



أثر التدقيق القضائي في الحد من الفساد المالي والإداري (دراسة استطلاعية من وجہة نظر مراقبى الحسابات و الأكاديميين في إقليم كوردستان - العراق)

بليسة نوزاد كاكموش¹، فيان سليمان حمه سعيد الصالحي²

^{1,2} قسم المحاسبة، فاکاتي العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة كويه، أربيل، العراق

Email: blesa.nawzad@koyauniversity.org¹, vian.alsalihy@koyauniversity.org²

الملخص:

تهدف الدراسة الى بيان أثر التدقيق القضائي في كشف و مكافحة الفساد المالي والإداري في المؤسسات وداخل الوحدات الإدارية، ويعود التدقيق القضائي من المهن الحديثة و المتطورة، فضلا عن أن هناك قيودا في التدقيق القضائي التي ترکز على كشف الاحتيال في توضیح المسؤوليات على مستوى الشركة. و مضاعفة عملية تعيین مدقق قضائي في ذلك المجال، وتقديم الجامعات دورات متخصصة لدراسة المحاسبة والتدقیق القضائي بهذا الصدد.

و قد تمت هذه الدراسة عن طريق استخدام اداة الاستبانة و زعت على عينة تكونت من ثلاثة مجموعات و هي مجموعة مراقبى الحسابات و المحاسبين القانونيين و مجموعة من التدريسيين (الأكاديميين) في جامعات و معاهد اقليم كوردستان العراق. وتم توزيع (120) استبانة و استرد منها (111) استماراة صالحة للتحليل عن طريق البرنامج الاحصائي الجاهز SPSS و البرامج AMOS. و قد توصلت الدراسة الى مجموعة نتائج و استنتاجات تشير الى وجود علاقة معنوية بين المتغيرات المستقلة و الثابتة في اطار المنهج الوصفي للدراسة و في ضوء اختبار فرضيات الدراسة و من اهم النتائج و الاستنتاجات، وجود ظاهرة الفساد المالي و الإداري، وتأثير مهارات و خبرات المدقق القضائي و لاسيم المعرفة القانونية و الادارية في مكافحة الفساد المالي والإداري. و على ضوء النتائج والاستنتاجات لقد اوصت الباحثة بمجموعة من التوصيات من أهمها ينبغي على السلطات المالية في اقليم كوردستان العراق دمج التدقيق القضائي الى الاجراءات الرقابية من اجل الحد و مكافحة الفساد المالي والإداري، وقد حللت النتائج بين المتغيرات باستخدام انحدار خطى متعدد.

الكلمات المفتاحية: التدقيق القضائي، الفساد المالي والإداري، مراقبى الحسابات و الأكاديميين.

پوخته:

ئامانچى تویىزىنهوکە نىشاندانى كارىگەرى وردىبىنى دادوھرىيە له دۆزىنەوە و بەرەنگاربۇونەوە گەندەللى دارايى و كارگىرى له دامەزراوەكەن و لەناو يەكە كارگىرىيەكەندا، وردىبىنى دادوھرى يەكىكە له بېشە مۇدۇر و پېشىكمۇتوو مەكان، جىگە لەوەي كە سۇورداركەرن لە وردىبىنى دادوھرىدا ھەمە كە گىرنىگى به وردىبىنى دادوھرى دەدات لەسەر دىيارىكەرنى ساختەكارى لە رۇونكەرنەوە بەرپىرىپەنەكەن لەسەر ناسىتى كۆمپانىا. دوو ھېنەدەكەنلى پەرۋەسى دانانى وردىبىنى دادوھرى لەو بوارەدا، و دابىنەنەكەنلى خولى تايىت بە زانكۆكان بۇ خۇيىندى ژەنەپەنەكەنلى دادوھرى لەم بوارەدا.

ئەم تویىزىنهوکە بە كەملەك وەرگەرن لە ئامرازىيەكى پەرسىيانىمە ئەنچامدراروە كە بەسەر نەمۇنەيەكدا دابەشكراوە كە لە سى گروپ پېكەتلىپۇن، ئەوانىش، گروپىك لە وردىبىنىكەر، ژەنەپەنەكەنلىك بېۋەنامەدار، و كۆمەلەتكەنەمۇستا (ئەكادىمى) لە زانكۆ و پېيمانگانكەنلى كوردىستانى عىراق. (120) پەرسىيانىمە دابەشكران و (111) پەرسىيانىمە دروست لېيان وەرگەرمان بۇ شىكارى بە بەكار ھىننەن بەرئامى ئامادەكراو، بەرئامەكەنلى دەنەنەكەنلىك AMOS و SPSS. تویىزىنهوکە گەيشتە كۆمەلەتكەنەمۇستا دەرەنچام كە ئامازە بە بۇونى پېيۇندىيەكى بەرچاولە نىوان گۆراوە سەرەبەخۇ و جىنگىرەكەن لە چوارچىوە رىتىزى وەسفكەرى تویىزىنهوکە و لە ژىر رۇشنىي تاقىيەكەنلى گەنەنەكەنلى تويىزىنهوکەدا بەتايىت زانىارى ياسايى و كارگىرى لە... بەرەنگاربۇونەوە گەندەللى دارايى و كارگىرى. لە ژىر رۇشنىي دەرەنچام و دەرەنچامەكان، تویىزەر كۆمەلەتكەنەمۇستا كۆمەلەتكەنەمۇستا بېشىنەر كە گەنەنەنەكەنلى دارايى و كارگىرى. كە دەسەلاتى دارايى لە ھەر يىمى كوردىستانى عىراق وردىبىنى دادوھرى بخاتە ناو رىكارەكانى كۆنترۆلەرنەوە بەممەبىستى كەمكەرنەوە و بەرەنگاربۇونەوە گەندەللى دارايى و كارگىرى، و ئەنچامەكان لە نىوان گۆراوەكەندا بە بەكار ھىننەن پاشەكشەي ھىللى فەمي شىكارانەوە.



كلیله و شهکان: وردیینی دادوهری، گەندەلی دارایی و کارگىری، چاودىرى دارایی و ئەمکادىمى.

Abstract:

The study aims to demonstrate the impact of judicial audit in detecting and combating financial and administrative corruption in institutions and within administrative units. Judicial auditing is one of the modern and advanced professions, in addition to the fact that there are limitations in judicial auditing that focus on detecting fraud in clarifying responsibilities at the company level. Redoubling the process of appointing a judicial auditor in that field, and providing universities with specialized courses to study accounting and judicial auditing in this regard.

This study was carried out by using a questionnaire tool distributed to a sample that consisted of three groups, namely, a group of auditors, certified accountants, and a group of teachers (academics) in the universities and institutes of the Kurdistan Region of Iraq. (120) questionnaires were distributed and (111) valid questionnaires were retrieved from them for analysis using the ready-made statistical program, SPSS and AMOS programs. The study reached a set of results and conclusions indicating the existence of a significant relationship between the independent and fixed variables within the framework of the descriptive approach of the study and in the light of testing the study's hypotheses. Especially the legal and administrative knowledge in the fight against financial and administrative corruption. In light of the results and conclusions, the researcher recommended a set of recommendations, the most important of which is that the financial authorities in the Kurdistan Region of Iraq should integrate judicial auditing into control procedures in order to reduce and combat financial and administrative corruption, and the results were analyzed among the variables using multiple linear regression.

Keywords: Forensic auditing, financial and administrative corruption, auditors and academics.

المقدمة:

مصطلح التدقيق القضائي يعد من المصطلحات الحديثة في مجال التدقيق، سواء كان في مجال القطاع الحكومي والخاصي أو في المجال الصناعي. و الهدف من هذه المهنة هو التتحقق والتأكد من الارقام للحصول على معلومات ما وراء الارقام الموجودة في السجلات والمعاملات والتعامل مع مبادئ التدقيق و قوانينه.

ان في بدايات القرن الحادي والعشرين كانت هناك مرحلة انهيار كبير للاقتصاد العالمي؛ مما أدى إلى فشل كبير في العديد من المؤسسات المالية العالمية نتيجة لسوء تخطيط إدارتها، أو بسبب فشل المدققين الخارجيين في محاولة الكشف عن المخالفات وأخذ الاجراءات اللازمة مما دفعت كثيراً من المؤسسات وأصحاب المصالح والشركات للجوء إلى القضاء بهدف حل القضايا والدعوى المتنازع فيها.

ربما في كثير من الأوقات قد نرى حالات الفساد المالي والاحتيال والغش في كافة المجالات والقطاعات سواء أكان في القطاع الخاص أو القطاع الحكومي وغيرها، وتعطينا القوائم وتقديرات المالية معلومات عن مدى حجم التلاعب الارقام او نسبة الفساد في المؤسسات. و من هنا تأتي أهمية التدقيق القضائي لمكافحة الفساد سواء كان ادارياً او مالياً و ذلك للحد من هذه الظواهر و ذلك من اجل وضع اطار استراتيجي بهدف تطوير و تحسين خبرات و مهارات و كفاءة المدققين بهدف مواجهة الفساد بجميع انواعه. ان اية عملية للتطوير والتحسين في الموارد البشرية وبالخصوص اهم المهارات الأساسية التي يحتاجها التدقيق القضائي فضلاً عن الخبرات والمعارف ليكونوا مدققين قضائيين يجب ان يمارسوا دورهم في الكشف عن الفساد والاحتيال والغش وتشخيص الایقاع بال مجرمين باستخدام الوثائق والأدلة الحقيقة ومعالجة أي خطأ ممكناً ان يحدث في الفترة الحالية او في المستقبل والتي يسبب في انتشار الفساد مرة أخرى، وهذا التطوير والتحسين سيكون لها دور ايجابي على جودة الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات عن



طريق ممارسة مهنة التدقيق القضائي لمجتمعهم في ظل بيئة متغيرة وسوف يفتح امامها التطور في الكثير من المجالات واكثر تطلعنا نحو العالمية.

ان عمليات الفساد المالي والاداري من الصعوبات التي قد تواجه الاقتصاد العالمي ولاسيما في الدول النامية، قد اهتم الكثير من الباحثين والمهتمين انه من الضروري أن يكون هناك محاولات لوضع و ايجاد حلول جديدة لمواجهة هذه الصعوبات ومشكلات و بذل جهد لاعداد الاطار العلمي المتكامل بهدف تقليل عمليات الفساد المالي الاداري و ذلك تطور و تتميم الاقتصاد. و بالنسبة لإقليم كورستان العراق له حصة من هذه الظاهرة وهناك فساد مالي واداري و يعني كثير من المؤسسات من هذه المشاكل، بالرغم وجود مستمر لجهود الحكومة لأجل الحد من عمليات فساد مالي واداري، غالبا ما يكون من جهات المختصة ومنها ديوان الرقابة المالية في حكومة اقليم كورستان وجهات اخرى.

المحور الأول: الإطار المنهجي للبحث

أولاًً: مشكلة البحث

لقد سعت الباحثة في هذه الدراسة الى تسلیط الضوء على ما اذا كان للمراقب الحسابات والاكاديميين والتدقيق القضائي دور يمكن ان تقوم به في الحد من ظاهرة الفساد المالي و الاحتيال و من ثم الكشف عن اخطاء وذلك نتيجة الشكاوى و الدعاوى في المحاكم و الجهات القضائية نتيجة ارتفاع معدلات الفساد المالي في القطاع الحكومي الخاص، وفي اطار ما سبق يمكن ان نلخص مشكلة الدراسة بالبحث عن الاجابة على السؤالين الآتيين:

- 1- هل يوجد اثر لممارسات التدقيق القضائي (من المهارات والخبرة والتاهيل والمعرفة بتكنولوجيا المعلومات والامور الادارية القانونية) من قبل مراقبى الحسابات والاكاديميين للحد من الاحتيال و الفساد المالي.
- 2- ما هي اهم المعوقات و الصعوبات التي قد تواجه مهنة التدقيق القضائي و المقترنات لحلها؟.

ثانياً: أهمية الدراسة

أ. أهمية العلمية: قد تكمن الأهمية العلمية للدراسة على أنه في السنوات الأخيرة حاولت بعض الدول أن تركز على البحث الأكاديمي في المجال التدقيق القضائي ورؤيته باباً جديداً ومثمناً لهذه المجال وخصوصاً في المحاربة فساد مالي واداري، حيث ان هناك نقصاً واضحاً في البحوث العلمية في هذه المجال وخصوصاً في جامعات الأقليم. ويمكن للحكومة والجهة المعنية بالحكومة أن تتعلم من تجارب البلدان الأخرى للحد من الفساد بأثره في المجال التدقيق القضائي.

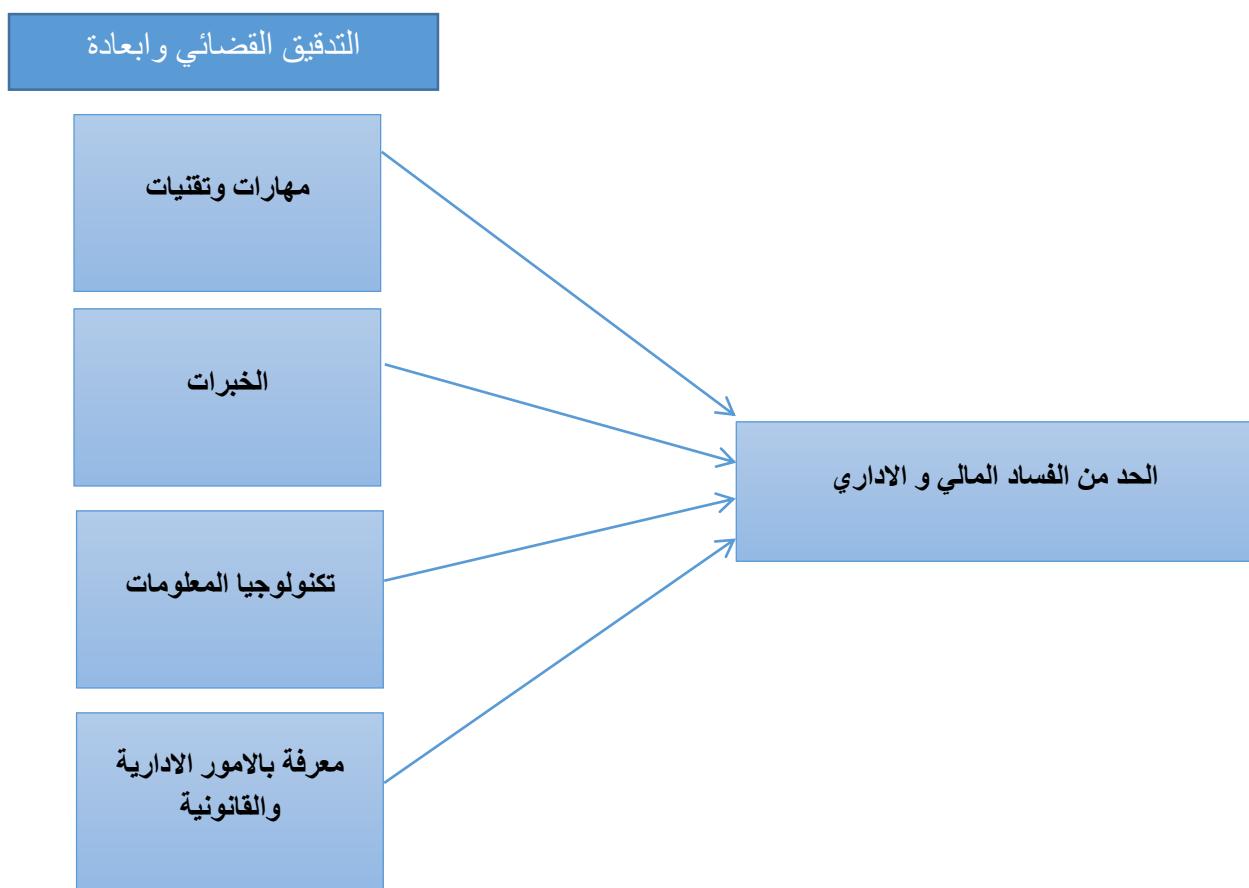
ب. أهمية العملية: قد يكون أهمية الدراسة من الناحية العملية الى اي مدى يمكن الهيئات التنظيمية الرقابية في اقليم كورستان - العراق ان يستفيد منه و لاعداد مجموعة من المدققين القضائيين و يكونون قادرين على مواجهة الفساد و محاربة الغش و احتيال و تحقيق النزاهة العمل في الجميع القطاعات الحكومية و خاصة و ان يكون هناك اطار فكري يعتمد على معلومات الواقعية لممارسة التدقيق القضائي من قبل المراقبى الحسابات والاكاديميين. تمكن مهنة التدقيق القضائي الافراد القائمين للبيانات التقسي من مفاصيل مرتكبي جرائم الفساد المالي بهدف تخفيض تلك الجرائم. ان ظهور العولمة و عمليات الصرافة الالكترونية والتقييدات الحديثة ادى الى ارتفاع معدلات الجرائم و الاحتيال و الفساد المالي حيث ان محترفي هذه العمليات يحاولون اخفاء جرائمهم. تساهمن التدقيق القضائي في رفع اداء التدقيق وضمانة مستخدمي القوائم المالية حول مدى سلامة الحالة المالية للشركة. ومساعدة رجال القضاء و الهيئات الرقابية والاشرافية في حماية المال العام وتزويد المحاكم عن طريق الشاهد الخبير. تساعد التدقيق القضائي في فض المنازعات التجارية بين الاطراف المتنازعة من خلال الدراسة المالية والقانونية لحالات النزاع.

ثالثاً: اهداف الدراسة: من اهداف الدراسة:

- 1- التعرف على اهم الممارسات والاجراءات المطلوبة من قبل مراقبى الحسابات للقيام بخدمات التدقيق القضائي في بيئة حكومة اقليم كورستان - العراق.
- 2- ما هي اهم المهارات التي قد يحتاجها والخبرات التي لها دور في تعزيز عمل التدقيق القضائي من قبل مراقبى الحسابات.
- 3- التعرف على مفهوم التدقيق القضائي واعطاء خفية نظرية مناسبة له لفترة المصادر الموجدة عليه للاستفادة منه.
- 4- بيان العلاقة بين اهمية الممارسات والاجراءات المطلوبة من قبل مراقبى الحسابات للقيام بالتدقيق القضائي لمواجهة الاحتيال و الفساد المالي.

رابعاً: أنموذج البحث

إن على ضوء مشكلة البحث وأهمية الهدف، يمكننا أن نخمن مخطط سير إجراءات البحث كالتالي:



الشكل 1: العلاقة بين المتغيرات التدقيق القضائي للحد من الفساد المالي والإداري

المصدر من اعداد الباحثة.

خامساً: فرضيات الدراسة

يستند الدراسة على فرضيتين رئيسيتين مفادها بان:

«**H01**» الفرضية الرئيسية الاولى: لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى المعنوية ($a \leq 0.0$) في تقدير افراد العينة من المهنيين (مراقبي الحسابات) والاكاديميين (التدرسيي المحاسبة) حول دور وجهود المهارات لدى مراقبي الحسابات ل القيام بعملية التدقيق القضائي في الحد من فساد مالي واداري.

ويتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:

«**H01-1**» الفرضية الفرعية الاولى: لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى المعنوية ($a \leq 0.0$) في تقدير افراد العينة من المهنيين (مراقبي الحسابات) والاكاديميين (التدرسيي المحاسبة) حول تأثير المهارات الفنية لمراقبي الحسابات ل القيام بتدقيق القضائي للحد وكشف الفساد المالي والإداري.

«**H01-2**» الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى المعنوية ($a \leq 0.0$) في تقدير افراد العينة من المهنيين (مراقبي الحسابات) والاكاديميين (التدرسيي المحاسبة) حول تأثير خبرة والتاهيل لمراقبي الحسابات ل القيام بتدقيق القضائي للحد وكشف الفساد المالي والإداري.



«H01-3» الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى المعنوية (≤ 0.05) في تقدير افراد العينة من المهنيين (مراقبي الحسابات) والاكاديميين (التدريسي المحاسبة) حول تأثير معرفة مراقبى الحسابات بالامور القانونية والادارية للقيام بتدقيق القضائي للحد وكشف الفساد المالي والاداري.

«H01-4» الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى المعنوية (≤ 0.05) في تقدير افراد العينة من المهنيين (مراقبي الحسابات) والاكاديميين (التدريسي المحاسبة) حول تأثير معرفة بتكنولوجيا المعلومات لدى مراقبى الحسابات للقيام بتدقيق القضائي للحد وكشف الفساد المالي والاداري.

«H02» الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى المعنوية (≤ 0.05) في تقدير افراد العينة من المهنيين (مراقبي الحسابات) والاكاديميين (التدريسي المحاسبة) حول وجود ارتباط بين ممارسات واجراءات التدقيق القضائي المطلوب من مراقبى الحسابات للحد وكشف الفساد المالي والاداري.

سادساً: منهج البحث

- المنهج الوصفي: من خلال الرجوع الى المصادر الاكاديمية و الاطلاع على الكتب والمراجع ذات العلاقة وموقع الانترنت.
- منهج تحليلي: بهدف تحليل البيانات و التوصل إلى النتائج و بيان تأثيرها على اختبار فرضيات البحث باستخدام برنامج SPSS و AMOS.

سابعاً: حدود البحث

تمثل حدود الدراسة كالتالي:

الحدود الزمانية: تمثل الحدود الزمانية للدراسة بشكل خاص بالسنة 2022 كونها تمثل فترة حدود الدراسة.

الحدود المكانية: يحدد مجتمع الدراسة على عينة من مراقبى الحسابات و الأكاديميين في بيئة اقليم كورستان-العراق.

الحدود البشرية: مراقبى الحسابات و الأكاديميين في قسم المحاسبة.

ثامناً: اختبارات صدق وثبات الاستبانة

بهدف التحقق من صحة مقياس الدراسة وتوخي الدقة العلمية في تحصيل البيانات، تم إخضاع المقياس لمجموعة من الإختبارات على الإستبانة يمكن توضيحها على النحو الآتي:

أ- **قياس الصدق الظاهري:** للتأكد من قدرة الإستمارة على قياس متغيرات الدراسة فقد تم إخضاعها لاختبار الصدق الظاهري وذلك بعرضها على (10) من المحكمين والاكاديميين للتأكد من صحة الفقرات الواردة في الإستمارة وملائمتها لفرضيات الدراسة وأهدافها واستطلاع آرائهم بشأن قدرتها على قياس متغيرات الدراسة بما يضمن وضوح فقراتها وشموليتها ودققتها من الناحية العلمية وفي ضوء ذلك تم حذف وتعديل وإضافة بعض الفقرات وعلى النحو الذي اكتسب بموجبه رأي الأكثري في صحة فقراتها وشموليتها بما يتلاءم مع فرضيات الدراسة.

ب- **اختبار ثبات الإستبانة:** يقصد به إن هذه الإستبانة أعطت نفس النتيجة لو أعيد توزيعها أكثر من مرة وتحت نفس الظروف والشروط، أو إذا لم يكن التغيير في النتيجة كبيراً لو تمت إعادة توزيعها على أفراد عينة الدراسة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وتحقق هذا الثبات أيضاً من خلال معامل (الفا كرونباخ) وهي مقياس إحصائي لثبات الفقرات والتي يعتمد على معامل الارتباط بين الفقرات، وفي الدراسات الإدارية يُقبل قيمة أكبر أو مساوية للنسبة (0.5) والجدول (1) يعرض نتائج معاملات الثبات لعبارات متغيرات الدراسة.

الجدول (1) معاملات الثبات(الفا-كرونباخ) لعبارات متغيرات الدراسة

المحاور	عدد الفقرات	مقياس الفا-كرونباخ	القرار
المهارات الفنية	8	0.816	ثابتة
الخبرة و التأهيل	8	0.877	ثابتة
المعرفة بالأمور القانونية والأدارية	8	0.884	ثابتة
المعرفة بتكنولوجيا المعلومات	8	0.916	ثابتة
الحد من الأحتيال والفساد المالي والأداري	9	0.896	ثابتة
الاستمارة ككل	41	0.963	ثابتة

نلاحظ في الجدول (1) معاملات الثبات باستخدام طريقة (الفا كرونباخ) حيث ان قيمة المعامل لجميع فقرات محاور استمارة الاستبيان تقع ضمن (0.963-0.816) وهي قيمة عالية جداً مقارنة بـ(0.5) وهذا يدل على ثبات جميع محاور استمارة الاستبيان، ومعاملات الثبات باستخدام طريقة (الفا كرونباخ) للأستمارة بشكل عام (41 فقرة) تساوي (0.963) وهي قيمة عالية جداً تدل على ثبات الاستمارة بشكل عام.

تاسعاً: الدراسات السابقة

﴿ دراسات سابقة باللغة العربية: ﴾

▪ دراسة (رمو و ذنون، 2018)

عنوان الدراسة	دراسة الدور والتأثير	نوع الدراسة	عينة الدراسة	اهداف الدراسة
استثمار دور المدقق القضائي في مواجهة حالات الفساد المالي والإداري في العراق	بحث اكاديمي منشور (دراسة الاستطلاعية)			
مراقبعي الحسابات في مكاتب التدقيق الخاصة ومراقبي الحسابات في بعض المؤسسات الحكومية (قطاعات التعليم، والنفط، والصناعي، والخدمي) في المحافظات العراقية				
يهدف البحث بشكل اساسي إلى التعرف على اهم المتغيرات تأثيراً لاستراتيجية راس المال البشري (المهارات والخبرات والمعرفة) للمدققين القضائيين في الحد من الفساد بأنواعه، ويتقرع من هدفين رئيسيين هما:				
بناء إطار فكري يستند القراءة الواقعية لعمل المدققين القضائيين . بناء انموذج عمل يعكس وجهة نظر الباحثان لتوجيع انتظار القائمين على مكافحة الفساد وكيفية الاستثمار في المدققين في الحد من.				
يساهم الاستثمار المعرفي للجهات الرقابية والرقابية في إنشاء وإعداد المدققين الشرعيين بشكل أكبر في الحد من الفساد، يليه الاستثمار في المهارات الأساسية الداعمة، ثم تجربة الفساد .				اهم الاستنتاجات
فهي ضرورة سعي الهيئات التنظيمية والرقابية الى توفير مراجعات شاملة لاستراتيجيات بناء رأس المال البشري المحاسبي والقانوني في إطار مواكبة هذه الهيئات الى التطورات الأكاديمية والمهنية والتكنولوجيا				اهم التوصيات

▪ دراسة (على، 2019)

عنوان الدراسة	دور التدقيق القضائي في الحد من الفساد المالي والإداري: دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية
نوع الدراسة	رسالة جامعية (دراسة ميدانية)
عينة الدراسة	المصارف السودانية
اهداف الدراسة	اهداف منها التعرف على مفهوم واهمية واهداف التدقيق القضائي الوقوف على مفهوم و انواع الفساد المالي والإداري تكمن اهميه دراسه في بيان كيفيه تطبيق التدقيق القضائي في ما يتعلق بالمنازعات ذات الطابع المالي في السودان.
اهم الاستنتاجات	توصلت الدراسه الى عدد النتائج منها عدد التدقيق القضائي في تعلم على استخدام اساليب تفاعليه للتحري من الاساليب غير قانونيه والمشكلات في والحد من فساد المالي والإداري.
اهم التوصيات	ان تقوم التدقيق القضائي في تقوم بالتأكد من وجود او عدم وجود غش في تعاملاتها والحد من الفساد المالي والإداري.

◀ دراسات سابقة باللغة الأجنبية

▪ دراسة (Abbas و Saifullah, 2020)

عنوان الدراسة بالإنجليزية	Role of Forensic Auditing in Enhancing the Efficiency of Public Sector Organization
عنوان الدراسة بالعربية	دور التدقيق القضائي في تعزيز كفاءة تنظيم القطاع العام
نوع الدراسة	بحث اكاديمي منشور (دراسة نظرية)
عينة الدراسة	هيئات قطاع العام
اهداف الدراسة	الهدف من الدراسة هو التتحقق من أهمية ممارسات التدقيق القضائي في اكتشاف ومنع الاحتيال المالي وكذلك تعزيز كفاءة الكيانات المملوكة للقطاع العام. الفساد وإن عمليات الاحتيال هما شقيقان توأمان عملاقان أوقفا سلام النمو للاقتصاد، وخاصة الدول النامية مثل باكستان. تترنح العديد من الكيانات المملوكة للقطاع العام على نطاق واسع بسبب الفساد والاحتيال.
اهم الاستنتاجات	ستعطي هذه الدراسة رؤية جديدة لممارسات القطاع العام التي ترغب في تطبيق وزيادة الوعي بين الجمهور فيما يتعلق بخطورة الاحتيال في باكستان. ستؤدي نتيجة هذه الدراسة إلى زيادة مستوى الوعي والقبول لتدقيق القضائي. إلى جانب ذلك، تعطي نتيجة هذا البحث أيضًا فهمًا ووعيًا لدور التدقيق القضائي. في نهاية المطاف، تأمل هذه الدراسة في حماية مصالح أصحاب المصلحة في مؤسسات القطاع العام.
اهم التوصيات	يوصي على اتخاذ إلخصان قوانين لحد الفساد في قطاع العام، يمكن أن يكون استخدام تدقيق قضائي خيارًا قابلاً للتطبيق لدوره في الحد من هذا الفساد. لذلك، تعد هذه الدراسة محاولة لتوفير إطار عمل للوقاية من الفساد والاحتيال. التركيز الخاص على معهد أبحاث المناطق الجافة (PARC)، باكستان.

دراسة (Trawally et al., 2020) ▪

عنوان الدراسة بالإنجليزية	عنوان الدراسة بالعربية
Forensic Audit Using Process Mining to Detect Fraud	التدقيق القضائي باستخدام عملية التعدين للكشف عن الاحتيال
نوع الدراسة	بحث اكاديمي في كونفرانس منشور في مجلة (دراسة نظرية تحليلية)
عينة الدراسة	شركات عاملة ذات خسائر كبيرة
اهداف الدراسة	هدفت الدراسة الى استخدام نظام تحليلي لاكتشاف ورقابة العمليات الكشف من الاحتيال لدعم التدقيق القضائي للشركات الكبرى التي تورطت في النتائج المتعلقة بالاحتيال المالي والتي حظيت بخسارة كبيرة جدا لاصحاب المصلحة، حيث تناول الباحثين اجراء الدراسة على كبرى الشركات التي تستخدم اجهزة عالية التقنية غير الانترنت لمعالجة معاملاتهم الصعبة والسهلة وذلك باستخدام التقنية عالية الجودة للكشف عن عمليات الاحتيال بواسطة المدققين القضائيين.
اهم الاستنتاجات	1. يولد استخدام التعدين في العمليات نماذج يتم تصورها وتحليلها تلقائياً لقضية احتيال محتملة. لذلك فإن عملية التعدين هي طريقة فعالة للكشف عن الاحتيال في تدقيق القضائي. 2. معدل 3.2٪ و 0.83٪ لقضتي الاحتيال 1 و 2 على التوالي يظهر الاحتمال الذي عنده قد يحدث الاحتيال. 3. باستخدام المسار ووقت الإقامة، فإنه يوضح الأنشطة التي استغرقت أطول وقت قبل الانتهاء بسبب التأخير. يساعد التعدين في العمليات المدققين على تحليل عملية الأعمال. يمكن أن يساعد أيضاً الشركة على الانتباه إلى أسباب التأخير وتحسين إجراءاتها التجارية. 4. برنامج ProM مناسب لتحليل النتائج من البيانات لأن نتائج التحليل يمكن تقسيمها في ثلاث وجهات نظر: فهم العملية، وتحديد مشاكل العملية، وتحسين العمليات
اهم التوصيات	بضرورة تحليل ورقابة العمليات والبيانات وتسجيلها بشكل مستقل عند المدققين كحد ادنى واقل عرضة للخطأ البشري واقل استهلاكاً للوقت.

المotor الثاني: الجانب النظري

اولاً: التدقيق القضائي

1- نشأة التدقيق القضائي

يرى البعض إلى أن أول ظهور لمصطلح التدقيق القضائي يعود إلى سنة 1817 م، نتيجة نشوء قضية إفلاس (Meyer v. Sefton)، حيث تبين صعوبة فحص الأدلة من خلال المحكمة، مما تتطلب الأمر إستدعاء المدقق الذي أجرى عملية التحرى في القضية إلى الإدلاء بشهادته أمام المحكمة بصفته شاهداً خبيراً وبعد هذا المدقق أول مدقق قضائي في التاريخ من وجهة نظر الرائد القضائي (Larry Crumbley) (Larry Crumbley) وبداية للتدقيق القضائي بصفتها مهنة، بينما يرى آخر أن أول إشارة إلى مصطلح Forensic auditing كانت في عام 1824 م في صحيفة Accountant's Circular Advertising (Auditing) في مدينة كلاسكوني في إسكندرية حيث قام مدقق بالإعلان عن نفسه كمدقق متخصص يقدم شهادته في المحكمة كشاهد خبير بينما تم الإهتمام بها وإنشارها في الولايات المتحدة وانجلترا في أوائل القرن العشرين، وفي العام 1986 م أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) الممارسة رقم (7) Hدد فيها ستة مجالات لخدمة الدعوى القضائي وهي:

(تقدير الخسائر الناتجة عن الأضرار، تحليل مكافحة الإحتكار، المحاسبة، التقييم، الاستشارات العامة، التحليل) وفي العام 2000 م أصدرت مجلة متخصصة بالمحاسبة القضائية، التدقيق، الاحتيال والضرائب هذا بالإضافة إهتمام المعهد الإسترالي للمحاسبين القانونيين حيث صدر عنه قائمة معيار الفحص القانوني Statement of Forensic Auditing standards-APS11 عام 2002



م، وكذلك إهتمام المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) حيث صدر عنه معيار الممارسة المعيارية لتكليفات الفحص القانوني والقصوى عام 2006م (زين والآخرون، 2018:333).

انتشر التدقيق القضائي في جميع أنحاء الولايات المتحدة الأمريكية وكان ظهوره الحكومي لأول مرة في وكالة المخابرات المركزية ومكتب التحقيقات الفيدرالي، حيث تم استخدام مدققي القضايا للكشف عن النشاط الإجرامي خلال الحرب العالمية الثانية. منذ ذلك الحين، نمت التدقيق القضائي كمهنة بقوة في النصف الثاني من القرن العشرين، وازدادت أهمية مدقق القضايا، وتزايد الاهتمام بالتدقيق القضائي في الولايات المتحدة بمرور الوقت. ردود الفعل على الفساد والفضائح، مثل تلك الموجودة في Enron و Xerox و WorldCom ، كان لها تأثير عليها. تم إصدار قانون Sarbanes-Oxley في عام 2002، وكان من أهم آثاره إنشاء مجلس مراقبة محاسبة الشركة العامة (PCAOB) في الولايات المتحدة الأمريكية. من أجل تعزيز وتطوير الآلية الرقابية للشركات المدرجة في البورصة أو إدارة الشركات المدرجة، بالإضافة إلى اقتراح قيود تدقيق تتركز على كشف الاحتيال، لتوضيح المسؤوليات على مستوى الشركة. تضاعفت عملية تعين مدقق قضائي ثلاثة مرات، وتقدم الجامعات دورات متخصصة لدراسة المحاسبة والتدقيق القضائي. بالإضافة إلى مخاوف المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، فإن الهيئات المهنية لديها تركيز واضح على التدقيق القضائي، وهذا ينعكس في توصيات هذه الهيئات، والتي توجت بنشر هذا المعيار (SAS) رقم 99. نشرت (CICA) الممارسة المعيارية لمهمات التحقيق وممارسات المحاسبين القضائيين في عام 2006، ومعهد تشارترد الأسترالي، الذي نشر بيان معايير المحاسبة القضائي - APSII في عام 2002 (سلطان، 2022: 77).

قبل التعرض لجوانب التطوير المقترنة بدور التدقيق القضائي في مواجهة الغش والحتياط والفساد مالي، يجب مراعاة ما أكدت عليه دراسة (راضي) أن البابا ث لنشأة التدقيق القضائي هو وجود جرائم الغش بصفة عامة، والفساد بصفة خاصة، حيث تعتبر التدقيق القضائي - ان لم تكن أهم - أحد اساليب مكافحة الغش والفساد، وقد أكدت على ذلك ايضا دراسة (كاربنتر والآخرون) حيث أشارت الى أن تدريس مقررات خاصة بكل من المحاسبة والتدقيق القضائي بالجامعات الأمريكية للطلاب الدراسين لبرنامج المحاسبة سوف يؤدي الى تأهيل الخريجين بمهارات تساعدهم على منع واكتشاف حالت العش والفساد المالي بمنظمات العمال المختلفة. كما أشارت ايضا دراسة (جانيت) الى أن هناك تزايد في المطالبة من قبل مكاتب المحاسبة لاستعانة بالمحاسبين والمدققين القضائيين في الفحص الحيادي للقواعد المالية و التصديق على تقرير الدارة وتقرير الغش وفقا للمطلبات القانونية (راضي، 2012: 2، Carpenter et al. 2011: 1، محمد التابعي الدنون، 2017: 1).

أحد المجالات التي تم تطويرها في السنوات الأخيرة للكشف عن حالات الاحتيال والحد منها هي منهجية التدقيق القضائي Forensic Auditing، وهي نهج يتضمن سلسلة من الإجراءات التي يستخدمها المدققون من أجل الحصول على أدلة تكشف عن الظروف Evidence مثل الاحتيال او الغش Fraud وأنواع مختلفة، بما في ذلك الفساد، والتي تتحلى في الرشوة والابتزاز وتضارب المصالح المالية، بما في ذلك سرقة الأصول وتشويه بيانات دفتر الأستاذ. يعتقد الباحثون أن التدقيق القضائي مهني ويتجاوز الأرقام ويساعد في الكشف عن حالات الاحتيال في البيانات المالية ومحاربة الفساد في قطاع العدالة من خلال الأفراد أو فرق العمل المؤهلة. العلم والاحتراف والمحاسبة والتدقيق والتحقق والاتساق. مهارات شاملة في الوصول إلى دليل لمساعدتك في تحقيق نتائج معينة (خليف، 2017: 219).

2- مفاهيم أساسية حول التدقيق القضائي

من أجل تنفيذ الحكومة الرشيدة للشركات بنجاح، يلزم وجود ضوابط داخلية ويرتبط أحد جوانب هذه الضوابط بالضوابط المالية لسوء الحظ، حيث أثار المقدار المستمر للاحتيال المالي الذي يحدث داخل الشركات وخصوصاً الأمريكية تساوًلات تجذب جدية حول فعالية الضوابط المالية التقليدية "هل لا يزال نموذج التدقيق التقليدي يقوم بنصيبيه في توفير الرقابة على الأنشطة المالية؟" قد تكون الإجابة اليوم، "ليس جيداً، ولكن ما هو الخيار الآخر المتأخر؟" إن الأسئلة المتعلقة بقدرة نموذج تقارير التدقيق القضائي على توفير إشراف مالي معقول والقبول الأوسع لأساليب المحاسبة القائمة على المبادئ لديها القدرة على إنشاء نهج جديد لضمان مخاطر. وتجادل هذه الدراسة بأن تدقيق القضائي الذي يقوم على ممارسات المحاسبة القضائي، هو الخيار الأفضل للحد من المخالفات المالية في عالم المحاسبة القائم على المبادئ. (Smith et al. 2009: 3).

وعلى الرغم من الاهتمام الكبير بمجال التدقيق القضائي من قبل الباحثين والأكاديميين والهيئات المهنية والمنظمات في السنوات الأخيرة، إلا أن نسبة عالية من أصحاب المؤسسات والمستثمرين ومستخدمي البيانات المالية رفعوا دعوى قضائية ضد هيئات تدقيق، سعياً وراء منازعات قضائية تجارية. يساعد الخبراء في حل هذه الخلافات وتقديم التقارير المالية للقضاء لمساعدته على الاعتراف



بالحقوق وتحقيق العدالة، ويحاول البعض تحديد التدقيق القضائي وتقديم تعرifات مختلفة. يحاول الباحثون الوصول إلى تعريف محدد لها: حيث عرف على أنها خدمة محاسبة مهنية تتجاوز الأرقام للمساعدة في كشف البيانات المالية ومحاربة الفساد. يتم إجراء هذه التدقيق بواسطة شخص أو مجموعة عمل مؤهلة علمياً وعملياً تطبق مجموعة من المهارات المهنية في المحاسبة والتدقيق ومهارات البحث والتحقيق لتقديم الأدلة المناسبة لمساعدة عمله واستخلاص بعض الاستنتاجات (على، 2009: 580).

وذلك المفهوم التدقيق القضائي يستخدم لمعرفة المحاسبة والتدقيق ومهارات التدقيق للمساعدة في حل القضايا القانونية، ويحدد التدقيق القضائي عملية التتحقق من المعاملات والوثائق المتعلقة بالقضية قيد التتحقق وما إذا كانت قانونية وشرعية. طريقة لتوفير المصداقية للأطراف المهمة، والتي تتطلب أحياناً شهادة من خبراء ماليين، ومدققي القضائي من الموظفين أو المحامين ذوي الخبرة القانونية (Bressler, 1: 2012، نزار، 2012: 21)، حيث يتفق الباحثان على أن التدقيق القضائي عملية التتحقق من المعاملات المالية من وجهة نظر محاسبية وقانونية، لكنها تختلف عنه من حيث القائمين على عملية التدقيق الآلي، حيث يفضل أن يكونوا مدققين قضائيين ذوي معرفة ومؤهلات علمية للوظيفة. يمكن إعطاء المهرات من هنا تطوير مفهوم مدقق القضائي، أي أن الشخص الذي يقوم بعملية التقييم يستخدم مهاراته العلمية والمعرفية والمهنية والسلوكية لتحليل وتفسير هذه البيانات، وبالتالي المساعدة في الكشف عن المخالفات التي قد أن تكون مخفية في البيانات المالية. كما أنه معروف للبعض بأنه تخصص التدقيق القضائي يتعامل مع تقصي الحقائق والأدلة في التقاضي والنزاعات المالية أو التقاضي (الاحتيال) والمشورة الوقائية بشأن الموضوع المطروح (Thornhill, 2: 1995).

3- أهمية التدقيق القضائي

أدى الانهيار الاقتصادي للعديد من المؤسسات الاقتصادية الدولية بسبب الاحتيال إلى زيادة الاهتمام بالتدقيق القضائي وزيادة الإجراءات المالية في المحكمة، حالياً لا تقتصر خدمات التدقيق القضائي على السلطات القضائية، لم يطلب العديد من أصحاب المصلحة مثل البنوك والشرطة وشركات التأمين والهيئات الحكومية، إلخ. كما تظهر نتائج المسح أن الطلب على خدمات المحاسبة والتدقيق القضائي سيزداد خلال السنوات القليلة المقبلة. تستمد التدقيق القضائي أهميتها من العوامل الآتية:

- 1- من المجالات المهمة التي توفر فيها العديد من الفرص لتلبية احتياجات المستقبل وتحديد الخصائص والمهارات الالزمة في التدقيق القضائي.
- 2- إنه تكامل بين المحاسبة والتدقيق والقانون للعمل معًا من أجل تعزيز أعمق بين المحاسبة والتدقيق والقانون وربط أوثق بعملية التقاضي، مما يجعل محاسب القضائي مستشاراً قضائياً رفيع المستوى.
- 3- إنك تنظر إلى الماضي وتتجاوز الأرقام، تفتح الأبواب لمزيد من استكشاف البحث.
- 4- يساعد في إعداد المحاسب القضائي على مستوى عالٍ من الخبرة والمؤهلات يقدم تقريراً عن المهمة المنوطة به مدعماً بأدلة قانونية كافية تساعد القضاء في إثبات الحقيقة وتحقيق العدالة.
- 5- يساعد ذلك في تحسين كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي، وزيادة الثقة في مهنة المحاسب والمدقق، وكذلك الكشف عن الغش والاحتيال في التقارير المالية.
- 6- من المجالات الهامة وفريدة المدى التي توفر العديد من الفرص للطلب المستقبلي ولتحديد المهارات والمتطلبات الأساسية للمحاسبين القضائيين.
- 7- المساعدة في إعداد محاسب القضائي فعال، يعتبر فاحصاً أو خبيراً أو استشارياً، يجري تحقيقات أكثر تعمقاً وشمولية ودقة من تحقيقات التدقيق الخارجية ويقدم تقارير مدعمة بأدلة قانونية كافية تساعد في دعم القضايا القضائي، العدل، ومساعدتها على إرساء الحقيقة والعدالة (بشير و معنوق، 2015: 219، إسماعيل، 2006: 35).

من خلال ذلك ترى بالباحثة أن أهمية التدقيق القضائي في:

- المحاسبون ومدققو القضائي المحترفون مع المعرفة المحاسبية والقانونية والتحقيقية المشتركة.
- التمويل من الاحتيال والاحتيال مما يساعد على زيادة فعالية وكفاءة التدقيق الخارجي للحماية.

4- اهداف التدقيق القضائي

نظرًا للعدم وجود تعريف واحد متفق عليه بين مفكري علوم المحاسبة فيما يتعلق بالتدقيق القضائي، فهناك أغراض متعددة، اعتمادًا على وجهات النظر المختلفة لأصحاب مهنة التدقيق القضائي، بما في ذلك، في عام 2002، في ذلك، في عام 2002، تناول الباحثون أهداف التدقيق القضائي على النحو التالي (الجمل، 2002: 845):

- 1- توفير المعلومات والبيانات المالية والمحاسبية للأغراض القضائي.
- 2- تحديد النشاط الاحتيالي الذي يسبب الاحتيال وإعداد تقرير يحتوي على آراء فنية محايدة للمساعدة في حل الإجراءات وجمع الأدلة اللازمة.
- 3- يحمي المال العام من الاحتيال وسوء الاستخدام ويساهم في كفاءة وفعالية وظائف التدقيق الخارجية.
- 4- تزويذ المدققين القضائيين المحترفين بالمعرفة اللازم لمهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق في ضوء المعرفة القانونية. أن تكون خبيرًا أو مستشارًا للمساعدة في حل المنازعات القضائي والنزاعات المالية ومساعدة المهنيين القانونيين على إرساء حقوقهم وتحقيق العدالة.

5- الحاجة إلى خدمات التدقيق القضائي

يظهر التدقيق القضائي للقرارات الخاصة بتقييد عمليات التدقيق والمدققين داخليين وخارجيين، إلى جانب تعقيد العمليات المالية بين الشركات، والتطور الاقتصادي السريع وتنوع الوظائف المالية، فضلاً عن التعقيدات الناتجة عن بعض القضايا الإدارية والخارجية. الفساد المالي وال الحاجة إلى دعم مستويات أداء الموظفين، كلها تساهم في الحاجة إلى التدقيق القضائي، ومن الأسباب المهمة لنمو كادر التدقيق القضائي ما يأتي (بشير و معتوق، 2015: 220، سامي، 2002: 24):

1. يمكن للمدققين الداخليين ولجان التدقيق كوظيفة تسلیط الضوء على بعض أوجه القصور، ولكن من الصعب اكتشاف الاحتيال الخفي من قبل الإدارة العليا.
2. هناك شعور بالتواء والضغط في طريقة تعيين الشركات لمراجعي الحسابات القانونيين.
3. تقرير المدقق مبني على البيانات المالية المقدمة له من قبل الشركة.
4. يمكن للمدققين الداخليين معرفة الاحتيال واكتشافه، ولكن من الصعب تحديد الاحتيال في الوقت والمكان المناسبين.

وترى الباحثة أن أهم أسباب ظهور التدقيق القضائي يكمن في الفساد المالي والإداري في المؤسسات وتفرع العمليات المالية بين المؤسسات والتطور السريع وضعف عمليات التدقيق، وعدم توفر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً في اكتشاف والتتبّع بحالة فساد الموجودة في المؤسسات.

6- الوظائف الأساسية للتدقيق القضائي

تتضمن الوظائف الأساسية للتدقيق القضائي ما يأتي (Carnes and Gierlasinski, 2001: 378):

- أ. رؤية ورسالة تنفيذ عمليات التدقيق القضائي في القضايا المتعلقة بكشف واكتشاف ومنع الاحتيال والهدر المالي في المنشآت.
- ب. مطابقة العوامل السببية مع الحقائق التي تم جمعها من التحقيقات الفردية لتقييم نقاط الضعف في الضوابط الداخلية.
- ت. يوجه الموارد الداخلية للمؤسسة للكشف عن مزاعم الاحتيال داخل النظام.
- ث. المساعدة في إعداد الدورات التدريبية لضمان الوعي بالاحتيال وتحليل اتجاهات الاحتيال وإجراءات الرقابة الداخلية.
- ج. تحليل شامل لنتائج التفتيش على مستوى المنشأة لتحديد قضايا الرقابة العامة.
- ح. متابعة عملية التخطيط والتدقيق وكتابة التقارير وعرض النتائج في شكل تقارير أو خرائط أو رسومات.
- خ. العمل بشكل وثيق مع وظيفة التوجيه المالي لتحسين مهارات الاحتيال.
- د. إعداد برامج لكشف واكتشاف ومنع الاحتيال وإدارة برامج تقييم مخاطر الاحتيال على مستوى المنشأة.
- ذ. إدارة الأنشطة في المناطق عالية الخطورة.
- ر. إجراء عمليات مسح معقدة وحساسة للغاية.

7- مهام التدقيق القضائي

وقد تم إثبات وظيفة التدقيق القضائي في عدة قضايا. في هذه الحالات، يكون المدقق القضائي هو الأنسب لأن التدقيق القضائي تساعد على (Ramaswamy 2005: 33):

1. دعم وتوجيه الاستثمار القضائي.
2. تقديم الخبرة المالية.
3. إثبات الادعاءات الاحتيالية للحد منها.
4. المساعدة في تطوير الأشكال المناسبة لأسئلة التحقق القائمة على الأدلة المالية.
5. يشارك الفاحصون القضائيون في عملية التحقيق أو مراجعة الاستجوابات أو إعادة كتابة الأسئلة أو إضافة أسئلة جديدة لإتمام التحقيق.

6. المشاركة في مناقشة المنازعات التجارية.

وترى الباحثة بان الوظائف الاساسية للتدقيق القضائي يشمل:

- » تقديم الخبرة المالية.
- » المساعدة في تطوير شكل مناسب لأسئلة التتحقق من الصحة.

ثانياً: نبذة عامة عن الفساد المالي والإداري:

1. مفهوم وتعريف الفساد Corruption

كلمة فساد هي لغة تعني باطل، أي باطل، فالفساد ضد الحقوق، والقول أن شيئاً ما فاسد يعني أنه أصبح باطلًا. ابن منظور 0404: 887، للفساد في القرآن الكريم معانٍ متعددة مثل لجذب والقطط مثل قوله تعالى (ظَيْرَ الْفَسَادِ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذْبِقُهُمْ بَعْضَ الَّذِي عَمِّلُوا لَعْمَيْمَ يَرْجُونَ 41) سورة الروم آية 41 يأتي بمعنى الكفر والمعصية (داود، 2020: 266).

الفساد المالي والإداري هو إساءة استخدام الصلاحيات الممنوحة للفرد والخطأ في أداء الوظيفة، والذي قد يكون بسبب الميل إلى استغلال الذات في السعي لتحقيق مكاسب شخصية وإشباع الرغبة الذاتية، أو قد يكون بسبب نقص الخبرة والمهارات التقنية الازمة أو النسيان الإهمال، بمعنى آخر، قد يكون مقصوداً أو غير مقصود. ويُعرَّف الفساد المالي والإداري بأنه استخدام المنصب العام لتحقيق مكاسب ومكاسب خاصة، وهنا يمكن التمييز بين الفساد الصغير والفساد واسع النطاق للعقود والمشاريع التي تحدث في عالم المعاملات اليومية، بينما يختلف الفساد واسع النطاق عن الفساد الصغير في أنه لا يمكن أن يكون على المستوى الاقتصادي، وتحت عملية التناوب مع المستوى السياسي، مما يعني أن هناك علاقة كبيرة بين السياسة والاقتصاد في مجال الفساد مجتمعة.(ا. قريشي العيد 2012: 5، محمد، 2012: 12) يرى الباحثون أن الفساد مصطلح يشمل أبعاداً متعددة، بما في ذلك المتعتمد، مثل إساءة استخدام السلطة، والاستخدام في غير محله، للحصول على مكافآت مادية ومكاسب معنية. لا ينبغي تجاهلها، والتزام الصمت حيالها لا يؤدي بعمل سيء. أيضاً، من الصعب محاربة الفساد المتعتمد لأنه عادة ما يكون مكتفياً ذاتياً واتفاق بين شبكة من الفاسدين، فمن الأسهل التعامل معها لأنها عادة ما تكون غير منهجية ويجب النظر في الفساد على أنه سلوك يفرض تكاليف اضافية على المجتمع.

الفساد هو الانحراف الأخلاقي لبعض مسؤولين الحكوميين. يركز التعريف على طبيعة الفساد لأنه نوع من الانحراف عن الأخلاق يتخذ فيه موظفو الدولة قرارات تتعلق باستخدام مادة المجتمع، ويتضمن أيضاً الرشوة والاحتيال والتهرب الضريبي، لكن التعريف لا يعني أنهم التركيز على بعد واحد للفساد بعد أخلاقي، مثلاً يمكن أن يختلف هذا بعد من مجتمع إلى آخر. في مجتمع آخر (كمال، 2015: 149).

2. انواع الفساد

يأخذ الفساد الانواع الاتية من حيث (الجليلي و رمو، 2012: 34، داؤود، 2020:270):

أ- الاتجاهات: يتمثل هذا النوع في العلاقة بين الفساد والقطاع العام.

ب-المظاهر: يشمل الفساد في المظاهر.

ت-النوعية: هذا النوع من الفساد يأخذ اشكال ومظاهر مختلفة تتمثل بالاتي:

1- الرشوة: الرشوة بالمعنى العام هي القانون والتشريع الذي يحصل على الأموال النقدية أو غير النقدية لمنفعة شخصية لمنتقى الرشوة، والتي تقابلها منفعة أخرى لمانح الرشوة في إطار المعاملة.

2- المحسوبية: تتجلى في استخدام النفوذ، ونقل ما تريده المنظمة أو المنظمة الحزبية، أو سبب المحسوبية الذي قد ينتمي إلى المنطقة أو الأسرة، للحصول على مزايا لمن هم على صلة بالموظف. هذه العوامل تؤدي إلى المحسوبية في توفير الحقوق.

3- الابتزاز والتزوير: بممارسة الضغط على الأشخاص للحصول على مناصب أو سلطات أو وظائف قد يمتلكها المبتز، والابتزاز من أجل التبرير القانوني أو الإداري، أو إخفاء المؤهلات الأكاديمية المزورة، أو الشهادات، أو الأموال المزورة، أو تزوير وقائع الضريبة للسلطة، وما إلى ذلك، تتطبق على تعليمات الأطراف.

4- المحسوبية: تفضيل الآخرين دون أسباب مبررة وعدم إعطاء الحقوق الواجبة، كالتعاقد، والعطاءات، والاستثمار، والتأجير، وما إلى ذلك، والسبب هو العلاقات الشخصية.

5- نهب الأموال العامة: هذا الشكل من الأموال العامة هو الأكثر شيوعاً ويتم تنفيذه من قبل أصحاب السلطة وأصحاب النفوذ في الدولة الذين يسيطرون على المراكز الحساسة مثل قطاع الأمن أو القطاع المالي أو القطاعات ذات الإيرادات المرتفعة مثل وزارة النفط أو وزارة المالية. البنك المركزي. ويشمل هذا النوع من الفساد التصرف في أموال الدولة والاستيلاء عليها بشكل غير قانوني، وتهريب النفط ومشتقاته، وتسلیم البضائع عبر قنوات السوق السوداء.

وترى الباحثة أن فساد مالي وإداري يمكن أن يتخذ أشكالاً عديدة، لا تقتصر على سلسلة من النقاط البسيطة قد يكون الفساد باستخدام التحكيم (الواسطة)، وهذا النوع منتشر في مجال التعيين عن طريق استبدال شخص بأخر قد يكون أقل كفاءة، وكذلك ينتج عن تأثير إتمام معاملة الحصول على مستندات رسمية بابطاء العمل وعدم إتمام المعاملة.

3. الفساد المالي

يتجلى الفساد المالي في جميع الانحرافات المالية ومخالفات الأنظمة واللوائح المالية في العمل الإداري والمالي للدولة ومؤسساتها بالمخالفة لتعليمات هيئة الرقابة المالية، ويشمل الاتجار بالأسلحة، وانتشار الجريمة المنظمة، والتهرب الضريبي والجمري، واللامبالاة المالية وإهار المال العام(الشمرى و الفتلي، 2011: 23).

يعرف (قاموس) المصطلحات الاقتصادية الفساد المالي بأنه سوء استخدام أو تحويل الأموال العامة من أجل مصلحة خاصة أو تبادل الأموال في مقابل خدمة أو تأثير معين وان والفساد المالي من وجهة نظر إسلامية: "يقصد به كافة المعاملات المالية والاقتصادية المخالفة لأحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية، وتؤدي إلى أكل أموال الناس بالباطل، وإلى عدم استقرار المجتمع، وإلى الحياة الضنك لطبقة الفقراء والمعوزين في حكمهم(سليمان، 1998: 1، حسين، 2011: 26).

و يعرف الآخرون بان الفساد المالي هو "السلوك المنافي للقوانين والأخلاق، والقائم على الإخلال بالمصالح والواجبات العامة من خلال استغلال المال العام لتحقيق مصالح خاصة، وهو ليس حكراً على النشاط الذي يتصل بالوظيفة العامة بل خارجها أيضاً. ويمكن القول بأن "الفساد المالي بشكل عام سلوك سبيء ومنحرف، يترتب عليه خسائر مادية كبيرة للمواطنين ومؤسسات المجتمع، ويؤثر على تنمية الوطن، ومن ثم على الدولة بأكملها، مما يحملها أعباء قد تكون في غنى عنها كالديون، وقد تتدحر سياسة الدولة إن استشرى هذا الفساد، ولم تتحكم في المال العام(آل غصاب، 2011: 31، هاشم، 2011: 13)، مما سبق يتضح أن الفساد المالي: اختلاس الأموال العامة لمصالح خاصة، والسلوك غير القانوني وغير الأخلاقي الذي يؤدي إلى انتهاك المصالح والواجبات العامة من خلال استغلال الأموال العامة.

4. الخطأ، والغش(الاحتيال)

يميز التفكير المهني بين نوعين من التحريف: الخطأ، والغش، وكلاهما قد يكون أو لا يكون جوهريًا. الأخطاء هي تحريفات غير مقصودة في البيانات المالية بينما الغش عبارة عن تحريفات متعمدة. بالنسبة للاحتيال، يجب التمييز بين سرقة الأصول أو إساءة استخدامها (المعروف باسم احتيال الموظف أو الاختلاس) والتقارير المالية المضللة (المعروف باسم الاحتيال الإداري). (Arens et al. 2016: 139).

ويمكن تعريف الخطأ بما يلي": الخطأ هو عبارة عن تحريف أو استبعاد غير معتمد لمبالغ أو معلومات معينة في القوائم المالية. وهي غالباً ما ترتكب نتيجة لجهل كتبة إدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتصنيف المحاسبي السليم، وترتكب أيضاً نتيجة الإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية" (عبد الفتاح والآخرون، 2000: 55).

ان وقوع الأخطاء بالسجلات او مستندات المحاسبية يعود الى سببين رئيسيين هما:

- 1- ان الجهل بالمبادئ المحاسبية والمعتارف عليها وعليها الاتباع، في تسجيل أو ترحيل أو تبويب أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة.
- 2- ان السهو أو عدم العناية، او الإهمال والتقصير في موظفي قسم المحاسبة من أداء أعمالهم اي بمعنى (قيام بواجباتهم) (عبد الله، 2004: 25).

اما تعريف الغش(الاحتيال) من قبل جمعة هو:

"الغش هو تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بفرض الحصول على منافع خاصة، أو لتضليل طرف آخر، أو تحميلاً بما يزيد عن التزاماته، أو الحصول على أصول ومتناكلات المنشأة لاستخدامها في الأعمال الخاصة، أو التحريف المتعتمد للمعلومات المالية من قبل موظفي الشركة أو طرف ثالث" (الجمعة، 2000: 34).

اهم الشروط الواجبة توفرها في الغش هي(الصبان و هلال، 2002: 1):

1. هناك نية أو نية لحجب بعض الحقائق أو تعديل الحقائق لتحقيق مكاسب شخصية أو لتضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية.
2. لدى الغشاش فرصة وإمكانية إخفاء ما يريد إخفاءه، خاصة إذا تم تطبيق نظام رقابة داخلي ضعيف.
3. هناك أشخاص يعتمدون على المعلومات المحاسبية غير صحيحة أو لا يعرضون الحقائق الأساسية والضرورية.
4. يسبب ضرراً لمن يعتمدون فعلياً على معلومات محاسبية غير صحيحة.

من هذا، نستنتج أن كلاً من الاحتيال والخطأ يؤديان إلى تحريف البيانات المالية. ومع ذلك، فإن معيارنا للتمييز بين السلوك الاحتيالي أو غير المشروع هو القصد والقصد. لوفاء بمعايير التدقيق، يجب إجراء مهام التدقيق للكشف عن الأخطاء الجوهري أو السهو في البيانات المالية. قد يكون هذا التحريف ناتجاً عن خطأ أو احتيال، لذلك يجب تصميم عملية التدقيق لاكتشاف كليهما.

5. صور الفساد المالي

يشمل الفساد المالي جرائم الرشوة، والاختلاس، وهدر المال العام، وتهريب ضريبي وجمركي، والتسيب المالي، وهدر المال العام، وغسل الأموال... إلخ. وهكذا تتعدد صور الفساد المالي وتتطور أشكاله خاصة في الجهاز الإداري؛ لأن صوره تتبع ذائعاً لا مخالفة تبع الطبيعة العصر والظروف المحيطة؛ ومنها:

أولاً: الاختلاس

الاختلاس هو عبث الموظف العام بما أوتمن عليه من مال عام بسبب سلطته الوظيفية، ويطلق عليه أحياناً "الغول" وهو خيانة الأمانة وأخذ الشيء في الخفاء. والفرق بينه وبين السرقة أن السرقة تعتمد على الخفية؛ بينما الاختلاس يعتمد على الاستغلال، فالسارق لا يمكن الاحتراز منه؛ لأنَّه يهتك الحرز، بينما المخلص يأخذ المال المناح في حين غفلة من مالكه وغيره، فلا يخلو من التفريط الذي يمكن من الاختلاس، ولهذا يعد الاعتداء على المال العام أقرب إلى الاختلاس منه إلى السرقة. والاختلاس أحد صور نهب المال العام: "أي الحصول على أموال الدولة والتصرف بها من غير وجه حق بشكل سري تحت مسميات مختلفة"(غصاب، 2011: 4، أحمد، 2004: 3).



ويتضح للباحثة مما سبق أن الاختلاس هو خيانة الموظف للأمانة المادية، النقدية أو العينية التي في عهده، ويطلق عليه أحياناً الغلو، وهو خيانة الأمانة وأخذ الشيء في الخفاء، وهو من أشهر صور الفساد المالي المنتشر في دول الشرقية.

ثانياً: الرشوة

تعرف الرشوة بأنها: "قيام الموظف بأخذ أو طلب مقابل معين، للقيام بعمل من أعمال وظيفته أو الامتناع عنها أو الإخلال بمقتضيات وظيفته على أي نحو كما أن الرشوة تعني حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتمرير أو تنفيذ أعمال خلاف التشريع أو أصول مهنية وكذلك وهي أيضاً تمثل كل نفع يحصل عليه مسبقاً موظف نتيجة تنفيذه عملاً غير قانوني لصالح الرأسي، أو حتى الامتناع عن تنفيذ عمل بهدف إلحاق ضرر بطرف ثالث بطرف معين، على أن يتولى المستفيد من عدم تنفيذ هذا العمل دفع الرشوة"(الفتاح، 2005: 228، حنان، 2003: 12، محمد، 2016: 197).

ثالثاً: التزوير وتزيف العملة

يعرف تزيف بأنه كل اصطناع لعملة تقليداً لعملة صحيحة، وكل تلاعب في قيمة عملة صحيحة، كذلك كل ترويج أو إدخال من الخارج لعملة مزيفة إذا تمت هذه الأمور بقصد وضع العملة المزيفة في التداول والعش والإضرار(الفتاح، 2005: 22). بينما يعرف التزوير بأنه: "تغير الحقائق والتلاعب بها بإعطاء أمر لمن لا يستحقه، وهذه الجريمة تتساوى في الجرم والعقارب مع جريمة الرشوة، كما أنها محظمة شرعاً وعقولاً ونظاماً(عبد الرحمن، 1985: 25). وبينت دراسة (آل الشيخ) إلى أن من أنماط الفساد المالي في المملكة السعودية أن التحizز والمحاباة لجماعات وأفراد دون حق، اشتعال الموظف العام بالتجارة دون إذن نظامي (آل الشيخ والآخرون، 2007: 85).

رابعاً: الإضرار والإهمال في استخدام المال العام

المقصود من ذلك كل ما يصيب المال العام، فينتج عنه خسارة مالية، سواء كانت ناتجة عن إتلافه كلياً، أم كانت ناتجة عن نقصه، أو عن نقص منافعه، أو زوال بعض أوصافه، أو نحو ذلك، مما من شأنه أن يؤدي إلى نقص في قيمة المال العام كانت عليه قبل حدوث الضرر، وذلك يدخل في نطاق الفساد المالي. من صور هذه الجريمة ما يأتي (جزاء، 2020: 84):

1. التعاقد بشروط مجحفة بمصالح الجهة التي يعمل بها الموظف العام.
2. تعمد إفشاء أسرار المناقصة لأحد المتقدمين بالعطاءات.
3. تعمد إخفاء بعض المستندات الهامة، أو إتلافها.
4. عدم تحصيل الضرائب، أو الرسوم المستحقة لها.
5. ومن صوره تبذيد الأموال العامة في الإنفاق على الأبنية والأثاث، أو المبالغة في استخدام المقتنيات العامة في الأمور الشخصية، وإقامة الحفلات والدعaitات ببذخ على الدعاية والإعلان، والنشر في الصحف والمجلات في مناسبات التهاني والتعازي والتأييد والتوديع.

أما الإهمال في استخدام المال العام، فهو مخالفة ما أوجبه الشارع من رعاية، وتنبص، وأخذ للحيطة والحرص عند استخدام المال العام، والمحافظة عليه، ولا يشترط لتحقيق الإهمال التصرف الإيجابي، بل يعد الكف، أو الترك لما أوجبه الشارع محققاً للإهمال أي ضا، فالموظف الذي يتسبّب بإهماله في إلحاق الضرر بالأموال، والمصالح العامة، التي يعمل بها، أو يتصل بها بحكم وظيفته، وكذلك أموال الأفراد، أو مصالحهم المعهود بها إليه، أو يعرض الأشخاص للهلاك، يتحمل نتائج خطئه؛ لأن الإهمال والتغريط، والتقصير، لا يتفق وواجبات الحذر، والحيطة، والحرص، التي يجب أن يتحلى بها الموظف، وهو يتعامل مع هذه الأموال والمصالح(أوهاب، 2001: 25).

خامساً: التهرب الضريبي

ومن بين صور الفساد المالي التهرب الضريبي، والذي يقصد به "تخليص المكلف من دفع الضريبة المتوجة عليه كلياً أو جزئياً، ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة. وتعد الضريبة وسيلة مالية تستخدماً السلطات العامة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع الذي تفرض عليه، وهي الينابيع التي تستقي منها الدولة الأموال الازمة لسد نفقاتها العامة، ويؤدي انخفاض حصيلة الضرائب إلى الإضرار بالخزينة العامة، وقد يؤدي إلى المساس بسيير المرافق العامة وبقاء الدولة بوظائفها المختلفة"، وبذلك فهي من صور الفساد المالي للدولة(خالد، 2000: 157).

6. مفهوم الفساد الإداري

الارتباط الإداري بلغة الفساد يعني عدم وجود إصلاح أو أن الفساد مرتبط بمؤسسة أو منظمة إدارية أو بمفردها، وقد يكون هناك العديد من الطرق الفكرية لفهم وتحليل الفساد في ظل النظام القديم، وهو ما يدعم النظام القديم، والذي يشير إلى أن الفساد الإداري يتجلّى في فقدان القوة قيمة يعني ضعف الفعالية. يتم التعامل مع عمل أي وكالة إدارية بعد الحقيقة، مما يدل على أن الفساد الإداري هو النظام الرابع، وليس مجرد ظاهرة منعزلة. التشوّهات أو الطرق الجماعية للهيئات التنفيذية الحكومية التي تؤدي إلى تفضيل الأهداف الرسمية للأهداف الخاصة بدلاً من الاستجابة للمطالب العامة، سواء بطريقة متعددة ومستمرة أو بطريقة فردية(الأعرجي، 1987: 1988).

كما يُعرَّف الفساد الإداري بأنه، تحقيقاً لهدف خدمة الوطن وبناء الوطن، عيوب في سير العمل الإداري، والانحراف عن المسار الصحيح، ونشر الأخطاء المتعمدة في خدمة غالبية الموظفين. تشمل الأمثلة الرشوة ومحاباة الأقارب لتحقيق مكاسب شخصية. (المصلحة الشخصية لها الأسبقية على المصلحة العامة)(الجوري، 2019: 2).

تعرف منظمة الشفافية الدولية الفساد الإداري بأنه (إساءة استخدام السلطة لأغراض خاصة). يشمل التعريف الفوائد المالية والمادية لتعزيز السلطة التنفيذية. يتم تعريفها أيضاً على أنها (الأنشطة التي تتم داخل هيئة تنفيذية للحكومة والتي تؤدي في الواقع إلى انحراف تلك الهيئة عن أهدافها الرسمية، والتي تمثل احتياجات الجمهور والمصلحة العامة لصالح هدف معين، سواء في أحدث أم لا، سواء بطريقة فردية أو جماعية منظمة (باش، 2002: 203).

7. أنماط الفساد الإداري

بعد التعرف على تعريف شامل ومتافق للفساد بشكل عام، والفساد الإداري بشكل خاص، فإن إحدى المعضلات التي تواجه الباحثين في هذا المجال هي أنه لعدة أسباب، أهمها وجود أنماط إدارية مختلفة ومتعددة. الفساد الذي تتنوع أنماطه حسب تنوّع المؤسسات والقطاعات السائدة فيها والأشخاص المعنّيين، بالإضافة إلى ما للديانات السماوية والقيم الأخلاقية والنصوص القانونية أثر كبير في تحديد ما بعد الفساد، أنماط الفساد الإداري، تتنوع شدة الأثر سلبي وعمق تأثيره، لذلك تختلف عقوبات الفساد الإداري أيضاً حسب الجاني أو الطرف المتورط، وعلى الرغم من تنوّع وتتنوع الأنماط الفساد الإداري، إلا أن هناك تداخلاً واضحاً بينهما (عمر و مشرف، 2007: 210).

8. خصائص الفساد الإداري

تعد دراسة الفساد الإداري وتصنيف أنماطه وإخضاعها للدراسة والتحليل هي خطوة تمهدية، لما ينبغي فعله للحد من آثاره والتصدي لأخطاره، ومهما تعددت أنماط الفساد وأنواعه إلا أن للفساد علائم وخصائص وأعراض تميزه عن غيره من الظواهر، إذ بينت وثائق الأمم المتحدة التي قدمها الأمين العام إلى لجنة من الجريمة والعدالة الجنائية في فيينا عام ١٩٩٧ أن الفساد أصبح ظاهرة تتجاوز الحدود الوطنية؛ وذلك نتيجة لتحرير التجارة وتزايد العولمة ولم يعد من الممكن التعامل مع هذه الظاهرة من خلال الإجراءات الوطنية فقط، كما بينت الوثائق أن جرائم الفساد من أكثر الجرائم إدراة للمال وأنها غالباً ما ترتبط بجرائم غسل الأموال، وأن المتورطين في الفساد يسلكون القنوات نفسها التي يسلكها مرتكبي الجرائم الخطيرة ويتصرون بنفس الأسلوب(عید، ٢٠٠٣: ٩٥٠) ويرى أحد الخبراء أن الفساد الإداري يزدهر في البيئة غير المنظمة وفي غياب العلاقات الثابتة بين المجموعات وفي غياب أنماط السلطة المعترف بها(كليتخارد، ١٩٩٤: ١٥). ويضيف (الشيخلي) إلى وجود علامات يستدل منها على وجود الفساد الإداري في أي مجتمع ومن هذه العلامات:

- رفع الشعارات إدارية جوفاء التي تشير إلى الأرباح الكبيرة والإنجازات المتواصلة والعديد من الوعود التي تهدف إلى تخدير الأعصاب والتنسّر على تفشي ظاهرة الفساد الإداري.
- فتح أبواب التوظيف أمام الجميع دون وجود معايير دقيقة وواضحة للاختبار، ومن ثم تصبح الوظيفة مرتعاً لكل متّهّل وفاسد الضمير، ومصدرة للأجور دون إنتاج حقيقي، فأصبح الطريق ممهدة للمتاجرة بالوظيفة دون وجود ضمير أو رادع.
- تحويل المنظمات إلى حلبة للصراعات الشخصية، تناح فيها للبعض المغانم والامتيازات والبعض الآخر الفقارات والجمود الوظيفي(الشيخلي، ١٩٩٩: ١٥).

9. أسباب الفساد الإداري

تشير خصائص وعلامات الفساد الإداري إلى إمكانية وجوده أو حدوثه، ولكن هذا الفساد يحدث لسبب ما. البلدان المتقدمة أو النامية في حالة تطور مستمر، والوضع يتطلب تطوير الأجهزة الإدارية إلى مستوى يوازي التطور المنظم للمجتمع في جميع مجالات السياسة والاقتصاد والمجتمع. قبل ظهوره كتب عبد الرحمن بن خلدون في القرن الرابع عشر الميلادي: "الفساد مبني على حب الترف بين أفراد الجماعة الحاكمة، وأعضاء الجماعة الحاكمة يدفعون ثمن السلع الكمالية بوسائل فاسدة" (كليتجراد، 1994: 25).

يرى (اسماعيل) أن سبب الفساد الإداري هو عدم صياغة أنظمة وقوانين وتشريعات صارمة، ولم يتم اتخاذ الإجراءات الوقائية المناسبة للحد من هذه الظاهرة وضع حد للفساد بجميع أشكاله وأشكاله، وعدم الجدية في تطبيق الأنظمة العقابية بحزم أو انتقائية أو عدم الجدية على الإطلاق، هذا يساعد انتشار الظاهرة ويوفر لضعف النفوس الطامية للعبث بمقدرات الدولة وأموالها، إضافة إلى ضعف الرقابة على الأجهزة الحكومية وضعف الوازع الديني والأخلاقي لدى البعض، وإثارة المصلحة الخاصة على المصلحة العامة، وكذلك تفشي الفساد الإداري ونفاق كافة أشكال الاستغلال الوظيفي بعواد العدة أسباب منها (اسماعيل، 1985: 9):

1. غياب المثل وفساد الضمائر واعتبار أن المنصب الإداري لخدمة المصالح الشخصية لا الخدمة المجتمع،
2. ضعف الأجرور والمرتبات.
3. ازدياد تدخلات الدولة.
4. الارتفاع الكبير والمستمر للمشتريات العامة.
5. الروتين وتعقيد الإجراءات.
6. ضعف الرقابة من خلال عدم قيام الأجهزة الرقابية بأدواتها المطلوبة.
7. جهل المواطنين والعاملين في الأجهزة الإدارية.

10. سبل مكافحة الفساد الإداري

ان الفساد الإداري موجودة غالباً ولكن هذا لا يمنعنا من الحد من هذا المرض، فإن الجهد المبذولة للحد منها يجب أن تكون شاملة، لذلك فإن تصدى للفساد الإداري ومكافحته لدى المنظرين والباحثين بمحاولة معالجة هذه الظاهرة والتعلم منها خاصة خلال العقدين الماضيين، رغم أن بعض الكتاب وال فلاسفة قاوموها وحاربوها منذ فترة طويلة، كما قال أفلاطون، فالألمة يجب على من يخدمها أن يقدم خدمها بغير قبول الهدايا ومن يختلف بينهم فإذا حكم عليهم فلا توجد مذكرة جنازة. (كليتجراد، 1994: 38).

ويقترح مايكل ديسيلاند (Despland) ثلاثة حلول للفرد في مواجهة فساد (Michel, 1972: 62-64) (.)

1. أن يتذكر أن الفساد لا يتم إلا بوجود شخصين، وأن الشخص الذي يقع ضحية لفساد يعد شريكاً فيه إذا لم يواجهه أو يحاربه.
2. الفساد داء أخلاقي ومن ثم ليس له سوى حل أخلاقي ومتى ما تعاطى شخص ما مع الكذب على سبيل المثال فليس له الحق في مطالب أخلاقية، وأن الشخص الصالح يعرف ما يعد صالح من فاسد ولا يعد الفساد الآخرين عذراً لفساده.
3. الاستماع أثناء مكافحة الموظفين الفاسدين ولكن يجب اختيار الخصم بحذر وأن يكون حالة متقدمة في الفساد لكي تستحق العناية كما يجب الحذر من الأشخاص الذين يدعون المثل الأخلاقية ذلك أن الشخص ذا الخلق يفضح الفساد ولا يكتفي باستئثاره.

11. العوامل الإدارية والنفسية المسببة للفساد الإداري

تفاعل العديد من العوامل والظروف الإدارية والعوامل الفردية في هيئات الإدارة العامة في البلدان النامية لخلق البيئة والأجواء المناسبة للمساعدة في انتشار الفساد والتحيز الإداري. من أهم عوامل الإدارة التي تساهم في الفصل بين الإدارة وانتشار الفساد تضخم النظام الإداري، والتركيز الشديد، وتنازل السلطة، والإدارة المتعددة المستويات التي تحددها المنظمات والوكالات الحكومية في البلدان النامية. الافتقار إلى من المستوى المتوسط والمنخفض لشحن الطاقة، تميزت بعض الوكالات الحكومية في البلدان النامية بعدم وجود تخطيط شامل للقوى العاملة، في حين أن الحاجة إلى قوة عاملة ذات خصائص معينة الحاجة إلى العمل من ناحية وعدم تناسب السلطة مع المسؤولية و عدم ملائمة أماكن العمل من ناحية أخرى.

بالنسبة للعوامل الشخصية التي تساهم في الانحرافات الإدارية، فقد تكون هذه العوامل موروثة، وهذه العوامل هي دوافع تتعلق باحتياجات الإنسان الأساسية، والقدرات العامة، والقدرات الفعلية الخاصة. مما لا شك فيه أن رغبات الفرد واحتياجاته يجب تلبيتها من خلال كونه جزءاً من مجموعة، والفرد الذي يسعى لتلبية رغبته في الظهور بمظهر بارز ينصرف بأنواع مختلفة. وهذا يخلق

نوعاً من التوتر والقلق عند الحاجة إلى اتخاذ إجراء من سلوك شخص لا يشعر بالشيء نفسه، وعندما لا يتم تلبية بالنسبة لفرد (بشر، 2018).

المحور الثالث: الجانب العملي للدراسة

» اختبار نموذج الدراسة وفرضياتها

يهدف هذا البحث إلى اختبار فرضيات الدراسة للتعرف على علاقات الارتباط والتأثير بين المتغيرات الرئيسية والفرعية، وسوف يتم التتحقق من مدى صحة الإفتراضات من خلال استخدام عدد من الأدوات والأساليب الإحصائية التي أختيرت لإجراء التحليل على متغيرات الدراسة، ويتضمن هذا المحاور الآتية:

أ. وصف عينة الدراسة.

ب. تحليل علاقات الارتباط (Correlation Analysis) بين متغيرات الدراسة.

ت. تحليل التأثير (Regression Analysis) بين متغيرات الدراسة.

ث. نتائج الإحصائيات باستخدام برنامج AMOS لمعادلات الهيكلية.

أ. وصف عينة الدراسة

عينة الدراسة تتضمن مجموعة من الأكاديميين و مراقبى الحسابات و المحاسبين القانونيين حيث بلغ مجموعهم (111) شخصاً و سينتعرض في هذه الفقرة الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة المتمثلة في (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، مدة الخدمة، المنصب) ونذكر منها فقط الجنس، المؤهل العلمي و التخصص العلمي على النحو الآتى:

1. توزيع أفراد العينة على وفق الجنس

يوضح الجدول (2)، توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس وتبيّن أن نسبة الذكور من أفراد عينة الدراسة قد بلغ (58.56%) بينما نسبة الإناث بلغ (41.44%)، وهذا يشير إلى أن المعدل الأكبر من أفراد عينة الدراسة هم من الذكور. والشكل (2) يوضح ذلك.

الجدول (2) توزيع أفراد العينة وفق الجنس

الجنس	العدد	%
ذكر	65	58.56%
أنثى	46	41.44%
المجموع	111	100.00%

2. توزيع أفراد العينة على وفق المؤهل العلمي

تم توزيع أفراد عينة الدراسة على وفق المؤهل العلمي (بكالوريوس، دبلوم عالي، دبلوم عالي/ مراقبى حسابات، ماجستير، دكتوراه) ويلحظ من الجدول (3) أن أكثرية نسبة أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة الماجستير والدكتوراه بنسبة (56.76%) و (17.12%)، وهذا يدل على أن أكثرية أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادات العليا، والشكل (3) يوضح ذلك.



الجدول (3) توزيع أفراد العينة وفق المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	%
بكالوريوس	14	12.61%
دبلوم عالي	7	6.31%
دبلوم عالي/ مراقب حسابات	8	7.21%
ماجستير	63	56.76%
دكتواره	19	17.12%
المجموع	111	100.00%

3. أفراد العينة على وفق التخصص

تبين من الجدول (4) بأن أكثرية أفراد عينة الدراسة تخصصهم (المحاسبة) اذ بلغت نسبتهم (80.18%) وهذه إشارة الى أن أغلبية افراد العينة تخصصهم جيدة و ملائمة لإجابة فقرات استماره الأستبيان. كما يتضح في الشكل (4).

الجدول (4) توزيع أفراد العينة وفق التخصص

التخصص	العدد	%
محاسبة	89	80.18%
مالية و مصرفيه	5	4.50%
ادارة الاعمال	5	4.50%
الاقتصاد	4	3.60%
أخرى	8	7.21%
المجموع	111	100.00%

ب. تحليل علاقات الارتباط (Correlation Analysis) بين متغيرات الدراسة

الجدول (5) التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري ونسبة الاتفاق لإجابات المبحوثين لمحور ممارسات واجراءات التدقيق القضائي

نسبة الاتفاق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة		الأسئلة	المحاور
			%	النكرار	%	النكرار	%	النكرار	%	النكرار	%	النكرار		
84.86%	0.716	4.24	36.9%	41	54.1%	60	5.4%	6	3.6%	4	0.0%	0	q1	المحاور الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات
83.60%	0.741	4.18	32.4%	36	57.7%	64	6.3%	7	2.7%	3	0.9%	1	q2	
82.34%	0.795	4.12	31.5%	35	54.1%	60	9.9%	11	3.6%	4	0.9%	1	q3	
83.06%	0.729	4.15	31.5%	35	55.9%	62	9.0%	10	3.6%	4	0.0%	0	q4	
83.78%	0.707	4.19	32.4%	36	57.7%	64	6.3%	7	3.6%	4	0.0%	0	q5	
83.78%	0.769	4.19	34.2%	38	55.0%	61	8.1%	9	0.9%	1	1.8%	2	q6	
84.50%	0.783	4.23	38.7%	43	49.5%	55	8.1%	9	2.7%	3	0.9%	1	q7	
83.96%	0.736	4.20	35.1%	39	52.3%	58	10.8%	12	0.9%	1	0.9%	1	q8	
83.74%	0.75	4.19											المجموع	
80.72%	0.883	4.04	32.4%	36	46.8%	52	12.6%	14	8.1%	9	0.0%	0	q9	المحاور الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات
79.10%	0.898	3.95	27.9%	31	48.6%	54	15.3%	17	7.2%	8	0.9%	1	q10	
70.27%	1.008	3.51	17.1%	19	35.1%	39	32.4%	36	12.6%	14	2.7%	3	q11	
78.74%	0.907	3.94	27.0%	30	49.5%	55	14.4%	16	8.1%	9	0.9%	1	q12	
81.08%	0.851	4.05	31.5%	35	49.5%	55	11.7%	13	7.2%	8	0.0%	0	q13	
82.88%	0.851	4.14	36.9%	41	46.8%	52	10.8%	12	4.5%	5	0.9%	1	q14	
80.36%	0.874	4.02	28.8%	32	53.2%	59	9.9%	11	7.2%	8	0.9%	1	q15	
81.44%	0.988	4.07	38.7%	43	41.4%	46	9.9%	11	8.1%	9	1.8%	2	q16	
79.32%	0.91	3.97											المجموع	
79.82%	0.899	3.99	29.7%	33	47.7%	53	16.2%	18	4.5%	5	1.8%	2	q17	المحاور الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات
79.46%	0.889	3.97	26.1%	29	55.0%	61	10.8%	12	6.3%	7	1.8%	2	q18	
81.26%	0.845	4.06	34.2%	38	42.3%	47	18.9%	21	4.5%	5	0.0%	0	q19	
75.86%	0.832	3.79	18.9%	21	48.6%	54	25.2%	28	7.2%	8	0.0%	0	q20	
78.02%	0.934	3.90	27.9%	31	44.1%	49	18.9%	21	8.1%	9	0.9%	1	q21	
78.74%	0.897	3.94	25.2%	28	53.2%	59	13.5%	15	6.3%	7	1.8%	2	q22	
81.08%	0.840	4.05	31.5%	35	47.7%	53	16.2%	18	3.6%	4	0.9%	1	q23	
80.18%	0.769	4.01	24.3%	27	57.7%	64	12.6%	14	5.4%	6	0.0%	0	q24	
79.30%	0.86	3.97											المجموع	
84.50%	0.771	4.23	38.7%	43	49.5%	55	7.2%	8	4.5%	5	0.0%	0	q25	المحاور الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات الاعتبارات
80.90%	0.898	4.05	29.7%	33	55.0%	61	8.1%	9	4.5%	5	2.7%	3	q26	
81.44%	0.891	4.07	32.4%	36	51.4%	57	9.0%	10	5.4%	6	1.8%	2	q27	
80.72%	0.830	4.04	27.9%	31	55.0%	61	10.8%	12	5.4%	6	0.9%	1	q28	
80.18%	0.919	4.01	32.4%	36	45.0%	50	14.4%	16	7.2%	8	0.9%	1	q29	
81.44%	0.817	4.07	30.6%	34	52.3%	58	10.8%	12	6.3%	7	0.0%	0	q30	
78.74%	0.897	3.94	26.1%	29	51.4%	57	13.5%	15	8.1%	9	0.9%	1	q31	
79.82%	0.803	3.99	26.1%	29	52.3%	58	16.2%	18	5.4%	6	0.0%	0	q32	
80.76%	0.85	4.04											المجموع	

(n=111)

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين ممارسات واجراءات التدقيق القضائي و الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري. يمثل مضمون هذه العلاقة اختبارا للفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص على (وجود علاقة طردية و معنوية بين أبعاد اجراءات التدقيق القضائي مجتمعة مع أبعاد الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري).

من أجل التعرف على طبيعة علاقات الارتباط بين أبعاد اجراءات التدقيق القضائي إجمالاً وأبعاد الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري نعرض الجدول (6) والذي يشير إلى وجود علاقة ارتباط معنوية عالية و طردية بين اجراءات التدقيق القضائي إجمالاً و الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري و تعني هذه النتيجة كلما ازداد اجراءات التدقيق القضائي ازداد الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي (0.841^{**}) عند مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$)، وبلغت القيمة الاحتمالية ($p-value=0.000^{**}$ ، وبهذا تقبل الفرضية الرئيسية الأولى.

الجدول (6) معامل الارتباط بين اجراءات التدقيق القضائي والحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري

القيمة الاحتمالية (P-value)	الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري	المتغير المعتمد	
		المتغير المستقل	اجراءات التدقيق القضائي
0.000	0.841**		

** معنوي عند مستوى المعنوية ≤ 0.05 n= 111 (p-value)

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية (برنامج SPSS)

وتترعرع عن الفرضية الرئيسية الأولى فرضيات فرعية تتصل على أن هناك علاقة ارتباط معنوية بين كل أبعاد اجراءات التدقيق القضائي والمتمثلة (المهارات الفنية- الخبرة والتأهيل- المعرفة بالأمور القانونية والإدارية- المعرفة بتكنولوجيا المعلومات) والحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري مجتمعة والجدول (7) يوضح ذلك.

بهدف إعطاء مؤشرات تفصيلية بين كل بُعد من أبعاد اجراءات التدقيق القضائي وعلاقته بالحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري على وفق الفرضيات الفرعية المتبعة من الفرضية الرئيسية الأولى، فقد تم تحليل علاقات الارتباط بين كل بُعد والحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري على انفراد، ويوضح ذلك معطيات الجدول (5) معاملات الارتباط بين أبعاد اجراءات التدقيق القضائي (المهارات الفنية- الخبرة والتأهيل- المعرفة بالأمور القانونية والإدارية- المعرفة بتكنولوجيا المعلومات) بكونها متغيرات مستقلة وبين الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري بكونها المتغير المعتمد وتشير إلى وجود علاقات ارتباط طردية و معنوية عالية ذات دلالة إحصائية بين جميع أبعاد اجراءات التدقيق القضائي الأربع أعلاه مع الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري، إذ بلغ معامل الارتباط على التوالي كالاتي (0.730**-0.763**-0.601**-0.775**) وهي كلها ارتباطات طردية و معنوية عالية لأن القيمة الاحتمالية لجميع الأبعاد تساوي (p-value=0.000) وهي اقل من مستوى المعنوية المسموح به ($\alpha=0.05$) كما هو مبين في الجدول (6) وبهذا تقبل الفرضيات الفرعية الأولى والثانية والثالثة والرابعة الفرضية الرئيسية الأولى.

الجدول (7) معاملات الارتباط بين أبعاد اجراءات التدقيق القضائي وبين الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري

القيمة الاحتمالية (p-value)	الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري	المتغير المعتمد	
		المتغير المستقل	أبعاد اجراءات التدقيق القضائي
0.000- معنوية عالية	0.601**	المهارات الفنية	
0.000- معنوية عالية	0.763**	الخبرة والتأهيل	
0.000- معنوية عالية	0.775**	المعرفة بالأمور القانونية والإدارية	
0.000- معنوية عالية	0.730**	المعرفة بتكنولوجيا المعلومات	

** معنوي عند مستوى المعنوية ≤ 0.05 (p-value)

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية (برنامج SPSS)

ويتبين من الجدول (7) أن علاقة الارتباط بين محور المعرفة بالأمور القانونية والإدارية والحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري هي أقوى العلاقات من بين الأبعاد الأخرى لأبعاد اجراءات التدقيق القضائي.

ت. تحليل التأثير (Regression Analysis) بين متغيرات الدراسة.

» أنموذج الانحدار الخطي المتعدد:

سيتم في هذه الفقرة اختبار تأثير المتغيرات المستقلة معاً في الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري باستخدام أنموذج الانحدار الخطي المتعدد.

تشير نتائج أنموذج الانحدار الخطي المتعدد الموضحة في الجدول (8) إلى تأثير المتغيرات المستقلة مجتمعة في الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري، إذ أن المتغيرات المستقلة المجتمعة تؤثر تأثيراً معنوياً، ويدعم ذلك قيمة (F) المحسوبة (69.118) وهي قيمة معنوية عند مستوى معنوي (0.05)، وقد فسر قيمة معامل التحديد المعدل ($adj.R^2 = 71.2\%$) ما نسبته (71.2%) من التباين الحاصل في الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري، أما النسبة المتبقية والبالغة (28.8%) فتعود إلى متغيرات أخرى، وتشير النتائج إلى وجود تأثير إيجابي و معنوي ذات دلالة إحصائية لجميع المتغيرات المستقلة (المعرفة بالأمور القانونية والإدارية- الخبرة و التأهيل- المعرفة بتكنولوجيا المعلومات) على التوالي ما عدا (المهارات الفنية) في الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري.

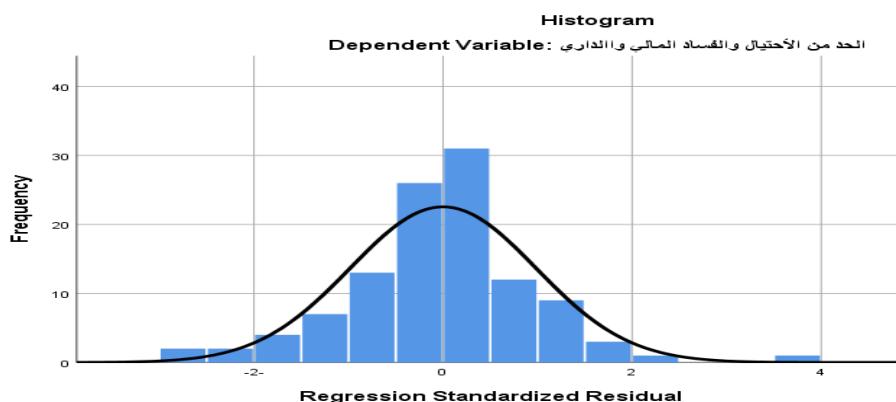
الجدول (8) تحليل أثر المتغيرات المستقلة معاً في الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري باستخدام نموذج الانحدار المتعدد

الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري					المتغير المعتمد المتغير المستقل
R ²	F	β	الثابت-C		
%71.2	69.118)** 0.000p-value (0.075 t (0.857) p-value (0.393)	0.354 t (1.283) p-value (0.202)	المهارات الفنية الخبرة و التأهيل المعرفة بالأمور القانونية والإدارية المعرفة بتكنولوجيا المعلومات	المهارات الفنية
		0.329 t (4.476))** 0.000p-value (الخبرة و التأهيل
		3640. t (4.612))** 0.000p-value (المعرفة بالأمور القانونية والإدارية
		1620. t (2.123) p-value (0.036)*			المعرفة بتكنولوجيا المعلومات

n=111

** معنوي عند مستوى المعنوية ($p-value \leq 0.05$)

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الحاسبة الإلكترونية (برنامج SPSS)

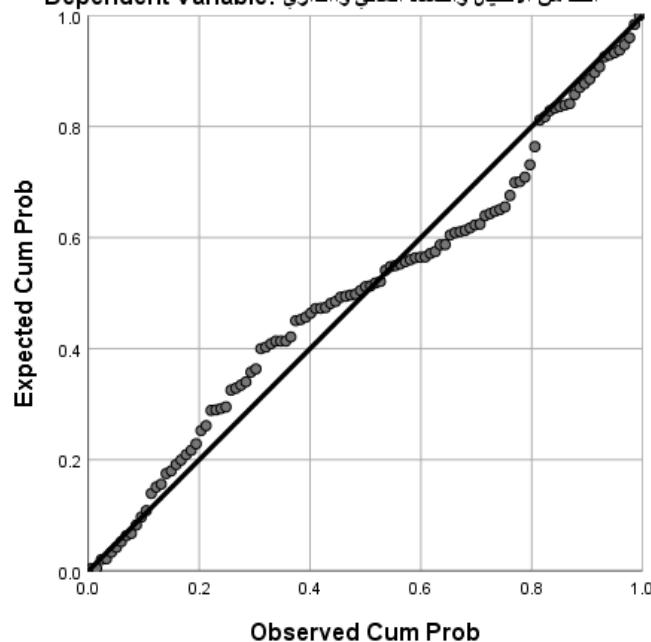


الشكل (2) التوزيع التكراري والمدرج التكراري للمتغير التابع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual

الحد من الأحتيال والفساد المالي والداري



الشكل (3) شكل التوزيع الطبيعي (Normal P-P Plot)

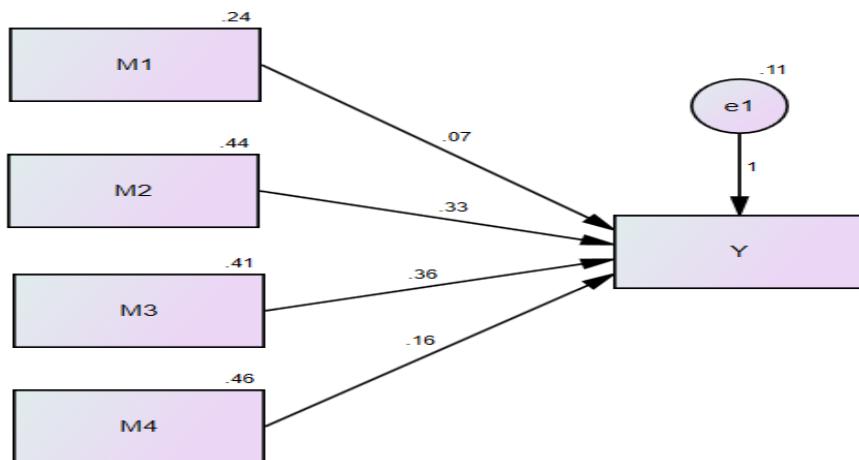
المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ويمكن ملاحظة شرط التوزيع الطبيعي للمتغيرات في الشكلين (2) و (3) حيث يتبيّن بان البيانات قريبة جداً من التوزيع الطبيعي وخاصة الشكل (2) حيث نلاحظ بان شكل المنحنى تتواءط طبيعيأً (شكل ناقصي)

ث. نتائج الاحصائيات باستخدام برنامج AMOS لمعادلات الهيكلية

«أنموذج الانحدار الخطي المتعدد»:

سيتم في هذه الفقرة اختبار علاقة تأثير المتغيرات المستقلة معاً في الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري باستخدام أنموذج الانحدار الخطي المتعدد باستخدام برنامج AMOS لمعادلات الهيكلية.



الشكل (4) النموذج الهيكلى لتأثير المتغيرات المستقلة معاً على المتغير التابع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (AMOS)

الجدول (9) معاملات الانحدار المتعدد لتأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع باستخدام برنامج (AMOS)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Y <--- M1	.075	.063	1.177	.239	
Y <--- M2	.329	.047	7.013	***	
Y <--- M3	.364	.049	7.459	***	
Y <--- M4	.162	.046	3.510	***	

تشير نتائج أنموذج الانحدار الخطي المتعدد الموضحة في الجدول (9) إلى تأثير المتغيرات المستقلة مجتمعة في الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري، وتشير النتائج إلى وجود تأثير ايجابي و معنوي ذات دلالة إحصائية لجميع المتغيرات المستقلة (المعرفة بالأمور القانونية والإدارية- الخبرة و التأهيل- المعرفة بتكنولوجيا المعلومات) على التوالي ما عدا (المهارات الفنية) في الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري.

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

على ضوء نتائج الدراسة توصلت الباحثة الى مجموعة من الاستنتاجات يمكن تلخيصها كالتالي:

- 1- دلت نتائج التحليل الاحصائي للجاذبية على اجابات افراد العينة على وجود علاقة طردية ومعنوية بين أبعاد اجراءات التدقيق القضائي مجتمعة مع أبعد الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري، من أجل التعرف على طبيعة علاقات الارتباط بين أبعاد اجراءات التدقيق القضائي إجمالاً وأبعد الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري نلاحظ بان وجود علاقة ارتباط معنوية عالية و طردية بين اجراءات التدقيق القضائي إجمالاً والحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري وتعني هذه النتيجة كلما ازدادت اجراءات التدقيق القضائي ازداد الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري، اذ بلغت قيمة معامل الارتباط الكلي (0.841^{**}) عند مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$)، وبهذا تقبل الفرضية الرئيسية الأولى.
- 2- وكذلك دلت النتائج عن الفرضية الرئيسية الأولى فرضيات فرعية تنص على أن هناك علاقة ارتباط معنوية بين كل أبعاد اجراءات التدقيق القضائي والمتمثلة (المهارات الفنية- الخبرة والتأهيل- المعرفة بالأمور القانونية والإدارية- المعرفة بتكنولوجيا المعلومات) والحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري مجتمعة بكونها متغيرات مستقلة وبين الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري بكونها المتغير المعتمد وتشير إلى وجود علاقات ارتباط طردية و معنوية عالية ذات دلالة إحصائية بين جميع أبعاد اجراءات التدقيق القضائي الأربع أعلاه مع الحد من الاحتيال والفساد المالي والأداري، إذ بلغ معامل الارتباط على التوالي كالتالي (0.730^{**} - 0.775^{**} - 0.763^{**} - 0.601^{**}) وهي كلها ارتباطات طردية و معنوية عالية لأن القيمة الاحتمالية لجميع الأبعاد تساوي ($p-value=0.000$) وهي اقل من مستوى المعنوية المسموح به ($\alpha=0.05$) كما هو مبين في الجدول (7) وبهذا تقبل الفرضيات الفرعية الأولى والثانية والثالثة والرابعة الفرضية الرئيسية الأولى.
- 3- اتفقت الدراسة النظرية مع الجانب الميداني انه من الضرورة توافر متطلبات التدقيق القضائي لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي والأداري من اهمها تطوير اساليب ادارة للوحدة الحكومية وتفعيل الاليات الرقابة وتطوير نظم المحاسبية داخل وحدات الحكومية.
- 4- يتطلب الاستخدام الفعال للتدقيق القضائي للحد من الفساد المالي تدريب وتأهيل المدققين في الدوائر الحكومية أو مراقبى الحسابات الذين سيتم تكليفهم من قبل السلطات عن طريق برامج تدريبية متخصصة لهم على كيفية إتمام عمليات التدقيق القضائي.
- 5- أن وجود المدققين القضائيين قد يساعد في امكانية الحصول على معلومات مفيدة و دقيقة عن طريق قيامهم بعمليات كشف عن الجريمة و هو ما يعجز عنه المدققون الداخليون في مراقبة و كشف عمليات الفساد المالي والأداري.
- 6- من اهم المقومات الازمة توافرها في المدققين القضائيين كرأس مال بشرى هو (المهارات الفنية- الخبرة والتأهيل - المعرفة بتكنولوجيا المعلومات) وخصوصا المعرفة بالأمور القانونية والإدارية للكشف من الفساد المالي والأداري.
- 7- لقد توصلت الدراسة إلى أن مفهوم الفساد يتجاوز مفاهيم الاحتيال والغش، ويشمل مجموعة متنوعة من الممارسات الأخرى التي يمكن العثور عليها في مؤسسات الأعمال والتدقيق القضائي و يمكن ان يساعد في كشف الفساد بتشتى أنواعه.
- 8- ان وجود اجراءات التدقيق القضائي يؤدي الى التزام مراقبى الحسابات بمسؤولياته اتجاه مستخدمي القوائم المالية و تدعم ثقهم ويوفر نوعا من الطمأنينة بأنها خالية من الاحتيال.

ثانياً: التوصيات

على ضوء النتائج والاستنتاجات التي توصلت إليها الباحثة توصي بما يلي:

- 1- على السلطات المالية في اقليم كورستان العراق ان محاولة دمج التدقيق القضائي مع اجراءاته الرقابية التي لها دور فعال في كشف و مكافحة الفساد المالي والأداري، وقد تكون هذه محاولة عن طريق توفير هذه السلطات كافة انواع المتطلبات و البرامج التي تخص هذه الفئة و التدريبات و التقنيات الازمة وتأسيس وحدات خاصة بالتدقيق القضائي في المؤسسات الحكومية.
- 2- من الواجب على نقابة المحاسبين و المدققين والجهات المعنية بمهنة المحاسبة و التدقيق في اقليم كورستان ان تقوم بأصدار تعليمات لتشكيل هيئة خاصة بمهنة التدقيق القضائي و ايضا من الشهادات المهنية و رخصة ممارسة المهنة
- 3- من ضروري على جامعات و معاهد و هيئة التعليم العالي في الإقليم ادراج التدقيق القضائي ضمن مناهجها العلمي الخاص باقسام المحاسبة و التدقيق وذلك بهدف الحصول على فئة من المدققين القضائيين المؤهلين متوفرا فيهم الشروط التي يجب توافرها في المدقق القضائي.

- 4- التكامل بين عمل المدقق القضائي و مراقبى الحسابات كمرحلة انتقالية حتى يتم التأهيل العلمي و العلمي لمراقبى الحسابات كى يتمكن من القيام بممارسة عمل المدقق القضائي بصفة مستقلة.
- 5- ينبعى على المنظمات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة و التدقيق في الاقليم تفعيل متطلبات خاصة بإنشاء جمعية مهنية رسمية و مستقلة للتدقيق القضائي.
- 6- ينبعى اضافة خدمة التدقيق القضائي الى الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة و استخدام وسائل حديثة في فحص وكشف حالات الغش و الفساد.
- 7- تدريب وتأهيل المدققين الذين لديهم الرغبة ليصبحوا مدققين قضائيين في مجالات التحري و التقصي القانوني وغيرها من المجالات ذات الصلة.

المصادر:

المصادر باللغة العربية:

1. زين، علي أحمد مصطفى، علي أحمد مصطفى، دباب، محمد عبد القادر أمين، عبد الغفار، أحمد محمد السيد. (2018). التدقيق القضائي ودورها في الحد من فجوة التوقعات (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية). 32, 333-394.
2. سلطان محمد عبد الحميد، ر.، (2022). دور تقنيات المحاسبة القضائي التحقيقية في تطوير دور قطاع المحليات والرقابة في مكافحة الفساد: دراسة ميدانية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 46(1)، pp.77-150.
3. سامي، مجدى محمد، (2002)، "دور المحاسبة القضائي في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، مجلد 133، 133-171.
4. منوخ، أسامة زيد محمد. (2017). دور المحاسبة القضائي في الكشف والحد من الفساد المالي: دراسة ميدانية في هيئة النزاهة العراقية، الخرطوم، 1-162.
5. د. علاء كامل حسن خليف. (2017). دور التدقيق القضائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية في منظمات الأعمال- دراسة ميدانية. 54، 219-246.
6. عبدالوهاب نصر على. (2009). موسوعة التدقيق الخارجية الحديثة، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
7. جميل، رافي نزار. (2012). الإطار المفاهيمي للمحاسبة القضائي ومتطلبات تطبيقها في البيئة المالية العراقية. جامعة الموصل.
8. مسعود، احمد السنوسي بشير، سعود، المكي متوق. (2015). مدى إدراك الخبرير الحسابي الليبي لمتطلبات المحاسبة القضائية: دراسة استكشافية، 258 - 219.
9. السيسى، نجوى أحمد إسماعيل. (2006). دور المحاسبة القضائي في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس - كلية التجارة، 33-84.
10. الجمال، الجهان. (2002). دور التدقيق القضائي في مواجهة العش المالي في ظل البيئة الإلكترونية. مجلة المحاسبة المصرية، 845- 905.
11. د. خالد محمد أحمد. (2013). دور المحاسبة القضائي في الحد من ممارسات الفساد المالي. جامعة بنى سويف-القاهرة، 6.
12. محمود، ولاء محمود عبدالعزيز. (2012). الإطار العلمي لمهنة المحاسبة القضائي بهدف تحقيق جودة الأداء لخبراء المنازعات التجارية: دراسة ميدانية مجلة البحث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد - كلية التجارة، 319-343.
13. الحبيات، يلال محمد داود. (2020). الحد من الفساد المالي والإداري: تأثير القيم العقدية نموذجاً: دراسة تحليلية لأراء عينة من العاملين في بعض تشكيلات الجامعة التقنية الشمالية مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأنبار - كلية الإدارة والاقتصاد، 266-282.
14. ا. قريشي العيد، ا. وليد بن تركي. (2012). حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد املاكي والإداري. جامعة محمد خضرير- بسكرة، 5.
15. أ.د. موفق عبدالحسين محمد. (2012). الفساد الاداري (المظاهر والاشكال والاليات المعالجة). المؤتمر العلمي الاول / ديوان الرقابة المالية.
16. أبو سكين، حنان كمال. (2015). مفهوم الفساد المجلة الاجتماعية القومية، المركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية، 149- 162.

17. الجيلي، وحيد محمود رمو. (2012). أخلاقيات مينة المحاسبة والتذقيق ودورها في إستراتيجيات الحد من الفساد المالي والإداري. *مجلة دراسات محاسبية ومالية، وقائع العلمي الاول لديوان الرقابة المالية*.
18. الشمري و الفطلي، هاشم ايثار. (2011). *لفساد الإداري و المالي وآثاره الاقتصادية الاجتماعية*. دار اليازوري، الطبعة الاولى، 23.
19. علي احمد سليمان. (1998). *قاموس المصطلحات الاقتصادية الخرطوم (الفساد المالي)*: سودان بيت الخرطوم-المكتبة الأكاديمية.
20. شحاته، حسين حسين. (2011). *الفساد المالي أسبابه وصوره وعالجه*. مجلة الوعي الاسلامي، 26-27.
21. آل غصاب، عبد الله بن ناصر بن عبدالله. (2011). *منهج الشريعة الإسلامية في حماية المجتمع من الفساد المالي والإداري: دراسة تأصيلية مقارنة تطبيقية*/إعداد عبد الله بن ناصر بن آل غصاب، جامعة نايف العربيه للعلوم الامنية.
22. الشمري، هاشم. (2011). *لفساد الإداري و المالي وآثاره الاقتصادية والاجتماعية*. عمان، الأردن، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
23. عبد الفتاح، محمد الصحن، رجب، السيد راشد، محمود، ناجي درويش. (2000). *أصول التذقيق*. الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 55.
24. خالد امين عبدالله. (2004). *علم تذيق الحسابات الناحية النظرية والعملية*. دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، 380.
25. جمعة أحمد حلمي. (2000). *المدخل الحديث لتدقيق الحسابات*. دار صفاء للنشر والتوزيع، 34.
26. الصبان، محمد سمير، هلال، عبد الله عبد العظيم. (2002). *الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات*. الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، 403.
27. أبو دية أحمد. (2004). *الفساد أسبابه وطرق مكافحته*. منشورات الائتلاف من أجل الن زاهة والمساءلة أمان، 3.
28. خضر، عبد الفتاح. (2005). *جرائم الرشوة والتزوير في أنظمة المملكة العربية السعودية*، الرياض، مطبعة السفير.
29. سالم، حنان. (2003). *ثقافة الفساد في مصر، القاهرة*. دار المحرورة للنشر والتوزيع، 185.
30. بن عزووز، محمد (2016). *الفساد الإداري والاقتصادي: آثاره وآليات مكافحته*: حالة الجزائر. *المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية*. جامعة إبراهيم سلطان شبيوط الجزائر 3 - مخبر العولمة والسياسات الاقتصادية، 197-219.
31. عبد الرحمن، الضحيان. (1985). *الإصلاح الإداري "المنظور الإسلامي والمعاصر والتجربة السعودية*. جدة، المملكة العربية السعودية، دار العلم للنشر والتوزيع.
32. الجهني، يوسف بن جزاء. (2020). *الفساد المالي وتأثيره السلبي على الاقتصاد الوطني: دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية*. جامعة المدينة العالمية - مجلة مجمع، 132-84.
33. نذير بن محمد الطيب أوهاب. (2001). *حماية المال العام في الفقه الإسلامي*. جامعة نايف العربيه للدراسات الامنيه-مركز الدراسات والبحوث، 322.
34. الخطيب، خالد. (2000). *التهرب الضريبي*. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، 157-186.
35. د. عاصم الأعرجي، (1987-1988). *نظريات التطوير والتنمية الإدارية*. بغداد، جامعة بغداد، 260.
36. د. حيدر جميل أحمد الجبوري. (2019). *تفعيل المحاسبة القضائي في الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي والإداري في مؤسسات القطاع العام*. جامعة كربلاء.
37. عياد محمد علي باش. (2002). *الفساد الحكومي في الدول النامية... أسبابه وأثاره الاقتصادية والاجتماعية*. العراق: مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، 203.
38. آل الشيخ، خالد بن عبد الرحمن بن حسن بن عمر، المطيري، حزام بن ماطر مشرف. (2007). *الفساد الإداري: أنماطه وأسبابه وسبل مكافحته: نحو بناء نموذج تنظيمي*. اطروحة.
39. الجهني، عيد بن مسعود بن عيد. (2003). *الآثار السلبية للفساد والرشوة على الاقتصاد العربي*. أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية-أبحاث المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد 950-969.
40. كليتجارد، روبرت. (1994). *السيطرة على الفساد*. مؤسسة الرسالة للطباعة والنشر والتوزيع، دار الفرقان للنشر والتوزيع، 285.
41. الشيخلي، عبد القادر. (1999). *أخلاقيات الوظيفة العامة*. دار مجلداوي للنشر والتوزيع، 174.
42. محمد احمد اسماعيل. (1985). *ازمة الادارة المصرية*. المجلة العربية لعلوم الشرطة، 9، 111.
43. د. بلبع بشر. (2018). *اشكالية الفساد الإداري وضروره مواجهتها*. مجلة الأمن- مملكة البحرين، 10، 1-12.

↳ مصادر باللغة الأجنبية:

44. Mary-Jo Kranacher, Richard Riley, Joseph T Wells. (2011). Forensic accounting and fraud examination. *Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.* SMITH, G. S., CRUMBLEY, D. L. J. J. O. D. F., SECURITY & LAW 2009. Defining a forensic audit. 4, 3.
45. Bressler, Linda. (2012). The role of forensic accountants in fraud investigations: Importance of attorney and judge's perceptions. 9, 1.
46. Thornhill, William T. (1995). *Forensic accounting: How to investigate financial fraud*, Irwin Professional Pub.
47. Carnes, Kay C, Gierlasinski, Norman J,(2001). Forensic accounting skills: will supply finally catch up to demand?. Managerial Auditing Journal, 378-382..
48. Arens, Alvin A. (2008). Auditing and assurance services: an integrated approach, 13th. *Auditing*, 1, 3.
49. Despland Michel. (1972). Corruption – Islam and the Modern Age 62-64.