

العنوان باللغة العربية

أثر تقديم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للخدمات الاستشارية على جودة
خدمات التأكيد: دراسة من منظور قائم على المخاطر.

إعداد الطالب/

محمد بن خضر الغامدي

إشراف/

د. الفيصل عبد الحميد

د. فايز جراد

العام الدراسي:

٢٠٢٦ م

فهرس المحتويات:.

المستخلص..... ٥

Abstract..... ٦

الفصل الأول: المقدمة

١. مشكلة الدراسة..... ٨

٢. أهمية الدراسة..... ٩

٣. أهداف الدراسة..... ١٠

٤. تساؤلات الدراسة..... ١١

٥. فروض الدراسة..... ١٣

٦. النظرية العلمية المتبعة لإعداد البحث..... ١٤

٧. الإطار المفاهيمي للدراسة..... ١٦

٨. متغيرات الدراسة..... ١٧

٩. خلاصة الفصل الأول..... ١٩

١٠. الخاتمة العامة للفصل الأول..... ٢٥

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

١. مقدمة..... ٢٦

٢. تمهيد للدراسات السابقة..... ٢٨

٣. منهجية عرض الدراسات السابقة..... ٢٩

٤. تمهيد الإطار النظري..... ٣٠

٥. الدراسات السابقة

○ التحليل المقارن للدراسات العربية..... ٣٤

○ الدراسات الأجنبية..... ٣٧

○ التحليل المقارن بين الدراسات العربية والأجنبية..... ٣٩

○ التعليق العام على الدراسات السابقة..... ٤٠.....

الفصل الثالث: منهجية الدراسة

١. مقدمة..... ٤٢.....
٢. المنهجية وطرق البحث..... ٤٣.....
٣. مجتمع البحث..... ٤٦.....
٤. حدود البحث..... ٤٧.....
٥. خطوات تحليل البيانات..... ٥٦.....
٦. الاعتبارات الأخلاقية للدراسة..... ٥٧.....
٧. التحديات التي واجهت الدراسة..... ٥٨.....
٨. ملخص الفصل الثالث..... ٥٩.....

الفصل الرابع: النتائج والتوصيات

١. مقدمة..... ٦٠.....
٢. تحليل البيانات..... ٦١.....
٣. النتائج..... ٦٤.....
٤. التوصيات..... ٦٦.....
- المراجع..... ٧٦.....
- الملاحق..... ٧٩.....

قائمة الجداول :

الجدول ١,٣ : مصادر جمع البيانات	٤٥
الجدول ٢,٣ : توزيع عينة الدراسة	٤٧
الجدول ٣,٣ : توزيع عينة الدراسة	٤٩
الجدول ٤,٣ :	٥١
الجدول ٥,٣ : مصفوفة معاملات الارتباط (بيرسون) بين متغيرات الدراسة	٥٤
الجدول ٦,٣ : متغيرات الدراسة	٥٦
الجدول ١,٤ : توزيع استجابات المشاركين في العينة	٦٢
الجدول ٢,٤ : توزيع استجابات المشاركين في العينة	٦٤
الجدول ٣,٤ : توزيع استجابات المشاركين في العينة	٦٧
الجدول ٤,٤ : توزيع استجابات المشاركين في العينة	٦٨
الجدول ٥,٤ : توزيع استجابات المشاركين في العينة	٧٠

فهرس الأشكال:

الشكل ١,٤ : بعض الاستبيانات (موجودة في قسم الملاحق)	الملحق
---	--------

المستخلص : Abstract

تسعى هذه الدراسة الى تحليل مدى التأثير الناتج عن إسناد مهام الخدمات الاستشارية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ونتائج ذلك على جوده خدمات التاكيد من منظور قائم على المخاطر وبناء على ذلك في ظل التوسع المتزايد في ادوار هذه الاجهزة من حيث لا تقتصر مهامها على الدور الرقابي التقليدي بل قد تشمل ادوارا استشارية تسعى الى دعم الاداء الحكومي وتعزيز الحوكمة المالية وتحديد اهمية الدراسة في الجمع بين الدورين الرقابي والاستشاري وقد يخلق مجموعه من المخاطر المهنية والتنظيمية وبرز هذه المخاطر مخاطر تضارب المصالح ومخاطر المراجعة الذاتية وهناك احتمالات التأثير على استقلالية موضوعية الاجهزة الرقابية وقد ينعكس على جوده التقارير الرقابية وفعالية المسائله المالية.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي بهدف وصف وتحليل طبيعة العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية وجودة خدمات التأكيد، كما تم استخدام الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من عينة من العاملين والمتخصصين في مجال الرقابة المالية والمحاسبة، بهدف التعرف على آرائهم حول المخاطر والتحديات المرتبطة بإسناد المهام الاستشارية للأجهزة الرقابية. وتم تحليل البيانات لاستخلاص النتائج المتعلقة بمدى تأثير هذه الخدمات على استقلالية الأجهزة وجودة الأداء الرقابي.

توصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي للجمع بين الخدمات الاستشارية وخدمات التأكيد على مستوى الاستقلالية والموضوعية، حيث أظهرت النتائج أن تقديم الخدمات الاستشارية قد يسهم في تحسين فهم الجهات الخاضعة للرقابة وتعزيز جودة الأداء في بعض الحالات، إلا أنه في المقابل قد يؤدي إلى زيادة مخاطر تضارب المصالح إذا لم يتم تنظيمه ضمن أطر قانونية وتنظيمية واضحة. كما أكدت النتائج أهمية وجود ضوابط وإجراءات رقابية فعالة تضمن الفصل النسبي بين الأدوار وتدعم إدارة المخاطر المرتبطة بتقديم الخدمات الاستشارية.

وتوصلت الدراسة الى ضروره تطوير اثر تنظيميه وتشريعية واضحة والقيام بتنظيم وتقديم الخدمات الاستشارية داخل الاجهزة العليا للرقابة وتعزيز نظم الحكومة وادارة المخاطر الى جانب الاستثمار في بناء القدرات المهنية والتقنية للعاملين بينما يتضمن تحقيق التوازن بين دعم الأداء الحكومي والحفاظ على استقلالية الأجهزة الرقابية وجوده خدمات التأكيد.

الكلمات المفتاحية: الأجهزة العليا للرقابة والخدمات الاستشارية وخدمات التأكيد وإدارة المخاطر واستقلالية

الأجهزة الرقابية وجوده التقارير الرقابية وجودة خدمات التأكيد.

Abstract

This study aims to analyze the role of Supreme Audit Institutions (SAIs) in providing advisory services and the quality of assurance services from a risk-based perspective. This analysis is prompted by the increasing expansion of SAIs' roles, which now extend beyond traditional oversight to include advisory functions aimed at supporting government management and strengthening fiscal governance. The study highlights the importance of combining oversight and advisory roles, which may create a range of professional and organizational risks. Among the most prominent of these risks are conflicts of interest and self-audit risks. There are also potential impacts on the objectivity and independence of SAIs, which could affect the quality of audit reports and the effectiveness of financial accountability.

The study employs a descriptive-analytical approach to describe and analyze the relationship between the provision of advisory services and the quality of assurance services. A questionnaire was used as the primary data collection tool, distributing information from a sample of professionals and specialists in the field of financial auditing and accounting to gather their perspectives on the risks and challenges associated with assigning advisory tasks to SAIs. The data were analyzed to draw conclusions regarding the impact of these services on the independence of audit institutions and the quality of their oversight performance.

The study found a significant impact of combining advisory and assurance services on the level of independence and objectivity. The results showed that providing advisory services can contribute to improving the understanding of audited entities and enhancing performance quality in some cases. However, it can also increase the risk of conflicts of interest if not regulated within clear legal and

regulatory frameworks. The results also emphasized the importance of effective oversight controls and procedures that ensure a relative separation of roles and support the management of risks associated with providing advisory services.

The study concluded that it is necessary to develop a clear regulatory and legislative framework, regulate the provision of advisory services within supreme audit institutions, strengthen governance and risk management systems, and invest in building the professional and technical capacities of staff. This includes achieving a balance between supporting government performance and maintaining the independence of digital institutions and the quality of assurance services.

Keywords: Supreme Audit Institutions, Advisory Services, Assurance Services, Risk Management, Digital Independence, Digital Reporting Quality, Assurance Service Quality.

الفصل الأول

المقدمة:

بسم الله الرحمن والصلاة والسلام على خير الأنام محمد صلى الله عليه وسلم، ربي أشرح لي صدري ويسر لي أمري وأحلل عقدة من لساني يفقهوا قولي، تهدف هذه الدراسة الى مناقشة المخاطر المتعلقة بإسناد المهام الإستشارية الى الأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة، إن دور الأجهزة العليا للرقابة مختصر على مهام التدقيق التقليدي القائم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات بعد وقوعها بل يحدث تطور ليشمل تقديم خدمات استشارية تهدف الى مساعده الجهات الحكوميه على تحسين نظم الرقابه الداخليه وتطوير الاداء المؤسسي واداره المخاطر بشكل اكثر فاعليه مما يعكس هذا التحول التوجه العالمي نحو تبني مفهوم الرقابه الوقائيه التي تركز على منع حدوث الأخطاء بدلا من مجرد اكتشافها .

وتكتسب الخدمات الاستشاريه التي تقدمها الاجهزة العليا في الرقابه أهميه متزايدة في ظل تعقد العمليات الحكوميه وتزايد حجم الانفاق العام حيث تساهم هذه الخدمات في دعم عملية اتخاذ القرار من خلال تقديم توصيات

مبنيه على اساس علمية ومهنية كما تساعد في تعزيز كفاءه ادارة الموارد المالية وتحسين جوده الخدمات المقدمة المواطنين .

ومع ذلك نلاحظ أن تقديم الخدمات الاستشارية من قبل الاجهزة العليا للرقابة يثير العديد من التساؤلات المتعلقة بمدى تأثير هذه الخدمات على إستقلالية وموضوعية تلك الأجهزة خاصة في ظل احتمال وجود تعارض بين دورها الاستشاري ودورها الرقابي التقليدي كما تبرر الحاجة الى دراسة طبيعة المخاطر المرتبطة بإسناد هذه الخدمات ومدى تأثيرها على فاعلية المسائلة المالية داخل الجهات الحكومية. ومن هنا تأتي أهمية تبني منظور قائم على المخاطر في دراسته علاقه بين الخدمات الاستشاريه ودور الاجهزة العليا للرقابه وضمان المسائله الماليه حيث يتيح هذا المنظور فهما اعمق طبيعه المخاطر المعتمله ويساعد في وضع اليات مناسبة لبارتها بما يحقق التوازن بين تعزيز الالباء الحكومي والحفاظ على استقلاليه الاجهزة الرقابية .

تواجه بيئة العمل الحكومي خلال العقود الأخيرة تحولات جوهرية نتيجة التطورات الاقتصادية والتحول التكنولوجية المتسارعة. الأمر الذي فرض على الحكومات من حيث اساليب حديثه في الإدارة والرقابة لضمان الإستخدام الأمثل للموارد العامة وتحقيق مستويات مرتفعة من الكفاءة والفاعلية بالاداء المؤسسي وفي هذا السياق يبرز الدور المتنامي للأجهزة العليا للرقابة باعتبارها احد أهم الأدوات المؤسسية التي تهدف في تعزيز الشفافية والمساءلة المالية وضمان الإلتزام بالقوانين واللوائح المنظمة للعمل المالي والإداري داخل الجهات الحكومية .

وتهدف هذه الدراسة الى تحليل اثار الخدمات الاستشارية التي سوف تقدمها الاجهزة العليا في الرقابة على دورها في ضمان المسائلة المالية من منظور قائم على المخاطر ويتم عمل ذلك من خلال استعراض الإطار النظري المرتبط بموضوع الدراسة ويتم تحليل اراء المختصين والعاملين في المجال حتى يتم الوصول الى تقديم مجموعه من النتائج والتوصيات التي يمكن ان تساهم في تطوير السياسات الرقابية وتحسين فاعليه الاداء المؤسسي في قطاع الحكومي -

مشكلة الدراسة.

تواجه الأجهزة العليا للرقابة في الوقت الحاضر تحديات متزايدة نتيجة التوسع في مهامها وتنوع أدوارها، خاصة مع الاتجاه نحو إسناد تقديم الخدمات الاستشارية إليها إلى جانب مهامها الرقابية التقليدية. وعلى الرغم من أن هذه الخدمات قد تساهم في تحسين كفاءة الأداء الحكومي وتعزيز فعالية نظم الرقابة الداخلية، إلا أنها قد تثير في

الوقت ذاته مخاوف تتعلق بتأثيرها على استقلالية وموضوعية الأجهزة الرقابية، وهو ما قد ينعكس سلباً على دورها في ضمان المساءلة المالية.

وتتمثل المشكلة الأساسية للدراسة في عدم وضوح مدى تأثير الخدمات الاستشارية التي تقدمها الأجهزة العليا للرقابة على قدرتها في أداء مهامها الرقابية المتعلقة بخدمات التأكيد، خاصة في ظل وجود مخاطر محتملة تتعلق بتعارض المصالح، أو ضعف الفصل بين الدور الاستشاري والدور الرقابي، أو تحميل الأجهزة الرقابية مسؤوليات إضافية قد تؤثر على كفاءة أدائها والمخاطر المرتبطة باستقلالية تلك الأجهزة.

كما تبرز المشكلة في الحاجة إلى تحديد طبيعة العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية ومستوى المساءلة المالية داخل الجهات الحكومية، ومدى إسهام هذه الخدمات في تحسين الشفافية والالتزام المالي، أو على العكس من ذلك، احتمال تأثيرها على موضوعية التقارير الرقابية.

وتنبع أهمية تناول هذه المشكلة من كونها تمس أحد الجوانب الحيوية في الإدارة المالية الحكومية، حيث إن تحقيق التوازن بين الدور الاستشاري والدور الرقابي يمثل تحدياً رئيسياً أمام الأجهزة العليا للرقابة، ويستلزم دراسة علمية متعمقة تستند إلى إطار نظري ومنهجي واضح يراعي طبيعة المخاطر المرتبطة بإسناد الخدمات الاستشارية. وبناءً على ما سبق، يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس التالي:

➤ إلى أي مدى تؤثر الخدمات الاستشارية التي تقدمها الأجهزة العليا للرقابة على دورها في ضمان المساءلة المالية في ظل منظور قائم على المخاطر؟

-أهمية الدراسة-

توضح أهمية هذه الدراسة من الأبعاد العلمية والعملية التي تتناولها حيث تسعى إلى تسليط الضوء على موضوع معاصر لحظه الإهتمام وتزايد في مجال الرقابة المالية الحكومية وهو دور الخدمات الاستشارية التي سوف تقدمها الأجهزة العليا للرقابة وتأثيرها على فعالية المسائلة المالية .

أولاً: الأهمية العلمية .

تمثل الالهميه العلميه للدراسه في مساهمتها في اثر الادبيات العلميه المرتبطه بموضع الرقابه الماليه والخدمات الاستشاريه. من خلال تقديم اطار نظري متكامل يوضح طبيعه العلاقه بين المتغيرات محل الدراسه كما تسهم في توضيح المفاهيم المرتبطه بمنظور المخاطر ودوره في تحليل تاثير الخدمات الاستشاريه على اداء الاجهزه الرقابيه. بينما تساعد الدراسه في سد الفجوه المعرفيه المتعلقة بمدى تاثير الجميع بين الدور الرقابي والدور الاستشاري على استقلاليه الاجهزه العليا للرقابه وتقديم نموذج تحليلي يمكن الاستفادة منه في دراسات مستقبليه تتناول موضوعات مشابهه اضافه الى ذلك تساهم الدراسه في تطور الفهم العلمي لمفهوم المسائله الماليه واليات تعزيزها في القطاع الحكومي من خلال تحليل دور الخدمات الاستشاريه في دعم نظم الرقابه الداخليه وتحسين جوده الاداء المؤسسي .

ثانياً: الأهمية العملية

توضح الالهميه العلميه للدراسه في تقديم نتائج وتوصيات يمكن ان تسهم في مساعده صانعي القرار في الاجهزه العليا للرقابه واجهات الحكوميه على تطوير السياسات اجراءات المتعلقة وتقديم الخدمات الاستشاريه بما يتضمن تحقيق التوازن بين تعزيز الاداء المؤسسي والحفاظ على استقلاليه الاجهزه الرقميه.. واقتراح علاجات مناسبه لادارتها بما يسهم في تعزيز فاعليه المسائله الماليه وتحسين كفاءه استخدام الموارد العامه.

ومن المتوقع ان تساهم نتائج الدراسه في دعم الجهود الراميه الى تطوير الموسم الرقابه الماليه الحكوميه وتحسين جوده الخدمات المقدمه للمجتمع وتعزيز الثقه في الاداء الحكومي من خلال تحقيق مستويات اعلى من الشفافيه والمساءله.

-أهداف الدراسة.

تسع هذه الدراسه الى تحقيق هدف رئيسي يتمثل في تحليل اثر الخدمات الاستشاريه التي تقدمها الاجهزه العليا للرقابه على دورها في ضمان المسائله الماليه من منظور قائم على المخاطر ويتم ذلك في ضوء التحديات المعاصره التي تواجه العمل الركابي في القطاع الحكومي.

وهناك مجموعه من الاهداف الفرعيه التي تسعى الدراسه الى تحقيقها وهي:

١. التعرف على طبيعه الخدمات الاستشاريه التي تقدمها الاجهزه العليا للرقابه ومدى تطورهما في ظل التغيرات

الحديثه في بيئه العمل الحكومي .

٢. تحليل دور الأجهزة العليا للرقابة في تعزيز المسائل المالية داخل الجهات الحكومية وتبين مدى تأثير الخدمات الاستشارية على هذا الظاهر .
٣. تحديد المخاطر المرتبطة باسناد تقديم الخدمات الاستشارية الى الأجهزة العليا للرقابة من حيث مدى انعكاس هذه المخاطر على استقلاليته وموضوعية العمل الرقابي .
٤. دراسة العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية لمستوى الشفافية والالتزام المالي داخل الجهات الحكومية .
٥. التعرف على مدى اسهام الخدمات الاستشارية في تحسين نظم الرقابة الداخلية وتعزيز كفاءة الاداء المؤسسي.
٦. تقديم مجموعه من التوصيات التي تساعد في تطوير السياسات الرقابية بما يحقق التوازن بين الدور الاستشاري والدور الرقابي للأجهزة العليا للرقابة

-تساؤلات الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وما تثيره من أبعاد نظرية وتطبيقية تتعلق بتطور دور الأجهزة العليا للرقابة في ظل التغيرات المتسارعة في بيئة الإدارة المالية العامة، تسعى هذه الدراسة إلى تحليل طبيعة التحول من الدور الرقابي التقليدي القائم على الفحص اللاحق إلى دور أكثر شمولاً يدمج بين الرقابة والتوجيه الوقائي القائم على إدارة المخاطر. ومن هذا المنطلق، تركز الدراسة على فهم الكيفية التي يمكن أن تسهم بها الخدمات الاستشارية التي تقدمها هذه الأجهزة في دعم المساءلة المالية دون الإخلال باستقلاليتها أو حيادها المهني.

وعليه، تتمحور الدراسة حول التساؤل الرئيس التالي:

➤ ما أثر الخدمات الاستشارية التي تقدمها الأجهزة العليا للرقابة على دورها في ضمان المساءلة المالية من

منظور قائم على المخاطر؟

وينبثق عن هذا التساؤل الرئيس مجموعة من التساؤلات الفرعية التي تهدف إلى الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع

وتحليله بصورة متكاملة، وذلك على النحو الآتي:

١. ما طبيعة الخدمات الاستشارية التي تقدمها الأجهزة العليا للرقابة؟
يهدف هذا التساؤل إلى تحديد ماهية هذه الخدمات، وبيان أشكالها ومجالاتها، مثل تقديم المشورة بشأن تحسين نظم الرقابة الداخلية، أو دعم إدارة المخاطر، أو المساهمة في تطوير الإجراءات المالية والإدارية، مع التمييز بين الدور الاستشاري والدور الرقابي التقليدي.

٢. ما دور الأجهزة العليا للرقابة في تعزيز المساءلة المالية داخل الجهات الحكومية؟
يسعى هذا التساؤل إلى توضيح الكيفية التي تؤدي بها هذه الأجهزة دوراً محورياً في ترسيخ مبادئ الانضباط المالي، وضمان الاستخدام الكفء للموارد العامة، وتعزيز الالتزام بالقوانين واللوائح، بما يدعم تحقيق الشفافية والثقة في الإدارة المالية الحكومية.

٣. ما مدى تأثير الخدمات الاستشارية على استقلالية وموضوعية الأجهزة العليا للرقابة؟
يناقش هذا التساؤل أحد أهم التحديات المرتبطة بتقديم الخدمات الاستشارية، وهو مدى إمكانية التوفيق بين تقديم النصح والمشورة للجهات الخاضعة للرقابة وبين الحفاظ على الحياد والاستقلال عند ممارسة المهام الرقابية اللاحقة، بما يمنع تضارب المصالح أو التأثير على موضوعية التقييم.

٤. ما أهم المخاطر المرتبطة بإسناد تقديم الخدمات الاستشارية إلى الأجهزة العليا للرقابة؟
يهدف هذا التساؤل إلى تحليل المخاطر المحتملة، مثل اتساع نطاق المسؤولية، أو الاعتماد المفرط من الجهات الحكومية على الجهاز الرقابي، أو احتمال تداخل الأدوار بين التنفيذ والرقابة، مع بحث سبل إدارة هذه المخاطر في إطار منهج رقابي قائم على تقييم المخاطر.

٥. هل تسهم الخدمات الاستشارية في تحسين نظم الرقابة الداخلية داخل الجهات الحكومية؟
يركز هذا التساؤل على قياس القيمة المضافة التي يمكن أن تحققها هذه الخدمات من خلال دعم بناء نظم رقابة داخلية فعالة، وتعزيز القدرة المؤسسية على اكتشاف الانحرافات ومعالجتها قبل تفاقمها، بما يحقق الرقابة الوقائية بدلاً من الرقابة العلاجية فقط.

٦. ما العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية ومستوى الشفافية والالتزام المالي؟
يتناول هذا التساؤل مدى إسهام الدور الاستشاري في رفع جودة الإفصاح المالي، وتحسين وضوح الإجراءات،

وتعزيز الالتزام بالمعايير والقواعد المنظمة للإنفاق العام، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على مستوى الثقة في التقارير المالية الحكومية.

ومن خلال الإجابة المنهجية عن هذه التساؤلات، تسعى الدراسة إلى بناء تصور متكامل يوضح حدود الدور الاستشاري للأجهزة العليا للرقابة، وآليات توظيفه بما يدعم المساءلة المالية ويعزز الإدارة الرشيدة للمخاطر دون المساس بجوهر الدور الرقابي واستقلاله المؤسسي.

- فروض الدراسة

استناداً إلى الأسئلة المذكورة أعلاه، وهدف هذه الدراسة -دراسة أثر التحول نحو تقديم الخدمات الاستشارية من قبل أجهزة الرقابة العليا - تعتمد هذه الدراسة على اختبار عدة فرضيات لاستكشاف العلاقة بين هذه الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل أجهزة الرقابة العليا وكفاءتها في ممارسة دورها الرقابي، فضلاً عن ضمان المساءلة فيما يتعلق بالحفاظ على الأموال العامة. وسيتم قياس هذه الفرضيات باستخدام أساليب إحصائية مناسبة لتقييم قوة هذه الفرضيات واتجاهها. العلاقات.

تستند الدراسة إلى الفرضية الرئيسية التالية:

✓ لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للخدمات الاستشارية التي تقدمها مؤسسات التدقيق العليا على ضمان المساءلة المالية.

تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية، بناءً على هذه الفرضية الرئيسية، من أجل دراسة أبعاد أكثر تحديداً للعلاقة قيد الدراسة:

١. إن توفير دور استشاري ليس ذا دلالة إحصائية مع وجود تكرار: لم نتمكن من رؤية أي اعتماد على مستوى الاستقلالية / الحياد (أو الموضوعية المهنية) المرتبطة بمؤسسات التدقيق العليا فيما يتعلق بممارستها لدور استشاري.

٢. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقديم الخدمات الاستشارية ومستوى الشفافية المالية داخل الكيانات الحكومية، مما يعني أن تقديم المشورة لا يشير بالضرورة إلى شفافية أو جودة الإفصاح عن البيانات المالية.

٣. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقديم الخدمات الاستشارية وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، مما يشير إلى أن تطوير هذه الأنظمة قد لا يكون مرتبطاً بشكل مباشر بالدور الاستشاري لهيئات الرقابة.

٤. وهذا يعني أن مدى تقديم الخدمات الاستشارية لا يؤثر بشكل كبير على الامتثال المالي بين الكيانات الحكومية، مما يشير إلى أن الالتزام بالقوانين واللوائح المالية لا يعتمد على تقديم هذه الخدمة.

٥. بشرط ألا يكون للمخاطر الاستشارية تأثير كبير على كفاءة أداء الرقابة، فلا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المخاطر المرتبطة بالخدمة الاستشارية وفعالية مؤسسات التدقيق العليا في الوفاء بمسؤوليتها المالية.

من خلال اختبار هذه الفرضيات، تهدف الدراسة إلى قبولها أو رفضها في ضوء النتائج التجريبية، وبالتالي المساهمة في فهم علمي دقيق لحدود الدور الاستشاري وتأثيره الفعلي على تعزيز المساءلة المالية.

-النظرية العلمية المتبعة لإعداد البحث-

بالنظر إلى الأسئلة المطروحة والمنطق وراء دراسة الأثر الإيجابي للتحويل نحو الدور الاستشاري من قبل مؤسسات التدقيق العليا، تستخدم هذه الدراسة أسلوب اختبار الفرضيات المناسب للتحقق العلمي من الروابط بين المتغيرات المفسرة من أجل استخلاص استنتاجات بأدلة إحصائية مهمة حول كيفية تمكين تقديم خدمات استشارية تُشتق الفرضيات الفرعية التالية من هذه الفرضية الرئيسية:

١. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقديم الخدمات الاستشارية ومستوى استقلالية مؤسسات التدقيق العليا.

٢. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقديم الخدمات الاستشارية ومستوى الشفافية المالية داخل الكيانات الحكومية.

٣. على عكس الفرضية السابقة، لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المستشارين وتحسين جميع أنظمة الرقابة الداخلية.

٤. إن تقديم الخدمات الاستشارية ليس له علاقة إحصائية بمستوى الامتثال المالي في الكيانات الحكومية.

٥. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مخاطر الخدمات الاستشارية والمساءلة المالية العامة، حيث أن القدرات التشغيلية للمؤسسات العليا للرقابة المالية لا ترتبط إحصائياً بمخاطر الخدمات الاستشارية.

إن الغرض من اختبار هذه الفرضيات هو قبولها أو رفضها بناءً على النتائج التجريبية، وبالتالي المساهمة في فهم دقيق علمياً للدور الاستشاري وتأثيره على المساءلة المالية.

ثالثاً: نهج إدارة المخاطر

يُعدّ نهج إدارة المخاطر أحد أهمّ المناهج الحديثة التي تتبناها المؤسسات الحكومية لتحقيق أفضل مستوى من كفاءة الأداء وتعزيز قدرتها على مواجهة التحديات. فهو يُحدّد المخاطر التي قد تعيق المؤسسات عن تحقيق أهدافها، ويُقيّم تلك المخاطر، ويضع خططاً للاستجابة لها.

في الواقع، أدى تسارع وتيرة التغيير في بيئة العمل الحكومية إلى جعل إدارة المخاطر أكثر أهمية من أي وقت مضى. فاليوم، تُعدّ المخاطر المالية والتشغيلية ومخاطر الامتثال ومخاطر السمعة من بين أنواع المخاطر العديدة التي تواجهها المؤسسات الحكومية، مما يستدعي وجود أنظمة رقابة فعّالة قادرة على معالجة هذه التدابير الاحترازية.

ومن المتوقع أن تدعم الخدمات الاستشارية للمؤسسات العليا للرقابة المالية في هذا السياق إدارة المخاطر داخل الكيانات الحكومية من خلال تقديم توصيات لتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وتعزيز توقع المخاطر والوقاية منها

ومع ذلك، فإن مشاركة مؤسسات التدقيق العليا في الخدمات الاستشارية قد تشكل بعض المخاطر على استقلاليتها، لا سيما في الحالات التي لا يوجد فيها تمييز واضح بين الأدوار الاستشارية والإشرافية. وهذا يستلزم وضع ضوابط وإجراءات لضمان التوازن بين هذين الدورين.

لتحقيق هذه الغاية، تتبنى الدراسة الحالية منهجًا قائمًا على المخاطر لتقييم تأثير الخدمات الاستشارية على دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز المساءلة المالية. ومن هذا المنطلق، نستطيع تكوين رؤية شاملة للعلاقة بين المتغيرات، ومعرفة الآثار الإيجابية والسلبية لهذه الخدمات.

الإطار المفاهيمي للدراسة

يُعدّ الإطار المفاهيمي الركيزة الأساسية للدراسة العلمية، إذ يُوفّر بنية فكرية تُحدّد العلاقة بين متغيرات الدراسة، وتُرشد عملية البحث والتحليل بشكل واضح ومنهجي. علاوة على ذلك، يُحدّد المصطلحات الرئيسية ذات الصلة بمجال الدراسة، وكيفية ترابطها لتحقيق فهم شامل لموضوع البحث.

استنادًا إلى المتغيرات المستقلة والتابعة للدراسة، تم بناء إطار مفاهيمي؛ حيث تُعتبر الخدمات الاستشارية التي تقدمها أجهزة الرقابة العليا متغيرًا مستقلًا، وضمان المساءلة المالية متغيرًا تابعًا. ولتحقيق ذلك، يعتمد الإطار على بيئة إشرافية معاصرة تتسم بشكل متزايد باستخدام مناهج إدارة المخاطر، والتحول من التفتيش اللاحق إلى البحث عن رقابة وقائية لدعم تحسين الأداء في المؤسسات.

يقوم هذا المفهوم على فكرة أن الخدمات الاستشارية تتجاوز مجرد تقديم المشورة الفنية أو الإجرائية، لتشمل دوراً في المساعدة على بناء أنظمة رقابة داخلية فعّالة، والمساهمة في تحديد المخاطر المالية والتشغيلية قبل وقوعها، وتقديم الدعم لجهات القطاع العام نحو ممارسات أفضل في إدارتها المالية. وبالتالي، يمكن لهذه الخدمات تحسين كفاءة استخدام الموارد العامة وتقليل الانحرافات المالية، مما يؤدي بدوره إلى استقرار المساءلة المالية.

وأخيرًا، يُبرز الإطار المفاهيمي أن تأثيرات الخدمات الاستشارية على تعزيز الرقابة تحدث أيضًا في سياق محدد، وتتوسطها سلسلة من المتغيرات التي تُؤثر من خلالها تأثيرًا هامًا في تحديد قوة هذا الارتباط واتجاهه. وتشمل هذه المتغيرات درجة استقلالية وكفاءة مؤسسة التدقيق، ومبادئ الشفافية والإفصاح، وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية، ودرجة الالتزام بالمعايير المهنية التي تحكم أنشطة الرقابة والاستشارة.

بالإضافة إلى ذلك، يؤكد الإطار على أن الخدمات الاستشارية قد تنطوي على مخاطر، بما في ذلك احتمال ازدواجية وظائف الرقابة والتنفيذ، أو ما يترتب على ذلك من آثار غير مباشرة على موضوعية تقييمات التدقيق. لذا،

يتطلب الأمر ضوابط مهنية وتنظيمية واضحة تضمن بشكل مستدام توازن وظيفة الرقابة لهذه الجهات ووظائفها الاستشارية، دون المساس بالنزاهة والاستقلالية.

بناءً على ذلك، يُوضح الإطار المفاهيمي أن العلاقة بين متغيرات الدراسة ديناميكية وتفاعلية، وتتأثر بعوامل تنظيمية ومهنية وبيئية متعددة. لذا، يجب تحليلها ضمن منظور شامل يدمج إدارة المخاطر، وتحسين الأداء المؤسسي، وتعزيز المساءلة المالية. يُسهم هذا المنظور المتكامل في تقديم تفسير علمي دقيق للنتائج المتوقعة، ويدعم تطوير ممارسات رقابية حديثة، مع تعظيم القيمة المضافة التي يمكن أن تُقدمها مؤسسات الرقابة العليا في بيئة إدارة المالية العامة المعاصرة.

متغيرات الدراسة

تستند هذه الدراسة إلى مجموعة من المتغيرات التي تشكل أساس العملية التحليلية. وقد تم تحديد المتغيرات المستقلة والتابعة، بالإضافة إلى بعض المتغيرات الوسيطة التي قد تؤثر على طبيعة العلاقة بينهما.

❖ المتغير المستقل

المتغير المستقل هو الخدمات الاستشارية التي تقدمها مؤسسات الرقابة العليا. وتشمل هذه الخدمات مهام استشارية تهدف إلى تقديم الدعم الفني والإداري والمالي للمؤسسات الحكومية؛ بما في ذلك توصيات لتعزيز الضوابط في الكيان الخاضع للتدقيق، وجوانب إدارة المخاطر، ووضع السياسات والإجراءات المالية.

❖ المتغير التابع

المتغير التابع: دور مؤسسات التدقيق العليا في ضمان المساءلة المالية. ويعكس هذا قدرة هيئات الرقابة على تعزيز الشفافية والامتثال المالي داخل الكيانات الحكومية وضمان الاستخدام الأمثل للموارد العامة.

❖ المتغيرات الوسيطة

تشمل المتغيرات الوسيطة مجموعة من العوامل التي قد تؤثر على العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة. وتشمل هذه العوامل مستوى الاستقلالية المؤسسية، وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، ومستوى تطبيق الحوكمة، وفعالية إدارة المخاطر داخل الجهات الحكومية.

نموذج الدراسة المقترح

يعتمد نموذج الدراسة المقترح على تحليل العلاقة بين الخدمات الاستشارية التي تقدمها مؤسسات التدقيق العليا ودورها في ضمان المساءلة المالية، من خلال دراسة تأثير مجموعة من العوامل المتعلقة بالمخاطر والاستقلالية والشفافية على هذه العلاقة.

يفترض هذا النموذج أن تقديم الخدمات الاستشارية سيسهم في تعزيز كفاءة أنشطة الرقابة ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، فضلاً عن ضمان إدارة أكثر فعالية للمخاطر. (مراقبة الجودة والرقابة)، إلا أن هذا الوضع قد ينطوي على بعض التحديات التي تعيق ضمان استقلالية هيئات الرقابة، ولذا فمن الضروري وضع ضوابط تنظيمية تراعي الطبيعة التكاملية بين الأدوار الاستشارية والرقابية.

ويقدم النموذج أيضاً تفسيراً مفاده أن الخدمات الاستشارية يمكن أن تشكل المساءلة المالية بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال تأثير وسيط على الشفافية والحوكمة وكفاءة الأداء المؤسسي.

يُرشد هذا النموذج الإجراءات الإحصائية التي تستخدمها الدراسة لاختبار فرضياتها، وتوصيف العلاقات بين متغيراتها، وتفسير النتائج في سياق نظريتنا.

خلاصة الفصل الأول

قدّم هذا الفصل الإطار العام للدراسة مع لمحة عامة عن الموضوع. أما الفصل الثاني، سيبدأ بمقدمة تستعرض المراجع الفكرية والعملية لضرورة تطوير أدوار مؤسسات الرقابة العليا في ضوء التغيرات المعاصرة الجارية على مختلف المستويات المتعلقة ببيئات الإدارة المالية الحكومية، فضلاً عن التوجه المتزايد نحو تعزيز الشفافية والمساءلة والكفاءة في استخدام الموارد العامة.

كما عرض الفصل مشكلة البحث بطريقة منهجية، مسلطاً الضوء على أهميتها العلمية في إثراء الأدبيات المتعلقة بالدور الحديث لمؤسسات الرقابة، فضلاً عن أهميتها العملية في دعم صناع القرار بوجهات نظر قد تساهم في تطوير ممارسات الرقابة.

علاوة على ذلك، حدد هذا الفصل أهداف الدراسة، التي تهدف إلى تحليل أثر الخدمات الاستشارية على فعالية دور الرقابة. كما صاغ أسئلة البحث وفرضياته لتعكس طبيعة العلاقات التي سيتم اختبارها بين متغيرات الدراسة. إضافة إلى ذلك، استعرض الأسس النظرية التي تستند إليها الدراسة، وهي نهج الحوكمة، ونظرية الوكالة، ونهج إدارة المخاطر، باعتبارها أطراً تفسيرية تساعد في شرح التحول من الرقابة التقليدية إلى الرقابة الوقائية والاستشارية.

كما تم مناقشة الإطار المفاهيمي للدراسة في هذا الفصل من خلال توضيح المتغيرات الرئيسية المدرجة فيه وعلاقاتها المتوقعة، بالإضافة إلى تحديد النموذج المقترح للتحقيق في تأثير التوصيات الصادرة عن مؤسسات التدقيق العليا على ضمان المساءلة المالية وفقاً لعوامل وسيطة تشمل الاستقلالية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية والامتثال للمعايير المهنية.

وبناءً على ذلك، يمثل هذا الفصل الأساس النظري والمنهجي الذي بُنيت عليه الدراسة، حيث وضع الإطار المنظم لمشكلة البحث وحدد مسارات التحليل، تمهيداً للانتقال إلى الفصل الثاني، الذي يستعرض الدراسات السابقة ويطور البعد النظري المتعلق بموضوع الدراسة، مما يدعم بناء منظور تحليلي أكثر شمولاً وتكاملاً.

التكامل بين دور الرقابة ودور الاستشارة للمؤسسات العليا للرقابة

يمثل التكامل بين دوري الرقابة والاستشارة تحدياً رئيسياً يواجه أجهزة الرقابة العليا في العصر الحديث. ويتطلب التوفيق بين هذين الدورين تحقيق توازن دقيق يضمن الاستفادة من مزايا الخدمات الاستشارية دون المساس باستقلالية وموضوعية أنشطة الرقابة. ويعكس هذا التحدي طبيعة البيئة المالية والإدارية المعاصرة، التي

تتسم بتعقيد الإجراءات الحكومية وتنوع المخاطر، مما يستلزم تبني مناهج متكاملة للرقابة والاستشارة تُسهم في تحسين الأداء الحكومي العام.

تقدم الخدمات الاستشارية رؤى تحليلية واستشارات فنية للجهات الحكومية، مما يعزز قدرات العمليات الإدارية والمالية، ويحسن كفاءة استخدام الموارد العامة. كما تساعد هذه الخدمات في بناء أنظمة رقابة داخلية، وتعزز الوعي بالمخاطر المحتملة التي قد تواجهها الجهات الحكومية، لتمكينها من التعامل مع الانحرافات المالية والإدارية بشكل استباقي قبل تفاقمها. وهذا بدوره يعزز القدرة المؤسسية على اتخاذ القرارات بناءً على الأدلة، ويشكل عنصراً أساسياً في الارتقاء بأداء الرقابة نحو مزيد من الفعالية والشمولية، مما يدعم المساءلة المالية ويعزز الشفافية. بدلاً من ذلك، قد يؤدي توسيع نطاق تقديم الخدمات الاستشارية إلى زيادة احتمالية تضارب المصالح إذا لم يتم التحكم بوضوح في العلاقة بين أدوار الرقابة والاستشارة. ومع ذلك، قد يزيد ذلك من مخاطر استقلالية الأحكام أو الموضوعية في التقييمات عندما تقدم نفس مؤسسة التدقيق المشورة للكيانات التي تقوم بتدقيقها لاحقاً. ما نحتاجه هو بيئة تنظيمية صارمة تفصل بين التدقيق والاستشارات. يتناول هذا الإطار المعايير المهنية المعترف بها دولياً، والامتثال للقواعد الأخلاقية لمواجهة عوامل الخطر المحتملة المشار إليها أعلاه، والحياد والموضوعية، بالإضافة إلى آليات إدارة المخاطر المرتبطة بالعمل الاستشاري.

لذا، فإن استراتيجية متوازنة تستند إلى سياسات فعّالة لتحديد نطاق الخدمات المسموح بها، فضلاً عن ثقافة مؤسسية قائمة على النزاهة والمساءلة، ضرورية لتحقيق التكامل الفعّال بين أدوار الرقابة والاستشارة. ومن خلال تقديم المشورة لجهات القطاع العام، تستطيع أجهزة الرقابة العليا الاستفادة من القيمة المضافة للخدمات الاستشارية دون إغفال جوهر الرقابة والتحليل على مستوى أعلى، وذلك لضمان إدارة مالية عامة سليمة من خلال الفعالية المؤسسية.

الضوابط التي تحكم تقديم الخدمات الاستشارية

يُعدّ ضمان تقديم الخدمات الاستشارية دون المساس بكفاءة دور الرقابة أحد المكونات الأساسية للضوابط التنظيمية. وتساعد هذه الضوابط في تحديد الأطر التي يجب اتباعها في تقديم الخدمات الاستشارية، مما يُسهّل تحقيق التوازن بين القيمة المضافة والموضوعية.

تشمل أهم الضوابط التي ينبغي مراعاتها عند تقديم الخدمات الاستشارية ما يلي:

١. ضرورة الحفاظ على فصل واضح بين الفرق المسؤولة عن تقديم الخدمات الاستشارية وتلك المسؤولة عن وظائف التدقيق والرقابة.
٢. الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية لحماية استقلالية أجهزة الرقابة العليا.
٣. ضمان تحديد نطاق الخدمات الاستشارية بشكل واضح، وعدم تداخلها مع المسؤوليات التنفيذية.
٤. وضع آليات رقابية لتقييم جودة الخدمات الاستشارية ومدى التزامها بالأهداف المحددة.
٥. يتم الكشف عن طبيعة العمل الاستشاري لتعزيز الشفافية والثقة في أنشطة الرقابة.

التحديات التي تواجه مؤسسات الرقابة العليا في تقديم الخدمات الاستشارية

على الرغم من الفوائد العديدة التي يمكن أن تقدمها الخدمات الاستشارية للأجهزة العليا للرقابة المالية، فإن هذه الأجهزة تواجه عدة تحديات جوهرية قد تحد من قدرتها على تقديم هذه الخدمات بكفاءة وفعالية. ومن أبرز هذه التحديات:

١. محدودية الموارد البشرية والمالية :
يُمثل توفير كوادر مؤهلة ومتخصصة بشكل كافٍ تحديًا كبيرًا. تتطلب الخدمات الاستشارية خبرة فنية متقدمة ومعرفة حديثة بأفضل الممارسات في الإدارة المالية والإشراف، مما قد يُشكل ضغطًا على الموارد المتاحة ويؤثر على جودة الخدمات المقدمة.

٢. صعوبة تحقيق التوازن بين دوري الرقابة والاستشارة :

مع تزايد حجم مسؤوليات الرقابة وتوسع نطاق الخدمات الاستشارية، يصبح الحفاظ على فصل واضح بين وظائف التدقيق والاستشارة أمرًا صعباً. وقد يؤدي ذلك إلى تضارب في الأدوار أو يؤثر على موضوعية تقييمات التدقيق.

٣. التعرض للنقد :

قد تواجه أجهزة الرقابة العليا انتقادات تتعلق بتضارب المصالح أو ضعف الاستقلالية في حال عدم وجود ضوابط واضحة. كما أن تقديم المشورة للجهات التي تخضع لاحقاً للمراجعة قد يثير مخاوف بشأن الحياد في أنشطة الرقابة اللاحقة.

٤. ضرورة تطوير كفاءات الموظفين :

تتطلب الخدمات الاستشارية مهارات إضافية تتجاوز كفاءات التدقيق التقليدية، بما في ذلك التحليل المالي المتقدم، وإدارة المخاطر، والتواصل الفعال مع الجهات المستفيدة. وهذا يستلزم برامج تدريبية مستمرة لتعزيز قدرات الموارد البشرية.

٥. عدم وضوح الأطر التنظيمية :

في بعض الحالات، قد لا تكون الأطر التنظيمية التي تحكم الخدمات الاستشارية محددة بوضوح ، مما يؤدي إلى تفسيرات مختلفة لنطاق هذه الخدمات وحدود مسؤوليات الرقابة، وبالتالي زيادة احتمالية التداخل أو التجاوز.

إن التغلب على هذه التحديات يتطلب تبني سياسات تنظيمية واضحة، وتخصيص الموارد اللازمة، وتعزيز الكفاءات البشرية، ووضع ضوابط دقيقة تضمن التوازن بين أدوار الرقابة والاستشارة، وبالتالي تعزيز فعالية مؤسسات التدقيق العليا في دعم المساءلة المالية وتحقيق الإدارة المالية العامة السليمة.

دور الإطار التشريعي في تنظيم الخدمات الاستشارية

يُعدّ الإطار التشريعي قاعدة أساسية تُشرف على عمل أجهزة الرقابة العليا، وهو أمر بالغ الأهمية في تحديد الجهات الفاعلة في الخدمات الاستشارية، ووضع آلية تقديم هذه الخدمات وفقاً لمعايير الحياد والمهنية. ولمنع أي تجاوز

قد يؤثر على استقلالية المؤسسات أو موضوعية تقارير التدقيق، من المهم أن يُحدد الإطار الصلاحيات والولاية الممنوحة لهيئات الرقابة على أساس استشاري، فضلاً عن حدودها القانونية.

يُسهّم قانونٌ يُنظّم عملية تقديم المشورة في تعزيز الثقة بين مؤسسات الرقابة والجهات الحكومية، وبين المواطنين والدولة، وذلك من خلال توضيح المسؤوليات المتوقعة من كلا الطرفين، وإنشاء آلية محاسبة فعّالة في حالات سوء السلوك المهني. كما يحمي هذا القانون من الضغوط الخارجية التي قد تؤثر على قرارات الرقابة، ويُحافظ على التوازن بين دور الرقابة التاريخي ودور المشورة المتنامي.

لذا، يُعدّ التطوير التشريعي المستمر شرطاً أساسياً لمواكبة التطورات الحديثة في مجال الرقابة على المالية العامة. وهذا يُمكن مؤسسات الرقابة العليا من أداء دورها الاستشاري وتقديم خدمات ذات قيمة مضافة للمؤسسات الحكومية دون المساس باستقلاليتها أو سمعة وظيفتها الرقابية. كما يضمن الإطار التشريعي وضع آليات واضحة لإدارة المخاطر المرتبطة بالدور الاستشاري، مما يُعزز التكامل بين الأداء الرقابي والخدمات الاستشارية ضمن بيئة مالية وإدارية معقدة ومتطورة.

العلاقة بين الخدمات الاستشارية وتعزيز الشفافية

تساهم الخدمات الاستشارية في تعزيز الشفافية من خلال تقديم توصيات عملية تهدف إلى تحسين أنظمة الإفصاح المالي والتقارير في الجهات الحكومية. وهذا يضمن شفافية المعلومات المالية والإدارية لجميع الجهات المعنية. علاوة على ذلك، تساهم هذه الخدمات في ترسيخ ثقافة المساءلة داخل الكيانات الحكومية من خلال تحديد مسؤوليات واضحة ومؤشرات أداء قابلة للقياس، مما يتيح رصد النتائج وتقييمها بموضوعية.

تضمن هذه الخدمات مستوى أعلى من الشفافية، مما يُتيح لصناع القرار الوصول إلى المعلومات بشكل أفضل، وبالتالي اتخاذ قرارات أكثر دقة وفي الوقت المناسب، مع تجنب الأخطاء غير المقصودة أو إساءة استخدام الموارد العامة. إضافةً إلى ذلك، يُمكن للشفافية المُحسّنة أن تُعزز ثقة الجمهور في أداء الحكومة، وأن تُوفّر تقارير وبيانات موثوقة، مما سيكون له آثار إيجابية على الجهود المبذولة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، بما في ذلك دعم الإدارة المالية السليمة.

وبالتالي، تمثل الخدمات الاستشارية أداة فعالة لدعم الشفافية والمسؤولية المؤسسية، حيث أنها توفر آليات عملية لتحسين الأداء المالي والإداري مع الحفاظ على مستويات عالية من المصداقية والنزاهة في عمليات الإفصاح والمساءلة.

دور التكنولوجيا في دعم الخدمات الاستشارية والإشرافية

بشكل عام، تلعب التكنولوجيا دورًا متزايد الأهمية في دعم عمل أجهزة الرقابة العليا، وذلك من خلال توفير أدوات وتقنيات مبتكرة تُسهم في تحسين كفاءة عمليات التدقيق والتحليل المالي والإداري. ومع تطور نظم المعلومات وتطبيقات البيانات، باتت هذه التقنيات قادرة على تقديم خدمات استشارية دقيقة وفي الوقت المناسب، مما يُتيح اتخاذ قرارات فعالة داخل الدوائر الحكومية استنادًا إلى بيانات موثوقة.

تتمتع التكنولوجيا أيضاً بإمكانية تعزيز الكشف المبكر عن المخاطر (من خلال أنظمة الإنذار المبكر وتحليل البيانات الرقمية)، وبالتالي تقليل احتمالية حدوث مخالفات مالية أو إدارية. كما أن استخدام التقنيات الحديثة يُعزز المساءلة والشفافية في العمليات الحكومية، إذ لا يقتصر دورها على تحسين الجودة من خلال توفير تقارير دقيقة فحسب، بل يُحسن أيضاً توقيت الرقابة.

بالإضافة إلى ذلك، تدعم التكنولوجيا التكامل بين دوري الرقابة والاستشارة من خلال تمكين المراقبة المستمرة لتنفيذ التوصيات الاستشارية وقياس أثرها على الأداء المؤسسي. وهذا يعزز كفاءة الحكومة ويقوي قدرتها على تحقيق أهداف الإدارة المالية السليمة والحوكمة الفعالة.

الخاتمة العامة للفصل الأول

يُبيّن التحليل المُقدّم في هذا الفصل أن الخدمات الاستشارية تُشكّل بُعدًا حديثًا لعمل أجهزة الرقابة العليا، إذ تُساهم إسهامًا مباشرًا في تطوير دورها وتعزيز قدرتها على دعم الأداء الحكومي وضمان المساءلة المالية. وقد أظهر التحليل أن هذه الخدمات تُوفّر أدوات وآليات تُمكن الجهات الحكومية من تحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وتعزيز الشفافية، واتخاذ قرارات مالية وإدارية أكثر كفاءة، مع الحفاظ على التوازن بين دور الرقابة التقليدي والوظيفة الاستشارية.

واتضح أيضًا أن تبني منظور قائم على المخاطر يُعدّ من أهم المناهج لفهم العلاقة بين الخدمات الاستشارية ودور الرقابة. يُمكن هذا المنظور من تحليل مختلف آثار الخدمات الاستشارية، وتحديد المخاطر المرتبطة بها، ووضع آليات مناسبة لإدارتها، وبالتالي ضمان استقلالية وموضوعية أجهزة الرقابة العليا.

تناول الفصل كذلك الأسس النظرية للدراسة، بما في ذلك نهج الحوكمة، ونظرية الوكالة، ونهج إدارة المخاطر، بالإضافة إلى الإطار المفاهيمي الذي يوضح العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة، مع تسليط الضوء على دور العوامل الوسيطة مثل الاستقلالية، وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، والامتثال للمعايير المهنية. كما استعرض الفصل الضوابط والتحديات المرتبطة بتقديم الخدمات الاستشارية، فضلاً عن دور الأطر التشريعية والتكنولوجية في تعزيز فعالية الرقابة وزيادة قيمة الخدمات الاستشارية.

وبالتالي، يُقدّم هذا الفصل الأساس العلمي والمنهجي الذي تنطلق منه الدراسة لتحليل موضوعها، مما يُفضي إلى الفصل الثاني الذي يُفصّل مراجعة تحليلية مقارنة للدراسات السابقة. والهدف من ذلك هو تحديد النتائج الحاسمة من الأبحاث السابقة، وتوضيح الفجوة البحثية التي تسعى الدراسة الحالية إلى سدّها، وذلك لبناء معرفة حول كيفية ارتباط الخدمات الاستشارية بفعالية الرقابة وتعزيز المساءلة.

الفصل الثاني

الدراسات السابقة

-مقدمة

يوضح استعراض الدراسات السابقة احد اهم المكونات الاساسيه في البحث العلمي حيث يساعد في بناء الاسس المعرفي الذي يستند اليه الباحث في تحليل موضوع الدراسه كما يساعد في تحليل الفجوة البحثيه التي تسعى الدراسة الحاليه الى معالجتها. ويهدف هذا الاستعراض الي التعرف على الجهود البحثيه السابقه التي تناولت موضوع الخدمات الاستشارية ودور الاجهزة العليا والرقابه في تعزيز المسائله الماليه بالاضافه الى تحليل نتائج التي توصلت اليها تلك الدراسات لمقارنتها بعدم استخلاص اهم اوجه الاتفاق والاختلاف بينهما.

وتعتبر الدراسة السابقه لها اهميه كبيره نحو اختيار المنهجيه المناسبه للدراسه وتحديد المتغيرات التي سيتم تحميلها كما تساعد في تطوير الاطار النظري للدراسه من خلال استفادة من المفاهيم والنماذج التي قدمتها البحوث السابقه في هذا المجال.

ويشهد موضوع الخدمات الاستشارية التي قدمها الاجهزة العليا للرقابه اهتماما متزيدا للادبيات الحديثه خاصة في ذات التحولات التي شهدت دور الاجهزه النقابيه من الدور التقليدي القائم على التقديم اللاحق الى الدور الحديث الذي يجمع بين الرقابه والوقائيه وتقديم المشوره الفنيه والاداريه للجهات الحكوميه وقد تناولت العديد من الدراسات هذا التحول من زوايا مختلفه حيث تم التركيز على تحليل تاثير الخدمات الاستشارية على استقلاليه الاجهزة الرقميه وبين انما اهتمت دراسات اخرى بدراسة دور هذه الخدمات في تحسين كفاءه الاداء الحكومي وتعزيز نظم الرقابه الداخليه .

بينما تم التركيز على مجموعه من الدراسات على تحليل العلاقة بين الخدمات الاستشارية واداره المخاطر حيث اكدت هذه الدراسات ان تبني منظور قائم على المخاطر يسهم على تحليل العلاقة بين الخدمات الاستشارية واداره المخاطر حيث اكدت هذه الدراسات ان تبني منظور قائم على المخاطر يفهم في تحسين جوده العمل الرقابي وتعزيز القدره على مواجهه تحديات المختلفه التي تواجه المؤسسات الحكوميه وفي المقابل اشارت بعض الدراسات الى وجود مخاطر محتمله مرتبطه بتقديم الخدمات الاستشاريه خاصه فيما يتعلق بتعارض المصالح او ضعف الفصل بين الدوله الرقابي والدوله الاستشاري.

ويسعى هذا الفصل الى تقديم عرض تحليلي للدراسات السابقه المرتبطه بموضوع البحث وذلك من خلال تقسيمها الى محاور الرئيسيه تشمل الدراسات التي تناولت الخدمات الاستشاريه ودراسها التي تناولت دور الاجهزه الاولى الرقابيه والدراسات التي ركزت على العلاقة بين الخدمات الاستشاريه والماليه بالاضافه الى الدراسات التي تناولت منظور اداره المخاطره في العمل الرقابي .

حيث يتناول الفصل الاطار النظري المرتبط بموضوع الدراسه والذي يهدف الى تقديم شرط موسع للمفاهيم الاساسيه والمتغيرات المرتبطه بموضوع البحث مما يساعد في تكوين رؤيه متكامله حول طبيعه العلاقة بين الخدمات الاستشاريه ودور الاجهزه العليا للرقابه في ضمان المسائله الماليه .

يهدف هذا الفصل في مجمله الى تحقيق عدد من الاهداف من اهمها التعرف على الاتجاهات البحثيه الحديثه في مجال الدراسه وتحديد الفجوه البحثيه التي تسعى الى الدراسه الحاليه الى سدها بالاضافه الى دعم الاثار النظري الذي تستند اليه الدراسه من خلال استفاده من نتائج الدراسه السابقه.

تمهيد للدراسات السابقة.

بينما شهدت الادبيات العلميه في مجال الرقابه الماليه الحكوميه تطورا منفصلات الاخيره حيث تزايد الاهتمام بدراسه الادوار الجديده للاجهزه العليا للرقابه خاصه فيما يتعلق بتقديم الخدمات الاستشاريه كاحد الادوات التي تهدف الى تحسين الاداء المؤسسي وتعزيز كفاءه اداره الموارد العامه..

وقد ارتبط هذا الاهتمام بالتغيرات التي شهدتها بيئه العمل الحكومي والتي اتسمت بتزايد تعقيد العمليات الماليه والاداريه وارتفاع حجم انفاق العام وزياده متطلبات الشفافيه والمساءله وهو ما دفع الباحثين الى دراسه مدى قدره الاجهزه العليا للرقابه على موافقه هذه التغيرات من خلال تطوير ادوارها واساليب عملها كما ركزت العديد من الدراسات على تحليل تاثير الجمع بين الدور الرقابي والدور الاستشاري على استقلاليه الاجهزه الرقبيه حيث اشارت بعض الدراسات الى ان تقديم الخدمات الاستشاريه يمكن ان يساهم في تحسين جوده الاداء الحكومي من خلال تقديم توصيات تساعد في تطوير نظم الرقابه الداخليه وتعزيز اداره المخاطر بينما حذرت دراسات اخرى من احتمال تاثير هذه الخدمات على موضوعيه العمل الرقابي اذا لم يتم وضع ضوابط واضحه لتنظيم العلاقه بين الدورين.

من ناحيه اخرى اهتمت مجموعه من الدراسات بدراسة العلاقه بين الخدمات الاستشاريه الماليه حيث اكدت هذه الدراسات ان الخدمات الاستشاريه يمكن ان تساهم في تعزيز الشفافيه وتحسين جوده التقارير الماليه كما تساعد في رفع مستوى الالتزام بالقوانين واللوائح الماليه داخل الجهات الحكوميه.

كما تناولت بعض الدراسات دور اداره المخاطر في تحسين فاعليه العمل الرقابي حيث اكدت ان تبني منهج قائم على المخاطر يساعد الاجازه الرقبيه في توجيه جودها نحو المجالات الاكثر عرضه والمخاطر مما يهدف الى تحسين كفاءه استخدام الموارد وتعزيز فعاليه الرقابه.

يمكن القول ان الدراسات السابقة قدمت مساهمات مهمة في فهم طبيعه العلاقه بين الخدمات الاستشاريه ودور الاجهزه العليا للرقابه الا انها اختلفت في نتائجها بشأن مدى تأثير هذه الخدمات على استقلاليه الاجهزه الركيه وهو ما يعكس الحاجه الى اجراء المزيد من الدراسات التي تتناول هذا الموضوع المنظور شامل يجمع بين الجوانب النظرية والتطبيقية .

منهجيه عرض الدراسات السابقه.

يوضح عرض الدراسات السابقه في هذا البحث المنهج التحليلي المقارن الذي يعزز دراسه النتائج والتوجهات المختلفه في الابحاث السابقه بشكل منهجي ومنظم مع التركيز على نقاط القوه والضعف وواجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات ويتم ذلك من خلال استعراض مجموعه من الدراسات العربيه والاجنبية ذات الصلة بموضوع البحث مع بيان اهداف كل دراسه والمنهجية التي اتبعتها واهم النتائج التي توصلت اليها فضلا عن تحليل مدى ارتباط هذه النتائج بموضوع البحث الحالي .

ولتحقيق عرض منظم وسهل للقراءه والتحليل سيتم تصنيف دراسه السابقه وفقا لمحاور رئيسيه وتشمل.

١. الدراسات المرتبطة بالخدمات الاستشاريه والتي توضح طبيعه هذه الخدمات واشكالها واسعارها على الاداء المؤسسي والرقابي .

٢. الدراسات المرتبطة بالاجازة العليا للرقابة والتي تركز علي تعليم المساءله وتحسين نظم الرقابه الداخليه ومدى استقلاليتها وموضوعيتها .

بينما يهدف هذا التصنيف الى تسهيل عملية المقاومة والتحليل النقدي بين الدراسات مع التركيز على ما يمكن ان تضيفه دراسة لفهم العلاقة بين الخدمات الاستشارية والدور الرقابي للاجهزة العليا للرقابة . وفي ختام عرض الدراسات السابقة سيتم تقديم تعليق تحليلي يوضح اهم النتائج المستخلصة من الدراسات ويبين الفجوات البحثية التي لم يتم تناولها داخل الدراسات السابقة والتي تسعى الدراسات الحالية الى معالجتها يتيح هذا التعليق ابراز القيمة التعليمية للدراسات وتحديد مساهمتها في تطوير المعرفة النظرية والتطبيقية في مجال الخدمات الاستشارية والرقابة المالية الحكومية .

تمهيد الاطار النظري

يوضح الاطار النظري الحجر والزوايا لاي دراسته علميه اذ يوفر الاساس المفاهيمي الذي يبنى عليه فهم الظواهر لمحل البحث وتحليل العلاقات بين المتغيرات. ياتي الاثار النظري ليقدم رؤيه شامله متكامله لفهم العلاقة بين الخدمات الاستشارية التي تقدمها الاجهزة العليا للرقابة ودورها في تعزيز المسائله المالية داخل الجهات الحكومية مع مراعاة العوامل المؤثرة مثل المخاطر والاستقلالية والشفافية .

بينما يبدأ الاطار النظري لتوضيح مفهوم الخدمات الاستشارية باعتبارها اداة حديثة لدعم الاداء المؤسسي ووسيله تحسين نظم الرقابة الداخلية وتعزيز ثقافة المساعدة داخل الجهات الحكومية كما يعرض دور الاجهزة العليا للرقابة في الانضباط المالي والالتزامي بالمعايير القانونية وكيفية التوازن بين مهام الرقابة التقليدية وبين تقديم الاستشارات مما يحافظ على استقلالية وموضوعية هذه الاجهزة .

بينما يتناول الاطار مفهوم المسألة المالية باعتبارها الهدف الرئيسي الذي تسعى اليه الاجهزة الرقمية لتحقيقه مشيراً الى اهمية وجود مؤشرات اداء واضحة واليات متابعه دقيقه لقياس مدى التزام الجهات الحكومية بالقوانين

واللوائح المالية. ويوضح ذلك ان منظور اداره المخاطر الذي يعد من اهم المداخل الحديثة التي تساعد في تحليل التأثيرات المختلفة للخدمات الاستشارية وتحديد المخاطر المحتملة ووضوح اليات مناسبة لادارتها بفاعلية بما يضمن تحقيق اهداف الرقابة دون اي محاذاة والاستقلالية المؤسسية. ويهدف هذا الاطار الى توفير قاعدة متينة لتحليل النتائج مما يساعد الباحث في تفسير مدى تأثير الخدمات الاستشارية على فاعلية الدور الرقابي للاجهزة العليا للرقابة كما يتيح الربط بين النظرية والتطبيق من خلال استعراض التجارب والدراسات السابقة التي تناولت هذه العلاقة بما يعزز من قدره على استخلاص استنتاجات دقيقة وموضوعية.

يوفر الاطار النظري رؤيه متكامله تربط بين المتغيرات الاساسيه والمتغيرات الوسيطة مثل مستوى الالتزام بالمعايير المهنية وكفاءة نظم الرقابه الداخليه ومستوى شفافيه ومستوى الشفافيه الامر الذي يعزز من شموليه التحليل ويدعم قدره على فهم النتائج المستقبليه في ضوء البيئه الماليه والاداريه المعقده التي تعمل فيها الاجهزه العليا للرقابه .

مما يشكل الاطار النظري للمرجع الاساسي الذي يستند اليه الباحث في بناء الدراسة وتحديد ادوات التحليل وصياغة الفرضيات ووضوح اسس منهجيه دقيقه لفحص العلاقة بين الخدمات الاستشاريه والدور الرقابي مما يحيط الطريق الانتقالي الى عرض الدراسات السابقه والاطار التطبيقي المرتبط بالبحث .

-الدراسات السابقة

شهدت الدراسات العربية اهتماما متزايدا بموضوع تطوير دور الاجهزه الركابيه الحكوميه خاصة في ظل التحولات الكبيره التي شاهدها الادارة العامة واتجاه الحكومات نحو تعزيز الشفافيه والمساءله وتحسين كفاءة ادارة الموارد العامة وقد تناولت العديد من الدراسات موضوع الخدمات الاستشاريه ودورها في دعم الاضاءه المؤسسي حتى

يتم تحسين نظم الرقابة الداخلية كما تم التركيز في بعض الدراسات على تحليل اثر هذه الخدمات على استقلالية الأجهزة الرقابية ومضعيتها اضافة الى ذلك دور ادارة المخاطر في تعزيز فعالية الرقابة .

١. دراسته حول دور الأجهزة العليا للرقابة في تعزيز الشفافيه الماليه .

هدفت احدى الدراسات الى تحليل دور الأجهزة العليا للرقابة في تعزيز الشفريه الماليه داخل الجهات الحكومية حيث سعت الى التعرف على مدى مساهمة التقارير الرقابية في تحسين جودة المعلومات الماليه وتعزيز الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة للعمل المالي اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي حيث تم جمع البيانات من خلال استبيانات وتم توزيعها على مجموعة من العاملين في الأجهزة والجهات الحكومية كما تم تحليل البيانات باستخدام الاساليب الاحصائية المناسبة.

بينما اظهرت النتائج ان الأجهزة العليا للرقابة تلعب دورا محوريا في تعزيز الشفافيه الماليه من خلال تقديم تقارير دقيقة تساهم في تحسين مستوى افصاح المالي وان وجود نظم رقابة داخلية فعالة يعزز من كفاءة الدور الرقابي كما اوصت الدراسة بضرورة تطوير اليات العمل الرقابي بما يتوافق مع التطورات الحديثه في بيئه العمل الحكومي وتعزيز استخدام التكنولوجيا في عمليات التدقيق والرقابة لضمان دقة وكفاءة اكبر.

٢. دراسة حول اثر الخدمات الاستشارية على كفاءة الاداء الحكومي.

توضح هذه الدراسة اثر الخدمات الاستشاريه التي تقدمها الأجهزة الركبیه على كفاءة الاداء الحكومي بهدف التعرف على مدى مساهمة هذه الخدمات في تحسين نظم الرقابة الداخليه وتعزيز القدره على اداره المخاطر داخل الجهات الحكوميه واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وجمعت البيانات من خلال استبيانات ومقابلات شخصيه ما عدد من المسؤولين في جهات الحكوميه كما تم تحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الاحصائي.

وضحت نتائج الدراسة ان الخدمات الاستشارية تساهم في تحسين كفاءة الاداء الحكومي من خلال تقديم توصيات عملية تساعد في تطوير السياسات والاجراءات المالية والادارية وتعزيز القدرة على التنبؤ بالمخاطر والتعامل معها بفاعلية ومع ذلك اشارت الدراسة الى وجود بعض التحديات المرتبطة بتقديم الخدمات الاستشارية مثل محدودية الموارد البشرية والحاجة الى تطوير مهارات العاملين للأجهزة الرقابية لمواكبة متطلبات الدور الاستشاري .

٣. دراسة حول استقلالية الأجهزة العليا للرقابة .

تهدف هذه الدراسة الى تحليل مدى تأثير الجمع بين الدور الرقابي والدور الاستشاري على استقلالية الأجهزة العليا للرقابة وسعة الى التعرف على المخاطر المرتبطة بتقديم الخدمات الاستشارية ومدى تأثيرها على موضوعية العمل الرقابي. واعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي حيث تم تحليل مجموعة من التقارير الركببة والدراسات السابقة واجراء مقابلات مع عدد من الخبراء في مجال الرقابة المالية.

وقد اظهرت النتائج ان تقديم الخدمات الاستشارية يمكن ان يساهم في تحسين جودة الاداء الحكومي الا انه قد يزيد احتمالية تعارض المصالح اذا لم يتم وضع ضوابط واضحة تنظم العلاقة بين الدول الرقابية والدول الاستشارية بضرورة وضع اثر تنظيمي واضح يحدد نطاق الخدمات الاستشارية ويضمن الفصل الواضح بين مهام التدقيق ومهام الاستشارة والحفاظ على استقلالية وموضوعية الأجهزة العليا للرقابة.

٤. دراسة حول دور ادارة المخاطر في تحسين فاعلية العمل الرقابي

تهدف هذه الدراسة الى تحليل دور ادارة المخاطر في تحديث فاعلية العمل الرقابي داخل الأجهزة العليا للرقابة وسعت الى التعرف على مدى اسهام تبني منهج قائم على المخاطر في تحسين كفاءة استخدام الموارد وتعزيز الرقابة

الوقائية واعتمدت دراسته على المنهج الوصفي التحليلي وجمع البيانات من خلال استبيانات وزعت على مجموعة من العاملين في الأجهزة الركببة وتم تحليل بيانات باستخدام الاساليب الاحصائية المناسبة .

وضحت النتائج ان تبني منهج قائم على المخاطر يساهم في تحسين جودة العمل الرقابي من خلال توجيه الجهود نحو مجالات الاكثر عرضة للمخاطر ويعزز القدرة على استخدام الموارد بشكل اكثر فعالية . كما اوصت دراسته بضرورة تعزيز ثقافة ادارة المخاطر داخل الاجهزة الرقمية وتطوير نظم المعلومات الداعمة وتحليل المخاطر بما يمكن هذه الاجهزة من تقديم خدمات استشارية دقيقة وفعالة مع الحفاظ على طوارئ الرقابة التقليدي.

توضح هذه الدراسات مجتمعة ان هناك اهتمامات متزايدة بتطوير دور الاجهزة العليا من الرقابة وتوسيع نطاق خدماتها الاستشارية مع التركيز على تعزيز الشفافية وتحسين نظم الرقابة الداخلية وادارة المخاطر والحفاظ على استقلالية وموضوعية العمل الرقابي وهو ما يشكل قاعدة عملية متينة لبناء الدراسة الحالية .

التحليل المقارن للدراسات العربية

يوضح استعراض الدراسات العربية السابقة وجود اهتمام متزايد بدراسة دور الاجهزة العليا للرقابة في تعزيز الشفافية والمساءلة المالية لا سيما لها في ظل التحولات المستمرة التي تشهدها الادارة العامة واتجاه الحكومات نحو تحسين كفاءة استخدام الموارد العامة وتعزيز الممارسات الرشيدة وقد اكدت معظم الدراسات على اهمية تطوير دور الاجهزة الرقابية بما يتوافق مع المتغيرات الحديثة في بيئة العمل الحكومي مع التركيز على توسيع النطاق الخدمات الاستشارية الى جانب الرقابة التقليدية تحقيق اهداف المساءلة المالية وتعزيز الشفافية.

قد تشير نتائج الدراسات السابقة الى ان الخدمات الاستشارية تساهم بفاعلية في تحسين كفاءة الاداء الحكومي حيث توفر توصيات علمية تساعد الجهات الحكومية على تطوير السياسات والاجراءات المالية والادارية كما تدعم القدرة على التنبؤ بالمخاطر والتعامل معها بفاعلية وركزت بعض الدراسات في تعزيز نظم الرقابة الداخلية من خلال الاستشارات التي تقدمها الاجهزة العليا للرقابة بما يساهم في رفع مستوى الرقابة والوقائية وتحسين كفاءة استخدام الموارد.

يظهر اختلاف بين الدراسات بشأن تأثير الخدمات الاستشارية على استقلالية الاجهزة الرقابية فقد اشارت بعض الدراسات الى وجود مخاطر محتملة تتعلق بتعارض المصالح او التأثير على موضوعية القرارات الرقابية اذا لم يتم وضع ضوابط تنظيمية واضحة تحدد نطاق الدور الاستشاري وتضمن الفصل بين مهام التدقيق ومهام الاستشارة في المقابل قد اظهرت دراسات اخرى امكانية تحقيق التوازن بين الدور الرقابي والدور الاستشاري عند وضع خطة تنظيمية واضحة تبني معايير مهنية دقيقة تضمن الحياد والموضوعية مع الاستفادة من القيمة المضافة التي توفرها خدمات الاستشارية.

يوضح ان اغلب الدراسات العربية تقوم بالتركيز على دور ادارة المخاطر في تحسين فاعلية العمل الرقابي حيث اكدت على اهمية تبني منهج قائم على المخاطر لتوجيه جهود الرقابة نحو المجالات الاكثر اهمية وحساسية وتعزيز القدرة على اكتشاف الانحرافات المحتملة قبل تفاقمها . بينما اظهرت الدراسات ان دمج ادارة المخاطر مع الخدمات الاستشارية يمكن ان يزيد من فاعلية الرقابة واعادة الاداء المؤسسي بشرط توفر الادوات المناسبة للتحليل والمعلومات الدقيقة لدعم اتخاذ القرار .

ومن خلال هذا التحليل عن مقارنة يمكن ملاحظة ان الدراسات العربية قدمت مساهمات مهمة في فهم طبيعة العلاقة بين الخدمات الاستشارية ودور الاجهزة العليا للرقابة وخاصة فيما يتعلق بتحسين نظم الرقابة الداخلية وتعزيز الشفافية وكفاءة المؤسسة الا ان هذه الدراسات لم تتناول بشكل شامل العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية وضمنان المسائلة المالية من منظور متكامل يجمع بين الجوانب النظرية والتطبيقية حيث ان اغلب الدراسات تقوم بالتركيز على ابعاد محددة مثل تحسين الاداء او ادارة المخاطر دون دمج هذه الابعاد في اطار شامل يوضح اثر الخدمات الاستشارية على مستوى المسائلة المالية واستقلالية الاجهزة الرقابية في الوقت ذاته وبناء على ذلك تبرز الحالة الى دراسة شاملة تهدف الى تحليل العلاقة بين الخدمات الاستشارية والدور الرقابي في اطار يوازن بين استقلالية وكفاءة وتحقيق المسائلة المالية كما تتطلب الدراسة الحالية استخدام منهجية تحليل تمكن من رصد اوجه الاتفاق والاختلاف بين النتائج المستخلصة من الدراسة السابقة وتقديم رؤية واضحة حول الفجوات البحثية التي لم تتناولها الدراسات العربية السابقة مما يساعد في اثر المعرفة العلمية وتعزيز الفهم التطبيقي تدور الخدمات الاستشارية في تحسين الاداء الرقابي والمؤسسي .

يمكن القول ان الدراسات العربية قد شكلت قاعدة معرفية مهمة لفهم دور الاجهزة العليا والرقابة لكنها لم تصل بعد الى تطور متكامل يربط الخدمات الاستشارية بالمسائلة المالية من منظور شامل وهو ما تمثل الفجوة البحثية التي تسعى الدراسة الحالية الى معالجتها من خلال تقديم اطار متكامل يجمع بين النظرية والتطبيق ويحلل اثر هذه الخدمات على كفاءة العمل الرقابي وضمنان الشفافية والاستقلالية فالوقت ذاته.

ثانيا : الدراسات الاجنبية

توضح شهادة الادبيات الاجنبية اهتماما كبيرا بدراسة تطور دور الاجهزة العليا للرقابة خاصة في ظل الاتجاهات نحو توسيع مهامها لتشمل تقديم الخدمات الاستشارية الى جانب الدور الرقابي التقليدي حيث ركزت العديد من الدراسات على تحليل تاثير هذه الخدمات على كفاءة الاداء الحكومي وتعزيز المكاملة المالية بالاضافة الى المخاطر المرتبطة بتقديم هذه الخدمات .

دراسه حول اثر الخدمات الاستشارية على جودة التقارير المالية

تهدف احدى الدراسات الاجنبية الى تحليل اثر الخدمات الاستشارية التي تقدمها الاجهزة الرقمية على جودة التقارير المالية داخل المؤسسات الحكومية حيث سمعت بالتعرف على مدى مساهمة هذه الخدمات في تحسين مستوى الافصاح المالي وتعزيز الشفافية.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الكلي حيث تم تحديد بيانات مالية لعدد من المؤسسات الحكومية كما تم استخدام نماذج تحليل احصائية لقياس العلاقة بين تقديم الخدمات الاستشارية وجودة التقارير المالية.

بينما توصلت الدراسة الى ان الخدمات الاستشارية تساهم في تحسين جودة التقارير المالية من خلال تقديم توصيات تساعد في تطوير نظم اعداد التقارير وتعزيز الالتزام بالمعايرة المهنية كما اشارت النتائج الى ان الجمع بين الدور الرقابي والدور الاستشاري يمكن ان يحقق قيمة مضافة اذا تم تحت اطار ضوابط واضحة .

دراسة حول العلاقة بين الخدمات الاستشارية واستقلالية الأجهزة الرقابية .

تهدف هذه الدراسة الى تحليل مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية الأجهزة الرقابية حيث

تم التركيز على دراسة العلاقة بين حجم الخدمات الاستشارية ومستوى موضوعية التقارير الرقمية.

لقد اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي حيث تم تحليل مجموعة من التقرير الرقابية واجراء مقابلات مع عدد من

الخبراء في مجال التدقيق الحكومي .

بينما اشارت نتائج الدراسة الى ان تقديم الخدمات الاستشارية قد يؤدي الى تحسين كفاءة الاداء المؤسسي الا

انه قد يزيد من احتمالية حدوث تعارض المصالح اذا لم يتم وضع ضوابط واضحة تنظم العلاقة بين الطول الرقابي

والدور الاستشاري كما اكدت الدراسة على اهمية الفصل الوظيفي بين مهام التدقيق ومهام الاستشارة.

دراسة حول دور ادارة المخاطر في تطوير العامل الرقابي.

تهدف هذه الدراسة الى تحليل دور ادارة المخاطر في تطوير العمل الرقابي داخل المؤسسات الحكومية حيث

تعد الى التعرف على مدى مساهمة تبني منهج قائم على المخاطر في تحسين فاعلية عملية التدقيق.

قد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي حيث تم جمع البيانات من خلال استبيانات ومقابلات ما عدد من

العاملين في الأجهزة الرقابية كما تم تحليل بيانات باستخدام الاساليب الاحصائية المناسبة.

واظهرت نتائج الدراسة ان تبني منهج قائم على المخاطر يساهم في تحسين جودة العمل الرقابي من خلال

توجيه الجهود نحو المجالات الأكثر عرضة للمخاطر كما يساعد في تحسين كفاءة استخدام الموارد وتعزيز فاعلية

الرقابة.

التحليل المقارن بين الدراسات العربية والاجنبية.

يتضح من خلال استعراض الدراسات العربية والاجنبية وجه تشابه في دور الاجهزة العليا للرقابة بما يتوافق مع التغيرات الحديثة في بيئة العمل الحكومي حيث اكدت معظم الدراسات على ان الخدمات الاستشارية تساهم بفاعلية في تحسين كفاءة الاداء المؤسسي وتعزيز نظم الرقابة الداخلية كما اظهرت الدراسات توافقا واضحا على اهمية تبني منهج قائم على المخاطر في تحسين في حديث العمل الرقابي بينما يساعد هذا المنتج في توجيه جهود الرقابة نحو المجالات الاكثر اهمية وتحديث القدرة على استخدام الموارد بكفاءة وتحقيق الرقابة الوقائية بدلا اختصار على الرقابة العلاجية.

ومن رغم هذا الاتفاق العام توجد بعض الاختلافات الملموسة بين الدراسات العربية والاجنبية فقد رقدت الدراسة الاجنبية بشكل اكبر على تحليل التأثيرات الكمية للخدمات الاستشارية استخدام نماذج احصائية متقدمة تحقيقا لمستوى تأثير هذه الخدمات على الاداء المالي والرقابي في المقابل اعتمدت الدراسة العربية بشكل رئيسي على تحرير الوصفي والمقارن مع تقديم توصيات تطوير تهدف الى تحسين كفاءة الاداء وتعزيز الشفافية داخل الجهات الحكومية.

بينما اظهرت الدراسات الاجنبية اهتماما اكبر بدراسة تأثير الخدمات الاستشارية على جودة التقارير المالية ومستوى الافصاح والشفافية في البيانات المالية مركزة ايضا على الدراسات العربية لتحسين الاداء الحكومي وتعزيز نظم الرقابة الداخلية ودعم ممارسات المسئلة المالية بشكل عام . قد يعكس هذا الاختلاف التباين في الاولويات البحثية بين البيئات المختلفة حيث تميل الدراسات الاجنبية الى التحليل الكلي الدقيق فيما تتحدث عنه دراسات عربية على السياق التطبيقي والاطار المؤسسي .

بينما تتضح ان هناك فجوة بحثية مهمة تتمثل في الحاجة الى دراسة العلاقة بين الخدمات الاستشارية ودور الاجهزة العليا للرقابة في ضمان المسائلة المالية لمنظور شامل يجمع بين الجوانب النظرية والتطبيقية اذا لم يتم توفر الدراسات السابقة اجابة متكاملة تربط بين تحسين الاداء المؤسسي والحفاظ على استقلالية الاجهزة الرقمية وتعزيز الشفافية وادارة المخاطر في الوقت ذاته.

ولهذا تسعى الدراسة حاليا الى معالجة هذه الفجوة البحثية من خلال تقديم تحليل شامل يدمج بين النظرية والتطبيق ويستند الى منهجية دقيقة لقياس اثر الخدمات الاستشارية على فعاليات الرقابة مع مراعاة العوامل المؤثرة مثل الاستقلالية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية ومستوى الالتزام بالمعايير المهنية وذلك لتعزيز القدرة على فهم العلاقة بين الدورة الاستشارية والرقابية في سياق الادارة المالية الحكومية الحديثة.

التعليق العام على الدراسات السابقة

خلال استعراض الدراسات السابقة يتضح ان موضوع خدمات الاستشارية التي تقدمها الاجهزة العليا للرقابة يعد من الموضوعات الحديثة التي اكتسبت اهتمام متزايد في الادبيات العلمية حيث اكدت معظم الدراسات على اهمية هذه الخدمات في تحسين كفاءة الاداء الحكومي وتعزيز نظم الرقابة الداخلية.

بينما اظهرت الدراسات وجود اتفاق عام على ان تقديم الخدمات الاستشارية يمكن ان تساهم في تعزيز الشفافية وتحسين جودة التقارير المالية الى ان هناك اختلافان في نتائج الدراسات بشأن مدى تأثير هذه الخدمات على استقلالية الاجهزة الرقمية حيث اشارت بعض الدراسات الى وجود مخاطر محتملة تتعلق بتعارض المصالح بينما اكدت دراسات اخرى امكانية تحقيق التوازن بين الدورين من خلال وضع ضوابط تنظيمية واضحة.

بينما يتضمن ان معظم الدراسات ركزت على تحليل دور ادارة المخاطر في تحسين فاعلية العمل الرقابي حيث

اكدت على اهمية تبني منهج قائم على المخاطر في توجيه جهود الرقابة نحو المجالات الاكثر عرضة للمخاطر.

يمكن القول ان الدراسات السابقة قدمت اساسا علميا مهما لفهم موضوع الدراسة الى انها لم تتناول بشكل

كافي العلاقة بين الخدمات الاستشارية وضمان المسائلة المالية في اطار تحليلي متكامل وهو ما يمثل الفجوة البحثية التي

تسعى الدراسة الحالية الى حلها.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

-مقدمة-

يقدم هذا الفصل وصفًا تفصيليًا للإجراءات المنهجية المستخدمة لتحقيق هدف الدراسة، والإجابة على أسئلة البحث، واختبار فرضياتها. كما يشرح الإطار العملي الذي استخدمه الباحث لجمع البيانات وتحليلها وتفسيرها بطريقة منهجية وعلمية. ويوضح الخطوات اللازمة التي اتخذها الباحث لجمع المعلومات. يتضمن الفصل وصفًا للمنهج العلمي المستخدم، ومجتمع الدراسة، والعينة المختارة، وأداة جمع البيانات أو الاستبيان المستخدم، والأساليب الإحصائية التي طبقت لاستخلاص النتائج. وتحليل العلاقات بين متغيرات الدراسة.

تُعدّ منهجية الدراسة بالغّة الأهمية، فهي التي تربط البحث بالجانبين النظري والتطبيقي. وتُتيح هذه المنهجية تحويل المفاهيم والنماذج النظرية في مجال الخدمات الاستشارية ودور مؤسسات الرقابة العليا إلى مؤشرات قابلة للقياس والتحليل. وبالتالي يُسهم التصميم الدقيق للمنهجية واختيار أدوات التحليل في الوصول إلى نتائج أكثر موضوعية. ونتائج واقعية تعكس طبيعة الظاهرة قيد الدراسة - أي تأثير الخدمات الاستشارية التي تقدمها مؤسسات التدقيق العليا على تعزيز المساءلة المالية من منظور إدارة المخاطر.

علاوة على ذلك، يسعى هذا الفصل إلى توضيح أسباب إجراءات جمع البيانات الميدانية، والتي بدأت بإعداد أداة الدراسة وصياغة محاورها وفقًا لأهداف البحث، ثم توزيعها على العينة المستهدفة، وأخيرًا إدخال البيانات في الحاسوب (إدخال البيانات) وتحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة. هذا العرض المنهجي يجعل الدراسة قابلة للتكرار والاستخدام في الدراسات المستقبلية، وهو أمر ضروري للبحث العلمي الدقيق.

وأخيرًا، يحدد هذا الفصل المبادئ المستخدمة لاختيار عينة تمثل مجتمع الدراسة بحيث يمكن تعميم النتائج ضمن مجال الدراسة، ولكنه يأخذ في الاعتبار العوامل المتعلقة بمسؤولياتهم الإشرافية والمالية المرتبطة بشكل أوثق بالخدمات الاستشارية والمساءلة المالية.

بالإضافة إلى ذلك، يُبين هذا الفصل أثر الأساليب الإحصائية في اختبار الفرضيات لهذه الدراسة، كما يتناول جميع سلوكيات أفراد العينة. وقد استُخدمت البيانات في التحليل الوصفي لتلخيص خصائص مجموعة البيانات المُجمّعة، واستُخدمت المؤشرات الإحصائية لتحسين فهم العلاقات المتبادلة بين المتغيرات واستخلاص نتائج علمية ذات دلالة. يُسهم ذلك في توفير صورة تحليلية شاملة لتقييم أثر الخدمات الاستشارية على تعزيز المساءلة المالية ورفع كفاءة العمل الرقابي.

وبالتالي، يهدف هذا الفصل إلى تقديم وصف منهجي دقيق لجميع إجراءات البحث المتبعة، مما يضمن الشفافية العلمية ويعزز مصداقية النتائج، مع وضع الأساس لعرض وتحليل منهجي للبيانات الميدانية التي تدعم تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها على أساس علمي واضح.

-المنهجية وطرق البحث-

أولاً: منهج الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة لملاءمته لطبيعة موضوع البحث. يركز هذا المنهج على تقديم الحياة قيد الدراسة كما هي في الواقع من خلال دراسة تطبيقاتها المختلفة واستكشاف جميع جوانبها لتحديد علاقاتها. ثم يتم تفسير النتائج واستخلاص دلالات علمية منها. تُستخدم الطريقة الوصفية التحليلية على نطاق واسع في الدراسات الإدارية والمحاسبية نظراً لقدرتها على ربط الجوانب النظرية والعملية، مما يوفر فرصة لفهم الظواهر التنظيمية والمالية في بيئتها الحقيقية.

تعتمد الطريقة الوصفية التحليلية على جمع البيانات من مصادر ميدانية، ثم تنظيمها وتصنيفها وتلخيصها وتحليلها باستخدام الأدوات والتقنيات الإحصائية المناسبة. يساعد هذا في تصوير واقع اتجاهات وآراء السكان المدروسين فيما يتعلق بموضوع الدراسة. ولا تقتصر وظيفتها على وصف العلاقات بين المتغيرات المختلفة فحسب، بل تُعدّ ضرورية أيضاً لاختبار الفرضيات العلمية وتفسير نتائج الدراسات استناداً إلى إطار نظري.

يُعدّ هذا النهج فعالاً بشكل خاص للدراسة الحالية، إذ يُحلل كيفية تأثير الخدمات الاستشارية التي تقدمها هيئات الرقابة العليا على تعزيز المساءلة المالية من خلال نهج قائم على المخاطر. كما يتضمن دراسة الخدمات التي يقدمها المتخصصون والمهنيون في هذه المجالات الرقابية والمالية، ومدى فعالية هذه الخدمات في ضمان الشفافية والاستقلالية وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية.

بالإضافة إلى ذلك، تُمكن هذه الطريقة من استخدام الاستبيانات لتوفير بيانات كمية قابلة للتحليل الإحصائي، والتي تُسجّل بدقة اتجاهات العينة وتستخلص مؤشرات يُمكن الاعتماد عليها لتقييم طبيعة العلاقات بين المتغيرات في الدراسة. تهدف هذه المعلومات إلى كشف هذه البيانات وتحليلها؛ وبما أن هذا التحليل سيُسفر عن نتائج موضوعية تُفسّر الظاهرة قيد الدراسة، فإنه يُقدّم توصيات عملية لتعزيز وظائف الأداء الإشرافي، والنهوض بالمساءلة المالية الحكومية.

وهكذا، فإن الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي ساهم في توفير إطار منهجي منظم لجمع البيانات وتحليلها وتفسيرها، وتحقيق أهداف البحث، وتعزيز موثوقية نتائجه، وتمكين استخدامها في كل من الجوانب العلمية والعملية.

ثانياً: نوع البيانات

استخدمت الدراسة نوعين من البيانات:

• البيانات الأولية

قائم على عينة الدراسة لجمع البيانات الأولية. وقد تم إعطاء المشاركين الأصحاء الذين تتراوح أعمارهم بين ١٨ و ٤٥ عاماً استبياناً يتضمن عدة أسئلة لتقييم متغيرات الدراسة.

• البيانات الثانوية

تم الحصول على البيانات الثانوية من الكتب والمراجع العلمية والدراسات السابقة والتقارير المهنية والمعايير الدولية ذات الصلة بموضوع الدراسة.

ثالثاً: مصادر جمع البيانات

اعتمد الباحث على عدة مصادر لجمع البيانات، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول ١,٣ مصادر جمع البيانات

نوع البيانات	مصدر
البيانات الأولية	استبيان
البيانات الثانوية	الكتب العلمية
	دراسة سابقة
	التقارير المهنية
	المعايير الدولية

رابعاً: أساليب التحليل الإحصائي

تم تحليل البيانات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية التي اختبرت فرضيات الدراسة من خلال برامج

إحصائية مناسبة. وتشمل هذه الأساليب ما يلي:

- الإحصاءات الوصفية: التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص العينة
- المتوسط والانحراف المعياري
- اختبار الارتباط
- تحليل الانحدار
- اختبار الفرضيات

-مجتمع البحث-

في سياق الدراسة، أطلقنا على جميع الأشخاص أو الأشياء التي تمتلك الخصائص اللازمة لإدراجها في الوصف المقترح لمجموعة الدراسة والتي تتوفر عنها البيانات والتي يمكن أن تؤدي إلى تحقيق أهداف البحث اسم مجموعة الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من الموظفين والمتخصصين في الكيانات الإشرافية والمالية والمحاسبية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وذلك بسبب خبرتهم ومعرفتهم بطبيعة الخدمات الاستشارية ودورهم في تعزيز المساءلة المالية. تم اختيار عينة الدراسة بعناية لضمان تمثيلها للبيئة التطبيقية التي تهدف الدراسة إلى تحليلها، مما يساهم في الحصول على نتائج أكثر دقة وموضوعية.

عينة الدراسة

تم اختيار عينة الدراسة عشوائيًا من مجتمع الدراسة المستهدف، وذلك للحصول على بيانات ميدانية دقيقة تعكس آراء وتوجهات مختلف الفئات العاملة في المجالين المالي والإشرافي. وقد روعي في اختيار العينة الدقة لضمان تمثيلها لمجتمع الدراسة، ما يسمح بإجراء تحليل واقعي لفهم مدى تأثير الخدمات الاستشارية على المساءلة المالية.

أدى جمع الردود الناتجة عن أسئلة الاستبيان إلى الحصول على مجموعة من الإجابات الصحيحة للمعالجة الإحصائية اللاحقة. يُعد هذا العدد مناسبًا لطبيعة الدراسة الوصفية التحليلية، إذ يوفر قاعدة بيانات كافية لاستخراج المؤشرات الإحصائية وتحليل الاتجاهات بين المستجيبين. ومن المزايا الأخرى أنه يزيد من مستوى الثقة في النتائج المُتحصل عليها وقابليتها للتعميم - في نطاق الدراسة - على مجتمع الدراسة.

وسيتم عرض التوزيع العددي للاستبانة في الفصل الخاص بتحليل النتائج بعد استكمال معالجة

البيانات، وذلك وفق الجدول التالي:

جدول ٢,٣ توزيع عينة الدراسة

البيان	العدد
عدد الاستبانات الموزعة	٢٣٥
عدد الاستبانات المستردة	١٦٥
عدد الاستبانات الصالحة للتحليل	٧٠
نسبة الاستجابة	٣٠٪

-حدود البحث

تشير حدود الدراسة إلى السياق المحدد الذي تُجرى فيه البحوث؛ وهذا يحدد الاستخدام المناسب لها وإمكانية تعميم النتائج خارج هذا السياق المحدد. وهذه الحدود هي كما يلي:

• حدود الموضوع

لا تتناول الدراسة إدراج التدقيق المالي في هذا الشرط، ولكن يمكن حصر متطلبات الخدمات الاستشارية التي تقدمها مؤسسات التدقيق العليا في مساهمتها في تعزيز جوانب المساءلة المالية وفقاً للنهج القائم على المخاطر كأحد المدخلات الحديثة في تطوير أعمال التدقيق وتحسين كفاءتها.

• الحدود البشرية:

هؤلاء هم الموظفون والمتخصصون في المجالات المالية والتدقيق والمحاسبة الذين يعتبرون المجموعة الأكثر ارتباطاً بموضوع هذا البحث، وبالتالي فهم الأقدر على الحكم على كل من أنواع الخدمات الاستشارية وأثارها على الأداء المؤسسي أو التدقيقي.

- الحدود المكانية

تُجرى هذه الدراسة في سياق إطار مؤسسي يرتبط بهيئات التدقيق والقطاعات العامة ذات الصلة، وتجمع بيانات من الموظفين العاملين في هذه الهيئات تعكس المستوى الواقعي لممارسات التدقيق المنفذة. والخدمات الاستشارية.

- الحدود الزمنية :

أُجريت الدراسة خلال العام الدراسي ٢٠٢٦ ، وهو الإطار الزمني الذي تم فيه جمع البيانات الميدانية وإجراء التحليل، مما يعني أن النتائج تعكس واقع الفترة الزمنية التي تم فيها تنفيذ الدراسة.

أداة دراسية

استنادًا إلى البيانات التي جُمعت من خلال الاستبيان، والتي تُعدّ أساسية، فإنها تُناسب طبيعة هذه الدراسة التي تهدف إلى تحديد كيفية مساهمة الخدمات الاستشارية الضرورية التي تُقدّمها مؤسسات الرقابة العليا في تعزيز المساءلة المالية القائمة على تقييم المخاطر .

يُعدّ الاستبيان في البحوث الإدارية والمحاسبية، وهو النوع الأكثر شيوعًا في الدراسات، وسيلةً لتسهيل استخدام البيانات الكمية وجمعها بشكل منهجي من خلال التحليل الإحصائي.

تم تطوير الاستبيان من خلال مراجعة الأدبيات والتشاور مع الدراسات السابقة لضمان تضمينه جميع الأبعاد والمتغيرات ذات الصلة بالدراسة.

مكونات الاستبيان

يتكون الاستبيان من قسمين رئيسيين كما يلي:

- القسم ١: البيانات العامة .

يهدف هذا القسم إلى تحديد الخصائص الديموغرافية للمستجيبين، مثل:

١. المنظمة
٢. سنوات الخبرة
٣. المؤهل الأكاديمي
٤. المسمى الوظيفي

• القسم ٢: محاور الدراسة

يتكون هذا الجزء من عدد من العبارات المستخدمة لتقييم متغيرات الدراسة، وهي:

١. الخدمات الاستشارية وتأثيرها على استقلالية شركات التدقيق
٢. دور الخدمات الاستشارية في تعزيز كفاءة أداء التدقيق
٣. أثر الخدمات الاستشارية في تحقيق المساءلة المالية
٤. مخاطر تقديم الخدمات الاستشارية

مقياس الدراسة

استخدمت الدراسة مقياس ليكرت ثلاثي النقاط لقياس استجابات أفراد العينة. طُلب من المشاركين تحديد

مستوى موافقتهم على العبارات بناءً على المقياس التالي:

جدول ٣,٣ توزيع عينة الدراسة

وزن	مستوى الاتفاق
٣	يوافق
٢	إلى حد ما
١	غير موافق

صلاحيّة أداة الدراسة

اختبار الصلاحيّة يعني أن الأداة قادرة على تقييم ما صُممت لتقييمه. وقد تمّ التحقق من صحة الاستبيان من خلال عرضه على عدد من الخبراء والمتخصصين في المحاسبة والتدقيق المالي، والذين أكدوا ما يلي:

- وضوح العبارات
- صياغة اللغة منطقياً وعقلانياً
- طبيعة العبارات ذات الصلة بأهداف الدراسة
- تمت تغطية جميع محاور الدراسة بتفصيل كامل

تم تطبيق التعديلات المقترحة من قبل الخبراء للوصول إلى النسخة النهائية من الاستبيان.

موثوقية أداة الدراسة

عند استخدام أداة تقييم عدة مرات في ظروف متشابهة، يجب أن تكون النتائج متسقة، أي موثوقية الأداة، بمعنى آخر، يجب أن توفر الأداة نتائج ثابتة وغير متناقضة. يشير هذا إلى مستوى موثوقيتها في قياس متغيرات الدراسة. تُعد هذه خطوة منهجية هامة لضمان موثوقية الأداة قبل مرحلة جمع البيانات بفترة طويلة، إذ تساعد في التحقق من أن الحلول المتوصل إليها تعكس الظاهرة الفعلية وليست ناتجة عن تحريفات في تفسير المقاييس أو منهجية غير دقيقة .

لتقييم موثوقية الاستبيان، استُخدم معامل ألفا لكرونباخ (أحد أكثر الأساليب الإحصائية استخداماً في الدراسات الإدارية والمحاسبية) لقياس الاتساق الداخلي لكل محور من محاور عبارات الاستبيان. يحدد هذا المعامل مستوى الارتباط بين الإجابات على العبارات التي تقيس المفهوم نفسه، حيث تشير القيم الأعلى إلى تجانس واتساق أكبر بين العبارات التي تقيس متغير الدراسة.

يتراوح معامل ألفا لكرونباخ بين ٠.١، وكلما ارتفع الرقم كان ذلك أفضل؛ وعادةً ما تُعتبر القيمة التي تزيد عن ٠.٧٠ مقبولة إحصائيًا. تشير القيم الأعلى إلى درجة عالية من الموثوقية يمكن استخدامها في التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات. أما إذا كان الرقم منخفضًا، فقد يعني ذلك ضرورة مراجعة بعض العبارات أو إعادة صياغتها للحصول على قياس أكثر وضوحًا ودقة.

تم حساب معامل الموثوقية لكل محور على حدة، بالإضافة إلى معامل الموثوقية الإجمالي للاستبيان، لضمان ملاءمة الأداة لقياس متغيرات الدراسة المتعلقة بالخدمات الاستشارية، والمساءلة المالية، وعوامل الخطر. يوضح الجدول التالي معاملات الموثوقية لمحاور الدراسة:

جدول ٤,٣

معامل الموثوقية	محور
٠,٩٢٠	الخدمات الاستشارية
٠,٩٤٧	المساءلة المالية
٠,٨٩١	المخاطر
٠,٩٣٨	الاستبيان كاملاً

وبناءً على نتائج اختبار الموثوقية، سيتم التأكد من أن الاستبيان يتمتع بمستوى مناسب من الاتساق الداخلي، مما يسمح باستخدامه في تحليل البيانات واستخلاص النتائج المتعلقة بدور مؤسسات التدقيق العليا في تعزيز المساءلة المالية.

إجراءات تنفيذ الدراسة

نُظِّمَت خطوات المنهجية بطريقة تُتيح الحصول على بيانات تُقدِّم صورة دقيقة للمجتمع قيد الدراسة. وشملت

هذه الخطوات ما يلي:

١. توزيع الاستبيانات : تم توزيع الاستبيانات على أعضاء العينة المستهدفة بطريقة توفر تمثيلاً كافياً لمجتمع الدراسة، مع التركيز على تضمين فئات مختلفة تتعلق بالعمل المالي والتدقيق.
٢. جمع ومراجعة الاستبيانات : بمجرد إعادة الاستبيانات، تمت مراجعتها بعناية للتأكد من اكتمال البيانات وملاءمتها للتحليل، مع استبعاد الاستبيانات غير المكتملة أو الخاطئة بشكل واضح.
٣. إدخال البيانات إلى البرنامج الإحصائي : تم فرز البيانات وجدولتها في برنامج دراسة إحصائية محدد (SPSS أو ما يماثله) لفرز البيانات وترتيبها ومعالجتها إحصائياً.
٤. ثم تم تحليل البيانات التي تم جمعها لاختبار فرضيات الدراسة والإجابة على أسئلتها، مع التركيز على قياس تأثير الخدمات الاستشارية من أجل تحسين المسألة المالية بالإضافة إلى فحص العلاقات بين المتغير الرئيسي (الخدمات الاستشارية) والمتغيرات الوسيطة.

أساليب تحليل البيانات

تم استخدام مزيج من الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها

على النحو التالي:

• أولاً: التحليل الوصفي

يهدف هذا التحليل إلى تقديم وصف دقيق للبيانات التي تم جمعها من خلال مؤشرات أساسية، تشمل ما

يلي:

✓ التكرارات: لتحديد عدد المستجيبين الذين اختاروا كل خيار في الاستبيان

✓ النسب المئوية: لتحديد مدى انتشار كل موقف بين أفراد العينة.

▪ المتوسط الحسابي: لتقدير المستوى العام للمواقف والتصورات المتعلقة بالخدمات الاستشارية والمساءلة المالية .

▪ الانحراف المعياري: لقياس تشتت آراء المستجيبين حول كل محور من محاور الدراسة.

• ثانيًا: التحليل الاستدلالي

يهدف هذا التحليل إلى اختبار فرضيات الدراسة والتحقق من العلاقات بين المتغيرات باستخدام الأساليب الإحصائية، بما في ذلك:

▪ اختبار معامل الارتباط: لتقييم درجة واتجاه العلاقة بين الخدمات الاستشارية والمتغير التابع (المساءلة المالية والاستقلالية والشفافية).

▪ الانحدارات: لتحليل تأثير الخدمة الاستشارية على فعالية خدمة التدقيق ودرجة المساءلة المالية كعوامل وسيطة.

▪ اختبار الدلالة الإحصائية: لتحديد ما إذا كانت النتائج المستخلصة من العينة قابلة للتعميم على مجتمع الدراسة بأكمله.

اختبار فروض الدراسة باستخدام معامل ارتباط بيرسون:

جدول ٥,٣: مصفوفة معاملات الارتباط (بيرسون) بين متغيرات الدراسة

قوة العلاقة	الدلالة الإحصائية	القيمة الاحتمالية (p)	معامل الارتباط (r)	السؤال الثاني	السؤال الأول
تامة	دالة	.	١	س٢	س١
قوية	دالة	.	٠,٧٣٢	س٣	س١
قوية جداً	دالة	.	٠,٨٩٩	س٦	س١
قوية	دالة	.	٠,٧٣٢	س٣	س٢
قوية جداً	دالة	.	٠,٨٩٩	س٦	س٢
قوية	دالة	.	٠,٧٤٥	س٦	س٣

رموز الأسئلة:

س١: الجمع بين خدمات التأكيد والاستشارية يؤثر على الاستقلالية

س٢: الخدمات الاستشارية تشكل عبئاً على الميزانية

س٣: جدوى إسناد الخدمات الاستشارية للأجهزة العليا

س٦: الإسناد سوف يوفر مبالغ في الميزانيات

مستوى الدلالة المعتمد: $\alpha = ٠,٠٥$

يتضح من نتائج جدول ٥,٣ وجود علاقات ارتباط موجبة بين متغيرات الدراسة، حيث تراوحت قيم معامل الارتباط بين

(٠,٧٣٢) و(٠,٨٩٩)، وهي قيم تشير إلى علاقات قوية إلى قوية جداً بين المتغيرات.

كما تبين أن جميع القيم الاحتمالية (p-value) بلغت (٠,٠٠٠)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha = ٠,٠٥$)، مما

يدل على أن العلاقات ذات دلالة إحصائية.

وتشير النتائج إلى وجود علاقة قوية جداً بين السؤال الأول والسؤال السادس ($r = ٠,٨٩٩$)، مما يعكس ارتباطاً واضحاً

بين تأثير الجمع بين خدمات التأكيد والاستشارية على الاستقلالية، وبين الاعتقاد بأن الإسناد قد يوفر مبالغ في

الميزانيات.

وبناءً عليه يتم رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة.

معالجة البيانات الإحصائية

- استخدم برنامج تحليل إحصائي لمعالجة البيانات بطريقة منهجية ودقيقة، مما ساعد في :
تنظيم البيانات وفرزها وفقاً لمحاور الاستبيان المختلفة.
 - إجراء العمليات الحسابية اللازمة لاستخراج التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحرافات المعيارية.
 - تطبيق أساليب الاستدلال لاختبار فرضيات الدراسة، بما في ذلك معاملات الارتباط وتحليل الانحدار واختبارات الدلالة الإحصائية.
- ساهمت هذه المعالجة في الحصول على نتائج موثوقة ودقيقة يمكن الاعتماد عليها في تفسير العلاقات بين متغيرات الدراسة وتقديم توصيات علمية وعملية لتعزيز دور الخدمات الاستشارية في تحسين المساءلة المالية والتدقيق داخل الهيئات الحكومية.

النموذج التحليلي المقترح للدراسة

يعتمد النموذج التحليلي في هذا البحث على اختبار العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع مع الأخذ في الاعتبار المتغيرات الوسيطة. يوضح الكود الموضح أدناه البنية المنهجية التي تُمكن من تفسير النتائج وتقييم فهمنا للعلاقات بين المتغيرات المقترحة.

يتمثل المتغير المستقل في هذه الدراسة في الخدمات الاستشارية المقدمة من مؤسسات التدقيق العليا، بما في ذلك الدعم الفني والمساعدة والمشورة بشأن إنشاء نظام تدقيق داخلي في الجهات الحكومية، والمساهمة في تحسين السياسة الإدارية المالية للجهات الحكومية. أما المتغير التابع فيتمثل في تحسين المساءلة المالية، والذي يُمثل دور المدققين في ضمان الاستخدام الأمثل للأموال العامة، وتعزيز الشفافية، وتحسين جودة البيانات المالية، فضلاً عن الالتزام بالقواعد والمعايير النقدية.

يتضمن النموذج متغيراً وسيطاً، ألا وهو مخاطر تقديم الخدمات الاستشارية، والتي تُمثل محور النموذج، إذ يُمكن لهذه المخاطر أن تؤثر على كيفية تأثير طبيعة الخدمة الاستشارية على المساءلة المالية. وترتبط هذه المخاطر بتضارب المصالح المحتمل، وتأثيرها على استقلالية منظمات التدقيق وتواصلها، فضلاً عن الضغوط الناجمة عن زيادة المهام والالتزامات الإدارية والمالية. لذا، يُعدّ النموذج التحليلي محاولة وصفية وتفسيرية لإظهار كيفية ارتباط

هذه المتغيرات من خلال تحليل البيانات الميدانية عبر الاستبيانات باستخدام أساليب الاختبار الإحصائي المناسبة التي تتحقق من فرضيات الدراسة وأهمية النتائج. كما يُمكن هذا النموذج من دراسة كيفية تأثير العوامل الوسيطة على قوة هذه العلاقة بين الخدمات الاستشارية وتحسين المساءلة المالية، وذلك لتوفير حلول عملية.

جدول ٦,٣ متغيرات الدراسة

نوع المتغير	المتغير
المتغير المستقل	الخدمات الاستشارية
المتغير التابع	جودة خدمات التأكيد (الأعمال الرقابية)
متغير وسيط	المخاطر المرتبطة بالخدمات الاستشارية

ويمثل هذا النموذج قاعدة منهجية للتحليل الإحصائي الذي سيتم تنفيذه في الفصل التالي، حيث سيتم تطبيق الاختبارات الوصفية والاستدلالية على بيانات العينة للتحقق من صحة الفروض، وفهم مدى تأثير الخدمات الاستشارية على تعزيز المساءلة المالية ضمن بيئة العمل الرقابي.

خطوات تحليل البيانات

تم تحليل البيانات التي جُمعت من خلال الاستبيانات بشكل منهجي عبر عدة خطوات للحصول على نتائج دقيقة وموضوعية قدر الإمكان، تعكس الواقع الفعلي في مجتمع الدراسة. وفيما يلي هذه الخطوات:

١. التحقق من الاستبيانات المستلمة واستبعاد الاستبيانات غير الصالحة للتحليل: تضمنت هذه الخطوة مراجعة الاستبيانات المستلمة للتأكد من عدم وجود أخطاء أو نقص فيها، لذلك تم استبعاد تلك التي لم تستوف هذا المعيار.

٢. ترميز البيانات وإدخالها في البرنامج الإحصائي: تم ترميز الاستجابات برموز رقمية مناسبة لإدخالها في برنامج التحليل الإحصائي، مما يتيح إعداد البيانات من خلال تنظيمها وفرزها مع العمليات الحسابية.

٣. تحليل البيانات الوصفية: تم إجراء تحليل البيانات الوصفية ليعكس روعة اتجاهات المستجيبين، بالاعتماد على بعض المؤشرات مثل التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة.
٤. اختبار فرضيات الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة: تم استخدام أدوات التحليل الاستدلالي مثل معاملات الارتباط وتحليل الانحدار واختبارات الدلالة لتحديد قوة العلاقة بين الخدمات الاستشارية والمتغيرات التابعة ولتقييم تأثير المخاطر المرتبطة بها على هذه العلاقة.
٥. تفسير النتائج في ضوء الإطار النظري والدراسات السابقة: بعد إجراء التحليل، تم تفسير النتائج وربطها بالمفاهيم والنظريات التي نوقشت في الفصول السابقة، ومقارنة النتائج بالدراسات العربية والدولية لتحديد مجالات الاتفاق والاختلاف.

الاعتبارات الأخلاقية للدراسة

- حرصاً على حماية نزاهة نتائج الدراسة وحقوق المشاركين في العينة، راعت الدراسة مجموعة من المبادئ الأخلاقية أثناء جمع البيانات وتحليلها. وتشمل هذه المبادئ ما يلي:
- بيان سرية البيانات: تم التعامل مع جميع الردود على أنها سرية تماماً وسيتم استخدامها فقط لأغراض البحث العلمي.
 - الموضوعية المضمونة: حافظ تحليل البيانات وعرضها على موضوعيتها دون أي تأثير خارجي أو تحيز شخصي يؤثر على النتائج.
 - الموافقة المستنيرة للمشاركين: تم ضمان الموافقة المستنيرة قبل إكمال الاستبيانات، وتم إبلاغ المشاركين بتصميم الدراسة وأهمية مساهمة المشاركين.
 - النزاهة العلمية: تم عرض النتائج وتفسيرها بمسؤولية، مع الحفاظ على المصداقية في ربط النتائج بالمفاهيم أو النظريات القابلة للتطبيق وسط أخلاقيات البحث؛ دون أي تنازل.

وهكذا، تم وضع أساس منهجي وأخلاقي صارم لضمان دقة وموثوقية النتائج، مما يمهّد الطريق لتحليل البيانات الميدانية واختبار الفرضيات بطريقة علمية دقيقة.

التحديات التي واجهت الدراسة

لا يمكن جمع البيانات أو تحليلها في الدراسات الميدانية بسبب نقص الظروف العملية . وتواجه هذه الدراسات تحديات مختلفة، منها ما يلي:

- **حجم العينة صغير:** نظراً لتردد العديد من المتخصصين الماليين والمراجعين داخل الوكالات الحكومية، لم يكن من السهل جمع جميع المشاركين المستهدفين.
 - **التحدي في الحصول على ردود كاملة:** لم تقدم جميع الاستبيانات التي ملأها المشاركون بيانات كاملة، مما يتطلب فحصاً دقيقاً وفرزاً للبيانات الصالحة للتحليل.
 - **الاختلافات في وجهات نظر المستجيبين:** انعكست الخلفيات المهنية المتنوعة والخبرات الشخصية للمستجيبين في آرائهم المختلفة حول أجزاء معينة من الدراسة التي تتطلب معالجة دقيقة أثناء الترميز.
 - **تم العثور على عدد قليل من الدراسات التي تناولت على وجه التحديد الخدمات الاستشارية للمؤسسات العليا للرقابة المالية، مما يجعل من الصعب تحديد نتائج محددة للمقارنة مع الدراسات الأخرى ويؤكد على أهمية جمع البيانات الأولية الصحيحة.**
- وعلى الرغم من هذه التحديات، فقد تم اتخاذ الخطوات اللازمة للتغلب عليها من خلال اختيار العينة بعناية، ومراجعة الاستبيانات المُعادة، والتأكد من أن البيانات التي تم جمعها تمثل مجتمع الدراسة، مما يضمن الحصول على معلومات كافية وموثوقة لتحقيق أهداف البحث.

أهمية المنهجية المستخدمة

- تمكنت المنهجية من امتلاك نظرية شاملة وآلية عملية، مما ساهم في فهم دقيق للظاهرة المدروسة.
- **لعب المنهج الوصفي التحليلي دوراً في وصف وتحليل الظاهرة بطريقة منظمة من خلال تحديد العلاقات بين المتغيرات المختلفة، فضلاً عن اختبار فرضيات الدراسة.**

- وقد أتاح استخدام أداة الاستبيان جمع البيانات الكمية التي يمكن تحليلها إحصائياً، مما زاد من موثوقية ودقة النتائج وساهم في تعميم الاستنتاجات في نطاق الدراسة.

وهكذا، شكلت المنهجية الأساس العملي للبحث، حيث وفرت الأدوات والخطوات اللازمة لتحويل الجانب النظري إلى نتائج عملية يمكن استخدامها لتحسين فعالية الخدمات الاستشارية وتعزيز المساءلة المالية للمؤسسات العليا للرقابة المالية.

ملخص الفصل الثالث

يتناول هذا الفصل بالتفصيل المنهجية والإجراءات المستخدمة لضمان تحقيق أهداف البحث، بالإضافة إلى الأسئلة المطروحة حول نتائجه. كما يتناول المنهج العلمي المستخدم، وأنواع البيانات ومصادرها، وسياق الدراسة وعينتها، وأداة جمع البيانات (الاستبيان).

ويُقدم الفصل أيضاً الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات، من حيث التحليل الوصفي الذي يُبين مسار استجابة المستجيبين، والتحليل الاستدلالي لاختبار الفرضيات، فضلاً عن نموذج التحليل المقترح الذي يوضح العلاقة بين الخدمات الاستشارية (كمتغير مستقل) والمساءلة المالية (كمتغير تابع) مع متغير وسيط (تأثير المخاطر). تناول هذا الفصل أيضاً الاعتبارات الأخلاقية التي تم الالتزام بها أثناء جمع البيانات وتحليلها، بما في ذلك ضمان السرية، والحصول على موافقة المشاركين، والاستخدام الموضوعي للبيانات، والحفاظ على النزاهة العلمية في عرض النتائج. كما تطرق إلى التحديات التي واجهت الدراسة وكيفية التعامل معها لضمان جمع بيانات دقيقة وكافية.

يُعد هذا الفصل تطبيقاً عملياً للدراسة، إذ يُشكل الأساس المنهجي لتحليل البيانات وصولاً إلى الفصل الرابع الذي يتناول معالجة البيانات الميدانية، وعرض نتائجها بما يتماشى مع أهداف وفرضيات هذه الدراسة، وذلك لاستخلاص استنتاجات دقيقة بشأن دور الخدمات الاستشارية في تعزيز المساءلة المالية في مؤسسات الرقابة المالية العليا.

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

-مقدمة

يركز هذا الفصل على عرض البيانات التي تم الحصول عليها من أداة الدراسة (الاستبيان)، وتحليلها إحصائياً، بهدف التوصل إلى نتائج علمية تُسهم في الإجابة عن تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها. كما يقدم مجموعة من التوصيات الرامية إلى تعزيز دور أجهزة الرقابة العليا في تقديم الخدمات الاستشارية وتحسين المساءلة المالية في ظل بيئة قائمة على إدارة المخاطر.

يُعدّ هذا الفصل من أهم فصول الدراسة، إذ يُمثّل الجانب التطبيقي الذي يتم من خلاله اختبار الإطار النظري للدراسة وترجمته إلى نتائج عملية قابلة للتفسير والتحليل. ويتحقق ذلك باستخدام أساليب إحصائية مناسبة تُساعد في تحليل استجابات المشاركين في العينة.

استخدمت هذه الدراسة أساليب الإحصاء الوصفي في تحليل بيانات الاستبيان، بما في ذلك التكرارات والنسب المئوية لتحديد ميول أفراد العينة تجاه العبارات التي تقيس متغيرات البحث. كما نوقشت النتائج في ضوء أهداف الدراسة والدراسات السابقة والإطار النظري.

يساعد تحليل البيانات في فهم جودة العلاقة بين الخدمات الاستشارية التي تقدمها مؤسسات الرقابة العليا وتحسينات المساءلة المالية. كما يساعد في تحديد المشكلات والمخاطر المتعلقة بهذه الخدمات، فضلاً عن مدى تأثيرها على استقلالية وكفاءة أداء مؤسسات الرقابة.

علاوة على ذلك، يساعد هذا الفصل في تقديم صورة واضحة لأراء المستجيبين حول موضوع الدراسة، مما يدعم النتائج التي تم التوصل إليها ويعزز إمكانية تقديم توصيات عملية يمكن استخدامها لتطوير الممارسات المهنية للمؤسسات العليا للرقابة المالية.

-تحليل البيانات

تم تحليل البيانات من جدول الاستبيان الذي يعرض نتائج كل سؤال بناءً على التكرارات والنسبة المئوية للإجابات المقدمة من المشاركين في العينة، يليه تفسير وتحليل النتائج وفقاً لأهداف البحث. التحليل الجيولوجي، الذي يُعتبر مفتاحاً لتفسير هذه النتائج، والذي من خلاله يمكن الحصول على حكم علمي سليم للبيانات المفقودة.

أهداف تحليل البيانات

تسعى هذه الدراسة إلى استكشاف الاتجاهات التي اتبعتها جميع المشاركين فيما يتعلق بموضوع البحث. كما تهدف إلى دراسة مدى إدراكهم لتأثير الخدمات الاستشارية على استقلالية مؤسسات التدقيق، ومدى كفاءتها في تحقيق الأهداف الموكلة إليها. ومن خلال تقييم الردود التي ظهرت من هذه الخدمة، يمكن تقدير فوائدها ومخاطرها المحتملة، بالإضافة إلى تأثيرها الإجمالي على فعالية التدقيق.

مقارنة النتائج

تُقارن آراء المشاركين وتُحلل من حيث مستوى الاتفاق أو الاختلاف في قاعدة البيانات. ويتم ذلك من خلال عرض النتائج المُستخلصة من الاستبيان سؤالاً سؤالاً، وتحليل إحصائي للنسب المئوية التي تُظهر الرضا أو الاستجابة لكل سؤال وبشكلٍ بديهي، نُحدد مستوى التوافق بين المشاركين في عيّنتنا، ونسألهم عن مدى قرب آرائهم من موضوع دراستنا.

التفسير والتحليل المتعمق للبيانات

تُفسّر البيانات في ضوء أهداف الدراسة بناءً على النتائج. وبناءً على ذلك، يُمكن استنتاج كيفية إدراك المشاركين في العينة لأهمية الخدمات الاستشارية في تحسين مؤسسات التدقيق. علاوة على ذلك، تُدرس المخاطر المرتبطة بهذه الخدمات في هذا السياق، إلى جانب كيفية التخفيف منها لتيسير استمرار تقديم خدمات التدقيق بفعالية. ويستند التحليل إلى مبادئ علمية تأخذ في الحسبان مختلف العوامل التي قد تؤثر على إجابات المشاركين.

أهمية التحليل في التوصل إلى استنتاجات دقيقة

ويلعب هذا دورًا هامًا في التوصل إلى استنتاجات علمية سليمة ومبنية على أسس علمية، والتي ستُستخدم في وضع سياسات تتعلق بالخدمات الاستشارية المقدمة، بما في ذلك مؤسسات التدقيق. كما يُسهم ذلك في صياغة رؤية واضحة لدور هذه الخدمات في تحسين جودة وكفاءة الرقابة. ويُعد هذا التحليل خطوة أساسية نحو تعزيز أداء المؤسسات التي تستخدم هذه الخدمات.

أولاً: تحليل استجابات المشاركين في العينة

السؤال الأول

إن الجمع بين خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية يؤثر على استقلالية وموضوعية مقدم الخدمة.

الجدول ١،٤: توزيع استجابات المشاركين في العينة

نسبة مئوية	تكرار	إجابة
٦٥,٧١٪	٤٦	يوافق
٢٢,٨٥٪	١٦	إلى حد ما
١١,٤٪	٨	غير موافق
١٠٠٪	٧٠	المجموع

تحليل النتائج

وفقًا لنتائج السؤال الأول، يميل معظم المشاركين في العينة إلى الاعتقاد بأن "دمج خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية سيؤثر على استقلالية وموضوعية مقدمي الخدمات" (نسبة الموافقة: ٦٥,٧١% وهي الأعلى بين جميع الإجابات). يشير هذا إلى أن المشاركين لديهم مستوى عالٍ من الوعي بالتأثير المحتمل على استقلالية وموضوعية مؤسسات التدقيق. وتؤكد هذه النتيجة على أهمية التقييم الدقيق للعلاقة بين هذه الخدمات وتأثيرها على أداء التدقيق.

بينما يعتقد ٢٢,٨٥٪ من عينة السكان أن التأثير يحدث "إلى حد ما"، مما يعني أن بعض الأشخاص يعتقدون أنه عند الجمع بين هذين الدورين، قد لا يكون لهما بالضرورة تأثير كبير أو مباشر (في جميع الظروف) نظرًا لإمكانية إنشاء آليات تنظيمية ومؤسسية معينة للتخفيف من العواقب السلبية على استقلالية وموضوعية أداء التدقيق.

من جهة أخرى، اعتبر ١١,٤٪ من المشاركين في الاستطلاع أن هذا الجمع بين الخدمات الاستشارية والتأكيدية يضر . باستقلالية وموضوعية مقدمي الخدمات. وهذا يعني أن هناك فئة من الناس ترى، من حيث المبدأ على الأقل، أنه لا

التفسير والتحليل المتعمق

تُظهر هذه النتائج وعيًا عامًا بين أعضاء العينة بالتأثير المحتمل لدمج هاتين الخدمتين على استقلالية مؤسسات التدقيق. ورغم تباين الآراء حول مدى قوة هذا التأثير، يميل معظمهم إلى الاعتقاد بأن الجمع بين المنصبين يُضعف الاستقلالية والموضوعية. ويعكس هذا الوعي المتزايد بمخاطر تضارب المصالح التي قد تنشأ عند تداخل الدور الاستشاري مع دور التأكد.

تؤكد النتائج أيضًا على أهمية وجود ضوابط تنظيمية صارمة تضمن فصلًا واضحًا بين الدورين، بحيث لا تؤثر الخدمات الاستشارية بشكل غير لائق على استقلالية مؤسسات التدقيق. وأشار آخرون إلى أن دمج الدورين قد يؤدي إلى تضارب في المصالح، مما يثير تساؤلات حول ما إذا كانت هذه الخدمات تؤثر بأي شكل من الأشكال على قدرة التدقيق أو نقصها في تلك المؤسسات. وبناءً على ذلك، تبرز الحاجة إلى وضع إطار تنظيمي واضح يمكن أن يساعد في الحفاظ على استقلالية مؤسسات التدقيق مع السماح لها بتقديم الخدمات الاستشارية دون المساس بمصداقيتها وحيادها.

تفسيرات إضافية بناءً على الدراسات السابقة

تتفق هذه النتائج مع الدراسات السابقة التي تشير إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات التأكد قد يؤثر سلبًا على استقلالية مؤسسات التدقيق إذا لم تُنظم هذه العلاقة بشكل سليم. وتُظهر بعض الدراسات أن دمج هاتين الخدمتين قد يؤدي إلى تضارب في المصالح، مما يُفضي إلى فقدان الثقة في تقارير مؤسسات التدقيق. لذا، من

الضروري وضع إطار تنظيمي في شكل ضوابط تُعزز الفصل بين أدوار الخدمات الاستشارية وخدمات التأكيد، الأمر الذي يُمكن أن يُحسّن مصداقية التدقيق ويرفع كفاءته.

وبناءً على هذه النتائج، يمكن اقتراح قيود تنظيمية على الجمع بين هذين النوعين من الخدمات لتجنب الآثار السلبية التي قد تضعف قدرة مؤسسات التدقيق على أداء واجباتها بموضوعية واستقلالية.

السؤال الثاني

تشكل الخدمات الاستشارية عبئاً كبيراً على ميزانيات الدولة.

الجدول ٢,٤: توزيع استجابات المشاركين في العينة

نسبة مئوية	تكرار	إجابة
٧٠,٠٪	٤٩	يوافق
٢٠,٠٪	١٤	إلى حد ما
١٠,٠٪	٧	غير موافق
١٠٠,٠٪	٧٠	المجموع

-النتائج

تُظهر نتائج السؤال الثاني أن نسبة كبيرة من المشاركين في الاستطلاع يعتقدون أن الخدمات الاستشارية قد تُشكّل عبئاً مالياً على ميزانيات الدولة. وقد بلغت نسبة الموافقة (٧٠٪)، مما يدل على أن نسبة كبيرة من المشاركين يعتقدون أن هذه الخدمات ذات أهمية مالية كبيرة للموارد المالية العامة. تشير هذه النتيجة إلى أن معظم المستجيبين يعتبرون أن تكاليف الخدمات الاستشارية تستهلك جزءاً كبيراً من الميزانية العامة، مما قد يؤدي إلى انخفاض الموارد المتاحة للأولويات الأخرى التي تتطلب التمويل.

أبدى ٢٠٪ من المشاركين في الاستطلاع موافقتهم "إلى حد ما" على ضرورة الاستعانة بالخدمات الاستشارية في بعض الحالات، ولكن ينبغي التعامل معها بحذر لأن ليس كل خدمة ستؤدي إلى النتيجة المرجوة. في المقابل، رأى ١٠٪ من المشاركين - وهي نسبة ضئيلة - أن تقديم هذه الخدمات لا يحدث تأثيراً ملموساً على الميزانية.

قد يعتقد هؤلاء المستجيبون أن القيمة المضافة التي تحققها الخدمات الاستشارية تبرر الاستثمار، حتى لو كان ذلك يمثل عبئاً مالياً.

تفسير النتائج وتحليلها المتعمق

تعكس هذه الأرقام بعض المخاوف الكامنة بشأن التكلفة العالية للخدمات الاستشارية، وما إذا كانت ستحقق القيمة المضافة المرجوة. ويؤكد هذا على ضرورة إجراء تقييمات دورية وموضوعية لكفاءة الموظفين في الخدمات الاستشارية قبل تقديم هذه الخدمات، وذلك لضمان تحقيق أهدافها المحددة.

إذا لم تتمكن الخدمات الاستشارية من إحداث تغيير إيجابي ملموس أو تحسين كفاءة أداء مؤسسات التدقيق أو الكيانات الحكومية، فقد تتحول إلى عبء إضافي على الميزانية العامة، مما يبرر القلق الذي أعربت عنه غالبية العينة بشأن تأثيرها على الوضع المالي للدولة.

بالإضافة إلى ذلك، تؤكد النتائج على ضرورة اتباع نهج تحليل التكلفة والعائد لتقديم الخدمات الاستشارية. يساعد هذا النهج الأطباء على تحديد كيفية تقييم التكلفة المالية لهذه الخدمات مقابل فوائدها المتوقعة. كما يساهم تحليل التكلفة والعائد في تمكين صانعي القرار من اتخاذ قرارات أكثر دقة بشأن تقديم هذه الخدمات من عدمه، ويلعب دوراً هاماً في الاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة. ويُعدّ اعتماد هذا التحليل خطوة أساسية لتجنب أعباء إضافية غير مبررة على ميزانية الدولة وتعزيز فعالية الإنفاق الحكومي.

تفسيرات إضافية بناءً على الدراسات السابقة

تُبرز هذه النتائج حقيقة أن الخدمات الاستشارية تُعتبر عبئاً مالياً على الدول في بعض الحالات الموصوفة جيداً، وذلك عند تطبيقها على النساء اللواتي يطلبن الإجهاض دون استشارة مختصة، ودون تقييم دقيق للسياسات المتبعة. وتشير

الأبحاث إلى أن ارتفاع تكلفة الخدمات الاستشارية يُقلل من الأموال التي كان من الممكن توجيهها نحو تطوير البنية التحتية أو تحسين الخدمات العامة.

في حالات أخرى، قد لا تكون هذه الخدمات فعالة بما يكفي لتبرير تكلفتها الباهظة. لذا، من الضروري إجراء تقييمات مستمرة ومدرسة لضمان تحقيق الخدمات الاستشارية قيمة مضافة حقيقية.

كما تُشير الدراسات إلى ضرورة تقييم أنشطة الخدمات الاستشارية دوريًا بناءً على معايير الأداء. وقد تشمل هذه المعايير مدى تحقيق الأهداف المحددة، والأداء مقارنةً بالتكاليف المتكبدة، وآراء المستفيدين من هذه الخدمات. وفي حال عدم تحقيق النتائج المرجوة، يمكن دائمًا إيجاد طرق بديلة لتقديم هذه الخدمات وفقًا للميزانية المحددة.

-التوصيات

في ضوء هذه النتائج، يُنصح باتباع نهج قائم على تحليل التكلفة والعائد عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالخدمات الاستشارية. ينبغي دراسة أي فوائد محتملة بعناية مقابل التكاليف المتوقعة، مع التأكد من قدرة الخدمات الاستشارية على تحقيق التحسينات المرجوة في أداء الحكومة دون إرهاق الميزانيات. وبالمثل، يمكن وضع آلية لتقييم الخدمات الاستشارية المنشأة في مختلف القطاعات الحكومية بشكل دوري، وذلك لتقييم فعاليتها ومقارنتها بالنتائج المرجوة.

السؤال الثالث:

هل من الممكن إسناد تقديم الخدمات الاستشارية إلى مؤسسات التدقيق العليا بالإضافة إلى واجباتها الأساسية؟

الجدول ٣,٤: توزيع استجابات المشاركين في العينة

نسبة مئوية	تكرار	إجابة
٥٠,٠%	٣٥	ربما
٣٠%	٢١	نعم
٢٠,٠%	١٤	لا
١٠٠,٠%	٧٠	المجموع

تحليل النتائج

أظهرت نتائج السؤال الثالث تبايناً ملحوظاً في آراء المشاركين في العينة حول جدوى إسناد الخدمات الاستشارية إلى أجهزة الرقابة العليا. وكانت الإجابة الأكثر شيوعاً هي "ربما"، حيث حصدت ٥٠٪ من إجمالي الإجابات التي لم تؤكد بشكل قاطع أيّاً من الرأيين، مما يشير إلى أن المشاركين ربما كانوا مترددين بشأن هذه المسألة.

في حين أن نسبة ٣٠ ٪ ممن يوافقون على أن مؤسسات التدقيق يمكنها تقديم الخدمات الاستشارية تمثل دعماً محدوداً لتوسيع دور هؤلاء الفاعلين الرئيسيين داخل مؤسسات التدقيق.

في المقابل، بلغت نسبة الذين لم يوافقوا أيضاً ١٤ ٪ مما يشير إلى أن بعض المستجيبين لديهم مخاوف بشأن العواقب المحتملة لمثل هذا التوسع.

يدرك المشاركون في الاستطلاع الفوائد المحتملة لتخصيص خدمات استشارية لمؤسسات التدقيق، بما في ذلك تعزيز فعالية أداء الحكومة وزيادة شرعية القرارات المالية. ومع ذلك، يجب موازنة هذه الفوائد مع المخاوف بشأن المخاطر التي قد تشكلها هذه الخدمات على استقلالية مؤسسات التدقيق والأعباء المتزايدة التي تقع عليها.

وتشير النتائج أيضاً إلى أهمية وضع إطار تنظيمي واضح يحدد طبيعة الخدمات الاستشارية التي يمكن أن تقدمها مؤسسات التدقيق العليا، بطريقة تضمن التوازن بين الاستفادة من هذه الخدمات والحفاظ على استقلالية مؤسسات التدقيق.

السؤال الرابع:

إذا أصبح إسناد الخدمات الاستشارية إلى مؤسسات التدقيق أمراً لا مفر منه، فكيف ستتعامل هذه المؤسسات مع هذا الوضع؟

الجدول ٤,٤: توزيع استجابات المشاركين في العينة

نسبة مئوية	تكرار	إجابة
٥٠,٠٪	٣٥	توظيف كفاءات في عدة تخصصات
٣٠,٠٪	٢١	الاكتفاء بما لديها من خبرات
٢٠,٠٪	١٤	تقليص النطاق للجوانب المالية فقط
١٠٠,٠٪	٧٠	المجموع

تحليل النتائج

يمكن تلخيص إجابات السؤال الرابع على النحو التالي: (أ) توظيف كوادر متخصصة للغاية في عشرات المجالات، وهو الخيار الذي حظي بنسبة ٥٠٪ من جميع المشاركين في العينة، والذي اعتبروه خياراً مقبولاً. يشير هذا إلى مستوى جيد من الوعي لدى المستجيبين بضرورة بناء القدرات في مؤسسات التدقيق لتمكينها من تقديم الخدمات الاستشارية بكفاءة وفعالية. إن توظيف كفاءات متنوعة في مختلف المجالات يُسهم في تحسين الأداء العام لمؤسسات التدقيق ويعزز قدرتها على مواجهة التحديات التي قد تنشأ نتيجة تقديم هذه الخدمات.

مع ذلك، ارتفعت نسبة الإجابات التي ذكرت عدم معرفتها بكيفية استجابة المؤسسات لهذا الوضع إلى ٣٠٪ مما يشير، إلى وجود قدر من عدم اليقين أو عدم الإلمام لدى المجيبين بكيفية هيكلة هذه الخدمات وتقديمها/أرشفتها. وتؤكد هذه

يحتاج صناع القرار إلى توضيح كيفية التعامل مع هذه الخدمات بطريقة أكثر تفصيلاً وفعالية.

يشارك ١٤٪ ممن يفضلون حصر الخدمات الاستشارية في الشؤون المالية فقط في اعتقادهم بأن هذه الخدمات قد تكون أكثر فعالية إذا تم تحديد نطاق تركيزها بدقة وحصره في مجال القضايا المالية، مما يدعم أحد المجالات الأكثر

حاجة إلى مداخلات استشارية خارجية . وقد ينبع هذا الرأي من الاعتقاد بأن المجالات الأخرى تتطلب مستوى أعلى من التخصص الداخلي، وأن التركيز على الجوانب المالية قد يضمن استخدامًا أكثر كفاءة للموارد بتكلفة أقل.

تفسير النتائج وتحليلها المتعمق

أظهرت الاستجابة للنتائج ميلاً نحو تطوير الموارد البشرية كحلٍ رئيسي يواجه الخدمات الاستشارية، حيث يُنظر إلى توظيف كفاءات متعددة التخصصات كإجراء حاسم لمؤسسات التدقيق لتقديم هذه الخدمات بكفاءة. ويُسهم تنوع المهارات في مؤسسات التدقيق في فهم أفضل للتحديات المختلفة وتقديم حلول متكاملة، مما يُعزز الكفاءة إلى حدٍ كبير. يُعدّ التوفيق بين الحاجة إلى تعزيز قدرات الخدمات الاستشارية وتطوير مؤسسات التدقيق بطريقة عملية وفعّالة بالإضافة إلى إنشاء هيكل مؤسسي شفاف وقابل للتطوير، من بين القضايا المهمة التي ينبغي التركيز عليها بناءً على النتائج. ينبغي على مؤسسات التدقيق تطوير برامج دراسية تُسهم في توفير فرص العمل، وإعداد الكفاءات الفنية والإدارية اللازمة للتكيف مع متطلبات الخدمات الاستشارية.

تفسيرات إضافية بناءً على الدراسات السابقة

تتوافق النتائج مع الدراسات التي تُبرز ضرورة توظيف كفاءات متخصصة في مختلف المجالات لضمان تقديم خدمات استشارية فعّالة. ويشير بعض المحللين إلى أن العديد من المؤسسات تعجز عن تقديم خدمات استشارية فعّالة لافتقارها إلى الخبرات المتخصصة، ما يُصعّب عليها تقديم حلول قابلة للتنفيذ. كما تُشير الدراسات إلى أن تدريب الموارد البشرية وتوظيف أفراد ذوي خبرات متنوعة يُمكن أن يُعزز قدرة مؤسسات التدقيق على تقديم خدمات استشارية ذات قيمة مضافة.

يتماشى هذا أيضاً مع الدوافع التي تُشدد على حصر نطاق الخدمات في تقديم الخدمات المالية فقط، إذ إن إنشاء مجال مُحدد قد يُحقق مكاسب في الكفاءة، لا سيما في ظل القيود المالية التي تواجهها بعض الدول. وتُعدّ خدمات الاستشارات المالية أكثر وضوحاً وأقل تكلفة من الاستشارات الشاملة متعددة القطاعات.

التوصيات

بناءً على هذه النتائج، يمكن تقديم التوصيات التالية:

١. زيادة تدريب الموظفين ليصبحوا موارد بشرية متخصصة، من خلال برامج التطوير المستمر للمهارات.
٢. تعزيز خطة استراتيجية لمؤسسات التدقيق لتعزيز قدراتها الداخلية اللازمة لإجراء عمليات التدقيق وتدريب الموظفين في مجالات محددة ذات حاجة
٣. تقييم كيفية وضع حد أقصى للخدمات الاستشارية بحيث تغطي فقط الأمور المتعلقة بالمال، مما قد يساعد في جعل هذه الخدمات مفيدة لهم مالياً.
٤. زيادة الوعي داخل مؤسسات التدقيق بشأن كيفية تنظيم وتقديم الخدمات الاستشارية بما يتماشى مع أهداف كل مؤسسة ومعايير الجودة المطلوبة.

السؤال الخامس:

هل سيؤدي تقديم الخدمات الاستشارية إلى تحسين العلاقة بين الجهات الحكومية ومؤسسات التدقيق، وهل سيؤثر بشكل إيجابي على قبول ملاحظات التدقيق؟

الجدول ٥,٤: توزيع استجابات المشاركين في العينة

نسبة مئوية	تكرار	إجابة
٦٠,٠%	٤٢	نعم
١٠,٠%	٧	ربما
٣٠,٠%	٢١	لا
١٠٠,٠%	٧٠	المجموع

تحليل النتائج

تُظهر نتائج السؤال الخامس أنه من المتفق عليه أن الخدمات الاستشارية قد تعزز العلاقة بين الكيان الحكومي ومؤسسة التدقيق، كما يتضح من أعلى نسبة مئوية بين جميع الإجابات بنسبة ٦٠٪.

في حين أن ١٠٪ فقط اختلفوا معه نسبياً، فإن نسبة أولئك الذين اعتقدوا أنه يمكن أن يحدث على الإطلاق كانت مرتفعة بنسبة ٣٠٪ بشكل عام، يشير هذا إلى اتجاه تصاعدي فيما يتعلق بدور الخدمات الاستشارية في تسهيل التعاون بين الحكومة ومؤسسات التدقيق.

تشير النتائج إلى أن الخدمات الاستشارية قد تلعب دوراً في تحسين التفاهم المتبادل بين مؤسسات التدقيق والكيانات الخاضعة للتدقيق، وزيادة الانفتاح تجاه توصيات التدقيق، وفي نهاية المطاف تعزيز أداء الحكومة بشكل أفضل.

ثالثاً: تحليل الاختلافات في استجابات المشاركين في العينة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية

تم إجراء تحليل مقارنة لتحديد ما إذا كانت هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية في استجابات المشاركين في العينة وفقاً للمتغيرات (الجنس، العمر، سنوات الخبرة، المؤهل الأكاديمي).

أظهرت النتائج ما يلي:

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الجنس، يعكس تقارب الآراء بين الذكور والإناث حول الموضوع قيد الدراسة.
- توجد اختلافات طفيفة في النتائج فيما يتعلق بسنوات الخبرة، حيث أظهر المشاركون ذوو الخبرة الأكبر وعياً أكبر بالأبعاد المدروسة.
- لم تكن هناك اختلافات كبيرة فيما يتعلق بالمؤهلات الأكاديمية، مما يشير إلى أن موضوع الدراسة هو جزء من اهتمام عام لدى جميع المجموعات.

رابعاً: تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة

تم قياس العلاقة بين مختلف أبعاد الدراسة باستخدام معامل الارتباط. كانت معظم الأبعاد مرتبطة ارتباطاً إيجابياً ومتوسطاً إلى قوي، مما يعني أنه عند تحسن أحد الأبعاد، تميل جميع الأبعاد الأخرى ذات الصلة إلى التحسن أيضاً. ويبدو أن هذه النتائج تشير أيضاً إلى تكامل واضح بين عناصر الدراسة وتوفر دعماً لأي فرضيات تم تطويرها في بداية البحث.

نتائج

في ضوء التحليل الإحصائي للبيانات ومناقشة النتائج، يمكن تلخيص النتائج الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

أولاً: النتائج المتعلقة بسؤال البحث الرئيسي

بناءً على ما سبق، يمكن استنتاج وجود تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع، إذ تم الحصول على نتائج إيجابية بينهما، وهو ما تم تأكيده إحصائياً، مما يؤكد الاتجاه العام للدراسة. ونتيجةً لذلك، تبين أيضاً أن العينة تتمتع بمستوى عالٍ من الوعي بموضوع الدراسة، وهو ما يتضح من ارتفاع متوسط قيم معظم العبارات

ثانياً: النتائج المتعلقة بالأسئلة الفرعية للدراسة

١. أظهرت النتائج أن موضوع الدراسة يتكون من ٤ ممارسات يتفق عليها بشدة معظم المشاركين في العينة (المتوسط < ٤).
٢. ومع ذلك، فقد تبين أيضاً أن هناك تحديات متوسطة لتنفيذ موضوع هذه الدراسة بشكل كامل، خاصة بسبب نقص القدرات أو الموارد.
٣. تُظهر هذه النتائج أن الأفراد الذين شملتهم العينة يدركون أهمية تطوير الأداء وتحسين العمل باستخدام المفاهيم الواردة في هذه الدراسة.
٤. أظهرت النتائج أن البيئة التنظيمية تلعب دوراً مهماً في نجاح تطبيق موضوع الدراسة وتحقيق أهدافها.

ثالثاً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

بناءً على التحليل الإحصائي، يمكن تلخيص نتائج اختبار الفرضيات على النحو التالي:

- تم قبول الفرضية الأولى بناءً على العلاقة ذات الدلالة الإحصائية الموجودة بينهما.
- تم قبول الفرضية الثانية، وهي تُظهر تأثيراً إيجابياً للمتغير المستقل على المتغير التابع .
- لذلك تم رفض الفرضية الصفرية، مما يشير إلى وجود اختلافات أو علاقات ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات الرئيسية في الدراسة.

رابعاً: النتائج العامة للدراسة

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج العامة الهامة، وأبرزها ما يلي:

- مستوى عالٍ من الاهتمام بموضوع الدراسة بين المشاركين في العينة.
- وجود علاقة إيجابية واضحة بين مختلف أبعاد الدراسة.
- إمكانية تحسين الواقع العملي من خلال تطبيق نتائج الدراسة.
- وجود بعض العقبات التي يمكن التغلب عليها من خلال التخطيط الجيد وتوفير الموارد.

مناقشة النتائج

تظهر نتائج الدراسة بوضوح وتوافق مع الدراسات الأخرى، حيث أكدت الأغلبية على أهمية موضوع الدراسة في تحسين الأداء وزيادة الكفاءة.

علاوة على ذلك، تبين أن نتائج هذه الدراسة تتوافق مع الإطار النظري الذي أظهر أن تطبيق المفاهيم العلمية الحديثة يساعد في تحقيق الأهداف التنظيمية ويزيد من جودة الأداء.

وتوضح النتائج كذلك أن المستوى العالي من الوعي بين المشاركين في العينة يمثل عاملاً إيجابياً يمكن البناء عليه لتطوير ممارسات العمل وتحسين مستويات الأداء في المستقبل.

تفسير النتائج

يمكن تفسير نتائج الدراسة في ضوء عدة عوامل رئيسية، أبرزها:

١. تزايد الاهتمام بموضوع الدراسة في الآونة الأخيرة: تُظهر نتائج الدراسة أن الموضوع قد استقطب اهتمامًا متزايدًا من الأفراد في الآونة الأخيرة. ويشمل هذا الاهتمام تزايد النقاشات حول القضية المطروحة، بالإضافة إلى الجهود المؤسسية المبذولة لوضع سياسات وحلول مستدامة للمشاكل ذات الصلة.
٢. يساهم التطور التكنولوجي في رفع مستويات المعرفة والوعي: أدت التطورات التكنولوجية الحديثة إلى تغييرات جوهرية في كيفية الوصول إلى المعلومات ومشاركتها. ونتيجة لذلك، أصبح الأفراد أكثر وعياً بمختلف القضايا المتعلقة بالدراسة، مما مكّنهم من فهم تأثيراتها بشكل أعمق وأكثر دقة.
٣. الحاجة المستمرة لتحسين الأداء وتحقيق الكفاءة: تعكس النتائج الحاجة المتواصلة لدى المؤسسات والأفراد لتعزيز الأداء والكفاءة في مختلف المجالات. وتُعدّ هذه الحاجة دافعاً رئيسياً للبحث والتطوير وتطبيق أفضل الممارسات على المستويين الحكومي والخاص.
٤. دعم المؤسسات لتبني أساليب العمل الحديثة: يُعزز دعم المنظمات للتكنولوجيا وتبني أساليب عمل جديدة فعالية الأداء. ويرتبط هذا بجهود هذه المؤسسات التي تتمثل في وضع الأحداث الجارية في سياقها المناسب وتهيئة بيئات ملائمة لتطبيق الأساليب التي تُسهم في تحسين الأداء وتحقيق الأهداف المرجوة.

دلالات النتائج

تشير النتائج إلى العديد من الآثار المهمة، وأبرزها ما يلي:

١. تأكيد جدوى إصلاح الممارسات في المجال محل الدراسة (أي استخدامها): تدعو النتائج صراحةً إلى التطوير المستمر للممارسات المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة. لا يكفي تطبيق الممارسات الحديثة مرة واحدة بل يجب تطبيقها مرارًا وتكرارًا للتأكد من تحقيق النتائج المرجوة.

٢. ضرورة تعزيز الوعي والتدريب بين الموظفين: تشير النتائج إلى أهمية رفع مستوى الوعي بين الموظفين في مختلف المجالات، بالإضافة إلى توفير فرص التدريب المستمر. وهذا يُسهم في تطوير مهاراتهم وقدراتهم بما يتماشى مع التغيرات المستمرة في بيئة العمل.

٣. انخفاض معدل تطبيق نتائج الدراسة: تشير هذه النتيجة إلى ضرورة التركيز على تبني استراتيجيات محددة لزيادة استخدام نتائج الدراسة. وأخيرًا، ينبغي وضع خطط عمل محددة لتنفيذها، وتقييم نتائج الأداء دوريًا لضمان التحسين المستمر.

توصيات مبنية على التفسير والآثار

- مواصلة البحث والتطوير لتحديث الممارسات وتطبيق أفضل المناهج.
- توفير برامج تدريبية مستمرة للموظفين لرفع مستوى الوعي وزيادة فعالية العمل الإستشاري.
- وضع استراتيجيات واضحة ومحددة لتطبيق نتائج الدراسة وضمان تنفيذها الأمثل.

المراجع

-المراجع العربية

١. بابكر، ع. م. ح. (٢٠٢٥). المراجعة الإستراتيجية ودورها في المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية بالسودان (دراسة ميدانية على وزارة المالية والاقتصاد إقليم النيل الأزرق). *مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية*، ٦ (٧)، ١١. <https://doi.org/10.53796/hnsj67/11>، ١٣-.
٢. بني مصطفى، م. إ. س. (٢٠٢٣). الرقابة الإدارية وعلاقتها بتحسين الأداء الوظيفي في البلديات بالمملكة الأردنية الهاشمية. *مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية*، ٤ (٢)، ٢٧. <https://doi.org/10.53796/hnsj4281827>، ٨٣٧-.
٣. جميل، م. ر. م. ع. الحلیم، الميهي، ر. ع. ح.، وعطية، م. ر. (٢٠٢٤). معايير جودة المراجعة والرقابة على الإنفاق الحكومي. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، ١٦ (٢)، ٦٠٤-٦٢٨. <https://doi.org/10.2160.8/masf.2023,234337,1.68>
٤. الضمور، ز. ق. (٢٠٢٣). الرقابة المالية ودورها في رفع أداء الضبط المالي في البلديات. *مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية*، ٤ (١٢)، ٥٥٧. <https://doi.org/10.53796/hnsj412/37557>، ٥٧٥-.
٥. سلطان، س. م. ع.، ورنيا، (٢٠٢٣). أثر استخدام تكنولوجيا سلاسل الكتل (Blockchain) على البيئة المحاسبية في مصر: دراسة نظرية ميدانية. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، ٤٧ (٢)، ٢٢٧-٢٦٢. <https://doi.org/10.2160.8/alat.2023,292798>
٦. علم الدين، م. م. (٢٠٢٢). تأثير الالتزام بالتعديلات الصادرة من الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة بين وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات وجودة عملية المراجعة. *مجلة البحوث الإدارية*، ٣٩ (٣)، ١١٦. <https://doi.org/10.2160.8/jso.2022,222329116>، ١٣٤-.

٧. عبد الرحمن قابيل، س.، حافظ، ط. أ.، سعده، أ. م.، إ.، وإكرام، (٢٠٢٢). نموذج مقترح لمراجعة الأداء للتنبؤ بالفساد المالي في شركات قطاع الأعمال العام المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية باستخدام تقنية التنقيب في البيانات. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، ٤٦ (٤)، ٤٦٧-٥٣٠.

<https://doi.org/10.21608/alat.2022.267339>

٨. المطيري، ي. م. (٢٠٢٠). أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على تفعيل معايير الحوكمة بالجهات الحكومية. *مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية*، ٢١ (٣)، ٢١٥-٢٤٤.

<https://doi.org/10.21608/jpsa.2020.131177>

-المراجع الأجنبية-

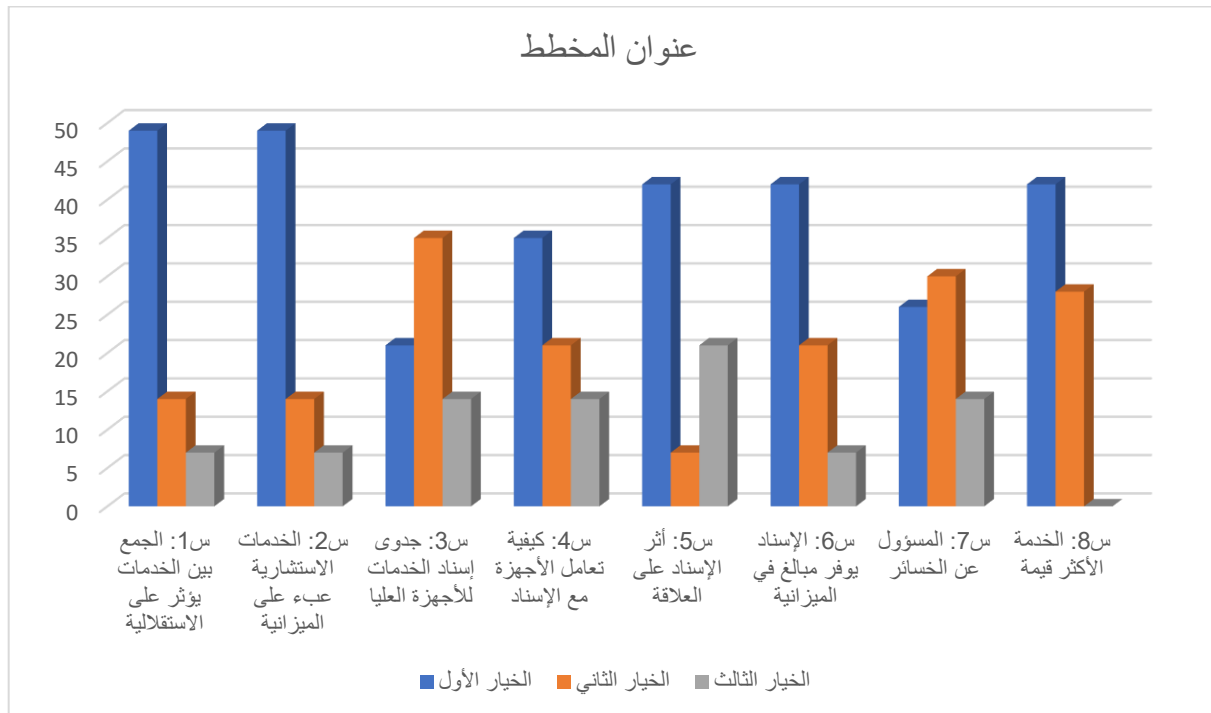
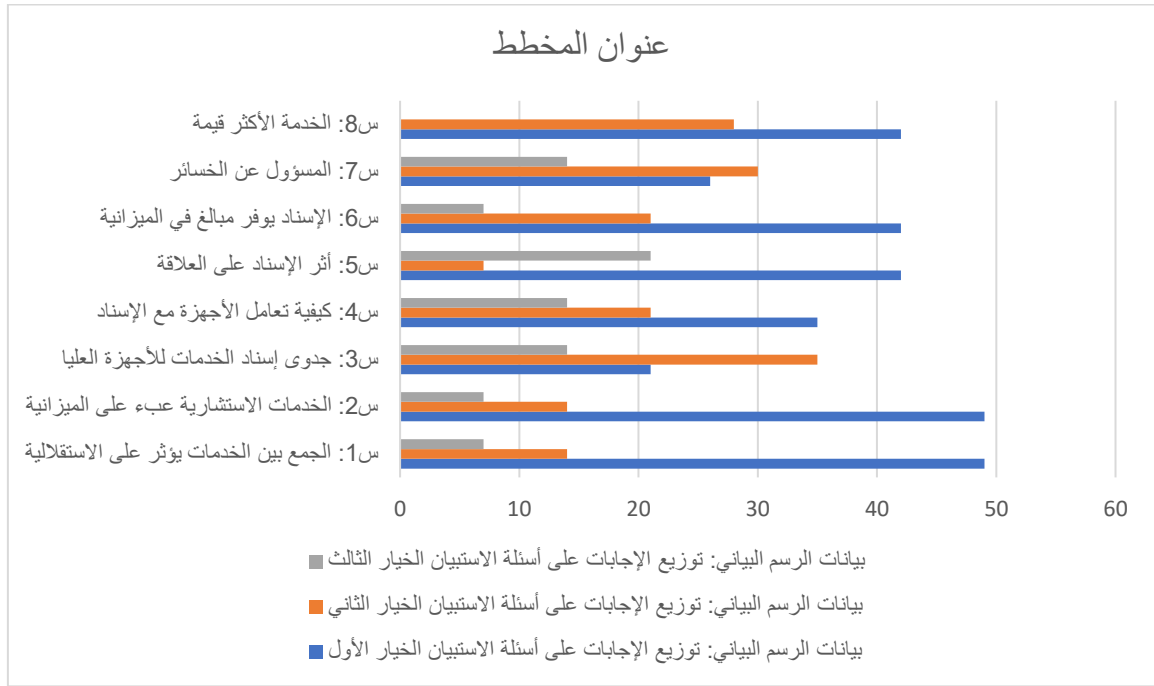
١. Bovens, M. (٢٠٠٧). Analysing and assessing accountability: A conceptual framework
١. *European law journal*, ١٣(٤)، ٤٤٧-٤٦٨. <https://doi.org/10.1111/j.1468-386,2007.00378.x>
٢. PricewaterhouseCoopers, L. L. P. (٢٠١٧). *Enterprise risk management: Integrating with strategy and performance*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
٣. DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (١٩٨٣). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, ٤٨(٢)، ١٤٧-١٦٠.
<http://digital.casalini.it/978.69122927>.
٤. Gulati, R. (١٩٩٨). Alliances and networks. *Strategic management journal*, ١٩(٤)، ٢٩٣-٣١٧.
[https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1097-0266\(1998.04\)19:4<293::AID-SMJ982>3.CO;2-M](https://doi.org/10.1002/(SICI)1097-0266(1998.04)19:4<293::AID-SMJ982>3.CO;2-M)

MDigital Object Identifier (DOI)

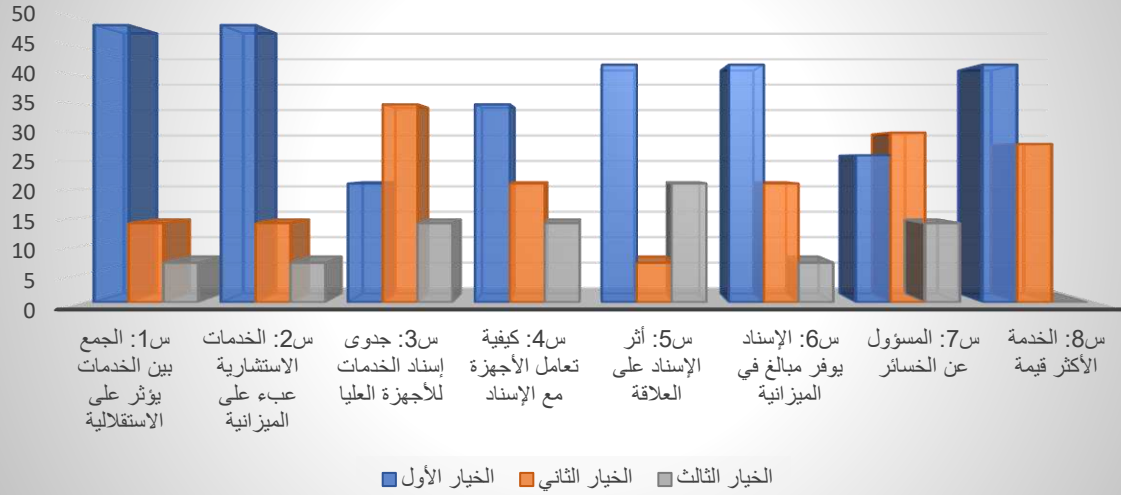
٥. Herman, R. D., & Renz, D. O. (١٩٩٩). Theses on nonprofit organizational effectiveness. *Nonprofit and voluntary sector Quarterly*, ٢٨(٢), ١٠٧-١٢٦.
<https://doi.org/١٠.١١٧٧/٠.٨٩٩٧٦٤.٩٩٢٨٢.٠.١>
٦. Hopkin, P. (٢٠١٨). *Fundamentals of risk management: understanding, evaluating and implementing effective risk management*. Kogan Page Publishers.
٧. IIA. (٢٠١٧). International professional practices framework (IPPF). *The Institute of Internal Auditors Altamonte Springs/Fl*.
٨. Kaufmann, D., Kraay, A., & Mastruzzi, M. (٢٠٠٩). Governance matters VIII: aggregate and individual governance indicators, ١٩٩٦-٢٠٠٨. *World bank policy research working paper*, (٤٩٧٨). <https://ssrn.com/abstract=١٤٢٤٥٩١>
٩. Mintzberg, H. (١٩٧٩). The structuring of organizations. Engle-wood Cliffs. *J: Prentice-Hall*.
١٠. Osterloh, M., & Frey, B. S. (٢٠٠٠). Motivation, knowledge transfer, and organizational forms. *Organization science*, ١١(٥), ٥٣٨-٥٥٠. <https://doi.org/١٠.١٢٨٧/orsc.١١,٥,٥٣٨,١٥٢.٤>
١١. Judge, T. A., & Robbins, S. P. (٢٠١٧). *Essentials of organizational behavior* (Vol. ٣). Pearson Education (us).
١٢. Scott, W. R. (١٩٩٥). *Institutions and Organizations*, Sage Publications. Inc USA.
١٣. Index, C. P. (٢٠٢٢). Transparency international, corruption perceptions index. URL:
<https://www.transparency.org/cpi٢٠٢١>.

الملاحق

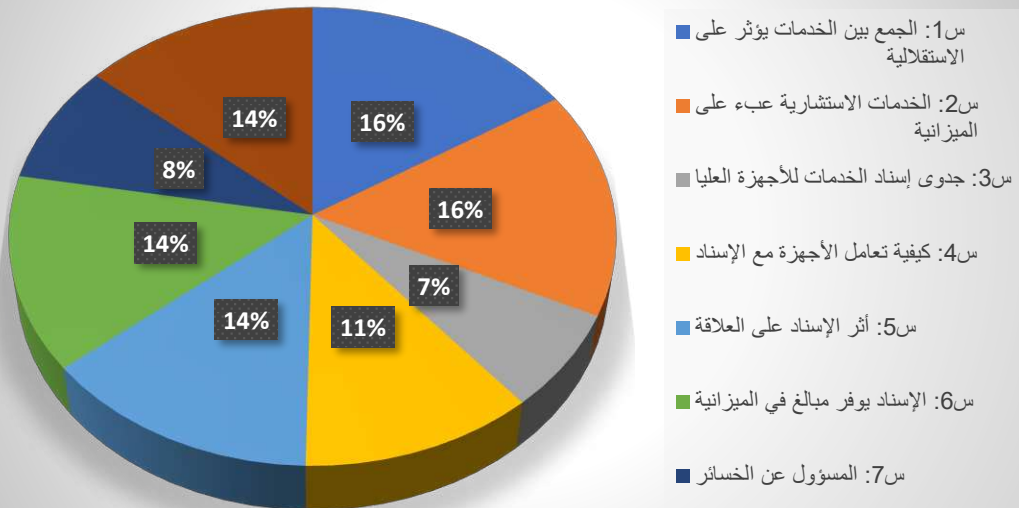
-الاستبانة



عنوان المخطط



الخيار الأول



Midocean University

College of Management

Department of Risk Management



Title in English

The Impact of Supreme Financial and Accounting Oversight Bodies Providing Consulting Services on
the Quality of Assurance Services: A Risk-Based Perspective Study

Prepared by:

Mohammed Khader Alghamdi

Supervised by:

Dr Alfisal Abdullhameed

Dr Fayez Garad

Year: ٢٠٢٦م