# تأثير المراجعة القضائية على حماية المال العام
# (دراسة تجريبية في بيئة الأعمال المصرية )

# The Judicial Review Effect in Protecting Public Funds
# (*An Empirical Study in the Egyptian Business Environment*)

**نيللي طارق أحمد البدوي محمد**
**تحت إشراف**
**الأستاذ الدكتور/ أشرف محمد إبراهيم منصور**
**أستاذ المراجعة بكلية التجارة وإدارة الأعمال – جامعة حلوان**

**ملخص البحث**

يهدف البحث إلى تحديد تأثير المراجعة القضائية على حماية المال العام وذلك من خلال إجراء دراسة تجريبية في بيئة الأعمال المصرية على عينة من (أعضاء هيئة التدريس - مراجع الحسابات مزاول للمهنة بشكل حر - مراجع الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات)، حيث قامت الباحثة بتصميم تجربة تقييم تاثير المراجعة القضائية على حماية المال العام من خلال تقسيم المشاركين إلى مجموعتين رئيسيتين: مجموعة ضابطة ومجموعة تجريبية، وخلصت الدراسة إلى ثبوت الفرضية الرئيسية للدراسة والتي تشير إلى مساعدة المراجعة القضائية بشكل أكثر على حماي
ة المال العام مقارنة باستخدام المراجعة التقليدية، هذا ما اثبتته نتائج الدراسة، كما تُظهر النتائج أن المراجعة القضائية لها أثر كبير وفعال و تُعد أداة فعالة في حماية المال العام، وحيث تساهم في تحسين إدارة الموارد المالية، واكتشاف الأخطاء مبكرًا، وتعزيز الشفافية، والحد من الفساد المالي، يُنصح المؤسسات الحكومية والعامة بتبني المراجعة القضائية كإستراتيجية رئيسية لتحقيق كفاءة أعلى في استخدام المال العام وتقليل الهدر المالي ، كما أثبتت النتائج أن المراجعة القضائية توفر درجة عالية من التدقيق المالي والمساءلة، مما يساهم بشكل مباشر في كشف الأخطاء غير المتعمدة والتجاوزات المالية. هذه الشفافية تساعد في حماية المال العام من الفساد وسوء الإدارة المالية.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة القضائية، المراجعة التقليدية، المال العام.

# The Judicial Review Effect in Protecting Public Funds

## (*An Empirical Study in the Egyptian Business Environment*)

## Abstract

The research aims to determine the impact of judicial review on the protection of public money by conducting an experimental study in the Egyptian business environment on a sample of (faculty members - auditors practicing the profession freely - auditors in the Central Auditing Organization), where the researcher designed an experiment to evaluate the impact of judicial review on the protection of public money by dividing the participants into two main groups: a control group and an experimental group. The study concluded that the main hypothesis of the study was proven, which indicates that judicial review helps more in protecting public money compared to using traditional review, as proven by the results of the study. The results also show that judicial review has a significant and effective impact and is an effective tool in protecting public money, as it contributes to improving the management of financial resources, detecting errors early, enhancing transparency, and reducing financial corruption. Governmental and public institutions are advised to adopt judicial review as a main strategy to achieve higher efficiency in the use of public money and reduce financial waste. The results also prove that judicial review provides a high degree of financial auditing and

accountability, which directly contributes to uncovering unintentional errors and financial violations. This transparency helps protect public money from corruption and financial mismanagement.

**Keywords**: Judicial review, traditional review, public money

**المقدمة**

شهد المجتمع الدولي في بداية القرن الحالي مشاكل عديدة من خلال الأزمات المالية التي توالت بالتتابع، والتي أثرت على اقتصاديات الدول الكبيرة، والتي تُصدر هذه المشاكل للبلاد النامية؛ مما يستلزم محاولة وضع حلول لها.

كما تعد عمليات الفساد المالي من المشكلات التي تواجه الاقتصاد العالمي وعلى الأخص في الدول النامية ، ولقد لاقت هذة المشكلة إهتمام الكثير من الباحثين والمهتمين واتفقت الآراء على ضرورة وضع وتأسيس إطار عمل مؤسسي الغرض منه تحديد المشكلة وعلاجها من خلال خطوات محددة ومكافحة الفساد بكل صورة ومظاهرة وفي كافة مجالات الحياة لتعجيل عملية التنمية الاقتصادية (عبد الرحمن و أخرون ، ٢٠٢٠، ١٧٧)

ولم تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة بمثل ماواجهته مع بدايات القرن الحادي والعشرين، حيث عصفت بها مشاكل انهيار العديد من المنشآت العالمية ، نتيجة فساد إدارتها العليا ، وفشل المراجعين الخارجيين ، بل وتواطؤ بعضهم في الكشف عن تلك التجاوزات واتخاذ الإجراءات المهنية الملائمة ، الأمر الذي وجه الأنظار نحو التساؤل عن مدى فعالية المحاسبة الداخلية في تحسين أداء الوحدة الأقتصادية الحكومية والحد من ممارسات الفساد المالي بها (زامل ، ٢٠٢١، ١٧ )

كما أشار (حسن، ٢٠٢٠؛ أبو جبل، ٢٠١٩، ٧) الفرق بين الفساد المالي والفشل المالي والغش المالي:

- **الفساد المالي:** ويقصد به "وقوع الشركات في أزمات مالية قد تؤدي إلى انهيارها، بسبب فساد النفوس والتلاعب في السجلات المالية والأطماع الشخصية".
- **الفشل المالي:** يقصد به "وقوع الشركات في أزمات مالية قد تؤدي إلى انهيارها، بسبب ظروف خارجية عن إرادة العاملين بالشركة أو سوء إرادة الشركة".
- **الغش المالي**: يقصد به "التصرف المتعمد من قبل واحد أو أكثر من الأفراد - سواء فيما بين الادارة أو المسئولين عن الحوكمة أو العاملين أو الأطراف الثلاثة- الذي ينطوي على استخدام الخداع بهدف الحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينطوي على التحريف المتعمد للحسابات، وسوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية، وإخفاء معاملات غسل الأموال، والاختلاسات).

لذلك ظهرت في العقود الأخيرة المراجعة القضائية كأداة لاكتشاف الغش في القوائم المالية سواء في الشركات أو الوحدات الحكومية ، ونشأت المراجعة القضائية لحاجة القضاء لخدمات المراجعين في القضايا ذات الصبغة المحاسبية والمالية للوصول للحقيقة وبسبب قصور إجراءات المراجعة الخارجية في إكتشاف الغش والفساد المالي أو أحتمال تواطؤ مراقبي الحسابات مع مرتكبي الغش والفساد ، واتساع فجوة التوقعات بشكل غير مسبوق (عبد الرحمن ،٢٠٢٢)

ومن هنا تبرز أهمية المراجعة القضائية في تمثيلها كإطار متكامل للمحاسبة والقانون معاً؛ على تقديم تحريات أكثر عمقًا وأكثر ارتباطًا بالدعاوي القضائية؛ حيث تيسر الطريق للمحاسب القضائي لكي يكون مستشارًا قضائيًا وخبيرًا وفاحصًا ومستشارًا فعالًا، يقوم بإجراء تحريات علي أقصي دقة وشمولًا وعمقًا من المراجعة الخارجية، وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية التي تساعد على تأييد الدعاوي القضائية وتنوير القضاء، ومساعدته على إقرار الحق وتحقيق العدالة (عارم وأخرون ،٢٠١٦، ٤٣).

وأشار خليل (٢٠١٧، ١٩٧) إلى صياغة إطار فكري مقترح للتطوير دور المراجعة القضائية وذلك من خلال صياغة مجموعة من الفروض التي يعتمد عليها البحث لاختبار مدى صلاحية الإطار الفكري المقترح، وتوصل إلى أنه يعتمد على أربعة أركان:

- **البعد الأول:** ضرورة توافر متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة القضائية، وذلك من خلال متطلبات يجب توافرها منها: الاهتمام المستمر بتقديم خدمات البحث والتقصي، وإصدار معيار مراجعة متخصصة في هذا الشأن.
- **البعد الثاني:** تحديد الصفات الواجب توافرها في المراجع القضائي.
- **البعد الثالث:** تحديد أنواع الغش والاحتيال والفساد المالي التي يجب مواجهتها.
- **البعد الرابع:** تحديد انعكاس تطوير المراجعة القضائية على مصداقية المعلومات المحاسبية، وبالتالي إمكانية الاستفادة من هذا الإطار وتطبيقه، بما يعود بالنفع على ممارسة المراجعة القضائية من جانب ومنظمات الأعمال من جانب أخر.

وقد عبر عن هذا الوضع أحد الكتاب بقوله بلغت خسائر الغش بالعالم حوالي تريليون دولار سنويًا، أي ما يعادل ٧% من إجمالي التجارة العالمية، بلغ نصيب العالم العربي منها ١٠٠مليار دولار سنويًا (الكبيسي، ٢٠١٦: ١). يُضاف إلى ذلك ما أشارت إليه دراسة (Siriwardane,et al., 2014, 193) بأنه في كل عام منذ بداية الألفية الجديدة يتم الإعلان عن فضيحة محاسبية واحدة جديدة على الأقل في مكان ما في العالم؛ وقد ترتب علي ذلك كثرة الدعاوي والمنازعات القضائية، نتيجة فقد المصداقية في المعلومات المحاسبية، وانعدام الثقة في الدور الذي يقوم به المراجعون، وبالتالي أصبحت مهنة المراجعة في موقف صعب وتحدي لكيفية مواجهة الأنواع المختلفة لكل من الغش والاحتيال والفساد المالي الذي تعاني منه منظمات الأعمال المختلفة؛ ومن هنا ظهرت الحاجة إلي خدمات المراجعة القضائية. حيث أن ظهور مفهوم المراجعة القضائية وانتشاره أمر حديث، ولكن أمر تطبيقه وربط المحاسبة بالقضاء أمر قديم نسبياً يعود إلى سنوات طويلة ولكن تحت مفاهيم مختلفة، حيث كانت بدايات معرفة المراجعة القضائية في عام ١٨٢٤، وذلك بسبب الدعوى التي كانت قائمة في المحاكم والمتعلقة بنشاط الاحتيالي، وكان أول ظهورها في الولايات المتحدة وإنجلترا في

أوائل عام ١٩٠٠ ميلادي، وفي عام ١٩٨٦ قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار دليل الممارسة رقم ٧ والذي قام بتحديد ستة مجالات لخدمات المراجعة القضائية تتلخص فيما يلي: تحديد قيمة الأضرار، منع الاحتكار، المحاسبة، التقييم، الاستشارات العامة، التحليلات. ومن ثم في عام ١٩٩٧ تم تأسيس المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين (الجليلي، ٢٠١٢: ١٣؛ الخالدي، ٢٠١٢: ٣٠، ٢٩).

لذلك ستعمل هذه الدراسة على محاولة بيان أهمية وفاعلية المراجعة القضائية في حماية المال العام.

**٢- مشكلة البحث**

تتمثل مشكلة البحث في التعرف على الدور الذي تقوم به المراجعة القضائية في المحافظة على المال العام، وكيف يمكن تطوير هذا الدور لمنع حدوث مثل تلك الظواهر السلبية والتي تؤثر على مهنة المراجعة، والتي لا تؤثر فقط على مصالح المساهمين بل يؤدي إلي انهيار منظمة الأعمال ككل، كما قد يعتمد المحاسب علي بعض أساليب المحاسبة الإبداعية في تغيير حقيقة الأرقام المحاسبية وتغييرها وتزويرها مثل إدخال عمليات وهمية؛ من أجل التلاعب في حسابات الميزانية، وتحويل الأرباح والخسائر بين الفترات المحاسبية، أو قد يكون من أجل لتهرب الضريبي بالاتفاق مع المالكين والمراجعين الخارجيين وتخفيض الهامش الضريبي (حسن، ٢٠٢٠)، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى المراجعة القضائية للحد من حدوث تلك الظواهر السلبية التي تلحق ضرر على المال العام.

كما توجد مظاهر فساد أخرى كالاختلاس وغسيل الأموال والتزوير في الأوراق الرسمية وغيرها من المظاهر التي تلحق ضرر على المال العام، حيث بالنظر في قانون العقوبات (هرجة، ٢٠١٤)، نجد أن المواد من (١١٢ - ١١٩) من قانون عقوبات جرائم العدوان علي المال العام وتعرف بـ "هي التي تقع على المؤسسات المملوكة للدولة أو مؤسسات النفع العام أو المؤسسات التي تخضع تحت إشراف الدولة، والمؤسسات والشركات التي تساهم الدولة فيها بنصيب"، ويشترط لوقوع

العدوان علي جريمة من جرائم العدوان علي المال العام عنصرين أساسيين **يجب أن يكونا معًا وهما**:

- أن تكون المؤسسة عام أو ذات نفع عام.
- - أن يكون المتهم موظف عام.

وحكم الموظف العام والأشخاص، الذين يطلق عليهم صفة الموظف العام، مبني من المادة ١١٩ من قانون العقوبات.

وفي ظل عدم وجود معيار مصري أو دولي، وعدم وجود توصيات وإرشادات تتعلق بمسئولية المراجع الخارجي في منع أو على الأقل الحد من الجرائم المالية ونتيجة لمحدودية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية؛ الأمر الذي أدى إلى ظهور بعض حالات الفساد الإداري والمالي والتهرب الضريبي، وارتفاع معدل الدعاوي القضائية، فازدادت حاجة القضاء الى وجود خبراء يتمتعون بالخبرة والمعرفة بالمحاسبة والمراجعة ولديهم مهارة عالية في التحري والتقصي لحل المشاكل القانونية. وهو ما يبرز الحاجة إلى الاستعانة بأساليب المراجعة القضائية باعتبارها إحدى المجالات المهنية الحديثة التي تتطلب مزيجاً من المعرفة والخبرة في بالمحاسبة والمراجعة، والتي تنظر إلى ما وراء الصفقات والتحقيق فيما وراء الأرقام (DiGabriele,2009,111). حيث تبحث المراجعة القضائية عن الدوافع والثغرات المؤدية للغش والتلاعب، وفي اكتشاف أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية والتي يمكن أن تُستغل في ممارسة أوجه الفساد المختلفة، وفي التحري عن عمليات الجرائم المالية، وجمع الأدلة الكافية عنها بهدف منعها، أو على الأقل الحد منها واكتشافها والتقرير عنها (Steinhoff,2008,10,14).

وقد أعد مجمع المحاسبين القضائيين في شمال أمريكا "The Forensic Accountants Society of North American" قائمة بأهم الأعمال الشائعة لديهم، والتي تمثل مجالات تطبيق المحاسبة القضائية تتمثل في الآتي (السيسي، ٢٠٠٦: ٣٣، ٦٥): الغش والتهرب الضريبي، المخزون والخسائر المحتملة، تقييم الأعمال، تقدير الأرباح الضائعة وخسائر المشروعات، ويمكن الإشارة إلى الهدف من

المراجعة القضائية (عشري، ٢٠٢٠: ب ب، ٥) هو: تحديد الأنشطة غير القانونية، وجمع الأدلة الكافية، وحماية المال العام، وكشف عمليات الاحتيال واختلاس الأصول والتهرب الضريبي، وإجراء التحقيقات للتأكد من صحة الادعاءات المزعومة. ولذا ظهرت الحاجة إلى المراجعة القضائية التي تجعل القانون والمحاسبة على اتصال وثيق لتحقيق ديمقراطية ناضجة، كما تعمل على إنفاذ حقوق الأفراد والمنظمات بشكل فعال؛ وهذا يؤدي إلى منع الاختلاس في المال العام نتيجة المنازعات، وهنا نجد أن المراجعة القضائية تعتبر جزء هام في المحافظة على المال العام أثناء المنازعات القضائية، **ولذا يمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤلات البحثية التالية:**

١. ماهي تأثيرالمراجعة القضائية في المحافظة على المال العام؟
٢. ما هي تأثيرالمراجعة القضائية في ترشيد مصروفات مرتبات وتعويضات العاملين مقارنة بتأثير المراجعة التقليدية؟
٣. ما هي تأثيرالمراجعة القضائية في ترشيد مصروفات شراء السلع والخدمات مقارنة بتأثير المراجعة التقليدية؟
٤. ما هي تأثيرالمراجعة القضائية في تقليل مصروفات الفوائد مقارنة بتأثير المراجعة التقليدية؟
٥. ما هي تأثيرالمراجعة القضائية في ترشيد مصروفاتالدعم والمنح والمزايا الاجتماعية مقارنة بتأثير المراجعة التقليدية؟

**٣- هدف البحث**

يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة وتقييم تأثير المراجعة القضائية في حماية المال العام، وينبثق من هذا الهدف عدة أهداف فرعية كما يلي:

١. تحديد تأثيرالمراجعة القضائية في ترشيد مصروفات مرتبات وتعويضات العاملين مقارنة بتأثير المراجعة التقليدية؟
٢. تحديد تأثيرالمراجعة القضائية في ترشيد مصروفات شراء السلع والخدمات مقارنة بتأثير المراجعة التقليدية؟

٣. تحديد تأثيرالمراجعة القضائية في تقليل مصروفات الفوائد مقارنة بتأثير المراجعة التقليدية؟
٤. تحديد تأثيرالمراجعة القضائية في ترشيد مصروفاتالدعم والمنح والمزايا الاجتماعية مقارنة بتأثير المراجعة التقليدية؟

**٤ـ أهمية البحث**

تبرز أهمية المراجعة القضائية بعد حدوث الكثير من الانهيارات المالية للعديد من الشركات والتي من أبرزها: "التضليل في القوائم المالية ـ الاختلاس ـ إشهار بعض الشركات بإفلاسها"، وأيضًا فضائح مكاتب المراجعة، وتُهَم الفساد المالي التي طالت العديد من المؤسسات الكبرى نتيجة الممارسات المحاسبية المضللة؛ وهذا ما أدى إلى ظهورها، لذا تنبع أهمية البحث من دوره في مواجهة الفساد والاختلاس والغش وغير ذلك، وبالتالي فإن الاهتمام بتطوير دور المراجعة القضائية لمعالجة هذه الجرائم الناتجة عن الغش والاختلاس والفساد المالي.

**٥ـ الدراسات السابقة وإشتقاق الفرضيات:**

أشارت دراسة المطيري (٢٠٢٢) إلى التعرف على واقع المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري، لتحقيق أهداف التنمية المستدامة بالقطاع الحكومي الكويتي، والتعرف على الصعوبات والمعوقات التي تعترض المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري ، حيث تم استخدام كلا المنهجين الاستقرائي والاستنباطي وتم التطبيق على عينة عشوائية من الأكاديميين والمحاسبين وبلغ عددهم (٢٤٩) مطبقاً عليهم الاستبيان كأداة لجمع البيانات ،وأظهرت نتائج تلك الدراسة إلى فاعلية دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري، لتحقيق أهداف التنمية المستدامة بالقطاع الحكومي الكويتي، حيث تسهم المحاسبة القضائية بدرجة عالية جداً في تحديد قضايا الفساد الإداري والمالي بدقة عالية، كما توصلت إلى وجود الصعوبات والمعوقات التي تعترض المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري مثل: اختلاف المهارات المطلوب توافرها في المحاسب

القضائي من فرد لآخر، وعدم وجود الإمكانات والجهود الكافية لتدريب وتعليم المحاسبين ليصبحوا محاسبين قضائيين مؤهلين.

وهدفت دراسة (٢٠٢٠), Sahdan & Drake في التعرف على الإساخدام الحالي والمستقبلي لخدمات المحاسبه القضائية من قبل السلطات المحلية الإنجليزية في مكافحة الإحتيال وذلك بإستخدام المنهج الإستكشافي ، حيث أظهرت نتائج هذة الدراسة إلى توصلت هذه الدراسة إلى أن خدمات المحاسبة القضائية (FAS) التي تقدمها شركات القطاع الخاص المتخصصة قد تساعد الحكومة المحلية على مواجهة التحدي المتزايد المتمثل في الاحتيال وخاصة الاحتيال الرقمي، وأن الحكومة المحلية تنقصها الموارد البشرية اللازمة للتصدي للاحتيال، وذلك يرجع إلي أن عملية المراجعة الداخلية لم تعد مكلفة بكشف الاحتيال كجزء من العمل المخطط له؛ وقد جاء في تقرير مكافحة الاحتيال (CIPFA,2016) بأن الاحتيال يشكل تحديًا كبيرًا للمحاسبة ويقدم بعض التوصيات المفيدة، ولكنه لا يؤخذ في الاعتبار استخدام خدمات المحاسبة القضائية (FAS) من مصادر خارجية (شركات القطاع الخاص)، كما أظهر الاستبيان أن استخدام السلطات المحلية الإنجليزية لخدمات المحاسبة القضائية (FAS) محدود في الوقت الحالي، ووجدت أيضًا مستويات متفاوتة من الرضا بين تلك التي استخدمتها من عدمه.

وعن طريق إستخدام العينات مكونه من ٤٢ شركة بنكية مدرجة في بورصة إندونيسيا (IDX) خلال الفترة ٢٠١٦-٢٠١٩ ، حيث تم تحليل البيانات باستخدام برنامج تحليل الانحدار المتعدد- SPSS ، اظهرت نتائج دراسة (٢٠٢٢) , Widnyana&Widyawati أن الضغط والترشيد يؤثران على الاحتيال في البيانات المالية ، وأن المحاسبة القضائية تعد متغيراً متوسطاً بين الضغط والاحتيال في البيانات المالية والترشيد ، حيث كان هدف هذه الدراسة هو تحديد دور المحاسبة القضائية في العلاقة بين نموذج الماس في الكشف عن الاحتيال في البيانات المالية وذلك عن طريق استخدام الضغط والفرصة والترشيد والقدرة من منظور ماسة الاحتيال والتدقيق ( المراجعة ) التكنولوجي كمؤشرات للمحاسبة القضائية .

وتهدف دراسة الحاج علي (٢٠١٩) في التعرف على دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية حيث تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي ، كما اظهرت نتائج هذة الدراسة أن المحاسبة القضائية تساهم في زيادة كفاءة اداء وظيفة المراجعة الخارجية وطمأنة مستخدمي القوائم المالية حول عدم وجود غش أو تضليل في القوائم المالية، ومع ارتفاع الدعاوي القضائية والمنازعات والتي ينتج عنها الاستعانة بالخبراء أو محاسبين من ذوي الخبرة في القضايا المالية حتى يدلوا بآرائهم والاستفادة من خبراتهم حول الدعاوي القضائية التي تتعلق بالمنازعات المالية، والحاجة إلى تفسير وتوضيح المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية، لمساعدة المحكمين في اتخاذ قرارات رشيدة وأيضًا تبسيط المصطلحات المحاسبية، حتى يمكن الوصول إلى القرار السليم؛ كل هذا من شأنه أن يخلق زيادة في الطلب على خدمات المحاسبة والمراجعة القضائية.

كما اوضحت دراسة محمد وأخرون (٢٠١٩) قياس أثر المراجعة القضائية على الفساد المالي والإداري بمؤسسات القطاع العام بالسودان ولتحقيق أهداف هذة الدراسة تمت الإستعانة بالدراسات السابقة لبناء نموذج الدراسة وفرضياتها حيث كان المستهدف من الدراسة المراجعين بديوان المراجعة القومي، اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي وكانت الاستبانة أداة رئيسية لجمع البيانات من عينة عشوائية بسيطة، ووزعت عدد ٦٠ نسخة استبانة للمستهدفين بنسبة استرداد بلغت (١٠٠%)، وبعد إجراء دراسة ميدانية من خلال نماذج الانحدار الخطي، أظهرت النتائج انه يوجد أثر معنوي للمراجعة القضائية على الفساد المالي والإداري بمؤسسات القطاع العام، كما أوصت الدراسة بضرورة قيام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان، بنشر ثقافة ومفاهيم المراجعة القضائية ومدى أهمية تطبيقها في مؤسسات القطاع العام بالسودان.

وأشارت دراسة محمد وأخرون عبد (٢٠٢٤) إلى تناول المحاسبة القضائية بين النظرية والتطبيق -تجربة سودانية ومصرية، حيث تناولت المحاسبة القضائية، التحري من عمليات الإحتيال وتحديد مقدارها وإجراء التحليل والتحقق من صحة إحتساب مبلغ التعويض به أمام المحكمة، واستخدمت هذة الدراسة المنهج الوصفي

التحليلي لجمع البيانات والمعلومات والمنهج الاستنباطي للمقارنة بين التجربتين، وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: يساهم تطبيق المحاسبة القضائية في حل نزاعات القضايا المالية فيما يخص الشركات السودانية والمصرية، كما أوصت بضرورة الفصل التام بين المحكم للقضايا القانونية والمحاسب القضائي.

وتهدف دراسة (٢٠٢١) Hendi إلى تطوير تعليم المحاسبة القضائية في إندونيسيا من خلال إدمجها في المرحلة الجامعية في برنامج المحاسبة القضائية في الجامعة الإسلامية في إندونيسيا UII، واستخدمت هذة الدراسة المنهج النوعي الوصفي، حيث يسعى البرنامج إلى تطوير المعرفة النظرية والعملية لطلاب المرحلة الجامعية في المراجعة القضائية من خلال دمج مخطط شهادة الكفاءة المعترف بها وطنياً في المناهج الدراسية القائمة وهو نهج لم تستخدمه جامعات أخرى من قبل وتوصلت نتائج هذة الدراسة إلى أنه على الرغم من عدم تغطية وسائل الإعلام للفساد والاحتيال في القطاع العام وعدم وجود بيانات إحصائية لعدد حالات الاحتيال في القطاع الخاص الإندونيسي والخسائر الناجمة عنها إلا أنه قد يكون منتشرا بقدر انتشاره في القطاع العام فعلى سبيل المثال ووفقا للجنة القضاء على الفساد (KPK) من ٢٠٠٤ إلى ٢٠١٨ أكثر من ٢٣ في المئة من جناة الفساد الذين تحقق معهم اللجنة يعملون في القطاع الخاص لذا فإن أهمية إدماج هذا البرنامج UIIفي المرحلة الجامعية يؤدي إلى زيادة كفاءة الطلاب وتزويدهم بالمعرفة والمهارات اللازمة بشأن ممارسات الاحتيال ومكافحته وإعتباره أداه لحل المشكلات من خلال التعاون مع هيئة إصدار الشهادات ذات الصلة لصياغة المناهج الدراسية، وأوصت بتقييم تنفيذ برنامج المحاسبة القضائية بشكل مستمر فيما يتعلق بالتغيرات التي تطرأ على المهنة لضمان تحقيق أهدافها .

وتهدف دراسة عبد الحليم وأخرون (٢٠٢٠) إلى إستكشاف دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئتي الأعمال المصرية والسعودية ، حيث إعتمدت هذة الدراسة على كلا المنهجين الاستقرائي والاستنباطي وفيما يتعلق بالجزء التطبيقي فسوف يتم توجيه قائمة استقصاء للمستقصي منهم، فضلاً عن المقابلات الشخصية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية تتطلب مزيجًا

من المهارات المحاسبية ومهارة التحريات، وأن تطبيقها يواجه العديد من الصعوبات من أهمها: غياب التشريعات القانونية المنظمة لها، عدم وجود جمعية مهنية لمنح تراخيص مزاولة مهنة محاسب قضائي، عدم وجود مقرر دراسي لها بالجامعات، عدم وجود معايير تحدد واجبات ومسئوليات المحاسب القضائي.

بعد عرض وتحليل الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث سواء بشكل مباشر أو غير مباشر يمكن إستنتاج الآتي: أن هناك دراسات تناولت جزء من مظاهر الفساد في القطاع العام، كما تناول بعضها المراجعة القضائية وربطها بمواضيع عدة مثل أهمية إدماجها في الجامعات، الحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية، الحد من الفساد المالي والإداري وهكذا، ولم تتعرض أي منها إلى بيان دور المراجعة القضائية في حماية المال العام في بيئة الأعمال المصرية وآليات تفعيلها ومن ثم الحد من جرائم الفساد المالي والمحافظة على المال العام.

**وفي ضوء ما سبق يمكن اشتقاق الفرضيات كالتالي:**

توجد علاقة إيجابية بين استخدام المراجعة القضائية والمحافظة على المال العام. وينبثق منها عدة فرضيات فرعية:

أ- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير المراجعة القضائية في ترشيد مصروفات مرتبات وتعويضات العاملين، مقارنة بتأثير المراجعة التقليدية.

ب- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير المراجعة القضائية في ترشيد مصروف شراء السلع والخدمات، مقارنة بتأثير المراجعة التقليدية.

ج- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير المراجعة القضائية في تقليل مصروفات الفوائد مقارنة باستخدام المراجعة التقليدية.

د- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير المراجعة القضائية في ترشيد مصروفات الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية مقارنة باستخدام المراجعة التقليدية.

**٦ ـ نطاق البحث**

سيقتصر البحث على تناول دور المراجعة القضائية في حماية المال العام، من خلال دراسة ماهية المال العام ومبادئ إدارته وآليات المحافظة علية، كما سيتناول البحث مفهوم الفساد المالي وأشكالة وعلاقته بقضايا النزاعات في بيئة الأعمال المصرية دون التطرق إلى مؤشرات قياس الفساد المالي لأن الغرض ليس لقياس حجمه ولكن الغرض هو الكشف والحد منه والقضاء علية.

**٧ـ حدود البحث**

وقد اقتصر تطبيق هذا البحث على الأربع أبواب الأولى من مصروفات الموازنة العامة للدولة وهي: ١. الأجور وتعويضات العاملين

٢. شراء السلع والخدمات

٣. الفوائد

٤. الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية، دون التطرق إلى البابين الخامس والسادس وهما المصروفات الاخرى وشراء الاصول غير المالية (الاستثمارات) وذلك نظراً لصعوبة توافر معلومات كافية عن تلك الأبواب.

**٨ـ منهجية البحث**

تحقيقًا لأهداف البحث السابقة ووصولًا لأفضل الأساليب والطرق للكشف عن مدى تأثير المراجعة القضائية ـ كخدمة مهنية مستحدثة في المحافظة على المال العام- كمعالجة لمشكلة البحث، فسوف يتم استخدام المنهجين الاستقرائي والاستنباطي من خلال مناقشة وقراءة البحوث والدراسات العلمية في مجال المراجعة القضائية، وكذلك في المحافظة على المال العام؛ أما في الدراسة العملية فسيتم استخدام المنهج التجريبي لأساليب المراجعة القضائية ودورها في المحافظة على المال العام، على عينة من (أعضاء هيئة التدريس-مراجع الحسابات مزاول للمهنة بشكل حر-مراجع الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ) ، وذلك من خلال تصميم تجربة تقييم تاثير المراجعة القضائية على حماية المال العام من خلال تقسيم المشاركين إلى مجموعتين رئيسيتين :مجموعة ضابطة ومجموعة تجريبية .

**٩- خطة البحث**

**في ضوء مشكلة البحث والهدف منه وفي إطار حدوده، سوف يستكمل البحث كالتالي:**

٩-١ ماهية وطبيعة المراجعة القضائية (المفهوم وأسباب ظهورها).
٩-٢ توضيح الفرق بين المراجعة القضائية والمراجعة التقليدية.
٩-٣ مفهوم ومبادئ حماية المال العام.
٩-٤ حماية المال العام في ظل استخدام المراجعة القضائية.
٩-٥ الدراسة التجريبية.

**٩-١ ماهية وطبيعة المراجعة القضائية:**

ازداد الاهتمام بالمراجعة القضائية بعد الانهيارات الاقتصادية لمختلف المنظمات الاقتصادية الدولية بسبب الفساد والاحتيال المالي، مما زاد من النزاعات القضائية أمام المحاكم وفي الوقت نفسه لا تقتصر خدمات المراجعة القضائية على السلطات القضائية ولكنها مطلوبة للعديد من الأطراف مثل البنوك والشرطة، شركات التأمين والمنظمات الحكومية. فعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبة العامة المعتمد (AICPA) بأنها "تطبيق المعرفة التخصصية في المحاسبة والمراجعة ومهارات التحقيق التي يمتلكها المراجع القضائي، لجمع الأدلة وتحليلها وتقييمها وتفسير النتائج وإبلاغها في قاعة المحكمة أو مجلس الإدارة أو أي مكان إداري طبقا بما أوضح (Hashem, 2021, 435).

في حين عرفها (Crumbly, 2005, 133) على أنها خدمة تحتوي على نوعين من الخدمات أولهما: الخدمات القضائية التي لها جوانب مالية وفيها يتم تقديم خدمة مهنية لا يستطيع أن يقدمها المحامون، وثانيها: الخدمات الاستقصائية وفيها يتم اختيار وتقسيم الأدلة والحقائق في الحالات القانونية، ويتم عرض النتائج كآراء خبيرة في المحكمة.

وعرفها (الخضر، ٢٠٢١، ٦) بانها إحدى فروع المحاسبة والمراجعة الحديثة التي تقوم بالاعتماد على المعرفة المتكاملة بأساسيات ومبادئ المحاسبة المتعارف

عليها ومعايير المراجعة العامة وأمور قانونية متعلقة بالبحث والتحري وأمور اخرى متعلقة بتكنولوجيا المعلومات التي تتم بواسطة شخص مؤهل علمياً وعملياً، يتسم بمهارات متخصصة في المحاسبة والمراجعة بجانب مهارات البحث والتحري مما يجعله مؤهلاً لأن يكون خبيراً أو مستشاراً يقوم بإجراء تحريات أكثر دقة وعمقاً وشمولاً من المراجع الخارجي بما يساعده على إبداء الراي الفني المتخصص المحايد في الدعاوي القضائية وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية لرجال القضاء يساعدهم على البت في النزاعات القضائية وتحقيق العدالة.

كما تناولها (بن العربي وآخرون، ٢٠٢١، ٢٣١) أنها "المراجع الذي يستخدم خصائصه وسماته السلوكية ومهاراته المهنية والعلمية في المحاسبة والمراجعة والتحليل والاتصال الشفهي والكتابي والمعرفة بالقانوني المدني والجنائي، وتقنية الحاسوب والأدوات البرمجية في التحليل والاكتشاف وجمع الأدلة، وتفسير المعلومات المالية والمحاسبية لغرض الدعم القضائي أو التقييم والتحقيق المحاسبي.

وعرفها (Vipond, 2023) بأنها هي فحص السجلات المالية للمنشأة لاستخلاص الأدلة التي يمكن استخدامها في محكمة قانونية أو إجراء قانوني، أي إنها بإمكانها الكشف عن الاحتيال والفش

**ومن خلال التعريفات السابقة للمراجعة القضائية** نجد أنه لا يوجد تعريف محدد للمراجعة القضائية، ويرى الباحث أنه يمكن تعريف المراجعة القضائية بانها مجال من اهم مجالات المراجعة والتي تتطلب فيمن يزاولها بمجموعة من المهارات المختلفة مثل مفاهيم وتطبيقات المحاسبة ومهارات واساليب المراجعة، ومهارات البحث والتقصي والتحقيق وممارسة اعلى درجات الشك المهني في ضوء المعرفة بالأمور القانونية وتكنولوجيا المعلومات والتي تستخدم لتقديم راي مهني مستقل حول المشاكل القانونية والدعاوي القضائية ومنع أو الحد من الفساد والاحتيال وتحديد الأشخاص المسئولين او المتواطئين .

لذلك نجد ان المراجع القضائي هو المتخصص الانسب في التحقيق بين النزاعات والدعاوي القضائية للإلمامة بمجموعه من المهارات المختلفة التي يصعب تواجدها في المراجع الخارجي أو المراجع الداخلي.

ومن أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور المراجعة القضائية من أهمها ( Crumbly, 2005, 56):

١- تفشي ظاهرة الغش والاحتيال المالي في القوائم المالية، ولج وء الإدارة إلى إتباع ممارسات محاسبية احتيالية بهدف تغيير حقيقة المركز المالي للمنشاة من أجل تحقيق أهداف ذاتية خاصة بها.

٢- عدم التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات بالرغم مما تسعى إلية مبادئ الحوكمة المؤسسية من أهداف إلا أن ترخي الإدارة في تطبيقها يؤدي إلي الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة.

٣- التطور الاقتصادي المتسارع وظهور بعض حالات الفساد المالي في الشركات ومحدودية عمليات المراجعة الداخلية والخارجية أدى إلى الطلب على خدمات المراجعة القضائية لدعم مستويات الأداء لدى المحاكم.

انهيار بعض الشركات الكبرى حول العالم مثل شركة انرون، وورلد كوم، وتايكو، وغيرها من الأسماء المدرجة بالقائمة والتي توسمت بالعار جراء التلاعب في قواعد المحاسبة لزيادة أرباحها في سوق الأسهم، (عبد الستار، ٢٠١١، ٢٠).

**٢-٩ توضيح الفرق بين المراجعة القضائية والمراجعة التقليدية (الجدول من إعداد الباحث):**

| البيان | المراجعة القضائية | المراجعة التقليدية |
|---|---|---|
| التعريف | هي مجال من مجالات المراجعة الذي يهدف إلى تقديم خدمات تساعد الجهات القضائية في عملها وصناعة أحكامها والبت في المنازعات المرفوعة أمامها. وذلك إستناداً على الخبرات والمهارات التي يتمتع بها المراجع الخارجي والمعرفة المتراكمة لديه عن المنشآت الخاضعة للمراجعة، خصوصاً ما يتعلق بالجوانب المالية. | هي فحص يتم بمعرفة طرف من خارج المؤسسة يقوم بفحص المستندات والدفاتر المحاسبية فحصاً دقيقاً لإبداء رأي محايد وموضوعي تقوم بتقييم الجوانب المالية والجوانب المرتبطة والجوانب المرتبطة بالمخاطر من أجل الامتثال لمتطلبات المراجعة القانونية ومن هنا يمكن تلخيص أنها تشمل:<br>١. الفحص: هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها ونحليلها وتبويبها<br>٢. التحقيق: هو إمكانية الحصول الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة |

| | | |
|---|---|---|
| | | ٣. التقرير: وهي بلورة النتائج الفحص والمراجعة وإنشائها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية. |
| الأهداف | تناولت العديد من الدراسات (عبد الحليم وآخرون، ٢٠٢١، (عبد الرحمن، ٢٠٢٠، Katerina et al, 2021) ، (٢٠٢٣, ٣ , Hossain) أهم الأهداف :<br>١. تحديد المناطق أو الأنشطة الغير القانونية التي تساعد على ارتكاب الاحتيال والفساد المالي وتجميع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأياً فنياً مهنياً محايداً يساعد على تأييد الدعاوي القضائية.<br>١. توفير مراجعين قضائيين متخصصين تتوافر لديهم المعرفة الكاملة بالمحاسبة والمراجعة ومهارات التقصي والمعرفة القانونية ليكونوا خبراء أو مستشارين يساهمون في تأييد الدعاوي القضائية وتنوير القضاء ومعاونته على إقرار الحق وتحقيق العدالة.<br>٢. حماية المال العام من الغش وسوء الاستخدام والمساهمة في زيادة كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الخارجية<br>٣. طمأنة المستثمرين والمساهمين والمقرضين على الحالة المالية للشركات، واستبعاد شكوكهم حول وجود غش في القوائم المالية او شبهة فساد مالي.<br>٤. المساعدة في رفع كفاءة وأداء الهيئات الرقابية والإشرافية من خلال الآليات والاساليب التي توفرها في دعم هذه الجهات في الحد من الفساد والاحتيال المالي.<br>٥. تحديداحتمالية حدوث الاحتيال. | أوضحت درسة (٣, ٢٠٢٣, Hossain) أهم الأهداف ك<br>١. تحديد مصداقية وعدالة الميزانية العمومية والقوائم المالية.<br>٢. مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ واسباب الانحرافات.<br>٣. تقييم الأداء ونتائج الاعمال المحققة من طرف المؤسسات.<br>٤. يساعد المساهمين على الاطلاع على سلامة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة.<br>٥. إعطاء صورة واضحة للمركز المالي للشركة. |
| الغرض | .(2023,Hossain,التنبؤ الكافي بأن الاحتيال قد حدث (٣ | عادة مايطلب من قبل مستخدمي الجهات الخارجية للبيانات المالية (٣,2023,Hossain). |
| المهارات المطلوبة | مهارات متخصصة ومتكاملة في كل من المحاسبة والمراجعة والقانون. | المهارات المطلوبة لإعداد وعرض القوائم والإلمام بمعايير المحاسبة والمراجعة. |
| النطاق | لا يوجد معايير للمراجعة القضائية حتى الآن ونادراً ما يستطيع المراجع القضائي وضع تصوراً كاملاً لما سيقوم به نظراً لاختلاف كل تكليف عن غيره واختلاف المصادر المتاحة للأدلة.<br>كما أنه لا يثق أو يعتمد على المزاعم المقدمة من الإدارة. | تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تتحدد بناء على الاهمية النسبية للمخاطر المحتملة التي يستطيع المراجع تحديدها بناءاً على خبرته المتراكمة والمزاعم المقدمة من الإدارة. |
| درجة الإلزامية | تؤدي استجابة لحدث ما نتيجة نزاع أو لفحص المعاملات المشكوك بها وبتكليف من جهة معينة( 3, 2023, Hossain) | إلزامية |
| خدمة المجتمع | تخدم الجهات الحكومية، القطاع الخاص من خلال التحقيق وكشف حالات الغش والاحتيال وفض النزاعات بين الجهات ومن ثم حماية المال العام. | تخدم شركات القطاع الخاص والشركات التي يعاد هيكلتها أي أن تخدم المصلحة العامة لجميع الأطراف المستخدمة للقوائم المالية. |

## ٩-٣ مفهوم ومبادئ حماية المال العام:

يعتبر إهدار المال العام والفساد وجهان لعملة واحدة، ويشكلان خطراً داهماً يواجه الدول النامية والمتقدمة على حد سواء من خلال المساهمة في ضعف النمو الاقتصادي، وتكريس الاختلافات والتشوهات في توزيع الدخل والثروة وتمركزها في يد فئة قليلة وزيادة أعداد الفقراء بالمجتمع، إضافة إلى تدني كفاءة القطاع الحكومي

وأدائه وارتفاع حجم الأضرار بالمال العام. ونظراً للظروف التي تعاني منها مصرنا الغالية في الوقت الحالي فنحن في أشد الحاجة لمحاربة الفساد، حتى تنهض مصرنا الغالية وتتبوء مكانتها اللائقة بين الدول. حيث أن المراجعة القضائية من أهم أساليب الرقابة في الحد من الفساد المالي والإداري بالدولة، والجهاز المركزي للمحاسبات يعتبر جهاز الرقابة الأعلى في مصر (أحمد ،٢٠١٧، ٢٢٠).

**والمال العام يقصد بها** هي أموال تخصص للنفع العام أو الاستخدام المباشر للجمهور أو لخدمة مرفق عام على عكس الأموال الخاصة هي أموال تملكها الدولة أو الأشخاص الإدارية بغرض إستغلالها والحصول على ماتنتجة من موارد مالية (المصري، ٢٠١٣، ٤٦٩: ٤٧٠) ، وأوضح تولا (٢٠١٦ ، ١٥٢ : ١٥٣) بأن المنشأة العامة يقصد بها العقارات والأراضي والمباني ومايلحق بها من معدات أو ألات إذا خصصت لتحقيق منفعة عامة لشعب وهذا يجعل لفظ المنشأت العامة مرادف للفظ المرافق ويذهب أصحاب هذا الاتجاة إلى أن توجد صعوبة في تعريف عبارة المرفق العام حيث تعتبر عبارة مبهمة لها معني عضوي وأخر موضوعي ، فالمعني العضوي يعرف المرفق العام بأنه منظمة التي تعمل على أداء الخدمات واشباع الحاجات العامة أما المعنى الموضوعي فيتعلق بنشاط الصادر عن الإدارة بهدف إشباع الحاجات العامة والذي يخضع لتنظيم وإشراف رقابة المال العام.

كما أستقر القضاء الفرنسي على تعريف المرفق العام بأنة النشاط الذي تتولاة الدولة أو الأشخاص العامة الأخرى مباشرة أو تعهد به لأخرين كالأفراد أو الأشخاص المعنوية الخاصة ولكن تحت إشرافها ومراقباتها وذلك لإشباع حاجة ذات نفع عام تحقيقاً لصالح العام مع تطور الحياة الإدارية ظهرت المرافق العامة الأقتصادية أو التجارية التي يمكن أن تدار بواسطة الأفراد أو المشروعات الخاصة مما أدى إلى إنفصال العنصر العضوي على الموضوعي وأصبح من مقدرة الإدارة أن تنظم نشاط معين في صورة مرفق عام تعهد به للأفراد فهنا يتوفر العنصر الموضوعي دون العضوي.

وطبقاً لنص المادة ٨٧ من القانون المدني المقرر في قضاء المحكمة إعمالاً، تفقد الأموال العامة المخصصة للاستعمال المباشر للجمهور والمرافق العامة صفتها ،حيث نصت على أن وضع اليد على الأموال العامة مهما طالت مدته لا يكسب الملكية إلا إن المادة ٨٨ من ذات القانون نصت على تفقد الأموال صفتها العامة بإنتهاء تخصيصها للمنفعة العامة وينتهي التخصيص بمقتضى قانون أو مرسوم أو قرار من الوزير المختص لإنتهاء الغرض الذي خصصت من أجله تلك الأموال للمنفعة العامة ، وهذا يدل على أن الأموال العامة تفقد صفتها بإنتهاء تخصيصها للمنفعة العامة وهذا الانتهاء كما يثبت بصدور قانون أو قرار من الجهة المختصة فإنة يتحقق بإنتهاء الغرض الذي من أجلة خصصت تلك الأموال للمنفعة العامة وعلى سبيل المثال فإن العقار الذى انتهى تخصيصة للنفع العام يدخل في عداد الملك الخاص للدولة وبالتالي يجوز للأفراد إكتساب ملكية بوضع اليد المدة الطويلة للمكسبة للملكية قبل نفاذ القانون ١٤٧ لسنة ١٩٥٧ ١٩٥٧/٧/١٣ والذي أضاف لنص المادة ٩٧٠ من القانون المدني حكم جديداً يقتضي بعدم جواز تملك الأموال الخاصة المملوكة للدولة أو كسب أي حق عيني عليها بالتقادم إذ أن هذا القانون يعتبر منشئاً لحكم مستحدث لا أثر له على ماتم كسب ملكية بالتقادم من أملاك الدولة الخاصة بالعمل بة وهو مااكدتة المذكرة الإيضاحية للقانون بقولها "أنة ليس لة أثر رجعي بالنسبة لما أكتسب من هذة الأموال بالتقادم قبل صدوره".**(الطعن رقم ٣٦٨٧لسنة٧٨ ق.جلسة ٢٠١٦/٠١/٠٣).**

لذا لابد أن نوضح أهم مبادئ إدارة المال العام ،حيث تعمل الموارد العامة من خلال العديد من المنظمات المتنوعة التي تقدم الخدمات العامة، وتعكس متطلبات جميع فئات الشعب، وذلك من خلال واجباتهم ومسئولياتهم وتوقعاتهم العامة، وذلك طبقا للمعايير المطلوبة والمتوقعة من الخدمات العامة مبينة فيما يلي(Hm treasury,2022,3):

- الدقة.
- المساءلة.
- الحياد.
- الأمانة.

- الموضوعية.
- الشفافية.
- النزاهة.
- الإنصاف.

من المفترض أن تلبي هذه الوثيقة توقعات البرلمان وتوفر التحصينات للمساءلة العامة للناس الذي يعمل البرلمان نيابةً عنهم، كما يجب أن تتطور طرق المعرفة المستخدمة حسب ما تسمح به التكنولوجيا، وأن تمثل الإشراف على الموارد العامة بطرق مناسبة لواجباتها وسياستها التي تؤدي إلى الكفاءة.

**٩-٤ حماية المال العام في ظل إستخدام المراجعة القضائية:**

تعتبر ظاهرة الفساد من أهم التحديات التي أصبحت تواجه كافة المجتمعات حتى أنها أصبحت تعتبر من القضايا التي تشكل جدلاً على الصعيد العالمي، فالفساد عبارة عن كارثة مدمرة تبتلع خيرات المجتمعات حيث أن الفساد يخلق قاعدة وسلوكاً وتصرفاً في بيئة الدولة يصبح من الصعب معالجتها في الحاضر والمستقبل بسبب ما ينتج عن الفساد من هدر للمال العام.

قد أشار (spagnol, 2019) إلى أن العديد من النزاعات تندلع في بلدان يكون فيها تأثير الفساد مدمراً وغالباً ما تكون هناك العديد من الانتهاكات للقواعد التي يجب على حاشية (عملاء) الدولة إتباعها ولكن يتم انتهاكها للوصول لمصالحهم الخاصة، إذا كان الفساد منتشراً فإن المسئولين الحكوميين قد يقترحون مشاريع عامة ذات منافع عامة قليلة ولكن ذو ربح خاص وبالتالي يمكن أن يؤدي الفساد إلى فشل الحكومة مما يؤدي إلى المنازعات بسبب ضعف الحكومة وفسادها.،وأوضح أن الفساد ينشأ نظاماً يحدد بموجبة من يمكن الوصول للخدمات العامة ومن يتلقى معاملة تفضيلية، وصف الأمين العام للأمم المتحدة السابق كوفي عنان الفساد بأنه "طاهون خبيث له مجموعة واسعة من الآثار المدمرة على المجتمعات" وأضاف أنه يحول الأموال المخصصة للتنمية، ويقوض قدرة الحكومات على توفير الخدمات الأساسية، يغذي عدم المساواة والظلم، ويثبط الاستثمار في المساعدات الأجنبية في البلدان الغير المستقرة.

**وبالتالي يمكن للفساد أن يخلق مناخاً جذاباً للجرائم والنزاعات لسببين رئيسين:**

من ناحية أنه يحافظ على ظروف الإفلات من العقاب التي تزيد من تشجيع الجرائم، ومن ناحية اخرى فإن الإفلات من العقاب على الجريمة قد يشجع المواطنين على اتخاذ القانون بأيديهم في محاولات لإحداث عدالة في المجتمع مما يؤدي إلى المزيد من النزاعات والجرائم.

وقد عرف الفساد: "هو إساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة أو سياسية" ويكون له تأثير ضار على النمو الاقتصادي وتوزيع العادل للثروة وكفاءة المؤسسات الحاكمة، ينتشر هذا التأثير عند فشل الحكومات في إعادة استثمار عائدتها في المجتمع مما يؤدي إلى النزيف الاقتصادي.

كما أوضح (لطفي، ٢٠١٤، ٢٥٧:٢٥٢) أنه يوجد تعريفات عديدة للفساد بوجه عام تختلف في نظرتها وطابعها وفلسفتها فيعرفها البعض بأنه الفساد الذي يكون معظم جرائمه من المستترة، والتي يصعب الكشف عنها بسهولة، ويطلق عليها جرائم الكتمان حيث يمكن التستر عليها لفترات طويلة، وخاصة إذ كان مرتكبها موظف عام، وهي في حاجة ملحة وحتمية إلى أجهزة رقابية ومنظومة حوكمية في أعلى مستوى من الجودة.

كما عرفه (عبد الرحمن، ٢٠٢٠، ٢١٠) على أنه "الانحرافات المالية، ومخالفة القواعد والإحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ووحداتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية".

كما يوجد فرق بين الفساد المالي والاحتيال المالي حيث عرفة (Arttika et al, ،(Widnyana,Widyawati, 2022, 402: 404) 2021,38:40) على إنه استخدام المهنة لتحقيق مكاسب شخصية أو منفعة، أو عمل متعمد لخداع الأشخاص أو منظمة للاستفادة من مواردهم وهو يتضمن إجراءات مخطط لها وتنفيذها بعناية تهدف إلى استغلال موارد المنظمة لتحقيق مكاسب شخصية ووفقاً لرابطة فاحصي الاحتيال المعتمدين ( ACFE,2016) في تقرير الأمم عن

الاحتيال وإساءة المعاملة المهنية هناك ٣ فئات رئيسية من الاحتيال الوظيفي وهي اختلاس الاصول والفساد والبيانات المالية الاحتيالية.

١- اختلاس الأصول: ينشأ اختلاس الاصول في حالة يسئ فيها الموظف استخدام موارد المنظمة أو سرقتها، يمكن أن يكون في شكل سرقة نقدية أو مخططات فواتير كاذبة أو تقرير نفقات مبالغ فيها.

٢- الفساد تنشأ مخططات الفساد في حالة ينتهك فيها الموظفين المستأجرين في المعاملات التجارية أو العقود أو المشتريات بإساءة استخدام التأثير المهيمن لتحقيق مكاسب شخصية مباشرة أو غير مباشرة مثل التي قد تحدث في القضايا المتعلقة بالرشوة أو تضارب المصالح.

٣- الاحتيال في البيانات المالية: حيث يمكن للموظف إنشاء عمداً كاذباً أو مضللاً أو إغفالاً في التقارير المالية أو البيان المالي للمؤسسة والذي قد يشمل عرض إيرادات وهمية أو إعداد فواتير للمنتجات والخدمات التي لم يتم تقديمها والتعديلات الكاذبة في السجلات.

في حين أن الاحتيال وفقاً لي (Manning & CFE, 2010) هو مصطلح عام ويشمل جميع أنواع الطرق التي يمكن استخدامها مع دهاء معين والتي يختارها الفرد للاستفادة من الأطراف الأخرى من خلال تقديم تمثيلات خاطئة.

**كما تناول (السعدي، ٢٠٠٩، ٧) الفساد المالي على أنه المخالفات المالية والتي تتضمن:**

- القيام بعمل مخالف للقواعد والإجراءات المالية.
- مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة وضبط الرقابة على تنفيذها.
- التلاعب في الأموال على شكل جرائم الاختلاس والسرقة والاحتيال.

**كما تناول (عبد المجيد ،٢٠٢٢، ٢٤) أوجه الفساد والاحتيال المالي داخل الوحدات الحكومية وأسبابه:**

١- **الرشوة:** أشار (عبد الرحمن وأخرون، ٢٠٢٠، ٢١٣)، تعرف الرشوة بأنها دفع مال من قبل شخص أو عدد من الأشخاص إلى جهة معينة قد تكون فرداً أو مؤسسة أو شركة من أجل الحصول على مكاسب غير مشروعة أو تولي منصب معين أو لتسويغ التهرب من بعض الالتزامات المالية الأخرى أو القانونية.
٢- **المحسوبية:** أي تنفيذ أعمال لصالح فرد أو جهة ينتمي لها الشخص مثل حزب أو عائلة أو منطقة أو غيرها دون أن يكونوا مستحقين لها.
٣- المحاباة: أي تفضيل جهة على اخرى في الخدمة بغير حق للحصول على مصالح معينة.
٤- **نهب المال العام:** أي الحصول على أموال الدولة وهو مال عام والتصرف بها من غير وجه حق تحت مسميات مختلفة.

**ويرجع هذا إلى:**

١. انتشار الفقر والجهل ونقص المعرفة بالحقوق الفردية وسيادة القيم التقليدية، حيث تؤدي إلى اتجاه الفرد إلى ارتكاب المخالفات المالية لعدم معرفة الافراد بالآثار المترتبة على هذه المخالفات، وما تنتجه من آثار سلبية على المجتمع والنمو والاقتصادي.
٢. عدم الالتزام بمبدأ الفصل المتوازن بين السلطات الثلاثة التنفيذية والتشريعية والقضائية، وهو ما يؤدي بالإخلال بمبدأ الرقابة المتبادلة، فالفساد لابد له من رقيب حتى يمنع حدوثة، وعدم الفصل بين السلطات تجعل من السهل القيام بالمخالفات بدون اكتشافها لان المراقب هو نفسة الذي قام بالمخالفة.
٣. ضعف دور مؤسسات المجتمع المدني للرقابة على الأداء الحكومي بسبب القيود والموانع التي تجعل من صعب على المؤسسات الحصول على المعلومات الضرورية لإجراء أعمال الرقابة.
٤. الأسباب الخارجية للفساد وهي تنتج عن وجود مصالح وعلاقات تجارية مع شركاء خارجيين واستخدام وسائل غير قانونية للحصول على امتيازات داخل الدولة.

**كما تتعدد صور وأساليب الفساد والاحتيال المالي** (عبد الرحمن وآخرون، ٢٠٢٠، ٢١٣: ٢١٧) **:**

(أ) صور وأساليب الفساد والاحتيال المالي التقليدية.

(ب) صور وأساليب الفساد والاحتيال المالي الحديثة.

**(أ) صور وأساليب الفساد والاحتيال المالي التقليدية :**

١- **الرشوة:** إعطاء شيء معين لشخص معين من اجل قضاء امر معين دون وجه حق كتيسير شخص لمعاملة مخالفة للقوانين أو تنصيب شخص في منصب غير مؤهل أو مستحق له مع وجود من هو أكفا منه، وتأخذ الرشوة أشكال عديدة، وقد تصدر منقبل أي فرد من أفراد المجتمع من أجل تحقيق مصلحة آنية، وقد تكون من خلال شخصيات عامة، وقد تأخذ الرشوة الطابع السياسي الذي يقصد منه تحقيق مصالح سياسية من خلال تولي مناصب معينة في مجالس أو وزارات أو غير ذلك وتعتبر الرشوة من أكثر أنواع الفساد المالي شيوعاً لما لها من آثار سيئة تعود على المجتمع وما فيها من ظلم لصاحب الحق.

٢- **غسيل الأموال:** وتعني التعامل مع أي أموال ناتجة عن عمليات غير مشروعة وخلط هذه الأموال بأموال أخرى مشروعة من خلال استثمارها في مؤسسات مصرفية أو مالية أو أي مشاريع قانونية بهدف إخفاء أو طمس المصدر الحقيقي لتلك الأموال لأكسبها صفة شرعية.

٣- **الاعتداء على المال العام:** وتشمل جرائم الاختلاس والسرقة والاحتيال والغش تعرف هذه من خلال السطو على نقود أو أشياء ذات قيمة تعود للمال العام من قبل أناس رسميين يعمدون إلى إساءة استغلال مواقع المسئولية التي هم فيها وذلك.

٤- **التهرب الضريبي والجمركي:** يعد أحد أشكال الفساد المالي يهدف المتهرب من خلاله إلى عدم سدادها ما علية من ضرائب أو جمارك مما يؤدي إلى نقص موارد الدولة وبالتالي إضعاف قدرتها، ويأخذ التهرب الضريبي والجمركي عدد من الصور منها:

- إخفاء النشاط الحقيقي للمكلف أو كتمانه حيث لا تصل معلومة إلى ديوان الضرائب وبالتالي عدم سداد أي ضريبة مفروضة على الإطلاق.
- إخفاء كل ما هو ممكن من أرقام الأعمال من بيانات المكلف في الإقرار الضريبي وبالتالي عدم إظهار الوضع الحقيقي للدخل.
- تنظيم رخص الاستيراد بأسماء أشخاص لا علاقة لهم بالمؤسسة أو نشاطها بقصد التهرب من الحصول على براءة ذمة مالية للمستورد الذي علية ضرائب لم تسدد.
- تخليص البضائع تحت بند جمركي أقل من بند البضائع الحقيقي أو تقليص قيمة فواتير السلع المستوردة بنسب تصل إلى ما دون لوائح الاسعار المعتمدة من قبل إدارة الجمارك.

٥- **التزوير:** (عرف لطفي، ٢٠٢٠م) أنه يقصد به تغيير الحقيقة بقصد الغش في سند أو وثيقة أو أي محرر أخر بإحدى الطرق المادية أو المعنوية التي بينها القانون تغييراً من شأنه إحداث ضرر بالمصلحة العامة أو شخص من الأشخاص.

**(ب) صور وأساليب الفساد والاحتيال المالي الحديثة:**

١- الاحتيال المالي الناتج عن الهجمات السيبرانية المتعددة للقطاعات الحكومية والمؤسسات المصرفية.
٢- الاحتيال المالي الناتج عن سرقة المعلومات الخاصة بالحسابات المصرفية.
٣- الاحتيال المالي الناتج عن سرقة الأرقام الخاصة ببطاقات الائتمان.
٤- الاحتيال المالي الناتج عن الوصول إلى الحواسيب العامة والخاصة بطرق غير مرخصة.
٥- انتهاك حقوق الملكية الفكرية والأدبية من خلال صناعة نسخ غير أصلية ونشرها.
٦- استخدام المنظمات الإرهابية أسلوب التضليل

**وبناءاً على ذلك نستعرض أهم خدمات وأساليب المراجعة القضائية في حماية المال العام** (Yadav, 2013, 3,4):

- التحري عن الغش والتلاعب في التقرير المالي، وتقييم الأدلة المناسبة، والتقرير عن ذلك، وتحديد المسؤولين عن ذلك.
- فحص وتقييم الرقابة الداخلية، وتحري الثغرات أو نقاط الضعف التي تستخدم في الغش أو التلاعب.
- تقييم الشركات في حالة وجود نزاع يستدعى دراسة بعض البنود المتنازع عليها لعدة فترات مالية.
- الفحص الشامل للأنشطة محل الغش والفساد وإدارة الأرباح.
- تقدير الأرباح المفقودة نتيجة الفرص الضائعة على الشركة.
- مكافحة عمليات غسل الأموال (الجليلي، جميل، ٢٠١٢: ١٠٧، ١٣٨؛ سعودي، ٢٠١٥: ١، ٣٩؛ الوكيل، ٢٠١٨: ١٦٥، ٢٥٢)؛ وذلك من خلال البحث والتقصي عن عمليات أنشطة غسل الأموال وتحديد الأشخاص والجهات المتورطة في مثل هذه الأنشطة.
- تقييم الاستشارات لوضع الاستراتيجيات منع الاحتيال والغش في الشركات.

تناول (السعد، ٢٠١٣، ٢٠: ٢١) أن يمكن أن تساهم المراجعة القضائية في مجالات أخرى متعددة أشار إليها بعض الباحثين ومنها:

١- المساعدة في مجال التحقيقات الجنائية، حيث يمكن الاعتماد على المراجع القضائي في مساعدة الشرطة وجهات التحقيق في الوصول إلى بعض الأدلة والقرائن المالية والربط بينها، وعرض وتجميع المستندات وإظهارها في التقرير الذي يقدم لجهات التحقيق. (Ramamoorti, 2008, 526:527)

٢- دعم وتوجيه الاستشارات القضائية من خلال توفير معلومات مالية ذات طبيعة تحليلية، وهذا يحتاج إلى الفحص والمراجعة الدقيقة للتأكد من صحتها ودقتها وقدرتها على أن تكون من ضمن ا لأدلة التي تدين المتهمين أو تبريئهم في القضايا المالية ومن أمثلتها التعويضات الناتجة عن الأخطاء وسوف التصرف، والمنازعات التي تتطلب الرجوع إلى المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها (DiGabriele, 2008,535:537).

٣- المساعدة في فض المنازعات التجارية من خلال التفاوض وإجراء المناقشات بين أطراف النزاع مع الحفاظ على الشكل القانوني لموضوع النزاع، وهذه لا يكفي فيها أن يكون المحاسب القضائي عالماً بمبادئ ومعايير المحاسبة بل لابد من الإلمام بالقوانين والتشريعات واللوائح ذات العلاقة بموضوع النزاع، وهذه لا يكفي فيها أن يكون المحاسب القضائي عالماً بمبادئ ومعايير المحاسبة بل لابد من الإلمام بالقوانين والتشريعات واللوائح ذات العلاقة بموضوع النزاع،(Kranacher, et al., 2008)..

٤- الدعاوي القضائية المتعلقة بالحفاظ على المال العام، حيث تعمل المراجعة القضائية من خلال جهاز الرقابة المشكل على هيئة محكمة ذات سلطات قضائية بالاستقلال عن السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، وتعد جزءاً مكملاً للنظام القضائي في الدولة، حيث يتولى المراجع القضائي مراجعة حسابات الجهاز الحكومي، وإصدار الأحكام المتعلقة بدرجة الالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة بالجوانب المالية، بجانب التحقق من حسن استغلال المال العام، (عطية، ٢٠٠٧، ١٦٩: ١٧٣).

٥- الدعاوي القضائية المتعلقة بالجرائم المالية، كعمليات غسل الأموال الناتجة من احد أو بعض أو كل الانشطة التالية: (أبو الجود، ٢٠٠٧، ١٠٤):

- أنشطة الاتجار في السلع والخدمات الغير المشروعة مثل المتاجرة في المخدرات بأنواعها المختلفة.
- أنشطة التهريب عبر الحدود للسلع والمنتجات المستوردة دون دفع الرسوم والضرائب الجمركية.
- أنشطة السوق السوداء كالاتجار في العملات الأجنبية في الدول التي تفرض رقابة صارمة على التعامل مع النقد الأجنبي.
- أنشطة الرشوة والفساد الإداري والتربح من الوظائف العامة من خلال الحصول على الدخول غير المشروعة مقابل إصدار التراخيص أو ترسيه العطاءات بالمخالفة للأنظمة والقوانين.

- المبالغ أو الدخول الناتجة عن التهرب الضريبي أو الزكوي من خلال التلاعب في الحسابات أو إخفاء مصادر الدخل أو عدم سداد الضرائب أو (الزكوات) المستحقة.
- المبالغ المحصلة من عمليات النصب والاحتيال والسرقات، والاختلاسات من الأموال العامة أو من أموال المساهمين في بعض المشروعات الوهمية.
- المبالغ الناتجة من عمليات النصب والاحتيال والسرقات والاختلاسات من الأموال العامة أو من أموال المساهمين في بعض المشروعات الوهمية.
- المبالغ الناتجة عن عمليات الغش التجاري في الإتجار بالسلع الفاسدة أو تقليد الماركات العالمية، أو تزوير العملات والشيكات المصرفية.
- المبالغ الناتجة عن المضاربة غير المشروعة في الأوراق المالية من خلال خداع المتعاملين في الاسواق المالية.

ويمكن الإشارة إلى اللائحة التنفيذية لوحدة مكافحة غسيل الأموال طبقاً لقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٤٥٧ لسنة ٢٠٢٠ حيث نصت المادة الثالثة على ان تتولى الوحدة بشكل مستقل مباشرة اختصاصاتها المنصوص عليها في القانون وفي قراري رئيس الجمهورية ١٦٤لسنة ٢٠٠٢ بشأن وحدة مكافحة غسيل الأموال المعدل ٢٤٣لسنة ٢٠٠٩ و٢٨٧ لسنة ٢٠١٩، ٢٨ لسنة ٢٠٠٣ بشأن نظام العمل والعاملين بوحدة مكافحة غسيل الأموال، ومن هنا يظهر ضرورة الاستعانة والأخذ بخدمات المراجعة القضائية وذلك كما اشار شاهين (٢٠٢٢، ٣٠٤).

**ويرى الباحث** بضرورة إنشاء هيئة رقابية تقوم بفحص ومراجعة المعاملات المشكوك بها وبتكليف من جهة معينة علي سبيل المثال وحدة مكافحة غسيل الأموال في البنك المركزي كما اشارنا سابقاً ومما يسهل من عمليات إصدار التقارير المطلوبة نتيجة عمليات الفحص.

كما يقصد بأساليب المراجعة القضائية مجموعة التقنيات والمهارات التي يستخدمها المراجع القضائي للكشف والحد من الفساد وحماية المال العام ويمكن بيان بعض الأساليب التي يمكن أن يستخدمها المراجع القضائي كما جاء في تقرير لمكتب

المراجعة الأمريكي (Ernst and Young) والذي يعتبر أحد بيوت الخبرة في هذا المجال عام ٢٠٠١ أن أساليب المراجعة القضائية هي:

١- **المراجعة التفاعلية Reactive audit:** وتهدف هذه المراجعة إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود فساد مالي أو ممارسات احتيالية، وتحديد الأشخاص المسئولين والمتواطئين معهم في حالة الوجود وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوي القضائية المتعلقة بذلك.

٢- **المراجعة البعدية (الاستباقية) proactive:** تهدف هذه المراجعة إلى الفحص من عدة جوانب مختلفة وتتمثل هذه الجوانب في:

- **التحقيق التشخيصي:** وهي تتضمن فحص العمليات غير العادية والعمليات التي تتضمن شبيهة فساد مالي.
- **المراجعة القانونية:** ويتم ذلك بهدف التحقق من مدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية المطابقة داخل المنشآت وتقييم أوجه الضعف والثغرات الموجودة بتلك النظم، حيث ينظر إليها من زاوية أنه كيف يمكن أن تكون نظم الرقابة الداخلية مدخلاً الغش والانحرافات المالية التي تسمح بممارسة الاحتيال المالي.
- **الالتزام المنظم:** وفيها يتم إجراء التحريات اللازمة وتجميع الأدلة المناسبة للتأكد من مدى التزام القطاعات والمنشآت المختلفة بتطبيق أحكام القوانين والضوابط الرقابية الخاصة بمكافحة الفساد وأنع ليس هناك انتهاكات أو تجاوزات بخصوص ذلك.
- **متابعة الأشخاص واسعي الاطلاع:** الغرض من هذا الإجراء جمع الأدلة من الحقائق التي يتم كشفها والمعلومات الأخرى المقدمة من الشهود حيث يمكن اكتشاف في كل مقابلة اكتشاف سجلات جديدة أو شهود إضافيين.
- **المراجعة المستمرة:** أحد أساليب المراجعة القضائية التي تستخدم لاكتشاف الفساد والاحتيال المالي الناتج عن سوء استخدام الأصول والأنشطة الغير الملائمة والشاذة حيث يتم وضع علامة على الأحداث التي يتم تقييمها ضمن الأخطاء لغرض متابعتها.

وأشار (crumbly,2009,15) ،(شاهين، ٢٠٢٢، ٣٠٥) هناك أساليب أخرى تستخدمها المراجعة القضائية لجمع الأدلة واكتشاف الاحتيال ومنعه وأداء خدماتها الاستشارية والقانونية:

١- الحصول على دليل الإثبات واختيار التوقيت المناسب للقيام بذلك.
٢- المراقبة المستمرة لنشاط الشركة بهدف إيجاد دليل الجريمة أو الخطأ.
٣- تكوين قاعدة بيانات للاسترشاد بها وفقاً لمخطط زمني ملائم باستخدام أسلوب تحليل التسلسل الزمني.
٤- تحليل الرابط الخاص بالعلاقات بين الأشخاص وبين البيانات والمعلومات المالية.
٥- خريطة التعقب لإظهار تدفق الأموال أو الكشوفات في تعقب حركة الأموال من مصدرها وإلى مكان استلامها أو توظيفها بالتعاون مع الأطراف ذات العلاقة وذلك بأسلوب خرائط التعقب.
٦- المخطط الجيني للعلاقات الشخصية بين الأطراف ذات الصلة بالقضية موضوع التحقيق، ويمكن هنا استخدام بعض البرامج الجاهزة باستخدام أسلوب تحليل الصلة.
٧- التعقب الصفقات والذي يسمى أيضاً بشريط مشهد الجريمة.
٨- تنقية التنقيب عن البيانات حيث يستخدم هذا الأسلوب بمساعدة الحاسوب عن حجم البيانات الجديدة أو المخفية أو المعلومات غير المتوقعة ويحتاج إلى معرفة جيدة بنظم المعلومات الإلكترونية (Hashem,2021).

**٩-٥ الدراسة التجريبية:**

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار تأثير المراجعة القضائية على المحافظة علي المال العام، بالإضافة إلى اختبار تأثير المراجعة القضائية في ترشيد كل من مصروفات مرتبات وتعويضات العاملين، مصروفات شراء السلع والخدمات، مصروفات الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية وتقليل مصروفات الفوائد مقارنة بتأثير المراجعة التقليدية، حيث تم تقسيم المشاركين إلى مجموعتين رئيسيتين :مجموعة ضابطة ومجموعة تجريبية بشكل عشوائي، لضمان تساوي الظروف بينهما باستثناء المتغير المستقل (المراجعة القضائية)، تم الحرص على أن تكون جميع العوامل

الأخرى متطابقة بين المجموعتين، بما في ذلك الإجراءات التي تم اتباعها والبيئة التجريبية، لضمان أن أي اختلاف في النتائج بين المجموعتين يعزى مباشرةً إلى تأثير المراجعة القضائية.

**٩-٥-١ مجتمع وعينة الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة التجريبية من ٣ فئات ، عينة من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية، وعينة من مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعةالخاصة وعينة من اساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات .

**٩-٥-٢ مصادر الحصول على البيانات:**

قامت الباحثة بتصميم تجربة تقييم تاثير المراجعة القضائية على حماية المال العام من خلال تقسيم المشاركين إلى مجموعتين رئيسيتين :مجموعة ضابطة ومجموعة تجريبية.

**المجموعة الضابطة:** تضمنت المجموعة الضابطة أفرادًا لم يتعرضوا للمراجعة القضائية، بل خضعوا للمراجعة التقليدية. تمثل هذه المجموعة خط الأساس في الدراسة، مما يسمح بمقارنة التغييرات المحتملة في المصروفات الناجمة عن تطبيق المراجعة القضائية في المجموعة التجريبية، عدم تعرض هذه المجموعة للمتغير المستقل (المراجعة القضائية) يمكّن من عزل أي تأثيرات خارجية، مما يعزز دقة التحليل ويدعم استنتاجات الدراسة.

**المجموعة التجريبية:** فقد تعرضت المجموعة التجريبية للمراجعة القضائية، وهو المتغير المستقل الذي كان قيد الفحص، خضع المشاركون في هذه المجموعة لتدخل المراجعة القضائية بشكل مباشر، مما سمح للباحثة بقياس تأثير هذا التدخل وهو المراجعة القضائية مقارنةً بالمجموعة الضابطة، تمثل هذه المجموعة العنصر المحوري في الدراسة، حيث تم اختبار ما إذا كان هناك فرق جوهري بين المجموعة التي تعرضت للمراجعة القضائية والمجموعة التي خضعت للمراجعة التقليدية.

تم تقسيم المشاركين في كل مجموعة بشكل عشوائي إلى هاتين المجموعتين، لضمان تساوي الظروف بينهما باستثناء المتغير المستقل (المراجعة القضائية)، تم الحرص

على أن تكون جميع العوامل الأخرى متطابقة بين المجموعتين، بما في ذلك الإجراءات التي تم اتباعها والبيئة التجريبية، لضمان أن أي اختلاف في النتائج بين المجموعتين يعزى مباشرةً إلى تأثير المراجعة القضائية.

**٩-٥-٣ تحليل البيانات واختبار فرضيات البحث:**

٩-٥-٣-١ خصائص عينة الدراسة من المشاركين في الدراسة التجريبية على النحو التالي:

**١- طبيعة عمل عينة الدراسة من المشاركين في الدراسة التجريبية:**

**جدول رقم (١) طبيعة عمل عينة الدراسة التجريبية**

| طبيعة العمل | ك | % |
|---|---|---|
| **أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات** | ١٥٠ | ٣٧.٥ |
| **مراجع حسابات مزاول للمهنة بشكل حر** | ١٥٠ | ٣٧.٥ |
| **مراجع حسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات** | ١٠٠ | ٢٥ |
| **الإجمالي** | ٤٠٠ | ١٠٠ |

- يشير الجدول السابق إلى توزيع أفراد العينة في الدراسة حسب طبيعة عملهم، حيث يُظهر أن ٣٧.٥% من المشاركين يعملون أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات، ونفس النسبة من المشاركين من مراجعي حسابات مزاول للمهنة بشكل حر، كما أن مراجعو الحسابات العاملون في الجهاز المركزي للمحاسبات يمثلون ٢٥% من المشاركين، ما يدل على تمثيل قوي لهذه الفئة الحكومية، هذا التوزيع المتوازن بين الفئات الثلاث الأكاديمية، المستقلة، والحكومية يعزز شمولية الدراسة، ويضيف إلى مصداقيتها بفضل تمثيل مختلف قطاعات مراجعة الحسابات.

**٢- عدد سنوات الخبرة في مجال العمل:**

**جدول رقم (٢): عدد سنوات الخبرة**

| عدد سنوات الخبرة | ك | % |
|---|---|---|
| **أقل من ٥ سنوات** | ٢٢ | ٥.٥ |
| **من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات** | ٧٤ | ١٨.٥ |

| | | |
|---|---|---|
| **من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة** | **١٢٧** | **٣١.٨** |
| **من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة** | ٧٢ | ١٨ |
| **٢٠ سنة فأكثر** | **١٠٥** | **٢٦.٣** |
| **الإجمالي** | **٤٠٠** | **١٠٠** |

-يشير الجدول إلى توزيع أفراد العينة في الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة، حيث يتضح أن أكبر نسبة من المشاركين ٣١.٨% لديهم خبرة تتراوح بين ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة، مما يعكس مساهمة كبيرة من أفراد يمتلكون خبرة مهنية متوسطة إلى طويلة في مجالهم، وهو ما يعزز مصداقية الدراسة، كما أن نسبة ٢٦.٣% من المشاركين لديهم خبرة تتجاوز ٢٠ سنة، مما يظهر تمثيلًا قويًا للأفراد ذوي الخبرة الطويلة، أما المشاركون الذين يمتلكون خبرة تتراوح بين ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات، فيشكلون ١٨.٥%، وهي فئة تمثل ممارسين في مراحل متوسطة من حياتهم المهنية، وفي المقابل تشكل الفئة ذات الخبرة بين ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة نسبة ١٨%. أما نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة أقل من ٥ سنوات فهي الأقل بنسبة ٥.٥%.

### ٣- الشهادات العلمية والمهنية الحاصل عليها أفراد عينة الدراسة:

**جدول رقم (٣): الشهادات العلمية والمهنية**

| الشهادات العلمية | ك | % |
|---|---|---|
| بكالوريوس | ١٧٠ | ٤٢.٥ |
| دبلوم أكاديمي | ٤٩ | ١٢.٣ |
| ماجيستير أكاديمي | ٨٢ | ٢٠.٥ |
| دكتوراة أكاديمية | ٩٩ | ٢٤.٨ |
| **الإجمالي** | **٤٠٠** | **١٠٠** |
| الشهادات العلمية | ك | % |
| دبلوم مهني | ٣١ | ٢٣.٨ |
| ماجيستير مهني | ٧٥ | ٥٧.٧ |
| دكتوراة مهنية | ٢٤ | ١٨.٥ |
| **الإجمالي** | **١٨٠** | **١٠٠** |

- يظهر الجدول توزيع الشهادات الأكاديمية والمهنية بين أفراد عينة الدراسة حيث أوضح مراعاة عينة الدراسة الحصول على الشهادات العليا سواء من الجانب الأكاديمي أو المهني، فعند النظر إلى الجانب الأكاديمي نجد أن يشكل الحاصلون على درجة البكالوريوس ٤٢.٥% من المشاركين، وهي النسبة الأكبر، ونسبة

٢٤.٨% من المشاركين يحملون درجة الدكتوراة الأكاديمية، وهي نسبة مرتفعة نسبيًا، تعكس التركيز على الدراسات العليا والتخصص الأكاديمي، كما يمثل الحاصلون على درجة الماجستير الأكاديمي ٢٠.٥% من المشاركين في عينة الدراسة، ويشكل الحاصلون على الدبلوم الأكاديمي ١٢.٣%، وهي النسبة الأقل.

- يظهر الجدول توزيع الشهادات المهنية بين أفراد عينة الدراسة، حيث يمثل الحاصلون على درجة الماجستير المهني ٥٧.٧%، وهي النسبة الأكبر من عينة الدراسة، هذا يشير إلى أن هناك تركيزًا على اكتساب المهارات المهنية المتخصصة في الميدان، ونسبة ٢٣.٨% من عينة الدراسة الحاصلين على الدرجات المهنية يحملون درجة الدبلوم المهني، يمثل الحاصلون على الدكتوراه المهنية ١٨.٥% من المشاركين، وهي النسبة الأقل من بين افراد عينة الدراسة.

**٤- عضوية أفراد عينة الدراسة لدى المنظمات المهنية المعنية بالمحاسبة والمراجعة:**

**جدول رقم (٤): عضوية المنظمات المهنية المعنية بالمحاسبة وامراجعة**

| عضوية المنظمات | ك | % |
|---|---|---|
| لا يوجد | ١٩٨ | ٤٩.٥ |
| محلية | ٩٥ | ٢٣.٨ |
| إقليمية | ٥٧ | ١٤.٣ |
| دولية | ٥٠ | ١٢.٥ |
| **الإجمالي** | **٤٠٠** | **١٠٠** |

- يشير الجدول السابق إلى توزيع أفراد العينة حسب عضويتهم في المنظمات المهنية، ويظهر أن ما يقارب نصف المشاركين ٤٩.٥% لا ينتمون إلى أي منظمة مهنية. يعكس هذا وجود نسبة كبيرة من المهنيين الذين لم يشاركوا في مؤسسات مهنية، مما قد يشير إلى أن التفاعل مع هذه المنظمات ليس جزءًا أساسيًا من مسارهم المهني، أما بالنسبة لعضوية المنظمات المحلية، فإنها تمثل ٢٣.٨%، وعلى المستوى الإقليمي، يشكل الأعضاء ١٤.٣% من العينة.

**٥- طبيعة نشاط المنشأة التي تقوم بمراجعة حساباتها أو تتابع وتهتم بأخبارها:**

**جدول رقم (٥): طبيعة نشاط المنشأة**

| طبيعة نشاط المنشأة | ك | % |
|---|---|---|
| تجارية | ١٦٢ | ٤٠.٥ |
| خدمية | ٨٩ | ٢٢.٣ |
| صناعية | ٨٦ | ٢١.٥ |
| عقارية | ٦٣ | ١٥.٨ |
| **الإجمالي** | **٤٠٠** | **١٠٠** |

يشير الجدول السابق إلى توزيع أفراد العينة في الدراسة حسب طبيعة نشاط المنشأة التي يعملون بها، يُظهر أن الأنشطة التجارية تشكل النسبة الأكبر، حيث يبلغ عدد العاملين في هذا القطاع ما يمثل ٤٠.٥% من العينة، مما يعكس أهمية هذا القطاع في الدراسة، في حين تمثل الأنشطة الخدمية ٢٢.٣% ، مما يدل على دورها المحوري في تقديم خدمات تعزز تطور المجتمع. كما يمثل العاملون في الأنشطة الصناعية ٢١.٥%.

**٩-٥-٣-٢ اختبار فرضيات البحث**

**المحور الأول: أثر استخدام المراجعة التقليدية والقضائية في ترشيد مصروف مرتبات وتعويضات العاملين:**

أولاً: الفرضية الأولى: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير المراجعة القضائية في ترشيد مصروفات مرتبات وتعويضات العاملين، مقارنة بتأثير المراجعة التقليدية .

الفرضيات:

- **الفرضية الصفرية (H0):** لا يوجد فرق في المتوسطات بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة.
- **الفرضية البديلة (H1):** يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة.

- ولاختبار هذة الفرضية تجري الباحثة اختبار "ت" T-test الذي يوضحه الجدول التالي:

**جدول رقم (٦): فرق في المتوسطات بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة**

| مقياس | الضابطة ن= (٢٠٠) | | التجريبية ن= (٢٠٠) | | قيمة ت | درجات الحرية | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | | | |
| ترشيد مصروفات مرتبات وتعويضات العاملين | ١.١٣ | ٠.٤٢ | ٢.٧٤ | ٠.٦٣ | ٢٩.٨٣ | ٣٩٨ | ٠.٠٠٠٠٤ |

- يتضح من التحليل الإحصائي وجود فرق ذو دلالة إحصائية عالية بين المجموعة التجريبية والمتمثلة في الآراء للمراجعة القضائية، والمجموعة الضابطة والمتمثلة في الآراء للمراجعة التقليدية، فيما يتعلق بترشيد مصروفات مرتبات وتعويضات العاملين، حيث بلغ مستوى المعنوية (٠.٠٠٠٠٤) أقل بكثير من ٠.٠٥، مما يدل على أن الفرق بين المجموعتين ذو دلالة إحصائية عالية جدًا، أي أن هذا الفرق ليس ناتجًا عن الصدفة، وبلغت قيمة "ت": قيمة T = 29.83، درجات الحرية (٣٩٨) وكانت الفروق لصالح المجموعة التجريبية حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموعة التجريبية هو ٢.٧٤، بـينما للمجموعة الضابطة هو ١.١٣، مما يعني أن المجموعة التجريبية استطاعت تحقيق ترشيد أكبر في المصروفات مقارنة بالمجموعة الضابطة، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية (H0) والقائلة أنه لا يوجد فرق في المتوسطات بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة، ونقبل الفرضية البديلة (H1) والتي اكدت على وجود فرق ذو دلالة إحصائية بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة، **تظهر النتائج أن المراجعة القضائية كانت أكثر فعالية بشكل واضح في ترشيد مصروفات مرتبات وتعويضات العاملين مقارنة بالمراجعة التقليدية، وهنا أظهرت إحدى الدراسات أن المراجعة القضائية تُسهم في تقليل "تكاليف الوكالة"، وهي التكاليف الناتجة عن عدم**

**توافق مصالح الجهات الإدارية مع المصالح التي تمثلها. وهذا يؤدي إلى مزيد من الانضباط المالي والاستخدام الأمثل للموارد.**[1]

ثانياً: نتائج مقياس ترشيد مصروف مرتبات وتعويضات العاملين:

**جدول رقم (٧): مقياس أثر استخدام المراجعة التقليدية والقضائية في ترشيد مصروف مرتبات وتعويضات العاملين**

| اراء العينة | المراجعة التقليدية | | المراجعة القضائية | |
|---|---|---|---|---|
| | ك | % | ك | % |
| منخفض | ١٨١ | ٩٠.٥ | ٢١ | ٨ |
| متوسط | ١٢ | ٦ | ١٩ | ٩.٥ |
| مرتفع | ٦ | ٣ | ١٦٥ | ٨٢.٥ |
| **الإجمالي** | ٢٠٠ | ١٠٠ | ٢٠٠ | ١٠٠ |
| **المتوسط الحسابي** | ١.١٣ | | ٢.٧٥ | |
| **الانحراف المعياري** | ٠.٤٣ | | ٠.٦٣ | |

- تشير النتائج في الجدول السابق إلى مقياس آراء العينة حول تأثير استخدام المراجعة التقليدية والقضائية في ترشيد مصروف مرتبات وتعويضات العاملين، عند مقارنة المتوسطات الحسابية، نجد أن المتوسط للمراجعة التقليدية هو ١.١٣، بينما يتفوق المتوسط للمراجعة القضائية بشكل ملحوظ، حيث يصل إلى ٢.٧٥، مما يشير إلى اعتقاد المشاركين بأن المراجعة القضائية أكثر فعالية، أيضًا، يظهر الانحراف المعياري للمراجعة القضائية ٠.٦٣ تباينًا أكبر في الآراء حول فعاليتها مقارنة بالمراجعة التقليدية ٠.٤٣، بناءً على ذلك، **تبرز النتائج ضرورة التحول نحو استخدام المراجعة القضائية لتعزيز الفعالية وتقليل الإحباط المرتبط بالمراجعة التقليدية، مما يستدعي المؤسسات المالية لاعتماد هذه الطريقة بشكل أكبر لتحقيق أهدافها بكفاءة أعلى.**

[1] Rose-Ackerman, S., & Lindseth, P. L. (Eds.). (2010). Comparative administrative law. Edward Elgar Publishing. https://doi.org/10.4337/9781849808101

- استنادًا إلى النتائج السابقة، أظهر التحليل أن ٩٠.٥% من المشاركين اعتبروا المراجعة التقليدية غير فعالة، وفي المقابل، اعتبر ٨% فقط من المشاركين أن المراجعة القضائية غير فعالة، مما يدل على أن الغالبية ترى أن هذه الطريقة تسهم بشكل كبير في تحسين الأداء. من جهة أخرى، فقد قيم ٦% من المشاركين المراجعة التقليدية بشكل متوسط، بينما رأى ٩.٥% فقط المراجعة القضائية على أنها متوسطة، فيما يتعلق بالتقييم المرتفع، أظهرت النتائج أن ٨٢.٥% من المشاركين يقيّمون المراجعة القضائية بشكل إيجابي، في حين لم تتجاوز نسبة الذين يقيّمون المراجعة التقليدية بشكل مرتفع ٣%، **تؤكد هذه البيانات على أهمية الانتقال نحو المراجعة القضائية كاستراتيجية أساسية لتحسين كفاءة عمليات الترشيد وتقليل التكاليف المرتبطة بمصروفات مرتبات وتعويضات العاملين.**

**المحور الثاني: أثر استخدام المراجعة التقليدية والمراجعة القضائية في ترشيد مصروف شراء السلع والخدمات:**

**أولاً: الفرضية الثانية:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير المراجعة القضائية في ترشيد مصروف شراء السلع والخدمات، مقارنة بتأثير المراجعة التقليدية.

**الفرضيات:**

- **الفرضية الصفرية (H0):** لا يوجد فرق في المتوسطات بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة.
- **الفرضية البديلة (H1):** يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة.

– ولاختبار هذة الفرضية تجري الباحثة اختبار "ت" T-test الذي يوضحه الجدول التالي:

**جدول رقم (٨): فرق في المتوسطات بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة**

| مقياس | الضابطة ن= (٢٠٠) | | التجريبية ن= (٢٠٠) | | قيمة ت | درجات الحرية | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | | | |
| ترشيد مصروف شراء السلع والخدمات | ١.١٢ | ٠.٤٠ | ٢.٧٥ | ٠.٥٩ | ٣١.٩٢ | ٣٩٨ | ٠.٠٠٠٥ |

- يتضح من التحليل الإحصائي وجود فرق ذو دلالة إحصائية عالية بين المجموعة التجريبية والمتمثلة في الآراء للمراجعة القضائية، والمجموعة الضابطة والمتمثلة في الآراء للمراجعة التقليدية، فيما يتعلق بترشيد مصروف شراء السلع والخدمات ، حيث بلغ مستوى المعنوية (٠.٠٠٠٠٥) أقل بكثير من ٠.٠٥، مما يدل على أن الفرق بين المجموعتين ذو دلالة إحصائية عالية جدًا، أي أن هذا الفرق ليس ناتجًا عن الصدفة، وبلغت قيمة "ت": قيمة T = ٣١.٩٢، درجات الحرية (٣٩٨) وكانت الفروق لصالح المجموعة التجريبية حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموعة التجريبية هو ٢.٧٥، بـينما للمجموعة الضابطة هو ١.١٢، مما يعني أن المجموعة التجريبية استطاعت تحقيق ترشيد أكبر في مصروف شراء السلع والخدمات مقارنة بالمجموعة الضابطة، أي هناك أثر إيجابي للمراجعة القضائية.
- **تشير النتائج إلى أن المراجعة القضائية لها تأثير إيجابي على تحسين إدارة الموارد المالية، بما في ذلك ترشيد مصروف شراء السلع والخدمات، وذلك بفضل درجة التدقيق والمساءلة العالية التي تفرضها، وهذا ما أكدته إحدى الدراسات .**[٢]

[2] The University of Chicago Law Review. (n.d.). Cost-Benefits Analysis and the Judicial Role. The University of Chicago Law Review. https://lawreview.uchicago.edu:contentReference[oaicite:0]{index=0}

**ثانياً: نتائج مقياس ترشيد مصروفات شراء السلع والخدمات:**

**جدول رقم (٩): مقياس أثر استخدام المراجعة التقليدية والقضائية في ترشيد مصروف شراء السلع والخدمات**

| المقياس | المراجعة التقليدية | | المراجعة القضائية | |
|---|---|---|---|---|
| | ك | % | ك | % |
| منخفض | ١٨٢ | ٩١ | ١٦ | ٨ |
| متوسط | ١٢ | ٦ | ١٩ | ٩.٥ |
| مرتفع | ٦ | ٣ | ١٦٥ | ٨٢.٥ |
| **الإجمالي** | ٢٠٠ | ١٠٠ | ٢٠٠ | ١٠٠ |
| **المتوسط الحسابي** | ١.١٢ | | ٢.٧٥ | |
| **الانحراف المعياري** | ٠.٤١ | | ٠.٥٩ | |

- تشير النتائج في الجدول السابق إلى مقياس آراء العينة حول تأثير استخدام المراجعة التقليدية والقضائية في ترشيد مصروف شراء السلع والخدمات، عند مقارنة المتوسطات الحسابية يظهر أن المتوسط للمراجعة التقليدية هو ١.١٢، بينما يتفوق المتوسط للمراجعة القضائية بشكل ملحوظ، حيث يصل إلى ٢.٧٥، هذا الفارق يعكس اعتقاد المشاركين بأن المراجعة القضائية أكثر فعالية في تحسين كفاءة الشراء وترشيد المصروفات... أما بالنسبة للانحراف المعياري، فقد سجلت المراجعة التقليدية ٠.٤١، في حين سجلت المراجعة القضائية ٠.٥٩. هذا يشير إلى وجود تباين أكبر في الآراء حول فعالية المراجعة القضائية مقارنة بالمراجعة التقليدية، مما قد يدل على تنوع التجارب ووجهات النظر لدى المشاركين.
- استنادًا إلى النتائج، نجد أن ٩١% من المشاركين اعتبروا المراجعة التقليدية غير فعالة، مما يعكس إحباطًا عامًا من نتائجها. بالمقابل، اعتبر ٨% فقط من المشاركين أن المراجعة القضائية غير فعالة، مما يشير إلى أن الغالبية ترى أن هذه الطريقة تساهم بشكل كبير في تحسين أداء المؤسسات في مجال شراء السلع والخدمات. من جهة أخرى، ٦% من المشاركين قيموا المراجعة التقليدية بشكل متوسط، بينما رأى ٩.٥% فقط المراجعة القضائية على أنها متوسطة. وفيما يتعلق بالتقييم المرتفع، أظهرت النتائج أن ٨٢.٥% من المشاركين يقيّمون

المراجعة القضائية بشكل إيجابي، في حين لم تتجاوز نسبة الذين يقيّمون المراجعة التقليدية بشكل مرتفع ٣%، **كما تؤكد هذه البيانات على أهمية اعتماد المراجعة القضائية كاستراتيجية رئيسية لتحسين كفاءة عمليات الشراء وتقليل التكاليف المرتبطة بشراء السلع والخدمات.**

**المحور الثالث: أثر استخدام المراجعة التقليدية والقضائية في تقليل مصروفات الفوائد:**

أولاً: **الفرضية الثالثة**: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير المراجعة القضائية في تقليل مصروفات الفوائد مقارنة باستخدام المراجعة التقليدية.

الفرضيات:

- **الفرضية الصفرية (H0):** لا يوجد فرق في المتوسطات بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة.
- **الفرضية البديلة (H1):** يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة.

– ولاختبار هذة الفرضية تجري الباحثة اختبار "ت" T-test الذي يوضحه الجدول التالي:

**جدول رقم (١٠)**

**فرق في المتوسطات بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة**

| مقياس | الضابطة ن= (٢٠٠) | | التجريبية ن= (٢٠٠) | | قيمة ت | درجات الحرية | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | | | |
| تقليل مصروفات الفوائد | ١.١١ | ٠.٤١ | ٢.٧٤ | ٠.٦١ | ٣١.٧٥ | ٣٩٨ | ٠.٠٠٠١ |

- يتضح من التحليل الإحصائي وجود فرق ذو دلالة إحصائية عالية بين المجموعة التجريبية والمتمثلة في الآراء للمراجعة القضائية، والمجموعة الضابطة والمتمثلة في الآراء للمراجعة التقليدية، فيما يتعلق بتقليل مصروفات الفوائد ، حيث بلغ

مستوى المعنوية (٠.٠٠٠١) أقل بكثير من ٠.٠٥، مما يدل على أن الفرق بين المجموعتين ذو دلالة إحصائية عالية جدًا، أي أن هذا الفرق ليس ناتجًا عن الصدفة، وبلغت قيمة "ت": قيمة T = 31.75، درجات الحرية (٣٩٨) وكانت الفروق لصالح المجموعة التجريبية حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموعة التجريبية هو ٢.٧٤، بينما لصالح آراء المجموعة الضابطة هو ١.١١، مما يعني أن المجموعة التجريبية استطاعت تحقيق تقليل أكبر في مصروفات الفوائد مقارنة بالمجموعة الضابطة، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية (H0) والقائلة أنه لا يوجد فرق في المتوسطات بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة، ونقبل الفرضية البديلة (H1) والتي اكدت على وجود فرق ذو دلالة إحصائية بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة، وفي هذا الإطار أثبتت إحدى الدراسات أن المراجعة القضائية تُلزم الهيئات بتحسين معايير التحليل المالي، مما يؤدي إلى تقليل التكاليف، بما في ذلك مصروفات الفوائد، هذا ظهر بوضوح في حالات متعددة حيث تم تحسين القواعد التنظيمية بعد تدخل المراجعة القضائية، مما ساهم في تحسين الكفاءة المالية وإدارة النفقات.[٣]

[3] Revesz, R. L. (2015). Structural Reforms to Improve Cost-Benefit Analyses of Financial Regulation. The Regulatory Review. Retrieved from https://www.theregreview.org:contentReference[oaicite:0]{index=0}.

**ثانياً: نتائج مقياس تقليل مصروفات الفوائد:**

**جدول رقم (١١)**

**مقياس أثر استخدام المراجعة التقليدية والقضائية في تقليل مصروفات الفوائد**

| مقياس | المراجعة التقليدية | | المراجعة القضائية | | الإجمالي | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | ك | % | ك | % | ك | % |
| منخفض | ١٨٤ | ٩٢ | ١٨ | ٩ | ٢٠٢ | ٥٠.٥ |
| متوسط | ٩ | ٤.٥ | ١٦ | ٨ | ٢٥ | ٦.٣ |
| مرتفع | ٧ | ٣.٥ | ١٦٦ | ٨٣ | ١٧٣ | ٤٣.٣ |
| **الإجمالي** | ٢٠٠ | ١٠٠ | ٢٠٠ | ١٠٠ | ٤٠٠ | ١٠٠ |
| **المتوسط الحسابي** | ١.١٢ | | ٢.٧٤ | | | |
| **الانحراف المعياري** | ٠.٤٢ | | ٠.٦١ | | | |

- تشير النتائج في الجدول السابق إلى مقياس آراء العينة حول تأثير استخدام المراجعة التقليدية والقضائية في تقليل مصروفات الفوائد، عند مقارنة المتوسطات الحسابية، نجد أن المتوسط للمراجعة التقليدية هو ١.١٢، بينما يتفوق المتوسط للمراجعة القضائية بشكل ملحوظ، حيث يصل إلى ٢.٧٤، هذا الفارق يعكس اعتقاد المشاركين بأن المراجعة القضائية أكثر فعالية في تقليل المصروفات المرتبطة بالفوائد، فيما يتعلق بالانحراف المعياري، سجلت المراجعة التقليدية ٠.٤٢، في حين سجلت المراجعة القضائية ٠.٦١، مما يشير إلى تباين أكبر في الآراء حول فعالية المراجعة القضائية مقارنة بالمراجعة التقليدية، مما يعكس تنوع وجهات النظر والتجارب لدى المشاركين.
- **استنادًا إلى النتائج**، نجد أن ٩٢% من المشاركين اعتبروا المراجعة التقليدية غير فعالة، مما يعكس إحباطًا عامًا من نتائجها، بالمقابل، اعتبر ٩% فقط من المشاركين أن المراجعة القضائية غير فعالة، مما يدل على أن الغالبية ترى أن هذه الطريقة تسهم بشكل كبير في تقليل مصروفات الفوائد، كما أن ٤.٥% من المشاركين قيموا المراجعة التقليدية بشكل متوسط، بينما اعتبر ٨% المراجعة القضائية متوسطة، ومن جهة أخرى، أظهرت النتائج أن ٨٣% من المشاركين يقيّمون المراجعة القضائية بشكل إيجابي، في حين لم تتجاوز نسبة الذين يقيّمون

المراجعة التقليدية بشكل مرتفع ٣.٥%، **تؤكد هذه البيانات على ضرورة اعتماد المراجعة القضائية كاستراتيجية رئيسية لتقليل مصروفات الفوائد، مما يستدعي المؤسسات المالية لتعزيز هذه الممارسة لضمان تحسين الأداء وتقليل التكاليف.**

**المحور الرابع: أثر استخدام المراجعة التقليدية والقضائية في ترشيد مصروفات الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية:**

أولاً: الفرضية الرابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير المراجعة القضائية في ترشيد مصروفات الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية مقارنة باستخدام المراجعة التقليدية.

**الفرضيات:**

- **الفرضية الصفرية (H0):** لا يوجد فرق في المتوسطات بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة.
- **الفرضية البديلة (H1):** يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة.

- ولاختبار هذة الفرضية تجري الباحثة اختبار "ت" T-test الذي يوضحه الجدول التالي:

**جدول رقم (١٢)**

**فرق في المتوسطات بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة**

| مقياس | الضابطة ن= (٢٠٠) | | التجريبية ن= (٢٠٠) | | قيمة ت | درجات الحرية | مستوى المعنوية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | | | |
| ترشيد مصروفات الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية | ١.١١ | ٠.٣٩ | ٠.٧٤ | ٠.٥٩ | ٣٢.٣٦ | ٣٩٨ | ٠.٠٠٠٢ |

- يتضح من التحليل الإحصائي وجود فرق ذو دلالة إحصائية عالية بين المجموعة التجريبية والمتمثلة في الآراء للمراجعة القضائية، والمجموعة الضابطة والمتمثلة في الآراء للمراجعة التقليدية، فيما يتعلق ترشيد مصروفات الدعم والمنح

والمزايا الاجتماعية، حيث بلغ مستوى المعنوية (٠.٠٠٠٢) أقل بكثير من ٠.٠٥، مما يدل على أن الفرق بين المجموعتين ذو دلالة إحصائية عالية جدًا، وبلغت قيمة "ت": قيمة T = 32.36، درجات الحرية (٣٩٨) وكانت الفروق لصالح المجموعة التجريبية حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموعة التجريبية هو ٢.٧٤، بينما لصالح آراء المجموعة الضابطة هو ١.١١، مما يعني أن المجموعة التجريبية استطاعت تحقيق تقليل أكبر في مصروفات الفوائد مقارنة بالمجموعة الضابطة، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية (H0) والقائلة أنه لا يوجد فرق في المتوسطات بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة، ونقبل الفرضية البديلة (H1) والتي اكدت على وجود فرق ذو دلالة إحصائية بين القياسين للمجموعتين التجريبية والضابطة.

**ثانياً: نتائج مقياس ترشيد مصروفات الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية:**

**جدول رقم (١٣)**

| مقياس | المراجعة التقليدية | | المراجعة القضائية | |
|---|---|---|---|---|
| | ك | % | ك | % |
| منخفض | ١٦ | ٨ | ١٨٤ | ٩٢ |
| متوسط | ١٠ | ٥ | ١٩ | ٩.٥ |
| مرتفع | ٦ | ٣ | ١٦٥ | ٨٢.٥ |
| **الإجمالي** | ٢٠٠ | ١٠٠ | ٢٠٠ | ١٠٠ |
| **المتوسط الحسابي** | ١.١١ | | ٢.٧٥ | |
| **الانحراف المعياري** | ٠.٤٠ | | ٠.٥٩ | |

- تشير النتائج في الجدول السابق إلى مقياس آراء العينة حول تأثير استخدام المراجعة التقليدية والقضائية في ترشيد مصروفات الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية، عند مقارنة المتوسطات الحسابية، نجد أن المتوسط للمراجعة التقليدية هو ١.١١، بينما يتفوق المتوسط للمراجعة القضائية بشكل ملحوظ، حيث يصل إلى ٢.٧٥، مما يدل على أن المشاركين يرون أن المراجعة القضائية أكثر فعالية في ترشيد هذه المصروفات، بالنسبة للانحراف المعياري، سجلت المراجعة التقليدية ٠.٤٠، بينما سجلت المراجعة القضائية ٠.٥٩، مما يشير إلى تباين أكبر

في الآراء حول فعالية المراجعة القضائية مقارنة بالمراجعة التقليدية، ويعكس ذلك تنوع وجهات نظر المشاركين وتجاربهم.

- نجد أن ٩٢% من المشاركين اعتبروا المراجعة التقليدية غير فعالة، مما يعكس إحباطًا عامًا من نتائجها في تحقيق التوفير، بالمقابل ٨% فقط من المشاركين اعتبروا المراجعة القضائية غير فعالة، مما يدل على أن الغالبية ترى أن هذه الطريقة تسهم بشكل كبير في تحسين الأداء، كما أن ٩.٥% من المشاركين قيموا المراجعة التقليدية بشكل متوسط، في حين اعتبر ٥% المراجعة القضائية متوسط.

**من جهة أخرى، أظهرت النتائج أن ٨٢.٥% من المشاركين يقيّمون المراجعة القضائية بشكل مرتفع، بينما لم تتجاوز نسبة الذين يقيّمون المراجعة التقليدية بشكل مرتفع .**

**٩-٥-٤ نتائج وتوصيات البحث:**

**توصل البحث إلى عدة نتائج، أهمها ما يلي:**

- ثبوت الفرضية الرئيسية للدراسة والتي تشير إلى مساعدة المراجعة القضائية بشكل أكثر على حماية المال العام مقارنة باستخدام المراجعة التقليدية، هذا ما اثبتته نتائج الدراسة، كما تُظهر النتائج أن المراجعة القضائية لها أثر كبير وفعال و تُعد أداة فعالة في حماية المال العام، وحيث تساهم في تحسين إدارة الموارد المالية، واكتشاف الأخطاء مبكرًا، وتعزيز الشفافية، والحد من الفساد المالي، يُنصح المؤسسات الحكومية والعامة بتبني المراجعة القضائية كإستراتيجية رئيسية لتحقيق كفاءة أعلى في استخدام المال العام وتقليل الهدر المالي.
- أثبتت النتائج أن المراجعة القضائية توفر درجة عالية من التدقيق المالي والمساءلة، مما يساهم بشكل مباشر في كشف الأخطاء غير المتعمدة والتجاوزات المالية. هذه الشفافية تساعد في حماية المال العام من الفساد وسوء الإدارة المالية.
- تُظهر الدراسة أن المراجعة القضائية تؤدي إلى تقليل المصروفات بشكل كبير مقارنة بالمراجعة التقليدية. الفروق الواضحة بين المجموعات التجريبية والضابطة

تشير إلى أن المؤسسات التي تتبنى المراجعة القضائية تحقق ترشيدًا أكبر في الإنفاق، مما يعني توفيرًا في المال العام.

- لمراجعة القضائية أثبتت فعاليتها في اكتشاف الأخطاء غير المتعمدة المرتبطة بمصروفات شراء السلع والخدمات، كما يظهر من النتائج أن ٣٠.٥% من المشاركين يرون أن المراجعة القضائية تساهم بشكل كبير في اكتشاف هذه الأخطاء، مقارنة بنسبة ضئيلة ترى أن المراجعة التقليدية تقوم بذلك. هذا يعزز من حماية المال العام عبر تقليل الأخطاء المالية.
- تسهم النتائج في تعزيز فهم كيفية تعزيز الشك المهني في عملية المراجعة، مما يساعد الهيئات الرقابية ومراجعي الحسابات في تطوير استراتيجيات أكثر فعالية تعزز من دقة وموثوقية تقاريرهم المالية، كما تشير النتائج أيضًا إلى أهمية تحديث وتطوير الأساليب التقليدية المستخدمة في عملية المراجعة لتلبية المتطلبات الحديثة والمساهمة في تحسين الأداء الرقابي، يتطلب ذلك توجيه الجهود نحو إدخال تقنيات جديدة وأساليب مراجعة متقدمة، مما يعزز من فعالية العملية ويساهم في رفع مستوى الشفافية والمساءلة في التقارير المالية، وبالتالي يضمن تحقيق أقصى درجات الثقة من الأطراف المعنية في المعلومات المالية المعروضة.
- أظهرت النتائج أن ٨٢.٥% من المشاركين يقيّمون المراجعة القضائية بشكل مرتفع، بينما لم تتجاوز نسبة الذين يقيّمون المراجعة التقليدية بشكل مرتفع ٣%.، تؤكد النتائج على ضرورة التحول نحو استخدام المراجعة القضائية كاستراتيجية رئيسية لترشيد مصروفات الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية، مما يستدعي المؤسسات المالية لتعزيز هذه الممارسة لضمان تحسين الأداء وتقليل التكاليف.
- هناك فجوة كبيرة في الثقة بين الطريقتين، حيث يعتبر المشاركون المراجعة القضائية الخيار الأكثر موثوقية وفعالية في جمع الأدلة اللازمة لكشف الغش والتلاعب بمصروفات الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية، يعكس هذا التفضيل التحديات الكبيرة التي تواجهها المراجعة التقليدية في كفاءتها في كشف الأخطاء والمخالفات، مما يستدعي تحسينات فورية. ولتعزيز فعالية المراجعة التقليدية،

ينبغي التركيز على عدة مجالات، بدءًا من تحديث الأدوات والتقنيات المستخدمة لتتواكب مع التطورات التكنولوجية، وصولًا إلى استخدام البرامج المتقدمة لتحليل البيانات لتعزيز القدرة على كشف الأخطاء بشكل أكثر دقة وسرعة، كما يتعين توفير برامج تدريبية متخصصة للمراجعين لتعزيز مهاراتهم في اكتشاف الغش والتلاعب، بالإضافة إلى إعادة تقييم الإجراءات المتبعة في المراجعة التقليدية لتحسين استجابتها وفعاليتها في التعامل مع الحالات المشبوهة، ومن الضروري أيضًا التفكير في دمج آليات مراجعة إضافية مثل المراجعة التحليلية أو التدقيق المستمر لتوفير رؤية أعمق حول البيانات المالية، علاوة على ذلك، يمكن أن يسهم تحسين التواصل بين المراجعين والجهات المعنية في تسهيل تبادل المعلومات الضرورية، مما يعزز من فرص كشف الغش والتلاعب، من خلال تنفيذ هذه التحسينات، يمكن أن تصبح المراجعة التقليدية أكثر فعالية وكفاءة، مما سيؤدي إلى زيادة الثقة فيها وتقليل الفجوة بينها وبين المراجعة القضائية، وبالتالي تحسين الأداء العام للنظام المالي وزيادة الشفافية والمساءلة في استخدام موارد الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية.

- من خلال استخدام المراجعة القضائية، تتحسن كفاءة الإدارة المالية بشكل ملحوظ، حيث أظهرت النتائج أن ٨٢.٥% من المشاركين يقيّمون المراجعة القضائية بشكل إيجابي من حيث تحسين كفاءة شراء السلع والخدمات. هذه الكفاءة تعني إدارة أفضل للموارد المالية وتقليل الهدر.

**وبشأن توصيات البحث فإن أهمها ما يلي:**

- استنادًا إلى الفعالية العالية التي أظهرتها المراجعة القضائية في تقليل المصروفات، يُنصح المؤسسات بتبني المراجعة القضائية كجزء أساسي من نظامها المالي والإداري. سيساعد هذا في تحقيق انضباط مالي أعلى وزيادة كفاءة استخدام الموارد.

- توفير برامج تدريبية مكثفة للعاملين في الأقسام المالية والإدارية حول كيفية تطبيق المراجعة القضائية بشكل فعال. من شأن هذا أن يعزز من قدراتهم على إجراء المراجعات بشكل أكثر دقة وفعالية.
- مراجعة السياسات المالية الحالية للمؤسسات لتضمين المراجعة القضائية كإجراء أساسي لترشيد المصروفات، خاصة في المؤسسات التي تعتمد بشكل كبير على المراجعة التقليدية. يشمل ذلك تقييم طرق المراجعة التقليدية واعتماد استراتيجيات جديدة تهدف إلى تحسين الأداء وتقليل الهدر المالي.
- تنظيم ورش عمل وندوات للإدارة العليا لزيادة وعيهم بفوائد المراجعة القضائية. سيساعد ذلك في تعزيز دعمهم لتبني هذه المنهجية داخل المؤسسة وضمان توفير الموارد اللازمة لتطبيقها بشكل فعال.
- العمل على وضع آليات تقييم دورية لقياس فعالية المراجعة القضائية بعد تطبيقها. قد تشمل هذه الآليات متابعة الانخفاض في المصروفات المرتبطة بالمرتبات والتعويضات، والتحقق من تحقيق النتائج المرجوة.
- اصدار معايير موحدة للمراجعة القضائية وملزمة من قبل اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبي الموحد التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات تواكب المستجدات في البيئة المحاسبية ومن ثم تساعد على تحسين جودة عمليات المراجعة القضائية.
- اصدار معايير موحدة للمراجعة القضائية وملزمة من قبل اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبي الموحد التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات لكي تساعد على تجويد إدارة مؤسسات القطاع العام.
- زيادة اهتمام مؤسسات القطاع العام بتطبيق معايير المراجعة القضائية مما يساعد على نزاهة أداء تلك المؤسسات.
- العمل على الاهتمام المراجعة القضائية في الجامعات من خلال التدريس والتدريب على طرق التعامل بها لضمان تقليل الانحرافات الناتجة من التطبيق الخاطئ للرقابة الداخلية في المؤسسات.

- ضرورة دراسة العقبات والصعوبات التي تواجه تطبيق المراجعة القضائية في بيئة الاعمال المصرية والعمل على تقديم حلول لها.

**المراجع:**

## أولاً: المراجع باللغة العربية:


- د. أحمد، أسامة عبد الظاهر السيد (٢٠١٧)، "تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات لحماية المال العام وتحقيق التنمية المستدامة ، ***مجلة الدراسات والبحوث البيئية***-جامعة مدينة السادات، ٢٢٠.
- أبو الجود، سوسن عبد الفتاح محمد (٢٠٠٧)، "دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسيل الأموال بالبنوك التجارية"، ***المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة***، جامعة عين شمس، ع٢، ١٠٤.
- بن العربي، عبد المجيد، بودربالة، سارة حدة (٢٠٢١)، "تحديد المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي في البيئة الجزائرية"، ***مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية***، جامعة بوضياف المسيلة، مج ٦، ع١، ٢٣١.
- تولا، ياسر صلاح أحمد محمد (٢٠١٦)،"اثر المراجعة الداخلية بحسب المخاطر في تحسين الاداء المالي في المنشآت العامة، جامعة عين شمس ، كلية تجارة ،عدد١، ١٥٢: ١٥٣.
- الجليلي، مقدار أحمد، وجميل، رافي نزار (٢٠١٢)."دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسيل الأموال" - دراسة حالة في مكتب التحقيقات الفدرالي، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد (٩٣) ، ١٠٧: ١٣٨.
- الحاج علي، عبير بكري سر الختم (٢٠١٩)، "دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية "***المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال مركز رفاد للدراسات والأبحاث***، المملكة العربية السعودية، مج٦، ع٣.
- الخضر، عادل صلاح الدين محمد نور (٢٠٢١)، "دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات التهرب الضريبي في السودان: دراسة ميدانية من وجهه نظر المراجعين الخارجين بالسودان، ***مجلة كلية التجارة***، ع١٠، ٦.
- زامل ، أحمد محمد (٢٠٢١)، " دور المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين : دراسة نظرية ، ***مجلة البحوث التجارية*** ، جامعة الزقازيق -كلية التجارة ، مج ٤٣، ع١، ١٧-٤٩
- السعدي، إبراهيم خلي (٢٠٠٩)، "أثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق"، دراسة مقدمة للمؤتمر العلمي الثالث لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الاسراء، كلية العلوم الإدارية والمالية، عمان، ٧.

- سعودي، سامح محمد لطفي، (٢٠١٥)، "دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات غسيل الأموال -دراسة اختبارية، الفكر المحاسبي"، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، أكتوبر ١: ٣٩
- السعد، صالح بن عبد الرحمن (٢٠١٣)، "المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية استكشافية، جامعة الملك عبد العزيز، ٢٠: ٢١.
- شاهين، شحاته حمدي شحاته (٢٠٢٢)، "أثر تفعيل آليات المراجعة القضائية لعمليات التحول الرقمي على الحد من الفساد والاحتيال المالي بالبيئة المصرية"، ***المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية***، مج١٣، ع٢، ٣٠٤: ٣٠٦.
- الطعن رقم ٣٦٨٧ لسنة ٧٨ق. جلسة ٢٠١٦/٠١/٠٣.
- عطية، أحمد بن محمد صلاح (٢٠٠٧)، "تقييم درجة فعالية دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الحفاظ على المال العام"، ***مجلة البحوث التجارية***، الزقازيق، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مج٢٩، ع١، ١٦٩: ١٧٣.
- عبد الرحمن، نجلاء إبراهيم، الفارسي، تهاني عويد (٢٠٢٠)، "دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي في المملكة العربية السعودية"، ع ٤٤، رماح للبحوث والدراسات ، ٢٠٣: ٢١٧.
- عبد الحليم، أحمد حامد محمود، أحمد، نبيل ياسين، سرور، عبير عبد الكريم إبراهيم (٢٠٢١)، "دور المحاسبة القضائية في الحد من لإدارة الأرباح "-دراسة تطبيقية - ***مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية***، العدد ،٣، ٤٢٥: ٤٣٣.
- عبد المجيد ، رانيا سلطان محمد (٢٠٢٢)،"دور تقنيات المحاسبة القضائية التحقيقية في تطوير قطاع المحليات والرقابة في مكافحة الفساد : دراسة ميدانية ، ***المجلة المصرية للدراسات التجارية*** ، جامعة المنصور، كلية التجارة ، مج ٤٦، ع١، ٢٤.
- عارم ، سعد محمد ، وآل حسن ، علي فايع محمد (٢٠١٦)،"المحاسبة القضائية والحد من الفساد المالي والإداري بالتطبيق على منطقة عسير ، ***مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة*** ، المجلد ١، ٤٣.
- قانون رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢، قانون المالية العامة الموحد - الباب الأول تعريفات ومبادئ الموازنة الجريدة الرسمية -العدد ٥ مكرر (د)، ٨ فبراير،٢١.
- لطفي، أمين السيد (٢٠١٤)، "قراءات في المحاسبة والمراجعة القضائية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٥٢: ٢٥٧.

- المصري، زكريا زكريا محمد المرسي (٢٠١٣)،"المشاركة الشعبية في إدارة المال العام: دراسة مقارنة، ***مجلة البحوث القانونية والاقتصادية***، جامعة المنصورة، كلية حقوق، ع ٥٤، ٤٦٩: ٤٧٠
- محمد، الطيب المجتبى البلولة، عبد الله، تهاني ابو القاسم احمد (٢٠١٩)، "دور المراجعة القضائية في الحد من الفساد بالقطاع العام: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي "***مجلة كلية التجارة العلمية***، جامعة النيلين، كلية التجارة -ع٨، ١٤٥: ١٦٦.
- المطيري، عبد الله نايف عطا الله، (٢٠٢٢)، "دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري لتحقيق أهداف التنمية المستدامة" -دراسة ميدانية، ***المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية***، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، العدد الثاني، مارس ،١١٩٢.
- محمد، عبد الرحمن عمر احمد، موسى، مازن بدر الدين عمر الحاج (٢٠٢٤)، "المحاسبة القضائية بين النظرية والتطبيق: التجربة السودانية والمصرية انموذجاً "***مجلة القلزم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية***، مركز بحوث ودراسات دول حوض البحر الأحمر وجامعة الحضارة، يونيو، ع٢١، ٨٣: ٩٧.
- الوكيل، د. حسام السعيد (٢٠١٨)، "مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسيل الأموال في البيئة المصرية" - دراسة ميدانية، الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث - الجزء الأول، أكتوبر، ١٦٥: ٢٥٢.

## ثانياً المراجع باللغة الإنجليزية:

- Arttika Rahmasari and Doddy Setiawan,( 2021)"The Determinants of Frauds in Local Governments", ***Journal Dinamika Akuntansi (GDA),*** Volume 13, No 1,37:50.
- ACFE. (2016). ***Report to Nations. Association of Certified Fraud Examiners***. Austin.
- Crumbley, D, Larry(٢٠٠٩), Forensic and Investigative Accounting - 4th edition – Amazon com.USA.١٥.
- DiGabriele, James A. (2008) "An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants", ***Journal of Education for Business***, Vol. 83, No. 6, 535:537
- Ernst and Young, (2001), " Forensic Auditing", A.N. Chatterji, SAI India,(Http://www.Asosai.Org/Journal 2001/ Forensic- Auditing. Htm.).

- HM Treasury (2022), Management public Money, Available at: http: //www.gov.uk /official -documents3-9.
- Hossain ,Dewan Manboob (2023),"Introduction of Forensic Accounting", Professor; Accounting& Information Systems, ***University of Dhaka ,Bangladesh ,PhD***, July, Available at; https://www.resarchgate .net/publication/372108172,2:6.
- Kranacher, Mary-Jo., Morris, Bonnie W., Pearson, Timothy A. and Richard A Riley Jr. (2008) "A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting ",Issues in Accounting Education, Vol. 23, No. 4, pp: 505-519.
- Manning, G. A., & CFE, E. (2010). Financial Investigation and Forensic Accounting. CRC Press.
- Spangol ,Giorgio(2019),"Correlation between Corruption and Conflit*",* ***Institut Europeen des Relations Internationales Academia Diplomatica Europaea***, Available at: http://www.ieri.be/en/publications/wp/2019/f-vrier/correlation-between-corruption-and-conflict.
- Sahdan, Mohd Hadfi, Christopher J. Cowton, and Julie E. Drake. (2020). ***Forensic Accounting Services in English local Government and the Counter-Fraud Agenda***." Puplic Money and Management, 1-10.
- Ramamoorti,Sridhar (2008),"The psychology and Sociology of Fraud: integrating the Behavior Sciences Component into Fraud and Forensic Accounting Curricula Issues in Accounting Education"23(4),526: 527.
- Revesz, R. L. (2015). Structural Reforms to Improve Cost-Benefit Analyses of Financial Regulation,The Regulatory Review, Available at https://www.theregreview.org:contentReference[oaicite:0]{index=0}.
- Widnyana, W., Widyawati,S.R. (2022),"Role of Forensic Accounting in The Diamond model Relation Ship to Detect The Financial Statement

Fraud" ,***International Journal of Research in Business And Social Science Faculty Of Economic and Busniess, University Mahasaraswati Denpasar, Bali*** ,11(6), ISSN:2147-4478, 402-409.

- Yadav, D. S., & Yadav, D. S. (2013, July). Forensic Accounting: A New Dynamic Approach to Investigate Fraud Cases EXCEL. ***International Journal of Multidisciplinary Management Studies***, 3(7),3:4.