

أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات  
قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

---

# أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام دراسة ميدانية

إعداد

الباحثة/ سارة محمود احمد محمود

باحثة دكتوراه  
كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

### ملخص البحث:

هدف البحث الى بيان أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية في شركات قطاع الأعمال العام وخاصة في ظل توجه الدول لتنشيط سوق المال، وذلك انطلاقاً من خطتها الاستراتيجية التي تهدف الى العمل على زيادة الإفصاح وتحسين جودة التقارير المالية وتفعيل آليات الشفافية والنزاهة. توصلت الدراسة من خلال الدراسات السابقة ودراسة الحالة والدراسة الميدانية الى بيان مدى أهمية تطبيق أساليب المحاسبة القضائية في بيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال تبني المراجع الداخلي لهذه الأساليب مثل أسلوب تحليل النسب والمؤشرات المالية وأدوات المراجعة والفحص المستمر وغيرها من الأساليب التي يمكن أن يتبناها المراجع الداخلي لتحسين جودة عملية المراجعة الداخلية، والذي سينعكس بالضرورة على جودة التقارير المالية. وهذا ما أكدت عليه نتائج الدراسة الميدانية، كما توصلت الدراسة من خلال دراسة الحالة الى ان تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية سيعمل على الحد من ممارسات الغش والاحتيال المالي من خلال مجموعة من الضوابط

**الكلمات المفتاحية:** أساليب المحاسبة القضائية، المراجعة الداخلية جودة عملية المراجعة، جودة التقارير المالية.

### Abstract

The aim of the research to demonstrate the impact of the internal auditor's adoption of forensic accounting methods in public business sector companies, especially in light of the countries' tendency to activate the capital market, based on its strategic plan that aims to increase disclosure, improve the quality of financial reports, and activate transparency and integrity mechanisms.

Through analysing previous studies, a case study, and a field study, The study showed the importance of applying forensic accounting methods in the Egyptian business environment, through the internal auditor's adoption of these methods, such as the method of ratio analysis, financial indicators, review tools, continuous examination, and other methods that the internal auditor can adopt. To improve the quality of the internal audit process, which will necessarily be reflected in the quality of financial reports. This is confirmed by the results of the field study. The study also reached through the case study that the internal auditor's adoption of forensic accounting methods will work to reduce fraud and financial fraud practices through a set of controls.

## القسم الأول الإطار العام للبحث

### أولاً: المقدمة:

تسعى الحكومة بقوة إلى تنشيط سوق المال وخاصة في ظل التغيرات الاقتصادية العالمية، وذلك للعمل على جذب القطاع الخاص والاستثمار الأجنبي من خلال خطة الإصلاح المالي للشركات، والتي سيتم تنفيذها على ثلاثة مراحل والتي تسعى فيه الحكومة إلى تسوية مديونية الشركات تجاه الجهات الحكومية وتخصيصه لتمويل التطوير المطلوب في الشركات (وزارة قطاع الأعمال العام، ٢٠٢٣). حيث تمتلك الحكومة شركات قطاع الأعمال والشركات العامة المدرجة بالفعل في البورصة، وبصدور القانون المنظم لعمل الشركات رقم ١٨٥ لسنة ٢٠٢٠ والذي يمثل نقلة نوعية في ظل جهود تطوير منظومة الإصلاح التنظيمي والتشريعي الذي تتبناه وزارة قطاع الأعمال العام، وذلك لتحسين الأداء وزيادة الربحية وتحفيز الإدارات على تحقيق الجودة والسعي نحو تماثل قواعد وأساليب الإدارة في شركات قطاع الأعمال العام مع الشركات الخاضعة لقانون ١٩٥ لسنة ١٩٨١، ومعالجة أوجه القصور والسلبيات التي أفرزها تطبيق القانون القديم ومن أهم هذه التعديلات تطبيق قواعد الحوكمة التي نص عليها الدستور في المادة ٢٧ "يلتزم النظام الاقتصادي بمعايير الشفافية والحوكمة....." والعمل على زيادة الإفصاح لشركات قطاع الأعمال العام والعمل على تحسين جودة التقارير المالية وإصدارها بشكل دوري (مركز معلومات قطاع الأعمال العام، ٢٠٢١)

**واتساقاً لما سبق فإن منظمات قطاع الأعمال العام تواجه مجموعة من التغيرات والتحديات** نتيجة تبني الحكومة المفاهيم المرتبطة بالتنمية المستدامة في شتى المجالات التنموية والتي تستند إلى رؤية مصر ٢٠٣٠ واستراتيجية مصر لتحقيق التحول الرقمي وبناء مصر الرقمية. وللمحاسبة دور حيوي في رفع كفاءه الأسواق المالية من خلال القوائم المالية التي تعدها وتنشرها سواء عند إصدار القوائم المالية وطرحها في الاكتتاب أو عند تداولها، والتي يجب أن تتضمن على معلومات ملائمة ودقيقة وكافية للمستثمر وفي الوقت المناسب وذلك لاتخاذ القرارات المناسبة. إلا أن الممارسات الفاسدة من الشركات سواء في التقارير المالية أو القوائم المالية تؤدي إلى ضرر بالغ على المستثمرين وعلى الشركة وكثرة الدعاوى القضائية على الشركات.

**وانطلاقاً من أهمية علم المحاسبة والمراجعة** فإن هناك آليات كثيرة لاكتشاف الفساد المالي ومن أهمها تفعيل قواعد وأليات الحوكمة، وتفعيل آليات المراجعة الداخلية، ومكافحة غسيل الأموال وتطوير معايير المحاسبة والمراجعة بشكل يجعلها أكثر التزاماً بمهام وأخلاقيات المهنة، ودعم أساليب المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي (احمد، ٢٠١٩). تعتبر المحاسبة القضائية هي أحد الآليات الأساسية التي يمكن أن يعتمد عليها في تحسين جودة التقارير الأمر الذي دفع الباحثون إلى السعي وراء توضيح ما العوامل التي من الضروري أن تتوفر في المحاسب القضائي في الوحدات الحكومية وإلى أي مدى يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات متى كانت تعبر بصدق عن الظواهر التي يفترض ان يعبر عنها، وان تكون هذه المعلومات قابلة للإثبات والتحقق من سلامتها وان تتصف بقدر اكبر من الحياد

**وفي نفس السياق** لكي تتجح وظيفة المراجعة في أن تلعب دورها الحيوي في منع اكتشاف الممارسات الاحتيالية التي قد تقوم بها بعض الشركات ينبغي أن تؤدي بمستوى معين من الجودة حيث أن جودة أداء وظيفة المراجعة تؤثر على جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والموثوقية، لذلك فان

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة ستنعكس بالإيجاب على تحسين كفاءة عملية المراجعة.

### ثانياً: مشكلة البحث:

في سياق ما تشهده شركات قطاع الأعمال العام من تدهور كبير خلال الفترات السابقة، فقد تجاوزت خسارة الشركات الصناعية ٥ مليار جنية وذلك نتيجة الفساد المالي والإداري وعدم تفعيل للشفافية وحوكمة الشركات، إضافة إلى كثرة الدعاوى القضائية نتيجة المخالفات التي زادت من الأعباء المالية. إضافة إلى إن هذا الفساد يؤثر بشكل كبير على الأعباء المالية طويلة الأجل، و عجز القطاع العام على الوفاء بالتزاماته، وذلك على الرغم من وجود نظام للرقابة الداخلية وتطبيق مبادئ الحوكمة وغيرها، بالشكل الذي أدى إلى فقد الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة وهنا زادت الحاجة إلى المحاسبة القضائية وضروه تفعيلها في الشركات المصرية.

**وانطلاقاً من عدم وجود تغييرات وتطورات مماثلة في مهنة المحاسبة والمراجعة وخاصة في ظل الممارسات الإدارية والمالية من قبل إدارات بعض الشركات التي تضرر بمصلحة المستثمرين وباقي أصحاب المصالح، إضافة إلى وجود حالات الغش والتلاعب، وخاصة بعد الانهيارات التي واجهتها العديد من الشركات العالمية نتيجة فساد إداراتها وفشل المراجعين الخارجيين وتواطؤهم في الكشف عن تلك التجاوزات واتخاذ الإجراءات المهنية اللازمة، الأمر الذي وجه الأنظار إلى مدى فعالية معايير المحاسبة والمراجعة، ومدى جدوى نظام الرقابة الداخلية والخارجية على حسابات تلك الشركات، وتراجع مصداقية معديها، الأمر الذي أدى إلى انخفاض الثقة في التقارير المالية وانخفاض جودة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وتضليل المستخدمين لتلك التقارير المالية بشأن أداء هذه الشركات وقدرتها على تحقيق أرباح نتيجة إهمال وتقصير المراجع في أداء واجباته المهنية.**

**وفي نفس السياق فتعتبر المخالفات المالية والتلاعب في التقارير من أخطر التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة، مما يستدعي ضرورة وضع آليات مهنية جديدة تساعد في الحد من مثل هذه المخالفات، حيث أكدت (kpmg,2010) على أن الاحتيال المالي مشكلة عالمية ولا يوجد أي بلد محصنه ضدها وخاصة في القطاع العام، ووفقاً لمؤشر مدركات الفساد CPI الذي يصنف مستويات الفساد عالمياً على مستوى ١٨٠ دولة فقد صنف مصر عام ٢٠٢٢ في المرتبة ٣٣.**

**وفي سياق التوجه لاستخدام أساليب المحاسبة القضائية في مراحل عملية المراجعة الداخلية للعمل على تحسين كفاءة المراجع الداخلي وتحقيق الأهداف المرجوة، فإن هدف المراجعة الداخلية أصبح لا يقتصر على الفحص فقط ولكن امتد ليشمل دعم الإدارة في تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، ويتحقق ذلك من خلال إدماج أساليب المحاسبة القضائية في عمل المراجع الداخلي لأنه سيساعد المراجع الداخلي على توفير معلومات ذات جودة عالية مما سينعكس على جودة المعلومات المقدمة للمستثمرين وأصحاب المصالح في توفير معلومات تتسم بالملائمة والمصداقية**

ولا يقتصر اهتمام معرفة المحاسب القضائي على القانون والمراجعة، إنما امتد ليشمل التقنيات الحديثة في بيئة الأعمال الرقمية حيث أصبح من الصعوبة اكتشاف المعاملات الاحتيالية بالأساليب التقليدية، حيث تمكنت مهنة المحاسبة من تحسين فعالية عمليات التحقيق باستخدام تقنيات البيانات الضخمة وتحليلات البيانات وتقنية التنقيب في البيانات والخوارزميات (Grima2020)، وبالتالي فهي تعتمد على أساليب وأدوات وإجراءات غير نمطية تمكن المراجع من الذهاب إلى ما وراء الأرقام والمستندات وبالتالي يكون أكثر كفاءة في الكشف عن الغش والتلاعب في القوائم المالية وتحول إلى رأى معدل فيتولد عند الإدارة دافع لعدم ارتكاب التحريفات الجوهرية الأمر الذي ينعكس إيجاباً على جودة التقارير المالية والتقارير المحاسبية (Grubor, Ristic, & Simeunovic, 2013).

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

مما سبق تتمثل المشكلة البحثية في ان هناك العديد من التحديات التي تواجه عملية المراجعة وجودتها، مما نتج عنه العديد من الأزمات المالية والأضرار بمصالح المستثمرين. الأمر الذي أدى إلى ظهور الحاجة إلى إلقاء الضوء على مدى إمكانية تبني مراقب الحسابات لأساليب وإجراءات المحاسبة القضائية وتكاملها مع عمله كمدخل لتحسين جودة عملية المراجعة، ومما سينعكس على جودة التقارير المالية.

ويمكن تلخيص المشكلة البحثية في مجموعة من التساؤلات الآتية:

1. ما هي طبيعة المحاسبة القضائية؟ وما هي إجراءات العمل بها في ضوء المبادئ المحاسبية؟
2. إلى أي مدى يمكن أن تتكامل أساليب المحاسبة القضائية مع عمل المراجع الداخلي؟
3. هل يؤدي إدماج أساليب المحاسبة القضائية في عمل المراجع الى تحسين جودة عملية المراجعة الداخلية؟ وماهي محددات جودة المراجعة الداخلية؟
4. هل سيؤثر تبني المراجع لأساليب المحاسبة القضائية على تحسين جودة التقارير المالية؟

ثالثاً: الدراسات السابقة:

1- دراسة (Anthony, 2022)

**بعنوان " Forensic Accounting and Fraud Detection Control in Nigeria"**

هدفت الدراسة إلى بيان أثر المحاسبة القضائية على اكتشاف السلوك الاحتيالي في البنوك النيجيرية، من خلال القيام بدراسة تجريبية ومراقبة عمليات الاحتيال المالي ودراسة مدى فعالية المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية والتأكد من العلاقة بين المحاسبة القضائية ونظام الرقابة الداخلية وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية والكشف عن الممارسات الاحتيالية إضافة إلى العلاقة بين المحاسبة القضائية والرقابة الداخلية ، وأضافت الدراسة على أهمية توافر معايير من السلطات التنظيمية ومبادئ توجيهية لتنظيم عمل المحاسب القضائي. بينما هدفت دراسة (Frankline, 2022) بعنوان " Impact of Forensic Accounting on "

**"Financial Reporting of Selected Quoted Banks in Nigeria"**

هدفت الدراسة إلى التركيز على مدى تأثير المحاسبة القضائية على التقارير المالية، وقد استخدمت الدراسة تحليل لنشرات البنك الفيدرالي من ٢٠٠٤ إلى ٢٠٢٠ وبتطبيق تحليل hausman على البيانات واستخدام نماذج الانحدار وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للمحاسبة القضائية على تحسين جودة التقارير المالية، وان الاستخدام الملائم للمحاسبة القضائية التي تمارسها البنوك في نيجيريا للكشف عن قضايا الفساد ستؤثر على ملائمة المعلومات المالية. بينما دراسة (Serag, 2022) A

**Manage the Risk "Proposed Framework for an Internal Forensic Auditing of Fraud in Financial Statements to Support the Decision of the External Auditor to Rely on the Work of Internal Auditing: A Field Study in Egypt.**

هدفت إلى تطوير إطار مقترح للمراجعة الداخلية لإدارة المخاطر في الشركات المصرية واستخدام أساليب المراقبة المستمرة وقانون بنفورد والعصف الذهني بهدف إدارة المخاطر وتحسين كفاءة المراجعة الداخلية ومنع الاحتيال المالي، وتوصلت الدراسة إلى للدمج بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر في بيئة الأعمال المصرية سيؤثر على كفاءة عمل المراجع الخارجي. ما دراسة (شحاته، ٢٠٢٢) بعنوان "أثر تفعيل آليات المراجعة القضائية لعمليات التحول الرقمي على الحد من الفساد والاحتيال المالي بالبيئة المصرية " استهدفت الدراسة تحديد أثر تفعيل آليات المراجعة القضائية لعمليات التحول الرقمي للحد من الفساد والاحتيال المالي بالبيئة المصرية وذلك من خلال إجراء دراسة ميداني على عينة الدراسة واستخدام الأساليب الإحصائية، وتوصلت الدراسة إلى أن كل أساليب المراجعة

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

القضائية والمهارات والمتطلبات التي يجب توافرها في المراجع القضائي لها تأثير معنوي للحد من الفساد والاحتيال المالي في البيئة المصرية. ودراسة (محمود ، احمد، ابراهيم، ٢٠٢١) بعنوان "دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تطبيقية مقارنة" فقد هدفت الدراسة استكشاف دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئتي الأعمال المصرية والسعودية من خلال إجراء استطلاع لآراء عينه مكونة من ٢٠٥ مفردة من الخبراء والمهتمين ومستخدمي المعلومات ومراقبي الحسابات وأعضاء هيئة التدريس واستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية، وتوصلت الدراسة إلى أن للمحاسبة القضائية دورا كبيرا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال 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، وغياب التشريعات القانونية المنظمة لها وعدم وجود جمعية مهنية لمنح تراخيص مزولة مهنة محاسب قضائي، عدم وجود معايير تُحدد واجبات ومسؤوليات المحاسب القضائي، ضعف الوعي بثقافة مكافحة الغش والتلاعب والاحتيال المالي لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح. اما دراسة (ابراهيم، ٢٠١٩) بعنوان "المحاسبة القضائية كآلية لضبط وتطوير أداء التقارير المالية في ضوء معايير إعداد التقارير المالية IFRS" استهدفت الدراسة الى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة القضائية وأهميتها وأهدافها فضلا عن مفهوم جودة التقارير المالية وأنواعها ، وكذلك بيان دور المحاسبة القضائية والتقارير المالية ، حيث تم اختبار فرضين ،الفرض الأول :هو وجود فروق جوهرية بين جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقا للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقا للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية في إعدادها في ضوء معايير التقارير المالية IFRS، والفرض الثاني :تؤدي المحاسبة القضائية إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية . وأسفرت نتائج الدراسة عن قبول الفرضين وأشارت نتائج البحث إلى ظهور الحاجة إلى المحاسبة القضائية نتيجة تشعب العمليات المالية بين الشركات والتطور الاقتصادي للمشاريع وكذلك تزايد الحاجة إلى معايير التقارير المالية الدولية في ظل الاقتصاد العالمي.

التعليق على الدراسات السابقة:

ومن خلال استعراض الدراسات العربية والأجنبية تستخلص الباحثة ما يلي:

تنفق العديد من الدراسات السابقة على أهمية المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية ، وذلك من خلال الحد من الغش والتحايل المالي بالتقارير المالية ، كما تنفق بعض الدراسات السابقة على أهمية المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية ودورها في منع الغش والتلاعب في القوائم المالية ودور نظام الرقابة الداخلية ، إلا أن الدراسات السابقة لم تتناول بشكل متعمق لأساليب المحاسبة القضائية وأهمية أن يتبنى المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية وأثر ذلك على جودة التقارير المالية في الشركات المصرية ودورها في الكشف الاستباقي للغش والتلاعب المالي إضافة إلى أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة عملية المراجعة الداخلية وأثر ذلك على تحسين جودة التقارير المالية .

رابعاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التعرف على أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل عملية المراجعة على تحسين جودة عملية المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية، ويمكن تقسيم الهدف الرئيسي إلى مجموعة من الأهداف الفرعية وتتمثل في:

١- التعرف على أهمية المحاسبة القضائية وضرورة توافرها في بيئة الأعمال المصرية.

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

- ٢- بيان إلى أي مدى يمكن ان إدماج أساليب المحاسبة القضائية في عملية المراجعة الداخلية.
- ٣- إبراز الدور المحوري للمحاسبة القضائية ومدى مساهمتها في تحسين جودة عملية المراجعة.
- ٤- بيان أهمية تبني المراجع لأساليب المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية.
- ٥- بيان اهم العقبات التي يمكن ان تواجه المراجع عند تبني لأساليب المحاسبة القضائية.

### خامساً: فروض البحث:

للإجابة على تساؤلات البحث ولتحقيق أهداف البحث يتم الاستناد إلى الفروض التالية:

- ١- لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصي منهم بشأن أهمية تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية.
- ٢- لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصي منهم بشأن تأثير تبني المراجع لأساليب المحاسبة القضائية على تحسين جودة عملية المراجعة
- ٣- لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصي منهم بشأن تأثير تبني المراجع لأساليب المحاسبة القضائية على تحسين جودة التقارير المالية.

### سادساً: أهمية الدراسة:

#### الأهمية العلمية:

يعد البحث امتداد للدراسات السابقة حيث تحاول الباحثة التعرف على أثر تبني المراجع لأساليب وإجراءات المحاسبة القضائية في تحسين جودة عملية المراجعة وانعكاس هذه العلاقة على تحسين جودة التقارير المالية، والعمل على إبراز مدى الحاجة إلى أساليب المحاسبة القضائية للمراجعين وتوضيح أثر العلاقة التكاملية على تحسين الملائمة والموثوقية في التقارير المالية.

#### الأهمية العملية: وتتمثل الأهمية العملية في الاتي:

- مساعدة الجهات الرقابية في تقديم تقارير من الخبراء لتحقيق الرقابة الفعالة على أموال الدولة
- مساعدة الإدارة في فحص مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومدى تفعيل مبادئ الحوكمة.
- تقديم الدعم إلى الجهات القضائية فيما يتعلق بالمنازعات الناتجة عن التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية
- مساعدة الهيئات والجهات الحكومية في أغراض التخطيط والرقابة وفرض الضرائب
- معرفة مدى فعالية تبني المراجع لأساليب المحاسبة القضائية سيكون مفيد للجهات ذات العلاقة عند وضع خطط تعليمية لتأهيل المراجعين بالتركيز على المجالات الأكثر احتياجاً لها عند أدائهم لمهام عملية المراجعة.

### سابعاً: منهجية البحث:

في سبيل التعرف على مشكلة البحث وسعيًا نحو تحقيق أهدافه واختبار فروضه سوف يعتمد الباحث في المنهج الاستقرائي والاستنباطي:

#### ١- المنهج الاستقرائي:

وذلك من خلال دراسة تحليلية للدراسات العربية والأجنبية التي تناولت متغيرات البحث، بهدف التعرف على مدى إمكانية تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام.

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

### ٢- المنهج الاستنباطي:

يعتمد هذا المنهج على تحميل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية للعينة محل الدراسة بهدف تحديد طبيعة أساليب المحاسبة القضائية وأثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية، وتأثير ذلك على جودة عملية المراجعة، وجودة التقارير المالية

### ثامناً: مجتمع وعينة الدراسة :

### لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهجية الآتية:

- قامت الباحثة بدراسة حالة عملية لأحدى أكبر الشركات المصرية في قطاع الطاقة والتي تمثل أكبر قضية اختلاس مالي توضح أهمية تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية.
- لاختبار الفروض البحثية تم عمل قائمة استقصاء وتمثلت عينة الدراسة في المراجعين الداخليين المقيدون في البورصة المصرية وعينة من المراجعين الخارجيين وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية.

### تاسعاً: حدود البحث:

- **حدود منهجية** سنتناول الباحثة المحاسبة القضائية بما يخدم البحث دون التطرق للشق القانوني.
- تقتصر الدراسة على تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية دون التطرق إلى تأثير ذلك على عمل المراجع الخارجي.

### عاشراً: خطة البحث

### لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفروض سيتم تقسيم البحث إلى النقاط الآتية:

- الإطار المنهجي للمحاسبة القضائية
- جودة التقارير المالية
- دور المحاسبة القضائية في دعم مقاييس جودة التقارير المالية
- أثر التكامل بين أساليب المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية لتحسين جودة المراجعة الداخلية
- أثر التكامل بين أساليب المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية لتحسين جودة التقارير المالية
- أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية في اكتشاف قضايا الفساد المالي (دراسة حالة).



## القسم الثاني

### الإطار النظري للبحث

#### أولاً: الإطار المنهجي للمحاسبة القضائية:

##### 1- نشأة ومفهوم المحاسبة القضائية:

لقد كشفت الأزمات المالية والفضائح المحاسبية والانهيارات وحالات الإفلاس التي تعرضت لها العديد من الشركات والبنوك العالمية في الولايات المتحدة الأمريكية وفي أوروبا عن الكثير من حالات الغش والفساد والمخالفات المالية في القوائم المالية، وزادت عدد القضايا وتعقدت الإجراءات القانونية المتعلقة بتلك المخالفات والانهيارات، الأمر الذي نتج عنه تحمل الاقتصاد العالمي خسائر تصل إلى مئات المليارات من الدولارات، وكان له الأمر السيئ في الكثير من المجالات، وفي المقابل واجهت مهنة المراجعة أزمة فقدان الثقة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى عدم توافر التأهيل العلمي والتدريب الكافي للمحاسبين المراجعين في التعامل مع تلك الأنواع من المشاكل، الأمر الذي دفع الهيئات المهنية والجهات المعنية ذات الصلة إلى تحديد الأسباب الرئيسية للمشكلة والبحث عن إيجاد الحلول المناسبة.

وفي هذا السياق وجد الباحثون أن واحدة من أهم الوسائل المناسبة للحد من الغش والفساد المالي والإداري هي المحاسبة القضائية، حيث تقوم على أساس مجموعة من المهارات المتخصصة في المحاسبة والمراجعة والقانون، وباعتبارها أداة شاملة للتحري والتحقق في القضايا المالية بخصوص ادعاءات محتملة بارتكاب أعمال الغش والاحتيال ومحاولة تسوية النزاعات المالية باستخدام القوانين والتشريعات، كذلك تعد أساليبها من الآليات الحديثة في مجال منع أو الحد من واكتشاف الاحتيال والفساد المالي ومن هنا زاد الطلب على خدمات المحاسبة القضائية وازدادت أهميته.

#### هناك العديد من التعريفات للمحاسبة القضائية ويمكن استعراض أهمها على النحو التالي:

**تعريف** مجمع المحاسبية القانونيين الأمريكي AICPA "تطبيق المعرفة المتخصصة ومهارات التحقيق التي يمتلكها المحاسب القانوني في جمع وتحليل وتقييم المسألة بشكل واضح وتفسير وتوصيل النتائج التي يصل إليها للمحكمة أو مجلس الإدارة أو الجهات القضائية التنفيذية الأخرى".

**تعريف** المعهد الكندي للمحاسبية القانونيين CICA "فرع من فروع المحاسبة يقوم على التحليل والتفسير المحاسبي المناسب لاستخدامه في المحاكم القضائية ليكون ركيزة في حل المنازعات المالية.

وقد عرفها (إبراهيم، ٢٠١٩، ص ٢٤٥) "هي فرع من فروع المحاسبة الحديثة ومهنة تجمع بين الخبرات والمهارات في مجالات المحاسبة والإحصاء والقانون والكمبيوتر، وتقدم الدعم للجهات القضائية والشركات والوحدات الاقتصادية لكشف الجرائم الاقتصادية وحالات التلاعب والمخالفات المالية، وتقوم بتطبيق المبادئ والنظريات المحاسبية وجميع فروع المحاسبة، وكذلك تقوم بتقديم الخدمات القانونية من خلال التقارير المهنية التي يقدمها المحاسب القضائي وتستطيع من خلال المحاسبة القضائية وتقديم تقارير دورية حول نشاط الشركة "

وقد عرفها (solanki, 2020) هي ممارسة استخدام مهارات المحاسبة والمراجعة للمساعدة في المسائل القانونية وتطبيق مجموعة من المعارف على التقارير المالية بغرض تحديد المسألة عند تقييم الإجراءات الإدارية بهدف التأكد من نزاهة مهارات المحاسبة والمراجعة للحصول على نتيجة معينة وعرفها (الشواربي، ٢٠١٨) المحاسبة القضائية هي التكامل بين الأساليب والمهارات والتقنيات المحاسبية وبين المعرفة التخصصية التحقيقية والتشريعية في محاولة لتقديم تحليل محاسبي ملائم يفي باحتياجات أصحاب المصلحة.

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

### ومن التعريفات السابقة يمكن للباحثة استخلاص أن المحاسبة القضائية:

" فرع من فروع علم المحاسبة يعمل بنظام الفحص القانوني من خلال الربط بين النظام المحاسبي بالنظام القانوني فهو فن التقصي يقوم به شخص مدرب تدريباً عالي ولديه خلفية محاسبية تحليلية قانونية مع استخدام التقنيات المحاسبية المتطورة وذلك بهدف توفير معلومات مالية وغير مالية ذات طبيعة قانونية تؤدي إلى زيادة الثقة في القوائم المالية ومنع أو الكشف عن أي مخالفات مالية نتيجة أي سلوك غير أخلاقي. ومن التعريف السابق يستنتج الآتي:

- تنبع أهمية المحاسبة القضائية من كونها تجمع بين المعرفة التحقيقية والتشريعية تسعى لتقديم تحليل محاسبي ملائم يفي باحتياجات أصحاب المصلحة، كما تتطلب توافر مهارات عديدة فيمن يمارسها مثل (مهارات التحري والتحقيق وممارسات الشك المهني)
- ان المحاسب القضائي دورة لاي يقتصر فقط عن الكشف عن الأنشطة الاحتمالية فقط بل يمكنه النظر في العمليات التي تقوم بها المنشأة وذلك لتحديد نقاط القوة والضعف والتوصية بتدابير وقائية لوقف أي مخالفات محتملة الحدوث لذلك فهو مجال تفاعلي واستباقي.
- ان للشركات متطلب كبير لوجود المحاسب القضائي حتى يثنى التأكد من ان جميع المعاملات تتم بشكل صحيح وخاصة في ظل الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات
- أن تقرير المحاسب القضائي يعتبر دليل إثبات في الدعاوى والمنازعات القضائية يصلح ليكون أساس في إثبات أو حل أي دعاوى قضائية.

### ٢- أهداف المحاسبة القضائية

تهدف المحاسبة القضائية بشكل أساسي إلى "توفير أساس علمي يساعد الخبراء القضائيين على اكتشاف الغش أو الاحتيال المالي Financial fraud الموجود بالبيانات المالية مما يساعد في تأييد الدعاوى القضائية ومعاونة رجال القضاء على إقرار الحق وتحقيق العدالة وحماية مصالح كافة الأطراف في المجتمع. وذلك من خلال ما يلي (داود، ٢٠١٤):

- توفير معلومات مالية ومحاسبية وتوفير التحليل المحاسبي وفقاً لاحتياجات الجهات القضائية
- حماية المال العام من الغش والاحتيال وحسم العديد من المشاكل.
- توفير محاسبين قضائيين متخصصين تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والمراجعة ومهارات التقصي في ضوء المعرفة القانونية.
- تحديد مرتكبي عملية الاحتيال المالي.
- تحديد الدوافع التي يستخدمها المحتالون.
- حماية المال العام من الغش والاحتيال وسوء الاستخدام والمساهمة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية.

### ٣- أقسام أو الخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية :

تتضمن خدمات المحاسب القضائي بشكل عام استخدام المعرفة المهنية ومهارات التحقيق التي يمتلكها المحاسبين القانونيين لتجميع وتحليل وتقييم وتفسير النتائج والإبلاغ عنها، وتتمثل الخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية في نوعين رئيسيين من الخدمات هما (ابراهيم، ٢٠١٩):

### ٤- خدمات التحقيق Investigative services:

وتسمى محاسبة الاحتيال وتتلصق بجمع الأدلة عن التصرف الإجرامي وإثبات الضرر من عدمه من خلال مراجعة الوضع الراهن وتقديم المقترحات بخصوص العمل المحتملة، والتنسيق والتعاون مع

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

الخبراء الآخرين (بما فيهم المحققين، وفاحصي المستندات القضائيين، المهندسين الاستشاريين) وتقديم المساعدة بسبل حماية الأصول واستردادها بالطرق المدنية أو رفع الدعاوى الجنائية.

### ٥- ثانياً خدمات الدعم القانوني:

أوضحت دراسة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA,2005) تلك الخدمات تعترف بدور الفاحص القانوني كشاهد خبير أو مستشار وتتضمن توفير مساعدة في الإجراءات التشريعية أو القانونية المحتملة أو المعلقة أو الفعلية أمام قاضى التحقيق بغرض الوصول لحل المنازعات بين مختلف الأطراف محل النزاع.

### إجراءات المحاسبة القضائية:

تتلخص إجراءات المحاسبة القضائية فيما يلي (الشواربي، ٢٠١٨) (Zysman,Alan,2011) :

- الالتقاء بالعمل لتحديد ماهية المشكلة وأبعادها والدوافع التي أدت إلى حدوثها المشكلة.
- دراسة المشكلة لتحديد الأطراف المعنية واللاعبين الأساسيين فيها.
- التحقيق الأولي قبل وضع الخطة المفصلة لإتاحة المجال للخطة التفصيلية اللاحقة.
- وضع خطة عمل بالأهداف والمنهجية التي تستخدم لحل المشكلة.
- جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات باستخدام الأساليب والتقنيات المناسبة
- تحليل الأضرار وقيمتها الحالية باستخدام التقنيات المناسبة.
- إعداد التقرير النهائي مبيناً فيه نطاق العمل، والمنهج المستخدم، وأي قيود موجود إضافة إلى رأى المحاسب القضائي وما يعززه من أدلة.

### ٦- مبادئ المحاسبة القضائية

قام مجلس معايير المحاسبة القضائية الأمريكي **American Board Of Forensic Accounting (ABFA)** بوضع مبادئ للمحاسبة القضائية يمكن تلخيصها فيما يلي:

#### • مبدأ العدالة والموضوعية:

حيث يجب على المحاسب القضائي ومعاونه أن يظلوا موضوعيين تماماً وان يستخدموا قدراتهم في خدمة العدالة من خلال اتخاذ قرارات ترتبط بالحقائق ذات الصلة بالقضية محل النزاع.

#### • مبدأ الحياد وعدم الانحياز:

حيث ينبغي على المحاسب القضائي عدم الدفاع لجانب على حساب الآخر وعدم تعدد أو إغفال أي نتائج أو آراء اكتشفت خلال عملية الفحص .

#### • مبدأ المهنية والحذر:

يتطلب عدم تنفيذ مهام المحاسب القضائي ومعرفة أهمية دوره في مجال القضايا والمهام المطالب بها. والامتناع عن أي سلوك من شأنه أن يضر بمصلحة المنظمة

### ٧- التجارب الدولية في تبني المحاسبة القضائية :

لقد تم اعتماد المحاسبة القضائية في العديد من الدول وفيما يلي أهم أربعة اقتصاديات في العالم لتبني المحاسبة القضائية:

#### ❖ تجربة المملكة المتحدة

فعلى مستوى الشركات واجهت المملكة المتحدة عمليات احتيال من جماعات منظمة وذلك وفقاً لتقرير kpmg طبقاً لمقياس الاحتيال وذلك عام ٢٠١٤ بتكلفة تزيد عن ١٠٠ مليون جنيه إسترليني لكل قضية وتركزت في عمليات احتيال في بيع الأصول الثابتة وعمليات احتيال من مدراء الشركات ضد أصحاب المصالح. لذلك تم الاهتمام بمهنة المراجعة فقد صدر المعيار (IAS240) في عام ٢٠١٦ والذي

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

تطلب من المراجع التأكيد من عدم وجود أخطاء جوهرية في البيانات المحاسبية، إلا أنه ما زال متواجد وظهرت القضايا الاحتياطية مثل (Bank AG, SAAD group)، فأصبح لدى المنظمات الحاجة لتدخل المحاسب القضائي لاكتشاف قضايا الغش والاختلاس وذلك لتضخمها وتعقيدها

**وعلى المستوى الحكومي، فقد عانت من حالات احتيال وكانت على شكل إما تهرب ضريبي وعمليات احتيال في البنوك، التامين، ففي عام ٢٠١٩ صدر المعيار (ISO 17025) يوضح المتطلبات العامة لإجراء الاختبارات باستخدام الطرق القياسية وغير القياسية للمحاسبة القضائية.**

❖ **تجربة أستراليا**

**تعتبر أستراليا من الدول الرائدة في توظيف المحاسبة القضائية، حيث اهتمت المنظمات المهنية ذات الصلة مثل لجنة الأوراق المالية والاستثمارات الأسترالية ASIC، ومكتب الضرائب الأسترالي ATO، وفريق العمل المالي FATF نظراً لتقديم أكثر من ٢٠٠ قضية احتيال للمحاكم الأسترالية بتكلفة تزيد عن ٨٠ مليون دولار لكل قضية وان معظم هذه القضايا كانت في قطاع البنوك بسبب القروض ذات الضمانات المزورة والسحب على المكشوف من الحسابات الجارية، وأيضاً قضايا الاحتيال المالي الناتجة من الاستثمار في الأصول الثابتة وقضايا التهرب الضريبي. استجاب الجانب المهني المحاسبي الأسترالي لظواهر الاحتيال المتكررة حيث اصدر CPA معيار APES 215 خدمات المحاسبة القضائية في الأول من يوليو ٢٠٠٩ وتم إجراء تعديلات عام ٢٠١٣ و ٢٠١٥ و ٢٠١٩، وقد أصبح المعيار ساري بعد يناير ٢٠٢٠ ليصبح إلزامي داخل أستراليا وإلزامي على الأعضاء خارج أستراليا ما لم يوجد نص قانوني أو لوائح محلية تخالف ذلك.**

### ❖ **تجربة كندا:**

ان المحاسبة القضائية في كندا هي مهنة مستقلة بحد ذاتها وذات معايير خاصة بها حيث احتلت قضايا الاحتيال المالي في الشركات الكندية وخاصة شركات التامين حيث كانت اعلى نسبة احتيال بنسبة تصل إلى ٦٠٪. يليها الاحتيال في البنوك التجارية بنسبة ٢٥٪، وهناك أيضاً قضايا الاحتيال في بيع الأصول الثابتة فقد بلغت ٧٪ إضافة إلى قضايا الحقوق الزوجية وغيرها، حيث استطاعت الحكومة الكندية مقاضاه ٢٥٪ من المتسببين في قضايا الاحتيال.

### ❖ **تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:**

**تعتبر الولايات المتحدة من أكثر الدول تأثراً بعمليات الاحتيال المالي، فان اهم التطورات الحادثة في المحاسبة القضائية كانت نابعة منها لان الاقتصاد الأمريكي يعاني من العديد من الفضائح والانهيارات والأزمات خلال القرن الماضي والحالي وكان معظمها بسبب الاحتيال المالي وضعف الموقف التشريعي. يعتبر قانون حماية المستثمر والإصلاح المحاسبي للشركات العامة او ما يعرف بقانون SOX Act هو قانون ناتج عن التعاون التشريعي وقد تم تطويره استجابة للقضايا التي أثارها الممارسات المحاسبية الاحتياطية والفضائح المالية مثل Enron, WorldCom, Tyco والتي زعزت الثقة في الأسواق المالية الأمريكية. ومن اهم التشريعات التي دعمت المحاسبة القضائية وهو قانون يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد على المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية ووفقا لهذا القانون فإنه يحمل الرئيس التنفيذي CEO و مدير القطاع المالي CFO مسؤولية شخصية عن الإعلان عن البيانات المالية الخاطئة مما أدى إلى تقليص عمليات الاحتيال المالي في المؤسسات في المؤسسات المالية إلى ٦٠٪ بالإضافة إلى تعزيز دور المحاسبة القضائية حيث قدمت ٨٥٪ من حالات الاحتيال إلى المحام وقامت بمحاكمه ٩٠٪ من المتسببين عن عمليات الاحتيال.**

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

### ثانياً: جودة التقارير المالية و دور المحاسبة القضائية في دعم مقاييس جودة التقارير المالية

تعددت المفاهيم المرتبطة بجودة التقارير المالية حيث يشير (محمد، نبيل، ٢٠١٦) إلى أن الهدف الرئيسي من إعداد التقارير المالية هو توفير معلومات ذات جودة عالية في تلك التقارير تتعلق بنشاطات المؤسسات الاقتصادية والمالية وتفيد في صنع القرار ، وان توفير معلومات عالية الجودة في التقارير المالية ستؤثر بشكل كبير على المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح وقد حدد (IAS 1) الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المالية في الخصائص الآتية:

❖ **الملائمة:** وهي قدرة المعلومات المالية على إحداث فرق لدى متخذي القرار، وتشير الملائمة إلى العلاقة الوثيقة بين المعلومات المحاسبية والهدف من إنتاجها، فيجب أن تكون المعلومات مؤثرة في القرار في القرار.

وتكون المعلومات ملائمة لاحتياجات المستخدمين من اجل صنع القرار من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث في الماضي والحاضر أو الأحداث المستقبلية ويشترط توافر الخصائص الفرعية الآتية:

- القدرة على التنبؤ: يعتبر التنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل
- التغذية العكسية (القيمة التأكيدية) إن المعلومات تقدم تغذية عكسية عن الأعمال التاريخية والتي تساعد على تأكيد أو تصحيح التوقعات الأولية وهذه المعلومات يمكن أن تستخدم للمساعدة في التوقع للنتائج المستقبلية، وعادة ما تقدم المعلومات الملائمة تغذية عكسية وقيمة تنبؤية في نفس الوقت .
- التوقيت: يقصد به أن يتم الحصول على المعلومات في وقت مناسب مع وقت الحاجة إليها والافقدت الفائدة المرجوة منها

### ❖ التمثيل الصادق

وعرفت لجنة معايير المحاسبية إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية بانها القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ويتحقق ذلك بتوافر التمثيل الصادق والقابلية للتحقق والحياد، وأوضحت اللجنة أن خاصية الموثوقية هي خاصية مكملة للملائمة فلكي تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها.

كي تكون المعلومات ذات جودة لا بد أن تتسم بالمصادقية أي تكون خالية من الأخطاء وبعيدة عن التحيز وان تمثل بأمانة ما تريد تمثله ليعتمد عليها المستثمرون في اتخاذ القرار. وتكون المعلومات دقيقة وممثلة بصدق لما يجب بها ان تمثله وبعيدة عن اي تحيز والانتاثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، ويشترط توافر الخصائص الفرعية الآتية: (Lucy & okan, 2016)

- **القابلية للتحقق:** الوصول إلى نفس المعلومات من قبل جهات أخرى مستقلة بشرط استخدام نفس الطرق والأساليب للقياس التي تم اعتمادها.
- **القابلية للمقارنة:** تسمح هذه الخاصية بالتعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين أداء الشركة والشركات المماثلة لها في السوق، وذلك خلال فترة زمنية معينة. هذه الخاصية تتمثل بمدى قدرة المستخدمين على إجراء المقارنة للتقارير المالية الصادرة عن المؤسسة لفترات زمنية سابقة لتحديد وتقييم المركز المالي لها وطبيعة الأداء القائم والأنشطة التشغيلية لتلك المؤسسة، أو إجراء المقارنة مع مؤسسات أخرى وتهدف الخاصية هذه إلى توضيح السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية والتغيرات الحاصلة لهذه السياسات والآثار المترتبة عليها

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

- قابلية للفهم والاستيعاب: لا يستطيع مستخدم المعلومات المحاسبية الاستفادة منها إذا لم تكون واضحة ومفهومة بشكل جيد، ويتوقف وضوح المعلومات المحاسبية على طبيعة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وطريقة عرضها، هذا من جهة، وعلى قدرات وكفاءات من يستخدمها من جهة ثانية

### دور المحاسبة القضائية في دعم مقاييس جودة التقارير المالية.

#### ١- المحاسبة القضائية وملائمة المعلومات المحاسبية:

**فالمحاسبة القضائية** كما سبق الإشارة هي خدمة مهنية تنظر إلى ما وراء الأرقام حتى تساهم في الكشف عن الغش والتلاعب في القوائم المالية ومحاربة للفساد المالي، من خلال تطبيق المعرفة في مجال المحاسبة والمراجعة والضرائب وأساليب الفحص الجنائي ومهارات التحقق في جمع وتحليل البيانات بشكل واضح وتوصيل النتائج إلى من يهمله الأمر.

**ومما سبق تجد الباحثة** أن المحاسبة القضائية تحد من عمليات الغش والاحتيال في بيانات القوائم المالية والتقارير المالية، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في التقارير المالية ومصداقيتها لمجموعة المتعاملين وأصحاب المصلحة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات في بيئة الأعمال التي تتسم بالتغيير المستمر والمنافسة الشديدة.

#### ٢- دور المحاسبة القضائية في توثيق المعلومات المحاسبية

يقوم المحاسب القضائي في مجالات قضايا الغش بترجمة المعاملات المالية المعقدة والبيانات الرقمية إلى مصطلحات بسيطة يمكن فهمها، وهذا يكون من الضروري في حالات المنازعات القضائية، لذلك يجب أن يتوافر في المحاسب القضائي المهارات والأساليب التحقيقية لمواجهة أي احتيال مالي. **يواجه** المحاسب القضائي موارد متعددة للحصول على دليل إثبات مالي، بالإضافة إلى قدرته على تفسير وعرض ذلك بطريقة من شأنها مساعدة أصحاب المصالح في فهمها، وهنا تنوه الباحثة على ضرورة استقلالية المحاسب القضائي حتى تكون المعلومات المحاسبية على قدر كبير من الموثوقية. وتتمثل إجراءات المحاسب القضائي في سبيل الحصول على الدليل القضائي للحكم على مصداقية التقارير المالية عن طريق فحص التقارير المالية الربع سنوية والسنوية وتتضمن التقارير فحص ملاحظات المراجع بخصوص نتائج المراجعة وفحص كافة التقارير التي يقدمها المراجع الخارجي فيما يتعلق بالتقارير المالية، وذلك من خلال التحقيق المالي والتقصي عن أي مدفوعات مشكوك فيها أو أي تقييم للأصول أو الالتزامات المالية المحتملة والتأكد من الالتزام بالمارسات القانونية السليمة لجميع عمليات الشركة والفحص المنتظم للنتائج المالية التي تظهرها التقارير المالية التي تقدم للإدارة والتأكد من كفاية الإيرادات المتبعة لسلامة المعلومات التي تنشر داخليا ومراعاة التحفظات الهامة للمراجعة الخارجية بشأن إدارة الشركة.

#### ٣- المحاسبة القضائية ومقومات مصداقية التقارير المالية:

**تعتبر** مصداقية التقارير المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى إليه المحاسبة القضائية التحقيقية، ولكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير معلومات عن النظام المحاسبي، ويستند النظام المحاسبي على مجموعة من الأدوات والإجراءات والسياسات لتحقيق أهداف المنظمة وتتضمن هذه المقومات مجموعة من المعايير التي تدعم مصداقية التقارير المالية من خلال الاتي **Invalid source specified.**

❖ **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات في الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها من خلال سن القوانين والتشريعات والمنظمة للعمل.

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

❖ **معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد أهم مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على رقابة فعالة تحدد دور كلا من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية.

### رابعاً: العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمحاسبة القضائية:

تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في الوحدات الاقتصادية التي تقدم الدعم والتدريب وتتيح لها الفهم الكامل لطبيعة العمل بها بما توفر لها الاستقلالية مع الأخذ بالمقترحات التي تتضمنها تقارير المراجعة الداخلية والعمل على تحقيقها، بالإضافة إلى التعرف على الضوابط التي تتضمنها أنظمة الرقابة الداخلية بها وتقييمها لمعرفة مواطن القوة والضعف بها والعمل على دعم مواطن القوة وعلاج مواطن الضعف لمنع حدوث الغش والتحايل المالي.

كما يمكن للمراجعة الداخلية القيام بخلق الوعي لدى العاملين بالوحدة الاقتصادية وأدراكهم للأثار السلبية للغش والاحتيال المالي التي تهدد بقاء الوحدة الاقتصادية وانهيارها. كما تعزز المراجعة الداخلية الوازع الأخلاقي لدى العاملين من خلال تفعيل الميثاق الأخلاقي للعاملين بالوحدة الاقتصادية والذي يجب أن يلتزم به الجميع.

ولتحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية وأساليب المحاسبة القضائية من خلال بعدين:

**البعد الأول: أساليب المحاسبة القضائية**

**البعد الثاني: إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية**

**البعد الأول: أساليب المحاسبة القضائية وتتمثل في الشكل التالي:**

للمحاسبة القضائية مجموعة من الأساليب التي تستعين بها في عملية جمع المعلومات وإجراءات التحليل اللازمة لكشف أي احتيال مالي بهدف الحد من هذه الممارسات في التقارير المالية. وهنا لابد من الإشارة إلى تعدد وتنوع هذه الأساليب وتتمثل في الآتي:



الشكل رقم (١)

أساليب المحاسبة القضائية

الشكل من إعداد الباحثة بالرجوع إلى الدراسات السابقة

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

١-التنقيب في البيانات: يعد استخدام تقنية Data Mining حديثاً نسبياً في مجال المحاسبة القضائية ويرى كلا من (Al-Sartawi, 2021) (Oyedokum, 2016) أن استخدام هذه التقنية في مجال تحديد المؤشرات اللازمة لتحليل الأداء للشركات بطريقة أليهدف المساعدة في تطوير وتحسين مؤشرات الأداء في التنبؤ ومساعدة متخذي القرار وتوفير المعلومات عن العلاقة بين مؤشرات الأداء وخصائصها ولا يقتصر استخدام تلك التقنية فقط على قواعد البيانات التقليدية وإنما أيضاً في قواعد البيانات الكبيرة Big Data للوصول إلى مؤشرات أداء ذات صلة ، وتطبيق التقنية من خلال خمس مراحل المعالجة و التنبؤ بالانحرافات حساب الفروق و تحليل العلاقات و تحليل العلاقات المركبة

وقد عرف كلا من(Kovalerchuk, Vityaev and Holtfreter,2007) ،أن التنقيب في البيانات هو كل طريقة تساعد في العثور على أنماط مخفية في مجموعة البيانات الكبيرة فهي طريقة لاستخراج البيانات التقنية وهي أحد أساليب المحاسبة القضائية التي تساعد على اكتشاف التحايل المالي من خلال الكشف عن أنماط السلوكيات التي تشير إلى وجود مثل هذه الممارسات، وينطوي هذا الأسلوب على استخراج المعلومات من البيانات لتحديد الأنماط والعلاقات غير المعروفة سابقاً على أن يتم التحقق من دقة البيانات التي يتم الحصول عليها وتتضمن أسلوب التنقيب ثلاثة أنشطة وهي:

•الاستكشاف: هو الكشف عن أو معرفة الأنماط الموجودة في البيانات مثل الارتباط أو التباينات أو الاتجاهات.

•نماذج التنبؤ: تعتمد نماذج التنبؤ للأنماط المكتشفة لتقدير النتائج التي يتوجب الحصول عليها من قيم جديدة.

•تحليل التباين: يتم تحليل التباين بعد تحديده واستخراجه عن طريق تحديد المعيار أو لآثم تحديد البنود التي تغاير هذا المعيار

٢- المراقبة المستمرة: تعد المراقبة المستمرة أحد اهم الأساليب للمحاسبة القضائية التي تستخدم للحصول على الأدلة المتعلقة بعمليات التلاعب أو الأخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة في التقارير المالية. وتتركز عمليات المراقبة المستمرة في أقسام المراجعة والفروع والعملاء وأصحاب الوكالات، وتشمل الإيرادات ومصادرها وأوجه أنفاقها وإثباتها بالسجلات وفقاً للمعايير المحاسبية وتعليمات الإفصاح 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 إبلاغ الجهة المكلفة للمحاسب القضائي لغرض اتخاذ إجراءات بشأنها

٣- تحليل التسلسل الزمني واستخدام خرائط التعقب: يمكن اعتماد تحليل التسلسل الزمني كأحدى تقنيات المحاسبة القضائية الضرورية لعرض كل التفاصيل المتعلقة بعمليات التلاعب من بداية هذه العمليات حتى تحقق الهدف من عملية التحقق أو التحكيم. وعن طريق هذه الأسلوب يمكن إظهار توقيت الخلافات المالية وتحليلها بهدف الوصول إلى صورة واضحة عن علاقة كل طرف بالآخر من حيث توقيت حصول الخلاف أو النزاع المالي وكذلك التواصل مع هذا التوقيت وربطه بالحدث المتحقق ومن ثم تلخيص عملية التحقيق. ويشكل المخطط الزمني قاعدة بيانات للمحاسب القضائي ومرجعاً له يمكن الاسترشاد به عند الضرورة، أما خرائط التعقب فيمكن استخدامها لإظهار تدفق الأموال من والبنك أو من أسهم شركة معينة إلى شركة أخرى أو من شخص آخر. وبذلك تساعد هذه الخرائط في الكشف عن عمليات غسيل الأموال التي تتم عن طريق البنوك (الشواربي، ٢٠١٨).

٤ - تحليل النسب: يهتم هذا الأسلوب بتحليل نسب البيانات الرقمية ، حيث يمكنها تحديد الأدلة عن وجود عمليات تلاعب ، وعن طريق تحليل النسب يمكن دراسة العلاقات بين مجاميع البيانات الرقمية



## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

مثل العلاقة بين التكاليف والوحدات المباعة أو أيراد المبيعات أو ساعات العمل المباشر ، ويمكن باستعمال تحليل النسب تقدير بعض المصروفات مثل تكلفة البضاعة المباعة أو 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 أو غش.

● **الأساليب التحقيقية:** هي جملة من الأساليب التي تُعد إحدى تقنيات المحاسبة القضائية والتي تتمحور باتجاهين هما مراجعة الوثائق الشركة العامة والتحليل المختبري. وتشمل مراجعة الوثائق كل من سجلات الشركة وفروعها والسجلات المدنية وملف أنشطة تجارة الأسهم. أما التحليل المختبري فيشمل تحليل بصمات الأصابع والتوقيعات المزورة والوثائق المعدلة أو المزورة واسترجاع الملفات أو العمليات التي تمت في الأجهزة الإلكترونية بالشركة محل التحقيق وسحب التقارير الخاصة بالمكالمات الهاتفية للأشخاص محل التحقيق أو الاشتباه من الجهات المختصة واسترجاع الملفات المحذوفة أو فك شفرات بعض الملفات المشفرة (Oyedokum، ٢٠١٦).

**البعد الثاني:** إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة يمكن إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية بما يضمن تحسين كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في اكتشاف ومنع الغش والتحايل المالي في التقارير المالية وبالتالي تحقيق الملاءمة والاعتمادية في التقارير المالية من جانب المهتمين كما في الشكل التالي:



### الشكل رقم (٢)

الشكل من إعداد الباحثة بالاعتماد على الدراسات السابقة

## خامساً: أثر التكامل بين أساليب المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية لتحسين جودة المراجعة الداخلية

يؤدي استخدام أساليب المحاسبة القضائية في مراحل عملية المراجعة الداخلية إلى تحسين كفاءة المراجع الداخلي وتحقيق الأهداف المرجوة حيث أن هدف المراجعة الداخلية أصبح لا يقتصر على الفحص فقط ولكن أمتد ليشمل دعم الإدارة في تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية، ويتحقق ذلك من خلال إدماج أساليب المحاسبة القضائية في عمل المراجع الداخلي لأنه سيساعد المراجع الداخلي على توفير معلومات ذات جودة عالية مما سينعكس على جودة المعلومات المقدمة للمستثمرين وأصحاب المصالح في توفير معلومات تتسم بالملائمة والمصداقية (غنيم، ٢٠١٤).

وقد أشار معيار المراجعة الدولي رقم ١٢٨ والصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA إلى ثلاثة معايير تساعد على تحسين جودة المراجعة الداخلية وتتمثل في الكفاءة المهنية للمراجعين، وموضوعية المراجع الداخلي، واستقلالية المراجع الداخلي (AICPA, 2014)، ويمكن تناول تلك المعايير كما يلي:

### ١- استقلالية المراجع الداخلي:

ويقصد بالاستقلالية أن يتوافر للمراجع وجهة نظر مستقلة محايدة في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة وهذا ما أكد عليه معهد المراجعين الداخليين في المعيار رقم ١١٠٠ على ضرورة الاستقلال التنظيمي لعملية المراجعة الداخلية، وضرورة عدم مشاركة المراجع في أي نشاط أو عمل يقوم بمراجعته ويمكن أن يؤثر على حكمه المهني (IIA, 1009).

### ٢- موضوعية المراجع الداخلي:

تعتبر الموضوعية من المتغيرات الهامة التي تؤثر على جودة المراجعة، فهو موقف عقلي غير متحيز يتيح للمراجع الداخلي أداء مهامه المكلف بها ويؤمن بصدق النتائج التي توصل إليها. ويتطلب ذلك عدم إخضاع وتأثر المراجع بأحكام وآراء الغير (Shneider, 2003)، وقد أشار ميثاق أخلاقيات المهنة الصادر عن معهد المراجعين الداخليين إلى ضرورة الاهتمام بموضوعية المراجع الداخلي، وتحقيق مستوى عالي من الموضوعية المهنية عند جمع وتقييم وتوصيل المعلومات عن النشاط محل المراجعة والابتأثر بمصالحه الخاصة أو مصالح الآخرين عند إصداره للحكم الشخصي.

### ٣- الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي:

وتشير الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي بالكفاءة في أداء وتنفيذ المهام المنوط له القيام بها، وتحقيق من خلال تنمية المهارات لدى المراجع والتعرف على المشكلات وكيفية حلها، والقدرة على التطوير والتدريب المستمر، وفن التعامل مع الإدارة وفريق العمل، والمعرفة بأدوات التحليل المالية وغير المالية، والقدرة على تجميع البيانات وتحليلها، وفهم طبيعة عمل المشروع والاهتمام بالتطورات المستحدثة. (رحيم و فرحان، ٢٠٢٢)

### ٤- جودة تنفيذ المهام:

ويقصد بجودة تنفيذ المهام قدرة المراجع الداخلي على تفهم أهداف الشركة وتحقيق الأهداف في أقل وقت ممكن وبأعلى جودة، ويتحقق ذلك من خلال وجود دليل للمراجعة الداخلية مع مراعاة المبادئ والقواعد الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة ودستور وأخلاقيات المهنة والحصول على قرائن تؤكد شفافية التقارير المالية وزيادة الثقة في المعلومات الواردة بها (Fazil, 2010)

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

ومما سبق يتضح للباحثة أن تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية سيدعم بشكل كبير عملية المراجعة الداخلية من خلال تحديد مجالات الخطر والمخاوف التي تنتابه من ضعف الضوابط الرقابية والإجراءات المطبق قبل استخلاص النتائج وبالتالي مساعدة الإدارة في تنفيذ عملياتها لتحقيق الأهداف، بالتالي فإن أساليب المحاسبة القضائية ستدعم جودة عملية المراجعة.

### سادساً: أثر التكامل بين أساليب المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية لتحسين جودة التقارير المالية

ففي ظل المراجعة المالية العادية ينصب التركيز على عينة من المعاملات للتأكد من عدم وجود أي انحرافات أما في ظل البيانات الضخمة والمعاملات الإلكترونية المعقدة فإن تبني أساليب المحاسبة القضائية تساعد في تنفيذ إجراءات المراجعة (Nuhu, 2017) لكي تنجح وظيفة المراجعة الداخلية في أن تلعب دورها المحوري في منع أو اكتشاف الممارسات الاحتيالية التي تقوم بها بعض الشركات ينبغي أن تؤدي بمستوى معين من الجودة. حيث إن جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على جودة التقارير المالية من حيث الملائمة والموثوقية. لذلك فإن دمج أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية فوائد عديدة تتمثل في زيادة جودة عملية المراجعة والتي تنعكس بالإيجاب على تحسين كفاءة المراجع الداخلي.

تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في الوحدات الاقتصادية التي تقدم لها الدعم والتدريب وتتيح لها الفهم الكامل لطبيعة العمل وتوفر لها الاستقلالية مع الأخذ في الاعتبار المقترحات التي تتضمنها تقارير المراجعة الداخلية والعمل على تحقيقها، بالإضافة إلى التعرف على الضوابط التي تتضمنها أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومعرفة نقاط القوة والضعف، كما تعزز المراجعة الداخلية بزيادة الوعي لدى العاملين وإدراكهم للأثر السلبية للغش والتلاعب المالي (Smith, 2010).

وقد حدد معهد المراجعين الداخليين الأمريكي الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي لتحقيقها وتتمثل الآتي:

- التأكد من تنفيذ السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية من الإدارة.
  - فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية وسائل الرقابة المالية التي تتبعها المنشأة.
  - التأكد من توفير حماية كافية للأصول ضد السرقة والاختلاس والإسراف ومنع الغش والأخطاء والعمل على اكتشافها.
  - التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية المثبتة في دفاتر المنشأة.
  - تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية.
  - أما لجنة أدلة المراجعة الدولية فقد حددت أهداف المراجعة الداخلية (المعيار الدولي رقم 610):
  - إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
  - اختبار المعلومات المالية والتشغيلية.
  - فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفائتها وفعاليتها.
  - فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى.
- ويتمثل الهدف الإستراتيجي لعملية المراجعة الداخلية هو إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

### سابعاً: أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية في اكتشاف قضايا الفساد المالي (دراسة حالة)

يهتم هذا المحور بعرض بعض الحالات من الواقع المعلى لبعض الشركات المصرية وحالات الفساد المالي والإداري والتي يمكن للباحثة القول بان المراجع الداخلي وعدم التأهيل المهني الكافي وضعف جودة عملية المراجعة تعتبر سبب أساسي في مثل هذه القضايا المنتشرة في الواقع إضافة إلى عدم وجود قواعد وأسس واضحة لاستخدام تقنيات المحاسبة القضائية في مثل هذه الأنماط.

**الحالة العملية :**

تعتبر هذه الحالة من اكبر قضايا الفساد في قطاع البترول وهي احد الشركات الدولية شركة (تراي أو شن للطاقة) ، حينما اكتشف المراجع عن وجود عجز كبير في حسابات الشركة قدر بقيمة ١٨ مليون دولار ، وعند التحقيق من النيابة العامة تبين انه قام شخصين داخل الشركة بالاستيلاء على مليار دولار من أموال الشركة على مدار عامين ماليين وتهريبهم إلى الخارج ، وظهر بمراجعة وفحص حسابات الشركة والمراجعة المستندية الدقيقة تبين وجود اختلاس تتجاوز ٩٦٠ مليون دولار. تم الاستعانة بالمستشارين القانونيين والمحاسبية والمراجعين بالشركة للتحقيق تم التأكد من ان (م م ا) و(م ف) هم الأشخاص الذين قاموا بالاختلاس . وبالفعل تم تشكيل لجنة من البنك المركزي وهيئة الرقابة المالية لفحص كافة المعاملات المالية (من واقع تقرير، محكمة جنابات القاهرة، مصلحة الخبراء)، وتمثلت أشكال الاختلاس كما جاء بتقرير الخبير المالي:

- التزوير والتلاعب في حسابات الشركة، التي تعمل في مجال التنقيب ونقل المواد البترولية من خلال حجم الكميات الغاز والمواد البترولية التي يتم توريدها ونقلها، والتلاعب في أسعارها واختلاس قيمة الفارق بين الكميات التي يتم توريدها وفارق الأسعار.
- وتحويل المبالغ المالية التي تم اختلاسها لحسابات سرية وشركات وهمية أنشأها المتهمون خارج مصر وتحويل المبالغ المالية إليها.
- فتح حسابات لتزوير الأموال في بنوك دول أجنبية غير موقعة على اتفاقيات تبادل المتهمين، حتى لا يتم مصادرة الأموال المهربة أو استعادتها.
- تحويل مبلغ ٩,٥٠٠,٠٠٠ مليون دولار من حسابات شركة "Osc" المملوكة لشركة "تراي أو شن" للحسابات الشخصية للمدعو "م. م. ا".
- تحويل مبلغ ٤,٥٥٣,٤٤٣ مليون دولار إلى الحسابات الشخصية للمدعو "م. ف. ح" لبيب المدير المالي لشركة "تراي أو شن" للشئون المالية ومدير عام شركة "ocs".
- تحويل مبلغ ٤,٥٣٢,٥٠٠ مليون دولار إلى حسابات شركة "mn" للتجارة والهوائيات المحدودة المملوكة "م. ف. ح".
- تبين التلاعب في حسابات الشركة، وذلك عن طريق حذف إيداعات بنكية تخص الشركة من حسابات البنوك، وتحويلها للحسابات البنكية الخاصة بالمتهمين المذكورين في بنوك قطرية، وقدرت المبالغ بنحو ٩٦٢,٢٤٠,٨٦١ مليون دولار.
- قام المتهمين بحذف رصيد الشركة ببنك قطر الوطني المقدره — ١,١٤٨,١٧٦ مليون يورو، وحذف مقدار استثمارات الشركة في شركة "أوبل كونسنتج سرفيس"، وحذف كافة المعاملات المالية التي تخص الشركة، وتقديم تقرير خبير استشاري متضمناً جميع كشوف الحسابات الثابت بها قيام المتهمين بتحويل المبالغ المشار إليها من حسابات شركة "تراي أو شن للطاقة"، دون أن يكون لتلك التحويلات أي صدى بميزانيات الشركة.

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

وفي ضوء الحالة السابقة يمكن توضيح دور المراجع الداخلي وأساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الغش مما سيؤثر على مصداقية التقارير المالية من خلال الضوابط الآتية (محمد، ٢٠٢٠):

- تبني المراجعون الداخليون لمدخل المراجعة القضائية الاستقصائية بما يمكنهم من كشف أوجه القصور وصور الفساد التي يصعب اكتشافها بالطرق التقليدية.
- اعتماد دليل إجراءات عمل موحد يستخدمه المراجعين الداخليين الحاليين والجدد في تقييم برامج مكافحة الفساد بما يمكنهم من أداء عملهم بدون اجتهاد شخصي ومن ثم ضبط مكافحة الفساد
- الاعتماد على النماذج العلمية والنظم الإلكترونية في رصد وتقييم المخاطر لتحديد احتمالية حدوث الفساد وتحديد الإجراءات المتبعة في الوقاية منه قبل حدوثه وإجراءات مواجهه الفساد حينما يحدث بالفعل.
- توفير الحماية اللازمة للمراجعين الداخليين حال قيامهم بمهام مكافحة الفساد بحيث يتم توفير بيئة عمل تحقيق لهم الاستقلالية وعدم تعرضهم لضغوط للتغاضي عن وقائع الفساد الداخلية.
- تقديم التوصيات اللازمة للإدارة العليا التي تهدف إلى تغيير نظم العمل وقواعد الرقابة الضعيفة بالإدارات والتي قد تتسبب في حدوث الفساد

### القسم الثالث الدراسة الميدانية

#### الدراسة الميدانية:

يتناول هذا الجزء عرض للدراسة الميدانية ووصفا لأداة الدراسة التي تم استخدامها لجمع البيانات والمعالجة الإحصائية المتبعة في الدراسة وكذلك أسلوب جمع البيانات والمعلومات.

**منهجية الدراسة:** انطلاقاً من طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إليها، فقد تم استخدام المنهج الاستقرائي لتجميع البيانات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري بالاعتماد على الدراسات السابقة المرتبطة بالمحاسبة القضائية والمراجعة والإصدارات والنشريات المتعلقة بها، وتحديد العلاقات التأثيرية لإدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل عمل المراجع وأثر ذلك على كفاءة عمل المراجع وأثره على تحسين جودة التقارير المالية.

كما اعتمدت الباحثة على المنهج الاستنباطي في اختبار الفروض لأنه يصف العلاقات التكاملية بين متغيرات الدراسة وهي العالقة التكاملية بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل عمل المراجعة الداخلية حيث تم تحليل البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة بعد ان تم تجميعها بالأدوات التي أعدت لهذا الغرض.

**أسلوب جمع البيانات:** اعتمدت الباحثة على قائمة الاستقصاء في جمع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة حيث تم تصميمها واختبارها قبل توزيعها على عينة الدراسة وتضمن قائمة الاستقصاء ثلاثة محاور أساسية:

- **المحور الأول:** مدى الحاجة لأساليب المحاسبة القضائية لدعم عمل المراجع الداخلي.
- **المحور الثاني:** أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة عملية المراجعة
- **المحور الثالث:** أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على تحسين جودة التقارير المالية

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من فئتين أساسيتين ذات الصلة بموضوع الدراسة وهم :

- المراجعون الداخليون بشركات قطاع الأعمال العام.
  - المراجعون الخارجيون بمكاتب المحاسبة.
  - أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية
- تم الاعتماد على العينة القصدية وهي الأكثر ملائمة - من وجه نظر الباحثة - لتحقيق أهداف الدراسة مما اقتضى اختيار العينة من أفراد هم الأقدر على إدراك مفاهيم وأهداف وأساليب وتقنيات المحاسبة القضائية والعمل على تحقيق العلاقة التكاملية بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل عمل المراجع الداخلي بغرض تحسين جودة عملية المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية اعتمدت الباحثة في توزيع قائمة الاستقصاء من أجل الحصول على آرائهم من خلال الأسلوب المباشر من خلال اللقاء المباشر والأسلوب الثاني عن طريق نشرها على وسائل التواصل الاجتماعي.
- شملت قائمة الاستقصاء على (١٨) سؤال مقسمة إلى ثلاثة محاور لها صلة بالدراسة ومشكلة البحث وهدف المحور الأول إلى معرفة مدى الحاجة لأساليب المحاسبة القضائية لدعم عمل المراجع الداخلي في حين هدف المحور الثاني أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة عملية المراجعة بينما هدف المحور الثالث: أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على تحسين جودة التقارير المالية وقد طلب من أفراد العينة إبداء درجة الموافقة على فقرات قائمة الاستقصاء بموجب مقياس ليكرت الخماسي.
- ويوضح الجدول التالي رقم (١) مدى استجابة أفراد العينة في الرد على قائمة الاستقصاء

### الجدول رقم (١)

مدى استجابة أفراد العينة في الرد على قائمة الاستقصاء

| الفئة               | قوائم الاستقصاء الموزعة | قوائم الاستقصاء المستردة | نسبة الاستجابة |
|---------------------|-------------------------|--------------------------|----------------|
| المراجعون الداخليون | ٩٤                      | ٦٥                       | ٦٩,١٥%         |
| المراجعون الخارجيون | ٢٥                      | ١٥                       | ١٥%            |
| أعضاء هيئة التدريس  | ٣١                      | ٢٠                       | ٢٠%            |
| الإجمالي            | ١٥٠                     | ١٠٠                      | ٦٦,٦%          |

حيث شملت قائمة الاستقصاء على ثلاثة محاور أساسية:

- المحور الأول: مدى الحاجة لأساليب المحاسبة القضائية لدعم عمل المراجع الداخلي.
- المحور الثاني: أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة عملية المراجعة
- المحور الثالث: أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على تحسين جودة التقارير المالية

### اختبار الثبات :

ويقصد بالثبات مدى التوافق والاتساق في نتائج قائمة الاستقصاء والاستقرار في النتائج خلال فترة زمنية، فالاختبار الثابت يعطى النتائج نفسها اذا طبق على المجموعة نفسها من الأفراد مرة أخرى.

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

لقد تم التأكد من مدى ثبات أداة الدراسة المستخدمة في قياس المتغيرات التي تشمل عليها قائمة الاستقصاء من خلال احتساب الفا كرونباخ ( Cronbach Alpha) للاتساق الداخلي، حيث تكون النتيجة مقبولة إذا كانت أكبر من ٠,٦٪. وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على مستوى الثبات اعلى لأداء الدراسة. حيث تمت الدراسة على إجابات المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين فبلغ المؤشر الكلي ٨٦,٦٪ وهي نسبة مقبولة. ويوضح الجدول التالي مدى ثبات أداة الدراسة

الجدول رقم (٢)

### ثبات الدراسة Reliability Statistics

| المحور   | عدد الفقرات | الفا كرونباخ |
|--|-------------|--------------|
| أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على تحسين جودة التقارير المالية | ١٨          | ٨٦,٦٪        |

لذا يمكن وصف الدراسة بالثبات، وان البيانات التي تم الحصول عليها مناسبة للمتغيرات وتخضع لدرجة اعتمادية عالية.

**متغيرات الدراسة:**

**المتغير المستقل:** إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية.

**المتغير التابع:** تحسين جودة التقارير المالية.

**إجراءات الدراسة:**

لقد تم ترميز البيانات وإدخالها للحاسب الألى ومعالجتها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وتوظيف البيانات التي تم جمعها في تحقيق أهداف الدراسة واختبار الفروض بمستوى معنوية (٠,٠٥)، تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية، وكذلك أسلوب الإحصاء الاستدلالي، ويوضح الجدول التالي عملية ترميز أداة الدراسة حسب المتغيرات كما يلي:

الجدول (٣)

ترميز أداة الدراسة حسب المتغيرات

| عدد الفقرات | الترميز | اسم المحور  |
|-------------|---------|---|
| ٥ فقرات     | X1-X5   | المحور الأول: مدى الحاجة لأساليب المحاسبة القضائية لدعم عمل المراجع الداخلي.                      |
| ٨ فقرات     | X6-X13  | المحور الثاني: أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة عملية المراجعة         |
| ٥ فقرات     | X14-X18 | المحور الثالث: أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على تحسين جودة التقارير المالية |

**المعالجة الإحصائية:**

اعتمدت الباحثة على عدد من الأساليب الإحصائية والتي تتفق مع طبيعة الدراسة كما يلي :

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

- مقياس الإحصاء الوصفي وذلك لوصف إجابات عينة الدراسة ، اذا تم استخراج المتوسطات والانحرافات المعياري، وذلك لتحليل إجابات عينة الدراسة وتحديد درجة الاتفاق النسبية لإجابات افراد عينة الدراسة واتجاه محاور الدراسة .
- معامل ثبات أداة الدراسة (Cronbach Alpha) وذلك لاختبار ثبات الدراسة ويعتبر من أكثر المقاييس شيوعا لقياس درجة الارتباط بين مكونات المقياس، اذ يقيس مدى الاتساق والتناسق في إجابات المستجوب على كل الأسئلة الموجودة بالمقياس ومدى قياس كل سؤال للفهم، ويدل ارتفاع معامل الارتباط في المقياس على ارتفاع درجة الثبات .
- اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق Chi-Square Distribution.
- اختبار (One Sample Test) لاختبار فروض الدراسة.

### عرض وتحليل نتائج الدراسة:

تهدف الباحثة من تحليل البيانات الأساسية إلى تقديم إحصاء وصفي للبيانات الأساسية يعكس الأهمية النسبية لعبارات الدراسة واستخدام اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق واختبار One Sample Test لاختبار فرضيات الدراية وذلك على النحو التالي

#### ١- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرض الأول:

ينص الفرض الأول: يوجد أهمية لتبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية ولاختبار هذه الفرضية تم اتباع الخطوات الآتية الإحصاء الوصفي للفرضية الأولى:

#### جدول (٤)

#### الإحصاء الوصفي

| مستوى الموافقة | التباين | المتوسط | الانحراف المعياري | العبارات   |
|----------------|---------|---------|-------------------|--|
| مرتفعة جدا م   | .٠٧٠    | ٤,٩٥٩٢  | .٢٤٥٦٠            | من وجه نظر سياداتكم أن الواقع الحالي للتأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية المطلوبة للمراجعين لا يتيح لهم القيام بواجبات ومسئولياتهم في اكتشاف الغش والاحتيال المالي بالكفاءة المطلوبة؟ |
| مرتفعة جدا     | .١٠٥    | ٤,٩٨٤٥  | .٢٦٣٦٩            | من وجه نظر سياداتكم أن عدم توافر معايير مرشدة وملزمة ومدعمة للمراجع في الواقع الحالي تساعده في إبداء رأى فني محايد في عدالة القوائم المالية؟   |
| مرتفعة جدا     | .١١٣    | ٤,٨٨٧٨  | .٣٢٤٦٧            | من وجه نظر سياداتكم أن هناك عدم إدراك لأصحاب المصلحة بأهمية دور المحاسب القضائي في الشركات المصرية مما أدى إلى زيادة حالات الغش والتلاعب المالي  |
| مرتفعة جدا     | .١٢١    | ٤,٨٥٧١  | .٣٣٦٤٤            | من وجه نظر سياداتكم أن تبني مراجع لأساليب المحاسبة القضائية من شأنها ان تعمل على إضافة قيمة للشركة من خلال تفعيل الدور الرقابي للمراجعة الداخلية وتحسين نظام الرقابة الداخلية لها          |
| مرتفعة جدا     | .١٤٤    | ٤,٩٠٨٢  | .٣٤٨٢٦            | من وجه نظر سياداتكم ان تبني مراجع لأساليب المحاسبة القضائية من شأنها ان يؤثر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية   |
|                | .١٧٢٥   | ٤,٨٦٢   | .٤٠٥٤             | الإجمالي   |

ويتضح من الجدول التالي:

- ١- أن جميع العبارات التي تعبر عن محور فرض الدراسة الأول يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي لها ٣ وهذه نتيجة تدل على موافقة أفراد العينة بمستوى موافقة مرتفعة جدا على مدى



## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

أهمية استخدام المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية، حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عاماً ٤,٨٦ وانحراف معياري ٤٠٥.

- ٢- يلاحظ ان العبارة " من وجه نظر سياداتكم ان عدم توافر معايير مرشدة وملزمة ومدعمة للمراجع في الواقع الحالي تساعده في إبداء رأى فنى محايد في عدالة القوائم المالية؟" في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط الإجابات أفراد العينة على العبارة ٤,٩٨ وانحراف ٢٦٣.
- ٣- أما في المرتبة الأخيرة فقد كانت العبارة " من وجه نظر سياداتكم ان تبني مراجع لأساليب المحاسبة القضائية من شأنها أن تعمل على إضافة قيمة للشركة من خلال تفعيل الدور الرقابي للمراجعة الداخلية وتحسين نظام الرقابة الداخلية لها" حيث بلغ متوسطها ٤,٨٥٧١ وانحراف معياري ٣٣٦.

### اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات الفرض الأول:

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحاسبين وغير الموافقين للنتائج أعلاه وتم استخدام اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس محور الفرض الأول على النحو التالي:

جدول (٥)

### اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق

| الدلالة | القيمة الاحتمالية | قيمة كاي تربيع | العبارات  |
|---------|-------------------|----------------|---|
| .١٣٤    | .٠٠٠              | ١٢٣,٢٠٤        | من وجه نظر سياداتكم ان الواقع الحالي للتأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية المطلوبة للمراجعين لا يتيح لهم القيام بواجبات ومسئولياتهم في اكتشاف الغش والاحتيال المالي بالكفاءة المطلوبة؟ |
| .١١٢    | ,٠٠٠              | ١٨٤,٥٣١        | من وجه نظر سياداتكم أن عدم توافر معايير مرشدة وملزمة ومدعمة للمراجع في الواقع الحالي تساعده في إبداء رأى فنى محايد في عدالة القوائم المالية؟  |
| .١١٣    | ,٠٠٠              | ١٩٥,١٤         | من وجه نظر سياداتكم أن هناك عدم إدراك لأصحاب المصلحة بأهمية دور المحاسب القضائي في الشركات المصرية مما أدى إلى زيادة حالات الغش والتلاعب المالي   |
| .١٢١    | ,٠٠٠              | ١٩٥,٩          | من وجه نظر سياداتكم أن تبني مراجع لأساليب المحاسبة القضائية من شأنها أن تعمل على إضافة قيمة للشركة من خلال تفعيل الدور الرقابي للمراجعة الداخلية وتحسين نظام الرقابة الداخلية لها         |
| .١٤٤    | ,٠٠٠              | ١٢٣,٢٠         | من وجه نظر سياداتكم أن تبني مراجع لأساليب المحاسبة القضائية من شأنها أن يؤثر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية  |
|         | ,٠٠٠              | ١٦٥,٤٤         | إجمالي العبارات   |

يتضح من الجدول أن جميع العبارات الفرض الأول جاءت ذات دلالة معنوية حيث بلغت قيم مستوى المعنوية لجميع العبارات أقل من (٠,٠٥) مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة لجميع العبارات ١٦٥,٤٤ بمستوى بقيمة احتمالية ٠,٠٠٠ بناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة يتضح ان المتوسط العام التي تقيس الفرض الأول يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات استجابة مرتفعة حيث بلغت متوسط الإجابات على الفرض الأول (٤,٨٦) وانحراف معياري (٤٠٥).

أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات  
قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

وعلى يتم قبول الفرض العدم القائل "أهمية تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية " في  
جميع العبارات

ثانيا عرض وتحليل فرض الدراسة الثانية

يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على كفاءة عملية  
المراجعة وللتحقق من الفرض الثاني سوف يتم اتباع الخطوات التالية:

١- الإحصاء الوصفي للفرض الثاني:

فيما يلي يوضح الجدول التالي الإحصاء الوصفي لعبارات الفرض الثاني:

جدول رقم (٦)

نتائج الإحصاء الوصفي

| العبارات  | الانحراف المعياري | المتوسط | التباين | مستوى الموافقة |
|---|-------------------|---------|---------|----------------|
| تساعد أسلوب تحليل النسب والمؤشرات المراجع الداخلي بتجميع أدلة الإثبات عن وجود عمليات تلاعب مالي في مرحلة التقرير  | .٣٣٧٤٤            | ٤,٨٩٨٠  | .١١٣    | مرتفعة جدا     |
| استخدام وتوظيف التكنولوجيا لإنجاز بعض أعمال المراجعة التي تساعد المراجع الداخلي في إتمام مهمة بشكل أفضل في مرحلة العمل الميداني   | .٣٧٩٩١            | ٤,٨٥٧١  | .١٤٤    | مرتفعة جدا     |
| يمكن أن يستخدم أسلوب تقدير مخاطر الاحتيال في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة  | .٣٧٩٩١            | ٤,٨٠٦١  | .٣٠٢    | مرتفعة جدا     |
| يستخدم تحليل التسلسل الزمني كأحدى أساليب المحاسبة القضائية الضرورية لعرض كل التفاصيل المتعلقة بعمليات التلاعب في مرحلة العمل الميداني   | .٥١٩٨             | ٤,٨٠٦١  | .٣٠٢    | مرتفعة جدا     |
| يرتبط أسلوب التنقيب في البيانات في اكتشاف التحايل المالي من خلال الكشف عن أنماط سلوك الاحتيال المالي بمرحلة التخطيط   | .٥٤٩٧٥            | ٤,٨٠٦١  | .٣٠٢    | مرتفعة جدا     |
| تساهم المراقبة المستمرة في مساعدة المراجع الداخلي في الحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بعملية التلاعب أو الأخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة في التقارير المالية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة                 | .٥٤٩٧٥            | ٤,٨٠٦١  | .٣٠٢    | مرتفعة جدا     |
| تساهم نماذج التنبؤ في تقدير النتائج في مرحلة التخطيط يستخدم المراجع الداخلي أسلوب سلسلة المراجع بعد حصوله على الدليل المالي لإثبات مصدر هذا الدليل وكيفية الحصول عليه وعلاقة المصدر بالوثائق في مرحلة التقرير | .٤٢٢٥١            | ٤,٧٠٦١  | .١٧٩    | مرتفعة جدا     |
| الإجمالي  | .٥٢٣٤٨            | ٤,٧٨٧٠  | .٢٨٢    | مرتفعة جدا     |

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

ويتضح من الجدول التالي:

- ١- أن جميع العبارات التي تعبر عن محور فرض الدراسة الثاني يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي لها ٣ وهذه نتيجة تدل على موافقة أفراد العينة بمستوى موافقة مرتفعة جدا على مدى أهمية استخدام المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية، حيث حققت جميع العبارات متوسطا عاما ٤,٧ بانحراف معياري ٥٢٣.
- ٢- يلاحظ ان العبارة " تساعد أسلوب تحليل النسب والمؤشرات المراجع الداخلي بتجميع أدلة الإثبات عن وجود عمليات تلاعب مالي في مرحلة التقرير " في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط الإجابات أفراد العينة على العبارة ٤,٨٩ بانحراف ٣٣٧.
- ٣- أما في المرتبة الأخيرة فقد كانت العبارة " تساهم نماذج التنبؤ في تقدير النتائج في مرحلة التخطيط يستخدم المراجع الداخلي أسلوب سلسلة المراجع بعد حصوله على الدليل المالي لإثبات مصدر هذا الدليل وكيفية الحصول عليه وعلاقة المصدر بالوثائق في مرحلة التقرير " حيث بلغ متوسطها ٤,٧ وانحراف معياري ٤٢٥.
- ٤- أفادت ردود الأفعال بالموافقة التامة على بعض أساليب المحاسبة القضائية والتي تؤدي إلى تحسين كفاءة عملية المراجعة لمعظم الأساليب مثل النسب والمؤشرات والتسلسل الزمني والتنقيب بعكس باقي الأساليب.

### اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات الفرض الثاني:

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه وتم استخدام اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس محور الفرض الثاني على النحو التالي:

#### جدول (٧)

#### نتائج اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق

| العبارات  | قيمة كاي تربيع | القيمة الاحتمالية | الدلالة   |
|---|----------------|-------------------|-----------|
| تساعد أسلوب تحليل النسب والمؤشرات المراجع الداخلي بتجميع أدلة الإثبات عن وجود عمليات تلاعب مالي في مرحلة التقرير  | ٢٢٦,٩٨٠        | .٠٠٠              | وجود فروق |
| استخدام وتوظيف التكنولوجيا لإنجاز بعض أعمال المراجعة التي تساعد المراجع الداخلي في إتمام مهمة بشكل أفضل في مرحلة العمل الميداني   | ١٨٤,٥٣١        | .٠٠٠              | وجود فروق |
| يمكن أن يستخدم أسلوب تقدير مخاطر الاحتيال في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة  | ١١٧,٥٧١        | .٠٠٠              | وجود فروق |
| يستخدم تحليل التسلسل الزمني كأحدى أساليب المحاسبة القضائية الضرورية لعرض كل التفاصيل المتعلقة بعمليات التلاعب في مرحلة العمل الميداني   | ١٠٦,٧٩٦        | .٠٠٠              | وجود فروق |
| يرتبط أسلوب التنقيب في البيانات في اكتشاف التحايل المالي من خلال الكشف عن أنماط سلوك الاحتيال المالي بمرحلة التخطيط   | ١٢٣,٢٠         | .٠٠٠              | وجود فروق |
| تساهم المراقبة المستمرة في مساعدة المراجع الداخلي في الحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بعملية التلاعب أو الأخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة في التقارير المالية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة | ١٢٧,٦١٢        | .٠٠٠              | وجود فروق |

أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات  
قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

| العبارات  | قيمة كاي<br>تربيع | القيمة<br>الاحتمالية | الدلالة      |
|---|-------------------|----------------------|--------------|
| تساهم نماذج التنبؤ في تقدير النتائج في مرحلة التخطيط يستخدم المراجع الداخلي أسلوب سلسلة المراجع بعد حصوله على الدليل المالي لإثبات مصدر هذا الدليل وكيفية الحصول عليه وعلاقة المصدر بالوثائق في مرحلة التقرير | ١٩٥,١٤٣           | .٠٠٠                 | وجود<br>فروق |
| الإجمالي  | ١٥٨,٠٨٥           | .٠٠٠                 | وجود<br>فروق |

يتضح من الجدول ان جميع العبارات الفرض الثاني جاءت ذات دلالة معنوية حيث بلغت قيم مستوى المعنوية لجميع العبارات اقل من (٠,٠٥) مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية ، لصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة لجميع العبارات ١٥٨,٠٨٥ بمستوى بقيمة احتمالية ٠,٠٠٠ بناء على نتائج التحليل الاحصائي الموضحة في الفقرات السابقة يتضح ان المتوسط العام التي تقيس الفرض الأول يدل على ان مستوى الاستجابة على جميع العبارات استجابة مرتفعة حيث بلغت متوسط الإجابات على الفرض الأول (٤,٧) و بانحراف معياري (٢٨٢).  
وعليه يتم قبول الفرض العدم القائل " تأثير ذو دلالة إحصائية لتبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على كفاءة عملية المراجعة"

ولتأكيد ما تم التوصل إليه الباحث من قبول الفرض الثاني ولاختبار مدى التحقق من وجود تأثير لتبني المراجع لأساليب المحاسبة القضائية على كفاءة عملية المراجعة فقد تم استخدام اختبار One Sample Test لعينة واحدة وذلك كما هو موضح بالجدول التالي رقم (٨):

جدول رقم (٨)

اختبار One Sample Test

لاختبار مدى التحقق من وجود تأثير لتبني المراجع لأساليب المحاسبة القضائية على كفاءة عملية المراجعة

| المحور الثاني   | المتوسط<br>الحسابي | قيمة t | مستوى<br>المعنوية | القرار |
|---|--------------------|--------|-------------------|--------|
| التحقق من وجود تأثير لتبني المراجع لأساليب المحاسبة القضائية على كفاءة عملية المراجعة | ٤,٧٨               | ٩٤,٣٠  | ٠,٠٠٠١            | دالة   |

\*دالة عند مستوى معنوية اقل من ٠,٠٠١

يتضح من الجدول السابق انه توجد فروق ذو دلالة إحصائية بين متوسط العينة ومتوسط الطبيعي عن القيمة المحايدة ٣ وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة بلغت قيمة (t) ٩٤,٣٠ بمتوسط حسابي (٤,٧٨) عند مستوى معنوية اقل من ٠,٠١

٢- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرض الثالث :

ينص الفرض الثالث: يوجد تأثير " تأثير ذو دلالة إحصائية لتبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على تحسين جودة التقارير المالية، ولاختبار هذه الفرضية تم اتباع الخطوات الآتية الإحصاء الوصفي للفرضية الثالث:

أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات  
قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

جدول ( ٩ )  
نتائج الإحصاء الوصفي

| مستوى الموافقة | التباين | المتوسط | الانحراف المعياري | العبارات  |
|----------------|---------|---------|-------------------|---|
| مرتفعة جدا     | .٠٧٠    | ٤,٣٤٧٨  | .٢٥٦٦٠            | يساعد تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على تقديم معلومات تفي باحتياجات المستخدمين   |
| مرتفعة جدا     | .١٠٥    | ٤,٧٨٠٠  | .٢٤٧٦٩            | يساعد تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية في الكشف عن سوء تطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية المرتبطة بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية |
| مرتفعة جدا     | .١١٣    | ٤,٨٠٩٨  | .٣٢٤٦٧            | يساعد تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية بتوفير معلومات محاسبية ملائمة  |
| مرتفعة جدا     | .١٢١    | ٤,٦٢٣١  | .٣٣٦٤٤            | يساعد تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية في تقديم معلومات تنسم بالدقة والموضوعية والوضوح  |
| مرتفعة جدا     | .١٤٤    | ٤,٩٠٨٢  | .٣٢٢٦             | يساهم تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية في التنبؤ بالأحداث المستقبلية  |
|                | ١٧٢٥    | ٤,٨٦٢   | .٤٠٥٤             | الإجمالي  |

ويتضح من الجدول التالي:

- ٤- أن جميع العبارات التي تعبر عن محور فرض الدراسة الثالث يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي لها ٣ وهذه نتيجة تدل على موافقة أفراد العينة بمستوى موافقة مرتفعة جدا على أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على تحسين جودة التقارير المالية ، حيث حققت جميع العبارات متوسطا عاما ٤,٨٦ وانحراف معياري ٤٠٥.
- ٥- يلاحظ ان العبارة " يساهم تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية في التنبؤ بالأحداث المستقبلية " في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط الإجابات أفراد العينة على العبارة ٤,٩٠ وانحراف ٣٢٢٦.
- ٦- أما في المرتبة الأخيرة فقد كانت العبارة " يساعد تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على تقديم معلومات تفي باحتياجات المستخدمين " حيث بلغ متوسطها ٤,٣ وانحراف معياري ٢٥٦.

اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات الفرض الأول:

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج أعلاه وتم استخدام اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس محور الفرض الأول على النحو التالي:

أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات  
قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

جدول (١٠)  
اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق

| العبارات  | قيمة كاي<br>تربيع | القيمة<br>الاحتمالية | الدلالة |
|---|-------------------|----------------------|---------|
| يساعد تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على تقديم معلومات تفي باحتياجات المستخدمين   | ١٩٥,٢٠٤           | ,٠٠٠                 | .١١٨    |
| يساعد تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية في الكشف عن سوء تطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية المرتبطة بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية | ١٣٣,٥٣١           | ,٠٠٠                 | .١١٢    |
| يساعد تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية بتوفير معلومات محاسبية ملائمة  | ١٩٥,١٤            | ,٠٠٠                 | .١١٣    |
| يساعد تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية في تقديم معلومات تتسم بالدقة والموضوعية والوضوح  | ١٨٠,٩             | ,٠٠٠                 | .١٢١    |
| يساهم تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية في التنبؤ بالأحداث المستقبلية  | ١٢٣,٢٠            | ,٠٠٠                 | .١٤٤    |
| الإجمالي  | ١٥٥,٤٤            | ,٠٠٠                 |         |

يتضح من الجدول ان جميع العبارات الفرض الأول جاءت ذات دلالة معنوية حيث بلغت قيم مستوى المعنوية لجميع العبارات اقل من (٠,٠٥) مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية ، لصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة لجميع العبارات ١٥٥,٤٤ بمستوى بقيمة احتمالية ٠,٠٠٠ بناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة يتضح ان المتوسط العام التي تقيس الفرض الأول يدل على ان مستوى الاستجابة على جميع العبارات استجابة مرتفعة حيث بلغت متوسط الإجابات على الفرض الأول (٤,٨٦) وبتحرف معيارى (٤٠٥).  
وعليه يتم قبول الفرض العدم القائل "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على تحسين جودة التقارير المالية "

ولتأكيد ما تم التوصل إليه الباحث من قبول الفرض الثاني ولاختبار مدى التحقق من وجود تأثير لتبني المراجع لأساليب المحاسبة القضائية على كفاءة عملية المراجعة فقد تم استخدام اختبار One Sample Test لعينة واحدة وذلك كما هو موضح بالجدول التالي رقم (١١):

جدول رقم (١١)

اختبار One Sample Test

لاختبار مدى التحقق من وجود تأثير لتبني المراجع لأساليب المحاسبة القضائية على كفاءة عملية المراجعة

| المحور الثاني   | المتوسط<br>الحسابي | قيمة t | مستوى<br>المعنوية | القرار |
|---|--------------------|--------|-------------------|--------|
| التحقق من وجود تأثير لتبني المراجع لأساليب المحاسبة القضائية على كفاءة عملية المراجعة | ٤,٨٦               | ٩٠,٣٠  | ٠,٠٠٠١            | دالة   |

\*دالة عند مستوى معنوية اقل من ٠,٠٠١

## أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

يتضح من الجدول السابق انه توجد فروق ذو دلالة إحصائية بين متوسط العينة ومتوسط الطبيعي عن القيمة المحايدة ٣ وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة بلغت قيمة (t) ٩٠,٣٠ بمتوسط حسابي (٤,٨٦) عند مستوى معنوية اقل من ٠,٠١.

### النتائج والتوصيات:

تهدف الدراسة إلى معرفة أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على تحسين جودة التقارير المالية وبعد القيام بالدراسة النظرية والميدانية تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- ١- أكدت الدراسة النظرية على إمكانية تحقيق التكامل بين أساليب المحاسبة القضائية وإدخالها في عمل المراجع الداخلي.
  - ٢- توصلت الدراسة إلى مدى أهمية أساليب المحاسبة القضائية وإدماجها مع عمل المراجع الداخلي سيساعد على خفض احتمال وجود أخطاء في محتوى القوائم المالية مما سيزيد من ثقة المعلومات أمام أصحاب المصالح من خلال استخدام المراجع لأساليب تحليل النسب والمؤشرات المالية والفحص المستمر، زيارة المواقع، نشرات الأسهم، دليل السيولة، خرائط التعقب والتنقيب في البيانات، وغيرها من الأساليب المتقدمة للمحاسبة القضائية.
  - ٣- وأكدت الدراسة الميدانية بالموافقة التامة على بعض أساليب المحاسبة القضائية لإدماجها في مراحل عمل المراجع الداخلي مثل النسب والمؤشرات المراقبة المستمرة ونماذج التنبؤ.
- في ضوء النتائج السابقة توصي الباحثة بما يلي:

- ١- التأكيد على ضرورة التزام الشركات بإدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية، على أن يقوم المراجع الخارجي بإبداء راية في مدى التزام الشركة بتطبيق الإطار في تقريره السنوي.
  - ٢- التوصية للمنظمات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة بضرورة السعي نحو إصدار معيار محلي ودولي بشأن العلاقة بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية وأثر ذلك على كفاءة المراجع وجودة المراجعة الخارجية.
- وفي ضوء نتائج الدراسة يمكن اقتراح العديد من الدراسات المستقبلية في مجال المحاسبة القضائية ومنها:

- أثر التكامل بين المحاسبة القضائية ونظام الرقابة الداخلية على جودة وتكلفة المراجعة الخارجية.
- قياس أثر تطبيق أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على نظام الرقابة الداخلية.
- دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات التهرب الضريبي في ظل نظام ميكنة النظام الضريبي.

- Aksoy, T. (2021). *Relationship Between Fraud Auditing and Forensic Accounting. Auditing Ecosystem and Strategic Accounting in the Digital Era.*
- Anthony, U. O. (2022). Forensic Accounting and Fraud Detection Control in Nigeria. *African Journal of Management and Business Research, Vol3, No5, 18-29.*
- Frankline, O. (2022). Impact of Forensic Accounting on Financial Reporting of Selected Quoted Banks in Nigeria. *International Journal of Accounting Research, Volume10, issue6, 1-10.*
- Grubor, G., Ristic, N., & Simeunovic, N. (2013). Integrated Forensic Accounting Investigative Process Model in Digital Environment. *International Journal of Scientific and Research Publications, Volume 3, Issue 12, , 2-10.*
- Lucy, O. U., & okan, U. K. (2016). Does-Forensic Accounting Enhance Quality Of Financial Reporting In Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, vol4, No8, 62-84.*
- Nuhu, M. S. (2017). Relationship between Forensic Accounting, Internal Audit Quality and Corporate Fraud Prevention: A Study of Listed Banks in Nigeria. *The International Journal of Business and Management Research, Vol10, No2, 50-85.*
- Oyedokum, G. E. (2016). Forensic Accounting Investigation Techniques: Any Rationalization? *SSRN Electronic Journal, available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2910318](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2910318) , 33-48.*
- Serag, d. H. (2022). Proposed Framework for an Internal Forensic Auditing to Manage the Risk of Fraud in Financial Statements to Support the Decision of the External Auditor to Rely on the Work of Internal Auditing: A Field Study in Egypt , 33-114.
- Smith, G. S. (2010). Defining a Forensic Audit. *Journal of Digital Forensics, Security and Law, Vol. 4(1), 61-88.*



أثر تبني المراجع الداخلي لأساليب المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية بشركات  
قطاع الأعمال العام - دراسة ميدانية

solanki, k. ( 2020). Forensic Accounting - Role, Need, Scope & Skill Needed for Forensic Accountant. *Americqn Journal Experts*, 1-60.

ابراهيم, طارق و فيق. (٢٠١٩), "المحاسبة القضائية كآلية لضبط وتطوير أداء التقارير المالية في ضوء معايير إعداد التقارير المالية, "IFRS". *مجلة البحوث المحاسبية*, المجلد ٦, العدد ٢, ٢٣٧-٢٩٢.

محمود, احمد حامد, احمد, نبيل ياسين, ابراهيم, عبير عبد الكريم. (٢٠٢١) دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تطبيقية مقارنة. *مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية - العدد الثالث*, ٤٢٦-٥٥٨.

الشواربي, محمد عبد المنعم. (٢٠١٨). أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي. *مجلة الفكر المحاسبي*, المجلد ٧, العدد ٧, ٢٠١٨, ١٣١-١٩٩.

د/جمال على محمد, إبراهيم, غادة احمد نبيل. (٢٠١٦). قياس جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية واثرها على قرارات المستثمرين. *مجلة الفكر المحاسبي*, كلية تجارة, جامعة عين, المجلد ٢٠, العدد ٢, ١٠٧٩-١١١٨.

داود, اخلاص عبد على. (٢٠١٤). دور المحاسب القضائية في الحوكمة وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*, المجلد التاسع, العدد ٢٨, ١٢١-١٤٧.

رحيم, همام مناف, فرحان عماد محمد. (٢٠٢٢). مدى امكانية مراقب الحسابات من تعزيز ودعم اجراءات المحاسبة القضائية وفقا للقوانين العراقية-دراسة ميدانية. *مجلة الريادة للمال والاعمال*, المجلد الثالث, العدد الاول, ٩٩-١٢٩.

شاهين, شحاته حمدي. (٢٠٢٢). اثر تفعيل الليات المراجعة القضائية لعمليات التحول الرقمي على الحد من الفساد والاحتيال المالي بالبيئة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والادارية*, المجلد ١٣ العدد الثاني, ٢٨٢-٣٢٧.

غنيم, محمود رجب. (٢٠١٤). نحو اطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*, كلية تجارة, جامعة عين شمس, العدد ٤, ١٣٧-٢٢٨.

محمد, احمد سليم. (٢٠٢٠). تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية-دراسة ميدانية. *الفكر المحاسبي*, المجلد ٢٤ العدد ٢٤, ٥٢-٩٥.