



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المحاسبية و المالية

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في العلوم المحاسبية و المالية

تخصص: محاسبة

بغنوان

المحاسبة القضائية كآلية للحد من الغش والتحايل المالي

دراسة ميدانية: على مؤسسات مدينة تقرت

تحت إشراف الدكتور:

مهاوات لعبيدي

من إعداد الطالبين:

- شاهد فاتح
- شارف عبد الغني

أمام اللجنة المناقشة المكونة من:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
د. جديدي موسى	أستاذ محاضر صنف "أ"	رئيس اللجنة
د. مهاوات لعبيدي	أستاذ محاضر صنف "أ"	مشرف ومقررا
د. نصر رحال	أستاذ محاضر صنف "أ"	مناقش

السنة الجامعية: 2017 - 2018

اللهم أنت ربي لا إله إلا أنت خلقتني وأنا عبدك وأنا
على عهدك ووعدك ما استطعت أعوذ بك من شر
ما صنعت ، أبوء لك بنعمتك علي وأبوء بذنبي
فأغفر لي فإنه لا يغفر الذنوب إلا أنت.

الإهداء

نهدي ثمرة هذا العمل الناجع إلى:

من درينا وأحمد لنا نفس الحياة

والدينا الكريمين .

إلى كل الأسرة الجامعية بجامعة حمه لخضر بالوادي

إلى كل الأصدقاء والأحباب

إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد لإنجاح هذا العمل

إلى الدكتور الفاضل الذي لم يقصر في توجيهنا

***** مهاوامة لعبيدي *****

نهدي هذا العمل راجيا من الله العلي القدير ،

أن يجد القبول والنجاح .

فاتح شاهد

عبد الغني شارفة

الشكر

الحمد لله عدد خلقه ورضا نفسه ووزن عرشه ومداد كلماته ، الحمد لله

لإكمال هذه الدراسة

في هذا المقام لا يسعنا إلا أن نتقدم بالجزيل الشكر إلى الدكتور /

مهاوات لعبيدي لقبوله الإشراف على هذه الدراسة ، كما ندعو له الله

أن يجازيه عنا خيرا ، على جهده وتوجيهاته ونصائحه ، التي كانت

ملازمة لنا إلى غاية إتمام هذه المذكرة .

كما نتقدم بالشكر إلى السادة أعضاء اللجنة المناقشة على قبولهم

مناقشة هذه المذكرة.

نتقدم أيضا بالشكر إلى كل من قدم لنا مساهمة أو مساعدة أو نصيحة.

ملخص:

- تهدف دراسة موضوع المحاسبة القضائية كآلية للحد من الغش والتحايل المالي إلى التعرف على كيفية محاربة المحاسبة القضائية على الغش والتحايل المالي والحد منها، حيث توصلنا من خلال هذه إلى النتائج الآتية :
- نشر ثقافة الاهتمام بالمحاسبة القضائية يفعل دورها وأهميتها في الحد من الغش والتحايل المالي .
 - الاهتمام بتوفير خدمات العمل القانوني للمحاسبة القضائية يساعد على منع الغش والتحايل المالي.
 - المحاسبة القضائية دور كبير وفعال في جديّة المراجعين المحاسبين.
 - تفعيل دور المحاسبة القضائية يساهم بشكل مباشر في استقلالية المراجعين المحاسبين .
 - يساهم توفير متطلبات ممارسة المحاسبة القضائية في الحد من الغش والتحايل المالي.
 - إنّ تحيين قوانين المحاسبة القضائية بشكل مستر ودائم يساعد في الكشف على أساليب الغش والتحايل المالي.
 - إنّ تمتع المحاسب القضائي على القدرة على إدارة المخاطر يساهم في تفعيل دور المحاسبة القضائية في القضاء على الغش والتحايل المالي .

كما توصلنا من خلال هذه الدراسة بالتوصيات التالية :

- ضرورة تفعيل دور المحاسبة القضائية في الجزائر كونها لازالت في مناهج الدراسة .
 - ضرورة اقتراح المحاسبة القضائية كتخصص في الدراسات الأكاديمية والجامعية.
 - اقتراح دراسات مستمرة ومعقدة للمحاسبين في مجال المحاسبة القضائية لاسيما القوانين المتعلقة بالقضاء.
 - ضرورة دمج بين القطاعين المحاسبة والقضاء لخلق آلية فعالة للتعاون في الحد من الغش والتحايل المالي.
- كما شمل مجتمع الدراسة على المؤسسات في منطقة تقرت التي بلغت 40 مؤسسة مختلفة تمّ اختيار 34 مؤسسة كعينة للدراسة بالاعتماد على آراء محافظي الحسابات و المحاسبين و الأكاديميين .
- وتحقيقا لأهداف الدراسة قمنا بإعداد إستبانة مكونة من 22 فقرة وزعت على أربعة محاور حسب الصيغة النهائية لها، تمّ بعد ذلك تحليل النتائج بالاعتماد على برنامج SPSS.
- تضمنت الدراسة الكلمات المفتاحية التالية:
- المحاسبة القضائية،ليات حد من الغش المالي ، متطلبات المحاسبة القضائية .

ABSTRACT:

The study of judicial accounting as a mechanism to reduce fraud and financial fraud aims to identify how to combat judicial accounting on fraud and financial fraud and reduce it. We reached through the following results:

- Dissemination of the culture of interest in judicial accounting plays its role and importance in reducing fraud and financial fraud.
- Attention to the provision of legal services for legal accounting helps to prevent fraud and fraud.
- Judicial accounting plays a large and effective role in the seriousness of auditors and accountants.
- Activating the role of judicial accounting contributes directly to the independence of auditors.
- The provision of the requirements for the exercise of judicial accounting contributes to the reduction of fraud and financial fraud.
- The updating of the laws of judicial accounting in the form of Mr. and permanent helps to detect the methods of fraud and financial fraud.
- The judicial accountant's ability to manage risk contributes to the role of judicial accountability in the elimination of fraud and financial fraud.

In this study, we also made the following recommendations:

The necessity of activating the role of judicial accounting in Algeria as it is still in the curriculum.

- The need to propose judicial accounting as a specialization in academic and university studies.
- To propose ongoing and in-depth studies for accountants in the field of judicial accounting, especially laws relating to the judiciary.
- The need to integrate the accounting and judicial sectors to create an effective mechanism for cooperation in reducing fraud and financial fraud.

The study community included institutions in a region with 40 different institutions. 34 institutions were selected as sample for the study based on the opinions of the accountants, accountants and academics.

To achieve the objectives of the study, we prepared a questionnaire consisting of 22 paragraphs distributed on four axes according to the final version. The results were then analyzed based on the spss program.

The study included the following key words:

- Judicial Accounting , Mechanism of financial fraud and Judicial Accounting Requirements.

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
01	الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة القضائية كآلية للحد من الغش والتحايل المالي
22	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة
30	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
31	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
44	المبحث الثاني: نتائج الدراسة ومناقشتها
46	الخاتمة
49	المراجع
53	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
32	وصف المتغيرات الديموغرافية لمتغيرات عينة الدراسة	01
34	معامل ألفا كرونباخ لكل محور	02
35	المتوسط الحسابي المحدد لمستوى الموافقة	03
35	يبين المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والرتب ودرجة الموافقة للمحور الأول	04
36	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والرتب ودرجة الموافقة للمحور الثاني	05
37	يبين المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والرتب ودرجة الموافقة للمحور الثالث	06
38	يبين المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والرتب ودرجة الموافقة للمحور الرابع	07
40	يبين قيمة T-Test لكل فقرات المحور الأول	08
41	يبين قيمة T-Test لكل فقرات المحور الثاني	09
42	يبين قيمة T-Test لكل فقرات المحور الثالث	10
43	يبين قيمة T-Test لكل فقرات المحور الرابع	11

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	مثلت الغش IAS 240	(1-1)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
50	استمارة استبيان	الملحق رقم: (01)
53	مخرجات spss ، ANOVA المتعلقة بخصائص عينة الدراسة	الملحق رقم: (02)

مَقَامَةٌ

مقدمة:

في ضوء ما تعاني منه الكثير من دول العالم من حالات الغش والاحتيال والتضليل في إعداد التقارير والقوائم المالية وما صحب ذلك من انتشار المخاطر والأزمات وحدوث الكثير من الأخطاء المالية للعديد من المنظمات الأعمال العالمية الكبرى .

وقد ترتب على ذلك كثرة الدعاوي والمنازعات القضائية نتيجة فقد ان المصدقية للمعلومات المحاسبية وانعدام الثقة في الدور الذي يقوم به المرجعون وبالتالي أصبحت مهنة المحاسب في موقف صعب وتحدي لكيفية مواجهة الأنواع المختلفة لكل من غش والاحتيال والفساد المالي الذي يعاني منه منظمات الأعمال المختلفة .

وبالتالي أصبحت الحاجة الملحة للبحث عن أسباب ووسائل حديثة لمواجهة كل من الغش والاحتيال والفساد المالي وكذلك الحاجة إلى استعانة بخبرات متخصصة ومهارات متميزة لإبداء الرأي حول الدعاوي القضائية لذا أشار البعض إلى أن هناك طلب متزايد على خدمات المحاسبة القضائية نتيجة لزيادة ممارسة الاحتيال والغش في معظم الشركات والمؤسسات في الآونة الأخيرة .

ولقد أصبحت المحاسبة القضائية تشمل معظم الوظائف المتخصصة فبالإضافة إلى دورها في الكشف عن الاحتيال والغش فهي تمتد لتشمل التحري عن المخالفات المتعلقة بالعقود ومتابعة حركة الأصول والحفاظ على كافة المستحقات وكافة الجوانب الأخرى التي تتطلب تضافر الجهود وكل أنواع الخبراء المالية في البحث والنقض فكثيرا من المهندسين في مجال المحاسبة القضائية تتم استقطابهم كخبراء ويعملون في البحث والتحري للاستفادة من مهارتهم وخبراتهم خاصة في قضايا التي تحتاج إلى خبرة محاسبية .

01/ الإشكالية:

مع زيادة وتنوع الفساد زادت الحاجة الى دراسة معمقة في الدور الذي تقوم به المحاسبة القضائية للتكيف عن مواجهة الغش والتحايل المالي وكيفية تطويره لتجنب مثل هذه الأعمال الإجرامية مستقبلا خاصة وان المحاسبة القضائية تسعى إلى التحقيق في الغش بهدف جمع الأدلة والإثبات التي تمكن تقديمها للمحكمة وكذلك منع الغش من خلال تحديد وتصحيح الأحداث التي يمكن أن تتسبب في حدوثه وهذا أدى إلى طرح الإشكالية التالية :

- الإشكالية الرئيسية: هل يمكن للمحاسبة القضائية أن تكون آلية للحد من الغش والتحايل المالي.

- الإشكالية الفرعية: وتتكون من الآتي:

- هل للمحاسبة القضائية خدمات يمكن أن تساهم بها في الكشف عن الغش والتحايل المالي ؟
- هل للمحاسبة القضائية دور في التأثير على مصداقية القوائم المالية ؟
- ما هي المتطلبات التي يجب توفرها المحاسبة القضائية للحد من الغش والتحايل المالي ؟
- ما هي المواصفات التي يجب توفرها في المحاسب القضائي حيث يصبح للمحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحايل المالي ؟

02/ فرضيات الدراسة :

لتحقيق الهدف الرئيسي والأهداف الفرعية فان الدراسة تعتمد على الفروض التالية والتي تم اشتقاقها من الإطار المقترح للبحث وهي:

- توجد للمحاسبة القضائية خدمات يمكن أن تساهم بها في الكشف عن الغش والتحايل المالي.
- يوجد دور للمحاسبة القضائية في التأثير على مصداقية القوائم المالية .
- توجد متطلبات توفرها المحاسبة القضائية للحد من الغش والتحايل المالي.
- توجد مواصفات يجب توفرها في المحاسب القضائي حتى تصبح للمحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحايل المالي.

03/ أهمية الدراسة:

- تمكن مهنة المحاسبة القضائية الأفراد القائمين بعمليات التقصي من مقاضاة مرتكبي جرائم التحايل المالي بهدف تخفيض معدلات هذه الجرائم.
- ظهور العولمة وعمليات الصرافة الالكترونية والتقنيات الحديثة أدى إلى ارتفاع معدلات جرائم الغش والتحايل حيث أن محترفي هذه العمليات يحاولون إخفاء جرائمهم .
 - تساهم المحاسبة القضائية في رفع أداء المراجعة الخارجية وطمأنة مستخدمي القوائم المالية حول مدى سلامة الحالة المالية للشركة.
 - مساعدة رجال القضاة والهيئات الرقابية والإستشرافية في حماية المال العام وتنوير المحاكم عن طريق الشاهد الخبير .
 - يساعد المحاسبة القضائية في فض المنازعات التجارية بين الأطراف المتنازعة من خلال الدراسة المالية والقانونية لحالات النزاع.

04/ هدف الدراسة:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة وتحليل واستكشاف ممارسات الفساد المالي لوضع إطار لمهنة المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الغش والاحتيال المالي وتحديد متطلبات تطبيق هذا الإطار.

05/ فروض البحث:

تحقيقاً للهدف الرئيسي والأهداف الفرعية بغرض حل مشكلة البحث فان البحث سوف نعتمد على فروض التالية والتي تم اشتقاقها من إطار المقترح للبحث وهي:

- توجد اختلافات بين الإطار الفكري للمحاسبة المالية والمحاسبة القضائية .
- توجد اختلافات بين المعايير المحاسبة القضائية وبين الممارسات الفساد المالي .
- توجد مواصفات يجب توفرها في المحاسب القضائي حتى تصبح للمحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحايل المالي .

06/ منهج البحث:

لتحقيق أهداف موضوع الدراسة لجئنا إلى استخدام المنهج الاستقرائي والاستنباطي كمدخل أساسي في البحث من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة في مجال المحاسبة القضائية لتوصل إلى قوى العرض والطلب على خدمات المحاسبة القضائية والتنظيم المهني لها ، حيث تم تجميع البيانات وإعادة استثمار استقصاء وتجميع البيانات اللازمة وإجراء مقابلات الشخصية مع المسؤولين للاستطلاع آراء عينية من الأطراف ذات صلة بمهنة المحاسبة القضائية.

07/ صعوبات الدراسة:

لا تخلو هذه الدراسة كغيرها من الدراسات من بعض الصعوبات التي واجهتنا أثناء دراستنا لهذا الموضوع نذكر منها:

- عدم جدية بعض المسؤولين للمؤسسات في التعامل بجدية على الاستبيان الموزع .
- صعوبة الاتصال بالمؤسسات لتوزيع الاستبيان .
- ضيق الوقت المستغرق في البحث .
- اقتصار عينة الدراسة على المؤسسات في منطقة نقرت .

08/ هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم لدراسة إلى فصلين :

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للدراسة.

ويضم مبحثين هما كما يلي:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة القضائية كآلية للحد من الغش والتحايل المالي

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.

ويضم:

المبحث الأول: منهج الدراسة الميدانية وتحليل البيانات.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة والتوصيات.

الفصل الأول:

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

نشأت المحاسبة وتطورت نتيجة عوامل اقتصادية وقانونية مختلفة أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب والتي تتمثل في تقديم البيانات المالية إلى عدة طوائف متعددة لخدمة أهداف مختلفة، وتعتبر مهنة المحاسبة بأنواعها المختلفة احد العناصر الهامة لمكافحة الفساد لما تمتلك من مقومات فنية ومستندات ودفتر، وتقارير، ومعايير مهنية وقانونية وقدرات بشرية وإدارية تشمل أنظمة رقابية ومحاسبية، ومن خلال الكوارث والفضائح المحاسبية والانهيارات المالية التي اجتاحت الكثير من الشركات الكبرى زادت شكوك مستخدمي القوائم المالية حول وجود مخالفات مالية وغش بالقوائم المالية، مما اثر على ثقة أصحاب المصالح في مكاتب المراجعة بصفة خاصة وعلى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة وارتفاع معدل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة .

ومن هنا يمكن القول بان هناك حاجة ماسة وملحة الآن لإضافة خدمات المحاسبة القضائية بخلاف خدمات المحاسبة والمراجعة ومن خلال هذا الفصل سنحاول التعرف على:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة القضائية كآلية للحد من الغش والتحايل المالي .

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة القضائية كآلية للحد من الغش والتحايل المالي

تعتبر المحاسبة القضائية بمثابة العلم المتخصص في مجالات المحاسبة والتمويل والضرائب والتدقيق للتحليل والتحري والاستفسار والفحص اختبار المسائل في القانون المدني والجنائي في محاولة للوصول إلى الحقائق من خلال تقديم خدمات مختلفة حيث تعتبر مهنة المحاسب القضائي حديثة على الصعيد المهني وتعتمد هدف المحاسب القضائي على الغرض من تكليفه فقد مهمته التحري عن وجود الاحتيال أو تقييم بعض الإضرار الاقتصادية . لذلك يتناول هذا المبحث أهمية وطبيعة وأسباب ظهور وتعريف وأهداف ومجالات المحاسبة القضائية خدمات و المتطلبات الأساسية للمحاسبة القضائية :

المطلب الأول: ماهية المحاسبة القضائية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفاهيم العامة للمحاسبة القضائية بحيث يسمح لنا بالتعرف على المحاسبة القضائية وأهدافها ومتطلباتها وما هي الطرق التي تمكننا من الحد من الغش والتحايل المالي.

الفرع الأول: مفهوم وأسباب وأهداف المحاسبة القضائية .

أولاً : أسباب ظهور المحاسبة القضائية.

هناك أوقات في عالم الشركات تكون معايير المراجعة غير كافية ، وفي بعض الأحيان يصبح من الضروري النظر بعمق في السجلات ، وتوظيف موهبة التحري الكاملة في مثل هذه الحالات ، و بالتالي يصبح مهمة المحاسب القضائي حتمية ، والمحاسبة القضائية تجمع بين خبرة الفرد لمعايير المحاسبة والمراجعة مع مهارات التحري للسماح للمحاسبين تقديم خدمات مفيدة للتصورات القانونية ، وعادة المحاسب القضائي ما يقوم بتوفير خدمات التحري المحاسبي مع الهدف النهائي المتمثل في تقديم أدلة مفيدة في تقرير مناسب للعرض في المحكمة¹ .

ويرى البعض إن المحاسبة القضائية ظهرت نتيجة الحاجة إلى قدرات في مجال التحقيق تتعلق بوظيفة المراجعة المحاسبية وفي الهياكل الإدارية ، حيث كانت تسمى مسبقاً بإدارة التحقيقات وتحليل النزاعات حيث كانت الأول تشمل التكاليف المحاسبية والالتزامات وعلى قدر المستطاع أعمال الشهادة المرتبطة بالنزاعات الخاصة بالشركة،

¹ - محمد احمد إبراهيم خليل - تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي لمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية،(مجلة المحاسبة والمراجعة) جامعة بني سويف ،سنة 2015ص199.

بينما الأخيرة تعاملت مع كلا من التحقيقات المتعلقة بالنزاعات وكذلك الحالات الداخلية الناتجة عن أعمال المراجعة.¹

يمكن القول أن نطاق التحريات محل الاهتمام من قبل المحاسب القضائي يكون أكبر منه بالنسبة لمراقب الحسابات، مما يترتب عليه احتمالية كشف الغش بواسطة المحاسب القضائي بالمقارنة بمراقب الحسابات، حيث أن هناك صعوبة لتحقيق مراقب الحسابات من صحة و شرعية جميع المستندات وذلك بسبب اعتماده أسلوب العينات بالإضافة إلى تعرضه لحالات غش أقل تكرر بالمقارنة بالمحاسب القضائي.

ثانياً: تعريف المحاسبة القضائية

تناولت الدراسات العربية و الأجنبية مفاهيم عديدة عن المحاسبة القضائية ومنها :

أ- إن المحاسبة القضائية هي عملية الفحص القانوني التي تقدم درجة عالية من التأكد، وهي شاملة وكافية وكاملة ويمكن من خلالها الإدلاء برأي مهني مستقل و تقلد تقرير يساهم في تأييد الدعاوى القضائية.²

يقصد بالمحاسبة القضائية هي تطبيق المهارات المالية، ومهارة التحريات في القضايا غير المحسومة وذلك في إطار قواعد الإثبات، و المحاسبة القضائية كنظام أو تخصص فإنها تشمل الخبرة المالية و المعرفة بالغش، و المعرفة والفهم الصحيح لواقع الأعمال، وبيئة أو عمل النظام القانوني، وقد تحقق تطورها بالتدريب أثناء العمل، بالإضافة للخبرة مع مأموري التحقيقات.

ب- (P.and A .Sarkar Zysman.A): يقصد بها هي دمج علوم المحاسبة والمراجعة ومهارات التحريات وتعرف بأنها تطبيق لمفاهيم والأساليب المحاسبية في المشاكل القانونية ويطلب التقرير في وجود حالات الغش والذي يعتبر دليلاً في المحاكم أو الإجراءات الإدارية.³

وعليه فإن المحاسبة القضائية هي الفهم العميق و النظرة الشاملة للعلوم المحاسبية والقانونية وتكنولوجيا المعلومات وعلم النفس، و امتلاك مهارة التحري والتقصي والفحص ، وممارسة أعلى درجات الشك المهني بيد الدعاوى القضائية ، و ذلك في ضوء معايير عامة يجب أن يتمتع بها المحاسب القضائي، وميثاق مهني و آداب وسلوكيات تنظم هذه المهنة.

¹ - محمود رجب غنيم - نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية جامعة بنها سنة 2014، ص22.

² - جليلي . د.مقداد أحمد(2012) المحاسبة القضائية و إمكانية تطبيقها في العراق مجلة تنمية الرافدين جامعة الموصل سنة 2012 ، مجلد 34 ص9 .

³ - عاطف محمد أحمد دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي مكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية مجلة المحاسبة و المراجعة جامعة بني سويف سنة 2015 ص24.

ثالثاً: أهداف المحاسبة القضائية.

تهدف المحاسبة القضائية إلى توفير أساس علمي يساعد الخبراء القضائيين على اكتشاف الغش الموجود بالقوائم المالية، بما يساهم في تأييد الدعاوى القضائية ومعاونة رجال القضاء على إقرار الحق، وتحقيق العدالة، وحماية مصالح كافة الأطراف و المجتمع بأكمله¹.

و يختلف الهدف من المحاسبة القضائية باختلاف الطبيعة الخاصة وتنقسم إلى:

1. **الطبيعة الموسمية :** و هنا تتم من أجل تحقيق هدف معين للحصول على معلومات ذات طبيعة خاصة يحتاج إليها العميل، مثل قيام الخبير القضائي بفحص القوائم المالية محل النزاع لاكتشاف الغش، أو التأكد من وجوده أو إبعاده و يتجسد دور الخبير القضائي في إيجاد دليل كافي وملائم عن المسؤول عن الغش، أو الفساد المالي، ومقداره وذلك لمساعدة المحكمة في إصدار الحكم السليم في الدعاوى القضائية .
2. **الطبيعة الدورية :** بمعنى أن تتم عملية الفحص بصفة دورية دون وجود سبب معين، وتشابه مع إجراءات المراجعة الخارجية التقليدية و لكن في وقت غير محدد (غير منتظم) بشكل مفاجئ غير متوقع لأي طرف في المنظمة حتى لا يتبعه من يقوم بالغش ، أو الفساد فيقوم بإخفاء جرائمه المالية .

أيضا تشمل أهداف المحاسبة القضائية ما يلي:

- تحديد المناطق أو الأنشطة غير القانونية التي تساعد على ارتكاب الغش وتجميع الأدلة الطافية، وتقديم تقرير يتضمن رأي فني ومهني محايد يساعد على تأييد الدعاوى القضائية.
- توفير محاسبين قضائيين متخصصين تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والمراجعة ومهارة التحريات في ضوء المعرفة القانونية ليكونوا فاحصين، أو خبراء، أو مستشارين يساهمون في تأييد الدعاوى القضائية وتنوير القضاء ومعاونته على تحقيق العدالة².
- حماية المال العام من الغش واحتيال وسوء الاستخدام والمساهمة في زيادة كفاءة وفعالية وظيفية المراجعة الخارجية .
- التركيز على إطار التحقيق والذي يدعو إلى التعرف على الخسائر وعلى الالتزامات ومدى التزام في تنفيذ الاتفاقيات المبرمة، ومتابعة حركة الأصول، والحفاظ على كامل المستحقات وتقديم الاقتراحات في

¹ - سامي مجدي محمد ، دور المحاسبة القضائية في تشخيص و اكتشاف عمليات الخداع المالي دراسة ميدانية ، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة جامعة الرقازيق العدد الأول مجلد24/سنة 2002.ص 135.

² - خالد ، صلاح هادي ، إطار مقترح المحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عملية الاحتيال المالي أطروحة دكتوراه مقدمة من مجلس كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة بغداد ، سنة 2012.ص 9.

حل المشاكل، ويتركز دور المحاسب القضائي بصفة أساسية في أعداد و تصنيف وفحص المعلومات للعمل وتوجيه الأمور القانونية أكثر من اهتمامه بتوفير معلومات لمستخدمي القوائم المالية.

- يساعد المحاسب القضائي المنظمات في وضع نظم الرقابة الداخلية، وكذلك تحديد الإجراءات التي من خلالها يمكن كشف أي محاولة للاحتيال، وذلك بمعاونة القيادات الإدارية ذوي المهارة والخبرة والتي تحول دون وقوع المنظمة في عمليات الاحتيال .

الفرع الثاني: أهمية وطبيعة ومجالات المحاسبة القضائية

أولاً: أهمية المحاسبة القضائية

إن التغيير الملحوظ في طبيعة عالم التجارة والأعمال، وانتشار الأعمال التجارية والتعاملات بين المنظمات الاقتصادية، واتساع النطاق التجاري على مستوى العالم فقد ظهرت المحاسبة القضائية لمواجهة هذا التطور في بيئة الأعمال والتي تحتاج إلى مجموعة مختلطة من الخبرات المتعددة وتصب في النهاية إلى مهنة المحاسبة والمراجعة حيث تقوم المحاسبة القضائية بتغطية مساحة كبيرة من التخصصات وتتضمن أعمال التحقيقات وتكنولوجيا المعلومات القضائية ودعم الدعاوي القضائية وتسوية و فض المنازعات، لذا يمكن النظر إلى أهمية مهنة المحاسبة القضائية باعتبارها الأداة الأكثر أهمية في مكافحة جرائم الفساد والتصرفات الإجرامية الأخرى التي تحدث في المجتمع.¹

تستمد المحاسبة القضائية أهميتها في أنها أحد المجالات الهامة و الحديثة التي تحمل فرصاً لاحتياجات المستقبل، وتمثل تطوراً متكاملًا للمحاسبة والقانون معاً على تقديمها تحريات أكثر عمقا وأكثر ارتباطاً بالدعاوي القضائية، كما أنها تبحث في الماضي وتذهب فيما وراء الحقائق وتفتح الأبواب للمزيد من البحوث والدراسات العلمية، وتساعد على إعداد محاسب قضائي من خلال العمل خبيراً أو مستشاراً يقوم بإجراء تحريات أكثر عمقا وشمولاً ودقة من تحريات المراجعة الداخلية، وبالتالي المساهمة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية و طمأننة مستخدمي القوائم المالية حول شكوكهم بوجود غش في القوائم المالية، فبالإضافة إلى أنها تساعد على إصدار تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية بما يساهم في تأييد الدعاوي القضائية وتنوير رجال القضاء ومساعدتهم على إقرار الحق وتحقيق العدالة يرى البعض تسميتها بالفحص القانوني حيث وجد إن مهنة الفحص القانوني موجودة منذ زمن بعيد يرجع إلى العصور ما قبل الميلاد من خلال اكتشاف علماء الآثار في كل من مصر وبلاد ما بين

¹ - مصطفى طاهر شنقراوي - المحاسبة القضائية في بعض البلدان العربية الواقع والطموحات (مجلة الدراسات العليا جامعة نيلين) سنة 2015..ص 72.

النهرين في الفترة الممتدة ما بين 1300 و 1500 قبل الميلاد بتسجيل العلاقات التجارية على الأحجار وبعد ذلك الحفاظ عليها بشكل محكم بحيث أية محاولة لتغيير محتوياتها قد يستدعي الأمر إجراء عملية التقصي.¹

ثانياً: طبيعة المحاسبة القضائية

تقوم المحاسبة القضائية على معالجة دعاوى الاحتيال أو إثباتها، حيث أن من المتعارف عليه أن أي عنصر بشري من الممكن أن يقترب خطأ سواء مقصود بغرض الاحتيال أو غير مقصود سهواً أو عن طريق الخطأ ، فعلى المحاسب القضائي تناول مثل هذه القضايا بالحكمة والرشد من أجل إثبات و توضيح الحقائق مقرناً بإيها بالأدلة المادية و العينية أمام لجان التحكيم و القضاء للبت فيها. و على المحاسب القضائي تحليل الدوافع والضغوط التي قد تعرض لها العاملين ودفعتهم لارتكاب مثل هذه الجرائم.²

وهذا يتطلب أن يتمتع المحاسب القضائي بمهارات محاسبية ممتازة ومهارات مطورة في التحقيق، إذ أن المحاسب القضائي يحتاج إلى أن يكون قادراً على التقاط الأفكار والبديهييات بسرعة، فطبيعة العمل تتطلب أن يتمتع المحاسب القضائي بالمعرفة المحاسبية، ومن الضروري أن يكون لديه مفهوم جيد عن إجراءات القانونية وأساليب التحقيق، وعلى الرغم من هذه الخصوصية إلا أننا نجد أن أساليب ومناهج التأهيل الخاصة بالمحاسبين القانونيين في العالم العربي غير قادرة على توفير المتطلبات اللازمة لتأهيل المحاسبين القانونيين للقيام بالمحاسبة القضائية.

يتلخص عمل المحاسب القضائي في مهمتين أساسيتين هما: خدمات التقاضي و محاسبة التحريات، حيث تضمن خدمات التقاضي في تقديم المساعدات والمهام وجمع الأدلة اللازمة للفصل في الدعاوى المرفوعة أمام القضاء، بالإضافة إلى قياس الأضرار الاقتصادية المترتبة على ذلك، أما محاسبة التحريات فتركز على التحري عن الغش والحداد المالي وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك ومسؤوليتهم الجنائية لذا تتميز المحاسبة القضائية بأنها تلي حاجة كل من القضاء والمستثمرين ، والمقرضين ، وغيرهم لخفض معدل الجرائم المالية وتأييد الدعاوى القضائية والحد من تكرار الغش والتلاعب في التقارير المالية.³

¹ - نجوى احمد السيسى - دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية مجلة علمية للإقتصاد و التجارة كلية التجارة جامعة عين الشمس العدد الأول سنة 2016 ص 33..

² - انعم عثمان شعبان - مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية- من وجهة نظر مدققي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل ونقابة المحاسبين بقطاع غزة سنة 2016 ص 28..

³ - احمد ،خالد ،دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي ، المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة ، جامعة بني سويف المجلد سنة 2013ص 11.

يساعد المحاسب القضائي المنظمات في وضع نظم الرقابة الداخلية، وكذلك تحديد الإجراءات التي من خلالها يمكن كشف أي محاولة للاحتيال، وذلك بمعاونة القيادات الإدارية ذوي المهارة والخبرة والتي تحول دون وقوع المنظمة في عمليات الاحتيال.

ثالثاً: مجالات المحاسبة القضائية

إن المحاسبة القضائية تساهم في دعم وتوجيه الاستشارات القضائية من خلال توفير معلومات مالية ذات طبيعة تحليلية وتحتاج إلى المراجعة من اجل التأكد من مدى دقتها و قدرتها على أن تكون دليل من ضمن الأدلة الدائنة للمتهمين في قضايا مالية، وتشمل تلك الخدمات والاستشارات القضائية الالتزامات والمتطلبات الناتجة عن الخطأ، وسوء التصرف، ومنازعات التأمين، وتقدير الخسائر المحتملة، والمتأخرات في عقود البناء وغيرها. إن مجال المحاسبة القضائية هو أي نزاع مالي بين طرفين أو أكثر يتم تصعيده إلى القضاء بهدف تحقيق العدالة وحماية حقوق جميع الأطراف مع الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.¹

يرى البعض أن وظيفة المحاسبة القضائية تتمثل في عدة حالات يكون المحاسب القضائي هو الأنسب فيها حيث تساهم المحاسبة القضائية في كل من: دعم و توجيه الاستشارات القضائية، شهادة الخبراء، إثبات أو رفض دعاوى الاحتيال، المساعدة في عملية وضع الشكل المناسب لأسئلة التحقيق التي سيتم توجيهها بناء على الأدلة المالية، ويحضر المحاسب القضائي عملية التحقيق لمراجعة استجابات، وإعادة تشكيل الأسئلة، أو إضافة أسئلة جديدة لاستكمال التحقيقات، المساهمة في عقد المناقشات والمفاوضات في النزاعات التجارية.

الفرع الثالث: خدمات و المتطلبات الأساسية للمحاسبة القضائية .

أولاً-: خدمات المحاسبة القضائية .

01- خدمات التقصي: وتشتمل تلك الخدمات على كل من خدمات المحاسبة القضائية غير متعلقة بعمليات التقاضي المحتملة أو الفعلية وتشتمل على أداء التحليلات والتحريرات، والتي تستخدم المهارات نفسها في خدمات الدعم القانوني لكنها لا تتعلق أو تستخدم في عمليات التقاضي.²

¹ - راما بسام طبيشات - المحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية (مجلة الكلية الاسلامية للجامعة) ، النجف الاشرف ، سنة 1997 ص 20.

² - أنعام عثمان شعبان - مرجع سبق ذكره ص 25.

كما أن التقصي هو عبارة عن تجميع منظم للأدلة المستندة لتقديم شهادة لحل المنازعات المتعلقة بالأنشطة غير القانونية مثل الغش أو لمراجعة القوائم المالية والتي قد تشير الى أن هناك أي شك أو أنه تم اكتشاف نشاط غير قانوني بها.

و يمكن للمحاسب القضائي القيام بخدمات التقصي الآتية:

- أ. التقصي الجنائي: حيث من الممكن أن يطلب المحاسب القضائي إعداد تقرير معين يكون الهدف منه توفير أدلة بطريقة مهنية.
- ب. منازعات عمليات الشراكة و المساهمين: قد يطلب منه القيام بتحليلات مفضلة لعدد من السجلات المحاسبية لحل المنازعات الخاصة بقضايا المكافآت و المنافع للمساهمين .
- ت. ادعاءات الضرر الشخصي : حيث يقوم بتحديد الخسائر الاقتصادية الناتجة عن حادثة معينة مثل الأضرار الاقتصادية نتيجة إساءة التصرف ، الأخطاء الطبية ، و الفصل التعسفي من العمل .
- ث. التقصي عن الغش: مثل القيام بتعقب الأموال و تحديد الأصول المفقودة و استعمالاتها .
- ج. تقييم الخسائر الاقتصادية للأعمال: في حالات المنازعات العقود و المقاولات، ومصادرة الأموال، وانتهاك براءات الاختراع، أو المعاملات التجارية، والخسائر الناتجة عن فسخ الاتفاقيات، أو حالات الإهمال المهني.¹

02- خدمات الدعم القانوني:

حيث إن تلك الخدمات تعترف بدور الشاهد الخبير و التي تتمثل في توفير مساعدي في الإجراءات التشريعية أو القانونية المحتملة، أو المعلقة، أو الفعلية أمام قاضي التحقيق بغرض الوصول لحل المنازعات بين الأطراف المختلفة وتحتوي خدمات الدعم القانوني على²:

1. خدمات الشاهد الخبير: هي خدمات يقوم فيها المحاسب بتقديم رأيه في المحكمة في القضية محل النزاع.
2. الخدمات الاستشارية: هي تلك الخدمات التي يقدم فيها المحاسب رأيه حول الحقائق أو القضايا الخاصة بموضوع معين و لا يشهد فيه كشاهد خبير.
3. الخدمات الأخرى: هي الخدمات التي يعمل فيها المحاسب كقاضي خبير، أو محكم خاص أو خبير محكمة أو وسيط.

¹ - سامي مجدي محمد مرجع سبق ذكره ص 185.

² - الكبيسي عبد الستار ، المحاسبة القضائية ضرورة المساهمة في حل المنازعات بصورة عادلة ص 18.

ثانياً- : المتطلبات الأساسية للمحاسبة القضائية

يلعب المحاسب القضائي دوراً هاماً عند الاستعانة به كخبير قضائي وثمة متطلبات يجب توافرها في المحاسب القضائي تشمل المهارات التالية:

1. القدرة على التفكير و المهارات المعرفية و هذا ما يسمح للمحاسب القضائي بممارسة مهارات مثل الابتكار والإبداع و البراعة في أداء عمله، وأن يكون على معرفة بالمحاسبة و المراجعة و العمليات التجارية، بالإضافة إلى مهارات التواصل الجيد ، و المهارات الفكرية و التي من شأنها أن تجعله بارعاً في عمله .
2. مهارات المحقق حيث يجب أن يمتلك مهارات التحقيق و مهارات الإدارة المالية، وأن يكون قادراً على تحديد المهارات المالية غير العادية، و في إطار النزاعات القانونية فإن المعرفة و المهارات والخبرات الجيدة للمحاسب القضائي تكون مفيدة للعمل كمستشار للقاضي في الدعاوى القضائية.
3. المهارات السلوكية: يجب أن يكون لديه القدرة على العمل في الحالات غير المنظمة، كما يجب أن يمتلك روح الفريق الجيدة، مهارة التواصل مع الآخرين، المهارات الإدارية و التجارية و قدرات العلاقات العامة.
4. ينبغي أن يكون المحاسب القضائي متعلماً جيداً ومحاسباً ذو خبرة مهنية ولديه معرفة بالأمر القانوني ومعرفة جيدة بإجراءات التقاضي ، وهذا يتطلب قدرات كبرى من الوقت و العمل .
5. مهارات إجادة الحاسوب : حيث تمكن هذه المهارة لخبراء المحاسبة القضائية التدقيق من خلال أو حول الكمبيوتر في حالة التقرير غير المرضي من مراجع الحسابات ، كما أن القدرة التحليلية و المهارات البحثية أمر أساسي لنجاح خبرته المالية بما في ذلك خبرته بالإجراءات المحاسبية¹.

ومن هنا فإن المحاسب القضائي يجب أن يتوافر لديه خليط بين متطلبات كلا من مهنة رجال القضاء والحاماة والنيابات بجميع فروعها ورجال الشرطة (التحقيقات والتحريرات) ومهنة المحاسبة والمراجعة، ومهارات مهنة المحاماة في إجراءات التقادم، والحلول البديلة لفض المنازعات القضائية، وتحليل القضايا والوصول للحكم القضائي. أيضاً يجب أن يتوافر لديه المعرفة الكاملة بالأمر الخاصة بالمحاسبة والمراجعة والقوانين الخاصة بمهنة المحاسبة و المراجعة ، وأن يمتلك مهارات التحقيق الكاملة والتحريرات للقضايا بجميع أنواعها (مدني - جنائي - تجاري - إداري) وأن يتم تطويرها عن طريق دورات تدريبية في المهارات السلوكية، وأن يمتلك مهارة استخدام الحاسوب باحترافية مطلقة (برمجة - شبكات - انترنت - قرصنة) لمواجهة الجرائم المعلوماتية حتى رصد الجريمة والوصول إلى الجناة.

¹ خالد محمد علي احمد - إطار مقترح للمحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي - دراسة ميدانية على البيئة المصرية كلية التجارة جامعة بني سويف رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة سنة 2016 ص 29.

المطلب الثاني: ماهية الغش و التحايل المالي.

إن ظاهرة التحايل المالي الناتج عن التلاعب أو الغش ليست بالشئ الجديد في عصرنا، بل تمتد جذورها إلى وقت جد قديم إلا أن حجمها ونتائجها بدا يجذب انتباه المهتمين بالشؤون المالية و الاقتصادية ولذلك بهدف هذا المبحث إلى التعريف على مفهوم الغش والتحايل المالي.

الفرع الأول: الغش والتحايل المالي:

طبقا و حسب معيار الدولي للمراجعة رقم IAS 240 الفقرة أ -11:

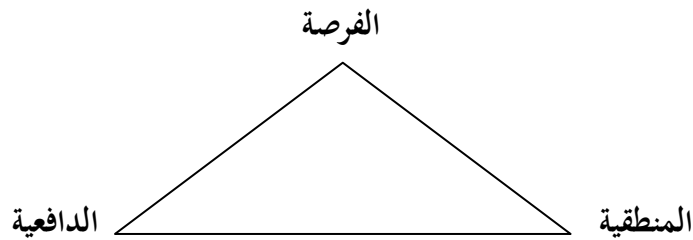
أولا- مفهوم الغش:

أ- الغش: هو فعل متعمد من قبل أحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحكومة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية. - يشير مصطلح (التحريف و التلاعب) إلى فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو الموظفين و الذي ينتج عنه تحريف في البيانات المالية.¹ - كما يشير مصطلح الغش الى فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أعضاء المؤسسة وينطوي الغش على ما يلي :

- التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها.
- سوء توزيع الأصول.
- حذف أو إلغاء آثار العمليات من السجلات أو المستندات.
- تسجيل عمليات وهمية و سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

ب - مثلث الغش:

إن عملية التنبؤ بالغش هي أن الأفراد الذين يستوفون الشروط الثلاثة لمثلث الغش من المرجح أن يقوموا به، حسب جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA حيث تتوضح هذه الظروف في الشكل الموالي:



الشكل رقم (1-1) مثلث الغش IAS 240

¹ - محمود رجب غنيم - مرجع سبق ذكره ،ص22

الفرصة: إن ضعف ثقافة المؤسسة و عدم وجود ما يكفي من إجراءات الرقابة الداخلية يمكن أن يؤدي في الكثير من الأحيان إلى الاعتقاد بأن الغش لا يمكن كشفه.

- **المنطقية:** هو الاعتقاد بأن العمل الذي يرتكب لا يعتبر غش أو غيره.

- **الدافعية:** غالباً ما تنشأ نتيجة احتياجات فورية مثلاً وجوديون على الموظف أو رغبة الإدارة في تحقيق أرباح¹.

ثانياً - مفهوم الخطأ:

أشار المعيار التدقيق الدولي رقم 240 إلى أن:

* **الخطأ:** يعني تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية ، مثل خطأ في جمع البيانات أو معالجتها أو في

تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط للحقائق أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية

المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح².

* كما عرف الخطأ بأنه تلك الأخطاء غير المتعمدة التي لا ترتكب بناء على تصميم سابق، وإنما تقع بسبب

جهل أو عدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف أو بسبب التقصير والإهمال في أداء

أعمالهم.

ثالثاً - أنواع الغش:

حددت نشرة معايير المراجعة رقم (16) مثل هذه الأخطاء المتعمدة كنوع من المخالفات وعادة يتم

تقسيمها إلى:³

01/- غش و احتيال العاملين: تتضمن بصفة عامة سرقة موارد المؤسسة التي يصاحبها أخطاء متعمدة

بالسجلات المحاسبية لإخفاء مثل هذه الاختلاسات، و غالباً ما تعتمد المؤسسة على نظم الضبط لتخفيض

حدوث مثل هذه الأخطاء.

02/- غش و احتيال الإدارة: هي الأخطاء التي المتعمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الإدارة وذلك بغرض

تحريف وتغيير المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وخطورته انه يحدث حتى في ظل وجود نظام ضبط داخلية

جيدة، حيث يمكن أن تتغلب الإدارة على إجراءات الرقابة ومن الصعب اكتشاف هذا النوع على الرغم من

تأثيره الكبير على صدق وعدالة القوائم المالية.

¹ - الجيلاوي فاتح محمد ، دور مثل الاحتيال المالي في بناء إستراتيجية مكافحة الفساد (دراسة قانونية) المؤتمر العلمي الأول لديوان الرقابة المالية تحت شعار(دور

أجهزة الرقابة في الحد من الفساد الإداري و المالي)، جمهورية العراق ديوان الرقابة المالية، سنة 2012 ص 27.

² - جمال منصر، مسؤولية مراجع الحسابات في كشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية -دراسة ميدانية لعينة من مراجع الحسابات لولاية الوادي مذكرة التخرج

لاستكمال شهادة الماستر الأكاديمي ،جامعة الواي سنة 2015 ص 14 .

³ - جريوع يوسف شاهين علي العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل -دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في

قطاع غزة سنة 2011ص 18.

ومنه يمكن أن يرتكب الغش عن طريق:

- التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد إخفاء وعجز أو اختلاس قصد إساءة استعمال احد الموجودات.
- إثبات مدفوعات وهمية في دفتر المشروع وسجلاته واختلاسها أو استعمالها لتغطية اختلاس بخزينة المشروع كإضافة أسماء وهمية إلى اكتشاف أجور العمال أو تزويرها أو تزوير إيصالات دفع وهمية.
- عدم إثبات نقدية مقبوضة من احد العملاء و اختلاسها أو استخدامها لتغطية اختلاس سابق أو عجز بالخبزينة.
- إثبات اذونات صرف صورية و اختلاس تلك البضائع .

ويحدث مثل هذا التلاعب بوعي و توجيه من إدارة المشروع بقصد احد الأهداف التالية:

- تضخم أرباح المشروع كان يثبت مبيعات و وهمية، أو يغالي في تقدير بضاعة آخر مدة، أو يؤجل قيد بعض المشتريات للفترة اللاحقة، أولاً تؤخذ مخصصات كافية للاستهلاك أو لا تظهر المصروفات على حقيقتها¹.
- تقليل أو تخفيض الأرباح بقصد المضاربة في الأسهم في السوق المالية أو بقصد تكوين احتياطات سرية قد يساء استخدامها مستقبلاً لتحقيق أهداف خاصة الإدارة، وقد يكون ذلك أيضاً بهدف التهرب من الضرائب أو طلب إعانة من الدولة خاصة إذا كانت الدولة تضمن حداً أدنى من الأرباح.

الفرع الثاني : التحايل المالي :

أولاً - مفهوم وأنواع التحايل المالي :

01/ مفهوم التحايل المالي:

هناك تعريفات عامة وفنية كثيرة بخصوص التحايل المالي حيث يختلف مفهومه من شخص لآخر ومن طرف لآخر حيث عرفته جمعية فاحصي الاحتيال المرخصين ACFE بأنه: أي أعمال غير مشروعة تتسم بالخداع، الإغفاء، أو خيانة الثقة، وهذه الأفعال لا تتوقف على تطبيق أو ممارسة التهديد بالعنف الجسدي أو لتجنب عمليات التسديد أو فقدان الخدمات، أو لتأمين المنافع الشخصية أو التجارية ويعرف التحايل بأنه خلط الشيء الرديء بالجيد بغرض إظهاره على حقيقته لتحقيق منفعة شخصية².

¹ - سامح محمد رضا احمد، اكتشاف الغش و التلاعب في القوائم المالية مكتبة الملك فهد الوطنية لنشر الرياض السعودية سنة 2014. ص 25.

² - دحدوح حسين، مسؤولية مراجعة الحسابات عن اكتشاف التضييل في التقارير المالية لشركات الصناعية و العوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية سنة 2016 ص 174.

ويشير المعيار الدولي للتدقيق رقم (240) بلف مصطلح الاحتيال أو التحايل عبارة عن فعل متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من قبل الإدارة أو المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو أطراف أخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية .

أما من الناحية الأكاديمية فينظر إلى التحايل بأنه قيادة نتيجة أعمال المنظمة حسب النظام المتبع فيها إلى تحقيق نتيجة أرباح وهمية، غير أنه ليس ضروريا أن يؤدي هذا التضليل إلى تبعات قانونية أي أن التحايل فعل متعمد يخالف القانون.¹

ومن خلال ما سبق يمكن القول بأن التحايل المالي هو ممارسة تنطوي على استخدام الخداع للحصول المباشر أو غير المباشر على الاستفادة المالية للمخادع، ومن ذلك يتضح أن عملية التحايل المالي تتضمن عدة عناصر تتمثل بالتالي:

- ✓ التمثيل الكاذب مع المعرفة بعدم الصحة من قبل المحتال.
- ✓ الاعتماد على التبرير الكاذب و التعويل عليه.
- ✓ حدوث الأضرار المالية الناتجة عما سبق .

02/ أنواع التحايل المالي : يضم التحايل المالي مجموعة كبيرة ومتنوعة من الأنشطة و التي تتمثل بغش الإدارة والموظفين والسرقه وقرصنة الشبكات وغيرها، كما يمكن النظر إلى التحايل المالي كما يلي:²

- 01 عمليات التحايل الخاصة بالبنوك .
- 02 عمليات التحايل شركات التأمين.
- 03 عمليات التحايل الخاصة بالأوراق المالية .
- 04 عمليات التحايل المالي عبر الانترنت .

فيما يمكن أن تصنف عمليات الاحتيال وفقا لطرفي العملية كالتالي:

- أ. الجرائم من قبل الأفراد ضد المستهلكين .
- ب. جرائم الموظفين ضد أرباب العمل .
- ج. جرائم من قبل الشركات ضد المستثمرين و المستهلكين و الموظفين.
- د. جرائم من قبل المحتالين المتخصصين ضد المنظمات الكبرى .
- هـ. الجرائم الالكترونية.

¹ - محمود رجب غنيم ، مرجع سبق ذكره ص 149.

² - جديني رشا فتحي . إمكانية استخدام المحاسبة القضائية في مكافحة الجرائم المالية سنة 2009 ، ص 75.

- ثانيا - : أشكال التحويل المالي :

- أ- الاختلاس.
- ب- الإخفاء.
- ج- أجمالي عمليات السرقات .
- د- التلاعب بالاحتياطات .
- و- إساءة الاستعمال و التزوير.
- هـ- الإقراض غير المصرح به .
- ي- استخدام وثائق و حسابات و وهمية.
- خ- الانتحال.

و بذلك يتبين أن هناك عمليات التحويل ذات تأثير مالي و داخلي و أخرى خارجي هي¹ :

أ : احتيال مالي ذو اثر داخلي : ويعني تأثير الاحتيال على أنشطة الوحدة الاقتصادية نفسها.

ب: احتيال مالي ذو اثر خارجي: ويشمل تأثير التحويل المالي على الأطراف الخارجية والمرتبطة بالوحدة الاقتصادية.

وللتغلب على دوافع التحويل يجب شرح قواعد الأخلاقيات للموظفين ووضع نظام واضح للعقوبات، فيما أظهرت بعض الدراسات أن تحديد أسباب الغش صعب للغاية وذلك لان عمليات التحويل في عصرنا الحديث تنطوي على شبكات معقدة من التآمر و الخداع والتي غالبا ما تخفي السبب الحقيقي للغش².

المطلب الثالث: المسؤولية المهنية والأداء للمحاسب القضائي

تعتبر مهنة المحاسبة القضائية نشاط خدماتي حيث أنها تقدم العديد من الخدمات الاستشارية للمحاسبة القانونية بما يساهم في تحقيق المصلحة العامة وحماية المجتمع من جرائم الغش والتحويل المالي وغسل الأموال بصفة عامة ومساندة رجال القضاة في اتخاذ الأحكام العادلة في الدعاوي القضائية التجارية المرفوعة لديهم .

الفرع الأول: المسؤولية المهنية لممارسين المحاسبة القضائية

تعتبر مهنة المحاسبة مجالا مستخدما يجمع بين مجالات المحاسبة والمراجعة ومجالات القانون لذلك فان المسؤولية المهنية التي تقع على المحاسب القانوني ويجب وضع إطار للمسؤوليات المهنية للقائم بأداء مهنته المحاسبة القضائية ويمكن تقسيمها إلى³:

¹ - جربوع يوسف محمود مرجع سبق ذكره ص 22.

² - جديني رشا فتحي مرجع سبق ذكره ص 82.

³ - دحوح حسين مرجع سبق ذكره ص 212.

أولاً - المسؤولية المهنية المتعلقة بتأييد الدعوى القضائية

عند حدوث شك لدى مستخدمي القوائم المالية أو المساهمين أو أصحاب المنظمة حول وجود غش أو التحايل المالي بالقوائم المالية المنشورة ، قسم الاستعانة بخبير محايد يطلق عليه (خبير قضائي) باعتباره متخصص في فحص وتقديم الجوانب الفنية الموجودة في القوائم المالية والتي تكون موضع نزاع بين الأطراف بالإضافة لتوافر بعض الشروط في الخبير القضائي لكي يصبح مؤهلاً على أكمل وجه والتي تمثل فيما يلي¹:

أ - توافر التأهيل المهني المناسب للقائم بعمل محاسب قضائي والترخيص له بمزاولة المهنة.
ب- أن يكون مستقلاً حيث يقوم بإعداد المذكرة القضاء بعيداً عن التأثيرات أو ضغوط من قبل أي طرف من الأطراف النزاع.

ج- أن يتمتع المحاسب القضائي بالسمعة الطبيعية في مجال عمله وخبرة مناسبة لقيامه بهذا العمل المهني.

د- عدم حصول الخبير على أتعاب أو أي عمولات أو ما ذلك من العملاء بالإضافة إلى عدم اقتناء أسرار العملاء محل فحص يخلق الثقة بين العميل والخبير.

ثانياً- المسؤولية المهنية المتعلقة بقضايا غسل الأموال .

يعتبر غسل الأموال ليس لها تأثير مباشر على قوائم المالية بل تأثيرها غير مباشر مثل زيادة التزامات الفرضية التي تنتج عن دعاوي القضائية ترتبط بغسل الأموال وقد أوضح معيار 54 أن مراقبي الحسابات ليسو مطالبين باكتشاف مثل هذه العمليات تأثير غير مباشر على القوائم المالية .

ولهذا تلجأ المنظمات التي تشك أن هناك عمليات غسل الأموال تتم من خلالها الاستعانة بالخبير القضائي التي تمكن إجمالها في التقاط التالية:²

أ. يجب توافر الكفاءة العلمية للقيام بالاكتشاف والتقرير عن عمليات غسل الأموال في المؤسسات المالية محل فحص.

ب. اطلاع الخبير القضائي على أحداث الإصدارات العلمية في مجال غسل الأموال .

ج. التحاق الخبير بالدورات التدريبية التي تفقد في هذا المجال لزيادة معرفته بإشكال عمليات غسل الأموال .

د. حضور الخبير للمؤتمرات العلمية اللازمة لمتابعة أحداث الطرف المستخدمة لعمليات غسل الأموال وتمثل

مسؤولية الخبير القضائي تجاه عمليات غسل الأموال في التحقيق من وجود مخالفات للالتزامات التي تفرضها قوانين غسل الأموال وهنا تقوم بإتباع بعض الخطوات تتمثل في ما يلي:

¹ - مصطفى الخلو شرين . مسؤولية المدققين الحسابات في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية سنة 2012 ص 112.

² - بن رحيم محمد خميسي و حليمي حكيم، الفساد المالي والإداري مدخل لظاهرة غسل الأموال و انتشارها، المؤتمر الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري سنة 2011 ص 165.

- عدم التأكد من وجود انتهاكات للقوانين المنظمة لجرائم غسل الأموال بحيث يتحصل الخبير على المعلومات الكافية.
- التأكد من وصول أي معلومات عنده التجاوزات للجنة المراجعة الموجودة بالمنظمة ومناقشة الإدارة بخصوصها.
- متابعة تقسيم الإدارة لتأثير تلك الانتهاك على القوائم المالية ومدى مناسبة عرضها والإفصاح عنها.
- نتيجة لما سبق فتنه تتم الاستعانة بخبير محايد (المحاسب القضائي) تجاه غسل الأموال في التدقيق من وجود المخالفات وانتهاكات للالتزامات التي تفرضها القوانين غسل الأموال.

ثالثا- المسؤولية المهنية المتعلقة بقضايا التقديرات المحاسبية المستقبلية .

تقع على عاتق المحاسب القضائي مسؤولية المهنية حيث يختلف في مدلولها عما تسال عنه المراجع الخارجي حيث سيكون حكما طرفي النزاع والمطلوب منه العدالة والشفافية وعدم التخير لطرف دون آخر ويجب عليه عند تحديد صيغة توظيف ومدى إجراءات الاختيار مراعاة الآتي:

- أ - إمكانية وجود أخطاء جوهرية.
- ب- قدرة الإدارة على إعداد المعلومات المالية المحاسبية .
- ج- الخبرة المكتسبة من مهام السابقة.
- د- مدى تأثير المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصي على الإدارة تقع على الخبير القضائي مسؤولية أخرى تتعلق ضمن المذكرة التي تعدها فكيفية قيامه باختيار المعلومات المستقبلية وحدود اختياراته على أساس الذي ينبغي عليه حكمه في هذا المضمون فضلا عن مسؤوليته المهنية.

الفرع الثاني: المتطلبات الأساسية لتحقيق جودة الأداء المهني للمحاسبة القضائية.

أولاً- مفاهيم جودة الأداء المهني: والتي يمكن تعريفها كالآتي¹:

- 01/- هي التي تعمل على تحسين وتوفير المعلومات المالية لجعل التقديرات أكثر دفعة عن قيمة الشركة .
- 02/- هي تلك الجودة التي تؤديها المراجع وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) لتوفير تأكيد معقول بان القوائم المالية التي مراجعتها وا لإفصاحات المتعلقة بما فيها قدمت وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

¹ - ولاء محمود عبد العزيز - الإطار العلمي لمهنة المحاسبة القضائية بهدف تحقيق جودة الأداء لخبرات المنازعات التجارية (دراسة ميدانية) رسالة الماجستير جامعة بور

ويمكن القول بان مفهوم وجودة الأداء المهني لخبراء المنازعات القضائية تستهدف المشاركين في عملية في عملية الفحص والاستقصاء والمستنفدين من جودة عملية الفحص وبالتالي يمكن تحديد مدى أهمية جودة أو الخبراء من الأطراف المستفيد من تحقق الجودة وهم¹ :
الخبراء القضائيين، المساهمون، إدارة الشركة، الدائنون، البنوك، الهيئات والأجهزة الحكومية، الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة، الهيئات القضائية، الكفاءة العلمية، الاستقلال، الفعالية، الالتزام.

ثانيا- سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة وأداء الخبراء :

وتأتي هذه السياسة وفقا للعناصر التالية :

أ -السياسة العامة: وهو توضيح الأسلوب المنهج الذي يتبعه الخبراء فيما يتعلق بتنفيذ المهام المهنية الموكلة إليه من خلال تطبيق القواعد واللوائح والقوانين التنظيمية المعمول بها وتطبيق المعايير المهنية الواجب تنفيذها.
ب -اختيار الأفراد: أن في اختيار الأفراد للقيام بهذه المهام له دور كبير في الحصول على النتائج حيث يتم تعيينهم وفقا لمواصفات وخصائص شخصية حيث يكون لهم القدرة على الوفاء بالإعمال التي تم تعيينه من اجلها.

ج. التفتيش والمتابعة: وتشمل هذه العملية على أداء الخبراء في عملية الفحص القوائم المالية موضوع النزاع ويتم بعد هذه العملية كتابة مذكرة وإبداء الرأي فيها.²

ثالثا- المستويات التي تلائم طبيعة المحاسبة القضائية

ويمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات :

1/- مجموعة المستويات العامة لممارسة مهنة المحاسبة القضائية: وتعلق بالتكوين الشخصي والتأهيل والخبرة المهنية للمحاسب القضائي.

2/- مجموعة مستويات الأداء الخاصة بالعمل الميداني: وترتبط هذه المستويات بالعمليات التي يقوم

بها المحاسب القضائي للقوائم المالية محل نزاع وتتضمن ما يلي :

- ضرورة التخطيط والإشراف على مساعدين في عملية الفحص.

- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والذي بدوره يساعد في فحص البرامج التي تستخدم من النواحي القضائية.

¹ - شكر إيناس جمعة فهمي ،دور المراجعة الاستقصائية القضائية في تأييد الدعاوي القضائية و فض النزاعات والخلافات الضريبية وأثارها على المستوى القومي المؤتمر الثامن عشر بعنوان نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة الجمعية المصرية المالية العامة والضرائب القاهرة سنة 2012 ص 38.

² - خالد عبد الصبور محمد حسين - استخدام مبادئ الحوكمة في بناء إطار علمي للمحاسبة القضائية - دراسة ميدانية - رسالة ماجستير كلية التجارة الإسماعيلية جامعة قناة السويس سنة 2001 ص 74.

- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لعملية الفحص .

03/- إعداد نتائج الفحص: على المحاسب القضائي بعد الانتهاء من عملية الفحص إعداد مذكرة يتم

عرضها على كافة الأطراف المتعلقة بموضوع النزاع ويجب أن تتمتع بشيء من الشرح والإيضاح.¹

الفرع الثالث: دور المحاسبة القضائية في تأييد الدعوى القضائية وفض المنازعات التجارية

تشير إحدى الدراسات إلى ما يجب على المحاسب القضائي القيام به لتأييد الدعوى القضائية:

- أ- التأكد من وجود شكوك وعلامات تحذيرية والتي تمثل دلائل وجود الغش في القوائم.
- ب- جمع الأدلة اللازمة وتقييمها ودراسة عوامل محاضرة الغش المرتبطة بكل التقرير المالية الاحتمالية .
- ج- الإفصاح عن الغش لجهات أخرى خارجية.²
- د- للإشارة انه في حالة استدعاء المحاسب القضائي ضمن فريق المراجعة يجب عقد جلسات لتبادل الأفكار والخبرات بشأن ارتكاب الغش كما أنها تمر بأربعة مراحل أساسية وهي:

أولاً- التشخيص والتخطيط الجيد لها:

يجب على المحاسب القضائي صرح العديد من الأسئلة لتحديد طبيعة المشكاة موضع الدراسة فقد تكتشف المشكلة من خلال المراجع الداخلي والخارجي أو من خلال الفحص الدوري ويعتمد هذا المنهج على المحاور التالية:

01/- تحديد الخصائص والسمات المتميزة للمشكلة محل دراسة وتتبع الخبير (المحاسب

القضائي) الإجراءات التالية:

- أ - تحديد الإغراض من المشكلة والتي تسعى إليها فحص وتقويم لعمليات التحايل والخداع .
- ب- قاعدة المعلومات وهي خاصة بتجميع المعلومات التي تمثل في الأدلة الواقعية من خلال المراجعة المالية وتركيزها على نقاط الضعف.
- ج- نطاق الفحص والتقويم وتركز على مدى قوة أو ضعف الإدارة و تكامل وفعالية وتنظيم مدى ملائمة الأهداف والاستراتيجيات ومدى قوة أو قوة النظام المحاسبي.

¹ - سامح محمد رضا احمد ، مرجع سبق ذكره ص 39 .

² - شكر إيناس جمعة فهمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 47.

02- المتغيرات الهيكلية:

إن فحص عمليات التحايل لها إغراء عامة إلا أن هيكل الفحص قد يتخذ تسمية مميزة ويتوقف على العناصر التالية :

- دور الأعضاء: حيث يستند لكل عضو من الأعضاء ومسؤوليات وواجبات محددة.
- الأهداف المرجوة وينبغي تحديد أهدافها عملية الفحص مع الإجابة عن التساؤلات الأساسية مثل متى حدث التحايل المالي والخداع من المسؤول عنه، ما هي طبيعة العمليات، ماهية الدفاتر والتقارير، ماهية الأصول التي تأثرت ما هي مواطن القصور في الضوابط والقواعد الموضوعية، عمق ومستوى التحليل هناك قاعدة هامة يجب أخذها في مجال فحص عمليات التحايل والخداع وهي تحقيق التوازن بين العائد والتكلفة وتمثل تكلفة الخسائر الماضي والحاضر والمستقبل.

03./ الأخطاء السابقة وتمثل أهمها في:

- أ - عدم الاتفاق بين فريق العمل .
- ب- الإخفاق في التزم بالسرية.
- ج- عدم كفاية البيانات.
- د- عدم التوازن في توظيف النتائج.¹

ثانيا- تجميع الأدلة للإثبات :

تعتبر هذه المرحلة في غاية الأهمية أي يتعين على المحاسب القضائي التأكد من أدلة الإثبات التي تم جمعها خلال المرحلة الأولى التشخيص والتخطيط الجيد لها ويمكن الاعتماد عليها والوثوق بها فهذا كانت مضللة فانه يتعين إعادة التقييم والتشخيص في المرحلة السابقة أما إذا كانت البيانات وأدلة الإثبات يمكن الاعتماد عليها والوثوق بها والخطوة الموالية هي تبادل كافة جوانب المشكلة وتجميع أدلة الإثبات التي يمكن الرجوع إليها ويمكن تصنيف أدلة الإثبات من حيث المراجع الداخلي والخارجي إلى ما يلي:²

- أ. الإجراءات التحليلية من خلال استخدام أسلوب المقارنات.
- ب. إجراء المطبقات سواء كانت ايجابية أو سلبية من خلال طرف ثالث محاسب .
- ج. الفحص المادي من خلال الحصر والفحص الفعلي.
- د. مدى الرضا عن نضام الرقابة الداخلية.

¹ - ولاء محمود عبد العزيز، مرجع سبق ذكره ص 72 .

² - امينة رمضان محمد نمير - دراسة لتأثير دور المحاسب كفاحص قانوني على بيئة المحاسبة والمراجعة المصرية -دراسة تطبيقية رسالة ماجستير كلية التجارة الإسكندرية، سنة 2008 ص 32.

ثالثاً- تقويم أدلة الإثبات.

وتتمكّن في قيام المحاسب القضائي بالإدلاء برأيه الموضوعي ومدى كفاية أدلة الإثبات والتي تمكنه من النتائج والتوصيات وفي حالة عدم كفاية أدلة الإثبات أخرى المناسبة للوفاء بإعراض الفحص والتقويم.

رابعاً - إعداد التقرير النهائي.

حيث أن الهدف من إعداد التقرير هو الغرض الحقائق تشكل يساعد على الصيف التدقيق والاستدلال الموضوعية نتائج الفحص والتقويم وينبغي على المحاسب القضائي في هذه المرحلة مراعاة اعتبار التقرير النهائي وأهمها إشارة المحاسب القضائي إلى أدلة الإثبات التي قام بتطبيقها وان يعد التقرير بلغة صحيحة ودقيقة. وهناك مجموعة من العناصر التي يتعين احد الحساب عند الوضع استراتيجيات المحاسبة القضائية أهمها :

- 1 - التركيز على المصادر غير متوقعة للبيانات وينبغي على المحاسبة القضائية تحديد مدى صلاحية ومعقولة تلك المصادر.
 - 2 - التحقق من أدلة بعد تحديد مجال المشكلة ويتوجب على المحاسب القضائي أن يتأكد من صحة الادعاء.
 - 3 - إعداد خطاب الارتباط وتحديد الالتزامات التي يتجنب القيام بها.
 - 4 - الالتزام بالمعايير والقوانين ذات علاقة .
 - 5 - تطوير برامج الفحص والتحري.
 - 6 - اختيار أدوات البحث المناسبة لتجميع الأدلة.
 - 7 - الاحتفاظ بأوراق العمل المستخدمة في سبيل الحصول على أدلة الإثبات والنتائج.
- توجد إجراءات معينة تتبعها المحاسبة القضائية لوضع أساليبها موضع تنفيذ وتمثل تلك الإجراءات :
- أ - في حالة ما إذا كانت الدعوى ممثلة في فراغ بين الطرفين على جوانب المحاسبة :
- يتم رفع قضية أمام القضاء لدراسة الموضوع من كافة الجوانب وإبداء الرأي المحاسبي
 - يقوم الخبير على ملف القضية واستدعاء الخصوم لغرض وجهات النظر .
 - يقوم الخبير بدراسة النزاع وتجهيزاتها ما يلزم من تقارير.
 - تقديم التقارير والملفات والأدلة للقضاء ولها دراسة وفحص في موضوع النزاع مع عرض وجهات النظر الخصوم في ضوء الاستشارات القانونية.
- ب- في حالة ما إذا كانت الدعوى القضائية ممثلة في نزاع بين الطرفين أمام القضاء كما هو في حالات التهرب الضريبي:

- يتم رفع الدعوى القضائية إلى النيابة والتي بدورها تقوم بالتحقيق وإحالة الموضوع النزاع إلى لجنة الفحص والتي تشكل من العاملين في مصلحة الضرائب .
- تقوم لجنة الفحص بعد حلف اليمين باستدعاء الممول واحد أقواله والإطلاع على دفاتر والملفات وإعداد التقارير وإرساله إلى العدالة .

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

تمهيد:

تم التطرق في هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب يشكّلون إضافة للدراسة حيث تناول المطلب الأول الدراسات العربية والمطلب الثاني الدراسات الأجنبية أما المطلب الثالث فتناول مميزات الدراسة.

المطلب الأول: الدراسة العربية .

أولاً - دراسة (نجوى احمد السيسي 2006).

أوضحت الدراسة إلى أن من أهم المتطلبات الأساسية للمحاسب القضائي ضرورة أن يكون لديه خلفية محاسبية كبيرة ، معرفة متكاملة بالمراجعة والرقابة الداخلية ، وكيفية ضبط الغش إدارة المخاطر المرتبطة به في إطار التفهم الحقيقي لأساسيات البيئة القانونية ومهارات الاتصال ، وضرورة أن يتوافر لدى محاسب القضائي التميز والخبرة العالية والقدرة على الإقناع ، وبراعة إجراء التحريات، والتفهم العميق للعمليات المحاسبية ، والمقدرة على الجدل والتحليل والتقييم وتأييد الدعاوي والتحاقي بالدورات التدريبية والبرامج المخصصة والحصول على شهادة خبرة مهنية معتمدة من جهات متعارف عليها.¹

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك معرفة مسبقة إلى حد ما بالمحاسبة القضائية ، حيث هناك بعض الطلب على خدمات المحاسبة القضائية من نيابة الأموال العامة ونيابة الشؤون المالية والإدارية حول المخالفات المالية ، أيضا توصلت الدراسة إلى أن هناك أساليب للمحاسبة القضائية وان تطبيقها سيؤثر على التخطيط عملية المراجعة الخارجية ، ومن ثم زيادة كفاءتها وفعاليتها وطمأنة مستخدمي القوائم المالية ، وتتمثل أساليب المحاسبة القضائية في الآتي:

أ- المراجعة التفاعلية: وهي تهدف لإجراء التحريات الأزمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من عدم وجود غش بها، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوي القضائية.

ب- المراجعة البعدية: وتهدف تلك المراجعة إلى الفحص من عدة مظاهر مختلفة وتتضمن ما يلي:

ج- المراجعة التشريعية: تقوم على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، والتأكد من حماية الأصول والموارد المختلفة.

د- الالتزام المنظم: وتستخدم في حالة المراجعة الحكومية حيث يتم التأكد من مدى الالتزام الوحدة بالقوانين والإحكام التشريعات عند صرف وإثبات المدفوعات الحكومية.

¹. نجوى احمد السيسي - مرجع سبق ذكره ص 77.

هـ - الأداة التشخيصية: وتستخدم لإجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش والتركيز على المناطق المستهدفة للغش.

و - التحري عن الادعاءات: حيث يتم إجراء التحريات الأزمة عن الشكاوي والادعاءات المقدمة.

أوصت الدراسة بضرورة وجود تشريع أوجهة ملزمة بتنمية مهارات وخبرات المحاسب القانوني وتأهيله علميا وعمليا لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية ، وضرورة تحقيق التنسيق والتكامل بين جهود وأداء كل من المحاسب القانوني والقضائي لتفعيل أداء المحاسبة القانونية ومن ثم تسهيل دورة في تأييد الدعوي القضائية، وضرورة أن تتضمن الجمعيات العامة لدى الشركات محاسب قضائي يكون مسؤولا عن إبداء الرأي وتقديم تقرير يشترك في إعداد مع المحاسب القانوني للشركة ويتم عرضه ومناقشة أمام الجمعيات العامة مما يساهم كفاءة الإدارة والمراجعة الداخلية والخارجية وتسهيل متابعة لجان المراجعة ، وضرورة أن يكون هناك قائمة بأسماء محددة للمحاسبين القانونيين الذين يزاولون مهنة المحاسبة والتي تكون بمثابة لجنة استشارية متعارف لديها لدى القضاء ويتم اختيار الخبير من بينها في حالة وجود شكوك حول وجود غش في القوائم المالية ، بالإضافة إلى ضرورة تطوير المناهج الدراسية وعقد دورات تدريبية في الكليات والجامعات ومراكز التدريب المتخصصة لإعداد محاسبين قضائيين متعارف عليهم .

ثانيا - دراسة (أمينة رمضان محمد نمير 2008).

اختيرت هذه الدراسة مدى الحاجة لوجود مهنة المحاسبة القضائية (الفحص القانوني) ومدى تأثيرها على مهنة المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية وتحديد متطلبات تطبيقها في بيئة الأعمال وممارسة المهنة، حيث تناولت مفهوم الفحص القانوني وخدماته، وأنواع الفحص القانوني وعلاقة الفحص القانوني بجرائم الغش والفساد، وأسباب إضافة الخدمات مهنة الفحص القانوني لقائمة خدمات المحاسبة والمراجعة ، كما ركزت على المتطلبات الأكاديمية والتنظيمية والمهارات الشخصية الأزمة للحصول على لقب فاحص قانوني ، وتوصلت الباحثة الى إطار مقترح لتنظيم مهنة الفحص القانوني (المحاسبة القضائية) بجمهورية مصر العربية من خلال أربعة عناصر وهم (التوصيف المهني لهذه المهنة، مجال ونطاق الخدمات التي تقدمها هذه المهنة ومتطلبات تفعيلها).¹ كما توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج وهو وجود تأييد كاف من جانب المتهمين بمهنة المحاسبة والمراجعة لمهنة وخدمات الفحص القانوني، واعترافهم بان دور الفاحص القانوني يختلف عن الدور الحالي الذي يؤديه المراجع من خلال تقديم الدعم غير محدود للمنظمات التي تسعى لمحاربة الجرائم المالية ووجود توقع بنجاح مهنة الفحص القانوني في تقليص حجم الفجوة التوقعات التي تعاني منها مهنة المحاسبة والمراجعة ومنع حدوث أزمات كبيرة ومخالفات مالية.

¹ - أمينة رمضان محمد نمير - مرجع سبق ذكره ص 64

أوصت هذه الدراسة إلى أن هناك حاجة ملحة لتعاون و اشتراك كلا من الجهات الأكاديمية ، والمهنية والتشريعية والتنفيذية وهيئة سوق المال معا عند وضع إطار ومعايير لتنظيم تلك المهنة بجمهورية مصر العربية مع ضرورة احتواء مقرراتها على القوانين واللوائح السارية بالدولة والبدء في تدريس هذه المقررات بالجامعات المصرية في مرحلة الدراسات العليا من خلال شهادة متخصصة في مجال الفحص القانوني لمدة سنتين وتكون هذه الشهادة مشتركة ما بين كلية التجارة والحقوق والشرطة .

ثالثا - دراسة (خالد عبد الصبور محمد حسين 2011).

هدف الباحث في هذه الدراسة الى بناء إطار علمي للمحاسبة القضائية والذي ينظم ويحكم عملية المحاسبة القضائية واكتشاف الغش والاحتيال باستخدام مبادئ وقواعد حوكمت الشركات .

أشارت الدراسة انه بالرغم من بداية تفعيل مبادئ حوكمت الشركات في بعض المنشآت المصرية في الآونة الأخيرة إلا انه مزال مجال محاسبة القضائية غير موجود بشكل فعال في بيئة الأعمال المصرية ، حيث أن هناك خلطا عند العديد من الأطراف الداخلية والخارجية في بيئة الأعمال المصرية بين المراجعة الخارجية والمحاسبة، القضائية والمحاسبة هي مجال من مجالات المحاسبة تقوم على أساس المعرفة المتكاملة بكل من أساسيات المحاسبة والمراجعة ، ومهارة التحريات في ضوء المعرفة القانونية وهي تركز على فحص الماضي لإلقاء نظرة على المستقبل ، وتزداد الحاجة إليها عند شكوك مهنية ودعاوي قضائية تتطلب الإدلاء برأي مهني مستقل ، وتقديم تقرير يساعد على تأييد الدعاوي القضائية ، وتنوير القضاء ومعاونيه على إقرار الحق وتحقيق العدالة.¹

أيضا أشارت الدراسات إلى أهم الاعتبارات الواجب مراعاتها عند الاستناد إلى المحاسب القضائي وهي التأكد من وجود شكوك أو علامات (إشارات) تحذيرية حيث أنها تمثل دلائل على وجود الغش في القوائم المالية، جمع الأدلة الأزمة وتقييمها ودراسة العوامل مخاطر الغش المرتبطة بكل التقارير المالية الاحتياطية واختلاس الأصول واستخدام الاجتهاد المهني عند تقييم عوامل مخاطر الغش والتخطيط للمراجعة وتقديم التقرير عقد جلسات العصف الذهني بين أفراد فريق المراجعة لتبادل الأفكار والخبرات بشأن ارتكاب الغش وإجراء اتصالات بشأن مع الإدارة ولجنة المراجعة والآخرين ، الإفصاح عن الغش لجهات خارجية ابعدها من الإدارة العليا ولجنة المراجعة وذلك في حالة استدعاء القضائي .

أيضا من أهم متطلبات الأساسية الواجب توفرها في المحاسب القضائي هي أن يكون لديه إصرار ومثابرة في أداء العمل ومهارات اتصال عالية ، أن يكون لديه قوى العمليات المحاسبية والمقدرة على المنافسة والجدل في الدعاوي القضائية والالتزام بالمعايير والسلوكية المهنية ، إن يكون لديه خبرة عالية في الحصول على المعلومات

¹ - خالد عبد الصبور محمد حسين - مرجع سبق ذكره ص 88 .

وذكاء وقوة ملاحظة ومهارة في الانتباه للأشياء الصغيرة وإجراء التحريات عنها، حب الاستطلاع، الإصرار، أن يكون خلاق وقادر على الإبداع في عمله، عقلا في تصرفاته في اتخاذ قراراته منظم في عمله وجه الضرورة، الثقة في النفس، أن يتسم بخبرات قضائية مميزة، ويجب على الخير أن يحافظ على شرف المهنة وكرامتها وتحسين وتطوير أدواتها لترسيخ المهنة عند الجمهور ، الصلاحية العلمية والفنية الصلاحية القانونية، الصلاحية الأخلاقية الأدبية الاستقلالية، وضرورة أن يكون مؤهلا وحاصلا على شهادة خبرة مهنية تتميز كمحاسب قضائي وفاحصا للغش، وضرورة الالتحاق بدورات وبرامج تدريبية متخصصة في مجال المحاسبة القضائية .

أوصت الدراسة بزيادة الوعي بمبادئ الحوكمة وأهميتها من خلال عقد العديد من الدورات التدريبية في النقابات والهيئات والمؤسسات للتعرف على وحوكمة الشركات ومبادئها وأهميتها في بيئة الأعمال ، وضرورة طرح معيار محاسبي حول حوكمة المحاسبة القضائية ، ضرورة عرض الإطار العلمي المقترح للمحاسبة القضائية على كلا من الجهاز المركزي ، هيئة الرقابة المالية ، وضرورة التنسيق بين المراجعين الخارجيين والمحاسبين القضائيين ، ضرورة عمل سجل للمحاسبين القضائيين في المحكمة الاقتصادية لسهولة الوصول إليهم وإرساء الثقة لدى أصحاب الدعاوي القضائية في المحاسب القضائي ، ضرورة حضور المحاسب القضائي أو من ينوب عنه اجتماعات الجمعية العامة والتعليق على الأحداث الاقتصادية والقوائم والتقارير المالية في حالات الخلافات والنزاعات القضائية .

رابعا - دراسة (ولاء محمود عبد العزيز 2012).

هدف الباحث في هذه الدراسة للتوصل إلى إطار العلمي لمهنة المحاسبة القضائية بهدف تحقيق جودة الأداء لخبرات المنازعات التجارية حيث تناولت دواعي ظهور المحاسبة القضائية في الفكر المحاسبي والممارسات المحاسبية للغش في القوائم المالية والمخاطر الناجمة عنها وطبيعة الإطار العلمي للمحاسبة القضائية والمتطلبات الواجب توافرها في القائمين بها والمسؤولية المهنية ومستويات الأداء المهني للمحاسبة القضائية ومتطلباتها كما أبرزت الدراسة دور المحاسبة القضائية في فض النزاعات.¹

توصلت الدراسة إلى صعوبة تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية وذلك لان تأهيل العلمي والعملية للمحاسب القضائي غير كاف ، كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أساليب المحاسبة القضائية قد يؤثر على تخطيط عملية المراجعة الخارجية ومن ثم زيادة كفاءتها وفعاليتها وتحسين جودة أداء خبراء المنازعات التجارية .

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية:

¹ - ولاء محمود عبد العزيز - مرجع سبق ذكره ص 67.

أولا - دراسة (carpenter,2008) .

أشارت الدراسة لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن علامات أو أشارت الاحتيال، وذلك من خلال عقد دورات تدريبه في مجال المحاسبة القضائية لطلاب قسم المحاسبة والمراجعة وتوصلت الدراسة إلى أن الطلاب الذين التحقوا بالدورة التدريبية الخاصة بالكشف عن الغش والاحتيال كانت أحكامهم أدق وذات جودة عالية قبل الالتحاق بالدورة كما أنهم أكثر قدرة على تقييم مخاطر الاحتيال عن الذين لم يلتحقوا بالدورة كما أكدت الدراسة إلى أن عقد الدورات التدريبية تأتي بقواعد أسرع وانجح لتحسين أحكام المراجعين حول مخاطر الغش والاحتيال منها في حالة اكتسابها مع مرور الوقت من خلال الخبرة¹.

ثانيا - دراسة (Maria H Sanchez ,2012) .

أشارت الدراسة إلى أن جريمة انتحال الشخصية هي مشكلة متفشية في الولايات المتحدة وتحدث عندما يتم سرقة المعلومات الشخصية من خلال عمليات الشراء غير الصريح به ، والاستيلاء على أموال من الحسابات المصرفية وفتح خطوط جديدة من الائتمان مع المعلومات المسروقة أو استخدام تلك المعلومات لتحقيق مكاسب مالية أخرى وأبرزت الدراسة انه يمكن للمحاسبين المتخصصين في مجال المحاسبة القضائية المساعدة على منع ارتكاب وكشف ملاحقة الاحتيال وسرقة الهوية والدور الذي يمكن أن يؤديه المحاسب القضائي في المقاضاة من خلال إعداد المستندات كأدلة للنيابة العامة لاستخدامها في المحكمة².

ثالثا - دراسة (PAWAR d pawar 2014) .

تعرضت الدراسة لوضع الهند تجاه مؤشرات الفساد CPI والتي لم تتحسن صورتها حيث تتواجد في المرتبة 94 ومع انتشار تزايد عدد عمليات الاحتيال المالي وجرائم ذي الياقات البيضاء في جميع القطاعات الاقتصاد المالي وفي الهند ومن تمثله فضائح للشركات الشهيرة (1992) HARSHAD MEHTA ، تزويد بطاقات الائتمان شركة kingficher Airlnes (2008) شركة Ketan parekh (2008)، شركة Satyam Computers (2009) وغيرها، فان الأمر قد اثر سلبا على تطوير الشركات والقطاعات غير الحكومية.³

¹ - Tina carpenter D,Durtshii,cindy and Gaynor, lisa, milici2008- The Incremental Benefits of a forensic-Accounting Course on skepticism and froud-Related Judgments . P128 .

² - Maria Sanchez 2012 –The role of The Foensic Accountant In Medicare fraud Identity Theft case- P130.

³ - Hukmaram d pawar 2014 – Forensic accounting)A Great Weapon Against Accounting Frauds And Malpractices InCorpora TE World P114 .

أشارت الدراسة الى أن الاحتيال يتمثل في مختلف القطاعات مثل البنوك والتأمين سوق الأوراق المالية، وعالم الانترنت وغير ها، الأمر الذي تسبب في اسجداد الى أداة عملية (المحاسبة القضائية) جادة للتحقيق وتسوية المنازعات بالإضافة الى مساهمتها في تعزيز دور حوكمة الشركات وفي صياغة وإنشاء أنظمة مراقبة فعالة.

رابعاً - دراسة (Popoola oet.al Ahmed ASamsudin، 2015).

أشارت الدراسة بالرغم من جهود الحكومة النيجرية في الحد من وقوع الغش والفساد من خلال اتخاذها تدابير مثل إنشاء وتعزيز أجهزة المساءلة، وتعزيز ممارسة أفضل للشركات، إلا أن حالات الاحتيال والجرائم المالية في القطاع العام في ازدياد، كما بحثنا الدراسة العلاقة بين متطلبات المعرفة (KR) knowledge requirements والمهارات المطلوبة (SR) requirements Skills لكلا من المحاسب القضائي والمراجع وبين أداء مهمة تقدير مخاطر الاحتيال (Tpfra) Task performance Fraud Risk Assessment في القطاع العام النيجيري.

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية بين متطلبات المعرفة والكفاءة والإمكانيات (KR) والمهارات (SR) الأزمة لأداء مهمة مخاطر الاحتيال (Tpfra)، وان المحاسب القضائي لديه مستوى أعلى من المعرفة والمهارة عن المراجع فيما يتعلق بالكشف عن الاحتيال ومنعه والاستجابة والمخاطر الاحتيال، كما توصلت الدراسة إلى أن تأثيرها قد يؤدي إلى تخفيض شامل للغش والاحتمالات المالية وتعزيز الإطار المؤسسي والتنظيمي والتنفيذي والقانوني وخلق الوعي بين مؤسسات المحاسبة والمراجعة في القطاع العام النيجيري.

أيضاً، لفتت الدراسة انتباه المحاسبين القضائيين ومراجعي الحسابات مثل المؤسسات التنظيمية والتنفيذية والمحاكم والوزارات والإدارات إلى فهم آليات مخططات الاحتيال والقدرة على منع وكشف الغش من خلال إتباع منهج شامل يتمثل في المعرفة الخاصة بالمحاسبة القضائية ومهاراتها في أداء مهمة تقدير المخاطر الاحتيال. وأشارت الدراسة انه لا توجد دولة محصنة من الغش والاحتمالات وبالرغم من تكلفتها إلا انه يمكن تخفيضها عن طريق الاستعانة بخدمات المحاسبة القضائية في القطاع العام¹.

المطلب الثالث: مميزات الدراسة

- من جميع الدراسات السابقة نستخلص النقاط التالية :

¹ Popoola o Ahmed ASamsudin R2015 Forensic Accountant And Auditor Knowledge and Skills Requirements For Task Performance Fraud Riska Assessment In the Nigerian Public Sector . P 211 .

- أ- يوجد تباين واضح بين خدمة المراجعة المحتوى التقارير المالية وخدمات الفحص القانوني (المحاسبة القضائية)، كما يوجد متطلبات يجب توافرها في المحاسب القضائي.
- ب- يوجد تباين بين أداء ومهارات المحاسب القضائي وبين أداء مهارات المحاسب التقليدي القائم بإعداد القوائم المالية.
- ج- بالرغم من أن المحاسب القضائية توجد في مصر والتي تمثل في نيابة الأموال العامة وخبراء وزارة العدل والرقابة الإدارية ونيابة الشؤون الإدارية والمالية والجهاز المركزي للمحاسبات إلا أنه يوجد تنظيم مهني مستقل لهذه المهنة ، بالإضافة إلى أنه توجد تشريعات وقوانين ملزمة لتطبيق هذه المهنة في بيئة المحاسبة والمراجعة المصرية من قبل الدولة .
- د- أن خدمات المحاسبة القضائية في القطاع الخاص تكاد تكون نادرة نظرا لعدم وجود تنظيم ومعايير وإصدارات مهنية تنظمها وقلة الوعي لمستخدمي القوائم المالية عن المحاسبة القضائية ، بالإضافة إلى أن المحاسب القانوني أو مراقب الحسابات لا يمتلك الصفة القانونية مثل مهنة المحاماة في الحضور في المحاكم وتقديم شهادته كخبير في النزاعات والمخالفات المالية .
- هـ- أنه في حالة تنظيم هذه المهنة سيساعد هذا في إقرار الحق بطريقة أسرع وخدمة رجال القضاء والمحكم الاقتصادية.
- و- أن ممارسة مهنة المحاسبة القضائية ستقتصر على مكاتب المحاسبة والمرجعة الكبرى فقط نظرا لعدم متابعة ومراقبة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة المتوسطة والصغيرة الحجم في البيئة المصرية بطريقة دورية من خلال تأهيلهم علميا وعمليا.
- من خلال هذا نرى أن هذا الموضوع يتناول قضية مكافحة الفساد المالي ، وبالرغم من أن هذه الدراسات وما أنجزته في هذا المجال إلا أنها لم توضح دور المحاسبة القضائية في اكتشاف الغش وممارسات الفساد المالي ووضع إطار المحاسبة القضائية في للحد من ممارسات الفساد المالي وذلك لإضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية ودعم أداء المؤسسات الرقابية والاشرفافية بصفة عامة وأداء المحاسب القانوني بصفة خاصة.

خلاصة:

- إن دور المحاسبة القضائية في التحقيق في وقائع الغش يتجلى في وضع برنامج للتشجيع المتخصصين في كشف حالات الغش بفعالية والتي تمثل محصلة تضافر عدة عناصر أهمها الخبرة التدريب والالتزام بالضوابط حيث إن شخص يمكن أن يقترف خطأ متى توافرت العوامل الملائمة وهذه العوامل هي كما يلي:
- الضغوط السيئة مثل تراكم المديونية الخسائر المالية.
 - تداخل اختصاصات الأفراد واللجان .
 - الافتقار إلى مقومات الشخصية السليمة مثل الاستقامة والأمانة .
 - يستوجب على المحاسب القضائي تحليل الدوافع والمؤثرات التي تدفع العاملين لارتكاب وتوضيح الحقائق مقترنة بالأدلة المادية والمعنوية.
- تبرر دور المحاسب القضائي عند قيامه بالتقصي عن الغش وأداء المهام في المراحل التالية:
- إثبات الشك: يحاول المحاسب تحديد ما إذا كانت هناك غش أم لا حيث يقوم بفحص المعلومات والبيانات المالية المزودة.
 - اختبار صلاحية الفرضيات بعد قيام المحاسب القضائي بوضع الفرضيات المرتبطة بحالة الغش المشتبه فيه باختبار صلاحيتها وبالتالي يقرر ماهية نوعية المعلومات التي سيعتمد عليها.
 - التقصي والاستفسار وإجراء المقابلات حيث يتوصل المحاسب القضائي لمعظم النتائج من خلال الملاحظات الدقيقة والاستشارات المباشرة وفحص المستندات المتنوعة مثل سجلات المبيعات والفواتير والقوائم وبيانات التسعيرة الخاصة وملاحظة أن الشهود المتورطين في المشكلة المعنية هم الأطراف من المحتمل أن يتم إجراء المعاملات معهم وبفحص المحتسب القضائي هنا عناصر الرقابة الداخلية للشركة لتحديد ما إذا كانت موجودة فهل هناك التزام من جانب الموظفين بالجوانب الرقابية أم لا.
 - الحصول على أدلة: يتبع المحاسب القضائي عند قيامه بتجميع الأدلة وسجلات التقصي نظام دقيقا لإدارة عملية الفحص والحفاظ على المستندات وهو يعرف كيف يتعامل مع المستندات بطريقة ملائمة وذلك بالحصول على المستندات كلما ظن ذلك ممكنا وفصلها على أوراق أخرى بحيث المفضل أن يستخدم صورة هذه المستندات وذلك لتفادي فقدها أو بداخلها مع أوراق العمل الأخرى .
 - توفير دعم قانوني: حيث يقوم المحاسب القضائي بتوفير المساعدة من خلال قيامه بتحليل وتوفير المعلومات الخاصة ما إذا كان المتورطين في مشكلة ما قد قاموا بشكل متعمد القيام بذلك والتصرف الخاطئ أم لا.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد: بغرض إجراء الدراسة الميدانية حاولنا إبراز الطريقة والأدوات المستخدمة في الجانب الميداني والمتمثلة أساساً في أسلوب تحليل البيانات وذلك من خلال الوصف الإحصائي لمتغيرات الدراسة وخصائص هذا الأسلوب كما سيتم مناقشة نتائج الفرضيات للخروج بالنتائج التوصيات للحد من الغش والتحليل المالي في المحاسبة.

المبحث الأول: الأدوات و متغيرات ومجتمع الدراسة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة .

الفرع الأول: الطريقة المتبعة ومجتمع الدراسة وعينتها.

01- الطريقة المتبعة:

لغرض الحصول على البيانات المستخدمة في الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان لجمع البيانات كأداة رئيسية وذلك لما تتميز به الإستبانة من توفير الوقت والجهد، وتغطية حجم عينة الدراسة في فترة زمنية معقولة، وقد تم تصميم الإستبانة بالاعتماد على آراء مجموعة من الخبراء المحاسبين ، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين والأساتذة حيث تناولت موضوع الدراسة وتضمنت اختيارات متعددة.

حيث أن الدراسة تستهدف التعرف على إمكانية تأثير المحاسبة القضائية كأداة للحد من الغش والتحليل المالي حيث تضمنت جزئين هما جزء خاص بالمتغيرات الديموغرافية قد شملت (طبيعة العمل "المهنة، الوظيفة"، الصنف المهني، الخبرة المهنية) أما الجزء الثاني فقد تناول أبعاد المتغير المستقل لبيان أثره على المحاسبة القضائية وقد تضمن هذا الجزء مجموعة من المحاور وهي: المحور الأول يتعلق بخدمات المحاسبة القضائية التي يمكن أن تساهم بها في الكشف عن الغش والتحليل المالي ويشمل 04 فقرات، بينما المحور الثاني وهو هل للمحاسبة القضائية دور في التأثير على مصداقية القوائم المالية وقد تضمن 06 فقرات، أما المحور الثالث فقد تعلق بإمكانية وجود متطلبات يجب توفرها في المحاسبة القضائية للحد من الغش والتحليل المالي وقد تضمنت 04 فقرات، في حين تضمن المحور الرابع إمكانية وجود مواصفات يجب توفرها في المحاسب القضائي حتى تصبح للمحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحليل المالي وتضمن 08 فقرات.

02- : مجتمع الدراسة وعينتها.

يتكون مجتمع الدراسة من مجموع الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين بالإضافة إلى مجموع الأساتذة في تخصص العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير والحقوق بمنطقة تقرت.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بالطريقة العشوائية البسيطة وشملت 40 حالة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين وكذلك أساتذة، قد تم الاعتماد على 34 إجابة من الإستبانة الموزعة والتي خضع جميعها للتحليل والمناقشة وفيما يلي عرض لعينة الدراسة:
أولا - الوصف الإحصائي لمتغيرات الدراسة:

الجدول رقم 01: وصف المتغيرات الديموغرافية لمتغيرات عينة الدراسة

المتغيرات	الفئات	التكرار	النسبة %
طبيعة العمل (المهنة. الوظيفة)	أكاديمي	10	29.4
	مهني	24	70.6
الصف المهني	محاسب	18	52.9
	محافظ حسابات	02	5.9
	أستاذ جامعي	14	41.2
التخصص	علوم اقتصادية تجارية تسيير	22	64.7
	غير ذلك	02	5.9
الخبرة المهنية	حقوق	10	29.4
	اقل من 10 سنوات	22	64.7
	من 11 الى 20 سنة	12	35.5
	أكثر من 20 سنة	00	00

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج حسب برنامج **spss**. (انظر الملحق رقم : 01)

ثانيا - يتبين من الجدول السابق فيما يتعلق بالمتغير:

- طبيعة العمل (المهنة الوظيفة) بلغت نسبة 29.4% بالنسبة للأكاديميين 10 حالات أما بالنسبة للمهنيين بلغت نسبة 70.6% أي 24 حالة.

- الصنف المهني بلغت نسبة المحاسبين 52.9 % أي 18 محاسب، كما بلغت نسبة الأساتذة الجامعيين 41.2 % أي 14 أستاذ أما بالنسبة لمحافظي الحسابات بلغت نسبة 5.9 % أي 2 محافظو محاسبي .
- التخصص بلغت أعلى نسبة في التخصص بالنسبة للعلوم الاقتصادية التجارية والتسيير ب: 64.7 % أي ما يعادل 22 حالة أما بالنسبة لتخصص حقوق بلغت نسبة 29.4 % أي ما يعادل 10 حالات أما بالنسبة لتخصصات الأخرى بلغت نسبة 5.9 % أي ما يعادل حالتين.
- الخبرة المهنية: فيما يخص الخبرة أقل من 10 سنوات بلغت نسبة 64.7 % أي ما يعادل 22 حالة أما بالنسبة للخبرات التي تتراوح بين 10 و20 سنة بلغت نسبة 35.5 % أي ما يعادل 12 حالة.

الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لغرض تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستشارة متخصصين في الجوانب الإحصائية ومعالجة البيانات لغرض اختبار نموذج الدراسة وأسئلتها وفرضياتها وقد تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية والإنسانية (SPSS-version22) كما قمنا باستخدام بعض الأساليب والمؤشرات الإحصائية الوصفية والتحليلية التي تلائم أسئلة واختبار فرضيات الدراسة والمتوفرة في البرنامج المذكور سابقا نذكر منها ما يلي:

- 1 - معامل ألفا كوناخ للتأكد من درجة ثبات المقياس المستخدم.
- 2 - جدول التوزيعات التكرارية والنسب المئوية.
- 3 - المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من أجل الإجابة على أسئلة الدراسة.
- 4 - اختبار باستخدام تحليل البيان **T-Test**
- 5 - اختبار **F** باستخدام تحليل البيان (**ANOVA**)

01. الصدق الظاهري:

للتحقق من الصدق الظاهري لمحتوى الإستبانة تم عرضها في صورتها الأولية على الأستاذ المشرف مع 05 أساتذة في اختصاص المحاسبة والإحصاء للوقوف على آرائهم وملاحظاتهم وتقديرهم مدى صلاحية الفقرات ومدى ملائمتها مع المحاور المقترحة للدراسة ثم تم تعديل الصياغة اللغوية لبعض الفقرات، وحذف عدد من الفقرات لتكرارها وعدم ملائمتها للمحور المدروس كما تم إضافة فقرات أخرى مع دمج الفقرات المتشابهة مع بعضها البعض ذلك ما جعل الإستبانة ذات صلاحية عالية للتطبيق.

تطلبت منا هذه الدراسة إجراء مقابلات شخصية وكذا توسطات مع أفراد عينة الدراسة نظرا لما قد يشوب هذه الإجابات من تنويه أو عدم إعارتها الجدية و أيضا بغية شرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة.

02. اختبار مصداقية أداة الدراسة:

قمنا بإجراء اختبار مدى التجانس الداخلي لفقرات الإستبانة بحساب كرونباخ ألفا التي تشير إلى قوة الارتباط بين فقرات الإستبانة.

معامل ألفا كرونباخ¹ (Cronbach'Alpha)

قمنا بقياس ثبات الفقرات التي تضمنتها محاور الدراسة ومدى صدقها وموضوعيتها في قياس المتغير وذلك باختبار معامل ألفا كرونباخ والجدول التالي يوضح النتائج المتوصل إليها:
الجدول رقم 02: يبين معامل ألفا كرونباخ لكل محور.

معايير ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	محاور الدراسة
0.719	04	المحور الأول
0.798	06	المحور الثاني
0.707	04	المحور الثالث
0.746	08	المحور الرابع
0.852	22	مجموع المحاور

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج حسب برنامج spss. (انظر الملحق رقم : 02)

نلاحظ من الجدول أن مجمل عبارات الإستبانة تتمتع بالمصدقية والثبات حيث كلما اقترب ألفا كرونباخ من 01 كان ذلك دلالة على صدقها حيث بلغت مجموع المحاور 0.852 ، تتراوح قيمة ألفا كرونباخ بين 0.707 - 0.798 وهو ما جعلنا نعتمد على هذه الإستبانة.

المطلب الثاني: التحليل والمناقشات

نتناول فيما يلي عرض للبيانات وتحليلها والتي تم الحصول عليها من أداة الدراسة (الإستبانة) والنتيجة من خلال تدرج مستوى الإجابة عن كل فقرة وفق مقياس ليكرت الخماسي والمحددة بـ 05 مستويات على النحو التالي: غير موافق بشدة ويعطى درجة واحدة أما مستوى غير موافق يعطى درجتين أما مستوى محايد يعطى ثلاثة درجات ومستوى موافق يعطى أربع درجات ومستوى موافق بشدة يعطى خمس درجات وتم استخدام مقياس الحكم على النتائج الذي تم تقسيمه إلى 03 مستويات (ضعيف ، متوسط ، قوي)، وذلك بتقسيم عدد الفئات على عدد

¹ - يستخدم مقياس ألفا كرونباخ لقياس ثبات العبارات والأسئلة، وتتراوح قيمته بين 0-1 وكلما اقترب من 1 كان ذلك دليلاً على صدق العبارات وثباتها في قياس المتغيرات التي تمثلها

الاختبارات الخمس (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) وبطريقة حسابية يكون وزن المستويات الثلاثة كالتالي:

الجدول رقم 03: يبين المتوسط الحسابي المحدد لمستوى الموافقة.

مستوى الموافقة	المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	1.79 – 1
غير موافق	2.59 – 1.80
محايد	3.39 – 2.60
موافق	4.19 – 3.40
موافق بشدة	5 – 4.20

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج حسب برنامج spss. (انظر الملحق رقم : 02)

أولاً - تحليل نتائج الدراسة:

لعرض نتائج الدراسة تم تصنيفها تبعاً لتسلسل الأسئلة الواردة في المحاور:

المحور الأول: هل للمحاسبة القضائية خدمات يمكن أن تساهم بها في الكشف عن الغش والتحايل المالي.

الجدول رقم 04: يبين المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والترتيب ودرجة الموافقة لمدى الخدمات التي يمكن أن تساهم بها المحاسبة القضائية في الكشف عن الغش والتحايل المالي.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
04	نشر ثقافة الاهتمام بالمحاسبة القضائية يرسخ دورها وأهميتها في الحد من الغش والتحايل المالي	4.00	0.550	1	موافق
02	توفر خدمات الدعم القانوني للمحاسبة القضائية يساعد على منع الغش والتحايل المالي	4.21	0.538	2	موافق بشدة
01	إن خدمة التقصي تفاعل دور المراجع المحاسبي في الحد من الغش والتحايل المالي	4.56	0.504	3	موافق بشدة
03	توفر التأهيل العلمي للمحاسب القضائي بفاعل دوره في الكشف عن الغش والتحايل المالي	4.26	0.448	4	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج حسب برنامج spss. (انظر الملحق رقم : 02)

يبين الجدول الخدمات التي يمكن أن تساهم بها المحاسبة القضائية في الكشف عن الغش والتحايل المالي. بشكل عام دو درجة موافقة قوية إذ بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية 4.25 وانحراف معياري (0.376) وقد جاءت بمجمل فقرات المحور بدرجة موافقة قوية إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.00 و 4.56) وقد جاءت في الرتبة الأولى الفقرة الرابعة وهي (نشر ثقافة الاهتمام بالمحاسبة القضائية يرسخ دورها وأهميتها في الحد من الغش والتحايل المالي) بمتوسط حسابي (4.00) وانحراف معياري (0.550) بينما حصلت الفقرة الثانية على المرتبة الثانية وهي (توفير خدمات الدعم القانوني للمحاسبة القضائية يساعد على منع الغش والتحايل المالي) بمتوسط حسابي (4.21) وانحراف معياري (0.538) بينما حصلت الفقرة الأولى على المرتبة الثالثة وهي (إن خدمة التقصي تفعل دور المراجع المحاسبي في الحد من الغش والتحايل المالي) بمتوسط حسابي (4.56) وانحراف معياري (0.504) بينما حصلت الفقرة الثالثة على الرتبة الرابعة وهي (توفر التأهيل العلمي للمحاسب القضائي بفاعل دوره في الكشف عن الغش والتحايل المالي) بمتوسط حسابي (4.26) وانحراف معياري (0.448).

نلاحظ أن المتوسط الحسابي لأسئلة المحور هو (4.25) ذو درجة قوية، نستنتج مما سبق انه يوجد خدمات يمكن للمحاسبة القضائية أن تساهم بها في الكشف عن الغش والتحايل المالي كما تم توضيحه في الجدول.

المحور الثاني: هل للمحاسبة القضائية دور في التأثير على مصداقية القوائم المالية.

الجدول رقم 05: يبين المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والرتب ودرجة الموافقة لمدى تأثير المحاسبة القضائية ودورها على مصداقية القوائم المالية.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
09	تؤثر المحاسبة القضائية في جدية المراجعين المحاسبين.	3.71	1.088	1	موافق
10	يساهم تفعيل دور المحاسبة القضائية من استقلالية المراجعين المحاسبين.	3.59	0.988	2	موافق
08	تؤثر المحاسبة القضائية على دقة نتائج القوائم المالية.	4.12	0.844	3	موافق بشدة
05	يساهم تفعيل دور المحاسبة القضائية على جودة المعلومة المحاسبية.	4.21	0.729	4	موافق بشدة
06	يساهم تفعيل دور المحاسبة القضائية من استقلالية المراجعين المحاسبين	4.06	0.649	5	موافق
07	يساهم تفعيل دور المحاسبة القضائية في الرفع من مستوى التركيز لدى المعالجين المحاسبين.	3.94	0.649	6	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج حسب برنامج spss. (انظر الملحق رقم : 02)

يبين الجدول أن اثر ودور المحاسبة القضائية على مصداقية القوائم المالية ذو درجة موافقة قوية حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور (3.93) وانحراف معياري (0.59) وقد تراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات بين (3.59 – 4.21) فقد جاءت في المرتبة الأولى الفقرة التاسعة وهي (تؤثر المحاسبة القضائية في جدية المراجعين المحاسبين) بمتوسط حسابي (3.71) وانحراف معياري (1.088)، في حين بلغت المرتبة الثانية الفقرة العاشرة وهي (يساهم تفعيل دور المحاسبة القضائية من استقلالية المراجعين المحاسبين) بمتوسط حسابي (3.59) وانحراف معياري (0.988)، أما المرتبة الثالثة الفقرة الثامنة وهي (تؤثر المحاسبة القضائية على دقة نتائج القوائم المالية) بمتوسط حسابي (4.12) وانحراف معياري (0.844)، أما المرتبة الرابعة فقد كانت للفقرة الخامسة وهي (يساهم تفعيل دور المحاسبة القضائية على جودة المعلومة المحاسبية) بمتوسط حسابي (4.21) وانحراف معياري (0.729)، أما الرتبة الخامسة فكانت للفقرة السادسة وهي (يساهم تفعيل دور المحاسبة القضائية من استقلالية المراجعين المحاسبين) بمتوسط حسابي (4.06) وانحراف معياري (0.649)، بلغت الفقرة السابعة المرتبة الأخيرة وهي (يساهم تفعيل دور المحاسبة القضائية في الرفع من مستوى التركيز لدى المعالجين المحاسبين) بمتوسط حسابي (3.94) وانحراف معياري (0.649) ونلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور هو (3.93) أي أن للمحاسبة القضائية دور في تأثير على مصداقية القوائم المالية.

المحور الثالث: هل توجد متطلبات يجب توفرها في المحاسبة القضائية للحد من الغش والتحليل المالي.

الجدول رقم 06: يبين المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والرتب ودرجة الموافقة مدى وجود متطلبات

يجب توفرها في المحاسبة القضائية للحد من الغش ولتحليل المالي

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الفقرة	درجة الموافقة
13	استقلاليه المحاسبة القضائية تساهم في الحد من الغش والتحايل المالي	4.00	0.550	1	موافق
11	توفير متطلبات الممارسة القضائية في الحد من الغش والتحايل المالي.	4.38	0.493	2	موافق بشدة
14	تحيين قوانين المحاسبة القضائية تساعد في الكشف عن أساليب الغش والتحايل المالي	4.68	0.475	3	موافق بشدة
12	توفير الصلاحيات التامة للمحاسبة القضائية في ممارسة التحقيقات تساعد على الحد من الغش والتحايل المالي	4.12	0.409	4	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج حسب برنامج spss. (انظر الملحق رقم : 02)

يبين الجدول إمكانية وجود متطلبات يجب توفرها في المحاسبة القضائية للحد من الغش والتحليل المالي ذو موافقة قوية إذ بلغ المتوسط الحسابي (4.29) وانحراف معياري (0.328)، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات بين (4.00 – 4.68) وقد جاءت في المرتبة الأولى الفقرة الثالثة عشر وهي (استقلاله المحاسبة القضائية تساهم في الحد من الغش والتحايل المالي) بمتوسط حسابي (4.00) وانحراف معياري (0.550)، أما الفقرة الحادي عشر حصلت على المرتبة الثانية وهي (توفير متطلبات الممارسة القضائية في الحد من الغش والتحايل المالي) بمتوسط حسابي (4.38) وانحراف معياري (0.493)، بلغت الفقرة الرابعة عشر الرتبة الثالثة وهي (تحسين قوانين المحاسبة القضائية تساعد في الكشف عن أساليب الغش والتحايل المالي) بمتوسط حسابي (4.68) وانحراف معياري (0.475)، بلغت الفقرة الثاني عشر في المرتبة الأخيرة وهي (توفير الصلاحيات التامة للمحاسبة القضائية في ممارسة التحقيقات تساعد على الحد من الغش والتحايل المالي) بمتوسط حسابي (4.12) وانحراف معياري (0.409) ونلاحظ أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور هو (3.93) أي أنه توجد متطلبات يجب توفرها في المحاسبة القضائية للحد من الغش والتحايل المالي.

المحور الرابع: هل توجد مواصفات يجب توفرها في المحاسب القضائي حتى تصبح المحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحايل المالي.

الجدول رقم 07: يبين المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والرتب ودرجة الموافقة لإمكانية وجود مواصفات يجب توفرها في المحاسب القضائي حتى تصبح للمحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحايل المالي

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الفقرة	درجة الموافقة
22	يجب أن يتوفر المحاسب القضائي على القدرة على إدارة المخاطر	3.97	0.717	1	موافق
16	المحاسب القضائي له مهارات في البحث والتحقيق والقدرة على الإبداع	4.47	0.615	2	موافق بشدة
21	المحاسب القضائي يتميز بالفهم معمق للعمليات المحاسبية.	4.47	0.615	3	موافق بشدة
17	يتوفر في المحاسب القضائي القدرة على الجدل والتحليل والتقييم	4.35	0.597	4	موافق بشدة
18	الذكاء وقوة الملاحظة من مواصفات المحاسب القضائي	4.29	0.579	5	موافق بشدة

19	يحرص لمحاسب القضائي على التدريب المستمر والحصول على شهادات الخبرة المهنية	4.29	0.579	6	موافق بشدة
20	من أساسيات المحاسب القضائي الإلمام بالجانب القانوني والخبرة المالية	4.41	0.500	7	موافق بشدة
15	الإصرار والمثابرة بالإضافة إلى مهارات الاتصال الفعال من مواصفات المحاسب القضاء	4.29	0.462	8	موافق بشدة

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج حسب برنامج **spss**. (انظر الملحق رقم : 02)

يبين الجدول لإمكانية وجود مواصفات يجب توفرها في المحاسب القضائي حتى تصبح للمحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحايل المالي دو موافقة قوية إذ بلغ المتوسط الحسابي (4.31) وانحراف معياري (0.287) إذ يتراوح المتوسط الحسابي بين (3.97 – 4.47)، كما بلغت الفقرة الثاني والعشرون المرتبة الأولى وهي (يجب أن يتوفر المحاسب القضائي على القدرة على إدارة المخاطر) بمتوسط حسابي (3.97) وانحراف معياري (0.717)، أما في المرتبة الثانية فقد كانت للفقرة السادس عشر وهي (المحاسب القضائي له مهارات في البحث والتحقيق والقدرة على الإبداع) بمتوسط حسابي (4.47) وانحراف معياري (0.615)، أما المرتبة الثالثة كانت للفقرة الحادي والعشرين وهي (المحاسب القضائي يتميز بالفهم معمق للعمليات المحاسبية) بمتوسط حسابي (4.47) وانحراف معياري (0.615)، أما المرتبة الرابعة كانت الفقرة السابعة عشر وهي (يتوفر في المحاسب القضائي القدرة على الجدل والتحليل والتقييم) بلغ المتوسط الحسابي (4.35) وانحراف معياري (0.597)، أما المرتبة الخامسة كانت الفقرة الثامن عشر وهي (الذكاء وقوة الملاحظة من مواصفات المحاسب القضائي) بلغ المتوسط الحسابي (4.29) وانحراف معياري (0.579)، أما المرتبة السادسة كانت الفقرة التاسع عشر وهي (يحرص لمحاسب القضائي على التدريب المستمر والحصول على شهادات الخبرة المهنية) بلغ المتوسط الحسابي (4.29) وانحراف معياري (0.579)، أما المرتبة السابعة كانت الفقرة العشرون وهي (من أساسيات المحاسب القضائي الإلمام بالجانب القانوني والخبرة المالية) بلغ المتوسط الحسابي (4.41) و انحراف معياري (0.500)، أما المرتبة الأخيرة كانت الفقرة الخامس عشر وهي (الإصرار والمثابرة بالإضافة إلى مهارات الاتصال الفعال من مواصفات المحاسب القضاء) بلغ المتوسط الحسابي (4.29) وانحراف معياري (0.462) .

نلاحظ أن المتوسط الحسابي لمجموع فقرات المحور (4.31) وهذا يدل على أنه توجد مواصفات يجب توفرها في المحاسب القضائي تصبح للمحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحايل المالي .

ثانيا- مناقشة نتائج الدراسة

الجدول رقم:08: يبين قيمة **T-Test** ، **ANOVA** لكل فقرات المحور الأول .

مستوى المعنوية sig	قيمة T-Test	ANOVA	البيان
0.599	0.282	-	طبيعة العمل
0.591	-	0.535	الصف المهني
0.366	-	1.038	التخصص
0.753	-	0.101	الخبرة المهنية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج حسب برنامج **spss**. (نظر الملحق رقم : 03)

- نلاحظ أن القيمة المحسوبة لاختبار **T-Test** والبالغة 0.282 اقل تماما من القيمة المحدولة لاختبار ستودنت عند درجة حرية 32 والبالغة 2.0369 عند مستوى المعنوية 5% ، وهذا ما يؤكد قيمة مستوى المعنوية أكبر من 0.05 وهذا ما يعني انه لا يوجد اختلاف في إجابات المستجوبين حول موضوع مساهمة المحاسبة القضائية في الكشف عن الغش والتحايل المالي تبعا لطبيعة العمل.

- من خلال نتائج اختبار تحليل التباين **ANOVA** نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية أكبر تماما من 5% وهذا ما يعني انه لا توجد اختلافات في إجابات أفراد العينة حول موضوع مساهمة المحاسبة القضائية في الكشف عن الغش والتحايل المالي تبعا لكل من الصف المهني ، التخصص ، والخبرة المهنية.

- بصورة عامة بالنسبة للمحور الأول بلغت قيمة **T-Test** والبالغة 0.282 عند مستوى معنوية اقل من 0.05 لذلك فان الفرضية الصفرية H_0 ، تتفق مع الفرضية البديلة H_1 التي تنص على مساهمة المحاسبة القضائية في الكشف عن الغش والتحايل المالي.

الجدول رقم:09: يبين قيمة **ANOVA، T-Test** لكل فقرات المحور الثاني .

مستوى المعنوية sig	قيمة T-Test	ANOVA	البيان
0.320	1.021	-	طبيعة العمل
0.198	-	1.705	الصف المهني
0.267	-	1.377	التخصص
0.581	-	0.311	الخبرة المهنية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج حسب برنامج **spss**. (نظر الملحق رقم : 03)

- نلاحظ أن القيمة المحسوبة لاختبار **T-Test** والبالغة 0.282 اقل تماما من القيمة المحدولة لاختبار ستودنت عند درجة حرية 32 والبالغة 1.021 عند مستوى المعنوية 5% ، وهذا ما يؤكد قيمة مستوى المعنوية أكبر من 0.05 وهذا ما يعني انه لا يوجد اختلاف في إجابات المستجوبين حول موضوع دور المحاسبة القضائية في التأثير على مصداقية القوائم المالية تبعا لطبيعة العمل.

- من خلال نتائج اختبار تحليل التباين **ANOVA** نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية أكبر تماما من 5% وهذا ما يعني انه لا توجد اختلافات في إجابات أفراد العينة حول موضوع دور المحاسبة القضائية في التأثير على مصداقية القوائم المالية تبعا لكل من الصف المهني ، التخصص ، والخبرة المهنية.

- بصورة عامة بالنسبة للمحور الثاني بلغت قيمة **T-Test** والبالغة 1.021 عند مستوى معنوية أكبر من 0.05 لذلك فان الفرضية الصفرية H_0 تتفق مع الفرضية البديلة H_1 التي تنص على دور المحاسبة القضائية في التأثير على مصداقية القوائم المالية.

الجدول رقم:10: يبين قيمة **ANOVA، T-Test** لكل فقرات المحور الثالث .

مستوى المعنوية sig	قيمة T-Test	ANOVA	البيان
0.320	0.930	-	طبيعة العمل
0.198	-	2.471	الصف المهني
0.593	-	1.531	التخصص
0.296	-	1.129	الخبرة المهنية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج حسب برنامج **spss**. (انظر الملحق رقم : 03)

- نلاحظ أن القيمة المحسوبة لاختبار **T-Test** والبالغة 0.282 اقل تماما من القيمة المحدولة لاختبار ستيودنت عند درجة حرية 32 والبالغة 0.930 عند مستوى المعنوية 5% ، وهذا ما يؤكد قيمة مستوى المعنوية أكبر من 0.05 وهذا ما يعني انه لا يوجد اختلاف في إجابات المستجوبين حول موضوع المتطلبات الواجب توفرها في المحاسبة القضائية للحد من الغش والتحايل المالي تبعا لطبيعة العمل .

- من خلال نتائج اختبار تحليل التباين **ANOVA** نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية أكبر تماما من 5% وهذا ما يعني انه لا توجد اختلافات في إجابات أفراد العينة حول موضوع المتطلبات الواجب توفرها في المحاسبة القضائية للحد من الغش والتحايل المالي تبعا لكل من الصف المهني ، التخصص ، والخبرة المهنية.

- بصورة عامة بالنسبة للمحور الثالث بلغت قيمة **T-Test** والبالغة 0.930 عند مستوى معنوية أكبر من 0.05 لذلك فان الفرضية الصفرية H_0 ، تتفق مع الفرضية البديلة H_1 التي تنص على دور المحاسبة القضائية في التأثير على مصداقية القوائم المالية

الجدول رقم:11: يبين قيمة **ANOVA،T-Test** لكل فقرات المحور الرابع .

مستوى المعنوية sig	قيمة T-Test	ANOVA	البيان
0.006	8.786	-	طبيعة العمل
0.032	-	3.847	الصنف المهني
0.099	-	2.497	التخصص
0.150	-	2.181	الخبرة المهنية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج حسب برنامج **spss**. (نظر الملحق رقم : 03)

- نلاحظ أن القيمة المحسوبة لاختبار **T-Test** والبالغة 8.786 أكبر تماماً من القيمة الجدولة لاختبار ستودنت عند درجة حرية 32 والبالغة 0.930 عند مستوى المعنوية 5% ، وهذا ما يؤكد قيمة مستوى المعنوية اقل من 0.05 وهذا ما يعني انه لا يوجد اختلاف في إجابات المستجوبين حول موضوع المواصفات الواجب توفرها في المحاسب القضائي حتى تصبح للمحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحايل المالي تبعاً لطبيعة العمل.

- من خلال نتائج اختبار تحليل التباين **ANOVA** نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية لكل من التخصص، والخبرة المهنية. أكبر تماماً من 5% وهذا ما يعني انه لا توجد اختلافات في إجابات أفراد العينة حول موضوع المواصفات الواجب توفرها في المحاسب القضائي حتى تصبح للمحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحايل المالي، في حين يوجد اختلاف في إجابات أفراد العينة حول نفس الموضوع تبعاً للصنف المهني ..

- بصورة عامة بالنسبة للمحور الرابع بلغت قيمة **T-Test** والبالغة 8.786 عند مستوى معنوية أكبر من 0.05 لذلك نقبل الفرضية الصفرية **H₀** ونرفض الفرضية البديلة **H₁** التي تنص على ليس من الضروري مواصفات واجب توفرها في المحاسب القضائي حتى تصبح للمحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحايل المالي.

المبحث الثاني: النتائج والتوصيات

1/ النتائج:

من خلال تحليلنا للاستبيان استنتاجنا بعض النتائج نوضحها كما يلي:

- نشر ثقافة الاهتمام بالمحاسبة القضائية يفعل دورها وأهميتها في الحد من الغش والتحايل المالي .
- إن الاهتمام بتوفير خدمات العمل القانوني للمحاسبة القضائية يساعد على منع الغش والتحايل المالي.
- المحاسبة القضائية دور كبير وفعال في جدية المراجعين المحاسبين.
- تفعيل دور المحاسبة القضائية يساهم بشكل مباشر في استقلالية المراجعين المحاسبين .
- يساهم توفير متطلبات ممارسة المحاسبة القضائية في الحد من الغش والتحايل المالي.
- إن تهيئة قوانين المحاسبة القضائية بشكل مستمر ودائم يساعد في الكشف على أساليب الغش والتحايل المالي .
- إن تمتع المحاسب القضائي على القدرة على إدارة المخاطر يساهم في تفعيل دور المحاسبة القضائية في القضاء على الغش والتحايل المالي .
- من الضروري أن يكون للمحاسب القضائي القدرة على الإصرار والمثابرة بالإضافة إلى مهارات الاتصال الفعال.

02/ التوصيات:

من خلال دراستنا نقترح بعض التوصيات:

- ضرورة تفعيل دور المحاسبة القضائية في الجزائر كونها لازالت في مناهج الدراسة .
- ضرورة اقتراح المحاسبة القضائية كتخصص في الدراسات الأكاديمية والجامعية.
- اقتراح دراسات مستمرة ومعقدة للمحاسبين في مجال المحاسبة القضائية لاسيما القوانين المتعلقة بالقضاء.
- ضرورة دمج بين القطاعين المحاسبة والقضاء لخلق آلية فعالة للتعاون في الحد من الغش والتحايل المالي.

خلاصة :

من خلال الدراسة التطبيقية نلاحظ أن للمحاسبة القضائية تأثير مباشر على الغش والتحايل المالي وذلك
بجملته من المعطيات من بينها إن للمحاسبة القضائية خدمات تساهم في الكشف عن الغش والتحايل المالي وان
للمحاسبة القضائية متطلبات توفرها مثل الصلاحيات التامة للمحاسب القضائي وضرورة توفر المحاسب القضائي على
مهارات البحث والتحقيق والقدرة على الإبداع توفر على مهارات الاتصال الفعال.

الختمة

من خلال تناولنا لموضوع المحاسبة القضائية كإلية للحد من الغش والتحايل المالي ودراستنا لحالة بعض العينات حاولنا معالجة الإشكالات و مدى تأثير المحاسبة القضائية في الحد من الغش والتحايل المالي ، وذلك من خلال فصلي المذكرة، وهذا انطلاقاً من الفرضيات الأساسية، والذي تبين لنا أنه من المواضيع الهامة والحساسة التي لها انعكاسات مباشرة في الحد من الفساد المالي والغش والتحايل ، كون هذه الأخيرة ترتبط جودتها وأهميتها في الكشف والحد من الغش.

وفي مجال مهنة المحاسبة نجد أن مصطلح المحاسبة القضائية أصبح مقترح كآلية من آليات التي بإمكانها الحد من الغش والتحايل المالي وأصبح ضرورة ملحة للكشف عن المؤسسات التي تقوم بالتحايل والغش والتهرب كما إن اعتماد على محاسبة القضائية في الجزائر قد يكون حل من الحلول للحد من الغش والتحايل المالي .

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

وبصورة عامة بالنسبة للفرضية الأولى تأكدت صحتها وذلك لما بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.25 ما يثبت قوة الفرضية لذلك نقبل الفرضية والتي تنص على أن (للمحاسبة القضائية خدمات يمكن أن تساهم بها في الكشف عن الغش والتحايل المالي).

الفرضية الثانية:

وبصورة عامة بالنسبة للفرضية الثانية تم قبولها وذلك لما بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.93 مما يثبت قوة الفرضية لذلك نقبل الفرضية والتي تنص على (أن للمحاسبة القضائية دور في التأثير على مصداقية القوائم المالية).

الفرضية الثالثة:

وبصورة عامة بالنسبة للفرضية الثالثة تم ثبوت صحتها عندما بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.29 مما يثبت على قوة الفرضية لذلك نقبل الفرضية أي (انه توجد متطلبات توفرها المحاسبة القضائية للحد من الغش والتحايل المالي).

الفرضية الرابعة:

وبصورة عامة بالنسبة للفرضية الرابعة فهي صحيحة لما بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.31 مما يثبت قوة الفرضية لذلك نقبل الفرضية التي تنص على انه (توجد مواصفات يجب توفرها في المحاسب القضائي حتى تصبح للمحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحايل المالي).

ومن خلال كل النتائج والتوصيات السابقة تم التوصل إلى الآفاق التالية:

آفاق البحث:

بعد ما تناولنا في دراستنا لهذا الموضوع المتمثل في المحاسبة القضائية كآلية للحد من الغش والتحايل المالي وبالرغم من صعوبته تبيان ، إلا أنه يمكن فتح الباب لعدة إشكاليات وبحوث مستقبلية تستحق الدراسة وذلك بالتطرق للمواضيع المتعلقة بدور المحاسبة القضائية في محاربة الغش والتحايل المالي وفقا لنظام المحاسبي والمعايير الدولية وذلك على مستوى الجانب القانوني الجزائري.

المراجيع

قائمة المراجع:

باللغة العربية:

المذكرات :

- خالدي ، صلاح هادي ، إطار مقترح المحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عملية الاحتيال المالي أطروحة دكتوراه مقدمة من مجلس كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة بغداد ، سنة 2012.
- خالد محمد علي احمد - إطار مقترح للمحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي - دراسة ميدانية على البيئة المصرية كلية التجارة جامعة بني سويف رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة سنة 2016.
- ولاء محمود عبد العزيز - الإطار العلمي لمهنة المحاسبة القضائية بهدف تحقيق جودة الأداء لخبرات المنازعات التجارية (دراسة ميدانية) رسالة الماجستير جامعة بور سعيد ، سنة 2012.
- امينة رمضان محمد نمير - دراسة لتأثير دور المحاسب كفاحص قانوني على بيئة المحاسبة والمراجعة المصرية -دراسة تطبيقية رسالة ماجستير كلية التجارة الإسكندرية، سنة 2008.
- خالد عبد الصبور محمد حسين - استخدام مبادئ الحوكمة في بناء إطار علمي للمحاسبة القضائية - دراسة ميدانية - رسالة ماجستير كلية التجارة الإسماعيلية جامعة قناة السويس سنة 2001
- جمال منصر، مسؤولية مراجع الحسابات في كشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية دراسة ميدانية لعينة من مراجع الحسابات لولاية الوادي مذكرة التخرج لاستكمال شهادة الماستر الأكاديمي موسم جامعي 2014/2015

المجلات :

- عاطف محمد أحمد دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي مكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية مجلة المحاسبة و المراجعة جامعة بني سويف سنة 2015
- مصطفى طاهر شنقراوي - المحاسبة القضائية في بعض البلدان العربية الواقع والطموحات (مجلة الدراسات العليا جامعة نيلين) سنة 2015.
- نجوى احمد السيسى - دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية مجلة علمية للإقتصاد و التجارة كلية التجارة جامعة عين الشمس العدد الأول سنة 2002.
- سامي مجدي محمد ، دور المحاسبة القضائية في تشخيص و اكتشاف عمليات الخداع المالي دراسة ميدانية ، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة جامعة الزقازيق العدد الأول مجلد24/سنة 2002.
- د/محمد احمد إبراهيم خليل - تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي لمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية المعلومات الحاسبية ،(مجلة المحاسبة والمراجعة) جامعة بني سويف ،سنة 2015.

- جربوع يوسف شاهين علي ،العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل -دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة سنة 2011.
- دحدوح حسين ،مسؤولية مراجعة الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية لشركات الصناعية و العوامل المؤثرة في اكتشافه ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية سنة 2016.
- الجبوري ،نصيف ، الخالدي ،صلاح، دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عملية الاحتيال المالي ، مجلة العلوم الاقتصادية و المالية ،سنة 2012.
- محمود رجب غنيم - نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية جامعة بنها مصر سنة 2010.
- راما بسام طبيشات - المحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية (مجلة الكلية الاسلامية الجامعة) ، النجف الاشرف ، سنة 2015 .
- جليلي .د.مقداد أحمد المحاسبة القضائية و إمكانية تطبيقها في العراق مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة الموصل سنة 2012.
- المؤتمرات :**
- الجيلاوي فاتح محمد ،دور مثلت الاحتيال المالي في بناء إستراتيجية مكافحة الفساد (دراسة قانونية) المؤتمر العلمي الأول لديوان الرقابة المالية تحت شعار(دور أجهزة الرقابة في الحد من الفساد الإداري و المالي)،جمهورية العراق ديوان الرقابة المالية، سنة 2012 .
- الكبيسي عبد الستار المحاسبة القضائية ضرورة المساهمة في حل المنازعات بصورة عادلة ندوة علمية حول لمحاسبة القضائية في دولة قطر جمعية المحاسبين القانونيين القطرية ، سنة 2011 .
- احمد ،خالد ،دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي ، المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة ، جامعة بني سويف المجلد سنة 2013.
- شكر إيناس جمعة فهمي ،دور المراجعة الاستقصائية القضائية في تأييد الدعاوي القضائية و فض النزاعات و الخلافات الضريبية وأثارها على المستوى القومي المؤتمر الثامن عشر بعنوان نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة الجمعية المصرية المالية العامة والضرائب القاهرة سنة 2012
- انجم عثمان شعبان - مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية- من وجهة نظر مدققي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل و رقابة المحاسبين بقطاع غزة سنة 2016.

اخرى:

- سامح محمد رضا احمد، اكتشاف الغش و التلاعب في القوائم المالية مكتبة الملك فهد الوطنية لنشر الرياض
السعودية سنة 2014.

الكتب باللغة الاجنبية :

- Tina carpenter D,Durtshii,cindy and Gaynor, lisa, milici- The Incremental Benefits of a forensic Accounting Course on skepticism and froud-Related Judgments.
- Maria Sanchez 2012 –The role of The Foensic Maria Sanchez 2012 The role of The Foensic Accountant In Mediicare fraud Identity Theft case ..
- Hukmaram d pawar 2014 – Forensic accounting)A Great Weapon Against Accounting Frauds And Malpractices InCorpora TE World .
- Popoola Ahmed ASamsudin R2015 Forensic Accuntant And Auditor Knowledge and Skills Requirements For Task Perfoemance Fraud Riska Assessment In the Nigerian Public Sector

الأملاح

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد شهادة الماستر أكاديمي

أخي الكريم/أختي الكريمة؛

في إطار تحضير لشهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والحاسبة، تخصص محاسبة، بعنوان: **المحاسبة القضائية كآلية للحد من الغش والتحايل المالي**، تم تصميم هذا الاستبيان الذي يهدف إلى الحصول عن البيانات الضرورية المتعلقة بالمحاسبة القضائية بالجزائر.

وبما أن رأيكم جد هام لإتمام هذه الدراسة فإنه تم اختياركم من بين مجتمع الدراسة، للمساعدة في تحقيق هدف الدراسة، لذلك أرجو منكم المشاركة الفاعلة وتزويدي بالبيانات المحددة والمطلوبة في سياق الإجابة على أسئلة هذه الإستبانة، لما لذلك من أثر مهم في الوصول إلى نتائج بالمستوى المقبول من المصدقية، التي يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها في تعميم النتائج، مؤكدا لكم بأن جميع المعلومات التي تدلون بها ستعامل بسرية تامة، وسوف تستخدم لغرض البحث العلمي لا غير.

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا سلفا.

تحت إشراف الدكتور:

مهاوات لعبيدي

الطالبين: فاتح شاهد .

عبد الغني شارف.

القسم الأول: لو تكرمتم بذكر المعلومات العامة التالية من أجل استكمال البيانات الخاصة بالبحث.

الرقم	البيان	الرجاء وضع إشارة (X) في الخانة المناسبة	
01	طبيعة العمل	<input type="checkbox"/> أكاديمي	<input type="checkbox"/> مهني
02	الصف المهري	<input type="checkbox"/> محاسب	<input type="checkbox"/> محافظ حسابات
		<input type="checkbox"/> خبير محاسبي	<input type="checkbox"/> غير ذلك (مع ذكره) -----
03	التخصص	<input type="checkbox"/> ع.اقتصادية، تجارية،	<input type="checkbox"/> غير ذلك (مع ذكره) -----
		<input type="checkbox"/> حقوق	<input type="checkbox"/>
04	الخبرة العملية	<input type="checkbox"/> أقل من 10 سنوات	<input type="checkbox"/> من 10 إلى 20 سنوات
		<input type="checkbox"/> من 21 إلى 30 سنة	<input type="checkbox"/> أكثر من 30 سنة

القسم الثاني: الرجاء منكم تبيان رأيكم وذلك بوضع إشارة "X" في واحدة من الخانات المدرجة أمام كل عبارة.

المحور الأول: هل للمحاسبة القضائية خدمات يمكن أن تساهم بها في الكشف عن الغش والتحايل المالي .

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	إن خدمة التقصي تفاعل دور المراجع المحاسبي في الحد من الغش والتحايل المالي	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2	توفر خدمات الدعم القانوني للمحاسبة القضائية يساعد على منع الغش والتحايل المالي	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
3	توفر التأهيل العلمي للمحاسب القضائي يفاعل دوره في الكشف عن الغش والتحايل المالي	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4	نشر ثقافة الاهتمام بالمحاسبة القضائية يرسخ دورها وأهميتها في الحد من الغش والتحايل المالي	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

المحور الثاني: هل للمحاسبة القضائية دور في التأثير على مصداقية القوائم المالية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	يساهم تفعيل دور المحاسبة القضائية على جودة المعلومة المحاسبية	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6	يساهم تفعيل دور المحاسبة القضائية في دقة المعلومة المحاسبية	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7	يساهم تفعيل دور المحاسبة القضائية في الرفع من مستوى التركيز لدى المعالجين المحاسبين	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

○	○	○	○	○	تؤثر المحاسبة القضائية على دقة نتائج القوائم المالية	8
○	○	○	○	○	تؤثر المحاسبة القضائية في جدية المراجعين المحاسبين	9
○	○	○	○	○	يساهم تفعيل دور المحاسبة القضائية من إستقلالية المرجعين المحاسبين	10

المحور الثالث: هل توجد متطلبات يجب توفرها في المحاسبة القضائية للحد من الغش والتحليل المالي.

رقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
11	توفير متطلبات الممارسة القضائية في الحد من الغش والتحليل المالي	○	○	○	○	○
12	توفير الصلاحيات التامة للمحاسبة القضائية في ممارسة التحقيقات تساعد على الحد من الغش والتحليل المالي	○	○	○	○	○
13	استقلالية المحاسبة القضائية تساهم في الحد من الغش والتحليل المالي	○	○	○	○	○
14	تحسين قوانين المحاسبة القضائية تساعد في الكشف عن أساليب الغش والتحليل المالي	○	○	○	○	○

المحور الرابع: هل توجد مواصفات يجب توفرها في المحاسب القضائي حتى تصبح المحاسبة القضائية دور في الحد من الغش والتحليل المالي.

رقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
15	الإصرار والمثابرة بالإضافة إلى مهارات الاتصال الفعال من مواصفات المحاسب القضاء	○	○	○	○	○
16	المحاسب القضائي له مهارات في البحث والتحقيق والقدرة على الإبداع	○	○	○	○	○
17	يتوفر في المحاسب القضائي القدرة على الجدل والتحليل والتقييم	○	○	○	○	○
18	الذكاء وقوة الملاحظة من مواصفات المحاسب القضائي	○	○	○	○	○
19	يحرص لمحاسب القضائي على التدريب المستمر والحصول على شهادات الخبرة المهنية	○	○	○	○	○
20	من أساسيات المحاسب القضائي الإلمام بالجانب القانوني والخبرة المالية	○	○	○	○	○
21	المحاسب القضائي يتميز بالفهم معمق للعمليات المحاسبية	○	○	○	○	○
22	المحاسب القضائي له القدرة على إدارة المخاطر	○	○	○	○	○

الملحق رقم: 02

تحليل العوامل الديمغرافية

(،المهنة.الوظيفة) طبيعة العمل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أكاديمي	10	29,4	29,4	29,4
مهني	24	70,6	70,6	100,0
Total	34	100,0	100,0	

الصنف المهني

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسب	18	52,9	52,9	52,9
محافظ حسابات	2	5,9	5,9	58,8
أستاذ جامعي	14	41,2	41,2	100,0
Total	34	100,0	100,0	

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid علوم اقتصادية، تجارية، تسيير	22	64,7	64,7	64,7
غير ذلك	2	5,9	5,9	70,6
حقوق	10	29,4	29,4	100,0
Total	34	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنوات 10 أقل من	22	64,7	64,7	64,7
سنة 20 إلى 10 من	12	35,3	35,3	100,0
Total	34	100,0	100,0	

اتجاهات المحاور

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
السؤال1	34	4,56	,504
السؤال2	34	4,21	,538
السؤال3	34	4,26	,448
السؤال4	34	4,00	,550
المحور1	34	4,2574	,37682
Valid N (listwise)	34		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
السؤال5	34	4,21	,729
السؤال6	34	4,06	,649
السؤال7	34	3,94	,649
السؤال8	34	4,12	,844
السؤال9	34	3,71	1,088
السؤال10	34	3,59	,988
المحور2	34	3,9363	,59319
Valid N (listwise)	34		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
السؤال11	34	4,38	,493
السؤال12	34	4,12	,409
السؤال13	34	4,00	,550
السؤال14	34	4,68	,475
المحور3	34	4,2941	,32839
Valid N (listwise)	34		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
السؤال15	34	4,29	,462
السؤال16	34	4,47	,615
السؤال17	34	4,35	,597
السؤال18	34	4,29	,579
السؤال19	34	4,29	,579
السؤال20	34	4,41	,500
السؤال21	34	4,47	,615
السؤال22	34	3,97	,717
المحور4	34	4,3199	,28735
Valid N (listwise)	34		

المصدقية الكلية

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,852	22

مصداقية المحور الأول

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,719	4

مصداقية المحور الثاني

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,798	6

مصداقية المحور الثالث

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,707	4

مصداقية المحور الرابع

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,746	8

Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances	t-test for Equality of Means								
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
المحور 1	Equal variances assumed	,282	,599	1,182	32	,246	,16667	,14098	-,12050	,45384
	Equal variances not assumed			1,144	15,795	,270	,16667	,14564	-,14240	,47573
المحور 2	Equal variances assumed	1,021	,320	-,436	32	,666	-,09861	,22606	-,55908	,36186
	Equal variances not assumed			-,427	16,155	,675	-,09861	,23099	-,58791	,39069
المحور 3	Equal variances assumed	,930	,342	1,530	32	,136	,18542	,12116	-,06139	,43222
	Equal variances not assumed			1,791	24,734	,086	,18542	,10352	-,02789	,39873
المحور 4	Equal variances assumed	8,786	,006	2,549	32	,016	,25521	,10014	,05124	,45918
	Equal variances not assumed			3,424	31,847	,002	,25521	,07454	,10335	,40707

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور1	Between Groups	,156	2	,078	,535	,591
	Within Groups	4,529	31	,146		
	Total	4,686	33			
المحور2	Between Groups	1,151	2	,575	1,705	,198
	Within Groups	10,461	31	,337		
	Total	11,612	33			
المحور3	Between Groups	,489	2	,245	2,471	,101
	Within Groups	3,069	31	,099		
	Total	3,559	33			
المحور4	Between Groups	,542	2	,271	3,847	,032
	Within Groups	2,183	31	,070		
	Total	2,725	33			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور1	Between Groups	,294	2	,147	1,038	,366
	Within Groups	4,391	31	,142		
	Total	4,686	33			
المحور2	Between Groups	,948	2	,474	1,377	,267
	Within Groups	10,664	31	,344		
	Total	11,612	33			
المحور3	Between Groups	,118	2	,059	,531	,593
	Within Groups	3,441	31	,111		
	Total	3,559	33			
المحور4	Between Groups	,378	2	,189	2,497	,099
	Within Groups	2,347	31	,076		
	Total	2,725	33			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور1	Between Groups	,015	1	,015	,101	,753
	Within Groups	4,671	32	,146		
	Total	4,686	33			
المحور2	Between Groups	,112	1	,112	,311	,581
	Within Groups	11,500	32	,359		
	Total	11,612	33			
المحور3	Between Groups	,121	1	,121	1,129	,296
	Within Groups	3,438	32	,107		
	Total	3,559	33			
المحور4	Between Groups	,174	1	,174	2,181	,150
	Within Groups	2,551	32	,080		
	Total	2,725	33			