

## استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم نظام الرقابة الداخلية كأداة للحد من الفساد المالي والإداري

### (دراسة حالة- شركة المبروك للعمليات النفطية بليبيا)

الصيد انبية وريث<sup>1</sup>، خالد عبدالعزيز التويرقي<sup>2</sup>  
الجامعة الأسمرية الإسلامية\_ كلية الاقتصاد والتجارة، زليتن، ليبيا  
الجامعة الأسمرية الإسلامية\_ كلية الاقتصاد والتجارة، زليتن، ليبيا  
k.atwirgi@yahoo.com<sup>2</sup>، Alsaidinbya@yahoo.com<sup>1</sup>

**الملخص:** هدفت هذه الدراسة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية لشركة المبروك للعمليات النفطية بليبيا باستخدام بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها من الأساليب الحديثة وذلك للحد من الفساد المالي والإداري. حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج الأنسب لاختبار فرضية البحث حول استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم نظام الرقابة الداخلية كأداة للحد من الفساد المالي والإداري، وقد بلغ عدد الإستبانات الموزعة (57) إستبانة حصل منها (53) إستبانة. ولتحليل البيانات تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS). وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها وجود علاقة طردية بين كل من بطاقة الأداء المتوازن ونظام الرقابة الداخلية كما أنه توجد علاقة عكسية تربط بين كل من بطاقة الأداء المتوازن والفساد المالي والإداري. كما خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء لكونها أسلوب حديث يشتمل على المقاييس المالية إضافة إلى الغير مالية.

**الكلمات المفتاحية:** (بطاقة الأداء المتوازن، نظام الرقابة الداخلية، الفساد).

وتحسين عملية الأداء داخل أي مؤسسة. ولضمان استمرار التحسن في الأداء ظهرت أهمية بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كحل لتقويم عملية الأداء والتي صممت على أساس التكامل فيما بين المقاييس المالية والغير المالية، حيث تقوم على أربعة أبعاد رئيسية (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو)<sup>[2]</sup>.

إذ تساعد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) أي مؤسسة على تقييم أدائها وذلك من خلال ربط أهدافها التي ترمي إلى تحقيقها بغية تحسين وضعها المالي ودعم مركزها التنافسي في السوق. ونظرا لازدياد حجم وتعدد الأنشطة والعمليات للشركات الأمر الذي أدى إلى زيادة فرص التلاعب والتزوير بممتلكات وأموال هذه الشركات وبالتالي ازدياد الفساد سواء كان ماليا أو إداريا أو كلاهما. مما أدى إلى إيجاد وسائل فاعلة لمراقبة وتحسين أداء أنظمة الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة

### 1. المقدمة:

تزايدت أهمية نظام الرقابة الداخلية لكونه نظام يخدم عدد من الأطراف ذات المصلحة للمساعدة في تقويم الأداء المالي للشركات واتخاذ القرارات. وقد برزت أهمية نظام الرقابة الداخلية بعد ما شهد العالم الأزمة المالية التي حدثت في كبريات الشركات والمصارف التجارية العالمية، فقد تبين أن السبب الرئيسي لهذه الأزمة هو الضعف الواضح في أنظمة الرقابة الداخلية الأمر الذي استدعى إيجاد أدوات إدارية حديثة واستخدامها من أجل تحسين كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية الحالي لضمان تحسن الأداء الحالي واستمراره مستقبلا<sup>[1]</sup>.

وقد تم الإهتمام بتطوير مستوى الأداء من قبل الأدب المحاسبي ودرس سبل تطوير الأداء لتحسينه ورفع كفاءته، إذ توصل إلى أسلوب حديث ألا وهو بطاقة الأداء المتوازن (Balance Scorecard) التي اختصارها (BSC)، والتي تعد أسلوباً جيداً لتطوير

الفساد المتفشية بالمؤسسات والمتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن (BSC)<sup>[3]</sup>.

أداء نظام الرقابة الداخلية والعمل على تحسينه بأي مؤسسة سواء كانت عاملة بالقطاع العام أو الخاص.

#### 4. أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق النقاط التالية:

1. التعريف ببطاقة الأداء المتوازن (BSC) مفهومها وأهميتها وأبعادها ومكوناتها.
2. التعريف بنظام الرقابة الداخلية من حيث المفهوم وأهميته وأهدافه.
3. التعريف بالفساد وذلك من حيث أنواعه وأسبابه والطرق الملائمة لمكافحته.
4. تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والدور الذي تلعبه في الحد من تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري في شركة المبروك للعمليات النفطية بلبيبا.

#### 5. فرضية البحث:

يستند هذا البحث على فرضية مفادها أنه:

"توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن وتقييم نظام الرقابة الداخلية كإداة للحد من الفساد المالي والإداري".

#### 6. منهجية البحث:

تم في هذه الدراسة استخدام المنهج الوصفي التحليلي لكونه المنهج المناسب لهذه الدراسة. حيث تم جمع بيانات الدراسة بالإعتماد على المصادر الثانوية والمتضمنة الكتب والأبحاث والرسائل العلمية وشبكة الإنترنت، إضافة لذلك تم الإعتماد على المصادر الأولية والمتمثلة في الإستبيان. حيث تم إعداد إستبيان يضم مجموعة من الأسئلة والتي من شأنها المساعدة في تحقيق أهداف البحث وإختبار فرضيته. حيث تمكن الباحثان من الحصول على المعلومات المطلوبة واللازمة للبحث، ولغرض تحليل الإجابات التي وفرها الإستبيان والوصول الى النتائج التي تجيب عن مشكلة الدراسة وإختبار فرضية البحث، تم إستخدام برنامج

#### 2. مشكلة البحث:

إن انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري وتفشيها له آثار سلبية على أداء المؤسسات، لذا توجب استخدام أدوات مناسبة والتي من أبرزها بطاقة الأداء المتوازن (BSC) وذلك لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات بمختلف القطاعات وذلك لما لها من دور فاعل داخل أي مؤسسة، وخاصة بعد حدوث الأزمة المالية التي أدت إلى إنهيار كبريات الشركات مثل: إنرون (Enron).

وليبيبا تعد إحدى الدول التي ينتشر فيها الفساد وذلك وفقا لما أورده مؤشر مدركات الفساد العالمي والصادر عن منظمة الشفافية الدولية لسنة 2018 والذي أظهر أن ليبيا ترتيبها 170 من بين 180 دولة.

ومن المعلوم أن ليبيا تعتمد بشكل كبير في دخلها على صادراتها من القطاع النفطي والذي حدثت به الكثير من المشاكل في الأونة الأخيرة. عليه فقد تم اختيار شركة المبروك للعمليات النفطية كحالة لدراستها.

عليه فإن مشكلة البحث يمكن طرحها في التساؤل الآتي:  
➤ هل توجد علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن وتقييم نظام الرقابة الداخلية كإداة للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري؟

#### 3. أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذا البحث في أن نظام الرقابة الداخلية بأي مؤسسة يعد حجر الأساس للحد من تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري داخل أي مؤسسة، لذا توجب استخدام أسلوبا مناسباً والمتمثل في بطاقة الأداء المتوازن (BSC) بأبعادها الأربعة (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو) وذلك لتقييم

التحليل الإحصائي (SPSS) في تفرغ وتحليل الإبتدائية، ومن ثم استخدام الإختبارات المناسبة لإختبار فرضية الدراسة.

## 7. حدود البحث:

**حدود مكانية:** اقتصرت الدراسة الميدانية للبحث على شركة المبروك للعمليات النفطية بليبيا.

**حدود زمانية:** تم التركيز على سنة 2018 كونها الفترة التي أعد فيها البحث.

## 8. الدراسات السابقة:

**دراسة (سعود وحيدر، 2017)**<sup>[3]</sup>: هدف هذا

البحث إلى التعريف ببطاقة الأداء المتوازن (BSC) وذلك من خلال تقييم أداء المحاسبين والمدققين العاملين بالوحدات الحكومية والذي من شأنه الإسهام في رفع كفاءة الأداء العلمية والعملية للعاملين وذلك للحد من الفساد المالي والإداري المتفشي بالقطاع العام. وقد اعتمد البحث على المنهج الوصفي في عرض مضمون البحث كما تم استخدام المنهج التحليلي. وللوصول إلى النتائج تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

توصل البحث إلى أن هنالك مقومات وظروف ملائمة لتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن (BSC) على المحاسبين والمدققين، كما أن أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن ملائمة مع بيئة عمل المدققين والمحاسبين في الوحدات الحكومية في مدينة السماوة. كما خلص البحث إلى عدد من التوصيات أهمها ضرورة تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن (BSC) في تقييم كفاءة وتحسين أداء عمل المحاسبين والمدققين، وضرورة قيام الوحدات الحكومية في مدينة السماوة بإقامة دورات تدريبية وندوات وورش عمل وإلقاء محاضرات حول مكافحة الفساد المالي والإداري.

**دراسة (John, Evangelia, )**

**Papanastasiou, Georgios and**

**(Andreas, 2017)**<sup>[4]</sup>: هدفت هذه الدراسة إلى

تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية داخل المنظمة وذلك باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والتي عن طريقها تم تحديد الأداء العام في ضوء رؤية واستراتيجية المنظمة. وقد تم تحليل البيانات المتحصل عليها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

وقد توصلت الدراسة إلى أن أداء التدقيق الداخلي يتأثر بشدة بدعم التدقيق الداخلي الذي يضمن قيمة وموقف التدقيق الداخلي في المنظمة، إضافة إلى ذلك إن قدرات المدقق الداخلي التي يتحصل عليها من خلال التدريب والتطوير تعمل على تحسين فعالية المراجعة الداخلية. كما أوصت الدراسة بضرورة إجراء تحسينات على إجراءات التدقيق الداخلي.

**دراسة ( John, Yaa and Charles, )**

**(2016)**<sup>[5]</sup>: تهدف هذه الدراسة إلى إجراء تحليل نقدي وتقييم الأداء ذي القيمة المضافة لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في ظل الاضطراب الذي يواجه مهنة التدقيق الداخلي. استخدمت الدراسة البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات المجمعة.

كشفت نتائج الدراسة أن معظم المجيبين لا ينظرون إلى وظيفة المراجعة الداخلية على أنها تقدم خدمات ذات قيمة مضافة لمنظماتهم بناءً على معايير تقييم أداء المراجعة الداخلية للحسابات الداخلية. إضافة إلى ذلك أن مهنة التدقيق الداخلي تتمتع بإعادة تصنيف وإعادة تحديد وذلك لجعل معظم أصحاب المصلحة يرون أن الممارسة تدمر القيمة.

**دراسة (عاطف، 2009)**<sup>[6]</sup>: هدفت الدراسة إلى

تقديم مقترح يضمن تحسين الأداء المتوازن لإدارات المراجعة الداخلية بمؤسسات الأعمال ضمن إطار حوكمة الشركات، وهذا المقترح يقوم على أهداف مدخل تقييم الأداء المتوازن وضوابطه لغدارات المراجعة الداخلية داخل منشآت الأعمال، بالإضافة إلى التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي ومسؤولياته بالمنشأة

لتضمنها على مقاييس أداء مالية وأخرى غير مالية. وقد أوضحت الدراسات السابقة أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) يسهم بشكل فعال في تحسين وتطوير قدرات المدقق الداخلي والذي بدوره يؤدي إلى تحسين نظام الرقابة الداخلية.

## **1.1. بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard):**

### **المقدمة:**

إن أي مؤسسة ترغب في تسيير أعمالها بطريقة منظمة وفعالة، وتوفير معلومات محاسبية مالية موثوق بها، إنها تحتاج إلى بعض الضوابط التي يلتزم بها القائمين على الأنشطة التشغيلية للحد من القصور الذي قد يستخدم في عمليات التلاعب والغش والأختلاس التي تؤدي بدورها إلى انتشار الفساد بالمؤسسة، لذا فإن الرقابة الداخلية تؤدي وظائفها الأساسية المتمثلة في حماية الأصول من الضياع وتجنب المؤسسة المخاطر وتساعد على ضمان سلوكيات الموظفين العاملين بالمؤسسة<sup>[8]</sup>. ونظرا لأهمية نظام الرقابة الداخلية فإنه لم يعد نظاما وقائيا يعنى بحماية الأصول من عمليات التلاعب والغش والأختلاس بل أصبح نظام الرقابة الداخلية مؤشرا لقياس الأداء وكفاءة العاملين في المؤسسات. لذا فإن بطاقة الأداء المتوازن (BSC) تعد من أهم نماذج تقييم الأداء الحديثة التي قدمها كل من Kaplan و Norton في سنة 1990، حيث تقوم على دمج الجوانب المالية وغير مالية لتشكيل نظام أكثر شمولية للتعبير عن الوضع الفعلي للمؤسسة وبالتالي معرفة نقاط الضعف في نظام الرقابة التي قد تؤدي إلى تفشي الفساد داخل المؤسسة.

### **1.1.1. تعريف بطاقة الأداء المتوازن (BSC):**

لقد عرفت بطاقة الأداء المتوازن (BSC) بالعديد من التعريفات نورد أهمها:

قدم كل من Kaplan و Norton سنة 1992 تعريفا لبطاقة الأداء المتوازن (BSC) بأنها "إطار عملي

العامل بها. حيث إعتد البحث على المنهج الإستقرائي إضافة إلى المنهج الإستنباطي كما تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات المتحصل عليها. وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن تطبيق نموذج تقييم الأداء المتوازن على مستوى إدارات المراجعة الداخلية من شأنه أن يسهم في بناء رؤية استراتيجية واضحة تتسق مع الرؤية الاستراتيجية للمنشأة والذي من شأنه أن يسهم في تحسين وتطوير قدرات المراجعة الداخلية. كما خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها إضافة بعد التقييم الأخلاقي لكل الأعضاء بإدارات المراجعة الداخلية إضافة إلى الأبعاد الأربعة الرئيسية لبطاقة الأداء المتوازن (BSC).

**دراسة (Douglas, 2004)**<sup>[7]</sup>: هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مقترح يتعلق بتقييم أداء إدارات المراجعة وذلك باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كنموذج حديث لتقييم الأداء.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن مدير إدارة المراجعة الداخلية هو المسؤول عن إرساء برامج لضمان جودة أداء الإدارات التابعة له والمتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كنموذج لتقييم الأداء، وذلك للتحقق من مدى قيام إدارته بمهامها بنجاح تام وإلتزامها بمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية. كما أظهرت النتائج أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) لتقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية يعتبر مهما لسد الفجوة بين الأهداف القصيرة الأجل والخطط الإستراتيجية، كما أنه يتوجب اختيار وتقييم معايير الأداء مع بعضها وربطها بأهداف الإدارة بشكل عام وأهداف إدارة المراجعة الداخلية بشكل خاص.

من خلال عرض الدراسات السابقة حول مشكلة الدراسة، إنها تعطي نظرة واضحة على أهمية نظام الرقابة الداخلية ودوره الفعال في تحسين العمل والحد من ظاهرة الفساد، إذ يمكن تقييم كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن وذلك

2. تعالج النقص الموجود في أنظمة الإدارة التقليدية بمعنى أنها تعالج عجز هذه الأنظمة عن ربط إستراتيجية المؤسسة البعيدة المدى مع أفعالها ونشاطاتها القريبة المدى.
3. مساعدة المؤسسات بالتركيز الكلي على ما ينبغي عمله لزيادة تقدم الأداء، وتعمل كمظلة للتوزيع المنفصل لبرامج المؤسسة، مثل الجودة، إعادة التصميم، وخدمة العميل.
4. التدخل العالي لأصحاب الأسهم في صياغة السياسة وربط الإستراتيجية بالنشاطات والمسؤولية الواضحة للأهداف والموارد وتعطي صورة متوازنة عن المؤسسة.
5. توضح الرؤية وتحسن الأداء وتضع تسلسل للأهداف وتوفر التغذية العكسية للإستراتيجية وترتبط المكافآت بمعايير الأداء.

### 1.1.3.1. أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (BSC):

تتضمن بطاقة قياس الأداء المتوازن أربعة أبعاد أساسية، وتبرز من خلالها مدى عمل هذه البطاقة في تقييم وقياس مستوى أداء لأي مؤسسة. حيث تهتم هذه البطاقة بثلاثة أطراف رئيسية لها علاقة مباشرة بأي مؤسسة وهم المساهمون، العملاء والعاملين، كما أنه يجب أن تتضمن أبعاد هذه البطاقة هذه الجوانب لكي يتحقق التوازن بين الأهداف والمخرجات المرجوة منها<sup>[13]</sup>. وأبعاد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) هي<sup>[2]</sup>:

#### 1.1.3.1. البعد المالي:

في هذا البعد تتم المحاولة على الإجابة عن التساؤل عن كيفية ظهور المؤسسة حسب ما يرى ملاكها. ويتم استخدام المقاييس المالية مثل العائد على الأصول، نسب النمو ومعدل العائد على المبيعات وغير ذلك من المقاييس المالية.

#### 1.1.3.2. بعد العملاء:

في هذا البعد يتم التركيز على جميع الأنشطة والإجراءات التي تلبي جميع احتياجات العملاء. إذ تعد

يستخدم مدخلا لتحسين الأداء الحالي لأي منظمة والمستقبلي". كما عرفت بأنها "نظام متكامل يعكس التوازن فيما بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل، والمؤشرات المالية وغير مالية لأي منظمة"<sup>[9]</sup>.

كما عرفت بأنها: أسلوب حديث يمكن النظر إليه كنظام يحتفظ بجميع المقاييس المالية للأداء الماضي، كما يوفر المحركات للأداء المستقبلي<sup>[10]</sup>.

كما عرفت بطاقة الأداء المتوازن (BSC) بأنها "مجموعة مختارة بدقة من المؤشرات القابلة للقياس الكمي والمستمدة من إستراتيجية المؤسسة حيث تمثل هذه المؤشرات أداة تستخدم من طرف المدراء لتوحيد نتائج أداء المؤسسة إلى الموظفين ومختلف أصحاب المصالح وهو ما يمكنها من تحقيق رسالتها وأهدافها"<sup>[11]</sup>.

من خلال العرض السابق لبعض أهم التعريفات يمكن القول أن المقاييس المالية غير كافية لتقييم أداء أي منظمة، لذا فإن بطاقة الأداء المتوازن (BSC) هي نموذج متكامل يضم المقاييس المالية وكذلك المقاييس الغير مالية والتي تمكن من قياس أداء أي مؤسسة والتأكد من كفاءتها وفاعلية أنظمتها.

### 1.1.2. أهمية بطاقة قياس الأداء المتوازن (BSC):

تبرز أهمية بطاقة قياس الأداء المتوازن (BSC) في مدى اعتمادها بيانات ومعلومات أحداث الماضي، الحاضر، والمستقبل إلى جانب الربط بين الجوانب المالية والأداء التنفيذي اليومي للأداء داخل المؤسسات، إضافة إلى الرؤية المستقبلية لهذه المؤسسة. ويمكن تلخيص أهميتها كما يلي<sup>[12]</sup>:

1. تعمل بمثابة الحجر الأساسي للنجاح الحالي والمستقبلي للمؤسسة على العكس من المقاييس المالية التقليدية التي تفيد بما حدث في الفترة الماضية من دون الإشارة إلى كيفية الاستفادة منها في تحسين الأداء مستقبلا.

أساسيات مكونات بطاقة قياس الأداء المتوازن داخل المؤسسة هي [15]:

- الأهداف المراد تحقيقها والوصول إليها من استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن.
- يجب أن يحتوي على المؤشرات أو الأساليب المناسبة التي تساعد في التخطيط للرؤية المستقبلية للمؤسسة وذلك لضمان سيرها بالشكل الإيجابي والفعال.
- يجب أن يحتوي على الأساليب والمؤشرات المناسبة لقياس أداء المؤسسة.
- يجب أن تتضمن البرامج العملية، والتي من خلالها يمكن توجيه الأداء الأفضل وتسهيل عملية الإنجاز.
- يجب أن تتضمن على المعايير المناسبة للكشف عن النقاط السلبية وتقدير مدها.
- أن تتضمن الأبعاد الأربعة سابقة الذكر لبطاقة الأداء المتوازن.

### 1.1.5. فوائد بطاقة الأداء المتوازن (BSC):

إن بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ذات أهمية كبيرة فهي تساعد تقديم مجموعة من الفوائد هي [16]:

1. تساعد على الفهم الإداري بصورة دقيقة لأوجه الربط بين القرارات والأهداف الاستراتيجية المحددة، حيث أنها تساهم في تطبيق وتنفيذ فعال للاستراتيجية.
2. تهدف إلى الربط بين الخطط قصيرة الأجل والاستراتيجيات بعيدة المدى.
3. يساعد تطبيق بطاقة الأداء المتوازن استراتيجية الوحدات الاقتصادية على اجرا حداثة مستمرة ومتطورة.
4. تربط بين مقياس تقييم الأداء للأفراد العاملين وبين الاستراتيجيات بعيدة المدى.

الإستجابة السريعة لطلبات العملاء وتلبية توقعاتهم من الأمور المهمة وذلك للحفاظ على العلاقة الجيدة معهم. ومن المقاييس التي تستخدم في هذا البعد هي عدد العملاء، نسبة رضا العملاء إضافة وعدد الشكاوى وغيرها من المقاييس الأخرى المستخدمة في هذا البعد.

### 1.1.3.3. بعد العمليات الداخلية:

تتم في هذا البعد قياس فاعلية الأنظمة الداخلية للمنظمة لضمان استمرار قدرتها التنافسية. ويضم هذا البعد عدد من العمليات والتي من ضمنها العمليات التشغيلية والعمليات الإدارية للعملاء وغيرها كثير. ومن المقاييس المستخدمة لهذا البعد درجة استخدام الأصول، جودة المنتج والإنتاجية وغيرها كثير.

### 1.1.3.4. بعد التعلم والنمو:

يبرز هذا البعد مدى تطور المؤسسة وقدرتها على التطور ومواكبة الأساليب الحديثة لتضمن لها الاستمرار والبقاء على المدى الطويل وذلك من خلال حرصها على إستراتيجيتها ونظرتها المستقبلية وذلك من خلال إهتمامها على تطوير كل ما يلزم العمليات تلك التي تتعلق بقياس الأداء والجودة والعمل على تحسين أوضاع العاملين بها من أجل التميز والإستمرار. ومن المقاييس المستخدمة في هذا البعد مصاريف البحث والتطوير ومعدلات الساعات التدريبية للموظفين وغيرها من المقاييس الأخرى.

### 1.1.4. مكونات بطاقة الأداء المتوازن

#### (BSC):

بطاقة قياس الأداء المتوازن تصب إهتمامها على ثلاثة أطراف لهم الصلة الوثيقة بالمؤسسة وتربطهم مصلحة مشتركة معها، وهذه الأطراف تشمل: المساهمين، العملاء والعاملين.

لذا فإن بطاقة الأداء المتوازن يجب أن تتضمن الرؤية المستقبلية، الأهداف، المقاييس، المبادرات الإستراتيجية، المعيار وإرتباطات السبب والنتيجة [14]. وعليه فإن من

لا توجد حلول معيارية تتناسب مع كل المؤسسات وذلك نظرا لاختلاف طبيعة وبيئة هذه المؤسسات.

#### **1.1.6.4. عملية التنفيذ:**

في هذه المرحلة يتم تحديد مقاييس أو مؤشرات الأداء المناسبة والتي يجب أن تتصف بالدقة والملائمة والهدف منها أو من إستخدامها، مع إدراك مدى صعوبة القياس الكمي لكل مقاييس الأداء، فهناك مقاييس كمية وكيفية تعتمد على طبيعة المقياس.

#### **1.1.6.5. مرحلة الإنجاز:**

في هذه المرحلة يتم عمل مقابلات مع الأشخاص من ذوي العلاقة المباشرة وذلك لتحديد وصياغة الأهداف الإستراتيجية، مع تحديد المقياس المناسب لكل هدف والمعلومات الواجب توافرها عن كل مقياس.

#### **1.1.6.6. عملية التطوير:**

يتم مناقشة الرؤية الإستراتيجية وأهدافها وتحديد المقاييس التي من شأنها أن تساعد في قياس الأداء المتوازن.

#### **1.1.6.7. الصياغة النهائية للتنفيذ :**

في هذه المرحلة يتم فيها التنفيذ الفعلي لجميع الأهداف والخطط الإستراتيجية، حيث يتم التنفيذ من خلال التعاون بين العاملين فيما بينهم داخل المؤسسة والذي يتطلب الدعم المالي والمعنوي لضمان هذه العملية.

#### **1.2. الرقابة الداخلية:**

##### **مقدمة:**

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أدوات حماية الاصول المالية للمؤسسات ومن مهامه أنه يساهم في تشجيع العمل بكفاءة وفعالية لحماية هذه الاصول وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية بالمؤسسة، ونظرا لأهمية هذه الدراسة سنحاول من خلال هذا المبحث عرض الجانب النظري لموضوع الدراسة والمتمثل في المفاهيم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية من ناحية المفهوم والأهمية والأهداف، وانواعها وكذلك المقومات،

5. تساهم في تحسين الإتصال في داخل الوحدة الاقتصادية، والترابط بين الأفراد العاملين وأهداف استراتيجيات الوحدة الاقتصادية.

6. تكوين أو إعادة العلاقات مع الأفراد العاملين في الوحدات الاقتصادية.

7. إعادة وترتيب هيكلية الوظائف الإدارية الأساسية للأعمال.

8. إيجاد مجتمع جديد متعاون كفريق عمل واحد بين الوظائف المؤسسية لتطبيق استراتيجيات الأعمال.

#### **1.1.6. خطوات تصميم وتطبيق بطاقة الأداء**

##### **المتوازن (BSC):**

يمكن تلخيص خطوات تصميم وتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في النقاط التالية<sup>[15]</sup>:

#### **1.1.6.1. الرؤية المستقبلية للمؤسسة:**

حيث يمكن تكوين رؤية مستقبلية للمؤسسات وذلك من خلال الدراسة الجيدة لأهدافها، وأهم المشكلات والتحديات التي تواجهها. ويجب أن تكون الأهداف محددة بشكل واضح تتفق مع إستراتيجية المؤسسة.

#### **1.1.6.2. العلاقات المشتركة بين الوحدات**

##### **الإدارية بالمؤسسة:**

ويتم ذلك من خلال التعرف على مدى العلاقة بين الوحدات الإدارية داخل المؤسسة وذلك للتعرف على سلوك وعلاقة الموظفين مع بعضهم البعض، علاقتهم مع العملاء، الابتكارات، والجودة.

#### **1.1.6.3. الخطط الإستراتيجية:**

يجب أن يكون هناك خطط واضحة تتسم بالدقة والوضوح يقوم عليها قياس الأداء المتوازن وذلك للتعريف بمفهوم قياس الأداء المتوازن للمسؤولين وذلك للإستفادة من تحديد الأهداف وتحقيقها للتغير نحو الأفضل، وتوفير الخطط المناسبة لدعم تطبيق مقاييس بطاقة الأداء المتوازن. إضافة لذلك يجب عند وضع الخطط الإستراتيجية للمؤسسة والأخذ في الاعتبار أنه

وإجراءات نظام الرقابة الداخلية وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات.

### 1.2.1. تعريف الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية هي مختلف الإجراءات و الضمانات، والضوابط الإدارية والمحاسبية وغيرها، التي تعدها وتنفذها المؤسسة تحت مسؤوليتها، من أجل حماية الذمة المالية و نوعية المعلومات المحاسبية والتسييرية، ومدى مطابقتها مع تعليمات الإدارة و تحسين الأداء<sup>[17]</sup>.

الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمنشأة و ما يرتبط به من وسائل، أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول واختيار دقة البيانات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية، و تشجيع السير بالسياسات الإدارية في مجال عملها المرسوم<sup>[18]</sup>. الرقابة الداخلية على أنها مجموعة النظم والإجراءات و الطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المؤسسات ومدى دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية و ضمان الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعية<sup>[19]</sup>.

كما عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية بأنه مجموع الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسات من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الإدارة و تحسين الأداء، و يبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاط المؤسسات<sup>[20]</sup>.

وأيضا عرفت الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، وهذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، وحماية الأصول، ورقابة

واكتشاف الغش والأخطاء و تحديد مدى اكتمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات ذات العلاقة<sup>[21]</sup>.

### 1.2.2. أنواع الرقابة الداخلية:

تنقسم الرقابة الداخلية إلى أربعة أقسام منها<sup>[22]</sup>:

- رقابة المنع: الهدف منها هو منع الخطأ أو الغش من الوقوع، قبل وقوعه، مثل إجراءات فصل المهام و الإشراف.
- رقابة الاكتشاف: الهدف منها هو اكتشاف الأخطاء بعد وقوعها، مثل عملية التسوية التي يمكن لها اكتشاف أخطاء محددة في تسجيل القيود المتعلقة بالتقدير.
- رقابة التصحيح: وهي معنية بتصحيح الخطأ الذي اكتشف بواسطة رقابة الاكتشاف.
- رقابة التوجيه: وهذا الإجراء يصمم أساسا للحصول على نتائج إيجابية من برامج معاينة هذا الغرض.

### 1.2.3. أهداف نظام الرقابة الداخلية:

يمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي:

1. ضمان تحقيق الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية بما يكفل سلامة بيانات المعلومات والتقارير التي يتم إعدادها داخل المؤسسة.
2. حماية أصول المؤسسة من السرقة والاختلاس والتلاعب.
3. ضمان تحقيق السير حسب السياسات الإدارية وتنفيذ القرارات المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة و ضمان توفير الملائمة التي تمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة.
4. ضمان صحة وسلامة نظم التخطيط والرقابة وتقييم وتنمية الكفاية الإنتاجية والكفاية الإدارية.



## 1.2.4. مقومات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية:

### 1.2.4.1. مقومات نظام الرقابة الداخلية:

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية ناجح وفعال يجب أن تتوفر الشروط التالية<sup>[23]</sup>:

1. وجود خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل الصلاحيات والمسؤوليات.
2. وجود نظام مالي ملائم للعمليات والأنشطة لتحديد العلاقات المالية مع وجود إجراءات واضحة.
3. وجود ممارسات إدارية سليمة يمكنها القيام بالمهام والوظائف والواجبات لكل وحدة إدارية.
4. وجود الشخص المناسب في المكان المناسب.
5. وجود معايير واضحة لجودة الأداء.
6. وجود نظام تدقيق داخلي جيد ومتين على أساس مهني وفعال ومستقل.

### 1.2.4.2. إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

تنقسم إجراءات نظام الرقابة الداخلية إلى<sup>[23]</sup>:

#### 1. إجراءات تنظيمية وإدارية:

هذه الإجراءات تخص أوجه النشاط داخل المؤسسة وتمثل في الآتي:

- تحديد الاختصاصات: عند الوقوف على الهيكل التنظيمي لمؤسسة ما يجب تحديد اختصاصات كل إدارة ويمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر وداخل المصالح وإلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- تقسيم العمل: إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها كما انه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء والسرقة والتلاعب.

- توزيع المسؤوليات: أن تحديد المسؤوليات وتمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه تجاهها فيحاسب ويعاقب في حدود هذا المجال وهذا الإجراء يعطي نظام الرقابة الداخلية أكثر فاعلية.

- إعطاء تعليمات صريحة: عادة ما يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل الإدارة أو المصلحة إلى المنفذين لها فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهمها وتنفيذها على أكمل وجه.

- إجراء حركة التنقلات بين العاملين: إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية كون إن هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء والتلاعب التي ارتكبتها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصاته وتحت مسؤولياته.

#### 2. إجراءات محاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من أهم المقومات الداعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال لذلك أصبح من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من أحكام رقابة دائمة على عمل المحاسب من خلال التسجيل الفوري للعمليات والتأكد من صحة المستندات وإجراء مطابقات دورية بالقيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به.

#### • إجراءات المطابقات الدورية:

جاءت إجراءات الرقابة الداخلية لكي تكشف عن عدم صحة المستندات الخاصة بالمراجعة التي قد يكون غير صحيحة بما يؤثر سلبيًا على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و القوائم المالية.

## • عدم إشراك الموظف في عمله:

يجب على النظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم الإشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظرا لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعب الممكن وقوعه، والتي تخر نظام الرقابة الداخلية.

## 3. إجراءات عامة:

ويشمل هذا النوع من الإجراءات لتحقيق نظام الرقابة الداخلية عدة نقاط منها: (التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد كل الأخطار المحتملة، سواء كانت طبيعية أو السرقة أو الحريق، التأمين ضد خيانة الأمانة أي التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، اعتماد رقابة مزدوجة لضمان الحفاظ على النقدية وتفادي التلاعب والسرقة ولأجل إنشاء رقابة ذاتية لدعم نظام الرقابة الداخلية، إدخال الإعلام الآلي لأجل توليد معلومات للنظام بشكل سريع نظرا لحجم العمليات والسرعة في معالجة البيانات).

## 1.2.5. تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية:

لتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية يجب الإلمام بالتالي:

### 1.2.5.1. خصائص ومواصفات نظام الرقابة

#### الفعال:

تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش والتحرير وسوء عرض القوائم المالية خلال فترة معينة من تاريخ وقوعها، ويتم تنظيم هذا التقييم من خلال عرض بنود القوائم المالية باستخدام دورات العمليات، ففي حالة السياسات والإجراءات الرقابية المعروفة بضعف فعاليتها في منع واكتشاف الأخطاء يتم تحديد المستوى المخطط لمخاطر الرقابة عند أعلى مستوى (الحد الأقصى للمخاطرة)، وتتمثل خصائص نظام الرقابة الفعال في الآتي [23]:

1. سهولة الفهم من مستخدميه.

2. المرونة والتكيف مع المتغيرات والظروف البيئية.

3. السرعة في الإبلاغ عن الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

4. الموازنة بين التكلفة والمردود.

5. دقة البيانات المتعلقة بالنظام.

6. الأساليب والأدوات الرقابية موضوعية وغير شخصية.

7. التركيز على الحالات الاستثنائية والتعامل معها.

## 1.2.5.2. طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تشمل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية على الآتي [23]:

1. الإستبيان.

2. الوصف الكتابي.

3. خرائط التدفق.

4. فحص النظام المحاسبي.

## 1.3. الفساد المالي والإداري:

### مقدمة:

تعد ظاهرة الفساد الإداري والمالي من الظواهر الخطيرة التي تواجه البلدان وعلى الأخص الدول النامية، مما أدى إلى وقوع ركود في عملية البناء والتنمية الاقتصادية، خاصة وأنها تتطوي على تدمير الاقتصاد والقدرة المالية والإدارية للدولة والمؤسسات على حد سواء.

فقد تزايد الاهتمام بقضية الفساد المالي والإداري منذ النصف الثاني من الثمانينات نظرا لآثاره السلبية على التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فظهرت العديد من الدراسات التي اتخذت من قضية الفساد عنوانا لها قدم فيه الباحثون عرضا لصور الفساد ومظاهره وتحليل هذه الظاهرة لكشف الاسباب، وبالتالي العمل على محاربتها والحد من انتشارها.

### 1.3.1. مفهوم الفساد:

هو خروج عن القانون والنظام العام وعدم الالتزام بهما من أجل تحقيق مصالح سياسية واقتصادية واجتماعية للفرد أو لجماعة معينة<sup>[24]</sup>.

أما تعريف الفساد حسب صندوق النقد الدولي FMI فيعرفه على أنه علاقة الأيدي الطويلة المعتمدة التي تهدف إلى تحصيل الفوائد من هذا السلوك لشخص واحد أو مجموعة ذات علاقة بين الأفراد<sup>[9]</sup>.

يتضح أن الفساد ظاهرة تقوم على أساس من تحويل الشأن العام للجماعة إلى شأن خاص، حيث يتم تخصيص الموارد وتوزيع العائد الاقتصادي وفق اعتبارات المصلحة الخاصة وليس وفق الصالح العام.

### 1.3.2. أسباب ظهور الفساد المالي والإداري وأبعاده:

هناك العديد من الأسباب المختلفة التي أدت إلى ظهور الفساد المالي والإداري منها<sup>[25]</sup>:

#### 1.3.2.1. أسباب ظهور الفساد المالي والإداري:

لا يمكن معالجة الظواهر السلبية التي تعاني منها البلدان مالم يتم تشخيص أسبابها ودوافع ظهورها، وقد حدد البنك الدولي World Bank مجموعة من الأسباب لظهور الفساد المالي والإداري أبرزها ما يأتي<sup>[5]</sup>:

1. تهميش دور المؤسسات الرقابية، وقد تكون تعاني من الفساد هي نفسها.
2. وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة.
3. حصول فراغ في السلطة السياسية ناتج عن الصراع من أجل السيطرة على مؤسسات الدولة.
4. ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهميش دورها.
5. توفر البيئة الاجتماعية والسياسية الملائمة لظهور الفساد.
6. ضعف الدور الرقابي على الأعمال.

### 1.3.2.2. أبعاد الفساد المالي والإداري:

يمكن تحديد ثلاثة أبعاد للفساد المالي والإداري وهي<sup>[26]</sup>:

1. البعد السياسي: تتمثل أسباب الفساد الإداري والمالي في الإرادة السياسية الضعيفة التي تتعايش مع الفساد، ولاتملك المبادرات لمكافحته، فإنها حتى وان أعلنت عن إصلاحات، فإنها تبقى من قبيل العبث، ويصبح من ثم وجود المصلحين بلا معنى، حتى وان توفرت لديهم الجدية والرغبة الصادقة في الإصلاح. وبدون الإرادة السياسية، فان مواجهة الفساد ستقتصر على الشكل ليس إلا، ويبقى دور المصلحين مقتصرًا على المناشآت والنداءات والتمنيات التي لافائدة منها. وان غياب الإرادة السياسية يؤدي إلى غياب دولة المؤسسات السياسية والقانونية والدستورية.

2. البعد الاقتصادي: يتمثل في البطالة وتدني الرواتب والأجور وتباين الدخل بشكل كبير وانخفاض مستوى المعيشة بشكل عام، فضلا عن غياب الفعالية الاقتصادية في الدولة وكثرة الصفقات التجارية المشبوهة أو الناتجة عن عمليات السمسرة يحتل الفساد المالي فيها حيزا واسعا.

3. البعد الاجتماعي: يتجلى عندما يصبح لكل شيء ثمن يقاس به، وعندما يصبح القيام بواجب وظيفي معين ثمن، و لإجراء معاملة مع إدارات الدولة ثمن، ولتصريف أعمال الحكم ثمن، فان الفساد قد أضحى في حياتنا العامة من صلب ثقافة المجتمع وبذلك يكون المجتمع في هذا الحال قد ابتلي بما نسماه ثقافة الفساد، وعندما يكون الفساد من صلب ثقافة المجتمع يصعب علاجه. فالفساد لا ينتج إلا مزيدا من الفساد، والفاقد لا يرى في فساد عيبا، وهنا يشكل الفساد طوقا يحتاج إلى من يكسره.

### 1.3.3. أنواع الفساد المالي والإداري وأثاره:

للفساد المالي والإداري أنواع عدة بالإضافة إلى عدد الأثار وهي كالتالي:

#### 1.3.3.1. أنواع الفساد المالي والإداري:

ينقسم الفساد المالي والإداري إلى الأنواع التالية<sup>[27]</sup>:

1. الجانب السياسي: يتجلى الفساد في الحكم الشمولي الفاسد، وفقدان الديمقراطية وفقدان المشاركة وفساد الحكام وسيطرة نظام الحكم على الاقتصاد وتقشي المحسوبية.

2. الجانب المالي: يتمثل الفساد بالانحرافات المالية وعدم الالتزام بالقواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة تعليمات أجهزة الرقابة المالية، وتتجسد مظاهر الفساد المالي بالرشاوى والإختلاس والتهرب الضريبي والمحسوبية في التعيينات والمراكز الوظيفية.

3. الجانب الإداري: فإنه يتعلق بالانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية التي تصدر عن الموظفين العموميين أثناء تأديتهم لمهام عملهم، وتتجسد مظاهر الفساد الإداري في التسبب لدى الموظفين وعدم احترام الوقت وتمضيته في أمور لا علاقة لها بمهام الوظيفة واستحقاقاتها، وعدم تحمل المسؤولية وإفشاء أسرار العمل وغيرها.

4. الجانب الأخلاقي: يتمثل الفساد بالانحرافات الأخلاقية والسلوكية التي يقوم بها موظفي الدولة، والمتعلقة بسلوكهم الشخصي وتصرفاتهم المتمثلة باستغلال الوظيفة لتحقيق مصالح شخصية على حساب المصلحة العامة وممارسة المحسوبية دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة عند تعيين الموظفين.

### 1.3.3.2. آثار الفساد المالي والإداري:

إن للفساد المالي والإداري عدد من الأثار يمكن تلخيص بعضها في الآتي<sup>[26]</sup>:

1. للفساد أثر مباشر في حجم ونوعية موارد الاستثمار الأجنبي لما تنطوي عليه هذه الاستثمارات من إمكانات نقل المهارات والتكنولوجيا، فقد أثبتت الدراسات إن الفساد يضعف هذه التدفقات الاستثمارية وقد يعطلها.

2. يرتبط الفساد بتردي حالة توزيع الدخل والثروة، من خلال استغلال أصحاب النفوذ لمواقعهم المميزة في المجتمع وفي النظام السياسي.

3. خفض التوظيف يؤدي إلى انتشار الفساد ووضع العراقيل أمام التوسع في إنشاء المشروعات الخاصة وزيادة تكاليف ممارسة الأعمال.

4. يساهم الفساد في تدني كفاءة الاستثمار العام وإضعاف مستوى الجودة في البنية التحتية العامة، وذلك بسبب الرشاوى التي تحد من الموارد المخصصة للاستثمار وتسيء توجيهها أو تزيد من تكلفتها.

### 1.3.4. الجهات المعنية في مجال مكافحة الفساد:

يمكن تلخيص الجهات المعنية في مجال مكافحة الفساد المالي والإداري كالتالي<sup>[28]</sup>:

- وزارة الداخلية.
- الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد.
- هيئة الرقابة والتحقيق.
- هيئة التحقيق والإدعاء العام.
- ديوان المراقبة العامة (ديوان المحاسبة).

### 1.3.5. آليات مكافحة الفساد الإداري والمالي:

توجد العديد من الآليات التي يمكن إتباعها لمكافحة ظاهرة الفساد والحد منها وهي كالتالي<sup>[29]</sup>:

1. الإصلاح الإداري: وذلك بتحسين الإدارة العامة والتخلص من السلوكيات الإدارية الفاسدة وذلك من خلال وضع أنظمة للتعيين وتقييم الأداء للموظفين والمسؤولين وترقياتهم وتحسين المستوى المعيشي لهم.
2. تفعيل دور المؤسسات الرقابية والتي لها الحق في الإشراف ومتابعة حالات الفساد الإداري والمالي وتعزيز المساءلة والمحاسبة للأشخاص الذين يتولون المناصب العامة من خلال نظام قضائي مستقل ونزيه يعزز سيادة القانون.
3. وضع قوانين واضحة وصريحة وتنظيمات إدارية متطورة، وإنشاء مؤسسات وأجهزة تنفيذية ورقابية عالية الكفاءة تساندها إرادة سياسية حازمة لمتابعة حالات الفساد الإداري والمالي.
4. متابعة الموظفين الحكوميين ومساءلتهم واستجوابهم أمام رؤسائهم، على أن يكون هؤلاء الرؤساء مسؤولين بدورهم أمام السلطة الأعلى منهم وفقاً للتسلسل الإداري.
5. الإصلاح الاجتماعي وذلك بالعمل على زيادة وعي الناس بمخاطر الفساد والتأكيد على دور الأسرة والمدرسة في غرس القيم الدينية والأخلاقية كالصدق والأمانة والإخلاص في العمل وبناء الإنسان القدوة في ممارسته للمهنة وفضح الفاسدين.
6. الإصلاح السياسي وذلك من خلال بناء نظام سياسي ديمقراطي يتسم بالحرية التنافسية والقابلية على المحاسبة وأن يكون ملتزم ومقتنع بمحاربة الفساد، والعمل على إيجاد جهاز قضائي مستقل ونزيه ينفذ أحكامه على جميع الأفراد بالمجتمع.

## 9. الجانب العملي:

لمعالجة بيانات الدراسة والتحقق من إجابات أفراد العينة عن التساؤل المطروح في الدراسة تم استخدام بعض الوسائل الإحصائية. حيث تم توزيع عدد (57) إستبانة على المحاسبين والمدققين العاملين بشركة المبروك للعمليات النفطية وتم استرجاع (53) منها والتي تمثل (93%) من الإستبانات الموزعة.

### 9.1. خصائص عينة الدراسة:

فيما يتعلق بخصائص عينة البحث (المؤهل العلمي، التخصص، المستوى وظيفي، عدد سنوات الخبرة) كانت النتائج كما في الجداول التالية:

#### 1. المؤهل العلمي:

النتائج الظاهرة بالجدول (1) أعلاه تبين نسبة كانت من نصيب حملة البكالوريوس إذ بلغت النسبة (77.3%) من إجمالي العينة، في حين تلاها حملة الماجستير والتي بلغت (17%). أما حملة الدبلوم والدكتوراه كانتا (5.7%، 0%) على التوالي.

جدول (1): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

ت	المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
1	دبلوم	3	5.7%
2	بكالوريوس	41	77.3%
3	ماجستير	9	17%
4	دكتوراه	0	0%
	المجموع	53	100%

#### 2. التخصص:

الجدول (2) أظهرت النتائج أن أعلى نسبة كانت من نصيب تخصص (المحاسبة) حيث بلغت النسبة (85%)، في حين بلغت النسب المئوية للتخصصات الأخرى (إدارة أعمال، اقتصاد، أخرى)، (1.9%، 3.7%، 9.4%) على التوالي.

## 9.2. تحليل البيانات:

### 9.2.1. ثبات الأداة:

تم حساب معامل اختبار ألفا كرونباخ للصدق والثبات لجميع أسئلة الاستبيان، وعند تطبيقه كانت النتائج كالتالي:

يوضح الجدول رقم (5) أن قيمة المعامل ألفا كرونباخ (0.79) وهي أكبر من (0.6) وهذا يؤكد صحة الإستبانة وقابليتها للتحليل.

جدول (5): Reliability Statistic

Cronbach's Alpha	N of Items
.79	36

### 9.2.2. الإحصاءات الوصفية المتوسطات

#### والإنحراف المعياري:

أظهرت النتائج الواردة بالجدول رقم (6) أن المتوسط الحسابي الكلي للمتغير المستقل (بطاقة الأداء المتوازن) بلغ (63.11) وبانحراف معياري كلي (4.569)، أما بالنسبة للمتغيرين التابعين (نظام الرقابة الداخلية ومكافحة الفساد) فقد بينت النتائج أن المتوسطات الحسابية الكلية لها كانت (43.81، 20.77) وبانحرافات معيارية كلية (4.934، 3.484) على التوالي.

جدول (6): Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
بطاقة الأداء المتوازن	53	63.11	4.569
نظام الرقابة الداخلية	53	43.81	4.934
مكافحة الفساد الإداري	53	20.77	3.484

### 9.2.3. تحليل الارتباط:

يوضح الجدول رقم (7) أن معامل الارتباط بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام الرقابة الداخلية (0.207) وقيمة احتمال (sig) بلغت (0.137)، وهذا يشير إلى وجود علاقة طردية بينهما. أما معامل الارتباط بين كل من بطاقة الأداء المتوازن ومكافحة الفساد يساوي (-0.172) مع قيمة احتمال (sig) تساوي (0.217)، وهذا يدل

جدول (2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص

ت	التخصص	العدد	النسبة المئوية
1	محاسبة	45	%85
2	إدارة أعمال	1	%1.9
3	اقتصاد	2	%3.7
4	أخرى	5	%9.4
	المجموع	53	%100

### 3. المستوى الوظيفي:

يظهر الجدول رقم (3) أن أغلب المستوى الوظيفي للعاملين هي (محاسب) والتي بلغت نسبتها (%75.5)، بينما كانت نسبة رؤساء الأقسام (%20.8) ومدراء الإدارات كانت نسبتهم (%3.7).

جدول (3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

ت	المستوى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
1	محاسب	40	%75.5
2	رئيس قسم	11	%20.8
3	مدير إدارة	2	%3.7
4	أخرى تذكر	0	0
	المجموع	53	%100

### 4. عدد سنوات الخبرة:

أظهرت النتائج الواردة بالجدول (4) أن عدد سنوات الخبرة (من 10 إلى أقل من 15 سنة) لعينة الدراسة كانت الأعلى نسبة حيث كانت (%47.1)، في حين النسب للسنوات الأخرى (أقل من 5 سنوات، من % إلى أقل من 10 سنوات، من 15 سنة فأكثر) كانت على التوالي (%9.4، %24.6، %18.9).

جدول (4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

ت	عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
1	أقل من 5 سنوات	5	%9.4
2	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	13	%24.6
3	من 10 إلى أقل من 15 سنة	25	%47.1
4	من 15 سنة فأكثر	10	%18.9
	المجموع	53	%100

تظهر النتائج الواردة بالجدول رقم (9) أن العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام الرقابة الداخلية عند مستوى  $(p < 0.05)$  كانت  $[F(1,51) = 2.287, p = 0.037]$ . بينما كانت العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن ومكافحة الفساد عند مستوى  $(p < 0.05)$   $[F(1,51) = 1.561, p = 0.017]$ .

جدول (9): ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	Df	Mean Squar	F	Sig.
Regre 1	54.348	1	54.348	2.287	.037 <sup>b</sup>
Residual	1211.765	51	23.760		
Total	1266.113	52			
Regre 2	18.747	1	18.747	1.561	.017 <sup>b</sup>
Residual	612.536	51	12.011		
Total	631.283	52			

a. Dependent Variable: نظام الرقابة الداخلية  
b. Dependent Variable: مكافحة الفساد  
c. Predictors: (Constant), بطاقة الأداء المتوازن

نلاحظ من الجدول رقم (10) أن قيم معاملات الانحدار المتعدد ومعنوياتها كانت قيمة (sig) (0.037) و (0.017) وهي أقل من (0.05) وهذا يعني أن هناك تأثيراً على المتغيرات. ففي حال تم استخدام بطاقة الأداء المتوازن فإن نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة يتحسن بمقدار (22.4%)، كما أن استخدامها أيضاً يؤدي إلى إنخفاض الفساد داخل الشركة بمقدار (13.1%). وهذا يشير إلى أنه عند استخدام بطاقة الأداء المتوازن سيتحسن نظام الرقابة الداخلية وبالتالي ينخفض الفساد داخل المؤسسة. على الرغم من وجود تحسن بنظام الرقابة الداخلية وفق المؤشرات إلا أن هذا التحسن يعد ضئيل نسبياً والذي سببه يمكن أن يكون حادثة مفهوم بطاقة الأداء المتوازن أو عدم وجود الإلمام التام من قبل العاملين بالشركة بها.

## 10. النتائج والتوصيات:

### 10.1. النتائج:

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج وهي:

1. تعد بطاقة الأداء المتوازن من الأساليب الحديثة ولا

سيما في تقييم الأداء.

على وجود علاقة عكسية بينهما. بينما كانت العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ومكافحة الفساد علاقة عكسية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (-0.428) مع قيمة احتمال (sig) مساوية لـ (0.001).

جدول (7): Correlations

		بطاقة الأداء المتوازن	نظام الرقابة الداخلية	مكافحة الفساد
بطاقة الأداء المتوازن	Pearson Correlation	1	.207	-.172
	Sig. (2-tailed)		.137	.217
	N		53	53
نظام الرقابة الداخلية	Pearson Correlation		1	-.428**
	Sig. (2-tailed)			.001
	N			53
مكافحة الفساد	Pearson Correlation			1
	Sig. (2-tailed)			
	N			

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

## 9.2.4. تحليل الإنحدار الخطي:

من الجدول رقم (8) نلاحظ بأن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت (0.207) بينما بلغت قيمة (R Square Adjusted) (0.043)، في حين كانت قيمة (R Square) (0.024)، مما يعني بأن المتغير المستقل (بطاقة الأداء المتوازن) استطاع أن يفسر (0.043) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (نظام الرقابة الداخلية). بينما كانت (R) للمتغير (مكافحة الفساد) (0.172) وكانت قيمة (R Square Adjusted) (0.030) بينما بلغت قيمة (R Square) مساوية لـ (0.011)، وهذا يشير إلى أن المتغير المستقل (بطاقة الأداء المتوازن) يفسر (0.030) من التغيرات الحادثة في المتغير التابع (مكافحة الفساد).

جدول (8): Model Summary

Mode	R	R Squar	Adjust R Square	Std. Error of the Estimate
1	.207 <sup>a</sup>	.043	.024	4.874
2	.172 <sup>a</sup>	.030	.011	3.466

a. Predictors: (Constant), بطاقة الأداء المتوازن

## 11. قائمة المراجع:

[1] ماهر درغام ومروان أبو فضة، أثر تطبيق نموذج الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية، مجلة الجامعة الإسلامية، (فلسطين: سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد السابع، العدد2، 2009، ص 740-744.

[2] Robert Kaplan S., and Norton David P. The Balanced Scorecard: measures that drive performance. (Harvard Business Review 1, 1992).

[3] سعود جايد مشكور وحيدر عباس العطار، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء المهني للمحاسبين والمدققين أداة مكافحة الفساد الإداري والمالي (دراسة على عينة مختارة من دوائر مدينة السماوة)، (البصرة: المؤتمر العلمي المشترك الثالث البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة البصرة كلية شط العرب الجامعة)، 2017/3/30، ص 250-275.

[4] John Filos & Evangelia Pappa & Papanastasiou Pantelis & Georgios Vousinas & Andreas Koutoupis. Performance Measurement of Internal Audit : A Balanced Scorecard Approach, (2017).

[5] John NE Baiden, Yaa Pokuaa Baiden, and Charles Ayariga, Assessing the Balance Score Card of the Internal Audit Performance-Value Addition or Destruction: An Empirical Study of Firms in Sekondi-Takoradi, Ghana, (2016).

[6] عاطف هليل، مدخل مقترح لتقييم الأداء المتوازن لإدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال في ظل إطار حوكمة الشركات، (مصر: رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، 2009).

[7] Douglas E Ziegenfuss, Developing an internal auditing department balanced scorecard. Managerial Auditing Journal, (2004), p 12-19.

[8] Narisa Chauvidul, Formality and informality in internal control systems: A comparative study of control in different social and cultural environments in a global bank. (United Kingdom: Diss. London School of Economics and Political Science, 2003).

[9] Lars-Göran Aidemark, Balanced scorecards in healthcare: experiences from trials with balanced scorecards in five county councils, in performance measurement and management control, (2002).

2. يوجد دراية ببطاقة الأداء المتوازن لدى بعض العاملين بالشركة ولكنها ليست كافية.

3. توجد علاقة إرتباط ذات دلالات إحصائية بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومكافحة الفساد المالي والإداري.

4. هناك علاقة طردية بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن ونظام الرقابة الداخلية بالشركة.

5. توجد علاقة عكسية تربط بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن والفساد بنوعيه.

6. إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى تحسين مستوى أداء نظام الرقابة الداخلية والذي بدوره يقلل

جدول (10): Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstand Coeff		Stand Coeff	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	57.934	9.362		6.188	.000
بطاقة الأداء المتوازن	.224	.148	.207	1.512	.037
2 (Constant)	29.068	6.656		4.367	.000
بطاقة الأداء المتوازن	-.131	.105	-.172	-1.249	.017

a. Dependent Variable: نظام الرقابة الداخلية

b. Dependent Variable: مكافحة الفساد

من الفساد المالي والإداري بالشركة.

## 10.2. التوصيات:

وفقا للنتائج المتحصل عليها فإن الدراسة توصي بالتالي:

1. على الشركة استخدام بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها أحد الأساليب الحديثة لتقييم وذلك لأنها تشتمل على المقاييس المالية وكذلك الغير مالية.

2. على الشركة توفير الدورات التدريبية اللازمة لتعريف العاملين ببطاقة الأداء المتوازن كأسلوب حديث لتقييم الاداء.

3. توصي الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات في المستقبل حول تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في القطاع النفطي.



[20] Lionel Collins and Valin Gérard, *Audit et contrôle interne: aspects financiers, opérationnels et stratégiques*. (Daloz, 1992).

[21] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات- الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط3، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2006)، ص 123.

[22] خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا للمعايير التدقيق الداخلي الدولية، (الأردن: الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006).

[23] عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط 1، (الأردن: دار الراجحة للنشر والتوزيع).

[24] حسنين المحمدي بوادي، الفساد الإداري لغة المصالح، (الإسكندرية: ديوان المطبوعات الجامعية، 2008)، ص 13.

[25] زياد عربية بن علي، الفساد أشكاله، أسبابه ودوافعه، (دمشق: مجلة الدراسات الاستراتيجية)، العدد 16، 2005، ص 1.

[26] فيصل محمود الشواورة، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، (الأردن: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية)، العدد 02، 2009، ص 127.

[27] عبدالله بن حسن الجابري، الفساد الاقتصادي (أنواعه- أسبابه- آثاره- علاجه- مظاهره)، (السعودية: المؤتمر العالمي الثالث للاقتصاد الإسلامي، قسم الاقتصاد الإسلامي، جامعة أم القرى، 2012).

[28] عبد الحق أحمد حميش، مكافحة الفساد من منظور إسلامي، (المملكة العربية السعودية: المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد، مركز الدراسات والبحوث، 2003)، ص 4.

[29] قاسم علوان سعيد وسهاد عادل أحمد، الفساد الإداري والمالي المفهوم- الأسباب- الآثار- وسائل المكافحة، (مجلة الدراسات التاريخية والحضارية)، 6 (18)، 2014، ص 1- 22.

[10] Michalis Sidiropoulos, et al., *Applying sustainable indicators to corporate strategy: the eco-balanced scorecard*. (Environmental research, engineering and management 1.27, 2004), p 28-33.

[11] ريغة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية واستخدام بطاقة الأداء المتوازن (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية)، (الجزائر: رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قسنطينة 2، 2014)، ص 62.

[12] مراد رابح كواشي ومريم السعيد بودودة، نموذج مقترح للربط بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة: دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية والمؤسسة الجديدة للخزف الصحي بالجزوات، (الأردن: المجلة الأردنية لإدارة الأعمال)، العدد 13 (2)، 2017.

[13] أحمد رجب عبد الملك، مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية (دراسة نظرية وتطبيقية)، (حلوان: المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان)، 2006، ص 81- 147.

[14] طاهر الغالبي ووائل إدريس، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2009).

[15] أحمد محفوظ جودة، تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألمونيوم الأردنية (دراسة تطبيقية)، (عمان: المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة) العدد 2، 2008، ص 273- 292.

[16] Charles J Pineno, *Balanced scorecard applications and model building: a survey and comparison of the manufactured homes and motor homes industries: an analysis of the performance measurement practices in the manufactured and motor homes industries focuses on the development of a balanced scorecard methodology that would enhance measurement accuracy and increase productivity and efficiency*, (Management Accounting Quarterly 6.1, 2004), p 21-21.

[17] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، (ديوان المطبوعات الجامعية، 2003).

[18] محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي، المراجعة بين التنظيم والتطبيق. (لبنان: الدار الجامعية بيروت، 1990).

[19] عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، عبد الوهاب نصر وشحاتة السيد، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية. (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، 2007).