

مقومات ومعوقات تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية -

دراسة ميدانية

أ.د جمال علي محمد يوسف* د. محمد عزت عبد التواب**

سارة محمد إبراهيم محمد عشرى***

الملخص

تناول البحث بيان مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية؟ وهل يوجد معوقات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية؟ حيث أننا نجد أنه مع ارتفاع معدلات الدعاوى القضائية والمنازعات والذى ينتج عنه الاستعانة بخبراء أو محاسبين من ذوي الخبرة فى القضايا المالية حتى يدلوا بأرائهم والاستفادة من خبراتهم حول الدعاوى القضائية التي تتعلق بالمنازعات المالية والحاجة الى تفسير وتوضيح المعلومات المالية الموجودة فى القوائم المالية لمساعدة القضاء ومعاونتهم فى توضيح الحق وإقرار العدالة، ولكل هذا تظهر الحاجة إلى وجود المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية.

يهدف هذا البحث الى توضيح مهنة المحاسبة القضائية بالإضافة للمهارات والخصائص الواجب توافرها فى المحاسب القضائى والتعرف على المنظمات المهنية المهتمة بالمحاسبة القضائية وايضا مقومات تطبيق المحاسبة القضائية و المعوقات التى تحد من تطبيقها فى البيئة المصرية .

لتحقيق اهداف البحث تم عمل دراسة ميدانية تهدف إلى إستطلاع آراء و إتجاهات عينة الدراسة بشأن إختبار توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية و ايضا إختبار هل يوجد معوقات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية.

كلمات مفتاحية : المحاسبة القضائية، مقومات المحاسبة القضائية ، معوقات المحاسبة القضائية.

* استاذ المحاسبة والقائم بعمل وكيل الكلية لشئون البيئة وخدمة المجتمع بكلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

** مدرس بقسم المحاسبة ، بكلية تجارة و إدارة الأعمال ، جامعة حلوان .

*** البحث مستخرج من رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير فى المحاسبة، وتعمل باحثة تمويل ومحاسبة بمصلحة الخبراء، وزارة العدل، مصر .

Constituents and Constraints to Applying Forensic Accounting in the Egyptian Environment – Field Study

Abstract

The research is studying the availability of applying the forensic accounting in the Egyptian environment? And the obstacles which prevent applying the forensic accounting in the Egyptian environment, due to The rise of numbers of lawsuits and disputes which Led to the need for help from experts and accountants In the field of fiscal and financial cases to help by giving their opinion to help solving the cases of fiscal nature, And the need to explain and clarify the financial data In the financial lists to help the judicial system in perusing Justice, and for all this emerges the need for forensic accounting in the Egyptian environment, This research aims to clarify the function of forensic accounting Besides the skills and knowledge which are essential for The forensic accountant, and to identify the professional organizations Concerned about forensic accounting , and the obstacles Which prevents applying it in the Egyptian environment. To achieve the research goals a field study has been made targeting a survey about experiencing applying forensic accounting In the Egyptian environment and examining the obstacles preventing Appliance of forensic accounting in the Egyptian environment

Keywords: forensic accounting, constituents forensic accounting, obstacles forensic accounting.

مقدمة:

قديمًا عرفت المحاسبة القضائية وفي غلاسكو - اسكتلندا قبل حوالي 200 عام، حيث تم العثور على آثار لشهادات أعطيت للمحاسبين آنذاك تتعلق بإجراءات التحكيم والمشاركة في فض النزاعات بالمحاكم، انتشرت المحاسبة القضائية من خلال الولايات المتحدة وبريطانيا في وقت مبكر من القرن العشرين¹، وذلك بسبب مايشهده العالم من تفشي لحالات الغش والاحتيال، وتضليل في القوائم المالية، وما رافقه من أزمات وانهيارات مالية للعديد من الشركات العالمية الكبرى، وزادت حالات التعثر والإفلاس والأزمات المالية للشركات، وكان من بين أسباب ذلك التصرفات الانتهازية لممارسات المحاسبة الاحتيالية لإدارات تلك الشركات، الأمر الذي نتج معه زيادة في الدعاوي والمنازعات القضائية المرفوعة ضد الشركات وإدارتها، ومن ثم أصبح القضاة وأصحاب المصالح بتلك الشركات بحاجة إلى خبير محايد ومتخصص في الجوانب المالية والمحاسبية والمراجعة لتقديم استشارات المحاسبة القضائية " Forensic Accounting " لتلك الأطراف ومنها المحاكم وذلك حتى يتم الفصل العادل في تلك المخالفات.²

¹ Herbert ,Snyder. 2011. Forensic Accounting Fieldwork, Media and Exercises Project, *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 4(1):294 – 307

² حسن ، عادل محمد،(2015) " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية : بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بماكتب المراجعة " ، المجلة الاكاديمية الامريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا ، الولايات المتحدة الامريكية ، مجلد 6، العدد 18، 123-136 .

الدراسات السابقة

أولاً : الدراسات باللغة العربية

1. دراسة (انعام عثمان شعبان، 2016)¹ بعنوان "مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية"

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :وجود طلب على مهنة المحاسب القضائي في قطاع غزة، وتوافر التأهيل العلمي والعملية لدى المحاسبين الماليين للقيام بهذه المهام إضافة إلى تطوير دوره بالجوانب القانونية اللازمة لذلك.

وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها : ضرورة تهيئة الظروف اللازمة بقطاع غزة والتأقلم على وضع عدم الاستقرار السائد، ومواصلة التقدم باتجاه تطورات العصر التي تتناسب مع تطور وسائل الاحتيال المالي، كما أوصت بضرورة قيام الجامعات الفلسطينية والمؤسسات المهنية بعقد الدورات والمؤتمرات وورش العمل لطلابها بشأن موضوع المحاسبة القضائية لتكريس مفاهيم هذه المهنة وتهيئة الظروف المناسبة لتنميتها تمهيدا لاعتمادها كمهنة مستقلة بذاتها لدى وزارة العدل ، مع ضرورة قيام السلطات التشريعية بإصدار قوانين خاصة تنظم عمل المحاسب القضائي.

¹ شعبان ، انعام عثمان ، (2015) ، " مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية – من وجهة نظر مدققى الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل ونقابة المحاسبين بقطاع غزة " ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية ، غزة .

2. دراسة (محاسن عبد الرسول ، 2018) بعنوان "دور المحاسبة

القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

توصل البحث إلى أن المحاسبة القضائية لها دور في الحد من الممارسات الإبداعية ، وأن دور المحاسبة القضائية كوقاية وتشخيص وعلاج لأثار استخدام المحاسبة الإبداعية والكشف عن الغش والتلاعب والاختلاس.

أوصى البحث بتوصيات منها العمل على إدراج مناهج المحاسبة القضائية من ضمن متطلبات مواد الدراسات العليا، إعداد برامج تدريبية مستمرة للمحاسبين والمراجعين القانونيين حول أساليب المحاسبة القضائية، كما وصى أيضا بأن توسع نطاق عمل المحاسبة القضائية بوجود مؤهلات علمية ومهنية خاصة أن تتوفر بالمحاسبين القضائيين والالتزام بالقواعد المحاسبية أوصت الدراسة بضرورة إجراء عمل تنظيمي للخبراء والمحاسبين الذين يعملون مع القضاء والمحاكم.

3. دراسة (وليد زكريا صيام ، 2019) بعنوان " أثر تطبيق

تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية عن وجهة نظر المحاسبين القانونيين "

نتائج الدراسة :

¹ حامد ، محاسن عبد الرسول ، (2018) " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية : دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي"، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين،السودان .

² صيام ، وليد زكريا ، (2019) " أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية عن وجهة نظر المحاسبين القانونيين " ، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال ،الاردن ، مجلد 7 ، العدد 2 ، ص ص 199:225.

- وجود تطبيق مرتفع لتقنيات المحاسبة الجنائية (المتمثلة في تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر وتقنية التنقيب عن البيانات) من قبل المحاسبين القانونيين في الأردن، تأثير مرتفع لتطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها في الشركات المساهمة العامة الأردنية.
 - انخفاض درجة وجود المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من قبل المحاسبين القانونيين في الأردن.
- توصيات الدراسة:
- تعزيز قيام المحاسبين القانونيين بتطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية والافادة منها في العملية التدقيقية وذلك من خلال البحث عن روابط منطقية بين البيانات التي يتم اكتشافها وتحليل الاختلافات واستخراج التباين بين البيانات، الافادة من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية وذلك من خلال التنقيب عن أكبر كمية ممكنة من البيانات بحثا عن معلومات جديدة خفية أو غير متوقعة أو قيماً شاذة وتحتاج للمزيد من التقصي حولها.
 - تضافر جهود الجهات المعنية بمهنة المحاسبة والتدقيق للتغلب على المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية.

ثانيا : الدراسات باللغة الانجليزية :

1. دراسة (Rezaee , Zabihollah, et al، 2016)¹ بعنوان " **Forensic Accounting Education and Practice: Insights From China** "

نتائج الدراسة :

- إلى أن من المتوقع أن يستمر زيادة الطلب والاهتمام على ممارسات المحاسبة القضائية. يجب على كليات إدارة الأعمال وبرامج المحاسبة في جميع أنحاء العالم الاستجابة لهذا الطلب من خلال تقديم دورات المحاسبة القضائية في كلا من مستويات الجامعية و الدراسات العليا.
- أشارت الغالبية العظمى ان واحد وعشرين موضوعا يعتبر من اهم موضوعات المحاسبة القضائية من قبل كل الطلاب الصينيين والدوليين وذلك لتحقيق التكامل في مناهج المحاسبية.
- توفر نتائج الدعم لممارسات المحاسبة القضائية والتعليم في الصين والأسواق الناشئة الأسرع نموا.
- تقوم كليات إدارة الأعمال وبرامج المحاسبة اقتراح موضوعات المحاسبة القضائية لتخصص بها دورات في جامعات آسيا وجميع أنحاء العالم.

¹ Rezaee, Zabihollah, et al. (2016) "Forensic Accounting Education and Practice: Insights From China." **Journal of Forensic & Investigative Accounting** 8.1.

2. دراسة (2017)، Sarah Hegazy , Alan Sangsterb &

1(Amr Kotb) بعنوان

" Mapping forensic accounting in the UK "

نتائج الدراسة:

1. تم تحديد المهارات الأكثر أهمية للمحاسبين القضائيين وهي مهارات الاتصال ومهارات التحليل تليها حل المشكلات ومهارات التحقيق .
2. ضرورة تكوين فريق متعدد الخبرات والمهارات التخصصية المختلفة لتكون بينهم شراكة في اعداد التقارير اللازمة وقد يكون اعضاء الفريق من غير المحاسبين ولكنهم اعضاء فنيين من ذو الخبرات والمهارات المهنية المختلفة .

توصيات الدراسة :

اقترحت هذه الدراسة ان المهارات والخبرات المطلوب توافرها في المحاسبين القضائيين يمكن تقييمها وتقديمها في شكل لمحات ومقتطفات عن المحاسبة القضائية داخل سجل قضائي دولي موحد ومن هنا يتم الحصول على تجميع اوضح واكبر للخبرات المطلوبة توافرها في المحاسبين القضائيين ولهذا النهج ميزتان :

- نستطيع من خلال ذلك الوقوف على طبيعة الدور الذي يقوم به المحاسب القضائي وذلك غير مرئي في الدراسات السابقة .
- ونستطيع ايضا توقع النتائج اللازمه عند التطبيق وذلك عن طريق قيام اشخاص اخرين لأداء نفس الدور سابقا.

¹ Hegazy, Sarah, Alan Sangster, and Amr Kotb(2017). "Mapping Forensic Accounting in the UK." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. PP 34:54.

3. دراسة (Mohd Hadafi, Christopher & Julie 2020)

(E. Drake) ¹بمعنوان

"Forensic accounting services in English local government and the counter-fraud agenda"

تحاول الدراسة الاجابة على السؤال البحثى حول ما هو الاستخدام الحالي والمستقبلي لخدمات المحاسبة القضائية (FAS) من قبل السلطات المحلية الإنجليزية (LAS) ؟
نتائج الدراسة :

1. خدمات المحاسبة القضائية (FAS) التي تقدمها شركات القطاع الخاص المتخصصة قد تساعد الحكومة المحلية على مواجهة التحدي المتزايد المتمثل في الاحتيال، وخاصة الاحتيال الرقمي الذي ترتكبه الجماعات الإجرامية المنظمة، في وقت تكون فيه القدرات والخبرات الداخلية مقيدة بشدة.
2. أن الحكومة المحلية تنقصها الموارد اللازمة للتصدي للاحتيال وذلك يرجع الى أن عملية المراجعة الداخلية لم تعد مكلفة بكشف الاحتيال كجزء من العمل المخطط له وايضا المراجعين الخارجيين الذين يتولون مسؤوليات التدقيق في لجنة التدقيق غير مهتمين بالاحتيال في نفس الوقت التي تتزايد فيه مخاطر الاحتيال .
3. جاء في تقرير مكافحة الاحتيال (CIPFA, 2016) بأن الاحتيال يشكل تحديًا كبيرًا للمحاسبة ويقدم بعض التوصيات المفيدة ، ولكنه

¹Sahdan, Mohd Hadafi, Christopher J. Cowton, and Julie E. Drake(2020). "Forensic accounting services in English local government and the counter-fraud agenda." **Public Money & Management** : 1-10.

لا يأخذ في الاعتبار استخدام خدمات المحاسبة القضائية (FAS) من مصادر خارجية (شركات القطاع الخاص).

توصيات الدراسة :

زيادة الوعي بما تقدمه إدارة الخدمات المالية ، بشأن متى وكيف تستخدم خدمات المحاسبة القضائية وذلك يساعد السلطات المحلية الانجليزية على اتخاذ قرارات أكثر استنارة و سيكون إسهما قويا في مساعدة الحكومة المحلية على تعزيز قدراتها في مجال مكافحة الغش و الاحتيال .

مشكلة البحث :-

حدوث انهيارات متوالية للعديد من الشركات الكبرى فى معظم دول العالم ، نتيجة استخدام ممارسات المحاسبة الاحتيالية ، والتي أدى إلى تعثر وفشل هذه الشركات إلى فقدان ثقة المستفيدين من التقارير المالية والخدمات المقدمة من مكاتب المراجعة ، وتحولت فجوة التوقعات إلى فجوة ثقة ومصداقية في التقارير المالية.

بالإضافة الى ارتفاع حالات الدعاوى القضائية نتيجة ارتفاع معدلات الفساد المالى والادارى فى القطاعين الحكومى و الخاص فى البيئة المصرية ، فى المقابل نجد غياب واضح لدور المحاسبة القضائية و الخبراء الحسابيين من اخذ دورهم المناسب فى هذا المجال ، على الرغم من الاهتمام بتطبيق المحاسبة القضائية يعد فاعلا فى مواجهة حالات الاحتيال المالى من خلال خدمتها حيث تنصب معالجة معظم القضايا ذات الطابع المالى من خلال النظم القضائية التقليدية و التى قد تكون احد الاسباب الهامة لضياع الحقوق . الأمر الذى يدفع نحو التوجه لتطبيق مهنة المحاسبة القضائية فى البيئة

المصرية على المستوى القطاعيين الحكومى والخاص بهدف حفظ الحقوق المالية و تضيق فجوة التوقعات (توقعات مستخدمي المعلومات المحاسبية)، وتقليل سوء الفهم بين الإدارة والمستثمرين؛ مما يُضفى الثقة في المعلومات المالية ، تتمحور مشكلة البحث في السؤاليين التاليين :

الاول : ما مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية ؟

الثانى : هل توجد معوقات وصعوبات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية ؟

اهداف البحث :

1. تحديد المهارات الواجب توافرها في المحاسب القضائي .
2. التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية .
3. الوقوف على معوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في مصر ومقترحات حلها.

أهمية البحث :

في ضوء مشكلة الدراسة تتمثل أهمية الدراسة في الآتى :

(1) الالهمية العلمية

تتمثل الالهمية العلمية في الآتى :

- أ- ازدياد الحاجه لخدمات المحاسبة القضائية نتيجة الانهيارات المالية وارتفاع معدل الجرائم المالية وكثرة حالات الغش والتلاعب التي صاحبت الاستخدام الكبير لتكنولوجيا الحاسوب والمنافسة القوية .
- ب- فضلا عن ارتفاع معدلات الدعاوى والمنازعات القضائية احتاج القضاء الى خبراء او مستشارين من المحاسبين يمكن الاستفادة من خبراتهم ومهاراتهم وعمق قدراتهم فى إجراء التحريات واكتشاف مدى صدق المعلومات التى تحتويها القوائم المالية وإبداء الرأى فى الدعاوى القضائية التى تخص المخالفات المالية والغش فى القوائم المالية.
- ت- ندرة الابحاث والدراسات التى تناولت مقومات المحاسبة القضائية ومعوقات التى تواجه تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية .

(2) أهمية العملية

تتمثل الالهية العملية فى الآتى :

تتمثل فى المساهمة فى إيجاد مهنة جديدة فى المحاسبة تتمثل فى المحاسبة القضائية يمكن أن تمارس وفق ضوابط وشهادات معينة، ما يساهم فى جعل التقارير المالية للشركات أكثر عدالة ومعبرة عن النشاط الفعلي للشركات، ومن ثم صحة وموضوعية معلومات

التقارير المالية لمستخدميها ما ينتج عنها التقويم الصحيح للأداء
المالي والقرارات الرشيدة.

فروض البحث :-

في ضوء مشكلة البحث واهدافه تتحدد فروضه فيما يلي :

الفرض الأول : تتوافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة
المصرية

الفرض الثاني : توجد معوقات و صعوبات تحد من تطبيق
المحاسبة القضائية في البيئة المصرية

منهج البحث:-

تعتمد الباحثة على المزج بين المنهجين المنهج الاستنباطي في عمل
الدراسة النظرية والمنهج الاستقرائي في عمل الدراسة الميدانية على
النحو الآتي :

1- **منهج استنباطي** : عن طريق الإطلاع على الدراسات و الأبحاث و
الكتب و الدوريات العربية و الأجنبية والمرتبطة بموضوع البحث
بهدف التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية
في البيئة المصرية و معرفة المعوقات والصعوبات التي تحد من
تطبيقها .

2- **منهج استقرائي** : عن طريق إجراء دراسة ميدانية للتعرف على آراء
و اتجاهات عينة الدراسة بشأن إختبار مدى توافر مقومات تطبيق

المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية ومدى وجود المعوقات والصعوبات التى تحد من تطبيقها.

خطة البحث :

لتحقيق أهداف البحث و إختبار فروضه ستقوم الباحثة بإعداد الهيكل العام للبحث على النحو التالى:

أولاً: المهارات والخصائص الواجبة فى المحاسب القضائى.

ثانياً : المنظمات المهنية المهمة بالمحاسبة القضائية.

ثالثاً : مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية.

رابعاً : معوقات تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية.

خامساً : الدراسة الميدانية.

سادساً : النتائج والتوصيات .

أولاً: المهارات والخصائص الواجبة فى المحاسب القضائى :

يمكن تعريف المهارات بأنها مجموعة من المعارف والخبرات والقدرات الشخصية التى يجب توفرها عند شخص ما لكي يتمكن من إنجاز عمل معين، بالإضافة إلى تلك المتعلقة بالأداء فى مهمة تقييم مخاطر الاحتيال فى بيئة الاعمال.¹

¹ Popoola, Oluwatoyin, Ayoib Che-Ahmad, and Rose Samsudin. (2014) "Forensic accounting and fraud: capability and competence requirements in Malaysia." p7.

وترى نجوى السيسى لابد من تواجد المتطلبات الأساسية للمحاسب
القضائي¹ :

1- ضرورة أن يكون لدى المحاسب القضائي خلفية محاسبية كبيرة ،
ومعرفة متكاملة بالمراجعة والرقابة الداخلية ، وبكيفية ضبط الغش
وإدارة المخاطر المرتبطة به في إطار التفهم الحقيقي للأساسيات
البيئة القانونية ومهارات الاتصال .

2- ضرورة أن يتوافر لدى المحاسب القضائي التميز والخبرة العالية
والقدرة على الإقناع ومهارة الاتصال الفعال ، وبراعة إجراء التحريات
، والتفهم العميق للعمليات المحاسبية ، والمقدرة على الجدل والتحليل
والتقييم وتأييد الدعاوى ، وضرورة التحاقه بالدورات التدريبية
والبرامج المتخصصة والحصول على شهادة خبرة مهنية معتمدة من
جهات متعارف عليها .

3- هناك دوافع من وراء تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية
تتمثل في تلبية حاجة القضاء إلى خبراء أو استشاريين يدلون بأرائهم
ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية ، وبذلك طمأنة المستثمرين
والمساهمين والمقرضين على الحالة المالية لشركاتهم .

4- هناك صعوبات تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة
المصرية نتيجة عدم وجود تشريع أو جهة معينة ملزمة بتطبيق
المحاسبة القضائية .

¹ السيسى ، نجوى احمد ، (2006) " دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية " ، دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ص 47.

5- تتمثل أساليب المحاسبة القضائية فى المراجعة التفاعلية والمراجعة التشريعية والمراجعة الالتزام بالقوانين والأحكام والتشريعات وإجراء التحريات والأداة التشخيصية وتطبيق هذه الأساليب سيؤثر على التخطيط لعملية المراجعة الخارجية ومن ثم زيادة كفاءتها وفعاليتها وطمأنة مستخدمى القوائم المالية .

ثانيا : المنظمات المهنية المهمة بالمحاسبة القضائية

وهناك العديد من الجهات التى تمنح تراخيص مزاوله فى المحاسبة القضائية اهمها¹ :

-جمعية فاحصى الاحتيال المرخصين Association of certified fraud examiners (ACFE)

- جمعية اخصائى الاحتيال المرخصين (ACFS) Specialists Association of Certified Fraud

- المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين Accountants American Institute of Certified Public (AICPA)

- الجمعية الوطنية لمحلى التقييم المرخصين National Association of Certified Valuation Analysts (NACVA)

¹ شعبان ، انعام عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 36:39.

- المجلس الامريكى للمحاسبة القضائية Accounting
American Board of Forensic (ABFA)

-جامعة تورنتو ، كندا University of Toronto

-مركز المسائل القضائية الهندي .

ثالثا : مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة
المصرية :

تعتبر المحاسبة القضائية مهنة جديدة نسبيا بالبيئة المصرية
ولذلك فإنها تتطلب مقومات لنجاحها أهمها :
متطلبات التعليم

إن مهنة المحاسبة القضائية قد تطورت بسرعة كمهنة فى
انحاء العالم وتم قبولها كمهنة فى عدد من الدول مثل كندا ، استراليا
،الولايات المتحدة ، المملكة المتحدة ، حيث خطت هذه الدول
خطوات كبيرة ومتقدمة فى مجال المحاسبة القضائية ، سواء على
مستوى ممارسة المهنة أو على مستوى الاهتمام بالمهنة أكاديميا من
خلال تضمينها فى المقررات الدراسية وإجراء العديد من الدراسات
المتعلقة بالمحاسبة القضائية وإنشاء المعاهد الخاصة بالتدريب
والتأهيل لممارسى المهنة من جهة ووضع وتطوير القواعد المنظمة
للمهنة من جهة اخرى¹.

و قد أكدت على ذلك ايضا دراسة (Carpenter, et al.,)
(2011) حيث أشارت الى أن تدريس مقررات خاصة بكل من

¹ المخلافي ، منير سرحان ، مرجع سبق ذكره، ص 100.

المحاسبة القضائية بالجامعات الأمريكية للطلاب الدارسين لبرنامج المحاسبة سوف يؤدي الى تأهيل الخريجين بمهارات تساعد على منع و اكتشاف حالات الغش والفساد المالي بمنظمات الاعمال المختلفة¹.

نجد على الصعيد المحلى غياب كامل لمصطلح المحاسبة القضائية فى مفردات المقررات الدراسية على مستوى المدارس الثانوية التجارية وكليات التجارة والمعاهد (دبلوم مهني، بكالوريوس) بالجامعات المصرية بجمهورية مصر العربية ولكن تواجدت ما بين الباحثين مؤخرا وذلك لكونه احد الموضوعات الحديثة نسبيا وذلك منذ ما يقارب العامين فى بعض الجامعات المصرية تجدر الاشارة الى انها فى مراحلها الاول من التطوير ومحتاجه مزيد من الاهتمام وتبسيط الضوء على مهنة المحاسبة القضائية أكاديميا عن طريق ادخال مادة المحاسبة القضائية فى المقررات الدراسية ضمن متطلبات مرحلة البكالوريوس.

متطلبات الخبرة و تدريب:

تأتى أهمية التدريب فى المساهمة فى إعداد وتأهيل وتدريب جيل من الخبراء المحاسبين لتمكينهم من تقديم التقارير الفنية الى هيئات التحكيم المكلفة بالفصل فى المنازعات التجارية بصورة تتوافق مع متطلبات تقديم الأدلة والاثبات حسب المعايير الدولية فى

¹ Carpenter, D., et al., (2011), The Incremental Benefits of A Forensic Accounting Course on Skepticism and fraud – Related Judgment, Issues in Accounting Education, Vol. 26, No.1, PP.1-22.

اعداد التقارير المحاسبية¹، فمن اهم ما يميز المحاسب القضائي هي الخبرة ويتمثل ذلك بالتطبيق الفعال للمحاسبة القضائية على ارض الواقع وتشير دراسة (خالد احمد، 2013) ² أن المحاسب القضائي يجب أن يمارس المهنة ثلاثة سنوات على الأقل حيث أن عنصر الخبرة هو الفيصل لدى المحاسبين القضائيين .

الاستقلالية

يجب أن يتمتع المحاسب القضائي بالاستقلالية وذلك من خلال وجود وجهة نظر له غير متحيزة عند أداء مهامه ويكون ذلك بالحياد في الواقع والمظهر معاً³

المقومات البيئية

استمرار تحسن الوضع الاقتصادي في مصر خلال 2018- 2019، مؤكداً أن الالتزام القوي بتنفيذ برنامج الإصلاح الاقتصادي والأداء الإيجابي للاقتصاد المصري بشكل عام عاملان أساسيان في تحقيق استقرار الاقتصاد الكلي ، وأن توقعات نمو الاقتصاد المصري على المدى القريب مواتية، في ظل تسارع معدل النمو وتراجع العجز الخارجي والمالي، وكذلك انخفاض معدلات التضخم والبطالة، وهذا ما جاء في تقرير صندوق النقد الدولي 2019 والذي استهدف تصحيح الاختلالات الخارجية

¹ Certified Expert Accountant /CEA(2013) United Arab Emirates,p2.

² احمد، خالد محمد على ،(2013) دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي ، المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة و المراجعة ، جامعة بنى سويف ، المجلد 34 ، ص 9-21.

³ Arent, Alvin A& Elder, Randal J& Beasley, Mark S(2012)" Auditing and assurance services: an integrated approach", 14th ed, Prentice Hall,p87.

والداخلية الكبيرة، وتشجيع النمو الاحتوائى وخلق فرص العمل، وزيادة الإنفاق الاجتماعى الأكثر استهدافاً.

احد الجوانب الهامة من المتطلبات البيئية تتمثل فى المتطلبات القانونية حيث أن هناك قانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ بإصدار قانون فى شأن التحكيم فى المواد المدنية والتجارية وهذا بالإضافة الى أن هناك بعض النصوص الواردة فى قانون العقوبات المصرى مثل مادة 336 عقوبات"بأنه أورد صور وطرق التدليس التى يستخدمها الجاني فى جريمة النصب وبيان العقوبة المقررة لها". وايضا حددت المواد 112، 113، 114 من القانون رقم 58 لسنة 1937 عقوبة كل موظف عام اختلس أموالاً أو أوراقاً أو غيرها وجدت فى حيازته بسبب وظيفته.¹

مما سبق يتضح أن مهنة المحاسبة القضائية فى مراحلها الاولى من التطوير فمهنة المحاسبة القضائية تحتاج للقوانين و التشريعات التى تحكم عملها وتنظمه وتحتاج لمراكز متخصصة تمنح الشهادات والرخص بالإضافة الى التعليم و التدريب المستمر حيث ان التعليم و الشهادات المتخصصة لا تكفى بدون الخبرة اللازمة التى تؤهل المحاسب القضائى للقيام بعمله على اكمل وجه².

و بذلك يظهر بوضوح ما يجب عمله لتطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية ضرورة وجود تشريع يلزم الغير بتطبيق

¹ قانون العقوبات رقم 58 لسنة 1937 ، آخر تعديل: 16 ديسمبر 2019 بالقانون رقم: 164 لسنة 2019.

² شعبان ، انعام ، مرجع سبق ذكره ، ص 46.

المحاسبة القضائية ، تفعيل دور المحاسبة والمراجعة ، حيث أنها تحتاج الى مزيد من الجهود اللازمة لتنظيم هذه المهنة الى جانب ادخال مادة المحاسبة القضائية ضمن متطلبات مرحلة البكالوريوس بالاضافة للتدريب العلمى والعملى للمحاسب .

رابعا : معوقات تطبيق المحاسبة القضائية :-

تجدر الاشارة لوجود صعوبات تواجهه مهنة المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية منها¹:

1. عدم وجود الامكانيات والجهود اللازمة لتدريب وتعليم المحاسبين .
2. اختلاف المهارات المطلوب توافرها فى المحاسب القضائى من شخص لآخر .
3. فى حالة اضافة الشركات المحاسبية خدمات المحاسبة القضائية لقائمة خدماتها فإن ذلك يجعلها تستغرق وقتا أطول حتى يتم جنى الثمار من هذا التدريب .
4. عدم وجود تدريب رسمى لمهنة المحاسبة القضائية وعدم وجود شهادات مهنية لأداء عمليات التقصى عن الغش بالاضافة الى عدم وجود قواعد السلوك المهنى أو قانون اخلاق للمهنة او معايير وارشادات ملزمة تحكم أداء القائمين بعمليات التقصى عن الغش.

¹ احمد ، خالد محمد على ، (2017) " اطار مقترح للمحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالى - دراسة ميدانية على البيئة المصرية " ، رسالة ماجستير ، جامعة بنى سويف ، كلية التجارة ، ص56.

5. لا توجد خطط محددة وواضحة لكيفية دمج المحاسبة القضائية في مناهج التعليم العالي بالإضافة إلى عدم توافر الموارد البشرية المؤهلة التي يمكنها تدريس المحاسبة القضائية¹.
6. لا يوجد تشريع يحدد واجبات ومسئوليات المحاسب القضائي في كل من المحاكم و في لجان الاعتراض بدوائر الضرائب، وعدم تطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية.
7. عدم تسليط الضوء على أهمية دور المحاسب القضائي ومدى احتياج المنظومة القضائية له.

المشاكل الفعلية التي تواجهه الخبير في البيئة المصرية :

وبالنزول الى ارض الواقع (داخل مصلحة الخبراء بوزارة العدل)² نلاحظ معانات خبراء من عديد من المشاكل التي تبطئ عملهم أبرزها :-

1. زيادة عدد القضايا المتداولة والمنظورة بالمحاكم والتي ترسل للخبراء لإبداء رأيهم فيها بمقارنة بقله عدد الخبراء .
2. عدم تعديل المرسوم بقانون برقم 96 الخاص بهم الصادر سنة 1952.
3. مكاتب الخبراء غير صالحة للاستخدام الأدمى.

¹ قمبر، جميلة سعيد ، (2014) قياس مدى ادراك اهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى اعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية ، *المجلة الجامعية* ، العدد 16، المجلد 1 ، ص 240.

² محمد طه ، وكيل مكتب خبراء جنوب القاهرة ، المقابلات الشخصية لبعض الخبراء الحاسبين بديوان عام مصلحة الخبراء ، وزارة العدل ، سبتمبر 2019.

4. ينظر الخبراء الى القضايا وفق الجدول الزمني وليس حسب أهمية القضية وحساسيتها.

5. ضعف الجانب المالى للخبير .

6. العمل بدون غطاء قانوني .

مقترحات لتحسين وضع الخبراء :

(1) تعديل مشروع قانون ينظم عملهم واستقلالهم عن وزارة العدل.

(2) تحديد مرتب ثابت وعدم ربط إنجاز القضايا بالمرتب.

(3) توفير اماكن مخصصة للخبراء المنتدبين من مكاتب المحافظات لكي ينجزوا قضاياهم.

(4) إقرار نظام رعاية صحية وكادر خاص لهم اسوة بالهيئات القضائية¹.

(5) السعى لتطوير وتحديث العمل والحاجة إلى الوسائل التكنولوجية وربط مكاتب الخبراء بعضهم ببعض وربط مصلحة الخبراء بوزارة العدل²

(6) الاستعانة بتقنية الانترنت وذلك بإرسال اوراق القضايا الكترونيا من المحكمة او الى المحكمة ، وتقنين وسائل استدعاء الخصوم و زوى الشأن عن طريق الايميل بدلا من الوسائل التقليدية " الاخطار بالبريد"³.

¹ ايمن السيسى ، تقرير عن خبراء وزارة العدل ، اليوم السابع ، مايو 2016.

² هدى ابو بكر ، تقرير عن خبراء وزارة العدل ، اليوم السابع ، مايو 2018.

³ محمد طه ، مقابلات شخصية بمصلحة الخبراء ، وزارة العدل ، اكتوبر 2019.

خامسا : الدراسة الميدانية

❖ هدف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار فروض الدراسة لتحديد مدى صحتها من عدمه وذلك فيما يتعلق بمقومات و معوقات المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية التى توصلت إليها الباحثة من الدراسة النظرية وذلك من خلال استطلاع آراء الأطراف ذوي الاهتمام حول بعض الجوانب التى تناولتها الباحثة.

❖ مجتمع وعينة الدراسة:

1. مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة فى فئتين تعكس الأطراف المتعلقة بمشكلة البحث ويبلغ عددهم (657) مفردة ، وهذه الفئتين هى :-

أ- الأكاديميون: باعتبارهم ممثلى الفكر المحاسبى الذى يقدم التنظير اللازم للممارسات المحاسبية و الطرف المتابع و المشارك لأية تطورات تطراً على الدور المنتظر من المحاسبين تجاه القضايا و التحديات المعاصرة التى يواجهها المجتمع و تتمثل تلك الفئة فى أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم محاسبة و يبلغ عددهم (334) بالجامعات التالية (القاهرة - عين شمس - الازهر - حلوان) .

ب- ممارسى المهنة : وهى الفئة المسؤولة فى المقام الأول عن تقديم خدمات المحاسبة القضائية ، و تتمثل فى الخبراء الحسابيين بوزارة

العدل ويبلغ عددهم (323) خبير بالمكاتب التالية (جنوب القاهرة - شمال القاهرة - شرق القاهرة) .

2. عينة الدراسة:

لإجراء الدراسة الميدانية تم الاعتماد على اختيار عينة عشوائية طبقية، حيث تم حساب الحجم الإجمالي للعينة، ثم توزيع مفردات العينة على فئات الدراسة السابق ذكرها بطريقة التوزيع المتناسب.

• حجم العينة الإجمالي:

تم حساب حجم العينة الإجمالي بالاعتماد على المعادلة التالية ¹ :

$$n = \frac{N}{(N - 1) e^2 + 1}$$

حيث: n تشير إلى
N : حجم المجتمع .
e : الخطأ المسموح به.

حجم العينة المختارة.

N : حجم المجتمع .

e : الخطأ المسموح به.

وبالتالي يقدر حجم العينة المختارة كما يلي:

$$n = 657 / (657 - 1) (0.05)^2 + 1 = 249 \text{ تقريباً}$$

• توزيع العينة على الطبقات المختلفة:

تم توزيع العينة على الفئات المختلفة باستخدام التوزيع المتناسب كما يلي:

$$n_i = \frac{N_i}{N} * n$$

¹ الصياد ، جلال مصطفى ، " المعاينة الإحصائية " ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، 2003 .

حيث:

n_i : حجم العينة التي يجب حسابها من الطبقة i

N_i : حجم الطبقة i

N : حجم المجتمع

n : حجم العينة الإجمالي

ومن هنا يصبح حجم العينة لكل فئة كالآتي:

جدول رقم (1) توزيع عينة الدراسة الميدانية على فئات الدراسة

فئات الدراسة	%	حجم العينة
أعضاء هيئة التدريس	51.1	127
الخبراء الحسابيين	48.9	122
الإجمالي	100.0	249

واعتبرت الباحثة حجم العينة المطلوب وهو 249 استمارة استقصاء صالحة للتحليل الإحصائي حيث قامت بتوزيع قوائم الاستقصاء عن طريق التسليم باليد، ويوضح الجدول التالي القوائم الموزعة والمستلمة لغتتي الدراسة:

جدول رقم (2) يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

الإحصائي

فئات الدراسة	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات الصالحة	نسبة القوائم المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي لإجمالي الموزع لكل فئة
أعضاء هيئة التدريس	140	125	89%
الخبراء الحسابيين	130	124	95%
الإجمالي	270	249	84.50%

وفي ضوء الجدول السابق يتضح أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لفئتي الدراسة (84.5%) ويعد هذا معدلاً مناسباً، وهو ما يمكن الاعتماد عليه في اختبار فروض الدراسة .

❖ أساليب جمع البيانات:

اعتمدت الباحثة في جمع البيانات على تصميم قائمة استقصاء ، وقد تم تصميم القائمة في ضوء فروض البحث لتلائم معه وتفي بالغرض منه في ذات الوقت ، وتنقسم قائمة الاستقصاء إلى الأجزاء التالية :

1. نبذة مختصرة ومعلومات عن المحاسبة القضائية لتوضيح بعض المفاهيم والمصطلحات الواردة بالدراسة .
2. البيانات العامة : يتضمن هذا الجزء مجموعة من الأسئلة تتعلق بالبيانات الشخصية للمستقصى منهم مثل المؤهل العلمي ، المركز الوظيفي ، عدد سنوات الخبرة والشهادات المهنية .
3. مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالدراسة : و تمثلت محاور الدراسة في الآتي :

المحور الأول : مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية وقد تم تخصيصه لاختبار صحة الفرض الأول

المحور الثاني : ما مدى تأثير وجود معوقات و صعوبات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية وقد تم تخصيصه لاختبار صحة الفرض الثاني

❖ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية باستخدام الحزمة الإحصائية فى العلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Science (SPSS))، وذلك من خلال استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

للتحقق من خاصية الثبات للمقاييس المستخدمة فى قائمة الاستقصاء.

2. معاملات الصدق الذاتي Self-Validity:

للتحقق خاصية الصدق للمقاييس المستخدمة فى قائمة الاستقصاء.

- أساليب الإحصاء الوصفى : ويشمل ذلك
- ✓ التكرارات و النسب المئوية : لوصف خصائص العينة .
- ✓ المتوسطات و الانحرافات المعيارية : لإجراء التحليل الوصفى لأبعاد الدراسة ، وترتيب فقرات كل بعد حسب الأهمية النسبية.
- أساليب الإحصاء الاستدلالي : ويشمل ذلك
- ✓ اختبار كا - تربيع Chi-Square

❖ اختبار ثبات وصدق الاستقصاء :

تم إجراء اختبار الثبات (Reliability) لمقاييس الدراسة باستخدام معامل ألفا - كرونباخ ، وقد تبين أن قيمته تتراوح بين 0.777 و0.911 لأبعاد قائمة الاستقصاء ، وتعد هذه القيم مرتفعة ومقبولة ، حيث إنها أكبر من 0.7 وهو الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا¹، ومن ثم يمكن القول بأن أداة الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي .

بحساب معامل الصدق (Validity) الذاتي لمقاييس الدراسة تبين أن قيمته تراوحت بين 0.881 و 0.939 وتعد هذه القيم مرتفعة ومقبولة لأغراض الدراسة.

وبناء على النتائج السابقة يمكن الاستدلال على تحقق الثبات و الصدق لأداة الدراسة .

جدول (3) : معامل الثبات ومعامل الصدق لأبعاد الدراسة

الأبعاد	عدد العبارات	معامل ألفا - كرونباخ	معامل الصدق الذاتي
مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية	7	0.777	0.881
وجود معوقات و صعوبات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية	8	0.709	0.842

¹ Hair , J. , Black, W., Babin , B.and Anderson , R. , Multivariate Data Analysis , 7th Edition Upper Saddle River: Prentice Hall,2010.

❖ اختبارات الفروض

الفرض الأول

ينص الفرض الأول على ان " تتوافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية " ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اختبار كا- تربيع Chi-Square Test، وهو أحد الاختبارات اللامعلمية المهمة، وله العديد من الاستخدامات، ومنها اختبار معنوية الفروق بين التكرارات الموزعة على البدائل المختلفة ، و لذلك يمكن استخدامه لاختبار معنوية الفروق بين التكرارات الموزعة على البدائل المختلفة للإجابة عن كل فقرة تبعا لمقياس ليكارات.

وإذا كانت نتيجة اختبار كا- تربيع معنوية ($Sig < 0.05$) فإن ذلك يعنى أن الفروق بين التكرارات معنوية، وتكون تلك الفروق لصالح الآراء التي حصلت على النسبة الكبرى من التكرارات، ويوضح جدول (4) نتائج التحليل.

جدول رقم (4) : الإحصاءات الوصفية و نتائج اختبار كا- تربيع لاختبار

الفرض الأول

اختبار كا-تربيع		الإحصاءات الوصفية		استجابات عينة الدراسة					الفقرات	
المعنوية	القيمة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما		
Sig.	χ^2								عدد	
0	64.956	1.07	3.47	3	49	78	65	54	عدد	1- الظروف الاقتصادية السائدة في البيئة المصرية تساهم ايجابيا في تطبيق المحاسبة القضائية.
				1.2	19.7	31.3	26.1	21.7	%	
0	91.1	0.99	3.29	4	53	92	68	32	عدد	2- تتوفر ثقافة واستعداد لتقبل التعامل مع المحاسب القضائي .
				1.6	21.3	36.9	27.3	12.9	%	

0	115.11 6	0.93	3.36	2	43	98	76	30	عدد	3- يوجد قبول واستعداد لدى المؤسسات ذات العلاقة لتطبيق التعاون او الشراكة مع المحاسبين القضائيين .
				0.8	17.3	39.4	30.5	12	%	
0	55.036	1.12	3.54	8	42	66	74	59	عدد	4- يتم عقد الندوات و المؤتمرات المتخصصة بأساليب ذات العلاقة بأساليب الاحتيال المالي و أساليب اكتشافه.
				3.2	16.9	26.5	29.7	23.7	%	
0	98.369	0.99	3.61	5	25	84	83	52	عدد	5- يوجد قناعة لدى السلطة القضائية باهمية مهنة المحاسبة القضائية .
				2	10	33.7	33.3	20.9	%	
0	63.309	1.08	3.08	16	62	84	61	26	عدد	6- نواكب الجهات المعنية بمهنة المحاسبة القضائية المستجدات الحاصلة بعلم المحاسبة .
				6.4	24.9	33.7	24.5	10.4	%	
0	69.213	1.08	3.33	11	43	89	66	40	عدد	7- يتم تنظيم البعثات التعليمية و المهنية من قبل المؤسسات ذات العلاقة .
				4.4	17.3	35.7	26.5	16.1	%	

يوضح الجدول السابق الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لإجابات عينة الدراسة عن أسئلة الاستقصاء المتعلقة بتوافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية.

ومن الجدول يتبين موافقة معظم أفراد العينة على جميع الفقرات المتعلقة بمقومات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية ، ويبدو ذلك في ارتفاع قيم الوسط الحسابي لكل فقرة (أكبر من 3) وقد جاء ترتيب أهم الفقرات كما يلي:

1. يوجد قناعة لدى السلطة القضائية باهمية مهنة المحاسبة القضائية .

(وسط حسابي : 3.61)

2. يتم عقد الندوات و المؤتمرات المتخصصة بأساليب ذات العلاقة

بأساليب الاحتيال المالى و أساليب اكتشافه. (وسط حسابى : 3.54

(

ومن الجدول السابق يوضح التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لإجابات عينة الدراسة عن فقرات المحور الأول فى قائمة الاستقصاء الذى يتعلق بمقومات تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية.

ولاختبار معنوية الفروق بين التكرارات الموزعة على الدرجات المختلفة للموافقة على كل فقرة من الفقرات تم استخدام اختبار كا- تربيع، ومن الجدول السابق يتضح ما يلي:

توجد فروق بين التكرارات الموزعة على الدرجات المختلفة للموافقة على كل فقرة من الفقرات المتعلقة بمقومات تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية ، وذلك لصالح الآراء الموافقة على كل فقرة، وتشير نتيجة اختبار كا - تربيع إلى أن هذه الفروق تعتبر معنوية وذات دلالة إحصائية، حيث إن مستوى المعنوية أقل من 5%، ومن ثم فإن الغالبية يرون توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية .

ومن النتائج السابقة يتضح أن هناك موافقة توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية ، وبناء عليه فإنه يتم قبول الفرض الأول الذى ينص على أنه " تتوافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية " .

الفرض الثاني

ينص الفرض الثاني على أنه " توجد معوقات و صعوبات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية " ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اختبار كا- تربيع Chi-Square Test، ويوضح جدول (5) نتائج التحليل.

جدول رقم (5) : الإحصاءات الوصفية و نتائج اختبار كا- تربيع لاختبار الفرض الثاني

اختبار كا-تربيع		الإحصاءات الوصفية		استجابات عينة الدراسة					الفقرات	
المعنوية	القيمة	الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما		
Sig.	χ^2									
0	89.213	1.04	3.57	10	23	82	83	51	عدد	1- يوجد عزوف لدى الجامعات لاعتماد مادة المحاسبة القضائية سلبا على تفعيل مهنة المحاسبة القضائية .
				4	9.2	32.9	33.3	20.5	%	
0	80.458	1.1	3.59	9	40	49	97	54	عدد	2- غياب التشريعات القانونية المنظمة لعمل المحاسبة القضائية وإجراءاتها.
				3.6	16.1	19.7	39	21.7	%	
0	56.803	1.1	3.14	15	62	74	70	28	عدد	3- لا يوجد الدعم الكافى من قبل الجهات النقابية لمهنة المحاسبة القضائية .
				6	24.9	29.7	28.1	11.2	%	
0	55.317	1.19	3.54	12	47	45	84	61	عدد	4- قلة الموارد البشرية المؤهلة التى يمكنها تدريس المحاسبة القضائية .
				4.8	18.9	18.1	33.7	24.5	%	
0	141.462	0.95	3.93	5	13	51	105	75	عدد	5- اختلاف المهارات المطلوب توافرها فى المحاسب القضائى من شخص لآخر.
				2	5.2	20.5	42.2	30.1	%	
0	82.506	1.09	3.7	6	38	47	92	66	عدد	6- عدم وجود الامكانيات والجهود مة لتدريب وتعليم المحاسبين ليصبحوا محاسبين قضائيين مؤهلين.
				2.4	15.3	18.9	36.9	26.5	%	
0	88.369	1.12	3.69	12	29	46	98	64	عدد	7- عدم وجود شهادات مهنية لأداء عمليات التقصى عن الغش.
				4.8	11.6	18.5	39.4	25.7	%	
0	50.498	1.16	3.45	14	43	59	83	50	عدد	8- عدم وجود قواعد السوك المهنى او قانون اخلاق المهنة او معايير و ارشادات ملزمة تحكم اداء القائمين بعمليات التقصى عن الغش.
				5.6	17.3	23.7	33.3	20.1	%	

يوضح الجدول السابق الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لإجابات عينة الدراسة عن أسئلة الاستقصاء المتعلقة بوجود معوقات و صعوبات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية .

من الجدول يتبين موافقة معظم أفراد العينة على جميع الفقرات المتعلقة بوجود معوقات و صعوبات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية ، ويبدو ذلك فى ارتفاع قيم الوسط الحسابي لكل فقرة (أكبر من 3) وقد جاء ترتيب أهم الفقرات كما يلي:

1. اختلاف المهارات المطلوب توافرها فى المحاسب القضائى من شخص لآخر. (وسط حسابى : 3.93)

2. عدم وجود الامكانيات والجهود اللازمة لتدريب وتعليم المحاسبين ليصبحوا محاسبين قضائيين مؤهلين. (وسط حسابى : 3.70)

الجدول السابق يوضح التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لإجابات عينة الدراسة عن فقرات المحور الثانى فى قائمة الاستقصاء والذى يتعلق بوجود معوقات و صعوبات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية

ولاختبار معنوية الفروق بين التكرارات الموزعة على الدرجات المختلفة للموافقة على كل فقرة من الفقرات تم استخدام اختبار كا- تربيع، ومن الجدول السابق يتضح ما يلي:

توجد فروق بين التكرارات الموزعة على الدرجات المختلفة للموافقة على كل فقرة من الفقرات المتعلقة وجود معوقات و صعوبات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية ، وذلك لصالح الآراء الموافقة على كل فقرة، وتشير نتيجة اختبار كا - تربيع إلى أن هذه الفروق تعتبر معنوية وذات دلالة إحصائية، حيث إن مستوى المعنوية أقل من 5%، ومن ثم فإن الغالبية يرون تأثير وجود معوقات و صعوبات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية .

ومن النتائج السابقة يتضح أن هناك موافقة على وجود معوقات و صعوبات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية ، وبناء عليه فإنه يتم قبول الفرض الثانى الذى ينص على أنه " وجود معوقات و صعوبات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية " .

سادسا : النتائج والتوصيات

أولا : النتائج

1. تتوافر المقومات الأساسية لتطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية و تتمثل بالتالى:
 - توفر التأهيل العلمى والعملى لممارسة مهنة المحاسبة القضائية لدى المحاسبين المصريين.
 - توفر المهارات المتخصصة و الخبرة العالية لدى المحاسبين فى البيئة المصرية .

- الوضع الإقتصادي المستقر فى البيئة المصرية .
- 2. يوجد معوقات تعيق تطبيق المحاسبة القضائية فى البيئة المصرية :
 - الدور المحدود الذى تؤدیه الجامعات والنقابات المهنية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة القضائية .
 - لا يوجد تنظيم مهنى او معايير او أدبيات سلوكية لمهنة المحاسبة القضائية فى الوقت الحالى .
 - عدم وجود تشريع اونص قانونى يلزم باستخدام المحاسبة القضائية فى مواجهه الاحتيال المالى و الاختلاسات والحد منه.
 - عدم دمج مادة المحاسبة القضائية ضمن المناهج التعليمية لطلاب كليات التجارة قسم المحاسبة بالجامعات المصرية .
- 3. هناك وعى من قبل الهيئات القضائية بأهمية مهنة المحاسبة القضائية.
- 4. إن المحاسبة القضائية تساهم فى رفع كفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية من خلال الإستعانة بقوة القانون.
- 5. هناك طلب و إقبال على مهنة المحاسبة القضائية فى سوق العمل المصرى وذلك يرجع لكثرة النزاعات التجارية .
- 6. إن المحاسبة القضائية تعتبر مهنة وقائية وتقدم نسبة عالية من الثقة فى الخدمات المتنوعة التى تقدمها للمستفيد.

ثانيا : التوصيات

1. إعداد كوادر مؤهلة ومدرب علميا وعمليا فى مجال المحاسبة القضائية ، لتلبية احتياجات الجهات القضائية و العدلية فى البيئة المصرية .

2. ضرورة العمل داخل اطار قانونى مما يوفر أدلة كافية و عادلة ،و التأكد من أن التقارير التى ترفع للقضاء محللة ومعدة من قبل شخص تتوافر فيه متطلبات المحاسب القضائي.
3. الاهتمام بضرورة إنشاء جمعية مهنية رسمية متخصصة تهتم بتحديد واجبات ومسئوليات المحاسبين القضائيين و الدفاع عنهم وحمايتهم و توفير متطلبات تطوير ادائهم المهني المتخصص فى هذا المجال .
4. ضرورة سن المزيد من التشريعات الخاصة بتشديد العقوبات على مرتكبي جرائم الاحتيال المالي والتي يتم إكتشافها من قبل المحاسب القضائي.
5. إنشاء وحدة مختصة بالمحاسبة القضائية تعمل بالتنسيق مع الهيئات القضائية بجمهورية مصر العربية.
6. ضرورة اعتماد المقررات المحاسبة القضائية كبرنامج تعليمى يدرس فى الجامعات المصرية.
7. قيام الحكومة و المنظمات المهنية بزيادة الاهتمام بمجال المحاسبة القضائية لإضفاء الطابع الرسمى على هذا التخصص.

المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية :

1. شعبان ، انعام عثمان ، (2015). " مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية: من وجهة نظر مدققي الحسابات بمكاتب التدقيق و المحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل ونقابة المحاسبية بقطاع غزة ".رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية ، غزة .

2. ايمن السيسى (2016)، تقرير عن خبراء وزارة العدل ، اليوم السابع ، مايو .
3. الصياد ، جلال مصطفى (2003)، " المعاينة الإحصائية " ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، .
4. قمبر ، جميلة سعيد ،(2014) "قياس مدى ادراك اهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها فى مناهج التعليم العالى لدى اعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة فى الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية ، المجلة الجامعية ، العدد16، المجلد 1 .
5. حسن ، عادل محمد (2015) ، " دور المحاسبة القضائية فى الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية : بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بماكتب المراجعة " ،المجلة الاكاديمية الامريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا ، الولايات المتحدة الامريكية ، مجلد 6، العدد 18 ، 123-136 .
6. احمد ،خالد محمد على ،(2017) ، "اطار مقترح للمحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالى - دراسة ميدانية على البيئة المصرية " ، رسالة ماجستير ، جامعة بنى سويف ، كلية التجارة .
7. احمد ، خالد محمد على (2013)، "دور المحاسبة القضائية فى الحد من ممارسات الفساد المالى ، المؤتمر الدولى الأول فى المحاسبة و المراجعة ، جامعة بنى سويف ، المجلد 34 ، ص ص 9-21.
8. قانون العقوبات رقم 58 لسنة 1937 ، آخر تعديل: 16 ديسمبر 2019 بالقانون رقم: 164 لسنة 2019.
9. حامد ، محاسن عبد الرسول (2018) ، " دور المحاسبة القضائية فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية : دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومى" ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين،السودان.
10. محمد طه ، وكيل مكتب خبراء جنوب القاهرة ، المقابلات الشخصية لبعض الخبراء الحسابيين بديوان عام مصلحة الخبراء ، وزارة العدل ، 2019.
11. المخلافي ، منير سرحان (2013) ، " دراسة تحليلية لأثر اساليب المحاسبة القضائية على تخطيط اجراءات المراجعة " ، رساله ماجستير غير منشورة ، كلية تجارة ،جامعة قناة السويس .

12. السيسي ، نجوى احمد (2006) ، " دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية ، دراسة ميدانية ، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول .
13. هدى ابو بكر (2018)، **تقرير عن خبراء وزارة العدل** ، اليوم السابع ، مايو .
14. صيام ، وليد زكريا (2019) ، " أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية عن وجهة نظر المحاسبين القانونيين " ، **المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال** ، الاردن ، مجلد 7 ، العدد 2 ، ص ص 199:225.
- ثانيا :المراجع باللغة الانجليزية :

1. Arent, Alvin A& Elder, Randal J& Beasley, Mark S(2012)" Auditing and assurance services: an integrated approach", 14th ed, Prentice Hall.
2. Certified Expert Accountant /CEA(2013) United Arab Emirates,p2.
3. Hegazy, Sarah, Alan Sangster, and Amr Kotb(2017). "Mapping Forensic Accounting in the UK." **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**. PP 34:54.
4. Herbert ,Snyder. (2011). Forensic Accounting Fieldwork, Media and Exercises Project, **Journal of Forensic and Investigative Accounting**, 4(1):294 – 307
5. Rezaee, Zabihollah, et al. (2016) "Forensic Accounting Education and Practice: Insights From China." **Journal of Forensic & Investigative Accounting** 8.1.
6. Popoola, O., Che-Ahmad, A., & Samsudin, R. S. (2014). Forensic accounting and fraud: Capability and competence requirements in Malaysia. **Journal of Modern Accounting & Auditing**, 10(8), 825-834
7. Sahdan, M. H., Cowton, C. J., & Drake, J. E. (2020). Forensic accounting services in English local government and the counter-fraud agenda. **Public Money & Management**, 1-10.