المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة ادارة الارباح سوق المال في الخرطوم

stد. الهادی ادم محمد ابراهیم/د.مصطفی هارون

الملخص

في ظل تطورات الحياة الاقتصادية المتلاحقة تزايد اهتمام منظمات الاعمال بضرورة مكافحة الفساد المالي والاداري بهدف ان يظل لها الاستمرار والبقاء والامن في بيئة اعمال اليوم المتغيرة على الدوام.

فالفساد المالي والاداري يُعدُّ سبباً رئيسياً في انهيار منظمات الاعمال وخير شاهد على ذلك تلك الانهيارات التي شهدتها كبرى الشركات العالمية مثل شركة Enron عام ٢٠٠١م، وشركة دول كم هذا فضلاً عما شهدته الازمة العالمية الاخيرة حيث كان من اهم اسبابها ضعف اليات المحاسبة والمراجعة في اكتشاف قضايا الفساد المالي والاداري في الشركات وخاصة في الولايات المتحدة.

وبناءً عليه وفي اطار ما تناوله الباحثون واهتم به المحاسبون والمراجعون من سبل واساليب واليات لكشف وضبط الفساد المالي والاداري مثل تفعيل اليات المراجعة الداخلية والخارجية واستخدام اليات تكنلوجيا المعلومات الحديثة او استخدام اليات لمكافحة غسيل الاموال او تفعيل قواعد واليات حوكمة الشركات او تطوير معايير المحاسبة والمراجعة بغرض الالتزام بمفاهيم وإخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة فإن هذا البحث هدفه تناول المحاسبة القضائية في جانب دعم اساليبها والياتها للحد من ممارسة ادارة الارباح التي تعتبرمن احدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبية من دون خرق للقواعد والمبادئ المحاسبية .كما ان المحاسبة القضائية هي نفسها تعد من الاليات والاساليب الحديثة في مجال منع واكتشاف الغش الفساد المالي والاداري .

لذلك يقوم الباحثان من تناول دور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والاداري في ظل ما يعرف ببمارسة ادارة الارباح .

E – mail: dean econonmy@neelain.ecu.sd

^{*.} كلية التجارة - جامعة النيلين

Abstract

The purpose of This research is to fine out ways and means by Which forensic Accounting could help in solving problems of The earnings Management practices, That it is The one of The latest practices to manipulate Accounting practice by using flexible accounting without Violating rules and Accounting principles.

By these earnings managements the companies and enterprises is encountered more financial and managerial corruption cases under The ever Rapid changing economic environment of today's world.

Therefore in order to overcome The accounting scandals like the collapse of the big companies in (USA) such as: (Enron, IBM Worldcom) or Parlamat company in Italy or Vivendi company in France...etc. The forensic accounts is enable the forensic Accountant – by its practitioner experience such as: "skills knowledge, abilities...etc". and beside that mechanism like internal and External Auditing Roles, information Technology, corporate Governance, standards and codes Development....etc – to provide him to deal with financial and managerial corruption cases in order to conduct him to prevent, discover and disclose all the corruption cases discovered.

اولاً: الاطار المنهجي

مقدمة:

نتيجة لتعقيد بيئة أعمال اليوم في مجالاتها المتعددة والمختلفة، نجد ان العديد من الازمات المتضطرة والمشاكل المتلاحقة قد ظهرت، لما كان سبباً في اثارة الكثير من التحقيقات والدراسات والاستقصاءات للتعرف على اسبابها ومسبباتها وامكانية معالجتها خاصة في مجال الخداع والغش المصاحب للتقارير والقوائم المالية والذي على اساسه ظهر فرع جديد من فروع المحاسبة يسمي بالمحاسبة الجنائية، وهو فرع يهتم بإكتشاف ومنع الغش والخداع بما يساعد في ديمومة وإستقرار الشركات، خاصة في ظل التطور التكنلوجي في مجال الاتصالات والشبكات، وفي اطار تضخم الشركات وتعدد ملاكها وتعدد الاطراف صاحبة المصالح والذي يزيد بدوره في وجود النزاعات وكثرة المشاكل والاختراقات، هذا فضلا عن العمل في علم المحاسبة بأساس الاستحقاق الذي يعتمد على مقابلة الايرادات بالمصروفات اوغيره من الاسس والأليات التي تمارسها ادارات الشركات بغرض التمهيد لممارسة سياسة ادارة الارباح التي كثيرا ما تهدف لإظهار ارباح صورية وغير حقيقية تخفي الربح الاقتصادي الحقيقي الذي يعبر عن الوضع المالي الراهن للشركة، مما يتسبب في تقليل ثقة المستثمرين والمقرضين ويقلل كذلك من ثقة المساهمين في تصرفات الادارة. وعلى العموم يلحق الاضرار بالعديد من الاطراف صاحبة العلاقة والمصالح بما فيهم افراد المجتمعات.

مشكلة الدراسة:

على الرغم من تأكيدات المراجعة بسلامة المراكز المالية للعديد من الشركات التى تمت مراجعتها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً الا ان هنالك عدداً من الشركات تعرضت للافلاس ومن ثم للدعاوى القضائية، ومن ضمن هذه الشركات شركات كبري مثل شركة ودلدكم واينرون Enoron عملاق الطاقة الامريكي وشريكها في القضية شركة اندرسون Anderson المحاسبية العالمية وشركة انرون تعتبر من كبريات الشركات الامريكية تأسست نتيجة اندماج في عام ١٩٨٥ ويعمل لديها حوالى ٢١ الف موظف في ٤٠ دولة حول العالم ويتبع لها ٢١ شركة تعمل في مجالات الطاقة المختلفة. لذلك كان لإنهيارها اثار على المجتمع والاقتصاد على

مختلف المستويات والارصدة نتيجة ممارسة ادارة الارباح التي اثارت الكثير من الاهتمامات حول المحاسبة والمراجعة وإتهامها بشكل صريح بالتسبب في تلك القضية وغيرها من القضايا التي كانت سبباً في الانهيار الاقتصادي الضخم الذي شهد العالم في بدايات هذا القرن بسبب قضايا الفساد المالي والاداري في الشركات، وعليه يتضح أن الإدارة بحكم سيطرتها ورقابتها على جميع أعمال المنشأة ومن واقع معايشتها اليومية لأنشطة المنشأة يكون لديها الصورة الكاملة عن المنشأة بأكملها بعكس الأطراف الأخرى أصحاب المصالح، ولذلك إذا لم تكن الإدارة تتمتع بالنزاهة والأمانة والخبرة فإنها قد تقوم بممارسات الغش أو ببعض الممارسات الضارة بما يكون سبباً تتأثر به مصالح الأطراف المهتمة بالمنشأة مثل المساهمين والمقرضين وكل الأطراف، وعليه أيضاً نتيجة للتعقيدات في علم المحاسبة بعد دخول النظم المحاسبية المحوسبة واتمام عمليات البيع والشراء عبر الانترنت وحركة التجارة العالمية واندماج الشركات والشركات العابرة للقارات الى اخر ما صاحب ذلك من تعقيدات ومشاكل وقضايا في مجال علم المحاسبة كان لابد من تناول ودعم وتطوير اساليب المحاسبة القضائية بإعتبارها من الاليات الحديثة في مجال منع واكتشاف الغش والفساد المالي والاداري بما قد يساهم كثيراً في حل المشاكل وفض النزاعات وتحقيق العدالة بين اصحاب المصالح من المساهمين والعاملين والاطراف الخارجية كالمستثمرين او غيرهم من افراد المجتمع.

اهداف الدراسة:-

في سبيل المساهمة في تناول موضوع المحاسبة القضائية كنوع جديد من فروع المحاسبة فإن هذه الدراسة تهدف الى :-

- 1. توضيح الدور الذى تقوم به المحاسبة القضائية فى مجال دعم المحاكمات وكتابة التقارير وتتبع الاحداث وجمع الحقائق والبيانات ووضع الاستراتجيات التى تفيد فى مجال منع واكتشاف الغش والفساد المالى والادارى.
- ٢. توضيح الطرق التى يتم من خلالها إكتشاف عمليات ممارسة ادارة الارباح التى تعتبر اداة من ادوات الخداع والغش المحاسبي في التقارير والقوائم المالية.

٣. ومن خلال النقتطين اعلاه توضيح مدى اهمية المحاسبة الجنائية بإعتبارها فرع من فروع المحاسبة تم تناوله حديثاً فى مجموعة من الدراسات التى حققت تقدما كبير فى مجاله مع ما يمكن أن تقدمه من دور فى الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

اهمية الدراسة:

تكمن اهمية الدراسة فيما يلى:-

١/ في جانب الاطار العملى:

تعتبر المحاسبة القضائية اداة مهمة وضرورية للمساعدة في عمليات التحقيق والاستشارات التى تتعلق ببيئة الاعمال وحيث تكمن اهميتها فى خلق التوازن بين المصالح المتعددة لحقوق اصحاب المصالح من المساهمين والادارة والعاملين، الحكومة، وجميع افراد المجتمع، هذا فضلاً عما تقدمه المحاسبة القضائية من خدمات فى جانب تحديد المشاكل وتعريفها وكذلك فى عمليات البحث ذات الطابع البوليسي من ناحية التعليم والتدريب والرقابة والاستخبار.

٢/ في جانب الاطار العلمي:

تعتبر المحاسبة القضائية من الموضوعات المهمة والحديثة يتم تدارسها وتناولها وضرورتها واهميتها ذات الاثر على بيئة الاعمال وعلى حركة رأس المال في اسواق الاوراق المالية خاصة في جانب زيادة ثقة المستثمرين والمستخدمين في جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي تضمن في التقارير والقوائم المالية وذلك من حخلال مساعدتها في كشف ومنع الغش والخداع في إطار ما يعرف بممارسة إدارة الأرباح.

فرضيات الدراسة:

- 1. للمحاسبة القضائية دور مهم وحقيقي يساعد في ضبط الممارسات المحاسبية في اظهار الوضع الحقيقي للمنشأة بما يزيد في ثقة المستثمرين واصحاب المصالح.
 - ٢. للمحاسبة القضائية دور مهم في منع واكتشاف ممارسة ادارة الارباح.
- 7. للمحاسبة القضائية دور مهم يساعد في تحديد مشاكل النزاع التى تحدث بين اصحاب المصالح داخل المنشأة وخارجها وكذلك في تحديد مبالغ تعويضات المتضررين من عمليات ممارسة ادارة الارباح.

منهج الدراسة:

في اطار الدراسة يتناول الباحثان المنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي للاجابة على فرضيات البحث بعد تناول الدراسات السابقة والاطلاع على الكتب والرسائل والبحوث العلمية الخاصة بمجال البحث.

خطة الدراسة:

الاطار المنهجى للدراسة

المقدمة:

الدراسات السابقة:

الفصل الاول: المحاسبة القضائية "النشأة والمفهوم والأهمية والمشاكل القضائية"

المبحث الاول: مفهوم المحاسبة القضائية والنشأة والأهمية وأسباب الظهور

المبحث الثاني: أساليب ومجالات مشاكل المحاسبة القضائية

الفصل الثاني: ادارة الارباح "المفهوم والاسباب والدوافع"

المبحث الاول: مفهوم ادارة الارباح والاسباب والدوافع

المبحث الثاني: اساليب وطرق التطويع المصطنع للأرباح

الفصل الثالث: المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة إدارة الارباح

المبحث الاول: طرق قياس ممارسات إدارة الأرباح ومواصفات المحاسب القضائي

المبحث الثانى: دور المحاسبة القضائية في تحديد مشاكل النزاع والحد من ممارسة إدارة الأرباح

ثانيا: الدراسات السابقة:

1/ دراسة Rezaee,et.al 1997 بعنوان تضمين المحاسبة القضائية في مناهج دراسة المحاسبة:

(Integrating Forensic Accounting into the Curriculum)

هدفت الدراسة الى مناقشة الاسباب المؤدية الى احداث تغيرات في تعلم المحاسبة والتأكيد على ضرورة دمج المحاسبة الجنائية فى المقررات الدراسية المحاسبية، واشتملت الدراسة على التعرف بمجال وطبيعة المحاسبة الجنائية، ومواضيع المحاسبة التى يمكن ان يتم تدريسها فى المناهج المحاسبية سواء كمقررات منفصلة

خاصة بالمحاسبة الجنائية او التى يتم دمجها في مقررات تدقيق الحسابات، والمراجع والتقنيات اللازمة لتعليم المحاسبة الجنائية وتوصلت الدراسة الى ان دمج المحاسبة الجنائية ضمن المقررات الدراسية المحاسبية يعتبر ضرورى لإعداد طلبة المحاسبة للتحديات التى تنتظرهم فى قاعات المحاكم عندما يقدمون شهادة خبير او عند تدقيق الغش والاحتيال كما ان دمج المحاسبة الجنائية فى المناهج الدراسية المحاسبية ضرورى لفهم الطلاب للعوامل القانونية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية التى تؤثر على المحاسبة بشكل افضل.

٢/ دراسة الجيلي ٢٠٠٢: بعنوان (المحاسبة القضائية وامكانية تطبيقها في العراق):

استهدفت الدراسة دراسة المفاهيم الاساسية للمحاسبة القضائية وبيان اهميتها، وإهدافها، وخصائصها، المهارات والسمات الشخصية التى يجب ان يتميز بها المحاسب القضائي، والتعرف على مجالات تطبيقها فى العراق، حيث اوضحت الدراسة حاجة المحاسب القضائي الى امتلاك العديد من المهارات منها التعلم والتدريب فى مجال المحاسبة والاعمال التجارية، ومهارات الاتصال، والخبرة المكتسبة من ممارسة المهنة فى مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات، والضرائب، والعمليات التجارية وادارتها، والضوابط الداخلية، والعلاقات الشخصية، والاتصال والتعامل مع الناس.

٣/ دراسة سالمي ٢٠٠٢: بعنوان " دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي"

من خلالها درس الباحث دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف الغش المالي وابرز المقومات والمهارات الاساسية للمحاسب القضائي ومدى اختلافها عن مقومات ومهارات المحاسب العادى، وقد توصلت الدراسة الى انه ينبغي ان يتمتع المحاسب القضائي بالحياد والاستقلال، والالمام بالتشريعات القضائية والضريبية، والالمام بقواعد ومعايير المحاسبة والمراجة المحلية والدولية، ويقواعد واسس ومفاهيم التحكم وفض المنازعات وفقاً للتشريعات والقانون، الدقة والمثابرة، القدرة على البحث والتحليل واداء الرأي المحايد وتوضيح الحقائق، كما أشارت الدراسة الى ان هناك اختلاف في مهارات المحاسب العادى عن المحاسب القضائي.

٤/ دراسة (Bhasin) ٢٠٠٣: بعنوان" تقييم المهارات الضرورية المطلوب توافرها والاعتماد عليها في المحاسبيين القضائيين:

Survey of Skills Required by the Forensic Accountants : Evidence from a Developing Country".

الهدف الاساسى للدراسة هو تقييم المهارات الضرورية المطلوب توافرها في المحاسبين القضائيين في الهند، والاعتماد عليها في تطوير معايير منهج دراسة المحاسبة القضائية في الجامعات الهندية، كذلك هدفت الدراسة الى تحديد فيما اذا كانت المهارات الضرورية المطلوبة في الدول المتقدمة تختلف بشكل مهم عن تلك المتوقعة من العملاء والمحاسبين في الهند بالإضافة السي بعض الاهداف الاخرى، وتعتبر هدده الدراسة استقصاء اولى للمهارات الضرورية، ومتطلبات التعليم، ومتطلبات التدريب للمحاسبين القضائيين، وقد اشارت نتائج الدراسة الى ان الاكادميين والممارسين متفقين على التفكير الانتقادي Critical Thinking، حل المشاكل غير Unstructured)، المرونة التحقيقية المتوقعة (Solving Problem (Investigative Flexibility) ، البراعة التحليلية (Analytical Proficiency)، والمعرفة القانونية Knowledge)(Legal كلها تعتبر من المهارات المهمة للمحاسبين القضائيين، في حين يعتبر ممارسي المحاسبة القضائية مهارة التحليل (Analysis) اكتر اهمية من الاكادميين. وعلى الرغم من أن كلا الممارسين، الاكادميين والمستخدمين لخدمات المحاسبة القضائية يعتقدون ان مهارة التحليل الانتقادي (Deductive Analysis)مهمة جداً فإن جميع المجموعات التي تم استقصائها (الممارسين، الاكادميين، المستخدمين) متفقة على ان مهارة الاتصال الشفهي (Oral Communication)ومهارة الاتصال الكتابي (written Communication)، ومهارة المحافظة على الهدوء (رباطة الجأش)(Comosuer Ranking) ، تعتبر مهارات مهمة للمحاسب القضائي كذلك تعتبر مهاراة الاكتشاف من المهارات المهمة المطلوبة في المحاسبين القضائيين، وتتضمن مهارة الكتابة، مهارة المراجعة ومهارة الاتصال الشفهي. اما المهارات التي تعتبر اقبل اهمية فتتضمن فهم الهدف من الحالية (Understanding the goal of case)،حل المشكلات الاعتياديـة (Solve

Structured problem)، واستنتاج النتائج من الاكتشافات والتحليال (Synthesize Results Discovery and Analysis).

٥/ دراسة قنديل ٢٠٠٤: بعنوان (المهارات المطلوبة من المحاسبين الاردنيين لمماسة المحاسبة القضائية)

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى امتلاك المحاسبين القانونيين الاردنيين للمهارات المطلوبة لممارسة المحاسبة القضائية، ولقد قسمت المحاسبين القانونيين لممارسة المحاسبة القضائية الى محاور الاخلاق المهنية ، القيادة والعمل ضمن فريق التعليم والتدريب المستمر والخبرة الكافية في المحاسبة والتدقيق والقانون، وسرعة البديهة، وكل محور من المحاور السابقة يتضمن المهارات المتعلقة به ،كما وقد توصلت الدراسة الي ان مهارات محور الاخلاق المهنيةمهارات محورضمن فريق، تعتبر من اهم المهارات اللازم توفرها في المحاسبين القانونيين الاردنيين وهي نتيجة جاءت غير متفقة مع نتائج العديد من الدراسات في هذا المجال، حيث تتضمن مهارات هذا المحور، امتلاك التخصص الدقيق في مهنة المحاسبة والتدقيق والمعايير المحاسبية، وتوفر الخبرة الكفاية في كشف التلاعب والاحتيال، وتوفر الخبرة الكافية في نظم الرقابة الداخلية، وتوفير الخبرة الكافية في التشريعات القانونية المختلفة وتوفر الخبرة الكافية في جميع المعايير الدولية المتعلقة بالمهنة ، وتوفر الخبرة الكافية في التحليل المالى وإدواته، وتوفر الخبرة الكافية في استخدام البرمجيات الحديثة المتعلقة بالتدقيق، وتوفر الخبرة الكافيه في انظمة المعلومات المحاسبية المختلفة في الشركات وتوفر الخبرة والفراسة في الطبيعة الانسانية ولغة الجسد، وإما بالنسبة لأهمية المحاور مرتبة حسب اهميتها، الاخلاقيات المهنية، مدى توفر المقومات المتعلقة بمهارة القيادة، المقومات المتعلقة بمهارة سرعة البديهة، المقومات المتعلقة بالتعليم المستمر، المقومات المتعلقة بالخبرة الكافية في المحاسبة والتدقيق والقانون.

٦/ دراسة كريم والطاهر ٢٠٠٥: بعنوان "المحاسبة والمراجعة الجنائية كمجال جديد في مهنة المحاسبة"

هدفت الدراسة الى توضيح مفهوم المحاسبة والمراجعة الجنائية وتطورها، الخصائص اللازم توفرها في ممارسها، المعايير المتعلقة بها والمنظمة لها، ومن النتائج التى توصلت إليها الدراسة، ان المحاسب او المراجع الجنائي يشترط فيه توفر العديد من الخصائص والمهارات والخبرات فى عدة مجالات فضلاً عن المحاسبة، فمن المهم ان يمتلك المحاسب الجنائي زيادة على المعرفة الاساسية بالمحاسبة المالية والمراجعة، المهارات التحليلية وتفهم للامور المالية والضوابط الداخلية والعلم الشامل بالاحتيال، وفهم القانون المدنى والجنائي، وقواعد الادلة واجراءات المحاكم، والشك المهنى، وفهم النظريات والوسائل وانماط استغلال الاحتيال، ومهارات اتصال عالية المستوى، وقدرة تنظيمية عالية على تنظيم وتحليل مقادير هائلة من المعطيات المالية والوثائق، وان يتميز بعدة خصائص شخصية كالمثابرة، والابداع والفضول ، والتنظيم، والثقة، والقدرة على اصدار الاحكام المهنية الموضوعية.

٧/ دراسة السيسي ٢٠٠٦: (بعنوان دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش
 في القوائم المالية)

استهدفت الدراسة تحديد ماهية واهمية واهداف المحاسبة القضائية، مدى الاختلاف بين المراجعة الخارجية والمحاسبة القضائية، امكانية تطبيقها فى البيئة المصرية، ومن النتائج التى توصلت اليها الدراسة ضرورة ان يكون لدى المحاسب القضائي خلفية محاسبية كبرى، ومعرفة بالمراجعة والرقابة الداخلية، ومعرفة بطرق ارتكاب الغش واكتشافه، وادارة المخاطر، والخبرة العالية ، والقدرة على الابداع، والتفهم العميق للعمليات المحاسبية، ومهارات الاتصال الفعال، والقدرة على الجدل والتحليل والتقييم وتأييد الدعاوى القضائية ، والالمالم بأساسيات المعرفة القانونية، والبراعة فى اجراء التحريات، المحافظة على تنمية مهاراته من خلال التعليم المستمر، والحصول على شهادة خبرة مهنية معتمدة.

م/ دراســة النمــوزجي لدراســة الفســاد anacher,et.al.۲ ۲۰۰۸ دراســة الفســاد anacher,et.al.۲ ۲۰۰۸ دراســة الفســاد والمحاسبة القضائية (Forensic Accounting)

هدفت الدراسة الى وصف ومناقشة تقرير المعهد الوطني للعدالة لتطوير منهج نموذجي لتعليم المحاسبة الجنائية والغش في الولايات المتحدة والذى تم اصداره فى عام ٢٠٠٧ بعنوان التعليم والتدريب فى المحاسبة الجنائية والغش دليل تعليمى للمعاهد

والمنظمات المساهمة ,والكليات والطلبة ومحتوى هذا المنهج النموذجى، حيث ناقشت الدراسة الحوافز التى ادت الى تطوير المنهج النموذجى لتعليم المحاسبة والغش، ومن هذه الحوافز فضائح الشركات التى تم الإعلان عنها مثل Adelphia وغيرها من الشركات وبذلك اصبحت مسئولية مراجعة الحسابات فى اكتشاف الغش المادى داخل المنظمات فى مقدمة اهتمام الجمهور وتزايد المتطلبات القانونية والتنظيمية بما فيها قانون Sarbanes-Oxley Act لعام ٢٠٠٢، واصدار AICPA لقائمة معيار المراجعة رقم ٩٩ بعنوان مراعاة الغش عند تدقيق القوائم المالية، وقامت الدراسة بعرض عملية تطوير المنهج النموذجى، بالاضافة الى عرض لمحة عامة عن المنهج النموذجى، كما عرضت الدراسة اعضاء لجنة العمل الفنية (TWG) التى طورت هذا المنهج النموذجى وخبراتهم، وقياس مدى ادراك اهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها فى مناهج التعليم العالى.

٩/ دراسة Ramamoorti ۲۰۰۸: بعنوان علم النفس وعلم الاجتماع والسلوك الانساني كجزء من عناصر مناهج دراسة الفساد والمحاسبة القضائية:

The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula"

هدفت الدراسة الى لفت الاهتمام والنظر بشكل جدي إلي علوم السلوك الانساني وعلم النفس وعلم الاجتماع وعلم الاجرام وعلم الاجناس البشريه لدعم تنظيم مجال المحاسبة الجنائية وفحص الغش لتطوير النظرية والممارسه ، وزيادة الاهتمام والنظر بشكل جدي الى هذه العلوم للوقاية ومنع وكشف الغش ، بحيث تم تنظيم الدراسة حيث وفرت البداية تعريفات لعلم النفس وعلم الاجتماع وعلم الاجرام ، ثم عرضت الجذور المسببة للغش وربطت بين العلوم السالفة الذكر وسلوك مرتكبي الجرائم وتوصلت الدراسة الى ان منع وكشف الغش يتطلب فهم نفسية سلوك مرتكبيه .

۱۰ / دراسة sindletonperso۲۰۰۸: بعنوان "الفساد والمحاسبة الجنائية في البيئة الرقمية: -

Fraud and forensic Accounting in the Digital Environment

هدفت الدراسة الي ابراز اهمية وجود مواد دراسية عن تنولوجيا المعلومات والبيئة الرقمية في المناهج الدراسية للمحاسبة الجنائية والغش ، حيث ناقشت الدراسة عدة مواضيع مثل الفضائح والجرائم المالية ، والمراجعة المالية ومراجعة الغش كمنهجيات متبادلة لاكتشاف الغش ، ودور تكنولوجيا المعلومات والبيئة الرقمية في ارتكاب الغش ، وإساليب الغش الحديثة ، كما قامت الدراسة بعرض منهج نموذجي للغش والمحاسبة الجنائية في البيئة الرقمية وتوصلت الدراسة الي اهمية وضرورة ان تحتوي المناهج الدراسية للغش والمحاسبة الجنائية علي مواضيع خاصة بتكنولوجيا المعلومات.

۱۱/ دراسـة (۱۰۰۸) Heitger&Heitger: بعنـوان "تضـمين المحاسـبة القضـائية وخدمات الاستشارة القانونية في الفصول الدراسية: –

(In corporation forensic Accounting and litigation Advisory Services Into the Classroom):

هدفت الدراسة الي تسليط الضوء علي الجوانب الإساسية لخدمات الدعم القانوني وشهادة الخبير للمحاسب الجنائي ، ومناقشة نواحي اساسية لتطوير الفصول الدراسية في المحاسبة الجنائية ، وبدأت الدراسة بعرض لمحة مختصرة عن البيئة القانونية في الولايات المتحدة الامريكية والتي بينت ان حوالي ٨٣% من الشركات الامريكية قد دخلت في قضية قانونية واحدة علي الاقل خلال عامي ٢٠٠١-٢٠٠٧ ، الامر الذي يؤدي الى زيادة الطلب على خدمات الدعم القانوني وشهادة الخبير، وتوصلت الدراسة الي ان اكتساب الطلبة لمهارات الدعم القانوني وتقديم شهادة خبير يتطلب امتلاك اساس ثابت من المعرفة الواسعة بالعلوم المحاسبية ومهارات الاتصال ومهارات اخري مختلفة ، مما يشكل اساس لاكتساب خبرة المحاسبين المتخصصين في الدعم القانوني.

١٢/ دراسة ٢٠٠٨: Curtis بعنوان "علم القانون والبيئة القانونية والاخلاق يعد جزع من مناهج دراسة الاحتيال والمحاسبة القضائية:

(Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential components of Fraud and forensic Accounting Curriculum)

هدفت الدراسة الي اثبات ضرورة علم الاجرام وعلم القانون والبيئة القانونية والتنظيمية والاخلاق الى المنهج التدريسي للمحاسبة الجنائية وتوضيح كيفية تنفيذ هذه المحاور في المنهج الدراسي وعرضت الدراسة مجموعة من الموضوعات مثل تأثير علم الاجرام على البيئة القانونية، والموضوعات القانونية التي يجب ان يحتويها المنهج الدراسيي للمحاسبة الجنائية وهي الغش والجرائم الجنائية وتجميع المعلومات وخصوصية المعلومات واجراء المقابلات والمعايير النهائية التنظيمية والاجراءات القانونية والادلة والمعايير الإخلاقية التي على المحاسب الجنائي الالتزام بها عند اداءه المهنى. قياس مدى ادراك المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالى وتوصلت الدراسية للى ان برامج المحاسبة الجنائية يجب ان تخصص جزء هاما من المناهج الدراسية لعلم الاجرام والقانون الجنائي ، وجريمة الباقات البيضاء او الجريمة الاقتصادية، ويتم تغطية هذه الجوانب في فصلين دراسيين ، كما يجب تدريس الاخلاقيات في كل فصل دراسي ، اما الحاكمية المؤسسية ودليل الاخلاق فتدمج مع الفصل الدراسي الخاص بالقانون الجنائي .

17 / دراسة رمضان ٢٠١٠: " رسالة ماجستير (بعنوان "مدي توافر المقومات الاساسية للمرجع الخارجي الليبي كمحاسب ومراجع جنائي"

استهدفت الدراسة تحديد ما اذا كان المراجع الخارجي الليبى لدية المقومات الاساسية للعمل كمحاسب ومراجع جنائي والقيام بالعمل كخبير حسابى، ولقد توصلت الدارسة الى عدة نتائج منها حاجة ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة الجنائية الى العديد من المهارات ، من اهمها المعرفة بعمل المنظمة والبيئة القانونية، والمعرفة بالحاسوب والقدرة على كتابة التقارير وتقديم الدليل الشفهى والكتابى، ومهارات البحث والاستجواب، ومهارات الاتصال والصبر والهدوء عند مناقشة الاحداث، والفضول والاصرار والثقة والابداع. كما اشارات نتائج الدراسة الى ان اغلب المراجعين ليس لديهم

المعرفة بمفهوم المحاسبة والمراجعة الجنائية واهم متطلباتها والمعرفة بمعايير المحاسبة والمراجعة الجنائية في الدول المتقدمة لذلك ليس لديهم المعرفة بمتطلبات وادوات المحاسبة والمراجعة الجنائية ، وقد اوصت الباحثة بضرورة اهتمام الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة في ليبيا بتأهيل المراجعين للعمل في هذا المجال، اصدار المعايير المنظمة للمراجعة الجنائية، وتدريس هذا الفرع من المحاسبة في الجامعات الليبية.

٤ / دراسة احمد - ٢٠١٣ بعنوان دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالى:

هدفت الدراسة الي ابراز دور المحاسب القضائي قي الحد من ممارسات الفساد المالي ، وذلك من خلال استهداف مجموعة من المنتمين الي المحاسبة القضائية وهم المسؤولون بكل من الجهاز المركزي للمحاسبات، وادارة الخبراء بوزارة العدل ، ومكاتب المحاسبة والمراجعة ، ومصلحة الضرائب ، وهيئة سوق المال ولجان الطعن الضريبي ، وبورصة النيل ، والجامعات المعربة ، ومراكز التدريب المتخصصة، ونقابة التجاريين وجمعية المحاسبين المعربة ، وغيرهم من ممثلي مهنة المحاسبة والمراجعة وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها :-

- 1- تقوم المحاسبة القضائية علي اساس مجموعة من مهارات متخصصة متكاملة في المحاسبة والمراجعة وبراعة ومهارة التحريات وهي تنظر دائما الى ما وراء الارقام.
- ٢ تستخدم المحاسبة القضائية في العديد من المجالات كالتحري عن الغش ، وتقييم الرقابة الداخلية وتقييم المنشأت في حال وجود نزاعات .
- ٣- يجب ان يمتلك المحاسب القضائي مجموعة من المهارات والمعارف وذلك لامتلاك القدرة علي الحد من الفساد المالي، منها الفهم العميق للعلوم المحاسبية المتقدمة والمراجعة واساليب وطرق اجراءات التحريات والتقصي، والمعرفة الكافية بالقوانين والتشريعات، والإجراءات الجنائية، واجراءات التقاضي، وفهم عميق لمداخل وطرق المحاسبة الاحتيالية المضللة وكذلك اوصت الدراسة بضرورة وجود تشريع يحدد من واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم، ولجان الاعتراض بدوائر الضرائب وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية، ورفع كفاءة الهيئات الرقابية والاشرافية وسرعة البت في المنازعات القضائية ورفع كفاءة الهيئات الرقابية والاشرافية وسرعة البت في المنازعات القضائية

وتقليل الخلافات بين الممول ومصلحة الضرائب وانعكاس ذلك على حصيلة الضرائب من خلال اعادة النظر في اجراءات دوائر الضريبة ، والقيام بتكليف محاسب قضائي لفحص القوائم المالية التي تقدم من قبل الممولين وعدم الاكتفاء بأستيفاء الشرط القانوني الذي يلزمهم بتقديم تلك القوائم في مواعيد محددة.

عليه تأسيساً على العرض السابق للدراسات السابقة يمكن استخلاص مايلي:-

- 1- اوضحت الدراسات اهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي سواء اكان جامعياً او دراسات عليا من اجل اعداد طلاب قادرين على تلبية احتياجات سوق العمل المتجددة والمتغيرة.
- ٢ وبينت الدراسات انه يجب ان تحتوي البرامج التعليمية المتخصصة في المحاسبة الجنائية مجالات متعددة من العلوم والمعارف مثل علم النفس وعلم الاجتماع وعلم الاجرام وتكنلوجيا المعلومات وعلم القانون وغيرها من العلوم ذات العلاقة.
- ٣- اكدت الدراسات علي وجود عدة منافع لتعليم المحاسبة الجنائية منها فهم الطلاب للعوامل القانونية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تؤثر علي المحاسبة بشكل افضل.

بناءً عليه فإن أهم ما اختلفت فيه هذه الدراسة عن سابقتها من الدراسات هو أنها أبرزت دور المحاسب القضائي في الحد من ممارسات الأرباح إضافة الى ما أبرزته من أساليب إدارة الفساد وممارساته وصوراً من أشكاله هذا فضلاً عن تناولها للطرق والآليات التي يمكن أن تساهم في الكشف عن الفساد المالي والإداري والأخلاقي بما قد يكون سبباً في حصره أو الحد من ممارسته.

الفصل الاول الماسبة القضائية (النشأة و المفهوم والاهمية والمشاكل القضائية)

المبحث الاول: النشأة والمفهوم والاهمية واسباب الظهور

مقدمة:

تطورت وسائل الجريمة مع التطور التكنلوجي حتى غدت تحتاج الى وسائل للحماية والحد منها، ومن دون المعرفة الواسعة والتطور في وسائل اكتشاف الجريمة لا يمكن تشخيص هذه الجرائم وحماية المجتمع منها ومن امثلة الجرائم المعقدة التي يمكن ذكرها في هذا الخصوص هي جرائم التجسس الاقتصادي وجرائم الكمبيوتر والانترنت وجرائم غسيل او تبييض الاموال وقضايا الاحتيال في الملكية الفكرية وقضايا الرشوة والتزييف وكذلك التجسس التقنى والجرائم التي افرزتها التجارة ما بين الدول وما يهمنا في هذه الورقة هو جريمة الاحتيال المالي كواحدة من هذه الجرائم والتي تعد من اخطرها لأنها تؤثر على قطاع كبير من المجتمع وتتسبب في ظاهرة افلاس المنشاءات التي بدورها تتسبب في عمليات الانهيار الاقتصادي للدول مثل تلك التي ظهرت في دول بعينها مثل اليونان اوغيرها من دول اخري في العالم وقع الاختيار لعنوان المحاسبة القضائية لتوضيح نشأتها ومفهومها واهميتها ومواضيعها علي النحو التالي

اولا: النشأة والتطور

هنالك آراء مختلفة حول نشأة المحاسبة القضائية لإرتباطها بموضوع الغش المالى والفساد المالى والفساد المالى تاريخ بعيد يصل الى قبل الميلاد، وربما نجد عنه الكثير في الحضارة الاغريقية والرومانية وسنكتفي في هذه الورقة بذكر تاريخ مصطلح المحاسبة القضائية ذكر (Ramaswamy ۲۰۰۷) في دراسة له ان المحاسبة القضائية لا تعتبر مجالاً جديداً من مجالات المحاسبة حيث يتجاوز تاريخها المحاسبة القضائية و أول اشارة الى مصطلح ForensicAccounting كان في عام المحافي مدينة و أول اشارة الى مصطلح Account's Advertising Circular في مدينة والمعافي مدينة Glasgow في مدينة عام

اسكتاندا ، حيث قام محاسب بالإعلان عن نفسه كمحاسب متخصص يقدم شهادته في المحكمة كشاهد خبير ، كما تم الاهتمام بها وإنتشارها في الولايات المتحدة وانجلترا في أوائل القرن العشرين، ولقد كتب Maurice E.Peloubet دراسة بعنوان المحاسبة القضائية ومكانها في مجلة (Today's Economy) الاقتصاد اليوم بعنوان Accounting ومكانها في عام ٢ ؛ ١٩ ويعتقد البعض ان موريس بلويت اول من استخدم مصطلح المحاسبة القضائية غير ان تقنيات ومبادئ المحاسبة القضائية كانت مستخدمة قبل موريس بلويت بكثير، حيث كان المحاسب القضائي يستعان به كشاهد خبير في جلسات محاكمة الافلاس منذ عام ١٨١٧ في كندا.

في عام ١٩٨٢ كتب Francis C.pykman مقالة بعنوان المحاسبة القضائية: المحاسب كشاهد خبير The Accountant as an المحاسب كشاهد خبير expertwithness وفي عام ١٩٨٦ اصدر مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي expertwithness (٧) حدد فيها ستة مجالات لخدمة الدعوى القضائية هي تقدير (AICPA) الممارسةرقم (٧) حدد فيها ستة مجالات لخدمة الدعوى القضائية هي تقدير الخسائر الناتجة عن الاضرار، وتحليل مكافحة الاحتكار، المحاسبة، التقييم، الاستشارات العامة والتحليل. وفي عام ١٩٨٨ أسست جمعية ممتحنى الاحتيال الموهلين العامة والتحليل. وفي عام ١٩٨٨ أسست الكلية Association of certified Fraud Examiners الامريكية للمتحنين القضائيين القضائيين الامريكيين American College of Forensic Examiners وفي عام ١٩٩٧ أسس مجلس المحاسبين القضائيين الامريكيين ١٩٩٧ أسس مجلس المحاسبين القضائيين الامريكيين مجلة متخصصة بالمحاسبة والمراجعة، والاحتيال، والضرائب.

ثانيا: مفهوم الماسبة القضائية او الجنائية

بعض القواميس تترجمها على اساس قضائي جنائي اما في المحاسبة فأشهر جملة متعارف عليها قضائية او جنائية او وقائية ولذلك يطلق علي المحاسبة الوقائية محاسبة جنائية. عليه نجد هنالك مجموعة من التعريفات التي ظهرت في الادبيات المحاسبية الجنائية ، من هذه التعريفات المحاسبة الجنائية تتكون من قسمين دعم المنازعات Litigation Support ومحاسبة التحقيقات ومحاسبة قانونية تعريف حيث ان المحاسب الجنائي يستند الى تطبيقات ذات منهجية قانونية تعريف

(D.LARRY 1997) وهنالك تعريف اخر (المحاسبة الجنائية توفر التحليل المحاسبي الذي يكون ملائماً للمحكمة التي تستند اليه كأساس للنقاش والجدل للوصول الى حل نهائى للنزاع) (٢) وهى فرع من فروع المحاسبة تهدف بشكل اساسى الى محاربة الغش بمجتلف انواعه والجرائم المالية وهنالك نوع من الجرائم يدعى White color crimes وايضاً عرف (٤) : D.larry (المحاسبة الجنائية هي عبارة عن تطبيقات ذات منهجية قانونية مشتركه مع تحقيقات تحليلية لقضايا ذات مغزى قانوني -محاسبي فيما يتعلق بالغش وإمور متعلقة بالدفاتر والسجلات للشركة او التمويل او الديون ويتم مناقشتها والتقصى عنها بشكل قانوني. وفي دراسة (°) Nunnet (۲۰۰٦) تم تعريف المحاسبة القضائية بأنها طريقة للتحقيق في المعاملات المالية والمواقف التجارية بهدف الوصول الى الحقيقة او رأى خبير بخصوص نشاط الاحتيال المحتمل وتم تقسيم خدمات المحاسبة القضائية الى قسمين هما الدعم القضائي والتحقيق (محاسبة الاحتيال) حيث يتضمن الدعم القضائي التثمين، وتحليل الايرادات وشهادة الشاهد الخبير وتقييم الارباح المستقبلية اما المحاسبة التحقيقية فهى عملية جمع الادلة حول السلوك الاجرامي وإثبات الضرر او نفيه ونظراً لأهمية المحاسبة القضائية بسبب تطور النشاط الاقتصادى العالمي وتعقده وارتكازه على تقنية المعلومات وتزايد الدعاوى القضائية بسبب الاحتيال والنزعات المالية المرفوعة امام المحاكم بسبب الافلاس والاحتيال وانهيار العديد من المؤسسات الاقتصادية الكبرى في العالم فإن المنظمات المهنية المهتمه بتنظيم ممارسة المحاسبة القضائية تتطلب من المارس للمهنة بالاضافة الى الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) ومعايير المراجعة المتعارف عليها GAAB الالتزام بالمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية والقوانين السائدة وامتلاك الخصائص والمهارات التي تتطلبها ممارسة المحاسبة القضائية كما وأن كلمة Forensic وفقاً لقاموس Webster's تعتبر كلمة مناسبة للاستخدام في المحاكم القضائية ، المناظرة والنقاشات العامة وتعنى باللغة العربية (قضائي متصل بالمحاكم خاص بها. او بالشوون القانونية (الفاروق ٢٠٠٨ ص ٢٩٩) اما في مهنة المحاسبة فيعنى مصطلح المحاسبة القضائية تطبيق الحقائق المالية في المسائل القضائية ، ومن ناحية يتم تعريف المحاسبة القضائية وفقاً

لتعريف الاحتيال فقد اشار Fillmer الى ان المحاسبة القضائية تعرف بأنها طريقة التحقيق في العمليات المالية ومشاكل الاعمال لكي يتم الوصول الى الحقيقة واعداد رأى خبير بخصوص نشاط الاحتيال المحتمل ويقسم مجال الخبرة في المحاسبة القضائية الى قسمين القسم الاول يمثل الدعم القضائي ويتضمن تقييم الاعمال وتحليل الايرادات وشهادة الخبير وتقدير قيمة الارباح المستقبلية اما القسم الثاني فهو المحاسبة التحقيقية او محاسبة الاحتيال وهي جمع الادلة عن التعرف الاجرامي، واثبات الضرر او نفيه ولا يعتبر lwata مهنة المحاسبة القضائية مهنة جديدة ولكن تزايد الاهتمام بها بعد حدوث الانهيارات في المنشاءات الاقتصادية الكبرى، وصدور بعض القواعد المحاسبية الجديدة وقانون Sarbanes-Oxley حيث أجبرت الشركات على البحث عن وسيلة لمواجهة الاحتيال ويتم توظيف المحاسبين القضائيين من قبل مجالس إدارة الشركات للمساعدة في تطبيق حوكمة الشركات وشفافية التقارير المالية والحد من الاحتيال(Nunnetal ۲۰۰٦) (١) ومجمع المحاسبين القانونيين الامريكي (AICPA) عرفها بأنها تطبيق المعرفة المتخصصة، ومهارات التحقيق التي يمتلكها المحاسب القانوني CPA في جمع وتحليل وتقييم المسألة بشكل واضح وتفسير وتوصيل النتائج التي يصل اليها للمحكمة أو مجلس الادارة او الجهات القضائية التنفيذية الاخرى كما عرفها (HOUCK ۲۰۰٦) (۷) واخرين بأنها استخدام المحاسبة والمراجعة، والمهارات التحقيقية للمساعدة في المسائل القانونية. كما عرفها (Ramaswamy ۲۰۰۷) (^) بأنها: التحليل المحاسبي الذي يمكن ان يؤدي الى اكتشاف الاحتيال المحتمل ويكون مناسبا لعرضه بالمحكمة ويكون هذا التحليل أساس للنقاش والجدل وفض النزاع. كذلك عرفها كل من bologna and lindguist بأنها تطبيق المهارات المالية والعقلية التحقيقية على القضايا العالقة في ظل قواعد الحصول على الدليل، مثل الانضباط والخبرة المالية الشاملة والمعرفة بالاحيال والمعرفة والفهم الصحيح لحقيقة الاعمال ومعرفة عمل النظام القانوني وهذا يتطلب من المحاسب القضائي ان يكون لديه فضلاً عن المهارة بالمحاسبية المالية ،المهارة بنظم الرقابة الداخلية والقانون والمتطلبات المؤسسية الاخري والبراعة التحقيقية ومهارات الاتصال بالناس كما وقد عرفها (Horty) بانها العلم الذي يتعلق بتطبيق المعرفة المالية والمحاسبية والضريبية والمراجعة في

التحليل والتحقيق والاستفسار واختبار وفحص المسائل المتعلقة بالقانون المدني والقانون الجنائي والتشريعات في محاولة للوصول الى الحقيقة وتقديم رأى خبير، وفي "نص مترجم في شرت ويبراهن" ان المحاسبة القضائية او الشرعية العدلية التحقيقية هذا الفرع من المحاسبة يتضمن اعادة بناء للمعلومات المالية عندما لا يكون هنالك مجموعة متاحة ومكتملة من السجلات المالية. هذه المجموعة من المهارات يمكن ان تستخدم لإعادة هيكلة سجلات المحاسبة على الاساس النقدي اي اساس الاستحقاق تستخدم لإعادة هيكلة سجلات المحاسبة على الاساس النقدي اي اساس الاستحقاق استشارية عادة . وقليل من الاعمال يتطلب محاسب قضائي متفرغ للعمل، والعاملون في هذا الفرع من المحاسبة نجدهم في شركات التأمين او بفريق الدعم القانوني او لممارسة متخصصة في شركات المراجعة.

ثالثا: اهمية الحاسبة القضائية

تكمن اهمية المحاسبة القضائية في انها مجال واسع الاستخدام في مجال الاعمال في الدول المتقدمة، حيث يتم استخدام المحاسبين الجنائيين في عدة مهام ومن اهما(٩):

- المنافي الاعمال: حيث يقوم المحاسب الجنائي بتقييم القيمة الحالية للاعمال وذلك لأغراض قانونية أو لصالح مجموعة مختلفة من الاطراف وتقييم الاعمال سواء أكانت لأغراض قانونية او لأغراض اخرى لا يختلف في طبيعته، ويحدث لأغراض قانونية بشكل متكرر كنتيجة للخصومات مع المساهمين او لتصفية الشركة او لوجود مشاكل تتعلق بالمعاملات الخاضعة للضريبة ولذلك يتم التعاقد مع المحاسب الجنائي ليقوم بتحديد واضح لمثل هذه الاوضاع، بعد ان يقوم بتجميع معلومات دقيقة عن جميع البنود وهذه المعلومات لها ابعاد مالية وتعاقدية وقانونية وتشغيلية وتاريخية للاعمال محل التقييم، وتستخدم لتطوير تقييمات وفق تقنيات مقبولة عموما.
- ٢/ الحكم في ممارسة الاهمال المهني: يساعد المحاسب الجنائي في تحديد ما اذا كان هنالك مخالفة للاخلاقيات المهنية وغيرها من المعايير المهنية مثل الفشل في تطبيق معايير المراجعة المقبولة عموما من قبل المحاسب القانوني عند ادائه

لعملية المراجعة، كما ان المحاسب الجنائي يساعد في قياس الخسائر الناجمة عن ذلك.

٣/ الفصل في النزاعات: يتم تعيين المحاسب الجنائي احياناً للمساعدة في توفير حل وسط يسمح للافراد او الاعمال بحل النزاع بشكل فورى وبحد ادنى من الخلافات.

٤/ دعم مقاضاة الغش والمخالفات المالية: حيث يقوم المحاسب الجنائي باداء التحقيقات لصالح هيئات تطبف القانون ويتم اعداد تقرير لمساعدة مكتب الاداء العام في هذه القضايا ويستخدم المحاسبون تعليمهم ومهاراتهم وقدراتهم وخبراتهم والتدريب الذي تلقوه والمعلومات التي يمتلكونها لمدعم القضايا القانونية وهذه الانشطة تتم من خلال مهنيي المحاسبة الجنائية وفحص الغش الذين يكونون كمستشارين او شهود خبراء كما ان مهنيي المحاسبة الجنائية والغش يمكن ان يوفروا خدمات الاستشارة القانونية والجنائية للقضايا الجنائية في مجال الخصومات القضائية المدنية وعليه فإن التعاقد مع المحاسب الجنائي يتضمن التحقيق في ادعاءات الضرر والاضرار الاقتصادية وتقييمات الاعمال والاصول والتحقيقات الدخلية المتعلقة بالغش.

رابعاً : اسباب ظهور الماسبة القضائية

لقد ظهرت المحاسبة القضائية (١٠) نتيجة الحاجة الى قدرات فى مجال التحقيق تتعلق بوظيفة المراجعة المحاسبية والتدقيق في الهياكل الادارية وكانت تسمى سابقاً بإدارة التحقيقات وتحليل النزاعات ، حيث كانت ادارة التحقيقات تشمل التكاليف المحاسبية والالتزامات وعلى قدر المستطاع اعمال الشهادة المرتبطة بالنزاعات الخاصة بالشركة بينما تحليل النزاعات تعامل مع كل التحقيقات المتعلقة بالنزاعات وكذلك الاحتيالات الداخلية الناتجة من اعمال التدقيق وتقوم وظيفة المحاسبة القضائية فى الاحتيالات الموجودة مثل حقوق الملكية الفكرية على سبيل المثال ، وتركز على الاطار التحقيقي والذى يدعو الى التعرف على الخسائر وعلى الالتزامات ومدى الالتزام في تنفيذ الاتفاقيات المبرمة ومتابعة حركة الاصول والحفاظ على كامل المستحقات والتعامل مع الشرطة وتقديم الاقتراحات في المشاكل ويتركز دور المحاسب القضائي

بصفة اساسية في اعداد وتصنيف وفحص المعلومات لدعم وتوجيه الامور القانونية اكثر من اهتمامه بتوفير معلومات لمستخدمي القوائم المالية.

المبحث الثانى : اساليب ومجالات مشاكل الماسبة القضائية

اولاً : اساليب الماسبة القضائية

تتركز مواضيع واساليب المحاسبة القضائية في الغش في التقارير المالية والاحتيال والفساد المالى والادارى والتى يمكن ذكرها في الاتى (١١):

- 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 والرشاوي للصحفيين والاعلاميين بسبب العلاقة الحميمة بين بعضهم وبين رجال الاعمال مقابل التستر عن قضايا الغش والفساد .
 - ٥- تمويل الحملات الانتخابية للرؤساء والاحزاب نتيجة غش وفساد السياسيين .
 - ٦- ادارة الايرادات من خلال سوء استغلال مرونة القواعد والمبادئ المحاسبية .
 - ٧- المبالغة في تقييم عناصر الاصول والخصوم.
- المعالجات الخاطئة للاصول الملموسة وغير الملموسة مثل تكاليف البحوث والتطوير وتحميلها على قائمة الدخل بدلاً من رسماتها .
 - ٩- استخدام اسلوب التمويل من خارج الميزانية لتضليل القوائم المالية .
- ١٠ سرقة وضياع اصول الشركة من خلال استخدام اساليب الجريمة المنظمة صعبة الاكتشاف .
- 1 ١ سوء استخدام الشكل القانوني للعمليات من اجل اخفاء الجوهر الاقتصادي لها.
 - ١٢ سوء استغلال اصول وموارد الشركة من خلال الاختلاس والرشاوي .
- ١٣ الغش المتعمد من خلال استخدام اساليب المحاسبة الابداعية لتضليل القوائم المالية .

- ٤١ تضخيم الارباح من خلال استخدام اساليب المحاسبة الابداعية .
 - ٥١ سوء ادارات منح الائتمان في البنوك .
 - ١٦- الغش من خلال التجارة بالمعلومات .
 - ١٧ حالات غسيل الاموال وتمويل الارهاب .
 - ١٨ الانتهاكات الضريبية من قبل الشركة .
 - ١٩ الغش من خلال منح القروض للمديرين والمسؤولين .
- ٠٠- الغش من خلال سوء استغلال بطاقات الائتمان وقرصنة الانترنت .
- ٢١ تقديم الهدايا والرشاوى للمقربين لمتخذى القرار في رئاسة الدولة .

وعليه نجد ان من ضمن توصيات (المؤتمر الدولى الاول للمحاسبة والمراجعة كلية التجارة جامعة بني سويف بالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية ٧-٨ ابريل ٢٠١٣ الموافق ٢٦ جمادى الاول ٢٣٤٤هـ) ان الفساد المالى والادارى يعد من أخطر المشكلات التى تعانى منها مؤسسات الدولة بصفة عامة والشركات المملوكة للدولة بصفة خاصة ويترتب عليه تحمل المجتمع كله تكاليف اضافية تنعكس على اسعار السلع والخدمات التى يستهلكها مما يؤثر على مستوى الفساد وفي تدمير القيم الاخلاقية القائمة على الصدق و الامانة والعدل والمساواة ويهدم تكافؤ الفرص ويحول القيم الاخلاقية الى السلبية وعدم المسئولية وانتشار الجرائم ، كما يؤدى الفساد الى ضعف الاستثمار وهروب الاموال خارج البلاد في الوقت الذي كان من المفروض استغلال هذه الاموال في اقامة مشاريع اقتصادية تنموية تخدم المواطنين من خلال توفير العمل ، كذلك يؤدى الى تهجير الكفاءات والعقول الاقتصادية خارج البلاد بسبب المحسوبية والوساطة.

ثانياً : المشاكل القضائية المحاسبية

وفقاً للنقطة السابقة نجد ان مهنة المحاسبة القضائية بكل قطاع الاعمال بأسره هذه الايام تمر بأزمة ثقة عميقة يمكن التعبير عنها بأزمة اخلاقيات نابعة من سيطرة الجشع والمصالح الخاصة الضيقة بصورة أصبحت واضحة على جزء كبير من القطاع في مختلف دول العالم ، ويعد انهيار شركة انرون نهاية عام ٢٠٠١ من ابرز الشركات التي سقطت نتيجة العديد من العوامل لعل ابرزها عدم تطبيق او انعدام اخلاقيات المهنة

والاعمال، حيث سقطت الشركة العملاقة بأصول تقدر قيمتها بـ ٦٣.٤ مليار دولار الامر الذي شكل اكبر افلاس لشركة امريكية وربما على مستوى العالم اجمع ويعد ان استمعوا الى ٥٦ شاهدا خلال ١٥ اسبوعاً من جلسات المحاكمة في مدينة هيوستن في ولاية تكساس الامريكية، قررت هيئة المحلفين المشكلة من ثمانية رجال واربع نساء بالاجماع ان اثنين من المديرين التنفيذيين لشركة انرون هما كينيث لاى وجفرى سكيلنج كانا مذنبين في عدد من التهم التي وجهت اليهما في قضايا تتعلق بالفساد والتامر وكذلك بالكذب بشأن المتاعب المالية للشركة كما وقد وجد سكلينج كان مذنبا في ١٩ تهمة. من اصل ٢٨ تهمة، كانت لو ادين فيها كلها ستجعل فترة سجنه تبلغ ٢٧٥ سنة اما لاى فقد وجد مذنبا في ست تهم تتعلق بالتحايل والتامر واخيرا اصدر القضاء حكما بالسجن لمدة ٢٤ عاماً واربعة اشهر لجفري سكيلينج وحده امام المحكمة بعد وفاة شريكه المتهم كنيث لاى بنوبة قلبية في يوليو عام ٢٠٠٦. وكيت لاي: تقلد منصب المدير التنفيذي لشركة انرون الامريكية للطاقة والتي اعتبرت واحدة من بين الافضل في الولايات المتحدة الامريكية وفي سنة ٢٠٠١ وظفت الشركةة ٢٢ الف شخص وبلغت مبيعاتها ١٠١ مليار ولكن معظم هذه الايرادات كانت بفضل عمليات احتيال محاسبية تم افلست الشركة في نفس السنة وبعد الانتهاء من التحقيقات تم الكشف عن حسابات مريبة وممارسات وشركات وهمية عديدة مما ادى الى فقدان الاف الوظائف في الشركة كما فقد المستثمرون اموالهم وانهارت اسهم الشركة في الاسواق المالية وحكم على لاى بالسجن لمدة ٥٤ عاما ولكنه توفي في يوليو تموز سنة ٢٠٠٦ قبل قضاء عقوبته.

لقد تنامى سعر سهم شركة انرون على مدار السنوات من اقل من ٧ دولارات فى التسعينيات الميلادية حتى وصل الى سعر ٩٠ دولار فى منتصف عام ٢٠٠١ ولكنه فقد قيمته فجأة فاصبح حوالى ٩٠ سنتاً نهاية نهاية عام ٢٠٠١ لقد كانت نهاية مؤسفة لمساهمى تلك الشركة العملاقة وهم يشاهدون اصول شركتهم تهوى من الاف الملايين من الدولارات الى لا شي تقريباً خلال فترة وجيزة لا تكاد تذكر وقد اورد بعض الكتاب بعض العوامل التى ادت لهذا السقوط المدوى منها(١٠):

١/ اخفاء الديون: حيث قامت الشركة ببيع عدد من اصولها الى شركات فيما بينها
 تحالفات (شركات كيان خاصة) ومن ثم قامت هذه الشركات بتمويل عمليات الشراء

عن طريق الاقتراض من بعض البنوك بما عزز الموقف المالى (Enron) ظاهرياً عن طريق ارتفاع الايرادات وخفض الديون وهذه العملية اتهم فيها بنك (B) عن طريق ارتفاع الايرادات وخفض الديون وهذه العملية اتهم فيها بنك (organches) بانه قام بتمويل قروض له (Enron) للمساعده في خداع شركات التامين وكان ذلك عن طريق شركتين تابعتين للبنك هما (LTD. & MohaniaLTD.

- ٢/ تزوير معدلات الارباح: وهو امر اعترفت به الشركة فى تقاريرها المالية بانها ضخمت الارباح بمقدار ٦٠٠ مليون دولار مما اضعف مركزها المالى.
- ٣/ التوسعات في المجالات الاخيرة فيها: مما ادى الى خسارة اكثر من مليار دولار بما تسبب في انخفاض اسعار اسهم الشركة.
- ٤/ انهيار شركات الانترنت : حيث تأثرت (Enron) بأنهيار اقتصاد الانترنت بينما كانت قد انفقت مئات الملايين من الدولارات في امريكا واوربا ومن المعروف عن هذا النوع من الاقتصاد والذي يحتاج الى تكالييف عالية ومن مشاكله ان خسائره في الغالب تكون فادحة .
- ٥/ ان مجلس الادارة اوكل مهمة مراجعة الصفقات التي تقوم بها الشركة للجنة فرعية داخل الشركة ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة خاطفة سريعة لتلك الصفقات، كما ان مجلس الادارة اخفى معلومات في غاية الاهمية كان من الممكن ان تؤدي معرفتها الى اتخاذ بعض الاجراءات المناسبة.
- 7/ قامت ادارة الشركة بتضخيم ارباح الشركة الى حوالى مليار دولار فى العام الذي سبق انهيار الشركة، كما ان الرقابة الداخلية فى الشركة قد فشلت من الناحية الاخلاقية والمالية كنتيجة للخداع المستمر زيادة على ان مكتب ارثر اندرسن الذي كان مكلفاً بمراجعة حسابات الشركة كان هو الذي يقوم بالمراجعة الداخلية للشركة بالإضافة لكونه يقدم خدمات استشارية هائلة لها.

حالة اخرى ان مكتب المراجعة العالمي الكبير ارثر اندرسن والذى كان احد المكاتب الخمس الكبري انذاك تقاضي مبلغ ٢٥ مليون دولار كأتعاب لقيامه بمراجعة حسابات شركة انرون عن عام ٢٠٠٠ في حين انه تقاضى مبلغ ٢٧ مليون دولار لقيامه بالاعمال الاستشارية لنفس الشركة في نفس العام وهو الامر الذي يُعد دليلا

آخر عن ان استقلال المراجع وحياده يصبح مهدداً اذا جمع بين هاتين المهنتين. ولذلك قررت بقية المكاتب الخمس الكبري بعد هذه الحادثة التوقف عن الجمع بين هاتين الخدمتين لنفس العميل وهو الامر الذي تم اقراره بعد ذلك عبر قانون ساربنس اوكسلي لعام ٢٠٠٢ والذى وصف بأنه اكثر التشريعات اهمية وتأثيراً في حوكمة الشركات والافصاح المالي وممارسة مهنة المراجعة منذ قانون تداول الاوراق المالية الامريكي خلال الثلاثينيات منذ القرن الماضى (١٣). ونتيجة لأن مكتب ارثر اندرسن كان يقوم بالإضافة للمهنتين السابقتين بمهمة المراجعة الداخلية لنفس الشركة فإن هذا الأمر ساهم بشكل كبير في حدوث تلك الفضائح المالية ولذلك فشلت شركة ارثر اندرسن في ان تدلى برأي صادق وعادل بسبب الضعف في المعايير الاخلاقية المهنية وهو ما ادى الى انهيارها وخروجها من ميدان المنافسة ولعل ما حدث لشركة ارثر اندرسن يعيد للاذهان موضوع فجوة التوقعات. وعليه يكون البحث في مثل هذا الاخفاء المتعمد لخسائر الشركات والتزاماتها ومحاولة الادارة اعطاء صورة خادعة عن حقيقة نتائج الشركة ووضعها المالي هو بحثاً عن احتيالات مالية تُكشف بواسطة المحاسبة القضائية او بحثاً عن مشاكل مالية تحتاج الى خبراء ماليين. وكذلك ناخذ من الامثلة المهمة في هذا الصياغ نتيجة غش واحتيال دبلويت وعدم التزامها بالشروط التعاقدية والانظمة ذات العلاقة وعدم بذل العناية المهنية الكافية فقد طالبتها المقاطعة بتعويضات خسائرها التي لا تقل عن ثلاثين مليون دولار فشلت دبلويت في الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها او الافصاح عن ان البنك كان يمنح قروض عالية المخاطر ولم يكن لديه مخصصات كافية لخسائر القروض وكان المدعى هو مجلس اونتاريو لخطة معاشات المعلمين وبيانات القضية هي واشنطن ميتشوال دعوى الاوراق المالية الولايات المتحدة محكمة المقاطعة الغريبة لواشنطن(رقِم ٢٠٠٨ ام دي ٩١٩)، والشواهد على ذلك كثيرة منها على سبيل المثال:

أن برنارد مادوف معرفي امريكى كان يدير محفظة استثمارية تحمل اسمه وبلغت قيمتها ٥٠مليار دولار وقد قاد سلسلة من عمليات الاحتيال على مدار سنوات عديدة حيث اقنع عملاء من البنوك وحتى الحكومات بعائدات استثمارية تصل الى ٥٠% وقد فقد هؤلاء العملاء اموالهم واكتشفت هذه العملية بعد اعتراف مادوف لابنائه الذين ابلغوا

عنه السلطات المعنية ثم القى القبض عليه في ديسمبر كانون الاول سنة ٢٠٠٨ ولاحقا حكم عليه بالسجن لمدة ١٥٠ عاما وتم الكشف عن ان عملاءه تضمنوا افرادا وبنوكا وجمعيات خيرية ومحافظ استثمارية.

وبرنارد ايبيز: عمل كمدير تنفيذى سابق لشركة ووردلدكوم للاتصالات وفي سنة المدت وزارة العدل الامريكية تحقيقات ب ٣٠٨ مليار دولار على الشركة، وفي وقت لاحق اشهرت الشركة افلاسها وهبط سعر سهمها الى واحد دولار فقط واكتشفت التحقيقات ان ايبيز كان العقل المدبر لمخالفات محاسبية بقيمة ١١ مليار دولار ثم حكم عليه بالسجن لمدة ٢٠ عاما وهو رجل اعمال بارز في مجموعة بيترز قروب وويلد واير وفي سنة ٨٠٠٨ اكتشف تورطه في عمليات احتيال مالي أخرى بعد ابلاغ السلطات الفيدرالية بإدارته حسابات سرية منذ سنة ١٩٥ وتم الغاء القبض عليه بتهم تتعلق بغسيل الاموال والاحتيال في حوالي ٢٠ حساباً تقدر قيمتها الاجمالية بحوالي ٥٠ ٣٠ مليار دولار وقد حكم عليه بالسجن لمدة ٥٠ عاما ومن المتوقع الافراج عنه في ٢٠٠٠ ابريل نيسان عام ٢٠٠٠.

وخيروم كيرفيل: هو مسؤول سندات فرنسي، عمل لدى بنك سوسيتيه جنرال وقد قام بعمليات مضاربة فى حسابات ضخمة فى الاسواق المالية وفى سنة ٢٠٠٨ اتهم بالاحتيال والتزوير بعد توجيه المسؤولية اليه عن خسارة ٣٠٠ مليار دولار ولكن البنك زعم بان كيرفل قام بعمليات المضاربة دون اذنه وقد حكم عليه بالسجن لمدة ٣ اعوام فى سنة ٢٠١٠ بالاضافة الى منعه من العمل فى مؤسسات مالية مدى الحياة.

وكيم جونج: هو مؤسس مجموعة دايو الكورية اتهمته السلطات بانه العقل المدبر لاكبر عملية احتيال مالى فى القارة الاسيوية عن طريق المضاربة فى حسابات الشركة خلال الفترة ما بين ١٩٩٧ - ١٩٩٨ وادت تلك العمليات الى تضخم قيمة اسهم مجموعة دايو الى ٢٠ مليار دولار وحينما تم اكتشاف عمليات الاحتيال تعرض ٢٠ عضوا تنفيذيا لدى الشركة للسجن لمدة ٦ اشهر بينما هرب جونج الى فرنسا ولاحقا تم القبض عليه عندما عاد الى كوريا الجنوبية سنة ٥٠٠٠ وحكم عليه بالسجن لمدة ١٠ سنوات مع دفع غرامة قدرها ١٠٠١ الف دولار ومصادرة ٢٢ مليار دولار.

وياري مينكاو: رجل الاعمال الامريكي بدأ عمله في تأسيس شركة لترميم السجاد حينما كان عمره ٢١ عاما وزاع سيطه في ذلك الحين بعد ان استضافته الاعلامية الشهيرة اويرا وينفري في برنامجها وقد صرح وقتها بأن حجم اعماله في السجاد بلغ ١١٠ مليون دولار عندما دخل سوق الاسهم ولكن ٨٦% من هذه القيمة لم تكن موجودة على ارض الواقع وقد اوهم ميناكو الجميع يأنشطته ومضاربته واكتشفت بأنها عمليات احتيال على المستثمرين بقيمة ١٠٠ مليون دولار وحكم على اثرها عليه بالسجن لمدة ٢٠ عاما وتم الافراج عنه بعد ٧ سنوات ولكن اتهم مجدداً بالتلاعب في اسواق الاسهم واحتيال مالى بلغ ٣ ملايين دولار.

ومارك دربيز: كان محاميا امريكيا شهيرا وقد باع اوراق مالية وهمية لصناديق تحوط وزبائن اثرياء. كما قام بتزوير وثائق لاقناع العملاء بان الاوراق التى يبيعها حقيقية ولاحقا تم اكتشاف معاملاته المالية غير القانونية وتم القبض عليه في ٢٠٠٨ بتهمة الاحتيال المالى بمبلغ ٢٠٠٠ مليون دولار ثم حكم عليه بالسجن ٢٠ عاما.

عليه بناءً على مثل كل هذه الصور من المخالفات أو غيرها مما لا يسع المجال لذكرها فإنه إذا طُرح السؤال: لماذا المحاسبة القضائية؟ الجواب ببساطة يمليه الواقع الحالى للعالم اجمع الذى يعانى من تفاقم حالات الغش والاحتيال والتزوير والفساد والاستغلال خصوصا فى ظل التطورات الاقتصادية والتقنية الهائلة وما يرافقها من مشاكل قانونية ومالية واجتماعية فنجد مثلا غش الموظف، غش الادارة، غش المسئوولين في المستثمر، غش البائع، احتيال الزبون، غش التجارة الالكترونية، غش المسئوولين في الدوائر الحكومية أو الخدمة المدنية أو غيرها من الأفراد أو المؤسسات أو المشروعات مثل ما تم تناوله من فضائح و إنهيارات الشركات مثل انرون ورلدكوم غلوبال، كروسينغ، وتايكو وغيرها من الاسماء المدرجة فى سوق الاسهم ومثل وول استريت كروسينغ، وتايكو وغيرها من الاسماء المدرجة فى سوق الاسهم ومثل وول استريت الك التى أيضاً توسمت بالعار جراء التلاعب فى قواعد المحاسبة لزيادة ارباحها بادي الامر عن مليارات الدولارات من عمليات الاحتيال المالى هذا فضلاً عن تقارير مكتب المحاسبة الحكومي الامريكى بينت ان ما يقرب من ١٠% من الشركات المسجلة فى المورصة اصدرت ارباحاً غير حقيقية وسوق الاوراق المالية يشهد دوامة من فقدان المستثمرين للثقة فى ادارة الشركات والبيانات المالية الصادرة عنها وهنالك ايضاً عددا المستثمرين للثقة فى ادارة الشركات والبيانات المالية الصادرة عنها وهنالك ايضاً عددا

كبير من حالات الفشل والدعاوي والمحاكمات التي تجري كل يوم نتيجة للعائدات غير الشرعية وهذا كله يؤشر حالة تزوير واسعة النطاق لم يشهدها التاريخ الطويل للمحاسبة، و الاحصاءات تدل على ان الخسائر السنوية الناتجة عن الغش والاختلاس تقدر بحوالي ٩٠٠ مليار دولار زيادة على ذلك تورط شركات المحاسبة والتدقيق في ذلك مثل تستر وارثر اندرسن وإشار د. عبدالسلام بأن اهم المؤشرات الميدانية تؤكد ماتقدم من اهمية ومبررات ودور ومستلزمات لهذا الحقل المحاسبي الكبير الغني الذي فيه اعتراف بأهمية وجود المحاسبة القضائية للمساهمة في حل النزاعات بصورة عادلة. عليه وكنسبة مئوية أن حوالى ٥٨% من بين مجموع القضايا التي تعرض على القضاء تحتاج الى دور المحاسبة القضائية لكشف حالاات الغش والخداع والفساد، وفيما يتعلق بمدى توفير مستلزماتها القانونية والتنظيمية فقد بلغت حوالى ٨٠% وكذلك كانت النتيجة فيما يتعلق بمدى توافر المؤهلات والخبرات والمهارات للاشخاص القائمين بهذه المهمة (المحاسب القضائي) وهذا ولا شك يعكس مستوى جيد جداً بلغة الارقام ولكنه في الحقيقة لا يرقى بالتأكيد الى العدالة المقبولة او المطلوبة لكشف كل أنواع الغش والفساد ولكن لنقل انها يجب ان لا تقل عن ٩٥% إن لم تكن ١٠٠% وعليه هنالك مجال اخفاق يقدر بحوالي ٢٠% وبالتالي لابد من التساؤل عن العدالة على ارض الواقع وفي دراسة له :

Rick Telberg, Y • • • •: (A joint Effort to fight corporate Fraud Journal of Accountancy, April online issues. Federal Bureau of Investigation (FBI))

تم تبنى وجهة النظر بالمشاركة بين وكالات FBI وبين اعضاء AICPA للاستفادة من خبرات بعضهم البعض للوقوف على احدث اساليب كشف ومنع الغش المالى ومراجعة الخداع والحيل والقواعد والمسئوليات لكل من CPAS والمسؤولين عن تطبيق القانون الـ FPI والـ AICPA معا سوف ينظروا للمشكلة المالية بشكل اعمق لتحديد افضل الاساليب المحاسبية كفاءة في العمل المشترك وفق قواعد وتنظيمات لجنة Sarbanes Oxley بعد فضائح شركات الاعمال لسنة ٢٠٠٢ اصدر قسم العدالة بالـ FBI ثلاثة تعريفات رسمية لغش الشركات، (الغش المحاسبي)، (تعامل ذاتي للداخلين

فى الشركة)، (تصرف عائق)، تتعامل FBI مع ٢٠٠٠ حالة غش لشركات الاعمال معظمها بلايين الخسائر والالاف من الضحايا ومن ثم كان لزوم المساعدة من AICPA كشاهد عيان على هذه الجرائم وكطرف ثالث خبيير للموضوعية.

ثالثاً : اليات الحاسبة القضائية لمكافحة حالات الغش والفساد

نتيجة لقصور برامج المحاسبة التقليدية في تأهيل الخريجين والمحاسبين والمراجعين بالمهارات والمعارف والقدرات اللازمة لمنع تقليل واكتشاف والافصاح عن حالات الغش والفساد التي تسببت في العديد من الانهيارات المحاسبية التي حدثت لعدد من الشركات حول العالم في الفترة السابقة ، لقد زاد الطلب على اليات المحاسبة القضائية التي تساعد على مكافحة الغش والفساد وخاصة في بيئة الاعمال الالكترونية وعلى سبيل المثال في استبياناً لجرائم وامن الكمبيوتر نشر في موقع انترنت المحاسبين العرب بعنوان " التجارة الالكترونية واثرها على المحاسبة المالية وهو استبيان كلف بأجراءه مكتب التحقيقات الفدراليه (FPI) ذكر فيه ان مؤسسات الاعمال الامريكية تتكبد خسائر مالية متزايدة نتيجة لمخالفات وجنايات امن المعلومات وقد اشترك في عريضة من مؤسسات الاعمال في البلاد وقد افادت نسبة ٥٨% من المستطلع اراءهم ان مؤسساتهم تعرضت لاحد انواع المخالفات الامنية . وعليه فإن اليات المحاسبة القضائية التي تم اختيارها لمكافحة حالات الغش والفساد المالي والاداري تشتمل على التالية التي تم اختيارها لمكافحة حالات الغش والفساد المالي والاداري تشتمل على التالية التي التالية النه التالية التي المنالية التي المنالية التي المالي التالية النه التالية التي المنالية التي النالية النه النالية التي المنالي التالية النه التالية التي النالية النه المنالي التالية النه المنالية التي النالية النه المنالية النه المنالية التي المنالية النه المنالية النه المنالي المنالية النه المنالية المنالية المنالية المنالية المنالية النه المنالية المنالية المنالية المنالية المنالية المنالية المنالية النه المنالية النه المنالية المنالية النه المنالية المنا

- ١- توافر المهارات والقدرات والمعارف المتخصصة في منع حالات الغش ، وتقليل حالات الغش ، واكتشاف حالات الغش ، الفحص والتدقيق في حالات الغش ، والافصاح والتقرير عن حالات الغش .
 - ٢- توافر المهارات والقدرات والمعارف اللازمة للتعامل مع الاساليب الاحتيالية .
- ٣- استخدام اساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الغش والفساد في
 بيئة الإعمال الالكترونية .

- ٤- توافر مهارات فحص واكتشاف واستخراج الادلة الالكترونية لحالات الغش والفساد
 في بيئة الاعمال الالكترونية .
- توافر مهارات تقديم الخدمات الاستشارية القانونية والقضائية والتحقيق فيمايتعلق
 بحالات الغش والفساد .
- 7- 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 القِمن غير الإخلاقية المتعلقة بحالات الغش والفساد .
- 9- توافر المهارات المتخصصة في فحص كل من : جرائم قرصنة الانترنت ، الجريمة المنظمة ، غسيل الاموال .
- ١ توافر مهارت جمع المعلومات الثبوتية من مصادرها المختلفة عن حالات الغش والفساد .
- 1 ١ توافر مهارات اجراء المقابلات اللازمة للحصول على الادلة الثبوتية عن حالات الغش والفساد .
- ١ توافر مهارات المحاسبة القضائية او التفتيشية المرتبطة بالتفكير الخلاق لفحص وإكتشاف حالات الفساد المعقدة.

الفصل الثاني ادارة الارباح

المبحث الاول: (مفهوم ادارة الارباح و الاسباب و الدوافع)

أولا: المفهوم

هنالك العديد من التعريفات التي عرفت على اساس ادارة الارباح منها (١٥):-

عرفت بأنها (Schipper 19۸۹) التدخل المتعمد في عملية التقارير المالية الخاصة بهدف الحصول على منافع خاصة وإنه في حالة توسع ذلك سيتضمن ادارة الربحية الحقيقية التي تمارس من خلال تغيير تقارير التمويل من اجل تعديل الارباح

المقرر عنها او تعديل بعضاً من عناصرها. وعرفت بأنها (١٩٩٩ Healyanwahlen) استخدم المديرون للاجتهاد والحكم الشخصي في اعداد التقارير المالية بغرض اعادة هيكلة العمليات اما بتضليل المساهمين بشأن الاداء الاقتصادي للشركة أو التأثير على تخفيض قيمة الموارد او لابرام تعاقدات بإستخدام الارقام المحاسبية ، وعرفت بأنها (field Rosen ۲۰۰۰) السلوك الذي تقوم به الادارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره البيانات المالية، ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية وقد تؤدى في الاخر الى اضرار على المدى الطويل ،كما عرفت (Partha ۲۰۰۳) بأنها التحريف المتعمد للارباح، الامر الذي يفض بدوره الى ارقام محاسبية تختلف بشكل اساسى عما يمكن ان تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب استراتيجية بل بمجرد التعديل على الارباح وعرفت بأنها (٢٠٠٧ Mrchacl,et.al) محاولة من الادارة لتأثر في ادارة الارباح المفصح عنها، او للتلاعب بها باستخدام اساليب محاسبية مصنفة، مثل الاعتراف ببنود غير متكررة على انها متكررة، وتأجيل او تعجيل الاعتراف ببعض المصروفات او الايرادات، او استخدام اساليب اخرى مضمنة للتأثير في ارباح المدى القصير، وعرفت (١٦) انها اختبار للسياسات المحاسبية من جانب الوحدة الاقتصادية لتحقيق اهداف معينة للادارة وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكلة الصفقات، لتعديل التقارير المالية، سواء كانت لتضليل بعض اصحاب المصلحة حول الاداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، او للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الارقام المحاسبية الواردة بالتقارير.

عليه تأسيساً على كل هذه التعريفات يتضح ان عملية ادارة الارباح هي ممارسات تتعمدها الادارة لأغراض الهدف منها تحقيق منافع خاصة متعمدة عن طريق التلاعب في الحسابات مستغلة في ذلك المرونة المحاسبية المعروفة والسلطة التتقديرية الممنوحة لها دون ان تخرق القواعد والمبادئ المحاسبية المعروفة فتقوم بتقدير بعض العناصر في التقارير المالية عند اعدادها وعرضها قاصدة بذلك التأثير على ارباح

الشركة اما بالزيادة او النقصان بما يعد عملاً يعطي انطباع مضلل عن عائد الشركة ومخاطرها.

ثانياً: الاسباب والدوافع

هنالك اسباب ودوافع عديدة تدفع بالادارة الى اتباع سياسة واستراتيجية تمهيد الدخل منها (۱۷) :-

- (۱) تخفيض العبء الضريبي، وذلك من خلال توقيت حدوث تحقق بنود الإيرادات والمصروفات على مدار عدد من الفترات المالية.
- (٢) استقرار سياسة توزيع الارباح، والغرض منه تنمية وتعظيم ثقة المستثمر في ادارة الشركة وكفاءة ادارتها.
- (٣) تنمية وتقوية العلاقة بين الادارة والعاملين، ذلك لان الزيادة الحادة في الارباح المعلنة يمكن ان تؤدى الى متطلبات بأجور مرتفعة من قبل العاملين.

وعليه بناءً على هذه الاسباب يظهر ان هنالك دافعان اساسيان لممارسة عملية ادارة الارباح هما (١٨):-

- (۱) دوافع الكفاءة Efficiency: هدفه التأثير على مستخدمى القوائم المالية والمعلومات المحاسبية من خلال اظهار وضع الشركة فى اطار مايحقق التوازن من العائد ودرجة المخاطر، وذلك بهدف ضمان بقاء الشركة واستمراريتها فى سوق التنافس والعمل.
- (٢) دافع انتهازي Opportunist: هدفه تحقيق منافع خاصة ذاتية للادارة يكون لها تأثيراً جوهرياً على المركز الحقيقى للشركة كما وانه بناءا على هذين الدافعين الاساسيين يمكن تقسيم دوافع ادارة الارباح الى دوافع ثلاثة اخرى قد يكون سبب كل منها الدافع الانتهازى، او دافع الكفاءة أوالدافعين معاً كالآتى:
- ١/ دافع الحوافز التعاقدية Contractual incentive: وهو دافع لادارة الارباح يتولد لدى المديرين حينما يكون التعاقد مع الشركة والاطراف الاخرى مبني على النتائج المحاسبية ويتمثل في الاتى:
 - (أ) مواثيق الدين.
 - (ب) تعظم مكافأة الادارة.

- (ت) مقابلة شروط القروض.
 - (ث) الامان الوظيفى.
- (ج) إكتساب مزايا عند التفاوض مع النقابات.

ويري: (Scott ۲۰۰۳): ان البيانات المحاسبية تستخدم للمساعدة فى رصد وتنظيم العقود بين الشركة والملاك حيث تنشأ عقود المكافات الصريحة والضمنية للملاءمة بين مصالح الادارة وبين مصالح اصحاب المصالح الاخرى.

 ٢/ دافع الحوافز السوقية Market Incentive: وهو دافع مجاله الاسبعار السوقية لاسهم الشركة حينما تتداخل ادارة الارباح بغرض التقرير عن ارقام للربح المحاسبي وتتفق مع تنبؤات الارباح المنشورة من جانب المحللين في السوق. او لرفع اسعار الاسهم عندما تحدد بتعويضاتها بناءً على هذه الاسعار في تاريخ محدد كما في حالة اختيار الاسهم او لزيادة الاسعار السوقية في حالة العروض الاولية للسهم وعليه ففى مجال التنبؤات بالارباح فإن الادارة تهتم بمحاولة التقرير عن ارقام الربح المحاسبي لتتكيف مع تلك التنبؤات او تزيد عليها ويكون هدف الادارة مواجهة الاثار السلبية التي تكون تكاليفها في ذلك اكبر اذا كانت الارباح المقرر عنها اقل مما تم التنبؤ به تجنبا لحدوث انخفاض كبير في الاستعار السوقية للاستهم وذلك كرد فعل سلبي من قبل السوق. اما بالنسبة لخيارات الاسهم Stock Option فإنه حينما يتم تحديد التعوضات ومكافآت الادارة على اساسها فإن ذلك يكون دافعا للادارة لإختيار التسويقات المحاسبية الاستثنائية بطريقة تؤثر على زيادة اسعار الاسهم السوقية في تاريخ منح هذه الخيارات وكذلك الحال بالنسبة لعروض حقوق الملكية الاولية فإن هدف ادارة الارباح على اساسها يكون من خلال تأثير الادارة على السعر السوقى للسهم عند حدوث عروض الاسهم من اجل رفع الاستعار السوقية لهذه الاستهم، هذا فضلا عن دوافع الادارة لتقليل الدخل الخاضع للضريبة من خلال ادارة الارباح او من خلال التلاعب بالمعلومات في التقارير سواء أكان ذلك في مجال خفض التكلفة التشغيلية ام خفض تكلفة رأس المال اولتعظيم منفعة المديريين.

- ٣/ دافع الحوافز التنظيمية Regulatory in centers: وهو دافع ينشأ حينما يوجد اعتقاد بأن الارباح المعلنة تأثر على عمل واضعى التشريعات او المسؤولين الحكوميين لذلك فإنه من خلال ادارة نتائج العمليات يمكن للمديرين التأثير على اعمال واضعي التشريعات او المسؤلين الحكوميين مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات على الشركة. وعليه فهو دافع تزيد اسبابه حينما تكون الشركة موضع اهتمام الدولة والرأي العام ومن ثم فقد تخضع لقرارات حكومية تفرض عليها تكاليف سياسية. بناء عليه فإن الدراسات في هذا الجانب بينت انه كلما زادت احتمالات تعرض الشركة الى ضغوطات خارجية وتدخلات من قبل الحكومة لجأت ادارة الشركة الى تبني سياسات محاسبية تظهر مستويات منخفضة من الربحية ، هذا فضلا عن اسباب عديدة قد تدعو الادارة انتهاج سياسة واستراتيجية تمهد للدخل اهمها:
- ١ تخفيض العبئ الضريبي وذلك من خلال توقيت حدوث تحقق بنود الإيرادات والمصروفات على مدار عدد من الفترات المالية.
- ٢- استقرار سياسة توزيع الارباح وهو امر مرغوب فيه لتنمية وتعظيم ثقة المستثمر في اداء الشركة وكفاءة الادارة.
- ٣- تنمية وتقوية العلاقة بين الادارة والعاملين وذلك لان الزيادة الحادة في الارباح
 المعلنة يمكن ان تؤدي الي متطلبات بأجور مرتفعة من قبل العاملين.
 - ٤ ان سياسة تمهيد الدخل يمكن ان يكون لها اثر سيكولوجي علي الاقتصاد.

المبحث الثانى: اساليب وطرق التطويع المصطنع للارباح

من الاساليب التي تستخدم في ادارة الارباح يمكن توضيح النماذج الاتية (١٩٠):

- (١) اسلوب ادارة الارباح عن طريق ادارة اساس الاستحقاق ومن امثلته:
- استخدام المديرون للتقريرات المضللة الخاصة بعقود الانشاءات طويلة الاجل و تتعلق تلك التقديرات بهدف التقدم في انجاز الاعمال وتكلفتها فيتم استخدامها بغرض تضخيم الارباح.

- يتطلب احتساب الاهلاك تقدير العمر الانتاجي وقيمة الخردة للاصول القابلة للاهلاك، وبالتالي يمكن للمديرين ان يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الانتاجي وقيمة الخردة، وذلك لتدنية مصروف الاهلاك بنية تضخيم الارباخ.
- يجب ان يظهر حساب العملاء والقيمة الصافية القابلة للتحقق ، وبالتالي يمكن للمديرين ان يستخدموا تقديرات متفائلة في القيم القابلة للتحصيل بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها ، ومن ثم تضخيم الارباح.
- يجب تصنيف التكاليف الى تكاليف انتاج وتكاليف فترية ، ويمكن للمديريين اثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامشية كتكاليف انتاج بدلاً من تكاليف فترية ، مما يؤدي الى تنمية المصروفات وثم تضخيم الارباح.
- يجب الاعتراف بارباح بيع الاصول بالكامل فى فترة البيع، ويمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع الاصول كالاوراق المالية والاصول الثابتة مما يؤدي الى تدعيم الارباح.
- يجب اهلاك التكاليف المدفوعة مقدماً مقابل ضمان الاصول علي فترة الاستفادة من هذا الضمان ويمكن للمديرين من خلال التقديرات المتفائلة بتكاليف الضمان تخفيض المصروفات الحالية بهدف تضخيم الارباح.
- بجب اعتبار مصاريف الصيانه العادية مصاريف دورية تحمل علي الفترة اما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصروف رأس مالي تحمل علي الاصل موضوع الصيانة ، ويمكن للمديرين تدعيم الارباح الحالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية كمصاريف غير عادية .
- يمكن للمديرين تحفيز العملاء على التعجيل بالشراء عن طريق تخفيض السعر وذلك بغرض زيادة المبيعات، ومن ثم تدعيم الارباح .
- يجب ان يظهر المخزون بالدفاتر علي اساس التكلفة او السوق ايهما اقل ، ويمكن للمديرين من خلال استخدام قيم سوقية متفائلة تخفيض قيمة المخزون، ومن ثم ممارسة ادارة الارباح.

تشير وثائق لجنة سوق الاوراق المالية (SEC) الى انه في العديد من الحالات، وحين يصبح سلوك ادارة الارباح شائعاً داخل الشركة، يستنفد المديرون في المراكز

العليا جزءاً كبير من الوقت لاعادة الطرق التى تؤدي لاستمرار الممارسات المخالفة. وخاصة ان الاطراف الخارجيين غير قادرين على ملاحظة الانشطة اليومية للمديريين، لذا ينبغي على المراجعين، المحللين المالين، والمسستثمرين، البحث بعناية عن اى اشارات تحذيرية تشير الى وجود ادارة الارباح. ومن اهم هذه الاشارات التحذيرة (٢٠٠):

- تدفقات نقدية لا ترتبط بالارباح.
- حسابات عملاء لا ترتبط بالإيرادات.
- مخصصات ديون مشكوك فيها لا ترتبط بحسابات العملاء.
 - احتياطات لا ترتبط ببنود الميزانية العمومية.
 - احتياطات التملك المشكوك فيها.
- الارباح التي تتفق بدقة وبصفة دائمة مع توقعات المحللين المالين.

(٢) اختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية إلزامية:

عندما يصدر معيار محاسبي جديد فإنه يتم تحديد ميعاد لاحق لصدوره كبداية للتطبيق ، ومع ذلك فإنه عادة ما تسمح المعايير المحاسبية بالتطبيق المبكر لاي معيار من المعياد المحدد، ويتاح للشركات الفرصة ان تقوم بالتطبيق المبكر او الانتظار حتى الميعاد المحدد للتطبيق.

(٣) التغيرات المحاسبية الاختيارية:

وتتضمن التحول من طريقة محاسبية الى طريقة محاسبية اخرى مثل التحول من طريق الوارد أخيراً صادر اولاً الى الوارد اولا صادر اولاً.

عليه تأسيساً على ما تقدم فإن الادارات في هذا الجانب قد تستخدم اساليب متعددة مثل معالجة نفقات الابحاث والتطوير بإعتبارها مصروفات ورسملتها او كتحميل المصروفات على الاحتياطيات بدلا من تحميلها على الاجل أو تسجيل مبيعات وهمية او غيرها من التصرفات، وعليه فإن مثل هذه التصرفات تؤكد ضرورة الدورالمهم للمحاسبة القضائية خاصة في جانب تطويرها لآيات العمل المحاسبي الخاص بمكافحة اساليب الفساد المالى والادارى والذي قد يتسبب في انهيار الكثير من المنشآت.

الفصل الثالث الماسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة الارباح

المبحث الاول : طرق قياس ممارسات ادارة الارباح ومواصفات المحاسب القضائي

اولاً: طرق قياس وكشف ممارسات ادارة الارباح

هنالـك عـدة دراسـات تطرقـت لهـذه الطـرق وعلـى سـبيل المثـال فـإن دراسـة (Mohanram, ۲۰۰۳) بينت ان هنالك طريقتان للكشف عن ادارة الارباح هما : / طريقة التحليل المحاسبي: وهي نفسها تعتمد على عدة طرق تتمثل في (۲۱):

- تحديد السياسات المحاسبية الرئيسية.
- تقييم الاستراتيجية المحاسبية للشركة.
 - تقدير المرونة المحاسبية للشركة.
 - تقييم جودة الاوضاع للشركة.
 - تحديد احتمالات المخاطر.
 - منع التشوهات المحاسبية.
- ٢/ طريقة المستحقات: وهي طريقة تحدد المستحقات الكلية ثم يحذف منها المستحقات
 غير الاختيارية للوصول الى المستحقات الاختيارية على نحو المعادلة التالية:
 - أ/ المستحقات الكلية = الدخل المعلن عنه التدفقات النقدية التشغيلية
 - ب/ المستحقات الكلية = المستحقات غير الاختيارية + المستحقات الاختيارية

وبتألف المستحقات المالية من مستحقات اختيارية تحددها الادارة ومستحقات غير اختيارية تحدد اقتصادياً وعموماً تعبر المستحقات عن مجموع الإيرادات والمصاريف المسجلة في قائمة الدخل والتي لم تنتج عنها تدفقات نقدية خلال فترة النشاط ويشير كل من (Ronen & Yaary, ۲۰۰۸) الى ان المستحقات تنشأ عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الإعتراف المحاسبي للعمليات

والاحداث التي تقوم بها المنشأة خلال فترة معينة وهو بما يعرف بمفهوم المستحقات (Accruals)الذي تمت الاشارة اليه سابقاً وعليه فإن المستحقات الاختيارية (Discretionary Accrual) تعرف بانها (۲۲) المستحقات التي تنشأ من المعاملات او المعالجات المحاسبية التي يتم اختيارها لغرض المحاسبة الابداعية وإدارة الارباح ، وتنشأ نتيجة اختيار الادارة بين المعالجات والخيارات المحاسبية البديلة والمتاحة امامها بغرض تضخيم او تخفيض الارباح على غير حقيقتها، مثل زيادة او تخفيض المستحقات المحاسبية المتعلقة بحسابات تحت التحصيل ، كحساب العملاء، الديون المشكوك في تحصيلها، المخزون، مؤونة انخفاض المخزون، حساب الذمم الدائمة، الإيرادات المؤجلة، الالتزامات مستحقة الدفع، المصاريف المدفوعة مقدماً وغير ذلك)(٢٣) كما وتعرف (المستحقات الغير اختيارية (Non-Discretionary Accrual) على انها المستحقات التي تنشأ من المعاملات التي تقوم بها الشركة في الفترة الحالية ، والتي تعتبر طبيعية بالنسبة للشركة، بحيث تعكس مستوى اداء الشركة، استراتيجيتها، اتفاقيات العمل، الاحداث على المستوي الكلى والعوامل الاقتصادية الاخري)، ويعد التلاعب من خلال المستحقات وسيلة مثيرة للاهتمام بالنسبة للادارة ذلك لانه من خلالها يمكن ان تحصل على عدة مزايا، وكما وإنه يعد من السهل التلاعب في المستحقات بدلاً من تغير الطرق والمعالجات المحاسبية هذا فضلاً عن أن تأثير قرارات الادارة تعتبر اقل وضوحاً من خلال المستحقات لان التغير فيها لايمكن كشفه بسهولة من طرف مستخدمي البيانات المالية ومراجعي الحسابات مقارنة بتغير الاساليب المحاسبية التي يمكن اكتشافها. وعليه فإن المستحقات تمثل مزايا دمج كل الاثار المترتبة عن التغيرات المحاسبية في طريقة واحدة، ويما أن أدارة الاستحقاقات يمكن أن تمارسها الادارة بأستمرار فإنه بأمكان الادارة ان تحصل على المستوى المطلوب في كل سنة ولذلك فإن الباحثين قد اكتشفوا ان المستحقات الادارية هي الوسيلة التي من خلالها يمكن الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية (ادارة الارباح) حيث ان المستحقات الاختيارية تساوي الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات الغير اختيارية، هذا وقد اشارت دراسة (Dechow & saloan ,۱۹۹۰) الى وجود عدة نماذج تستخدم في تقدير المستحقات الاختيارية هي (٢٠):

- ١/ نموذج جونز (The Jones Model, 1991): وهو نموذج يستخدم لقياس ادارة الارباح بأستخدام نموذج الانحدار لقياس المستحقات الاختيارية لفصلها عن المستحقات الكلية وبالتالي فهو نموذج يفرض متغيرين يعبران عن مستوي المستحقات الكلية وهما مستوي الملكية الكلية كالمصانع ، والتغير في حساب رأس المال العامل مثل التغير في الايرادات.
- ٢/ نموذج جونز المعدل (٦٩٥٥) (The Modified Jones Model ١٩٩٥) ويعد نموذج من افضل النماذج التي تعين في ادارة الارباح حيث انه يفترض ان معامل المستحقات الاختيارية اقل قيمة من معامل المستحقات غير الاختيارية اي ان المستحقات الاختيارية تعتبر اكثر عرضة لتلاعب المديرين.
- ٣/ النماذج المقطعية (Cross Sectional Model): وتتمثل في نموذج جونز المعلم باستخدام بيانات المقطع العرضي وليس المقطعي ونموذج المعدل، وتقدير المعالم باستخدام بيانات المقطع العرضي وليس السلسلة الزمنية (Deforand and Jiambalovo, 1995).

ثانياً: مهام وظيفة الحاسبة القضائية

يتجسد الدور الإساسي للمحاسب القضائي في تشجيع منظمات الاعمال على مقاومة الاحتيال والخداع من خلال تحديد نقاط الضعف التي من خلالها وبإستخدام المهارات البشرية المحاسبية يمكن التلاعب واجراء الاحتيال، كما يساعد المحاسب القضائي المنظمات في وضع نظم الرقابة الداخلية وكذلك تحديد الاجراءات التي من خلالها يمكن كشف اي محاولة للاحتيال وذلك بمعاونة القيادات الادارية ذوى المهارة والخبرة والتي تحول دون وقوع المنظمة في عمليات الاحتيال. ويتم الاعتماد على المحاسب القانوني في حالة الحاجة الي تحليل وتفسير وتلخيص وتقديم المشكلات المالية والقضايا المالية ووالقضايا التجارية المتعلقة بها في اطار مفهوم ومدعوم بشكل مناسب، ويتم اشراكه ايضا في الممارسات العامة او توظيفه من قبل شركات التامين، البنوك، الشرطة والهيئات الحكومية وكذلك اي منظمات اخرى ويتم اشراكه فيما يلي (٢٠٠):

- ١. التحليل والتحقيق في الادلة المالية.
- ٢. تطوير برمجيات تساهم في عملية تحليل وتقديم الادلة المالية.

٣. يساعد الشرطة في الربط بين الادلة التى تم الحصول عليها وعرض وتجميع المستندات واظهارها في تقريره.

المبحث الثاني: دور الماسبة في تعديد مشاكل النزاع والعد من ممارسة الارباح

يؤكد حسين العبيدي الخبير المتخصص في مجال المحاسبة القضائية ان التطور الاقتصادي الذي شهده العالم خلال السنوات القليلة الماضة وما نتج عنه من تأسيس الشركات بجميع انواعها لممارسة الانشطة التجارية المختلفة وإستحداث تعاملات مالية مختلفة ادى الى تعقيد هذه المعاملات ووصول الكثير منها الى اروقة المحاكم مشيرا الى ان الخبرة المحاسبية عُنيت بالكثير من الامور المتعلقة بالنزاعات التجارية والتركات وجرائم الاختلاس والتدليس والخروقات القضائية والتصنيفات والتحكيم وغيرها مما ادي الى قيام شركات المحاسبة والتدقيق بإنشاء قسم للخبرة المحاسبية مشيراً الى ان دولة قطر اصبحت في انظار العالم في هذا المجال، وقال ان الخبرة المحاسبية التي يتطلبها القاضي عندما يتم النظر في دعاوي المنازعات التجارية والمالية تكون ناتجة عن عجز القاضي عن اصدار حكمه في قضية ما حول مدى صحة الاوراق والمستندات وكشوف الحسابات المالية بسب عدم قدرته على الجزم بصحة هذه المستندات لعدم قدرته على الالمام بها خاصة اذا تعلقت وقائع النزاع بأمور فنية محاسبية متخصصة تخرج عن نطاق قدراته وإمكانياته العلمية وحتى لا يهتم القاضي بإنكار العدالة فقد خوُّل له القانون الجؤ الى الخبراء لمساعدته في اثبات الوقائع وفك طلاسم الارقام المقدمة وبالتالى الوصول الى قناعة معينة تمكنه من اصدار الحكم المناسب ويوضح حسين العبيدي انواع الخبرة فيقول انها تقسم الى نوعين خبرة قضائية وهى التى يقوم فيها القاضي بالاستعانة بالخبير المحاسبي او يطلبها احد اطراف الدعوى لتقديم تقرير فني حول المستندات او الوقائع محل الدعوى بحيث يستطيع القاضى من خلال هذا التقرير اصدار الحكم العادل بعد وصوله لقناعة مبنية على اسس علمية اما النوع الثاني فهو الخبرة الاستشارية وهي الخبرة التي تتم خارج المحكمة بحيث يقوم احد اطراف الدعوى بطلب خدمة تقرير محاسبي بدون حلف يمين عن طريق اللجؤ الى اهل الخبرة والاختصاص ومكاتب التدقيق للحصول على المشورة حتى تكون ضمن حافظة

المستندات المقدمة الى المحاكم وهذا بلا شك سيقلل فترة القاضى للنظر فى القضية اذا وجد لها تنظيم معين، واشار الى ان البعض يعتبر الخبرة الاستشارية لا يرقى تقريرها الى مستوى الخبرة القضائية من الناحية القانونية لكون معد التقرير لم يحلف اليمين وتناسوا ان المحاسب القانوني قد ادى اليمين امام الوزير او من ينوب عنه وهذا بخلاف استقلالية المحاسب القانوني كما وانه لابد من وضع معايير فنية صارمة وموضوعية لاختيار الخبير من خلال لجنة من كبار المدققين المعترف لهم بالخبرة والكفاءة الفنية، ثانياً: الرقابة على اعمال الخبير من خلال وضع برامج الرقابة النوعية على اعمال الخبرة وتقييم اعمالهم وادائهم المهن من خلال لجنة من الخبراء. واشار أيضاً الى أن اتعاب الخبرة القانونية يؤدى الى احجام العديد من الخبراء الحقيقين الذين يملكون الخبرات والقدرات ذات الفعالية فى مجال المحاسبة والمجالات الاخرى.

ويناءً على ماتقدم يصل الباحث الى نتيجة مفادها ان للمحاسبة القضائية دورها المهم الذي يساعد فى ضبط الممارسات المحاسبية من خلال الياتها ومفهومها ومن خلال مايمكن ان يقدمه المحاسب الجنائي بتحديد ما اذا كان هنالك مخالفات متعلقة بالاهمال فى ممارسة المهنة فى جانب عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة او بجانب عدم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة او معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، هذا فضلاً عن مساعدته فى قياس الخسائر التي قد تنجم بسبب مثل هذه المخالفات بما قد يساهم فى تعزيز ثقة المستثمر واصحاب، المصالح جلهم، وعليه اذا كان هذا فيما يتعلق بالاداء المحاسبي فإن المحاسب القضائي فى جانب اخر يمكنه اداء تحقيقات او استشارات او خدمات تساعد المهتمين بتطبيق القانون خاصة في مجالات الخصومات القضائية المدنية التي تتعلق بادعاءات الاضرار الاقتصادية بسبب ممارسات الغش المتعمد او اي مخالفات مالية اخرى.

ذكر الباحثان العتيبي حمد، والزيدي يوسف (٢٠٠٣) انه في عام ٢٠٠١ منتصف شهر اكتوبر ان المراقبين الماليين بدأوا بملاحظة تغيرات غامضة وغريبة في حسابات شركة (Enron)، والتركيز علي (Enron) في هذا البحث لانها تمثل حالة سقوط وإنهيار لعملاق كبير يعد سابع اكبر المنشأءات الاقتصادية في العالم في نهاية العام ٢٠٠١ حينما هوى سعر سهمها الى ٢١ سنتاً بعد ان كان قد وصلت قيمته مبلغ

(۸۰ – ۹۰) دولار في اغسطس ۲۰۰۰م. عموماً ان المراقبين الماليين حينما لاحظوا تك التغيرات في حسابات الشركة، قامت لجنة المراقبة المالية تفتح ملف للتحقيق في ذلك كانت نتيجته مفاجأة أعتراف الشركة بأن ارباحها بين عامي (۹۹۱م – ۲۰۰۰م) كانت ۲۰۰۰ مليون دولار وليس كما ادعت سابقاً بأن صافي دخلها في العام ۲۰۰۰ كان (۹۲۹) مليون دولار هذا بالاضافة الى ما اشارت اليه بعض الاحصاءات ان خسائر الشركة التي سببت في افلاسها في ديسمبر ۲۰۰۱م بلغت (۷۲) مليار دولار وذلك بخلاف الخسائر والاثار المحلية التي لحقت بمدينة هيوستن (مقر الشركة) او الخسائر العامة التي لحقت بامريكا والعالم كله كتسريح الالاف من المواظفيين من الذين فقدوا وظائفهم او اولئك الذين فقدوا مدخراتهم التعاقدية بسبب التلاعب في الحسابات او فيما يعرف بمصطلح ادارة لارباح ، كما وانه ومن الضروري هنا في هذا الجانب الاشارة فيما يعرف بمصطلح ادارة لارباح ، كما وانه ومن المروري هنا في هذا الجانب الاشارة الى شركة المحاسبة والمراجعة العامة (Andersen) التي كانت مسئولة عن حسابات الشركة ، والتي ساهمت في تضليل المستخدمين للتقارير المالية من خلال قيامها بعمليات مشبوهة او من خلال تزوير للعقود او لابدائها لاراء خاطئه او من خلال ما مامت به من تمزيق للوثائق المالية الهامة بما اكد ارتكاب جريمة ذلك الانهيار.

الخلاصة:

بناءً على ما تقدم فإن المخالفات المحاسبية والمالية التي قامت بها بعض الشركات الكبرى في العديد من الدول^(٢٥) على مثل ما تم ذكره مثل شركات الـ IBM, Xerox, WorldCom, Enron، في أمريكا، وشركة Parlamat في إطاليا، و Vivendei في فرنسا، أو كتلك الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها العديد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا خلال التسعينات من القرن الماضي، أو كتلك التي شهدتها فرنسا كإنهيار كل من البنك السعودي، مصرف لبنان العربي، الشركة المصرفية المتحدة، فضلاً عن الصعوبات المالية التي وإجهها بنك Gredit Leyoneis، أو ما شهدته المملكة المتحدة كإفلاس بنك Barnings بعد ما فاقت خسارته المالية رأس ماله نتيجة لغياب مقومات الرقابة الداخلية على معاملات البنك وفساد إدارته العليا، وكذلك إنهيار بنك الإعنماد والتجارة العالمي نتيجة كشف وقائع عن قيام إدارته العيا بأعمال فساد مالي، وكإفلاس بنك Mathew، أو ما شهدته المانيا كإفلاس بنك Hersstad نتيجة الفساد المالي إدارته العيا، والشأن نفسه في جنوب شرق آسيا مثل حدث الأزمة الإقتصادية الآسيوية في نهاية عام ١٩٩٧م حيث كشفت تلك الأزمة عن وجود إنحرافات كان من أهمها تقديم المؤسسات المالية والبنوك الكبرى لقروض ضخمة بعشرات المليارات من الدولارات للبنوك المحلية بجنوب آسيا في صورة قروض مقيدة الأجل لمدة ١٨ شهر، وقامت تلك البنوك المحلية بإستخدامها كمصدر رئيسي في تمويل عمليات إقراض متوسطة وطويلة الأجل، الأمر الذي أدى الي تهديدها بالإفلاس، هذا فضلاً عما حدث على المستوى العربي بظهور العديد من حالات الفساد المالى بدءًا بمشكلات بعض المصارف اللبنانية في السبعينات من القرن الماضى كمشكلتي إفلاس بنك إنترا، وتعثر بنك المشرق نتيجة سوء إستخدام إدارته العيا للأموال في أغراضهعم وتعاملاتهم الشخصية، وكذلك مشكلة سوق المناخ الخطيرة التي وقعت في الكويت في عام ١٩٨٢م والمتعلقة بتداول الأوراق المالية والتي نتجت عن غياب الرقابة الجادة والمناسبة من قبل الأجهزة المشرفة على تلك السوق، وما حدث بالأردن من تعثر بنك البتراء في عام ١٩٨٩م، وكذلك ما شهدته مصر من أحداث شركات توظيف الأموال وتورط والتجارة (التجاريين) في مضاربات سوق الذهب العالمية

مما أدى الى تحقيق خسائر قدرت بحاولي ١٠٠ مليون جنيه، ومشكلة إنهيار بنك الإعتماد للتجارة، ومشكلات هروب العديد من رجال الأعمال بملايين الجنيهات المقترضة من البنوك المصرية جيث كشفت الوقائع عن مخالفات خطيرة في إجراءات منح القروض والتسهيلات الإئتمانية إجراءات حصول البنوك على الضمانات المناسبة وقضية نواب القروض الى آخر الأحداث التى تسببت في إحداث تغييرات واسعة في مهنة المحاسبة والمراجعة حبث أدت تلك المخالفات الى إنخفاض مدى مصداقية التقارير المالية للمستخدمين، ومن شم ظهور العديد من المصطلحات عن تلك المخالفات كمصطلح إدارة الأرباح (Earning Managment)، أو المحاسبة المتعسفة (Aggressive Accounting)، أو تمهيد الدخل (Income Smoothing)، أو لعبة الأرقام المالية (Financial Numbers Game)، أو التقارير المالية الإحتيالية Fraudlent) أو الممارسات المحاسبية الإبتكاريـة Financial Reporting) (Creative Accounting Practices)، أو المخالفات المحاسبية (Accounting Irregularities)(٢٦). وعليه عموماً فإن مثل هذه التصرفات تؤكد ضرورة اهمية المحاسبة القضائية لدورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري بغرض إعادة الثقة عند المستثمرين واصحاب المصالح والمجتمع باكمله ولتحقيق إستمرارية المنشآت.

نتائج الدراسة:-

تمثلت نتائج هذه الدراسة في الآتي:

١/ للمحاسبة القضائية دور مهم وأساسي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وذلك من خلال ما يمكن أن تقدمه من تقييم للأداء المالي والتقرير عنه من قبل إدارات المنشآت التنفيذية عن طريق جمع وتحليل الأدلة المالية وبإستخدام الآليات المتعلقة بالكشف عن أي ممارسات غير أخلاقية تتعلق بقضايا الغش والإحتيال والفساد المالي أو فيما يُعرف بممارسة إدارة الأرباح.

٢/ وبناءً على النقطة أعلاه تعتبر المحاسبة القضائية وسيلة من الوسائل المهمة التي
 تساعد في الحماية والحد من جرائم الإحتيال المالي والفساد الإداري والتي تعتير من

- أخطر الجرائم التي تسببت في ظاهرة إفلاس العديد من الشركات وهي ظواهر بدورها تتسبب في عمليات الإنهيار الإقتصادي في الدول والمجتمعات.
- ٣/ للمحاسب القضائي دوره المهم والذي من خلاله يمكن مساعدة المشروعات والمنظمات في وضع نظم رقابة داخلية قوية عن طريق ما يتميز به من مهارات فنية وبشرية ومعرفية يكتسبها من خلال ممارساته المتخصصة في هذا المجال.
- ٤/ للمحاسب القضائي دوره المهم في جمع وتحليل وتقييم وتفسير الأدلة الخاصة بالمشاكل المالية بشكل واضح وتوصيل النتائج للجهات ذات الإختصاص كالمحاكم ومجالس الإدارات أو أي جهات أخرى قضائية أو تنفيذية إسهاماً منه في حل الخلافات والنزاعات.
- ه/ يستطيع المحاسب القضائي عن طريق استخدامه طرق قياس ممارسة الأرباح الكشف عن الممارسات الغير صحيحة واللاأخلاقية بما يساعد في تحقيق سلامة إقتصاديات المنشآت واإستمراريتها في دنيا أعمال اليوم المعقدة والمتغيرة على الدوام.
- ٦/ تساعد المحاسبة القضائية في ضمان التعامل بطريقة عادلة بين المساهمين والإدارة والعاملين والدائنين وجميع أصحاب المصالح بما يزيد في طمأنتهم وثقتهم في منشآتهم.
- ٧/ يمكن للمحاسبة القضائية أن تحقق إشرافاً خارجياً فعالاً يهدف الى ضبط الأداء المالي والسلوك الأخلاقي في جميع مستويات الإشراف الإداري والتنفيذي في الشركات وذلك من خلال ما تتضمنه من أساليب وآليات تساعد في كشف الغش والفساد.

التوصيات:

تتمثل توصيات الدراسة في الآتي:

- ١ ضرورة الإهتمام بالمحاسبة القضائية بشكل أوسع من قبل جهات الإختصاص ومن قبل المساهمين وأصحاب المصالح جميعهم بغرض التأكد من سلامة إقتصادياتهم إستثماراتهم ومن ثم إستمرارية المنشآت.
- ٢-يجب على المنظمات المهنية إصدار إرشادات أكثر وأوضح بخصوص المشكلات اللاأخلاقية فيما يتعلق بإدارة الأرباح وما يمكن أن تؤدي اليه عند ممارساتها الى نتائج وخيمة تتسبب في إنهيار المنشآت.
- ٣-ضرورة إهتمام المساهمين وأصحاب المصالح بضمان الأداء الفعال من قبل مسؤولي إدارات المنشآت ومنع إستغلال السلطات المتاحة لهم بغرض تحقيق مكاسب غير مشروعة أو المتاجرة بمصالحهم.
- ٤ العمل الدؤوب من جهات الإختصاص وأصحاب المصالح لرفع مستوى الأداء الأخلاقي مع المساهمة في نشر القيم والسلوك الأخلاقي في داخل المنشآت.
- حيجب على الجهات المهتمة والمنظمات العمل على ضمان التعامل على وجه العدالة
 في جانب المساهمين والدائنين والعاملين وجميع أصحاب المصالح.
- 7-العمل على تحقيق الإستفادة القصوى من فاعلية آليات وأساليب المحاسبة القضائية بغرض تحقيق أعلى قدر لفاعلية أفراد الإدارات والعاملين بالمنشآت وكذلك على التأكد من أنهم يتصفون بدرجات عالية من قيم النزاهة والحيدة والإستقامة.
- ٧-التأكد من عنصر الشفافية في جميع معاملات وعمليات المنشآت وأن إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية تتم على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد المالي واللاأخلاقي بغرض محاربته وعدم السماح بوجوده لتحقيق سلامة إقتصاديات المنشآت.

المراجع:

- دراسة مجدي مليجي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات واثرها على جودة القوائم المالية المنشورة لتدعيم سوق الاوراق المالية المعربة ، رسالة دكتوارة في المحاسبة (غير منشورة) كلية التجارة جامعة بنها، ٢٠١٠م.
- الجيلاوي فتاح محمد ٢٠١٢م، دور مثلث الإحتيال المالي في بناء استراتيجية مكافحة الفساد (دراسة قانونية) المؤتمر العلمي الأول لديوان الرقابة، جمهورية العراق ديوان الرقابلة المالية مارس ٢٠١٢م.
- الجيلي مقداد أحمد، جميل وافي نذار، دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسيل الأموال، دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفدرالي قدمت الى المؤتمر العلمي الثاني عشر بكلية الإدارة والإقتصاد في الجامعة المستنصرية لسنة ٢٠١٢م بالعراق.
- قنديل و ربا ابراهيم عيسي ٢٠١٤ المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الاردنيين لممارسة المحاسبة القضائية رسالة ماجستير (غير منشورة) حدارا الاردن.
- د. عصمت أنور صحاح، إتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك، مصر القاهرة، دار النشر للجامعات، ٢٠١٤م.
- د. عاطف محمد أحمد أحمد، دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري، مصر جامعة بني سويف، كلية التجارة، ٢٠١٥م.

الدوريات:

- سامي مجدي محمد، دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الإحتيال والخداع المالي، دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة جامعة الزقازيق، المجلد الرابع والعشرون العدد الأول، يناير ٢٠٠٢م.
- د. إحسان بن صالح المعتاذ، انهيار شركة انرون وأزمة أخلاقيات الأعمال، جامعة أم القرى (٢٠٠٣)، بريد الكتروني: ealmoa+٩٢@yahoo.com

- شرارة عفيف ٢٠٠٥، الخبرة الفنبة لدى المحاكم، مجلة المحاسب المجاز، الفصل الثالث العدد ٢٢.
- كريم عبد الحفيظ محمد كريم والطاهر عبدالراقي حسين المحاسبة والمراجعة الجنائية كمجال جديد في مهنة المحاسبة مجلة دراسات في المال والاعمال جامعة الجبل الغربي غريان، العدد ٧، ٢٠٠٥م.
- السيسي، نجوى أحمد، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية، دراسة ميدانية الجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس العدد الأول، يناير ٢٠٠٦م.
- د. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية، مصر جامعة الإسكندرية، جويلية كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد ٢، المجلد ٥٤.
- الدعوار، جبر ابراهيم: أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الإقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية، دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد رقم ١٦، العدد الأول، غزة، فلسطين، حانقي، (٢٠٠٩)م.
- محمد عماد صلاح، الزهراء الشحات، ادارة الأرباح، مصر، القاهرة، جامعة القاهرة، كلية الدراسات العليا، (٢٠٠٩)م.
- القثامي فواز سمير، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، مصر، الإسكندرية، جويلية جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد ١، المجلد ٤٧، ٢٠١٠م.
- الجبوري نصيف الخالدي صلاح، دور المحاسبة القضائية في اكتشاف الإحتيال المالي، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلة ١٩ العدد ٧٠، ٢٠١٢م.
- الجيلي مقداد احمد المحاسبة القضائية وامكانية تطبيقها في العراق ، مجلة تنمية الرافدين ١٠٧ مجلد ٣٤ لسنة ٢٠١٢ م.
- فداوي أمين: قياس ممارسة ادارة الأرباح في الشركات المساهمة في بورصة الجزائر، جامعة باجي مختار، مجلة التنظيم والعمل، العدد ٤، (٢٠١٥)م.

- أحمد بركة العتيبي ويوسف عبدالله الزيدي

Y . . T PT, HTM (http://www.ksuqaseem/accounting/injasat).

المراجع الأجنبية:

- Mulrord, C. and Comiskey, E: "The Financial Numbers Game", John Wiley & Sons, Inc., Canada, Y...Y.
- Nunn, Us j McGtlire, Brain, with comb, corrie Forensic Accountants. Financial investigators, Journal of Business and economics Research, Vol £, No Y, (February Y • ٦).
- Houk, Kranacher, Robertson Forensic Accounting as an investigative tool: Developing and model curriculum for fraud and Forensic Accounting. AICPA Expert witness * · · · · p * (Ethics) the CPA journal, vol ۱ *, No •, (* · · *). Or consultant CAICPA practices •. Guide ۱ 1 www.aicpa.org.
- BhasinMadan Forensic Accounting Anew paradigm for Niche consulting accounting and auditing the chartered accountant, (۲۰۰۷).
- Ramasmay, Vintia: Itouston, Thomas New frontiers: Trading Forensic accountants within the accounting program journal of college teaching and learning volume £, No 4, (Y · · V).

الهوامش

- 1. Ramaswamy/itouston, Thomas, New frontniers: Trading forensic Accounting within the accounting program journal of college teaching and learning volume £, No 4, (Y.V) pp. T1-TA.
- Y. D.IARRY Forensic Accounting Appearing in The Liter Litterateur
- ٣. D.larry, Appsfolou, Nicholas. For PnicAccounting Anew Grew Area in accounting, ohio cap journal.vol (issue ۳ sep ۲۰۰۲) P ٦١.
 ٤. المرجع السابق ، ص ٦١.
- economics research, Vol No ٤, Feb ۲۰۰٦, P ۱.
- المرجع السابق . Nunn (۲۰۰٦) p1
- v. Houk, Kranacher, Robertson: Forensic Accounting as an investigative tool, Developing and model curriculum for fraud and forensic accounting, (۲۰۰۱) P ۱.
- ۸. Ramaswamy (۲۰۰۷), P ۳۳. مرجع سابق
- ۹. Sigel ToolG & Jack. Shim: Accounting hand book £th edition Barron's, Educational service, INC, (۲۰۰۱) PP٤٣٣-٤٤٥.
- 11. د.عاطف محمد أحمد أحمد ، دراسة تحليلة لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري، مصر جامعة بني سويف كلية التجارة، (٢٠١٥) ص ١٨.
 - ۱۱۲. أحمد بركة العتيبي ويوسف عبدالله الزيدي. http//www.ksuqaseem/accounting/injasat)
 - ۱۳. د. إحسان بن صالح المعتاذ، انهيار شركة انرون وأزمة أخلاقيات الأعمال، جامعة أم القرى، بريد الكترونى: ealmoa+9 ۲@yahoo.com

- ١٤. د. عاطف محمد أحمد أحمد، مرجع سابق، ص ١٩.
- ١٥. فداوي أمين: قياس ممارسة ادارة الأرباح في الشركات المساهمة في بورصة الجزائر،
 جامعة باجي مختار، مجلة التنظيم والعمل، العدد ٤، (٢٠١٥) ص ٤-٥.
- 17. الدعوار، جبر ابراهيم: أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الإقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية، دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد رقم 17، العدد الأول، غزة، فلسطين، حانقى، (٢٠٠٩) ص ٨٢٣.
- 10. د. سمير كامل محمد عيسى: أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية، مصر، جامعة الإسكندرية، جويلية كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد ٢، المجلد ٥٤، (٢٠٠٨) ص ١٥.
 - ١٨. محمد عماد صلاح، الزهراء الشحات، ادارة الأرباح، مصر، القاهرة، جامعة القاهرة، كلية الدراسات العليا، (٢٠٠٩) ص ٥.
 - (١) الداعوري جبر ابراهيم، مرجع سابق ص ٨٢٣.
- (۲) عيسى سمير كامل محمد: أثر جودة المراجعة على عملية إدارة الأرباح، مرجع سايق، ص ١٣.
 - ١٩. د. سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص ١٣.
- ٢٠. القثامي فواز سمير، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، مصر، الإسكندرية، جويلية جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد ١، المجلد ٢٠١٠، ٢٠١٠، ص ٢٤٩.
 - ٢١. المرجع السابق ص ٢٤٩.
 - ۲۲. د. سمیر کامل محمد عیسی، مرجع سابق، ص ۱٤.
- ٢٣. د. مجدي محمد سامي: دور المحاسبة القضائية في تشخيص وإكتشاف عمليات الإحتيال
 والخداع المالي، مصر، جامعة الزقازيق/،مجلة كلية التجارة، العدد الأول، (٢٠٠٢) ص ١٤٤.
 - ٢٤. العتيبي، ويوسف عبدالله الزيدي، مرجع سابق، ص ٦.
 - ۲۰. د. عصمت أنور صحاح، إتجاهات حديثة في المراجعة وحوكمة البنوك، مصر القاهرة، دار النشر للجامعات، ۲۰۱۶م، ص ۲۰۱۸.
- Ya. Mulrord, C. and Comiskey, E: "The Financial Numbers Game", John Wiley & Sons, Inc., Canada, Yaar, PP T-a.