نحو رؤية جديدة لمكافحة الفساد المالي
باستخدام المراجعة القضائية في البيئة المصرية

إعداد
د. سعد سامي فتحي الغندور
دكتوراه الفلسفة في المحاسبة
dr.saadsami2020@gmail.com

الملخص: تهدف الدراسة إلى اقتراح إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي بالبيئة المصرية، بالاستناد إلى فلسفة تكامل المراجعة القضائية مع المراجعة الخارجية، وذلك من خلال توافر مجموعة من المقومات من أهمها: إنشاء جمعية مهنية مستقلة للمراجعة القضائية، ونشر الوعي بأهميتها، وإصدار الجهاز المركزي للمحاسبات المعايير المرشدة والملزمة لتطبيقها، مع الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع القضائي. وقد اتكأت الدراسة لإجراء دراسة ميدانية لاختبار مدي أهمية تطبيق الإطار المقترح للحد من ممارسات الفساد المالي بالبيئة المصرية على أربع فئات من عينة الدراسة ممثلة في الموظفين بالجهاز الإداري بالدولة، ومديري الوحدات الحكومية، والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات، ووكلاء الحسابات بوزارة المالية.

أظهرت النتائج موافقة فئات عينة الدراسة على أهمية تطبيق الإطار المقترح للمراجعة القضائية، ومن ثمّ إمكانية الاستفادة منه وتطبيقه بما يعود بالنفع على ممارسة المراجعة القضائية في اكتشاف حالات الغشّ والفساد بالبيئة المصرية، أضف إلى ذلك زيادة كفاءة عملية المراجعة وتقوية دور الأجهزة الرقابية، ومعاونة القضاء على إحقاق قيمة العدل. وأوصت الدراسة بضرورة إضافة خدمة المراجعة القضائية ضمن تشكيلة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة والأجهزة الرقابية، وذلك لمواكبة رؤية مصر الاستراتيجية "٢٠٣٠".

المصطلحات الأساسية: المراجعة القضائية، الغش والفساد المالي، دور الأجهزة الرقابية.

Abstract: The study aims to propose an integrated framework for using Forensic Auditing to reduce financial corruption practices in the Egyptian environment. It based on the philosophy of integrating Forensic Auditing with external review through the availability of a set of components. The most important are: establishing an independent professional association for Forensic Auditing, spreading awareness of its importance, and the Central Auditing Organization issuing guiding and binding standards for its application, with attention to the scientific and practical qualification of the judicial auditor. The study relied on conducting a field study to test the extent of the importance of applying the proposed framework to reduce financial corruption practices on four categories of the study sample represented by employees in the state administrative apparatus, directors of government units, auditors in the Accountability State Authority, and accounting agents in the Ministry of Finance.

The results showed that the study sample categories agreed on the importance of applying the proposed framework for Forensic Auditing, and the possibility of benefiting from it and applying it in a way that benefits the practice of Forensic Auditing in discovering cases of fraud and corruption in the Egyptian environment, and thus increasing the efficiency of the review process and strengthening the role of the regulatory bodies and assisting the judiciary in achieving the value of justice. The study recommended the necessity of adding the Forensic Auditing service to the range of services provided by accounting and auditing offices and regulatory bodies, in order to keep pace with Egypt vision "2030".

Key Words: Forensic Auditing, Fraud and Financial Corruption, Role of Control Bodies.

الإطار العام للبحث

أولاً- المقدمة ومشكلة البحث:

هل يمكن أن نقول: إنّ محاربة الفساد يجب أن تتحوّل إلى قضية ملحّة في الدول التي تبحث عن التطوّر؟ يفتح هذا التساؤل محاورَ مختلفة للنقاش لِما للفساد من خطر على الأمن الاجتماعي والنمو الاقتصادي والأداء المالي. وتتأتَّى أهمية محاربة الفساد الذي ينخر في الكيان الاقتصادي للدولة من تباين مداخله الظاهرة والخفية، ومنها هروب كثير من الاستثمارات خارج البلاد، تدني الحالة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وقد تعالت في الفترة الأخيرة نداءات قوية تدعو إلى محاربة الفساد المالي والوقوف على أسبابه من الجذور في ظل ضعف الأجهزة الرقابية في مواجهة هذا الخطر الجسيم (شاهين،٢٠٢٢). وقد أتت تلك النداءات ملبيّة لخطة الدولة المصرية الحديثة، ورؤيتها الاستراتيجية "٢٠٣٠".

وقد وضعَ علماء الاقتصاد والمعنيون من السياسيين رؤيتهم التي تتلخص في أنّ أهم أسباب تفاقم الاحتيال والفساد المالي ضعفُ آليات المحاسبة والمراجعة، وتدنّي أساليب المراجعة في اكتشاف ممارسات الغش والاحتيال والفساد المالي المنتشر في الآونة الأخيرة في القطاعين الحكومي والخاص، وبخاصة مع اكتشاف مؤسسات الدولة الرقابية سلسلة من الفضائح المالية والمخالفات المحاسبية. ولعل الإشارة إلى كثرة الدعاوى والمنازعات القضائية في المحاكم المصرية تشير من قريب إلى فقد المصداقية في المعلومات المحاسبية وزيادة الشكوك في مخرجات عمليات المراجعة ودور الأجهزة الرقابية (Yusuf R. I., et al., 2023 - إبراهيم، ٢٠١٧- عبد الرحمن والفارسي، ٢٠٢٠)، ومن ثم فإن مهنة المراجعة بوضعها الحالي قد واجهت مشاكل كثيرة جراء قضايا الفساد المالي، وبخاصة أنها تُعد من الآليات الخارجية المعنية بمكافحة الفساد والاحتيال المالي (Sargiacomo, et al., 2024)، لذا أصبحت هناك حاجه ملحه للبحث عن آليات ووسائل حديثة لمواجهة ممارسات الغش والفساد المالي.

وبسبب هذا القصور واتساع فجوة التوقعات في المراجعة بشكل غير مسبوق، ظهرت في العقود الأخيرة المراجعة القضائية Forensic Auditing بوصفها أداة ناجحة قادرة على اكتشاف الغش ومحاربة الاحتيال والفساد المالي في الشركات والمؤسسات، حيث تعتمد على مراجعين قضائيين مؤهلين للعمل وتحقيق العدالة، بما لديهم من معرفة متكاملة بالمحاسبة والمراجعة والقانون وغيرها من المعارف، بالإضافة إلى مهارة البحث والتقصّي المبنية على القواعد والأنظمة القانونية، والأساليب والتقنيات المستحدثة لجمع وتحليل وتقييم وتفسير الأدلة الخاصة بالقضايا المالية والممارسات المالية غير الرسمية حيث تبحث عن الدوافع والثغرات المؤدية للفساد والاحتيال المالي، والتحقق ما وراء الأرقام (Hendi Y., 2021-Efuntade A., et al, 2023).

ومن هذا المنطلق، فقد اهتم الباحث بدارسة الملامح الأساسية للمراجعة القضائية وأساليبها وتقنياتها بهدف إعادة صياغة الإطار الحالي لعملية المراجعة، وإضافة مهمة المراجع القضائي ضمن فريق عمل المراجعة للحدّ من أو التصدي لممارسات الفساد المالي في البيئة المصرية، وتُبنى فكرة البحث على مشروع متكامل يرى أن الدمج بين العلوم النظرية في إطار "الدراسات البينية Interdisciplinary Studies" التي طغت على سبل البحث الأكاديمي يعدّ سبيلا ناجحا إلى التطبيقات العملية بإجراءاتها المتعددة، كمحاولة لتفعيل دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي وتدعيم دور المراجعة؛ وبما يمكنها من استعادة

الثقة بالمهنة وتقليص حجم فجوة التوقعات في المراجعة، وتفعيل الدور الهام للمؤسسات الرقابية في التصدي للجرائم المالية ومشكلات الفساد المالي.

وتأسيساً علي ما تقدم تبرز مشكلة البحث في محاولة تبني بعض المقومات والمتطلبات لتصميم إطار مقترح متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي بالبيئة المصرية، يضمن تحقيق التكامل بين المراجعة القضائية والمراجعة الخارجية بحيث يتم الاستعانة بالمراجع القضائي ضمن فريق المراجعة، وتكون لديه خلفية متكاملة بالمحاسبة والمراجعة والقانون وأنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وأن يكون مبدعاً ولديه المقدرة علي المنافسة والجدل في الدعاوي القضائية واكتشاف الغش والفساد المالي، واستخدام التكنولوجيا الحديثة وغيرها، ويمكن صياغة المشكلة البحثية في مجموعة من التساؤلات البحثية التالية:

- ما هو مفهوم الفساد المالي، وأسبابه، ومظاهره، وأثاره؟
- ما هي طبيعة المراجعة القضائية، وأساليبها، وتقنياتها، وما الدور الذي تلعبه في مكافحة الفساد والاحتيال المالي؟
- هل يمكن تصميم إطار مقترح متكامل لاستخدام المراجعة القضائية للحد من ممارسات الاحتيال والفساد المالي بالبيئة المصرية؟ وما مدي أهمية تطبيقه؟

ثانياً- أهمية البحث:

في ضوء مشكلة البحث، تنبع أهميته من الإسهامات العلمية والعملية التي سوف يضيفها إلى الفكر والتطبيق المحاسبي، والتي يمكن عرضها على النحو الآتي:

١-**الأهمية العلمية:** تكمن الأهمية العلمية للبحث في الآتي:

- مسايرة التطورات الحديثة في مجال البحوث المحاسبية التي برزت نتيجة انتشار الفساد والاحتيال المالي والجرائم المالية، والاهتمام بحماية المال العام من سوء الاستخدام والحاجة إلى آليات مراجعة أكثر فعالية.
- المساهمة في تدعيم الثقة في تقارير المراجعة وتحسين كفاءة عملية المراجعة في التصدي للمخاطر السلبية لظاهرة الفساد المالي، وآثاره المدمرة للاقتصاد القومي لأي دولة.
- إظهار الدور الفعال للمراجعة القضائية في الحد من ممارسات الاحتيال والفساد المالي.

٢- **الأهمية العملية**: يمكن تحديد الأهمية العملية للبحث في الآتي:

- الحد من انتشار الفساد والاحتيال المالي، وتحقيق الرشد الاقتصادي في حسن إدارة موارد الدولة في ضوء رؤية مصر"٢٠٣٠".
- تنشيط دور الأجهزة الرقابية في أداء عملية الرقابة علي الجهات الحكومية بشكل أكثر كفاءة وفاعلية للتصدي لكافة أشكال الفساد والاحتيال المالي.
- تلبيه حاجة القضاء وغيرهم من أصحاب المصالح، في تأييد الدعاوي القضائية وخفض معدل الجرائم المالية، والحد من تكرار عمليات الاحتيال والفساد المالي.
- تقديم دليل ميداني من البيئة المصرية على أهمية تطبيق الإطار المقترح لاستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي.

ثالثاً- أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث، وأهميته العلمية والعملية، يمكن بلوره الهدف الرئيسي للبحث في "اقتراح إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي بالبيئة المصرية، مع اختبار هذا الإطار ميدانياً لبيان مدي أهمية تطبيقه"، وينقسم هذا الهدف الرئيسي إلى ثلاثة أهداف فرعية على النحو التالي:

١- تأصيل لظاهرة الفساد المالي، وآثاره السلبية على رفاهية المجتمع، ومدي أهمية تفعيل آليات الرقابة في اكتشافه والتصدي لممارساته وتدنيتها.
٢- التعرف علي طبيعة المراجعة القضائية وأهميتها، ومجالاتها وتقنياتها في اكتشاف ومواجهة الفساد والغش والاحتيال المالي.
٣- إجراء دراسة ميدانية للوقوف علي مدي أهمية تطبيق الإطار المتكامل لاستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي بالبيئة المصرية.

رابعاً- فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث، وأهميته العلمية والعملية، وأهدافه، يمكن للباحث صياغة الفروض الإحصائية للدراسة على النحو التالي:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة القضائية بأبعادها الأربعة (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة الفساد المالي .
- لا توجد اختلافات ذو دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة بشأن الموافقة على أهمية تطبيق الإطار المقترح للمراجعة القضائية في مكافحة الفساد المالي في البيئة المصرية.

خامساً- منهج البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث، وأهميته وفروضه، ولتحقيق أهدافه استخدم الباحث المنهج العلمي المتكامل الذي يدمج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، وذلك على النحو الآتي:

١- **المنهج الاستقرائي**: لدراسة وتحليل دور المراجعة القضائية في مكافحة الفساد المالي، من خلال استقراء ومراجعة ما ورد في الفكر المحاسبي والمؤلفات العلمية المتخصصة في مجال المراجعة القضائية والفساد والاحتيال المالي من كتب ودوريات علمية، وأبحاث وندوات، ومواقع شبكة المعلومات العالمية، وإصدارات عن منظمات مهنية متخصصة وغيرها، وتحليل هذه المساهمات العلمية والاستفادة منها.

٢- **المنهج الاستنباطي**: لتصميم وبناء إطار مقترح متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي بالبيئة المصرية، مع إجراء دراسة ميدانية يتم من خلالها تجميع البيانات، وتحليلها واستخلاص النتائج بالاعتماد على الأساليب والأدوات العلمية الحديثة، بما يكفل تحقيق أهداف البحث المنشودة.

سادساً- الدراسات السابقة:

أجريت بعض الدراسات والبحوث ذات الصلة بأبعاد المشكلة موضوع البحث، ويتناول هذا الجزء عرض مختصر لأهم هذه الدراسات والبحوث، وتم عرضها زمنياً من الأقدم إلى الأحدث، وكذلك التعليق عليها من أجل تحديد الفجوة البحثية:

استخدمت دراسة Tennyson and Akenbor (٢٠١٣) المنهج الاستباقي للمراجعة القضائية في دراسة العلاقة بين المراجعة القضائية والجرائم المالية في البنوك النيجيرية، وتوصلت إلى أن المنهج الاستباقي للمراجعة القضائية يساعد في الحد من وتقليل مخاطر الجرائم المالية في البنوك النيجيرية. وأوصت بإنشاء إدارة للمراجعة القضائية في البنوك النيجيرية لبدء التدابير الداخلية لمكافحة الجرائم المالية، ووجوب تقديم دورات تدريبية عن تلك المراجعة في مؤسسات التعليم العالي لتوفير المهارات والمعرفة اللازمة بشأن قضايا المراجعة القضائية، ويجب نشر تقرير المدققين القانونيين للبنوك.

واستهدفت دراسة خليل (٢٠١٧) صياغة إطار فكرى مقترح لتطوير دور المراجعة القضائية لمنع أو الحد من الغش والاحتيال المالي وتحديد انعكاس ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطوير دور المراجعة القضائية يساهم بشكل واضح في منع أو الحد من الأنواع المختلفة للغش والاحتيال والفساد المالي في منظمات الأعمال وتحقيق المصداقية في المعلومات المحاسبية، وأوصت بإعادة النظر في أمر تدريب وتأهيل المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بحيث يتضمن التدريب والتأهيل علي ممارسة المراجعة القضائية.

وركزت دراسة زين وآخرون (٢٠١٨) على دور المراجعة القضائية في الحد من فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية، وتوصلت إلى أن فجوة التوقعات يشترك في وجودها أكثر من طرف كالمراجعين وما يفرض على المراجعة من قيود، ومستخدمي القوائم المالية ومدى معقولية توقعاتهم وتقرير المراجعة الذي يمثل حلقة الوصل بين طرفي الفجوة الأساسيين، لذا ظهرت الحاجة للمراجعة القضائية كخدمة مهنية مستحدثة تمثل امتداد للخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة، ويمكن أن تساهم في تضييق فجوة التوقعات الناتجة عن عملية المراجعة، كما أوصت بضرورة وضع المراجعة القضائية ضمن المقررات الدراسية لكليات التجارة المصرية.

واستهدفت دراسة أبو جبل (٢٠١٩) تطوير دور المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية، وبيان دور المراجعة في مكافحة وكشف الفساد، وتوصلت إلى أن الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد لم تشر على نحو مباشر إلى مسئوليات المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بالفساد واستبعدت المراجعة ولم تهتم بدورها، ولكنها ركزت على دور الهيئات والأجهزة الرقابية المختصة بمكافحة الفساد والتنسيق فيما بينها في مكافحة الفساد والحفاظ على المال العام. والمراجعون لا يفضلوا أن يتحملوا أي مسئولية عن مكافحة الفساد حيث أن ذلك لم يتم تطلبه بشكل صريح عن طريق معايير المراجعة، وأوصت بضرورة أن تتضمن معايير المراجعة معياراً خاص بمراجعة الفساد وتطبيقاتها والتأكيد علي متابعة تنفيذ وتطوير مثل هذه المراجعات لما لها من أثر ودور كبير على الحد من الفساد المالي.

وناقشت دراسة Uniamikogbo et al., (٢٠١٩) مدي تأثير المراجعة القضائية على كشف الاحتيال وكيفية مواجهته بالقطاع المصرفي النيجيري، وقد كشفت النتائج أن المراجعة القضائية لها تأثير سلبي على عدد حالات الاحتيال وعدد الموظفين المتورطين في الاحتيال المصرفي ومبلغ الخسائر الفعلية للبنوك المترتبة على الاحتيال، وقد أوصت الدراسة بأن تقوم البنوك بتكثيف تطبيق المراجعة القضائية وذلك لمكافحة الاحتيال والتزوير، وضرورة تركيز المراجعة القضائية على اكتشاف حالات الاحتيال وضرورة مشاركة الموظفين في منع الاحتيال والفساد.

وتناولت دراسة Nazarova K. et al., (٢٠٢٠) مفهوم وإجراءات المراجعة القضائية باعتبارها حتمية للأمن الاقتصادي وتطوير الشركات في ظل التحولات العالمية، وكطريقة واعدة لحماية الأعمال التجارية في سياق التحولات العالمية والمخاطر السيبرانية الناشئة في بيئة الاعمال الرقمية المتزايدة التعقيد، والاتجاهات الرئيسية للمراجعة القضائية في إدارة المخاطر من خلال تحليل أنواع الجرائم الاقتصادية، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة القضائية بمفهومها وتقنياتها أمراً ضروريا للحد من الجرائم الاقتصادية التي تواكب التحولات العالمية وإدارة المخاطر الالكترونية في البيئة الرقمية المعقدة.

وهدفت دراسة عبد الرحمن والفارسي (٢٠٢٠) إلى معرفة دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي، وتوصلت إلى نتائج من أهمها أن ظهور المحاسبة القضائية وازدياد الحاجة اليها وانتشارها يرجع إلى انتشار ممارسات الفساد المالي بمختلف صورها والتي منها الغش وغسيل الأموال، وبرزت أهميتها كأحد آليات الحد من ممارسات الفساد المالي فهي تتضمن المهارات المحاسبية المتخصصة والتي تستخدم كأداة للدراسة والتحري والتحقق وجمع أدلة الاثبات عن حالات الفساد، والدراسة ما وراء الأرقام لاكتشاف التلاعبات المالية وممارسات الفساد وملاحقة المفسدين ومنع تكرار هذه الممارسات .

وهدفت دراسة Akpan and Akpan (٢٠٢١) إلى تحديد مهارات المراجعة القضائية المطلوبة في تقارير المراجعة الحديثة وأثر ذلك على الإنتاجية التنظيمية للمنظمات، وقد توصلت إلى أهمية وجود مهارة استخراج البيانات وتقنيات المراجعة باستخدام الكمبيوتر حيث تتنبأ بشكل كبير بالإنتاجية التنظيمية، وأن مهارات المراجعة القضائية لها أهمية قصوى للمنظمات حيث لها القدرة على تصحيح المخالفات في تقارير المراجعة المعاصرة، وقد أوصت الدراسة بضرورة سعي ملاك ومديري المنظمات بإكساب المراجعين مهارات المراجعة القضائية.

وناقشت دراسة Mishra et al., (٢٠٢١) دور المراجعة القضائية في السيطرة على الاحتيال في البيانات المالية للشركات الهندية، وتوصلت إلى أنه بعد حدوث العديد من حالات الاحتيال بالهند، تم تعديل قانون الشركات الهندية المدرجة لإلزامها بأن تشهد كتابياً بأن بياناتها خالية من التحريف والاخطاء، وأن دور المراجعة القضائية قد زاد بشكل كبير في السيطرة على الاحتيال في البيانات المالية في الشركات وهو ما جعل البنك الاحتياطي الهندي يلزم البنوك بضرورة الاستفادة من خدمات المراجعة القضائية في كل الحسابات البنكية.

واستهدف دراسة شاهين (٢٠٢٢) تحديد أثر تفعيل آليات المراجعة القضائية لعمليات التحول الرقمي للحد من الفساد والاحتيال المالي بالبيئة المصرية، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية، وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين آليات المراجعة القضائية لعمليات التحول الرقمي والحد من الفساد والاحتيال المالي، كما أن كل من أساليب المراجعة القضائية والمهارات والمتطلبات التي يجب توافرها في المراجعين القضائيين ذو تأثير معنوي للحد من

الفساد والاحتيال المالي في البيئة المصرية، وقد أوصت بالعمل علي إصدار تشريع مهني ينظم عمل المراجعة القضائية ويبين المهارات والشروط الواجب توافرها في المراجعين القضائيين؛ لتكون مسئولة عن الوفاء بكافة متطلبات المهنة.

وركزت دراسة Abu et al., (٢٠٢٢) على تحديد تأثير المراجعة القضائية على انخفاض الممارسات المالية الاحتيالية لشركات السلع الاستهلاكية النيجيرية، وذلك من خلال قائمة استقصاء، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن الحد من الممارسات المالية الاحتيالية من قبل شركات السلع الاستهلاكية يتأثر بشكل ايجابي وكبير بكفاءة وخبرة المراجع القضائي، حيث أثرت في انخفاض الممارسات غير المشروعة، وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام إدارات شركات المنتجات الاستهلاكية بتعيين مراجع قضائي المراجعة تقارير البيانات المالية.

وهدفت دراسة Eissa and Serag (٢٠٢٢) إلي تصميم إطار مقترح للمراجعة القضائية لإدارة مخاطر الاحتيال في البيانات المالية وذلك لدعم قرار المراجع الخارجي بالاعتماد على عمل المراجع الداخلي في الشركات المصرية، وتوصلت الدراسة إلى أن الإطار المقترح للدمج بين أساليب المراجعة القضائية مع إدارة مخاطر المراجعة الداخلية يزيد من كفاءة عمل المراجع الخارجي، ويتكون الإطار المقترح من تقنيات المراجعة القضائية كتقنية استخراج البيانات ومراجعة الحاسب وتقنية مراجعة النقاط الحرجة والمراقبة المستمرة وتحليل مصدر استخدام الأموال والعصف الذهني، وتحليل دور المراجع الداخلي في إدارة مخاطر الاحتيال في البيانات المالية.

وناقشت دراسة مسعود (٢٠٢٢) الدور الذي تلعبه المراجعة القضائية في كشف فعالية آليات ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الليبية، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة القضائية يمكن أن يكون لها الدور الفعال والمؤثر بإيجابية في الكشف عن حالات الغش والاحتيال والتلاعب والتحريفات في القوائم المالية والحد من تلك الممارسات والقضاء عليها، وأوصت الدراسة بضرورة توفير تشريع قانوني يحدد واجبات المحاسب القضائي أو الخبير في كل من المحاكم والمؤسسات المالية والرقابية؛ بما يسهم في نهاية المطاف من تحسين الأعمال الاقتصادية والسيطرة على الفساد والاحتيال، وبالتالي تنمية الأعمال التجارية والاجتماعية والاقتصادية، وإعادة بناء الدولة.

وتناولت دراسة برعي (٢٠٢٤) تحليل أثر تفعيل المراجعة القضائية على مصداقية القوائم المالية بالبيئة المصرية، وذلك من خلال قائمة استبيان تم توزيعها على عينة من العاملين بمكاتب المراجعة وأعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم بالجامعات المصرية، وتوصلت إلى أن أفراد عينة الدراسة تمتع بالوعي والإدراك الكافي لأثر المراجعة القضائية على الاحتيال والمحاسبة الإبداعية بما يعزز مصداقية القوائم المالية، وأن المراجعة القضائية تعد أداة قوية ومناسبة لمواجهة الاحتيال وأساليب المحاسبة الإبداعية من خلال عملية التركيز علي عملية كشف الأدلة وتحليلها، وأوصت بالعمل علي توظيف وظيفة المراجعة القضائية ضمن مهام مراجع الحسابات الأساسية.

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استقراء الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، يمكن استنتاج ما يلي:

- أكدت أغلب الدراسات علي خطورة الاحتيال والفساد المالي علي اقتصاديات الدول، وضرورة وجود آليات فعالة لمواجهة تلك الممارسات، وأن الآليات التي تستخدم في الوقت

الحالي غير كافية، وأن المراجعة الخارجية بوضعها الراهن تواجه قصور بخصوص قدرتها علي اكتشاف الاحتيال والفساد المالي بالكفاءة المطلوبة.

- اتفقت معظم الدراسات السابقة علي أهمية المراجعة القضائية كمجال جديد وحديث تحتاجه مهنة المحاسبة والمراجعة، لتندمج وتتكامل مع أساليب وتقنيات المراجعة الخارجية، للتصدي لمخاطر الاحتيال والفساد المالي، خاصة في ظل زيادة معدل الدعاوي والمنازعات القضائية وتزايد جرائم الاحتيال والفساد المالي.
- تُعد هذه الدراسة امتداد للأدبيات المحاسبية، من حيث تسليط الضوء علي كافة الجوانب الإيجابية التي يمكن أن تحققها المراجعة القضائية، وأثرها علي التقليل أو الحد من الاحتيال والفساد المالي في البيئة المصرية.
- بالرغم من أن الدراسات السابقة أكدت علي أهمية دور المراجعة القضائية في التصدي لجرائم الفساد المالي، إلا أنها لم تقدم إطار علمي محكم ليكون مرشداً لأداء المراجعين، لذا تحاول الدراسة الحالية تقدم إطار مقترح ودليل عملي لترسيخ الدور الهام للمراجعة القضائية في التصدي أو التقليل من مخاطر الاحتيال والفساد المالي، وبيان مدي صلاحيته وأهمية للتطبيق من عدمه بالبيئة المصرية، وذلك بالتزامن مع رؤية الدولة المصرية لاستراتيجيتها الوطنية لمكافحة الفساد (٢٠٢٣-٢٠٣٠).

سابعاً- خطة البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه، قسم الباحث خطة البحث إلى ثلاثة مباحث متكاملة، وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للفساد المالي.

المبحث الثاني: التأصيل العلمي للمراجعة القضائية.

المبحث الثالث: إطار مقترح لاستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي في البيئة المصرية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للفساد المالي

أولاً- مفهوم الفساد المالي وأساليبه:

١- مفهوم الفساد المالي:

الفساد آفة مجتمعية عرفتها المجتمعات الإنسانية منذ فجر التاريخ، وهو مرض عضال تحمله كل الدول والمجتمعات سواء أكانت غنية أم فقيرة، قوية أم ضعيفة، ويرتبط ظهوره واستمراره برغبة الإنسان في الحصول على مكاسب مادية أو معنوية، باستخدام وسائل سرية للوصول إليها منها: إقصاء من له الحق فيها، أو الحصول عليها عن طريق الرشوة والمحسوبية أو اختلاس المال العام وغيرها (الجمهودي، ٢٠١٦).

لم يتفق الكتاب والمنظمات المعنية بمكافحة الفساد علي تعريف محدد له، فقد عرّفت منظمة الشفافية الدولية عام ٢٠٠٧ الفساد بأنه إساءة استغلال السلطة المخولة لتحقيق مكاسب خاصة سواء الشخص في حد ذاته أو لجماعته، كما جاء بدليل تطبيق مكافحة الفساد (الإنتوساي) تعريف الفساد

بأنه سوء استخدام السلطة العامة أو الثقة العامة من أجل تحقيق منافع ذاتية. وعلى الرغم من تعدد صور الفساد، فإن الفساد المالي يعدّ أخطر أنواع الفساد لأنه السبب المباشر في كل مظاهر الفساد الأخرى، وأكثرها تأثيراً علي كل الأصعدة، فكل ما يفعله المفسدون بمختلف أشكال الفساد كمردود إلى أطماعهم في الحصول على المال في نهاية المطاف (قابيل وآخرون، ٢٠٢٢).

وبالرغم من عدم اتفاق العلماء والمفكرين والمنظمات المهنية لمكافحة الفساد على تعريف محدد للفساد المالي فإنّ كل الدراسات تكاد تتفق على الآثار السلبية لتلك الممارسات في استنزاف رأس المال العام أو استغلال القانون ومخالفة التعليمات وتجاهلها. وبناء على ذلك، يمكن تعريف الفساد المالي: بأنه الانحرافات المالية ومخالفة القوانين والقواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي والإداري ومخالفة تعليمات الأجهزة الرقابية، من أجل تحقيق منافع ذاتية غير مشروعة تضر بالفرد والمجتمع ككل.

٢- أساليب الفساد المالي:

يتخذ الفساد المالي أشكالا وأساليب عدّة، لعل أبرزها ما يأتي (شاهين، ٢٠٢٢- Oluwatoyin E. A., 2021):

أ. **الرشوة**: وتعرف بأنها دفع مبلغ من قبل شخص أو مجموعة أشخاص إلى جهة معينة سواء فرد أو مؤسسة من أجل الحصول على مكاسب غير مشروعة، أو تولي منصب معين أو التهرب من بعض الالتزامات المالية.

ب. **غسيل الأموال**: ويعني ضخ أموال غير مشروعة وتوظيفها واستثمارها في عمليات مشروعة؛ بهدف طمس المصدر الحقيقي لتلك الأموال لإكسابها صفة الشرعية، والاستفادة من تلك الأموال دون الخوف من المساءلة القانونية.

ج. **الاعتداد على المال العام**: ويشمل تبديد الأموال وممتلكات المجتمع وجرائم الاختلاس والغش من قِبل أشخاص يعمدون إساءة استغلال مواقع السلطة المخوّلة لهم وفق القانون.

د. **التهرب الضريبي والجمركي**: من خلال عدم سداد مستحقات الدولة الضريبية والجمركية من خلال التلاعب علي القوانين بمختلف الوسائل غير المشروعة، بما يؤدي إلى نقص موارد الدولة.

ه. **التزوير**: يقصد به تغيير الحقيقة بقصد الغش في سند أو وثيقة أو أيّ محرر آخر، تغييرًا من شأنه الإضرار بالمصلحة العامة.

و. **الإضرار بالأموال أو المصالح**: من خلال سوء الممارسة المهنية أو الإهمال المتعمد بقصد تخريب المال العام، وعدم الحفاظ على الملكية العامة، أو استغلال بعض الثغرات الموجودة بالقوانين أو التعليمات والأنظمة لينفذ من خلالها مما يعود عليه بالنفع الكثير فتزداد أمواله ومنافعه الشخصية (عبد الرحمن والفارسي،٢٠٢٠).

ز. **إفشاء الأسرار**: بهدف تغليب مصلحة أحد الأطراف على الطرف الأخر، أو المساعدة في تجنب الالتزامات وحقوق الدولة.

ح. **الابتزاز**: وهو إجبار الأشخاص أو الجهات على دفع مبالغ معينة بالتهديد أو الترهيب بغرض تسهيل بعض العقود والاتفاقيات.

ط. **إساءة استغلال السلطة**: ويكون علي المستوي العام كأن تصدر القرارات لصالح فئة معينة من المجتمع وليس للصالح العام، وعلي المستوي الشخصي لتحقيق منفعة شخصية دون وجه حق(Serag and Eissa, 2022).

ويري الباحث أن ارتفاع مؤشر الفساد علي اختلاف أشكاله يُعد مؤشراً علي تدني الرقابة الحكومية وضعف إجراءات المراجعة والرقابة وغياب المعايير والأسس التنظيمية والقانونية، الأمر الذي ينتج عنه غياب مبدأ العدالة وتكافؤ الفرص والنزاهة.

٣- الفساد المالي والغش/الاحتيال:

بالرغم من ارتباط الفساد المالي بالغش أو الاحتيال المالي حيث يشتركان سوية لتحقيق منافع شخصية تتعلق بتفضيل المصلحة الشخصية علي المصلحة العامة، إلا أنه هناك اختلاف واضح بين الفساد والغش، فالغش Fraud يشير إلى التصرف المتعمّد من قبل شخص أو أكثر سواء فيما بين الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة بهدف الحصول على ميزة غير قانونية، وأما الفساد فيعد إساءة استخدام السلطة للحصول علي مصالح شخصية (جار الله والسيد،٢٠٢٢)، لذا يمكن القول أن الغش يعتبر أحد أدوات الفساد.

أما في مجال مراجعة القوائم المالية، فإن الغش هو تحريفٌ متعمد ويترك أثراً علي القوائم المالية. ولذلك، فإن هناك نوعين من الغش: أولهما- التقرير المالي الاحتيالي الذي ينطوي على التحريف المتعمد للحسابات، وثانيهما- اختلاس الأصول من قبل العاملين أو التلاعب في المدفوعات النقدية أو التلاعب في السجلات لتغطية الاحتيال، بحيث ينتج عنه تزييف القوائم المالية. ولعلَّه في ظلّ وجود مراجعة فعالة يمكن اكتشاف الغش/الاحتيال. أمّا الفسادُ فعادة لا يترك أي أثر واضح في السجلات أو القوائم المالية يمكن تتبعه، بمعني آخر أنَّ مسار المراجعة يكون غير واضح في حالة الفساد مقارنة بحالة الغش والاحتيال (Awolowo I., 2019).

ثانيا- أسباب ارتكاب جرائم الفساد المالي وآثاره:

١- العوامل التي قد تسبب في ارتكاب جرائم الفساد المالي:

تُعدّ ظاهرة الفساد المالي ظاهرة مركبة، لذا تتعدّد أسباب نشوئها، ويمكن إجمال هذه العوامل فيما يأتي (عبد الكافي وابراهيم، ٢٠١٩- أبو جبل، ٢٠١٩- Sargiacomo M., et al., 2024):

أ. **عوامل دافعية**: تتعلّق بالدوافع الاقتصادية وتتضمن الاحتياج أو المكسب المالي، وحبّ الجاه والنفوذ وتضخيم الذات، والأفضلية الأخلاقية في ظل تفاوت الدخول بين فئات المجتمع.

ب. **عوامل بيئية وتنظيمية:** وتتعلق بتوافر بيئة مناسبة لارتكاب الفساد من خلال تبني سياسات وقواعد غير واضحة، وعدم كفاية أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية، والتفاوت الشديد في توزيع الدخول وغياب عمليات المساءلة وضعف الهياكل الإدارية والاندفاع والصرامة الشديدة من جانب الإدارة.

ج. **غياب الاستقلالية المناسبة للقضاء:** يساعد على انتشار الفساد لوجود تمييز بين أفراد المجتمع (الجمهودي، ٢٠١٦).

د. **انعدام التنظيم الملائم للوحدات الإدارية**: يؤدي ذلك إلى شيوع المسئولية وعدم وضوح الاختصاصات والمسئوليات الوظيفية بجانب غياب الشفافية.

هـ. **انخفاض المخاطر المترتبة عن الفساد المالي:** يلاحظ أنّ ضعف الرادع العقابي بسبب أنّ أغلبية العقوبات في هذا المجال قد لا تكون صارمة ورادعة، هذا فضلا عن بطء الإجراءات.

و. **ضعف الدور الرقابة من قبل الجهات المعنية بالرقابة:** وتفتقر بعض الجهات المعنية إلى القواعد والوسائل الرقابية الحديثة، ويتمثل ذلك في النقص الملحوظ للكوادر المؤهلة والمدربة على وسائل المراجعة المعاصرة، فضلا عن تقلّص الدور الفعّال لتلك المؤسسات الرقابية وعدم فاعلية إصدارتها، والسرية المفروضة على تقاريرها.

٢- آثار الفساد المالي:

يعتبر الفساد المالي من أكبر معوقات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويمكن تلخيص مجمل الآثار للفساد المالي في النقاط التالية (شاهين والمطيري، ٢٠٢٢- Akkoyunlu R., 2020):

أ. **الحد من النمو الاقتصادي**: يؤدي الفساد المالي إلى تدنَي كفاءة الاقتصاد العام، لسوء تخصيص الموارد وإضعاف البنية التحتية، وهو ما يؤثر بالسلب في الاقتصاد الوطني وعدم استقراراه.

ب. **الإخلال بمصداقية الدولة**: وهو ما يثير كثيرا من المشكلات والاختلافات التي قد تهدد الأمن والاستقرار السياسي، وتمهد لحدوث اضطرابات وقلاقل تهدد الأمن العام.

ج. **مخاطر عدم استقرار المجتمعات وأمنها**: يسهم الفساد المالي بشكل سلبي في عرقلة التنمية الاقتصادية والتقدم الحضاري، وبخاصة مع تردّي توزيع الدخول والثروات بين مختلف أطراف المجتمع، بما يؤدي إلى انهيار المجتمع.

د. **هدر الموارد وضعف فعالية الأداء العام**: يؤدي الفساد إلى إهدار موارد الدولة، مما يضعف من قدرتها على القيام بواجباتها وانخفاض حجم استثماراتها، ونقص فرص العمل، وتراجُع أولويات التنمية والخدمات العامة.

ه. **ضعف مستوى المعيشة والتأثير سلبيا في مستوي الادخار المحلي**: غالبًا ما يتمّ تهريب الأموال المستولي عليها إلى خارج البلاد خشية من فضح أمرها، مما يزيد من مشكلة تفاقم الفقر وتزايد الفروق الطبقية بين أفراد المجتمع (أبو جبل، ٢٠١٩).

و. **تعرض سيادة القانون للخطر**: يخلق الفساد شعورا بعدم المبالاة والإهمال وعدم الحرص على المصلحة العامة، وعدم احترام القوانين والتعليمات المنظمة، وبما يزيد من تدهور مؤسسات الدول.

المبحث الثاني: التأصيل العلمي للمراجعة القضائية

أولاً- ماهية المراجعة القضائية وأهميتها:

١- مفهوم المراجعة القضائية:

تعتبر المراجعة القضائية مجالاً حديثاً وتطبيقاً معاصراً من تطبيقات المحاسبة والمراجعة، وكذلك المفاهيم القانونية والمبادئ والنظريات والمعايير والتي تستخدم بصفة خاصة في حسم وفض المنازعات التجارية القضائية والدعاوي المالية. ولقد مرت المراجعة القضائية مع اختلاف مصطلحاتها بعدة تطورات، وذلك من أجل الكشف عن أساليب الغش والفساد المالي، مما أدي إلى صعوبة تحديد تعريف محدد وواضح من قبل الباحثين لمصطلح المراجعة القضائية (Firas H., 2021).

فعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) المراجعة القضائية بأنها: تطبيق المعرفة التخصصية في المحاسبة والمراجعة ومهارات التحقيق القانونية التي يمتلكها المراجع القضائي لجمع الأدلة المرتبطة بموضوع معين وتحليلها وتقييمها وتفسير النتائج وتوصيلها إلى المستفيدين من خدمات المراجعة القضائية، كما يمكن تعريفها: بأنها مهنة تجمع بين الخبرة المالية والمحاسبية ومهارات التحريات والعمل داخل إطارا قانونيا، لتوفير أدلة لضبط الغشّ والتأكّد من مصداقية القوائم المالية (حامد، ٢٠١٧).

وبالرغم من أنه لا يوجد تعريف محدد للمراجعة القضائية فإنّ جميع المفاهيم تركّز على أنها مهنة تهتم بتطبيق المهارات المحاسبية والمالية والتدقيق والتمويل والطرق الكمية والتقصي Forensic في إطار قانوني، أضف إلى ذلك البحث والتحرّي في جمع الأدلة وتحليلها وتوضيحها وتوصيلها إلى المستفيدين باستخدام التقنيات المعلوماتية الحديثة حول صحّة المعلومات المالية وغير المالية المطروحة، لتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية؛ بما يسهم في تأييد الدعاوي القضائية لترشيد القضاء للحكم فيها.

٢- مبررات زيادة الاهتمام بالمراجعة القضائية:

يوجد العديد من المبررات التي أدت إلى الاتجاه نحو استخدام المراجعة القضائية كآلية للحد من ممارسات الاحتيال والفساد المالي والتي من أهمها(Hamad and Abdullah, 2023 - مسعود، ٢٠٢٢):

أ. **تفاقم الفساد المالي والغش والاحتيال**: بالرغم من اتساع خدمات المراجعة، فإنها لم تتمكن من الكشف عن حالات الفساد المالي والغش والاحتيال بطريقة حاسمة، وحيث تعتمد على إجراءات تقليدية غير كافية لاكتشاف الغش والاحتيال.

ب. **اتساع فجوة التوقعات في المراجعة**: نتيجة اختلاف ما تقدمه المراجعة من خدمات عن توقعات أصحاب المصالح من اكتشاف أنواع الغش والممارسات غير الأخلاقية وغير القانونية (زين، علي وآخرون، ٢٠١٨).

ج. **غياب الدعم القانوني:** يفتقر القضاء- في كثير من الأحيان- إلى خبراء يوفرون معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية لحل النازعات في مختلف ساحات المحاكم، والحد من تنامي معدلات الجرائم المالية.

د. **اهتزاز الثقة في خدمات المراجعة**: يؤدي انعدام مبدأ الثقة في خدمات المراجعة إلى عدم وضوح دورها تجاه مكافحة الفساد والاحتيال المالي.

هـ. **الانهيارات الاقتصادية وفساد الدول**: تتزايد الانهيارات الاقتصادية في كثير من المؤسسات والهيئات الاقتصادية الدولية بسبب انتشار الفساد والاحتيال المالي وزيادة الدعاوى القضائية.

٣- أهمية المراجعة القضائية:

من خلال استقراء العديد من الدراسات بشأن أهمية المراجعة القضائية، تستمد أهميتها من الآتي (حامد، ٢٠١٧- Nazarova K., et al., 2020 -Hendi Y., 2021):

أ. تعد المراجعة القضائية أحد أهم المجالات الحديثة التي تحمل فرصا كثيرة لاحتياجات المستقبل، فيما يتعلق بتقديم أساليب تساعد على الحد من ممارسات الفساد والاحتيال المالي.

ب. تمثل تطورا متكاملا للمراجعة والقانون مع تقديم أدلة أكثر عمقا وأكثر ارتباطا.

ج. تُعد مجالا محاسبيا متخصص للتحقيق في الاحتيال وتحليل المعلومات المالية في الدعاوى القضائية.

د. تقليل فجوة التوقعات في المراجعة؛ بما يدعم ثقة المستخدمين في نتائج عملية المراجعة.

هـ. تساعد على إعداد مراجع قضائي ذي خبرة واسعة ودقيقة تمكنه من تقديم تقرير مدعوم بالأدلة المحاسبية والقانونية الكافية؛ وهذا من شأنه الإسهام في تأييد الدعاوي القضائية وإرشاد رجال القضاء نحو تحقيق العدالة.

و. تزداد أهميتها لعدم وجود مؤسسات توفر خدمات حقيقية للقضاء حول جوهرية المعلومات المحاسبية والمالية في ظل تفاقم الفساد والاحتيال المالي.
ز. عدم قدرة المراجعة الخارجية على اكتشاف حالات الفساد المالي، وبخاصة في ظلّ بيئة الأعمال التكنولوجية، والانتشار الواسع لممارسات الغش والفساد المالي.

٤- الفرق بين المراجعة الخارجية والمراجعة القضائية:

تختلف المراجعة القضائية عن المراجعة الخارجية (التقليدية)، من حيث الهدف والنطاق والمهارات الواجب توافرها لدي المراجعين وغيرها، ويمكن بيان أوجه الاختلاف بينها من خلال الجدول التالي جدول التالي:

جدول رقم (١): أوجه المقارنة بين المراجعة الخارجية والمراجعة القضائية

أوجه المقارنة	المراجعة الخارجية	المراجعة القضائية
الهدف	تقديم رأي فني محايد عن أعمال الشركة ككل ومدي صدق وعدالة القوائم المالية ومدي الالتزام بالمعايير والمبادئ المحاسبية	كشف حالات الغش والفساد المالي والجرائم المالية، والمسئولين عنها، وتحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها
النطاق	أكثر اتساعا وأقل عمقاً	أكثر عمقاً وأقل اتساعاً
التوقيت ودرجة الالزام	متكررة وإلزامية	غير متكررة، وتؤدي استجابة لحدث ما أو شكوي أو ادعاء وبتكليف من جهة معينة
المهارات المطلوبة	المهارات المطلوبة لإعداد وعرض القوائم المالية	مهارات متخصصة ومتكاملة في كل فروع المحاسبة والمراجعة والقانون والسياسة والتكنولوجيا وغيرها من المعارف
المعرفة القانونية	تتطلب معرفة محدودة	تتطلب معرفة متكاملة
خدمات المراجعة	تخدم مختلف مستخدمي القوائم المالية/ أصحاب المصالح	تخدم جهة بعينها والتي قامت بتوظيف المراجع القضائي
المعلومات التي تشملها المراجعة	مراجعة اختبارية تشمل عينة من العمليات والبيانات خلال فترة عملية المراجعة	فحص تفصيلي شامل لجميع العناصر والمدخلات والتعاملات محل الشك والفحص والتحقيق.

المصدر: (Rajat D., 2018- Dubinina, et al., 2018)، وبتصرف من الباحث.

ثانيا- أهداف المراجعة القضائية ومجالات تطبيقها:

١- أهداف المراجعة القضائية:

تناولت العديد من الدراسات أهداف المراجعة القضائية، ومن أهم أهدافها السعي نحو تحقيق الإنصاف والعدالة والسعي وراء الحقيقة؛ لكبح جماع الغش والاحتيال والفساد المالي، ويمكن تلخيص أهدافها علي النحو التالي (شاهين،٢٠٢٢- Olugbenga A., 2013):

أ. توفير معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية.
ب. إيجاد الدليل المادي عن القائم بالغشّ أو الاحتيال والفساد، وتحديد مقدار هذا الغش أو الفساد؛ للتصدّي للجرائم الاقتصادية والمالية.

ج. مُعاونة القضاء على إقرار الحق وتحقيق العدالة، ومن ثمّ حماية المال العام من الغشّ وسوء استخدام الموارد العامة.
د. تحديد مواطن الأنشطة غير القانونية التي تؤدي إلى الاحتيال والفساد المالي.
هـ. المساعدة في رفع كفاءة الأجهزة الرقابية، والمشاركة في زيادة كفاءة عمليات المراجعة وخدماتها.
و. التحري عن الادعاءات المزعومة من قِبل الأطراف ذات العلاقة وعمليات الاحتيال والفساد واكتشافها.
ز. تحديد مقدار الأضرار أو الخسائر الاقتصادية والمالية المتكبدَة والمحتمَلة الحدوث، وتوفير الأدلة المادية اللازمة لدعم المتطلبات القانونية لاستردادها.

٢- مجالات تطبيق المراجعة القضائية:

تقدم المراجعة القضائية مجموعة متنوعة من الخدمات وفي مجالات متعددة، ويمكن تحديد مجالاتها الرئيسية علي النحو التالي (عبد الرحمن والفارسي،٢٠٢٠- Onuora and Manafa, 2021):

أ. تقديم الاستشارات لحل النزاعات القضائية الناشئة عن المسئولية المهنية والدعاوى المدنية.
ب. شهادة خبرة في الشئون المالية لدعم الدعاوى القضائية.
ج. تقديم الاستشارات حول تقييم الأضرار ووضع الاستراتيجيات الوقائية لمنع الاحتيال والغش والفساد في المؤسسات على اختلاف أشكالها ومحاربته.
د. تحليل المعاملات التجارية وتقييمها، والتحرّي عن عمليات الغش والفساد المالي.
ه. التحقيقات الحكومية ومساعدة الحكومة في الموضوعات المتعلقة بالجرائم المالية والإدارية.
و. الموضوعات المتعلقة بالفساد والاحتيال المالي والجرائم المالية.
ز. تقييم مدى الالتزام بالتشريعات والقوانين المنظمة لعمل الشركات والمؤسسات العامة والخاصة والتأكد من كفاية ضوابط الرقابة الداخلية داخل الوحدات الحكومية.

ثالثا- أساليب المراجعة القضائية وتقنياتها:

١- أساليب المراجعة القضائية:

تتمثل أساليب المراجعة القضائية والتي من خلالها يمكن تقديم أعلي درجة من خدمات التأكد، واكتشاف حالات الغش والفساد المالي في الأساليب التالية:

أ- **المراجعة التفاعلية Reactive Audit** : وهي التي تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن مواطن الأنشطة غير القانونية وغير الشرعية والمشكوك فيها للتأكد من وجود ممارسات للغش أو الفساد المالي أو عدم وجودها، فضلا عن تحديد المسؤولين عن ذلك وتجميع الأدلة اللازمة لتأييد الدعاوى القضائية (شاهين، ٢٠٢٢).

ب- المراجعة الاستباقية (الوقائية) Proactive Audit، وتتمثل في (حامد، ٢٠١٧):

- **التحقيق التشخيصي**: فحص بهدف تحديد مخاطر الغش والفساد المالي، مع التركيز علي المناطق المستهدفة.
- **المراجعة التشريعية**: دراسة الرقابة الداخلية وتقييمها والتأكد من حماية الأصول والموارد.

- **الالتـزام المـنظم**: مـدى التـزام المؤسسـات بـالقوانين والضـوابط والقواعـد والأحكـام التشريعية.

- **التحـري عن الادعـاءات**: إجـراء التحريـات اللازمـة عن الشكاوى والادعـاءات المقدمـة والنزاعات القائمة.

ج- المراجعة التكتيكية: تتضمن أساليب جديدة لاكتشاف الاحتيال والفساد المالي، كأسلوب الاكتشاف الاستدلالي بالاعتماد على تكنولوجيا المعلومات، وذلك بتحديد مؤشرات تبين وجود مواطن ضعف لممارسة الاحتيال والفساد، ومتابعة تلك المؤشرات لتحديد أسباب وجودها (Chnar I. M., 2019).

د- المراجعة المستمرة: البحث عن الأحداث والمعاملات المشكوك فيها والشاذة والنقاط المهمة التي تمثّل شبهة إهدار المال العام أو فساد بهدف متابعتها والتصدي لها(Firas H., 2021).

٢- تقنيات المراجعة القضائية:

تعتمد المراجعة القضائية على مجموعة من التقنيات عند قيامها بدورها تجاه مكافحة حالات الغش والفساد من أهمها (خليل، ٢٠١٧- Al Natour., et al, 2023):

أ. تقنيـة خـرائط التعقب: تستخدم لإظهار تدفقات الأموال من وإلى المؤسسات المصرفية من خلال مراجعة حسابات الأشخاص بهدف الكشف عن عمليات الفساد وغسيل الأموال.

ب. أدوات المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي: لإجراء اختبار تفصيلي لكافة المعاملات التجارية وأرصدة الحسابات، وتنفيذ برامج تقنيات المراجعة الإلكترونية.

ج. تقنية التنقيب عن البيانـات: ويقصد بها استخراج المعلومات من البيانات المخفية أو غير المتوقعة أو غير المعروفة لاكتشاف أنماط السلوك التي تعدّ مؤشرا عن ممارسات احتيال أو فساد مالي.

د. أسلوب تحليل النِّسب: يمكن استخدام تلك التقنية في كشف ممارسات الفساد والاحتيال من خلال تحليل النسب المالية وربطها بمصادر الأموال واستخداماتها، وعلاقة الأشخاص بها بالبيانات المالية وربط المصروفات بالإيرادات الحكومية، وعمل نسب مرجعية لإجراء المقارنة (Oluwatoyin E. A., 2021).

ه. الإجراءات التحليلية: تتضمن دراسة العلاقة بين مقياسين أو أكثر لإيجاد علاقات غير عادية أو تفشي الفساد أو غش مالي، وتجميع معلومات حول المناطق المشكوك فيها، وتحديد الانحرافات المتوقعة.

و. التحليل المعملي للأدلة: للتأكّد من تطابق التوقيعات الفعلية على المستندات والمحررات الرسمية ومراقبة العمليات، وما يفترض وجوده من توقيعات.

ز. إجراء المقابلات الشخصية مع المسؤولين: للاستقصاء عن الدوافع والفرص وتحديد المناطق ذات خطر التلاعب.

ح. جلسات العصف الذهني: من خلال التعاون والمشاركة بين فريق عمل المراجعة للكشف عن مؤشرات غير متوقعة للفساد والاحتيال المالي.

المبحث الثالث: إطار مقترح لاستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي في البيئة المصرية.

أولاً- الجهود المبذولة لمكافحة الفساد المالي في البيئة المصرية:

قطعت الدولة المصرية أشواطا متقدمة في مجال الوقاية من الفساد ومكافحته خلال السنوات العشر الماضية، فأطلقت استراتيجيتها الأولى "٢٠١٤-٢٠١٨" ثم أعقبتها بإطلاق الاستراتيجية الثانية "٢٠١٩-٢٠٢٢" متضمنة رؤيتها ورسالتها وأهدافها الاستراتيجية الرامية نحو مكافحة الفساد، ومواصلة الجهود السابقة. وقد دأبت الدولة على إطلاق الإصدار الثالث "الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد "٢٠٢٣-٢٠٣٠" للتأكيد على إرادتها وعزيمتها الصادقة في خلق بيئة وطنية نزيهة تكافح الفساد بكافة أشكاله.

وبالرغم من تركيز تلك الاستراتيجية على خلق بيئة تشريعية وقضائية داعمة لمحاربة الفساد وتمكين جهات مكافحة الفساد وإنفاذ القانون، فإنها لم تحدّد بشكل مباشر وتفصيليا مسئوليات المراجعين فيما يتعلق بممارسات الغش والاحتيال والفساد المالي. وكذلك، على الرغم من التركيز على دور الهيئات والأجهزة الرقابية المختصة بمكافحة الفساد ومحاربته والحفاظ على المال العام (الجمهودي، ٢٠١٦).

كما يتبنّى الجهاز المركزي للمحاسبات رؤية استراتيجية متكاملة للتعليم والتدريب المهني المستمر؛ بهدف تمكين أعضائه من أداء أعمالهم بكفاءة ومهارة، بما يتناسب والتطورات المستمرة في مهنة المراجعة والمحاسبة واستخدام أحدث السبل للكشف عن مواطن إهدار المال العام. ويمثل الجهاز المركزي جمهورية مصر العربية في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) الرامية إلى تعزيز مساءلة القطاع العام، وتعزيز الحوكمة وتحسين حياة المواطنين وتعزيز الشفافية العامة والتصدّي للجرائم المالية مع التركيز على فاعلية البرامج الحكومية، من خلال إصدار مختلف الإرشادات والمعايير والتعليمات التي يسترشد بها الجهاز في الكشف عن مواطن الغش والاحتيال ومكافحة الفساد بكافة أشكاله؛ للحفاظ علي المال العام بالاستناد علي الخبرات المتبادلة مع الأجهزة الرقابية العليا النظيرة.

ومن العرض السابق، يمكن القول إن البيئة المصرية ممهدة بالفعل للتطبيق الفعال للمراجعة القضائية دون الحاجة إلى تشريعات قانونية جديدة للاستفادة من دورها المهم في كشف ممارسات الغش والاحتيال والفساد المالي، ومن ثمّ زيادة كفاءة عملية المراجعة ونجاحها في تحقيق أهدافها المنشودة، وتدعيم ثقة الجمهور في نتائجها، وخصوصاً مع تفاقم مشكلات الفساد في العقد الأخير بالدولة المصرية بشكل ملحوظ، وزيادة حالات الغش والفساد في الشركات والجهات الحكومية، الأمر الذي يزيد من كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

ثانياً- الإطار المقترح لتوظيف المراجعة القضائية في البيئة المصرية:

تُعد المراجعة القضائية أحد الأساليب المعاصرة لمكافحة ممارسات الغش والفساد المالي وتخفيض معدلات الجرائم المالية (Uwakwe B., 2024). وحتى تتمكن من القيام بهذا الدور الفعال لابد أن يتوافر لها مجموعة من المقومات والمتطلبات للانطلاق من إطار متكامل قابل للممارسة العملية في البيئة المصرية، بحيث تتكامل المراجعة القضائية مع المراجعة

الخارجية، بما يمكن من الاستعانة بمراجع قضائي ضمن فريق المراجعة يمتاز بالخبرة والمهارة المالية والمحاسبية والقانونية، وتتمثل تلك المتطلبات والمقومات المقترحة فيما يلي:

١- **إنشاء جمعية مهنية رسمية ومستقلة للمراجعة القضائية في مصر:** وذلك غرار "جمعية فاحصي الغش المعتمدين" لتكون مسئولة عن وضع إطار للتوصيف المهني السليم، وإصدار اللوائح والمعايير المناسبة لتطبيق المراجعة القضائية، ووضع اشتراطات مهنية محكمة لمنح تراخيص مزاولة المهنة وتقديم خدمات المراجعة القضائية، بما لا يسمح لأي مراجع مزاولة تلك المهنة إلا باشتراطات مهنية قانونية محكمة.

٢- **إصدار تشريعات وقوانين ملزمة لتطبيق مهنة المراجعة القضائية في مصر:** لتفعيل دورها والحفاظ عليها، وتدعيم استقلالية وموضوعية المراجعين القضائيين، وحمايتهم والدفاع عنهم، فاستقلال المراجع القضائي يمثل حجر الزاوية في تحقيق مهمته الأساسية، مع تجريم الفساد بكافة أشكاله، وتعزيز دور الأجهزة الرقابية للتصدي لممارسات الفساد المالي، وذلك لمواكبة رؤية مصر الاستراتيجية "٢٠٣٠".

٣- **إصدار الجهاز المركزي للمحاسبات**: مجموعة من المعايير المرشدة والملزمة والمدعمة لمراقبي الحسابات ومكاتب المحاسبة والمراجعة خاصة بالمراجعة القضائية وشروط ممارستها، لإضافة خدمات المراجعة القضائية ضمن تشكيلة الخدمات التي تؤديها مهنة المراجعة في مصر، وتنظيم عملها مع تحديد واجبات ومسئوليات المراجعين القضائيين وحقوقهم، بحيث تتكامل أعمال المراجع الخارجي مع المراجع القضائي، مع التأكيد علي دور تلك المراجعة في منع وعلاج حالات الغش والاحتيال والفساد المالي المختلفة.

٤- **إدخال مفاهيم وأساليب جديدة لفريق عمل المراجعة:** كالعصف الذهني، والشك المهني، ودراسة عوامل مخاطر الغش، واستخدام التقنيات والتكنولوجيا الحديثة في كشف الفساد، وكيفية التحري والتقصي، وبعض المهارات التفاوضية، وذلك من خلال: تبادل الخبرات، وتقاسم المعرفة مع الأجهزة الرقابية المناظرة، لاستحداث أساليب رقابية جديدة للكشف عن ممارسات الغش والفساد المالي مع التركيز على المجالات القانونية، وخصوصاً في ظل التطور الرقمي والحاسوبي والذكاء الاصطناعي والتطبيقات المحاسبية- الذي بدأ يجتاح مجالات العمل المختلفة- أصبح من اليسير توظيف رؤى جديدة للمراقبة (Hamad A. and Abdullah A., 2023) .

٥- **تطوير برامج التعليم المحاسبي بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية**: وذلك بتخصيص منهج مستقل للمحاسبة والمراجعة القضائية بالمقررات الدراسية، بهدف الوقوف على طبيعة تلك المراجعة وأهدافها وآلياتها، وعمل ورش تدريبية لحالات عملية عن طرق الكشف عن ممارسات الفساد والاحتيال المالي لمواكبة التطورات المعاصرة لإحكام الرقابة علي المال العام؛ من أجل بناء مراجع قضائي متكامل متخصص للكشف عن جوانب الغش والفساد المالي.

٦- **قيام المنظمات المهنية والإعلام بتنمية الوعي لدى جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة القضائية:** ويكون ذلك من خلال نشر ثقافة الاهتمام بها وإبراز دورها في مكافحة الغش والفساد المالي داخل الشركات والمؤسسات الحكومية، بغية الحفاظ على المال العام، مع توضيح الأثار الايجابية لذلك علي كل من الفرد والمجتمع ككل، حتي تصبح ثقافة عامة يهتم بها الجميع.

٧- **التأهيل العلمي والعملي لمراقبي الحسابات كمراجعين قضائيين:** وذلك بتنظيم آليات التعليم المهني المستمر، لاستمرار مزاولة مهنة المراجعة القضائية وتمكينها من القيام بالمهام الجديدة الملقاة على عائقها، وإكساب المُراجع القضائي مجموعة من المعارف والمهارات في مجالات متعددة، مثل: التمويل والقانون والمحاسبة وعلوم الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات ومهارات التحليل والتقاضي، والمعرفة الكافية بالقوانين والتشريعات ذات الصلة، والقدرة على إدارة المخاطر وضبط الغش، ومرونة البحث والتحقيق والمهارات القانونية والفهم الشامل لمخططات الاحتيال وجرائم الغش وعمليات الفساد المالي، بالإضافة إلى مهارات سلوكية ذاتية كفنون ومهارات التفاوض وحل النزاعات والإصرار والمثابرة، ودراسة علم النفس لمرتكبي الجرائم المالية للتفكير بطريقتهم.

ويري الباحث، أن وجود الإطار المقترح المتكامل لتوظيف المراجعة القضائية يساهم مساهمة متميزة في الحد من ممارسات الفساد المالي في البيئة المصرية، حيث يمكن من تأصيل عمل المراجع القضائي ضمن فريق المراجعة، وكأداة للوصل بين الأجهزة الرقابية والقضائية لتأييد الدعاوى القضائية وتوفير الدعم القانوني، وتوفير معلومات مفيدة عن عمليات التقصي والبحث والتحري، والوقوف على التحريفات والاحتيالات المالية، وتقديم الخدمات الاستشارية، وتدعيم الرقابة الاستباقية، فضلاً عن معرفة مدي الالتزام بالقوانين والأنظمة ومدي الحفاظ على الممتلكات العامة وترشيد وضبط الانفاق العام، ومساعدة الأجهزة الرقابية من تدنيه مظاهر الفساد بكافة أشكاله، بما يمكن في نهاية من زيادة جودة عملية المراجعة وتدعيم الثقة فيها.

المبحث الرابع- المحور الرابع الدراسة الميدانية

يهدف الباحث من اجراء الدراسة الميدانية إلى تحليل أثر استخدامات المراجعة القضائية على مكافحة الفساد المالي بالأجهزة الادارية للدولة المصرية من خلال التطبيق على العاملين بالجهاز الاداري بالدولة ذوي الصلة بمتغيرات الدراسة، وذلك من خلال المحاور التالية:

أولاً- مجتمع وعينة الدراسة:

يمكن تعريف المجتمع بأنه مجموعة من المفردات أو العناصر التي يتوافر فيها خصائص ظاهرة معينة، ونظراً لصعوبة تجميع البيانات من جميع أفراد المجتمع يمكن اختيار عينة ممثلة له (Saunders, et al., 2009). ويتمثل مجتمع هذه الدراسة في كافة العاملين بالجهاز الاداري بالدولة ذوي الصلة بمتغيرات الدراسة وعددهم يتجاوز (١٠,٠٠٠) مفردة فضلاً عن انتشار مفردات المجتمع، وفي إطار انتشار مفرداته فإنه يمكن تحديد تحديد حجم العينة باستخدام (Sample Size Calculator) كأحد أشهر البرامج المجانية لحساب حجم العينة عند نسبة خطأ ± ٥% ومستوى ثقة ٩٥%، حيث أشارت النتيجة إلى أن يكون الحد الأدنى للعينة في حدود (٣٨٤) مفردة.

وقد قام الباحث بالاعتماد على استخدام الاستقصاء عبر الانترنت واتاحته للعاملين بالجهاز الاداري بالدولة ذوي الصلة بمتغيرات الدراسة باستخدام Google Form وذلك بما يطابق الشروط المطبقة لدراسة (Saunders, et al., 2009). حيث أنه لتطبيق الاستقصاء عبر الإنترنت لابد أن تكون مفردات مجتمع البحث قادرة على التعامل مع الإنترنت، ويجب أن تكون الاسئلة الخاصة بالاستقصاء مغلقة وقصيرة قدر الإمكان، كما أنه من الأفضل نشر

الاستقصاء عبر الإنترنت من أسبوعين إلى ستة أسابيع، حيث تم وضع الاستبيان من ٢٠٢٤/٠٨/١٥ الى ٢٠٢٤/٩/٣٠ وكانت الاستجابة بواقع (٣٩٢) قائمة صالحة للتحليل.

واعتمد الباحث في تجميع بيانات الدراسة الميدانية من مصادرها الأولية على قائمة استقصاء تم إعدادها لغرض هذا البحث وتوزيعها عبر الانترنت على فئات عينة الدراسة (الذين تمكن الباحث من ايصال الرابط اليهم) على أن تتم الاجابة خلال فترة زمنية معينة (ستة أسابيع) بالشروط المطلوبة في عينة الدراسة، بالاعتماد على عينة عشوائية منتظمة (كل خمسة تمت مقابلة فرد واحد)، بحيث تشمل مجموعة من الأسئلة لقياس متغيرات الدراسة وتعتمد على مقياس ليكرت الخماسي، ويمكن للباحث توضيح اجراءات جمع بيانات العينة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٢): اجراءات تحديد وتوصيف عينة الدراسة

الفئة	القوائم المرسلة	القوائم المستلمة	قوائم غير مكتملة	القوائم الصالحة للتحليل	نسبة الاستجابة	الوزن النسبي لكل فئة
موظفين بالجهاز الاداري بالدولة	١٥٩	١٤٠	٧	١٣٣	%٨٣.٦٥	%٣٣.٩٣
مديري وحدات حكومية	٥٥	٤٨	٣	٤٥	%٨١.٨٢	%١١.٤٨
مراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات	١٥٣	١٤٥	٦	١٣٩	%٩٠.٨٥	%٣٥.٤٦
وكلاء حسابات بوزارة المالية	٩٢	٨٨	١٣	٧٥	%٨١.٥٢	%١٩.١٣
الاجمالي	٤٥٩	٤٢١	٢٩	٣٩٢	%٨٥.٤٠	%١٠٠.٠٠

ويتضح للباحث من خلال الجدول السابق التوازن النسبي بين عينة الدراسة حيث كان مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات أعلى الفئات بعينة الدراسة والبالغ عددهم (١٣٩) مفردة بنسبة (٣٥.٤٦%)، ويليها فئة موظفين بالجهاز الاداري بالدولة والبالغ عددهم (١٣٣) مفردة بنسبة (٣٣.٩٣%)، ويليها فئة وكلاء الحسابات بوزارة المالية بواقع (٧٥) مفردة بنسبة (١٩.١٣%)، وأخيراً فئة مديري الوحدات الحكومية بواقع (٤٥) مفردة بنسبة (١١.٤٨%).

ثانياً- اختباري الصدق والثبات:

بعد الانتهاء من بناء قائمة الاستقصاء قام الباحث باجراء اختباري الصدق والثبات Reliability and validity لعبارات قائمة الاستقصاء الخاصة بالدراسة حيث قام الباحث باجراء اختبار الثبات من خلال (معامل ألفا كرونباخ)، واختبارات الصدق من خلال (معامل الصدق الظاهري، التحليل العاملي التوكيدي، وصدق البناء)، وذلك على النحو التالي:

١- اختبارات الثبات والصدق الظاهري:

يمكن اعتبار ألفاكرونباخ مؤشراً ملائماً وممتازاً لقياس ثبات المقياس ويعتبر من المعاملات التي من خلالها يمكن قياس مدي ثبات المقياس من خلال الاتساق الداخلي، حيث يرى (Hair, et al. 2014) أن قيم ألفا المقبولة هي التي تتراوح من ٠.٦ الى ٠.٧ في حين أن القيم أكبر من ٠.٧ تشير إلى درجة عالية من الاعتمادية على المقاييس المستخدمة. وبالتالي، قام الباحث بقياس مستوى ثبات المقياس اعتماداً على عينة الدراسة وكشفت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول رقم (٣) التالي:

جدول رقم (٣): نتائج اختبارات الثبات والصدق الظاهري

نوع المتغير	المتغيرات	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق الذاتي
المستقل	المراجعة التفاعلية	٤	0.766	0.875
	المراجعة الاستباقية	٧	0.855	0.925
	المراجعة التكتيكية	٣	0.684	0.827
	المراجعة المستمرة	٤	0.765	0.875
المراجعة القضائية		١٨	0.937	0.968
التابع	الجانب الاقتصادي	٧	0.859	0.927
	الجانب التشريعي	٤	0.762	0.873
	الجانب الرقابي والتنظيمي	٤	0.778	0.882
مكافحة الفساد المالي		١٥	0.925	0.962
الاطار المقترح لتفعيل المراجعة القضائية في مكافحة الفساد المالي		٦	0.815	0.903

ويتضح لدى الباحث من خلال العرض السابق لنتائج اختبارات الثبات لمتغيرات الدراسة ما يلي:

- بالنسبة لمقياس المتغير المستقل (المراجعة القضائية): فقد تبين أن معامل ألفا للمقياس ككل بلغ ٠.٩٣٧، بينما بلغ مقياس الصدق الذاتي ٠.٩٦٨، كما بلغت قيمة معامل ألفا للمقاييس الفرعية تبلغ ٠.٧٦٦، ٠.٨٥٥، ٠.٦٨٤، ٠.٧٦٥ على التوالي لكلٍ من المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة بمعاملات الصدق ٠.٨٧٥، ٠.٩٢٥، ٠.٨٢٧، ٠.٨٧٥ على التوالي، وهو ما يشير الى درجة عالية من الاعتمادية على المقياس، وذلك باعتبار أن معامل ألفا الذي يتراوح ما بين ٠.٦ الى ٠.٧ يعتبر كافياً ومقبولاً.
- بالنسبة لمقياس المتغير التابع (مكافحة الفساد المالي): فقد تبين أن معامل ألفا للمقياس ككل بلغ ٠.٩٢٥، بينما بلغ مقياس الصدق الذاتي ٠.٩٦٢، كما بلغت قيمة معامل ألفا للمقاييس الفرعية تبلغ ٠.٨٥٩، ٠.٧٦٢، ٠.٧٧٨ على التوالي لكلٍ من الجانب الاقتصادي، والجانب التشريعي، والجانب الرقابي والتنظيمي، بمعاملات الصدق ٠.٩٢٧، ٠.٨٧٣، ٠.٨٨٢ على التوالي، وهو ما يشير الى درجة عالية من الاعتمادية على المقياس، وذلك باعتبار أن معامل ألفا الذي يتراوح ما بين ٠.٦ الى ٠.٧ يعتبر كافياً ومقبولاً.
- وفيما يتعلق بالاطار المقترح للدراسة فقد تبين أن معامل ألفا للمقياس ككل بلغ ٠.٨١٥، بينما بلغ مقياس الصدق الذاتي ٠.٩٠٣ وهو ما يشير الى درجة عالية من الاعتمادية على المقياس.

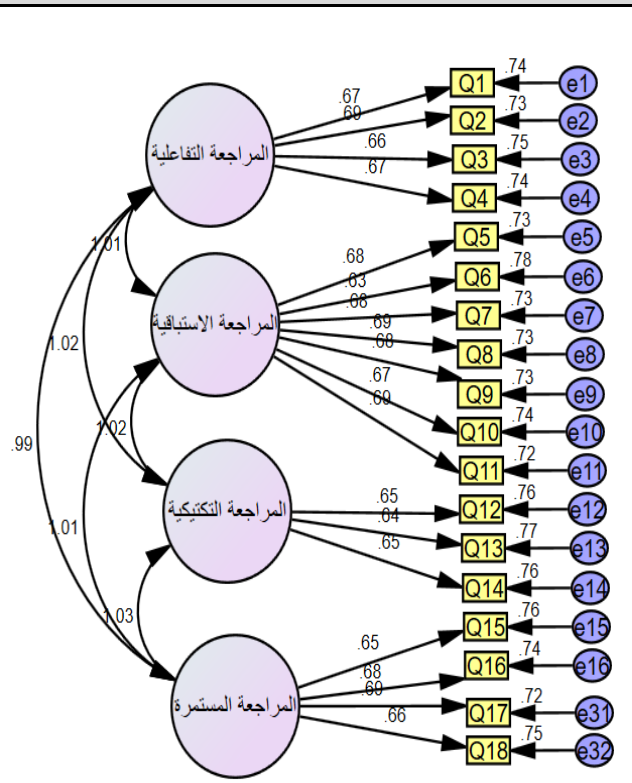
٢ـ التحليل العاملي التوكيدي:

ويتم استخدامه لاختبار ما اذا كانت البيانات تتناسب مع نماذج معينة للقياس وذلك في ضوء أسس نظرية سابقة، وللتأكد من أن عبارات المقياس تقيس ما أعدت لقياسه (Byrne, 2010) وقد قام الباحث باجراء التحليل العاملي التوكيدي لكل مقياس من مقاييس متغيرات الدراسة باستخدام برنامج AMOS V.26 كما يلي:

أ- التحليل العاملي التوكيدي للمتغير المستقل (المراجعة القضائية):

أظهرت نتائج التحليل الاحصائي وفقاً للجدول رقم (٤) أن جميع المعاملات المعيارية للعبارات معنوية، ووفقاً لدراسة (Hair, et al., 2014) تكون قيم المعاملات المعيارية مقبولة عندما تكون القيم مساوية أو أكبر من ٠.٥ وأظهرت نتائج التحليل أن مؤشر جودة المطابقة Good of Fit Index (GFI) (تتراوح قيمته بين الصفر والواحد وكلما اقترب من الواحد الصحيح كلما كان النموذج معنوياً) وبلغت قيمته ٨٧.٥%، كما اتضح أن مؤشر المطابقة المقارن Comparative Fit Index (CFI) (تتراوح قيمته بين الصفر والواحد وكلما اقترب من الواحد الصحيح كلما كان النموذج معنوياً) وبلغت قيمته ٨٨.٦%، وبلغت قيمة الجذر التربيعي لمتوسط مربع الخطأ التقاربي (RMSEA) ٠.٠٣٤، وهو ما يدل على معنوية المقياس وأن العبارات تقيس ما أعدت من أجله.

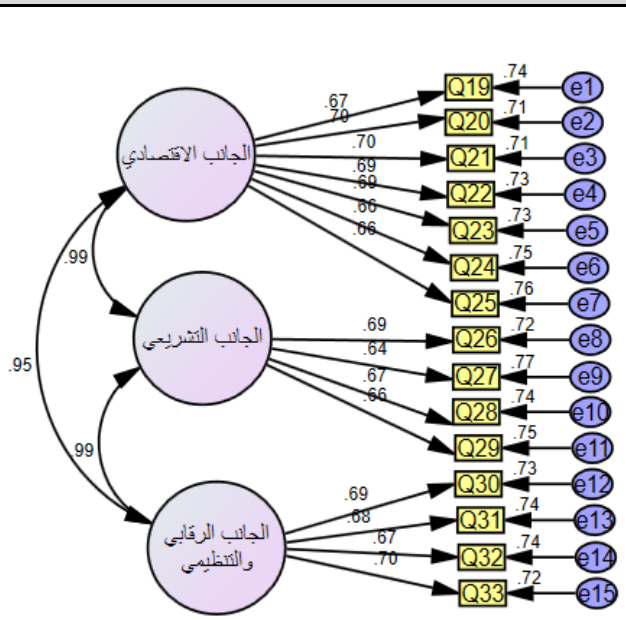
جدول رقم (٤): المعاملات المعيارية للتحليل العاملي التوكيدي للمتغير المستقل (المراجعة القضائية)

المتغير	م	العبارة	معامل التحميل	نموذج القياس
المتغير المستقل (المراجعة القضائية)	1	Q1	0.671	
	2	Q2	0.685	
	3	Q3	0.659	
	4	Q4	0.670	
	5	Q5	0.685	
	6	Q6	0.629	
	7	Q7	0.685	
	8	Q8	0.685	
	9	Q9	0.684	
	10	Q10	0.671	
	11	Q11	0.695	
	12	Q12	0.646	
	13	Q13	0.644	
	14	Q14	0.652	
	15	Q15	0.653	
	16	Q16	0.677	
	17	Q17	0.691	
	18	Q18	0.661	

ب- التحليل العاملي التوكيدي للمتغير التابع (مكافحة الفساد المالي):

أظهرت نتائج التحليل الاحصائي وفقاً للجدول رقم (٥) أن جميع المعاملات المعيارية للعبارات معنوية، ووفقاً لدراسة (Hair, et al., 2014) تكون قيم المعاملات المعيارية مقبولة عندما تكون القيم مساوية أو أكبر من ٠.٥ وأظهرت نتائج التحليل أن مؤشر جودة المطابقة Good of Fit Index (GFI) (تتراوح قيمته بين الصفر والواحد وكلما اقترب من الواحد الصحيح كلما كان النموذج معنوياً) وبلغت قيمته ٨٨.٢%، كما اتضح أن مؤشر المطابقة المقارن Comparative Fit Index (CFI) (تتراوح قيمته بين الصفر والواحد وكلما اقترب من الواحد الصحيح كلما كان النموذج معنوياً) وبلغت قيمته ٨٩.٧%، وبغت قيمة الجذر التربيعي لمتوسط مربع الخطأ التقاربي (RMSEA) ٠.٠٣١، وهو ما يدل على معنوية المقياس وأن العبارات تقيس ما أعدت من أجله.

جدول رقم (٥): المعاملات المعيارية للتحليل العاملي التوكيدي للمتغير التابع (مكافحة الفساد المالي)

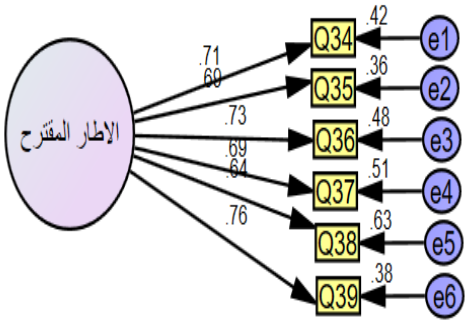
المتغير	م	العبارة	معامل التحميل	نموذج القياس
المتغير التابع (مكافحة الفساد المالي)	19	Q19	0.672	
	20	Q20	0.704	
	21	Q21	0.703	
	22	Q22	0.688	
	23	Q23	0.687	
	24	Q24	0.663	
	25	Q25	0.655	
	26	Q26	0.694	
	27	Q27	0.643	
	28	Q28	0.667	
	29	Q29	0.661	
	30	Q30	0.688	
	31	Q31	0.676	
	32	Q32	0.672	
	33	Q33	0.696	

ج- التحليل العاملي التوكيدي للاطار المقترح للدراسة:

أظهرت نتائج التحليل الاحصائي وفقاً للجدول رقم (٦) أن جميع المعاملات المعيارية للعبارات معنوية، ووفقاً لدراسة (Hair, et al., 2014) تكون قيم المعاملات المعيارية مقبولة عندما تكون القيم مساوية أو أكبر من ٠.٥ وأظهرت نتائج التحليل أن مؤشر جودة المطابقة Good of Fit Index (GFI) (تتراوح قيمته بين الصفر والواحد وكلما اقترب من الواحد الصحيح كلما كان النموذج معنوياً) وبلغت قيمته ٨٦.٩%، كما اتضح أن مؤشر المطابقة المقارن Comparative Fit Index (CFI) (تتراوح قيمته بين الصفر والواحد وكلما اقترب

من الواحد الصحيح كلما كان النموذج معنوياً) وبلغت قيمته ٨٨.٢%، وبغت قيمة الجذر التربيعي لمتوسط مربع الخطأ التقاربي (RMSEA) ٠.٠٣٢، وهو ما يدل على معنوية المقياس وأن العبارات تقيس ما أعدت من أجله.

جدول رقم (٦): المعاملات المعيارية للتحليل العاملي التوكيدي للاطار المقترح

المتغير	م	العبارة	معامل التحميل	نموذج القياس
الاطار المقترح للدراسة	34	Q34	0.709	
	35	Q35	0.691	
	36	Q36	0.727	
	37	Q37	0.691	
	38	Q38	0.639	
	39	Q39	0.764	

٣- صدق البناء (الاتساق الداخلي):

يشير الى مدى جودة العبارات المستخدمة في المقياس للمفاهيم الخاصة بالدراسة، ويمكن التأكد من ذلك من خلال (Saunders, et al., 2009)، وقد قام الباحث باختبار صدق البناء للاستقصاء من خلال اختبار الصدق التقاربي Convergent Validity، ويعتمد صدق التقارب على اختبار قوة العلاقة بين عبارات الاستقصاء، ويتطلب ذلك توافر معاملات ارتباط مرتفعة بين عناصر الاستقصاء، وقد اعتمد الباحث في هذا الاختبار على نوعين من الاحصاءات، أولاً اعتمد الباحث على حساب معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation، بين العبارات المعبرة عن كل بعد من أبعاد قائمة الاستقصاء وبين ذلك البعد، وكذلك مع المتغير ككل، مع اعتبار ذلك المقياس مقبولاً اذا كانت تلك القيم (٠.٣) أو أكبر (Hair, et al., 2014)، ثانياً حساب قيمة متوسط التباين المستخرج (AVE)، حيث يعتبر الاستقصاء صالحاً اذا كانت قيم (AVE) أكبر من (٠.٥) لكل بعد من أبعاده، ويمكن عرض الصدق البنائي للاستقصاء فيما يلي:

أ- المتغير المستقل (المراجعة القضائية):

تبين من نتائج اختبار الصدق التقاربي لعبارات قائمة الاستقصاء الخاصة بقياس المتغير المستقل (المراجعة القضائية)، أن قيم معاملات الارتباط بين كل عبارة بين المتغير الممثل لها ككل، قيماً ذات مستوى مقبول، كما أن قيمة متوسط التباين المستخرج بلغ (٠.٦٦٩)، وهي قيمة تتجاوز الحد الأدنى، مما يؤكد على صدق القائمة المستخدمة في قياس المتغير الأول للدراسة الميدانية، وذلك كما يتضح من الجدول رقم (٧) التالي:

جدول رقم (٧): نتائج اختبار صدق التقارب للمتغير المستقل (المراجعة القضائية)

المتغير	م	العبارة	معامل الارتباط مع المتغير ككل
المتغير المستقل (المراجعة القضائية)	1	Q1	.686**
	2	Q2	.713**
	3	Q3	.686**
	4	Q4	.702**
	5	Q5	.692**
	6	Q6	.636**
	7	Q7	.692**
	8	Q8	.694**
	9	Q9	.690**
	10	Q10	.683**
	11	Q11	.698**
	12	Q12	.698**
	13	Q13	.699**
	14	Q14	.704**
	15	Q15	.685**
	16	Q16	.696**
	17	Q17	.716**
	18	Q18	.691**
متوسط التباين المستخرج (AVE)			٠.٦٦٩

المصدر من اعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الاحصائي ** معنوية عند مستوى ١%

ب-المتغير التابع (مكافحة الفساد المالي):

تبين من نتائج اختبار الصدق التقاربي لعبارات قائمة الاستقصاء الخاصة بقياس المتغير التابع (مكافح الفساد المالي)، أن قيم معاملات الارتباط بين كل عبارة بين المتغير الممثل لها ككل، قيماً ذات مستوى مقبول، كما أن قيمة متوسط التباين المستخرج بلغ (٠.٦٧٨)، وهي قيمة تتجاوز الحد الأدنى، مما يؤكد على صدق القائمة المستخدمة في قياس المتغير الثاني للدراسة الميدانية، وذلك كما يتضح من الجدول رقم (٨) التالي:

جدول رقم (٨): نتائج اختبار صدق التقارب للمتغير التابع (مكافحة الفساد المالي)

المتغير	م	العبارة	معامل الارتباط مع المتغير ككل
المتغير التابع (مكافحة الفساد المالي)	19	Q19	.671**
	20	Q20	.711**
	21	Q21	.707**
	22	Q22	.680**
	23	Q23	.685**
	24	Q24	.666**
	25	Q25	.663**
	26	Q26	.725**
	27	Q27	.687**
	28	Q28	.708**
	29	Q29	.703**
	30	Q30	.717**
	31	Q31	.705**
	32	Q32	.701**
	33	Q33	.724**
متوسط التباين المستخرج (AVE)			٠.٦٧٨

المصدر من اعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الاحصائي ** معنوية عند مستوى ١%

ج- الاطار المقترح للدراسة:

تبين من نتائج اختبار الصدق التقاربي لعبارات قائمة الاستقصاء الخاصة بقياس الاطار المقترح للدراسة، أن قيم معاملات الارتباط بين كل عبارة بين المتغير الممثل لها ككل، قيماً ذات مستوى مقبول، كما أن قيمة متوسط التباين المستخرج بلغ (٠.٧٠٤)، وهي قيمة تتجاوز الحد الأدنى، مما يؤكد على صدق القائمة المستخدمة في قياس المتغير الثالث للدراسة الميدانية، وذلك كما يتضح من الجدول رقم (٩) التالي:

جدول رقم (٩): نتائج اختبار صدق التقارب للإطار المقترح للدراسة

المتغير	م	العبارة	معامل الارتباط مع المتغير ككل
الاطار المقترح للدراسة	34	Q34	.658**
	35	Q35	.698**
	36	Q36	.712**
	37	Q37	.705**
	38	Q38	.695**
	39	Q39	.715**
متوسط التباين المستخرج (AVE)			٠.٧٠٤

ثالثاً- الاحصاءات الوصفية:

قام الباحث بإجراء التحليل الاحصائي الوصفي للبيانات باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS V.26) للتعرف على طبيعة البيانات وقيم المتوسطات والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة، ويوضح الجدول رقم (١٠) نتائج التحليل الاحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة على أساس قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

جدول رقم (١٠): نتائج التحليل الاحصائي الوصفي لمحاور الدراسة

المتغير	الأبعاد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الالتواء	التفرطح
المستقل	المراجعة التفاعلية	3.891	0.684	-0.730	-0.116
	المراجعة الاستباقية	3.875	0.644	-0.879	0.160
	المراجعة التكتيكية	3.878	0.694	-0.618	-0.230
	المراجعة المستمرة	3.890	0.673	-0.791	0.062
المراجعة القضائية		3.884	0.614	-1.037	0.399
التابع	الجانب الاقتصادي	3.881	0.656	-0.868	0.169
	الجانب التشريعي	3.860	0.668	-0.822	0.275
	الجانب الرقابي والتنظيمي	3.890	0.693	-0.710	-0.223
مكافحة الفساد المالي		3.877	0.621	-1.028	0.430
الاطار المقترح للدراسة		3.855	0.715	-0.915	0.535

المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الاحصائي

ويتضح للباحث من خلال العرض السابق لنتائج التحليل الاحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة ما يلي:

- **المتغير المستقل (المراجعة القضائية)**: بلغ الوسط الحسابي للمتغير المستقل (٣.٨٨٤) وهو أكبر من القيمة (٣) على درجات ميزان ليكرت الخماسي، وبانحراف معياري منخفض قدره (٠.٦١٤). كما تبين ارتفاع الأوساط الحسابية للأبعاد الفرعية المتمثلة في: المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة حيث بلغت ٣.٨٩١، ٣.٨٧٥، ٣.٨٧٨، ٣.٨٩٠ على التوالي.
- **المتغير التابع (مكافحة الفساد المالي)**: بلغ الوسط الحسابي للمتغير المستقل (٣.٨٧٧) وهو أكبر من القيمة (٣) على درجات ميزان ليكرت الخماسي، وبانحراف معياري منخفض قدره (٠.٦٢١). كما تبين ارتفاع الأوساط الحسابية للأبعاد الفرعية المتمثلة في: الجانب الاقتصادي، والجانب التشريعي، والجانب التنظيمي والرقابي حيث بلغت ٣.٨٨١، ٣.٨٦٠، ٣.٨٩٠ على التوالي.
- **الاطار المقترح للدراسة**: بلغ الوسط الحسابي للاطار المقترح (٣.٨٥٥) وهو أكبر من القيمة (٣) على درجات ميزان ليكرت الخماسي، وبانحراف معياري منخفض قدره (٠.٧١٥).
- كما يتبين من الجدول أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حيث تنحصر قيم معاملات الالتواء ما بين ±٣ وانحصار كافة قيم معاملات التفرطح ما بين ±١٠ الأمر الذي يؤكد على التوزيع الطبيعي للبيانات ومن ثم صلاحيتها لإجراء التحليل الاحصائي.

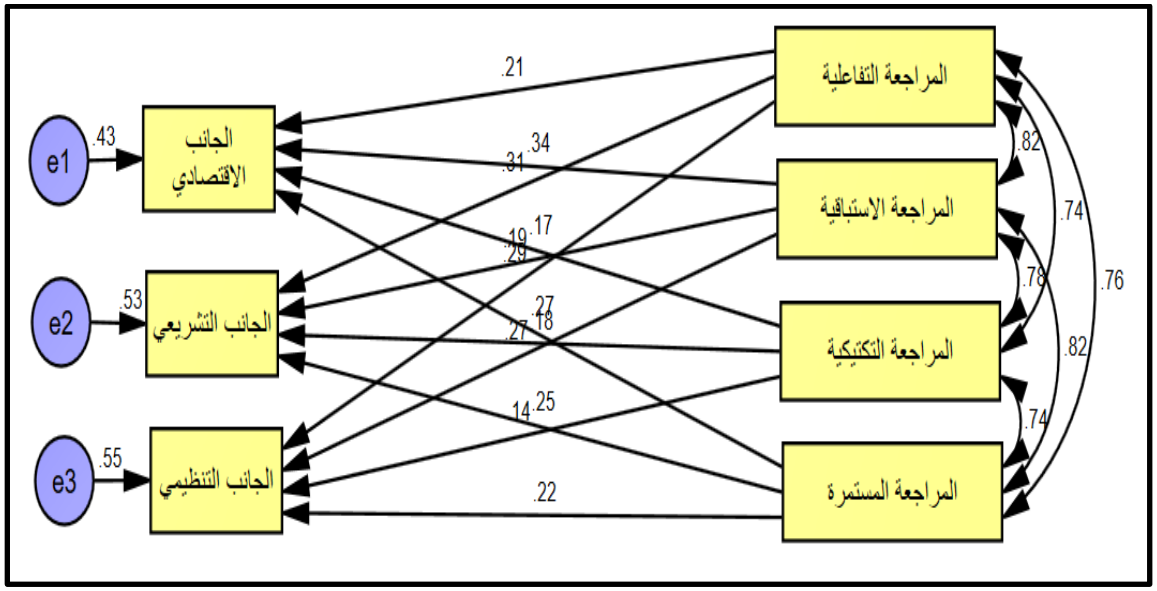
رابعاً- بناء النموذج الهيكلي واختبارات الفروض الاحصائية للدراسة:

١- اختبار الفرض الأول للدراسة:

يمكن اختبار الفرض الرئيسي الأول للدراسة والمتمثل في **"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمراجعة القضائية بأبعادها الأربعة (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة الفساد المالي** ، من خلال تقسيمه إلي ثلاث فروض فرعية حتى يمكن تناول مختلف جوانب الفساد المالي، وهي:

- لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمراجعة القضائية بأبعادها الأربعة (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة الفساد المالي من الجانب الاقتصادي.
- لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمراجعة القضائية بأبعادها الأربعة (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة الفساد المالي من الجانب التشريعي.
- لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمراجعة القضائية بأبعادها الأربعة (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة الفساد المالي من الجانب التنظيمي أو الرقابي.

ويمكن للباحث بناء النموذج الهيكلي للدراسة في ضوء النموذج الأحادي السابق عرضه من نتائج التحليل العاملي التوكيدي والذي من خلاله يمكن اختبار الفروض الاحصائية للدراسة، ويستند بناء النموذج الهيكلي على المتغيرات والأبعاد التي أسفر عنها النموذج الأحادي القياس، وفي ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج باستخدام AMOS V.26 يمكن عرض النموذج من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (١): النموذج الهيكلي لاختبار فروض الدراسة

وفيما يتعلق بنتائج اختبارات الفروض الاحصائية للدراسة وفقاً للنتائج الاحصائية وذلك في ضوء النموذج الهيكلي، فيمكن توضيحها في الجدول رقم (١١) للأثر المباشر على النحو التالي:

جدول رقم (١١): نتائج اختبارات الأثر المباشر

الفرض	اتجاه الفرض		Estimate	CR	Sig.	النتيجة
	المستقل	التابع				
الأول	المراجعة التفاعلية	مكافحة الفساد المالي من الجانب الاقتصادي	0.209	5.221	***	قبول
	المراجعة الاستباقية		0.337	7.203	***	قبول
	المراجعة التكتيكية		0.172	4.632	***	قبول
	المراجعة المستمرة		0.267	6.576	***	قبول
الثاني	المراجعة التفاعلية	مكافحة الفساد المالي من الجانب التشريعي	0.312	6.293	***	قبول
	المراجعة الاستباقية		0.189	3.275	0.001	قبول
	المراجعة التكتيكية		0.181	3.953	***	قبول
	المراجعة المستمرة		0.245	4.894	***	قبول
الثالث	المراجعة التفاعلية	مكافحة الفساد المالي من الجانب التنظيمي والرقابي	0.292	5.733	***	قبول
	المراجعة الاستباقية		0.268	4.501	***	قبول
	المراجعة التكتيكية		0.138	2.920	0.003	قبول
	المراجعة المستمرة		0.216	4.192	***	قبول

وبناء على النتائج السابقة يمكن للباحث توضيح نتائج اختبارات الفروض المباشرة من خلال العرض التالي:

أولاً: نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الفرعي الأول للدراسة:

ينص الفرض الاحصائي الأول للدراسة على **"لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمراجعة القضائية بأبعادها الأربعة (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة الفساد المالي من الجانب الاقتصادي"**، وطبقاً لنتائج التحليل الاحصائي الواردة بالجدول رقم (١٢) يتبين للباحث وجود تأثير طردي معنوي لكلٍ من المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة على مكافحة الفساد المالي من الجانب الاقتصادي حيث بلغت معاملات المسار (Estimate = 0.209, 0.337, 0.172, 0.267, Sig < 5%) وهو تأثير معنوي حيث تنخفض قيمة

المعنوية عن ٥%، وتشير تلك النتائج الى أن زيادة مستوى المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة يؤدي الى زيادة مستوى مكافحة الفساد المالي من الجانب الاقتصادي. وبالتالي يمكن للباحث قبول الفرض الاحصائي الرئيسي الأول للدراسة على الشكل البديل التالي: **يوجد تأثير طردي ذو دلالة احصائية للمراجعة القضائية بأبعادها الأربعة (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة الفساد المالي من الجانب الاقتصادي.**

ثانياً: نتيجة اختبار الفرض الإحصائي الفرعي الثاني للدراسة:

ينص الفرض الاحصائي الثاني للدراسة على **"لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمراجعة القضائية بأبعادها الأربعة (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة الفساد المالي من الجانب التشريعي"**، وطبقاً لنتائج التحليل الاحصائي الواردة بالجدول رقم (١٢) يتبين للباحث وجود تأثير طردي معنوي لكلٍ من المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة على مكافحة الفساد المالي من الجانب التشريعي حيث بلغت معاملات المسار (Estimate = 0.312, 0.189, 0.181, 0.245, Sig < 5%) وهو تأثير معنوي حيث تنخفض قيمة المعنوية عن ٥%، وتشير تلك النتائج الى أن زيادة مستوى المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة يؤدي الى زيادة مستوى مكافحة الفساد المالي من الجانب التشريعي. وبالتالي يمكن للباحث قبول الفرض الاحصائي الرئيسي الثاني للدراسة على الشكل البديل التالي: **يوجد تأثير طردي ذو دلالة احصائية للمراجعة القضائية بأبعادها الأربعة (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة الفساد المالي من الجانب التشريعي.**

ثالثاً: نتيجة اختبار الفرض الإحصائي الفرعي الثالث للدراسة:

ينص الفرض الاحصائي الثالث للدراسة على **"لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمراجعة القضائية بأبعادها الأربعة (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة الفساد المالي من الجانب التنظيمي أو الرقابي،** وطبقاً لنتائج التحليل الاحصائي الواردة بالجدول رقم (١٢) يتبين للباحث وجود تأثير طردي معنوي لكلٍ من المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة على مكافحة الفساد المالي من الجانب التنظيمي أو الرقابي حيث بلغت معاملات المسار (Estimate = 0.292, 0.268, 0.138, 0.216, Sig < 5%) وهو تأثير معنوي حيث تنخفض قيمة المعنوية عن ٥%، وتشير تلك النتائج الى أن زيادة مستوى المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة يؤدي الى زيادة مستوى مكافحة الفساد المالي من الجانب التنظيمي أو الرقابي. وبالتالي يمكن للباحث قبول الفرض الاحصائي الرئيسي الثالث للدراسة على الشكل البديل التالي: **يوجد تأثير طردي ذو دلالة احصائية للمراجعة القضائية بأبعادها الأربعة (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة الفساد المالي من الجانب التنظيمي أو الرقابي.**

وفي ضوء النتائج الثلاثة لاختبار الفروض الفرعية الثلاثة، يمكن قبول الفرض الاحصائي الرئيسي الأول للدراسة علي الشكل البديل التالي: **"يوجد أثر ذو دلالة احصائية**

للمراجعة القضائية بأبعادها الأربعة (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة الفساد المالي .

٢- تحليل اتجاهات الموافقة على الاطار المقترح للدراسة واختبار الفرض الاحصائي الثاني للدراسة:

يهدف الفرض الاحصائي الثاني إلى التنبؤ باتجاهات الموافقة بين المستقصى منهم حول قبول الإطار المقترح للدراسة بوحدات الجهاز الاداري بالدولة وأهميته، حيث يسعى الاطار المقترح الى تفعيل دور المراجعة القضائية في مكافحة الفساد المالي بأجهزة الدولة المصرية. وبغرض التحقق من ذلك، قام الباحث بصياغة هذا الفرض والذي ينص على **"لا توجد اختلافات ذو دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة بشأن الموافقة على أهمية تطبيق الإطار المقترح للمراجعة القضائية في مكافحة الفساد المالي في البيئة المصرية"**، ولغرض اختبار هذا الفرض يمكن للباحث استخدام الاختبارات المعلمية لدراسة الفروق الجوهرية وهو اختبار تحليل التباين أحادي الاتجاه One Way ANOVA للفروق بين اكثر من مجموعتين نظراً لاختلاف فئات المستقصي منها، وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي عما يلي:

جدول رقم (١٢): نتائج الموافقة على الاطار المقترح

المتغير	مفردات الدراسة وفقاً لوظائفهم				
	الوظيفة	عدد المفردات	الوسط الحسابي	F	Sig.
الاطار المقترح للدراسة	موظفين بالجهاز الاداري بالدولة	١٣٣	٤.٠٠٩	٠.٨٣٧	٠.٤٧٤
	مديري وحدات حكومية	٤٥	٤.٠١٢		
	مراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات	١٣٩	٤.٠٧٣		
	وكلاء حسابات بوزارة المالية	٧٥	٣.٨٩٩		

يتضح للباحث من خلال الجدول رقم (١٢) أن قيمة F الناتجة غير معنوية لكافة المتغيرات الرئيسية وأبعادها الفرعية حيث أنها جميعاً أكبر من ٥%، مما يشير الى عدم وجود فروق معنوية تتعلق باختلاف الفئات الوظيفية تؤثر على آراء عينة الدراسة بشأن الموافقة على أهمية تطبيق الاطار المقترح في تفعيل دور المراجعة القضائية في مكافحة الفساد المالي بأجهزة الدولة المصرية، وبالتالي يمكن للباحث قبول الفرض الاحصائي الرئيسي الثاني على الشكل العدم التالي: **"لا توجد اختلافات معنوية بين فئات عينة الدراسة بشأن الموافقة على أهمية تطبيق الاطار المقترح للمراجعة القضائية في مكافحة الفساد المالي في البيئة المصرية"**.

النتائج والتوصيات:

أولاً- النتائج:

في ضوء الدراسة النظرية وما انتهت إليه الدراسة الميدانية يمكن تلخيص وإيجاز أهم نتائج البحث فيما يلى:

١. يُعد انتشار الفساد من أهم العوائق على طريق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، حيث يؤدي إلى هدم الكيان الاقتصادي للدولة وتبديد ثرواتها. الأمر الذي يلقي مزيدا من المسئولية على عائق مهنة المحاسبة والمراجعة تتمثل في مساهمتها في مكافحة ممارسات الفساد المالي.

٢. أن الأسباب الرئيسية للاهتمام وظهور المراجعة القضائية، يرجع إلى انتشار الغش وتفاقم الفساد المالي، ووجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة بوضعها الحالي وقصورها عن منع واكتشاف الغش، وتلبيه حاجة القضاء حول المخالفات والدعاوي القضائية.

٣. أن المراجعة القضائية تمثل تطورا متكاملا للمراجعة والقانون للعمل معا على تقديم تحريات أكثر عمقاً وارتباطا بالدعاوي القضائية والكشف عن ممارسات الغش والفساد المالي، وتوفير معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية، ومُعاونة القضاء على إقرار الحق وتحقيق العدالة، ومن ثمّ حماية المال العام من الغشّ وسوء استخدام الموارد العامة.

٤. تتمثل أساليب المراجعة القضائية والتي من خلالها يتم اكتشاف حالات الغش والفساد المالي في المراجعة التفاعلية والمراجعة الاستباقية والمراجعة التكتيكية والمراجعة المستمرة، فضلاً عن اعتمادها علي تقنيات متطورة في اكتشاف مواطن الفساد كتقنية خرائط التعقب والتحليل المعملي للأدلة، بما يكسب المراجع القضائي المهارات المحاسبية والقانونية والتكنولوجية وأساليب الفحص والتقصي.

٥. يسهم استخدام المراجعة القضائية في تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، حيث تُعد ركناً هاماً وجوهرياً من أركان منظومة منع واكتشاف الغش والاحتيال المالي، كما تساعد علي تحسين كفاءة منظومة الرقابة علي الشركات والمؤسسات والهيئات، كما تعد أداة للوصل بين الجهات الرقابية والقضائية لتأييد الدعاوى القضائية.

٦. قدمت الدراسة إطار مقترح متكامل لتوظيف دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي بالاستناد علي فلسفة تكامل المراجعة القضائية مع المراجعة الخارجية، بحيث يتم الاستعانة بمراجع قضائي ضمن فريق المراجعة، مع التركيز ضرورة توافر مجموعة من المقومات والمتطلبات لتوظيف تلك المراجعة القضائية من أهمها: إنشاء جمعية مهنية مستقلة للمراجعة القضائية، وإصدار الجهاز المركزي للمحاسبات المعايير المرشدة والملزمة لتطبيقها، مع الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع القضائي؛ بهدف تحقيق المزيد من الثقة في خدمات المراجعة وتقوية دور الأجهزة الرقابية ومعاونة القضاء على إحقاق قيمة العدل.

٧. اتفقت الدراسة النظرية مع الدراسة الميدانية بشأن وجود تأثير طردي ذو دلالة إحصائية للمراجعة القضائية بأبعادها الأربعة (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة ممارسات الغش والفساد المالي، لما تضيفه من أساليب وتقنيات محاسبية وقانونية ملائمة لتلك الممارسات.

٨. اتفقت الدراسة النظرية مع الدراسة الميدانية بشأن الموافقة على أهمية تطبيق الاطار المقترح للمراجعة القضائية في مكافحة الفساد المالي في البيئة المصرية، وبالتالي إمكانية الاستفادة من هذا الإطار وتطبيقه بما يعود بالنفع علي ممارسة المراجعة القضائية في اكتشاف حالات الغش والفساد في البيئة المصرية، ومساعدة الأجهزة الرقابية من تدنيه مظاهر الفساد بكافة أشكاله، وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

ثانياً- التوصيات ومجالات البحث المقترحة:

استناداً إلى ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج، فإن الباحث يوصى بالآتي:

١. إعادة هيكلة مهنة المراجعة ودور الأجهزة الرقابية لزيادة السلطات الممنوحة لفريق المراجعة القضائية لسرعة مجابهة التصرفات التي تمكن من ممارسات الفساد والغش المالي.

٢. إضافة خدمة المراجعة القضائية ضمن تشكيلة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر، مسايرة للتوجه الحالي في القضاء علي الغش والفساد المالي في الشركات والهيئات والمؤسسات الحكومية.

٣. ينبغي علي السلطة التشريعية في مصر تفعيل متطلبات الإطار المقترح والخاص بتشديد العقوبات المدنية والجنائية علي كل من يثبت قيامه أو تواطؤه في وقائع غش وفساد مالي. ووضع العقوبات الرادعة، والعمل علي استرداد الأموال التي تحصل عليها الفاسدين.

٤. الاهتمام بالاستفادة من مقومات الإطار المقترح لتوظيف المراجعة القضائية وذلك من خلال إنشاء جمعية إنشاء جمعية مهنية مستقلة للمراجعة القضائية وإصدار الجهاز المركزي للمحاسبات المعايير المرشدة والملزمة لتطبيقها، مع الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع القضائي؛ بهدف تحقيق المزيد من الثقة في خدمات المراجعة وتقوية دور الأجهزة الرقابية ومعاونة القضاء على إحقاق قيمة العدل.

٥. إعادة النظر في أمر تدريب وتأهيل المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة والأجهزة الرقابية لإكسابهم المهارات والخبرات اللازمة لممارسة المراجعة القضائية، لتوفير مراجعين قضائيين متخصصين للحد من ممارسات الفساد المالي، تنفيذاً لاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد التي تتبناها الدولة المصرية ٢٠٣٠.

٦. ينبغي علي المنظمات المهنية المسئولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر إصدار دليل أو إرشاد بإجراءات وأساليب المراجعة القضائية، ووضع إطار للتوصيف المهني السليم والمعايير الملائمة لتطبيق تلك المراجعة.

٧. قيام المنظمات المهنية والإعلام بتنمية الوعي لدى جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة القضائية، ونشر ثقافة الاهتمام بها وإبراز دورها في مكافحة الغش والفساد المالي داخل الشركات والمؤسسات الحكومية، بغية الحفاظ على المال العام.

٨. ينبغي على الجامعات المصرية، تفعيل متطلبات الإطار المقترح وذلك بتخصيص منهج مستقل للمحاسبة والمراجعة القضائية ضمن مناهج تخصص المحاسبة بكليات التجارة ومناقشة حالات عملية غن ممارسات الغش والاحتيال

٩. ضرورة إجراء المزيد من البحوث والدراسات حول المراجعة القضائية، اعتماداً علي مدخل دراسة الحالات وتجارب الدول التي طبقتها، بهدف تحديد مدي تأثيرها المتوقع على البيئة

المصرية، وفي ضوء ما قدمته الدراسة من نتائج يمكن تقديم المقترحات البحثية المستقبلية بما يحقق امتداداً بحثياً مستمرا لهذا الموضوع، وذلك على النحو التالي:

- دراسة تحليلية لأثر استخدام المراجعة القضائية على اكتشاف تلاعب الإدارة بالأرباح بالشركات.
- دراسة تحليلية لأثر استخدام المراجعة القضائية علي اكتشاف عمليات التهرب الضريبي بالبيئة المصرية.
- أثر استخدام المراجعة القضائية علي مواجهة الاحتيال بالقطاع المصرفي المصري.

قائمة المراجع:

أولاً- المراجع العربية:

١- إبراهيم، السيد زكريا، (٢٠١٧)، " دور المراجعة القضائية في الحد من الفساد المالي بالمحليات في جمهورية مصر العربية (دراسة ميدانية)، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الاعمال- جامعة حلوان، مج ٣١، ع (٤): ٢٩٥- ٣٧٤.

٢- أبو جبل، نجوى محمود ، (٢٠١٩)، "دراسة تحليلية لتطوير دور المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة- جامعة طنطا، ع ٣: ١-٤٥.

٣- **الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد، "٢٠٢٣-٢٠٣٠"، جمهورية مصر العربية:** https://www.sis.gov.eg/UP نتائج المرحلة الثانية من الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد/الاستراتيجية الوطنية الثالثة لمكافحة الفساد.pdf

٤- برعي، أحمد فوزي أحمد، (٢٠٢٤)، "أثر تفعيل المراجعة القضائية علي مصداقية القوائم المالية بالبيئة المصرية: دراسة ميدانية"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة- جامعة سوهاج، مج ٣٨، ع (٢): ١٣٤-١٨٠.

٥- جار الله، ميعاد ناصر والسيد، هدي، (٢٠٢٢)، "المحاسبة القضائية كآلية لضبط واكتشاف ممارسات الاحتيال المالي"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية**، المركز القومي للبحوث غزة، مج ٦، ع (٢٠): ٩٢-١١٠.

٦- الجمهودي، إيمان عبد الفتاح حسن، (٢٠١٦)، "إطار مقترح للتعامل مع مشكلة الفساد المالي والإداري فى جمهورية مصر العربية في إطار حوكمة الشركات وبعض آليات القانون الأمريكي – Oxley Sarbanes، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة- جامعة بنها، ع (٤): ١٠١-١٥٦.

٧- حامد، محجوب عبد الله، (٢٠١٧)، "مدي تطبيق المراجعة القضائية والمنازعات الخاصة بالمخالفات المالية في المحاكم السودانية"، **مجلة جامعة الأقصى**، سلسلة العلوم الإنسانية، مج ٢١، ع (٢):٣٧٤-٤١٥

٨- خليل، محمد أحمد إبراهيم، (٢٠١٧)، "تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية: دراسة اختبارية"، **مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية**، كلية التجارة- جامعة بني سويف، مج٥، ع (١): ١٩٧-٢٣٦.

٩- زين، علي أحمد مصطفي وآخرون، (٢٠١٨)، "المراجعة القضائية ودورها في الحد من فجوة التوقعات دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال – جامعة حلوان، مج ٣٢، ع (٢): ٣٣٣-٣٩٤.

١٠- شاهين، شحاتة حمدي شحاتة، (٢٠٢٢)، "أثر تفعيل آليات المراجعة القضائية لعمليات التحول الرقمي على الحد من الفساد والاحتيال المالي بالبيئة المصرية"، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية**، كلية التجارة- جامعة السادات، مج١٣، ع (٢):٢٨٢-٣٢٧.

١١- شاهين، عبد الحميد أحمد والمطيري، عبد الله، (٢٠٢٢)، "دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري لتحقيق أهداف التنمية المستدامة"، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية**، كلية التجارة- جامعة السادات، مج١٣: ١١٩٢-١٢٣١.
١٢-عبد الرحمن، نجلاء ابراهيم والفارسي، تهاني عويد، (٢٠٢٠)، "دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي في المملكة العربية السعودية"، **مجلة رماح للبحوث والدراسات**، ع (٤٤): ١٧٥- ٢٥٩.
١٣- عبد الكافي، أشرف سالم وابراهيم، طار فرج، (٢٠١٩)، "دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي من وجهة نظر المراجعين الخارجين والمحاسبين القضائيين"، **مجلة الدراسات الاقتصادية**، كلية الاقتصاد- جامعة سرت، مج ٢، ع (٤): ١١٨-١٤٠.
١٤- قابيل، سامي عبد الرحمن وآخرون، (٢٠٢٢)، "نموذج مقترح لمراجعة الأداء للتنبؤ بالفساد المالي في شركات قطاع الأعمال العام المُقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية باستخدام تقنية التنقيب في البيانات" دراسة تطبيقية"،**المجلة المصرية للدراسات التجارية**، مج ٤٦، ع (٤):٤٦٧-٥٣٠.
١٥- مسعود، نجيب محمد حمودة، (٢٠٢٢)، "دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الليبية"، **المجلة الأكاديمية للأبحاث والنشر العلمي**، مج ٦:٤٢-١٦ .

ثانياً- المراجع الأجنبية:

1. Abu S. O., et al., (2022),"Does Forensic Auditing Provide the Necessary Requirements for The Reduction of Fraudulent Financial Practice in Nigeria?", **Global Journal of Accounting and Economy Research**, Vol.3 No. (2):165-186.
2. Akenbor C. and Tennyson O., (2013), "Forensic Auditing and Financial Crime in Nigerian Banks A proactive Approach", **The Business & Management Review**, Vol. 4, No. 2, PP.48-62.
3. Akkoyunlu R., (2020), "Corruption and Economic Development", **Journal of Economic Development,** Vol. 45, No. (2): 63-94 .
4. Akpan S. and Akpan N. M., (2021),"Forensic audit skills on contemporary audit reports and organizational productivity", **European Journal of Education Studies**, Vol. 8, No. 12.
5. Al Natour A. R., et al, (2023),"The role of forensic accounting skills in fraud detection and the moderating effect of CAATTs application", **Journal of Financial Reporting and Accounting, https://doi.org/10.1108/JFRA-05-2023-0279**.
6. Arttika R. and Doddy S.,(2021),"The Determinants of Frauds in Local Governments", **Journal Dinamika Akuntansi** (GDA), Vol. 13, No.(1):37-50.
7. Awolowo I., (2019),"Financial Statement Fraud: The Need for a Paradigm Shift to Forensic Accounting", **PhD Thesis**, Sheffield Hallam University.
8. Byrne B.M., (2010), "**Structural equation modeling with AMOS: Basic concepts, applications, and programming**", 2nd ed. (New York : Routledge).
9. Chnar I. M., (2019), "The Impact of Creative Accounting on Financial Statements", **The Middle East International Journal for Social Sciences**, Vol.1, No.(3): 95-99.
10. Dubinina M., et al., (2018), "Forensic Accounting: The Essence and Prospects of Development In Ukraine", **Baltic Journal of Economic Studies**, Vol. 4, No.(1):131-138.
11. Efuntade A. O., et al., (2023), "Internet Payment System, Forensic Accounting and Forensic Investigation: 3M Theory in the Financial Frauds", **Journal of Accounting and Financial Management**, Vol. 9, No. (7): 9-125.
12. Firas H., (2021),"The Role of Forensic Accounting Techniques in Reducing Cloud Based Accounting Risks in the Jordanian Five Stars Hotels", **WSEAS Transactions on Business and Economics**, Vol. 18:434-443.

13. Hair, et al., (2014), "**Multivariate data analysis** (7th ed.)" Pearson Prentice Hall.
14. Hamad A. and Abdullah A., (2023),"The Role of Forensic Accountants in Fraud and Corruption Cases and Its Impact on Business Development: The Case of Saudi Arabia", **Journal of Forensic Accounting Profession** , Vol. 3, No.(2): 13-20
15. Hendi Y. P., (2021), "Undergraduate Forensic Accounting Education in Indonesia: Initiating a Re-Invention", **Australasian Accounting, Business and Finance Journal**, Vol. 15, No.(2):3-25.
16. Mishra K., et al., (2021), "Role of forensic audit in controlling financial statement fraud: a case study of Satyam computers", **Psychology and education**, Vol. 58 No. (2): 4016-4025.
17. Nazarova K., et al., (2020), "Forensic- Auditas an Imperative of Economic Security and Development of the Company in the Conditions of Global Transformations", **Financial and Credit Activities: Problems of Theory and Practice**, Vol. 4, No. (35):99-106
18. Olugbenga A., (2013), "Application of Forensic Accounting: A Study of Companies in Nigeria", **Academic Journal of Interdisciplinary Studies**, Vol.2, No.(2): 449 -455.
19. Oluwatoyin E. A., (2021), "The integration of forensic accounting and the management control system as tools for combating cyber fraud", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol. 25, No.(2):1-14.
20. Onuora J. K. and Manafa C. J., (2021),"Forensic Audit and Assurance Services to Nigerian Public Sector", **Journal of Accounting and Financial Management**, Vol. 7, No. (5):139-151.
21. Rajat D., (2018) ,"Financial Audit or Forensic Audit? Government Sector Panorama", **Indian Journal of Corporate Governance**, Vol. 2:135-158.
22. Samagaio A. and Diogo T., (2022), "Effect of computer assisted audit tools on corporate sustainability", **Sustainability**, Vol. 14, No. (2):2-20.
23. Sargiacomo M., et al., (2024)," Auditing for fraud and corruption: A public-interest-based definition and analysis", **The British Accounting Review**, Vol.56 : 1-15.
24. Saunders M., et al., (2009), "**Research methods for business students**", London: Financial Times Prentice Hall.
25. Saxena K. and Kumar B., (2021), "Forensic Accounting: A Legal ICAI Approach to Investigate Scams and Fraud Cases In India", **Lloyd Business Review** , Vol. 1, No. (1):1-18.
26. Serag A. M. and Eissa H., (2022), "A Proposed Framework for an Internal Forensic Auditing to Manage the Risk of Fraud in Financial Statements to Support the Decision of the External Auditor to Rely on the Work of Internal Auditing**, Journal of Accounting Research,** Vol. 9, No. (2): 32-110
27. Sharma V., (2021), "Forensic Audit (Financial Institutions & IBC, 2016)", **The Management Accountant Journal**, Vol.56, No. (1): 46-50.
28. Uniamikogbo E., et al, (2019), "Forensic audit and fraud detection and prevention in the Nigerian banking sector", **Accounting and Taxation Review**, Vol. 3, No. (3):121-139.
29. Uwakwe B. C., (2024)," The Role of Forensic Accounting in Economic Stability and Fraud Prevention", **Research Invention Journal of Current Issues in Arts and Management**, Vol.3, No.(3):84-88.
30. Yusuf R. I., et al., (2023),"Forensic Audit Technology and Audit Report Quality of Selected Audit Firms in Nigeria", **International Journal of Economics, Business and Management Research,** Vol. 7, No. (4):45-64 .

قائمة الاستبيان

السيد الفاضل/ السيدة الفاضلة:

بعد التحية والتقدير،،،،
(دراسة ميدانية كجزء من بحث علمي بعنوان)

نحو رؤية جديدة لمكافحة الفساد المالي
باستخدام المراجعة القضائية في البيئة المصرية

يهدف هذا البحث إلى اقتراح إطار متكامل لتوظيف وتفعيل دور المراجعة القضائية في مكافحة ممارسات الغش والفساد المالي وتخفيض معدلات الجرائم المالية في البيئة المصرية، بهدف تحقيق المزيد من الثقة في خدمات المراجعة وتقوية دور الأجهزة الرقابية ومعاونة القضاء على إحقاق قيمة العدل، وحماية المال العام والتصدي للجرائم المالية، ونظراً لخبراتكم العملية في هذا المجال، نأمل التكرم بالإسهام في هذه الدراسة، وذلك من خلال قيامكم باستيفاء قائمة الاستقصاء التي بين أيدكم، ويمكن الإجابة عن الأسئلة الواردة بها بوضع علامة (√) أمام الإجابة التي تعكس رأيكم في الخانة المخصصة لذلك، مع العلم بأن جميع الآراء التي ستقدمونها ستكون محل سرية تامة، وفي حالة عدم وجود إجابة مناسبة يُرجى إضافة الإجابة المقترحة.

الباحث

أولاً- تعريف أهم المصطلحات الواردة بقائمة الاستبيان:

١. **الفساد المالي** : يقصد به الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي والإداري ومخالفة تعليمات الأجهزة الرقابية، من أجل تحقيق منافع ذاتية غير مشروعة تضر بالفرد والمجتمع، ويتخذ أشكالا عدّة منها: الرشوة، غسيل الأموال، والاعتداد على المال العام، والتزوير.

٢. **المراجعة القضائية** : مهنة تهتم بتطبيق المهارات المحاسبية والمالية والتدقيق والتمويل والطرق الكمية والتقصي في إطار قانوني، والبحث والتحرّي في جمع الأدلة وتحليلها وتوصيلها إلى المستفيدين حول صحّة المعلومات المالية وغير المالية المطروحة وترشيد القضاء للحكم فيها، **وتتمثل أساليبها في:**

أ- **المراجعة التفاعلية**: تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن مواطن الأنشطة غير القانونية وغير الشرعية والمشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود ممارسات للغش أو الفساد المالي.

ب- **المراجعة الاستباقية (الوقائية)** وتتمثل في كل من: التحقيق التشخيصي بهدف تحديد مخاطر الغش والفساد المالي، والمراجعة التشريعية للتأكد من حماية الأصول والموارد، والالتزام المنظم أي مدى التزام المؤسسات بالقوانين والضوابط والأحكام التشريعية، والتحري عن الادعاءات اللازمة عن الشكاوى والادعاءات المقدمة والنزاعات القائمة.

ج- **المراجعة التكتيكية**: وتتضمن أساليب جديدة لاكتشاف مؤشرات تبين وجود مواطن ضعف لممارسة الاحتيال والفساد.

د- **المراجعة المستمرة**: البحث عن الأحداث والمعاملات المشكوك فيها والشاذة والنقاط المهمة التي تمثّل شبهة إهدار المال العام أو فساد بهدف متابعتها والتصدي لها.

٣. **الإطار المقترح**: عبارة عن مجموعة من المقومات والمتطلبات لاستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات الغش والفساد المالي في البيئة المصرية، من أهمها: إنشاء جمعية مهنية مستقلة للمراجعة القضائية، وإصدار الجهاز المركزي للمحاسبات المعايير المرشدة والملزمة لتطبيقها، والاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع القضائي؛ بهدف تحقيق المزيد من الثقة في خدمات المراجعة وتقوية دور الأجهزة الرقابية ومعاونة القضاء على إحقاق قيمة العدل.

ثانياً- البيانات الأساسية عن عينة الدراسة:

(١) الاسم (اختياري):

(٢) الفئة الوظيفية :

موظفين بالجهاز الاداري بالدولة	مديري الوحدات الحكومية	مراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات	وكلاء الحسابات بوزارة المالية

ثالثا- مقاييس متغيرات الدراسة:

المحور الأول: إليك مجموعة من العبارات التي يمكن الاستدلال منها عن مدي تأثير أساليب المراجعة القضائية والمتمثلة في (المراجعة التفاعلية، والمراجعة الاستباقية، والمراجعة التكتيكية، والمراجعة المستمرة) على مكافحة الفساد المالي من مختلف جوانبه (الجانب الاقتصادي- الجانب التشريعي- الجانب التنظيمي أو الرقابي)، **والرجاء من سيادتكم تحديد مدى موافقتك عن كل عبارة من هذه العبارات**:

١- المتغير المستقل (المراجعة القضائية):

الأبعاد	م	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافقٍ تماماً
المراجعة التفاعلية	1	تسهم المراجعة التفاعلية في الكشف المبدئي عن الاحتيال من خلال التقصي والتحري عن الحقائق.					
	2	تلعب المراجعة التفاعلية دوراً محورياً في تعزيز روح الرقابة لدى العاملين بالجهاز الاداري بالدولة.					
	3	تساهم المراجعة التفاعلية في تقديم الأدلة اللازمة لتأييد الدعاوى القضائية.					
	4	تهدف المراجعة التفاعلية إلى إجراء التحريات اللازمة عن مواطن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود ممارسات للفساد والاحتيال المالي.					
المراجعة الاستباقية	5	تسهم المراجعة الاستباقية في تحقيق الوقاية من ممارسات الاحتيال المحتملة بالأجهزة الادارية بالدولة.					
	6	تقدم المراجعة الاستباقية التحقيق التشخيصي للعمليات غير العادية للكشف عن مخاطر الغش والفساد المالي.					
	7	تساهم المراجعة الاستباقية في دارسة مستوى الرقابة الداخلية كدلالة على فعالية التشريعات ومدى الالتزام بتطبيق أحكام القوانين والضوابط الرقابية.					

	8	تساعد المراجعة الاستباقية على حماية موارد وأصول الدولة بالاستناد علي المراجعة التشريعية.						
	9	تساعد المراجعة الاستباقية على تعزيز الضوابط والتشريعات القانونية، للحد من ممارسات الفساد المالي.						
	10	تساعد المراجعة الاستباقية على تقديم التحريات المبدئية بشأن الدعاوى المقدمة في الفساد بأجهزة الدولة.						
	11	تساعد المراجعة الاستباقية على تطوير التشريعات بالدولة لمواجهة الفساد المحتمل وحماية الأصول والممتلكات.						
المراجعة التكتيكية	12	تعتمد المراجعة التكتيكية على الاستكشاف المستمر لأحدث الأساليب الممكن استخدامها للكشف عن ممارسات الفساد بالدولة.						
	13	تعتمد المراجعة التكتيكية علي أسلوبي تحليل الصلة وتحليل التسلسل الزمني لتحليل العلاقة بين الأشخاص والبيانات، وفحص التفاصيل من بداية حدوث المشكلة وحتى تحديد المتسبب فيها.						
	14	تتبنى المراجعة التكتيكية أنظمة المعلومات التكنولوجية المختلفة لمكافحة الفساد والاحتيالات المالية.						
المراجعة المستمرة	15	تعتبر المراجعة المستمرة أحد التقنيات الحديثة التي تسعى إلى تحقيق الرقابة المستمرة في الأجهزة الحكومية.						
	16	توضح المراجعة المستمرة مدى وجود العمليات غير النمطية والشاذة والنقاط الهامة التي تمثل شبهة إهدار المال العام، لمكافحة الفساد المحتمل.						
	17	تعتبر المراجعة المستمرة أحد الممارسات الرقابية أثناء التنفيذ من خلال المتابعة المستمرة لمصادر الأموال واستخداماتها.						
	18	تمكن المراجعة المستمرة من تحديد مدي قدرة الدولة على علي الاستغلال الأمثل لأصولها ومواردها.						

٢- المتغير التابع (مكافحة الفساد المالي):

الأبعاد	م	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الجانب الاقتصادي	19	يمكن مكافحة الفساد المالي والحد من آثاره الاقتصادية بتبني الأنظمة الحديثة للمراجعة القضائية.					
	20	تساعد مكافحة الفساد المالي على ضبط الفوارق الاقتصادية بين مختلف الطبقات، والتصدي لأساليب عرقلة التنمية.					
	21	تساعد مكافحة الفساد المالي في ضبط التصرفات الأخلاقية المهدة للموارد الاقتصادية، والحفاظ على المال العام.					
	22	يساعد مكافحة الفساد المالي على تعزيز الممارسات الاقتصادية على مستوى الدولة، وتجنب الاعتداء علي المال العام.					
	23	تساعد مكافحة الفساد المالي على تحقيق مستويات التخصيص الكفء لموارد وأصول الدولة.					

	24	تساعد مكافحة الفساد المالي على تدعيم موارد الدولة وزيادة حجم استثمارات الدولة وزيادة فرص العمل.						
	25	يساعد مكافحة الفساد المالي على زيادة مستوى الادخار المحلي وتأمين موارد الدولة من ممارسات للغش والاحتيال.						
الجانب التشريعي	26	تسهم مكافحة الفساد المالي في زيادة مستوى انضباط التشريعات القانونية بالدولة، والتصدي لأى انتهاكات للقوانين.						
	27	تساعد مكافحة الفساد المالي في زيادة مستوى فعالية الأداء العام للدولة، وتعزيز قدرة الدولة على التنمية.						
	28	تساعد مكافحة الفساد المالي في سن التشريعات الملائمة مع الوضع الاقتصادي للدولة وحجم مواردها.						
	29	تساعد مكافحة الفساد المالي على تحقيق سيادة القانون.						
الجانب الرقابي والتنظيمي	30	تساعد مكافحة الفساد المالي في تحقيق مصداقية الدولة لدى المواطن، وبالتالي تحقيق الشعور بالمواطنة وتجنب الإساءة للمال العام.						
	31	تساعد مكافحة الفساد المالي في تعزيز الممارسات المهنية بالجهاز الاداري للدولة، والتصدي للإهمال واللامبالاة.						
	32	تساعد مكافحة الفساد المالي في زيادة مستوى الكوادر المؤهلة بأجهزة الدولة، وتجنب الإساءة للمال العام.						
	33	تساعد مكافحة الفساد المالي في زيادة الدور الفعال للمؤسسات الرقابية وفاعلية اصداراتها.						

المحور الثاني- إليك مجموعة من العبارات التي يمكن الاستدلال منها عن مدي أهمية تطبيق الإطار المقترح للمراجعة القضائية في مكافحة الفساد المالي في البيئة المصرية، والرجاء من سيادتكم تحديد مدى موافقتك عن كل عبارة من هذه العبارات:

م	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافقٍ تماماً
34	يساعد انشاء جمعية مهنية مستقلة للمراجعة القضائية في مصر على زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة في مكافحة الفساد المالي.					
35	وجود القوانين الملزمة والتشريعات الخاصة بتطبيق مهنة المراجعة القضائية، يمكن من تدعيم استقلالية المراجعين، وتقوية دور الأجهزة الرقابية، ومعاونة القضاء علي إحقاق قيمة العدل.					
36	وجود معايير وإرشادات من الجهاز المركزي للمحاسبات يساعد على تحقيق التكامل بين المراجعة القضائية والمراجعة الخارجية، لمكافحة ممارسات الغش والفساد المالي.					
37	تطوير البرامج المهنية واستحداث المفاهيم والأساليب الجديدة ولا سيما التكنولوجي منها؛ يساعد على دعم العلاقة بين المراجعة القضائية ومكافحة الفساد، وتدعيم المصداقية في عملية المراجعة.					
38	تنمية الوعي من خلال المنظمات المهنية يساعد على دعم ممارسات المراجعة القضائية في مكافحة الفساد.					
39	يساعد التأهيل العلمي والعملي المناسب لمراقبي الحسابات كمراجعين قضائيين على تدعيم العلاقة بين المراجعة القضائية ومكافحة الفساد المالي والحد من الجرائم المالية.					

شكراً على تعاونكم،