجود أساس متين من تحديد المسؤوليات والرقابة يُعتبر القاعدة الصلبة التي تُبنى عليها بقية ممارسات الحوكمة الفعالة.

بشكل عام، تُظهر النتائج تصورًا إيجابيًا للغاية لواقع تطبيق مبادئ الحوكمة في مجمع صيدال، بمتوسط عام مرتفع جدًا (4.38) ودرجة تجانس إجمالية عالية (انحراف معياري 0.71). يُدرك إطارات المجمع بقوة التزام المؤسسة بالجوانب الأساسية للحوكمة مثل الشفافية، المساءلة، منع تضارب المصالح، الرقابة، دور التدقيق الداخلي ولجان التدقيق، ووجود سياسات واضحة. اللافت للنظر هو التباين الوحيد الملحوظ في الآراء حول جودة أو كفاية التقارير المالية الدورية، مما قد يشير إلى مجال محدد يتطلب الانتباه. عدا ذلك، تعكس النتائج صورة لمؤسسة تتبنى وتطبق مبادئ الحوكمة بشكل جاد وفعّال من وجهة نظر إطاراتها.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين تجاه المحور الثالث (اليات التقليل من الفساد المالي)

لمعرفة اتجاه علاقة أفراد العينة نحو المحور الثالث (اليات التقليل من الفساد المالي)، سيتم فيما يلي ترتيب وتنسيق إجابات أفراد العينة وذلك بهدف التحليل الدقيق لإجابات المبحوثين تجاه هذا المحور.

الجدول رقم 14: الإحصاءات الوصفية لمحور اليات التقليل من الفساد المالي

الرقم	العبارة (نص السؤال)	موافق بشدة (N / %)	موافق (N / %)	محايد (N / %)	غير موافق (N / %)	غير موافق بشدة (N / %)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب	اختبار t	Sig	الاتجاه العام
1	تعتمد المؤسسة على إجراءات رقابية فعالة للحد من الاحتيال المالي	63 (36.8%)	98 (57.3%)	6 (3.5%)	3 (1.8%)	1 (0.6%)	4.28	0.671	85.6	6	24.961	0	**مرتفع جداً**
2	تساهم التقارير المالية الدورية في تعزيز الامتثال للأنظمة والقوانين.	69 (40.4%)	95 (55.6%)	3 (1.8%)	3 (1.8%)	1 (0.6%)	4.33	0.66	86.6	5	26.427	0	**مرتفع جداً**
3	تتوفر المؤسسة آليات رقابة للحد من إساءة استخدام	48 (28.1%)	114 (66.7%)	4 (2.3%)	5 (2.9%)	0 (0%)	4.2	0.619	84	8	25.306	0	**مرتفع جداً**

											الموارد المالية.	
4	يتم تطبيق أنظمة دقيقة لمنع التلاعب في القوائم المالية.	94 (55.0%)	68 (39.8%)	4 (2.3%)	5 (2.9%)	0 (0%)	4.47	0.688	89.4	3	27.881	0	**مرتفع جداً**
5	تتبع المؤسسة استراتيجيات فعالة للحد من التجاوزات المالية.	64 (37.4%)	94 (55.0%)	8 (4.7%)	2 (1.2%)	3 (1.8%)	4.25	0.752	85	7	21.756	0	**مرتفع جداً**
6	تعتمد المؤسسة على أنظمة رقابة حديثة لرصد أي مخالفات مالية.	57 (33.3%)	98 (57.3%)	12 (7.0%)	1 (0.6%)	3 (1.8%)	4.2	0.741	84	9	21.168	0	**مرتفع جداً**
7	يتم تنفيذ برامج توعية لتعزيز ثقافة النزاهة بين الموظفين.	102 (59.6%)	62 (36.3%)	4 (2.3%)	2 (1.2%)	1 (0.6%)	4.53	0.662	90.6	1	30.251	0	**مرتفع جداً**
8	تتبع المؤسسة إجراءات صارمة	63 (36.8%)	65 (38.0%)	38 (22.2%)	4 (2.3%)	1 (0.6%)	4.08	0.857	81.6	10	16.508	0	**مرتفع**

	لحماية المبلغين عن الفساد.											
9	تتم مراجعة العقود المالية بشكل منتظم لضمان الشفافية ومنع التجاوزات.	92 (53.8%)	72 (42.1%)	4 (2.3%)	3 (1.8%)	0 (0%)	4.48	0.636	89.6	2	30.439	0	**مرتفع جداً**
10	تستخدم المؤسسة تقنيات حديثة للكشف عن الأنشطة المالية المشبوهة.	79 (46.2%)	83 (48.5%)	3 (1.8%)	5 (2.9%)	1 (0.6%)	4.37	0.719	87.4	4	24.901	0	**مرتفع جداً**
	الاتجاه العام						4.319	0.7005	86.38	5.5	24.9598	0	**مرتفع جداً**

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات SPSS V 28

يستعرض هذا التحليل تقييم إطارات مجمع صيدال (N=171) لفعالية الآليات المطبقة داخل مؤسستهم بهدف التقليل من الفساد المالي، بدءًا بالجوانب التي حظيت بأعلى درجات الموافقة:

احتلت الفقرة 7 المرتبة الاولى: "يتم تنفيذ برامج توعية لتعزيز ثقافة النزاهة بين الموظفين".حصلت هذه العبارة على أعلى متوسط حسابي ضمن هذا المحور (4.53)، مما يضعها في نطاق الموافقة "المرتفعة جداً"، ويترافق ذلك مع درجة إجماع عالية جدًا (انحراف معياري 0.662). تؤكد نتيجة اختبار (t_{stat}=30.251) ، (Sig=0.000) قوة هذه النتيجة. يُفسَّر هذا التقييم المرتفع والإجماع القوي بأن إطارات المجمع يدركون ويرون قيمة الجهود المبذولة في بناء "خط الدفاع الأول" ضد الفساد، والمتمثل في تعزيز ثقافة النزاهة لدى الموظفين من خلال برامج التوعية. إن إعطاء الأولوية لهذا الجانب "اللين" يعكس فهمًا بأن مكافحة الفساد لا تقتصر على الإجراءات الرقابية الصارمة فحسب، بل تتطلب أيضًا بناء منظومة قيم أخلاقية قوية لدى العاملين، وهو ما يُنظر إليه على أنه متحقق بدرجة عالية جدًا في المجمع.

فيما يلي ترتيب عبارات هذا المحور ترتيب تنازليا من حيث درجة الموافقة:

الفقرة رقم 9: "تتم مراجعة العقود المالية بشكل منتظم لضمان الشفافية ومنع التجاوزات".جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثانية بتقييم "مرتفع جدًا" (متوسط حسابي 4.48) ودرجة إجماع عالية جدًا (انحراف معياري 0.636)، وبدلالة إحصائية مؤكدة (t_{stat}30.439) ، (Sig=0.000) يُشير هذا إلى وجود ثقة كبيرة لدى العينة في أن العقود المالية، التي غالبًا ما تكون مجالًا للمخاطر المالية والفساد، تخضع لرقابة ومراجعة منتظمة وفعّالة. تُعتبر هذه المراجعة المنتظمة آلية رقابية وقائية مهمة تضمن التزام العقود بالأنظمة، وتحقق الشفافية في التعاملات، وتحد من فرص التجاوزات أو المحسوبية، وإدراك فعاليتها بهذا الشكل القوي يعكس وجود ضوابط قوية في هذا الجانب الحساس.

الفقرة رقم 4: "يتم تطبيق أنظمة دقيقة لمنع التلاعب في القوائم المالية". بمتوسط موافقة "مرتفع جدًا" (4.47) ودرجة تجانس عالية في الآراء (انحراف معياري 0.688)، وبدلالة إحصائية قوية (t_{stat}27.881) ؛ (Sig=0.000)، تعكس هذه النتيجة ثقة عالية لدى إطارات المجمع في سلامة عملية إعداد التقارير المالية. يُفسَّر ذلك بأنهم يرون أن الأنظمة المطبقة (سواء كانت ضوابط يدوية أو آلية) دقيقة بما يكفي لمنع أو اكتشاف أي محاولات للتلاعب في القوائم المالية. تُعد نزاهة القوائم المالية حجر الزاوية في الثقة المالية، والاعتقاد بوجود أنظمة تضمن هذه النزاهة هو مؤشر إيجابي قوي على فعالية آليات مكافحة أحد أخطر أشكال الفساد المالي.

الفقرة رقم 10: "تستخدم المؤسسة تقنيات حديثة للكشف عن الأنشطة المالية المشبوهة" حصلت هذه العبارة على متوسط موافقة "مرتفع جدًا" (4.37) وتجانس عالٍ في الآراء (انحراف معياري 0.719)، وبدلالة إحصائية مؤكدة(t_{stat}24.901) ، (Sig=0.000) يُفسَّر هذا بأن هناك إدراكًا قويًا بأن المؤسسة لا تعتمد فقط على الإجراءات التقليدية، بل تستخدم أيضًا تقنيات حديثة (ربما تحليل بيانات، ذكاء اصطناعي، أو أدوات مراقبة متقدمة) في جهودها للكشف عن الأنشطة المالية التي قد تشير إلى فساد أو احتيال. هذا الاستخدام للتقنية يعزز من القدرات الكشفية ويشير إلى مواكبة المؤسسة للتطورات في مجال مكافحة الجرائم المالية.

الفقرة رقم 2: "تساهم التقارير المالية الدورية في تعزيز الامتثال للأنظمة والقوانين". بمتوسط موافقة "مرتفع جدًا" (4.33) ودرجة إجماع عالية جدًا (انحراف معياري 0.660)، وبدلالة إحصائية قوية (t_{stat}26.427) ، (Sig=0.000)، تُظهر هذه النتيجة أن التقارير المالية لا يُنظر إليها فقط كأداة لعرض الأداء المالي، بل أيضًا كآلية لضمان وتعزيز الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية. يُفسَّر هذا بأن عملية إعداد التقارير وما تتضمنه من إفصاحات تفرض على المؤسسة الالتزام بالمعايير والقوانين، وتوفر وسيلة للتحقق من هذا الالتزام، مما يساهم في الحد من المخالفات ذات الطابع القانوني أو التنظيمي.

الفقرة رقم 1: "تعتمد المؤسسة على إجراءات رقابية فعالة للحد من الاحتيال المالي".حصلت هذه العبارة على متوسط موافقة "مرتفع جدًا" (4.28) وتجانس عالٍ في الآراء (انحراف معياري 0.671)، وبدلالة إحصائية مؤكدة(t_{stat}24.961) ، (Sig=0.000) يُشير هذا الاتفاق القوي إلى وجود ثقة عالية لدى العينة في فعالية الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة كخط دفاع أساسي ضد الاحتيال المالي. يُفسَّر ذلك بأن الإجراءات القائمة (مثل الفصل بين الواجبات، والموافقات، والمصادقات) يُنظر إليها على أنها مصممة ومنفذة بشكل يحد بفعالية من فرص ارتكاب الاحتيال أو يسهل اكتشافه.

الفقرة رقم 5: "تتبع المؤسسة استراتيجيات فعالة للحد من التجاوزات المالية".بمتوسط موافقة "مرتفع جدًا" (4.25) وتجانس عالٍ في الآراء (انحراف معياري 0.752)، وبدلالة إحصائية مؤكدة (t_{stat}21.756) ، (Sig=0.000)، تُظهر هذه النتيجة إدراكًا بأن جهود مكافحة الفساد ليست مجرد ردود أفعال أو إجراءات منفصلة، بل تندرج ضمن استراتيجية شاملة. يُفسَّر ذلك بأن المستجيبين يرون أن هناك توجهًا استراتيجيًا وتخطيطًا على مستوى المؤسسة للحد من التجاوزات، مما يعكس رؤية أوسع وأكثر استباقية في إدارة مخاطر الفساد المالي.

الفقرة رقم 3: "تتوفر المؤسسة آليات رقابة للحد من إساءة استخدام الموارد المالية".جاءت هذه الفقرة بتقييم "مرتفع" (متوسط حسابي 4.20) وبأعلى درجات الإجماع تقريبًا (انحراف معياري 0.619)، وبدلالة إحصائية مؤكدة (t_{stat}25.306) ، (Sig=0.000) يُفسَّر هذا الإجماع القوي بأن وجود آليات للحد من إساءة استخدام الموارد (وهو شكل شائع من الفساد الأصغر) هو أمر مُسلَّم به بشكل كبير جدًا. على الرغم من أن المتوسط أقل بقليل من الفئة "المرتفعة جدًا"، إلا أن التجانس الشديد يوحي بأن هذه الآليات واضحة ومعروفة ومُطبقة بشكل متسق عبر المؤسسة.

الفقرة رقم 6: "تعتمد المؤسسة على أنظمة رقابة حديثة لرصد أي مخالفات مالية" بمتوسط موافقة "مرتفع" (4.20) وتجانس عالٍ في الآراء (انحراف معياري 0.741)، وبدلالة إحصائية مؤكدة (t_{stat}21.168) ، (Sig=0.000)، تُكمل هذه الفقرة الصورة المتعلقة باستخدام التكنولوجيا. بينما ركزت الفقرة (10) على الكشف، تركز هذه الفقرة على "الرصد" المستمر باستخدام أنظمة حديثة. يُفسَّر التقييم المرتفع والإجماع الجيد بأن هناك إدراكًا بأن المؤسسة تستخدم أنظمة (قد تكون تكنولوجية) للمراقبة المستمرة للعمليات المالية بهدف التعرف على أي انحرافات أو مخالفات فور حدوثها أو بشكل استباقي.

الفقرة رقم 8: "تتبع المؤسسة إجراءات صارمة لحماية المبلغين عن الفساد".على الرغم من أنها حلت في المرتبة الأخيرة، إلا أن هذه الفقرة حصلت على متوسط موافقة "مرتفع" (4.08) ودرجة تجانس جيدة نسبيًا (انحراف معياري 0.857)، وبدلالة إحصائية مؤكدة(t=16.508 ، .(Sig=0.000يُفسَّر هذا بأن هناك إدراكًا إيجابيًا عامًا بوجود إجراءات لحماية المبلغين(Whistleblower protection) ، وهي آلية مهمة لتشجيع الإبلاغ عن الفساد. ومع ذلك، فإن كونها في المرتبة الأخيرة وبأقل متوسط ضمن الفئة "المرتفعة" قد يشير إلى أنها قد تكون أقل وضوحًا أو فعالية متصورة مقارنة بالآليات الأخرى، أو قد يكون هناك بعض التردد أو عدم اليقين لدى البعض حول مدى صرامة أو فعالية هذه الحماية في الواقع العملي.

تُظهر النتائج بشكل عام تقييمًا إيجابيًا للغاية للآليات المطبقة في مجمع صيدال للحد من الفساد المالي، بمتوسط عام مرتفع جدًا (4.319) ودرجة تجانس إجمالية عالية (انحراف معياري 0.70). يُدرك إطارات المجمع بقوة وجود وتفعيل مجموعة واسعة من الآليات الوقائية والكشفية، بدءًا من بناء ثقافة النزاهة ومراجعة العقود، ومرورًا بالضوابط الدقيقة على التقارير المالية والموارد واستخدام التقنيات الحديثة، وانتهاءً بوجود استراتيجيات واضحة

وإجراءات للحماية. حتى الآلية الأقل تقييمًا (حماية المبلغين) لا تزال تحظى بتقييم إيجابي. تعكس هذه النتائج مجتمعةً وجود منظومة متكاملة وقوية لمكافحة الفساد المالي يُنظر إليها بفعالية عالية من قبل عينة الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

يُخصص هذا المبحث لعرض وتحليل النتائج المستخلصة من التحليل الإحصائي للبيانات الميدانية التي تم جمعها من عينة الدراسة، وذلك بهدف الإجابة عن تساؤلات البحث واختبار فرضياته المحورية. سيتم ذلك من خلال تقديم مخرجات نوعين رئيسيين من التحليل: أولاً، نتائج تحليل النموذج البنائي (نمذجة المعادلات الهيكلية – تحليل المسار) باستخدام برنامجSmartPLS 4 ، حيث يتم تقييم جودة نموذج القياس (الصدق والثبات) ومن ثم فحص النموذج الهيكلي لاختبار العلاقات التأثيرية المفترضة بين متغيرات الدراسة. ثانياً، سيتم دراسة وتحليل الفروقات ذات الدلالة الإحصائية في توجهات أفراد العينة نحو محاور الاستبيان الرئيسية الثلاثة، وذلك بناءً على متغيراتهم الوصفية المتمثلة في المستوى التعليمي، والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة، ومديرية النشاط. وبناءً على النتائج التفصيلية لكلا التحليلين، سيتم الانتقال في نهاية المبحث لمناقشة معمقة لفرضيات الدراسة وتفسير النتائج في ضوء الإطار النظري، مما يمهد الطريق لاستخلاص الاستنتاجات وتقديم التوصيات في الفصل الختامي.

المطلب الأول: تحليل النتائج وتفسيرها

تعتمد هذه الدراسة في تحليلها الإحصائي على منهجية نمذجة المعادلات الهيكلية (Structural Equation Modeling – SEM)باستخدام المربعات الصغرى الجزئ(Partial Least Squares – PLS) ، وذلك من خلال تطبيق برنامج .SmartPLS 4 يتم إجراء التحليل عبر مرحلتين متتاليتين لضمان دقة وموثوقية النتائج.

المرحلة الأولى: تقييم نموذج القياس (Measurement Model Evaluation) تُخصص هذه المرحلة للتحقق من جودة المقاييس المستخدمة في الدراسة. يتم فيها فحص العلاقات بين المتغيرات الكامنة (Latent Variables)ومؤشراتها المشاهدة(Observed Indicators) ، بهدف التأكد من توافر الخصائص السيكومترية اللازمة، وتحديداً الصدق (Validity) والثبات (Reliability) للمقاييس. يشتمل تقييم نموذج القياس بشكل أساسي على فحص نوعين من الصدق:

- **الصدق التقاربي** :(Convergent Validity) التأكد من أن مؤشرات المتغير الكامن تتقارب أو تشترك في قياس نفس المفهوم.
- **الصدق التمايزي** :(Discriminant Validity) التأكد من أن كل متغير كامن يتميز عن المتغيرات الكامنة الأخرى في النموذج، وأنه يقيس مفهومًا مختلفًا بشكل كافٍ.

المرحلة الثانية: تقييم النموذج الهيكلي (Structural Model Evaluation) بعد التأكد من جودة نموذج القياس، تنتقل الدراسة إلى تقييم النموذج الهيكلي (أو النموذج الداخلي). تركز هذه المرحلة على اختبار العلاقات السببية المفترضة بين المتغيرات الكامنة المختلفة (المستقلة والتابعة). يتم من خلالها تقدير قوة واتجاه (إيجابي أو سلبي) المسارات (Paths) بين المتغيرات، وتحديد مدى التأثير ومعامل التحديد (R2) الذي يوضح نسبة التباين في المتغيرات التابعة التي تفسرها المتغيرات المستقلة. تُستخدم نتائج هذه المرحلة بشكل مباشر لاختبار فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج المتعلقة بالأهداف البحثية المحددة.

1.1 تحليل الصدق التقاربي للمقاييس:

يشير الصدق التقاربي (Convergent validity) الى درجة اتساق العناصر المستخدمة لقياس المفهوم مع بعضها البعض ووفقا لما أشار اليه Hair Jr, Hult Ringle, and sarstedt (2016) [1] فان تقدير الصدق التقاربي يتم من خلال ثلاث معايير وهي:

- الاتساق الداخلي (التشبعات) factor loadings.
- الموثوقية المركبةComposite reliability .
- متوسط التباين المفسرAverage variance extracted .

والجدول الموالي يوضح المعايير المعتمدة علميا لقبول عناصر الصدق التقاربي:

[1] Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2016). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). Sage publications.

الجدول رقم 15: معايير قبول عناصر الصدق التقاربي

المعايير	القيم المعتمدة
الاتساق الداخلي (التشبعات)	يجب ان تكون قيمة التشبعات factor loadings لكل الأسئلة أكبر من 0.5 حسب (Hair jr and all 2016)
الموثوقية المركبة (CR)	يجب ان تكون قيم الموثوقية المركبة (CR) اكبر من (0,70) لتجسيد التناسق الداخلي بين الفقرات وذلك بحسب (Hair jr and all 2016)
متوسط التباين المفسر (AVE)	يجب ان تكون قيم التباين المفسر (AVE) اكبر من (0,5) تجسيد نجاح جميع أسعار المتغير في قياسه وذلك بحسب (Hair jr and all 2016).

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على الدراسات السابقة

أولا– الاتساق الداخلي:

لتقييم جودة نموذج القياس في هذه الدراسة، تم البدء بفحص الصدق التقاربي (Convergent Validity) ومؤشرات الاتساق الداخلي .(Internal Consistency) يتم التحقق من الصدق التقاربي بشكل أساسي عبر تحليل معاملات التحميل أو تشبعات البنود (Factor Loadings) لكل مؤشر على البعد الكامن الذي يُفترض أن يقيسه، وذلك ضمن النموذج الفرضي للدراسة (الموضح سابقاً في قسم المنهجية). تُعتبر قيم التشبعات المرتفعة دليلاً على أن البنود تتقارب بفعالية في قياس البعد المخصص لها، كما تساهم هذه التشبعات في تأكيد الاتساق الداخلي للمقاييس. يعرض الجدول الموالي (رقم 17) قيم معاملات التحميل (التشبعات) لجميع بنود وأبعاد النموذج:

الجدول رقم 16: نتائج تشبعات الأسئلة (العبارات) للنموذج الفرضي الأولي

العبارات	التشبعات	العبارات	التشبعات
x1 <– x	0.705	y5 <– y	0.628
x10 <– x	0.345	y6 <– y	0.660
x2 <– x	0.524	y7 <– y	0.581
x3 <– x	0.552	y8 <– y	0.549
x4 <– x	0.643	y9 <– y	0.567
x5 <– x	0.705	z1 <– z	0.424
x6 <– x	0.729	z2 <– z	0.653
x7 <– x	0.771	z3 <– z	0.635
x8 <– x	0.302	z4 <– z	0.669
x9 <– x	0.244	z5 <– z	0.672
y1 <– y	0.751	z6 <– z	0.760
y10 <– y	0.737	z7 <– z	0.630
y2 <– y	0.663	z8 <– z	0.596
y3 <– y	0.650	z9 <– z	0.670
y4 <– y	0.697		

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات (SMART PLS 4)

يُظهر الجدول (17) معاملات التحميل (التشبعات) للعبارات على متغيراتها الكامنة في النموذج الأولي. سنقوم بتقييم موثوقية كل بند (Item Reliability) بناءً على ما إذا كان تشبعه يصل إلى 0.50 كحد أدنى، مع الإشارة إلى البنود التي تحقق المستوى المثالي (0.70 فأكثر).

- **تحليل تشبعات محور وظائف التدقيق الداخلي:(X)**

- **عبارات ذات تشبعات قوية :(0.70 ≤)** العبارات x1 (0.705), x5 (0.705), x6 (0.729), و x7 (0.771)تفي بالمعيار المثالي.

- **عبارات ذات تشبعات مقبولة :(0.50 – 0.69)** العبارات,x2 (0.524), x3 (0.552) و x4 (0.643)تحقق الحد الأدنى المطلوب (0.50) وتُعتبر مقبولة في النموذج.

- **عبارات ذات تشبعات غير مقبولة :(0.50 >)** العبارات,x8 (0.302), x10 (0.345) و x9 (0.244)تقع بوضوح تحت الحد الأدنى المقبول .(0.50) **لذا، وبناءً على المعيار المعتمد (≤ 0.50)، يجب حذف هذه العبارات الثلاث (x10, x8, x9) من النموذج.**

- **تحليل تشبعات محور واقع تطبيق مبادئ الحوكمة:(Z)**

- **عبارات ذات تشبعات قوية :(0.70 ≤)** العبارات(0.751) y1 و (0.737) y10تظهر تشبعات ممتازة.

- **عبارات ذات تشبعات مقبولة :(0.50 – 0.69)** العبارات y2 (0.663), y3 (0.650), y4 (0.697), y5 (0.628), y6 (0.660), y7 (0.581), y8 (0.549), و y9 (0.567) جميعها تحقق الحد الأدنى (0.50) وتُعتبر مقبولة.

- **عبارات ذات تشبعات غير مقبولة :(0.50 >)** لا توجد أي عبارة ضمن هذا المحور تشبعها أقل من 0.50 .**لذلك، يمكن الاحتفاظ بجميع عبارات المحور (Y) في النموذج المعدل.**

- **تحليل تشبعات محور آليات التقليل من الفساد المالي:(Z)**

- **عبارات ذات تشبعات قوية :(0.70 ≤)** العبارة z6 (0.760) هي الوحيدة التي تحقق هذا المستوى.

- **عبارات ذات تشبعات مقبولة :(0.50 – 0.69)** العبارات z2 (0.653), z3 (0.635), z4 (0.669), z5 (0.672), z7 (0.630), z8 (0.596), و z9 (0.670)جميعها تحقق الحد الأدنى المقبول.

- **عبارات ذات تشبعات غير مقبولة** :(**0.50 >**) العبارة (0.424) z1 تشبعها أقل من الحد الأدنى المعتمد .(0.50) **لذا، يجب حذف العبارة (z1) من النموذج.**

عند تطبيق معيار الحد الأدنى للتشبع (0.50)، يتضح أن النموذج الأولي بحاجة إلى تعديل بحذف العبارات التي لا تفي بهذا الشرط لضمان جودة القياس. بناءً على ذلك، **سيتم حذف أربع عبارات من النموذج:**

- من محور وظائف التدقيق الداخلي :(X) تُحذف العبارات .**x10**, **x8**, **x9**
- من محور آليات التقليل من الفساد المالي :(Z) تُحذف العبارة .**z1**

جميع العبارات المتبقية في المحاور الثلاثة تحقق معيار التشبع الأدنى (≤ 0.50)، مما يشير إلى أنها تساهم بشكل مقبول في قياس متغيراتها الكامنة، سيتم التحقق من التحميلات بعد حذف العبارات السابقة وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 17: نتائج تشبعات النموذج الفرضي الاساسي (المعدل)

العبارات	التشبعات	العبارات	التشبعات
x1 <– x	0.703	y6 <– y	0.660
x2 <– x	0.536	y7 <– y	0.582
x3 <– x	0.562	y8 <– y	0.551
x4 <– x	0.656	y9 <– y	0.565
x5 <– x	0.691	z2 <– z	0.650
x6 <– x	0.744	z3 <– z	0.638
x7 <– x	0.782	z4 <– z	0.675
y1 <– y	0.752	z5 <– z	0.678
y10 <– y	0.736	z6 <– z	0.771
y2 <– y	0.664	z7 <– z	0.628
y3 <– y	0.648	z8 <– z	0.593

y4 <- y	0.697	z9 <- z	0.676
y5 <- y	0.628		

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات (SMART PLS 4)

تُظهر نتائج تحليل التشبعات للنموذج المعدل أن **جميع العبارات المتبقية في المحاور الثلاثة (X, Y, Z) تتمتع بمعاملات تحميل (تشبعات) مقبولة، حيث تتجاوز جميعها الحد الأدنى المعتمد وهو 0.50** .هذا يعزز الثقة في موثوقية البنود الفردية (Item Reliability) المستخدمة لقياس هذه المتغيرات الكامنة.

- المحور X (وظائف التدقيق الداخلي): 3 عبارات ≥ 0.70، والبقية ≥ 0.53.
- المحور Y (تطبيق الحوكمة): عبارتان ≥ 0.70، والبقية ≥ 0.55.
- المحور Z (آليات تقليل الفساد): عبارة واحدة ≥ 0.70، والبقية ≥ 0.59.

يشير هذا إلى أن النموذج المعدل يوفر أساساً أفضل من النموذج الأولي لتقييم الخصائص السيكومترية الأخرى (الاتساق الداخلي، الصدق التقاربي، والصدق التمايزي) .**يمكن الآن الانتقال إلى فحص هذه المؤشرات بناءً على هذا النموذج المعدل الذي يحتوي على العبارات ذات التشبعات المقبولة فقط.**

ثانيا: ثبات المقياس الموثوقية المركبة (Composite reliability):

يقدم الجدول التالي مؤشرات الاتساق الداخلي، وهي معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) والموثوقية المركبة(Composite Reliability - rho_a) ، للمحاور الثلاثة في نموذج الدراسة المعدل. الهدف هو تقييم مدى تجانس وموثوقية البنود المستخدمة لقياس كل محور، وذلك بمقارنة القيم بالمعيار المرجعي المقبول وهو **0.70 فأكثر.**

الجدول رقم 18: نتائج الموثوقية المركبة (CR) لنموذجي الدراسة

المحاور	**Composite reliability (rho_a)**	**Cronbach's alpha**
Xوظائف التدقيق الداخلي	0.809	**0.795**

zواقع تطبيق مبادئ الحوكمة	0.853	**0.847**
yأليات التقليل من الفساد المالي	0.822	**0.819**

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات (SMART PLS 4)

النسبة لمحور **وظائف التدقيق الداخلي(X)** ، أظهرت النتائج معامل ألفا كرونباخ بقيمة 0.795 وموثوقية مركبة (rho_a)بقيمة 0.809. كلا المؤشرين يتجاوزان بشكل مريح الحد المقبول (0.70)، ويقتربان من أو يتجاوزان مستوى 0.80، مما يشير إلى أن المقياس المستخدم لهذا المحور يتمتع بدرجة **جيدة** من الاتساق الداخلي والموثوقية.

أما محور **واقع تطبيق مبادئ الحوكمة(Z)** ، فقد أظهر موثوقية **جيدة جداً**، حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ 0.847 وقيمة الموثوقية المركبة .0.853 (rho_a) هذه القيم المرتفعة، والتي تتجاوز 0.80 بوضوح، تدل على اتساق داخلي قوي وموثوقية عالية للبنود التي تقيس هذا المفهوم، مما يعزز الثقة في هذا المقياس.

وبالمثل، أظهر محور **آليات التقليل من الفساد المالي (Y)** موثوقية **جيدة جداً**، بقيمة ألفا كرونباخ بلغت 0.819 وقيمة موثوقية مركبة (rho_a) بلغت 0.822. تتجاوز هاتان القيمتان أيضاً عتبة 0.80، مما يؤكد وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي والموثوقية للبنود المستخدمة في قياس هذا المحور الهام في الدراسة.

إجمالاً، تؤكد نتائج الموثوقية أن جميع المحاور الثلاثة في النموذج المعدل (X, Z, Y) تتمتع بمستويات موثوقية واتساق داخلي تتراوح بين **الجيدة والجيدة جداً**، حيث فاقت جميع قيم ألفا كرونباخ والموثوقية المركبة (rho_a) المعيار المرجعي 0.70 بشكل واضح. تدعم هذه النتائج بقوة جودة المقاييس المستخدمة وتمهد الطريق لتقييم جوانب الصدق الأخرى للنموذج، وتحديداً الصدق التقاربي والصدق التمايزي.

ثالثا– متوسط التباين المفسر (AVE):

يُعد متوسط التباين المستخلص (Average Variance Extracted - AVE) مؤشراً رئيسياً لتقييم **الصدق التقاربي (Convergent Validity)** لنموذج القياس. يقيس هذا المؤشر مدى قدرة المتغير الكامن (المحور) على تفسير التباين في مؤشراته (العبارات) مقارنةً بالتباين الناتج عن خطأ القياس. لكي يتحقق الصدق التقاربي بشكل مقبول، يجب أن تكون قيمة AVE لكل متغير كامن **0.50أو أعلى**، مما يعني أن

المتغير الكامن يفسر، في المتوسط، 50% أو أكثر من تباين مؤشراته. يعرض الجدول رقم (20) قيم AVE لمحاور الدراسة الثلاثة في النموذج المعدل:

الجدول رقم 19: نتائج متوسط التباين المفسر (AVE) لنموذج الدراسة الأساسي

المحاور	Average variance extracted (AVE)
xوظائف التدقيق الداخلي	**0.553**
yواقع تطبيق مبادئ الحوكمة	**0.525**
zاليات التقيل من الفساد المالي	**0.543**

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات (SMART PLS 4)

النظر إلى النتائج، نجد أن محور **وظائف التدقيق الداخلي (X)** قد حقق قيمة AVE بلغت 0.553. وبالنسبة لمحور **واقع تطبيق مبادئ الحوكمة(Z)** ، بلغت قيمة AVE = 0.525 القيمة المعروضة للصف المسمى 'y' في الجدول .(أما محور **آليات التقليل من الفساد المالي (Y)**، فقد سجل قيمة AVE تبلغ (0.543) القيمة المعروضة للصف المسمى 'z' في الجدول .(يتضح من ذلك أن **جميع قيم AVE للمحاور الثلاثة (X, Z, Y) تتجاوز الحد الأدنى المقبول وهو 0.50.**

يشير تجاوز قيم AVE لعتبة 0.50 لجميع المحاور إلى تحقق **الصدق التقاربي Convergent) Validity)** بشكل جيد في نموذج القياس المعدل. هذا يعني أن المؤشرات (العبارات) المستخدمة لكل محور تتقارب بالفعل وتقيس بشكل فعال المفهوم الكامن الذي تمثلها، حيث أن كل محور يفسر أكثر من نصف التباين في عباراته الخاصة به. هذه النتيجة، بالإضافة إلى نتائج الموثوقية المقبولة التي تم التوصل إليها سابقاً، تزيد من قوة نموذج القياس وتدعم صلاحيته. الخطوة التالية في تقييم النموذج هي فحص الصدق التمايزي.

2.1. الصدق التمايزي (Discriminant validity):

قيس الصدق التمايزي (Discriminant Validity) مدى استقلالية وتميز المتغيرات المستخدمة في الدراسة عن بعضها البعض. يهدف هذا المقياس إلى التأكد من أن كل متغير يُمثل بُعدًا نظريًا فريدًا لا تتداخل قياساته بشكل كبير مع قياسات المتغيرات الأخرى، مما يضمن عدم التكرار المفاهيمي في النموذج. ولتقييم هذا الجانب، تم

الاعتماد على معيار فورنل ولاركر[1] .(Fornell & Larcker, 1981) ووفقًا لهذا المعيار، يتحقق الصدق التمايزي لأداة الدراسة عندما تكون قيمة الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخلص (AVE) لكل متغير كامن أعلى من قيمة معاملات الارتباط بين ذلك المتغير وأي متغير آخر في النموذج. وتشير النتائج الموضحة في الجدول اللاحق إلى أن هذا الشرط قد تم استيفاؤه للنموذج الأساسي للدراسة بعد إجراء التعديلات الطفيفة اللازمة، مما يؤكد تحقق الصدق التمايزي للنموذج المقترح.

الجدول رقم 20: نتائج الصدق التمايزي Fornell & Larcker

	وظائف التدقيق الداخلي	**واقع تطبيق مبادئ الحوكمة**	**اليات التقليل من الفساد المالي**
وظائف التدقيق الداخلي	0.743		
واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	0.721	0.724	
اليات التقليل من الفساد المالي	0.708	0.719	0.736

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات (SMART PLS 4)

النظر إلى محور **وظائف التدقيق الداخلي(X)** ، نجد أن قيمة الجذر التربيعي لـ AVE (على القطر الرئيسي) هي **0.743**.عند مقارنة هذه القيمة بمعاملات الارتباط في عمودها، نجدها أكبر من الارتباط مع محور واقع تطبيق مبادئ الحوكمة (0.721) (Z) وأكبر من الارتباط مع محور آليات التقليل من الفساد المالي .(0.708) (Y) بما أن القيمة القطرية (0.743) أكبر من جميع قيم الارتباط الأخرى في عمودها وصفها، فإن شرط الصدق التمايزي **متحقق** لهذا المحور.

[1] Fornell, C, Larcker, DF. Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. J Mark Res 1981;18(1):39-50

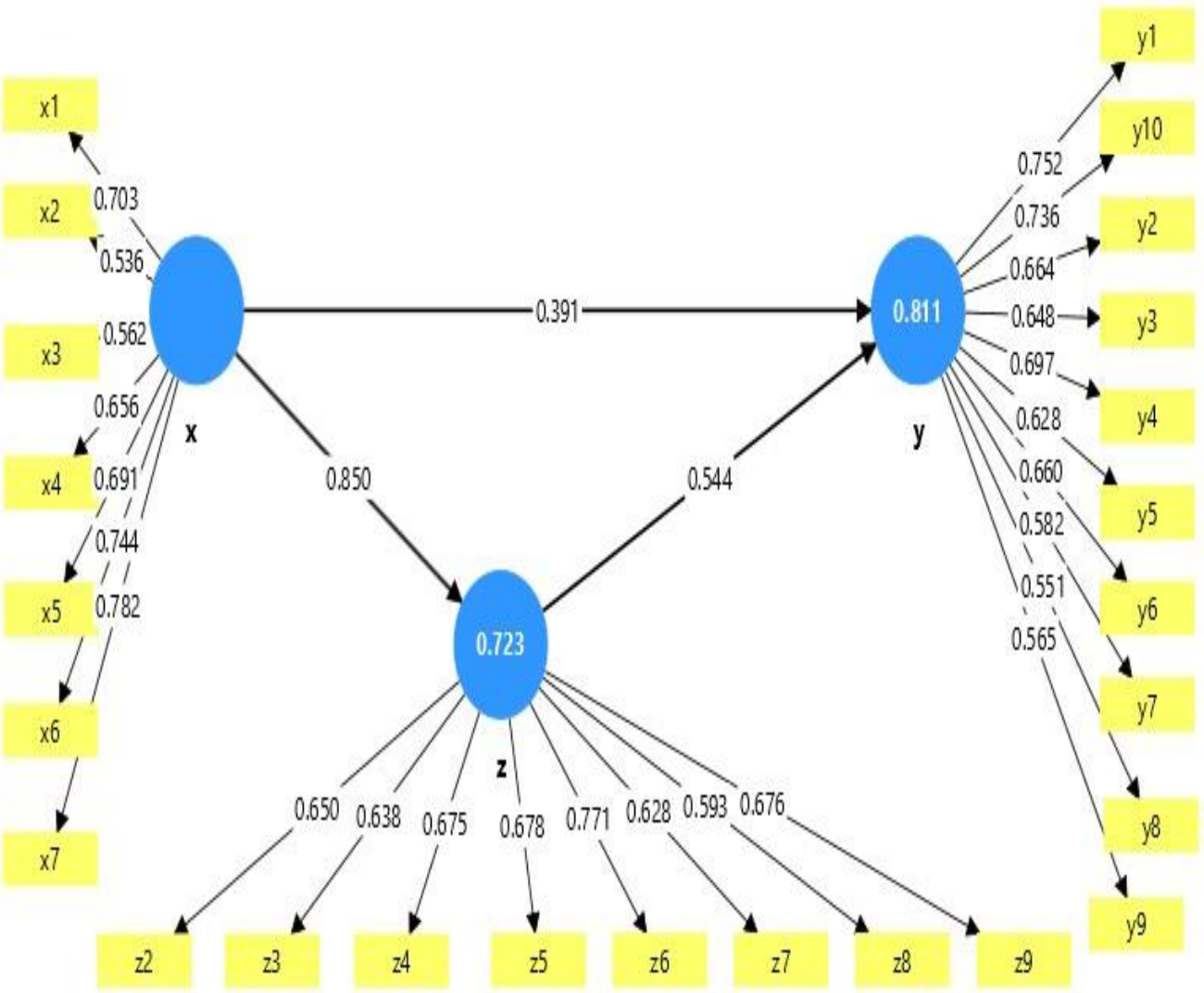
وبالانتقال إلى محور **واقع تطبيق مبادئ الحوكمة(Z)** ، نجد أن قيمة الجذر التربيعي لـ AVE على القطر الرئيسي هي .**0.724**هذه القيمة أكبر من الارتباط مع محور وظائف التدقيق الداخلي (0.721) (X) وأكبر أيضاً من الارتباط مع محور آليات التقليل من الفساد المالي .(0.719) (Y) وبالتالي، فإن شرط الصدق التمايزي **متحقق** أيضاً لهذا المحور.

وأخيراً، بالنسبة لمحور **آليات التقليل من الفساد المالي(Y)** ، تبلغ قيمة الجذر التربيعي لـ AVE على القطر الرئيسي .**0.736**هذه القيمة أكبر من الارتباط مع محور وظائف التدقيق الداخلي (0.708) (X) وأكبر من الارتباط مع محور واقع تطبيق مبادئ الحوكمة .(0.719) (Z) وعليه، فإن شرط الصدق التمايزي **متحقق** كذلك لهذا المحور.

إجمالاً، تُظهر النتائج المستخلصة من الجدول رقم (21) والمبنية على معيار فورنل ولاركر أن **الصدق التمايزي متحقق لجميع محاور الدراسة الثلاثة** .(**X, Z, Y**) كل محور يشارك تبايناً مع مؤشراته الخاصة) كما يعكس الجذر التربيعي لـ (AVE أكبر من التباين الذي يشاركه مع المحاور الأخرى (كما تعكس معاملات الارتباط). يؤكد هذا على أن المحاور الثلاثة تمثل مفاهيم متمايزة ومستقلة إحصائياً بشكل كافٍ في نموذج القياس. وبذلك، تكون عملية تقييم جودة نموذج القياس (من حيث الموثوقية، والصدق التقاربي، والصدق التمايزي) قد اكتملت بنجاح، مما يسمح بالانتقال بثقة إلى تحليل النموذج الهيكلي واختبار فرضيات الدراسة.

وفيما يلي الشكل الفرضي لنموذج الدراسة بعد التعديلات اللازمة

الشكل رقم 6: النموذج الأول (حالة وجود متغير وسيط) بعد التعديل



المصدر: مخرجات برنامج (SMART PLS 4)

2. تحليل النموذج الهيكلي (النموذج الداخلي):

بعد التحقق من جودة نموذج القياس وثبوت ملاءمته من خلال تلبية معايير الصدق التقاربي والتمايزي، تنتقل هذه الدراسة إلى المرحلة الثانية والأساسية من التحليل، وهي تقييم **النموذج الهيكلي** .(**Structural Model**) تهدف هذه المرحلة بشكل محوري إلى فحص العلاقات السببية المفترضة بين المتغيرات الكامنة للدراسة (المحاور)، وتقدير قوة واتجاه هذه العلاقات، بالإضافة إلى تقييم القدرة التفسيرية والتنبؤية للنموذج ككل، مما يسمح باختبار فرضيات البحث الموضوعة.

ولإجراء تقييم شامل ودقيق للنموذج الهيكلي، سيتم الاعتماد على مجموعة من المعايير الإحصائية المتعارف عليها والمستخدمة بكثرة في الأدبيات التطبيقية لنمذجة المعادلات الهيكلية .(PLS-SEM) تشمل هذه المعايير الأساسية ما يلي:

- اختبار مشكل التعدد الخطي بين أبعاد (متغيرات) الدراسة.
- معامل التفسير (R^2)
- حجم التأثير (f^2)

1.2. اختبار التعدد الخطي بين محاور كل نموذج:

يُعتبر فحص مشكلة التعدد الخطي (Multicollinearity) خطوة هامة قبل تقييم النموذج الهيكلي، ويهدف إلى التأكد من عدم وجود ارتباطات عالية جداً بين المؤشرات (العبارات) المستخدمة في النموذج، أو لاحقاً بين المتغيرات المستقلة عند فحص المسارات الهيكلية. يمكن أن يؤدي التعدد الخطي المرتفع إلى تقديرات غير مستقرة وغير موثوقة لمعاملات المسار. يُستخدم معامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor – VIF) بشكل شائع للكشف عن هذه المشكلة، حيث تشير القيم المرتفعة إلى وجود تعدد خطي. القاعدة العامة هي أن قيم VIF يجب أن تكون أقل من 5، ويفضل العديد من الباحثين حداً أكثر صرامة وهو أقل من 3 لضمان عدم وجود أي تأثير للتعدد الخطي. يعرض الجدول رقم (22) قيم VIF المحسوبة لكل مؤشر (عبارة) في نموذج الدراسة المعدل.

الجدول رقم 21: معدل تباين التضخم لنموذج الدراسة المعدل

العبارات	VIF	العبارات	VIF
x1	1.527	y6	1.556
x2	1.245	y7	1.412
x3	1.325	y8	1.624
x4	1.398	y9	1.676
x5	1.618	z2	1.737
x6	1.734	z3	1.488
x7	1.773	z4	1.734

y1	3.185	z5	1.684
y10	1.756	z6	1.887
y2	2.863	z7	1.354
y3	1.524	z8	1.311
y4	2.204	z9	1.576
y5	2.038		

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات (SMART PLS 4)

عند استعراض قيم VIF المعروضة في الجدول لجميع مؤشرات المحاور الثلاثة :X وظائف التدقيق الداخلي، :Z واقع تطبيق مبادئ الحوكمة، :Yآليات التقليل من الفساد المالي، يتضح بشكل جلي أن **جميع القيم المحسوبة تقع ضمن الحدود المقبولة ولا تشير إلى وجود مشكلة تعدد خطي** .تتراوح قيم VIF لمؤشرات المحور X بين 1.245 و1.773. ولمؤشرات المحورZ ، تتراوح القيم بين 1.311 و1.887. أما مؤشرات المحورY ، فتتراوح قيم VIF الخاصة بها بين 1.412 و3.185. نلاحظ أن أعلى قيمة VIF مسجلة في النموذج بأكمله هي 3.185 للعبارةy1 ، بينما تظل جميع القيم الأخرى أقل من 3.

بما أن **جميع قيم VIF المحسوبة لكل مؤشرات النموذج هي أقل بكثير من العتبة المقبولة بشكل عام (VIF < 5)**، وتقع أيضاً تحت العتبة الأكثر تحفظاً (VIF < 3) بالنسبة لغالبية العظمى من المؤشرات، يمكن الاستنتاج بثقة أنه **لا توجد مشكلة تعدد خطي ذات دلالة إحصائية بين مؤشرات نموذج الدراسة** على مستوى نموذج القياس. هذه النتيجة مهمة لأنها تعزز موثوقية واستقرار تقديرات النموذج، وتسمح بالانتقال إلى تحليل وتقييم المسارات والعلاقات في النموذج الهيكلي دون الخشية من أن تكون النتائج مشوهة بسبب التعدد الخطي بين المؤشرات.

2-2. معامل التحديد (R^2):

يقيس معامل التحديد(R2) ، ومعامل التحديد المعدل (Adjusted R2) الذي يأخذ في الاعتبار عدد المتغيرات المفسِّرة، مدى **القوة التفسيرية للنموذج الهيكلي** للمتغيرات الكامنة التابعة أو الوسيطية (Endogenous Constructs). بعبارة أخرى، هو يوضح نسبة التباين أو التغير في المتغير التابع التي يمكن تفسيرها بواسطة المتغيرات المستقلة (المفسِّرة) المرتبطة به مباشرة في النموذج. كلما ارتفعت قيمة R2، كلما

كانت قدرة النموذج على تفسير المتغير التابع أفضل. يعرض الجدول رقم (23) قيم R2 و Adjusted R2 للمتغيرات التابعة في نموذج الدراسة الحالي

الجدول رقم 22: نتائج القدرة التفسيرية لنموذج الدراسة المعدل

R-square	R-square adjusted	المتغيرات التابعة والوسيطية	
0.811	0.809	Z	واقع تطبيق مبادئ الحوكمة
0.723	0.722	Y	آليات التقليل من الفساد المالي

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات (SMART PLS 4)

فيما يخص النموذج الذي يمثل المسار الذي ينتهي بالمتغير التابع مفسرا لكل من المتغير المستقل والمتغير الوسيط، فقد بلغت قيمة معامل التحديد بالنسبة لهذا الأخير (R^2=0,72) وهي قيمة مرتفعة ومقبولة من الناحية الإحصائية والقياسية حسب (Cohen 1988)[1]، حيث وتدخل ضمن المجال (0,25<R^2 <1)، وتشير هذه القيمة إلى قدرة المتغير المفسر في وجود المتغير الوسطي على تفسير التغيرات في اليات التقيل من الفساد المالي بالمؤسسة محل الدراسة، حيث أن المتغير المستقل في وجود المتغير الوسيط يفسر ما نسبته (72%) من التغيرات في اليات التقيل من الفساد المالي والنسبة الباقية (28%) تعود إلى عوامل أخرى غير مدرجة في النموذج أو إلى أخطاء القياس ولكن هذه الأخيرة مدرجة في هامش الخطأ؛

بلغ معامل التحديد الثاني (R^2=0.80)، والذي يمثل المسار من المتغير المستقل باتجاه المتغير الوسيط (واقع تطبيق مبادئ الحوكمة) وبالتالي فوظائف التدقيق الداخلي تفسر ما نسبته 80% من التغيرات في واقع تطبيق مبادئ الحوكمة، والنسبة الباقية تعود إلى عوامل أخرى غير مدرجة بالنموذج ولكنها مدرج بهامش الخطأ.

إجمالاً، تُظهر نتائج معاملات التحديد (R^2) أن النموذج الهيكلي المقترح للدراسة يتمتع بقدرة تفسيرية قوية جداً للمتغيرات التابعة الرئيسية. فالنموذج ينجح في تفسير نسبة كبيرة من التباين في كل من 'واقع تطبيق مبادئ الحوكمة' (حوالي 81%) و'آليات التقليل من الفساد المالي' (حوالي 72%). هذه النتائج تعزز الثقة في صلاحية

[1] Cohen, J. (1988). Set correlation and contingency tables. Applied psychological measurement, 12(4), 425-434.

النموذج الهيكلي وتزيد من أهمية العلاقات والمسارات التي يتضمنها، والتي سيتم تقييم دلالتها الإحصائية وحجم تأثيرها في الخطوات التالية.

3.2 حجم الأثر (F^2):

قدم حجم الأثر (f^2) مقياساً للأهمية العملية أو المساهمة النسبية لكل متغير مستقل (مُفسِّر) في تفسير متغير تابع معين ضمن النموذج الهيكلي. بخلاف معامل التحديد (R^2) الذي يقيم القوة التفسيرية الكلية للمتغير التابع، يركز ^{2} على تأثير مسار واحد محدد. وفقاً للمعايير التي وضعها Hair Jr, Hult, Ringle, and Sarstedt (2016)، تُفسر قيم ^{2} كالتالي: القيمة 0.02 تُعتبر مؤشراً على تأثير **ضعيف**، والقيمة 0.15 تشير إلى تأثير **متوسط**، والقيمة 0.35 أو أعلى تشير إلى تأثير **كبير** .يعرض الجدول رقم (24) قيم ^{2} المحسوبة للمسارات الهيكلية في نموذج الدراسة.

الجدول رقم 23: نتائج حجم الأثر (f^2) لنموذج في الفرضي الأول

المسار	f-square
x وظائف التدقيق الداخليy <-اليات التقيل من الفساد المالي	**0.2231**
x وظائف التدقيق الداخلي z <- واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	**0.6145**
z واقع تطبيق مبادئ الحوكمة y <- اليات التقيل من الفساد المالي	**0.4335**

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات (SMART PLS 4)

بالنظر إلى المسار الأول، وهو تأثير **'وظائف التدقيق الداخلي' (X) على 'آليات التقليل من الفساد المالي' (Y)**، نجد أن قيمة حجم الأثر (f^2) بلغت **0.2231**. هذه القيمة تقع بين عتبة التأثير المتوسط (0.15) وعتبة التأثير الكبير (0.35). لذا، يُصنف حجم تأثير وظائف التدقيق الداخلي على آليات تقليل الفساد المالي بأنه **تأثير متوسط (Medium Effect Size)**، مما يشير إلى مساهمة عملية معتبرة لهذا المسار في النموذج.

أما المسار الثاني، الذي يمثل تأثير **'وظائف التدقيق الداخلي' (X) على 'واقع تطبيق مبادئ الحوكمة' (Z)**، فقد سجل قيمة حجم أثر (f^2) عالية جداً بلغت **0.6145**. هذه القيمة تتجاوز بشكل كبير عتبة التأثير

الكبير (0.35)، مما يدل على أن لوظائف التدقيق الداخلي تأثيراً عملياً **كبيراً جداً** (**Very Large Effect Size**) على تطبيق مبادئ الحوكمة ضمن سياق هذا النموذج.

وبالنسبة للمسار الثالث، وهو تأثير **'واقع تطبيق مبادئ الحوكمة'** (**Z**) **على 'آليات التقليل من الفساد المالي'** (**Y**)، بلغت قيمة حجم الأثر (f^2) **0.4335**. تتجاوز هذه القيمة أيضاً وبشكل واضح عتبة التأثير الكبير (0.35)، مما يعني أن لتطبيق مبادئ الحوكمة تأثيراً عملياً **كبيراً** (**Large Effect Size**) على آليات تقليل الفساد المالي.

إجمالاً، يكشف تحليل حجم الأثر (f^2) عن وجود تأثيرات عملية تتراوح بين المتوسطة والكبيرة جداً للمسارات الهيكلية في النموذج. التأثير الأبرز هو لوظائف التدقيق الداخلي على تطبيق الحوكمة (تأثير كبير جداً)، يليه تأثير تطبيق الحوكمة على آليات تقليل الفساد (تأثير كبير)، ثم تأثير وظائف التدقيق الداخلي على آليات تقليل الفساد (تأثير متوسط). هذه النتائج لا تؤكد فقط على وجود علاقات بين المتغيرات، بل تحدد أيضاً مدى أهميتها العملية ومساهمة كل مسار في تفسير المتغيرات التابعة، وهو ما يضيف عمقاً لتفسير نتائج اختبار الفرضيات لاحقاً.

4.2 نتائج النمذجة القياسية للمسارات:

المعنوية الجزئية للمسارات :

يقدم الجدول رقم (24) النتائج التفصيلية لاختبار العلاقات المفترضة بين المتغيرات الكامنة في النموذج الهيكلي. يتضمن ذلك تقدير **معاملات المسار** (**Path Coefficients**) والتي يمثلها عمود العينة الأصلية (Original Sample O) أو (Beta) ، وتشير إلى قوة واتجاه التأثير المباشر بين متغيرين. كما يتضمن **إحصاء ت** (**T–statistics**) و**مستوى الدلالة** (**P–values**) ، واللذان يستخدمان لتحديد ما إذا كان التأثير الملاحظ ذا دلالة إحصائية أم أنه يمكن أن يكون قد حدث بمحض الصدفة. القاعدة المتبعة عادة هي اعتبار التأثير دالاً إحصائياً إذا كانت قيمة P أقل من 0.05، وهو ما يقابل قيمة مطلقة لإحصاء ت ($|T|$) أكبر من 1.96 (لمستوى دلالة 5%).

الجدول رقم 24: جدول يلخص المعلمات المقدرة للمسارات الخاصة بالنموذج

P values	T statistics (|O/STDEV|)	Standard deviation (STDEV)	Original sample (O)	المسارات	
0.0000	5.373	0.0727	0.391	<- x y	x وظائف التدقيق الداخلي-> yاليات التقيل من الفساد المالي
0.0000	23.865	0.0356	0.850	<- x z	x وظائف التدقيق الداخلي -> z واقع تطبيق مبادئ الحوكمة
0.0000	7.5065	0.0725	0.544	<- z y	z واقع تطبيق مبادئ الحوكمة -> y اليات التقيل من الفساد المالي

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات (SMART PLS 4)

بالنسبة للمسار الأول الذي يختبر التأثير المباشر لـ **'وظائف التدقيق الداخلي (X) 'على 'آليات التقليل من الفساد المالي(Y) '**، نجد أن معامل المسار (Beta) بلغ **0.391**. هذه القيمة موجبة، مما يشير إلى وجود علاقة طردية، حيث يرتبط تعزيز وظائف التدقيق الداخلي بتحسن آليات تقليل الفساد. جاءت قيمة إحصاء ت (T-statistic)لهذا المسار مرتفعة وبلغت **5.373**، ومستوى الدلالة (P-value) كان **0.0000**. بما أن قيمة T أكبر بكثير من 1.96 وقيمة P أقل بكثير من 0.05، فإن هذا التأثير يعتبر **إيجابياً ودالاً إحصائياً عند مستوى دلالة مرتفع جداً.(p < 0.001)**

أما المسار الثاني الذي يمثل تأثير **'وظائف التدقيق الداخلي (X) 'على 'واقع تطبيق مبادئ الحوكمة(Z) '**، فقد أظهر معامل مسار (Beta) قوياً وموجباً بلغ **0.850**. قيمة إحصاء ت (T-statistic) كانت عالية

جداً(**23.865**) ، ومستوى الدلالة (P-value) بلغ .**0.0000**تؤكد هذه النتائج وجود تأثير **إيجابي وقوي جداً ودال إحصائياً عند مستوى دلالة مرتفع جداً** (**p < 0.001**) لوظائف التدقيق الداخلي على تطبيق مبادئ الحوكمة.

وبخصوص المسار الثالث الذي يمثل تأثير **'واقع تطبيق مبادئ الحوكمة (Z) 'على 'آليات التقليل من الفساد المالي(Y) '**، بلغ معامل المسار**0.544** (Beta) ، مشيراً إلى علاقة طردية. قيمة إحصاء ت (T-statistic) بلغت **7.5065**ومستوى الدلالة (P-value) كان .**0.0000**بالتالي، فإن تأثير تطبيق مبادئ الحوكمة على آليات تقليل الفساد المالي هو أيضاً **إيجابي ودال إحصائياً عند مستوى دلالة مرتفع جداً** (**p < 0.001**).

خلاصة تحليل النموذج الهيكلي تشير إلى أن **جميع المسارات المباشرة المفترضة في النموذج قد أثبتت دلالتها الإحصائية وبشكل قوي جداً** .(**p < 0.001**) وُجد أن لوظائف التدقيق الداخلي (X) تأثيراً إيجابياً مباشراً ودالاً على كل من آليات تقليل الفساد المالي (Y) وتطبيق مبادئ الحوكمة .(Z) كما وُجد أن لتطبيق مبادئ الحوكمة (Z) تأثيراً إيجابياً مباشراً ودالاً على آليات تقليل الفساد المالي .(Y) هذه النتائج تدعم بقوة فرضيات الدراسة وتشير إلى أهمية هذه العلاقات في السياق الذي تمت دراسته، مؤكدة على الدور الإيجابي للتدقيق الداخلي والحوكمة في تعزيز آليات مكافحة الفساد المالي.

المطلب الثاني: اختبارات فرضيات الدراسة

قبل إجراء اختبارات الفروقات وجب أولا التحقق من افتراضات تطبيق هذه الاختبارات ويتعلق الأمر بشكل محوري حول اختبارات التوزيع الطبيعي حيث أن اختبارات تحليل التباين الأحادي (ANOVA) متعدد المجموعات يفترض اعتدالية التوزيع الطبيعي للبيانات قبل تطبيقه، وفي حالة عدم توفر هذا الشرط (التوزيع الطبيعي) يتم اللجوء إلى بديل لا معلمي لهذا الاختبار، وعليه سيتم في البداية اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات الخاصة بالمحاور الثلاث وذلك بالاعتماد على اختباري (Kolmogorov-Smirnov ; Shapiro-Wilk) حيث تنص الفرضية الصفرية للاختبارين أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي والفرضية البديلة فنص على العكس أي أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

نتائج اختبارات التوزيع الطبيعي موضحة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 25: اختبارات التوزيع الطبيعي

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
وظائف التدقيق الداخلي	0.191	171	0.000	0.791	171	0.000
واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	0.260	171	0.000	0.657	171	0.000
اليات التقليل من الفساد المالي	0.290	171	0.000	0.602	171	0.000
a. Lilliefors Significance Correction						

المصدر: من إعداد اباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج

تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي (Tests of Normality) للبيانات المجمعة لكل محور من المحاور الثلاثة ('وظائف التدقيق الداخلي'، 'واقع تطبيق مبادئ الحوكمة'، 'آليات التقليل من الفساد المالي') تُظهر النتائج الموضحة في الجدول الأول أن قيم مستوى الدلالة (Sig.) لجميع المحاور ولكلا الاختبارين هي 0.000، وهي أقل بكثير من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha = 0.05$). بناءً عليه، يتم رفض الفرضية الصفرية التي تفترض أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ونستنتج أن **توزيع بيانات المحاور الثلاثة لا يتبع التوزيع الطبيعي**. هذه النتيجة تبرر استخدام الاختبارات اللامعلمية (Non-parametric) لفحص الفروقات بين المجموعات، وقد تم اختيار اختبار كروسكال واليس (Kruskal-Wallis H) لهذا الغرض، وهو بديل لاختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) في حالة عدم تحقق شرط التوزيع الطبيعي.

والجدول أدناه يوضح نتائج هذا الاختبار بالنسبة للمتغيرات الكيفية أو المجموعات التي سيتم المقارنة على أساسها (المستوى التعليمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، مديرية النشاط):

الجدول رقم 26: اختبارات Kruskal Wallis Test

a. Kruskal Wallis Test			
Grouping Variable: المستوى التعليمي	وظائف التدقيق الداخلي	واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	اليات التقبيل من الفساد المالي
Kruskal–Wallis H	1.566	2.334	3.170
Df	2	2	2
Asymp. Sig.	0.457	0.311	0.205
التخصص العلمي			
Kruskal–Wallis H	0.706	2.209	3.563
Df	3	3	3
Asymp. Sig.	0.872	0.530	0.313
: سنوات الخبرة			
Kruskal–Wallis H	3.876	0.870	1.301
Df	3	3	3
Asymp. Sig.	0.275	0.833	0.729
مديرية النشاط			
Kruskal–Wallis H	3.473	1.497	6.401
Df	5	5	5
Asymp. Sig.	0.628	0.913	0.269

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج

عند فحص تأثير متغير **'المستوى التعليمي'**، كانت جميع قيم مستوى الدلالة المقارن (Asymp. Sig.) للمحاور الثلاثة (0.457، 0.311، 0.205) أكبر من 0.05، مما يشير إلى **عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية** في التوجهات نحو أي من المحاور تعزى لاختلاف المستوى التعليمي.

وبالمثل، بالنسبة لمتغير **'التخصص العلمي'**، جاءت قيم مستوى الدلالة المقارن للمحاور الثلاثة (0.872، 0.530، 0.313) جميعها أكبر من 0.05. هذا يعني أنه **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية** في توجهات أفراد العينة نحو محاور الدراسة يمكن أن تُعزى لاختلاف تخصصهم العلمي.

وعند اختبار تأثير متغير **'سنوات الخبرة'**، أظهرت النتائج أيضاً عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، حيث كانت قيم مستوى الدلالة المقارن للمحاور الثلاثة (0.275، 0.833، 0.729) أكبر من 0.05. يشير ذلك إلى أن اختلاف سنوات الخبرة لا يؤدي إلى اختلافات جوهرية في آراء العينة حول محاور البحث.

أخيراً، فيما يتعلق بمتغير **'مديرية النشاط'**، لم تظهر النتائج أي فروقات ذات دلالة إحصائية بين العاملين في المديريات المختلفة. قيم مستوى الدلالة المقارن للمحاور الثلاثة (0.628، 0.913، 0.269) كانت جميعها أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود تأثير يُعتد به إحصائياً للمديرية التي يعمل بها الفرد على توجهاته نحو وظائف التدقيق الداخلي، تطبيق الحوكمة، أو آليات تقليل الفساد المالي.

خلاصة القول، أظهرت اختبارات التوزيع الطبيعي أن بيانات الدراسة لا تتوزع طبيعياً. وكشفت اختبارات كروسكال واليس عن **عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية** في توجهات أفراد عينة الدراسة نحو محاور البحث الثلاثة (وظائف التدقيق الداخلي، واقع تطبيق مبادئ الحوكمة، وآليات التقليل من الفساد المالي) تعزى لأي من المتغيرات الديموغرافية والوظيفية التي تم اختبارها (المستوى التعليمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، مديرية النشاط) عند مستوى دلالة 0.05. يشير هذا إلى وجود درجة من التجانس في آراء العينة بغض النظر عن هذه الخصائص

المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة

عد أن تم في المطالب السابقة عرض وتحليل النتائج الإحصائية المستمدة من تطبيق نمذجة المعادلات الهيكلية، بدءًا بتقييم جودة نموذج القياس والتأكد من موثوقية وصدق المقاييس، ومروراً بتقييم النموذج الهيكلي وفحص العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين متغيرات الدراسة وتقدير القوة التفسيرية وحجم التأثير، بالإضافة إلى فحص الفروقات المحتملة في استجابات العينة بناءً على خصائصهم الديموغرافية والوظيفية، نصل الآن إلى المرحلة الحاسمة المتمثلة في **تحليل ومناقشة فرضيات الدراسة** التي تم وضعها في بداية البحث.

يهدف هذا المطلب الأخير إلى تتويج الجهود التحليلية السابقة من خلال ربط النتائج التجريبية التي تم التوصل إليها بشكل مباشر مع كل فرضية من فرضيات الدراسة، وذلك بهدف تقييم مدى دعم البيانات الميدانية لهذه الفرضيات والإجابة النهائية على تساؤلات البحث المحورية. سيتم في هذا الإطار استعراض كل فرضية بحثية على حدة، ومن ثم الرجوع إلى النتائج الإحصائية ذات الصلة (وبشكل خاص نتائج تحليل المسارات الهيكلية ومعاملاتها ومستويات دلالتها الإحصائية) لاستخلاص قرار علمي ومنهجي بقبول الفرضية أو رفضها، مع تقديم تفسير وشرح موجز لمعنى هذه النتائج في ضوء الإطار النظري والدراسات السابقة وأهداف البحث المحددة.

أولا: اختبار الفرضية الرئيسية الاولى

بالرجوع الى الجدولين السابقين (23 و24) والذين يظهران نتائج التقدير القياسي للنموذج الهيكلي المعتمد في الدراسة؛ بالإضافة الى الجدول الخاص بحجم الأثر المفروض من المتغيرات المستقلة أو الوسيطية باتجاه المتغير التابع يمكن تسجيل النتائج التالية:

أولا: مناقشة الفرضية الرئيسية الأولى

تنص الفرضية الأولى للدراسة بصيغتها الصفرية على أنه" :**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)لوظائف التدقيق الداخلي على واقع تطبيق مبادئ الحوكمة في مجمع صيدال** ".لاختبار صحة هذه الفرضية، تم الاعتماد على نتائج تحليل النموذج الهيكلي، وتحديداً المسار الذي يربط بين المتغير المستقل 'وظائف التدقيق الداخلي (X) 'والمتغير التابع 'واقع تطبيق مبادئ الحوكمة.(Z) '

أظهرت نتائج تحليل المسار الهيكلي (كما تم عرضه في الجدول 25) وجود علاقة مباشرة بين هذين المتغيرين. وقد بلغ معامل المسار (Path Coefficient or Beta) لهذا التأثير .**0.850**القيمة الموجبة لهذا المعامل تشير مبدئياً إلى وجود علاقة طردية بين المتغيرين. ولتحديد ما إذا كان هذا التأثير يُعتد به إحصائياً، تم فحص قيمة إحصاء ت (T-statistic) ومستوى الدلالة (P-value) المرتبطين بهذا المسار.

وجدت النتائج أن قيمة إحصاء ت (T-statistic) بلغت **23.865**، وهي قيمة مرتفعة جداً وتتجاوز بشكل كبير القيمة الحرجة المعتمدة (1.96 عند مستوى دلالة 0.05، وكذلك القيم الحرجة لمستويات دلالة أعلى مثل 0.01 و0.001). كما أن مستوى الدلالة المحسوب (P-value) بلغ **0.0000**، وهو أقل بكثير من مستوى الدلالة المحدد.($\alpha = 0.05$)

بناءً على هذه النتائج الإحصائية القوية، حيث أن P-value < 0.05 وقيمة|T| > 1.96 ، **يتم رفض الفرضية الصفرية الأولى** .وبالتالي، نستنتج وجود **أثر إيجابي وذو دلالة إحصائية عالية جداً (p < 0.001) لوظائف التدقيق الداخلي (X) على واقع تطبيق مبادئ الحوكمة (Z) في مجمع صيدال** .هذا يعني أن تعزيز وتفعيل وظائف التدقيق الداخلي داخل المجمع يرتبط بشكل كبير وموثوق بتحسين وتطوير مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة.

تدعم هذه النتيجة الإطار النظري الذي يربط بين فعالية التدقيق الداخلي وجودة الحوكمة، حيث يُعتبر التدقيق الداخلي أداة رقابية واستشارية أساسية تساعد الإدارة ومجلس الإدارة على التأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات وتحسين نظم الرقابة وإدارة المخاطر، وهي كلها عناصر جوهرية في تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة. علاوة على ذلك، وكما أظهر تحليل حجم الأثر (f^2) سابقاً، فإن لهذا التأثير **أهمية عملية كبيرة جداً** (f^2=0.6145)، مما يؤكد على الدور المحوري الذي تلعبه وظائف التدقيق الداخلي كعامل حاسم في تعزيز ممارسات الحوكمة داخل مجمع صيدال.

ثانيا: مناقشة الفرضية الرئيسية الثانية

تنص الفرضية الثانية للدراسة بصيغتها الصفرية على أنه" :**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α ≤ 0.05)لوظائف التدقيق الداخلي على آليات التقليل من الفساد المالي في مجمع صيدال** ".يهدف اختبار هذه الفرضية إلى تقييم ما إذا كانت وظائف التدقيق الداخلي (X) تساهم بشكل معنوي في تعزيز الآليات التي تحد من الفساد المالي (Y) داخل المجمع. تم فحص هذه العلاقة من خلال المسار المباشر (X -> Y) في النموذج الهيكلي.

أظهرت نتائج تحليل المسار الهيكلي (الجدول 25) أن معامل المسار (Beta) للعلاقة بين 'وظائف التدقيق الداخلي(X) ' و'آليات التقليل من الفساد المالي (Y) 'بلغ .**0.391**القيمة الموجبة لهذا المعامل تشير إلى اتجاه إيجابي للعلاقة. ولاختبار الدلالة الإحصائية لهذا التأثير، تم الرجوع إلى قيمة إحصاء ت (T-statistic) ومستوى الدلالة.(P-value)

بلغت قيمة إحصاء ت (T-statistic) لهذا المسار **5.373**، وهي قيمة تتجاوز بشكل كبير القيمة الحرجة 1.96)عند .($\alpha = 0.05$ كما أن مستوى الدلالة المقابل (P-value) كان **0.0000**، وهو أقل بكثير من 0.05. هذه النتائج مجتمعة تدل على أن التأثير الملاحظ ليس وليد الصدفة.

وعليه، يتم **رفض الفرضية الصفرية الثانية** .هذا يعني أنه يوجد **أثر إيجابي وذو دلالة إحصائية عالية جداً ($p <$ 0.001) لوظائف التدقيق الداخلي (X) على آليات التقليل من الفساد المالي (Y) في مجمع صيدال** .

يشير هذا الاستنتاج إلى أن الأنشطة والإجراءات التي تقوم بها وظائف التدقيق الداخلي، مثل تقييم الرقابة الداخلية واكتشاف المخالفات، تساهم بشكل فعال وملموس في تعزيز وتقوية الآليات التي تهدف إلى منع وكشف الفساد المالي داخل المجمع.

تتفق هذه النتيجة مع الأدبيات التي تبرز دور التدقيق الداخلي كخط دفاع هام ضد الممارسات المالية غير السليمة والفساد. فمن خلال عملها الرقابي والتقييمي، يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي تحديد نقاط الضعف في الأنظمة والإجراءات التي قد تستغل لأغراض الفساد، وتقديم توصيات لتعزيز الضوابط. علاوة على ذلك، فإن تحليل حجم الأثر (f^2) لهذا المسار أظهر قيمة **0.2231**، والتي تصنف كتأثير **متوسط الحجم** وفقاً لمعايير .Hair et al (2016.)يؤكد هذا على الأهمية العملية لهذا التأثير، مبيناً أن مساهمة وظائف التدقيق الداخلي في تعزيز آليات مكافحة الفساد المالي ليست فقط ذات دلالة إحصائية، بل هي أيضاً ذات أثر عملي معتبر في سياق مجمع صيدال.

ثالثا: مناقشة الفرضية الرئيسية الثالثة

تشير صياغة الفرضية الثالثة" :**لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لوظائف التدقيق الداخلي على آليات التقليل من الفساد المالي في ظل تطبيق مبادئ الحوكمة في مجمع صيدال**"، إلى اختبار **الدور الوسيط** (**Mediating Role**) لمتغير 'واقع تطبيق مبادئ الحوكمة (Z) 'في العلاقة بين المتغير المستقل 'وظائف التدقيق الداخلي (X) 'والمتغير التابع 'آليات التقليل من الفساد المالي .(Y) 'بعبارة أخرى، تسعى هذه الفرضية لاختبار ما إذا كان التأثير غير المباشر لوظائف التدقيق الداخلي على آليات تقليل الفساد، والذي يمر عبر تطبيق مبادئ الحوكمة المسار: (X -> Z -> Y)، ذو دلالة إحصائية.

يمكننا تقييم **احتمالية وجود الوساطة** بناءً على الشروط المبدئية، وأهمها هو الدلالة الإحصائية للمسارات المباشرة المكونة للمسار غير المباشر. أظهرت نتائج تحليل النموذج الهيكلي سابقاً أن المسار من 'وظائف التدقيق الداخلي ' (X)إلى 'واقع تطبيق مبادئ الحوكمة (Z) 'كان موجباً ودالاً إحصائياً بقوة .($\beta = 0.850, p < 0.001$) كما أن المسار من 'واقع تطبيق مبادئ الحوكمة (Z) 'إلى 'آليات التقليل من الفساد المالي (Y) 'كان أيضاً موجباً ودالاً إحصائياً بقوة .($\beta = 0.544, p < 0.001$) إن الدلالة الإحصائية العالية لكلا هذين المسارين (X -> Z و (Y <- Zتُعتبر مؤشراً قوياً جداً وشرطاً أساسياً **لوجود تأثير وساطة محتمل** لتطبيق مبادئ الحوكمة.(Z)

يمكن تقدير حجم التأثير غير المباشر (X -> Z -> Y) بضرب معاملي المسارات المكونة له: (0.850 × 0.544 .**0.462** ≈ (هذه القيمة الموجبة تشير إلى أن تعزيز وظائف التدقيق الداخلي يؤدي إلى تحسين تطبيق الحوكمة، وهذا بدوره يؤدي إلى تعزيز آليات تقليل الفساد. ومن الجدير بالملاحظة أن التأثير المباشر لوظائف التدقيق الداخلي على آليات تقليل الفساد (X -> Y) كان أيضاً موجباً ودالاً إحصائياً ($\beta = 0.391, p$.(0.001 >إن وجود تأثير مباشر دال إحصائياً بالتزامن مع وجود تأثير غير مباشر محتمل بقوة (كما تشير دلالة المساراتX->Z و(Z->Y، يوحي بوجود **وساطة جزئية** .(**Partial Mediation**) هذا يعني أن وظائف التدقيق الداخلي تؤثر على آليات تقليل الفساد المالي بطريقتين: الأولى بشكل مباشر، والثانية بشكل غير مباشر من خلال دورها في تعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة.

بالعودة إلى الفرضية الصفرية الثالثة التي تنفي وجود أثر الوساطة، فإن الدلائل القوية المستمدة من الدلالة الإحصائية للمساراتX->Z و Z->Yتجعل **رفض هذه الفرضية الصفرية أمراً مؤكدا**، استناداً إلى المعطيات المتاحة، تشير النتائج بقوة إلى أن **تطبيق مبادئ الحوكمة (Z) يلعب دوراً وسيطاً هاماً وإيجابياً** في تفسير كيفية تأثير وظائف التدقيق الداخلي (X) على آليات التقليل من الفساد المالي (Y) في مجمع صيدال.

هذه النتيجة تعني أن فعالية وظائف التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي لا تقتصر فقط على جودة عمليات التدقيق نفسها، بل تعتمد أيضاً بشكل كبير على مدى قدرتها على التأثير الإيجابي في نظام الحوكمة بالمجمع. لتعظيم جهود مكافحة الفساد، يجب النظر إلى التدقيق الداخلي ليس فقط كأداة رقابية، بل أيضاً كشريك استراتيجي في بناء وترسيخ حوكمة قوية وفعالة، لأن هذه الحوكمة هي التي توفر البيئة الأساسية للحد من الفساد.

رابعا: مناقشة الفرضية الرئيسية الرابعة:

H_0^4: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ في توجهات مفردات العينة نحو كل من وظائف التدقيق الداخلي، واقع تطبيق مبادئ الحوكمة، اليات التقليل من الفساد المالي، تبعا للمتغيرات (المستوى التعليمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، مديرية النشاط)؛ وللإحاطة بكل جوانب هذه الفرضية سيتم تقسيمها إلى مجموعة من الافتراضات الفرعية على النحو التالي:

الفرضية الفرعية الأولى: H_0^{4-1}: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ في توجهات مفردات العينة نحو وظائف التدقيق الداخلي تبعا للمتغيرات (المستوى التعليمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، مديرية النشاط)؛

الفرضية الفرعية الثانية: H_0^{4-2}: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ في توجهات مفردات العينة نحو واقع تطبيق مبادئ الحوكمة تبعا للمتغيرات (المستوى التعليمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، مديرية النشاط)؛

الفرضية الفرعية الثالثة: H_0^{4-3}: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ في توجهات مفردات العينة نحو اليات التقليل من الفساد المالي تبعا للمتغيرات (المستوى التعليمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، مديرية النشاط)

تناول الفرضية الرئيسية الرابعة للدراسة بصيغتها الصفرية مسألة وجود فروقات في توجهات أفراد العينة نحو المحاور الرئيسية الثلاثة، حيث تنص على أنه" :**لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$) في توجهات مفردات العينة نحو كل من وظائف التدقيق الداخلي، واقع تطبيق مبادئ الحوكمة، اليات التقليل من الفساد المالي، تبعا للمتغيرات (المستوى التعليمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، مديرية النشاط)** ."وقد تم تقسيم هذه الفرضية إلى ثلاث فرضيات فرعية لتسهيل اختبارها، كل فرضية فرعية تختص بأحد المحاور الثلاثة. تم استخدام اختبار كروسكال واليس(Kruskal–Wallis H) ، وهو اختبار لا معلمي مناسب للبيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي، لفحص هذه الفرضيات.

بالنظر إلى **الفرضية الفرعية الأولى($\mathbf{H4.1}$)** ، المتعلقة بالتوجهات نحو **'وظائف التدقيق الداخلي '($\mathbf{X}$)**، أظهرت نتائج اختبار كروسكال واليس (الجدول الثاني في التحليل السابق) أن قيم مستوى الدلالة المقارن

(Asymp. Sig.)لتأثير المتغيرات الديموغرافية الأربعة (المستوى التعليمي=0.457، التخصص العلمي=0.872، الخبرة المهنية=0.275، مديرية النشاط=0.628) كانت جميعها أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05). وعليه، **لا يتم رفض الفرضية الفرعية الأولى(H4.1)** ، مما يعني عدم وجود دليل إحصائي على وجود فروقات في التوجهات نحو وظائف التدقيق الداخلي تعزى لهذه المتغيرات.

فيما يخص **الفرضية الفرعية الثانية(H4.2)** ، التي تختبر الفروقات في التوجهات نحو **'واقع تطبيق مبادئ الحوكمة(Z) '**، جاءت النتائج متطابقة. قيم مستوى الدلالة المقارن لتأثير المتغيرات الأربعة (المستوى التعليمي=0.311، التخصص العلمي=0.530، الخبرة المهنية=0.833، مديرية النشاط=0.913) كانت كلها أكبر من 0.05. بناءً على ذلك، **لا يتم رفض الفرضية الفرعية الثانية(H4.2)** ، ونستنتج عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في آراء العينة حول تطبيق الحوكمة بناءً على هذه المتغيرات.

وبالانتقال إلى **الفرضية الفرعية الثالثة(H4.3)** ، المتعلقة بالتوجهات نحو **'آليات التقليل من الفساد المالي(Y) '**، تكررت نفس النتيجة. قيم مستوى الدلالة المقارن لتأثير المتغيرات الأربعة (المستوى التعليمي=0.205، التخصص العلمي=0.313، الخبرة المهنية=0.729، مديرية النشاط=0.269) جاءت جميعها أكبر من 0.05. وعليه، **لا يتم رفض الفرضية الفرعية الثالثة(H4.3)** ، مما يدل على عدم وجود اختلافات معنوية في وجهات نظر العينة نحو آليات تقليل الفساد تعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية المختبرة.

بما أنه لم يتم رفض أي من الفرضيات الفرعية الثلاث التي تشكل الفرضية الرئيسية الرابعة، فإن النتيجة النهائية هي **عدم رفض الفرضية الرئيسية الرابعة** .**(H4)** يُفسر ذلك بوجود **تجانس واتفاق نسبي** في آراء وتوجهات أفراد عينة الدراسة من مجمع صيدال حول محاور وظائف التدقيق الداخلي، وتطبيق مبادئ الحوكمة، وآليات تقليل الفساد المالي، وهذا التجانس لا يتأثر بشكل كبير باختلاف مستواهم التعليمي أو تخصصهم أو خبرتهم أو المديرية التي ينتمون إليها. قد يعكس هذا وجود وعي مشترك أو ثقافة تنظيمية سائدة تجاه هذه الموضوعات الهامة داخل المجمع، أو أن طبيعة هذه المفاهيم والممارسات يتم إدراكها بشكل متشابه عبر مختلف الفئات في هذا السياق المحدد.

خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل الجانب التجريبي للدراسة، حيث سعى إلى اختبار نموذج البحث المقترح وقياس العلاقات بين متغيراته المتمثلة في وظائف التدقيق الداخلي، وواقع تطبيق مبادئ الحوكمة، وآليات التقليل من الفساد المالي، وذلك في البيئة العملية لمجمع صيدال بالجزائر. تم تنظيم الفصل في أربعة مباحث متكاملة لتحقيق هذا الهدف.

استهل الفصل بتقديم عام لمجمع صيدال كونه ميدان الدراسة (المبحث الأول)، مما وفر السياق اللازم لفهم النتائج لاحقاً. ثم تناول المبحث الثاني بالتفصيل منهجية الدراسة المتبعة، حيث تم الاعتماد على المنهج الكمي والاستبيان كأداة لجمع البيانات من عينة ممثلة (بحجم 171 فرداً) من العاملين بالمجمع. كما تم تحديد الأساليب الإحصائية الرئيسية المعتمدة، وعلى رأسها نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM) باستخدام برنامجSmartPLS 4 ، بالإضافة إلى اختبارات التوزيع الطبيعي واختبار كروسكال واليس اللامعلمي.

خُصص المبحث الثالث لعرض وتحليل النتائج الإحصائية التفصيلية. أظهرت النتائج الأولية عدم تحقق شرط التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة، مما دعم قرار استخدام الاختبارات اللامعلمية عند الحاجة. الأهم من ذلك، أثبت تقييم نموذج القياس، بعد إجراء بعض التعديلات اللازمة بحذف عبارات ضعيفة، تمتع المقاييس المستخدمة بمستويات جيدة ومقبولة من الموثوقية (الاتساق الداخلي)، والصدق التقاربي(AVE) ، والصدق التمايزي (وفقاً لمعيار فورنل ولاركر)، مما أكد على جودة الأداة وصلاحية القياس. كما أظهرت نتائج تقييم النموذج الهيكلي عدم وجود مشكلة تعدد خطي(VIF) ، وقوة تفسيرية عالية (R^2) للمتغيرات التابعة، ودلالة إحصائية مرتفعة جداً ($p < 0.001$) لجميع المسارات المباشرة المفترضة، مصحوبة بأحجام تأثير (f^2) عملية تراوحت بين المتوسطة والكبيرة جداً. فيما كشفت نتائج اختبار كروسكال واليس عن عدم وجود أي فروقات ذات دلالة إحصائية في استجابات العينة تعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية المختبرة.

بناءًا على هذه المخرجات الإحصائية، انطلق المبحث الرابع لمناقشة وتفسير النتائج في ضوء فرضيات الدراسة. تم تأكيد الأثر الإيجابي والمباشر والدال إحصائياً لوظائف التدقيق الداخلي على كل من تطبيق مبادئ الحوكمة وعلى آليات التقليل من الفساد المالي رفض الفرضيتينH1 وH2 .كما تم تقديم دعم قوي للدور الوسيط الجزئي والمهم لتطبيق مبادئ الحوكمة في العلاقة بين التدقيق الداخلي و آليات تقليل الفساد مما يرجح رفض الفرضيةH3 .وفي المقابل، تم تأكيد عدم وجود تأثير للمتغيرات الديموغرافية المختبرة على توجهات العينة نحو محاور الدراسة وعدم رفض الفرضيةH4 .

خاتمة

خاتمة:

التدقيق الداخلي يشكل أحد الركائز الأساسية لتفعيل مبادئ الحوكمة داخل المؤسسات الاقتصادية، لما يوفره من أدوات رقابية وآليات تقييم تمكّن من كشف الانحرافات وتعزيز الشفافية. وقد أبرز التحليل أن الجمع بين التدقيق الداخلي والممارسات السليمة للحوكمة لا يقتصر على تحسين الأداء الإداري والمالي، بل يلعب دورًا حيويًا في الحد من مظاهر الفساد المالي التي تعاني منها العديد من المؤسسات العمومية في الجزائر.

كما أظهرت الدراسة أن فعالية التدقيق الداخلي لا تتحقق بشكل معزول، بل تتطلب بيئة تنظيمية داعمة، وإرادة حقيقية لدى القائمين على التسيير لتجسيد مبادئ المساءلة والشفافية. وفي هذا السياق، يظل تطوير جهاز التدقيق الداخلي وتفعيل استقلاليته وتعزيزه بالموارد البشرية المؤهلة من بين الشروط الأساسية لضمان فاعليته كأداة لتجسيد الحوكمة ومكافحة الفساد.إن تعزيز التكامل بين التدقيق الداخلي والحوكمة يمثل خيارًا استراتيجيًا لا غنى عنه للنهوض بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وجعلها أكثر كفاءة وشفافية، بما ينسجم مع تطلعات التنمية المستدامة والممارسات الدولية الجيدة في مجال التسيير المؤسسي.

1- نتائج الدارسة:

فيما يلي أهم النتائج التي توصل إليها الجانب التطبيقي للدراسة، والتي يُفترض إبرازها في الخاتمة العامة للدراسة:

- **تأكيد الدور الإيجابي والمحوري لوظائف التدقيق الداخلي** :أثبتت الدراسة بشكل قاطع وجود تأثير **إيجابي، ومباشر، وقوي جداً، وذو دلالة إحصائية عالية** لوظائف التدقيق الداخلي (X) على مستوى **تطبيق مبادئ الحوكمة (Z)** داخل مجمع صيدال، وبحجم أثر عملي يُصنف بأنه كبير جداً (f^2=0.6145).

- **تأكيد مساهمة التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي** :كما أكدت النتائج وجود تأثير **إيجابي، ومباشر، ودال إحصائياً** لوظائف التدقيق الداخلي (X) على **آليات التقليل من الفساد المالي(Y)** ، وبحجم أثر عملي متوسط(f^2=0.2231) ، مما يبرز مساهمته الملموسة في هذا المجال.

- **إبراز أهمية الحوكمة في مكافحة الفساد ودورها الوسيط** :أظهرت الدراسة تأثيراً **إيجابياً، ومباشراً، وقوياً، وذا دلالة إحصائية عالية** لتطبيق مبادئ الحوكمة (Z) على تعزيز **آليات التقليل من الفساد**

المالي(Y) ، وبحجم أثر عملي كبير .(f2=0.4335) والأهم من ذلك، كشفت النتائج عن **دور وسيط جزئي وهام لتطبيق مبادئ الحوكمة (Z)** في العلاقة بين وظائف التدقيق الداخلي (X) وآليات التقليل من الفساد المالي(Y) ، مما يعني أن فعالية التدقيق في مكافحة الفساد تتعزز بشكل كبير من خلال دوره في تقوية نظام الحوكمة.

- **القوة التفسيرية العالية للنموذج** :تميز النموذج الهيكلي للدراسة بقدرة تفسيرية إجمالية قوية جداً، حيث نجحت المتغيرات المستقلة في تفسير نسبة كبيرة جداً من التباين في المتغيرات التابعة (حوالي 81% لتطبيق الحوكمة و72% لآليات تقليل الفساد).

- **تجانس آراء عينة الدراسة** :لم تكشف الدراسة عن وجود أي فروقات ذات دلالة إحصائية في توجهات أفراد العينة (العاملين بمجمع صيدال) نحو محاور الدراسة الثلاثة بناءً على متغيراتهم الديموغرافية أو الوظيفية (المستوى التعليمي، التخصص العلمي، الخبرة المهنية، مديرية النشاط)، مما يشير إلى وجود إدراك أو تقييم مشترك لهذه الجوانب بينهم.

- **أكدت الدراسة الميدانية والاستبانة أهمية التدقيق الداخلي كألية لتطبيق مبادئ الحوكمة والدور الذي يلعبه لتجسيد الشفافية والمساءلة والعدالة داخل المؤسسات وتبعث روح المسؤولية في الموظفين .**

- **التدقيق الداخلي جهاز واقي وتشخيص استباقي للعمليات الداخلية الغير منجزة وفق الاجراءات القانونية وتشير مباشرة لموضع الاختلال لمعالجتها ومعرفة اسباب الخلل، ولتحقيق فعالية ناجعة لهذا الجهاز لبد من استجابة الادارة وتنفيذ توصيات الدقيقين الداخليين .**

- **يعمل التدقيق الداخلي على مراقبة التدقيق الصارم للقوانين واللوائح ومساءلة أي شخص يخرج عن النظام الداخلي المعمول به، لتجنب الفساد بكل أشكال أو هدر للمواد.**

- **تنفيذ التدقيق الداخلي لمهامه دون ضغوط وبألية محدثة ينعكس ايجابا على المؤسسات، من ناحية يعطي انطباع ايجابي لدى المستثمرين والاطراف ذات الصلة لوجود النزاهة والشفافية وبالتالي استمرارية الشراكة وزيادة المستثمرين، ومن جهة أخرى منع الفساد المالي والحفاظ على الاموال .**

2- التوصيات:

- تعزيز استقلالية إدارة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية من خلال ربطها مباشرة بمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، بعيدًا عن التأثيرات الإدارية التنفيذية.
- تأهيل وتكوين الكوادر المختصة في التدقيق الداخلي عبر برامج تدريبية مستمرة تشمل مجالات الحوكمة، الرقابة، واكتشاف الفساد المالي.
- تحديث الأطر القانونية والتنظيمية المتعلقة بالتدقيق الداخلي والحوكمة بما يتماشى مع المعايير الدولية، مع ضمان تطبيقها الفعلي داخل المؤسسات العمومية.
- تبني أنظمة معلومات ورقابة رقمية متطورة تدعم مهام التدقيق وتساعد في معالجة البيانات وتحليلها بشكل فعال.
- فرض إلزامية إعداد تقارير دورية للتدقيق الداخلي تُعرض على الهيئات الرقابية العليا، بما يعزز مبدأ الشفافية ويُفعّل المتابعة المستمرة.
- تشجيع ثقافة المساءلة والمسؤولية داخل بيئة العمل، من خلال إدماج مبادئ الحوكمة في السياسات الداخلية للمؤسسات.
- تطوير آليات تقييم أداء وحدات التدقيق الداخلي لضمان فعاليتها ومدى مساهمتها في تقليص المخاطر والانحرافات.
- تعزيز التنسيق بين التدقيق الداخلي والمفتشيات والهيئات الرقابية الخارجية لتكامل الأدوار ومنع تكرار المهام أو تداخلها.
- تحفيز البحث العلمي في مجال الحوكمة والتدقيق الداخلي من خلال دعم الدراسات التطبيقية وربطها بواقع المؤسسات الجزائرية.
- نشر الوعي المؤسسي بأهمية الحوكمة والتدقيق الداخلي على جميع المستويات، لترسيخ ثقافة الوقاية بدلًا من الاكتفاء بالمعالجة بعد وقوع التجاوزات.

3-آفاق البحث:

- الانتقال نحو التدقيق الداخلي الذكي باستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الكبرى، مما يعزز القدرة على التنبؤ بالمخاطر والكشف المبكر عن الفساد.
- إرساء نظام حوكمة رقمي شامل يربط بين مختلف هياكل الرقابة والتدقيق داخل المؤسسة، ويضمن انسيابية المعلومات واتساق الإجراءات.
- إنشاء مراكز وطنية متخصصة في حوكمة المؤسسات تعمل على تأطير وتوجيه تطبيق معايير الحوكمة والتدقيق الداخلي وتبادل الخبرات بين المؤسسات.
- إدماج الحوكمة والتدقيق الداخلي في البرامج الأكاديمية والتكوينية لتكوين جيل جديد من الكفاءات القادرة على إحداث التغيير داخل المؤسسات الاقتصادية.
- تحفيز المؤسسات الاقتصادية على تبني معايير الحوكمة الطوعية المعتمدة دوليًا، كمؤشر على الجودة المؤسسية، مما يسهم في جذب الشركاء والمستثمرين.

تطوير مؤشرات وطنية لقياس أثر التدقيق الداخلي على مكافحة الفساد، بما يسمح بالتقييم الموضوعي لأداء المؤسسات في هذا المجال.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولا: الكتب

- حسان محمد الحسين،1999، **موسوعة علم الاجتماع**، الطبعة51 ، الدار العربية للموسوعات، بيروت، ص 331.
- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، **التدقيق الداخلي**، مطبعة جامعة دمشق، دمشق، 2015، ص 105.
- *حماد طارق عبد العال، **حوكمة الشركات (مفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2015.*
- *حمد زامل فليح الساعدي، وحكيم حمود فليح،**التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية**، العراق، دار عشتار الأكاديمية (LAG) للنشر والتوزيع، 2019، ص49.*
- خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان،2006، ص31.
- عبد الرحمن الواصل،2009، **البحث العلمي خطواته ومراحله، أساليبه ومناهجه، أدواته ووسائله، أصول كتابته**، مطبوعة علمية، إدارة التعليم في محافظة عنيزة، وزارة المعارف، المملكة العربية السعودية، ص49.
- عبد الناصرالسيد عامر،2018، **نمذجة المعادلة البنائية للعلوم النفسية والاجتماعية الأسس والتطبيقات والقضايا**، دار جامعة نايف للنشر، الرياض، ص28.
- علاء طالب، علي العامري، **استراتيجية محاربة الفساد– مدخل تكاملي–**، *دار الايام للنشر والتوزيع*، عمان، الاردن، ص 56-61.
- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل(الاطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي)**، جامعة الاسكندرية، 2007، ص126.

ثانيا: المذكرات

- ابراهيم سالم أبو عمرة، 2014، **استخدام تحليل المسار في دراسة العوامل المناخية المؤثرة على كمية الأمطار في محافظة رام الله**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الادارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، ص45.
- إيثار عبود كاظم الفتلي،2009، **الفساد الإداري والمالي وآثاره الاقتصادية والاجتماعية في بلدان مختارة**،رسالة ماجستير، جامعة كربلاء- العراق.
- برهمة كنزة، 2023،" ***دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة المحركات EMOالخروب – ولاية قسنطينة"***، مذكرة ماجستير، جامعة عبد الحميد مهري – قسنطينة 2.
- بشيري عبد العليم، 2023، ***أثر التدقيق المحاسبي والجبائي في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات الاقتصادية – دراسة ميدانية على عينة من مهنيي التدقيق*** .أطروحة دكتوراه، جامعة زيان عاشور-الجلفة .
- بوقصة إيمان، 2018 ، ***معضلة الفساد المالي في الجزائر***، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر.
- سردوك بلحول، 2019، "**الحوكمة، الاستثمار الأجنبي المباشر والنمو الاقتصادي في الدول الناشئة** "، أطروحة دكتوراه، جامعة مصطفى اسطنبولي - معسكر .
- صالحي محمد يزيد،2016، **أثر التدقيق الداخلي للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010-2015**" ، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر- بسكرة.
- طبشوش سارة، 2023، **أثر اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق: دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف1.
- عامر حاج دحو،2018، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية – دراسة ميدانية على المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر**، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية – أدرار.

- عماد حمزة عبد العجيلي، 2022، **دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء المستدام وتأثيره على جودة التقارير المالية – بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات**، رسالة ماجستير، جامعة كربلاء.

- عياط سعاد، 2019، **الإدارة الاستراتيجية ودورها في بناء منظمة ذكية دراسة حالة عينة من مؤسسات الصناعة الالكترونية الجزائرية Starlight، Condor،Enie** أطروحة دكتوراه، جامعة بشار، الجزائر، ص 156.

- لوجاني عزيز، 2020،**دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات "دراسة حالة – مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة.

- نورة محمدي، 2018، **أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال الفترة (2009–2015)**، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة .

ثالثا: المقالات العلمية

- أبو سليمان، محمد عبد المنعم السيد. **الحوكمة المؤسسية والبيئية والاجتماعية** .*مجلة التميز الفكري للعلوم الاجتماعية والإنسانية*، كلية العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشاذلي بن جديد – الطارف، المجلد 4، العدد 2، أكتوبر 2022، ص. 33–49.

- أحمد حيرش و قاسمي السعيد، 2024 ، **تهديدات الفساد والفضائح المالية لمهنة المراجعة وآثارها على كبريات شركات المراجعة العالمية مع الإشارة إلى مكاتب المراجعة الجزائرية – دراسة تحليلية**. مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 09(02)، الصفحات 01–24.

- أزهر صبحي عبد الحسين، 2019، **حوكمة الشركات وتأثيرها في وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع المصرفي: بحث تحليلي لمجموعة من المصارف العراقية** .***مجلة الإدارة والاقتصاد – جامعة كربلاء***، 11(41)،ص 38–1.

- أسماء معيفي، **ممارسة التدقيق الداخلي على ضوء المعايير الدولية في المؤسسات الاقتصادية العمومية: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIFHOS) تبسة**، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، مجلد 1 عدد 4، 2019، ص 182-185.

- أمين بن سعيد،2022، **الفساد المالي والإداري (الأسباب والمظاهر) من خلال مؤشرات عربية** .*مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية*، جامعة زيان عاشور بالجلفة،العدد 22،الجزء 2،ص 27.
- بطيب نريمان، 2018، **دسترة مبادئ الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد في الدستور التونسي 2014** . ***فاتر السياسة والقانون***، المجلد 10، العدد 19، الصفحات 271-280.
- بن خليفة بالقاسم،2021، **تطبيقات مبادئ الحوكمة كآلية للحد من الفساد المالي والإداري من خلال إضفاء الشفافية والمصداقية في الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة** .*مجلة الدراسات المالية والمحاسبية*، المجلد 12، العدد 2، ص. 19–32.
- بوزيان العربي، جلطي غالم، 2021، مفهوم الحوكمة: عوامل ظهورها ومرتكزاتها ومجالات استخدامها، مجلة المالية &الأسواق، المجلد8، العدد 2.
- ثابت حسان ثابت، سيد أحمد حاج عيسى، **دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسات المالية: دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات المالية العراقية، مجلة ادارة الأعمال والدراسات الاقتصادية**، المجلد 6، العدد 6، 2021.
- حدبي عبد القادر، زيدان محمد، 2018، **فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات** .*مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا*، العدد 18، المجلد 14، ص. 243–256.
- حكيمة بوسلمة، جنوى عبد الصمد، **تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والادارة: قراءة تحليلية**، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية، المجلد5، العدد 1،2018، ص93.
- حكيمة حليمي، ليلى حليمي، نوال باهي، 2017، ***دور المراجعة في ترشيد الإنفاق في الوحدات الحكومية في الجزائر كمدخل لمواجهة الفساد المالي*** .**مجلةALJALEXU** ، المجلد 1، العدد 1، الصفحات 169–196.
- حمدي جليلة ايمان،**دور الحوكمة الرقمية في إنجاح وتفعيل التحول الرقمي – نموذج دولة الإمارات العربية المتحدة**، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد5، العدد3، 2023.

- حمريش سامية، **الفساد المالي والإداري: أسبابه، مظاهره وآليات الوقاية منه، مع عرض لأهم التجارب الدولية لمكافحته** .*مجلة المنار للبحوث والدراسات القانونية والسياسية*، (5)، 2018، ص 275.
- دريد موسى، بن براح سمير، **أثر تجسيد أهداف حوكمة الشركات في تجنب الفشل المالي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية باتنة –** ، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 6،العدد2، 2023، ص852.
- ربيع منال سامية، معلم يوسف،2022، **أثر حوكمة الصفقات العمومية في مواجهة الفساد، *مجلة جامعة الإخوة منتوري – قسنطينة 1***، المجلد 33، العدد 3، ص. 253–265.
- زهرة عباس، نجوى بن عويدة،2022، **الآليات الداخلية كأحد أهم أدوات تجسيد مبادئ حوكمة الشركات – دراسة تحليلية لوظيفة التدقيق الداخلي** .*مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد والأعمال، المجلد 3، العدد 1، صفحات* 05-36.
- ساعد بخوش حسينة، بوطلاعة محمد، 2021، **دور جودة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل معايير التدقيق الداخلية الدولية** .*مجلة اقتصاد المال والأعمال*، المجلد 5، العدد 4، الصفحات 251–269.
- سعاد حافيظي، **جهود الجزائر من أجل ارساء الاطار المؤسسي لحوكمة المؤسسات، المجلة المتوسطية للقانون والاقتصاد**، المجلد4، العدد1، 2019.
- سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد،2016،**علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري: دراسة عملية على عينة مختارة من المدققين** .*مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية*، العدد 24.
- سعيداني محمد السعيد، بوشاكر جلول،2022،**الإطار النظري والمؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية، *مجلة البديل الاقتصادي: الأسس المنهجية لجمع البيانات الإحصائية في البحوث الاجتماعية***، المجلد 3العدد1، ص224–204.
- سفاحلو رشيد، بوزيان رحماني جمال .**استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق وأثره على تكوين وتأهيل مدقق الحسابات**، *مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية*، المجلد 14، العدد 19، ص. 914.

- سفير محمد، مولاي بوعلام،بوبكر مصطفى، 2020، ***إرساء مبادئ حوكمة الشركات وأهميتها في إدارة المخاطر ومواجهة الأزمات*** .**مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة**، العدد 10، الصفحات 22–45.
- سكاك مراد، 2012 ، ***الفساد المالي والإداري وآليات مكافحته – بالإشارة إلى حالة الجزائر*** .مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، العدد 02، الصفحات 42–55.
- سمية بن عمور، باديس بوغر،**تجارب دولية في حوكمة الشركات، مجلة نماء الاقتصاد والتجارة**، المجلد3، العدد2، 2019، ص 141.
- شدري معمر سعاد، رشام كهينة، 2022 .**أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي: دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين** .*مجلة الاستراتيجية والتنمية، 12* (1)، .63–44
- شيماء خالد شعبان محمد، خالد سيد مرزوق، **حوكمة الجامعات مفهومها وأهدافها ومبادئها،المجلة المصرية لعلوم المعلومات**، المجلد11،العدد1، 2024، ص311-314.
- صالح محرز، طارق راشي، **الفساد الاقتصادي: أسبابه وآثاره وميكانزمات مكافحته في الجزائر**، مجلة الحدث للدراسات المالية والاقتصادية، 2020 ، 3 (1)، 36-22 .
- صحراوي جميلة،**أثر الحوكمة على الاستثمار الخاص في الجزائر دراسة قياسية للفترة (1996 –2020) باستخدام نموذج الانحدار الذاتي للابطاء الزمني الموزع(ARDL)**، مجلة المعارف، المجلد17، العدد1، 2022.
- طروبيا نذير،**تجارب دولية لارساء مبادئ حوكمة الشركات كآلية لمحاربة الفساد االقتصادي (بين إلزامية المرحلة واحتشام المحاولة)**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد2، العدد4، 2014.
- عبد الله مايو، إيمان بن عوالي، 2023، ***أثر تطبيق قواعد الحوكمة في زيادة جودة الاتصال المالي – دراسة تطبيقية في المؤسسات الاقتصادية المدرجة في بورصة الجزائر*** .مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 11، العدد 9، ص. 381-395.

- عبد المجيد كموش، **دراسة تحليلية لنموذج حوكمة الشركات، جامعة سطيف**، المجلد2 ، العدد2، 2018، ص22-37.
- عصام حميد الشايع، قصي عايد دكمن، **فاعلية التدقيق الداخلي في تحسين أداء شركة التأمين العراقية العامة – بحث تطبيقي، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية**، جامعة بغداد، العدد 68 ج 1، أذار 2023، ص 9.
- عليلي أسماء، جزول صالح،2021،**استرداد عائدات الفساد المالي والإداري في ظل اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد**. مجلة صوت القانون، المجلد 7، العدد 03، ص1106.
- عياط سعاد، **أثر الإدارة الاستراتيجية في بناء منظمة ذكية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكتروني ENIE**، مجلة الاقتصاد والمناجم نت، العدد: 17، المجلد:01، 2018، ص 135.
- العيد محمد، بن نعمة سليمة، دواح بلقاسم، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في تقسيم نظم الرقابة الداخلية وتدعيم الكفاءة والفاعلية للمؤسسة الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد واتسيير، جامعة تلمسان، العدد1، المجلد 14، 2015، ص 233-263.
- قتال سارة، عبد الكريم زرفاوي، (2022)،**تحسين جودة التدقيق الداخلي في ظل المعيارين الدوليين للتدقيق الداخلي (1100 و1200): استطلاع آراء المهنيين والأكاديميين**، مجلة دراسات الاقتصاد الكمية، جامعة الشيخ العربي التبسي – تبسة، المجلد8، العدد1، 169–184.
- قحيارية سيف الدين،**الحوكمة ودورها في رفع أداء الأسواق المالية ودعم النمو الاقتصادي**، مجلة التنمية والإستشراف للبحوث والدراسات، المجلد2، العدد3، 2017.
- القينعي بن يوسف،2024،**آليات الكشف عن جرائم التزوير ومعرفة مرتكبيها على ضوء القانون رقم 24-02**. *المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية*، المجلد 9، العدد 2، الصفحات 57-75. كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة يحيى فارس بالمدية، الجزائر.
- كشاط منى، حجاز خديجة، **مدى مواءمة ممارسات أقسام التدقيق الداخلي بالمؤسسات الجزائرية للمتطلبات الحديثة لممارسة المهنة دراسة حالة مجموعة من المؤسسات بولاية سطيف**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 58، جامعة فرحات عباس سطيف1، أوت 2019، ص 132.

- لطرش هالة، **آليات محاربة ومكافحة الفساد الإداري والمالي في الجزائر** .*مجلة الاقتصاد والتسيير*، المجلد 22، العدد 1، 2023، ص 11–23

- محمد تقرورت، يمينة شحرور، **حوكمة المؤسسات: قراءة في المفاهيم مع عرض تجارب دولية**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 13، العدد 2، 2021، الصفحات 35–47.

- محمد عدنان بن الضيف، غالم عبد الله، 2013، ***تفعيل دور الحوكمة كآلية للحد من الفساد المالي والإداري في الوطن العربي مع الإشارة إلى تجارب دولية*** .مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والمصرفية والإدارة، المجلد 2، العدد 2، الصفحات 35-49.

- *محمد لمين علون*، **الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية: دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة**، مجلة الحقيقة، العدد 43، 2018، ص549.

- محمودي مليكة، ***التدقيق الداخلي ودوره في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية*** .مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 9، العدد 2، 2022، ص. 218–240.

- مخلوف نبيلة،عزوز ميلود. 2024، **دراسة تحليلية لمتطلبات متابعة مهنة مراقبة النوعية: استقلالية وحياد المدقق في ظل القانون 01–10 بالجزائر** . *مجلة المنوال الاقتصادي*، (2)6، 204–189.

- مومني يوسف، أقاسم عمر، 2019، ***ساهمة تدقيق الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق في الجزائر*** .المجلة البشائر الاقتصادية، المجلد5، العدد1، 946–962.

- نجوى محمود أحمد أبو جبل، عارف عبد الله عبد الكريم، 2023، ***جودة آليات الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي في شركات قطاع الأعمال العام: دراسة ميدانية*** .مجلة البحوث المحاسبية – جامعة طنطا، المجلد 1، العدد 2.

- هشام سفيان صلواتشي، نجمي سعيدات، فاطمة الزهراء بوخديمي، **أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح في ظل المشروع الاستثماري**، *مجلة العلوم التجارية*، المجلد 15، العدد 1، سنة 2016، الصفحات 21–41.

رابعا: المراجع باللغة الأجنبية:

- Achim, M. V., & Clement, S. (2023). Study case on economic and financial crime in Germany. *Unpublished manuscript*. Babes-Bolyai University, Cluj-Napoca, Romania.
- Aditya Pandowo, (2023). Pengaruh Teknologi Informasi Terhadap Efektivitas Audit Internal: Efek Mediasi Kualitas Audit. Jurnal Akuntansi Manado (JAIM), Vol. 4, No. 2, August 2023
- Aguilera,R .V .,Jackson,G .2010. Comparative and international corporate governance .The Academy of Management Annals , 4(1),485-556 .
- Aguilera,R .V.,Marano, V ., Haxhi ,I .2019. International corporate governance: Areview and opportunities for futur research .Journal of International Business Studies .
- *Al-Akra, M., Abdel-Qader, W., & Billah, M. (2016). Internal Auditing in the Middle East and North Africa: A Literature Review. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*
- Apostolou, A. K., & Agoraki, M.-E. K. (2011). Corporate governance indicators and risk-taking. *Academic Investigations & Concepts, Section 1*, 1–15.
- Attaf, Wafia F. (2023). Governance of internal audit and its role in adding value: A case study in the Algerian economic context. E3S Web of Conferences, 395, 06001.
- Baker Michael, 1991, Research for marketing, Macmillan Education LTD , p147
- Blankenship, D. (2009). *Applied research and evaluation methods in recreation*. Human Kinetics
- Bubilek, O. (2017). *Importance of Internal Audit and Internal Control in an Organization – Case Study*. Bachelor's Thesis, Arcada University of Applied Sciences, Degree Programme in International Business
- *Bundesverwaltung – Status und Ausblick aus der Perspektive der Internen Revision*. Masterarbeit, FH Campus Wien, Masterstudiengang Integriertes Risikomanagemen.

- Carataș, M. A., Spătariu, E. C., & Trandafir, R. A**.** (2018). The Role of Internal Audit in Fighting Corruption. Annals of "Ovidius" University of Constanta – Series: Economic Sciences, Volume XVIII, Issue 2, 2018.
- Drogalas, George; Arampatzis, Konstantinos; & Anagnostopoulou, Evgenia. (2016). The Relationship Between Corporate Governance, Internal Audit and Audit Committee: Empirical Evidence from Greece. Corporate Ownership & Control, 14(1), 569–577.
- El Abed, Zohour; Brendl, Udo; Al Shaarani, Hani. (2023). *Formulation of a corporate governance index for banking sector: The GIB.X62*. Journal of Governance and Regulation, Volume 12, Issue 2, pp. 84–97.
- Elena Dobre, Carmen Turlea, Eugeniu Turlea. (2015). The Influence of Post-Crisis Corporate Governance Practices Upon Financial Audit. Procedia Economics and Finance, 32, 1100–1106.
- Eulerich, A., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing? – A literature review on qualitative and quantitative perspectives. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 94(3/4), 83–92
- Georgieva Hadji Krsteski, N. (2016). Corruption in France. Journal of Process Management – New Technologies, 4(3), 57–61.
- Groves Robert et al, 2009, Survey Methodology, John Wiley & Sons, 2nd Edition, New Jersey, p 70
- Heywood, P. M. (2017). *Combating corruption in the twenty-first century: New approaches*. In P. M. Heywood (Ed.), Routledge Handbook of Political Corruption. pp 407–422
- Jetson Leder-Luis. (2020). The Economics of Fraud and Corruption ,Doctoral dissertation, Massachusetts Institute of Technology, US.
- Mashitoh, H., & Irma. (2015). The influence of corporate governance implementation toward bank performance (Empirical study on banks listed in Indonesian Stock Exchange). International Journal on Economics and Social Sciences, 1(1), 1–15. Universitas Bandar Lampung.
- Michele gelfand, Jana l Raver, (2004). Culture and accountability in organizations: Variations in forms of social control across cultures. *Human Resource Management Review*, *14*(1), 135–160.

- Mouzaoui, A., Baar, A., & Boras, B. (2022). La corruption financière entre la théorie et les mécanismes juridiques internationaux de sa lutte [Financial corruption between theory and the international legal mechanisms of its struggle]. Journal of Contemporary Business and Economic Studies, 5(2),
- Mouzaoui, Aicha, Baar, Abdelhamid, & Boras, Boudalia. (2022). *Financial corruption between theory and the international legal mechanisms of its struggle*. Journal of Contemporary Business and Economic Studies, **5**(2).
- odek, R. O., Oyugi, L. (2021). Influence of governance indicators on disclosures in performance audit reports in National Government Constituencies Development Funds. International Journal of Economics, Commerce and Management (UK), 9(11), 172–190
- Oyedotun, Samuel A., Oise, Godfrey P., Akilo, Babalola E., Nwabuokei, Onyemaechi C., Ejenarhome, Prosper O., Fole, Mary, & Onwuzo, Chioma J. (2025). *The Role of Internal Audit in Fraud Detection and Prevention: A Multi-Contextual Review and Research Agenda*. Journal of Science Research and Reviews, 2(2), 76–85
- Pramukti, A. (2024). *Internal Audit versus External Audit: A Qualitative Perspective*. Auditing | Research Article. Universitas Muslim Indonesia, Makassar.
- Putri Anjani**,** 2023. Enhancing transparency and trust through effective financial statement audits. *Advances in Managerial Auditing Research*, **1**(3), 103–113.
- Rahayu, Sri; Yudi, Yudi; Rahayu, Rahayu. (2020). Internal auditors role indicators and their support of good governance. Cogent Business & Management, 7(1)
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2004). Research methods for business: A skill-building approach (4th ed.). John Wiley & Sons. p311
- Sharma, C., & Paramati, S. R. (2020). Does financial development reduce the level of corruption? Evidence from a global sample of 140 countries. International Journal of Finance & Economics, 26(4), 5093–5109
- Tacconi, L., & Williams, D. A. (2020). Corruption and anti-corruption in environmental and resource management. *Annual Review of Environment and Resources*, 45, 305–329.

- The Institute of Internal Auditors. (2024). *Global internal audit standards*
- Vuță, Mihai. (2017). *Internal audit's role in applying the principles of corporate governance*. Business Excellence and Management, 7(1), 66–73

الملاحق

1- ملحق الاستبيان

جامعة عباس لغرور – خنشلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم محاسبة مالية

التخصص: محاسبة

استبيان البحث

يشرفني أن أتقدم للسادة بهذا الاستبيان من أجل مساعدتي في إنجاز أطروحة دكتواره تحت عنوان دور التدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ الحوكمة لتقليل من الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة خالة مجمع صيدال -، ونؤكد لكم بأن المعلومات المخصصة في هذا الاستبيان سوف تستعمل لأغراض علمية بحتة، لهذا أرجو منكم الإجابة بكل صدق عليها من خلال وضع علامة × في الخانة المناسبة.

تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير.

الباحثة: **المشرف:**

قنطري أمال **د. لوجاني عزيز**

البيانات الديمغارفية:

1. **المؤهل العلمي**

ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتواره ☐ ماستر ☐

2. **التخصص العلمي**

محاسبة ☐ تدقيق ☐ مالية ☐ تسيير 3 ☐

. **سنوات الخبرة**

أقل من 5 سنوا ت ☐ من 5 -10 سنوات ☐ من 10-15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

4. **المسمى الوظيفي**

مديرية المالية ☐ مديرية تدقيق الداخلي ☐ مديرية المحاسبة ☐

مديرية ادارة ☐ لمخاطر مديرية الرقابة ☐ الداخلية محافظ ☐

الحسابات

المحورالأول: دور التدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في مجمع صيدال

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يساعد التدقيق الداخلي في تحسين الشفافية المالية داخل المؤسسة.					
2	يساهم المدققون الداخليون في الكشف المبكر عن المخالفات المالية.					
3	يطبق التدقيق الداخلي معايير مهنية متوافقة مع الإطار الدولي للتدقيق الداخلي (IPPF) الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA).					
4	يوفر المدقق الداخلي توصيات فعالة لتحسين الرقابة المالية.					
5	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية الكافية للقيام بمهامه.					
6	يتم استخدام أدوات تحليلية حديثة لدعم عمليات التدقيق الداخلي.					
7	يساهم التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة العمليات المالية مثل تعزيز الرقابة الداخلية وتقليل الأخطاء المحاسبية وتحسين ادارة التكاليف....					
8	يساعد التدقيق الداخلي في تعزيز ثقافة الامتثال داخل المؤسسة .					
9	يقوم التدقيق الداخلي بتقييم المخاطر المالية بانتظام.					
10	يتلقى المدققون الداخليون تدريبا مستمرا لضمان جودة عملهم.					

المحورالثاني: واقع تطبيق مبادئ الحوكمة في مجمع صيدال

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	توفر المؤسسة تقارير مالية دورية تعكس وضعها المالي وفقًا لمبدأ الإفصاح والشفافية.					
2	يساهم التدقيق الداخلي في تحسين اتخاذ القرارات المالية بما يتماشى مع مبادئ الحوكمة الرشيدة.					
3	يتم تطبيق نظام صارم لتحديد المسؤوليات والرقابة الداخلية وفقًا لمبدأ توزيع السلطة والمساءلة.					
4	تعتمد المؤسسة على آليات رقابية لضمان الشفافية والمساءلة وفقًا لمبدأ المساءلة والرقابة الفعالة.					
5	تعتمد المؤسسة على لجان تدقيق مستقلة لتعزيز الحوكمة وضمان استقلالية الرقابة.					
6	يتم نشر المعلومات المالية بانتظام لضمان الشفافية وتمكين أصحاب المصالح من الوصول إليها.					
7	تتوفر سياسة واضحة للإبلاغ عن المخالفات المالية وفقًا لمبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح.					
8	يتم تقييم أداء الإدارة بناءً على معايير الحوكمة الرشيدة لضمان الفاعلية والمساءلة.					
9	تلتزم المؤسسة بإجراءات واضحة لمنع تضارب المصالح وفقًا لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين.					

المحور الثالث: اليات مجمع صيدال لتقيل من الفساد المالي

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعتمد المؤسسة على إجراءات رقابية فعالة للحد من الاحتيال المالي.					

2	تساهم التقارير المالية الدورية في تعزيز الامتثال للأنظمة والقوانين.					
3	توفر المؤسسة آليات رقابة للحد من إساءة استخدام الموارد المالية.					
4	يتم تطبيق أنظمة دقيقة لمنع التلاعب في القوائم المالية.					
5	تتبع المؤسسة استراتيجيات فعالة للحد من التجاوزات المالية.					
6	تعتمد المؤسسة على أنظمة رقابة حديثة لرصد أي مخالفات مالية.					
7	يتم تنفيذ برامج توعية لتعزيز ثقافة النزاهة بين الموظفين.					
8	تتبع المؤسسة إجراءات صارمة لحماية المبلغين عن الفساد.					
9	تتم مراجعة العقود المالية بشكل منتظم لضمان الشفافية ومنع التجاوزات.					
10	تستخدم المؤسسة تقنيات حديثة للكشف عن الأنشطة المالية المشبوهة.					

2- ملاحق برنامج SPSS

الملحق الأول: الإحصاءات الوصفية

Frequency Table

المستوى التعليمي

	N	%
ليسانس	60	35.1%
دكتوراه	4	2.3%
ماستر	107	62.6%

التخصص العلمي

	N	%
محاسبة	33	19.3%
تدقيق	64	37.4%
مالية	44	25.7%
تسيير	30	17.5%

سنوات الخبرة

	N	%
أقل من 5 سنوات	1	0.6%
من 05 الى 10 سنوات	12	7.0%
من 11 الى 15 سنة	71	41.5%
أكثر من 15 سنة	86	50.3%
5	1	0.6%

مديرية النشاط

	N	%
مديرية المالية	45	26.3%
مديرية تدقيق الداخلي	42	24.6%
مديرية المحاسبة	27	15.8%
مديرية ادارة المخاطر	32	18.7%
مديرية الرقابة الداخلية	24	14.0%
محافظ الحسابات	1	0.6%

يساعد التدقيق الداخلي في تحسين الشفافية المالية داخل المؤسسة.

	N	%
غير موافق بشدة	2	1.2%
غير موافق	5	2.9%
محايد	13	7.6%
موافق	34	19.9%
موافق بشدة	117	68.4%

يساهم المدققون الداخليون في الكشف المبكر عن المخالفات المالية.

	N	%

غير موافق بشدة	3	1.8%
غير موافق	13	7.6%
محايد	13	7.6%
موافق	33	19.3%
موافق بشدة	109	63.7%

يطبق التدقيق الداخلي معايير مهنية متوافقة مع الإطار الدولي للتدقيق الداخلي (IPPF) الصادر عن معهد المدققين الداخليين.(IIA)

	N	%
غير موافق	3	1.8%
محايد	3	1.8%
موافق	91	53.2%
موافق بشدة	74	43.3%

يوفر المدقق الداخلي توصيات فعالة لتحسين الرقابة المالية.

	N	%
غير موافق	4	2.3%
محايد	2	1.2%
موافق	88	51.5%
موافق بشدة	77	45.0%

يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية الكافية للقيام بمهامه.

	N	%
غير موافق	3	1.8%
محايد	6	3.5%
موافق	85	49.7%
موافق بشدة	77	45.0%

يتم استخدام أدوات تحليلية حديثة لدعم عمليات التدقيق الداخلي.

	N	%
غير موافق بشدة	2	1.2%

غير موافق	3	1.8%
محايد	6	3.5%
موافق	77	45.0%
موافق بشدة	83	48.5%

يساهم التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة العمليات المالية مثل تعزيز الرقابة الداخلية وتقليل الأخطاء المحاسبية وتحسين ادارة التكاليف....

	N	%
غير موافق بشدة	5	2.9%
محايد	4	2.3%
موافق	77	45.0%
موافق بشدة	85	49.7%

يساعد التدقيق الداخلي في تعزيز ثقافة الامتثال داخل المؤسسة.

	N	%
غير موافق بشدة	9	5.3%
غير موافق	22	12.9%
محايد	21	12.3%
موافق	46	26.9%
موافق بشدة	73	42.7%

يقوم التدقيق الداخلي بتقييم المخاطر المالية بانتظام.

	N	%
غير موافق بشدة	9	5.3%
غير موافق	18	10.5%
محايد	13	7.6%
موافق	55	32.2%
موافق بشدة	76	44.4%

يتلقى المدققون الداخليون تدريبا مستمرا لضمان جودة عملهم.

	N	%

غير موافق بشدة	9	5.3%
غير موافق	19	11.1%
محايد	11	6.4%
موافق	51	29.8%
موافق بشدة	81	47.4%

توفر المؤسسة تقارير مالية دورية تعكس وضعها المالي وفقًا لمبدأ الإفصاح والشفافية.

	N	%
غير موافق بشدة	7	4.1%
غير موافق	14	8.2%
محايد	23	13.5%
موافق	43	25.1%
موافق بشدة	84	49.1%

يساهم التدقيق الداخلي في تحسين اتخاذ القرارات المالية بما يتماشى مع مبادئ الحوكمة الرشيدة.

	N	%
غير موافق بشدة	1	0.6%
غير موافق	3	1.8%
محايد	2	1.2%
موافق	34	19.9%
موافق بشدة	131	76.6%

يتم تطبيق نظام صارم لتحديد المسؤوليات والرقابة الداخلية وفقًا لمبدأ توزيع السلطة والمساءلة.

	N	%
غير موافق بشدة	1	0.6%
غير موافق	2	1.2%
محايد	4	2.3%
موافق	119	69.6%
موافق بشدة	45	26.3%

تعتمد المؤسسة على آليات رقابية لضمان الشفافية والمساءلة وفقًا لمبدأ المساءلة والرقابة الفعالة.

	N	%
غير موافق بشدة	1	0.6%
غير موافق	4	2.3%
محايد	3	1.8%
موافق	91	53.2%
موافق بشدة	72	42.1%

تعتمد المؤسسة على لجان تدقيق مستقلة لتعزيز الحوكمة وضمان استقلالية الرقابة.

	N	%
غير موافق بشدة	2	1.2%
غير موافق	1	0.6%
محايد	6	3.5%
موافق	93	54.4%
موافق بشدة	69	40.4%

يتم نشر المعلومات المالية بانتظام لضمان الشفافية وتمكين أصحاب المصالح من الوصول إليها.

	N	%
غير موافق بشدة	1	0.6%
غير موافق	4	2.3%
محايد	3	1.8%
موافق	76	44.4%
موافق بشدة	87	50.9%

تتوفر سياسة واضحة للإبلاغ عن المخالفات المالية وفقًا لمبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح.

	N	%
غير موافق بشدة	1	0.6%
غير موافق	3	1.8%
محايد	4	2.3%
موافق	95	55.6%
موافق بشدة	68	39.8%

يتم تقييم أداء الإدارة بناءً على معايير الحوكمة الرشيدة لضمان الفاعلية والمساءلة.

	N	%
غير موافق	2	1.2%
محايد	9	5.3%
موافق	78	45.6%
موافق بشدة	82	48.0%

تلتزم المؤسسة بإجراءات واضحة لمنع تضارب المصالح وفقًا لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين.

	N	%
غير موافق بشدة	1	0.6%
غير موافق	3	1.8%
محايد	3	1.8%
موافق	43	25.1%
موافق بشدة	121	70.8%

تعتمد المؤسسة على إجراءات رقابية فعالة للحد من الاحتيال المالي.

	N	%
غير موافق بشدة	1	0.6%
غير موافق	3	1.8%
محايد	6	3.5%
موافق	98	57.3%
موافق بشدة	63	36.8%

تساهم التقارير المالية الدورية في تعزيز الامتثال للأنظمة والقوانين.

	N	%
غير موافق بشدة	1	0.6%
غير موافق	3	1.8%
محايد	3	1.8%
موافق	95	55.6%
موافق بشدة	69	40.4%

توفر المؤسسة آليات رقابة للحد من إساءة استخدام الموارد المالية.

	N	%
غير موافق	5	2.9%
محايد	4	2.3%
موافق	114	66.7%
موافق بشدة	48	28.1%

يتم تطبيق أنظمة دقيقة لمنع التلاعب في القوائم المالية.

	N	%
غير موافق	5	2.9%
محايد	4	2.3%
موافق	68	39.8%
موافق بشدة	94	55.0%

تتبع المؤسسة استراتيجيات فعالة للحد من التجاوزات المالية.

	N	%
غير موافق بشدة	3	1.8%
غير موافق	2	1.2%
محايد	8	4.7%
موافق	94	55.0%
موافق بشدة	64	37.4%

تعتمد المؤسسة على أنظمة رقابة حديثة لرصد أي مخالفات مالية.

	N	%
غير موافق بشدة	3	1.8%
غير موافق	1	0.6%
محايد	12	7.0%
موافق	98	57.3%
موافق بشدة	57	33.3%

يتم تنفيذ برامج توعية لتعزيز ثقافة النزاهة بين الموظفين.

	N	%
غير موافق بشدة	1	0.6%
غير موافق	2	1.2%
محايد	4	2.3%
موافق	62	36.3%
موافق بشدة	102	59.6%

تتبع المؤسسة إجراءات صارمة لحماية المبلغين عن الفساد.

	N	%
غير موافق بشدة	1	0.6%
غير موافق	4	2.3%
محايد	38	22.2%
موافق	65	38.0%
موافق بشدة	63	36.8%

تتم مراجعة العقود المالية بشكل منتظم لضمان الشفافية ومنع التجاوزات.

	N	%
غير موافق	3	1.8%
محايد	4	2.3%
موافق	72	42.1%
موافق بشدة	92	53.8%

تستخدم المؤسسة تقنيات حديثة للكشف عن الأنشطة المالية المشبوهة.

	N	%
غير موافق بشدة	1	0.6%
غير موافق	5	2.9%
محايد	3	1.8%
موافق	83	48.5%
موافق بشدة	79	46.2%

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يساعد التدقيق الداخلي في تحسين الشفافية المالية داخل المؤسسة.	171	4.51	.850	.065
يساهم المدققون الداخليون في الكشف المبكر عن المخالفات المالية.	171	4.36	1.027	.079
يطبق التدقيق الداخلي معايير مهنية متوافقة مع الإطار الدولي للتدقيق الداخلي (IPPF)الصادر عن معهد المدققين الداخليين.(IIA)	171	4.38	.615	.047
يوفر المدقق الداخلي توصيات فعالة لتحسين الرقابة المالية.	171	4.39	.636	.049
يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية الكافية للقيام بمهامه.	171	4.38	.643	.049
يتم استخدام أدوات تحليلية حديثة لدعم عمليات التدقيق الداخلي.	171	4.38	.745	.057
يساهم التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة العمليات المالية مثل تعزيز الرقابة الداخلية وتقليل الأخطاء المحاسبية وتحسين ادارة التكاليف....	171	4.39	.799	.061
يساعد التدقيق الداخلي في تعزيز ثقافة الامتثال داخل المؤسسة.	171	3.89	1.239	.095
يقوم التدقيق الداخلي بتقييم المخاطر المالية بانتظام.	171	4.00	1.193	.091
يتلقى المدققون الداخليون تدريبا مستمرا لضمان جودة عملهم.	171	4.03	1.210	.093
توفر المؤسسة تقارير مالية دورية تعكس وضعها المالي وفقًا لمبدأ الإفصاح والشفافية.	171	4.07	1.151	.088
يساهم التدقيق الداخلي في تحسين اتخاذ القرارات المالية بما يتماشى مع مبادئ الحوكمة الرشيدة.	171	4.70	.641	.049
يتم تطبيق نظام صارم لتحديد المسؤوليات والرقابة الداخلية وفقًا لمبدأ توزيع السلطة والمساءلة.	171	4.20	.590	.045
تعتمد المؤسسة على آليات رقابية لضمان الشفافية والمساءلة وفقًا لمبدأ المساءلة والرقابة الفعالة.	171	4.34	.687	.053
تعتمد المؤسسة على لجان تدقيق مستقلة لتعزيز الحوكمة وضمان استقلالية الرقابة.	171	4.32	.683	.052

يتم نشر المعلومات المالية بانتظام لضمان الشفافية وتمكين أصحاب المصالح من الوصول إليها.	171	4.43	.702	.054
تتوفر سياسة واضحة للإبلاغ عن المخالفات المالية وفقًا لمبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح.	171	4.32	.666	.051
يتم تقييم أداء الإدارة بناءً على معايير الحوكمة الرشيدة لضمان الفاعلية والمساءلة.	171	4.40	.647	.049
تلتزم المؤسسة بإجراءات واضحة لمنع تضارب المصالح وفقًا لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين.	171	4.64	.667	.051
تعتمد المؤسسة على إجراءات رقابية فعالة للحد من الاحتيال المالي.	171	4.28	.671	.051
تساهم التقارير المالية الدورية في تعزيز الامتثال للأنظمة والقوانين.	171	4.33	.660	.050
توفر المؤسسة آليات رقابة للحد من إساءة استخدام الموارد المالية.	171	4.20	.619	.047
يتم تطبيق أنظمة دقيقة لمنع التلاعب في القوائم المالية.	171	4.47	.688	.053
تتبع المؤسسة استراتيجيات فعالة للحد من التجاوزات المالية.	171	4.25	.752	.058
تعتمد المؤسسة على أنظمة رقابة حديثة لرصد أي مخالفات مالية.	171	4.20	.741	.057
يتم تنفيذ برامج توعية لتعزيز ثقافة النزاهة بين الموظفين.	171	4.53	.662	.051
تتبع المؤسسة إجراءات صارمة لحماية المبلغين عن الفساد.	171	4.08	.857	.066
تتم مراجعة العقود المالية بشكل منتظم لضمان الشفافية ومنع التجاوزات.	171	4.48	.636	.049
تستخدم المؤسسة تقنيات حديثة للكشف عن الأنشطة المالية المشبوهة.	171	4.37	.719	.055

الملحق الثاني: اختبار ستودنت

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يساعد التدقيق الداخلي في تحسين الشفافية المالية داخل المؤسسة.	23.312	170	.000	1.515	1.39	1.64
يساهم المدققون الداخليون في الكشف المبكر عن المخالفات المالية.	17.278	170	.000	1.357	1.20	1.51
يطبق التدقيق الداخلي معايير مهنية متوافقة مع الإطار الدولي للتدقيق الداخلي (IPPF)الصادر عن معهد المدققين الداخليين.(IIA)	29.347	170	.000	1.380	1.29	1.47
يوفر المدقق الداخلي توصيات فعالة لتحسين الرقابة المالية.	28.620	170	.000	1.392	1.30	1.49
يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية الكافية للقيام بمهامه.	28.066	170	.000	1.380	1.28	1.48
يتم استخدام أدوات تحليلية حديثة لدعم عمليات التدقيق الداخلي.	24.233	170	.000	1.380	1.27	1.49
يساهم التدقيق الداخلى فى تحسين كفاءة العمليات المالية مثل تعزيز الرقابة الداخلية وتقليل الأخطاء المحاسبية وتحسين ادارة التكاليف....	22.683	170	.000	1.386	1.27	1.51
يساعد التدقيق الداخلي في تعزيز ثقافة الامتثال داخل المؤسسة.	9.383	170	.000	.889	.70	1.08
يقوم التدقيق الداخلي بتقييم المخاطر المالية بانتظام.	10.960	170	.000	1.000	.82	1.18
يتلقى المدققون الداخليون تدريبا مستمرا لضمان جودة عملهم.	11.124	170	.000	1.029	.85	1.21
توفر المؤسسة تقارير مالية دورية تعكس وضعها المالي وفقًا لمبدأ الإفصاح والشفافية.	12.160	170	.000	1.070	.90	1.24
يساهم التدقيق الداخلي في تحسين اتخاذ القرارات المالية بما يتماشى مع مبادئ الحوكمة الرشيدة.	34.732	170	.000	1.702	1.61	1.80
يتم تطبيق نظام صارم لتحديد المسؤوليات والرقابة الداخلية وفقًا لمبدأ توزيع السلطة والمساءلة.	26.557	170	.000	1.199	1.11	1.29
تعتمد المؤسسة على آليات رقابية لضمان الشفافية والمساءلة وفقًا لمبدأ المساءلة والرقابة الفعالة.	25.476	170	.000	1.339	1.24	1.44
تعتمد المؤسسة على لجان تدقيق مستقلة لتعزيز الحوكمة وضمان استقلالية الرقابة.	25.303	170	.000	1.322	1.22	1.42

يتم نشر المعلومات المالية بانتظام لضمان الشفافية وتمكين أصحاب المصالح من الوصول إليها.	26.571	170	.000	1.427	1.32	1.53
تتوفر سياسة واضحة للإبلاغ عن المخالفات المالية وفقًا لمبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح.	25.966	170	.000	1.322	1.22	1.42
يتم تقييم أداء الإدارة بناءً على معايير الحوكمة الرشيدة لضمان الفاعلية والمساءلة.	28.368	170	.000	1.404	1.31	1.50
تلتزم المؤسسة بإجراءات واضحة لمنع تضارب المصالح وفقًا لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين.	32.126	170	.000	1.637	1.54	1.74
تعتمد المؤسسة على إجراءات رقابية فعالة للحد من الاحتيال المالي.	24.961	170	.000	1.281	1.18	1.38
تساهم التقارير المالية الدورية في تعزيز الامتثال للأنظمة والقوانين.	26.427	170	.000	1.333	1.23	1.43
توفر المؤسسة آليات رقابة للحد من إساءة استخدام الموارد المالية.	25.306	170	.000	1.199	1.11	1.29
يتم تطبيق أنظمة دقيقة لمنع التلاعب في القوائم المالية.	27.881	170	.000	1.468	1.36	1.57
تتبع المؤسسة استراتيجيات فعالة للحد من التجاوزات المالية.	21.756	170	.000	1.251	1.14	1.37
تعتمد المؤسسة على أنظمة رقابة حديثة لرصد أي مخالفات مالية.	21.168	170	.000	1.199	1.09	1.31
يتم تنفيذ برامج توعية لتعزيز ثقافة النزاهة بين الموظفين.	30.251	170	.000	1.532	1.43	1.63
تتبع المؤسسة إجراءات صارمة لحماية المبلغين عن الفساد.	16.508	170	.000	1.082	.95	1.21
تتم مراجعة العقود المالية بشكل منتظم لضمان الشفافية ومنع التجاوزات.	30.439	170	.000	1.480	1.38	1.58
تستخدم المؤسسة تقنيات حديثة للكشف عن الأنشطة المالية المشبوهة.	24.901	170	.000	1.368	1.26	1.48

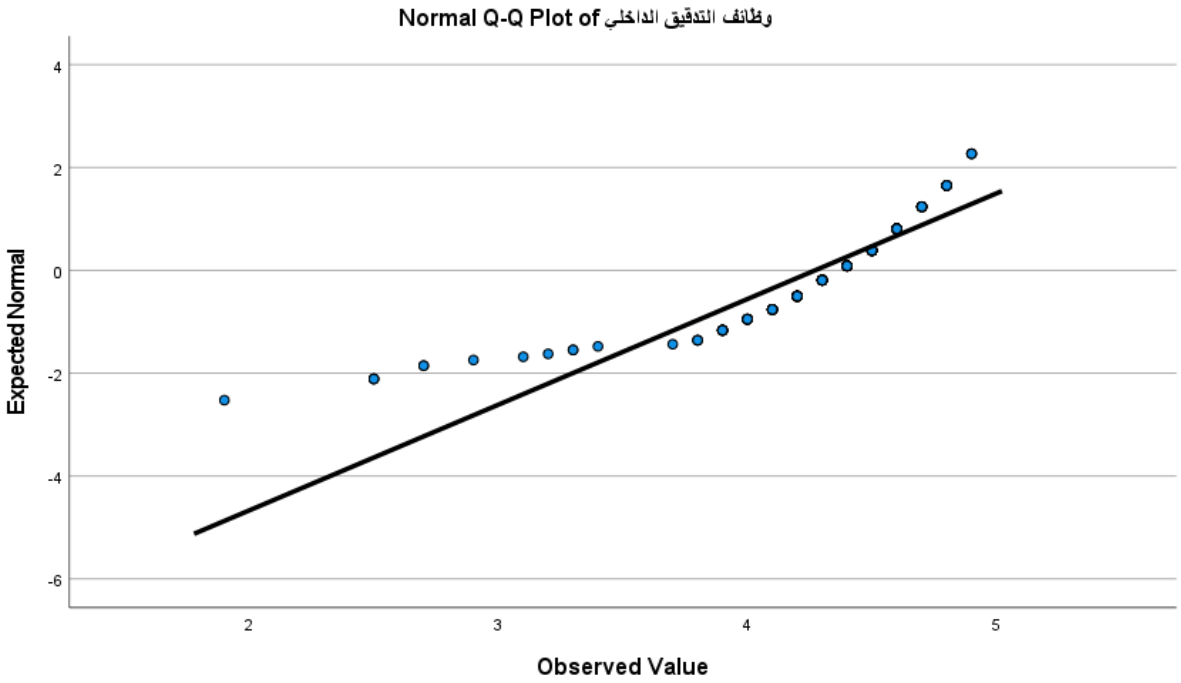
الملحق الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي

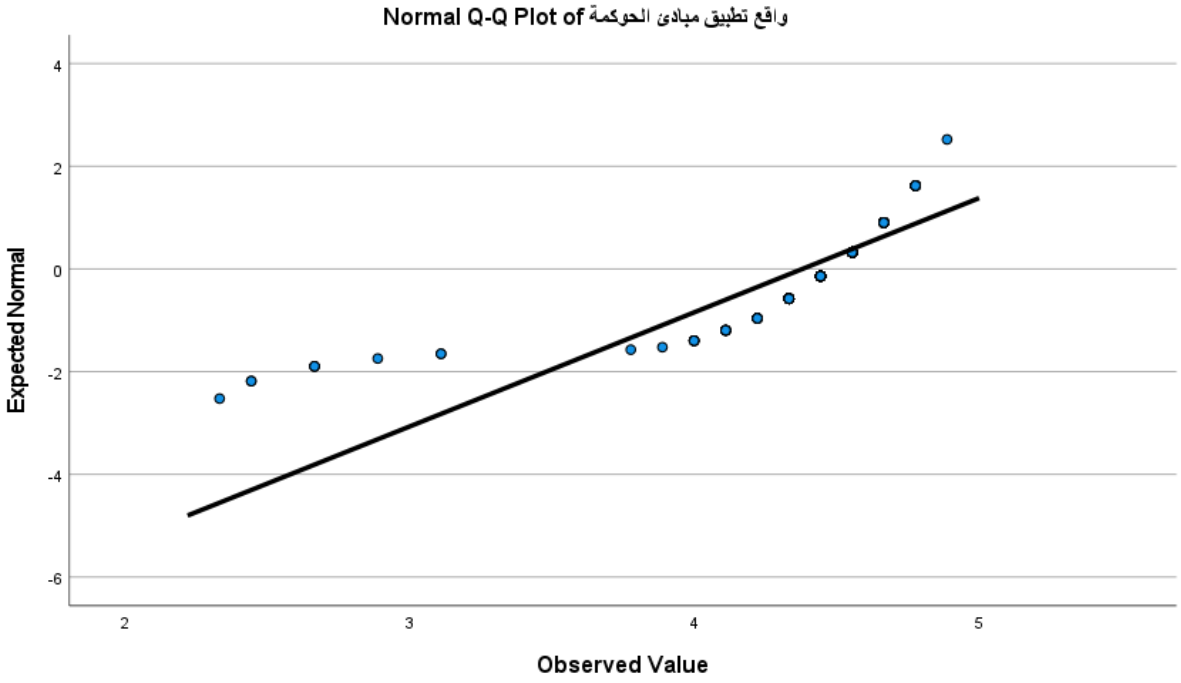
Tests of Normality

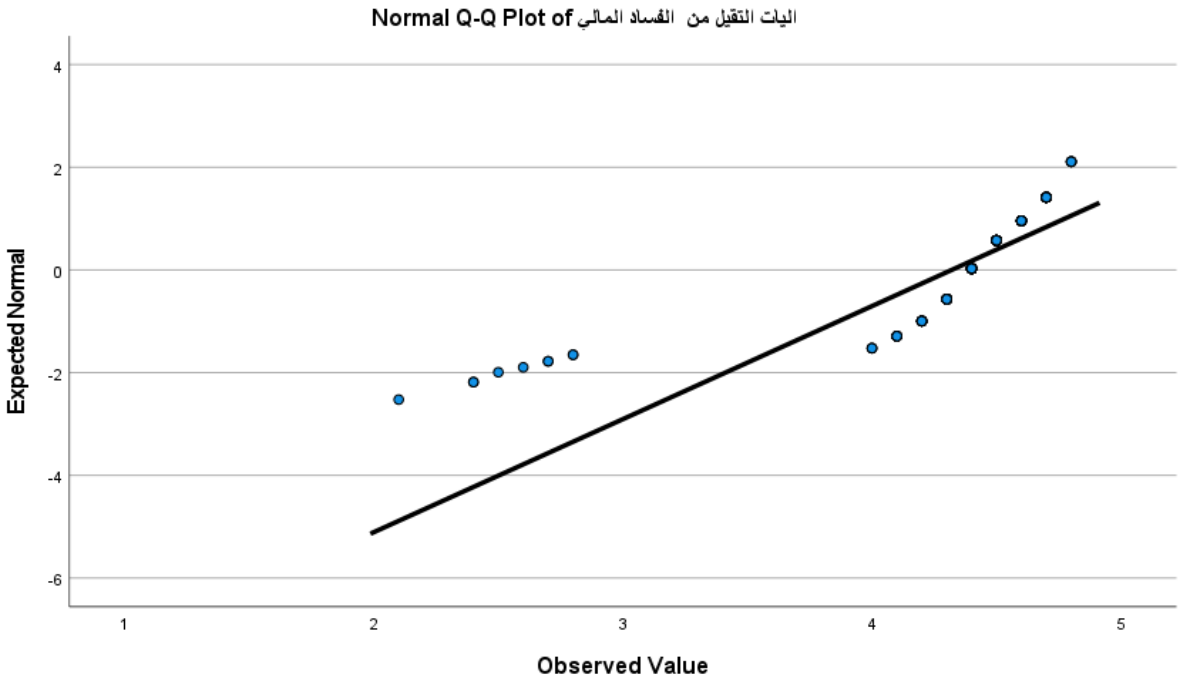
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
وظائف التدقيق الداخلي	.191	171	.000	.791	171	.000

واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	.260	171	.000	.657	171	.000
اليات التقيل من الفساد المالي	.290	171	.000	.602	171	.000

a. Lilliefors Significance Correction







الملحق الرابع: اختبار الفروقات

Test Statistics[a,b]

	وظائف التدقيق الداخلي	واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	اليات التقيل من الفساد المالي
Kruskal-Wallis H	1.566	2.334	3.170
df	2	2	2
Asymp. Sig.	.457	.311	.205

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المستوى التعليمي

Test Statistics[a]

	وظائف التدقيق الداخلي	واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	اليات التقيل من الفساد المالي
N	171	171	171
Median	4.4000	4.4444	4.4000
Chi-Square	1.331[b]	.726[c]	.554[d]
df	2	2	2
Asymp. Sig.	.514	.696	.758

a. Grouping Variable: المستوى التعليمي

b. 2 cells (25.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 1.7.

c. 2 cells (25.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 1.9.

d. 2 cells (25.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 1.4.

Test Statistics[a,b]

	وظائف التدقيق الداخلي	واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	اليات التقيل من الفساد المالي
Kruskal-Wallis H	.706	2.209	3.563
df	3	3	3
Asymp. Sig.	.872	.530	.313

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: التخصص العلمي

Test Statistics[a]

	وظائف التدقيق الداخلي	واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	اليات التقيل من الفساد المالي
N	171	171	171
Median	4.4000	4.4444	4.4000
Chi-Square	1.362[b]	3.034[c]	2.957[d]
df	3	3	3
Asymp. Sig.	.714	.386	.398

a. Grouping Variable: التخصص العلمي

b. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 12.5.

c. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 14.2.

d. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 10.5.

Test Statistics[a,b]

	وظائف التدقيق الداخلي	واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	اليات التقيل من الفساد المالي
Kruskal-Wallis H	3.876	.870	1.301
df	3	3	3

Asymp. Sig.	.275	.833	.729

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: سنوات الخبرة

Test Statistics[a]

	وظائف التدقيق الداخلي	واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	اليات التقيل من الفساد المالي
N	170	170	170
Median	4.4000	4.4444	4.4000
Chi-Square	3.298[b]	1.939[c]	2.669[d]
df	3	3	3
Asymp. Sig.	.348	.585	.446

a. Grouping Variable: سنوات الخبرة

b. 3 cells (37.5%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is .4.

c. 2 cells (25.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is .5.

d. 3 cells (37.5%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is .3.

Test Statistics[a,b]

	وظائف التدقيق الداخلي	واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	اليات التقيل من الفساد المالي
Kruskal-Wallis H	3.473	1.497	6.401
df	5	5	5
Asymp. Sig.	.628	.913	.269

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: مديرية النشاط

Test Statistics[a]

	وظائف التدقيق الداخلي	واقع تطبيق مبادئ الحوكمة	اليات التقيل من الفساد المالي
N	171	171	171
Median	4.4000	4.4444	4.4000
Chi-Square	5.722[b]	3.936[c]	10.608[d]
df	5	5	5
Asymp. Sig.	.334	.559	.060

a. Grouping Variable: مديرية النشاط

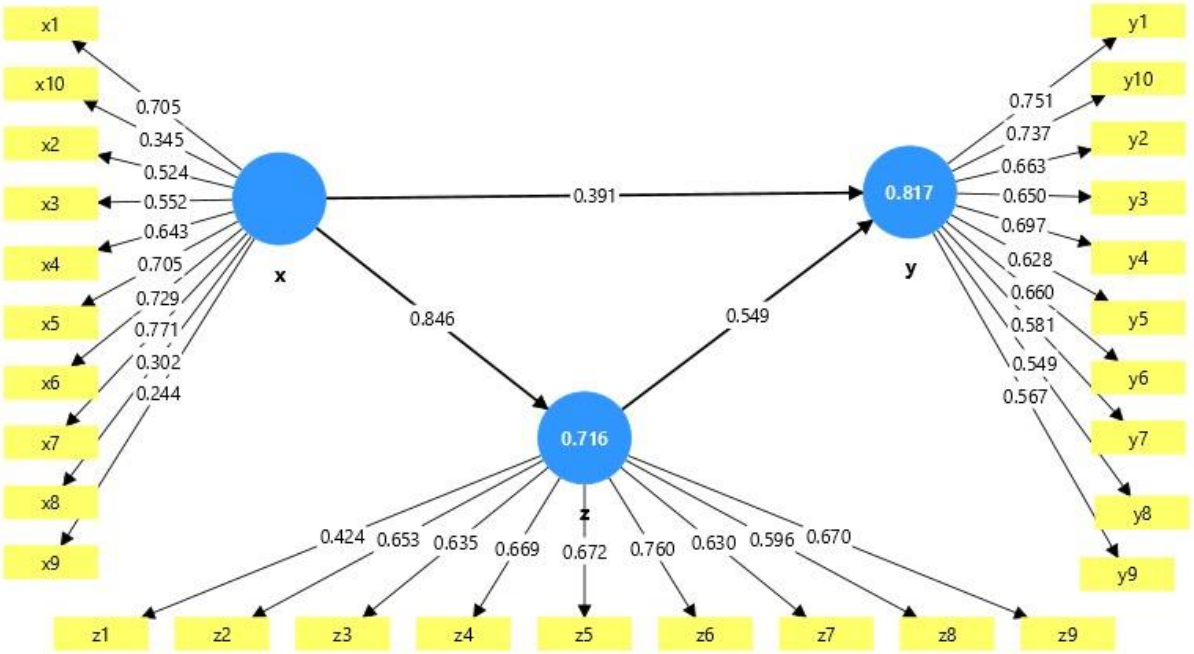
b. 2 cells (16.7%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is .4.

c. 2 cells (16.7%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is .5.

d. 2 cells (16.7%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is .4.

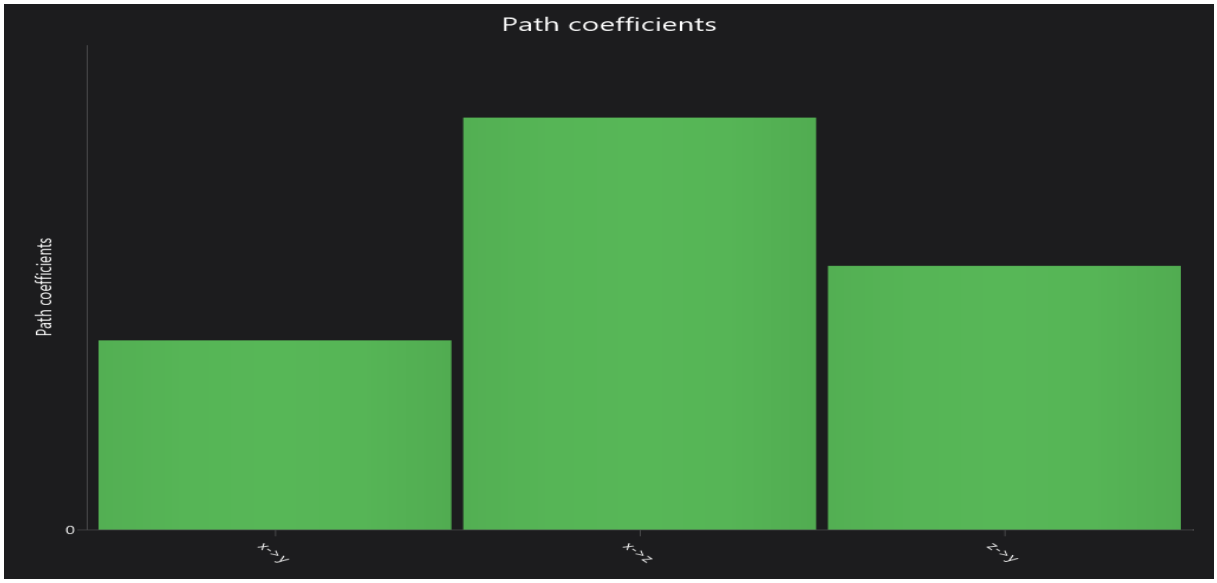
3- ملاحق برنامج smartpls 4

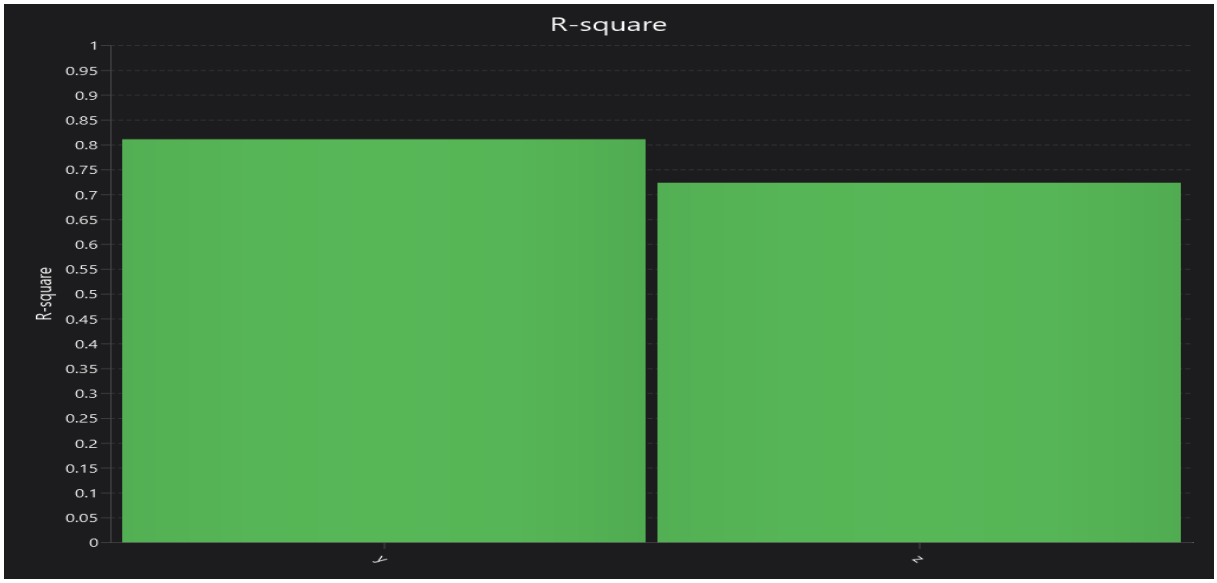
ملحق الأول: النموذج الأول

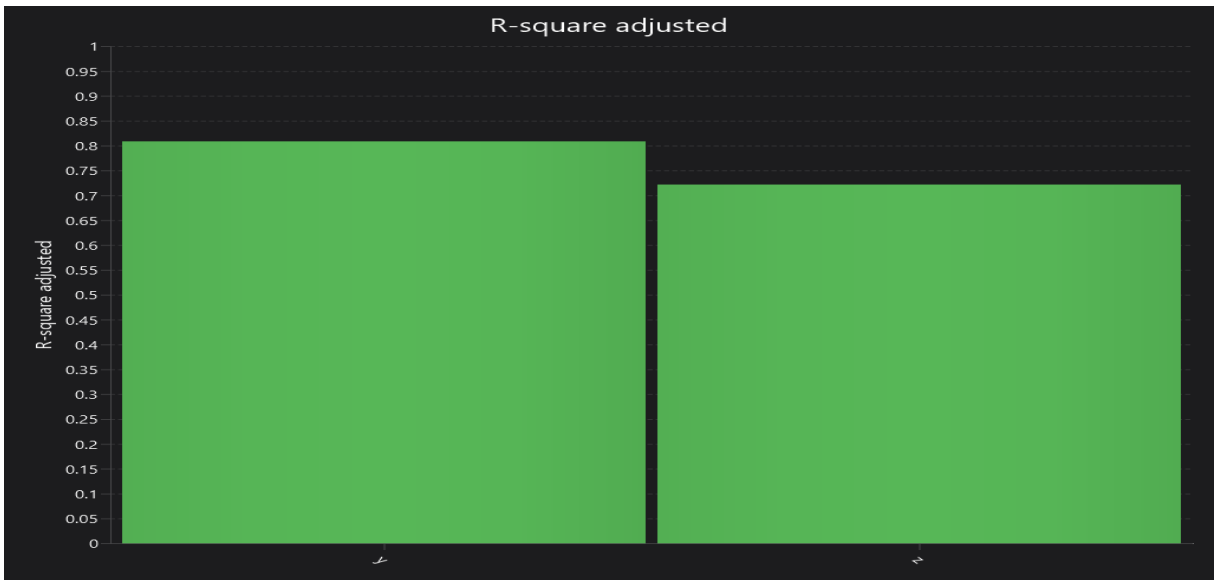


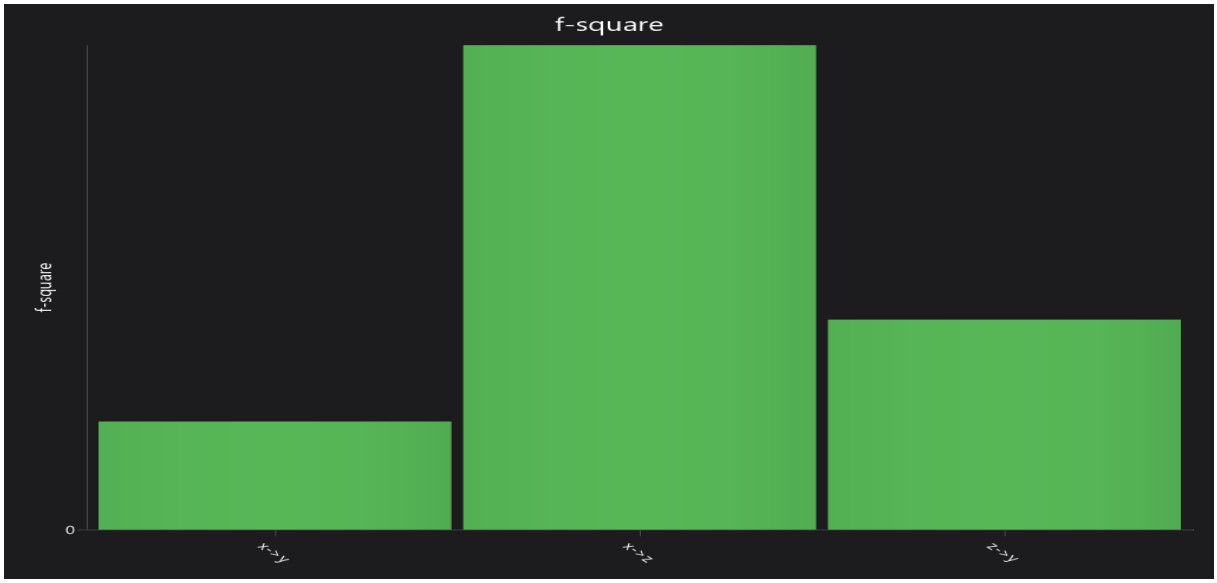
الملحق الثاني:

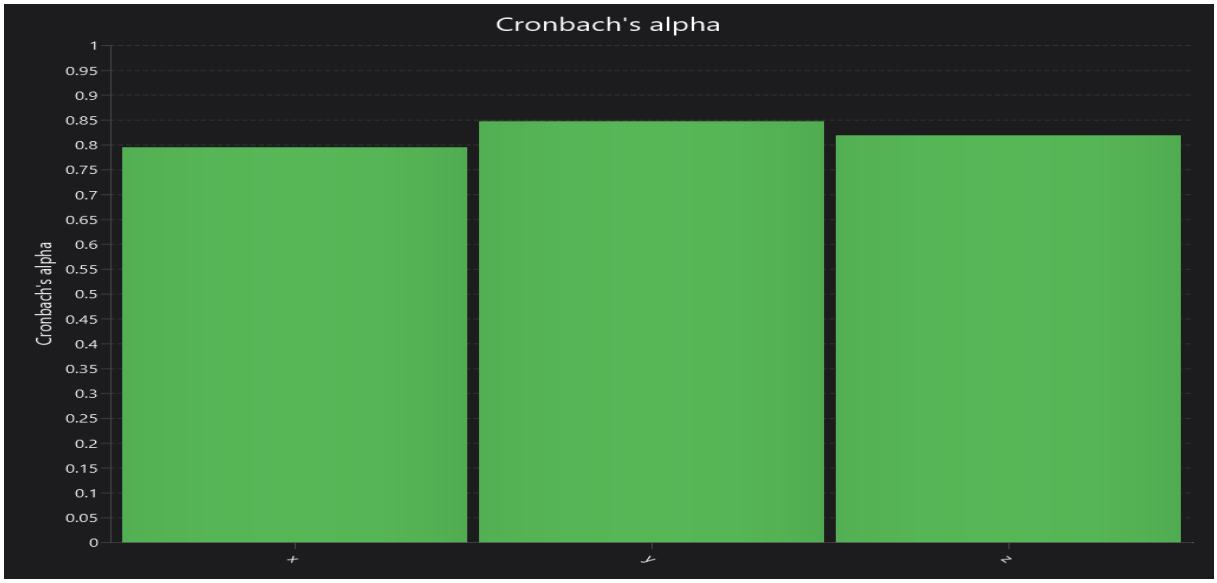
التمثيلات البيانية للنموذج المعدل

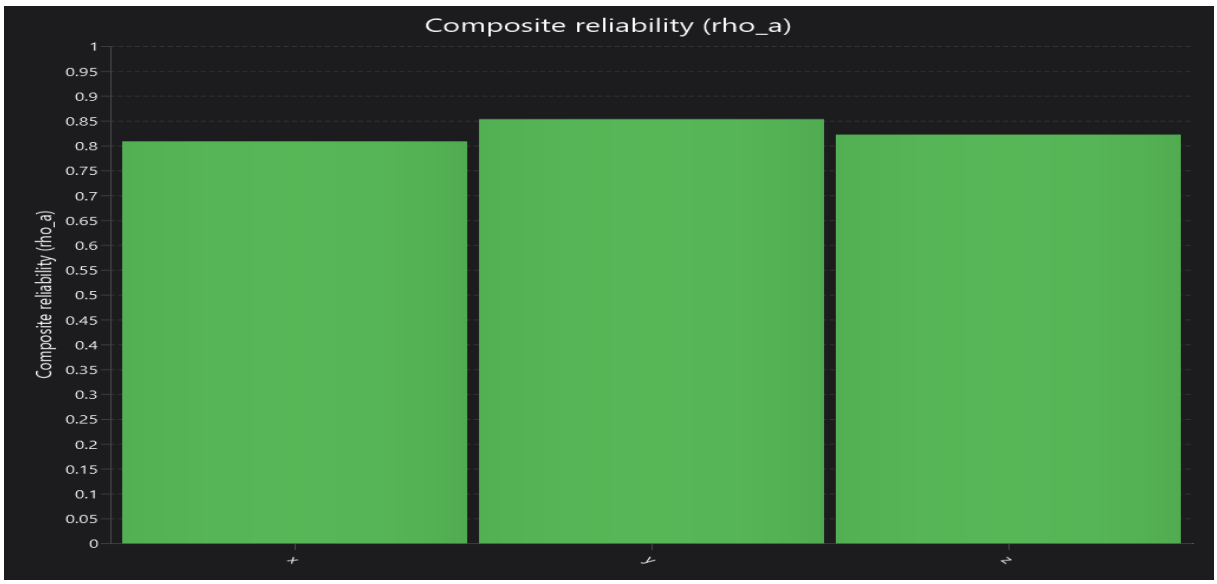

Path coefficients
Path coefficients
0

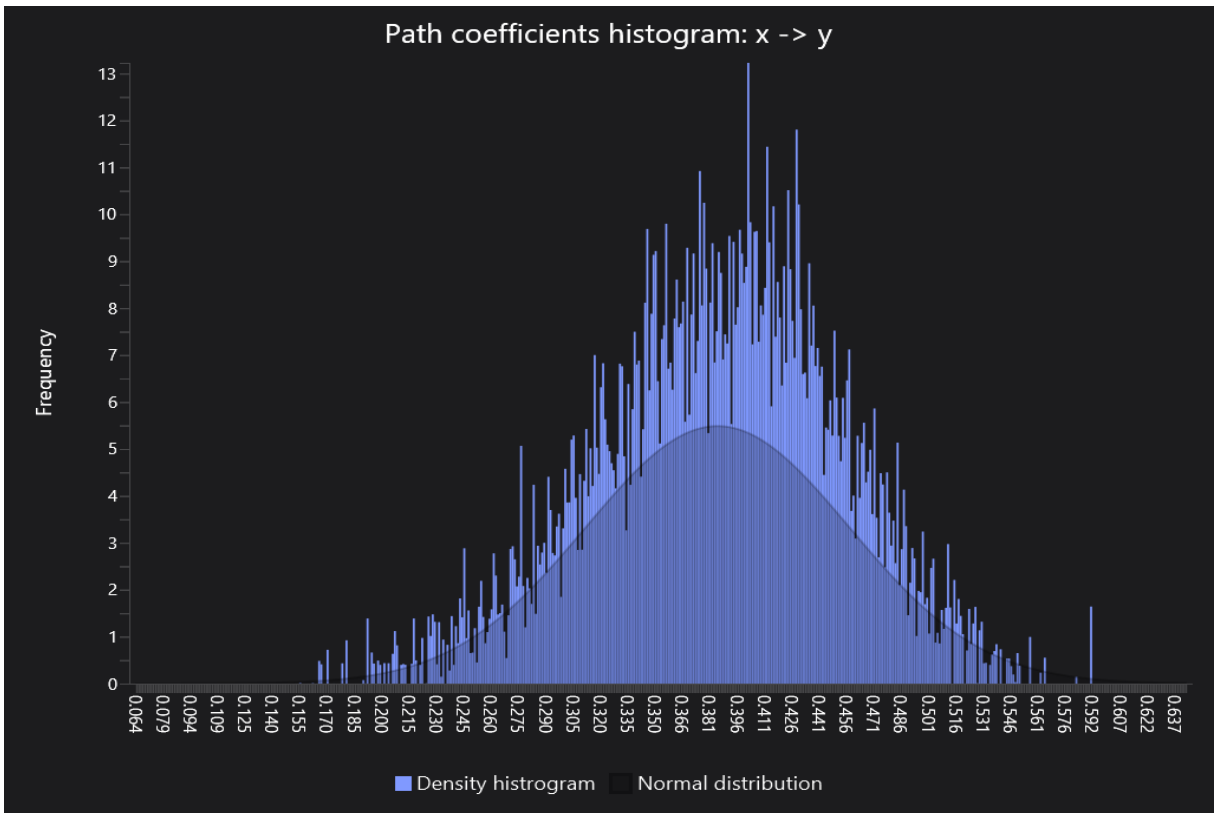

R-square
R-square
1
0.95
0.9
0.85
0.8
0.75
0.7
0.65
0.6
0.55
0.5
0.45
0.4
0.35
0.3
0.25
0.2
0.15
0.1
0.05
0

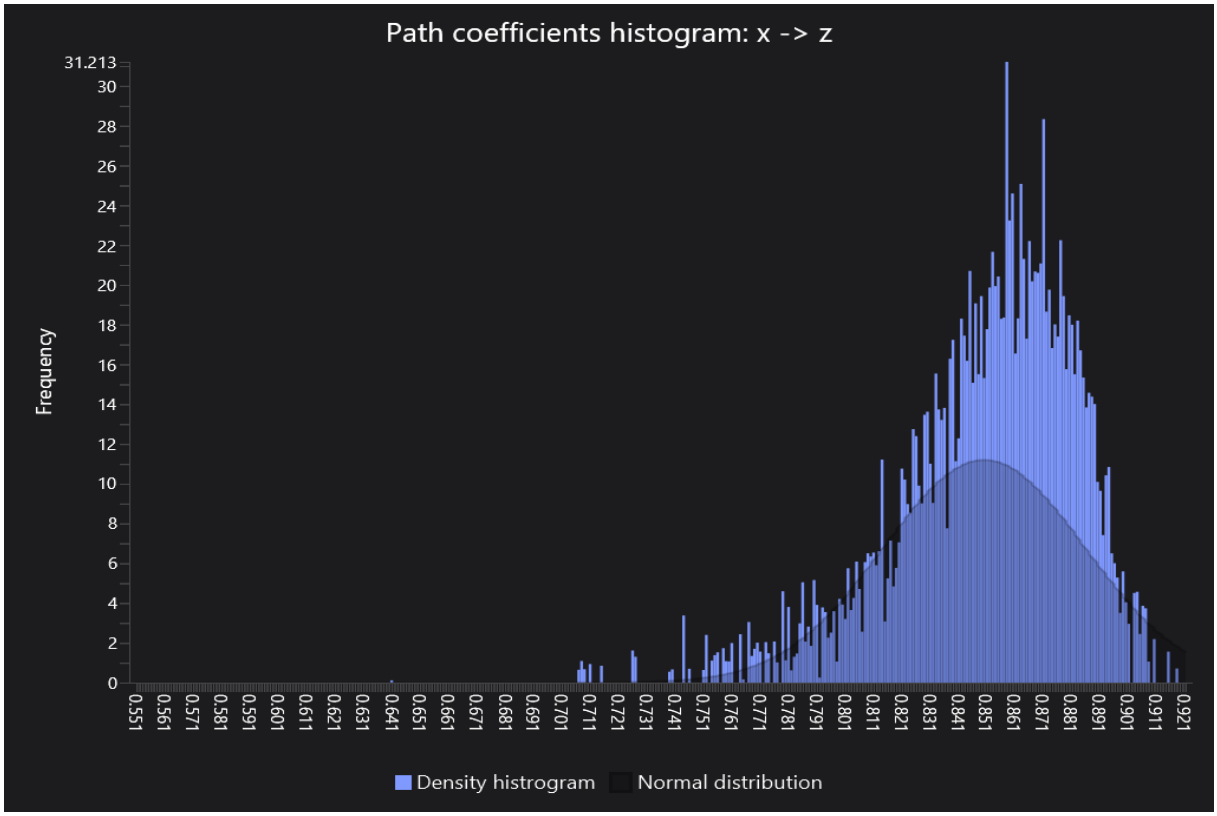

R-square adjusted
R-square adjusted
1
0.95
0.9
0.85
0.8
0.75
0.7
0.65
0.6
0.55
0.5
0.45
0.4
0.35
0.3
0.25
0.2
0.15
0.1
0.05
0

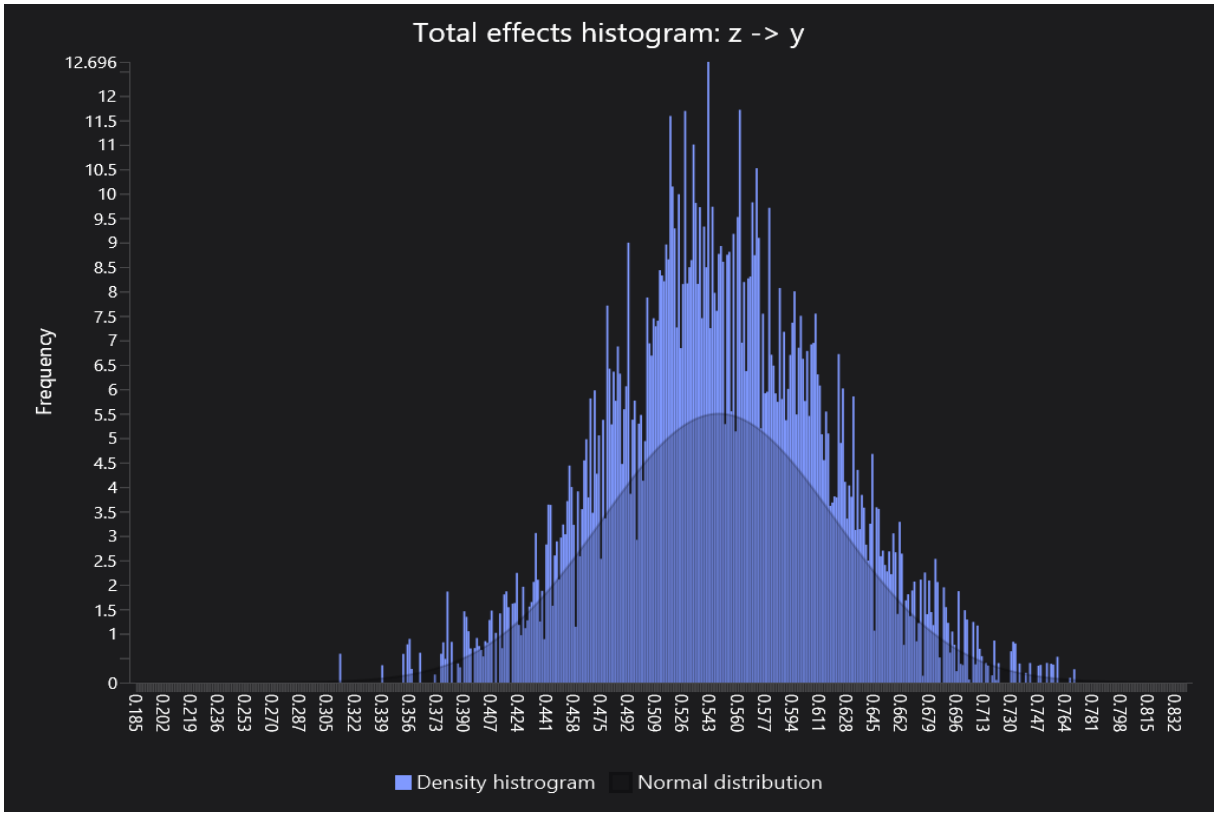

f-square
f-square
0
X -> Y
X -> Z
Z -> Y


Cronbach's alpha
Cronbach's alpha
1
0.95
0.9
0.85
0.8
0.75
0.7
0.65
0.6
0.55
0.5
0.45
0.4
0.35
0.3
0.25
0.2
0.15
0.1
0.05
0
X
Y
Z


Composite reliability (rho_a)
Composite reliability (rho_a)
1
0.95
0.9
0.85
0.8
0.75
0.7
0.65
0.6
0.55
0.5
0.45
0.4
0.35
0.3
0.25
0.2
0.15
0.1
0.05
0
X
Y
Z


Path coefficients histogram: x -> y
Frequency
Density histrogram
Normal distribution


Path coefficients histogram: x -> z
Frequency
Density histrogram
Normal distribution


Total effects histogram: z -> y
Frequency
12.696
12
11.5
11
10.5
10
9.5
9
8.5
8
7.5
7
6.5
6
5.5
5
4.5
4
3.5
3
2.5
2
1.5
1
0
0.185
0.202
0.219
0.236
0.253
0.270
0.287
0.305
0.322
0.339
0.356
0.373
0.390
0.407
0.424
0.441
0.458
0.475
0.492
0.509
0.526
0.543
0.560
0.577
0.594
0.611
0.628
0.645
0.662
0.679
0.696
0.713
0.730
0.747
0.764
0.781
0.798
0.815
0.832
Density histrogram
Normal distribution