



مركز الاستشارات والبحوث والتطوير  
بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية

# مجلة البحوث الإدارية

Journal of Management Research

علمية - متخصصة - مُكمّمة - دورية ربع سنوية

للسنة  
الحادية والأربعون

Vol. 41, No.4; Oct. 2023

عدد أكتوبر 2023



[www.sams.edu.eg/crdc](http://www.sams.edu.eg/crdc)

رئيس مجلس الإدارة  
أ.د. محمد حسن عبد العظيم  
رئيس أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

رئيس التحرير  
أ.د. أنور محمود النقيب  
مدير مركز الاستشارات والبحوث والتطوير

ISSN : 1110-225X

دور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد في ظل التحول الرقمي  
"The role of forensic accounting in combating corruption  
in the digital transformation"

إعداد الباحث

محمد يسري يوسف

مدرس مساعد بقسم المحاسبة بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية

2023

## المستخلص

استهدفت الدراسة إيضاح الدور الحيوي الذي تقوم به المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد في ظل عصر الرقمنة والتحول الرقمي ، ولتحقيق أهداف الدراسة ، قام الباحث بتحليل وتقييم العديد من الدراسات السابقة في هذا المجال ، لتحديد موقع البحث من هذه الدراسات ، تمهيداً لصياغة مجموعة من الفروض ، التي عند اختبارها يمكن الاعتماد عليها في تفسير مدى أهمية المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد .

وسيركز الباحث في توضيح أهمية المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد من خلال استعراض أهم أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية الحديثة لمكافحة الفساد في ظل التحول الرقمي ومن أهمها أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر وتقنية التدقيق الحديثة أسلوب المراقبة المستمرة والذي يقوم بالمراقبة المستمرة لجميع المنشآت والمؤسسات الأمر الذي يساعد على الاكتشاف المبكر والاستباقي للفساد

وقد تبين من خلال نتائج الدراسة ، أن انتشار الفساد أدى الى انهيار العديد من الشركات الكبرى في العديد من الدول وكذلك أدى الى انهيار العملة الأمر الذي يؤدي الى تضرر الاقتصاد والامن القومي للدولة ، تتعدد اساليب واشكال الفساد ومنها (غسيل الأموال ، الاختلاس ، السرقة ، الرشوة ، التزيف والغش ، استغلال النفوذ ، الاحتيال ، التهرب الضريبي ، الوساطة والمحسوبية) ، ان ظهور المحاسبة القضائية وازدياد الحاجة اليها يرجع الى انتشار ممارسات الفساد المالي بمختلف صورها وخاصة بعد الازمات العالمية و انهيار الشركات الكبرى في العديد من الدول ، تعمل المحاسبة القضائية على مكافحة الفساد وخاصة في ظل عصر الرقمنة والتحول الرقمي من خلال استحداث العديد من الأساليب والتقنيات التي تعتمد على التكنولوجيا الحديثة وم أهمها أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر وتقنية التدقيق الحديثة أسلوب المراقبة المستمرة والذي يقوم بالمراقبة المستمرة لجميع المنشآت والمؤسسات الأمر الذي يساعد على الاكتشاف المبكر والاستباقي للفساد

ولذلك يوصي الباحث بضرورة حث الجهات المعنية على ضرورة الاسراع في استحداث واعتماد مهنة المحاسبة القضائية كمهنة جديدة ومستقلة عن مهنة المراجعة الخارجية لمعاونة اجهزة ومؤسسات الدولة في مكافحة الفساد وحماية الاقتصاد والامن القومي ، ضرورة تدريس المحاسبة القضائية في المقررات المحاسبية للكليات والمعاهد والاكاديميات في مرحلة البكالوريوس وكذلك مرحلة الدراسات العليا لاعداد وتأهيل جيل جديد من الخريجين والكوادر البشرية المؤهلة قادرين على تقديم خدمات المحاسبة القضائية لمعاونة اجهزة ومؤسسات الدولة في اكتشاف الفساد وحماية الاقتصاد . ،انشاء هيئات متخصصة لمنح

الشهادات المهنية في المحاسبة القضائية، عقد الندوات والمؤتمرات لزيادة الوعي بأهمية المحاسبة القضائية، ضرورة إصدار التشريعات والقوانين التي تنظم مهنة المحاسبة القضائية وتحديد واجبات ومسئوليات وحقوق المحاسب القضائي.

### **Abstract**

The study aimed to illustrate the vital role that forensic accounting plays in combating corruption in the digital age. To achieve the study's objectives, the researcher analyzed and evaluated a number of previous studies in this field, to determine the research position from these studies, preparing to formulate a set of hypotheses, which when tested, can be relied upon to interpret the importance of forensic accounting in combating corruption.

The researcher will focus on explaining the importance of forensic accounting in combating corruption by reviewing the most important modern methods and techniques of forensic accounting to combat corruption in the digital age, such as computer-aided auditing tools, modern auditing technology, and the continuous monitoring approach, which monitors all institutions and organizations, helping to detect and prevent corruption early.

The study results indicate that the spread of corruption has led to the collapse of many large companies in many countries, and also led to the collapse of the currency, which leads to damage to the economy and national security of the state. There are multiple forms and methods of corruption, including money laundering, embezzlement, theft, bribery, fraud and deception, abuse of power, deception, tax evasion, lobbying and accounting. The emergence of forensic accounting and the increasing need for it is due to the spread of financial

corruption in various forms, especially after global crises and the collapse of large companies in many countries. Forensic accounting works to combat corruption, especially in the digital age and digital transformation, by creating various methods and technologies that rely on modern technology, the most important of which are computer-assisted auditing tools and modern auditing technology, continuous monitoring methods, which continuously monitor all establishments and organizations, helping to detect and prevent corruption early.

Therefore, the researcher recommends the urgent need for relevant authorities to quickly establish and adopt forensic accounting as a new and independent profession from external auditing in order to assist state agencies and institutions in combating corruption and protecting the economy and national security. There is a need to teach forensic accounting in accounting courses for colleges, institutes and academies in undergraduate and graduate stages to prepare a new generation of graduates and qualified human resources capable of providing forensic accounting services to assist state agencies and institutions in detecting corruption and protecting the economy. The formation of specialized bodies to grant professional certificates in forensic accounting, holding workshops and conferences to increase awareness of the importance of forensic accounting, the need to issue regulations and laws that regulate the profession of forensic accounting and define the duties, responsibilities and rights of the forensic accountant .

## مقدمة:

شهد العالم في السنوات الأخيرة انتشارا واسعا و تناميا كبيرا لحالات الفساد وتعددت اشكاله ومنها (غسيل الاموال، الاختلاس، السرقة، الرشوة، التزيف والغش، استغلال النفوذ، الاحتيال، التهريب الضريبي، الوساطة والمحسوبية)، ولقد شهدت الساحة الاقتصادية الدولية خلال السنوات السابقة انهيار العديد من الشركات العالمية نتيجة للفساد مثل ( شركة إنرون للطاقة وماتبعاها من سقوط مكتب ارثر اندرسون أحد مكاتب المراجعة ال Big 5 الذي تواطأ مع بعض المديرين التنفيذيين لشركة إنرون بأمريكا ، وشركة وورلد كوم للاتصالات، وشركة زيروكس المتخصصة في إدارة المستندات، وشركة جنرال موتورز الأمريكية، وشركة جلوبال كروسينج ، باليجرين سيستمز ، وشركة ديل العالمية للحاسبات، وشركة بارمالات الإيطالية للأغذية، وشركة ساتيام الهندية لخدمات الكمبيوتر والبرمجيات، وبعض البنوك الكبرى مثل بنك انجلو ايرش الإيرلندي، وبنك ايماربنك التركي ، وشركة مادوف ، وغيرها من الشركات العالمية) . وقد أدى انهيار هذه الشركات الى الاضرار بالاقتصاد والامن القومي للدول التي توجد بها هذه الشركات.

وهو ما يؤكد على ضرورة واهمية دور المحاسبة القضائية في معاونة الاجهزة والجهات الرقابية على المراقبة المستمرة لجميع التعاملات المالية لحماية الاقتصاد والامن القومي وذلك للكشف عن اي محاولات للأضرار بالاقتصاد والامن القومي وتحديد المسؤولين عنها نظراً لما تملكه المحاسبة القضائية من اساليب وتقنيات تؤهلها للقيام بهذه المهمة بكفاءة تفوق غيرها وخاصة وانها تقوم على اساس استباقي لكونها تذهب إلى مدى أبعد من المراجعة التقليدية حيث تركز على ما وراء هذه العمليات واي محاولات لاختفاء عمليات مشبوهة ، كما انها تعمل على مواكبة التكنولوجيا وجميع الاساليب المستحدثة والتي تحاول اخفاء هذه العمليات المشبوهة.

### الدراسات السابقة :

عرض الباحث بعض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة وذلك بعد تقسيمها إلى مجموعتين : الأولى الدراسات العربية ، والثانية الدراسات الأجنبية ، موضحاً آخر ما توصلت إليه لتحديد الفجوة البحثية والتي تمثل مشكلة البحث ونقطة انطلاق الباحث ومنها يتم اشتقاق فروض البحث.

### أولاً: الدراسات العربية

#### دراسة (الكبيسي ، 2016)

**بعنوان:** دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الاردن

**هدفت الدراسة إلى** استقصاء مدى أهمية المحاسبة القضائية في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة في الأردن وذلك من خلال وجهتي نظر كل من القضاء والمحاسب القضائي. وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم توفر المعلومات اللازمة للوقوف على مدى أهمية أو مكانة المحاسبة القضائية في فض القضايا أو النزاعات ذات الطبيعة المالية وبصورة عادلة وتكون مجتمع الدراسة من جزئين الأول يتمثل في العاملين في مجال القضاء (قاضي ، معاون قاضي ) بدوائر وزارة العدل في عمان ويصل عددهم الى حوالي 240 فرد، والجزء الثاني يتمثل في المحاسبين القضائيين العاملين في مكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق ويصل عددهم الى حوالي 400 فرد ، وبالتالي فيوجد هناك عينتين للدراسة الأولى تمثل العاملين في مجال القضاء وعددهم 56 فرد ، والعينة الثانية تمثل العاملين المحاسبين القضائيين وعددهم 79 فرد ، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي والبرنامج الإحصائي (Spss) في عرض وتحليل البيانات واستخلاص النتائج من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة المكون من (240) مختصاً في مجال القضاء بين قاض ومعاون قضائي و (400) محاسب قضائي موزعين بين مكاتب التدقيق وشركات المحاسبة. وبلغ العدد الكلي للمستجيبين الذين أجريت عليهم الدراسة (135) مفردة بنسبة (84%) من المجتمع.

**وتوصلت الدراسات الى عدد من النتائج منها** وجود اختلاف واضح بين وجهتي نظر الأطراف المعنية بخدمات المحاسبة القضائية وتطبيقاتها. كما توصلت الى أن المحاسبة القضائية من حيث أهميتها ومدى توفر بياناتها وأهلية ممارستها من وجهة نظر القضاء تبلغ بنسب 85%، 80%، 80% على التوالي ومن

وجهة نظر المحاسبين القضائيين 74%، 70%، 81% وبالرغم من تلك النتائج الجيدة إحصائياً حول أهمية المحاسبة القضائية، فإنها لا ترقى الى المستوى الحقيقي الذي يجب أن تلعبه المحاسبة القضائية في محاربة الغش والاحتيال وتحقيق العدالة بالمجتمع.

وأوصت الدراسة بالتوصيات الآتية: هي الدعوة إلى توجيه البحث العلمي في الجامعات والمعاهد في هذا الحقل المهم، وأنه يتوجب على الجهات الأكاديمية المتخصصة في مجال المحاسبة ان تهتم بتدريس مادة المحاسبة القضائية خاصة في مراحل الدراسات العليا والشهادات المهنية، وان تقوم الجمعيات المهنية بدورها في وضع التعليمات والسعي لإصدار قوانين منظمة لمهنة المحاسبة القضائية ، والعمل على الاستفادة من تجارب بعض الدول في هذا المجال ، و الإهتمام وبصورة أكبر بوجود المحاسب القضائي بطريقة أو بأخرى لدى القضاء، والشركات، والمحامين، والشرطة، والضرائب وغيرها من المؤسسات ذات العلاقة، وسواء كان ذلك على سبيل التعيين أو التعاقد الدائم أو المؤقت وحسب الحاجة للمساعدة في دعم عمليات التقاضي واتخاذ القرارات ذات الصلة بصورة عادلة ، وكذلك تأسيس وحدات استخباراتية مالية تؤدي مهام المحاسبة القضائية داخل الأجهزة الأمنية للدولة لمراقبة العمليات المالية التي تكون محل شك أو محل التحقيق وبالتنسيق مع الدوائر الرقابية الأخرى ، على أن يقوم بتولي هذه الوحدات محاسبين قضائيين يتمتعون بمهارات وقدرات خاصة بالعمليات المالية والعمليات الاستقصائية المالية ، كذلك إنشاء وحدة المحاسبة القضائية في كل دوائر المحاكم وهيئة النزاهة وهيئة العامة للضرائب وسوق الأوراق المالية، اسوة بالدول المتقدمة في هذا المجال للوقوف على حقيقة بيئة المحاسبة القضائية والقائمين بها ومسؤولياتهم والإضرار، أو مستوى العدالة المتحققة للمجتمع .

### دراسة (احمد، 2017)

**بعنوان:** دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير اليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والاداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

**هدفت الدراسة الى** دراسة وتحليل واستكشاف ممارسات الفساد المالي في البيئة المصرية ؛ لوضع إطار لمهنة المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي وتحديد متطلبات تطبيق هذا الإطار .



اعتمدت الدراسة على المنهج الإستقراي كمدخل أساسي في البحث من خلال إستقراء وتحليل الدراسات السابقة التي تضمنها الأدب والفكر المحاسبي في مجال المحاسبة القضائية للتوصل إلى قوى العرض والطلب على خدمات المحاسبة القضائية والتنظيم المهني لها ، ثم تجميع البيانات وإعداد استمارة استقصاء وتجميع البيانات اللازمة وإجراء المقابلات الشخصية مع المسؤولين لإستطلاع آراء عينة من الأطراف ذات الصلة بمهنة المحاسبة القضائية .

**وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج منها الفساد لا يمكن منعه وإلغائه ، ولكن يمكن مواجهته ومحاربه ومكافحته وتخفيضه باستخدام المحاسبة القضائية كآلية من آليات مكافحة الفساد المالي والتي تتمثل في مهارة التحري والتقصي التي يمتلكها المحاسب القضائي، لا يوجد تنظيم مهني و معايير لتنظيم أدبيات وسلوكيات مهنة المحاسبة القضائية في البيئة المصرية في الوقت الحالي، أن هناك معرفة مسبقة إلى حد ما بالمحاسبة القضائية ، هناك طلب على خدمات المحاسبة القضائية من خلال الاستعانة بخبراء منازعات تجارية قضائية ومتخصصين في الكشف عن الغش وعمليات غسل الأموال والممارسات المحاسبية الاحتياطية، الإطار الفكري للمحاسبة القضائية هو نظام متكامل لمجموعة من الأهداف ، والمفاهيم ، والإفتراضات ، المعايير، والمهارات ، المترابطة فيما بينها ، لتقديم خدمات استقصائية تحريات ) وخدمات قانونية لمكافحة الغش وممارسات الفساد المالي .**

**واوصت الدراسة بعدة توصيات منها - 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، ضرورة رفع كفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية لسرعة البت في المنازعات القضائية وتقليل ممارسات الفساد المالي بالشركات ، وتقليل الخلافات بين الممول ومصلحة الضرائب وانعكاس ذلك على حصيلة الضرائب وعلى الدخل القومي ، ضرورة تأسيس جمعية مهنية تضم المحاسبين القضائيين واشتراط الانتماء لهذه الجمعية حتى يمكن مزولة المهنة ومكانها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، وسجل المحاسبين والمراجعين بوزارة المالية المصرية ، ضرورة تفعيل قيام البورصة المصرية بنشر قوائم سنوية تحتوي على أسماء الشركات التي تم شطبها من البورصة والتي أقيمت ضدها دعاوى قضائية واهم المخالفات التي مارستها ، ضرورة أن يتم تدريس أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية وإجراء مهارة التحريات طلاب كلية التجارة بالجامعات المصرية ولمزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة ، يجب أن يتم عقد مزيد من المؤتمرات الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة وإبراز دور المحاسبة القضائية**

كآلية من آليات المحاسب والمراجعة والعمل على تطويرها ، ضرورة تحقيق التنسيق و التكامل بين المراجع الخارجي والمحاسب القضائي لتفعيل دور الأخير في تأييد الدعاوى القضائية التي تتعلق بالأمور المالية والمحاسبية

### دراسة (الوكيل، 2018)

**بعنوان:** مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الاموال في البيئة المصرية: دراسة ميدانية

**هدفت الدراسة إلى** اقتراح مدخل لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية، وذلك من خلال دراسة ميدانية الاستطلاع رأي (43) مفردة من الأكاديميين، (36) مفردة من المراجعين الخارجيين، و (33) مفردة من إدارات البنوك.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسب القضائي يحتاج إلى توافر مجموعة من الخصائص والمعارف والمهارات حتى يمكنه منع أو الحد من عمليات غسل الأموال من أهمها: الذكاء وقوة الملاحظة، السرية، الحياد، الشك المهني، مهارات المراجعة، المعرفة القانونية، مهارات البحث والتحري والتحقيق، المعرفة المحاسبية. كما توصلت الدراسة أن هناك مجموعة من الأساليب التي يستخدمها المحاسب القضائي في مكافحة عمليات غسل الأموال أو الحد منها، ومن أهمها: التحقق من مدى قوة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، التحقق من مدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية المطبقة، المراقبة المستمرة على مصادر الأموال واستخداماتها، تجميع الأدلة الكافية والمناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية المتعلقة بعمليات غسل الأموال.

### دراسة (الشواربي، 2018)

**بعنوان:** اثر ادماج اساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي استهدفت هذه الدراسة التعرف على أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة المراجع الداخلي والحد من الغش والاحتيال المالي ومنعه، وذلك من خلال دراسة

ميدانية لاستطلاع رأي (65) مفردة من المراجعين الداخليين بالشركات المسجلة بالبورصة المصرية، و(35) مفردة من المراجعين الخارجيين.

وقد توصلت الدراسة إلى أهمية إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة المختلفة، كما أنه توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين إدماج أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية وبين تحسين كفاءة المراجع الداخلي والذي من شأنه خفض احتمال وجود أخطاء في المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية مما يطمئن أصحاب المصلحة بعدم وجود غش واحتيال في القوائم المالية.

### دراسة (ابراهيم ، 2019)

**بعنوان:** المحاسبة القضائية كألية لضبط وتطوير اداء التقارير المالية في ضوء معايير اعداد التقارير المالية IFRS

استهدفت هذه الدراسة تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة القضائية وأهميتها وأهدافها فضلا عن مفهوم جودة التقارير المالية وخصائصها وأنواعها وكذلك بيان دور المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية من خلال وضع إطار مقترح لرسم العلاقة بين المحاسبة القضائية والتقارير المالية وقد تم إختبار الفرضيين الآتيين: الأول وجود فروق جوهرية بين جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقا للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية في إعدادها في ضوء معايير التقارير الدولية IFRS والفرض الثاني تؤدي المحاسبة القضائية إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية . وأسفرت نتائج الدراسة التطبيقية عن قبول الفرضين

وأشارت نتائج الدراسة إلى ظهور الحاجة إلى المحاسبة القضائية نتيجة تشعب العمليات المالية بين الشركات والتطور الاقتصادي للمشاريع وكذلك تزايد الحاجة إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS في ظل الاقتصاد العالمي الرقمي، تزايدت الحاجة إلى معايير اعداد التقارير المالية في ظل الاقتصاد العالمي وعولمة اسواق راس المال وظهور ما يسمى بالاقتصاد الرقمي وتعد المحاسبة القضائية احدى الآليات التي تساعد وتقدم الدعم للشركات والوحدات الاقتصادية والجهات القضائية لكشف الجرائم الاقتصادية وحالات الاحتيال والتلاعب والمخالفات المالية.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات منها ضرورة اعداد دورات متخصصة لتأهيل المحاسبين التأهيل الكافي في المحاسبة القضائية لمواجهة المستجدات **لإجراء** تحقيقات من شأنها توضيح الاسباب الحقيقية وراء انخفاض جودة التقارير المالية ، نشر الوعي تجاه اهمية المحاسبة القضائية واساليبها المختلفة بين اوساط الأطراف ذات العلاقة، العمل على ادخال مادة المحاسبة القضائية ضمن المقررات التدريسية في الجامعات والمعاهد العليا المنوط بها تدريس المراجعة بصفة عامة.

### دراسة (حسن، 2020)

**بغنوان:** اثر تطبيق آليات المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي في الشركات المساهمة المصرية: دراسة ميدانية

**استهدفت الدراسة** بيان أثر تطبيق آليات المحاسبة القضائية على الحد من طرق التهرب الضريبي في الشركات المساهمة المصرية، ومعرفة مدى إمكانية استخدام آليات المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي، ومعرفة مدى إمكانية مساعدة المحاسبة القضائية على توفير الوسائل الكافية لمنع طرق التهرب الضريبي .وتكمن مشكلة الدراسة في الوقوف على دور آليات المحاسبة القضائية في الحد من أساليب التهرب الضريبي بأنواعه ، وتمثلت فرضية الدراسة في انه توجد علاقة ارتباط معنوية بين تطبيق آليات المحاسبة القضائية والحد من التهرب الضريبي في شركات المساهمة المصرية محل الدراسة واعتمدت الدراسة: على كل من المنهج الاستقرائي : حيث يتم تحليل واستقراء الدراسات والكتابات العلمية في مجال المحاسبة القضائية . من أجل بناء الإطار النظري للبحث وتحقيق أهدافه والمنهج التحليلي : يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال من خلال استبانة سيتم إعدادها وتحليلها وذلك لاختبار صحة فرضيات الدراسة باستخدام برنامج (SPSS) .

**ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة** أن تعدد الوظائف المالية وما صاحبها من ظهور حالات الفساد الإداري والمالي والتهرب الضريبي في الشركات، بالإضافة إلى التطور الإقتصادي المتسارع وقصور عمليات المراجعة الداخلية والخارجية من العوامل التي ساعدت على اللجوء إلى خدمات المحاسبة القضائية، وأن هناك علاقة ارتباط معنوية بين تطبيق آليات المحاسبة القضائية والحد من التهرب الضريبي المشروع في شركات المساهمة المصرية ، كما توجد علاقة ارتباط معنوية بين تطبيق آليات المحاسبة القضائية والحد من التهرب الضريبي غير المشروع في شركات المساهمة المصرية، وكذلك

توجد علاقة ارتباط معنوية بين تطبيق آليات المحاسبة القضائية والحد من التهرب الضريبي المحلي في شركات المساهمة المصرية

ومن أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة ضرورة تبني النظام الضريبي المصري نظاما رقابيا فعال يعتمد على آليات المحاسبة القضائية للحفاظ على حقوق كل من الدولة والممولين على حد سواء، كما خلصت الدراسة إلى ضرورة وضع إستراتيجية فكرية متكاملة تعالج الثغرات التي ينفذ منها المتهربون من أداء الضريبة على المستوى المحلي والعالمي، زيادة الإهتمام بالمحاسبة القضائية من خلال تضمينها المناهج الدراسية وإدماج هذا الجانب في التعليم المحاسبي بالكلية والمعاهد المتخصصة ليكون الخريج ملماً بها، تشجيع البحوث المتعلقة بدور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري للشركات

#### دراسة (عبد الحليم، واخرون، 2021)

**بعنوان:** دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات ادارة الارباح: دراسة تطبيقية مقارنة

استهدف الدراسة استكشاف دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئتي الأعمال المصرية والسعودية. وتم إجراء هذه الدراسة من خلال استخدام قائمة استقصاء واستطلاع رأي عينة مكونة من: (50) مفردة من المساهمين والمستثمرين كممثلين لمستخدمي القوائم المالية، و(60) مفردة من الخبراء المحاسبين المقيدون بجداول خبراء المحاكم الاقتصادية، و(80) مفردة من مراقبي الحسابات شركات المساهمة و (60) مفردة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية والسعودية. وتم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المناسبة وتطبيقها من خلال برنامج (SPSS) في تحليل النتائج.

وخلصت الدراسة إلى أن للمحاسبة القضائية دورا مهما في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية. كما أن المحاسبة القضائية تتطلب مزيجا من المهارات المحاسبية ومهارة التحريات، وأن تطبيقها يواجه العديد من الصعوبات من أهمها: عدم وجود مقرر دراسي لها بالجامعات، غياب التشريعات القانونية المنظمة لها، عدم وجود جمعية مهنية لمنح تراخيص مزاوله مهنة محاسب قضائي، عدم وجود معايير تحدد واجبات ومسؤوليات المحاسب القضائي،

ضعف الوعي بثقافة مكافحة الغش والتلاعب والاحتيال المالي لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح

واوصت الدراسة ببعض التوصيات، من أهمها: ضرورة زيادة وعي الشركات والمستثمرين وأصحاب المصالح بأهمية ومزايا تطبيق المحاسبة القضائية في الكشف و/ أو منع الغش والاحتيال المالي والحد من ممارسات إدارة الأرباح، وغيرها من الأدوار التي يختص ؟؟؟؟ ضرورة إصدار معيار محاسبي للمحاسبة القضائية، يمكن أن يطلق عليه "معيار المحاسبة القضائية" يتم فيه تعريف واضح ودقيق لمفهومها ومجالات استخدامها وأساليبها، والمؤهلات والمهارات الواجب توافرها فيمن يزاولها ومقوماتها. واوصت الدراسة الاستعانة بالإطار المقترح من قبل الجهات والهيئات المهنية والسلطات التشريعية، وخاصة فيما يتعلق بإنشاء جمعية مهنية رسمية ومستقلة للمحاسبة القضائية سواء في البيئة المصرية أو السعودية ، وقيامها بوضع إطارا للتوصيف المهني السليم، والمعايير الملائمة لتطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية أو السعودية. ضرورة إدراج المحاسبة القضائية في خطط المناهج الدراسية بالجامعات المصرية والسعودية، مع التركيز على عقد ورش العمل والندوات والمؤتمرات والحالات العملية لشرح الجوانب التطبيقية لهذا المجال، والفوائد التي ستعود على الشركات وأصحاب المصالح من تطبيقه، وكذا تأثيره الإيجابي على الاقتصاد الوطني.

ثانيا :الدراسات الأجنبية:

(Bhasin, 2017)

بعنوان:

Forensic Accounting A New Paradigm for Niche Consulting

استهدفت الدراسة فهم معنى، وطبيعة، وأنشطة، وخدمات المحاسبة القضائية، والمعارف الأساسية والمهارات الشخصية المطلوبة في المحاسب القضائي كمتخصص في مجال مهنة المحاسبة القضائية، ومن نتائج الدراسة إن هناك معارف أساسية ضرورية لنجاح المحاسب القضائي تتمثل في المعرفة العميقة بالقوائم المالية والقدرة على تحليلها انتقاديا، والفهم الكامل بمخططات الاحتيال، واختلاس الأصول، وغسيل الأموال، والرشوة والفساد، والقدرة على فهم نظم الرقابة الداخلية للمؤسسات، وتقييم مخاطر نظام الرقابة الداخلية، وتقييم مدى انجاز الإدارة لأهدافها، والكفاءة في استخدام الحاسوب والمعرفة بنظم الشبكات لكي يمكنه إجراء التحقيقات في الصرافة الالكترونية ونظم المحاسبة الحاسوبية، والمعرفة بالعلوم السيكلوجية لكي يفهم الدافع وراء السلوك الإجرامي ويمكنه منع برامج الاحتيال، ووسائل حث وتشجيع الموظفين على مواجهة الاحتيال، ومهارات الاتصال وبناء العلاقات بالغير، والمعرفة الشاملة بسياسات حوكمة توجيه الشركات والقوانين المنظمة لهذه السياسات، والمعرفة بالقانون الجنائي والمدني، والنظام القانوني وإجراءات المحاكم. كما إن الدراسة بينت إنه حتى يستطيع المحاسب القضائي اكتشاف الاحتيال يحتاج إلي أن يتميز بالصبر، والتفكير التحليلي (Analytical Mindset) ، والنظر إلى ما وراء الأرقام، وإدراك مادة الموضوع، والانتباه إلي أصغر التفاصيل، وتحليل البيانات بشكل كامل، والتفكير بشكل خلاق (Think Creatively) ، وإملاك الحس المهني، والكفاءة في استخدام الحاسوب، ومهارات اتصال ممتازة، والحاسة السادسة (Sixth Sense) ، والذاكرة التخيلية (Photographic Memory).

دراسة (willams,2018)

بعنوان

Surveying The Field of Forensic Accounting in Canada

(مسح مجال المحاسبة القضائية في كندا).

الدراسة هدفت إلى التطرق للمحاسبة القضائية من حيث المهارات والكفاءات المستندة إلى المحاسبة، كما تستقصي نطاق المحاسبة القضائية التي تطورت في كندا على مدار الثلاثين عاما الماضي، وتحدد عددا من القضايا والتحديات المستمرة للمهنة، حيث تم الاعتماد على ما يقارب خمسة وستين (65) مقابلة أجريت بشكل مبدئي بين عامي 2000 و2002 تضمنت عددا من اللاعبين المختلفين في صناعة المحاسبة القضائية بما في ذلك: محاسبين، محققون، ضباط الشرطة الحاليين والسابقين، متخصصون في تكنولوجيا المعلومات، محامين، ثم تستكمل هذه المقابلات ببحوث وثائقية جارية على مدى السنوات الخمس عشرة (15) الماضية.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أنه على الرغم من دخول ما قد يعتبره الكثيرون على الأرجح مرحلة أكثر نضجا، إلا أن المحاسبة القضائية لا تزال قيد التنفيذ، وقد حدثت تطورات ملحوظة على عدة جبهات بأشكال أكثر صرامة مثل: إعتقاد معايير الممارسة ومدونات السوك المرتبطة بها، كما بذلت جهود لزيادة تدوين المحاسبة القضائية باعتبارها هيئة من الخبراء يمكن تحديدها، ومع ذلك لا تزال هذه المبادرات منقسمة بين عدد من الهيئات المختلفة التي بطبيعتها ذاتية التنظيم وموجهة أولا وقبل كل شيء لتوفير الضمانات للعملاء المحتملين بدلا من مؤسسة أشكال صارمة من الحوكمة والرقابة.



دراسة ( Jones and Sands, 2019 )

بعنوان

Forensic Accounting Core and Interdisciplinary Curricula in Australian Universities: Analysis of Websites

(مكونات مناهج المحاسبة القضائية الأساسية والمناهج متعددة التخصصات في الجامعات الأسترالية: تحليلات مواقع الويب).

الدراسة تهدف إلى شرح بناء مناهج المحاسبة القضائية في التعليم العالي الأسترالي، ومقارنته مع السمات الأساسية لمنهج المحاسبة القضائية التي تم طرحها في الأدبيات السابقة.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أنه تم إيلاء إهتمام كبير للإحتيال الذي يتوافق مع البحث الدولي السابق في هذا المجال، ومع ذلك هناك القليل من التغطية لدور المحاسبة القضائية في المحاكم والإطار القانوني الذي يمارس فيه المحاسبين القضائيين، وأن الدورات تقتصر إلى الموضوعات التي تغطي تقييم الأعمال ومحتوى المحاسبة القضائية لتكنولوجيا المعلومات، وكلاهما ضروريان للعمل المحاسبي القضائي.

دراسة (Huefner, 2020)

بعنوان:

The Forensic Audit: an Example from the Public Sector

"التدقيق القضائي: نموذج من القطاع العام"

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن عملية احتيال حدثت في مدرسة حكومية صغيرة تابعة للمنطقة روزلين الحكومية والموجودة في شرق مدينة نيويورك، وكشفت عملية الاحتيال هذه تواطؤ كبير لموظفي المنطقة التعليمية إذ بلغ حجم السرقة 11 مليون دولار تم تحويلها إلى حساباتهم الشخصية وذلك خلال فترة سبع سنوات. استخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي النظري وبحثت هذه الدراسة عملية الإحتيال في المدرسة العامة في منطقة روزلين في شرق مدينة نيويورك، حيث تم التصريح عن الإحتيال بأكثر من 11 مليون دولار على مدى سبع سنوات، حيث تم عرض نتائج التدقيق القضائي في عملية الإحتيال

العام على الرقابة المالية في تلك المنطقة في 110 صفحات من الجريدة الرسمية في تقريرين رئيسيين ينتقد أداء المدققين الخارجيين والمقاطعة، ويوضح بالتفصيل طبيعة الإحتيال وكيفية المراجعة والتدقيق القضائي لهذه القضية، حيث تم إدانة مكتب تدقيق الحسابات والشريك أندرو ميلر المسؤول عن التدقيق. ونتيجة لأعمال التدقيق القضائي الواسعة في هذه القضية تم توجيه تهم جنائية للأطراف المسؤولة عن عملية الإحتيال تصل للسجن من 4 - 12 سنة ، وكانت هذه القضية بداية لإصدار تشريعات جديدة لتعزيز الإدارة المالية في المناطق التعليمية وأن يكون لكل منطقة تعليمية لجنة تدقيق مستقلة وتعزيز التدقيق الداخلي فيها، بالإضافة إلى ذلك بدأ مكتب مراقبة الدولة بوضع برامج مكثفة مستمرة في عمليات التدقيق والتركيز على الضوابط المالية فيها وتقديم دليل مفيد لعملية التدقيق القضائي لحل كل هذه المشكلات.

وكان من أهم نتائج هذه الدراسة أنها أظهرت أهمية التركيز الكبير على تدقيق الضوابط المالية لعمليات المناطق التعليمية التابعة للمال العام، مما أدى ذلك إلى وجود تشريعات جديدة لتعزيز عملية الرقابة المالية من قبل مجالس التعليم. تم تقديم تقريرين مفصلين صادرين عن مكتب المراقب العام للحسابات في نيويورك يوضح وبشكل ممتاز ومفصل سير عملية التدقيق القضائي، بدءاً من وجود المزاعم الغامضة حول المخالفات المالية وطرق التدقيق على صرف كل دولار ومن هي الأطراف المسؤولة وما هي أوجه الضعف في الرقابة والتي أدت إلى عملية الاحتيال. استخدمت تقارير التدقيق كدليل مفيد للمدراء - بشكل عام - ولمدققي الحسابات - بشكل خاص- وأيضاً للمعلمين والطلبة الراغبين في الحصول على شهادات في التدقيق القضائي .

دراسة (akyel, 2021)

بعنوان:

"Forensic Accounting Training: A Proposal For Turkey".

(التدريب على المحاسبة القضائية: مقترح لتركيا).

هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الجنائية وخدماتها والشروط المطلوب توفرها، وما هو مدى وواقع استخدام خدمات المحاسبة الجنائية في عمليات التقاضي، ودور المحاسب الجنائي كشاهد خبير

في القضايا الجاري التحقيق فيها في تركيا، واستخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي، حيث تناولت تعريف المحاسبة الجنائية والعمل على المقارنة ما بين المحاسبة والمحاسبة الجنائية، والخدمات التي تقوم على تقديمها المحاسبة الجنائية، ومهارات المحاسب الجنائي، وواقع المحاسبة الجنائية في تركيا،

وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تقييم هل ما يتم تقديمه من خدمات لدعم التقاضي ولعب دور الشاهد الخبير في القضايا المقامة لدى المحاكم التركية يتوافق مع المعايير والقوانين ويلبي حاجة القضاء ، وتوصلت إلى أهمية مواكبة التطورات التقنية والتكنولوجية والعمل على الاستفادة منها لخدمة أهداف المحاسبة الجنائية. وأنه يجب في الوقت الحاضر أن تكون الحجج والمتطلبات بشأن القضايا المتنازع عليها مثل السجلات المحاسبية والبيانات المالية والنزاعات القانونية قائمة على أسس جيدة في تركيا، كما يجب دراسة قابلية تطبيق المحاسبة القضائية لفحص ما إذا كان نظام الشهادة الحالي يمكنه تلبية الطلبات أم لا، ومن الأفضل لتركيا أن تشرع في إعادة التأهيلات اللازمة في نظام التعليم لتلبية متطلبات هذه الفئة المهنية.

وأوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات الحكومية التركية على تطوير المناهج التعليمية من أجل رفع كفاءات الشهود الخبراء، والعمل على تطوير القدرات بمواكبة تطور عمليات الاحتيال المهني وتطور أساليب الغش .

**دراسة (zadeh, 2022)**

**بعنوان :**

**Accountants Perception Of Forensic Accounting (Case Study Of Iran)**

"تصور المحاسبين عن المحاسبة القضائية دراسة تحليلية في ايران "

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى إدراك المحاسبين للأساليب والخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية بالإضافة إلى التعرف على مصادر وأساليب المحاسبة القضائية.

واستنتجت الدراسة إن هناك إنخفاض للإدراك لدى المحاسبين لخدمات وأساليب المحاسبة القضائية بالإضافة إلى إنخفاض إدراك المحاسبين لمصادر المحاسبة القضائية ويعود السبب في ذلك عن سوء

---

الوعي والتدريب وتوفر هذه الخدمات من قبل مديري الشركات المالية بالإضافة إلى محدودية مصادر وأساليب المحاسبة القضائية .

وكان من أهم توصيات الدراسة تنصب على ضرورة عمل دورات تدريبية عامة وخاصة للمحاسبين من أجل تعزيز قدرتهم لإدراك الأنظمة المالية وأساليب المحاسبة القضائية . تشجيع شخصية المحاسب القضائي على الانتباه لكل الوقائع القضائية وتحليل الوقائع المبهمة من خلال مراجعة جرائم مالية وقعت بالفعل في فترات سابقة . إنشاء جمعية للتشاور بشؤون المحاسبين القضائيين في أمور المحاسبة القضائية مع إعطاء دورات في أسس المحاسبة القضائية في الجامعات الرسمية .

---

### التعليق على الدراسات السابقة

باستعراض الدراسات السابقة يمكن ملاحظة أن معظم الدراسات تناولت موضوع المحاسبة القضائية من عدة محاور ومنها دور المحاسبة القضائية في دعم ومعاونة الجهات القضائية في الفصل في الدعاوي القضائية الخاصة بالمخالفات المالية والاقتصادية الا ان معظم الدراسات ان لم يكن جميعها في ضوء ماطلع عليه الباحث لم تتناول الدور التي تقوم به المحاسبة القضائية في معاونة ودعم مختلف اجهزة ومؤسسات الدولة كما انها لم تتطرق الى دور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد في ظل التحول الرقمي وهو ما يميز دراسة الباحث عن الدراسات السابقة حيث سيتم توضيح دور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد في ظل التحول الرقمي ، كما ان الدراسات العربية بشكل عام والدراسات المصرية بشكل خاص تعد نادرة جداً في مجال المحاسبة القضائية على الرغم من أهميتها لحماية الاقتصاد والامن القومي، وهوما يمثل فجوة بين الدراسات العربية والدراسات الأجنبية والتي قامت بتقديم العديد من الدراسات التي تناولت المحاسبة القضائية ، مما يستلزم المزيد من البحث والدراسة ، وهو ما سيتناوله الباحث لمحاولة سد هذه الفجوة .

### مشكلة البحث:

تعاني معظم دول العالم من تعشي حالات الفساد و تأخذ هذه الحالات أشكالاً وصوراً عديدة يصعب في كثير من الأحيان اكتشافها وتحديد المسئول عنها والتي تنتسب في انهيار العديد من الشركات مما يؤدي انهيار اقتصاد الدولة وباعتبار ان اقتصاد الدولة يعد جزء من الامن القومي فإنه يؤدي ايضا الى تهديد الامن القومي وبالتالي فإنه يطال جميع جوانب الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وتؤثر بشكل سلبي على المجتمع، الامر الذي يستدعي ضرورة تدارك هذه الظاهرة لأن الفساد يبطل التنمية الاقتصادية ويحد من تقدم الدول . ومع مرور الوقت فهناك تطور سريع في اساليب الفساد وتعدد اشكاله وهو ما يستلزم مجابهة هذا التطور وهذا التعدد الامر الذي ادى الى وجود المحاسبة القضائية نظرا لاساليبها المختلفة التي تساهم في اكتشاف ومكافحة الفساد ومواكبة التطور السريع والمخيف في اساليبه. وعلى الرغم من الوقت الحالي الذي أصبح فيه الفساد يتزايد ويتطور الا ان الجهات الرقابية والتحقيقية في مصر مازالت تقتصر على وسائل واساليب التقليدية؟؟ ، بالرغم من الوقت الذي اصبحت تعتمد فيه

الجهات الرقابية والتحقيقية في العديد من الدول المتقدمة على المحاسبة القضائية بشكل رئيسي في مكافحة الفساد لحماية اقتصادها وأمنها القومي . وهو ما يعني ان الوقت قد حان لقيام الدولة المصرية بالاستعانة بالمحاسبة القضائية لمعاونة الاجهزة والمؤسسات في مكافحة الفساد لحماية الاقتصاد والامن القومي

ومن خلال مشكلة البحث يمكن صياغة تساؤلات البحث على النحو التالي :-

كيف يمكن للمحاسبة القضائية مكافحة الفساد في ظل التحول الرقمي ؟

ومن التساؤل الرئيسي تنفرع التساؤلات الاتية:-

- ماهي اهم أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية لمكافحة الفساد في ظل التحول الرقمي؟
- كيف تساهم المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد في ظل التحول الرقمي ؟

### أهميه البحث:

#### 1. الأهمية العلمية

- تتبع الأهمية العلمية للدراسة من أهمية الموضوع نفسه ، حيث تعد المحاسبة القضائية من الموضوعات الحديثة نسبيا ، كما ان هناك ندرة في مجال الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة القضائية على المستوى المصري بالرغم من الاهتمام المتزايد به على المستوى العالمي وعلاوة على ذلك فإن الدراسة تعتبر إمتداد لأحدث الدراسات التي تناولت المحاسبة القضائية
- وجود الكثير من الدراسات أوصت بضرورة اجراء المزيد من البحث في مجال المحاسبة القضائية نظراً لأهميتها
- بالإضافة إلى مناداه كثير من الكتاب والباحثين بأهمية تدريس موضوعات المحاسبة القضائية في الجامعات والكليات لمواجهة الطلب العالمي على هذا التخصص وهو ماحدث في بعض الجامعات العالمية مثل جامعة وست فيرجينيا وكلية يوتيكال الجامعية وجامعة فلوريدا اتلانتيك بل ان بعض هذه الجامعات تقوم بتقديم برامج دراسات عليا في مجال المحاسبة القضائية ومن هذه الدراسات على سبيل المثال وليس الحصر (دراسة العربي 2021، دراسة خليل 2019، دراسة موسى 2017)

■ كما أن الدراسة تعتبر محاولة لسد الفجوة البحثية بين الدراسات المصرية والاجنبية في مجال المحاسبة القضائية

## 2. الأهمية العملية :

وتظهر الأهمية العملية من خلال :-

■ إن المحاسبة القضائية تعتبر وسيلة هامة لمعاونة ودعم الاجهزة الرقابية وجهات التحقيق المسؤولة عن التحقيق في الفساد في البيئة المصرية مثل مكاتب الخبراء بوزارة العدل ، باحثي الاموال العامة في الرقابة الادارية ، وكذلك لجان تقصي الحقائق سواء النيابة العامة أو الحكومية والجهاز المركزي للمحاسبات حيث تساعد المحاسبة القضائية في رفع أداء وكفاءة الهيئات والاجهزة الرقابية والإشرافية في مكافحة الفساد ، كما تساعد القضاء في سرعة البت في المنازعات القضائية وسرعة الفصل فيها ورفع التقارير إلى القضاء

■ تفيد الدراسة في المساهمة في ايجاد مهنة جديدة في مجال المحاسبة تتمثل في المحاسبة القضائية يمكن ان تمارس وفق ضوابط وشهادات معينة وتمهد الطريق للمحاسب لكي يكون مستشارا وخبيرا ماليا على مستوى عالي ويمكنه من اجراء عمليات الفحص والتحري بطريقة اكثر شمولاً وعمقا من المراجع الخارجية

■ مساهمة المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي وبالتالي حماية الشركات الكبرى من الانهيار والتي يكون لها بالغ الاثر على الفرد متمثل في الافراد المساهمين في الشركة وكذلك انهيار الشركة ككل وبالتالي انهيار الاقتصاد القومي حيث ان انهيار الشركات يؤدي الى انهيار اقتصاد الدولة

✓ ويمكن تلخيص الأهمية العملية للدراسة من خلال الاستفادة التي تقدمها للجهات المختلفة ومنها على سبيل المثال

■ -المحاكم والجهات القضائية: تساعد القضاء في سرعة البت في المنازعات القضائية وسرعة الفصل فيها وترشيد احكام القضاء التي تصدر بناء على تقرير الخبرة المحاسبية حول القضية محل التحقيق حيث يعد هذا التقرير الاساس الذي يستند عليه القاضي عند اصدار قرار فض النزاعات المالية

- الاجهزة والجهات الرقابية وجهات التحقيق :-تساعد المحاسبة القضائية في رفع أداء وكفاءة الاجهزة الرقابية والإشرافية وجهات التحقيق في مكافحة الفساد وذلك من خلال الكشف عن الفساد
- الجامعات المصرية:- التأهيل العلمي والاكاديمي لدارسي المحاسبة بالجامعات والمؤسسات التعليمية المصرية من خلال دراسة المحاسبة القضائية وتمكينهم من مواكبة المستجدات ذات الصلة والتي تتعلق بأساليب الكشف الفساد
- مؤسسات اخرى بالدولة:- ومنها على سبيل المثال لا الحصر مصلحة الضرائب من خلال الكشف عن حالات التهرب والتجنب الضريبي
- الشركات الكبرى واقتصاد الدولة:-حماية الشركات الكبرى من الانهيار نتيجة للفساد وبالطبع يؤدي ذلك الى حماية الاقتصاد القومي ككل حيث ان انهيار الشركات الكبرى يؤدي الى انهيار الاقتصاد القومي بالكامل
- -الباحثين المستقبليين: تساهم الدراسة في مساعدة الباحثين المصريين في مجال المحاسبة القضائية في ظل ندرة الابحاث في هذا المجال على المستوى المصري على الرغم من الاهتمام المتزايد به عالميا

### هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في إيضاح دور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد في ظل التحول الرقمي

ويتفرع من الهدف الرئيسي أهداف فرعية تتمثل في :-

- إيضاح مراحل تطور المحاسبة القضائية وأسباب نشأتها
- تحديد اهم اساليب وتقنيات المحاسبة القضائية لمكافحة الفساد في ظل التحول الرقمي
- تسليط الضوء على دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في ظل عصر الرقمنة والتحول الرقمي



### منهج البحث:

ارتكز منهج البحث على ما يلي :-

المنهج الإستقرائي وذلك بهدف دراسة وإستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة في المحاسبة القضائية وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.

والمنهج الاستنباطي وذلك بوضع فروض للدراسة ثم إختبار مدى صحة تلك الفروض من أجل استخلاص النتائج التي تفيد في تحقيق أهداف البحث .

### مفهوم المحاسبة القضائية

لقد ظهرت في مجال الفقه المحاسبي محاولات عدة لتطوير المحاسبة والمراجعة وكان أبرزها تلك التي نادى بالربط بين المحاسبة والمراجعة والقانون من جهة وبين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية من جهة أخرى . وتتطلع المحاسبة القضائية إلى أبعد من الأرقام في التعامل مع الواقع، وتستعين بالقانون ومهارات التحقيق

وقد اصبحت الدول في حاجة كبيرة للمحاسبة القضائية خاصة في ظل الواقع الحالي للعالم والذي يعاني من تفاقم حالات الغش والاحتيال والتزوير والفساد.

ومنذ بداية ظهور مصطلح المحاسبة القضائية حتى الآن ، هنالك عدة محاولات من بعض المنظمات المهنية والعديد من الباحثين ، لإيجاد تعريف مناسب للمحاسبة القضائية ، وعلى هذا الأساس سيتم استعراض اهم التعريفات للمحاسبة القضائية من خلال قسمين القسم الاول تعريفات المنظمات المهنية القسم الثاني تعريفات الأكاديميين ويتم ذلك على النحو التالي:

القسم الاول: تعريفات المنظمات المهنية للمحاسبة القضائية

\* عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 2005 AICPA، American Institute of Certified Public Accountant ( المحاسبة القضائية على أنها تطبيق معرفة متخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة والتمويل والاساليب الكمية والقانونية بالإضافة إلى استخدام مهارات

- البحث والتقصي، بهدف جمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات المرتبطة بموضوع ما، وتفسير وتوصيل نتائج البحث إلى المستفيدين من خدمات المحاسبة القضائية (enofe,2015,pp54)
- \* كما عرف المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين CICA 2006 إرتباطات engagements المحاسبة القضائية على أنها " الإرتباطات التي تتطلب من المراجع القضائي تطبيق المهارات المحاسبية و مهارات الفحص والتحقيق لخلافات أو نزاعات متوقعة أو تقييم المخاطر المرتبطة بحالات التلاعب بالتقارير المالية للشركات (eduan,2019,pp81)
- \* كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2007 بأنها "نشاط يتضمن جمع وتشغيل وتحليل البيانات والتحقق من صحتها بهدف الحصول على الأدلة المتعلقة بالمخالفات والمنازعات المالية والقضائية و إعداد تقرير بالإجراء التصحيحي الملائم"،
- \* وعرفها مركز الخدمات المالية الدولية سنة 2008 بأنها "عملية مراجعة الغش من خلال الإلمام بالمؤشرات والبرامج المختلفة للغش في المجال الذي يتم فحصه وتحديد الأنشطة اللازمة لإدارة مخاطر الغش" ( Brigitte,2021,56 )
- \* كما ذكر المعهد الأسترالي للمحاسبين القانونيين سنة 2008 بأن "المحاسبة الجنائية عبارة عن خدمة تقوم بتوفير المعلومات الحقيقية بالاعتماد على الخبرة المحاسبية لحل نزاع أو قضية معينة"،
- \* وعرفها مجلس الرقابة على أعمال حسابات الشركات العامة الأمريكية سنة 2009 بأنها "خدمة تسعى لتحقيق هدف معين يحدده موكل المحاسب الجنائي وتختلف المحاسبة الجنائية باختلاف الحالة أو المهمة التي يقوم بها المحاسب الجنائي . " (محمد،2014،ص38)
- \* وعرفتها جمعية فاحصي الإحتيال المرخصين الأمريكيين (ACFE) بأنها إستخدام المهارت المحاسبية في القضايا التي تتضمن دعاوى جنائية أو مدنية فعلية أو هي لا تقتصر على مبادئ المحاسبة والمراجعة المقبولة قبولاً عاماً.

#### القسم الثاني: تعريفات الاكاديميين للمحاسبة القضائية

- تعددت تعريفات الباحثين على المستوى الأكاديمي للمحاسبة القضائية ومنها التعريفات الآتية:-
- \* هي تطبيق مهارات المحاسبة والمراجعة والتمويل والأساليب الكمية ومجالات معينة من القانون والبحث ومهارات التحري في جمع وتحليل أدلة الإثبات وتوضيح وتوصيل النتائج بخصوص بعض

- المعاملات المالية والتي تكون محل تحقيق من جانب القضاء أو الأجهزة الرقابية(2016,pp36, malusare)
- \* هي جمع لمهارات مختلفة في عدة مجالات منها المحاسبة و القانون و علم النفس بمختلف فروعهم و تكنولوجيا المعلومات و الاتصال لتحقيق عدة أهداف أهمها المساعدة في مكافحة و مقاضاة الغش و الفساد.( سعيد ، 2014،ص32)
- \* هي فرع المحاسبة الذي يشمل تقديم خدمات الدعم القضائي والتحقيق المحاسبي لكل من الدوائر القضائية والشركات والوحدات الحكومية لمساعدتها في إصدار أحكامها ، ومنع وكشف الجرائم الاقتصادية ذات الأبعاد المحاسبية من خلال منظومة من المعارف والخبرات في مجالات المحاسبة والمراجعة والقانون مدعومة بقدرات ومهارات شخصية في مجال الإتصال والتحقيق . ( علي،2017،ص29)
- \* فرع من فروع المحاسبة يشتمل على تقديم خدمات الدعم القضائي والتحقيق المحاسبي، لكل من الدوائر القضائية والشركات والوحدات الحكومية لمساعدتها في إصدار أحكامها، ومنع وكشف الجرائم ذات الأبعاد المالية والمحاسبية من خلال منظومة من المعارف والخبرات في مجال المحاسبة والمراجعة والقانون والحاسوب، مدعومة بقدرات ومهارات شخصية في مجال الاتصال والتحقيق ( Brigitte,2021,57)
- \* العلم الذي يختص باستخدام مهارات المحاسبة والمراجعة والتحليل والاتصال الشفهي والكتابي والمعرفة بالقانون المدني والجنائي وتقنيات الحاسب الآلي والأدوات البرمجية في التحليل والاكتشاف وجمع الأدلة وتفسير المعلومات المالية والمحاسبية لغرض الدعم القضائي أو التقييم والتحقيق المحاسبي . ( Digabriele,2019,64)
- \* وبناء على ما سبق يستنتج الباحث التعريف التالي للمحاسبة القضائية :
- "هي فرع جديد من فروع المحاسبة يقوم على التكامل بين المحاسبة والمراجعة والقانون وعلوم الاجرام وتكنولوجيا المعلومات ومهارات التحقيق والتحري لمعاونة اجهزة ومؤسسات الدولة لمكافحة الفساد والجرائم الاقتصادية والمخالفات المالية وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك لحماية الاقتصاد والامن القومي" .

## نشأة وتطور المحاسبة القضائية

ترجع نشأة المحاسبة القضائية كمهنة مع أول دليل تم توثيقه على معرفة المحاسبة القضائية كان ضمن إعلان في إحدى الصحف اليومية في مدينة غلاسكو إلى ما يقارب 205 سنة، حيث تم العثور في عام 1824م في غلاسكو - اسكتلندا على آثار شهادات أعطيت للمحاسبين في ذلك الوقت تختص بإجراءات التحكيم ، والمشاركة في فض النزاعات بالمحاكم (الكبيسي، 2016). غير أن تقنيات ومبادئ المحاسبة القضائية كانت مستخدمة قبل ذلك بكثير حيث منذ (عام 1817 ) كان المحاسب القضائي يستعان به كشاهد خبير في جلسات محاكمة الإفلاس بمحكمة كندية بعد أن تم تسجيل أول قضية إفلاس شركة (Meyer V. Sefton ) والتي احتاجت إلى الاستعانة بمحاسب للقيام بعملية التحري عن الأشخاص الذين أشهروا إفلاسهم، للإدلاء بشهادته أمام المحكمة كمحاسب خبير لعدم قدرة القضاة على فحص البيانات المتعلقة بالقضية، حيث قام بهذه المهمة المحاسب الدكتور Larry Crumbley والذي يعتبر رائد المحاسبة القضائية وأول محاسب قضائي في التاريخ وبداية مهنة المحاسبة القضائية.

وانتشرت المحاسبة القضائية من خلال الولايات المتحدة وبريطانيا عام 1900 ، وواحد من أول الاجهزة والمؤسسات التي استعان بخدمات المحاسبين القضائيين هو مكتب التحقيقات الفدرالي (FBI) بالإضافة إلى مصلحة الضرائب الامريكية عام 1931 لمواجهة ما سمي بقضية آلكابوني عندما أصبحت حالات التهرب الضريبي وعمليات غسل الاموال واسعة الانتشار، مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى المحاسبة القضائية، والمحاسبين القضائيين، ومن هنا قام مكتب التحقيقات الفدرالي (FBI) ودائرة ضريبة الدخل الأمريكية بتطوير العديد من الأساليب والتقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية ، وتدريب المزيد من المحاسبين القضائيين للكشف عن ممارسي هذه الظاهرة، وكان من أبرز إنجازاتهم الجديرة بالذكر ، الإيقاع بالعصابة الإجرامية الشهيرة ( آل كابوني Al Capone ) ، إذ قام ما يقارب ال (500) محاسب قضائي بمعاونة مكتب التحقيقات الفدرالي (FBI) استخدموا أساليب المحاسبة القضائية لفحص ورصد المعاملات المالية الخاصة بتلك العصابات للايقاع بها وبذلك استطاع فرانك ويلسون أن يثبت للعالم أهمية المحاسبة القضائية ، حيث قاد التحقيق في قضية آل كابوني .

وبالنظر الى ما سبق من نشأة للمحاسبة القضائية فقد اتخذت المحاسبة القضائية خطوات متسارعة من النمو والتطور والتي تتمثل فيما يلي

- ❖ في عام 1946 نشر محاسب أمريكي من نيويورك Maurice Peloubet أول مقالة عن المحاسبة القضائية بعنوان "المحاسبة القضائية ومكانتها في اقتصاد اليوم"، مع العلم بأنها لم تكن هناك أي إجراءات رسمية إلا في العام (1980) إذ نشرت العديد من الأعمال الأكاديمية. (مطاحن، 2015، ص23)، وخلال الحرب العالمية الثانية تمت الاستعانة بالمحاسبين القضائيين للتحري عن بعض أنشطة الشركات أو الأشخاص في تلك الفترة، ثم أصبح الحديث عن المحاسبة القضائية محل اهتمام العديد من الدول ولاسيما المتقدمة منها (محمد، 2014، ص42)
- ❖ في عام 1982 أصدر (Francis C. Diemen) كتابا بعنوان " المحاسبة القضائية المحاسبة وشهادة الخبرة .أعقبه كتاب المحاسبة التحقيقية في عام (1986)، ثم كتاب مراجعة الفساد في المحاسبة القضائية عام (1987)
- ❖ وفي عام 1986 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA دليل الممارسة رقم 7 الذي حدد مجالات خدمة المحاسبة القضائية الستة وهي: منع الاحتكار، والتقييم، والاستشارات الخ في عام (1986) تم تحديد مجموعة من التقنيات التي يمكن للمحاسبين القضائيين استخدامها، مما أدى إلى انشاء المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين .
- ❖ وفي عام 1988: تم تأسيس مجمع مفتشي جرائم الفساد المعتمدين الذي يحظى بسمعة طيبة في مكافحة قضايا الفساد ..
- ❖ في عام 1992 : تأسست الكلية الأمريكية للمحاسبين القضائيين الدوليين
- ❖ في عام 1997: تأسس المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين American Board of Forensic Accountants (ABFA).
- ❖ في عام 1998: بدأ مجمع مفتشي جرائم الفساد المعتمدين بإعطاء شهادة زمالة المحاسبة القضائية (CFE) Certified Fraud Examiner
- ❖ في عام 1998 صدرت أول عدد من مجلة المحاسبة القضائية في جامعة لوزيانا الأمريكية برئاسة تحرير البروفيسر Larry Crumblev

- ❖ في عام 2000 : تأسست مجلة المحاسبة القضائية في الولايات المتحدة الأمريكية . (نمر، 2015، ص21)
- ❖ في عام 2000 صدر تقرير " POB " public over site board" بطلب من SEC Securities Exchange Commission & عن المراجعة بعنوان " تقرير وتوصيات". ولقد زاد الاهتمام بها في الولايات المتحدة الأمريكية بعد فضيحة شركة انرون للطاقة سنة 2001 والتي فشلت عمليات المراجعة لها في اكتشاف الفساد فيها بل ثبت تواطؤ احدى مكاتب المراجعة من الخمسة الكبار Big 5 مع ادارة الشركة في التكتم على الفساد ولقد كان رد فعل لهذه الفضيحة انشاء مجلس الرقابة على اعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة الامريكية بالاضافة الى ضرورة وجود نوع مختلف من المحاسبة او المراجعة قادر على اكتشاف الفساد في الشركات ويكون تابع للجهات والاجهزة الرقابية بالدولة (شيبان، 2019، ص19)
- ❖ في عام 2002 صدور تقرير لجنة التسوية والنزاعات في AICPA عن دمج إجراءات المحاسبة القضائية في بيئة المراجعة، على ضوء قانون ساربنيز اوكسلي Sarbanes-Oxley و قانون أمريكي يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية. والمعيار الجديد-SAS99 عقب انهيار شركة انرون للطاقة ، وإنشاء مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة ، والذي أظهر اهتماما بالغا بالمحاسبة القضائية واستخدامها في اكتشاف الغش والاحتيال المالي بكافة صوره وأشكاله .
- ❖ في عام 2008 أدت الأزمات المالية التي حدثت في عام (2008)، إلى زيادة الدعوات من الحكومة والهيئات الشعبية، بضرورة توفير مهنة المحاسب القضائي المعتمد، لاكتشاف حالات التزوير والتلاعب في البيانات المالية، مما دفع الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) بإقرار المحاسبة القضائية، وخصصت لها فصل في مجلتها الخاصة
- ❖ في عام 2009 أقرت الجمعية الأمريكية للمحاسبين American Accounting Association (AAA) بالمحاسبة القضائية، وأفردت لها فصلا في المجلة الخاصة بها باسم المحاسبة القضائية "FIA" لتشجيع بحوثها برئاسة البروفيسر Larry Crumbley.

- ❖ في عام 2009 أيضا تم إنشاء وحدة المحاسبة القضائية من قبل مكتب التحقيقات الفدرالي (FBI) (Federal Bureau of Investigations) ليتبع قسم التحقيقات المالية، وذلك لحل جميع المسائل المالية محل التحقيق والإشتباه بمهنية عالية وسرعة فائقة وسرية تامة، فضلا عن برامج التدريب للكوادر المحاسبية ذات الطابع الحكومي والخاص
- ❖ في عام 2011 صدر أهم قانون إصلاح مالي وهو قانون (دود - فرانك)، كما أدرجت المحاسبة القضائية ضمن المناهج الواجب تدريسها في قسم المحاسبة في بعض الجامعات
- ❖ وفي عام 2014 تم إنشاء المعهد الدولي للمحاسبين القضائيين المعتمدين في أمريكا تحت مسمى جمعية المحاسبين القضائيين القانونيين المعتمدين Association of Chartered Certified Forensic Accountants (ACCFA)
- ❖ وفي عام 2015 تم إعتماده تحت مسمى المعهد الدولي للمحاسبين القضائيين المعتمدين (IICFA) International Institute of Certified Forensic AccountantsK ويهدف هذا المعهد إلى إرساء مبادئ وتحسين جودة ممارسات مهنة المحاسبة القضائية على الصعيد الدولي، وإجراء البحوث العلمية لتعزيز تقدم المعرفة النظرية والممارسة العملية للمحاسبة القضائية، وعقد الاختبارات المهنية ومنح الشهادات والجوائز المهنية، والتعاون مع الهيئات المهنية الأخرى والمؤسسات العلمية بهدف تعزيز مبادئ وجودة ممارسات المحاسبة القضائية محلية ودولية، الحفاظ على مستوى عال من الكفاءة المهنية والنزاهة والمصداقية بين أعضاء المهنة. (الوكيل، 2018، ص19)
- ❖ وفي الوقت الحالي، يوجد الكثير من الجامعات والكليات والمعاهد الأمريكية تعقد دورات في المحاسبة القضائية و يوجد ما لا يقل عن 16 جامعة وكلية أمريكية تقدم دورات متخصصة في مجال المحاسبة القضائية. كما قامت الوكالات الحكومية والجهات القضائية والشرطة والاجهزة الامنية والاجهزة المختصة بمكافحة الفساد وحماية الامن القومي في الدول المتقدمة بزيادة الاعتماد على الخبراء في المحاسبة القضائية .

### اسباب ودواعي ظهور المحاسبة القضائية والحاجة اليها

يعتبر انتشار عمليات الفساد من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور المحاسبة القضائية والاهتمام بها، وخاصة بعد انهيار الشركات الكبرى في العديد من الدول نتيجة للفساد مما أدى إلى تدهور اقتصادات هذه الدول وباعتبار أن الاقتصاد جزء من الأمن القومي فإن تدهور الاقتصاد يشكل تهديد للأمن القومي لهذه الدول

وفيما يلي يستعرض الباحث أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور المحاسبة القضائية والحاجة إليها :

- استثناء الفساد والغش والحاجة إلى وسيلة لمكافحتها والحد منها : لقد أصبح الفساد من أخطر القضايا، التي تواجه العالم في الوقت الحاضر، والتي أصبحت في كل لحظة نرى ونشاهد ونسمع تداعياته على كافة الأنظمة والأصعدة والمستويات، ولقد تبين أن أخطر القضايا في الوقت الحالي هو الفساد.
- قصور المراجعة الداخلية والخارجية في اكتشاف الفساد، فبالنسبة إلى المراجعة الخارجية من الصعب كشف عمليات الغش المالي التي تقوم بها الإدارة العليا بواسطة الدور التقليدي للمراجع الخارجي وعدم إحتواء إجراءات المراجعة الحالية على مجموعة من الإجراءات الخاصة بكشف حالات الغش الجوهرية . (احمد، 2017، ص53) ،وبالإضافة إلى ذلك فإنه في كثير من الأحيان تشوب عمليات تعيين مراجعي الحسابات من قبل الشركة تواطؤ أو فساد من خلال لجوء بعض الشركات إلى تعيين مراجعيين الحسابات القانونيين بعينهم بغرض التلاعب المالي والتهرب الضريبي . (توفيق، 2020، ص41)
- تشعب العمليات المالية بين الشركات والنمو التكنولوجي المتسارع وتعدد الوظائف المالية وما صاحبها من ظهور الفساد المالي والإداري
- حاجة القضاء والشرطة إلى خبراء للاستفادة من آرائهم حول المخالفات المالية، والحد من تنامي معدلات الجرائم المالية. (احمد، 2021، ص37)
- حاجة القضاء والمحاكم إلى خبراء يوفرون معلومات مالية ومحاسبية للاغراض القانونية: فلاشك أن استثناء الفساد، وتزايد الغش أدى إلى تفاقم المشاكل، وزيادة حدة التعارض والصراع بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة، وهو الأمر الذي أدى إلى تزايد الاتجاه نحو المحاكم، وازدياد الدعاوى القضائية.



- حاجة القضاء والجهات الأمنية والرقابية لمعلومات حول المخالفات المالية للحد من تزايد معدلات الفساد والجرائم المالية .
- عدم وجود تشريع ملزم لأهمية دور المحاسب القانوني في تأييد الدعاوي القضائية.
- الحاجة الى وسيلة لمكافحة جرائم الغش والفساد ، والرشوة ، وغسل الأموال ، وعدم الإلتزام بالقوانين والتشريعات ، وإساءة استخدام السلطة والتصرفات الإجرامية الأخرى في كل من القطاع العام والخاص .
- صاحب ظهور عصر الرقمنة والتوجه نحو التحول الرقمي بيئة جديد تختلف عن الاعمال الورقية التقليدية وبالرغم من المزايا التي تقدمها المعاملات الالكترونية الا انه يصاحبها بعض الثغرات التي يمكن ان تستغل لارتكاب بعض اشكال الفساد والتلاعب وهو الامر الذي يستدعي ضرورة وجودة أداة متخصصة لكشف حالات الفساد والتلاعب لتوفر الحماية الكافية لهذه البيئة الجديدة

### اساليب وتقنيات المحاسبة القضائية لمكافحة الفساد في ظل التحول الرقمي

يشكل الفساد بكافة اشكاله مصدر قلق كبير للعديد من المنظمات في مختلف الصناعات وفي مختلف الدول بعد أن جلب دمارا كبيرا للأعمال التجارية ولإقتصاد هذه الدول. حيث يتم فقدان مليارات الدولارات سنويا بسبب الفساد وهو ما ادي الى ظهور المحاسبة القضائية والتي تستخدم مجموعة متنوعة من الاساليب والتقنيات متعددة لمكافحة الفساد والجرائم المالية لحماية الإقتصاد والامن القومي حيث تستخدم المحاسبة القضائية تقنيات المحاسبة التقليدية، وتقنيات التحليل المالي، وتقنيات المراجعة، وتقنيات الحاسوب القضائي ، وتقنيات المقابلة، والأدوات البرمجية، وجميع التقنيات العلمية المعتمدة في جمع الأدلة، واكتشاف الفساد والاحتيال، وردعه، ومنعه، وأداء خدماتها الاستشارية والقانونية. حيث يتم الاستعانة بهذه الاساليب والتقنيات في عملية جمع المعلومات وإجراء التحليلات اللازمة للكشف عن ممارسات الفساد المالي، ومن ثم توصيل النتائج حول ذلك إلى الجهة المعنية بهدف الحد من الآثار المترتبة على هذه الممارسات. إن هذه التقنيات كثيرة ومتنوعة ويمكن للمحاسب القضائي انتخاب أي منها للقيام بمهامه وذلك انطلاقا من كل حالة من الحالات المتبناة تتطلب تقنية تتسجم مع طبيعتها، كما يمكن استخدام اساليب وتقنيات متعددة معاً في وقت واحد ، وفيما يلي عرض لاهم اساليب وتقنيات المحاسبة القضائية : (علي، 2017،ص71)

### 1- اسلوب المراجعة التفاعلية : (التابعي، 2017، ص39)

وهي التي 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 .

التي تعنى بالعمل على تحديد جميع نقاط الغش والتلاعب، والعمل على كشفها، إضافة إلى تحديد الجهات المسؤولة وفي هذه الحالة يجب الأخذ في الحسبان النقاط التالية

- توثيق المعلومات الملائمة وحماية كافة السجلات الرئيسية المرتبطة بالقضية . - يجب أن يكون هناك سرية في المعلومات . - تقييم دليل الإثبات، والنظر في قواعد دليل الإثبات للتأكد من مقبولية ودقة السجلات . - تقديم المشورة القانونية عندما يكون ذلك ملائماً . - التقرير عن النتائج بطريقة تفي بالمتطلبات القانونية .

### 2- المراجعة الاستباقية (الوقائية) Proactive Audit:

وتهدف هذه المراجعة إلى الفحص من عدة جوانب مختلفة والتي تتمثل في:

التحقيق التشخيصي: وهي تتضمن فحص العمليات غير العادية والعمليات التي تتضمن شبهة غسل أموال.

المراجعة القانونية: ويتم ذلك بهدف التحقق من مدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة ، وتقييم أوجه الضعف والثغرات الموجودة بتلك النظم، حيث ينظر إليها من زاوية أنه كيف يمكن أن تكون نظم الرقابة الداخلية مدخلا للغش والانحرافات المالية والتي تسمح بممارسة عمليات غسل الأموال.

الالتزام المنظم: وفيها يتم إجراء التحريات اللازمة وتجميع الأدلة المناسبة للتأكد من مدى التزام البنك بتطبيق أحكام القوانين والضوابط الرقابية الخاصة بمكافحة غسل الأموال وأنه ليس هناك انتهاكات أو تجاوزات بخصوص ذلك.

### 3- اسلوب المراجعة البعدية (المراجعة بعد انجاز العمليات):

فهذا الأسلوب يهدف إلى مراجعة وفحص عدة مظاهر مختلفة تشمل المراجعة التشريعية، والتي تقوم بدورها بدراسة الرقابة الداخلية وتقييمها والتأكد من الحفاظ على الأصول بجميع أنواعها ، إضافة إلى

الالتزام المنظم وهذه المراجعة البعدية تستخدم في حالة المراجعة الحكومية ، حيث يتم الاعتماد عليها في حالة التأكد من مدى التزام الشركات بالقوانين والأحكام والتشريعات.

#### 4-مراجعة النقاط الهامة :

وتهدف إلى فرز مظاهر الغش وتحديدتها وتمييزها عن العمليات المختلطة بها ، أي فرز العمليات بكاملها وتحديد الجزء المتضمن غشا منها، ولهذا فإن الفحص يشمل القوائم المالية ، الدفاتر والسجلات وتحليلها للبحث عن :

أ- أي قيود غير طبيعية مدينة أو دائنة بالحسابات أدت إلى أرصده ختامية غير طبيعية مدينة أو دائنة .  
ب- أي اختلالات في حسابات العملاء أو الموردين أو المخزون تنتج عن المطابقة بين الحسابات الإجمالية والمساعدة .  
ج- إجراء قيود مدينة أو دائنة وهمية لتضخيم الإيرادات أو المبيعات .  
د- إجراء تحويلات وهمية بين الأرصدة المدينة والدائنة .

#### 5-مراجعة الملائمة :

يتم إجراؤها لإعطاء تقرير عن حسابات الحكومة بمعنى أن المصروفات الحكومية قد تم تخصيصها وإنفاقها فعلا على أساس الحاجة لها و أن كل الإيرادات الحكومية قد تم تحققها في الوقت المطلوب .  
وتهدف إلى الحصول على تأكيد عن مدى تحقيق كفاءة وكفاية العمليات التي يتم من خلالها إنفاق المصروفات وتحصيل الإيرادات الحكومية . (السيد،2019،ص55)

#### 6- اسلوب المراجعة باستخدام النقاط الحرجة **Critical Point Auditing**: (حامد،2017،ص52)

هذا الأسلوب يستخدم بغرض الوصول لعلامات الغش من العمليات المالية العادية المنتظمة، والتي يتم إخفاؤها، حيث يتم فحص وتحليل الدفاتر والسجلات والقوائم المالية لاكتشاف الانحرافات الجوهرية.

بجانب ذلك توجد مداخل أخرى تستخدم لأغراض المراجعة القضائية، والتي منها:

#### - المدخل التكتيكي **Tactical Approach**:

إن التطورات التكنولوجية الحديثة أدت إلى التحول نحو هذا المدخل لاكتشاف الغش وغيرها من التصرفات غير القانونية علما بأن هذا المدخل يتضمن أساليب منها أسلوب الاكتشاف الاستقرائي والاكتشاف الاستدلالي.

## 7- تقنية التدقيق الحديثة:

يعد من الصعب القيام بأعمال التدقيق دون استعمال تكنولوجيا المعلومات، لا سيما عندما تتوفر جميع المعلومات المطلوبة للقيام بالتدقيق موجودة على نظم الحاسوب؛ لذا يجب استخدام التكنولوجيا لإداء أعمال التدقيق وتحقيق الأهداف المرجوة (قنديل، 2014، ص 64). تقوم هذه التقنية على استخدام برامج متخصصة لمساعدة المدقق في إكمال عملية التدقيق وتحقيق الأهداف المطلوبة، وتكون هذه التقنية مفيدة عندما يكون حجم البيانات كبيرا، وعند احتوائها على علاقات معقدة .

### استخدامات تقنية التدقيق الحديثة

1- أخذ العينات: تساعد هذه التقنية على أخذ العينات بصورة إحصائية عشوائية وهذا بدوره يؤدي إلى أن تكون العينات أكثر دقة، وبالتالي توفير الوقت.

2. إدارة الملفات: يمكن الاستفادة من هذه التقنية في تجميع الملفات والعمل على مقارنتها وإدارتها وعزلها بشكل تلقائي، بالاستعانة ببرامج إدارة الملفات المحوسبة والمقبولة بشكل عام، وإجراء التعديلات على التقارير بشكل أسهل.

3. إعداد التقارير: بعد التأكد من سلامة مجتمع الدراسة، يستطيع المدقق إصدار تقارير موثوقة تتمتع بالنزاهة. (مرسي، 2017، ص 41)

### مزايا تقنية التدقيق الحديثة :

1. عمل اختبار تفصيلي للمعاملات التجارية وأرصدة الحسابات؛ إذ يمكن إجراء اختبار لعدد كبير من الملفات وبالكامل، ويمكن استخدام تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر لعمل تدقيق تفصيلي يشمل جميع البيانات، وتكون عمليات الاحتيال مضمنة في السجلات، وهذا يعطي المحاسب الجنائي فرصة لاكتشاف الأدلة التي تؤكد عمليات الاحتيال عند اللجوء إلى استخدام التقنيات والأدوات الصحيحة.
2. تحديد المعاملات المتكررة والمفقودة وتحدد عدم الانسجام أو التذبذبات، من أجل اكتشاف الاحتيال.

3. استخدام أوامر وإجراءات معروفة للمحاسبين الجنائيين، وهذا الأمر يتضح من خلاله أن فترة التعليم سوف تكون قصيرة، وأنه من خلال هذه الفترة يستطيع الخبراء استعمال تقنية التدقيق بصورة فعالة، وذات كفاءة في التدقيق عن الاحتيال.
4. استيراد البيانات في نظم المحاسبة، ومن مختلف أشكال صيغ الملفات؛ إذ إن معظم نظم الحاسوب تستطيع القيام بتصدير البيانات بصيغة ملفات نصية، وتتمكن تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر على قراءة هذه الملفات واستيراد البيانات منها.
5. تسهيل عملية نسخ البيانات باعتبارها تقنية للقراءة فقط؛ فهي لا تحتوي على تعديل فعلي للبيانات، وبالتالي المحافظة على سلامة البيانات.
6. إجراء اختبار عام، بالإضافة إلى اختبار نظام الرقابة في الكمبيوتر.
7. اختبار وعينات لاستخراج البيانات لغاية إجراء اختبارات التدقيق عليها. (مرسي، 2017، ص42)

#### 8- أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر (CAATS) Computer Assisted Auditing Tools

في الحالات التي تتضمن كميات كبيرة من البيانات، فإن المحاسب القضائي لديه العديد من التقنيات التي تمكنه من الحصول على البيانات أو تحديد مصدرها وتحليلها واستخراج وترتيب نتائجها من خلال تطبيقات برامج المراجعة بالحاسوب والتقنيات المختلفة الأخرى، ولهذا فإن المحاسب القضائي يمكنه التحديد بدقة سرقة الأصول لغرض الوفاء بالسندات، والبرهنة على خسائر التأمين أو اكتشافها من خلال المقاضاة، والمدفوعات غير القانونية للشركات، وغيرها من المخالفات غير القانونية (Mehta, 77, Mathur, 2007, p). ويعتبر الحاسوب من الأدوات المستخدمة من قبل مرتكبي جرائم الفساد المرتكبة من قبل - بمعرفة موظفي الإدارة، لذلك على المحاسب القضائي فحص نظام الحاسوب بشكل دقيق للشركة للحصول على دلائل على حدوث الاحتيال، فبدون الحصول على الأدوات اللازمة تكون عملية الإثبات صعبة جدا. فعلى المحاسب القضائي استخدام البرامج المتخصصة والمعدات الحاسوبية التي تسهل حفظ، وجمع، وتحليل، وتوثيق الأدلة، حيث توجد حاليا العديد من التقنيات الجديدة التي تسمح بالتحقق من واكتشاف الملفات المحذوفة، واختراق الشفرات، واسترجاع وفرز البيانات ومن هذه التقنيات تقنية أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر (التابعي، 2017، ص18)

وقد بات استخدام تكنولوجيا المعلومات في الوقت الحاضر أمراً ضرورياً ، إذ أصبحت عملية التدقيق بدون استخدام تكنولوجيا المعلومات خياراً صعباً ، وخاصة عندما تكون جميع المعلومات المطلوبة متوفرة في نظم الكمبيوتر ، وهي تساعد المحاسب القضائي في إنجاز بعض أعمال التدقيق بشكل أفضل وسريع وبتكلفة أقل ( Singleton & Others,2006, p157 )، فهناك العديد من برامج التدقيق ذات الغرض العام، حيث أنها لا تعد حكرًا لأي شركة والتي صممت خصيصاً لتؤدي بعض الوظائف الخاصة بعملية التدقيق مثل برنامج Active data & audit والمصممة من قبل شركة Information Active وبرنامج Excel audit Filter & Access من قبل شركة Microsoft هذا إضافة إلى برنامج SPSS والمصمم من قبل شركة Spss inc، وبرنامج Pan Audit المصمم من قبل شركة Computer Associates وقواعد البيانات (SQL / اوراكل) ، و برنامج المراجعة ( ACL / IDEA ) فهذه بعض البرامج الهامة والتي تعتبر فعالة في عملية التدقيق بشكل عام والمحاسب القضائي بشكل خاص حيث تعمل هذه البرامج على تدقيق تفصيلي للمعاملات التجارية وارصدة الحسابات حيث أن معظم عمليات الاحتيال مضمنة في السجلات ، و تحديد الانسجام او الانحرافات الكبيرة وتحديد المعاملات المتكررة والمفقودة بغرض اكتشاف الاحتيال وممارسة ادارة الازياح، بمقارنة عناوين الموظفين مع عناوين الموردين لتحديد الموظفين الذين يعتبرون في نفس الوقت موردين للشركة تمكن البرنامج من عمل اختبار عام فضلاً عن القيام باختبار نظام الرقابة الداخلية والنظم المحوسبة المستخدمة، يمكن للبرنامج عمل اختبار أو سحب العينات لاستخراج البيانات بغرض اجراء اختبارات التدقيق عليها، وتعمل البرامج على احتساب النسب التحليلية وإعادة اجراء عمليات الاحتساب وتتضمن هذه البرنامج استعمال اوامر واجراءات مألوفة للمحاسبين القضائيين، وهذا يعتمد بان منحى التعلم سيكون قصير نسبياً وانه من خلال التدريب القصير على هذه البرامج يمكن للخبراء من البحث عن عمليات الاحتيال واكتشاف ادارة الازياح بصورة فعالة وكفاءة ومن مميزات هذه النظم أنها تمتلك بدلاً من لها القدرة على استيراد البيانات من النظم المحاسبية من شتى اشكال وصيغ الملفات لأن معظم نظم الحاسوب لها القدرة على تصدير البيانات بصيغة نصية وتتمتع تلك الملفات بقدرتها على قراءة الملفات واستيراد البيانات منها و تتميز هذه البرامج بكونها للقراءة فقط وهذا يحافظ على سلامة البيانات لان هذه الخاصية من متطلبات رعاية و حماية الأدلة. (التابعي، 2017،ص19)

## 9-التنقيب في البيانات Data Mining :

تعرف البيانات بأنها الحقائق والأرقام التي لا يستفاد منها بوضعها الحالي نتيجة لحجمها الكبير وطبيعتها غير المعالجة"، أما المعلومات فهي بيانات تتم معالجتها لتصبح ذات معنى وتزود المستخدم بشيء لم يكن على علم به". ويمكن تعريف التنقيب عن البيانات على أنه "البحث عن المعلومات ذات القيمة في أحجام كبيرة من البيانات، وهو عملية استخلاص معلومات غير معروفة سابقة والتي يحتمل أن تكون ذات فائدة كقواعد المعرفة والبيانات المخزنة في المستودعات باستخدام نموذج تقنيات الإدراك وكذلك التقنيات الرياضية والإحصائية" (Saarevirta, 2001, 1). ويعتبر التنقيب عن البيانات من الأبحاث العلمية الجديدة نسبية في مجال الإحصاء، والتعلم الآلي وعلم إدارة قواعد البيانات (2011, 141, Mohammad et. al.,).

وتسير عملية التنقيب في البيانات وفق مجموعة التقنيات المصممة ، لإستخراج كميات كبيرة من المعلومات من خلال البيانات الإكتشاف أنماط مخفية أو غير معروفة سابقاً ، وبالتالي الكشف عن عمليات الإحتيال والفساد . وتعتمد هذه التقنية على محاولة التنقيب في كمية كبيرة من البيانات بحثاً عن أي أنماط أو معلومات جديدة خفية أو غير متوقعة، ويتم تنفيذ هذه التقنية من خلال برامج الكمبيوتر المصممة لذلك الغرض وغالباً يتم استخدام تقنية الرسم المخططات بازين Baysian الاحتمالية، وهذه الطريقة تتضمن استخدام نماذج المطابقة اللوغارتمية في استخراج أي حالات نادرة أو مشبوهة. (ابو العنين، 2017، ص65)

## 10- التقنيات التحليلية ANALYTIC TECHNIQUES

إن المقارنات لا تحتوي فقط على أرصدة الحسابات بل أيضا على العلاقات المالية. ولعل من بين التحليلات المالية التي تستخدم من قبل المحاسب القضائي هي :

1-التحليل الأفقي - أي مقارنة أرصدة الفترة الحالية بالفترات السابقة. وتحسب هذه التقنية النسبة المئوية للتغيير بين رصيد الفترة الحالية، وكذلك أرصدة الفترة السابقة، وفترة الأساس. الحسابات التي تتزايد أو تنخفض بمعدلات أعلى بكثير أو أقل من غالبية أرصدة الحسابات.

2-مقارنة تفاصيل رصيد إجمالي مع تفاصيل مماثلة للسنة السابقة : وتعمل هذه التقنية إلى تحليل تفاصيل رصيد معين مع مرور الوقت أو عند نقطة من الزمن ومقارنتها بالتفاصيل المماثلة من الفترات السابقة.

3-النسب والعلاقات المالية الأخرى: وتعكس النسب معلومات ذات صلة عن نشاط الشركة عن طريق تحديد العلاقة بين مجموعة مختارة من البنود المتعلقة بالبيانات المالية. ويمكن مقارنة نسب الشركة مع نسب من فترة أو فترات مختلفة، أو مع نسب شركات منافسة (مماثلة ) ، او مع معيار الصناعة. (الكبيسي، 2016،ص51)

### 11-تحليل النسب : Ratio Analysis

يهتم هذا الاسلوب بتحليل نسب البيانات الرقمية ، حيث يمكنها تحديد الأدلة عن وجود عمليات تلاعب ، وعن طريق تحليل النسب يمكن دراسة العلاقات بين مجاميع البيانات الرقمية مثل العلاقة بين التكاليف والوحدات المباعة أو ايراد المبيعات أو ساعات العمل المباشر ، ويمكن باستعمال تحليل النسب تقدير بعض المصروفات او تحليل نسبة مجمل الربح أو تكلفة البضاعة المباعة أو غيرها من النسب التي يمكن أن تشير إلى وجود بنود غير اعتيادية في البيانات قيد التحليل والتي تقود إلى اعتبارها عمليات تلاعب او غش. وهي تعطي مؤشرات عن الوضع المالي للشركة وهي تعكس اذا ما كان هنالك احتيال من خلال ربطه مع الأعراض الممكنة للاحتيال (akely,2020, pp31)

وبالإضافة الى الاساليب والتقنيات السابقة فقد تم استحداث مجموعة جديدة من الاساليب والتقنيات للمحاسبة القضائية ومن أهمها ما يلي :

1-تحليل مصادر واستخدامات الأموال : يهتم هذا الأسلوب بالحصول على معلومات عن الصفقات ذات المبالغ الكبيرة والعلاقة بين أطراف الصفقة الواحدة مثل علاقة المساهمين بمجلس الادارة ومتداولي الاسهم والسندات أو أي أطراف أخرى ذات علاقة او تأثير على الصفقة، ويتضمن هذا الأسلوب ايضا الحصول على الوثائق الثبوتية للموجودات الثابتة والتحقق من صحة ارصدها وأرصدة حسابات أخرى كالمدينين والنقد والمخزون وكذلك اجراء مقابلات مع المديرين التنفيذيين للشركة واجراء تحليلات للقوائم المالية لتحديد الاختلافات والتباينات في بنودها وأسباب هذه الاختلافات . ويتم تحليل مصادر الأموال واستخدامها من خلال الوسائل الآتية: أ. مدى صحة مستندات القبض والصرف. ب. معلومات حول



العلاقة بين الأطراف في الصفقات ذات المبالغ الكبيرة. ج. الوثائق الثبوتية للموجودات الثابتة. د. الإطلاع على ملاحظات المراجع الخارجي. (ابو العنين، 2017، ص67)

**2-المراقبة المستمرة (الإرتباط العيني أو السري) Continuous Controls:** وتعتبر من أهم الأساليب التي تهدف إلى إيجاد دليل حول جريمة مالية، أو أخطاء في القوائم المالية المقصودة أو غير المقصودة، ويتم في حال اكتشاف الأخطاء، أو العمليات غير القانونية للايرادات والنفقات بإبلاغ جهة التكليف (مصلحة الضريبة، الجمارك، الجهات الرقابية، الأجهزة الأمنية)، لأتخاذ إجراء سريع بصددها، إن أسلوب المراقبة المستمرة يعد أسلوباً تحقيقياً مرتفع الثمن يؤدي دورة كبيرة في اكتشاف العمليات التي تتصف بالخطورة مثل : حالات الاحتيال والتزوير وغسيل الأموال والرشوة وتقديم الأدلة حولها، ويفضل قبل البدء بعملية المراقبة المستمرة أن يتم دراسة الوثائق ومن ثم الاحتفاظ بها إلى ما بعد إنهاء المهمة لخصر وتحديد حجم التأثير. وتتركز عمليات المراقبة المستمرة في أقسام المراجعة والفروع والعملاء واصحاب الوكالات ، وتشمل العائدات ومصادرها وأوجه انفاقها وإثباتها بالسجلات وفقا للمعايير المحاسبية وتعليمات الافصاح المعمول بها في كل بلد وكل قطاع ، وعند استخدام المراقبة المستمرة يتم الاحتفاظ بالسجلات والوثائق ، سواء كانت ورقية أم صوتية أم فيديو ، قبل بدء المراقبة وبعدها ولفترة معينة لتحديد حجم العمليات محل المراقبة وتأثيراتها المتعددة . ويمكن من خلال عملية المراقبة المستمرة اكتشاف العمليات غير القانونية أو الأخطاء والتلاعب ، عندئذ. يتم ابلاغ الجهة المكلفة للمحاسب القضائي لغرض اتخاذ اجراءات بشأنها . وتستخدم المراقبة المستمرة في اكتشاف الاحتيال وسوء الاستخدام للأصول، وتستأجر الإدارة شركة مستقلة لتكوين وإدارة البرامج لتقوم بتحليل المستمر للعمليات التجارية حتى يمكن اكتشاف الأنشطة غير الملائمة والأشياء الشاذة، حيث يتم وضع علامة على الأحداث التي يمكن تصنيفها ضمن الأخطاء، وسوء الاستخدام، والاحتيال لغرض متابعتها. وعلى الرغم من إن هذه التقنية غير مستخدمة على نطاق واسع إلا إنها يمكن أن توفر على الشركة الكثير من المال الذي كان سوف يستخدم في استأجر العديد من المراجعين الداخليين، ويمكن استخدام هذه التقنية بشكل استباقي عند البحث عن الأخطاء بدون أي اعتقاد مسبق بوجود الأخطاء، ومقدارها، أو تنفيذها، ويمكن استخدام تقنيات تحليل الارتباط، والتسلسل الزمني من قبل المحاسبين القضائيين في مراقبة الأدوار لإيجاد الأخطاء المقصودة وغير المقصودة في حالة تعدد الوحدات التي يتم مراجعتها. (العربي، 2021، ص37)

### دور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد في ظل التحول الرقمي

يمكن للمحاسبة الجنائية بما تتضمنه من تقنيات ان تقدم للمحاسب القضائي امكانيات تمكنه من اكتشاف ورصد العمليات المشبوهة و هذه التقنيات كثيرة ومتنوعة ويمكن للمحاسب القضائي انتخاب أي منها للقيام بمهامه وذلك انطلاقا من أن كل حالة من الحالات المتبناة تتطلب تقنية تنسجم مع طبيعتها، و يتم استخدامها لمكافحة الفساد و ذلك على النحو الآتي:

1- البحث في البيانات: و يعرف البحث في البيانات بأنه عملية استخراج المعلومات من البيانات، الاكتشاف الأنماط و العلاقات التي لم تكن معروفة سابقا، إذ يمكن أن تساعد هذه التقنية في الكشف عن عمليات الغش من خلال اكتشاف أنماط السلوك، التي تعد مؤشرا على النشاط الاحتيالي و تعتمد هذه التقنية على محاولة البحث في كمية كبيرة من البيانات بحثا عن أي أنماط أو معلومات جديدة خفية أو غير متوقعة، و يتم تنفيذ هذه التقنية من خلال برامج الحاسوب المصممة لذلك الغرض، و تتضمن تقنية البحث في البيانات ثلاثة أنشطة هي :

أ. الاستكشاف: و يتضمن الكشف عن المعرفة أو الأنماط الموجودة في البيانات مثل الارتباط أو الاتجاهات أو التباينات، بشكل محايد و بدون وجود أي افتراض مسبق حول ماهية النمط الذي سيتم اكتشافه، أي دون علم مسبق بالغش، إذ يمثل الارتباط وجود علاقة بين المتغيرات. ب. نماذج التنبؤ: تستخدم هذه النماذج الأنماط المكتشفة لتقدير النواتج التي ينبغي الحصول عليها من قيم جديدة. ج. تحليل التباين: يتم استخراج التباين بعد تحديد قاعدة أو معيار محدد ثم يتم تحديد البنود التي تتحرف عن المعيار أو القاعدة، و تعتبر بمثابة انحرافات تحتاج إلى مزيد من التقصي حولها.

2- تصميم و تقييم اساليب الوقاية من و منع و اكتشاف الغش و معالجة اثاره: تبرز أهمية المحاسب الجنائي من خلال دوره في محاربة الفساد المالي الذي يعتبر من أهم المخاطر التي تواجه الأعمال، و يتمثل هذا الدور في مشاركته في الوقاية من الغش ومنع حدوثه و اكتشافه والمساهمة في عمليات التحقيق والمقاضاة المتعلقة به ومعالجة آثاره

أ. أنشطة الوقاية من الغش : و تشير إلى خلق بيئة يكون فيها خطر و فرص ارتكاب أنشطة مخادعة عند حده الأدنى، و المحافظة على هذه البيئة ( حيث تهدف هذه الأنشطة إلى التأكد من توافر معايير

رئيسية تحدد سلوك الأعمال المقبول مثل : وجود دليل للسلوك الأخلاقي، و سياسات تؤكد على أهمية الالتزام بالاستقامة داخل المنظمة.

ج. أنشطة اكتشاف الغش: وهي الأساليب الرقابية المصممة لاكتشاف الغش و سوء التصرف عند حدوثه ( KPMG, 2014, P19 )، أو هي الطرق التي يتم من خلالها اكتشاف الغش الذي تم ارتكابه )، و من هذه الأساليب تقدير خطر الغش و تقييم الأساليب الرقابية و إجراءات التدقيق السابقة.

د. معالجة الغش: و هي الأساليب الرقابية المصممة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية و معالجة الضرر الذي تسبب به الغش أو سوء التصرف ( إلى أن معالجة الغش تتضمن : - تعويض الأضرار من خلال التأمين، أو النظام القانوني أو أي طريقة أخرى. - تعديل الإجراءات و العمليات التشغيلية متضمنة تغيير نظام الرقابة الداخلية بحيث يكفل تخفيض أو منع ارتكاب الغش مستقبلا. (van,2018,pp94)

بالإضافة إلى ذلك على المحاسب الجنائي أن يكون على معرفة و فهم بالأنواع المختلفة لمعالجة الغش مثل: المقاضاة المدنية، و المقاضاة الجنائية، و الفصل في النزاعات، و تصحيح أوجه القصور في الرقابة الداخلية، و ذلك من خلال العمل مع العميل لتحديد طرق المعالجة الممكنة لحل القضية محل التحقيق، بالإضافة إلى فهم التقنيات المختلفة و المتوفرة لتقدير قيمة الخسائر، و البحث عن الطرق المختلفة لتصحيح الوضع من خلال تعويضات التأمين و تعويضات الأضرار الصادرة من المحكمة. ( mike, 2018, pp71)

3-التحقيقات: عندما يتم الكشف عن معلومات تشير إلى حدوث الغش أو احتمالية حدوثه ، فإنه يتوجب على الإدارة - أو غيرها من الأطراف ذات العلاقة ( لجنة التدقيق مثلا ) - إجراء تحقيق داخلي شامل ، و هدف مثل هذه التحقيقات هو جمع الحقائق التي تؤدي إلى تقدير معقول للانتهاك المشكوك فيه ، ثم علي الإدارة اتخاذ قرار لتصحيح الموقف ، بذلك و من خلال تحقيق داخلي فعال يمكن للإدارة تقادي إجراء تحقيق حكومي. ( KPMG, 2014, P23 ) و نظرا لامتلاك المحاسب الجنائي عدة مهارات فان تحقيقاته ستكون مقبولة في المحاكم لأنها تتم وفق القوانين المنظمة وعلوم و مهارات متخصصة. و يقوم المحاسب الجنائي بإجراء عدة أنواع من التحقيقات منها التحقيقات الداخلية أو التحقيقات النظامية، و يمكن أن يكون المحاسب الجنائي ضمن عملية تحقيق في جريمة مالية ، لذلك فان توثيق التحقيقات التي يقوم بها المحاسب الجنائي تكون ضرورية في أوراق العمل يمكن أن يكون لها تأثير كبير على الإجراءات القانونية اللاحقة . (sands,2019, pp63)

4- المراقبة: و هي عبارة عن نشاط يتم بشكل سري و متواصل ، لجمع المعلومات حول : أشخاص - أماكن - أشياء ، لتحديد النشاط المشتبه به و هوية الأشخاص المشتبه بهم ، أو لتحديد السلوك الذي يمكن أن يكون ( أو لا يكون ) انتهاك للقانون المدني أو الجنائي . و يمكن للمحاسب الجنائي الاستفادة من هذه التقنية لتحقيق عدة أغراض منها جمع الأدلة لدعم الأسباب المبررة للحصول على إذن تفتيش ، و جمع الأدلة التي تقود إلى تحديد هوية الأشخاص و الأنشطة المتورطة في الجريمة و اعتقال مرتكبي الجريمة ، و ذلك بعد تقديمه لطلب يوضح الأسباب المبررة لضرورة مراقبة بعض الاشخاص المشتبه بارتكابهم افعال الغش للجهات المختصة، و يتم هذا النشاط من قبل أشخاص يعملون في جهات تطبيق القانون. (akely,2020, pp34)

5-اذونات التفتيش: و يمكن للمحاسب الجنائي أن يطلب إصدار إذن تفتيش في السجلات المالية ، و للحصول على مثل هذا الإذن لابد من تقديم الأسباب المبررة لضرورة تفتيش السجلات المالية للجهات المختصة، و اذونات التفتيش عبارة عن أمر كتابي يسمح بتفتيش مكان معين و يتضمن : موقع جغرافي - مركبة - شخص والحجز على عناصر محددة ، و هي تصدر من جهات معينة مثل المأمور القضائي ، و لإصدار اذونات التفتيش لابد من القيام بإجراءات قانونية محددة ، و يقوم بالتفتيش أشخاص يعملون في جهات حكومية ، و أحيانا تكون اذونات التفتيش ضرورية ، لان المعلومات و غيرها من الأدلة المطلوبة من قبل المحاسبين الجنائيين قد تتعرض للإخفاء المتعمد من قبل مرتكبي الجريمة، و بعد الانتهاء من التفتيش يتم إعداد قائمة جرد تفصيلية للعناصر التي تم الحجز عليها (الشواربي،2018،ص38)

6-إجراء المقابلات ( الاستجواب ): تعتبر المقابلة أو الاستجواب تقنية فعالة لجمع المعلومات و الأدلة ، و حيث أن الفارق بين المقابلة و الاستجواب غير واضح لأنهما تتضمنان توجيه أسئلة إلى شخص يسمى "المستجوب" ، و هدف كلا منهما الحصول على معلومات ذات علاقة تؤدي إلى كشف الحقائق

لابد للمحاسب القضائي وفريقه المساعد من استخدام تقنيات وأساليب في المجالات المحاسبية والتدقيقية والتحقيقية الملائمة للكشف عن عمليات الاحتيال المالي أو الاقتصادي والحد منها،ولكن هناك مجموعه من الاجراءات التي يجب ان يتخذها المحاسب القضائي قبل تطبيق التقنيات : ( الكبيسي، 2016،ص5).

- 1- الحصول على دليل الاثبات واختيار التوقيت المناسب للقيام بذلك.
- 2- المراقبة المستمرة لنشاط الشركة بهدف ايجاد دليل الجريمة أو الخطأ.
- 3- تكوين قاعدة بيانات للاسترشاد بها وفقا لمخطط زمني ملائم.
- 4- خريطة التعقب لإظهار تدفق الأموال أو الكشوفات في تعقب حركة الأموال من مصدرها وإلى مكان استلامها أو توظيفها بالتعاون مع الأطراف ذات العلاقة
- 5- تحليل الرابط الخاص بالعلاقات بين الأشخاص وبين البيانات و المعلومات المالية.
- 6- المخطط الجيني للعلاقات الشخصية بين الأطراف ذات العلاقة بالقضية موضوع التحقيق، ويمكن هنا استخدام بعض البرمجيات الجاهزة.
- 7- تعقب المعاملات الذي يسمى كذلك بشريط مشهد الجريمة.
- 8- السيولة النقدية للتحقق من مدى تطابق حسابات الشركة مع المصرف أو غيرها ، وكذلك تحليل مصادر الأموال واستخداماتها.
- 10 - نشرات الأسهم في البورصة لتتمكن من تتبع حركة اسهم الشركة

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

1. أدى الفساد الى انهيار العديد من الشركات الكبرى في العديد من الدول وكذلك أدى الى انهيار العملة الامر الذي أدى الى تضرر الاقتصاد والامن القومي للدول التي توجد بها هذه الشركات
2. تتعدد اساليب واشكال الفساد ومنها (غسيل الاموال، الاختلاس، السرقة، الرشوة، التزيف والغش، استغلال النفوذ، الاحتيال، التهرب الضريبي، الوساطة والمحسوبية)
3. ان ظهور المحاسبة القضائية وازدياد الحاجة اليها يرجع الى انتشار ممارسات الفساد المالي بمختلف صورها وخاصة بعد الازمات العالمية و انهيار الشركات الكبرى في العديد من الدول
4. تعمل المحاسبة القضائية على مكافحة الفساد وخاصة في ظل عصر الرقمنة والتحول الرقمي من خلال استحداث العديد من الأساليب والتقنيات التي تعتمد على التكنولوجيا الحديثة ومن أهمها أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر وتقنية التدقيق الحديثة أسلوب المراقبة المستمرة والذي يقوم بالمراقبة المستمرة لجميع المنشآت والمؤسسات الامر الذي يساعد على الاكتشاف المبكر والاستباقي للفساد

### ثانياً: التوصيات

ومن خلال النتائج فإن الباحث يوصي بالتوصيات الآتية :-

- 1- ضرورة قيام السلطة التشريعية بتشديد العقوبات القانونية للفساد على كل من يثبت قيامه أو اشتراكه أو تواطؤه، في وقائع وفساد لتكون رادعاً قويا لكل من يفكر في ارتكاب اي شكل من اشكال الفساد نظرا لخطورة الفساد على الاقتصاد والامن القومي ويساهم ذلك الى الحد من الفساد تدريجياً .
- 2-حث الجهات المعنية على ضرورة الاسراع في استحداث واعتماد مهنة المحاسبة القضائية كمهنة جديدة ومستقلة عن مهنة المراجعة الخارجية لمعاونة اجهزة ومؤسسات الدولة في مكافحة الفساد وحماية الاقتصاد والامن القومي
- 3- ضرورة تدريس المحاسبة القضائية في المقررات المحاسبية للكليات والمعاهد والاكاديميات في مرحلة البكالوريوس و مرحلة الدراسات العليا لاعداد وتأهيل جيل جديد من الخريجين والكوادر البشرية المؤهلة

قادرين على تقديم خدمات المحاسبة القضائية لمعاونة أجهزة ومؤسسات الدولة في اكتشاف الفساد وحماية الاقتصاد والامن القومي .

4-فتح برامج دراسات عليا في تخصص المحاسبة القضائية في الكليات والجامعات المصرية ومنح شهادات ماجستير ودكتوراه في هذا التخصص النادر لتكون مصدر اشعاع ، اسوة بالجامعات المرموقة في الدول المتقدمة مثل جامعة وست فرجينيا. وجامعة فلوريدا أتلانتيك. وكلية يوتيكا وغيرها.

5-العمل على اعداد وإدراج عدد من البرامج التدريبية المتخصصة في المحاسبة القضائية بمراكز التدريب التابعة للجامعات المصرية ، بهدف تأهيل وتنمية مهارات وقدرات المتدربين في المحاسبة القضائية .

6-انشاء هيئات متخصصة لمنح الشهادات المهنية في المحاسبة القضائية

7-عقد الندوات والمؤتمرات لزيادة الوعي بأهمية المحاسبة القضائية .

9-ضرورة إصدار التشريعات والقوانين التي تنظم مهنة المحاسبة القضائية وتحديد واجبات ومسئوليات وحقوق المحاسب القضائي

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

1. احمد حامد محمود عبد الحليم ،نبيل ياسين ، عبير عبد الكريم ، (2021) ، "دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات ادارة الارباح: دراسة تطبيقية مقارنة" ، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثالث.
2. احمد حسن توفيق حسن، (2020) ، "اثر تطبيق اليات المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي في الشركات المساهمة المصرية: دراسة ميدانية " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد 40 ، العدد 3 .
3. اسامة محمد التابعي، (2017) ، "اطار مقترح للمراجعة القضائية لتفعيل الرقابة المالية على المؤسسات غير الهادفة للربح" ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد، العدد 3.
4. جمال علي محمد يوسف، محمد عزت عبد التواب، سارة محمد إبراهيم محمد عشري ، (2019) ، "مقومات ومعوقات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية: دراسة ميدانية " ،المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، جامعة حلوان ، المجلد 33 ، العدد 3 .
5. حسام السعيد الوكيل ، (2018) ، "مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الاموال في البيئة المصرية: دراسة ميدانية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد 22 ، العدد 3 .
6. رانيا سعيد السيد مرسي ، (2017) ، "اطار فكري مقترح للمحاسبة القضائية للكشف والتقرير عن ادارة الارباح في الشركات متعددة الجنسيات العاملة في البيئة المصرية" ، مجلة المال والتجارة ، العدد 581.
7. السيد زكريا ابراهيم ، (2017) ، "دور المراجعة القضائية في الحد من الفساد المالي بالمحليات في جمهورية مصر العربية: دراسة ميدانية " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، المجلد 31، العدد 4 .



8. شوقي السيد فودة ، (2019) ، "مدخل لاستخدام المراجعة القضائية في اكتشاف حالات التهرب الضريبي: مع دراسة ميدانية في بيئة الاعمال المصرية " ، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة كفر الشيخ ، العدد 6 .
9. طارق وفيق ابراهيم ، (2019) ، "المحاسبة القضائية كألية لضبط وتطوير اداء التقارير المالية في ضوء معايير اعداد التقارير المالية IFRS" ،مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد 6 ، العدد 2 .
10. عاطف محمد احمد ، (2017) ، "دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير النيات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والاداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، العدد الاول .
11. عبد الستار عبد الجبار الكبسي ، (2016) ، "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الاردن" ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد 12 ، العدد 1 ، الاردن .
12. عبد المجيد بن العربي ، (2021) ، "تحديد المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي في البيئة الجزائرية " ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوضياف ، المجلد 6 ، العدد 1 ، الجزائر .
13. عبد الوهاب موسى محمد ، (2017) ، "جدوى ادراج المحاسبة القضائية ضمن مناهج اقسام المحاسبة بالجامعات السودانية " ، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية العلمية ، العدد الاول ، السودان .
14. علاء احمد ابراهيم رزق ، (2017) ، "مدخل مقترح لاستخدام المراجعة الاستقصائية القضائية في الحد من ممارسات ادارة الارباح: دراسة تطبيقية على البيئة المصرية" ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد 21 ، العدد 4 .
15. علاء كامل حسن خليفة، (2017) ، "دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية في منظمات الاعمال: دراسة ميدانية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، المجلد الرابع والخمسون ، العدد الثاني .

16. مجدي محمود علي مرعي ، (2019) ، "دور المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية في القوائم المالية: دليل ميداني من البيئة المصرية" ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد 39 ، العدد 3 .
17. محمد احمد ابراهيم خليل ، (2019) ، "تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الاعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية – دراسة اختبارية " ، المجلة العلمية للبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد 6 ، العدد 2 .
18. محمد عبد المنعم الشواربي ، (2018) ، "اثر ادماج اساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي" ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد 22 ، العدد 4 .
19. محي الدين محمود عمر ، بوخرص احمد امين ، رحالي محمد ، (2022) ، "اهمية المحاسبة القضائية كألية لمكافحة الفساد المالي – بالاشارة الى تجارب بعض البلدان العربية " ، مجلة اوراق اقتصادية ، كلية الاقتصاد والادارة ، جامعة تيسمليت، المجلد 5 ، العدد 1 ، الجزائر.
20. هشام محمود محمود ابو العنين، (2017) ، "تحسين جودة اداء خبراء تسوية المنازعات الضريبية في ضوء متطلبات المحاسبة القضائية: دراسة ميدانية" ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة جامعة بنها ، المجلد 37 ، العدد 3 .

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. André eduan, (2019), "the net worth method as technique to quantify income during investigation of financial crime" , **journal of university of south africa**.
2. asum zhang, (2019). "the relevance of forensic accounting to financial crime in privet and public sector of third world economies: a study from nigeria", **proceedings of the 1st international conference on governance fraud ethic and social responsibility**.
3. Augustine enofe and patrick omagbon , (2015), " forensic audit and corporate fraud department of accounting", **iiard international journal of economics and business management**.
4. Augustine enofe, (2017), " Forensic Accounting And Corporate Crime Mitigation", **iiard international journal of economics and business management**.
5. James digabriele,( 2019 ) , " implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process" ,**journal of applied accounting research**.
6. James gabriele ,(2021), "objectivity and independ- ence: the dual roles of external auditors and forensic accountants", **journal of forensic & investigative accounting** .
7. Jeanette van , (2018), "compliance and the australian forensic accounting profession ,**journal of forensic & investigative accounting** .

8. Jones sands, (2019),” forensic accounting core and interdisciplinary curricula components in australian universities”, **journal of forensic and investigative accounting**.
9. Justin Rahul, (2020),”the role of forensic accounting in maintaining public money and combating corruption in the Canadian public sector”, **international business research** .
10. Kennedy prince , (2018), “forensic accounting and financial fraud in nigeria: an empirical approach”, **nigeria: international journal of business and social science**.
11. Krame mike, (2018), “an examination of the availability and composition of forensic accounting education in the united states and other countries “, **journal of forensic & investigative accounting** .
12. Lalita malusare, (2016), “the effectiveness of forensic accounting in detecting, investigating, and preventing frauds in india”, **online international interdisciplinary research journal**.
13. Madeline ann,(2017), ” an investigation of the factors that impact the perceived value of forensic accounting certifications “, **journal of forensic and investigative accounting** .
14. Muehlmann brigitte,(2021), “ the use of forensic accounting experts in tax cases as identified in court opinions”, **journal of forensic & investigative accounting**.
15. Nermin akely, (2020),” forensic accounting training: a proposal for Turkey”, **procedia–social and behavioral sciences** .