

أثر استخدام المحاسبة القضائية على اكتشاف والحد من الفساد المالي والإداري

الدكتور ياسر عبدالعزيز سمرة
أستاذ المراجعة و عميد كلية التجارة جامعة دمياط

أ . منة الله جمال الباز
المدرس المساعد – قسم المحاسبة
كلية التجارة جامعة دمياط

ملخص البحث :

استهدفت الدراسة عرض الاطار النظري للمحاسبة القضائية و الذي اكد على ان المحاسبة القضائية هي الفهم العميق للعلوم المحاسبية والقانونية وامتلاك مهارة التحري والتقصي والفحص وممارسة أعلى درجات الشك المهني وتأييد الدعاوى القضائية و لقد تناوزل البحث علاقة المحاسبة القضائية بالحد من الفساد المالي و الإداري و ذلك من خلا الدراسة التحليلية للعلاقة بين المتغيرات ووجدت الدراسة ان تزايد الاهتمام خلال الفترة الماضية في العديد من الدول المتقدمة بالمحاسبة القضائية وأثارها على مكافحة حالات الغش والفساد، وكان ذلك نتيجة لقصور برامج المحاسبة التقليدية في تأهيل الخريجين والمحاسبين والمراجعين بالمهارات والمعارف والقدرات اللازمة لمنع، تقليل، اكتشاف، والإفصاح عن حالات الغش والفساد التي تسببت في العديد من الانهيارات المحاسبية التي حدثت للعديد من الشركات حول العالم في الفترة الماضية، وترتب على ذلك زيادة الطلب على آليات المحاسبة القضائية التي تساعد على مكافحة الغش والفساد وخاصة في بيئة الأعمال الإلكترونية

الكلمات المفتاحية (المحاسبة القضائية – الفساد المالي و الإداري – اكتشاف الأخطاء و الغش)

Abstract :

The study aimed to present the theoretical framework of forensic accounting, which emphasized that forensic accounting is a deep understanding of the accounting and legal sciences, possessing the skill of investigation, investigation, and examination, and practicing the highest levels of professional skepticism and supporting lawsuits. The research

discussed the relationship of forensic accounting to reducing financial and administrative corruption, through... The analytical study of the relationship between the variables. The study found that interest has increased during the last period in many developed countries in forensic accounting and its effects on combating cases of fraud and corruption. This was a result of the inadequacy of traditional accounting programs in qualifying graduates, accountants and auditors with the skills, knowledge and abilities necessary to prevent, reduce, detect, and disclose. About the cases of fraud and corruption that caused many accounting collapses that occurred in many companies around the world in the recent period, and this resulted in an increased demand for forensic accounting mechanisms that help combat fraud and corruption, especially in the electronic business environment.

Keywords (forensic accounting - financial and administrative corruption - discovering errors and fraud)

الإطار العام للدراسة

طبيعة المشكلة:

تعددت الجهود المبذولة لمكافحة الفساد المالي والإداري على المستوى الدولي والإقليمي والمحلي، من خلال إرساء قواعد حوكمة الشركات، إلا أن هذه القواعد لم تحقق نجاحاً كافياً في مجال مكافحة الفساد، حيث تزايدت حالات انهيار الشركات الكبرى وتزايد معها فرص تعرض الدول والأسواق المالية العالمية لأزمات مالية. [شاهين، ٢٠١٢، ص. ١١٥٥] ويعتبر الفساد والجرائم المالية سبب من أسباب هلاك جهود أي دولة، فلقد تخطى الفساد حياة المواطنين.

[Adegbie and Fakile, 2012, P.38]

وأدى ذلك إلى انهيار العديد من الشركات العملاقة مثل شركة انرون للطاقة وحوادث اختلاسات كبيره في شركة world com بالرغم من وجود قواعد الحوكمة و كانت يتم مراجعتها بأكثر المكاتب المحاسبية مثل شركة آرثر أندرسون للمحاسبة والمراجعة حيث كانت الشركات تقوم ببعض الممارسات الاحتيالية والتلاعب في الأرباح وإدارتها والتغيير في سياساتها المحاسبية

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

وبالتالى اتخاذ قرارات خاطئة من قبل الطرف الثالث(المساهمين والمقرضين والمستثمرين وغيرها) ، كما أدى سوء استخدام خيارات الأسهم الى انضمام بعض الشركات العالمية إلى قائمة الفضائح العالمية عام ٢٠٠٦، وأضيفت شركة DELL العالمية للحاسبات عام ٢٠٠٧ بسبب انتشار الرشاوى. [Smith and Crumblley, 2009]

ونتيجة لذلك فقد واجهت مهنة المراجعة فقدان الثقة والمصداقية باعتبارها هي المسؤولة عن تخفيض المخاطر فى المعلومات المحاسبية وإضفاء الثقة والمصداقية عليها. وشهد دور مهنة المراجعة وأداء المراجعين فى ظل تلك الأزمات والانهيئات جدلاً واسعاً، حيث ذهب البعض إلى تبرئة المراجعين من الاتهام بأى تقصير نظراً لأن دورهم إعطاء تأكيد معقول بعدم وجود تحريفات جوهرية وليس إعطاء تأكيد مطلق. فى حين ذهب البعض الآخر إلى اتهام المراجعين بعدم القيام بواجبهم تجاه المستثمرين والأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية. [المخلافى، ٢٠١٣، ص٢]

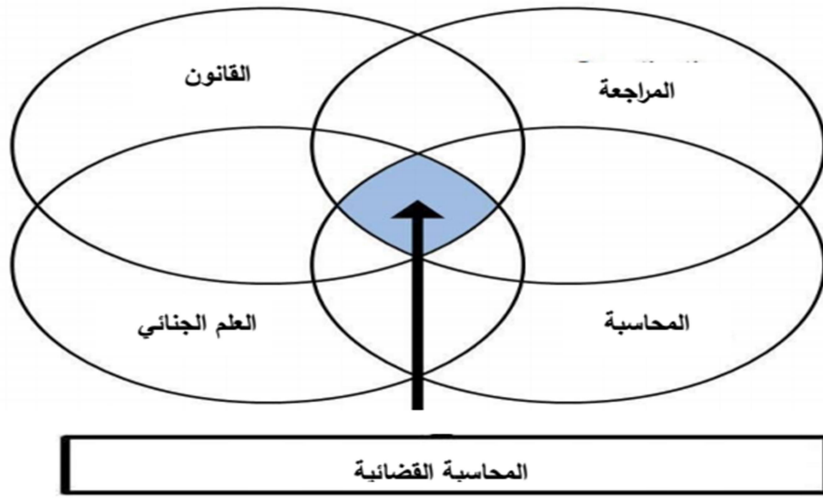
ولذلك ظهر فى مجال الفكر المحاسبى محاولات عدة لتطوير المحاسبة والمراجعة والمعلومات المحاسبية، وكانت أبرزها تلك التى نادى بضرورة الربط بين المحاسبة والقانون من جهة وبين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية من جهة أخرى، الأمر الى برز الحاجة للاستعانة بأساليب المحاسبة القضائية Forensic Accounting باعتبارها إحدى المجالات المهنية التى تتطلب مزيجاً من المعرفة والخبرة بالمحاسبة المالية المتقدمة والمراجعة والتحرى.

ويشتمل الأدب المحاسبى على مجموعة متنوعة لمفهوم المحاسبة القضائية، فقد عرفها المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنها استخدام مهارات المحاسبة والمراجعة والتمويل والأساليب الكمية والقانون، ومهارات التحقق والتحرى من أجل تجميع وتحليل وتقييم الأدلة وتفسير وتوصيل النتائج إلى المحكمة أو مجلس الإدارة أو أى جهة قانونية أخرى. [AICPA, 2006]

وقد عرفها أحد الباحثين [Krstic, 2009, P.299] بأنها الفرع الذى يتضمن استخدام مفاهيم وأساليب المحاسبة وآليات المراجعة لحل المشاكل القانونية والقضائية، ولكشف عمليات الغش والاحتيال والافصاح عن الأشخاص المسؤولين عنها.

كما تم تعريفها على أنها شكل من أشكال المراجعة مصحوبة بمهارات استقصاء وتحري ومعرفة وخبرة، وتعمل في مجالين التحقيق أو التحري ومجال التقاضي، فهي من جانب تشمل التحري والتحقيق فيما وراء الأرقام والوثائق لتمتد إلى بيئة العمل، ومن جانب آخر فإن المحاسبون القضائيون يفحصون العمليات المالية وغير المالية للمنشأ ويعدون المعلومات التي يمكن أن تستخدم في دعاوى القضاة المنظورة أمام المحاكم الجنائية والمهنية. [المخلاف، ٢٠١٣، ص.٤٣]

وقد أعطى هذا الباحث شكلاً للقاعدة المعرفية للمحاسبة القضائية كما بالشكل التالي:



وتختلف المحاسبة القضائية عن المراجعة الخارجية في أن الأخيرة تتم وفق مجموعة من المعايير، وتهدف للتحقق من صدق وعدالة القوائم المالية وعدم احتوائها على أخطاء جوهرية. بينما تبحث المحاسبة القضائية عن الدوافع المؤدية للغش والتلاعب، وفي اكتشاف أوجه القصور في الرقابة الداخلية وفي المعاملات المالية الاستثنائية والمعالجات المحاسبية الخاطئة، وفي التحري عن عمليات الاحتيال والغش وجمع الأدلة الكافية عنها لاستخدامها في حل المنازعات. وتعتمد في تحقيق ذلك على مجموعة من الأساليب.

ولذلك تدور مشكلة البحث حول أثر استخدام المحاسبة القضائية في اكتشاف والحد من الفساد المالي والإداري.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من أهمية المحاسبة القضائية في الوقت الحالى فقد كان ملامح تطورها كما يلي: [المخلافى، ٢٠١٣، ص.٤٠]

١. فى عام ١٩٤٦ نشر Maurice Peloubet وهو محاسب من نيويورك، مقالاً بعنوان "المحاسبة القضائية: مكانها فى اقتصاد اليوم"
٢. فى عام ١٩٨٢ تم إصدار كتاب بعنوان المحاسبة القضائية: المحاسبة وشهادة الخبرة تم تأليفه من قِبل Francis C. Dykeman.
٣. فى عام ١٩٨٦ قام المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين بإصدار دليل الممارسة رقم ٧ الذى حدد ستة مجالات لخدمات المحاسبة القضائية ومنها: تحديد قيمة الأضرار ومنع الاحتكار والمحاسبة والتقييم والاستشارات العامة والتحليلات.
٤. فى مارس عام ١٩٩٧ تأسس المجلس الأمريكى للمحاسبين القضائيين.
٥. فى عام ٢٠٠٠ تم إنشاء أول مجلة دورية متخصصة بالمحاسبة القضائية.
٦. حالياً هناك مالا يقل عن ست عشرة جامعة من الجامعات الأمريكية والكليات الأمريكية التى تقدم دورات فى مجال المحاسبة القضائية.

كما أن للبحث أهمية خاصة فى مصر بعد أن انتشرت وتفاقت حالات الفساد الادارى والمالى بكافة القطاعات الاقتصادية والخدمية المصرية، مما أثر بشكل سلبى على الأداء الاقتصادى وخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وذلك على الرغم من مصادقة مصر على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد الادارى عام ٢٠٠٥، وصدور قرار وزير الدولة للتنمية رقم ٨٦ لعام ٢٠٠٧ بتشكيل وتحديد اختصاصات لجنة الشفافية والنزاهة. [شاهين، ٢٠١٢، ص.١١٦١]

أهداف البحث:

- يهدف البحث بشكل رئيسى إلى تحليل دور المحاسبة القضائية فى اكتشاف والحد من آليات قضايا الفساد المالى والإدارى، ويتفرع من هذا الهدف الرئيسى الأهداف الفرعية التالية:
- ١- تحديد الأساليب الاحتمالية للفساد المالى والإدارى المتسببة فى حالات الغش والفساد (الانهيارات المحاسبية).

٢- تحديد آليات المحاسبة القضائية التي تساعد الشركات في اكتشاف قضايا الغش والفساد المالي والإداري .

٣- تحليل آثار أساليب المحاسبة القضائية في الحد من قضايا الغش والفساد المالي والإداري للشركات.

فرض البحث:

لتحقيق أهداف البحث تم صياغة فرض الدراسة وهو:

- لا تؤثر المحاسبة القضائية على اكتشاف والحد من الفساد المالي والإداري.

خطة البحث:

سوف يتم تناول هذا البحث من خلال الفصلين التاليين:

المبحث الأول: الاطار العام للدراسة

المبحث الثاني : الاطار النظري للمحاسبة القضائية .

المبحث الثالث: أثر استخدام المحاسبة القضائية على الحد من الفساد المالي والإداري

المبحث الثاني : الاطار النظري للمحاسبة القضائية .

١. مفهوم المحاسبة القضائية:

فقد عرفت السيسى بأنها مجال من مجالات المحاسبة تعتمد على أساس التكامل المعرفي بين أساسيات المحاسبة والمراجعة، ومهارة التحريات في ضوء المعرفة بالأمر القانونية، فهي تركز على فحص الماضي لإلقاء نظرة على المستقبل، وتزداد الحاجة إليها في حالة وجود شكوك مهنية ودعاوى قضائية تتطلب رأى مهني مستقل وتقديم تقرير يساعد على فحص الدعاوى القضائية، وتنوير القضاء ومعاونيه على إقرار الحق وتحقيق العدالة. [السيسى، ٢٠٠٦، ص.٤٤]

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

وعرفها Houck et al. بأنها تطبيق المعرفة المحاسبية ومهارات التحرى والتحقيق لتحديد وحل القضايا القانونية. [Houck et al., 2006]، كما عرف (Krstic) المحاسبة القضائية على أنها تتضمن استخدام مفاهيم وأساليب المحاسبة وتقنيات المراجعة لحل المشاكل القانونية والقضائية، وفي كشف عمليات الغش والاحتيال والإفصاح عن الأشخاص المسؤولين عنها. [Krstic, 2009,] P.299

وعرفها Owojori & Asaolu بأنها أحد الممارسات المهنية التي تتطلب خلفية علمية فى المحاسبة والمراجعة، ومهارات التحقيق وجمع الأدلة عن التعاملات والتبادلات الاقتصادية بهدف تحديد المسؤولية عن أمر معين. [Owojori & Asaolu, 2009, P.184].

ويصف راضى المحاسبة القضائية بأنها إحدى المجالات الهامة التي أرزتها الحاجة الملحة، فهي تدعم لخدمات المراجعة، وامتداداً لها وتعتمد على تطوير المفاهيم والتطبيقات المحاسبية للمساهمة فى حل المشاكل القانونية أو القضائية التي يمثل البعد المحاسبى محوراً جوهرياً لها. [المخلافى، ٢٠١٣، ص.٤٠] نقلاً عن [راضى، ٢٠١١، ص.٧٤]

وقد عرفها المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA أنها تنطوي على تطبيق المعرفة المتخصصة والمهارات التحقيقية التي يمتلكها المحاسبين القانونيين لجمع وتحليل وتقييم القضايا الهامة وتفسير وتوصيل النتائج في قاعة المحكمة، أو مجلس الإدارة، أو غيرها من أى مكان قانوني أو إداري. ببساطة أكثر، في سياق التقاضى يعنى مصطلح "قضائية" أنها مناسبة للاستخدام من قبل محكمة قانونية. وتشمل خدمات المحاسبة القضائية تسوية المنازعات، ودعم التقاضي، ودعم قضايا الإفلاس، والاحتيال والتحقيقات الخاصة، من بين العديد من الخدمات الأخرى. وتستفيد خدمات المحاسبة القضائية من الممارسات المتخصصة فى المحاسبة والمراجعة والاقتصاد والضرائب، وغيرها من المهارات لتنفيذ عدد من الأنشطة الاستشارية. وغالبا ما يتطلب توفير خدمات المحاسبة القضائية ممارس للعمل كخبير. [Huber, 2013, P.125] نقلاً عن [AICPA, 2010]

كما يرى السعد 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 تطوير المحاسبة لتأييد وحل المشكلات تامة لعلقة بالنزاعات والدعاوى القضائية فى إطار الأنظمة والإجراءات الشرعية والقانونية. [السعد، ٢٠١٣، ص.١٦]

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

ومن التعريفات السابقة يمكن تعريف المحاسبة القضائية بأنها العلم الذى يجمع بين المحاسبة والقانون والعلم الجنائى، والفن الذى يجمع بين مهارات التطبيق المحاسبى ومهارات التقصى والاستقصاء، وتهدف إلى ماعدة القضاء فى فض النزاعات المالية.

ولعل تزايد عدد الفضائح المالية للشركات، وعمليات الاحتيال وحالات الإفلاس فى العقد الأول من القرن الحادى والعشرين، قد كلف الاقتصاد العالمى خسائر تصل إلى مئات المليارات من الدولارات. وقد ترتب على ذلك زيادة فى عدد القضايا وتعقد الإجراءات القانونية المتعلقة بتلك الفضائح والاحتيال والغش والفسل. وفى المقابل واجهت مهنة المحاسبة والمراجعة أزمة فقدان الثقة، بالإضافة إلى عدم توفر التدريب الكافى للمحاسبين والمراجعين فى التعامل مع تلك الأنواع من المشاكل، وقد أدى ذلك إلى نمو الطلب على خدمات المحاسبة القضائية وزيادة أهميتها. [Huber,]

[2013, P.259]

٢. أهمية المحاسبة القضائية:

تستمد المحاسبة القضائية أهميتها من أنها: [السيسى، ٢٠٠٦، ص.٤٤]

- أحد المجالات الهامة والحديثة التى تحمل فرصاً عديدة لاحتياجات المستقبل، وتحدد المهارات والمتطلبات الأساسية فى المحاسب القضائى.
- تمثل تطوراً متكاملًا للمحاسبة والقانون للعمل معاً على تقديم تحريات أكثر عمقاً، وأكثر ارتباطاً بالدعاوى القضائية حيث تيسر الطريق للمحاسب القضائى لكى يكون مستشاراً قضائياً على مستوى عالى.
- تبحث فى الماضى وتذهب فيما وراء الحقائق، وتفتح الأبواب أمام البحوث والدراسات العلمية.
- تساعد على إعداد محاسب قضائى فعال يعتبر فاحصاً وخبيراً ومستشاراً يقوم بإجراء تحريات أكثر عمقاً وشمولاً ودقة من تحريات المراجع الخارجى، وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية التى تساعد فى فحص الدعاوى القضائية، وفى تنوير القضاء ومساعدته على الحكم بالحق وتحقيق العدالة.
- تساهم فى زيادة كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الخارجية، وطمأنة مستخدمى القوائم المالية حول شكوكهم بوجود غش بالقوائم المالية.

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

- تلبى حاجة كل من القضاء والمستثمرين والمقرضين وغيرهم في خفض معدل الجرائم المالية وتأييد الدعاوى القضائية والحد من تكرار الغش في التقرير المالي.
- تزايد الطلب على خدمات المحاسبين القضائيين من عملاء مراجعة الحسابات من ذوى المخاطر العالية للمساعدة في تفسير نتائج الاختبارات القضائية وفي تعزيز الرقابة الوقائية.
- تساعد المحاسبة القضائية في تضيق فجوة التوقعات وتقليل سوء الفهم بين الإدارة والمستثمرين، مما يؤدي إلى استعادة ثقة الجمهور والمستثمرين في المعلومات المالية مما يقلل من فجوة الثقة والمصادقية في التقارير المالية.

ويرى المخلفي أن الحاجة المحاسبة القضائية كان نتيجة فشل آليات المراجعة المتمثلة في المراجعة الداخلية، والمراجع الخارجى فى منع وكشف الغش والاحتيال وفى إيضاح المشاكل التنظيمية التى تعانى منها الشركات، وإيصال ذلك إلى المستخدمين باختلافهم واختلاف أهدافهم بالإضافة إلى خبراء للتحقيق والتحرى لدعم الدعاوى القضائية، وحل المنازعات المالية.

[المخلفي، ٢٠١٣، ص.٤٥]

٣- إجراءات المحاسبة القضائية:

على الرغم من اختلاف طبيعة وترتيب الاجراءات أو الخطوات أو المراحل التى يقوم بها المحاسب القضائى من حالة لأخرى وفقاً لظروف وطبيعة المشكلة فإنه غالباً ما تتضمن الإجراءات التالية:

[المخلفي، ٢٠١٣، ص.٥٩-٦١] نقلاً عن [راضى، ٢٠١١، ص.١٠٣-١٠٨]

١. قبول التكليف: ويعد قبول التكليف نقطة البدء فى عمل المحاسب القضائى، وهنا يجب على المحاسب القضائى تحديد وتوثيق عدد من النقاط مع العميل حال قبو التكليف ومنها ما يلى:
 - دور المحاسب القضائى ومسئوليته ونطلق عمله وطبيعة التقرير المطلوب.
 - أن يضمن المحاسب القضائى أنه وفريق عمله لديه الخبرة الكافية والتأهيل والوقت اللازم لأداء التكليف.
 - أن يكون المحاسب القضائى على دراية بالحالات التى قد تتسبب فى الإضرار باستقلاليتة وأن يفصح عنها العميل.
٢. تخطيط وتحديد نطاق العمل والإشراف: يجب على المحاسب القضائى تحديد أهداف التكليف والحصول على فهم كافي للبيئة المحيطة بالتكليف وللظروف والأحداث المحيطة والمسببة

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

- والناتجة، وتحديد أى قيود على نطاق العمل، وتحديد المستندات الأساسية التى ينبغى أن تكون متاحة كدلة، وتقييم الموارد اللازمة لاستكمال العمل واختيار فريق العمل. ومن ثم يبدأ بوضع خطة العمل التى تتلائم مع حالة الغش أو الفساد المزعوم. يلى ذلك تحديد الإجراءات والآليات المختلفة لجمع وتمحيص الأدلة للوصول إلى الاستنتاجات والتوصيات.
٣. المرحلة السرية: وتتضمن التحرى عن الأنشطة المشتبه فيها بشكل سري، وذلك نظراً لأهمية المباغته والتى ينتج عنها الحصول على وتجميع أكبر قدر ممكن من المعلومات.
٤. مرحلة التنفيذ أو المرحلة الانتقالية: إذا ما توصل المحاسب القضائي إلى قناعة تؤكد أن عملية التحرى المبدئى يثبت الاشتباه المبدئى فى هذه الحالة ينبغى التوسع فى التحرى حيث تحدث مرحلة التنفيذ أو المرحلة الانتقالية مباشرة أو بالتزامن مع معرفة الأشخاص المتورطين لعملية التحرى. وفى هذه المرحلة يستطيع المحاسب القضائي تحقيق عنصر المفاجأة للأشخاص المتورطين من خلال قيامه بالتخطيط الجيد والذى يشتمل على:
- أ. اختيار الشخص الذى سيقوم بمواجهة الشخص المتحرى عنه وتحديد مكان وزمان أفضل مدخل للمواجهة.
- ب. الحصول على النتائج من خلال الملاحظة والاستفسار والمقابلات وفحص المستندات المتنوعة.
- ج. فحص عناصر الرقابة الداخلية للشركة لتحديد ما إذا كانت عناصر الرقابة موجودة بالفعل أم لا ومدى الالتزام بها من قبل الموظفين.
- د. مراعاة ملائمة كل المعلومات التى تظهر خلال أداء التكليف وتحليلها مع الاهتمام والتركيز على جوهر المعلومات وليس شكلها.
- هـ. توثيق الملفات، وتتضمن الاحتفاظ وتنظيم وحماية كافة أوراق العمل التى تم تجميعها خلال تنفيذ التكليف، وذلك لمقابلة متطلبات التكليف وللوفاء بأى متطلبات قانونية وثيقة الصلة بالاحتفاظ بالسجلات.
٥. مرحلة الكشف عن النتائج وتوصيلها للأطراف المعنية: فى هذه المرحلة يقوم المحاسب القضائي وأعضاء فريق التحرى والتحقيق بإجراء مقابلات مع الشهود وتحليل وإعادة بناء البيانات وتحليل البيانات والسجلات المالية والأدلة المستندية الأخرى وفحص الأدلة المادية وإصدار تقرير بنتائج التحرى والتحقيق.

٦. المرحلة العلاجية: وتهدف هذه المرحلة إلى تحقيق هدفين هما:

- تجفيف منابع الغش: وذلك بتتبع منابع أو مصادر الغش أو الخسائر وتحديد المسؤولين عنها.
- تعقب الأصول: ويتضمن التعقب والكشف عن الأصول وأسباب اساءة استخدامها واستعادة الوضع المالى وتسوية الالتزامات المدنية والجنائية بالإضافة لتطوير أنظمة الرقابة ومعالجة الثغرات لضمان عدم تكرار الغش.

ومن إجراءات المحاسبة القضائية أيضاً: [السيسي، ٢٠٠٦، ص. ٥٣]

- فى حالة ما اذا كانت الدعوى ممثلة فى نزاع بين طرفين على الجوانب المحاسبية:

- ١- يتم رفع قضية او دعوى إمام القضاء لدراسة موضوع النزاع .
- ٢- يحيل القضاء الموضوع إلى مكتب الخبراء بوزارة العدل لدراسة الموضوع من كافة الجوانب وإبداء الرأى المحاسبي
- ٣- يقوم الخبير بالاطلاع على ملف القضية واستدعاء الخصوم لعرض وجهات النظر وتقديم المستندات المؤيدة ، وإعداد مذكرة للدفاع .
- ٤- يقوم الخبير بدراسة موضوع النزاع ، وتجهيز ما يلزم من تقارير ومستندات وأدلة وإرسالها للقضاء ، ولا يقوم الخبير باتخاذ قرار بل يترك ذلك للقضاء .
- ٥- تقدم التقارير والمستندات والأدلة للقضاء وبها دراسة وفحص فنى لموضوع النزاع مع عرض وجهات النظر الخصوم فى ضوء الاستشارات القانونية والخبرة المحاسبية ، ويتضمن التقرير قول هذا ما رأيناه وللمحكمة الرأى

أمثلة على ذلك :

تظلم احد الشركاء في نسبة حصته فى رأس المال عندما لم يحصل على نصيبه من الأرباح طبقاً لحصته من رأس المال ، فقام باللجوء إلى المحاسب القانونى وبدا المحاسب القانوني بالتحري والتقصي لهذا الشريك عن اى مستندات وأدلة تثبت حصته فى رأس المال من خلال إقرارات ضريبية تم تقديمها ومن خلال حضور لجان داخلية أو لجان طعن تم الموافقة عليها وغيرها .

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

يمكن القول بان المحاسب القضائي له دور كبير هنا فى تنوير القضاء والحد من ممارسات الفساد المالى فى حالة ما اذا كانت الدعوى القضائية ممثلة فى نزاع بين طرفين امام القضاء ، كما فى حالات التهرب الضريبي :

١- يتم رفع الدعوى القضائية إلى نيابة الأموال العامة التى تقوم بدورها بالتحقيق وإحالة موضوع النزاع الى لجنة الفحص التى تشكل من العالين من مصلحة الضرائب لدراسة الموضوع من الناحية الفنية .

٢- تقوم لجنة الفحص بعد حلف اليمين باستدعاء الممول واخذ أقواله والاطلاع على الدفاتر والمستندات ، وإعداد التقرير وإرساله إلى نيابة الأموال العامة .

٣- تقوم نيابة الأموال العامة باستدعاء اللجنة لمناقشة تقريرها معهم واتخاذ القرار إما بالحفظ أو إحالة موضوع النزاع إلى القضاء .

هنا يمكن للممول انتداب المحاسب القضائي للبحث والتحرى والتقصى عن صحة ما اتهمه من قبل مصلحة الضرائب عن قضية تهربه ضريبييا

دور المحاسب القضائي فى تأييد الدعوى القضائية : [السيسى، ٢٠٠٦، ص. ٥٥]

- ١- التأكد من وجود شكوك أو علامات أو إشارات حمراء حول وجود دلائل غش فى القوائم المالية
- ٢- جمع الأدلة اللازمة وتقييمها ، ودراسة عوامل مخاطرة الغش المرتبطة بكل من التقارير المالية ، واختلاس الأصول .
- ٣- استخدام الاجتهاد المهنة عند تقييم عوامل مخاطرة الغش، والتخطيط للمراجعة وقديم التقرير .
- ٤- عقد جلسات من العصف ذهنى بين أفراد فريق المراجعة لتبادل الأفكار والخبرات بشأن ارتكاب الغش، وإجراء اتصالات بشأن الغش مع الإدارة ولجنة المراجعة والآخرين
- ٥- الإفصاح عن الغش لجهات أخرى خارجية ابعده من الإدارة العليا ولجنة المراجعة وذلك فى حالة الاستدعاء القضائي .

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

وهذا يشير إلى ضرورة قيام هيئة الرقابة المالية والبورصة المصرية بنشر قوائم سنوية تتضمن أسماء الشركات التي تم شطبها من البورصة والتي أعادت تصوير قوائمها المالية وأقيمت ضدها دعاوى قضائية واهم المخالفات التي مارسها، وعقد مزيد من الدورات التدريبية فى مجال المحاسبة القضائية للمراجعين بهدف زيادة مستوى الشك المهنى لديهم وتنمية مهارة التحرى والبحث عن الغش المالى، كذلك أهمية تدريس مهارات المحاسبة القضائية ضمن برنامج المحاسبة بالجامعات المصرية.

٤- أساليب المحاسبة القضائية : [السيسى، ٢٠٠٦، ص. ٥١-٥٢]

- ١- المراجعة التفاعلية: وهى التى تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها ، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك ، وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية .
- ٢- المراجعة البعيدة: وتهدف إلى الفحص من عدة مظاهر وهى تتضمن ما يلى :
 - المراجعة التشريعية: وتقوم تلك المراجعة على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية ، والتأكد من حماية الأصول والموارد المختلفة .
 - الالتزام المنظم: ويستخدم ذلك فى حالة المراجعة الحكومية حيث يتم التأكد من مدى التزام الوحدة بالقوانين والأحكام والتشريعات عند صرف اثبات المدفوعات الحكومية .
 - الأداة التشخيصية: وهى تستخدم لإجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش ، والتركيز على فحص المناطق المستهدفة.
 - التحرى عن الادعاءات: حيث تتعلق بإجراءات التحرى عن الشكاوى والإدعاءات المقدمة من طرف معين.

كما أشار المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين إلى عدد من أساليب المحاسبة القضائية وتمثلت فى ما يلى:

أ. الفحص المستندى: حيث يقوم المحاسب القضائى بالإضافة إلى فحص مستندات الشركة محل الفحص بفحص المستندات والوثائق العامة والموجودة لدى جهات أخرى بعيداً بعيداً

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

- عن تدخل الإدارة بهد الحصول على معلومات عن الأعمال وأصحابها والموظفين والأطراف ذات العلاقة والمنافسين، مما يكسب هذه المستندات والوثائق حجية إثبات أقوى.
- ب. **المقابلات الشخصية مع الأشخاص المسؤولين:** ويهدف ذلك لاستخلاص حقائق عن مرتكبي الغش والاحتيال كما يمكن أن تشير نتائج المقابلة إلى ضرورة مقابلة أشخاص آخرين، أو قد تثبت المقابلة كذب الطرف الآخر للمقابلة كذب الطرف الآخر للمقابلة وضرورة الاعتماد على أساليب أخرى.
- ج. **المصادر السرية:** تعد الخطابات والمكالمات مجهولة المصدر مصدراً جيداً للمعلومات بالنسبة للمحاسب القضائي، وهذه المصادر تعاني من ضعف أحجيتها في الإثبات.
- د. **التحليل المعمل للأدلة:** ويمثل هذا الأسلوب مصدراً للتأكد من صحة المستندات والوثائق، حيث يتم الاختبار المعمل لنوعية الورق والأحبار المستخدمة ومدى التطابق بين التوقيعات الفعلية على المستند وما يفترض وجوده من توقيعات.
- هـ. **مراقبة العمليات أو الأشخاص:** يلجأ المحاسب القضائي إلى هذا الأسلوب للحصول على إجابات عن بعض الأسئلة مثل هل يتم استلام و شحن البضاعة من الأماكن المخصصة وبواسطة سلطات الاعتماد المحددة؟
- و. **المراقبة الإلكترونية والمادية:** حيث يمكن أن يستخدم المحاسب القضائي أسلوب المراقبة لتتبع الأشخاص المشتبه فيهم، ومن الممكن أن يستعين المحاسب القضائي بأشخاص آخرين للقيام بعملية المراقبة.
- ز. **التحليل غير التقيدى للعمليات:** حيث يستخدم المحاسب القضائي أساليب التحليل التقليدية جنباً إلى جنب مع أساليب التحليل غير التقليدي من خلال عدد من الأساليب مثل المقارنات الرأسية والأفقية، كما يقوم المحاسب القضائي بتنفيذ اختبارات أكثر عمقاً لبعض المناطق عالية الخطر مثل المعاملات ذوى العلاقة، أو التعامل على أسهم الشركة بواسطة العاملين بها، حيث يوفر هذا النوع من التحليل تأكيداً كبيراً عن مدى وجود غش في هذه المناطق.

المبحث الثالث:

أثر استخدام المحاسبة القضائية على الحد من الفساد المالي والإداري

ظواهر الفساد المالي والإداري:

لقد تزايد حديثاً الاهتمام المحلى والدولي بمكافحة الفساد المالي والإداري وخاصة في ظل التطورات المتلاحقة للحياة الاقتصادية والتي تحتم على منظمات الاعمال ضرورة مكافحة الفساد المالي والإداري حتى يتسنى لها البقاء الأمن فى بيئة الأعمال، حيث كان الفساد المالي والإداري هو السبب الرئيسي في انهيار العديد من الشركات العملاقة حول العالم مثل: شركة أنرون وولد كم العالميتين، أيضاً فإن الازمة العالمية الاخيرة كان من أهم اسبابها ضعف آليات المحاسبة والمراجعة في اكتشاف قضايا الفساد المالي والإداري فى الشركات وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية.

ويقصد بالفساد الإداري جرائم الاتجار بالوظيفة العامة من خلال إساءة استغلال السلطة المرتبطة بمنصب معين بهدف تحقيق مصالح شخصية على حساب المصلحة العامة، أو من خلال السلوك البيروقراطي غير القانونى بهدف تحقيق مكاسب شخصية بطريقة غير مشروعة وبدون وجه حق (دليل القطاع الخاص لتطبيق الشفافية).

ولقد اشار بعض الباحثين الى ارتباط إدارة الأرباح وجرائم غسل الأموال White Collar Crime بانهيار الشركات حيث توصل إلى أن الشركات التي قامت بتضليل تقاريرها المالية استخدمت ممارسات احتيالية للتلاعب في الإيراد بهدف اخفاء حقيقة قوائمها المالية عن المستثمرين. وقامت دراسة (Tanac, W. (2011) بفحص العلاقة بين ادارة الأرباح وجرائم غسل الأموال وتحديد آثار استخدام بعض الآليات مثل: (النسب المالية، عوامل حوكمة الشركات، مقاييس التدفقات النقدية) فى اكتشاف الممارسات الاحتياطية للشركات قبل حدوثها. وتوصلت الدراسة الى أن بعض هذه الآليات ساهم في التنبؤ بممارسات إدارة الأرباح وجرائم غسل الأموال قبل حدوثها. كما تبين أن اكتشاف الأنشطة الاحتياطية قبل حدوثها أدى إلى التغيير الاجتماعي الايجابى من خلال تخفيض الآثار الاقتصادية والاجتماعية الضارة لممارسات إدارة

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

الإيرادات وجرائم غسل الأموال على أسواق المال، وبالتالي اعادة وتحسين ثقة الجمهور في أسواق المال الأمريكية

وتتأثر عملية الإفصاح والشفافية عن الممارسات الاحتياطية للشركات نتيجة الانهيارات المحاسبية بضغط الصحافة ووسائل الاعلام، حيث أشار بعض الباحثين الى أن ضغوط الصحافة تعد المصدر الرئيسي للإفصاح عن الممارسات الاحتياطية، ولقد ساعد على هذه الممارسات عدة عوامل هي: غش وفساد المديرين لتحقيق مصالح شخصية، غش وفساد المراجع الخارجي نتيجة تجاهله الإفصاح عن أخطاء القوائم المالية لتحقيق مصالح شخصية وهذا ما حدث من آرثر اندرسون في حالة شركة أنرون، غش وفساد الصحفيين نتيجة العلاقة الحميمة بين الصحفيين وبعض الشركات ادى الى إخفاء الحقائق وهذا ما حدث أيضاً في حالة انهيار شركة أنرون، غش وفساد السياسيين. وللتخفيف من الممارسات الاحتياطية للشركات الناتجة من قضايا الفساد المالي والإداري وزيادة الإفصاح عنها فلا بد من وضع آليات لمساءلة كل من: المديرين، المراجع الخارجي، الصحفيين، و السياسيين المتورطين في هذه القضايا[Bhutta & Saeed, 2011].

وتعتبر ظاهرة انهيار الشركات الكبرى مثل: Enron، Parmalat ، Ahold Royal، Xerox،WorldCom تركت انطباعات سيئة في تاريخ مهنة المحاسبة نظراً لأثارها الضارة، Gherai & Balaciu، [2011] وهناك انهيارات أخرى حدثت في قطاع البنوك في تركيا مثل: BCCI،Barings، Allied Irish Bank si Baninter ،حيث اشار بعض الباحثين إلى زيادة أساليب المحاسبة الاحتياطية سواء القانونية أو غير القانونية والتي ظهرت في أجندة الشركات الهامة وكذلك الحكومات [Omurgonulsen, M. & Omurgonulsen, 2009]

وفيما يتعلق بشركة أنرون فمنذ نهاية عام ١٩٩٧ حتى تاريخ انهيارها في عام ٢٠٠٢ كانت حوافز الممارسات الاحتياطية هي: الحفاظ على تزايد صافي الدخل والتدفقات النقدية، المبالغة في تقييم الأصول والخصوم في الدفاتر، تحسين هيكل قائمة المركز المالي، المعالجات الخاطئة للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحوث والتطوير وتحميلها على قائمة الدخل بدلا من

رسلتها مما يشويه من عدالة ومصداقية القوائم المالية وقابليتها للمقارنة

[Omurgonulsen, M. & Omurgonulsen, 2009]

ولقد شهد عام ٢٠٠٢ انهيارات بالغة في تاريخ مهنة المحاسبة، حيث انهارت عدة شركات أمريكية مثل: Enron, WorldCom, Tyco، تلى ذلك انهيارات شركات كبرى مثل: Ahold Royal في نيوزيلاندا، Equitable Life Insurance Company في إنجلترا، وهذا ما جذب الانتباه نحو شركات المحاسبة والمراجعة وممارساتهما الاحتياطية بسبب الفساد المالي والإداري، وترتب على هذه الانهيارات انخفاض الثقة في التقارير المالية وكذلك في تقارير المراجع الخارجي. ويمكن عرض بعض نتائج هذه الانهيارات المحاسبية فيما يلي [

[Mary, et al., 2008, p.226

أنرون: حدث فساد مالي من خلال أسلوب التمويل من خارج الميزانية، تورط المدير المالي الرئيسي للشركة، فقدت حقوق الملكية عدة بلايين الدولارات، وأخيرا أعلنت الشركة إفلاسها. تايكو Tyco: تم اتهام المدير التنفيذي الرئيسي بالتهرب من الضرائب، ضياع أصول الشركة، تحميل مبلغ ٦ بليون دولار للإيرادات بعد احلال وحدة CIT.

وولدكوم WorldCom: بلغ حجم الغش بالشركة ٣.٨ بليون دولار، تم منح قروض للمدير التنفيذي الرئيسي، وأخيرا أعلنت الشركة إفلاسها.

ادلفيا للاتصالات Communications Adelfia: منحت قروض من خارج الميزانية للمديرين التنفيذيين.

زيروكس Xerox: تمت زيادة الأرباح المحاسبية بمبلغ ١.٤ بليون دولار بأساليب احتيالية. كويست للاتصالات Qwest Communication: تم تضخيم الأرباح، انخفضت قيمة الأصول بنسبة ٥٠%، وبلغت خسائر أسعار الأسهم ٣٤ بليون دولار.

الصحة الجنوبية Health South: بلغ حجم الغش ١.٤ بليون دولار إضافات خاطئة في قوائم الدخل والمركز المالي، ١١٠ بليون دولار نتيجة اندماج كل من AOL and Time Warner cemented بالإضافة إلى تضخم إيرادات شركة AOL، وخلال ١٨ شهر فقط انخفضت قيمة الشركة بنسبة ٧٥%، حيث انخفضت إيرادات شركة AOL في عام ٢٠٠٢ بمبلغ ٩٨.٧ بليون دولار وهو ما يساوي ميزانية الاتحاد الأوروبي عام ٢٠٠٣م تقريبا، أيضا تعرضت لدعاوى قضائية نتيجة الخسائر التي لحقت بالمستثمرين.

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

بريستول ميرز Bristol-Myers: تم اعادة تقييم المبيعات بمبلغ ٢.٥ بليون دولار و ٩٠٠ مليون دولار في الأرباح بعد التضخم في تقسيم مستوى الأسهم، تسوية منازعات قضائية بمبلغ ٦٧٠ مليون دولار.

مجموعة اتش إي اتش للتأمين في استراليا HIH Insurance Group in Australia: فشلت وبلغت ديونها ٣.١ بليون دولار بعد تحديد التزامات الشركة. كما أن المدير التنفيذي الرئيسي انفق ٣٤٠,٠٠٠ دولار على ساعات ذهبية خلال عام واحد ، كما تحملت الشركة تعويضات بسبب قضايا مدنية وجنائية رفعت على عدة مديرين نتيجة فسادهم الإداري.

اس كي جلوبال في كوريا الجنوبية SK Global in South Korea: تم تضخيم الإيرادات عام ٢٠٠١ بمبلغ ١.٢ بليون دولار ، حدوث ازمة سيولة لشركات البطاقات الائتمانية، قام المستثمرين بسحب مبلغ ١٠ بليون دولار من الشركات الاستثمارية .Investment Trusts

إن الانهيار السريع والهائل لشركة آترون أعطى صورة واضحة على أن الشركات تستخدم الشكل القانوني للعمليات من أجل أخفاء الجوهر الاقتصادي لهذه العمليات بهدف تضليل القوائم المالية .

ولم يستقر العالم قليلا إلا وظهرت الازمة المالية العالمية التي تعرضت لها بعض البنوك في عام ٢٠٠٧م، حيث عانى سوق الرهن العقاري ما بين ٢٠٠١ حتى ٢٠٠٦ من حالة الركود الاقتصادي ، الأمر الذي أدى الى انهيار عدة بنوك في عام ٢٠٠٧ م ، وبلغت خسائر البنوك ٢.٨ تريليون دولار أمريكي بسبب المبالغ الضخمة وشركات التأمين التي كانت من العوامل الرئيسية لتمويل الاقتصاد ، كما أن الأموال العامة استخدمت في دعم الشركات المتعسرة ماليا نظرا لأغلاق البنك الاسكتلندي London Scottish Bank وتم تحويل بنك Northern Rock الى ملكية عامة ،وقدم البنك المركزي الأوروبي ٤٦٧ بليون يورو لدعم البنوك ، اغلقت الحكومة الأمريكية ٢٢ بنك بما فيهم بنك ليمان براز رز Lemman Brothers، و بنك Washington Mutual and Indymac .

ولقد أشار Mary, et al. (2008) إلى أن العوامل الأساسية التي ساهمت في انهيار الشركات بسبب الممارسات غير الاخلاقية للمديرين والمحاسبين تشمل العوامل التالية:

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

- ١- نقص الشفافية في التقارير المالية للشركات الذي أدى الى فقد الثقة في هذه التقارير وعدم فائدة القرارات المعتمدة عليها.
- ٢- القيم والسلوك غير الاخلاقي للمنظمة، حيث تبين أن جزءا كبيرا من انهيار الشركات يرجع لتصرفات غير اخلاقية من قبل المديرين والمحاسبين والمراجعين.
- ٣- سيطرة ثقافة أن الأموال أو النقود تصنع كل شيء داخل المجتمع.
- ٤- فساد مجتمع الأعمال Vices of a capitalistic society
- ٥- ضعف ومرونة النظم القانونية والتشريعية.
- ٦- عدم كفاية التعليم الأخلاقي ونقص التوجيه الأخلاقي في التعليم المحاسبي داخل الجامعات. ولمنع حالات الفساد المالي والإداري المتسببة في انهيار الشركات بذلت محاولات عديدة حول العالم : فمثلا في أمريكا عام ٢٠٠٢ تم إصدار قانون لحماية المستثمر واصلاح شركات المراجعة وكذلك تم اصدار قانون Oxley Act 2002 لتشديد العقوبة على غش الشركات، أيضا فان الهيئات المهنية حول العالم اصدرت تعليمات لدعم حوكمة الشركات والشفافية فعلى سبيل المثال: أصدر معهد المحاسبين القانونيين بنيوزيلاند تعليمات لتحسين شفافية القوائم المالية للشركات وجعل الأسواق تعمل بشكل أفضل، وبالمثل قام معهد المحاسبين القانونيين باستراليا بتطوير مبادئ مجلس الحوكمة الجيدة للشركات ووضع توصيات لأفضل الممارسات، أما في انجلترا فتم إصدار تقرير ترونبل بشأن الرقابة الداخلية Turnbull Report on Internal Control لارشاد مديرين الشركات المسجلة بالبورصة (Mary, et al. (2008).

الأساليب الاحتمالية لحالات الغش والفساد المالي والإداري وتشمل:

- ١- سوء استغلال الموارد من خلال غش وفساد الموظفين والمديرين.
- ٢- سوء استغلال المنصب القيادي عن طريق تهرب بعض المديرين من دفع الضرائب.
- ٣- تضليل القوائم المالية من خلال غش وفساد المراجع الخارجي.
- ٤- تقديم الهدايا والرشاوى للصحفيين والاعلاميين بسبب العلاقة الحميمة بين بعضهم وبين رجال الأعمال مقابل التستر عن قضايا الغش والفساد.
- ٥- تمويل الحملات الانتخابية للرؤساء والأحزاب نتيجة غش وفساد السياسيين.
- ٦- إدارة الإيرادات من خلال سوء استغلال مرونة القواعد والمبادئ المحاسبية.
- ٧- المبالغة في تقييم عناصر الأصول والخصوم.

- ٨- المعالجات الخاطئة للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحوث والتطوير وتحميلها على قائمة الدخل بدلا من رسملتها.
- ٩- استخدام أسوب التمويل من خارج الميزانية لتضليل القوائم المالية.
- ١٠- سرقة وضياع أصول الشركة من خلال استخدام أساليب الجريمة المنظمة صعبة الاكتشاف.
- ١١- سوء استخدام الشكل القانوني للعمليات من أجل اخفاء الجوهر الاقتصادي لها.
- ١٢- سوء استغلال أصول وموارد الشركة من خلال الاختلاسات والرشاوى.
- ١٣- الغش المتعمد من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتضليل القوائم المالية.
- ١٤- تضخيم الأرباح من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
- ١٥- سوء إدارات منح الائتمان في البنوك.
- ١٦- الغش من خلال التجارة بالمعلومات الداخلية.
- ١٧- حالات غسيل الأموال و تمويل الارهاب.
- ١٨- الانتهاكات الضريبية من قبل الشركة.
- ١٩- الغش من خلال منح القروض للمديرين والمسؤولين.
- ٢٠- الغش من خلال سوء استغلال بطاقات الائتمان وقرصنة الانترنت.
- ٢١- تقديم الهدايا والرشاوى للمقربين لمتخذي القرار فى رئاسة الجمهورية.

آليات المحاسبة القضائية لمكافحة حالات الغش والفساد:

لقد تزايد الاهتمام خلال الفترة الماضية في العديد من الدول المتقدمة بالمحاسبة القضائية وأثارها على مكافحة حالات الغش والفساد، وكان ذلك نتيجة لقصور برامج المحاسبة التقليدية في تأهيل الخريجين والمحاسبين والمراجعين بالمهارات والمعارف والقدرات اللازمة لمنع، تقليل، اكتشاف، والإفصاح عن حالات الغش والفساد التي تسببت في العديد من الانهيارات المحاسبية التي حدثت للعديد من الشركات حول العالم في الفترة الماضية، وترتب على ذلك زيادة الطلب على آليات المحاسبة القضائية التي تساعد على مكافحة الغش والفساد وخاصة في بيئة الأعمال الالكترونية. (Kranacher et al. (2008), Pearson & Singleton (2008), Young (2008), Ramamoorti (2008), Curtis (2008), Curtis (2008).

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

- أستنادا للدراسات السابقة فإن آليات المحاسبة القضائية المقترحة لمكافحة حالات الغش والفساد المالي والإداري تشمل الآليات التالية :
- ١- توافر المهارات والقدرات والمعارف المتخصصة في : منع حالات الغش، تقليل حالات الغش، اكتشاف حالات الغش، الفحص والتحقيق في حالات الغش، الإفصاح والتقرير عن حالات الغش.
 - ٢- توافر المهارات والقدرات والمعارف اللازمة للتعامل مع الأساليب الاحتمالية للفساد.
 - ٣- استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الالكترونية.
 - ٤- توافر مهارات فحص واكتشاف واستخراج الأدلة الالكترونية لحالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الالكترونية.
 - ٥- توافر مهارات تقديم الخدمات الاستشارية القانونية والقضائية والتحقيقية فيما يتعلق بحالات الغش والفساد.
 - ٦- توافر مهارات فحص وحل الخلافات والنزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد.
 - ٧- توافر المهارات التفاوضية لحل النزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد.
 - ٨- توافر مهارات تقديم الخدمات في القضايا غير الاخلاقية المتعلقة بحالات الغش والفساد.
 - ٩- توافر المهارات المتخصصة في فحص كل من : جرائم قرصنة الانترنت، الجريمة المنظمة ، غسل الأموال.
 - ١٠- توافر مهارات جمع المعلومات الثبوتية من مصادرها المختلفة عن حالات الغش والفساد.
 - ١١- توافر مهارات إجراء المقابلات اللازمة للحصول على الأدلة الثبوتية عن حالات الغش والفساد.
 - ١٢- توافر مهارات المحاسبة القضائية أو التفثيشية المرتبطة بالتفكير الخلاق لفحص واكتشاف حالات الفساد المعقدة.

النتائج والتوصيات

النتائج :

- ١- المحاسبة القضائية تقوم على أساس مجموعة من مهارات متخصصة متكاملة فى المحاسبة والمراجعة، وبراعة ومهارة التحريات وهى تنظر دائما إلى ما وراء الأرقام
- ٢- المحاسبة القضائية هى تطبيق لمهارات المراجعة فى ضوء المعرفة بالأمر القانونية المرتبطة بتنفيذ القانون والجدل والدعاوى القضائية ومهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارة التحريات والعمل داخل إطار قانونى يوفر أدلة كافية لضبط الاحتمالات فى القوائم المالية. وتركز على التأييد، والإثبات، والتسجيل، والتفسير، والبحث، والاتصال ، والتحقق من البيانات الماضية أو الأنشطة المحاسبية الأخرى ، وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية والموضوعية لإثبات الواقع الحالى والتنبؤ بالنزاع المستقبلى.
- ٣- المحاسبة القضائية هى الفهم العميق للعلوم المحاسبية والقانونية وامتلاك مهارة التحرى والتقصى والفحص وممارسة أعلى درجات الشك المهني وتأييد الدعاوى القضائية وذلك فى ضوء معايير عامة يجب ان يتمتع بها المحاسب القضائى وميثاق مهني وآداب وسلوكيات تنظم هذه المهنة فى ضوء تضافر جهود الدولة والمجتمع للارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة ، كما انه يجب على المحاسب القضائى المهني أن يكون محاسب قانونى أو اى من المجالات الأخرى مثل الجهاز المركزى للمحاسبات و مصلحة الضرائب والهيئة العامة لسوق المال وبورصة النيل وغيرها من الهيئات التى لها علاقة بالمهنة
- ٤- يجب على المحاسب القضائى أن يكون حاصلًا على العديد من الشهادات المهنية وانه يمارس المهنة بشكل فعلى ومستمر ويتم تقييمة بواسطة الجهات المهنية العالمية كل ثلاثة سنوات ومن هذه الشهادات على الأقل (CPA , CFE, CISA, CIA, Cr.FA)
- ٥- يجب أن يتوافر لدى المحاسب القضائى تأهيل علمى وعملى والذى يختلف عن المحاسب الذى يعد القوائم المالية حيث يساهم فى وضع الجوانب الإدارية والسياسية

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

والإجراءات والمعايير لمنع الاحتيالات المالية والخداع والمنازعات القضائية وفحص وتحليل الخسائر المحققة ومن المسئول عنها والتقصي والفحص قبل عرض الشركة لقوائمها المالية.

٦- تستخدم المحاسبة القضائية في العديد من المجالات منها :

التحرى عن الغش والتلاعب في التقرير المالى وتقديم الأدلة المناسبة والتقرير عن ذلك فحص وتقييم الرقابة الداخلية وتحري الثغرات أو نقاط الضعف التى تستخدم فى الغش والتلاعب .

تقديم الخسائر فى حالة مطالبة بالتعويض من الشركات التامين .

تقييم المنشآت فى حالة وجود نزاع يستدعى دراسة بعض البنود المتنازع عليها لعدة فترات متتالية .

الفحص الشامل للأنشطة محل الغش والفساد

تقييم مدى التزام بالتشريعات الخاصة بالهبات والتبرعات والإعانات الحكومية وغيرها

تقييم المنشأة فى حالة التصفية وتقدير حقوق الدائنين وأولوية السداد

تقدير الأرباح المفقودة نتيجة الفرص المضاعة على المنشأة .

٧- يجب أن يمتلك المحاسب القضائى مجموعه من المهارات والمعارف وذلك للحد من

الفساد المالى :

فهم عميق للعلوم المحاسبية المتقدمة والمراجعة ، وأساليب وطرق إجراءات التحريات

والتقصي

المعرفة الكافية بالقوانين والتشريعات ، و الإجراءات الجنائية وإجراءات التقاضى

فهم عميق لمداخل وطرق المحاسبة الاحتيالية المضللة . ، مهارة التفكير المنظم والمنهجي لحل

المنازعات القضائية

المهارات المتميزة فى الاتصال الشفهى والمكتوب وتقنية المعلومات .

مهارة الاتصال الفعال لعرض أدلة الإثبات والتقارير أمام الجهات القضائية .

ممارسة أعلى درجات الشك المهنى عند تنفيذ برنامج المراجعة .

٨- واجبات وصلاحيات المحاسب القضائى :

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

- يستعرض مذكره الادعاء فى القضايا الجنائية ،و يستعرض عريضة الاتهام فى قضية جنائية إذا قدم التحقيق إلى كبير هيئة المحلفين
- يستعرض الأدلة المتاحة والمتوقعة لإثبات أو عدم الموافقة على الاتهامات فى القضايا الجنائية أو تقديم الدعم أو الرفض والاستجابة للمدعى فى مواقف القضايا المدنية .

- يتحقق من دقة البيانات المحاسبية المقدمة للمحكمة سواء كانت جنائية او مدنية
 - يقدم المشورة للمحامين والقضاة بشأن المشاكل الفنية المحتملة فى المحاسبة .
 - يحدد طريقة ايسر لتقديمها لشهادة للنيابة والقضاة لتنوير المحكمة .
 - يوفر معلومات اللازمة لتعيين واختيار الموظفين بفعالية .
 - يتم تعزيز ثقة المساهمين من خلال إضفاء مصداقية على البيانات المالية
 - يتم توريد سيرة ذاتية حالية لخوض فى تفاصيل التأهيل بصفته محاسب قضائى
- ٩- أساليب المحاسبة القضائية منها :

المراجعة التفاعلية : وهى التى تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها ، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك ، وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية .

المراجعة البعدية : وتهدف إلى الفحص من عدة مظاهر وهى تتضمن ما يلى :

المراجعة التشريعية : وتقوم تلك المراجعة على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية ، والتأكد من حماية الأصول والموارد المختلفة .

الالتزام المنظم : ويستخدم ذلك فى حالة المراجعة الحكومية حيث يتم التأكد من مدى التزام الوحدة بالقوانين والأحكام والتشريعات عند صرف وثبات المدفوعات الحكومية .

الأداة التشخيصية : وهى تستخدم لأجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش ، والتركيز على فحص المناطق المستهدفة.

التوصيات :

- ١- ضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم و في لجان الاعتراض بدوائر الضرائب، وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية.
 - ٢- تضيق فجوة التوقعات وتقليل سوء الفهم بين الإدارة والمستثمرين وطمأنة ثقة الجمهور في التقرير المالي في حالة تأهيل المحاسب القضائي علميا وعمليا
 - ٣- رفع كفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية وسرعة البت في المنازعات القضائية وتقليل الخلافات بين الممول ومصالحة الضرائب وانعكاس ذلك على حصيللة الضرائب من خلال إعادة النظر في إجراءات دوائر الضريبة والقيام بتكليف محاسب قضائي لفحص القوائم المالية التي تقدم من قبل الممولين وعدم الاكتفاء باستيفاء الشرط القانوني الذي يلزمهم بتقديم تلك القوائم وفي مواعيد محددة.
 - ٤- تأسيس جمعية مهنية تضم المحاسبين القضائيين واشتراط الانتماء لهذه الجمعية حتى يمكن مزاولة المهنة ومكانها جمعية المحاسبين والمراجعين. المصرية ، وسجل المحاسبين والمراجعين بوزارة المالية المصرية .
 - ٥- يجب على البورصة المصرية أن تقوم بنشر قوائم سنوية تحتوى على أسماء الشركات التي تم شطبها من البورصة والتي أقيمت ضدها دعاوى قضائية واهم المخالفات التي مارسها .
 - ٦- ضرورة أن يتم تدريس أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية وإجراء مهارة التحريات طلاب كلية التجارة بالجامعات المصرية ولمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة .
 - ٧- عقد مزيد من المؤتمرات الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة وإبراز دور المحاسبة القضائية كآلية من آليات المحاسب والمراجعة والعمل على تطويرها .
- تحقيق التنسيق و التكامل بين المدقق الخارجي والمحاسب القضائي لتفعيل الدور في تأييد الدعاوى القضائية التي تتعلق بالأموال المالية والمحاسبية.

قائمة المراجع:

أولاً: مراجع باللغة العربية:

أ] الدوريات:

- الجليلي، مقداد أحمد، "المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق"، *تنمية الرفادين*، العدد ١٠٧، المجلد ٣٤، ٢٠١٢، ص ص ٩-٢١.
- _____ & جميل، رافي نزار، "دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال: دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي"، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، جامعة الموصل، السنة الخامسة والثلاثون، العدد ٩٣، ٢٠١٢، ص ص ١٠٧-١٣٨.
- السعد، صالح عبدالرحمن، "المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية- دراسة ميدانية (استكشافية)"، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة*، مجلد ٢٧، عدد ١، ص ص ٣-٩٣، ٢٠١٣.
- السيسى، نجوي، "دور المحاة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والادارة*، كلية التجارة جامعة عين شمس، عدد ١، ٢٠٠٦، ص ص ٣٣-٨٤.
- المخلافي، منير محمد سرحان، "دراسة تحليلية لأثر استخدام أساليب المحاسبة القضائية على تخطيط إجراءات المراجعة"، *رسالة ماجستير*، جامعة قناة السويس، ٢٠١٣.
- سامي، مجدى محمد، "دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي: دراسة ميدانية"، *مجلة البحوث التجارية*، كلية التجارة جامعة الزقازيق، مجلد ٢٤، عدد ١، ٢٠٠٢، ص ص ١٣٥-١٧١.
- سعد الدين، إيمان، "دراسة تحليلية للمحاسبة الإبتداعية ودور المحاسب القضائي في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصرى"، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، جامعة القاهرة، العدد: ٧٥، المجلد: ٤٩، ٢٠١٠، ص ص ٢٥٥-٣٠٦.

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

- شاهين، عبد الحميد أحمد أحمد، " تفعيل الدور الاقتصادي للمراجعة الخارجية في مجال مكافحة الفساد الأخلاقي من منظور أخلاقي: دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة*، جامعة عين شمس، العدد الرابع، المجلد الثالث، ٢٠١٢. ص. ١١٥٥.
- شبلي، عبد الحسين توفيق، "دور الحوكمة والمحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري"، *وقائع المؤتمر العلمي السابع لكلية الإدارة والاقتصاد*، جامعة البصرة، ٢٠١٣، ص.ص. ١٨٣ - ١٩٨.

ثانياً: مراجع باللغة الأجنبية:

A) Periodicals:

- Adegbie, F. and Fakile A., "Economic and Financial Crime in Nigeria: Forensic Accounting as Antidote", *British Journal of Arts and Social Sciences*, Vol.6, No.1, 2012, P.37-50.
- AICPA, "Forensic Procedures and Specialists: Useful Tools and Techniques", *Special Report by Business Valuation and Forensic and Litigation Services Section of AICPA*, 2006,
- Bhutta, N. & Saeed, M., "Accounting Scandals in The Context of Corporate Social Reporting", *Journal of Database Marketing & Customer Strategy Management*, Vol. 18, 3, 2011, pp.171-184.
- Curtis E., "The Model Curriculum in Fraud and Forensic Accounting and Economic Crime Programs at Utica College", *Issues in Accounting Education*, Vol.23, No. 4, 2008, PP: 581-593.
- Dhar P., Sarkar A., "Forensic Accounting: An Accountant's Vision", *Vidyasagar University Journal of Commerce*, Vol. 15, March, 2010, pp: 93-104.
- Fleming A.& Pearson A.& Riley A., "West Virginia University: Forensic Accounting and Fraud Investigation (FAFI)", *Issues in Accounting Education*, Vol. 23, No. 4, 2008, PP. 573-580.

(ISSN PRINT: 2974 – 3966)

(ISSN ONLINE: 2974 – 3974)

- Festus A. and Samuel F., “Economic and Financial Crime in Nigeria : Forensic Accounting as Antidote”, *British Journal of Arts and Social Sciences*, ISSN: 2046-9578, Vol.6 No.1 , 2012, PP.37-50.
- Gherai, D. & Balaciu, D., "From Creative Accounting Practices and Enron phenomenon to The Current Financial Crisis", *Annales Universities Apulensis Series Oeconomica*, 13 (1), 2011, pp.34-41.
- Ibex J.W. & Grippo J., " Forensic Accounting: Should It Be A Required Course For Accounting Majors?", *The Journal of Applied Business Research*, Volume 24, Number 1, First Quarter 2008, PP: 129-136.
- Heitger L. & Heitger D., " Incorporating Forensic Accounting and Litigation Advisory Services Into the Classroom" *ISSUES IN ACCOUNTING EDUCATION*, Vol. 23, No. 4, November 2008, pp: 561–572.
- Huber W., “Should the forensic accounting profession be regulated?”, *Research in Accounting Regulation*, Vol. 25, 2013, PP 123–132.
- Gottschalk P., "Prevention of White-Collar Crime: The Role of Accounting", *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, Vol. 3, Issue 1, 2011, pp: 23-44.
- Gray D., College L.," Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing", *American Journal of Business Education*, Fourth Quarter, Volume 1, Number 2, 2008, p: 115: 126.
- Kranacher M.& Morris W.& Pearson A. and Richard, "A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting", *Issues in Accounting Education*, Vol. 23, No. 4, 2008, PP. 505-519.

- Krstic J. "The Role of Forensic Accountants in Detecting Frauds in Financial Statements", *Economics and Organization*, Vol. 6, No 3, 2009, pp. 295 – 302.
- Mazumder M., "Forensic Accounting – An Investigative Approach of Accounting", (June 13, 2011), *Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1864346>*.
- Mary, L. et al. ,“Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational challenges”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.19, Issue 4 ,2008, pp.226-254.
- Njanike. K, Dube. T, and Mashayanye. E, "The Effectiveness of Forensic Auditing in Detecting, Investigating, and Preventing Bank Frauds", *Journal of Sustainable Development in Africa*, Volume 10, No.4, 2009, Pp: 405-425.
- Omurgonulsen M. & Omurgonulsen U., “ Critical Thinking about Creative Accounting in The Face of A Recent Scandal in the Turkish Banking Sector”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.20, Issue 5 2009, pp.651-673.
- Ozkul P. and Pamukcu A., “Fraud Detection and Forensic Accounting”, *Springer-Verlag Berlin Heidelberg*, 2012, PP. 19-41.
- Okoye E., "Forensic Accounting in Developing Economies Problems and Prospects", *Advanced Research Journal*, ISSUE1, JULY - SEPT., 2009, pp: 1-13.
- Okoye E. and Ndidika L, “The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support”, *The Nigerian Academic Forum*, Volume 17, No 1, November, 2009, pp: 39-44.

- Owojori A. & Asaolu T., "The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World", *European Journal of Scientific Research*, ISSN 1450-216X, Vol.29 No.2, 2009, p.183-187.
- Ramaswamy V., " New Frontiers: Training Forensic Accountants With in the Accounting Program", *Journal of College Teaching & Learning*, Volume 4, Number 9, September 2007, pp31-38.
- Razaee Z.& Crumbley L.& Elmore R., “Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners”, *Working Paper*, PP 1-44.
- Smith,G.and Crumblley,d., “How Divergent are Pedagogical views Toward The Fraud /Forensic Accounting Curriculum?”, *Global Perspective on Accounting Education* ,Vol .6, 2009.
- Tanae, W., “The Implication of White –Collar Crime on Earnings Management and its Impact on Profit”, *PhD. dissertation*, Walden University, United State of America (USA), 2011.
- Young R.,"Forensic Accounting and FAU: An Executive Graduate Program", *Issues in Accounting Education*, Vol. 23, No. (4), PP. 593-600.