

أثر تطبيق المحاسبة القضائية في منع الفساد المالي دراسة ميدانية على ديوان الرقابة المالية والإدارية

محمد حسن محمد الجديلي

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر المحاسبة القضائية على الفساد المالي وانعكاس ذلك على العمل الرقابي ودعم كفاءة المراقب المالي الحكومي في الحد من الغش والاحتيال المالي، وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي واستخدام الاستبانة أداة للدراسة، وقد قام الباحث باستخدام طريقة الحصر الشامل لمجتمع الدراسة وذلك لصغره، حيث كانت عينة الدراسة المستهدفة تتكون من (45) موظف، وحيث تم توزيع الاستبانة على كافة أفراد مجتمع الدراسة، وقد تم استرداد (37) استبانة، ما يمثل (82.22%) كنسبة استرداد، ومن خلال تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات واختبار فرضيتان الدراسة توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها، وأنه توجد علاقة بين المحاسبة القضائية ومنع الفساد المالي، وأن المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي، وقد أوصت الدراسة إلى تعزيز دور المحاسبة القضائية في أعمال المراقبة باعتبارها الأداة الأكثر فعالية في اكتشاف المعاملات التي تنطوي على الاحتيال أو شبهات الفساد المالي، وضرورة اعتماد مراقب الديوان ودمجه لأدوات المحاسبة القضائية في عملية المراقبة على المؤسسات الحكومية، ضرورة إنشاء دائرة مستقلة في ديوان الرقابة المالية والإدارية، متخصصة في المحاسبة القضائية والقضايا ذات الطبيعة الجنائية تضم محترفين وخبراء في مجال التحقيق الاستقصائي، ومكافحة الفساد المالي.

الكلمات الدالة: المحاسبة القضائية - منظومة الرقابة المالية-تقنيات المحاسبة القضائية-المراقب المالي.

أولاً: الإطار العام للدراسة :

تمهيد: تُعد المحاسبة القضائية من الآليات الحديثة والمجالات المهمة في منع واكتشاف عمليات التلاعب وممارسات الفساد المالي، كما أنها تقدم إطاراً تكاملياً بين المحاسبة والقانون للعمل في مجال القضاء وتساعد في الحد من الأزمة العالمية التي كان من أهم أسبابها ضعف آليات الرقابة المالية والإدارية على حد سواء والتي كان نتائجها انهيارات اقتصادية في كبريات الدول، ومما يؤكد هذه الأهمية زيادة الاهتمام بالمحاسبة القضائية وبشكل ملحوظ في الولايات المتحدة الأمريكية والعالم. خصوصاً بعد الفضائح المالية للشركات ومنها شركة (Enron) سنة 2001 وصدور قانون ساربنس أوكسلي سنة 2002م كردة فعل على إفلاس هذه الشركة وغيرها بدأ ظهور ما عرف فيما بعد بالمحاسبة القضائية " FORENSIC ACCOUNTING " والتي أصبحت محل اهتمام وتركيز من قبل المحاسبين والمراجعين العاملين في سلك القانون والقضاء على حد سواء، بل وكافة المستفيدين والمتعاملين مع البيانات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات المختلفة⁽¹⁾

1) مشكلة الدراسة والتساؤلات البحثية: تنبع مشكلة الدراسة تنبع مشكلة الدراسة في بيان اثر المحاسبة القضائية في على الرقابة المالية التي يقوم بها المراقبون في ديوان الرقابة المالية والإدارية على الأعمال المالية في مؤسسات السلطة الفلسطينية وإلى أي مدى تسهم المحاسبة القضائية في كشف أساليب التلاعب الهادفة لاستغلال المال العام والحد من طرائق التحايل المالي. وبناءً على سبق يمكن للباحث صياغة مشكلة البحث بالأسئلة التالية :

1. إلى أي مدى يمكن أن تؤثر المحاسبة القضائية في منع الفساد المالي من خلال عمل المراقب المالي في ديوان الرقابة المالية والإدارية في غزة؟
2. إلى أي مدى يمكن للمحاسبة القضائية أن تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي بما يمكنه من ممارسة أعمال الرقابة بكفاءة وفعالية.

¹ - حسام هشام وآخرون، فاعلية إجراءات المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والإداري-دراسة استطلاعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الحادية والأربعون، العدد 117، سنة 2018م.

- (2) أهداف الدراسة. يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
1. الوقوف على حقيقة معرفة المراقب في ديوان الرقابة المالية بالحاسبة القضائية وأساليبها.
 2. والى بيان أثر فعالية أساليب المحاسبة القضائية في منع وكشف خلال مراحل العمل الرقابي وزيادة كفاءة المراقب المالي في مهام وظيفته للحد من الغش والاحتيال المالي.
 3. بيان أثر المحاسبة القضائية على أداء المراقب المالي وإلى أي مدى يمكن اعتماده على أساليب المحاسبة القضائية في مهامه الرقابية.
- (3) أهمية الدراسة:

أولاً: - الأهمية العلمية: - تعد هذه الدراسة إثراءً للجانب العلمي والبحثي في المجتمع الفلسطيني على وجه الخصوص، مما ينعكس إيجاباً على الجانب المهني والعلمي لديه، ونسلط الضوء على مدى حاجة المراقب المالي لأساليب المحاسبة القضائية التي تعزز قيامهم بدورهم بكفاءة وفاعلية من خلال النماذج الإحصائية، التي توضح العلاقة بين المحاسبة القضائية والرقابة المالية، وقد تفتح آفاقاً جديدة للباحثين لدراسة أساليب المحاسبة القضائية بشكل أعمق وأوسع، ومع متغيرات أخرى ذات علاقة.

ثانياً: - الأهمية العملية: تمثل الدراسة دليلاً مهماً على العلاقة بين المحاسبة القضائية ومهنة المحاسبة ووظيفة المراقب المالي مما يترتب عليه ضرورة اهتمام واضعي الخطط التعليمية، والتركيز على ما يؤهل المحاسبين للاستفادة من المحاسبة القضائية في مجالات العمل الأخرى ذات العلاقة، وتقديم التوصيات اللازمة للمراقب المالي في ديوان الرقابة المالية والإدارية، ولأصحاب القرار في هذا المجال بما يضمن لهم تحسين وتجويد لأعمال الرقابة المالية.

(4) منهج الدراسة:

1- أسلوب الدراسة: لتحقيق أهداف البحث يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي لتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري لها بالاعتماد على أدبيات المحاسبة القضائية والرقابة المالية والقوانين التشريعية ذات العلاقة، كما يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في اختبار فروض

البحث من خلال الدراسة الميداني التي تعتمد على قائمة استقصاء بهدف تحليل إجابات فئات الدراسة.

ب: مصادر جمع البيانات: تتمثل مصادر البيانات في مجتمع الدراسة في ديوان الرقابة المالية والإدارية في غزة والعاملين فيه بصفة مراقب مالي، أما عينة الدراسة فسوف يستخدم الباحث أسلوب الحصر الشامل لجميع أفراد مجتمع الدراسة.

(5) فرضيات الدراسة: بهدف توفير إجابة مناسبة للتساؤلات البحثية المطروحة، تسعى الدراسة إلى اختبار صحة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: -توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية والفساد المالي.

الفرضية الثالثة: -يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية على أن المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي بما يمكنه من ممارسة أعمال الرقابة بكفاءة وفعالية.

ثانياً-الدراسات السابقة

أ- الدراسات باللغة العربية:

1-دراسة أمين، (2020)⁽¹⁾

قدم البحث دراسة لمفهوم المحاسبة القضائية، وأثرها على بيئة الأعمال التي تُعد من أهم عوامل نمو الأنشطة التجارية، وتناول البحث مشكلة عدم الثقة والمصداقية بالبيئة المالية والمحاسبية، ونفسي عمليات الاحتيال والغش والتزوير وزيادة المنازعات والمشاكل المالية بين الشركات والمؤسسات والمستثمرين، وخلصت الدراسة إلى صحة فرضية أن تفعيل المحاسبة القضائية تؤدي إلى ترصين وتحكيم البيئة المالية والمحاسبية وتوثيقها لتأمين وضمان حقوق وممتلكات الشركات والمؤسسات والمستثمرين، وأن المحاسبة القضائية هي أداة مهمة تعمل على تزويد المحاكم والقضاء بالتقارير المالية التي تتضمن معلومات دقيقة وصادقة ومعززة بالأدلة الثبوتية، وذلك بهدف الفصل في المنازعات المالية وتكتسب المحاسبة القضائية ثقة وقناعة الشركات والمؤسسات والمستثمرين على تأمين وضمان بيئة

¹ - أمين، محمد علي، 2020 " أثر تفعيل دور المحاسبة القضائية في توثيق البيئة المالية والمحاسبية" مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع، العدد(55)، العراق

مالية ومحاسبية سليمة، كما خلصت إلى أن المحاسبة القضائية تجذب انتباه المحاسب والمدقق لبذل العناية المهنية الواجبة وإعطاء عناية واهتمام أكثر لضبط وتنظيم العمل بحيث يتم كشف أي عمليات احتيال أو غش دون الاضطرار لإجراء تحقيقات من خلال المحاسبة القضائية، وأثبتت الدراسة أن المحاسبة القضائية تقوم بتشديد وتحكيم قبضة المحاكم في الضبط والسيطرة على تقوية الإجراءات القانونية في الأعمال التجارية بهدف توثيق وترصين البيئة التجارية، كما أن إعداد التقارير وتحصيل وجمع الأدلة الثبوتية من قبل شخص متخصص ومتمرس وملم بالعلوم المختلفة تعزز وتوثق المعلومات المدونة فيها، وتزيد من تفهم وقناعة الأطراف المتنازعة بالنتائج.

2- دراسة جاسم، (2019)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مجال المحاسبة القضائية كونه مجالاً جديداً في المحاسبة جرى الاهتمام به بسبب حالات الغش والاحتيال في بيئة الأعمال، وبيان دور المحاسبة القضائية في تفعيل أهداف حوكمة الشركات وإلى إبراز دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وخلصت إلى أن استخدام أسلوب المحاسبة القضائية يُسهم في تحسين صورة الشركات أمام أصحاب المصالح والعملاء الحاليين والمرتقبين لاعتماده على أسس محاسبية وقواعد قانونية ثابتة. وأنه توجد علاقة بين دور أصحاب المصالح وتنافسية المؤسسة عينة الدراسة، وتتمتع وظيفية التدقيق الداخلي في المؤسسة عينة الدراسة بالاستقلالية في أداء مهامها، وأن المدقق الداخلي يتمتع بقواعد السلوك المهني في يُسهم في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، تعزيز الثقافة الأخلاقية، واكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وأنه تربطه علاقة تكامل مع المدقق الخارجي، وأن أعمال المدقق الداخلي تخضع إلى تقييم خارجي مستقل، وأوصت الدراسة العمل على منح استقلالية أكبر للمدققين الداخليين مع مراعاة أداء مهامهم وفق المعايير الدولية للتدقيق ووفق أطر أخلاقية عالية.

¹ - جاسم، دنيا (2019) " استخدام المحاسبة القضائية وأثرها على الحوكمة المؤسسية للشركات العراقية دراسة في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق" Journal of University of Babylon for Pure and Applied Sciences No. (3): 2019 ، Vol. (27).

ب- الدراسات الأجنبية :

1- دراسة: Oyier (2020) ⁽¹⁾

الهدف من هذه الدراسة هو فحص تأثير خدمات المحاسبة الجنائية على كشف الاحتيال والوقاية منه في البنوك التجارية في كينيا، وتحديد المجالات الرئيسية لتطبيق خدمات المحاسبة القضائية، وأظهرت نتائج الدراسة أن الكشف عن الاحتيال والوقاية منه زاد عند استخدام خدمات المحاسبة القضائية و إلى أن تطبيق خدمات المحاسبة القضائية من قبل البنوك أدى إلى زيادة منع الاحتيال في البنوك التجارية وخلص الباحث إلى أن البنوك التجارية في كينيا قد تبنت ممارسات محاسبية قضائية مختلفة والتي تشمل دعم التقاضي والتحقيق في الاحتيال والخدمات الاستشارية للأعمال وتسوية المنازعات واستشارة الخبراء، وان خدمات المحاسبة القضائية توفر الثقة في البيانات المالية حيث كان لها تأثير إيجابي على منع الاحتيال والكشف عنه والذي يمكن أن يرتكبه الموظفون في البنك كما خلصت أيضاً إلى أن المحاسبة القضائية لها أعلى التطبيقات في تحسين جودة التقارير المالية بينما كانت مراقبة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية هي الأقل تطبيقاً. وأوصت الدراسة إلى أنه يجب على الشركة التي ترغب في النمو مع تقليل عمليات الاحتيال أن تضع موارد كافية لتكون قادرة على ممارسة المحاسبة القضائية بشكل صحيح في إدارتها المختلفة، وأنه من أجل الحفاظ على العمليات الفعالة في البنك، يجب مراقبة مطالبات النفقات الاحتيالية لأنها كانت أكثر أنواع الاحتيال انتشاراً في القطاع المصرفي.

2- دراسة: Tapanjeh. And Tarawneh (2020) ⁽²⁾

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في إمكانية تطبيق المحاسبة القضائية للحد من الاحتيال وآثارها على البيانات المالية للشركات المساهمة الأردنية من منظور القضاء والمحاسب القانوني المعتمد. وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك ضرورة لتوفير متطلبات ومكونات وإجراءات وأنشطة المحاسبة القضائية في الأردن للحد من الاحتيال وأثره على

¹⁻ Oyier.O.E.,(2020). The Impact Of Forensic Accounting Services On Fraud Detection And Prevention Among Commercial Banks In Kenya. A Management Research Project Submitted In Partial Fulfilment Of The Requirement For The Award Of The Degree Of Master Of Business Administration (Mba), School Of Business, University Of Nairobi. Not Published

²⁻ Tapanjef.A.M.,Tarawneh.A.R.,(2020). Applicability Of Forensic Accounting To Reduce Fraud And Its Effects On Financial Statement Of Jordanian Shareholding Companies From The Perspective Of Judiciary And Certified Public Accountant. International Journal Of Financial Research Vol. 11, No. 2

البيانات المالية للشركات المساهمة الأردنية من منظور القضاء والمحاسب القانوني. كما أشارت نتائج الدراسة إلى وجود فروق بين وجهة نظر السلطة القضائية ومدقق الحسابات القانونيين، وبناءً على هذه النتائج، تسرد الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها تبني متطلبات ومبادئ تطبيق المحاسبة القضائية من قبل صانعي القرار هدفت الدراسة إلى التحقيق في إمكانية تطبيق المحاسبة القضائية للحد من الاحتيال وآثارها على البيانات المالية للشركات المساهمة الأردنية من منظور القضاء والمحاسب القانوني المعتمد. وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك ضرورة لتوفير متطلبات ومكونات وإجراءات وأنشطة المحاسبة القضائية في الأردن للحد من الاحتيال وأثره على البيانات المالية للشركات المساهمة الأردنية من منظور القضاء والمحاسب القانوني. كما أشارت نتائج الدراسة إلى وجود فروق بين وجهة نظر السلطة القضائية ومدقق الحسابات القانونيين، وبناءً على هذه النتائج، تسرد الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها تبني متطلبات ومبادئ تطبيق المحاسبة القضائية من قبل صانعي القرار والمنظمات المهنية، وإنشاء جمعية مهنية رسمية ومستقلة للمحاسبين القضائيين لتطوير المحاسبة القضائية والمعايير المحاسبية والتشريعات، وتوعية الجهات القضائية بأهمية مفهوم المحاسبة القضائية في حل القضايا الجنائية المالية، ومدى إسهامها في ترشيد القرارات القضائية.

التعليق على الدراسات السابقة:

أولاً: - الإسهامات للدراسات السابقة:

1. مثلت الدراسات السابقة مرجعاً مهماً من مصادر جمع المعلومات الخاصة بالدراسة بالإضافة إلى إرشاد الباحث إلى مجموعة من المصادر المهمة في مجال المحاسبة القضائية والرقابة المالية الحكومية.

2. كونت الدراسات السابقة مخزوناً فكرياً ذا أهمية كبيرة ساهم في صياغة الإطار النظري ورسم معالم الدراسة، كما أسهمت النتائج التي توصلت لها الدراسات السابقة في رسم نقطة انطلاق الباحث نحو الاستكمال من حيث انتهت هذه الدراسات.

ثانياً: - أهم ما يميز الدراسة الحالية:

1- تناولت الدراسة البيئة الفلسطينية بخصوصيتها بشكل عام وفي قطاع غزة بشكل خاص في حين أن الدراسات السابقة تناولت البيانات الأجنبية والعربية المختلفة.

2- قدمت الدراسة إطاراً عاماً للربط بين عمل المراقب المالي في ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الفلسطينية وبين مهام المحاسب القضائي، ومدى إسهام ذلك في إحداث التكامل في بين المحاسبة القضائية والعمل الرقابي.

ثالثاً: الإطار النظري:

(1) تمهيد: يُرجع البعض تاريخ نشأة المحاسبة القضائية إلى ما قبل مائتي عام، والبعض الآخر يعتقد بانها موجودة قبل ذلك بكثير، وعلى أي حال فإن صور المحاسبة القضائية تطورت مع تطور الأنسان والقوانين التي يحتمك إليها، فقدماء المصريين- الفراعنة كانوا يكلفون مجموعة تسمى "عيون وآذان الفرعون" بمهمة مراقبة مخزون الحبوب والمحاصيل الزراعية والذهب والموجودات الأخرى.

وانتشر الطلب على خدمات المحاسبة القضائية في بداية القرن العشرين وذلك بالتوازي مع تطور اللوائح والنظم القانونية في الولايات المتحدة الأمريكية واعتماد قانون الضريبة الاتحادية في عام 1900م حيث أصبحت الحاجة إلى المحاسبة القضائية الأكثر إلحاحاً وذلك لمنع التهرب من دفع ضريبة الدخل، ولهذا الغرض وضعت دائرة الإيرادات الداخلية (مصلحة الضرائب) في الولايات المتحدة الأمريكية العديد من التقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية للكشف عن المتهربين من الضرائب، وكانت أكبر قضايا التهرب الضريبي في ذلك الوقت والتي كشفت عنها المحاسبة القضائية ما عرف بقضية عصابات آل كابوني سيئة السمعة والتي كان التحقيق فيها على مستوى مكتب التحقيقات الفيدرالي (Federal Bureau of Investigation-FBI)، والذي استعان بأكثر من 500 محاسب وباستخدام تقنيات المحاسبة القضائية لفحص البيانات الضريبية والمالية⁽¹⁾.

وأن النشاط والاهتمام بالمحاسبة القضائية ازداد بمرور الزمن ونتيجة لتطور الاقتصاد المالي وبالأخص بعد الأزمة المالية عام 2000م، ونشرت المقالات والبحوث والدراسات حول دور المحاسبة القضائية في النزاعات أمام المحاكم. وتجدر الإشارة إلى أن تاريخ ظهور المحاسبة القضائية حديثاً مقارنة بتاريخ علم المراجعة والتدقيق وان الجهد

¹ - منوخ، أسامة زيد محمد 2017 " دور المحاسبة القضائية في الكشف والحد من الفساد المالي (دراسة ميدانية في هيئة النزاهة العراقية" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين.

والاهتمام المعطى لعلم المحاسبة والتدقيق أكبر مما يعطى لعلم المحاسبة القضائية علماً أن الفوائد المالية التي تتحقق من المحاسبة القضائية في تعزيز وترصين وتأهيل البيئة المالية والمحاسبية أكبر مقارنة بما تحققه المحاسبة والتدقيق، حيث برزت أزمة فقدان الثقة في أعمال التدقيق والرقابة بسبب تورطها في الأزمة العالمية، في حين ازداد الاهتمام بدور المحاسبة القضائية والحوكمة ولجان التدقيق في إحداث الإصلاح والحد من الفساد المالي، ومحاولة إعادة الثقة والاطمئنان إلى ساحة الأعمال⁽¹⁾.

(2) تعريف المحاسبة القضائية: أن تعريف كلمتي: (المحاسبة، والقضائية) يمكن أن يقربنا بشكل أكبر لفهم مصطلح المحاسبة القضائية إذ تمثل كلمة قضائية صفة تستخدم أمام الجهات القضائية، أما كلمة المحاسبة فتعني تصنيف وتسجيل تليخيص الأحداث الاقتصادية بطريقة منطقية لغرض توفير المعلومات المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية⁽²⁾. وعند البحث في الأدبيات المتاحة في المجال وجد الباحث مجموعة من التعريفات للمحاسبة القضائية، وعرّف بعض الباحثين المحاسبة القضائية بأنها جمع لمهارات مختلفة في عدة مجالات مثل " المحاسبة والقانون وعلم النفس بمختلف فروعها، وتكنولوجيا الاتصال والمعلومات" لتحقيق عدة أهداف أهمها مساعدة الأجهزة العدلية والقضائية في إصدار أحكام عادلة بشأن الدعاوى القضائية ذات الطبيعة التجارية والمالية والمحاسبية⁽³⁾.

وأيضاً ممن قدم تعريفاً للمحاسبة القضائية (Howard & other) في كتابهم بعنوان المحاسبة القضائية والتحقيق في الاحتيال بأن المحاسبة القضائية هي عملية تحديد وتسجيل وتسوية واستخراج وفرز وإبلاغ والتحقق من البيانات المالية السابقة أو الأنشطة المحاسبية الأخرى لتسوية النزاعات القانونية الحالية أو المحتملة أو استخدام

¹ - أمين، هلكورد محمد علي محمد، 2020 "أثر دور المحاسبة القضائية في توثيق البيئة المالية المحاسبية" مجلة الفنون والأدب والعلوم والإنسانيات الاجتماع، العدد (55)، الإمارات العربية المتحدة دبي.

² - الخضري، عادل (2018) "المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الفساد المالي (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان) دراسة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

³ - عبد العزيز، جعفر عثمان الشريف. (2018م) مدى إدراك المراجعين الخارجيين لأهمية تطبيق المحاسبة القضائية في المحاكم السودانية-دراسة ميدانية عمى عينه من مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ملحق رقم (1)، العدد (19)، السودان.

هذه البيانات المالية السابقة لتوقع البيانات المالية المستقبلية لتسوية النزاعات القانونية⁽¹⁾.

(3) أهمية المحاسبة القضائية: أعلن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) تأكيده، وبعض الهيئات المهنية أن التأهيل العلمي الحالي للمراجعين غير كافٍ لاكتشاف حالات الغش والتضليل في القوائم المالية، وأنه من الضروري رفع كفاءة وتأهيل المراجعين لمستوى المحاسب القضائي وكذلك رفع مستوى الشك المهني والتركيز في البحث عن الغش والتضليل في التقارير المالية، كما أكد مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) أن فحص واكتشاف التلاعب المحاسبي أصبح من مهام عملية المراجعة، وأشار إلى أن تزايد الطلب على المراجعة وخدماتها مستقبلاً سيُعتمد بالدرجة الأولى على قدرتها على اكتشاف ومنع الغش والتلاعب.⁽²⁾

ومما سبق يتضح أن أهمية المحاسبة القضائية تنبع من اعتبار البعض أنها صمام أمان وخط حماية يعزز البيئة المالية والمحاسبية وتزيد من ثقة وقناعة الشركات والمؤسسات والمستثمرين في ضمان وتأمين حقوقهم وممتلكاتهم وسلامة أعمالهم التجارية وينبع ذلك من قدرتها على الحل والفصل في النزاعات والمشاكل المالية وفقاً للأصول والعلمية والقانونية. ومما يبرر زيادة الاهتمام بالمحاسبة القضائية باعتبارها مجالاً جديداً من المحاسبة عوامل أهمها:

- ☒ نشر المعلومات المحاسبية المضللة التي تهدد بقاء واستمرار الوحدات الاقتصادية، وتعرض فوائد المستثمرين إلى أضرار كبيرة هو السبب الأكثر أهمية للاهتمام بالمحاسبة القضائية التي تجمع ما بين المحاسبة والقانون فالمعرفة المحاسبية لوحدها والمعرفة القانونية لوحدها لا يمكنها أن تحل المشاكل على نحو فعال.⁽³⁾
- ☒ عدم وجود مؤسسة مهنية تمثل مرجعية وتوفر خدمات حقيقية للقضاء في المعلومات المحاسبية مع الفساد وتزايد المنازعات الاقتصادية والمحاسبية، مما أدى لتفاقم

¹- Howard.S, Michael.Sh, Stephen.P, Frank.R, 2012” Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts “John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 3rd ed.

²- سعد الدين، إيمان محمد. 2010” دراسة تحليلية للمحاسبة الابتدائية ودور المحاسب القضائي في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري “ مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد الخامس والسبعون،

³- داود، اخلاص، 2014، ” دور المحاسبة القضائية في الحوكمة وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية “ مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 28، الفصل الثالث.

المشاكل والصراعات المالية والدخول في أزمات اقتصادية، مما زاد من القضايا المالية أمام المحاكم مما أبرز أهمية وضرورة وجود خبراء ومستشارين في هذا المجال يمكن أن يقدم خدمة المحاسبة القضائية لفض المنازعات.⁽¹⁾

☒ تسهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة وفعالية الهيئات الرقابية كالمراجع الداخلي والخارجي والإشرافية كأعضاء الإدارة وطمأنة مستخدمي القوائم المالية.⁽²⁾

☒ ضعف وقصور التشريعات القانونية والمحاسبية في حل المشاكل والحاجة لتلبية احتياجات الجهات القضائية والمستثمرين وجهات التمويل المختلفة.

☒ كشف الخفايا والغموض وممارسة دور فعال ومثمر في إجراء التحقيق والتحري في أي حدث وإجراء المتابعة والتحليل والتأكد من الحدث والحصول على الأدلة الثبوتية.

ويرى الباحث أهمية المحاسبة القضائية في كونها تجيب على تساؤلات في القضايا التي عجزت عنها أدوات المحاسبة والمراجعة الأخرى، حيث أنها تستخدم طرقاً وتقنيات فحص جديدة وغير مقيدة وبناءً على طلب الأطراف وتعطي رأياً تفصيلياً تحليلاً مؤيداً بالأدلة والمستندات لجهة فض النزاع، وتتحمل مسؤولية الكشف عن أعمال الاحتيال والغش والتلاعب المالي في إطار المعلومات المقدمة في المسائل محل الخلاف، كما أنها أكثر شمولية وعمومة وهي تضع الخطوط الاستراتيجية للضبط والسيطرة على الأعمال التجارية وتركز على تحكيم وتقوية البيئة المالية والمحاسبية .

رابعاً: الرقابة المالية والفساد المالي

تنعكس أضرار الفساد على جوانب الحياة المختلفة، وتتأثر مستويات المعيشة للمجتمعات، ويعد ضعف الرقابة من أهم مسببات تفضي ظاهرة الفساد على الرغم من تعدد الجهات والأساليب والأدوات الرقابية على الأموال العامة وحمايتها، وتعمل أجهزة الرقابة العليا على وضع الخطط والسياسات الرقابية لمساءلة الحكومات حول إدارتها للموارد وتضارب المصالح وممارسة أنشطة الفساد المالي.³

¹ - المرجع السابق.

² - أمين، هه لكورد محمد على 2020 "أثر تفعيل دور المحاسبة القضائية في توثيق البيئة المالية والمحاسبية" مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع، جامعة صلاح الدين، أربيل العراق، العدد 55.

³ الحاج، طارق (2008)، مظاهر الفساد المالي والإداري، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد الرابع، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح، عمان، الأردن.

وتعتبر ظاهرة الفساد من الأنماط المرتبطة بإشباع رغبات النفس البشرية وحي التملك والذات والسيطرة، فيه ظاهرة ديمة ترتبط بالحياة البشرية وتواكب تطوراتها وتتغير من حيث نطاق انتشارها وصور ممارستها تبعاً للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وما يلزم ذلك المتطلبات البشرية وظروف معيشتهم عبر العصور والأزمان. تحرص الحكومات على وضع القواعد والتشريعات للحد من الفساد ومكافحته وردع ممارسيه، ويضاف لذلك إلى اتخاذ التدابير والإجراءات المنظمة لتتبع ملفات وقضايا الفساد والمفسدين وكشفهم، لما لها من تداعيات تزداد بشكل مستمر وتتوسع مما رفع مستويات التأثير والخطورة على المجتمعات

1- ديوان الرقابة المالية والإدارية : مع بداية تشكيل السلطة الوطنية الفلسطينية على ارض الوطن ومع بداية تأسيس وتشكيل مختلف أجهزة ومؤسسات السلطة الوطنية صدر في حينه القرار الرئاسي رقم 22 لسنة 1994م القاضي بإنشاء هيئة الرقابة العامة تلاه صدور مرسوم رئاسي بقوة القانون يحمل رقم 17 لسنة 1995م الخاص بتأسيس هيئة الرقابة العامة وجرى العمل في كل من غزة ورام الله وقامت الهيئة بمباشرة أعمالها بالتوازي مع بناء وتطوير الكادر الوظيفي فيها ومارست مهامها واختصاصاتها على كافة المؤسسات العامة في فلسطين واستمرت بالعمل حتى تغيير مسمى هيئة الرقابة العامة إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية صدر قانون جديد ينظم عمل الديوان قانون رقم (15) لسنة (2004م) المستند إلى القانون الأساسي الفلسطيني لسنة 2003م.

ويعتبر الديوان حسب القانون الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين وهو عضو في المنظمة العليا الأربوساي والتي تضم كافة الأجهزة العليا العربية للرقابة، كما أنه عضو في المنظمة الأجهزة العليا للرقابة والحاسبة الانتوساي عام 2016م، وله علاقات دولية واسعة مع الكثير من الأجهزة الرقابية في دول العالم.⁽¹⁾

ولقد حددت المادة رقم (23) من قانون الديوان الأهداف والمهام والمسئوليات التي يتولاها الديوان في كشف أوجه الانحراف المالي والإدارية والقانونية وحالات استغلال

¹ - نوفل، فادي محفوظ، (2008). تقييم فعالية التدقيق الحكومي الخارجي في فلسطين - دراسة ميدانية على أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القدس.

- الوظيفة العامة والتأكد من الأداء العام بما يتوافق مع الأنظمة والقوانين والتشريعات والتعليمات وذلك من للقيام بالمهام والمسئوليات التالية :
- 1- اقتراح اللوائح والأنظمة والسياسات الخاصة بعمل الديوان ورفعها للمجلس التشريعي لإقرارها.
 - 2- إعداد الخطط والبرامج لتمكين الديوان من القيام بمهامه.
 - 3- وضع البرامج والدورات الخاصة لتأهيل الموظفين في الديوان وتدريبهم.
 - 4- إعداد مشروع موازنة سنوية خاصة بالديوان ورفعها إلى مجلس الوزراء لإقرارها ضمن الموازنة العامة السنوية للسلطة الوطنية.
 - 5- التحقق من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في المراكز المالية كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة ودراسة القواعد التي تنظم أعمالها للتثبت من كفاءتها ودقتها في تحقيق الأهداف المقررة لها.
 - 6- مراقبة نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات على الوجه المبين في هذا القانون.
 - 7- تنفيذ السياسات الخاصة بالرقابة والتفتيش بما يضمن تعزيز الشفافية والمصادقية والوضوح في أعمال الحكومة والمؤسسات والهيئات العامة ومن في حكمها.
 - 8- بحث وتحري أسباب القصور في العمل والإنتاج بما في ذلك الكشف عن عيوب النظم المالية والإدارية والفنية التي تعرقل سير أعمال الحكومة والأجهزة والمؤسسات العامة واقتراح وسائل تلافيتها ومعالجتها.
 - 9- الكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات ووظائفهم أو بسببها.
 - 10- كشف وضبط المخالفات التي تقع من غير الموظفين والتي تستهدف المساس بسلامة أداء واجبات الوظيفة أو الخدمة العامة.
 - 11- بحث الشكاوى التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية ودراسة ما تنشره وسائل الإعلام المختلفة من شكاوى أو تحقيقات صحفية تتناول نواحي الإهمال أو الاستهتار أو سوء الإدارة أو الاستغلال.
 - 12- يكون الديوان فيما يتعلق بالإيرادات مسؤولاً عن:

- أ. التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة للتثبت من أن تقديرها وتحققها قد تما وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- ب. التدقيق في معاملات بيع الأراضي والعقارات الحكومية أو التابعة للسلطة الوطنية وإدارتها وتأجيرها.
- ج. التدقيق في تحصيلات الإيرادات على اختلاف أنواعها للتثبت من أن التحصيل قد جرى في أوقاته المعينة وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
13. يكون الديوان فيما يتعلق بالنفقات مسؤولاً عن:
- أ. التدقيق في النفقات للتثبت من صرفها للأغراض التي خصصت من أجلها ومن أن الصرف قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- ب. التدقيق في المستندات والوثائق المقدمة تأييداً للصرف للتثبت من صحتها ومن مطابقة قيمتها لما هو مثبت في القيود.
- ج. التثبت من أن إصدار أوامر الصرف قد تم حسب الأصول ومن قبل الجهات المختصة.
- د. التثبت من تنفيذ أحكام قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية وقانون الموازنة السنوي ومن صحة الأوامر المالية والحوالات الصادرة بمقتضى أحكامه.
- 14- يكون الديوان فيما يتعلق بحسابات الأمانات والسلف والقروض والتسويات مسؤولاً عن تدقيق جميع هذه الحسابات للتثبت من صحة العمليات المتعلقة بها ومن مطابقتها مع ما هو مثبت في القيود ومن أنها مؤيدة بالمستندات والوثائق اللازمة ومن استرداد السلف والقروض في الأوقات المعينة لاستردادها مع الفوائد المترتبة عليها للخرينة العامة.
- 15- العمل على مراقبة ومراجعة القرارات الخاصة بشؤون الموظفين العاملين فيما يتعلق بالترقيات والمرتبات والأجور والترقيات والعلاوات والإجازات وأية بدلات أخرى وما في حكمها، والتثبت من مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها من جهة ومطابقتها للموازنة العامة من جهة أخرى.
- 16- العمل على مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة المعمول بها.

17-دراسة أية قضية أو حالة أو تقرير تحال أو يحال إلى الديوان من رئيس السلطة الوطنية أو المجلس التشريعي ولجانه المختصة أو مجلس الوزراء أو الوزير المختص حسب مقتضى الحال، مما يدخل في نطاق مهام وصلاحيات الديوان، بما في ذلك التحقيق في المخالفات الإدارية والمالية التي يرتكبها الموظفون في الجهات الإدارية المختلفة.

خامساً: الإطار العملي (الطريقة والإجراءات)

أولاً: -منهج الدراسة: انطلاقاً من طبيعة البحث والأهداف التي يسعى إليها تستند هذه الدراسة إلى المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة لأنه المنهج المناسب الذي يحقق أهداف البحث، فهو يقوم على الرصد والمتابعة الدقيقة لظاهرة أو حدث معين بطريقة كمية أو نوعية في فترة زمنية معينة أو عدة فترات، من أجل التعرف إلى الظاهرة أو الحدث من حيث المحتوى والمضمون، والوصول إلى نتائج وتعميمات تساعد في فهم الواقع وتطويره.

ثانياً: -مصادر جمع البيانات: تحقيقاً للهدف الأساسي من البحث، والمتمثل في التعرف على أثر المحاسبة القضائية على الفساد المالي وانعكاس ذلك على العمل الرقابي ودعم كفاءة المراقب المالي الحكومي في الحد من الغش والاحتيال المالي (دراسة ميدانية على ديوان الرقابة المالية والإدارية بغزة). استخدم الباحث مصدرين أساسين لجمع المعلومات وهي:

1- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة، لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

2- المصادر الثانوية: اتجه الباحث لمعالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية، والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والدراسات والمجلات العلمية، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة التي تناولت موضوع الدراسة.

ثالثاً: -مجتمع وعينة الدراسة: مجتمع الدراسة ويُعرّف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتمثل في العاملين في الرقابة المالية والإدارية بغزة، بصفة مراقب مالي، وهي فإن عينة

الدراسة المستهدفة تتكون من (45) موظف، وقد قام الباحث باستخدام طريقة الحصر الشامل، وذلك لصغر مجتمع الدراسة، ولتوفر البيانات كاملة عن المجتمع المستهدف مما يسهل التواصل معهم والوصول إليهم، ولتقوية نتائج الدراسة، وحيث تم توزيع الاستبانة على كافة أفراد مجتمع الدراسة، وقد تم استرداد (37) استبانة، ما يمثل (82.22%) كنسبة استرداد.

جدول رقم (1) يوضح الاستبانات الموزعة والمعادة:

البيان	العدد	النسبة
الاستبانات الموزعة.	45	100%
الاستبانات التي تم إرجاعها.	37	82.22%
الاستبانات التي لم يتم إرجاعها.	8	17.88%
الاستبانات الصالحة للتحليل.	37	82.22%

المصدر: من إعداد الباحث من الدراسة الميدانية (2022م)

رابعاً: -أداة الدراسة: تم إعداد استبانة حول " أثر تطبيق المحاسبة القضائية في منع الفساد المالي

دراسة ميدانية على ديوان الرقابة المالية والإدارية، وتتكون استبانة الدراسة من قسمين: القسم الأول: -وهو عبارة عن البيانات الشخصية عن المستجيبين: (النوع الاجتماعي، العمر، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة العملية في مجال الرقابة، الشهادات المهنية في التدقيق، الدورات التخصصية).

القسم الثاني: وفيه محورين (المحور الأول): -العلاقة بين المحاسبة القضائية والفساد المالي، ويتكون من (10) فقرات.

المحور الثاني: -المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي، ويتكون من (11) فقرة.

صدق وثبات الاستبانة. صدق الاستبانة يعني أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بتطبيق أداة الدراسة على عينة استطلاعية من العاملين في ديوان الرقابة المالية والإدارية بغزة، وذلك للتعرف إلى مدى الاتساق الداخلي والصدق البنائي وثبات الاستبانة.

1- صدق المحكمين "الصدق الظاهري": يقصد بصدق المحكمين "هو أن يختار الباحث عددًا من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة" حيث تم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين، تألفت من أعضاء هيئة التدريس الجامعي في قطاع غزة، لمعرفة مدى صدق الاستبانة من حيث المحتوى، وسلامة صياغة فقراتها مع مدى ملاءمتها، وذلك بغرض التأكد من تغطية الأهداف الأساسية للدراسة. وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وملاحظاتهم وقام بإجراء ما يلزم من حذف، وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

2- الاتساق الداخلي Internal Validity يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة، والدرجة الكلية للمجال نفسه، وذلك وفق الآتي:

المحور الأول: العلاقة بين المحاسبة القضائية والفساد المالي:

جدول رقم (2) يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "العلاقة بين المحاسبة القضائية والفساد المالي" والدرجة الكلية للمحور

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1-	التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالي.	.796**	.000
2-	تحدد المحاسبة القضائية التلاعب في الأموال والوجودات.	.769**	.000
3-	تنتهي المحاسبة القضائية الاستخدام غير الأمثل للأصول والتلاعب في المعاملات المالية.	.803**	.000
4-	تعد المحاسبة القضائية الأداة الأكثر فعالية في اكتشاف المعاملات التي تنطوي على الاحتيال أو شبهات الفساد المالي.	.758**	.000
5-	اختلاس الأموال باستخدام طرق محاسبية مبتكرة كصعب اكتشافها ويزيد الحاجة للمحاسبة القضائية.	.681**	.000
6-	يمكن الاعتماد على المحاسبة القضائية في تقييم المخاطر الناجمة عن الفساد المالي	.829**	.000
7-	تقوم المحاسبة القضائية بالتحري عن الأنشطة غير القانونية محل الفساد المالي.	.784**	.000
8-	عدم قدرة الضوابط القانونية كذلك المهنية على مواجهة ممارسات الفساد المالي.	.908**	.000
9-	ضعف مهارات وقدرات المحاسبة والتدقيق يساعد في نمو الفساد المالي.	.474**	.008
10-	سوء استغلال الموارد من خلال فساد الموظفين سبب في زكادة الفساد المالي.	.646**	.000

المصدر: من إعداد الباحث من الدراسة الميدانية (2022م).

*♦ الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.01)$.

*♦ الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

قيمة ٢ الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "28" تساوي (0.361).

من الجدول السابق تبين إن: معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " العلاقة بين المحاسبة القضائية والفساد المالي " والدرجة الكلية للمحور التي تنتمي له الفقرة، دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

المحور الثاني: - المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي.

جدول رقم (3) يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي " والدرجة الكلية للمحور:

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig)
1-	وجود محاسبين قضائيين مؤهلين بشكل كاف لممارسة المحاسبة القضائية في ديوان الرقابة المالية والإدارية يزيد من كفاءة المراقبين.	.735**	.000
2-	يعتمد مراقب الديوان على أدوات المحاسبة القضائية في عملية المراقبة على المؤسسات الحكومية.	.812**	.000
3-	تعتبر المحاسبة القضائية أداة مهمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	.732**	.000
4-	تساعد مهارات المحاسبة القضائية مراقب الديوان في تقديم تقارير رقابية أكثر جودة ومصداقية؟	.545**	.002
5-	لدى المحاسب القضائي معرفة بالتطورات والمستجدات في التشريعات والقوانين المعمول بها.	.819**	.000
6-	تتوفر الخبرة لدى المحاسب القضائي بنظم التقاضي في درجات المحاكم بشكل كاف.	.873**	.000
7-	يملك المحاسب القضائي معرفة بأساليب التحقيق والتحري الميداني والقانوني واجراءات التفتيش إضافة لمهاراته التنظيمية العالية.	.770**	.000
8-	يطبق المحاسب القضائي أساليب فنية أكثر فعالية للكشف عن مواطن الخلل والقصور في الأداء المالي.	.704**	.000
9-	تعطي المحاسبة القضائية مصداقية أكبر للتقارير المالية والرقابية.	.769**	.000
10-	لا تعطي عملية التدقيق وحدها ضماناً كاملاً لاكتشاف كل ممارسات الفساد المالي.	.791**	.000
11-	مراقب الديوان لديه مقومات خاصة بالمؤهلات العلمية والخبرة العملية لتطبيق المحاسبة القضائية.	.783**	.000

المصدر: من إعداد الباحث من الدراسة الميدانية (2022م)

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.01$).

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "28" تساوي
(0.361)

من الجدول السابق تبين أن: معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي " والدرجة الكلية للمحور التي تنتمي له الفقرة، دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك تعتبر جميع مجالات الإستبانة صادقه لما وضعت لقياسه.

ثبات الإستبانة **Reliability**: يقصد بثبات الإستبانة هو أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية، ويقصد به أيضاً إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه، وانسجامه، واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة.

وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، ومن خلال طريقة التجزئة النصفية، وإذا كانت قيم معامل ألفا كرونباخ أقرب إلى (1) يعتبر الاتساق الداخلي للمتغيرات كبير، ولاتخاذ قرار بشأن قيمة ألفا كرونباخ المطلوبة يتوقف ذلك على الغرض من البحث ففي المراحل الأولى من البحوث الأساسية يشير (Hair et al, 2010) أن قيمة ألفا كرونباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70.

الأساليب الإحصائية: تم تفرغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS Statistical Package for the Social Sciences). اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test: تم استخدام اختبار كولجوروف-سمرنوف Kolmogorov-Smirnov Test ((K-S)) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي حيث تم استخدام الاختبارات العلمية لاختبار فرضيات الدراسة. وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

النسب المئوية والتكرارات، المتوسط الحسابي والوزن النسبي والانحراف المعياري، اختبار ألفا كرونباخ، اختبار كولجوروف-سمرنوف (K-S)، معامل ارتباط بيرسون، اختبار (T) في حال عينتين، اختبار التحليل الأحادي (ANOVA) 5.4 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق الخصائص والبيانات الشخصية.

1- النوع الاجتماعي: يوضح الجدول رقم (5) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير النوع الاجتماعي.

جدول رقم (4) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير النوع الاجتماعي:

النسبة %	العدد	الفئة	البيانات الشخصية
83.8	31	ذكر	النوع الاجتماعي
16.2	6	أنثى	
100%	37		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م.

تبين من الجدول (4) أن: ما نسبته (83.8%) من عينة الدراسة من الذكور، وبينما نسبة (16.2%) من الإناث، وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة هم جنس الذكور، ويعتقد الباحث أن هذه النسبة ترجع إلى سياسة العمل في ديوان الرقابة المالية والإدارية بغزة التي تعتمد على العاملين الذكور أكثر من الإناث، نظراً لخصوصية عمل المراقب الذي تتطلب تنفيذ جولات ميدانية ذات طابع رقابي.

2- العمر: يوضح الجدول رقم (5) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (5) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر:

النسبة %	العدد	الفئة	البيانات الشخصية
13.5	5	من 25-أقل من 30 عام	العمر
37.8	14	من 31-أقل من 40 عام	
45.9	17	من 41 - أقل من 50	
2.7	1	50 عام فأكثر	
100%	37		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م.

تبين من الجدول (5) : أن ما نسبته (13.5%) من عينة الدراسة أعمارهم تتراوح ما بين 25 حتى 30 سنة، وبينما نسبة (37.8%) أعمارهم ما بين 31 حتى 40 سنة، ونسبة (45.9%) أعمارهم ما بين 41 حتى 50 سنة. في حين أن (2.7%) أعمارهم أكثر من 50 سنة. وهذا يدل على أن العاملين في ديوان الرقابة المالية والإدارية بغزة ينتمون لفئات عمرية مختلفة ومتنوعة، مما يسهم ذلك في صحة الاعتماد على نتائج الدراسة، وهذا مؤشر على أن هذا التنوع في العمر لدى أفراد العينة ينعكس على الإجابات، وتكون على درجة عالية من الدقة، والموضوعية، وبذلك يعكس نتائج منطقية لموضوع الدراسة. كما يعزو الباحث هذه النسبة وتحديد ارتفاع الفئتين العمريتين ما بين 31-50 إلى أن أعمال الرقابة في ديوان الرقابة المالية والإدارية تعتمد على أصحاب الخبرات في المجال، والتي لا يتمتع بها غالباً حديثي التخرج في تخصصات المحاسبة والإدارة.

3- المسمى الوظيفي: يوضح الجدول رقم (6) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي.

جدول رقم (6) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي:

البيانات الشخصية	الفئة	العدد	النسبة %
المسمى الوظيفي	موظف رقابة	18	48.6
	رئيس قسم	9	24.3
	مدير دائرة	3	8.1
	نائب مدير عام	6	16.2
	مدير عام	1	2.7
الجموع		37	100%

المصدر: من إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م.

تبين من الجدول (6) : أن ما نسبته (48.6%) من أفراد عينة الدراسة مساهم الوظيفي موظف رقابة. وبينما (24.3%) من أفراد عينة الدراسة مساهم الوظيفي رئيس قسم. ونسبة (8.1%) من أفراد عينة الدراسة مساهم الوظيفي مدير دائرة، ونسبة (16.2%) من أفراد عينة الدراسة مساهم الوظيفي نائب مدير عام، ونسبة (2.7%) من أفراد عينة الدراسة مساهم الوظيفي مدير عام، ويتضح أن هناك تنوعاً في المسميات

الوظيفية والتي يقع على عاتقها عبء تنفيذ الأهداف والتوجيهات العامة في ديوان الرقابة المالية والإدارية، مما ينعكس ذلك في الحصول علي نتائج منطقية لموضوع الدراسة. ويعتقد الباحث أن هذه النسب منطقية وتعود لشكل الهرم الوظيفي والهيكلي التنظيمي وتقسيم المسؤوليات الوظيفية في ديوان الرقابة المالية والإدارية.

4- المؤهل العلمي: يوضح الجدول رقم (7) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (7) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي:

البيانات الشخصية	الفئة	العدد	النسبة %
المؤهل العلمي	بكالوريوس	22	59.5
	ماجستير	14	37.8
	دكتوراه	1	2.7
المجموع		37	100%

المصدر: من إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م.

تبين من الجدول (7): أن ما نسبته (59.5%) من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، ونسبة (37.8%) من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير وبينما (2.7%) مؤهلهم العلمي دكتوراه، يلاحظ من النتائج تنوع المؤهلات العلمية للعينة الدراسة، حيث تمثل نسبة البكالوريوس أكبر نسبة، ويعزو الباحث ذلك إلى أن درجة البكالوريوس هي الحد الأدنى لمتطلبات الحصول على أغلب الوظائف في ديوان الرقابة المالية والإدارية، ويلاحظ أيضاً ارتفاع نسبة حملة الشهادات العليا وهي (37.8%)، وهذا مؤشر باهتمام ديوان الرقابة المالية والإدارية والعاملين فيه بأن يتمتع كوادرها بمؤهلات علمية مرتفعة نوعاً ما، مما ينعكس ذلك على مصداقيه نتائج الدراسة.

5- التخصص العلمي: يوضح الجدول رقم (8) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (8) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي:

البيانات الشخصية	الفئة	العدد	النسبة %
التخصص العلمي	محاسبة إدارة أعمال	35	94.6
	اقتصاد	0	0
	قانون	1	2.7
	أخرى	1	2.7
المجموع		37	100%

المصدر: من إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م.

تبين من الجدول (8) أن: ما نسبته (94.6%) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة إدارة أعمال، ونسبة (0%) تخصصهم العلمي اقتصاد، (2.7%) تخصصهم العلمي قانون، بينما (2.7%) تخصصهم العلمي غير ذلك، يلاحظ من النتائج تنوع التخصصات العلمية لعينة الدراسة، ويعد ذلك إيجابياً فيما يتعلق بالإجابة عن فقرات الاستبانة، وبالتالي يكون لدى أفراد عينة الدراسة القدرة والكفاءة اللازمتين لإظهار منطقية نتائج الدراسة، إضافةً إلى أن ارتفاع نسبة تخصص المحاسبة والإدارة يرجع إلى طبيعة أعمال المراقبة التي يمثل المجال المالي فيها النسبة الأكبر.

6- الخبرة العملية في مجال الرقابة: يوضح الجدول رقم (9) التوزيع التكراري لأفراد

عينة الدراسة وفق متغير الخبرة العملية في مجال الرقابة.

جدول رقم (9) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير الخبرة العملية في مجال الرقابة:

البيانات الشخصية	الفئة	العدد	النسبة %
الخبرة العملية في مجال الرقابة	أقل من 5 سنوات	7	18.9
	من 6 إلى 10 سنوات	12	32.4
	من 11 إلى 15 سنة	10	27.0
	أكثر من 15 سنة	8	21.6
المجموع		37	100%

المصدر: من إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م.

تبين من الجدول (9) أن: ما نسبته (18.9%) من أفراد عينة الدراسة خبرتهم العملية في مجال الرقابة أقل من 5 سنوات، ونسبة (32.4%) من أفراد عينة الدراسة خبرتهم العملية في مجال الرقابة من 6 إلى 10 سنوات. (27%) من أفراد عينة الدراسة خبرتهم العملية في مجال الرقابة من 11 إلى 15 سنة، بينما (21.6%) من أفراد عينة الدراسة خبرتهم العملية في مجال الرقابة أكثر من 15 سنة، تبين النتائج أن غالبية العينة بعدد سنوات خبرة تزيد عن 5 سنوات، والذين أمضوا فترة طويلة في مجال العمل، ويعد ذلك إيجابياً فيما يتعلق بالإجابة عن فقرات الاستبانة التي تحتاج إلى تلك الخبرة، وهذا يدل على أنهم يتمتعون بسنوات خبرة عالية ومتنوعة: (قليلة، ومتوسطة، وكبيرة)، بالتالي يمكن لدى أفراد عينة الدراسة القدرة والكفاءة اللازمين لإظهار منطقيّة نتائج الدراسة.

7- الشهادات المهنية في التدقيق: يوضح الجدول رقم (10) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الشهادات المهنية في التدقيق.

جدول رقم (10) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير الشهادات المهنية في التدقيق:

النسبة %	العدد	الفئة	البيانات الشخصية
8.1	3	AICPA	الشهادات المهنية في التدقيق
2.7	1	CISA	
89.2	33	لا يوجد	
%100	37		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م.

تبين من الجدول (10) أن: ما نسبته (8.1%) من أفراد عينة الدراسة شهادتهم المهنية في مجال التدقيق AICPA، ونسبة (2.7%) شهادتهم المهنية في مجال التدقيق CISA، بينما (89.2%) لا يوجد لديهم شهادات مهنية في مجال التدقيق وهي النسبة الأكبر ويعزو الباحث ذلك إلى القيود المفروضة على قطاع غزة وعلى الحكومة فيها والتي تمنعها من التواصل مع الخارج وتحديدًا مع الجهات المهنية الدولية التي تمنح مثل

هذه الشهادات، إضافةً إلى على أن المؤسسات المهنية المحلية تفتقر إلى الخبرات العملية، والبرامج المهنية المتطورة التي يحتاجها ديوان الرقابة المالية والإدارية.

8- الدورات التخصصية: يوضح الجدول رقم (11) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الدورات التخصصية.

جدول رقم (11) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير الدورات التخصصية:

البيانات الشخصية	الفئة	العدد	النسبة %
الدورات التخصصية	دورات في المحاسبة القضائية.	0	0
	دورات في مجال الرقابة المالية.	34	91.9
	دورات في المحاسبة القانونية.	1	2.7
	دورات أخرى.	2	5.4
المجموع		37	%100

المصدر: من إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2021م.

تبين من الجدول (11) أن: ما نسبته (0%) من أفراد عينة الدراسة لديهم دورات في مجال المحاسبة القضائية، ونسبة (91.9%) لديهم دورات في مجال الرقابة المالية، (2.7%) لديهم دورات في مجال المحاسبة القانونية، بينما (5.4%) لديهم دورات غير ذلك، يلاحظ من النتائج تنوع الدورات التخصصية لعينة الدراسة إلى حد ما مع التباين في النسب والارتفاع تحديداً في نسبة مجال الرقابة المالية ويعزو الباحث: تلك الزيادة إلى اهتمام إدارة ديوان الرقابة المالية والإدارية بالدورات الداخلية والاعتماد على الكوادر والخبرات الموجودة في الديوان. ويعد ذلك إيجابياً فيما يتعلق بالإجابة عن فقرات الاستبانة، وبالتالي يكن لدى أفراد عينة الدراسة القدرة والكفاءة اللازمين لإظهار منطوية نتائج الدراسة.

2-2-3: ثانياً: - المحك المعتمد بالدراسة: لتحديد المحك المعتمد في الدراسة فقد تم تحديد طول الخلايا في مقياس ليكرت الخماسي من خلال حساب المدى بين درجات المقياس (5-1=4) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (4/5=0.80) وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس:

(بداية المقياس وهي واحد صحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلايا كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (12) يوضح المحك المعتمد في الدراسة :

درجة الموافقة	الوزن النسبي المقابل له		طول الخلية (المتوسط الحسابي)	
	إلى	من	إلى	من
قليلة جداً	36%	من 20%	1.80	1
قليلة	52%	أكبر من 36%	2.60	أكبر من 1.80
متوسطة	68%	أكبر من 52%	3.40	أكبر من 2.60
كبيرة	84%	أكبر من 68%	4.20	أكبر من 3.40
كبيرة جداً	100%	أكبر من 84%	5	أكبر من 4.20

المصدر: من إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

ولتفسير نتائج الدراسة والحكم على مستوى الاستجابة، اعتمد الباحث على ترتيب المتوسطات الحسابية على مستوى المجالات للاستبيان، ومستوى الفقرات في كل مجال، وقد حدد الباحث درجة الموافقة حسب المحك المعتمد للدراسة.

ثالثاً: نتائج تحليل فقرات الإستبانة: حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات محاور الدراسة، ويتم مقارنة الوسط الحسابي للعبارة بالوسط الفرضي للدراسة (3) حيث تتحقق الموافقة على الفقرات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة أكبر من الوسط الفرضي (3) تتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي.

رابعاً- اختبار فرضية الدراسة :

1- نتائج الفرضية الفرعية الثانية: وتنص الفرضية على ما يلي: توجد علاقة

ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية والفساد المالي.

تم الإجابة عن هذا الفرضية باستخدام المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم لا، كما هو موضح في جدول (15).

جدول (15) يوضح المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار T لكل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين المحاسبة القضائية والفساد المالي ":

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب	درجة الموافقة
1-	التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالي.	3.84	0.76	76.76	6.668	.000	2	كبيرة
2-	تحدد المحاسبة القضائية التلاعب في الأموال والموجودات.	3.51	0.73	70.27	4.272	.000	4	كبيرة
3-	تنتهي المحاسبة القضائية الاستخدام غير الأمثل للأصول والتلاعب في المعاملات المالية.	3.35	0.82	67.03	2.594	.014	8	متوسطة
4-	تعد المحاسبة القضائية الأداة الأكثر فعالية في اكتشاف المعاملات التي تنطوي على الاحتيال أو شبهات الفساد المالي.	3.35	0.72	67.03	2.987	.005	9	متوسطة
5-	اختلاس الأموال باستخدام طرق محاسبية مبتكرة كصعب اكتشافها ويزيد الحاجة للمحاسبة القضائية.	3.38	0.68	67.57	3.379	.002	7	متوسطة
6-	يمكن الاعتماد على المحاسبة القضائية في تقييم المخاطر الناجمة عن الفساد المالي.	3.49	0.69	69.73	4.276	.000	5	كبيرة
7-	تقوم المحاسبة القضائية بالتحري عن الأنشطة غير القانونية محل الفساد المالي.	3.46	0.84	69.19	3.341	.002	6	كبيرة
8-	عدم قدرة الضوابط القانونية كذلك المهنية على مواجهة ممارسات الفساد المالي.	3.14	0.67	62.70	1.221	.230	10	متوسطة
9-	ضعف مهارات وقدرات المحاسبة والتدقيق يساعد في نمو الفساد المالي.	3.81	0.91	76.22	5.432	.000	3	كبيرة
10-	سوء استغلال الموارد من خلال فساد الموظفين سبب في زيادة الفساد المالي.	3.89	0.84	77.84	6.438	.000	1	كبيرة
	جميع فقرات المجال معاً	3.52	0.56	70.43	5.618	.000		كبيرة

♦ المتوسط الحسابي دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي 2022م.

من جدول (15) يمكن استخلاص ما يلي:

المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة " سوء استغلال الموارد من خلال فساد الموظفين سبب في زيادة الفساد المالي " يساوي (3.89) (من الدرجة الكلية وهي 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (77.84%)، وقيمة الاختبار تساوي (6.438)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (.000). لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ≤ 0.05 (α)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.

المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " عدم قدرة الضوابط القانونية كذلك المهنية على مواجهة ممارسات الفساد المالي " يساوي (3.14) (من الدرجة الكلية وهي 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (62.70%)، وقيمة الاختبار تساوي (1.221)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (.230). لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ≤ 0.05 (α)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قل عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقةً بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال. وبشكل عام قد بلغ المتوسط الحسابي لمجال " العلاقة بين المحاسبة القضائية والفساد المالي " (3.52) (من الدرجة الكلية 5)، وبوزن نسبي يساوي (70.43%)، وقيمة اختبار (ت) (5.618) وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (.000). لذلك يعتبر مجال " العلاقة بين المحاسبة القضائية والفساد المالي " دال إحصائياً عند مستوى دلالة ≤ 0.05 (α)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه المجال قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقةً بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات العلاقة بين المحاسبة القضائية والفساد المالي.

ومما سبق يستدل الباحث: من نتائج التحليل إلى عدم ثبوت صحة الفرضية الصفرية، وتحقق الفرضية البديلة: أي أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية والفساد المالي.

وبذلك نقبل الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية والفساد المالي.

2- نتائج الفرضية الفرعية الثالثة: وتنص الفرضية على ما يلي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية على أن المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي بما يمكنه من ممارسة أعمال الرقابة بكفاءة وفعالية.

تم الإجابة عن هذا الفرضية باستخدام المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم لا، كما هو موضحة في جدول (16).

جدول (16) يوضح المتوسط الحسابي والنسبي والانحراف المعياري واختبار T لكل فقرة من فقرات مجال " المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي ":

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب	درجة الموافقة
1-	وجود محاسبين قضائيين مؤهلين بشكل كاف لممارسة المحاسبة القضائية في ديوان الرقابة المالية والإدارية يزيد من كفاءة المراقبين.	3.84	0.87	76.76	5.882	.000	1	كبيرة
2-	يعتمد مراقب الديوان على أدوات المحاسبة القضائية في عملية المراقبة على المؤسسات الحكومية.	3.32	0.78	66.49	2.517	.016	11	متوسطة
3-	تعتبر المحاسبة القضائية أداة مهمة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.	3.54	0.65	70.81	5.062	.000	5	كبيرة
4-	تساعد مهارات المحاسبة القضائية مراقب الديوان في تقديم تقارير رقابية أكثر جودة ومصداقية؟	3.68	0.71	73.51	5.795	.000	3	كبيرة
5-	لدى المحاسب القضائي معرفة بالتطورات والمستجدات في التشريعات والقوانين المعمول بها.	3.49	0.77	69.73	3.852	.000	6	كبيرة
6-	تتوفر الخبرة لدى المحاسب القضائي بنظم التقاضي في درجات المحاكم بشكل كاف.	3.43	0.73	68.65	3.613	.001	8	كبيرة
7-	يمتلك المحاسب القضائي معرفة بأساليب التحقيق والتحري الميداني والقانوني واجراءات التفتيش إضافة لمهاراته التنظيمية العالية.	3.49	0.61	69.73	4.879	.000	7	كبيرة

متوسطة	10	.003	3.193	67.57	0.72	3.38	يطبق المحاسب القضائي أساليب فنية أكثر فعالية للكشف عن مواطن الخلل والقصور في الأداء المالي.	-8
كبيرة	2	.000	6.368	75.14	0.72	3.76	تعطي المحاسبة القضائية مصداقية أكبر للتقارير المالية والرقابية.	-9
كبيرة	4	.000	5.022	73.51	0.82	3.68	لا تعطي عملية التدقيق وحدها ضماناً كاملاً لاكتشاف كل ممارسات الفساد المالي.	-10
كبيرة	9	.001	3.819	68.65	0.69	3.43	مراقب الديوان لديه مقومات خاصة بالمؤهلات العلمية والخبرة العملية لتطبيق المحاسبة القضائية.	-11
كبيرة		.000	6.316	70.96	0.53	3.55	جميع فقرات المجال معاً	

♦ المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي 2022م.

من جدول (16) يمكن استخلاص ما يلي:

المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " وجود محاسبين قضائيين مؤهلين بشكل كاف لممارسة المحاسبة القضائية في ديوان الرقابة المالية والإدارية يزيد من كفاءة المراقبين " يساوي (3.84) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (76.76%)، وقيمة الاختبار تساوي (5.882)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000). لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($0.05 \leq \alpha$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المجال.

المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " يعتمد مراقب الديوان على أدوات المحاسبة القضائية في عملية المراقبة على المؤسسات الحكومية " يساوي (3.32) (من الدرجة الكلية وهي 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (66.49%)، وقيمة الاختبار تساوي (2.517)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.016). لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($0.05 \leq \alpha$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة

من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المجال.

وبشكل عام قد بلغ المتوسط الحسابي لمجال " المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي " (3.55) (من الدرجة الكلية 5)، وبوزن نسبي يساوي (70.96%)، وقيمة اختبار (ت) (6.316)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000). لذلك يعتبر مجال " المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي " دال إحصائياً عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه المجال قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي.

ومما سبق يستدل الباحث: من نتائج التحليل إلى عدم ثبوت صحة الفرضية الصفرية، وتحقق الفرضية البديلة، أي: أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية على أن المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي بما يمكنه من ممارسة أعمال الرقابة بكفاءة وفعالية.

وبذلك نقبل الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية على أن المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي بما يمكنه من ممارسة أعمال الرقابة بكفاءة وفعالية.

خامساً: النتائج والتوصيات:

توصل الباحث من خلال تحليل الدراسة الميدانية واختبار فرضية الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن صياغتها فيما يلي:

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية والفساد المالي، توصل الباحث إلى انه توجد علاقة بين المحاسبة القضائية والفساد المالي حيث بلغ المتوسط الحسابي لذلك (3.52) وبوزن نسبي (70.43%). والى أن سوء استخدام الموارد من خلال فساد الموظفين سبب في زيادة الفساد المالي حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة (3.89) وبوزن نسبي (77.84%).

ثالثاً: -النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على وجد علاقة ذات دلالة إحصائية على أن المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي، بما يمكنه من ممارسة أعمال الرقابة بكفاءة وفعالية. إلى أن المحاسبة القضائية تعطي الدعم الفني والمهني اللازم لعمل المراقب المالي بمتوسط حسابي (3.55) وبوزن نسبي (70.96%)، وجود محاسبين قضائيين مؤهلين بشكل كاف لممارسة المحاسبة القضائية في ديوان الرقابة المالية والإدارية، يزيد من كفاءة المراقبين بمتوسط حسابي (3.84) ووزن نسبي (76.76%).

بناءً على ما توصل إليه الباحث من نتائج يوصي بما يلي:

- 1- ضرورة اعتماد مراقب الديوان ودمجه لأدوات المحاسبة القضائية في عملية المراقبة على المؤسسات الحكومية.
- 2- ضرورة أن يطبق المحاسب القضائي أساليب فنية أكثر فعالية للكشف عن مواطن الخلل والقصور في الأداء المالي.
- 3- ضرورة إنشاء دائرة مستقلة في ديوان الرقابة المالية والإدارية، متخصصة في المحاسبة القضائية والقضايا ذات الطبيعة الجنائية تضم محترفين وخبراء في مجال التحقيق الاستقصائي ومكافحة الفساد المالي.
- 4- تعزيز دور المحاسبة القضائية في أعمال المراقبة باعتبارها الأداة الأكثر فعالية في اكتشاف المعاملات التي تنطوي على الاحتيال أو شبهات الفساد المالي.

المراجع

أولاً/ المراجع العربية

1. محمد علي أمين 2020 " أثر تفعيل دور المحاسبة القضائية في توثيق البيئة المالية والمحاسبية" مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع، العدد(55)، العراق
2. دنيا جاسم، (2019) " استخدام المحاسبة القضائية وأثرها على الحوكمة المؤسسية للشركات العراقية دراسة في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق" Journal of University of Babylon for Pure and Applied Sciences Vol. (27)، No. (3): ، 2019
3. أسامة زيد محمد منوخ، 2017" دور المحاسبة القضائية في الكشف والحد من الفساد المالي (دراسة ميدانية في هيئة النزاهة العراقية" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين.
4. حسام حسن هشام، هيثم صاحب سعيد، وإخلاص عبد علي داود، فاعلية إجراءات المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والإداري-دراسة استطلاعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الحادية والأربعون، العدد117، سنة2018م.
5. ههلوورد محمد علي محمد أمين ، 2020 "أثر دور المحاسبة القضائية في توثيق البيئة المالية المحاسبية" مجلة الفنون والأدب والعلوم والإنسانيات الاجتماع، العدد (55)، الإمارات العربية المتحدة دبي.
6. صالح عبد الرحمن السعد، (2013)، المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية-دراسة ميدانية استكشافية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد (57) العدد الأول، جدة، المملكة العربية السعودية.
7. عبد الستار الكبيسي، (2016) " دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من جهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن" المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (12)، العدد (1).
8. فادي محفوظ نوفل، (2008)، تقييم فعالية التدقيق الحكومي الخارجي في فلسطين - دراسة ميدانية على أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القدس.
9. إيمان الزيات، ومجدي ميتاني، (2009) " الشفافية والمساءلة ودورها في تعزيز دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" المسابقة التاسعة للبحث العلمي في مجال الرقابة المالية-منظمة الأربوساي.
10. عادل الخضر (2018) "المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الفساد المالي (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان) دراسة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
11. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز ، (2018م) مدى إدراك المراجعين الخارجيين لأهمية تطبيق المحاسبة القضائية في المحاكم السودانية-دراسة ميدانية عمى عينة من مكاتب المراجعة في ولاية

- الخرطوم، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ملحق رقم (1)، العدد (19)، السودان.
12. إيمان محمد سعد الدين 2010 "دراسة تحليلية للمحاسبة الابتداعية ودور المحاسب القضائي في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري" مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد الخامس والسبعون،
13. إخلاص داود، 2014 "دور المحاسبة القضائية في الحوكمة وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية" مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع-العدد 28، الفصل الثالث.
14. طارق الحاج (2008): مظاهر الفساد المالي والإداري، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد الرابع، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح، عمان، الأردن.

ثانياً/ المراجع الأجنبية :

- 1- Gregory A. Pasco, 2013, Criminal Financial Investigations-The Use of Forensic Accounting Techniques and Indirect Methods of Proof, Taylor & Francis Group Boca Raton London New York.2ed.
- 2- Tapanjef.A.M.,Tarawneh.A.R.,(2020). Applicability Of Forensic Accounting To Reduce Fraud And Its Effects On Financial Statement Of Jordanian Shareholding Companies From The Perspective Of Judiciary And Certified Public Accountant. International Journal Of Financial Research Vol. 11, No. 2
- 3- Howard.S, Michael.Sh, Stephen.P, Frank.R, 2012” Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts “John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 3rd ed.
- 4- Abdulrahman.M.H., Ab Yajid.M.Sh. Khatibi.A. Azam.S.M. (2020). Forensic Accounting on Fraud Detection In The Uae Banking Sector. European Journal of Management and Marketing Studies. Volume 5. Issue 2
- 5- [Ozili, P.K.](#) (2020), "Forensic Accounting Theory", [Özen, E.](#) And [Grima, S.](#) (Ed.) Uncertainty And Challenges In Contemporary Economic Behaviour (Emerald Studies In Finance, Insurance, And Risk Management), Emerald Publishing Limited, Bingley, Pp. 49-60. <https://doi.org/10.1108/978-1-80043-095-220201005>
- 6- Huber,w.d,(2013),Should the forensic accounting profession be regulated?, Research in accounting regulation,V25.ISSU1.
- 7- Oyier.O.E.,(2020). The Impact Of Forensic Accounting Services On Fraud Detection And Prevention Among Commercial Banks In Kenya. A Management Research Project Submitted In Partial Fulfilment Of The Requirement For The Award Of The Degree Of Master Of Business Administration (Mba), School Of Business, University Of Nairobi. Not Published