

توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية وأثرها على فعالية المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد في القطاع العام السعودي

د. محمد بن أحمد العمير
أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

جوهره بنت بشير الشمري
ماجستير العلوم المالية في المحاسبة

جامعة الملك فيصل
المملكة العربية السعودية

الملخص

تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد عدد حالات الفساد في القطاع العام؛ لذلك هدفت هذه الدراسة، إلى بحث أثر توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية، وأثرها على فعالية وحدات المراجعة الداخلية، في مكافحة الفساد في القطاع العام السعودي. ولتحقيق هذا الهدف؛ تم الاعتماد على المنهجية الكمية الوصفية باستخدام أداة الاستبانة، التي تم نشرها على العاملين في وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي. وقد أشارت النتائج، إلى أن توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية؛ يؤثر في فعالية وحدات المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد في القطاع العام السعودي.

واختتمت الدراسة بعدد من التوصيات حول أهمية توفير دورات تدريبية للتعريف بالمحاسبة القضائية، وضرورة إصدار دليل إجرائي لتصويب إجراءات عمل المحاسبة القضائية لتنظيم أعمالها، وإجراء المزيد من الدراسات التي تبحث في تعزيز دور المحاسبة القضائية وعلاقتها بالمراجعة الداخلية ومكافحة الفساد.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، المحاسبة القضائية، القطاع العام، الفساد.

المقدمة

إن لظاهرة الفساد آثارًا سلبية خطيرة على كافة الأصعدة، سواء كانت اجتماعية، أو اقتصادية، أو سياسية؛ ولذلك قام العديد من الباحثين والمؤسسات المهنية على مستوى العالم بمحاولة إيجاد الوسائل والأدوات المناسبة من أجل محاربة الفساد، ومن أبرز تلك الجهود؛ ما قامت به «المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا» (INTOSAI)، بإصدارها دليل تدقيق مكافحة الفساد (ISSAI5700)، والذي اعتُبر بدوره أن أي برنامج مكافحة فساد من الواجب أن يركز على ثلاثة عناصر هي: الوقاية، والكشف، ورد الفعل (المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا، 2016). وقد اعتُبر الدليل أن نظام الرقابة الداخلية، هو مكون رئيسي لعنصر الوقاية من الفساد.

وقد أشارت الدراسات إلى أن نظام الرقابة الداخلية يُعتبر أحد الأركان الرئيسية التي تلعب دورًا محوريًا في محاربة الفساد؛ حيث يُعدّ خط الدفاع الأول عن أصول المؤسسات، في مواجهة المحتالين واكتشاف عمليات الفساد، ويعمل أيضًا على ضمان مصداقية التقارير المالية والإدارية، وضمان الالتزام بالقوانين والتعليمات المحاسبية والمالية؛ الهادفة لحماية أصول المؤسسات، ولسير العمل فيها (مشكور، والشرع، وعبد عباس، 2017). وأشار الدليل إلى أن عملية التدقيق تُعدّ بمثابة الركن الأساسي في الكشف عن حالات الفساد، ولكن على الرغم من امتلاك المدققين والمؤسسات الرقابية قدرات تُمكنها من الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية؛ إلا أنه بسبب ظروف معينة، تحدث حالات أخطاءٍ أو غشٍ، لا يتمكن المدقق من اكتشافها؛ بسبب طبيعة العمل، والقوانين، والإجراءات التي تُفرض عليه؛ لذلك أصبح من الضروري البحث عن أساليب حديثة للكشف عن هذه الأخطاء، والتي قد يترتب عليها ما يسمّى بالجُنحة أو الجنائية، وهذا ما سيؤدي بدوره إلى اللجوء إلى المحاكم لفرض النزاعات وغيرها من القضايا، وهو ما يتطلب وجود محاسب مؤهل، يتمتع بمهارات قانونية ومحاسبية وتدقيقية؛ لكي يصبح قادرًا على مساعدة القضاء في تحقيق العدالة.



وقد تطور هذا المفهوم في السنوات الأخيرة ليصبح الآن ما يُعرف بـ «المحاسبة القضائية» (دعاس، 2016). ومن خلال محاولاتهم المتعددة لمحاربة الفساد؛ وجد الباحثون أن المحاسبة القضائية Forensic Accounting، تُعدُّ من أهم الوسائل المناسبة لمحاربة الفساد المالي والإداري؛ وهذا بسبب أنها تُعتبر أداةً شاملةً للتدقيق والتحري، والتحقيق في قضايا الفساد المالي والإداري؛ والادعاءات في الجرائم المالية المتعلقة بالغش والاحتيال وسوء استخدام التشريعات والقوانين (Singleton, Singleton, Bologna & Lindquist, 2010). لذلك، فإنه بإمكان المحاسبة القضائية ونظام الرقابة الداخلية أن يقوموا بدورٍ محوريٍّ في مواجهة الفساد؛ وذلك من خلال دورهما في تفعيل استراتيجياتٍ فعالة، حسب ما جاء في دليل تدقيق مكافحة الفساد، وهذه الاستراتيجية هي: الوقاية، والكشف، والاستجابة؛ حيثُ تمتلك المحاسبة القضائية أدواتٍ وأساليبَ حديثة، تجعلها أكثر قدرة على اكتشاف حالات الفساد، إضافةً إلى الصلاحيات الممنوحة للعاملين في المؤسسات الرقابية، والتي تمكّنهم من اتخاذ إجراءات مناسبة لضمان معاقبة الفاسدين، وسدِّ الثغرات التي تم استغلالها في الإجراءات الوقائية، وذلك من أجل منع الفساد المالي والإداري في المؤسسات العامة، إضافةً إلى قدرة النظام الرقابي الفعّال على حماية أصول وممتلكات المؤسسات العامة، وحمايتها من الفاسدين. وكذلك يُحدِّد نظام الرقابة إجراءات مناسبة تضمن اكتشاف عمليات الفساد حال وقوعها، وتحديد الإجراءات المناسبة التي من الواجب اتخاذها في حال حدوثها (حبيب، 2020).

المحاسبة القضائية

شهدت السنوات الأخيرة نموًا سريعًا للمحاسبة القضائية، وهي ليست مفهومًا جديدًا، حيثُ أثبتت الأدلة أنها كانت موجودة منذ مدة طويلة؛ ففي مصر القديمة (الفراعنة)، كان المحاسبون القضائيون الذين أوكلت إليهم مهمة جرد الجِنطة والذهب والموجودات الأخرى المختلفة الخاصة بالفراعنة، كانوا يُسمَّون «عيون وآذان الفراعنة». وكذلك عندما قدّم Snell تقريره في 1721م، الخاص بكشف الفساد والاحتيال بين المدراء تحديداً؛ سارع كبار المتلاعبين الأساسيين بالهرب خارج فرنسا، وقد تمت محاكمة الباقين ومصادرة عقاراتهم. في الوقت الذي كانت تعاني فرنسا من احتيال مشابه لشركة تسمى باسم Mississippi Company، التي تمتلك حقوقاً تجاريةً وحصريةً لأمريكا الشمالية (شركة بحر الجنوب) في منطقة المسيسيبي الفرنسية. باستخدام أساليبٍ مماثلة في تضخيم الأرباح المتوقعة؛ مما أدى إلى انخفاض أسعار أسهم الشركة، وأيضاً في عام 1817م، نشأت قضية تركزت على إفلاس Mayer V. Sefton. وبما أن طبيعة الأدلة لا يمكن النظر فيها في المحكمة، فقد سمح القاضي للمحاسب -بصفته خبير يعمل على فحص حسابات الشركة المفلسة- ليقوم بالإدلاء بإفادته للمحكمة. ويُعدُّ (Charles Snell)، أول محاسب قضائي في التاريخ، وبداية مهنة المحاسبة القضائية حسب وجهة نظر رائد المحاسبة القضائية الدكتور Larry Crumbley (Singleton, Singleton, Bologna & Lindquist, 2006).

وقد تبع هذين التاريخين العديد من الأحداث التي ساعدت في تكوين أساس علمي وعملي للمحاسبة القضائية، ففي عام 1946م قدّم لنا (Maurice Peloubet) مقالته تحت عنوان: المحاسبة القضائية ومكانها في اقتصاد اليوم، وفي عام 1982 نشر (Francis C. Dykeman) كتابه «المحاسبة القضائية وشهادة الخبرة» (حبيب، 2020). وقد كان أول كتابٍ تحدّث عن المحاسبة القضائية، هو كتاب توفيق أبو علم ومحمد عبد المعطي في عام 1950، وتألّف هذا الكتاب من جزئين الأول تحت عنوان: «المحاسبة أمام القضاء»، والثاني بعنوان: «المحاسبة أمام القضاء». وفي عام 1986، تم نشر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين كتابين، الأول بعنوان: «محاسبة التحريات»، والأخير بعنوان: «المحاسبة القضائية ومراجعة الغش» (السيبي، 2006).

وقام «المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين» AICPA خلال عام 1986، بإصدار دليل الممارسة رقم (7)، الذي ضم ستة مجالات لخدمات المحاسبة القضائية هي: تحديد قيمة الأضرار، ومنع الاحتيال، والمحاسبة، والتقييم، والاستشارات العامة، والتحليلات. وفي مارس من عام 1997م تأسس «المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين». وفي بداية الألفية الجديدة، تم إنشاء أول مجلة دورية متخصصة في المحاسبة القضائية (الجليلي، 2012). وقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين دليل الممارسة رقم (7)، الذي اشتمل على ستة مجالات من خدمات التقاضي، التي بدورها تمتد إلى مجالات المحاسبة القضائية. وفي عام 1997، تم تأسيس المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين. فالمحاسبة القضائية هي فرع من فروع المحاسبة، تجمع علم ومهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق؛ بهدف الكشف عن المشاكل الاقتصادية، وتكوين الآراء في التحقيقات القانونية، من أجل دعم عمليات التقاضي والمحاسبة الاستقصائية.

تتطلع المحاسبة القضائية إلى ما وراء الأرقام في تعاملها مع الواقع، لذلك تتطلب تحليلاً علمياً بشكل متعمق لمعطيات القضايا؛ لكي تساعد في كشف المشاكل في الأعمال المالية والتجارية المختلفة، وتستعين بالقانون ومهارات التحقيق؛ من أجل حسم النزاعات بصورة عادلة في المحاكم (Weygandt, 2012). كما تُعتبر المحاسبة القضائية من فروع المحاسبة، دُمج فيها علم القانون، وعلم المحاسبة، وعلوم الكمبيوتر؛ ساهم هذا التشارك بين العلوم في مساعدة الخبير المتخصص في البحث والتقصي؛ للتمكن من اكتشاف الغش، وجرائم الفساد، وتقييم الأدلة للجهات المختصة، بناءً على أسس منهجية، تساعد على بناء أدلة إثبات فعالة لإدانة المتهم (الخالدي، 2014).

مقومات المحاسبة القضائية:

تُعَدُّ عملية تطوير مهنة المحاسبة من أولويات اهتمام الدول النامية، التي تسعى إلى التقدم في ركب التنمية، وتُعَدُّ عملية تقييم المقومات المتوفرة، الخطوة الأولى في سلسلة الإجراءات التطويرية؛ لكي تعتمد عملية التطوير وتُبنى على أساس متين، تنطلق منه نحو تحديد نقاط الضعف والعمل على إصلاحها، ونقاط القوة والعمل على تعزيزها، وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة. لذلك، وكذلك من أجل تطوير مهنة المحاسبة، وكذلك نظراً لظهور المحاسبة القضائية وهي فرع واسع وغني من فروع علم المحاسبة. وينبغي توفر بعض المقومات الأساسية حتى يمكن أن يتوفر النجاح في تطبيقها (شاهين، 2015).

هذا وتشتمل مقومات المحاسبة القضائية على عدة محاور هي:

1- المقومات العلمية:

إن نجاح تطبيق المحاسبة القضائية يعتمد على استيفاء مقوماتها، التي أساسها التعليم الأكاديمي، ولا بد أن يمتلك خبير المحاسبة القضائية التعليم الأكاديمي الرسمي (Rasmussen & Leauanae, 2004). وتشتمل التخصصات المطلوبة في: التمويل، والقانون، والمحاسبة، وبعض التخصصات التي لها صلة بعلم النفس وعلم الجريمة؛ لأن مهمة المحاسب القضائي، هي الكشف عن الاحتيال، وكذلك علوم الحاسب وتقنية المعلومات، لذلك يجب أن يمتلك المحاسب القضائي هذه المعرفة المتكاملة من التخصصات المختلفة؛ من أجل تعزيز قدراته في التحقيق مع المشتبه بهم، لاكتشاف الاحتيال أو الفساد أياً كان نوعه أو مصدره (Okoye & Akenbor, 2009).

2- المقومات البيئية:

تتكون المقومات البيئية من (البيئة الاقتصادية، والبيئة الثقافية، والقوانين والتشريعات)، حيث إن البيئة الاقتصادية تشير إلى طبيعة وخصائص النظام الاقتصادي، ويتمثل ذلك في توفر أوضاع اقتصادية مستقرة، وأداء اقتصادي ومالي كفء، وكذلك حجم السوق والسياسات الاقتصادية من حيث: التحرر الاقتصادي، والخصخصة، وتشجيع دور القطاع الخاص والنظام الضريبي، ودرجة المنافسة في السوق، وتكاليف الإنتاج (خضير وموفق، 2010). هذا فضلاً عن بعض الخصائص الأخرى؛ مثل معدلات التضخم، ومتانة الاقتصاد، ومعدلات البطالة، والنمو الاقتصادي، والفقر (دراجي، 2005). ومن حيث البيئة الثقافية؛ فهي الثقافة السائدة لدى أفراد المجتمع، وهي قسمين: القسم الأول يتعلق بالتكثيف الفني، وهو مدى تقبل الأفراد لاستخدام التقنيات الحديثة في نطاق العمل بطرق أكثر كفاءة، وتكوين إمكانيات جيدة. أما القسم الثاني فيهتم بالتكثيف النفسي، وهو: مدى تقبل الأفراد لمهنة المحاسبة بصورة عامة (نور الدين والصالح، 2010). لذلك تُعتبر الثقافة السائدة من الأسباب الرئيسية نحو تضيق أو توسيع فجوة التوقعات، والتي هي من الأسباب الرئيسية في ظهور المحاسبة القضائية؛ بسبب اتساع فجوة التوقعات، التي كانت نتيجة انتشار الغش في القوائم المالية، وقصور المراجعة الخارجية عن اكتشافه، وعدم مقدرة مراجع الحسابات على ذلك (غني، 2014).

وأخيراً، فيما يتعلق بالقوانين والتشريعات، فهي مجموعة القوانين والتشريعات التي تصدر من الجهات المسؤولة عن إدارة المجتمع، وتحدد العلاقة بين الأفراد والبيئة المحيطة بهم (المدحجي، 2010). وتأتي أهمية القوانين الصادرة من الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة القضائية، لأن تنظيم أي مهنة في العالم يُعَدُّ خطوة أساسية في سبيل قيام هذه المهنة بأداء المهام، ومن بينها: مهنة المحاسبة القضائية، ويُعَدُّ تنظيم المهنة من خلال القوانين عاملاً محفزاً لها لأداء المهام المكلفة بها (شعبان وشاهين، 2015).

3- المهارات والخبرات العملية:

أ- المهارات والقدرات المعرفية:

هناك حاجة أكيدة إلى المحاسبين القضائيين في عالم الأعمال اليوم، لذلك ينبغي عليهم امتلاك معظم الخصائص والمهارات، التي تؤهلهم للعمل كمحاسبين قضائيين بكفاءة عالية. ففي هذه المهنة لابد من امتلاك خلفية محاسبية قوية، مع وجود معرفة دقيقة في مراجعة الحسابات، وتقييم المخاطر، واكتشاف الاحتيال والسيطرة عليه. وينبغي أن يكون لديهم فهم أساسي للنظام القانوني، كما يجب أن يتمتعوا بمهارات الاتصال الكتابية والشفوية. ويجدر بالمحاسبين القضائيين التمكن من إجراء المقابلات، واستخراج المعلومات بشكل فاعل وكفاء من الأشخاص الذين ليسوا على استعداد كامل لإعطاء الأجوبة الصادقة. لذلك من الواجب على المحاسبين القضائيين، أن يقوموا بممارسة الشكل المهني أثناء تأديتهم لعملهم. والمعرفة والخبرة في التخطيط المالي وأساليب الإدارة، ومهارات الكمبيوتر؛ بما يشمل مقدرتهم على فهم وتطبيق تكنولوجيا المعلومات والنظم المحاسبية بأشكالها المختلفة (Nunn, McGuire, Whitcomb & Jost, 2006).

وتحتاج ممارسة المحاسبة القضائية إلى مجموعة من المهارات والقدرات والمعرفة؛ حيث يجب على المحاسبين القضائيين، التعمق في البحث عن دوافع وعمليات وتبريرات السلوك الإجرامي، كما يجب أن يكونوا قادرين على تتبع المعلومات، عن طريق استخدام أدوات المعلومات التقنية، ولديهم فهم للنظام القانوني والإجراءات القانونية (السيد، 2021). ويُتوقع من المحاسب القضائي أن يكون متخصصاً في النظم المحاسبية والمالية. ومع ازدياد حجم الأعمال ونموها؛ فإن كشف عمليات الفساد والاحتيال يتطلب من المحاسب القضائي أن يكون محترفاً في المهارات المهنية، فضلاً عن الكفاءة. ومن الخبرات المفيدة للمحاسب القضائي؛ معرفته الكبيرة بالكشوف المالية، وقدرته على تحليلها. إذ تساعد هذه المهارات المحاسب القضائي في اكتشاف النماذج غير العادية في المعلومات المحاسبية، وقدرته على معرفة وتحديد مصادرها، وأيضاً معرفته بمظاهر وأنواع الاحتيال؛ كالفساد، واختلاس الأصول، وغسيل الأموال، والرشوة؛ وقدرته على فهم نظم الرقابة الداخلية للمؤسسة، ووضع نظام رقابة من خلال برنامج معين له القدرة على تقدير المخاطر وإنجاز أهداف الإدارة، واضطلاع الموظفين بمسؤولياتهم الرقابية، والرقابة على جودة البرنامج، بالشكل الذي من خلاله يمكن عمل أي تعديلات أو تغييرات مطلوبة. ومن الواجب على المحاسب القضائي أن يمتلك مهارات عالية في الكمبيوتر، ومعرفة في نظم شبكات الأعمال؛ حيث إنها تساعد في ممارسة التحري في النظم المحاسبية للمعاملات الإلكترونية، وضرورة معرفته بمبادئ وأساسيات علم النفس؛ لكي يستطيع فهم الدوافع التي تكمن خلف السلوك الإجرامي، ووضع برامج تساهم في الحد من الفساد والاحتيال؛ مما يشجع العاملين على مكافحة الفساد والاحتيال والحد منه، وأن يكون لديه خبرة في التشريعات والسياسات التي تُنظم عمل المؤسسات، وخبرة ومعرفة في القانون الجنائي، والمدني، والنظام القانوني، وإجراءات المحاكم (Ramsaswamy, 2005).

ب- التدريب:

تكمن أهمية التدريب في مساهمته في إعداد وتأهيل وتدريب المحاسب القضائي، وتمكينه من أداء عمله على الوجه المطلوب، وتقديم التقارير الفنية إلى جهات القضاء وجهات فض المنازعات؛ بصورة تتوافق مع متطلبات تقديم الأدلة والإثبات، حسب المعايير الدولية في إعداد التقارير المحاسبية (Certified Expert Accountant - CEA, 2013).

وأشار رئيس المجلس الأمريكي للمحاسبة القضائية Dr. William Dunton، إلى أن الطلب المتزايد على تخصص المحاسبة القضائية يرجع إلى عدة أسباب تتعلق بإدراك المهنيين لأهمية وقيمة الخدمات التي توفرها المحاسبة القضائية، المتمثلة في دعم الدعاوى القضائية، ومهام التحري، وأهمية الدور الذي يلعبه المحاسب في إنجاز تلك المهام؛ ناهيك عن التوجُّه المتزايد للمجتمع لحل خلافاته تحت مظلة القانون والمحاكم، وانخفاض النزاهة في مجتمعنا (Crumbley, 2004).

المراجعة الداخلية

عرَّفَ معهد المراجعين الداخليين (IIA) المراجعة الداخلية بأنها: عبارة عن نشاط يقدم خدمات توكيدية واستشارية؛ لإضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها، من أجل تحقيق أهدافها؛ وذلك من خلال تقديم منهج منظم ومنضبط، لتقييم وتحسين فعالية عمليات الإدارة. ويُعتبر دورها في تحقيق أهداف المنظمات الحكومية، مُعترفاً به من قبل المنظمات المهنية،

ويبدل هذا الاعتراف على أهمية فعالية المراجعة الداخلية في هذه المنظمات، وذلك لارتباط الفعالية دائماً بدرجة تحقيق الأهداف الموضوعية (السيد، 2013). وقد عرّف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين فاعلية المراجعة الداخلية بأنها: درجة تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل نشاط المراجعة الداخلية (IIA, 2010). وقد عرّفها بعض الباحثين بأنها:

- قدرة المراجع الداخلي على تحقيق النتيجة المرجوة المفترض الوصول إليها (Mihret & Yismaw, 2007).
- قدرة المراجع الداخلي على تحقيق الأهداف الموضوعية في الحكومة المحلية (Badara & Saidin, 2013).

هذا، وتساهم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين أربع عمليات مهمة في المؤسسة هي (Cohen & Sayag, 2010):

- 1- التعليم (Learning): تعليم الموظفين طريقة أداء عملهم على نحو أفضل.
- 2- الدافع (Motivation): تؤدي المراجعة إلى تقويم الأداء، والكشف عن جوانب القصور.
- 3- الردع (Deterrence): المراجعة المتوقعة الحدوث، تمنع سوء التصرف.
- 4- عملية إدخال التحسينات (Improvements Process): المراجعة الداخلية قد تزيد احتمال أن تكون الأمور في مكانها الصحيح، وأن العمل الذي يتم فعله؛ يتم على الوجه المطلوب.

وكذلك تُعدُّ فعالية المراجعة الداخلية، مؤشراً من مؤشرات جودة الأداء، ومن خلالها يمكن الحكم على ما إذا كان يتمُّ أداء وظيفة المراجعة الداخلية بصورة مرضية أو العكس (Abu Azza, 2012). إن عدم فعالية وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية، يحمل أثراً سلبية، كصعوبة القدرة على التخطيط الفعّال؛ مما ينتج عنه صعوبة اتخاذ قرارات مالية فعالة، وبالتالي فقدان المصداقية أمام مؤسسات التمويل والدائنين، وأيضاً عدم كفاية المعلومات المتعلقة بالأصول، وبالتالي صعوبة الاعتماد على البيانات المالية في الوقت الحاضر أو الماضي، ومن جانب آخر، صعوبة القيام بإجراءات الرقابة على العمليات المالية، وعدم الامتثال للمتطلبات القانونية، وهذا ما يزيد من احتمالية ظهور الاحتيال (Unegbu & Kida, 2011: 307).

المراجعة الداخلية في التشريعات السعودية

المراجعة الداخلية واحدة من أهم القضايا المحاسبية دائمة التطوير أكاديمياً وعملياً، سواء من حيث مفهومها، أو أهدافها، أو نطاق ومجال العمل وأساليبه، أو معايير الأداء، وذلك يتم في محاولة للتكيف مع التطورات الجوهرية، التي تحدث في البيئة المحيطة بها (غنيم، 2016). وقد حظيت المراجعة الداخلية باهتمام متزايد في المملكة العربية السعودية، بعد أن أصبحت تحتوي على كافة الأنشطة (الإدارية، والمالية، والتشغيلية)، ويتجسّد هذا الاهتمام من خلال عدد من القرارات؛ فقد صدر قرار مجلس الوزراء رقم 235 بتاريخ 1425/08/20هـ، الأمر بتأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة ديوان المراقبة العامة، يرتبط رئيسها بالمسؤول الأول للجهاز، وإصدار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مشروعاً لمعيار المراجعة الداخلية، يحتوي على معايير الصفات العامة ومعايير الأداء. وتبع هذا القرار، صدور قرار مجلس الوزراء رقم 129 بتاريخ 1428/04/06هـ، القاضي بالموافقة على اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية، في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، وحسب هذه اللائحة، تقوم كل جهة بإنشاء وحدة للمراجعة الداخلية في مقرها الرئيسي، يرتبط مدير الوحدة بالمسؤول الأول في الأجهزة الحكومية أو المؤسسات العامة ذات الشخصية الاعتبارية، مشمولة بالميزانية العامة للدولة. وقد نصت أحكام المادة الثانية من اللائحة: تتولى الوحدة أعمال المراجعة الداخلية بها عبر ممارسة الاختصاصات المنوطة بها، بمقتضى أحكام هذه اللائحة، وذلك لتحقيق الأهداف التالية:

- 1- حماية الأموال والممتلكات العامة، والحد من وقوع الغش والأخطاء.
- 2- ضمان دقة البيانات المالية والسجلات المحاسبية واكتمالها.
- 3- ضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية وكفائتها.
- 4- تحقيق التقيد بالأنظمة، والتعليمات، والسياسات، والخطط المزمّنة للجهة.
- 5- سلامة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها.

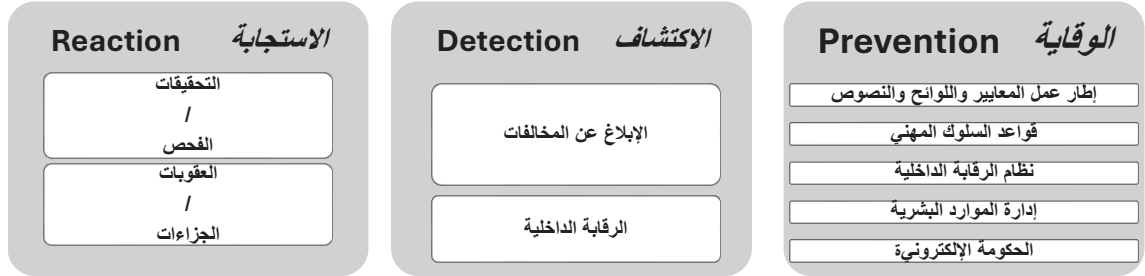
وقد أقر مجلس الوزراء بإنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين، وهي جمعية مهنية ذات شخصية اعتبارية مستقلة، تعمل تحت إشراف الديوان العام للمحاسبة؛ وتهدف إلى تطوير مهنة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية. يدير الجمعية مجلس إدارة برئاسة وزير التجارة والصناعة، ولها جمعية عمومية مكونة من الأعضاء الأساسيين للجمعية، هذا وتربط الجمعية اتفاقيات مع المعهد الدولي للمراجعين الداخليين، وكذلك تتيح الجمعية اختبار زمالة المراجع الداخلي المعتمد باللغة العربية (فداء، 2015).

الفساد في القطاع العام

ألقي رئيس البنك الدولي James Wolfensohn في عام 1996، في أعقاب جدول أعمال المؤسسة، خطاب (سرطان الفساد)، كانت تلك المرة، هي الأولى التي يعطي فيها رئيس للبنك الدولي هذا القدر من الأهمية لهذه القضية (Anderson, 2020). تعددت آثار الفساد السلبية، سواء أكان فساداً مالياً أم إدارياً، وانعكست ظلاله على المجالات السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية، والإدارية؛ مما أصبح معه من الصعوبة بمكان، تقدير التكلفة الحقيقية للفساد؛ فبمجرد انتشاره في جزء من مجال معين، حتى ينتشر إلى جميع المجالات الأخرى، فهو كقطعة الدومينو، التي تبدأ بتأثير بسيط حتى تنتهي إلى تدمير كامل للمنظومة.

مفهوم الفساد: عرّفته الأمم المتحدة بأنه: استغلال السلطة العامة من أجل تحقيق مكسب خاص، ويُعتبر هذا المكسب الخاص أحد الجرائم الاقتصادية. ووفقاً لمنظمة الشفافية العالمية، التي عرّفته بأنه: كل عمل يتضمن بسوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة لنفسه أو جماعته. وعرّفته أيضاً بأنه: سوء استخدام السلطة العامة لتحقيق منفعة خاصة، أو أنه عملٌ ضد الوظيفة التي هي ثقة عامة (Transparency International).

برنامج مكافحة الفساد (INTOSAI): من الواجب أن تمتلك كل مؤسسة حكومية، برنامجاً لمكافحة الفساد، وأن البرنامج الفعّال لمكافحة الفساد يجب أن يشتمل على ثلاثة عناصر أساسية، حسب ما جاء ضمن المعيار الدولي الصادر عن منظمة (INTOSAI) وهي: (المعيار ISSIA 5700، 2016).



شكل (1): ملخص العناصر الأساسية حسب المعيار الدولي ISSIA 5700

- 1- الوقاية من الفساد (Prevention): يُعتبر الهدف الأساسي للحكومة وراء تطبيق برنامج مكافحة الفساد؛ هو منع حدوث حالات الفساد؛ عبر وجود إطار عمل المعايير، واللوائح، والنصوص، وقواعد السلوك المهني، ونظام الرقابة الداخلية، وإدارة الموارد البشرية، واستخدام الحكومة الإلكترونية؛ حيث تُعد هذه أهم الإجراءات التنظيمية، التي تتخذها الحكومة من أجل إرساء سيادة القانون، وتنفيذ برامج مكافحة الفساد. ويشتمل إطار عمل المعايير واللوائح، على إنشاء المؤسسات المختصة لمحاربة الفساد؛ مدعومة بالمؤسسات والهيئات الحكومية مثل النيابة العامة، المحاكم، القضاء، المؤسسات العليا للرقابة، الشرطة، إضافة إلى الإطار القانوني لمكافحة الفساد؛ كقانون العقوبات، والقانون الجنائي، والتوقيع على الاتفاقيات والمعاهدات الدولية لمحاربة الفساد، وهو ما من شأنه أن يساعد الدولة في محاربة الفساد ويعزز الشفافية.
- 2- اكتشاف الفساد (Detection): الكشف عن أي انتهاك للقوانين والأنظمة الإدارية والمالية، التي تُنظّم سير عمل المؤسسات الحكومية؛ وذلك من خلال عمليات التدقيق، والمراجعة للعمليات الإدارية والمالية، أو عبر تمكين المواطنين والموظفين من التبليغ عن أي عمليات فساد.
- 3- الاستجابة للفساد (Reaction): خضوع السلوك الفاسد إلى الاستجابة المناسبة من قبل إدارة المؤسسة

الحكومية حسب القوانين التنظيمية والجنائية، ومن المهم أن نعلم أن مفهوم الاستجابة لا يقتصر على محاسبة المسؤولين عن جريمة الفساد فقط؛ بل يتوسع ليشمل دراسة حالات الفساد، ومعرفة نقاط الضعف، والثغرات القانونية التي أدت لحدوث مثل هذه الحالات، والتعديل على الإجراءات متى ما لزم الأمر، لذلك، من الواجب أن تمتلك المؤسسة الحكومية خطة أو آلية فعالة للاستجابة للفساد، يكون هدفها التحقق من حالات الفساد، واتخاذ ما يلزم تجاهه، وضرورة تأمين الأدلة التنظيمية والجنائية ضد حالات الفساد، والحد من الخسائر؛ عبر اتخاذ إجراءات فعالة، لوقف الخسائر الناتجة عن جرائم الفساد، وبالتالي استرجاع الأموال المسروقة والأصول المختلسة، و مراجعة وتقييم أعمال وخطط الرقابة الداخلية التي أدت إلى حدوث الفساد، وتفعيل إجراءات التبليغ عن حالات الفساد، عبر التعاون مع الأجهزة الحكومية والقضائية.

وفيما يتعلق بالمحاسبة القضائية؛ فإنها تلعب دورًا مهمًا وكبيرًا في برنامج مكافحة الفساد الإداري والمالي في مؤسسات القطاع العام، وهذا عبر ما يمتلكه المحاسب القضائي من قدرات ومهارات محاسبية، وتدقيقية، وتحقيقية؛ تُساعد في فعالية نجاح برنامج مكافحة الفساد المالي والإداري، وذلك حسب ما يلي: (حبيب، 2020):

- 1- الوقاية من الفساد: يساعد المحاسب القضائي في الوقاية من الفساد، وهذا من خلال الخبرة التي اكتسبها خلال تعامله مع حالات الفساد، ومعرفة الثغرات التي يستغلونها في نظم الرقابة الداخلية، وهذا يساهم في تطوير نظام الرقابة الداخلية، وتقييم الإجراءات التي تحمي أصول المؤسسة.
- 2- كشف عمليات الفساد: يساعد المحاسب القضائي في الكشف عن عمليات الفساد، وهذا من خلال ما لديه من خبرات تدقيقية، ومراجعته الداخلية للعمليات، إضافة إلى قدرته على التحقيق في حالات الفساد، والتعرف على الفاسدين المشتبه بهم والتحقيق معهم؛ من خلال مهاراته التحقيقية، وقدراته على جمع الأدلة التنظيمية والجنائية، التي تساعد في الوصول إلى مرتكبي جرائم الفساد وإدانتهم.
- 3- الاستجابة والإبلاغ: يمتلك المحاسب القضائي مهارات التواصل والاتصال مع المؤسسات الحكومية؛ بما يضمن الإبلاغ والتبليغ عن حالات الفساد، والتأكد من أن ينال الفاسدون جزاء ما عملوا، وإنفاذ حكم القانون بحقهم، وهذا عبر ما لديه من خبرة قانونية، وخبرة في التعامل مع المؤسسات القضائية والمحاكم.

الدراسات السابقة

دراسات تناولت المحاسبة القضائية في السعودية

دراسة (السعد، 2012)، وهي من أوائل الدراسات التي قامت بتناول موضوع المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية، وتمحورت مشكلة الدراسة، حول حاجة القضاء إلى خبراء في مجال المحاسبة؛ لكي يتم الاستفادة من خبراتهم ومهاراتهم المحاسبية، واستخدامها في فضّ النزاعات القضائية ذات الصبغة المالية. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج، أبرزها أن الطلب على خدمات المحاسبة القضائية سيزداد مستقبلاً. في محيط العلاقات بين المحاسبة القضائية وغيرها من المجالات.

دراسة (الأمين، بوسالم، فيصل، 2016)، وهدفت إلى تسليط الضوء على طبيعة العلاقة بين المحاسبة القضائية وحوكمة المؤسسات؛ باعتبارها أحد أهم أدوات مكافحة الفساد، وقد أظهرت النتائج أن المحاسبة القضائية تُعتبر أداة أساسية، تُساعد في الحد من جرائم الاحتيال المالي والفساد الإداري، وكذلك تُعدّ عنصراً أساسياً لدعم أنظمة حوكمة المؤسسات.

دراسة (عارم وآل حسن، 2016)، وقامت بتسليط الضوء على المحاسبة القضائية، والحد من الفساد المالي والإداري في عسير، وقد قام الباحثان باختيار مجتمع الدراسة، الذي اشتمل على منسوبي الهيئات القضائية وأجهزة مكافحة الفساد في منطقة عسير. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أن هناك دور للمحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري، وهناك عوائق تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في السعودية.

دراسة (فتني، 2018)، وهدفت إلى التعرف على أهمية تعليم المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة امتلاك المحاسب القضائي تأهيلاً علمياً كافياً، ومهارات، وقدرات، وخبرة ومعرفة بمبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة، ومن جانب آخر ضرورة تدعيم البيئة التعليمية بالمنهج ذات العلاقة بالمحاسبة القضائية؛ وذلك لتلبية حاجة المجتمع للكادر العلمي المؤهل، الذي يساعد القضاء على تحقيق العدالة.

دراسة (أبو عمارة، الحركان، 2019)، وهي في مجال التعليم أيضًا، وبحثت في تقييم مدى كفاية محتوى المحاسبة القضائية، في برامج المحاسبة في الجامعات السعودية؛ وذلك نتيجة وجود فجوة بين متطلبات سوق العمل وخريجي الأقسام المحاسبية. لذلك هدفت الدراسة إلى إيضاح أهمية المحاسبة القضائية لخريجي الأقسام المحاسبية والممارسين لمهنة المحاسبة، وكذلك وضع المقترحات اللازمة لإدخال المحاسبة القضائية في برامج الجامعات السعودية. وأوصت الدراسة بضرورة توجيه البحوث لدراسة مجالات المحاسبة القضائية.

دراسة (سراختم، 2019)، قادت كثرة القضايا والدعاوى المالية الدارسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة القضائية، وتوضيح أهميتها ودورها المحوري في الفصل في القضايا والدعاوى المالية. وتوصلت الدراسة إلى نتائج، كان أبرزها أن المحاسبة القضائية تساعد في سرعة البت في القضايا والدعاوى المالية في المحاكم، وكذلك حاجة المحاكم إلى وجود قسم مختص بالمحاسبة القضائية؛ لإبداء الرأي الفني حول القضايا.

دراسات تناولت المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي:

دراسة (السهلي، 2011)، وهدفت إلى استكشاف واقع وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية؛ من خلال تحليل العوامل المهنية والهيكليّة المؤثرة على جودة أعمال وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، وأظهرت نتائج الدراسة: عدم تمكّن وحدات المراجعة الداخلية من أداء مهامها بالشكل المطلوب، يرجع ذلك إلى قصور واضح في الكفاءات العاملة، وضعف مستويات الاستقلالية لوحدة المراجعة، وعدم وجود منهجية عمل موثقة ومعتمدة لوحدة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية عند قيامها بأعمالها. وأخيرًا، قصور التعاون بين وحدات المراجعة الداخلية والجهات الرقابية الداخلية والخارجية.

دراسة (Alzeban & Sawan, 2013)، وقد اتفقت مع ما جاء في نتائج دراسة (السهلي، 2011)، وبالإضافة لذلك، أشارت إلى ضعف دعم الإدارة لوحدة المراجعة الداخلية. وقد اتفق المشاركون على أن أنشطة المراجعة الداخلية، تهتم في مراجعة مدى الالتزام المالي والقانوني، وأداء دورها التقليدي الكائن في فحص جودة السجلات المالية، ومدى الالتزام بالإجراءات والأنظمة. وقد شملت عينة الدراسة، 29 مقابلة مع موظفين في المؤسسات التي تخضع للتدقيق من قبل ديوان المحاسبة.

دراستي (المبارك والجبر، 2021) و(الجبر والمبارك، 2021)، واللذان تعتبران امتداداً للدراستين السابقتين، وقاما فيها بالمساهمة بدراستين، الأولى: حول واقع المراجعة الداخلية، والثانية: حول محددات فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي. وقد هدفت الدراسة الأولى لمعرفة واقع المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية، بشأن مدى تطبيقها للأئحة الموحدة لوحدة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، وقد أظهرت نتائجها وجود تفاوت في التزام وحدات المراجعة الداخلية بالجامعات السعودية بين درجة متوسطة إلى درجة عالية، وقد قادت هذه النتائج الباحثين إلى تقديم عدد من التوصيات الرامية إلى تعزيز مستويات تطبيق اللائحة في وحدات المراجعة الداخلية، ودعم الجهود المبذولة لتطويرها. أما الدراسة الثانية فقد هدفت إلى تحديد أبرز العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية. شملت عينة الدراسة الجامعات السعودية البالغ عددها 29 جامعة، وقد أوصت الدراسة بعدد من التوصيات، أبرزها: إطلاق برنامج لتأكيد وتحسين الجودة؛ من أجل رفع فاعلية المراجعة الداخلية، وضرورة تقييم كفاءة وفاعلية الوحدات، وتحديد فرص التطوير الممكنة.

دراسات تناولت الفساد في القطاع العام السعودي:

- دراسة (العلوان، 2016)، وتناولت العوامل التي أدت إلى الفساد في القطاع العام، من وجهة نظر موظفي القطاع العام في منطقة الدمام. وقد صنف الباحث العوامل إلى: عوامل إدارية، وعوامل اجتماعية، وعوامل قانونية، وعوامل اقتصادية. وقد أشار الباحث إلى عدد من التوصيات التي تساعد على صياغة الاستراتيجيات المناسبة، حسب كل عامل من العوامل المصنفة، من أجل مكافحة الفساد الإداري ومواجهته.

- دراسة (المروان وآخرين، 2021)، وبحثت في مشكلة عدم وجود لائحة حوكمة في المنظمات الحكومية في السعودية، وقد كانت أبرز التوصيات التي أوصى بها الباحثون: ضرورة إصدار دليل موحد لحوكمة القطاع العام، للحد من الفساد المالي، وأهمية التأهيل المستمر للعاملين في الجهات الرقابية، وتعزيز التعاون بين مختلف الجهات الرقابية والجهاز القضائي في السعودية، في مراقبة أعمال وأنشطة وحدات القطاع العام.

دراسات جمعت بين متغيرات الدراسة:

دراسة (Gloeck & Jager, 2005)، التي تناولت تعريف ملف الاحتيال في القطاع العام في جنوب أفريقيا، وقد صنفت سلسلة من الإجراءات اللازمة لمنع الاحتيال في مؤسسات القطاع العام، جاء من ضمنها: استشارة المحاسبين القضائيين من أجل تنفيذ خطة لمنع الاحتيال، وأيضاً إشراك وظيفة التدقيق الداخلي، وتحسين أنظمة الرقابة.

وبناءً على الدراسة السابقة التي تم استخدامها كأساس لدراسة (Salleh & Ahmad, 2015)، ولكن في السياق المالي. فقد اتفقت أبرز نتائج الدراستين على أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في إجراءات الوقاية وكشف الفساد، وضرورة تحسين الرقابة الداخلية.

دراسة (Okoye and others, 2013)، التي أثبتت أن المحاسبة القضائية، تُعدُّ أداةً للكشف عن الاحتيال وتقليله في القطاع العام في نيجيريا، وقد درس الباحث مشكلة تزايد حالات الاحتيال في القطاع العام، وهدف إلى معرفة مدى إمكانية الحد من حدوث حالات الاحتيال باستخدام المحاسبة القضائية. وقد أشار الباحث إلى مجموعة من التوصيات المتعلقة بأهمية كلٍّ من: (العمل بالمحاسبة القضائية، التدريب على المحاسبة القضائية، وضع معايير للمحاسبة القضائية، تكنولوجيا المعلومات، قواعد السلوك).

دراسة (شعبان وشاهين، 2015)، التي هدفت إلى معرفة أهمية تطبيق مقومات تطبيق المحاسبة القضائية، وأثرها في مواجهة حالات الاحتيال المالي، والتعرف أيضاً على أبرز المعوقات التي تعترض تطبيقها، وأبرز المقترحات التي من شأنها أن تساهم في تطبيق مهنة المحاسبة القضائية في غزة، وقد أكدت نتائج الدراسة على امتلاك المحاسبين الماليين للتأهيل العلمي، والمهارات، والخبرات التي تؤهلهم لممارسة المحاسبة القضائية، وأنه سيزداد الطلب مستقبلاً على مهنة المحاسبة القضائية.

دراسة (الشواربي، 2018)، وتناولت أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي للحد من الاحتيال المالي. وقد هدف الباحث إلى توضيح العلاقة التأثيرية للمتغيرين على كفاءة المراجع الداخلي. وقد أظهرت النتائج وجود علاقة طردية بين إدماج الأساليب في مراحل المراجعة الداخلية، وبين تحسين كفاءة المراجع الداخلي.

دراسة (Olaoye, 2020)، التي أظهرت نتائجها أنه بإمكان الحكومة الاعتماد على نتائج الدراسة من أجل مكافحة الجرائم المالية، وأن تتخذ الوزارات هذه النتائج كنقاط مرجعية، من أجل تأسيس المحاسبة القضائية في أقسام المراجعة الداخلية والتدريب عليها؛ بغية تعزيز ضوابطها الداخلية.

دراسة (Suleiman & Othman, 2021)، وهدفت إلى تطوير نموذج لتحسين التحقيق في فساد القطاع العام في نيجيريا، باستخدام تقنيات المحاسبة القضائية، وقد توقع الباحث أن يكون هذا النموذج المبني على طريقة منهجية (Gioia)، حلاً دائماً لتهديد فساد القطاع العام، وباستخدام تقنيات المحاسبة القضائية. وقد أشار الباحث إلى إمكانية تطبيق النموذج في أي سياق آخر، ومن خلفيات اقتصادية واجتماعية مختلفة لمقارنة النتائج.

دراسة (أبو التبنجة والصرايرة، 2021)، وهدفت إلى تحديد مدى توافر مكونات تطبيق المحاسبة القضائية لدى المراجعين المعتمدين في الأردن، ودور هذه العوامل في تعزيز كفاءة المراجعين. وأظهرت النتائج بأن المراجعين قادرين على ممارسة بعض مجالات المحاسبة القضائية، وامتلاكهم خبرات ومهارات تمكنهم من ممارسة دورهم وفعالاً في دعم القضاء أثناء التحقيق في الأنشطة غير القانونية، والسيطرة على الاحتيال المالي، وبالتالي فإن توافر المكونات الرئيسية لتطبيق المحاسبة القضائية سينعكس على زيادة كفاءة المراجعين.

ما الذي يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة؟

باستعراض الدراسات السابقة العربية والأجنبية، المتعلقة بمتغيرات الدراسة؛ استندت هذه الدراسة على تلك الدراسات في بناء وتكوين الإطار النظري للدراسة، وكذلك تكوين خلفية واضحة وشاملة عن المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية، والاستفادة من التنوع والاختلاف بين نتائج هذه الدراسات، وبالتالي تتمكن من تحديد ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، وفقاً للآتي:

1- تُعدُّ هذه الدراسة هي الدراسة الأولى التي بحثت توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية، وأثرها على فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.

- 2- تم إجراء الدراسة من وجهة نظر المراجعين الداخليين في القطاع العام السعودي، وبالتالي فإن نتائج الدراسة ستكون أكثر دقة، وتُعتبرُ بطريقةٍ مباشرةٍ عن الواقع.
- 3- تُعدُّ هذه الدراسة من الدراسات القليلة، التي تناولت موضوع المحاسبة القضائية في القطاع العام، ومن الدراسات النادرة التي تناولت المحاسبة القضائية على مستوى القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وكذلك تُعدُّ هذه الدراسة من الدراسات القليلة، التي سلَّطت الضوء على مكافحة الفساد في المملكة العربية السعودية. وقد جمعت الدراسة جانبين هما: المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية؛ على اعتبار أنهما مكملان لبعضهما البعض في مكافحة الفساد، وعلى الصعيد العملي، فإن مؤسسات القطاع العام سوف تستفيد من نتائج وتوصيات الدراسة، حيثُ إنها ستتعرف على أهمية دور أساليب المحاسبة القضائية في الحد من الفساد.

مشكلة الدراسة

أثبتت الدراسات السابقة، أهمية ودور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والإداري، كما أشارت الدراسات إلى أهمية المحاسبة القضائية في رفع كفاءة الرقابة الداخلية. (حبيب، 2020). ووفقاً لما نشرته هيئة مكافحة الفساد (نزاهة)، بشأن تزايد عدد حالات الفساد التي تحدث داخل مؤسسات القطاع العام -رغم وجود هيئات رقابية ووحدات مراجعة داخلية في المؤسسات الحكومية- فإن ذلك يجعلنا أمام تساؤل يدور حول كيفية زيادة فعالية وحدات المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد، لذلك جاءت هذه الورقة لتسليط الضوء على الدور الذي تلعبه المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد.

أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

- بيان أهمية توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية، وأثرها على فاعلية وحدات المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد المالي في القطاع العام، والأهداف الفرعية كالتالي:
- 1- دراسة أثر توفر المقومات العلمية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية، على فعالية وحدات المراجعة الداخلية، في مكافحة الفساد في القطاع العام.
 - 2- دراسة أثر توفر المقومات البيئية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية، على فعالية وحدات المراجعة الداخلية، في مكافحة الفساد في القطاع العام.
 - 3- دراسة أثر توفر المهارات والخبرات العملية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية، على فعالية وحدات المراجعة الداخلية، في مكافحة الفساد في القطاع العام.

أسئلة الدراسة

السؤال العام: هل يوجد أثر بين توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية، وفعالية وحدات المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد في القطاع العام؟
وتتفرع من هذا السؤال الرئيس الأسئلة التالية:

- 1- هل يوجد أثر بين توافر المقومات العلمية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى المراجعين الداخليين؟ وأثر ذلك على فعالية وحدات المراجعة الداخلية، في مكافحة الفساد في القطاع العام.
- 2- هل يوجد أثر بين توافر المقومات البيئية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى المراجعين الداخليين؟ وأثر ذلك على فعالية وحدات المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد في القطاع العام.
- 3- هل يوجد أثر بين توافر المهارات والخبرات العملية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى المراجعين الداخليين؟ وأثر ذلك على فعالية وحدات المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد في القطاع العام.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في كونها تتطرقُ إلى موضوع من الموضوعات الحديثة والمهمة، وتستمدُّ هذه الدراسة أهميتها أيضاً من أهمية القطاع التي تخدمه، ولعلَّ من الجليِّ ملاحظته، أن مؤسسات القطاع العام تواجه تحدياتٍ جسام، ومنها

مكافحة الفساد. وتساهم هذه الدراسة في زيادة تمكين وتحسين وحدة المراجعة الداخلية، وزيادة فاعليتها أكثر؛ من أجل مكافحة حالات الفساد المالي في القطاع العام، عبر الاستفادة من المحاسبة القضائية.

فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى: من المتوقع أن يؤثر توافر المقومات العلمية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى المراجعين الداخليين على فعالية وحدات المراجعة الداخلية، في مكافحة الفساد في القطاع العام.
- الفرضية الثانية: من المتوقع أن يؤثر توافر المقومات البيئية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى المراجعين الداخليين على فعالية وحدات المراجعة الداخلية، في مكافحة الفساد في القطاع العام.
- الفرضية الثالثة: من المتوقع أن يؤثر توافر المهارات والخبرات اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى المراجعين الداخليين على فعالية وحدات المراجعة الداخلية، في مكافحة الفساد في القطاع العام.

تصميم الدراسة

منهج الدراسة: قامت الدراسة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره المنهج المناسب لطبيعة الدراسة ولتحقيق أهدافها؛ وذلك من خلال وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها، والآراء التي تُطرح حولها، والعمليات التي تتضمنها، والآثار التي تُحدثها.

مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من جميع مفردات الظاهرة التي تدرسها الدراسة، وعليه فإن مجتمع الدراسة الحالية يتألف من العاملين في وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام.

أداة جمع البيانات

تم تصميم قائمة استقصاء إلكترونية، وتعميم رابط قائمة الاستقصاء على جميع العاملين في هذه الوحدات، وقد تم استرداد (101) ردًا صالحًا للتحليل.

عملية اختبار قائمة الاستقصاء

صدق قائمة الاستقصاء: تم عرض القائمة على مجموعة من المحكّمين، تألفت من أربعة أكاديميين في الجامعات السعودية، وقد استجابت الدراسة لآراء المحكّمين، وقامت بتنقيح القائمة، وبذلك خرجت القائمة في صورتها النهائية، وتم التأكد من صدقها إحصائيًا من خلال اختبار الاتساق، والصدق، والثبات.

أساليب تحليل البيانات: تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من قائمة استقصاء الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS)؛ للحصول على نتائج الدراسة.

نتائج اختبار فرضيات الدراسة

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الموافقة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا:

الفرضية الأولى: توافر المقومات العلمية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى المراجعين الداخليين يؤثر على فعالية وحدات المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع العام.

حسب النتائج الموضحة في جدول (1): جاء بالمرتبة الأولى العبارة الثالثة «لدى العاملين في وحدات المراجعة الداخلية القدرة على تتبع معلومات حالات الفساد وتحليلها»، بمتوسط حسابي يساوي 3.79، وأن قيمة الاختبار T تساوي (7.01) وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن متوسط درجة الاستجابة لهذه العبارة، قد زاد عن موافق بدرجة متوسطة، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة.

جاء في المرتبة الأخيرة العبارة الأولى «لدى العاملين في وحدات المراجعة الداخلية التأهيل العلمي الكافي لاكتشاف حالات الفساد»، بمتوسط حسابي يساوي 3.43، وأن قيمة الاختبار T تساوي (3.6) وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن متوسط درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة.

بشكل عام جاء المتوسط الحسابي لمجال المقومات العلمية 3.62، أي أن الوزن النسبي يساوي 72.38 %، بانحراف معياري مقداره 0.96، وأن قيمة اختبار T تساوي (6.76)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، مما يعني أن متوسط درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة 3، لذلك تُعتبر جميع العبارات السابقة دالة إحصائيًا عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع عبارات الفرضية الأولى مجتمعة معًا قد زادت عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة على جميع عبارات الفرضية الأولى بشكل عام؛ بما يؤهلنا لقبول الفرضية البديلة: توافر المقومات العلمية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى المراجعين الداخليين يؤثر على فعالية وحدات المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع العام.

وبناءً على نتائج التحليل الإحصائي، ترى الدراسة أنه من الضروري توفير مقومات تطبيق المحاسبة القضائية العلمية لدى العاملين في وحدات المراجعة الداخلية، وأن يحصل العاملون في الوحدات على درجة من الكفاءة والمعرفة بأساليب المراجعة الحديثة، واستخدام الأساليب التقنية الحديثة في مجال المراجعة؛ وذلك للمساعدة في اكتشاف حالات الفساد. كذلك لا بد وأن يمتلك العاملون في وحدات المراجعة المعرفة بأساليب جمع أدلة المراجعة، وحصرها، وتتبعها؛ من أجل إثبات حالات الفساد وتتبعها، وصولاً إلى مرتكبيها، وإدارة جلسات التحقيق. وأخيرًا المعرفة بأصول الممارسات القانونية، التي تمكنهم من إثبات حالات الفساد، وتقديم الحالات للجهات المختصة لضمان محاكمة الفاسدين بعدالة، وهذا بالنظر إلى الخبرة العلمية الكبيرة التي يتمتع بها العاملون في وحدات المراجعة الداخلية، والتي أكسبهم العديد من المهارات، التي تمكنهم من اكتشاف حالات الفساد، وتتبع مرتكبيها، وإدارة جلسات التحقيق. وتتفق نتائج هذا المحور، مع ما توصلت له العديد من الدراسات كدراسة (Salleh & Ahmad, 2015)، ودراسة (الشواري، 2018)، ودراسة (Suleiman & Othman, 2021) ودراسة (أبو التبنجة والصريرة، 2021)، حيث أشارت جميع هذه الدراسات، إلى أهمية ودور المحاسبة القضائية، في زيادة كفاءة العاملين في وحدات المراجعة الداخلية في محاربة الفساد.

جدول رقم (1)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب ودرجة الموافقة وقيمة T والقيمة الاحتمالية لـ sig عبارات محور المقومات العلمية وتم ترتيبها تنازليًا حسب مستوى الإجابة

#	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط النسبي	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار T	القيمة الاحتمالية (Sig.)
3	لدى العاملون في وحدات المراجعة الداخلية القدرة على تتبع معلومات حالات الفساد وتحليلها.	3.79	1.12	75.76	1	كبيرة	7.01	0
4	لدى العاملون في وحدات المراجعة الداخلية التأهيل العلمي الكافي لإدارة جلسات التحقيق في حالات الفساد.	3.73	1.24	74.55	2	كبيرة	5.86	0
2	لدى العاملون في وحدات المراجعة الداخلية التأهيل العلمي الكافي بأساليب المراجعة الحديثة.	3.72	0.93	74.34	3	كبيرة	7.7	0
5	لدى العاملون في وحدات المراجعة الداخلية التأهيل العلمي الكافي لجمع الأدلة حول حالات الفساد.	3.58	0.92	71.52	4	كبيرة	6.26	0
6	لدى العاملون في وحدات المراجعة الداخلية القدرة على الاتصال والتواصل الفعال مع الأجهزة الرقابية المختصة.	3.57	0.78	71.31	5	كبيرة	7.17	0
7	لدى العاملون في وحدات المراجعة الداخلية مؤهلات تمكنهم من استخدام أحدث التقنيات الإلكترونية في عمليات المراجعة.	3.53	0.54	70.51	6	كبيرة	9.66	0
1	لدى العاملون في وحدات المراجعة الداخلية التأهيل العلمي الكافي لاكتشاف حالات الفساد.	3.43	1.18	68.69	7	كبيرة	3.66	0
	الدرجة الكلية لجميع العبارات	3.62	0.96	72.38	4.00	كبيرة	6.76	0.00

الفرضية الثانية: توافر المقومات البيئية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى المراجعين الداخليين يؤثر على فعالية وحدات المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع العام.

جدول رقم (2)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب ودرجة الموافقة وقيمة T والقيمة الاحتمالية لـ sig

لعبارة محور المقومات البيئية وتم ترتيبها تنازلياً حسب مستوى الإجابة

#	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار T	القيمة الاحتمالية (Sig.)
9	توجد أنظمة قانونية تنظم عملية التعاون بين وحدات المراجعة الداخلية والهيئات القانونية، فيما يتعلق بمكافحة الفساد والتوصية باستخدام أفضل الطرق والوسائل في مكافحة الفساد.	4.05	1.38	81	كبيرة	8.91	0
14	تتابع وحدات المراجعة الداخلية المعلومات الواردة بخصوص حالات الفساد.	3.99	0.72	79.8	كبيرة	98	0
2	اهتمام وحرص وحدات المراجعة الداخلية لتأهيل الموارد البشرية لديها؛ لتكون قادرة على ممارسة الأساليب الحديثة مثل أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الفساد.	3.86	1.04	77.2	متوسطة	21.13	0
11	تتمكن وحدات المراجعة الداخلية من كتابة التقارير التي تُعين القضاة على اتخاذ الحكم بالتوضيح والتحليل عن حالات الفساد.	3.7	0.49	73.9	كبيرة	5.19	0
12	تمتلك وحدات المراجعة الداخلية القدرة على اكتشاف حالات الفساد ومرتكبي عمليات الفساد.	3.6	0.76	71.9	كبيرة	12.02	0
13	تعمل وحدات المراجعة الداخلية على متابعة محاكمة مرتكبي جرائم الفساد.	3.53	0.1	70.5	كبيرة	6.87	0
4	تتوفر تشريعات وقوانين تسمح باستخدام الأساليب الحديثة، مثل أساليب المحاسبة القضائية كـ أسلوب التحقيق والتحري في مكافحة الفساد.	3.52	0.82	70.3	كبيرة	4.7	0
10	تتمتع وحدات المراجعة الداخلية بالاستقلالية التامة لمكافحة الفساد.	3.52	1.34	70.3	كبيرة	3.71	0
6	يوجد فعالية لقنوات الاتصال المتاحة بين وحدات المراجعة الداخلية وديوان المحاسبة لمتابعة حالات الفساد.	3.34	0.95	66.9	كبيرة	2.56	0.01
8	تلي الجهات التشريعية طلبات وحدات المراجعة الداخلية بتعديل القوانين الخاصة باستخدام الأساليب الحديثة، مثل أساليب المحاسبة القضائية المختلفة.	3.34	1.17	66.9	كبيرة	7.16	0
1	يوجد قبول واستعداد لدى المؤسسات الحكومية لتطبيق التعاون والشراكة مع المحاسبين القضائيين للاستفادة من خدمات المحاسبة القضائية.	3.28	0.4	65.7	كبيرة	3	0
5	تدعم إدارات المؤسسات استخدام الأساليب الحديثة مثل أساليب المحاسبة القضائية كـ أسلوب التحقيق والتحري في مكافحة الفساد.	3.25	1.33	65.1	كبيرة	3.05	0
7	يوجد قوانين خاصة تنظم استخدام الأساليب الحديثة مثل أساليب المحاسبة القضائية كـ أسلوب التحقيق والتحري في مكافحة الفساد.	2.85	0.48	57	متوسطة	-1.58	0.06
3	توفر وحدات المراجعة الداخلية ورش عمل حول الأساليب والإجراءات الحديثة، مثل أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية كـ أسلوب التحقيق والتحري وجمع الأدلة.	2.69	1.09	53.7	متوسطة	-3.01	0
	الدرجة الكلية لجميع العبارات	3.47	0.86	69.30	كبيرة	12.27	0.01

حسب النتائج الموضحة في جدول (2):

جاء بالمرتبة الأولى العبارة التاسعة «يوجد أنظمة قانونية تنظم عملية التعاون بين وحدات المراجعة الداخلية والهيئات القانونية فيما يتعلق بمكافحة الفساد، والتوصية باستخدام أفضل الطرق والوسائل في مكافحة الفساد»، بمتوسط حسابي يساوي 4.05، أي أن الوزن النسبي 81%، وانحراف معياري 1.38، وأن قيمة الاختبار T تساوي (8.91)

وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.00) وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة. جاء في المرتبة الأخيرة العبارة الثالثة «تُوفّر وحدات المراجعة الداخلية ورشات عمل حول الأساليب والإجراءات الحديثة، مثل أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية، كأسلوب التحقيق والتحري وجمع الأدلة»، بمتوسط حسابي يساوي 2.69، أي أن الوزن النسبي 53% وانحراف معياري 1.09، وأن قيمة الاختبار T تساوي (-3.01) وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن متوسط درجة الاستجابة لهذه العبارة قد انخفض عن درجة الموافقة المتوسطة 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة منخفضة، من قبل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة. إن المتوسط الحسابي لجميع عبارات الفرضية الثانية يساوي (3.47)؛ أي أن المتوسط النسبي (69.3%)، وأن قيمة اختبار T تساوي (12.27) وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.01 لذلك تُعتبر جميع العبارات السابقة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع عبارات الفرضية الثانية مجتمعة معاً قد زادت عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة على جميع عبارات الفرضية الثانية بشكل عام؛ بما يؤهلنا لقبول الفرضية البديلة: توافر المقومات البيئية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى المراجعين الداخليين يؤثر على فعالية وحدات المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع العام.

وبناءً على نتائج التحليل الإحصائي، ترى الدراسة أن توفّر المقومات البيئية لتطبيق المحاسبة القضائية تُعتبر الأساس الذي تنطلق منه وحدات المراجعة الداخلية، والمرجعية القانونية والتنظيمية نحو محاربة الفساد، وبالتالي، فإن كانت بيئة عمل وحدات المراجعة الداخلية تشجع محاربة الفساد؛ فإن ذلك سوف ينعكس على أداء هذه الوحدات، من حيث توافر القوانين والأنظمة المحاربة للفساد، وضمان استقلالية هذه الوحدات؛ مما يجعلها أكثر كفاءة في محاربة الفساد، إضافة إلى توفير الموارد البشرية والمالية اللازمة لتعزيز كفاءة وحدات المراجعة الداخلية في محاربة الفساد، كذلك تساهم المقومات البيئية لتطبيق المحاسبة القضائية، في تعزيز قدرة هذه الوحدات في محاربة الفساد، من خلال توافر قنوات الاتصال والتواصل، والتنسيق بين وحدات المراجعة والهيئات القضائية، وكذلك توفير قنوات اتصال للجمهور للتبليغ عن حالات الفساد؛ مما يساهم في اكتشافها، وتوفير نظام للتعاون بين الهيئات القضائية ووحدات المراجعة الداخلية؛ مما يساهم في محاسبة الفاسدين. وتتفق نتائج هذا المحور مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات، كدراسة (Olaoye, 2020)، التي تُشير إلى أن تأسيس بيئة عمل ملائمة للمحاسبة القضائية في أقسام المراجعة الداخلية، والتدريب عليها من أجل تعزيز ضوابطها الداخلية؛ يساهم في محاربة الفساد. كذلك اتفقت مع نتائج دراسة (الشواربي، 2018)، التي أشارت إلى أهمية إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية، على كفاءة المراجع الداخلي للحد من الاحتيال المالي.

الفرضية الثالثة: توافر المهارات والخبرات اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى المراجعين الداخليين يؤثر على فعالية وحدات المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع العام.

حسب النتائج الموضحة في جدول (3):

جاء بالمرتبة الأولى، العبارة السادسة، «يخطط العاملون في وحدات المراجعة الداخلية عملية التدقيق بفعالية لاكتشاف حالات الفساد والغش المالي»، بمتوسط حسابي يساوي 3.89، أي أن الوزن النسبي 77.8%، وأن قيمة الاختبار T تساوي (7.25) وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن متوسط درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة.

جاء في المرتبة الأخيرة، العبارة الخامسة «يمتلك العاملون في وحدات المراجعة الداخلية مهارات استخدام الحواسيب وأنظمة المحاسبة، والبرامج المتخصصة لتحليل البيانات في حالات الفساد المالي»، بمتوسط حسابي يساوي 3.59، أي أن الوزن النسبي 71.8%، وأن قيمة الاختبار T تساوي (11.77)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن متوسط درجة الاستجابة لهذه العبارة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد عينة الدراسة على هذه العبارة.

إن المتوسط الحسابي لجميع عبارات الفرضية الثالثة يساوي (3.60)؛ أي أن المتوسط الحسابي النسبي (72%)، وأن قيمة اختبار T تساوي (19.63) وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 لذلك تعتبر جميع العبارات السابقة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع عبارات الفرضية الثالثة مجتمعة معاً؛ قد زادت عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة على جميع عبارات الفرضية الثالثة بشكل عام؛ بما يؤهلنا لقبول الفرضية البديلة: «توافر المهارات والخبرات اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى المراجعين الداخليين يؤثر على فعالية وحدات المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع العام».

جدول رقم (3)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب ودرجة الموافقة وقيمة T والقيمة الاحتمالية لـ sig

لعبارة محاور المهارات والخبرات العملية، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مستوى الإجابة

#	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة	قيمة الاختبار T	القيمة الاحتمالية (Sig.)
6	يخطط العاملون في وحدات المراجعة الداخلية عملية التدقيق بفعالية لاكتشاف حالات الفساد والغش المالي.	3.89	1.22	1	كبيرة	7.25	0
4	يتمتع العاملون في وحدات المراجعة الداخلية بمهارات متميزة؛ كمهارات الاتصال والتفاوض ولغة الجسد وإدارة النقاش في التحقيق في قضايا الفساد.	3.81	0.78	2	كبيرة	10.33	0
3	يملك العاملون في وحدات المراجعة الداخلية مهارات التحري والتقصي وجمع الأدلة المبدئية حول شهادات الفساد.	3.76	0.92	3	كبيرة	8.23	0
2	يملك العاملون في وحدات المراجعة الداخلية مهارة إدارة لجان التحقيق في حالات الفساد.	3.75	1.15	4	كبيرة	6.44	0
1	يملك العاملون في وحدات المراجعة الداخلية مهارة استخدام أدوات التحليل والقياس المختلفة لمكافحة الفساد، لتعزيز إمكانية الوصول إلى النتائج وربطها بالمسببات.	3.69	0.72	5	كبيرة	9.45	0
8	يملك العاملون في وحدات المراجعة الداخلية، المعرفة الكافية بالجوانب القانونية، كقانون العقوبات وقانون انضباط موظفي الدولة، والقانون الجنائي والإداري.. الخ.	3.67	0.64	6	كبيرة	10.38	0
7	يملك العاملون في وحدات المراجعة، القدرة على تقييم مخاطر الفساد بفعالية.	3.66	1.53	7	كبيرة	4.26	0
5	يملك العاملون في وحدات المراجعة الداخلية مهارات استخدام الحواسيب وأنظمة المحاسبة، والبرامج المتخصصة لتحليل البيانات في حالات الفساد المالي.	3.59	0.5	8	كبيرة	11.77	0
الدرجة الكلية لجميع العبارات		3.73	0.9325	4.5	كبيرة	8.51375	0.000

وبناءً على نتائج التحليل الإحصائي تستنتج الدراسة: أهمية توفر المهارات والخبرات العملية لتطبيق المحاسبة القضائية، لدى العاملين في وحدات المراجعة الداخلية، وأثرها على كفاءة أداء وحدات المراجعة الداخلية بشكل عام، وعلى كفاءتها في محاربة الفساد بشكل خاص؛ حيث تساهم خبرات المحاسب القضائي، في تعزيز قدرة المراجع الداخلي على اكتشاف حالات الفساد؛ من خلال خبراته بنقاط الضعف التي تعاني منها أنظمة الرقابة الداخلية، وكيفية استغلالها من قبل الفاسدين، وبالتالي بإمكانه وضع ضوابط لمعالجة هذه النقاط، إضافة للخبرات المتراكمة في جمع أدلة ممارسة الفساد؛ من خلال القدرة على التحري والتحقيق، مما يساهم في إثبات حالات الفساد وإدانة مرتكبيها.

كذلك تساهم خبرات المحاسب القضائي بالجوانب القانونية؛ كقانون العقوبات، وقانون انضباط موظفي الدولة، والقانون الجنائي؛ في ضمان محاكمة الفاسدين، وتحديد العقوبات الرادعة والعادلة. وتتفق هذه النتيجة، مع ما توصلت له العديد من الدراسات كدراسة (فتني، 2018)، التي توصلت إلى امتلاك المحاسب القضائي مهارات وقدرات، وخبرة ومعرفة بمبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة تساعد في اكتشاف حالات الفساد، كما اتفقت مع دراسة (Gloeck & Jager, 2005)، التي أشارت إلى أهمية الاستعانة بخبرات المحاسب القضائي في تقييم كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية.

مناقشة نتائج الدراسة

أظهرت النتائج التي تم التوصل إليها بأن 72 % من عينة الدراسة، وهي استجابة بدرجة كبيرة حول امتلاك المراجعين الداخليين في القطاع العام تأهيلاً علمياً، ومهاراتٍ، وقدرةً، تساعد في تتبع معلومات حالات الفساد وتحليلها؛ مثل المعرفة بأساليب المراجعة الحديثة، وجمع الأدلة، والقدرة على التواصل الفعّال مع الأجهزة الرقابية لمتابعة حالات الفساد. وأن نسبة 69 % من عينة الدراسة موافقة بدرجة كبيرة حول وجود بيئة تساعد في توفير أنظمة قانونية، تُنظّم عملية التعاون بين وحدات المراجعة الداخلية والهيئات القانونية لمكافحة الفساد، وقدرة وحدات المراجعة الداخلية على متابعة حالات الفساد.

وقد أظهرت النتائج، بأن هناك استجابة بدرجة متوسطة، حول توفر قوانين خاصة تُنظّم استخدام الأساليب الحديثة، مثل أساليب المحاسبة القضائية؛ مما قلل من حرص واهتمام هذه الوحدات، بتأهيل الموارد البشرية لديها، لتكون قادرة على استخدام الأساليب الحديثة كـ أساليب المحاسبة القضائية؛ لاكتشاف حالات الفساد، وهو ما قاد أفراد العينة لإظهار استجابة بدرجة منخفضة، حول قيام الوحدات بتوفير ورشات عمل حول الأساليب والإجراءات الحديثة، مثل أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية.

توصيات الدراسة

- 1- أظهرت نتائج الدراسة استجابة بدرجة منخفضة حول إقامة دورات وورش عمل بشأن الأساليب الحديثة؛ مثل أساليب المحاسبة القضائية، لذلك نوصي بتوفير ورش عمل تدريبية، وندوات للتعريف بالمحاسبة القضائية وأهميتها؛ ويأتي هذا لدعم وتمكين كافة الجوانب المتعلقة بالمهنة، وزيادة الوعي لدى المراجعين الداخليين بأهمية المحاسبة القضائية، وتنمية وتطوير الخبرة في مجال المحاسبة القضائية؛ عبر تقديم الدورات التدريبية المتخصصة، وتمكينهم من الحصول على الشهادات المهنية، في مجال المحاسبة القضائية ومكافحة الفساد. وفي المملكة العربية السعودية قامت جامعة تبوك باعتماد ماجستير تنفيذي للمحاسبة القضائية، كما قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، بإضافة دورة تدريبية بشأن المحاسبة القضائية ومكافحة الاحتيال، وكذلك قدّمت جمعية مكافحة الاحتيال عددًا من الدورات بهذا الصدد، ويدل هذا على أهمية هذا المجال ودوره في مكافحة الفساد.
- 2- تصويب إجراءات عمل المحاسبة القضائية؛ من خلال إصدار دليل إجرائي، ويكون من إعداد وإشراف الهيئات المهنية؛ لتوفير القوانين الخاصة بها التي تُنظّم عملها.
- 3- أن تتضمن بنود اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية المُحدّثة ضرورة امتلاك منسوبي وحدات المراجعة الداخلية المعرفة الأساسية بالمحاسبة القضائية وأهمية حصولهم على مهارات وقدرة المحاسب القضائي.
- 4- أن تقوم الجهات المعنية على الصعيد الأكاديمي والمهني بالتعاون فيما بينها واعتماد برامج حول المحاسبة القضائية وعلاقتها بالمراجعة الداخلية ومكافحة الفساد.
- 5- العمل على تعزيز دور المحاسبة القضائية وعلاقتها بالمراجعة الداخلية، عبر إجراء المزيد من البحوث والدراسات، والذي بدوره يؤدي إلى تحسين وظيفة المراجعة الداخلية.
- 6- العمل على تعزيز دور المحاسبة القضائية ودورها في مكافحة الفساد؛ عبر إجراء المزيد من الدراسات والبحوث في هذا المجال.

المراجع

أولاً - مراجع باللغة العربية:

- أبو عمارة، مصطفى محمد، والحرکان، أحمد عبد الكريم. (2019). تقييم مدى كفاية المحتوى الحالي للمحاسبة القضائية في برامج المحاسبة في الجامعات السعودية. *المجلة العالمية للاقتصاد والإدارة*، م 6، ع 3. تم الاسترجاع من https://www.researchgate.net/publication/333961431_alhaly_almhtwy_kfayt_mdy_tqyym_alswdyt_aljamat_fy_almhasbt_bramj_fy_alqdayyt_lmhasbt
- أحمد، زكريا عبده السيد. (2013). إطار لمحددات فعّالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي: دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية، *مجلة التجارة والتمويل*، المجلد 33، العدد 3، ص 332-333. تم الاسترجاع من <https://www.mandumah.com/Record/650807>
- الجليلي، مقداد أحمد يحيى، وجميل، رافي نزار. (2012). دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال: دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، ع 93، ص 81-95. تم الاسترجاع من <https://search.mandumah.com/Record/425442>
- جمعية مكافحة الاحتيال ACFE. (2020). *التقرير الأممي حول الاحتيال الوظيفي وسوء استغلال الصلاحيات الوظيفية*، دراسة الاحتيال الوظيفي عالمياً لعام 2020.
- الخالدي، ناهض نمر محمد. (2014). دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، *مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات*، ع 6، ص 1-42. تم الاسترجاع من موقع <http://search.mandumah.com/Record/887129>
- الخواج، حمدي. (يونيو، 2012). أثر الفساد على الجوانب الاقتصادية والاجتماعية، ورقة عمل مقدمة للورشة التدريبية بعنوان: *الموروث الديني ودوره في محاربة الفساد بمدينة رام الله، فلسطين*.
- السعد، صالح عبد الرحمن. (2013). المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية استكشافية، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة*، م 27، ع 1.
- السهلي، محمد بن سلطان القباني. (2011). تحليل العوامل الهيكلية والمهنية لوحداث المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بالمملكة العربية السعودية، *مجلة الفكر المحاسبي*، مج 15، ع 1، ص 2-29. تم الاسترجاع من https://faculty.ksu.edu.sa/sites/default/files/thlyl_lwml_lhykly_fy_whdt.pdf
- السيد، هاشم. (2021). *المحاسبة القضائية*. الدوحة، قطر: دار الوتد.
- السيسي، نجوى أحمد إسماعيل. (2006). دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية، *المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة*، ع 1، ص 33-84. تم الاسترجاع من موقع: <https://search.mandumah.com/Record/111276/Details>
- الشواربي، محمد عبد المنعم. (2018). أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي، *مجلة الفكر المحاسبي*، مج 22، ع 7، ص 199-131. تم الاسترجاع من <https://doi.org/10.21608/atasu.2018.36613>
- العلوان، جعفر أحمد. (2016). عوامل الفساد الإداري في الأجهزة الحكومية السعودية من وجهة نظر موظفي القطاع الحكومي: دراسة ميدانية، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة*، م 30، ص 139-170.
- الجبر، عبد الرحمن علي، والمبارك، عائذ إبراهيم. (2021). محددات فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع العام: الجامعات السعودية، *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل - العلوم الإنسانية والإدارية*، م 22، ع 2.
- المبارك، عائذ إبراهيم، والجبر، عبد الرحمن علي. (2021). واقع المراجعة الداخلية في الجامعات السعودية الحكومية: دراسة ميدانية، *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل - العلوم الإنسانية والإدارية*، م 22، ع 1.
- المدحجي، محمد أحمد سلام. (2010). أهمية التشريعات والمعايير التخطيطية في الحفاظ على البيئة الحضرية، *مجلة العلوم والتكنولوجيا*، مج 15، ع 2، ص 3-18. التعريف الرقمي للمرجع.
- المروان، مصعب عبد الرحمن محمد، وأبو خشبة، عبد العال بن هاشم محمد، والسعد، صالح بن عبد الرحمن. (2021). دور الحكومة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، *المجلة العربية للأدب والدراسات الإنسانية*، مج 5، ع 19. تم الاسترجاع من: <https://search.emarefa.net/detail/BIM-124872>

- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) (2016). *المعيار ISSAI 5700 دليل تدقيق مكافحة الفساد*. تم الاسترجاع من: <https://www.bz.gov.audit.www/pdf.EN-5700-ISSAI/08/2018/uploads/content-wp/bz.gov.audit.www/>.
- بهجت، محمد فداء. (2015)، «أهداف ومفاهيم ومعايير المراجعة الداخلية»، ندوة ديوان المراقبة العامة السنوية الثانية عشر، سبل تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، الرياض، 7-8 رجب 1436هـ.
- بوعزة، محمد الأمين، وبو سالم، أبوبكر، وبوطيبة، فيصل. (2017). التكامل بين المحاسبة القضائية وحوكمة المؤسسات كمدخل لمكافحة الفساد على مستوى المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 2 (3)، 68-75. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/39613>
- حبيب، خالد صبحي سعد الدين. (2020). دور المحاسبة القضائية والرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي؛ دراسة تطبيقية على المؤسسات العامة في قطاع غزة (رسالة دكتوراة).
- خضير، حلا سامي، وموفق، أحمد. (2010). الاستثمار الأجنبي وأثره في البيئة الاقتصادية، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع 80، ص 136-156. تم الاسترجاع من <https://www.iasj.net/iasj/download/eb02a294901ebc38>
- دراجي، عيسى. (نوفمبر، 2010). البيئة والميزة التنافسية. الملتقى الدولي الرابع: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسة الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، الجزائر.
- دعاس، غسان. (2016). تقييم مدى إدراج المحاسبة القضائية ضمن مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات الفلسطينية. مجلة جامعة فلسطين التقنية، مج 4، ع 2. تم الاسترجاع من: <https://digitalcommons.aaru.edu.jo/ptuk/vol4/iss2>
- سر الختم، عبير بكري. (2019). دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية. المجلة العالمية للاقتصاد والإدارة، مج 6، ع 3. تم الاسترجاع من: https://www.researchgate.net/publication/333964094_dwr_almhasbt_alqdayyt_fy_aldtqywalthkym_almary_fy_almmllkt_alrbyt_alswdyt
- شعبان، إنعام عثمان، وشاهين، علي عبد الله أحمد. (2015). مدى توافق مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية من وجهة نظر مدقي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العمل ونقابة المحاسبين بقطاع غزة، (رسالة ماجستير).
- عارم، سعد سعيد محمد، وآل حسن، على فايع محمد. (2016). المحاسبة القضائية والحد من الفساد المالي والإداري في المملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية على منطقة عسير، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، م 1، ع 3. تم الاسترجاع من <http://search.mandumah.com/Record/912850/Details#tabnav>
- غنيم، محمود رجب يس. (2014). نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ع 4، ص 137-228. تم الاسترجاع من: <http://search.mandumah.com/Record/660930/Details#tabnav>
- غنيم، محمود رجب يس. (2016). محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي: دراسة ميدانية في البيئة السعودية، مجلة الفكر المحاسبي، مج 20، ع 5، ص 191-256. تم الاسترجاع من https://atasu.journals.ekb.eg/article_48675.html
- مشكور، سعود جايد، والشرع، علاء حسن، وعبد عباس، حيدر. (2017). المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي وأثرها في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، دراسة على عينة من المدققين في مدينة السماوة، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والإدارية، مج 7، ع 3، تم الاسترجاع من: DOI:10.18081/mjaes/2017-184/7
- معهد المراجعين الداخليين <https://www.theia.org>
- منظمة الشفافية العالمية <https://www.transparency.org>

ثانيًا - مراجع باللغة الأجنبية:

- Abdussalam Mahmoud Abu-tapanjeh & Tasnim Muhammad Khalaf Al-sarairah. (2021). The Availability of Forensic Accounting Application Factors to Enhance the Auditors Efficiency in Jordan. ***Journal of Asian Finance, Economics and Business***, Vol. 8, No. 3, 0807-0819.

- Abu-Azza, W. (2012). *Perceived Effectiveness of the Internal Audit Function in Libya*, Unpublished PhD Thesis, Faculty of Business & Law, University of Southern Queensland, Australia, pp. 1-267, available at: https://eprints.usq.edu.au/22330/2/Abu-Azza_2012_whole.pdf.
- Alzeban, A. & Sawan, N. (2013). The Role of Internal Audit Function in the Public Sector Context in Saudi Arabia, *African Journal of Business Management*, 7 (6).
- Anderson, JIM. (2020). *Corruption has Modernized, So Should Anticorruption Initiatives*, Blogs World Bank. Retrieved from <https://blogs.worldbank.org/voices/corruption-has-modernized-so-should-anticorruption-initiatives>.
- Badara, M. S. & Saidin, S. Z. (2013). Impact of the Effective Internal Control System on the Internal Audit Effectiveness at Local Government Level, *Journal of Social and Development Sciences*, Vol. 4, No. 1, pp. 16-23.
- Certified Expert Accountant/ CEA. (2013). United Arab Emirates, p. 2.
- Cohen, A. & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations, *Australian Accounting Review*, No. 54, Vol. 20, Issue 3, pp. 296-307. available at <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>.
- Crumbley, D. Larry. (2004). The Growing Field of Forensic Accounting, *New Accountant*, Feature Articles, USA, 2004., www.newaccountantusa.com.
- Mihret, D. G. & Yismaw, A. W. (2007). Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study, *Managerial Auditing Journal*, 22, 470-484.
- Nunn, L.; McGuire, B. L.; Whitcomb, C. & Jost, E. (2006). Forensic Accountants: Financial Investigators, *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 4 (2). <https://doi.org/10.19030/jber.v4i2.2631>.
- Okoye, Emmanuel Ikechukwu> (2009). Forensic Accounting in Developing Economies Problems and Prospects, *University Advanced Research Journal*, No. 1, July-September 2009, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1789123>.
- Olaoye, A. A. (2020). Combating Financial Crime through Forensic Accounting in Nigeria's Public Sector, *The Journal of Economic Research & Business Administration*, 133, (3), 91-102.
- Ramaswamy, Vinita. (2005). *Corporate Governance and the Forensic Accountant*. CPA J. 75. 68-70.
- Rasmussen, D. G. & Leauanae, J. L. (2004). Expert Witness Qualifications and Selection, *Journal of Financial Crime*, Vol. 12, No. 2, pp. 165-171. <https://doi.org/10.1108/13590790510624954>.
- Salleh, Kalsom. (2015). Fraud Profile and Fraud Prevention in Public Sector: Internal Audit Perspective, *International Conference on Accounting Studies (ICAS)*, 17-20 August 2015, Johor Bahru, Johor, Malaysia. DOI:10.13140/RG.2.1.5190.8969.
- Singleton, Tommie W.; Singleton, Aaron J.; Bologna, Jack & Lindquist, Robert. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. 3rd ed. John Wiley & Sons, inc.
- Singleton, Tommie W.; Singleton, Aaron J.; Bologna, Jack & Lindquist, Robert. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. 4th ed., John Wiley & Sons, Inc.
- Suleiman, N. & Othman, Z. B. (2021). Forensic Accounting Investigation of Public Sector Corruption in Nigeria: The Gioia Methodology, *The Qualitative Report*, 26 (3), 1021-1032. <https://doi.org/10.46743/2160-3715/2021.3907>.
- Unegbu, A. O. & Kida, M. I. (2011). Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management, *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, Vol. 2, No. 4, pp. 304-309.
- Weygandt, Jerry; J., Kimmel & Kieso. (2012). *Accounting Principles, International Student Version*. 10th ed., John Wiley & Sons, Inc.

Availability of Forensic Accountability and its Results on Internal Auditing in Combating Corruption in the Saudi Public Sector

Jawhara Bashir AL-Shammri

Researcher, Department of Accounting
College of Business Administration - King Faisal University
alshamrijawhara@gmail.com

DR. Mohammed AL-Omair

Assistant Professor, Department of Accounting
College of Business Administration - King Faisal University
Momair@kfu.edu.sa

ABSTRACT

The problem of the study was the increasing number of corruption cases in the public sector. Therefore, this study aimed to investigate the impact of the availability of the elements of the application of forensic accountability, and its impact on the effectiveness of internal audit units, in combating corruption in the Saudi public sector. And to achieve this goal; The descriptive quantitative methodology was relied upon using the questionnaire tool, which was published on the employees of the internal audit units in the Saudi public sector.

The results indicated that the availability of the elements for the application of forensic accounting; It affects the effectiveness of the internal audit units in combating corruption in the Saudi public sector.

The study concluded with a few recommendations on the importance of providing training courses to introduce forensic accounting, the need to issue a procedural guide to correct the procedures of forensic accounting to organize its work and conduct more studies that examine enhancing the role of forensic accounting and its relationship to internal audit and combating corruption.

Keywords: *Internal Audit, Forensic Accounting, Public Sector, Corruption.*