

دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية د. عاطف محمد أحمد أحمد *

ملخص البحث:

لقد تزايد حديثاً الاهتمام المحلى والدولى بمكافحة الفساد المالي والإداري وخاصة في ظل التطورات المتلاحقة للحياة الاقتصادية والتي تحتم على منظمات الاعمال ضرورة مكافحة الفساد المالي والإداري حتى يتسنى لها البقاء الأمن في بيئة الأعمال، حيث كان الفساد المالي والإداري هو السبب الرئيسي في انهيار العديد من الشركات العملاقة حول العالم مثل: شركة آنرون وولد كم العالميتين، أيضا فإن الازمة العالمية الاخيرة كان من أهم اسبابها ضعف آليات المحاسبة والمراجعة في اكتشاف قضايا الفساد المالي والإداري فى الشركات وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية.

ومن ثم فإن مهنة المحاسبة واجهت مشاكل كثيرة جراء قضايا الفساد المالي والإداري من أهمها فقد ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة، وترتب على ذلك تعرض الفكر المحاسبي التقليدي للعديد من الانتقادات نظرا لقصوره في معالجة قضايا الفساد المالي والإداري نتيجة المرونة في تطبيق القواعد والسياسات المحاسبية.

وترتب على ذلك زيادة اهتمام المحاسبين والمراجعين بسبل وآليات اكتشاف قضايا الفساد المالي والإداري، كذلك اهتمت العديد من الهيئات مثل: منظمات المجتمع المدني، أجهزة الصحافة والأعلام، الباحثين والهيئات الأكاديمية، الأجهزة الرقابية والتشريعية، وكذلك الهيئات المحاسبية المهنية حول العالم بقضايا الفساد المالي والإداري.

وتتعدد آليات المحاسبة والمراجعة لاكتشاف قضايا الفساد المالي والإداري أهمها: تفعيل قواعد وآليات حوكمة الشركات، تفعيل آليات المراجعة الداخلية والخارجية، استخدام آليات التكنولوجيا الحديثة للمعلومات، استخدام آليات مكافحة غسيل الأموال، تطوير معايير المحاسبة والمراجعة بشكل يجعلها أكثر حزمًا وصرامه، الالتزام بمفاهيم واخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، ودعم أساليب المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي.

* أستاذ المحاسبة المساعد - كلية التجارة - جامعة بنى سويف - مصر

Email: Atefma64@yahoo.com
atef.ahmed@commerce.bsu.edu.eg

وتعد أساليب المحاسبة القضائية من الآليات الحديثة في مجال منع واكتشاف الغش والفساد المالي والإداري، لذلك سيقوم الباحث بدراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتحديد آليات المحاسبة القضائية التي تساعد الشركات في اكتشاف قضايا الفساد المالي والإداري كمحاولة من الباحث لسد الثغرات الموجودة في الفكر المحاسبي التقليدي.

ولتحقيق ذلك سيقوم الباحث بتوزيع قوائم استقصاء على مجموعة من: الأكاديميين وطلبة الفرقة الرابعة شعبة المحاسبة في بعض الجامعات، وكذلك كل من: معدى القوائم المالية، والمراجعين، داخل عينة من الشركات المدرجة في البورصة المصرية وذلك لتحليل إدراكهم لآثار الآليات المقترحة للمحاسبة القضائية على منع واكتشاف حالات الغش والفساد المالي والإداري داخل الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

تشير النتائج إلى أن هناك حاجة إلى آليات المحاسبة القضائية سواء لطلبة المحاسبة في الجامعات أو للمحاسبين والمراجعين، أيضا تبين أن آثار آليات المحاسبة القضائية كانت إيجابية على قدرات ومهارات ومعارف عينة الدراسة بشكل يؤهلهم على محاربة حالات الغش والفساد المالي والإداري داخل الشركات. يوصى الباحث بضرورة تعديل وتطوير مقررات برامج المحاسبة في كليات التجارة عن طريق إضافة مقررات جديدة تغطي مهارات ومعارف المحاسبة القضائية، وكذلك فتح برامج جديدة أكثر تخصصا في المحاسبة القضائية أو التفتيشية سواء في مرحلة البكالوريوس أو مرحلة الدراسات العليا، وبالمثل ضرورة إصدار تشريعات جديدة لدعم الشفافية وحرية الحصول على المعلومات لمكافحة الفساد، هذا بالإضافة إلى أن التقارير السنوية للهيئات الرقابية والإشرافية يجب نشرها على المجتمع للحد من حالات الفساد المالي والإداري.

أيضا يوصى الباحث بإجراء بحوث إضافية في المستقبل في مجال المحاسبة القضائية وذلك لأخذ آراء عينة أكبر من الأكاديميين وطلبة الفرقة الرابعة شعبة المحاسبة في عدد أكبر من الجامعات المصرية، وبالمثل أخذ آراء عينة أكبر من المحاسبين والمراجعين في عدد أكبر من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية وذلك لتحديد آثار آليات المحاسبة القضائية على مكافحة حالات الغش والفساد.

الكلمات المفتاحية:

الفساد المالي والإداري، الأساليب الاحتياطية للفساد المالي والإداري، المحاسبة القضائية، مصر.

Analytical Study for the Role of Forensic Accounting in Developing Accounting Processing Mechanisms for Anti-Corruption inside Egyptian Listed Companies.

Abstract:

Purpose: this study aims to explore the role of forensic accounting in develop skills, knowledge, and abilities of accounting graduates which enable them to deal with the financial and managerial corruption cases in order to prevent, discover ,and disclose all the corruption cases discovered. As a result, the accounting scandals will be decreased.

Design/methodology/approach: this study applied on a sample of accounting students and academics inside Egyptian universities, financial statements' prepares inside Egyptian companies which covered many sectors (Banking sector, Telecommunication sector, and Real Estate sector), and external auditors as professionals. The researcher used a questionnaire survey sent to participants who were asked to explore their opinion about the role of forensic accounting in Anti-financial and managerial corruption.

Findings: the main results refer that the financial and managerial corruption techniques were used inside Egyptian companies. Also, these techniques were the main reason behind the corruption cases in Egyptian companies. In addition, the researcher conclude that the forensic accounting mechanisms have a positive impact on develop skills, knowledge, and abilities of accounting graduates which enable them to deal with the financial and administrative corruption cases in order to prevent, discover ,and disclose all the corruption cases discovered. Consequently, the negative impact of corruption techniques on corruption cases has been decreased. As well as, the accounting scandals will be minimized.

Originality/value: Prior studies on forensic accounting were conducted in developed countries to explore the role of forensic accounting in Anti- financial and managerial corruption. To the best of the researcher knowledge there is no studies examined this issue in Egypt as a developing country. As a result, this article adds to the existing literature by using the results of a questionnaire survey distributed to academics, financial statements' prepares, and external auditors. Since, prior studies

has focused on developed countries, the researcher strongly believe that the current study contributes to the existing literature in forensic accounting issue, as I am the first researcher to examine this issue in Egypt as an example of a developing country.

The researcher recommended that: **Firstly**, accounting programs courses inside Egyptian universities should be revised and developed in order to cover forensic accounting skills and abilities, As a result, academics should deliver forensic accounting mechanisms to their students. **Secondly**, the researcher recommended that more specialized new programs in forensic accounting should be added whether in undergraduate or postgraduate stage. **Thirdly**, new legislation to support transparency and free access to information should be issued to support Anti-Corruption. **Finally**, annual reports for all controlling and supervisory bodies should be published to the society.

The current study applied on a sample of accounting students and academics inside Egyptian universities, financial statements' prepares inside Egyptian companies which covered three sectors (Banking sector, Telecommunication sector, and Real Estate sector), and external auditors as professionals. The researcher used a questionnaire survey distributed to participants who were asked to explore their opinion about the role of forensic accounting in Anti- financial and managerial corruption. Due to these limitations, a future research is needed to explore the motivations which encourage Egyptian universities toward adopt forensic accounting tools to design and develop accounting curriculum to cope with the great demand on accounting graduates who have experience in forensic accounting. As well as, to explore the role of forensic accounting in Anti- financial and managerial corruption in different sample (different Egyptian universities and different sectors).

Keywords:

Financial and Managerial Corruption, Unethical and abused Techniques for Financial and Managerial Corruption, Forensic Accounting (FA), Egypt.

١ - المقدمة:

لقد تزايد حديثاً الاهتمام المحلى والدولي بمكافحة الفساد المالي والإداري وخاصة في ظل التطورات المتلاحقة للحياة الاقتصادية والتي تحتم على منظمات الاعمال ضرورة مكافحة الفساد المالي والإداري حتى يتسنى لها البقاء الأمن في بيئة الأعمال، حيث كان الفساد المالي والإداري هو السبب الرئيسي في انهيار العديد من الشركات العملاقة حول العالم مثل: شركة آنرون وولد كم العالميتين، أيضاً فإن الازمة العالمية الاخيرة كان من أهم اسبابها ضعف آليات المحاسبة والمراجعة في اكتشاف قضايا الفساد المالي والإداري في الشركات وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية.

ويقصد بالفساد الإداري جرائم الاتجار بالوظيفة العامة من خلال إساءة استغلال السلطة المرتبطة بمنصب معين بهدف تحقيق مصالح شخصية على حساب المصلحة العامة، أو من خلال السلوك البيروقراطي غير القانوني بهدف تحقيق مكاسب شخصية بطريقة غير مشروعة وبدون وجه حق (دليل القطاع الخاص لتطبيق الشفافية).

ولقد اشار بعض الباحثين الى ارتباط إدارة الإيرادات وجرائم غسل الأموال White Collar Crime بانهييار الشركات حيث توصل إلى أن الشركات التي قامت بتضليل تقاريرها المالية استخدمت ممارسات احتيالية للتلاعب في الإيراد بهدف اخفاء حقيقة قوائمها المالية عن المستثمرين. وقامت هذه الدراسة بفحص العلاقة بين ادارة الإيرادات وجرائم غسل الأموال وتحديد أثار استخدام بعض الآليات مثل: (النسب المالية، عوامل حوكمة الشركات، مقياس التدفقات النقدية) في اكتشاف الممارسات الاحتيالية للشركات قبل حدوثها. وتوصلت الدراسة الى أن بعض هذه الآليات ساهم في التنبؤ بممارسات إدارة الإيرادات وجرائم غسل الأموال قبل حدوثها. كما تبين أن اكتشاف الأنشطة الاحتيالية قبل حدوثها أدى إلى التغير الاجتماعي الايجابي من خلال تخفيض الأثار الاقتصادية والاجتماعية الضارة لممارسات إدارة الإيرادات وجرائم غسل الأموال على أسواق المال، وبالتالي اعادة وتحسين ثقة الجمهور في أسواق المال الأمريكية (Tanae, W. (2011).

وتتأثر عملية الإفصاح والشفافية عن الممارسات الاحتيالية للشركات نتيجة الانهيارات المحاسبية بضغوط الصحافة ووسائل الاعلام، حيث أشار بعض الباحثين الى أن ضغوط الصحافة تعد المصدر الرئيسي للإفصاح عن الممارسات الاحتيالية، ولقد ساعد على هذه الممارسات عدة عوامل هي: غش وفساد المديرين لتحقيق مصالح شخصية غش وفساد المراجع الخارجي نتيجة تجاهله الإفصاح عن أخطاء القوائم المالية لتحقيق مصالح شخصية وهذا ما حدث من آرثر اندرسون في حالة شركة آنرون، غش وفساد الصحفيين نتيجة العلاقة الحميمة بين الصحفيين وبعض الشركات ادى الى إخفاء الحقائق وهذا ما حدث أيضاً في حالة انهيار شركة آنرون، غش وفساد السياسيين. وللتخفيف من الممارسات الاحتيالية للشركات الناتجة من قضايا الفساد المالي والإداري وزيادة الإفصاح عنها فلا بد من وضع آليات لمساءلة كل من: المديرين، المراجع الخارجي، الصحفيين، والسياسيين المتورطين في هذه القضايا (Bhutta & Saeed (2011).

وتعتبر ظاهرة انهيار الشركات الكبرى مثل: Ahold, Xerox, WorldCom, Parmalat, Enron, Royal بعض الأمثلة على الانهيارات المحاسبية التي تركت انطباعات سيئة في تاريخ مهنة المحاسبة نظرا لأثارها الضارة (2011), Gherai & Balaciu وهناك انهيارات أخرى حدثت في قطاع البنوك في تركيا مثل: BCCI, Barings, Allied Irish Bank si Baninter, حيث اشار بعض الباحثين إلى زيادة أساليب المحاسبة الاحتياطية سواء القانونية أو غير القانونية والتي ظهرت في أجندة الشركات الهامة وكذلك الحكومات (2009), Omurgonulsen, M. & Omurgonulsen, U.

وفيما يتعلق بشركة أنرون فمنذ نهاية عام ١٩٩٧ حتى تاريخ انهيارها في عام ٢٠٠٢ كانت حوافز الممارسات الاحتياطية هي: الحفاظ على تزايد صافي الدخل والتدفقات النقدية، المبالغة في تقييم الأصول والخصوم في الدفاتر، تحسين هيكل قائمة المركز المالي، المعالجات الخاطئة للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحوث والتطوير وتحميلها على قائمة الدخل بدلا من رسملتها مما يشويه من عدالة ومصداقية القوائم المالية وقابليتها للمقارنة (2009), Omurgonulsen, M. & Omurgonulsen, U.

ولقد شهد عام ٢٠٠٢ انهيارات بالغة في تاريخ مهنة المحاسبة، حيث انهارت عدة شركات أمريكية مثل: Enron, WorldCom, Tyco, تلى ذلك انهيارات شركات كبرى مثل: Ahold Royal في نيوزيلاندا، Equitable Life Insurance Company في إنجلترا، وهذا ما جذب الانتباه نحو شركات المحاسبة والمراجعة وممارساتهما الاحتياطية بسبب الفساد المالي والإداري، وترتب على هذه الانهيارات انخفاض الثقة في التقارير المالية وكذلك في تقارير المراجع الخارجي. ويمكن عرض بعض نتائج هذه الانهيارات المحاسبية فيما يلي : (2008, p.226), Mary Low, et al.

آنرون: حدث فساد مالي من خلال أسلوب التمويل من خارج الميزانية، تورط المدير المالي الرئيسي للشركة، فقدت حقوق الملكية عدة بلايين الدولارات، وأخيرا أعلنت الشركة إفلاسها.

تايكو Tyco: تم اتهام المدير التنفيذي الرئيسي بالتهرب من الضرائب، ضياع أصول الشركة، تحميل مبلغ ٦ بليون دولار للإيرادات بعد احلال وحدة. CIT

وولدكوم WorldCom: بلغ حجم الغش بالشركة ٣,٨ بليون دولار، تم منح قروض للمدير التنفيذي الرئيسي، وأخيرا أعلنت الشركة إفلاسها.

أدلفيا للاتصالات Adelphia Communications: منحت قروض من خارج الميزانية للمديرين التنفيذيين.

زيروكس Xerox: تمت زيادة الأرباح المحاسبية بمبلغ ١,٤ بليون دولار بأساليب احتياطية. كويست للاتصالات Qwest Communication: تم تضخيم الأرباح، انخفضت قيمة الأصول بنسبة ٥٠ %، وبلغت خسائر أسعار الأسهم ٣٤ بليون دولار.

الصحة الجنوبية Health South: بلغ حجم الغش ١,٤ بليون دولار إضافات خاطئة في قوائم الدخل والمركز المالي، ١١٠ بليون دولار نتيجة اندماج كل من AOL and Time Warner cemented بالإضافة إلى تضخم إيرادات شركة AOL، وخلال ١٨ شهر فقط انخفضت قيمة الشركة بنسبة ٧٥ %، حيث انخفضت إيرادات شركة AOL في عام ٢٠٠٢ بمبلغ ٩٨,٧ بليون دولار وهو ما يساوي ميزانية

الاتحاد الأوروبي عام ٢٠٠٣م تقريباً، أيضاً تعرضت لدعاوى قضائية نتيجة الخسائر التي لحقت بالمستثمرين.

بريستول ميرز Bristol-Myers: تم إعادة تقييم المبيعات بمبلغ ٢,٥ بليون دولار و ٩٠٠ مليون دولار في الأرباح بعد التضخم في تقسيم مستوى الأسهم، تسوية منازعات قضائية بمبلغ ٦٧٠ مليون دولار. **مجموعة اتش إي اتش للتأمين في استراليا HIH Insurance Group in Australia:** فشلت وبلغت ديونها ٣,١ بليون دولار بعد تحديد التزامات الشركة. كما أن المدير التنفيذي الرئيسي انفق ٣٤٠,٠٠٠ دولار على ساعات ذهبية خلال عام واحد، كما تحملت الشركة تعويضات بسبب قضايا مدنية وجنائية رفعت على عدة مديرين نتيجة فسادهم الإداري.

اس كي جلوبال في كوريا الجنوبية : SK Global in South Korea: تم تضخيم الإيرادات عام ٢٠٠١ بمبلغ ١,٢ بليون دولار، حدوث أزمة سيولة لشركات البطاقات الائتمانية، قام المستثمرون بسحب مبلغ ١٠ بليون دولار من الشركات الاستثمارية. **Investment Trusts.**

إن الانهيار السريع والهائل لشركة آنرون أعطى صورة واضحة على أن الشركات تستخدم الشكل القانوني للعمليات من أجل أخفاء الجوهر الاقتصادي لهذه العمليات بهدف تضليل القوائم المالية.

ولم يستقر العالم قليلاً إلا وظهرت الأزمة المالية العالمية التي تعرضت لها بعض البنوك في عام ٢٠٠٧م، حيث عانى سوق الرهن العقاري ما بين ٢٠٠١ حتى ٢٠٠٦ من حالة الركود الاقتصادي، الأمر الذي أدى إلى انهيار عدة بنوك في عام ٢٠٠٧م، وبلغت خسائر البنوك ٢,٨ تريليون دولار أمريكي بسبب المبالغ الضخمة وشركات التأمين التي كانت من العوامل الرئيسية لتمويل الاقتصاد، كما أن الأموال العامة استخدمت في دعم الشركات المتعسرة ماليا نظراً لأغلاق البنك الاسكتلندي **London Scottish Bank** وتم تحويل بنك **Northern Rock** إلى ملكية عامة، وقدم البنك المركزي الأوروبي ٤٦٧ بليون يورو لدعم البنوك، أغلقت الحكومة الأمريكية ٢٢ بنك بما فيهم بنك ليمان براز رز **Leman Brothers**، و بنك **Washington Mutual and Indymac**.

ولقد أشار **Mary Low, et al. (2008)** إلى أن العوامل الأساسية التي ساهمت في انهيار الشركات بسبب الممارسات غير الأخلاقية للمديرين والمحاسبين تشمل العوامل التالية:

١- نقص الشفافية في التقارير المالية للشركات الذي أدى إلى فقد الثقة في هذه التقارير وعدم فائدة القرارات المعتمدة عليها.

٢- القيم والسلوك غير الأخلاقي للمنظمة، حيث تبين أن جزءاً كبيراً من انهيار الشركات يرجع لتصرفات غير أخلاقية من قبل المديرين والمحاسبين والمراجعين.

٣- سيطرة ثقافة أن الأموال أو النقود تصنع كل شيء داخل المجتمع.

٤- فساد مجتمع الأعمال **Vices of a capitalistic society**

٥- ضعف ومرونة النظم القانونية والتشريعية.

٦- عدم كفاية التعليم الأخلاقي ونقص التوجيه الأخلاقي في التعليم المحاسبي داخل الجامعات.

ولمنع حالات الفساد المالي والإداري المتسببة في انهيار الشركات بذلت محاولات عديدة حول العالم: فمثلاً في أمريكا عام ٢٠٠٢ تم إصدار قانون لحماية المستثمر وإصلاح شركات المراجعة وكذلك تم

إصدار قانون Oxley Act 2002 لتتشدّد العقوبة على غش الشركات، أيضا فإن الهيئات المهنية حول العالم أصدرت تعليمات لدعم حوكمة الشركات والشفافية فعلى سبيل المثال: أصدر معهد المحاسبين القانونيين بنيوزيلاند تعليمات لتحسين شفافية القوائم المالية للشركات وجعل الأسواق تعمل بشكل أفضل، وبالمثل قام معهد المحاسبين القانونيين بأستراليا بتطوير مبادئ مجلس الحوكمة الجيدة للشركات ووضع توصيات لأفضل الممارسات، أما في إنجلترا فتم إصدار تقرير ترونبل بشأن الرقابة الداخلية Turnbull Report on Internal Control لا رشاد مديرين الشركات المسجلة بالبورصة (Mary Low, et al. (2008).

٢-هدف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل رئيسي إلى تحليل دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة قضايا الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وينتفع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

- ١- تحديد الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري المتسببة في حالات الغش والفساد (الانهيارات المحاسبية).
- ٢- تحديد آليات المحاسبة القضائية التي تساعد الشركات في اكتشاف قضايا الغش والفساد المالي والإداري.
- ٣- تحديد مدى صحة فروض الدراسة والتي تتناول تحليل آثار آليات المحاسبة القضائية على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإداري للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- ٤- تحديد مدى التباين في إدراك كل من الأكاديميين، معدى القوائم المالية، والمراجعين، لآثار آليات المحاسبة القضائية على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإداري وفقاً لمؤهلاتهم العلمية، عدد سنوات خبرتهم، نوع القطاع الذين ينتمون إليه.

ولتحقيق هدف البحث تم تنظيم البحث كما يلي: في الجزء التالي تعرض الباحث للدراسات السابقة في مجال المحاسبة القضائية وحالات الفساد المالي والإداري، تلى ذلك صياغة فروض البحث والإطار المقترح للبحث، ثم منهجية البحث، ثم تحليل النتائج الإحصائية واختبار فروض البحث، ثم مناقشة أهم نتائج البحث، وفي الجزء الأخير تم التعرض لحدود وتوصيات البحث.

٣- الدراسات السابقة:

لقد أدى تزايد الاهتمام بالمحاسبة القضائية نتيجة للانهيارات المتعددة التي حدثت للعديد من كبرى الشركات حول العالم في عام ٢٠٠٢م، وكذلك ما تلاها من انهيار عدة بنوك بسبب الأزمة المالية التي حدثت عام ٢٠٠٧م إلى تزايد اهتمام الأكاديميين والمهنيين بالمحاسبة القضائية وأثارها على مكافحة حالات الغش والفساد.

فمثلاً أشار تقرير الجمعية المهنية لفاحصي الغش (ACFE) إلى أن الشركات الأمريكية تحملت في عام ٢٠٠٦ م فقط خسارة تبلغ ٦٥٢ بليون دولار بسبب حالات الغش التي تم اكتشافها، فضلاً عن حالات الغش التي لم يتم اكتشافها، بالإضافة إلى أن الحالات المكتشفة بعضها لم يتم الإفصاح عنه. ونظراً لضخامة مبالغ حالات غش الإدارة والموظفين والاختلاسات والجرائم المالية الأخرى التي تحدث في مجتمعنا الحالي، فإن ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة يجب أن يتسلحوا بمهارات وتدريب مناسب في مجال المحاسبة

القضائية حتى يتمكنوا من منع واكتشاف وفحص مثل هذه الجرائم من الفساد. أيضا أدت حالات الغش والفساد المتسببة في انهيار كبرى الشركات الأمريكية مثل: أنرون وولدكوم وأدلفيا إلى زيادة اهتمام الجمهور ومهنة المحاسبة بحالات الغش ومن ثم زيادة الطلب على المهنيين ذوي الخبرة في مجال المحاسبة القضائية لفحص هذه الجرائم (Seda & Kamer (2008).

ويمكن تعريف المحاسبة القضائية **Forensic Accounting** بأنها تطبيق للمهام المحاسبية من أجل تحقيق الأغراض التوثيقية، أو التصرفات الخاصة بكل من: تحديد، تسجيل، تسوية، استخراج، فرز، التقرير، التحقق من البيانات المالية السابقة، أو تطبيق الأنشطة المحاسبية اللازمة لتسوية الخلافات القانونية الحالية أو المتوقعة، أو استخدام البيانات المالية السابقة في التوقع بالبيانات المستقبلية بهدف تسوية النزاعات القانونية. لذلك يعتبر المحاسب القضائي ركيزة أساسية لكل من: النظام القانوني، تقديم الخدمات الخبيرة مثل: تقييم الأصول في حالات الإفلاس، تحليل القوائم المالية المرتبطة بالأوراق المالية والضرائب، تحليل القوائم المالية في حالات الغش، كما أن فحص حالات الغش يعد أحد الاستخدامات المتكررة للمحاسبة القضائية (Curtis, E. (2008).

وترتب على زيادة الطلب على المحاسبين المهنيين من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة القضائية **Forensic Accounting** قيام عدة جامعات أمريكية بتقديم برامج جديدة في المحاسبة القضائية تمنح شهادات علمية و درجات البكالوريوس والماجستير في مجال المحاسبة القضائية وذلك كمحاولة لتقليل حالات الغش والفساد المالي والإداري. وبالمثل قامت الهيئات التشريعية والمهنية مثل: بورصة الأوراق المالية في أمريكا (SEC)، مجلس الاشراف العام على شركات المحاسبة العامة (PCAOB)، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (ACIPA)، مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، بإصدار مجموعة من الإعلانات والتنظيمات المهنية المتطورة لحث الشركات والهيئات الحكومية على تحسين حوكمة الشركات بها وهذا أيضا ساهم في زيادة الطلب على المهنيين ذوي الخبرة في مجال المحاسبة القضائية لفحص جرائم الغش والفساد المالي والإداري (Seda & Kamer (2008).

لذلك طالب Barry Melancon المدير التنفيذي الرئيسي ورئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام ٢٠٠٢م الأكاديميين بضرورة تأهيل خريجي المحاسبة بالمهارات والخبرات التي تمكنهم من فهم الخصائص الرئيسية لحالات الغش والفساد وتحديد مؤشرات وجود هذه الحالات وفهم أساليب المحاسبة القضائية. واستجابة لهذا المطلب قامت الجمعية المهنية لفاحصي الغش بإنشاء برنامج يقدم مواد تعليمية مجانية لمساعدة الأكاديميين في تطوير برامج المحاسبة القضائية، وقبل تقديم هذا البرنامج كانت ١٩ جامعة أمريكية فقط تقدم مقرر واحد مستقل في اكتشاف الغش، ثم تزايد عدد الجامعات المسجلة في برنامج اكتشاف الغش إلى ٣٠٠ جامعة في عام ٢٠٠٨م. كل ذلك أدى إلى ضرورة تطوير مقررات التعليم المحاسبي بشكل يجعلها أكثر تخصصا في المحاسبة القضائية للمساعدة على منع، اكتشاف، والتقرير عن جرائم الغش والفساد المالي والإداري (Seda & Kamer (2008).

ويرى بعض الاكاديميين في أمريكا أنه يمكن مكافحة حالات الغش والفساد المالي والإداري من خلال تقديم مقرر أكثر تخصصا في المحاسبة القضائية لمساعدة الطلاب على: منع حالات الغش، تقليل حالات الغش، اكتشاف حالات الغش، والافصاح عن حالات الغش، حيث أشارت نتائج إحدى الدراسات إلى

أن العديد من الجامعات في أمريكا وأستراليا انشئت برامج مستقلة في المحاسبة القضائية أو التفتيشية تمنح: شهادات علمية، ودرجتي البكالوريوس والماجستير. فمثلا New York's Utica College انشئت برنامج في العدالة الجنائية يمنح شهادات في فحص الجرائم المالية والاقتصادية مع التركيز على الفحص المالي، ويعد هذا البرنامج متميزا لأنه يتبنى موضوع المحاسبة القضائية، والموضوعات المرتبطة بكل من: جرائم وغش الإدارة، الفحص المالي، أمن الانترنت، وكذلك خدمات تأكيد المعلومات ليس فقط من وجهه النظر المحاسبية بل أيضا من وجهه نظر كل من: الاقتصاد، التمويل، القانون، العدالة الجنائية، الاجتماع، علم النفس، نظم المعلومات الإدارية، العلاقات الدولية، الاتصالات، الأخلاقيات Seda & Kamer (2008).

وتتأثر حالات الغش والفساد بخصائص مرتكبيها، لذلك تم فحص أثار خصائص مرتكبي الغش على حالات الغش الوظيفي بالشركات الكندية، حيث تم استطلاع آراء أعضاء الجمعية المهنية لفاحصي الغش في عام ٢٠٠٦م لمعرفة أثار خصائص مرتكبي الغش الوظيفي على خسائر حالات الغش، وتشير النتائج إلى أن خصائص مرتكبي الغش مثل: المركز الوظيفي (الموظف، المدير، المدير التنفيذي، المالك)، النوع (ذكر/ أنثى)، المستوى التعليمي، وجود اتفاق على فعل الغش بين الموظفين، تؤثر على حجم الخسائر الناتجة من الغش Rivest & Lanoue (2012).

أيضا فإن الانهيارات الحديثة الناتجة من حالات الغش مثل: Enron, Parmalat, Bernie Madoff أدت إلى زيادة اهتمام الجمهور بالخسائر الاقتصادية والاجتماعية والشخصية التي تنتج من هذه الجرائم. وبالتالي تزايد الاهتمام بدراسة أثار خصائص مرتكبي الغش مثل: (المركز الوظيفي، الجنس، المستوى التعليمي، طول مدة بقاء الموظف بالشركة، وجود اتفاق على فعل الغش بين الموظفين) على خسائر الفساد والغش الوظيفي في الشركات الكندية Rivest & Lanoue (2012).

ويشير بعض الباحثين إلى أن الخصائص التالية: (المركز الوظيفي، نوع الموظف، المستوى التعليمي، ووجود اتفاق على فعل الغش بين الموظفين) لهما أثار على خسائر الغش الوظيفي. في حين أن مستوى سلطة مرتكب الغش ووجود اتفاق على فعل الغش بين الموظفين يؤديان لزيادة خسائر الغش من خلال توفير فرصة كبيرة لتجنب الرقابة الداخلية وارتكاب الغش. وهذه النتائج لفنتت نظر الشركات على ضرورة تحسين أساليب الرقابة الداخلية في المستويات الوظيفية العليا لتقليل خسائر ومخاطر حالات غش الموظفين، حيث إن تصميم وتنفيذ أساليب رقابية مثل: الخطوط الساخنة، الفصل بين المهام المتعارضة، التقارير السرية سوف تساعد على منع واكتشاف حالات الغش قبل حدوث الخسائر المالية ومن ثم تقليل الاضرار التي تلحق بالمنظمات Rivest & Lanoue (2012).

كما تبين أن حالات الغش الوظيفي تشمل: سوء استغلال الأصول، الفساد، وتضليل القوائم المالية، و ٨٠ % من حالات الغش ارتكبتها الموظفين والمديرين، كما أن غالبية حالات الغش الوظيفي كانت بسبب موظف وحيد وليس بسبب الاتفاق بين الموظفين، كما أن الموظفين ذوي المؤهلات التعليمية قبل الجامعية تزيد من فرص وحالات الغش الوظيفي، أما الموظفين الإناث فكانوا أقل ميلا لارتكاب الغش الوظيفي، وبالمثل طول فترة العمل بالشركة يؤدي الى زيادة خسائر الغش Rivest & Lanoue (2012).

وتعتبر الجريمة المالية من الأساليب الاحتيالية لحالات الغش والفساد، لذلك قام **Gottschalk & Saether (2011)** بفحص الجريمة المالية في منظمات الأعمال في نورواي بهدف معرفة مدى كفاءة وقدرة الإدارة على التعامل مع الجريمة المالية، أسباب صعوبة اكتشاف وفحص وتحليل الجريمة المالية، أسباب صعوبة إدارة ومنع الجريمة المالية، وكذلك أثار استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات وبالمثل مصادر الحصول على المعلومات على مكافحة الجريمة المالية، وتشير النتائج إلى أن المديرين التنفيذيين ركزوا قدراتهم وكفاءاتهم على وضع أساليب وإجراءات رقابية ترتبط بالإفصاح بهدف منع الجريمة المالية، إلا أنهم بمجرد حدوث الجريمة المالية فإنهم لا يستطيعون إجراء المقابلات أو فحص المستندات وإيجاد الأدلة الإلكترونية التي تثبت وقوع الجريمة.

ويعبر مصطلح الجريمة المالية عن عده مفاهيم مختلفة تتوقف على مرتكب الجريمة وإطارها، حيث أشار **Henning, J.(2009)** إلى أن الجريمة المالية تصف أنواع متعددة من الجرائم ضد الملكية وهي تشمل التحويل غير القانوني لممتلكات شخص إلى شخص آخر، وتشمل الجريمة المالية: الغش، الاختلاسات، الرشاوى، الفساد، غسيل الأموال، التجارة بالمعلومات الداخلية، الانتهاكات الضريبية، قرصنة الانترنت. كما أن تحقيق مكاسب شخصية كان أحد الدوافع الأساسية وراء ارتكاب الجريمة، وتعتبر الإدارة العليا ومجلس الإدارة مسؤولين عن منع جرائم الغش والسرقة والفساد التي تحدث داخل الشركات.

ولقد توصل **Gottschalk & Saether (2011)** إلى أن المديرين التنفيذيين في الشركات الكبيرة في نورواي كانوا أكثر كفاءة وقدرة على تقديم الأساليب والإجراءات الرقابية التي ترتبط بالإفصاح وذلك لمنع الجريمة المالية، بينما كانوا أقل كفاءة وقدرة بالنسبة لإجراء المقابلات، فحص المستندات وجمع الأدلة الإلكترونية لا ثبات حدوث الجريمة المالية. أيضا تبين أن غش القروض وغش بطاقات الائتمان كانت أكثر فئات الجريمة المالية حدوثا وتكرارا. بينما كانت حالات الغش الضريبي الأقل حدوثا، أما فيما يتعلق بآثار استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات على مكافحة الجريمة المالية، فقد تبين أن استخدام هذه الأساليب في جمع المعلومات عن الجريمة المالية كانت الأكثر أهمية، في حين لم تستخدم هذه الأساليب في اختيار إجراءات الفحص الخاصة بالجريمة.

أما فيما يتعلق بآثار مصادر الحصول على المعلومات على مكافحة الجريمة المالية، فقد تبين أن أهم مصادر الحصول على المعلومات لمنع الجريمة تشمل: تبادل المعلومات مع الشركات الأخرى، الاتصال مع الأشخاص في الإدارات الملائمة داخل الشركات، ملاحظة الأشخاص المتورطين في الجريمة داخل الشركة، وأخيرا المعلومات المنشورة في وسائل الصحافة والإعلام. **Gottschalk & Saether (2011)**.

وتعددت جهود المجتمع الدولي بشأن مكافحة الغش والفساد فمثلا: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) أصدرت اتفاقية بشأن الإفصاح وتبادل المعلومات من أجل تعزيز الشفافية، وكذلك تم إصدار Financial Action Task Force (FATF) لمواجهة حالات التهرب الضريبي وغسيل الأموال، وعلى الرغم من ذلك فهناك أوجه قصور في اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لأنها تعتبر غير شاملة حيث بلغ عدد الدول الموقعين عليها ١٠٠ دولة فقط، أيضا فيما يتعلق بتقييم مدى استدامة تنفيذ اتفاقية الإفصاح وتبادل المعلومات تبين أن عدد الدول الموقعين عليها ١٢ دولة فقط، أيضا لوحظ وجود تعارض

بين نتائج كل من: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية و (FATF) مع البيانات الصادرة عن كل من: البنك

الدولي وتقارير منظمة الشفافية الدولية. (Hardouin, P. (2011)

وحول أسباب الفساد الوظيفي بالقطاع المالي تبين أنها تتمثل في: ضعف أو عدم ملائمة الاشراف المالي والنظام القانوني، سيطرة الإدارة على المؤسسات المالية، سيطرة المؤسسات المالية على الهيئات التشريعية والمالية، الضعف التنظيمي وعدم ملائمة نظم الثواب والعقاب في المؤسسات المالية وبالمثل بالنسبة للإفراد، أيضا تبين أن ضعف آليات وأساليب حوكمة الشركات كانت من الأسباب الرئيسية لحالات الفساد و الغش الوظيفي، فوفقا لتقارير منظمة الشفافية الدولية فإن نسبة الأشخاص الذين تورطوا في دفع رشاوى خلال عام ٢٠١٠ م بلغت ٤٠ في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، كما أن الصين والهند وروسيا تورطوا في دفع رشاوى عند قيامهم بأداء أعمال خارج بلادهم، وعلى العكس من ذلك فإن دول أوروبا أو

الدول الأكثر تقدما كانت الأقل دفعا للرشاوى. (Hardouin, P. (2011)

وحول طبيعة مشاكل الفساد في قطاع الاتصالات بالدول العربية تبين أن السياسات التي اتخذت في قطاع الاتصالات أدت إلى زيادة مخاطر الفساد وخاصة في ظل عدم وجود ضمانات لدعم تعزيز النزاهة والشفافية والفحص، كما أن ضعف نظم الحوكمة وغياب النظم الوقائية لمكافحة الفساد في العديد من الدول العربية أدى إلى زيادة حجم الفساد في قطاع الاتصالات وكذلك صعوبة اكتشافه. حيث تبين أن تجديد عقود شركات الاتصالات مع الحكومة كانت مجالا خصبا لحالات الفساد، أيضا فإن منظمة الأمم المتحدة لم تقدم ارشادات وسياسات محددة تساعد الدول على تقدير حجم الفساد (Ewan, S. (2011).

ولقد تعددت أسباب حالات الفساد في قطاع الاتصالات لعل أهمها (Ewan, S. (2011) ١:- تدخل المقربين لرئاسة الجمهورية في عملية صنع القرار الخاصة بقطاع الاتصالات، ٢ - تدخل المقربين للعاملين في رئاسة الجمهورية في عملية صنع القرار الخاصة بقطاع الاتصالات، ٣- ضعف نظم الحوكمة وغياب النظم الوقائية لمكافحة الفساد، ٤- عدم وجود معايير وارشادات لدعم النزاهة والشفافية والفحص وكذلك الإفصاح عن حالات الفساد، ٥- عدم وجود ارشادات وسياسات محددة تساعد الدول على تقدير حجم الفساد في قطاع الاتصالات، ٦- نقص الشفافية على حسابات ومدفوعات مالكي شركات الاتصالات مما يصعب من تتبع حالات الفساد والإفصاح عنها، ٧- عدم توافر مهارات المحاسبة القضائية أو التقنية لدى المحاسبين القانونيين.

ووفقا لمؤشر مدركات الفساد (Corruption Perceptions Index (2010,2011,2012 الصادر عن منظمة الشفافية الدولية (Transparency International (TI فإن ترتيب مصر من حيث حالات الفساد وفقاً لهذا المؤشر كان كما يلي:

السنة	٢٠٠٢	٢٠٠٤	٢٠٠٦	٢٠٠٨	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢
ترتيب مصر وفقاً لمؤشر مدركات الفساد	٦٢	٧٧	٧٠	١١٥	٩٨	١١٢	١١٨

ويلاحظ من الترتيب السابق أن ترتيب مصر في عام ٢٠١٠ وقبل قيام ثورة ٢٥ يناير ٢٠١١ أنخفض إلى رقم ٩٨ ثم ارتفع في عام ٢٠١٢ ليصل إلى ١١٨ وهذا يعنى انخفاض حالات الفساد بعد قيام ثورة ٢٥ يناير ٢٠١١.

ونظرا لأهمية وانتشار حالات الفساد فقد اهتمت العديد من المنظمات والهيئات الدولية، فمثلا تبني رؤساء دول مجموعة العشرين G20 في عام ٢٠١٠ خطة لمحاربة الفساد عن طريق تشجيع العديد من دول العالم على التوقيع على الاتفاقية الدولية الخاصة بمحاربة الرشاوى المحلية والأجنبية، أيضا فإن اتفاقية منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ألزمت الموقعين عليها باتخاذ إجراءات قانونية محلية لتجريم الرشاوى في المكاتب العامة الأجنبية المرتبطة بمعاملات الأعمال الدولية، وبالمثل فإن منظمة الشفافية الدولية (TI) Transparency International بدأت تنشر ترتيب سنوي للدول وفقاً لمؤشر مدركات الفساد Corruption Perceptions Index يوضح حالة الفساد الوظيفي والمالي في كل دولة.

وفيما يتعلق بموقف الشفافية والإفصاح عن حالات الفساد في مصر فهناك شبه إجماع بين المحللين والباحثين على أن ضعف الشفافية ونقص المعلومات عن حالات الفساد المالي والإداري كان من الأسباب الرئيسية لحدوث حالات الفساد في مصر، حيث تعتبر الشفافية ركيزة أساسية من ركائز الديمقراطية الفعالة لأنها تحقق المساواة في الحصول على المعلومات وكذلك تحقق مبدأ تكافؤ الفرص بين المواطنين، وبالمثل تضمن الشفافية كفاءة آلية السوق، وتتطلب الشفافية توفير المعلومات الدقيقة في التوقيت المناسب وإتاحة الفرصة أمام الجميع للاطلاع على المعلومات الضرورية والموثقة من أجل توسيع دائرة المشاركة والرقابة والمحاسبة ومحاصرة الفساد (الجبالي، ٢٠٠٩، مسح المشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر وعلاقتها بالإدارات الحكومية، ٢٠٠٩).

ونظرا لأهمية الشفافية فإن العديد من الدول أقرت قوانين محلية تضمن للمواطنين الحق في الحصول على المعلومات وبلغ عدد هذه الدول ٨٦ دولة (منها ٣٩ أوروبية، ٢٠ دولة آسيوية، ٢٠ دولة من القارة الأمريكية والكاريبي، ٤ فقط من أفريقيا (ليس منهم مصر)، ٣ من قارة استراليا (الجبالي، ٢٠٠٩)). أما فيما يتعلق بالشفافية وحرية تداول المعلومات في مصر في ظل الإطار القانوني المنظم لتداول المعلومات، فإن الأصل هو حظر النشر وليس حرية النشر كما هو مرغوب، بالإضافة إلى وجود العديد من القوانين التي تعوق عملية الشفافية والإفصاح مثل: قانون سرية الحسابات المصرفية، قانون العاملين المدنيين بالدولة وغيرها من القوانين. وبالتالي فإن غالبية القوانين المصرية تمنع حرية تداول المعلومات بغض النظر عن الجهة أو الهيئة العامة، وبالتالي فهي لا تدعم النزاهة والشفافية ومكافحة الفساد (الجبالي، ٢٠٠٩).

لذلك طالب البعض (الجبالي، ٢٠٠٩، جمال عبد الجواد، ٢٠١٢، عبد الغفار شكر، ٢٠٠٩) بالمزيد من الشفافية وحرية تداول المعلومات لمواجهة حالات الفساد المالي والوظيفي في مصر ويتحقق ذلك من خلال:

- ١- الإسراع بإصدار قانون جديد لتداول المعلومات يتيح الفرصة كاملة للحصول على البيانات والمعلومات الصحيحة.
- ٢- تنقية وتعديل القوانين الحالية بشكل يساعد على تعزيز الشفافية وتداول المعلومات.
- ٣- المزيد من شفافية المالية العامة للدولة.

٤- الإفصاح العلني عن ممتلكات ودخول المرشحين لشغل المناصب القيادية، والسياسيين وأعضاء الهيئات التشريعية وأسرهم، وبالمثل الإفصاح العلني عن تبرعات الشركات للأحزاب السياسية أو تمويل حملاتهم الانتخابية.

٥- نشر كافة التقارير السنوية التي تعدها الجهات الرقابية مثل: الجهاز المركزي للمحاسبات والرقابة الإدارية والبنك المركزي وغيرهم على أوسع نطاق وبكافة الطرق والسبل.

٦- توفير الحماية القانونية والوظيفية اللازمة للشهود والمبلغين عن حالات الفساد المالي والإداري.

٧- تعزيز آليات الرقابة وتفعيل عملية الإصلاح الإداري.

لقد كانت غالبية الجامعات الكبيرة في أمريكا تدرس لطلبة المحاسبة مقررين متتاليين في المراجعة، ولكن نظرا لتزايد الطلب على مهارات المحاسبة القضائية أو مهارات التحقيق المحاسبية، فقد تبنت بعض الجامعات الأمريكية تدريس مقرر ثالث متخصص في المحاسبة القضائية بهدف تأهيل خريجي المحاسبة بمهارات تساعد في منع واكتشاف والافصاح عن حالات الفساد، لذلك حاول **Carpenter et al. (2011)** دراسة الآثار الإيجابية لتدريس مقرر المحاسبة القضائية ضمن مقررات برامج المحاسبة في الجامعات على أحكام وقرارات الطلاب المرتبطة بالغش والشك المهني، حيث تم أخذ آراء الطلاب الذين يدرسون مقرر المحاسبة القضائية عبر ثلاث فترات متباعدة من الزمن (قبل بداية دراسة المقرر، بعد انتهاء تدريس المقرر، بعد ٧ شهور من التخرج).

وتبين أن تقييم الطلاب الحاصلين على تدريب في المحاسبة القضائية بالنسبة للخطر المبدئي كانت أعلى من تقديراتهم قبل حصولهم على مهارات المحاسبة القضائية. أيضا تبين أنه بعد تزويد الطلاب بمعلومات إضافية عن مجموعة العوامل والمؤشرات المحتملة لخطر الغش فإن تقديراتهم المعدلة للخطر المبدئي بعد حصولهم على مهارات المحاسبة القضائية كانت أعلى من تقديراتهم قبل حصولهم على هذه المهارات. وبشكل عام لم تختلف جوهريا أحكام وقرارات الطلاب الحاصلين على مهارات المحاسبة القضائية فيما يتعلق بتقييم خطر الغش عن أحكام وقرارات مجموعة الخبراء في المحاسبة القضائية كمؤشرات الإداء المقارن. **Carpenter et al. (2011)**

وبالمثل بعد انقضاء فترة ٧ شهور من انتهاء الدراسة تبين أن آثار مهارات المحاسبة القضائية على أحكام وقرارات الخريجين مازالت مستمرة، حيث تبين عدم وجود اختلاف في أحكام وقرارات الطلاب الحاصلين على مهارات المحاسبة القضائية بعد تخرجهم — ٧ شهور لكل من: التقييم المبدئي للخطر، ملائمة التقديرات، العوامل المرتبطة بالخطر، التعديل في التقديرات عن تقييمهم بعد التخرج مباشرة. **Carpenter et al. (2011)**

وهذا يعني أن تدريس مقررات المحاسبة القضائية أدى إلى زيادة مستوى أحكام وقرارات الطلاب المرتبطة بالشك المهني، وأن مهارات المحاسبة القضائية مازالت مستمرة مع الخريجين، الأمر الذي يشجع كل من المهنيين والشركات على جذب وتوظيف الخريجين من ذوى مهارات المحاسبة القضائية، لذلك فإن معرفة الآثار الإيجابية لتدريس المحاسبة القضائية على أحكام وقرارات خريجي المحاسبة تعتبر من الأمور الهامة وذلك للأسباب التالية **Carpenter et al. (2011)**:

١- إن اكتشاف الغش أصبح له أولوية كبرى في مهنة المحاسبة، وحيث إن مقررات المراجعة الحالية لا تؤهل مراجعي المستقبل بالمهارات والخصائص اللازمة لبيئة الأعمال الحالية، لذلك لابد من معرفة ماذا كان إضافة مقرر المحاسبة القضائية سوف يؤهل المراجعين ليكونوا على مستوى المهارات المطلوبة أم لا.

٢- إن حوالى ٦٠ % من إصدارات بورصة الأوراق المالية SEC خلال الفترة ما بين ١٩٨٧ حتى ١٩٩٧م كانت ضد المراجعين بسبب فشل أحكامهم المهنية، أيضا فإن مجلس الاشراف على شركات المحاسبة العامة (PCAOB) أشار إلى قصور الشك المهني للمراجعين وترتب على ذلك مشاكل في فحص المراجعين لحالات الغش.

٣- إعلام الأكاديميين والباحثين بأن تدريس مقررات المحاسبة القضائية سوف يزيد من مهارات الخريجين اللازمة لمنع واكتشاف الغش، وبالتالي زيادة اهتمامهم بمجال المحاسبة القضائية وحالات الفساد المالي والإداري.

وعقب انهيار كبرى الشركات العالمية مثل آنرون وولدكوم وأدلفيا تبين أن أهم أسباب هذه الانهيارات هو حالات الفساد بسبب الغش المالي والإداري، ولذلك اهتمت جامعة غرب فيرجينيا (WVU) في أمريكا بتطوير برنامج أكاديمي جديد لمواجهة التحديات التي يتعرض لها المحاسبين والمراجعين المهنيين. ويقدم هذا البرنامج أنشطة تعليمية في مجال المحاسبة القضائية وفحص الغش Forensic Accounting and Fraud Investigation (FAFI) بهدف معالجة أوجه القصور في المقررات التقليدية لبرامج المحاسبة الحالية (Fleming et al. (2008).

ويشمل برنامج جامعة غرب فيرجينيا ٤ مقررات في مجال المحاسبة القضائية هي: مقدمة في الغش والمحاسبة القضائية، الغش والمحاسبة القضائية في البيئة الالكترونية، المحاسبة القضائية وحالات الغش متوسطة التعقيد، والمحاسبة القضائية وحالات الغش المعقدة، وذلك بهدف تزويد الخريجين بمهارات المحاسبة القضائية في الجرائم المالية وحالات الغش المعقدة مثل: غسيل الأموال، الغش من خلال الإيميل، الغش الضريبي، الغش من خلال الجريمة المنظمة، الغش من خلال تمويل الارهاب، وكذلك تدريب الطلاب على فحص حالات عملية تحاكي حالات المحاكم عن الغش والفساد من خلال استضافة محاسبين مهنيين للتدريس ونقل خبراتهم العملية للطلاب وكان لذلك أثرا إيجابيا على الطلاب (Fleming et al. (2008).

وتتمثل أهداف برنامج المحاسبة القضائية وفحص الغش (FAFI) في الآتي: تطوير الاهتمام بأشكال التضليل من خلال تقديم المفاهيم الأساسية لمنع وفحص الغش، تطبيق مهارات التفكير الخلاق داخل إطار مهني يشمل تطبيق نظريات ملائمة لتعريف ومنع الغش مع التركيز على حل المشاكل غير الهيكلية، تطبيق المعرفة الجنائية والقانون المدني من أجل استخدام وتحليل الأدلة وكذلك حقوق الأفراد، فهم وتقييم بيئة الرقابة الداخلية وأثار تكنولوجيا المعلومات على هذه البيئة، توصيل نتائج الفحص بفعالية من خلال الاتصالات الشفوية والتقارير المكتوبة (Fleming et al. (2008).

ومع استمرار تزايد الطلب والاهتمام الدولي على المحاسبة القضائية لمكافحة حالات الغش، قامت العديد من الجامعات في الدول المتقدمة بتطوير برامج التعليم المحاسبي لتأهيل الخريجين بمهارات

المحاسبة القضائية، وبالمثل فإن معظم الدراسات التجريبية السابقة أجريت في الدول المتقدمة مع تركيز عدد قليل منها على الدول النامية، كما أن الدراسات التجريبية السابقة ركزت على آراء الأكاديميين والمهنيين في تقييم الطلب على المحاسبة القضائية، أما **Efiong, J. (2012)** فقد قام بتقديم دليل على الاهتمام بالمحاسبة القضائية أو التفتيشية بين طلبة المحاسبة في نيجيريا كأحد الدول النامية.

ولقد توصل **Efiong, J. (2012)** إلى وجود انخفاض في مستوى إدراك طلبة المحاسبة لموضوعات المحاسبة القضائية، كما تبين أن تبني المحاسبة القضائية في مقررات المحاسبة داخل الجامعات له آثار كبيرة على دعم مهارات الطلاب وكفاءاتهم من أجل تقليل حالات الغش، أيضا تبين أن نقص تدريب طلاب المحاسبة في الجامعات على أساليب المحاسبة القضائية ساهم في ارتفاع حالات الفساد والغش الوظيفي والمالي في نيجيريا، كما أن المحاسبة القضائية تساعد الدول على مكافحة حالات الفساد والغش، وبالتالي يجب إضافة تخصص المحاسبة القضائية في الدراسات العليا، وكذلك ضمن مقررات الامتحانات المهنية التي تنظمها الهيئات المهنية.

وعلى الرغم من زيادة نطاق مسؤولية المراجعين عن أخطار الغش أثناء مراجعة القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية، فمازال المراجعين في احتياج لمهارات المحاسبة القضائية لمنع واكتشاف والتقرير عن حالات الغش وتدعيم ذلك بالأدلة الثبوتية، حيث تهدف المحاسبة القضائية إلى معرفة أين ذهبت أموال الغش، والكيفية التي ذهبت بها، ومن المسئول عن حالات الغش، بالإضافة إلى تقديم التحليلات الملزمة من خلال استخدام مهارات المحاسبة القضائية أو التفتيشية وكذلك مهارات المراجعة والفحص **Efiong, J. (2012)**.

ولقد استجابت العديد من الجامعات في الدول المتقدمة لزيادة الطلب على المحاسبين من ذوي المهارات في مجال المحاسبة القضائية وذلك من خلال تقديم برامج محاسبية جديدة تتضمن مقررات في المحاسبة القضائية وذلك بهدف زيادة قدرات الطلاب على منع واكتشاف والافصاح عن حالات الغش والفساد. فمثلا بعض الجامعات في الولايات المتحدة الأمريكية تقدم برامج كاملة في المحاسبة القضائية وجامعات أخرى تقدم فقط مقررات جديدة في المحاسبة القضائية ضمن برامج المحاسبة الحالية، فمثلا جامعة كاليفورنيا ونورث بريج (Northbridge) تدرس المحاسبة القضائية ضمن برامج المحاسبة الحالية، أما Villa Julie College in Marland تقدم شهادة متخصصة في المحاسبة القضائية بعد البكالوريوس، كما بدأت تمنح درجة الماجستير في المحاسبة القضائية استجابة للانهيئات المالية للشركات، وبالمثل تبنت جامعات أمريكية أخرى تدريس المحاسبة القضائية مثل:

Texas at Austin, The University of Nebraska at Lincoln, The University of Denver, Brigham Young University, Riga University, West Virginia University, Louisiana University,

أيضا جامعات أخرى في إنجلترا منها: De Montfort أضافت في برامجها مقررات في المحاسبة

القضائية أو التفتيشية **Efiong, J. (2012)**.

٤ - فروض الدراسة:

يتبين للباحث من التحليل السابق مدى تعدد الأساليب الاحتيالية لحالات الفساد المالي والإداري، وكذلك مدى تعدد العوامل التي ساهمت في حدوثها، وأن هذه الأساليب الاحتيالية كانت من أهم أسباب الانهيارات المحاسبية التي حدثت خلال الفترة الماضية، وبالمثل كانت هذه الأساليب الاحتيالية أهم أسباب حدوث الأزمة المالية العالمية، كما تبين تزايد اهتمام الأكاديميين والمهنيين والمنظمات المهنية بمهارات المحاسبة القضائية أو التفتيشية كأحد آليات مكافحة الفساد، حيث قامت العديد من الجامعات في بعض الدول المتقدمة مثل: أمريكا، كندا، نورواي، وانجلترا بتقديم برامج جديدة متميزة تمنح شهادات متخصصة في المحاسبة القضائية، وعلى الرغم من ذلك فهناك قلة في البحوث التي أجريت في مجال المحاسبة القضائية أو التفتيشية في الدول النامية، حيث أجريت دراسة واحدة فقط في نيجيريا كأحد الدول النامية .

كل ما سبق يشير إلى مدى أهمية تدريس مقررات المحاسبة القضائية كأحد آليات مكافحة الفساد في كليات التجارة ضمن مقررات برامج المحاسبة الحالية، خصوصاً بعدما تبين من الدراسات السابقة أن تدريس مقررات المحاسبة القضائية أو التفتيشية كانت لها آثار إيجابية على قدرات ومهارات ومعارف خريجي المحاسبة وكذلك المحاسبين والمراجعين على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإداري، وفي حدود علم الباحث لا توجد دراسة سابقة في مصر تناولت موضوع تدريس المحاسبة القضائية ضمن مقررات برامج المحاسبة الحالية كأحد آليات مكافحة الفساد، لذلك سيقوم الباحث بتحليل دور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، واستناداً إلى المناقشة والتحليل السابق وكذلك تحقيقاً لهدف الدراسة قام الباحث بصياغة الفروض التالية:

الفرض الأول:

توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الأساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري وبين حالات الغش والفساد.

الفرض الثاني:

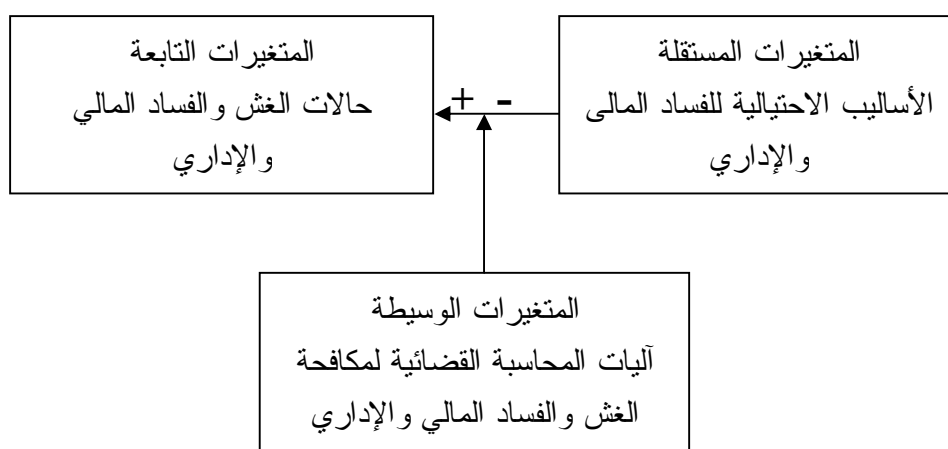
ينخفض الأثر السلبي للأساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري على حالات الغش والفساد في ظل تفعيل آليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الفساد.

الفرض الثالث:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إدراك كل من: الأكاديميين، معدى القوائم المالية، المراجعين، لآثار آليات المحاسبة القضائية على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإداري بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية وفقاً لـ: مركزهم الوظيفي، نوع القطاع الذين ينتمون إليه، عدد سنوات خبرتهم، ومؤهلاتهم العلمية.

٥ - الإطار المقترح:

يعرض الباحث فيما يلي أهم الأساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري وكذلك آليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الغش والفساد، ويوضح الشكل رقم (٢) العلاقة بين متغيرات الإطار المقترح:



٥-١: الأساليب الاحتيالية لحالات الغش والفساد المالي والإداري وتشمل:

- ١- سوء استغلال الموارد من خلال غش وفساد الموظفين والمديرين.
- ٢- سوء استغلال المنصب القيادي عن طريق تهريب بعض المديرين من دفع الضرائب.
- ٣- تضليل القوائم المالية من خلال غش وفساد المراجع الخارجي.
- ٤- تقديم الهدايا والرشاوى للصحفيين والاعلاميين بسبب العلاقة الحميمة بين بعضهم وبين رجال الأعمال مقابل التستر عن قضايا الغش والفساد.
- ٥- تمويل الحملات الانتخابية للرؤساء والأحزاب نتيجة غش وفساد السياسيين.
- ٦- إدارة الإيرادات من خلال سوء استغلال مرونة القواعد والمبادئ المحاسبية.
- ٧- المبالغة في تقييم عناصر الأصول والخصوم.
- ٨- المعالجات الخاطئة للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحوث والتطوير وتحميلها على قائمة الدخل بدلا من رسملتها.
- ٩- استخدام أسوب التمويل من خارج الميزانية لتضليل القوائم المالية.
- ١٠- سرقة وضياع أصول الشركة من خلال استخدام أساليب الجريمة المنظمة صعبة الاكتشاف.
- 11- سوء استخدام الشكل القانوني للعمليات من أجل اخفاء الجوهر الاقتصادي لها.
- ١٢- سوء استغلال أصول وموارد الشركة من خلال الاختلاسات والرشاوى.
- ١٣- الغش المتعمد من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتضليل القوائم المالية.
- ١٤- تضخيم الأرباح من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
- ١٥- سوء إدارات منح الائتمان في البنوك.
- ١٦- الغش من خلال التجارة بالمعلومات الداخلية.
- ١٧- حالات غسيل الأموال و تمويل الارهاب.
- ١٨- الانتهاكات الضريبية من قبل الشركة.
- ١٩- الغش من خلال منح القروض للمديرين والمسؤولين.

٢٠- الغش من خلال سوء استغلال بطاقات الائتمان وقرصنة الانترنت.

٢١- تقديم الهدايا والرشاوى للمقربين لمتخذي القرار في رئاسة الجمهورية.

٥-٢: آليات المحاسبة القضائية لمكافحة حالات الغش والفساد:

لقد تزايد الاهتمام خلال الفترة الماضية في العديد من الدول المتقدمة بالمحاسبة القضائية وأثارها على مكافحة حالات الغش والفساد، وكان ذلك نتيجة لقصور برامج المحاسبة التقليدية في تأهيل الخريجين والمحاسبين والمراجعين بالمهارات والمعارف والقدرات اللازمة لمنع، تقليل، اكتشاف، والإفصاح عن حالات الغش والفساد التي تسببت في العديد من الانهيارات المحاسبية التي حدثت للعديد من الشركات حول العالم في الفترة الماضية، وترتب على ذلك زيادة الطلب على آليات المحاسبة القضائية التي تساعد على مكافحة الغش والفساد وخاصة في بيئة الأعمال الالكترونية. (Kranacher et al. (2008), Pearson & Singleton (2008), Young (2008), Ramamoorti (2008), Curtis (2008), Curtis (2008).

استنادا للدراسات السابقة فإن آليات المحاسبة القضائية المقترحة لمكافحة حالات الغش والفساد المالي والإداري تشمل الآليات التالية:

- ١- توافر المهارات والقدرات والمعارف المتخصصة في: منع حالات الغش، تقليل حالات الغش، اكتشاف حالات الغش، الفحص والتحقيق في حالات الغش، الإفصاح والتقرير عن حالات الغش.
- ٢- توافر المهارات والقدرات والمعارف اللازمة للتعامل مع الأساليب الاحتيالية للفساد.
- ٣- استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الالكترونية.
- ٤- توافر مهارات فحص واكتشاف واستخراج الأدلة الالكترونية لحالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الالكترونية.
- ٥- توافر مهارات تقديم الخدمات الاستشارية القانونية والقضائية والتحقيقية فيما يتعلق بحالات الغش والفساد.
- ٦- توافر مهارات فحص وحل الخلافات والنزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد.
- ٧- توافر المهارات التفاوضية لحل النزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد.
- ٨- توافر مهارات تقديم الخدمات في القمن: غير الاخلاقية المتعلقة بحالات الغش والفساد.
- ٩- توافر المهارات المتخصصة في فحص كل من: جرائم قرصنة الانترنت، الجريمة المنظمة، غسيل الأموال.
- ١٠- توافر مهارات جمع المعلومات الثبوتية من مصادرها المختلفة عن حالات الغش والفساد.
- ١١- توافر مهارات إجراء المقابلات اللازمة للحصول على الأدلة الثبوتية عن حالات الغش والفساد.
- ١٢- توافر مهارات المحاسبة القضائية أو التفتيشية المرتبطة بالتفكير الخلاق لفحص واكتشاف حالات الفساد المعقدة.

٦ - منهجية البحث:

سوف يقوم الباحث بتوزيع قوائم استقصاء على عينة من الأكاديميين وطلبة الفرقة الرابعة شعبه المحاسبة في كليات التجارة في بعض الجامعات المصرية، وكذلك على عينة من المحاسبين في بعض الشركات المسجلة بالبورصة المصرية، وبالمثل على عينة من المراجعين في شركات المراجعة، حيث سيطلب من المشتركين في العينة إعطاء آرائهم حول الأساليب الاحتياطية المتسببة في حالات الفساد المالي والإداري ومن ثم في حالات الغش والفساد (الانهيارات المحاسبية)، وكذلك إعطاء آرائهم حول مدى الحاجة إلى آليات المحاسبة القضائية التي تساعد على منع، تقليل، اكتشاف، الإفصاح عن حالات الغش والفساد المالي والإداري. أيضا سيتم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتقدمة لتحليل النتائج واختبار مدى صحة فروض البحث.

٧ - الدراسة الاختبارية ومجتمع الدراسة وأساليب التحليل الإحصائي:

أجريت الدراسة على عينة من الأكاديميين وطلبة الفرقة الرابعة شعبه المحاسبة في كليات التجارة في بعض الجامعات المصرية، وكذلك على عينة من المحاسبين في بعض الشركات المسجلة بالبورصة المصرية، وبالمثل على عينة من المراجعين في شركات المراجعة، حيث طلب من المشتركين في العينة إعطاء آرائهم حول الأساليب الاحتياطية المتسببة في حالات الفساد المالي والإداري ومن ثم في حالات الغش والفساد (الانهيارات المحاسبية)، وكذلك إعطاء آرائهم حول مدى الحاجة إلى آليات المحاسبة القضائية التي تساعد على منع، تقليل، اكتشاف، الإفصاح عن حالات الغش والفساد المالي والإداري.

شملت العينة ٦ قطاعات هي: قطاع الجامعات، قطاع البنوك، قطاع الاتصالات، قطاع الغاز والبترو، قطاع العقارات، و شركات المراجعة، حيث قام الباحث بتوزيع ٢٣٥ قائمة استقصاء على كل من: الأكاديميين وطلبة الفرقة الرابعة شعبه المحاسبة، والمحاسبين والمراجعين بهذه الشركات، وبلغت نسبة الردود ٧٥% (١٦٥ قائمة) ولأغراض التحليل الإحصائي تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية: أولاً: الإحصاء الوصفي ويشمل: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف المعياري، الترتيب.

ثانياً: الإحصاء التحليلي ويشمل:

١- استخدام معامل ارتباط سبيرمان Spearman Correlation Matrix لاختبار مدى قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات البحثية.

٢- اختبار "ت" One Sample T Test لعينة واحدة لتحديد مدى تحقق دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة قضايا الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية.

٣- اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis Test لإيجاد مدى الفروق الجوهرية بين عينة الدراسة (المؤهل العلمي - المركز الوظيفي - الخبرة - القطاعات)، فيما يتعلق بآثار آليات المحاسبة القضائية على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإداري.

٧-١: اختبار صدق أداه القياس:

للتأكد من صدق الأداة المستخدمة في البحث تم استخدام معامل الثبات الفا كرونباخ لإجمالي حجم العينة الذي بلغ (0.661) الأمر الذي انعكس أثره على معامل الصدق الذاتي (الذي يمثل الجذر التربيعي للثبات)، حيث بلغ (0.813). ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات لإجمالي حجم عينة العينة ومتغيرات الدراسة.

جدول رقم (١)

معامل الثبات والصدق الذاتي باستخدام معامل الفا كرونباخ Alpha Cronbach

المصدقية validity	معامل الثبات Reliability	فئات الدراسة
0.813	٠,٦٦١	معامل الثبات للعينة الإجمالية

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات الفا كرونباخ لإجمالي حجم العينة بلغ (0.661)، وهذا أدى إلى زيادة معامل الصدق الذاتي حيث بلغ (0.813). وهذا يدل على قوة معامل الثبات والصدق الذاتي لمحاو دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة قضايا الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية.

٧-٢: اختبار صحة فروض الدراسة:

للإجابة على التساؤلات البحثية قام الباحث بتحليل النتائج اعتماداً على الأساليب الإحصائية التالية:

- الإحصاء الوصفي ويشمل: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف المعياري، الترتيب وذلك على النحو التالي:

أ- الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة:

يمكن عرض البيانات الديموجرافية لعينة البحث وفقاً لـ: مؤهلاتهم العلمية والمهنية، مركزهم الوظيفي، عدد سنوات الخبرة، ونوع قطاع الصناعة الذين ينتمون إليه، في الجدول رقم (٢) التالي:

جدول (٢) يوضح الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة:

البيانات الشخصية	التوزيع	العدد	النسبة
١. المؤهل العلمي.	دكتوراه	١٨,٢	١٨,٢
	ماجستير	١٣,٣	١٣,٣
	بكالوريوس	٦٨,٥	٦٨,٥
	زمالة	-	-
الإجمالي		١٦٥	% ١٠٠
٢. المؤهل المهني.	CPA	١٦	٩,٧
	CMA	١٧	١٠,٣
	CIA	٤	٢,٤
	CFA-CFA	٢	١,٢

٨,٥	١٤	جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية	
٦٧,٩	١١٢	لا يوجد	
الإجمالي	١٦٥	% ١٠٠	
٣٠,٩	٥١	عضو هيئة تدريس	٣. المركز الوظيفي
٢٦,٧	٤٤	طالب بالفرقة الرابعة	
١٨,٢	٣٠	محاسب	
٢٤,٢	٤٠	مراجع	
الإجمالي	١٦٥	% ١٠٠	
-	-	أقل من سنة	٤. عدد سنوات الخبرة
١٨,٨	٣١	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	
٢٦,٧	٤٤	من ٥ إلى ١٠ سنوات	
٥٤,٥	٩٠	أكثر من ١٠ سنوات	
الإجمالي	١٦٥	% ١٠٠	
٥٤,٥	٩٠	قطاع الجامعات	٥. نوع القطاع
٦,١	١٠	قطاع البنوك	
٤,٨	٨	قطاع الاتصالات	
١,٨	٣	قطاع الغاز البترول	
٩,٧	١٦	قطاع العقارات	
٢٣,٠	٣٨	شركات مراجعة	
الإجمالي	١٦٥	% ١٠٠	

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ١- أن توزيع مفردات عينة البحث وفقاً لمتغير المؤهل العلمي يشير إلى أن فئة (المؤهل الجامعي) أخذت الترتيب الأول بنسبة (٦٨,٥%)، يليها كل من المؤهلات العليا (دكتوراه - ماجستير) بنسب بلغت (١٨,٢%)، (١٣,٣%)، على التوالي وفقاً لردود عينة الدراسة، وهذا يدل على أن غالبية عينة الدراسة من حملة المؤهل الجامعي.
- ٢- أن توزيع مفردات عينة البحث وفقاً لمتغير المؤهل المهني يشير إلى أن حملة المؤهل (CMA)، جاءت في الترتيب الأول بنسبة (١٠,٣%)، يليها (CPA) بنسبة (٩,٧%)، ثم (جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية) بنسبة (٨,٥%)، وأخيراً كل من (CIA)، (CFA-CFA)، بنسب ضعيفة بلغت (٢,٤%)، (١,٢%)، وفقاً لردود عينة الدراسة. بينما بلغت نسبة عدم الحاصلين على أية مؤهلات مهنية (٦٧,٩%)، وهذا يدل على أن أغلب عينة الدراسة من الحاصلين على (CMA)، (CPA).
- ٣- أن توزيع مفردات عينة البحث وفقاً لمتغير المركز الوظيفي يشير إلى أن (عضو هيئة تدريس)، أخذ الترتيب الأول بنسبة (٣٠,٩%)، يليه (طالب)، بنسبة (٢٦,٧%)، ثم (مراجع)، بنسبة (٢٤,٢%)،

وأخيرا (محاسب)، بنسبة (١٨,٢%)، وفقا لردود عينة الدراسة، الأمر الذي يعنى أن أغلب عينة الدراسة من عضو هيئة تدريس و طالب.

٤- أن توزيع مفردات عينة البحث وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة في المجال الوظيفي يشير إلى أن فئة الخبرة (أكثر من ١٠ سنوات) أخذت الترتيب الأول بنسبة (٥٤,٥%)، يليها فئة الخبرة (من ٥ - ١٠ سنوات)، بنسبة (٢٦,٧%)، وأخيرا فئة الخبرة (من سنة إلى أقل من ٥ سنوات) بنسبة (١٨,٨%)، وفقا لردود عينة الدراسة، مما يدلنا على أن حوالي أكثر من نصف عينة الدراسة من ذوى الخبرة المرتفعة، والتي يحتذي بآرائهم ومقترحاتهم.

٤- أن توزيع مفردات عينة البحث وفقاً لمتغير نوع القطاع يشير إلى أن أغلبية القطاعات من (قطاع الجامعات)، وأخذت الترتيب الأول بنسبة (٥٤,٥%)، يليها قطاع (شركات مراجعة)، بنسبة (٢٣,٠%)، وأخيرا كل من القطاعات التالية: (العقارات)، (البنوك)، (الاتصالات)، (الغاز والبترو)، بنسبة (٩,٧%)، (٦,١%)، (٤,٨%)، (١,٨%)، على التوالي وفقا لردود عينة الدراسة، وهذا يعنى أن أغلبية عينة الدراسة تنتمى لقطاع الجامعات.

ب- الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة:

لمعرفة دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة قضايا الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية، يعرض الباحث الإحصاءات الوصفية والتي تشمل: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف، والترتيب، وذلك على النحو التالي:

١- الأحصاءات الوصفية للأساليب الاحتمالية التي تؤدي لزيادة حالات الغش والفساد المالي والإداري:

يعرض الباحث النتائج الإحصائية للأساليب الاحتمالية التي تؤدي لزيادة حالات الغش والفساد المالي والإداري والتي تشمل: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف، الترتيب، وكذلك الاتجاه العام لهذه الأساليب الاحتمالية وذلك في الجدول رقم (٣) التالي:

جدول رقم (٣) يوضح

المقاييس الوصفية لمحور الأساليب الاحتمالية التي تؤدي لزيادة حالات الغش والفساد

المالي والإداري

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
١	سوء استغلال الموارد من خلال غش وفساد الموظفين والمديرين.	٤,٥٠	٠,٥١	١١,٤٢	١
٢	سوء استغلال المنصب القيادي عن طريق تهرب بعض المديرين من دفع الضرائب.	٤,٤٤	٠,٥٣	١٢,٠٣	٣
٣	تضليل القوائم المالية من خلال غش وفساد المراجع الخارجي.	٣,٧٠	١,٧١	٣١,٦٥	١٦
٤	تقديم الهدايا والرشاوى للصحفيين والاعلاميين بسبب العلاقة الحميمة بين بعضهم وبين رجال الأعمال مقابل التستر عن قضايا الغش والفساد.	٤,٣٥	٠,٥٧	١٣,١٥	٥
٥	تمويل الحملات الانتخابية للرؤساء والأحزاب نتيجة غش وفساد السياسيين.	٣,٣٤	١,٢١	٣٦,٤٤	١٨
٦	إدارة الإيرادات من خلال سوء استغلال مرونة القواعد والمبادئ المحاسبية.	٤,٣٦	٠,٥١	١١,٨٦	٢
٧	المبالغة في تقييم عناصر الأصول والخصوم.	٤,٣٨	٠,٥٨	١٣,٤٥	٦
٨	المعالجات الخاطئة للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحوث والتطوير وتحملها على قائمة الدخل بدلا من رسمتها.	٤,٣٥	٠,٧٣	١٦,٩٩	١٠
٩	استخدام أسلوب التمويل من خارج الميزانية لتضليل القوائم المالية.	٤,٢٨	٠,٧٢	١٧,٠٣	١١
١٠	سرقة وصياح أصول الشركة من خلال استخدام أساليب الجريمة المنظمة صعبة الاكتشاف.	٣,٣٩	١,٣	٤٠,١٢	٢١
١١	سوء استخدام الشكل القانوني للعمليات من أجل اخفاء الجوهر الاقتصادي الحقيقي لها.	٣,٩٢	١,١٠	٢٨,٢٤	١٥
١٢	سوء استغلال أصول وموارد الشركة من خلال الاختلاسات والرشاوى.	٤,٢١	٠,٦٥	١٥,٤٦	٧
١٣	الغش المتعمد من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتضليل القوائم المالية.	٤,٣٣	٠,٦٨	١٥,٧٥	٨
١٤	تضخيم الأرباح من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	٤,١٥	٠,٩٦	٢٣,٢٣	١٣
١٥	سوء إدارات منح الائتمان في البنوك.	٤,٢٣	٠,٦٩	١٦,٤٣	٩
١٦	الغش من خلال التجارة بالمعلومات الداخلية.	٤,٣٠	٠,٥٥	١٢,٩١	٤
١٧	حالات غسيل الأموال و تمويل الإرهاب.	٣,٤٨	١,٣٠	٣٧,٥٠	١٩
١٨	الانتهاكات الضريبية من قبل الشركة.	٤,٢٧	٠,٨٠	١٨,٨٥	١٢
١٩	الغش من خلال منح القروض للمديرين والمسؤولين.	٣,٩٢	١,٢٤	٣١,٨٦	١٧
٢٠	الغش من خلال سوء استغلال بطاقات الائتمان وقرصنة الانترنت.	٢,٠٨	٠,٨٢	٣٩,٥٢	٢٠
٢١	تقديم الهدايا والرشاوى للمقربين لمتخذي القرار في رئاسة الجمهورية.	٤,١٨	١,١٣	٢٧,٢٢	١٤
المتوسط العام		٠,٢١		٥,٢٨	

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ان هناك درجة موافقة بمتوسط حسابي (٤,٠٠) من إجمالي محور " الأساليب الاحتمالية التي تؤدي لزيادة حالات الغش والفساد المالي والإداري"، ومعامل اختلاف بلغ (٥,٢٨%)، أي بما يعادل نسبة اتفاق (٩٤,٧٢%) على أن الأساليب الاحتمالية السابقة تؤدي لزيادة حالات الغش والفساد المالي والإداري.
- أفادت ردود عينة الدراسة بالموافقة والموافقة التامة على بعض الأساليب الاحتمالية التي تؤدي لزيادة حالات الغش والفساد المالي والإداري، وكانت أهمها اتفاقا بشدة الأساليب الاحتمالية: سوء استغلال الموارد من خلال غش وفساد الموظفين والمديرين، إدارة الإيرادات من خلال سوء استغلال مرونة القواعد والمبادئ المحاسبية، سوء استغلال المنصب القيادي عن طريق تهرب بعض المديرين من دفع الضرائب، الغش من خلال التجارة بالمعلومات الداخلية، تقديم الهدايا والرشاوى للصحفيين والاعلاميين بسبب العلاقة الحميمة بين بعضهم وبين رجال الأعمال مقابل التستر عن قضايا الغش والفساد، بمعاملات اختلاف مقدارها (١١,٤٢%)، (١١,٨٦%)، (١٢,٠٣%)، (١٢,٩١%)، (١٣,١٥%).
- أما الأساليب التي حصلت على درجة الموافقة تمثلت في الآتي: المبالغة في تقييم عناصر الأصول والخصوم، سوء استغلال أصول وموارد الشركة من خلال الاختلاسات والرشاوى، الغش المتعمد من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتضليل القوائم المالية، بمعاملات اختلاف مقدارها (١٣,٤٥%)، (١٥,٤٦%)، (١٥,٧٥%)، وفقا لردود عينة الدراسة.
- أما الأساليب التي كانت أقل اتفاقا فتمثلت في: حالات غسيل الأموال و تمويل الإرهاب، الغش من خلال سوء استغلال بطاقات الائتمان وقرصنة الانترنت، سرقة وضياع أصول الشركة من خلال استخدام أساليب الجريمة المنظمة صعبة الاكتشاف، بمعاملات اختلاف مقدارها (٣٧,٥٠%)، (٣٩,٥٢%)، (٤٠,١٢%)،. وفقا لردود عينة الدراسة.

٢- الإحصاءات الوصفية لآليات المحاسبة القضائية:

لمعرفة دور آليات المحاسبة القضائية التي تساعد الشركات في منع واكتشاف الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري وبالتالي تقليل حالات الغش والفساد، يعرض الباحث الإحصاءات الوصفية والتي تشمل: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف، والترتيب، وذلك في الجدول رقم (٤) التالي:

جدول رقم (٤) يوضح
دور آليات المحاسبة القضائية في تقليل حالات الغش والفساد

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
١	توافر المهارات والقدرات والمعارف المتخصصة في: منع حالات الغش، تقليل حالات الغش، اكتشاف حالات الغش، الفحص والتحقيق في حالات الغش، الإفصاح والتقرير عن حالات الغش.	٤,٤٢	٠.٦١	١٣,٩٤	٦
٢	توافر المهارات والقدرات والمعارف اللازمة للتعامل مع الأساليب الاحتيالية للفساد.	٤,٥١	٠.٥٠	١١,١١	١
٣	استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الالكترونية.	٤,٤١	٠.٧٢	١٦,٣٩	١٠
٤	توافر مهارات فحص واكتشاف واستخراج الأدلة الالكترونية لحالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الالكترونية.	٤,٤٧	٠.٥٣	١١,٩٩	٢
٥	توافر مهارات تقديم الخدمات الاستشارية القانونية والقضائية والتحقيقية فيما يتعلق بحالات الغش والفساد	٤,٢٦	٠.٧٢	١٧,١٨	١٢
٦	توافر مهارات فحص وحل الخلافات والنزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد.	٤,٢٩	٠.٦٩	١٦,٢٩	٩
٧	توافر المهارات التفاوضية لحل النزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد.	٤,٣٢	٠.٥٩	١٣,٧٧	٥
٨	توافر مهارات تقديم الخدمات في القضايا غير الاخلاقية المتعلقة بحالات الغش والفساد.	٤,٣٩	٠.٧٠	١٦,٠٤	٨
٩	توافر المهارات المتخصصة في فحص كل من: جرائم قرصنة الانترنت، الجريمة المنظمة، غسيل الأموال	٤,٣٦	٠.٦١	١٤,١٣	٧
١٠	توافر مهارات جمع المعلومات الثبوتية من مصادرها المختلفة عن حالات الغش والفساد.	٤,٣٨	٠.٥٩	١٣,٦٥	٤
١١	توافر مهارات إجراء المقابلات اللازمة للحصول على الأدلة الثبوتية عن حالات الغش والفساد.	٤,٢٧	٠.٧٢	١٦,٩٨	١١
١٢	توافر مهارات المحاسبة القضائية أو التفتيشية المرتبطة بالتفكير الخلاق لفحص واكتشاف حالات الفساد المعقدة	٤,٤٢	٠.٥٩	١٣,٤٨	٣
المتوسط العام		٤,٣٧	٠,١٩	٤,٥٤	-

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- أن هناك درجة موافقة تامة بمتوسط حسابي (٤,٣٧) على أن آليات المحاسبة القضائية تساعد الشركات في منع واكتشاف الأساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري وبالتالي تقليل حالات الغش والفساد، وبمعامل اختلاف بلغ (٤,٥٤%)، أى بما يعادل نسبة اتفاق (٩٥,٤٦%) على أهمية الآليات السابقة في مكافحة الفساد المالي والإداري.

- أفادت ردود عينة الدراسة بالموافقة والموافقة التامة على بعض آليات المحاسبة القضائية التي تساعد الشركات في منع واكتشاف الأساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري وبالتالي تقليل حالات الغش والفساد، وكانت أهمها اتفاقا بشدة الآليات التالية: توافر المهارات والقدرات والمعارف اللازمة للتعامل مع الأساليب الاحتيالية للفساد، توافر مهارات فحص واكتشاف واستخراج الأدلة الالكترونية لحالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الالكترونية، توافر مهارات المحاسبة القضائية أو التفتيشية المرتبطة بالتفكير الخلاق لفحص واكتشاف حالات الفساد المعقدة، توافر مهارات جمع المعلومات الثبوتية من مصادرها المختلفة عن حالات الغش والفساد، بمعاملات اختلاف مقدارها (١١,١١%)، (١١,٩٩%)، (١٣,٤٨%)، (١٣,٦٥%) على الترتيب.

- أما الآليات التي كانت أقل اتفاقا فتمثلت في الآتي: توافر مهارات إجراء المقابلات اللازمة للحصول على الأدلة الثبوتية عن حالات الغش والفساد، توافر مهارات تقديم الخدمات الاستشارية القانونية والقضائية والتحقيقية فيما يتعلق بحالات الغش والفساد، بمعاملات اختلاف مقدارها (١٦,٩٨%)، (١٧,١٨%) على الترتيب وفقا لردود عينة الدراسة.

٣- ملخص الإحصاءات الوصفية لدور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والإداري:

يمكن عرض ملخص الإحصاءات الوصفية لمحاوَر دور المحاسبة القضائية في مكافحة قضايا الفساد المالي والإداري في الجدول رقم (٥) التالي:

جدول رقم (٥) يوضح

ملخص الإحصاءات الوصفية لدور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والإداري

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
١	الأساليب الاحتيالية التي تؤدي لزيادة حالات الغش والفساد المالي والإداري	٤,٠٠	٠,٢١	٥,٢٨	١
٢	آليات المحاسبة القضائية تساعد الشركات في منع واكتشاف الأساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري.	٤,٣٧	٠,١٩	٤,٥٤	٢
المتوسط العام		٤,١٩	٠,١٦	٣,٩٥	-

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- إن هناك درجة موافقة بمتوسط حسابي (٤,١٩) على إجمالي محاور دور المحاسبة القضائية في مكافحة قضايا الفساد المالي والإداري بمعامل اختلاف بلغ (٣,٩٥%)، أي بما يعادل نسبة اتفاق (٩٦,٠٥%) على أهمية دور المحاسبة القضائية في مكافحة قضايا الفساد المالي والإداري.
- أفادت ردود عينة الدراسة بالموافقة على أن: (الأساليب الاحتمالية تؤدي لزيادة حالات الغش والفساد المالي والإداري)، أيضا تبين أن: (آليات المحاسبة القضائية تساعد الشركات في منع واكتشاف الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري وبالتالي تقليل حالات الغش والفساد)، وذلك بمعاملات اختلاف مقدارها (٥,٢٨%)، (٤,٥٤%) على التوالي.

ج- اختبار صحة فروض الدراسة:

١-الفرض الأول:

لاختبار مدى التحقق من أن الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري تؤدي إلى تفشي حالات الغش والفساد المالي والإداري، تم استخدام اختبار "ت" One Sample T- Test لعينة واحدة وذلك لتحديد مدى التحقق من أن الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري تؤدي إلى تفشي حالات الغش والفساد، ويوضح الجدول رقم (٦) التالي نتائج اختبار "ت" One Sample T Test لعينة واحدة:

جدول رقم (٦) يوضح نتائج

اختبار "ت" لعينة واحدة One Sample Test

لاختبار مدى التحقق من الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري التي تؤدي إلى تفشي حالات الغش والفساد

المحور الأول		العدد	درجات الحرية	المتوسط الحسابي	قيمة ت	القرار	
						مستوى المعنوية	الدالة
مدى التحقق من الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري التي تؤدي إلى تفشي حالات الغش والفساد		١٦٥	١٦٤	٤,٠٠	٦١,١٨	٠,٠٠١	دالة

** دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠١

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ١- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة والمتوسط الطبيعي عن القيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (٦١,١٨٣)، بمتوسط حسابي (٤,٠٠)، عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١)، طبقا (لإجمالي محور الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري التي تؤدي إلى تفشي حالات الغش والفساد)، وهذا يعني أن استخدام هذه الأساليب الاحتمالية أدى إلى زيادة حالات الغش والفساد المالي والإداري، وبالتالي نتحقق صحة الفرض البحثي الأول.

٢- أيضا تشير النتائج الإحصائية المعروضة في الجدول رقم (٦) السابق إلى أن مدى التحقق من أن الأساليب الاحتياطية للفساد المالي والإداري تؤدي إلى نقشي حالات الغش والفساد كانت ذات دلالة إحصائية، مما يدل على أن الأبعاد المختلفة لظاهرة وجود الأساليب الاحتياطية للفساد المالي والإداري التي تؤدي إلى نقشي حالات الغش والفساد تتجه للدرجة المهمة من حيث التحقق. لذلك نقبل الفرض الإحصائي البديل القائل " إن وجود الأساليب الاحتياطية للفساد المالي والإداري يؤدي إلى نقشي حالات الغش والفساد " ونرفض الفرض العدمي القائل " بعدم وجود الأساليب الاحتياطية للفساد المالي والإداري التي تؤدي إلى نقشي حالات الغش والفساد ". وهذا يعني أن استخدام الأساليب الاحتياطية للفساد أدى إلى زيادة حالات الغش والفساد المالي والإداري، وبالتالي تتحقق صحة الفرض البحثي الأول. وتتفق هذه النتائج بصفة عامة مع نتائج العديد من الدراسات السابقة التي أجريت في الدول المتقدمة والتي أشارت إلى أن استخدام الأساليب الاحتياطية للفساد كانت من أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة حالات الغش والفساد المالي والإداري ومن ثم حالات الانهيارات المحاسبية لكبرى الشركات العالمية.

٢-الفرض الثاني:

وفقا لهذا الفرض فإن الأثر السلبي للأساليب الاحتياطية للفساد المالي والإداري على حالات الغش والفساد سوف ينخفض في ظل تفعيل آليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الفساد. وهذا يعني أن تفعيل آليات المحاسبة القضائية سوف يساعد الشركات في منع واكتشاف وتقليل حالات الغش والفساد المالي والإداري. ولاختبار مدى صحة هذا الفرض تم استخدام معامل ارتباط سبيرمان للرتب لإيجاد مدى العلاقة بين انعكاسات الأساليب الاحتياطية للفساد المالي والإداري على حالات الغش والفساد في ظل تفعيل آليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الفساد. ويوضح الجدول رقم (٧) التالي مصفوفة الارتباط لتوضيح العلاقة بين انعكاسات الأساليب الاحتياطية للفساد المالي والإداري على حالات الغش والفساد في ظل تفعيل آليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الفساد

جدول رقم (٧) يوضح

مصفوفة الارتباط لتوضيح العلاقة بين انعكاسات الأساليب الاحتياطية للفساد المالي والإداري على حالات الغش والفساد في ظل تفعيل آليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الفساد

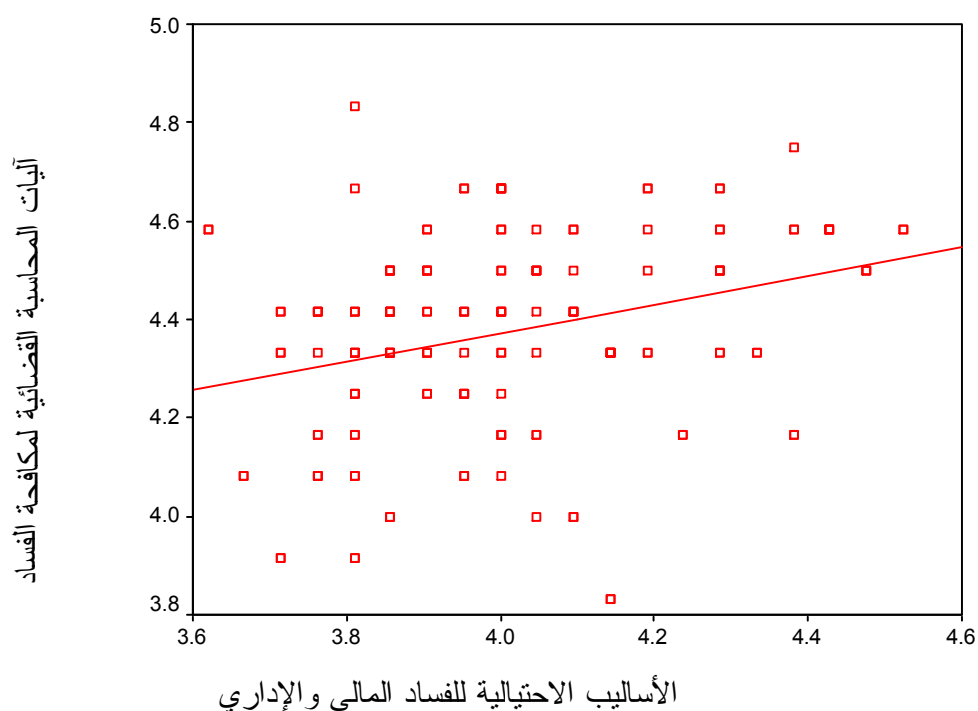
المحاور	الأساليب الاحتياطية للفساد المالي والإداري	آليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الفساد
١. الأساليب الاحتياطية للفساد المالي والإداري	-	*.٣٢٣
٢. آليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الفساد		-

** دالة عند مستوى معنوية اقل من (٠.٠١).

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

١- توجد علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية بين محور الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري ومحور آليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الفساد، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٣٢٣)، عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١) مما يؤكد على قوة وتأثير العلاقة بين المحوريين، فكلما زادت درجة تفعيل آليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الفساد كلما انخفض الأثر السلبي للأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري على حالات الغش والفساد. وهذا يؤكد صحة الفرض البحثي الثاني الذي يشير إلى أن الأثر السلبي للأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري على حالات الغش والفساد سوف ينخفض في ظل تفعيل آليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الفساد. و يوضح الشكل الانتشاري رقم (١) التالي مدى العلاقة بين الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري وآليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الفساد.

الشكل الانتشاري رقم (١) يوضح
العلاقة بين الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري
وبين آليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الفساد.



٣-الفرض الثالث:

لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إدراك كل من: الأكاديميين، معدي القوائم المالية، المراجعين، لآثار آليات المحاسبة القضائية على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإداري بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية وفقاً لاختلاف: مؤهلاتهم العلمية، مركزهم الوظيفي، عدد سنوات خبرتهم، ونوع القطاع الذين ينتمون إليه. تم استخدام اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis Test لإيجاد مدى الفروق الجوهرية بين عينة الدراسة وفقاً لاختلاف: (المؤهل العلمي - المركز الوظيفي - الخبرة - نوع

القطاع)، فيما يتعلق بآثار آليات المحاسبة القضائية على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإداري. ويوضح الجدول رقم (٨) التالي نتائج اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis Test " لقياس الفروق الجوهرية بين الخصائص الديموجرافية فيما يتعلق بآليات المحاسبة القضائية التي تساعد الشركات في منع واكتشاف الأساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري.

جدول رقم (٨) يوضح نتائج

اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis Test " لقياس الفروق بين الخصائص الديموجرافية فيما يتعلق بآليات المحاسبة القضائية التي تساعد الشركات في منع واكتشاف الأساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري

المتغيرات	عينة الدراسة	العدد	المتوسط الرتبي	كا ^٢	القرار	
					مستوى الدلالة	معنوية
١- المؤهل العلمي	دكتوراه	٣٠	١٠٠,٤٥	5.34	غير دالة	٠,٠٦
	ماجستير	٢٢	٨٤,٥٥			
	بكالوريوس	١١٣	٧٨,٠٧			
٢- المركز الوظيفي	عضو هيئة تدريس	٥١	٩٣,٧٧	٦,٨٤	غير دالة	٠,٠٧
	طالب بالفرقة الرابعة	٤٤	٧٠,١٣			
	محاسب	٣٠	٧٦,٩٣			
	مراجع	٤٠	٨٧,٩٧			
٣. الخبرة	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات	٣١	٧٧,٩٢	11.17	دالة	٠.٠٠٤**
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٤٤	١٠٣,٣٢			
	أكثر من ١٠ سنوات	٩٠	٧٤,٨٢			
٤. نوع القطاع	قطاع الجامعات	٩٠	٨٠,٣٣	7.97	غير دالة	٠,١٥
	قطاع البنوك	١٠	٨٧,٤٥			
	قطاع الاتصالات	٨	١٠١,٣١			
	قطاع الغاز البترول	٣	١١٣,١٧			
	قطاع العقارات	١٦	٥٩,٦٦			
	شركات مراجعة	٣٨	٩١,٧٤			

** دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠١)

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة ترجع لاختلاف كل من: (المؤهل العلمي - المركز الوظيفي - ونوع القطاع)، فيما يتعلق بآليات المحاسبة القضائية التي تساعد الشركات في منع واكتشاف الأساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري، وذلك عند مستوى معنوية أكبر من (٠,٠٥).

٢- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة ترجع لاختلاف عدد سنوات الخبرة فيما يتعلق بآليات المحاسبة القضائية التي تساعد الشركات في منع واكتشاف الأساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١) وذلك لصالح فئة سنوات الخبرة (من ٥ إلى ١٠ سنوات)، يليها فئة الخبرة (من سنة إلى أقل من ٥ سنوات)، وأخيراً فئة سنوات الخبرة (أكثر من ١٠ سنوات)، بمتوسطات رتبته بلغت (١٠٣,٣٢)، (٧٧,٩٢)، (٧٤,٨٢)، على التوالي.

٣- وفقاً لنتائج اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis Test السابقة تبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة ترجع لاختلاف كل من: (المؤهل العلمي - المركز الوظيفي - ونوع القطاع)، فيما يتعلق بآليات المحاسبة القضائية على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإداري. في حين تبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة ترجع لاختلاف عدد سنوات الخبرة فيما يتعلق بآليات المحاسبة القضائية على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإداري. وهذا يؤكد صحة الفرض الثالث جزئياً فيما يتعلق بعدد سنوات الخبرة ورفضه فيما يتعلق بكل من: (المؤهل العلمي - المركز الوظيفي - ونوع القطاع).

٤- تشير النتائج السابقة إلى تقارب عينة الدراسة بغض النظر عن اختلاف كل من: (مؤهلاتهم العلمية - مركزهم الوظيفي - ونوع القطاع التابعين له) فيما يتعلق بآثار آليات المحاسبة القضائية على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإداري. وعلى الرغم من ذلك فهناك فروق جوهرية بين عينة الدراسة بسبب اختلاف عدد سنوات خبرتهم فيما يتعلق بآثار آليات المحاسبة القضائية على مكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإداري.

٨- حدود وتوصيات البحث:

تشير النتائج إلى أن هناك حاجة إلى آليات المحاسبة القضائية سواء لطلبة المحاسبة في الجامعات أو للمحاسبين والمراجعين، أيضاً تبين أن آثار آليات المحاسبة القضائية كانت إيجابية على قدرات ومهارات ومعارف عينة الدراسة بشكل يؤهلهم على محاربة حالات الغش والفساد المالي والإداري داخل الشركات. وتتفق هذه النتائج مع نتائج الدراسات السابقة التي أجريت في العديد من الدول المتقدمة مثل: أمريكا، إنجلترا، كندا، نرواي وغيرها، ويوصى الباحث بضرورة تعديل وتطوير مقررات برامج المحاسبة في كليات التجارة عن طريق إضافة مقررات جديدة تغطي مهارات ومعارف المحاسبة القضائية، وكذلك فتح برامج جديدة أكثر تخصصاً في المحاسبة القضائية أو النفثية سواء في مرحلة البكالوريوس أو مرحلة الدراسات العليا. وبالمثل ضرورة إصدار تشريعات جديدة لدعم الشفافية وحرية الحصول على المعلومات لمكافحة الفساد، هذا بالإضافة إلى أن التقارير السنوية للهيئات والجهات الرقابية والإشرافية يجب نشرها على المجتمع للحد من حالات الفساد المالي والإداري.

ولقد أجريت هذه الدراسة على عينة من الأكاديميين وطلبة الفرقة الرابعة شعبة محاسبة في كلية التجارة في بعض الجامعات الحكومية المصرية، أيضا شملت العينة معدى القوائم المالية في بعض الشركات المسجلة في البورصة المصرية، وبالمثل عينة من المراجعين في بعض شركات المراجعة، ونظرا لهذه القيود فإن الباحث يوصى بإجراء بحوث إضافية في المستقبل في مجال المحاسبة القضائية وذلك لأخذ آراء عينة أكبر من الأكاديميين وطلبة الفرقة الرابعة شعبة المحاسبة في عدد أكبر من الجامعات المصرية، وبالمثل أخذ آراء عينة أكبر من المحاسبين والمراجعين في عدد أكبر من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية وذلك لتحديد آثار آليات المحاسبة القضائية على مكافحة حالات الغش والفساد.

مراجع باللغة العربية:

- جمال عبد الجواد، (مارس ٢٠١٢)، " تقرير استطلاع آراء قادة الرأي العام إزاء قضايا الفساد والشفافية في مصر"، مؤتمر مكافحة الفساد، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية بمساعدة من مركز المشروعات الدولية الخاصة، مؤسسة الأهرام
- دليل القطاع الخاص لتطبيق الشفافية، (٢٠٠٩)، برنامج "تعزيز النزاهة والشفافية ومحاربة الفساد"، مؤتمر مكافحة الفساد، مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) بالتعاون مع الجمعية المصرية لشباب الأعمال.
- مسح بيئة أعمال المشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر وعلاقتها بالإدارات الحكومية، مسح عن الفساد، (٢٠٠٩)، مؤتمر مكافحة الفساد، مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)
- عبد الغفار شكر، (٢٠٠٩)، سلسلة أوراق سياسات تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد، " في مواجهة البيروقراطية الإصلاح الإداري وتحسين مناخ الاستثمار"، مؤتمر مكافحة الفساد، مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) بالتعاون مع اتحاد جمعيات التنمية الاقتصادية.
- عبد الفتاح الجبالي، (٢٠٠٩)، سلسلة أوراق سياسات تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد، " حرية المعلومات والشفافية في مصر"، مؤتمر مكافحة الفساد، مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE).
- عبد الفتاح الجبالي، (٢٠٠٩)، سلسلة أوراق سياسات تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد، " الشفافية في المشروعات والمشتريات الحكومية لضمان المنافسة المتكافئة للأعمال الصغيرة والمتوسطة"، مؤتمر مكافحة الفساد، مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) بالتعاون مع اتحاد جمعيات التنمية الاقتصادية.

References:

- Bhutta, N. & Saeed, M. (2011) "Accounting Scandals in The Context of Corporate Social Reporting", **Journal of Database Marketing & Customer Strategy Management**, Vol. 18, 3, pp.171-184.

- Carpenter, D. et al. (2011) "The Incremental Benefits of a Forensic Accounting Course on Skepticism and Fraud-Related Judgments", **Issues In Accounting Education**, Vol. 26, No.1, pp.1-21.
- Curtis, E. (2008) "Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curricula", **Issues in Accounting Education**, Vol. 23, No.4, pp.535-543.
- Efiong, J. (2012) "Forensic Accounting Education: An Exploration of Level of Awareness in Developing Economies-Nigeria as a Case Study", **International Journal of Business and Management**, Vol.7, No. 4, pp.26-35.
- Fleming, S. et al. (2008) "West Virginia University: Forensic Accounting and Fraud Investigation (FAFI)", **Issues in Accounting Education**, Vol. 23, No.4, pp.573-580.
- Gherai, D. & Balaciu, D. (2011) "From Creative Accounting Practices and Enron phenomenon to The Current Financial Crisis", **Annales Universities Apulensis Series Oeconomica**, 13 (1), pp.34-41.
- Gottschalk, P. & Saether, H. (2011) "Financial Crime in Business Organizations: an empirical Study", **Journal of Financial Crime**, Vol. 18 No. 1, pp.76-92.
- Henning, J. (2009) "Perspectives on Financial Crimes in Roman-Dutch Law: Bribery, Fraud and the General Crime of Falsity", **Journal of Financial Crime**, Vol. 16 No. 4, pp.295-304.
- Kranacher, J. et al. (2008) "A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting ", **Issues In Accounting Education**, Vol. 23, No.4, pp.505-519.
- Mary, L. et al. (2008) "Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational challenges", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol.19, Issue 4 ,pp.226-254.
- Omurgonulsun M. & Omurgonulsun U. (2009) " Critical Thinking about Creative Accounting in The Face of A Recent Scandal in the Turkish Banking Sector", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol.20, Issue 5 ,pp.651-673.
- Pearson, A. & Singleton, W. (2008) "Fraud and Forensic Accounting in the digital Environment", **Issues in Accounting Education**, Vol. 23, No.4, pp.545-559.
- Ramamoorti, S. 2008) "The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component into Fraud and Forensic Accounting Curricula", **Issues in Accounting Education**, Vol. 23, No.4, pp.521-533.
- Rivest, D. & Lanoue, N. (2012) "Thieves from Within: Occupational Fraud in Canada", **Journal of Financial Crime**, Vol. 19 No. 1, pp.54-64.
- Seda M. & Kamer B. (2008), "The Emergence of Forensic Accounting Programs in Higher Education", **Management Accounting Quarterly**, Spring, Vol.9, No.3, pp.15-23.
- Sutheland, E. (1012) "Corruption in Telecommunications: Problems and Remedies", **Info**, Vol.14 ISS: No.1, pp.4-19.

-
- Tanae, W. (2011) “The Implication of White –Collar Crime on Earnings Management and its Impact on Profit”, **PhD. dissertation**, Walden University, United State of America (USA).
- TI (2010), Corruption Perceptions Index, Transparency International, available at: <http://www.transparency.org/cpi2010/results/> (accessed on 10 March 2013).
- TI (2010), Corruption Perceptions Index, Transparency International, available at: <http://www.transparency.org/cpi2011/results/> (accessed on 10 March 2013).
- TI (2012), Corruption Perceptions Index, Transparency International, available at: <http://www.transparency.org/cpi2012/results/> (accessed on 10 March 2013).
- Yong, R. (2008) “Forensic Accounting and FAU: An Executive Graduate Program”, **Issues in Accounting Education**, Vol. 23, No.4, pp.593-599.

قائمة استقصاء

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحث بإعداد "دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة قضايا الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية"، وتعد هذه القائمة جزء من تلك الدراسة، ونظراً لخبرتكم العملية في هذا المجال فإنه يشرفنا مساهمتكم في هذه الدراسة وذلك من خلال قيامكم باستيفاء قائمة الاستقصاء المرفقة وإعادتها إلى الباحث في أقرب فرصة ممكنة وذلك حتى يتسنى تحليل ما ورد بها من إجابات. ويتقدم الباحث بخالص شكره وتقديره لسيادتكم نظير تعاونكم المثمر لإتمام هذا البحث، كما يؤكد على أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

الباحث

الدكتور / عاطف محمد أحمد

أستاذ المحاسبة المشارك

أولاً: أسئلة الاستقصاء

السؤال الأول:

إلى أي مدى توافق على أن الأساليب الاحتمالية التالية تؤدي لزيادة حالات الغش والفساد المالي والإداري:

العبارات	١ لا أوافق ق	٢ لا أوافق ق	٣ لا أرى	٤ أوافق ق	٥ أوافق تماماً
١- سوء استغلال الموارد من خلال غش وفساد الموظفين والمديرين.					
٢- سوء استغلال المنصب القيادي عن طريق تهرب بعض المديرين من دفع الضرائب.					
٣- تضليل القوائم المالية من خلال غش وفساد المراجع الخارجي.					
٤- تقديم الهدايا والرشاوى للصحفيين والاعلاميين بسبب العلاقة الحميمة بين بعضهم وبين رجال الأعمال مقابل التستر عن قضايا الغش والفساد.					
٥- تمويل الحملات الانتخابية للرؤساء والأحزاب نتيجة غش وفساد السياسيين.					
٦- إدارة الإيرادات من خلال سوء استغلال مرونة القواعد والمبادئ المحاسبية.					
٧- المبالغة في تقييم عناصر الأصول والخصوم.					
٨- المعالجات الخاطئة للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحوث والتطوير وتحميلها على قائمة الدخل بدلاً من رسميتها.					
٩- استخدام أسوب التمويل من خارج الميزانية لتضليل القوائم المالية.					
١٠- سرقة ضياع أصول الشركة من خلال استخدام أساليب الجريمة المنظمة صعبة الاكتشاف.					
١١- سوء استخدام الشكل القانوني للعمليات من أجل إخفاء الجوهر الاقتصادي الحقيقي لها.					
١٢- سوء استغلال أصول وموارد الشركة من خلال الاختلاسات والرشاوى.					

٥	٤	٣	٢	١	العبــــــــــــــــارات
أوافق تماما	أوافق ق	لا رأي	لا أوافق ق	لا أوافق ق	
					١٣- الغش المتعمد من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتضليل القوائم المالية.
					١٤- تضخيم الأرباح من خلال استخدام أساليب
					١٥- سوء إدارات منح الائتمان في البنوك.
					١٦- الغش من خلال التجارة بالمعلومات الداخلية.
					١٧- حالات غسيل الأموال و تمويل الارهاب.
					١٨- الانتهاكات الضريبية من قبل الشركة.
					١٩- الغش من خلال منح القروض للمديرين
					٢٠- الغش من خلال سوء استغلال بطاقات الائتمان
					٢١- تقديم الهدايا والرشاوى للمقربين لمتخذي القرار في رئاسة الجمهورية.

السؤال الثاني:

إلى أي مدى ترى أن الآليات التالية للمحاسبة القضائية* تساعد الشركات في منع واكتشاف الأساليب الاحتيالية للفساد المالي والإداري وبالتالي تقليل حالات الغش والفساد:

٥	٤	٣	٢	١	العبــــــــــــــــارات
أوافق تماما	أوافق	لا رأي	لا أوافق	لا أوافق تماما	
					١- توافر المهارات والقدرات والمعارف المتخصصة في: منع حالات الغش، تقليل حالات الغش، اكتشاف حالات الغش، الفحص والتحقيق في حالات الغش، الإفصاح والتقرير عن حالات الغش.
					٢- توافر المهارات والقدرات والمعارف اللازمة للتعامل مع الأساليب الاحتيالية للفساد.
					٣- استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الالكترونية.
٥	٤	٣	٢	١	العبــــــــــــــــارات

أوافق تماما	أوافق	لا رأي	لا أوافق	لا أوافق تماما	
					٤- توافر مهارات فحص واكتشاف واستخراج الأدلة الالكترونية لحالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الالكترونية.
					٥- توافر مهارات تقديم الخدمات الاستشارية القانونية والقضائية والتحقيقية فيما يتعلق بحالات الغش والفساد
					٦- توافر مهارات فحص وحل الخلافات والنزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد.
					٧- توافر المهارات التفاوضية لحل النزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد.
					٨- توافر مهارات تقديم الخدمات في القضايا غير الاخلاقية المتعلقة بحالات الغش والفساد.
					٩- توافر المهارات المتخصصة في فحص كل من: جرائم قرصنة الانترنت، الجريمة المنظمة، غسيل الأموال
					١٠- توافر مهارات جمع المعلومات الثبوتية من مصادرها المختلفة عن حالات الغش والفساد.
					١١- توافر مهارات إجراء المقابلات اللازمة للحصول على الأدلة الثبوتية عن حالات الغش والفساد.
					١٢- توافر مهارات المحاسبة القضائية أو التفتيشية المرتبطة بالتفكير الخلاق لفحص واكتشاف حالات الفساد المعقدة

* ويمكن تعريف المحاسبة القضائية **Forensic Accounting** بأنها تطبيق للمهام المحاسبية من أجل تحقيق الأغراض التوثيقية، أو تطبيق الأنشطة المحاسبية اللازمة لتسوية النزاعات القانونية الحالية أو المتوقعة، أو استخدام البيانات المالية السابقة في التوقع بالبيانات المستقبلية بهدف تسوية النزاعات القانونية. لذلك يعتبر المحاسب القضائي ركيزة أساسية لكل من: النظام القانوني، تقديم الخدمات الخبيرة مثل: تقييم الأصول في حالات الإفلاس، تحليل القوائم المالية المرتبطة بالأوراق المالية والضرائب، تحليل القوائم المالية في حالات الغش.

ثانياً: البيانات الشخصية:

١- المؤهل العلمي:

- دكتوراه ☐
- ماجستير ☐
- زمالة ☐
- كالوريوس ☐

٢- المؤهل المهني (إن وجد):

- CPA ☐
- CIA ☐
- جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ☐
- CMA ☐
- CFA-CFA ☐

٣- المركز الوظيفي:

- عضو هيئة تدريس ☐
- محاسب ☐
- مدير تنفيذي ☐
- مدير مراجعة ☐
- طالب بالفرقة الرابعة ☐
- مدير مالي ☐
- شريك في مكتب مراجعة ☐
- مراجع. ☐

٤- عدد سنوات الخبرة في مجال عملك:

- أقل من سنة ☐
- من ٥ إلى ١٠ سنوات ☐
- من سنة إلى أقل من ٥ سنوات ☐
- أكثر من ١٠ سنوات ☐

5- نوع القطاع الذي تنتمي له:

- قطاع الجامعات ☐
- قطاع الاتصالات ☐
- قطاع العقارات ☐
- قطاع البنوك ☐
- قطاع الغاز البترول ☐
- قطاع التشييد ومواد البناء ☐

ونشكركم على حسن تعاونكم