



الديوان العام للمحاسبة

محتويات العدد

- م افتتاحية العدد
- ٣ تعليم المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية:
دراسة ميدانية
أ.د/ صالح السعد - أ/ عاتكة فتني
- ٦١ تقويم توفر مقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة
في شركات القطاع الصناعي المدرجة في سوق
الخطوم للأوراق المالية: دراسة ميدانية
د/ جعفر بن عثمان الشريف عبد العزيز
- ١٠٧ جدارات منسوبي وحدات المراجعة الداخلية في
القطاع العام في المملكة العربية السعودية:
دراسة تحليلية
د/ فهدة بنت سلطان السديري
- ١٣٩ أبعاد الحوكمة في المنشآت الصحية: دراسة ميدانية
في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز
أ/ عبد الله العمري - د/ محمد الحناوي

مجلة الديوان العام للمحاسبة

مجلة دورية علمية محكمة - نصف سنوية

المجلد الثاني - العدد الثاني

١٤٤٣ هـ - ٢٠٢١ م

رقم الردمد: ٨٧١١ - ١٦٥٨

رقم الإيداع: ١٤٤٢/٣١٨٥

هيئة التحرير

رئيس التحرير

أ.د/ صالح بن عبدالرحمن السعد

الأعضاء

أ.د/ سعود بن محمد العتيبي

أ.د/ توفيق بن عبدالمحسن الخيال

أ.د/ عبدالله بن علي عسيري

د/ فهدة بنت سلطان السديري

د/ صيطة بنت منديل المنديل

د/ صالح بن علي العقلا

سكرتير التحرير

أ / خالد بن عايض العتيبي

أ / ناصر بن رجاء الله السلمي

الرؤية

الريادة والتميز في نشر الدراسات والأبحاث الرصينة
الملتزمة بأخلاقيات البحث العلمي في مجالات المحاسبة
والمراجعة، والرقابة على الأداء، والحوكمة وتطبيقاتها.

الرسالة

إثراء الدراسات والأبحاث ذات الصلة بمجال عمل الديوان
العام للمحاسبة في المملكة العربية السعودية.

حقوق النشر

جميع حقوق الطبع والنشر محفوظة للديوان العام للمحاسبة
في المملكة العربية السعودية، ولا يجوز إعادة طبع أي جزء
من الأعمال العلمية المقبولة للنشر في المجلة، أو ترجمته
لأي لغة، أو نقله، أو تصويره، أو تسجيله، أو حفظه، أو نسخه
بأية صيغة كانت؛ إلكترونية، أو آلية، دون موافقة مسبقة من
الديوان، إلا في حالات الاقتباس المحدود بهدف الدراسة
والبحث العلمي، مع وجوب ذكر المرجع وفق المنهجية العلمية
للاقتباس.

إخلاء المسؤولية

تُعبّر جميع الآراء الواردة في الأعمال العلمية المنشورة في المجلة عن آراء كاتبها فقط، ولا تُعبّر بالضرورة عن رأي الديوان، ولا عن رأي المجلة.

المكافآت

يُصرف لكل بحث يتم قبول نشره في المجلة مكافأة مقدارها ستة آلاف (٦.٠٠٠) ريال سعودي، ويُصرف لعروض الكتب وملخصات الرسائل الجامعية والتعليقات ثلاثة آلاف (٣.٠٠٠) ريال سعودي.

المراسلات

توجّه المراسلات المتعلقة بالنشر في المجلة إلى العنوان التالي:
المملكة العربية السعودية، الديوان العام للمحاسبة:
ص . ب: (١٥٧٦٥) الرمز البريدي: جده (٢١٤٥٤)
سكرتارية تحرير المجلة
الهاتف: (٨٢٥٥.١٢٦٦)، التحويلة: (٢٣٢٣)، الفاكس: (١٨٢٤.١٢٦٦).
البريد الإلكتروني للمجلة: Gcaj@gca.gov.sa
الموقع الإلكتروني للمجلة: Gca.gov.sa/ar/GCAJ/Pages/gcaj.aspx

تعريف بالمجلة وأهدافها

مجلة الديوان العام للمحاسبة هي مجلة علمية محكمة، دورية - نصف سنوية - تصدر عن الديوان العام للمحاسبة في المملكة العربية السعودية؛ بهدف إتاحة الفرصة للباحثين لنشر نتائجهم العلمي الرصين الملتزم بأخلاقيات البحث العلمي، والمنهجية العلمية الصحيحة، وعلى وجه الخصوص الدراسات والأبحاث ذات الطابع التطبيقي في مجالات المحاسبة والمراجعة، والرقابة على الأداء، والحوكمة، والمجالات الأخرى ذات العلاقة على المستويات المحلية والإقليمية والدولية.

ويتم توزيعها للجهات ذات الاختصاص والاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة؛ كالجامعات والإدارات المالية في الجهات الحكومية، والهيئات المالية والرقابية، والمسؤولين الماليين في الشركات والبنوك، والمكاتب المحاسبية، وغيرها من الجهات المختصة أو المهتمة، كما سيتم إدراج المجلة في قواعد البيانات، ومحركات البحث العالمية.

مجالات النشر في المجلة

١. المحاسبة والمراجعة (Accounting and Auditing).
٢. الرقابة على أداء الجهات (Performance Auditing).
٣. الحوكمة وتطبيقاتها (Governance and its Applications).
٤. أخرى ذات علاقة: (قانون، إدارة، نظم معلومات، علوم سياسية... إلخ).

إجراءات النشر في المجلة

تُرحب المجلة بنشر المواد العلمية - التي لم يسبق نشرها - في مجالاتها من الدراسات والأبحاث والمقالات العلمية، والمراجعات، والتعليقات، وملخصات الرسائل الجامعية، وعروض الكتب؛ وفقاً للآتي:

١. يتم تقديم الأعمال العلمية إلكترونياً عن طريق البريد الإلكتروني المعتمد للمجلة: (Gcaj@gca.gov.sa)، وتُرسل في ملفين منفصلين: أحدهما بصيغة (Word)، والآخر بصيغة (pdf). وفي حالة استخدام أداة لجمع البيانات، يجب إرفاق الأداة مع العمل العلمي.

٢. يُقدم الباحث الرئيس تعهداً خطياً موقعاً منه، ومن جميع الباحثين المشاركين (إن وجدوا) يُفيد بأن العمل المُقدم للنشر في المجلة لم يسبق نشره في وعاء من أوعية النشر العلمي، وأنه غير مُقدم للنشر، ولن يُقدم للنشر في

- جهة أخرى حتى تنتهي إجراءات تحكيمه، واتخاذ قرار بقبول نشره أو عدم قبوله من هيئة تحرير المجلة.
٣. تُعرض جميع الأعمال العلمية المُقدمة للنشر في المجلة على هيئة التحرير، وللهيئة الحق في تحديد أولويات النشر، وحق الفحص الأولي للعمل، وتقرير أهليته للتحكيم أو رفضه دون إبداء الأسباب.
٤. يُرسل العمل المُقدم للنشر في المجلة - في حال قبول أهليته للتحكيم - إلى ثلاثة من الأساتذة المتخصصين؛ لتقويمه وتحكيمه، ويُقبل نشره في المجلة إذا وافق اثنان منهم على صلاحية نشره في المجلة.
٥. في حال قبول العمل العلمي للنشر في المجلة، تُؤول كل حقوق النشر للمجلة، ولا يجوز إعادة نشره في أي وعاء أو منفذ نشر آخر؛ ورقي أو إلكتروني، بأي شكل من الأشكال وبأي لغة، إلا بإذن خطي أو كتابي من رئيس التحرير.
٦. تُشعر المجلة صاحب العمل العلمي المقبول للنشر بموعد نشره في المجلة، وتزوده بنسختين من المجلة بعد صدورهما، وخمس نسخ (مستلة) من العمل المنشور بدون مقابل.

شروط نشر الأعمال العلمية في المجلة

يُراعى في جميع الأعمال المقدمة للنشر في المجلة أن تكون متسمة بالجدة والأصالة، واتباع المنهاج العلمي المناسب لنوع العمل، وأن تُكتب بلغة سليمة، وأسلوب واضح ورصين، ويتسلل منطقي ومترايط للأفكار والرؤى والموضوعات التي يتضمنها العمل المُقدم، مع وجوب الالتزام بالآتي:

١. يُراعى في جميع الأعمال المقدمة للنشر في المجلة عدم إيراد اسم الباحث، أو الباحثين، في متن العمل صراحة، أو بأي إشارة تكشف عن هويته، أو هوياتهم، وإنما تُستخدم كلمة (الباحث، أو الباحثين، أو المؤلف، أو المؤلفين) بدلاً من الاسم أو الأسماء، سواءً أكان ذلك في المتن، أم في التوثيق، أم في قائمة المراجع.
٢. ألا يزيد عدد صفحات العمل العلمي (الدراسات والأبحاث) عن خمس وخمسين (٥٥) صفحة بما فيها المستخلص باللغتين (العربية والإنجليزية)، والمراجع، والملاحق (إن وجدت)، ويتم تحميله إلكترونياً من خلال الرابط المخصص للمجلة، أو بإرساله عن طريق البريد الإلكتروني الخاص بالمجلة.



٣. يُكتب عنوان العمل العلمي، واسم الباحث، أو الباحثين، ومراتبهم العلمية، وجهة العمل، وعنوان المراسلة على صفحة مستقلة (باللغتين العربية والإنجليزية). ثم تتبع بصفحات البحث، بدءاً بالصفحة الأولى؛ حيث يكتب العنوان فقط، متبوعاً بالمستخلص (باللغتين العربية والإنجليزية)، وتأخذ الصفحة الأولى، وهي بداية المتن أو النص الرقم -١. ويستمر تسلسل ترقيم صفحات العمل العلمي إلى نهاية قائمة المراجع والملاحق، ويكون ترقيم الصفحات في منتصف أسفل الصفحة. ويوضع لكل جدول أو شكل أو رسم عنوان، ويُعطى كلُّ منها رقماً تسلسلياً؛ جدول رقم (١)، وهكذا... .
٤. يكون مقاس صفحة متن النص (١٢,٥ سم عرضاً X ١٨ سم ارتفاعاً) + اسم لترقيم الصفحة، بحيث يصبح الارتفاع النهائي (١٩ سم)، ويجب ترك مسافة بادئة لكل فقرة (٧,٠ سم)، وفي الفقرات المرقومة يجب أن تُوضع شرطة (-) بين الرقم والفقرة، وفي الفقرات المرقومة التي تتكون من أكثر من سطر يجب أن يبدأ السطر الثاني وما يليه مع بداية المتن وليس مع الرقم.
٥. يكون نوع الخط في المتن باللغتين العربية أو الإنجليزية: «Frutiger LT Arabic»، والتباعد بين الأسطر: (١,٥)، ويكون حجم الخط للمتن: (١١)، والجداول: (٩) للغة العربية، وحجم الخط للمتن: (١١)، والجداول: (٩) للغة الإنجليزية. ويُنسخ التهميش (التعليق) العربي (إن وجد) في ذيل الصفحة بخط (Frutiger LT Arabic) بحجم (٧).
٦. يتم إعداد مستخلصين للعمل العلمي؛ أحدهما باللغة العربية، والآخر باللغة الإنجليزية، لا تتجاوز كلمات كل منهما (٣٠٠) كلمة، يليهما كلمات مفتاحية (Key words) لا تزيد عن خمس كلمات تعبر عن المجالات التي تتناولها الدراسة أو البحث؛ لُتستخدم في التّكشيف. ويُراعى أن يتضمن المستخلص: أهداف الدراسة أو البحث (العمل العلمي)، وطبيعة المشكلة، والمنهاج المتبع، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها.
٧. أن يتضمن العمل العلمي المُقدم للنشر في المجلة بياناً واضحاً ودقيقاً لطبيعة المشكلة، والأهداف، والفرضيات (إن وجدت)، والأهمية، والنطاق والمحددات، والعينة وكيفية تحديدها، والمنهاج المتبع، وكيفية تقسيم الدراسة أو البحث، والخلفية النظرية، وأهم الدراسات السابقة (Literature Review)، وتحليل البيانات، ومناقشتها وتفسيرها، وأخيراً خلاصة بأهم النتائج والتوصيات (Results and Recommendation).
٨. مراعاة قواعد التوثيق العلمي في متن العمل المقدم، بالإضافة إلى كتابة قائمة بالمراجع العربية، تليها قائمة بالمراجع الإنجليزية: (References).

مرتبة هجائياً في نهاية العمل؛ وفق نظام جمعية علم النفس الأمريكية: «American Psychological Association - APA».

٩. تضمنين أي مرجع يُشار إليه في متن العمل العلمي في قائمة المراجع.
١٠. يُراعى في عملية التوثيق العلمي أثناء الاقتباس، وكذلك عند كتابة قائمة المراجع الشكل الإجرائي الوارد في شروط نشر الأعمال العلمية في المجلة؛ (لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى ذلك على موقع المجلة على صفحة الديوان العام للمحاسبة، <http://www.gca.gov.sa/>).
١١. يتم ترتيب المراجع هجائياً في نهاية العمل حسب الاسم الأخير للمؤلف، وعام النشر، وعنوان الكتاب أو البحث، والمدينة أو الدولة، والناشر، والصفحات؛ على أن يُراعى تعميق اسم الكتاب، واسم المجلة، وعنوان المؤتمر أو الندوة أو الملتقى، ونوع الرسالة العلمية، أو النظام؛ (لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع إلى ذلك على موقع المجلة على صفحة الديوان العام للمحاسبة، <http://www.gca.gov.sa/>).

شروط وضوابط إضافية:

بالإضافة إلى الشروط التي سبق بيانها بخصوص الأعمال المقدمة للنشر في المجلة، هناك بعض الشروط الإضافية التي تخص نشر التعليقات على الدراسات والأبحاث، والمقالات العلمية، وملخصات الرسائل العلمية، وعروض الكتب؛ بيانها كالآتي:

أولاً: شروط نشر التعليقات:

يجب أن تكون التعليقات على الدراسات والأبحاث العلمية التي سبق نشرها مؤيدة بأسانيد علمية تدعم وجهة نظر المُعلق، وتخضع لنفس شروط النشر المطبقة على الدراسات والأبحاث المحكمة؛ من حيث اتباع الأسلوب العلمي، وتُرسل التعليقات لمؤلف البحث موضع التعليق، ويُنشر الرد مع التعليق في العدد نفسه من المجلة.

ثانياً: شروط نشر ملخصات الرسائل العلمية:

يُراعى في ملخصات الرسائل العلمية أن تكون حديثة، ولم يمض عليها ثلاث سنوات من تاريخ منح الدرجة العلمية لأصحابها، وألا يكون موضوعها خارجاً عن مجالات النشر في المجلة، وألا يزيد عدد صفحات الملخص عن خمس وعشرين صفحة مع الالتزام بما يلي:

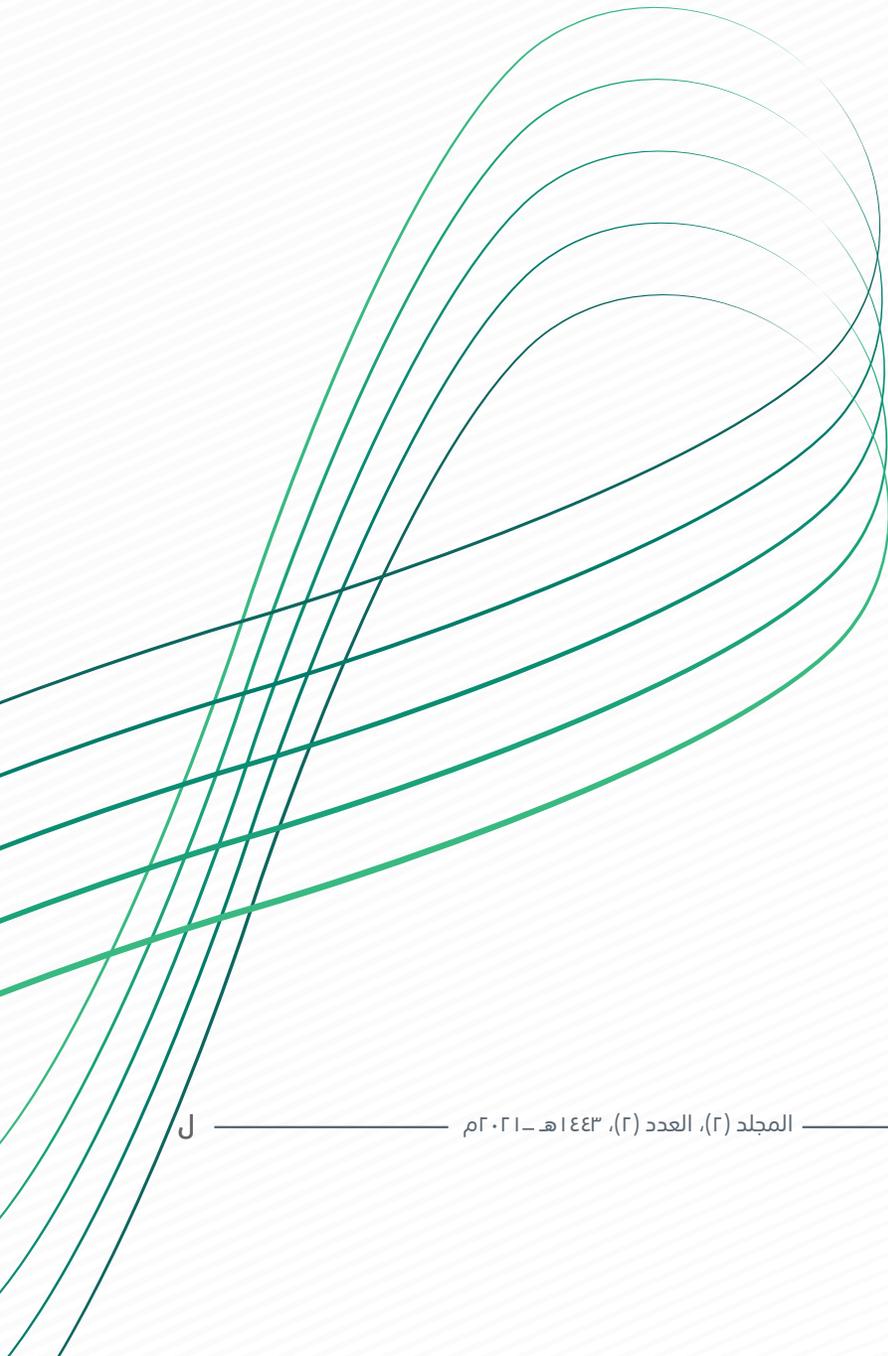


١. مقدمة لبيان أهمية موضوع الرسالة.
٢. ملخص لمشكلة (موضوع) البحث وكيفية تحديدها.
٣. ملخص لمنهاج البحث (الدراسة).
٤. ملخص للبحث (الدراسة) وأهم نتائجها وتوصياتها.
٥. قائمة المراجع المستخدمة بملخص الرسالة فقط.

ثالثاً: قواعد نشر عروض الكتب:

يُراعى في عروض الكتب ما يلي:

١. أن يكون الكتاب مرجعياً وحديث النشر، وأن يُرسل أصل الكتاب مع العرض، وأن يكون مُعد العرض النقدي متخصصاً في المجال العلمي نفسه للكتاب، وأن يكون الكتاب في أحد مجالات المجلة.
٢. أن يتضمن العرض بيانات عن الكتاب من حيث: عنوانه، ومؤلفه، والناشر، وتاريخ النشر، ومعلومات الردمك، وعدد الصفحات، وأهمية موضوع الكتاب وأسباب اختياره، ومميزات الكتاب عن غيره من الكتب المشابهة في المجال نفسه.
٣. توضيح مجال الكتاب وأهدافه، وعرض الموضوعات التي تناولتها فصول الكتاب فصلاً فصلاً بطريقة موجزة؛ مع مراعاة التوازن بين الأجزاء.
٤. تحليل ونقد لأهم القضايا والأفكار العلمية التي تناولها الكتاب، مع الاستشهاد بأمثلة واقتباسات من الكتاب عند الحاجة إلى تأييد وجهة نظر معينة.
٥. بيان بالإسهامات العلمية التي قدمها الكتاب وميزاته وإيجابياته، ومناقشة السلبيات الموجودة فيه (إن وجدت) بطريقة علمية وموضوعية، دون التعرض لشخص المؤلف، مع مراعاة التعامل مع الأهداف التي وضعها الكاتب لكتابه.
٦. بيان بأهم المقترحات التي يود الناقد إضافتها للكتاب عند إعادة طبعه؛ موضوعه.
٧. عمل ملخص بأهم ما قدمه العرض النقدي من إسهامات، وقائمة بأهم مراجع الكتاب، وأي مراجع أخرى يراها الناقد مهمة (إن وجدت) قد تفيد قارئ العرض، وتثري موضوع الكتاب محل النقد.



افتتاحية العدد

الحمد لله الذي علم بالقلم، علم الإنسان ما لم يعلم، القائل في كتابه الكريم: ﴿يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ ءَامَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ﴾ [المجادلة: ١٧]، والصلاة والسلام على خير البشرية، ومعلم الإنسانية، نبينا محمد الذي قال عنه ربه: ﴿وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُن تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا﴾ [النساء: ٥٣]، وعلى آله وصحبه أجمعين، ومن سار على نهجه إلى يوم الدين؛ وبعد:

يسرني وزملائي أعضاء هيئة تحرير مجلة الديوان العام للمحاسبة أن نضع بين أيدي القراء الكرام من الباحثين المتخصصين، ومن المهتمين بموضوعات المجلة: العدد الثاني من المجلد الثاني لعام ٢٠٢١م منها؛ وقد اشتمل على أربعة أبحاث ودراسات في مجالات المحاسبة والمراجعة، والرقابة، والحوكمة، قام بإعدادها باحثون متميزون في إطار رؤية المجلة المتمثلة في: الريادة والتميز في نشر الدراسات والأبحاث العلمية الرصينة الملتزمة بأخلاقيات البحث العلمي في مجالات المحاسبة والمراجعة، والرقابة على الأداء، والحوكمة وتطبيقاتها، والمجالات الأخرى ذات العلاقة.

وفي الختام؛ فإن من كريم الشيم، وأصول القيم إسداء الشكر لذوي الفضل، عرفاناً بالجميل، واستجابة لقول النبي الجليل ﷺ: ((لَا يَشْكُرُ اللَّهَ مَنْ لَا يَشْكُرُ النَّاسَ))^(١)؛ فالشكر لله ﷻ أولاً على جميل كرمه، وموفور نعمه، ثم الشكر بعدُ لمعاللي رئيس الديوان الأستاذ الدكتور حسام بن عبد المحسن العنقري على كريم دعمه للمجلة، والشكر موصول لزملائي أعضاء هيئة التحرير، ولسكرتارية المجلة، وللباحثين الذين اختاروا النشر في هذه المجلة العلمية، ونرحب في ذات الوقت بالباحثين الذين يرغبون بنشر نتاجهم العلمي الرصين الملتزم بأخلاقيات البحث العلمي، والمنهجية العلمية الصحيحة في مجلة الديوان العام للمحاسبة، ونعد الجميع بأن تكون المجلة رائدةً ومتميزة في مجالها بمشيئة الله عز وجل.

،،، والله الموفق والهادي إلى سواء السبيل،،،

رئيس هيئة تحرير المجلة

سليمان بن الأشعث بن إسحاق، أبو داود السجستاني الأزدي، سنن أبي داود، تحقيق: محمد محيي الدين عبد الحميد، (بيروت: دار الفكر، بدون تاريخ)، الجزء الرابع، ص: ٢٥٥، باب في شكر المعروف، رقم الحديث: (٤٨١١)؛ محمد ناصر الدين بن نوح بن آدم الألباني، صحيح الجامع الصغير وزيادته (الفتح الكبير)، (بيروت: المكتب الإسلامي، ١٤٠٦هـ)، المجلد الثاني، رقم الحديث: (٧١٩ - ٢٨٣)، ص: ١٢٧٦.





تعليم المحاسبة القضائية
في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية

أ/ عاتكة بنت عبد الصمد فتني
المملكة العربية السعودية
جدة - جامعة الملك عبد العزيز
كلية الاقتصاد والإدارة
قسم المحاسبة

أ.د/ صالح بن عبد الرحمن السعد
المملكة العربية السعودية
جدة - جامعة الملك عبد العزيز
كلية الاقتصاد والإدارة
قسم المحاسبة

Education of Forensic Accounting
in the Kingdom of Saudi Arabia: An Empirical Study

Prof. Saleh AbdulRahman Alsaad
Saudi Arabia – Jeddah
King Abdulaziz University
Faculty of Economics and
Administration
Accounting department

Atekah AbdulSamad Fattan
Saudi Arabia – Jeddah
King Abdulaziz University
Faculty of Economics and
Administration
Accounting department

تعليم المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية

المُستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية تعليم المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية؛ حيث تم تأصيل الموضوع من الناحية النظرية، كما تم تصميم استبانة - تم بناؤها، وتحديد محاورها، وصياغة عباراتها بالاستفادة من الدراسات السابقة - وُجّهت إلى عينة عشوائية بسيطة (طبقية) من القضاة والأكاديميين ومراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج فيما يتعلق بالتأهيل العلمي، والمهارات التي ينبغي توافرها في المحاسب القضائي؛ من أهمها: أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً ومهنيًا مناسبًا لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، وأن تكون لديه خبرة ومعرفة بجميع مبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى تمتعه بالذكاء وقوة الملاحظة، والقدرة على ربط الأفكار والحقائق بعضها ببعض، والتفكير في الأمور بشكل متكامل، وأن يكون لديه خبرة عملية في كيفية الحصول على المعلومات التي تدعم الدعاوى القضائية المالية والمحاسبية. كما أشارت نتائج الدراسة إلى مجموعة من الموضوعات التي يمكن تدريسها في المحاسبة القضائية من أهمها: الإلمام بالأنظمة والتشريعات التي تخص الأمور المالية والمحاسبية، والموضوعات والأنظمة المتعلقة بالزكاة والضرائب، والموضوعات المتعلقة بفقه ومحاسبة المعاملات. أما بخصوص كيفية تعليم المحاسبة القضائية مستقبلاً؛ فقد رأى أغلب المشاركين في الدراسة وضع مادة خاصة بالمحاسبة القضائية؛ ورأوا بأن ذلك سيؤدي إلى تلبية حاجة المجتمع إلى كوادر بشرية مؤهلة؛ تساعد القضاء في إقرار الحق وتحقيق العدالة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية، تعليم المحاسبة القضائية، التعليم المحاسبي، مهارات المحاسب القضائي، موضوعات المحاسبة القضائية.

Education of Forensic Accounting in the Kingdom of Saudi Arabia - An Empirical Study

Abstract:

The objective of this study was to identify the importance of forensic accounting education in the Kingdom of Saudi Arabia. The study started with a literature review. A questionnaire was designed based on previous studies and sent to a simple random (stratified) sample consisting of judges, academicians, and auditors in Saudi Arabia.

Some important results regarding the qualifications of forensic accountant reached were: he should be qualified in both accounting and auditing, has the expertise and knowledge of all accounting and auditing standards, intelligent and capable of integrating facts, expert in obtaining information and evidences that support legal and financial lawsuits. Also the results of the study indicated that some of the subjects to be taught in conjunction with forensic accounting such as: laws and regulations related to accounting and financial aspects, tax and Zakat subjects, Fiqh and accounting of business transactions. As for forensic accounting education in the future, most of the subject of the study support the idea that forensic accounting should be an integral part of the accounting curriculum and this will fulfill the needs of the society to qualified graduates; capable of helping the judicial system to realize justice.

Keywords: Forensic Accounting, Forensic Accounting Education, Accounting Education, Forensic Accounting Skills, Forensic Accounting Subjects.

المبحث الأول

الإطار العام للدراسة

أولاً - مقدمة الدراسة

شهد العالم في نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحالي سلسلة من الانهيارات المالية في عالم المنشآت خاصة في الدول المتقدمة؛ ففي أواخر القرن العشرين انهار عدد من المنشآت؛ منها: بنك الاعتماد الدولي في عام (١٩٩١م) وكانت خسارته تقدر بـ (٦.٠) مليار دولار، وكان السبب في انهياره ثبوت تورطه في عمليات غسل أموال، ورشاوى، وتجارة السلاح وغيرها من الأسباب، وفي عام (١٩٩٤م) أعلنت مؤسسة الادخار والإقراض الأمريكية إفلاسها بخسارة قدرت بمبلغ (١٧٩) مليار دولار، ثم تلتها الأزمة المالية الآسيوية التي انفجرت في عام (١٩٩٧م)، وأصابت معظم قارة آسيا، وفي بداية القرن الحالي وبالتحديد في عام (٢٠٠١م) انهارت شركة إنرون الأمريكية التي كانت تعمل في مجال الطاقة بأصول قدرت قيمتها بحوالي (٦٣,٤) مليار دولار؛ وكان سبب ذلك قيام مجلس الإدارة بإخفاء معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة، إضافة إلى فشل نظام الرقابة الداخلية في الشركة، وقد قامت الشركة ببعض الممارسات الاحتيالية والتلاعب في الأرباح؛ حيث قامت بتضخيم أرباحها في السنة السابقة لانهيارها إلى حوالي مليار دولار، وانهارت بعد ذلك شركة آرثر أندرسون للمحاسبة والمراجعة، كما انهارت شركة جنرال موتورز الأمريكية (المعتاز، ٢٠٠٨م، ص: ٢٦٤، ٢٦٣؛ السعد، ٢٠١١م، ص: ١٨٩-١٩٢؛ السعد، ٢٠١٣م، ص: ٧٠٦).

ونتيجة لتلك الانهيارات المالية، وارتفاع معدل الجرائم والفساد في بيئة المال والأعمال، وكثرة الاحتيالات والغش والتلاعب في المعلومات الواردة في القوائم المالية؛ زادت شكوك المستثمرين والمساهمين والمقرضين في القوائم المالية، كما ارتفع معدل الدعاوى القضائية المقامة على المنشآت وعلى مكاتب المراجعة، وزادت حاجة القضاء إلى محاسبين متخصصين يمكن الاستفادة من خبراتهم ومهاراتهم في فهم الدعاوى القضائية؛ ومن هنا برز مجال جديد من مجالات المحاسبة؛ وهو مجال المحاسبة القضائية التي تهتم بإعداد محاسبين قضائيين متخصصين، تتوفر لديهم المعرفة التامة بالجوانب المحاسبية للدعاوى القضائية، والجوانب الشرعية والقانونية، وتمكنهم من فهم الدعاوى القضائية، ومساعدة القضاء على إقرار الحق، وتحقيق العدالة (محمود، ٢٠١٢م، ص: ٣٢١؛

هنا تتبلور مشكلة الدراسة في التعرف على موضوعات المحاسبة القضائية، وعلى المعارف والمهارات الواجب توفرها في المحاسبين القضائيين؛ للقيام بالمهام الموكلة إليهم، ومدى إمكانية وكيفية تعليم المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية.

ثالثاً - أهداف الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية، وبيان أهميتها، وأهم موضوعاتها، وتحديد المعارف والمهارات الواجب توفرها في المحاسبين القضائيين، ومعرفة آراء واقتراحات الأكاديميين والمراجعين والقضاة حول أهمية تعليم المحاسبة القضائية، ومدى الحاجة إليها، بالإضافة إلى معرفة وجهات نظرهم حول مدى إمكانية دمج المحاسبة القضائية في المناهج التعليمية المحاسبية في المملكة العربية السعودية.

رابعاً - أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة القضائية؛ حيث زاد الاهتمام بها بعد الانهيارات المالية، وكثرة حالات الغش والتحايل والتضليل في القوائم المالية، وارتفاع معدل الجرائم المالية؛ فبحسب إحصائيات الهيئة العامة للرقابة ومكافحة الفساد السعودية (نزاها) لعام ٢٠١٧م - على سبيل المثال - ارتفعت حصيلة البلاغات الواردة للهيئة في العام المالي (١٤٣٨/١٤٣٩هـ) ٢٠١٧م، إلى (١.٤.٢) بلاغ، بزيادة شكلت أكثر من (٣٠٪) مقارنة بعام (٢٠١٦م) الذي تلقت فيه الهيئة (٦٤٨٢) بلاغاً، وتصدرت قضايا الفساد المالي والإداري معظم البلاغات؛ حيث استحوذت البلاغات الواردة عن قضايا اختلاس وتبديد المال العام أغلب الحالات، بنسبة تصل إلى (٣٧٪)، فيما جاءت بلاغات سوء الاستعمال الإداري بنسبة (٢١٪)، وقضايا استغلال النفوذ بنسبة (٢١٪) ([https://nazaha.gov.sa/ar-\(sa\)/MediaCenter/news/Pages/news.aspx1087](https://nazaha.gov.sa/ar-(sa)/MediaCenter/news/Pages/news.aspx1087)).

وفي عام (٢٠١٩م) بلغ عدد البلاغات المشمولة باختصاصات الهيئة (٨٩١٣) بنسبة (٤٤٪)، وبلغ عدد البلاغات غير المشمولة باختصاصات الهيئة (١١٣٧٢) بنسبة (٥٦٪) بمجموع (٢.٢٨٥) بلاغاً، وبلغ عدد البلاغات المتعلقة بالفساد المالي والإداري (٧٥٥٨) بنسبة (٥٧٪)، وعدد المخالفات المالية والإدارية (٢٢.٨) بنسبة (١٧٪) من مجموع (١٣٢.٧) بلاغاً (<https://www.nazaha.gov.sa/ar-sa/Pages/statistic.aspx>)؛ لذلك زادت الحاجة إلى محاسبين قضائيين متخصصين لمكافحة

الاحتيال والغش في القوائم المالية، وحماية المال العام من سوء الاستخدام، ومساعدة القضاة في تأييد الدعاوى القضائية من خلال خبراتهم وقدراتهم في اكتشاف مدى صدق المعلومات التي تحويها القوائم المالية (السياسي، ٢٠٠٦م، ص:٣٤؛ الجليلي، ٢٠١٢م، أ، ص:١١؛ الجليلي، ٢٠١٢م، ج، ص:٢؛ أحمد، ٢٠١٣م، ص:٤؛ السَّعد، ٢٠١٣م، ص:١١، ١٢؛ الجبوري والخالدي، ٢٠١٣م، ص:٤٥٨). فضلًا عن كون المحاسبة القضائية مجالًا من المجالات الضرورية التي تلبّي احتياجات المجتمع، وتحمل فرصًا وظيفية في المستقبل؛ ففي المملكة العربية السعودية تم استحداث المحاكم التجارية، التي تختص بالنظر في جميع المنازعات التجارية، والمنازعات التي تحدث بين الشركاء في المنشآت، وغيرها؛ مما يعني أنها سوف تكون بحاجة إلى توظيف محاسبين قضائيين لديهم إلمام كاف بالجوانب المحاسبية، والشرعية، والقانونية (آل سعود، ٢٠١٠م؛ السَّعد، ٢٠١٣م، ص:١٢؛ وزارة العدل، ٢٠١٤م، <http://www.moj.gov.sa/>).

يُضاف إلى ذلك أن الدراسة الحالية تتناول موضوعًا محاسبيًا معاصرًا مهمًا؛ حيث لا زالت الأبحاث في هذا المجال قليلة؛ خاصة في العالم العربي؛ مما يتطلب مزيدًا منها.

خامسًا - منهاج الدراسة

في سبيل تحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على منهاج الاستقراء؛ حيث تم استقراء الأبحاث والدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة، ومن ثم توظيفها في خدمة البحث، كما تم استقراء وجهات نظر الأكاديميين والمراجعين والقضاة تجاه تعليم المحاسبة القضائية؛ من خلال استبانة تم إعدادها بهدف التعرف على مدى إمكانية تعليم المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية، وأهميتها، ومهاراتها، وأهم موضوعاتها.

سادسًا - نطاق الدراسة ومحدداتها

اقتصر نطاق الدراسة من الناحية الموضوعية على تعليم المحاسبة القضائية، دون بقية الجوانب الأخرى عدا ما له علاقة مباشرة بالموضوع. ومن الناحية الميدانية اقتصر مجتمع الدراسة على الأكاديميين من متخصصي المحاسبة، وعلى المراجعين القانونيين، وعلى القضاة في المملكة العربية السعودية، دون بقية الجهات الأخرى ذات العلاقة بالمحاسبة القضائية.

سابقًا - الدراسات السابقة

على الرغم من أهمية الدراسات السابقة في بناء البحث العلمي، وتحقيق التكامل بينه وبين تلك الدراسات، إلا أن الدراسات السابقة في مجال المحاسبة القضائية تُعد قليلة جدًا؛ وعلى وجه الخصوص الدراسات العربية، وعلى وجه أخص في المملكة العربية السعودية، سوى دراسة السعد التي أُجريت عام ٢٠١١م، ونشرت عام ٢٠١٣م؛ كأول دراسة في هذا المجال، وقد تناولت تلك الدراسة تأصيل المحاسبة القضائية من جميع جوانبها: المفهوم، والنشأة والتاريخ، والأهمية، والمجالات والموضوعات، والمهارات، والتعليم، ومن الناحية العملية تناولت الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية، ثم توالت بعد ذلك بعض الدراسات؛ ومنها هذه الدراسة.

والمتمأمل في تاريخ هذه الدراسات وموضوعاتها وأماكن إجرائها يتضح له أن أغلبها أُجريت في الدول الغربية من بداية التسعينات، وركزت في معظمها على جوانب محدودة؛ وهي: المهارات، أو التعليم، وبعضها كانت عبارة عن دراسات نظرية فقط، ومع ذلك فقد أوصى معظمها بأهمية تعليم المحاسبة القضائية في أقسام المحاسبة في الجامعات (Rezaee, Z. and Burton, E.J., 1997؛ سامي، 2002م؛ Rezaee, Zabihollah, et, al. 2004؛ Curtis, George E, 2008؛ Smith, G. Stevenson and Crumbley, D. Larry, 2009؛ محمود، 2013م؛ Modugu and Anyaduba,؛ Hidayatullah, Sekar Mayangsari, 2012؛ Efiog, Eme Joel؛ Efiog, Eme Joel, 2012؛ Okoye and Gbegi, 2013؛ 2013؛ Hidayat, Sutan Emir, and Al؛ Sadiq, Amani Ali, 2014؛ قمير، 2014م).

ومن المهم الإشارة إلى أن هذه الدراسة تختلف عن دراسة السعد السابقة من حيث كون هذه الدراسة ركزت على جانب واحد فقط؛ هو: تعليم المحاسبة القضائية، وأضافت القضاة إلى عينة الدراسة باعتبارهم معنيين بهذا المجال، ويمارسونه في عملهم بصورة مستمرة.

ثامناً - تقسيم الدراسة

تحقيقًا لأهداف الدراسة واستجابة لمتطلباتها المنهجية؛ تم تقسيمها إلى أربعة مباحث رئيسية: خصص المبحث الأول للإطار العام للدراسة، والثاني للإطار النظري، والثالث للدراسة الميدانية وتحليل وتفسير نتائجها، والرابع لنتائج الدراسة وتوصياتها.

المبحث الثاني الإطار النظري للدراسة

أولاً - التعليم المحاسبي العالي في المملكة العربية السعودية

تحرص كل دول العالم على الاهتمام بالكوادر البشرية وتأهيلها؛ إيماناً منها بالدور الرئيس الذي تقوم به في تطوير وخدمة المجتمع، ودفع عجلة التنمية بجميع جوانبها الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية؛ وحيث إن التعليم هو المنطلق الأساس لتحقيق ذلك؛ فقد اهتمت دول العالم بالتعليم بصفة عامة، والتعليم العالي بصفة خاصة (السلطان، ٢٠١١م، ص:٣؛ الكثيري، ٢٠٠٥م، ص:١٦٧؛ قناديلي، ٢٠٠٧م، ص:٥).

ويقصد بالتعليم العالي؛ جميع المراحل الدراسية التي تلي المرحلة الثانوية، وتختلف الدرجات العلمية التي تمنحها باختلاف البرامج وعدد الأعوام، وتبدأ من الدبلوم المتوسط، وتنتهي بدرجة الدكتوراه (وزارة التعليم العالي، ٢٠١٣م، ص:٢٤).

وقد عنيت المملكة العربية السعودية بعناية كبيرة بالتعليم العالي منذ بدايتها، فقد كان الملك المؤسس عبد العزيز آل سعود (يرحمه الله) يعي أهمية التعليم ودوره في تكوين الدولة، وخدمة الوطن، وتنمية إمكانياته، ودوره كذلك في نقل المجتمع إلى آفاق جديدة من المدنية الحديثة؛ فقام في عام (١٩٢٧م) بوضع النواة الأولى للتعليم العالي في المملكة العربية السعودية بعد موافقته على إرسال أربعة عشر (١٤) طالباً من مختلف التخصصات إلى مصر لإكمال تعليمهم؛ لعدم توفر التعليم العالي في الداخل آنذاك (قناديلي، ٢٠٠٧م، ص:١٢، ١٣؛ وزارة التعليم العالي، ٢٠١٣م، ص:١٨).

والمتمأمل لتاريخ التعليم العالي في المملكة العربية السعودية يجد أن البداية الفعلية كانت في عام (١٩٤٩م)؛ حيث تم إنشاء كلية الشريعة في مكة المكرمة (السلطان، ٢٠١١م، ص:٥)، ثم توالى بعد ذلك إنشاء الكليات والجامعات، وانتشرت مؤسسات التعليم العالي في مختلف مناطق المملكة ومحافظاتها، إلى أن بلغ عدد الجامعات حوالي إحدى وأربعون (٤١) جامعة؛ منها تسع وعشرون (٢٩) جامعة حكومية، وثلثا عشرة (١٢) جامعة خاصة وأهلية، بالإضافة إلى سبع (٧) كليات عسكرية، وثلثا عشرة (١٣) كلية خاصة وحكومية (وزارة التعليم العالي، ٢٠١٣م، ص:١٨-٢١؛ <https://www.moe.gov.sa>).

ويسعى التعليم العالي في المملكة العربية السعودية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي نصت عليها الوثيقة الصادرة من وزارة التعليم في عام (١٤١٦هـ)؛ من أهمها: إعداد مواطنين أكفاء مؤهلين علمياً وفكرياً تأهيلاً عالياً؛ لأداء واجبهم في خدمة بلادهم والنهوض بأممتهم، في ضوء العقيدة السليمة، ومبادئ الإسلام السديدة. والقيام بدور إيجابي في ميدان البحث العلمي، الذي يسهم في مجال التقدم العالمي؛ في الآداب والعلوم والمخترعات، وإيجاد الحلول السليمة الملائمة لمتطلبات الحياة المتطورة واتجاهاتها التقنية.

كما اهتمت المملكة العربية السعودية بمهنة المحاسبة والمراجعة؛ إيماناً منها بأهميتها في دفع عجلة التنمية، والارتقاء بالبيئة الاقتصادية؛ حيث وُضعت اللبنة الأولى لمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية في عام (١٩٣١م)؛ عندما صدر آنذاك النظام التجاري بالمرسوم الملكي رقم: (٣٢) الذي تضمن بعض الأحكام التي تنظم مسك الدفاتر التجارية، وإثبات العمليات التجارية.

صدر بعد ذلك نظام ضريبة الدخل الخاص بهيئة الزكاة والضريبة والجمارك (الهيئة العامة للزكاة والدخل سابقاً؛ مصلحة الزكاة والدخل) التابعة لوزارة المالية في عام (١٩٥٠م)، وقد أشارت المادة السادسة عشرة من هذا النظام إلى أنه متى ما صادق محاسب قانوني على القوائم المالية للمنشأة اعتبرت في نظر الهيئة صحيحة. وقد ألزم هذا النظام المنشآت بضرورة اللجوء لخدمات المراجعين لمراجعة القوائم المالية، وأن تكون القوائم المالية معدة على أساس معايير المحاسبة؛ الذي أدى بدوره إلى الاهتمام بمعايير المحاسبة، والعمل على تحديث السياسات المحاسبية المتعلقة بالقياس والعرض المحاسبي (الحميد، ٢٠٠٩م، ص: ٢٥٠)؛ (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، <http://www.socpa.org.sa>).

وفي عام (١٩٥٧م) أصدرت وزارة المالية أول ترخيص لمزاولة المهنة، ثم قامت بإصدار المنشور الدوري المحدد للمعايير والإجراءات المحاسبية لإعداد الحسابات الختامية لكل وزارة ومصلحة، إضافةً إلى إعداد الحساب الختامي للدولة ككل، وفي عام (١٩٦٥م) تم إصدار نظام الشركات بالمرسوم الملكي رقم: (٦م) الذي ألزم المنشآت بإعداد قوائم مالية ومراجعتها من قبل مراجع مرخص، كما تضمن قواعد حول تعيين المراجع وتحديد مسؤولياته (الحميد، ٢٠٠٩م، ص: ٢٥٤-٢٥٩).

وبعد أن أوكلت إلى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مهمة تطوير وإصدار معايير المحاسبة والمراجعة في عام (١٩٩٢م)؛ قامت الهيئة بإصدار عدد

من المعايير، بالإضافة إلى مجموعة من الآراء المهنية والتفسيرات، مسترشدة في ذلك بالمعايير العالمية مثل: المعايير الأمريكية، والبريطانية، والدولية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، <http://www.socpa.org.sa>).

ونظرًا للتطور الاقتصادي الذي شهدته المملكة العربية السعودية، ووجود المنشآت متعددة الجنسية، وانتشار قبول المعايير الدولية عالميًا، قررت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام (٢٠١٢م) حرصًا منها على تحسين جودة التقارير المالية، التحول إلى المعايير الدولية، مع الأخذ في الاعتبار العوامل البيئية المحلية، ويكون ذلك التحول بالتدرج وخلال فترة زمنية كافية؛ لتهيئة البيئة المحلية تقنيًا ومهنيًا لعملية التحول إلى المعايير الدولية (صالح، ٢٠١٤م، ص: ١٣، ١٤)، بعد ذلك وابتداءً من عام ٢٠١٧م تم التحول تدريجيًا إلى تطبيق المعايير الدولية.

مما سبق يمكن القول؛ أن المملكة العربية السعودية حرصت خلال أكثر من خمس وعشرين عامًا مضت على تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة فيها، وسعت إلى مواكبة التطورات والتغيرات؛ للارتقاء ببيئتها الاقتصادية.

ثانيًا - مفهوم المحاسبة القضائية

تعددت تعاريف المحاسبة القضائية؛ فقد عرفها (Novalija, 2011, p:571) بأنها: «تطبيق المعرفة من تخصصات متعددة، مثل المحاسبة والمراجعة، والاقتصاد، والإحصاء، ومهارات التحقيق»، وعرفها (Okoye and Gbegi, 2013, p:5) بأنها: «حقل التخصص الذي له علاقة بتوفير المعلومات التي من المفترض أن يتم استخدامها كأدلة ولاسيما في الأغراض القانونية»، وعرفها (Efiong, 2013, p:2,3) بأنها: «التخصص الذي ينطوي على التكامل بين المحاسبة، والمراجعة، ومهارات التحقيق»، كما عرفها (الكبيسي، ٢٠١٣م، ص: ١٧١) بأنها: «المحاسبة التحليلية التي تستعين بالقانون، ومهارات التحقيق، والاستقصاء؛ للكشف عن حالات الغش وما يماثلها وأثارها؛ لتساعد في فض النزاعات الاقتصادية أو المالية في المحاكم وبصورة عادلة».

ويرى (السعد، ٢٠١٣م، ص: ١٦) أن المحاسبة القضائية: «تركز على ما وراء الأرقام من خلال الجمع بين المعرفة المحاسبية والقانونية (أو الشرعية)؛ بهدف مساعدة القضاء على إقرار الحق، وتحقيق العدالة؛ بمعنى أنها تعمل على تطويع المحاسبة لتأييد وحل المشكلات المتعلقة بالنزاعات والدعاوى القضائية في إطار الأنظمة الشرعية والإجراءات القانونية».

مما سبق يمكن القول إن المحاسبة القضائية تقوم على مجموعة من المهارات المتكاملة من المحاسبة، والمراجعة، والشريعة، والقانون؛ بهدف مكافحة الاحتيال والغش، ومساعدة القضاء في إصدار الأحكام في المنازعات القضائية.

ثالثاً - أهمية المحاسبة القضائية

أخذت عمليات الغش والفساد المالي بكافة صوره؛ من اختلاس، ورشوة، وتزوير المستندات، وغسل الأموال، وجرائم إلكترونية، واحتيال مصرفي وغيرها، في التزايد عالمياً، وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن الاحتيال المالي يكبد الحكومات خسائر تقدر بآلاف المليارات؛ فقد بلغ حجم الخسائر الناتجة عن جرائم الفساد المالي بأنواعه عالمياً (٣) تريليونات دولار سنوياً؛ أي بما يعادل (٥%) من حجم الناتج العالمي الإجمالي، وبلغت نسبة جرائم غسل الأموال (٢,٥%) من الناتج الإجمالي العالمي، كما بلغ حجم الخسائر الناتجة عن الغش والتزوير في السلع في العالم (٧,٥) تريليون دولار في عام (٤ . ٢٠٠٢م) فقط، أما الخسائر التي تعرض لها الاقتصاد الأمريكي نتيجة تقليد العلامات التجارية فقد قدرت دراسة لجنة حقوق الملكية الفكرية الأمريكية الخسائر بـ (٣٢٠) مليار دولار سنوياً (د. ن، ١٤ . ٢٠٠٢م، <http://www.alriyadh.com/988858>؛ د. ن، ١٤ . ٢٠٠٢م، <http://arabfc.org/vb-world-loss>؛ د. ن، ١٤ . ٢٠٠٢م، <http://www.aleqt.com>).

أما في المملكة العربية السعودية؛ فقد أشارت الدراسات إلى أن عمليات غسل الأموال والتستر، والفساد المالي والإداري، وتجارة الممنوعات مثل المخدرات وخلافه تقدر بنحو (٨٠%) من حجم الاقتصاد الخفي في المملكة العربية السعودية خلال عام (١١ . ٢٠٠٢م)، وتعد تجارة المخدرات هي المصدر الأول لجرائم غسل الأموال في المملكة العربية السعودية بنسبة (٨٠%)، وأوضحت وزارة الداخلية في تقريرها السنوي لعام (١٤ . ٢٠٠٢م) - على سبيل المثال - أنها تلقت (٢٢٤٠) بلاغاً عن حالات اشتباه بعمليات غسل أموال في المملكة، أحيل منها (١٣٦) بلاغاً للتحقيق، كما أكدت بأنها تلقت (١٢٦) بلاغاً حول حالات اشتباه بتمويل الإرهاب، وقد تم إحالة (٣٧) منها للتحقيق، وأكد مسؤول في مؤسسة النقد العربي السعودي (البنك المركزي السعودي) زيادة عدد حالات الاشتباه بغسل الأموال في المصارف السعودية إلا أن عدد الحالات التي تحال للقضاء ويتم إيقاع العقوبة فيها لا تتجاوز (٣٥٠) حالة في العام، إلا أن هذه النسبة بدأت في التزايد في إطار رؤية المملكة (٢٠٣٠)، وحرصها على محاربة الفساد واجتثاثه بجميع أشكاله؛ وبالتالي تفعيل دور الهيئة العامة للرقابة ومكافحة الفساد؛ ومن ثم زاد الكشف عن هذه العمليات، والافصاح عنها، وبلغت مليارات الريالات.

والجدير بالذكر أن المملكة العربية السعودية تحتل المركز الأول عربيًا في مجال مكافحة غسل الأموال بحسب تقويم مجموعة العمل المالي (Financial Action Task Force)، كما تأتي في المركز العاشر عالميًا من بين أكثر دول العالم تقدمًا في أساليب مكافحة غسل الأموال وسن التشريعات التي تكبح جماح توسعها وانتشارها، كما قدر الاقتصاديون الخسائر في العلامات التجارية في المملكة العربية السعودية؛ الناتجة من انتشار السلع المقلدة والمغشوشة في الأسواق بـ (٣.٠) مليار ريال. أما فيما يتعلق بتزوير المستندات فقد سجلت المحاكم نحو (٦٤) قضية تزوير في المستندات الرسمية، و(٧٨) قضية تزوير أوراق غير رسمية؛ أي بمجموع (١٤٢) قضية؛ وبالتالي ارتفع إجمالي عدد القضايا ارتفاعًا ملحوظًا بنحو (٢٠٪) تقريبًا عن العام قبل الماضي (٢٠١٣م). أما بالنسبة لأشكال الفساد المنتشرة في القطاع الحكومي الخدمي في المملكة العربية السعودية؛ فقد بلغت الواسطة (٥٤٪)، والرشوة (١٦٪)، وشكلت اللامبالاة (١٥٪)، والمحسوبية (١٠٪)، والاختلاس (٥٪) وهو أقل أنواع الفساد انتشارًا في القطاع الحكومي الخدمي (حكيم، ٢٠١٣م؛ حمدان، ٢٠١٤م؛ الحربي والعيسى، ٢٠١٥م؛ الشهري، ٢٠١٥م).

وبحسب إحصائيات الهيئة العامة للرقابة ومكافحة الفساد (نزاهة) لعام ٢٠١٧م فقد ارتفعت حصيلة البلاغات الواردة للهيئة الوطنية لمكافحة الفساد «نزاهة» إلى (١.٤.٢) بلاغ، بزيادة شكلت أكثر من (٣٪) مقارنة بعام (٢٠١٦م) الذي تلقت فيه الهيئة (٦٤٨٢) بلاغًا، وتصدرت قضايا الفساد المالي والإداري معظم البلاغات؛ حيث استحوذت البلاغات الواردة عن قضايا اختلاس وتبيد المال العام أغلب الحالات، بنسبة تصل إلى (٣٧٪)، فيما جاءت بلاغات سوء الاستعمال الإداري بنسبة (٢١٪)، وقضايا استغلال النفوذ بنسبة (٢١٪) (نزاهة: <https://nazaha.gov.sa/ar-sa/MediaCenter/news/Pages/news.aspx1087>). وفي عام (٢٠١٩م) بلغ عدد البلاغات المشمولة باختصاصات الهيئة (٨٩١٣) بنسبة (٤٤٪)، وبلغ عدد البلاغات غير المشمولة باختصاصات الهيئة (١١٣٧٢) بنسبة (٥٦٪) بمجموع (٢.٢٨٥) بلاغًا، وبلغ عدد البلاغات المتعلقة بالفساد المالي والإداري (٧٥٥٨) بنسبة (٥٧٪)، وعدد المخالفات المالية والإدارية (٢٢.٨) بنسبة (١٧٪) من مجموع (١٣٢.٧) بلاغًا (نزاهة: <https://www.nazaha.gov.sa/ar-sa/Pages/statistic.aspx>).

وعلى وجه العموم جاءت فقد بلغ مجموع البلاغات المشمولة باختصاصات هيئة الرقابة ومكافحة الفساد «نزاهة»، التي صنفت تحت بلاغات الفساد المالي

أو الإداري منذ عام ٢٠١٦م إلى عام ٢٠١٩م، (١٦٢٩١) بلاغا؛ تنوعت بين اختلاس أو تبديد أو تفريط بالمال العام، واستغلال نفوذ الوظيفة، وسوء الاستعمال الإداري، والتزوير، والرشوة، استغلال العقود، والاستجابة لرجاء أو توصية أو واسطة، واشتغال الموظف الحكومي بالتجارة، وإساءة المعاملة أو الإكراه باسم الوظيفة وقضايا أخرى، وكشف التقرير عن تلقي الهيئة بلاغات فيما يخص الفساد المالي أو الإداري بلغت في مجملها للأعوام من ٢٠١٦م إلى ٢٠١٨م: (١٣٥٧)، (٢٣٦٣)، (٥٠١٣) بلاغا على التوالي، وبلغت في عام (٢٠١٩م) (٧٥٥٨) بلاغا؛ وجاءت بلاغات سوء الاستعمال الإداري بـ (٢٠٢٩)، والاختلاس أو تبديد أو التفريط بالمال العام (١٣٢٢)، واستغلال نفوذ الوظيفة (١١٢٠)، والتزوير (١١٦١)، والرشوة (٤٩٥)، واستغلال العقود (٤٠١)، والاستجابة لرجاء أو توصية أو واسطة (٨٤٠)، واشتغال موظف حكومي بالتجارة (١١٥)، وإساءة المعاملة أو الإكراه باسم الوظيفة (٧٥)، ولم يسجل أي بلاغات حول متابعة موظف عام لمعاملة في جهة حكومية بمقابل (الحربي، ٢٠٢٠م؛ نزاهاة: <https://www.nazaha.gov.sa/ar-sa/Pages/statistic.aspx>).

ومن جانب آخر، وفي ظل الثورة التقنية الحديثة، وسهولة تبادل المعلومات والثقافات، كثرت الجرائم الإلكترونية، وأصبح بعضها مصدر تهديد فعلي للعديد من الاقتصاديات في العالم؛ فقد أشارت الإحصائيات أن الجرائم الإلكترونية كلفت العالم نحو (٤٠٠) مليار دولار خلال عام (٢٠١٤م)، وأنها آخذة في التزايد، كما أشارت الإحصائيات أن أكثر من (١,٥) مليون ضحية يوميًا للجرائم الإلكترونية على مستوى العالم، وأن العالم يشهد كل (١٤) ثانية محاولة أو الشروع في عملية احتيال مالي؛ الأمر الذي أدى إلى ارتفاع معدلات الدعاوى والنزاعات القضائية؛ فقد أشارت دراسة السَّعد (٢٠١٣م، ص-ص: ١٢-١٨) - وهي أهم وأول دراسة في المملكة في هذا المجال- إلى أن (٨٥٪) من الدعاوى والنزاعات القضائية على المستوى الدولي ذات بعد مالي ومحاسبي، وهذه المؤشرات الخطيرة تتطلب من الحكومات السعي للاهتمام بمجال المحاسبة القضائية؛ وخاصة ما يتعلق بطبيعة الأدلة الرقمية وكيفية جمعها وتحليلها والاحتفاظ بها؛ لمساعدة القضاء في سرعة الفصل في الدعاوى والنزاعات القضائية، إضافةً إلى كون المحاسبة القضائية مجالًا حديثًا يلبي احتياجات المجتمع، ويحمل فرضًا وظيفية في المستقبل (Kearns, 2006, p:12؛ Pearson and Singleton, 2008, p:548؛ Curtis, 2008, p:590؛ Haron, et al., 2013, p:707؛ السَّعد، ٢٠١٣م، ص-ص: ١٢-١٨؛ شبلي، ٢٠١٣م، ص: ١٨٤).

رابعًا - مهارات المحاسبة القضائية

يتطلب تعدد مجالات المحاسبة القضائية أن يكون المحاسب القضائي

مؤهلًا تأهيلًا علميًا كافيًا، إضافةً إلى إلمامه بمجموعة من المهارات الأساسية؛ تمكنه من القيام بالمهام الموكلة إليه على أكمل وجه، وزيادة قدرته على فهم وتأييد الدعاوى القضائية، ومساعدة القضاء في إقرار الحق، وتحقيق العدالة؛ ومن ذلك امتلاك مهارات التواصل الجيد، والصبر ورباطة الجأش، والقدرة على فهم وتحليل البيانات التقنية، والقدرة على التقصي والتفكير في الأمور بشكل متكامل، وكشف الغش والاحتيال المالي، وقوة الملاحظة والانتباه إلى الأمور مهما كانت صغيرة والتحري عنها، والفهم العميق لعلوم المحاسبة والمراجعة، ومعرفة وفهم الإجراءات القانونية اللازمة لفض الدعاوى القضائية (Golden, et al., 2006, p:403؛ Efiang, 2013, p, p: 43، Bhasin, 2007, p: 1006؛ Rosen, 2006, p: 258؛ Okoye and Gbegi, 2013, p:7؛ 44:ص:٢٥).

كما قام Digabriele (2008) بدراسة استقصائية لتسع مهارات رأى أهميتها للمحاسب القضائي؛ وهي:

١. التحليل الاستنتاجي؛ بمعنى القدرة على استهداف التناقضات المالية التي لا تتناسب مع الوضع الطبيعي للحالة محل الدعوى.
٢. التفكير النقدي؛ أي القدرة على التمييز والفصل بين الحقيقة والخيال.
٣. القدرة على إيجاد الحلول للمشاكل الجديدة بأسلوب مختلف عن المشاكل السابقة، والتعامل مع كل حالة على حدة بحسب طبيعتها ومتطلباتها.
٤. المرونة وعدم الجمود؛ بمعنى القدرة على التحرك بعيداً عن الإجراءات الروتينية.
٥. الكفاءة والقدرة التحليلية لدراسة ما ينبغي أن يقدم بدلاً من الاكتفاء بالموجود.
٦. مهارات الاتصال الشفهية؛ أي القدرة على التواصل الشفهي الفعال عند تقديم الشهادة كخبير، أو عند شرح الأسس العامة والفكرة الأساسية لوجهة النظر المقدمة.
٧. مهارات الاتصال الكتابية؛ أي القدرة على التواصل الفعال عن طريق كتابة التقارير والخرائط والرسوم البيانية والجداول وغيرها.
٨. المعرفة باللوائح والتشريعات والقوانين ذات الصلة بالدعوى القضائية قيد البحث بما في ذلك أدلة وقواعد الإثبات.

٩. رباطة الجأش والقدرة على التماسك والسيطرة على النفس، والحفاظ على الهدوء في حالات الاستثارة.

كما يتعين على المحاسب القضائي أن يكون ملماً ببعض الأمور؛ ومنها ما ذكره (Rezaee and Burton, 1997):

١. أساسيات الغش.
٢. الغش المالي ومسئوليات المحاسبين عنه.
٣. تقويم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وكيفية أخذ العينات الإحصائية.
٤. أنواع الغش وطرقه وأساليبه التي تتم من خلال الحاسب الآلي أو عن طريق الإدارة أو الموظفين.
٥. كتابة التقارير الفعالة.
٦. نظريات فحص الغش واكتشافه ومنعه قبل وقوعه.
٧. طرق وأساليب مراجعة الغش.
٨. عملية إعداد التقارير المالية وتحليلها بما في ذلك إجراءات المراجعة التحليلية.
٩. مبادئ الأخلاق وسلوك الشركات.
١٠. جمع وتحليل المستندات (الوثائق).
١١. قواعد وأدلة الإثبات ومعايير التقارير الخاصة بالمحاسبة القضائية.
١٢. تقنيات تحديد أماكن الأصول والممتلكات المخفية.
١٣. العناصر القانونية للغش.
١٤. المعايير المهنية للمحاسبة القضائية.
١٥. تقنيات التحقيق للكشف عن مواطن تعارض المصالح.
١٦. المعرفة بالنظم والقوانين واللوائح والتشريعات.
١٧. مهارات إجراء المقابلات المهنية والقانونية.
١٨. كيفية إجراء التحقيقات المتعلقة بالرشوة والفساد المالي.
١٩. القوانين والأنظمة المتعلقة بالغش الجنائي والمدني.
٢٠. علم النفس المتعلق بكيفية الحصول على المعلومات وجمعها من الأفراد أو الجهات ذات العلاقة.

٢١. حوكمة الشركات والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.
٢٢. التقنيات المتعلقة بشهادة الخبراء في المحاكم القضائية.
٢٣. تقنيات الاستشارات في الدعاوى القضائية.
٢٤. المعرفة بالمنظمات المهنية ذات العلاقة مثل: (AICPA, IMA, LIA, ACFE) وبالمهنيين الذين يعملون في مجال المحاسبة القضائية.
٢٥. كيفية إجراء المحاكمات والاستجوابات.

خامسًا - مجالات المحاسبة القضائية

تتعدد مجالات المحاسبة القضائية بتعدد القضايا التي تحتاج إلى محاسبين متخصصين، للإدلاء بشهاداتهم في المحاكم، ولمساعدة القضاة في تحقيق العدالة. ويرى بعض الباحثين أن المحاسبة القضائية يمكن استخدامها في مجالات متعددة؛ منها: تقييم الأعمال، وقضايا الحوادث الشخصية، والحكم في ممارسات الإهمال المهني، ودعم القضايا المدنية والجنائية المتعلقة بالغش والمخالفات المالية، الدعاوى القضائية المتعلقة بالجرائم المالية في البيئة الرقمية، وغيرها من المجالات ذات العلاقة (قمبر، ٢٠١٠م، ص: ١١-١٣؛ Smith, 2012, p:6؛ السَّعد، ٢٠١٣م، ص: ٢٣-٢٥).

أما عن مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية، فتشير دراسة (السَّعد، ٢٠١٣م، ص: ٥٧-٥٩) إلى أن هناك كثيراً من الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة، والمراجعة منها: المساعدة في الدعاوى القضائية المتعلقة بالتهرب الزكوي والضريبي، والمساعدة في الدعاوى القضائية المتعلقة بالغش في القوائم المالية، وكذلك المتعلقة بعمليات النصب، والاحتيال، والاختلاس، والمساهمات الوهمية، كما تساعد في حساب الخسائر أو الأضرار المترتبة على الإخلال بالعقود، وتساعد في مجال الدعاوى والنزاعات التجارية، وتعمل على مساعدة الجهات القضائية، والأمنية في مجال التحقيقات الجنائية، والمدنية المتعلقة بالأموال، كما تقوم بدعم وتوجيه الاستشارات القضائية في الجوانب المالية، والمحاسبية، وغيرها من الخدمات.

سادسًا - الفرق بين المراجعة الخارجية والمحاسبة القضائية

يبدو لأول وهلة أن المحاسبة القضائية والمراجعة الخارجية متماثلتان، مع أن هناك فروقًا بينهما أشار إليها بعض الباحثين (الجليلي، ٢٠١٢م، ب، ص: ٨٥؛

وذلك بتقديم تقارير مطلقة، أو سلبية، أو آراء متحفظة مع إبداء الأسباب، أو الامتناع عن تقديم الرأي، بدون ذكر الأدلة التي استند عليها، بعكس المحاسبة القضائية فإن المحاسب القضائي يقوم بتقديم تقرير لا يقل أهمية عن التحقيق، ويورد فيه كافة الحقائق والأدلة التي حصل عليها. ط. تسعى المحاسبة القضائية إلى طمأنة أطراف الدعوى القضائية، بالإضافة إلى الجهات القضائية أو الأمنية التي كلفت المحاسب أو المراجع القضائي بالنظر إلى الدعوى أو كتابة تقرير حول القضية. بينما تسعى المراجعة الخارجية إلى طمأنة ملاك المنشأة بأن القوائم المالية سليمة وخالية من عمليات الغش والأخطاء.

سابعًا - موضوعات وطرق وأساليب تعليم المحاسبة القضائية

حرصت بعض الدول المتقدمة على تعليم المحاسبة القضائية في جامعاتها في مرحلة البكالوريوس، ووضع بعضها برامج ماجستير أكاديمية وتنفيذية (عامة وخاصة) لتعليمها، كما حرصت على اختيار الموضوعات المناسبة التي يتم تناولها في المناهج التي يتم تدريسها في تلك البرامج؛ ذلك ما سيتم تناوله بإيجاز فيما يلي:

أ- تعليم المحاسبة القضائية:

في أعقاب الدنهيارات المالية، وتفشي الغش والاحتيال في القوائم المالية، أصبح المجتمع بحاجة إلى كوادر بشرية تعمل على كشف تلك الممارسات، وحماية المال العام من سوء الاستخدام، وإعادة ثقة المستفيدين من القوائم المالية. وبما أن المؤسسات التعليمية تؤدي دورًا هامًا في إعداد وتأهيل الكوادر البشرية وتطوير قدراتهم ومهاراتهم؛ للقيام بالأعمال المطلوبة منهم؛ لذا كان لابد لها من مواكبة التغيرات التي حدثت في المجتمع، وتلبية احتياجاته، وهو ما قامت به معظم الدول المتقدمة؛ ففي الولايات المتحدة الأمريكية قامت كلية يوتيكا الجامعية (Utica College) في عام (١٩٨٧م) في بادرة هي الأولى من نوعها، بتدريس طلابها كيفية التحقيق في الجرائم الاقتصادية، ثم قامت بتقديم الدورات والبرامج في المحاسبة القضائية لطلابها في عام (١٩٩٩م)، وفي عام (٢٠٠٤م) بدأت الجامعة بمنح درجتي البكالوريوس والماجستير للطلاب في مجال المحاسبة القضائية (Curtis, 2008, p-p: 581-584؛ السعد، ٢٠١٣م، ص: ٢٩؛ قمبر، ٢٠١٤م، ص: ٢٢٢، ٢٢٣).

وفي عام (٢٠٠٣م) شرعت جامعة فلوريدا أتلانتيك (FAU) نهجًا مبتكرًا في التعليم وهو الأول من نوعه في الولايات المتحدة الأمريكية؛ فقد قامت بإنشاء برنامج للماجستير التنفيذي في المحاسبة القضائية، وكان هدفها منح الفرصة للمهنيين العاملين لمواصلة تعليمهم عن طريق إكمال الماجستير في المحاسبة، مع التركيز على المحاسبة القضائية (Young, 2008, p:593).

وفي بداية صيف عام (٢٠٠٣م) بذلت جامعة وست فيرجينيا (WVU) في قسم المحاسبة جهدًا كبيرًا لوضع برنامج أكاديمي جديد يتصدى للتحديات التي تواجه المحاسبين ومراجعي الحسابات، ويتمثل هذا البرنامج في سلسلة من الدورات التدريبية، وأنشطة تعليم فعالة يشار إليها مجتمعة باسم «المحاسبة القضائية»، ثم قامت بعد ذلك بتطوير هذا البرنامج، حتى أصبح واحدًا من البرامج المعتمدة في قسم المحاسبة في جامعة وست فيرجينيا (Fleming, et al., 2008, p:573,574).

وفي كندا قدمت كلية سينيكا (Seneca College) برنامجًا في الدراسات العليا في فحص الغش والمحاسبة القضائية، وهو برنامج مكثف يتكون من فصلين اثنين ويتكون من اثني عشر دورة تدريبية، تشمل هذه الدورات: تقييم الأعمال، وتقييم الأضرار المالية التي تتكبدها المنشآت، وغسل الأموال، واستخراج البيانات، والتقاضى، وغيرها (Smith & Crumbley, 2009, p:5).

وتمنح جامعة ولونغونغ في استراليا (The University of Wollongong) درجة الماجستير في المحاسبة القضائية، والمقررات في هذا البرنامج هي: تمهيد المحاسبة القضائية، والإطار الشرعي والتقاضى، والاحتيايل والفشل، وعمليات التحقيق، وتقنيات متقدمة في التحقيق. ويوفر هذا البرنامج للطالب فهماً للنظام القضائي، بما في ذلك معرفة كيفية التصرف كشاهد وخبير في قاعة المحكمة (Smith & Crumbley, 2009, p:5).

وفي المملكة المتحدة هناك العديد من الجامعات التي تقوم بتعليم المحاسبة القضائية؛ ومنها جامعة دي مونتفورت (De Montfort University) (Efiong, 2013, p:96).

وفي كثير من الدول النامية لم يتم بعد دمج المحاسبة القضائية في المناهج المحاسبية في الجامعات؛ وربما يرجع سبب ذلك إلى وجود عقبات تحول دون ذلك، ومنها: عدم وجود معاهد تدريب رسمية لتقنيات المحاسبة القضائية، إضافة إلى عدم وجود معايير وإرشادات معتمدة؛ مما أدى إلى عدم

وجود كوادر مؤهلة علميًا وعمليًا (Efiong, 2012, p:26؛ السعد، ١٣٠٢م، ص:٨٣؛ Al- Hadrami & Hidayat, 2014، قمبر، ١٤٠٢م، ص:٢٤).

وفي المملكة العربية السعودية لم يتم دمج المحاسبة القضائية في المناهج المحاسبية في الجامعات، كما هو الحال في الدول النامية، إلا أن بعض الجامعات والهيئات بدأت الاهتمام بالمحاسبة القضائية؛ ففي عام (٢٠١١م) أقامت جامعة الأمير سلطان بالتعاون مع إرنست ويونج - وهي إحدى أكبر الشركات المهنية في العالم - والجمعية السعودية للمحاسبة ندوة عن المحاسبة القضائية وكشف الاحتيال، وفي نوفمبر عام (٢٠١٥م)؛ أقامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في مدينة الرياض برنامج المحاسبة القضائية (د. ن، ٢٠١١م، <http://www.alriyadh.com/635350>؛ العليوي، ٢٠١١م، <http://www.aleqt.com>؛ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، <http://www.socpa.org.sa>).

وبدأت جامعة الملك عبد العزيز أخيراً في تضمين مادة المحاسبة والمراجعة القضائية في بعض برامجها الأكاديمية والتنفيذية؛ كمادة اختيارية في بعضها وإجبارية في البعض الآخر، وعلى الرغم من ذلك فإن قلة الدورات والبرامج التدريبية تؤكد وجود فجوة بين تعليم المحاسبة القضائية وبين الطلب عليها في المملكة العربية السعودية.

ب- موضوعات المحاسبة القضائية

هناك موضوعات يجب على المحاسب القضائي معرفتها والإلمام بها، وقد تناولها السعد في دراسته (٢٠١٣م، ص-ص:٣١-٣٣)؛ وهي:

١. موضوعات متعلقة بعلم الجريمة، وتحديدًا: نطاقها، وحجمها، والدافع وراء ارتكاب الجريمة.
٢. موضوعات متعلقة بالبيئة القانونية، بما فيها من معرفة للنظام القضائي وما فيها من القوانين والأنظمة، وإجراءات التقاضي في دعاوى القضائية.
٣. موضوعات متعلقة بالجرائم الاقتصادية: طبيعتها، وأنواعها، والمنهجيات المستخدمة في ارتكابها، وإجراءات التحقيق.
٤. الموضوعات المتعلقة بجرائم غسل الأموال وعمليات النصب والاحتيال وأنواعها.
٥. القوانين المتعلقة بالزكاة والضرائب؛ لمعرفة أسباب التهرب الزكوي والضريبي.
٦. أنظمة المعلومات المتعلقة بأساسيات الحاسب الآلي؛ للوصول إلى الأدلة.

- المتعلقة بالجرائم المالية التي تحدث في البيئة الرقمية.
٧. أساليب وطرق التثمين (التقييم).
٨. الموضوعات التي لها علاقة بالدوافع النفسية والاجتماعية والسلوكية لارتكاب الجرائم المالية.
٩. أخلاقيات المال والأعمال؛ وتشمل القيم والأخلاق العامة وآداب وسلوك المهنة.
١٠. الموضوعات المتعلقة بمهارات الاتصال الكتابية والشفوية.
١١. الإلمام بالقوانين والتشريعات التي تخص الأمور المالية والمحاسبية.
١٢. الموضوعات المتعلقة بفقہ المعاملات، وتقدير الجنايات، والنواحي المالية المتعلقة بالحدود الشرعية.

ج- طرق تعليم المحاسبة القضائية:

أشارت دراسة (Rezaee, 2004, p:20)، ودراسة (Rokosu, 2015, p-p:48-51) إلى أن هناك طريقتان لدمج المحاسبة القضائية في المناهج المحاسبية في الجامعات وهي: دمج المحاسبة القضائية مع مناهج المراجعة والمحاسبة الحالية، أو تخصيص مسار مستقل للمحاسبة القضائية.

د- أساليب تعليم المحاسبة القضائية:

إن الإبداع والتجديد في الأساليب المستخدمة في التعليم، واستخدام التكنولوجيا الحديثة في ذلك، وعدم الاكتفاء بالأسلوب التقليدي أسلوب إلقاء المحاضرة؛ يسهم في جودة التأهيل المهني للطلاب، ويساعد على فهم الواقع العملي. وقد أشارت دراسة (Ramaswamy, 2007, p:37) إلى مجموعة من الأساليب التي تم استخدامها في تعليم المحاسبة القضائية؛ وهي:

- إقامة «محكمة صورية» في نهاية الفصل، ويقوم الطلاب بتقديم الأدلة، ويفيد هذا الأسلوب الطلاب في زيادة خبرتهم في أداء المهام المعقدة في التحقيقات والتحليلات.
- قراءة الروايات المكتوبة في مجال المحاسبة القضائية.
- كتابة قصة قصيرة تحتوي على عمليات احتيال، وعرضها في الفصل.
- تجربة تقنيات المقابلة المختلفة عن بعضها البعض، ومشاهدة المقابلات التلفزيونية وتحليلها.

- استضافة متحدثين من مكاتب المحاسبة، ومكتب التحقيقات الفيدرالية، ومصصلحة الضرائب وغيرها من الوكالات التي تحقق في الجريمة؛ مما يضيف قيمة كبيرة للتعليم.

هـ- دور الجامعات في تطوير التعليم المحاسبي:

إن الكوادر المحاسبية المؤهلة تؤدي دورًا مهمًا في الارتقاء بمهنة المحاسبة وهو ما ينعكس بشكل كبير على تطور ورقي البيئة الاقتصادية؛ نظرًا لحاجة البيئة الاقتصادية إلى مهنة المحاسبة بشكل دائم. وبما أن الجامعات والمنشآت التعليمية لها دور كبير في تأهيل الكوادر البشرية؛ لذلك لابد من تطوير التعليم فيها حتى تتمكن من تخريج كوادر محاسبية مؤهلة، تقوم بمزاولة المهنة، وتستطيع مواكبة التغيرات والتطورات التي تحدث في البيئة الاقتصادية.

هذا وقد دعت المنظمات المهنية ومن أبرزها الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى ضرورة الانتقال من الأسلوب التقليدي في التعليم إلى أسلوب نقل المهارات؛ ويقصد به معرفة المهارات المطلوبة في العمل، ومن ثم دمجها في البرامج التعليمية، وهي مفيدة جدًا لمكتسبيها عند انتقالهم إلى مرحلة العمل (صالح، ٢٠١٤م، ص: ١٧).

إن طريقة التعليم التقليدية في المحاسبة؛ تنطوي على تعليم المحاسبة بكافة فروعها دون ترابط فيما بينها، وهذه الطريقة لم تعد تواكب المتطلبات المهنية أو الاحتياجات في الواقع؛ الأمر الذي يستدعي إحداث تغيير في التعليم المحاسبي؛ على أن يتناول قضايا عامة في بيئة الأعمال والمعارف الفنية، ويسعى إلى إيجاد تكامل بين المقررات الدراسية، ويهتم بحل المسائل المعقدة التي تتطلب عمق في التحليل، بالإضافة إلى الاهتمام بالتعليم الذاتي، وإدخال الوسائل التقنية، ونظم المعلومات في المناهج التعليمية المحاسبية (صالح، ٢٠١٤م، ص: ٢٠، ٢١).

و- سبل تطوير التعليم المحاسبي:

يؤدي التعليم المحاسبي دوراً كبيراً وحيوياً في تهيئة الكوادر البشرية؛ للقيام بمهام مهنة المحاسبة وفق أسس علمية؛ لذا فمن الضروري الاهتمام بتطوير التعليم المحاسبي؛ حتى يتمكن من تحقيق الأهداف المرجوة منه. ولتحقيق هذا التطوير يجب النظر إلى التعليم المحاسبي كنظام متكامل يشتمل على مجموعة من العناصر المترابطة؛ يمكن إيجازها كما ذكرها بعض الباحثين (عويس وقطناني،

٢٠٠٩م، ص:٧؛ الفطيمي، ٢٠٠٩م، ص:١١، صالح، ٢٠١٤م، ص:٢٠؛ مدوخ، ٢٠١٤م، ص:٤٦-٤٨) فيما يلي:

- المدخلات: ويقصد بها الكوادر البشرية التي يتم تهيئتها لممارسة مهنة المحاسبة. ويتم تحقيق التطوير في هذا العنصر؛ من خلال وضع سياسات وشروط يتم بموجبها قبول ذوي الكفاءات والقدرات العالية من الطلاب في قسم المحاسبة.
- العمليات التشغيلية: أي الوسائل المستخدمة في التعليم المحاسبي وبالتحديد المناهج الدراسية. وهذا العنصر من الضروري أن تسعى مؤسسات التعليم إلى تحديثه وتطويره؛ ليواكب التغيرات السريعة التي تطرأ على بيئة الأعمال، ويسد الفجوة بين المخرجات واحتياجات بيئة العمل. ويكون تطويرها بالبعد عن التعليم التقليدي، واستخدام التكنولوجيا في التعليم، وتعليم الطلاب على استخدام أدوات التكنولوجيا في فهم نظام الرقابة، ومعرفة كيفية استخدام المعلومات التي يحصل عليها في حل المشاكل، وتنمية مهارات الطلاب وقدراتهم في التفكير، وتعليمهم مهارات التحليل، ومهارات الاتصال وغيرها، إضافةً إلى تشجيع الطلاب والأكاديميين على إجراء البحوث العلمية في مجال المحاسبة.
- المخرجات: وهي الكوادر البشرية المؤهلة للقيام بمهام المحاسبة من أكاديميين ومهنيين، ويجب تهيئتهم من خلال إعداد برامج التدريب المستمر؛ لرفع مستوى كفاءة وفعالية النظام التعليمي، وعقد الندوات والمؤتمرات الخاصة بالمهنة.
- التغذية العكسية: لنجاح أي نظام لابد من الاهتمام بالتغذية العكسية، وذلك من خلال الرقابة على عناصر النظام التي سبق ذكرها، والسعي نحو تقييمها وتطويرها، إضافةً إلى تشجيع القطاعين الخاص والعام على مشاركة مؤسسات التعليم في وضع الخطط التي تساهم في تطوير التعليم، وتشجيع العاملين في بيئة الأعمال على تقديم البحوث المتعلقة بالمشاكل التي تتم مواجهتها في بيئة الأعمال؛ حتى يتم تناولها في نظام التعليم، والسعي نحو إيجاد الحلول المناسبة لها.

ثامناً - دور المعايير المهنية في تفعيل المحاسبة القضائية

اهتمت الدول المتقدمة بمهنة المحاسبة القضائية؛ إيماناً منها بأهمية تلك المهنة في الحد من الغش والاحتيال الذي يتعرض له القوائم المالية، فقامت بتطوير معايير المحاسبة والمراجعة بما يتناسب مع التطورات والتغيرات

التي تتعرض لها بيئتها الاقتصادية. وقد قامت بعض الدول بإصدار معايير، وقواعد سلوك لتنظيم مهنة المحاسبة القضائية؛ ففي كندا قام المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين بإصدار معيار يوضح الإطار العام لتنفيذ ارتباطات خدمات المحاسبة القضائية. وفي استراليا قام مجلس المعايير الأخلاقية والمهنية بإصدار معيار خدمات المحاسبة القضائية، وتضمن هذا المعيار مجموعة من المتطلبات الإلزامية، إضافةً إلى مجموعة من الارشادات لتخطيط وتنفيذ ارتباطات المحاسبة القضائية، وتحديد الأتعاب المهنية عند تقديم خدمات المحاسبة القضائية. ولضرورة وأهمية وجود جهة مسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية أكد (إبراهيم، ٢٠١٦م) ضرورة وجود تشريعات وقواعد تنظم المهنة في المملكة العربية السعودية، كما قام باقتراح إصدار مجموعة من المعايير توفر إرشادات مهنية لمهنة المحاسبة القضائية على أن تتناول تلك المعايير التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القضائي، وتخطيط ارتباطات المحاسبة القضائية، والفحص والتقصي عن أدلة الإثبات الرقمية، وتقييم المخاطر في بيئة المعلومات الرقمية، إضافةً إلى التوثيق والتقرير عن ارتباطات المحاسبة القضائية (إبراهيم، ٢٠١٦م، ص، ص:١٦، ١٧).

المبحث الثالث الدراسة الميدانية

أولاً - مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث فئات؛ وهم: الأكاديميون، والمراجعون، والقضاة. وقد تم توزيع مئتي (٢٠٠) استبانة على عينة عشوائية من أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة في الجامعات السعودية، وتم استرجاع تسعين (٩٠) استبانة منها، كما تم إرسال مئة وسبعة وستين (١٦٧) استبانة إلى جميع مكاتب المراجعة، وتم استرجاع تسعة وسبعين (٧٩) استبانة منها، واستبعدت استبانة واحدة لعدم اكتمالها، بالإضافة لذلك تم توزيع مئة (١٠٠) استبانة على القضاة في المحاكم السعودية، وتم استرجاع ستة وستين (٦٦) استبانة منها. ويوضح الجدول رقم: (١) مجتمع الدراسة، وعينتها، وعدد الاستبانات الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل.

جدول رقم: (١)

مجتمع الدراسة والاستبانات الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل

الاستبانات					مجتمع الدراسة
نسبة الصالحة للتحليل إلى المستلمة (%)	الصالحة للتحليل	نسبة المستلمة إلى الموزعة (%)	المستلمة	الموزعة	
١٠٠	٩٠	٤٥	٩٠	٢٠٠	الأكاديميون
٩٨,٧٣	٧٨	٤٧	٧٩	١٦٧	المراجعون
١٠٠	٦٦	٦٦	٦٦	١٠٠	القضاة
٩٩,٥٧	٢٣٤	٥٠,٣٢	٢٣٥	٤٦٧	المجموع

ثانياً - أداة جمع بيانات الدراسة ومدى صدقها وثباتها

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على الاستبانة كوسيلة أساس لجمع البيانات والمعلومات اللازمة من مفردات العينة، وتم تصميم استبانتين، إحداهما خاصة بالمراجعين والقضاة، والأخرى خاصة بالأكاديميين، وتتكون كل استبانة من جزأين؛ الجزء الأول خاص بالخصائص الشخصية لعينة الدراسة؛ وهي: الوظيفة، والمؤهل العلمي، وعدد أعوام الخبرة. وتضمن الجزء الثاني مجموعة من الأسئلة المتعلقة بوجهة نظر عينة الدراسة حول تعليم المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية؛ من حيث موضوعاتها ومجالاتها، ومهاراتها، وكيفية تعليمها.

وعليه فقد خصص المحور الأول للتأهيل العلمي والمهارات الواجب توفرها في المحاسب القضائي، وخصص المحور الثاني للموضوعات التي يمكن تدريسها في المحاسبة القضائية، وخصص المحور الثالث للنظرة المستقبلية (طرق تعليم المحاسبة القضائية في الجامعات مستقبلاً).

وتم استخدام مقياس ليكرت (Likert) خماسي التدرج (موافق تماماً- موافق- محايد- غير موافق- غير موافق على الإطلاق)؛ لتحديد درجة الموافقة من المراجعين والقضاة والأكاديميين حول محاور الدراسة. وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي المتدرج لتحديد إجابات أفراد العينة؛ حيث تم تحديد الوزن (٥) ليدل على الموافقة التامة، والوزن (١) ليدل على عدم الموافقة على الإطلاق، كما تم تحديد مستويات درجات الموافقة من عدمها وفقاً للمتوسط المرجح؛ على

النحو الآتي (عبد الفتاح، وعارف، ٧. ٢٠٠٧م، ص: ٥٢؛ الشربيني وآخرون، ١٤٣٠هـ، ص-ص: ١٧-١٩):

درجة الموافقة	موافق تماماً	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
الوزن	٥	٤	٣	٢	١
المتوسط المرجح	٥ - ٤,٢	٤,١٩ - ٣,٤	٣,٣٩ - ٢,٦	٢,٥٩ - ١,٨	١,٧٩ - ١

وللتحقق من صدق أداة الدراسة تم الاعتماد على طريقتين:

الأولى؛ وتسمى: الصدق الظاهري (Face Validity)؛ حيث تم عرض أداة الدراسة على عدد من الخبراء والمتخصصين، وطلب منهم دراسة الأداة، وإبداء آرائهم فيها من حيث: مدى مناسبة العبارات وتحقيقها لأهداف الدراسة، وشموليتها، وتنوع محتواها، وتقييم مستوى الصياغة اللغوية، والإخراج، وأية ملاحظات يرونها مناسبة فيما يتعلق بالتعديل، أو التغيير، أو الحذف، أو الإضافة. وقد قدموا مشكورين ملاحظات قيمة أفادت الدراسة، وأثرت الأداة، وساعدت على إخراجها بصورة جيدة. وبذلك تكون الأداة قد حققت الصدق الظاهري أو المنطقي.

والثانية؛ وتسمى: الاتساق الداخلي (Internal Consistency)؛ حيث تم حساب صدق الاتساق الداخلي بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، كما في الجدول رقم: (٢) التالي:

جدول رقم: (٢)

معاملات ارتباط بيرسون بين محاور الدراسة

المحور الأول		المحور الثاني		المحور الثالث	
التأهيل العلمي والمهارات الواجب توفرها في المحاسب القضائي		الموضوعات التي يمكن تدريسها في المحاسبة القضائية		النظرة المستقبلية (طرق تعليم المحاسبة القضائية في الجامعات مستقبلاً)	
م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط
١	** ,٥٦٤	١	** ,٥٦٣	١	** ,٦٥٧
٢	** ,٦٥٥	٢	** ,٦٨٠	٢	** ,٦٨٦

**.,٥٩٤	٣	**.,٥٣٦	٣	**.,٦٤٥	٣
**.,٦٧٦	٤	**.,٧١٧	٤	**.,٦٥٥	٤
		**.,٥٩٦	٥	**.,٧٤٩	٥
		**.,٦٤٩	٦	**.,٥٩٢	٦
		**.,٦٣٥	٧	**.,٨٤٩	٧
		**.,٧٧٢	٨	**.,٨.٨	٨
		**.,٦٨٧	٩	**.,٥٨١	٩
		**.,٦٩٥	١٠	**.,٧٨.	١٠
		**.,٦٤٣	١١		
		**.,٦٨٣	١٢		
		**.,٧٥٧	١٣		

** دال إحصائيا عند مستوى دلالة (١. .).

ويلاحظ من الجدول رقم: (٢) أن معاملات ارتباط كل عبارة من عبارات الاستبانة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه جاءت جميعها دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (١. .)؛ حيث تراوحت في المحور الأول (التأهيل العلمي والمهارات الواجب توفرها في المحاسب القضائي) بين (٥٦٤. - .،٨٤٩)، أما المحور الثاني (الموضوعات التي يمكن تدريسها في المحاسبة القضائية) فقد تراوحت بين (٥٣٦. - .،٧٧٢)، وتراوحت للمحور الثالث (كيفية تعليم المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية) بين (٥٩٤. - .،٦٨٦)؛ مما يدل على وجود درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي للاستبانة.

كما تم استخراج معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة؛ ويوضح الجدول رقم: (٣) معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة.

جدول رقم: (٣)

معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة

رقم المحور	المحور	معامل الارتباط
الأول	التأهيل العلمي والمهارات الواجب توفرها في المحاسب القضائي	.٨٠١، **
الثاني	الموضوعات التي يمكن تدريسها في المحاسبة القضائية	.٧٩٢، **
الثالث	كيفية تعليم المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية	.٨٤٤، **

** وجود دلالة عند مستوى (٠.٠١).

يتضح من الجدول رقم: (٣) أن قيم معاملات الارتباط للمحاور الثلاثة بالدرجة الكلية للاستبانة جاءت بقيم مرتفعة؛ حيث تراوحت بين (.٧٩٢ - .٨٤٤)، وكانت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (٠.٠١)؛ مما يعني وجود درجة عالية من الصدق البنائي للاستبانة.

وللتحقق من ثبات الاستبانة تم استخدام معادلة ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)؛ ويوضح الجدول رقم: (٤) معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذه المعادلة كالتالي:

جدول رقم: (٤)

معاملات ثبات أداة الدراسة طبقاً لمحاورها المختلفة

رقم المحور	المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	التأهيل العلمي والمهارات الواجب توفرها في المحاسب القضائي	١٠	.٩١٢
الثاني	الموضوعات التي يمكن تدريسها في المحاسبة القضائية	١٣	.٨٨٣
الثالث	كيفية تعليم المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية	٤	.٩١٧
الاستبانة ككل		٢٧	.٩٧٦

يتضح من الجدول رقم: (٤) أن قيم معاملات الثبات لمحاور الاستبانة جاءت بقيم عالية؛ حيث تراوحت بين (.٨٨٣ - .٩١٧)، وبلغ معامل الثبات الكلي للاستبانة (.٩٧٦)، وتُشير هذه القيم العالية من معاملات الثبات إلى صلاحية الاستبانة

للتطبيق، وإمكانية الاعتماد على نتائجها والوثوق بها (الضحيان وحسن، ٢٠٢٣هـ، ج: ٢، ص: ١٠٢؛ إبراهيم، وأبو هاشم، ٢٠١٢م).

ثالثاً - عرض ومناقشة نتائج الدراسة

القسم الأول: الخصائص الشخصية لعينة الدراسة:

يوضح الجدول رقم: (٥) بعض الخصائص الشخصية للعينة؛ من حيث الوظيفة، المؤهل العلمي، وعدد أعوام الخبرة؛ كما يلي:

**جدول رقم: (٥)
بعض خصائص أفراد عينة الدراسة (ن = ٢٣٤)**

النسبة %	العدد	الخصائص الفرعية	الخصائص العامة
٢٨,٢١	٦٦	القضاة	الوظيفة
٣٨,٤٦	٩٠	الأكاديميون	
٣٣,٣٣	٧٨	المراجعون	
النسبة %	العدد	الخصائص الفرعية	الخصائص العامة
٣٠,٧٧	٧٢	بكالوريوس	المؤهل العلمي
٣٢,٤٨	٧٦	ماجستير	
٣٤,٦٢	٨١	دكتوراه	
٢,١٤	٥	أخرى	
١٨,٣٨	٤٣	أقل من ٥ أعوام	عدد أعوام الخبرة
٢٦,٩٢	٦٣	من ٥ أعوام إلى أقل من ١٠ أعوام	
٢٤,٣٦	٥٧	من ١٠ أعوام إلى ٢٠ عامًا	
٣٠,٣٤	٧١	أكثر من ٢٠ عامًا	

القسم الثاني: محاور الاستبانة

المحور الأول: المؤهلات والمهارات الواجب توفرها في المحاسب القضائي

يوضح الجدول رقم:(٦) المؤهلات والمهارات الواجب توفرها في المحاسب القضائي من وجهة نظر المشاركين في الدراسة^(١).

جدول رقم:(٦)

المؤهلات والمهارات الواجب توفرها في المحاسب القضائي

م	المؤهلات والمهارات	(م)	(ع)	المشاركون في الدراسة			التباين الأحادي (أنوفا)	
				(ق)	(ج)	(ك)	(ف)	الدلالة
١	التأهيل العلمي والمهني المناسب لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة.	٤,٦١	٠,٥٥	٤,٦٧	٤,٥٥	٤,٧٠	٦,٣٥	٠,٠٠٢
٢	الخبرة والمعرفة بكيفية تطبيق مبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة.	٤,٥٣	٠,٥٩	٤,٤٧	٤,٤٢	٤,٧٠	٦,٩٥	٠,٠٠١
٣	التمتع بالذكاء وقوة الملاحظة، والقدرة على ربط الأمور بعضها ببعض، والتفكير فيها بشكل متكامل.	٤,٤٧	٠,٦٠	٤,٥٤	٤,٤٢	٤,٥٧	٥,٤١	٠,٠٠٥
٤	الخبرة العملية في كيفية الحصول على المعلومات التي تدعم الدعاوى القضائية المالية والمحاسبية.	٤,٤٤	٠,٥٨	٤,٥٤	٤,٣٤	٤,٦٠	١٧,٩٠	٠,٠٠٠
٥	امتلاك المهارات التحليلية، التي تمكن من التحقيق في القضايا والمشاكل المالية المعقدة.	٤,٤٢	٠,٦١	٤,٣٩	٤,٢٩	٤,٦١	١٠,٣٣	٠,٠٠٠

(١) لإظهار الجدول بصورة مناسبة، تم وضع بعض الرموز لتعبير عن المسميات الواردة في هذا الجدول والجدول اللاحقة؛ حيث تم التعبير عن المتوسط الحسابي بالرمز (م)، والانحراف المعياري بالرمز (ع)، والقضاة بالرمز (ق)، والمراجعين بالرمز(ج)، والأكاديميين بالرمز (ك).

م	المؤهلات والمهارات	(م)	(ع)	المشاركون في الدراسة			التباين الأحادي (أنوفا)	
				(ق)	(ج)	(ك)	(ف)	الدلالة
٦	المعرفة بالإجراءات النظامية اللازمة لفض المنازعات والدعاوى القضائية.	٤,٣٦	٠,٧٢	٤,٣٠	٤,٢٤	٤,٥٦	٥,٩٣	٠,٠٣
٧	القدرة على المناقشة والجدل الموضوعي في الدعاوى القضائية.	٤,٣٤	٠,٧٤	٤,٢٦	٤,٢٢	٤,٥٤	٦,٠٤	٠,٠٣
٨	التمتع بفكر بحثي واستكشافي، والحصافة والإبداع.	٤,٢٨	٠,٦٨	٤,٢٨	٤,٢٢	٤,٣٩	٢,٦٧	٠,٠٧
٩	امتلاك المهارات التقنية؛ للتعامل مع البيانات والوثائق المالية الإلكترونية.	٤,٢١	٠,٨١	٣,٩٩	٤,٠٦	٤,٤٣	٦,٩٠	٠,٠١
١٠	الحصول على شهادات علمية عليا في مجال المحاسبة أو المراجعة.	٣,٣٩	١,١٦	٣,١٢	٣,٣٦	٣,٤٣	٤,٠٣	٠,١٩

يتضح من الجدول رقم: (٦) أعلاه أهمية توفر المؤهلات العلمية والمهارات لممارسة المحاسبة القضائية؛ فقد جاءت جميع المتوسطات الحسابية لإجابات المشاركين في الدراسة مرتفعة حول المؤهلات العلمية والمهنية والمهارات التي يجب توفرها فيمن يمارس المحاسبة القضائية؛ حيث تراوحت بين (٣,٣٩) إلى (٤,٦١)، وقد جاءت مرتبة حسب أهميتها على النحو الآتي:

- التأهيل العلمي والمهني المناسب لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة؛ حيث بلغت درجة الموافقة التامة (٤,٦١)، بانحراف معياري (٠,٥٥)، مع وجود اختلافات معنوية بين القضاة والمراجعين مع الأكاديميين؛ حيث أبدى الأكاديميون درجة موافقة أعلى بلغت (٤,٧) بدرجة استجابة (موافق تمامًا)؛ وقد يرجع ذلك إلى أهمية التأهيل العلمي والمهني للمحاسب القضائي من وجهة نظرهم ليتمكن المحاسب القضائي من القيام بالمهام الموكلة إليه على أكمل وجه.

- الخبرة والمعرفة بكيفية تطبيق مبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة؛ حيث بلغت درجة الموافقة (٤,٥٣)، بانحراف معياري (٠,٥٩)، وقد ظهر وجود اختلافات معنوية بين القضاة والمراجعين مع الأكاديميين لصالح الأكاديميين.
 - التمتع بالذكاء وقوة الملاحظة، والقدرة على ربط الأمور بعضها ببعض، والتفكير فيها بشكل متكامل؛ حيث بلغت درجة الموافقة (٤,٤٧)، بانحراف معياري (٠,٦)، ولا توجد اختلافات معنوية بين المشاركين في الدراسة حول هذه المهارة.
 - الخبرة العملية بكيفية الحصول على المعلومات التي تدعم الدعاوى القضائية المالية والمحاسبية؛ فقد بلغت درجة الموافقة (٤,٤٤)، بانحراف معياري (٠,٥٨)، واتضح وجود اختلافات معنوية بين القضاة والمراجعين مع الأكاديميين لصالح الأكاديميين؛ حيث جاءت درجة موافقة الأكاديميين (٤,٦) أعلى من القضاة والمراجعين.
- ثم جاءت بعد ذلك بقية المهارات بدرجات موافقة مختلفة كما يتضح من الجدول أعلاه.

المحور الثاني: الموضوعات التي يمكن تدريسها في المحاسبة القضائية

يوضح الجدول رقم: (٧) الموضوعات التي يمكن تدريسها في المحاسبة القضائية من وجهة نظر المشاركين في الدراسة، مرتبة حسب أهميتها؛ كما يلي.

جدول رقم: (٧)

الموضوعات التي يمكن تدريسها في المحاسبة القضائية

م	الموضوعات	(م)	(ع)	المشاركون في الدراسة			التباين الأحادي (أنوفا)	
				(ق)	(ج)	(ك)	قيمة (ف)	الدلالة
١	الأنظمة والتشريعات المتعلقة بالأمور المالية والمحاسبية.	٤,٤٥	٠,٦١	٤,٤٦	٤,٣١	٤,٦٧	١٦,٤٩	٠,٠٠٠

التباين الأحادي (أنوفا)		المشاركون في الدراسة			(ع)	(م)	الموضوعات	م
		(ك)	(ج)	(ق)				
الدلالة	قيمة (ف)	م	م	م				
.....	٢١,٧٧	٤,٦٩	٤,٢٤	٤,٣٥	٠,٦٠	٤,٤١	الموضوعات والأنظمة المتعلقة بالضرائب والزكاة؛ لمعرفة أسباب التهرب الزكوي والضريبي.	٢
٠,٠٧٩	٢,٥٦	٤,٥٢	٤,٣٣	٤,٣٦	٠,٦٨	٤,٤٠	الموضوعات المتعلقة بفقه ومحاسبة المعاملات.	٣
.....	١٢,٩٩	٤,٦٤	٤,٢٥	٤,٣٧	٠,٦٩	٤,٤٠	الموضوعات المتعلقة بجرائم غسل الأموال وعمليات النصب والاحتيال وأنواعها.	٤
.....	١١,٧١	٤,٥٤	٤,١٧	٤,٣٢	٠,٧٣	٤,٣٢	الموضوعات المتعلقة بالجرائم المالية: طبيعتها، وأنواعها، والمنهجيات المستخدمة في ارتكابها، وإجراءات التحقيق فيها.	٥
٠,٠٦١	٢,٨٣	٤,٤٠	٤,٢٢	٤,١٣	٠,٧٧	٤,٢٩	الموضوعات والأنظمة ذات العلاقة بالقضاء.	٦
.....	٨,٧٤	٤,٤٤	٣,٩٩	٤,٠٠	٠,٨٣	٤,١٧	أنظمة المعلومات المتعلقة بالتقنية؛ للوصول إلى الأدلة المتعلقة بالجرائم المالية التي تحدث في البيئة الرقمية.	٧
٠,٠٠٩	٤,٨٣	٤,٣٤	٤,٠٤٢	٣,٩٩	٠,٧٧	٤,١٦	أساليب وطرق التثمين (التقييم).	٨

م	الموضوعات	(م)	(ع)	المشاركون في الدراسة			التباين الأحادي (أنوفا)	
				(ق)	(ج)	(ك)	قيمة (ف)	الدلالة
				م	م	م		
٩	الموضوعات المتعلقة بأخلاقيات المال والأعمال؛ وتشمل القيم والأخلاق العامة وآداب وسلوك المهنة.	٤,١٥	٠,٧٧	٣,٩٦	٣,٩٦	٤,٤٧	١٣,٥٣	٠,٠٠٠
١٠	الموضوعات المتعلقة بمهارات الاتصال الكتابية والشفوية.	٤,٠٣	٠,٨٦	٤,٠٠	٣,٩٦	٤,١٦	١,٦٥	٠,١٩٤
١١	الموضوعات التي لها علاقة بالدوافع النفسية والاجتماعية والسلوكية التي قد تؤدي لارتكاب الجرائم المالية.	٣,٧٢	١,٠٦	٣,٣٣	٣,٤٨	٤,١١	١٢,٦٢	٠,٠٠٠
١٢	الموضوعات المتعلقة بعلم الجريمة، وتحديداً: نطاقها، وحجمها، والدافع وراء ارتكاب الجريمة بصفة عامة.	٣,٧٢	٠,٩٩	٣,٤١	٣,٥١	٤,٠٤	٩,٥٨	٠,٠٠٠
١٣	الموضوعات المتعلقة بتقدير الجنايات، والنواحي المالية المتعلقة بالحدود الشرعية.	٣,٠٩	١,٣٤	٣,٨٣	٣,٩٣	١,٧٣	٢٠,٥٣٥	٠,٠٠٠

من الجدول رقم: (٧) أعلاه تتضح الموضوعات التي يمكن تدريسها في المحاسبة القضائية من وجهة نظر المشاركين في الدراسة؛ وقد جاءت مرتبة حسب أهميتها على النحو الآتي:

- الأنظمة والتشريعات التي تخص الأمور المالية والمحاسبية؛ حيث بلغت درجة الموافقة (٤,٤٥)، مع وجود اختلافات معنوية بين المشاركين لصالح الأكاديميين؛ حيث بلغت درجة موافقة الأكاديميين (٤,٦٧). ويرجع الباحثان حصول هذه العبارة على المرتبة الأولى بدرجة استجابة (موافق تمامًا) إلى أن الأساس في



التأهيل العلمي والمهني هو الإلمام بالأنظمة والتشريعات التي تخص الأمور المالية والمحاسبية.

- الموضوعات والأنظمة المتعلقة بالضرائب والزكاة؛ لمعرفة أسباب التهرب الزكوي والضريبي؛ حيث بلغت درجة الموافقة (٤,٤١) وهي درجة موافقة مرتفعة، مع وجود اختلافات معنوية بين القضاة والمراجعين مع الأكاديميين؛ حيث بلغت درجة موافقة الأكاديميين (٤,٦٩)، بينما بلغت درجة موافقة القضاة (٤,٣٥)، والمراجعين (٤,٢٤)، وقد جاءت هذه النتيجة متوافقة مع دراسة (السعد، ٢٠١٣، ص: ٧٦)؛ حيث بلغت درجة الموافقة لهذه العبارة (٤,٣٦) (موافق تمامًا).
- الموضوعات المتعلقة بفقه ومحاسبة المعاملات؛ بدرجة موافقة (٤,٤٠)، وقد أبدى فيها الأكاديميون درجة موافقة أعلى بلغت (٤,٥٢)، وهو فرق معنوي كما أظهرته القيم في الجدول، وجاءت هذه النتيجة مؤكدة للنتائج التي توصلت إليها دراسة (السعد، ٢٠١٣، ص: ٧٦).
- الموضوعات المتعلقة بجرائم غسل الأموال وعمليات النصب والاحتيال وأنواعها؛ بدرجة موافقة بلغت (٤,٤٠)، مع وجود اختلافات معنوية بين آراء المشاركين في الدراسة؛ حيث أبدى الأكاديميون درجة موافقة أعلى بلغت (٤,٦٤)، مقارنة بالقضاة والمراجعين الذين بلغت درجة موافقتهم على التوالي (٤,٣٧)، (٤,٢٥)؛ ولعل سبب ذلك يرجع إلى معرفة الأكاديميين بأهمية تدريس مثل هذه الموضوعات.
- الموضوعات المتعلقة بالجرائم المالية: طبيعتها، وأنواعها، والمنهجيات المستخدمة في ارتكابها، وإجراءات التحقيق؛ حيث بلغت درجة الموافقة (٤,٣٢)، مع وجود اختلافات معنوية بين آراء المشاركين في الدراسة؛ حيث أبدى الأكاديميون درجة موافقة أعلى بلغت (٤,٥٤).
- الموضوعات والأنظمة ذات العلاقة بالقضاء، بدرجة موافقة (٤,٢٩)، مع وجود اختلافات معنوية بين آراء المشاركين في الدراسة؛ حيث أبدى الأكاديميون درجة موافقة أعلى من القضاة والمراجعين بلغت لكل منهم على التوالي (٤,٤٠)، (٤,١٣)، (٤,٢٢).
- أنظمة المعلومات المتعلقة بالتقنية؛ للوصول إلى الأدلة المتعلقة بالجرائم المالية التي تحدث في البيئة الرقمية، وقد بلغت درجة الموافقة عليها (٤,١٧)، وقد أبدى الأكاديميون درجة موافقة أعلى بلغت (٤,٤٤).
- أساليب وطرق التثمين (التقييم)؛ بدرجة موافقة (٤,١٦)؛ حيث أبدى الأكاديميون درجة موافقة بلغت (٤,٣٤)، بينما أبدى القضاة درجة موافقة بلغت (٣,٩٩)،

- وأبدى المراجعون درجة موافقة بلغت (٤,٠٤)؛ مما يدل على وجود اختلافات معنوية بينهم.
- أخلاقيات المال والأعمال؛ وتشمل القيم والأخلاق العامة وآداب وسلوك المهنة؛ حيث بلغت درجة الموافقة (٤,١٥) (موافق).
 - الموضوعات المتعلقة بمهارات الاتصال الكتابية والشفوية؛ بدرجة موافقة (٤,٠٣) (موافق)، مع وجود اختلافات معنوية لصالح الأكاديميين. وهذه النتيجة متوافقة مع دراسة (السَّعد، ١٣ . ٢م، ص: ٦٩) فقد بلغت درجة الموافقة (٤,١٣) (موافق).
 - الموضوعات التي لها علاقة بالدوافع النفسية والاجتماعية والسلوكية لارتكاب الجرائم المالية؛ حيث بلغت درجة الموافقة (٣,٧٢).
- ثم جاءت بقية الموضوعات التي يمكن تدريسها بعد ذلك في الترتيب بدرجة موافقة كانت بين (٣,٧٢) للموضوعات التي تتعلق بعلم الجريمة، وتحديداً: نطاقها، وحجمها، والدافع وراء ارتكاب الجريمة بصفة عامة، و(٣,٠٩) للموضوعات المتعلقة بتقدير الجنايات، والنواحي المالية المتعلقة بالحدود الشرعية.

المحور الثالث: كيفية تعليم المحاسبة القضائية (خاص بالأكاديميين)

أولاً - الممارسة الحالية (طرق تعليم المحاسبة القضائية في الجامعات في الوقت الحالي) يتضح من الجدول رقم: (٨) وبنسبة بلغت (٨٧,٧٨ ٪) عدم تعليم الطلاب أو تدريبهم على المحاسبة القضائية في الجامعات حالياً^(١).

جدول رقم: (٨)

تدريب الطلاب على المحاسبة القضائية في الجامعات حالياً

النسبة (٪)	العدد	العبارة
		هل يتم تعليم الطلاب أو تدريبهم على المحاسبة القضائية في الجامعات حالياً؟
١٣,٢٢	١١	نعم
٨٧,٧٨	٧٩	لا
		إذا كانت الإجابة بنعم، فما هي طريقة التعليم أو التدريب المتبعة؟

(١) وقت إجراء هذه الدراسة.

٢٧,٢٧	٣	يوجد مقرر خاص بالمحاسبة القضائية
٤٥,٤٥	٥	يتم تدريس المحاسبة القضائية ضمن مقررات مواد المحاسبة.
٢٧,٢٧	٣	يتم تدريب الطلاب على المحاسبة القضائية من خلال الندوات والمحاضرات والدورات العلمية.

ثانياً - النظرة المستقبلية (طرق تعليم المحاسبة القضائية في الجامعات مستقبلاً)
يوضح الجدول رقم: (٩) التالي وجهة نظر الأكاديميين حول كيفية تعليم المحاسبة القضائية مستقبلاً:

جدول رقم: (٩)

كيفية تعليم المحاسبة القضائية مستقبلاً (خاص بالأكاديميين) (ن = ٩٠)

الأهمية النسبية	ع	م	العبارات	
٧٤,٤٤	١,١٨	٣,٧٢	دمج المحاسبة القضائية مع مناهج المحاسبة والمراجعة الحالية.	١
٧٦,٨٩	١,١٥	٣,٨٤	وجود مسار مستقل (تخصص) لتعليم المحاسبة القضائية.	٢
٨٣,٥٦	١,٠٣	٤,١٨	وجود مادة خاصة بالمحاسبة القضائية.	٣
٥٧,٥٦	١,٣٠	٢,٨٨	الاكتفاء بتدريب الطلاب على المحاسبة القضائية من خلال الدورات والندوات والمحاضرات وغيرها.	٤

يتضح من الجدول رقم: (٩) أعلاه وجهة نظر الأكاديميين حول كيفية تعليم المحاسبة القضائية مستقبلاً؛ حيث ذهب (٤٨,٩٪) من الأكاديميين إلى الموافقة على تقديم مادة خاصة بالمحاسبة القضائية بدرجة موافقة بلغت (٤,١٨)، وهذه النتيجة مقارنة لما توصلت إليه دراسة (السَّعد، ٢٠١٣م، ص: ٧٢) فقد بلغت نسبة موافقة الأكاديميين في تلك الدراسة (٥٨٪). جاء بعد ذلك من يرى إنشاء مسار مستقل (تخصص) لتعليم المحاسبة القضائية، وقد بلغت نسبتهم (٣٦,٧٪)، ودرجة موافقتهم (٣,٨٤)، تلا ذلك درجة الموافقة على دمج المحاسبة القضائية

مع مناهج المحاسبة والمراجعة الحالية؛ فقد بلغت نسبتهم (٢٨,٩٪) بدرجة موافقة بلغت (٣,٧٢)، بينما رأى (١٦,٧٪) من الأكاديميين الاكتفاء بتدريب الطلاب على المحاسبة القضائية من خلال الدورات والندوات والمحاضرات وغيرها بدرجة موافقة بلغت (٢,٨٨). وكما هو واضح فإن الأغلبية من المشاركين في الدراسة، بنسبة بلغت (٨٦,٦٪) يرون إما تقديم مادة خاصة بالمحاسبة القضائية، أو إنشاء مسار مستقل (تخصص) لتعليم المحاسبة القضائية.

القسم الثالث: العلاقة بين محاور الدراسة والخصائص الشخصية للعينة

أولاً - العلاقة بين محاور الدراسة والمؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم:(١.٠) العلاقة بين محاور الدراسة والمؤهل العلمي؛ كما يلي:

جدول رقم:(١.٠)

المتوسطات والانحراف المعياري لدرجة المحاور وفقاً للمؤهل العلمي (ن = ٢٣٤)

م	محاور الدراسة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري
١	بكالوريوس	٧١	٤٢,٥٨	٣,٩٧
	ماجستير	٨٢	٤٢,٢٨	٣,٨٣
	دكتوراه	٨١	٤٤,٢٤	٣,٩٨
٢	بكالوريوس	٧١	٥٢,٣٥	٦,٥٩
	ماجستير	٨٢	٥٣,٧٩	٥,٧١
	دكتوراه	٨١	٥٦,٥٩	٥,٧٠

ويوضح الجدول رقم:(١١) تحليل التباين أحادي الاتجاه لدراسة العلاقة بين محاور الدراسة والمؤهل العلمي؛ كما يلي:

جدول رقم: (١١)

تحليل التباين أحادي الاتجاه للعلاقة بين محاور الدراسة والمؤهل العلمي (ن = ٢٣٤)

ANOVA تحليل التباين أحادي الاتجاه						
الدلالة	ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	محاور الدراسة	
٠,٠٠٤	٥,٧٩	٨٩,٠٣	٢	١٧٨,٠٧	بين المجموعات	المحور الأول
		١٥,٣٩	٢٣١	٣٥٥٤,٤٢	داخل المجموعات	
			٢٣٣	٣٧٣٢,٤٨	المجموع	
الدلالة	ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	محاور الدراسة	
٠,٠٠٠	٩,٩٩٧	٣٥٨,٠٤	٢	٧١٦,٠٩	بين المجموعات	المحور الثاني
		٣٥,٨٢	٢٣١	٨٢٧٣,٢٣	داخل المجموعات	
			٢٣٣	٨٩٨٩,٣٢	المجموع	

كما يوضح الجدول رقم: (١٢) الفروق بين فئات المؤهل العلمي وفقاً لمحاور الدراسة؛ كما يلي:

جدول رقم: (١٢)

الفروق بين فئات المؤهل العلمي وفقاً لمحاور الدراسة (ن = ٢٣٤)

المحور الثاني		المحور الأول		أقل فرق معنوي LSD	
الدلالة	الفرق	الدلالة	الفرق		
٠,١٣٩	١,٤٤١-	٠,٦٤١	٠,٢٩٧	ماجستير	بكالوريوس
٠,٠٠٠	٤,٢٤٠-	٠,٠٠١	١,٦٥٧-	دكتوراه	
٠,٠٠٣	٢,٨٠٠-	٠,٠٠٢	١,٩٥٤-	دكتوراه	ماجستير

من الجداول السابقة ذات الأرقام (١٠، ١١، ١٢) يتضح وجود علاقة ذات دلالة إحصائية للمحور الأول المتعلق بالمؤهلات العلمية والمهارات؛ حيث بلغت قيمة $F = (٥,٧٩)$ ، ومستوى الدلالة (٠,٠٠٤) أقل من (٠,٠٥)، وبلغ المتوسط الحسابي لحاملي البكالوريوس (٤٢,٥٨) بانحراف معياري (٣,٩٧)، بينما بلغ لحاملي الماجستير (٤٢,٢٩) بانحراف معياري (٣,٨٣)، وبلغ لحاملي الدكتوراه (٤٤,٢٤) بانحراف معياري (٣,٩٨). كما يتضح وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة الموافقة على المحور الثاني المتعلق بموضوعات المحاسبة القضائية؛ حيث بلغت قيمة $F = (٩,٩٩٧)$ ومستوى الدلالة (٠,٠٠٠) أقل من (٠,٠٥)، وبلغ المتوسط لحاملي البكالوريوس (٥٢,٣٥) بانحراف معياري (٦,٥٩)، وبلغ لحاملي الماجستير (٥٣,٧٩) بانحراف معياري (٥,٧١)، وبلغ لحاملي الدكتوراه (٥٦,٥٩) بانحراف معياري (٥,٧٠).

ثانياً - العلاقة بين محاور الدراسة وأعوام الخبرة

يوضح الجدولان: (١٣)، (١٤) أدناه العلاقة والدلالات الإحصائية بين محاور الدراسة وعدد أعوام الخبرة للمشاركين في الدراسة؛ كما يلي:

جدول رقم: (١٣)

المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحاور الدراسة وفقاً لعدد أعوام الخبرة (ن=٢٣٤)

الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	محاور الدراسة	
٤,٤٥	٤٢,٧٤	٤٣	أقل من ٥ أعوام	المحور الأول
٣,١٩	٤٣,٠٠	٦٣	من ٥ إلى أقل من ١٠ أعوام	
٤,٠٥	٤٢,٩٧	٥٧	من ١٠ إلى ٢٠ أعوام	
٤,٣٨	٤٣,٣٤	٧١	أكثر من ٢٠ أعوام	
٦,٨٤	٥٢,٨٨	٤٣	أقل من ٥ أعوام	المحور الثاني
٦,٣٥	٥٤,٧٠	٦٣	من ٥ إلى أقل من ١٠ أعوام	
٦,٠١	٥٤,٠٩	٥٧	من ١٠ إلى ٢٠ أعوام	
٥,٨٢	٥٥,٠٦	٧١	أكثر من ٢٠ أعوام	

جدول رقم: (١٤)

تحليل التباين أحادي الاتجاه للعلاقة بين محاور الدراسة وعدد أعوام الخبرة (ن = ٢٣٤)

ANOVA تحليل التباين أحادي الاتجاه						
الدلالة	ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	محاور الدراسة	
.٠٨٩ غير دالة	.٠٢٢	٣,٤٩	٣	١٠,٤٨	بين المجموعات	المحور الأول
		١٦,١٨	٢٣٠	٣٧٢٢,٠٠	داخل المجموعات	
			٢٣٣	٣٧٣٢,٤٨	المجموع	
الدلالة	ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	محاور الدراسة	
.٠٣١ غير دالة	١,٢١	٤٦,٤٣	٣	١٣٩,٢٩	بين المجموعات	المحور الثاني
		٣٨,٤٨	٢٣٠	٨٥٠,٠٢	داخل المجموعات	
			٢٣٣	٨٩٨٩,٣٢	المجموع	

يتضح من الجدول رقم: (١٤) أعلاه عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدد أعوام الخبرة ومحاور الدراسة؛ حيث كانت قيمة ف = (٠,٢٢) و(١,٢١) على التوالي، ومستوى الدلالة (٠,٨٩) و(٠,٣١) على التوالي، وكذلك هي أكبر من (٠,٠٥)، ويتضح ذلك أيضًا من تقارب المتوسطات.

ثالثاً - العلاقة بين محاور الدراسة والوظيفة

توضح الجداول ذات الأرقام: (١٥)، (١٦)، (١٧) أدناه العلاقة والدلالات الإحصائية بين محاور الدراسة ونوع الوظيفة للمشاركين في الدراسة؛ كما يلي:

جدول رقم: (١٥)

المتوسطات والانحراف المعيارية لدرجة المحاور وفقاً للوظيفة (ن = ٢٣٤)

الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	محاور الدراسة	
٣,٩١	٤٤,٥٣	٩.	الأكاديميون	المحور الأول
٣,٧٣	٤٦,٥٤	٧٨	المراجعون	
٣,٨٢	٤١,٦٢	٦٦	القضاة	
٥,٦٢	٥٧,٤١	٩.	الأكاديميون	المحور الثاني
٦,٢٤	٥٢,٥٠	٧٨	المراجعون	
٥,٢٥	٥٢,٢٧	٦٦	القضاة	

جدول رقم: (١٦)

تحليل التباين أحادي الاتجاه للعلاقة بين محاور الدراسة والوظيفة (ن = ٢٣٤)

ANOVA تحليل التباين أحادي الاتجاه						
الدلالة	ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	محاور الدراسة	
, , , دالة	١٢,٠٧	١٧٦,٥٨	٢	٣٥٣,١٧	بين المجموعات	المحور الأول
		١٤,٦٣	٢٣١	٣٣٧٩,٣٢	داخل المجموعات	
			٢٣٣	٣٧٣٢,٤٨	المجموع	
, , , دالة	٢١,٢٢	٦٩٧,٤٩	٢	١٣٩٤,٩٤	بين المجموعات	المحور الثاني
		٣٢,٨٨	٢٣١	٧٥٩٤,٣٨	داخل المجموعات	
			٢٣٣	٨٩٨٩,٣٢	المجموع	

جدول رقم: (١٧)

الفروق بين الوظيفة وفقاً لمحاوِر الدراسة (ن = ٢٣٤)

المحور الثاني		المحور الأول		أقل فرق معنوي LSD	
الدلالة	الفرق	الدلالة	الفرق		
دالة	٤,٩١١	دالة	١,٩٩٥	المراجعون	الأكاديميون
دالة	٥,١٣٨	دالة	٢,٩١٢	القضاة	
دالة	٤,٩١١-	دالة	١,٩٩٥-	الأكاديميون	المراجعون
.,٨١٣	.,٢٢٧	.,١٥٣	.,٩١٧	القضاة	
دالة	٥,١٣٨-	دالة	٢,٩١٢-	الأكاديميون	القضاة
.,٨١٣	.,٢٢٧-	.,١٥٣	.,٩١٧-	المراجعون	

يتضح من الجداول السابقة ذات الأرقام: (١٥)، (١٦)، (١٧) أعلاه وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحور الأول (التأهيل العلمي والمهارات الواجب توفرها في المحاسب القضائي) والوظيفة (مرتفع مع الأكاديميين)؛ حيث كانت قيمة $F = (١٢,٧)$ ومستوى الدلالة (.,.) أقل من (٥,٠)، ويتضح ذلك من خلال المتوسطات الحسابية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي للأكاديميين (٤٤,٥٣) بانحراف معياري (٣,٩١)، بينما بلغ المتوسط الحسابي للمراجعين (٤٦,٥٤) بانحراف معياري (٣,٧٣)، وبلغ المتوسط الحسابي للقضاة (٤١,٦٢) بانحراف معياري (٣,٨٢). كما يتضح وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة الموافقة على المحور الثاني (الموضوعات التي يمكن تدريسها في المحاسبة القضائية) والمؤهل العلمي (مرتفع مع الأكاديميين)؛ حيث كانت قيمة $F = (٢١,٢٢)$ ، ومستوى الدلالة (.,.) أقل من (٥,٠) ويتضح ذلك من خلال المتوسطات الحسابية؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي للأكاديميين (٥٧,٤١) بانحراف معياري (٥,٦٢)، بينما بلغ المتوسط الحسابي للمراجعين (٥٢,٥) بانحراف معياري (٦,٢٤)، وبلغ المتوسط الحسابي للقضاة (٥٢,٢٧) بانحراف معياري (٥,٢٥).

المبحث الرابع النتائج والتوصيات

أولاً . النتائج العامة للدراسة

تناولت هذه الدراسة موضوعًا حديثًا من موضوعات المحاسبة، وهو تعليم المحاسبة القضائية، وقد تم تصميم استبانة تم اختيار وصياغة محاورها بالاستفادة من بعض الدراسات السابقة، وجهت إلى عينة عشوائية من الأكاديميين، والمراجعين، والقضاة في المملكة العربية السعودية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيص أهمها بحسب نسبة الموافقة عليها من قبل أفراد العينة من خلال الجدول رقم:(١٨) الآتي:

جدول رقم:(١٨)

ملخص بأهم نتائج الدراسة

المتوسط	العبرة	المحور
٤,٦٠٧	أن يكون مؤهلًا تأهيلًا علميًا ومهنيًا مناسبًا لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة.	التأهيل العلمي والمهارات الواجب توفرها في المحاسب القضائي
٤,٥٣٠	أن يكون لديه خبرة ومعرفة بجميع مبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة.	
٤,٤٧٤	أن يتمتع بالذكاء وقوة الملاحظة، والقدرة على ربط الأشياء والحقائق بعضها ببعض، والتفكير في الأمور بشكل متكامل.	
٤,٤٤٩	الإلمام بالأنظمة والتشريعات التي تخص الأمور المالية والمحاسبية.	الموضوعات التي يمكن تدريسها في المحاسبة القضائية
٤,٤١٠	الموضوعات والأنظمة المتعلقة بالضرائب والزكاة، لمعرفة أسباب التهرب الزكوي والضريبي.	
٤,٤٠٢	الموضوعات المتعلقة بفقهاء ومحاسبة المعاملات.	
٤,١٨	وجود مادة خاصة بالمحاسبة القضائية.	كيفية تعليم المحاسبة القضائية
٣,٨٤	وجود مسار مستقل -تخصص- لتعليم المحاسبة القضائية.	
٣,٧٢	دمج المحاسبة القضائية مع مناهج المحاسبة والمراجعة الحالية.	
٢,٨٨	الالتقاء بتدريب الطلاب على المحاسبة القضائية من خلال الدورات والندوات والمحاضرات وغيرها.	

من الجدول رقم: (١٨) أعلاه يتضح وبجلاء أهمية هذه الدراسة من وجهة نظر المشاركين فيها؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي لمعظم المحاور بين (٤,٦١)، (٣,٧٢)، عدا موضوع الاكتفاء بتدريب الطلاب على المحاسبة القضائية من خلال الدورات والندوات والمحاضرات وغيرها؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي (٢,٨٨)، وهذه النتيجة تدعم أهمية تعليم المحاسبة القضائية في أقسام المحاسبة في الجامعات السعودية، وعدم الاكتفاء فقط بتدريب الطلاب على المحاسبة القضائية من خلال الدورات والندوات والمحاضرات العامة وغيرها.

ثانياً - توصيات الدراسة

بناءً على النتائج السابقة يوصي الباحثان بما يلي:

١. إنشاء جهة مهنية مستقلة تعمل على تعليم مهارات المحاسبة القضائية، وتقوم بمنح شهادات زمالة متخصصة لهذه المهنة.
٢. الاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في مجال المحاسبة القضائية، وتبني المعايير الخاصة بهذه المهنة مع تعديلها بما يتلاءم مع البيئة المحلية.
٣. تعليم المحاسبة القضائية لطلاب أقسام المحاسبة في الجامعات بإضافتها كمادة مستقلة، وتشجيع إنشاء برامج دراسات عليا نوعية متخصصة في هذا المجال المهم، وعدم الاكتفاء بالتدريب من خلال الدورات والندوات، مع تدريب الطلاب على كيفية التطبيق في الواقع العملي.
٤. إيجاد إدارة مستقلة ومتخصصة في مجال المحاسبة القضائية في المحاكم وغيرها من الجهات والدوائر القضائية ذات العلاقة، مع توظيف محاسبين مؤهلين ومتخصصين في هذا المجال.

مراجع الدراسة

أولاً - باللغة العربية:

١. إبراهيم، أحمد بن عبد الرحمن، وأبو هاشم، محمد (٢٠١٢م)، **الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS**. الرياض: مكتبة الرشد.
٢. إبراهيم، علاء الدين توفيق، (٢٠١٦م)، «دور المراجعة القضائية في الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية»، **مجلة البحوث المحاسبية**، جمهورية مصر العربية: طنطا، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد رقم: (١)، ص-ص: ٣٨-١.
٣. أحمد، خالد بن محمد علي، (٢٠١٣م)، «دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي»، **بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة حول تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري**، جمهورية مصر العربية: بني سويف، جامعة بني سويف، كلية التجارة، ٧-٨ أبريل، ص-ص: ١٥-١.
٤. الجبوري، نصيف بن جاسم، والخالدي، صلاح بن هادي محمد، (٢٠١٣م)، «دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي»، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، العراق: بغداد، جامعة بغداد، المجلد رقم: (١٩)، العدد رقم: (٧٠)، ص-ص: ٤٥٧-٤٧٣.
٥. الجرف، ياسر بن أحمد السيد محمد، (٢٠١٠م)، «أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية **إطار مقترح**»، **ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة**، تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، المملكة العربية السعودية: الرياض، ١٨-١٩ مايو، ص-ص: ٢٦-١.
٦. الجليلي، مقداد بن أحمد، (٢٠١٢م، أ)، «المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق»، **مجلة تنمية الرافدين**، العراق: الموصل، جامعة الموصل، المجلد رقم: (٣٤)، العدد رقم: (١٧)، ص-ص: ٢١-٩.
٧. الجليلي، مقداد بن أحمد، (٢٠١٢م، ب)، «دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال»، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، العراق:

- الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، السنة ٣٥، العدد رقم: (٩٣)، ص-ص: ٨١-٩٥.
٨. الجليلي، مقداد بن أحمد، (٢٠١٢م، ج)، «مجالات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من الفساد الإداري والمالي»، **بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول حول دور أجهزة الرقابة في الحد من الفساد الإداري والمالي، العراق: ديوان الرقابة المالية، ص-ص: ١-٦.**
٩. الحربي، نجلاء، والعيسى، سامية، (٢٠١٥م)، «ارتفاع دعاوى تزوير المستندات ٢٠٪»، **صحيفة الوطن أون لاين،** أبها: مؤسسة عسير للصحافة والنشر، ٢٧ أبريل، ٢٠١٥م، <http://www.alwatan.com.sa>
١٠. الحربي، نجلاء، (٢٠٢٠م)، «إحصائيات وبلغات»، **صحيفة الوطن أون لاين:** أبها: مؤسسة عسير للصحافة والنشر، صحيفة الوطن، ١٤٤٢/٤/٧هـ؛ الموافق: ٢٢ نوفمبر ٢٠٢٠م، متاح على الموقع: <https://www.alwatan.com.sa/article106197/>، تاريخ الدخول: ٣ شعبان ١٤٤٢هـ؛ الموافق: ٢٠٢٠/٣/١٦م.
١١. حسن، عادل بن محمد، وعبد الرحمن، عبد الرحمن بن عبد الله، (٢٠١٥م)، «دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية: بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة»، **مجلة أماراباك،** الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد رقم: (٦)، العدد رقم: (١٨)، ص-ص: ١٢٣-١٣٦.
١٢. حكيم، رنا، (٢٠١٣م)، «٣٣ ألف حالة اشتباه غسل أموال شهريًا في مصرف سعودي»، **صحيفة الاقتصادية،** الرياض: الشركة السعودية للأبحاث والنشر، السبت: ٧ ديسمبر، ٢٠١٣م، العدد رقم: (٧٣٦٢)، <http://www.aleqt.com>.
١٣. حمدان، أحمد، (٢٠١٤م)، «٥٥ قضية اشتباه بغسل أموال في السعودية خلال ٤ أعوام»، **صحيفة الحياة،** الجمعة: ٢٥ أبريل، ٢٠١٤م، <http://www.alhayat.com>
١٤. الحميد، عبد الرحمن بن إبراهيم، (٢٠٠٩م)، **نظرية المحاسبة،** الرياض: مكتبة جرير، ص-ص: ١-٨٣.
١٥. الخالدي، ناهض بن نمر بن محمد، (٢٠١٤م)، «دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية: دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة»، **مجلة جامعة فلسطين**

- للأبحاث والدراسات، فلسطين: غزة، جامعة فلسطين، يناير ٢٠١٤م، العدد رقم: (٦)، ص-ص: ٩-٥.
١٦. جمهورية مصر العربية، (٢٠١٤م)، «سبعة ونصف تريليون دولار خسائر العالم في الغش والتزوير»، **الاتحاد العربي لمكافحة التزوير والتزييف**، جمهورية مصر العربية: القاهرة، جامعة الدول العربية، الاتحاد العربي لمكافحة التزوير والتزييف، ٢٦ سبتمبر، ٢٠١٤م، <http://arabfc.org/Vb-world-loss>.
١٧. جمهورية مصر العربية، (٢٠١٣م)، «٢,٦ بليون تكلفة الجرائم الإلكترونية بالسعودية و٦٩٪ هجوم على الشركات»، **جريدة البورصة المصرية**، القاهرة: شركة بنس نيوز للصحافة والنشر والتوزيع، ٢٠ مارس، ٢٠١٣م، <http://www.alborsanews.com>.
١٨. المملكة العربية السعودية، (٢٠١١م)، «جامعة الأمير سلطان تنظم ندوة متخصصة حول المحاسبة القضائية وكشف الاحتيال»، **صحيفة الرياض**، الرياض: مؤسسة الإمامة الصحفية، الثلاثاء: ٢٤ مايو ٢٠١١م، <http://www.alriyadh.com/635350>.
١٩. المملكة العربية السعودية، (٢٠١٢م)، «مسؤول: جرائم الاحتيال المالي والمصرفي في المملكة مازالت عند حدودها الدنيا»، **صحيفة الرياض**، الرياض: مؤسسة الإمامة الصحفية، الأحد: ١ يونيو، ٢٠١٢م، العدد رقم: (١٦٠٥٧)، <http://www.alriyadh.com/743156>.
٢٠. المملكة العربية السعودية، (٢٠١٤م)، «قفزة عالية في تطور الخدمات البنكية بالمملكة وتحذيرات من عصابات الاحتيال»، **صحيفة الرياض**، الرياض: مؤسسة الإمامة الصحفية، الثلاثاء: ٢٨ أكتوبر، ٢٠١٤م، العدد رقم: (١٦٩٢٧)، <http://www.alriyadh.com/988858>.
٢١. المملكة العربية السعودية، (٢٠١٥م)، «الواسطة والرشوة يسجلان ٧٪ من جرائم الفساد بالمملكة»، **صحيفة عاجل الإلكترونية**، الاثنين: ٦ يوليو، ٢٠١٥م، <http://www.ajel.sa>.
٢٢. سامي، مجدي بن محمد، (٢٠١٢م)، «دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والذخاع المالي»، **مجلة البحوث التجارية**، جمهورية مصر العربية: الزقازيق، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، المجلد رقم: (٢٤)، العدد رقم: (١)، ص-ص: ١٣-١٧١.
٢٣. السَّعد، صالح بن عبد الرحمن، (٢٠١١م)، «العوامل المؤثرة على السلوك



- الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية (استكشافية)»، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جمهورية مصر العربية: الإسكندرية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، المجلد رقم: (٤٨)، العدد رقم: (١)، يناير، ٢٠١١م، ص-ص: ١٨٧-٢٣٢.
٢٤. السَّعد، صالح بن عبد الرحمن، (١٣٠٢م)، «المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية (استكشافية)»، قبل للنشر في ١٣/٧/١٤٣١هـ (٢٠١١م)، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة**، جدة: جامعة الملك عبد العزيز، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد رقم: (٢٧)، العدد رقم: (١)، ص-ص: ٣-٩٤.
٢٥. آل سعود، عبد العزيز بن سطاتم بن عبد العزيز، (٢٠١٠م)، «التخصصات القضائية الجديدة تحتاج فقه المحاسبة والطب»، **صحيفة عكاظ السعودية**، جدة: عكاظ للطباعة والنشر، الخميس: ١٤ يناير، ٢٠١٠م، العدد رقم: (٣١٣٣).
٢٦. السقا، محمد بن إبراهيم، (٢٠١٤م)، «اقتصاديات تقليد العلامات التجارية»، **صحيفة الاقتصادية**، الرياض: الشركة السعودية للأبحاث والنشر، الجمعة: ١٨ أبريل، ٢٠١٤م، العدد رقم: (٧٤٩٤)، <http://www.aleqt.com>.
٢٧. السلطان، خالد بن صالح، (٢٠١٠م)، «السياسات التعليمية المستقبلية (للتعليم العالي)»، **ورقة عمل مقدمة لندوة الرؤية المستقبلية للاقتصاد السعودي حتى عام ١٤٤٠هـ**، الرياض: وزارة التخطيط، ٤-٨ شعبان، ١٤٢٢هـ، ص-ص: ١-٥١.
٢٨. السيبي، نجوى بنت أحمد، (٢٠٠٦م)، «دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية»، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، جمهورية مصر العربية: القاهرة، جامعة عين شمس، العدد رقم: (١)، ص-ص: ٣٣-٨٤.
٢٩. شبلي، عبد الحسين بن توفيق، (٢٠١٣م)، «دور الحوكمة والمحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري»، **بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السابع لكلية الإدارة والاقتصاد حول مظاهر الفساد وانعكاساته الاقتصادية والاجتماعية وسبل معالجتها في العراق**، العراق: البصرة، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، ٢٨-٢٩ أكتوبر، ص-ص: ١٨٣-١٩٨.
٣٠. الشربيني، زكريا بن أحمد، وآخرون، (١٤٣٠هـ)، **الإحصاء الوصفي والاستدلالي في علم النفس والتربية والاجتماع**، الرياض: دار الخلود، ط٢.
٣١. الشهري، حسن، (٢٠١٥م)، «التحقيق في ١٢٦ بلاغًا لتمويل الإرهاب»،

٣٢. **صحيفة عكاظ السعودية**، جدة: عكاظ للطباعة والنشر، الجمعة: ٢٣ أكتوبر، ٢٠١٥م، العدد رقم:(٥٢٤١)، <http://okaz.com.sa/article/1023263>.
٣٢. صالح، عبد الله بن سليمان (٢٠١٤م)، «تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية»، **بحث مقدم إلى المؤتمر العربي السنوي العام الأول حول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح**، العراق: بغداد، ١٦-١٧ أبريل، ص-ص:١-٤.
٣٣. الضحيان، سعود بن ضحيان، وحس، عزت بن عبد الحميد، (١٤٢٣هـ)، **معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS** : الإصدار العاشر، الرياض: د. ن، ص-ص: ٢١١-٣١٣.
٣٤. العليوي، عبد العزيز، (٢٠١١م)، «حذروا من ارتفاع مخاطر الممارسات المالية غير القانونية من خلال ندوة المحاسبة القضائية وكشف الاحتيال»، **صحيفة الاقتصادية**، الرياض: الشركة السعودية للأبحاث والنشر، الثلاثاء: ٣١ مايو، ٢٠١١م، العدد رقم:(٦٤٤١)، <http://www.aleqt.com>.
٣٥. عويس، خالد، وقطناني، خالد، (٢٠٠٩م)، «مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات العمانية لمتطلبات سوق العمل في ظل تداعيات الأزمة المالية»، **بحث مقدم للمؤتمر الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، عمان: مسقط، كلية الزهراء، ص-ص:١-٢**.
٣٦. العيسى، سامية، (٢٠١٥م)، «٣ مليار ريال خسائر تقليد العلامات التجارية»، **صحيفة الوطن أون لاين**، أبها: مؤسسة عسير للصحافة والنشر، ٥ أكتوبر، ٢٠١٥م، <http://www.alwatan.com.sa/>.
٣٧. الفطيمي، محمد بن مفتاح، (٢٠٠٩م)، «دور التعليم المحاسبي في صقل الخريجين بالمهارات اللازمة لسوق العمل»، **بحث مقدم إلى المؤتمر العربي حول التعليم العالي وسوق العمل**، ليبيا: الجامعة المفتوحة، ص-ص:١-١٦.
٣٨. قمبر، جميلة سعيد، (٢٠١٤م)، «قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى الأكاديميين بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية»، **المجلة الجامعة**، ليبيا: صرمان: جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، المجلد رقم:(١)، العدد رقم:(١٦)، ص-ص:٢١٣-٢٤٢.

٣٩. قمبر، جميلة سعيد علي، (٢٠١٠م) «تحديد مدى الالتزام بمتطلبات المحاسبة الجنائية من قبل المدققين الحكوميين»، **أطروحة دكتوراه غير منشورة**، الأردن: جامعة العلوم المالية والمصرفية، كلية العلوم المالية والمصرفية، قسم المحاسبة، ص-ص: ١-١٤٦.
٤٠. قناديلي، جواهر بنت أحمد، (٢٠٠٧م)، «دور التخطيط في إعداد الكفاءات العالية في المملكة العربية السعودية»، **رسالة ماجستير غير منشورة**، مكة المكرمة: جامعة أم القرى، قسم الإدارة والتخطيط، ص-ص: ١-٣٧.
٤١. الكبيسي، عبد الستار بن عبد الجبار، (٢٠١٣م)، «واقع المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء: دراسة ميدانية استطلاعية في الأردن»، **مجلة الدراسات الأمنية**، الأردن، كانون الثاني، ١٣٠٢م، العدد رقم: (٧)، ص-ص: ١٦١-١٩٢.
٤٢. الكثيري، راشد بن حمد، (٢٠٠٥م)، «برامج التعليم العالي في المملكة العربية السعودية: رؤية للإصلاح». **ورقة مقدمة إلى ندوة استشراف التعليم العالي والتقني**، جدة: جامعة الملك عبد العزيز، ١٤٢٦هـ، ص-ص: ١٦٦-١٧٨.
٤٣. محمود، ولاء بن محمود بن عبد العزيز، (٢٠١٢م)، «الإطار العلمي لمهنة المحاسبة القضائية بهدف تحقيق جودة الأداء لخبراء المنازعات التجارية (دراسة ميدانية)»، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، جمهورية مصر العربية: بورسعيد، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، العدد رقم: (٢)، ص-ص: ٣١٩-٣٤٣.
٤٤. مدوخ، خيام بن محمد كمال، (٢٠١٤م)، «واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة»، **رسالة ماجستير غير منشورة**، فلسطين: غزة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، ص-ص: ١-٩٩.
٤٥. المعتاز، إحسان بن صالح، (٢٠٠٨م)، «أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة»، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة**، جدة: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد رقم: (٢٢)، العدد رقم: (١)، ص-ص: ٢٥٧-٢٩٣.
٤٦. معيار التدقيق الدولي رقم: (٢٤)، «مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية».
٤٧. المملكة العربية السعودية، **الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين**، (٢٠٠٩م)، «إصدار خاص بمناسبة مرور خمسة عشر عامًا على إنشاء الهيئة

- السعودية للمحاسبين القانونيين»، الرياض، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ص-ص: ١-٧٥.
٤٨. المملكة العربية السعودية، **الهيئة العامة للرقابة ومكافحة الفساد**، (٢٠٢١م): «إحصائيات البلاغات لعام ٢٠١٩م»، ملف pdf، متاح على الموقع: (<https://www.nazaha.gov.sa/ar-sa/Pages/statistic.aspx>)، تاريخ الدخول: ٣ شعبان ١٤٤٢هـ؛ الموافق: ٢٠٢١/١٦/٣م.
٤٩. المملكة العربية السعودية، **الهيئة العامة للرقابة ومكافحة الفساد**، (٢٠٢١م): «إحصائيات البلاغات لعام ٢٠١٧م»، ملف pdf، متاح على الموقع: (<https://nazaha.gov.sa/ar-sa/MediaCenter/news/Pages/news.aspx1087>). وتاريخ الدخول: ٣ شعبان ١٤٤٢هـ؛ الموافق: ٢٠٢١/١٦/٣م.
٥٠. المملكة العربية السعودية، **الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين**، (<http://www.socpa.org.sa/>).
٥١. المملكة العربية السعودية، **وزارة التعليم العالي**، (٢٠١٣م)، «حالة التعليم العالي في المملكة العربية السعودية»، الرياض: وزارة التعليم العالي، وكالة الوزارة للتخطيط والمعلومات، الإدارة العامة للتخطيط والإحصاء، ص-ص: ١-١٤٥.
٥٢. المملكة العربية السعودية، **وزارة التعليم**، (<https://www.moe.gov.sa>)؛ متاح بتاريخ: ١/٢/١٤٤١هـ.
٥٣. المملكة العربية السعودية، **وزارة العدل**، (<http://www.moj.gov.sa>)؛ متاح بتاريخ: ٧/١٨/١٤٣٩هـ...
٥٤. ويكيبيديا، (<http://ar.wikipedia.org>)؛ متاح بتاريخ: ٥/٢٢/١٤٣٩هـ.

ثانياً - باللغة الإنجليزية:

- 1- Al-Hadrami, Abdullah, and Hidayat, Sutan, (2014), «Obstacles to Integrating Forensic Accounting in the Accounting Curriculum: The Case of Bahrain», **Eurasia Business Research Conference**, Turkey: Istanbul, Nippon Hotel, 16 - 18 June, p-p: 1-11.
- 2- A. Pearson, Timothy, and W. Singleton, Tommie (2008), «Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment», **Issues in Accounting Education**, Vol. 23, No. 4, p-p. 545-559.
- 3- Bhasin, Madan (2007), «Forensic Accounting: A New Paradigm for Niche Consulting», **The Chartered Accounting Journal**, New Delhi: The Institute of Chartered Accountants of India, p-p:1000-1010.
- 4- Curtis, George E. (2008), «The Model Curriculum in Fraud and Forensic Accounting and Economic Crime Programs at Utica College», **Issues in Accounting Education**, Vol. 23, No. 4, p-p: 581-592.
- 5- Curtis, George E. (2008), «Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curriculum», **Issues in Accounting Education**, Vol. 23, No. 4, pp:535-543.
- 6- Digabriele, James A., (2008), «An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants», **Journal of Education for Business**, Vol. 83, No. 6 ,p-p:331-339.
- 7- Efiong, Eme Joel (2012), «Forensic Accounting Education: An Exploration of Level of Awareness in Developing Economies - Nigeria as a Case Study», **International Journal of Business and Management**, Vol. 7, No. 4, p-p:25 – 34.
- 8- Efiong, Eme Joel (2013), «An Exploration Of Forensic Accounting Education And Practice For Fraud Prevention And Detection In Nigeria», **A Thesis Doctoral**, Nigeria: Montfort University, The Faculty Of Business And Law, p-p: 1- 442.
- 9- Fleming, A. Scott, et, al. (2008), «West Virginia University: Forensic Accounting and Fraud Investigation (FAFI)», **Issues in Accounting Education**, Vol. 23, No. 4, p-p. 573-580.

- 10- Golden, Thomas W., et. al. (2006), **A Guide to Forensic Accounting Investigation**, USA, Georgia, Hoboken: John Wiley & Sons, INC., p: 1 554.
- 11- Haron, Rosmawatui, et. al. (2013), «Forensic Accounting in Malaysian Public Sector: Do We Need One?», **2nd International Conference On Management, Economics and Finance**, MALAYSIA: SABAH, kota kinabalu, Novotel 1Borneo, 28-29 October, p-p: 705- 711.
- 12- Haron, Rosmawatui, et. al. (2014). «Forensic Accounting and Its Prospect in Malaysian Public Sector», **4th International Conference On Management**, Indonesia: Bali, The Kuta Beach Heritage Hotel, 16 - 17 June, p-p: 229-237.
- 13- Hidayat, Sutan Emir, and Al-Sadiq, Amani Ali (2014), «A Survey on the Need to Offer Forensic Accounting Education in the Kingdom of Bahrain», **International Journal of Pedagogical Innovations**, Bahrain: University of Bahrain, p-p: 91-96.
- 14- Hidayatullah, Sekar Mayangsari (2012), «Forensic Accounting Education: Academicians and Practitioners' View», **Simposium Nasional Akuntansi XV**, Indonesia: Banjarmasin, Unlam dan Ikatan Akun, 20-22 September, pp:1-34.
- 15- Martin, James P. (2014), «Follow the money How forensic accounting can snuff out fraud and mismanagement», **Smart Business Chicago**, May, p:26.
- 16- Mitrić, Miloš, and et al. (2012),»Forensic Accounting– the Missing Link in Education and Practice», **Management Journal for Theory and Practice Management**, No. 65, p-p. 41–50.
- 17- Modugu, Kennedy Prince and Anyaduba, J. O (2013),»Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria: An Empirical Approach», **International Journal of Business and Social Science**, Vol. 4, No. 7, p-p: 281-289.
- 18- Novalija, Selma (2011),»Forensic Accounting and Impact Creative Accounting to Financial Statements», **Proceedings of the Conference on the Economy of Integrations**, Bosnia and Herzegovina: Tuzla University, January, p-p: 567-585.

- 19- Okoye, E.I. and Gbegi, D.O. (2013), «Forensic Accounting: A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector. (A Study of Selected Ministries in Kogi State)», **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**, Vol. 3, No. 3, p-p: 1-19.
- 20- Radović, Rajko and Lalić, Srdjan (2014), «Forensics a Detector of Economic Crime and Fraud», **Business Consultant**, 1 January, pp:17-27.
- 21- Ramaswamy, Vinita (2007), «New Frontiers: Training Forensic Accountants Within the Accounting Program», **Journal of College Teaching & Learning**, September 2007, Vol. 4, No. 9, p-p: 31-38.
- 22- Rezaee, Z. and Burton, E.J., (1997), «Forensic accounting education: Insights from academicians and certified fraud examiner practitioners», **Managerial Auditing Journal**, Vol.12, No. 9, p-p: 479-489.
- 23- Rezaee, Zabihollah, et, al. (2004), «Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners», **Revised March 2004**, p-p:1-44.
- 24- Rokosu, Samuel F. Johnson, (2015), «Integrating Forensic Accounting Core Competency into the Study of Accounting. Case of Nigeria Tertiary Institutions», **Academic Journal of Economic Studies**, Vol.1, No. 3, p-p:38-64.
- 25- Rosen, L.S. (2006), «Forensic Accounting: Where and When Headed?», **Canadian Accounting Perspectives**, Vol. 5, No. 2, p-p:257-264.
- 26- S. Kearns, Grover (2006), «A Curriculum for Teaching Information Technology Investigative Techniques for Auditors», **Journal of Digital Forensics, Security and Law**, Vol. 1, No. 4, p-p: 9-28.
- 27- Smith, Ernest Patrick (2012), «The Basics of Business Valuation, Fraud and Forensic Accounting, and Dispute Resolution Services», **The CPA Journal**, June 2012, p-p: 6-11.
- 28- Smith, G. Stevenson and Crumbley, D. Larry (2009), «How Divergent Are Pedagogical Views Toward the Fraud/ Forensic Accounting

Curriculum?», **Global Perspectives on Accounting Education**, Vol. 6, p-p: 1- 24.

29- Young, George R. (2008), «Forensic Accounting and FAU: An Executive Graduate Program», **in Accounting Education**, Vol. 23, No. 4, p-p: 593-600.



تقويم توفر مقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة في شركات
القطاع الصناعي المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية
(دراسة ميدانية)

د/ جعفر بن عثمان الشريف عبد العزيز
المملكة العربية السعودية - جامعة المجمعة
كلية العلوم والدراسات الإنسانية
j.abdelaziz@mu.edu.sa

An evaluation of the availability of the ingredients and tools
for applying lean accounting in the industrial sector companies
listed on the Khartoum Stock Exchange: An empirical study

Dr. Jafar Othman Al-Sharif Abdul Aziz
Saudi Arabia
Almajmaah - Mjmaah University
College of Sciences and Humanities
j.abdelaziz@mu.edu.sa

تقويم توفر مقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة في شركات القطاع الصناعي المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية - دراسة ميدانية

المستخلص:

استهدفت الدراسة اختبار مدى توفر مقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة في شركات القطاع الصناعي المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية. يتكون مجتمع الدراسة من جميع المديرين الماليين والمحاسبين والمراجعين الداخليين في شركتي النيل للأسمنت (ربك) المحدودة، والشركة الوطنية للبترول (سودان) المحدودة؛ البالغ عددهم (١٠٢) فرداً. وتكونت عينة الدراسة من (٤٩) فرداً من المديرين الماليين والمحاسبين والمراجعين الداخليين في الشركتين. وقد تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام عدد من الأساليب الاحصائية بغرض اختبار الفرضيات.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج؛ تمثلت في أن شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية تتوفر فيهما مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال توفر نظام إداري سليم، وتوفر نظام معلومات محاسبية فعال له القدرة على توصيل المعلومات الملائمة لكافة المستويات الإدارية، وأيضاً اتباع الشركتين لنظام تدريب فعال للعاملين. وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية تتوفر فيهما أدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال توفر أداة التكلفة المستهدفة وأداة التحسين المستمر، كما أن عينة الدراسة ترى أن أداة تيار القيمة لا تتوفر في الشركتين. وخرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات أبرزها: ضرورة اتباع شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية للأساليب الإدارية الحديثة لمواكبة التطورات التي يشهدها العالم في المجال الصناعي، وضرورة تبنيهما تطبيق أداة تيار القيمة لما لها من أهمية في المساعدة في تطبيق المحاسبة الرشيقة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الرشيقة، تيار القيمة، التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر.

An evaluation of the availability of the ingredients and tools for applying lean accounting in the industrial sector companies listed on the Khartoum Stock Exchange - An Empirical Study

Abstract:

The study aimed to test the availability of the ingredients and tools for applying lean accounting in the industrial sector companies listed on the Khartoum stock exchange. The study population consists of all financial managers, accountants and internal auditors in the Nile cement company (Rabak) Ltd. and the national petroleum company (Sudan) Ltd. Their number are (102) persons. The study sample consisted of (49) persons from financial managers, accountants and internal auditors in those two companies. The study data was analyzed by a number of statistical methods to test the hypotheses.

The study reached a set of results represented in the fact that the two listed industrial companies provide the elements of lean accounting application through the availability of a sound management system, and the availability of an effective accounting information system that has ability to communicate appropriate information to all levels of management, and also follow effective training system for employee. The study also found that the two listed industrial companies has tools for applying lean accounting through the availability of a targeted cost tool and a continuous improvement. The study sample also believes that the value stream tool is not available in the two companies. The study came out with a set of recommendations, the most prominent the need for the two industrial companies listed on the Khartoum stock exchange to follow modern administrative methods to keep pace with the developments that the world is witnessing in the industrial field and the need to adopt them to apply the value stream tool because its importance in helping to implement lean accounting.

Keywords: Lean Accounting, Value Stream, Target Cost, Continuous Improvement.

المبحث الأول

الإطار العام للدراسة

أولاً - المقدمة

أدت التطورات في التقنية الحديثة والتغيرات المتسارعة في بيئة التصنيع التي شهدتها العقود الأخيرة إلى زيادة حدة المنافسة بين الشركات الصناعية التي تسعى لتحقيق ميزة تنافسية تلبي رغبات وأذواق المستهلكين؛ مما أوجد حاجة إلى ابتكار أنظمة محاسبية قادرة على مواكبة التقنيات الحديثة التي تحاول المنشآت تطبيقها؛ مثل: التصنيع الرشيق بهدف عمل تحسينات في الإنتاج والجودة؛ وبالتالي تخفيض التكاليف الصناعية.

إن أهم نتائج الأزمة المالية العالمية هي انهيار العديد من المؤسسات المالية والبنوك والشركات؛ حيث أثر ذلك سلباً على الإنجازات الاقتصادية التي حققتها العديد من الاقتصاديات العالمية؛ لذا كان من الضروري البحث عن أسباب تلك الأزمة، واتخاذ كل الإجراءات والتدابير اللازمة لعلاجها، وتجنب آثارها (محسن، ٢٠١٦م، ص: ٢)، إذ أن سوء الممارسات المحاسبية، وعدم موثوقية البيانات تعد أحد أسباب الأزمة المالية العالمية؛ مما أدى إلى التوجه نحو استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة بوصفها أحد الأدوات والركائز الأساسية؛ لتجنب مثل هذه اللجتهادات.

وفي العقود الأخيرة من القرن العشرين قامت شركة تويوتا (Toyota) بتطوير نظام إنتاجي جديد اصطلح عليه بداية باسم نظام تويوتا (Toyota) الإنتاجي؛ فنظم التكلفة التقليدية لم تعد كافية لتحقيق ذلك، إلا أنه سرعان ما تم تطويره واستبداله فيما بعد؛ ليصبح مفهوماً جديداً أطلق عليه التصنيع الرشيق (السبعوي، الطائي، ٢٠١٢م، ص: ٣)؛ وبالتالي فإن مفهوم المحاسبة الرشيقة (Lean Accounting) يعتبر من المفاهيم الحديثة في مجال المحاسبة، ويهدف إلى التغلب على القصور الذي صاحب النظام المحاسبي التقليدي، وعجزه في توفير معلومات مفيدة لإدارات الشركات الصناعية؛ لاتخاذ القرارات الرشيقة بواسطة أدواتها المحكمة التي تعمل على الحد من الهدر والضياع، والتخلص من التكاليف غير الضرورية؛ بالتركيز على تحقيق قيمة العملاء ومتطلباتهم، والتحسين المستمر، وتؤدي هذه القرارات إلى تخفيض وقت الإنتاج وتقليل التكلفة، وتحسين نظام التسعير، وزيادة الإيرادات، ومن ثم الأرباح.

وفي السودان تعاني شركتا القطاع الصناعي المدرجتان في سوق الخرطوم للأوراق المالية من ارتفاع تكاليف الإنتاج الصناعي؛ نتيجة عدم تطبيق أساليب تقنية حديثة في كافة مراحل الإنتاج؛ مما أدى إلى انخفاض الأرباح المحققة فيهما مقارنة مع الشركات التي لا تقوم بتصنيع المنتجات بل تستوردها من الخارج، وتبيعها للعملاء؛ الأمر الذي أفقد هاتين الشركتين الميزة التنافسية التي تلبى رغبات وأذواق المستهلكين من حيث الجودة والسعر.

ثانياً - أهمية الدراسة

تنبع الأهمية العلمية للدراسة من كونها تتناول موضوعاً حديثاً من موضوعات المحاسبة؛ لذلك سعت الدراسة لإلقاء الضوء عليه من حيث المفهوم والأدوات وكيفية التطبيق، ودوره في تخفيض تكاليف المنتج. وكذلك المساهمة في رفد المكتبة السودانية بالأبحاث المحاسبية الحديثة؛ حيث تعاني المكتبة السودانية من الندرة لمثل هذا النوع من الأبحاث. كما تكتسب الدراسة أهميتها العملية من معرفة مدى توفر المقومات والأدوات اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

ثالثاً - مشكلة الدراسة

يعد مفهوم المحاسبة الرشيقة من المفاهيم الحديثة في مجال المحاسبة، ومن الناحية المحاسبية فإن المحاسبة الرشيقة تعني: الرقابة والقياس وجميع الأساليب الإدارية التي تعكس حقيقة التفكير الرشيد والممارسات الصحيحة؛ وبالتالي تصنع أفضل القرارات بواسطة أدواتها المحكمة والمفهومة، كما أنها تعمل على توفير الوقت والمال من خلال تقليل الهدر والضياع للموارد المقترنة بالمحاسبة التقليدية؛ ومن هنا اهتمت هذه الدراسة بالتحقق من توفر مقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

وبناءً على ما سبق؛ يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلين التاليين:

أ. ما مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية؟ ويتفرع عن هذا التساؤل الأسئلة التالية:

ا. ما مدى توفر نظام إداري سليم في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية؟

٢. ما مدى توفر نظام معلومات محاسبي فعال في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية؟
٣. ما مدى توفر نظام فعال لتدريب العاملين في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية؟
- ب. ما مدى توفر الأدوات اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية؟ ويتفرع عن هذا التساؤل الأسئلة التالية:
 ١. ما مدى توفر أداة تيار القيمة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية؟
 ٢. ما مدى توفر أداة التكلفة المستهدفة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية؟
 ٣. ما مدى توفر أداة التحسين المستمر في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية؟

رابعاً - أهداف الدراسة

سعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- أ. التعرف على مفهوم المحاسبة الرشيقة، وتحليل خطوات تطبيقها كأداة لتخفيض التكاليف.
- ب. التعرف على أدوات المحاسبة الرشيقة، ودورها في تخفيض التكاليف.
- ج. التحقق من إمكانية تطبيق المحاسبة الرشيقة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية؛ من خلال التعرف على مدى توفر مقومات وأدوات تطبيقها.

خامساً - فرضيات الدراسة

في ضوء مشكلة وأهداف الدراسة؛ تم صياغة فرضياتها على النحو التالي:

- أ. **الفرضية الرئيسية الأولى:** لا تتوفر المقومات اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية. ويشق منها الفرضيات الفرعية التالية:
 ١. الفرضية الفرعية الصفرية (H0) الأولى: لا يتوفر نظام إداري سليم في

شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية.
٢. الفرضية الفرعية الصفرية (H0) الثانية: لا يتوفر نظام معلومات محاسبي
فعال في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم
للأوراق المالية.

٣. الفرضية الفرعية الصفرية (H0) الثالثة: لا يتوفر نظام فعال لتدريب
العاملين في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم
للأوراق المالية.

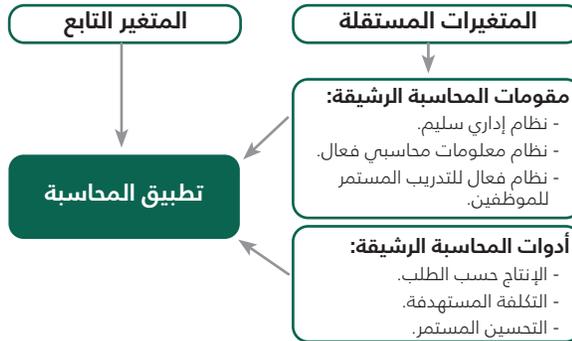
ب. الفرضية الرئيسية الثانية: لا تتوفر في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين
في سوق الخرطوم للأوراق المالية الأدوات اللازمة لتطبيق المحاسبة
الرشيقة. ويشتق منها الفرضيات الفرعية التالية:

١. الفرضية الفرعية الصفرية (H0) الأولى: لا تتوفر في شركتي القطاع
الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية أداة تيار القيمة.
٢. الفرضية الفرعية الصفرية (H0) الثانية: لا تتوفر في شركتي القطاع
الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية أداة التكلفة
المستهدفة.

٣. الفرضية الفرعية الصفرية (H0) الثالثة: لا تتوفر في شركتي القطاع
الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية أداة التحسين
المستمر.

سادساً - أنموذج الدراسة

اتساقاً مع أهمية وأهداف وفرضيات الدراسة؛ فقد تم بناء متغيراتها
على النحو الآتي:



من تصميم الباحث؛ اعتماداً على مشكلة وفرضيات الدراسة

سابعاً - منهاج الدراسة

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، تم استخدام المنهاج الاستقرائي في جانبي الدراسة النظري والميداني؛ حيث تم استقراء الدراسات السابقة في الجزء النظري، وفي الجانب الميداني تم دراسة المشكلة كما هي في الوقت الحاضر ووصفها وصفاً دقيقاً؛ من خلال جمع واستقراء البيانات المتعلقة بالمشكلة المراد دراستها، ومن ثم تحليلها وتفسيرها وصولاً إلى النتائج. ويتناسب هذا المنهاج مع هذا النوع من الدراسات. واعتمدت الدراسة على نوعين من المصادر لجمع البيانات والمعلومات؛ وهي:

- أ. المصادر الثانوية: حيث تم الاعتماد على الكتب والدوريات والتقارير والمقالات، والشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت)، والدراسات السابقة في الإطار النظري للدراسة.
- ب. المصادر الأولية: حيث قام الباحث بإعداد استبانة لتقويم توافر مقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

ثامناً - نطاق ومحددات الدراسة

تحدد نتائج هذه الدراسة في إطار وقت إجرائها؛ حيث تم إعدادها خلال عام (٢٠٢٠م)، وفي إطار مكانها؛ حيث اقتصر تطبيقها على شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية، وفي إطار موضوعها؛ حيث تم تقويم توافر مقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

تاسعاً - تقسيم الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة؛ تم تقسيمها إلى أربعة مباحث، حيث تناول المبحث الأول الإطار العام للدراسة، وتناول المبحث الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة، وخصص المبحث الثالث للدراسة الميدانية. وتم تخصيص المبحث الرابع للنتائج التي خرجت بها الدراسة، والتوصيات المقترحة في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج.

المبحث الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً - الإطار النظري

أ - ماهية المحاسبة الرشيقة:

عرفت المحاسبة الرشيقة بأنها: «التغيرات اللازمة في نظام المحاسبة والرقابة والقياس؛ لدعم التصنيع والتفكير الرشيق» (Maskell, Baggelay, 2004, p:12). كما عرفت بأنها: «منهج محاسبي جديد يؤدي إلى زيادة العمل من خلال تبني ثقافة الترشيح، والعمل على قياس الأثر المالي لتنفيذ إجراءات التحسين الرشيق للوحدات الاقتصادية» (Stephen, Loyay, 2010, p:71). والمحاسبة الرشيقة كما يراها (الداوودي، والشمري، ٢٠١٧م، ص:٢) هي: «عملية القضاء على الضياع في عمليات الإنتاج والتشغيل، وتقليل وقت تدفق العمليات الإنتاجية، وتوفير بيانات صحيحة، وتحسين الجودة في المنتجات لتلبية متطلبات الزبائن والسوق». ومما سبق يخلص الباحث إلى أن المحاسبة الرشيقة هي: «نظام إداري يهدف إلى إزالة الهدر والضياع؛ من خلال تطبيق مجموعة من الأدوات بغرض التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملاء والمؤسسة ككل».

ب - خصائص المحاسبة الرشيقة:

لخص (Kocamis, 2015, p:6) أهم خصائص المحاسبة الرشيقة في:

١. تقديم معلومات دقيقة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات.
٢. قياس أداء الإدارة في العوامل الداخلية والخارجية.
٣. التشجيع والتحفيز من خلال التحدي ونقل المسؤولية داخل الوحدة الاقتصادية.

بينما يرى (Maskell, Baggelay, 2004, p:18)، أن خصائص المحاسبة الرشيقة تتمثل في:

١. التشجيع على عملية تحسين المحاسبة الرشيقة على المدى البعيد.
٢. تشجيع الشركة للتركيز على قياس القيمة للعملاء.
٣. تخفيض التكلفة والوقت والحد من المنتجات عديمة الفائدة.

وعلى ضوء ما سبق؛ يرى الباحث أن المحاسبة الرشيقة تتميز بخصائص تجعلها قادرة على إرضاء العملاء؛ من خلال التحسين المستمر وصولاً إلى التكلفة الأدنى، والحفاظ على الجودة المطلوبة.

ج - أهداف المحاسبة الرشيقة:

- يمكن تلخيص أهم أهداف المحاسبة الرشيقة فيما يلي: (محسن، ١٦، ٢٠٢٠م، ص: ٢).
١. استبعاد الفاقد وأنواع الهدر والضياع في العمليات الإنتاجية، للوصول للحد الأدنى للتكاليف.
 ٢. الاهتمام بالعاملين داخل المؤسسة كعنصر أساسي في عملية التحسين المستمر.
 ٣. المرونة في الإنتاج وخفض الزمن وزيادة سرعة تلبية طلبات العملاء وجودة الانتاج.
 ٤. الاستغلال الأمثل للموارد وتحقيق أهداف المؤسسة وزيادة الربحية.

د - الفرق بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة:

إن المحاسبة التقليدية تشير إلى مبادئ التصنيع التي تركز على إنتاج المنتج؛ لتحقيق وفورات في الحجم؛ من خلال فترات طويلة لعملية الإنتاج، وتحكم هذه العملية مجموعة كبيرة من اللوائح والتعليمات والمستندات المفروضة من قبل المدققين الخارجيين والهيئات التنظيمية، بينما المحاسبة الرشيقة تركز على صنع المنتج في وقت معين ومحدد لدى العميل والوحدة (عبد الجليل، ١٨، ٢٠٢٠م، ص: ٢٠٧). ويمكن إيراد أهم الفروقات بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية في الجدول رقم: (١) الآتي:

جدول رقم: (١)

أهم الفروقات بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية

م	المحاسبة الرشيقة	المحاسبة التقليدية
١	سريعة وبسيطة، وتوفر معلومات دقيقة؛ لاتخاذ القرار في الوقت المناسب.	هي عمليات كبيرة ومعقدة تتطلب قدراً كبيراً من العمل غير الروتيني.
٢	تتيح الرقابة والتحسين المالي لتيار القيمة.	تضييق تركيز الرقابة والتحسين المالي.

م	المحاسبة الرشيقة	المحاسبة التقليدية
٣	توفر ضوابط فعالة بسبب تقديم التقارير في فترات قصيرة، وفي الوقت المناسب.	ضوابطها ضعيفة بسبب التوجه التاريخي والتركيز الضيق.
٤	التركيز على المساءلة والمحاسبة لمدير تيار القيمة.	المساءلة برمتها غير موجودة في هذا النظام.
٥	تحليل القيمة المالية يظهر التحليل المالي الحقيقي عند اتخاذ القرار.	أي قرارات تستند إلى التكاليف المعيارية للمنتج فهي غير حقيقية ومضللة.
٦	التقارير تأتي في الوقت المناسب، وتتميز بأنها واضحة وموجزة.	التقارير تفصيلية وتأخذ وقتاً من الموظفين دون الإسهام بمعلومات مفيدة.

المصدر: (عبد الجليل، ١٨٠٢م، ص، ص: ٢٠٨، ٢٠٩).

هـ - مبادئ المحاسبة الرشيقة:

يمكن بيان أهم مبادئ المحاسبة الرشيقة فيما يلي: (Mishra, Pradhan, 2009, p:19).

١. **الترشيد ومحاسبة الأعمال البسيطة:** ويتم ذلك من خلال الحد والتقليل من الضياع في العمليات المحاسبية التقليدية وتقريرها وطرائقها المعقدة.
٢. **العمليات المحاسبية التي تدعم المعاملات الرشيقة:** حيث تدعم المحاسبة الرشيقة عملية التحول الرشيق في نظام الإنتاج للوحدات الاقتصادية؛ من خلال إعداد التقارير التي تعكس الأداء المالي والتشغيلي لتدفق القيمة، والتركيز على قياس وفهم خلق قيمة للزبون، واستخدام المعلومات التي تعزز علاقة الزبون وتصميم المنتج وتسعيه.
٣. **التوجه نحو التركيز على العميل:** حيث يتم تحديد الخصائص والصفات التي تميز منتجات الوحدة الاقتصادية، وفي نفس الوقت تضيف قيمة من وجهة نظر العملاء. (الجندي، ١١٠٢م، ص-ص: ٢٨-٣٥). ويتم ذلك من خلال خفض زمن تهيئة الآلات، وإنتاج الحجم المناسب من الوحدات، وخفض حجم المخزون إلى حده الأدنى، والالتزام بمواعيد التسليم وبمستوى الجودة والتصميم المطلوب مع رفع مستوى مرونة التعامل مع متطلبات العملاء. (Kitana, 1997, p:1).

٤. **الاعتماد على نظام الجذب:** ويقوم هذا المبدأ على أساس أن الإنتاج لا يتم إلا إذا كان هناك طلب من العميل. ويتعارض ذلك مع الفكر التقليدي الذي يقوم على الإنتاج بدفعات كبيرة لتحقيق أقل تكلفة للوحدة (المقلد، ٢٠١١م، ص:٧). ويعتبر نظام الجذب وسيلة اتصال بين مراحل الإنتاج المختلفة، ويهدف إلى تخفيض تكلفة المخزون إلى أدنى حد ممكن؛ وصولاً للتكلفة الصفرية للاحتفاظ بالمخزون (الجندي، ٢٠١١م، ص:٣٣).

٥. **السعي نحو الأفضلية:** ويسعى هذا المبدأ إلى الوصول إلى الأفضلية في إرضاء العميل، وتقليل الفاقد إلى أدنى حد؛ من خلال إجراء تحسينات جوهرية تؤثر إيجاباً على التكلفة؛ وبالتالي تضيف قيمة للعملاء (الجندي، ٢٠١١م، ص:٣٣).

٦. **التفويض:** ويقوم هذا المبدأ على ضرورة إعطاء العاملين السلطة المناسبة لحجم المسؤوليات المكلفين بها، ويمنح هذا المبدأ العامل القدرة على المشاركة في صنع القرارات المختلفة، والتحسين المستمر لأنشطة المنشأة الداخلية. مما سبق يخلص الباحث إلى أن مبادئ المحاسبة الرشيقة متداخلة ومتكاملة وتصب جميعها في تحقيق أهداف المحاسبة الرشيقة.

و - معوقات تطبيق المحاسبة الرشيقة:

تتمثل أهم المعوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة الرشيقة فيما يلي: (كاظم، ٢٠١٤م، ص:٨).

١. الافتقار للتقريب بين الأقسام المختلفة، فالعديد من الشركات تحدد مواقع وظائف المحاسبة المالية على مساحة بعيدة من مواقع الإنتاج، وأن تيارات القيمة تستبعد الأقسام الوظيفية التقليدية بل إن معظم الشركات لا تجعل المحاسبين يتفاعلون مع أفراد الإنتاج.

٢. تطلب من المحاسب الإداري ربط كل الأرقام التي يحصل عليها بالكشوفات المالية، وترك عقلية التكلفة التاريخية في إعداد قوائمها المالية الخاصة بالمنظمة.

٣. هناك افتقار للدعم الإسناد البحثي والتعليمي لمنهجيات المحاسبة الجديدة، لذلك فإن إدارة الإنتاج تستجيب لتطور التقنيات الجديدة في الإنتاج، ويكون أقل دافعية للمحاسبين لوضع خطوات الإسناد والدعم لهذه التقنيات.

ز - مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة:

يحتاج التطبيق السليم للمحاسبة الرشيقة توفر مجموعة من المقومات الإدارية؛ يمكن للباحث إيرادها على النحو التالي:

١. **وجود نظام إداري سليم:** حيث تلعب الإدارة دوراً كبيراً في نجاح الشركة وتطورها، حيث إن الدور الأساس للإدارة هو: تحقيق أهداف المنشأة عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد، كما أن الإدارة الناجحة هي التي تقوم بمتابعة كل ما هو جديد في الأساليب الإدارية والإنتاجية (أحمد، ٢٠٠٦م، ص: ١٢٨؛ الحداد، ص: ١٢٤). ويرى الباحث أن الإدارة الناجحة تقوم بنقل الأفكار الحديثة والمتطورة، ومحاولة تطبيقها على أرض الواقع، كما تسعى إلى تقليل الهدر وخفض التكاليف، والاستجابة لمتطلبات العملاء، وتحسين الخدمة، وتعظيم القدرة التنافسية؛ وعليه فإن وجود نظام إداري سليم يعد من المقومات الإدارية اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة.

٢. **وجود نظام فعال للمعلومات المحاسبية:** حيث يعد نظام المعلومات المحاسبية جزءاً أساسياً ومهماً من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية، ويقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة (حسين، ٢٠٠٦م، ص: ٤٧). ويهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى الآتي: (أبو خضيرة، وعشيش، ٢٠٠٨م، ص: ١٥).

- جمع وتخزين البيانات عن النشاطات والأحداث؛ وبالتالي تستطيع المنظمة مراقبة هذه الأحداث.

- تحويل البيانات التي تم جمعها إلى معلومات؛ من خلال معالجتها التي تفيد في عملية اتخاذ القرار، وتمكن الإدارة من التخطيط والتنفيذ والرقابة للنشاطات.

مما سبق يخلص الباحث إلى أن نظام المعلومات المحاسبية يساعد في تحقيق أهداف المنظمة؛ من خلال دعمها في جميع المجالات الإدارية؛ مما يساعدها على القيام بوظائفها المختلفة. وهناك بعض الخصائص التي يجب أن تتوفر في نظام المعلومات المحاسبية ليلائم أغراض الرقابة؛ وهي كما يراها (حفناوي، ٢٠٠١م، ص: ٥٩، ٥٨):

- أن يقوم نظام المعلومات المحاسبية بمعالجة البيانات بدرجة عالية من الدقة والسرعة.

- أن يعمل نظام المعلومات المحاسبية على تزويد الإدارة بالمعلومات المطلوبة في الوقت المناسب.

- أن يتميز نظام المعلومات المحاسبية بالمرونة؛ بحيث يتلاءم مع التغيرات الطارئة.



٣. وجود نظام فعال لتدريب العاملين: حيث إن توافر قوى عاملة ذات كفاءة ومسؤولية يمكن المنظمة من النهوض بأعباء العمل وتحقيق أهدافها، واستخدام إمكانياتها المادية المتاحة بأكبر كفاءة ممكنة (الطيب، ٢٠١٧م، ص:٥٦). من هنا نبعت ضرورة الاهتمام بالعاملين وتطويرهم من خلال الدورات التدريبية؛ لرفع مستوى الكفاءة وتحسين الأداء. وتعتبر وظيفة التدريب من الوظائف الأساس التي تساعد المنظمة على الاستمرار لمواجهة التطورات التقنية في أساليب العمل، وأدوات الإنتاج؛ مما يترتب عليه ضرورة الحصول على كفاءات ومهارات متخصصة، وهذا لا يتوفر إلا من خلال تدريب وتنمية القوى العاملة في جميع المستويات الإدارية (حامد، ٢٠١٦م، ص:٣-٥). وفيما يخص المحاسبة الرشيقة فلا بد من تدريب وتعليم العاملين على طرق حل المشكلات التي تتسبب في الفاقد أو الضائع، مع إعطائهم كافة الصلاحيات للقيام بذلك، كما يجب أن يكون هناك حافز وانتباه لدى العاملين لاكتشاف الأخطاء ومحاولة التخلص منها؛ لضمان تدفق سير العملية الإنتاجية دون توقف (المقلد، ٢٠١٠م، ص:٨). ومما سبق يستنتج الباحث أن وجود نظام فعال لتدريب العاملين أمر في غاية الأهمية؛ باعتباره من أهم مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة.

ح - أدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة:

هناك عدة أدوات للمحاسبة الرشيقة تعمل بتناسق تام لتكوين الرقابة والإدارة في الشركات، وتنبع هذه الأدوات من المبادئ والممارسات المحاسبية الرشيقة. والجدول رقم: (٢) التالي يوضح أهم هذه الأدوات:

جدول رقم: (٢)

أهم أدوات المحاسبة الرشيقة

م	الأداة باللغة العربية	الأداة باللغة الإنجليزية
١	خرائط تدفق القيمة	Value stream Mapping
٢	التكلفة المستهدفة	Target Cost
٣	التحسين المستمر	Continuous improvement
م	الأداة باللغة العربية	الأداة باللغة الإنجليزية

performance measurement linkage chart	مخطط ربط قياس الأداء	٤
Box Scores	صندوق النقاط (أداء تيار القيمة)	٥
Hoshin policy	سياسة هوشين	٦
low inventory	تخفيض المخزون	٧
Value Stream Performance Board	لوحات أداء تيار القيمة	٨
Sales operating and financial planning	مبيعات وعمليات وتخطيط مالي	٩
Transaction elimination matrix	مصفوفة القضاء على المعاملات	١٠
Act (PDCA) Plan- Do- check	خطة، عمل، فحص، قرار	١١
Visual Management	الإدارة المرئية	١٢

وسيتناول الباحث في هذه الدراسة ثلاثة من أدوات المحاسبة الرشيقة على النحو التالي:

١. تيار القيمة: ويقصد بتيار القيمة: «جميع الأنشطة التي تقوم بها المنشأة لإنتاج وتسليم المنتج أو الخدمة بداية من استلام أمر العميل إلى تسليم المنتج له (البكري، والنعمي، ١٣، ص٢٠٠، ص٢٨٩-٢٨٠). ويشمل تيار القيمة جميع الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة. إن المؤسسات التي تطبق نظم الإنتاج التقليدية يكون هيكلها مبني على أساس الأقسام الإنتاجية والأقسام الخدمية، إذ أن الإنتاج يتم وفق الطرق التقليدية بدفعات كبيرة من قسم إلى آخر بغض النظر عن حاجة القسم الآخر، وتستغرق وقتاً للحركة وأوقات انتظار تؤدي إلى تراكم مخزون تحت التشغيل أمام الأقسام الإنتاجية، وكل هذا يمثل موارد ضائعة غير مضافة للقيمة. (فطوم، وسارة، ١٨، ص٢٠٠، ص١٢٩). ومن السمات التي يتميز بها تيار القيمة كما يرى (سيروان، ومحمد، ١٥، ص١٢) أنه يوفر معلومات حول التكلفة وربحية كل تدفق قيمة على حدة، وأن المعلومات التي يوفرها تتصف بالملاءمة والتوقيت المناسب وقابلية التنفيذ، وأن التقارير المالية تكون مفهومة لدى جميع المستويات الإدارية في المؤسسة، كما يُعد نظاماً بديلاً للتكلفة المعيارية. ومما سبق يخلص الباحث إلى أن تيار القيمة يساعد المديرين على تحديد الضياع، وتقسيم الأنشطة إلى أنشطة مضافة للقيمة وأنشطة غير مضافة للقيمة؛ فعندما تتبنى المنشأة الإنتاج الرشيق



يجب أن تقوم بعملية إعادة تنظيم من خلال تدفقات القيمة؛ بحيث يكون كل تدفق قيمة مسؤولاً عن إنتاج عدد معين من المنتجات أو الخدمات التي تهدف إلى خلق القيمة والإبقاء على التدفق والتخلص من الضياع.

٢. التكلفة المستهدفة: وتُعرف التكلفة المستهدفة بأنها: «نظام لتخطيط

الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج، ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام» (لطفي، ٢٠٧م، ص: ٥٦). وتعتبر أداة التكلفة المستهدفة أداة لازمة لتطبيق احتياجات العملاء، وزيادة القيمة المقدمة إليهم، وتستخدم هذه الأداة لفهم متطلبات العملاء وتحديد التغييرات الواجب إجراؤها من زيادة القيمة المقدمة للعميل. ويرى (الخليل، ٢٠١٢م، ص: ٣٥) أن خفض التكاليف هو الأساس في تطبيق أداة التكلفة المستهدفة؛ فعند استخدام هذه الأداة لا يتم الانتظار إلى أن ينتهي الإنتاج؛ لتتدخل الشركة بعدها في برامج إدارة وخفض التكلفة، ولكن يتم تخطيط التكلفة أثناء إعداد خطط الربحية مع استخدام خطط تصميم وتطوير المنتج؛ وذلك حسب مواصفات ورغبات العميل في إدارة التكلفة قبل الدخول في الإنتاج. وقد بينت بعض الدراسات (الصقع، ٢٠١١م، ص: ١١؛ Coskun, 2003, p:1) أن تطبيق أداة التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة، وتحقيق أهداف تحسين الجودة، وخفض التكلفة، وسرعة تقديم المنتجات للسوق. موما سبق يستنتج الباحث أن أداة التكلفة المستهدفة تعتبر من أدوات المحاسبة الرشيقة اللازمة لتحديد تكلفة المنتجات والخدمات؛ لأنها تقوم بداءً بتحديد السعر المستهدف الذي يرغب ويستطيع العميل دفعه، ومن ثم يتم طرح هامش الربح من الربح المستهدف الذي ترغب المنشأة فيه؛ ليتم تحديد التكلفة المستهدفة؛ أي أنها أداة تسير باتجاه معاكس للمنهج التقليدي في التسعير.

٣. التحسين المستمر: يعد مصطلح: «كايزن» مصطلحاً يابانياً يعني التحسين

المستمر (مهند، ورشا، ٢٠١٣م، ص-ص: ٢١٣-٢٢)، وهو طريقة تمثل جوهر التصنيع الرشيق الذي يشارك فيه كل من الإدارة العليا وجميع الموظفين الآخرين. والتحسين المستمر كأداة من أدوات المحاسبة الرشيقة يقصد به: السعي المستمر من خلال البحث المستمر عن آليات وطرق لتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، وتجنب تلك التي لا تضيف قيمة. وتتطلب هذه الأداة التغيير في سلوك الناس، والسلطة على أساس الخبرة، كما تستند على افتراض أن جميع الموظفين يمتلكون نفس المهارات التي يمكن استخدامها بطريقة أفضل، وأن التحسين المستمر يكون في جميع نواحي المنظمة،

وليس فقط في سلسلة عمليات الإنتاج الأساسية؛ حيث ينخرط جميع العاملين في المنظمة في عملية التحسين المستمر وبكافة المستويات الإدارية بغض النظر عن مراكزهم الوظيفية. وتهدف أداة التحسين المستمر إلى خفض التكاليف، وتصحيح الأخطاء ومعالجتها، والتقليل من الفاقد والهدر في الموارد.

ثانياً - الدراسات السابقة

حظي موضوع المحاسبة الرشيقة باهتمام كبير في الأبحاث الأجنبية والعربية، وفيما يلي بعض الدراسات ذات العلاقة التي يمكن تناولها على النحو التالي:

هدفت دراسة (شرفي، ٢٠١٩م) إلى معالجة إشكالية محددات تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد في المؤسسات الجزائرية، والتعرف على بيئة الأعمال الخالية من الفاقد والمفاهيم المرتبطة بها؛ مثل: التفكير الخالي من الفاقد. واستخدمت الدراسة المنهاج الاستقرائي والأسلوب الوصفي في الجانب النظري من الدراسة، وأسلوب الإحصاء الاستدلالي في الجانب التطبيقي. ومن أهم نتائج الدراسة أن استخدام أدوات المحاسبة الخالية من الفاقد لها دور كبير في تخفيض التكاليف؛ لأنها تقلل من الهدر والضياع في الوقت والموارد في المؤسسات الجزائرية، كما تساعد المحاسبة الخالية من الفاقد في توفير المعلومات التي تساعد على المرونة الإنتاجية والتحسين المستمر للعمليات في المؤسسات الجزائرية. ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية لنشر ثقافة إزالة الهدر والضياع والفاقد للموارد المادية والبشرية. والمعلوماتية، وعلى المحاسبين تنمية وعيهم نحو ثقافة المحاسبة الخالية من الفاقد من خلال عقد دورات تدريبية عن مفهوم التصنيع الخالي من الفاقد والمحاسبة الخالية من الفاقد.

وتناولت دراسة (فايزة، ٢٠١٨م) دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركات؛ بالتطبيق على شركة الاسمنت - بني صاف. واعتمدت الدراسة على المنهاج الاستقرائي والأسلوب الوصفي في جمع بيانات الدراسة. وخرجت الدراسة بعدد من النتائج أهمها: أن نظام المحاسبة الرشيقة نظام فعال يسمح بتخفيض التكاليف في المؤسسة ويقلل من الهدر والضياع في الوقت والموارد، وكذلك توفر المحاسبة الرشيقة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشكل صحيح وسليم وقابل للتنفيذ. وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة تماشياً مع الإنتاج الرشيق لما له من أثر مباشر في تخفيض

تكاليف الإنتاج داخل الشركة، و تثقيف العاملين والمشرفين بفلسفة المحاسبة الرشيقة ومدى تأثيرها على خطة الإنتاج، والتخلص من الإدارة التقليدية.

كما هدفت دراسة (عوض الله، الصديق، ٢٠١٨م) إلى دراسة التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد والمحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، وتوفير معلومات دقيقة للإدارة، واتبعت الدارسة المنهاجين الاستنباطي والاستقرائي، والأسلوب التاريخي في جمع وتحليل بيانات الدراسة. وتوصلت الدارسة إلى أن تطبيق محاسبة استهلاك الموارد بالتكامل مع النظام الرشيق يوفر معلومات مهمة تؤثر في دقة اتخاذ القرار، وأن التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف على العمليات الإنتاجية؛ مما يخفض تكلفة الوحدة، وأن استخدام محاسبة استهلاك الموارد بالتكامل مع المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة. وأوصت الدارسة بإيجاد طرق تكاليف حديثة تلائم البيئة الصناعية السودانية، وضرورة المتابعة الدقيقة لموارد المنشأة لاكتشاف الطاقات العاطلة، والعمل على استغلالها والاستخدام الأمثل لتلك الموارد.

في حين قامت دراسة (عابدين، ورشوان، ٢٠١٨م) بدراسة بيان أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيقة على تطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي؛ بالتطبيق على إحدى شركات صناعة أكياس البلاستيك في قطاع غزة بفلسطين. وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في الشركة؛ نظراً لإمكانية تقسيم الشركة إلى تيارات قيمة محددة بحسب المنتجات التي تنتجها، التي تشمل كافة الخطوات والعمليات اللازمة لتوصيل المنتج النهائي للمستهلك. ومن نتائج الدراسة كذلك أن تطبيق سلسلة القيمة كأداة من أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تخفيض التكاليف. ومن أبرز توصيات الدراسة ضرورة رفع الوعي بأهمية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لما لها من أثر على تطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي.

وهدف دراسة (الطيب، ٢٠١٧م) إلى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وقد تم تحديد نوعين من المقومات؛ وهي: المقومات الإدارية، والمقومات الإجرائية، ولتحقيق أهداف الدارسة صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدارسة وأهدافها، وتم اختيار عينة عشوائية من (١٢٠) شركة صناعية؛ حيث تم توزيع (١٢٠) استبانة على عينة الدارسة. وتوصلت الدارسة إلى عدد من النتائج أبرزها: توفر المقومات الإدارية والإجرائية اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في

قطاع غزة. وأوصت الدراسة بأهمية قيام الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة بالتوجه نحو استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة، وتعزيز ونشر ثقافة الفكر الرشيق بين العاملين فيها.

وحاولت دراسة (Vinnaeta & Arora, 2017) توضيح مفهوم المحاسبة الرشيقة ونشأتها وخصائصها، وقدمت مقارنة بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية؛ مما يساعد على فهم شروط التطبيق السليم للمحاسبة الرشيقة. ومن أبرز النتائج التي خرجت بها الدراسة: أن نظام المحاسبة التقليدية يحمل تكاليف كبيرة بواسطة استخدام كامل للمصادر، وترتبط هذه التكلفة مع جرد كبير وفترة زمنية طويلة مع طريقة تسليم سيئة، بينما نظام المحاسبة الرشيقة يحمل تكلفة أقل من خلال التدفق الأعلى على السحب من العملاء، وإزالة المخلفات مما أدى إلى تحسين قيمة العملاء والجودة وتقليص الوقت المعتمد.

وهدف دراسة (عابدين، رشوان، ٢٠١٧م) إلى التعرف على دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف؛ بهدف ترشيد القرارات بالتطبيق على شركة «الحقاوي للمقاولات» العاملة في قطاع غزة بفلسطين. واستخدمت أسلوب الملاحظة والمقابلة الشخصية وحسابات الشركة كأدوات للدراسة. وأظهرت نتائج الدراسة أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة (سلسلة القيمة - التكلفة المستهدفة) لها دور مباشر في تخفيض التكاليف، وتقليل الهدر والضياع في الوقت والموارد للشركة. ومن أهم توصيات الدراسة أنه على الشركة (الحقاوي للمقاولات) أن تلتزم بتطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة (سلسلة القيمة - التكلفة المستهدفة) بدلاً من استخدام نظام المحاسبة المعيارية؛ نظراً لسهولتها وبساطتها إلى جانب توفيرها بيانات فعلية عن تكاليف كل تيار للقيمة، وتحديد أماكن الهدر والضياع والفاقد والقضاء عليه.

وتناولت دراسة (Richard & Crandall, 2001) الاختلافات بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية، والفوائد التي تقدمها المحاسبة الرشيقة والقضايا المرتبطة بها علاوة على مجالات استخدامها. ومن نتائج الدراسة أن المحاسبة الرشيقة تقلل من الفاقد في مراحل الإنتاج المختلفة؛ مما يتيح فرصة للإدارة لاتخاذ القرارات بشكل أفضل، كما خلصت الدراسة إلى أن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تخفيض التكاليف بشكل كبير.

في حين قامت دراسة (شجاع، ٢٠١٥م) ببيان دور أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، بالتطبيق على شركة (فاين للورق الصحي)، واستخدمت

الدراسة المنهاج التجريبي لاختبار تأثير أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف. ومن أبرز نتائج النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة (سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، تخفيض المخزون) لها أثر بشكل مباشر وغير مباشر على المدى البعيد، كما أوصت الدراسة بأهمية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة التي تم اختبارها على الشركة؛ لما لها من أثر في تخفيض التكاليف وتخفيض المخزون الاحتياطي، كما أوصت بتوعية العاملين بالأساليب المعنية بتخفيض التكاليف، والالتزام بتطبيق أدوات التكلفة المستهدفة، وجمع المعلومات المناسبة، وإدخال التعديلات المطلوبة في الوقت المناسب.

وحاولت دراسة (Kenneth Enoch Okpala, 2013) التحقق من أن تطبيق المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تحقيق فلسفة المحاسبة الرشيقة في شركات التصنيع في نيجيريا؛ بالتطبيق على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية في نيجيريا. ومن أهم النتائج التي خرجت بها الدراسة أن المحاسبة الرشيقة ترتبط إيجابياً بفلسفة التصنيع الخالي من الفاقد، كما أن فكرة التصنيع الخالي من الفاقد تؤدي إلى تحسين نتائج الأعمال بشكل كبير من حيث جودة المنتج ورضاء العملاء وحصصة سوق المنتجات والربحية، واستنتجت الدراسة أن تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف يؤثر بشكل إيجابي على الاقتصاد في نيجيريا.

التعليق على الدراسات السابقة:

تشابهت هذه الدراسة مع الدراسات السابقة التي تم عرضها في أن جميع هذه الدراسات بما فيها هذه الدراسة تناولت موضوع المحاسبة الرشيقة بشكل تفصيلي، كما تتشابه مع دراسة (عوض الله، والصدیق، ٢٠١٨م) في أن كليهما طبقا في البيئة السودانية. كما تتشابه مع دراسة (الطيب، ٢٠١٧م) في أن كليهما هدفا للتحقق من مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية، واستخدم كل منهما المنهاج الاستقرائي في الإطار النظري، وتم استخدام الاستبانة في الجانب العملي للدراسة. إلا أن الاختلاف يكمن في أن هذه الدراسة بالإضافة إلى أنها تهدف للتحقق من توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة، تهدف كذلك إلى التحقق من توفر أدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة، وكذلك تختلف عن دراسة (الطيب، ٢٠١٧م) في مجتمع وعينة الدراسة التي تم تطبيق الدراسة عليها؛ حيث تم تطبيق هذه الدراسة على شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

بناءً على ما تم عرضه في الإطار النظري والدراسات السابقة سيتم في الجانب التطبيقي من الدراسة التحقق من مدى توفر المقومات والأدوات اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية، وقد تم استخدام الاستبانة للحصول على المعلومات الضرورية، وإجراء الاختبارات الإحصائية الملائمة؛ لاختبار فرضيات الدراسة، ومن ثم الإجابة عن أسئلة الدراسة.

أولاً - إجراءات الدراسة

أ. **مجتمع وعينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من جميع المدراء الماليين والمحاسبين والمراجعين الداخليين في شركتي القطاع الصناعي [شركة النيل للأسمنت (ربك) المحدودة، والشركة الوطنية للبترول (سودان) المحدودة] المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية؛ البالغ عددهم (٢٠١) فرداً، <http://kse.com.sd>. وقد تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة؛ وبلغت العينة (٥٧) فرداً.

ب. **أداة الدراسة:** تم جمع بيانات الدراسة باستخدام أداة الاستبانة التي تم إعدادها وتبويبها بناءً على فرضيات الدراسة؛ حيث تم توزيع (٥٧) استبانة على المديرين الماليين والمحاسبين والمراجعين الداخليين بشركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية، (توزيعاً مباشراً)، وتم استرداد (٤٩) استبانة صالحة للتليل؛ أي بنسبة (٨٦٪) من إجمالي الاستبانات الموزعة. وتكونت الاستبانة الموزعة من (٣٧) عبارة تقيس محورين أساسيين؛ هما: (توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة، وتوفر أدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة)، واشتملت الفقرات التي تنتمي للمحور الأول على (١٦) عبارة موزعة على ثلاثة أبعاد فرعية؛ هي: (نظام إداري سليم، ونظام فعال للمعلومات المحاسبية، ونظام فعال لتدريب الموظفين). واشتملت الفقرات التي تنتمي للمحور الثاني على (٢١) عبارة موزعة على ثلاثة أبعاد فرعية؛ هي: (توفر أداة تيار القيمة، وتوفر أداة التكلفة المستهدفة، وتوفر أداة التحسين المستمر). وتم تحديد مستوى الموافقة بخمس مستويات حسب مقياس ليكرت الخماسي؛ لقياس استجابات العينة لفقرات الاستبانة، كما يوضح الجدول ذلك الجدول رقم: (٣) التالي:

جدول رقم: (٣)
درجات مقياس ليكرت الخماسي

غير موافق مطلقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الاستجابة
١	٢	٣	٤	٥	الدرجة

ج. صدق أداة الدراسة: قام الباحث بالتأكد من صدق أداة الدراسة (الاستبانة) وفقاً للخصائص القياسية؛ وهي:

١. الصدق الظاهري لأداة الدراسة؛ حيث تم عرض الاستبانة على عدد من أساتذة الجامعات في السودان المتخصصين في مجال المحاسبة، وقد تم الآخذ بآرائهم وملاحظاتهم حول مناسبة فقراتها وعباراتها.

٢. صدق المقياس: أي الاتساق الداخلي لمحور مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقية؛ ويقصد به قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور؛ حيث تم استخدام معامل ارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية للمحور؛ كما في الجدول رقم: (٤)؛ على النحو التالي:

جدول رقم: (٤)

معامل الارتباط لمحور مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقية

م	العبرة	معامل الارتباط مع المحور	معامل الارتباط مع البعد
أولاً - نظام إداري سليم			
١	تقوم الشركة بمهامها الإدارية مثل: التخطيط والتنظيم والتنسيق والرقابة دون أن يكون هناك إهدار في الوقت.	٠,٨٥	٠,٨٨
٢	تطبق الشركة إجراءات واضحة للمساعدة في تحقيق الأهداف المخطط لها.	٠,٨٧	٠,٨١
٣	يتم استغلال الموارد المتاحة بدون أن يكون هناك هدر فيها.	٠,٨٩	٠,٨٧
٤	تتبنى الشركة نظام العمل بروح الفريق الواحد لتحقيق مصلحة الشركة.	٠,٧٩	٠,٧٨

م	العبارة	معامل الارتباط مع المحور	معامل الارتباط مع البعد
٥	لدى الشركة الخبرة الكافية لاتخاذ القرارات الخاصة بتحديد احتياجاتها من الموارد.	.٨٦	.٨٥
ثانياً - نظام فعال للمعلومات المحاسبية			
١	لدى الشركة نظام معلومات محاسبية يساعدها في تحقيق أهدافها.	.٧٦	.٨٢
٢	يلتزم نظام المعلومات المحاسبي في الشركة احتياجات المستخدمين.	.٨٤	.٨٧
٣	نظام المعلومات المحاسبي في شركة مرن ويتلاءم مع أي تغييرات طارئة.	.٧٨	.٨١
٤	استرجاع المعلومات المحاسبية يتسم بالسهولة والسرعة والدقة العالية.	.٨١	.٧٩
٥	يتم معالجة البيانات المالية بالسرعة الكافية، ويتم تزويد الغدارة بها في الوقت المناسب.	.٨٧	.٨٤
٦	تتم مراجعة النظام المحاسبي بصفة دورية بغرض تطويره.	.٨٠	.٨٨
ثالثاً - نظام فعال لتدريب العاملين			
١	لدى الشركة برامج تدريبية لتطوير قدراتهم وبمسار تدريبي محدد.	.٧٩	.٨٨
٢	التدريب الذي تقدمه الشركة يساعد موظفيها على اكتشاف الأخطاء.	.٧٥	.٨٠
٣	تهتم الشركة بالعنصر البشري من خلال استقطاب المؤهلين منهم والعمل على تدريبهم وتحفيزهم.	.٨٦	.٨٢
٤	تخصص الشركة موازنة سنوية لتدريب العاملين فيها.	.٧٤	.٨١
٥	ينعكس التدريب الذي تقدمه الشركة ايجاباً على أداء العاملين.	.٨٢	.٧٣

يتضح من الجدول رقم:(٤) أن جميع البنود حققت ارتباطات دالة احصائية مع الدرجة الكلية لمحور مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة، وكذلك مع كل بعد من أبعاد المحور عند مستوى دلالة ($a \geq 0.05$)

ويوضح الجدول رقم:(٥) معامل الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لمحور أدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة؛ كما في الجدول رقم:(٥) التالي:

جدول رقم: (٥)

معامل الارتباط لمحور أدوات تطبيق المحاسبة الرشيقية

م	العبرة	معامل الارتباط مع المحور	معامل الارتباط مع البعد
أولاً - تيار القيمة			
١	تقوم الشركة بمتابعة وتحديد الأنشطة اللازمة للحصول على المنتج من بداية استلام الطلبات حتى تسليم المنتج.	.٨٤	.٧٩
٢	تقوم الشركة بتقسيم العمل وفقاً لتيارات القيمة وصولاً إلى منتج معين أو عدد من المنتجات.	.٨٣	.٨٢
٣	تقوم الشركة بتحديد تيارات القيمة الواجب إنشاؤها.	.٨١	.٨٦
٤	تقوم الشركة بتحديد العمليات التي يتضمنها كل تيار قيمة.	.٧٩	.٨١
٥	تقوم الشركة بتوزيع الموارد المتاحة (مادية - بشرية) على تيارات القيمة لضمان استقلالها.	.٨٠	.٧٧
٦	يوجد تحديد واضح لصلاحيات فريق ومسؤوليات فريق تيار القيمة.	.٧٦	.٧٠
٧	تقوم الشركة بمتابعة ودراسة وقت تنفيذ الأنشطة والعمليات للتأكد من الالتزام بالوقت المحدد للتنفيذ.	.٨٤	.٨٦
ثانياً - التكلفة المستهدفة			
١	تستخدم الشركة نظام التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف.	.٨٠	.٧٩
٢	يساعد الهيكل الإداري للشركة في إنجاح نظام التكلفة المستهدفة.	.٨٢	.٨٣
٣	تقوم إدارة الشركة بوضع سعر مستهدف يقبله العملاء.	.٨٤	.٨١
٤	تطبيق أداة التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تفادي الأخطاء والعيوب (استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة).	.٨٠	.٧٢
٥	تطبق الشركة أدوات حديثة لخفض التكاليف وصولاً للتكلفة المستهدفة.	.٨٦	.٨٨
٦	تسعير المنتج باستخدام التكلفة المستهدفة يمكن الشركة من زيادة حصتها السوقية.	.٧١	.٨٠
٧	يساهم تطبيق التكلفة المستهدفة في تحديد هامش الربح المستهدف قبل طرح المنتج في السوق.	.٧٥	.٧٨

ثالثاً: التحسين المستمر			
١	تشكل الإدارة العليا للشركة فرق للعمل للقيام بالتحسين المستمر.	٠,٨١	٠,٨٨
٢	تسعى إدارة الشركة باستمرار إلى إزالة الهدر (الأنشطة التي لا تضيف قيمة) بين العاملين لتخفيض الأخطاء المحاسبية.	٠,٧٢	٠,٧٩
٣	تقدم إدارة الشركة الدعم المستمر لعمليات التحسين المستمر.	٠,٨٤	٠,٨١
٤	تقوم إدارة الشركة بتوظيف التقنية في العمليات الإنتاجية بالصورة المثلى.	٠,٧١	٠,٨٤
٥	تقوم إدارة الشركة بإعادة هيكلة العمليات الإنتاجية داخل الإدارات والأقسام لزيادة الفعالية الإنتاجية.	٠,٨٣	٠,٧٣
٦	تقوم إدارة الشركة بالتواصل مع الشركات الخارجية للاطلاع على ما هو جديد في مجال الصناعة.	٠,٧٨	٠,٨٧
٧	تسعى الشركة إلى إرضاء عملائها من خلال تحسين جودة المنتجات المقدمة لهم.	٠,٨١	٠,٨٦

يتضح من الجدول رقم: (٥) أن جميع البنود حققت ارتباطات دالة إحصائياً مع الدرجة الكلية لمحور مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة، وكذلك مع كل بعد من أبعاد المحور عند مستوى دلالة ($a \geq 0.05$)

٣. الصديق البنائي لأبعاد محور مقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة؛

تم حساب معامل الارتباط بين درجة كل بعد مع المحور الذي ينتمي إليه لمقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة؛ كما في الجدول رقم: (٦)؛ على النحو التالي:

جدول رقم: (٦)

معامل الارتباط لمقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة

م	مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة	معاملات الارتباط
أولاً - مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة		
١	نظام إداري سليم.	٠,٩٣
٢	نظام معلومات محاسبي فعال.	٠,٨٩

٣	نظام فعال لتدريب العاملين.	.٩١
ثانياً - أدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة		
١	تيار القيمة.	.٨٦
٢	التكلفة المستهدفة.	.٨٩
٣	التحسين المستمر.	.٨١

يتضح من الجدول رقم: (٦) أن جميع الأبعاد قد حققت ارتباطات ذات دلالة إحصائية مع الدرجة الكلية للبعد والمحور عند مستوى دلالة (٠.٠٥).

د. ثبات أداة الدراسة (الاستبانة): ويقصد بثبات الاستبانة أن تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وبعبارة أخرى: الاستقرار في نتائجها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة، من خلال استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha). والتجزئة النصفية لل فقرات الزوجية وجمتان لل فقرات الفردية، ويوضح ذلك الجدول رقم: (٧) أدناه:

جدول رقم: (٧)

معامل ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية لمقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة

م	مقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة	عدد عبارات كل بعد	معامل ألفا كرونباخ	التجزئة النصفية (للفقرات الزوجية)	جمتان (للفقرات الفردية)
أولاً - مقومات المحاسبة الرشيقة					
١	نظام إداري سليم.	٥	.٩١	.٨٧	-
٢	نظام معلومات محاسبي فعال.	٦	.٩٤	.٨٤	.٨٩

٣	نظام معلومات محاسبي فعال.	٥	٠,٨٩	-	-
ثانياً - أدوات المحاسبة الرشيقة					
١	تيار القيمة.	٧	٠,٩٦	٠,٨٢	٠,٨٥
٢	التكلفة المستهدفة.	٧	٠,٨٣	٠,٨٩	-
٣	التحسين المستمر.	٧	٠,٩١	٠,٩٥	٠,٨٠
أدوات المحاسبة الرشيقة		٢١	٠,٩٤	٠,٨٢	٠,٨٩

يتضح من الجدول رقم: (٧) أن قيمة معامل الثبات للاستبانة مرتفعة، وبذلك تم التأكد من صدق وثبات الاستبانة.

ثانياً - تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها ومناقشتها:

لتحليل فقرات الاستبانة تم الاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي وقيمة اختبار (T) لعينة واحدة؛ لمعرفة مدى توفر مقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة؛ أي إذا كان متوسط الإجابات أكبر من (٣) أم لا، فإذا كان أقل من الدرجة (٣)؛ فهذا يدل على عدم توفر مقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة.

أ. الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

يتم في هذه الجزئية توزيع عينة الدراسة وفقاً لخصائصها على النحو التالي:

١. توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم: (٨) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي؛ كما يلي:

جدول رقم: (٨)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	٢١	٥١%

ماجستير	١٤	٣٤%
دكتوراه	٦	١٥%
المجموع	٤٩	١٠٠%

يوضح الجدول رقم: (٨) أن ما نسبته (٥١ %) من أفراد عينة (مجتمع) الدراسة مؤهلها العلمي بكالوريوس، وأن (٤٩ %) منها من حملة الماجستير والدكتوراه، مما يدل على أن عينة الدراسة على درجة كبيرة من الوعي بطبيعة محاور الاستبانة مما يعطي ثقة كبيرة في آرائهم بالتالي يمكن الاعتماد عليها.

٢. توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم: (٩) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي؛ كما يلي:

جدول رقم: (٩)

توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
٧١%	٣٩	محاسبة
١٧%	٧	إدارة أعمال
١٢%	٥	اقتصاد
١٠٠%	٤١	المجموع

يتضح من الجدول رقم: (٩) أن ما نسبته (٧١ %) من أفراد العينة تخصصهم محاسبة، وهؤلاء لهم المعرفة بالأساليب والأدوات المحاسبية، بالتالي هم قادرون على فهم محاور الاستبانة.

٣. توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم: (١٠) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي؛ كما يلي:

جدول رقم: (١٠) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
٪٢٠	٨	من ١ إلى أقل من ٥ سنوات
٪٣٢	١٣	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات
٪٤٨	٢٠	أكثر من ١٠ سنوات
٪١٠٠	٤١	المجموع

يتضح من الجدول رقم: (١٠) أن ما نسبته (٤٨ ٪) من أفراد العينة خبرتهم أكثر من (١٠) سنوات، كما أن (٣٢ ٪) من أفراد العينة خبرتهم بين (٥) و (١٠) سنوات؛ ويدل ذلك على أن معظم أفراد العينة يمتلكون خبرة مناسبة؛ وبالتالي هم قادرون على فهم طبيعة العمل في الشركة التي يعملون فيها.

٤. توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

يوضح الجدول رقم: (١١) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي؛ كما يلي:

جدول رقم: (١١) توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
٪٥	٢	مدير مالي
٪٧٨	٣٢	محاسب
٪١٧	٧	مراجع داخلي
٪١٠٠	٤١	المجموع

يتضح من الجدول رقم: (١١) أن ما نسبته (٧٨ ٪) من أفراد العينة وظائفهم

محاسبون؛ بالتالي هم على فهم ودراية بطبيعة أسئلة الاستبانة؛ مما يزيد من الثقة في إجاباتهم.

ب. تحليل واختبار فرضيات الدراسة:

١. **الفرضية الرئيسة الأولى:** وتنص على: «لا تتوفر المقومات اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية»؛ ويتفرع عن هذه الفرضية مجموعة من الفرضيات؛ وللتحقق من صحة الفرضيات الفرعية تم حساب المتوسط الحسابي (م)، والانحراف المعياري (ح)، والوزن النسبي (ن)، وقيمة (T) لعينة واحدة، ومستوى الدلالة (SIG) مرتبة حسب أهميتها؛ كما هو موضح أدناه:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** «لا يتوفر نظام إداري سليم في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية».

يوضح الجدول رقم: (١٢) المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية لجميع فقرات (توفر نظام إداري سليم تسهم في تطبيق المحاسبة الرشيقة)؛ كما يلي:

جدول رقم: (١٢)

المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية لجميع فقرات (توفر نظام إداري سليم تسهم في تطبيق المحاسبة الرشيقة) (المتوسط الافتراضي = ٣)

م	الفقرات	م	ح	ن	T	(SG)
١	لدى الشركة الخبرة الكافية لاتخاذ القرارات الخاصة بتحديد احتياجاتها من الموارد.	٤,٧٣	٠,٨٤	٨٨,٨٧	٢٤,٩٢	٠,٠٠٠
٢	تتبنى الشركة نظام العمل بروح الفريق الواحد لتحقيق مصلحة الشركة.	٤,٦٧	٠,٥١	٨٦,٠٩	٢١,٣٩	٠,٠٠٠
٣	تطبق الشركة إجراءات واضحة للمساعدة في تحقيق الأهداف المخطط لها.	٤,١٢	٠,٧٥	٧٧,٢٢	٢٠,٦٤	٠,٠٠٠
٤	تقوم الشركة بمهامها الإدارية مثل التخطيط والتنظيم والتنسيق والرقابة دون أن يكون هناك إهدار في الوقت.	٤,٠٨	٠,٨٦	٨٢,١٧	١٧,٢٧	٠,٠٠٠
٥	يتم استغلال الموارد المتاحة بدون أن يكون هناك هدر فيها.	٤,٠١	٠,٦٦	٨٠,٢٤	٢١,٤٨	٠,٠٠٠
	الدرجة الكلية	٤,٣٢	٠,٧٠	٨٢,٩٢	٢١,٤٢	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول رقم:(١٢) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات البعد بلغ (٤,٣٢)، والوزن الحسابي (٨٢,٩٢)، والانحراف المعياري (٠,٧٠)، والدلالة (sig) (.....)؛ وبالتالي يعتبر بعد: (توفر أنظمة إدارية سليمة تسهم في تطبيق المحاسبة الرشيقة) ذو دلالة احصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا البعد تفوق درجة المتوسط الافتراضي وهو (٣)؛ وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل عينة الدراسة على أن شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية بها نظام إداري سليم، تستطيع القيام بمهامها بشكل سليم. وتتفق هذه الدراسة مع دراسة (الطيب، ١٧، ٢٠٢٠م) التي توصلت إلى أن النظام الإداري المطبق في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة نظام سليم؛ وبناءً على ما سبق يمكن رفض الفرضية الفرعية الصفرية (H_0)، التي تنص على: «لا يتوفر نظام إداري سليم في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية». وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهي: «تتوفر أنظمة إدارية سليمة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية».

- **الفرضية الفرعية الثانية:** «لا يتوفر نظام معلومات محاسبي فعال في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية».

يوضح الجدول رقم:(١٣) المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية لجميع فقرات (توفر نظام معلومات محاسبي فعال يساعد في تطبيق المحاسبة الرشيقة)؛ كما يلي:

جدول رقم: (١٣)

**المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية لجميع فقرات
(توفر نظام معلومات محاسبي فعال يساعد في تطبيق المحاسبة الرشيقة)
(المتوسط الافتراضي = ٣)**

م	الفقرات	م	ح	ن	T	(SIG)
١	لدي الشركة نظام معلومات محاسبية يساعدها في تحقيق أهدافها.	٤,٧٦	٠,٦١	٨٦,٧١	١٩,٨٢
٢	يتم معالجة البيانات المالية بالسرعة الكافية، ويتم تزويد الغدارة بها في الوقت المناسب.	٤,٦٢	٠,٧١	٨٩,٥٧	٢٣,٦١

٣	٤,٥٩	٠,٧٨	٨٣,٦٦	١٨,٩١	٠,٠٠٠	تتم مراجعة النظام المحاسبي بصفة دورية بغرض تطويره.
٤	٤,١٦	٠,٦٢	٨١,٥٢	٢٢,٦٩	٠,٠٠٠	استرجاع المعلومات المحاسبية يتسم بالسهولة والسرعة والدقة العالية.
٥	٤,١٢	٠,٨٩	٨٨,١٩	٢١,٠٨	٠,٠٠٠	يلتزم نظام المعلومات المحاسبي في الشركة احتياجات المستخدمين.
٦	٤,١١	٠,٨٣	٨٢,٢٦	١٩,٦٧	٠,٠٠٠	نظام المعلومات المحاسبي في شركة مرن ويتلاءم مع أي تغيرات طارئة.
الدرجة الكلية						
	٤,٣٩	٠,٦٢	٨٥,٣١	٢٠,٩٦	٠,٠٠٠	

يتضح من الجدول رقم: (١٣) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات البعد بلغ: (٤,٣٩)، والوزن الحسابي (٨٥,٣١)، والانحراف المعياري (٠,٦٢)، و (sig) (٠,٠٠٠)؛ وبالتالي يعتبر بعد: (توفر نظام معلومات محاسبي فعال يساعد في تطبيق المحاسبة الرشيقة) ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (a ≥ 0.05)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا البعد تفوق درجة المتوسط الافتراضي وهو: (٣)؛ وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل عينة الدراسة على أن شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية بهما نظام معلومات محاسبي فعال. وتتفق هذه الدراسة مع دراسة (الطيب، ٢٠١٧م) التي توصلت إلى أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تطبق نظاماً فعالاً للمعلومات المحاسبية؛ وبناءً على ما سبق يمكن رفض الفرضية الفرعية الصفرية (H0)، التي تنص على: «لا يتوفر نظام معلومات محاسبي فعال في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية». وقبول الفرضية الفرعية الثانية البديلة (H1) وهي: «يتوفر نظام معلومات محاسبي فعال في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية».

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** «لا يتوفر نظام فعال لتدريب العاملين في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية».

يوضح الجدول رقم: (١٤) المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية لجميع فقرات (توفر نظام فعال لتدريب العاملين يساعد في تطبيق المحاسبة الرشيقة)؛ كما يلي:

جدول رقم: (١٤)

المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية لجميع فقرات (توفر نظام فعال لتدريب العاملين يساعد في تطبيق المحاسبة الرشيقة) (المتوسط الافتراضي = ٣)

م	الفقرات	م	ح	ن	T	(SIG)
١	تخصص الشركة موازنة سنوية لتدريب العاملين فيها.	٤,٩١	٠,٥١	٨٥,٠٩	٢,٠٤٣	٠,٠٠٠
٢	لدى الشركة برامج تدريبية لتطوير قدراتهم وبمسار تدريبي محدد.	٤,٨٦	٠,٦٣	٨٢,٦١	١٩,٣٧	٠,٠٠٠
٣	تهتم الشركة بالعنصر البشري من خلال استقطاب المؤهلين منهم والعمل على تدريبهم وتحفيزهم.	٤,٨٢	٠,٨٣	٨١,١٣	٢١,٥٨	٠,٠٠٠
٤	التدريب الذي تقدمه الشركة يساعد موظفيها على اكتشاف الأخطاء.	٤,٧٢	٠,٨٩	٨٠,٥٩	١٨,٩٤	٠,٠٠٠
٥	ينعكس التدريب الذي تقدمه الشركة إيجاباً على أداء العاملين.	٤,٨٠	٠,٧٧	٨١,٥٧	١٩,٦٧	٠,٠٠٠
	الدرجة الكلية	٤,٨٢	٠,٥٠	٨٢,١٩	١٩,٩٨	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول رقم: (١٤) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات البعد بلغ: (٤,٨٢)، والوزن الحسابي (٨٢,١٩)، والانحراف المعياري (٠,٥٠)، و (sig) (٠,٠٠٠)؛ وبالتالي يعتبر بعد: (نظام فعال لتدريب العاملين يساعد في تطبيق المحاسبة الرشيقة) ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \geq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا البعد تفوق درجة المتوسط الافتراضي وهو (٣)؛ وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل عينة الدراسة على أن شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية تبني نظام تدريب فعال للعاملين، مما يؤدي إلى رفع كفاءتهم العملية. وتتفق هذه الدراسة مع دراسة (الطيب، ٢٠١٧م) التي توصلت إلى أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تطبق نظام فعال لتدريب الموظفين؛ وبناءً على ما سبق يمكن رفض الفرضية الفرعية الصفرية (H_0) التي تنص على: «لا يتوفر نظام فعال لتدريب العاملين في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية». وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهي: «يتوفر نظام فعال لتدريب العاملين في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية».

٢. **الفرضية الرئيسية الثانية:** التي تنص على: لا تتوفر في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية الأدوات اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة؛ ويتفرع عن هذه الفرضية مجموعة من الفرضيات؛ وللتحقق من صحة الفرضيات الفرعية تم حساب المتوسط الحسابي (م)، والانحراف المعياري (ح)، والوزن النسبي (ن)، وقيمة (T) لعينة واحدة، ومستوى الدلالة (SIG) مرتبة حسب أهميتها؛ كما هو موضح أدناه:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** «لا تتوفر في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية أداة تيار القيمة».
يوضح الجدول رقم: (١٥) المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية لجميع فقرات (أداة تيار القيمة)؛ كما يلي:

جدول رقم: (١٥)

المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية لجميع فقرات أداة تيار القيمة (المتوسط الافتراضي = ٣)

م	الفقرات	م	ح	ن	T	(SIG)
١	تقوم الشركة بمتابعة ودراسة وقت تنفيذ الأنشطة والعمليات للتأكد من الالتزام بالوقت المحدد للتنفيذ.	٣,٣٧	.,٨٤	٨٢,٢٤	١٨,٥٣	.,,.,.
٢	تقوم الشركة بمتابعة وتحديد الأنشطة اللازمة للحصول على المنتج من بداية استلام الطلبات حتى تسليم المنتج.	٣,٣٦	.,٧١	٨٣,٣٨	٢١,٦.	.,,.,.
٣	تقوم الشركة بتوزيع الموارد المتاحة (مادية - بشرية) على تيارات القيمة لضمان استقلالها.	٢,٦٦	.,٩٤	٨٦,٧٤	٢١,٨٨	.,,.,.
٤	تقوم الشركة بتحديد تيارات القيمة الواجب إنشاؤها.	٢,٢٦	.,٩٦	٨٢,٥٦	٢٠,٧٢	.,,.,.
٥	يوجد تحديد واضح لصلاحيات فريق ومسؤوليات فريق تيار القيمة.	٢,١٦	.,٨٦	٨١,٤.	٢٢,١١	.,,.,.
٦	تقوم الشركة بتقسيم العمل وفقاً لتيارات القيمة وصولاً إلى منتج معين أو عدد من المنتجات.	٢,١٢	.,٩٤	٨٥,١٩	١٩,٩٦	.,,.,.

٧	تقوم الشركة بتحديد العمليات التي يتضمنها كل تيار قيمة.	٢,١١	٠,٨٤	٨٠,٠٩	٢١,٠٧	٠,٠٠٠
الدرجة الكلية						
		٢,٥٨	٠,٨٧	٨٣,٠٠	١٧,٨٨	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول رقم: (١٥) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات البعد بلغ: (٢,٥٨)، والوزن (٨٣,٠٠)، والانحراف المعياري (٠,٨٧)، و (sig) (٠,٠٠٠)؛ وبالتالي يعتبر بعد: (توفر أداة تيار القيمة للمساعدة في تطبيق المحاسبة الرشيقة) ليس له دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \geq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا البعد تقل بكثير عن درجة المتوسط الافتراضي وهو: (٣)، وهذا يعني عدم الموافقة من قبل عينة الدراسة على أن شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية تتوفر فيها أداة تيار القيمة. وتختلف هذه الدراسة مع دراسة (عابدين، ورشوان، ٢٠١٨م)، التي توصلت إلى أنه تتوفر أداة تيار القيمة في الشركة محل الدراسة وبالتالي يمكن تطبيقها فيها. مما سبق يمكن قبول الفرضية الفرعية الصفرية (H_0)، التي تنص على «لا تتوفر في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية أداة تيار القيمة».

- **الفرضية الفرعية الثانية:** «لا تتوفر في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية أداة التكلفة المستهدفة».

يوضح الجدول رقم: (١٦) المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية لجميع فقرات (توفر أداة التكلفة المستهدفة)؛ كما يلي:

جدول رقم: (١٦)

المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية لجميع فقرات (توفر أداة التكلفة المستهدفة) (المتوسط الافتراضي = ٣)

م	الفقرات	م	ح	ن	T	(SIG)
١	يسهم تطبيق التكلفة المستهدفة في تحديد هامش الربح المستهدف قبل طرح المنتج في السوق.	٤,٨٢	٠,٧١	٨٤,٢٩	١٩,٧٦	٠,٠٠٠
٢	تقوم إدارة الشركة بوضع سعر مستهدف يقبله العملاء.	٤,٦٥	٠,٧١	٨١,٣٥	١٩,٨٧	٠,٠٠٠

٣	يساعد الهيكل الإداري للشركة في إنجاح نظام التكلفة المستهدفة.	٣,٤٦	٠,٨٨	٨٤,١٨	١٨,٤٣	٠,٠٠٠
٤	تسعير المنتج باستخدام التكلفة المستهدفة يمكن الشركة من زيادة حصتها السوقية.	٤,٢٩	٠,٨٣	٨٣,٤٩	٢١,٥٧	٠,٠٠٠
٥	تطبيق أداة التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تفادي الأخطاء والعيوب (استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة).	٤,١٧	٠,٦٨	٨٠,٣٣	٢٠,٦٧	٠,٠٠٠
٦	تستخدم الشركة نظام التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف	٣,٨٦	٠,٦٧	٨٢,٢٦	٢٠,٤٧	٠,٠٠٠
٧	تطبق الشركة أدوات حديثة لخفض التكاليف وصولاً للتكلفة المستهدفة.	٣,٥٧	٠,٧٨	٨١,٢٥	١٨,٩٧	٠,٠٠٠
	الدرجة الكلية	٣,٦١	٠,٦٩	٨٢,٤٧	١٩,٩٢	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول رقم: (١٦) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات البعد بلغ: (٣,٦١)، والوزن (٨٢,٤٧)، والانحراف المعياري (٠,٦٩) و (sig) (٠,٠٠٠)؛ وبالتالي يعتبر بعد: (توفر أداة التكلفة المستهدفة للمساعدة في تطبيق المحاسبة الرشيقية) ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \geq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا البعد تزيد بكثير عن درجة المتوسط الافتراضي وهو: (٣)؛ وهذا يعني الموافقة من قبل عينة الدراسة على أن شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية تتوفر فيها أداة التكلفة المستهدفة، وتتفق هذه الدراسة مع دراسة (عابدين، ورشوان، ٢٠١٨م) التي توصلت إلى أن شركة الحلقاوي للمقاولات (عينة الدراسة) تتطبق أداة التكلفة المستهدفة؛ مما أدى إلى تخفيض تكاليف الإنتاج، كما تتفق مع دراسة (شجاع، ٢٠١٥م) التي توصلت إلى أن شركة فاين للورق الصحي (عينة الدراسة) تتطبق أداة التكلفة المستهدفة؛ مما أسهم إيجاباً في تخفيض تكاليف الإنتاج؛ وبناءً على ما سبق يمكن رفض الفرضية الفرعية الصفرية (H_0) التي تنص على: «لا تتوفر في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية أداة التكلفة المستهدفة». وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهي: «تتوفر في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية أداة التكلفة المستهدفة».

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** «لا تتوفر في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية أداة التحسين المستمر».

يوضح الجدول رقم:(١٧) المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية لجميع فقرات (توفر أداة التحسين المستمر)؛ كما يلي:

جدول رقم: (١٧)
المتوسط الحسابي والقيمة الاحتمالية لجميع فقرات
(توفر أداة التحسين المستمر) (المتوسط الافتراضي = ٣)

م	الفقرات	م	ح	ن	T	(SIG)
١	تقدم إدارة الشركة الدعم المستمر لعمليات التحسين المستمر.	٤,٨٨	٠,٨٩	٨١,٥٤	١٩,٨٧	٠,٠٠٠
٢	تقوم إدارة الشركة بتوظيف التقنية في العمليات الإنتاجية بالصورة المثلى.	٤,٧١	٠,٦٨	٨١,١٠	٢١,٠٠	٠,٠٠٠
٣	تشكل الإدارة العليا للشركة فرق للعمل للقيام بالتحسين المستمر.	٤,٦٢	٠,٧٧	٨٢,٢٠	٢٠,١٨	٠,٠٠٠
٤	تسعى إدارة الشركة باستمرار إلى إزالة الهدر (الأنشطة التي لا تضيف قيمة) بين العاملين لتخفيض الأخطاء المحاسبية.	٤,٢٩	٠,٩٤	٨٠,٦٩	١٩,٥٣	٠,٠٠٠
٥	تسعى الشركة إلى إرضاء عملائها من خلال تحسين جودة المنتجات المقدمة لهم.	٣,٩٨	٠,٩٢	٨٤,٩٢	٢٢,١٣	٠,٠٠٠
٦	تقوم إدارة الشركة بإعادة هيكلة العمليات الإنتاجية داخل الإدارات والأقسام لزيادة الفعالية الإنتاجية.	٣,٨٦	٠,٩٤	٨٣,٦٩	٢٢,٨٧	٠,٠٠٠
٧	تقوم إدارة الشركة بالتواصل مع الشركات الخارجية للاطلاع على ما هو جديد في مجال الصناعة.	٣,٧٢	٠,٦٥	٨٢,٠٠	١٩,٨٠	٠,٠٠٠
	الدرجة الكلية	٤,١٩	٠,٧٩	٨٢,٢٨	٢٠,٧٤	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول رقم: (١٧) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات البعد بلغ: (٤,١٩) والوزن (٨٢,٢٨)، والانحراف المعياري (٠,٧٩)، و (sig) (٠,٠٠٠)؛ وبالتالي يعتبر بعد: (توفر أداة التحسين المستمر للمساعدة في تطبيق المحاسبة الرشيقة) ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \geq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا البعد تزيد بكثير عن درجة المتوسط الافتراضي وهو: (٣)؛

وهذا يعني الموافقة من قبل عينة الدراسة على أن شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية تتوفر فيها أداة التحسين المستمر؛ وبناءً على ما سبق يمكن رفض الفرضية الفرعية الصفرية (H0) التي تنص على: «لا تتوفر في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية أداة التحسين المستمر». وقبول الفرضية البديلة (H1) وهي: «تتوفر في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية أداة التحسين المستمر».

المبحث الرابع

الخلاصة والنتائج والتوصيات

تعتبر المحاسبة الرشيقة من الممارسات المحاسبية الحديثة التي تأثرت بالمتغيرات المعاصرة؛ حيث يهدف النظام المحاسبي إلى تلبية متطلبات مختلف متخذي القرار من المعلومات الملائمة. كما أن تطبيق المحاسبة الرشيقة يتطلب توفر مقومات أساسية مثل: النظام الإداري السليم، ونظام المعلومات المحاسبي الفعال، وكذلك وجود نظام لتدريب العاملين، كما يتطلب تطبيق المحاسبة الرشيقة توفر العديد من الأدوات، وقد اختار منها الباحث ثلاثة لأهميتها في تطبيق المحاسبة الرشيقة؛ وهي: أداة تيار القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتحسين المستمر. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تم بناءً عليها اقتراح عدد من التوصيات؛ على النحو التالي:

أولاً - نتائج الدراسة

من خلال دراسة مدى توفر مقومات وأدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة في شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية؛ توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. تتوفر لدى شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة؛ ويتضح ذلك من خلال تطبيقهما لنظام إداري سليم له القدرة على تحقيق الأهداف المخطط لها. ونظام معلومات فعال له القدرة على توصيل المعلومات لكافة المستويات الإدارية؛ لاتخاذ القرارات المناسبة. كما اتضح أن لديهما نظام تدريب فعال للعاملين؛ مما يساهم في تطوير أدائهم ورفع كفاءتهم.

٢. يتوفر لدى شركتي القطاع الصناعي المدرجتين في سوق الخرطوم للأوراق المالية أدوات تطبيق المحاسبة الرشيقة؛ ويتضح ذلك من خلال توفر أداة التكلفة المستهدفة؛ مما يساعد في تحديد تكلفة المنتج؛ وبالتالي الإسهام في تسعيره. كما تتوفر لديهما أداة التحسين المستمر؛ مما يساعد في إنتاج منتجات ذات جودة عالية. كما تتوفر لديهما أداة تيار القيمة التي تساعد في تطبيق المحاسبة الرشيقة.

ثانياً - توصيات الدراسة

بناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة؛ يوصي الباحث الشركتين على وجه الخصوص، والشركات المشابهة، وجهات تعليم المحاسبة بالآتي:

١. اتباع الأساليب الإدارية الحديثة لمواكبة التطورات التي يشهدها العالم في المجال الصناعي.
٢. العمل على تحديث وتطوير النظام المحاسبي؛ لزيادة فعاليته وقدرته على تزويد المستويات الإدارية العليا بالمعلومات الملائمة؛ لمساعدتها في اتخاذ القرار.
٣. القيام بعقد دورات تدريبية متخصصة في مجال الإنتاج؛ لتعزيز قدرة العاملين فيهما على معرفة مواطن الخلل في العملية الإنتاجية لتلافيها في الوقت المناسب.
٤. تبني تطبيق أداة تيار القيمة لما لها من أهمية في المساعدة في تطبيق المحاسبة الرشيقة.
٥. نشر ثقافة الوعي لدى العاملين بأهمية تطبيق التحسين المستمر في كافة مراحل الإنتاج وصولاً إلى التكلفة المناسبة مع الحفاظ على الجودة.
٦. تضمين مقررات المحاسبة في مؤسسات التعليم العالي الحكومي والأهلي في السودان للمفاهيم الحديثة في مجال المحاسبة.
٧. عقد الندوات والمؤتمرات وورش العمل الخاصة بتطبيق مقومات وأدوات المحاسبة الرشيقة؛ لرفع درجة الوعي بأهمية تطبيق مثل هذه الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة.

قائمة المراجع

أولاً - المراجع العربية:

١. أبو خضرة، حسام، وعشيش، حسن، (٨ . ٢٠٠٨م)، **نظم المعلومات المحاسبية**، الأردن: عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ص: ١٥.
٢. أحمد، محمود بسام، (٦ . ٢٠٠٦م)، «دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الخصوصية المحدودة في قطاع غزة»، **رسالة ماجستير غير منشورة**، رسالة ماجستير مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين: غزة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، ص: ١٢٨.
٣. البكري، حمزة رياض، والنعمي، أحمد مقداد، (١٣ . ٢٠٠٢م)، «المحاسبة الرشيقة ودورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة»، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، بغداد: جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد رقم: (٨)، العدد رقم: (٢٥)، ديسمبر، ص-ص: ٢٨-٢٩٨.
٤. الجندي، نهال أحمد، (١١ . ٢٠٠٢م)، «إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية للتوافق مع محاسبة ترشيد الفاقد»، **مجلة البحوث الإدارية**، جمهورية مصر العربية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مركز البحوث والاستشارات الإدارية، المجلد رقم: (٢٩)، العدد رقم: (١)، يناير، ص-ص: ٢٨-٣٥.
٥. حامد، شعبان سعيد، (٦ . ٢٠٠٢م)، «الاتجاهات الحديثة لإدارة الموارد البشرية»، **رسالة ماجستير غير منشورة**؛ مقدمة إلى اللجنة العلمية الدائمة لإدارة الأعمال، جمهورية مصر العربية: جامعة الأزهر، كلية التجارة، ص-ص: ٣-٥.
٦. الحداد، حسين محمد، وحلس، سالم عبد الله، (١١ . ٢٠٠٢م)، «مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة: دراسة تحليلية»، **مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية**، فلسطين: غزة، الجامعة الإسلامية، المجلد رقم: (٢)، العدد رقم: (٢)، يونيو، ص: ١٢٤.
٧. حسين، أحمد حسين، (٦ . ٢٠٠٢م)، **نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية**، جمهورية مصر العربية: الإسكندرية، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، ص: ٤٧.

٨. حفناوي، محمد يوسف، (٢٠١٠م)، «نظم المعلومات المحاسبية، الأردن: عمان، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ص، ص:٥٩،٥٨.
٩. الخليل، محار عبد الله، (٢٠١٢م)، «تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية»، **رسالة ماجستير غير منشورة**، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، الأردن: عمان، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، ص:٣٥.
١٠. الداوودي، علي مهدي، والشمري، حسين جاسم (٢٠١٧م)، «تطبيقات التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ضمن إطار المحاسبة الرشيقة»، **مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية**، العراق: بغداد، جامعة الفرات الأوسط التقنية، المجلد رقم: (١٩)، العدد رقم: (٢)، يونيو، ص:٢.
١١. السباعوي، إسرائ، والطائي، بسام، (٢٠١٢م)، «دور مراكز التصنيع الرشيق في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة: دراسة تحليلية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى»، **مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية**، العراق: الموصل، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، المجلد رقم: (١١)، العدد رقم: (٢٦)، ص:٣.
١٢. سيراون، كريم عيسى، ومحمد، عبد العزيز محمد، (٢٠١٥م)، «المحاسبة الرشيقة نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية»، **مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية**، العراق: كركوك، جامعة كركوك، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد رقم: (٥)، العدد رقم: (١)، يونيو، ص:١٢٥.
١٣. شجاع، مخلد فؤاد، (٢٠١٥م)، «دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف: دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي»، **رسالة ماجستير غير منشورة**، بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، الأردن: عمان، جامعة الشرق الأوسط، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، ص-١-٤.
١٤. شرفي، شيما، (٢٠١٩م)، «محددات تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد في المؤسسات الجزائرية: دراسة استطلاعية لعينة من ولاية أم البواقي»، **رسالة ماجستير غير منشورة**، مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، الجزائر: ولاية أم البواقي، جامعة العربي بن مهيدي، كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، قسم المالية والمحاسبة، ص-١-١٨.



١٥. الصقع، محمد سالم، (٢٠١١م)، «أهمية مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف- دراسة ميدانية: في الشركة الليبية للحديد والصلب»، **مجلة إربد للبحوث والدراسات**، الأردن: إربد، جامعة إربد الأهلية، كلية العلوم الإدارية والمالية، المجلد رقم: (١٦)، العدد رقم: (١)، يونيو، ص: ١١.
١٦. الطيب، خلود محمد بشير، (٢٠١٧م)، «مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة»، **رسالة ماجستير غير منشورة**، بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين: غزة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، ص: ٥٦.
١٧. عابدين، حسني عابدين، ورشوان، عبد الرحمن محمد، (٢٠١٧م)، «دور استخدام المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف بهدف ترشيد القرارات (دراسة حالة تطبيقية)»، **مجلة ذخائر للعلوم الإنسانية**، المغرب: فاس، مركز فاطمة الفهرية للدراسات والأبحاث، العدد رقم: (١)، يونيو، ص-ص: ٤٢-٦٨.
١٨. عابدين، حسني عابدين، ورشوان، عبد الرحمن محمد، (٢٠١٨م)، «أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي - دراسة حالة»، **مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية**، الجزائر: معهد الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي لتامنغست، المجلد رقم: (٧)، العدد رقم: (٢)، يونيو، ص-ص: ٥٥٨-٥٨٤.
١٩. عبد الجليل، سيف سعد، (٢٠١٨م)، «استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس وتقويم الأداء في الوحدات الصحية في مدينة الموصل- دراسة تطبيقية في مستشفى السلام»، **مجلة جامعة جيهان- أربيل العلمية**، العراق: الموصل، جامعة الموصل، العدد رقم: (٢)، (الجزء-A)، أيلول، ص: ٧.
٢٠. عوض الله، ليندا عيش، والصادق، بابكر إبراهيم، (٢٠١٨م)، «أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة الرشيقة: دراسة ميدانية على بعض شركات الصناعات الغذائية بالسودان»، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، السودان: الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد رقم: (١٩)، العدد رقم: (١)، يونيو، ص-ص: ١-١٦.
٢١. فايذة، رحيله، (٢٠١٨م)، «دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركات: دراسة حالة شركة الأسمت بني صاف»، **رسالة ماجستير غير منشورة**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، الجزائر: بلحاج، المركز الجامعي بلحاج، معهد العلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، ص-ص: ١-٧٥.

٢٢. فطوم، أمحمدي، وسارة، المهدي هجانة، (١٨ . ٢٠٢٠م)، «الإفصاح عن المحاسبة الرشيقة باستخدام تدفق القيمة، **مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، الجزائر: البليدة، جامعة البليدة، العدد رقم: (٤)، ديسمبر، ص: ١٢٩.**
٢٣. كاظم، حاتم، (١٤ . ٢٠٢٠م)، «استعمال تحليل ربحية الزبون كأداة استراتيجية في إدارة علاقة الزبون وتحقيق الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية في معمل المشروبات الغازية في بابل»، **مجلة الغري، العراق: بغداد، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، السنة العاشرة، المجلد رقم: (٧)، العدد رقم: (٣٠)، ص: ٨.**
٢٤. لطفي، أمين السيد، (٧ . ٢٠٢٠م)، **إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، جمهورية مصر العربية: الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الأولى، ص: ٥٦.**
٢٥. محسن، إسراء عبد السلام، (١٦ . ٢٠٢٠م)، «مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة (دراسة حالة بنك فلسطين)، **رسالة ماجستير غير منشورة،** بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، فلسطين: غزة، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، ص: ٢.
٢٦. المقلد، محسن عوض محمد، (١٠ . ٢٠٢٠م)، «نظام المعلومات المالية الخالي من الفاقد»، **رسالة دكتوراه غير منشورة،** رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة، جمهورية مصر العربية: القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، ص: ٧.
٢٧. مهند، عبد الرحمن، ورشا، عدنان أحمد، (١٣ . ٢٠٢٠م)، «أثر استخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية»، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق: بغداد، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد رقم: (٣٦)، يونيو، ص: ٢١٣-٢٢٠.**

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Arora, V., & Soral, G. (2017). Conceptual Issues in Lean Accounting: A Review. **IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices**, Vol. 16 (3), p-p:66-78.
2. Coskun, Ali, (2003). "Target Costing as a Strategic Cost Management Tool", **Journal of Academic Studies**, p-p:414-428.
3. Crandall, R. E. & Main, K. (2016). Lean Accounting Fad or Fashion. <https://docplayer.net/14877517-Lean-accounting-fad-or-fashion.ht>.
4. Enoch, O. K. (2013). Lean Accounting and Lean business philosophy in Nigeria: An exploratory research. **International Journal of Economics, Finance and Management**, Vol. 2, No. 7, p-p: 1-8.
5. Kitana, K. (1997). "Toyota Production System: One-by-One Confirmation", **University of Kentucky, Lean Manufacturing Conference**, May. 32. Kocsoy, M., Gurdal, K., and Karabayir, M. E., 2008, "Target Costing in Turkish Manufacturing Enterprises, European Journal of Social Sciences", Vol. 7, No. 2, p-p: 1-13.
6. Kocamiş, T. U. (2015). Lean Accounting Method for Reduction in Production Costs in Companies. **International Journal of Business and Social Science**, Vol. 6, No. 9, p-p: 6-12.
7. Maskell, B. & Baggaley, (2004) B., "Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise", Productivity Press, 3ed., McGraw-Hill, New York, USA., Vol (1). Available at: <http://books.google.com.eg>, **40, p-p:15-30**.
8. Mishra & Pradhan 2009, "lean accounting": A relent Development in management Science.
9. Stephen L. Woehrle, Louay Abou-Shady (2010), Using Dynamic Value Stream Mapping and Lean Accounting Box Scores to Support Lean Implementation, **American Journal of Business Education**, USA, Vol. 3, p-p:67-76.

تقديم توفر مقومات وأدوات تطبيق المحاسبة
الرشيقة في شركات القطاع الصناعي المدرجة في
سوق الخرطوم للأوراق المالية - دراسة ميدانية



جدارات منسوبي وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام
في المملكة العربية السعودية - دراسة تحليلية

د/ فهدة بنت سلطان السديري
المملكة العربية السعودية
جدة - جامعة الملك عبد العزيز
كلية الاقتصاد والإدارة - قسم المحاسبة

Competencies of the employees of the internal audit units in
the public sector of Saudi Arabia - An analytical study

Dr. Fahdah Sultan Alsudairi
Saudi Arabia
Jeddah - King Abdulaziz University
Faculty of Economics and Administration
Accounting department
falsudairi@kau.edu.sa

جدارات منسوبي وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية: دراسة تحليلية

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير إطار لتحديد جدارات منسوبي وحدات المراجعة الداخلية بما يتناسب مع متطلبات القطاع العام في المملكة العربية السعودية. وتنبع الحاجة من هذه الدراسة بسبب توجيه أطر الجدارات المطورة من قبل الجهات المهنية المتخصصة إما إلى القطاع الخاص من قبل جمعية المراجعين الداخليين الدولية، أو إلى أجهزة الرقابة العليا من قبل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، التي لا تنطبق بمجملها على طبيعة العمل في وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام ومتطلباته؛ ولتحقيق هدف البحث تم توظيف المنهج التحليلي المعتمد على تحليل المحتوى للأطر المهنية وربطها بمتطلبات اللوائح والأنظمة الحكومية السعودية المتعلقة بوحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي ومن ثم عرض الإطار المقترح على المختصين من مهنيين وأكاديميين للوصول إلى الإطار النهائي.

وقد اشتمل الإطار في صورته النهائية على خمس (5) جدارات ينبثق منها (97) مؤشر، وتتمثل هذه الجدارات في: الجدارات المعرفية، والوظيفية، والفنية، والناعمة، وأخيراً الجدارات الإدارية.

الكلمات المفتاحية: الجدارات، المراجعة الداخلية، القطاع العام.

Competencies of the employees of the internal audit units in the public sector of Saudi Arabia: An analytical study

Abstract:

The aim of this research is to develop competencies framework for public sector internal audit employees in line with the requirements of the public sector in the Kingdom of Saudi Arabia. The need for this study stems from the focus of competencies developed by specialized professional bodies on the private sector, which do not apply in their entirety to the nature of work in the public sector and its requirements. To achieve the goal of the research, the interpretive approach based on content analysis of previous studies and professional reports was employed and linked to the requirements of Saudi government regulations and systems, and then the proposed framework was presented to academic and professional specialists to reach the final framework.

In its final form, the framework included five competencies from which 97 indicators emerged. These competencies are: Knowledge competencies; functional competencies; technical competencies; soft competencies; and finally, administrative competencies.

Keywords: Competencies, Internal Audit, Public Sector.

الإطار العام للدراسة

أولاً - المقدمة

شهد القطاع العام في المملكة العربية السعودية تحولات جذرية وهامة هدفت لإعادة هيكلته، وتطبيق آليات الحوكمة، وتفعيل متطلبات الرقابة؛ سواء المالية وغير المالية لرفع مستوى الأداء في الأجهزة الحكومية؛ ولتحقيق ذلك واستشعاراً بأهمية المراجعة الداخلية كنشاط موضوعي ومستقل مرتبط بشكل مباشر ومستمر بتعزيز أداء الأنشطة في الأجهزة التابعة لها، فقد صدر قرار مجلس الوزراء رقم: (٢٣٥) في: ١٤٢٥/٧/٢٠ هـ القاضي بإنشاء وحدات للمراجعة الداخلية في الجهات المشمولة برقابة الديوان العام للمحاسبة؛ بحيث ترتبط هذه الوحدات بالمستول الأول في الجهة. وصدور قرار مجلس الوزراء الموقر رقم: (١٢٩) وتاريخ: ١٤٢٧/٤/٦ هـ، الذي تضمن اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة.

كما أن أهمية المراجعة الداخلية في القطاع العام تزداد باعتماد المملكة العربية السعودية لرؤية (٢٠٣٠) التي يندرج من ضمن برامجها، برنامج التحول الوطني، الذي ينص على أن البرنامج يهدف إلى: «تحقيق التميز في الأداء الحكومي، وتعزيز الممكّنات الاقتصادية، والارتقاء بمستوى الخدمات المعيشية» (رؤية ٢٠٣٠ للمملكة العربية السعودية، ٢٠٢٠)؛ وحيث إن هدف وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام وفقاً للدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الصادر عن الديوان العام للمحاسبة (٢٠١٠م، ص: ٧) هو: «تمكين الجهات من تحقيق رسالتها وأهدافها من خلال التأكد من إنجاز الأهداف المقررة وفقاً لما خطط له»؛ بالتالي تسهم المراجعة الداخلية عند قيامها بمهامها بكفاءة بضمان تحقيق الأهداف العامة للقطاع العام وللدولة ككل.

وبالرغم من أهمية وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي إلا أنها تواجه مجموعة من التحديات التي تعيق تحقيق الغرض منها (Alzeban, 2015; Alzeban & Gwilliam, 2014; Alzeban & Sawan, 2013; التراس، ٢٠١٩م؛ السهلي، ٢٠١١م؛ باعجاجة، ٢٠١٢م) ومن أهم هذه المعوقات ضعف التأهيل المطلوب لمنسوبي هذه الوحدات فيما يتعلق بالجدارات التخصصية المطلوبة لإتمام مهام المراجعة بفعالية وكفاءة (Alzeban & Sawan, 2013; Alzeban & Gwilliam, 2014; التراس، ٢٠١٩م)؛ فمثلاً، قد لا يكون اختيار وتعيين منسوبي وحدات المراجعة الداخلية مبني

على عوامل مرتبطة بالخبرة العملية والتأهيل المهني اللازم في مجال المراجعة الداخلية، بالرغم من اشتراط اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية لذلك، نظراً لندرة الكادر الإداري والفني المؤهل (Alzeban & Gwilliam, 2014)؛ وحيث إن عملية التطوير والتدريب هي بطبيعتها عملية مستمرة وتحتاج للتقويم المستمر لتحسين مخرجاتها، فإن تحديد الجدارات المطلوب توافرها في منسوبي وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام يعد أمراً هاماً؛ لمعرفة مجالات التطوير والتدريب المطلوب توفيرها من قبل الجهات المختصة بذلك.

وعليه فإن هذه الدراسة تسعى لتطوير إطار لمؤشرات جدارات منسوبي وحدات المراجعة الداخلية يتناسب مع متطلبات وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية؛ عن طريق ربط وتحليل أطر الجدارات الصادرة عن الجهات المهنية الدولية المتخصصة في القطاعين العام والخاص مع المتطلبات النظامية في المملكة العربية السعودية الخاصة بوحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام.

ثانياً - هدف وأهمية الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير نموذج لجدارات المراجعين الداخليين العاملين في وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي بناءً على تحليل كل من الدراسات والتقارير الصادرة عن جمعية المراجعين الداخليين الدولية المرتبطة بجدارات المراجعين الداخليين في القطاع الخاص (IIA, 2013؛ التراس، ٢٠١٩م)، بالإضافة إلى إطار جدارات المراجعين العاملين في أجهزة الرقابة العليا والصادر من قبل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) (International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 2019).

وتتبع أهمية الدراسة أولاً: من اختلاف متطلبات عمل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام عن متطلبات كل من المراجع الداخلي في القطاع الخاص والمراجع التابع لأجهزة الرقابة العليا؛ وذلك بناءً على اللوائح المنظمة لعمل وحدات المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية الموضحة باللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة (الصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم: ١٢٩ تاريخ: ١٤٢٧/٤/١هـ)، والدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة (الديوان العام للمحاسبة، ٢٠١٠م).

وثانياً: الحاجة لوجود معايير تسهم في قياس مستوى أداء منسوبي وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام؛ لاستخدامها كأساس لتطوير مهارات المنسوبين الحاليين، والمساعدة أيضاً في توفير معايير لاختيار الكوادر المستقبلية؛ فوجود إطار للجدارات يمثل المرحلة الأولى لاستحداث مسار للتطوير المهني عن طريق توضيح الجدارات المطلوبة، ومن ثم استخدامها لتصميم مناهج وبرامج التطوير المهني المستمر (INTOSAI, 2019).

ثالثاً - مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

صدر عن معهد المراجعين الداخليين الدولي (IIA) العديد من التقارير والبحوث والإرشادات المتعلقة بفعالية وظيفية المراجعة الداخلية؛ وذلك بالتركيز على المراجعة الداخلية في القطاع العام (Institute of Internal Auditors Research Foundation IIA, 2009; MacRae & Gils, 2014; Piper, 2015). وقد حظيت العوامل المؤثرة في فعالية أداء وظيفة المراجعة الداخلية باهتمام الباحثين؛ حيث تناولت العديد من الدراسات جدارات المراجعين وكفاءتهم بالقطاعين: الخاص (Endaya & Hanefah, 2013; Erasmus & Coetzee, 2018; Lenz & Baharud-din, Shokiyah, & Ibrahim, 2014; Mustika, Hahn, 2015) والعام (Hahn, 2015; Noor, Zaman, Mustapha, & Zulkifli, 2017; Shamsuddin, Manjieggar, & Kirupanangtan, 2014).

وقد ناقشت مجموعة من الدراسات أهمية كفاءة المراجعين الداخليين في القطاع العام في عدة دول، مثل الولايات المتحدة الأمريكية؛ حيث أوضح DeSimone (2017) أن المراجعين الداخليين مطالبون بأداء أعمال تقتضي إتقان تقارير مالية، ومعرفة قوانين التزام مختلفة تتطلب منهم مهارات وقدرات وتخصصات متنوعة للمحافظة على جودة المراجعة. وفي اليونان وجدت دراسة Drogalas et al. (2017) علاقة إيجابية بين كفاءة المراجعين في القطاع العام والقدرة على اكتشاف حالات الغش. وفي ماليزيا توصل Baharud-din et al. (2014) إلى أن فعالية المراجعة تزيد مع زيادة كفاءة المراجعين واستقلالهم وقدرتهم على أداء العمل بموضوعية ودعم الإدارة لهم. واستنتجت الدراسة أنه بالرغم من أن فعالية المراجعة ترتبط بعوامل خارجية يصعب التحكم بها وتؤثر على عمل وحدة المراجعة الداخلية، لكنها أيضاً تتأثر بعوامل داخلية من الممكن التحكم بها مثل رفع كفاءة المراجعين الداخليين وتعزيز دعم الإدارة لهم.

وفي الدول العربية اتفقت دراسة (Alqudah, Amran, & Hassan, 2019)

في الأردن على أهمية تطوير جدارات المراجعين الداخليين في القطاع العام مع دراسة Shamki & Alhajri (2017) في عُمان، التي بحثت مدى تأثير فعالية المراجعة بعدة عوامل؛ وهي: نطاق عملية المراجعة، ردود أفعال الإدارة العليا على عمل المراجعين الداخليين وأخيراً خبرة المراجعين. وتوصل Shamki and Alhajri (2017) إلى وجود علاقة إيجابية بين فعالية المراجعة وخبرة وكفاءة المراجعين.

أما في المملكة العربية السعودية، فقد توصلت دراسة and Alzeban (2013) Sawan أن غياب المراجعين المؤهلين يعد أحد أهم المشاكل التي تواجه المراجعة الداخلية في القطاع العام. وهذا الغياب نتج عن أسباب عدة منها غياب الكفاءات المؤهلة من منسوبي القطاع العام مما أدى لاعتماد الإدارات على اختيار منسوبي وحدات المراجعة الداخلية بناءً على السمعة والعلاقات الشخصية عوضاً عن التأهيل المهني المتخصص. وبالرغم من انخفاض التأهيل المهني لمنسوبي وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام، إلا أن السديري (مقبول للنشر) توصلت لارتفاع مستوى التقييم الذاتي لمنسوبي وحدات المراجعة الداخلية لجداراتهم مما قد يدل على الحاجة لمعرفة مدى فهم المراجعين في هذا القطاع لمهامهم ومتطلباتها.

وتكمن أهمية التأهيل المناسب للمراجعين الداخليين في ضرورة مواكبة التغيرات المستمرة في وظيفة ومجال المراجعة الداخلية عن طريق التطوير المستمر لمهارات المراجعين الفنية والمهنية والسلوكية (Jackson, 2007). فكما ترتبط كفاءة المراجع بتأهيله العلمي، فإن طبيعة المراجعة الداخلية تتطلب منه أيضاً التحلي بمجموعة من الصفات الشخصية والمهارات العملية التي تمكنه من تحقيق متطلبات وظيفة المراجعة الداخلية. فمثلاً، أوضح Noor et al (2017) أن المراجع القادر على إقناع الموظفين في الجهات الخاضعة للمراجعة، للتجاوب معه يكون أكثر قدرة على تحقيق أهداف عملية المراجعة. كما أكد Alzeban (2013) Sawan & على أهمية توفير فرص التدريب المستمر للمراجعين الداخليين لضمان بناء الجدارات المهنية المطلوبة وبالتالي المساعدة في تحقيق الغرض من وظيفة المراجعة الداخلية. كما أشار Ahmad, Othman, Othman, & Jusoff (2009) إلى أن مهنية المراجعين تعتمد بشكل أساسي على تأهيلهم العلمي وقدرتهم على تنفيذ المهام والتطوير المستمر والخبرة المهنية.

وقد اتسمت معظم الدراسات السابق ذكرها بمناقشة موضوع جدارات المراجعين كأحد العوامل أو المتغيرات التي يتم توظيفها من ضمن عوامل أو

متغيرات أخرى تهدف بالمجمل لقياس جودة المراجعة. وذلك يشير إلى الحاجة إلى دراسات أكثر تناقش معايير قياس وتقييم هذه الجدارات بما يتناسب مع المتطلبات النظامية للدولة والمتطلبات المهنية للمراجع الداخلي في القطاع العام.

رابعاً - منهاج الدراسة

لتحقيق الهدف من هذه الدراسة تم توظيف المنهاج الاستقرائي بتحليل المحتوى باستخدام أولاً: أسلوب تحليل الوثائق الذي يتطلب فحص البيانات المستمدة من المستندات المتمثلة باللوائح والأنظمة الحكومية وتفسيرها من أجل استنباط المعنى وتعزيز الفهم وتطوير المعارف (Krippendorff, 2018, Corbin & Strauss, 2008)، وثانياً: أسلوب تحليل المحتوى الموجه "Directed Qualitative Content Analysis" الذي يعتمد على استخدام الدراسات السابقة والنظريات المتاحة كأساس للوصول إلى تصنيفات محددة يتم فيها الاعتماد على هذه الدراسات والنظريات في ترميز وتحليل البيانات الواردة في النصوص المستخدمة في كل من الدراسات السابقة والتقارير الصادرة عن الهيئات المهنية المتخصصة، وربطها باللوائح والأنظمة الحكومية المتعلقة بعمل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام بصفتها محددات للمحيط العملي المؤثر في اختيار مؤشرات الجدارات المطلوبة.

وقد تم اعتماد طريقة التحليل المقترحة من Mayring (2000, 2014) التي تتضمن سبع خطوات كما يلي:

١. تحديد أسئلة البحث والخلفية النظرية المستخدمة.
 ٢. تعريف نظام الترميز عن طريق تحديد التصنيفات الرئيسة والفرعية بناءً على النظريات المستخدمة والدراسات السابقة.
 ٣. تعريف الإرشادات المتبعة عند الترميز مثل التعاريف وأسس الترميز.
 ٤. قراءة كامل النصوص وتحديد رموز مبدئية وإضافة طرق ترميز إضافية عند الحاجة.
 ٥. مراجعة التصنيفات وإرشادات الترميز بعد دراسة ما بين (١٠٪) إلى (٥٠٪) من البيانات.
 ٦. إعادة تنظيم البيانات عند الحاجة أو كتابة التصنيفات النهائية.
 ٧. التحليل والتفسير بناءً على التكرارات والاحتمالات.
- وبناءً على ما سبق، وتطبيقاً للخطوة الأولى من أسلوب التحليل المتبع،

فقد تم تحديد الإطار النظري للبحث بحيث يعتمد على الإطار الصادر عن جمعية المراجعين الداخليين الدولية والمرتبطة بجدارات المراجعين الداخليين (IIA, 2013) وإطار جدارات المراجعين العاملين في أجهزة الرقابة العليا والصادر من قبل الإنتوساي (INTOSAI, 2019). وربطها باللوائح المنظمة لعمل وحدات المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية الموضحة باللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة (والصادر بقرار مجلس الوزراء رقم: ١٢٩، وتاريخ: ١٤٢٧/٤/٨هـ) والدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة (الديوان العام للمحاسبة، ٢٠١٠م) كأساس للتحليل والإجابة عن سؤال البحث التالي:

ماهي الجدارات المطلوب توافرها في منسوبي وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية؟

بناءً على خطوات التحليل المتبعة، يستكمل القسم التالي الخطوة الثانية والثالثة من طريقة تحليل (Mayring (2000, 2014)؛ وهي تعريف نظام الترميز عن طريق تحديد التصنيفات الرئيسة والفرعية بناءً على النظريات المستخدمة والدراسات السابقة، بالإضافة لتعريف الإرشادات المتبعة عند الترميز.

خامساً - جدارات المراجعين الداخليين في القطاع العام

أنتشر استخدام مفهوم الجدارات في علم إدارة الموارد البشرية منذ أن طوره McClelland (1973)؛ ليستخدم في تحديد الأداء العالي للموظفين. وقد عرف معهد المراجعين الداخليين الدولي الجدارة بأنها: قدرة الفرد على أداء مهمة ما بشكل صحيح، وأنها مجموعة محددة من المعارف والمهارات والسلوكيات (IIA, 2013). ويرى Seol, Sarkis, & Lefley (2011) جدارات المراجعين على أنها الطريقة التي يتم بها الاستفادة من السمات الفردية للمراجعين (مثل: مهاراتهم وسلوكياتهم) في أداء المهام المطلوبة؛ وبالتالي لا يمكن تحديد الجدارة ولكن يمكن الاستدلال عليها عن طريق ملاحظة طريقة أداء المهام والسمات الشخصية أو كليهما.

ويمكن وصف إطار جدارات المراجعين الداخليين بأنه أداة تحدد وتعرف النموذج المثالي للمهارات والكفاءات المطلوبة والمتوقعة من الفرد ليتمكن من تحقيق الهدف من المراجعة الداخلية (IIA, 2013; INTOSAI, 2019). وكما أشار Coetzee (2020) & du Plessis بأن أطر الجدارات ليست ثابتة بل ديناميكية في طبيعتها

وتسعى إلى تحديد العناصر اللازمة لدفع النجاح، وأنها ستتغير حسب الظروف؛ بالتالي فإن الجدارات المذكورة في الأطر المختلفة تمثل الحد الأدنى من مجموعة الجدارات التي يجب على جميع الموظفين في تخصص معين تملكها.

وقد أجرى معهد المراجعين الداخليين، وبشكل دوري، مجموعة من الدراسات منذ عام ١٩٧٢م، لتكوّن الإطار العام للمعارف المشتركة لمهنة المراجعة الداخلية (CBOK) التي تهدف لمساعدة المراجعين الداخليين على مواكبة التغييرات التي تطرأ على عملهم، وتوفير الإرشادات اللازمة لهم بهدف تطوير أدائهم بشكل عام (Coetzee, Plant, Barac, & Fourie, 2013). ويعتبر هذا الإطار أساس يفيد بشكل كبير في بناء الجدارات المطلوبة من المراجعين الداخليين.

كما أصدر معهد المراجعين الداخليين الدولي عام ١٩٩٩م الجدارات المطلوب توافرها في المراجعين الداخليين ملخصة في إطار عام مبني على مجموعة من المعارف المشتركة للمراجعين الداخليين (Lower, & Roebuck, 1999). وقد تضمنت (٣٣٤) جدارة مرتبطة بعشرين مجالاً تدريبياً؛ أهمها: التفكير المنطقي ومهارات التواصل والمراجعة والأخلاق والتنظيم. وركز هذا الإطار على توفر مستوى عالٍ من الجدارة والكفاءة والفعالية المهنية بحيث قسم الجدارات المطلوبة إلى مهارات معرفية ومهنية (Seol et al., 2006). وحيث إن هذا الإطار يمثل إرشادات للتحقق من توفر المهارات المهنية لدى المراجعين، فهو قابل للتطوير والاختبار. فقد طور (Seol and Sarkis, 2006) إطار للجدارات معتمد على إطار معهد المراجعين الداخليين لعام ١٩٩٩م، واختبرت الدراسة مدى صلاحية هذه المهارات للتطبيق من وجهة نظر مدراء المراجعة الداخلية. وتوصلوا إلى أن إمكانية الاستفادة من الإطار تعتمد على تلخيصه بالشكل الذي يسمح باستخدامه في الواقع العملي كمؤشر على مستوى جدارات المراجعين الداخليين.

ومن ثم أصدر معهد المراجعين الداخليين إطار جدارات المراجعين الداخليين لعام ٢٠٠٦م بعد إضافة بعض المهارات والسلوكيات التي توصل لها الإطار العام للمعارف المشتركة لعام ٢٠٠٦م (Coetzee et al., 2013). وأخيراً في عام ٢٠١٣م تم إصدار الإطار المحدث تحت عنوان: «الإطار العالمي لجدارات المراجعة الداخلية» بعد تغيير هيكل الجدارات، وتقسيمها إلى عشر جدارات أساسية؛ تتفرع منها (١٦٣) مؤشر (IIA, 2013)؛ كما في الجدول رقم: (١) التالي:

جدول رقم: (١) الإطار العالمي لجدارات التدقيق الداخلي (IIA, 2013)

م	الجدارات	عدد المؤشرات
١	الأخلاق المهنية: تعزيز وتطبيق الأخلاق المهنية.	١٥
٢	إدارة المراجعة الداخلية: تطوير وإدارة وظيفة المراجعة الداخلية.	٢٣
٣	تطبيق إطار الممارسات المهنية الدولية.	١٣
٤	الحوكمة، المخاطر والرقابة: الفهم المتعمق لكل من الحوكمة والمخاطر والرقابة المتناسبة مع المنظمة.	١٧
٥	الفطنة التجارية: الحفاظ على الخبرات المتخصصة في مجال عمل المنظمة وممارساتها والعوامل التنظيمية الخاصة بها.	١٤
٦	التواصل: التواصل المؤثر.	١٥
٧	الإقناع والتعاون: إقناع وتحفيز الغير عن طريق التعاون والمشاركة.	٢١
٨	التفكير النقدي: تطبيق تقنيات تحليل العمليات وذكاء الأعمال وحل المشكلات.	١١
٩	تنفيذ مهام المراجعة الداخلية.	١٨
١٠	التطوير والابتكار: تبني التغيير وتشجيع التطوير والابتكار.	١٦
	المجموع	١٦٣

وجدير بالذكر أن هذا الإطار نص على أنه: «نظراً لتنوع الممارسات المهنية عالمياً، فهناك صعوبات عملية في وضع إطار يمكن اعتباره شاملاً، وأيضاً قابلاً للتطبيق عالمياً (IIA, 2013, p:3)؛ وعليه يجب النظر إلى هذه الجدارات ومؤشراتها على أنها مقترحات قابلة للتطوير والتعديل. وقد قامت العديد من الدراسات بالاعتماد على تحليل محتوى تقارير الجدارات الصادرة عن جمعية المراجعين الداخليين واستحداث أطر تتناسب مع الغرض المطلوب منها سواء لاختصارها؛ وبالتالي تسهيل استخدامها كمؤشرات قابلة للقياس كما في دراسة Seol et al (2011) أو لغرض استحداث أطر أكثر تخصصاً مثل دراسة Coetzee and du Plessis (2020) التي هدفت لاستحداث إطار متخصص بالمهارات الشخصية للمراجعين الداخليين. بالإضافة لذلك، فإن إطار جمعية المراجعين الداخليين موجه بشكل

أساس لقياس جدارات المراجعين الداخليين في القطاع الخاص، ونظراً لاختلاف المراجعة الداخلية بين القطاعين العام والخاص تبعاً لاختلاف الأهداف والمتطلبات التنظيمية الموجهة لسير العمل فيهما (Barac & Van Staden, 2014; Goodwin, 2004) فإن الحاجة لتطوير إطار يتناسب مع متطلبات القطاع العام تزداد.

كما تجدر الإشارة إلى أهمية الأخذ بالاعتبار الإطار المطور من قبل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) لجدارات المراجعين العاملين في أجهزة الرقابة العليا الصادر من قبل المنظمة (INTOSAI, 2019)، كونه مرتبط أكثر بالقطاع العام. وقد تناول هذا الإطار الجدارات المطلوبة من المراجعين العاملين في أجهزة الرقابة العليا التي تتضمن كل من المراجعة المالية ومراجعة الامتثال ومراجعة الأداء، بالإضافة للجدارات العامة التي ترتبط بالمجالات الأخرى المتخصصة بالمراجعة. ويصف إطار الجدارات مجموعة من الجدارات المتقاطعة على شكل حرف (T)؛ حيث يمثل الخط الأفقي مجموعة الجدارات العامة التي يحتاج إليها المراجع عند أداءه لمهامه غير المرتبطة بشكل أساس بالمهام التخصصية للمراجعة. بينما يحدد الخط العمودي مدى تمكنه من المهارات والخبرات ذات الصلة المباشرة بمتطلبات العمل المحددة؛ وحيث إن هذا الإطار يتعلق بعمل المراجعين في أجهزة الرقابة العليا التابعة للدولة فقد لا يتناسب بشكل كامل مع متطلبات عمل المراجعين الداخليين العاملين في القطاع العام ومؤسساته المختلفة؛ حيث إن أجهزة الرقابة العليا هي أقرب لعمل المراجع الخارجي منه للداخلي؛ وعليه فإن غياب إطار متخصص بهذه الفئة يظهر الحاجة لإيجاد إطار يتلاءم مع متطلبات عمل وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام؛ ولتحقيق ذلك يستعرض الجزء التالي تحليل المحتوى المتبع للأطر المهنية ومتطلبات اللوائح والأنظمة الحكومية السعودية المتعلقة بوحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي.

المبحث الثاني

الدراسة التحليلية

بناءً على ما سبق، تم تحليل أربع وثائق منها اثنان دولية وهي: الإطار الصادر عن جمعية المراجعين الداخليين الدولية والمرتبطة بجدارات المراجعين الداخليين (IIA, 2013) وإطار جدارات المراجعين العاملين في أجهزة الرقابة العليا والصادر من قبل الإننتوساي (INTOSAI, 2019)، واثنان محلية، وهي: اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة (المملكة العربية

السعودية، ١٤٢٨هـ) والدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة (الديوان العام للمحاسبة، ٢٠١٠م). وذلك بهدف استكمال المرحلة الثانية من مراحل تحليل (Mayring (2000, 2014) لتعريف نظام الترميز المستخدم عن طريق تحديد التصنيفات الرئيسة للجدارات وتفصيلاتها بناءً على الأطر والدراسات السابقة.

وقد اعتمد التحليل على قراءة كل وثيقة بدقة وتحديد الجمل (المؤشرات) التي تنص على متطلب معين من المراجع، وربطه برمز يدل على الجدارة المطلوبة لإتمام هذا المتطلب باستخدام برنامج تحليل البيانات النوعية MAXQDA. ويوضح الجدول رقم: (٢) عدد المؤشرات المستخلصة من الوثائق الأربع التي بلغت في مجموعها (٤٣٦) مؤشراً.

جدول رقم: (٢) عدد المؤشرات المستخلصة من كل وثيقة

م	الوثيقة	عدد المؤشر
١	اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية	٦٢
٢	الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية	١١٩
٣	إطار جدارات المراجعين في القطاع العام (الأنتوساي)	٩٧
٤	الإطار الصادر عن جمعية المراجعين الداخليين الدولية	١٥٨
	المجموع	٤٣٦

وبالاطلاع على تصنيفات الجدارات الواردة في الدراسات السابقة (INTOSAI، Seol, Sarkis, & Lefley, 2013; IIA, 2019; ٢٠١١؛ التراس، ٢٠١٩م؛ السديري، مقبول للنشر) وبالنظر إلى المؤشرات المستخرجة من الوثائق، فقد تمت إعادة تصنيف الجدارات إلى خمس جدارات، ولكل منها مجموعة من المؤشرات التي يتم عن طريقها قياس مستوى جدارات الموظفين وإمامهم، وتتمثل هذه الجدارات فيما يلي:

أولاً - الجدارات المعرفية

ترتبط هذه الجدارات بمستوى التأهيل العلمي للمراجعين الداخليين بشكل أساس؛ حيث يعتبر التأهيل العلمي بمثابة المؤشر للمعرفة بمتطلبات المراجعة

الداخلية بما فيها المعايير وقواعد السلوك المهني (Gacon, 2013). ونتج عن تحليل محتوى الوثائق المحددة سابقاً، حاجة المراجع للإلمام بما يلي:

١. معرفة وفهم معايير المراجعة الداخلية وتطبيقاتها.
٢. معرفة وفهم قواعد السلوك المهني للمراجع الداخلي، وكيفية التصرف في المواقف المتعلقة بتطبيقها.
٣. أن يكون ملتزماً بالمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
٤. المحافظة على الاستقلالية.
٥. المحافظة على الموضوعية والحياد بحيث لا يتأثر رأيه بمؤثرات خارجية.
٦. فهم متطلبات الالتزام المهني وتطبيقها بأعلى المستويات.
٧. فهم وتحمل المسؤولية الناتجة عن مزاولة أعماله.
٨. معرفة أهمية المحافظة على سرية المعلومات.
٩. أن يراعي ويحافظ على المصلحة العامة.
١٠. أن يكون قادراً على تحديد النطاق المالي للمراجعة الداخلية.
١١. أن يكون قادرًا على تحديد النطاق غير المالي للمراجعة الداخلية.
١٢. أن يسعى دوماً إلى تعزيز وتطبيق الأخلاق المهنية.
١٣. أن يكون قادراً على شرح اختصاص التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالمناخ الأخلاقي للمنظمة.

ثانياً - الجدارات الوظيفية

المجموعة الثانية من المؤشرات تحدد الجدارات الوظيفية التي تمثل المهارات المهنية المتخصصة لإتمام وظيفة محددة بالشكل اللازم (Brinckmann, 2008; Özçelik & Ferman, 2006)، وقد تم تحديد المؤشرات التالية كمتطلبات لإتمام وظيفة المراجعة الداخلية:

١. القدرة على التخطيط السليم لعملية المراجعة.
٢. ضمان جودة تخطيط عملية المراجعة.
٣. القدرة على التعرف على بيئة عمل الجهة محل المراجعة والمتمثلة بالعوامل الإدارية، والاقتصادية، والاجتماعية، والمالية.
٤. مدى معرفة المراجع لأنظمة ولوائح الجهة محل المراجعة.
٥. القدرة على تحديد أولويات الفحص والمراجعة.

٦. القدرة على إجراء تقويم شامل لنظم الرقابة الداخلية في الجهة محل المراجعة.
٧. النظرة الشاملة التي تمكنه من كتابة برنامج مراجعة متكامل.
٨. القدرة على فهم وتحديد الأهمية النسبية.
٩. الخبرة والمعرفة اللازمة؛ ليتمكن من تحديد مواطن سوء استخدام الموارد المادية والبشرية.
١٠. القدرة على تطبيق استراتيجيات تقليل مخاطر المراجعة.
١١. القدرة على إجراء تخطيط تشغيلي مبني على المخاطر.
١٢. فهم وبذل العناية المهنية اللازمة.
١٣. القدرة على ممارسة الشك المهني.
١٤. حماية الأموال والممتلكات العامة.
١٥. فهم مبادئ وأساسيات المحاسبة في القطاع العام.
١٦. فهم التقارير المالية في القطاع العام.
١٧. القدرة على تحليل القوائم المالية.
١٨. الإلمام بأسس التسجيل المحاسبي.
١٩. معرفة أساسيات محاسبة التكاليف.
٢٠. المعرفة بأساسيات الاقتصاد الكلي والجزئي.
٢١. معرفة أساسيات ومعايير نظم الجودة.
٢٢. معرفة آليات ارتكاب الغش والاحتيال وأساليب اكتشافها.
٢٣. القدرة على قياس الأداء في الجهة محل المراجعة.
٢٤. القدرة على تقويم ورقابة الأداء في الجهة محل المراجعة.
٢٥. القدرة على تقويم ممارسات إدارة المخاطر، ومدى الالتزام بتطبيقها في الجهة محل المراجعة.
٢٦. القدرة على إعداد النماذج اللازمة لإتمام أنشطة الوحدة.
٢٧. معرفة كيفية جمع وتقييم أدلة مراجعة كافية ومناسبة.
٢٨. القدرة على إعداد أوراق العمل.
٢٩. معرفة وتطبيق متطلبات كتابة تقارير المراجعة بناءً على معايير إعداد التقارير.
٣٠. الوعي والمحافظة على البيئة وتنميتها.
٣١. القدرة على اقتراح وصياغة التوصيات الملائمة لبيئة العمل في الجهة محل

المراجعة.

٣٢. التمكن من تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة العليا.

ثالثاً - الجدارات الفنية

تتمثل الجدارات الفنية بشكل عام، بالمهارات التي تم تطويرها من خلال خبرات ومعارف محددة يمارسها المراجعين بناءً على نطاق الأنشطة اللازمة لمعالجة موضوعات معينة (IIA, 2008). وفي نطاق عمل المراجعين الداخليين فإن هذه المهارات تمد المراجع بالتقنيات اللازمة لإتمام مهام المراجعة، وقد تم تحديد المؤشرات الفنية التالية من النصوص التي تم تحليلها:

١. فهم متطلبات الحوكمة في القطاع العام.
٢. فهم بيئة عمل القطاع العام.
٣. معرفة تخصص ومجال عمل الجهة محل المراجعة.
٤. فهم الهيكل التنظيمي للجهة محل المراجعة.
٥. التمكن من الإشراف الفعال على الموظفين.
٦. القدرة على جمع وتحليل المعلومات المالية وغير المالية.
٧. معرفة أساليب جمع وتحليل عينات المراجعة الإحصائية وغير الإحصائية.
٨. المعرفة بالبرامج الإلكترونية المتخصصة في اختيار وتحليل عينات المراجعة إحصائياً.
٩. إعداد وكتابة أسئلة المقابلات الشخصية وتنفيذها.
١٠. إعداد قوائم الاستقصاء بما يتناسب مع متطلبات مهمة المراجعة.
١١. استخدام تطبيقات الحاسب المكتبية الأساسية لإتمام عملية المراجعة.
١٢. المعرفة التكنولوجية لمراجعة النظم الآلية.
١٣. تقييم المخاطر المرتبطة بتكنولوجيا الأعمال.
١٤. القدرة على مراجعة العقود والاتفاقات.
١٥. التمكن من تنسيق جهود المراجعة الداخلية والخارجية.
١٦. القدرة على إعطاء تغذية راجعة فعالة.

رابعاً - الجدارات الناعمة

بشكل عام، ترتبط الجدارات الناعمة بمدى القدرة على التواصل والتفاعل مع الآخرين (Coetzee & du Plessis, 2020). وترتبط هذه الجدارات أيضاً بالمهارات الشخصية أو السمات الشخصية، وتشمل التواصل وجهاً لوجه اللفظي وغير اللفظي

ومهارات الكتابة والعرض وإدارة الصراع وقدرات التفاوض وحل المشكلات، وتؤثر بشكل أساسي على التطور الوظيفي وتمكين الموظفين من إدارة تفاعلاتهم مع العملاء وزملائهم الموظفين بشكل فعال (Deepa & Seth, 2013; Marques, 2013).

ويتطلب عمل المراجع الداخلي إتقان هذه الجدارات بسبب طبيعة عمله التي تفرض عليه التعامل مع الآخرين من مختلف القطاعات والخلفيات، وعليه فقد أسفر تحليل الوثائق عن تحديد (١٦) مؤشراً تمثل الجدارات الناعمة المطلوب توافرها بالمراجع الداخلي:

١. القدرة على ممارسة مهارات التفكير النقدي.
٢. التحلي بالدبلوماسية والمنطق.
٣. القدرة على الإبداع والتطوير.
٤. القدرة على التعاون والعمل ضمن فريق عمل بنجاح.
٥. بناء العلاقات مع الجهات محل المراجعة.
٦. القدرة على الإنصات والاستماع.
٧. إتقان مهارات العرض والإقناع.
٨. القدرة على اختيار وسائط الاتصال المناسبة (وجهاً لوجه والإلكترونية والورقية).
٩. إتقان مهارات الاتصال اللفظية وغير اللفظية والمرئية والمكتوبة.
١٠. إتقان مهارات لغة الجسد لتعزيز التواصل.
١١. معرفة مهارات إدارة الوقت لإتمام المهام المطلوبة ضمن الإطار الزمني المحدد.
١٢. التمكن من الحصول على تغذية راجعة ذات فائدة.
١٣. قبول النقد وتوظيفه للتطوير.
١٤. احترام التنوع بمختلف أشكاله مثل التنوع على أساس العرق والجنس وغيره.

خامساً - الجدارات الإدارية

عرف Manxhari & Velu (2017) الجدارات الإدارية بأنها مجموعة المعارف والقدرات والمهارات والسلوكيات المطلوبة للأداء الوظيفي في المناصب الإدارية. كما أضاف Hogg (1993) أن الجدارات الإدارية تؤدي لاستعراض مهارات وقدرات المدير؛ مما يؤدي إلى أداء فعال في المجالات الوظيفية المختلفة. كما أن هذه الجدارات تسهم بشكل مباشر في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة؛ حيث إن دور القيادات أساسي لتحقيق الأهداف (Lucia & Lepsinger,

(1999). وقد أظهر تحليل الوثائق ارتباط عمل المراجع الداخلي بمجموعة واسعة من مؤشرات الجدارات الإدارية كما يلي:

١. معرفة وممارسة المهارات القيادية.
٢. القدرة على التفكير والتخطيط الاستراتيجي.
٣. الاهتمام بتمكين وتحفيز الآخرين.
٤. السعي للتطوير والابتكار.
٥. القدرة على حل المشكلات واتخاذ القرارات.
٦. إتقان مهارات إدارة الصراع وحل الخلافات.
٧. تطوير أساليب الاختيار والتوظيف.
٨. الالتزام بتوصيف الوظائف بالشكل اللازم.
٩. تحديد الاحتياجات التدريبية وتطوير الموارد البشرية.
١٠. وضع معايير أداء واضحة للمراجعين الداخليين ووظيفة المراجعة الداخلية.
١١. القدرة على تقييم أداء منسوبي الوحدة.
١٢. القدرة على إعداد دليل المراجعة.
١٣. القدرة على إعداد الموازنة المالية للوحدة.
١٤. القدرة على إدارة موارد الوحدة.
١٥. فهم أسس اختيار موضوعات المراجعة.
١٦. تحديد ومراقبة مستوى العناية المهنية اللازم بذلها.
١٧. تحديد الجهة الواجب إبلاغها وطريقة الإبلاغ فيما يتعلق بالاحتيايل والهدر وسوء المعاملة.
١٨. بناء شراكات فاعلة مع أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين.
١٩. تقدير المسؤوليات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي تواجه إدارة المراجعة.
٢٠. متابعة وتحليل أسباب التغيير في المنظمة.
٢١. إدارة ودعم برنامج ضمان الجودة والتحسين.
٢٢. الالتزام بسياسات وأنظمة المنظمة.

وحيث إن متطلبات كل مستوى وظيفي تختلف عن غيرها فقد ظهر نتيجة لتحليل الوثائق، ارتباط بعض الجدارات بمستويات معينة وعدم ارتباطها مع مستويات أخرى؛ فمتطلبات عمل مدير الوحدة تستلزم جدارات تختلف عن متطلبات عمل المراجع مثلا؛ وعليه فقد تم في الجدول رقم: (٣) تحديد الجدارات وربطها مع المستوى الوظيفي المتعلق بها.

جدول رقم: (٣) جدارات المراجعين الداخليين في القطاع العام

الجدارات	المؤشرات	المستوى الوظيفي		
		مراجع	مدير المراجعة	رئيس الوحدة
الجدارات المعرفية	١. فهم معايير المراجعة الداخلية.	✓	✓	✓
	٢. فهم قواعد السلوك المهني للمراجع الداخلي	✓	✓	✓
	٣. يلتزم بالمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.	✓	✓	✓
	٤. يحافظ على الاستقلالية.	✓	✓	✓
	٥. يحافظ على الموضوعية والحياد.	✓	✓	✓
	٦. يحافظ على اللاتزام المهني.	✓	✓	✓
	٧. فهم وتحمل المسؤولية.	✓	✓	✓
	٨. المحافظة على سرية المعلومات.	✓	✓	✓
	٩. مراعاة المصلحة العامة.	✓	✓	✓
	١٠. تحديد النطاق المالي للمراجعة الداخلية.	✓	✓	
	١١. تحديد النطاق غير المالي للمراجعة الداخلية.	✓	✓	
	١٢. تعزيز وتطبيق الأخلاق المهنية.	✓	✓	
	١٣. يشرح اختصاص التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالمناخ الأخلاقي للمنظمة.	✓	✓	✓
الجدارات الوظيفية	١. التخطيط لعملية المراجعة.	✓	✓	
	٢. ضمان جودة تخطيط عملية المراجعة.	✓		
	٣. التعرف على بيئة عمل الجهة محل المراجعة (العوامل الإدارية، الاقتصادية، الاجتماعية والمالية).	✓	✓	
	٤. التعرف على أنظمة ولوائح الجهة محل المراجعة.	✓	✓	✓



✓	✓		٥. تحديد أولويات الفحص والمراجعة.
	✓	✓	٦. تقويم نظم الرقابة الداخلية.
✓			٧. كتابة برنامج المراجعة.
	✓	✓	٨. تحديد الأهمية النسبية.
✓	✓	✓	٩. تحديد مواطن سوء استخدام الموارد المادية والبشرية.
✓	✓		١٠. استراتيجيات تقليل مخاطر المراجعة.
✓	✓		١١. التخطيط التشغيلي المبني على المخاطر.
	✓	✓	١٢. بذل العناية المهنية اللازمة.
✓	✓	✓	١٣. ممارسة الشك المهني.
✓	✓	✓	١٤. حماية الأموال والممتلكات العامة.
✓	✓	✓	١٥. فهم مبادئ وأساسيات المحاسبة في القطاع العام.
✓	✓	✓	١٦. فهم التقارير المالية في القطاع العام.
✓	✓	✓	١٧. تحليل القوائم المالية.
✓	✓	✓	١٨. أسس التسجيل المحاسبي.
	✓	✓	١٩. أساسيات محاسبة التكاليف.
	✓		٢٠. أساسيات الاقتصاد الكلي والجزئي.
✓			٢١. أساسيات ومعايير نظم الجودة.
✓	✓	✓	٢٢. آليات ارتكاب الغش والاحتيال وأساليب اكتشافها.
✓			٢٣. قياس الأداء في الجهة محل المراجعة.
✓			٢٤. تقويم ورقابة الأداء في الجهة محل المراجعة.
✓	✓		٢٥. تقويم ممارسات إدارة المخاطر ومدى الالتزام بتطبيقها في الجهة محل المراجعة.
✓	✓		٢٦. إعداد النماذج اللازمة لإتمام أنشطة الوحدة.
	✓	✓	٢٧. جمع وتقييم أدلة مراجعة كافية ومناسبة.
✓	✓	✓	٢٨. إعداد أوراق العمل.

الجدارات الوظيفية

✓	✓	✓	٢٩. كتابة تقارير المراجعة بناءً على معايير إعداد التقارير.	تابع الجدارات الوظيفية
✓	✓	✓	٣٠. المحافظة على البيئة وتنميتها.	
✓	✓		٣١. اقتراح وصياغة التوصيات الملائمة لبيئة العمل في الجهة محل المراجعة.	
✓	✓		٣٢. تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة العليا.	
✓			١. فهم متطلبات الحوكمة في القطاع العام.	الجدارات الفنية
✓	✓		٢. فهم بيئة عمل القطاع العام.	
✓	✓		٣. معرفة تخصص ومجال عمل الجهة.	
✓	✓	✓	٤. فهم الهيكل التنظيمي للجهة محل المراجعة .	
✓	✓		٥. الإشراف على الموظفين.	
	✓	✓	٦. جمع وتحليل المعلومات المالية وغير المالية.	
	✓	✓	٧. جمع وتحليل عينات المراجعة الإحصائية وغير الإحصائية.	
	✓	✓	٨. مراجعة العقود والاتفاقات .	
	✓	✓	٩. المعرفة بالبرامج الإلكترونية المتخصصة في اختيار وتحليل عينات المراجعة إحصائياً.	
	✓	✓	١٠. إعداد وكتابة أسئلة المقابلات الشخصية وتنفيذها.	
	✓	✓	١١. إعداد قوائم الاستقصاء بما يتناسب مع متطلبات مهمة المراجعة.	
	✓	✓	١٢. استخدام تطبيقات الحاسب المكتبية الأساسية لإتمام عملية المراجعة.	
	✓	✓	١٣. المعرفة التكنولوجية لمراجعة النظم الآلية.	
	✓		١٤. تقييم المخاطر المرتبطة بتكنولوجيا الأعمال.	
✓			١٥. تنسيق جهود المراجعة الداخلية والخارجية.	
✓	✓		١٦. إعطاء تغذية راجعة فعالة.	

✓	✓		١. مهارات التفكير النقدي.	الجدارات الناعمة
✓	✓		٢. الدبلوماسية والمنطق.	
✓			٣. الإبداع والتطوير.	
	✓	✓	٤. التعاون والعمل مع فريق.	
✓	✓		٥. بناء العلاقات مع الجهات محل المراجعة.	
✓	✓	✓	٦. الإنصات والاستماع.	
✓	✓		٧. العرض والإقناع.	
✓	✓	✓	٨. اختيار وسائط الاتصال المناسبة (وجهاً لوجه والإلكترونية والورقية).	
✓	✓	✓	٩. مهارات الاتصال اللفظية وغير اللفظية والمرئية والمكتوبة.	
	✓	✓	١٠. مهارات لغة الجسد لتعزيز التواصل.	
	✓	✓	١١. إدارة الوقت لإتمام المهام المطلوبة ضمن الإطار الزمني المحدد.	
✓	✓	✓	١٢. مهارات الحصول على التغذية الراجعة.	
✓	✓	✓	١٣. قبول النقد وتوظيفه للتطوير.	
✓	✓	✓	١٤. احترام التنوع (العرق والجنس ..الخ).	
✓			١. مهارات القيادة.	الجدارات الإدارية
✓			٢. التفكير والتخطيط الاستراتيجي.	
✓	✓		٣. التمكين والتحفيز.	
✓	✓	✓	٤. التطوير والابتكار.	
✓	✓		٥. حل المشكلات واتخاذ القرارات.	
✓	✓		٦. إدارة الصراع وحل الخلافات.	
✓			٧. الاختيار والتوظيف.	

✓			٨. توصيف الوظائف.	تابع الجدارات الإدارية
✓	✓		٩. تحديد الاحتياجات التدريبية وتطوير الموارد البشرية.	
✓			١٠. وضع معايير أداء واضحة للمراجعين الداخليين ووظيفة المراجعة الداخلية.	
✓			١١. تقييم أداء المراجعين.	
✓			١٢. إعداد دليل المراجعة.	
✓			١٣. إعداد الموازنة المالية للوحدة.	
✓	✓		١٤. القدرة على إدارة موارد المراجعة.	
✓			١٥. أسس اختيار موضوعات المراجعة.	
✓	✓		١٦. تحديد ومراقبة العناية المهنية اللازم بذلها.	
✓			١٧. تحديد الجهة الواجب إبلاغها وطريقة الإبلاغ فيما يتعلق بالاحتيال والهدر وسوء المعاملة.	
✓			١٨. بناء شركات فعالة مع أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين.	
✓			١٩. تقدير المسؤوليات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي تواجه إدارة المراجعة.	
✓			٢٠. متابعة وتحليل أسباب التغيير في المنظمة.	
✓			٢١. إدارة ودعم برنامج ضمان الجودة والتحسين.	
✓	✓	✓	٢٢. الالتزام بسياسات وأنظمة المنظمة.	

المبحث الثالث

مناقشة النتائج والتوصيات

هدفت هذه الدراسة بشكل أساس إلى حصر الجدارات المطلوب توافرها في المراجعين الداخليين العاملين في القطاع العام. وحيث إن طبيعة عملهم تختلف عن المراجعين الداخليين في القطاع الخاص، كما تختلف أيضاً عن طبيعة عمل المراجعين في أجهزة الرقابة العليا في الدولة، فإن أطر الجدارات الصادرة عن منظمي هذه الجهات تكون موجهة لخدمة لمنسوبيها. وعليه تظهر الحاجة لتحديد الجدارات المتعلقة بشكل خاص بطبيعة ومتطلبات عمل المراجعين الداخليين في القطاع العام تحديداً. كما أن انخفاض التأهيل المهني لمنسوبي وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام يزيد من الحاجة لتحديد متطلبات عملهم بدقة وبالتالي توجيه جهود التدريب لتقويتها.

وعليه فقد اعتمد هذا البحث على توظيف أسلوب تحليل المحتوى الموجه لتحليل كل من الإطار الصادر عن جمعية المراجعين الداخليين الدولية والمرتبطة بجدارات المراجعين الداخليين (IIA, 2013) وإطار جدارات المراجعين العاملين في أجهزة الرقابة العليا الصادر من قبل الإنتوساي (INTOSAI, 2019). وربطها باللوائح المنظمة لعمل وحدات المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية الموضحة باللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة (والصادر بقرار مجلس الوزراء رقم: ١٢٩ وتاريخ: ١٤٢٧/٤/٦هـ) والدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة (الديوان العام للمحاسبة، ٢٠١٠م).

وقد اشتمل هذا الإطار على (٩٧) مؤشر موزعة على خمس أنواع من الجدارات تتمثل في: (١٣) مؤشراً للجدارات المعرفية، و(٣٢) مؤشراً للجدارات الوظيفية، و(١٦) مؤشراً للجدارات الفنية، و(١٤) مؤشراً للجدارات الناعمة، وأخيراً (٢٢) مؤشراً للجدارات الإدارية. تغطي كل جدارة متطلبات محددة مبنية على المتطلبات المهنية والحكومية التي تهدف لرفع مستوى أداء المراجعين ومساعدتهم على تحقيق أهداف المراجعة بالشكل الأمثل.

كما تجدر الإشارة إلى أن متطلبات العمل في وحدات المراجعة الداخلية، تختلف باختلاف المستوى الوظيفي؛ فمهام المراجع تختلف عن مدير المراجعة وعن رئيس الوحدة مع تشابهها في بعض المهام العامة. وقد انعكس هذا

الاختلاف على توزيع الجدارات ومؤشراتها؛ مما قد يساعد في توجيه التدريب للمستوى الإداري المناسب.

وفي الختام توصي الدراسة بأهمية إجراء دراسات إضافية تتعلق بكل نوع من أنواع الجدارات الخمس المذكورة وتحليلها بالتزامن مع تطورات متطلبات عمل وحدات المراجعة الداخلية. كما توصي أيضاً بأهمية توظيف مناهج بحثية مختلفة لإلقاء الضوء على هذه المتطلبات من جوانب عدة؛ وبالتالي الوصول لنتائج تفيد في تطوير مهارات منسوبي هذه الوحدات.

مراجع الدراسة

أولاً - المراجع العربية

١. باعجاجة، سالم سعيد (٢٠١٢م)، «تفعيل دور المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية: دراسة ميدانية بالمملكة العربية السعودية»، **مجلة مركز عبد الله صالح كامل للاقتصاد الإسلامي**، المجلد رقم: (١٦)، العدد رقم: (٤٦)، ص-ص: ٩١-٥٣.
٢. التراس، أحمد محمد (٢٠١٩م)، **المراجعة الداخلية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية**. الطبعة الأولى، الرياض: معهد الإدارة العامة.
٣. الديوان العام للمحاسبة (٢٠١٠م)، **الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة**، الرياض: ديوان المراقبة العامة.
٤. السديري، فهدة سلطان. (مقبول للنشر). تقييم جدارات منسوبي وحدات المراجعة الداخلية في القطاع العام السعودي. مجلة الديوان العام للمحاسبة.
٥. السهلي، محمد سلطان (٢٠١١م)، «تحليل العوامل الهيكلية والمهنية لوحدات المراجعة الداخلية»، **مجلة الفكر المحاسبي**، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة، المجلد رقم: (١٥)، العدد رقم: (١)، ص-ص: ١١٣-١٤١.
٦. المملكة العربية السعودية (١٤٢٨ هـ)، **اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة**. الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم: (١٢٩) وتاريخ: ١٤٢٧/٤/٦هـ.
٧. المملكة العربية السعودية (١٤٢٥هـ)، **قرار مجلس الوزراء رقم: (١٢٩) وتاريخ: ١٤٢٨/٤/٦هـ**.
٨. المملكة العربية السعودية (٢٠٢٠)، **رؤية ٢٠٣٠ للمملكة العربية السعودية: برنامج التحول الوطني**. متاح بتاريخ: ٢٠٢٣/٢/٢٠م على الرابط: <https://vision2030.gov.sa/ar/programs/NTP>

ثانياً - المراجع الإنجليزية

1. Ahmad, N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, 5(9), 53-62.
2. Alqudah, H. M., Amran, N. A., & Hassan, H. (2019). Alqudah. **Review of European Studies**, 11(2), 67-79.
3. Alzeban, A. (2015). The impact of culture on the quality of internal audit: An empirical study. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, 30(1), 57-77.
4. Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 23(2), 74-86.
5. Alzeban, A., & Sawan, N. (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. **African Journal of Business Management**, 7(6), 443-454.
6. Baharud-din, Z., Shokiyah, A., & Ibrahim, M. S. (2014). Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector. **International Proceedings of Economics Development and Research**, 70, 126-132.
7. Barac, K., & Van Staden, M. (2014). Internal auditing as a corporate governance mechanism: A comparison between public sector and private sector functions. **African Journal of Public Affairs**, 7(3), 17-31.
8. Birkett, W., Barbera, M., Leithhead, B., Lower, M., & Roebuck, P. (1999). Competency Framework for Internal Auditing (CFIA). Three volumes.(Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1999).
9. Brinckmann, J. (2008). Competence of top management teams and success of new technology-based firms. Wiesbaden: Gabler.
10. Coetzee, G., Plant, K., Barac, K., & Fourie, H. (2013). Internal audit competencies: skills requirements for chief audit executives in South

- Africa. **Southern African Journal of Accountability and Auditing Research**, 15 (1), 53-63.
11. Coetzee, P., & du Plessis, A. (2020). Face-to-face soft skills for entry-level internal auditors: A practice perspective. *Industry and Higher Education*. Retrieved from <https://doi.org/10.1177/0950422220932728>
 12. Corbin, J., & Strauss, A. (2008). *Strategies for qualitative data analysis* (Vol. 3). Thousand Oaks: Sage Publications.
 13. Deepa, S., & Seth, M. (2013). Do soft skills matter?-Implications for educators based on recruiters' perspective. **IUP Journal of Soft Skills**, 7(1), 7-20.
 14. DeSimone, S. M. (2017). *Internal Audit and Financial Reporting Quality in the Public Sector*. Working Paper 183. UK: College of the Holy Cross.
 15. Drogalas, G., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., & Papachristou, A. (2017). The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection. **Accounting and Management Information Systems**, 16(4), 434-454.
 16. Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2013). Internal audit effectiveness: An approach proposition to develop the theoretical framework. **Research Journal of Finance and Accounting**, 4(10), 92-102.
 17. Erasmus, L., & Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness. **Managerial Auditing Journal**, 33(1), 90-114.
 18. Gacon, T. (2013). The Professionalization of Internal Auditing. *Management and Business Administration*. Central Europe, 123(4), 55-68.
 19. Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. **Managerial Auditing Journal**. 19(5), 640-650.
 20. Hogg, B. A. (1993). European managerial competences. **European Business Review**. 23(2), 21-26.
 21. Institute of Internal Auditors IIA. (1999). *Competency Framework for Internal Auditing*. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors.

22. Institute of Internal Auditors IIA. (2008). EHS Auditing Competency Framework Definitions of Competencies. Retrieved from <https://na.theiia.org/certification/Public%20Documents/Definitions-of-Competencies-for-EHS-Auditing-Competency-Framework.pdf>
23. Institute of Internal Auditors IIA. (2013). Global Internal Audit Competency Framework. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors.
24. Institute of Internal Auditors Research Foundation IIARF. (2009). Internal Audit Capability Model for the Public Sector. Institute of Internal Auditors Altamonte Springs, FL.
25. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (2019). Competency framework for public sector audit professionals at Supreme audit institutions Retrieved from <https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2019/02/Competency-Framework-11.pdf>
26. Jackson, R. (2007). Today's internal auditor. *Internal Auditor*, 64(6), 38-43.
27. Krippendorff, K. (2018). Content analysis: An introduction to its methodology. Sage publications.
28. Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. **Managerial Auditing Journal**. 30(1), 5-33.
29. Lucia, A. D., & Lepsinger, R. (1999). The Art and Science of Competency Models: Pinpointing Critical Success Factors in Organizations. San Francisco, CA: Jossey-Bass/Pfeiffer.
30. MacRae, E., & Gils, V. (2014). Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in Public Sector-A Global Assessment Based on The IIA 2010 Global Internal Audit Survey. **Managerial Auditing Journal**, 16(8), 443-450.
31. Marques, J. (2013). Understanding the strength of gentleness: Soft-skilled leadership on the rise. **Journal of Business Ethics**, 116(1), 163-171.
32. Mayring P. (2014) Qualitative content analysis: theoretical foundation,

- basic procedures and software solution [Monograph]: Klagenfurt. Retrieved 24/8/2020, from <http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:0168-ssoar395173>
33. Mayring, P. (2000). Qualitative content analysis. *Forum: Qualitative Social Research*, 1(2). Retrieved 24/8/2020, from: <https://www.qualitative-research.net/index.php/fqs/article/view/1089/2386>
 34. McClelland, D. C. (1973). Testing for competence rather than for" intelligence.". **American psychologist**, 28(1), 1-14.
 35. Mustika, A. C. (2015). Factors affecting the internal audit effectiveness. **Jurnal Akuntansi dan Auditing**, 12(2), 89-109.
 36. Noor, N. R. A. M., Zaman, L. K., Mustapha, W. A. H. W., & Zulkifli, N. (2017). Effectiveness of Internal Audit: Ensuring Public Sector Accountability and Integrity. **Voice of Academia**, 12(2), 68-77.
 37. Özçelik, G., & Ferman, M. (2006). Competency approach to human resources management: Outcomes and contributions in a Turkish cultural context. **Human Resource Development Review**, 5(1), 72-91.
 38. Piper, A. (2015). Auditing the Public sector. Managing Expectations, Delivering Results. IIARF, Altamonte Springs, Florida, 32701-34201.
 39. Potter, W. J., & Levine-Donnerstein, D. (1999). Rethinking validity and reliability in content analysis. **Journal of Applied Communication Research**, 27, 258-284.
 40. Seol, I., & Sarkis, J. (2006). A model for internal auditor selection: the case of a trading company in Hong Kong. **International Journal of Auditing**, 10(3), 243-253.
 41. Seol, I., Sarkis, J., & Lefley, F. (2011). Factor structure of the competency framework for internal auditing (CFIA) skills for entering level internal auditors. **International Journal of Auditing**, 15(3), 217-230.
 42. Shamki, D., & Alhajri, T. A. (2017). Factors influence internal audit effectiveness. **International Journal of Business and Management**, 12(10), 143-154.

43. Shamsuddin, A., Manjieggar, D., & Kirupanangtan, K. (2014). Factors that determine the effectiveness of internal audit functions in the malaysian public sectors. **International Journal of Business, Economics and Law**, 5(1), 9-17.
44. Veliu, L., & Manxhari, M. (2017). The impact of managerial competencies on business performance: SME's in Kosovo. **Journal of Management**, 30(1), 59-65.



أبعاد الحوكمة في المنشآت الصحية
دراسة ميدانية في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز

د/ محمد بن خالد الحناوي
المملكة العربية السعودية
جدة - جامعة الملك عبد العزيز
كلية الاقتصاد والإدارة
قسم إدارة الخدمات الصحية
والمستشفيات

أ/ عبد الله بن مطر العمري
المملكة العربية السعودية
جدة - جامعة الملك عبد العزيز
مستشفى جامعة الملك عبد العزيز

The determinants of the application of governance in healthcare facilities: a field study at King Abdulaziz University Hospital

Abdullah Matar Alomari
Saudi Arabia
Jeddah - King Abdulaziz University
King Abdulaziz University Hospital

DR. Mohammed Khaled Al-Hanawi
Saudi Arabia
Jeddah - King Abdulaziz University
Faculty of Economics and
Administration
Health Services and Hospital
Administration Department

أبعاد الحوكمة في المنشآت الصحية - دراسة ميدانية في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة وتحليل تطبيق أبعاد الحوكمة في المنشآت الصحية. وللوصول لهذا الهدف تبنت الدراسة المتغيرات المستقلة التالية: الشفافية، والمساءلة الإدارية، وأخلاقيات المهنة، والاستقلالية. واعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي، واستعانت بأداة الاستبانة التي تم توزيعها على عينة مكونة من (٣٤٦) من العاملين في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز. واشتملت العينة على أطباء وممرضين وفنيين وإداريين. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أن درجة موافقة أفراد العينة على عبارات بُعد الشفافية كانت كبيرة جداً؛ وتمثلت في التعاون مع الجهات المختصة لتحسين البرامج والخدمات الصحية التي يقدمها المستشفى، وتوعية المستفيدين بهذه الخدمات. كما كانت موافقة أفراد العينة على بُعد المساءلة الإدارية كبيرة جداً؛ وتمثلت في بث روح المسؤولية في نفوس العاملين، وإيجاد آلية واضحة للمساءلة في المستشفى. كما كانت الموافقة على عبارات بُعد أخلاقيات المهنة كبيرة جداً؛ وتمثلت في المعاملة الحسنة للمريض والشعور به، والرقابة الذاتية أثناء ممارسة المهنة بكفاءة وفعالية. وكذلك كانت الموافقة بدرجة كبيرة على جميع عبارات بُعد الاستقلالية التي تمثلت في منح الموظف الحرية الكاملة لتقديم الأفكار الجديدة في مجال العمل، وامتلاك الموظف الصلاحية والاستقلالية لإنجاز العمل. وفي ضوء نتائج الدراسة تم تقديم عدة توصيات أهمها: ضرورة وضع إطار عام لحوكمة المنشآت الصحية، وتفعيل دور الشفافية كبعد من أبعاد حوكمة المستشفيات؛ مما يضمن توفير المعلومات المعززة للثقة والتعاون مع الجهات المختصة، وتفعيل دور المساءلة الإدارية كبعد من أبعاد حوكمة المستشفيات؛ بما يضمن الالتزام من جانب العاملين بالمستشفى بالإجراءات الإدارية والتنظيمية، وتفعيل دور أخلاقيات المهنة؛ بما يضمن الالتزام من جانب العاملين بالمستشفى بمستوى أخلاقي عال عند ممارسة المهنة، واتباع سلوكيات إيجابية نحو المرضى.

كلمات مفتاحية: الحوكمة، أبعاد الحوكمة، المنشآت الصحية.

The determinants of the application of governance in healthcare facilities: An empirical study at King Abdulaziz University Hospital

Abstract

This study aims to investigate the determinants of the application of governance in healthcare facilities. The study adopted the descriptive analytical method and used a questionnaire tool, which was distributed to a sample of (346) employees at King Abdulaziz University Hospital, including doctors, nurses, technicians, and administrators. The results revealed that the degree of agreement on the expression of transparency, administrative accountability, independence, and professional ethics axes were very large.

In light of the results, several recommendations were presented including: the necessity of setting a general framework for the governance of health organizations, activating the role of transparency as a dimension of hospital governance, thus ensuring the provision of information, activating the role of administrative accountability as a dimension of hospital governance, which ensures compliance by hospital staff with administrative and organizational procedures and activating the role of profession ethics as a dimension of hospital governance, which ensures commitment by hospital staff to a high ethical level when practicing the profession and positive attitudes towards patient.

Keywords: Governance, Determinants of the Governance, Healthcare Facilities.

المبحث الأول

الإطار العام للدراسة

أولاً - المقدمة

أصبح مفهوم الحوكمة (Governance) مرادفاً لمفهوم المسؤولية، وصمام أمان لحماية المنظمات، ونظاماً للإدارة الرشيدة. وقد ظهر مصطلح الحوكمة بصيغته الحديثة على غرار مصطلحات أخرى؛ مثل المسؤولية الاجتماعية والخصخصة وغيرها (Harries, 1999). وتزايد الاهتمام بالحوكمة خلال السنوات الماضية بسبب الأزمات المالية والاقتصادية، وانهايار شركات كبرى خاصة خلال الأزمة المالية والاقتصادية أواخر عام (٢٠٠٨م)، تلك الأزمة التي كان من أهم أسبابها غياب أنظمة الحوكمة الرشيدة.

في الواقع، هناك تعريفات مختلفة لمفهوم حوكمة المنظمات منها: أن الحوكمة مفهوم يركز على الرقابة على المنظمات وتصرفات القائمين عليها وتحديد مسؤولياتهم، ويؤكد على أهمية مشاركة الأطراف الأخرى ذات العلاقة كالمساهمين والموظفين والدائنين وغيرهم، وتعزيز الإفصاح والشفافية في البيانات المالية (فريدة، ٢٠١٤م).

ويرتكز مفهوم حوكمة المنظمات على قيم الشفافية والمساءلة والمسؤولية والإنصاف؛ حيث تساعد حوكمة المنظمات على إنهاء المشاكل الناشئة عن الفصل بين الملكية والإدارة؛ وبمعنى أوسع فإن حوكمة المنظمات هي التي تضبط توزيع الحقوق والمسؤوليات الخاصة بالأطراف المؤثرة والمتأثرة بعمل المنظمة (أصحاب المصالح)، والتأكد من أن حقوقهم خاضعة للحماية ومطبقة على أرض الواقع (McGivern & Fischer, 2012).

وتعرف حوكمة المنظمات بأنها: «مفهوم رقابي يتضمن مجموعة من العلاقات المتداخلة بين الأطراف المشتركة في إدارة المنظمات والرقابة عليها، وتهدف إلى ضبط الأداء المالي والسلوك الأخلاقي لجميع المستويات الإشرافية والتنفيذية بالمنظمات، وتحقيق الإشراف الخارجي الفعال؛ من خلال مجموعة من القواعد والمبادئ التي تصدرها الجهات الرقابية والمهنية» (الحاج وتبر، ٢٠١٤م).

ثانياً - مشكلة الدراسة

تعاني معظم المنشآت الصحية من تعارض في المصالح بين الأطراف المختلفة؛ فالإدارة تهدف إلى تحقيق أهداف الكفاءة الانتاجية وكفاءة وفعالية التكاليف، والعاملون من الكوادر الطبية يهدفون لتعظيم عوائدهم المادية النقدية وغير النقدية، بينما المرضى وهم المستهلك النهائي لمنتجات المنشآت الصحية يهدفون لتعظيم رضائهم عن الخدمات الصحية المقدمة. وفي إطار هذا التعارض للمصالح يُعد تطبيق الحوكمة من المداخل المهمة لإدارة المنشآت الصحية (Barden et al., 2011).

فالحوكمة كفكرة ومضمون تهدف إلى تحسين أداء المنشآت من خلال تطبيق مجموعة من المعايير أو المبادئ التي تتمثل في الاستقلالية والمساءلة والشفافية K والمحافظة على أخلاقيات المهنة. وتُعد المنظمات الصحية أكثر احتياجاً لتطبيق مدخل الحوكمة التي يترتب على تطبيقها أداء أفضل للمنشآت الصحية. وتتلخص مشكلة الدراسة الحالية في مناقشة وتحليل تطبيق أبعاد الحوكمة في المنشآت الصحية: دراسة ميدانية في مستشفى جامعة الملك عبدالعزيز.

ثالثاً - أهداف الدراسة

هدفت الدراسة إلى ما يلي:

1. عرض وتحليل الشفافية كأحد أبعاد الحوكمة في المنشآت الصحية.
2. عرض وتحليل المساءلة الإدارية كأحد أبعاد الحوكمة في المنشآت الصحية.
3. عرض وتحليل المحافظة على أخلاقيات المهنة كأحد أبعاد الحوكمة في المنشآت الصحية.
4. عرض وتحليل الاستقلالية كأحد أبعاد الحوكمة في المنشآت الصحية.

رابعاً - أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في أنها تبحث في مدخل مهم من مداخل تقييم وإدارة المنشآت الصحية في ظل التوجه العام لتطبيق الحوكمة في القطاعات الخدمية؛ مما ينعكس إيجاباً على تلك المنشآت، حيث إن أهمية الحوكمة لا تقتصر فقط على أنها آلية لتحقيق التنمية المستدامة، وإنما هي

مدخل مهم من مداخل تقييم الأداء سواء على مستوى المنظمة الصحية ككل أو على مستوى الإدارات أو الأقسام التابعة لها؛ فالحوكمة في الوقت الحاضر تمثل مدخلاً أساسياً لتحقيق الانضباط وتحسين الأداء بمختلف المنظمات، ولعل المنشآت الصحية أحوج ما تكون؛ لتحقيق الانضباط من خلال تحقيق الشفافية والمساءلة، والمحافظة على أخلاقيات المهنة والاستقلالية.

خامساً - أدبيات الدراسة

تم عرض أدبيات الدراسة من خلال إطار نظري وعرض للدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، وارتكز العرض على تناول ومناقشة متغيرات البحث على النحو التالي:

أ - الإطار النظري للدراسة

١. تعريف حوكمة المنظمات

تُعرف حوكمة المنظمات بأنها: مفهوم رقابي يتضمن مجموعة من العلاقات المتداخلة بين الأطراف المشتركة في إدارة المنظمات والرقابة عليها، ويهدف إلى ضبط الأداء المالي والسلوك الأخلاقي لجميع المستويات الإشرافية والتنفيذية بالمنظمات، وتحقيق الإشراف الخارجي الفعال من خلال مجموعة من القواعد والمبادئ التي تصدرها الجهات الرقابية والمهنية (الحاج وتبر، ٢٠١٤م).

٢. حوكمة المستشفيات

إن حوكمة المستشفيات تُعتبر من القضايا المهمة إذ أنها لا ترتبط فقط بأبعاد مالية واقتصادية، بل ترتبط بجانب مهم وأكثر تأثيراً على المجتمع؛ فهي مرتبطة بتوفير الرعاية الصحية لأفراد المجتمع (Allen et al., 2012). إذ يمكن اعتبار حوكمة المستشفيات مرتبطة بالنهج المؤسسي أكثر من المالي. ويمكن اعتبارها مزيجاً من العناصر المالية وغير المالية؛ لأن الغرض منها هو الإشراف ودعم جميع أنشطة المستشفى لتحسين الخدمات الطبية. وقد تطورت حوكمة المستشفيات من التركيز على إدارة الهياكل والبنى التحتية وتوفير الموارد، إلى التركيز على إدارة العمليات، ودعم أنشطة الرعاية الصحية، ومدى الالتزام بمبادئ الشفافية والإفصاح والمسؤولية، والقدرة على تحمل النتائج والتنبؤ بها والمشاركة في تحقيقها.

وتُعرف حوكمة المستشفيات بأنها: عملية توجيه الأداء العام والفعال للمستشفى من خلال تحديد الأهداف، وتحديد المهام بوجود مستويات من الإدراك على المستوى العملي. بالإضافة إلى أن حوكمة المستشفيات من العناصر الأساسية اللازمة من أجل تحقيق التميز في إدارة المستشفى؛ فهي تضمن حد معين من وجود مهمة واضحة ضمن ثقافة إنجاز معينة. إن حوكمة المستشفيات هي عملية من خلالها يتم التعاون بين المسؤولين بالإدارة العليا والطاقم الطبي بمختلف شرائحه؛ لتطوير الإشراف والسياسات العامة لهذه المنشأة الصحية. وقد عُرفت حوكمة المستشفيات بأنها: «مجموعة العلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة والمساهمين وكذلك أصحاب المصالح. فالحوكمة هي الإطار الذي يوفر الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف المستشفى، وتحديد الوسائل الكفيلة لتحقيق هذه الأهداف ومراقبة الأداء» (فريدة، ٢٠١٤م).

٣. أبعاد حوكمة المستشفيات

هناك العديد من الأبعاد لحوكمة المستشفيات، وقد تم اختيار الأبعاد التالية التي تتناسب مع موضوع الدراسة؛ وهي:

- الشفافية

ينصرف مبدأ الشفافية إلى خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة للعاملين بالمستشفى، وجعل القرارات المتصلة بالسياسات المتعلقة بالمستشفى معلومة ومتاحة؛ من خلال النشر في الوقت المناسب والانفتاح لكل الأطراف ذوي العلاقة (السنوسي، ٢٠١٦م).

تُعد الشفافية بُعداً من أبعاد حوكمة المنظمات، وتنطوي على الكشف عن المعلومات الوافية حول الأداء المالي للمنظمة في الوقت المناسب، وكذلك عن الأهداف المخططة، والمعاملات بين الأطراف ذات العلاقة، ومعلومات عن الرقابة الداخلية. والشفافية ما هي إلا كلمة تستخدم غالباً كمرادف لعدم الفساد. إن تطبيق الحوكمة في القطاع الصحي يُشجع ويُنمي الشفافية، ويؤدي إلى نشر المعلومات، كما أن للشفافية أثراً اجتماعياً إيجابية غير مباشرة؛ فهي تعمل على تحسين فعالية الخدمات الصحية والتقليل من تكاليف الرعاية الصحية.

إن الحوكمة الفعالة تعتمد بشكل كبير على شفافية المعلومات والكشف عنها؛ فالشفافية تشير إلى مدى الوثوق بالمعلومات التي يجب أن تتوفر في الوقت المناسب. إذ أنه ليس من المتوقع أن تلتزم كل المنظمات طوعاً بمبادئ الشفافية التي تعد أساساً لمعايير الجودة؛ لذا يقوم المنظمون والمشرعون بوضع القواعد والقوانين الكفيلة بتحقيق هذا العنصر المهم، وغالباً ما يكون واجباً يلزم مجلس الإدارة والموظفين على الالتزام به (جوهرة ومقراش، ٢٠١٢م).

- الرقابة الذاتية والمساءلة الإدارية

تتعلق الرقابة الذاتية بالقواعد الوجدانية والسلوك الإيجابي للفرد تجاه عمله من حيث إنجاز المهام بكفاءة وفعالية، وتحمل ضغوط العمل، وتجنب الوقوع في الأخطاء، والإسهام في حل مشاكل العمل؛ بحيث إن هذا السلوك يحكمه قدرة الفرد على التحكم والسيطرة على النواحي السلبية في إدراكه وسلوكه ومواقفه. وتنصرف الرقابة الذاتية إلى توجه الفرد نحو تجنب الممارسات التي لها تكاليف طويلة المدى تفوق المزايا المتحصل عليها من عوائدها النقدية. وعادة ما يتصف الأشخاص ذوي الرقابة الذاتية المنخفضة بروح المخاطرة ونقص ثقافة الاهتمام والتعاطف، وتفضيل المهام البسيطة والسهلة (McGivern & Fischer, 2012). وتعني المساءلة الإدارية: مدى تحمل الفرد مسؤولية ما يسند إليه من أعمال ومهام تتطلبها تلك المسؤولية؛ وذلك طبقاً لما تتطلبه مهنة الفرد بالمستشفى (جوهرة ومقراش، ٢٠١٢م).

- أخلاقيات المهنة الطبية

يعتبر الطب مهنة تتعلق بحفظ الصحة ومقاومة الأمراض وإعادة الصحة للمريض بإذن الله. ولما لهذه المهنة من دور حساس في المجتمع فإن الحديث عن الآداب والأخلاقيات المرتبطة بها بدأ منذ آلاف السنين. كما تم التطرق إلى الموضوع في علوم مختلفة مثل علم النفس، وعلم الاجتماع، والقانون؛ حيث ربطت هذه العلوم مهنة الطب بعدة أبعاد مثل: النزاهة والأمانة، التواضع واحترام الآخرين، والصبر، والمعاملة الحسنة للمريض وحفظ أسرارهم، والعطف، والعدل، وإدراك مسؤولية المهنة، والمعرفة والكفاءة الضرورية لممارسة المهنة، ونشر الوعي الصحي في المجتمع، وتجنب النقد السلبي لزملاء المهنة.

إن أهم ثلاث أبعاد لأخلاقيات مهنة الطب هي: الشعور بالمريض، والمهارات العالية، والاستقلالية في أداء المهنة؛ وتعني أخلاقيات المهنة الطبية: مدى التزام الطاقم الطبي بمسؤوليته في أداء الخدمة الصحية بتوفر صفات أخلاقية عالية في تعامله مع المريض (عيسى، ١٧. م٢).

- الاستقلالية

وتعني عدم وجود تأثيرات وضغوطات غير لازمة، وأن يكون الموظف محايداً وبعيداً عن أي تأثيرات جانبية، ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بأعماله (جوهرة ومقراش، ١٢. م٢).

ب - الدراسات السابقة

تم الاستفادة من الدراسات السابقة في تحديد متغيرات الدراسة الحالية، ومن ثم الاستفادة منها في إعداد الاستبانة الخاصة بهذه الدراسة، وتطبيق منهجية التحليل الاحصائي للبيانات. تم عرض الدراسات السابقة في سياق المتغير المستقل وعناصره وعلاقتها بالمتغير التابع للدراسة، وذلك على النحو التالي:

١. الشفافية كأحد أبعاد الحوكمة

تعتمد الحوكمة الفعالة بشكل كبير على شفافية المعلومات والكشف عنها؛ فالشفافية تشير إلى مدى الوثوق بالمعلومات التي يجب أن تتوفر في الوقت المناسب. إذ ليس من المتوقع أن تلتزم كل المؤسسات والشركات طوعاً بمبادئ الشفافية التي تعد أساساً من معايير الجودة العالمية؛ لذا يقوم المنظمون في وضع القواعد والقوانين الكفيلة بتحقيق هذا العنصر المهم، وغالباً ما يكون واجباً يلزم مجلس الإدارة، وكذلك الموظفين على الالتزام به (جوهرة ومقراش، ١٢. م٢).

كان لتطبيق معايير الحوكمة في المستشفيات في مجالات (الشفافية، المساءلة، النزاهة) ومدى امتثال العاملين في المستشفيات بتطبيقها أثر على أداء العاملين؛ حيث أظهرت نتائج دراسة مطبقة في مجمع فلسطين الطبي في رام الله أن المجمع الطبي يصدر معلومات سنوية عن ما تم إنجازه من عمليات فيها سرعة ودقة في الأداء، وتوفر درجة عالية من الأمانة التي تتصف بها الكوادر البشرية، ولكن ليس لمعيار الشفافية أثر بالقدر



الكافي على جودة الأداء، مقارنة مع معيار النزاهة ومعيار المساءلة على جودة الأداء، وكذلك لخصوصية متلقي الخدمة وتنقل العاملين بين أقسام في مواقع متباعدة، بالإضافة إلى ضغط العمل مما يؤدي إلى ضعف إشراك العاملين في اتخاذ القرارات (عيسى، ٢٠١٧م).

وتمت دراسة ردود الفعل حول الشفافية التنظيمية من قبل الموظفين في العلاج النفسي من خلال دراسة ميدانية على الموظفين العاملين في هذا المجال، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أن توفر الشفافية في المهنة الطبية سيؤدي إلى خلق ضغط أكبر على ممارسي هذه المهنة باعتبارهم معرضين أكثر للمساءلة، ويكون عليهم خلق ثقة وانطباع إيجابي أمام المسؤولين وأمام الزملاء في الوظيفة، وكذلك القيام بعملية تطويرية لمهاراتهم (McGivern & Fischer, 2012).

٢. المساءلة الإدارية كأحد أبعاد الحوكمة

إن تطبيق بُعد المساءلة الإدارية كُبعد من أبعاد الحوكمة يؤدي إلى ضبط أداء المستشفيات؛ وذلك من خلال التزام مجلس الإدارة وإدارة المعلومات ولجان التدقيق، وإدارة المكافآت. وأظهرت نتائج دراسة طبقت في المؤسسة الاستشفائية العمومية بشير بن ناصر بولاية بسكرة بالجزائر، أن المستشفى العمومي يطبق مبادئ الحوكمة التي انعكست إيجابياً على جودة الخدمة الصحية. كما أكدت النتائج أن كل من أبعاد جودة الخدمة الصحية الخمسة كانت لها علاقة قوية بالحوكمة حسب آراء أفراد عينة الدراسة (فريدة، ٢٠١٤م).

وأظهرت دراسة عن الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية والإدارية في قطاع الرعاية الصحية إلى بعض الاختلافات في تطبيق الحوكمة بين المستشفيات التي تهدف إلى الربح والمستشفيات الأخرى غير الهادفة للربح؛ من حيث الهيكل الإداري، والملكية، ودور مجلس الإدارة، وكذلك التوجهات المتباينة تجاه المسؤولية الاجتماعية لتلك المستشفيات. وأشارت الدراسة إلى أن هناك نقص عام في فهم وتطبيق أفضل الممارسات لحوكمة المستشفيات الهادفة للربح، في حين أن المستشفيات غير الهادفة للربح كانت أكثر انسجاماً مع ممارسات الحوكمة، وأكثر انسجاماً مع المسؤولية الاجتماعية (جميل، ٢٠١٠م).

وفي دراسة عن الشفافية والمساءلة من وجهة نظر مدراء صحة المقاطعات ومسؤولي الحكومة المحلية والعاملين الصحيين بمقاطعة مابرايلى بتنزانيا، توصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من تطبيق سياسة اللامركزية إلا أن اللامركزية في الحكومة المحلية لم ينتج عنها تعزيز مستوى الشفافية والمساءلة والمشاركة المجتمعية. وأشارت الدراسة إلى أن التحديات التي تواجه المناطق محل الدراسة هي ضعف العدالة والمساءلة والشفافية؛ نظراً لغياب آليات الحوكمة الصحية. وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق إطار عمل يضمن تحقيق العدالة والشفافية والمساءلة (Maluka, 2011).

٣. أخلاقيات المهنة كأحد أبعاد الحوكمة

تُعد أخلاقيات المهنة أهم أبعاد أخلاقيات المهنة التي تتطلبها الحوكمة في المنظمات الصحية، كالنزاهة والأمانة، والتواضع واحترام الآخريين، والصبر، والمعاملة الحسنة للمريض وحفظ أسرارهم، والعطف، والعدل، وإدراك مسؤولية المهنة، والمعرفة والكفاءة الضرورية لممارسة المهنة، ونشر الوعي الصحي في المجتمع، وتجنب النقد السلبي لزملاء المهنة. وإن أهم ثلاث أبعاد لأخلاقيات مهنة الطب هي الشعور بالمريض، والمهارات العالية، والاستقلالية في أداء المهنة (عيسى، ٢٠١٧م).

وكانت نتائج إحدى الدراسات عن أثر حوكمة المستشفيات على أخلاقيات المهن الطبية، أن الطاقم الطبي على مستوى عالٍ من أخلاقيات المهنة، كما أكدت النتائج أن معايير الشفافية والنزاهة كان لها أثر إيجابي مباشر في تعزيز وإدارة المعلومات، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات؛ منها: أنه يجب المحافظة على مستوى عالٍ من الأخلاقيات المهنية الطبية بشكل خاص في مجال الأداء الطبي (جوهره ومقراش، ٢٠١٢م).

وتصنف الرقابة الذاتية لدى الكوادر الطبية على أنها من أهم محددات أخلاقيات المهنة، ويساعد الالتزام بتلك الرقابة الذاتية على تجنب الممارسات التي لها تكاليف طويلة المدى تفوق المزايا المتحصّل عليها من عوائدها النقدية. وعادة ما يتصف الأشخاص ذوي الرقابة الذاتية المنخفضة بروح المخاطرة، ونقص ثقافة الاهتمام والتعاطف، وتفضيل المهام البسيطة والسهلة، وتجنب المهام المعقدة (McGivern & Fischer, 2012).

وتوصلت دراسة عن أثر حوكمة المستشفيات على أخلاقيات المهنة



الطبية في المستشفى العمومي لولاية جيجل في الجزائر، أن الطاقم الطبي على مستوى عالٍ من أخلاقيات المهنة. كما أكدت النتائج أن كل من إدارة المكافآت والشفافية لها أثر إيجابي مباشر على أخلاقيات المهنة الطبية، بينما لا يوجد أثر مباشر لكل من مجلس الإدارة وإدارة المعلومات ولجان التدقيق على أخلاقيات المهنة الطبية. وأوصت الدراسة بدراسة الحوكمة من جوانبها المتعددة وليس فقط الجانب المالي، وإبراز نتائجها في المؤسسة؛ لجعل المؤسسات الجزائرية سواء الهادفة إلى الربح أو غير الهادفة إلى الربح أكثر وعياً بالمفهوم (جوهرة ومقراش، ٢٠١٢م).

٤. الاستقلالية كأحد أبعاد الحوكمة

من أجل تحقيق الاستقلالية فإن من الضروري إنشاء لجنة تدقيق واعتبارها سمة هامة تضمن ممارسات أفضل للحوكمة؛ فنظراً للأهمية البالغة للجان التدقيق، تم التأكيد على ضرورة قيام مجلس الإدارة باتخاذ الترتيبات المناسبة تجاه هذه اللجان، ومساعدة كل من المدراء والموظفين في لجان التدقيق؛ للقيام بأداء واجباتهم على أكمل وجه. كما ينبغي أن تكون لجنة التدقيق مستقلة عن مجلس الإدارة وعن المدراء التنفيذيين وألا يقل عددهم عن ثلاثة، وأن تقوم هذه اللجان بإعداد التقارير المالية والرقابة، والحفاظ على سير الأنشطة بطرق قانونية وأخلاقية (جعبري، ٢٠١٦م).

وتسهم الحوكمة في تحقيق الميزة التنافسية في المستشفيات الخاصة من خلال تحقيق عناصر الاستقلالية؛ فقد أظهرت دراسة مطبقة على المستشفيات الخاصة في عمان، أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق بُعد الاستقلالية وتحقيق الميزة التنافسية بأبعادها (التكلفة، الجودة، الإبداع). وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: ضرورة استمرار المستشفيات الخاصة في تطبيق أبعاد الحوكمة، وكذلك ضرورة تدريب موظفي هذه المستشفيات على كيفية الاستفادة من أبعاد الحوكمة (السنوسي، ٢٠١٦م).

وتوصلت دراسة عن حوكمة المستشفيات الأهلية والخاصة في جنوب الضفة الغربية إلى عدة نتائج كان من أبرزها؛ أن واقع تطبيق أبعاد ومعايير الحوكمة في المستشفيات الأهلية والخاصة كان متوسطاً. كما أن الحوكمة تعتبر وسيلة فعالة لتحقيق الرقابة الداخلية للمستشفى، كما تسهم في مساعدة إدارة المستشفى على اتخاذ القرارات التي تتناسب مع الظروف

المحيطة بالمستشفى في جميع المجالات. كما لخصت الدراسة مجموعة من التوصيات كان أبرزها؛ ضرورة الاستمرار في تنفيذ برامج التطوير والإصلاح، واستقطاب الكفاءات والمهارات الضرورية، وضرورة وجود قنوات اتصال واجتماعات دورية وتعاون دائم مع باقي المستشفيات، والعمل على تفعيل نظام الحوافز والترقيات الخاص بالموظفين، وضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية والموظفين في عملية الحوكمة (جعبري، ٢٠١٦م).

المبحث الثاني الدراسة الميدانية

مقدمة

سيتم في هذا المبحث عرض منهج الدراسة، ومتغيراتها، ومجتمعها وعينتها، وأداتها؛ وأهم نتائجها وذلك على النحو التالي:

أولاً - منهج البحث

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي باستخدام الأسلوب الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً؛ فالتعبير الكيفي يصف الظاهرة، ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيقدم وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها ودرجات ارتباطها مع الظواهر الأخرى (عبيدات وعدس وعبد الحق، ٢٠١٥م). وقد تم إعداد استبانة لجمع البيانات المطلوبة، وتم إخضاع البيانات للتحليل الإحصائي باستخدام الحاسب من خلال بعض الأساليب الإحصائية التي يوفرها برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)؛ حيث تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية التي تشمل النسب والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، واختبار ألفا كرونباخ، ومعامل ارتباط بيرسون، واختبار T-Test، ومربع كاي.

ثانياً - متغيرات الدراسة

المتغير التابع للدراسة هو: تطبيق الحوكمة في المنشآت الصحية، والمتغيرات المستقلة (أبعاد تطبيق الحوكمة)؛ هي: الشفافية، والمساءلة الإدارية، وأخلاقيات المهنة، والاستقلالية.

ثالثاً - مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة بجميع العاملين في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز من الأطباء والصيادلة والفنيين والكادر التمريضي والإداريين؛ وعددهم (٣٥٠٠) موظف. وتم أخذ عينة باستخدام الجداول الإحصائية المخصصة لحساب العينات عند مستوى ثقة (٩٥ %) ودرجة خطأ (٥ %)؛ ليكون حجم العينة (٣٤٦) فرداً (Saunders et al., 2020). وتم إختيار أفراد العينة باستخدام العينة الحصصية (Quota Sampling)؛ كما هو موضح في الجدول رقم: (١)، وكان إختيارهم عشوائياً.

جدول رقم: (١)
مجتمع وعينة البحث

العينة	النسبة %	المجتمع	فئات العاملين
٧٥	% ٢١,٦٠	٧٥٦	الأطباء والصيادلة
١٤	% ٤١,٢٩	١٤٤٥	الممرضين
٧٦	% ٢١,٩٤	٧٦٨	الفنيين
٥٢	% ١٥,١٧	٥٣	الإداريين
٣٤٦	% ١٠٠	٣٥٠٠	المجموع

رابعاً - أداة الدراسة

تم الاعتماد على الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات، وتم تصميم الاستبانة بالرجوع إلى العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة، وتم مراجعتها وتقييمها من جانب عدد من الخبراء في قسم إدارة الخدمات الصحية في جامعة الملك عبد العزيز، وعدد من الخبراء في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز، إلى أن تم الوصول إلى الصورة النهائية للاستبانة. وتكونت الاستبانة من قسمين: تضمن القسم الأول: الخصائص: وتشمل الجنس، والجنسية، والعمر، والمؤهل العلمي، ومسمى الوظيفة، وعدد سنوات الخبرة. وتناول القسم الثاني: محاور أداة الدراسة على النحو الآتي:

المحور الأول: الشفافية، تم قياسه من خلال ست (٦) عبارات.

المحور الثاني: المساءلة الإدارية، تم قياسه من خلال خمس (5) عبارات.

المحور الثالث: الاستقلالية، تم قياسه من خلال خمس (5) عبارات.

المحور الرابع: أخلاقيات المهنة، تم قياسه من خلال أربع (4) عبارات.

وقد تم اختبار الصدق والثبات لآداة الدراسة: باستخدام معامل الثبات (Reliability Coefficient)؛ ويقصد بثبات أداة القياس أن تعطي النتائج نفسها إذا أعيد تطبيق الاستبانة على نفس العينة في نفس الظروف، وتم حساب معامل ثبات ألفا كرونباخ باستخدام برنامج (SPSS) وكانت النتائج كما في الجدول رقم: (٢) التالي:

جدول رقم: (٢)

معاملات الثبات ألفا كرونباخ لعبارات الاستبانة

رقم العبارة	ألفا كرونباخ	رقم العبارة	ألفا كرونباخ
١	.٩٥٦	١١	.٨٧٢
٢	.٩٥٦	١٢	.٩١٨
٣	.٩١٢	١٣	.٩٥٦
٤	.٨٠٦	١٤	.٩٥٧
٥	.٩٥٧	١٥	.٨٧٦
٦	.٩٥٦	١٦	.٨٤٢
٧	.٩١٢	١٧	.٩٥٧
٨	.٨٦٣	١٨	.٩١٦
٩	.٩٥٦	١٩	.٩١٠
١٠	.٩٤٣	٢٠	.٩٥٦

يوضح الجدول رقم: (٢) معاملات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور أداة الدراسة وللأداة ككل فنجد أن القيم لمعاملات ألفا كرونباخ تراوحت ما بين

(٩٥٦، ٨٠٦، ٠) للمحاور وللدرجة الكلية بلغت (٩٢٤، ٠) وهي قيم مرتفعة مما يعني أن هناك ثبات في اجابات أفراد العينة في الاجابة عن هذه الأداة مما يعني أنه يمكن الاعتماد على هذه الأداة من حيث جمع البيانات وكذلك امكانية تعميم النتائج التي سوف تخرج بها هذه الدراسة.

كما تم اختبار الصدق الذاتي للأداة الدراسة؛ وذلك بحساب الجذر التربيعي لمعامل الثبات وكانت قيمته (٩٧٨، ٠) وهي قيمة مرتفعة؛ مما يعني أن الأداة تتمتع بمعيار صدق ذاتي قوي.

وتم اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة؛ بهدف التعرف على قوة الارتباط بين درجات كل محور، ودرجات أسئلة الاستبانة الكلية، وتم ذلك بحساب معامل الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية لأداة الدراسة؛ كما هو موضح في الجدول رقم: (٣) التالي:

جدول رقم: (٣)

معاملات الارتباط بين عبارات أداة الدراسة والدرجة الكلية

رقم العبارة	معامل الارتباط	رقم العبارة	معامل الارتباط
١	**،٧٤٣	١١	**،٧٨٩
٢	**،٧٦١	١٢	**،٦٣٧
٣	**،٧٥٤	١٣	**،٦٨٠
٤	**،٦٩٥	١٤	**،٥١٠
٥	**،٦٨٧	١٥	**،٦٣٩
٦	**،٧٨١	١٦	**،٦٠٨
٧	**،٨٠٨	١٧	**،٧٣١
٨	**،٨٠٩	١٨	**،٧٤٥
٩	**،٧٣٠	١٩	**،٧٧٥
١٠	**،٧٩٩	٢٠	**،٧٣٠

خامساً - التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة

تناول هذا الجزء التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمحاو
وأبعاد الدراسة (الشفافية، والمسئولية الإدارية، والمشاركة، والاستقلالية)؛
وذلك على النحو التالي:

المحور الأول: الشفافية

يوضح الجدول رقم: (٤) نتائج التحليل الإحصائي لُبعد الشفافية كُبعد من
أبعاد تطبيق الحوكمة في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز بجدة؛ كما يلي:

جدول رقم: (٤)

التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة حول الشفافية كأحد أبعاد الحوكمة

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	مربع كأي	مستوى الدلالة
١	التعاون مع الجهات المختصة لتحسين البرامج والخدمات الصحية التي تقدمها المستشفى	٤,٥٧	,٦٩	٩١,٤	كبيرة جداً	٥٣٤,٨	,,٠٠٠
٢	توعية المستفيدين بالخدمات التي تقدمها المستشفى	٤,٥٣	,٧٠	٩٠,٦	كبيرة جداً	٣٢٣,٤	,,٠٠٠
٣	تعزيز الثقة بين أقسام المستشفى وبين المستفيدين من خدماتها	٤,٥١	,٧٤	٩٠,٢	كبيرة جداً	٣١٢,٣	,,٠٠٠
٤	توعية المستفيدين بحقوقهم من خدمات صحية	٤,٥١	,٧٨	٩٠,٢	كبيرة جداً	٥٠٥,٤	,,٠٠٠
٥	السماح للمستفيدين بتقييم أداء الخدمات الصحية دون إخفاء أية معلومات تتعلق بالعمل	٤,٤٣	,٨٥	٨٨,٦	كبيرة جداً	٤٣٠,٢	,,٠٠٠

٦	الإيمان بحق المستفيدين في الرقابة على أداء الخدمات الصحية دون قيد	٤,٣٦	٠,٨٦	٨٧,٢	كبيرة جداً	٣٦٤,٧	...
	المحور ككل	٤,٤٩	٠,٧٧	٨٩,٨	كبيرة جداً		

يوضح الجدول رقم: (٤) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم مربع كاي لإجابات أفراد العينة على عبارات محور الشفافية من خلال المتوسط العام للمحور ككل الذي بلغ (٤,٤٩) ويقع في الفئة الخامسة لمعيار ليكرت الخماسي (٥-٤,٢) التي تعني أن درجة موافقة أفراد العينة على عبارات محور الشفافية كانت كبيرة جداً.

وبناءً على المتوسطات الحسابية للعبارات تم ترتيب العبارات تنازلياً ابتداءً من العبارة ذات المتوسط الأكبر وانتهاءً بالعبارة ذات المتوسط الأصغر وتبين أن تصدر عبارة: (التعاون مع الجهات المختصة؛ لتحسين البرامج والخدمات الصحية التي تقدمه المستشفى) بمتوسط بلغ (٤,٥٧) ودرجة موافقة كبيرة جداً، تليها عبارة: (توعية المستفيدين بالخدمات التي تقدمها المستشفى) بمتوسط بلغ (٤,٥٣) ودرجة موافقة كبيرة جداً، ثم عبارة: (تعزيز الثقة بين أقسام المستشفى وبين المستفيدين من خدماتها) بمتوسط بلغ (٤,٥١) ودرجة موافقة كبيرة جداً، جاء بعد ذلك عبارة: (توعية المستفيدين بحقوقهم من خدمات صحية) بمتوسط بلغ (٤,٥١) ودرجة موافقة كبيرة جداً، ثم عبارة: (السماح للمستفيدين بتقييم أداء الخدمات الصحية دون إخفاء أية معلومات تتعلق بالعمل) بمتوسط بلغ (٤,٤٣) ودرجة موافقة كبيرة جداً، وأخيراً عبارة (الإيمان بحق المستفيدين في الرقابة على أداء الخدمات الصحية دون قيد) بمتوسط (٤,٣٦) ودرجة موافقة مرتفعة. وبناءً على قيم معاملات مربع كاي لكل عبارة على حدة اتضح أن جميع قيم مستويات الدلالة الإحصائية للعبارات كانت أقل من (٠,٠٥)، ما يعني أن هناك فروقاً معنوية بين إجابات أفراد العينة (ف)، وكانت في غالبها بدرجة موافقة كبيرة جداً.

المحور الثاني: المساءلة الإدارية

تناول الجدول رقم: (٥) أدناه التحليل الإحصائي لبُعد المساءلة الإدارية كمحور من محاور تطبيق الحوكمة في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز بحدّة؛ كما يلي:

جدول رقم: (٥)

التحليل الاحصائي لاستجابات أفراد العينة حول المساءلة الإدارية

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	مربع كأي	مستوى الدلالة
١	بث روح المسؤولية في نفوس العاملين	٤,٤٧	,٨٦	٨٩,٤	كبيرة جداً	٤٧٧,٥	,,٠٠٠
٢	إيجاد آلية واضحة للمساءلة في المستشفى	٤,٣٨	,٨٧	٨٧,٦	كبيرة جداً	٣٨٩,٢	,,٠٠٠
٣	تطبيق آليات المساءلة على الأفراد العاملين بشكل نزيه	٤,٣٢	,٩٢	٨٦,٤	كبيرة جداً	٣٤٧,٨	,,٠٠٠
٤	السماح بمراقبة ومراجعة المساءلة في أي وقت	٤,٢٥	,٩٧	٨٥	كبيرة جداً	٣٠٧,٣	,,٠٠٠
٥	وضوح إجراءات المساءلة بشكل معلن	٤,١٩	١,٠٠	٨٣,٨	كبيرة	٢٧٨,٩	,,٠٠٠
	المحور ككل	٤,٣٢	,٩٢	٨٦,٤	كبيرة جداً		

يوضح الجدول رقم: (٥) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم مربع كاي لإجابات أفراد العينة على عبارات محور المساءلة الإدارية، من خلال المتوسط العام للمحور ككل الذي بلغ (٤,٣٢)، ويقع في فئة الخامسة لمعيار ليكرت الخماسي (٥-٤,٢) التي تعني أن درجة موافقة أفراد العينة على عبارات محور المساءلة الإدارية كانت كبيرة جداً.

وبناءً على المتوسطات الحسابية لعبارات المحور تم ترتيب العبارات تنازلياً ابتداءً من العبارة ذات المتوسط الأكبر وانتهاءً بالعبارة ذات المتوسط الأصغر فتبين أن عبارة: (بث روح المسؤولية في نفوس العاملين) في بداية ترتيب عبارات هذا المحور بمتوسط بلغ (٤,٤٧) ودرجة موافقة كبيرة جداً، تليها عبارة: (إيجاد آلية واضحة للمساءلة في المستشفى) بمتوسط بلغ (٤,٣٨) ودرجة موافقة كبيرة جداً، ومن ثم عبارة: (تطبيق آليات المساءلة على الأفراد العاملين بشكل نزيه) بمتوسط بلغ (٤,٣٢) ودرجة موافقة كبيرة جداً، تليها عبارة: (السماح بمراقبة ومراجعة المساءلة في أي وقت) بمتوسط بلغ (٤,٢٥) ودرجة موافقة كبيرة جداً، وأخيراً جاءت عبارة: (وضوح إجراءات المساءلة بشكل معلن) بمتوسط بلغ (٤,١٩) ودرجة موافقة كبيرة. وبناءً على قيم معاملات مربع كأي لكل عبارة على حدة

اتضح أن جميع قيم مستويات الدلالة الإحصائية للعبارات كانت أقل من (٠.٠٥)؛ ما يعني أن هناك فروقاً معنوية بين إجابات أفراد العينة (ف)، وكانت في غالبها بدرجة موافقة كبيرة جداً.

المحور الثالث: الاستقلالية

يوضح الجدول رقم: (٦) أدناه التحليل الإحصائي لمحور الاستقلالية كمحور من محاور تطبيق الحوكمة في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز بجدة؛ كما يلي:

جدول رقم: (٦)

التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة حول بعد الاستقلالية

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	مربع كأي	مستوى الدلالة
١	منح الموظف الحرية الكاملة لتقديم الأفكار الجديدة في مجال العمل	٤,٣٤	٠,٩١	٨٦,٨	كبيرة جداً	٣٦٢,٤	٠,٠٠٠
٢	امتلاك الموظف الصلاحية والاستقلالية لإنجاز العمل	٤,٣٣	٠,٨٥	٨٦,٦	كبيرة جداً	٣٣٧,٩	٠,٠٠٠
٣	الالتزام من قبل الكادر الطبي بما يجعلهم ناجحين في أداء أعمالهم	٤,٣٢	٠,٨٨	٨٦,٤	كبيرة جداً	٣٣٨,٠	٠,٠٠٠
٤	اهتمام إدارة المستشفى بتعزيز الاستقلالية بشكل واضح	٤,١٧	٠,٩٥	٨٣,٤	كبيرة	٢٤٨,٢	٠,٠٠٠
٥	امتلاك الموظف الصلاحية والاستقلالية لإنجاز العمل	٤,١٦	٠,٩٥	٨٣,٢	كبيرة	٢٤٠,١	٠,٠٠٠
	المحور ككل	٤,٢٦	٠,٩١	٨٥,٢	كبيرة جداً		

يوضح الجدول (٦) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم مربع كاي لإجابات أفراد العينة على عبارات محور الاستقلالية، من خلال المتوسط العام للمحور ككل الذي بلغ (٤,٢٦) يقع بداخل الفئة الخامسة لمعيار ليكرت الخماسي (٥-٤,٢) التي تعني أن درجة موافقة أفراد العينة على عبارات محور الاستقلالية كانت كبيرة جداً.

وبناءً على المتوسطات الحسابية لعبارات المحور تم ترتيب العبارات تنازلياً ابتداءً من العبارة ذات المتوسط الأكبر وانتهاءً بالعبارة ذات المتوسط الأصغر فتبين أن عبارة: (منح الموظف الحرية الكاملة لتقديم الأفكار الجديدة في مجال العمل) جاءت في بداية ترتيب عبارات هذا المحور بمتوسط بلغ (٤,٣٤) ودرجة موافقة كبيرة جداً، تلاها عبارة: (امتلاك الموظف الصلاحية والاستقلالية لإنجاز العمل) بمتوسط بلغ (٤,٣٣) ودرجة موافقة كبيرة جداً، تلاها عبارة: (الالتزام من قبل الكادر الطبي بما يجعلهم ناجحين في أداءهم أعمالهم) بمتوسط بلغ (٤,٣٢) ودرجة موافقة كبيرة جداً، ثم عبارة: (اهتمام إدارة المستشفى بتعزيز الاستقلالية بشكل واضح) بمتوسط بلغ (٤,١٧) ودرجة موافقة كبيرة، وأخيراً عبارة: (امتلاك الموظف الصلاحية والاستقلالية لإنجاز العمل) بمتوسط بلغ (٤,١٦) ودرجة موافقة كبيرة. وبناءً على قيم معاملات مربع كأي لكل عبارة على حدة اتضح أن جميع قيم مستويات الدلالة الإحصائية للعبارات كانت أقل من (٠,٠٥)؛ ما يعني أن هناك فروقاً معنوية بين إجابات أفراد العينة (ف)، وكانت في غالبها بدرجة موافقة كبيرة جداً.

المحور الرابع: المحافظة على أخلاقيات المهنة

يوضح الجدول رقم: (٨) أدناه التحليل الإحصائي لمحور أخلاقيات المهنة كمحور من محاور تطبيق الحوكمة في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز بجدة؛ كما يلي:

جدول رقم: (٧)

التحليل الإحصائي لاستجابات أفراد العينة حول بعد أخلاقيات المهنة

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	مربع كأي	مستوى الدلالة
١	المعاملة الحسنة للمريض والشعور به	٤,٦٩	,٠٥٩	٩٣,٨	كبيرة جداً	٦٨٦,٣	٠,٠٠٠
٢	الرقابة الذاتية أثناء ممارسة المهنة بكفاءة وفعالية.	٤,٥٩	,٠٧٠	٩١,٨	كبيرة جداً	٥٧٩,١	٠,٠٠٠
٣	التطوير الذاتي بالتعليم والتدريب للمهارات المطلوبة لأداء المهنة الطبية	٤,٥٣	,٠٧٣	٩٠,٦	كبيرة جداً	٥١١,٠	٠,٠٠٠
٤	تحمل ضغوط العمل والتخلي بالصبر	٤,٥٣	,٠٧٢	٩٠,٦	كبيرة جداً	٥٠٠,٦	٠,٠٠٠
	المحور ككل	٤,٥٩	,٠٦٩	٩١,٨	كبيرة جداً		

يوضح الجدول رقم: (٧) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم مربع كاي لإجابات أفراد العينة على عبارات محور أخلاقيات المهنة، من خلال المتوسط العام للمحور ككل الذي بلغ (٤,٥٩) يقع بداخل الفئة الخامسة لمعيار ليكرت الخماسي (٥-٤,٢) التي تعني أن درجة موافقة أفراد العينة على عبارات محور أخلاقيات المهنة كانت كبيرة جداً.

وبناءً على المتوسطات الحسابية لعبارات المحور تم ترتيب العبارات تنازلياً ابتداءً من العبارة ذات المتوسط الأكبر وانتهاءً بالعبارة ذات المتوسط الأصغر فتبين أن عبارة: (المعاملة الحسنة للمريض والشعور به) جاءت في بداية الترتيب بمتوسط بلغ (٤,٦٩) ودرجة موافقة كبيرة جداً، تلاها عبارة: (الرقابة الذاتية أثناء ممارسة المهنة بكفاءة وفعالية) بمتوسط بلغ (٤,٥٩) ودرجة موافقة كبيرة جداً، تلاها عبارة: (التطوير الذاتي بالتعليم والتدريب للمهارات المطلوبة لأداء المهنة الطبية) بمتوسط بلغ (٤,٥٣) ودرجة موافقة كبيرة جداً، واخيراً عبارة: (تحمل ضغوط العمل والتخلي بالصبر) بمتوسط بلغ (٤,١٦) ودرجة موافقة كبيرة. وبناءً على قيم معاملات مربع كاي لكل عبارة على حدة اتضح أن جميع قيم مستويات الدلالة الإحصائية للعبارات كانت أقل من (٠,٠٥)؛ ما يعني أن هناك فروقاً معنوية بين إجابات أفراد العينة (ف)، وكانت في غالبها بدرجة موافقة كبيرة جداً.

سادساً - تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

تم تجميع النتائج الاجمالية للتحليل الاحصائي لمتغيرات الدراسة من حيث قوة تأثير المتغيرات المستقلة في تطبيق الحوكمة من وجهة نظر العاملين في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز بجدة في الجدول رقم: (٨) التالي:

جدول رقم: (٨)

ترتيب وتفسير قوة تأثير المتغيرات المستقلة

الترتيب	مربع كاي	المتوسط العام	المتغيرات المستقلة
٢	٤١١,٨	٤,٤٩	الشفافية
٣	٣٦٠,١٤	٤,٣٢	المساءلة الإدارية
٤	٣٠٥,٣٢	٤,٢٦	الاستقلالية
١	٥٦٩,٢٥	٤,٥٩	المحافظة على أخلاقيات المهنة

أكدت نتائج الدراسة أن عبارات محور الشفافية لها تأثيرات كبيرة جداً على تطبيق الحوكمة في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز بجدة، تمثل هذا التأثير

في عنصر التعاون مع الجهات المختصة؛ لتحسين البرامج والخدمات الصحية التي تقدمه المستشفى. وهذه النتيجة للدراسة الحالية تتفق مع دراسة (جوهرة ومقراش، ٢٠١٢م) التي أكدت بوجود علاقة بين بعد الشفافية وتطبيق الحوكمة في المنشآت الصحية.

كما أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لمحور المساءلة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز بجدة، وتمثل هذا التأثير في بث روح المسؤولية في نفوس العاملين وإيجاد آلية واضحة للمساءلة في المستشفى. وتنشابه هذه النتيجة مع ما أشارت إليه دراسة (فريدة، ٢٠١٤م) التي أكدت على وجود علاقة قوية بين بعد المساءلة الإدارية وتطبيق الحوكمة في المنشآت الصحية.

وأشارت نتائج الدراسة كذلك إلى وجود تأثير لبعدها الاستقلالية وتطبيق الحوكمة في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز بجدة، وتمثل هذا التأثير في عبارتي منح الموظف الحرية الكاملة لتقديم الأفكار الجديدة في مجال العمل وكذلك امتلاك الموظف الصلاحية والاستقلالية لإنجاز العمل. وفي هذا تتفق هذه الدراسة مع ما أشارت إليه دراسة (الحاج وتبر، ٢٠١٤م)، التي أكدت بأن هناك علاقة بين الاستقلالية المترتبة وتطبيق الحوكمة في المنشآت الصحية.

وأشارت نتائج محور أخلاقيات المهنة إلى وجود تأثير على تطبيق الحوكمة في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز بجدة، وتمثل ذلك في عبارتي المعاملة الحسنة للمريض والشعور به، والرقابة الذاتية أثناء ممارسة المهنة بكفاءة وفعالية. وتتفق نتيجة الدراسة الحالية مع دراسة (السنوسي، ٢٠١٦م) التي أكدت على وجود علاقة ذات أثر كبير بين المحافظة على أخلاقيات المهنة وتطبيق الحوكمة في المنشآت الصحية.

ويمكن تلخيص نتائج الدراسة فيما يلي:

- جاء بُعد المحافظة على أخلاقيات المهنة الأكثر تأثيراً في تطبيق الحوكمة في المنشآت الصحية بمتوسط عام (٤,٥٩) وقيمة مربع كاي (٥٦٩,٢٥).
- جاء بُعد الشفافية في المرتبة الثانية للتأثير في تطبيق الحوكمة في المنشآت الصحية بمتوسط عام (٤,٤٩) وقيمة مربع كاي (٤١١,٨).
- جاء بُعد المساءلة في المرتبة الثالثة للتأثير في تطبيق الحوكمة في المنشآت الصحية بمتوسط عام (٤,٥٩) وقيمة مربع كاي (٣٦٠,١٤).
- جاء بُعد الاستقلالية في المرتبة الأخيرة للتأثير في تطبيق الحوكمة في المنشآت الصحية بمتوسط عام (٤,٢٦) وقيمة مربع كاي (٣٠٥,٣٢).

ومن النتائج السابقة يمكن استنتاج الآتي:

من خلال نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها يمكن استنتاج أن لتطبيق الحوكمة أثراً إيجابياً في زيادة الشفافية في المنظمات الصحية؛ كون توفير المعلومات الضرورية لأداء العمل سيجعل الموظفين أكثر مهارة في توفير الرعاية الصحية، كما أن ذلك سيدفعهم إلى تطوير هذه المهارات وبالالتزام تجاه المرضى. كما أن الحوكمة لها أثر إيجابي في توفير المساءلة الإدارية من حيث الرقابة الإدارية والذاتية؛ وهذا يعني قيام الطاقم الطبي بمسؤوليته تجاه المستشفى وتجاه المرضى بحسب الإجراءات التنظيمية وتوزيع المهام الموكولة لهم. إضافة إلى أن الحوكمة لها أثر إيجابي في إيجاد بيئة عمل جيدة تعزز مشاركة العاملين في اتخاذ القرارات التي تهم المنظمة الصحية؛ وهذا يعني قيام الطاقم الطبي الإداري بواجباته تجاه المستشفى وتجاه المرضى بحسب الإجراءات التنظيمية وتوزيع المهام والصلاحيات. وللحوكمة كذلك أثر إيجابي ومباشر على أخلاقيات المهنة الطبية من حيث ضمان الالتزام بمبادئ المهنة والقيم الأخلاقية وإيجاد اتجاهات إيجابية نحو المهنة والمراقبة الذاتية أثناء ممارسة المهنة الطبية.

في ضوء النتائج والاستنتاجات السابقة؛ توصي الدراسة بالآتي:

- وضع إطار عام لحوكمة المنظمات الصحية؛ مما يعزز تبني تلك المنشآت لأبعاد الحوكمة، ويكون متناسقاً مع الأنظمة الصحية، ويوضح الحقوق والواجبات والمسؤوليات؛ بما يحقق أهداف المستشفى؛ ويحفظ حقوق المستفيدين والأطراف ذوي العلاقة.
- تفعيل دور الشفافية كمحدد من محددات تطبيق حوكمة المستشفيات؛ مما يضمن توفير المعلومات، وتوضيح السياسات؛ مثل: سياسة التقييم وتوزيع المهام؛ مما يعد حافزاً معنوياً للعاملين في المستشفى؛ لمراقبة أنفسهم.
- تفعيل دور المساءلة الإدارية كبعد من أبعاد تطبيق حوكمة المستشفيات؛ بما يضمن الالتزام من جانب العاملين بالمستشفى بالإجراءات الإدارية والتنظيمية؛ مما يعزز ضمان السير الحسن لجميع أنشطة المستشفى.
- تفعيل دور أخلاقيات المهنة كبعد من أبعاد تطبيق حوكمة المستشفيات؛ مما يضمن الالتزام من جانب العاملين بالمستشفى بمستوى أخلاقي عال عند ممارسة المهنة واتجاهات إيجابية نحو المرضى.

القيود على الدراسة:

كانت أهم صعوبة واجهت الباحثين أثناء إجراء هذه الدراسة هي: عدم وضوح مفهوم الحوكمة كمفهوم عام لغالبية أفراد العينة، وقد تم توجيه أفراد العينة للتركيز على أبعاد تطبيق الحوكمة وهي: الشفافية والمساءلة الإدارية والاستقلالية وأخلاقيات المهنة، فكانت أكثر وضوحاً بالنسبة لأفراد العينة.

مراجع الدراسة

أولاً - المراجع العربية:

1. الحاج، عرابية، و تبر، زغود، (٢٠١٤م)، «حوكمة المستشفيات: نحو الاستفادة من مبادئ حوكمة المستشفيات». الجزائر: جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير. pdf.
2. السنوسي، إدريس وائل، (٢٠١٦م)، «أثر الحوكمة في تحقيق الميزة التنافسية في المستشفيات الخاصة: دراسة ميدانية في المستشفيات الخاصة في مدينة عمان»، **رسالة ماجستير غير منشورة**، الأردن، عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال. pdf.
3. الجعبري، باسل فخري، (٢٠١٦م)، «حوكمة المستشفيات الأهلية والخاصة في منطقة جنوب الضفة الغربية: الواقع والمأمول»، فلسطين، رام الله: جامعة القدس.
4. جميل، عبد الله، (٢٠١٠م)، «الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية في قطاع الرعاية الصحية».
5. جوهرة، أقطي، ومقراش، فوزية، (٢٠١٢م)، «أثر حوكمة المستشفيات على أخلاقيات المهنة الطبية: دراسة حالة المؤسسة العمومية للاستشفائية لولاية جيجل»، **ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي ٦، ٧ مايو، ٢٠١٢م، الجزائر، بسكرة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير.**
6. عبيدات، ذوقان، وعدس، عبد الرحمن، وعبد الحق، كايد (٢٠١٥م)، **البحث العلمي: مفهومه، أدواته، وأساليبه**، الأردن، عمان: دار مجدلاوي للنشر والتوزيع.
7. عيسى، لورنس (٢٠١٧م)، «أثر معايير الحوكمة على أداء العاملين في المستشفيات: مجمع فلسطين الطبي أنموذجاً»، فلسطين، رام الله: جامعة القدس.
8. فريدة، تلي (٢٠١٤م)، «جودة الخدمات الصحية كمدخل لتحسين الحوكمة في المستشفيات: دراسة حالة المؤسسة العمومية للاستشفائية بشير بن ناص بسكرة»، **رسالة ماجستير غير منشورة**، الجزائر، بسكرة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير.

ثانياً - المراجع الأجنبية:

1. Allen, P., Keen, J., Wright, J., Dempster, P., Townsend, J., Hutchings, A., & Verzulli, R. (2012). Investigating the governance of autonomous public hospitals in England: multi-site case study of NHS foundation trusts. **Journal of health services research & policy**, 17(2), 94-100.
2. Barden, A. M., Griffin, M. T. Q., Donahue, M., & Fitzpatrick, J. J. (2011). Shared governance and empowerment in registered nurses working in a hospital setting. **Nursing Administration Quarterly**, 35(3), 212-218.
3. Harris, P. (1999). Changing patterns of governance: developments in Australian public hospitals and universities. **Policy Studies**, 20(4), 255-272.
4. Maluka, S. O. (2011). Strengthening fairness, transparency and accountability in health care priority setting at district level in Tanzania. **Global Health Action**, 4(1), 7829.
5. McGivern, G., & Fischer, M. D. (2012). Reactivity and reactions to regulatory transparency in medicine, psychotherapy and counselling. **Social science & medicine**, 74(3), 289-296.
6. Saunders, M. N., Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2020). **Research methods for business students**. 5/e. Pearson Education Limited.

