

تاريخ الاستلام: (2021-10-25)، تاريخ القبول: (2021-12-20)

أثر تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي - دراسة ميدانية على البلديات العاملة في قطاع غزة

عاهد عيد سرحان

وزارة التربية والتعليم العالي، فلسطين

ملخص:

هدفت الدراسة إلى التحقق من أثر تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأت الدراسة إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية، صُممت خصيصاً لهذا الغرض، و بناءً على موضوع ومشكلة الدراسة وأهدافها فقد تحدد المجتمع المستهدف من المراجعين الداخليين في البلديات العاملة في قطاع غزة وعددها (19) بلدية، وقام الباحث باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة، حيث تم توزيع الاستبانات على (97) مراجع داخلي من أفراد مجتمع الدراسة، وقد تم استرداد عدد (74) استبانة، وبنسبة استجابة بلغت (76.2%)، استخدمت الدراسة البرنامج الإحصائي (SPSS)، وخلصت الدراسة إلى نتائج، من أهمها: وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق أساليب المحاسبة القضائية بمحاورها الخمسة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة، يوجد أثر ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة، أوصت الدراسة بتطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في أقسام المراجعة الداخلية ببلديات قطاع غزة، وتوصي الدراسة بضرورة إجراء دراسات على أثر تطبيق أساليب المحاسبة القضائية غير المباشرة والتقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة أو على أي قطاعات مختلفة تناسب هذا النوع من الدراسات .

الكلمات مفتاحية: أساليب المحاسبة القضائية المباشرة ، كفاءة المراجع الداخلي.

Applying forensic accounting methods to improve the efficiency of the internal auditor - A field study on the municipalities operating in the Gaza Strip

Abstract:

The study aimed to find out the effect of applying judicial accounting methods in improving the efficiency of the internal auditor. The study used the descriptive analytical approach; and to address the analytical aspects of the research topic, the study collected primary data through the questionnaire as a main tool, designed specifically for this purpose. Based on the topic, problem and objectives of the study. The target community of internal auditors in the 19 municipalities operating in the Gaza Strip was determined. The researcher used the simple random sampling method, where the questionnaires were distributed to (97) internal auditors from the members of the study community, and (74) questionnaires were retrieved, with a response rate of (76.2%). The study used the statistical program (SPSS), and concluded the most important results, which are: there is a statistically significant relationship at the level ($\alpha \leq 0.05$) between applying judicial accounting methods with its five axes in improving the efficiency of the internal auditors in the municipalities of the Gaza Strip, There is a significant effect at the level of significance ($\alpha \leq 0.05$) for applying direct judicial accounting methods in improving the efficiency of the internal auditors in the municipalities of the Gaza Strip, The study recommended the application of direct judicial accounting methods in the internal audit departments in the municipalities of the Gaza Strip, and also recommended the need to conduct studies on the impact of applying indirect judicial accounting methods and techniques used in judicial accounting in improving the efficiency of the internal auditor in the municipalities operating in the Gaza Strip or on any different sectors suitable for this type of studies.

Keywords: Direct judicial accounting methods, the efficiency of the internal auditor.

مقدمة:

إن الأزمات المالية التي مرت بها اقتصادات العالم المتقدمة نتيجة عمليات الاحتيال المالي، أدى الى أزمة ثقة كبيرة ما بين مهنة المحاسبة والمراجعة من جهة والمنشآت الاقتصادية والأطراف ذات العلاقة في الجهة المقابلة، خصوصاً في ظل الممارسات الادارية والمالية من قبل إدارات بعض الشركات التي تضر بمصلحة المستثمرين والأطراف الأخرى ذات العلاقة إدارتها والتي تؤدي لوجود حالات التلاعب والفساد، من هنا واجهت مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات جسام مع بدايات القرن الحادي والعشرين، حيث عصفت بها مشاكل انهيار العديد من المنشآت العالمية مثل (Xerox، WorldCom، Parmalat، Enron)، نتيجة فساد العليا، وفشل المراجعين الخارجيين بل وتواطؤ بعضهم في الكشف عن تلك التجاوزات واتخاذ الإجراءات المهنية الملائمة (Gherai and Balaciu, 2011.34-41)، الأمر الذي وجه الأنظار نحو التساؤل عن مدى فعالية معايير المحاسبة والمراجعة، ومدى جدوى التدقيق الخارجي والداخلي على حسابات تلك الشركات، وتراجع مصداقية معيها ومراجعيها، مما أدى إلى انخفاض الثقة في التقارير المالية وكذلك في تقارير المراجع الخارجي المستقل، وتضليل مستخدمي تلك التقارير المالية بشأن أداء هذه الشركات وقدرتها على تحقيق الأرباح نتيجة إهمال وتقصير المراجع في أداء واجباته المهنية الأمر الذي أدى إلى الإساءة لمهنة المحاسبة والمراجعة (لطفى وعلى، 2002م، 21-17)، (Mary Low, et, al, 2008, 226-254.)، ومن هنا تنطلق فكرة الدراسة من النتائج التي توصل إليها تقرير الجمعية المهنية لفاحصي الغش (ACFE) عام (2014م) حول الاحتيال العالمي والتي سلطت الضوء على أن المراجعة الداخلية تعتبر ثالث أكثر الطرق شيوعاً لاكتشاف الاحتيال المالي، بالإضافة إلى أنه تعتبر المراجعة الداخلية من أعلى خمسة ضوابط للحد من متوسط خسائر الاحتيال والغش المالي .

وقد نشأت المحاسبة القضائية لمحاولة سد الفجوة ومحاولة ترميم أزمة الثقة التي نشأت بين الأطراف ذات العلاقة وبين المحاسبين والمراجعين، ولحاجة القضاء لخدمات المحاسبين في القضايا ذات الصبغة المحاسبية والمالية وخصوصاً في ظل الشركات متعددة الجنسيات والتي تعتمد على البرامج الالكترونية المعقدة والمتطورة والتي تحتاج إلى جهود وأساليب أكثر تطوراً من الأجهزة والإدارات الرقابية في هذه الشركات (الرفاعي وآخرون، 2004م، 305)، ونرى أن المحاسبة القضائية هي استخدام مهارات المحاسبة والمراجعة والمهارات التحقيقية وأساليب متعددة متطورة في المساعدة في النزاعات ذات الصبغة المحاسبية والمالية للوصول للحقيقة.

وقد بينت بعض الدراسات السابقة أهمية تطبيق أساليب المحاسبية القضائية خلال العمليات المالية للمؤسسات، فقد بينت نتائج دراسة (مي، 2019م) أن تطبيق قطاع الإدارة المالية العامة لمفهوم المحاسبة القضائية والقوانين والتشريعات التي يتضمنها هذا المفهوم وبدرجة مرتفعة من الأهمية قد ساهم بشكل كبير في الحد من حالات الاحتيال المالي، وكذلك توصلت دراسة (محمد، الصائغ، 2019م) إلى عدة نتائج منها، أن تطبيق أساليب مراحل إجراءات المحاسبة القضائية يزيد من فرص الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، وأن تطبيق أساليب مراحل إجراءات المحاسبة القضائية يزيد من موثوقية التقارير المالية، وقد انتهت دراسة (موسى، 2017م) إلى وجود دور مهم للمراجع الداخلي في الكشف عن الاحتيال خلال مراحل إدارة خطر الاحتيال، كما يجب على المنشأة أن تقوم بتقييم ما إذا كان تحديد المخاطر يتم الحد منها من خلال أساليب الرقابة الداخلية القائمة وتقييم تصميم وفعالية تلك الأساليب، والتحقق من وجود قنوات فعالة لتعزيز تدفق المعلومات

بجودة سواء من أعلى إلى أسفل أو العكس عبر المنشأة ، مع توفير التدريب والوعي بحالات الاحتيال والفساد لجميع الموظفين .

وتعتبر البلديات من المنظمات الخدمية التي تؤدي دوراً مهماً وحيوياً في حياة الشعوب ، من خلال تقديم الخدمات للمواطنين لرفع مستوى الحياة المعيشية من خلال تطوير النواحي الخدمية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية .

ثانياً : مشكلة الدراسة :

تعتبر المحاسبة القضائية من الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والتي بدورها تعتمد على أساليب وتقنيات أكثر إبداعاً وتطوراً من تلك الأساليب والتقنيات التي تُستخدم في المراجعة الداخلية، وبالرغم من الاهتمام بالدور المعاصر لمهنة المراجعة الداخلية إلا أن هناك العديد من التحديات التي تحد من كفاءة المراجع الداخلي مما ينتج عن ذلك عدم الوصول إلى الهدف المنشود من عملية المراجعة الداخلية، والإضرار بمصالح المستثمرين، فقد بينت نتائج دراسة (الشواربي، 2018، ص66) توافر دليل فكري وتطبيقي على أهمية إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية، وتوضيح المزايا والفرص من تطبيقها في تحسين كفاءة المراجع الداخلي والذي من شأنه خفض احتمال وجود أخطاء في المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية مما يطمئن أصحاب المصالح بعدم وجود غش واحتيال في القوائم المالية، الأمر الذي دفع إلى دراسة أثر تطبيق أساليب المحاسبة القضائية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي موضوعاً لهذه الدراسة، وعليه سعت الدراسة للإجابة على السؤال الآتي: ما هو أثر تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة بأبعادها الخمس في تحسين كفاءة المراجع الداخلي.

ويتفرع منه الأسئلة التالية ؟

- أ. ما هو مستوى تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة من وجهة نظر المراجعين الداخليين ؟
- ب. ما هو مستوى كفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجعين الداخليين ؟
- ت. ما هي طبيعة العلاقة ما بين أساليب المحاسبة القضائية المباشرة بأبعادها الخمس في تحسين كفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجعين الداخليين ؟
- ث. هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجعين الداخليين في بلديات قطاع غزة تعزى للمتغيرات الديموغرافية (العمر ، الخبرة ، المؤهل العلمي ، الشهادات المهنية ، التبعية في الهيكل التنظيمي للمنشأة) ؟

ثالثاً : فرضيات الدراسة

وتتمثل الفرضية الرئيسة في التالي :

- الفرضية الرئيسة الأولى : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أساليب المحاسبة القضائية المباشرة وتحسين كفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجعين الداخليين في بلديات قطاع غزة .
- الفرضية الرئيسة الثانية : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة وتحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة، وينبثق منها الفرضيات الفرعية التالية :

1. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق أسلوب المقابلات المهنية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة.
 2. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق أسلوب زيارة الميدان في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة.
 3. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة.
 4. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق أسلوب التحقق من وهمية المصرفيات في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة.
 5. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق أسلوب النسب المالية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة.
- الفرضية الرئيسية الثالثة :** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي تعزي للمتغيرات الديمغرافية (النوع الاجتماعي، العمر، الشهادة العملية، الخبرة العملية، التبعية في الهيكلية).

رابعاً: أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الفئة المستهدفة التي يقع عليها الدور الرئيسي في إمداد الإدارات العليا بالتقارير التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، لذلك من الضروري التركيز على أثر تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين وتنمية مهارات المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة ، وسيتم التركيز على الأهمية من خلال العناصر التالية .

1- الأهمية النظرية :

أ. تبرز الأهمية العلمية للدراسة من خلال أهمية المحاسبة القضائية التي باتت موضعاً للاهتمام من قبل الباحثين، والدراسين، والمهنيين، في مختلف القطاعات وكذلك ندرة الدراسات التي درست في العلاقة بين أساليب المحاسبة القضائية المباشرة وأداء المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة .

ب. إثراء المكتبات العربية نظراً لاحتياجاتها لأبحاث متخصصة في فروع المحاسبة.

ت. تقدم الدراسة فائدة للباحثين حيث يمكن البناء عليها في إجراء دراسات مستقبلية تكون أكثر عمقا وأشمل .

ث. تسهم الدراسة في عرض بعض الأدبيات المحاسبية التي سعت إلى تأطير أساليب المحاسبة القضائية المباشرة، فضلاً عن تلك التي أسهمت في تناول موضوع أداء المراجع الداخلي.

2- الأهمية العملية

ج. تسعى الدراسة لمساعدة بلديات قطاع غزة في التعرف على واقع تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة .

ح. التأكيد على أهمية توجه البلديات لاعتماد أساليب المحاسبة القضائية المباشرة، التي تزيد من كفاءة المراجع الداخلي من حيث استخدام أدوات وأساليب المحاسبة القضائية.

خ. يتطلع الباحث إلى أن تسهم النتائج والتوصيات التي تصل إليها الدراسة في توجيه نظر متخذي القرار في البلديات إلى أهمية تبني تطبيق أساليب المحاسبة القضائية والتي تساعد في تحسين أداء المراجع الداخلي .

خامسا : أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التعرف على أثر تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة على تحسين كفاءة المراجع الداخلي، ويتضمن الهدف الرئيس للدراسة مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في :

- 1- التعرف على أهمية المحاسبة القضائية وأساليبها المباشرة .
- 2- الكشف عن العلاقة ما بين تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي .
- 3- دراسة أثر تطبيق المحاسبة القضائية المباشرة وانعكاساتها في تحسين كفاءة المراجع الداخلي .
- 4- الوصول الى مجموعة من النتائج والتوصيات من شأنها أن تساعد إدارة البلديات في قطاع غزة محل الدراسة والباحثين، المهتمين في مجال المحاسبة القضائية ورفع كفاءة المراجع الداخلي .

سادسا : متغيرات الدراسة

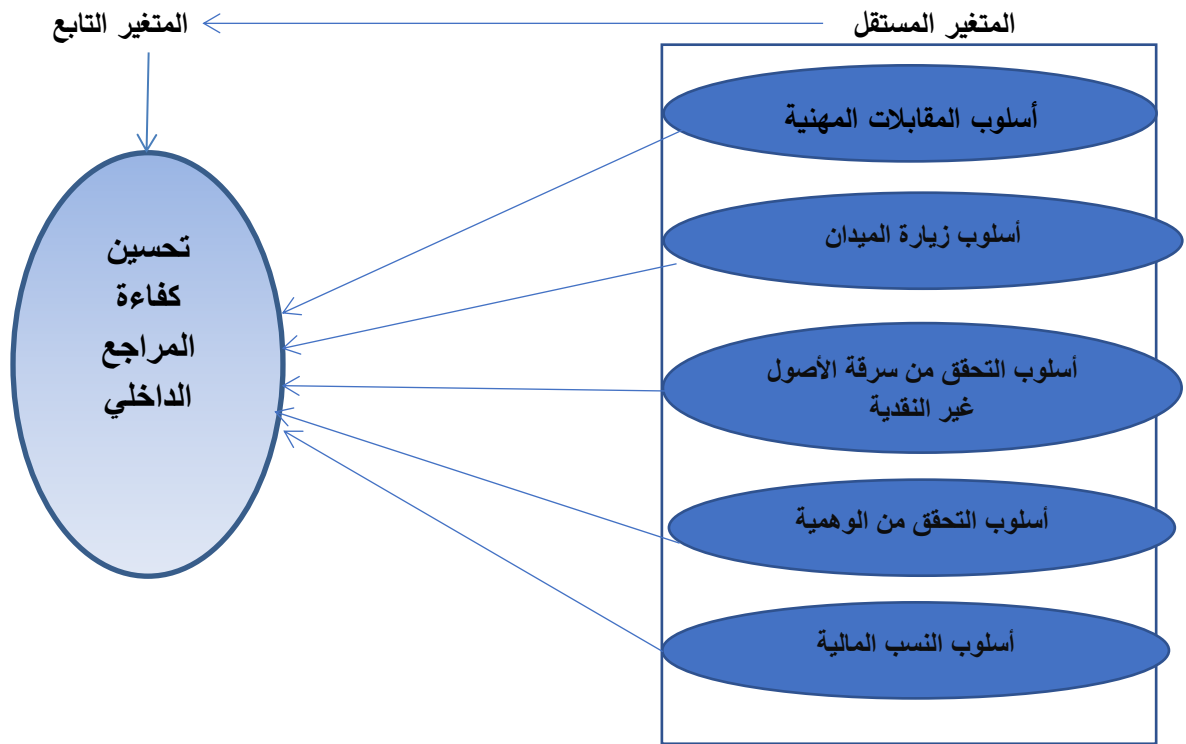
تظهر متغيرات الدراسة المتغير التابع والمتغير المستقل وعلاقتها ببعضهما.

المتغير التابع: تحسين كفاءة المراجع الداخلي .

المتغير المستقل: تطبيق الأساليب المباشرة للمحاسبة القضائية .

علما بأنه تم الاستعانة بدراسة (عالية، 2019) في تحديد مقاييس المتغير المستقل .

شكل رقم (1) يوضح العلاقة بين المتغير المستقل بأبعاده الخمسة والمتغير التابع للدراسة .



الشكل من إعداد الباحث (2021)

سابعاً: حدود الدراسة

أولاً : الحد المكاني : تقتصر الدراسة على العاملين في أقسام ودوائر المراجعة الداخلية في البلديات العاملة في قطاع غزة.

ثانياً : الحد الزمني : الدراسة تمت في الفترة الواقعة من 1 نيسان 2021 حتى 15 يوليو 2021.

ثالثاً : الحد الموضوعي : تقتصر الدراسة على قياس ظاهرة أثر تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجعين الداخليين.

ثامناً : الدراسات السابقة

أ. الدراسات العربية:

1- دراسة (الرعود، 2020)، بعنوان دور تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الفساد الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، هدفت الدراسة إلى إظهار دور وتطوير المحاسبة القضائية في الحد من الفساد الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من حيث التعرف على أهمية ومنافع تطبيق المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الفساد الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر عينة الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة موجهة إلى العاملين في القطاعات المالية والتدقيق والرقابة في تلك الشركات المبحوثة ، وقد تم توزيع (180) استبانة، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، كما تم استخدام عدة أساليب إحصائية تتناسب مع الدراسة من خلال برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ، أظهرت نتائج الدراسة أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لدور تطبيق المحاسبة القضائية (مهارات المحاسب القضائي، تشريعات المحاسبة القضائية، استقلالية المحاسب القضائي) في الحد من الفساد الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة في الأردن، حيث حصلت مهارات المحاسب القضائي على أعلى درجة في حين جاءت استقلالية المحاسب القضائي أقل الأبعاد معنوية .

2- دراسة (عالية، 2019) بعنوان استخدام أساليب وأدوات المحاسبة القضائية في فض النزاعات المالية بين الشركاء من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني، هدفت الدراسة إلى الدراسة والاستقصاء في واقع المحاسب القانوني الأردني (الخبير المحاسبي) لأساليب وأدوات المحاسبة القضائية في فض النزاعات المالية بين الشركاء لإبداء الرأي المهني لهذه النوعية من القضايا، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي الإحصائي في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وباستخدام استبانة تم توزيعها على مجتمع الدراسة المكون من المحاسبين القانونيين الأردنيين (الخبراء المحاسبين) لدى المحاكم النظامية الأردنية لإبداء الرأي المهني المستند على خبراتهم في قضايا النزاع المالي بين الشركاء، والذين بلغ عددهم (59) خبير واشتملت الدراسة على (64%) من مجتمع الدراسة، ثم تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل بيانات الدراسة ، كما تم تحليل ومناقشة حالات عملية من استخدام أساليب وأدوات المحاسبة القضائية في فض النزاعات المالية بين الشركاء من واقع ملفات القضايا لدى المحاكم النظامية الأردنية، وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسب القانوني الأردني يدرك الفرق بين مهمته كمحاسب قانوني (مدقق حسابات خارجي) ومهنته كخبير مالي محاسبي، ويتفهم طبيعة المهمة الموكلة إليه وما هو الموضوع المطلوب فيه إبداء الرأي المهني استناداً إلى الخبرة المحاسبية، وعموماً هو يطبق أساليب وأدوات المحاسبة القضائية في فض النزاعات المالية بين الشركاء بمستوى جيد، وأنه يطبق الأساليب التحليلية والتفكير الناقد والتقيب في البيانات عن القضية قيد التحليل للحصول على أدلة الإثبات

لكنه لا يلجأ إلى استخدام أهم القوانين الرياضية والإحصائية كمنهاج لمتبع وكشف الغش والاحتيال المهني، وتوصلت الدراسة أيضا إلا أنه يجب الاهتمام بالمحاسبة القضائية وأساليبها وأدواتها وأهمية استخدامها في القضايا المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسب القانوني الأردني يبذل مزيداً من الاهتمام لرفع كفاءته وقدرته على استخدام أساليب و أدوات المحاسبة القضائية من خلال الحصول على الشهادات المهنية المتخصصة .

3-دراسة (مي،2019) بعنوان: أثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال المالي في قطاع الإدارة المالية العامة في الأردن، هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال المالي بأبعاده (الحد من الاختلاس، الحد من التزوير، الحد من الإقراض غير المصرح به، الحد من التلاعب في التقدير، الحد من انتحال الشخصية) في قطاع الإدارة العامة في الأردن، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي الاستدلالي والذي يتناسب مع أغراض الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من جميع موظفي وحدات الإدارة المالية الحكومية التي تقوم برسم السياسة المالية الوطنية والإشراف على تنفيذها وتحصيل الإيرادات العامة وإعداد موازنة الدولة والإشراف والسيطرة على النفقات العامة وإدارة الاقتراض والديون وعددها (6) وحدات إدارية مالية حكومية يعمل فيها ما يقارب من (7975) موظفاً /موظفة؛ حيث أخذت الباحثة عينة عشوائية طبقية تناسبية بلغت (375)موظفاً، إذ استخدم برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في إجراء التحليل الوصفي والاستدلالي وعدد الأساليب الإحصائية التي تتناسب مع أهداف الدراسة، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود دلالة إحصائية لتطبيق المحاسبة القضائية في الحد من حالات الاحتيال المالي في قطاع الإدارة المالية العامة في الأردن، كما بينت النتائج أن تطبيق قطاع الإدارة المالية العامة لمفهوم المحاسبة القضائية والقوانين والتشريعات التي يتضمنها هذا المفهوم وبدرجة مرتفعة من الأهمية قد ساهم بشكل كبير في الحد من حالات الاحتيال المالي ومن هنا وجدنا أن قطاع الإدارة المالية العامة في الأردن يتبنى تطبيق المحاسبة القضائية بمفاهيمها وأساليبها وأدواتها.

4-دراسة (محمد ،2019) بعنوان : دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتحسين موثوقية التقارير المالية، تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة دور المحاسبة القضائية في الكشف عن الممارسات المتعددة التي تقوم بها إدارة الأرباح مستغلة المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية وعدم التوصل إلي أسلوب متفق عليه يساعد في الكشف عن هذه الممارسات، وأحكام الرقابة عليها، لتجنب التأثير السلبي لإدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية، والإضرار بمصالح الأطراف المختلفة التي تتعامل معها، هدفت الدراسة إلي التعرف على دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتحسين موثوقية التقارير المالية، من خلال التعرف على دوافع وأساليب وطرق إدارة الأرباح ودور أساليب ومراحل وإجراءات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، من خلال تطبيق أساليب المراجعة البعدية والمراجعة التقاعلية والمستمرة واختبارات الشمول ورفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية والرقابة على التقارير المالية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، وكذلك على موثوقية التقارير المالية. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها: أن تطبيق أساليب مراحل إجراءات المحاسبة القضائية يزيد من فرص الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، وأن تطبيق أساليب مراحل إجراءات المحاسبة القضائية يزيد من موثوقية التقارير المالية.

5-دراسة (إنصاف، 2019) بعنوان: دور المحاسبة القضائية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، هدفت الدراسة الى التعرف على طبيعة المحاسبة القضائية ومفاهيمها الأساسية وبيان مجالات استخدامها وأساليبها وآلياتها وإجراءاتها التنفيذية والمصطلحات ذات العلاقة ومبررات الاهتمام بها وتطويرها لتقديم معلومات ذات درجة عالية من الملاءمة والموثوقية، تمثلت مشكلة الدراسة في انخفاض مستوى جودة المعلومات المحاسبية وانخفاض درجة الثقة وانتشار ظاهرة التردد لدى المحاسب القضائي من خلال تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية على جودة المعلومات المحاسبية، أوضحت نتائج اختبار فرضيات الدراسة أن المحاسبة القضائية تؤثر في جودة المعلومات المحاسبية، وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك أثراً معنوياً لآليات وإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية في ملاءمة المعلومات المحاسبية وكذلك بينت أن آليات وأساليب وإجراءات المحاسبة القضائية تؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية ، وكذلك بينت أن هناك أثراً معنوياً لإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية في قابلية المعلومات للمقارنة .

6-دراسة (خليل ، 2017) بعنوان: المحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي في الشركات الصناعية المساهمة، هدف الدراسة : هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم وأساليب المحاسبة القضائية ، وبيان المقصود بالاحتيال المالي ، وبيان دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي في الشركات المساهمة الصناعية، ولتحقيق هذه الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي في عرض البيانات والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة وقام الباحثان بتصميم استبانة مكونة من (69) فقرة موزعة على أربع مجالات وحسب المتغيرات المستقلة ، وتم توزيع الاستبانة على عينة عشوائية مكونة من (190) محاسب قانوني ممن زاولوا المهنة بشكل فعلى، وتم تجميع عدد (181) استبانة من أصل عينة الدراسة وتم استبعاد (11) استبانة لعدم اكتمالها، أي أن عدد أفراد العينة الخاضعة للتحليل أصبح (170) ونسبة 89.5% من أصل العينة، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان أهمها : وجود دور للمعرفة والمهارات المحاسبية، المعرفة والمهارات الخاصة بالمراجعة، والمعرفة والمهارات القانونية، ومهارات التحري وبشكل واضح في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة.

ب. : الدراسات الأجنبية

1-دراسة (Sorunake,2018) بعنوان: "Forensic Accounting Investigation Techniques and Successful Prosecution of Corruption Case in Nigeria" هدفت الدراسة إلى دراسة فعالية تقنيات المحاسبة القضائية في التحقيق بقضايا الفساد المالي والمحاكمة الناجحة لقضايا الفساد المالي في المحاكم العامة بنيجيريا ، حيث شملت عينة الدراسة (130) موظفاً من وحدات التحقيق والادعاء في الوكالات الأربع لمكافحة الفساد في نيجيريا والمتمثلة في لجنة الجرائم الاقتصادية والمالية (EFCC148) ولجنة ممارسة الفساد المستقلة (ICPC) ومكتب مدونة قواعد السلوك (CCB) ووحدة الاحتيال الخاصة بالشرطة (PSFU)، وأظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين اعتماد أساليب التحقيق في المحاسبة القضائية من ناحية وبين المقاضاة والمحاكمة الناجحة في قضايا الفساد المالي .

2-دراسة (Opiyo,2017) بعنوان: "The Role Of Forensic Accounting Services In Fraud Mitigation Among Kenyan Public Institutions A Case Of Parastatals In Kenya." هدفت الدراسة إلى معرفة دور المحاسبة القضائية في التخفيف والحد من حالات الغش التي تحدث في مؤسسات القطاع المدني

في كينيا حيث أن وظيفة هذه المؤسسات حيوية وهامة للغاية في كونها تدعم النمو والتطور المستمر في كينيا لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، ورفع جودة التعليم والمخرجات التعليمية، ولتحسين من الخدمات الصحية المقدمة للمواطنين وإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، كما هدفت إلى مساعدة هذه المؤسسات في رسم السياسات التي تتعلق بدور ووظيفة المراجع القضائي في اكتشاف حالات الغش بهذه المؤسسات، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لمجتمع الدراسة المكون من (103) مؤسسة عاملة في كينيا للعام 2016 ، وبلغ عدد المؤسسات التي أجريت عليها الدراسة (53) مؤسسة أي بنسبة 50% ، خلصت الدراسة إلى أن جميع المؤسسات في كينيا تستخدم نهج المحاسبة القضائية في التخفيف والحد من الغش بهذه المؤسسات والمتمثل بالنهج الاستباقي لكشف الغش، وسياسة الامتثال للقوانين والأنظمة، وتطبيق نظام رقابة داخلية قوي وفعال، وعدم السيطرة الإدارية للمنفعة الشخصية، وفصل الوظائف وحل النزاعات، والتقاضي، وأن هذا النهج له الأثر الإيجابي الهام في كشف ومنع الغش في هذه المؤسسات .

3-دراسة (Blessing,2015) بعنوان : Empirical Analysis On The Use Of Forensic Accounting Techniques In Curbing Creative Accounting .

الدراسة لاختبار قدرة أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قطاعات الأعمال في نيجيريا، وما هي التقنيات التي يستخدمها المحاسبون القضائيون للحد من هذه الممارسات، وهل يمتلك المحاسب القضائي الخبرات والمهارات والكفاءة الكافية لاستخدام هذه التقنيات، وهل وجود المحاسبين القضائيين زاد من ثقة مستخدمي التقارير المالية بمصداقية هذه التقارير، ولهذه الغاية استخدم الباحث الأسلوب الوصفي والتحليلي ووزع الاستبانة على مجتمع الدراسة بواقع (133) مفردة شمل المهنيين العاملين في مجال المحاسبة القضائية والأكاديميين العاملين في الجامعات النيجيرية، وبلغ عدد المفردات التي أجريت عليها الدراسة (100) مفردة أي بنسبة (75%) ، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها الدور الهام والحيوي الذي تلعبه المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفعالية أساليبها وتقنياتها التي يستخدمها المحاسبون القضائيون في التحقيق والكشف عن هذه الأساليب، وأن المحاسبين القضائيين في نيجيريا لديهم من الإلمام المعرفي والتعليم المستمر القدرة على استخدام أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية بكفاءة وفعالية لتقديم يد المساعدة للمحامين والمحاكم والمنظمات المختلفة للتحقيق في قضايا الغش والاحتيال المالي والكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية ومنعها مستقبلا، مما يعزز من ثقة مستخدمي التقارير المالية بهذه التقارير ،كما توصلت إلى أن المحاسب القضائي يجب أن يمتلك المعرفة المحاسبية والتدقيقية والاستقلالية والنزاهة التي تتأى به عن أية ضغوطات من أطراف خارجية، كما أنه يجب ان يتمتع بالفصاحة الخطابية في إيصال تقريره إلى الجهات المعنية بشكل مفهوم بسيط .

4-دراسة (Enofe,2015) بعنوان : Forensic Accounting and Corporate Crime Mitigation

هدفت هذه الدراسة لاختبار دور المحاسبة القضائية في التخفيف من جرائم الاحتيال المالي والغش في الشركات العاملة في نيجيريا، وذلك لضعف قدرة المحاسبين ومدققي الحسابات على اكتشاف مؤشرات الغش والاحتيال المالي أثناء القيام بمهامهم على الوجه المعتاد خاصة إذا كانت هذه الحالات محكمة الأطراف ويصعب ملاحظاتها بالطرق العادية، وهدفت كذلك إلى قياس قدرة المحاسبة القضائية على التخفيف من هذه الحالات في منظمات الأعمال. استخدم الباحث المنهج الوصفي والتحليلي حيث صمم استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من كبرى الشركات المختصة بأعمال المحاسبة

والتدقيق العاملة في نيجيريا عددها (80) شركة، وبلغ عدد الشركات التي أجريت عليها الدراسة (66) شركة أي بنسبة (82.5%) ، توصلت الدراسة إلى ضرورة ضم المحاسبة القضائية ضمن مهنة التدقيق الأمر الذي يساهم بشكل فعال في التخفيف من جرائم الغش والاحتيال المالي في الشركات العاملة في نيجيريا، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل دور الحوكمة من خلال المحاسبة القضائية، وأن عدم إشراك المحاسب القضائي في وضع وتنفيذ أطر الرقابة الداخلية يزيد من فرص ارتكاب الغش والاحتيال المالي، بل أرجعت الدراسة سبب ارتكاب الغش والاحتيال المالي إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية والحوكمة في هذه المنظمات، وأوصت الدراسة بضرورة ضم المحاسبة القضائية إلى كل من الحوكمة ومهنة تدقيق الحسابات للكشف عن الممارسات الاحتيالية في منظمات الأعمال في نيجيريا وملاحقة مرتكبيها ومعاقبتهم .

تحليل الدراسات السابقة :

- 1- تميزت الدراسة بكونها الدراسة الأولى محلياً التي تناولت أساليب المحاسبة القضائية المباشرة ودورها في تحسين أداء المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة .
- 2- اهتم الباحث في إظهار وبيان أساليب المحاسبة القضائية المباشرة ودورها في تحسين أداء المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة،
- 3- ركزت الدراسة على الربط بين أساليب المحاسبة القضائية المباشرة ودورها في تحسين أداء المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة .
- 4- مجتمع الدراسة مختلف تماماً عن الدراسات السابقة حيث تناولنا المراجعين الداخليين في بلديات قطاع غزة

الإطار النظري

مفهوم وأهمية المحاسبة القضائية : هناك الكثير من التعريفات والمفاهيم التي وصفت المحاسبة القضائية منذ نشأتها، وكل هذه المفاهيم والتعريفات تصب في تحديد مفهوم واضح ومناسب للمحاسبة القضائية، فقد عرفها (مجدي، 2020م، ص142-143) بأنها عملية مزيج من المحاسبة والتدقيق والقانون، تعمل علي جمع وتحليل أدلة الإثبات في سبيل تقييم احتمالات الغش التي سيتم الكشف عنها أو منعها، كما عرفها (عارم والحسن، 2016م، ص41-75) بأنها تكامل بين مهارات المراجعة الداخلية والتحري والتدقيق والخبرات القانونية التي من شأنها إعطاء الصورة الكاملة للقائمين على القضاء للحد من أعمال الاحتيال والفساد المالي، و عرفها (الكبيسي، 2013م، ص 161.196) على أنها علم يجمع بين المحاسبة والتدقيق والتحقيق من أجل الكشف عن الأضرار الاقتصادية التي وقعت على المنشآت نتيجة الغش والاحتيال، وإعداد الآراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي، و عرفها (درغام، 2012م، ص12) أنها إحدى المجالات الحديثة التي تتطلب مزيجاً من المعرفة والخبرة بالمحاسبة المالية المتقدمة ، والتدقيق مع مهارات التحريات لحل المشكلات القانونية، ويعد تقرير المحاسبة القضائية دليل إثبات في الدعاوي والمنازعات القضائية، كما يقدم كأساس للنقاش والجدل، ثم حسم وحل المنازعات القانونية، وقد وضع (Gary, 2008، pp.25-35) أن المحاسبة القضائية تحتاج إلى تطبيق المهارات المحاسبية والتدقيقية والتمويلية والطرائق الكمية ومجالات معينة من القانون والدراسة ومهارات التحري في جمع وتحليل وتقييم الأدلة الثبوتية وتوضيح وتوصيل النتائج، ومن خلال التعريفات السابقة يرى الباحث أن المحاسبة القضائية: هي إطار مستقل يمزج بين علم المحاسبة والتدقيق ومهارات علم التحقيق التي تتضمن القدرة على التنقيب بين البيانات

لاكتشاف كل الأخطاء المقصودة وغير المقصودة التي تؤدي الى الإضرار بالمنشآت الاقتصادية، وهذا يتطلب قدرات ذهنية وعقلية موروثية ومكتسبة من خلال التأهيل العلمي والخبرات العملية.

كل يوم تزداد أهمية المحاسبة القضائية وتظهر دراسات جديدة تهتم بالمحاسبة القضائية، فبعد أن كانت وظيفة المحاسب القضائي هي فض النزاعات المالية بين الأطراف المتنازعة في المنشآت الاقتصادية، ونتيجة قصور كل من المحاسبة، وكل من المراجعة الداخلية والخارجية في اكتشاف الغش والاحتيال المالي قبل وقوعه، هناك محاولات حثيثة لربط المحاسبة القضائية مع المحاسبة والمراجعة، ومحاولة خلق إطار مشترك لربط المحاسبة القضائية بكل مكوناتها مع كل المكونات الأساسية لعلم المحاسبة والمراجعة من خلال دمج المحاسبة القضائية كأساليب وإجراءات في عمليات المحاسبة والمراجعة اليومية لخلق استفادة أكبر من الأساليب والإجراءات والأدوات الحديثة التي تستخدمها المحاسبة القضائية قبل الوصول إلى وجود نزاع مالي بين الأطراف من خلال الحد من الغش واكتشاف الاحتيال المالي في الوقت المناسب وتحسين الثقة والمصادقية في التقارير المالية ويرى (Owojori, p.2, 2009) أن من أهم الأسباب التي ادت لتحسين أهمية المحاسبة القضائية، أولاً: عدم تمكن لجان المراجعة الداخلية من تسليط الضوء على مختلف الحقائق والجوانب الخفية الأخرى، ثانياً: إن الطريقة المستعملة في تعيين مراقبي الحسابات القانونيين لا توفر ضمان الاستقلالية لأنها تحتمل التواطؤ والضغط، ثالثاً: إن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي تتمثل في إبداء الرأي حول مدى انسجام عملية الإبلاغ المالي للشركة قيد المراجعة مع المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية، ولا تتمثل في الكشف عن الفساد المالي أو الاحتيال والغش في القوائم المالية، من خلال تقييد صلاحياتهم ، رابعاً: يمكن للمراجعين الداخليين الكشف وبشكل مؤكد عن ما يحدث ولكنهم ليسوا في وضع يسمح لهم بالشرع في عمل مناسب في الوقت المناسب لعدم تمتعهم بالاستقلالية الكافية، لذلك أشارت الدراسات السابقة منها دراسة (علي و صبحي، 2019م.) إلى أن أساليب وأدوات المحاسبة القضائية تنقسم إلى أساليب مباشرة وأساليب غير مباشرة، وأيضاً أدوات تستخدم تقنيات تكنولوجية وهي: 1. أسلوب المقابلات والزيارات الميدانية (مباشر): حيث عرف المعهد الأمريكي القانوني (AICPA) في نشرته الصادرة بعنوان المقابلات الفعالة المقابلة بأنها " حوار مهني يهدف إلى الحصول على معلومات ذات صلة، والزيارات الميدانية هي زيارة الموقع محل العمليات المالية خصوصاً الانشاءات، 2. أسلوب التحقق من وهمية وتضخيم المصروفات (مباشر): وتعتبر هذه من الطرق السريعة والسهلة والشائعة جداً لسهولة تنفيذها وكذلك لأنها تكون مثبتة من خلال مستندات مؤيدة لعمليات الصرف، فعادة تتم من خلال الأمور الأربعة التالية أ. تسديد المصروفات الشخصية للمحتال على أنها مصروفات لغايات العمل، ب. تسديد مصروفات أنفقت لغايات العمل ولكن بقيمة أعلى من النفقة الحقيقية، ج. تسديد مصروفات وهمية معززة بمستندات مدعمة أصلية ولكن وهمية ، د. تكرار تسديد المصروف أكثر من مرة، 3. أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية (مباشر): من الطرق الشائعة -أيضاً- والمعقدة الاكتشاف وتتم فيها عمليات السرقة -أيضاً- الاستغلال لمقدرات المنشأة فمثلاً تتم عمليات السرقة من المخزون ومن الآلات والمعدات والمكن وقطع الصيانة، والوجه الآخر يتم استغلال مقدرات الشركة فمثلاً يتم استغلال مركبات المنشأة وآلاتها ومعداتنا في أعمال أخرى تكون خاصة بالموظفين ، 4. أسلوب النسب المالية (مباشر): إن تحليل القوائم المالية باستخدام النسب المالية أحد الأساليب المستخدمة في المحاسبة القضائية لكشف الغش والاحتيال المهني، حيث أن هذه النسب تُعطي مؤشرات عن العلاقات غير الطبيعية بين البيانات المالية من خلال المقارنات خلال الفترة المالية الواحدة أو عدة فترات مالية (Omoye, Eragbhe, 2014, p. 206-215)، 5. أسلوب نظرية صافي الثروة (غير مباشر): تعتبر إحدى الأساليب غير المباشرة للمحاسبة القضائية في تقدير الدخل المقبوض غير المعلن للمشتبه به في ارتكاب الغش والاحتيال المهني (Botha, 2009)، 6. أسلوب نظرية التدفقات النقدية (غير مباشر): تقوم هذه النظرية على أن التدفق النقدي الخارج للشخص المشتبه به لا يجب أن يتجاوز الدخل الوارد، إلا إذا كان هناك مصادر دخل غير معلومة ، لأن

أغلب المنشآت الاقتصادية في عقد التوظيف تمنع من يعمل بها من أن يقوم بممارسة أي أعمال أخرى سواء بأجر أو تطوع إلا من خلال موافقة الإدارة العليا للمنشآت الاقتصادية. 7. استخدام برامج الإكسل في تحليل البيانات (أدوات): يرى أن (Varma, & Khan, 2014, p.1109-1117) الإكسل هو عبارة عن جداول إلكترونية تساعد في تنظيم البيانات بشكل أعمدة وصفوف وخلايا ومن ثم تطبيق معادلات رياضية على هذه البيانات وإجراء تحليلات مالية ورسومات توضح الجداول المختلفة وتطبيق أساليب إحصائية، الأمر الذي يساعد في كشف الغش والاحتيال المهني ومنعه في المستقبل ويحتوي برنامج الإكسل على (455) معادلة رياضية، 8. استخدام برنامج الإكسل في تطبيق القوانين الرياضية والأساليب الإحصائية (أدوات): أ. قانون بنفورد (Benford law) يسمى بقانون الخانة الأولى نسبة إلى العالم بنفورد وهو أول من اكتشف تكرار الأرقام في الجداول اللوغاريتمية في عام (1983)، ويقوم القانون الرياضي على أساس التكرارات الطبيعية للأرقام من (1-9) وأي خروج عن هذا التكرار يعني احتمال ارتكاب الغش والاحتيال المهني مثبتاً في ذلك أن الأرقام لا يمكن أن تترتب بطريقة عشوائية إنما يجب أن تتبع تكرارات طبيعية، ب. نظرية عامل الحجم النسبي وهي حسب (Ghosh, I & Banergie , K.K. 2011,p.570) قانون رياضي تستخدمه المحاسبة القضائية يطبق على البيانات لاكتشاف القيم الشاذة وغير الطبيعية في هذه البيانات سواء نتج ذلك عن الأخطاء الارتكابية عند تسجيل القيد المحاسبي أو نتج عن ذلك الغش والاحتيال المهني بحيث يتم احتساب نسبة أعلى قيمة في البيانات إلى ثاني أعلى قيمة فيها ويطبق ذلك على كل البيانات، ثم تتم المقارنة بين هذه النسب لاكتشاف الشاذ منها أو غير الطبيعي وبالتالي إجراء المزيد من الفحص والتحقيق للدراسة والتقصي عن السبب، ج. تحليل السلسلة الزمنية هي عبارة عن مجموعة من القياسات التي يتم تسجيلها لمتغير واحد أو أكثر وكذلك تكون مرتبة وفق زمن حدوثها وتسمح بإعطاء قيم ظاهرة ومنتزعة ومحددة ويتم قراءة هذه القيم من أول اليسار إلى اليمين فنقول أن أول n من عملية المشاهدة هي $(x_1, x_2, x_3, \dots, x_n)$ ، د. تحليل الاتجاهات هو تقنية إحصائية تستخدم لاحتمال اتجاه البيانات عبر عدة فترات مالية والتنبؤ بالقيم المستقبلية بناء على اتجاه هذه البيانات، يقوم على فكرة الانحدار البسيط بحيث يتكون من متغيرين أحدهما مستقل والآخر تابع، وتمثيل اتجاه حركة أي بند من بنود القوائم المالية عبر فترات زمنية على المحورين $(X \& Y)$ يساعد في كشف الاحتيال من خلال الشذوذ في طبيعة التغير، 9. أدوات التدقيق باستخدام الكمبيوتر (أدوات): هي تقنيات برمجية تستخدم للتدقيق في البيانات للدراسة عن الشاذ غير الطبيعي؛ تمهيداً لإجراء المزيد من الدراسة والاستقصاء وتتبع أسباب الشذوذ في البيانات، يستخدمها المحاسب القضائي للحصول على أدلة الإثبات حيث تتميز بسهولة الاستخدام ودقة الحصول على نتائج التحليل ومنها: تحليل الفجوات، تحليل الانحدار، المحاكاة المتوازنة .

الطريقة والإجراءات

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورياً رئيساً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، من أجل تحقيق هدف الدراسة الخاص بتطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة.

1- منهج البحث: انطلاقاً من طبيعة البحث، والأهداف التي يسعى إليها؛ تستند هذه الدراسة إلى المنهج الوصفي التحليلي الارتباطي، الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة؛ لأنه المنهج الأنسب الذي يحقق أهداف البحث بالشكل الذي يضمن الدقة والموضوعية، فهو يقوم على الرصد والمتابعة الدقيقة لظاهرة ما أو حدث معين بطريقة

كمية أو نوعية في فترة زمنية معينة أو عدة فترات، من أجل التعرف على الظاهرة أو الحدث من حيث المحتوى والمضمون، والوصول إلى نتائج، وتعميمات تساعد في فهم الواقع وتطويره.

تحقيقاً للهدف الأساسي من البحث استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات:

أ. المصادر الثانوية: حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للبحث إلي مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

ب. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلي جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للبحث، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

2- مجتمع وعينة البحث: بناءً على موضوع ومشكلة الدراسة وأهدافها فقد تحدد المجتمع المستهدف من المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة وعددها (19) بلدية، وقام الباحث باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة، حيث تم توزيع الاستبانات على (97) مراجع داخلي من أفراد مجتمع الدراسة (المجتمع غير محدد)، وقد تم استرداد عدد (74) استبانة، وبنسبة استجابة بلغت (76.2%). ويوضح الجدول (01) توزيع أفراد العينة وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

جدول رقم (1)

توزيع أفراد عينة الدراسة

البيانات الشخصية	الفئة	العدد	النسبة %
الجنس	نكر	68	91.9
	أنثى	6	8.1
المجموع		74	100%
العمر	أقل من 30 عاما	5	6.8
	من 31 حتى 40 عاما	24	32.4
	من 41 حتى 50 عاما	32	43.2
	من 51 عاما الى 60 عاما	13	17.6
المجموع		74	100%
عدد سنوات الخبرة	أقل من 10 سنوات	22	29.7
	من 11 الى 20 عاما	33	44.6
	من 21 الى 30 عاما	19	25.7
المجموع		74	100%
المسمى الوظيفي على الهيكلية	مراجع	21	28.4
	رئيس قسم	31	41.9
	مدير دائرة	14	18.9
	أخرى	8	10.8
المجموع		74	100%
التبعية في الهيكلية	المدير المالي	54	73.0
	رئيس البلدية	7	9.5

17.6	13	المجلس البلدي	
%100	74		المجموع
2.7	2	دبلوم	المؤهل العلمي
77.0	57	بكالوريوس	
20.3	15	دراسات عليا	
%100	74		المجموع
28.4	21	محاسب قانوني فلسطيني	الشهادات المهنية في المراجعة والتحكيم
4.1	3	محاسب قانوني عربي	
16.2	12	محكم مالي فلسطيني	
51.4	38	أخرى	
%100	74		المجموع
%100	74		المجموع

3- أداة جمع البيانات: بعد اطلاع الباحث على الأدب النظري وعدد من الدراسات السابقة الخاصة بموضوع البحث، والأدوات المستخدمة فيها، قام بإعداد الاستبانة بما يتناسب مع الدراسة الحالية ويحقق أهدافها، إذ تتكون في صورتها النهائية من (33) فقرة، موزعة على خمس محاور وهي: المحور الأول: المقابلة الميدانية ويتكون من (8) فقرات، والمحور الثاني: زيارة الميدان ويتكون من (4) فقرات، والمحور الثالث: أسلوب التحقق من وهمية وتضخم المصروفات ويتكون من (5) فقرات، المحور الرابع: أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية ويتكون من (10) فقرات، والمحور الخامس: أسلوب النسب المالية ويتكون من (6) فقرات. ولقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي بحيث كلما اقتربت الدرجة من 5 دلّ على الموافقة العالية، كما هو موضح في الجدول التالي جدول رقم (02)

يوضح المحك المعتمد في الدراسة

الدرجة	الدرجة	المتوسط الحسابي (طول الخلية)		الوزن النسبي المقابل له	
		من	إلى	من	إلى
1	قليلة جداً	1.00	1.79	20.00	35.99
2	قليلة	1.80	2.59	36.00	51.99
3	متوسطة	2.60	3.39	52.00	67.99
4	كبيرة	3.40	4.19	68.00	83.99
5	كبيرة جداً	4.20	5.00	84.00	100.00

ثاني عشر: الإطار العملي للدراسة:

1- دلالات صدق وثبات الاستبانة

صدق الاستبانة يعني أن يقيس أسئلة الاستبانة من خلال التالي:

أ. صدق الاتساق الداخلي:

قد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة، والدرجة الكلية للمجال نفسه، وذلك وفق الآتي:

جدول (3)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور

كفاءة المراجع الداخلي		أساليب المحاسبة القضائية المباشرة									
معامـل الارتباط	م.	معامـل الارتباط النسب المالية	معامـل الارتباط	م.	معامـل الارتباط	م.	معامـل الارتباط	م.	معامـل الارتباط	م.	
											التحقق من سرقة الأصول غير النقدية
.596**	1	.733**	1	.776**	1	.823**	1	.784**	1	.666**	1
.651**	2	.857**	2	.875**	2	.869**	2	.867**	2	.768**	2
.664**	3	.835**	3	.828**	3	.889**	3	.718**	3	.767**	3
.656**	4	.822**	4	.724**	4	.866**	4	.765**	4	.686**	4
.556**	5	.504**	**	.858**	5		5			.821**	5
.675**	6	.677**	6	.762**	6					.767**	6
.566**	7			.686**	7					.812**	7
.517**	8			.679**	8					.724**	8
				.739**	9						
				.692**	10						

**الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.01)$.

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$.

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "28" تساوي (0.361)

يوضح جدول (03) أن معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحاور "والدرجة الكلية للمحور التي تنتمي له الفقرة كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ ، وبذلك يتضح أن الاستبانة تتسم بدرجة جيدة من صدق الاتساق الداخلي؛ ولذلك تعتبر أداة الدراسة "الاستبانة" صادقة لما وضعت لقياسه.

ب. الصدق البنائي

يعد الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات المحور.

جدول (4)

نتائج معامل الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة

المحور	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
المقابلة الميدانية	.924**	.000
زيارة الميدان	.894**	.000
أسلوب التحقق من وهمية وتضخم المصروفات	.870**	.000
أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية	.955**	.000
أسلوب النسب المالية	.880**	.000
تحسين كفاءة المراجع الداخلي	.886**	.000

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.01$.قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية "28" تساوي (0.361)

يتضح من الجدول (04) نتائج معامل الارتباط بين كل محور والدرجة الكلية للاستبانة ككل تشير هذه القيم إلي وجود صدق بنائي، وذات دلالة إحصائية عند مستوي(0.00)، وبذلك يكون الباحث قد تحقق من صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي لأداة الدراسة الاستبانة، وتعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه، وتبقي الاستبانة في صورتها النهائية تتكون من (33) فقرة .

ت. ثبات الاستبانة Reliability:

تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient ، وطريقة التجزئة النصفية، والصدق الذاتي، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (05).

جدول (5)

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق الذاتي*	طريقة التجزئة النصفية	
				معامل الارتباط	معامل الثبات
المقابلة الميدانية	8	0.887	0.942	0.910	0.893
زيارة الميدان	4	0.779	0.883	0.736	0.717
أسلوب التحقق من وهمية وتضخم المصروفات	5	0.918	0.958	0.949	0.894
أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية	10	0.919	0.959	0.876	0.863
أسلوب النسب المالية	6	0.836	0.914	0.850	0.827
كفاءة المراجع الداخلي	8	0.883	0.939	0.773	0.872
الاستبانة ككل	33	0.968	0.984	0.934	0.934

*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (05) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل محاور الاستبانة حيث بلغت لجميع الفقرات (0.968). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل المحاور حيث بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.984)، وهو يعد بمثابة الحد الأقصى لما يمكن أن يصل إليه معامل صدق الاختبار، وهذا يعني أن الثبات مرتفع ودال إحصائياً، ومعاملات الثبات (0.934)، مما يشير إلى أن المقياس يتسم بدرجة جيدة من الثبات. وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي، ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة، للإجابة على أسئلة الدراسة، واختبار فرضياتها، وتحليل وتفسير نتائجها وتعميمها.

2- اختبار التوزيع الطبيعي

تم استخدام اختبار كولموجوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، حيث تبين أن قيمة الاختبار تساوي (0.878)، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.423)، لجميع محاور الدراسة، وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وبذلك فإن توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

3- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

وللإجابة على أسئلة الدراسة قام الباحث باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) لتفريغ وتحليل البيانات من واقع الاستبانة، حيث تم استخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية وهي: (النسب المئوية والتكرارات، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الوزن النسبي، معامل ارتباط بيرسون، معادلة ألفا كرونباخ، واختبار كولموجوروف - سمرنوف، اختبار T-Test في حالة عينة واحدة، T في حالة عينتين (Independent Samples T-Test)، اختبار (One-Way ANOVA) في إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة للدراسة. وقد تم استخدام درجة ثقة (95%) في اختبار كل الفروض الإحصائية للدراسة، بما يعني أن احتمال الخطأ يساوي (5%)، وهي النسبة المناسبة لطبيعة الدراسة.

4- تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

أولاً: نتائج السؤال الأول:

ينص السؤال على ما يلي: ما هو مستوي تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة من وجهة نظر المراجعين الداخليين؟ تمت الإجابة على هذه الفرضية باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي، واختبار T لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا، كما هو مبين في الجدول التالي:

نتائج تحليل الفقرات المتعلقة بالمحور الأول: أسلوب المقابلة الميدانية

جدول رقم (6)

نتائج فقرات المحور الأول : أسلوب المقابلة الميدانية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	يتم إجراء مقابلة ميدانية بين المراجع الداخلي و الموظفين ذوي العلاقة بالعمليات المالية	4.39	0.64	18.79	.000	87.84	2	كبيرة جداً
2	يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية التامة في حال إجراء المقابلة	4.36	0.59	20.00	.000	87.30	5	كبيرة جداً
3	يتم توضيح الهدف من المقابلة في حال إجراء المقابلة	4.19	0.93	10.98	.000	83.78	3	كبيرة
4	يتم ترتيب الأسئلة وانسيابها من البسيطة إلى المعقدة في حال إجراء المقابلة	4.45	0.64	19.31	.000	88.92	1	كبيرة جداً
5	يتم استخدام الأسئلة المغلقة (نعم/لا) والتي تعتبر أكثر موضوعية في حال إجراء المقابلة	4.20	0.78	13.33	.000	84.05	7	كبيرة جداً
6	يتم استخدام الأسئلة التأكيدية والتي يكون جوابها نص في حال إجراء المقابلة	4.24	0.77	13.84	.000	84.86	6	كبيرة جداً
7	تدوين الملاحظات في حال إجراء المقابلة تزيد من كفاءة المقابلة	4.38	0.72	16.56	.000	87.57	4	كبيرة جداً
8	تسجيل المقابلة في حال إجراء المقابلة تزيد من كفاءة المقابلة	4.16	0.91	11.02	.000	83.24	8	كبيرة
	الدرجة الكلية للمحور الأول المقابلة الميدانية ككل	4.32	0.44	25.94	.000	86.42		كبيرة جداً

وقد تبين من الجدول رقم (6) أن قيمة متوسط الانحراف المعياري الكلي للمحور الأول المقابلة الميدانية هو (0.44) وهذا دل على أن جميع أسئلة المحور دالة، وأن أعلى ترتيب فقرة رقم (4)، وهي (يتم ترتيب الأسئلة وانسيابها من البسيطة إلى المعقدة في حال إجراء المقابلة)، وجاءت بمتوسط حسابي (4.45 من الدرجة الكلية 5) أي أنها قد جاءت بوزن نسبي (88.92%)، قيمة الاختبار (19.3)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبهما في المرتبة الأولى في هذا المحور.

أدنى ترتيب فقرة رقم (8)، وهي (تسجيل المقابلة في حال إجراء المقابلة تزيد من كفاءة المقابلة)، بمتوسط حسابي يساوي (4.16 من الدرجة الكلية 5)، وأي أن المتوسط الحسابي النسبي (83.24%)، قيمة الاختبار (11.02)، وأن القيمة

الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) ، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، إلا أنها جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المحور . بشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور معاً " أسلوب المقابلة الميدانية " يساوي (4.30 من الدرجة الكلية 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي(86.42%)، وأن قيمة الاختبار (25.94)؛ وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك تعتبر " المقابلة الميدانية " دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، مما يدل على أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على فقرات تطبيق أسلوب المقابلات المهنية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة بشكل عام.

نتائج تحليل الفقرات المتعلقة بالمحور الثاني : أسلوب زيارة الميدان

جدول رقم (7)

نتائج فقرات المحور الثاني : أسلوب زيارة الميدان

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	يتم زيارة الميدان ذي العلاقة بالعمليات المالية	4.23	0.73	14.46	.000	84.59	3	كبيرة جداً
2	يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية التامة في حال إجراء الزيارة الميدانية	4.38	0.63	18.68	.000	87.57	1	كبيرة جداً
3	يتمتع المراجع الداخلي بعنصر المفاجأة في حال إجراء الزيارة الميدانية	4.19	0.75	13.59	.000	83.78	4	كبيرة
4	يتمتع المراجع الداخلي بالصلاحيات الكاملة في حال إجراء الزيارة الميدانية	4.36	0.63	18.58	.000	87.30	2	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية للمحور الثاني أسلوب زيارة الميدان ككل	4.29	0.50	22.28	.000	85.81		كبيرة جداً

وقد تبين من الجدول رقم (7) أن: قيمة متوسط الانحراف المعياري الكلي للمحور الثاني الزيارة الميدانية هو (0.50) وهذا دل على أن جميع أسئلة المحور دالة، وأن أعلى ترتيب فقرة رقم (2)، وهي (يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية التامة في حال إجراء الزيارة الميدانية)، وجاءت بمتوسط حسابي (4.38 من الدرجة الكلية 5) أي أنها قد جاءت بوزن نسبي (87.57%)، قيمة الاختبار (18.68)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المحور .

أدنى ترتيب فقرة رقم (3)، وهي (يتمتع المراجع الداخلي بعنصر المفاجأة في حال إجراء الزيارة الميدانية)، بمتوسط حسابي يساوي (4.19 من الدرجة الكلية 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي(83.78%)، قيمة الاختبار (13.59)، وأن القيمة

الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) ، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، الا أنها جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المحور . بشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور معاً " أسلوب زيارة الميدان " يساوي (4.29) من الدرجة الكلية (5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (85.81%)، وأن قيمة الاختبار (22.28)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك تعتبر " أسلوب زيارة الميدان " دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، مما يدل على أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على فقرات تطبيق أسلوب زيارة الميدان في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة بشكل عام.

نتائج تحليل الفقرات المتعلقة بالمحور الثالث : أسلوب التحقق من وهمية وتضخم المصروفات

جدول رقم (8)

نتائج فقرات المحور الثالث : أسلوب التحقق من وهمية وتضخم المصروفات

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	يقوم المراجع الداخلي بتنفيذ الإجراءات التحليلية على تقارير النفقات	4.36	0.56	20.85	.000	87.30	3	كبيرة جداً
2	يقوم المراجع الداخلي بفحص المصروفات غير العادية التي تمت في نهاية الفترة المالية	4.43	0.60	20.58	.000	88.65	1	كبيرة جداً
3	يقوم المراجع الداخلي بالمقارنة بين المصروفات خلال الفترات المالية ومقارنتها بالإيرادات	4.42	0.70	17.38	.000	88.38	2	كبيرة جداً
4	يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من المصروفات الشاذة بصورة موسعة	4.30	0.74	15.18	.000	85.95	5	كبيرة جداً
5	يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية بمخاطبة الموردين للتحقق من المصروفات	4.34	0.80	14.41	.000	86.76	4	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية للمحور الثالث أسلوب التحقق من وهمية وتضخم المصروفات ككل	4.37	0.48	24.36	.000	87.41		كبيرة جداً

تبين من الجدول رقم (8) أن قيمة متوسط الانحراف المعياري الكلي للمحور الثالث تحقق من وهمية وتضخم المصروفات (0.48) وهذا دل على أن جميع أسئلة المحور دالة، وأن أعلى ترتيب فقرة رقم (2)، وهي (يقوم المراجع الداخلي بفحص المصروفات غير العادية التي تمت في نهاية الفترة المالية)، وجاءت بمتوسط حسابي (4.43) من الدرجة الكلية (5) أي أنها قد جاءت بوزن نسبي (88.65%)، قيمة الاختبار (20.58)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المحور .

أدنى ترتيب فقرة رقم (4)، وهي (يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من المصروفات الشاذة بصورة موسعة)، بمتوسط حسابي يساوي (4.30) من الدرجة الكلية (5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (85.95%)، قيمة الاختبار (15.18)، وأن القيمة

الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) ، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، إلا أنها جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المحور. بشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور معاً " أسلوب التحقق من وهمية وتضخم المصروفات " يساوي (4.37 من الدرجة الكلية 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (87.41%)، وأن قيمة الاختبار (24.36)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك تعتبر " التحقق من وهمية وتضخم المصروفات " دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، مما يدل على أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على فقرات تطبيق أسلوب التحقق من وهمية وتضخم المصروفات في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة بشكل عام.

نتائج تحليل الفقرات المتعلقة بالمحور الرابع : أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية

جدول رقم (9)

نتائج فقرات المحور الرابع : أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية التامة في التحقق من الأصول الثابتة	4.36	0.67	17.42	.000	87.30	4	كبيرة جداً
2	يشارك المراجع الداخلي كلياً في عمليات الجرد الفعلي للأصول الثابتة ومقارنتها مع السجلات الدفترية	4.28	0.96	11.52	.000	85.68	9	كبيرة جداً
3	يقوم المراجع الداخلي بتحليل جدول إهلاك الأصول الثابتة والتحقق من وجود نمط غير طبيعي	4.27	0.76	14.31	.000	85.41	10	كبيرة جداً
4	يقوم المراجع الداخلي بإجراء المقارنات لعمليات شراء الأصول الثابتة	4.38	0.66	18.08	.000	87.57	3	كبيرة جداً
5	يشارك المراجع الداخلي في تفاصيل عمليات بيع الأصول الثابتة	4.34	0.93	12.43	.000	86.76	2	كبيرة جداً
6	يشارك المراجع الداخلي في تفاصيل عمليات تخريد الأصول الثابتة	4.31	0.78	14.55	.000	86.22	8	كبيرة جداً
7	يتمتع المراجع بالاستقلالية والصلاحيات الكاملة في إجراءات الجرد المفاجئ للمخزون	4.43	0.70	17.51	.000	88.65	1	كبيرة جداً
8	يقوم المراجع الداخلي بالتحقيق من فروقات جرد المخزون	4.32	0.76	14.98	.000	86.49	7	كبيرة جداً
9	يقوم المراجع الداخلي بتحليل المؤشرات غير الطبيعية للمخزون التالف	4.36	0.69	16.92	.000	87.30	4	كبيرة جداً
10	يقوم المراجع الداخلي بإجراء عمليات المطابقة لقيم المخزون المرحلة لفترات	4.35	0.65	17.88	.000	87.03	6	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية للمحور الرابع أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية ككل	4.35	0.52	22.29	.000	87.08		كبيرة جداً

وقد تبين من الجدول رقم (9) أن قيمة متوسط الانحراف المعياري الكلي للمحور الرابع تحقق من سرقة الأصول غير النقدية هو (0.52) وهذا دل على أن جميع أسئلة المحور دالة، وأن أعلى ترتيب فقرة رقم (7)، وهي (يقوم المراجع الداخلي

بتحليل جدول إهلاك الأصول الثابتة والتحقق من وجود نمط غير طبيعي)، وجاءت بمتوسط حسابي (4.43 من الدرجة الكلية 5) أي أنها قد جاءت بوزن نسبي (88.65%)، قيمة الاختبار (17.51)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المحور.

أدنى ترتيب فقرة رقم (3)، وهي (يتمتع المراجع بالاستقلالية والصلاحيه الكاملة في إجراءات الجرد المفاجئ للمخزون)، بمتوسط حسابي يساوي (4.27 من الدرجة الكلية 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (85.41%)، قيمة الاختبار (14.31)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، إلا أنها جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المحور.

بشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور معاً " أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية " يساوي (4.35 من الدرجة الكلية 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (87.08%)، وأن قيمة الاختبار (22.29)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك يعتبر " أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية " دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، مما يدل على أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على فقرات تطبيق أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة على بشكل عام.

نتائج تحليل الفقرات المتعلقة بالمحور الخامس : أسلوب النسب المالية

جدول رقم (10)

نتائج فقرات المحور الخامس : أسلوب النسب المالية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	يقوم المراجع الداخلي باستخدام نسب السيولة، ونسب السيولة السريعة تعمل على اكتشاف الحالات الشاذة وتؤدي لعمليات مراجعة مركزة	4.26	0.72	14.96	.000	85.14	5	كبيرة جداً
2	يقوم المراجع الداخلي باستخدام معدل دوران الأصول المتداولة والثابتة يعمل على اكتشاف الحالات الشاذة التي تؤدي لعمليات مراجعة مركزة	4.32	0.76	14.98	.000	86.49	2	كبيرة جداً
3	يقوم المراجع الداخلي باستخدام معدل دوران المخزون ويعمل على اكتشاف الحالات الشاذة فتؤدي لعمليات مراجعة مركزة	4.27	0.67	16.35	.000	85.41	4	كبيرة جداً
4	يقوم المراجع الداخلي باستخدام نسب المديونية ومعدل دوران الذمم المدينة يعمل على اكتشاف الحالات الشاذة تؤدي لعمليات مراجعة مركزة	4.34	0.67	17.23	.000	86.76	1	كبيرة جداً
5	يقوم المراجع الداخلي باستخدام نسب الذمم المدينة إلى الإيرادات المتعلقة بالذمم المدينة يعمل على اكتشاف الحالات الشاذة تؤدي لعمليات مراجعة مركزة	4.34	0.71	16.26	.000	86.76	1	كبيرة جداً

كبير	6	83.51	.000	13.54	0.75	4.18	يقوم المراجع الداخلي باستخدام نسب نسبة الديون المشكوك في تحصيلها إلى الذمم المدينة يعمل على اكتشاف الحالات الشاذة تؤدي لعمليات مراجعة مركزة	6
كبير جداً		85.68	.000	18.81	0.59	4.28	الدرجة الكلية للمحور الخامس أسلوب النسب المالية	ككل

وقد تبين من الجدول رقم (10) أن قيمة متوسط الانحراف المعياري الكلي للمحور الخامس أسلوب النسب المالية هو (0.59) وهذا دل على أن جميع أسئلة المحور دالة، وأن أعلى ترتيب فقره رقم (4)، وهي (يقوم المراجع الداخلي باستخدام نسب المديونية ومعدل دوران الذمم المدينة يعمل على اكتشاف الحالات الشاذة تؤدي لعمليات مراجعة مركزة)، وجاءت بمتوسط حسابي (4.34 من الدرجة الكلية 5) أي أنها قد جاءت بوزن نسبي (86.76%)، قيمة الاختبار (17.23)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المحور.

أدنى ترتيب فقره رقم (6)، وهي (يقوم المراجع الداخلي باستخدام نسب نسبة الديون المشكوك في تحصيلها إلى الذمم المدينة يعمل على اكتشاف الحالات الشاذة تؤدي لعمليات مراجعة مركزة)، بمتوسط حسابي يساوي (4.18 من الدرجة الكلية 5)، وأي أن المتوسط الحسابي النسبي (83.51%)، قيمة الاختبار (13.54)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، إلا أنها جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المحور.

بشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور معاً " أسلوب النسب المالية " يساوي (4.28 من الدرجة الكلية 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (85.68%)، وأن قيمة الاختبار (18.81)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك تعتبر " أسلوب النسب المالية " دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، مما يدل على أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات تطبيق أسلوب النسب المالية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة على بشكل عام.

تحليل نتائج الأبعاد المتعلقة بالمحور الأول (المتغير المستقل) أساليب المحاسبة القضائية المباشرة

فيما يلي عرض لأهم نتائج التحليل الإحصائي لأبعاد المحور الأول الذي يمثل المتغير المستقل ضمن هذه الدراسة " أساليب المحاسبة القضائية المباشرة "، وتم استخدام المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار (One Sample T test)، لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة، والجدول رقم () يوضح نتائج التحليل.

جدول (11)

نتائج جميع أبعاد " أساليب المحاسبة القضائية المباشرة "

م	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار (T)	قيمة (Sig.)	الترتيب	درجة الموافقة
1.	أسلوب المقابلة الميدانية	4.32	0.440	86.40	25.94	.000	3	كبيرة جداً
2.	أسلوب زيارة الميدان	4.291	0.498	85.81	22.28	.000	4	كبيرة جداً
3.	أسلوب التحقق من وهمية وتضخم المصروفات	4.370	0.484	87.41	24.36	.000	1	كبيرة جداً
4.	أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية	4.35	0.52	87.00	22.29	.000	2	كبيرة جداً
5.	أسلوب النسب المالية	4.28	0.579	85.60	18.81	.000	5	كبيرة جداً
	الدرجة الكلية لأبعاد أساليب المحاسبة القضائية المباشرة معاً	4.322	0.304	86.44	41.95	.000		كبيرة جداً

يتضح من جدول (11) أن قيمة متوسط الانحراف المعياري الكلي لمتوسط المحاور الخمسة هو (0.304) وهذا دل على أن جميع أسئلة المحاور دالة ، وأنه بشكل عام المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة الدراسة عن مجالات مقياس أساليب المحاسبة القضائية المباشرة تراوحت ما بين (4.28-4.37)، أن أكثر بعد من أبعاد أساليب المحاسبة القضائية المباشرة تتوافر وموافقة عليها من قبل أفراد العينة المبحوثة هو بعد " أسلوب التحقق من وهمية وتضخم المصروفات " وجاء بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.370) وبوزن نسبي (87.41%) وبمستوي موافقة كبيرة جداً، بينما جاء بعد " أسلوب النسب المالية " في المرتبة الأخيرة، بمتوسط حسابي بلغ (4.28) وبوزن نسبي (85.60%) وبمستوي موافقة كبيرة جداً، أما المتوسط الحسابي لتقديرات عينة الدراسة على مقياس أبعاد أساليب المحاسبة القضائية المباشرة ككل بلغ (4.322) (من الدرجة الكلية وهي 5) وبوزن نسبي (86.44%) وبمستوي موافقة كبيرة جداً، وقيمة الاختبار (41.95)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000). لذلك تعتبر الفقرات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على توافر أبعاد أساليب المحاسبة القضائية المباشرة عند أفراد العينة بدرجة كبيرة جداً.

ثانياً : نتائج السؤال الثاني:

ينص السؤال على ما يلي: ما هو مستوى كفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجعين الداخليين ؟

وللإجابة على هذا السؤال تم استخدام المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، واختبار (One Sample T test)، لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (12)

نتائج فقرات كفاءة المراجع الداخلي

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة "Sig."	الوزن النسبي	الترتيب	الدرجة
1	المقابلة الميدانية بطريقة احترافية مع الأطراف ذات العلاقة تحسن من كفاءة المراجع الداخلي	4.26	0.72	14.96	.000	85.14	7	كبيرة جداً
2	التمتع بالاستقلالية أثناء المقابلة الميدانية مع الأطراف ذات العلاقة تحسن من كفاءة المراجع الداخلي	4.32	0.76	14.98	.000	86.49	5	كبيرة جداً

كبيرة جداً	6	85.41	.000	16.35	0.67	4.27	زيارة الميدان الخاص بالعمليات المالية بطريقة مهنية تحسن من كفاءة المراجع الداخلي	3
كبيرة جداً	3	86.76	.000	17.23	0.67	4.34	فجائية الزيارة الميدانية تحسن من كفاءة المراجع الداخلي	4
كبيرة جداً	3	86.76	.000	16.26	0.71	4.34	التحقق من المصروفات بطريقة احترافية مع الأخذ بالاعتبار كل التقنيات الخاصة بعملية التحقق تحسن من زيادة كفاءة المراجع الداخلي	5
كبيرة	8	83.51	.000	13.54	0.75	4.18	التحقق من الأصول غير النقدية بالتقنيات الحديثة تحسن من كفاءة المراجع الداخلي	6
كبيرة جداً	1	98.11	.000	55.63	0.29	4.91	المشاركة في عمليات الجرد الفجائية والمستمرة للأصول غير النقدية تحسن من كفاءة المراجع الداخلي	7
كبيرة جداً	2	97.03	.000	44.46	0.36	4.85	استخدام أسلوب النسب المالية وتحليلها تحسن من كفاءة المراجع الداخلي	8
كبيرة جداً		88.65	.000	27.88	0.44	4.43	الدرجة الكلية للمحور كفاءة المراجع الداخلي ككل	

وقد تبين من الجدول رقم (12) أن: أعلى ترتيب فقرة رقم (7)، وهي (المشاركة في عمليات الجرد الفجائية والمستمرة للأصول غير النقدية تحسن من كفاءة المراجع الداخلي)، وجاءت بمتوسط حسابي (4.91 من الدرجة الكلية 5) أي أنها قد جاءت بوزن نسبي (98.11%). قيمة الاختبار (55.63)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وبذلك جاء ترتيبها في المرتبة الأولى في هذا المحور.

• أدنى ترتيب فقرة رقم (6)، وهي (التحقق من الأصول غير النقدية بالتقنيات الحديثة تحسن من كفاءة المراجع الداخلي)، بمتوسط حسابي يساوي (4.18 من الدرجة الكلية 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (83.51%)، قيمة الاختبار (13.54)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، إلا أنها قد جاء ترتيبها في المرتبة الأخيرة في هذا المحور.

بشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور معاً " كفاءة المراجع الداخلي " يساوي (4.43 من الدرجة الكلية 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (88.65%)، وأن قيمة الاختبار (27.88)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك تعتبر " كفاءة المراجع الداخلي " دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي 3، مما يدل على أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي بشكل عام.

ثالثاً : نتائج السؤال الثالث:

ينص السؤال على ما يلي:

ما هي طبيعة العلاقة ما بين أساليب المحاسبة القضائية المباشرة بأبعادها الخمس في تحسين كفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجعين الداخليين ؟

وللإجابة على هذا السؤال تم صياغة الفرضية التالية:

لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين أساليب المحاسبة القضائية المباشرة وتحسين كفاءة المراجع الداخلي من وجهة نظر المراجعين الداخليين في بلديات قطاع غزة .

ويتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الخمسة التي يمكن اختبارها وفق الجدول: ولقد تم التحقق من صحة هذه الفرضيات عن طريق إيجاد معاملات الارتباط باستخدام "معامل بيرسون للارتباط" لمعرفة ما إذا كان هناك علاقة بين أبعاد أساليب المحاسبة القضائية المباشرة وتحسين كفاءة المراجع الداخلي كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (13)

العلاقة بين أساليب المحاسبة القضائية المباشرة وتحسين كفاءة المراجع الداخلي

مستوى الدلالة	قيمة "Sig."	معامل الارتباط	محاور أساليب المحاسبة القضائية المباشرة وتحسين كفاءة المراجع الداخلي
دالة عند 0.01	0.000	.595**	العلاقة بين تطبيق أسلوب المقابلات المهنية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي
دالة عند 0.01	0.000	.485**	العلاقة بين تطبيق أسلوب زيارة الميدان في تحسين كفاءة المراجع الداخلي
دالة عند 0.01	0.000	.537**	العلاقة بين تطبيق أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي
دالة عند 0.01	0.000	.557**	العلاقة بين تطبيق أسلوب التحقق من وهمية المصروفات في تحسين كفاءة المراجع الداخلي
دالة عند 0.01	0.000	.979**	العلاقة بين تطبيق أسلوب النسب المالية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي
دالة عند 0.01	0.000	.832**	العلاقة بين أساليب المحاسبة القضائية المباشرة وتحسين كفاءة المراجع الداخلي

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة

وقد تبين من الجدول رقم (13) أن: معامل الارتباط بين تطبيق أسلوب المقابلات المهنية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي مرتفع يساوي (0.595)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.01)، وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق أسلوب المقابلات المهنية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة.

معامل الارتباط بين تطبيق أسلوب زيارة الميدان في تحسين كفاءة المراجع الداخلي مرتفع يساوي (0.485)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.01)، وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق أسلوب زيارة الميدان في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة. معامل الارتباط بين تطبيق أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي مرتفع يساوي (0.537)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.01)، وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على وجود علاقة

ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين تطبيق أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة.

معامل الارتباط بين تطبيق أسلوب التحقق من وهمية المصروفات في تحسين كفاءة المراجع الداخلي مرتفع يساوي (0.557)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.01)، وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين تطبيق أسلوب التحقق من وهمية المصروفات في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة.

معامل الارتباط بين تطبيق أسلوب النسب المالية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي مرتفع يساوي (0.979)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.01)، وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ بين تطبيق أسلوب النسب المالية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة.

معامل الارتباط بين أساليب المحاسبية القضائية المباشرة وتحسين كفاءة المراجع الداخلي مرتفع يساوي (0.832)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.01)، وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ تطبيق أساليب المحاسبية القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة.

رابعاً: نتائج السؤال الرابع: ما أثر تطبيق أساليب المحاسبية القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة؟

وللإجابة على هذا السؤال تم صياغة الفرضية التالية:

لا يوجد أثر ذي دلالة معنوية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لتطبيق أساليب المحاسبية القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة.

وتم التحقق من صحة هذه الفرضية باستخدام تحليل الانحدار الخطي (Enter) كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (14)

تحليل الانحدار (المتغير التابع: كفاءة المراجع الداخلي)

المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	معاملات الانحدار المعيارية Beta	قيمة t	القيمة الاحتمالية sig.	مستوى الدلالة عند (0.05)
الثابت	.040	.462		.086	.932	غير دال
أسلوب المقابلة الميدانية	.051	.033	.051	1.523	.132	غير دال
أسلوب زيارة الميدان	.016	.028	.018	.556	.580	غير دال
أسلوب التحقق من وهمية متضمنة المصروفات	-.022	.030	-.024	-.733	.466	غير دال
أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية	.242	.107	.065	2.256	.027	دال
أسلوب النسب المالية	.703	.023	.921	29.926	.000	دال
تحليل التباين ANOVA						
قيمة اختبار F	363.472			القيمة الاحتمالية	0.000	
قيمة معامل التحديد R ²			0.964	معامل الارتباط	0.982	
قيمة معامل التحديد المعدل R ²			0.961			

من نتائج الانحدار المتعدد باستخدام طريقة (Enter) يمكن استنتاج ما يلي:

- معامل الارتباط = (0.982) معامل التحديد = (0.964)، ومعامل التحديد المعدل = (0.961)، أي أن ما نسبته (96.1%) من التغيير في كفاءة المراجع الداخلي يعود للتغيير في المتغيرات المستقلة الواردة في الجدول، والنسبة المتبقية (3.9%) تعود للتغيير في عوامل أخرى لم تدخل في النموذج.
- المتغيرات ذات دلالة إحصائية هي: (المحور الرابع: أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية، المحور الخامس: أسلوب النسب المالية)، أي أنها تؤثر في كفاءة المراجع الداخلي.
- المتغيرات التي ليست ذات دلالة إحصائية هي: (المحور الأول: أسلوب المقابلة الميدانية، المحور الثاني: أسلوب زيارة الميدان، المحور الثالث: أسلوب التحقق من وهمية وتضخم المصروفات)، أي أنها لا تؤثر في كفاءة المراجع الداخلي، مع العلم أنه من خلال الجدول رقم (13) تبين أن هناك علاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل بأبعاده الخمسة، وبالرغم من أن التحليل الإحصائي أظهر أن بعض الأبعاد لا تؤثر في كفاءة المراجع الداخلي، من الممكن أن يكون عائد إلى عوامل أخرى .
- أن قيمة (ف) بلغت (363.47) بمستوى معنوية (0.00) مما يؤكد على معنوية نموذج الانحدار. يؤكد أن هناك أثراً ذي دلالة معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة..

وبذلك نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل: يوجد أثر ذي دلالة معنوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة..

$$Y = \alpha + \beta X_4 + \beta X_5 + \varepsilon$$

$$Y = .040 + .242 X_4 + .703 X_5 + \varepsilon$$

- معادلة الانحدار هي: كفاءة المراجع الداخلي = $0.040 + 0.242 * (\text{أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية}) + 0.703 * (\text{أسلوب لنسب المالية})$.

خامساً : نتائج السؤال الخامس: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة تعزى للمتغيرات الديموغرافية (الجنس، العمر، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي على الهيكلية، التبعية الهيكلية، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية في المراجعة والتحكيم، البلدية)

جدول (15)

الفروقات بالنسبة لمتغيرات (الجنس، العمر، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي على الهيكلية، التبعية الهيكلية، المؤهل العلمي، الشهادات

المهنية في المراجعة والتحكيم، البلدية)

المحور	الجنس		عدد سنوات الخبرة		المسمى الوظيفي على الهيكلية		التبعية الهيكلية		المؤهل العلمي		الشهادات المهنية في المراجعة والتحكيم		البلدية	
	اسم الاختبار (T) لعينتين مستقلتين	اسم الاختبار "التباين الأحادي"	القيمة الاحتمالية "Sig."	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية "Sig."	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية "Sig."	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية "Sig."	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية "Sig."	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية "Sig."	البلدية
المقابلة الميدانية	0.169	0.866	3.051	0.034	1.961	0.148	1.26	0.344	0.740	0.303	0.038	0.962	1.55	0.108
زيارة الميدان	-0.859	0.393	4.549	0.006	1.99	0.16	0.809	0.493	0.875	0.133	1.02	0.366	0.984	0.491
التحقق من وهمية وتضخم	1.4-	0.166	3.838	0.013	1.256	0.291	0.469	0.705	0.854	0.158	0.218	0.804	0.791	0.701

0.686	0.805	0.972	0.028	0.995	0.005	0.817	0.312	0.448	0.813	0.070	2.459	0.301	1.04-	المصروفات التحقق من سرقة الأصول غير النقدية
0.27	1.497	0.372	1.00	0.576	0.556	0.570	0.675	34.0	0.561	0.000	9.066	0.350	0.94-	النسب المالية
0.281	1.21	0.964	0.037	0.951	0.051	0.788	0.352	0.119	2.194	0.003	5.217	0.350	-	أساليب المحاسبة القضائية المباشرة معاً
0.052	2.71	0.008	2.29	0.481	0.740	0.507	0.686	0.597	0.632	0.036	3.5	0.387	-	كفاءة المراجع الداخلي

وقد تبين من الجدول السابق:

- 1- أنه باستخدام اختبار (Independent Samples T Test) لعينتين مستقلتين، تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لإجابات المبحوثين كانت أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لجميع متغيرات الدراسة تعزي لمتغير الجنس، وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية حول قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة تعزي لمتغير الجنس
- 2- أنه باستخدام اختبار " التباين الأحادي" لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر من البيانات، تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لإجابات المبحوثين كانت أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لكل من:
 - وجود فروق ذات دلالة معنوية حول قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة (المحور الأول: المقابلة الميدانية) و زيادة كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة تعزي لمتغير سنوات الخبرة ولصالح الفئة من (31 حتى 40 عاماً) صاحي المتوسط الحسابي الأكبر.
 - وجود فروق ذات دلالة معنوية حول قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة (المحور الثاني: زيارة الميدان) في البلديات العاملة في قطاع غزة تعزي لمتغير سنوات الخبرة ولصالح الفئة من (41 حتى 51 عاماً) صاحي المتوسط الحسابي الأكبر.
 - وجود فروق ذات دلالة معنوية حول قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة (المحور الثالث: أسلوب التحقق من وهمية وتضخم المصروفات) في البلديات العاملة في قطاع غزة تعزي لمتغير سنوات الخبرة ولصالح الفئة من (41 حتى 51 عاماً) صاحي المتوسط الحسابي الأكبر.
 - وجود فروق ذات دلالة معنوية حول قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة (المحور الخامس: أسلوب النسب المالية) العاملة في قطاع غزة تعزي لمتغير سنوات الخبرة ولصالح الفئة من (31 حتى 41 عاماً) صاحي المتوسط الحسابي الأكبر.
 - وجود فروق ذات دلالة معنوية حول قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة معاً في البلديات العاملة في قطاع غزة تعزي لمتغير سنوات الخبرة ولصالح الفئة من (41 حتى 51 عاماً) صاحي المتوسط الحسابي الأكبر.
- 3- أنه اختبار باستخدام اختبار " التباين الأحادي" لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر من البيانات ، تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لإجابات المبحوثين كانت أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة

معنوية حول قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة معاً في البلديات العاملة في قطاع غزة تعزري لمتغير المسمى الوظيفي على الهيكلية.

4- أنه باستخدام اختبار " التباين الأحادي" لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر من البيانات، تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لإجابات المبحوثين كانت أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية حول قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة معاً في البلديات العاملة في قطاع غزة تعزري لمتغير التبعية الهيكلية.

5- أنه باستخدام اختبار " التباين الأحادي" لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر من البيانات، تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لإجابات المبحوثين كانت أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية حول قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة معاً، وتبين أن القيمة الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة معنوية حول زيادة كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة تعزري لمتغير الشهادات المهنية في المراجعة والتحكيم.

6- أنه باستخدام اختبار " التباين الأحادي" لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر من البيانات تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لإجابات المبحوثين كانت أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية حول قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة معاً في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة تعزري لمتغير المؤهل العلمي.

7- أنه باستخدام اختبار " التباين الأحادي" لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر من البيانات، تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لإجابات المبحوثين كانت أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية حول قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة معاً في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة تعزري لمتغير البلدية.

ومن ثم فإنه يمكن قبول الفرض البديل نقبل الفرض الصفري أنه: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات اجابات أفراد العينة حول قياس تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في البلديات العاملة في قطاع غزة تعزري لمتغير سنوات الخبرة الشهادات المهنية في المراجعة والتحكيم. الاستنتاجات والتوصيات: بناء على تحليل نتائج الدراسة الميدانية المعبرة عن آراء مفردات العينة، توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات تتمثل فيما يلي:

الاستنتاجات: بناء على نتائج تحليل البيانات التي سبق مناقشتها تم التوصل إلى النتائج الآتية :

1. تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة بمحاورها الخمس تزيد من كفاءة المراجع الداخلي .
2. أسلوب التحقق من سرقة الأصول غير النقدية تؤثر في تحسين كفاءة المراجع الداخلي.
3. أسلوب النسب المالية تؤثر في تحسين كفاءة المراجع الداخلي.
4. أسلوب المقابلة الميدانية لا تؤثر في تحسين كفاءة المراجع الداخلي ،
5. أسلوب زيارة الميدان لا تؤثر في تحسين كفاءة المراجع الداخلي.
6. أسلوب التحقق من وهمية وتضخم المصروفات لا تؤثر في تحسين كفاءة المراجع الداخلي.

7. يوجد أثر عند تطبيق أساليب المحاسبية القضائية المباشرة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي في بلديات قطاع غزة.

وقد اتفقت نتائج الدراسة مع دراسة (الشواربي، 2018، ص63) بضرورة تطبيق أساليب المحاسبة القضائية خلال مراحل عملية المراجعة والتي بدورها تحسن من كفاءة المراجع الداخلي وتساعد في اكتشاف الغش ومنع الاحتيال، واختلفت النتيجة رقم (5) مع نفس الدراسة حيث أن أسلوب زيارة الميدان يؤثر في تحسين كفاءة المراجع الداخلي ويعزي ذلك إلى اختلاف مجتمع الدراسة.

التوصيات : على ضوء النتائج السالف ذكرها يمكن تقديم التوصيات الآتية :

- نوصي بضرورة تطبيق أساليب المحاسبة القضائية المباشرة من قبل المراجعين الداخليين كمنهج وبرنامج مخطط له مسبقا يتم متابعته من الإدارة العليا أو من خلال لجنة مُشكلة بذلك .
- نوصي بضرورة أن يمتلك المراجع الداخلي الشهادات العليا بالمحاسبة، شهادات مهنية في المراجعة والتحكيم، بالإضافة إلى خبرة كافية في المحاسبة والمراجعة والتحكيم ومعرفة في التشريعات والقوانين .
- نوصي بعمل دراسات لدراسة أثر تطبيق أساليب المحاسبة القضائية غير المباشرة والتقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي.

المصادر والمراجع

المراجع العربية :

- 1- إدريس، انصاف (2019م.) ، دور المحاسبة القضائية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.، اطروحة دكتوراه ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، الخرطوم .
- 2- الدليمي، خليل ابراهيم (2017م.) ، المحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي في الشركات الصناعية المساهمة ، مجلة الكلية الاسلامية الجامعة- العراق
- 3- الرعود، احمد عبد الحميد،(2020م.)، دور تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الفساد الإداري والمالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير، جامعة الإسراء الخاصة، كلية الأعمال، الأردن.
- 4- الرفاعي ، واخرون ،(2004م.) ، التدقيق الحكومي ومكافحة الفساد : " مدخل مقترح لتطوير الوزارات والوحدات الحكومية وديوان المحاسبة، في الدول العربية ،دراسة حالة الاردن" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد (1) عدد (4) ،ص(305).
- 5- السيد ، سيد عطالله، (2013 م.) ، التدريب المحاسبي والمالي، ط4 ، دار الياض للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، ص115 .
- 6- الشواربي، محمد عبدالمنعم،(2018)، أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي، دراسة غير منشورة ،مركز الحاسب الالي ،مصر ،القاهرة.
- 7- الصائغ ، محمد (2019) ، دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتحسين موثوقية التقارير المالية ،اطروحة دكتوراه ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، الخرطوم .

- 8- الكبيسي، عبد الستار ، (2013م) **واقع المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء** – دراسة ميدانية استطلاعية في الأردن، مجلة الدراسات الامنية، العدد السابع، عمان، الأردن، ص (161.196).
- 9- درغام ، ماهر موسى، (2012 م)، **المحاسبة الجنائية** ، (غزة: جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين ، مجلة المحاسب الفلسطيني ، العدد (19) ، ص (12).
- 10- سامي ، مجدي محمد ، (2002 م) ، **دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي** ، (القاهرة: جامعة الزقازيق) ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة ، العدد(1)، ص (142-143) .
- 11- عارم، سعد والحسن ، علي ، (2016م). **المحاسبة القضائية والحد من الفساد المالي والإداري في المملكة العربية السعودية**، دراسة تطبيقية على منطقة عسير ، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة ، المجلد الأول ، العدد الثالث ، (46)، المملكة العربية السعودية ، عسير ، ص (75-41).
- 12- علي ، عالية ، (2019) ، **أثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال المالي في قطاع الإدارة المالية العامة في الأردن** ، أطروحة دكتوراه ، جامعة العلوم الاسلامية العالمية ، كلية الدراسات العليا ، الأردن .
- 13- عودة ، مي ، (2019) ، **أثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال المالي في قطاع الإدارة المالية العامة في الأردن** ، أطروحة دكتوراه ، جامعة العلوم الاسلامية العالمية ، كلية الدراسات العليا ، الأردن .
- 14- لطفى ، على (2002) ، **الفساد المالي للشركات والمؤسسات الامريكية واثاره على الاقتصاد العالمي والعربي** ، الاهرام الاقتصادي ، القاهرة ، يوليو ، العدد 112 ، ص 21- 17 .
- 15- موسى، خالد محمد عبد الله (2017) ، **مخاطر الاحتيال ودور المراجع الداخلي** ، مجلة المراجع الداخلي الشرق الاوسط ، دبي .

المراجع الأجنبية :

- 1- Botha, Andre. (2009), **The Net Worth Method As Technique To Quantify Income During Investigation of Financial crime** ,Published Master Thesis, University of South Africa
- 2- Blessing, Ijeoma. (2015), **Empirical Analysis One The Use Of Forensic Accounting Techniques In Curbing Creative Accounting** , International Journal of Economics, Commerce And Management , Vol. III, issue1, United kingdom 1-15.
- 3- Enofe, A.O. & Ekpulu, G.A. (2015). **Forensic Accounting And Corporate Crime Mitigation**, European Scientific Journal ,Vol. II, No7, 167-185.
- 4- Gherai, D. & Balaciu, D. (2011) ,"**From Creative Accounting Practices and Enron phenomenon to The Current Financial Crisis**", Annales Universities Apulensis Series Oeconomica, 13 (1), pp.(34-41).
- 5- Ghosh, I & Banergie, K.K. (2011), **Forensic Accounting – Another Feather In The Hat of Accounting** , The chartered Accountant Journal , Volume 60, no.4, p. (570).
- 6- Gray, Dahlia,(2008),**Forensic Accounting And Auditing : Compared and Contrasted To Traditional Accounting And Auditing**, The American Journal of Business Education.,1, (2), pp.(25-35).
- 7- Mary, L. et al. (2008), **“Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational challenges”**, **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 19, Issue 4, pp.(226-254).

- 8- Opiyo, John.(2017), **The Role Of Forensic Accounting Services In Fraud Mitigation Among Kenyan Public Institutions**, A Case of Parastatals in Kenya, Published Master Thesis , School Of Business , university Of Nairobi, Kenya.
- 9- Omoye, Alade & Eragbhe, Emmanuel, (2014), **Accounting Ratios And False Financial Statements Detection: Evidence From Nigerian Quoted Companies**, International Journal of Business and Social Science, Vol.5 no7(1), pp. (206-215).
- 10- Owojori, A.A, (2009), **The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate world** , European Journal of Scientific Research, ISSN 1450-216X, Vol. (29), p. (2).
- 11- Sekaran, U., & Bougie, R., (2012), **Research Methods for Business: A(6thed)**, Skill Building Approach NY: John Wiley & Sons Inc, New York.
- 12- The institute of internal auditors(IIA),(2017) , **Board policy manual, Revised, December**, p.:(3)
- 13- Varma, Tej & Khan, DA(2014), **MS Excel Functions As Supply Chain Fraud Detector**, African Journal of Business Management , vol. 8(24) pp. (1109-1117).