

المقدمة

تشتمل على الآتي :

أولاً : الاطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الاطار المنهجي

تمهيد

أصبحت المحاسبة القضائية شئ أساسي لا يمكن الاستغناء عنها ، سواء في مجال خدمي أو صناعي ، قطاع حكومي أو خاص ، فهي مهنة تتطلع للتحقق إلى ما وراء الأرقام في التعامل مع مهارات المحاسبة والقانون ، من أجل الكشف عن الأضرار المالية والتقارير عنها والاستعانة بها في التحقيقات القانونية لرفع الدعاوى القضائية ، وفض المنازعات التجارية بصورة مرضية وعادلة.

المحاسبة القضائية تعد من الآليات الحديثة والمهمة في مجال منع واكتشاف ومحاسبة والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري، وذلك بعد انهيار العديد من الشركات العالمية العملاقة مثل شركة وورلد كوم وشركة أنرون، وتحميل شركة آرثر اندرسون جزء من المسؤولية كونها المسئول عن مراجعة وتدقيق حسابات الشركات المنهارة ، واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية التي تظهر البيانات بشكل غير حقيقي ، فالأزمة المالية العالمية الأخيرة كان من أسبابها ضعف آليات المراقبة المحاسبية ، والمراجعة في اكتشاف الفساد المالي والإداري في الشركات ، وخاصةً في الولايات المتحدة الأمريكية ، انهارت عدة بنوك بسبب الأزمة عام 2008م وهناك حالات من الفساد التي تم اكتشافها ، و حالات لم يتم اكتشافها وحالات مكتشفة ولم يفصح عنها ، بلغت الخسائر في امريكا وحدها 192 تريليون دولار وفقدان 34 مليون وظيفة ، ويعتبر الفساد المالي والإداري أهم التحديات التي تواجه اقتصاديات الدول النامية بعد الفضائح المالية والانهيارات ، والتي تركت آثاراً مدمرة ونتائج مؤلمة لأن الفساد يعمل على تبيد الثروات وسرقتها من قبل المفسدين ، الأمر الذي دفع الجهود الدولية والإقليمية على إجراء دراسات معمقة لتحديد مسبباته ووضع الخطط والاستراتيجيات لمواجهته ومحاربه والحد من آثاره السلبية .

مشكلة الدراسة

افتقار الشركات للدور الذي تقوم به المحاسبة القضائية ، وازهار مفهوم المحاسبة القضائية نشأتها وتطورها مع تزايد الاهتمام بها على المستوى العالمي بصفة عامة وعلى المستوى المحلي بصفة خاصة ، وبتطبيق آليات المحاسبة القضائية والتي تعالج مشكلة الفساد المالي والإداري الذي تعاني منه الشركات.

يعتبر الفساد المالي والإداري من أهم القضايا التي تواجه اقتصاديات الدول ، فهو ظاهرة عالمية شديدة الانتشار ، تواجه كل الدول والمجتمعات سواء كانت غنية أو فقيرة ، ويعد الفساد المالي والإداري من أخطر الأنواع باعتباره قائم على الإدارة لأنشطة الدولة وهيئاتها التنفيذية والشريعية ، حيث تسببت الظاهرة في انهيار العديد من الشركات الكبرى، وتركت آثاراً سلبية على تاريخ مهنة المحاسبة ، وفي عام 1997م وحتى عام 2002م انهارت العديد من الشركات كشركة اس كي جلوبال في كوريا الجنوبية، والتي انهارت بسبب تضخيم الإيرادات وحدث أزمة سيولة في البطاقات الائتمانية ، مما اضطر المستثمرين إلى سحب مبالغهم ، شركة آنرون للطاقة بأمريكا نتيجة للممارسات الاحتياطية مثل المبالغة في تقييم الأصول والخصوم في الدفاتر ، المعالجة الخاطئة للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحوث والتطوير وتحميلها لقائمة الدخل بدلاً من رسملتها، شركة ورلد كوم تكنولوجي بأمريكا ، شركة أهولد رويال في نيوزيلندا ، وشركة أيكونيل لايف للتأمين في إنجلترا ، انهارت بسبب الممارسات الاحتياطية والفساد المالي والإداري ، وانخفاض الثقة في التقارير المالية ، شركة تايكو بأمريكا انهارت بسبب اتهام الإدارة التنفيذية بالتهرب من الضرائب وضياع أصول الشركة ، الصحة الجنوبية في أمريكا انهارت بسبب الإضافات الخاطئة في قوائم الدخل والمركز المالي ، وانخفضت قيمة الشركة بسبب الاندماج ، شركة أوليفيا للاتصالات في أمريكا انهارت بسبب منحها قروض للإدارة التنفيذية من خارج الميزانية ، شركة زيروكس في أمريكا انهارت بسبب زيادة الأرباح المحاسبية بنسبة كبيرة جداً ، باستخدام الأساليب الاحتياطية ، شركة كويست للاتصالات بأمريكا انهارت بسبب تضخيم الأرباح وتخفيض قيمة الأصول بنسبة تصل إلى النصف ، مجموعة اتش أي اتش للتأمين بأستراليا انهارت بسبب قضايا مدنية وجنائية نتيجة الفساد المالي والإداري.

أما البنوك فتم إغلاق عدد منها في عام 2008م ، البنك الأسكتلندي ، بنك ليمان برازر ، بنك واشنطن ، بنك تركيا ، حتى وصل عدد البنوك المغلقة في أمريكا وحدها (22) بنكاً بسبب الفساد المالي والإداري وضعف آليات المحاسبة والمراجعة ، ضعف أنظمة الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية.

يتضح للباحث أن العوامل التي ساعدت في انهيار الشركات ، هو الممارسات غير الأخلاقية واستثناء الفساد المالي في التقارير المالية للشركات.

وبناءً على ما تقدم تتمثل مشكلة الدراسة بالآتي:

1. ماهي الإجراءات والأساليب التي يمكن للمحاسبة القضائية استخدامها في الحد من الآثار المترتبة على الفساد المالي والإداري في الشركات.
2. عدم توفر المعلومات عن مدى وأهمية المحاسبة القضائية وبيان دورها في محاسبة والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري بالشركات.
3. انتشار ممارسات الفساد المالي والإداري وأصبح خطر يواجه الدول النامية والمتقدمة بصورة كبيرة وارتفاع جرائم المال.
4. نقص المهارات المطلوبة والتي يجب توفرها في المحاسبين القضائيين للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في التقارير المالية بالشركات.
5. ضعف الأجهزة الرقابية والإشرافية للشركات ، وليس لديها سلطة لإجراء تحقيق أو تحري أو الكشف عن ممارسات الفساد المالي والإداري.
6. هنالك مشكلات مالية واقتصادية معقدة تحتاج إلى نوع من المحاسبين ليقدموا المساعدة ، وتتوير القضاء للبت في المنازعات القضائية.
7. الانهيارات المحاسبية وما صاحبها من ارتفاع جرائم المال وكثرة حالات الفساد المالي والإداري والاحتيال باستخدام تكنولوجيا المعلومات.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

الأهمية العلمية ، تتمثل في:

1. المحاسبة القضائية كوقاية وتشخيص وعلاج لقضايا الفساد المالي والإداري في التقارير المالية للشركات.
2. تعتبر المحاسبة القضائية من المواضيع المهمة والحديثة وعلى المستوى العالمي بصفة عامة ، وعلى المستوى المحلي بصفة خاصة ، وزاد الاهتمام بها بعد انهيار العديد من الشركات الكبرى.
3. تحليل الإدراك لآثار الآليات المقترحة للمحاسبة القضائية في منع واكتشاف ومحاسبة والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري داخل الشركات.

4. إعداد دراسة عن واقع ظاهرة الفساد المالي والإداري ، وتحديد مسبباته وعناصره الرئيسية التي أدت إلى ظهوره.

5. الالتزام السلوكي لدى الأفراد في المجتمع والتقييد بالأنظمة والقوانين لتقليل ممارسات الفساد المالي والإداري .

6. العمل على تفعيل وتطوير مقررات المحاسبة القضائية لتدرس بالجامعات والمعاهد المهنية.

7. لا توجد دراسات علمية وأكاديمية في مجال المحاسبة القضائية في السودان ، على الرغم من الاهتمام المتزايد والطلب على خدماتها.

الأهمية العملية ، تتمثل في:

1. المحاسبة القضائية تساهم في سرعة البت في المنازعات القضائية وسرعة الفصل فيها عن طريق التحري ، والتحقق عن ممارسات الفساد المالي والإداري ورفع التقارير للقضاء.

2. تساعد المحاسبة القضائية على تضيق فجوة التوقعات وتقليل سوء الفهم بين إدارة الشركة والمستثمرين ، مما يؤدي إلى طمأنة وثقة الجمهور .

3. المحاسبة القضائية تؤدي إلى رفع أداء الهيئات الرقابية والإشرافية لدى الشركات .

4. تتضمن المحاسبة القضائية التأكد من مدى التزام الشركات بالتشريعات والقوانين .

5. المحاسبة القضائية تلبي احتياجات كل من القضاء والمستثمرين والمقرضين وغيرهم إلى خفض معدل الجرائم الماليّة ، والحد من تكرار ممارسات لفساد المالي والإداري .

6. منع واكتشاف ومحاسبة والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في القوائم المالية للشركات .

7. جذب اهتمام لشركات السودانية لمواكبة التطور والعولمة باستخدام المحاسبة القضائية في محاسبة والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على المحاسبة القضائية من حيث النشأة والمفهوم وتطورها وطبيعة الخدمات التي توفرها .

2. استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة القضائية وتعظيم الدور الذي يقوم به المحاسب القضائي في

الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .

3. تقديم اطار متكامل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

4. تحديد الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري وحالات الغش والفساد (الانهيارات المحاسبية في الشركات).

5. تعود على الأفراد والمجتمعات بالفائدة الايجابية.

6. فحص العلاقة بين إدارة الإيرادات والجرائم المالية ، وتحديد آثار الآليات مثل (النسب المالية، عوامل حوكمة الشركات ، مقياس التدفقات النقدية) ، في اكتشاف ومنع ومحاسبة والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري بالشركات.

7. إعداد الوسائل والطرق اللازمة لتشخيص الفساد والحد منه عن طريق وضع القوانين والتشريعات.

8. معرفة الأسباب التي تقف وراء ظهور الفساد المالي والاداري ، ومعرفة آثاره تمهيداً لاقتراح الحلول والمعالجات الضرورية ، والتصدي له وإزالة آثاره على الاقتصاد والمجتمع.

9. تحليل دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي في اكتشاف ومنع ممارسات الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات السودانية.

فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: يمكن استخدام آليات المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري بشركات القطاع الخاص .

الفرضية الثانية: ينخفض الأثر السلبي لممارسات الفساد المالي والإداري والأساليب الإحتيالية في التقارير المالية عند تفعيل آليات وتقنيات المحاسبة القضائية بالشركات .

الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إدراك كل من (الأكاديميين ، المراجعين ، المحاسبين) ، لتحديد أثر تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

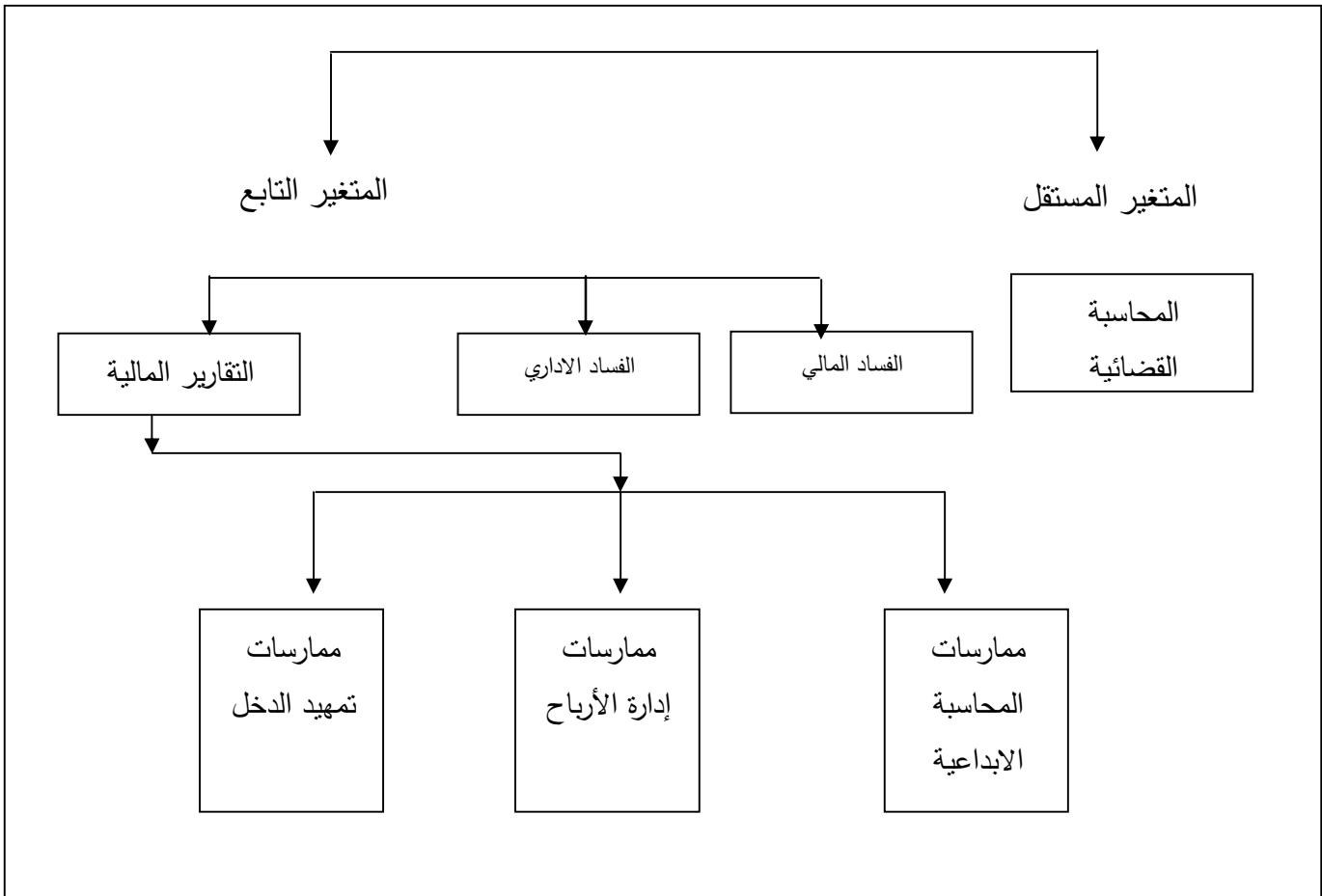
الفرضية الرابعة: يمكن وضع إطار متكامل مقترح لإستخدام للمحاسبة القضائية يساهم في رفع كفاءتها وفعاليتها للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

الفرضية الخامسة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة المحاسبة القضائية و بيان دورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري بالشركات.

الفرضية السادسة: تقوم الشركات بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في التقارير المالية الخاصة بها.

شكل (أ)

النموذج التصوري لمتغيرات الدراسة



المصدر: إعداد الباحث ، 2018م .

نظريات الدراسة

استندت الدراسة إلى عدة نظريات في إطار الفكر المحاسبي منها :

1. نظرية الوكالة : تشير النظرية إلى المشكلات التي تنشأ بين أعضاء مجلس الإدارة وبين المالكين ، والتي من أبرزها مشكلة الفساد المالي والإداري إلى زيادة الاهتمام والتفكير على ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح ، التي تعمل على حماية مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح ، وذلك للحد من التلاعب المالي والإداري ، الذي يحدث في الشركات من قبل الإدارات التنفيذية باعتبارها من أخطر المشكلات التي تعاني منها الشركات ، مما ساعد على الاهتمام بالمحاسبة القضائية .

2. نظرية المحاسبة الإيجابية : تهتم النظرية بعنصرين هما ، عملية التنبؤ بالأحداث والتركيز على ردود أفعال الأطراف المعنية بالأحداث ، ومدى استجابة إدارة المنشأة للمعايير المعمول بها، واختيار لأحد السياسات المحاسبية دون الأخرى ومن بين عدة بدائل متاحة لذلك ، وأن الهدف من النظرية الإيجابية هو تطوير آليات وتقنيات المحاسبة القضائية ، واستخدامها في التنبؤ بالممارسات الاحتمالية والكشف عنها ، والحد منها في محاسبة الفساد المالي والإداري بالشركات .

3. نظرية التعاقد : تشير النظرية إلى أن استخدام آليات المحاسبة القضائية تحد من الفساد المالي والإداري داخل الشركات وتؤدي إلى زيادة كفاءة أداءها ، وبالتالي زيادة الثقة في القوائم المالية ، وتبنى هذه النظرية على ان المعلومات المحاسبية هي الوسيلة التي تساعد على تخفيض تكلفة الوكالة، والتي تساعد في وضع السياسات المقترحة بشروط وقواعد تحدد قواعد القياس المطلقة في إعداد التقارير المالية للشركات .

4. النظرية السلوكية : تفترض هذه النظرية ان إدارة الشركة تقوم بدراسة وتحليل بيانات المحاسبة القضائية ودورها في محاسبة والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري داخل الشركة .

5. نظرية الإشارة : تركز هذه النظرية على زيادة زمن المنشأة من الحصول على التمويل الرأسمالي من السوق ، وذلك بناءً على الثقة التي تكتسبها المنشأة من نشر قوائمها المالية ، والتي تظهر بصورة تدعم سمعة المنشأة ، مما يولد انطباع بالثقة لدى المستثمر ، وباستخدام المحاسبة القضائية ينخفض

مستوى الإحساس بالمخاطر لدى الشركة ، وبالتالي ينعكس على النتائج الايجابية والعمل على الحد ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية للشركة .

منهجية الدراسة

تستخدم الدراسة المنهج التاريخي للبحث عن اللحظة التاريخية من خلال عرض الدراسات السابقة والتي لها علاقة بالدراسة والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي لدراسة الظاهرة كما توجد في الواقع والاهتمام بوصفها وصفاً دقيقاً ، ويوضح خصائصها ويعمل على تجميع البيانات والمعلومات وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري لها ، المنهج الاستنباطي للدراسة في البحث عن العموميات والجزئيات في تتبع الحالة ، الاطلاع على الكتب والمراجع العلمية التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

مصادر البيانات

تتمثل مصادر البيانات في الآتي:

1. المصادر الثانوية: الكتب ، الدوريات ، المراجع ، الرسائل العلمية ، الندوات ، اللوائح، التقارير، المؤتمرات ، الإنترنت ، الأبحاث والمقالات المنشورة.
2. المصادر الاولية: الدراسة الميدانية واستخدم استمارة الإستبيان.

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة بالآتي:

1. الحدود المكانية: الدراسة الميدانية اختيرت عينة من الشركات السودانية القطاع الخاص.
 2. الحدود الزمانية: عام 2018م.
- الحدود البشرية : المحاسبون والمراجعين والمساهمون والمستثمرين .

الحدود الموضوعية: المحاسبة القضائية وعلاقتها بممارسات الفساد المالي والإداري في التقارير المالية.

هيكلية الدراسة

تتضمن الدراسة مقدمة وأربعة فصول وخاتمة ، المقدمة تشمل الاطار المنهجي والدراسات السابقة ، الفصل الأول بعنوان الاطار النظري للمحاسبة القضائية ويعرض من خلال ، المبحث الأول مفهوم

ونشأة وتطور وأهداف المحاسبة القضائية ، المبحث الثاني تقنيات المحاسبة القضائية والمحاسب القضائي، إما الفصل الثاني بعنوان الاطار العام لمفهوم الفساد المالي والإداري، ويعرض من خلال المبحث الأول مفهوم ظاهرة الفساد المالي والإداري واهدافه والنشأة التاريخية، المبحث الثاني أسباب والعوامل التي تساعد علي ارتكاب الفساد المالي والإداري وطرق معالجته ، الفصل الثالث بعنوان أشكال الممارسات الاحتيالية في التقارير المالية ويعرض من خلاله المبحث الاول : الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية وأدارة الإرباح وتمهيد الدخل أهدافها وأساليبها وخدماتها، المبحث الثاني : المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في التقارير المالية ، اما الفصل الرابع الدراسة الميدانية ويعرض من خلال المبحث الأول المنهجية وإجراءات الدراسة الميدانية، المبحث الثاني تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات ، أما الخاتمة تشتمل على النتائج والتوصيات.

ثانياً : الدراسات السابقة

يقوم الباحث بعرض وتحليل عدد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والتي تناولت المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي الإداري والتي اجريت علي بيانات مختلفة وتم اختيار تلك الدراسات علي اساس مدي اهميتها في توجيه منهجية الدراسة الحالية وتحديد الاضافات العلمية الجديدة للباحث ، وفيما يلي بعض تلك الدراسات التي تمكن الباحث من الحصول عليها:

1. دراسة ، مجدي محمد سامي ، 2002م ، (دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة القضائية وطبيعة الخدمات التي توفرها ، فهي تعد من المهن الحديثة والمتطورة وزاد الطلب عليها في كل المجتمعات ، تستخدم في الكشف عن الاحتيال المالي. تمثلت مشكلة الدراسة في الانتشار الواسع لعمليات الاحتيال والخداع المالي في العديد من الشركات ، وأصبح يكلف الشركات مبالغ طائلة ، يتطلب ذلك وجود مهنيين مختصين في مجال التحري عن الاحتيال والكشف عن مرتكبيه وتقديمهم للعدالة. ظهرت أهمية الدراسة في دور المحاسب القضائي في تشخيص عمليات الاحتيال المالي ، والقيام بالتحري بغرض الوصول إلى الحقائق باستخدام مجموعة من التقنيات المتنوعة ، والتي تساعده في تنفيذ واطماف المهام الموكلة إليه. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليل والمنهج الاستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، هنالك تباين في معرفة ومهارة المحاسب القضائي عن المحاسب المالي ، الذي يعد القوائم المالية، ووجد اسهلاً كبيراً في مجالات المحاسبة القضائية يمكن استخدامها في الحد من عمليات الاحتيال والخداع المالي ، إن اكتشاف عمليات الاحتيال يتطلب استخدام تقنيات حديثة. أوصت الدراسة بأن يتمتع المحاسب القضائي بمهارات التحري والفحص وممارسة شتى المهن ، وأن يراعي أدب وسلوك المهنة حتى يتمكن من أداء عمله ، ضرورة تطوير مناهج التدقيق للتعرف على مفهوم الاحتيال وأشكاله والظروف التي تساعد على ارتكابه ووضع الاستراتيجيات للحد منه.

(1) مجدي محمد سامي ، دور المحاسبة القضائية في تشخيص عمليات الاحتيال والخداع المالي – دراسة ميدانية ، (القاهرة: جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد 24 ، العدد الأول ، يناير 2002م) ، ص ص 20 ، 21.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تناولت المحاسبة القضائية والتي تعد من المهن الحديثة والمتطورة في مجال الكشف عن الاحتيال المالي واهمية دور المحاسبة القضائية في التصدي لتلك الممارسات وتشخيصها والحد منها وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها للفساد المالي والإداري.

2. دراسة ، محمود عبد الفضيل ، 2004م ، (مفهوم الفساد ومعاييرهِ) ⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم الفساد ومعاييرهِ ، من خلال تعريف البنك الدولي لمفهوم الفساد ، وعرفه بأنه إساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص. تمثلت مشكلة الدراسة في تفشي ظاهرة الفساد في العالم وآثاره المدمرة على النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية تهدد الدول وتضعفها. اهتمت الدراسة بوضع آليات لمحاسبة الفساد بكافة أنواعه وأشكاله. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، يعد الفساد المالي والإداري من أخطر الأنواع، وتتداخل فيه عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها. أوصت الدراسة بوضع آليات لمحاسبة الفساد ، وهي زيادة المساءلة وتحقيق الإصلاح المالي والإداري، وإصلاح الاجور والمرتبات ، الالتزام بالافصاح والشفافية عن مخاطر الفساد.

يتضح للباحث أن الدراسة اهتمت بمفهوم الفساد ومعاييرهِ وطرح أفكار جديدة لمنعه عبر المؤسسات القانونية ، وتكون أكثر فعالية وكفاءة وأشد صرامة في تطبيق اللوائح وتطوير النظام المحاسبي، وتوفير المعلومات اللازمة والشفافية الكاملة والموضوعية وتفعيل آليات القانون لمواجهته ، وتختلف عن دراستي بأنها لم تتطرق للمحاسبة القضائية لمنع واكتشاف و الحد من ممارسات الفساد المالي.

3. دراسة، د. نجوى أحمد السيبي، 2006م، (دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش

في القوائم المالية) ⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن العديد من اقتصاديات الدول تواجه مشاكل بسبب الفساد المالي والإداري وأصبح عائق يحد من أنشطتها. ظهرت اهمية الدراسة في بيان دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية. هدفت الدراسة إلى إجراء اختبار للمحاسبة القضائية ومدى امكانيتها

(1) د. محمود عبد الفضيل ، مفهوم الفساد ومعاييرهِ ، (بيروت: مركز الوحدة العربية بالتعاون مع المعهد السويدي بالإسكندرية ، ندوة عن الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية ، 2004م) .

(2) د. نجوى أحمد السيبي ، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية – دراسة ميدانية ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، يناير 2006م) ، ص ص 33-84.

في الكشف عن الغش ، وجاءت النتيجة ايجابية بضرورة الاستعانة بخبير قضائي في حالة وجود شبهة فساد أو غش. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن المحاسبة القضائية تعد أحد المجالات الحديثة ، يجب تحديد المهارات المطلوبة والأساسية في المحاسب القضائي. أوصت الدراسة بأن يكون هنالك قائمة بأسماء المحاسبين القانونيين لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية ، وهي تكون بمثابة لجنة استشارية لدى القضاء، وأن يكونوا مؤهلين تأهيل علمي وعملي ، ودراية بالمحاسبة والقانون ، ويتم اختيار الخبير وفقاً للشروط والاستعانة به في حالة وجود شكوك أو غش في القوائم المالية.

يتضح للباحث ان هذه الدراسة ركزت على المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية، وبيان دورها في التحقق من عمليات الغش وتدعيم الدعاوى القضائية وتزويد المحكمة بتحليل محاسبي بشكل اساسي للمناقشة والحوار واتخاذ القرار المناسب ، نجد ان وجه الاختلاف عن دراستي في عدم تطرقها للفساد المالي والاداري ، فالمحاسبة القضائية هي البحث عن الحقائق وتفسيرها وكشف الغش في القوائم المالية .

4. دراسة،يسران محمد شامية، 2008م، (دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد المالي والإداري)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى ايجاد مقارنة يمكن من خلالها توضيح دور مهنة مراجع الحسابات في الحد من انتشار الفساد من خلال مسؤوليتها الاجتماعية. تمثلت مشكلة الدراسة في خطورة الفساد على الاستقرار السياسي والاجتماعي والاقتصادي للمجتمع السوري ، وكيفية وضع استراتيجية للحد منه. ظهرت اهمية الدراسة في معالجة هذه الظاهرة في جميع دول العالم والحد من انتشارها ، وخاصة في المجتمع السوري ودور المراجعة في محاسبة الفساد ، عرض الجهود الدولية لمحاربتة. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والوصفي التحليل والاستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، ليس هناك قوانين خاصة بتنظيم مهنة المحاسبة وتحدد مسؤوليتها في سوريا إلا من خلال جمعية المحاسبين

(1) يسران محمد شامية ، دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد المالي والإداري – دراسة تطبيقية ، (دمشق: جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م) .

القانونيين السوريين ولا تقوم بالدور المتوقع. اوصت الدراسة ببحث المعنيين على تنظيم مهنة المراجعة أسوةً بباقي الدول والعمل على تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين السوريين. يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى إظهار مفهوم الفساد ومظاهره وأسبابه والآثار المترتبة عليه وانعكاساته المؤثرة على المجتمع وعرض الجهود الدولية لمكافحته وعرض صورة مبسطة عن واقع الفساد في سوريا وتوضيح دور المراجعة في مكافحته ووضع المهنة في سوريا ، تختلف عن دراستي في عدم تطرقها للمحاسبة القضائية ودورها في محاسبة الفساد المالي والإداري فهي تطرقت إلى الفساد بشكل عام ولم توضح أي نوع من الفساد .

5. دراسة ، Omergonulesn, M ، 2009م ،

(**Critical Thinking Creative Accounting in the Turkish Banking Sector**)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في اختبار بعض الممارسات والأساليب الاحتياطية في القطاع التركي، ودراسة فضحية انهيار Amar Bank في تركيا. ظهرت أهمية الدراسة في دور و دوافع الاطار القانوني الذي ينظم عمل البنوك ، وضعف الإشراف الحكومي على البنوك ، كثرة المخالفات المالية لدى البنوك التركية . هدفت الدراسة إلى تطوير معايير المحاسبة والمراجعة بشكل يجعلها أكثر صرامةً وحزم ، الالتزام بمفاهيم وأخلاقيات المهنة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، وجود قصور في أداء مكاتب المراجعة الخارجية وضعف نظام الرقابة الداخلية ، مما ساعد على تأهيل بيئة ملائمة لممارسة الغش والفساد المالي والإداري ، فشل البنك المركزي والهيئات الرقابية والإشرافية المصرفية ، وهيئة سوق المال في اتخاذ الإجراءات الوقائية والاستكشافية المبكرة لمنع أو الحد من العمليات غير القانونية التي يمارسها البنك ، حاجة المودعين للحصول على معلومات مالية تعبر عن صدق القوائم المالية للبنك. اوصت الدراسة بتطوير آليات العمل المحاسبي للبنوك في مجال منع واكتشاف الفساد المالي والإداري، وتفعيل الدور الحكومي والأجهزة الإشرافية والرقابية والتشريعية التي بدورها تقوم بنشر حالات الفساد، وتووير منظمات المجتمع المدني للتصدي للظاهرة.

⁽¹⁾Omergonulsen, M. **Critical Thinking Creative Accounting in the Turkish Banking Sector**, Turkia, Journal of Critical Perspectives on Accounting, Vol. 20, 2009 , PP 17- 28.

يوضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى دراسة الجرائم المالية وبالتركيز على الممارسات الاحتيالية لدى البنوك التركية وكيفية معالجة القصور وتفعيل أنظمة الرقابة والمراجعة الخارجية للحد من عمليات الاحتيال التي تسببت في خسائر فادحة لدى البنوك وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها للمحاسبة القضائية وبيان دورها في محاسبة والحد من الفساد المالي والاداري لأن الفساد المالي والاداري هما المشكلتان الأساسيتان .

6. دراسة ، Okhoye J. K ، 2009م ،

(The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and itigation Support) ⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى بيان دور المحاسبة القضائية في التحقيق عن الغش ودعم الدعاوي القضائية أن المحاسبة القضائية تعتبر ممارسة خاصة للمحاسبين القضائيين في وصف النتائج المتعلقة بالنزاعات والدعاوي القضائية ، وتزويد المحكمة بتحليل محاسبي بشكل أساسي للمناقشة والحوار واتخاذ القرار المناسب. تمثلت مشكلة الدراسة في مدى قدرة المحاسبة القضائية في البحث عن الحقيقة وتفسيرها ، نظراً للزيادات في عدد عمليات الاحتيال في نيجيريا وحول العالم أدى إلى الحاجة الملحة لخدماتها ، ويأتي التعاقد مع المحاسب القضائي حيث يتوفر فيه سرعة البديهة وقدرته على تحليل الاحتيال ، اظهرت أهمية الدراسة في المحاسبة القضائية ودورها في فض المنازعات التجارية ، ودور المحاسب القضائي في المحاكم كشاهد خبير. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، هل يتوفر لدى المحاسب القضائي القدرة على العمل ضمن الفريق لممارسة المحاسبة القضائية والمهارات والخبرة المطلوبة في المحاسب القضائي حتى يتمكن من أداء عمله . أوصت الدراسة بالحاجة لإدراج المحاسبة القضائية في المنهج العلمي في المؤسسات التعليمية في نيجيريا ، وعلى الهيئات المحاسبية المهنية أن تعطي دورات في المحاسبة القضائية وتدريب المحاسبين القضائيين وتوعيتهم بأهمية المحاسبة القضائية ، سواء في القطاع العام أو الخاص ، بحيث يكونوا مستعدين للوقوف أما المحاكم في وقت الدفاع عن تقاريرهم.

⁽¹⁾Okhoye J. K, **The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support**, Louisiana State University, Coulege of Buisness Department of Accounting, International Journal of Business and Management, Vol. 17, No. 1, 2009, PP 501- 510.

يتضح للباحث أن الدراسة اهتمت بالمحاسبة القضائية ودورها في فض المنازعات التجارية ودور المحاسب القضائي في المحاكم ، واوصت بادراج المحاسبة القضائية في المنهج العلمي في المؤسسات التعليمية ، وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها للفساد المالي والاداري فهما يمثلان اطار متكامل للمحاسبة القضائية للكشف عن عمليات الفساد المالي والاداري وكيفية الحد منه وضرورة تدريب المحاسبين القضائيين وتوعيتهم باهمية المحاسبة القضائية سواء في القطاعات العامة او الخاصة حتى يتمكنوا من الوقوف والاستعداد امام المحاكم للدفاع عن اراءهم وتقاريرهم في أي وقت .

7. دراسة ، د. يوسف الشريف الصياد ، 2009م ، (دور المحاسبة القضائية في فض المنازعات التجارية وأثرها على المستوى القومي)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية والمراجعة المالية مراجعة الاحتيال المالي ، وأساليب التغيرات السريعة التي حصلت بالمهنة ، وتزايد الطلب على خدماتها. تمثلت مشكلة الدراسة في عدم توفر المعلومات والبيانات اللازمة للوقوف على مدى أهمية مكانة المحاسبة القضائية في فض المنازعات ذات الطبيعة المالية وبصورة عادلة ، ومدى تأثيرها على اقتصاديات الدول. أوضحت أهمية الدراسة بأن لمحاسبة القضائية تلعب دوراً في مختلف المجتمعات، نظراً للحاجة لما قدمه من تشخيص لواقع ومتطلبات المجتمع أفراداً أو مؤسسات لتحقيق العدالة المرجوة منها. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستقرائي والاستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن فض المنازعات التجارية له أثر على الدخل والنواتج القومي والمحافظة على هيكل الاقتصاد على المستوى الجزئي والكلي ، وما تتداوله سوق الاسهم في الآونة الأخيرة من بيع شركة أورسكون تليكوم لأسهمها لصالح شركة فرنسية نتيجة النزاع القائم بين الشركتين ، مما استدعى تدخل القضاء لفض النزاع وتسويته ، أدى ذلك لتدخل السياسات العليا للدولتين مما أثر على الدخل القومي للدولتين. أوصت الدراسة بأن المنازعات التجارية يمكن أن تكون بين منطمتين داخليتين أو منطمتين على نطاق دولي ، وهذا التحكيم والنقاضي في المنازعات التجارية على أن يتم التسوية فيه بين الطرفين أمام محكمة داخلية في الحالة الأولى ومحكمة دولية في الحالة الثانية ، وأن دور المحاسب

(1) www.research-way.blogspot.com

د. يوسف الشريف الصياد ، دور المحاسبة القضائية في فض المنازعات التجارية وأثرها على المستوى القومي ، 2009م ،

القضائي لا يكون مغلق على الطابع الداخلي ، إنما يمكن الإستعانة به في المحاكم الدولية كشاهد خبير لتسهيل عملية التقاضي .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت أثر استخدام المحاسبة القضائية في المنازعات التجارية ، وتختلف عن دراستي في الناحية التطبيقية ، وأن هذه الدراسة لم تتطرق إلى كل من الفساد المالي والإداري وركزت على المنازعات التجارية ، فدراستي تحاول بالبحث والتحليل بصورة معمقة بالربط بين المحاسبة القضائية وبين دورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .

8دراسة، أكرم محمد الوشلي ، 2010م،(مدى استجابة خطط المراجعة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة في ضوء المتطلبات الحديثة لمعايير المراجعة)⁽¹⁾

ظهرت أهمية الدراسة في تقييم مدى استجابة خطط المراجعة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة من خلال قياس مدى إدراك مراجعي الحسابات لمسئولية تقييم واكتشاف غش الإدارة والمشاكل التي تواجه مهنة المراجعة . هدفت الدراسة إلى اظهار الدور الذي تقوم به المراجعة في الكشف عن غش الإدارة ، وتقييم المخاطر من خلال التحقق والتحري والتدقيق وحاجة المراجعين إلى التدريب المستمر ، خاصة في ظل التغيير المستمر لمعايير المراجع الدولية. تمثلت مشكلة الدراسة في التحديات والمعوقات التي تواجه المراجعة ومدى فعالية معايير المراجعة في قياس أداء المراجعين. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستقرائي والاستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، لا يدرك مراجعي الحسابات حجم المسؤولية الملقاة على عاتقهم تجاه غش الإدارة في ضوء متطلبات معايير المراجعة الحديثة ، واثرت ذلك على تخطيط عملية المراجعة، وأن أداء المراجع لاختبارات المراجعة العادية تقي بمسئوليته تجاه اكتشاف غش الإدارة. نتائج تحليل الانحدار اللوجستي إلى أن الخبرة السابقة لجهة العمل في اكتشاف غش الإدارة وامكانية فريق المراجعة من كشفه ، ووجود فجوة في بيئة المراجعة وبين ما يستخدمه المراجعون من مداخل ووسائل. أوصلت الدراسة بدقة وفعالية هذه المداخل والوسائل ، فعلى الرغم من ادراك المراجعين بأن استخدام المدخل المنفصل بدلاً من المدخل الشامل ووسائل

(1) د. أكرم محمد الوشلي ، مدى استجابة خطط المراجعة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة في ضوء المتطلبات الحديثة لمعايير المراجعة ، (الرياض: جامعة الملك سعود ، كلية إدارة الاعمال ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، في الفترة من 4- 5 جمادي الآخر 1431هـ الموافق 18- 19 مايو 2010م) ص ص 5 - 8.

دعم القرار التي تعتمد على التكنولوجيا الحديثة بدلاً من الأحكام والتقديرية الشخصية يعمل على تحسين دقة وفعالية تقييم مخاطر غش الإدارة وبالتالي في اكتشافه.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى تقييم استجابة خطط المراجعة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة، بحسب متطلبات معايير المراجعة ، ولتحقيق هذا الهدف من خلال قياس ادراك مراقبي الحسابات لمسئولية تقييم واكتشاف غش الإدارة ، وتوصلت إلى وجود فجوة في بيئة المراجعة اليمينية بين ما يستخدمه المراجعون من مداخل ووسائل دعم القرار من ناحية وما يعتقدونه من ناحية اخرى حول دقة وفعالية هذه المداخل ، تختلف عن دراستي في عدم تطرقها للمحاسبة القضائية كمدخل لمحاسبة واكتشاف والحد من الفساد المالي والاداري في ظل التغيير المستمر في المعايير.

9. دراسة، Mu Mullen, et al ، 2010م

(A Preliminary Investigation of the Necessary Skills Education

Requirement and Training Requirements for Forensic Accountants)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى استطلاع وجهات نظر وآراء كل من الممارسين للمحاسبة القضائية والأكاديميين والباحثين في مدى قدرتها على الحد من الفساد. تمثلت مشكلة الدراسة في اظهار المهارات التعليمية والتدريبية والاحتياجات الضرورية ، ومحتوى البرامج التعليمية لتعليم المحاسبة القضائية. ظهرت أهمية الدراسة في التعرف على الدورات الأساسية للمحاسبة القضائية، والتي تحد من الاحتيال والغش، وتبحث الخصائص اللازمة للمحاسبين القضائيين. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستقرائي، كما اعتمدت الدراسة على تطوير أداة استقصاء. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن بعض البنود ينبغي أن تدرج في دورات المحاسبة القضائية ، مثل أساسيات الاحتيال ، البيان المالي للاحتيال ، ضوابط مكافحة الغش وتقييم الرقابة الداخلية. أوصت الدراسة بالتركيز على المهارات الضرورية التي تساعد المحاسبين من أجل الكشف عن الأضرار المالية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على الضرورة والأهمية للمحاسبة القضائية وآثارها كانت ايجابية على قدرات ومهارات المحاسبين القضائيين في الكشف عن عمليات الغش والفساد المالي

⁽¹⁾Mu Mullen, et al, A Preliminary Investigation of the Necessary Skills Education Requirement, and Training Requirements for Forensic Accountants, Louisiano State University, Department of Accounting, Journal of Forensic and Investigator Accounting, Vol. 2, No. 2, 2010, PP 3-48.

والإداري ، وتطوير برامجها لتواكب العولمة ، فالمحاسبة القضائية تعد من المهن ذات الطلب الساخن على خدماتها ، وتختلف عن دراستي من الناحية التطبيقية.

10. دراسة ، فارس علوش السبيعي ، 2010م ، (دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى معرفة المعوقات التي تحد من تطبيق الشفافية ومدى مساءلة القطاعات الحكومية عن فسادها الإداري . تمثلت مشكلة الدراسة في تعرض الإدارات العامة في مختلف بلدان العالم إلى اصلاحات تتعلق بعمليات وهيكلية القطاع الحكومي وذلك بسبب ما تعانيه من تخلف اداري وقصور في الاداء وضعف الكفاءات وانخفاض مستوى جودة الخدمات في مختلف المجالات التعليمية وتفتي ظاهرة الفساد الإداري . ظهرت اهمية الدراسة في دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والتاريخي والاستنباطي ، توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، مدى التزام القطاعات الحكومية بتطبيق الشفافية والتزام الجهات الرقابية لمساءلة الحكومة عن عمليات الفساد والتي تتم ، وكيفية الحد منها . اوصت الدراسة بضرورة العمل على رفع مستوى كفاءة الاجهزة الرقابية والقضائية بمنحها الصلاحيات الكافية ودعمها بالموارد البشرية المختلفة والتقنيات الحديثة، تفعيل دور المساءلة والشفافية ، وضع الخطط والاستراتيجيات الملزمة بتطبيق الشفافية والمساءلة ، تحديث الانظمة والتشريعات المتعلقة بقضايا الفساد الإداري . يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها للمحاسبة القضائية وبين بيان دورها في محاربة الفساد المالي والإداري واكتفت بالفساد الإداري وهو يقود إلى الفساد المالي .

⁽¹⁾<http://repositorg.nauss.edu.sa/handle/123456789/53598>

فارس علوش السبيعي ، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية ، (الرياض : جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية ، قسم العلوم الإدارية ، رسالة دكتوراه منشورة ، مجلة العدل، العدد 25 ، 1428 هـ - 2010م)، ص ص 84 - 86.

11. دراسة ، Gottschlk and Saether ، 2011م،

(⁽¹⁾Financial Crime in Business Organization)

هدفت الدراسة إلى اظهار ان المديرين التنفيذيين في الشركات الكبيرة كانوا أكثر كفاءةً وقدرةً على تقديم الأساليب والإجراءات الرقابية التي ترتبط بالافصاح وذلك لمنع الجريمة المالية ، بينما كانوا أقل كفاءةً وقدرةً بالنسبة لاجراء المقابلات وفحص المستندات ، وجمع الأدلة الإلكترونية لإثبات حدوث الجريمة. تمثلت مشكلة الدراسة في تورط المديرين التنفيذيين في الشركات الكبرى في عمليات الفساد المالي والإداري. ظهرت اهمية الدراسة في أسباب ودوافع الجريمة المالية وكيفية الحد منها ودور المديرين التنفيذيين للتصدي لها. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن غش القروض وغش بطاقات الائتمان كان أكثر فئات الجريمة المالية حدوثاً وتكرراً بينما الغش الضريبي الأقل حدوثاً ، فقد تبين أن استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات في جمع الأدلة عن الجريمة المالية أكثر أهمية ، في حين أن هذه الأساليب تستخدم في اختيار إجراءات الفحص الخاصة بالجريمة ، أما فيما يتعلق بآثار مصادر الحصول على المعلومات على مكافحة الجريمة المالية، تبين أن أهم مصادر الحصول على المعلومات لمنع الجريمة تشمل تبادل المعلومات مع الشركات ، الاتصال مع الأشخاص في الإدارات الملائمة داخل الشركات ، ملاحقة الأشخاص المتورطين في الجريمة داخل الشركة ، والمعلومات المنشورة في وسائل الصحافة والإعلام. أوصت الدراسة بضرورة الافصاح عن التجاوزات التي تحدث داخل الشركة وأن يتمتع المديرين التنفيذيين بالمعرفة والخبرة والتدريب والثقافة الكافية ، مما يقلل من حدوث الجرائم المالية داخل الشركات.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تطرقت إلى أبعاد الجريمة المالية وارتباطها بعمليات الغش والفساد المالي ، وتختلف عن دراستي في أنها أغفلت المحاسبة القضائية ، وركزت على محاربة الجرائم المالية بشتى الوسائل المتاحة ، وذلك باستخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة ، وجمع الأدلة الإلكترونية لمنع الجريمة المالية.

⁽¹⁾www.emeraldinsight.com>journal>jfc

Gottschlk and Saether, **Financial Crime in Business Organization**, An Empirical Study, (Journal of Financial Crime), Vol 18, No.1, 2011, pp 321-338 .

12. دراسة د. خالد ناصر الخاطر ، 2011م ، (مقترح لتنظيم عمل الخبراء المحاسبين بالمحاكم)⁽¹⁾

ظهرت أهمية الدراسة في تطوير الوضع الحالي للخبراء المحاسبين ، واستعرض مواد قرار رئيس المجلس الأعلى للقضاء في الدوحة بتنظيم وتصنيف الخبراء أمام المحاكم. هدفت الدراسة إلى تقديم مقترح بشكل واضح للمحاكم وتفعيل شروط قيد الخبراء المحاسبين. تمثلت مشكلة الدراسة في أن العالم يعاني من تفاقم حالات الغش والاحتيال والتزوير والفساد بشقيه والاستغلال، ظهرت الحاجة للمحاسبة القضائية في ظل الظروف الاقتصادية والمشاكل القانونية والاجتماعية والمالية ، وانهيار كبرى الشركات العالمية بسبب التلاعب في القواعد المحاسبية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، هنالك كثير من الملاحظات على الوضع الحالي للخبراء ، وخاصةً فيما يتعلق باختيار الخبراء والإشراف عليهم وتقييمهم ، وهنالك قصور واضح فيما يتعلق بالقرار رقم (29) لسنة 2008م. أوصت الدراسة بتقديم مقترح جمعية المحاسبين بقطر ، بما فيها الجامعات والقضاء بمتطلبات المحاسبة القضائية من تشريعات ولوائح قانونية توفر الحفاظ على المال العام.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة اهتمت بعمل الخبراء في المحاكم ، وتطوير المهنة بعد تزايد حالات الغش والاحتيال والتزوير وكان سبب في انهيار كبرى الشركات ، وجه الاختلاف عن دراستي في عدم تطرقها لموضوع دراستي وهي المحاسبة القضائية ودورها في محاسبة الفساد المالي والإداري والذي يعد من اهم المواضيع البحثية الجديدة.

13. دراسة ، مقداد أحمد الجليلي ، 2012م ، (المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المحاسبة القضائية تحتاج إلى مجموعة مختلفة من الخبرات المتعددة، لأنها تقوم بتغطية مساحة كبيرة من التخصصات ، وتتضمن أعمال التحقيقات ودعم الدعاوي القضائية وتسوية وفض المنازعات ، وهذا يتطلب من المحاسب القضائي أن يتمتع بمهارات

(1) www.qcpa.net > deupal

د. خالد ناصر الخاطر ، مقترح لتنظيم عمل الخبراء المحاسبين بالمحاكم ، (قطر: جريدة الشرق ، ندوة علمية حول المحاسبة القضائية في قطر ، 4 أبريل 2011م).

(2) د. مقداد أحمد الجليلي ، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق ، (بغداد: جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد 34 ، العدد 107 ، 2012م) ، ص ص 9- 21.

ممتازة ومطورة في التحقيق، على الرغم من الخصوصية التي يتمتع بها المحاسب القضائي ، إلا أن في للعالم العربي عموماً والعراق خاصةً غير قادر على توفير المتطلبات اللازمة لتأهيل المحاسبين القضائيين للقيام بمهام المحاسبة القضائية. ظهرت أهمية الدراسة في زيادة الحاجة للمحاسبة القضائية نتيجة للانهيارات المالية، وارتفاع معدل الجرائم المالية وكثرة حالات الغش والتلاعب وما صاحبها من استخدام تكنولوجيا الحاسب الآلي ، وهذا زاد من شكوك المساهمين والمستثمرين عن صدق القوائم المالية ، فضلاً عن ارتفاع معدل الدعاوي القضائية. هدفت الدراسة إلى بيان المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية وخصائصها ودور المحاسب القضائي والسمات الشخصية التي يتمتع بها ، والتعرف على مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستنباطي والاستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، عدم قدرة الجهات المهنية في تأهيل المحاسب القضائي، بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية. أوصت الدراسة بضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم ، دوائر الضرائب ، تطوير المناهج المحاسبية ومراكز التدريب العربية ، تأسيس جمعية مهنية تضم المحاسبين القضائيين.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية وبيان دورها وأهميتها وأهدافها وخصائصها ، والفرق بينها وبين المراجعة الخارجية ومراجعة الاحتيال ، ودور المحاسب القضائي والسمات الشخصية التي يجب ان يتمتع بها والتعرف على مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق ، وبيان مهنة الخبير في المحاكم العراقية ، تختلف عن دراستي في عدم تطرقها للفساد المالي والإداري.

14. دراسة ، فتاح محمد الجيلاوي، 2012م، (دور مثلث الاحتيال في بناء استراتيجية مكافحة الفساد) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في الكشف عن الاحتيال وبرامج تحليل البيانات الخاصة به ، فالاحتيال يحدث في دولة ويمس الجميع ، السعي والبحث عن استراتيجية لمواجهة. ظهرت أهمية الدراسة في بيان مثلث الاحتيال فهو معروف منذ سنوات عديدة ، إلا أنه لا يزال يعد أفضل طريقة تفسر سبب

(1) www.alayam.com.alayam.first.news

فتاح محمد الجيلاوي ، دور مثلث الاحتيال في بناء استراتيجية مكافحة الفساد – دراسة قانونية ، (بغداد: ديوان الرقابة المالية، المؤتمر العلمي الأول ، دور أجهزة الرقابة في الحد من الفساد المالي والإداري ، مارس 2012م).

حدوث الاحتيال، فضلاً عن كونه الطريقة المتميزة تساعد في منع وقوع الاحتيال. هدفت الدراسة الي وضع الاستراتيجيات والحلول لمواجهة الفساد المالي ومنع وقوعه ، والوقاية منه وانفاذ القانون والملاحقة القضائية لمرتكبيه . استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن نظرية مثلث الاحتيال تعد من أبرز النظريات التي وضعت لتفسير السلوك الإجرامي لدى الأشخاص العاملين في المؤسسات المختلفة .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى بيان دور مثلث الاحتيال المالي في بناء استراتيجية مكافحة الفساد كدراسة قانونية وتوصلت لنتائج منها ان نظرية مثلث الاحتيال المالي تعد من اهم النظريات التي وضعت لتفسير السلوك الاجرامي لدى الاشخاص العاملين في المؤسسات المختلفة ، وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها للمحاسبة القضائية وبيان دورها في الحد من ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية.

15. دراسة ، د. أحمد مقداد الجليلي ، راضي نزار جميل ، 2012م ، (دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسيل الأموال)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى اظهار الدور الذي يلعبه المحاسبين بشكل عام والمحاسبين القضائيين بشكل خاص في الكشف عن عمليات غسيل الأموال والتصدي لها. ظهرت أهمية الدراسة في دور المحاسب القضائي في الكشف عن الفساد المالي. تمثلت مشكلة الدراسة في انتشار الفساد المالي ، وأصبح ظاهرة تعاني منها كل الدول لما لها من آثار سلبية على المجتمع. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن مفهوم المحاسبة القضائية ظهر نتيجة لاحتياج الحكام والمحاكم والمحامين إلى محاسبين قضائيين للتحقيق في عدة نشاطات مالية مشبوهة ، وتقديم التقارير عنها وترشيد القضاة لتطبيق القانون بأكثر دقة ، إعداد الخطط اللازمة لمراقبة ورصد التحركات المالية خاصة بالأفراد أو مؤسسات مالية أو إنسانية (قطاع خاص أو حكومي)، وإعداد التقارير التفصيلية عنها وتقديمها للجهات المعنية وأوصت الدراسة بتوفير بيئة مناسبة لعمل المحاسب القضائي ، وضرورة إعداد برامج تدريبية مستمرة للكشف عن الاساليب التي يمكن ان تساعد في

(1) د. أحمد مقداد الجليلي ، راضي نزار جميل ، دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسيل الأموال ، (بغداد: جامعة المستنصرية ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، المجلد 35 ، العدد 93 ، 2012م) ، ص ص 6 ، 7.

اكتشاف عمليات غسل الأموال والتعرف على الصفقات المشكوك فيها والإجراءات والسياسية الخاصة اتجاهها.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى توضيح مفهوم المحاسبة القضائية والفرق بين مفهوم المحاسبة القضائية والمراجعة الخارجية والمتطلبات الواجب توافرها في المحاسب القضائي ومجالات تطبيق المحاسبة القضائية كما تناولت موضوع غسل الأموال والكشف عنه والتصدي له، وتوضيح الاختلاف بين نطاق عمل كل من المراجع الخارجي والمحاسب القضائي فيما يتعلق بنطاق العمل والمؤهلات الخاصة بكل منهم ، وتختلف عن دراستي في عدم اهتمامها بالمحاسبة القضائية ودور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال وتوضيح النواحي الفنية وتقديم المقترحات والحلول التي تؤدي إلى تحقيق أهداف الدراسة وتحديد المشاكل التي تواجه الشركات.

16. دراسة ، Muchlmann, et al ، 2012 ،

(The Use of Forensic Accounting Experts in Tax Case as Identified Court Opinions)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى استخدام خبراء المحاسبة القضائية في مجال المشاكل التي تنتج عن الضرائب، واعطاء تصور شامل عن مدى الحاجة للإستعانة بهم. تمثلت مشكلة الدراسة في النمو المتسارع في مهنة المحاسبة القضائية وما صاحبها من استعانة دافعي الضرائب بمحاسبين قضائيين ، وكثرة المنازعات المالية بالمحاكم ظهرت أهمية الدراسة في أن المحاسب القضائي يلعب دوراً في قضايا الاحتيال وقضايا الضريبة ووجوده في المحكمة كشاهد خبير للاستدلاء برأيه الفني المحايد بعد إجراء التحقيق والتحري والتقصي عن الحقائق المالية. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والوصفي التحليلي والاستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها مساعدة دافعي الضرائب ومحاميهم لاختيار خبير محاسب قضائي ، نظراً للحاجة لشهادته في حالات تقييم الأعمال والتوسع ، وكذلك حالات التقاضي الضريبي مع تزايد عمليات الاحتيال وما يتبعها من خسائر مالية. أوصت الدراسة بالاهتمام الكبير بتهيئة المحاسب القضائي لمواجهة الحاجات المتزايدة في مختلف مناحي الحياة ، من مهارات ومعرفة

⁽¹⁾www.bus.isu. Edu.

Muelmann, et al, **The Use Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinion**, Journal of Forensic Accounting and Investigative Accounting, Vol. 4, No. 2, 2012, PP.1-34.

، اشراك خبير في المحاسبة القضائية في حالات منازعات ضريبية ، وتقديم آراء للقضاء لتسوية وفض المنازعات القضائية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى امكانية استخدام المحاسبة القضائية في حالات التهرب الضريبي ، وعمل المحاسب القضائي كشاهد خبير في المحاكم لتوضيح الحقائق معتمداً على خبرته وابداء رأي فني سليم في القضية المعروضة عليه ، تختلف عن دراستي في عدم تطرقها للفساد المالي والإداري.

17. دراسة ، Erazadeh and Eamazam ، 2012م

(1) (Accounting Perception of Forensic Accounting)

هدفت الدراسة إلى فحص مدى إدراك المحاسبين القضائيين لأساليب الحسابات والخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية ، وعلى مصادر واساليب المحاسبة القضائية. تمثلت مشكلة الدراسة في بحث دور المحاسبين القضائيين في التقليل من حالات الغش الإداري والمالي ، وكيفية منعه وسوء استخدامه. وظهرت أهمية الدراسة في الاستعانة بالمهارات والاحتياجات في حل المشكلات التي تواجه المحاسبة القضائية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليل والاستنباطي والاستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، هنالك انخفاض في إدراك المحاسبين القضائيين لمصادر المحاسبة القضائية ، ويعود السبب في ذلك إلى سوء الوعي والتدريب ، وتوفر هذه الخدمات من قبل مديري الشركات المالية ، بالإضافة إلى محدودية مصادر وأساليب المحاسبة القضائية. أوصت الدراسة بضرورة عمل دورات تدريبية عامة وخاصة للمحاسبين ، من أجل تعزيز قدراتهم لأدراك الأنظمة المالية وأساليب المحاسبة القضائية ، تمتع المحاسب القضائي بشخصية قوية وقدرته على الانتباه بكل الوقائع القضائية وتحليل الوقائع المبهمة من خلال مراجعة الجرائم المالية التي وقعت بالفعل في فترات سابقة، ان المحاسب القضائي يمكن أن يلعب دوراً في مكافحة الغش المالي باستخدام أساليب ومصادر المحاسبة القضائية.

(1) <http://www.forensic-accounting.com>. Erazadeh and Eamazam, **Accounting Perception of Forensic Accounting- Study of Iran, 2012.**

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت المحاسبة القضائية وأساليبها ، وتوصلت إلى ان هنالك انخفاض كبير في الوعي والادراك لدى المحاسبين القضائيين لممارستها ، تختلف عن دراستي في عدم تطرقها للفساد المالي والاداري وكذلك من الناحية التطبيقية .

18. دراسة ، James et al ، 2012 ،

(An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى بيان عمل المحاسب القانوني والمنشور في مجلة المحاسبون والمترجم عن نشرة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (CPA Insider) قد بين مجالات عمل المحاسب القضائي المختلفة ومشكلة تعطل العمل والمسئولية عن المنتج والملكية الفكرية ، الاخلال بالضمان أو الوكالة ، النزاع بين المساهمين والشركاء والافلاس والاعسار ، وإعادة الهيكلة ومنع واكتشاف حالات الغش والرد عليها وتحريف القوائم المالية. تمثلت مشكلة الدراسة في منع الغش وكشف الأساليب المحاسبية الخادعة أدت إلى وجود طلب قوي من الشركات على المحاسبة القضائية ، وخدمات المحاسبين القضائيين لفحص النشاطات المالية. ظهرت أهمية الدراسة في الجوانب الفنية لعمل المحاسب القضائي والتأهيل المهني والإلمام بمهارة التحري والتفهم العميق للمحاسبة والقانون. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي والاستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، توسع نطاق عمل المحاسبة القضائية يوجب وجود مؤهلات علمية ومهنية خاصة أن تتوافر بالمحاسبين القضائيين.أوصت الدراسة بضرورة تأهيل المحاسب القضائي تأهيلاً علمياً وعملياً ليلبي متطلبات العمل ، ضرورة وجود تشريع يحدد مجالات عمل المحاسب القضائي.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة بينت أهمية الجوانب الفنية لعمل المحاسب القضائي منها التأهيل العلمي والعملية والإلمام بمهارات التحري والفهم للأساليب الاحتمالية والقانون وكذلك الخدمات التي يؤديها المحاسب القضائي ، تختلف عن دراستي في عدم تطرقها للمحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية.

⁽¹⁾James et al, **An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants**, Montclair State University, Montclair, New Jersey Copyright Heldref Publications, Journal of Education for Business, 2012, PP 331- 338

19. دراسة (Forensic Accounting Education) ، Efiong, J. ، 2012م،⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى اظهار دور المحاسبة القضائية في معرفة الأساليب المستخدمة في تقليل حالات الغش الإداري والمالي. تمثلت مشكلة الدراسة في أن ظاهرة الفساد مرتبطة بالمنظومة العامة في المجتمع ، وتتعلق بصورة خاصة بسلوك ووعي الأفراد داخل وخارج الدوائر ، والمؤسسات التشريعية والتنفيذية والقضائية ، من خلال استخدام مهارات المحاسبة القضائية ومعرفة أين ذهبت أموال الغش ، والكيفية التي ذهبت بها ومن المسئول عن حالات الغش. ظهرت أهمية الدراسة من إزدياد الحاجة لخدمات المحاسبة القضائية نتيجةً لكثرة حالات الغش المالي والتلاعب والفساد الإداري للحد من الغش والتلاعب المالي وكشفه والحد من آثاره السلبية. اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، وجود انخفاض في مستوى إدراك طلبة المحاسبة لموضوعات المحاسبة القضائية له أثر كبير على دعم مقدرات ومهارات الطلاب وكفاءتهم من أجل تقليل حالات الغش ، وتبين أن نقص تدريب طلاب المحاسبة في الجامعات على اساليب المحاسبة القضائية ساهم في ارتفاع حالات الفساد المالي والغش خاصةً في نيجريا . أوصت الدراسة باضافة مقررات المحاسبة القضائية في الدراسات العليا كمادة أساسية ، وكذلك ضمن مقررات الامتحانات المهنية التي تنظمها الهيئات العامة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة توصلت إلى وجود انخفاض في مستوى ادراك طلبة المحاسبة للمحاسبة القضائية ، وكذلك نقص تدريب الطلاب في الجامعات على اساليب المحاسبة القضائية ، تختلف عن دراستي في عدم تطرقها لممارسات الفساد المالي والإداري.

20. دراسة ، خالد محمد علي ، 2013م ، (تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلى بيان دور المحاسب القضائي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري. أوضحت أهمية الدراسة على المستوى الدولي بعد الانهيارات التي واجهت العديد من الشركات ،

⁽¹⁾Efiong, J, **Forensic Accounting Education**, an Exploration of Level of Awareness in Developing, Nigeria as a Case Study, International Journal of Business and Management, Vol. 7, No. 4, 2012,PP.26-35.

⁽²⁾ خالد محمد علي ، تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري ، (القاهرة: جامعة بني سويف ، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013م).

وزادت الحاجة لخدمات المحاسبة لرفع أداء وكفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية للشركات. تمثلت مشكلة الدراسة في الفساد المالي والإداري ، يعتبر من أخطر المشكلات التي تعاني منها مؤسسات الدولة بصفة عامة والشركات بصفة خاصة ، ويترتب عليه تحميل المجتمع أعباء إضافية وتكاليف تنعكس على السلع والخدمات التي يستعملها ، مما يؤثر على مستوى معيشة المجتمع وعدم قدرة الشركات على المنافسة ، مما يؤثر على القيم الأخلاقية القائمة على الصدق والأمانة والعدل ، انتشار الجريمة المالية ، ضعف الاستثمار هروب الأموال إلى الخارج. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي والاستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها تقوم المحاسبة في العديد من المجالات كالتحري عن الغش ، وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وتقييم المنشآت في حالة وجود نزاع. أوصت الدراسة بضرورة امتلاك المحاسب القضائي مجموعة من المهارات والمعرفة لتساعده في الحد من عمليات الفساد المالي منها الفهم العميق للعلوم المحاسبية المتقدمة والمراجعة ، وأساليب وطرق وإجراءات التقاضي والفهم بطرق المحاسبة الاحتياطية المضللة، ضرورة وجود تشريع ضريبي، تطوير عمل الخبير، سرعة البت في المنازعات بتكليف محاسب قضائي بفحص القوائم المالية التي تقدم من قبل الممولين، وعدم الاكتفاء باستيفاء الشرط القانوني الذي يلزمهم بتقديم القوائم في مواعيد محددة. يتضح للباحث أن هذه الدراسة بينت أهمية المحاسبة القضائية دولياً وداخلياً بعد انهيار العديد من الشركات نتيجة الممارسات المحاسبية المضللة في القوائم المالية ، ودور المحاسب القضائي في الحد منها ، وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها للمحاسبة القضائية واكتفت بالمحاسبة بشكل عام وكذلك المراجعة .

21. دراسة ، Diagabriele ، 2013م ، (The Dual of External Auditors and Forensic Accounting)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى توضيح القدرات المحدودة الموجودة ، والدور المزدوج للمدقق الخارجي، وذلك بالاطلاع على قواعد التدقيق الداخلي وقواعد المهارات الشخصية واطهار السبب والتركيز على الضوابط الداخلية والعودة إلى تقنيات التدقيق التقليدية ، تدعيم دور المحاسب القضائي والادلاء

⁽¹⁾www.nacva.com>jfia

Diagabriele, **The Dual of External Auditors and Forensic Accountants Working**, Journal Forensic Accounting, Vol.6, No, 2, 2013, PP 200- 224.

بشهادته المهنية في المحكمة . ظهرت أهمية الدراسة في أن الأدبيات المنشورة توضح السبب الذي يستدعي دمج مسؤوليات التدقيق الخارجي مع مسؤوليات التدقيق الداخلي. تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة التصدي للمشاكل التي تقف عائق أمام المحاسب وتداخل الوظائف ، مما ينعكس سلباً على أداء المحاسب القضائي. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي والاستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن السمات الرئيسية التي يجب أن تتحقق في المدقق الخارجي من موضوعية واستقلالية للحد من المخاطر المرتبطة بتداخل الأدوار ، بالإضافة إلى أن هذه السمات تدعم دور المحاسب القضائي الأساسي ، ألا وهو الاستشارة والتي تعطي بعين الاعتبار أولوية قصوى للقيم الأخلاقية ، واطهار الأدوار المزدوجة في بعض الحالات لوجود بعض القيود التي يفرضها قانون سارابينز وأوكسلي والتشريعات الأخرى ذات الصلة.

يتضح للباحث أن الدراسة ركزت على عمليات التدقيق الخارجي والدور المزدوج للمدقق الخارجي والسمات التي يجب ان يتمتع بها المدقق الخارجي من موضوعية واستقلالية للحد من المخاطر المرتبطة بتداخل الادوار ، تختلف عن دراستي في عدم تطرقها للمحاسبة القضائية وبيان دورها في الحد من ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية واكتفت بالمدقق الخارجي .

22. دراسة ، نادية شاكر حسين ، 2013م ، (المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في انتشار الفساد المالي والإداري أصبح يهدد ويعرقل مسيرة التنمية في المجتمعات الغنية والفقيرة ، المتعلمة والأمية ، القوية والضعيفة ، ظهوره مرتبط برغبة الإنسان في الحصول على مكاسب مادية أو معنوية بطرائق غير مشروعة ، وتكون واضحة بصورة كبيرة ، خاصةً في مجتمعات العالم الثالث ، ولاسيما في مؤسسات حكومية وسبب مشكلاته الاقتصادية وتخلفه عن التقدم. ظهرت أهمية الدراسة في محاربة الظاهرة والتخلص من آثارها الضارة والسلبية على المجتمعات. هدفت الدراسة إلى بيان ظاهرة الفساد المالي والإداري وانتشاره بصورة كبيرة في الشركات . استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي. توصلت الدراسة

(1) نادية شاكر حسين ، المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري ، (بغداد: جامعة بغداد ، كلية التجارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2013م).

إلى نتائج منها ، أن تفشي الفساد في مؤسسات الدولة والمنظمات يعد من أشد العقبات التي تواجه الانتعاش الاقتصادي ، إساءة استخدام المال العام أو التلاعب فيه سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، ونتج عنه آثار سيئة وهي تحويل الموارد والإمكانات الحقيقية من مصلحة الجميع إلى مصلحة أشخاص معينين ، هذا يؤثر على أنشطة الدولة على المدى البعيد وعدم استقرارها. أوصت الدراسة بتفعيل دور المحاسبة القضائية وتحليل أوجه القصور في الكشف عن ممارسات الفساد المالي والإداري.

يتضح للباحث أن الدراسة تناولت المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري، وتختلف عن دراستي في غياب دور المحاسبة القضائية ، والتي تقوم بالكشف ومحاسبة الفساد المالي والإداري ، باستخدام الأساليب والتقنيات الحديثة وتكنولوجيا المعلومات ، وإظهار نواحي القصور ومعالجتها، ومنع الانهيارات المالية في المستقبل.

23. دراسة ، د. عبد الستار عبد الجبار الكبيسي ، 2013م ، (دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى استقصاء مدى أهمية المحاسبة القضائية في فض النزاعات ذات العلاقة المالية وبصورة عادلة في الأردن ، وذلك بالاعتماد على وجهتي نظر كل من القضاء والمحاسب القضائي. ظهرت أهمية الدراسة في الخدمات التي تؤديها المحاسبة القضائية متنوعة ومتعددة في مجال التحقيقات المالية والإستشارات التي يقدمها المحاسب القضائي بشأن التقاضي وفض المنازعات وترشيد أحكام القضاء. تمثلت مشكلة الدراسة في الآلية لتحليل مؤشر المحاسبة القضائية ، ومدى كفاءة المحاسب القضائي في الكشف عن الفساد وفض المنازعات المالية ودعم الدعاوي القضائية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أنه وبالرغم من تلك النتائج الجيدة إحصائياً فإنها لا ترقى إلى المستوى الحقيقي الذي يجب أن تلعبه المحاسبة القضائية في محاربة الغش والاحتيال وتحقيق العدالة في المجتمع. أوصت الدراسة بمخرجات يمكن أن تساهم في تطوير مكانة هذا الحقل الحيوي في الأردن.

⁽¹⁾aaakubais@yahoo.com

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على أهمية المحاسبة القضائية في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية في الاردن ، بالاعتماد على وجهتي نظر كل من القضاء والمحاسب القضائي ومن نتائجها ان الواقع الحالي للمحاسبة القضائية بعيد عن تحقيق العدالة في فض النزاعات ، وضعف النشاط البحثي في المحاسبة القضائية في الوطن العربي ، عدم وجود جهات اكاديمية تهتم بتدريسها ، وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها لممارسات الفساد المالي والإداري في التقارير المالية.

24. دراسة ، د. عاطف محمد أحمد ، 2013م ، (دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في انهيار العديد من الشركات العالمية العملاقة بسبب الفساد المالي والإداري، وتزايد الاهتمام الدولي والمحلي بمكافحة الفساد المالي والإداري في ظل التطورات المتلاحقة للحياة الاقتصادية. هدفت الدراسة إلى تفعيل دور آليات المحاسبة القضائية في التصدي للفساد المالي والإداري واكتشافه قبل حدوثه. ظهرت أهمية الدراسة في معرفة الجوانب الأساسية للمحاسبة القضائية والآليات المستخدمة في محاربة الفساد المالي والإداري . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تساعد المحاسبة القضائية في التنبؤ بممارسات الفساد من قبل الإدارات قبل حدوثها ، اكتشاف الأنشطة الاحتمالية والاضرار والآثار الاقتصادية والاجتماعية الضارة لتلك الممارسات. أوصت الدراسة بتحسين شفافية القوائم المالية لدى الشركات وجعل الأسواق تعمل بشكل أفضل ، تفعيل نظام الرقابة الداخلية وسد الثغرات المحاسبية ، تفعيل دور الأكاديميين والمهنيين بالمحاسبة القضائية وآثارها في مكافحة الفساد المالي والإداري.

يتضح للباحث أن الدراسة تقوم المحاسبة القضائية على اساس مجموعة من مهارات متخصصة ومتكاملة في المحاسبة والمراجعة ، وتستخدم في العديد من المجالات كالتحري عن الغش ، وتقييم الرقابة الداخلية، في حالة وجود نزاعات ، كذلك التعرف على المشاكل التي تعاني منها الشركات المصرية والتي لها تأثير على اداء تلك الشركات أما دراستي فهي تناولت المحاسبة القضائية بشيء

⁽²⁾email: atefma64@yahoo.com/atef.ahmed@commece.bsu.edu.eg .

د. عاطف محمد أحمد ، دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري ، بالتطبيق على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة المصرية ، (القاهرة: جامعة بني سويف ، 2013م)

من التحليل المتعمق في طرق واساليب واجراءات المحاسبة القضائية وكيفية ممارستها للحد من الفساد المالي والاداري ومحاسبته.

25. دراسة ، صلاح هادي الخالدي ، 2013م ، (دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في انتشار الفساد المالي في البيئة العراقية. هدفت الدراسة لمحاولة توضيح مفهوم المحاسبة القضائية وبيان مهنة المراجعة الخارجية ، وكذلك إلى اختبار مكونات الاطار المقترح للمحاسبة القضائية وتحديد القبول لمكونات ذلك الاطار تمهيداً لتأسيس هذه المهنة وتطويرها في البيئة العراقية واطار مفاهيمي عام لها بعد انتشار الفساد المالي في بعض الوحدات الاقتصادية ، الأمر الذي تطلب وجود مختصين في مجال التحري لاكتشاف عمليات الفساد المالي والكشف عن مرتكبيه وتقديمهم للعدالة ، ودعم القضاء في قضايا الفساد المالي مثل المحاسبين القضائيين. اهتمت الدراسة باختبار مكونات الاطار المقترح للمحاسبة القضائية في الحد من عمليات الفساد ، وتحديد مدى قبولهم لمكونات ذلك الاطار تمهيداً لتأسيس هذه المهنة وتطويرها في البيئة العراقية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والتاريخي والاستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن المحاسبة القضائية تجمع بين المعرفة المحاسبية والتدقيقية والقانونية ومهارات التحري ، للبحث عن الحقائق حول المسائل أو الادعاءات والمطالبات التي يمكن أن تتعرض لها الشركات ، وإن تطوير مهنة المحاسبة القضائية يتطلب جهود مشتركة بين المؤسسات الأكاديمية والمؤسسات المهنية بالشكل الذي يمكن أن يساهم في بناء وتطوير هذه المهنة. أوصت الدراسة بوضع اطار مقترح لها والعمل على تطوير مهنة المحاسبين القضائيين من خلال وضع التشريعات والقوانين التي من شأنها تنظيم عمل المهنة.

يتضح للباحث أن الدراسة اوضحت ان المحاسبة القضائية ظهرت نتيجة حاجة الحكام والمحامين إلى محاسبين قضائيين للتحقيق في عدة نشاطات ، وضرورة انشاء وحدة للمحاسبين القضائيين في كل من المحاكم وهيئة النزاهة ، وسوق الاوراق المالية العراقي ، الهيئة العامة للضرائب ، المسجل

(1) صلاح هادي الخالدي ، دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي ، (بغداد: جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراه ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 19 ، العدد 70 ، 2013م) ، ص ص 453-473.

التجاري ، البنك المركزي ، لتوضيح الحقائق والتحقق من النشاطات المشبوهة وتقديم التقرير عنها ، وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها للفساد المالي والإداري.

26. دراسة ، Huber Wm Dennis ، 2013م ،

(1) (Forensic Accounting, Accountants and Due Diligence Certifications)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن عدد من المحاسبين القضائيين كان لديهم اعتقاد خاطئ عن الشركات هي التي تمنح شهادات في المحاسبة القضائية من حيث الوضع القانوني للشركة التي تمنح الشهادة ، ومؤهلات الموظفين ومجلس الإدارة ، والقواعد الأخلاقية ومعايير الممارسة لتلك الشركات ، وأن الدراسات السابقة ركزت على مسؤولية الشركات فقط ، ولم تأخذ بالاعتبار إمكانية مشاركة المحاسبين القضائيين بالمسئولية عن اعتقادهم الخاطئ بخصوص شهاداتهم وبالشركات المانحة لها. هدفت الدراسة إلى استقصاء فيما إذا كان المحاسبين القضائيين يقومون بالعناية اللازمة ، والتحقق من الوضع القانوني ومعايير الممارسة ومؤهلات الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة في الشركات التي تصدر شهادات خاصة بهم. اهتمت الدراسة بإرسال رسائل بالبريد الإلكتروني لعدد من الأشخاص الذين عرفوا أنفسهم كأعضاء في مؤسسة المحاسبة القضائية أو أصحاب شهادة في المحاسبة القضائية بأمريكا. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي والاستقرائي. توصلت لدراسة إلى نتائج منها أن عدد كبير جداً من المستجيبين يعتقدون بأهمية وجود شهادة في المحاسبة القضائية لتحقيق العناية اللازمة. أوصت الدراسة بضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي لممارسة المهنة بشكل فعلي ومستمر، وأن شهادة المحاسبة القضائية تمنحها جهات مهنية متخصصة ، وتدرس فيها أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية ، وتكون معتمدة من قبل تلك الجهات.

(1) www.academia.edu/should-the-forensic-accounting

Huber Wm Dennis, **Forensic Accounting, Accountants and Due Diligence Certifications**, Journal of Forensic Accounting, Vol. 5, No. 1, 2013, PP 182- 203.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة كان من نتائجها ان المحاسبة القضائية موجودة ولها اهميتها ومدى اهلية الشخص المكلف بمزاومتها وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية.

27. دراسة، Dr. J. O. Anhaduba ، 2013م،

(Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria An Empirical Approach)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور عمليات الفساد، وارتفاع في الاقتصاد العالمي، مما أدى إلى ظهور المحاسبة القضائية نتيجة الحاجة لها وأهميتها في الدراسات الأكاديمية، وأصبحت من المواضيع المهمة في البحوث والصناعات، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبة القضائية للكشف عن الاحتيال المالي في نيجيريا. وظهرت أهمية الدراسة في جمع البيانات المالية باستخدام أساليب المحاسبة القضائية وتكنولوجيا المعلومات في الكشف عن الاحتيال. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والوصفي التحليلي والاستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، استخدام التقنيات الحديثة للمحاسبة القضائية تساهم في تقليل الاحتيال والحفاظ على الممتلكات ، وعدم تعرضها للفقدان والضياع، هنالك تأثير واضح للمحاسبة القضائية في عمل تحكم على الفساد ، وطمأنة وثقة المساهمين في التقارير المالية. أوصت الدراسة بضرورة تدريس المحاسبة القضائية بالمعاهد العليا والجامعات في نيجيريا ، حث الجمعيات المهنية كالمحاسبين القانونيين بنيجيريا بعمل دورات تدريبية وحملات توعية بفوائد المحاسبة القضائية ومخاطر الفساد والعمل على كشف الاحتيال ، تفعيل الدور الرقابي الحكومي والتحقق من شبهات الفساد ، وتحاسب من ارتكب الفساد ، بالإضافة إلى جمع أدلة الإثبات في استطلاع آراء كل من طلبة المحاسبة والمراجعين ومعدّي القوائم المالية ومدققي الحسابات ، وجاءت النتيجة ايجابية في دور المحاسب القضائي والمحاسبة القضائية في الحد من عمليات الاحتيال.

⁽¹⁾Dr. J. O. Anhaduba,, **Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria An Empirical Approach**, Department of Accounting Faculty of Management Science, University of Benin, Nigeria, International Journal and Social Science , Vol. 4, No. 7, July, 2013, PP 281, 282.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى معرفة أهمية المحاسبة القضائية والاختلاف بين المحاسب القضائي والمحاسب التقليدي ، خصائص المحاسبة القضائية وفعاليتها في كشف عمليات الاحتيال المالي، فهي تعد من المهن الهامة في ظل الظروف المعاصرة للعديد من الجهات المعنية ، وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها للفساد المالي والإداري في الشركات.

28. دراسة ، ربا إبراهيم قنديل ، 2014م ، (المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة القضائية)⁽¹⁾

هدفت الدراسة للتعرف على ماهية المحاسبة القضائية ، وعلى بعض القضايا العالمية التي لعبت المحاسبة القضائية دوراً رئيسياً فيها ، ومدى توفر المهارات اللازمة لدى المحاسبين القانونيين لممارسة المحاسبة القضائية. تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة المهارات المطلوبة التي يجب توفرها في المحاسب القضائي. ظهرت أهمية الدراسة في أن المحاسبة القضائية ، والتي تعد الحكم الفاصل في القضايا والدعاوى القانونية المتعلقة بإثبات الاحتمالات والتلاعب المالي . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستقرائي والاستنباطي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تطوير مهنة المحاسبين القضائيين يتطلب جهوداً مشتركة بين المؤسسات الأكاديمية والمؤسسات المهنية بالشكل الذي يمكنهم من بناء وتطوير المهنة. أوصت الدراسة بضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي في المحاكم ، وتطوير عمل المحاسبة بالجامعات العربية وتوعية المحاسبين القضائيين الأردنيين بالمحاسبة القضائية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على أهمية المحاسبة القضائية والتي تعد الحكم الفصل في القضايا والدعاوى القانونية المتعلقة بإثبات الاحتمالات والتلاعبات المالية ، فهي تعتبر دليلاً قانونياً قاطع، والأهمية العلمية من أهمية نظام المعلومات المحاسبية ودوره في شتى أشكال وأنواع المؤسسات التي يتركز عليها الاقتصاد بشكل عام ، وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها للفساد المالي في التقارير المالية.

⁽¹⁾ ربا إبراهيم قنديل ، المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة القضائية ، (عمان: جامعة جدارا ، كلية الاقتصاد والأعمال ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2014م) ، ص ص 1-9.

29.دراسة ، د. محمود رجب غنيم ، 2014م ، (نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية)⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في انتشار الفساد والغش في المنشآت العالمية مما أدى إلى إنهيارها وفشل المراجعين في كشفه بل تواطأ بعضهم في كشف تلك التجاوزات واتخاذ الاجراءات المهنية اتجاهاها ، الأمر الذي دفع نحو التساؤل عن مدى فعالية معايير المحاسبة والمراجعة وجدوى الرقابة الداخلية على حسابات الشركات . هدفت الدراسة إلى تحليل اوجه القصور في المراجعة الخارجية في اكتشاف الغش، وتوضيح مفهوم المراجعة القضائية وازافة إلى تحليل واقع ممارسة المهنة . ظهرت اهمية الدراسة في ان المحاسبة القضائية تعد من الموضوعات الحديثة والتي زاد الطلب على خدماتها بعد انهيار كبرى لشركات العالمية وزيادة الجرائم المالية ، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستقرائي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها بيان اهمية المحاسبة القضائية ودورها في تضيق فجوة التوقعات ، خصوصاً في إظهار قصور عمل المراجع الخارجي في اكتشاف الغش في ظل اوضاع البيئة المصرية الحالية اضافة إلى ان اهم مجالات المحاسبة القضائية هي اكتشاف الغش في القوائم المالية . اوصت الدراسة بضرورة التطبيق الفعال للمراجعة القضائية في مصر للحد من حالات الغش والاحتيال المالي من خلال الزام مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر بتحديث مفاهيم فرق عمل المراجعة ، اضافة إلى ضرورة تاهيل مراقبي الحسابات من ناحية علمية وعملية لكي يمارسوا عمل المحاسبة القضائي .

يتضح للباحث ان هذه الدراسة هدفت إلى السعي نحو تقديم اطار للمراجعة القضائية وتفعيله في منع واكتشاف الغش والاحتيال المالي وتحليل واقع الممارسة المهنية لها في البيئة المصرية ، تختلف عن دراستي في عدم تطرقها للمحاسبة القضائية واكتفت بالمراجعة القضائية اضافة لعدم تطرقها للفساد المالي والاداري.

(1)د. محمود رجب غنيم ، نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية، (الاسكندرية: الدار الجامعية ، 2014م) ، ص ص 9 – 11 .

30. دراسة، ناهض نمر الخالدي ، 2014م ، (دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود مشكلات اقتصادية ومالية هي بحاجة إلى نوع معين من المحاسبين ليقدّموا المساعدة للوصول للحقائق المالية وإعادة الحقوق لأصحابها. هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة القضائية من حيث النشأة والمفهوم ، ودور المحاسبين القضائيين في الحد من الفساد المالي والإداري. ظهرت أهمية الدراسة في أن المحاسبة القضائية ساعدت في معالجة المشاكل المحاسبية التي تتعرض لها الشركات وسد الثغرات. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الفضائح وغش الشركات العالمية ترتب عليه دعاوى قضائية أظهرت الطلب على المهارات والخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية. أوصت الدراسة بضرورة تطوير المناهج المحاسبية في فلسطين لإعداد محاسبين قضائيين مؤهلين للعمل في المحاكم كخبراء استشاريين، وتحقيق التكامل بين المراجع الخارجي والمحاسب القضائي ، وتفعيل دورهم في الحصول على أدلة إثبات مفيدة في النزاعات القضائية.

يتضح للباحث من نتائج هذه الدراسة تبين ان فضائح الغش التي طالت الشركات العالمية نتيجة للتلاعب في قوائمها المالية وترتب عليه قيام دعاوى قضائية وارتفاع معدلاتها ادى للحاجة إلى المحاسبين القضائيين كمستشارين لمعاونة القضاء في فض تلك المنازعات المالية والوصول إلى تسوية ترضي كل اطراف النزاع ، وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها إلى الفساد المالي واكتفت بالمحاسبة الإبداعية واثارها على التقارير المالية .

31. دراسة ، د. ياسر زعاريير وآخرون ، 2015م ، (أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الاتجاهات الحديثة لمفاهيم العولمة ، وظهور ما يعرف بالاقتصاد المعرفي، هل تتوفر الخبرة الكافية لدى المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة القضائية.

(1) د. ناهض نمر الخالدي ، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية - دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القضاء والقانون الفلسطيني ، (غزة: جامعة غزة ، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات ، العدد 6 ، يناير ، 2014م) ، ص ص 30-35.

(1) د. ياسر زعاريير وآخرون ، أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من التهرب الضريبي في الشركات المساهمة الأردنية العامة، (عمان: المجلة الدولية للبحوث الإسلامية والإنسانية المتقدمة ، المجلد 6 ، العدد 3 ، مارس 2016م) ، ص ص 1-32.

اهتمت الدراسة بالتركيز على المحاسبة القضائية والدور الذي تلعبه في اجبار أصحاب الأعمال على تقديم قوائم وتقرير مالية خالية من التلاعب ، وتقديمها إلى الجهات المعنية في الوقت المحدد. هدفت الدراسة إلى الحد من التهرب الضريبي في شركات المساهمة الأردنية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستقرائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، هنالك عوامل ساعدت على اللجوء إلى خدمات المحاسبة القضائية منها ، التعدد الواضح في الوظائف المالية وما صاحبها من ظهور بعض حالات الفساد المالي والإداري والتهرب الضريبي في الشركات ، وتشعب العمليات المالية بين الشركات والتطور الاقتصادي للمشاريع ومحدودية عمليات التدقيق الداخلية والخارجية. أوصت الدراسة بضرورة وضع استراتيجية فكرية متكاملة تعالج كافة الثغرات التي ينفذ منها المتهربون من الضريبة على المستوى العالمي والمحلي ، ضرورة قيام إدارة ضريبية وبناء نظام رقابي فعال يعتمد على خدمات المحاسبة القضائية للحفاظ على حقوق المكلف والسلطة المالية على السواء.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة اهتمت بالمحاسبة القضائية ودورها في اجبار اصحاب الاعمال على بناء قوائم مالية خالية من اي تلاعب وتقديمها للجهات المعنية مثل الضرائب وغيرها ، وبيان اثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من التهرب الضريبي ، وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها لممارسات الفساد المالي والإداري.

32.دراسة انعام عثمان شعبان ، 2015م ، (مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية)⁽¹⁾.

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية التصدي لمحاولات الاحتيال المالي باستخدام المحاسبة القضائية في قطاع غزة وذلك من وجهة نظر كل من مكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين . هدفت الدراسة إلى بيان دور المحاسبة القضائية واثرها في مواجهة حالات الاحتيال المالي والتعرف على مدى توافر المؤهلات العلمية والعملية اللازمة للمحاسبين الماليين لاكتشاف الغش المالي والوقوف على الصعوبات لتطبيق المحاسبة القضائية بغزة ، إضافة إلى معرفة اهم التقنيات والاساليب المستخدمة في هذا الجانب واظهار المقومات اللازمة لدخول مهنة المحاسبة القضائية حيز التنفيذ.

(1) انعام عثمان شعبان ، مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية واكتشاف الاحتيال المالي في الوحدة الاقتصادية، (غزة : الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2015م).

ظهرت أهمية الدراسة في إمكانية استخدام المحاسبة القضائية في القطاع المالي في غزة . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستنباطي توصلت الدراسة إلى نتائج منها وجود طلب على مهنة المحاسب القضائي في قطاع غزة ، ضرورة تدريب وتأهيل المحاسبين الماليين للقيام بهذه المهام، تطوير الجوانب القانونية اللازمة للمهنة. أوصت الدراسة بضرورة تهيئة الظروف اللازمة بقطاع غزة والتأقلم على الوضع الراهن ، مواصلة التقدم باتجاه تطورات العصر التي تتناسب مع تطور وسائل الاحتيال المالي ، ضرورة قيام الجامعات الفلسطينية والمؤسسات المهنية بعقد دورات بشأن المحاسبة القضائية واعتمادها كمهنة .

يتضح للباحث ان هذه الدراسة تمثلت أهميتها في تطبيق المحاسبة القضائية في مواجهة الاحتمالات المالية من خلال خدماتها المتنوعة ، الامر الذي يدفع نحو التوجيه لتطوير المهنة في قطاع غزة وذلك للحفاظ على الحقوق وتضيق فجوة التوقعات في مهنة المحاسبة ، تختلف عن دراستي في عدم تطرقها للجوانب التطبيقية.

يستخلص الباحث من عرض الدراسات السابقة ، والتي تناولت المحاسبة القضائية والتي تعد من المهن الحديثة لما لها من أهمية وحاجة لخدماتها ، وحاول كل منهم بعرض المفاهيم والأهداف والمشاكل من وجهات نظرهم المختلفة ، إلا أنهم لم يوضحوا الآثار الإيجابية المتوقعة عند تطبيق المحاسبة القضائية بالشركات ، ولم يركزوا على مدى مساهمتها وكفاءتها وفعاليتها في محاسبة والحد من الفساد المالي والإداري بالقوائم المالية للشركات، ومعظم هذه الدراسات تكون نظرية وقد استفاد منها الباحث واسترشد بها ولها أهميتها ، ودراستي تختلف عن جميع الدراسات السابقة التي تم عرضها ، فهي تحاول الربط بين المحاسبة القضائية وبين دورها في محاسبة والحد من الفساد المالي والاداري بالشركات ، ومن خلالها تمت صياغة المشكلة والفرضيات التي سعت الدراسة إلى اختبارها بشكل واضح ودقيق ، أن الدراسات السابقة قامت باستخدام المحاسبة القضائية في الشركات ، وهذه الطريقة لا تستطيع أن تقوم بشئ في محاربة الفساد المالي والإداري بالشركات وتكون غير قادرة على اكتشافه ومنعه .

الفصل الأول

الاطار النظري للمحاسبة القضائية

المبحث الأول : مفهوم ونشأت وتطور واهداف المحاسبة القضائية

المبحث الثاني : طرق المحاسبة القضائية والمحاسب القضائي

المبحث الأول

مفهوم ونشأت وتطور واهداف المحاسبة القضائية

أولاً : مفهوم المحاسبة القضائية

لقواسم الفكر المحاسبي في تقديم العديد من المفاهيم في المحاسبة القضائية، يقوم الباحث بعرضها فيما يلي :

عرفت بأنها عملية مزيج من المحاسبة والتدقيق والقانون، تعمل علي جمع وتحليل الأدلة الإثبات في سبيل تقييم احتمالات الغش التي سيتم الكشف عنها أو منعها⁽¹⁾. كما عرفت بأنها تطبيق معرفة متخصصة ، أو مهارة محددة للعثور على أدلة من المعاملات الاقتصادية⁽²⁾. وعرفت بأنها تكامل أو اتحاد مهارات التقصي والمحاسبة والتدقيق للقيام بالتحليل الذي يشكل الأساس لحل ولحسم المنازعات المالية بصفة نهائية⁽³⁾. كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنها تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة وتدقيق الحسابات ، والشئون المالية ، والأساليب الكمية ، وأجزاء من القانون والبحوث والمهارات التحقيقية لجمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات وتفسير النتائج ، والتقرير عنها ، حيث أن المحاسبة القضائية تؤدي على شكل شهادة أو إستشارة⁽⁴⁾. وعرفت بانها التكامل بين المحاسبة والمراجعة في مهارات التحقيق، فهي المحاسبة المناسبة لوجهة النظر القانونية التي تقدم أعلى مستوى من التأكد⁽⁵⁾. عرفت أيضاً بأنها تطبيق المهارات المحاسبية والتدقيقية والتمويلية والطرائق الكمية ومجالات معينة من القانون والبحث ، ومهارات التحري في جمع وتحليل وتقييم الأدلة وتوضيح وتوصيل النتائج⁽⁶⁾. وعرفت بأنها تطبيق للمهام المحاسبية من أجل تحقيق الأغراض التوثيقية، أو التصرفات الخاصة بكل من (تحديد ، تسجيل، تسوية ، استخراج، فرز) التقرير

(1) د. مجدي محمد سامي ، دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي ، (القاهرة: جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة ، العدد 1 ، 2002م) ، ص ص 142 ، 143.

(2) www.forensicaccounting.com, Jishi, M. S., 2003, **Definition of Forensic Accounting**.

(3) Srinvas, Y. **Money laundering Risk in E. Banking**, the Chartered Accountant, November 2004, PP. 568- 570,

(4) The AICPA, **Forensic litigation services committee developed the definition**, See also crumbly, D. Larry, Lester. E, Hither, and G, Steven son, Smith, **Forensic and Investigative Accounting**, Chicago: CCH Incorporated, for Education and Training in Forensic Accounting, 2005.

(5) www.forensicaccounting.com. Crumbly, D. Larry, 2006, **Forensic Accounting**, PP. 6-12.

(6) Hopwood, William et.al., **Forensic Accounting McGraw**, Hill Irwin, First Edition, 2008, PP.3,4.

والتحقق من البيانات المالية السابقة ، أو لتطبيق الأنشطة المحاسبية اللازمة لتسوية المنازعات القانونية المستقبلية⁽¹⁾. وعرفت بانها تطبيق المهارات المحاسبية والتدقيقية والتمويلية والطرائق الكمية ومجالات معينة من القانون والبحث ومهارات التحري في جمع وتحليل وتقييم الادلة الثبوتية وتوضيح وتوصيل النتائج⁽²⁾. كما عرفت بانها التحقق من الدلائل المحاسبية أو البرهان ، ودراسة وترجمة وتفسير الدليل أو البرهان للوصول إلى المعلومات المطلوبة وتقديمها للمحكمة للفصل في الدعاوى القضائية⁽³⁾. وعرفت بأنها احدى المجالات الحديثة التي تتطلب مزيجاً من المعرفة والخبرة بالمحاسبة المالية المتقدمة ، والتدقيق مع مهارات التحريات لحل المشكلات القانونية ، ويعد تقرير المحاسبة القضائية دليل إثبات في الدعاوى والمنازعات القضائية ، كما يقدم كأساس للنقاش والجدل ، ثم حسم وحل المنازعات القانونية⁽⁴⁾. عرفت ايضاً بأنها حقل من حقول المحاسبة تستخدم علم ومهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق من أجل كشف الأضرار الاقتصادية واعداد الآراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي ، والمحاسبة الاستقصائية هي ليست محاسبة فحسب لأنها تتطلع إلى ما أبعد من الأرقام في التعامل مع الواقع ، مما يتطلب التحليل العلمي والمتعمق لمعطيات القضية ، مما يساعد في الكشف عن المشاكل الكامنة في الأعمال التجارية والمالية ، وهي تستعين بالقانون ومهارات التحقيق لتكون حاضرة في المحاكم لحسم النزاعات بصورة عادلة⁽⁵⁾. كما عرفت بانها فرع متخصص من فروع المحاسبة المتعلقة في كثير من القضايا القانونية والشكاوى المالية ، بالاضافة إلى تقديم خدماتها كخبير في مجالات عدة مثل مطالبات التأمين ، قضايا الاحتيال المالي والقضايا ذات الاضرار المالية الشخصية⁽⁶⁾. وعرفت بأنها مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحري والعمل داخل اطار قانوني ، والذي يوفر أدلة إثبات كافية لضبط الغش والتأكد من مصداقية القوائم

⁽¹⁾Cuttis, E, **Legal and Regulatory Environments and Ethics, Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curricula**, Issue in Accounting Education, Vol. 23, No 44, 2008, PP. 535- 543.

⁽²⁾Grary, Fahlia, **Forensic Accounting and Auditing: Compared and Contrasted Traditional Accounting and Auditing**, The American Journal of Vussiness Education, Vol. 1, No. 2, 2008, P. 115.

⁽³⁾Frimet Kass, et.al., **Forensic Accounting Dummies**, John Wiley and Sons, Inc., First Edition, 2011, P.2.

⁽⁴⁾د. ماهر موسى درغام ، **المحاسبة الجنائية** ، (غزة: جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية ، مجلة المحاسب الفلسطيني ، العدد 19 ، 2012م) ، ص 12.

⁽⁵⁾Weggandat , Jerry, et.al., **Accounting Principles, International Student Version**, 10 Edition, John Wiley, 2012, PP.304, 305.

⁽⁶⁾Zadeh, and Other, **Accountant's Perception of Forensic Auditing, Case Study of Iran**, The Journal of Management and Business Research, Vol. 12, No. 6, 2012, P. 2.

المالية⁽¹⁾. و عرفت بانها اسلوب محاسبي علمي للعمل على كشف وحل وتحليل وعرض المسائل المتعلقة بعمليات الغش والاحتيال بطريقة مقبولة في قاعات المحاكم⁽²⁾. كما عرفت بانها نتيجة عملية التكامل الحاصل بين مهارات المحاسبين والمدققين بالاضافة إلى مهارات التحقيق⁽³⁾. وعرفت بانها تطبيق لمهارات المراجعة في ضوء المعرفة القضائية ، ومهمة تجمع بين الخبرة المالية ومهارة التحريات ، والعمل داخل اطار قانوني يوفر أدلة كافية لضبط الاحتمالات في القوائم المالية ، وتركز على التأييد والإثبات والتسجيل والتفسير والبحث والاتصال ، والتحقق من البيانات الماضية أو الأنشطة المحاسبية الأخرى، وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية والموضوعية لإثبات الواقع الحالي والتنبؤ بالنزاع المستقبلي⁽⁴⁾. كما عرفت بانها الفهم العميق للعلوم المحاسبية والقانونية وامتلاك مهارة التحري والتقصي والفحص وممارسة أعلى درجات الشك المهني وتأييد الدعاوى القضائية⁽⁵⁾. يستنتج الباحث من مفاهيم المحاسبة القضائية بأنها:

1. تجمع بين المعرفة المحاسبية والتوقعية والقانونية ، ومهارات التحري للبحث عن الحقائق حول الادعاءات والمنازعات والمطالبات ، أو دحض وجود عمليات احتيال مزعومة والتحري عنها للتأكد من مدى حقيقتها وصحتها.
2. تكامل بين المحاسبة والمراجعة والتوثيق للقيام بالتحليل المحاسبي المناسب لحسم المنازعات بصفة نهائية.
3. اسلوب محاسبي عملي لكشف وحل وتحليل وعرض المسائل المتعلقة بعمليات الغش والاحتيال بطريقة مقبولة في قاعات المحاكم.
4. تتطوي على تطبيق المفاهيم والأساليب المحاسبية في المشاكل القانونية.

(1) د. مقداد احمد الجليلي ، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق ، (بغداد: جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 34 ، العدد 107 ، 2012م) ، ص 9.

(2) Okoye, E, I, and Gbegi D. Dyedokum, **Forensic Accounting A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector-** a Study of Selected Ministries in kogi State, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol.3, No.3, 2013,P.360.

(3) Blessung , Ijeoma, **Empirical Analysis on the use of Forensic Accounting**, The International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol. 3, No. 1, 2015, P. 2.

(4) د. عبد الستار عبد الجبار عيدان ، دراسة ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضائي والمحاسب القضائي في الأردن ، (عمان: الجامعة الاردنية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 12 ، العدد 1 ، 2016م) ، ص 19.

(5) د. خالد محمد علي ، مرجع سابق ، ص 6.

5. احدى المجالات الحديثة التي تتطلب المعرفة والخبرة بالمحاسبة المالية ومهارات التدقيق والتحقيق للكشف عن الاضرار الاقتصادية.

يستطيع الباحث تعريف المحاسبة القضائية بأنها ، مجموعة من المهارات المتخصصة متكاملة في المحاسبة والقانون ، وتقوم بمهارات التحريات والتحقق إلى ما وراء الأرقام ، وتكون حاضرة بالمحاكم والتي توفر تحليل محاسبي للكشف عن الأضرار المالية ، وتقديم التقرير عنها لمساعدة القضاء في فض الدعاوي القضائية.

ثانياً : نشأت المحاسبة القضائية

قد مرت المحاسبة القضائية بفترات تطور مختلفة منها: (1)

1. في عام 1817م، أثبتت نتيجة نشوء قضية افلاس شركات في كندا، مما تطلب الأمر الإستعانة بمحاسب قضائي، والذي أجرى عملية التحري في القضية للدلائل بإفادته في المحكمة بصفته شاهداً خبيراً .

2. في عام 1824م ، تم توثيق دليل على معرفة المحاسبة القضائية في مدينة غلاسكو بجمهورية إسكتلندا ، تم العثور على آثار لشهادات أعطيت للمحاسبين آنذاك ، تتعلق بإجراء التحكيم والمشاركة في فض النزاعات بالمحاكم وكذلك التحقيق في الأنشطة الاحتيالية.

3. في عام 1900م ، ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية وإجلترا عندما تم نشر المقالات التي وجهت بشأن منح شهادات الخبير للمحاسب القضائي. (2)

4. في عام 1946م ، نشرت مقالات بعنوان (المحاسبة القضائية مكانها في اقتصاد اليوم).

5. في عام 1982م ، تم اصدار كتاب بعنوان (المحاسبة القضائية وشهادة الخبرة) .

6. في عام 1986م ، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين دليل رقم (7) ، حيث حدد فيه مجالات خدمات المحاسبين القضائيين منها ، تحديد قيمة الاصدار ، منع الاحتكار ، المحاباة ، التقييم والإستشارات العامة ، التحليلات .

(1)Singleton and Others, **Fraud Auditing and Forensic Accounting**, John Wiley and Sons, Inc., Third Edition, 2006, P37

(2)Ramaswamy, Vunita; **New Frontiers: Trainting Forensic Accountants with in the Accounting Program**, Journal of College Teaching and Learning September, Vol. 4, No. 9, 2007,PP.534- 539.

7. عام 1997م ، تأسس المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين.
8. في عام 2002م ، أنشأ مجلس الرقابة على اعمال مراقبي الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة الامريكية⁽¹⁾.
9. منح جامعات في أمريكا درجة الماجستير في المحاسبة القضائية.
10. حالياً :

أ. هنالك ما يقل عن ست عشر من الجامعات والمعاهد والكليات الأمريكية التي تقدم برامج ودورات في مجال المحاسبة القضائية .

ب في أستراليا أنشئت برامج مستقلة تمنح شهادة في المحاسبة القضائية .
استجابت العديد من الجامعات في الدول المتقدمة لتدريس المحاسبة القضائية نظراً لزيادة الطلب على خدماتها ، وكأحد آليات محاسبة الفساد المالي والإداري.

يتضح للباحث انه بعد الانهيارات المحاسبية وارتفاع معدل الدعاوي القضائية بشكل واضح وملحوظ، وانتشار الفساد المالي والإداري ، ظهرت الحاجة لخدمات المحاسبة القضائية التي بدأت بفكرة بسيطة وتطورت واصبحت مهنة مستقلة ، مما يدل على مدى اهميتها كآلية فعالة لكشف ومنع ومحاسبة والحد من الفساد المالي والاداري فهي مجال من مجالات المعرفة المحاسبية الهامة والمعاصرة والتي تهتم بالمشكلات القضائية .

ثالثاً: أهداف المحاسبة القضائية

تسعى المحاسبة القضائية لتحقيق الأهداف الآتية⁽²⁾:

1. معرفة المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية وخصائصها.
2. تحديد آليات المحاسبة القضائية التي تساعد في اكتشاف قضايا الفساد المالي والإداري.
3. توفير المعلومات المالية والمحاسبية للأغراض القانونية باعتبارها الجسر الذي يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني ، ومن ثم توفير تحليل محاسبي وفقاً لاحتياجات القضاء بهدف حسم الدعاوي القضائية المقدمة.

(1) د. مقداد أحمد الجنيلي ، مرجع سابق ، ص ص 9-12.

(2) Golden Thomas, A Guide to Forensic Accounting Investigation, First Edition, John Wiley and Sons Inc., 2007, p345

4. إعداد محاسبين قضائيين متخصصيين تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والقانون ومهارات التدقيق والتحري ، ليكونوا بمثابة خبراء في المحاكم للإستعانة بهم في فض النزاعات.
 5. التحقق والتحري من الادعاءات المزعومة من قبل الأطراف حول عمليات الفساد والكشف عنها، وتقدير الأضرار المالية المتكبدة او المحتمل الحدوث. (1)
 6. المساهمة في الكشف عن عمليات الفساد المالي والإداري في العديد من القضايا العالمية الشهيرة ، مثل الانهيارات التي حدثت للشركات الأمريكية وغيرها.
 7. تساعد في رفع أداء الهيئات الرقابية الإشرافية لدى الشركات (2).
 8. تحديد مقدار الخسائر أو الاضرار الاقتصادية المتكبدة او المحتملة الحدوث ، وجمع الأدلة المالية التي ستكون بمثابة أدلة قوية لدعم المتطلبات القانونية لإستردادها.
 9. إجراء التحليل والتحقيق من صحة احتساب مبلغ التعويض المطالب بها أمام المحاكم والمثول أمام المحكمة إذا تطلب الأمر.
 10. التحري عن عمليات الفساد والكشف عنها (3).
- يستطيع الباحث إضافة الأهداف التالية:
1. تقديم المقترحات وتحديد الصعوبات التي تواجه تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في الشركات.
 2. توفير المعلومات المحاسبية والقانونية وتحليل محاسبي مالي بغرض مساعدة القضاء في تسوية النزاعات التجارية .
 3. التعرف على مدى توافر أنظمة وقوانين مفعلة التي تساعد في الحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري.
 4. الاستفادة من خبرات وآراء المحاسبين القضائيين حول الدعاوى القضائية التي تختص بالمخالفات المالية .

(1) د. مقداد أحمد الجليلي ، مرجع سابق ، ص 41.

(2) www.brightub.com. Cantoria, **FinicalStatements Audit Vs Forensic Accounting**, 2010, P.3

(3) د. نصيف جاسم الجبوري وآخرون ، دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي ، (بغداد : جامعة بغداد ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 19 ، العدد 70 ، 2012م) ، ص ص 457- 473.

5. اظهر دور المحاسبة القضائية ودور المحاسبين القضائيين في اكتشاف ممارسات الفساد المالي والإداري ، باستخدام تكنولوجيا المعلومات والتقنيات الحديثة.
6. التعرف على مدى توافر الخبرات والتعليم للموارد البشرية المؤهلة والمدرية لممارسة المحاسبة القضائية وتقييم المخاطر .
7. بيان اهمية تطبيق مقومات المحاسبة القضائية وأثرها في مواجهة حالات الفساد المالي والإداري.
8. التعرف على مهنة المحاسبة القضائية باعتبارها مهمة في الدعم الفني والعلمي للدعوى القضائية والتي تلقى اهتمام كبير دولياً ومحلياً .
9. تحديد الانشطة غير القانونية محل الشك وجمع الادلة والتحقق والتحري عنها والاثبات وتحليلها وكشفها والتقرير عنها ورفعها للقضاء للبت فيها بصورة عادلة .
10. حساب مقدار الخسائر الناتجة عن الفساد وجمع الادلة عنها وطرق امكانية استردادها.

رابعاً: أسباب ظهور المحاسبة القضائية

في ظل التطورات الاقتصادية المتلاحقة تعرض الفكر المحاسبي إلى كثير من الانتقادات ، نظراً لقصوره في اكتشاف ومنع ومعالجة ومحاسبة قضايا الفساد المالي ، وبالتالي أن الجمهور فقد الثقة في مهنة المحاسبة ، فظهرت الحاجة إلى المحاسبة القضائية فهي من المواضيع البحثية التي تستحق الاهتمام بها كأحد آليات محاسبة والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري بالشركات. تتمثل أسباب ظهور المحاسبة القضائية في⁽¹⁾:

1. التعدد الواضح في الوظائف وما صاحبها من ظهور لبعض حالات الفساد المالي والإداري .
2. تشعب العمليات المالية بين الشركات.
3. استئراء الفساد والغش ، فقد أصبح الفساد من أخطر القضايا في الوقت الحاضر وأصبح يعرقل مسيرة التنمية.
4. التطور الاقتصادي المتسارع ومحدودية عمليات التدقيق الداخلية والخارجية ، أدى إلى الطلب على خدمات المحاسبة القضائية لدعم مستويات الأداء لدى المحاكم القضائية.

(1) د. مقداد أحمد الجليلي ، نزار راضي جميل ، دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال - دراسة من مكتب التحقيقات الفيدرالي ، (بغداد: الجامعة المستنصرية ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، المجلد 35 ، العدد 93 ، 2012م) ، ص 84.

5. طريقة تعيين مدققي الحسابات القانونيين من قبل الشركات كان فيه نوعاً من التواطؤ والضغط.
6. عدم أهمية رأي وشهادة المحاسب القانوني حول المخالفات المالية أمام القضاء.
7. عدم وجود تشريع ملزم لأهمية دور المحاسب القانوني في تأكيد الدعاوي القضائية.
8. عدم توافر محاسبين مؤهلين علمياً بشكلٍ كافٍ لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية.
9. عدم مقدرة مدققي الحسابات على اكتشاف الغش والفساد المالي والإداري رغم المسؤولية الملقاة على عاتقهم⁽¹⁾.

يستطيع الباحث إضافة أسباب لظهور المحاسبة القضائية في:

1. الدور التقليدي لمدققي الحسابات وكذلك قصور مهنة المراجعة الخارجية في اكتشاف الفساد المالي والإداري.
2. أثر فعالية المحاسبة القضائية في التأكد من فعالية أنظمة الرقابة الداخلية .
3. عدم وجود تشريع ملزم لأهمية دور المحاسب القضائي في تأييد الدعاوي القضائية.
4. وجود بيئة ومبررات مناسبة لإرتكاب الفساد المالي والإداري.
5. عدم كفاية التعليم الاخلاقي والتدريب المستمر لتطوير المهارات المهنية في التعليم المحاسبي داخل الجامعات .
6. عدم توافر محاسبين قضائيين مؤهلين للإستعانة بهفي المحاكم لفض النزاعات المالية.
7. كثرة الأساليب الاحتيالية والجرائم المالية وسيطرة نفوذ المال والاعمال داخل المجتمع .
8. تصرفات الإدارة التنفيذية غير الاخلاقية والضغط والفاقة كان حافز لإرتكاب الفساد المالي والإداري.
9. ضعف ومرونة النظم القانونية والتشريعية في محاسبة والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

⁽¹⁾Malusare, Lalita, **The Effectiveness of Forensic Accounting in Detecting**, Investigation and reventing Fronds in India, International Interdisciplinary Research Journal, Vol. III, No. III, 2013, P. 314.

خامساً: مجالات المحاسبة القضائية

المحاسبة القضائية هي مجال من مجالات المعرفة الفكرية الحديثة تقوم على اساس مبدأ فكري يربط بين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية وبين ما يوفره علم المحاسبة من معلومات ، الغاية الاساسية منها تقديم الحقائق حول صحة المعاملات المالية المطروحة امام المحاكم للخروج بتقارير ترشد القضاء في اصدار الاحكام العادلة بحق الاطراف المعنية .

تتمثل مجالات المحاسبة القضائية في الآتي:⁽¹⁾

1. التحري عن الغش والتلاعب في التقارير المالية ، وتقديم الأدلة المناسبة والتقارير عن ذلك.
2. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتحري في الثغرات أو نقاط الضعف التي تستخدم في الغش والتلاعب.
3. تقييم الخسائر في حالة المطالبة بالتعويض من شركات التأمين.
4. تقدير المنشآت في حالة وجود نزاع يستدعي دراسة بعض البنود المتنازع عليها لعدة فترات متتالية.
5. الفحص الشامل للأنشطة محل الغش والفساد.
6. فحص مدى الالتزام بالتشريعات الخاصة بالهيئات والتبرعات والإعانات الحكومية.
7. تقييم المنشأة في حالة التصفية وتقدير حقوق الدائنين وأولوية السداد.
8. حساب الأرباح المفقودة نتيجة الفرص المضاعة على المنشأة.
9. البحث عن المخالفات المحاسبية.
10. مكافحة عمليات غسل الأموال.
11. فض منازعات الضرائب.
12. التحقيق في جرائم أصحاب الياقات البيضاء (الفساد المالي والإداري).
13. التحقق في عمليات الرشاوي والتحقق عن اختلاس الأموال.

(1) إيمان محمد سعد الدين ، دراسة تحليلية للمحاسبة الإبداعية ودور المحاسب القانوني في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الإتصالات والتكنولوجيا المصري ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد 75 ، 2010م) ، ص ص 306-255.

كما يضيف كاتب آخر مجالات أخرى للمحاسبة القضائية منها⁽¹⁾:

1. تقديم الاستشارات لحل المنازعات ، أن المحاسب القضائي يقوم بالتحقيق في موضوع النزاعات، ومن ثم تكوين رأي على أساس التحقيق الذي يقوم به.
2. شهادة خبرة في الشؤون المالية.
3. التسويات المالية وتقييم أعمال الشراكة عند الطلاق بين الأزواج الذين لديهم ملكية في شركة خاصة أو الشراكة في أعمال تجارية.
4. الاستشارات حول تقييم الاضرار.

ويضيف كاتب آخر مجالات أخرى للمحاسبة القضائية تتمثل في الآتي⁽²⁾:

1. التحري عن عمليات الغش والاحتيال والحد منه.
2. تقديم الاستشارات لوضع استراتيجيات منع الاحتيال.
3. تحليل وتقييم المعاملات التجارية.
4. دعم الدعوي القضائية.
5. التحقيقات الحكومية ومساعدة الحكومة في تقييم السجلات المصرفية والمحاسبية للأشخاص المشتبه فيهم.
6. تقديم الاستشارات لحل المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية والدعوي المهنية⁽³⁾.

ويضيف كاتب آخر مجالات أخرى للمحاسبة القضائية حديثة منها ما يلي⁽⁴⁾:

1/ اجهزة المخابرات والاستخبارات :

يتم استخدام المحاسب القضائي في هذه الاجهزة ، لتحديد الهوية المالية الحقيقية للأفراد او الكيانات مثل الشركات او المنظمات القائمة في مكان ما ، حيث ينبغي للمحاسب القضائي المساعدة في

⁽¹⁾Scott, F. **Forensic Accounting Defined From Forensic Accountants Financial Investigators**, Les Nunn, University Southern Indiana, Journal of Business and Economics Research, Vol. 4, No. 2, February 2006, PP. 532- 539.

⁽²⁾ د. مقداد أحمد الجليلي ، مرجع سابق ، ص ص 12- 15.

⁽³⁾ صلاح محمد الخالدي ، دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي ، (بغداد : جامعة بغداد ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 19 ، العدد 70 ، 2012م) ، ص ص 473- 475.

⁽⁴⁾Romburghl, P.K, **Discovering fraud in Forensic Accounting using Data Mining Techniques**, The Chartered Accountants, John Willy and Sons, 2008, P.35.

التعرف على نمط عمل هؤلاء الافراد أو الشركات من خلال التحقيق في خلفيتها من الناحية المالية والقانونية بالتعاون مع الاجهزة الحكومية .

2/ التزوير وادارة المخاطر :

يجب على المحاسب القضائي ان يكون لديه فهم شامل للضوابط الداخلية ، والاحتيال وسوء التصرف، والمخاطر السائدة داخل المنظمة .

2/ الملكية الفكرية:

حيث يتم تقديم خدمات في الكشف والتحقيق ومنع السرقة والاستخدام الاجرامي للملكية الفكرية . هنالك خدمات مقدمة من المحاسبة القضائية متنوعة مثل الافلاس والمجالات المصرفية وخدمات الدلائل والمحامين والممثلين وغيرها كل هذه يمكن تقديمها من قبل المحاسب القضائي . تتمثل وظيفة المحاسبة القضائية في عدة حالات يكون المحاسب القضائي هو الانسب في هذه الحالات حيث تساهم المحاسبة القضائية في كل من⁽¹⁾:

أ. دعم وتوجيه الاستشارات القضائية .

ب. شهادة الخبراء .

ج. اثبات او تنفيذ الدعوى أو الاحتيال .

د. المساعدة في عملية وضع الشكل المناسب لاسئلة التحقيق التي سيتم توجيهها بناء على الادلة المالية.

هـ. يحضر المحاسب القضائي عملية التحقيق لمراجعة الاستجابات واعادة تشكيل الاسئلة او اضافة اسئلة جديدة لاستكمال سير التحقيقات .

و. تساهم في عقد المناقشات والتفاوضات في النزاعات التجارية .

إن المحاسبة القضائية تساهم في دعم وتوجيه الإستشارات القضائية من خلال توفير معلومات مالية ذات طبيعة تحليلية وتحتاج إلى التدقيق والمراجعة من اجل التأكد من مدى دقتها وقدرتها على ان تكون دليل من ضمن الادلة الدائنة للمتهمين في قضايا مالية، وتشمل تلك الخدمات والإستشارات القضائية ، الإلتزامات ، المطالبات الناتجة عن الخطأ وسوء التصرف ، منازعات التأمين ، تقدير

⁽¹⁾Alan Zysman, <http://www.forensic accounting. Com/three-htm#start>

الخسائر المحتملة المتأخرات في عقود البناء تفسير العقود ، والنزاعات الاخرى التي تحتاج إلى الرجوع للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

يستطيع الباحث إضافة أن المحاسبة القضائية تغطي مجالات مهنية عديدة ، تتطلب مزيج من الخبرة والمعرفة بالقانون ، والمحاسبة المتقدمة والتدقيق ومهارات التحقيق والتحريات ، فهي تعطي تحليل محاسبي ملائم لفض النزاعات المالية، ومن مجالاتها ما يلي :

1. الكشف عن حالات التلاعب المالي و الممارسات الاحتيالية بالتقارير المالية.
2. التحري عن عمليات الفساد ووضع استراتيجية لمنع والحد منه وتحديد ما إذا كان هنالك نشاط اجرامي ام لا .
3. تحليل وتقييم المعاملات التجارية وتوفير المعلومات الدقيقة .
4. الملكية الفكرية ، التحقق من السرقة والاستخدام الاجرامي للملكية الفكرية ، ويتطلب ذلك الاستعانة بخبرات الاستشاريين والمدققين والمحاسبين واصحاب الاختصاصات المختلفة .
5. فحص إدارة العوائد من تحريف بقوائم الجرد واستلام قيمة التأمين على الحياة والايجارات ، المعاشات التعاقدية .
6. التحقق من الاصول المخفية فهي معدات استهلكت بالكامل وكذلك الاصول غير الملموسة الاخرى.
7. تقديم الاستشارات في الدعوي المدنية وتحديد قيمة الخسارة الناتجة من المنازعات ، التأمين، تأخير البناء ، سرقة الاسرار التجارية ، العلامات التجارية ، اختلاس الموظفين وتقييم الاضرار في القضايا محل النزاع .
8. حالات التزوير وادارة المخاطر .⁽¹⁾
9. الحد من مخاطر الفساد المالي والاداري وتعزيز مبادئ المساءلة للجميع .
10. دعم وتوجيه الاستشارات القضائية ، التحقق في موضوع النزاع وتكوين راي فني يعتمد على النقاش للوصول إلى حل وتسوية النزاع بصورة نهائية .

⁽¹⁾Alan Zysman, <http://www.forensicaccounting.com/three-htm#start>

سادساً : خدمات المحاسبة القضائية

هنالك خدمات كثيرة تقدمها المحاسبة القضائية في مجالات التحقيقات المالية ، ودعم الدعاوى القضائية في مواقف مختلفة ، وتتمثل في (1):

1. فض النزاعات التجارية ، تقدم خدمة فض النزاعات ما عدا عملية المقاضاة :
 - أ. بدائل فض النزاعات .
 - ب. التحكم .
 - ج. الانفاق .
 - د. الوساطة .
 - هـ. التفاوض .
 - و. التسوية .
2. الاجراءات الادارية .
3. انتهاكات العقد .
4. الالتزام بحقوق العقد والترخيص .
5. خدمات ما بعد اكتساب النزاعات .
 - أ. حسابات رأس المال العامل .
 - ب. توزيعات الارباح .
 - ج. تنظيم الاستفسارات ، والتخفيضات والالتزامات .
6. التحري عن عمليات الاحتيال والحد منها ، تحديد ما إذا كان هنالك نشاط اجرامي مرتبط بالسجلات المالية للشركة ، المغالاة في تقييم المخزون او الرسمة الخاطئة للمصاريف بغرض تسوية الارباح والاختلاس (2).
7. تقديم الاستشارات لوضع استراتيجيات منع الاحتيال في الشركات تعديل النظام المالي المهني مع الاخذ بنظر الاعتبار نقاط الضعف في نظام الرقابة والاجراءات الداخلية .

(1) <http://www.eajournals.otg.org> uploads> Bhasin, 2007, PP. 58-59.

(2) Digabriele, James, **Litigation Support and The Forensic Accounting A Defensible Report**, the Forensic Examiner, Copyright American College of Forensic Examiners, Vol. 17, Issue 2, 2008, PP 305- 331.

8. تحليل وتقييم المعاملات التجارية ، تحديد التقدير الحقيقي للشركة في حالة الاندماج او الاستحواذ، قيمة الشركة المستهدفة الوضع المالي لها ، التحقق من اي نشاط محاسبي مشبوه ، تحديد ما إذا كان قد تم اعتماد المقاييس المدروسة في اخفاء او تزوير البيانات .

9. دعم الدعاوى القضائية ، القائمة او المحتملة ، تقدير الاضرار ، فض المنازعات المتعلقة بالعقود والقضايا المتعلقة بالملتمكات الفكرية وغيرها ، ويعد المحاسب القضائي شخصاً اتقن علم المحاسبة وقادر على مساعدة المحامين والمحاكم في فهم وتطبيق مسائل المحاسبة والقانون والقضايا المتنازع عليها ، فخبراء المحاسبة القضائية يتمتعون بخبرة واسعة في التحقيقات لتحديد الحلول في القضايا المحاسبية المتنازع عليها ، وكتابة التقرير عن اعمال التحري التي تم اتخاذها ، والمثول امام المحكمة بصفتهم شهود خبراء .

10. التحقيقات الحكومية ، تستعين الحكومة بالمحاسبين القضائين في العمل بالوكالات الحكومية، إذ يعملون على البحث عن اي اشارة تتعلق بوجود نشاط مالي مشبوه وعمليات احتيال من قبل الافراد او الشركات ، وقد اخذ المحاسبين القضائين في الوقت الحالي مساعدة الحكومة في تقديم السجلات المصرفية وتحديد الاشخاص المشتبه فيهم .⁽¹⁾

يضيف الباحث ان زيادة الاهتمام بالمحاسبة القضائية بعد الإتهيات الاقتصادية العالمية بسبب الفساد المالي والاداري وكثرة الدعاوي القضائية ذات الصفة المالية امام المحاكم، زاد الطلب علي خدمات المحاسبة القضائية فهي تحمل فرصا لاحتياجات الحاضر والمستقبل ، وامتدت خدماتها لتشمل جهات عدة كالبنوك وشركات التأمين والشرطة والوكالات والمنظمات الحكومية ، خدمات تقدير الاضرار التجارية ، تأخير الإيجار، انتهاك العقد ، توقف العمل ، الخدمات الإستشارية ، تطوير تطبيقات الحاسب الآلي في تحليل البيانات المالية ، توصيل النتائج للمستفيدين بشكل تقرير، إدعاءات التأمين .

مما تقدم من استعراض للخدمات المختلفة للمحاسبة القضائية يمكن للباحث أن يلخصها في الآتي:

⁽¹⁾Digabriele, James, **Litigation Support and The Forensic Accounting A Defensible Report**, the Forensic Examiner, Copyright American College of Forensic Examiners, Vol. 17, Issue 2, 2008, PP 305- 331.

ا/ المحاسبة التحقيقية ، فهي محاسبة للكشف والتحقق وتحليل وجمع الأدلة وتقديم النصح وتقييم المخاطر والاستشارة ومنع الجرائم المالية .

ب/ خدمات الدعم القضائي ، حيث يعمل المختصين في حل النزاع ومعالجة المسائل الكمية المالية للحصول وعرض الأدلة المحاسبية وتقديم النصح في الدعاوي القضائية من أجل التوصل لتسوية النزاع بصورة عادلة ترضي جميع الأطراف.

ج/ خدمات الشاهد الخبير في المحاكم ، فهو يساعد في تصميم وتطبيق وصيانة الاطار العملي لإدارة الإخلاق ومراقبة العمل ، الكشف عن الدليل ومخاطر الفساد المالي والإداري وتقديم تقريره.

سابعاً :أساليب المحاسبة القضائية

تتمثل اساليب المحاسبة القضائية في⁽¹⁾:

1. الحصول على دليل إثبات واختيار التوقيت المناسب للقيام بذلك.
2. تكوين قاعدة بيانات للإسترشاد بها وفقاً لمخطط زمني ملائم.
3. المراقبة المستمرة لنشاط لشركة بهدف ايجاد دليل الجريمة أو الخطأ.
4. تحليل الرابط الخاص بالعلاقات بين الأشخاص وبين البيانات والمعلومات المالية.
5. خريطة التعقب لظهور تدفق الأموال أو الكشوفات في تعقب حركة الأموال من مصدرها، وإلى مكان استلامها أو توظيفها بالتعاون مع الأطراف ذات العلاقة.
6. تحليل مصادر الأموال واستخدامها⁽²⁾.
7. تعقب الصفقات والذي يسمى أيضاً مشهد الجريمة .
8. تدقيق الصلاحيات لتحديد الانحرافات في الصرف.
9. التدقيق التفاعلي للتحري عن النشاطات غير القانونية وجمع الأدلة لتحديد المسئول عنها.
10. اختبارات الشمول ، حيث تنشئ البيانات الصحيحة.
11. نشرات الأسهم لتتمكن من تتبع حركة أسهم الشركة.

(1) د. عبد الستار عبد الجبار الكبيسي ، دراسة ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الاردن ، (عمان : الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في إدارة الاعمال ، المجلد 12 ، العدد الأول ، 2016م) ، ص 5.

(2) <http://www.forensic accounting.com.Crumbleg, Larry, et al , Forensic Accounting , Vol. 4, No. 6, 2009, P. 512.>

12. التوقيع البعدي والذي يتضمن التدقيق التشريعي لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من حماية الاصول ، ومدى التزام الوحدة بالقوانين والأحكام والتشريعات.

13. المخطط الجيني للعلاقات الشخصية بين الأطراف ذات الصلة بالقضية موضوع التحقيق ، ويمكن استخدام بعض البرامج الجاهزة.

14. السيولة النقدية لإثبات مدى تطابق حسابات الشركة مع المصرف أو غيره.

وبيضيف كاتب آخر أساليب أخرى للمحاسبة القضائية تتمثل في: (1)

1. المراجعة التفاعلية

تهدف إلى اجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها ، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك ، وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوي القضائية.

2. المراجعة البعديّة

تتضمن ما يلي (2):

أ. المراجعة التشريعية ، دراسة وتقييم الرقابة الداخلية ، والتأكد من حماية الاصول والمواد المختلفة.

ب. الالتزام المنظم ، تستخدم في حالة المراجعة الحكومية ، حيث يتم التأكد من مدى التزام الوحدة بالقوانين والتشريعات عند صرف وإثبات المدفوعات الحكومية.

ج. الأداة التشخيصية ، إجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش ، والتركيز على فحص المناطق المستهدفة.

(1) د. نجوى أحمد السيبي ، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية – دراسة ميدانية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، 2006م) ، ص 19.

(2) د. خالد محمد أحمد ، مرجع سابق ، ص 8.

ثامناً: إجراءات المحاسبة القضائية

تتمثل إجراءات المحاسبة القضائية في⁽¹⁾:

1. الالتقاء بالعميل ، لأن تحديد المشكلة مرحلة أساسية لا يمكن أن يسبقها شيء ، ففي أي نزاع يقوم في البداية على هذه المرحلة لمعرفة ماهية المشكلة ، وتحديد أبعادها وأثرها وكذلك الدوافع التي أدت إلى ظهورها .

2. تدقيق الصراع لتحديد الأطراف المعنية واللاعبين الأساسيين فيها .

3. التحقيق الأولي ، وقبل وضع خطة عمل مفصلة بما يتيح وضع خطة عمل أكثر اكتمالاً⁽²⁾ .

4. وضع خطة عمل بالأهداف التي تستخدم لحل المشكلة .

5. جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات للإحاطة بالقضية محل التحكيم وقبل الإدلاء بالرأي .

6. تحليل الاضرار وقيمتها الحالية وتحليل الحساسية ، واستخدام الحاسوب والخرائط وغيرها لشرح النتائج .

7. إعداد التقرير النهائي مبيناً فيه نطاق التحقيق والمنهج المستخدم ، والقيود المفروضة على النطاق والنتائج وآراء المحاسب القانوني ، إضافةً إلى الجداول والرسومات وأدلة الإثبات التي يجمعها ، دون اغفال أية حقائق حتى لا يسمح بالطعن بسلامة التقرير .

كما خلصت احدي الدراسات أن هنالك إجراءات أخرى للمحاسبة القضائية تمثلت في الاتي :

في حالة ما إذا كانت الدعوى ممثلة في نزاع بين طرفين على الجوانب المحاسبية⁽³⁾ :

1. يتم رفع الدعوى أمام القضاء لدراسة النزاع .

2. يحيل القطم الدعوى إلى مكتب الخبراء بوزارة العدل لدراسة الموضوع من كافة الجوانب وإبداء الرأي المحاسبي .

(1) د. عبد الستار عبد الجبار الكبيسي ، المحاسبة القضائية وأمكانية تطبيقها من وجهة نظر القضاء الاردني ، (عمان: جامعة العلوم الإسلامية العالمية ، كلية المال والأعمال ، قسم المحاسبة ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 12 ، العدد 1 ، 2016م) ، ص 5.

(2) <http://www.forensic accounting.com/three>, Zysman Alan, 2011, pp18- 21

(3) د. نجوى أحمد السيسى ، مرجع سابق ، ص 33 ، 84.

3. يقوم الخبير بالاطلاع على ملف القضية واستدعاء الخصوم لعرض وجهات النظر، وتقديم المستندات المؤيدة وإعداد الدفاع.

4. يقوم الخبير بدراسة النزاع، وتجهيز ما يلزم من معلومات ومستندات وأدلة وإرسالها للقضاء، ولا يقوم الخبير باتخاذ قرار بل يترك ذلك للقضاء.

5. تقديم التقرير والمستندات والأدلة للقضاء وبها دراسة وفحص فني للنزاع مع عرض وجهات نظر الخصوم في ضوء الإستشارات القانونية والخبرة المحاسبية .

يتضح للباحث أن هنالك مجموعة من الإجراءات للمحاسبة القضائية لمنع واكتشاف والحد من الفساد المالي والإداري، تبدأ بتشخيص المشكلة والتخطيط والتحري والتقصي وجمع أدلة الإثبات وتقييمها ثم إعداد التقرير النهائي عنها، تبدأ بإجراء التحريات حول شبهة الفساد عن طريق المراجعة اللاحقة والتي تهدف إلى إجراء تحري عن المناطق أو الأنشطة محل الشك أو الفساد للتأكد من وجوده أو عدم وجوده، ثم تحديد الأشخاص المسؤولين عنه، وجمع الأدلة المناسبة لتأييد الدعاوى القضائية وعمل مراجعة وقائية لدراسة وتقييم الرقابة الداخلية والتأكد من حماية الأصول والموارد، ثم مراجعة مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات والاحكام، ثم إجراء فحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الفساد المالي والإداري، والإدوات المستخدمة هي المقابلات والإجراءات التحليلية، ثم مرحلة التحليل وعرض النتائج للمحكمة للنظر فيها.

تاسعاً: آليات المحاسبة القضائية

تتمثل آليات المحاسبة القضائية في⁽¹⁾:

1. توافر المهارات والقدرات والمعرفة اللازمة للتعامل مع الإساليب الإحتيالية للفساد المالي.
2. استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة للكشف عن حالات الغش والفساد في بيئة الاعمال الإلكترونية.
3. الإلمام بالمهارات والقدرات المتخصصة في منع حالات الغش وتقليلها والتحقق منها والافصاح عنها.

⁽¹⁾Kranacher, J. et.al., **A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting**, Issues in Accounting Education, Vol. 23, No. 4, 2008, PP. 505 – 519.

4. توافر مهارة تقديم الخدمات الإستشارية والقانونية والتخصسية فيما يتعلق بالفساد المالي.
 5. التعرف علي مهارات فحص واكتشاف واستخراج الأدلة الإلكترونية لحالات الفساد والغش.
 6. توافر مهارة فحص وحل الخلافات والنزاعات التجارية المتعلقة بحالات الفساد المالي.
 7. معرفة المهارة التفاوضية لحل النزاعات القضائية.
 8. توافر المهارة المتخصصة في فحص جرائم قرصنة الإنترنت ، الجريمة المنظمة ، غسيل الاموال.
 9. القدرة علي اجراء المقابلات اللازمة للحصول على الأدلة الثبوتية عن حالات الفساد .
- يتضح للباحث أن المحاسبة القضائية تستعين بآليات للقيام بمهامها ويتطلب ذلك توافر مهارات وخبرات عديدة في جميع التخصصات سواء كانت في مجال المحاسبة المتقدمة أو التدقيق أو القانون ويتوافر تلك المهارات يمكن الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

الفرق بين المحاسبة القضائية وتدقيق الحسابات وتدقيق الإحتيال

هنالك فرق بين المحاسبة القضائية وتدقيق الحسابات و تدقيق الإحتيال يتم التفرقة بين المفاهيم المختلفة يمكن توضيح وعرض كل مفهوم فيما يلي :

1. **المحاسبة القضائية** : فهي وسيلة تستخدم مهارات وتقنيات المحاسبة والتدقيق والتحقيق بهدف كشف الاضرار المالية وذلك للاستعانة بها في التحقيقات القانونية والتقرير عنها والتي تساعد القاضي في فض النزاعات بصورة عادلة وسوية ، يستعين بها القاضي في اثبات الوقائع واكتشاف الاخطاء المحاسبية المقدمة له وبالتالي التوصل إلى حل معين يمكنه من اصدار حكم عادل ومناسب⁽¹⁾.
 2. **تدقيق الحسابات** : هو عبارة عن جمع وتقديم الادلة عن المعلومات ، لتحديد مدى التوافق مع المعايير المتبعة والتقدير عن ذلك ، حيث يتم اداء التدقيق بواسطة شخص ذو كفاءة ومستقل⁽²⁾.
- يهدف المدققون في اثناء التدقيق إلى اصدار رأي فني محايد ، حول المعلومات التي تظهر في مجموعة من البيانات المالية ، تعرض على نحو معقول بما يتفق مع مبادئ المحاسبة ومعايير تدقيق الحسابات المقبولة عموماً ، وظيفة مدقق الحسابات مسئول امام العميل ، أو اي اطراف اخرى ، فهو يعتمد على البيانات المالية المنشورة⁽³⁾.

(1) د. عبد الستار عبد الجبار الكبيسي ، المحاسبة القضائية وأمكانية تطبيقها من وجهة نظر القضاء الاردني ، مرجع سابق، ص7.
(2) لوبك ارينز ، الفين خميس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر الديسبي ، د. احمد حامد حجاج ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2002م) ، ص 21 .
(3) د. مقداد احمد الحيلي ، مرجع سابق ، ص 20 .

3. تدقيق الاحتيال : ان الهدف من تدقيق الاحتيال هو التدقيق الذي يفترض ان يؤدي إلى كشف حالات الغش والتلاعب او منعها في الشركة او البيئة التنظيمية وعادة ما يتم هذا الكشف عن طريق مراجعة الضوابط القائمة والحالية لمنع وكشف الاحتيال في المعاملات ، ربما يتم وضع توصيات لتنفيذ اجراءات كشف ومنع التزوير وعادة ما تجري عملية تدقيق الاحتيال على اساس استباقي ، يجب عدم الخلط بين تحقيقات الاحتيال والتي تجرى بعد الواقعة والتي من الممكن ان تجرى بواسطة المحاسبين القضائيين ، وبين تدقيق الاحتيال الملزم لكل صاحب عمل ، وتذهب عملية تدقيق الاحتيال إلى مدى أبعد من التدقيق المالي ، حيث تركز على ما وراء هذه العمليات ، اي التصرفات والسلوكيات التي ادت إلى تلك العمليات ، وينظر لمصدق عمليات الاحتيال إلى نظام الرقابة الداخلية ان يكون مدخلاً او وسيلة للاحتيال بالتالي فإن العلاقة بين تدقيق الحسابات والاحتيال والمحاسبة القضائية علاقة ديناميكية تتغير مع مرور الوقت ، بسبب الاحداث السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية⁽¹⁾.

مما تقدم من استعراض يستطيع الباحث اضافة ان المحاسبة القضائية تعد اكثر عمقاً وأقل اتساعاً فهي تستعين بمهارات متخصصة ومتكاملة في المراجعة والقانون والمحاسبة والتي تقوم بتحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها والتي تمثل البيئة المساعدة على الغش والاحتيال والفساد ، فهي تتطلب المعرفة القانونية ، اما مراجعة التدقيق تقدم راي فني محايد يوضح حقيقة النشاط ومدى صدق وعدالة القوائم المالية ، فهي اقل عمقاً وأكثر اتساعاً ، ولا تتطلب المعرفة القانونية ، مراجعة الاحتيال تعتمد على فحص انظمة الرقابة الداخلية والتي تستخدم في الكشف عن الإحتيال او التحقق من آثاره ، من خلال تقييم ادارة المخاطر والمشاركة في التحقق من عمليات الفساد وذلك بوضع ضوابط داخلية لكشفه ومنعه وبالتالي فإن إنشاء ثقافة النزاهة تعتبر عنصر مهم وحاسم في منع واكتشاف الفساد ورصد مخاطر الفساد المحتملة الحدوث ، والتحقق منها وتحديد نقاط الضعف ، الضوابط الرقابية والتي قد تسمح بحدوث الفساد ، فالعلاقة بينهم علاقة تكاملية .

(1) مجدي محمد سامي ، دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي ، (القاهرة : جامعة الزقازيق ، مجلة كلية التجارة ، المجلد 24 ، العدد 1 ، 2002م) ، ص ص 133 – 149 .

الفرق بين المراجع الخارجي والمحاسب القضائي

يمكن توضيح اوجه الاختلاف بين المراجع الخارجي والمحاسب القضائي كما يلي:
المراجع الخارجي يقوم بمراجعة القوائم المالية السنوية لأي منشأة الى ابداء الرأي فيها واعطاء تأكيد مقبول حول مدى عدالة وصدق تلك القوائم في التعبير عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها وحركة التدفقات النقدية فيها وذلك في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والتي تطبقها المنشأة . المراجع الخارجي لا يعتبر مسئول عن وضع تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية بالشركة⁽¹⁾.

عاشراً: المراحل التي تتبعها المحاسبة القضائية لتنفيذ الدعوي أو النزاع

هنالك مجموعة من الإجراءات يتبعها الفاحص تتمثل مراحل المحاسبة القضائية في (2):

المرحلة الأولى: قبول التكليف

تعتبر نقطة البداية في عملية المحاسبة القضائية ، خطاب التكليف وتحديد نقاط مع العميل (الموكل)، وتحديد مسئولية التكليف ومجال ونطاق العمل المؤدى وطبيعة التقرير المطلوب.

المرحلة الثانية: التخطيط وتحديد نطاق العمل والإشراف

تحديد أهدافالتكليف والحصول على فهم كافٍ للبيئة المحيطة بالتكليف والظروف والأحداث أو المستندات الأساسية التي ينبغي أن تكون متاحة كأداة وتحديد فريق العمل والإشراف بدقة.

المرحلة الثالثة: السرية

تتم العملية بسرية تامة دون ادراك المتورطين او المشتبه فيهم بعملية التقصي نظراً للمباغطة والمفاجأة.

المرحلة الرابعة: التنفيذ أو المرحلة الانتقالية

بعد التقصي المبدئي وثبوت حالات الاشتباه ، يتم التوسع في عملية التقصي ، بالتزامن مع الاشخاص المتورطين ، في تلك المرحلة يستطيع المتقصي الماهر تحقيق عنصر المفاجأة للأشخاص المتورطين من خلال قيامه بالتخطيط الجيد.

المرحلة الخامسة: الكشف عن النتائج وتوصيلها للأطراف المعنية

(1) د. عبدالفتاح محمد الصحن وآخرون ، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية ، (الاسكندرية : دار الجامعة ، 2007م) ، ص9.

تحدث عادة بعد إدراك المتورطين لعملية التقصي، وهي أكثر المراحل اتساعاً للفاحص القانوني، ويتم فيها استخدام كثير من آليات التوقيت والتقصي للآخرين في عملية التدقيق هذه بإجراء مقابلات مع الشهود، وتحليل البيانات والسجلات المالية والأدلة المستندية. تتضمن هذه المرحلة ما يلي (1):

1. إعداد التقارير

يقوم فالحص بإعداد التقارير لبحثه من خلال اعداده بناءً على عناصر التكلفة، بحيث يكون شارحاً ومفسراً لكل عناصر التكلفة ووافياً لأصحاب المصلحة.

2. العقاب الرادع

يقدم الفاحص القانوني ما اعدده من تقارير وما يتعلق بها من ادلة، وايضاحات إلى جهات التحقيق بهدف اتخاذ الإجراءات الجنائية اللازمة.

المرحلة السادسة: المرحلة العلاجية

تهدف هذه المرحلة إلى تحقيق الآتي:

1. تجفيف منابع الغش والفساد، ووقفه بتعقب مصدر أو أصل الغش والفساد والخسائر وتحديد المسئول عنها.

2. تعقب وتتبع الاصول بعد تجفيف الخسائر، وتعقب الاصول والكشف عنها، حيث يتم معرفة أسباب اساءة استخدام الاصول، واستعادة الوضع المالي، وتسوية الالتزام المالي والجنائي، إضافة إلى تطوير أنظمة الرقابة ومعالجة الثغرات لضمان عدم تكرار عمليات الغش والفساد.

يتضح للباحث أن المحاسبة القضائية تساهم في فض النزاعات التجارية من خلال التفاوض وإجراء المناقشات بين أطراف النزاع وذلك مع الحفاظ على الشكل القانوني لموضوع النزاع من خلال حفظ الحق القانوني لكل طرف من اطراف النزاع التجاري وذلك يتطلب مزيداً من المهارة واتقان الإداء من قبل المحاسب القضائي ومامه بالمعايير والاسس المحاسبية فهو ما يؤهله لمثل تلك الأعمال ويعتمد المحاسب القضائي على مجموعة من التقنيات والآليات التي من شأنها أن تساعد في اتمام عمله الموكل إليه، حيث تشير التقنيات إلى مدى احتمالية وجود احتيال أو فساد مالي وإداري لكشفه و جمع الأدلة الثبوتية والتحقق منها.

(1) د. محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، 2011م)، ص 91-112.

المبحث الثاني

طرق المحاسبة القضائية والمحاسب القضائي

أولاً: تقنيات المحاسبة القضائية :

يستخدم المحاسب القضائي مجموعة من التقنيات الحديثة والمتنوعة ، التي تساعده في اتمام عمله المؤكل إليه ، وباستخدام المبادئ المحاسبية وطرق المعلومات المالية والحسابات ، للتحقق ما إذا كانت هنالك عمليات فساد أو شبه فساد يمكن التحقق منها واكتشافها ورفع التقرير عنها ، وتوجد مجموعة من التقنيات في المحاسبة القضائية لعل من أهمها:

1/قانون بنفورد

نشر (Simon New Comb) وهو عالم فلك ورياضيات أول مقالة له معروفة وأصبحت ما يعرف اليوم بقانون بنفورد ، في المجلة الأمريكية للرياضيات سنة 1881م لاحظ سايمون أن الصفحات الأولى من كتاب اللوغريثمات في المكتبة كانت تتراهل (تتجرد) بشكل كبير مقارنةً بالصفحات الأخرى للكتاب ، علماً بأن جداول اللوغريثمات المضمنة في الكتاب تبدأ بالأرقام المنخفضة ، ثم تزداد صعوداً باتجاه الأرقام الكبيرة وتدرجياً يقل التراهل (التجرد) في الصفحات مع ارتفاع الأرقام ، وبذلك استدل من هذا النمط بأن العلماء استخدموا هذه الكتب بحثاً عن الأعداد التي كانت تبدأ بالرقم (1) بشكل أكبر من بحثهم عن تلك الأرقام التي كانت تبدأ بالرقم (2) أو (3) وهكذا ، وعلى الرغم من أنه نشر نتائجه في تلك المجلة إلا أنه لم يلتفت إليه أحد⁽¹⁾.

في سنة 1938م لاحظ (Frank Benford) وهو عالم فيزيائي كان يعمل مهندساً في شركة جنرال الكترينك منذ عام 1920م بأن معظم الصفحات الأولى من كتاب اللوغريثمات كانت تبدو بشكل أثار اعجابه ، إذ أنها كانت مستهلكة (بالية) مقارنةً بالصفحات الأخيرة من الكتاب ، وبذلك توصل إلى نفس الاستنتاج الذي توصل إليه (Simon) في السنوات السابقة ، وذلك يعني أن الأفراد في كثير من الأحيان يبحثون عن الأعداد التي تبدأ بأرقام منخفضة بدلاً من تلك التي تبدأ بأرقام عالية ، وقد افترض أيضاً بأن هنالك الكثير من الأعداد التي تبدأ بأرقام منخفضة ، ومع ذلك فقد حاول اختبار فرضيته من خلال جمع وتحليل البيانات ، حيث جمع بنفورد أكثر من 20000 مشاهدة تتضمن

⁽¹⁾Durtschi, Cindo, William, Carl, **The Effective use of Bedford's Law to Assist in Detecting Faulding Accounting Data**, Journal of Forensic Accounting USA Vol. 2, No.4, 2004, p20.

مجاميع بيانات متنوعة ، مثل مناطق الأنهار والأوزان الذرية للعناصر والأعداد الواردة في مقالات .
(Readers Digest).

فهو عبارة عن قانون يتسم بالبساطة وسهولة التطبيق ، يعتبر وسيلة رياضية وهو طريقة للتعرف على التغيير تحت دراسة الحالة للكشف عن الأخطاء غير المتعمدة أو عملية الاحتيال ، وقد تم التوصل إلى أن قانون بنفورد يعد من أهم التقنيات الحديثة للكشف عن الفساد المالي. ويعد قانون بنفورد أحد التقنيات الرقابية الحديثة التي تعزز من وجوده في التدقيق ، من خلال المساعدة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والسرعة في تنفيذ عملية التدقيق ، لأنه لا يتطلب الكثير من الجهد والبرامج المعقدة⁽¹⁾.

ويتضمن الاحتيال المالي أفعالاً تتطوي على ممارسة الخداع من قبل أطراف داخل الشركة وخارجها، بقصد الحصول على منافع اقتصادية مقابل الحاق الضرر بتلك الشركات، إذ يتم ارتكاب عمليات الاحتيال عند توافر ثلاثة عوامل تتمثل هي وجود الفرص ، الدوافع ، التبرير، وأن اكتشاف الاحتيال يرتبط بضرورة وجود مؤشرات تدل على احتمالية وجوده ، وهنا يلعب قانون بنفورد دوراً هاماً في اظهار نحو احتمالية وجود عمليات احتيال مالي ضمن السجلات المحاسبية للشركة ، وهو ما يوفر الجهد والوقت اللازم لاكتشاف عمليات الاحتيال والحد منه. استخدام قانون بنفورد في اكتشاف إدارة الأرباح وانعكاساته على جودة التدقيق ، باستخدام طرق وتقنيات حديثة للتدقيق من أجل الكشف أو الإبلاغ عن أي تحريف أو أفعال جوهريّة بالكشوف المالية في ضوء الأهمية النسبية، والتأكد من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد الكشوفات المالية في ضوء الأهمية النسبية ، والتأكد من مدى صدق تلك الكشوفات وخلوها من التحريف.

محددات قانون بنفورد:

إن قانون بنفورد لا ينطبق على كافة مجاميع الأرقام ، أن بعض المجاميع والأرقام تتوافق مع قانون بنفورد ، والبعض الآخر لا يتوافق معه ، لذلك عند اختبار العينات يتوجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي⁽²⁾:

(1) صلاح هادي الخالدي وآخرون ، استعمال قانون بنفورد في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي ، (بغداد : جامعة بغداد ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 18 ، الإصدار 68 ، 2012م)، ص ص 420 – 428.

(2) د. نصيف جاسم الجبوري وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 429 ، 430.

1. يجب أن يكون حجم العينة كبير بما فيه الكفاية لظهار نمط رتبة الرقم ، ويفضل أن تكون البيانات تفصيلية ، أي على مستوى المعاملة التجارية وغير مجمعة.
2. أن القانون لا يعمل عندما تكون الأرقام مقيدة بقيود ، فعلى سبيل المثال عندما تحدد البيانات بمدى معين مسبقاً كأن تقول أن المبلغ يجب أن لا يقل عند 50 ولا يزيد عن 620 أو أن الأرقام نفسها تظهر بانتظام لسبب ما مثل تسلسل الصكوك.
3. أن القانون لا يعمل على الأرقام التي تحدث بصورة غير طبيعية مثل أرقام الهواتف أو أرقام الحسابات لدى المصارف أو أرقام السيارات، لأن هذه الأرقام تعتبر مخصصة وبشكل فريد للإشارة إلى أشياء محددة وتعتبر بمثابة اسم لذلك الشيء.

مميزات قانون بنفورد

يتمتع قانون بنفورد بميزة مهمة وهي الثبات ، والمقصود بذلك هو أنه إذا كانت لدينا مجاميع أرقام تتوافق مع قانون بنفورد ، وتم ضرب تلك الأرقام برقم ثابت فإن مجاميع الأرقام الجديدة ستكون متوافقة مع القانون أيضاً ، وهذا يعني أنه عند تحويل الأرقام من عملة إلى أخرى ، فإن عملية التحويل سوف تؤثر على توافق تلك الأرقام حسب قانون بنفورد⁽¹⁾.

وبعرض مما سبق زكره يتضح للباحث أنه على الرغم من مميزات قانون بنفورد كونه وسيلة سريعة لاكتشاف التلاعب عند وجود حجم بيانات كبير ، إلا أنه يحتوي على العديد من العيوب، إضافةً إلى أنه يظهر ويسلط الضوء على النقاط الخارجة عن المألوف حيث لا يعني ذلك بالضرورة وجود الاحتيال، إذ أن الحسابات التي تظهر اختلافاً مع توزيع قانون بنفورد تتطلب إجراء التدقيق وبشكل كامل ولا يجوز استعمال أسلوب العينات في تلك الحالة.

2/ أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر

أن تنفيذ عملية التدقيق بدون استعمال تكنولوجيا المعلومات يعد خياراً صعباً ، حيث لا يمكن للمدقق تنفيذ عملية التدقيق بسهولة بدون استعمال الكمبيوتر ، ولا سيما عندما تكون جميع المعلومات المطلوبة لانجاز أعمال التدقيق متوفرة في نظم الكمبيوتر ، فهي تساعد المحاسب القضائي في انجاز العمل

⁽¹⁾Deckert and others, *The Irrelevance of Bedford's Law for Detecting Fraud in Elections*, 2010, p5

بشكل أفضل وسريع ، وتحقيق الأهداف المطلوبة وبكلفة أقل. توفر أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر العديد من المزايا منها ما يلي (1):

1. اجراء اختبار تفصيل للمعاملات التجارية وارصدة الحسابات.
 2. تحديد عدم الانسجام أو الانحرافات الكبيرة.
 3. تمكن البرامج من عمل اختبار عام فضلاً عن اختبار نظام الرقابة في نظم الكمبيوتر.
- وتتضمن برامج المحاسبة القضائية مجموعتين مختلفتين ، هما:

1. برامج استخراج البيانات.
2. برامج التحليل المالي.

إذا تم تصميم برامج استخراج البيانات لتعمل على تحليل كافة سجلات قواعد البيانات للشركة ، مثل الفواتير وحسابات المدينون والدفعات إلى الموردين والرواتب والمشتريات ، بعدها يتم تحديد السجلات التي تتضمن حالات من عدم الانسجام أو التذبذب ويتم التحري عنها ، أما برامج التحليل المالي فتعمل على استعمال الكشوفات المالية السنوية والفيصلية والشهرية ، وتحديد النسب بين مختلف الحسابات ، مثل نسبة كلفة البضاعة إلى ايراد المبيعات ، وقد يستخدم المحاسب القضائي نوع آخر من برامج الكمبيوتر مثل برامج التجسس.

نجد أن بعض شركات التدقيق عملت وصممت برامج تدقيق ذات غرض عام تؤدي إلى العديد من الوظائف ،مثل استرداد البيانات والاستعلام عنها وفرزها فضلاً عن اجراء الاحتساب الرياضي ، وتلخيص البيانات ودمج الملفات واستخراج البيانات وتوليد أنواع مختلف من التقارير ، وهذه البرامج لا تعد حكراً لأي شركة يشار إليها عادةً ببرامج التدقيق العامة.

هنالك مجموعة من المزايا التي تشجع المحاسبين القضائيين على استعمال هذه البرامج منها (2):

1. قدرة البرامج التفاعلية التي تسمح للمدقق باداء الاختبار والتحري والتحليل والحصول على النتائج في الوقت المناسب .

(1) Sirjulvadhama, Supatcharee, **Data Mining as Financial Auditing Tools**, Thesis in Accounting Swedish School of Economics and Business Administration, Finland, 2002, P17.

(2) Singleton and Others, **Op. Cit.**, P. 174.

2. قدرة البرامج على استرداد البيانات من عدة ملفات وربطها ، فضلاً على قدرته على تحليل حسابات المدينين والدائنين وسحب العينات .

3. تتضمن البرامج اساليب متنوعة تساعد المدقق في اجراء عمليات الاستعلام عن البيانات والذي يساعد في كشف الحالات الشاذة التي تعود إلى وجود عمليات احتيال .

4. قدرة البرامج على اعداد مجموعة مختلفة من التقارير بعضها محدد مسبقاً والبعض الآخر يتم عمله حسب رغبة المدقق وفي اي لحظة .

مما سبق ذكره يتضح للباحث ان تقنية استخدام ادوات التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي وبرامجه تعتبر من الادوات التي تساعد المحاسب القضائي في اتمام عمله والبرامج تمكنه من جمع الادلة والتحقق منها نظراً لتشعب العمليات المالية وضخامتها وكبر حجمها وتعقيدها ، يستلزم المحاسب القضائي استخدام برامج الكمبيوتر لتسهيل عملية التدقيق وانجاز العمل بسرعة فائقة وفي وقت وجيز وبتكلفة اقل وباستعمال الادوات التقليدية تؤدي إلى ضياع الوقت وهدره وعدم اتمام الاعمال على نحو السرعة المطلوبة .

3/ التنقيب في البيانات

يمكن تعريف التنقيب في البيانات بأنه عملية استخراج المعلومات من البيانات لاكتشاف الأنماط والعلاقات التي لم تكن معروفة سابقاً ، إذ يمكن أن تساعد هذه التقنية في الكشف عن عمليات الاحتيال من خلال اكتشاف أنماط السلوك التي تعد مؤشراً على النشاط الاحتيالي.

تعتمد هذه التقنية على محاولة التنقيب في كمية كبيرة من البيانات ، بحثاً عن أي أنماط أو معلومات جديدة خفية أو غير متوقعة ، ويتم تنفيذ هذه التقنية من خلال برامج الكمبيوتر المصمم لذلك الغرض ، ويمكن القول أن تقنيات التنقيب في البيانات تتضمن ثلاثة أنشطة رئيسية ، هي⁽¹⁾:

1. الإكتشاف

يتضمن الكشف عن المعرفة أو الأنماط الموجودة في البيانات ، مثل ارتباط الاتجاهات أو التباينات بدون وجود أي افتراض مسبق حول ماهية النمط الذي يتم اكتشافه ، بدون علم مسبقاً لاحتفال ، إذ

⁽¹⁾Mehta, and Others, **Preventing of Financial Through Forensic Accounting**, Journal of the Institute of Chartered Accountants of India, Vol.55, No 10, April 2007, P1577.

يمثل الارتباط وجود علاقة بين المتغيرات مثل حدوث المتغيرين معاً ، أو أن حدوث احدهما يؤدي إلى حدوث الآخر .

ب. نماذج التنبؤ

تستخدم هذه النماذج الأنماط المكتشفة لتقدير النواتج التي ينبغي الحصول عليها من قيم جديدة.

ج. تحليل التباين

يتم استخراج الاختلاف أو التباين من خلال تحديد القاعدة أو المعيار أولاً ، ثم بعدها يتم تحديد البنود التي تحيد عن المعيار أو القاعدة ، والتي تعد بمثابة الشواذ وتحتاج إلى المزيد من التقصي حولها . وتعد تطبيقات البيانات بمثابة تطبيق يمكنه استرداد البيانات من تطبيقات الزبون لتنفيذ الإجراءات التحليلية على هذه البيانات ، إذ أن استعمال مثل هذا التطبيق من الممكن أن يؤدي إلى اكتشاف الاحتيال ، وقد تم تقديم هذه التطبيقات من قبل بعض الشركات في هذا المجال .

وتتميز تقنية التتقيب في البيانات عن التقنيات الأخرى في أن الأخرى تحاول تحديد الشواذ من خلال استعمال مجموعة من قواعد الترشيح على متغير معين ، في حين أن تقنية التتقيب عن البيانات تعتمد على محاولة اكتشاف العلاقة الموجودة بين عدة متغيرات .

نجد أن تتقيب البيانات تعد أحد عناصر عملية التحري للمحاسبة القضائية ، وأن عملية التحري لا يمكن أن تكتمل من خلال شاشة الكمبيوتر فقط ، وإنما تتطلب عملية التحري مراجعة المستندات واجراء المقابلات وغيرها من أعمال التحري ، كما يتطلب الأمر الأخذ بنظر الاعتبار ضرورة التحقق من دقة البيانات التي يتم الحصول عليها ، وكذلك التحقق من اكتمالها ، فضلاً عن ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار المسائل القانونية وبعناية كبيرة ، إذ أن البيئة القانونية ليست متشابهة في جميع البلدان ، لذلك ينبغي توخي الحذر قبل البدء بعملية جمع البيانات وتحليلها ، والتأكد من الإجراءات المخططة والمسموح بها من وجهة النظر القانونية⁽¹⁾ .

يتضح للباحث ان تقنية التتقيب في البيانات هي البحث في بيانات كبيرة بغرض اكتشاف الغش والاحتيال بها وتعتبر هذه التقنية من الادوات التي تساعد المحاسب القضائي وهذه التقنية لا تؤثر على طريقة جمع البيانات فهي نقطة القوة لدى المحاسب القضائي حيث يتم الحصول على البيانات

⁽¹⁾Ibid, P1578

وتحليلها وتفسيرها والتحقق منها ، واكتشاف الانحرافات بها وبالتالي تساعد على منع واكتشاف الغش والاحتيال والفساد المالي والاداري ، فكلما كان حجم عينة البيانات كبيرة كل ما كانت النتائج التي تم التوصل إليها تعطي مصداقية اكبر وصحيحة .

5/ تحليل النسب

تعد هذه التقنية من التقنيات الأخرى المفيدة في كشف الاحتيال ، من خلال احتساب نسب تحليل البيانات للحقول الرقمية الرئيسية ، فكما هو الحال بالنسبة للنسب المالية التي تعطي مؤشرات عن الوضع المالي للشركة ، فإن نسب تحليل البيانات تبلغ عن وضع الاحتيال من خلال تحديد الأعراض الممكنة للاحتيال ، وهناك ثلاثة نسب تستعمل في هذا المجال ، وهي:

1. نسبة أعلى قيمة إلى أدنى قيمة.
2. نسبة أعلى قيمة إلى ثاني أعلى قيمة.
3. نسبة العام الحالي إلى العام السابق.

ومن خلال تحليل النسب يقوم المحاسب القضائي بدراسة العلاقات بين تكاليف محددة وبعض مقاييس الإنتاج مثل الوحدات المباعة ، إيراد المبيعات أو ساعات العمل المباشر، للوصول إلى التكاليف غير المباشرة لكل ساعة عمل مباشر ، يمكن أن نقيس التكاليف غير المباشرة على اجمالي ساعات العمل المباشر ، كما أن تحليل النسب قد يساعد المحاسب القضائي في تقدير بعض المصاريف ، إذا كانت كلفة الوحدة المباعة من احدي سلع الشركة ، يمكن تقديرها بنسبة 5% من ايراد المبيعات ، عندها يمكننا استعمال هذه النسبة لتحديد مبلغ معقول لكلفة البضاعة المباعة عند فقدان السجلات المالية للشركة قيد التدقيق⁽¹⁾.

إن استعمال النسب السابقة يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء أو عمليات الاحتيال في السجلات، إذ أوضحت عملية التدقيق باستعمال النسب إلى تحديد الأخطاء التي حدثت في المدفوعات إلى المخزون⁽²⁾.

⁽¹⁾Golden, Thomas and Others, **A Guide to Forensic Investigation**, 1st Edition, John Wiley and sons, Inc., 2006, p388

⁽²⁾Mehta And Others, **Op. Cit.**, P.1577.

من خلال مما تم استعراضه يستنتج الباحث يعداستخدام تحليل النسب المالية لتحليل مؤشرات الوضع المالي للشركة ، فهي تعكس ما إذا كان هنالك احتيال في الشركة أو لا ، فهو يساعد على تحديد العلاقة بين تكاليف معينة وبعض مقاييس الإنتاج المستخدمة ، وكذلك تقدير النفقات في حالة فقدان الوثائق المؤيدة لذلك عند اجراء التدقيق ، ويتميز التحليل المالي للنسب بانخفاض تكلفته بالدرجة الأولى وسهولة احتسابه إضافةً إلى اجراء المقارنات .

وفي حالة عدم امكانية المقارنة فإن النسب لا تعني شيئاً ، إضافةً إلى أن التحليل بواسطة النسب يحتاج إلى الدراية الكافية والخبرة من المحاسب القضائي .

6/ نظرية الحجم النسبي

تلقي الضوء على التقنيات غير العادية ، والتي يمكن أن تحتوي على غش أو أخطاء حقيقية ، بحيث يتم قياس النظرية النسبية بواسطة نسبة أكبر عدد لثاني أكبر عدد من مجموعة معينة ، حيث توجد مقاييس معينة لكل مجموعة⁽¹⁾ . في حالة عدم وجود تلك المقاييس فإنه يتم اعتبار هذه العناصر كعناصر شاذة وبالتالي تحتاج للتحقق منها، حيث تعمل النظرية على المساعدة في اتخاذ القرارات الأنسب⁽²⁾ .

ثانياً: مقومات المحاسبة القضائية

تتمثل مقومات المحاسبة القضائية في عدة جوانب لعل من أهمها مايلي:

1. المؤهلات العلمية

نجاح تطبيق المحاسبة القضائية يعتمد على استيفاء مقوماتها ، مثل التعليم الاكاديمي ، التدريب المستمر ويمتلك خبراء المحاسبة القضائية التعليم الاكاديمي وكذلك القانون والتمويل والمحاسبة وغيرها من التخصصات الاخرى ذات العلاقة مثل علم النفس ، فمهمة المحاسب القضائي هي التحقيق والكشف عن الفساد المالي والإداري وبعدها يمتلك المحاسب القضائي بعض معارف علم النفس

⁽¹⁾Wadhwa, and Others, **Forensic Accounting and Fraud Examination in India**, International of Applied Engineering Research, Vol. 7, No. 11, 2012,P3.

⁽²⁾singleton, and Others, **Farud Auditing and Forensic Accounting**, United States of America, John Wiley and sons; Inc , 2006, P157.

من اجل تعزيز قدرته على التحقيق مع المشتبه فيه أو المشاهد للكشف عن الاحتيال او الفساد ،
الامام بعلوم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات والمتابعة المستمرة للتطور والجرائم الالكترونية⁽¹⁾.

2. المهارات والقدرات والمعرفة

منها القدرة على كشف الاحتيال، التحقيق وتوفر الخبرة الكافية ، معرفة الاجراءات الفعالة لإثبات او
دحض عملية الاحتيال ، مهارة تقييم الاعمال، القدرة على اجراء المقابلات ، العوامل العقلية ، مهارة
حساب الخسارة ، مهارة التحقق وجمع الادلة، مهارة عرض البيانات وغيرها من المهارات الاخرى⁽²⁾.

3. الاستقلالية

يجب ان يتمتع المحاسب القضائي بالاستقلالية وذلك من خلال وجود وجهة نظر غير متحيزة عن
اداء مهامه⁽³⁾.

4. التدريب

يعتبر التدريب مهم في اعداد المحاسب القضائي وذلك لتمكنه من اداء عمله على الوجه المطلوب
وتقديم التقارير الفنية إلى الجهات لفض النزاعات بصورة مرضية وعادلة .

5. المقومات البيئية

تشمل عدة مقومات منها⁽⁴⁾:

- أ. البيئة الثقافية : فهي الثقافة السائدة لمواطني البلد ، التكيف ومدى تقبل المجتمع لمهنة المحاسبة.
- ب. البيئة الاقتصادية : تشير إلى الخصائص وعناصر النظام الاقتصادي في مكان ما ، مثل معدلات
التضخم ، متانة الاقتصاد ، معدلات البطالة ، الفقر ، النمو الاقتصادي.
- ج. القوانين والتشريعات : تشمل القوانين التي تصدر من الجهات المسؤولة عن ادارة المجتمع وتحدد
العلاقة بين الافراد والبيئة المحيطة بهم .

⁽¹⁾Leauanae and Others, **Expert Witness Qualifications and Selection Sage Forensic Accounting**, Salt Lake, University of Utah, Journal of Financial Crime, Vol.12, No. 25, 2004, PP 4-6.

⁽²⁾Crumbley and Others, **Op. Cit.**, P. 12.

⁽³⁾Arent and Others, **Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach**, 14th Ed., Prentice Hall,2008, P.87.

⁽⁴⁾ عيسى دراجي ، البيئة والميزة التنافسية ، (الجزائر : مركز خميس مليانة ، عين الدلقي ، مداخله ضمن الملتقى الدولي الرابع، المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، 2006م).

د. الرقابة البيئية : توجد اهمية كبيرة لبيئة الرقابة باعتبارها الاساس الذي يبنى عليه باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية وتكون بيئة الرقابة بها العديد من العوامل بعضها له علاقة مباشرة بالادارة وبعضها ذات علاقة بتنظيم المنشأة (1).

يستنتج الباحث ان مقومات المحاسبة القضائية لانجاحها لا بد من توافر التعليم المستمر والتدريب والخبرة الكافية ودمج تلك المهارات في تعليم المحاسبة القضائية فهي تدفع إلى نمو وتطور المهنة فهي تعد من المهن المرموقة والحديثة والجديدة تتطلب مزيداً من البحث والتطور وكذلك الالمام بالمهارات المتقدمة وسن القوانين والتشريعات التي تحكم وتنظم عمل الخبراء بالمحاكم لممارسة المحاسبة القضائية ومنح شهادات متخصصة في المجال الحيوي والهام وادخالها ضمن مقررات التعليم العالي في برامج الماجستير مثلاً وانشاء جمعيات مهنية متخصصة تمنح شهادة محاسب قضائي واقسام تدريبية لتاهيل المحاسب القضائي حتى تتمكن من القيام بالاعمال الموكلة له .

ثالثاً: المهام الاساسية للمحاسبة القضائية

تؤدي المحاسبة القضائية العديد من المهام لعل من أهمها ما يلي:

في حالات حماية اصول الشركات منها ما يلي (2):

1. حل النزاعات بين الشركاء وغيرهم .
2. التحقيقات الجنائية ، مثل ملاحقة اموال المجرمين وجمع الادلة والتحقيق والاستقصاء .
3. منع عمليات الاحتيال او الحد منها .
4. حوادث الاصابات الشخصية ، لتحديد حجم الخسائر الاقتصادية الناجمة عن حوادث السيارات وغيرها .
5. الخدمات القضائية ، دور المحاسب القضائي في المحكمة هو التحقيق في قضايا قانونية تتعلق بمجالين هما :

- أ. المساعدة في التحقق حيث يمكن ان تستعين المحكمة بالمحاسب القضائي كشاهد خبير .
- ب. لدعم القضاء بمعنى العرض الواقعي للامور الاقتصادية المتعلقة بالقضية او الواقعة حتى يتم تحديد الاضرار التي تتحملها الاطراف بالنزاع القانوني ويمكن تخليص هذا الدعم بما يلي :

(1) د. عبدالفتاح محمد الصحن وآخرون ، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2007م) ، ص 24 .
(2) د. عبد الستار عبد الجبار الكبسي ، المحاسبة القضائية من جهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الاردن - دراسة ميدانية ، (عمان : الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 12 ، العدد 1 ، 2016م) ، ص 4 .

- i. المساعدة في الحصول على الوثائق اللازمة لدعم او دحض مزاعم ما .
 - ii. استعراض الوثائق ذات الصلة باعطاء تقييم اولي للحالة ، وتحديد الخسارة ومجالاتها .
 6. الخلافات الزوجية كالبحت عن الاصول المفقودة واماكنها وتقييمها .
 7. الخسائر التجارية الاقتصادية كالنزاعات المتعلقة بالعقود والعلامات التجارية .
 8. الاهمال المهني سوله ما يتعلق بخرق مبادئ المحاسبة او التدقيق المقبولة قبولاً عاماً .
 9. الوساطة والتحكيم كدراسة الحلول البديلة قبل اللجوء إلى القضاء .
 10. تدقيق النقطة الحرجة للبحث عن اسباب عمليات الغش والاحتيال .⁽¹⁾
 11. تدقيق الصلاحيات لتحديد الإحرفات في الصرف .
 12. التدقيق التفاعلي للتحري عن النشاطات غير القانونية وجمع الادلة لتحديد المسؤولية عنها .
- يتضح الباحث ان المهام الاساسية للمحاسبة القضائية تُظهر في مدى توافر المقومات اللازمة لتفعيل دور المحاسبة القضائية وتطبيقها على حالات الاحتيال والفساد المالي في التقارير المالية للشركات ويتم ذلك من خلال الاستعانة بالمحاسب القضائي لمعرفته بتقنيات وآليات المحاسبة القضائية واستخداماته الهامة والحديثة التي تتطلع إلى المستقبل واظهار النواحي الايجابية لها والمساعدة في الحصول على الوثائق اللازمة لتدعيم القضاء وفض النزاعات .

رابعاً: المحاسب القضائي

يعد المحاسب القضائي حاصل على العديد من الشهادات المهنية ، وأنه يمارس المهنة بشكل فعلي ومستمر ، ويتم تقييمه بواسطة جهات مهنية عالمية كل ثلاثة سنوات ، ويتم الاستعانة بالمحاسب القضائي كشاهد خبير يمتاز بعنصر الخبرة في المسائل المالية ، من خلال عرض الحقائق بشكل مبسط وموضوعي أكثر منه فنياً أمام القاضي ، الذي قد لا يمتاز بتلك الخبرات المحاسبية والجوانب المالية ، حيث يقوم المحاسب القضائي بتنفيذ الدعاوى واثباتها ، ومن المتعارف عليه أن أي عنصر بشري يمكن أن يقترف أخطاء مقصودة بغرض الاحتيال أو غير مقصودة تكون سهواً أو عن طريق الخطأ ، فعلي المحاسب القضائي تناول مثل هذه القضايا بالحكمة والرشد من أجل اثبات وتوضيح الحقائق ، مقررناً بالأدلة الثبوتية والمادية والفنية أمام لجان التحكيم والقضاء للبت في النزاعات وتحليل

(1) د. عبد الستار عبد الجبار الكبيسي ، المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الاردن - دراسة ميدانية ، عمان : الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 12 ، العدد 1 ، 2016م ، ص 4 .

الدوافع والضغوط التي قد يتعرض لها العاملين ودفعتهم لارتكاب مثل هذه الجرائم ، فالمحاسب القضائي يكون إستشاري وشاهد خبيراً بالمحاكم.

مؤهلات المحاسب القضائي

هنالك كثير من المهارات والمؤهلات التي تعد ضرورية للمحاسب القضائي من اهمها ما يلي⁽¹⁾:

1. التعليم والتدريب المستمر .
2. مهارة التعليم المتقدم في التخصصات المناسبة.
3. الخبرة العملية التجارية .
4. مهارات الاتصال الشفوية والكتابية .
5. الخبرة المتنوعة في مجال المحاسبة والمراجعة .
6. القدرة على التفاعل مع فريق عمله حيث يعمل المحاسب القضائي مع فريق من المحاسبين والمحققين .

7. مهارة التواصل مع الناس والمرونة .

8. خبرة تدقيقية متنوعة في مجالات المحاسبة القضائية ومراجعة الحسابات .

ويمكن تحديد مؤهلات المحاسب القضائي بما يلي⁽²⁾:

1. خلفية علمية ومهنية وعملية بالمحاسبة والتدقيق ، وفهم أساسيات البيئة القانونية ، ومهارات الاتصال والتحري وكيفية إدارة المخاطر وضبط الغش .
2. الابداع والثقة عن طريق الأداء المالي وتفهم الامور والاصرار والمثابرة على أداء العمل والجدل في الدعوى القضائية .
3. معرفة متقدمة بالمعايير والأسس والقواعد والاطار الفكري العلمي للمحاسبة والتدقيق ، التي تصدرها الجمعيات والمنظمات والمراكز العالمية والمحلية .
4. الالمام بالتشريع الذي يخص الامور المالية والمحاسبية مثل قوانين التجارة والشركات ونظام مسك الدفاتر .

⁽¹⁾Grippio, Frank, **Op.Cit.**, p7.

⁽²⁾ د. نجوى أحمد السيسي ، مرجع سابق ، ص 47.

5. التأهيل الأكاديمي والمهني والحصول على شهادة خبرة في مجال الاختصاص.

6. تطوير تطبيقات الحاسب الآلي لتساعده في تحليل وعرض أدلة الاثبات المالية.

7. يجب أن يتمتع بمهارات الاتصال وأن يحتك بالأطراف.

يضيف كاتب آخر لمؤهلات المحاسب القضائي ما يلي⁽¹⁾:

يمتلك المحاسب القضائي مؤهلات عديدة منها مايلي:

المؤهلات العلمية

يجب أن يكون المحاسب القضائي حاصل على مؤهلات علمية في التمويل ، القانون ، المحاسبة ، علوم الحاسب الآلي ، تكنولوجيا المعلومات وغيرها من التخصصات الأخرى.

الخبرة العملية

يجب أن تكون ممارسة المحاسب القضائي للمهنة بحد أدنى ثلاثة سنوات خبرة ، ويتكون فريق المحاسب القضائي من المحامين والمحاسبين وخبراء في القضاء وهيئات تنفيذ القانون مثل الشرطة ، ممارسة مراجعة الحسابات داخليا وخارجيا قبل أن يصبح محاسب قضائي.

علم النفس

أن يمتلك المحاسب القضائي بعض المعارف الأساسية في علم النفس ، من أجل تعزيز قدرته على التحقيق مع المشتبه بهم أو الشاهد لكشف الاحتيال.

علوم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات

ينبغي أن يكون المحاسب القضائي علي درايه بإستخدام علوم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات ، وتتبع التغيرات السريعة في هذا المجال ، والجرائم الإلكترونية ، بغرض تسهيل المقاضاة.

صفات أخرى

يجب على المحاسب القضائي الإلمام بمهارة التحليل ، والتفكير الإنتقادي ، منطقية السلوكيات الجنائية ، المعرفة بالقوانين ذات الصلة.

⁽¹⁾Emma and Others, **Forensic Accounting Developing Economies** , Problems and Prospects the University Advanced Research, Journal Issue 1, Vol. 17, No.1, 2009, PP. 1- 3.

من مما سبق ذكره يستنتج الباحث بأن المحاسب القضائي حتى يقوم بالمهام المؤكدة له ، ينبغي أن يتمتع بمجموعة من الخبرات المتراكمة والمؤهلات العلمية العالية والصفات الجيدة التي تساعده في اتمام مهامه ، إضافةً إلى المؤهلات والشهادات المهنية الكافية لممارسة المحاسبة القضائية ، وخبرات متنوعة ومتعددة في مجال الكشف عن الاضرار والأساليب الاحتيالية المضللة ، التلاعب في البيانات المالية ، الكشف عن الغش ، الفهم العميق لنظريات المحاسبة والقانون وتدقيق الحسابات والعمليات التجارية ، تأهيل علمي وعملي شامل على كافة الجوانب التطبيقية والنظرية والأساسية للعلوم المحاسبية المتخصصة والمتكامل في كل من المراجعة والقانون والمحاسبة.

شكل رقم (1/3/1)

المقارنة بين المدقق المالي والمحاسب القضائي

وجه المقارنة	المدقق المالي (المراجع الخارجي)	المحاسب القضائي (المحقق)
خدمة العميل	المصلحة العامة للأطراف المستخدمة للقوائم المالية	يخدم مصلحة من يقوم بتوظيفه
العلاقة مع العميل	هي واحدة من حيث الانفتاح والصرامة	التحقيق عادةً ، الخصومة
تعطل العمل لدى العميل	لا تعطل عمل العميل	قد تعطل العمل لدى العميل
المهارات	مهارة في عرض وإعداد القوائم المالية	مهارة في المحاسبة والمراجعة والقانون

Source: Gangolly, Jagdish, **Lecture Notes on Forensic Accounting Investigation**, State University of New York, Albany, 2002, p3.

مما تم استعراضه يتضح للباحث أن المراجع الخارجي يقوم بإبداء رأيه الفني المحايد والمستقل عن مدى صدق وصحة القوائم المالية، ومدى التزام المنشأة بالمعايير المحاسبية في فترة زمنية محددة يتفق عليها الأطراف، أما المحاسب القضائي يتمتع بالحياد والاستقلال فهو متخصص في التعامل مع الدعاوى القضائية ، ومؤهل تأهيل علمي وعملي ويستعان به في المحاكم للدلائل برأيه ومساعدة

القضاء في حسم وتسوية النزاع المالي ، فالمحاسب القضائي يختلف عن المراجع الخارجي في طريقة حل المنازعات ، حيث يقوم بالاستماع لكل الأطراف واعطاء تقريره حول الادعاءات وفقاً لما هو متوفر من أدلة إثبات ومستندات تؤيد ذلك ، فالمراجع الخارجي لا يقوم بعمل البحث والتحري ، وأن معظم عمله متعلق بالقضايا ذات الطابع المالي ، بينما المحاسب القضائي يدخل في قضايا عديدة مثل فض الشراكة بين الأزواج في حال الطلاق وبعض القضايا الأخرى.

خامساً : مجالات عمل المحاسب القضائي

هنالك مجالات عديدة لعمل المحاسب القضائي لعل من أهمها مايلي⁽¹⁾:

1. تقديم الإستشارات لحل النزاعات: هي خدمة يقدمها المحاسب القضائي ، يقدم رأياً فنياً يستند إلى وقائع معروفة ، حيث يتم التحقيق في النزاعات.
2. تقديم الإستشارات في مجال التقاضي: الإستشارة بصدد النزاعات المهنية تشمل تحديد الخسارة الناجمة عن أحداث النزاعات الخاصة بأداء المهن مثل التأمين ، تقييم الاضرار المادية في القضايا محل النزاع.
3. شهادة خبرة في الشؤون المالية: يجب على المحاسب القضائي الإلمام بالجوانب المحاسبية والشؤون المالية ، وفي مجال إعداد وتحليل الضرائب وتقييم الأداء المالي.
4. التسويات المالية وتقييم أعمال الشراكة عند الطلاق: يستعان بالمحاسب القضائي في حل تسويات الطلاق بين الأزواج الذين لديهم ملكية خاصة في الشركة أو شراكة أعمال تجارية ، يقوم المحاسب القضائي بتسوية النزاع بين الطرفين والتوصل إلى حل يرضي جميع الأطراف ذات الصلة.
5. الاستشارة حول تقييم الاضرار (سبب الخسارة) الاستشارة المقدمة من قبل المحاسب القضائي تشمل التحقيق في حالات الضرر ، وهي أموال تمنح للمدعي نتيجة الضرر الحقة به المدعى عليه مثل الإصابة الشخصية والقتل الخطأ، وعلى المحاسب القضائي جمع وتحليل المعلومات لتحديد قيمة الاضرار، وقد يكون رأي المحاسب على أساس تحليل معمق ، واجراء تحليل وتحقيق خلال العملية لاجراء الحكم على القياس مع المعايير المنصوص عليها في هذه المهنة.

⁽¹⁾ www.Geis.com/difllmer/forensic,hrm,fillmer, Scott, **Forensic Accounting Defined on line Posting form Forensic Accountants Investigators**, les Nunn University of Southern Indian, Journal of Business and Economic Research, February 2003, Vol.4, No2.

شكل رقم (1-2)

الفرق بين المحاسبة القضائية والمراجعة الخارجية

وجه المقارنة	المحاسبة القضائية	المراجعة الخارجية
الهدف	تحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها، والتي تمثل البيئة المساعدة على الغش	تقديم تقدير يوضح رأي فني محايد عن حقيقة النشاط ومدى صدق وعدالة القوائم المالية
النطاق	أكثر عمقاً وأقل اتساعاً	أكثر اتساعاً وأقل عمقاً
المهارات المطلوبة	مهارات متخصصة ومتكاملة لكل من المحاسبة والمراجعة والأساسيات القانونية	المهارات المطلوبة لإعداد وعرض القوائم المالية
الأساليب والإجراءات	أكثر عمقاً	أقل عمقاً
المعرفة القانونية	تتطلب المعرفة القانونية	لا تتطلب

المصدر: د. نجوى أحمد السيسي ، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، 2006م) ، ص 51.

مما سبق ذكره يتضح للباحث أن المحاسبة القضائية تستند إلى الأدلة القانونية الناتجة عن البحث والتحري والتقصي والتحقق والتحليل من قبل المحاسب القضائي ، مما يوفر الاستغلال وبالتالي المصدقية والجوانب القانونية والتقاضي واجراءات تسوية المنازعات، المراجعة الخارجية فهي تقدم رأي فني محايد عن النشاط الاقتصادي ، فهو دور تقليدي غير كافٍ لإكتشاف الفساد المالي والإداري، فالمراجع مسؤوليته محددة في الكشف عن الغش ، المراجعة تقوم بمراجعة القوائم المالية والتأكد من مدى التزامها بمعايير المحاسبة الدولية ، بينما تعتبر المحاسبة القضائية أكثر صرامة في تطبيق

القوانين واللوائح ، لأن الفساد أصبح مشكلة وعائق تعاني منه الشركات. المحاسبة القضائية هي مزيج من المحاسبة والقانون والمراجعة ، أما المراجعة الخارجية فهي تعتمد على الجوانب المالية والمحاسبية فقط.

المتطلبات الأساسية للمحاسب القضائي

للمحاسب القضائي عدة متطلبات أساسية تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1. ضرورة أن يكون لدى المحاسب القضائي خلفية محاسبية كبيرة ومعرفة متكاملة بالمراجعة، والرقابة الداخلية وكيفية ضبط الغش وإدارة المخاطر المرتبطة به في إطار التفهم الحقيقي لأساسيات البيئة القانونية ومهارات الاتصال.
2. هنالك دوافع من وراء تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية ، وتتمثل في تلبية حاجة القضاء إلى خبراء واستشاريين يدلون بأرائهم حول المخالفات المالية.
3. توفر لدى المحاسب القضائي التمييز والخبرة العالية والقدرة على الإقناع ، وتأييد الدعاوى وضرورة التحاقه بالدورات التدريبية والبرامج المتخصصة ، والحصول على شهادة معتمدة من جهات متعارف عليها.
4. تتمثل أساليب المحاسبة القضائية في المراجعة التفاعلية والمراجعة التشريعية والمراجعة الالتزام بالقوانين والتشريعات والأحكام وإجراء التحريات والأداة التشخيصية ، وتطبيق هذه الأساليب يؤثر على التخطيط على عملية المراجعة الخارجية.

(1) د. نجوى أحمد السيدي ، مرجع سابق ، ص ص 66 - 84.

شكل رقم (1-3)

المهام الرئيسية للمحاسب القضائي

خدمات التقاضي	التحري عن الغش المالي
جمع المستندات لقبول أو رفض الادعاء	التحري والكشف عن الغش في القوائم المالية
مراجعة المستندات الملائمة لتكون التقييم المبدئي للحالة وتحديد مجال الخسارة وقيمتها	مراجعة الحالات الفعلية للغش واقتراح طرق معالجتها
فحص الأدلة المناسبة وتقديمها وتكوين الرأي في الغش المالي وحضور جلسات القضاء وابداء الشهادة ، وتوضيح القضايا المالية	المساعدة في حماية الاصول واسترجاعها بالتنسيق ، والاستعانة بالخبراء في مجالات متعددة

المصدر: إيمان محمد سعد الدين ، 2010م ، دراسة تحليلية للمحاسبة الإيداعية ودور المحاسب القانوني في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الإتصالات والتكنولوجيا المصري ، (مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة، جامعة القاهرة ، العدد 75 ، 2010م) ، ص 291.

المهارات المهمة الواجب توافرها في المحاسب القضائي

تتمثل المهارات المهمة الواجب توافرها في المحاسب القضائي فيما يلي⁽¹⁾ :

1. الشاهد الخبير، يجب أن يكون قادراً على كشف الحقائق لتقديم شهادة صادقة ، وهذه القدرة يجب أن تزيل أي اعتقاد بعدم وجود فساد وتعتبر هذه أهم مهارة له.
2. المحاسبة القضائية مختلفة لأن حل المشكلة يحتاج لأكثر من فهم يعتمد على المقدرة بدلاً من خطة منظمة بخلاف مهارات المحاسبة التقليدية.
3. أثر البيئة التنظيمية للغش المالي ، فإن القدرة على حل اللغز المالي تكون سمة مهمة للغاية للمحاسبين القضائيين.

⁽¹⁾Jamesm and Others, Op. Cit., PP 31- 338

4. الممارسين والأكاديميين يتفقون على أهمية أن يذهب المحاسب القضائي أبعد بخصوص تطبيق الأساليب الشاملة ، وهذه تستدعي مزيد من مهارات العقلية المتقدمة مقارنةً بالتي تتبع في المحاسبة التقليدية.

5. ينبغي أن يكون المحاسب القضائي على معرفة بالإجراءات القانونية وقواعد الإثبات ، والعمل بها ونقل النتائج وعرضها بصورة فاعلة ويعد هذا الهدف هو الاسمى.

ويضيف كاتب آخر بعض المهارات الواجب توافرها في المحاسب القضائي هنالك مجموعة من المهارات التي يجب توافرها في المحاسب القضائي⁽¹⁾:

1. الفهم العميق للعلوم المحاسبية المتقدمة والمراجعة.
2. أساليب وطرق وإجراءات التحري والتقصي وجمع المعلومات.
3. ممارسة أعلى درجات الشك المهني عند القيام بعملية المراجعة أو التدقيق.
4. مهارة التفكير المنظم والمنهجي لحل المنازعات القضائية.
5. مهارة جمع الأدلة والاتصال الفعال وعرض التقارير وأدلة الإثبات أمام القضاء.
6. الفهم لمداخل وطرق المحاسبة الاحتياطية المضللة.
7. المهارة المتميزة في الاتصال الشفهي والمكتوب وتقنية المعلومات.
8. الإجراءات الجنائية وإجراءات التقاضي.
9. المعرفة الكافية بالقوانين والتشريعات.

يتضح للباحث بأن المحاسب القضائي لا بد أن تتوفر فيه مجموعة من المهارات العديدة والمتخصصة لتنفيذ عملية التحقيق ، مهارة التحري والتحقيق والتقصي والفهم الدقيق للجوانب القانونية المتعلقة بقضايا الغش والاحتيايل واللوائح والقوانين، وكذلك الفهم العميق لبعض البيانات المالية والقدرة على جمع المعلومات والأدلة وتحليلها ، والبحث عن الحقائق التي تثبت صحة ادعاءه ، وتأييد الدعاوى القضائية وفض النزاعات وتسويتها، التمتع والإلمام بمهارة تقنية المعلومات والمهارات الشخصية الفائقة، ومهارة الاتصال والتواصل مع الآخرين والتعامل مع رجال الأعمال ، مهارة العثور على

(1) إيمان محمد سعد الدين ، مرجع سابق ، ص 101.

الاصول المفقودة وحوكمة الشركات وطرق وآليات وأساليب المحاسبة القضائية لاثبات الواقع وفك
طلاس الأرقام.

واجبات وصلاحيات المحاسب القضائي

لعل من اهم واجبات وصلاحيات للمحاسب القضائي منها مايلي:⁽¹⁾

1. يستعرض مذكرة الادعاء في القضايا الجنائية.
2. يستعرض عريضة الاتهام في قضية جنائية إذا قدم التحقيق إلى كبير هيئة المحلفين.
3. يستعرض الألة المتاحة والمتوقعة لاثبات أو عدم الموافقة على الاتهامات في القضايا الجنائية أو تقديم الدعم أو الرفض والاستجابة للمدعي في مواقف القضايا المدنية.
4. يتحقق من دقة البيانات المحاسبية المقدمة للمحكمة سوا كانت جنائية أم مدنية.
5. يقدم المشورة للمحامين والقضاة بشأن المشاكل الفنية المحتملة في المحاسبة.
6. يحدد طريقة أبسط لتقديمها لشهادة النيابة والقضاة لتتوير المحكمة.
7. يوفر معلومات لتعيين واختيار الموظفين بفعالية.
8. يتم تعزيز ثقة المساهمين من خلال اضاء مصداقية على البيانات المالية.
9. يتم توريد سيرة ذاتية حالية للخوض في تفاصيل التأهيل بصفة المحاسب القضائي.

دور المحاسب القضائي في تأييد الدعاوى القضائية ، يتمثل في الآتي⁽²⁾:

1. لتأكد من وجود شكوك أو علامات أو اشارات حمراء حول وجود دلائل غش في القوائم المالية.
2. جمع الأدلة اللازمة وتقييمها ودراسة عوامل مخاطرة الغش المرتبطة لكل من التقارير المالية واختلاس الاصول.
3. استخدام الاجتهاد المهني عند تقييم عوامل مخاطرة الغش والتخطيط للمراجعة وتقديم التقرير.

⁽¹⁾Emma, Emma and Others, **Forensic Accounting Developing Economies** , Problems and Prospects the University Advanced Research, Journal Issue 1, Vol. 17, No.1, 2009, PP. 8- 13.

⁽²⁾ د. نجوى أحمد السيسى ، مرجع سابق ، ص 67.

4. عقد جلسات من العصف لذهني بين افراد فريق المراجعة لتبادل الأفكار والخبرات بشأن ارتكاب الغش واجراء إتصالات بشأن الغش مع الإدارة ولجنة المراجعة والآخرين.

5. الافصاح عن جهات أخرى خارجية مثل الإدارة العليا ولجنة المراجعة ، وذلك في حالة الاستدعاء القضائي.

من مما سبق يستنتج الباحث أنه لا بد من توافر التأهيل العلمي والعملية لدى المحاسب القضائي ، وأن يكون لديه فهم عميق للعلوم المحاسبية والتشريعات والإجراءات الجنائية وإجراءات التقاضي ، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والفحص الكامل للأنشطة محل الفساد المالي، والتحري عن الثغرات أو نقاط الضعف في الشركة ، وممارسة أعلى درجات الشك المهني عند تنفيذ عملية المراجعة ، كل ذلك باستخدام أساليب المحاسبة القضائية مثل المراجعة التفاعلية ، المراجعة البعدية ، النسب المالية ، المراجعة التشريعية ، الأداة التشخيصية وأي مهارة أخرى ، التي تعاون المحاسب القضائي وإستخدامه لتلك التقنيات تساعده في اثبات صحة الحسابات وتقدير الخسائر وتسوية النزاعات.

سادساً: الجهات التي تمنح تراخيص المزاول في المحاسبة القضائية

توجد مجموعة من المنظمات المهنية والتي تعمل في مجال مكافحة الاحتيال ، وتمنح تراخيص لمزاوله المهنة ، ومنها ما يلي⁽¹⁾:

1. مجمع مفتش جرائم المال

يقوم المجمع باصدار امتحان وشهادة محاسب قضائي معتمدة ، ويشترط في القبول خبرة لمدة سنتين والتسجيل في المجمع ، وأيضاً شهادة علمية في التخصص بحد أدنى بكالوريوس.

2. مجمع المحاسبين الأمريكيين

يقوم المجمع بعمل امتحان للمحاسب القضائي المعتمد ، ويصدر شهادة كتخصص لمنسوبيه من حملة زمالة المحاسبين باشتراط خبرة خمس سنوات في المجال واجتياز امتحاناتها⁽²⁾.

⁽¹⁾Singleton and others, **Fraud Auditing and Forensic Accounting, United State of America** , Fourth Edition, New York, John Willey and sons, 2006, P. 532.

⁽²⁾ د. مقدار أحمد الجليلي ، مرجع سابق ، ص ص 97 – 103.

3. جمعية فاحصي الاحتيال المرخصين

تم تأسيس الجمعية سنة 1988م ، وهي أكبر المنظمات لمكافحة الغش في العالم ، وتتكون من ما يقارب 75000 عضواً منذ نشأتها وحتى عام 2014م ، وهي تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات والدورات في مجال مكافحة الاحتيال وتمنح الجمعية ترخيص فاحص الاحتيال المرخص⁽¹⁾

4. جمعية اخصائيي الاحتيال المرخصين

تم تأسيسها في عام 1984م ، فهي مؤسسة غير ربحية هدفها تقديم فرص التدريب الجيد والفعال في اكتشاف عمليات الاحتيال ، حيث تمنح ترخيص اخصائيي الاحتيال المرخصين⁽²⁾.

5. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

تم تشكيل المعهد سنة 1887م هذا المعهد أسهم في دعم مهنة التدقيق وجعلها تشغل دوراً فريداً وأساسياً في المجتمع الأمريكي ، ويعد المنظمة المهنية المحلية لمهنة المحاسبة القانونية والتدقيق ، ويصدر المعهد معايير تدقيقية وأخلاقية⁽³⁾.

6. الجمعية الوطنية لمحلي التقييم المرخصين

تأسست عام 1990م نتيجة لحوجة المجتمع إلى مستشارين في مجال التقييم يقدر عدد من تم تدريبهم ما يقارب سبعة عشر ألف وخمسمائة محاسب قانوني ، ومن خدماتها دعم مستخدمي الخدمات التجارية ، تقييم الاصول غير الملموسة ، الخدمات المالية القانونية ، تقييم الاضرار وجميع أنواع الغش والكشف عنها والوقاية منها من خلال تدريب العاملين في القطاع المالي في هذه التخصصات ، وتمنح شهادة محلل معتمد⁽⁴⁾.

7. المجلس الأمريكي للمحاسبة القضائية

تم تمويله سنة 1997م ، وهو يعمل تحت مظلة الكلية الأمريكية للتأمين القائمين الدوليين ، والتي بدأت أعمالها سنة 1992م ولديها أكثر من خمسة عشر ألف عضو من مختلف التخصصات القضائية ،

(1) <http://www.acge.com>

(2) <http://www.acgsnet.org/#!/history/cialz>

(3) <http://www.infotechaccountnats.com>

(4) <http://www.nacra.com>

وبدأت تمنح التراخيص سنة 2001م باسم المحاسب القضائي المرخص ، وهي تختلف عن جمعية فاحصي الاحتيال المرخصين ، فهي تقتصر وتركز على التدريب ومنح التراخيص للمحاسبين⁽¹⁾.

8. مركز المسائل القضائية الهندي

يتميز المركز بتقديمه الخدمات الاستشارية والتعليمية ، وله ما يقارب عشرون مكتب ممثلاً له في جميع الدول ، فضلاً عن شبكة تضم أكثر من ستمائة عضو يعملون في مجال المحاسبة القضائية ، ويمثل هذا المركز الهيئة الرسمية الوحيدة التي توفر التعليم في مجال المحاسبة القضائية ، بالرغم من ذلك عدم تبعيته إلى أي جامعة في الهند ، ويعمل المركز على توفير ثلاثة أنواع من التدريب لمنح التراخيص وهي:

أ. برنامج المحاسبة القضائية المرخص.

ب. برنامج المحاسبة القضائية المصرفية.

ج. برنامج المحاسبة القضائية في مكافحة غسيل الأموال.

9. جامعة تورنتو في كندا

هي جامعة في تورنتو بكندا يدرس فيها سبعة وأربعين ألف طالب ، فهي واحدة من أكبر عشرين جامعة في العالم ، تأسست في عام 1827م ، وأنشأت المعهد الكندي للمحاسبين القضائيين لتوفير برنامج يمنح شهادة الدبلوم في المحاسبة القضائية والتحري⁽²⁾.

حيث هنالك العديد من الجامعات التي تقدم برامج دراسية في المحاسبة القضائية ، ومن أشهرها جامعة وست فيرجينيا ولديها فروع في البحرين وبعض الدول العربية ، وكذلك جامعات في أستراليا وكندا وغيرها تمنح شهادات في المحاسبة القضائية.

يستنتج الباحث بعد عرض الجهات التي تمنح تراخيص مزاولة المحاسبة القضائية وأظهار دور الجامعات في بناء شخصية المحاسب القضائي ، وبعض الجامعات تقوم بتدريس المحاسبة القضائية وتعطي شهادة معتمدة ، وتمنح المحاسب القضائي مؤهل علمي ، ويكون مؤهل تأهيلاً شاملاً على كافة الجوانب المحاسبية والطرق والأساليب المحاسبية المضللة ، ونظراً لارتفاع معدل الدعاوى

⁽¹⁾<http://www.cerfa.org>

⁽²⁾<http://www.wikipedia.org/wiki>

القضائية وكثرة المنازعات التجارية وما صاحبها من ارتفاع معدل جرائم المال والاحتياالات والسراقات ظهرت أهمية المحاسب القضائي ليقوم بدوره في اكتشاف والحد من ممارسات الفساد المالي داخل الشركات ومحاسبة المفسدين ، وتكميم الاضرار التي قد تلحق بالشركة وطوق النجاة من الإنهيار والافلاس وبنهوض الشركات يتعافى الاقتصاد والذي ينعكس ايجاباً على المجتمع بالفائدة.

سابعاً : شروط الحصول على رخصة محاسب قضائي

حتى يزاول المحاسب القضائي عمله لابد من الحصول على شهادة مهنية من منظمة عالمية تدعى (NACFE)National Association of Certified Fraud Examiners .

تأسست هذه المنظمة استجابة لزيادة الطلب على موضوعات كشف الغش في الشركات ، الهادفة لتحقيق الارياح والقطاع الحكومي ، وان الهدف الاساسي لهذه المنظمة المهنية هو تقليل حدوث الغش ومساعدة الاعضاء في اكتشاف ومنع حدوث الغش ، كما انها تمنح شهادة مهنية تسمى (CFE)Certified Fraud Examiners. حيث الاشخاص الذين يحملون هذه الشهادة يكونوا مؤهلين بموجبها للقيام بالاعمال التالية: مدققي الغش والاحتيال ، المحققون ، محاسب قضائي ، محاسب عام، منفذ قانوني عيني ، مانع الخسائر ، عضو المجمع المهني للمحاسبين القضائيين .
تمنح شهادة محاسب قضائي CEF من خلال عقد امتحان موحد ، وان الحاصلين على هذه الشهادة يمتلكون خبرات حل المنازعات المتعلقة بمجال الغش وذلك من خلال البحث والتحري عن الاداء وعمل تحقيقات وكتابة التقارير ، الادلاء بشهادة في منع واكتشاف الغش⁽¹⁾ .

يمكن تحديد التدقيق لمخاطر الغش فإن المحاسب يقوم بمراجعة دقيقة لظروف الغش والتلاعب بابعاده الثلاثة وهي الدوافع والفرص ومحاولات تغطية الغش ويمكن تحقيق احتمال المخاطر الناتجة عن الغش والعمل على معرفة اهميتها وحجمها احتمالية حدوثها⁽²⁾ .

يمكن القول بان المحاسب القضائي له دور كبير في تنوير القضاء والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في حالة ما إذا كانت الدعوى القضائية ممثلة في نزاع بين طرفين امام القضاء كما في حالات التهرب الضريبي⁽³⁾ :

(1) د. ماهر موسى درغام ، مرجع سابق ، ص 17.

(2) د. عارف عبد الله عبد الكريم ، المراجعة المتقدمة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2014م) ، ص ص 243 – 244 .

(3) نجوى أحمد السيسى ، مرجع سابق ، ص ص 63 – 64 .

1. يتم رفع الدعوى القضائية إلى نيابة الاموال العام التي تقوم بدورها بالتحقيق واحالة موضوع النزاع إلى لجنة الفحص والتي تشكل من المالىين من مصلحة الضرائب لدراسة الموضوع من الناحية الفنية.
2. تقوم لجنة الفحص بعد حلف اليمين باستدعاء الممول وأخذ اقواله والاطلاع على الدفاتر والمستندات واعداد التقرير وارساله إلى نيابة الاموال العامة .
3. تقوم نيابة الاموال العامة باستدعاء اللجنة لمناقشة تقريرها معهم واتخاذ القرار اما بالحفظ او احالة موضوع النزاع إلى القضاء ، وهنا يمكن للممول انتداب المحاسب القضائي للبحث والتحري والتقصي عن صحة اتهامه من قبل مصلحة الضرائب عن قضية تهريه ضريبياً .

ثامناً : الاعتبارات الواجب توافرها في المحاسب القضائي

هنالك عدة اعتبارات واجب توافرها في المحاسب القضائي منها مايلي⁽¹⁾:

1. يجب ان يمتاز المحاسب القضائي بالخبرة والمؤهلات العلمية الكافية لتساعده لاتمام عمله .
2. يجب الاستناد على المحاسب القضائي في فترات مبكرة للحصول على افضل استفادة يمكن تحقيقها حيث تكون المساعدة التي يقدمها المحاسب القضائي في الفترة الاولى اكثر وصفاً من خلال تقليل التكلفة الاجمالية وتعظيم المنافع .
3. لا بد من اشراك المحاسب القضائي كشاهد خبير واطلاعه على كامل المستندات المتعلقة بموضوع النزاع .
4. في حالة اشتراك المحاسب القضائي يجب على الاستشاري ان يقوم بالاسناد إلى محاسب قضائي وكذلك سوف تظهر المنفعة ما بين العميل والاستشاري وسوف تمتد أيضاً لنتائج العمل من خلال مساهمة المحاسب القضائي.

هنالك صفات يجب ان يتمتع بها المحاسب القضائي منها⁽²⁾:

1. حب الإطلاع.

2. أن يكون خلاق وقادر على الإبداع في عمله .

3. الإصرار .

⁽¹⁾Alan Zysman,2011what you know about forensic accounting www.Forensic accounting information.com

⁽²⁾Ibid

4. عقلاني في تصرفاته وفي اتخاذ القرارات .
5. منظم في عمله وذلك على وجه الضرورة .
6. الثقة في النفس .
7. يمتاز بخبرات قضائية متميزة .

مما سبق يتضح للباحث ضرورة وجود تشريع يحدد واجبات وصلاحيات المحاسب القضائي في كل من المحاكم ولجان الاعتراض بديوان الضرائب وتطوير عمل الخبير وانسجامها مع متطلبات المحاسبة القضائية ، تدريب المحاسبين القضائيين وتأهيلهم وتزويدهم بالخبرات اللازمة والتكامل بين المحاسب القضائي والمراجع العام معاً للعمل على محاسبة الفساد المالي والإداري واكتشافه والوقاية منه والحد من آثاره .

تاسعاً : دور منظمات المجتمع المدني في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري دور منظمات المجتمع المدني:

نجد أن منظمات المجتمع المدني تلعب دوراً هاماً وفعالاً في مكافحة الفساد المالي والإداري وذلك عن طريق مطالبة الحكومة بإجراء الإصلاحات وتفعيل مبدأ المساءلة والشفافية والنزاهة لتسهيل عملية المشاركة السياسية والإشراف على أداء المؤسسات الحكومية وإدارة شئون الدولة ، ومن الصعب تحقيق تنمية بدون توافر أداء سياسي ومساعد للدولة (المجتمع المدني) وما يمكنه من إجراء تحويلات ديمقراطية حقيقية .

1. على مؤسسات المجتمع المدني رصد وتجميع وتحليل المعلومات المتعلقة بالظواهر الخاصة بالفساد المالي وبصورة مهنية دقيقة وعادلة لتتمكن من الوصول إلى الفاسدين وتقديمهم للعدلة.
2. تعزيز دور مؤسسات المجتمع المدني في تثبيت القيم الانسانية واحترام القانون وحماية الفقراء وخلق التوافق بين المصلحة العامة والخاصة بما يكفل حماية المال العام⁽¹⁾.
3. تفعيل وتطوير المواد في الدستور وحماية استقلالها بما ينسجم مع تحقيق اهدافها المشروعة.

(1) د. اسماعيل الشطي وآخرون ، دور مؤسسات المجتمع المدني في مكافحة الفساد في البلاد العربية ، (بيروت : مركز دراسات الوحدة العربية ، 2004م) ، ص 292 .

4. نجد ان الفساد يؤدي إلى تزايد معدلات التضخم نتيجة الادارة الاخاطئة لموارد الدولة وضعف الاداء الحكومي في تقديم الخدمات الضرورية للمواطنين .

5. هنالك اشكال من الفساد المالي والاداري اصبحت مألوفة في حياتنا مثل الرشاوى والتزوير والتهرب الضريبي والجمركي وانتشار المخدرات وتجارة البشر وهجرة الكفاءات ، وتراجع الاستثمارات وغيرها من الظواهر السالبة ، فعلى منظمات المجتمع المدني الحد من تلك الظواهر والقضاء عليها (1) .

يتضح للباحث أن دور منظمات المجتمع المدني في محاربة ومحاسبة الفساد المالي والاداري كبيراً جداً ، فهي تعمل على إرساء نظام ديمقراطي وتوسيع المشاركة السياسية وتحقيق العدالة الاجتماعية والعمل على تطوير وتحديث ومتابعة الخطط والبرامج والإشراف عليها والآليات التي تراقب وتضبط هذه الظاهرة بعد تحديد مسبباتها واسبابها وتحليلها فالفساد يؤثر على التنمية والاستقرار ، ويرى الباحث ان ضعف الوعي لدى افراد المجتمع يولد الفساد بشقيه ، فالمجتمع المتحضر يتمتع بالشفافية والإستقلالية والحرية في امتلاك القرارات والمعلومات بحيث تكون متوفرة لديه دون عناء ، بينما في الدول النامية نجد المعلومة والاعلام وغيرها خاضعة للمراقبة الامنية الامر الذي يجعلها غير صادقة في تناولها للمادة فبالنالي الحقيقة تكون مفقودة وغائبة عن المواطن وهنا يبرز دور منظمات المجتمع المدني في الدفاع عن حقوق الافراد وتنويرهم بمعرفة ما لهم وما عليهم من حقوق وواجبات ، فالجهل بمعرفة الحقوق ينشأ عنه انتشار الفساد المالي والإداري.

عاشراً: الاساليب الحديثة للحد من ممارسات المخالفات المحاسبية :

هنالك وسائل واساليب حديثة مستخدمة للكشف عن ممارسات المخالفات المحاسبية في ما يلي :

1. وضع معايير اخلاقية مهنية جديدة ، فهو ما يعرف بمفهوم حوكمة الشركات للحد من ظواهر المخالفات المحاسبية والاضرار التي تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية (2) .

(1) د. ولاء علي البحيري ، المجتمع المدني والاصلاح السياسي ، (القاهرة : جامعة ستة اكتوبر ، مجلة العلوم الانسانية ، العدد 38، 2008م) ، ص 3.

(2) بسمه قيس شهاب الدين الكيلاني ، تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها ، (بغداد: جامعة بغداد ، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2008م) ، ص 23.

2. ظهور لجان المراجعة في الولايات المتحدة الامريكية ، وذلك بعد الفوائح المالية الناتجة عن التلاعب في السجلات المالية ، والتي اسفرت عن قيام بورصة نيويورك وهيئة سوق المال الامريكي بالتوصية بضرورة انشاء لجنة بالمنظمات المسجلة تكون بها عدد من الاعضاء غير التنفيذيين مهمتها المراجع الخارجي وتحديد اتعابه واستقلاليتها عند ابداء رأيه الفني في القوائم المالية التي تصدرها تلك الوحدات ، ولذلك فقد اوصى المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين جميع الشركات سواء مسجلين او غير مسجلة بضرورة انشاء لجنة مراجعة .

3. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الاخلاق المهنية والتي من اهم وظائفها وضع قواعد للسلوك .

4. اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية ، ونقابة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف المخالفات المحاسبية ، فان المراجع الكفو يقوم بتصميم اجراءات المراجعة للحصول على تأكيد مقبول عن التحريفات الناشئة عن المخالفات المالية التي يتم اكتشافها .

5. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية ، ويتم ذلك عن طريق :

أ. سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية او حتى الغاؤها .

ب. تفعيل فرضية الثبات وهنا نقصد بالثبات هو استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، وهذا يعني انه حتى إذا اختارت منظمة ما سياسة محاسبية تتاسبها في أحد الاعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الاعوام اللاحقة والمقصود من ذلك هو عدم تغيير السياسة المتبعة إلا في حالة الضرورة القصوى.

6. ينبغي من اطار التحكم المؤسسي ان يعترف بحقوق اصحاب المصالح التي ينشئها القانون ، او تنشأ نتيجة اتفاقات متبادلة وان يعمل على تشجيع التعاون النشط بين المنظمات واصحاب المصالح في خلق الثروة⁽¹⁾ :

أ. احترام حقوق اصحاب المصالح التي نشأ القانون او نتيجة الاتفاقيات المتبادلة .

ب. سيتكفل القانون بحماية اصحاب المصلحة .

⁽¹⁾ صبيحة بزران العبيدي ، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الابداعية وتحقيق التوافق بين مصالح اطراف الوكالة ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008م).

ج. وجود آليات لتحسين الاداء ومشاركة العاملين .

د. يشارك اصحاب المصلحة في عملية التحكم المؤسسي والسماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة .

هـ. ينبغي لاصحاب المصالح والعاملين وهيئاتهم ان يكونوا على اتصال بمجلس الإدارة للاعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات الغير قانونية وغير الاخلاقية .

و. ينبغي ان يكتمل اطار التحكم المؤسسي باطار فعال وكفاء للاعسار واطار فعال لتنفيذ حقوق الدائنين .

يتضح للباحث ان الوسائل والإساليب الحديثة للكشف عن ممارسات الفساد المالي والإداري ضرورية جداً وبالنظر إلى الزيادة السكانية الكبيرة وتعدد الأنشطة التجارية والصناعية هنا ظهرت الحاجة لوضع اسس ومعايير اخلاقية حديثة تتماشى مع واقع الحياة ، ووضع ميثاق للسلوك المهني وقواعد ارشادية له ، للحد من الظواهر والمخالفات المحاسبية والاضرار التي تنشأ من وجودها ، وذلك لعدم وجود شفافية وافصاح عن تلك الممارسات ، فالافصاح عن اعداد كشوفات محاسبية حقيقية ، التأكد من اهمية دور المحاسب القضائي في ابداء رايه بشكل عادل وصحيح ، والافصاح عن السياسات المتبعة في المنشأة والطرق المحاسبية والمعلومات وكذلك الافصاح عن تقرير مراقب الحسابات وعن تقرير المراجع الداخلي والخارجي مهم جداً .

يرى الباحث ان المراجع يسعى للحصول على ادلة كافية ومناسبة تثبت انه ليست هنالك تحريفات حدثت أو اخطاء في القوائم المالية وهنا تشير إلى ان هنالك نقطة مهمة وهي ان عملية المراجعة يوجد بها كثر من المخاطر لا يمكن تجاهلها في عدم اكتشافها للتحريفات في القوائم المالية الناتجة عن الممارسات المحاسبية وبالتالي يجب اتباع اسس واساليب حديثة يمكن من خلالها اكتشاف الاخطاء قبل وقوعها وفي حالة وقوعها العمل على تكميم الاضرار الناتجة عنها ومعالجتها حتى لا تتكرر مرة اخرى .

اخلاقيات مهنة المحاسبة القضائية :

نجد أن اخلاقيات المهنة لها دور هام في المساعدة في تفادي وقوع الاخطاء واعمال سواء السلوك والعمل على اكتشافها داخل المؤسسات ، وان وضع برنامج لاخلاقيات المهنة وتنفيذها بشكل صارم وسليم هو امر مهم ويؤدي إلى حماية المستثمرين والعملاء ومجتمع الاعمال .

أخلاقيات المهنة:

عرفت بانها هي القواعد المرشدة لممارسة مهنة ما ، للارتقاء بمثالياتها ، وتدعيم رسالتها ، وتحديد اهميتها والممارسات والاولويات داخل مهنة معينة ، إلا أننا لا يمكن ان نفرضها بالاكراه والقوة ولكن بالالتزام ، وان الطريقة الوحيدة للحكم على مهنة معينة هو سلوكيات اعضاء تلك المهنة ازاءها، والحفاظ على قيم الثقة والاحترام والكفاءة والكرامة⁽¹⁾.

يعتبر الافصاح العادل والشامل له اهمية في عملية الابلاغ المالي واستجابة للاحتياجات الاجتماعية المتغيرة وقد تناول مجلس معايير المحاسبة المالية ولجنة تداول الاوراق المالية بشكل خاص موضوع الافصاح ، وقد اصبح مراعاة وتطوير قواعد اخلاق العمل المهني مهمة اخرى في مهنة المحاسبة فاصبح من المحاسبين كمهنيين المحافظة على ارفع مستويات الاخلاق المهنية، وقد ادت الفضائح التي شهدتها مطلع القرن الحادي والعشرين إلى تراجع النظرة الجيدة التي كانت تحظى بها المحاسبة ، ولكن يتوجب على المهنة الاستمرار في الكفاح لتحسين هذا الشعور لدى الجمهور ، ويجب النظر إلى قواعد العمل المهني المحاسبي كنقطة بداية في تحديد اخلاقيات المهنة المحاسبية⁽²⁾.

هنالك مجموعة من الاعتبارات الاخلاقية للمحاسبين القضائيين منها ما يلي :

1/ من المنفق عليه بشكل عام ان السلطة تتضمن المسؤولية وان الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة.

(1) د. هند علوي، الحاجة إلى اخلاقيات مهنة الارشيف ، (الجزائر : ام البواقي ، محافظة المكتبات الجامعية ، مجلة اوبرينيا ، العدد 13 ، يونيو 2007م) ، ص ص 7 - 8 .

(2) ريتشارد وكلاارك شرويدر وآخرون ، نظرية المحاسبة ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2006م) ، ص 669 .

وهناك نظرية راؤول الشهيرة للعدالة والتي تم وضعها سنة 1952م وتشير إلى أن المعدين للبيانات المالية هم الذين يسئون استخدام السلطة في مواقعهم ويرتكبون نوعاً من الظلم⁽¹⁾. فقد وجه طلبة المحاسبة إنتقادهم للصفقات المتعرضة للتلاعب وسوء استخدام المبادئ المحاسبية، وقد اكتشف آخر ان المراجعين والمحاسبين في بريطانيا عدم استجابتهم لمثل هذه التصرفات . بالنظر العام إلى مفهوم وعدم الامانة يمكننا ان نتطرق لمستوى شخصي اكثر حيث يقوم الافراد باتخاذ قرارات بشأن العمل تكون قابلة للدفاع عنها بشكل او بآخر ، ومع ذلك فإن قرارات العمل غير معفاة من الاعتبارات الاخلاقية وبالنظر من منظور اخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة اخلاقياً ، فهي ليست عادلة حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على اضعاف سلطة المنظمين ، حيث يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة الامر الذي يترتب على ذلك قلة احترام للقوانين والانظمة واجراءاتها⁽²⁾.

الممارسات الغير اخلاقية من اختيار السياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش ومما ينتج عنه بيانات مالية غير صحيحة ومضللة .

2/ يشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في عدة اوجه ، بحيث يمكن النظر إلى القيم والافكار المنبثقة عن نظم القانون ونظم العدالة لان مثل هذه النظم هي منشآت اجتماعية يمكن النظر خلفها لايجاد قيماً اخلاقية اساسية مثل الصدق والعدالة.

يتضح للباحث ان المنظور الاخلاقي لمهنة المحاسبة القضائية مرتبط بظاهرة الفساد المالي والاداري فالمحاسبة القضائية تعمل على محاسبة الفساد المالي والاداري باستخدام التقنيات والآليات الحديثة للحد من آثاره المدمرة ، فالشخص يرتكب الفساد عندما يفقد وازعه الديني وتتلاشى اخلاقياته فالفساد سلوك غير اخلاقي يتنافى مع مبادئ ومقاصد التشريعات والديانات السماوية ، وان فقد الشخص اخلاقياته فقد القواعد المرشدة له التي تدله على طريق الصلاح والرشاد ، فمهنة المحاسبة القضائية

⁽¹⁾Ficher, M. and K. Rosen Zweig, **Attitudes of standards and Accounting Practitioners Conce Rning the Ethical Acceptability of Earning Management**, Journal of Business Ethics 14, 1995, P.444.

⁽²⁾Naser, K. and M. Pendlebury, **A Note on the use of Creative Accounting**, British Accounting Review, 24, 1992, P. 111.

بدون اخلاقيات تكون غير عادلة وصادقة في بياناتها وتكون مضللة ، وكذلك مهنة الطب ان فقدت اخلاقيات المهنة تكون غير انسانية وغيرها من المهن .

فالالتزام بالاخلاقيات المهنية واتباع القواعد الرشيدة يؤدي إلى انضباط سلوك اعضاء المهنة في ممارستهم لها ، وبالتالي ينعكس ايجاباً على اداءها ، ويجب على جميع المنظمات الالتزام والعمل باخلاقيات المهنة حتى تتفادي السلوكيات المشينة التي تضر وتؤثر على عملها⁽¹⁾ .

أحدي عشرًا : المعايير الدولية للمحاسبة القضائية :

نجد انه في بعض الدول النامية ليس لديها جهات متخصصة لوضع معايير تدقيق تساعد في دخول الاسواق العالمية أو الاستعانة بها في الداخل ، نجد ان بعض الدول استخدمت المعايير الدولية لتطوير معاييرها الوطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة بينها ، وفي حالة وجود اختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الدولي والوطني ، والهدف هو تنبيه المدقق لهذا الاختلاف الذي يجب اخذه في الحسبان عند اعداد تقريره .

نجد أن الدور التقليدي الذي يلعبه مدققي الحسابات وعدم قدرتهم على إكتشاف الغش برغم المسؤولية الملقاة على عاتقهم فقد تطورت مسؤوليته في الوقت الحاضر ولم تقتصر على ابداء الرأي الفني المحايد وعن مدى صدق وعدالة القوائم المالية فقط بل تعدى ذلك لتقديم تأكيد معقول عن خلو القوائم المالية من التحريفات الناتجة عن الغش وهنا ظهرت الحاجة لمعايير المحاسبة الدولية .

معيار المراجعة الدولي رقم (240) ومعيار المراجعة الامريكي رقم (99) ، هذا المعيار جعل مراقب الحسابات اكثر شكاً من ذي قبل بالاضافة لهيكله المراجعة لإكتشاف الغش والتحريف في القوائم المالية⁽²⁾ .

حيث أشار المعيار الدولي رقم (240) إلى أن الغش هو فعل مقصود من قبل شخص او اكثر في الادارة والمكلفين بالرقابة والموظفين او اطراف خارجية ، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من اجل

⁽¹⁾Lyons, D. *Ethics and Rule of Law*, Cambridge University Press, (Cambridge), 1984, P. 196.

⁽²⁾عبد الوهاب نصر علي ، أثر محددات التلاعب في القوائم المالية على تخطيط اجراءات المراجعة وأثر ذلك على تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 42 ، العدد الأول ، 2005م) ، ص ص 10 - 40 ،

الحصول على مصلحة غير عادلة او غير قانونية ، والذي ينتج عنه تحريف للقوائم المالية ، ووضح العبادي أن كل من الاخطاء والغش يترتب عليها وجود تحريفات في القوائم المالية ، قد يجعلها غير معبرة بصدق عن المركز المالي ونتيجة الاعمال ، وهو ما قد ينعكس على مستخدمي المعلومات ويؤثر سلباً على قراراتهم المعتمدة على هذه القوائم المالية .

حيث يتم التمييز بين الاخطاء والغش على اساس القصد والعمد فالاخطاء تشير إلى التحريف او التصرفات الخطأ غير المقصودة في القوائم المالية ، اما الغش فهو يشير إلى التصرف العمدي المقصود المبني على الخداع للحصول على مزايا او منافع غير قانونية او غير عادلة ، والغش يؤدي إلى حدوث تحريفات جوهرية في القوائم المالية ، وهذا هو اساس اهتمام المراجع⁽¹⁾.

نجد أن مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف والتقدير عن الغش والاحتيايل المالي، بدأ بصدور الاصدار رقم (53) من مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى، والذي نظم مسئولية مراجع الحسابات عن الاخطاء وعدم الانتظام.

المعيار رقم (240) اقل احكاماً في ارشاداته بالمقارنة بالاصدارات الامريكية (82-99) بشأن مسئولية مراجع الحسابات في اكتشاف والتقرير عن التلاعب في القوائم المالية ، لان هذا المعيار يكتفي بمحددتين من محددات التلاعب وهما : الدافع والفرصة.

اكّد المعيار رقم (240) على ان راي مراجع الحسابات على القوائم المالية يعتمد على مفهوم حصوله على التاكيد المعقول ، مما يعني ان مراجع الحسابات لا يضمن كشف كل التلاعبات ولكن المهم منها نسبياً .

لم يهتم المعيار رقم (240) بالمفاهيم السلوكية المستخدمة في مجال مسئولية مراجع الحسابات عن التلاعب مثل التفكير الجماعي خلاف عكس الاصدار لمعيار المراجعة الامريكى رقم (99) حيث يمثل المعيار رقم (99) وعياً مهنياً ملموساً من جانب مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى⁽²⁾.

(1) مصطفى راشد العبادي ، مسئولية مراجعي الحسابات بشأن دراسة واكتشاف والتقرير عن الغش في القوائم المالية ، دراسة اختبارية ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، مجلة التجارة والتمويل ، 2008م) ، ص ص 125 – 197 .
(2) د. ريهام السيد علي المنوفي ، دور المراجعة القضائية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، دراسة نظرية ميدانية ، (القاهرة : مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد الاول ، 2011م) ، ص ص 82 – 85 .

أكد المعيار رقم (99) على أهمية الشك المهني في مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفي حالة التقرير وابداء الرأي وتبادل الافكار حول احتمالات وجود مخاطر او غش او تلاعب فهو يمثل تطور جديد في مفاهيم فلسفة المراجعة حيث ان المراجع يبدأ مشككاً إلى ان يثبت العكس.

المعيار رقم (99) يقدم امثلة لمواجهة مخاطر التحريفات والاحتيال في التقارير المالية ويركز على ثلاثة نقاط وهي :

أ/ الاعتراف بالايراد :

تطبيق الادارة بدائل الاعتراف بالايراد كوسيلة لاجراء الغش وتقديم قوائم مالية احتيالية تتضمن اعتراف غير سليم بالايرادات .

ب/ التلاعب في كميات المخزون :

يعتبر احد مصادر المخاطر المتعلقة بالتحريف الجوهرى الراجع إلى الغش ، وعلى المراجع ان يقوم بفحص سجلات مراقبة حركة المخزون لتحديد الاماكن والاصناف التي في حاجة إلى حرص خاص خلال او بعد علمية الجرد وكذلك مراقبة عمليات الجرد في نفس الوقت والقيام بفحص اكثر دقة لمحتويات الاصناف.

ج/ تقديرات الادارة :

كثيراً من الارقام الظاهرة يصعب ايجاد مقياس موضوعي ودقيق للتعبير عنها ، فان قيمتها تعتمد بشكل رئيسي على تقديرات الادارة مثل فحص الديون المشكوك فيها وفحص التعويضات ومخصصات الضرائب وغيرها⁽¹⁾، في مجال مسئولية مراجع الحسابات ، لأنه أكد على سلوكيات ارتكاب التلاعب ، وهي توافر ثلاثة محددات هي الدوافع والفرصة والتبرير⁽²⁾.

(1) د. عارف عبد الله عبد الكريم ، المراجعة المتقدمة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2014م) ، ص ص 259 – 260.
(2) محمد سامي راضي ، موسوعة المراجعة المتقدمة ، (الاسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2011م) ، ص ص 142 – 147.

الاصدار رقم (53) من مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى الذي نظم مسئولية مراجع الحسابات عن الخطأ ودرجة عدم الانتظام ثم اتجهت الاصدارات الامريكية (82) و(99) والمعيار الدولي رقم (240) نحو مزيد من التنظيم والارشاد المهني لهذه المسئولية المهنية لمراجع الحسابات ، والاصدار رقم (82) جاء بمزيد من التوضيح وقدم كثير من الارشادات لمراجع الحسابات بخصوص كيف يفي بهذه المسئولية⁽¹⁾.

المعيار رقم (2) الصادر في 2004م عن مجلس الرقابة المحاسبية للشركات العامة المقيدة بالبورصة الامريكية نص على ضرورة اعداد مراجع الحسابات لتقرير التصديق على تأكيدات الادارة عن فاعلية هيكل الرقابة الداخلية باعتبار ان مراجع الحسابات الخارجي يكون على دراية بنظام الرقابة الداخلية في الشركة نتيجة لتقييمه لهذا النظام اثناء قيامه بمراجعة القوائم المالية للشركة⁽²⁾.

وقد قام البعض بتقييم مدى فعالية انشاء مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة المقيدة بالبورصة الامريكية حيث صدر قانون في تخفيض فشل عملية المراجعة حيث تم ارجاع الفشل ناتج عن الخطأ البشري غير المقصود ، والغش والتلاعب الذي يقوم به مراجع الحسابات نتيجة لحصوله بصورة مباشرة او غير مباشرة على بعض المزايا المالية من العميل محل المراجعة ، او سبب تأثر مراجع الحسابات بوجود علاقة شخصية بينه وبين العميل⁽³⁾.

يتضح للباحث أن اي تصرف غير صحيح ينتج عنه خطأ سواء ان كان احتيال مالي او تحريف او تلاعب او غش فهي جميعاً فساداً تعبر عن فعل مقصود من قبل شخص واحد أو مجموعة من الاشخاص في الادارة ، وكلها ينتج عنها تحريف للقوائم المالية ، ويرى الباحث انه

<http://www.>

⁽¹⁾ معيار المراجعة المصري رقم 240 ، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ،

Esaaegypt.com/userfiles/file/mayeer/moraga/240.pdf assed on April 10-2013

⁽²⁾James Tachen, **Sarbanes Oxley and Audit Failure**, A Critical Examination Managerial Auditing Journal, Vol 19, No. 3., 2004, PP. 340-350.

⁽³⁾James Tachen, **Sarbanes Oxley and Audit Failure**, A Critical Examination Managerial Auditing Journal, Vol 19, No. 3., 2004, PP. 340-350.

على المدقق ادراك الغش في القوائم المالية والاجراءات اللازمة ولبناء معايير تدقيق للمحاسبة القضائية في السودان يجب مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقوانين والانظمة فهي من المتطلبات الرئيسية لوضع المعايير وهذا يزيد من فاعلية مستوى المحاسبة القضائية والتدقيق ويؤدي إلى توفير الوقت والجهد والتكاليف ويزيد من مصداقية البيانات وزيادة الثقة في الاعتماد عليها وبالتالي تساهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة وزيادة فرص الاستثمار وطمأنة وثقة المستثمرين بالمعلومات المحاسبية المقدمة وخلوها من التحريفات ،زاد الاهتمام بدور المحاسبة القضائية بعد انتشار الفساد المالي والإداري والتطور والانترنت ادى إلى توسيع مجالات استخداماتها وخدماتها نتيجة التحريف والتلاعب في سجلات وحسابات الشركات وفشل المراجع في كشف التلاعب في القوائم المالية ، وهنا برزت اهمية المحاسب القضائي للكشف عن الممارسات الخاطئة وما وراء الارقام .

الفصل الثاني

الاطار العام لمفهوم ممارسات الفساد المالي والإداري

المبحث الأول : مفهوم ظاهرة الفساد المالي والإداري النشأة التاريخية

المبحث الثاني : العوامل التي تساعد على ارتكاب الفساد المالي والإداري

وطرق معالجته

وَأَرْجُو لَهُمْ مِنْ مِّنَ الْأَرْضِ ضَلْفٌ ذَلِكَ لِیَهْنَفُوا خِزْيٌ فِي الدُّنْيَا وَلَهُمْ فِي الْآخِرَةِ ذَابٌ عَظِيمٌ (سورة المائدة ، الآية (33) ، وقوله تَبْغِيهِمْ وَيُعَلِّمِي (الأَرْضُ بَعْدَ إِصْدَاحِهَا) سورة الاعراف ابْتِغَاءً لِّمَن يَخْتارُ ، وَقَوْلُهُ السَّبْحَانَ وَالْخَالِجِ (ة) وَلَا تَنْسَ نَصِيْبَكَ مِنَ الدُّنْيَا وَأُدْسِنِ وَلَا تَبْغِيَ الْقَسَادَ فِي الْأَرْضِ إِنَّ اللَّهَ لَا يُحِبُّ الْمُفْسِدِينَ (سورة القصص الآية (77) .. وقوله تَلَسُّبًا لِلنَّبِيِّ عَلَيْهِ السَّلَامُ وَالْإِسْلَامِ فِي الْأَخْيَرِ يَقْدُ فَوْجٌ عَدْلُهُمْ فِي الْأَرْضِ وَلَا فُسَادًا وَالْعَاقِبَةُ لِلْمُتَّقِينَ (سورة القصص ، الآية (83) ، وقوله سَبَّحْنَاهُ وَتَعَالَى (سُودَادُ الْبُحْرِ) لِذِي وَمَا كَسَبَتْ أَيْدِي مِمَّا بَعْضَ الَّذِي عَمِلُوا لَعَلَّهُمْ يَرْجِعُونَ (سورة الروم ، الآية (41) ، وقوله سَبَّحَانَهُ وَتَعَالَى قَوْمٌ لَّمْ يَظُنُّوا أَنَّ بِالْقَسْطِ وَلَا تَبْخَسُوا النَّاسَ أَنْ تَأْشُتْهُمْ أَهْلًا فِي الْأَرْضِ مِمَّا فُسِدَ دِينٌ (سورة هود ، الآية فَانظُرْ) ، وَقَوْلُهُ تَعَالَى (لَنْ عَاقِبَةَ الْمُفْسِدِينَ (سورة النمل ، الآية (14) ، وقوله سَبَّحَانَهُ وَتَعَالَى الَّذِي نَظَرُوا فِي آفَاءِ الْآثَرِ وَأَفِيهَا الْفَسَادَ (سورة الفجر ، الأيتان (11-12) ..

يتضح للباحث ان القرآن الكريم هو كلام المولى عز وجل بيّن للعباد مخاطر الفساد ونهى وحذر منه إلا ان الانسان بحسب طبيعته وفطرته وغرائزه فيه جانب الخير وجانب الشر ، النور والظلام ، المحبة والكراهية ، فان تغلب الجانب السلبي على الجانب الايجابي طغى الانسان في الارض وارتكب الفساد وفعل كل شيء ، وذلك بسبب ضعف وازعه الديني وعدم مخافة الله عز وجل ، نظراً لتدني المعايير الاخلاقية لديه ، مع وجود ثغرات وضعف المساءلة والرقابة والحساب ، فالفساد لا يرى في الفساد عيب ، وبالعامل على اعلاء القيم الاخلاقية الحميدة وحرية الفكر والتعبير عن الرأي ونشر ثقافة الوعي في المجتمع نستطيع القضاء على الفساد .

هنالك اكثر من 53 آية في القرآن الكريم تنهي وتحرم الفساد ، وفي سنة نبينا المصطفى صلى الله عليه وسلم وردت احاديث كثيرة تنبه عن مخاطر الفساد منها قال رسول الله صلى الله عليه وسلم (لعن الله الراشي والمرشي والراش) ، وعن جابر بن عبد الله رضي الله عنه قال ، قال رسول الله صلى الله عليه وسلم (أمسكوا عليكم اموالكم ولا تفسدوها) أخرجه مسلم في الهيات برقم 1625 .

فالتشريعات والديانات السماوية جميعها تناولت ظاهرة الفساد فهي تحرم وتنبه وتوعي الناس بخطر الفساد فالكتاب المقدس الانجيل يرى ان كل انواع الفساد خطايا بمعنى انه لا يجوز للانسان ان

يتركبه وان الانسان لا يستطيع تغيير افعاله دون مساعدة الله ، فالديانة اليهودية "التوراة" ترى ان الفساد يتضمن العنصرية والتعصب وعدم مراعاة حقوق الاخرين ، والتطرف لاراء معينة⁽¹⁾.

في البرديات القديمة هنالك العديد من قضايا الفساد منها التواطؤ الذي كان قائم بين حراس المقابر الفرعونية واللصوص لسرقة ما بها من قطع ذهبية وحلي ثمينة ، عثر فريق الاثار الهولندي في عام 1997م في موقع (داكا) في سوريا على الواح لمكاتبت مسمارية تبين موقعاً ادارياً بدرجة ارشيف دائرة الرقابة حالياً يكشف عن قضايا خاصة بالفساد المالي والاداري وقبول الرشاوى من قبل الموظفين العاملين في البلاط الملكي الاشوري قبل آلاف السنين⁽²⁾.

في عام 2003م وافقت الجمعية العامة للامم المتحدة باغلبية 144 دولة على اصدار اتفاقية دولية لمكافحة الفساد وتتضمن هذه الاتفاقية وصفاً دقيقاً للعديد من انماط واشكال الفساد مثل الرشوة واختلاس الاموال العامة ، الاتجار بالوظيفة والنفوذ ، اساءة استغلال الوظيفة العامة والخاصة ، الثراء الحرام ، غسيل الاموال وغيرها⁽³⁾.

نقلًا عن صحيفة الصيحة العدد 622 الجمعة 6 شعبان 1437هـ الموافق 13 مايو 2016م ورد في مقالها بحسب الكشف والتقرير الذي اجرته (انغوغراف) بشأن الفساد ان ثلث العرب دفعوا رشاوى في عام 2015م في منطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا نجد ان حوالي 50 مليون شخص على الأقل دفعوا رشاوى خلال العام ما يعني ان واحد من كل ثلاثة مواطنين دفعوا رشاوى للحصول على خدمات عامة واساسية في المنطقة ، وبحسب تقرير منظمة الشفافية الدولية حول الفساد يلاحظ انه انتشر بشكل ملحوظ في تلك الدول .

يرى الباحث ان الجميع يتحدث عن الفساد المالي والإداري وانتشاره في الآونة الاخيرة ، فهو اشبه بالمرض الخبيث الذي يتمرد في جسد الانسان يتلف كل خلاياه ولا يستطيع الشخص ان يفعل شيء حياله ، فاصبح متفشي في كل الدول ، منتشر في القطاع العام اكثر من القطاع الخاص فاق المتوقع ، نتيجة لغياب العدالة والإنصاف والمساواة بين الناس وانعدام الشفافية والنزاهة على الرغم من الجهود

(1) عبير مصلح ، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد ، (بغداد : دن ، 2007م) ، ص 45.
(2) اسامة ابراهيم عبد الله ، الفساد الاداري والمالي الاشكالية وطرق معالجتها ، (بغداد : وزارة الشباب والرياضة ، دائرة المفتش العام ، قسم الرقابة والتوثيق ، 2011م) ، ص 7. متاح على الموقع www.igmoys.com
(3) اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد لسنة 2003م.

التي تبذلها الحكومات ومنظمات المجتمع المدني والمنظمات الدولية للتصدي له ومواجهته والحد منه ، إلا انها لم تفعل شيء ولم تقضي عليه في ظل عدم وجود أنظمة محاسبية رقابية سليمة تعطي ارقام حقيقية عن حجم الفساد الموجود ، ويتم ذلك عن طريق تقنين الشفافية من خلال حرية الحصول على المعلومات في كافة قطاعات الدولة وتطوير آليات وتقنيات المحاسبة للكشف عن الفساد المالي والإداري ومحاسبة مرتكبيه وتقديمهم للعدالة .

ثانياً : مفهوم الفساد

مفهوم الفساد لغة : عرف في معاجم اللغة بأنه ضد الصلاح ، ويقال افسد الشيء اي اساء استخدامه ، وابطل الشيء واضمحل ، فالمفسدة ضد المصلحة ، والمفسد ضد الصالح .

مفهوم اصطلاحاً : هو اساءة استخدام السلطة الرسمية الممنوحة له سواء في مجال المال العام او النفوذ او التهاون في تطبيق الانظمة والقوانين او المحاباة او كل ما يضر بالمصلحة العامة وتعظيم المصلحة الخاصة .

تتنفق الادبيات في تناولها لظاهرة الفساد فقد وردت تعريفات لمفهوم الفساد منها ما يلي :

يشير تقرير منظمة الشفافية والنزاهة لسنة 2000م بان الفساد هو اساءة استغلال السلطة المرتبطة بمنصب معين بهدف تحقيق مصالح شخصية على حساب المصلحة العامة ومنه اصدار قرارات لتحقيق مصالح شخصية بغرض التريح ، كما انه السلوك البيروقراطي المنحرف الذي يهدف إلى تحقيق منافع ذاتية غير مشروعة وبدون وجه حق⁽¹⁾ .

عرفه صندوق النقد الدولي بأنه علاقة الايدي الطويلة الممتدة التي تهدف إلى الحصول على الفوائد من هذا السلوك لشخص واحد او مجموعة ذات علاقة بين الآخرين⁽²⁾ . كما عرف بأنه استعمال المنصب او السلطة للحصول على او اعطاء ميزة من اجل تحقيق مكسب مادي او قوة او نفوذ على حساب الآخرين كما ورد بموسوعة العلوم الاجتماعية .

(1) منظمة الشفافية والنزاهة ، تقرير منظمة الشفافية والنزاهة لسنة 2000م .
(2) عماد الدين صالح ، الفساد والاصلاح ، (دمشق : منشورات اتحاد الكتاب العربي ، 2003م) ، ص 32 .

وعرفه البنك الدولي بأنه اساءة استخدام السلطة العامة لاجل منفعة شخصية ، تشمل كل الانواع الواسعة النطاق والذي يشير إلى اعلى مستويات الدولة القومية⁽¹⁾.

عرف احد الباحثين الفساد لغة يعني التلف والعطب والاضطراب ، فهو يعبر عن التلف وخروج الشيء عن المألوف والاعتدال ، ونقيضه هو الاصلاح ، ويضيف تعريف آخر للفساد بأنه سلوك غير سوي ينطوي على قيام الشخص باستغلال مركزه وسلطاته في مخالفة اللوائح والقوانين والتعليمات لتحقيق منفعة او كسب لنفسه او لأقاربه او أصدقائه او معارفه على حساب المصلحة العامة⁽²⁾.

كما عرف الفساد بأنه استخدام النفوذ العام لتحقيق ارباح او منافع خاصة وتشتمل على جميع انواع الرشاوى المقدمة للمسؤولين المحليين او الوطنيين او السياسيين ، باستبعاد الافراد او القطاع الخاص⁽³⁾. وعرف بأنه سوء استخدام الادارة العامة لتحقيق فائدة خاصة⁽⁴⁾.

يتضح للباحث أنه في ضوء ما تقدم من تعريفات ومفاهيم سابقة انه ليس من السهل وضع مفهوم عام وشامل للفساد من مجمل المفاهيم المختلفة ولكن يستطيع الباحث تعريف الفساد بأنه سلوك غير اخلاقي وغير حضاري خارج عن القوانين والانظمة العامة يهدف لتحقيق مكاسب او منافع خاصة لفرد او جماعة على حساب المصلحة العامة يتعذر الحصول عليها بطريقة مشروعة .

يعدد الباحث بأنه يمكن القول بان الفساد هو خروج عن النظام والقانون وعدم التقيد بينهما او استغلال غيابهما او تجاهلهما من اجل تحقيق منافع ومكاسب خاصة .

يمكن القول بان الفساد هو :

1. سلوك غير سوي مشين يصدر من الفرد حيث يقوم باستغلال السلطة المخولة له لتحقيق منافع خاصة ذاتية خارج النطاق الذي رسمت له والاضرار بالمصلحة العامة وتعظيم المصلحة الخاصة .

2. هو سلوك ينطوي على قيام الشخص باستغلال مركزه ونفوذه وسلطته في مخالفة القوانين واللوائح والتعليمات لتحقيق منفعة خاصة على حساب المصلحة العامة.

(1) عادل عبد اللطيف ، الفساد كظاهرة عربية واجبات ضبطها ، اطار لفهم الفساد في الوطن العربي ومعالجته ، (بيروت : مجلة المستقبل العربي ، العدد 309 ، السنة 27 ، 2004م) ، ص 95 .

(2) حسنين المحمدي بوادي ، الفساد الاداري لغة المصالح ، (الاسكندرية : دار المطبوعات الجامعية ، 2008م) ، ص 13 .

(3) يسران محمد شامية ، دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد ، (دمشق : جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م) ، ص 16 .

(4) مخائيل جونسون ، فساد الادارة والابداع في الاصلاح ، 2009م ، ص 243 ، متاح على الموقع :

3. هو ظاهرة تقوم على تحويل الشأن العام للجماعة للشأن الخاص يتم فيها تخصيص الموارد للنفع الخاص وليس وفق المصلحة العامة .

مفهوم الفساد المالي :

عرف الفساد المالي بأنه سوء استخدام او تحويل الاموال العامة من اجل مصلحة خاصة او تبادل الاموال في مقابل خدمة او تأخير معين⁽¹⁾. كما عرف بأنه مجموعة من الانحرافات المالية المخالفة للقوائم والاحكام المالية التي تسهم في سير العمل المالي والاداري. ويعرف بأنه الاعمال التي تؤدي إلى كسب الحرام كجرائم السرقة والحراية والربا وبيع الزرائع الربوية ، او تقف عائق امام الكسب الحلال كالغش والتدليس والاحتكار⁽²⁾.

يتعلق الفساد المالي بفساد المؤسسات المالية ، مثل المصارف ومؤسسات وشركات الاستثمار والتأمين ، وبورصات الاوراق المالية ، والمنشآت المرتبطة بها ، فهو فساد في الموارد المتاحة لدى تلك المؤسسات لخدمة مصالح خاصة ، بتجاهل تطبيق القواعد والضوابط المهنية ، فهو يتعلق بالانحرافات المالية ومخالفة الاحكام والقواعد المعتمدة حالياً في تنظيمات الدولة مع مخالفة الضوابط وتعليمات الرقابة المالية⁽³⁾.

يرى الباحث ان تعريف الفساد المالي هو مجموعة من الانحرافات المالية والتي تخالف القوانين والاحكام المالية والتي تسهم وتساعد في سير العمل المالي والاداري ، فهو يختلف عن الفساد الاداري في كونه يهتم بالجانب المالي فقط وليس الاداري .

مفهوم الفساد الاداري :

فهو يتعلق بمظاهر الانحراف الاداري او الوظيفي من خلال المنظمة والتي تصدر من الموظف العام اثناء تاديته للعمل بمخالفة التشريع القانوني وضوابط القيم الفردية ، اي استغلال موظفي الدولة لمواقعهم وصلاحياتهم للحصول على مكاسب ومنافع بطرق غير مشروعة .

(1) علي أحمد سليمان ، قاموس المصطلحات الاقتصادية ، (الخرطوم : المكتبة الاكاديمية ، 1998م) ، ص 232 .
(2) محمد عبد العزيز الحضري ، دور اجهزة القضاء والتنفيذ في مكافحة الفساد ، (الرياض : اكااديمية نايف للعلوم الامنية ، مركز الدراسات والبحوث ، مجلة ابحاث المؤتمر العربي لمكافحة الفساد ، المجلد 2 ، 1424هـ - 2003م) ، ص 794
(3) د. احمد صقر عاشور وآخرون ، مؤشر الفساد في الاقطار العربية ، اشكاليات القياس والمنهجية ، (بيروت : مركز دراسات الوحدة العربية ، 2010م) ، ص 37.

عرف الفساد الاداري بانه نوع السلوك المخالف للاعراف الاجتماعية والقيم الدينية والاخلاقية ويقصد منه تحقيق منافع شخصية⁽¹⁾. كما عرف بانه استغلال السلطة العامة ، من أجل الحصول على مكاسب خاصة⁽²⁾. ايضاً عرف بانه اساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص ، فالفساد يحدث عادة عندما يقوم موظف بقبول او طلب رشوة او ابتزاز لتسهيل عقد او مناقصة عامة ، يتم عندما يعرض وكلاء او وسطاء المنظمات او اعمال خاصة تقديم رشى للتغلب على المنافسين وتحقيق ارباح خارج اطار القوانين المتبعة ، ويمكن ان يحصل عن طريق قبول الرشوة في الوظيفة العامة وتعيين الاقارب وسرقة الاموال العامة للدولة⁽³⁾. وعرف بانه انحراف اخلاقي على المستوى الاداري لكبار الموظفين المكلفين في الخدمة العامة من خلال اخذ الرشاوى والاختلاس والغش والتزوير والتهرب الوظيفي وبيع املاك الدولة باثمان زهيدة لتحقيق مصالح شخصية⁽⁴⁾.

يتضح للباحث ان الفساد الاداري يصدر من الموظف العام اثناء تأديته لمهامه ، فهو الانحراف الاداري واستغلال الصلاحيات ومنصبه الممنوح له (اي سوء استخدام السلطة) لارتكاب المخالفات وتجاهله التشريعات والقوانين لتحقيق منافع ومصالح خاصة به .

مظاهر الفساد الاداري فهي تتداخل وتتعدد وعادة تكون مدخل لارتكاب الفساد الاداري منها عدم احترام وقت العمل ، التقاعص والتراخي في انجاز المهمات ، الوساطة والمحسوبية ، المحاباة، الرشوة ، الاختلاسات ، التزوير ، اتخاذ القرارات بشكل سيئ وغير سليم .

مما سبق يمكن دمج مفهومي الفساد المالي والاداري فيما يلي :

هو وجود الخلل في الاداء نتيجة الخطأ والنسيان واتباع الشهوات والذلل والانحراف وسوء استقلال السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة .

تعريف آخر لمفهوم الفساد المالي والاداري : هو الانحراف المتعمد في تنفيذ العمل المالي والاداري المناط بالشخص غير انه ثمة انحراف مالي واداري يتجاوز فيه الموظف القانون وسلطاته الممنوحة دون قصد سيئ بسبب الاهمال .

(1) محمد قاسم القريوني ، الاصلاح الاداري بين النظرية والتطبيق ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2001م) ، ص 33 .

(2) د. يوسف خليفة ، الفساد الاداري ، (الكويت : مجلة العلوم الاجتماعية ، مجلد 30، العدد 2 ، 2002م) ، ص 9 .

(3) سامي ابوقرع وآخرون ، دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد ، (بغداد : دن ، 2006م) ، ص 3 .

(4) ناصر عبد العزيز صالح ، اثر استخدام الحاسوب على نظم الرقابة الداخلية ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2008م) ، ص2

ثالثاً: أسباب ظهور الفساد المالي والإداري:

هنالك مجموعة من الاسباب ادت إلى ظهور الفساد المالي والإداري منها ما يلي (1):

1/ الاسباب السياسية :

تعد الإرادة السياسية الضعيفة التي تتعايش مع الفساد ولا تملك المبادرات لمكافحته ، حتى وان اعلنت برامج اصلاحية ، ويصبح وجود المصلحين بلا معنى حتى إذا توافرت لديهم الجدية والرغبة الصادقة تتركز في الاصلاح ، فضعف مؤسسات المجتمع المدني ، وضعف الانظمة وعدم وجود الشفافية وعدم ايضاح حقوق الافراد وواجباتهم مالهم وما عليهم فغياب الارادة السياسية يؤدي إلى غياب مؤسسات الدولة القانونية والدستورية (دولة القانون) وهذا يؤدي إلى إستشراء الفساد وان يد القضاء لا تطول المسؤولين في الدولة مهما ارتكبوا من فساد .

2/ الاسباب الاقتصادية :

تتركز في البطالة وتدني الاجور والرواتب وتباين الدخل بشكل كبير وانخفاض مستوى معيشة الفرد، يحمل الازواضع الاقتصادية التي يمر بها المجتمع نتيجة للحروب والصراعات القبلية والكساد والحصار الاقتصادي من بعض السياسات الدولية ، اضافة إلى ذلك غياب الفعالية الاقتصادية في الدولة وكثرة الصفقات التجارية المشبوهة او الناتجة عن عمليات السمسرة يحتل الفساد المالي جزءاً كبيراً منها وكذلك تجنيب الاموال .

3/ الاسباب الاجتماعية :

تتجلى عندما يعدو كل شيء يقاس بالمال ، الكلمة في وسائل الاعلام بثمن ، الحكم القضائي في بعض الحالات بثمن ، يصبح لكل شيء ثمن او مقابل مالي ، السلوك والعادات والموروثات الاجتماعية ، وكذلك عندما يحدث للمجتمع من كوارث وازمات تخلف آثار مدمرة في المجتمع من فقر وحاجة واحياناً سلوك يتنافي مع مبادئ الشريعة الاسلامية في هذه الحالة يكون المجتمع قد ابتلي بفساد يصعب معالجته.

(1) خالد حسين حسون ، الفساد المالي والاداري في العراق ما بعد الاحتلال الامريكي وتأثيراته وآليات معالجته ، ص 3 ، <http://www.nazah/xont7-adml,2012.03.25>.

4/ الاسباب الدينية :

تتركز في ضعف الوازع الديني والانصياع لشهوات النفس التي تأمر صاحبها بالسوء ، فغياب الوازع الديني وضعفه فان الشخص يسلك سلوك غير سوي مفاده عدم مخافة الله سبحانه وتعالى فيرتكب المعاصي دون مبالاة.

5/الأسباب القانونية :

حيث يقوم رجال القضاء والقانون في الدولة باستغلال صلاحياتهم ونفوذهم وخبرتهم القانونية لتحقيق مكاسب خاصة ، وسوء صياغة القوانين واللوائح المنظمة للعمل وذلك نتيجة لغموض مواد القانون وتضاربها في بعض الاحيان الامر الذي يعطي الموظف التهرب من تنفيذ القانون او الذهاب إلى تفسيره بطريقة خاصة والتي تتعارض مع مصالح المواطنين⁽¹⁾.

الأسباب الادارية والتنظيمية لعل من أهمها مايلي:

أ. غياب الرقابة الفعال : وجود انظمة رقابية لكن تكون ضعيفة ولا توجد عقوبات صارمة وحاسمة ونظام رقابي فعال يحتاج إلى وجود معايير رقابية واقعية وقابلة للتطبيق⁽²⁾.

ب.مركزية السلطة : ان الحكم الفردي المقصود به الاحتفاظ بالسلطة والتقليل من تفويضها للمرؤوسين أي ان يكون القرار في يد الادارة العليا للدولة فهو احتكار للسلطة والصلاحيات دون رقيب او حسيب⁽³⁾.

ج. عدم وجود مساءلة ومحاسبة : المساءلة هي مساءلة المرؤوسين امام رئيسهم ، والرئيس يساءل من مدى استخدامه الملائم للصلاحيات المعطاه له ومدى انجازه لواجباته.

د. الكفاءة ليست معياراً للتوظيف : الوظائف تتم على أسس موضوعية بعيدة عن مظاهر الفساد كالواسطة والمحسوبية والقرابة او الميول الحزبي⁽⁴⁾.

⁽¹⁾<http://www.taifsmc.gov.sa>

⁽²⁾ بحر يوسف ، الفساد الإداري ومعالجته من منظور اسلامي ، (غزة : مجلة المشكاة ، العدد الأول ، 2001م) ، ص 10.
⁽³⁾مي فريد ، عصر من الفساد ، من فساد السفح إلى فساد السلطة ، (مجلة الكتب وجهات نظر ، العدد 21، السنة الثانية ، 2001م)، ص 224
⁽⁴⁾ماجد الفراء وآخرون ، الادارة – المفاهيم والممارسات ، (غزة : دن ، 2003م) ، ص 300 .

6/ الاسباب الشخصية :

فهي عبارة عن عوامل كامنة في الفرد وتتبع من ذاته فهي تكون من محرك القيم والمعتقدات ويلزم بها نفسه وعليه فان السبب القيمي يشير إلى ان الفساد الاداري يمكن ان ينتج عن انهيار النظام القيمي للفرد وان فقدان الاطر القيمية للفرد واستبدالها بقيم هشة تساعد على ظهور حالات الفساد الاداري⁽¹⁾ .

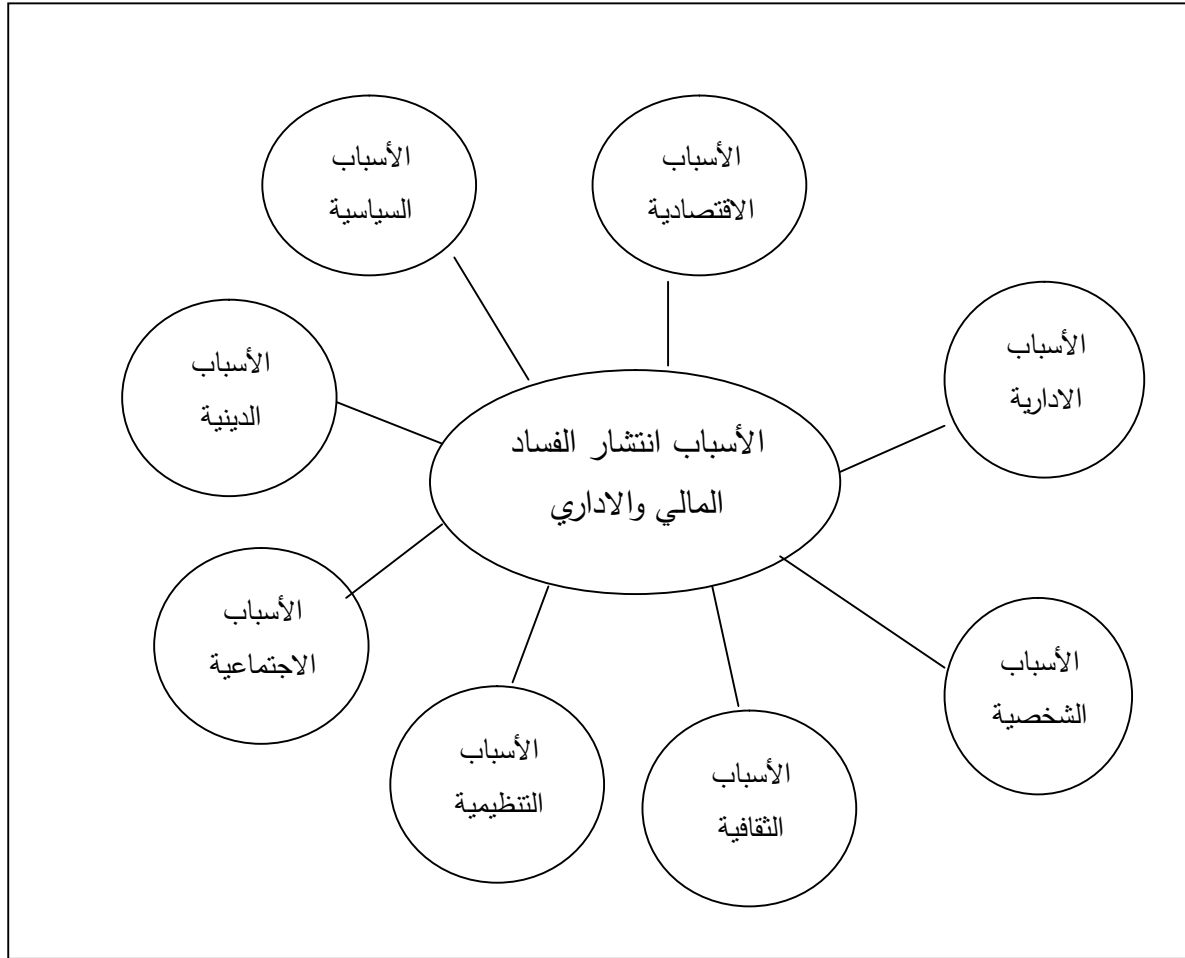
نالت ظاهرة الفساد المالي والإداري مساحة واسعة من الاهتمام من قبل الاعلاميين والسياسيين والاقتصاديين وغيرهم من المهتمين فاصبحت قضية الساعة حيث قدمت الامم المتحدة اتفاقية لمكافحة الفساد تطرقت في الفصل الثالث منها إلى حالات الفساد في المواد من 15 - 25 من الاتفاقية الدولية فيما يلي⁽²⁾:

1. الثراء الحرام .
2. اختلاس الممتلكات او تبديدها او تسريبها بشكل آخر من قبل موظف عمومي .
3. رشوة الموظفين العموميين الاجانب وموظفي حسابات الدولة العمومية .
4. رشوة الموظفين العموميين الوطنيين .
5. اساءة استغلال الوظائف .
6. المتاجرة بالنفوذ والمنصب .
7. الرشوة في القطاع الخاص .
8. غسيل العائدات الاجرامية .
9. اعاقاة سير العدالة .
10. اختلاس الاموال في القطاع الخاص .
11. الاخفاء .
12. التزوير .
13. الكسب الغير مشروع .

⁽¹⁾ عبد المجيد الحراشة ، الفساد الاداري دراسة ميدانية لوجهات نظر العاملين في اجهزة مكافحة الفساد الاداري في القطاع الحكومي الاردني ، (اريد : جامعة اليرموك ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2003م) ، ص 200.

⁽²⁾ اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد لسنة 2003م.

الشكل رقم (2-4) يوضح اسباب انتشار الفساد المالي والاداري



المصدر : إعداد الباحث ، 2018م، بالإعتماد علي دراسة سامي أبوقرع وآخرون .

لعل من اهم أسباب ظهور الفساد المالي والإداري منها ما يلي (1):

1/ وجود أنظمة حكم استبدادية تحتكر السلطة في البلاد ولا تقبل المشاركة :

انه وفي ظل وجود نظام استبدادي تكثر الظواهر السالبة من استغلال للسلطة والمناصب في كل المجالات ، غياب المساءلة والمحاسبة القانونية واستغلال المال العام وتسخيره لافراد اقلية في ظل غياب العدالة الاجتماعية يتخلى المواطن عن روح المواطنة والوطنية والانتماء للوطن فتمارس كل اشكال الفساد المالي والاداري .

(1)د. مازن زاير جاسم اللامي ، الفساد بين الشفافية والاستبداد ، (بغداد : مطبعة دنيا ، 2007م)، ص ص 30 – 32 .

12 غياب المحاسبة وضعف النظام القضائي :

نجد ان معظم الحكومات تستمد قوتها من وجود نظام قضائي عادل ومستقل وقوانين فعالة ورادعة تحكم كل من تسول له نفسه دون هوادة اي كان موقعه وهنا تفرض الدولة هيئات لتحكم المجتمع على اسس مبنية على المساواة والعدالة والتكافل وغرس القيم الفاضلة في المجتمع فغياب المساءلة والمحاسبة تكثر مظاهر الفساد المالي والاداري وينتشر في كل ارجاء الدولة .

13 انهيار القيم والاخلاق وضعف الوازع الديني في المجتمع :

إذا فقد الشخص وازعه الديني فإنه يرتكب كل انواع المعاصي منها الفساد ، تكثر الابتلاءات في المجتمع وتنتشر الرذيلة ويفقد المجتمع القيم والاخلاق ويعم الفقر والجهل .

14 ظهور ظاهرة المحسوبية والمنسوبة على حساب المصلحة العامة :

نجد ان هذه الظاهرة شائعة في المجتمع العربي والاسلامي فالشخص المسئول يقوم باختيار اهله واقاربه وتعيينهم في الدولة دون النظر إلى معيار الكفاءة و الجدارة فتكثر الوساطة في شغل الوظائف وبالتالي يقل الاداء لأنه يتم تعيين الشخص الغير مناسب في المكان المناسب وبالتالي يكثر الفساد المالي والاداري .

15 ضعف الاجهزة الرقابية والاشرفية والتفتيشية في مؤسسات الدولة والقطاع الخاص :

يعتبر من اهم مظاهر لتفشي ظاهرة الفساد هو ضعف الاجهزة الرقابية في الدولة لانها لا تستطيع بسط اجراءات ضوابط العمل والرقابة على اداء المؤسسات والقيام بالمهام التفتيشية وكذلك الاشراف على الخطط ومتابعتها وبغيابها تكثر حالات الفساد المالي والاداري ولا تستطيع السيطرة عليه .

16 انهيار المستويات المعيشية للفرد داخل المجتمع :

سوء توزيع الدخل بين افراد المجتمع وخاصة في الدول الفقيرة حيث يستحوذ اصحاب النفوذ على الاموال يساعد على ظهور الفساد ، كذلك الوضع الاقتصادي المتردي والفوارق بين الطبقات الاجتماعية ساهمت في انتشار الظاهرة بصورة كبيرة في المجتمع .⁽¹⁾

(1)د. مازن زاير جاسم اللامي ، المرجع السابق ، ص - 33.

7/ ظهور ظاهرة تولي المسؤولية لقيادات ضعيفة وغير مؤهلة وغير متخصصة في مجال عملها : فهو من ابرز عوامل انتشار الفساد المالي والاداري في الادارة العامة وجود قيادات غير كفؤة او متخصصة في مجال العمل وتشغل وظائف قيادية وسيادية يؤدي إلى ظهور الفساد لا محالة .

8/ وجود قوانين او انظمة او تشريعات تشجع وتساعد على ارتكاب الفساد المالي والاداري :⁽¹⁾ غالباً يكون القانون وسيلة من وسائل ارتكاب الفساد اذا استغل استغلال سيء وذلك عندما يعبر عن وجهة نظر الانظمة الدكتاتورية الظالمة يسعى المشرع إلى خلق جرائم عن افعال اصلها مباح ولكن من اجل وضع المواطن في محل الاتهام واضعاف مركزه القانوني ، مما يدعو الفرد إلى التحايل على هذه النصوص بشتى الوسائل واغلبها تكون غير مشروعة منها الرشوة والتزوير وانتحال الصفة والسرقه والاختلاس بالتالي يكثر الفساد المالي والاداري. مما تقدم ذكره يتضح للباحث ان ظاهرة الفساد المالي مركبة متنوعة متفاوتة في شدتها ، هنالك عوامل تقف وراءها لعل من اهمها نذكرها فيما يلي :

أ/ عدم مخافة المولى عز وجل السبب الرئيسي لانتشار الفساد المالي والاداري وضعف الوازع الديني لدى افراد المجتمعات .

ب/ هنالك ازمة ضمير حقيقية ، فاذا الانسان مات ضميره يبيح المحرمات .

ج/ الفقر وما نتج عنه من ضائقة معيشية لدى الافراد يوقع المجتمع في فخ الفساد المالي .

د/ انخفاض الاجور والرواتب للعاملين في القطاعين العام والخاص وارتفاع مستوى معيشة الافراد مما يدفع للبحث عن وسيلة وطرق ملتوية اخرى ، تساهم في سد النقص المالي الناتج حتى لو كان بطرق مشبوهة او غير مشروعة .

هـ/ غياب الاجهزة التشريعية والرقابية التي تحارب الفساد وتقرض على مرتكبيه عقوبات رادعة، وان هذه القوانين تكون معطلة لكثرة الفساد الذي يتجاوز طاقتها وقدرتها على محاسبة مرتكبيه ومواجهتهم .

و/ وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة ساهم في انتشار الفساد المالي والاداري .

⁽¹⁾د. مازن زاير جاسم اللامي ، المرجع السابق ، ص - 35.

ز/ غياب دور منظمات المجتمع المدني في الرقابة على اداء المؤسسات الحكومية وعدم السماح لها في الحصول والاطلاع على المعلومات والحقائق المتعلقة بالجوانب المالية والادارية في الدولة ، مع عدم تنوير المواطنين بسير عمل واداء تلك المؤسسات ومحاسبة مرتكبي الفساد.

ح/ ضعف الادارة السياسية لدى القيادات العليا في الدولة في محاسبة الفساد المالي والاداري وذلك بعدم اتخاذ اي اجراءات وقائية ، علاجية ، عقابية بحق المفسدين ، بسبب تورطهم انفسهم او بعض منسوبيهم في مستنقع الفساد المالي والإداري.

ط / غياب الديمقراطية في المجتمع وما صاحبها من تزوير ارادة الناخبين في الانتخابات التي تجرى ك/ غياب الشفافية والنزاهة وضياع الامانة وتلاشي وانعدام القيم الحميدة السمة في المجتمع ، ظهر الجشع وحب النفس والانانية حلت محل تلك القيم ، فقد المجتمع طريق الرشاد .

ل/ الظروف الاقتصادية والاوزاع التي تمر بها المجتمعات نتيجة الحروب والصراعات القبلية والحصار الاقتصادي الذي تفرضه الدول صاحبة النفوذ وتغيرات المناخ وما صاحبها من كساد وجفاف وتصحر وانتشار الاوبئة والامراض كل ذلك ساهم في انتشار الفساد المالي والإداري .

م/ اختلال الميزان الاجتماعي ، غياب العدالة بين ابناء المجتمع ونقشي الظلم ، نظراً لغياب الامن الاجتماعي في ظل وجود انظمة استبدادية لا تراعي حقوق المواطنين .

ن/ ظهور بعض السلوكيات السالبة في المجتمعات والتي تتنافى مع مبادئ المجتمع الصالح القائم على مبادئ الشريعة الاسلامية ذات القيمة النبيلة التي تحرم الفساد بشقيه .

ع/ ظهور الوساطة والمحسوبية في شغل الوظائف العامة في الدولة دون النظر إلى الكفاءة والجدارة.

غ/ عدم ملاحقة المفسدين جنائياً في ظل غياب القوانين الرادعة والمفعلة للحد من الفساد المالي والاداري وظهر بعض المصطلحات كالتحليل وغيرها من المسميات التي تجيز ولا ترى في الفساد عيب او حرمة .

ف/ ضعف الاصلاح في الدولة وتدني معايير الخدمة المدنية .

ق/ غياب المشاركة السياسية في صنع القرار واجهاض العمل البرلماني الذي يتيح للبرلمان المساءلة القانونية لكل فرد في المجتمع اياً كان موقعه أو منصبه.

رابعاً: خصائص الفساد المالي والإداري:

يتضمن الفساد المالي والإداري على عدد من الخصائص منها ما يلي⁽¹⁾:

1/ السرية :

تعد السرية من اهم خصائص الفساد المالي والاداري وذلك بسبب ما تتضمنه من ممارسات غير مشروعة من وجهة نظر القانون والمجتمع .

2/ يضم اكثر من شخص واحد :

يتضمن وجود اكثر من شخص واحد في التنسيق وتكوين العلاقة التبادلية للمنافع والالتزامات بين اطراف العملية .

3/ سريع الانتشار :

يعتبر بانه سريع الانتشار سواء في الجهاز الاداري وكذلك سريع الانتشار في الدول ويشمل عدة أنشطة .

4/ مرتبط بمظاهر التخلف الاداري :

تعد ممارسات الفساد المالي والاداري مرتبط بمظهر التخلف الاداري في تأخير وانجاز المعاملات وسوء استغلال الوقت فهو يشكل ارضية خصبة ومرتع للفساد .

أنواع واشكال الفساد المالي والاداري :

هنالك مجموعة من انواع واشكال الفساد المالي والاداري كالاتي⁽¹⁾:

1/ الفساد التنظيمي :

هو المخالفات التي تصدر عن الموظف اثناء القيام بمهامه الوظيفية منها عدم احترام وقت العمل، الامتناع عن العمل الموكل اليه ، عدم الالتزام بتعليمات الرؤساء ، عدم تحمل المسؤولية ، افشاء اسرار العمل .

(1) عبد الحميد الحراشة ، المرجع السابق ، ص 41.

(2) احمد عبد الرحمن الشميمري ، مصطفى محمود ابو بكر، الفساد الاداري ، ظواهر وسبل علاجه، (الرياض:جامعة الملك سعود ، عمادة البحث العلمي، 2013م) ، ص 12 .

2/ الفساد السلوكي:

هو الانحرافات السلوكية والادارية التي يرتكبها الموظف العام وتتعلق بمسلكه الشخصي منها سوء استعمال السلطة ، المحسوبية ، الواسطة ، عدم الاهتمام بالوظيفة .

3/ الفساد المالي :

هو المخالفات المالية والادارية التي تتصل بسير العمل الموكل للموظف منها مخالفة القواعد والاحكام المالية ، مخالفة اجهزة الرقابة المالية داخل المنظمة ، الاسراف في استعمال المال العام.

4/ الفساد الجنائي :

هو الاكثر شيوعاً وانتشاراً منه الرشوة ، اختلاس المال العام ، التزوير .
كما ينقسم الفساد المالي والاداري إلى ثلاثة انواع هي⁽¹⁾:

1. الفساد الاسود : هو ذلك السلوك الذي يتفق الجمهور على ادانته وضرورة معاقبة مرتكبيه .
2. الفساد الابيض : هو ذلك السلوك الذي يتقاضى عنه الجمهور ولا يميلون إلى معاقبة مرتكبيه .
3. الفساد الرمادي : فهو نوع من الفساد يتوسط بين النوعين الابيض والاسود ، كالاغتداء على المال العام وتهريب الاموال وغسيلها ، العمولات .

أيضاً ينقسم الفساد المالي والاداري إلى قسمين هما⁽²⁾:

1/ الفساد الكبير (العمودي)

هو الفساد الذي يقوم به كبار الموظفين لتحقيق مصالح مادية ، او اجتماعية كبيرة ويعتبر من اخطر انواع الفساد نظراً لتبديد الاموال العامة للدولة ، ويظهر باشكال كثيرة كالاسراف في استخدام المال العام والانفاق على البناء والاثاثات ، واقامة الحفلات ، الاعلان والنشر في الصحف والمجلات ، اختلاس المال العام، تسخير السلطة والوظيفة لاغراض شخصية .

(1) نادرة محمد الحبشي ، تفعيل دور النظام المحاسبي والموازنة في الادارة الحكومية زيادة كفاءة الرقابة المحاسبية في المال العام ، (2009م) ، ص 131 .

(2) د. احمد صقر عاشور وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 42 - 43 .

2/ الفساد الصغير (الافقي)

فهو يأخذ اشكال اداء الوظائف والخدمات الروتينية المقدمة ، ويمارس من قبل فرد واحد دون التنسيق مع الاخرين ، نظراً للحاجة الاقتصادية المادية للموظف حيث يقوم الموظف باخذ الرشوة عن اي خدمة يقدمها للمواطنين فتدفع الرشوة مقابل الخدمة .

حيث ينقسم الفساد المالي والاداري حسب القطاع إلى قسمين هما⁽¹⁾:

1/ فساد القطاع العام :

ينتشر في مختلف المواقع الادارية ، في مؤسسات الدولة ، الانحرافات الادارية ، السرقات المالية وتحويل العمل لقضاء مصالح خاصة على حساب مصالح الدولة ، ربما التستر على فساد اكبر احياناً .

2/ فساد القطاع الخاص :

اشار تقرير خاص لصندوق النقد الدولي ان نسبة ما بين 80% إلى 100% من الاموال التي يقترضها الصندوق للدول النامية تعود مرة اخرى إلى امريكا او سويسرا وتودع في البنوك بحسابات شخصيه لمسؤولين كبار في تلك الدول ، وكذلك الاسراف والانفاق الكبير في تلك الاموال وسوء ادارة الاموال العامة .

مما تم استعراضه يتضح للباحث ان ظاهرة الفساد المالي والإداري متنوعة المداخل ، ولتحديد نوعه او شكله يتم رصده من واقع المعلومات والبيانات الموجودة التي تستخدم لفحص الظاهرة ، يصنف الفساد حسب النوع بفساد ناتج عن سوء نية او قصد ، وفساد ناتج عن اهمال الموظف لعمله ، اما من حيث المظهر يصنف بفساد عرضي (صغير) فهو الذي يمارسه فرد واحد دون تنسيق مع الآخر، فهو يصدر من صغار الموظفين بالدولة كأستلام الرشاوى ، هنالك فساد منظم (كبير) يقوم به كبار الموظفين لتحقيق مصالح مادية او معنوية كبيرة فهو تُسْمَلُ وُغْمُ وأخطر من الصغير نسبة لارتفاع تكاليفه الباهظة (المادية للدولة) اما من ناحية الانتشار فهنالك فساد دولي فهو يأخذ أبعاد عالمية وعابر للقارات وواسع الإنتشار كالعولمة وغيرها فهو يقوم بفتح حدود الدول ومعايرها تحت مسمى الاقتصاد الحر ، فساد محلي ينتشر داخل البلد الواحد في منشآته الاقتصادية يصدر من صغار

(1) المرجع السابق ، ص ص 47 – 48 .

الموظفين ، تعددت أشكاله وأنواعه ولم يعد مختصر على لونه ابيض وأسود بل تعداه ليشمل انواع اخرى يحتوي على انماط مختلفة في حياتنا اليومية ، كتزوير الانتخابات وشراء اصوات ولإساءات الافراد والجماعات ، التدخل في عمل القضاء والتأثير عليه في اصدار قرارات لصالح جهات معينة، سرقة اموال الدولة ، تبديد المال العام من خلال منح اصفاءات جمركية لبعض اصحاب النفوذ ، اعطاء تراخيص ، اصفاءات ضريبية ، في ظل غياب النزاهة والشفافية ، تمويل الارهاب ، الاتجار بالبشر ، تجارة المخدرات وغيرها من الانواع المنتشرة ، فهي تشكل خطورة على المجتمع وبالتالي يتم فحص مكونات الظاهرة وتحديد مجالاتها واسبابها وعناصرها ووضع الخطط والاستراتيجيات الحديثة لمحاربتها .

خامساً: مظاهر الفساد المالي والإداري

تتضمن مظاهر الفساد المالي والاداري مجموعة من السلوكيات التي يقوم بها الافراد من يشغلون المناصب العامة ومنها ما يلي (1):

1. الواسطة : هي تدخل لصالح فرد ما او جماعة ما دون الالتزام باصول العمل والكفاءة اللازمة لشغل المنصب مثل تعيين شخص معين غير كفاء او مستحق لاسباب تتعلق بالقرابة او الانتماء الحزبي ، حيث يتم وضع الشخص الغير مناسب في المكان المناسب .
2. المحاباة : تفضيل جهة على أخرى في الخدمة بغير حق للحصول على مصلحة معينة .
3. الرشوة : هي الحصول على اموال او أية منافع اخرى من اجل تنفيذ خدمة او الامتاع عن تنفيذها مخالفاً للاصول .
4. الابتزاز : اي الحصول على اموال من طرف معين في المجتمع مقابل تنفيذ مصالح مرتبطة بوظيفة المتصف بالفساد ثم يقوم الطرف الاخر بممارسة الابتزاز ليحصل على مزيد من الاموال .
5. المحسوبية : هي تنفيذ اعمال لصالح فرد او جماعة ينتمي لها الشخص مثل الحزب او العائلة او المنطقة دون ان يكون مستحق لها .
6. سرقة المال العام : اي الحصول على اموال الدولة والتصرف فيها من غير وجه حق تحت مسميات مختلفة .

(1) خالد حسين حسون ، مرجع سابق ، ص 7.

7. **التزوير** : تشمل تزوير الشهادات الدراسية وتزوير النقود ونهب المال العام .

يرى الباحث ان مظاهر الفساد المالي والإداري تتجلى في مجموعة من السلوكيات منها ما يلي :

1/ على الصعيد السياسي

يوجد الفساد المالي والاداري في ظل وجود الحكم الشمولي الفاسد وفقدان الشفافية والمشاركة في الحكم واتخذ القرارات وسيطرة النظام الحاكم على موارد الدولة واقتصادها عكس الانظمة الديمقراطية التي تمارس فيها الشفافية وتحترم حقوق الانسان وتحاسب كل من يرتكب الفساد علانية دون محاباة او تمييز .

2/ على الصعيد الاخلاقي :

يتمثل في الانحراف الاخلاقي والسلوكي الذي يقوم به الموظف العام في الدولة باستغلال وظيفته ومركزه لتحقيق مصلحة شخصية على حساب المصلحة العامة عن طريق تعيين المقربين دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة والخبرات في شغل الوظائف العامة بالدولة (محاباة ، محسوبية، واسطة وغيرها) .

3/ على الصعيد الاجتماعي :

توعية المجتمع بمخاطر الفساد والعمل على بناء المجتمع الصالح الذي ينبذ الفساد فكرةً ونشر ثقافة الوعي والشفافية ومحاربة اصحاب النفوذ وعدم تمكينهم من السيطرة على موارد الدولة وتوزيع الدخل والثروة بين افراد المجتمع او تقديمها في شكل خدمات تعود على المواطن بالنفع .

4/ في ظل وجود نظام سياسي فعال :

الذي يقوم بفصل السلطات الثلاثة (تشريعية ، قضائية ، تنفيذية) بشكل سليم ومقبول وانسب وعدم تداخلها والعمل على قيام دولة القانون ، وتعزيز الثقة بين المواطنين والدولة وتحفيز الافراد في المجتمع وحثهم على محاربة الفساد وتنعم الدولة بالاستقرار والرفاهية لشعبها .

سادساً : العوامل او المقومات التي تتوافر عند حدوث الفساد المالي والإداري:

تتمثل في الاتي (1):

1. حيازة موقع مؤسسي يحتوي على سلطة احتكارية .
 2. توافر صلاحيات تقديرية حائزة للسلطة (اي ضعف معايير وضوابط مباشرة السلطة).
 3. توافر مغريات ومنافع او موارد ذاتية قيمة وترتبط بالموقع ، تلتقي مع حاجات ملحة لشاغلي الموقع ، او مع تطلعاتهم (اطماعهم).
 4. ضعف المساءلة والرقابة على ممارسة السلطة والصلاحيات التقديرية .
 5. ضعف دور الاطراف المعنية ، الداخلية والخارجية ، خاصة المستحقين المستهدفين من القرارات او التعاملات .
 6. سرية الممارسات المرتبطة بالسلطة (ضعف الشفافية) .
 7. سيادة ثقافة وقيم واخلاقيات متساهلة مع ممارسات الفساد داخل الكيان المؤسسي ، وخارجه (بين المتعاملين مع المؤسسة وفي المجتمع المحيط بها).
- يرى الباحث انه في ظل استغلال الموظف العام لمنصبه وصلاحياته لتحقيق كسب خاص به او لاقاربه يستطيع أن يفعل أي شيء لتحقيق ذلك الغرض ، مما ساعد ويشجع على ارتكاب الفساد المالي والاداري ، غياب المساءلة والشفافية كان لها اثر واضح في انتشاره ، ويضيف الباحث ان تقديم الرشاوى والاختلاسات الذي تتعرض له الخزنة العامة للدولة يفقدها كثير من الايرادات والموارد من قبل ضعاف النفوس ، فيضعف اداءها في مواجهة الالتزامات ، وتخصص الثروات لفئة قليلة من الاشخاص يتمتعون بها والبعض الآخر غارق في الفقر والعوز ، كلما تساهلنا وتسامحنا مع الفساد كلما زاد انتشاره وصعب علينا محاربهه .

(1) د. أحمد سليم وآخرون ، مؤشر الفساد في الاقطار العربية ، اشكاليات القياس والمنهجية ، (بيروت : مركز دراسات الوحدة العربية ، بحوث ومناقشات الحلقة النقاشية التي اقامتها المنظمة العربية لمكافحة الفساد والمؤسسة العربية للديمقراطية ، يناير 2010م) ، ص 35.

سابعاً : العوامل التي تساعد في انتشار الفساد المالي والإداري:

تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1/ وجود الدوافع لارتكاب الفساد: تعتبر الدوافع سبب في انتشار الفقر والطمع والجشع والتي تؤدي إلى تحفيز الأشخاص للاستيلاء على المال العام بدون وجه حق من خلال قبول الرشاوى واستغلال النفوذ والتلاعب والتواطؤ مع الآخرين لتسهيل عمليات الاستيلاء على المال العام .

2/ وجود الفرص لإرتكاب الفساد: تأتي الفرص لارتكاب الفساد عن طريق ضعف نظام الرقابة والمتابعة والإشراف من قبل الإدارة المتسببة في الفساد ، ضعف نظام الرقابة والمساءلة ، انتشار الفساد في المنظمة ، ضعف آليات اكتشاف الفساد ومقاومته ، ضعف العقوبات ضد المفسدين ، التواطؤ لاختفاء حالات الفساد .

3/ وجود مبررات لارتكاب الفساد: المبررات الغير اخلاقية بين افراد المجتمع تساعد على ارتكاب الفساد ، وقد يخلق البعض مبرراً لارتكاب الفساد كالغش ويكون دافع ومحفز لذلك .

يتضح للبحث ان أي فساد يرتكب بدوافع وغرائز فهي تكون غالباً نتيجة لاطماع او جشع او حب التملك ، فيتم الاستيلاء على الاموال والتلاعب بها ، وان محرك الفساد هو الشخص نفسه وهو الذي يكتوي بناه ، فالانسان عندما تتاح له الفرص يفعل المستحيل لإغتمامها والتكسب منها نتيجة لضعف وازعه الديني وعدم وجود أنظمة رقابية ومحاسبية فاعلة في التصدي له ، والبعض يرى ان الفساد شيء عادي وطبيعي ولا يرى فيه عيب ويوجد مبررات لارتكابه ، من باب فقه الضرورة الغاية تبرر الوسيلة ، لا ضرر ولا ضرار ، والضرورات تبيح المحظورات ، كل ذلك ساعد بشكل كبير في انتشاره بالصورة التي نراها اليوم .

(1) طارق عبد العال حماد ، المحاسبة الابتكارية ، دوافعها ، اساليبها ، آثارها ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2011م) ، ص ص 560 – 562 .

المبحث الثاني

العوامل التي تساعد على ارتكاب الفساد المالي والإداري وطرق معالجته

تعتبر مشكلة الفساد المالي والإداري ظاهرة عالمية منتشرة في كل الدول نامية او متقدمة ، يعتبر من صعب التحديات التي تواجه الدول فهو يهدد اقتصاديتها ويعرضها للإهيار ، وأن وضع الإستراتيجيات الحديثة لكشفه والحد من آثاره وممارساته التي تؤثر سلباً على الشرائح الضعيفة في المجتمع نظراً لعدم تمتعها بحصانات ويصبحوا عاجزين امامه مع عدم تمتعهم في الحصول على الخدمات التي تعينهم على متطلبات الحياة .

الاستراتيجيات والاتجاهات الحديثة والاساليب للكشف ومواجهة الفساد المالي والإداري⁽¹⁾:

أولاً: الجهات الدولية المسؤولة عن محاربة الفساد المالي والإداري:

هنالك جهات تساهم في نشر ثقافة مكافحة الفساد دولياً والحد منه كما يلي :

1/ البنك الدولي :

نجد ان البنك الدولي وضع استراتيجيات لمساعدة الدول في مواجهة الفساد والحد منه فالفساد يؤثر على عملية التنمية الإقتصادية للبلدان .

2/ منظمة الامم المتحدة :

اصدرت المنظمة عدد من لقرارات لمحاربة الفساد المالي والإداري ، وحذرت من خطورته ومخاطره التي تهدد استقرار المجتمع ، واصدرت اتفاقية وقعت عليها وانضم عدد كبير من الدول سنة 2003م ونصت الإتفاقية على عدد من الفقرات والبنود .

3/ صندوق النقد الدولي :

يقدم الصندوق مساعدات للدول لاجراء الاصلاحات الاقتصادية فيها ، وفي السنوات الاخيرة لجأ الصندوق بعدم منح أي اعانات او قروض للدول التي ينتشر فيها الفساد ، حيث يمثل الفساد عائق اساسي لعملية التنمية الاقتصادية.

(1) أسامة ابراهيم عبد الله ، الفساد الاداري والمالي الاشكالية وطرق معالجته ، (بغداد : وزارة الشباب والرياضة ، دائرة المفتش العام ، قسم الرقابة والتدقيق ، 2011م) ، ص ص 10 – 11 . متاح على الموقع <http://www.igmoys.com>

4/ منظمة الشفافية الدولية :

هي منظمة غير حكومية انشأت سنة 1992م وتعمل على مكافحة الفساد والحد منه خلال وضع التشريعات وتبسيط الاجراءات واستقرارها وانسجامها مع بعض المرونة والموضوعية عند تطبيقها ، وتتطور وفقاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية والإدارية للدولة .

5/ المنظمة العالمية للبرلمانيين ضد الفساد :

انشأت في كندا عام 2002م وهي منظمة مغنية بتعزيز مبادئ المساواة والنزاهة والشفافية وقد توسعت هذه المنظمة لتضم اكثر من 250 عضو برلماني من 72 دولة وتقوم المنظمة بدور التنسيق العالمي، في حين تعمل الشبكات الإقليمية على تفعيل قدرة البرلمانيين في مواجهة الفساد .

6/ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية العالمي :

تهدف إلى مساعدة الحكومات الاعضاء وغير الاعضاء في المنظمة وتقديم جهود لتحسين الاطار القانوني والمؤسسي والتشريعي لإدارة الشركات فيها وتقديم المشورة والاقتراحات للمستثمرين والبورصات والشركات واطراف اخرى ، والتي تشترك في عملية وضع قواعد جديدة لادارة الشركات لمنع حالات الغش والفساد المالي والاداري .

ثانياً : الفساد المالي والاداري على الصعيد المحلي:

في اطار مواجهة الفساد المالي والإداري ومراحل تطوره في المجتمع السوداني والكشف عن مظاهره والجهود المبذولة للاصلاح نجد ان من اولويات حكومة الانقاذ الوطني مكافحة الفساد المالي والاداري حيث صدر في 1989م اول مرسوم لمكافحة الثراء الحرام والمشبوہ من قبل المجلس الانتقالي العسكري ومن ثم انشئت ادارة مكافحة الثراء الحرام والمشبوہ ، وبعد سنوات تناولت بعض الصحف السودانية موضوع الفساد وعن انتشاره في البلاد حتى وصل الحديث لرئيس الجمهورية ووعد بمحاربة المفسدين حيث اصدر قرار بانشاء آلية لمكافحة الفساد وفعلاً تم انشاء المفوضية لمكافحة الفساد 2013م حيث تم تعيين د. الطيب ابو قناية رئيساً لها ، على ان يقوم بمتابعة ما نشر عن الفساد في وسائل الاعلام والعمل على التنسيق بين رئاسة الجمهورية والجهات المختصة في وزارة العدل والمجلس الوطني لاستكمال المعلومات والتقارير بشأن ما يقال عن الفساد في الدواوين الحكومية، واجهت المفوضية صعوبات وعقبات في التصدي للمفسدين والقيام بمهامها على الوجه

المطلوب وذلك بسبب الحصانات ، وتشير دراسة ان 25% من الشعب السوداني يمتلك حصانات قانونية وفقاً لتصريحات وزير العدل السابق ، كشفت منظمة الشفافية السودانية في آخر تقرير لها ان تكلفة الفساد المالي والاداري في الدولة فاق الـ18 مليار دولار سنوياً ، وفي اطار الجهود المبذولة للإصلاح صدر مشروع قانون جديد لمفوضية مكافحة الفساد في اغسطس 2015م وقد تم اجازته من قبل البرلمان ، حيث افصحت المصادر عن منح المفوضية لأول مرة صلاحيات كاملة وواسعة وسلطات اجرائية اهمها استدعاء ورفع الحصانة من الدستوريين وغيرهم دون اللجوء او الاستعانة بالاجهزة المختصة .

يرى الباحث أن الحصانات تشكل عائق في عمل المفوضية لانها تحمي المفسدين اصحاب النفوذ من المساءلة والاعتقال اما الان وبعد صدور القرار الجديد اصبحت المفوضية قادرة على محاربة الفساد والمفسدين .

قد اقر المؤرخ احقية المفوضية في استدعاء اي شخص او مسئول للادلاء بافادته حول فساد او شبه فساد، وقد سمحت المفوضية للمواطنين العاديين بتقديم شكاوى في اي موظف او مسئول عام ارتكب فساد لكي يتم محاكمته ، وهنا المفوضية تستعين باليتين هما وزارة العدل ووزارة الداخلية ، ثم يحيل الشخص للمحاكمة وتلقي العقاب⁽¹⁾.

يرى الباحث ان استقلالية القضاء شرط اساسي لضمان فاعلية المساءلة السياسية والرقابة الادارية والمالية، وان تطوير عمل المفوضية وتحديد استراتيجية لها وقوانين مطورة ومفعلة وشاملة حتى يمكنها من محاسبة الفساد المالي والاداري، وان اخضاع القضاء للتأثير السياسي يضعف من القيام بدوره الفعال في تحقيق العدالة والانصاف، وطرق العلاج والوقاية من الفساد تتطلب اصلاح النظام القضائي وتداول السلطة ونظام برلماني منتخب من قبل المواطنين حتى يحقق مقومات وعمل المفوضية في معالجة الفساد ويتم ذلك عن طرق الوقاية والمحاسبة والعقاب ،على الرغم من كل ذلك أنه لا تزال هنالك جهود تبذل هنا وهناك لوضع برنامج اصلاح لمعالجة الفساد المالي حيث يرى الباحث ان الالتزام بالتشريعات الاسلامية السمة والوعي المجتمعي نستطيع ان تقضي على مظاهر الفساد المالي.

⁽¹⁾www.ohchr.org

ثالثاً : من قضايا الفساد المالي والاداري في البيئة السودانية :

1. شركة الاقطان السودانية، ما تم في شركة الاقطان من فساد مالي بمبالغ كبيرة من قبل المدير العام والمدير المالي للشركة ولم يتم الكشف عن الفساد المالي إلا بعد فوات الأوان وفي نهاية القضية صدور احكام مخففة تشجع وتساعد على الاعتداء على المال العام بالسرقة والاختلاس .

2. قضية مدير عام الاراضي السابق ، حول امتلاكه 6 قطع اراضي بولاية الخرطوم وما تداولته وسائل الاعلام في القضية.

3. ما حدث في مكتب والي الخرطوم السابق ومن مدير مكتبه، وما تم من اختلاس وتزوير وسرقة أراضي واموال الدولة وتم كشفه بعد حين من الدهر وفي ظل غياب الشفافية والعدالة خرج الجميع بدون محاكمات تحت غطاء قانون التحلل .

الأمثلة كثيرة عن الفساد المالي والاداري في السودان ولم يتسع المجال لذكرها واكتفيت بالقدر القليل من ما تم . حيث انه في كل يوم ترتكب قضية فساد مالي واداري ولم تكتشف ويتم التستر عليها . يرى الباحث أنه إذا اردنا القضاء على الفساد تملماً لا بد من معرفة اسباب ظهوره وعوامل انتشاره ومحدداته وكيفية التصدي له . ويتم ذلك عن طريق :

1. تحقيق الانصاف والعدالة وتحسين احوال المجتمع المعيشية .
2. تحليل ظاهرة الفساد والتركيز على الجانب المالي والاداري.
3. الشفافية وحرية الوصول للمعلومات دون سرية او تكتم .
4. تحسين الرواتب والاجور لدى العاملين في القطاعين العام والخاص .
5. القضاء على الفقر فهو احد مسببات الفساد المالي والاداري .
6. الفساد المالي والإداري ناتج عن سوء ادارة موارد الدولة المختلفة .

جدول رقم (2-1) الجدول يوضح مؤشر الفساد لترتيب السودان وفقاً لمنظمة الشفافية الدولية

للسنوات السابقة:

السنة	2009م	2010م	2011م	2012م	2013م	2014م	2015م	2016م
ترتيب السودان وفقاً لمؤشر الفساد	176	172	177	173	176	173	165	170

المصدر: منظمة الشفافية الدولية

من الجدول أعلاه يلاحظ الباحث أن السودان في عام 2009م كان ترتيبه رقم 176 عالمياً، وفي عام 2010م ترتيبه رقم 172 أي إنخفض عن ترتيبه معدل 4 درجة مقارنة في سنة 2009م أما في عام 2011م قفز إلى ترتيب رقم 177 بينما مقارنة لعام 2012م تراجع إلى ترتيب 173 تارة بالإنخفاض وتارة بالارتفاع وهذا يدل على كثرة الفساد وعدم إستقرار الدولة والحروب الداخلية والأوضاع الإقتصادية المتردية وما صاحبها من فساد أخلاقي واجتماعي وسلوكي وتدهور قيم المجتمع وإعدام الشفافية والنزاهة، وضعف الوازع الديني لدى الأفراد، ضعف الأنظمة الرقابية والتشريعية وعدم فاعلية القوانين التي تحد من الفساد، كل ذلك شكل بيئة ومرتع خصب للفساد.

جدول رقم (2-2) الجدول يوضح ترتيب مؤشر مدركات الفساد للدول العربية لسنة 2016م

م	الدولة	الترتيب
1	الإمارات العربية المتحدة	24
2	قطر	31
3	الأردن	57
4	المملكة العربية السعودية	62
5	سلطنة عمان	64
6	البحرين	70
7	الكويت	75
8	المغرب	90
9	مصر، الجزائر	108
10	لبنان	136

المصدر: منظمة الشفافية العربية

من الجدول أعلاه يلاحظ الباحث أن دولة الإمارات العربية أقل الدول العربية فساداً تليها دولة قطر وتعتبر هذه الدول أكثر وعياً وتمدن وأن دخل الفرد فيها عالي وهذا يشير إلى وجود ثقافة النزاهة والشفافية والأمانة والوعي لدى الشعوب بمخاطر الفساد وهذه الدول بها اصلاحات حقيقية فهي تحارب سوء استغلال الوظيفة العامة بغرض التكسب حيث أن معظم المعاملات الرسمية تتم إلكترونياً وهذا يقلل من الفساد ، بينما الدول المتخلفة يكثر فيها الفقر والجهل وعدم الوعي والإدراك بآثار الفساد،

حيث نلاحظ أن لبنان تحتل ترتيب رقم 136 بينما السودان يتزيل القائمة وهذا يدل على إنتشار الفساد بصورة كارثية مما يندر بمستقبل مظلم إذا لم تتضافر الجهود للحد والتصدي للفساد بكافة الطرق والوسائل منها القضاء على الفقر والإهتمام بالأوضاع المعيشية والصحية والإخلاص الإجتماعي في عدم النفاق أو الغش، إقرار القوانين والتشريعات التي تكون أكثر صرامة في مواجهة المفسدين، حماية الأشخاص المبلغين عن الفساد، إفصاح المسؤولين عن الزمم المالية عند تولي المناصب القيادية، تفعيل قانوني مفوضية الفساد وقانون الثراء الحرام و المشبوه.

جدول رقم (2-3) الجدول يوضح ترتيب الدول الأكثر فساداً في العالم لسنة 2016م

م	الدولة	الترتيب
1	هايتي، الكنغو	159
2	اريتريا	164
3	العراق، وفنزويلا	166
4	غينيا	168
5	أفغانستان	169
6	اليمن، السودان، ليبيا	170
7	سوريا	173
8	كوريا الشمالية	174
9	جنوب السودان	175
10	الصومال	176

المصدر: منظمة الشفافية الدولية

من الجدول أعلاه يلاحظ الباحث أن السودان بدأ في التراجع عن ترتيبه السابق فوصل ترتيب 170 أي في أواخر القائمة بأربعة دول وهذا يدل على كثرة الفساد و انعدام الشفافية والنزاهة وكذلك انعدام الحس الوطني لدى أفراد المجتمع مع عدم وجود أنظمة إدارية ومالية تنظم عمل الدولة وسوء إدارة مواردها.

رابعاً: استراتيجية محاربة الفساد المالي والإداري

تتم عن طريق⁽¹⁾ :

1. اصلاح القطاع العام :

اصلاح مؤسسات الدولة العامة مثل الخدمة المدنية والبرلمان والسلطة القضائية والتي بدورها تقوم بالرقابة والمساءلة والاصلاح المؤسسي .

2. الاصلاح القانوني والقضائي :

تطوير القوانين وتحديثها وتكون فاعلة وملائمة وان تعمل بشكل جيد وفي ظل وجود نظام قضائي عادل وفعال للجميع ، سن القوانين الرادعة لمحاربة الظاهرة .

3. المجتمع المدني :

المجتمع المدني ، ووسائل الاعلام المستقلة في القطاع الخاص تلعب دور مهم في وضع استراتيجية لمحاربة الفساد فالاعلام الصادق الذي يطلع المجتمع على كل كبيرة وصغيرة دون خوف او تكتم ، دور منظمات المجتمع المدني في التصدي للظاهرة بالابلاغ عنها وفضحها وتقديم مرتكبيها للعدالة .

4. التدابير الاقليمية والدولية :

وضع تدابير اقليمية ودولية لمحاربة الفساد والاستفادة من التجارب الدولية وكذلك الجهود الاقليمية التي تحد من انتشاره .

مما تقدم ذكره يتضح للباحث على الدولة ان تبنيقومية واضحة ذات برنامج اصلاحي شامل لمحاربة الفساد المالي وأن تكون ملائمة للبيئة الإقتصادية والإجتماعية على أن تقوم بتحديد المشكلة وابعادها واسبابها وطرق معالجتها ويتم ذلك بتضافر الجهود والتعاون بين الحكومة ومؤسسات المجتمع المدني والعمل على اعلاء القيم الاخلاقية وتعزيز الشفافية وزيادة الوعي المجتمعي وتحسين النزاهة في ادارة حكم الدولة مع الأخذ في الحسبان ان الاستراتيجية يتم تحديث اهدافها وخططها سنوياً على ان تواكب التطور الذي يحدث في المجتمعات ، فمثلاً إذا اردنا ان نقضي على مشكلة الفقر فهو يؤدي إلى انتشار الفساد المالي ومحاربة الفقر والقضاء عليه يتم معرفة اسباب انتشاره وظهوره وطرق الوقاية منه ومعالجته ، ويتم ذلك عبر وضع استراتيجية وبرامج تتضمن خطة لتحديد ابعاد المشكلة

⁽¹⁾Adebisi J.F., Canadian Social Science, Vol.9, No.1, 2013, PP. 65- 70

وكيفية ايجاد الحلول المناسبة لها ، هنالك كثير من الظواهر السالبة الاجتماعية منتشرة في المجتمع واصبحت تهدد استقراره منها الطلاق بين الازواج فهو ظاهرة اجتماعية خطيرة تهدد الامن الاجتماعي وتقود إلى فساد اخلاقي وتفكك وتشرد الاسر ، فغياب الزوج يؤدي إلى فساد الابناء لا محالة .

خامساً أثر غياب المساءلة في تطوير النظم السياسية في الدول العربية :

نجد ان غياب المساءلة السياسية الفاعلة في الاقطار العربية ادى إلى فشل في مفهوم المواطنة والولاء للوطن ، وحلت محلها الولاءات الحزبية والانتماءات العشائرية والمذهبية والطائفية والعرقية والقرباية العائلية⁽¹⁾.

يرى البنك الدولي ان المساءلة هي تستلزم عند تطبيقها جملة من الاجراءات ذات طبيعة قانونية وسياسية وتنظيمية ، وتتكفل الدولة ومؤسساتها بمسئولية القيام بها ، فالمساءلة هي اساس الحكم الرشيد والجيد ، وهنالك ثلاثة انواع من المساءلة هي⁽²⁾:

1. المساءلة العامة :

هي ان كل فرد يعمل باسم سلطة الدولة ان يفصح عن اعماله تجاه الشعب ، وان يخضع للعقوبات القضائية والادارية ، وفي حالة تبين ان اعماله منافية للمصلحة العامة تتم مساءلته .

2. المساءلة التنفيذية :

هي ان يتولى الجهاز الحكومي مساءلة نفسه بنفسه عبر سبل ادارية لضبط عمله الاداري والتواصل مع الجمهور .

3. المساءلة التشريعية:

هي صدور آليات معتمدة في النظم الديمقراطية ، حيث يناط البرلمان بدور الرقابة على اعمال الحكومة ، عبر الوسائل الدستورية ، او بواسطة آليات حديثة وجديدة في مجال الاتصال (الحكومة الإلكترونية) والمساءلة بما يقوم به القضاء باعتباره مؤسسة مستقلة ومحايدة عن السلطتين ، وان كان القضاء نزيه يمكن الكشف عن الفساد المالي والاداري في مؤسسات الدولة وهيكلها المختلفة ،

(1) د. احمد ابو دية وآخرون ، المساءلة والمحاسبة ، (بيروت : الدار العربية للعلوم ، بحوث ومناقشات الدورة التي اقامتها المنظمة العربية لمكافحة الفساد ، 2007م) ، ص ص 51 – 53.

(2) البنك الدولي للانشاء والتعمير ، في ادارة حكم افضل لاجل التنمية في الشرق الاوسط وشمال افريقيا، تعزيز التضمينية والمساءلة ، ط4 (بيروت : دار الساقى ، 2004م)، ص 21.

ويمكن ان توكل المساءلة إلى جهاز خاص ، يتم تخصيصه في وثيقة الدستور ، او القوانين ذات القيمة الدستورية⁽¹⁾ .

يتضح للباحث ان غياب المساءلة في الدول العربية يعد امراً بالغ الاهمية والتعقيد ، نجد أنه بعد خروج المستعمر من الدول العربية وخلوها من الموروثات التاريخية والثقافية ، وخلو العالم العربي من مبدأ المساءلة والديمقراطية وسادت سياسة الطاعة والولاء للحاكم او الوالي وعدم الخروج عليه حتى لو كان ظالم ، هنا فشلت الدول العربية في توطين مبدأ المساءلة للجميع ، ولم تحزو حزو الغرب في تطبيق الحرية والديمقراطية والشفافية والمشاركة السياسية وفي ظل غياب المساءلة يكثر وينتشر الفساد المالي .

سائساً : الآثار المترتبة على الفساد المالي والإداري :

هنالك اثار سلبية مترتبة على الفساد المالي والإداري ويمكن اجمالها فيما يلي⁽²⁾ :

1. تأثير الفساد المالي والاداري على التنمية الاقتصادية ، الفشل في جذب الاستثمارات الخارجية، وهروب رؤوس الاموال المحلية للخارج ، مما يؤدي إلى انتشار ظاهرة الفقر والبطالة .
2. اهدار الايرادات العامة للدولة بسبب المصالح الشخصية في المشاريع التنموية العامة .
3. هجرة الكفاءات والعقول الاقتصادية ، نظراً لظهور المحسوبية والواسطة في شغل الوظائف العامة في الدولة ، وتدني الرواتب .
4. يؤدي إلى ظهور ظاهرة النفاق السياسي نتيجة لشراء الولاءات السياسية .
5. ضعف المشاركة السياسية نتيجة لغياب الثقة بالمؤسسات العامة واجهزة الرقابة والمساءلة بالدولة .
6. يؤدي إلى اضعاف اداء المؤسسات العامة ومنظمات المجتمع المدني .
7. يسيء إلى سمعة النظام السياسي وعلاقته الخارجية ببعض الدول خاصة التي تقدم الدعم المادي له ، وقد تضع هذه الدول شروط قد تمس بسيادة الدولة في منحها للمساعدات .
8. يقود إلى الصراعات القبلية والحروب والتطرف بين ابناء المجتمع .

(1) عماد الدين الشيخ داود ، الشفافية ومراقبة الفساد ، (بيروت : مركز دراسات الوحدة العربية ، ضمن اعمال ندوة الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية ، 2004م) ، ص ص 152 – 158 .

(2) <http://www.hrdiscussion.com/hr42958.htm>

9. يؤدي إلى تدني توزيع الدخل والثروة بين الافراد وهو استغلال لاصحاب النفوذ لمواقعهم المميزة في المجتمع يؤدي إلى توسع النخب في المجتمع .

10. احجام دخول الاستثمارات الاجنبية للدولة فهو يصعب تدفق رؤوس الاموال والاستثمارات .

11. يساهم في تدني كفاءة الاستثمار العام واطعاف مستوى الجودة في البنيات التحتية العامة والمرافق ، بسبب الرشاوى التي يقدمها اطعاف النفوس .

12. اسشراء الفساد في القطاع العام حيث يتم الحصول على امتيازات ومكاسب مالية على حساب المجتمع فهو ينعكس على اسعار السلع والخدمات التي يستهلكها المواطن فتزيد من تكلفتها نظراً لتقديم رشاوي للحصول عليها .

13. يقلل من فرص المساواة في الحقوق والواجبات وينتهك مقومات التنمية الاجتماعية .

14. يعتبر مدخل للجريمة المنظمة .

15. يؤثر على سلامة الجهاز المصرفي .

16. يؤدي إلى زيادة مستوى الفقر وتقليل فرص الصرف على التنمية .

يرى الباحث ان الفساد المالي والإداري يترك آثار سلبية مدمرة نذكرها فيما يلي :

1. ان الفساد المالي والإداري يضعف الحس الوطني والانتماء إلى الوطن .

2. يعطل قيام المشروعات الانتاجية وظهور نشاطات غير انتاجية مثل السمسرة والمتاجرة بالعملات وبعض الحرف .

3. يؤدي إلى زيادة اعداد البطالة وارتفاع نسب التضخم والفقر .

4. الشعور بالاحباط واليأس الذي دب في نفوس المواطنين نتيجة تركيز الثروة في ايدي فئة قليلة من افراد المجتمع ، وقد يحرم الآخرين من التمتع والاستفادة من موارد الدولة المالية والاقتصادية ويولد احساس بالغبن والكراهية لدى البعض .

5. تلاشي القيم الحميدة والفاضلة في المجتمع وغياب المجتمع التكافلي .

6. ضعف الشفافية وغياب العدالة والمساءلة وعدمالتحقيق في ممارسات الفساد المالي والإداري التي قد حدثت .

7. كثرت الوساطة في شغل الوظائف العامة في الدولة والاستعانة بأشخاص غير مؤهلين لشغل الوظائف مما ينعكس سلباً على اداءها وكفاءتها في تقديم الخدمات وزيادة الانتاج .

8. الصرف البزخي في شراء الاثاث الفاخر والابنية والتي تكلف الدولة مبالغ طائلة .

سابعاً : قياس انتشار الفساد المالي والاداري في مجتمع ما :

يعتمد انتشار الفساد في مجتمع ما على عدة عوامل من اهمها ما يلي⁽¹⁾:

1. وجود دوافع لارتكاب الفساد :

من اهم هذه الدوافع لانتشار الفساد المالي والاداري في المجتمع هي الجشع والطمع وانتشار الفقر، فهي تؤدي إلى تحفيز الافراد للاستيلاء على الاموال بدون وجه حق من خلال الرشاوى واستغلال النفوذ والتلاعب لتسهيل العمليات لاستلام المال العام ، والعمل على اخفاء المعلومات وذلك لعدم وجود رقابة او وجود رقابة ضعيفة .

2. وجود فرص لارتكاب الفساد :

تاتي الفرصة لارتكاب الغش وذلك من خلال ضعف نظام الرقابة والمتابعة من ناحية والادارة المتسببة في الفساد من ناحية أخرى ، لضعف نظام الرقابة الداخلية والمتابعة والمساءلة وانتشار الفساد في المنظمة ، ضعف آليات اكتشاف الفساد ومقاومته ، ضعف العقوبات ضد المفسدين ، والتواطؤ لاختفاء حالات الفساد المكتشفة .

3. وجود المبررات لارتكاب الفساد :

يصبح الفساد شيء عادي لدى الافراد في المجتمع والعاملين في الجهاز الاداري للدولة ، تنتشر المبررات الواهية غير الاخلاقية بين الافراد والمجتمع ، وارتفاع عمليات الغش وجرائم المال فيصبح الفساد ظاهرة مقبولة لديهم .

(1) طارق عبد العال حماد ، المحاسبة الابتكارية ، دوافعها ، اساليبها ، اثارها ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2011م) ، ص ص 560 - 562 .

ثامناً: مقومات جودة قياس الفساد المالي والاداري :

هنالك عدد من المقومات والضوابط للحكم على جودة المقياس او المؤشر المستخدم في قياس الفساد المالي والاداري منها ما يلي⁽¹⁾:

1. الغرض من البحث :

عند اختيار وتصميم المقاييس المستخدم بحيث يفي بالغرض الذي اجري البحث من اجله ، فاذا كان الغرض هو التعرف على الرأي العام حول الفساد ، هنا يتم استخدام المقاييس الادراكية او الانطباعية، اما إذا كان الغرض هو تشخيص اوضاع الفساد في المؤسسات ومقارنتها هنا تستخدم المقياس الموضوعية والتحليل المؤسسي والخبرات فاذا كان الغرض هو الاصلاح المؤسسي فاننا نستخدم المقياس المباشر .

2. صدق المقياس :

مصداقية المقاييس هو الذي يفي بالغرض الذي من اجله صمم المقياس ويستخدم المقياس عن طريق الرصد المعلمي المنهجي يمكن التحقق من صدق المقياس ، اجراء التحقق الظاهري عن طريق حكم الخبراء ورايهم ، اجراء صدق المحتوى ويستخدم ايضاً اراء الحكماء .

3. ثبات المقياس :

معيار الثبات هو قدرة المقياس على التنبؤ بنفسه والاعتماد عليه ، فالمقياس الذي تتذبذب بياناته لا يعتمد عليه وثبات المقياس يعتبر شرط أساسي لتوفير الصدق في البيانات ولا يكون المعيار صادق ما لم يكون ثابت ، الثبات الزمني هو ثبات استقرار المقياس عبر نقاط زمنية لا تتغير خلال الظاهرة محل القياس .

4. الامكانية العملية والفائدة المحققة :

فهي تتعلق بسير المقاييس عملياً والفائدة التي تحقق من البيانات المتولدة منه ، لوضع برنامج المكافحة وتوجيه سياسة الاصلاح .

(1) أحمد صقر عاشور وآخرون ، مرجع سابق ، ص 53 – 54 .

تاسط : أشكاليات قياس الفساد المالي والاداري

هنالك صعوبات واشكاليات عديدة تواجه عملية قياس الفساد المالي والاداري وتحليل عوامله وتقييم اثاره السلبية ومن هذه الاشكاليات الاتي⁽¹⁾:

1. ان الفساد المالي والاداري يعتبر ظاهرة مستترة ، بحرص اطرافها في اغلب الحالات على اخفاء معالمها .

2. الاحجام عن الافصاح عنه .

3. الحفاظ على السرية التامة والكتمان ، تحسباً للمساءلة القانونية والعقاب ، ممارسات الفساد تحاط بالكتمان لحماية اطرافه من المساءلة والملاحقة الجنائية .

هنالك صعوبة في قياس شواهد وعوامل وانعكاسات ممارسات الفساد ، يتطلب الامر درجة عالية من الابداع والاجتهاد والاجراء المنهجي للتغلب على صعوبته الكاملة في رصده ، فهو ظاهرة يحاول مرتكبيها اخفاءها والتعتيم عليها حتى لا ينكشف امرهم .

يمكن تصنيف المقاييس التي يتم استخدامها إلى :

1. المقاييس المباشرة / الموضوعية :

توجد في الاجهزة الرسمية المعنية بالفساد ، فهي حصيلة من الخبرات ، ويتم ترجمتها وتحويل ارقامها إلى احصاءات وبيانات كمية ، وبالتالي يمكن توفير مقياس ومؤشر موضوعي من تلك المعلومات ، ان المؤشر الموضوعي لا يعتمد على التقدير الذاتي ، فهو مؤشر لبيانات يمكن احصائها وتحليلها والخروج منها بنتائج تحمل هامش اقل في الاخفاء والتقدير والقياس .

فالمؤشر الموضوعي يمثل نوعية المدخلات والمخرجات ، فمؤشر اجهزة النيابة ومعدل الادلة القضائية ومضامين الاحكام القضائية ، معدل ومؤشر تنفيذ الاحكام القضائية ، استرداد او مصادرة مدفوعات الفساد والثروات الغير مشروعة ، وكذلك يمكن استخراج المؤشر من عمل لجان البرلمان فيما يتعلق بالتعديلات التشريعية ذات العلاقة بمكافحة الفساد ونوع الاسئلة التي يتم طرحها من قبل اعضاء البرلمان حول الفساد ومكافحته ، ويمكن استخلاص مؤشر موضوعي من الوثائق المتعلقة بالموازنة العامة للدولة، او المشتريات الحكومية وغيرها .

(1) أحمد سليم وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 41 - 47 .

2. المقاييس غير المباشرة / الادراكية :

هي محاولة لرصد انطباعات الفساد عن طريق اوضاع الحوكمة من خلال قياس الراي العام ، قياس عينة من الافراد والذين يمثلون الجمهور العام ، لقياس درجته ونوعه ، فتلک المقاييس تصدرها مؤسسات دولية مثل البنك الدولي ، المنتدى العالمي الاقتصادي ، منظمة الشفافية الدولية ، مؤسسة غالوب لقياس الراي العام ، او المؤسسات والمفوضيات الوطنية المعنية بالفساد .

3. المقاييس الوسيطة :

قياس الاستعداد المؤسسي فهي تستخدم في التقييم والتحليل المؤسسي في الآتي :⁽¹⁾

أ. ضوابط ومعايير وفاعلية الرقابة والمساءلة عن الممارسات والقرارات والنتائج .

ب. درجة توافر ثقافة مجتمعية والتي تقوم على الامانة والعدالة .

ج. درجة التعقيد البيروقراطي في اللوائح والاجراءات .

د. مدى السلطة التقديرية المتاحة للعاملين الذين يتعاملون مع الجمهور .

هـ. آليات وضوابط الثواب والعقاب المرتبطة بممارسات الفساد والنزاهة ودرجة قوتها وفعاليتها.

و. كفاية مستوى الاجور للعاملين مقارنة بتكاليف المعيشة .

ز. حرية الشفافية في القرارات والمعاملات .

يتضح للباحث ان قياس الفساد المالي والاداري يعد امر صعب للغاية باعتبار ان ظاهرة الفساد تتم في الخفاء التام والتستر والكتمان حيث يقوم مرتكبه بطمس الحقائق واخفاء معالمها وتغليفيها واضفاء صبغة الشرعية عليها فهي عكس ذلك ، يختلف من دولة إلى اخرى باختلاف ثقافة وقيم المجتمع ، وتتحكم فيه عوامل متداخلة يصعب التفرقة والتمييز بينها ، فالفساد السياسي في بعض الدول يعد امر طبيعي كالصرف على الحملات الانتخابية للمرشحين السياسيين بينما في بعض الدول يعد امر غير قانوني ، فالرشوة في بعض الدول تعتبر هدية وكرامية وفي بعض الدول تعتبر امر مخالف للقانون، ويعاقب صاحبها ، فان المؤشر الموضوعي لقياس الفساد المالي والاداري يتصف بالواقعية والموضوعية حيث ينتمي للبيئة المحيطة به محل الفساد ، يقوم بترجمة البيانات والاحصاءات ويتم تحليلها والتحقق عن مدى صحتها والتحري عنها وجمع أدلة الاثبات وكتابة التقارير عنها وتوثيقها

⁽¹⁾ أحمد سليم وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 51-53 .

لتحديد حجم ونوع الفساد الذي يمكن رصده وقياسه من خلال عدد من المداخل والاساليب فهي تمثل قياس مباشر وغير مباشر للظاهرة ، ويتم كشفه عن طريق الانحرافات والتجاوزات التي تحدث ويتم التوصل إلى نتائج يمكن استخدامها في اعداد التقرير النهائي ويرى الباحث ان توافر المعلومات والبيانات والشفافية وتفعيل آليات وتقنيات المحاسبة في الكشف عن الفساد المالي والاداري وتحديده وتقديم مرتكبيه للعدالة .

عاشراً : طرق معالجة الفساد المالي والاداري :

هنالك عدة طرف لمعالجة الفساد المالي والاداري هي⁽¹⁾:

1. اعلاء القيم الاخلاقية لدى المجتمع وحرية التعبير والفكر وتنشيط منظمات المجتمع المدني وحثها لمحاربة الفساد .
2. توعية الموظفين بخطورة ظاهرة الفساد المالي والاداري وتأثيرها على المجتمع ودورهم في التبليغ عن حالات الفساد في دوائرهم ، وان الدين الاسلامي الحنيف يحارب هذه الظاهرة .
3. وضع الاستراتيجيات للحد من الفساد المالي والاداري وسن القوانين والانظمة والتشريعات ووضع جزاءات صارمة في حق المخالفين .
4. تحسين الظروف المعيشية للموظفين من خلال ايجاد كادر وظيفي مناسب لكل فئة تناسب وضعه الاجتماعي والاسري ، وتتماشى مع وضع البلد المعيشي .
5. وضع عقوبات رادعة تتناسب مع حجم الفساد المرتكب وتكون معلنة ومتاحة للجميع .
6. الاعلان عن حالات الفساد بشتى انواعه والتي تم اكتشافها وكذلك الجزاءات التي تم اتخاذها وتعميمها لتكون عبرة وعظة لغيرهم .
7. وضع مكافآت مالية لمن يدلي ويبلغ عن حالات فساد مالي او اداري في شتى صورته في كل الدوائر بعيداً عن الشكاوى الكيدية .
8. توعية المجتمع وتثقيفهم دينياً في الدوائر الحكومية والجامعات والمنابر الاعلامية والجوامع والاسواق يحاضر فيها رجال دين وحث المواطنين بخطورة الفساد المالي والاداري .
9. وضع الشخص المناسب في المكان المناسب .

⁽¹⁾<http://www.hrdiscussion.com/hr42958.htm>

10. تبسيط الاجراءات والتشريعات والانظمة وجعلها اكثر شفافية .
 11. تفعيل برنامج الحكومة الالكترونية وتحديث البوابة الالكترونية .
- مما سبق ذكره للباحث يتضح لعل من اهم طرق معالجة الفساد المالي والإداري كثيرة ومنها ما يلي:
1. وضع مناهج علمية حديثة تمتاز بالكفاءة وتهتم بمحاربة الفساد المالي والاداري ويتم تدريسها في المدارس والجامعات .
 2. يتم الغاء عقود اي مشروعات تثبت فيها حالات فساد مالي.
 3. التطوير المستمر لدور المحاسبين القضائيين وتأهيلهم تأهيل علمي وعملي وذلك باستخدام احدث التقنيات التي تتطلبها بيئة العمل .
 4. الزام كافة المؤسسات سواء في القطاع العام او القطاع الخاص بالافصاح الشامل عن انشطتها وعن القوائم المالية وامدادها بشكل سليم ودقيق يتوافق مع النشاط على ان تقدم لجهات الاختصاص.
 5. العمل على ثقافة حفظ المال العام والمحافظة عليه ونشر القيم والنزاهة والأمانة فهي تساهم في معالجة الفساد المالي .
 6. تطوير آليات المحاسبة القضائية وادواتها التي تستخدمها في الكشف عن ممارسات الفساد المالي والاداري والعمل على سد الثغرات وتحديد اوجه القصور وتحسين الاداء والجودة .
 7. تحسين معايير اختيار الوظائف للقيادات العليا على اساس مبنية على الكفاءة والخبرة وليس لاعتبارات حزبية او قرابة صداقة او محاباة وغيرها .
 8. فتح مكاتب مهمتها تلقي شاكوى المواطنين والابلاغ عن اي أنشطة مشبوهة وسرعة البت فيها.
 9. تفعيل العمل على هيكلة الخدمة المدنية وتبني برامج الاصلاح الشامل لكل مؤسساتها لتواكب التطورات المحيطة بها .
 10. تكثيف الجهود لتطويق مشكلة الفساد المالي والاداري والسيطرة والقضاء عليها واتخاذ كافة الاجراءات الخاصة بسن التشريعات والقوانين التي تحد منه .
 11. نشر ثقافة الشفافية والمساءلة والمحاسبة للجميع على اعلى المستويات وبسط الحريات وكفالة الحقوق وحرية التعبير .

12. اجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية من اجل تفعيلها لتساهم في الحد من الفساد المالي والإداري .
13. التوقيع على الاتفاقيات الدولية والاشترك والانضمام للمنظمات المعنية بمكافحة الفساد والتعاون معها .
14. حرية الحصول على المعلومات وتمليكها للمواطنين عبر الوسائل المتاحة وشفافية تامة توضح أنشطة الدولة المختلفة وسير العمل لديها .
15. العمل على غرس روح الوطنية والانتماء للوطن وتقديم الخدمات الضرورية للمواطنين من تعليم وصحة ونقل وغيرها واثاحتها لهم.
16. العمل على تشجيع الانتاج والانتاجية وتحفيز العاملين والتخلص من المشروعات غير منتجة .
17. رفع الحصانات عن كل من يثبت ارتكابه للفساد المالي والإداري.
18. تحريك البلاغات القانونية ضد كل من ارتكب الفساد المالي والإداري دون محاباة .

الفصل الثالث

اشكال ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية

المبحث الاول:الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية وادارة الإرباح وتمهيد الدخل.
المبحث الثاني:المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .

المبحث الأول

الاطار المفاهيمي والاهداف والمجالات المحاسبة الإبداعية.

تعد عملية إعداد التقارير المالية وسيلة لتوصيل المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الإقتصادية، واجهت مهنة المحاسبة خلال الاعوام السابقة عدد من التحديات بعد الإنهيارات المحاسبية بسبب التضليل والتلاعب والتزوير الذي يمارسه المحاسبين مستغلين زكائهم ومعرفتهم بالمعايير المحاسبية لمعالجة الأرقام الواردة في القوائم المالية بهدف تجميل البيانات المالية سعياً منها لتحسين صورة الشركة وأخفاء وضعها المالي السييء، فقدت الثقة في التقارير المالية نتيجة لضعف الشفافية والافصاح المحاسبي في تلك التقارير أثر ذلك بصورة سلبية علي اداء الشركات حيث سعت الشركات للبحث عن وسيلة تستخدم للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من اثارها علي التقارير المالية .

اولاً : مفهوم المحاسبة الإبداعية :

وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية ، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم ، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظره منها مايلي:

عرفت بأنها هي عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها⁽¹⁾ كما عرفها آخربانها هي العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال⁽²⁾، ويضيف كاتب آخر تعريف للمحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض

⁽¹⁾Naser, K. and M. Pendlebury: 1992, 'A Note on the use of Creative Accounting', British Accounting Review 24 , p 4 .

⁽²⁾المرجع السابق ص 7-8

المالي لدوافع داخلية⁽¹⁾، وعرفت بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية ، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل⁽²⁾ .

يستطيع الباحث تعريف المحاسبة الإبداعية بانها هي وسيلة يمكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، لوصف حالات إظهار قائمة الدخل، الموجودات، والالتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، الأمر الذي قاد إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من الشركات.

ثانياً :خصائص المحاسبة الإبداعية

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص والتي تبين لنا دورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع و المتمثلة في:

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس .
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.

- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

ثالثاً : مجالات المحاسبة الإبداعية

تتمثل مجالات المحاسبة في:

(1) Breton, G. and Taffler , R. J. , " CreativeAccounting and Investment Analyst Response" P98.

(2) Amat, O. and Blake , J. , " The Ethics of Creative Accounting" p22Amat, O. and Blake ,

- نظام المعلومات المحاسبي.
 - القياس المحاسبي.
 - طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة.
 - الأساليب المختلفة لعرض القوائم المالية والتقارير المالية و المحاسبية.
 - أساليب التحليل المالي.
 - تطوير البرامج الآلية المحاسبية.
- من خلال مما سبق يتضح للباحث ان المحاسبة الإبداعية عبارة عن التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي من حيث الاتصال والقياس والعرض والإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية التي وضعت من أجلها لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير خاصة بها.

رابعاً: أساليب المحاسبة الإبداعية

تتمثل اساليب المحاسبة الابداعية في الاتي⁽¹⁾

- تعتمد المحاسبة علي التقدير الشخصي في بعض الجوانب ، مثل التقدير الشخصي لعمر الأصول غير المتداولة ، تكوين المخصصات .
- تنوع الطرق والبدائل المحاسبية ، فقد سمحت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عموماً ، فضلاً عن معايير المحاسبة الدولية بإستخدام طرق وبدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر علي القوائم المالية والتقارير المالية.
- أذخال عمليات وهمية من أجل التلاعب في حسابات الميزانية وايضا لتحويل الإرباح بين الفترات المحاسبية.

(1) د.حسن فليح القطيش، فارس جميل الصوفي، اساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمكز المالي في الشركات الصناعية الاردنية (العراق: بغداد جامعة بغداد كلية الاقتصاد والادارة ، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 27، سنة 2011م، ص363)

ويضيف كاتب آخر لإساليب المحاسبة الإبداعية مايلي:

هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية:⁽¹⁾

(1) أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، ولذلك يمكن للشركة أن تختار سياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها. (2) استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثن أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهاً تفاؤلياً أو تشاؤمياً حسب رغبة المحاسب .

(3) يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة .

(4) التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالإرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.⁽²⁾

خامساً : أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات

⁽¹⁾ محمد مطر وليندا حسن الحلبي " دور مدققو الحسابات الخارجية في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية "المؤتمر العلمي الدولي السابع ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الزرقاء الخاصة ، للفترة من 10 - 11 نوفمبر ، الزرقاء - الاردن 2009م، ص9.

⁽²⁾ مرجع سبق ذكره، محمد مطر وليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 124.

النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات، يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيّم بالكلف التاريخية، كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين. وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية منها مايلي:

1/الأصول غير الملموسة : حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى اجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

2/الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الامتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

3/الاستثمارات المتداولة : حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الاوراق المالية، إضافة إلى اجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.⁽¹⁾

4/النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

5/الذمم المدينة : ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها واجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة

⁽¹⁾ علي محمود الحنشاوي ومحسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها (السعودية : الرياض مسابقة البحوث التاسعة علي مستوي جميع قطاعات ديوان المحاسبة السعودية، 2008م، صص 11-12 .

6/الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

7/الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعاوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها.

8/المطلوبات المتداولة: مثل عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.

9/المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

10/المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير في طريقة تسعير المخزون من طريقة الي اخري.

11/ حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة.

يتضح مما سبق زكوه أن الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، تعد مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الامور الصعبة والمعقدة ، وعلى المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها.

سادساً : دوافع الإدارة لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في الاتي:

تتخصر دوافع استخدام الإدارة لاساليب المحاسبة الإبداعية⁽¹⁾:

(1)هاشم علي هاشم،الإبعاد الأخلاقية للمحاسبة والصورة الصادقة للمعلومات المحاسبية (العراق :بغداد جامعة بغداد ،كلية الادارة والاقتصاد مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية 2012م،ص88 .

- 1/ التهرب الضريبي :يتم بمباركه المالكين الرئيسيين بالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين .
 - 2/تحقيق مكاسب شخصية: هي من اهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي علي حساب كافة الفئات ذات المصالح بالشركة.
 - 3/الوفاء بالمتطلبات اللازمة: تفيد الشركات واداراتها من المتطلبات القانونية والتعاقدية اللازمة للاستمرار علي الشركة.
 - 4 / الحصول علي التمويل أو المحافظة عليه: هو ما تسعى إليه الشركة في الغالب للحصول علي التمويل ولمواجهة المشاكل في السيولة اللازمة لاستمرارية الشركة.
- كما خلصت احدي الدراسات بأن دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية تمثلت في الآتي:(1)
- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في الاسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة باداءها.
 - التأثير على سعر سهم الشركة في الاسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين اسعار اسهم تلك الشركات في الاسواق المالية .
 - زيادة الاقتراض من البنوك .
 - التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الارباح والايرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها .
 - تحسي الاداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابا على إدارات الشركات لظهارها بصورة جميلة امام مجلس الادارة .
 - التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية .

(1)المرجع السابق ،هاشم علي هاشم، ، ص 89

فيما يلي لعل من أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها ما يلي: (1)

تعتبر لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة بعد الفضائح المالية العالمية الأخيرة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية ، وهي مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد اتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.

- يتم خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد من البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة ، فان لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فانها قد الغت معاييرها المعالجة البديلة ، ووضعت معالجة قياسية في اغلب معاييرها.

- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية ، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:
- يتم وضع قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها ، وفي هذا المجال فانه عندما يتجه بعض محاسبين الشركات البريطانية للاستعانة بجزيئة بند الطوارئ لحسابات الخسارة والريح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل ، ولهذا الامر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء بند الطوارئ بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

- يتم تفعيل خاصية مبدأ الثبات ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، وهذا يعني انه متى ما اختارت الشركة سياسة محاسبية تناسبها في أحد الاعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الاعوام اللاحقة، وهذا لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية ، لكن المقصود هو

(1) المرجع السابق ، علي محمود الحنشاوي ومحسن ناصر الدوسري ، ص 13-14

عدم تغيير تلك السياسات الا في حال الضرورة القصوى ومع الافصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

- رفع كفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ،ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية حيث ان المراجع الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم اجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

- تعد تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص .

- العمل علي تفعيل التنظيم المهني لمهنة لمحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمر اجع المعتمد .

مما سبق يستطيع الباحث إضافة ان المحاسبة الابداعية لها تاثير على تجميل القوائم المالية واظهارها بغير صورتها الحقيقية أي اظهار البيانات المالية بغير ما هي عليه وهذا يساهم في فقدان عنصر الوثوقية بالقوائم المالية من قبل المستخدمين لها وأنها لا تعبر مصداقيتها وعدالتها.

القيود الخاصة بموثقية البيانات يتم توضيحه فيمايلي:⁽¹⁾

1-الموثوقية:

يجب أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على اعدادها، وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية:

(أ) - التمثيل الصادق :

ويعني أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المنشأة، والتي تم عنها التعبير بالقوائم المالية، فقائمة المركز المالي تمثل بعدالة المركز المالي للمنشأة ما لها من حقوق، وما عليها من التزامات ، والفراق بين الأصول والالتزامات والمتمثل بحقوق الملكية، أما قائمة الدخل فتعبر بعدالة عن نتيجة أعمال الشركة وأدائها المالي، وتعبر قائمة التدفقات النقدية بعدالة عن حقيقة التدفقات النقدية في المنشأة ودرجة عدم التأكد المحيطة بها، وكذلك تعبر قائمة التغيرات في المركز المالي بعدالة عن التغيرات التي طرأت على حقوق الملكية في المنشأة خلال فترة مالية معينة.

ويتعلق بالتمثيل الصادق مخاطر عدم التأكد المرتبطة ببند القوائم المالية والذي يؤدي بالتالي الى عدم الاعتراف بها، وذلك يقلل من مدى الالتزام بصفة التمثيل الصادق ، فهي من ناحية يكون عدم الاعتراف بهذه البنود متفقا مع التمثيل الصادق لعدم التأكد من تحققها وقيمها وعدم امكانية قياسها وبالتالي فهي لا ترقى الى درجة التمثيل الصادق، ومن ناحية أخرى فعدم عرضها أيضا لا يتفق مع التمثيل الصادق، كون التمثيل الصادق يقضي أن يتم عرض المعلومات التي تؤثر على المركز والأداء الماليين والتدفقات النقدية حتى لو ارتبط ذلك ببعض

⁽¹⁾Scott, B. Jacobson and M. K. pitman . **Auditors and Earnings Management Available From:**

www.nysscpa.org/caporal2005/features_of_085002.htm.P.345

عوامل عدم التأكد، ويمكن تحقيق التوافق والتوازن بين الناحيتين بالافصاح والعرض العادل لبنود لا تتوفر فيها صفة التمثيل الصادق ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.⁽¹⁾

(ب) - الجوهر فوق الشكل :

يقصد به ان تكون المعلومات موثوقة فيجب أن يتم الاهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الاكتفاء بشكلها القانوني ، فلا يوجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية، ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة.

(ج) - الحياد :

وتعني به البعد عن التحيز وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية كذلك اذا أعدت للاستخدام العام بغض النظر عن اهتمامات أي جهة من أصحاب العلاقة بحد ذاتها، كذلك تكون المعلومات حيادية اذا تمت معالجتها بعيدا عن أي افتراضات مسبقة بالنتائج التي يمكن التوصل اليها.

(و) - تكاملية المعلومات :

تعتبر المعلومات المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة بعدم حذف أو الغاء أي جزء منها سواء كان ذلك من خلال القوائم المالية أو من خلال الملاحظات التفسيرية، فمثلا يجب أن يتم الإفصاح عن استثمارات الملاك وسحوباتهم من خلال الملاحظات، كذلك الإفصاح عن معلومات الأصول غير المتداولة وطرق اهتلاكها، والاستثمارات المالية وكيفية تقييمها.

القيود على موثوقية المعلومات

- التوقيت المناسب :

⁽¹⁾المرجع السابق، ص 346

تتعلق هذه الخاصية بضرورة أن يحصل مستخدمي المعلومات المحاسبية على القوائم المالية في الوقت الذي تؤثر هذه المعلومات على القرارات المتخذة بناءً على تلك المعلومات .

- الموازنة بين التكلفة والمنفعة :

أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات ، ولا يوجد معيار ثابت لاختبار (التكلفة - المنفعة) لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف على حدة .

- الموازنة بين الخصائص النوعية :

عند الموازنة بين الخصائص النوعية يتم ذلك بشكل شمولي ، بحيث يتم الموازنة بين الخصائص النوعية من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية .

- الصورة الصحيحة والعادلة (التمثيل العادل) :

يتم عادة وصف القوائم المالية بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة ، أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي ، وتؤدي عملية تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة الى وجود قوائم مالية تقدم الصورة الصحيحة والعادلة للمعلومات والأحداث الاقتصادية .⁽¹⁾

ويضيف الباحث ان استخدام اساليب المحاسبة الابداعية بمختلف اشكالها تؤدي إلى نشوء الازمات المالية في كل ارجاء المعمورة مما يؤدي الى فقدان الثقة بموثوقية وصدق القوائم المالية من قبل شرائح المستثمرين الحاليين والمساهمين والمقرضين واصحاب المصلحة وغيرهم.

سابعاً : الأطار المفاهيمي لإدارة الأرباح

أهتم الفكر المحاسبي بوضع محاولة لفهم اسلوب ممارسة إدارة الأرباح هي الحرية الممنوحة للإدارة في اختيار سياستها المحاسبية وممارسة التقديرات في القوائم المالية ويتم استغلالها

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 348

بطرق انتهازية مما يؤثر علي صافي الربح بما يحقق اهداف الإدارة بشأن أداءها المالي وهذا ما يعتبر نوع من انواع التلاعب بالمعلومات المحاسبية وتقليل لمستخدمي القوائم المالية ، أكدت معظم الدراسات المحاسبية أن إدارة الأرباح تعد من الممارسات التي تخفض من مصداقية القوائم المالية.

مفهوم إدارة الأرباح

للتعرف علي مفهوم إدارة الأرباح هنالك العديد من المفاهيم لعل من اهمها عرفت بأنها تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية بغرض تحقيق بعض من المكاسب الخاصة (1)، وعرفت بأنها سلوك تقوم به الإدارة بغرض التأثير على التدفقات النقدية التي تحدث في الدخل بهدف معالجة الإحرفات غير العادية من خلال اختيار سياسات محاسبية معينة (2) كما عرفها آخر بأنها تعني قيام المديرين بممارسة الأعمال التي من شأنها حجب القيمة الأساسية للمنشأة أو التأثير على تخصيص مواردها (3)، وقد عرفت بأن إدارة الأرباح هي طريقة تتم بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال إستغلال المرونة التي تسمح بها السياسات المحاسبية وممارسة التقديرات الشخصية (4)، وبالتالي فان ادارة الارباح هي مفهوم يتعلق بالتحريف المتعمد للأرباح للوصول إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن يكون عليه الامر في غياب هذا التحريف، وقد يكون هذا التأثير متعلقاً بسلامة المضمون من خلال اختيار الإدارة للقواعد والأساليب المحاسبية التي تؤدي إلى التأثير على جودة الأرباح زيادةً أو خفضاً وفقاً للإستراتيجية التي تهدف إليها في التأثير على مستخدمي القوائم المالية ، وفضلاً عن ذلك فقد يمتد هذا التأثير أيضاً على الناحية الشكلية من خلال التلاعب في عرض عناصر القوائم

(1) Schipper, k. (1989). **Commentary on Earnings management Accounting Horizons** (Dec.) .pp91-102.

(2) Wallace , E.D.(1991)**Auditing Paskenta Publishing Company**, boston,pp3-4

(3) Healy, P.and James M. Wahlen (1999). " **A review of Earnings Management Literature and its Implication for Standard Setting**" . Accounting Horizons pp365-385

(4) Parfet , W. (2000) **commentary: accounting subjectivity and earnings management : A , preparer perspective**, accounting Horizons, Vol. 14, No 4pp481-488

المالية والتي تترك أثراً على قدرة مستخدم القوائم المالية نحو إدراك حقيقة الأداء المالي للمنشأة، إلى جانب ما سبق فقد يكون التلاعب باستخدام بنود خارج الميزانية والتي تمثل تمويلاً خفياً، قد يتم اللجوء إليه كما في حالة التأجير التمويلي للأصول الثابتة بدلا من شرائها⁽¹⁾.

وبعرض ماسبق يتضح للباحث أن ادارة الارباح هي ممارسات متعددة الابعاد تتبعها الإدارة عند أعداد التقارير المالية للشركة مستغلة المرونة المحاسبية والسلطة التقديرية الممنوحة لها لتقدير بعض عناصر التقارير بقصد التأثير علي ارباح الشركة أما بالزيادة والنقصان، فهو لا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية.

دوافع إدارة الأرباح

لا شك أن ممارسة الحياة العملية تحركها دوافع معينة تعمل كموجه لتحقيق أهداف معينة ، وبطبيعة الحال فإن هذا الأمر ينطبق على الممارسات التي تقوم بها الإدارة نحو حجم الأرباح المطلوب إستهدافها ، ولكن السؤال الذي يثور هو ما إذا كانت ظاهرة إدارة الأرباح هدفاً في حد ذاته تحركه طبيعة أداء المؤسسة وممارستها لأنشطتها الإعتيادية وهو أمر متفق عليه أم أن هناك دوافع أخرى تنطوي عليها هذه الظاهرة ، وحول هذا الأمر يجمع الباحثون بأن هناك دافعان لإدارة الأرباح يتعلق الأول منها بتحقيق منافع ذاتية للإدارة ، أما الثاني فيتعلق بالتأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال إظهار كفاءة المنشأة بهدف ضمان بقائها واستمراريتها في سوق المنافسة⁽²⁾.

وفيما يتعلق بطبيعة وأهداف تلك الدوافع فقد أشار بعض الباحثين إليها من خلال تحقيقها لعدد من المزايا:

⁽¹⁾ محمد بدر الدين الامين، أثر العوامل الاقتصادية على الاختيار المحاسبي للسياسات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق ، العدد الأول 2001م ، صص 255-275

⁽²⁾ Beneish, M.D (2001). **Earnings Management: A perspective. Working Paper.** Indiana University. pp4-6

- دوافع تعاقدية :

تظهر أهمية الدوافع التعاقدية كمحفز لإدارة الأرباح عندما تستخدم البيانات المحاسبية كأساس للاعتماد عليها في تنظيم بعض العلاقات التعاقدية مع الغير مثل عقود الإقراض التي تترك أثراً واضحاً على توزيع المواد لمقابلة التكاليف المترتبة عليها ، كما أن هناك حافزاً آخر يدفع المديرين إلى إدارة الأرباح وذلك عندما ترتبط مكافآتهم أو تحسين أوضاعهم الوظيفية بالأرباح المحققة ، فضلاً عن تحقيق مزايا أخرى تتعلق بالأمان الوظيفي واكتساب مزايا إضافية عند التفاوض مع النقابات وغير⁽¹⁾.

ثامناً : دوافع تتعلق بأوضاع المنشأة في السوق المالي:

تعلم المعلومات المحاسبية للقوائم المالية المنشورة للمنشآت في السوق المالي تشكل مصدراً هاماً ومفيداً للاعتماد عليها من قبل المستثمرين والمحللين في إتخاذ قراراتهم، الأمر الذي يولد حافزاً للمديرين للتلاعب في الأرباح في محاولة للتأثير على تقييم سعر السهم بما يتوافق مع توقعات هؤلاء المحللين وقد يظهر ذلك عند إعتزام المنشأة إصدار أسهم جديدة بهدف زيادة سعرها، كما تقوم الشركات التي تواجه سنة مالية سيئة بتحميل نفس السنة مبالغ كبيرة من المصروفات غير العادية بهدف تحقيق أرباح كبيرة في السنوات القادمة وهو ما يعرف بالغسيل الكبير والذي عادة ما يتم إجراؤه عند تغيير الإدارة العليا بغرض تطهير الميزانية استعداداً لبداية جديدة.

دوافع تنظيمية :

تتعلق هذه الدوافع بما قد تقدم عليه الإدارة من تلاعب في الأرباح أو التحايل على القرارات أو الضوابط التنظيمية التي تصدرها بعض الجهات الرسمية والرقابية المنظمة للأداء ، فمثلاً

⁽¹⁾Sweeney. A.(1994) " Debt covenant violation and Mangers Accounting Responses Journal of Accounting and Economics. Pp281-308

تتطلب الأنظمة الرقابية المصرفية توفير حد أدنى من الملاءة المصرفية لرؤوس أموال البنك ، وبالتالي تجد هذه المنشآت نفسها مضطرة بالالتزام بهذا التنظيم ، الأمر الذي قد يدفع بعض المديرين إلى التأثير في الأرباح إيجاباً لغرض التحايل على تلك النظم وإظهار منشآتهم بصورة تحقق الملاءة المالية المطلوبة .

أما الوجه الآخر من تلك الدوافع فيتمثل في لجوء بعض المنشآت إلى تعمد تخفيض أرباحها لصرف أنظار الغير أو الانتباه السياسي عن الأرباح الفاحشة التي تحققها تلك المنشأة وذلك كما حدث أثناء أزمة الخليج الأولى عام 1995 عندما عمدت شركات البترول إلى إدارة أرباحها بغرض تخفيضها لصرف الإنتباه عنها أو قد تلجأ إلى نفس الأسلوب لغرض إبعاد تهمة الإحتكار عنها⁽¹⁾ .

ويضيف كاتب آخر ان هنالك طرق وأساليب لإدارة الأرباح أخرى منها ما يلي⁽²⁾:

- إستخدام تقديرات متفائلة حول العمر الإنتاجي للأصول الثابتة بغرض تخفيض قسط الإهلاك وبالتالي تضخيم الأرباح .
- إستخدام تقديرات متفائلة لدى تصنيف الديون والتسهيلات الإئتمانية الممنوحة بما يتيح المجال لتخفيض المخصصات المكونة لمقابلة الديون المشكوك فيها وبالتالي تضخيم الأرباح .
- التلاعب في توقيت إثبات الأرباح المتعلقة ببيع الأصول كالأوراق المالية والأصول الثابتة مما يؤدي إلى التأثير في أرقام الأرباح .

⁽¹⁾ شريف البارودي ، تحليل أساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس العدد الأول 2002م ص ص 73-93.

⁽²⁾ عماد محمد علي وحمدان ابو عجيبة ، أثر الحوكمة المؤسسية علي إدارة الأرباح (دليل من الأردن)، الملتقي العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، (الجزائر ،جامعة فرحات عباس - كلية الاقتصاد وعلوم التسيير - الجزائر، 2009م، ص ص 8-9

- لجوء بعض المديرين إلى إستخدام قيم سوقية متفائلة عند تقييم المخزون كأساس عند المقارنة بين التكلفة أو السوق، ومن ثم ممارسة إدارة الأرباح، القيام بمعالجة بعض مصروفات الصيانة على أنها مصروفات رأسمالية وتحميلها على قيمة الأصل بغرض تدعيم الأرباح المالية.

مما سبق ذكره يتضح للباحث أن هناك العديد من الدوافع التي تحفز الإدارة إلى إدارة أرباحها بغرض تحسين العلاقة مع الدائنين والمستثمرين والعاملين فضلاً عن تقليل الآثار السلبية لتقلبات الدخل خلال الفترات المتتالية ، لذلك تتخذ الإدارة من بين البدائل المحاسبية ما يعظم منفعتها مستغلة في ذلك ما تسمح به المرونة في تطبيقات المعايير المحاسبية والتي تؤثر على الأرباح في إتجاه أو آخر .

وبالإضافة إلى ما سبق هناك بعض الإجراءات والممارسات الأخرى المتعلقة بإدارة الأرباح أهمها :-

- سوء إستخدام خاصية الأهمية النسبية ، والتي عرفت حسب مجلس معايير المحاسبة المالية بأنها مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة الذي يمكن أن تؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على المعلومات أو التأثير فيها بالتحريف أو الإغفال .

- التلاعب بالحسابات في السجلات المالية ويتم ذلك من خلال إثبات بعض صفقات المعاملات التي يمتد أثرها لأكثر من سنة يقيدتها على أنها تخص السنة الحالية ، وعلى العكس من ذلك يتم رسلة بعض المصروفات التي تخص السنة المالية وتحميلها لعدد من السنوات التالية . وفضلاً عما سبق يتم إدراج مصروفات أو إيرادات وهمية بغرض تضخيم الأرباح أو تقليل الخسائر لأسباب ضريبية . كما قد يتم اللجوء إلى تحميل بعض المصروفات أو الإلتزامات

على حساب فروع الوحدات التابعة لأجل إخفائها عن بعض الجهات ذات العلاقة بإعتبار أن تلك الفروع هي كيانات قانونية مستقلة.

- إستخدام تكلفة إيجار مصطنع لحجب تكلفة مبنى جديد من الظهور ضمن بنود الميزانية حيث يتم إبرام عقد إيجار طويل الأجل يتم بموجبه دفع مصاريف إيجار ثابتة سنوياً وبالتالي التخلص من المبلغ الضخم المتعلق بالمبنى مستخدماً مصاريف الإيجار كبديل عنه⁽¹⁾.

- التلاعب في قيمة التقديرات المالية التي تعتمد عليها المحاسبة على أساس الاستحقاق وتكوين بعض الاحتياطات والمخصصات بأقل أو أكثر من قيمتها الحقيقية التي تسمح بها المعايير المحاسبية ، والتي يترتب عليها ما يعرف بالمغالاة في تكوين الإحتياطات والتي تستخدم لاحقاً لتعزيز الإيرادات .

- إستخدام ما يعرف بتنظيف القوائم المالية حيث يتم تحميل بعض المصروفات الكبيرة خلال فترة إجراء التغييرات في الهيكلية والتي تمتد أثارها إلى عدة سنوات وذلك بتحميلها في سنة واحدة من أجل تعزيز دخل السنوات التالية⁽²⁾.

التلاعب في تصنيف محتويات قائمة التدفقات النقدية حيث يمكن أن تلجأ الإدارة إلى التركيز على بنود المجموعة الأولى من تلك القائمة والتي ترتبط بأنشطة التشغيل من خلال تصنيف بعض البنود التي ترتبط بأنشطة الإستثمار أو التمويل على أنها مرتبطة بأنشطة التشغيل والعكس، والذي لن يؤثر في النهاية على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية مستهدفة في ذلك توليد إنطباع غير حقيقي عن المقدرة الكسبية للمنشأة التي تعكسها أنشطة التشغيل الفعلية ، ومن أمثلة ذلك القيام برسمة عوائد الإقتراض وتكاليف البحوث والتطوير على أنها أنشطة

(1) شريف البارودي، تحليل أساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس العدد الأول 2002م ص ص 73-93.

(2) سمير كامل محمد عيسي ، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية) مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني 2008م، ص 16.

إستثمار بدلاً من أنشطة التشغيل ، مما يؤدي إلى زيادة صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل ، وبالتالي إعطاء انطباعاً جيداً عن المقدرة الكسبية للمنشأة من أنشطتها الرئيسية. ومن مما سبق ذكره يتضح للباحث أن إستخدام تلك الطرق والأساليب تحركه دوافع إدارية تختلف طبقاً لإختلاف حجم وطبيعة المنشأة ونصيبها في السوق ، فضلاً عن طبيعة العلاقة بين الإدارة والملاك ، أصحاب المصلحة ومدى مساهمة الإدارة في ملكية الشركة ، فضلاً عن مدى إستقرار الدخل واِعْتقاد الإدارة بمدى ملاءمة مع توقعات مستخدمي القوائم المالية بغرض تحسين صورة الأداء واِتباع الأساليب والأدوات المختلفة التي تعمل على تطوير وتعديل مستوى الدخل من فترة إلى أخرى وأخفاء الوضع المالي السيء للشركة.

المخاطر المترتبة على إدارة الأرباح :

برزاً هتنام مستخدمي ومحلي القوائم المالية ينصب على صافي الدخل بإعتباره المؤشر الدال على المقدرة الربحية للشركة والذي يؤدي إرتفاعه إلى زيادة مقدرتها الربحية وزيادة أسعار أسهمها ، لذلك تهتم الإدارة بتعظيم صافي الدخل الذي ينعكس على شكل توزيعات الأرباح على المساهمين مما يجذب مساهمين جدد ويؤدي إلى زيادة سعر أسهم الشركة ، لذلك تلجأ الإدارة إلى العديد من الممارسات التي تؤدي إلى زيادة صافي الدخل الموجود في قائمة الدخل إلا أن هذه الممارسات لا ينتج عنها أية تدفقات نقدية تشغيلية داخله أو خارجه⁽¹⁾. وعلى الرغم من توجهات الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح وتحقيق منافع للمنشأة في الأجل القصير إلا أن الأساليب المستخدمة فيها مثل، الإستحقاقات الإختيارية، التقديرات المحاسبية والتغيرات المحاسبية الإختيارية البديلة وذلك لأغراض التأثير على أرقام القوائم المالية زيادة أو نقصاً إلى جانب توفر عنصر التعمد يجعل من تلك الممارسات أمراً غير مقبول أخلاقياً ويؤدي إلى تضليل مستخدمي تلك القوائم ، ويؤدي في الأجل الطويل إلى حدوث مشاكل خطيرة أهمها ما يلي⁽²⁾:

⁽¹⁾سمير كامل ، المرجع السابق ، ص 19

⁽²⁾Beneis k, w. Hand Brozovsky, j. A. , (" (Ethical of management earnings working paper ,virgina polytechnic Institute and state University. Jan2002

- الإضرار بالكفاءة الإقتصادية للمنشأة مما يؤدي إلى تخفيض قيمة المنشأة حيث أن تأجيل الإعتراف بالنفقات أو تأخير إجرائها كنفقات بحوث التطوير أو إجراء الصيانة يؤدي إلى فشل الأداء الإنتاجي وخسارة حصة المنشأة في السوق ، كما أن تعجيل الإيرادات قد يفقد المنشأة تحقيق شروط تصريف منتجاتها بصورة أفضل .

- إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية ، حيث أن لجوء هذه الإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح بغرض الحصول على مزايا إضافية والفوز بالترقيات وتجنب الإنتقاد يؤدي إلى إبقاء الأخطاء كما هي بدون تصحيح وترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة.(1)

تلاشي المعايير الأخلاقية :

إن الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح هو موضع خلاف ويعتمد على إذا ما كانت ممارستها مبررة أخلاقياً من عدمه ، وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء ذلك تحسيناً جوهرياً لبعض الجوانب المتعلقة بإستراتيجيتها المستقبلية أم لغرض التضليل المتعمد للجهات ذات العلاقة. وفي هذه الحالة فإن عنصر التعمد الذي تلجأ إليه الإدارة التأثير على اتجاه مستخدم القوائم المالية، إن ممارسة إدارة الأرباح عادة ما تكون ممارسة مشكوكا فيها وتتعارض مع المعايير الأخلاقية للأداء ، حيث أنها ترسل رسالة للعاملين بأنها تخفي الحقيقة وتضلل الغير مما يولد مناخاً غير أخلاقياً لدى العاملين ويتيح لهم ممارسة أنشطة غير مقبولة وتؤدي في النهاية إلى مخالفات جوهرية في القوائم المالية .(2)

جودة الأرباح وتأثيراتها على المنشأة :

يعتبر الربح من أهم الأهداف الأساسية الذي تسعى المنشأة للاعتماد عليه في حصولها على التدفقات النقدية الصافية بعد تغطية مصروفاتها والذي يمكن استخدامه في إجراء التوزيعات على المساهمين أو القيام بإجراءات التوسعات الاستثمارية اللازمة لها لإحداث النمو

(1)Clikman paul M, where Auditors fear to tread : Internal Auditors Should be Proactive in Educating companies on in perils of Earnings Management and in Searching for signs of its Use, High Beam Research.2003م,PP6-9

(2)إيلي أحمد مرعي، تقييم مدى جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية من منظور ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة - فرع بني سويف، العدد الثاني 2002م، ص12.

المستمر، كما أنه يعطى مؤشراً هاماً يعكس مدى كفاءة المنشأة في إستخدام مواردها المتاحة وفقاً لأساس الاستحقاق الذي تعتمد عليه المنشآت التجارية في إجراء وقيد معاملاتها المالية يمكن النظر إلى صافي الربح على أنه عبارة عن التدفقات النقدية التشغيلية والإستحقاقات الجارية وغير الجارية ، ويقصد بالإستحقاقات الجارية التغير في كل من حسابات صافي رأس المال العامل دون التغيرات في النقدية والاستثمارات أو الديون قصيرة الأجل ، وبالتالي فهي تتمثل في التغيرات في رصيد المخزون وفي الحسابات المدينة والحسابات الدائنة ، أما الإستحقاقات غير الجارية فتتمثل في أفساط الإهلاك للأصول الثابتة والتغيرات في رصيد الضرائب المؤجلة وبالتالي فإنه للوصول إلى دقة وصحة الأرباح المحاسبية لا بد من مراعاة العديد من القضايا المحاسبية الأساسية التي تؤدي إلى تعزيز ما يعرف بتحقيق هدف جودة الأرباح وذلك من خلال ما يلي: (1)

- مراعاة دقة وصحة التنبؤات لمستويات الربح المتوقعة لفترات قادمة ، حيث أنه كلما زادت درجة جودة الربح فإن ذلك يؤدي إلى تعزيز دقة التنبؤات المستقبلية ويقدم معلومات مفيدة وملائمة للمستثمرين .

- مراعاة زيادة درجة الاعتماد على المؤشرات والنسب المالية التي تعتمد على مخرجات الربح المحاسبي عند إجراء التحليلات المالية وقياس مؤشرات الأداء الفعلي للمنشأة .

- إظهار صحة ودقة العلاقة التي تقيس ربحية السهم والعائد المتوقع منه باعتبار أن هذا الربح يعكس علاقة الارتباط الموجبة التي يتوقعها المستثمرون بين هدف الربحية والعائد المتوقع تحقيقه في السوق المالي ، وفي هذا الصدد فقد أكدت معايير المحاسبة الدولية على أهمية تحديد ربحية السهم و الإفصاح عنه مما يحسن من إمكانية مقارنة الأداء بين المنشآت المختلفة والمنشأة نفسها عبر الفترات المالية .

(1)سويلم، محمد حسن ،رد فعل سوق الأوراق المالية للمعلومات المحاسبية عن ربحية المنشأة ، مجلة البحوث العلمية والتجارية، جامعة الزقازيق، العدد الأول 2002م، ص ص 93-116.

- تزويد المستثمرين بمؤشر حول المكاسب المتاحة للملاك عن كل سهم عادي من خلال إظهار نصيب هذا السهم من الربح الموزع، الأمر الذي يعكس الأرباح الرأسمالية للسهم والمتمثلة في الفرق بين سعر الشراء وسعر البيع ، مما يؤثر بالتالي على أسعار الأسهم في السوق المالي .

- إن غياب دقة وجودة الربح يشكل خطورة بالغة على رقم الأرباح الموزعة حيث أنه في حالة عدم دقة هذه الأرباح كما لو تم تضمينها المكاسب المتحققة من إعادة تقدير الأصول الرأسمالية أو إستخدام ممارسات إدارة الأرباح التي تؤدي إلى زيادة رقم الأرباح دون زيادة حقيقية فيه ، فإن الأرباح الموزعة في هذه الحالة تكون توزيعاً من رأس مال المنشأة .

وبذلك يتبين أن للمعلومات المحاسبية دوراً هماً ومؤثراً على عائد السهم وقيمتها في السوق المالي وقد أكدت على ذلك إحدى الدراسات التي إعتمدت على إحتساب المؤشرات المالية و إشتقاقها من المعلومات المحاسبية ، وأوضحت أن المحتوى المعلوماتي لتلك المؤشرات تكون قادرة على التنبؤ بالعائد على الاستثمار للأسهم في السنة التالية لنشر هذه المعلومات وأنها تمثل في وزنها النسبي ما يزيد عن ثلث محددات العائد المتوقع تحقيقه على الاستثمار⁽¹⁾.

تاسعاً : طبيعة سياسة تمهيد الدخل:

تسعي الشركات للإفصاح عن وضعها المالي بأنه مستقر ونمو في الدخل، وترغب في أظهر تقلبات الدخل، فان الإدارة التنفيذية للشركات تعمل بقدر المستطاع لتخفيف من حدة التقلبات باتباع أساليب ومعايير محاسبية مقبولة قبولاً عموماً إلي الحد المسموح به، وهذا يحقق الأهداف المتمثل في استمرارية وبقاء الشركة في بيئة اقتصادية آمنة، تتمثل سياسة تمهيد الدخل احد السياسات الغير معلنه تمارسها الإدارة التنفيذية للتحكم في التقارير المالية حيث تقوم الادارة بأستغلال المرونة الموجودة في السياسات والطرق المحاسبية.

⁽¹⁾على هويدي ، تحليل العلاقة بين المعلومات المحاسبية و العائد المتوقع، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس،

العدد الثاني 2000م، ص 39.

مفهوم سياسة تمهيد الدخل :

حاول العديد من الباحثين وضع تعريف لمفهوم تمهيد الدخل لعل من ابرزها منها ما يلي:
عرفت بأنها عملية التحكم المتعمد بالتخفيض أو الزيادة في الأرباح من قبل الإدارة لقيليل التباين غير العادي في الأرباح الي الحد الذي تسمح به المبادئ المحاسبية عموماً والمبادئ السليمة للإدارة. (1)

كما عرفها كاتب آخر بأن ادارة الشركة تسعى جاهدة لتمهيد الدخل المحقق لديها وذلك بهدف التحكم بمعدلات نموه ، وأضافة الي تمكنها من التعرف بالخيارات والبدائل المحاسبية بحرية. (2)
عرفت بأنها عمل مقصوداً تقوم به الإدارة بإستخدام بدائل المحاسبية بهدف الحد من تقلبات الأرباح ، حتي تتمكن من التأثير علي عوائد الأسهم وتحقيق أهدافها المختلفة، عرفت بأنها ذلك السلوك الإداري الذي تسعى لتحقيق هدف الحد من التذبذب والتغلب في أرباح الشركات ، وذلك بقبية الوصول الي تحقيق أكبر قدر ممكن من المصالح والاهداف الخاصة في الادارة ، حيث تعتمد علي المرونة الموجودة واستغلال التغيرات المتوفرة في المعايير المحاسبية الدولية والتشريعات والانظمة التي يتم تطبيقها. (3) كما عرفت بانها سلوك إداري يسعى الي تخفيض التقلبات في الإداء المالي للشركات ولا سيما الدخل منه وينظر الي هذا السلوك علي انه عملية اختيارية وليست الزامية وان ادارة الشركة تقوم به بغرض صورة افضل حول ادائها لمستخدمي

(1) احمد هاني بحيري ، دراسة تحليلية اختبارية لمتطلبات الاستراتيجية الادارية للخيارات المحاسبية في مصر (مصر : القاهرة ، جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، 1993م ، ص 9.

(2) محمد زيدان ابراهيم ، السلوك الاخلاقي للادارة عند قياس الدخل المحاسبي لمنظمات الاعمال ، دراسة اختبارية ، (مصر: المنوفية ، جامعة المنوفية ، مجلة جامعة المنوفية العدد واحد ، 2006م) . ص ص 1-21.

(3) مروان محمد ابو هلال ، بناء نموذج للحد من ظاهرة سلوك تمهيد الدخل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية مقارنة مع نموذج ماليزيا ، (الاردن : عمان ، جامعة عمان العربية ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2006م ، ص 16.

القوائم المالية وان اللجوء الي سياسات المحاسبية المقبول هو اساس تمهيد الدخل فيها.⁽²⁾ عرفت بأنها جزء جوهرى من ممارسات إدارة الأرباح فضلاً عن كونها حالة خاصة من الإفصاح المحاسبى المتوافق مع رغبة الإدارة.⁽¹⁾

مما سبق يتضح للباحث أن تعريف تمهيد الدخل يعتبر جزء من ممارسات إدارة الأرباح فهو مجال متاح تستخدمه الشركة من خلال استخدام بدائل للتلاعب بالأرباح للوصول الي اهداف معينة من قبل الادارة تعتبر ممارسات تخفض من مصداقية القوائم المالية بقصد تضليل مستخدمي تلك القوائم المالية.

عاشراً : أهداف ودوافع الإدارة في تمهيد الدخل

إن الهدف من تمهيد الدخل يتمثل في زيادة صافي الأرباح أو تخفيضها لتحقيق الأهداف الخاصة بالممهدين والتي تظهر أحياناً متباينة ومتقاطعة، ففي الوقت الذي يرغبون فيه بارتفاع أسعار أسهمهم في الأسواق المالية أو البورصات، فإنه ليس لديهم الرغبة في دفع ضرائب مرتفعة. ومن الأهداف الأخرى لتمهيد الدخل تخفيض المخاطر التي تتعرض لها المنشأة بما هو ممكن، عن طريق قيام الإدارة بتخفيض الفروقات في الأرباح والتقلبات في التدفقات النقدية. وهذا ما أشار إليه الباحثون في التمهيد في مطلع السبعينات، إلا أن اتساع أسواق رأس المال العالمية وانتشارها وبلوغ أوجها منذ الثمانينات دفع المستثمرين إلى الاتجاه نحو الاعتماد على كفاءة السوق بدلاً من اعتمادهم الأساسي على البيانات المالية التي قد تعاني من ظاهرة تمهيد الدخل، وعلى الرغم من ذلك يبقى التمهيد قائماً يمارسه المديرون الذين لا يتقنون بكفاءة الأسواق

⁽¹⁾ عمر عبد الله المطارنة ، تمهيد الدخل وعلاقتة بمؤشرات الربحية ومصروف ضريبة الدخل ، وجودة التدقيق ، دراسة تطبيقية علي الشركات الصناعة المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان (الاردن : عمان ، جامعة العلوم الاسلامية العالمية ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2014م، ص 12

⁽²⁾Naser,k.and M.Pendlebury :Anot on the Use of Creative Accounting , British Accounting Review, 24 .2014.P 4

ومن أهداف تمهيد الدخل الأخرى، ضبط الربح؛ إن التزايد الكبير في الأرباح يلفت نظر المنافسين، والسياسيين، وواضعي القوانين. كذلك فإن تحقيق ارتفاع كبير في الأرباح يؤدي للضغط على الشركة مما يضطرها أحياناً لتوزيع أرباح مرتفعة ويسبب أحياناً بعض المشاكل للإدارة، في حالة عدم ضمان تحقيق نفس المستوى من الأرباح في السنوات التالية، كذلك فإن التناقص الكبير في الأرباح قد يشير إلى أن الشركة في ضائقة مالية أو في عسر مالي، أو أن الإدارة غير كفؤة وذلك من وجهة نظر المساهمين والمقرضين وغيرهم. وعليه فإن الشركات تسعى إلى تمهيد دخلها، حيث أن النمو بمعدل معين وثابت أفضل من النمو بمعدل عال في سنة ما، ومعدل أقل في سنة أخرى.

كما إن الدافع الأساس من قيام الإدارة العليا من تمهيد الدخل هو الظهور بما يليق بها أمام الاطراف الخارجية مثل المستثمرين والدائنين وغيرهم، إلا أن تمهيد الدخل لم يعد قاصراً على الإدارة في المستويات العليا بل أن الإدارة أيضاً في المستويات الأدنى تحاول التمهيد لتظهر بصورة جيدة أمام الإدارة العليا. ومن الدوافع الأخرى لتمهيد الدخل تجنب التكاليف السياسية حيث تلجأ الشركات لتمهيد الدخل خوفاً من تدخل الدولة أو قيامها بتأميم الشركات التي تحقق أرباحاً مرتفعة، أو أن تفرض عليها مبالغ تدفعها للحزب والمنظمات أن السياسية. وقد اعتبرت دراسة الدافع الرئيس للإدارة في تمهيد أرباحها مقابلة توقعات المحللين الماليين للأرباح أو تكون قريبة منها. أما فقد حدد دوافع الإدارة في التمهيد لتنمية العلاقة بين الإدارة والمساهمين والعاملين بالمنشأة، واستقرار سياسة توزيع الأرباح لزيادة ثقة المستثمرين في أداء الشركة.

كما قد تلجأ الإدارة إلى تمهيد الدخل للتقليل من مطالبات العاملين بزيادة الأجور، لأن الزيادة غير المتوقعة في الدخل قد تسبب زيادة في الضغوطات التي تتعرض لها الشركة من قبل العاملين ونقاباتهم بزيادة الأجور وتحسين ظروف عملهم، وبالمقابل فإن انخفاض الدخل إلى مستويات متدنية قد يؤدي إلى انخفاض معنويات العاملين نتيجة احتمالات قيام الشركة بالاستغناء عن خدماتهم، أو تخفيض أجورهم مما يؤثر في إنتاجيتهم، لذا تعمل الإدارة على أن تصبح حالات التفاؤل والتشاؤم معتدلة من أجل المحافظة على معنويات العاملين إلى المستقبل

لتجنب التغيير المستقبلي للإدارة. وعندما تكون الأرباح الحالية منخفضة والأرباح المستقبلية المتوقعة جيدة، فإن المدير يلجأ إلى اقتراض الأرباح من الفترة المستقبلية لاستخدامها في الفترة الحالية، بمعنى آخر نقل جزء من الأرباح المتوقعة في المستقبل إلى الفترة الحالية للتقليل من احتمالية تغيير الإدارة.

أساليب وأدوات الإدارة في تمهيد الدخل

تميل إدارات الشركات التي تتصف عملياتها أو نتائج أعمالها أو كلاهما بأداء عالي التقلب إلى استخدام وسائل عديدة لتمهيد الدخل منها السياسات والبدائل المحاسبية والمخصصات والاحتياطات. وغالباً ما تلجأ إدارات الشركات إلى استخدام وسائل تمهيد دخل تتصف بالخصائص الآتية: (1)

١. أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلاً في رقم الدخل دون أن يدخل الشركة بالالتزام بتصرف معين في المستقبل، كما لا ينبغي للأسلوب التمهيد وأدواته الفعالة الخروج عن مبدأ الالتساق أو المماثلة في استخدام الإساليب والطرق المحاسبية.

٢. أن يكون التمهيد مبنياً في الغالب على ممارسة الحكم الشخصي وملتزماً بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها محلياً أو دولياً، وأن لا تؤدي الطرق المتبعة في التمهيد إلى إرغام الإدارة للكشف عن حقيقة تلاعبها بوضوح مما يقود إلى أن يصدر مدقق الحسابات الخارجي تقريراً متحفظاً.

٣. أن تؤدي وسيلة التمهيد إلى تحول جوهري للفروقات وللتغيرات الحاصلة في الدخل من سنة إلى أخرى، وبمعنى آخر حتى يكون التمهيد فعالاً يجب أن يتصف بالمادية أي له أهمية نسبية.

٤. ألا تتطلب وسيلة التمهيد عملية محاسبية حقيقية وقعت مع أطراف ثنائية، ولكن تكون فقط بإعادة تصنيف لأرصدة الحسابات الداخلية.

ويضيف كاتب آخر أن تمهيد الدخل يتم من خلال الأساليب التالية: (2)

(1) ممدوح عبد الحميد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح على أسعار الأسهم بالتطبيق الاسهم المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية، (مصر: القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، 2014م، ص ص 406-449.

(2) أمينة خميس حمد ومحمد أبو نصار، أثر تمهيد الدخل على العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، دراسات في العلوم الإدارية، المجلد 40 العدد 2، 2013م، ص ص 329-354.

(1) التوقيت : وذلك عن طريق لجوء الادارة إلي أختيار توقيت حدوث العمليات أو اعتماد الاحداث المالية في فترة معينة بشكل يؤدي ال تقليل التقلبات في الدخل المعلن عنه بمرور الوقت.

(2) التخصيص: أي توزيع المصروفات التي يمتد اثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة ، علي أساس تحميل المصروف علي الفترات المحاسبية المستفيدة من طرائق الالهلاك أو الإطفاء بحيث يؤدي ذلك الي تقليل التفاوت في الدخل غير الفترات المالية المتتالية.

(3) التصنيف: أي تصنيف بعض بنود الإيرادات والمصروفات غير المتكررة عند قياس الدخل واعتبارها كبنود عادية أو غير عادية.

ومما سبق يتضح للباحث ان معدو التقارير المالية يقومون باتباع أساليب احتيالية مضللة وذلك باستغلال الثغرات والمرونة الموجودة في المعايير المحاسبية بغرض تحقيق اهدافهم التي يرغبون فيها .

المبحث الثاني

المحاسبة القضائية وممارسات الفساد المالي والإداري

أولاً : ممارسات المحاسبة الإبداعية و إدارة الأرباح المحاسبية وتجميل صور الدخل:

يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل، وفيما يلي:

سنستعرض أهم تلك الممارسات والهدف من القيام بها، وهي: (1)

بشكل عام تفضل الشركات أن تقدم تقريراً عن اتجاه النمو الثابت في الربح بدلاً من إظهار أرباح غير مستقرة بسلسلة من الارتفاعات والانخفاضات الدارمية، ويتحقق ذلك عن طريق تدبير احتياطي كبير غير ضروري من أجل سد الالتزامات المالية المترتبة على الشركة، وفي المقابل خفض قيم الأصول في السنوات الجيدة ليتم خفض الاحتياطي المالي، وبالتالي تتحسن الأرباح المقررة في السنوات السيئة، وتخفي التذبذبات أو الانخفاضات التي قد تصيب الدخل، الأمر الذي قد يدفع المساهمين أو المستثمرين إلى توجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة بهذا الخصوص. وهنا تبرز خطورة المحاسبة الإبداعية في ظل عدم الشفافية، وذلك في تغييب دور المستثمرين في معرفة الظروف التجارية غير المستقرة والمتذبذبة فعلياً في أداء الشركة.

2/ من الأشكال المختلفة لإدارة الأرباح وتجميل صور الدخل هو التلاعب بالأرباح وذلك من أجل ربطها إلى كيفية تصميم السياسات المحاسبية في بعض الوحدات الاقتصادية بالتنبؤات، ويشير من خلال القواعد المحاسبية العادية لتتطابق الأرباح الصادرة في التقارير مع تنبؤات

(1) علي محمود الحشاوي ومحسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها (السعودية : الرياض مسابقة البحوث التاسعة علي مستوي جميع قطاعات ديوان المحاسبة السعودية، 2008م، صص 11-12 .

الأرباح، فعلى سبيل المثال، عندما تقوم تلك الوحدة ببيع منتجاتها فإنه يتم تأجيل الاعتراف بجزء كبير من الربح المحقق منها للسنوات المستقبلية بحجة تغطية نفقات تحسين الجودة المحتملة ودعم العملاء، وتبرز أهمية تلك الممارسات في أنه أحياناً يتم تقييم أداء أعضاء مجالس الإدارة على أساس التوقعات و التنبؤات التي يتموضعها عند استلامهم لمهامهم، لذا فإنه متى ما تحققت التنبؤات الموضوعية فإن ذلك يعني أن واضعي التنبؤات على مستوى عال من المهارة والكفاءة والحدس مما يرفع من مكانتهم الاقتصادية في الشركة وبالتالي الحصول على تقييمات عالية مكافأة كبيرة.

3/ قيام أعضاء مجلس إدارة شركة بتغيير في السياسات المحاسبية بغرض تجميل صورة الدخل في بعض الحالات وذلك رغبة منها في الهاء المستثمرين أو المراقبين عن الأخبار السيئة.

4/ يمكن أن تساعد المحاسبة الإبداعية إما في الاحتفاظ بسعر السهم أو النهوض به سواء عن طريق خفض مستويات الاقراض الواضحة مما يجعل الشركة تبدو وكأنها خاضعة لخطر أقل، أو عن طريق إيجاد المظهر الخاص باتجاه الربح الجيد مما يساعد الشركة في جمع رأس مال عن طريق إصدار أسهم جديدة وعرض أسهمها الخاصة في اكتتابات تملك للشركة. فقد أشار تدارسة تم إعدادها لئن المحللين في الأسواق والكفاءة العالية واليقظين لن يخدعوا بممارسات المحاسبة التجميلية، وأن التغيرات المحاسبية لتسوية الدخل هي مؤشر على الضعف، كما أن الدارسة أشارت إلى أن أي عملية تجميلية لصورة الدخل تقوم بها الشركة سيتبعها بالتأكيد أداء فقير في سعر السهم في الفترات والسنوات التي تلت تلك التغيرات المحاسبية لزيادة الدخل .

5-الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات، تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباطات الإلتزامات بشؤون قضائية أو لإلتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الإلتزامات.

6-نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة، تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية وعادةً ما تُستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فنقوم بترحيل هذه الأرباح الي فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية، ومن المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

7-نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة، تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيه الشركات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل. وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.⁽¹⁾

ثانياً: الاطار المقترح لاستخدام للمحاسبة القضائية

طرق استخدام المحاسبة القضائية لمعايير المحاسبة الدولية :

تعتبر معايير المحاسبة الدولية هي المقياس او النموذج الاساسي الذي يقوم بتحديد الطرق الصحيحة والدقيقة للافصاح عن او الاعتراف بالقوائم المالية الخاصة بمؤسسة او شركة معينة مع ذكر تأثير كل من الظروف المحيطة بها سواء كانت سياسية او اقتصادية وغيرها على انتاجها ، وهناك بعض الطرق يمكن استخدامها منها ما يلي :

1/ طريقة التلاعب لكل نوع من الانواع⁽²⁾:

أ. استغلال فرصة اختيار المعايير والسياسات المحاسبية البديلة مثل فرق تقييم المخزون السلعي ، ومعاملة المصاريف الرأسمالية على انها جارية .

(1) المرجع السابق ، علي محمود الحنشاوي ومحسن ناصر الدوسري، ص ص 12-14

(2) Oriole Amt, John Blake and Olivares: **the Ethics of Creative Accounting: Some Spanish Evedence**, Journal of Economic Licrative Classification, April 2000, PP. 6 – 8.

ب. استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية مثل تقدير العمر الانتاجي للاصل
لأغراض الاهلاك .

2/ طرق التلاعب غير المحاسبي :

فهي تكون من خلال :

أ. تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات مثل بيع الاصل واعادة استيجاره
اذ ان عائدات البيع يمكن ان تخفض او ترفع بشكل غير حقيقي من خلال اجراء تسويات مع اقساط
الايجار .

ب. تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالارباح والخسائر لتحقيق هدف
معين مثل استثمار التكلفة التاريخية مليون وقيمته السوقية ثلاثة مليون عندما تستطيع الادارة ان
تختار السنة التي تعد بها ان الاستثمار قد تحقق لرفع الربح في العام الذي اختارته⁽¹⁾.

قرار اصدار محاسب معايير المحاسبة الدولية المتبعة من الاتحاد الدولي للمحاسبين اجراء تعديلات
على معايير المحاسبة الدولية وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية من وراء هذا التغيير
لعدة نقاط ومنها ما يلي :

1. التقارب مع معايير المحاسبة الامريكية .

2. تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الاوروبي باصدار معايير جديدة تساعدها على
توفير التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الاوروبي على غرار العملة .

3. الاخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم
باصدار معايير محاسبية محلية تستند بشكل اساسي على المعايير المحاسبية الدولية .

4. حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم
لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة القضائية⁽²⁾.

⁽¹⁾Ibid, P. 9.

⁽²⁾يحيى محمد ابو طالب ، المحاسبة الدولية وفقاً لحدث اصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية
اطار نظرية المحاسبة ، (القاهرة : د.ن ، 2008م)، ص ص 205 – 215.

ثالثاً: المحاسبة القضائية ودورها في خفض النزاعات التجارية وأثر ذلك على المستوى القومي :
تلعب المحاسبة القضائية دور في فض النزاعات التجارية التي تنشأ بين المشتري والموردين والشركاء وهذه الوقائع تحتاج إلى مستندات دقيقة وواقعية تدعم موقف الشركة او الشخص المفوض (المحاسب القضائي) في عملية التفاوض وهذه المستندات تساهم في حل المشكلة موضوع الخلاف وان كثير من التعاملات قد تكون الالكترونية ولذلك فان ايجاد طرق للحفاظ على الشروط والاحكام ومواعيد الاتفاقيات يكون مفيد للغاية في تفادي الخسائر التي تتجم عن ذلك .
وان تسوية وفض النزاع التجاري بين الشركاء من اولويات المحاسبة القضائية وعلى المحاسب القضائي تقريب وجهات النظر بين الطرفين⁽¹⁾.

نجد ان المنشآت التجارية والاقتصادية الكبرى يكون لديها فريق مكون من محاسبين قانونيين لديهم خبرات عالية في اجراءات المحاكم في سبيل دعم موقف الشركة في حل الازمة او منع حدوثها وفي حالة حدوثها يتم الاستعانة بالمحاسب القضائي لتولي التحري ويكون شاهد خبير ويكون على دراية كبيرة بالاجراءات القانونية ويدلي برأيه في المحكمة في حالة تم استجوابه أو استدعائه وسؤاله .
هنالك مجموعة من الاجراءات يتم اتباعها لتسوية او فض النزاعات التجارية منها ما يلي⁽²⁾:
لفض النزاعات التجارية فان المحاسبة القضائية تقوم بمجموعة من الاجراءات الضرورية التي تمثل هيكل عمل وظيفة المحاسب القضائي وهي مجموعة من المراحل تبدأ بالفهم المبدئي للمشكلة وصولاً لالدلة والبراهين والاثباتات التي تؤدي لحل وفض النزاع وتتمثل الاجراءات في الاتي :

1/ تشخيص المشكلة والتخطيط الجيد لها :

نجد ان مرحلة تحديد المشكلة هي المرحلة الاساسية لا يمكن ان يسبقها شيء فان فض اي نزاع يقوم بداية على تلك المرحلة وهو معرفة ماهية المشكلة وتحديد ابعادها واثرها وكذلك للدوافع التي ادت لحدوثها سواء كانت دوافع شخصية اجرامية او اخطاء غير مقصودة ادت إلى ظهورها مما يدفع المحاسب القضائي ان يبدأ من هذه المرحلة للوصول لتسوية النزاع . يعتمد منهج الفحص وتقديم العمليات على المحاور التالية :

⁽¹⁾Victoria Ashton, **Focus on Forensic Accounting**, Student Accountant Magazine, September 2004, <http://es.scribd.com/mobile/doc>

⁽²⁾ د. مجدي محمد سامي ، دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي ، (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، مجلة كلية التجارة ، العدد الأول ، 2002م) ، ص ص 144 – 146.

أ/ الخصائص والسمات المميزة :

- الغرض .

- قاعدة المعلومات .

- الاطار المرجعي .

ب/ المتغيرات الهيكلية :

- دور الاعضاء .

- الاهداف المرجوة .

ج/ الاخطاء الشائعة :

- عدم الاتفاق حول فريق العمل .

- الاخفاق في الالتزام بالسرية .

- عدم كفاية البيانات .

- عدم التوازن في توصيف النتائج .

2/ تجميع ادلة الاثبات :

تعتبر هذه المرحلة في غاية الاهمية اذ يتعين على الفاحص التأكد من ادلة الاثبات التي تم جمعها خلال المرحلة الاولى هل يمكن الاعتماد عليها ام أنها مضللة تضعف موقفه ، فاذا كانت الادلة يمكن الاعتماد والوثوق بها فان المرحلة التالية تكون الالمام بكافة نواحي المشكلة وتجميع ادلة الاثبات المناسبة بها ، حيث ان ادلة الاثبات هي العنصر الرئيسي من الناحية القانونية لفض النزاع وذلك بعد التحقق من مدى كفايتها .

3/ تقويم ادلة الاثبات :

تعتبر من المراحل على درجة عالية من الاهمية حيث تهتم بتقويم ادلة الاثبات وكذلك البيانات قبل التوصل إلى النتائج الهامة واعداد التقرير النهائي .⁽¹⁾

⁽¹⁾د. مجدي محمد سامي ، المرجع السابق ، ص 147.

4/ اعداد التقرير النهائي :

فهي تعتبر آخر مرحلة بعد عملية فحص المشكلة موضوع النزاع ومرحلة اعداد التقرير النهائي توضح موطن القصور والقوة ، ويحتوي مستند الادلة التي تخص النزاع، حيث يقوم المحاسب القانوني باعداد التقرير والاشارة إلى ادلة الاثبات التي قام بتجميعها وان يمتاز التقرير بكل النواحي والمواصفات الجيدة، الغرض الاساسي من اعداد التقرير النهائي هو الوصول إلى درجة من الايضاح لمساعدة القضاة والهيئات القضائية في النواحي المالية والتجارية لانهم غير مختصين وملمين بتلك النواحي وبالايضاحات يتم البت وفض النزاع.

يتضح للباحث ان النزاع التجاري يمكن ان ينشأ بين منشأتين داخليتين او دولتين على نطاق واسع وهنا تنشأ علاقة تجارية وطنية بين اشخاص طبيعيين او أشخاص اعتباريين فتتم تسوية النزاع بالقانون الوطني ، القانون التجاري للدولة ، أما النزاع على نطاق دولي فتتم تسويته في المحاكم الدولية او عن طريق التحكيم الدولي او عبر منظمة التجارة الدولية وغيرها وفي كلتا الحالتين يتم الاستعانة بالمحاسب القضائي كشاهد خبير لتسهيل مهمة التقاضي وتسوية النزاع لما يملكه من مهارات ودراية بالمحاسبة والقانون واستخدامه للتقنيات الحديثة التي تساعده في ذلك، فالقطاع الخاص يقوم بمساهمة فاعلة في عملية التنمية وتكوين الناتج المحلي وتبسيط الاجراءات له وتسهيل الخدمات التي تقدمها الدولة من سجل تجاري ورخص تجارية او ضرائب او جمارك وغيرها وحمايته من المنافسة الخارجية والتشجيع التنافسي بين الشركات المحلية يؤدي إلى زيادة الناتج المحلي فاذا انخفض الناتج المحلي يؤثر سلباً على المستوى القومي للدولة .

رابعاً: الانظمة التي تساعد في فض النزاعات التجارية :

توافر بعض الانظمة التي تساعد في فض النزاعات التجارية التي يمكن ان تنشأ بين اطراف التعاملات والعلاقات التبادلية القائمة ومن هذه الانظمة ما يلي⁽¹⁾:

1/ نظام التحكيم التجاري :

فهو اداة تساعد المتنازعين على تسوية خلافاتهم التجارية بعيداً عن الدوائر القضائية ، فهو نظام يتفق مع الفلسفة العامة وظروف العمل التجاري والاقتصادي والذي ينظر إلى اهمية الوقت بالنسبة للمنشأة

⁽¹⁾ ريهام المنوفي ، مرجع سابق ، ص 100 .

الاقتصادية يعتبر من الوسائل القديمة والتقليدية التي عرفتها البشرية منذ الاف السنين ، نجد ان نظام الغرف التجارية تقوم باعمال فض المنازعات التجارية والصناعية عن طريق التحكيم اذا اتفق اطراف النزاع على تسويته.

2/ نظام الافلاس :

يعتبر اعلان الافلاس من اخطر القضايا في حياة المنشآت التجارية ، حيث يؤدي إلى التحول من دائرة قطاع الاعمال والخروج منه تماماً ، ويرتبط الافلاس بعدة حالات منها الحالة الاقتصادية ، ارتفاع مستويات التضخم وما صاحبها من ارتفاع مستوى البطالة وارتفاع الاسعار وانخفاض مستوى القوة الشرائية وهنا ترفع حالات التعثر للمنشأة فتعلن افلاسها بسبب عدم وفائها بالالتزامات والنقص في مواردها المالية .

ضعف حركة التبادل التجاري والانكماش الاقتصادي ، تراجع العروض كل ذلك له تأثير على مستوى اداء المنشأة حيث يقود إلى ذات النتائج المنتهية باعلان افلاس المنشأة .

3/ نظام التسوية الوافية والافلاس :

هو تهيئة وتحسين بيئة الاعمال وبث الطمأنينة والثقة في نفوس المتعاملين في هذه البيئة ، ومساعدة التاجر حسن النية والذي تعرض لعاقة تعثر بسبب المشكلات الاقتصادية .

تلعب الغرف التجارية دور مهم في فض المنازعات التجارية وذلك صياغة البيئة الاقتصادية لتحقيق الاستقرار الاقتصادي في مختلف الانشطة بالمشاركة في وضع التشريعات والانظمة والاستراتيجيات، تقوم بجمع ونشر المعلومات والاحصاءات ذات العلاقة بالتجارة والصناعة ، اعداد الدراسات والبحوث المتعلقة بالتجارة والصناعة ، امداد الحكومة بالبيانات والمعلومات وتقديم الاقتراحات بشأن المسائل التجارية والصناعية⁽¹⁾.

يتضح للباحث انه بعد زيادة التعاملات التجارية في الاعوام الاخيرة وتشعبها بين الشركات والتطور الاقتصادي المتسارع ، والتوسع ودخول الاسواق العالمية ، ارتفع وتنوع حجمها بشكل غير مسبق وبالتالي لابد من ايجاد منظومة متكاملة ومنتدى للتفاوض التجاري بين الدول تقوم على اسس

⁽¹⁾ ورقة عمل ، بعنوان : دور الغرف التجارية في حل المنازعات ، مقدمة لملتقى الافلاس وإعادة الهيكلة وتأثيرها علي منظومة التحكم ، مركز البحوث والدراسات ، دبي ، 2012م ، ص 6-12 .

لتبادل السلع والخدمات والوفاء بالالتزامات والحقوق ، حيث هنالك عقبات ومشاكل قد تتعرض لها التجارة مما يتطلب الامر عند ابرام الاتفاقيات والتعاون بين الدول وايجاد طرق لفض النزاعات التجارية التي قد تنشأ سواء كانت اقليمية او دولية بابتعا المفاوضات كوسيلة لحل النزاع او باستخدام احد وسائل فض النزاع كالتحكيم التجاري او الغرف التجارية والصناعية او تسوية النزاع بطريقة اللجوء للقضاء .

خامساً : المقترحات العامة لمكافحة الفساد المالي والاداري والوقاية منه في البيئة المحلية تتمثل في الاتي (1):

1. العمل على تبسيط وسائل العمل ، وتحديد آلية انجاز المعاملات يعد اهم عامل في طريقة مكافحة الفساد المالي والاداري ، لأنه يضمن امرين اساسيين يعول عليهما المواطن الاهمية الكبرى وهما :
أ. انجاز معاملاته باقل تكلفة ممكنة .
ب. انجاز معاملاته باسرع وباقرب مكان ممكن وباسرع وقت ممكن .
2. يجب اجراء تنقلات دورية بين الموظفين اذا امكن ذلك وهذا يقلل من حالات الرشوة السائدة.
3. العمل على تشكيل لجان خاصة لوضع نظام متكامل لاداء الموظفين يقوم باجراء تفتيش دوري بين الدوائر والوزارات واعداد التقارير الخاصة بذلك .
4. انشاء نظام رقابي فعال مستقل مهمته الاشراف ومتابعة الممارسات التي تتم من قبل الوزراء والموظفين العاملين في كل وزارة ومؤسسة .
5. تفعيل ادارة الخدمات بمعنى ان يطال جميع الوازرات والمؤسسات العامة والبلديات اي ان تعطى ادارات الخدمات ذات العلاقة بالجمهور الاولوية الاولى، والتفعيل هنا ان يتناول اربع قضايا أساسية هي:
أ. هيكلية هذه الادارات وبنائها وتحديد مهامها وصلاحياتها بحيث يعاد تكوينها على اسس علمية ومسميات معروفة ابرزها خلو هذه التنظيمات والهيكليات من الازدواجيات وتنازع الصلاحيات ايجاباً كان ام سلباً وبالتالي ضياع المسؤولية وهدر النفقات وسوء تحديد المهام وتقادم شروط التعيين .

(1) هيئة النزاهة ، مجلة النزاهة والشفافية في البحوث والدراسات ، العدد السادس ، العراق بغداد ، 2013م ، ص ص 106 – 108 .

ب. الاهتمام بالعنصر البشري في هذه الادارات بحيث يختار الاجور الانسب على قاعدة تكافؤ الفرص
والمؤهلات والتنافس والعمل على ايجاد حلول لمعالجة ظاهرة البطالة .

ج. تحديث اساليب العمل بحيث يعاد النظر في هذه الاساليب لجهة لتبسيطها وجعلها اكثر مرونة
وتحديد اصول انجاز المعاملات .

د. وسائل العمل من ادوات وتجهيزات وآلات ومعدات تعد من لوازم اساليب العمل .

6. العمل على ايجاد السبل اللازمة للخروج من نفق الفساد والارهاب دون الوقوع في حلقة مفرغة
ممثلة في البدء باصلاح الدمار الهائل في المنظومة القيمية ، انماط التفكير وما يرافقها من امراض
كالانتهازية والسلبية ولغة التجاوز المشوهة مع الذات والآخر .

7. العمل بمبدأ الشفافية في جميع مرافق ومؤسسات الدولة .

8. انشاء المدركات الاخلاقية والدينية والثقافية ، الحضارية بين عموم المواطنين ويمكن ان تتم
مكافحة الفساد المالي والاداري بحلول شاملة وهيكله الادارات والعنصر البشري العامل بها .

يتضح للباحث ان تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالشركة والاستعانة بمحاسب قضائي فقد يكشف وجود
بعض نقاط الضعف والقصور بالشركة وعلى المحاسبي القضائي ان يقوم بتقييم مدى اشتغال هيكل
الرقابة الداخلية على اجراءات فعالة في تخفيض حالات التلاعب والغش والعمل على تخفيض الخطر
وهذا يؤدي إلى ثقة المتعاملين مع الشركة توفير درجة عالية من الثقة بالقوائم المالية والاعتماد عليها
وتدعيم مركز المنشأة .

سادساً : الدور الايجابي الذي تلعبه المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري
يتمثل بالاتي⁽¹⁾:

1. التداخل بين المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات ، أن فعالية حوكمة الشركات من خلال عملية
المحاسبة القضائية تعني اداء التدقيق باعلى مستوى من الجودة او الاداء المهني ، وهي تتضمن
الالتزام التام بما جاء بمعايير التدقيق والارشادات الخاصة بها ، وكذلك المبادئ المتعارف عليها في
اعداد القوائم محل التدقيق .

(1) ريهام السيد المنوفي ، دور المراجعة القضائية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات – دراسة نظرية ميدانية ، (بورسعيد : جامعة
بورسعيد ، كلية التجارة ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد الأول ، 2011م) ، ص ص 71 – 97 .

2. أثر المحاسب القضائي في تفعيل آليات الإفصاح والشفافية ، تكليف المحاسب القضائي لاكتشاف الغش والخطأ لدى منظمة ما .

3. اثر المحاسبة القضائية في التأكد من فعالية انظمة الرقابة الداخلية ، نظام الرقابة الداخلية للعمليات يؤثر جوهرياً على اداء عملية التدقيق .

4. أثر التدقيق في الافادة بمدى الالتزام بالقوانين البيئية والحد من المخاطر .

5. تحاول المهنة تقديم المساعدة في مجال الحفاظ على البيئة والعمل على استعادة التوازن البيئي من خلال تاكيد مدى قيام منظمات الاعمال باعادة التصحيح البيئي.

يتضح للباحث ان المحاسبة القضائية علم جديد ينموء بطريقة سريعة ويتطور يوماً بعد يوم ومرتبطة بحياتنا فهي تعمل على أكتشاف والحد من الفساد المالي والإداري وحل النزاعات القضائية والمالية وتقوم بحساب الاضرار والخسائر الناتجة عن الاعمال التجارية وتسوية الخلاف الذي ينشأ ، وظهرت مجالات أخرى حديثة مثل قضايا الطلاق والميراث ويقوم المحاسب القضائي بالتحقق من الإدعاءات والتحري وجمع الادلة الثبوتية وكذلك يقوم باستجواب الشهود ثم ترجمة الوقائع في تقريره وتفسير الدليل او البرهان لتقديمه للمحكمة والتي بدورها تقوم بفض النزاع .

سابعاً: الإطار المقترح لاستخدام المحاسبة القضائية للمساهمة في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في البيئة السودانية :

يتم وضع اطار مفاهيمي مقترح متكامل للمحاسبة القضائية من قبل المنظمات المهنية في السودان يساهم في الحد من ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية للشركات يقوم بتغطية مساحة كبيرة من التخصصات وتكنولوجيا المعلومات وتستعين بخبراء واستشاريين ومحاسبين قضائيين للاستفادة من خبراتهم واراؤهم وتحقيقاتهم لما لهم من مؤهلات ومهارات في ابداء رأيهم الفني حول وضع تصور يصلح لإستخدامه.⁽¹⁾

يعد الإطار المقترح هو الاستفادة من الدراسات السابقة في مجال المحاسبة القضائية وتحديد اوجه القصور والضعف فيها ومعالجتها ، وجذب اهتمام الشركات السودانية لمواكبة العولمة والتطور واظهار

(1) ريهام السيد المنوفي ، دور المراجعة القضائية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات – دراسة نظرية ميدانية ، (بورسعيد : جامعة بورسعيد ، كلية التجارة ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد الأول ، 2011م) ، ص ص 71 – 97 .

دور المحاسب القضائي للحد من ممارسات الاحتيالية يتطلب الامر تفعيل آليات المحاسبة لمحاربة والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري و ملاحقة المفسدين وفقاً لاختصاص كل جهة سواء حكومية رقابية او مهنية ، يركز الاطار المقترح على التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القضائي ، الدعوة إلى تطوير مناهج المحاسبة القضائية وتدريبها كمادة اساسية في الجامعات وخاصة في الدراسات العليا ، فهي تلعب دوراً هاماً بالتعاون مع منظمات المجتمع المدني في الحد من انتشار ممارسات الفساد المالي والإداري ، في إنشاء ثقافة النزاهة والشفافية وحفظ المال العام وتحقيق الولاء والانتماء بين الفرد والدولة ، اعلاء القيم الاخلاقية الفاضلة ونشر الوعي والمعرفة في المجتمع ، الدعوة إلى استقلالية المحاسب القضائي ، حرية تداول والحصول على المعلومات من كافة قطاعات الدولة بما يمكن من تحميل مسؤولية القرارات الخاطئة والفاشلة للشخص المسئول عنها ، العمل على انشاء جمعية رسمية تسمى جمعية المحاسبين القضائيين السودانيين ، وتنظيم عمل مهنة المحاسبة القضائية وانشاء معاهد وجمعيات مهنية وجامعات متخصصة تمنح شهادة معتمدة في المحاسبة القضائية .

الاطار المقترح قد يساعد على اكتشاف حالات الفساد المالي بالشركات وبالتالي يؤدي إلى زيادة كفاءتها وفعاليتها ادائها ويخدمها في عدم تعرضها للانهيارات المحاسبية والإفلاس .

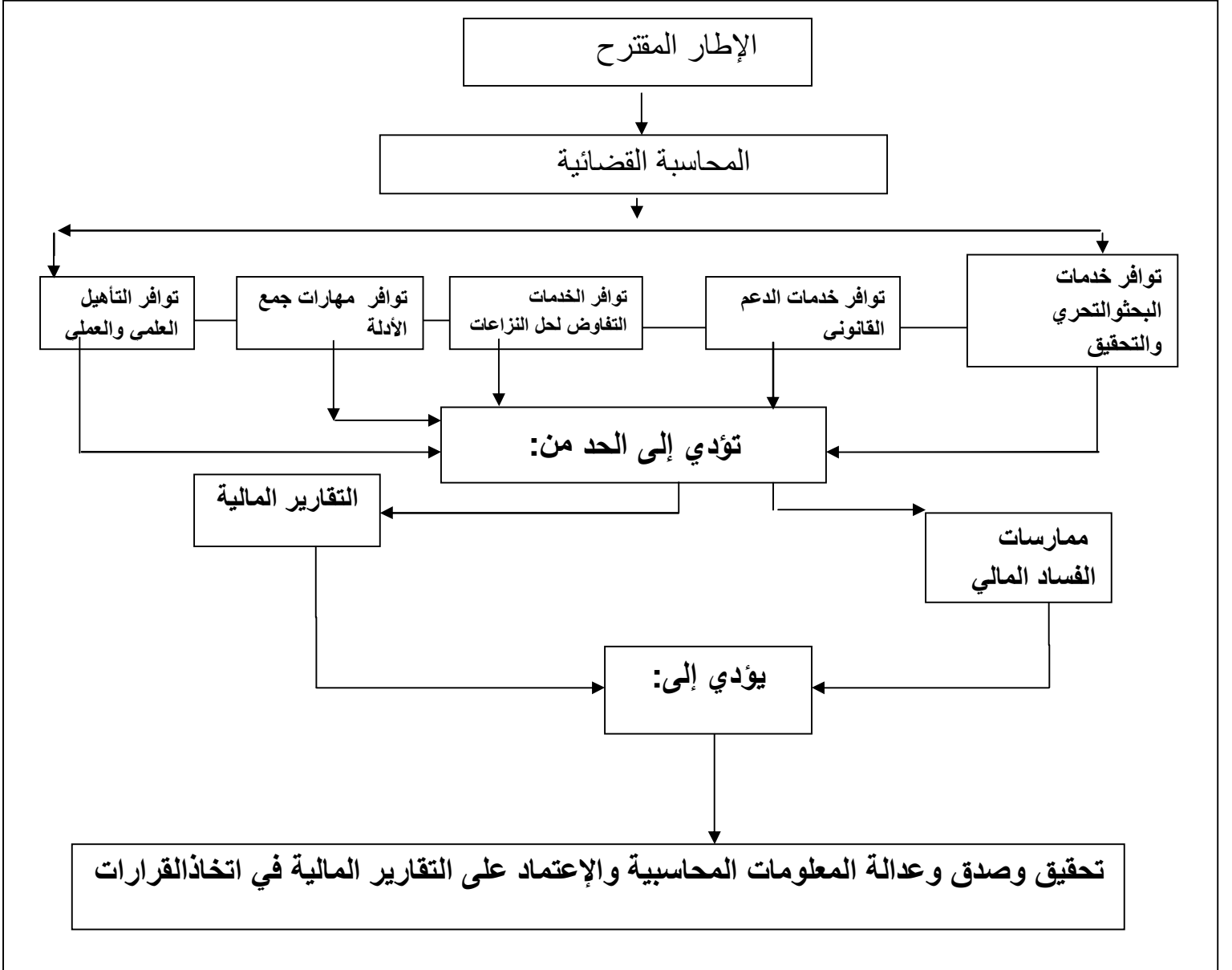
ويقوم الباحث بصياغة عدة مقترحات يمكن استخدامها لعل من اهمها ما يلي :

1. ليس هناك وجود للمحاسبة القضائية اصلاً في السودان على حد علمي حتى الآن ، لذا هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على موضوع المحاسبة القضائية وعلى اهميتها والهدف من ممارستها ومجالات عملها والجهات المسؤولة عن القيام بها والمواصفات الواجب توافرها في المحاسب القضائي
- 2/افتقار السودان لاطار مفاهيمي للمحاسبة القضائية والتي تساهم في الكشف عن ممارسات الفساد المالي ومساعدة الاجهزة الرقابية والاشرفية ومعرفة مدى قدرتها في الحد منه .
3. يتم اعتماد المحاسبة القضائية كمادة اساسية وزيادة الاهتمام بها في المناهج الدراسية في الجامعات السودانية حيث انها من المواضيع البحثية الحديثة والمتقدمة .
4. ضرورة التعرف على مدى قدرة المحاسبة القضائية ودورها في محاسبة الفساد المالي في السودان ولما تشهده البيئة السودانية من انتشار واسع للفساد المالي .

5. العمل على توافر التعليم والتدريب والخبرة المستمرة لمهنة المحاسب القضائي في ممارسة المحاسبة القضائية للكشف عن ممارسات الفساد المالي .
6. الزام جميع الشركات السودانية بالاستعانة بمحاسبين قضائيين للحد من الفساد المالي داخلها .
7. منح تراخيص لمزاولة مهنة المحاسب القضائي على ان تكون شهادة معتمدة وان يتم الاعتراف به في كافة المحاكم والدوائر القضائية ولجان الضرائب وغيرها .
8. ترسيخ قيم النزاهة والشفافية والارتقاء بها وتعريف المجتمع بمخاطر الفساد المالي وتكلفته على المجتمع سياسياً واقتصادياً والعمل على الحد منه والقضاء عليه .
9. ضرورة اصدار تشريع وقوانين تنظيم عمل وواجبات المحاسب القضائي .
10. يتم انشاء وتأسيس جمعية مهنية رسمية للمحاسبين القضائيين السودانيين وتمنح تراخيص لمزاولة المهنة وتحديد شروط لالتحاق بها ، واصدار اللوائح والقوانين التي تنظمها .
11. وجوب وجود لجان متخصصة ذات كفاءة عالية للهيئات الرقابية والاشرفية والقضائية وسرعة البت في المنازعات القضائية وانجازها على اتم وجه وباقصى سرعة .
12. تتم الاستفادة من الخبرات السابقة ومن تجارب بعض الدول عند تطبيقها للمحاسبة القضائية بشيء من التحليل والتشخيص .
13. تكثيف الجهود المبذولة لتطويق مشكلة الفساد المالي والاداري والسيطرة عليه واتخاذ الاجراءات التنفيذية اللازمة الخاصة بالتشريعات والقوانين للحد من اثاره ، في محاولة جادة وصادقة لمعرفة اسبابه ودوافعه ومظاهره وفحص اثاره الاقتصادية والاجتماعية وانعكاسها على عملية التنمية .
14. نجد ان معظم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة القضائية كانت وصفية وتحليلية وتاريخية ، ولكن هذه الدراسة تختلف عن الدراسات في انها دراسة استكشافية ميدانية تشخيصية وتحليلية للعديد من الفئات ذات العلاقة بموضوع الدراسة .
15. تحديد المجالات او الانشطة الغير قانونية والاكثر خطراً في مكان العمل والتي تساعد على ارتكاب الفساد المالي .
16. يتم وضع استراتيجية فكرية متكاملة تعالج كافة الجوانب والثغرات التي يستخدمها المفسدين في كافة المستويات .

17. العمل على اجراء بحوث علمية للمحاسبة القضائية من واقع السجلات والدعاوى القضائية والنزاعات التي ترفع من قبل الشركات والتعرف على الثغرات الموجودة وكيفية الحد من منها .
18. بعد زيادة الطلب على خدمات المحاسبة القضائية يجب التعرف على مدى القناعة باهميتها وضرورتها في حياتنا اليومية .
19. يتم اظهار دور المحاسبة القضائية في فض النزاعات التجارية وذلك من خلال التفاوض واجراء المناقشات بين جميع اطراف النزاع للحفاظ على الشكل القانوني للنزاع وفقاً لمعايير واسس محاسبية عادلة .
20. العمل علي تطوير النظام المحاسبي للشركات ليشمل كل التقنيات والتدقيق وذلك بمساعدة الحاسب الالي.

الشكل رقم (5-1) يوضح الإطار المقترح لإستخدام المحاسبة القضائية



إعداد الباحث: 2018م

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

المبحث الأول : الدراسة الميدانية

المبحث الثاني : النتائج والتوصيات

والمقابلة

المبحث الأول

الدراسة الميدانية

نبذة مختصرة عن الشركات:

سعت الدراسة الي اظهار أثر تطبيق المحاسبة القضائية وبيان دورها في اكتشاف والحد من ممارسات الفساد المالي والاداري بالشركات القطاع الخاص، سواء كانت (تجارية، صناعية، خدمية) مدرجة في سوق الخرطوم للاوراق المالية أو غير مدرجة، حيث تم تعميم الدراسة لعينة كبيرة من الشركات من أجل التوصل الي نتائج منطقية ومقبولة تخدم وتدعم غرض الدراسة.

شركات القطاع الخاص:

هي الشركات التي يمتلكها افراد بصفة شخصية، غير مرتطبتين بالحكومة او اي مؤسسة من مؤسساتها، والقطاع الخاص هو مجموعة الشركات الاهلية تتكون من افراد في الغالب يكونوا من العائلة او القرابة أو الصداقة أو المعارف يتمتعون بخبرات ومهارات مكتسبة سواء بالإعتماد علي التدريب المهني او التعليم الأكاديمي، فالقطاع الخاص يساهم بتوفير الدخل للأفراد من خلال إيجاد فرص عمل في منشآت الخاصة.

هنالك مجموعة من خصائص شركات القطاع الخاص منها :

1/ يعتبر من المؤثرات المباشرة علي القوي العاملة ، إذ أن أي منشأة قطاع خاص تحتاج الي نسبة كبيرة من العمال والموظفين الذين يمتلكون الخبرة الكافية للقيام بوظائفهم والتي تسهم في تحقيق الهدف الرئيسي وهو استمرارية الشركة وتحقيق أرباح.

2/ يعد الطرف الثاني من حيث التأثير علي القطاع الاقتصادي في كل الدولة بعد القطاع العام.

3/ يساعد في دفع عجلة التنمية والتطور الإقتصادي.

4/ يساهم في الناتج الإجمالي القومي ويشكل عنصر من عناصر التوازن الإقتصادي.

5/ يقوم بتوفير الاجور والرواتب وبدائل الدخل بنسب عالية ومناسبة للموظفين في مختلف المجالات.

6/ العمل علي تطوير سوق العمل وزيادة الإنتاج والإنتاجية وبناء أفكار جديدة تسهم في إعادة وتصميم وتنفيذ المشاريع.

تمهيد:

يعد هذا الفصل الجزء الأول من التحليل والذي يمثل تحليل الإستبيان، اشتمل على التحليل الإحصائي لأدوات الدراسة، وإجراء اختبارات الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها بالإضافة إلى التحليل الوصفي لعينة الدراسة، واستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة التي تم بموجبها يتم تحليل البيانات ومن ثم استخدامها في مناقشة الفرضيات.

1-4 منهجية وإجراء الدراسة الميدانية

يعرض من خلاله منهجية الدراسة علي النحو التالي:

1-1-4 اسلوب الدراسة الميدانية

المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية بالشركات وكذلك تطوير قدرات المحاسبين القضائيين لمنع واكتشاف ممارسات الفساد المالي والإداري داخل الشركات اعتمد الباحث اجراء الدراسة الميدانية علي اسلوب الإستبانة باعتبارها أداة رئيسية للدراسة، احتوت الإستبانة على عدد من العبارات حيث كل حزمة من العبارات تقابل فرضية معينة، ومن ثم فان الإجابة عليها تمثل مستوى توافق المجيبين حول فرضيات الدراسة، حيث اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي والذي يهدف الي توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة ، ويقوم بتفسيرها والوقوف علي دلالاتها وذلك من خلال الرجوع الي الوثائق والدراسات السابقة والكتب والمراجع والدوريات والمجلات العلمية وتحليل ما بها من معلومات للوصول الي اهداف واهمية الدراسة ، وتم إجراء المعالجات الإحصائية باستخدام أهم الاساليب الإحصائية وهو برنامج التحليل الاحصائي للحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SRSS) statistical package for social science للحصول علي نتائج الدراسة وتحليلها ، لمعرفة مدي فاعلية.

4-1-2 مجتمع وعينة الدراسة

يقصد به مجموعة العناصر التي يسعى الباحث ان يعمم عليها الاستبانة ذات العلاقة بموضوع الدراسة ، ويتكون مجتمع عينة الدراسة من الموظفين والمختصين والتي تتمثل في المراجعين والمحاسبين والمدراء الماليين والمدراء الاداريين العاملين في الشركات ، بحسب تخصصاتهم المختلفة ومعرفة اراءهم عن جدوي تطبيق المحاسبة القضائية كوسيلة للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري ، وقد حرص الباحث علي الحصول علي عينة ذات حجم معقول لتعطي مؤشر وقراءة صحيحة وتكون الاجابات ذات مصداقية واكثر دقة وواقعية وتعطي نتائج صحيحة ومقبولة تخدم غرض الدراسة، وهو زيادة الاعتماد علي المحاسبة القضائية وتطبيقها للحد من ممارسات الفساد المالي بالشركات، اما عينة الدراسة تمثل عدد(160) استمارة استبانة وتم توزيعها علي المستهدفين في بعض الجهات ذات الاختصاص وقد استجاب عدد (150) فرداً حيث بلغت نسبة الاستمارات المستردة بعد تعبئتها 97% تقريباً ، وعدد (10) استمارات تم استبعادها نظراً لعدم تحقيقها للشروط المطلوبة للإجابة علي الاستبانة ،أي أن حجم العينة النهائي هو (150 فرداً) وقد حرص الباحث بالخروج بنتائج أكثر دقة نظراً لتنوع العينة وشموليتها، وكانت خصائص مجتمع عينة الدراسة كالآتي :

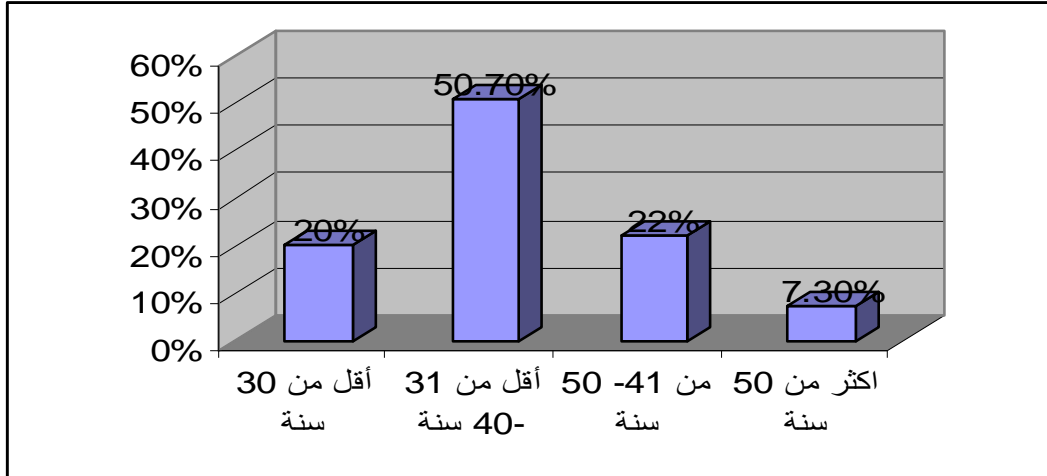
جدول رقم (4-1-6)

التوزيع التكراري لعينة الدراسة حسب الأعمار

العمر	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 30 سنة	30	20%
من 31 - 40 سنة	76	50.7%
من 41 - 50 سنة	33	22%
اكثر من 50 سنة	11	7.3%
المجموع	150	100%

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2018م

الشكل رقم (4-1-6)



من الجدول والشكل اعلاه نلاحظ الاتي : إن نسبة 20% أعمارهم أقل من 30 سنة ، وأن نسبة 50.7 % أعمارهم تقع بين 31 - 40 سنة وأن نسبة 22% تقع أعمارهم بين 41 - 50 سنة وأن نسبة 7.3% تقع أعمارهم أكثر من 50 سنة، نجد أن نسبة العالية تقع بين 31-40 سنة وهذا علي يدل علي افراد العينة لديهم القدرة علي الاجابة بدقة ومسئولية وفهم تام للعبارات .

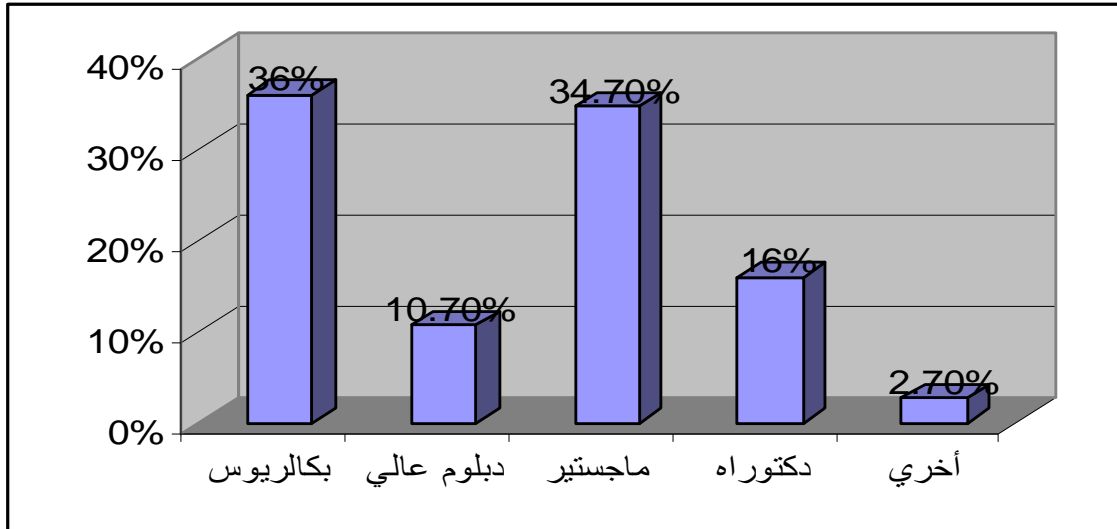
جدول رقم (4-1-7)

التوزيع التكراري لعينة الدراسة المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	المؤهل العلمي
36%	54	بكالوريوس
10.7%	16	دبلوم عالي
34.7%	52	ماجستير
16%	24	دكتوراه
2.7%	4	أخرى
100%	150	المجموع

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2018م

الشكل رقم (4-1-7)



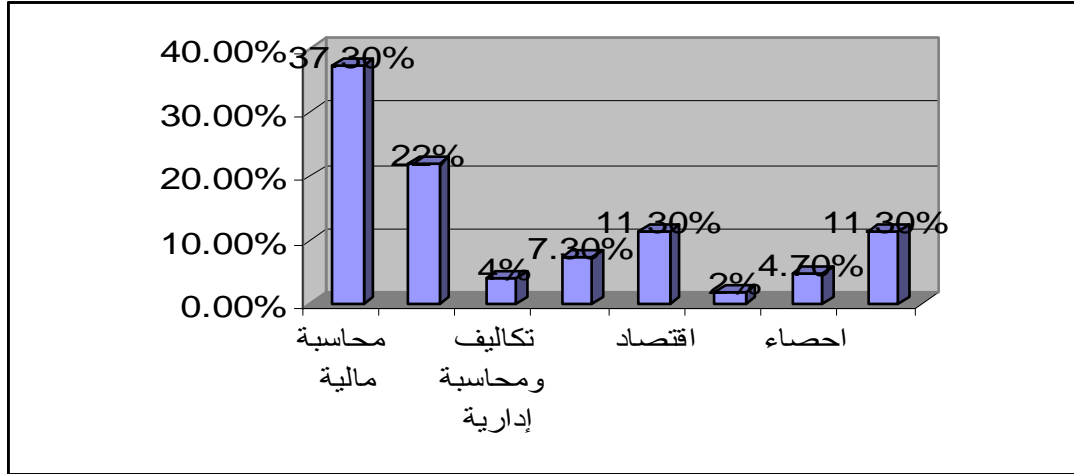
من الجدول والشكل اعلاه نلاحظ الاتي : إن نسبة 36% عددهم 54 يحملون شهادة بكالوريوس وأن نسبة 10.7 % عددهم 16 يحملون دبلوم عالي، وأن نسبة 34.7% وعددهم 52 يحملون ماجستير وأن نسبة 16 % وعددهم 24 يحملون دكتوراه وأن نسبة 2.7% عددهم 4 يمثلون أخرى ، نلاحظ ان مجتمع الدراسة من الشهادات العليا وأن لديهم قدرة علي الاستيعاب فقرات الدراسة والاجابة عليها بكل دقة ووضوح.

جدول رقم (4-1-8)
التوزيع التكراري لعينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	التخصص العلمي
37.3%	56	محاسبة مالية
22%	33	إدارة اعمال
4%	6	تكاليف ومحاسبة إدارية
7.3%	11	دراسات مالية ومصرفية
11.3%	17	اقتصاد
2%	3	نظم معلومات محاسبية
4.7%	7	احصاء
11.3%	17	اخرى
100%	150	المجموع

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2018م

الشكل رقم (4-1-8)



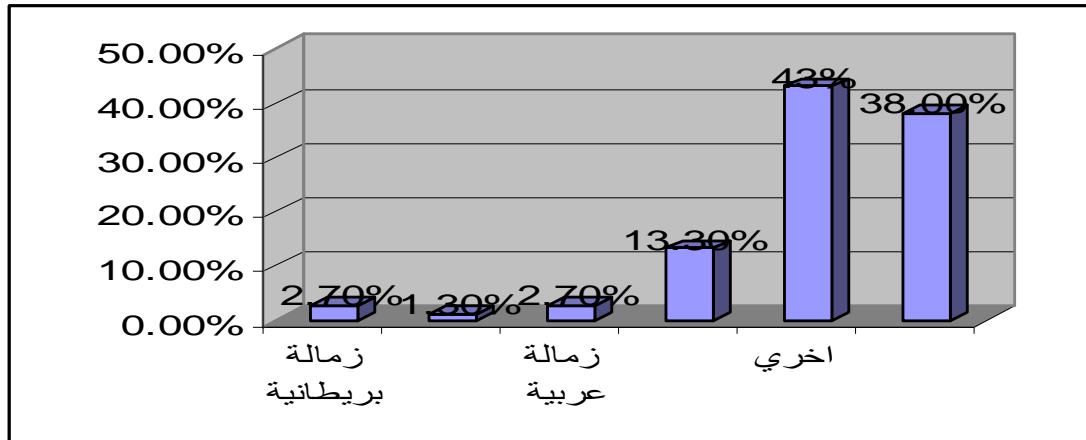
من الجدول والشكل اعلاه نلاحظ الاتي: إن نسبة 37.3% وعدددهم 56 تخصصهم محاسبة مالية، نسبة 22% عدددهم 33 تخصصهم ادارة اعمال وأن نسبة 4% وعدددهم 6 تخصصهم تكاليف ومحاسبة ادارية، بنسبة 7.3% وعدددهم 11 تخصصهم دراسات مالية ومصرفية وأن نسبة 11.3% وعدددهم 17 تخصصهم اقتصاد وأن نسبة 2% وعدددهم 3 تخصصهم نظم معلومات محاسبية ، وان نسبة 4.7% وعدددهم 7 تخصصهم احصاء وان نسبة 11.3% وعدددهم 17 تخصصات اخرى، وهذا ينعكس علي نتائج الدراسة بالإيجاب نظراً لتعدد التخصصات التي يمكن الحصول منها علي نتائج موثوقة ومقبولة.

جدول رقم (4-1-9)
التوزيع التكراري لعينة الدراسة حسب المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرار	النسبة المئوية %
زمالة بريطانية	4	2.7%
زمالة امريكية	2	1.3%
زمالة عربية	4	2.7%
زمالة سودانية	20	13.3%
اخرى	63	43%
لا توجد زمالة	57	38.0%
المجموع	150	100%

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2018م

الشكل رقم (4-1-9)



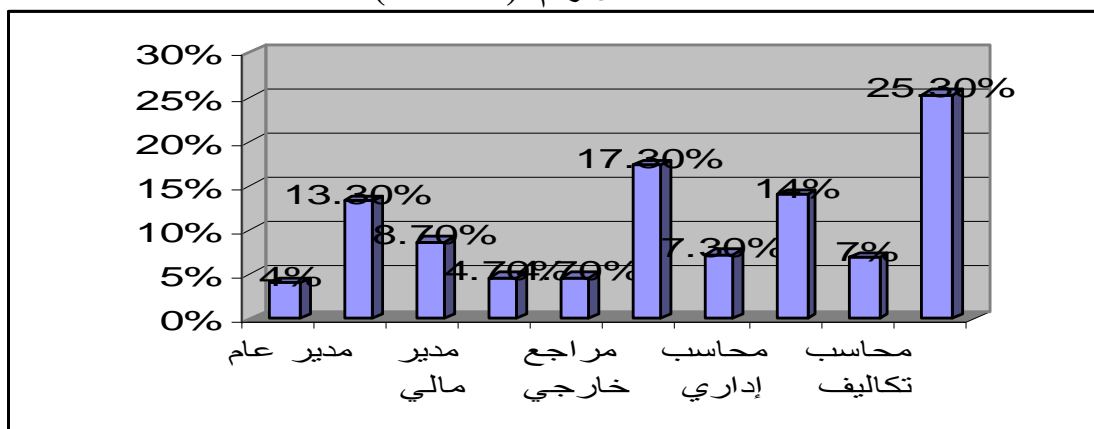
يتضح من الجدول والشكل اعلاه ان نسبة 2.7% وعدددهم 4 يحملون مؤهل زمالة بريطانية وان نسبة 1.3% وعدد 2 يحملون مؤهل زمالة امريكية وان نسبة 2.7% وعدددهم 4 يحملون زمالة عربية وان نسبة 13.3% وان عدددهم 20 يحملون زمالة سودانية وان نسبة 40% وعدددهم 60 يحملون مؤهلات اخرى ، وان نسبة 38% وعدددهم 57 لا توجد لديهم زمالة و 3 استمارة مفقودة بنسبة 2%، نجد أن تنوع عينة الدراسة حسب المؤهل المهني تأتي بمؤشر جيد وتعتبر عن التخصص الدقيق في المحاسبة ، وبالتالي لهم خبرة واسعة ودراية كافية في قياس موضوع الدراسة.

جدول رقم (4-1-10) التوزيع التكراري لعينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	التكرار	المسمى الوظيفي
4%	6	مدير عام
13.3%	20	مدير إداري
8.7%	13	مدير مالي
4.7%	7	رئيس حسابات
4.7%	7	مراجع خارجي
17.3%	26	مراجع داخلي
7.3%	11	محاسب إداري
14%	21	محاسب مالي
7%	1	محاسب تكاليف
25.3%	38	اخرى
100%	150	المجموع

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2018م

الشكل رقم (4-1-10)



يتضح من الجدول والشكل اعلاه ان نسبة 4% وعددهم 6 يعملون بوظيفة مدير عام وان نسبة 13.3% وعدد 20 يعملون بوظيفة مدير إداري وان نسبة 8.7% وعددهم 13 يعملون بوظيفة مدير مالي وان نسبة 4.7% وان عددهم 7 يعملون في وظيفة رئيس حسابات وان نسبة 4.7% وعددهم 7 يعملون بوظيفة مراجع خارجي وأن نسبة 17.3% ، وعددهم 26 يعملون بوظيفة مراجع داخلي وأن نسبة 7.3% وعددهم 11 يعملون بوظيفة محاسب اداري وأن نسبة 7% وعددهم 1 يعملون بوظيفة محاسب تكاليف وأن نسبة 25.3% وعددهم 38 يعملون بوظائف اخرى، اشتملت العينة علي عدد من الوظائف وهذا يحقق هدف الدراسة والحصول علي معلومات يمكن من خلالها قياس فرضيات الدراسة.

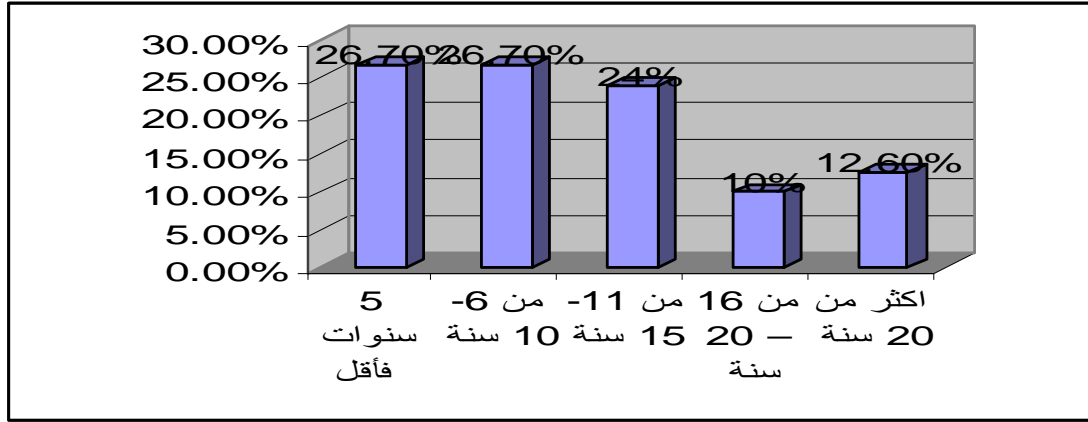
جدول رقم (4-1-11)

التوزيع التكراري لعينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية %
5 سنوات فأقل	40	26.7%
من 6-10 سنة	40	26.7%
من 11-15 سنة	36	24%
من 16-20 سنة	15	10%
اكثر من 20 سنة	19	12.6%
المجموع	150	100%

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2018م

الشكل رقم (4-1-11)



يتضح من الجدول والشكل اعلاه ان نسبة 26.7% وعددهم 40 لديهم سنوات خبرة أقل (من 5 سنة) وأن نسبة 26.7% وعددهم 40 لديهم سنوات خبرة (من 6-10 سنة) وأن نسبة 24% وعددهم 36 لديهم سنوات خبرة (من 11-15 سنة)، وأن نسبة 10% وعددهم 15 لديهم سنوات خبرة (من 16-20 سنة) ، وان نسبة 12.6% وعددهم 19 لديهم سنوات خبرة اكثر (من 20 سنة)، وهذا يوضح مدي إمكانية الإعتماد علي العينة لشمولها لفئات متعددة من الخبرات في مجال العمل ويمكن الحصول منه علي ردود موضوعية وحقيقية أكثر فاعلية.

4-2 تحليل المعلومات الأساسية

يشمل هذا الجزء تحليل المعلومات الأساسية والتي تجاوب على فرضيات الدراسة من خلال ستة فرضيات حيث ان كل فرضية تقابلها 12 أسئلة.

4-2-1 قياس أهمية كل محور وعبارة:

تم تصميم الإستبانة حسب مقياس ليكرت الخماسي والتي تبدأ بدرجة التوافق التام الى الرفض التام أو عدم الموافقة التامة، وتم إعطاء وزن معين لكل عبارة كما في الجدول التالي:

جدول رقم (4-1-12)

عبارات التوافق وأوزانها

وزن العبارة	عبارة التوافق
5	أوافق تماماً
4	أوافق
3	محايد
2	لا أوافق
1	لا أوافق تماماً
$15/5=3$	الوسط الحسابي

المصدر: محفوظ جودة ، التحليل الاحصائي الأساسي بإستخدام SPSS ، 2009 م ، ط2، ص23 وقد تم تفسير درجة الاتفاق بناءً على عدد الخيارات والفئات في المقياس والمدى، وبما أن أعلى قيمة هي 5 وأدنى قيمة هي 1 ومن ثم فإن المدى يساوي 4. أما حساب طول الفئة فقد تم بتقسيم المدى على عدد الفئات أو الخيارات $4/5=0.80$

ويمكن توضيح درجة أهمية كل مقياس من مقاييس ليكرت في الجدول التالي:

جدول رقم (4-1-13)

درجة أهمية كل عبارة من عبارات التوافق

المتوسط المرجح	درجة الأهمية
5 - 4.21	موافق عالية جداً
4.20 - 3.41	موافقة عالية
3.40 - 2.61	موافقة متوسطة
2.60 - 1.81	موافقة ضعيفة
1.80 - 1	موافقة ضعيفة جداً

المصدر: عز حسن عبد الفتاح، مقدمة في الاحصاء ، SPSS - 2017م - ط1 - ص541
سوف يتم تقييم العبارات وفقاً للمتوسط المرجح الوارد في الجدول أعلاه.

2-2-4 تقييم أدوات القياس:

يقصد بتقييم أدوات القياس، قياس صدق أو صلاحية أداة القياس وقدرتها على قياس ما صممت من أجله، والصلاحية التامة تعني خلو الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة، اعتمدت الدراسة في المرحلة الأولى على تقييم مدى ملائمة العبارات المستخدمة في التعبير عن فرضيات الدراسة، والتحقق من أن العبارات التي استخدمت لقياس مفهوماً معيناً تقيس بالفعل هذا المفهوم ولا تقيس أبعاد أخرى.

وفيما يلي عرض نتائج التحليل للمقاييس المستخدمة في الدراسة:

(1) اختبار صدق محتوى المقياس:

تم إجراء اختبار صدق المحتوى للعبارات الواردة في الاستبيان من خلال تقييم صلاحية المفهوم التي قد ترجع إلى اختلاف المعاني وفقاً لثقافة مجتمع وعينة الدراسة، وبداية تم عرض الاستبيان على عدد (14) من المحكمين المختصين في موضوع الدراسة للتأكد من ملاءمتها لموضوع الدراسة ومجتمع الدراسة، وكذلك لتحليل مضامين عبارات المقاييس وتحديد مدى التوافق بين العبارات المعبرة عن كل سؤال، ووفقاً لرأي المحكمين فقد تم قبول بعض العبارات واقتراح تعديل البعض الآخر. وبعد استعادة الاستبيان من المحكمين ثم إجراء التعديلات التي اقترحت عليه، قد ساهم تنوع تخصصات المحكمين في الإضافة العلمية للاستبيان، وبذلك تم تصميم الاستبيان في صورتها النهائية.

(2) اختبار الاتساق والثبات الداخلي للمقاييس المستخدمة في الدراسة:

يقصد بالثبات استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج إذا أُعيد تطبيقه على نفس العينة، وبالتالي فهو يؤدي إلى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متوافقة في كل مرة يتم فيها إعادة القياس وكلما زادت درجة الثبات واستقرار الأداة كلما زادت الثقة فيه، وهناك عدة طرق للتحقق من ثبات المقياس منها طريقة التجزئة النصفية وطريقة ألفا كرونباخ للتأكد من الاتساق الداخلي للمقاييس ، وقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح، أي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات بما يعزز من استخدام النتائج المستتبطة من العينة على مجتمع الدراسة، كما أن انخفاض القيمة عن دليل على انخفاض الثبات الداخلي.

الجدول التالي يوضح تحليل الثبات لمقاييس الدراسة مبيناً قيم معامل ألفا كرونباخ لمحاوير الدراسة.

جدول رقم (4-1-14) تحليل ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

عدد العبارات	ألفا كرونباخ
72	.970

المصدر: من نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول أعلاه يتضح ارتفاع قيمة ألفا كرونباخ والتي تساوي 970. مما يؤكد درجة ثبات عالية للاستبانة، وعند اختبار أثر حذف كل عبارة من العبارات الداخلية على الثبات والاستقرار للمقياس، فقد أثبت التحليل عدم تأثير المقياس بحذف أي من العبارات الفرعية للاستبيان فقد تجاوزت قيمة ألفا كرونباخ 96. وهي قريبة من الواحد الصحيح.

3-2-4 التحليل الوصفي لدرجة الموافقة لفرضيات البحث

سيتم فيما يلي تحليل درجة موافقة المستجيبين على العبارات المقابلة لكل فرضية الفرضية الأولى: يمكن استخدام آليات المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي بشركات القطاع الخاص.

الجدول رقم(15-1-4) درجة الموافقة على عبارات الفرضية الأولى

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الدلالة
1	3.86	1.433	3	عالية
2	3.75	1.404	5	عالية
3	3.90	1.384	1	عالية
4	3.89	1.334	2	عالية
5	3.83	1.392	4	عالية
6	3.59	1.425	6	عالية
7	3.43	1.458	8	عالية
8	3.39	1.523	10	متوسطة
9	3.23	1.391	12	متوسطة
10	3.49	1.408	7	عالية
11	3.43	1.435	9	عالية
12	3.39	1.446	11	متوسطة

من الجدول اعلاه نلاحظ الآتي:

1. أن غالبية العبارات كانت بمستوى موافقة عالية حيث كانت أعلى قيمة متوسطة هي 3.90 ، بينما ثلاثة عبارات فقط كانت بمستوى دلالة متوسطة.
2. العبارة التي حصلت على اعلى قيمة متوسطة هي (لا توجد قوانين مفعلة لتحديد عمل ومهام المحاسب القضائي داخل الشركات السودانية) بمتوسط يساوي (3.90) وانحراف معياري (1.384) ، تليها العبارة (لم يتم اعتماد مهنة المحاسبة القضائية من قبل المنظمات المهنية في السودان) بمتوسط يساوي (3.89) وانحراف معياري (1.334).
3. العبارة التي حصلت على أقل درجة توافق هي(عدم وجود معايير مرشده وملزمة ومدعمة لمراقبي الحسابات لا يتيح لهم الفرصة في الحد من ممارسات الفساد المالي) بمتوسط يساوي (3.23) وانحراف معياري (1.391).

الجدول رقم (4-1-16)

المتوسط العام لعبارات الفرضية الأولى:

الوصف الإحصائي للفرضية الأولى مجتمع			
	الوسط الحسابي	العدد	
الانحراف المعياري	3.5983	12	الفرضية الأولى
		12	

اعداد الباحث : من بيانات تحليل الاستبانة - 2018م.

من الجدول اعلاه نجد أن الوسط الحسابي لعبارات الفرضية الأولى المتجمعة أكبر من الوسط الحسابي الفرضي يساوي (3.59) وانحراف معياري (23591)، وهذا يشير الي أن اتجاه افراد العينة نحو عبارة الفرضية ايجابي، أي أن درجة توافق أفراد العينة عالية. حيث أن قيمة اختبار (ت) المحسوبة أكبر من قيمة (ت) الجدولية وهو (52.839) ، وعليه يتضح أن آراء افراد عينة الدراسة مجتمعة حول عبارة الفرضية ايجابي ويؤيد الفرضية القائلة (يمكن استخدام آليات المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي بشركات القطاع الخاص)، وأن المتوسط العام لجميع عبارات الفرضية الأولى بمستوي موافقة عالية.

الفرضية الثانية: ينخفض الأثر السلبي لممارسات الفساد المالي والإداري والأساليب الإحتيالية عند تفعيل تقنيات وآليات المحاسبة القضائية بالشركات.

الجدول رقم (17-1-4) تقييم عبارات الفرضية وفقاً للمتوسط الوجيه الفرضية الثانية

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الدلالة
1	توافر مهارات فحص واكتشاف الأدلة الإلكترونية يقلل من حالات الاحتيال والفساد المالي والإداري في الشركات.	3.50	1.437	3	عالية
2	توافر مهارات التحقيق المحاسبي تساعد في منع واكتشاف الفساد المالي والإداري.	3.50	1.437	4	عالية
3	توافر مهارات جمع الأدلة الثبوتية من مصادر مختلفة في الجرائم المالية يقلل من حالات الاحتيال وممارسات الفساد المالي والإداري.	3.51	1.432	1	عالية
4	توافر آلية لتحليل الآثار السلبية للفساد المالي ينقص الأثر السلبي للاحتيال المالي .	3.33	1.389	9	متوسطة
5	توافر المهارات والقدرات والمعارف اللازمة للخدمات القانونية للتعامل مع الاساليب الاحتيالية ممارسات الفساد المالي.	3.23	1.405	10	متوسطة
6	توافر استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الاحتيال المالي في الشركات يقلل من الآثار السلبية لممارسات الفساد المالي.	3.17	1.403	11	متوسطة
7	توافر الخبرات المحاسبية الكامنة في الكشف عن التلاعب و ممارسات الفساد المالي والإداري بالشركات.	3.34	1.370	8	متوسطة
8	توافر تقديم الخدمات الاستشارية والقانونية والقضائية يقلل من حالات والاحتيال وممارسات الفساد المالي.	3.41	1.453	6	عالية
9	توافر مهارات التفاوض لحل المنازعات القضائية المتعلقة بمجالات الاحتيال المالي يقلل منها.	3.35	1.396	7	متوسطة
10	توافر تقديم الخدمات في القضايا غير الاخلاقية المتعلقة بحالات ممارسات الفساد المالي والإداري .	3.15	1.441	12	متوسطة
11	وضع منهج علمي يساهم في الحد من ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية.	3.42	1.420	5	عالية
12	تفعيل الدور الرقابي للهيئات التشريعية والقانونية يقلل من ممارسات الفساد المالي والإداري.	3.50	1.451	2	عالية

من الجدول اعلاه نلاحظ الاتي :

(1) ان غالبية العبارات كانت بمستوي موافقة عالية حيث كانت اعلي قيمة متوسطة هي 3,51 ،بينما ست عبارات فقط كانت بمستوي دلالة متوسطة.

(2) العبارة التي حصلت علي اعلي قيمة متوسطة هي (توافر مهارات جمع الادلة الثبوتية من مصادر مختلفة في الجرائم المالية يقلل من حالات الاحتيال و ممارسات الفساد المالي والإداري) بمتوسط يساوي (3,51) وانحراف معياري (1,432) ، تليها العبارة (تفعيل الدور الرقابي للهيئات التشريعية والقانونية يقلل من ممارسات الفساد) بمتوسط يساوي (3,50) وانحراف معياري (1,451).
(3) العبارة التي حصلت علي اقل درجة توافق هي (توافر تقديم الخدمات في القضايا غير الاخلاقية المتعلقة بحالات ممارسات الفساد المالي والإداري) بمتوسط يساوي (3,15) وانحراف معياري (1,441).

الجدول رقم (4-1-18)

المتوسط العام لعبارات الفرضية الثانية:

الوصف الإحصائي للفرضية الثانية مجتمع			
	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الفرضية الثانية	12	3.3675	.12976
	12		

اعداد الباحث : من نتائج تحليل الاستبانة 2018م.

من الجدول اعلاه نجد أن المتوسط الحسابي لعبارات الفرضية الثانية المتجمعة أكبر من الوسط الحسابي الفرضي يساوي (3.3675) وانحراف معياري (1.2976). وهذا يشير أن اتجاه افراد عينة الدراسة نحو عبارات الفرضية ايجابي ، بينما نجد قيمة اختبار (ت) المحسوبة اكبر من قيمة (ت) الجدولية وعلية يتضح أن آراء افراد عينة الدراسة مجتمع حول عبارات الفرضية ايجابي وهذا يؤيد صحة وقبول الفرضية (ينخفض الأثر السلبي لأساليب الاحتيال المالي مع حالات الفساد بالتقارير المالية في ظل تفعيل آليات المحاسبة القضائية) وأن المتوسط العام لجميع عبارات الفرضية الثانية بمستوي موافقة عالية.

الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين إدراك كل من:(الأكاديميين والمحاسبين والمراجعين) لتحديد اثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري بالشركات.

جدول رقم (4-1-19) قياس مستوي الدلالة الاحصائية لعبارات الفرضية الثالثة

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الدلالة
1	عدم وجود ادراك لدي الاكاديميين بدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.	3.31	1.331	9	متوسطة
2	عدم قيام الجامعات باعتماد المحاسبة القضائية ساهم في انتشار ممارسات الفساد المالي والإداري داخل الشركات.	3.39	1.418	6	متوسطة
3	عدم وجود ادراك للمحاسبين والمراجعين بأهمية المحاسبة القضائية في اكتشاف ممارسات الفساد المالي والإداري.	3.24	1.369	12	متوسطة
4	عدم وجود مهارات وقدرات لتطوير المحاسبة القضائية ساهم في نمو الفساد بشقيه.	3.42	1.377	3	عالية
5	عدم اقتناع اصحاب الشركات بمبادئ وقواعد المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات الفساد المالي والاداري.	3.41	1.498	4	عالية
6	عدم توافر المهارات اللازمة للتعامل مع الاساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري.	3.32	1.430	8	متوسطة
7	عدم توافر المهارات التفاوضية لحل النزعات القضائية المتعلقة بحالات ممارسات الفساد المالي والإداري.	3.37	1.344	7	متوسطة
8	عدم الاستعانة بخدمات المحاسب القضائي في فض النزاع القضائي ساعد في نمو الفساد المالي والإداري.	3.39	1.394	5	متوسطة
9	عدم وجود اساليب فعالة وحديثة للتخطيط والمتابعة في تنفيذ العمل ساهم في وجود الفساد المالي والاداري.	3.31	1.501	10	متوسطة
10	عدم وجود مدققين ذو خبرات في مجال التدقيق علي المعاملات ادي لظهور ممارسات الفساد المالي والاداري.	3.29	1.426	11	متوسطة
11	قيام الجامعات باستخدام المحاسبة القضائية يقلل من ممارسات الفساد المالي والاداري في الشركات.	3.51	1.418	2	عالية
12	عدم توافر الاخلاقيات المهنية ساهم الي حد كبير في انتشار الفساد المالي والاداري.	3.63	1.449	1	عالية

من الجدول اعلاه نلاحظ الاتي :

- (1) ان غالبية العبارات كانت بمستوي موافقة متوسطة، لكن يوجد أربعة عبارات بدرجة موافقة عالية.
- (2) العبارة التي حصلت علي اعلي قيمة متوسطة هي (عدم توافر الاخلاقيات المهنية ساهم الي حد كبير في انتشار ممارسات الفساد المالي) بمتوسط (3,63) وانحراف معياري (1,449) ، تليها العبارة(قيام الجامعات باستخدام المحاسبة القضائية يقلل ممارسات الفساد المالي والاداري في الشركات) بمتوسط يساوي(3,51) وانحراف معياري(1,418).
- (3) العبارة التي حصلت علي اقل درجة توافق هي (عدم وجود ادراك للمحاسبين والمراجعين بأهمية المحاسبة القضائية في اكتشاف ممارسات الفساد المالي والاداري) بمتوسط يساوي(3,24) وانحراف معياري (1,369).

الجدول رقم (20-1-4) المتوسط العام لعبارات الفرضية الثالثة

الوصف الإحصائي للفرضية الثالثة مجتمعة			
العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
12	3.3825	1.0584	الفرضية الثالثة
12			

اعداد الباحث : من نتائج تحليل الاستبانة 2018م.

من الجدول اعلاه نجد أن الوسط الحسابي لعبارات الفرضية الثالثة المتجمعة أكبر من الوسط الحسابي الفرضي يساوي (3.3825) وانحراف معياري (1.0584)، وهذا يشير الي أن اتجاه افراد عينة الدراسة نحو عبارات الفرضية ايجابي ، بينما نجد قيمة اختبار (ت) المحسوبة اكبر من الجدولية وعلية يتضح أن آراء افراد عينة الدراسة مجتمعة حول عبارات الفرضية بالإيجاب وهذا يؤكد صحة الفرضية (لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين إدراك كل من (الأكاديميين والمحاسبين والمراجعين) لتحديد اثر المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري) وأن المستوي العام لجميع عبارات الفرضية بمستوي موافقة عالية.

الفرضية الرابعة: يمكن وضع اطار مقترح للمحاسبة القضائية يساهم في رفع كفاءتها وفعاليتها للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري بالشركات.

الجدول رقم (4-1-21) تقييم عبارات الفرضية وفقاً للمتوسط المرجح

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الدلالة
1	عدم الاقتناع بجدوي أهمية المحاسبة القضائية ضمن البرامج التعليمية الجامعية.	3.35	1.376	9	متوسطة
2	عدم توافر الثقة في التقارير المالية بمكاتب المحاسبة والمراجعة.	3.25	1.451	12	متوسطة
3	عدم توافر المعلومات للوقوف علي دور المحاسبة القضائية في تسوية النزاعات.	3.41	1.381	8	عالية
4	عدم توافر المتطلبات الحديثة للمحاسبة القضائية في المجتمعات العربية .	3.51	1.325	5	عالية
5	عدم اتباع واستخدام الشركات السودانية لأساليب المحاسبة القضائية الحديثة التي تحد من ممارسات الفساد المالي .	3.57	1.416	3	عالية
6	عدم قيام السلطة التشريعية بإصدار قوانين ملزمة بتطبيق وإجراء المحاسبة القضائية ساعد علي نمو الفساد بشقية.	3.43	1.392	7	عالية
7	عدم إدراك الشركات لأهمية دور المحاسب القضائي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.	3.57	1.439	2	عالية
8	عدم وجود طلب علي خدمات المحاسبة القضائية في السودان لعدم ادراك اصحاب المصلحة بدورها في اكتشاف ممارسات الفساد المالي والإداري.	3.33	1.459	11	متوسطة
9	غياب أسس وقواعد المساءله والمحاسبة وعدم ادراك المحاسبين القضائيين للجوانب القانونية والإجرائية	3.68	4.213	1	عالية
10	عدم وجود اطار مقترح مهني سليم ومعايير لتطبيق المحاسبة القضائية في السودان للحد من الفساد المالي والإداري.	3.49	1.403	6	عالية
11	عدم وجود ضمانات كافية للذين يقومون بالتبليق عن الفساد ساعد في نمو الظاهره بشقيها.	3.34	1.394	10	متوسطة
12	عدم وجود محاسبين قضائيين مؤهلين في السودان اثر في الطلب علي خدمات المحاسبة القضائية.	3.52	1.403	4	عالية

من الجدول اعلاه نلاحظ الاتي:

(1) ان غالبية العبارات كانت بمستوي موافقة عالية حيث كانت اعلي قيمة هي (3.68) بينما اربعة عبارات كانت بمستوي دلالة متوسطة.

(2) العبارة التي حصلت علي اعلي قيمة متوسطة هي (غياب اسس وقواعد المساءلة والمحاسبة وعدم ادراك المحاسبين القضائيين للجوانب القانونية والاجرائية) بمتوسط يساوي (3,68) وانحراف معياري (4.213)، تليها العبارة (عدم ادراك الشركات لأهمية دور المحاسب القضائي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري) بمتوسط يساوي (3,57) وانحراف معياري (1,439).

(3) العبارة التي حصلت علي اقل درجة توافق هي (عدم توافر الثقة في التقارير المالية بمكاتب المحاسبة والمراجعة) بمتوسط يساوي (3,25) وانحراف معياري (1,451).

الجدول رقم (4-1-22) المتوسط العام لعبارات الفرضية الرابعة:

الوصف الإحصائي للفرضية الرابعة مجتمع			
	الوسط الحسابي	العدد	
الانحراف المعياري	3.4542	12	الفرضية الرابعة
		12	

اعداد الباحث : من بيانات تحليل الاستبانة: 2018م

من الجدول اعلاه أن الوسط الحسابي لعبارات الفرضية الرابعة المتجمعة اكبر من الوسط الحسابي الفرضي والذي يساوي (3.3542) وانحراف معياري (1.2435). وهذه يشير إلي أن اتجاه افراد عينة الدراسة عبارات الفرضية إيجابي، بينما نجد أن قيمة اختبار (ت) المحسوبة أكبر من قيمة (ت) الجدولية وعليه يتضح أن آراء افراد عينة الدراسة مجتمعة حول عبارات الفرضية بالإيجاب وهذا يؤكد صحة الفرضية وهو (يمكن وضع اطار مقترح للمحاسبة القضائية يساهم في رفع كفاءتها وفعاليتها للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري بالشركات) وان المتوسط العام لعبارات الفرضية ذات مستوي موافقة عالية.

الفرضية الخامسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة المحاسبة القضائية و بين دورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري.

الجدول رقم (4-1-23) المتوسط المرجح الموافقة لعبارات الفرضية الخامسة

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الدلالة
1	فقدان أصول الشركة باستخدام الأساليب الاحتيالية يصعب اكتشافها.	2.98	1.338	12	متوسطة
2	سوء استغلال الموارد من خلال فساد الموظفين سبب في زيادة ممارسات الفساد المالي والإداري.	3.75	4.430	2	عالية
3	المعالجة الخاطئة للأصول غير الملموسة وتحميلها علي قائمة الدخل بدلا من رسملتها يزيد من ممارسات الفساد.	3.13	1.322	11	متوسطة
4	المبالغة في تقييم الاصول والخصوم سبب في زيادة ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية.	3.16	1.376	9	متوسطة
5	التلاعب والتضليل في اعداد التقارير المالية مدخل ممارسات الفساد المالي.	3.27	1.451	7	متوسطة
6	تحليل واقع ممارسة المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي والاداري.	3.30	1.379	6	متوسطة
7	هدف التمويل من خارج بنود الميزانية يزيد من ممارسات الفساد المالي والاداري.	3.25	1.347	8	متوسطة
8	تقديم الرشاوي لمتخذي القرار يعتبر مدخل ممارسات الفساد المالي.	3.79	4.449	1	عالية
9	اختلاس الاموال باستخدام طرق المحاسبة الابتكارية يصعب اكتشافها.	3.14	1.361	10	متوسطة
10	تقوم المحاسبة القضائية بكشف المخاطر الناتجة من ممارسات الفساد المالي والاداري.	3.31	1.420	5	متوسطة
11	تقوم المحاسبة القضائية بالتحري عن الانشطة غير القانونية محل ممارسات الفساد المالي والاداري.	3.36	1.372	3	متوسطة
12	ضعف مهارات وقدرات المحاسبة والتدقيق ساعد في نمو الفساد المالي في التقارير المالية.	3.33	1.413	4	متوسطة

من الجدول اعلاه نلاحظ الاتي:

(1) ان غالبية العبارات كانت بمستوي موافقة متوسطة بعدد عشرة عبارات من بين اثني عشر عبارة، بينما اثني عشر عبارة فقط بمستوي دلالة عالية.

(2) العبارة التي حصلت علي اعلي قيمة متوسطة هي (تقديم الرشاوي لمتخذي القرار يعتبر مدخل للفساد المالي) بمتوسط يساوي (3,79) وانحراف معياري (4,449)، تليها العبارة (سوء استغلال الموارد من خلال فساد الموظفين سبب في زيادة ممارسات الفساد المالي والاداري) بمتوسط يساوي (3,75) وانحراف معياري (4,430).

(3) العبارة التي حصلت علي اقل درجة توافق هي (فقدان اصول الشركة باستخدام الاساليب الاحتمالية يصعب اكتشافها) بمتوسط يساوي (2,98) وانحراف معياري (1,338).

الجدول رقم (24-1-4) المتوسط العام لعبارات الفرضية الخامسة:

الوصف الإحصائي للفرضية الخامسة مجتمعة			
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	
.23831	3.3142	12	الفرضية الخامسة
		12	

اعداد الباحث : من بيانات تحليل الاستبانة: 2018م

من الجدول اعلاه نجد أن الوسط الحسابي لعبارات الفرضية الخامسة المجتمعة اكبر من الوسط الحسابي الفرضي يساوي (3.3142) وانحراف معياري (23831). وهذا يشير الي ان اتجاه افراد العينة نحو عبارات الفرضية ايجابي ، بينما نجد أن قيمة اختبار (ت) المحسوبة اكبر من قيمة (ت) الجدول وهو (48.176) ، وهذا يوضح ان اراء افراد عينة الدراسة مجتمعة حول عبارات الفرضية ايجابي وهذا يؤكد صحة الفرضية وهو (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة المحاسبة القضائية وبين دورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري) ، وأن المتوسط العام لجميع عبارات الفرضية بموافقة عالية.

الفرضية السادسة: تقوم الشركات بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في التقارير المالية الخاصة بها.

جدول رقم (4-1-25) أهمية الموافقة لعبارات الفرضية السادسة:

م	العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب	الدلالة
1	عملية التلاعب بالإرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد المحاسبية.	3.52	1.335	3	عالية
2	يتم قراءة البيانات الإيضاحية المرفقة بالتقارير المالية بصورة معمقة.	3.53	1.398	2	عالية
3	أن تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة ممارسات الفساد المالي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.44	1.363	4	عالية
4	تحسين اوضاع العاملين المعيشية يقلل من ممارسات الفساد المالي والاداري بالشركات.	3.62	1.408	1	عالية
5	تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية علي مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات.	3.34	1.456	9	متوسطة
6	الاحتياال المتعمد باستخدام اساليب المحاسبة القضائية التضليلية يصعب اكتشافها.	3.29	1.392	10	متوسطة
7	لا تعطي عملية التدقيق وحدها ضمانا كاملا لإكتشاف كل ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.41	1.434	5	عالية
8	يتم التلاعب بالارقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية.	3.39	1.389	6	متوسطة
9	عدم قدرة الضوابط القانونية كذلك المهنية علي مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية .	3.25	1.520	12	متوسطة
10	يتم استخدام تلك الاساليب الاحتيالية لإخفاء الوضع المالي السيئ للشركة.	3.36	1.430	8	متوسطة
11	أن من يمارسون المحاسبة الإبداعية يمتلكون قدرات مهنية عالية.	3.27	1.456	11	متوسطة
12	تعمل علي تغيير القيم المحاسبية الي قيم غير حقيقية.	3.37	1.383	7	متوسطة

من الجدول أعلاه نلاحظ :

1- إن غالبية العبارات كانت بمستوي موافقة متوسطة بعدد سبعة عبارات من أصل اثني عشر عبارة، بينما خمسة عبارات فقط كانت بمستوي دلالة عالية .

2- العبارة التي حصلت علي أعلى قيمة متوسطة هي (تحسين اوضاع العاملين المعيشية يقلل من ممارسات الفساد المالي والاداري بالشركات) بمتوسط يساوي (3.62) وانحراف معياري (1.408)، تليها العبارة (يتم قراءة البيانات الايضاحية المرفقة بالتقارير المالية بصورة معمقة) بمتوسط يساوي (3.53) وانحراف معياري (1.398).

3- العبارة التي حصلت علي اقل درجة توافق هي (عدم قدرة الضوابط القانونية كذلك المهنية علي مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية) بمتوسط يساوي (3.25) وانحراف معياري (1.520).

المتوسط العام للفرضية السادسة.

جدول رقم (4-1-26)

الوصف الإحصائي للفرضية السادسة مجتمعة			
الوصف الإحصائي	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الفرضية السادسة	12	3.3992	.11245
	12		

من الجدول اعلاه نلاحظ ان الوسط الحسابي لعبارات الفرضية السادسة المجتمعة اكبر من الوسط الحسابي الفرضي وهو يساوي(3.3992) وانحراف معياري (1.1245). وهذا يشير الي أن اتجاه افراد العينة نحو الفرضية ايجابي ، بينما نجد ان قيمة اختبار (ت) المحسوبة اكبر من قيمة (ت) الجدولية وعلية يتضح ان آراء افراد عينة الدراسة مجتمعة حول عبارات الفرضية بالإيجابي وهذا يؤكد صحة الفرضية وهو (تقوم الشركات بممارسة المحاسبة الإبداعية للتلاعب في التقارير المالية الخاصة بها)، وان المتوسط العام لجميع عبارات الفرضية بمستوي موافقة عالية.

4-2-4 مستوى الدلالة الاحصائية لفرضيات الدراسة

يحتوي هذا القسم على قياس مستوى الدلالة الاحصائية لفرضيات الدراسة، ويتم من خلالها قبول أو نفي فرضيات الدراسة. تم تحليل البيانات الأساسية للدراسة لمناقشة محاور الدراسة وذلك باستخدام

تحليل العينة الواحدة One sample T test

الفرضية الاولى: يمكن استخدام آليات المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي بشركات القطاع الخاص.

الجدول رقم (4-1-27) قياس مستوي الدلالة الإحصائية للفرضية الأولى

م	العبارات	القيمة الإحتمالية	قيمة اختبار (ت)
1	لا يوجد أثر لاستخدامات المحاسبة القضائية في السودان حتي الآن.	.000	32.985
2	عدم استعانة الشركات بمحاسبين قضائيين في السودان عند القيام بعملية مراجعة حساباتها.	.000	32.732
3	لا توجد قوانين مفعلة لتحديد عمل ومهام المحاسب القضائي داخل الشركات السودانية.	.000	34.506
4	لم يتم اعتماد مهنة المحاسبة القضائية من قبل المنظمات المهنية في السودان .	.000	35.689
5	عدم توافر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة التي يمكنها تدريس المحاسبة القضائية .	.000	33.720
6	لا يستطيع مراقبي الحسابات دعم الشركة قضائيا والقيام بالمحاسبة القضائية لاكتشاف والحد من ممارسات الفساد المالي.	.000	30.836
7	عدم الطلب علي خدمات المحاسب القضائي في السودان يرجع لعدم الاقتناع بالدور الذي يقوم به في الحد من ممارسات الفساد المالي داخل الشركات.	.000	28.836
8	عدم وجود جمعية مهنية رسمية مستقلة للمحاسبة القضائية بالسودان .	.000	27.236
9	عدم وجود معايير مرشده وملزمة ومدعمة لمراقبي الحسابات لا يتيح لهم الفرصة في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	28.410
10	لا توجد تراخيص لمزاولة مهنة المحاسب القضائي .	.000	30.324
11	عدم توافر خدمات الدعم القانوني من خلال المحاسبة القضائية يساعد علي تشار ممارسات الفساد المالي والاداري داخل الشركات.	.000	29.252
12	عدم وجود التأهيل العملي والعلمي والكفاءة المهنية في الوضع الحالي للمحاسبين والمراجعين.	.000	28.683

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة اختبار (ت) المحسوبة أكبر من قيمة اختبار (ت) الجدولية، وهذا يشير الي أن غالبية افراد عينة الدراسة يوافقون علي جميع عبارات الفرضية، بينما نجد أن مستوى المعنوية لكل عبارة أقل من مستوى معنوية (0.00) ، وهذا يؤدي الي قبول الفرضية وهو (يمكن استخدام آليات المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي بشركات القطاع الخاص)، وان قياس مستوى الدلالة الاحصائية للفرضية مقبولة وصادقة.

الجدول رقم (4-1-28)

اختبار (ت) لعينة واحدة

قيمة (ت) الاختبارية = 00.0					الفرضية الأولي
درجة ثقة في الاختلاف 95%		متوسط الفرق	القيمة الإحتمالية	درجة الحرية	
أقل	اعلي				
3.4484	3.7482	3.59833	.000	11	52.839

الفرضية الثانية: ينخفض الأثر السلبي لاساليب لممارسات الفساد المالي والاداري والاساليب الاحتمالية عند تفعيل تقنيات وآليات المحاسبة القضائية .

جدول رقم (4-1-29) قياس مستوي الدلالة الاحصائية لعبارات الفرضية الثانية

م	العبارات	القيمة الإحتمالية	قيمة اختبار (ت)
1	توافر مهارات فحص واكتشاف الأدلة الإلكترونية يقلل من حالات الإحتيال و ممارسات الفساد المالي في الشركات.	.000	29.839
2	توافر مهارات التحقيق المحاسبي تساعد في منع واكتشاف ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	29.839
3	توافر مهارات جمع الأدله الثبوتية من مصادر مختلفة في الجرائم المالية يقلل من حالات الاحتيال و ممارسات الفساد المالي.	.000	29.994
4	توافر آلية لتحليل الآثار السلبية ممارسات الفساد المالي ينقص الأثر السلبي للإحتيال المالي .	.000	29.398
5	توافر المهارات والقدرات والمعارف اللازمة للخدمات القانونية للتعامل مع الاساليب الاحتمالية ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	28.119
6	توافر استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الاحتيال المالي في الشركات يقلل من الآثار السلبية ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	27.692
7	توافر الخبرات المحاسبية الكامنة في الكشف عن التلاعب و ممارسات الفساد المالي والاداري بالشركات.	.000	29.859
8	توافر تقديم الخدمات الاستشارية والقانونية والقضائية يقلل من حالات والاحتيال و ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	28.780
9	توافر مهارات التفاوض لحل المنازعات القضائية المتعلقة بمجالات الاحتيال المالي يقلل منها.	.000	29.425
10	توافر تقديم الخدمات في القضايا غير الاخلاقية المتعلقة بحالات ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	26.798
11	وضع منهج علمي يساهم في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	29.493
12	تفعيل الدور الرقابي للهيئات التشريعية والقانونية يقلل من ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	29.552

من الجدول اعلاه نلاحظ أن قيمة اختبار (ت) المحسوبة اكبر من حساب قيمة (ت) الجدولية وهذا يشير الي أن غالبية افراد عينة الدراسة يوافقون علي جميع عبارات الفرضية ، بينما نجد أن مستوي المعنوية لكل عبارة أقل من مستوي معنوية (0.000) وهذا يؤدي الي قبول الفرضية القائلة (ينخفض الاثر السلبي لممارسات الفساد المالي والاداري والاساليب الاحتمالية عند تفعيل تقنيات وآليات المحاسبة القضائية) وأن قياس مستوي دلالة الاحصائية لعبارات الفرضية مقبولة وصادقة.

الجدول رقم (4-1-30)

اختبار (ت) لعينة واحدة

قيمة (ت) الاختبارية = 00.0						الفرضية الثانية
درجة ثقة في الاختلاف 95%		متوسط الفرق	القيمة الإحتمالية	درجة الحرية	قيمة اختبار (ت)	
أقل	أعلي					
3.2851	3.4499	3.36750	.000	11	89.897	

الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين إدراك كل من: (الأكاديميين والمحاسبين والمراجعين) لتحديد اثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية.

الجدول رقم (4-1-31) قياس مستوي الدلالة الإحصائية لعبارات الفرضية

م	العبارات	القيمة الإحتمالية	قيمة اختبار (ت)
1	عدم وجود ادراك لدي الاكاديميين بدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي.	.000	30.431
2	عدم قيام الجامعات باعتماد المحاسبة القضائية ساهم في انتشار ممارسات الفساد المالي داخل الشركات.	.000	29.252
3	عدم وجود ادراك للمحاسبين والمراجعين بأهمية المحاسبة القضائية في اكتشاف ممارسات الفساد المالي.	.000	28.980
4	عدم وجود مهارات وقدرات لتطوير المحاسبة القضائية ساهم في نمو الفساد بشقيه.	.000	30.418
5	عدم اقتناع اصحاب الشركات بمبادئ وقواعد المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات الفساد المالي.	.000	27.906
6	عدم توافر المهارات اللازمة للتعامل مع الاساليب الاحتيالية ممارسات للفساد المالي والاداري.	.000	28.437
7	عدم توافر المهارات التفاوضية لحل النزعات القضائية المتعلقة بحالات ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	30.743
8	عدم الاستعانة بخدمات المحاسب القضائي في فض النزاع القضائي ساعد في نمو الفساد.	.000	29.753
9	عدم وجود اساليب فعالة وحديثة للتخطيط والمتابعة في تنفيذ العمل ساهم في الفساد المالي والاداري.	.000	26.973
10	عدم وجود مدققين ذو خبرات في مجال التدقيق علي المعاملات ادي لظهور ممارسات الفساد المالي.	.000	28.280
11	قيام الجامعات بإستخدام المحاسبة القضائية يقلل ممارسات الفساد المالي والاداري في الشركات.	.000	30.293
12	عدم توافر الاخلاقيات المهنية ساهم الي حد كبير في انتشار ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	30.711

من الجدول اعلاه نلاحظ أن قيمة اختبار (ت) المحسوبة اكبر من قيمة اختبار (ت) الجدولية وهذا يشير الي ان غالبية افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي جميع عبارات الفرضية ، بينما ان مستوى المعنوية لكل عبارة أقل من مستوى المعنوية (0.00) وهذا يؤدي الي قبول الفرضية و الموافقة (لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين ادراك كل من (الأكاديميين والمحاسبين والمراجعين) في تحديد اثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري) وهذا يؤكد صحة قياس مستوى الدلالة الاحصائية لعبارات الفرضية.

الجدول رقم (4-1-32)

اختبار (ت) لعينة واحدة

قيمة (ت) الاختبارية = 00.0						الفرضية الثالثة
درجة ثقة في الاختلاف %95		متوسط الفرق	القيمة	درجة	قيمة اختبار	
أقل	أعلى		الإحتمالية	الحرية	(ت)	
3.3153	3.4497	3.38250	.000	11	110.707	

الفرضية الرابعة: يمكن وضع اطار مقترح للمحاسبة القضائية يساهم في رفع كفاءتها وفعاليتها للحد من ممارسات الفساد المالي والاداري بالشركات.

الجدول رقم (4-1-33) قياس مستوى الدلالة الإحصائية لعبارات الفرضية

م	العبارات	القيمة الإحتمالية	قيمة اختبار (ت)
1	عدم الاقتناع بجدوي أهمية المحاسبة القضائية ضمن البرامج التعليمية الجامعية.	.000	29.839
2	عدم توافر الثقة في التقارير المالية بمكاتب المحاسبة والمراجعة.	.000	27.397
3	عدم توافر المعلومات للوقوف علي دور المحاسبة القضائية في تسوية النزاعات.	.000	30.211
4	عدم توافر المتطلبات الحديثة للمحاسبة القضائية في المجتمعات العربية .	.000	32.482
5	عدم اتباع واستخدام الشركات السودانية لأساليب المحاسبة القضائية الحديثة التي تحد من ممارسات الفساد المالي .	.000	30.845
6	عدم قيام السلطة التشريعية بإصدار قوانين ملزمة بتطبيق واجراء المحاسبة القضائية ساعد على نمو ممارسات الفساد المالي.	.000	30.150
7	عدم إدراك الشركات لأهمية دور المحاسب القضائي في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	30.405
8	عدم وجود طلب علي خدمات المحاسبة القضائية في السودان لعدم ادراك اصحاب المصلحة بدورها في اكتشاف ممارسات الفساد المالي.	.000	27.974
9	غياب أسس وقواعد المساءله والمحاسبة وعدم ادراك المحاسبين القضائيين للجوانب القانونية والإجرائية .	.000	10.698
10	عدم وجود إطار مقترح مهني سليم ومعايير لتطبيق المحاسبة القضائية في السودان للحد من ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	30.427
11	عدم وجود ضمانات كافية للذين يقومون بالتبليغ عن ممارسات الفساد المالي ساعد في نمو الظاهرة.	.000	29.339
12	عدم وجود محاسبين قضائيين مؤهلين في السودان أثر في الطلب علي خدمات المحاسبة القضائية.	.000	30.720

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة اختبار (ت) المحسوبة أكبر من قيمة (ت) الجدولية وهذا يشير الي أن غالبية افراد عينة الدراسة يوافقون علي جميع عبارات الفرضية , بينما نجد ان مستوى المعنوية لكل عبارة اقل مستوى معنوية (0.00) وهذا يؤكد قبول الفرضية وهو (يمكن وضع اطار مقترح للمحاسبة القضائية يساهم في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري بالشركات) ، وأن قياس مستوى الدلالة الإحصائية لعبارات الفرضية مقبول.

الجدول رقم (4-1-34)

اختبار (ت) لعينة واحدة

قيمة (ت) الاختبارية = 00.0						الفرضية الرابعة
درجة ثقة في الاختلاف %95		متوسط الفرق	القيمة الإحتمالية	درجة الحرية	قيمة اختبار (ت)	
أقل	أعلى					
3.3752	3.5332	3.45417	.000	11	96.225	

الفرضية الخامسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة المحاسبة القضائية وبين بيان دورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري.

الجدول رقم (4-1-35) قياس مستوي الإحصائية لعبارة الفرضية الخامسة:

م	العبارات	القيمة الإحتمالية	قيمة اختبار (ت)
1	فقدان أصول الشركة باستخدام الأساليب الإحتيالية يصعب اكتشافها.	.000	27.268
2	سوء استغلال الموارد من خلال فساد الموظفين سبب في زيادة ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	10.377
3	المعالجة الخاطئة للاصول غير الملموسة وتحميلها علي قائمة الدخل بدلا من رسملتها يزيد من ممارسات الفساد المالي.	.000	28.956
4	المبالغة في تقييم الاصول والخصوم سبب في زيادة ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	28.124
5	التلاعب والتضليل في اعداد القوائم المالية مدخل لممارسات للفساد المالي في التقارير المالية.	.000	27.625
6	تحليل واقع ممارسة المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	29.301
7	هدف التمويل من خارج بنودالميزانية يزيد من ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	29.579
8	تقديم الرشاوي لمتخذي لقرار يعتبر مدخل ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	10.424
9	اختلاس الاموال باستخدام طرق المحاسبة الابتكارية يصعب اكتشافها.	.000	28.253
10	تقوم المحاسبة القضائية بكشف المخاطر الناتجة من ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	28.585
11	تقوم المحاسبة القضائية بالتحري عن الانشطة غير القانونية محل الفساد المالي والاداري.	.000	29.989
12	ضعف مهارات وقدرات المحاسبة والتدقيق ساعد في نمو ممارسات الفساد المالي والاداري.	.000	28.900

من الجدول اعلاه نلاحظ أن قيمة اختبار (ت) المحسوبة اكبر من قيمة (ت) الجدولية هذا يشير الي أن غالبية افراد عينة الدراسة يوافقون علي جميع عبارات الفرضية، بينما نجد ان مستوي المعنوية لكل عبارة اقل من مستوي المعنوية (0.00) ، وهذا يؤدي الي قبول وصحة الفرضية وهو (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسة المحاسبة القضائية وبن دور ها في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري)، وان قياس مستوي الدلالة الإحصائية لعبارات الفرضية مقبولة وصادقة .

الجدول رقم (4-1-36)

اختبار (ت) لعينة واحدة

قيمة (ت) الاختبارية = 00.0						الفرضية الخامسة
درجة ثقة في الاختلاف %95		متوسط الفرق	قيمة اختبار (ت)	درجة الحرية	قيمة اختبار (ت)	
أقل	أعلي					
3.5332	3.3752	3.45417	.000	11	96.225	

الفرضية السادسة:تقوم الشركات بممارسة المحاسبة الإبداعية للتلاعب في التقاريرالمالية الخاصة بها.

الجدول رقم (4-1-37) قياس مستوي الدلالة الاحصائية لعبارات الفرضية

م	العبارات	القيمة الإحتمالية	قيمة اختبار(ت)
1	عملية التلاعب بالارقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد المحاسبية.	.000	32.300
2	يتم قراءة البيانات الإيضاحية المرفقة بالتقاريرالمالية بصورة معمقة.	.000	30.886
3	أن تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة ممارسات الفساد المالي تحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.	.000	30.902
4	تحسين اوضاع العاملين المعيشية يقلل من ممارسات الفساد بالشركات.	.000	31.491
5	تؤثر أساليب المحاسبة الابداعية علي مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات.	.000	28.104
6	الاحتياال المتعمد باستخدام اساليب المحاسبة القضائية التضليلية يصعب اكتشافها.	.000	28.920
7	لا تعطي عملية التدقيق وحدها ضماناً كاملاً لإكتشاف كل ممارسات المحاسبة الابداعية.	.000	29.154
8	يتم التلاعب بالارقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية.	.000	29.856
9	عدم قدرة الضوابط القانونية كذلك المهنية علي مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية.	.000	26.209
10	يتم استخدام تلك الاساليب الإحتيالية لإخفاء الوضع السييء للشركة.	.000	28.783
11	أن من يمارسون المحاسبة الابداعية يمتلكون قدرات مهنية عالية.	.000	27.538
12	تعمل علي تغيير القيم المحاسبية الي قيم غير حقيقية.	.000	29.868

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة اختبار (ت) المحسوبة أكبر من قيمة (ت) الجدولية وهذا يشير الي ان غالبية افراد عينة الدراسة يوافقون علي جميع عبارات الفرضية ، بينما نجد أن مستوي المعنوية لكل عبارة اقل من مستوي المعنوية (0.00) وهذا يؤدي الي قبول الفرضية فهو (تقوم الشركات بممارسة المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية الخاصة بها) وأن قياس مستوي الدلالة الإحصائية لعبارات الفرضية مقبولة وصادقة .

الجدول رقم (4-1-38)

اختبار (ت) لعينة واحدة

قيمة (ت) الاختبارية = 0,00						الفرضية السادسة المتجمعة
درجة الثقة في الاختلاف %95		المتوسط الفرق	القيمة الاحتمالية	درجة الحرية	قيمة اختبار(ت)	
اقل	اعلي					
3.4706	3.3277	3.39917	.000	11	104.715	

أولاً : المقابلة الخاصة :

الموضوع: إجراء مقابلة خاصة مع دكتور/ الطيب مصطفى أبو قناية رئيس مفوضية الفساد السابق، حيث

وجهت له بعض الأسئلة منها ما يلي:

- 1 - متى أنشئت مفوضية مكافحة الفساد، في السودان؟
ج/ في سنة 2011م.
- 2 - ماهي الجهود والإستراتيجيات التي تم وضعها من قبل الحكومة للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري؟
ج/ قانون مكافحة الفساد.
- 3 - ماهي الصعوبات التي تواجه المفوضية في محاسبة ومساءلة الفساد المالي والإداري؟
ج/ عدم وجود نظم إدارية ومالية لدى العديد من مؤسسات الدولة توضح وتنظم العمل بها.
- 4 - هل للمفوضية فروع في كل ولايات السودان؟
ج/ لا.
- 5 - هل تمتاز المفوضية بالحيادية والإستقلالية؟
ج/ نعم وفق مانص في قانونها.
- 6 - ما هو دور المفوضية في محاسبة ومراقبة ومتابعة الفساد الحكومي و القطاع الخاص؟
ج/ دورها يشمل مكافحة الفساد المالي والاداري في كل المؤسسات العامة والخاصة .
- 7 - ماهي الأدوات القانونية أو الجهات التي تستعين بها المفوضية في سبيل محاسبة ومحاربة الفساد المالي والإداري؟
ج/ النائب العام، نيابة جرائم الفساد، السلطة القضائية، محكمة الفساد الخاصة، الأجهزة الأمنية.
- 8 - ما هي الأسباب التي أدت إلى بروز ظاهرة الفساد المالي والإداري في السودان؟
ج/عدم وجود نظم و إجراءات واضحة ومعتمدة تنظم عمل الدولة.
- 9- كيف يؤثر الفساد على الإلتناء والحس الوطني؟
ج / يقلل من الحس الوطني وينعدم بمجرد إستشراء الفساد.
- 10 - ما هي مخاطر وسلبيات ونتائج الفساد المالي والإداري على المجتمع السوداني؟
ج/ تحطيم لكل المؤسسات ومشروعات الدولة وأهمها تحطيم قيم الإنسان.

11 - تحديد مسببات الفساد المالي والإداري والعناصر الرئيسية التي أدت إلى بروز هذه الظاهرة بطريقة فاقت المتوقع؟

ج/ منها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والدينية ومن العوامل الفقر والجهل وغياب الوعي بمخاطر الفساد والشفافية وضعف الوازع الديني والحروب الداخلية والنزاعات وغيرها.

12- ماهي العوامل التي أدت وساعدت على إرتكاب الفساد المالي والإداري وماهي الدوافع؟
ج/ عدم وجود الوازع الديني لدى الناس، وشغل الوظائف بغير المؤهلين لها.

13- ماهي الآثار الاقتصادية والاجتماعية التي يخلفها الفساد المالي والإداري وكيفية الحد منها ومحاربتها؟

ج/ الحد من الفساد المالي والإداري ببناء أنظمة مهنية علمية تدير عمل الدولة.

14- هل ساهمت المفوضية في منع الفساد المالي والإداري بها؟

ج/ المفوضية كانت تساعد ولو كتب لها الإستمرار.

15 - هل تم تقديم قضية أو شكوى عن ممارسات لفساد سواء كان مالي أو إداري؟
ج/ لا.

16 -هل السلطة القضائية تلعب دوراً هاماً في مساعدة المفوضية في محاربة الفساد المالي والإداري؟

ج/ أكيد لأنها هي التي تحاكم الناس المفسدين قضائياً.

17 - وهل القوانين التي يعتمدها المجلس التشريعي تكون مفعلة ومجدية وساهمت في التصدي للظاهرة؟

ج/ لا علم لي.

18 - هل صدرت أحكام رאוعة في مواجهة قضايا الفساد المالي والإداري ذات نطاق واسع؟
ج/ لا لم تصدر .

19- هل تم التنسيق بين مفوضية مكافحة الفساد وبين منظمات المجتمع المدني والمنظمات الدولية للحد من الظاهرة؟.

ج/ نعم تم تنسيق كامل وعقدت مجموعة من الإجتماعات وكانت مثمرة .

20- هل قامت المفوضية بعقد مؤتمرات ودورات وندوات دورية لتوعية المواطنين من مخاطر الفساد؟.

ج/ نعم في معظم المؤسسات والوزارات .

21- ما هو حجم ومؤشر الفساد المالي والإداري في السودان؟.

ج/ عالي جداً .

- 22- هل تقوم المفوضية بدورها الفاعل في محاسبة و الحد من الفساد المالي والإداري وما هي الخطوات التي يجب أن تتبع ؟.
- ج/ إذا تم تطبيق قانونها فإنه يحمل العديد من المواد التي تحد من ظاهرة الفساد.
- 23- هل قامت المفوضية بتقديم مفسدين للعدالة وفي محاكمات علنية وعامة وهل صدرت احكام عقابية رادعه في حق المفسدين؟.
- ج / لا.
- 24- ما هي الإجراءات الوقائية والعلاجية التي تقوم بها المفوضية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري؟.
- ج/ هنالك أسس وخطوط علمية يتم عمل إجراءاتها وفقاً لكل حالة فساد ومفصلة في لائحة المفوضية.
- 25- كيف نتصدي الفساد ونحاربة في ظل انتشار الفقر والبطالة وغيرها كيف نقضي علي مسبباته في ظل الأوضاع المتردية ؟.
- ج/ إذا تم اتباع النظم والإجراءات السليمة .
- 26- ماهي الإصلاحات التي تمت في الأعوام الأخيرة للحد من الظاهرة وماهي العقوبات التي واجهت المفوضية؟.
- ج/ لا توجد .
- 27- هل الحصانات كانت تشكل عائق في سير عمل المفوضية ؟.
- ج/ قانون المفوضية الغي الحصانات للمتهمين.
- 28- ما هو نوع الفساد في السودان وما هو حجمه الحقيقي؟.
- ج/ مالي - إداري - سلوكي الأكثر انتشاراً .
- 29- إلي أي مدى يمثل الفساد المالي الإداري مدخلاً أساسياً لظاهرة غسل وتبييض الأموال وانتشارها؟.
- ج/ هو المدخل الأساسي والرئيسي للظاهرة .
- 30- ما هو دور البرامج التعليمية الثقافية والدينية في محاربة الفساد المالي والإداري؟.
- ج/ لها دور كبير في التوعية والإلمام .
- 31- هل الجامعات تقوم بإعداد دورات متخصصة وتوعية تتناول مخاطر الفساد المالي والإداري ؟.
- ج/ لا أعلم إلا من خلال غرس السلوك المهني القويم.
- 32- ما هو أثر الفساد المالي والإداري علي المستوى القومي ؟.

- ج/ تحطيم لكل موارد الدولة وتبديدها وأهمها العنصر البشري .
- 33- هل هنالك مؤشر واضح وشفاف لقياس ظاهرة الفساد ؟.
- ج/توجد مؤشرات ومقاييس علمية عالمية معتمدة عالمياً لقياس الفساد في أي دولة أو وزارة أو مؤسسة.
- 34/ هل الجهود التي بذلت حتي الآن ترضي للطموح وطموحات الشعب السوداني ؟.
- ج/ غير مرضية .
- 35-بحسب تقرير منظمة الشفافية والنزاهة ما هو ترتيب السودان من حيث النزاهة والشفافية والفساد؟.
- ج/ قبل الأخير بثلاثة دول .
- 36- أين نحن من بين الدول المجاورة لنا واقعنا من الفساد ؟
- ج/ لسنا الأفضل ولسنا الأسوء .
- واخيراً الشكر كل الشكر لسعادة الدكتور / الطيب مصطفى أبو قنايه لإتاحته هذه الفرصة لنا ولرحابة صدره ورجاحة عقله وتفضله بالاجابة علي جميع اسئلتنا بكل صراحة ووضوح لغرض البحث العلمي والتحليل.
- شاكرين حسن تعاونكم المثمر معنا وجزاكم الله خيراً ومتعمك الله بالصحة والعافية ودمتم في رعاية الله وحفظه.

الخاتمة

وتشمل الآتي :-

النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج:

تناولت الدراسة موضوع المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري بالتطبيق علي عينة من الشركات السودانية الخاصة، وقد أيدت هذه الدراسة بعض نتائج الدراسات السابقة ، وازافت الدراسة الحالية بعداً جديداً لم تتناوله الدراسات السابقة ، وتوصلت الي نتائج منها:

- 1- تعتبر المحاسبة القضائية من المواضيع البحثية المتطورة والحديثة فهي تطبيق لمهارات المراجعة والمعرفة بالجوانب القانونية والمحاسبية المتخصصة وآلية لفض النزاعات وبالرغم من اهميتها لا يوجد أثر لإستخدام المحاسبة القضائية في السودان حتي الآن .
- 2- المحاسبة القضائية هي الفهم العميق للعلوم المحاسبية والقانونية وإمتلاك مهارات التحقيق والتحري والبحث والتقصي وتأييد الدعوي القضائية ، لم يتم اعتماد المحاسبة القضائية من قبل المنظمات المهنية بالسودان علي الرغم من ماتقدمة من خدمات ضرورية .
- 3- المحاسب القضائي يتمتع بالخبرة الواسعة والتأهيل العلمي والعملية حيث يساهم في وضع جوانب إدارية وإجرائية لمنع حدوث الفساد المالي والاداري في الشركات وارتباطه بميساق مهني وسلوكي لإدبيات مهنة المحاسبة القضائية ، عدم استعانه الشركات السودانية بمحاسبين قضائيين عند القيام بعملية مراجعة لحساباتها ساهم في إنتشار ممارسات الفساد المالي والاداري.
- 4- لاتوجد قوانين مفعلة لتحديد عمل ومهام وواجبات المحاسب القضائي داخل الشركات السودانية .
- 5- غياب أسس وقواعد المساءلة المحاسبية وعدم إدراك المحاسبين القضائيين للجوانب القانونية والاجرائية وعدم إدراك الشركات لاهمية دور المحاسب القضائي للحد من ممارسات الفساد المالي والاداري ساهم إلي حد بعيد في إنتشار الظاهرة .

6- توافر آليات ومهارات جمع الأدلة الثبوتية من مصادر مختلفة في الجرائم المالية يقلل من حالات ممارسات الفساد المالي والإداري داخل الشركات .

7- تفعيل الدور الرقابي للهيئات التشريعية والقانونية وتحسين أوضاع العاملين المعيشية يقلل من حالات ممارسات الفساد المالي والإداري.

8- عدم اعتماد وتدريب الجامعات السودانية للمحاسبة القضائية كمنهج أساسي وذلك لعدم إدراكهم لأهمية المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

9- لاتستطيع المحاسبة القضائية في ظل الظروف الحالية القيام بدورها في إكتشاف ومنع والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في الشركات ويرجع ذلك لمحدودية عمليات التدقيق وقصور دورها في إبداء رأي فني حول صدق وعدالة القوائم المالية وأنها خالية من التحريفات والتلاعب بينما إكتشاف ممارسات الفساد المالي يتطلب الأمر وجود خبراء مؤهلين للبحث والتدقيق والكشف والتحقق في ما وراء الأرقام لمعرفة الحقائق والتقرير عنها وإثباتها ومعرفة ما تم من تجاوزات وتقديم مرتكبيها للعدالة .

10- إن تطبيق أساليب وآليات المحاسبة القضائية بطريقة علمية حديثة يحد ويقلل من الآثار السلبية لممارسات الفساد المالي والإداري بالشركات.

مناقشة نتائج الدراسة الحالية مع نتائج الدراسات السابقة:

تم تحليل أثر المتغير المستقل علي المتغير التابع حيث تم إثبات جميع الفرضيات التي أيدت النتائج الجزئية لبعض نتائج الدراسات السابقة وتفسير وتوضيح الإختلاف والإتفاق وربطها بالنتائج التي تم التوصل إليها بصورة ابداعية ومهارة وتقييم مدي الإسهام الذي حققته الدراسة الحالية نؤجزها فيما يلي:

1- أن تفعيل الدور الرقابي للهيئات التشريعية والقانونية وتحسين أوضاع العاملين المعيشية يقلل من ممارسات الفساد المالي وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لدراسة .،(محمود عبدالفضيل ، 2004)والتي توصلت إلي أن ممارسات الفساد المالي يعد من أخطر

الأنواع الذي يواجه المجتمعات وتتداخل فيه عوامل مختلفة يصعب التمييز والتفرقة بينهما وأوصت بضرورة وضع آلية لمحاربة الفساد وتحقيق الإصلاح المالي وأصلاح الإيجور والمرتبات للعاملين والإلتزام بالشفافية والإفصاح وتوضيح مخاطر الفساد المالي للحد منه وتختلف عن دراستي في كونها لم تتطرق للمحاسبة القضائية والتي تقوم بالبحث والتحري عن الحقائق حول المسائل المالية والمطالبات والإدعاءات التي يمكن ان تتعرض لها الشركات وبيان دورها في الحد من ممارسات الفساد المالي .

2- غياب أسس وقواعد المساءلة والمحاسبة وعدم إدراك المحاسبين القضائين للجوانب القانونية والإجرائية وعدم إدراك الشركات لإهمية دور المحاسب القضائي في الحد من ممارسات الفساد المالي ، هذه النتيجة قد أيدت ماتوصلت إليه دراسة (صلاح الخالدي ، 2012) والتي توصلت إلي نتائج منها أن تطوير مهنة المحاسبين القضائين تتطلب جهوداً مشتركة بين المؤسسات الأكاديمية والجمعيات المهنية وبالشكل الذي يساهم في بناء وتطوير وتعزيز مهنة المحاسبة القضائية وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها للجوانب التطبيقية.

3- لا توجد قوانين مفعلة لتحديد عمل ومهام وواجبات المحاسب القضائي داخل الشركات ، وهذه النتيجة قد أيدت ماتوصلت إليه دراسة (يسران شامية ، 2003) والتي توصلت الي نتائج منها ليس هنالك قوانين خاصة لتنظيم مهنة المحاسبين القضائين وتحديد مسؤولياتهم في سوريا إلا من خلال جمعية المحاسبين القانونيين السوريين فهي لا تقوم بالدور المتوقع منها ، واوصت بضرورة تنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة أسوة بباقي الدول وتفعيل دور جمعية المحاسبين السوريين ، وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها للمحاسبة القضائية بل إكتفت بالمراجعة ودورها في مكافحة الفساد المالي .

4- عدم إستعانة الشركات السودانية بمحاسبين قضائين عند القيام بعملية مراجعة حساباتها وهذه النتيجة قد ايدت ماتوصلت اليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها دراسة (د. د. مقداد الجليلي ، 2012) والتي توصلت إلي عدم قدرة الجهات المهنية في تأهيل المحاسب القضائي بما يسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية ، واوصت بضرورة وجود تشريع يحدد واجبات وصلاحيات المحاسب القضائي داخل المحاكم للدفاع عن تقاريرهم وتأسيس جمعية

مهنية لتنظيم مهنة المحاسبة القضائية وتتطابقت هذه النتيجة مع دراستي التي أوصت بضرورة إنشاء جمعيات مهنية تهتم بمهنة المحاسبة القضائية وان تقوم بمنح تراخيص للمحاسبين القضائيين لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية، وتتفق مع دراستي في ضرورة الإستعانة بالمحاسب القضائي كشاهد خبير في المحاكم .

5- تعتبر المحاسبة القضائية من المواضيع البحثية الحديثة والمتطورة فهي تطبيق لمهارات المراجعة والمحاسبة والقانون والتي تسعى لتقديم تحريات وتقصي للحقائق أكثر دقة وارتباطاً بالدعاوي القضائية وتحديد الإضرار والخسائر التي حدثت والمحملة الحدوث والتقارير عنها وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزيئة لبعض الدراسات السابقة منها دراسة (خالد محمد علي، 2013) والتي توصلت إلي نتائج منها تقوم المحاسبة القضائية في العديد من المجالات كالتحري عن الغش وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم المنشآت في حالة وجود نزاع ، واوصت بضرورة إمتلاك المحاسب القضائي مجموعة من المهارات والمعرفة التي تساعده في الحد من عمليات الفساد المالي وتختلف عن دراستي في عدم تطرقها للفساد الإداري فهما مكملان لبعضهما البعض ، وكذلك دراستي ميدانية تحاول الربط بين المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الفساد المالي، وذلك بوضع استراتيجية متكاملة لمعالجة كافة جوانب ونقاط الضعف والقصور وسد الثغرات التي يستغلها المفسدين ومنع جرائمهم.

6- لم يتم اعتماد المحاسبة القضائية من قبل المنظمات المهنية بالسودان وقد أيدت هذه النتيجة ما توصلت إليه النتائج الجزيئة لبعض الدراسات السابقة منها دراسة (عبد الستار الكبيسي، 2013) التي توصلت إلي أنه علي الرغم من النتائج الجيدة التي توصلت لها إحصائياً ولكنها لا ترقى إلي المستوي الحقيقي الذي يجب أن تلعبه المحاسبة القضائية في محاربة الغش والإحتيال وتحقيق العدالة في المجتمع واوصت بضرورة وضع مخرجات يمكن أن تساهم في تطوير مكانه المحاسبة القضائية في الاردن ، تتفق مع دراستي علي الرغم من اهمية المحاسبة القضائية الا انه عدم توافر البيانات والمعلومات الكافية واللامرمة للوقوف علي اثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي بالشركات و توعية الإدارة التنفيذية بضرورة الإهتمام بمهنة المحاسب القضائي وتطويرها والإستعانة بهم داخل الشركات وتختلف

عن دراستي من الناحية التطبيقية وعدم تطرقها للفساد المالي والإداري بل إكتفت بالدور الذي تلعبه المحاسبة القضائية في محاربة الغش والإحتيال في القوائم المالية.

ثانياً : التوصيات :

بناءً على نتائج الدراسة الميدانية يوصي الباحث بالاتي:

- 1- ضرورة الإهتمام وادخال المحاسبة القضائية ضمن البرامج التعليمية في الجامعات للمساهمة في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري.
- 2- الإهتمام بمهنة المحاسبين القضائيين والعمل علي تطويرها في البنية السودانية والإستعانه بخدماتهم في المحاكم ومجالات التقاضي وحل النزاعات.
- 3- ضرورة تطوير النظام المحاسبي للشركات ويشتمل علي تقنيات حديثة لإستخدامات الحاسب الآلي وادوات التحليل المالي لسد الثغرات وتفعيل انظمة الرقابة الداخلية واطهار دور المحاسب القضائي المهم والحاسم في عملية اكتشاف والحد من ممارسات الفساد المالي والاداري بالشركات
- 4- ضرورة توافر تقديم الخدمات في القضايا غير الأخلاقية المتعلقة بحالات الفساد المالي والاداري.
- 5- ضرورة وضع معايير مرشدة وملزمة ومدعمة للمحاسبة القضائية لتساهم في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري داخل الشركات .
- 6- يجب توفر الإخلاقيات المهنية السليمة وكذلك توافر الثقة في التقارير المالية لمكاتب المحاسبة والمراجعة و تفعل آليات المحاسبة القضائية للحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري .
- 7- ضرورة وجود تشريع وقوانين تحدد واجبات المحاسب القضائي في الشركات والإستعانه به في المحاكم كخبراء أستشاريين بما يتناسب مع متطلبات المحاسبة القضائية لما تقدمه من خدمات فريدة.
- 8- العمل علي تأسيس جمعية مهنية للمحاسبين القضائيين مع إصدار تراخيص لهم لمزاولة المهنة في كل من الشركات والمحاكم.

9- تفعيل القوانين والتشريعات لمكافحة ممارسات الفساد المالي في جميع المستويات وتثوير المجتمع بمخاطر الفساد وآثاره السلبية.

10- ضرورة السعي لإيجاد حلول جزرية للحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري بالشركات.

ثالثاً : الرؤي المستقبلية:

يستطيع الباحث من خلال الدراسة الحالية والنتائج التي توصل لها ، بتقديم مقترحات منها أن هنالك بعض المواضيع البحثية لم يتم تناولها، وأن الدراسة الحالية ستفتح المجال لدراسات أخرى مستقبلية في بعض المواضيع ذات الصلة وأوصي بضرورة تغطية المواضيع التالية:

(1)أثر استخدام المحاسبة القضائية ودورها في مكافحة الجرائم المالية الإلكترونية وأثرها علي المستوي القومي.

(2)أثر تطبيق المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في شركات المساهمة السودانية.

(3) دور المحاسبة القضائية وأثرها علي تحسين الإداء المالي للشركات بالقطاعين العام والخاص.

(4) المحاسبة القضائية وأثر تطبيقها في مجالات البحث الجنائي والإدلة الجنائية للحد من الجرائم المالية.

(5) أثر تطبيق المحاسبة القضائية وبيان دورها في تفعيل حوكمة الشركات .

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً : الكتب :-

- 1- د. احمد ابو دية وآخرون ، المساءلة والمحاسبة ، (بيروت : الدار العربية للعلوم ، بحوث ومناقشات الدورة التي اقامتها المنظمة العربية لمكافحة الفساد ، 2007م).
- 2- د. احمد عبد الرحمن الشميمري ، مصطفى محمود ابو بكر ، الفساد الاداري ، ظواهر وسبل علاجه ، (الرياض : جامعة الملك سعود ، عمادة البحث العلمي ، 2013م).
- 3- د. أحمد سليم وآخرون، مؤشر الفساد في الاقطار العربية، اشكاليات القياس والمنهجية، (بيروت: مركز دراسات الوحدة العربية ، بحوث ومناقشات الحلقة النقاشية التي اقامتها المنظمة العربية لمكافحة الفساد والمؤسسة العربية للديمقراطية، يناير 2010م).
- 4- د. احمد صقر عاشور وآخرون ، مؤشر الفساد في الاقطار العربية ، اشكاليات القياس والمنهجية ، (بيروت : مركز دراسات الوحدة العربية ، 2010م).
- 5- د. اسماعيل الشطي وآخرون ، دور مؤسسات المجتمع المدني في مكافحة الفساد في البلاد العربية ، (بيروت : مركز دراسات الوحدة العربية ، 2004م).
- 6- د. إيمان محمد سعد الدين ، دراسة تحليلية للمحاسبة الإبداعية ودور المحاسب القانوني في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الإتصالات والتكنولوجيا المصري ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد 75 ، 2010م) .
- 7- احمد هاني بحيري ، دراسة تحليلية اختبارية لمتطلبات الاستراتيجية الادارية للخيارات المحاسبية في مصر (مصر : القاهرة ،جامعة الزقازيق ، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية ، 1993م .
- 8- أمنة خميس حمد ومحمد أبونصار ، أثر تمهيد الدخل علي العوائد السوقية للشركات المدرجة في بورصة عمان للاوراق المالية ،دراسات في العلوم الإدارية ، المجلد 40 العدد2 ، 2013م .

- 9- د. بسمة قيس شهاب الدين الكيلاني ، تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها ، (بغداد: جامعة بغداد ، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2008م).
- 10- د.هاشم علي هاشم،الابعاد الاخلاقية للمحاسبة والصورة الصادقة للمعلومات المحاسبية (العراق :بغداد جامعة بغداد ،كلية الادارة والاقتصاد مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية 2012م).
11. د. حسنين المحمدي بوادي ، الفساد الاداري لغة المصالح ، (الاسكندرية : دار المطبوعات الجامعية ، 2008م).
- 12-د.حسن فليح القطيش، فارس جميل الصوفي ، اساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمكز المالي في الشركات الصناعية الاردنية (العراق:بغداد جامعة بغداد كلية الاقتصاد والادارة ،مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد27،سنة2011م).
- 13-د. طارق عبد العال حماد ، المحاسبة الابتكارية ، دوافعها ، اساليبها ، اثارها ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2011م).
- 14-د. يحيى محمد ابو طالب ، المحاسبة الدولية وفقاً لحدث اصدات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية اطار نظرية المحاسبة ، (القاهرة : دار المطبوعات ، 2008م)
- 15-د. يوسف الشريف الصياد ، دور المحاسبة القضائية في فض المنازعات التجارية وأثرها على المستوى القومي ، 2009م.
- 16-لوبك ارينز ، الفين خميس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر الديسطي ، د. احمد حامد حجاج ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2002م).

- 17- د. ليلي أحمد مرعي، تقييم مدى جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية من منظور ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة - فرع بني سويف، العدد الثاني 2002م.
- 18- د. محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، 2011م)
- 19- د. محمد قاسم القريوني، الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار وائل للنشر، 2001م).
- 20- د. محمود رجب غنيم، نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية، (الإسكندرية: دار الجامعية، 2014م).
- 21- د. مقداد أحمد الجليلي، نزار راضي جميل، دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعلمييات غسل الأموال - دراسة من مكتب التحقيقات الفيدرالي، (بغداد: الجامعة المستنصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 35، العدد 93، 2012م).
- 22- د. مجدي محمد سامي، دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي، (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة، العدد 1، 2002م).
- 23- د. ماهر موسى درغام، المحاسبة الجنائية، (غزة: جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد 19، 2012م).
- 24- د. مقداد احمد الجليلي، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق، (بغداد: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 34، العدد 107، 2012م).
- 25- د. مازن زاير جاسم اللامي، الفساد بين الشفافية والاستبداد، (بغداد: مطبعة دنيا، 2007م).
- 26- د. محمد مطر وليندا حسن الحلبي " دور مدققو الحسابات الخارجية في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية

"المؤتمر العلمي الدولي السابع ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الزرقاء الخاصة ، للفترة من 10 - 11 نوفمبر ، الزرقاء - الاردن 2009م.

27- د.محمد بدر الدين الامين، أثر العوامل الاقتصادية على الاختيار المحاسبي للسياسات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق ،العدد الأول 2001م.

28- د. محمد زيدان ابراهيم ، السلوك الاخلاقي للادارة عند قياس الدخل المحاسبي لمنظمات الاعمال ، دراسة اختبارية ،(مصر: المنوفية ، جامعة المنوفية ، مجلة جامعة المنوفية العدد واحد ، 2006م)

28- د. مروان محمد ابو هلال ، بناء نموذج للحد من ظاهرة سلوك تمهيد الدخل في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية مقارنة مع نموذج ماليزيا،(الاردن : عمان، جامعة عمان العربية ،رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2006م.

29- د. ممدوح عبدالحميد ، اثر السياسات المحاسبية لادارة الارباح علي اسعار الاسهم بالتطبيق الاسهم المدرجة في سوق الاوراق المالية المصرية ، (مصر : القاهرة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، 2014م .

30- د. نذير محمد الطيب ، حماية المال العام في الفقه الإسلامي ، أكاديمية نايف للعلوم الامنية ، مركز الدراسات والبحوث ، الرياض : المملكة العربية السعودية، 2001م.

31- د. ناصر عبد العزيز صالح ، اثر استخدام الحاسوب على نظم الرقابة الداخلية ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2008م).

32- د. نادرة محمد الحبشي ، تفعيل دور النظام المحاسبي والموازنة في الادارة الحكومية زيادة كفاءة الرقابة المحاسبية في المال العام ، (2009م).

33- د. نجوى أحمد السيبي ، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، 2006م).

34- د. نصيف جاسم الجبوري وآخرون، دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي،(بغداد: جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، 2012م).

- 35- د. سالم عبد الله حلس، دور واهمية التحكيم المالي في حل المنازعات التجارية في قطاع غزة، (غزة: الجامعة الاسلامية، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، مجلد 21 ، العدد الأول ، 2013م).
- 36- د. سامي ابوقرع وآخرون، دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد ، (بغداد : د.ن ، 2006م).
- 37- د. سويلم، محمد حسن ،رد فعل سوق الأوراق المالية للمعلومات المحاسبية عن ربحية المنشأة ، مجلة البحوث العلمية والتجارية، جامعة الزقازيق، العدد الأول 2002م.
- 38- د. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية) مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني 2008م.
- 39- د. عاطف محمد أحمد ، دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري ، بالتطبيق على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة المصرية ، (القاهرة: جامعة بني سويف ، 2013م).
- 40- د. عبد المجيد الحراشة ، الفساد الإداري دراسة ميدانية لوجهات نظر للعاملين في أجهزة مكافحة الفساد الإداري في القطاع الحكومي الأردني، (أربد : جامعة اليرموك ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2003م).
- 41- د. عارف عبد الله عبد الكريم، المراجعة المتقدمة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2014م).
- 42- د. عبدالفتاح محمد الصحن وآخرون ، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2007م).
- 43- د. عبد الستار عبد الجبار الكبيسي ، دراسة ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الاردن ، (عمان : الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في إدارة الاعمال ، المجلد 12 ، العدد الأول ، 2016م).

- 44- د. عماد الدين صالح ، الفساد والاصلاح ، (دمشق : منشورات اتحاد الكتاب العربي ، 2003م) .
- 45- د.علي أحمد سليمان، قاموس المصطلحات الاقتصادية،(الخرطوم : المكتبة الاكاديمية ، 1998م).
- 46- د. عبد الستار عبد الجبار الكبيسي ، المحاسبة القضائية وأمكانية تطبيقها من وجهة نظر القضاء الاردني ، (عمان: جامعة العلوم الإسلامية العالمية ، كلية المال والأعمال ، قسم المحاسبة ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 12 ، العدد 1 ، 2016م).
- 47- د. عيسى دراجي ، البيئة والميزة التنافسية ، (الجزائر : مركز خميس مليانة ، عين الدلقي ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الرابع، المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، 2006م).
- 48- د. عبير مصلح ، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد ، (بغداد : دن ، 2007م).
- 49- د. علي خميس حمدان ، خفايا الفساد ، تعريفه اسبابه ، اصنافه ، مركز العبادي للدراسات والنشر ، صنعاء ، اليمن 2006م
- 50- د.علي هويدي ، تحليل العلاقة بين المعلومات المحاسبية و العائد المتوقع، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني 2000م.
- 51- عمر عبد الله المطارنة ، تمهيد الدخل وعلاقتة بمؤشرات الربحية ومصروف ضريبة الدخل ، وجودة التدقيق ، دراسة تطبيقية علي الشركات الصناعة المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان (الاردن :عمان ، جامعة العلوم الاسلامية العالمية، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2014م.
- 52- د.علي محمود الخنشاوي ومحسن ناصر الدوسري، المحاسبة الابداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها (السعودية:الرياض مسابقة البحوث التاسعة علي مستوي جميع قطاعات ديوان المحاسبة السعودية، 2008م.

53- د. فتاح محمد الجيلاوي ، دور مثلث الاحتيال في بناء استراتيجية مكافحة الفساد - دراسة قانونية ، (بغداد: ديوان الرقابة المالية، المؤتمر العلمي الأول ، دور أجهزة الرقابة في الحد من الفساد المالي والإداري ، مارس 2012م).

54- د. صلاح هادي الخالدي وآخرون ، استعمال قانون بنفورد في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي ، (بغداد : جامعة بغداد ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 18 ، الاصدار 68 ، 2012م).

55- د. شريف البارودي، تحليل أساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس العدد الأول 2002م

ثانياً : الدوريات والرسائل الجامعية :

- د. مجدي محمد سامي ، دور المحاسبة القضائية في تشخيص عمليات الاحتيال والخذاع المالي - دراسة ميدانية ، (القاهرة: جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد 24 ، العدد الأول ، يناير 2002م).

- د. محمود عبد الفضيل ، مفهوم الفساد ومعاييره ، (بيروت: مركز الوحدة العربية بالتعاون مع المعهد السويدي بالإسكندرية ، ندوة عن الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية ، 2004م) .

- د. نجوى أحمد السيسي ، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية ، (القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، يناير 2006م).

- يسران محمد شامية ، دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد المالي والإداري - دراسة تطبيقية ، (دمشق: جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م).

- صبيحة بزران العبيدي ، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح اطراف الوكالة ، (بغداد : جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008م).

- خالد محمد علي ، تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري ، (القاهرة: جامعة بني سويف ، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013م).
- نادية شاكر حسين ، المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري ، (بغداد: جامعة بغداد ، كلية التجارة والاقتصاد ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2013م).
- انعام عثمان شعبات ، مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية واكتشاف الاحتيال المالي في الوحدة الاقتصادية، (غزة : الجامعة الاسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2015م).
- ربا إبراهيم قنديل ، المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة القضائية ، (عمان: جامعة جدارا ، كلية الاقتصاد والأعمال ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2014م)
- يسران محمد شامية ، دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد ، (دمشق : جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م).
- ثالثاً : المجالات العلمية والندوات :**
- د. أحمد مقداد الجليلي ، راضي نزار جميل ، دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال ، (بغداد: جامعة المستنصرية ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، المجلد 35 ، العدد 93 ، 2012م) .
- د. أكرم محمد الوشلي ، مدى استجابة خطط المراجعة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة في ضوء المتطلبات الحديثة لمعايير المراجعة ، (الرياض: جامعة الملك سعود ، كلية إدارة الاعمال ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، في الفترة من 4 - 5 جمادي الآخر 1431هـ الموافق 18 - 19 مايو 2010م).
- د. خالد ناصر خاطر ، مقترح لتنظيم عمل الخبراء المحاسبين بالمحاكم ، (قطر: جريدة الشرق ، ندوة علمية حول المحاسبة القضائية في قطر ، 4 أبريل 2011م).

- د. عبد الستار عبد الجبار الكبيسي ، المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الاردن - دراسة ميدانية ، (عمان : الجامعة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 12 ، العدد 1 ، 2016م).
- د.مقداد أحمد الجليلي المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق،(بغداد: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد 34، العدد 107، 2012م).
- د. فارس علوش السبيعي، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الاداري في القطاعات الحكومية، (الرياض: جامعة نايف العربية للعلوم الامنية، قسم العلوم الادارية، رسالة دكتوراه منشورة ، مجلة العدل، العدد 25 ، 1428هـ - 2010م).
- د. ناهض نمر الخالدي ، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية - دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القضاء والقانون الفلسطيني ، (غزة: جامعة غزة ، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات ، العدد 6 ، يناير ، 2014م).
- د. ياسر زعاريب وآخرون ، أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من التهرب الضريبي في الشركات المساهمة الأردنية العامة، (عمان: المجلة الدولية للبحوث الإسلامية والإنسانية المتقدمة ، المجلد 6 ، العدد 3 ، مارس 2016م).
- د. ريهام السيد المنوفي ، دور المراجعة القضائية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات - دراسة نظرية ميدانية ، (بورسعيد : جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية ، العدد الأول ، 2011م).
- د. عادل عبد اللطيف ، الفساد كظاهرة عربية واجبات ضبطها ، اطار لفهم الفساد في الوطن العربي ومعالجته ، (بيروت : مجلة المستقبل العربي ، العدد 309 ، السنة 27 ، 2004م).
- د.محمد عبد العزيز الحضري ، دور اجهزة القضاء والتنفيذ في مكافحة الفساد ،(الرياض : اكااديمية نايف للعلوم الامنية ، مركز الدراسات والبحوث ، مجلة اباحث المؤتمر العربي لمكافحة الفساد ، المجلد 2 ، 1424هـ - 2003م).

- د. يوسف خليفة ، الفساد الاداري ، (الكويت : مجلة العلوم الاجتماعية ، مجلد 30، العدد 2 ، 2002م).
- د. بحر يوسف ، الفساد الاداري ومعالجته من منظور اسلامي ، (غزة : مجلة المشكاة ، العدد الأول ، 2001م).
- هيئة النزاهة ، مجلة النزاهة والشفافية في البحوث والدراسات ، العدد السادس ، العراق بغداد (2013م) .
- د. ولاء علي البحيري ، المجتمع المدني والاصلاح السياسي ، (القاهرة : جامعة ستة اكتوبر ، مجلة العلوم الانسانية ، العدد 38 ، 2008م).
- د. هند علوي، الحاجة إلى اخلاقيات مهنة الارشيف ، (الجزائر : ام البواقي ، محافظة المكتبات الجامعية ، مجلة اوبرينيا ، العدد 13، يونيو 2007م).
- د. عبد الوهاب نصر علي ، أثر محددات التلاعب في القوائم المالية على تخطيط اجراءات المراجعة وأثر ذلك على تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية ، (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 42 ، العدد الأول ، 2005م).
- د. مي فريد ، عصر من الفساد ، من فساد السفح إلى فساد السلطة ، (مجلة الكتب وجهات نظر ، العدد 21، السنة الثانية ، 2001م).
- د. عماد الدين الشيخ داود ، الشفافية ومراقبة الفساد ، (بيروت : مركز دراسات الوحدة العربية ، ضمن اعمال ندوة الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية ، 2004م).
- د. مصطفى راشد العبادي ، مسئولية مراجعي الحسابات بشأن دراسة واكتشاف والتقرير عن الغش في القوائم المالية ، دراسة اختبارية ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، مجلة التجارة والتمويل ، 2008م).

- Ficher, M. and K. Rosen Zweig, **Attitudes of standards and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earning Management**, Journal of Business Ethics 14, 1995,
- Omergonulsen, M. **Critical Thinking Creative Accounting in the Turkish Banking Sector**, Turkia, Journal of Critical Perspectives on Accounting, Vol. 20, 2009 ,.
- Okhoye J. K, **The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support**, Louisiana State University, College of Business Department of Accounting, International Journal of Business and Management, Vol. 17, No. 1, 2009, .
- Efiong, J, **Forensic Accounting Education**, an Exploration of Level of Awareness in Developing, Nigeria as a Case Study, International Journal of Business and Management, Vol. 7, No. 4, 2012, .
- James et al, **An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants**, Montclair State University, Montclair, New Jersey Copyright Heldref Publications, Journal of Education for Business, 2012,
- Dr. J. O. Anhaduba,, **Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria An Empirical Approach**, Department of Accounting Faculty of Management Science, University of Benin, Nigeria, International Journal and Social Science , Vol. 4, No. 7, July, 2013,
- Diagabriele, **The Dual of External Auditors and Forensic Accountants Working**, Journal Forensic Accounting, Vol.6, No, 2, 2013,
- James Tachen, **Sarbanes Oxley and Audit Failure**, A Critical Examination Managerial Auditing Journal, Vol 19, No. 3., 2004,.
- Oriole Amt, John Blake and Olivares: **the Ethics of Creative Accounting: Some Spanish Evidence**, Journal of Economic Licreative Classification, April 2000.
- Deckert and others, **The Irrelevance of Bedford's Law for Detecting Fraud in Elections**, 2010.

- Sirjulvadhama, Supatcharee, **Data Mining as Financial Auditing Tools**, Thesis in Accounting Swedish School of Economics and Business Administration, Finland, 2002,.

-Mehta, and Others, **Preventing of Financial Through Forensic Accounting**, Journal of the Institute of Chartered Accountants of India, Vol.55, No 10, April 2007,.

-Thomas and Others, **A Guide to Forensic Investigation**, 1st Edition, John Wiley and sons, Inc., 2006,

-Wadhwa, and Others, **Forensic Accounting and Fraud Examination in India**, International of Applied Engineering Research, Vol. 7, No. 11, 2012,.

- singleton, and Others, **Farud Auditing and Forensic Accounting**, United States of America, John Wiley and sons; Inc, , 2006,

- Leauanae and Others, **Expert Witness Qualifications and Selection Sage Forensic Accounting**, Salt Lake, University of Utah, Journal of Financial Crime, Vol.12, No. 25, 2004.

-Arent and Others, **Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach**, 14th Ed., Prentice Hall,2008, .

-Srinvas, Y. **Money laundering Risk in E. Banking**, the Chartered Accountant, November 2004.

-The AICPA, **Forensic litigation services committee developed the definition**, See also crumbly, D. Larry, Lester. E, Hither, and G, Steven son, Smith, **Forensic and Investigative Accounting**, Chicago: CCH Incorporated, for Education and Training in Forensic Accounting, 2005.

-Hopwood, William et.al., **Forensic Accounting McGraw, Hill Irwin**, First Edition,2008.

- Cuttis, E, **Legal and Regulatory Environments and Ethics, Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curricula**, Issue in Accounting Education, Vol. 23, No 44, 2008.

-Grary, Fahlia, **Forensic Accounting and Auditing: Compared and Contrasted Traditional Accounting and Auditing**, The American Journal of Vussiness Education, Vol. 1, No. 2, 2008.

- Frimet Kass, et.al., **Forensic Accounting Dummies**, John Wiley and Sons, Inc., First Edition, 2011.

- Bulmenfeld, J., **Forensic Accounting** , National Association of Forensic Accounting , (on –Line), Available:
- James, **Litigation Support and The Forensic Accounting A Defensible Report**, the Forensic Examiner, Copyright American College of Forensic Examiners, Vol. 17, Issue 2, 2008.
- Durtschi, Cindo, William, Carl, **The Effective use of Bedford’s Law to Assist in Detecting Faulding Accounting Data**, Journal of Forensic Accounting USA Vol. 2, No. 4, 2004.
- Naser, K. and M. Pendlebury, **A Note on the use of Creative Accounting**, British Accounting Review, 24, 1992, .
- D. **Ethics and Rule of Law**, Cambridge University Press, (Cambridge), 1984.
- Kranacher, J. et.al., **A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting**, Issues in Accounting Education, Vol. 23, No. 4, 2008,
- Scott, F. **Forensic Accounting Defined From Forensic Accountants Financial Investigators**, Les Nunn, University Southern Indiana, Journal of Business and Economics Research, Vol. 4, No. 2, February 2006.
- Malusare, Lalita, **The Effectiveness of Forensic Accounting in Detecting**, Investigation and preventing Frauds in India, International Interdisciplinary Research Journal, Vol. III, No. III,
- Singleton and Others, **Fraud Auditing and Forensic Accounting**, John Wiley and Sons, Inc., Third Edition, 2006,
- Ramaswamy, Vunita; **New Frontiers: Training Forensic Accountants with in the Accounting Program**, Journal of College Teaching and Learning September, Vol. 4, No. 9, 2007,
- Golden Thomas, **A Guide to Forensic Accounting Investigation**, First Edition, John Wiley and Sons Inc., 2007.
- Okoye, E, I, and Gbegi D. Dyedokum, **Forensic Accounting A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector-** a Study of Selected Ministries in Kogi State, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol. 3, No. 3, 2013,
- Blessung , Ijeoma, **Empirical Analysis on the use of Forensic Accounting**, The International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol. 3, No. 1, 2015,.

- Okoye, E, I, and Gbegi D. Dyedokum, **Forensic Accounting A Tool for Fraud Detection and Prevention in the Public Sector-** a Study of Selected Ministries in kogi State, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol.3, No.3, 2013.
- Blessung , Ijeoma, **Empirical Analysis on the use of Forensic Accounting**, The International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol. 3, No. 1, 2015.
- Weggandat , Jerry, et.al.,, **Accounting Principles, International Student Version**, 10 Edition, John Wiley, 2012,
- Zadeh, and Other, **Accountant's Perception of Forensic Auditing, Case Study of Iran**, The Journal of Management and Business Research, Vol. 12, No. 6, 2012.
- Accounting Defined on line Posting, form Forensic Accountants Investigators**, les Nunn University of Southern Indian, Journal of Business and Economic Research, February 2003, Vol.4, No2.
- Emma, Emma and Others, **Forensic Accounting Developing Economies** , Problems and Prospects the University Advanced Research, Journal Issue 1, Vol. 17, No.1, 2009.
- Singleton and others, **Fraud Auditing and Forensic Accounting, United State of America** , Fourth Edition, New York, John Willey and sons, 2006.
- Muelmann, et al, **The Use Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinion**, Journal of Forensic Accounting and Investigative Accounting, Vol. 4, No. 2, 2012.
- Romburghl, P.K, **Discovering fraud in Forensic Accounting using Data Mining Techniques**, The Chartered Accountants, John Willy andSons, 2008,
- Emma and Others, **Forensic Accounting Developing Economies** , Problems and Prospects the University Advanced Research, Journal Issue 1, Vol. 17, No.1, 2009,
- Muelmann, et al, **The Use Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinion**, Journal of Forensic Accounting and Investigative Accounting, Vol. 4, No. 2, 2012.

Naser, K. and M. Pendlebury: 1992, 'A Note on the use of Creative Accounting', British Accounting Review 24 ,

Breton, G. and Taffler , R. J. , " **Creative Accounting and Investment Analyst Response**"

Amat, O. and Blake , J. , " **The Ethics of Creative Accounting**" p22Amat, O. and Blake ,

Scott, B. Jacobson and M. K. pitman . **Auditors and Earnings Management Available From:** www.nysscpa.org/caporal2005/features_of_085002.htm.

-Schipper, k. (1989). **Commentary on Earnings management Accounting Horizons (Dec.)** .

Wallace , E.D.(1991)**Auditing Paskenta Publishing Company**, boston,

Healy, P.and James M. Wahlen (1999). " **A review of Earnings Management Literature and its Implication for Standard Setting**" . Accounting Horizons

Parfet , W. (2000) **commentary: accounting subjectivity and earnings management** : A , preparer perspective, accounting Horizons, Vol. 14, No

Beneish, M.D (2001). **Earnings Management: A perspective. Working Paper**. Indiana University

Sweeney. A.(1994) " **Debt covenant violation and Mangers Accounting Responses Journal of Accounting and Economics**.

- Beneis k, w. Hand Brozovsky, j. A. ,(" **Ethical of management earnings working paper ,virgina polytechnic Institute and state University**. Jan2002

-Clikman paul M, **where Auditors fear to tread : Internal Auditors Should be Proactive in Educating companies on in perils of Earnings Management and in Searching for signs of its Use**, High Beam Research.2003.

- Naser,k.and M.Pendlebury :**Anot on the Use of Creative Accounting , British Accounting Review**, 24 .2014.

Oriole Amt, John Blake and Olivares: **the Ethics of Creative Accounting: Some Spanish Evedence**, Journal of Economic Licrative Classification, April 2000,

-Victoria Ashton, **Focus on Forensic Accounting**, Student Accountant Magazine, September 2004, <http://es.scribd.com/mobile/doc>

خامساً : موقع الإنترنت :

www.research-way.blogspot.com
www.forensicaccounting.com, Ilshi, M. S., 2003, **Definition of Forensic Accounting**.

www.forensicaccounting.com. Crumbly, D. Larry, 2006, **Forensic Accounting**,

http://www.nafanet.cpm/index-files/forensic_accounting.htm.

[http://www.eajournals.org/uploads> Bhasin, 2007,](http://www.eajournals.org/uploads/Bhasin_2007)
http://www.forensic_accounting.com/three, Zysman Alan, 2011,
http://www.forensic_accounting.com. Crumbleg, Larry, et al , -
Forensic Accounting , Vol. 4, No. 6, 2009,.

Mu Mullen, et al, **A Preliminary Investigation of the Necessary Skills Education Requirement, and Training Requirements for Forensic Accountants**, Louisiano State University, Department of Accounting, Journal of Forensic and Investigator Accounting, Vol. 2, No. 2, 2010,

<http://repositorg.nauss.edu.sa/handle/123456789/53598>

www.alayam.com, alayam, first, news

aaakubais@yahoo.com

[email: atefma64@yahoo.com](mailto:atefma64@yahoo.com)/atef.ahmed@commece.bsu.edu, egaujaa

www.academia.edu>should-the-forensic accounting

Huber Wm Dennis, **Forensic Accounting, Accountants and Due Diligence Certifications**, Journal of Forensic Accounting, Vol. 5, No. 1, 2013,

http://www.forensic_accounting.com. Erazadeh and Eamazam, **Accounting Perception of Forensic Accounting- Study of Iran, 2012.**

www.nacva.com>jfia
Accountants Working, Journal Forensic Accounting, Vol.6, No, 2, 2013,

www.emeraldinsight.com>journal>jfc
 Gottschlk and Saether, **Financial Crime in Business Organization**,
 An Empirical Study, (Journal of Financial Crime), Vol 18, No.1, 2011,

www.qcpa.net> deupal

www.nacva.com>jfia
www.alayam.com.alayam,first,news

www.bus.isu.edu>
<http://www.forensicaccounting.com>. Erazadeh and Eamazam,
Accounting Perception of Forensic Accounting- Study of Iran, 2012.

www.bus.isu.edu>
 Alan Zysman, <http://www.forensicaccounting.com>/three-htm#start

www.Geis.com/.difllmer/forensic,hrm,fillmer, Scott, **Forensic**

<http://www.acge.com>
<http://www.acgsnet.org>/#!history/cialz
<http://www.infotechaccountnats.com>

<http://www.nacra.com>
<http://www.cerfa.org>
<http://www.wikipedia.org/wiki>.

<http://www.almotamar.net>/news/42712-htm

www.ohchr.org
<http://www.gov.uk>,goverment-news

Adebisi J.F., Canadian Social Science, Vol.9, No.1, 2013,
<http://www.hrdiscussion.com>/hr42958.htm

Victoria Ashton, **Focus on Forensic Accounting**, Student Accountant
 Magazine, September 2004, <http://es.scribd.com> >mobile>doc

التقارير :

- اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد لسنة 2003م.
- منظمة الشفافية والنزاهة ، تقرير منظمة الشفافية والنزاهة لسنة 2000م .
- البنك الدولي للإنشاء والتعمير ، في ادارة حكم افضل لاجل التنمية في الشرق الاوسط وشمال افريقيا ، تعزيز التضمينية والمساءلة ، ط4 (بيروت : دار الساقى ، 2004م).
- ورقة عمل ، بعنوان : دور الغرف التجارية في حل المنازعات ، مقدمة لملتقى الافلاس وإعادة الهيكلة وتأثيرها علي منظومة التحكم ، مركز البحوث والدراسات ، دبي ، 2012م ،
- تقرير ، بعنوان :دور الغرف التجارية في حل المنازعات ، مقدمة لملتقى الافلاس وإعادة الهيكلة وتأثيرها علي منظومة التحكم ، مركز البحوث والدراسات ، دبي ، 2012م
- تقرير هيئة النزاهة ، مجلة النزاهة والشفافية في البحوث والدراسات ، العدد السادس ، العراق بغداد ، 2013م .
- اسامة ابراهيم عبد الله ، الفساد الاداري والمالي الاشكالية وطرق معالجتها ، (بغداد : وزارة الشباب والرياضة ، دائرة المفتش العام ، قسم الرقابة والتوثيق ، 2011م) ، متاح على الموقع www.igmoys.com
- مخائيل جونسون ، فساد الادارة والابداع في الاصلاح ، 2009م ، .
- أسامة ابراهيم عبد الله ، الفساد الاداري والمالي الاشكالية وطرق معالجته ، (بغداد : وزارة الشباب والرياضة ، دائرة المفتش العام ، قسم الرقابة والتدقيق ، 2011م) ، متاح على الموقع <http://www.igmoys.com>
- خالد حسين حسون ، الفساد المالي والاداري في العراق ما بعد الاحتلال الامريكي وتأثيراته وآليات معالجته.

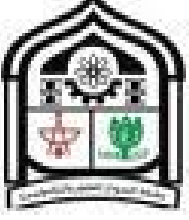
الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

برنامج دكتوراة المحاسبة والتمويل



السيد/.....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع : إستمارة استبانة

يقوم الدارس بإعداد رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل بعنوان " المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري بالتطبيق علي الشركات السودانية " لإستكمال الدراسة تطلب الأمر إعداد هذه الإستبانة نرجو من سيادتكم تعبئتها بما يتفق وجهة نظركم مع العبارات الواردة فيها ، حيث يؤكد الباحث أن جميع المعلومات التي يتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة وتستخدم فقط لأغراض البحث العلمي علاوة على ذلك أن نتائج الدراسة ستكون متاحة لكم إذا رغبتم في ذلك .

ولكم منى جزيل الشكر،،،،،

الباحث :

موسي بشير محمد نور

0112117188

القسم الأول : البيانات الشخصية :

الرجاء وضع علامة (✓) أمام ما تراه مناسب :

1. العمر :

أقل من 30 سنة 31 سنة – 40 سنة 41 سنة – 50 سنة أكثر من 50 سنة

2. المؤهل العلمي :

بكالوريوس دبلوم عالي ماجستير دكتوراة
 أخرى :

3. التخصص العلمي :

محاسبة مالية إدارة أعمال تكاليف ومحاسبة إدارية دراسات مالية ومصرفية
 اقتصاد نظم معلومات محاسبية إحصاء أخرى

4. المؤهل المهني :

زمالة بريطانية زمالة أمريكية زمالة عربية
 زمالة سودانية أخرى لا توجد زمالة

5. المركز الوظيفي :

مدير عام مدير إداري مدير مالي رئيس حسابات
 مراجع خارجي مراجع داخلي محاسب إداري محاسب مالي
 محاسب تكاليف أخرى

6. سنوات الخبرة :

5 سنوات فأقل 6 سنة – 10 سنة 11 سنة – 15 سنة
 16 سنة – 20 سنة أكثر من 20 سنة

القسم الثاني : قياس متغيرات الدراسة
الرجاء وضع علامة (✓) أمام ما تراه مناسب.

الفرضية الأولى: يمكن استخدام آليات المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي بشركات القطاع الخاص.

م	العبارات	مستوي الموافقة			
		أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق إطلاقاً
1	لا يوجد أثر لإستخدامات المحاسبة القضائية في السودان حتي الآن.				
2	عدم استعانة الشركات بمحاسبين قضائيين في السودان عند القيام بعملية مراجعة حساباتها.				
3	لا توجد قوانين مفصلة لتحديد عمل ومهام المحاسب القضائي داخل الشركات السودانية.				
4	لم يتم اعتماد مهنة المحاسبة القضائية من قبل المنظمات المهنية في السودان .				
5	عدم توافر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة التي يمكنها تدريس المحاسبة القضائية .				
6	لا يستطيع مراقبي الحسابات دعم الشركة قضائياً والقيام بالمحاسبة القضائية لاكتشاف والحد من الفساد.				
7	عدم الطلب علي خدمات المحاسب القضائي في السودان يرجع لعدم الاقتناع بالدور الذي يقوم به في الحد من الفساد داخل الشركات.				
8	عدم وجود جمعية مهنية رسمية مستقلة للمحاسبة القضائية بالسودان .				
9	عدم وجود معايير مرشده وملزمة ومدعمة لمراقبي الحسابات لا يتيح لهم الفرصة في الحد من الفساد المالي والإداري.				
10	لا توجد تراخيص لمزاولة مهنة المحاسب القضائي .				
11	عدم توافر خدمات الدعم القانوني من خلال المحاسبة القضائية يساعد علي انتشار الفساد المالي والإداري داخل الشركات.				
12	عدم وجود التأهيل العملي والعلمي والكفاءة المهنية في الوضع الحالي للمحاسبين والمراجعين.				

الفرضية الثانية:- ينخفض الأثر السلبي لاساليب الممارسات الفساد المالي والاساليب الاحتمالية في التقارير المالية عند تفعيل تقنيات وآليات المحاسبة القضائية .

م	العبارات	مستوي الموافقة			
		أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق إطلاقاً
1	توافر مهارات فحص واكتشاف الأدلة الإلكترونية يقلل من حالات الاحتيال والفساد المالي والإداري في الشركات.				
2	توافر مهارات التحقيق المحاسبي تساعد في منع واكتشاف الفساد المالي والإداري.				
3	توافر مهارات جمع الأدلة الثبوتية من مصادر مختلفة في الجرائم المالية يقلل من حالات الاحتيال وممارسات الفساد المالي والإداري.				
4	توافر آلية لتحليل الآثار السلبية الفساد المالي ينقص الأثر السلبي للاحتيال المالي .				
5	توافر المهارات والقدرات والمعارف اللازمة للخدمات القانونية للتعامل مع الاساليب الاحتمالية ممارسات الفساد المالي.				
6	توافر استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الاحتيال المالي في الشركات يقلل من الآثار السلبية لممارسات الفساد المالي.				
7	توافر الخبرات المحاسبية الكامنة في الكشف عن التلاعب و ممارسات الفساد المالي والإداري بالشركات.				
8	توافر تقديم الخدمات الاستشارية والقانونية والقضائية يقلل من حالات والاحتيال وممارسات الفساد المالي.				
9	توافر مهارات التفاوض لحل المنازعات القضائية المتعلقة بمجالات الاحتيال المالي يقلل منها.				
10	توافر تقديم الخدمات في القضايا غير الاخلاقية المتعلقة بحالات ممارسات الفساد المالي والإداري .				
11	وضع منهج علمي يساهم في الحد من ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية.				
12	تفعيل الدور الرقابي للهيئات التشريعية والقانونية يقلل من ممارسات الفساد المالي والإداري.				

الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين إدراك كل من: (الأكاديميين والمحاسبين والمراجعين) لتحديد اثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية

م	العبارات	مستوي الموافقة			
		أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق إطلاقاً
1	عدم وجود ادراك لدي الاكاديميين بدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.				
2	عدم قيام الجامعات باعتماد المحاسبة القضائية ساهم في انتشار ممارسات الفساد المالي والإداري داخل الشركات.				
3	عدم وجود ادراك للمحاسبين والمراجعين بأهمية المحاسبة القضائية في اكتشاف ممارسات الفساد المالي والإداري.				
4	عدم وجود مهارات وقدرات لتطوير المحاسبة القضائية ساهم في نموء الفساد بشقيه.				
5	عدم اقتناع اصحاب الشركات بمبادئ وقواعد المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات الفساد المالي والاداري.				
6	عدم توافر المهارات اللازمة للتعامل مع الاساليب الاحتياالية للفساد المالي والإداري.				
7	عدم توافر المهارات التفاوضية لحل النزعات القضائية المتعلقة بحالات ممارسات الفساد المالي والإداري.				
8	عدم الاستعانة بخدمات المحاسب القضائي في فض النزاع القضائي ساعد في نموء الفساد المالي والإداري.				
9	عدم وجود اساليب فعالة وحديثة للتخطيط والمتابعة في تنفيذ العمل ساهم في وجود الفساد المالي والاداري.				
10	عدم وجود مدققين ذو خبرات في مجال التدقيق علي المعاملات ادي لظهور ممارسات الفساد المالي والاداري.				
11	قيام الجامعات باستخدام المحاسبة القضائية يقلل من ممارسات الفساد المالي والاداري في الشركات.				
12	عدم توافر الاخلاقيات المهنية ساهم الي حد كبير في انتشار الفساد المالي والاداري.				

الفرضية الرابعة: يمكن وضع اطار مقترح للمحاسبة القضائية يساهم في رفع كفاءتها وفاعليتها للحد من ممارسات الفساد المالي والاداري بالشركات.

م	العبارات	مستوي الموافقة			
		أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق إطلاقاً
1	عدم الاقتناع بجذوي أهمية المحاسبة القضائية ضمن البرامج التعليمية الجامعية.				
2	عدم توافر الثقة في التقارير المالية بمكاتب المحاسبة والمراجعة.				
3	عدم توافر المعلومات للوقوف علي دور المحاسبة القضائية في تسوية النزاعات.				
4	عدم توافر المتطلبات الحديثة للمحاسبة القضائية في المجتمعات العربية .				
5	عدم اتباع واستخدام الشركات السودانية لأساليب المحاسبة القضائية الحديثة التي تحد من الفساد المالي والإداري .				
6	عدم قيام السلطة التشريعية بإصدار قوانين ملزمة بتطبيق واجراء المحاسبة القضائية ساعد علي نمو الفساد .				
7	عدم إدراك الشركات لأهمية دور المحاسب القضائي في الحد من الفساد المالي والإداري .				
8	عدم وجود طلب علي خدمات المحاسبة القضائية في السودان لعدم ادراك اصحاب المصلحة بدورها في اكتشاف الفساد المالي والإداري.				
9	غياب أسس وقواعد المساءله والمحاسبة وعدم ادراك المحاسبين القضائيين للجوانب القانونية والإجرائية .				
10	عدم وجود إطار مقترح مهني سليم ومعايير لتطبيق المحاسبة القضائية في السودان للحد من الفساد المالي والإداري .				
11	عدم وجود ضمانات كافية للذين يقومون بالتبليغ عن الفساد ساعد في نمو الظاهرة بشقيها.				
12	عدم وجود محاسبين قضائيين مؤهلين في السودان أثر في الطلب علي خدمات المحاسبة القضائية.				

الفرضية الخامسة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة المحاسبة القضائية وبين بيان

دورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري للشركات.

مستوي الموافقة					العبارات	م
لاوافق إطلاقاً	لاوافق	محايد	أوافق	أوافق تماماً		
					فقدان أصول الشركة باستخدام الأساليب الإحتيالية يصعب اكتشافها.	1
					سوء استغلال الموارد من خلال فساد الموظفين سبب في زيادة الفساد المالي والإداري.	2
					المعالجة الخاطئة للاصول غير الملموسة وتحميلها علي قائمة الدخل بدلا من رسمتها يزيد من الفساد.	3
					المبالغة في تقييم الاصول والخصوم سبب في زيادة الفساد المالي والاداري.	4
					التلاعب والتضليل في اعداد القوائم المالية مدخل للفساد المالي والاداري.	5
					تحليل واقع ممارسة المحاسبة القضائية للحد من الفساد المالي والاداري.	6
					هدف التمويل من خارج بنودالميزانية يزيد من الفساد المالي والاداري..	7
					تقديم الرشاوي لمتخذي القرار يعتبر مدخل للفساد المالي والاداري..	8
					اختلاس الاموال باستخدام طرق المحاسبة الابتكارية يصعب اكتشافها.	9
					تقوم المحاسبة القضائية بكشف المخاطر الناتجة من الفساد المالي والاداري..	10
					تقوم المحاسبة القضائية بالتحري عن الانشطة غير القانونية محل الفساد المالي والاداري..	11
					ضعف مهارات وقدرات المحاسبة والتدقيق ساعد في نمو الفساد المالي والإداري.	12

الفرضية السادسة: تقوم الشركات بممارسة المحاسبة الإبداعية للتلاعب في التقارير المالية الخاصة بها.

م	العبارات	مستوي الموافقة			
		أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق إطلاقاً
1	عملية التلاعب بالارقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد المحاسبية.				
2	يتم قراءة البيانات الإيضاحية المرفقة بالتقارير المالية بصورة معمقة.				
3	أن تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة ممارسات الفساد المالي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.				
4	تحسين اوضاع العاملين المعيشية يقلل من ممارسات الفساد بالشركات.				
5	تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية علي مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات.				
6	الاحتيال المتعمد باستخدام اساليب المحاسبة القضائية التضليلية يصعب اكتشافها.				
7	لا تعطي عملية التدقيق وحدها ضماناً كاملاً لإكتشاف كل ممارسات المحاسبة الإبداعية.				
8	يتم التلاعب بالارقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية.				
9	عدم قدرة الضوابط القانونية كذلك المهنية علي مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.				
10	يتم استخدام تلك الاساليب الإحتيالية لإخفاء الوضع السييء للشركة.				
11	أن من يمارسون المحاسبة الإبداعية يمتلكون قدرات مهنية عالية.				
12	تعمل علي تغيير القيم المحاسبية الي قيم غير حقيقية.				

ملحق رقم (1)

قائمة بأسماء محكمو الإستبانة

م	الإسم	الدرجة العلمية	الوظيفة	مكان العمل
1	برفسير هلال يوسف صالح	روفسور	محاضر	الأردن - عمان
2	أ.د.بابكر أبراهيم الصديق	استاذ مشارك	محاضر	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	أ.د. مصطفى نجم البشاري	أستاذ مشارك	محاضر	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
4	أ.د. محمد أبكر أحمد محمد	أستاذ مشارك	محاضر	جامعة الزعيم الأزهري
5	د. زهير أحمد على أحمد	أستاذ مساعد	محاضر	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
6	د. محمد الناير محمددين	أستاذ مساعد	محاضر	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
7	أ.د. الطيب مصطفى أبوقناية	أستاذ مشارك	مدير	راوتر للزمالات والإستشارات المالية
8	د. تهاني أبو القاسم أحمد	أستاذ مساعد	محاضر	كلية الإمارات للعلوم والتكنولوجيا
9	د. عماد عوض محمد	أستاذ مساعد	محاضر	كلية الإمارات للعلوم والتكنولوجيا
10	د.الطيب دفع الله محمد ادريس	أستاذ مساعد	محاضر	جامعة أفريقيا العالمية
11	د. عبد الواحد محمود	أستاذ مساعد	محاضر	جامعة أفريقيا العالمية
12	د. محمد محمد خير الحداد	أستاذ مساعد	محاضر	الكلية التطبيقية - وكلية الإمارات
13	أ. فضل الله آدم موسي	محاسب قانوني	محاضر	الاولي للزمالات - ادارة المخاطر - بنك السودان المركزي
14	د. أنور حمد سليمان أحمد	مراجع	رئيس قسم	الشركة السعودية للإنتاج والتصنيع الغذائي - الرياض