

# دور تقنيات المحاسبة القضائية التحقيقية في تطوير دور قطاع المحليات والرقابة في مكافحة الفساد: دراسة ميدانية

د/رانيا سلطان محمد عبد الحميد

مدرس المحاسبة بمعهد مصر العالي للتجارة و الحاسبات بالمنصورة  
أستاذ مساعد المحاسبة بكلية إدارة الأعمال- جامعة الطائف- المملكة العربية  
السعودية

## الملخص

ظهرت في العقود الأخيرة المحاسبة القضائية كأداة لاكتشاف الغش في القوائم المالية ومحاربة الفساد المالي سواء في الشركات أو الوحدات الحكومية، ونشأت المحاسبة القضائية لحاجة القضاء لخدمات المحاسبين في القضايا ذات الصبغة المحاسبية والمالية، وتعرف بأنها استخدام مهارات المحاسبة والمراجعة والمهارات التحقيقية في مساعدة القضاء في النزاعات ذات الصبغة المحاسبية والمالية للوصول للحقيقة وبسبب قصور إجراءات المحاسبة الخارجية في اكتشاف الغش والفساد المالي، أو احتمال تواطؤ مراقبي الحسابات مع مرتكبي الغش والفساد، وأتساع فجوة التوقعات بشكل غير مسبوق، وتوصى الدراسة بإصدار دليل أو إرشاد بإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية الحكومية، وعمل برامج تدريبية للمراجعين الداخليين الحكوميين تجعل لديهم القدرة والمعرفة الكافية لإتمام أعمال المحاسبة القضائية وإنشاء جمعية مهنية رسمية ومستقلة للمراجعة القضائية في مصر على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين مع ضرورة تدريس منهج مستقل للمحاسبة والمحاسبة القضائية كأحد فروع المحاسبة بالجامعات المصرية.

## الكلمات الدالة

المحاسبة القضائية – الفساد المالي – المحاسبة اللاحقة – المحاسبة السابقة.

## Abstract

In recent decades, forensic accounting has emerged as a tool for detecting fraud in financial statements and fighting financial corruption, whether in companies or government units. Judicial accounting has arisen due to the judiciary's need for accountants' services in cases of an accounting and financial nature. It is defined as the use of accounting, auditing and investigative skills in assisting the judiciary in related disputes. The accounting and financial nature to reach the truth, and because of the lack of external accounting procedures in detecting fraud and financial corruption, or the possibility of auditors' complicity with the perpetrators of fraud and corruption, and the unprecedented widening of the expectations gap. This study can be concluded that the issuance of a guide or guidance on the procedures and methods of governmental judicial accounting, and the work of training programs for government internal auditors that give them the ability and sufficient knowledge to complete the work of forensic accounting and the establishment of an official and independent professional association for judicial review in Egypt similar to the Association of Certified Fraud Examiners with the need to teach an independent approach to accounting and forensic accounting as one of the branches of accounting in Egyptian universities

**Keywords:** Judicial accounting - financial corruption - subsequent accounting - previous accounting.

## مقدمة البحث

تُعد عمليات الفساد المالي من المشكلات التي تواجه الاقتصاد العالمي وعلى الأخص في الدول النامية، ولقد لاقت هذه المشكلة اهتمام الكثير من الباحثين والمهتمين واتفقت الآراء على ضرورة وضع وتأسيس إطار عمل مؤسسي الغرض منه تحديد المشكلة وعلاجها من خلال خطوات محددة ومكافحة الفساد بكل صوره ومظاهره وفي كافة مجالات الحياة لتعجيل عملية التنمية الاقتصادية (عبد الرحمن والفرسي، 2020)<sup>(1)</sup>

ولم تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة بمثل ما واجهته مع بدايات القرن الحادي والعشرين، حيث عصفت بها مشاكل انهيار العديد من المنشآت العالمية، نتيجة فساد إدارتها العليا، وفشل المراجعين الخارجيين بل وتواطؤ بعضهم في الكشف عن تلك التجاوزات واتخاذ الإجراءات المهنية الملائمة، الأمر الذي وجه الأنظار نحو التساؤل عن مدى فعالية المحاسبة الداخلية في تحسين أداء الوحدة الاقتصادية الحكومية والحد من ممارسات الفساد المالي بها (زامل ، 2021)<sup>(2)</sup>

## مشكلة البحث

لم تعد نظم المحاسبة والمراجعة في قطاع الخدمات الحكومية في جمهورية مصر العربية تعمل بعيداً عن المتغيرات البيئية المحيطة، فكلاهما يشكل طرفاً تكاملياً للآخر، فإذا كانت الوحدات الإدارية تسعى إلى تحقيق الجودة في تقديم الخدمات العامة، فإن عملية الارتقاء الخدمي على هذا المستوى تتطلب تفعيل دور نظامي الموازنة والمحاسبة في اتخاذ القرارات الإدارية (أحمد، 2017)<sup>(3)</sup>

وقد انتقد تقرير الجهاز المركزي للمحاسبات عن موازنة المحليات خلال عام 2018/2017 ضعف الإيرادات التي وصلت إلى 549 مليون رغم ارتفاع الإنفاق إلى 789 مليون مطالباً بترشيد الإنفاق، وقد كشف التقرير أن جملة الاستخدامات بلغت 789 مليون و4 مليون جنيه إذ تمثل نسبة 23.8% جملة استخدامات الموازنة العامة للدولة فيما بلغت الإيرادات المحققة 548 مليون و6 مليون جنيه، والتي تمثل 22.2% وبلغ العجز 240 مليون و8 مليون جنيه تمت تغطيتها بالاقتراض وإصدار الأذون والسندات على الخزانة العامة، ومن اللافت للنظر أن هناك مليارات الجنيهات التائهة بين موازنة الخزانة العامة وموازنة الإدارة المحلية.

فعندما لا توجد رقابة كافية تكون كفيلاً بمواجهة مثل هذا الفساد فمن المؤكد أن مثل هذا العجز يزيد عاماً بعد آخر، ومع هذه الزيادة يؤدي إلى التأثير على مستويات الخدمات الأساسية التي تقدم للمواطن من تعليم وصحة، إلى آخر ذلك من الخدمات التي تكون أساس المعيشة للفرد مثل هذا العجز يؤثر على مشروعات البنية التحتية لنقص الموارد ويوجد قلة مستفيدة من هذه الأمور وتتعدد أوجه الفساد في ما بين فساد إداري، فساد سياسي وفساد مالي. (الجرف، 2017)<sup>(4)</sup>

وبسبب قصور إجراءات المحاسبة في اكتشاف الغش والفساد المالي، أو احتمال تواطؤ مراقبي الحسابات مع مرتكبي الغش والفساد، وأتساع فجوة التوقعات بشكل غير مسبوق، ظهرت في العقود الأخيرة المحاسبة القضائية كأداة لاكتشاف الغش في القوائم المالية ومحاربة الفساد المالي سواء في الشركات أو الوحدات الحكومية(السيسي، 2006) (5)

ولقد نشأت المحاسبة القضائية لحاجة القضاء لخدمات المحاسبين في القضايا ذات الصبغة المحاسبية والمالية، وتعرف بأنها استخدام مهارات المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى المهارات التحقيقية في مساعدة القضاء في النزاعات ذات الصبغة المحاسبية والمالية للوصول للحقيقة. ولقد تعددت أدوار المحاسب القضائي، فبالإضافة إلى دوره في المحاكم كشاهد خبير حيث يقوم بإنجاز المهمة المكلف بها من قبل المحكمة، فإنه قد يقوم بدور المستشار، أو المحكم. فلقد أصبحت خدماته مطلوبه بسبب الخبرة والمهارات التي يمتلكها من قبل شركات التأمين والمصارف والشرطة والوكالات الحكومية. كما أن تعاون المحاسبين والقانونيين أصبح أمراً لا مفر منه للنجاح في ردع الاحتيال وغسيل الأموال والجرائم الاقتصادية. فممارسة خدمات المحاسبة القضائية تحتاج من المحاسب القضائي أن يتميز بالثقة الشخصية والحزم، المثابرة، المرونة، الشك المهني، بالإضافة إلى امتلاك مهارة التحليل مهارات إجراء المقابلة واستخلاص المعلومات، المعرفة بعلم النفس، المعرفة بعلم الإجرام، المعرفة بالقانون المدني والجنائي والإجراءات القضائية، الإلمام بالقوانين والمعايير المهنية المطبقة (الشواربي، 2021) (6)

لهذا تعتمد المحاسبة القضائية على إعداد محاسبين ومراجعين قضائيين مؤهلين للعمل وتحقيق العدالة بما لديهم من معرفة متكاملة بالمحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى مهارة البحث والتحقيق المبنية على معرفة القواعد والأنظمة القانونية، بما يمكنهم من اكتشاف الغش والفساد المالي، حيث يتم الاستعانة بالمراجع القضائي ضمن فريق المحاسبة المكلف بمراجعة هذه المنشآت (شعبان، 2016) (7)

وأهتمت العديد من المنظمات المهنية بالمحاسبة القضائية، وقامت بإصدار بعض الإصدارات المهنية التي توضح فيها أهمية المحاسبة القضائية وأنواعها ومجالاتها، والهدف منها، كما أوضحت هذه المنظمات ما يقوم به المراجع القضائي والصفات والمهارات الواجب توافرها فيه حتى يستطيع أداء عمله بكفاءة، ومن أهم هذه المنظمات، المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين والمعهد الأسترالي للمحاسبين القانونيين، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، حيث وافق في مايو 2008 على إصدار شهادة تخصصية جديدة للمحاسبين القانونيين في مجال المحاسبة القضائية، وهي شهادة المحاسب المجاز في المحاسبة القضائية المالية (CFF) التي تجمع الخبرة التخصصية في مجال المحاسبة القضائية مع المعارف والمهارات الأساسية للمحاسبين القانونيين، مما يجعلهم من بين أكثر مستشاري الأعمال مصداقية. (Yang and Lee.,2020) (8)

وترى الباحثة رغم تعدد الخدمات في مجالات المحاسبة القضائية، إلا إنها يمكن حصرها في ثلاثة أقسام رئيسية هي الدعم القضائي، شهادة الشاهد الخبير في المحكمة، المحاسبة التحقيقية أو محاسبة كشف وردع ومنع الاحتيال.

ولعل ذلك ما دفع الباحثة في هذه الدراسة إلى تبني فكرة وضع إطار فكري لمهنة المحاسبة القضائية، بحيث يتم الاستعانة بمراجع قضائي ضمن فريق المحاسبة، بحيث تكون لدية خلفية متكاملة بالمحاسبة والمراجعة والقانون وأنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وأن يكون مبدعاً ولديه المقدرة على المنافسة والجدل في الدعاوى القضائية واكتشاف الغش والفساد المالي.

### أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في أهميته من الناحية العلمية والعملية كما يلي:

#### أ- الأهمية العلمية:

- 1) تتناول الباحثة موضوعاً من الموضوعات الهامة ومجال من مجالات الأدب المحاسبي التي برزت أهميته منذ ظهور الجرائم المالية، وانهيار الشركات للحد من تكرار الغش وحماية المال العام من سوء الاستخدام.
- 2) تساهم المحاسبة القضائية في زيادة كفاءة أداء وظيفة المحاسبة الخارجية وتضييق فجوة التوقعات في المحاسبة، وإعادة الثقة في أحكام المحاسبة.
- 3) الندرة في البحوث العلمية والدراسات الأكاديمية في هذا المجال على المستوى المصري بالرغم من الاهتمام بها على المستوى العالمي.

#### ب- الأهمية العملية:

- 1) الارتقاء بمستويات جودة الأداء في الوحدات الحكومية، وتفعيل آليات الرقابة الداخلية، وتعزيز ممارسة منظومة الحكومة في منع الغش والفساد المالي وتحقيق الرشد الاقتصادي في حسن إدارة ممتلكات الدولة.
- 2) طمأنة المستثمرين والأفراد المتعاملين مع داخل الوحدات الحكومية حول عدم وجود غش وفساد مالي بها في العديد من المشروعات العامة التي تشرف عليها.
- 3) تقديم دليل ميداني من البيئة المصرية على أهمية دور المحاسبة المتكاملة مع المحاسبة القضائية، في تفعيل آليات الرقابة لمنع الغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد المالي.

### أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى محاولة تقديم إطار فكري متكامل لاستخدام المحاسبة القضائية في منع الفساد المالي- مع دراسة ميدانية في قطاع المحليات بالبيئة الحكومية المصرية، ويتفرع من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية، تتمثل في الآتي:

- 1) تأصيل لظاهرة الفساد وأسبابه وأثاره السلبية على رفاة المجتمع ومدى أهمية تفعيل آليات الرقابة في اكتشافه والحد منه وتدنية ممارساته.

- (2) تحليل أوجه القصور في المحاسبة الخارجية في اكتشاف الفساد المالي.
- (3) إجراء دراسة ميدانية للتعرف على أثر الإطار المتكامل لاستخدام المحاسبة القضائية في منع الغش والفساد المالي.

## فروض البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث وأهميته وأهدافه، يركز البحث على فروض العدم

### التالية:

**الفرض الأول:** أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية في ظل الأوضاع الحالية لها لا تستطيع أن تقوم بدورها في اكتشاف الفساد المالي بقطاع المحليات بالكفاءة المطلوبة.

**الفرض الثاني:** أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تطبيق أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية تحد من ظاهرة الفساد المالي بقطاع المحليات، لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة في المراجعة الخارجية.

**الفرض الثالث:** أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن هناك متطلبات يجب توافرها في المحاسبة القضائية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي بقطاع المحليات.

## منهج وحدود البحث

تعتمد الباحثة في هذه الدراسة على المزج بين الاستقرائي والاستنباطي أي المنهج العلمي المعاصر، وذلك من خلال استقراء ما جاء في الدراسات الرائدة والمراجع العلمية والدوريات المتعلقة بالمحاسبة القضائية، بقصد استنباط ما يلائم الدراسة من خلال تحليل وتصنيف الكتابات المختلفة المتعلقة بمجال الدراسة ثم القيام بدراسة ميدانية للوصول إلى نتائج مرجوة بشأن مدى الحاجة إلى وضع إطار علمي لمهنة المحاسبة القضائية بالنسبة لممارسي المهنة في مصر بصفة عامة و الذي يساعد في الحد من الفساد المالي في وحدات الإدارة الحكومية، ويساعد خبراء المنازعات التجارية بصفة خاصة.

وتتمثل حدود البحث في تناول موضوع استخدام المحاسبة القضائية في منع واكتشاف الفساد المالي، دون التعرض إلى تطبيق آليات حوكمة الشركات، ودور المحاسبة القضائية في حل المشاكل المالية وغير المالية التي يفرزها التشخيص الدقيق لعمليات الاحتيال والفساد المالي.

## مفاهيم البحث

تُعرف المحاسبة القضائية Forensic Accounting بعدة مسميات أخرى مثل المحاسبة التحقيقية Investigative Accounting مراجعة الاحتيال Fraud .Audit

ويعرف Fillmer المحاسبة القضائية بأنها طريقة للتحقيق في العمليات المالية، ومشاكل الأعمال لكي يتم الوصول إلى الحقيقة، وإعداد رأي خبير بخصوص نشاط الاحتيال المحتمل. ويقسم مجال الخبرة في المحاسبة القضائية إلى قسمين: القسم الأول يمثل الدعم القضائي، ويتضمن تقييم الأعمال، وتحليل الإيرادات، وشهادة الخبير، وتقدير قيمة الأرباح المستقبلية، أما القسم الثاني فهو المحاسبة التحقيقية أو محاسبة الاحتيال، وهي جمع الأدلة عن التصرف الإجرامي، وإثبات الضرر أو نفيه (مرعي، 2019).<sup>(9)</sup>

ولقد عرفت المحاسبة القضائية بالعديد من التعريفات منها تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بأنها تطبيق المعرفة المتخصصة، ومهارات التحقيق التي يمتلكها المحاسب القانوني CPA في جمع، وتحليل، وتقييم المسألة بشكل واضح وتفسير وتوصيل النتائج التي يصل إليها للمحكمة، مجلس الإدارة، أو الجهات القضائية التنفيذية الأخرى (حسن، 2020).<sup>(10)</sup>

كما عرفها Houck وآخرين بأنها استخدام المحاسبة، المراجعة، المهارات التحقيقية للمساعدة في المسائل القانونية (حامد، 2018)<sup>(11)</sup>. كما عرفت بأنها التحليل المحاسبي الذي يمكن أن يؤدي إلى اكتشاف الاحتيال المحتمل، ويكون مناسباً ل عرضه بالمحكمة. ويكون هذا التحليل أساساً للنقاش والجدال وفض النزاع (يوسف وآخرون، 2019).<sup>(12)</sup>

#### الدراسات السابقة

1- دراسة (Gavin et al., 1992)<sup>(13)</sup> تناولت أهميه تضمين المحاسبة القضائية في المقررات المحاسبية وانه مسعى جدير بالاهتمام، خاصة فيما يتعلق بإعادة التوجيه والتوسع في معارف ومهارات التعليم المحاسبي المستقبلي. فنتطلب برامج التعليم والتدريب المحاسبية الملائمة اهتمام ضخم في تطوير ودعم مهنة المحاسبة. ويجب ان تقدم شركات المحاسبة والشركات الصناعية الدعم المالي الملائم للجامعات لتطوير مهنة المحاسبة. وعلى الاكاديميين ان يقتنعوا بأنهم يستطيعون انضاج وتوسيع التعليم المحاسبي من خلال توفير تعليم مقررات وكورسات المحاسبة القضائية، وعلى الطلاب ان يقتنعوا بأن تعلم وممارسات المحاسبة القضائية توفر مستقبل واعد ومهنة مجزية. فالتعليم المستمر طويل الاجل وتطوير معارف ومهارات المحاسبة القضائية سيكون مهما في تطوير مهنة.

2- دراسة (Kranacher et al., 2008)<sup>(14)</sup> تصف الواقع المتمثل في إنشاء دورات محاسبية في مجال الاحتيال والمحاسبة القضائية. وقد تم دعم المشروع من قبل المعهد الوطني للعدالة، ووكالة البحث والتطوير والتقييم من وزارة العدل الأمريكية. وقد وضعت المبادئ التوجيهية للمناهج الدراسية النموذجية على ثلاث مراحل رئيسية هي: تشكيل فريق تخطيط لتوجيه المشروع واختيار أعضاء فريق عمل تقني من الخبراء المتخصصين، وضع المبادئ التوجيهية للمناهج الدراسية، واختبار تلك المبادئ التوجيهية. وتقدم هذه الورقة الخلفية والدافعية للمشروع،

ولمحة عامة عن عمليات المشروع، والمبادئ التوجيهية التعليمية للمخرجات التي تم تطويرها من قبل خبراء في هذا المجال.

3- دراسة (Curtis, 2008) <sup>(15)</sup> بعنوان "المقررات النموذجية في مجال الاحتيال والمحاسبة القضائية وبرامج الجريمة الاقتصادية في كلية أوتيكا- الولايات المتحدة الأمريكية" تناول الباحث تطوير كلية يوتيكا (Utica) لبرنامج الماجستير في إدارة الأعمال في الجرائم الاقتصادية وإدارة الاحتيال عام 2004 م. وتم تصميم هذا البرنامج للطلبة الذين ليس لديهم خبرة في انفاذ القانون والاحتيال ذو العلاقة والامن ذو العلاقة ويرغبون في التعلم عن الغش والاحتيال. ووصل الباحث الى انه يمكن تصميم برامج قوية في المحاسبة القضائية والاحتيال عن طريق التعاون الوثيق بين العدالة القضائية والمحاسبة ومدرسي الاعمال.

4- دراسة (Heitger and Heitger, 2008) <sup>(16)</sup> أوضحت تلك الدراسة الجوانب المثيرة للمحاسبة القضائية، وبيان الخبرات التعليمية الفريدة التي تنتج عن تدريس مقرر المحاسبة القضائية، ووصل الباحثان الى ان المحاسبة القضائية تعتبر قطاعا سريع النمو في الممارسات المحاسبية، وان الطلب على المحاسبين القضائيين يفوق بشكل كبير العرض الحالي المتوفر، وان من اهم ممارسات المحاسبة القضائية هي دعم التقاضي وشهادة الخبير. وتقريبا كل مجالات المعرفة والخبرة المحاسبية قابلة للتطبيق في دعم التقاضي والذي يعتبر الجزء الرئيسي من المحاسبة القضائية، ويستطيع عضو هيئة التدريس توفير بيئة تعليمية ملائمة عن طريق صياغة مقررات المحاسبة القضائية والتي تؤسس المعارف الأساسية والمهارات المطلوبة والتي تعتبر الأساس اللازم لممارسة المتخصصين في دعم التقاضي من المحاسبة القضائية. ويعتقد الباحثان بأن هذه الدراسة ستؤدي الى تطوير البرامج المحاسبية التي تقدمها الجامعات السعودية .

5- دراسة (Smith and Crumbley, 2009) <sup>(17)</sup> بعنوان "وجهة نظر الاكاديميين لتدريس المحاسبة القضائية في المقررات المحاسبية " مجموعة موحدة من الآراء اكثر مما كان متوقعا. فالجزء الاكبر من المستجيبين للاستبانة اعطوا اهتماما اكبر لمجالات فحص الغش والاحتيال اكثر من الاهتمام بالمفهوم الاوسع لقضايا المحاسبة القضائية. وتم تعريف مقرر المحاسبة القضائية الاحتيال بأنه فحص الغش والاحتيال. وحتى أولئك الذين يدرسون المحاسبة القضائية يغطون مواضيع فحص الغش والاحتيال اكثر من مواضيع المحاسبة القضائية. والآثار المترتبة على ذلك هي أن المقررات المحاسبية المتعلقة بالاحتيال والمحاسبة القضائية ليست مجالين متميزين في علم أصول المحاسبة. ومن هذا المنطلق فإن القضايا خارج القوائم المالية والتي تخص التحقيقات الرقمية وعلم الجريمة وإلى حد ما خدمات التقاضي هي تعتبر خارج منهج مقرر المحاسبة القضائية. ويحتاج مطورو المقررات الى معرفة ان هناك فروق مفاهيمية بين فحص الغش والاحتيال وبين المحاسبة القضائية. فتحقيقات المحاسبة القضائية واسعة وبعيدة المدى. وان يحددوا فيما اذا كان سيراجعون برامجهم المحاسبية على أساس نموذج الاحتيال والغش او نموذج المحاسبة القضائية او مزيج بينهما. وستؤثر مثل هذه القرارات على اتجاه التعليم والقضايا التي يتم تغطيتها في



المقررات المحاسبية. فكما ان ممارسو المحاسبة يعيدون النظر في دورهم في تقديم خدماتهم للزبائن فالمطلوب من الاكاديميين الاخذ بعين الاعتبار التغييرات في المناهج.

6 - دراسة (Kamath et al., 2010) (18) أوضحت الدراسة تحول انتباه النقاد بعد فضيحة الاحتيال لشركة انرون نحو الجامعات لتحديد كيفية إعداد برامج المحاسبة للطلاب لمنع وكشف الاحتيال في المستقبل. ودعت جمعية المحاسبين الأمريكيين المدرسين لتطوير دورات في المحاسبة القضائية وفي فحص الاحتيال لتعزيز المناهج ومساعدة الطلاب على متابعة المهن في هذه المجالات. واستعرضت هذه المقالة مناهج برامج المحاسبة المعتمدة من هيئة الاعتماد الدولية في كليات الاعمال AACSB لتحديد فيما إذا كانت برامج الدراسة في مجالات المحاسبة القضائية وفحص الاحتيال متاحة بسهولة ويمكن الوصول إليها.

7- دراسة (Daniels et al., 2013) (19) بعنوان توقعات مدرسي وممارسي مهنة المحاسبة عن الغش وقضايا المحاسبة القضائية في المقررات المحاسبية والتي تم فيها استقصاء آراء 500 شخص من ممارسي مهنة المحاسبة و 500 شخص من مدرسي المحاسبة عن الأهمية النسبية للمواضيع التي يتم تضمينها في المقررات المحاسبية فيما يتعلق بالغش والاحتيال ومواضيع المحاسبة القضائية. وأظهرت نتيجة الدراسة ان غالبية كليات إدارة الاعمال لا توفر كورسات مستقلة او برامج عن الغش والمحاسبة القضائية. كما ان نتائج هذه الدراسة يمكن أن تساعد المعلمين والإداريين في عملية اختيار المواضيع المتعلقة بالغش ليتم تضمينها في المناهج المحاسبية.

8- دراسة (Akkeren et al., 2013) (20) بعنوان "التحول من المحاسب التقليدي : نظرة ثاقبة على خدمات المحاسبة القضائية في أستراليا" هدفت الدراسة الى التعرف على أحدث اتجاهات عمل المحاسبة القضائية في أستراليا من خلال دراسة كيف تلبي الشركات المحاسبية المتخصصة في المحاسبة القضائية احتياجات عملائها وإبلاغ الجامعات عن المقررات الملائمة التي تعزز معارف ومهارات الخريجين لتلبية احتياجات الصناعة والسوق. وكانت نتائج 32 مقابلة تمت مع ممارسي المحاسبة القضائية في أستراليا ان المحاسبة القضائية عملية صعبة ومعقدة. وخلصت الدراسة الى شركات المحاسبة المتخصصة في المحاسبة القضائية تتطلب من ممارسي هذه المهنة مهارات قوية قائمة على العمل مثل مهارات الاتصال الشفوية والكتابية، والمهارات التقنية والتحليلية، بالإضافة الى التأهيل المحاسبي كجزء من دراساتهم الجامعية أو الدراسات العليا. كما ان المهارات المطلوبة من الطلاب الخريجين تتضمن المهارات الشخصية القوية والحماس والقدرة على العمل بشكل مستقل.

9- دراسة (Baracaldo-Lozano and Daza-Giraldo, 2015) (21) بعنوان "نظرة عامة على برامج المحاسبة في الجامعات الحكومية في كولومبيا وتناول الباحثون ما يتعلق بالمحاسبة القضائية ومنع الجرائم المالية "الحالات الأخيرة للجرائم الاقتصادية والمالية، والاحتيال المالي، والفساد، وسوء التصرف

في الشركات المساهمة المحلية والدولية الحاجة إلى تدريب المهنيين لمواجهة التحديات المتعلقة بالتحليل والتحقيق، والأنشطة المتعلقة بالتدقيق الجنائي والقضائي، والجوانب الرئيسية لأهمية تضمين التدقيق القضائي كموضوع في المناهج الدراسية خلال دراسة المحاسبين في الجامعات والبرامج الحكومية. كما يهدف إلى وصف المحتويات التي يغطيها هذا الموضوع، كالمفاهيم، وأساليب التحقيق الجنائي، والأدلة في التدقيق القضائي، وتحليل الأصول المالية، وتقرير التحليل القضائي، وما إلى ذلك. كما تم عرض النظرة الوطنية للتدقيق القضائي والجرائم المالية في البرامج المحاسبية المعتمدة للجامعات الحكومية.

10- دراسة (Martinez-Figueroa, 2015) (22) بعنوان "دراسة الحاجة المتزايدة الى المحاسبين القضائيين في بورتوريكو- دراسة حالة" حيث أنه نتيجة تضاعف الانهيارات المالية والجرائم، والاحتيال في بورتوريكو زاد الطلب على المحاسبين القضائيين. وان العديد من خريجي المحاسبة يفتقرون إلى الصفات والمهارات والمعرفة التي يحتاجونها لتلبية احتياجات سوق العمل، ولذلك فإن الهدف من هذه الدراسة هو تحديد الصفات والمهارات والمعارف التي يراها كل من أعضاء هيئة التدريس في الكليات والممارسين والمحامين ضرورية لبرامج المحاسبة القضائية في جامعات بورتوريكو لإعداد الخريجين حتى يكونوا منافسين في سوق العمل.

11- دراسة (Rezaee et al., 2016) (23) توصلت إلي أنه من المتوقع أن يستمر زيادة الطلب والاهتمام على ممارسات المحاسبة القضائية. و يجب على كليات إدارة الأعمال وبرامج المحاسبة في جميع أنحاء العالم الاستجابة لهذا الطلب من خلال تقديم دورات المحاسبة القضائية في كلا من مستويات الجامعية و الدراسات العليا و قد أشارت الغالبية العظمى أن واحد وعشرين موضوعا يعتبر من اهم موضوعات المحاسبة القضائية من قبل كل الطلاب الصينيين والدوليين وذلك لتحقيق التكامل في المناهج المحاسبية لتوفر نتائج الدعم لممارسات المحاسبة القضائية والتعليم في الصين والأسواق الناشئة الأسرع نموا تقوم كليات إدارة الأعمال وبرامج المحاسبة اقترح موضوعات المحاسبة القضائية لتخصص بها دورات في جامعات آسيا وجميع أنحاء العالم.

12- دراسة (شعبان، 2016) (7) استهدفت مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود طلب على مهنة المحاسب القضائي في قطاع غزة، وتوافر التأهيل العلمي والعملية لدى المحاسبين الماليين للقيام بهذه المهام إضافة إلى تطوير دوره بالجوانب القانونية اللازمة لذلك، وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: ضرورة تهيئة الظروف اللازمة بقطاع غزة والتأقلم على وضع عدم الاستقرار السائد، ومواصلة التقدم باتجاه تطورات العصر التي تتناسب مع تطور وسائل الاحتيال المالي، كما أوصت بضرورة قيام الجامعات الفلسطينية والمؤسسات المهنية بعقد الدورات والمؤتمرات وورش العمل لطلابها بشأن موضوع المحاسبة القضائية.

**13- دراسة ( Appiah-Sokye, 2016 )** <sup>(24)</sup> بعنوان "دراسة استكشافية متعددة الحالات في ولاية الينوي عن تصورات المدققين الخارجيين لتعليم الاحتيال في برامج المحاسبة الجامعية" تناول فيها الباحث انه ليس لدى المدققين الخارجيين القدرة على الكشف عن الاحتيال على الشركات، على الرغم من أن علماء المحاسبة اتفقوا على الأهمية القصوى للكشف عن الغش. وهناك حاجة إلى دمج دورات الكشف عن الغش ومواضيع المحاسبة القضائية في التدريب الجامعي . تناولت هذه الدراسة مشكلة اكتشاف المراجعين الخارجيين ان أقل من 5 % من حالات الغش نجمت عن عدم وجود مواضيع الكشف عن الغش والدورات المحاسبية في الدراسات الجامعية الخاصة بهم. وخلصت الدراسة الى انه ينبغي دمج التعليم الخاص والتعليم العام ( دورات الكشف عن الغش ومواضيع المحاسبة القضائية ) في برامج المحاسبة الجامعية لإعداد طلاب المحاسبة للكشف عن الاحتيال الشركات بعد التخرج. وأن مراجعي الحسابات الخارجيين يفتقرون إلى موضوعات الكشف عن الغش ودوراتهم من دراساتهم الجامعية. وأهمية إعداد مراجعي الحسابات الخارجيين باستخدام دراسات مختلفة للكشف عن الاحتيال المالي الأخرى مثل الاحتيال بطاقات الائتمان والاحتيال في كشوف المرتبات الفاتورة الاحتيالية والمخزون .

**14- دراسة ( Tiwari and Debnath, 2017 )** <sup>(25)</sup> بعنوان "المحاسبة القضائية: مزيج من المعرفة" تطرق الباحث فيها إلى أن تعليم المحاسبة القضائية متعدد التخصصات، فهو يشمل التدقيق والمحاسبة والإحصاءات وتكنولوجيا المعلومات وقواعد القانون والمهارات البشرية. فهو يشبه التدقيق لكنه يختلف عنه. فالمهارة في التحليل الاحصائي ضرورية من أجل معالجة البيانات الكبيرة الحجم، والمهارة في تكنولوجيا المعلومات ضرورية من أجل اكتشاف الجرائم الالكترونية، والمهارات البشرية ضرورية بسبب الهجمات الاجتماعية الهندسية، كما ان المحاسب القضائي يجب أن يكون على علم بأخر التحديثات القانونية، بالإضافة الى أهمية معارف ومهارات التحقيق كونها ضرورية للمحاسب القضائي. ويهدف تنظيم مهنة المحاسبة القضائية يمكن تطوير تعليم المحاسبة القضائية كفرع مستقل. وهنا تظهر أهمية ظهور المعايير الخاصة بالمحاسبة القضائية، ويتعين على الهيئات الأكاديمية و المهنية أن تتصدى لهذه المسألة.

**15- دراسة ( حامد، 2018 )** <sup>(11)</sup> بعنوان دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية توصل البحث إلى أن المحاسبة القضائية لها دور في الحد من الممارسات الإبداعية ، وأن دور المحاسبة القضائية كوقاية وتشخيص وعلاج لأثار استخدام المحاسبة الإبداعية والكشف عن الغش والتلاعب والاختلاس وأوصى البحث بتوصيات منها العمل على إدراج مناهج المحاسبة القضائية من ضمن متطلبات مواد الدراسات العليا، إعداد برامج تدريبية مستمرة للمحاسبين والمراجعين القانونيين حول أساليب المحاسبة القضائية، كما وصى أيضا بأن توسع نطاق عمل المحاسبة القضائية بوجود مؤهلات علمية ومهنية خاصة أن تتوفر

بالمحاسبين القضائيين والالتزام بالقواعد المحاسبية أوصت الدراسة بضرورة إجراء عمل تنظيمي للخبراء والمحاسبين الذين يعملون مع القضاء والمحاكم.

**16- دراسة (Sahdan et al., 2020) (26)** تحاول الإجابة على السؤال البحثي حول ما هو الاستخدام الحالي والمستقبلي لخدمات المحاسبة القضائية (FAS) من قبل السلطات المحلية الإنجليزية (LAS)؟ وكان من أهم نتائج الدراسة أن خدمات المحاسبة القضائية (FAS) التي تقدمها شركات القطاع الخاص المتخصصة قد تساعد الحكومة المحلية على مواجهة التحدي المتزايد المتمثل في الاحتيال، وخاصة الاحتيال الرقمي الذي ترتكبه الجماعات الإجرامية المنظمة، في وقت تكون فيه القدرات والخبرات الداخلية مقيدة بشدة وأن الحكومة المحلية تنقصها الموارد اللازمة للتصدي للاحتيال وذلك يرجع إلى أن عملية المراجعة الداخلية لم تعد مكلفة بكشف الاحتيال كجزء من العمل المخطط له وأيضاً المراجعين الخارجيين الذين يتولون مسؤوليات التدقيق في لجنة التدقيق غير مهتمين بالاحتيال في نفس الوقت التي تتزايد فيه مخاطر الاحتيال كما جاء في تقرير مكافحة الاحتيال (CIPFA, 2016) بأن الاحتيال يشكل تحدياً كبيراً للمحاسبة، وقد أوصت الدراسة بزيادة الوعي بما تقدمه إدارة الخدمات المالية، بشأن متى وكيف تستخدم خدمات المحاسبة القضائية وذلك يساعد السلطات المحلية الإنجليزية على اتخاذ قرارات أكثر استدارة وسيكون إسهاماً قيماً في مساعدة الحكومة المحلية على تعزيز قدراتها في مجال مكافحة الغش والاحتيال، .

**17- دراسة (عبد الرحمن، 2020) (27)** هدفت للتعرف على دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واختارت الدراسة عينة عشوائية تكونت من (52) فرداً ممن ينتمون لمجتمع البحث من المساهمين والمستثمرين والعاملين في الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية. وكانت أهم نتائج البحث أن المحاسبة القضائية لعبت دوراً كبيراً في مكافحة الفساد المالي، وأن المؤهلات العلمية والعملية لها أثر بالغ الأهمية في اكتشاف الفساد المالي، وكذلك أدت فاعلية المحاسبة القضائية إلى تحسين جودة التقارير المالية. كما أوصت الدراسة بضرورة اعتماد مادة المحاسبة القضائية ضمن المنهج التعليمي كمادة أساسية، وذلك كخطوة أولية في سبيل النهوض بمهنة المحاسبة القضائية، والحاجة إلى عقد ورشات عمل ومؤتمرات خاصة بالتعريف بالمحاسبة القضائية وأهميتها في إطار دعم وتمكين المحاسبين، وضرورة تطوير آليات عمل مركز التحكيم لدى جمعية المحاسبين والمراجعين في المملكة العربية السعودية تمهيداً لأن يصبح مستقبلاً كتجمع مستقل للمحاسبين القضائيين، ويتمشى مع رؤية 2030 م.

### **التعليق على الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:**

1. من خلال استعراض الباحثة للدراسات السابقة التي تناولت بالشرح والتوضيح موضوع المحاسبة القضائية، فقد أظهرت الدراسات فعالية مهنة المحاسبة القضائية في ظل تزايد جرائم الفساد المالي، وأشارت إلى ضرورة

استخدام التقنيات المتنوعة التي تساعد على الحد من الفساد المالي، كما تناولت بعض الدراسات ضرورة قيام المؤسسات الأكاديمية بإدخال منهج المحاسبة القضائية كمادة أساسية ضمن خطط التعليم، فيما اشارت بعض الدراسات ضرورة تبني تشريعات ملزمة تنظم عمل المحاسب القضائي، بالإضافة إلي ضرورة قيام الجهات المعنية والنقابات بالمساءلة المعنية للمحاسبة القضائية حيز التنفيذ.

2. المحاسبين القضائيين لهم دور في عمليات التحقيق عن الفساد المالي يتمثل في تطبيق مبادئ المحاسبة، ومهارات المراجعة واجراءات التحقيق في حل المشاكل القانونية ومساعدة محامي المحاكم والمؤسسات في التحقيق عن عمليات الفساد المالي.

3. ندرة الدراسات التي تناولت دور تقنيات المحاسبة القضائية في تطوير دور قطاع المحليات والرقابة في مكافحة الفساد في البيئة المصرية.

### خطة البحث

بناءً على طبيعة مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه وحسب فروضه ومنهجيته يمكن تنظيم البحث تبعاً للخطة التالية:

- **المبحث الأول:** الإطار العلمي المحاسبة القضائية الحقيقية والمتطلبات الواجب توافرها في القائمين بها.
- **المبحث الثاني:** دور المحاسبة القضائية الحقيقية في الحد من الفساد المالي.
- **المبحث الثالث:** الدراسة الميدانية لاختبار أثر المحاسبة القضائية الحقيقية في الحد من الفساد المالي.

### المبحث الأول

**الإطار العلمي للمحاسبة القضائية والمتطلبات الواجب توافرها في القائمين بها**

#### مقدمة

قد مرت المحاسبة القضائية مع اختلاف مصطلحاتها بعدة تطورات، وذلك من أجل الكشف عن أساليب الخداع والاحتيال المالي الموجودة بالقوائم المالية والذي يصعب على المراجع الخارجي اكتشافها، مما أدى إلى صعوبة تحديد تعريف محدد وواضح من قبل الباحثين لمصطلح المحاسبة القضائية، ولذلك يعد تحديد إطار علمي للمحاسبة القضائية من أهم خطوات تنظيم السياسة المحاسبية القضائية في المجتمع. وقد لاقى هذا اهتمام ملحوظ وخاصة في الآونة الأخيرة من العديد من المنظمات والهيئات المسؤولة عن تنظيم السياسة المحاسبية القضائية.

وتعد المحاسبة القضائية مجالاً حديثاً وتطبيقاً معاصراً من تطبيقات المحاسبة والمراجعة، وكذلك المفاهيم القانونية والمبادئ والنظريات والمعايير والتي تستخدم بصفة خاصة في حسم وفض المنازعات التجارية القضائية. وهو ما دفع الباحثة إلى ضرورة تناول الإطار العلمي للمحاسبة القضائية بالدراسة والتحليل من خلال العناصر الآتية:

أولاً: مفهوم المحاسبة القضائية والمشاكل المتوقعة عند ممارستها.

ثانياً: أهداف ومجالات تطبيق المحاسبة القضائية وأهدافها.

ثالثاً: أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية.

رابعاً: المتطلبات ومستويات الأداء المهني الواجب توافرها في القائمين بمهنة المحاسبة القضائية.

وتتناول الباحثة هذه العناصر بشيء من التفصيل كما يلي:

أولاً: مفهوم المحاسبة القضائية والمشاكل المتوقعة عند ممارستها

### 1- ماهية المحاسبة القضائية

بالرغم مما حظى به مجال المحاسبة القضائية من اهتمام بالغ في السنوات الأخيرة من الباحثين والأكاديميين والهيئات والمنظمات المهنية، نتيجة ارتفاع معدل دعاوى القضاء المرفوعة من قبل أصحاب المنظمات والمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية ضد مكاتب المحاسبة، والاستعانة بخبراء المنازعات التجارية القضائية لحسم تلك المنازعات وتقديم التقارير المالية لرجال القضاء لمساعدتهم على إقرار الحق وتحقيق العدالة، فقد حاول البعض التعرف على المحاسبة القضائية وتقديم تعريفات مختلفة لها، توجزها الباحثة فيما يلي في محاولة للوصول إلى تعريف محدد لها.

حيث تم تعريف المحاسبة القضائية على أنها خدمة تحتوي على نوعين من الخدمات أولهما: الخدمات القضائية التي لها جوانب مالية وفيها يتم تقديم خدمة مهنية لا يستطيع أن يقدمها المحامون .

وثانيهما: الخدمات الاستقصائية وفيها يتم اختيار وتقسيم الأدلة والحقائق في الحالات القانونية، ويتم عرض النتائج كآراء خبيرة في المحكمة (Crumbly,2005) (28)

وعرفها البعض بأنها "المجال المتخصص في المحاسبة المالية التي تركز على كشف الحقيقة وتقديم الدليل في المنازعات القانونية والمالية أو الأمور الخارجة عن القانون (الاحتيال)، وكذلك تقديم النصيحة الوقائية في الموضوع المطروح (Thornhill, 2005) (29)

كما تم تعريفها على أنها خدمة محاسبية ومهنية تنظر إلى ما وراء الأرقام حتى تساعد على كشف الغش في القوائم المالية ومحاربة الفساد، وتتم هذه المحاسبة من خلال شخص أو فريق عمل مؤهل علمياً وعملياً، وتستخدم مهارات متخصصة ومتكاملة في المحاسبة والمحاسبة ومهارات البحث والتحقيق والتحري لتوفير دليل مناسب يساعده على عمله والوصول إلى استنتاج معين (على، 2009) (30)

وتخلص الباحثة من تلك التعريفات لمفهوم المحاسبة القضائية بأنها مجال من مجالات المحاسبة يقوم على الاعتماد على المعرفة المتكاملة بالأساسيات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بجانب المعرفة بالأمور القانونية المتعلقة بالبحث والتحري، من

خلال فحص الماضي لإلقاء نظرة على المستقبل والتي تتم بواسطة شخص مؤهل علمياً وعملياً، يتسم بمهارات متخصصة في المحاسبة والمراجعة، بجانب مهارات في البحث والتحري في النواحي القضائية بما يجعله مؤهلاً لأن يكون خبيراً أو مستشاراً يقوم بإجراء تحريات أكثر عمقاً وشمولاً من تحريات المراجع الخارجي بما يساهم في طمأنة أصحاب المصالح حول شكوكهم في وجود غش وفساد مالي في الجهات التي يتعاملون معها، ويساعد رجال القضاء على إقرار الحق وتحقيق العدالة.

### وفي ضوء هذا التعريف فإن المحاسبة القضائية تستمد أهميتها من الآتي:

- 1- أنها أحد المجالات الهامة والحديثة التي تحمل فرصاً عديدة لاحتياجات المستقبل.
- 2- تمثل تطوراً متكاملًا للمحاسبة والقانون معاً على تقديم تحريات أكثر عمقاً وأكثر ارتباطاً بالدعوى القضائية وكشف الفساد المالي.
- 3- تساعد على تقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية بما يساهم في تأييد الدعوى القضائية وتنوير رجال القضاء ومساعدتهم على إقرار الحق وتحقيق العدالة.
- 4- تبحث في الماضي وتذهب فيما وراء الحقائق وتفتح الأبواب لمزيد من البحوث والدراسات العلمية، وتساعد على إعداد مراجع قضائي يعتبر فاحصاً أو خبيراً أو مستشاراً يقوم بإجراء تحريات أكثر عمقاً وشمولاً ودقة من تحريات المحاسبة الخارجية.
- 5- تساهم في زيادة كفاءة وفعالية أداء وظيفة المحاسبة الخارجية وطمأنة أصحاب المصالح حول شكوكهم في وجود غش وفساد مالي في الجهات الإدارية.

### 2- المشاكل المتوقعة عند ممارسة المحاسبة القضائية:

انقسمت الآراء حول الجهة التي تمارس المحاسبة القضائية ، فيرى البعض أن ممارسة المحاسبة القضائية يمكن أن يكون داخلياً ، فيقوم بها المراجع الداخلي بوحدة الإدارة المحلية ، من عمله المعتاد وذلك من زاوية تحقيق العملية القانونية فيمتد دور المراجع القضائي ليشمل العديد من الجوانب المالية وغير المالية ، للتأكد من صحتها ، وبفحص المستندات المؤيدة لها حتى يمنع تسجيل أي عملية تمت على وجه غير سليم تؤدي إلى فساد مالي داخل هذه الوحدات، أو من زاوية مراجعة دفاتر وسجلات هذه الوحدات المتعلقة بأي نشاط وتصحيح ما يكون قد وقع من أخطاء في عملية التسجيل. (Arens, 2008) (31)

ويرى البعض الآخر أن الممارسة الفعلية للمحاسبة القضائية، يجب أن تكون من جهة خارجية عن المنظمة حيث يؤيد هذا الرأي للأسباب التالية: (Grant,2006) (32)

1. حتى يطمئن المجتمع صاحب المصلحة على نتائجها.
2. حتى تساعد إدارة المنظمة ذاتها على تحديد الرؤية الصحيحة بالنسبة لمسئولياتها، بعيداً عن أي مؤثرات مادية أو أدبية داخل المنظمة.
3. حتى يتأتى من خلالها تقييم الأداء المهني من الناحية القضائية داخل المنظمة بالصورة التي تتطلبها المحاسبة القضائية.
4. حتى تمثل أحد آليات حوكمة الشركات الهامة في المجتمعات المتحضرة.

وتتفق الباحثة مع الرأي الذي يؤيد أن تكون المحاسبة القضائية مراجعة خارجية في المقام الأول، لأنها تكون لمصلحة المجتمع ككل بما في ذلك إدارة المنظمة ذاتها وأصحاب المصالح الخاصة، وبالتالي تساعد على منع الغش والفساد المالي داخل وحدات الإدارات المحلية خاصة المحليات موضوع البحث.

ويعتبر أيضاً ما يثار من جدل في هذا المجال موضوع الجهة التي ستتحمل أتعاب المحاسبة القضائية، ففي حالة المحاسبة المالية يلتزم أصحاب المنظمة طبقاً لنص القانون بتعيين مراجع خارجي يسدوا له الأتعاب، نظراً لأنهم يمثلون المستفيد الأول من نتائج عملية المراجعة المالية، وتظهر هذه الأتعاب من بنود المصروفات في قائمة الدخل عن الفترة المحاسبية، أما بالنسبة للمحاسبة القضائية فتعتبر الأطراف الأكثر استفادة من نتائجها طوائف مستقلة وخارجية عن المنظمة، كالعاملين والعملاء والمستثمرين والجهات الحكومية (القضاء) والبيئة المحيطة، الأمر الذي جعل بعض الباحثين يقول بأنه لا إلزام على أصحاب المنظمة بسداد هذه الأتعاب، ولكن في ذلك مغالطة كبيرة لا يمكن تجاهلها، لأن عائد المحاسبة القضائية لا شك وأنه سيعود بالنفع على أصحاب المنظمة بصورة أو أخرى على المدى الطويل .

وترى الباحثة أنه بالرغم من مزايا استخدام المحاسبة القضائية، فإنه يكتنفها العديد من العيوب، حيث:

1. يمكن أن تستنزف تقنيات المحاسبة القضائية الضعيفة المزيد من وقت الإدارة. بالإضافة إلى أنها يمكن أن تتسبب في تشتيت وتحويل انتباه منظمات الأعمال عن رؤيتها ورسالتها والوفاء بأهدافها.
2. يمكن أن تكون المحاسبة القضائية ذات نطاق واسع في جميع تنظيمات الأعمال إلا أنه في ظل ظروف معينة قد يتطلب الأمر أن يتم توسيع نطاق عملية المحاسبة القضائية مع زيادة مماثلة ونظيره بالتبعية في متطلبات الموازنة.
3. يمكن أن يفسرها بعض الموظفين باعتبارها نشاطاً ذو مبادرة على نحو طفيف على النزاهة وليست وسيلة لتحسين إجراءات الرقابة لمصلحة وفائدة تنظيمات الأعمال.

## ثانياً: أهداف ومجالات تطبيق المحاسبة القضائية

### 1- مجالات تطبيق المحاسبة القضائية

تتمثل مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في الآتي: (الجيلي، 2012) (33)

1. التحري عن عمليات الغش والاحتيال والحد منه.
2. تقديم الاستشارات لوضع الاستراتيجيات لمنع الاحتيال والغش في الشركات.
3. تحليل وتقييم المعاملات التجارية.
4. التحقيقات الحكومية، ومساعدة الحكومة في تقييم السجلات المصرفية والمحاسبية للأشخاص المشتبه فيهم.



5. تقديم الاستشارات لحل المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية والدعوى المدنية.

وترى الباحثة أن المجالات التي يمكن أن تستخدم فيها المحاسبة القضائية تتمثل في:

- 1) منع الغش عن طريق تحديد وتصحيح المواقف التي يمكن أن تتسبب في أحداث الغش التي ترتكب بمعنى المخاطر.
- 2) تقييم الالتزام باللوائح التي تحكم مدفوعات المنح والإعانات حيث يمكن أن يستخدم مراجعي الأداء أيضاً تلك الأساليب عند مراجعة تلك البرامج الحكومية.
- 3) تستخدم في حالات الفساد المالي والإداري من أجل إثبات أو دحض تلك الشبهات، وإذا ما تم إثبات تلك الشبهات أو الشكوك لتحديد الأشخاص المتورطين في هذا الفساد.
- 4) التأكد من كفاية وتنفيذ ضوابط الرقابة الداخلية داخل الوحدات الحكومية وغير الحكومية.

## 2- أهداف ومجالات تطبيق المحاسبة القضائية

وتتمثل أهداف المحاسبة القضائية في النقاط التالية: (السيسي، 2006، 5)

1. تحديد المناطق أو الأنشطة القانونية التي تساعد على ارتكاب الغش وتجميع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأياً فنياً مهنيًا محايداً يساعد على إصدار الأحكام السليمة في الدعوى القضائية.
2. توفير مراجعين قضائيين متخصصين تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والمراجعة ومهارات التقصي في ضوء المعرفة القانونية ليكونوا خبراء أو مستشارين يساهمون في تأييد الدعوى القضائية وتزوير القضاء ومعاونته وتحقيق العدالة.
3. حماية المال العام من الغش وسوء الاستخدام والمساهمة في زيادة وكفاءة وفعالية وظيفة المحاسبة الخارجية.

وتضيف الباحثة هنا أن المحاسبة القضائية أيضاً كمدخل مستقل ومستحدث له كيان فعال يمكن أن يلعب دوراً فعالاً في الحد من الغش والفساد المالي في وحدات الإدارة المحلية ومنظمات الأعمال حيث أن المحاسبة القضائية تمثل واحدة من أهم أدوات وآليات الحوكمة، وذلك كما يلي:

- 1) يتم تعيين المراجعين القضائيين من خلال جهة محايدة إشرافية خارجية عن المنظمة وإدارتها، وكذلك تقوم تلك الجهات بتحديد الأتعاب للممارسين دون تدخل من الإدارة.
- 2) يحق للمراجع القضائي فحص وتحقيق أي أمور متعلقة بالغش والخطأ بمنظمة الأعمال محل المحاسبة، كما يحق له الاطلاع على جميع الدفاتر والمعلومات والإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية في حالة تكليفه بذلك.

3) يتمتع المراجعون القضائيون بالاستقلالية التامة لكونهم يعملون تحت مظلة جهة إشرافيه مستقلة سواء الجهاز المركزي للمحاسبات أو مصلحة الخبراء بوزارة العدل .

4) يتم إعداد تقرير المحاسبة القضائية على مستوى الفحص الشامل وليس اختبار لعمليات الشركة ككل مما يتيح له إنجاز ما لا يحقّه المراجع الخارجي.

5) يجب على الإدارة أن تلتفت النظر إلى نطاق عمل المحاسبة القضائية وبيان مدى سلطاتها، وإمكانية تواجدها للعمل في أي وقت يُطلب منها دون معلومية الإدارة مسبقاً بذلك.

### ثالثاً: أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية

تتمثل أساليب المحاسبة القضائية والتي من خلالها يمكن تقديم أعلى درجة من خدمات التأكد، واكتشاف حالات الغش والفساد المالي في الأساليب: (Ernst and Young,2001)<sup>(34)</sup>

1- المراجعة اللاحقة : وهي تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية المشكوك فيها، للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية.

2- المراجعة السابقة أو الوقائية وتتمثل في:

أ- الالتزام المنظم: وهي التي تقوم بمراجعة التزام المنشآت بالقوانين والأحكام والتشريعات.

ب- الأداة التشخيصية: وهي التي تستخدم لإجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش.

ج- التحري عن الادعاءات: وهي إجراء التحليلات اللازمة عن الادعاءات الخاصة بالشكاوى المقدمة، واستخدام الإجراءات التحليلية لدراسة وتحديد الأخطاء والغش.

د- الإجراءات التحليلية: وهي تتضمن دراسة ومقارنة العلاقة بين مقياسين أو أكثر لإيجاد اتجاهات أو علاقات غير عادية أو أخطاء وغش واختلاس، ومن أنواع تلك الإجراءات: التحليل الأفقي والرأسي، تحليل التباين، القياس المقارن وتحليل النسب المئوية وذلك بالإضافة إلى قوائم الاستبيان التي تستخدم لتجميع المعلومات عن المناطق أو الأنشطة المشكوك فيها .

هـ- المراجعة التشغيلية: وهي التي تقوم على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية .

ويقوم المحاسب القضائي بالفحص وإجراء التحريات اللازمة عند كل من مستوى الوحدة الاقتصادية، والبيئة المحيطة بها، وهو بذلك يحتاج إلى إجراء المسح الشامل للدفاتر والسجلات للبحث والتنقيب عن البيانات اللازمة، واستخدام التحليل المستندي، وهذا يساعد المراجع القضائي على معرفة السبب الأكثر احتمالاً، والوصول إلى تأكيد

معقول للحقيقة، وتضيف الباحثة إلى ما سبق الاستشارات القانونية، وأساليب المحاسبة الخارجية وبصفة خاصة الاستفسارات والتتبع، والفحص والمعاينة.

وفى ضوء ما تقدم ترى الباحثة أن أساليب المحاسبة القضائية يمكن تقسيمها إلى شقين، الشق الأول هو الشق المحاسبي الذي يعتمد على الأساليب المحاسبية التي تتبع في مجال المحاسبة الخارجية والتي تتمثل في فحص وتحليل البيانات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للوصول إلى أدلة الإثبات اللازمة في ضوء المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، والشق الثاني هو الشق القانوني الذي يعتمد على الأساليب القانونية التي تتمثل في إجراء التحقيقات والتحريرات اللازمة لإثبات الغش والفساد المالي داخل وحدات الإدارة المحلية.

### إجراءات المحاسبة القضائية:

هناك مجموعة إجراءات معينة تتبعها المحاسبة القضائية لوضع أساليبها موضع التنفيذ ومنها:

(1) حالة ما إذا كانت الدعاوى القضائية ممثلة في نزاع بين طرفين على الجوانب المحاسبية:

- يتم رفع قضية أو دعوى أمام القضاء لدراسة موضوع النزاع.
- يحول القضاء (المحكمة) القضية إلى مكتب الخبراء بوزارة العدل لدراسة الموضوع من كافة الجوانب وإبداء الرأي المحاسبي.
- يقوم الخبير بالاطلاع على ملف القضية واستدعاء الخصوم لعرض وجهات النظر وتقديم المستندات المؤيدة، وإعداد مذكرة الدفاع.
- يقوم الخبير بدراسة موضوع النزاع، وتجهيز ما يلزم من تقارير ومستندات وأدلة وإرسالهم للقضاء (المحكمة)، ولا يقوم الخبير باتخاذ قرار بل ترك ذلك للقضاء.
- تقدم التقارير والمستندات والأدلة للقضاء وبها دراسة وفحص فنى لموضوع النزاع مع عرض لوجهات نظر الخصوم في ضوء الاستشارات القانونية، والخبرة المحاسبية، ويتضمن التقرير قول هذا ما رأيناه، وللمحكمة الرأي.

(2) حالة ما إذا كانت هناك ملاحظات فنية محاسبية واردة في تقرير الجهاز المركزي للمحاسبات عن الوحدة محل المراجعة وهي تمثل مخالفات مالية أو غش في القوائم المالية:

ينص قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 44 لسنة 1988 على أن يختص الجهاز بفحص ومراجعة القرارات الصادرة من الجهات المختصة لرقابته في شأن المخالفات المالية وبما أن الإجراءات المناسبة قد اتخذت بالنسبة لتلك المخالفات، وأن المسؤولية قد حددت وتمت محاسبة المسؤولين، ويتعين موافاة الجهاز خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدورها مرفق بها كافة أوراق الموضوع، وعند وجود دعوى قضائية بشأن تلك المخالفات تتبع الإجراءات التالية:

- يقدم الجهاز المركزي للمحاسبات التقرير المعد عن الجهة الخاضعة لرقابته وبه المخالفات المالية أو الغش إلى نيابة الأموال العامة.
- تقوم نيابة الأموال العامة بتشكيل لجنة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات لدراسة الموضوع وتقديم التقرير والإدلاء بالشهادة أمام النيابة كرأي استشاري غير ملزم للقضاء ولكنه معاون له على إقرار الحق وتحقيق العدالة.
- يتم استدعاء الخبير المختص وهو الخبير القضائي، والذي يقوم بفحص تلك التقارير المقدمة من الجهاز المركزي، ثم تقديم مذكرة إلى المحكمة بنتيجة الفحص.

رابعاً: المتطلبات ومستويات الأداء المهني الواجب توافرها في القائمين بمهنة المحاسبة القضائية

يجب أن يكون الممارس لعملية المحاسبة القضائية ملماً بنواحي معرفة عديدة، تتصل بمختلف المعارف والثقافات الأخرى التي تتفق مع نطاق ممارسته لهذا العمل والتي من أهمها ما يلي : (سامى، 2002) (35)

1. معرفة أساليب الاحتيال والخداع المالي، والمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.
  2. معرفة القواعد الأساسية للقانون المالي، وأهم قواعد وأدلة الإثبات المناسبة للمشاكل المحاسبية.
  3. مهارات في تقنية المعلومات والإلمام بالقوانين والقضايا البيئية.
- وفي مواجهة ذلك يتعين على المحاسب القضائي أن يكون ملماً بالأمور التالية:
- (1) المهارات السلوكية والإدارية للعاملين، والتخطيط الاستراتيجي .
  - (2) الائتمان والتحصيل والعمليات المصرفية، وخدمات العملاء وأساليب العمولات.
  - (3) أهم اللوائح والإجراءات المنظمة للأعمال المالية، ومناهج وأساليب ونظم الإدارة.
  - (4) أسس التعريفات الجمركية، وقواعد إدارة الواردات والصادرات بالمنافذ الجمركية.
  - (5) العمليات الاستيرادية ولوائحها، والقوانين الجمركية والنظم المحيطة بها.

وتستخلص الباحثة مما تقدم أهم المتطلبات الأساسية التي يجب توافرها في المحاسب القضائي لزيادة كفاءته وقدرته المهنية في اكتشاف الغش والفساد المالي، والتي تتمثل في :

- 1- ضرورة توافر المؤهلات العلمية والمهنية المناسبة لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية، والتي تتمثل في الحصول على بكالوريوس تجارة من أحد الجامعات المصرية بأعلى تقدير ممكن، ويفضل استكمال دراسات عليا في مجال المحاسبة والمراجعة.

2- يجب أن يتمتع المحاسب القضائي بمجموعة من الصفات والمهارات الشخصية المميزة مثل أن يكون ذو فكر بحثي واستكشافي، فلا يتقيد بمجال محدد، بل لديه نظرة ثاقبة، ومهارات فكرية عالية مثل الحصافة والفراسة والبصيرة والإبداع، كما يجب أن يكون واثق من عمله وأدائه، وأن يكون لديه الإصرار والمثابرة في أداء عمله.

3- يجب أن يكون المحاسب القضائي لديه خبرة متعمقة ومعرفة كاملة بجميع مبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها، بجانب تمتعه بالمعرفة الكافية بجميع الإجراءات القانونية اللازمة لفض المنازعات والدعاوى التجارية القضائية.

4- يجب أن يكون لدى المحاسب القضائي خبرة عملية كبيرة في الحصول على المعلومات وذكاء وقوة ملاحظة، وأن يكون لديه الرغبة في التقصي، والقدرة على ربط الأشياء والحقائق بعضها ببعض.

5- ضرورة حصوله على شهادات خبيرة مهنية مميزة لكي يكون خبيراً قضائياً وفاحصاً للغش، وقد اختصت الهيئة الدولية لفاحصي الغش القانونيين National Association of Certified Fraud Examiners (NACFE) بتقييم الخبير القضائي، وتحديد مهاراته في إجراء التحريات اللازمة، والاتصال الفعال، وأعطاه شهادة فاحص الغش Certified Fraud Examiners (CFE) ويتم ذلك في الدول المتقدمة.

6- ضرورة الالتحاق بدورات تدريبية متخصصة في مجال المحاسبة والمحاسبة القضائية على أيدي متخصصين في هذا المجال، تتناول النقاط التالية:

أ- المعرفة بالمحاسبة القضائية، وأهميتها والشروط الواجب توافرها لإعداد مرجع قضائي متميز، والإلمام الجيد بالتشريعات القضائية والضريبية،  
ب- التعريف بالغش ومصادره وأعراضه ومخاطره، وتأثيره على القوائم المالية وأهم الدلائل التي تشير إلى وجوده والبيئة المساعدة على ارتكابه.

7- عدم المبالغة في الأتعاب التي يتقاضها المراجع القضائي من العميل والحفاظ على أسرار العميل وعدم إفشائها إلى أي طرف آخر.

ونظراً لأهمية الدور الذي تقوم به المحاسبة القضائية فإن الباحثة تقترح أن يتم إضافة مادة المحاسبة والمراجعة القضائية في المقرر الدراسي لطلاب كلية التجارة لتعليم الطلاب ماهية المحاسبة و المحاسبة القضائية، والتعرف على المتطلبات الواجب توافرها لكي يصبح مراجعاً قضائياً.

### مستويات الأداء المهني للمحاسبة القضائية:

نظراً لحدائثة موضوع المحاسبة القضائية في الفكر المحاسبي وعدم نضوجه تطبيقياً بعد، وعدم وجود مستويات أداء متعارف عليها تختص بامتهان هذا الفرع من فروع المحاسبة حتى الآن، لذلك تحاول الباحثة استنباط مستويات أداء ملائمة لطبيعة

المحاسبة القضائية من مستويات الأداء المتعارف عليها للمراجعة المالية التقليدية.  
(سلامة، 2009) (36)

[1] مجموعة المستويات العامة أو الشخصية لممارسي مهنة المحاسبة القضائية:

تتعلق هذه المستويات للأداء بالتكوين الشخصي للقائم بمهنة المحاسبة القضائية والتي تمثل التأهيل العلمي والعملية والخبرة المهنية المطلوب توافرها في المراجع القضائي، وتنقسم المستويات العامة إلى ثلاثة مستويات، المستوى الأول يتضمن:

أ- أن تتسع مجالات المعرفة لدى المحاسب القضائي حيث لا تكون قاصرة على العلوم المحاسبية فقط، ولكن تشمل علوم الحاسب الآلي والإحصاء والأساليب الكمية والسلوك التنظيمي والرياضيات وأسس فتح الاعتمادات المستندية والمعاملات المالية البنكية والعلوم القانونية التجارية.  
ب- أن يهتم المحاسب بالدور الذي تلعبه الأبحاث والدراسات العلمية المتقدمة والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية والتي تسهم إلى حد كبير في تطوير المهنة.

ج- أن يحصل على دورات تدريبية متقدمة في مجال المحاسبة والمراجعة القضائية تكون متخصصة في هذا المجال (مثل دبلومة المحاسبة القضائية) بحيث يتسع نطاق أفعه لهذا المجال ويكتسب خبرة مهنية تمكنه من أداء عمله والإشراف على عمل مساعديه في عملية الفحص بكفاءة عالية مما يجعله مصدر ثقة لعملائه.

أما عن المستويين الثاني والثالث من مجموعة مستويات الأداء العامة للمحاسب القضائي فهي تشمل ضرورة توافر الاستقرار الذهني للخبير، وضرورة بذل العناية المهنية الملائمة في الأداء، حيث أن الاستقلال والحياد ومراعاة قواعد السلوك المهني في أداء عملية الفحص، تعتبر عناصر ضرورية يجب توافرها في المراجع القضائية لا يمكن الاستغناء عنها.

[2] مجموعة مستويات الأداء الخاصة بالعمل الميداني: -

ترتبط هذه المستويات بتنفيذ عملية الفحص التي يقوم بها للمحاسب او المراجع القضائي للقوائم المالية محل النزاع، وتتضمن هذه المجموعة ثلاثة مستويات، المستوى الأول يتضمن ضرورة التخطيط والإشراف الملائم على المساعدين في عملية الفحص، أما عن المستوى الثاني من هذه المجموعة وهو فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيمكن تطويره، ويمتد إلى فحص وتقييم البرامج التي تخدم النواحي القضائية بالمنظمة مثل إدارة مخاطر الالتزامات البيئية، وإدارة الربحية، والتنبؤ بالمستقبل، والتي تكون بمثابة خطة أو نظام رقابي داخلي للنواحي القانونية. أما عن المستوى الثالث من هذه المجموعة ويتضمن الحصول على قرائن الإثبات الكافية والملائمة لعملية الفحص بالإضافة إلى الملاحظة والاستقصاء لذلك لتكون هذه القرائن أساساً سليماً يركز عليها الخبير القضائي عند التعبير عن رأيه في المسائل المتعلقة بالقوائم المالية موضوع الفحص.

[3] مجموعة مستويات أداء إعداد المذكرة النهائية بنتائج الفحص:-

نظراً لطبيعة مهنة المراجعة القضائية واختلافها عن مهنة المحاسبة فإنها لا تتطلب من المراجع القضائي إعداد تقريراً بل تكتفى بإعداد مذكرة نهائية بما توصل إليه، وعرضها على كافة الأطراف المتعلقة بموضوع النزاع مثل ( المساهمين أو مستخدمي القوائم المالية أو رجال القضاء أو أي أطراف أخرى)، وهذا لا يمنع من إمكانية تطوير مستويات أداء إعداد التقرير في المراجعة المالية التقليدية لخدمة أغراض مهنة المحاسبة القضائية، مع مراعاة أن المذكرة التي يدها المراجع القضائية تعرض على طوائف المجتمع المختلفة، بالتالي لا بد ان تتمتع بشيء من التفصيل والشرح والإيضاح، الأمر الذي يستوجب استحداث مستويات للأداء في هذا الشأن تضاف إلى ما تقدم، هذه المستويات للأداء يمكن أن تكون على النحو التالي:

- أ- أن تشتمل المذكرة على وصف كامل لجميع الأنشطة التي تمارسها المنظمة تحت كل مجال من مجالات المسؤولية القانونية، مع الإشارة بصورة مباشرة إلى إجراء تقييم الأداء في ضوء الأساليب والمعايير المتفق عليها.
- ب- أن تشتمل مذكرة فحص وتقييم النتائج المستنتجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من خلال البيانات الخاصة عن فحص واختبار عملية الاحتيال والخداع محل النزاع القضائية أو غسيل الأموال.

## المبحث الثاني

### دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي

مقدمة

يشكل الفساد في كل القطاعات الآفة التي حصدت الأخضر واليابس، والتي لم تترك مجالاً في مصر إلا وقضت على كل موارده وثماره ويكاد الفرد منا أن يرى بالعين المجردة مدى تهالك كل مصادر التنمية في بلدنا ومدى عجز الموارد عن سد احتياجات الشعب المصري المنهك، فهل يخفى على أحد ما كان وما أصبحت عليه الحالة المادية المزرية لكل طبقات المجتمع، فقد تساءل الكثير عن الأسباب الرئيسية التي أدت إلى حدوث مثل هذه الفجوة، ويعد من أهمها الفساد في المحليات والذي أصبح فساد لنواحي الحياة.

ويلعب قطاع المحليات دوراً هاماً في اقتصاديات الدول النامية ومنها مصر باعتباره المحرك الأساسي لمشروعات التنمية لهذه الدول، ويشكل ترشيد الإنفاق الحكومي وحسن استخدام الموارد المتاحة، ورفع كفاءة وفاعلية الأجهزة الإدارية وتطوير السياسات والإجراءات الإدارية المتبعة عناصر أساسية لنجاح أي عملية تنمية وتحقيق أهدافها.

حيث أن مكافحة عمليات الفساد الإداري والمالي في قطاع المحليات يرتبط بشكل وثيق بوجود بنية مؤسسية سليمة وأجهزة رقابة قوية وفاعلة تتمتع بالاستقلالية والمهنية، بمعنى آخر أن محاربة الفساد في القطاع الحكومي يرتبط بوجود آليات وأدوات رقابة ومحاسبة مهمتها الإشراف والفحص والمحاسبة.

وتتناول الباحثة دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي داخل الوحدات الحكومية من خلال العناصر الآتية:

أولاً: مظاهر الفساد المالي بالمحليات وأسبابه.

ثانياً: دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي داخل الوحدات الحكومية.

ثالثاً: الأثر الإيجابي لاستخدام المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي.

وتقوم الباحثة بشرح هذه العناصر بشيء من التفصيل كما يلي:

أولاً: مظاهر الفساد المالي داخل الوحدات الحكومية وأسبابه

أعطيت للفساد بوجه عام تعريفات عديدة تختلف في نظرتها وطابعها وفلسفتها فيعرفها البعض بأنه الفساد الذي يكون معظم جرائمه من المستترة، والتي يصعب الكشف عنها بسهولة، ويطلق عليها جرائم الكتمان حيث يمكن التستر عليها لفترات طويلة، وخاصة إذا كان مرتكبها موظفاً عاماً، يتخذ من سلطاته المخولة والفعلية حرية التصرف في ظل غياب نظم الرقابة والحوكمة، وهي في حاجة ملحة وحتمية إلى أجهزة رقابية ومنظومة حوكمية في أعلى مستوى من الجودة. (لطفى، 2014،<sup>(37)</sup>)

ويعرفه آخرون بأنه تعرض الأموال العامة والأنظمة القانونية والأمن الاجتماعي، للمخاطر المتعلقة بالسرقة والاحتيال، وهو سلوك غير أخلاقي وتصرفات غير منضبطة، وإساءة توجيه الاعتمادات والإيرادات المالية لتحقيق منافع ذاتية وثناء في ظل غياب آليات الرقابة الفعالة. (خطاب، 2014،<sup>(38)</sup>)

### مظاهر الفساد المالي في داخل الوحدات الحكومية

تنجلى مظاهر الفساد بمجموعة من السلوكيات يمكن إجمالها كما يلي:

1. الرشوة : تعنى الحصول على أموال أو أية منافع أخرى من أجل تنفيذ عمل أو الامتناع عن تنفيذه مخالفاً للأصول المهنية، وتستلزم توافر ركنين هما ، الركن المادي هو النشاط الإجرامي، وتوفر ركن اعتباري يمثل الصفة الواجب توافرها في الجاني وهي أن يكون الجاني موظفاً عاماً، أو من في حكمه مختصاً بالامتناع عن تنفيذ عمل ما ويعد مرتشياً كل موظف عمومي طلب لنفسه أو لغيره وعداً أو عطية بغير حق. (كنعان، 2010،<sup>(39)</sup>)
2. المحسوبية : أي تنفيذ أعمال لصالح فرد أو جهة ينتمي لها الشخص مثل حزب أو عائلة أو منطقة أو غيرها دون أن يكونوا مستحقين لها.
3. المحاباة : أي تفضيل جهة على أخرى في الخدمة بغير حق للحصول على مصالح معينة.
4. الوساطة : أي التدخل لصالح فرد ما أو جماعة دون الالتزام بأصول العمل والكفاءة اللازمة مثل تعيين شخص في منصب معين لأسباب تتعلق بالقرابة أو الانتماء لحزب .
5. نهب المال العام : أي الحصول على أموال الدولة وهو مال عام والتصرف بها من غير وجه حق تحت مسميات مختلفة.
6. الابتزاز : أي الحصول على أموال من طرف معين في المجتمع مقابل تنفيذ مصالح مرتبطة بوظيفة الشخص المتصف بالفساد.



وترى الباحثة أن أشكال وأنماط الفساد في المحليات تتعدد تلك التي نوضحها كما يلي:

- 1) الرشوة مقابل إرساء مناقصات على شركات معينة غير مسجلة بسجل الموردين للجهات المختصة لطرح أعمال التجميل وإدارة الطرق.
  - 2) اختلاس مبالغ مالية، وطبع إيصالات نقدية على ورق أبيض باسم المديرية.
  - 3) استيلاء مهندسي الأحياء على مبالغ مالية كبيرة من أصحاب المحلات بزعم استخراج تراخيص بدون معوقات.
  - 4) التعدي على الأراضي الزراعية بالبناء بدون الحصول على ترخيص، وتغاضي مسئولى الجمعيات الزراعية عن ذلك، وعدم تحرير مخالقات لهم مقابل رشاوى مالية.
  - 5) التغاضي عن تغطية العمارات بصورة مخالفة للقانون مقابل رشاوى مالية، وهو ما يهدد أرواح المواطنين ولعل ما حدث مؤخراً فى عمارة "الوران بالإسكندرية" لهو أكبر دليل.
  - 6) التغاضي عن تحرير مخالقات بالاستيلاء على أراضي الدولة
  - 7) استغلال المنصب الوظيفي لإعطاء تسهيلات مقابل رشوة مالية.
- أسباب تفشى الفساد في داخل الوحدات الحكومية:-**

وتتمثل أسباب تفشى الفساد في داخل الوحدات الحكومية في الآتي:

1. انتشار الفقر والجهل ونقص المعرفة بالحقوق الفردية وسيادة القيم التقليدية، حيث تؤدي إلى اتجاه الفرد إلى ارتكاب المخالفات المالية لعدم معرفة الأفراد بالآثار المترتبة على هذه المخالفات، وما تنتجه من آثار سلبية على المجتمع والنمو الاقتصادي.
2. عدم الالتزام بمبدأ الفصل المتوازن بين السلطات الثلاثة التنفيذية والتشريعية والقضائية، وهو ما يؤدي بالإخلال بمبدأ الرقابة المتبادلة، فالفساد لا بد له من رقيب حتى يمنع حدوثه، وعدم الفصل بين السلطات تجعل من السهل القيام بالمخالفات بدون اكتشافها لأن المراقب هو نفسه الذي قام بالمخالفة.
3. غياب حرية الإعلام تساعد المراقب فى ممارسة الدور الرقابي، لأن الهدف من الرقابة هو بيان مدى وجود غش أو فساد من عدمه.
4. ضعف دور مؤسسات المجتمع المدني للرقابة على الأداء الحكومي بسبب القيود والموانع التي تجعل من الصعب على المؤسسات الحصول على المعلومات الضرورية لإجراء أعمال الرقابة.
5. الأسباب الخارجية للفساد، وهي تنتج عن وجود مصالح وعلاقات تجارية مع شركاء خارجيين، واستخدام وسائل غير قانونية للحصول على امتيازات داخل الدولة.

**ثانياً: دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي داخل الوحدات الحكومية**

لا شك أن المحاسبة القضائية الحكومية سيكون لها دور هام في الرقابة على العمليات المالية، التي تتم في جميع المنشآت الحكومية بما فيها الوحدات الحكومية والتي ارتفع

فيها نسب الفساد حيث وصلت نسبة الفساد المالي في الوحدات المحلية لأكثر من 65% طبقاً للتقرير "مراقبو ضد الفساد"، وتقرير الجهاز المركزي للمحاسبات 2019، حيث أوضح في تقريره الذي يشمل فحص المجالس المحلية من يوليو 2018 وحتى يونيو 2019، وتوصل أن حجم المخالفات في المجالس المحلية وصل إلى 325 مليون جنيه وتتضمن المخالفات تلاعباً في أعمال التوريدات وسرقة صناديق الحسابات الخاصة، والإصلاحات والاستيلاء على محتويات المخازن والممتلكات الحكومية بالإضافة إلى التعديت على أراضي الدولة، وإصدار رخص بناء وتعليق مخالفة للقانون.

وتلعب المحاسبة القضائية دوراً إيجابياً ومتميزاً في منع الغش والخداع الإداري، وتدنية الفساد المالي، وتحقيق الإصلاح الإداري والمالي لاتساع نطاقها وتحديث أنشطتها، وتدعيم استقلالها وموضوعيتها، وزيادة شفافيتها المهنية داخل الوحدات الحكومية وخاصة داخل المحليات من خلال الآتي:

1- تأصيل عمل المراجع القضائي الحكومي بما يخدم ويحقق الأهداف المرجوة من الرقابة على أوجه الصرف والتحصيل مما يحافظ على المال العام ويمنع حدوث حالات الفساد والغش التي تضر بمصلحة الوطن من خلال تطوير أنظمة المحاسبة الداخلية الحكومية وتدريب وتأهيل المراجع الحكومي.

2- أنها أداة الوصل بين الحكومة والمواطن فهي المراقب والمحافظ على المال العام وأداة العمل التي تقوم بما يصب في مصلحة المواطن.

3- أن وجود المراجعين القضائيين ساعد في إمكانية الحصول على معلومات مفيدة ودقيقة، وذلك من خلال قيامهم بعمليات التقصي عن الجريمة، بعد أن ظهر عدم قدرة المراجعين الداخليين عن القيام بوظيفة ضبط ومراقبة عمليات الفساد، وغسيل الأموال، ويرجع ذلك إلى وجود صعوبات كثيرة في اكتشاف عمليات الفساد وغسيل الأموال، وصعوبات تعوق المراجعين الداخليين في اتجاههم للسلطات المسؤولة عند حالة شكهم في وجود أنشطة غسيل الأموال وفساد.

4- يجب أن يلم المراجع القضائي بأهم سمات أو صفات الغش التالية:

- الدافع والفرصة، غالباً يشتمل الغش على عمليتين: توافر فرصة أو إمكانية ارتكاب عملية الغش أو مواجهة الفرد لضغوط أو دوافع الغش.
- إمكانية إخفاء الغش، يمكن لمرتكب الغش إخفاءه من خلال تزوير المستندات والوثائق، وذلك إما بمعرفة موظف معين أو بتواطؤ مع مجموعة من الموظفين معاً.
- إمكانية الغش من خلال التواطؤ، يمكن أن يتواطأ بعض موظفي المنظمة معاً، سعياً لارتكاب أعمال الغش ويمكن أن يكون التواطؤ محدوداً بين شخصين، أو كبيراً بين عدد من الأشخاص سواء داخل أو خارج المنظمة.
- إمكانية تحول الخطأ إلى الغش، مهنيّاً يمكن أن يحكم مراجع الحسابات على تصرف ما على أنه مؤدى إلى الغش وليس الخطأ كما يبدو ظاهرياً، وهذا أمر تحكّمه خبرة ومعرفة المراجع القضائية .

وعلى ذلك ينبغي أن تتوافر تلك السمات التي تساعد المراجع القضائية على التعرف على حقيقة الغش الواقع في نطاق العملية المكلف بها.

5- يجب على المراجع القضائي تقدير خطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، فمن المعروف مهنيًا أن خطر الغش جزء من خطر المحاسبة، وأن خطر المحاسبة لم يعد قاصراً على احتمال فشل المراجع وبدون قصد، في تعديل رأيه على قوائم مالية محررة جوهرياً بسبب الأخطاء، بل ويشتمل أيضاً على احتمال فشل المراجع الخارجى دون قصد، في تعديل رأيه على قوائم مالية محررة جوهرياً بسبب الغش، وبناء على ذلك يصبح المراجع القضائي ملزماً بتقدير خطر الغش لأغراض تخطيط أعمال المحاسبة التي تمكنه عند تنفيذها بكفاءة من تقديم تأكيد "معقول" بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية بسبب الغش.

6- إن المحاسبة القضائية منهج تقويمي موضوعي مستقل يستطيع التوسع في الفحص والتحقيق من حرية التقرير، ومراجعة تطبيق مدى الالتزام والتحقق من القوانين والخطط الموضوعية، والبحث والتحري عن الانحرافات الموجودة ومسبباتها، وآثارها السلبية لسرعة المواجهة، والتأكد من صحة ودقة الكفاءة الإدارية والمالية والمحاسبية، وإجراءات الرقابة الأخرى، ووسائل الحفاظ والحماية للممتلكات والموارد، وفحص وتقويم إدارة المخاطر، وترشيد وضبط الإنفاق العام. (Benali, 2014) <sup>(40)</sup>

7- إنها تستطيع التركيز على الفحص والتحقيق إلى تقويم كفاءة وفاعلية الرد في استخدام الممتلكات والموارد من خلال التقويم الموضوعي للمدخلات وجودة المخرجات، وتنفيذ البرامج المخططة، وسرعة الإنجاز للاعتمادات المقررة، وجدية التحصيل للموارد المقدره، وتعزيز جودة ممارسة منظومة الحوكمة، ومساعدة الإدارة في تحقيق الأهداف المخططة، وتحقيق الانضباط الإداري والمالي. (Davidson and Gerad, 2013) <sup>(41)</sup>

8- تؤدي المحاسبة القضائية إلى زيادة المستويات التقنية المتاحة، وجودة المحاسبة، حيث يقوم المراجعون القضائية بمراجعة الأنشطة التي تحتاج متابعة مستمرة، ومدى فعاليتهم في الرقابة الاستباقية والوقاية التي تمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية، والخارجيون بمراجعة التي تحتاج إلى قدرات ومهارات متخصصة، والتي لا تتوافر لدى الداخليون، وتدعيم الاستقلال في الظاهر والواقع الفعلي، وتحقيق الموضوعية، والتحرر من الضغوط الإدارية في التدخل والتأثير في الأحكام المهنية. (Nicole et al., 2013) <sup>(42)</sup>

9- تمثل المحاسبة القضائية الطريق الصحيح للارتقاء بمستوى جودة الأداء المهني، فمن خلال التجديد والتطوير، يتم المواكبة والتكيف مع المستجدات العالمية، وتفعيل القدرات المالية والإبداعية التي تتمثل في الاستعداد العقلي المتفتح والمتشكك الذي يلزم توافره، واستنفار اليقظة والفطنة، والنظر والتمعن، وطلاقة التشخيص وجودة التحليل، وسرعة الاكتشاف والمنع للغش والخداع، وضبط

وتدنية الفساد، فالإدارة لديها من القدرات والخبرات التراكمية، وفنون التمرس، من إخفاء تلك الممارسات (Dolan and Moran, 2013) (43)

10- تساهم المحاسبة هذه في زيادة بذل العناية المهنية الواجبة في الممارسة العملية، وتحديد الاستراتيجية المناسبة للمحاسبة التي تمكن من الأداء الكفاء والفعال للمهام المعقدة بطريقة متميزة، وتنفي الإجراءات المحددة لأداء تلك المهام وإمكانية المواجهة الحاسمة، حيث يمكن الأداء المتكامل من عمل وحدات ودوار رقابية داخلية تدور مع الأنشطة والعمليات، لتبين مواطن الضعف والخلل والخداع الإداري، والغش والفساد، من خلال تفاعل وتكامل القدرات الاحترافية والتخصصات والتقنيات الحديثة، وتوافر الاستقلال والموضوعية التي تمكن من سرعة ودقة التشخيص وسهولة الاكتشاف والمنع للممارسات الابتكارية، وتدنية آثار الإخفاق. (Francis and Richard, 2014) (44)

11- المحاسبة القضائية أكثر احتراف ومهنية، وهي المصدر المغذى والروح الفعالة لكل آليات الرقابة، وممارسة منظومة الحوكمة، وتلعب دوراً هاماً في تدعيم مجلس الإدارة من خلال التأمين الكافي لجودة بيئة الرقابة، والقدرة الفاعلة والمؤثرة في منع الغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد.

12- تستطيع المحاسبة القضائية الارتقاء بكفاءة وفعالية الأداء المهني وتحقيق الشفافية المهنية، وزيادة جودة الأداء الحكومي في المحافظة على المال العام، وتحقيق الانضباط الإداري والمالي، والارتقاء بمستويات الكفاية الإنتاجية، والتنمية المستدامة والرفاهية المجتمعية.

وتتمثل ضوابط وآليات زيادة جودة الأداء المهني للمحاسبة القضائية في اكتشاف ومنع الغش والخداع الإداري، والممارسات الابتكارية، وضبط وتدنية الفساد في:

أ- إعادة هيكلة وتطوير مهنة المحاسبة الداخلية في الوحدات الحكومية، مع إحداث طفرة نوعية في توسيع النطاق، وزيادة القدرات المالية والتقنية ومهارات التخصص لمواكبة التطورات والمستجدات لعالمية، وتدنية فجوة توقعات الحوكمة وعدم تماثل المعلومات، ومواجهة التحديات لمعاصرة.

ب- زيادة السلطات الممنوحة لفريق المحاسبة القضائية لسرعة مواجهة التصرفات التي تقوم بها الإدارة، وممارسة الغش والخداع والفساد، وتطوير الخطط والبرامج، التي تساهم في رفع كفاءة وفعالية الإجراءات للمنع والضبط والتدنية، وتعزيز آليات الرقابة بصورة فعالة وصارمة، وتحسين جودة البيئة الرقابية، والتقارير عنها، وأهمية الفصل بين المهام والاختصاصات والسلطات لإدارية.

ج- تطوير نظم المعلومات المحاسبية، وفقاً لأحدث التطورات العلمية والمهنية والتقنية، وتطبيق نظم تخطيط موارد المؤسسة (ERP)، وتحقيق التكامل بين نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، وآليات هيكل الرقابة الداخلية، والمحاسبة الداخلية، وزيادة فعالية مناطق التنسيق مما يزيد من جودة الرقابة

الذاتية والاستباقية والوقائية وحرية التقارير الرقابية، في إكشاف ومنع الغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد.

د- تدوير المراجعين القضائيين وتغيير المجال لتنمية القدرات المالية والتخصصات الفنية، وتفعيل قنوات الاتصال مع لجنة المحاسبة والإدارة العليا ووضع سياسات وقائية لضمان مكافحة الرشاوى وضبط وتدنية الفساد، واستخدم نقاط القوة والخبرة والمهارة في تطبيق أفضل الإجراءات وتعزيز الاستقلالية والموضوعية، وتعميق الحصول على التأكيد المعقول بخلو التقارير المالية، وغيرها من التقرير الرقابية من الغش والخداع الإداري المبتدع والفساد الابتكاري.

ر- إنشاء لجنة المراجعة القضائية العامة على غرار الدول المتقدمة، لجنة استشارية تشارك في وضع استراتيجيات المحاسبة في الوحدات الحكومية تتكون من أعضاء يتم اختيارهم بواسطة وزير المالية، من مختلف التخصصات الأكاديمية والمهنية للارتقاء بجودة الأداء المهني وزيادة الشفافية.

و- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الداخلية الدولية، والتأهيل لتطبيق تلك المعايير بصورة ملائمة، ووجود عقوبات في حالة عدم الالتزام، والفحص المستمر من الجهاز المركزي للمحاسبات ولجان المحاسبة و المراجعة، ولجنة المحاسبة الداخلية، والتقرير عن كفاءة وفعالية استغلال المواد المخصصة لها.

### متطلبات المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد داخل الوحدات الحكومية

لتحقيق الدور الفعال للمحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي داخل الوحدات الحكومية لا بد من توفر عدد من المتطلبات والتي تتمثل في الآتي:

1- تطوير التشريعات المنظمة للوحدات الحكومية ومراجعتها حيث أن الجهاز المركزي للمحاسبات بصفته المسئول عن مراجعة كافة أعمال المنشآت الحكومية وخاصة المحليات، فإن مراجعة الجهاز تكون مراجعة خارجية تقتصر على الأخذ بنظام العينات لمراجعة أوجه الصرف والإيراد وبالتالي هناك أوجه قصور في مراجعة الجهاز لا يمكن اكتشافها في مراجعة العمليات المالية.

لذلك تقترح الباحثة تطوير القوانين المنظمة للجهاز المركزي للمحاسبات تسمح له بتعيين مراجعين قضائيين داخل الوحدات الحكومية يقومون بعمل مراجعة مستمرة طوال العام للكشف عن مواطن الضعف والفساد داخل هذه الوحدات الحكومية، بالإضافة إلى قيام الجهاز بمراجعاته الطبيعية آخر العام لتوثيق مدى تعبير الميزانيات والتقارير المالية عن المركز المالي للوحدات محل الفحص.

كما يجب على ممثلين وزارة المالية بالوحدات الحسابية الامتناع عن التأشير على أي أمر بصرف مبلغ إذا لم يكن هناك اعتماد أصلاً، أو إذا طلب الخصم اعتماد غير مخصص لها الغرض، أو إذا ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة في باب معين، من أبواب الموازنة أو نقل اعتماد من باب إلى آخر أو الصرف على

حساب وسيط لعدم وجود اعتماد بالموازنة أو لعدم كفايته و عليه الامتناع عن التأشير عن الأوامر الخاصة بصرف مرتبات العاملين أو المعينين أو الذين تم ترقيتهم المرقين الواردة أسماهم في قرارات التي تبلغ إليهم من شئون العاملين وذلك إذا لم يتم التعيين أو الترقية في حدود الموازنة.

بالإضافة إلى ذلك فإن الوحدات الحكومية وخاصة المحليات تعتمد في الموازنة المخصصة لها للصرف والتحويل على أوجه الخدمات التي تقدمها للمواطن، غير أن هذا الصرف لا يوجد عليه رقيب أو جهة مراجعة تراجع هذه العمليات إلا عن طريق مندوب من الوزارة المالية دوره يقتصر فقط على الاعتماد المالي. (عبد المنعم، 2009) (45)

2- تطوير النظم المحاسبية وتطوير نظم الأداء: يتطلب استخدام المحاسبة القضائية للحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية، بالتركيز على المحليات في تطوير النظام المحاسبي والقواعد التي تحكمها لاستيعاب المعالجة المحاسبية وبرامج المحاسبة التي تقوم بدورها بتحقيق هدف الحد من الفساد المالي عن طريق ما يلي:

- أ- تطوير النظم المحاسبية بما يساعد على توفر المعلومات اللازمة لترشيد اتخاذ القرارات وأيضاً تساعد في بيان أوجه الصرف التحويل للوحدة الحكومية بالدقة والوضوح الذي لا يجعل منها مجالاً للشك.
- ب- تطوير نظم المحاسبة الداخلية داخل الوحدات الحكومية بما يمكن من فرض الرقابة على التصرفات المالية لهذه الوحدات وبالأخص المحليات.
- ج- تطوير نظم للرقابة الداخلية تعمل على مواجهة مخاطر التحريف في القوائم المالية ويمكن الاعتماد على إرشادات معايير الرقابة الداخلية الصادرة عن INTOSAI (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة) .

3- تطوير أنظمة المحاسبة الداخلية: لم تعد وظيفة المحاسبة الداخلية قاصرة على الجوانب المالية المحاسبية فقط بل تقدم خدمات بناءة أيضاً من خلال تقديم التوصيات أو المقترحات اللازمة لتلافي القصور والمساهمة في الحد من حدوث غش أو تلاعب في القوائم المالية داخل الوحدات الحكومية، بما يحافظ على المال العام ويضمن الحصول على أقصى استفادة منه يشعر بها المجتمع ويتطلب التطبيق الفعال للمحاسبة القضائية الحكومية للحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية خاصة المحليات العمل على إتباع الآتي: (Pyzik,2014) (46)

- أ- العمل على تكوين لجان للمراجعة القضائية الحكومية تكون مسئولة عن وضع برامج المحاسبة وتعيين المراجع وأيضاً تغييره بما يخدم أهداف عملية المحاسبة.
- ب- العمل على إصدار تشريعات تتيح للجهاز المركزي للمحاسبات القيام بعمليات المحاسبة القضائية الحكومية عن طريق تعيين مراجعين تابعين للجهاز داخل هذه الوحدات يقومون بعمل مراجعات مستمرة لأنشطة الوحدات الحكومية للحد من الفساد الحادث بها.

ج- إيجاد الآليات التي يمكن تطبيقها لتوفير الاستقلالية الكاملة للمراجع القضائي الحكومي من خلال سن القوانين والتشريعات التي تنظم العمل وتجعل من تقرير المراجع القضائي الحكومي أكثر فائدة.

4- الحوكمة والشفافية: فقد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD مجموعة من القواعد لحوكمة المؤسسات التابعة للدولة عام 2005، حيث ترى المنظمة أن الحكومة أحد عوامل تحسين الكفاءة الاقتصادية وتعمل على توفير درجة من الثقة في عمل الاقتصاد بشكل جيد خاصة في الجانب المحاسبي والرقابي وذلك من خلال: (مصطفى، 2009) (47)

- أ- محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده مرة أخرى.
- ب- ضمان النزاهة والحيادية لكل العاملين في الوحدات الحكومية الخاضعة لمبادئ الحوكمة.
- ج- تفادي وجود أخطاء عمدية أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد ومنع استمراره والعمل على تخفيضه إلى أقصى قدر ممكن.
- د- تحقيق قدر كافي من الإفصاح والشفافية في الكشوف المالية.

هذه القواعد تعمل على توفير إرشادات وتقديم معلومات عن أهمية مراجعة القطاع الحكومي لفعالية الحوكمة وإيجاد العناصر الأساسية التي تحتاج إليها لتعظيم قيمة أنشطة المحاسبة للقطاع الحكومي على جميع المستويات.

وترى الباحثة أن تطبيق مبادئ الحوكمة من أهم المتطلبات التي تعمل بدورها على تحقيق الهدف من المحاسبة القضائية، وهو الحد من الفساد المالي في المحليات عن طريق تطوير آليات المحاسبة الداخلية الحكومية، فالشفافية والإفصاح التي توفرها الحوكمة تعتبر عامل رئيسي في إيجاد الأسلوب والوسيلة التي تحفز الموظفين والعاملين في الوحدات الحكومية على أداء أعمالهم بالأمانة والحيادية وبما يخدم تحقيق الأهداف المرجوة من الوحدة الحكومية وما توفره من مزايا وخدمات ومنافع يستفيد منها المواطن.

5- تدريب وتأهيل الموارد البشرية للقيام بعملية المحاسبة القضائية : حيث يتطلب الاستخدام الفعال للمحاسبة القضائية للحد من الفساد المالي في وحدات الإدارة المحلية تأهيل وتدريب المراجعين الحكوميين الذين سيتم تكليفهم من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات من خلال برامج تدريبية متخصصة لهم على كيفية إتمام عملية المحاسبة القضائية في الوحدات الحكومية وتقتصر الباحثة في هذا المجال ما يلي:

- (1) إنشاء إدارة مستقلة للمحاسبة القضائية بالجهاز المركزي للمحاسبات.
- (2) تنفيذ برامج تدريبية للمراجعين الداخليين الحكوميين تجعل لديهم القدرة والمعرفة الكافية لإتمام أعمال المحاسبة القضائية بما يتناسب مع تحقيق أهداف المحاسبة والحد من الفساد المالي داخل الوحدات الحكومية.

- (3) العمل على إصدار دليل أو إرشاد بإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية الحكومية.
- (4) التأكيد الدائم على استقلالية المراجع القضائي الحكومي بما يوفر البيئة المناسبة لبذل العناية المهنية الواجبة.
- (5) القيام بالتنسيق مع الجمعية المهنية المقترح إنشاؤها، بمنح تراخيص مزاولة المهنة فاحص الغش، والشاهد الخبير والمحاسب القضائي بما لا يسمح لأي مراجع مزاولة تلك المهنة إلا باشتراطات مهنية قانونية محكمة.
- (6) القيام بالتنسيق مع الجمعية المهنية المقترح إنشاؤها بإلزام مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر بإدخال المفاهيم الجديدة لفريق عمل المحاسبة مثل: العصف الذهني لفريق عمل المحاسبة والاعتماد على الشك المهني في افتراض الوجود المسبق للغش، ودراسة عوامل مخاطر الغش، واستخدام التقنيات الحديثة في كشف الغش ومنع الفساد المالي.
- (7) القيام بالتنسيق مع الجمعية المهنية المقترح إنشاؤها، بإلزام مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر بتوسيع الخدمات التي تقدمها، بإضافة خدمات المحاسبة القضائية، مسايرة للتوجه الحالي في مصر بمكافحة الفساد المالي في الوحدات الحكومية والشركات المصرية.
- (8) تدريس منهج مستقل للمحاسبة والمحاسبة القضائية كأحد فروع المحاسبة بالجامعات المصرية، ومع توجيه الاهتمام المناسب لأعضاء هيئة التدريس لمناقشة الحالات العملية التي تتناول حالات الغش والفساد المالي في الشركات والوحدات الحكومية. والجوانب الأخلاقية التي يمكن أن يتعرض لها المراجع لدى قيامه بمهامه وسبل مواجهتها.

### ثالثاً: الأثر الإيجابي لاستخدام المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي

إن القضاء على الفساد من خلال عملية المحاسبة القضائية تعنى أداء المحاسبة بأعلى مستوى من الجودة والأداء المهني، وهي تتضمن الالتزام الكامل والتام بكل ما جاء بمعايير المحاسبة والإرشادات الخاصة بها، وكذلك التأكد من قيام الوحدة الحكومية بتطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (GAAP)، في إعداد القوائم المالية محل المحاسبة.

وإن استقلال المراجع القضائي يمثل حجر الزاوية في تحقيق مهمته الأساسية، والتي تنتهي بإصدار تقرير مراجعة قضائية معبر بصورة صادقة عن مدى عدالة عرض القوائم المالية محل المحاسبة، وبالتالي تحقيق أدنى مستوى من المخاطرة المرتبطة بالمراجع وبعملية المحاسبة القضائية.

ويرى البعض من خلال السياق التالي إطاراً قد يسهم في دور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي في وحدات الإدارة المحلية، محل المحاسبة، وهو الأمر الذي يؤثر بالإيجاب على تحقيق فعالية وكفاءة الوحدة، وهو يعتمد على التالي:

1- لا بد من وجود آلية للتعامل مع عميل المحاسبة القضائية، وكذلك قيام بعض المراجعين القضائيين بتقديم خدمات استشارية بخلاف المحاسبة لبعض العملاء،



ولتفعيل ذلك فلا بد من قيام التجمعات المهنية للمحاسبة والمراجعة بالتأثير على المراجع القضائي في اتجاه مكافحة الفساد المالي كأحد عناصر تقييم استمرارية المنظمة.

2- أن يكون الاهتمام بمكافحة الفساد المالي أحد معايير المحاسبة القضائية، وكذلك أن يشكل تقييم التطبيق الفعال للقضاء على الفساد أحد معايير العمل الميداني التي يتحدد على أساسها نطاق وإجراءات برنامج المحاسبة.

**ويتمثل الأثر الإيجابي لاستخدام المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي في المحليات في الآتي:**

- 1) اكتشاف الأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية الخاصة بالوحدة الحكومية عقب حدوثها بسبب قيام المراجع القضائي بفحص العمليات أولاً بأول وما لها من أثر إيجابي على الوحدة والمراجع معاً.
- 2) قيام المحاسب القضائي بالفحص للعمليات المالية أولاً بأول يوفر الوقت لإتمام المحاسبة النهائية للقوائم والتقارير المالية من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات.
- 3) تساعد المحاسبة القضائية المستمرة على انتظام العمل وتقديم المساعدة الكاملة للجهاز الرقابي لتمكينه من القيام بعملية المحاسبة بكفاءة وجودة عالية.
- 4) يقوم المراجع القضائي بفحص وتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية داخل المحليات لكي يخدم النواحي القضائية بها، والتي تكون بمثابة خطة أو نظام رقابي داخلي للنواحي القانونية.
- 5) تحاول مهنة المحاسبة القضائية القيام بدور فعال في مجال تطوير الفحص والمحاسبة البيئية، وذلك كمساهمة من القائمين على أمر مهنة المحاسبة في تقديم المعاونة في مجال الحفاظ على البيئة والعمل على استعادة التوازن البيئي من خلال تأكيد مدى قيام الوحدات الحكومية ومنظمات الأعمال بإعادة التصحيح البيئي.
- 6) تعمل على مساعدة المراجعين للابتعاد عن المراجعات الروتينية ويسمح لهم بتركيز جهدهم على التحقق من الأنشطة الأكثر أهمية ويحسن من جودة مراجعة العمليات المالية وغير المالية، ويكشف عن حالات الغش والاختلاس داخل الوحدات الحكومية.

### **المبحث الثالث**

**الدراسة الميدانية لاختبار أثر المحاسبة القضائية في تطوير دور الأجهزة والرقابة في مكافحة الفساد**

#### **مقدمة**

خلصت الباحثة في ضوء ما تقدم ومن خلال الدراسة النظرية أن المحاسبة القضائية تلعب دوراً فعالاً ومتميزاً في منع الغش والخداع الإداري وتدنية الفساد المالي لاتساع نطاقها وتحديث أنشطتها، مع ضرورة توافر عدد من المتطلبات الأساسية لتحقيق دورها الفعال في الحد من الفساد المالي وتطوير دور الأجهزة في مكافحة الفساد.

وبناء على ذلك تسعى الباحثة في هذا المبحث إلى تأكيد ذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية لاختبار أثر المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي لربط الدراسة النظرية بالواقع العملي من خلال تصميم استمارة استقصاء لتوفير المعلومات والبيانات التي تخدم أهداف البحث وتحقيقاً لصحة فروض الدراسة.

وفي ضوء ما تقدم تتناول الباحثة الدراسة الميدانية من خلال العناصر التالية:

أولاً: فروض الدراسة الميدانية.

ثانياً: أسلوب الدراسة الميدانية.

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة.

رابعاً: التحليل الإحصائي للبيانات

وتتناول الباحثة العناصر السابقة بشيء من التفصيل كما يلي:

أولاً: فروض الدراسة النظرية

تتمثل فروض الدراسة التي تجريها الباحثة في فروض العدم (الصفريّة) التالية:

1- أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية في ظل الأوضاع الحالية لها لا تستطيع أن تقوم بدورها في اكتشاف الفساد المالي بقطاع المحليات بالكفاءة المطلوبة.

2- أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تطبيق أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية تحد من ظاهرة الفساد المالي بقطاع المحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة في المراجعة الخارجية.

3- أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن هناك متطلبات يجب توافرها في المحاسبة القضائية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي بقطاع المحليات.

ثانياً: أسلوب الدراسة الميدانية:

تتناول هذه الدراسة اختبار فروض البحث، وذلك من خلال تحليل البيانات التي قامت الباحثة بجمعها خلال قائمة الاستقصاء - المشار لها في ملاحق البحث - حيث تم إعداد هذه القائمة في شكل أسئلة يمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، وشملت القائمة على ثلاث أجزاء، كل جزء يتكون من خمسة أسئلة لاختبار صحة فروض الدراسة، كما تم صياغة الأسئلة والإجابة عنها لكل جزء باستخدام مقياس "ليكرت" ذي النقاط الخمس، وكانت الأوزان لهذه الأسئلة كالتالي [موافق تماماً (5) - موافق (4) - محايد (3) - غير موافق (2) - غير موافق تماماً (1)].

الرأي	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الوزن النسبي	5	4	3	2	1

ومن أجل تحسين مستوى صدق أداة الاستقصاء وثباتها، تم إجراء الاختبار القبلي لها عن طريق عرض استمارة الاستقصاء على بعض الأكاديميين المتخصصين، وبعض مكاتب التحليل المالي والاستشارات المالية، لأخذ رأيهم حول وضوح الصياغة وعدم وجود صعوبة في فهم بعض العناصر وكيفية الإجابة عليها.

### ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة

يوضح الجدول رقم (1) مجتمع وعينة الدراسة، ومعدلات الإجابة الصالحة للتحليل بين كل عينة، والتي تتمثل في الموظفين الحكوميين العاملين في قطاع المحليات لاتصالهم المباشر بالقطاع محل البحث لاستبيان آرائهم في الإجابة عن تساؤلات الدراسة، ومراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره الجهة الرقابية الأعلى داخل الدولة وهي المصدر الرئيسي لجميع عمليات المحاسبة التي تتم بالمنشآت الحكومية، وتهدف الدراسة إلى مساعدة الجهاز المركزي للمحاسبات في الكشف عن مواطن الفساد المالي الحادث في الوحدات الحكومية، والأكاديميون لخبرتهم العلمية في كيفية التطبيق الفعال للمحاسبة القضائية، وأخيراً مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية للاستفادة من آرائهم باعتبارهم الفئة الممارسة لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر. ونظراً لأن طبقات المجتمع موضوع الدراسة تعتبر كبيرة وغير محددة نسبياً، وتتألف من عدد من الطوائف غير المتجانسة، حيث يمكن أن تختلف درجات الاستجابة فيها بين كل طائفة وغيرها، لذا فإنه لأغراض الدراسة لا يمكن أخذ عينة عشوائية واحدة لتمثل الكل تمثيلاً مقبولاً من الناحية الإحصائية، الأمر الذي يستوجب معه الأخذ بما ينصح به الأخصائيون في مثل هذه الحالات، وهو الاتجاه نحو ما يسمى "بالعينة العشوائية الطبقيّة البسيطة"، حيث يتم أخذ عينة من كل طائفة على حدة، مع الأخذ في الاعتبار تناسب حجم العينات مع طبيعة الطبقات المجتمعية المختلفة التي أخذت منها، وكذلك التباين داخل كل طبقة في تركيب المجتمع. (أبويوسف، 1989)<sup>(48)</sup>، (توفيق، 2000)<sup>(49)</sup>.

وتم إرسال استمارات الاستقصاء إلى جميع الأفراد المختارين في العينة، من خلال الفاكس والبريد الإلكتروني أحياناً، والاتصال المباشر أحياناً أخرى، ويلخص الجدول التالي نسبة الردود الصحيحة في كل فئة من فئات الدراسة.

## جدول رقم (1)

### عينة الدراسة

النسبة	عدد الردود الصالحة للتحليل	حجم العينة	فئات الدراسة
%85	109	128	1- الموظفون الحكوميون.
%74	48	65	2- مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات
%79	45	57	3- الأكاديميون.
%85	51	60	4- مكاتب المحاسبة والمراجعة .
%82	253	310	المجموع

ومن الجدول السابق نجد أن نسبة الردود الصحيحة الإجمالية بلغت 82%، وهي نسبة كافية لإجراء التحليل الإحصائي واستنباط المقاييس الإحصائية اللازمة لقبول أو رفض الفرض العدم أو الفرض البديل.

#### رابعاً: التحليل الإحصائي للبيانات

بعد تجميع الردود على استمارات الاستبيان الموزعة على مفردات العينة وتفرغ إجابات المستقضي منهم، تم تحليل تلك البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) - في إصداره السابع عشر - حيث تم استخدام المعاملات والاختبارات التالية.

1- معامل الثبات (كرونباخ ألفا) Corn Bachs Alpha لقياس اتساق (ثبات وصدق) إجابات عينة الدراسة بأن الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء.

2- الإحصاء الوصفي والتحليلي الإحصائي، من خلال المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لوصف الاتجاهات العامة حول دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي بالمحليات في مجتمع الدراسة من خلال عينة الدراسة.

3- اختبار T لعينة واحدة (One Sample T- test) لاختبار فرضيات الدراسة المستقلة، وذلك على النحو التالي:

#### 1- معامل الثبات كرونباخ ألفا

يهدف معامل الثبات إلى معرفة "هل تناولت استمارة الاستقصاء الجوانب الأساسية التي تهم المستقضي منهم أم لا"، وأنها تعطي نفس النتائج عند تكرار استخدامها، حيث تضمنت قائمة الاستقصاء ثلاثة فروض، ويوضح الجدول رقم (2) التالي معامل الثبات لكل فرض من فروض قائمة الاستقصاء الموجه لفئات الدراسة المختلفة كما يلي:

## جدول رقم (2)

### معامل الثبات

معامل الثبات	فروض الدراسة
0.967	1- أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية في ظل الأوضاع الحالية لها لا تستطيع أن تقوم بدورها في اكتشاف الفساد المالي بقطاع المحليات بالكفاءة المطلوبة.
0.987	2- أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تطبيق أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية التحقيقية تحد من ظاهرة الفساد المالي بقطاع المحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة في المراجعة الخارجية.
0.988	3- أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن هناك متطلبات يجب توافرها في المحاسبة القضائية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي بقطاع المحليات.
0.993	الإجمالي

ومن الجدول السابق يتبين أنه نسبة جميع فروض الدراسة وفقاً لمعامل الثبات تفوق 60% وهي المقبولة إحصائياً، ويمكن القول أن أداة الدراسة موثوقة ويمكن الاعتماد عليها لأغراض تحليل البيانات واختبار الفروض.

### 2- الإحصاء الوصفي والتحليل الإحصائي لنتائج فروض الدراسة

حيث تم تحليل نتائج الدراسة باستخدام التكرارات والنسب المئوية لكل فرض من فروض الدراسة لمعرفة مدى اتفاق أو اختلاف فئات الدراسة حول الأسئلة الواردة لكل فرض بقائمة الاستقصاء كما يلي:

#### أ- عرض نتائج استجابة أفراد العينة على أسئلة الفرض الأول:

ويعرض الجدول رقم (3) الإحصاء الوصفي والتكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة حول أسئلة الفرض الأول والذي ينص على أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية في ظل الأوضاع الحالية لها لا تستطيع أن تقوم بدورها في اكتشاف الفساد المالي بالمحليات بالكفاءة المطلوبة.

### جدول رقم (3)

#### ملخص آراء عينة الدراسة حول أسئلة الفرض الأول

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاستجابات					التكرار النسبة	رقم السؤال
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما		
0.649	3.89	3	11	17	201	21	(ت)	1
		1.2	4.3	6.7	79.4	8.3	%	
0.842	3.74	9	16	29	177	22	(ت)	2
		3.6	6.3	11.5	70.0	8.7	%	
1.002	3.51	15	33	31	157	17	(ت)	3
		5.9	13.0	12.3	62.1	6.7	%	
0.821	3.75	10	16	17	195	15	(ت)	4
		4.0	6.3	6.7	77.1	5.9	%	
0.634	3.88	4	9	17	207	16	(ت)	5
		1.6	3.6	6.7	81.8	6.3	%	
0.754	3.75	المتوسط العام						

ويتضح من بيانات الجدول رقم (3) أن اتجاهات غالبية عينة الدراسة كانت إيجابية نحو أن المراجعة الخارجية في ظل الأوضاع الحالية لها لا تستطيع القيام بدورها في اكتشاف الفساد المالي بالمحليات بالكفاءة المطلوبة، حيث كانت المتوسطات الحسابية لها أكبر من قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس الذي يساوي (3). وأن السؤال الأول والمتمثل في "أن المراجعة الخارجية بقطاع المحليات تتصف بضيق نطاقها، وتدنى جودة أساليبها وانخفاض كفاءتها وفعاليتها، في سرعة اكتشاف الأخطاء والغش، وضبط وتدنية الفساد بقطاع المحليات"، هو أكثر الأسئلة من حيث الموافقة من وجهة نظر غالبية فئات الدراسة، حيث حصل على أعلى متوسط (3.89) وانحراف معياري (0.649)، ويشير الانحراف إلى مدى تشتت قيم هذا الفرض عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، ويدل الانحراف المعياري على درجة الاتفاق داخل كل فئة من فئات الدراسة، بمعنى أن غالبية مفردات فئات العينة توافق على أن المراجعة الخارجية بوضعها الحالي لا تستطيع القيام بدورها في اكتشاف الفساد المالي بالمحليات بالكفاءة المطلوبة.

ب- عرض نتائج استجابة أفراد العينة على أسئلة الفرض الثاني:

يبين الجدول رقم (4) التالي الإحصاءات الوصفية والتكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة بالنسبة لأسئلة الفرض الثاني والذي ينص على أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تطبيق أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية التحقيقية تحد من ظاهرة الفساد المالي بقطاع المحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة في المراجعة الخارجية.

جدول رقم (4)

ملخص آراء عينة الدراسة حول أسئلة الفرض الثاني

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاستجابات					التكرار النسبة	رقم السؤال
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما		
0.952	3.61	11	26	27	168	19	(ت)	1
		5.1	10.3	10.7	66.4	7.5	%	
1.014	3.48	19	30	26	167	11	(ت)	2
		7.5	11.9	10.3	66.0	4.3	%	
0.949	3.66	13	23	25	169	23	(ت)	3
		5.1	9.1	9.9	66.8	9.1	%	
0.909	3.76	10	24	10	182	27	(ت)	4
		4.0	9.5	4.0	71.9	10.7	%	
0.959	3.62	11	28	32	157	25	(ت)	5
		4.3	11.1	12.6	62.1	9.9	%	
0.933	3.62	المتوسط العام						

ويتضح من الجدول السابق أن اتجاهات غالبية عينة الدراسة كانت موجبة بشأن تطبيق أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية تحد من ظاهرة الفساد المالي بقطاع المحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة في المراجعة الخارجية. حيث كانت المتوسطات الحسابية لها أكبر من قيمة الوسط الحسابي لأداة

القياس الذي يساوي (3). وأن السؤال رقم (4) والمتمثل في "أن استخدام أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية، يساعد في تأكيد موثوقية ونزاهة المعلومات المالية مما يساهم في زيادة جودة التقارير المالية والرقابية بالمحليات" و هو أكثر الأسئلة موافقة من وجهة نظر غالبية فئات الدراسة، حيث حصل على أعلى متوسط (3.76)، وانحراف معياري (0.909)، بمعنى أن غالبية فئات العينة توافق على أن أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية تحد من ظاهرة الفساد المالي بقطاع المحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة في المحاسبة الداخلية بقطاع المحليات.

### ج- عرض نتائج استجابة أفراد العينة على أسئلة الفرض الثالث:

ويعرض الجدول رقم (5) التالي الإحصاءات الوصفية والتكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة بالنسبة لأسئلة الفرض الثالث والذي ينص على أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن هناك متطلبات يجب توافرها في المحاسبة القضائية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي بقطاع المحليات.

### جدول رقم (5)

#### ملخص آراء عينة الدراسة حول أسئلة الفرض الثالث

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاستجابات					التكرار النسبة	الترتيب
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما		
0.971	3.62	12	23	45	143	30	(ت)	1
		4.7	9.1	17.8	56.5	11.9	%	
0.930	3.61	7	31	42	146	27	(ت)	2
		2.8	12.3	16.6	57.7	10.7	%	
0.992	3.58	14	31	23	165	20	(ت)	3
		5.5	12.3	9.1	65.2	7.9	%	
0.906	3.55	10	31	34	167	11	(ت)	4
		4.0	12.3	13.4	66.0	4.3	%	
0.947	3.62	15	20	30	170	18	(ت)	5
		5.9	7.9	11.9	67.2	7.1	%	
0.927	3.59	المتوسط العام						



ويتضح من بيانات الجدول رقم (5) أن اتجاهات غالبية عينة الدراسة كانت موجبة نحو "أن هناك متطلبات يجب توافرها في المحاسبة القضائية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي بالمحليات"، حيث كانت المتوسطات الحسابية لها أكبر من قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس الذي يساوى (3)، وأن السؤال رقم (1) والمتمثل في "إن تطوير التشريعات المنظمة بقطاع الخدمات ومراجعتها، من شأنه مساعدة المراجع القضائي في اكتشاف حالات الفساد المالي بالمحليات"، والسؤال رقم (5) والمتمثل في "إن تفعيل آليات الرقابة والحوكمة للنشاط الحكومي من شأنه منع الغش والخداع وضبط تدنية الفساد المالي، من أكثر الأسئلة من حيث الموافقة من وجهة نظر غالبية فئات الدراسة، حيث حصل على أعلى متوسط، وبدل انخفاض الانحراف المعياري على أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما، بمعنى أن غالبية مفردات فئات الدراسة توافق على "أن هناك متطلبات يجب توافرها في المحاسبة القضائية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي بقطاع المحليات".

### 3- اختبارات فروض الدراسة

حيث يتم استخدام اختبار T لعينة واحدة (One Sample T-test) لاختبار فروض الدراسة كما يلي:

#### أ- نتائج اختبار الفرض الأول:

والذي ينص على أنه: "لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية في ظل الأوضاع الحالية لها لا تستطيع أن تقوم بدورها في اكتشاف الفساد المالي بقطاع المحليات بالكفاءة المطلوبة". ويوضح الجدول رقم (6) نتيجة اختبار (T) للفرض الأول:

#### جدول رقم (6)

##### نتائج اختبار الفرض الأول للدراسة

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة Sig
3.75	0.754	15.884	1.960	0.000

حيث أن قيمة T الجدولية عند درجة حرية (252) ومستوى معنوي (0.05) تساوى (1.960)، وأن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وبذلك فإن مفردات هذا الفرض تقع خارج منطقة قبول الفرض العدم (الصفري)، ويؤكد هذه النتيجة بأن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة تساوى (0.000) وهي أقل من (0.05)، وعليه يتم رفض فرض العدم أي رفض الفرض الأول، ومن ثم توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية في ظل الأوضاع الحالية لها لا تستطيع أن تقوم بدورها في اكتشاف الفساد المالي بقطاع المحليات بالكفاءة المطلوبة".

## ب- نتائج اختبار الفرض الثاني:

والذي ينص علي أنه: " لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تطبيق أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية تحد من ظاهرة الفساد المالي داخل الوحدات الحكومية لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة في المراجعة الخارجية". ويوضح الجدول رقم (7) نتيجة اختبار (T) للفرض الثاني:

### جدول رقم (7)

#### نتائج اختبار الفرض الثاني للدراسة

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة Sig
3.62	0.933	10.644	1.960	0.000

حيث أن قيمة T الجدولية عند درجة حرية (252) ومستوى معنوي (0.05) تساوي (1.960)، وأن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وبذلك فإن مفردات هذا الفرض تقع خارج منطقة قبول الفرض العدم (الصفري)، ويؤكد هذه النتيجة بأن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05)، وعليه يتم رفض فرض العدم أي رفض الفرض الثاني، ومن ثم توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تطبيق أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالي بقطاع المحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة في المراجعة الخارجية.

## ج- نتائج اختبار الفرض الثالث:

والذي ينص علي أنه: لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن هناك متطلبات يجب توافرها في المحاسبة القضائية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي في داخل الوحدات الحكومية. ويوضح الجدول رقم (8) نتيجة اختبار (T) للفرض الثالث:

### جدول رقم (8)

#### نتائج اختبار الفرض الثالث للدراسة

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة Sig
3.59	0.927	10.185	1.960	0.000

حيث أن قيمة T الجدولية عند درجة حرية (252) ومستوى معنوي (0.05) تساوي (1.960)، وأن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وبذلك فإن مفردات هذا الفرض تقع خارج منطقة قبول الفرض العدم (الصفري)، ويؤكد هذه

النتيجة بأن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة تساوى (0.000) وهى أقل من (0.05)، وعليه يتم رفض فرض العدم أي رفض الفرض الثالث، ومن ثم توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن هناك متطلبات يجب توافرها في المحاسبة القضائية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي في قطاع المحليات.

وبناءً على ما تقدم، ترى الباحثة أن اختبارات فروض الدراسة الثلاثة، جاءت بما يتوافق مع الدراسة والتحليل النظري للبحث، حيث أكدت على أن:

1- هناك اتفاقاً بين آراء فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية في ظل الأوضاع الحالية لها لا تستطيع أن تقوم بدورها في اكتشاف الفساد المالي بقطاع المحليات بالكفاءة المطلوبة وذلك للأسباب التالية:

- أ- أن المراجعة الخارجية بالمحليات تتصف بضيق نطاقها وتدنى جودة أساليبها وانخفاض كفاءتها وفعاليتها.
- ب- عدم توافر معايير مرشدة وملزمة للمراجع المالي في الواقع الحالي.
- ج- أن التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية للمراجع في الوقت الحالي لا تتيح له فرصة اكتشاف حالات الغش والفساد المالي بقطاع المحليات.

2- اتجاه غالبية عينة الدراسة كانت موجبة نحو أن تطبيق أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالي بقطاع المحليات ويرجع ذلك إلى ما يلي:

- أ- أن استخدام أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية يساعد في تأكيد موثوقية نزاهة المعلومات المالية وزيادة جودة التقارير المالية والرقابة داخل الوحدات الحكومية.
- ب- أن استخدام أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية يؤدي إلى الارتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع.
- ج- أن أساليب المحاسبة القضائية أساليب محاسبية وقانونية حيث الاعتماد عليها في اكتشاف الفساد المالي بقطاع المحليات.

3- اتجاه غالبية عينة الدراسة كانت موجبة نحو أن هناك متطلبات يجب توافرها في المحاسبة القضائية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي بقطاع المحليات تتمثل في الآتي حسب أهميتها ودرجة الموافقة عليها:

- أ- تطوير التشريعات المنظمة للوحدات الحكومية ومراجعتها.
- ب- تفعيل آليات الرقابة والحوكمة للنشاط الحكومي.
- ج- تطوير النظم المحاسبية نظم الأداء ونظم المحاسبة الداخلية بقطاع المحليات.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

- من خلال الدراسة النظرية والعملية لهذا البحث يمكن التوصل إلى النتائج التالية:-
- 1- أن المحاسبة القضائية تمثل تطوراً متكاملاً للمحاسبة والقانون للعمل معاً على تقديم تحريات أكثر عمقاً وارتباطاً بالدعاوى القضائية وكشف الفساد المالي.
  - 2- أن أساليب المحاسبة القضائية يمكن تقسيمها إلى شقين شق محاسبي وآخر قانوني يتمثل في إجراء التحريات اللازمة لإثبات الغش والفساد المالي بقطاع المحليات.
  - 3- أن من أهم أسباب الغش والفساد المالي بقطاع المحليات عدم الفصل بين السلطات الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية، حيث تجعل من السهل القيام بمخالفات بدون اكتشافها لأن المراقب هو الذي قام بالمخالفة.
  - 4- أن وجود المراجعين القضائيين ساعد في إمكانية الحصول على معلومات مفيدة ودقيقة، من خلال قيامهم بعمليات التقصي عن الجريمة وهو ما عجز عنه المراجعين الداخليين في ضبط ومراقبة عمليات الفساد.
  - 5- أن أهم متطلبات المحاسبة القضائية للكشف عن الفساد المالي بالمحليات تطوير التشريعات المنظمة للوحدات المحلية ومراجعتها، وتطوير النظم المحاسبية بها، وتطوير أنظمة المحاسبة الداخلية وتطبيق مبادئ الحوكمة.
  - 6- عدم الاتفاق على المفاهيم والآليات للعمل بين المراجعين الداخليين الحكوميين فيما يخص المهام التي يتوجب القيام بها حيث أن بعضهم يقوم بالرقابة قبل الصرف وهو ما يشبه عمل المراقب المالي بوزارة المالية والبعض الآخر يقوم بالتدقيق الشامل على كافة المستندات في حين أن هناك من يقوم بأخذ عينات للفحص.
  - 7- اتفقت الدراسة النظرية مع الدراسة الميدانية على أن المراجعة الخارجية لا تستطيع أن تقوم بدورها في اكتشاف الفساد المالي بقطاع المحليات بالكفاءة المطلوبة بسبب عدم توافر معايير مرشدة لها وأن المراجعة الخارجية بالمحليات تتصف بضيق نطاقها وتدنى جودة أساليبها وعدم توافر التأهيل العلمي والعملية الكافي للمراجع الخارجي.
  - 8- اتفقت الدراسة النظرية مع الدراسة الميدانية على أن تطبيق أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالي بقطاع المحليات لما تضيفه هذه الأساليب من تأكيد ونزاهة المعلومات المالية، والارتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع وتوفير أساليب محاسبية وقانونية يمكن الاعتماد عليها في كشف الفساد المالي بالمحليات.
  - 9- اتفقت الدراسة النظرية مع الدراسة الميدانية على ضرورة توافر متطلبات المحاسبة القضائية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي بالمحليات من أهمها تطوير التشريعات المنظمة للوحدات الحكومية وتفعيل آليات الرقابة والحوكمة بها وتطوير النظم المحاسبية ونظم الأداء بقطاع المحليات.

## ثانياً: التوصيات.

في ضوء النتائج السابقة يمكن استخلاص التوصيات التالية:-

- 1- إعادة هيكلة وتطوير مهنة المحاسبة الداخلية في قطاع المحليات وزيادة السلطات الممنوحة لفريق المحاسبة القضائية لسرعة مجابهة التصرفات التي تقوم بها الإدارة وممارسة الغش والخداع والفساد المالي بها.
- 2- التكامل بين عمل المراجع القضائي وعمل مراقب الحسابات المعين من الجهاز المركزي للمحاسبات بقطاع المحليات كمرحلة انتقالية حيث يتم التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات كي يتمكن من القيام بعمل المراجع القضائي بصفة مستقلة.
- 3- إضافة خدمة المحاسبة القضائية ضمن تشكيلة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر، مسايرة للتوجه الحالي في القضاء على الغش والفساد المالي في الشركات والوحدات الحكومية والمحليات في مصر.
- 4- إنشاء إدارة مستقلة للمحاسبة القضائية بالجهاز المركزي للمحاسبات.
- 5- إصدار دليل أو إرشاد بإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية الحكومية.
- 6- عمل برامج تدريبية للمراجعين الداخليين الحكوميين تجعل لديهم القدرة والمعرفة الكافية لإتمام عمل المحاسبة القضائية يتناسب مع تحقيق أهداف المحاسبة القضائية والحد من الفساد المالي بقطاع المحليات.
- 7- إنشاء جمعية مهنية رسمية ومستقلة للمحاسبة القضائية في مصر على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين.
- 8- التنسيق مع الجمعية المهنية المقترح إنشاؤها، بإلزام مكاتب المحاسبة والمحاسبة في مصر بإدخال المفاهيم الجديدة لفريق عمل المحاسبة مثل العصف الذهني لفريق عمل المحاسبة والاعتماد على الشك المهني في افتراض الوجود المسبق للشك، واستخدام الوسائل الحديثة لفحص ومنع الفساد المالي.
- 9- ضرورة تجريم الفساد بكافة صورته وأشكاله المختلفة في المنظمات مع وضع العقوبات الرادعة، والعمل على استرداد الأموال التي حصل عليها الفاسدين من ممارستهم الفاسدة.
- 10- ضرورة تدريس منهج مستقل للمحاسبة القضائية كأحد فروع المحاسبة بالجامعات المصرية، مع توجيه الاهتمام المناسب لأعضاء هيئة التدريس لمناقشة الحالات العملية التي تتناول حالات الغش والفساد المالي داخل الشركات والوحدات الحكومية والمحلية.

## المراجع

1. عبدالرحمن، نجلاء إبراهيم، والفارسي، تهاني عويد (2020). دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي في المملكة العربية السعودية. مجلة رماح للبحوث والدراسات: مركز البحث وتطوير الموارد البشرية - رماح، ع44 ، 175-259.
2. زامل، أحمد محمد أحمد (2021). دور المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين: دراسة نظرية. مجلة البحوث التجارية: جامعة الزقازيق - كلية التجارة، مج43، ع1 ، 17-49.
3. أحمد، خالد محمد علي (2017)، " اطار مقترح للمحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي -رسالة ميدانية على البيئة المصرية"، رسالة ماجستير، جامعة بنى سويف، كلية التجارة.
4. الجرف، ياسر أحمد السيد محمد (2017). دور الآليات الرقابية لحوكمة الشركات فى الحد من ممارسات الفساد المالي للإدارة: دراسة نظرية وميدانية. مجلة البحوث المحاسبية: جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، ع1، 2-55.
5. السيسى، نجوى احمد (2006) ، "دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية، دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
6. الشواربي، محمد عبدالمنعم (2018). أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي. الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج22، ع4، 129-199.
7. شعبان، انعام عثمان (2016)، مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية: من وجهة نظر مدققي الحسابات بمكاتب التدقيق و المحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل ونقابة المحاسبية بقطاع غزة. " رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة.
8. Yang, C. H. and Lee, K. C. (2020). Developing a strategy map for forensic accounting with fraud risk management: An integrated balanced scorecard-based decision model. , Evaluation and Program Planning (80):101780.
9. مرعي، مجدي محمود علي. (2019). دور المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية في القوائم المالية: دليل ميداني من البيئة المصرية. مجلة الدراسات والبحوث التجارية: جامعة بنها - كلية التجارة، س39، ع3 ، 49-94.
10. حسن، أحمد حسن توفيق (2020). أثر تطبيق آليات المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي في الشركات المساهمة المصرية: دراسة ميدانية. مجلة الدراسات والبحوث التجارية: جامعة بنها - كلية التجارة، س40، ع3 ، 1-49.
11. حامد، محاسن عبد الرسول (2018)، " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية : دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

12. يوسف، جمال علي محمد، عبدالنواب، محمد عزت، وعشري، سارة محمد إبراهيم محمد. (2019). مقومات ومعوقات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية: دراسة ميدانية. *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية: جامعة حلوان- كلية التجارة وإدارة الاعمال*, مج33, ع3 ، 75-113.
13. Gavin. T. A., Rezaee. Z., and Lander. G. H.(1992) Forensic Accounting in the Curriculum, *Managerial Auditing Journal*; Bradford, 7(3): 25.
14. Kranacher. M.J., Morris. B. W., Pearson. T. A., and Riley. R. A. (2008). A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting. *Issues in Accounting Education*. 23 (4): 505–519.
15. Curtis.G. E.(2008) The Model Curriculum in Fraud and Forensic Accounting and Economic Crime Programs at Utica College, E. *Issues in Accounting Education*; Sarasota, 23 (4): 581-592.
16. Heitger, L. E. and Heitger, D. L. (2008). Incorporating forensic accounting and litigation advisory services into the classroom. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 561-572.
17. Smith, G. S. and Crumbley, D. L. (2009). Defining a forensic audit. *Journal of Digital Forensics, Security and Law*, 4 (1): 61-80.
18. Kamath. R. R., Meier. H. H. and He. Y.,(2010) Courses on Forensics and Fraud Examination in the Accounting Curriculum, *Journal of Leadership, Accountability and Ethics*; Lighthouse Point, 8(1):1-8.
19. Daniels. B. W., Ellis. Y and Gupta. R. D.,(2013) Accounting Educators And Practitioners' Perspectives On Fraud And Forensic Topics In The Accounting Curriculum, *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*; Arden, 16(2), 93-106.
20. Akkeren. J. V., Buckby. S. and MacKenzie. K.,(2013) A metamorphosis of the traditional accountant: An insight into forensic accounting services in Australia, *Pacific Accounting Review*, Palmerston North 25(2),188-216, <https://doi.org/10.1108/par-06-2012-0023>.
21. Baracaldo-Lozano.N. A. and Daza-Giraldo.L. E.,(2015) An Outlook of Public Accounting Undergraduate Programs in Colombia Regarding Forensic Auditing and Financial Crime Prevention Contents,*Cuadernos de Contabilidad*; Bogotá 16(42):733-759.
22. Martinez-Figueroa. D.(2015) Examining the growing need for trained forensic accountants in Puerto Rico: A case study, Northcentral University, ProQuest Dissertations Publishing, 10003792.
23. Rezaee, Z., Lo, D., Ha, M. and Suen, A. (2016). Forensic accounting education and practice: insights from China. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 8(1), 106-119.

24. Appiah-Sokye.G. (2016) Exploratory Multiple-Case Study of Illinois External Auditors' Perceptions of Fraud Education in Undergraduate Accounting Programs, Northcentral University, ProQuest Dissertations Publishing, pp. 10181182.
25. Tiwari, R. K. and Debnath, J. (2017). Forensic accounting: a blend of knowledge. Journal of Financial Regulation and Compliance. 25 (1), pp. 73-85
26. Sahdan, M. H., Cowton, C. J. and Drake, J. E. (2020). Forensic accounting services in English local government and the counter-fraud agenda. Public Money & Management, 40(5), 380-389.
27. عبدالرحمن، مشاعل عبدالرحيم. (2020). دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي: دراسة ميدانية. مجلة الفلزم العلمية: مركز بحوث ودراسات دول حوض البحر الأحمر، ع4.
28. Crumbly,D.L.(2005)"The Evidentiary Basis of Forensic Accounting",Journal of Forensic Accounting,Vol8,July.
29. Thornhill,W.(2005) Forensic Accounting:How To Investigate Financial Fraud,Richard,D,Irwin,Inc.
30. علي، عبد الوهاب شحاتة،(2009) "موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة"،الإسكندرية،الجزء الثالث،الدار الجامعية.
31. Arens,A.A.and ET.Al.(2008)"Auditing and Assurance Services:An Integrated Approach",13th ed,Pearson Prentice Hall,Pearson Education,Onc,Upper Saddle River,New Jersey.
32. Grant, J., Bricker, R., and Shiptsova, R.(2006)"Audit Quality and Professional Self Regulation, Auditing",A Journal of Practice and Theory,Vol15,No1,Spring.
33. الجبلى، مفداد أحمد، " المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق"، مجلة تنمية الراقدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 107،مجلد34، 2012.
34. Ernst and Young (2001)"Forensic-Auditing",H.N chatterji,SAI-India,Available at:<http://www.Asosai.org/journal2001>.
35. سامى، مجدى محمد، "دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول،مجلد2002،24.
36. سلامة، نبيل فهمى، "الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والمراجعة (من منظور الجودة)"،مكتبة الجلاء الحديثة،بورشيد،2009.
37. لطفى، أمين السيد، قراءات في المحاسبة والمراجعة القضائية، الدار الجامعية،الإسكندرية،2014.
38. خطاب، محمد جلال، "تحليل آثار الفساد الجمركي على فاعلية السياسة الجمركية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة،2014.



39. كنعان، نواف سالم، "الفساد الإداري والمالي أسبابه وآثاره ووسائل مكافحته"، مجلة الشريعة والقانون، كلية الحقوق، جامعة الشارقة، العدد 33، 2010.
40. Benali, A., "The shareholders on Fidence and Effectiveness of the joint Auditors: Emplrial Validation in the French Context", Accepted paper series, International Journal of Business and Management, 2014, Vol 8 , No 11.
41. Davidson B., Desai, N. and Gerad, G. (2013) "The Rffect Continuous Auditing on the Relationship between Internal Audit Sourcing and the External Auditor's Reliance on the Internal Audit Function", Journal of Information Systems, Vol 27, No 1.
42. Nicole, V, Audoussel, S., Katunen, J. and Lesage (2013) "Joint Audit Issues and Challenges for Reasearchers and Policy Makers", Accepted Paper Series, Accounting Europe Journal, Vol 10, Issue 2, PP175 – 199
43. Dolan, M and J, Moran, (2013), "Internal audit Luxury or necessity", Accountancy Ireland, Vol 20, No 1 , PP 79 – 114
44. Francis, J. R., Vanstraelen, A. and Richard, C. (2014) "Assessing France's Joint Adit requirement: are two heads better than one?", Managerial Auditing Journal, 28(2).
45. عبد المنعم، خالد محمد، "نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، العدد الأول مارس 2009.
46. Pyzik, K., "The pros and cons of outsourcing", Internal Auditor, Vol 20, No 5, 2014.
47. مصطفى، سليمان محمد، "حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد الثامن، يناير 2009.
48. أبو يوسف، محمد، الإحصاء في البحوث العلمية، المكتبة الأكاديمية بالدقي، القاهرة، 1989.
49. توفيق، عبد الجبار، التحليل الإحصائي في البحوث التربوية والنفسية والاجتماعية، الطرق اللامعلمية، مؤسسة الكويت للتقدم العلمي، الكويت، 2000.

ملاحق البحث  
ملحق رقم (1)  
قائمة الإستقصاء

إلى السيد الأستاذ/.....

تحية طيبة وبعد،

تقوم الباحثة بإجراء دراسة ميدانية حول " دور تقنيات المحاسبة القضائية التحقيقية في تطوير دور قطاع المحليات والرقابة في مكافحة الفساد: دراسة ميدانية" من خلال عرض قائمة إستقصاء تتضمن مجموعة من الأسئلة، لنستطيع من خلالها إستطلاع آرائكم، والإستفادة من إجاباتكم على الأسئلة الواردة بهذه القائمة، للوصول إلى نتائج هامة وواقعية يمكن وضعها موضع التطبيق الفعلى.

وأخيراً تحيطكم الباحثة علماً بأن بيانات هذه القائمة بعد إجاباتكم عليها تكون لأغراض الدراسة والتحليل والبحث فقط، ولن يطلع عليها سوى الباحثة فقط، وأن نتائجها ستقدم في شكل بيان إحصائي غير مباشر، ودونما التأثير من بعيد أو قريب على شخصكم الكريم أو مركزكم المهني أو الوظيفي، وتأكيداً على ذلك فإن ذكر البيانات الوظيفية الدقيقة لكم ليس مطلوباً، إلا إذا رغب المستقصى منه ذكرها تطوعاً.

مع خالص شكرى وتقديرى لسيداتكم،،،،

الباحثة

برجاء وضع علامة (صواب) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة لآرائكم فى كل سؤال من القائمة:

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الأسئلة
					<p>أولاً: لا تستطيع المراجعة الخارجية فى ظل الأوضاع الحالية لها أن تقوم بدورها فى إكتشاف الفساد المالى بالكفاءة المطلوبة.</p> <p>1- هل توافق على أن المراجعة الخارجية بقطاع المحليات تتصف بضيق نطاقها، وتدنى جودة أساليبها وإنخفاض كفاءتها وفعاليتها، فى سرعة إكتشاف الأخطاء والغش، وضبط وتدنية الفساد المالى؟</p> <p>2- هل توافق على أن المراجعة الخارجية غير متطورة لعدم كفاية الموارد والإمكانيات، والقيود المفروضة على الإستقلال والموضوعية، والتركيز على اللوائح بدلاً من الإهتمام بمراجعة كفاءة وفعالية جودة الأداء؟</p> <p>3- هل توافق على أن دور المراجع المالى بإبداء رأى فنى عن دقة الحسابات والقوائم المالية بقطاع المحليات، لا يتيح له إكتشاف كل حالات الغش والفساد المالى بها؟</p> <p>4- هل توافق على أن التأهيل العلمى والعملى والكفاءة المهنية المطلوبة من المراجع المالى فى الوقت الحالى، لا يتيح له إكتشاف كل حالات الغش والفساد؟</p> <p>5- هل توافق على أن عدم توافر معايير مرشدة وملزمة ومدعمة للمراجع المالى فى الواقع الحالى، لا يتيح لهم الفرصة لإكتشاف كل حالات الفساد المالى بقطاع المحليات بالكفاءة المطلوبة؟</p>

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الأسئلة
					<p>ثانياً: إن تطبيق أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية التحقيقية تحد من ظاهرة الفساد المالي بقطاع المحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة في المراجعة الخارجية.</p> <p>1- هل ترى أن أساليب المحاسبة القضائية التحقيقية قد تؤثر على التخطيط الجيد لعملية المراجعة وزيادة كفاءة أدائها وفعاليتها في إكتشاف الغش والفساد المالي بقطاع المحليات؟</p> <p>2- هل ترى أن أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية التحقيقية يمكن أن يختلف على أساليب وإجراءات المراجعة الخارجية؟</p> <p>3- هل ترى أن استخدام أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية التحقيقية ، يؤدي إلى الإرتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع، مما يساهم في الحد من الغش والخداع وضبط وتدنية لفساد بقطاع المحليات؟</p> <p>4- هل ترى أن استخدام أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية التحقيقية ، يساعد في تأكيد موثوقية ونزاهة المعلومات المالية مما يساهم في زيادة جودة التقارير المالية والرقابية بالمحليات؟</p> <p>5- هل ترى أن أساليب المراجعة القضائية التحقيقية تعتمد على أساليب محاسبية وقانونية يتم الإعتماد عليها في إكتشاف الغش والفساد المالي بقطاع المحليات بمصر؟</p>

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الأسئلة
					<p>ثالثاً: أن هناك متطلبات يجب توافرها في المحاسبة القضائية التحقيقية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي بقطاع المحليات.</p> <p>1- هل توافق على أن تطوير التشريعات المنظمة بالوحدات الحكومية ومراجعتها، من شأنه مساعدة المراجع القضائي في إكتشاف حالات الفساد المالي بها؟</p> <p>2- هل توافق على أن تطوير النظم المحاسبية وتطوير نظم الأداء ونظم المراجعة الداخلية داخل الوحدات الحكومية، من شأنه فرض الرقابة على التصرفات المالية لهذه الوحدات وبالأخص المحليات؟</p> <p>3- هل توافق على أن تدريب وتأهيل المواد البشرية، وإنشاء إدارة مستقلة للمراجعة القضائية بالجهاز المركزى للمحاسبات، من شأنه الحد من الفساد المالي بقطاع المحليات؟</p> <p>4- هل توافق على أن إنشاء جمعية مهنية رسمة ومستقلة للمحاسبة القضائية في مصر على غرار "جمعية فاحصى الغش المعتمدين"، من شأنه إكتشاف حالات الفساد المالي؟</p> <p>5- هل توافق على أن تفعيل آليات الرقابة والحوكمة للنشاط الحكومى، من شأنه منع الغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد المالى، وضبط وترشيد الإنفاق العام بقطاع المحليات؟</p>

أى مقترحات يود المستقصى منه إضافتها أو توضيحها بشأن ما تقدم:

.....

مع خالص الشكر والتقدير

ملحق رقم (2)

نتائج التشغيل الإحصائي للبيانات

أولاً: معامل الثبات

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.967	5

الفرض الأول

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.987	5

الفرض الثاني

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.988	5

الفرض الثالث

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.993	15

الإجمالي

ثانياً: التوزيعات التكرارية

الفرض الأول

Sicstatist

1/1

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>
	<b>Missing</b>	<b>0</b>
	<b>Std. Deviation</b>	<b>.649</b>
	<b>Variance</b>	<b>.421</b>
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>4.00</b>
	<b>50</b>	<b>4.00</b>
	<b>75</b>	<b>4.00</b>

		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	3	1.2	1.2	1.2
	غير موافق	11	4.3	4.3	5.5
	محايد	17	6.7	6.7	12.3
	موافق	201	79.4	79.4	91.7
	موافق تماماً	21	8.3	8.3	100.0
	<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	



## Statistics

1/2

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>
	<b>Missing</b>	<b>0</b>
<b>Std. Deviation</b>		<b>.842</b>
<b>Variance</b>		<b>.709</b>
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>4.00</b>
	<b>50</b>	<b>4.00</b>
	<b>75</b>	<b>4.00</b>

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	9	3.6	3.6	3.6
	غير موافق	16	6.3	6.3	9.9
	محايد	29	11.5	11.5	21.3
	موافق	177	70.0	70.0	91.3
	موافق تماماً	22	8.7	8.7	100.0
	<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

## Statistics

1/3

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>
	<b>Missing</b>	<b>0</b>
<b>Std. Deviation</b>		<b>1.002</b>
<b>Variance</b>		<b>1.005</b>
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>3.00</b>
	<b>50</b>	<b>4.00</b>
	<b>75</b>	<b>4.00</b>

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	15	5.9	5.9	5.9
	غير موافق	33	13.0	13.0	19.0
	محايد	31	12.3	12.3	31.2
	موافق	157	62.1	62.1	93.3
	موافق تماماً	17	6.7	6.7	100.0
	<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

## Statistics

1/4

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>			
	<b>Missing</b>	<b>0</b>			
<b>Std. Deviation</b>		<b>.821</b>			
<b>Variance</b>		<b>.674</b>			
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>4.00</b>			
	<b>50</b>	<b>4.00</b>			
	<b>75</b>	<b>4.00</b>			
		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	<b>10</b>	<b>4.0</b>	<b>4.0</b>	<b>4.0</b>
	غير موافق	<b>16</b>	<b>6.3</b>	<b>6.3</b>	<b>10.3</b>
	محايد	<b>17</b>	<b>6.7</b>	<b>6.7</b>	<b>17.0</b>
	موافق	<b>195</b>	<b>77.1</b>	<b>77.1</b>	<b>94.1</b>
	موافق تماماً	<b>15</b>	<b>5.9</b>	<b>5.9</b>	<b>100.0</b>
	<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

## Statistics

1/5

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>
	<b>Missing</b>	<b>0</b>
	<b>Std. Deviation</b>	<b>.634</b>
	<b>Variance</b>	<b>.402</b>
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>4.00</b>
	<b>50</b>	<b>4.00</b>
	<b>75</b>	<b>4.00</b>

		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	4	1.6	1.6	1.6
	غير موافق	9	3.6	3.6	5.1
	محايد	17	6.7	6.7	11.9
	موافق	207	81.8	81.8	93.7
	موافق تماماً	16	6.3	6.3	100.0
<b>Total</b>		<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

Statistics

الفرض الثانى

2/1

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>
	<b>Missing</b>	<b>0</b>
<b>Std. Deviation</b>		<b>1.014</b>
<b>Variance</b>		<b>1.028</b>
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>3.00</b>
	<b>50</b>	<b>4.00</b>
	<b>75</b>	<b>4.00</b>

		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	<b>11</b>	<b>5.1</b>	<b>5.1</b>	<b>5.1</b>
	غير موافق	<b>26</b>	<b>10.3</b>	<b>10.3</b>	<b>15.4</b>
	محايد	<b>27</b>	<b>10.7</b>	<b>10.7</b>	<b>26.1</b>
	موافق	<b>168</b>	<b>66.4</b>	<b>66.4</b>	<b>92.5</b>
	موافق تماماً	<b>19</b>	<b>7.5</b>	<b>7.5</b>	<b>100.0</b>
	<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

## Statistics

2/2

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>
	<b>Missing</b>	<b>0</b>
<b>Std. Deviation</b>		<b>1.014</b>
<b>Variance</b>		<b>1.028</b>
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>3.00</b>
	<b>50</b>	<b>4.00</b>
	<b>75</b>	<b>4.00</b>

		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	19	7.5	7.5	7.5
	غير موافق	30	11.9	11.9	19.4
	محايد	26	10.3	10.3	29.6
	موافق	167	66.0	66.0	95.7
	موافق تماماً	11	4.3	4.3	100.0
	<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

## Statistics

2/3

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>
	<b>Missing</b>	<b>0</b>
<b>Std. Deviation</b>		<b>.949</b>
<b>Variance</b>		<b>.901</b>
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>4.00</b>
	<b>50</b>	<b>4.00</b>
	<b>75</b>	<b>4.00</b>

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	13	5.1	5.1	5.1
	غير موافق	23	9.1	9.1	14.2
	محايد	25	9.9	9.9	24.1
	موافق	169	66.8	66.8	90.9
	موافق تماماً	23	9.1	9.1	100.0
<b>Total</b>		<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

## Statistics

2/4

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>
	<b>Missing</b>	<b>0</b>
<b>Std. Deviation</b>		<b>.909</b>
<b>Variance</b>		<b>.827</b>
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>4.00</b>
	<b>50</b>	<b>4.00</b>
	<b>75</b>	<b>4.00</b>

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	10	4.0	4.0	4.0
	غير موافق	24	9.5	9.5	13.4
	محايد	10	4.0	4.0	17.4
	موافق	182	71.9	71.9	89.3
	موافق تماماً	27	10.7	10.7	100.0
	<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	



## Statistics

2/5

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>			
	<b>Missing</b>	<b>0</b>			
<b>Std. Deviation</b>		<b>.959</b>			
<b>Variance</b>		<b>.919</b>			
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>3.00</b>			
	<b>50</b>	<b>4.00</b>			
	<b>75</b>	<b>4.00</b>			
		<b>Frequency</b>	<b>Percent</b>	<b>Valid Percent</b>	<b>Cumulative Percent</b>
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	11	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	28	11.1	11.1	15.4
	محايد	32	12.6	12.6	28.1
	موافق	157	62.1	62.1	90.1
	موافق تماماً	25	9.9	9.9	100.0
	<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

Statistics

3/1

N	Valid	253
	Missing	0
Std. Deviation		.971
Variance		.944
Percentiles	25	3.00
	50	4.00
	75	4.00

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق تماماً	12	4.7	4.7	4.7
	غير موافق	23	9.1	9.1	13.8
	محايد	46	17.8	17.8	31.6
	موافق	143	56.5	56.5	88.1
	موافق تماماً	30	11.9	11.9	100.0
	Total	253	100.0	100.0	

## Statistics

3/2

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>
	<b>Missing</b>	<b>0</b>
<b>Std. Deviation</b>		<b>.930</b>
<b>Variance</b>		<b>.865</b>
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>3.00</b>
	<b>50</b>	<b>4.00</b>
	<b>75</b>	<b>4.00</b>

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	7	2.8	2.8	2.8
	غير موافق	31	12.3	12.3	15.0
	محايد	42	16.6	16.6	31.6
	موافق	146	57.7	57.7	89.3
	موافق تماماً	27	10.7	10.7	100.0
<b>Total</b>		<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

## Statistics

3/3

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>
	<b>Missing</b>	<b>0</b>
<b>Std. Deviation</b>		<b>.992</b>
<b>Variance</b>		<b>.983</b>
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>3.00</b>
	<b>50</b>	<b>4.00</b>
	<b>75</b>	<b>4.00</b>

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	14	5.5	5.5	5.5
	غير موافق	31	12.3	12.3	17.8
	محايد	23	9.1	9.1	26.9
	موافق	165	65.2	65.2	92.1
	موافق تماماً	20	7.9	7.9	100.0
	<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

## Statistics

3/4

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>
	<b>Missing</b>	<b>0</b>
<b>Std. Deviation</b>		<b>.906</b>
<b>Variance</b>		<b>.820</b>
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>3.00</b>
	<b>50</b>	<b>4.00</b>
	<b>75</b>	<b>4.00</b>

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	10	4.0	4.0	4.0
	غير موافق	31	12.3	12.3	16.2
	محايد	34	13.4	13.4	29.6
	موافق	167	66.0	66.0	95.7
	موافق تماماً	11	4.3	4.3	100.0
	<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

## Statistics

3/5

<b>N</b>	<b>Valid</b>	<b>253</b>
	<b>Missing</b>	<b>0</b>
<b>Std. Deviation</b>		<b>.947</b>
<b>Variance</b>		<b>.896</b>
<b>Percentiles</b>	<b>25</b>	<b>3.00</b>
	<b>50</b>	<b>4.00</b>
	<b>75</b>	<b>4.00</b>

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
<b>Valid</b>	غير موافق تماماً	15	5.9	5.9	5.9
	غير موافق	20	7.9	7.9	13.8
	محايد	30	11.9	11.9	25.7
	موافق	170	67.2	67.2	92.9
	موافق تماماً	18	7.1	7.1	100.0
	<b>Total</b>	<b>253</b>	<b>100.0</b>	<b>100.0</b>	

ثالثاً: الإحصاء الوصفي

**Descriptive Statistics**

	<b>N</b>	<b>Mean</b>	<b>Sed.Deviation</b>
1/1	253	3.89	.649
1/2	253	3.74	.842
1/3	253	3.51	1.002
1/4	253	3.75	.821
1/5	253	3.88	.634
2/1	253	3.61	.952
2/2	253	3.48	1.014
2/3	253	3.66	.949
2/4	253	3.76	.909
2/5	253	3.62	.959
3/1	253	3.62	.971
3/2	253	3.61	.930
3/3	253	3.58	.992
3/4	253	3.55	.908
3/5	253	3.62	.947
<b>Valid N (listwise)</b>	<b>253</b>		

**رابعاً: اختبار T لعينة واحدة (One Sample T – test)**

**الفرض الأول T-Test**

**One Sample Statistic**

	<b>N</b>	<b>Mean</b>	<b>Sed.Deviation</b>	<b>Std.Error Mean</b>
<b>1/1</b>	<b>253</b>	<b>3.89</b>	<b>.649</b>	<b>.041</b>
<b>1/2</b>	<b>253</b>	<b>3.74</b>	<b>.842</b>	<b>.053</b>
<b>1/3</b>	<b>253</b>	<b>3.51</b>	<b>1.002</b>	<b>.083</b>
<b>1/4</b>	<b>253</b>	<b>3.75</b>	<b>.821</b>	<b>.052</b>
<b>1/5</b>	<b>253</b>	<b>3.88</b>	<b>.634</b>	<b>.040</b>
<b>Total 1</b>	<b>253</b>	<b>3.7526</b>	<b>.75359</b>	<b>.04738</b>

	<b>Test value = 3</b>					
					<b>95% Confidence Interval the Difference</b>	
	<b>t</b>	<b>df</b>	<b>Sig.(2-tailed)</b>	<b>Mean Difference</b>	<b>Lower</b>	<b>Upper</b>
<b>1/1</b>	<b>21.895</b>	<b>252</b>	<b>.000</b>	<b>.893</b>	<b>.81</b>	<b>.97</b>
<b>1/2</b>	<b>13.950</b>	<b>252</b>	<b>.000</b>	<b>.739</b>	<b>.63</b>	<b>.84</b>
<b>1/3</b>	<b>8.028</b>	<b>252</b>	<b>.000</b>	<b>.506</b>	<b>.38</b>	<b>.63</b>
<b>1/4</b>	<b>14.475</b>	<b>252</b>	<b>.000</b>	<b>.747</b>	<b>.65</b>	<b>.85</b>
<b>1/5</b>	<b>22.024</b>	<b>252</b>	<b>.000</b>	<b>.877</b>	<b>.80</b>	<b>.96</b>
<b>Total 1</b>	<b>15.884</b>	<b>252</b>	<b>.000</b>	<b>.75257</b>	<b>.6593</b>	<b>.8459</b>



T-Test الفرض الثانى

One Sample Statistic

	N	Mean	Sed.Deviation	Std.Error Mean
2/1	253	3.61	.952	.060
2/2	253	3.48	1.014	.064
2/3	253	3.66	.949	.060
2/4	253	3.76	.909	.057
2/5	253	3.62	.959	.060
<b>Total 2</b>	<b>253</b>	<b>3.6245</b>	<b>.93327</b>	<b>.05867</b>

	Test value = 3					
					95% Confidence Interval the Difference	
	t	df	Sig.(2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
2/1	10.173	252	.000	.609	.49	.73
2/2	7.502	252	.000	.478	.35	.60
2/3	10.994	252	.000	.656	.54	.77
2/4	13.277	252	.000	.759	.65	.87
2/5	10.297	252	.000	.621	.50	.74
<b>Total 2</b>	<b>10.644</b>	<b>252</b>	<b>.000</b>	<b>.62451</b>	<b>.5090</b>	<b>.7401</b>

T-Test الفرض الثالث

One Sample Statistic

	N	Mean	Sed.Deviation	Std.Error Mean
3/1	253	3.62	.971	.061
3/2	253	3.61	.930	.058
3/3	253	3.58	.992	.062
3/4	253	3.55	.908	.057
3/5	253	3.62	.947	.060
<b>Total 3</b>	<b>253</b>	<b>3.5937</b>	<b>.92717</b>	<b>.05829</b>

	Test value = 3					
					95% Confidence Interval the Difference	
	t	df	Sig.(2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
3/1	10.096	252	.000	.617	.50	.74
3/2	10.476	252	.000	.613	.50	.73
3/3	9.257	252	.000	.577	.45	.70
3/4	9.579	252	.000	.545	.43	.66
3/5	10.361	252	.000	.617	.50	.73
<b>Total 3</b>	<b>10.185</b>	<b>252</b>	<b>.000</b>	<b>.59368</b>	<b>.4789</b>	<b>.7085</b>