

استثمار دور المدقق القضائي في مواجهة حالات الفساد المالي والإداري في العراق دراسة الدور والتأثير

م.د. آلاء عبد الواحد ذنون
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل

أ.م.د. وحيد محمود رمو
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل

المستخلص:

في مهنة التدقيق يمثل تطوير مهارات وخبرات المدققين في مجال عملهم من الأمور المهمة والمعقدة التي تساعد هذه المهنة من الوصول الى تحقيق أهدافهم وغاياتهم، وخاصة في ظل موجات الفساد المالي والإداري والتي باتت تحتاح الشركات في الآونة الأخيرة. لذلك، دأبت الهيئات الرقابية والمنظمة لمهنة التدقيق بتنمية الاستثمار في المدققين باعتبارهم راس مال بشري محاسبي وقانوني لتهيئة المدققين القضائيين في محاولة للقضاء او الحد من حالات الفساد المختلفة.

إذ اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت قائمة الاستبيان كأداة رئيسة لجمع البيانات وجرى تحليلها باستخدام الحزمة البرمجية الاحصائية (SPSS25) وبضمنها الاداة الاحصائية (Amos24) بوصفها ادوات اساسية في استخراج نتائج البحث المستهدفة. وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها بان الاستثمار الذي تجريه الهيئات التنظيمية والرقابية في المعارف لبناء وتهيئة المدققين القضائيين يساهم بشكل أكبر في الحد من الفساد ثم يليه الاستثمار بالمهارات الأساسية والمساندة ومن ثم الخبرات، وهذا يفسر اهتمام المنظمات بأدراج دورات تدريبية مهنية ومناهج اكايدمية في إطار اتباع استراتيجيات مستمرة لحث مدققي الحسابات على الحد من الفساد. أما أهم المقترحات التي يوصي بها البحث 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 والتكنولوجية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق القضائي، الاستثمار في راس المال البشري، الفساد المالي والإداري، بيئة العمل التدقيقي العراقية.

Abstract:

In the audit profession, the development process of auditors' skills and experience can be described as an important and complex process that help this profession to achieve its goals and objectives, especially in light of the waves of financial and administrative corruption, which has been sweeping companies at recent times. Therefore, the regulatory and organizational bodies (ROB) of audit profession have increased investment in the abilities of auditors as accounting and legal human capital to create the so-called (Forensic Auditors) in order to eliminate or reduce various corruption cases.

The paper adopts the methodology of analytical descriptive through design a questionnaire as a main data-collection tool and analyze these data by using SPSS25 and Amos24 software as basic tools to extract the target results of our paper. The paper has reached several conclusions, the most important of which: The investment in auditors' knowledge - that adopting by ROB to build and prepare forensic auditors -

have greatest affects to reducing corruption, then It comes after that the investment in auditors' fundamental and support skills and finally the investment in experience. This explains to us the interest of ROB to develop professional training courses and academic curricula in the context of an ongoing strategy to urge auditors to reduce corruption. The paper suggests several recommendations, the most important of which: necessity to conduct comprehensive reviews by ROB for building strategies of accounting and legal human capital in light of responding to academic, professional and technological developments of audit profession.

Keywords: Forensic Audit, Investment in Human Capital, Financial and Administrative Corruption, Iraqi Auditing Work Environment.

المقدمة:

ربما لا يمر يوم علينا الا ونشاهد او نسمع عن حالات الفساد المالي والإداري المستشري في قطاعات الاقتصاد العراقي المتنوعة سواء أكانت عامة ام خاصة او في أي قطاع كان صحي او صناعي او استخراجي كالنفط او الغاز وغيرها من القطاعات. كما تعطي لنا التقارير الدولية والمحلية مشاهد تفصيلية عن واقع وحجم الفساد في العراق وكونه من أولى الدول في كثرة الفساد في قطاعاته المختلفة. لذلك، تحاول هيئات مكافحة الفساد في العراق وهي كثيرة ومنها على وجه الخصوص الهيئات التنظيمية الرقابية من العمل على بناء قوة منتجة من خلال الاستثمار في راس مالها البشري المحاسبي والقانوني للحد من ذلك الفساد بأنواعه في إطار استراتيجية للتطوير والتحسين من مهارات وخبرات ومعرفة المدققين من اجل التصدي وبقوة لجريمة الفساد.

اذ تقوم اية عملية للتطوير والتحسين في المورد البشري على تشخيص اهم المهارات الأساسية والمساندة التي يحتاجها المدققين فضلاً عن الخبرات والمعارف ليكونوا مدققين قضائيين يمارسون دورهم في الكشف عن الفساد وتشخيصه والايقاع بالمجرمين باستخدام الوثائق والأدلة الحقيقية ومعالجة أي خلل ممكن ان يحدث الان او في المستقبل يؤدي الى انتشار الفساد مرة أخرى، وهذا التطوير والتحسين سينعكس بدوره إيجاباً على جودة الخدمات التي يقدمونها لمجتمعهم في ظل بيئة متغيرة تتسم بالانفتاح والعالمية.

المحور الأول: منهجية البحث

أولاً / مشكلة البحث:

تسعى الهيئات التنظيمية الرقابية الى اعداد قوة منتجة من خلال الاستثمار في راس المال البشري المكون من أكفأ المدققين واكثرهم فاعلية ليكونوا قادرين على مواجهة آفة الفساد وكشف ابعاده (مثلث الفساد: محفزات/ضغوط ارتكاب الفساد، وتواجد الخلل (الفرصة للمفسدين)، والقدرة على تبرير الفعل وإيجاد تفسيرات منطقية). وبما ان الفساد متنوع ومتعدد بطبيعته من حيث السياق والنطاق والصناعة وحتى المستويات التنظيمية فان تلك الهيئات بحاجة الى قوة القانون للحد منه. لذلك، دأبت الهيئات التنظيمية الرقابية على مكافحة الفساد من خلال إيجاد مسارات للاستثمار في راس مالها البشري عبر تحسين وتطوير مهارات وخبرات ومعرفة المدققين. اذ يشمل هذا التحسين توسيع وتنويع المهارات الأساسية والمساندة لعمل أولئك المدققين فضلاً عن التقاط المعارف الداعمة لهم وبناء ودعم تراكم خبراتهم في إطار تقديم صورة جديدة للمدققين بوصفهم مدققين

قضائيين تستخدمهم تلك الهيئات كاستراتيجية لمواجهة ومكافحة الفساد. ولذلك، يمكن بلورة مشكلة البحث بالتساؤلات التالية:

١. ما هو دور المدقق القضائي في الحد من الفساد؟
 ٢. هل هناك خطة للاستثمار بالمدققين كراس مال بشري محاسبي وقانوني؟
 ٣. ما هي اهم المهارات والخبرات والمعارف التي تؤثر في تعزيز عمل المدقق القضائي؟
- ثانياً / أهمية البحث:

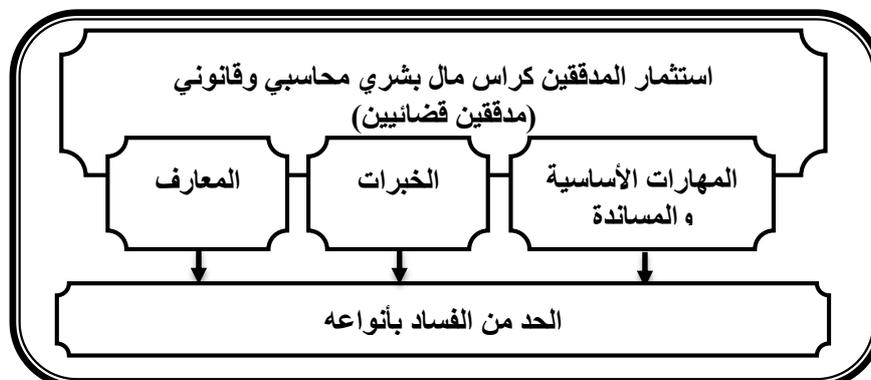
تتبع أهمية البحث من توضيح الكيفية التي يمكن للهيئات التنظيمية الرقابية في العراق ان تستخدمها في اعداد جيل من المدققين القضائيين القادرين على اجتثاث آفة الفساد وضمان نزاهة العمل المؤسسي في دوائر الدولة في مختلف القطاعات. كما يدعم البحث اثرات المكتبة العربية والعراقية على وجه الخصوص بأدبيات المحاسبة والتدقيق القضائي، فضلاً عن إيجاد قراءة واقعية لهذه المتغيرات في بيئة العمل التدقيقي في العراق.

ثالثاً / هدف البحث:

يهدف البحث بشكل اساسي إلى التعرف على اهم المتغيرات تأثيراً لاستراتيجية راس المال البشري (المهارات والخبرات والمعرفة) للمدققين القضائيين في الحد من الفساد بأنواعه، ويتفرع منه هدفين رئيسيين هما: بناء إطار فكري يستند القراءة الواقعية لعمل المدققين القضائيين، بناء نموذج عملي يعكس وجهة نظر الباحثان لتوجيه انظار القائمين على مكافحة الفساد وكيفية الاستثمار في المدققين في الحد منه.

رابعاً / مخطط البحث:

في ضوء مشكلة البحث واهميته وهدفه، يمكننا تصوير مخطط سير إجراءات البحث كما يلي:



الشكل (١) مخطط البحث

المصدر: إعداد الباحثان.

خامساً / فرضية البحث:

يستند البحث على فرضية اساسية مفادها بأن "الاستثمار ببناء راس مال بشري محاسبي وقانوني كمدققين قضائيين سوف يسهم في الحد من الفساد بأنواعه". وتتفرع منها الفرضيات^(١) الفرعية التالية:

١. للمهارات الأساسية للمدققين القضائيين تأثير مباشر إيجابي ومعنوي في الحد من الفساد.

(١) تم صياغة جميع الفرضيات على صيغة الفرضية البديلة.

٢. للمهارات المساندة للمدققين القضائيين تأثير مباشر إيجابي ومعنوي في الحد من الفساد.
 ٣. لخبرات المدققين القضائيين تأثير مباشر إيجابي ومعنوي في الحد من الفساد
 ٤. لمعارف المدققين القضائيين تأثير مباشر إيجابي ومعنوي في الحد من الفساد
 ٥. لاستراتيجية بناء راس المال البشري المحاسبي والقانوني (التعاقد بين المهارات والخبرات والمعارف) تأثيراً غير مباشر إيجابي ومعنوي في الحد من الفساد.
- سادساً / أساليب جمع البيانات:**

اعتمد البحث على مجموعة من الأساليب لجمع البيانات والمعلومات وكالاتي: الجانب النظري: تم تغطيته بالاستناد الى ما هو متوفر من المراجع العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع البحث. اما على مستوى الجانب العملي: فقد تم تصميم استمارة استبيان لقياس تأثير الاستثمار في المدققين القضائيين من اجل الحد من الفساد بأنواعه في بيئة العمل التدقيق العراقية، وتضمنت هذه الاستمارة (١٤) فقرة توزعت بين أربعة محاور أساسية بعد اجراء عملية التحليل العملي التوكيدي. وقد تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي ذو الاوزان (١-٥) من أدنى وزن إلى أعلى وزن.

سابعاً / مجتمع وعينة البحث:

تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع البحث الذي يتمثل في مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق الخاصة ومراقبي الحسابات في بعض المؤسسات الحكومية (قطاعات التعليم، والنفط، والصناعي، والخدمي) في المحافظات العراقية. إذ إن مبررات هذا الاختيار يعود إلى طبيعة البحث في إيجاد راس مال بشري محاسبي وقانوني. وقد تم اختيار (٤٠) مراقب حسابات مستقل و(٣٥) مراقب حسابات حكومي بشكل عشوائي في مختلف المحافظات العراقية ووزعت عليهم استمارة الاستبيان، وتمكن الباحثان من استرداد (٣٣) و(٣٠) استمارة من مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين على التوالي وبنسبة استجابة قدرها (٨٢,٥%)، و(٨٥,٧%) على التوالي.

ثامناً / الأساليب المعتمدة في التحليل الإحصائي:

- استخدمت الحزمة البرمجية الإحصائية (SPSS25) وبضمنها الاداة الإحصائية (Amos24) بوصفها ادوات اساسية في استخراج نتائج البحث مع التركيز على الأساليب الإحصائية الآتية:
١. التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستخدامها في وصف متغيرات البحث وتشخيصها.
 ٢. استخدام تحليلات الارتباط والانحدار والمسار من أجل التعرف على أهم متغيرات البحث التفسيرية التي تؤثر في المتغيرات المستجيبة وحجم هذا التأثير ونوعه.

المحور الثاني: الإطار الفكري

المبحث الأول / مهنة التدقيق القضائي

أولاً: مفهوم وأهمية التدقيق القضائي:

بداية يمكن النظر للتدقيق القضائي بصورة عامة على انه مهنة متعددة المهارات والخبرات، فالخبرة القانونية لوحدها من دون الخبرة المحاسبية والتدقيقية لن يساعد القائمين بهذه المهنة على القيام بمهامهم بصورة سليمة، وعلى الرغم من عدم وجود تعريفات موحدة منفصلة لمفهوم التدقيق القضائي الا ان اغلب الدراسات وضحت هذا المفهوم بأنه استخدام المدقق للمعرفة المحاسبية والتدقيقية والمهارات التحقيقية للمساعدة في حل القضايا القانونية (Bressler, 2010, 3)، وقد تم

تعريف التدقيق القضائي بأنه عملية التحقق من المعاملات والوثائق الخاصة بالقضية محل التحقيق وهل هي سليمة من الناحية القانونية وبالطريقة التي توفر المصادقية للأطراف المعنية التي تتطلب في بعض الأحيان شهادة الخبراء الماليين، وان القائمين بعمل التدقيق القضائي هم موظفون أو محامون أصحاب خبرة بالقانون (جميل، ٢٠١٢، ٢٨)، ويتفق الباحثان مع التعريف الأخير للتدقيق القضائي بأنه عملية تحقق من المعاملات المالية من الناحية المحاسبية والقانونية ولكن يختلفان معه من ناحية القائمين بعملية التدقيق القضائي إذ من المفضل ان يكونوا من المدققين القضائيين المؤهلين للعمل من ناحية المعرفة العلمية والمهارات اللازمة، ومن هنا يمكن إعطاء مفهوم للمدقق القضائي بأنه الشخص الذي يقوم بعملية فحص وتقييم البيانات المالية باستخدام قدراته العلمية والمعرفية ومهاراته المهنية والسلوكية لتحليل وتفسير هذه البيانات وبشكل يساهم في اكتشاف التصرفات غير القانونية التي قد تكون مستترة في القوائم المالية.

بصورة عامة تناولت اغلب الدراسات موضوع المحاسبة القضائية مع التدقيق القضائي إلا انه يمكن القول بان التدقيق القضائي يكون اشمل، اذ وضح كل من (Popoola et al., 2014) بان المحاسب القضائي يبحث في صحة السجلات المحاسبية، بينما المدقق القضائي له دور اشمل إذ يعطي الكثير من التفكير حول البيانات والمعلومات إضافة الى صحة السجلات المحاسبية مثلا (هل الشركات مسجلة، وهل هناك موثوقية للوثائق الداعمة لمسار التدقيق، كما يبحث في قيم الشركة: إذ تؤثر هذه القيم على سلوك الافراد العاملين في الشركة لدفعهم نحو الفساد والاحتيال... وغيرها) (Popoola. et al., 2014, 121). إن أهمية المدقق القضائي تنأتى من قدرته وشموليته في دمج المعرفة المحاسبية والتدقيقية مع الموقف العقلي الإيجابي في حل القضايا القانونية، وقدرته في تحديد القصد الحقيقي من وراء المعاملات المالية، والمحاسبة القضائية بشكل عام تناولت ابعاد مفهومها من خلال ثلاث جهات نظر أساسية وهي: (Stanbury et al., 2010, 5)

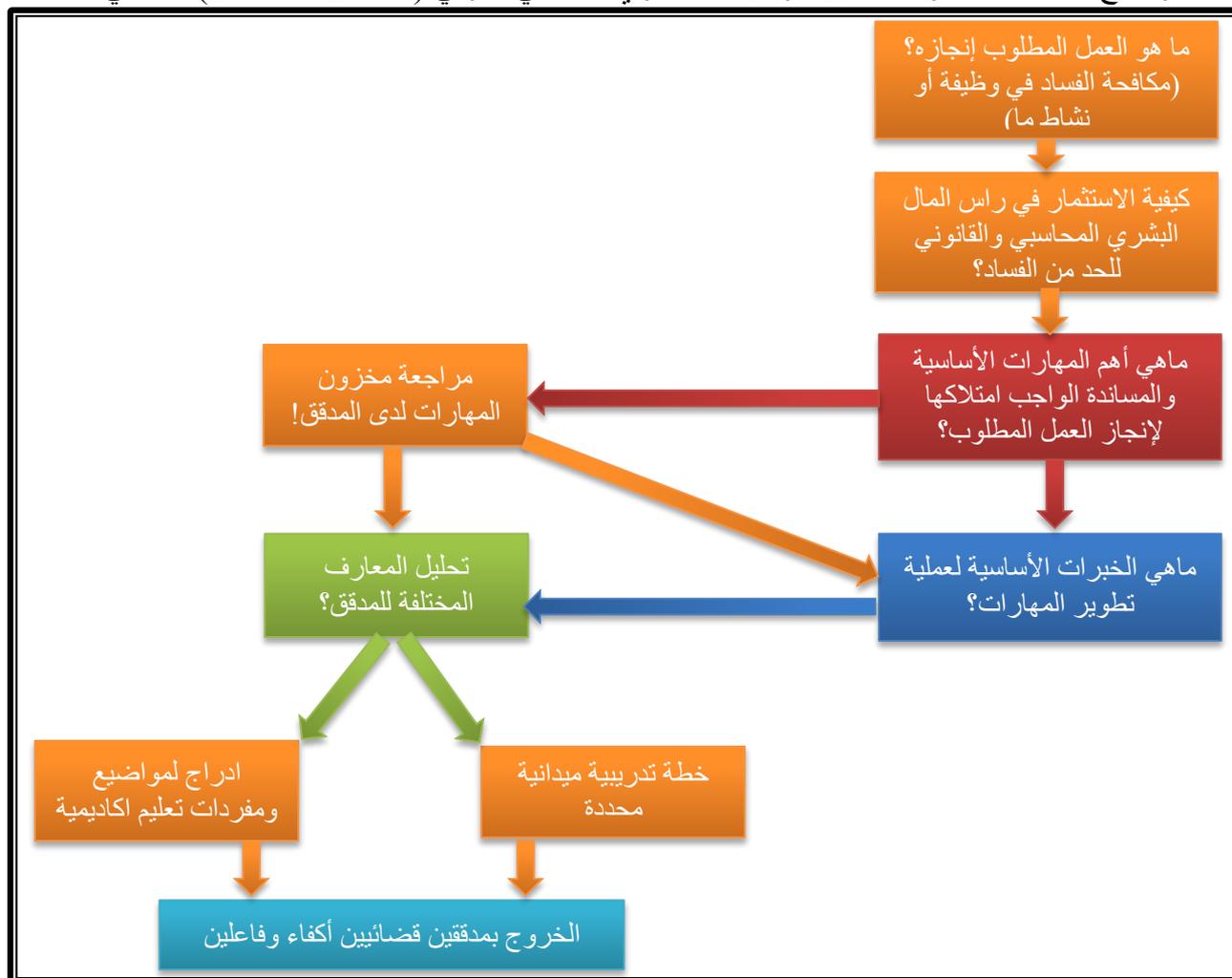
١. من وجهة نظر مدقق الحسابات: إذ تناولت تطبيق أساليب وتقنيات وإجراءات التدقيق لحل القضايا القانونية التي تتطلب دمج مهارات التحقيق والمحاسبة وتدقيق الحسابات.
٢. من وجهة نظر المحامي: تناولت جمع وتفسير وتلخيص وعرض القضايا المالية والمعقدة بطريقة واضحة وموجزة في محكمة قانونية كخبير.
٣. من وجه نظر محققي الاحتيال: تناولت تطبيق مهارات التطبيق والتحليل لحل القضايا المالية بطريقة تفي بالمعايير التي تتطلبها المحاكم.

لذلك يمكننا القول بان التدقيق القضائي هو العلم الذي يتقابل فيه كل من علم المحاسبة وتدقيق الحسابات والقانون وتتداخل فيه المهارات المحاسبية والسلوكية والقانونية والتحليل بطريقة يتم فيها الكشف عن أي أنشطة غير قانونية او غش واحتيال يتعلق بالسجلات المالية للشركة.

ثانياً: دور المدقق القضائي في إطار الكشف عن حالات الفساد: ان استخدام أساليب وإجراءات التدقيق القضائي يعد من أفضل الطرق وأهمها لمكافحة الفساد وجرائم الغش في الشركات إذ ان إجراءات التدقيق التقليدية اثبتت عدم قدرتها على منع واكتشاف هذه الجرائم، مما استوجب الحاجة الى التدقيق القضائي لاستعادة الثقة التي فقدتها المهنة خلال السنوات الأخيرة، وقد وضح (Popoola et al.) من أهم أسباب التي استوجب الحاجة الى التدقيق القضائي ما يلي: (Popoola. et al. 2014, 122)

- (١) زيادة الاحتيال والفساد. ٢. عولمة التجارة. ٣. تشريعات جديدة ومعقدة. ٤. وجود بيئة قضائية. ٥. نمو واستخدام التطورات التكنولوجية في الاعمال التجارية).
- وبصورة عامة يمكن القول بان للمدقق القضائي الدور البارز في الكشف عن عمليات الغش والتلاعب التي يمكن ان تحدث داخل الشركات من خلال ما يلي: (علي، ٢٠٠٩، ٥٩٩-٦١٠) و (Ramaswamy, 2005, 5)
١. دور المدقق القضائي في مساعدة الإدارة على اكتشاف الغش والتلاعب: إذ تقوم الشركات بتكليف المدقق القضائي بأداء بعض إجراءات اكتشاف الغش دون الاشتباه في وجوده كإجراء وقائي وفعال لمنع حدوثه في المستقبل، إذ يقوم المدقق بالتعامل مع كل عيب أو مشكلة على حدة والتعمق في أدق تفاصيلها المالية والمحاسبية.
٢. دور المدقق القضائي في مساعدة الإدارة على منع الغش والتلاعب: إذ يقوم المدقق بتصميم برنامج لمنع الغش يتلاءم مع ظروف الشركة بشكل خاص، ولا بد لمثل تلك البرامج ان تشمل على توقع العقاب ومساءلة مرتكبي الجرائم، وان يساعد في اعداد السياسات التي تعبر عن نية الشركة وكيفية تصرفها في حالة وجود أي أنشطة جنائية وتطبيقها على كل الموظفين بجميع المستويات.
٣. دور المدقق القضائي في مساعدة الإدارة في تفعيل سياسات الحوكمة: يقوم المدقق بصياغة وإعداد السياسات المتكاملة لحوكمة الشركات التي تتضمن وجود التوليفة الملائمة من أعضاء مجلس الإدارة، وضمان وجود ميثاق أخلاقي يلتزم به كلا من الإدارة والموظفين.
٤. دور المدقق القضائي في كشف التواطؤ الذي قد يحدث داخل الشركة: عادة يكون المدقق غير مسئول عن اكتشاف الممارسات الفاسدة التي تتضمن التواطؤ بين الموظفين داخل الشركة فقط يكون مسئول عن ابداء رايه في القوائم المالية وتأكيد مدى خلوها من التحريفات الجوهرية، وهنا يظهر دور المدقق القضائي بتقصي الحقائق والتحقق من ممارسات الفساد المشتبه فيها.
- عادةً يعتبر الفساد ظاهرة معقدة جدا لأن جميع الأطراف المشاركة فيه تحاول عدم ترك أي دليل مادي من ورائها إضافة الى ان هذه الممارسات تتم بشكل غير رسمي مما يؤدي الى صعوبة اكتشافها، والاستخدام الكفء لخدمات المدقق القضائي يوفر درجة من التوازن بين إجراءات التدقيق التقليدية وإجراءات التدقيق القضائي للكشف عن احتمالات وجود الغش والاحتيال.
- ثالثاً: الاستثمار بالمدققين كراس مال بشري محاسبي وقانوني: المهارات والخبرات والمعرفة:**
- يمثل الاستثمار في رأس المال البشري من ضمن أهم العوامل المؤثرة في النمو المالي والاقتصادي في أي دولة وفي مجال مهنة التدقيق يمثل الاستثمار بالمدققين وتطوير مهاراتهم وخبراتهم في مجال عملهم من الأمور المهمة في مساعدة مهنة التدقيق على الوصول الى تحقيق أهدافها وغاياتها، وبصورة عامة يمكن تعريف الاستثمار في راس المال البشري حسب تعريف المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة بأنه عبارة عن عملية تنمية مهارات ومعارف وقدرات الأفراد، الذين يساهمون في التنمية الاقتصادية والاجتماعية لبلد ما (موساوي و زيرار، ٢٠١٤، ٤١)، كما يعرف بانه مجموعة المفاهيم والمعارف والمعلومات من جهة والمهارات والخبرات وعناصر الأداء من جهة ثانية والاتجاهات والسلوكيات والمثل والقيم من جهة ثالثة التي يحصل عليها الانسان عن طريق نظم التعليم النظامية وغير النظامية والتي تساهم في تحسين انتاجيته وتزيد بالتالي من المنافع والفوائد الناجمة عن عمله (سعيد، ٢٠١٥، ١٦).

ولأن مهنة التدقيق واحدة من أهم المهن التي تحتاج الى التطوير والتحسين المستمر لأداء العاملين فيها لأهمية المهنة وأهمية الثقة بالمعلومات التي تقدمها لجمهور المستفيدين، كان لابد من الاستثمار في المدققين كراس مال بشري محاسبي وقانوني لتهيئة المدققين القضائيين لمحاولة القضاء على موجات الفساد المالي والإداري التي باتت تجتاح الشركات في الآونة الأخيرة ويمكن توضيح خطة الاستثمار بالمدققين كراس مال بشري محاسبي وقانوني (المدققين القضائيين) كما يلي:



الشكل (٢) الكيفية التي يمكن بها الاستثمار في المدققين كراس مال بشري محاسبي وقانوني

المصدر: اعداد الباحثان.

ويمكن توضيح اهم مقومات خطة الاستثمار كما يلي:

أ. المهارات الأساسية والمساندة الواجب توافرها بالمدقق القضائي: وهي المهارات التي تعتبر أساسية لكي تعطي لصاحبها صفة المدقق القضائي ومنها القدرات التحليلية القوية، مهارات الاتصال الكتابية واللفظية والشفهية، العقل الإبداعي، فطنة الأعمال، فهم المسؤوليات المهنية، فهم القوانين، القدرة على تسوية المنازعات والمشاكل، القدرة على جمع المعلومات، أما المهارات المساندة فهي مهارات في مجال الاعمال التجارية المختلفة والضرائب والإدارة والعلاقات والاتصالات والقدرة على تحليل البيانات المالية وتحليلها نقدياً وفهم مخططات الاحتيال (Ozili, 2015, 66). وقد قام Ozili بتصنيف المهارات بين الأكاديميين والممارسين وترتيبها حسب اولويتها وكما يلي:

الجدول (١) ترتيب المهارات المطلوبة للمدققين القضائيين

المدققين الأكاديميين القضائيين	المدققين الممارسين القضائيين	التسلسل
التفكير النقدي الاستراتيجي	التفكير النقدي الاستراتيجي	١
مهارات شفوية	مهارات مكتوبة	٢
القدرة على التحقيق	اتصالات شفوية فعالة	٣
التوليف بين الاكتشاف وتحليل النتائج	القدرة على التحقيق	٤
اتصالات مكتوبة	الشفافية في التحقيق	٥
الشفافية في التحقيق	التوليف بين الاكتشاف وتحليل النتائج	٦
تنظيم المواقف غير الواضحة	حل المشاكل	٧
حل المشاكل	تنظيم المواقف غير الواضحة	٨

المصدر: اعداد الباحثان بتصريف عن

Ozili, P. (2015) "Forensic Accounting and Fraud: A Review of Literature and Policy Implications", International Journal of Accounting and Economic Studies, Vol.3, No.1, P.68.

ب. الخبرات الأساسية الواجب توافرها بالمدقق القضائي: يمكن النظر الى التدقيق القضائي بانه علم متعدد الخبرات، فالخبرة المحاسبية لوحدها لا تكفي بدون الخبرات الأخرى مثل الخبرة بالفحص والتحري لمساعدة المدقق في اكتشاف التصرفات غير القانونية، وكذلك الخبرة بخطط ارتكاب الغش والفساد (Ahmad, 2005, 152)، وقد وضح (Ramaswamy) بانه يجب ان يكون للمدقق خبرة معمقة في القوائم المالية والقدرة على تحليلها بشكل انتقادي حتى يكون قادر على اكتشاف الأنماط غير العادية من المعلومات وإدراك مصدرها، إضافة الى الخبرة في خطط الغش والتلاعب وغسيل الأموال والرشاوي والفساد، والخبرة في إعداد نظام رقابي يساعد على تقدير المخاطر، والخبرة في سياسات حوكمة الشركات (Ramaswamy, 2005, 7).

ج. المعارف الأساسية الواجب توافرها بالمدقق القضائي: حتى يكون المدقق القضائي ناجحاً في عمله لابد ان يكون متسلح بالمعارف الأساسية في مجال عمله بالتدقيق ومراقبة الحسابات إضافة الى المعرفة الأخرى مثل المعرفة القانونية بالقوانين والنظم القانونية والإجراءات المتبعة في المحاكم، والمعرفة بنظم وشبكات المعلومات، وقد وضح كل من (Popoola et al.) أنواع المعارف الأساسية التي يجب على المدقق القضائي معرفتها وهي: (Popoola et al., 2014, 122)

١. بشكل خاص المعرفة المحاسبية وتدقيق الحسابات، السجلات المحاسبية، جمع وتقييم الأدلة المالية.
٢. المعرفة بتكنولوجيا المعلومات.
٣. المعرفة بالقانون والأنظمة.
٤. المعرفة بعلم النفس.
٥. المعرفة بالسلوكيات والتحقيق وعلم الجريمة.

وبصورة عامة يمكن القول بان استثمار المدققين كراس مال بشري محاسبي وقانوني وتطبيق خطط هذا الاستثمار ممثلة بالتحلي بالمهارات الأساسية والمساندة والخبرات والمعارف الأساسية اللازمة سيعمل على تضييق فجوة الثقة ما بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية بسبب إحساس جمهور المستخدمين بأهمية دور المدققين القضائيين في الكشف والتحري ومجابهة الفساد والغش وبالتالي خروج دور المدقق من الدور التقليدي في ابداء الرأي في القوائم المالية وإعطاء

تأكيدات بمدى خلوها من التحريفات الجوهرية بصرف النظر اذا ما كانت هذه التحريفات ناتجة عن غش أو فساد إلى دور أكبر يعطي القوة للمدقق في مجابهة الفساد بشكل خاص ويرتقي بالمهنة وأهمية دورها بشكل عام.

المبحث الثاني / الفساد المالي والإداري: المفهوم والأسباب والآثار المحتملة

أولاً. مفهوم الفساد المالي والإداري: يعد الفساد ظاهرة خطيرة ومعقدة الى حد كبير، وهي تستهدف عملية البناء والتطوير في أي مجال من مجالات الحياة لأنها تهدم كل القيم الإنسانية التي يركز عليها بناء وتطور المجتمعات، وتختلف الأشكال والأنواع في هذه الظاهرة، إلا ان النوع الأكثر تأثيراً يتمثل بالفساد المالي والإداري لأنه يكون اكبر معوق للتنمية، وبصورة عامة يعرف الفساد بأنه إساءة استعمال السلطة العامة أو الوظيفة العامة لتحقيق مكاسب ومنافع شخصية (وصاف وكرودي، ٢٠١٦، ٢٢٥)، ويعرف في إطار أي عمل على انه "عمل او اغفال او سوء معاملة التي تحول الالتزامات الاخلاقية والقانونية من وظيفة عمومية نحو اهداف خاصة ذات منفعة اقتصادية او اجتماعية او سياسية" (Agatiello, 2010, 1457)، كما يعرف بأنه نمط من السلوك ينحرف عن المعيار السائد فعلاً أو المعتقد أنه سائد في سياق معين ويرتبط هذا السلوك المنحرف بحافز معين (الجحيشي، ٢٠٠٩، ٢٥)، وعرفه (Windsor) بأنه فشل القيم والاعتبارات الأخلاقية وتفضيل مصلحة الفرد على مصلحة المجتمع وبطريقة غير مشروعة (رشيد، ٢٠١٢، ٣١٩).

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الفساد بالاستناد إلى المفهوم القيمي بأنه سلوك غير أخلاقي يؤدي إلى إساءة استخدام السلطة لتحقيق منافع خاصة بطرق قانونية وغير قانونية تؤدي مع زيادة انتشارها وتغلغلها في المجتمع إلى تعطيل حركة التطور والتنمية بكل المجالات.

أما الفساد المالي فهو عبارة عن سلوك معين يتخذ صفة غير رسمية وتمثل بالتجاوزات المالية ومخالفة القواعد التي تحكم العمل وله اثار سلبية على كافة المجالات (الكروي، ٢٠١٥، ٣٠) ويعرف ايضاً بالانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأنظمة المالية والتعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية، ويمكن ملاحظة الفساد المالي في الرشاوي والاختلاس والتهرب الضريبي وتخصيص الأراضي والمحابة والمحسوبية في التعيينات الوظيفية (داود، ٢٠١٥، ١٠٠). ويرتبط الفساد المالي بالفساد الإداري الذي يتمثل بالانحرافات الإدارية والوظيفية والتنظيمية والمخالفات التي تصدر من الموظف العام أثناء تأديته لمهام وظيفته، وانتهاك منظومة التشريعات والقوانين والأنظمة النافذة، وعدم احترام أوقات ومواعيد العمل الرسمي، وتمضية أوقات العمل في أعمال غير وظيفية وعدم تحمل المسؤولية والجمع بين الوظيفة العامة وأعمال أخرى دون موافقة المراجع الإدارية وممارسة المحاباة الشخصية دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والنزاهة (تقي، ٢٠٠٩، ٨). وبأنه عدم القدرة على التحكم في ضوابط العمل وبالتالي عدم القدرة في تحقيق أهداف الوحدة وتغلب المصالح الشخصية على مصالح العمل (كورتل وآخرون، ٢٠٠٦، ٣-٤). أما (Simcha) فقد عبر عن الفساد الإداري والمالي من خلال ثلاثة اتجاهات هي: (Simcha , 2007, 43).

- الاتجاه الأخلاقي: والذي يعتبر الفساد المالي فعل فاسد إذا ما حكم عليه المجتمع فقط بأنه كذلك.
- الاتجاه الضروري: والذي يعتبره البعض ضرورة للتغيير الاجتماعي وحافزاً على التطور.
- الاتجاه الوظيفي: والذي اعتبر الفساد نشاط فردي يتم بشكل عرضي، إضافة الى تمتعه بسمة الإدامة والاستمرارية في حالة توافر البيئة المناسبة

فالحُدود بين الفساد المالي والإداري تكون في بعض الأحيان متلاشية أو رمادية اللون عندما يكون الهدف من الفساد الإداري هو الحصول على الأموال، وقد يكون الفساد الإداري لا يترتب عليه الحصول على الأموال مثل المحسوبة في تعيين الموظفين أو التقصير في أداء الأعمال وغيرها (العيساوي، ٢٠٠٩، ٣٣٢).

ثانياً. الأسباب والآثار المحتملة للفساد المالي والإداري:

أ. من أبرز الأسباب المؤدية للفساد المالي والإداري ما يلي: (الكروي، ٢٠١٥، ٣١)، (عذاب، ٢٠٠٩، ٥٤-٥٥)

١. ضعف سيادة الدولة والقانون وفساد السلطات عدم وجود تشريعات توفر الرادع الحقيقي.
 ٢. عدم الشعور بالمسؤولية والحرص على المال العام.
 ٣. الإفراط في سن القوانين والأنظمة دون دراسة حقيقية، وتعدد الأجهزة المناطة بها وتضاربها، يؤدي إلى ظهور بعض الثغرات في هذه القوانين والأنظمة مما يوفر مناخاً مناسباً للفساد.
 ٤. غياب دور الحكومات، وكذلك الحروب وما ينجم عنها من فوضى في كافة المجالات مما تسهل عملية تفشي الفساد.
 ٥. ضعف نظام الرقابة الداخلية يسهل تمرير العمليات المالية والمحاسبية غير المشروعة.
 ٦. ضعف المؤسسات الرقابية الخارجية وعدم اتسامها بالحسم والقوة.
 ٧. احتكار السلطة والمسؤوليات لدى أشخاص محددين.
 ٨. عدم الاهتمام بالأجهزة الرقابية وقلة الخبرة والكفاءة لدى العاملين فيها والمحسوبة.
 ٩. الصلاحيات الواسعة في اتخاذ القرارات وحرية التصرف لموظف معين قد تمكنه من توجيه القرارات باتجاهات متباينة تحقيقاً لمصالحه الخاصة.
 ١٠. بروز علاقات اجتماعية على أساس المنافع الخاصة المتبادلة بين أفراد وجماعات داخل العمل، من شأنها أن تفسح المجال أمام احتمالات تطور هذه الممارسات إلى حالات فساد.
- ب. آثار الفساد المالي والإداري: تتباين آثار الفساد ويختلف تأثيرها من مجتمع لآخر ومن دولة لأخرى، وبصورة عامة يمكن توضيحها وخاصة ما يتعلق منها بالآثار الاجتماعية بالنقاط الآتية: (زغير، ٢٠١١، ٥٣) و(جبر والدعيمي، ٢٠١٠، ٢٦٩-٢٧٠)
١. إضعاف قواعد العمل والمهنة والحيلولة دون تحقيق أهدافها.
 ٢. الخلل الذي يصيب أخلاقيات العمل والمهنة وقيم المجتمع وسيادة حالة ذهنية لدى الأفراد والممارسين تبرر الفساد وتجد له من الذرائع ما يبرر استمراره.
 ٣. تولد شعور عدم المبالاة والإهمال وعدم الاخلاص والحرص على المصلحة العامة.
 ٤. يؤدي الفساد إلى اهتزاز مصداقية وثقة الجمهور في المؤسسات والمنظمات المختلفة في المجتمع مما يؤدي إلى شيوع مشاعر السخط وعدم الرضا لجمهور المتعاملين.
 ٥. يساهم الفساد في تدني الكفاءة ويضعف من مستوى جودة أداء الأعمال.

المحور الثالث: الجانب الميداني

أولاً / وصف خصائص عينة البحث: بعد إجراء عملية تحليل بيانات استمارة الاستبيان المعدة لقياس أثر المهارات والخبرات والمعرفة للمدققين القضائيين في الحد من الفساد بأنواعه، جاءت خصائص عينة البحث كما موضحة في الجدول رقم (٢)، وكالاتي:

١. **الجنس:** أظهرت نتائج البحث أن عدد الذكور من المستقصى آرائهم من حيث مراقبي الحسابات المستقلين بلغ (٢٨) أي بنسبة (٨٤,٨٥%)، بينما بلغ عدد الإناث (٥) أي ما نسبته (١٥,١٥%) من إجمالي عينة مراقبي الحسابات المستقلين. أما عدد الذكور من المستقصى آرائهم من حيث مراقبي الحسابات الحكوميين بلغ (١٨) أي بنسبة (٦٠%)، بينما بلغ عدد الإناث (١٢) أي ما نسبته (٤٠%) من إجمالي عينة مراقبي الحسابات الحكوميين، وهذا مؤشر ايجابي يدل على تنوع الأفكار وتقبل مساهمة الإناث في الكشف عن الفساد وتشجيعهن على ذلك. أما بالنسبة لمراقبي الحسابات المستقلين فقد جاء عدد الذكور أكبر من عدد الإناث مما قد يدل على ضعف المساهمة للمرأة في تفعيل العمل التدقيقي القضائي في بيئة العمل المبحوثة.

٢. **المؤهل العلمي:** أن النسبة الأعلى كانت لحملة شهادة البكالوريوس إذ بلغت (٤٥,٤٦%) و (٦٦,٦٧%) من أفراد العينة المبحوثة على التوالي في عينة مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين، وتليها شهادة الدبلوم العالي والماجستير بالنسبة لمراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين على التوالي، وهذا يشير إلى أن هناك تنوع منطقي بسيط في المؤهل العلمي بالنسبة للعينة محل البحث.

٣. **مدة الخدمة (الخبرة العملية):** أوجد البحث أن معظم المستقصى آرائهم بالنسبة لمراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين على التوالي كانوا من ذوي فئة الخدمة (١١-١٦) سنة و (٥-١٠) سنوات بنسبة (٦٠,٦١%) و (٥٦,٦٧%) على التوالي. تليهما الفئة (٥-١٠) سنوات وذوي فئة الخدمة (١١-١٦) سنة لمراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين على التوالي، إذ بلغت نسبتهما (٢١,٢١%) و (٣٣,٣٣%) على التوالي. وتشير هذه النسب إلى أن الأفراد المبحوثين لديهم خبرة مناسبة في تطوير جودة العمل التدقيقي القضائي في إطار ممارستهم للعمل في وحداتهم التدقيقية في الكشف عن حالات الفساد لفترات تتراوح ما بين (٥-١٦) وبنسبة إجمالية (٨٥,٩١%) من إجمالي العينة المبحوثة.

الجدول (٢) خصائص عينة البحث

الجنس					العينة
المجموع	% انثى	% ذكر	انثى	ذكر	
٣٣	١٥,١٥	٨٤,٨٥	٥	٢٨	م. حسابات مستقلين
٣٠	٤٠	٦٠	١٢	١٨	م. حسابات حكوميين
% المؤهل العلمي					
بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير	المعهد العربي للمحاسبين	دكتوراه	
٤٥,٤٦	٢٤,٢٤	٦,٠٦	١٥,١٥	٩,٠٩	م. حسابات مستقلين
٦٦,٦٧	١٣,٣٣	١٦,٦٧	-	٣,٣٣	م. حسابات حكوميين
% الخبرة في مجال الاختصاص					
أقل ٥ سنة	١٧ - ٢٢	١١ - ١٦	٥ - ١٠	أكثر ٢٣ سنة	
٦,٠٦	٣,٠٣	٦٠,٦١	٢١,٢١	٩,٠٩	م. حسابات مستقلين
٦,٦٧	-	٣٣,٣٣	٥٦,٦٧	٣,٣٣	م. حسابات حكوميين

المصدر: اعداد الباحثان.

ثانياً / وصف وتشخيص المدققين كراس مال بشري محاسبي وقانوني:

١. وصف وتشخيص محور المهارات الأساسية والمساعدة للمدقق القضائي: يتبين لنا من الجدول (٣) ان (53.57%) من مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين يؤكدون على وجود اتفاق حول وجوب امتلاك المهارات الأساسية لعمل المدقق القضائي كالمهارات التحليلية ومهارات الاتصال الكتابية والشفهية فضلاً عن المهارات المساعدة لعمل المدقق القضائي كالمهارات في مجالات أخرى مثل القانون والضرائب والإدارة ومهارات تحليل البيانات وفهم مخططات الاحتيال والغش، ويدعم ذلك وسط حسابي اجمالي بلغ (3.46)، و(3.53) للمهارات الأساسية والمساعدة على التوالي، وبانحراف معياري اجمالي قدره (0.86)، و(0.99) على التوالي، في حين يشير (17.85%) من أفراد عينة البحث إلى ضعف اعتمادهم على تلك المهارات الأساسية والمساعدة في أداء دورهم كمدقق قضائي.

كما نلاحظ في الجدول (٣)، ان أبرز المؤشرات التي عززت المهارات الأساسية في هذا المحور هو المؤشر (X1)، الذي ينص على أن وجوب امتلاك مهارات القدرات التحليلية كمهارات اساسية لتعزيز أداء عمل المدقق القضائي، وقد جاء ذلك بوسط حسابي بلغ (3.49) وانحراف معياري قدره (0.80). كما جاء المؤشر (X3) من أبرز المؤشرات التي عززت المهارات المساعدة في هذا المحور، الذي ينص على أن وجوب امتلاك مهارات في مجالات أخرى مثل القانون والضرائب والإدارة كمهارات مساعدة لتعزيز أداء عمل المدقق القضائي، وقد جاء ذلك بوسط حسابي بلغ (3.69) وانحراف معياري قدره (1.14). حيث نستنتج من ذلك أن امتلاك المهارات الأساسية والمساعدة يساعد المدقق القضائي في أداء عمله بكفاءة وفاعلية.

الجدول (٣) وصف وتشخيص المهارات الأساسية والمساعدة للمدقق القضائي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اوزان المقياس										الفقرات
		اتفق جداً		اتفق		اتفق نوعاً ما		لا اتفق		لا اتفق جداً		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.8006	3.4921	7.9	5	44.4	28	36.5	23	11.1	7	0.0	0	X1 هل تتفق بان امتلاك مهارات القدرات التحليلية سيعزز من ادائك لعملك.
0.9283	3.4286	6.3	4	54.0	34	15.9	10	23.8	15	0.0	0	X2 هل تتفق بان امتلاك مهارات الاتصال الكتابية والشفهية تعزز من ادائك لعملك.
1.1449	3.6984	33.3	21	23.8	15	22.2	14	20.6	13	0.0	0	X3 هل ترى بان امتلاكك لمهارات في مجالات أخرى مثل القانون والضرائب والإدارة سيديم قدرتك على أداء العمل.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اوزان المقياس										الفقرات
		اتفق جداً		اتفق		اتفق نوعاً ما		لا اتفق		لا اتفق جداً		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.8481	3.3651	7.9	5	36.5	23	39.7	25	15.9	10	0.0	0	X4 هل ترى بان امتلاك القدرة على تحليل البيانات وفهم مخططات الاحتيال والغش سيدعم دورك كمدقق.
		53.57				28.58		17.85				المؤشرات الاجمالية

المصدر: اعداد الباحثان

٢. وصف وتشخيص محور خبرات المدقق القضائي: يلاحظ في الجدول (4) ان (86.50%) من مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين يؤكدون على وجود اتفاق حول وجوب امتلاك الخبرة في تخصصي المحاسبة والتدقيق لعمل المدقق القضائي فضلاً عن امتلاك الخبرة في مجالات القانون والأنظمة الرقابية، ويدعم ذلك وسط حسابي اجمالي بلغ (4.13)، وبانحراف معياري قدره (0.69). في حين يشير (4.75%) من أفراد عينة البحث إلى ضعف الخبرات في دعم أداء دورهم كمدقق قضائي.

الجدول (٤) وصف وتشخيص خبرات المدقق القضائي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اوزان المقياس										الفقرات
		اتفق جداً		اتفق		اتفق نوعاً ما		لا اتفق		لا اتفق جداً		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.6666	4.4444	50.8	32	46.0	29	0.0	0	3.2	2	0.0	0	X5 هل ترى بان امتلاك الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق كافية لأدائك لعملك.
0.7304	3.8254	12.7	8	63.5	40	17.5	11	6.3	4	0.0	0	X6 هل ترى بان امتلاك الخبرة في مجالات القانون والأنظمة الرقابية سيعمل على دعم خبرتك كمدقق.
		86.50				8.75		4.75				المؤشرات الاجمالية

المصدر: اعداد الباحثان

كما يتبين لنا من الجدول (٤)، ان أبرز المؤشرات التي عززت هذا المحور هو المؤشر (X5)، الذي ينص على أن وجوب امتلاك الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق كتخصص لتعزيز أداء عمل المدقق القضائي، وقد جاء ذلك بوسط حسابي بلغ (4.44) وانحراف معياري قدره

(0.66). حيث نستنتج من ذلك أن الأساس الذي يبنى عليه المدقق القضائي لأداء عمله بكفاءة وفاعلية يكون من خلال عمله كمدقق ومحاسب.

٣. وصف وتشخيص محور معرفة المدقق القضائي: يلاحظ في الجدول (٥) ان (51.59%) من مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين يؤكدون على وجود اتفاق حول وجوب امتلاك المعرفة المحاسبية وتدقيق الحسابات والمعرفة بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات فضلاً عن دور المعرفة بعلم النفس والسلوكيات والمعرفة بالقوانين والتحقيقات وعلم الجريمة لدعم عمل المدقق القضائي بكفاءة وفاعلية، ويدعم ذلك وسط حسابي اجمالي بلغ (3.51)، وبانحراف معياري قدره (0.77). في حين يشير (9.13%) من أفراد عينة البحث إلى ضعف تنوع المعارف في دعم أداء دورهم كمدقق قضائي.

الجدول (٥) وصف وتشخيص معرفة المدقق القضائي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اوزان المقياس										الفقرات
		لا اتفق		اتفق قليلاً		اتفق نوعاً ما		اتفق		اتفق جداً		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.7916	3.3810	7.9	5	33.3	21	47.6	30	11.1	7	0.0	0	X7 هل تتفق بان امتلاك المعرفة المحاسبية وتدقيق الحسابات كافية لأداء العمل.
0.7782	3.4444	4.8	3	47.6	30	34.9	22	12.7	8	0.0	0	X8 هل تتفق بان امتلاك المعرفة بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات ستسهم في دعم عملك.
0.8196	3.4603	9.5	6	38.1	24	41.3	26	11.1	7	0.0	0	X9 هل تتفق بان امتلاكك للمعرفة بعلم النفس والسلوكيات سيسهم في دعم دورك كمدقق.
0.6889	3.7619	12.7	8	52.4	33	33.3	21	1.6	1	0.0	0	X10 هل تتفق بان امتلاكك المعرفة بالقوانين والتحقيقات وعلم الجريمة سيسهم في دعم خبرتك كمدقق.
		51.59				39.28				9.13		المؤشرات الاجمالية

المصدر: اعداد الباحثان

كما يتبين لنا من الجدول (٥)، ان أبرز المؤشرات التي عززت هذا المحور هو المؤشر (X10)، الذي ينص على أن وجوب امتلاك المعرفة بالقوانين والتحقيقات وعلم الجريمة كمعرفة مساعدة لتعزيز أداء عمل المدقق القضائي، وقد جاء ذلك بوسط حسابي بلغ (3.76) وانحراف

معياري قدره (0.69). حيث نستنتج من ذلك أن للمعرفة القانونية دوراً جوهرياً في أداء المدقق القضائي لعمله بكفاءة وفاعلية.

ثالثاً / وصف وتشخيص دور المدققين القضائيين في مواجهة الفساد:

يتبين لنا من الجدول (٦) ان (39.67%) من مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين يؤكدون على وجود اتفاق حول أهمية دور المدقق القضائي في مواجهة الفساد والاحتيال من خلال استثمار المدققين كقوة منتجة نتيجة لامتلاكهم للمهارات الأساسية والمساندة والخبرات والمعارف لمواجهة الفساد المالي والإداري، ويدعم ذلك وسط حسابي إجمالي بلغ (3.38)، وبانحراف معياري قدره (0.78). في حين يشير (10.33%) من أفراد عينة البحث إلى ضعف تنوع الاستثمار في المهارات والخبرات والمعارف في دعم أداء المدقق القضائي لمواجهة الفساد المالي والإداري.

الجدول (٦) وصف وتشخيص دور المدققين القضائيين في مواجهة الفساد

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اوزان المقياس										الفقرات
		لا اتفق		اتفق قليلاً		اتفق نوعاً ما		اتفق		اتفق جداً		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.7663	3.2698	7.9	5	22.2	14	58.7	37	11.1	7	0.0	0	X11 هل تتفق مع أهمية دور المدقق القضائي في مواجهة الفساد والاحتيال.
0.7356	3.4444	9.5	6	30.2	19	55.6	35	4.8	3	0.0	0	X12 هل تتفق مع استثمار المدققين من خلال امتلاكهم للمهارات الأساسية والمساندة لمواجهة الفساد المالي والإداري.
0.7613	3.2540	3.2	2	34.9	22	46.0	29	15.9	10	0.0	0	X13 هل تتفق مع استثمار المدققين من خلال امتلاكهم للخبرات الأساسية لمواجهة الفساد المالي والإداري.
0.8390	3.5397	12.7	8	38.1	24	39.7	25	9.5	6	0.0	0	X14 هل تتفق مع استثمار المدققين من خلال امتلاكهم للمعارف الأساسية لمواجهة الفساد المالي والإداري.
		39.67				50		10.33				المؤشرات الإجمالية

المصدر: اعداد الباحثان

كما يلاحظ في الجدول (٦)، ان أبرز المؤشرات التي عززت هذا المحور هو المؤشر (X14)، الذي ينص على أهمية استثمار المدققين من خلال امتلاكهم للمعارف الأساسية لمواجهة الفساد المالي والإداري، وقد جاء ذلك بوسط حسابي بلغ (3.54) وانحراف معياري قدره (0.84).

حيث نستنتج من ذلك أن للاستثمار في المعارف اليوم ممكن ان يشكل قضية محورية وفاصلة في بناء وتهيئة المدققين القضائيين لمواجهة ومكافحة الفساد مستقبلاً.

رابعاً / اختبار الدلالة الإحصائية لأنموذج التحليل:

نتناول هذه الفقرة مهمة التحقق من فرضيات البحث في كشفها للواقع القائم على مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين المبحوثين، وذلك استكمالاً للعمليات الوصفية والتشخيصية التي تم إيضاحها آنفاً، وبالاعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي باستخدام برمجيتي (SPSS, Amos) للتأكد من نجاح مخطط البحث الفرضي في عكسه لعلاقات الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث في الميدان المبحوث، فضلاً عن تحديد التأثيرات غير المباشرة وعلى النحو الآتي:

١. **علاقة الارتباط بين استثمار راس المال البشري للمدققين القضائيين والحد من الفساد:** نلاحظ من الجدول (٧) وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة معنوية بين استثمار راس المال البشري للمدققين القضائيين والحد من الفساد، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.702) عند مستوى معنوية (0.01)، ويدل هذا على أنه كلما زاد استثمار الهيئات التنظيمية الرقابية في تهيئة وبناء المدققين كراس مال بشري محاسبي وقانوني بوصفهم قوة عمل منتجة كمدققين قضائيين كلما زادت إمكانية تلك الهيئات في المساهمة للحد من الفساد، وتعكس هذه النتيجة تطابقاً مع المنطق النظري آنفاً.

الجدول (٧) القيم العددية لعلاقات الارتباط بين متغيرات البحث

الاستثمار في راس مال بشري محاسبي وقانوني (مدققين قضائيين)					المتغير التابع
المعارف	الخبرات	المهارات المساندة	المهارات الأساسية	الإجمالي	
0.303*	0.462**	0.517**	0.584**	0.702**	الحد من الفساد

(**) العلاقة معنوية عند مستوى (0.01)، (*) العلاقة معنوية عند مستوى (0.05) N = 63
المصدر: إعداد الباحثان.

أما على صعيد علاقة الارتباط بين كل من متطلبات الاستثمار في المدققين القضائيين والحد من الفساد، فقد جاءت تسلسل هذه المتطلبات على التوالي: المهارات الأساسية أولاً ثم المهارات المساندة والخبرات واخيراً المعارف، وتدعم ذلك قيم معامل الارتباط (0.584) و(0.517) و(0.462) و(0.303) على التوالي عند مستوى معنوية (0.01). وهذا يشير إلى مساهمة كل من المهارات الأساسية والمساندة والخبرات ومعارف المدققين القضائيين في الحد من الفساد بأنواعه.

٢. **علاقات التأثير المباشر بين استثمار راس المال البشري للمدققين القضائيين والحد من الفساد:**

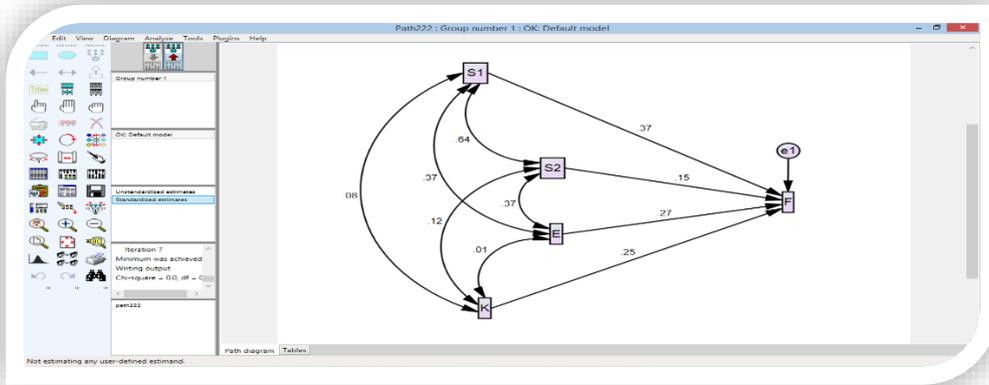
نلاحظ من الجدول (٨) وجود علاقات تأثير مباشرة موجبة ذات دلالة معنوية بين استثمار راس مال بشري محاسبي وقانوني بدلالة متطلباته (المهارات الأساسية والمساندة والخبرات والمعرفة للمدققين القضائيين) وأثرهم في الحد من الفساد بأنواعه. إذ بلغ معامل التحديد (0.492)، أي أن الاستثمار في دور المدققين القضائيين قد فسرت تقريباً (50%) من الاختلافات الموجودة في الحد من الفساد في العراق، في حين أن (50%) من التغير في الحد من الفساد يعود إلى متغيرات عشوائية أخرى، ويدعم ذلك قيم معامل الانحدار للمهارات الأساسية والخبرات والمعرفة والمهارات المساندة على التوالي البالغة (0.339)، و(0.312)، و(0.271) و(0.115)، على وفق قيمة (F) المحسوبة التي بلغت (14.054) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند درجة حرية (٤، ٥٨) وبمستوى معنوية (0.01). وفي إطار هذه النتائج تكون هذه الفرضيات الفرعية الأولى والثانية والثالثة والرابعة قد تحققت.

الجدول (٨) ملخص النتائج لعلاقة تأثير بين متغيرات البحث

T		R ²	F: الحد من الفساد		متغيرات البحث
Sig.	المحسوبة		B ₁	B ₀	
0.004	2.956	0.492	0.339	- 0.446	S1: المهارات الأساسية للمدقق القضائي
0.033	1.204		0.115		S2: المهارات المساندة للمدقق القضائي
0.010	2.586		0.312		E: الخبرات للمدقق القضائي
0.009	2.683		0.271		K: المعرفة للمدقق القضائي

المصدر: إعداد الباحثان.

كما يلاحظ في الجدول (٨)، بان قيمة (B_0) جاءت سالبة في إشارة جوهرية تتمثل بان الاستمرار في عدم الاستثمار في دور المدقق القضائي ممكن ان يؤدي الى تزايد حالات الفساد وبنسبة ثابتة مقدارها (0.446). وتعكس هذه النتيجة تطابقاً مع الواقع الميداني الملاحظ في العراق. ٣. علاقات التأثير غير المباشر بين المتعاضد بين متطلبات استثمار راس المال البشري للمدققين القضائيين والحد من الفساد: نلاحظ من الشكل (٣) وجود علاقات تأثير غير مباشرة موجبة ذات دلالة معنوية بين المتعاضد في (المهارات الأساسية والمساندة والخبرات والمعرفة) للاستثمار في تهيئة المدققين القضائيين وأثره في الحد من الفساد بأنواعه. إذ جاءت علاقات التأثير غير المباشرة المتولدة من هذا المتعاضد بين (المهارات الأساسية والمساندة والخبرات والمعرفة للمدققين القضائيين) وأثرهم في الحد من الفساد بأنواعه، حيث بلغت قيم معاملات التأثير غير المباشر (0.247)، و(0.421)، و(0.179) و(0.044) على التوالي.



الشكل (٣) اختبار العلاقات التأثيرية الغير مباشرة بين متغيرات البحث باستخدام (Amos)

المصدر: إعداد الباحثان.

واستنتاجاً مما تقدم، فإن أكثر متطلبات الاستثمار (المهارات الأساسية والمساندة والخبرات والمعرفة للمدققين القضائيين) في تهيئة المدققين القضائيين وأثره في الحد من الفساد بأنواعه وأثره هي الاستثمار في معرفة المدقق القضائي من بقية المتغيرات التفسيرية الأخرى، وتليها المهارات الأساسية، ومن ثم المهارات المساندة في حين تأتي الخبرات أخيراً. والجدول رقم (٩) يوضح ذلك، وبذلك يمكننا قبول الفرضية الخامسة وبالتالي اثبات الفرضية الرئيسية للبحث.

الجدول (٩) أولويات التأثير الاجمالي بين متغيرات البحث

الاستثمار في راس مال بشري محاسبي وقانوني (مدققين قضائيين)			
المتغير التابع	المهارات الأساسية	المهارات المساندة	الخبرات
الحد من الفساد	0.586	0.536	0.491
المعارف			0.765

المصدر: إعداد الباحثان.

المحور الرابع: الاستنتاجات والمقترحات

١. **الاستنتاجات:** توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات وهي:
 - من اهم مقومات الاستثمار في المدققين كراس مال بشري محاسبي وقانوني هي المهارات الأساسية والمساندة والخبرات والمعارف.
 - من أهم المهارات الأساسية للمدققين القضائيين هي التحليل والاتصال وتسوية المنازعات، أما اهم الخبرات فهي المحاسبية والفحص والتحري، وأهم المعارف هي المعرفة القانونية والسلوكية.
 - أوضحت معطيات وصف وتشخيص المدققين كراس مال بشري محاسبي وقانوني إن مراقبي الحسابات الحكوميين والمستقلين يؤكدون على أهمية امتلاك المهارات الأساسية والمساندة وكذلك توظيف الخبرات والمعارف التي يمتلكونها من اجل الحد من الفساد.
 - بينت نتائج تحليل علاقات الارتباط بين المتغيرات التفسيرية والبعد المستجيب وجود علاقة ارتباط جيدة بين الاستثمار في راس المال البشري المحاسبي والقانوني (المدققين القضائيين) وأثر ذلك الاستثمار في الحد من الفساد، إذ كلما زاد استثمار الهيئات التنظيمية والرقابية في تهيئة وبناء المدققين بوصفهم قوة عمل كلما زادت إمكانية تلك الهيئات في المساهمة للحد من الفساد.
 - أظهرت معطيات تحليل العلاقة التأثيرية الإجمالية بين متغيرات البحث ان الاستثمار الذي تجريه الهيئات التنظيمية والرقابية في المعارف لبناء وتهيئة المدققين القضائيين يساهم بشكل اكبر في الحد من الفساد ثم يليه الاستثمار بالمهارات الأساسية والمساندة ومن ثم الخبرات، وهذا يفسر اهتمام المنظمات بأدراج دورات تدريبية مهنية ومناهج أكاديمية في إطار اتباع استراتيجية مستمرة لحث مدققي الحسابات على الحد من الفساد.
٢. **المقترحات:** في ضوء الاستنتاجات التي توصل اليها البحث هناك مجموعة من المقترحات أهمها:
 - ضرورة ان يكون للمنظمات المهنية والرقابية دور في نشر سياسة الوعي للتطوير والتحسين المستمر لمهنة التدقيق القضائي من خلال المنشورات المختلفة.
 - ضرورة التوسع في ادخال المهارات الأساسية والخبرات والمعارف الخاصة بالتدقيق القضائي ضمن المناهج الخاصة بالتعليم المحاسبي الأكاديمي، أو من خلال الدورات التدريبية المختلفة لممارسي المهنة.
 - ضرورة اهتمام المنظمات التنظيمية والرقابية بزيادة وتوسيع خبرات المدققين القضائيين في مجالات الحد من الفساد من خلال دمجهم في تجارب حقيقية لدول استطاعت ان تخفف من حالات الفساد كتجارب ماليزيا او سنغافورة على سبيل المثال لا الحصر، من اجل زيادة خبرة هؤلاء المدققين.
 - ضرورة صقل المهارات المساندة لدى المدققين القضائيين وخصوصاً مهارات علم النفس والتحقيق والجريمة لما لها من اثار مباشرة في ضبط حالات الفساد.

- 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 والتكنولوجية.

المصادر:

أولاً: المراجع العربية:

أ. الرسائل والأطاريح الجامعية:

١. الجحيشي، نادرة محمد (٢٠٠٩)، تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في الإدارات الحكومية لزيادة كفاءة الرقابة على المال العام دراسة حالة في مديرية كمرق المنطقة الشمالية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، العراق.
٢. جميل، رافي نزار (٢٠١٢)، الإطار المفاهيمي للمحاسبة القضائية ومتطلبات تطبيقها في البيئة المالية العراقية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، العراق.
٣. زغير، قيصر غازي (٢٠١١)، دور الاجهزة الرقابية الخارجية في تقويم أنظمة الرقابة الداخلية وأثره في الحد من الفساد المالي والإداري، رسالة دبلوم عالي في التقنيات المالية والمحاسبية، الكلية التقنية الإدارية، بغداد، العراق.
٤. سعيد، لبنى بابا (٢٠١٥)، دور الاستثمار في الراس المال البشري في النمو الاقتصادي بالجزائر خلال الفترة: ٢٠٠٥ - ٢٠١٣، رسالة ماجستير، كلية العلوم والاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر.
٥. عذاب، اختيار عباس (٢٠٠٩)، دور رقابة الأداء في الحد من الفساد الإداري والمالي، رسالة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، بغداد، العراق.
٦. الكروي، اسعد جاسم خضير (٢٠١٥)، دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي واقع ومعوقات، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

ب. الدوريات:

١. تقي، طارق عبد الرسول (٢٠٠٩)، استقلالية القضاء ومكافحة الفساد السياسي والإداري والمالي، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد ١١٦٩، هيئة النزاهة، بغداد، العراق.
٢. جبر، أحمد حسين والدعمي عباس كاظم (٢٠١٠)، الفساد الإداري والمالي وأثاره الاقتصادية والاجتماعية بالتركيز على العراق، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد ٢٦، المجلد السابع، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
٣. داود، تغريد داود سلمان (٢٠١٥)، الفساد الإداري والمالي في العراق واثره الاقتصادي والاجتماعي، أسبابه، انواعه، مظاهره وسبل معالجته، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد العاشر، العدد الثالث والثلاثون، جامعة الكوفة، العراق.
٤. رشيد، أنصاف محمود (٢٠١٢)، فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق دراسة تطبيقية على جامعة الموصل، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد ٤، العدد ٨، جامعة الانبار، العراق.
٥. موساوي، محمد وسمية زيرار (٢٠١٤)، اثر الاستثمار في رأس المال البشري على النمو الاقتصادي دراسة حالة الجزائر، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثاني، الجزائر.

٦. وصاف عتيقة وكردودي صبرينة (٢٠١٦)، الوقاية من الفساد المالي والإداري من منظور الفكر الإسلامي، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد ٧، الجزائر.

ج. الندوات والمؤتمرات:

١. العيساوي، عوض خلف دلف (٢٠٠٩)، دور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي، المؤتمر العلمي الأول لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق.

٢. كورتل، فريد وبوعشة أمبارك، ويحيوش حسين (٢٠٠٦)، الفساد... مفهومه، أسبابه، آثاره وسبل الحد منه، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن.

د. الكتب:

١. علي، عبد الوهاب نصر (٢٠٠٩) المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

A: Researches

1. Agatiello, O. (2010) Corruption not an end, Vol.48, No.10, 1456-1468, Management Decision.
2. Bressler, Linda (2010), The Role of forensic accountants in fraud investigations: Importance of attorney and judges perceptions, Journal of Finance and Accountancy , <http://www.aabri.com/manuscripts, Vol.9, No. 1 /111027.pdf>
3. Ozili, Peterson (2015), Forensic Accounting and Fraud: A Review of Literature and Policy Implications, International Journal of Accounting and Economic Studies 3 (1), P.63-68.
4. Popoola1,Oluwatoyin Muse Johnson, Ayoib Che Ahmad & Rose Shamsiah Samsudin1, (2014), Forensic Accounting Knowledge and Mindset on Task Performance Fraud Risk Assessment, International Journal of Business and Management; Vol. 9, No. 9, pp 119-134
5. Ramaswaamy Vinita, (2005), corporate governance and the forensic accountant, The CPA Journal, Vol 75, No3.
6. Simcha , B. Wemer , 2007 , New Directions in the study of administrative corruption , PAR Marc ,Vol. 43 , Issue 2.
7. Stanbury, J., & Paley-Menzies, C. (2010). Forensic Futurama: Why Forensic Accounting Is Evolving., Retrieved from <http://Www.Aicpa.Org>.

B: conferences

8. Ahmad, SNS., (2005)Developing expertise in Forensic Accounting to help investigate and prosecute bribery, ABD/ OECD, Anti – Corruption initiative for Asia and Pacific , the 4th regional anti- corruption conference for Asia and Pacific.