

دور المراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى
بالمحليات فى جمهورية مصر العربية
(دراسة ميدانية)

الدكتور

السيد زكريا إبراهيم *

* مدرس المحاسبة والمراجعة بالمعهد العالى للعلوم التجارية بالمحلة

ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم إطار فكري متكامل لإستخدام المراجعة القضائية فى منع الفساد المالى داخل وحدات الإدارة المحلية خاصة المحليات مع تحليل أوجه القصور فى المراجعة الخارجية فى إكتشاف الفساد المالى بالمحليات، وقد تم إجراء هذه الدراسة على 253 عينة من الموظفون الحكوميون بالمحليات ومراقبى الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات والأكاديميون بالجامعات المصرية وأخيراً مراقبى الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة.

وقد تبين من الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية - فى ظل الأوضاع الحالية لها - لا تستطيع أن تقوم بدورها فى إكتشاف الفساد المالى بالمحليات بالكفاءة المطلوبة، وأن تطبيق أساليب وإجراءات المراجعة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالى بالمحليات، وأن هناك متطلبات يجب توافرها فى المراجعة القضائية لتحقيق دور فعال فى الحد من الفساد المالى بالمحلات.

وتقترح الدراسة إصدار دليل أو إرشاد بإجراءات وأساليب المراجعة القضائية الحكومية، وعمل برامج تدريبية للمراجعين الداخليين الحكوميين تجعل لديهم القدرة والمعرفة الكافية لإتمام أعمال المراجعة القضائية وإنشاء جمعية مهنية رسمية ومستقلة للمراجعة القضائية فى مصر على غرار جمعية فاحصى الغش المعتمدين مع ضرورة تدريس منهج مستقل للمحاسبة والمراجعة القضائية كأحد فروع المحاسبة بالجامعات المصرية.

الكلمات الدالة

المراجعة القضائية - الفساد المالى - المحليات - المراجعة اللاحقة - المراجعة السابقة - الإلتزام المنظم - الإجراءات التحليلية - الأداة التشخيصية .

Abstract

This study aims at providing a comprehensive ideological frame about the use of judicial audition in preventing financial corruption inside the local administration units. This is besides analyzing the deficiency of external audition in finding out the financial corruption in local units. The present study has been applied upon a sample of 253 governmental employees in the local units, auditors in the Central Auditing Organization, academics in the Egyptian Universities, and auditors in private offices of accountancy and auditing.

The study reveals that there is a statistically indicative relation between the categories of the study sample although external audition, in the light of its present condition, cannot perfectly fulfill its role in finding out the financial corruption in local units. The application of the methods and procedures of judicial audition limit the phenomenon of financial corruption in the local units. There are requirements that have to be available in judicial audition to achieve an effective role in limiting the financial corruption of local units.

The study has several suggestions: First, issuing a guide concerning the advices, procedures, and methods of governmental judicial audition. Second, preparing training programs for internal governmental auditors, to let them get the ability and knowledge to complete audition and judicial tasks. Third, establishing an independent professional association for judicial audition in Egypt as is the case with the Accredited Association of Fraud Supervisors. Last, teaching an independent curriculum of accountancy and judicial audition as one of the branches of accountancy in the Egyptian universities.

Keywords:

Judicial Audition – Financial Corruption – Local Units – Pre-audition – Post-audition –Analytical Procedures.

الإطار العام للبحث

1- مقدمة ومشكلة البحث

لم تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة بمثل ما واجهته مع بدايات القرن الحادى والعشرين، حيث عصفت بها مشاكل إنهيار العديد من المنشآت العالمية، نتيجة فساد إدارتها العليا، وفشل المراجعين الخارجيين - بل وتواطؤ بعضهم - فى الكشف عن تلك التجاوزات وإتخاذ الإجراءات المهنية الملائمة، الأمر الذى وجه الأنظار نحو التساؤل عن مدى فعالية المراجعة الداخلية فى تحسين أداء الوحدة الإقتصادية الحكومية، والحد من ممارسات الفساد المالى بها.

وتعد عمليات الفساد المالى من المشكلات التى تواجه الإقتصاد العالمى وعلى الأخص فى الدول النامية، ولقد لاقى هذه المشكلة إهتمام الكثير من الباحثين والمهتمين وأنفقت الأراء على ضرورة وضع وتأسيس إطار عمل مؤسسى الغرض منه تحديد المشكلة وعلاجها من خلال خطوات محددة ومكافحة الفساد بكل صوره ومظاهره وفى كافة مجالات الحياة لتعجيل عملية التنمية الإقتصادية.

ومن ناحية أخرى لم تعد نظم المحاسبة والمراجعة فى قطاع الخدمات الحكومية فى جمهورية مصر العربية يعمل بعيداً عن المتغيرات البيئية المحيطة، فكلاهما يشكل طرفاً تكاملياً للآخر، فإذا كانت الوحدات الإدارية تسعى إلى تحقيق الجودة فى تقديم الخدمات العامة، فإن عملية الإرتقاء الخدمى على هذا

المستوى تتطلب تفعيل دور نظامى الموازنة والمحاسبة فى إتخاذ القرارات الإدارية.

بل إن تقرير الجهاز المركزى للمحاسبات عن موازنة المحليات خلال عام 2016/2015 قد إنتقد ضعف الإيرادات التى وصلت إلى 549 مليار رغم إرتفاع الإنفاق إلى 789 مليار مطالباً بترشيد الإنفاق، وقد كشف التقرير أن جملة الإستخدامات بلغت 789 مليار و4 مليون جنيهه إذ تمثل نسبة 23.8% جملة إستخدامات الموازنة العامة للدولة فيما بلغت الإيرادات المحققة 548 مليار و6 مليون جنيهه، والتى تمثل 22.2% وبلغ العجز 240 مليار و8 مليون جنيه تمت تغطيتها بالإقتراض وإصدار الأذون والسندات على الخزنة العامة، ومن اللافت للنظر أن هناك مليارات الجنيهات التائهة بين موازنة الخزنة العامة وموازنة الإدارة المحلية، وكشف عن مخالفة العديد من وحدات الإدارة المحلية للضوابط والإجراءات التى ينظمها قانون المناقصات والمزيادات عند طرح العقود أو البدء فيها بالإضافة إلى الخطأ عند محاسبة المقاولين مما ترتب عليه صرف مبالغ دون وجه حق وإغفال توقيع غرامات تأخير على المقاولين.

وقد وجد عجز داخل المحليات وصل إلى 114.7 مليار جنيهه وكشف التقرير عن وجود 600 مليار جنيهه وقائع فساد عام 2015، أرجع التقرير وجود هذه الإختلاسات إلى ضعف عام للرقابة الداخلية وبقاء المتحصلات النقدية مدة كبيرة بدون تحصيل مما يؤدى إلى سقوط معظمها بالتقادم وتسديد جزء كبير منها عن طريق قروض وسندات، ولا شك أن ضعف الرقابة عمل أيضاً على إتاحة المجال لتلاعب أكثر فى موازنات مثل هذه الجهات.

فعندما لا توجد رقابة كافية تكون كفيّلة بمواجهة مثل هذا الفساد فمن المؤكد أن مثل هذا العجز يزيد عاماً بعد آخر، ومع هذه الزيادة يؤدي إلى التأثير على مستويات الخدمات الأساسية التي تقدم للمواطن من تعليم وصحة وصرف صحي إلى آخر ذلك من الخدمات التي تكون أساس المعيشة للفرد مثل هذا العجز يؤثر على مشروعات البنية التحتية لنقص الموارد ويوجد قلة مستفيدة من هذه الأمور وتتعدد أوجه الفساد في المحليات ما بين فساد إداري، فساد سياسي، فساد مالي، والفساد المالي يتمثل في (التزوير - الإحتلاس - الرشوة - التلاعب في العهد - السرقة - التعدي على أراضي الدولة - تبديد الأموال في الإنفاق على الأبنية الخاصة وتأثيرها بهذه الوحدات - تبديد الأموال على التعاوى).

وبسبب قصور إجراءات المراجعة الخارجية في إكتشاف الغش والفساد المالي في المحليات، أو إحتمال تواطؤ مراقبي الحسابات مع مرتكبي الغش والفساد، وأتساع فجوة التوقعات بشكل غير مسبوق، ظهرت في العقود الأخيرة المراجعة القضائية كأداة لإكتشاف الغش في القوائم المالية ومحاربة الفساد المالي سواء في الشركات أو الوحدات الحكومية.

حيث أن المراجعة القضائية تعتمد على إعداد مراجعين قضائيين مؤهلين للعمل وتحقيق العدالة بما لديهم من معرفة متكاملة بالمحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى مهارة البحث والتحقيق المبنية على معرفة القواعد والأنظمة القانونية، بما يمكنهم من إكتشاف الغش والفساد المالي في المحليات والوحدات الحكومية الأخرى والشركات، حيث يتم الإستعانة بالمراجع القضائي ضمن فريق المراجعة المكلف بمراجعة هذه الوحدات.

ولقد أهتمت العديد من المنظمات المهنية بالمراجعة القضائية، وقامت بإصدار بعض الإصدارات المهنية التى توضح فيها أهمية المراجعة القضائية وأنواعها ومجالاتها، والهدف منها، كما أوضحت هذه المنظمات ما يقوم به المراجع القضائى والصفات والمهارات الواجب توافرها فيه حتى يستطيع أداء عمله بكفاءة.

ومن أهم هذه المنظمات، المعهد الكندى للمحاسبين القانونيين والمعهد الأسترالى للمحاسبين القانونيين، ومجلس الإشراف العام على منشآت المحاسبة والمراجعة (POB)، والمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين، حيث وافق فى مايو 2008 على إصدار شهادة تخصصية جديدة للمحاسبين القانونيين فى مجال المحاسبة القضائية، وهى شهادة المحاسب المجاز فى المحاسبة القضائية المالية (CFF) التى تجمع الخبرة التخصصية فى مجال المحاسبة القضائية مع المعارف والمهارات الأساسية للمحاسبين القانونيين، مما يجعلهم من بين أكثر مستشارى الأعمال مصداقية. (Stnbury, I&Paly-Menzies.C., 2010)⁽¹⁾

ولعل ذلك ما دفع الباحث فى هذه الدراسة إلى تبنى فكرة وضع إطار فكرى لمهنة المراجعة القضائية، بحيث يتم الإستعانة بمراجع قضائى ضمن فريق المراجعة، بحيث تكون لديه خلفية متكاملة بالمحاسبة والمراجعة والقانون وأنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وأن يكون مبدعاً ولديه المقدرة على المنافسة والجدل فى الدعاوى القضائية وإكتشاف الغش والفساد المالى داخل المحليات موضوع البحث.

2- أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث فى أهميته من الناحية العلمية والعملية كما يلى:

أ- الأهمية العلمية:

- 1) يتناول الباحث موضوعاً من الموضوعات الهامة ومجال من مجالات الأدب المحاسبى التى برزت أهميته منذ ظهور الجرائم المالية، وأنهيال الشركات للحد من تكرار الغش وحماية المال العام من سوء الإستخدام.
- 2) تساهم المراجعة القضائية فى زيادة كفاءة أداء وظيفة المراجعة الخارجية وتضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، وإعادة الثقة فى أحكام المراجعة.
- 3) الندرة فى البحوث العلمية والدراسات الأكاديمية فى هذا المجال على المستوى المصرى بالرغم من الإهتمام بها على المستوى العالمى.

ب- الأهمية العملية:

- 1) الإرتقاء بمستويات جودة الأداء فى الوحدات الحكومية، وتفعيل آليات الرقابة الداخلية، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة فى منع الغش والفساد المالى وتحقيق الرشد الإقتصادى فى حسن إدارة ممتلكات الدولة.
- 2) طمأنة المستثمرين والأفراد المتعاملين مع المحليات حول عدم وجود غش وفساد مالى بها فى العديد من المشروعات العامة التى تشرف عليها.

3) تقديم دليل ميداني من البيئة المصرية على أهمية المراجعة الداخلية المتكاملة مع المراجعة القضائية، في تفعيل آليات الرقابة لمنع الغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد المالي في المحليات.

3- أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى محاولة تقديم إطار فكري متكامل لإستخدام المراجعة القضائية في منع الفساد المالي بالمحليات مع دراسة ميدانية في البيئة المصرية، ويتفرع من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية، تتمثل في الآتي:

أ- تأصيل لظاهرة الفساد وأسبابه وآثاره السلبية على رفاهية المجتمع ومدى أهمية تفعيل آليات الرقابة في إكتشافه والحد منه وتدنية ممارساته.

ب- تحليل أوجه القصور في المراجعة الخارجية في إكتشاف الفساد المالي بالمحليات.

ج- إجراء دراسة ميدانية للتعرف على أثر الإطار المتكامل لإستخدام المراجعة القضائية في منع الغش والفساد المالي في المحليات.

4- فروض البحث

على ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهميته وأهدافه، يركز البحث على فروض العدم التالية:

الفرض الأول: أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية - في ظل الأوضاع الحالية لها - لا تستطيع أن تقوم بدورها في إكتشاف الفساد المالي بالمحليات بالكفاءة المطلوبة.

الفرض الثانى: أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تطبيق أساليب وإجراءات المراجعة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالى بالمحليات، لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة فى المراجعة الخارجية.

الفرض الثالث: أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن هناك متطلبات يجب توافرها فى المراجعة القضائية لتحقيق دور فعال فى الحد من الفساد المالى بالمحليات.

على أن تكون الفروض البديلة هى عكس ما تقدم من فروض العدم لإثبات صحتها بإستخدام التحليل الإحصائى المناسب لذلك.

5- منهج وحدود البحث

يعتمد الباحث فى هذه الدراسة على المزج بين منهجين بين المنهج الإستقرائى والإستنباطى أى المنهج العلمى المعاصر، وذلك من خلال إستقراء ما جاء فى الدراسات الرائدة والمراجع العلمية والدوريات المتعلقة بالمراجعة القضائية، بقصد إستنباط ما يلائم الدراسة من خلال تحليل وتصنيف الكتابات المختلفة المتعلقة بمجال الدراسة ثم القيام بدراسة ميدانية للوصول إلى نتائج مرجوة بشأن مدى الحاجة إلى وضع إطار علمى لمهنة المراجعة القضائية بالنسبة لممارسى المهنة فى مصر بصفة عامة: يساعد فى الحد من الفساد المالى فى وحدات الإدارة الحكومية، ويساعد خبراء المنازعات التجارية بصفة خاصة.

وتتمثل حدود البحث في تناول موضوع إستخدام المراجعة القضائية في منع وإكتشاف الفساد المالي في المحليات، دون التعرض إلى تطبيق آليات حوكمة الشركات، ودور المراجعة القضائية في حل المشاكل المالية وغير المالية التي يفرزها التشخيص الدقيق لعمليات الإحتيال والفساد المالي.

6- خطة البحث

بناءً على طبيعة مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه وحسب فروضه ومنهجيته يمكن تنظيم البحث تبعاً للخطة التالية :

- المبحث الأول: الإطار العلمى للمراجعة القضائية والمتطلبات الواجب توافرها فى القائمين بها.
- المبحث الثانى: دور المراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى بالمحليات فى مصر.
- المبحث الثالث: الدراسة الميدانية لإختبار أثرالمراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى بالمحليات.

المبحث الأول

الإطار العلمى للمراجعة القضائية والمتطلبات الواجب توافرها فى القائمين بها

مقدمة

تعتبر المراجعة القضائية مجالاً حديثاً وتطبيقاً معاصراً من تطبيقات المحاسبة والمراجعة، وكذلك المفاهيم القانونية والمبادئ والنظريات والمعايير والتي تستخدم بصفة خاصة فى حسم وفض المنازعات التجارية القضائية.

ولقد مرت المراجعة القضائية مع إختلاف مصطلحاتها بعدة تطورات، وذلك من أجل الكشف عن أساليب الخداع والإحتيال المالى الموجودة بالقوائم المالية والذي يصعب على المراجع الخارجى إكتشافها، مما أدى إلى صعوبة تحديد تعريف محدد وواضح من قبل الباحثين لمصطلح المراجعة القضائية، ولذلك يعد تحديد إطار علمى للمراجعة القضائية من أهم خطوات تنظيم السياسة المحاسبية القضائية فى المجتمع. وقد لاقى هذا إهتمام ملحوظ وخاصة فى الآونة الأخيرة من العديد من المنظمات والهيئات المسئولة عن تنظيم السياسة المحاسبية القضائية.

وهذا ما دفع الباحث إلى ضرورة تناول الإطار العلمى للمراجعة القضائية بالدراسة والتحليل من خلال العناصر الآتية:

أولاً: مفهوم المراجعة القضائية والمشاكل المتوقعة عند ممارستها.

ثانياً: مجالات تطبيق المراجعة القضائية وأهدافها.

ثالثاً: أساليب وإجراءات المراجعة القضائية .

رابعاً: المتطلبات ومستويات الأداء المهنى الواجب توافرها فى القائمين بمهنة المراجعة القضائية .

ويتناول الباحث هذه العناصر بشئ من التفصيل كما يلى:

أولاً: مفهوم المراجعة القضائية والمشاكل المتوقعة عند ممارستها

بالرغم مما حظى به مجال المراجعة القضائية من إهتمام بالغ فى السنوات الأخيرة من الباحثين والأكاديميين والهيئات والمنظمات المهنية، نتيجة إرتفاع معدل الدعاوى القضائية المرفوعة من قبل أصحاب المنظمات والمستثمرين ومستخدمى القوائم المالية ضد مكاتب المراجعة، والإستعانة بخبراء المنازعات التجارية القضائية لحسم تلك المنازعات وتقديم التقارير المالية لرجال القضاء لمساعدتهم على إقرار الحق وتحقيق العدالة، فقد حاول البعض التعرف على المراجعة القضائية وتقديم تعريفات مختلفة لها، يوجزها الباحث فيما يلى فى محاولة للوصول إلى تعريف محدد لها.

حيث تم تعريف المراجعة القضائية على أنها خدمة تحتوى على نوعين من الخدمات أولهما: الخدمات القضائية التى لها جوانب مالية وفيها يتم تقديم خدمة مهنية لا يستطيع أن يقدمها المحامون، وثانيها: الخدمات الإستقصائية وفيها يتم إختيار وتقسيم الأدلة والحقائق فى الحالات القانونية، ويتم عرض النتائج كآراء خبيرة فى المحكمة. (Crumbly, 2005.p:133)⁽²⁾

وعرفها البعض بأنها المجال المتخصص فى المراجعة المالية التى تركز على كشف الحقيقة وتقديم الدليل فى المنازعات القانونية والمالية أو الأمور الخارجة عن القانون (الإحتيال)، وكذلك تقديم النصيحة الوقائية فى الموضوع المطروح. (Willim, 2005, p: 23) (3)

كما تم تعريفها على أنها خدمة محاسبية ومهنية تنظر إلى ما وراء الأرقام حتى تساعد على كشف الغش فى القوائم المالية ومكافحة الفساد، وتم هذه المراجعة من خلال شخص أو فريق عمل مؤهل علمياً وعملياً، وتستخدم مهارات متخصصة ومتكاملة فى المحاسبة والمراجعة ومهارات البحث والتحقيق والتحرى لتوفير دليل مناسب يساعده على عمله والوصول إلى إستنتاج معين. (على، 2009، ص: 122) (4)

ويخلص الباحث من تلك التعريفات لمفهوم المراجعة القضائية، هذا التعريف الاشملى لذلك المصطلح "بأنها مجال من مجالات المراجعة يقوم على الإعتداد على المعرفة المتكاملة بالأساسيات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بجانب المعرفة بالأمور القانونية المتعلقة بالبحث والتحرى، من خلال فحص الماضى لإلقاء نظرة على المستقبل والتى تتم بواسطة شخص مؤهل علمياً وعملياً، يتسم بمهارات متخصصة فى المحاسبة والمراجعة، بجانب مهارات فى البحث والتحرى فى النواحي القضائية بما يجعله مؤهلاً لأن يكون خبيراً أو مستشاراً يقوم بإجراء تحريات أكثر عمقاً وشمولاً من تحريات المراجع الخارجى بما يساهم فى طمأنة أصحاب المصالح حول شكوكهم فى وجود غش وفساد

مالى فى الجهات التى يتعاملون معها، ويساعد رجال القضاء على إقرار الحق وتحقيق العدالة.

وفى ضوء هذا التعريف فإن المراجعة القضائية تستمد أهميتها من الآتى:

1- أنها أحد المجالات الهامة والحديثة التى تحمل فرصاً عديدة لإحتياجات المستقبل.

2- تمثل تطوراً متكاملًا للمراجعة والقانون معاً على تقديم تحريات أكثر عمقاً وأكثر ارتباطاً بالدعاوى القضائية وكشف الفساد المالى.

3- تبحث فى الماضى وتذهب فيما وراء الحقائق وتفتح الأبواب لمزيد من البحوث والدراسات العلمية.

4- تساعد على إعداد مراجع قضائى يعتبر فاحصاً أو خبيراً أو مستشاراً يقوم بإجراء تحريات أكثر عمقاً وشمولاً ودقة من تحريات المراجعة الخارجية.

5- تساهم فى زيادة كفاءة وفعالية أداء وظيفة المراجعة الخارجية وطمأنة أصحاب المصالح حول شكوكهم فى وجود غش وفساد مالى فى الجهات الإدارية.

6- تساعد على تقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية بما يساهم فى تأييد الدعاوى القضائية وتنوير رجال القضاء ومساعدتهم على إقرار الحق وتحقيق العدالة.

المشاكل المتوقعة عند ممارسة المراجعة القضائية :

إنقسمت الآراء حول الجهة التى تمارس المراجعة القضائية، فيرى البعض أن ممارسة المراجعة القضائية يمكن أن يكون داخلياً، فيقوم بها المراجع الداخلى

(التقليدى) بوحداث الإدارة المحلية، من عمله المعتاد وذلك من زاوية تحقيق العملية القانونية فيمتد دور المراجع القضائي ليشمل العديد من الجوانب المالية وغير المالية، للتأكد من صحتها، وبفحص المستندات المؤيدة لها حتى يمنع تسجيل أى عملية تمت على وجه غير سليم تؤدي إلى فساد مالى داخل هذه الوحدات، أو من زاوية مراجعة دفاتر وسجلات هذه الوحدات المتعلقة بأى نشاط وتصحيح ما يكون قد وقع من أخطاء فى عملية التسجيل.(Arens, 2008,p:4)⁽⁵⁾ ويرى البعض الآخر أن الممارسة الفعلية للمراجعة القضائية، يجب أن تكون من جهة خارجية عن المنظمة حيث يؤيد هذا الرأى الأسباب التالية: (Grant.2006,p.p:142 – 164)⁽⁶⁾

1. حتى يطمئن المجتمع صاحب المصلحة على نتائجها.
2. حتى تساعد إدارة التنظيم ذاتها على تحديد الرؤية الصحيحة بالنسبة لمسئولياتها، بعيداً عن أى مؤثرات مادية أو أدبية داخل المنظمة.
3. حتى يتأتى من خلالها تقييم الأداء المهني من الناحية القضائية داخل المنظمة بالصورة التي تتطلبها المراجعة القضائية .
4. حتى تمثل أحد آليات حوكمة الشركات الهامة فى المجتمعات المتحضرة.

ويتفق الباحث مع الرأى الذى يؤيد أن تكون المراجعة القضائية مراجعة خارجية فى المقام الأول، لأنها تكون لمصلحة المجتمع ككل بما فى ذلك إدارة المنظمة ذاتها وأصحاب المصالح الخاصة، وبالتالي تساعد على منع الغش والفساد المالى داخل وحدات الإدارات المحلية خاصة المحليات موضوع البحث.

ويعتبر أيضاً ما يثار من جدل فى هذا المجال موضوع الجهة التى ستتحمّل أتعاب المراجعة القضائية، ففى حالة المراجعة المالية يلتزم أصحاب المنظمة طبقاً لنص القانون - بتعيين مراجع خارجى يقوم بهذه المراجعة يسدّدوا له الأتعاب، نظراً لأنهم يمثلون المستفيد الأول من نتائج عملية المراجعة المالية، وتظهر هذه الأتعاب من بنود المصروفات فى قائمة الدخل عن الفترة المحاسبية، أما بالنسبة للمراجعة القضائية فتعتبر الأطراف الأكثر إستفادة من نتائج طوائف مستقلة وخارجية عن المنظمة، كالعاملين والعملاء والمستثمرين والجهات الحكومية (القضاء) والبيئة المحيطة، الأمر الذى جعل بعض الباحثين يقول بأنه لا إلزام على أصحاب المنظمة بسداد هذه الأتعاب، ولكن فى ذلك مغالطة كبيرة لا يمكن تجاهلها، لأن عائد المراجعة القضائية لا شك وأنه سيعود بالنفع على أصحاب المنظمة بصورة أو أخرى على المدى الطويل، كما أن إدارة التنظيم ستستفيد أيضاً ولذا فإن المنظمة ينبغى أن تتحمّل هذه النفقات فى حالة ما إذا تم اللجوء إلى هذا النوع من المراجعات، أو يقوم صاحب المصلحة بسداد هذه الأتعاب فى خزينة الجهة الإشرافية التى تتبعها إدارة المراجعة القضائية، وفى الحالتين تكون المشكلة محلولة.

ويرى الباحث أنه بالرغم من العديد من المزايا من إستخدام المراجعة القضائية، فإن هناك عدد من العيوب يمكن حصرها فى الآتى:

1. يمكن أن تستنزف المراجعة القضائية ذات الإدارة الفقيرة مزيداً من الكميات الكبيرة من وقت الإدارة بالإضافة إلى أنه يمكنها أن تتسبب فى تشتيت تحويل إنتباه تنظيمات الأعمال عن رؤيتها ورسالتها والوفاء بأهدافها.

2. يمكن أن تكون المراجعة القضائية ذات نطاق واسع في جميع تنظيمات الأعمال إلا أنه في ظل ظروف معينة قد يتطلب الأمر أن يتم توسيع نطاق عملية المراجعة القضائية مع زيادة مماثلة ونظيره بالتبعية في متطلبات الموازنة.
3. يمكن أن يتم تفسير بعض الموظفين للمراجعة القضائية باعتبارها نشاطاً ذو مبادرة على نحو طفيف على النزاهة بدلاً من أنها بمثابة وسيلة لتحسين إجراءات الرقابة لمصلحة وفائدة تنظيمات الأعمال.

ثانياً: مجالات تطبيق المراجعة القضائية وأهدافها: تتمثل مجالات تطبيق

المراجعة القضائية في الآتي: (الجيلي، 2012، ص.ص: 9 - 21) (7)

1. التحرى عن عمليات الغش والإحتيال والحد منه.
2. تقديم الإستشارات لوضع الإستراتيجيات لمنع الإحتيال والغش فى الشركات.
3. تحليل وتقييم المعاملات التجارية.
4. دعم الدعاوى القضائية.
5. التحقيقات الحكومية، ومساعدة الحكومة فى تقييم السجلات المصرفية والمحاسبية للأشخاص المشتبه فيهم.
6. تقديم الإستشارات لحل المنازعات الناشئة عن المسئولية المهنية والدعاوى المدنية.

ومن هذا يرى الباحث أن المجالات التى يمكن أن تستخدم فيها المراجعة القضائية تتمثل فى الآتى:

- 1) منع الغش عن طريق تحديد وتصحيح المواقف التى يمكن أن تتسبب فى أحداث الغش التى ترتكب بمعنى المخاطر.
- 2) تقييم الإلتزام باللوائح التى تحكم مدفوعات المنح والإعانات حيث يمكن أن يستخدم مراجعى الأداء أيضاً تلك الأساليب عند مراجعة تلك البرامج الحكومية.
- 3) تستخدم فى حالات الفساد المالى والإدارى من أجل إثبات أو دحض تلك الشبهات، وإذا ما تم إثبات تلك الشبهات أو الشكوك لتحديد الأشخاص المتورطين فى هذا الفساد.
- 4) التأكد من كفاية وتنفيذ ضوابط الرقابة الداخلية داخل الوحدات الحكومية.

أهداف المراجعة القضائية : وتتمثل أهداف المراجعة القضائية فى النقاط التالية:
(السيسى، 2006، ص: 45) (8)

1. تحديد المناطق أو الأنشطة القانونية التى تساعد على إرتكاب الغش وتجميع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأياً فنياً مهنيّاً محايداً يساعد على تأييد الدعاوى القضائية.
2. توفير مراجعين قضائيين متخصصين تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والمراجعة ومهارات التقصى فى ضوء المعرفة القانونية ليكونوا خبراء أو

مستشارين يساهمون فى تأييد الدعاوى القضائية وتنوير القضاء ومعاونته على إقرار الحق وتحقيق العدالة.

3. حماية المال العام من الغش وسوء الإستخدام والمساهمة فى زيادة وكفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الخارجية.

ويضيف الباحث هنا أن المراجعة القضائية أيضاً كمدخل مستقل ومستحدث له كيان فعال يمكن أن يلعب دور فعال فى الحد من الغش والفساد المالى فى وحدات الإدارة المحلية ومنظمات الأعمال حيث أن المراجعة القضائية تمثل واحدة من أهم أدوات وآليات الحوكمة، وذلك كما يلى:

(1) يتم تعيين المراجعين القضائيين من خلال جهة محايدة إشرافية خارجية عن المنظمة وإدارتها، وكذلك تقوم تلك الجهات بتحديد الأتعاب للممارسين دون تدخل من الإدارة.

(2) يحق للمراجع القضائي فحص وتحقيق أى أمور متعلقة بالغش والخطأ بمنظمة الأعمال محل المراجعة، كما يحق له الإطلاع على جميع الدفاتر والمعلومات والإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية فى حالة تكليفه بذلك.

(3) يتمتع المراجعون القضائيون بالإستقلالية التامة لكونهم يعملون تحت مظلة جهة إشرافية مستقلة سواء الجهاز المركزى للمحاسبات أو مصلحة الخبراء بوزارة العدل أو ماشابه ذلك.

- 4) إن تقرير المراجعة القضائية على مستوى الفحص الشامل وليس إختبار لعمليات الشركة ككل مما يتيح له إنجاز ما لا يحققه المراجع الخارجى.
- 5) يجب على الإدارة أن تلتفت النظر إلى نطاق عمل المراجعة القضائية وبيان مدى سلطاتها، وإمكانية تواجدها للعمل فى أى وقت يُطلب منها دون معلومية الإدارة مسبقاً بذلك.

ثالثاً: أساليب وإجراءات المراجعة القضائية

وتتمثل أساليب المراجعة القضائية والتي من خلالها يمكن تقديم أعلى درجة من خدمات التأكد، وإكتشاف حالات الغش والفساد المالى فى الأساليب التالية: (Ernst, and Young, 2001) ⁽⁹⁾

1- المراجعة اللاحقة : وهى تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة الغير قانونية المشكوك فيها، للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها وتحديد الأشخاص المسئولين عن ذلك وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية.

2- المراجعة السابقة أو الوقائية وتتمثل فى :

أ- المراجعة التشغيلية: وهى التى تقوم على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، والتأكد من حماية الأصول والموارد.

ب- الإلتزام المنظم: وهى التى تقوم بمراجعة إلتزام المنشآت بالقوانين والأحكام والتشريعات.

ج- الأداة التشخيصية: وهى التى تستخدم لإجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش.

د- التحرى عن الإدعاءات: وهى إجراء التحليلات اللازمة عن الإدعاءات الخاصة بالشكاوى المقدمة، وإستخدام الإجراءات التحليلية لدراسة وتحديد الإتجاهات الغير عادية والأخطاء والغش.

و- الإجراءات التحليلية: وهى تتضمن دراسة ومقارنة العلاقة بين مقياسين أو أكثر لإيجاد إتجاهات أو علاقات غير عادية أو أخطاء وغش وإختلاس، ومن أنواع تلك الإجراءات التحليلية: التحليل الأفقى والرأسى، تحليل التباين، القياس المقارن وتحليل النسب المئوية وذلك بالإضافة إلى قوائم الإستبيان التى تستخدم لتجميع المعلومات عن المناطق أو الأنشطة المشكوك فيها وتحليل النتائج وإستخدامها فى ضبط الغش والإختلاس.

ويقوم المراجع القضائى بالفحص وإجراء التحريات اللازمة عند كل من مستوى الوحدة الإقتصادية، والبيئة المحيطة بها، وهو بذلك يحتاج إلى إجراء المسح الشامل للدفاتر والسجلات للبحث والتنقيب عن البيانات اللازمة، وإستخدام التحليل المستندى، وهذا يساعد المراجع القضائى على معرفة السبب الأكثر إحتمالاً، والوصول إلى تأكيد معقول للحقيقة، ويضيف الباحث إلى ما سبق الإستشارات القانونية، وأساليب المراجعة الخارجية وبصفة خاصة الإستفسارات والتتبع، والفحص والمعينة.

وفى ضوء ما تقدم يرى الباحث أن أساليب المراجعة القضائية يمكن تقسيمها إلى شقين، الشق الأول هو الشق المحاسبى الذى يعتمد على الأساليب المحاسبية التى تتبع فى مجال المراجعة الخارجية والتى تتمثل فى فحص وتحليل البيانات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية للوصول إلى أدلة الإثبات اللازمة فى ضوء المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، والشق الثانى هو الشق القانونى الذى يعتمد على الأساليب القانونية التى تتمثل فى إجراء التحقيقات والتحريات اللازمة لإثبات الغش والفساد المالى داخل وحدات الإدارة المحلية ومنها المحليات بمصر.

إجراءات المراجعة القضائية :

هناك مجموعة إجراءات معينة تتبعها المراجعة القضائية لوضع أساليبها موضع التنفيذ وتتمثل تلك الإجراءات فيما يلى:

(1) حالة ما إذا كانت الدعاوى القضائية ممثلة فى نزاع بين طرفين على الجوانب المحاسبية:

- يتم رفع قضية أو دعوى أمام القضاء لدراسة موضوع النزاع.
- يحول القضاء (المحكمة) القضية إلى مكتب الخبراء بوزارة العدل لدراسة الموضوع من كافة الجوانب وإبداء رأى المحاسبى.
- يقوم الخبير بالإطلاع على ملف القضية وإستدعاء الخصوم لعرض وجهات النظر وتقديم المستندات المؤيدة، وإعداد مذكرة الدفاع.

– يقوم الخبير بدراسة موضوع النزاع، وتجهيز ما يلزم من تقارير ومستندات وأدلة وإرسالهم للقضاء (المحكمة)، ولا يقوم الخبير بإتخاذ قرار بل ترك ذلك للقضاء .

– تقدم التقارير والمستندات والأدلة للقضاء وبها دراسة وفحص فنى لموضوع النزاع مع عرض لوجهات نظر الخصوم فى ضوء الإستشارات القانونية، والخبرة المحاسبية، ويتضمن التقرير قول هذا ما رأيناه.....،وللمحكمة الرأى.

(2) حالة ما إذا كانت هناك ملاحظات فنية محاسبية واردة فى تقرير الجهاز المركزى للمحاسبات عن الوحدة محل المراجعة وهى تمثل مخالفات مالية أو غش فى القوائم المالية:

ينص قانون الجهاز المركزى للمحاسبات رقم 44 لسنة 1988 على أن يختص الجهاز بفحص ومراجعة القرارات الصادرة من الجهات المختصة لرقابته فى شأن المخالفات المالية وبما أن الإجراءات المناسبة قد أتخذت بالنسبة لتلك المخالفات، وأن المسئولية قد حددت وتمت محاسبة المسئولين، ويتعين موافاة الجهاز خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدورها مرفق بها كافة الأوراق الموضوع، وعند وجود دعوى قضائية بشأن تلك المخالفات تتبع الإجراءات التالية:

– يقدم الجهاز المركزى للمحاسبات التقرير المعد عن الجهة الخاضعة لرقابته وبه المخالفات المالية أو الغش إلى نيابة الأموال العامة.

- تقوم نيابة الأموال العامة بتشكيل لجنة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات لدراسة الموضوع وتقديم التقرير والإدلاء بالشهادة أمام النيابة كراى إستشارى غير ملزم للقضاء ولكنه معاون له على إقرار الحق وتحقيق العدالة.
- يتم إستدعاء الخبير المختص وهو الخبير القضائى، والذي يقوم بفحص تلك التقارير المقدمة من الجهاز المركزى، ثم تقديم مذكرة إلى المحكمة بنتيجة الفحص، ويعد ذلك أول درجة من درجات القضاء المحاسبى، ويتم إختيار الخبير المختص من بين الخبراء الوارد أسماؤهم فى قائمة تعد لهذا الغرض بالإتفاق مع وزارة المالية ووزارة العدل.

رابعاً: المتطلبات ومستويات الأداء المهني الواجب توافرها فى القائمين بمهنة المراجعة القضائية :

- إن الممارس لعملية المراجعة القضائية يجب أن يكون ملماً بنواحى معرفة عديدة، تتصل بمختلف المعارف والثقافات الأخرى التى تتفق مع نطاق ممارسته لها العمل والتي من أهمها ما يلى : (سامى، 2002، ص: 135 - 153) (10)
1. معرفة أساليب الإحتيال والخداع المالى، والمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة.
 2. معرفة بالقواعد الأساسية للقانون المالى، وأهم قواعد وأدلة الإثبات المناسبة للمشاكل المحاسبية.
 3. خلفية عامة عن المعاملات البنكية وعمليات الإستيراد والشحن والتخليص الجمركى.

4. مهارات فى تقنية المعلومات والإلمام بالقوانين والقضايا البيئية.
- وفى مواجهة ذلك يتعين على المراجع القضائية أن يكون ملماً بالأمر التالية:
- 1) المهارات السلوكية والإدارية للعاملين، والتخطيط الإستراتيجى والموازنات التقديرية للنواحي المالية.
 - 2) الائتمان والتحصيل والعمليات المصرفية، وخدمات العملاء وأساليب العمولات.
 - 3) أهم اللواح والإجراءات المنظمة للأعمال المالية، ومناهج وأساليب ونظم الإدارة.
 - 4) التنظيم وإدارة العمليات، وإدارة المشتريات والمخاطر.
 - 5) أسس التعريف الجمركية، وقواعد إدارة الواردات والصادرات بالمنافذ الجمركية.
 - 6) العمليات الإستيرادية ولوائحها، والقوانين الجمركية والنظم المحيطة بها.
- ويستخلص الباحث مما تقدم أهم المتطلبات الأساسية التى يجب توافرها فى المراجع القضائى لزيادة كفاءته وقدرته المهنية فى إكتشاف الغش والفساد المالى، والتى تتمثل فى الآتى:
- 1- ضرورة توافر المؤهلات العلمية والمهنية المناسبة لمزاولة مهنة المراجع القضائية، والتى تتمثل فى الحصول على بكالوريوس تجارة من أحد الجامعات المصرية بأعلى تقدير ممكن، ويفضل إستكمال دراسات عليا فى مجال المحاسبة أو المراجعة.
 - 2- يجب أن يتمتع المراجع القضائى بمجموعة من الصفات والمهارات الشخصية المميزة مثل أن يكون ذو فكر بحثى وإستكشافى، فلا يتقيد بمجال محدد، بل لديه

نظرة ثاقبة، ومهارات فكرية عالية مثل الحصافة والفراسة والبصيرة والإبداع، كما يجب أن يكون واثق من عمله وآدائه، وأن يكون لديه الأصرار والمثابرة فى أداء عمله، والمقدرة على المنافسة والجدل فى الدعاوى القضائية.

3- يجب أن يكون المراجع القضائى لديه خبرة متعمقة ومعرفة كاملة بجميع مبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها، بجانب تمتعه بالمعرفة الكافية بجميع الإجراءات القانونية اللازمة لفض المنازعات والدعاوى التجارية القضائية.

4- يجب أن يكون لدى المراجع القضائى خبرة عملية كبيرة فى الحصول على المعلومات وذكاء وقوة ملاحظة، وحب إستطلاع، وأن يكون لديه الرغبة فى التقصى، والقدرة على ربط الأشياء والحقائق بعضها ببعض، كما يجب أن يكون لديه القدرة على التفكير فى الأمور بشكل متكامل.

5- ضرورة حصوله على شهادات خبرة مهنية مميزة لكى يكون خبيراً قضائياً وفاحصاً للغش، وقد إختصت الهيئة الدولية لفاحصى الغش القانونيين National Association of Certified Fraud Examiners (NACFE) بتقييم الخبير القضائى ، وتحديد مهاراته فى إجراء التحريات اللازمة، والإلتصال الفعال، وأعطاه شهادة فاحص الغش Certified Fraud Examiners (CFE) ويتم ذلك فى الدول المتقدمة.

6- ضرورة الإلتحاق بدورات تدريبية متخصصة فى مجال المحاسبة والمراجعة القضائية على أيدى متخصصين فى هذا المجال،تتناول النقاط التالية:

أ- المعرفة بالمحاسبة القضائية، وأهميتها والشروط الواجب توافرها لإعداد مرجع قضائى متميز، والإلمام الجيد بالتشريعات القضائية والضريبية، والإلمام التام

بالقوانين واللوائح والتشريعات المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة، وكذلك الإلمام بأسس التقويم والفصل فى المنازعات التجارية القضائية، وكشف الفساد المالى بوحدات الإدارة المحلية بالدولة.

ب- التعريف بالغش ومصادره وأغراضه ومخاطره، وتأثيره على القوائم المالية وأهم الدلائل التى تشير إلى وجوده والبيئة المساعدة على إرتكابه.

7- عدم المبالغة فى الأتعاب التى يتقاضها المراجع القضائى من العميل والحفاظ على أسرار العميل وعدم إفشائها إلى أى طرف آخر.

ونظراً لأهمية الدور الذى تقوم به المراجعة القضائية فإن الباحث يقترح أن يتم إضافة مادة المحاسبة والمراجعة القضائية فى المقرر الدراسى لطلاب كلية التجارة لتعليم الطلاب ماهية المحاسبة والمراجعة القضائية، والتعرف على المتطلبات الواجب توافرها لكى يصبح مراجعاً قضائياً.

مستويات الأداء المهني للمراجعة القضائية :

نظراً لحدثة موضوع المراجعة القضائية فى الفكر المحاسبى وعدم نضوجه تطبيقياً بعد، وعدم وجود مستويات أداء متعارف عليها تختص بإمتهان هذا الفرع من فروع المراجعة حتى الآن، لذلك يحاول الباحث إستنباط مستويات أداء ملائمة لطبيعة المراجعة القضائية من مستويات الأداء المتعارف عليها للمراجعة المالية التقليدية. (سلامة، 2009، ص: 182 - 186) (11)

[1] مجموعة المستويات العامة أو الشخصية لممارسى مهنة المحاسبة القضائية:-

تتعلق هذه المستويات للأداء بالتكوين الشخصي للقائم بمهنة المراجعة القضائية والتي تمثل التأهيل العلمي والعملى والخبرة المهنية المطلوب توافرها في المراجع القضائي، وتنقسم المستويات العامة إلى ثلاثة مستويات، المستوى الأول يتضمن:

- أ- أن تتسع مجالات المعرفة لدى المراجع القضائي حيث لا تكون قاصرة على العلوم المحاسبية فقط، ولكن تشمل علوم الحاسب الآلى والإحصاء والأساليب الكمية والسلوك التنظيمى والرياضيات وأسس فتح الإعتمادات المستندية والمعاملات المالية البنكية والعلوم القانونية التجارية.
- ب- أن يهتم المراجع بالدور الذى تلعبه الأبحاث والدراسات العلمية المتقدمة والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية والتي تسهم إلى حد كبير فى تطوير المهنة.
- ج- أن يكون المراجع مستمر فى العملية التعليمية طوال فترة ممارسته للمهنة.
- د- أن يحصل على دورات تدريبية متقدمة فى مجال المحاسبة والمراجعة القضائية تكون متخصصة فى هذا المجال (مثل دبلومة المحاسبة القضائية) بحيث يتسع نطاق أفقه لهذا المجال ويكتسب خبرة مهنية تمكنه من أداء عمله والإشراف على عمل مساعديه فى عملية الفحص بكفاءة عالية مما يجعله مصدر ثقة لعملائه.

أما عن المستويين الثانى والثالث من مجموعة مستويات الأداء العامة للمراجع القضائي فهي تشمل ضرورة توافر الإستقرار ذهنى للخبير، وضرورة بذل العناية المهنية الملائمة فى الأداء، حيث أن الإستقلال والحياد ومراعاة

قواعد السلوك المهني فى أداء عملية الفحص، تعتبر عناصر ضرورية يجب توافرها فى المراجع القضائية لا يمكن الإستغناء عنها.

[2] مجموعة مستويات الأداء الخاصة بالعمل الميدانى :-

ترتبط هذه المستويات بتنفيذ عملية الفحص التى يقوم بها المراجع القضائى للقوائم المالية محل النزاع، وتتضمن هذه المجموعة ثلاثة مستويات، المستوى الأول يتضمن ضرورة التخطيط والإشراف الملائم على المساعدين فى عملية الفحص، أما عن المستوى الثانى من هذه المجموعة وهو فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيمكن تطويره، ويمتد إلى فحص وتقييم البرامج التى تخدم النواحي القضائية بالمنظمة مثل إدارة مخاطر الإلتزامات البيئية، وإدارة الربحية، والتنبؤ بالمستقبل، والتى تكون بمثابة خطة أو نظام رقابى داخلى للنواحي القانونية. أما عن المستوى الثالث من هذه المجموعة ويتضمن الحصول على قرائن الإثبات الكافية والملائمة لعملية الفحص بالإضافة إلى الملاحظة والإستقصاء لذلك لتكون هذه القرائن أساساً سليماً يركز عليها الخبير القضائى عند التعبير عن رأيه فى المسائل المتعلقة بالقوائم المالية موضوع الفحص.

[3] مجموعة مستويات أداء إعداد المذكرة النهائية بنتائج الفحص :-

نظراً لطبيعة مهنة المراجعة القضائية وإختلافها عن مهنة المراجعة فإنها لا تتطلب من المراجع القضائية إعداد تقريراً بل تكتفى بإعداد مذكرة نهائية بما توصل إليه، وعرضها على كافة الأطراف المتعلقة بموضوع النزاع مثل (المساهمين أو مستخدمى القوائم المالية أو رجال القضاء أو أى أطراف أخرى)،

وهذا لا يمنع من إمكانية تطويع مستويات أداء إعداد التقرير فى المراجعة المالية التقليدية لخدمة أغراض مهنة المراجعة القضائية ، مع مراعاة أن المذكرة التى يعدها المراجع القضائية تعرض على طوائف المجتمع المختلفة، بالتالى لابد ان تتمتع بشئ من التفصيل والشرح والإيضاح، الأمر الذى يستوجب إستحداث مستويات للأداء فى هذا الشأن تضاف إلى ما تقدم، هذه المستويات للأداء يمكن أن تكون على النحو التالى:

أ- أن تشتمل المذكرة على وصف كامل لجميع الأنشطة التى تمارسها المنظمة تحت كل مجال من مجالات المسؤولية القانونية، مع الإشارة بصورة مباشرة إلى إجراء تقييم الأداء فى ضوء الأساليب والمعايير المتفق عليها.

ب- أن تشتمل مذكرة فحص وتقييم النتائج المستتجة من أدلة الإثبات التى تم الحصول عليها من خلال البيانات الخاصة عن فحص وإختبار عملية الإحتيال والخداع محل النزاع القضائية أو غسيل الأموال.

ج- أن تبعد المذكرة عن إستخدام الألفاظ أو العبارات التى تؤدى إلى تضليل القارئ وتكون ذات معنى مزدوج، بل تكون واضحة لتلائم نتائج تحقيقه لكلاً من رجال القضاء والمحامون والأطراف الخارجية.

المبحث الثانى

دور المراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى بالمحليات فى جمهورية مصر العربية

مقدمة

يشكل الفساد فى كل القطاعات الآفة التى حصدت الأخضر واليابس،
والتي لم تترك مجالاً فى مصر إلا وقضت على كل موارده وثماره ويكاد الفرد
منا أن يرى بالعين المجردة مدى تهالك كل مصادر التنمية فى بلدنا ومدى عجز
الموارد عن سد إحتياجات الشعب المصرى المنهك، فهل يخفى على أحد ما كان
وما أصبحت عليه الحالة المادية المزرية لكل طبقات المجتمع، فقد تساءل
الكثير عن الأسباب الرئيسية التى أدت إلى حدوث مثل هذه الفجوة، ويعد من
أهمها الفساد فى المحليات والذى أصبح فساد لنواحي الحياة.

ويلعب قطاع المحليات دوراً هاماً فى إقتصاديات الدول النامية ومنها مصر
بإعتباره المحرك الأساسى لمشروعات التنمية لهذه الدول، ويشكل ترشيد الإنفاق
الحكومى وحسن إستخدام الموارد المتاحة، ورفع كفاءة وفاعلية الأجهزة الإدارية
وتطوير السياسات والإجراءات الإدارية المتبعة عناصر اساسية لنجاح أى عملية
تنمية وتحقيق أهدافها.

حيث أن مكافحة عمليات الفساد الإدارى والمالى فى قطاع المحليات يرتبط
بشكل وثيق بوجود بنية مؤسساتية سليمة وأجهزة رقابة قوية وفاعلة تتمتع

بالإستقلالية والمهنية، بمعنى آخر أن محاربة الفساد فى القطاع الحكومى يرتبط بوجود آليات وأدوات رقابة ومحاسبة مهمتها الإشراف والفحص والمراجعة.

ويتناول الباحث دور المراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى بالمحليات من خلال العناصر الآتية:

أولاً: مظاهر الفساد المالى بالمحليات وأسبابه.

ثانياً: دور المراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى بالمحليات.

ثالثاً: الأثر الإيجابى لإستخدام المراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى بالمحليات.

ويقوم الباحث بشرح هذه العناصر بشئ من التفصيل كما يلى:

أولاً: مظاهر الفساد المالى بالمحليات وأسبابه :

أعطيت للفساد بوجه عام تعريفات عديدة تختلف فى نظرتها وطابعها وفلسفتها فيعرفها البعض بأنه الفساد الذى يكون معظم جرائمه من المستترة، والتى يصعب الكشف عنها بسهولة، ويطلق عليها جرائم الكتمان حيث يمكن التستر عليها لفترات طويلة، وخاصة إذا كان مرتكبها موظفاً عاماً، يتخذ من سلطاته المخولة والفعلية حرية التصرف فى ظل غياب نظم الرقابة والحوكمة، وهى فى حاجة ملحة وحتمية إلى أجهزة رقابية ومنظومة حوكمية فى أعلى مستوى من الجودة. (لطفى، 2014، ص.ص: 252 - 257) (12)

ويعرفه آخرون بأنه تعرض الأموال العامة والأنظمة القانونية والأمن الإجتماعى، للمخاطر المتعلقة بالسرقة والإحتيال، وهو سلوك غير أخلاقى

وتصرفات غير منضبطة، وإساءة توجيه الإعتمادات والإيرادات المالية لتحقيق منافع ذاتية وثراء فى ظل غياب آليات الرقابة الفعالة. (خطاب، 2014، ص 3) (13)

مظاهر الفساد المالى فى المحليات

تتجلى مظاهر الفساد بمجموعة من السلوكيات التى يقوم بها بعض من يتولون المناصب العامة وبالرغم من التشابه أحياناً والتداخل فيما بينها إلا أنه يمكن إجمالها كما يلى:

1. الرشوة : تعنى الحصول على أموال، أو أية منافع أخرى من أجل تنفيذ عمل أو الإمتناع عن تنفيذه مخالفاً الأصول المهنية، وتستلزم توافر ركنين الركن المادى هو النشاط الإجرامى، وتوفر ركن إعتبارى يمثل الصفة الواجب توافرها فى الجانى وهى أن يكون الجانى موظفاً عاماً، أو من فى حكمه مختصاً بالإمتناع عن تنفيذ عمل ما ويعد مرتشياً كل موظف عمومى طلب لنفسه أو لغيره وعداً أو عطية بغير حق. (كنعان، 2010، ص: 30 - 48) (14)
2. المحسوبية : أى تنفيذ أعمال لصالح فرد أو جهة ينتمى لها الشخص مثل حزب أو عائلة أو منطقة أو غيرها دون أن يكونوا مستحقين لها.
3. المحاباة : أى تفضيل جهة على أخرى فى الخدمة بغير حق للحصول على مصالح معينة.

4. الوساطة : أى التدخل لصالح فرد ما أو جماعة دون الإلتزام بأصول العمل والكفاءة اللازمة مثل تعيين شخص فى منصب معين لأسباب تتعلق بالقرابة أو الإلتناء لحزب رغم كونه غير كفاء .

5. نهب المال العام : أى الحصول على أموال الدولة وهو مال عام والتصرف بها من غير وجه حق تحت مسميات مختلفة.

6. الإبتزاز : أى الحصول على أموال من طرف معين فى المجتمع مقابل تنفيذ مصالح مرتبطة بوظيفة الشخص المتصرف بالفساد.

7. غسيل الأموال : ويعرف طبقاً لدليل اللجنة الأوروبية لغسيل الاموال هى عملية تحويل الأموال، أو مساعدة من ارتكب جرمًا لتجنب المسؤولية القانونية عن الإحتفاظ بهذه المتحصلات.

ويرى الباحث أن أشكال وأنماط الفساد فى المحليات تتعدد تلك التى نوضحها كما يلى:

1) الرشوة مقابل إرساء مناقصات على شركات معينة غير مسجلة بسجل الموردين للجهات المختصة لطرح أعمال التجميل وإدارة الطرق.

2) إختلاس مبالغ مالية، وطبع إيصالات نقدية على ورق أبيض بإسم المديرية.

3) إستيلاء مهندسى الأحياء على مبالغ مالية كبيرة من أصحاب المحلات بزعم إستخراج تراخيص بدون معوقات.

4)التعدى على الأراضى الزراعية بالبناء بدون الحصول على ترخيص، وتغاضى مسئولى الجمعيات الزراعية عن ذلك، وعدم تحرير مخالفات لهم مقابل رشاوى مالية.

5)التغاضى عن تغلية العمارات بصورة مخالفة للقانون مقابل رشاوى مالية، وهو ما يهدد أرواح المواطنين ولعل ما حدث مؤخراً فى عمارة "لوران بالإسكندرية" لهو أكبر دليل.

6)التغاضى عن تحرير مخالفات بالإستيلاء على أراضى الدولة بوضع اليد مقابل رشاوى مالية ضخمة.

7)إستغلال المنصب الوظيفى لإعطاء تسهيلات مقابل رشوة مالية.

أسباب نقشى الفساد فى المحليات :

وتتمثل أسباب نقشى الفساد فى المحليات فى الآتى :

1. إنتشار الفقر والجهل ونقص المعرفة بالحقوق الفردية وسيادة القيم التقليدية، حيث تؤدى إلى إتجاه الفرد إلى إرتكاب المخالفات المالية لعدم معرفة الأفراد بالآثار المترتبة على هذه المخالفات، وما تنتجه من آثار سلبية على المجتمع والنمو الإقتصادى.

2. عدم الإلتزام بمبدأ الفصل المتوازن بين السلطات الثلاثة التنفيذية والتشريعية و القضائية، وهو ما يؤدى بالإخلال بمبدأ الرقابة المتبادلة،فالفساد لا بد له من

رقيب حتى يمنع حدوثه، وعدم الفصل بين السلطات تجعل من السهل القيام بالمخالفات بدون إكتشافها لأن المراقب هو نفسه الذى قام بالمخالفة، فالمتهم والقاضى شخصية واحدة يجب مراعاة الفصل بينهما.

3. غياب حرية الإعلام تساعد المراقب فى ممارسة الدور الرقابى، لأن الهدف من الرقابة هو بيان مدى وجود غش أو فساد من عدمه، ولن يتأتى ذلك إلا من خلال توافر المعلومات.

4. ضعف دور مؤسسات المجتمع المدنى للرقابة على الأداء الحكومى بسبب القيود والموانع التى تجعل من الصعب على المؤسسات الحصول على المعلومات الضرورية لإجراء أعمال الرقابة، وإتجاه هذه المؤسسات للإهتمام بنواحى أخرى دون الإهتمام بالجانب الرقابى.

5. الأسباب الخارجية للفساد، وهى تنتج عن وجود مصالح وعلاقات تجارية مع شركاء خارجيين، أو من دول أخرى، وإستخدام وسائل غير قانونية للحصول على إمتيازات وإحتكارات داخل الدولة.

ثانياً: دور المراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى بالمحليات :

لا شك أن المراجعة القضائية الحكومية سيكون لها دور هام فى الرقابة على العمليات المالية، التى تتم فى جميع المنشآت الحكومية بما فيها الوحدات الحكومية والتى إرتفع فيها نسب الفساد حيث وصلت نسبة الفساد المالى فى الوحدات المحلية لأكثر من 65% طبقاً للتقرير "مراقبوا ضد الفساد"، وتقرير الجهاز المركزى للمحاسبات 2015، حيث أوضح فى تقريره الذى يشمل فحص

المجالس المحلية من يوليو 2014 وحتى يونيو 2015، وتوصل أن حجم المخالفات فى المجالس المحلية وصل إلى 325 مليون جنيهه وتتضمن المخالفات تلاعباً فى أعمال التوريدات وسرقة صناديق الحسابات الخاصة، والإصلاحات والإستيلاء على محتويات المخازن والممتلكات الحكومية بالإضافة إلى التعدييات على أراضى الدولة، وإصدار رخص بناء وتعليه مخالفة للقانون.

وتلعب المراجعة القضائية دوراً إيجابياً ومتميزاً فى منع الغش والخداع الإدارى، وتدنية الفساد المالى، وتحقيق الإصلاح الإدارى والمالى لإتساع نطاقها وتحديث أنشطتها، وتدعيم إستقلالها وموضوعيتها، وزيادة شفافيتها المهنية داخل الوحدات الحكومية وخاصة داخل المحليات من خلال الآتى:

1- تأصيل عمل المراجع القضائى الحكومى بما يخدم ويحقق الأهداف المرجوة من الرقابة على أوجه الصرف والتحصيل مما يحافظ على المال العام ويمنع حدوث حالات الفساد والغش التى تضر بمصلحة الوطن من خلال تطوير أنظمة المراجعة الداخلية الحكومية وتدريب وتأهيل المراجع الحكومى.

2- أنها أداة الوصل بين الحكومة والمواطن فهى المراقب والمحافظ على المال العام وأداة العمل التى تقوم بما يصب فى مصلحة المواطن.

3- أن وجود المراجعين القضائيين ساعد فى إمكانية الحصول على معلومات مفيدة ودقيقة، وذلك من خلال قيامهم بعمليات التقصى عن الجريمة، بعد أن ظهر عدم قدرة المراجعين الداخليين عن القيام بوظيفة ضبط ومراقبة عمليات الفساد، وغسيل الأموال، ويرجع ذلك إلى وجود صعوبات كثيرة فى إكتشاف عمليات

الفساد وغسيل الأموال، وصعوبات تعوق المراجعين الداخليين فى إتجاههم للسلطات المسئولة عند حالة شكهم فى وجود أنشطة غسيل الأموال وفساد.

4- يجب أن يلم المراجع القضائى بأهم سمات أو صفات الغش التالية:

أ- الدافع والفرصة، غالباً يشتمل الغش على عمليتين: توافر فرصة أو إمكانية إرتكاب عملية الغش أو مواجهة الفرد لضغوط أو دوافع الغش.

ب- إمكانية إخفاء الغش، يمكن لمرتكب الغش إخفاءه من خلال تزييف وتزوير المستندات والوثائق، وذلك إما بمعرفة موظف معين أو بتواطؤ مع مجموعة من الموظفين معاً.

ج- إمكانية الغش من خلال التواطؤ، يمكن أن يتواطأ بعض موظفى المنظمة معاً، سعياً لإرتكاب أعمال الغش ويمكن أن يكون التواطؤ محدوداً بين شخصين، أو كبيراً بين عدد من الأشخاص سواء داخل أو خارج المنظمة.

د- إمكانية تحول الخطأ إلى الغش، مهنيّاً يمكن أن يحكم مراجع الحسابات على تصرف ما على أنه مؤدى إلى الغش وليس الخطأ كما يبدو ظاهريّاً، وهذا أمر تحكمه خبرة ومعرفة المراجع القضائية .

وعلى ذلك ينبغى أن تتوافر تلك السمات التى تساعد المراجع القضائية على التعرف على حقيقة الغش الواقع فى نطاق العملية المكلف بها.

5- يجب على المراجع القضائى تقدير خطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، فمن المعروف مهنيّاً أن خطر الغش جزء من خطر المراجعة، وأن خطر المراجعة لم

يعد قاصراً على احتمال فشل المراجع وبدون قصد، فى تعديل رأيه على قوائم مالية محرفة جوهرياً بسبب الأخطاء، بل ويشتمل أيضاً على احتمال فشل المراجع الخارجى دون قصد، فى تعديل رأيه على قوائم مالية محرفة جوهرياً بسبب الغش، وبناء على ذلك يصبح المراجع القضائى ملزماً بتقدير خطر الغش لأغراض تخطيط أعمال المراجعة التى تمكنه عند تنفيذها بكفاءة من تقديم تأكيد "معقول" بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية بسبب الغش.

6- إن المراجعة القضائية منهج تقويمى موضوعى مستقل، يستطيع التوسع فى فحص والتحقيق حرية التقرير، ومراجعة تطبيق مدى الإلتزام والتحقق من القوانين والخطط الموضوعية، والبحث والتحرى عن الانحرافات الموجودة ومسبباتها، وآثارها السلبية لسرعة المواجهة، والتأكد من صحة ودقة الكفاءة الإدارية والمالية والمحاسبية، وإجراءات الرقابة الأخرى، ووسائل الحفاظ والحماية للممتلكات والموارد، وفحص وتقويم إدارة المخاطر، وترشيد وضبط الإنفاق العام. (Benali, (A, 2014, p: 67)⁽¹⁵⁾

7- إنها تستطيع التركيز عن الفحص والتحقيق، إلى تقويم كفاءة وفاعلية الرد فى استخدام الممتلكات والموارد، من خلال التقويم الموضوعى للمدخلات وجودة المخرجات، وتنفيذ البرامج المخططة، وسرعة الإنجاز للإعتمادات المقررة، وجدية التحصيل للموارد المقدره، وتعزيز جودة ممارسة منظومة الحوكمة، ومساعدة الإدارة فى تحقيق الأهداف المخططة، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى. (Davidson&Gerad, 2013, p: 45)⁽¹⁶⁾

8- تؤدي المراجعة القضائية إلى زيادة المستويات التقنية المتاحة، وجودة المراجعة، حيث يقوم المراجعون القضائية بمراجعة الأنشطة التي تحتاج متابعة مستمرة، ومدى فعاليتهم في الرقابة الإستباقية والوقاية التي تمكن من إتخاذ الإجراءات التصحيحية، والخارجيون بمراجعة التي تحتاج إلى قدرات ومهارات متخصصة، والتي لا تتوافر لدى الداخليون، وتدعيم الإستقلال في الظاهر والواقع الفعلي، وتحقيق الموضوعية، والتحرر من الضغوط الإدارية في التدخل والتأثير في الأحكام المهنية. (Nicole et al, 2013, p: 175) (17)

9- تمثل المراجعة القضائية الطريق الصحيح للإرتقاء بمستوى جودة الأداء المهني، فمن خلال التجديد والتطوير، يتم المواكبة والتكيف مع المستجدات العالمية، وتفعيل القدرات المالية والإبداعية التي تتمثل في الإستعداد العقلي المتفتح والمتشكك الذي يلزم توافره، وإستنفار اليقظة والفطرة، والنظر والتمعن، وطلاقة التشخيص وجودة التحليل، وسرعة الإكتشاف والمنع للغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد، فالإدارة لديها من القدرات والخبرات التراكمية، وفنون التمرس، من إخفاء تلك الممارسات. (Dolan&Moran, 2013, p: 141) (18)

10- تساهم المراجعة هذه في زيادة بذل العناية المهنية الواجبة في الممارسة العملية، وتحديد الإستراتيجية المناسبة للمراجعة التي تمكن من الأداء الكفء والفعال للمهام المعقدة بطريقة متميزة، وتنفي الإجراءات المحددة لأداء تلك المهام وإمكانية المواجهة الحاسمة، حيث يمكن الأداء المتكامل من عمل وحدات ودوار رقابية داخلية تدور مع الأنشطة والعمليات، لتبين مواطن الضعف والخلل والخداع الإداري، والغش والفساد، من خلال تفاعل وتكامل القدرات الإحترافية

والتخصصات والتقنيات الحديثة، وتوافر الإستقلال والموضوعية التي تمكن من سرعة ودقة التشخيص وسهولة الإكتشاف والمنع للممارسات الإبتكارية، وتدنية آثار الإخفاق. (Francis&Richard.2014., p: 107) (19)

11- المراجعة القضائية أكثر إحتراف ومهنية،وهي المصدر المغذى والروح الفعالة لكل آليات الرقابة، وممارسة منظومة الحوكمة، وتلعب دوراً هاماً فى تدعيم مجلس الإدارة من خلال التأمين الكافى لجودة بيئة الرقابة، والقدرة الفاعلة والمؤثرة فى منع الغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد.

12- تستطيع المراجعة القضائية الإرتقاء بكفاءة وفعالية الأداء المهنى وتحقيق الشفافية المهنية، وزيادة جودة الأداء الحكومى فى المحافظة على المال العام، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، والإرتقاء بمستويات الكفاية الإنتاجية، والتنمية المستدامة والرفاهية المجتمعية.

وتتمثل ضوابط وآليات زيادة جودة الأداء المهنى للمراجعة القضائية فى إكتشاف ومنع الغش والخداع الإدارى، والممارسات الإبتكارية، وضبط وتدنية الفساد فى:

أ- إعادة هيكلة وتطوير مهنة المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية، مع إحداث طفرة نوعية فى توسيع النطاق، وزيادة القدرات المالية والتقنية ومهارات التخصص لمواكبة التطورات والمستجدات لعالمية، وتدنية فجوة توقعات الحوكمة وعدم تماثل المعلومات، ومواجهة التحديات لمعاصرة.

ب- زيادة السلطات الممنوحة لفريق المراجعة القضائية لسرعة مواجهة التصرفات التى تقوم بها الإدارة، وممارسة الغش والخداع والفساد، وتطوير الخطط والبرامج، التى تساهم فى رفع كفاءة وفعالية الإجراءات لمنع والضبط والتدنية، وتعزيز آليات الرقابة بصورة فعالة وصارمة، وتحسين جودة البيئة الرقابية، والتقرير عنها، وأهمية الفصل بين المهام والإختصاصات والسلطات لإدارية.

ج- تطوير نظم المعلومات المحاسبية، وفقا لأحدث التطورات العلمية ومهنية والتقنية، وتطبيق نظم (ERP)، وتحقيق التكامل بين نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، وآليات هيكل الرقابة الداخلية، والمراجعة الداخلية، وزيادة فعالية مناطق التنسيق مما يزيد من جودة الرقابة الذاتية والإستباقية والوقائية وحرية التقارير الرقابية، فى إكشاف ومنع الغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد.

د- تدوير المراجعين القضائيين وتغيير المجال لتنمية القدرات المالية والتخصصات الفنية، وتفعيل قنوات الإتصال مع لجنة المراجعة والإدارة العليا ووضع سياسات وقائية لضمان مكافحة الرشاوى وضبط وتدنية الفساد، وإستخدم نقاط القوة والخبرة والمهارة فى تطبيق أفضل الإجراءات وتعزيز الإستقلالية والموضوعية، وتعميق الحصول على التأكيد المعقول بخلو التقارير المالية، وغيرها من التقرير الرقابية من الغش والخداع الإدارى المبتدع والفساد الإبتكارى.

ر- إنشاء لجنة المرجعة القضائية العامة على غرار الدول المتقدمة، لجنة إستشارية تشارك فى وضع إستراتيجيات المراجعة فى الوحدات الحكومية تتكون من أعضاء

يتم إختيارهم بواسطة وزير المالية، من مختلف التخصصات الأكاديمية والمهنية للإرتقاء بجودة الأداء المهني وزيادة الشفافية.

و- الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية، والتأهيل لتطبيق تلك المعايير بصورة ملائمة، ووجود عقوبات فى حالة عدم الإلتزام، والفحص المستمر من الجهاز المركزى للمحاسبات ولجان المراجعة، ولجنة المراجعة الداخلية، والتقارير عن كفاءة وفعالية إستغلال المواد المخصصة لها.

متطلبات المراجعة القضائية للحد من الفساد المالى بالمحليات :

وأنة لتحقيق الدور الفعال للمراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى داخل المحليات لابد من توفر عدد من المتطلبات والتي تتم فى الآتى:

1- تطوير التشريعات المنظمة للوحدات الحكومية ومراجعتها حيث أن الجهاز المركزى للمحاسبات بصفته المسئول عن مراجعة كافة أعمال المنشآت الحكومية وخاصة المحليات، فإن مراجعة الجهاز تكون مراجعة خارجية تقتصر على الأخذ بنظام العينات لمراجعة أوجه الصرف والإيراد وبالتالي هناك أوجه قصور فى مراجعة الجهاز لا يمكن إكتشافها فى مراجعة العمليات المالية.

لذلك يقترح الباحث تطوير القوانين المنظمة للجهاز المركزى للمحاسبات تسمح له بتعيين مراجعيين قضائيين داخل الوحدات الحكومية يقومون بعمل مراجعة مستمرة طوال العام للكشف عن مواطن الضعف والفساد داخل هذه الوحدات الحكومية، بالإضافة إلى قيام الجهاز بمراجعاته الطبيعية آخر العام

لتوثيق مدى تعبير الميزانيات والتقارير المالية عن المركز المالى للوحدات محل الفحص.

كما يجب على ممثلين وزارة المالية بالوحدات الحسابية الإمتناع عن التأشير على أى أمر بصرف مبلغ إذا لم يكن هناك إعتقاد أصلاً، أو إذا طلب الخصم إعتقاد غير مخصص لها الغرض، أو إذا ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الإعتمادات المخصصة فى باب معين، من أبواب الموازنة أو نقل إعتقاد من باب إلى آخر أو الصرف على حساب وسيط لعدم وجود إعتقاد بالموازنة أو لعدم كفايته وعليه الإمتناع عن التأشير عن الأوامر الخاصة بصرف مرتبات العاملين أو المعينين أو الذين تم ترقيةهم المرقين الواردة أسماهم فى قرارات التى تبلغ إليهم من شئون العاملين وذلك إذا لم يتم التعيين أو الترقية فى حدود الموازنة.

بالإضافة إلى ذلك فإن الوحدات الحكومية وخاصة المحليات تعتمد فى الموازنة المخصصة لها للصرف والتحصيل على أوجه الخدمات التى تقدمها للمواطن، غير أن هذا الصرف لا يوجد عليه رقيب أو جهة مراجعة تراجع هذه العمليات إلا عن طريق مندوب من الوزارة المالية دوره يقتصر فقط على الإعتقاد المالى. (عبد المنعم، 2009، ص.ص: 105 - 108) ⁽²⁰⁾

2- تطوير النظم المحاسبية وتطوير نظم الأداء: يتطلب استخدام المراجعة القضائية للحد من الفساد المالى فى الوحدات الحكومية، بالتركيز على المحليات فى تطوير النظام المحاسبى والقواعد التى تحكمها لإستيعاب المعالجة المحاسبية

وبرامج المراجعة التي تقوم بدورها بتحقيق هدف الحد من الفساد المالي عن طريق ما يلي :

أ- تطوير النظم المحاسبية بما يساعد على توفر المعلومات اللازمة لترشيد إتخاذ القرارات وأيضاً تساعد في بيان أوجه الصرف التحصيل للوحدة الحكومية بالدقة والوضوح الذي لا يجعل منها مجالاً للشك.

ب- تطوير نظم المراجعة الداخلية داخل الوحدات الحكومية بما يمكن من فرض الرقابة على التصرفات المالية لهذه الوحدات وبالأخص المحليات.

ت- تطوير نظم للرقابة الداخلية تعمل على مواجهة مخاطر التحريف في القوائم المالية ويمكن الإعتماد على إرشادات معايير الرقابة الداخلية الصادرة عن الانتوساى. (Englnd&mles,2012,p:24) (21)

3- تطوير أنظمة المراجعة الداخلية: لم تعد وظيفة المراجعة الداخلية قاصرة على الجوانب المالية المحاسبية فقط بل تقدم خدمات بناءة أيضاً من خلال تقديم التوصيات أو المقترحات اللازمة لتلافي القصور والمساهمة في الحد من حدوث غش أو تلاعب في القوائم المالية داخل الوحدات الحكومية، بما يحافظ على المال العام ويضمن الحصول على أقصى أستفادة منه يشعر بها المجتمع ويتطلب التطبيق الفعال للمراجعة القضائية الحكومية للحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية خاصة المحليات العمل على إتباع الآتى: (Pyzik,2014,p:30) (22)

- أ- العمل على تكوين لجان مراجعة القضائية حكومية تكون مسئولة عن وضع برامج المراجعة وتعيين المراجع وأيضاً تغييره بما يخدم أهداف عملية المراجعة.
- ب- العمل على إصدار تشريعات تتيح للجهاز المركزي للمحاسبات القيام بعمليات المراجعة القضائية الحكومية عن طريق تعيين مراجعين تابعين للجهاز داخل هذه الوحدات يقومون بعمل مراجعات مستمرة لأنشطة الوحدات الحكومية للحد من الفساد الحادث بها.
- ج- إيجاد الآليات التي يمكن تطبيقها لتوفير الإستقلالية الكاملة للمراجع القضائي الحكومي من خلال سن القوانين والتشريعات التي تنظم العمل وتجعل من تقرير المراجع القضائي الحكومي أكثر فائدة.

4- الحوكمة والشفافية: فقد أصدرت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD مجموعة من القواعد لحوكمة المؤسسات التابعة للدولة عام 2005، حيث ترى المنظمة أن الحكومة أحد عوامل تحسين الكفاية الإقتصادية وتعمل على توفير درجة من الثقة في عمل الإقتصاد بشكل جيد خاصة في الجانب المحاسبي والرقابي وذلك من خلال ما يلي : (مصطفى، 2009، ص: 48)⁽²³⁾

- أ- محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده مرة أخرى.
- ب- ضمان النزاهة والحيادية لكل العاملين في الوحدات الحكومية الخاضعة لمبادئ الحوكمة.
- ت- تقادى وجود أخطاء عمدية أو إنحراف متعمد كان أو غير متعمد ومنع إستمراره والعمل على تخفيضه إلى أقصى قدر ممكن.

ج- تحقيق قدر كافي من الإفصاح والشفافية فى الكشوف المالية.

هذه القواعد تعمل على توفير إرشادات وتقديم معلومات عن أهمية مراجعة القطاع الحكومى لفعالية الحوكمة وإيجاد العناصر الأساسية التى تحتاج إليها لتعظيم قيمة أنشطة المراجعة للقطاع الحكومى على جميع المستويات.

ويرى الباحث أن تطبيق مبادئ الحوكمة من أهم المتطلبات التى تعمل بدورها على تحقيق الهدف من المراجعة القضائية، وهو الحد من الفساد المالى فى المحليات عن طريق تطوير آليات المراجعة الداخلية الحكومية، فالشفافية والإفصاح التى توفرها الحوكمة تعتبر عامل رئيسى فى إيجاد الأسلوب والوسيلة التى تحفز الموظفين والعاملين فى الوحدات الحكومية على أداء أعمالهم بالأمانة والحيادية وبما يخدم تحقيق الأهداف المرجوه من الوحدة الحكومية وما توفره من مزايا وخدمات ومنافع يستفيد منها المواطن.

5- تدريب وتأهيل الموارد البشرية للقيام بعملية المراجعة القضائية : حيث يتطلب الإستخدام الفعال للمراجعة القضائية لحد من الفساد المالى فى وحدات الإدارة المحلية تأهيل وتدريب المراجعين الحكوميين الذين سيتم تكليفهم من قبل الجهاز المركزى للمحاسبات من خلال برامج تدريبية متخصصة لهم على كيفية إتمام عملية المراجعة القضائية فى الوحدات الحكومية ويقترح الباحث فى هذا المجال ما يلى:

1) إنشاء إدارة مستقلة للمراجعة القضائية بالجهاز المركزى للمحاسبات.

- (2) تنفيذ برامج تدريبية للمراجعين الداخليين الحكوميين تجعل لديهم القدرة والمعرفة الكافية لإتمام أعمال المراجعة القضائية بما يتناسب مع تحقيق أهداف المراجعة والحد من الفساد المالى داخل الوحدات الحكومية.
- (3) العمل على إصدار دليل أو إرشاد بإجراءات وأساليب المراجعة القضائية الحكومية.
- (4) التأكيد الدائم على إستقلالية المراجع القضائى الحكومى بما يوفر البيئة المناسبة لبذل العناية المهنية الواجبة.
- (5) إنشاء جمعية مهنية رسمية ومستقلة للمراجعة القضائية فى مصر ، على غرار جمعية فاحصى الغش المعتمدين.
- (6) القيام بالتنسيق مع الجمعية المهنية المقترح إنشاؤها، بمنح تراخيص مزاولة المهنة فاحص الغش، والشاهد الخبير والمحاسب القضائى بما لا يسمح لأى مراجع مزاولة تلك المهنة إلا بإشتراطات مهنية قانونية محكمة.
- (7) القيام بالتنسيق مع الجمعية المهنية المقترح إنشاؤها بإلزام مكاتب المحاسبة والمراجعة فى مصر بإدخال المفاهيم الجديدة لفريق عمل المراجعة مثل: العصف الذهنى لفريق عمل المراجعة والإعتماد على الشك المهنى فى إفتراض الوجود المسبق للغش، ودراسة عوامل مخاطر الغش، وإستخدام التقنيات الحديثة فى كشف الغش ومنع الفساد المالى.
- (8) القيام بالتنسيق مع الجمعية المهنية المقترح إنشاؤها، بإلزام مكاتب المحاسبة و المراجعة فى مصر بتوسيع الخدمات التى تقدمها، بإضافة خدمات المراجعة القضائية ، مسايرة للتوجه الحالى فى مصر بمكافحة الفساد المالى فى الوحدات الحكومية والشركات المصرية.

(9) تدريس منهج مستقل للمحاسبة والمراجعة القضائية كأحد فروع المحاسبة بالجامعات المصرية، ومع توجيه الإهتمام المناسب لأعضاء هيئة التدريس لمناقشة الحالات العملية التي تتناول حالات الغش والفساد المالي فى الشركات والوحدات الحكومية. والجوانب الأخلاقية التي يمكن أن يتعرض لها المراجع لدى قيامه بمهامه وسبل مواجهتها.

ثالثاً: الأثر الإيجابى لإستخدام المراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى بالمحليات

إن القضاء على الفساد من خلال عملية المراجعة القضائية تعنى أداء المراجعة بأعلى مستوى من الجودة والأداء المهني، وهى تتضمن الإلتزام الكامل والتام بكل ما جاء بمعايير المراجعة والإرشادات الخاصة بها، وكذلك التأكد من قيام الوحدة الحكومية بتطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (GAAP)، فى إعداد القوائم المالية محل المراجعة.

وإن إستقلال المراجع القضائى يمثل حجر الزاوية فى تحقيق مهمته الأساسية، والتي تنتهى بإصدار تقرير مراجعة قضائية معبر بصورة صادقة عن مدى عدالة عرض القوائم المالية محل المراجعة، وبالتالي تحقيق أدنى مستوى من المخاطرة المرتبطة بالمراجع وبعملية المراجعة القضائية .

ويرى البعض من خلال السياق التالى إظافاً قد يسهم فى دور المراجعة القضائية فى مكافحة الفساد المالى فى وحدات الإدارة المحلية، محل المراجعة،

وهو الأمر الذى يؤثر بالإيجاب على تحقيق فعالية وكفاءة الوحدة، وهو يعتمد على التالى:

1- لابد من وجود آلية للتعامل مع عميل المراجعة القضائية، وكذلك قيام بعض المراجعين القضائية بتقديم خدمات إستشارية بخلاف المراجعة لبعض العملاء، ولتفعيل ذلك فلا بد من قيام التجمعات المهنية للمحاسبة والمراجعة بالتأثير على المراجع القضائى فى إتجاه مكافحة الفساد المالى كأحد عناصر تقييم إستمرارية المنظمة، وكذلك الدفع بإتجاه تبنى العملاء المتبعون للمبادئ بطريقة سليمة وتبيان أهمية المراجعة القضائية فى تخفيض المخاطر التى تتعرض لها عملية المراجعة.

2- أن يكون الإهتمام بمكافحة الفساد المالى أحد معايير المراجعة القضائية، وكذلك أن يشكل تقييم التطبيق الفعال للقضاء على الفساد أحد معايير العمل الميدانى التى يتحدد على أساسها نطاق وإجراءات برنامج المراجعة.

ويتمثل الأثر الإيجابى لإستخدام المراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى فى المحليات فى الآتى:

1) إكتشاف الأخطاء فى الدفاتر والسجلات المحاسبية الخاصة بالوحدة الحكومية عقب حدوثها بسبب قيام المراجع القضائى بفحص العمليات أولاً بأول وما لها من أثر إيجابى على الوحدة والمراجع معاً.

2) قيام المراجعة القضائى بالفحص للعمليات المالية أولاً بأول يوفر الوقت لإتمام المراجعة النهائية للقوائم والتقارير المالية من قبل الجهاز المركزى للمحاسبات.

- (3) تساعد المراجعة القضائية المستمرة على إنتظام العمل وتقديم المساعدة الكاملة للجهاز الرقابي لتمكينه من القيام بعملية المراجعة بكفاءة وجودة عالية.
- (4) تعمل هذه المراجعة القضائية على الحد من الفساد المالى الحادث فى هذه الوحدات الحكومية وذلك بسبب معرفتهم الدائمة بأن هناك من يقوم بعمل المراجع بتواجد دائماً ويراجع كل عملية مالية تتم فى حينها.
- (5) يقوم المراجع القضائى بفحص وتقييم وتطوير نظام الرقابة الداخلية داخل المحليات لكى يخدم النواحي القضائية بها، والتي تكون بمثابة خطة أو نظام رقابى داخلى للنواحي القانونية.
- (6) تحاول مهنة المراجعة القضائية القيام بدور فعال فى مجال تطوير الفحص والمراجعة البيئية، وذلك كمساهمة من القائمين على أمر مهنة المراجعة فى تقديم المعاونة فى مجال الحفاظ على البيئة والعمل على إستعادة التوازن البيئى من خلال تأكيد مدى قيام الوحدات الحكومية ومنظمات الأعمال بإعادة التصحيح البيئى.
- (7) تعمل على مساعدة المراجعين للإبتعاد عن المراجعات الروتينية ويسمح لهم بتركيز جهودهم على التحقق من الأنشطة الأكثر أهمية ويحسن من جودة مراجعة العمليات المالية وغير المالية، ويكشف عن حالات الغش والإختلاس داخل الوحدات الحكومية.

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية لإختبار أثر المراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى فى المحليات

مقدمة

خلص الباحث فى ضوء ما تقدم ومن خلال الدراسة النظرية أن المراجعة القضائية تلعب دوراً فعالاً ومتميزاً فى منع الغش والخداع الإدارى وتدنية الفساد المالى بالمحليات لإتساع نطاقها وتحديث أنشطتها، مع ضرورة توافر عدد من المتطلبات الأساسية لتحقيق دورها الفعال فى الحد من الفساد المالى داخل وحدات الإدارة المحلية فى مصر خاصة المحليات.

وبناء على ذلك يسعى الباحث فى هذا المبحث إلى تأكيد ذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية لإختبار أثر المراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى فى المحليات لربط الدراسة النظرية بالواقع العملى من خلال تصميم إستمارة إستقصاء لتوفير المعلومات والبيانات التى تخدم أهداف البحث وتحقيقاً لصحة فروض الدراسة.

وفى ضوء ما تقدم يتناول الباحث الدراسة الميدانية من خلال العناصر التالية:

أولاً: فروض الدراسة الميدانية.

ثانياً: أسلوب الدراسة الميدانية.

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة.

رابعاً: التحليل الإحصائي للبيانات.

ويتناول الباحث العناصر السابقة بشئ من التفصيل كما يلي :

أولاً: فروض الدراسة النظرية

تتمثل فروض الدراسة التي يجريها الباحث في فروض العدم (الصفيرية)

التالية:

1- أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية - في ظل الأوضاع الحالية لها - لا تستطيع أن تقوم بدورها في إكتشاف الفساد المالي بالمحليات بالكفاءة المطلوبة.

2- أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تطبيق أساليب وإجراءات المراجعة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالي بالمحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة في المراجعة الخارجية.

3- أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن هناك متطلبات يجب توافرها في المراجعة القضائية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي بالمحليات.

على أن تكون الفروض البديلة هي عكس ما تقدم من فروض العدم وذلك بإستخدام التحليل الإحصائي المناسب لذلك.

ثانياً: أسلوب الدراسة الميدانية

تتناول هذه الدراسة إختبار فروض البحث، وذلك من خلال تحليل البيانات التي قام الباحث بجمعها خلال قائمة الإستقصاء - المشار لها في ملاحق البحث - حيث تم إعداد هذه القائمة في شكل أسئلة يمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها لتحقيق أهداف البحث وإختبار فروضه، وشملت القائمة على ثلاث أجزاء، كل جزء يتكون من خمسة أسئلة لإختبار صحة فروض الدراسة، كما تم صياغة الأسئلة والإجابة عنها لكل جزء بإستخدام مقياس "ليكرت" ذي النقاط الخمس، وكانت الأوزان لهذه الأسئلة كالتالي [موافق تماماً (5) - موافق (4) - محايد (3) - غير موافق (2) - غير موافق تماماً (1)].

ومن أجل تحسين مستوى صدق أداة الإستقصاء وثباتها، تم إجراء الإختبار القبلي لها عن طريق عرض إستمارة الإستقصاء على بعض الأكاديميين المتخصصين، وبعض مكاتب التحليل المالي والإستشارات المالية، لأخذ رأيهم حول وضوح الصياغة وعدم وجود صعوبة في فهم بعض العناصر وكيفية الإجابة عليها.

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة

يوضح الجدول رقم (1) مجتمع وعينة الدراسة، ومعدلات الإجابة الصالحة للتحليل بين كل عينة، والتي تتمثل في الموظفين الحكوميين العاملين في قطاع المحليات لإتصالهم المباشر بالقطاع محل البحث لإستبيان آرائهم في الإجابة عن تساؤلات الدراسة، ومراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات بإعتباره الجهة الرقابية الأعلى داخل الدولة وهي المصدر الرئيسي لجميع عمليات

المراجعة التي تتم بالمنشآت الحكومية، وتهدف الدراسة إلى مساعدة الجهاز المركزي للمحاسبات في الكشف عن مواطن الفساد المالي الحادث في الوحدات الحكومية، والأكاديميون لخبرتهم العلمية في كيفية التطبيق الفعال للمراجعة القضائية، وأخيراً مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية للإستفادة من آرائهم باعتبارهم الفئة الممارسة لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر .

ونظراً لأن طبقات المجتمع موضوع الدراسة تعتبر كبيرة وغير محددة نسبياً، وتتألف من عدد من الطوائف غير المتجانسة، حيث يمكن أن تختلف درجات الإستجابة فيها بين كل طائفة وغيرها، لذا فإنه لأغراض الدراسة لا يمكن أخذ عينة عشوائية واحدة لتمثل الكل تمثيلاً مقبولاً من الناحية الإحصائية، الأمر الذي يستوجب معه الأخذ بما ينصح به الأخصائيون في مثل هذه الحالات، وهو الإتجاه نحو ما يسمى "بالعينة العشوائية الطبقيّة البسيطة"، حيث يتم أخذ عينة من كل طائفة على حدة، مع الأخذ في الإعتبار تناسب حجم العينات مع طبيعة الطبقات المجتمعية المختلفة التي أخذت منها، وكذلك التباين داخل كل طبقة في تركيب المجتمع. (أبو يوسف، 1989، ص: 605 - 628) (توفيق، 2000، ص: 188 - 235)⁽²⁴⁾

وتم إرسال إستمارات الإستقصاء إلى جميع الأفراد المختارين في العينة، من خلال الفاكس والبريد الإلكتروني أحياناً، والإتصال المباشر أحياناً أخرى، ويلخص الجدول التالي نسبة الردود الصحيحة في كل فئة من فئات الدراسة

جدول رقم (1)

مجتمع وعينة الدراسة

النسبة	عدد الردود الصالحة للتحليل	مجتمع البحث	فئات الدراسة
85%	109	128	1- الموظفون الحكوميون
74%	48	65	2- مراقبى الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات
79%	45	57	3- الأكاديميون
85%	51	60	4- مكاتب المحاسبة والمراجعة
82%	253	310	المجموع

ومن الجدول السابق نجد أن نسبة الردود الصحيحة الإجمالية بلغت 82%، وهى نسبة كافية لإجراء التحليل الإحصائى وإستنباط المقاييس الإحصائية اللازمة لقبول أو رفض الفرض العدم أو الفرض البديل.

رابعاً: التحليل الإحصائى للبيانات

بعد تجميع الردود على إستمارات الإستبيان الموزعة على مفردات العينة وتفرغ إجابات المستقصى منهم، تم تحليل تلك البيانات بإستخدام البرنامج الإحصائى (SPSS) - فى إصداره السابع عشر - حيث تم إستخدام المعاملات والإختبارات التالية.

1- معامل الثبات (كرونباخ ألفا) Corn Bachs Alpha لقياس إتساق (ثبات وصدق) إجابات عينة الدراسة بأن الأسئلة الواردة بقائمة الإستقصاء.

2- الإحصاء الوصفى والتحليلى الإحصائى، من خلال المتوسط الحسابى، والانحراف المعياري لوصف الإتجاهات العامة حول دور المراجعة القضائية فى الحد من الفساد المالى بالمحليات فى مجتمع الدراسة من خلال عينة الدراسة.

3- إختبار T لعينة واحدة (One Sample T- test) لإختبار فرضيات الدراسة

المستقلة، وذلك على النحو التالي :

1- معامل الثبات كرونباخ ألفا

يهدف معامل الثبات إلى معرفة "هل تناولت إستمارة الإستقصاء الجوانب الأساسية التي تهم المستقصى منهم أم لا"، وأنها تعطى نفس النتائج عند تكرار إستخدامها، حيث تضمنت قائمة الإستقصاء ثلاثة فروض، ويوضح الجدول رقم (2) التالي معامل الثبات لكل فرض من فروض قائمة الإستقصاء الموجه لفئات الدراسة المختلفة كما يلي :

جدول رقم (2)

معامل الثبات

معامل الثبات	فروض الدراسة
0.967	1- أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية - فى ظل الأوضاع الحالية لها - لا تستطيع أن تقوم بدورها فى إكتشاف الفساد المالى بالمحليات بالكفاءة المطلوبة.
0.987	2- أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تطبيق أساليب وإجراءات المراجعة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالى بالمحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة فى المراجعة الخارجية.
0.988	3- أنه لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن هناك متطلبات يجب توافرها فى المراجعة القضائية لتحقيق دور فعال فى الحد من الفساد المالى بالمحليات.
0.993	الإجمالى

ومن الجدول السابق يتبين أنه نسبة جميع فروض الدراسة وفقاً لمعامل الثبات تفوق 60% وهي المقبولة إحصائياً، ويمكن القول أن أداة الدراسة موثوقة ويمكن الإعتماد عليها لأغراض تحليل البيانات وإختبار الفروض.

2- الإحصاء الوصفي والتحليل الإحصائي لنتائج فروض الدراسة حيث تم تحليل نتائج الدراسة باستخدام التكرارات والنسب المئوية لكل فرض من فروض الدراسة لمعرفة مدى إتفاق أو إختلاف فئات الدراسة حول الأسئلة الواردة لكل فرض بقائمة الإستقصاء كما يلي:

أ- عرض نتائج إستجابة أفراد العينة على أسئلة الفرض الأول :-

ويعرض الجدول رقم (3) الإحصاء الوصفي والتكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة حول أسئلة الفرض الأول كما يلي:

جدول رقم (3)

ملخص آراء عينة الدراسة حول أسئلة الفرض الأول

م	التكرار النسبة	الإستجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق بشدة	موافق	محايد	غيرموافق	غيرموافق على الإطلاق		
1	(ت)	21	201	17	11	3	3.89	0.649
	%	8.3	79.4	6.7	4.3	1.2		
2	(ت)	22	177	29	16	9	3.74	0.842
	%	8.7	70.0	11.5	6.3	3.6		
3	(ت)	17	157	31	33	15	3.51	1.002

		5.9	13.0	12.3	62.1	6.7	%	
0.821	3.75	10	16	17	195	15	(ت)	4
		4.0	6.3	6.7	77.1	5.9	%	
0.634	3.88	4	9	17	207	16	(ت)	5
		1.6	3.6	6.7	81.8	6.3	%	
0.754	3.75	المتوسط العام						

ويتضح من بيانات الجدول رقم (3) أن اتجاهات غالبية عينة الدراسة كانت إيجابية نحو أن المراجعة الخارجية - في ظل الأوضاع الحالية لها - لا تستطيع القيام بدورها في إكتشاف الفساد المالي بالمحليات بالكفاءة المطلوبة، حيث كانت المتوسطات الحسابية لها أكبر من قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس الذي يساوي (3). وأن السؤال الأول والمتمثل في "إن المراجعة الخارجية بالمحليات تتصف بضيق نطاقها، وتدنى جودة أساليبها وإنخفاض كفاءتها وفعاليتها، في سرعة إكتشاف الأخطاء والغش، وضبط وتدنية الفساد بالمحليات"، هو أكثر الأسئلة من حيث الموافقة من وجهة نظر غالبية فئات الدراسة، حيث حصل على أعلى متوسط (3.89) وإنحراف معياري (0.649)، ويشير الإنحراف إلى مدى تشتت قيم هذا الفرض عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، ويدل الإنحراف المعياري على درجة الإتفاق داخل كل فئة من فئات الدراسة، بمعنى أن غالبية مفردات فئات العينة توافق على أن المراجعة الخارجية بوضعها الحالي لا تستطيع القيام بدورها في إكتشاف الفساد المالي بالمحليات بالكفاءة المطلوبة.

ب- عرض نتائج إستجابة أفراد العينة على أسئلة الفرض الثاني :-

ويبين الجدول رقم (4) التالي الإحصاءات الوصفية والتكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة بالنسبة لأسئلة الفرض الثاني كما يلي:

جدول رقم (4)

ملخص آراء عينة الدراسة حول أسئلة الفرض الثاني

م	التكرار النسبة	الإستجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق		
1	(ت)	19	168	27	26	11	3.61	0.952
	%	7.5	66.4	10.7	10.3	5.1		
2	(ت)	11	167	26	30	19	3.48	1.014
	%	4.3	66.0	10.3	11.9	7.5		
3	(ت)	23	169	25	23	13	3.66	0.949
	%	9.1	66.8	9.9	9.1	5.1		
4	(ت)	27	182	10	24	10	3.76	0.909
	%	10.7	71.9	4.0	9.5	4.0		
5	(ت)	25	157	32	28	11	3.62	0.959
	%	9.9	62.1	12.6	11.1	4.3		
		المتوسط العام					3.62	0.933

ويتضح من الجدول السابق أن إتجاهات غالبية عينة الدراسة كانت إيجابية نحو أن تطبيق أساليب وإجراءات المراجعة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالي بالمحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة في المراجعة الخارجية. حيث كانت المتوسطات الحسابية لها أكبر من قيمة الوسط

الحسابى لأداة القياس الذى يساوى (3). وأن السؤال رقم (4) والمتمثل فى "أن استخدام أساليب وإجراءات المراجعة القضائية، يساعد فى تأكيد موثوقية ونزاهة المعلومات المالية مما يساهم فى زيادة جودة التقارير المالية والرقابية بالمحليات" هو أكثر الأسئلة موافقة من وجهة نظر غالبية فئات الدراسة، حيث حصل على أعلى متوسط (3.76)، وانحراف معيارى (0.909)، بمعنى أن غالبية فئات العينة توافق على أن أساليب وإجراءات المراجعة القضائية تحد من ظاهرة الفساد المالى بالمحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة فى المراجعة الداخلية الحكومية.

ج- عرض نتائج إستجابة أفراد العينة على أسئلة الفرض الثالث : ويعرض الجدول رقم (5) التالى الإحصاءات الوصفية والتكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة بالنسبة لأسئلة الفرض الثالث كما يلى :

جدول رقم (5)

ملخص آراء عينة الدراسة حول أسئلة الفرض الثالث

م	التكرار النسبة	الإستجابات					المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق		
1	(ت)	30	143	45	23	12	3.62	0.971
	%	11.9	56.5	17.8	9.1	4.7		
2	(ت)	27	146	42	31	7	3.61	0.930
	%	10.7	57.7	16.6	12.3	2.8		
3	(ت)	20	165	23	31	14	3.58	0.992
	%	7.9	65.2	9.1	12.3	5.5		

0.906	3.55	10	31	34	167	11	(ت)	4
		4.0	12.3	13.4	66.0	4.3	%	
0.947	3.62	15	20	30	170	18	(ت)	5
		5.9	7.9	11.9	67.2	7.1	%	
0.927	3.59	المتوسط العام						

ويتضح من بيانات الجدول رقم (5) أن إتجاهات غالبية عينة الدراسة كانت إيجابية نحو "أن هناك متطلبات يجب توافرها في المراجعة القضائية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي بالمحليات"، حيث كانت المتوسطات الحسابية لها أكبر من قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس الذي يساوى (3)، وأن السؤال رقم (1) والمتمثل في "إن تطوير التشريعات المنظمة للوحدات الحكومية ومراجعتها، من شأنه مساعدة المراجع القضائي في إكتشاف حالات الفساد المالي بالمحليات"، والسؤال رقم (5) والمتمثل في "إن تفعيل آليات الرقابة والحوكمة للنشاط الحكومي من شأنه منع الغش والخداع وضبط تدنية الفساد المالي، من أكثر الأسئلة من حيث الموافقة من وجهة نظر غالبية فئات الدراسة، حيث حصلنا على أعلى متوسط، ويدل إنخفاض الإنحراف المعياري على أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما، بمعنى أن غالبية مفردات فئات الدراسة توافق على "أن هناك متطلبات يجب توافرها في المراجعة القضائية لتحقيق دور فعال في الحد من الفساد المالي بالمحليات".

3- إختبارات فروض الدراسة :

حيث يتم إستخدام إختبار T لعينة واحدة (One Sample T-test)

لإختبار فروض الدراسة كما يلي :

أ- إختبار الفرض الأول والذى ينص على :

"لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية - فى ظل الأوضاع الحالية لها - لا تستطيع أن تقوم بدورها فى إكتشاف الفساد المالى بالمحليات بالكفاءة المطلوبة".

يوضح الجدول رقم (6) نتيجة إختبار (T) لأسئلة الفرض الأول كما يلى :

جدول رقم (6)

نتائج إختبار الفرض الأول للدراسة

الوسط الحسابى	الإنحراف المعيارى	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة Sig
3.75	0.754	15.884	1.960	0.000

حيث أن قيمة T الجدولية عند درجة حرية (252) ومستوى معنوي (0.05) تساوى (1.960)، وأن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وبذلك فإن مفردات هذا الفرض تقع خارج منطقة قبول الفرض العدم (الصفري)، ويؤكد هذه النتيجة بأن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة تساوى (0.000) وهى أقل من (0.05)، وعليه يتم قبول الفرض البديل وعدم صحة الفرض الأول العدم وقبول الفرض البديل بانه " توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية - فى ظل الأوضاع الحالية لها - لا تستطيع أن تقوم بدورها فى إكتشاف الفساد المالى بالمحليات بالكفاءة المطلوبة".

ب- إختبار الفرض الثانى العدم الذى ينص على:

"لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تطبيق أساليب وإجراءات المراجعة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالي بالمحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة فى المراجعة الخارجية"
ويوضح الجدول رقم (7) نتيجة إختبار (T) لأسئلة الفرض الثانى كما يلى :

جدول رقم (7)

نتائج إختبار الفرض الثانى للدراسة

الوسط الحسابى	الإنحراف المعيارى	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة Sig
3.62	0.933	10.644	1.960	0.000

حيث أن قيمة T الجدولية عند درجة حرية (252) ومستوى معنوي (0.05) تساوى (1.960)، وأن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وبذلك فإن مفردات هذا الفرض تقع خارج منطقة قبول الفرض العدم (الصفري)، ويؤكد هذه النتيجة بأن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة تساوى (0.000) وهى أقل من (0.05)، وعليه يتم قبول الفرض البديل وعدم صحة الفرض الثانى العدم وقبول الفرض البديل بانه " توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تطبيق أساليب وإجراءات المراجعة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالي بالمحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة فى المراجعة الخارجية".

ج- إختبار الفرض الثالث العدم الذى ينص على:

"لا توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن هناك متطلبات يجب توافرها فى المراجعة القضائية لتحقيق دور فعال فى الحد من الفساد المالى فى المحليات".

ويوضح الجدول رقم (8) نتيجة إختبار (T) لأسئلة الفرض الثالث كما يلى :

جدول رقم (8)**نتائج إختبار الفرض الثالث للدراسة**

الوسط الحسابى	الإنحراف المعيارى	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة Sig
3.59	0.927	10.185	1.960	0.000

حيث أن قيمة T الجدولية عند درجة حرية (252) ومستوى معنوي (0.05) تساوى (1.960)، وأن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وبذلك فإن مفردات هذا الفرض تقع خارج منطقة قبول الفرض العدم (الصفري)، ويؤكد هذه النتيجة بأن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة تساوى (0.000) وهى أقل من (0.05)، وعليه يتم قبول الفرض البديل وعدم صحة الفرض الثالث العدم وقبول الفرض البديل بانه " توجد دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن هناك متطلبات يجب توافرها فى المراجعة القضائية لتحقيق دور فعال فى الحد من الفساد المالى فى المحليات".

وبناءً على ما تقدم، يرى الباحث أن إختبارات فروض الدراسة الثلاثة، جاءت بما يتوافق مع الدراسة والتحليل النظرى للبحث، حيث أكدت على أن:

1- هناك إتفاق بين آراء فئات عينة الدراسة على أن المراجعة الخارجية - فى ظل الأوضاع الحالية لها - لا تستطيع أن تقوم بدورها فى إكتشاف الفساد المالى بالمحليات بالكفاءة المطلوبة وذلك للأسباب التالية:

أ- أن المراجعة الخارجية بالمحليات تتصف بضيق نطاقها وتدنى جودة أساليبها وانخفاض كفاءتها وفعاليتها.

ب- عدم توافر معايير مرشدة وملزمة للمراجع المالى فى الواقع الحالى.

ج- أن التأهيل العلمى والعملى والكفاءة المهنية للمراجع فى الوقت الحالى لا تتيح له فرصة إكتشاف حالات الغش والفساد المالى بالمحليات.

2- إتجاه غالبية عينة الدراسة كانت إيجابية نحو أن تطبيق أساليب وإجراءات المراجعة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالى بالمحليات ويرجع ذلك إلى ما يلى:

أ- إن إستخدام أساليب وإجراءات المراجعة القضائية يساعد فى تأكيد موثوقية نزاهة المعلومات المالية وبالتالي زيادة جودة التقارير المالية والرقابة بالمحليات.

ب- إن إستخدام أساليب وإجراءات المراجعة القضائية يؤدى إلى الإرتقاء بجودة الأداء المهنى للمراجع.

ج- إن أساليب المراجعة القضائية أساليب محاسبية وقانونية حيث الإعتماد عليها فى إكتشاف الفساد المالى بالمحليات.

3- إتجاه غالبية عينة الدراسة كانت إيجابية نحو أن هناك متطلبات يجب توافرها فى المراجعة القضائية لتحقيق دور فعال فى الحد من الفساد المالى بالمحليات تتمثل فى الآتى حسب أهميتها ودرجة الموافقة عليها:

أ- تطوير التشريعات المنظمة للوحدات الحكومية ومراجعتها.

ب- تفعيل آليات الرقابة والحوكمة للنشاط الحكومى.

ت- تطوير النظم المحاسبية وتطوير نظم الأداء ونظم المراجعة الداخلية داخل الوحدات الحكومية.

النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج .

من خلال الدراسة النظرية والعملية لهد البحث يمكن التوصل إلى النتائج التالية:-

1- أن المراجعة القضائية تمثل تطوراً متكاملاً للمراجعة والقانون للعمل معاً على تقديم تحريات أكثر عمقاً وإرتباطاً بالدعاوى القضائية وكشف الفساد المالى.

2- أن أساليب المراجعة القضائية يمكن تقسيمها إلى شقين شق محاسبى وآخر قانونى يتمثل فى إجراء لتحقيقات والتحريات اللازمة لإثبات الغش والفساد المالى داخل المحليات.

- 3- أن من أهم أسباب الغش والفساد المالى داخل المحليات عدم الفصل بين السلطات الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية، حيث تجعل من السهل القيام بمخالفات بدون إكتشافها لأن المراقب هو الذى قام بالمخالفة.
- 4- أن وجود المراجعين القضائيين ساعد فى إمكانية الحصول على معلومات مفيدة ودقيقة، من خلال قيامهم بعمليات التقصى عن الجريمة وهو ما عجز عنه المراجعين الداخليين فى ضبط ومراقبة عمليات الفساد.
- 5- أن أهم متطلبات المرجعة القضائية للكشف عن الفساد المالى بالمحليات تطوير التشريعات المنظمة للوحدات الحكومية ومراجعتها، وتطوير النظم المحاسبية بها، وتطوير أنظمة المراجعة الداخلية وتطبيق مبادئ الحوكمة.
- 6- عدم الإتفاق على المفاهيم والآليات للعمل بين المراجعين الداخليين الحكوميين فيما يخص المهام التى يتوجب القيام بها حيث أن بعضهم يقوم بالرقابة قبل الصرف وهو ما يشبه عمل المراقب المالى بوزارة المالية والبعض الآخر يقوم بالتدقيق الشمال على كافة المستندات فى حين أن هناك من يقوم بأخذ عينات للفحص.
- 7- يتطلب الإستخدام الفعال للمراجعة القضائية للحد من الفساد المالى داخل المحليات تدريب وتأهيل المراجعين الحكوميين الذين سيتم تكلفتهم من قبل الجهاز المركزى للمحاسبات من خلال برامج تدريبية متخصصة لهم على كيفية إتمام عمليات المراجعة القضائية.
- 8- إتفقت الدراسة النظرية مع الدراسة الميدانية على أن المراجعة الخارجية لا تستطيع - فى ظل الأوضاع الحالية لها - أن تقوم بدورها فى إكتشاف الفساد

المالى بالمحليات بالكفاءة المطلوبة بسبب عدم توافر معايير مرشدة لهم وأن المراجعة الخارجية بالمحليات تتصف بضيق نطاقها وتدنى جودة أساليبها وعدم توافر التأهيل العلمى والعملى الكافى للمرجع الخارجى.

9- إتفقت الدراسة النظرية مع الدراسة الميدانية على أن تطبيق أساليب وإجراءات المراجعة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالى بالمحليات لما تضيفه هذه الأساليب من تأكيد ونزاهة المعلومات المالية، والإرتقاء بجودة الأداء المهنى للمراجع وتوفير أساليب محاسبية وقانونية يمكن الإعتماد عليها فى كشف الفساد المالى بالمحليات.

10- إتفقت الدراسة النظرية مع الدراسة الميدانية على ضرورة توافر متطلبات للمراجعة القضائية لتحقيق دور فعال فى الحد من الفساد المالى بالمحليات من اهمها تطوير التشريعات المنظمة للوحدات الحكومية وتفعيل آليات الرقابة والحوكمة بها وتطوير النظم المحاسبية ونظم الأداء داخل الوحدات الحكومية.

ثانياً: التوصيات .

فى ضوء النتائج السابقة يمكن إستخلاص التوصيات التالية:-

1- إعادة هيكلة وتطوير مهنة المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية وزيادة السلطات الممنوحة لفريق المراجعة القضائية لسرعة مجابهة التصرفات التى تقوم بها الإدارة وممارسة الغش والخداع والفساد المالى بها.

- 2- التكامل بين عمل المراجع القضائى، وعمل مراقب الحسابات المعين من الجهاز المركزى للمحاسبات داخل الوحدات الحكومية كمرحلة إنتقالية حيث يتم التأهيل العلمى والعملى لمراقب الحسابات كى يتمكن من القيام بعمل المراجع القضائى بصفة مستقلة.
- 3- إضافة خدمة المراجعة القضائية ضمن تشكيلة الخدمات التى تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة فى مصر، مسايرة للتوجه الحالى فى القضاء على الغش والفساد المالى فى الشركات والوحدات الحكومية فى مصر.
- 4- إنشاء إدارة مستقلة للمراجعة القضائية بالجهاز المركزى للمحاسبات.
- 5- إصدار دليل أو إرشاد بإجراءات وأساليب المراجعة القضائية الحكومية.
- 6- عمل برامج تدريبية للمراجعين الداخليين الحكوميين تجعل لديهم القدرة والمعرفة الكافية لإتمام عمل المراجعة القضائية يتناسب مع تحقيق أهداف المراجعة القضائية والحد من الفساد المالى داخل الوحدات الحكومية.
- 7- إنشاء جمعية مهنية رسمية ومستقلة للمراجعة القضائية فى مصر على غرار جمعية فاحصى الغش المعتمدين.
- 8- التنسيق مع الجمعية المهنية المقترح إنشاؤها، بإلزام مكاتب المحاسبة والمراجعة فى مصر بإدخال المفاهيم الجديدة لفريق عمل المراجعة مثل العصف الذهنى لفريق عمل المراجعة والإعتماد على الشك المهنى فى إفتراض الوجود المسبق للشك، وإستخدام الوسائل الحديثة لفحص ومنع الفساد المالى.

9- ضرورة تجريم الفساد بكافة صورته وأشكاله المختلفة فى المنظمات مع وضع العقوبات الرادعة، والعمل على إسترداد الأموال التى حصل عليها الفاسدين من ممارستهم الفاسدة.

10- ضرورة تدريس منهج مستقل للمحاسبة والمراجعة القضائية كأحد فروع المحاسبة بالجامعات المصرية، مع توجيه الإهتمام المناسب لأعضاء هيئة التدريس لمناقشة الحالات العملية التى تتناول حالات الغش والفساد المالى داخل الشركات والوحدات الحكومية.

المراجع

- 1- Stanbury, I, &Paly-Menzies.C., "Forensic Accounting", **Report from (AICPA), CPA Insider**, June28, 2010.
- 2- Crumbly, D.L, "The Evidentiary Basis of Forensic ccounting", **Journal of Forensic Accounting**, Vol8, July, 2005.
- 3- Thornhill, William, **Forensic Accounting: How to Investigate Financial Fraud**, Richard, D, Irwin, Inc, 2005.
- 4- على، عبد الوهاب شحاتة، "موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة"، الإسكندرية، الجزء الثالث، الدار الجامعية، 2009.
- 5- Arens, A.A., ET. Al., "Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach", 13th ed, Pearson Prentice Hall, Pearson Education, Onc, Upper Saddle River, New Jersey, 2008.

- 6- Grant, J.and et al., "Audit Quality and Professional Self Regulation, Auditing", **A Journal of Practice and Theory**, Vol15, No1, spring, 2006.
- 7- الجبلى،مقداد أحمد،"المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها فى العراق"، **مجلة تنمية الرافدين**، كلية الإدارة والإقتصاد،جامعة الموصل،العدد 107،مجلد34، 2012.
- 8- السيسى،نجوى أحمد،"دور المحاسبة القضائية فى الحد من ظاهرة الغش فى القوائم المالية"، **المجلة العلمية فى الإقتصاد والإدارة**، كلية التجارة،جامعة عين شمس، العدد الثانى، 2006.
- 9- Ernst and Young, "Forensic-Auditing", H.N chatterji, SAI-India, Available at:<http://www.Asosai.org/journal2001>.
- 10- سامى،مجدى محمد،"دور المحاسبة القضائية فى تشخيص وإكتشاف عمليات الإحتيال والخداع المالى"، **مجلة البحوث التجارية**،كلية التجارة،جامعة الزقازيق،العدد الأول،مجلد.2002،24
- 11- سلامة،نبيل فهمى،"الإتجاهات الحديثة فى المحاسبة والمراجعة (من منظور الجودة)"،مكتبة الجلاء الحديثة،بورسعيد،.2009
- 12- لطفى،أمين السيد، **قراءات فى المحاسبة والمراجعة القضائية**،الدار الجامعية،الإسكندرية،.2014
- 13- خطاب،محمد جلال،"تحليل آثار الفساد الجمركى على فاعلية السياسة الجمركية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**،جامعة الإسكندرية،كلية التجارة،.2014
- 14- كنعان،نواف سالم،"الفساد الإدارى والمالى أسبابه وآثاره ووسائل مكافحته"، **مجلة الشريعة والقانون**،كلية الحقوق،جامعة الشارقة،العدد33، .2010
- 15- Benali,A., "The shareholders on Fidence and Effectiveness of the joint Auditors:Emprrial Validation in the French ontext", Accepted paper

series,**International Journal of Business and Management**,2014,
Vol 8 , No 11.

16- Davidson B.,Desai,N.,&Gerad,G,"The Rffect Continuous Auditing on the Relationship between Internal Audit Sourcing and the External Auditor's Reliance on the Internal Audit Function",**Journal of Information Systems**,Vol 27,No 1,2013.

17- Nicole,VAudoussel,S.,Katunen,J.&Lesage,2013,"Joint Audit Issues and Challenges for Reasearchers and Policy Makers",Accepted Paper Series,**Accounting Europe Journal**,Vol 10,Issue 2,PP175 – 199.

18- Dolan, M and J, Moran, (2013),"Internal audit Luxury or necessity", Accountancy Ireland, Vol 20, No 1, PP 79 – 114.

19- Francis, J.R., Vanstraelen, A. &Richard, C.,"Assessing France's Joint Adit requirement: are two heads better than one?", **Managerial Auditing Journal**,28(2), 2014.

20- عبد المنعم،خالد محمد،"نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي فى قطاع الأعمال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،كلية التجارة- جامعة الإسكندرية،العدد الأول مارس.2009

21- The Institute of Chartered Accountants In England & males "Risk Manaement and The Value added by **Intemal Auditing**,London, ICAEW, 2012 .

22- Pyzik,K.,"The pros and cons of outsourcing",**Internal Auditor**,Vol 20, No 5,2014.

23- مصطفى، سليمان محمد، "حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، مجلة الإصلاح الإقتصادى، العدد الثامن، يناير 2009.

24- يمكن الرجوع إلى:

- أبو يوسف، محمد، الإحصاء فى البحوث العلمية، المكتبة الأكاديمية بالدقى، القاهرة، 1989.
- توفيق، عبد الجبار، التحليل الإحصائى فى البحوث التربوية والنفسية والإجتماعية، الطرق اللامعلمية، مؤسسة الكويت للتقدم العلمى، الكويت، 2000.

25- أبو يوسف، محمد، مرجع سبق ذكره، 1989.

ملاحق البحث
ملحق رقم (1)
نموذج قائمة الإستقصاء

إلى السيد الأستاذ/.....

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية حول

"دور المراجعة القضائية في الحد من الفساد المالي بالمخليات في جمهورية مصر العربية" من خلال عرض قائمة إستقصاء تتضمن مجموعة من الأسئلة، لنستطيع من خلالها إستطلاع آرائكم، والإستفادة من إجاباتكم على الأسئلة الواردة بهذه القائمة، للوصول إلى نتائج هامة وواقعية يمكن وضعها موضع التطبيق الفعلى.

وأخيراً يحيطكم الباحث علماً بأن بيانات هذه القائمة بعد إجاباتكم عليها تكون لأغراض الدراسة والتحليل والبحث فقط، ولن يطلع عليها سوى الباحث فقط، وأن نتائجها ستقدم في شكل بيان إحصائي غير مباشر، ودونما التأثير من بعيد أو قريب على شخصكم الكريم أو مركزكم المهني أو الوظيفي، وتأكيداً على ذلك فإن ذكر البيانات الوظيفية الدقيقة لكم ليس مطلوباً، إلا إذا رغب المستقصى منه ذكرها تطوعاً.

مع خالص شكرى وتقديرى لسيادتكم

الباحث

السيد زكريا إبراهيم

وبرجاء وضع علامة (صواب) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة لآرائكم في كل سؤال من القائمة:

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الأسئلة
					<p>أولاً: لا تستطيع الراجعة الخارجية - في ظل الأوضاع الحالية لها - أن تقوم بدورها في إكتشاف الفساد المالي بالمحليات بالكفاءة المطلوبة.</p> <p>1- هل توافق على أن المراجعة الخارجية بالمحليات تتصف بضيق نطاقها، وتدنى جودة أساليبها وإنخفاض كفاءتها وفعاليتها، في سرعة إكتشاف الأخطاء والغش، وضبط وتدنية الفساد بالمحليات؟</p> <p>2- هل توافق على أن المراجعة الخارجية غير متطورة لعدم كفاية الموارد والإمكانيات، والقيود المفروضة على الإستقلال والموضوعية، والتركيز على اللوائح بدلاً من الإهتمام بمراجعة كفاءة وفعالية جودة الأداء؟</p> <p>3- هل توافق على أن دور المراجع المالي بإبداء رأى فنى عن دقة الحسابات والقوائم المالية لوحدات الإدارة المحلية، لا يتيح له إكتشاف كل حالات الغش والفساد المالي بها؟</p> <p>4- هل توافق على أن التأهيل العلمى والعملى والكفاءة المهنية المطلوبة من المراجع المالى فى الوقت الحالى، لا تتيح له إكتشاف كل حالات الغش والفساد بالمحليات؟</p> <p>5- هل توافق على أن عدم توافر معايير مرشدة وملزمة ومدعمة للمراجع المالى فى الواقع الحالى، لا يتيح لهم الفرصة لإكتشاف كل حالات الفساد المالى بالمحليات بالكفاءة المطلوبة؟</p>

وبرجاء وضع علامة (صواب) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة لأرائكم في كل سؤال من القائمة:

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الأسئلة
					<p>ثانياً: إن تطبيق أساليب وإجراءات المراجعة القضائية يحد من ظاهرة الفساد المالي بالمحليات لما تضيفه من أساليب وإجراءات تختلف عن المتبعة في المراجعة الخارجية.</p> <p>1- هل ترى أن أساليب المراجعة القضائية قد تؤثر على التخطيط الجيد لعملية المراجعة وزيادة كفاءة أدائها وفعاليتها في إكتشاف الغش والفساد المالي بالمحليات؟</p> <p>2- هل ترى أن أساليب وإجراءات المراجعة القضائية يمكن أن يختلف على أساليب وإجراءات المراجعة الخارجية؟</p> <p>3- هل ترى أن إستخدام أساليب وإجراءات المراجعة القضائية، يؤدي إلى الإرتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع، مما يساهم في الحد من الغش والخداع وضبط وتدنية لفساد بالمحليات؟</p> <p>4- هل ترى أن إستخدام أساليب وإجراءات المراجعة القضائية، يساعد في تأكيد موثوقية ونزاهة المعلومات المالية مما يساهم في زيادة جودة التقارير المالية والرقابية بالمحليات؟</p>

					5- هل ترى أن أساليب المراجعة القضائية تعتمد على أساليب محاسبية وقانونية يتم الإعتماد عليها فى إكتشاف الغش والفساد المالى داخل وحدات الإدارة المحلية ومنها المحليات بمصر؟
--	--	--	--	--	--

وبرجاء وضع علامة (صواب) أمام الإجابة التى ترونها مناسبة لأرائكم فى كل سؤال من القائمة:

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الأسئلة
					<p>ثالثاً: أن هناك متطلبات يجب توافرها فى المراجعة القضائية لتحقيق دور فعال فى الحد من الفساد المالى بالمحليات.</p> <p>1- هل توافق على أن تطوير التشريعات المنظمة للوحدات الحكومية ومراجعتها، من شأنه مساعدة المراجع القضائى فى إكتشاف حالات الفساد المالى بالمحليات؟</p> <p>2- هل توافق على أن تطوير النظم المحاسبية وتطوير نظم الأداء ونظم المراجعة الداخلية داخل الوحدات الحكومية، من شأنه فرض الرقابة على التصرفات المالية لهذه الوحدات وبالأخص المحليات؟</p> <p>3- هل توافق على أن تدريب وتأهيل المواد البشرية، وإنشاء إدارة مستقلة للمراجعة القضائية بالجهاز المركزى للمحاسبات، من شأنه الحد من الفساد المالى داخل المحليات؟</p> <p>4- هل توافق على أن إنشاء جمعية مهنية رسمة ومستقلة</p>

					<p>للمراجعة القضائية في مصر على غرار "جمعية فاحصي الغش المعتمدين"، من شأنه إكتشاف حالات الفساد المالي داخل المحليات؟</p> <p>5- هل توافق على أن تفعيل آليات الرقابة والحوكمة للنشاط الحكومي، من شأنه منع الغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد المالي، وضبط وترشيد الإنفاق العام داخل وحدات الإدارة المحلية؟</p>
--	--	--	--	--	--

أى مقترحات يود المستقصى منه إضافتها أو توضيحها بشأن ما تقدم:

.....

.....

.....

مع خالص الشكر والتقدير