

" أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل  
المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلى "

**“The impact of the integrating of the methods of  
Forensic accounting in the internal audit stages  
on the efficiency of the internal auditor”**

د/ محمد عبد المنعم محمد الشواربى

أستاذ المحاسبة المساعد

بالمعهد العالى لعلوم الحاسب ونظم المعلومات

٢٠١٨

## " أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلى "

د/ محمد عبد المنعم الشواربى  
أستاذ المحاسبة المساعد بقسم المحاسبة  
بالمعهد العالى لعلوم الحاسب ونظم المعلومات

مستخلص :

الهدف: تمثل الهدف الرئيسى لهذا البحث فى توضيح العلاقة التأثيرية لادماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلى فى أداء مهام وظيفته لحد من الغش والاحتيال المالى ولتحقيق الملاءمة والموثوقية فى القوائم المالية .

التصميم والمنهجية : طرح الباحث خطة نظرية و تطبيقية متكاملة لبيان أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلى ، حيث تم تعميم هذه الخطة فى ثلاثة محاور أساسية لتحقيق أهداف هذا البحث ، حيث تحددت هذه الدراسة فى دراسة نظرية للاطار المفاهيمى لبيان العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية ، ووضع إطار مقترح لادماج أساليب المحاسبة القضائية فى المراجعة الداخلية وإخضاع هذا الاطار للدراسة التطبيقية كمنطلق لتحليل العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية وأثر هذه العلاقة على كفاءة المراجع الداخلى .

النتائج : توصل الباحث الى مجموعة من النتائج من الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية من أهمها وجود علاقة طردية الى حد كبير بين إدماج أساليب المحاسبة القضائية (تحليل البيانات ، التحريات ، زيارة الموقع ، بروتوكول منع الاحتيال ، تقدير مخاطر الاحتيال) فى مراحل المراجعة الداخلية (التخطيط ، العمل الميدانى ، التقارير ) وبين تحسين كفاءة المراجع الداخلى .

تطبيقات عملية : تم إخضاع الدراسة النظرية فى هذا البحث للتطبيق من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة من شركات المراجعة (المراجعين الخارجيين) والمراجعين الداخليين بهدف إستنتاج الانعكاسات الايجابية والسلبية لادماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلى .

الاصالة والاضافة : تعد هذه الدراسة من الدراسات العلمية الحديثة فى البيئة المصرية خاصة فى بيان العلاقة بين إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية وبين تحسين كفاءة المراجع الداخلى ، والتي إنتهت الى أهمية تطبيق اساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية لتأثيرها الايجابى على كفاءة المراجع الداخلى.

الكلمات الدالة: أساليب المحاسبة القضائية، مراحل المراجعة الداخلية، كفاءة المراجع الداخلى.

## أولا : مشكلة البحث:

فى ظل الممارسات الادارية والمالية من قبل إدارات بعض الشركات التى تضر بمصلحة المستثمرين وباقى أصحاب المصلحة ووجود حالات التلاعب والفساد ، تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات جسام مع بدايات القرن الحادى والعشرين، حيث عصفت بها مشاكل انهيار العديد من المنشآت العالمية مثل Xerox ، WorldCom ، Enron ، Parmalat ، نتيجة فساد ادارتها العليا، وفشل المراجعين الخارجيين بل وتواطؤ بعضهم فى الكشف عن تلك التجاوزات واتخاذ الإجراءات المهنية الملائمة، الأمر الذى وجه الأنظار نحو التساؤل عن مدى فعالية معايير المحاسبة والمراجعة، ومدى جدوى الرقابة الخارجية والداخلية على حسابات تلك الشركات ، وتراجع مصداقية معديها ومراجعيها الامر الذى أدى الى انخفاض الثقة فى التقارير المالية وكذلك فى تقارير المراجع الخارجي ، وتضليل مستخدمى تلك التقارير المالية بشأن أداء هذه الشركات وقدرتها على تحقيق الارباح نتيجة إهمال وتقصير المراجع فى أداء واجباته المهنية الامر الذى أدى الى الاساءة لمهنة المحاسبة والمراجعة .<sup>(1)</sup> ،

ومن هنا تنطلق فكرة البحث من النتائج التى توصلت اليها دراسة حول الاحتيال العالمى ( ACFE 2014 ) والتى سلطت الضوء على أن المراجعة الداخلية تعتبر ثالث أكثر

الطرق شيوعا لاكتشاف الاحتيال المالى ، بالاضافة الى أنه تعتبر المراجعة الداخلية من أعلى خمسة ضوابط للحد من متوسط خسائر الاحتيال والغش المالى . وبالرغم من الاهتمام بالدور المعاصر لمهنة المراجعة الداخلية إلا أن هناك العديد من التحديات التى تواجه كفاءة وإستقلال المراجع الداخلى مما ينتج عنه العديد من الازمات المالية والاضرار بمصالح المستثمرين ، الامر الذى دفع الباحث الى دراسة اثر العلاقة التكاملية بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة المراجع الداخلى موضوعا لهذا البحث .

وبناء على ماسبق يمكن للباحث صياغة مشكلة البحث فى التساؤلات التالية :

- أ - هل تتوافق أساليب المحاسبة القضائية مع طبيعة المراجعة الداخلية ؟
- ب - الى أى مدى يمكن أن تتكامل أساليب المحاسبة القضائية مع مراحل المراجعة الداخلية ؟
- ج - هل يؤدى إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية الى تحسين كفاءة المراجع الداخلى ؟

#### الدراسات السابقة :

من أجل خدمة أهداف البحث قام الباحث بتقسيم الدراسات السابقة الى مجموعتين من الدراسات وبالشكل الذى يخدم محاور البحث الذى نحن بصدده ، حيث خصصت المجموعة الاولى من الدراسات السابقة لتحليل طبيعة العلاقة بين المحاسبة القضائية وجودة التقارير المالية من خلال الحد من الغش والاحتيال المالى ، والمجموعة الثانية من الدراسات السابقة فقد تم تخصيصها لبيان مدى الارتباط بين المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية ودورها فى منع وإكتشاف الغش والاحتيال المالى .

المجموعة الاولى من الدراسات السابقة التى قامت بدراسة العلاقة بين المحاسبة القضائية وجودة التقارير المالية من خلال الحد من الغش والاحتيال المالى :

#### ١ - دراسة (صفوان ، ٢٠١٧) (٢)

عنوان الدراسة : دور المحاسبة القضائية فى زيادة جودة التقارير المالية  
هدف الدراسة :هدفت الدراسة الى التعرف على مفهوم المحاسبة القضائية

ودورها فى زيادة جودة التقارير المالية ، وتكمن أهمية البحث فى ان المحاسبة القضائية تحقق الفائدة للإدارة والمستثمرين بالإضافة الى تضييق فجوة الثقة بين هذه الاطراف وتعمل على تأييد الدعاوى القضائية ، وإستخدام الباحث المنهج الاستنباطى الاستقرائى التاريخى والمنهج الوصفى التحليلى لتحليل الاستبانة الميدانية .

نتائج الدراسة : وقد توصل الباحث الى النتائج التالية أن المحاسبة القضائية تساعد فى حماية الاصول والموارد المختلفة عن طريق إجراء التحريات اللازمة عن الانشطة غير القانونية ، وبناء على نتائج الدراسة أوصى الباحث بضرورة زيادة مستوى الاهتمام بالمحاسبة القضائية فى السودان وضرورة وضع المحاسبة القضائية وإطارها النظرى ضمن مقررات الدراسة الجامعية فى السودان .

## ٢- دراسة ( ابراهيم ، ٢٠١٧ )<sup>(٣)</sup>

عنوان الدراسة : تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالى بمنظمات الاعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية .

هدف الدراسة : يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى: صياغة إطار فكري مقترح لتطوير دور المراجعة القضائية لمنع أو الحد من الغش والاحتيال والفساد المالى وتحديد انعكاس ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية.

وتحقيقاً لهذا الهدف تناول البحث مفهوم المراجعة القضائية وطبيعة الخدمات التى تقدمها والليات التى تعتمد عليها لمواجهة الانواع المختلفة من الغش والاحتيال والفساد المالى بمنظمات الاعمال المختلفة، وذلك من خلال صياغة مجموعة من الفروض التى يعتمد عليها البحث ، لاختبار مدى صلاحية الاطار الفكرى المقترح لتطوير دور المراجعة القضائية للتغلب على مشكلة البحث، والذي يعتمد على اربعة ابعاد رئيسية وهى : البعد الاول : ضرورة توفر متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة القضائية ، وذلك من خلال ستة متطلبات يجب توافرها منها : الاهتمام المستمر بتقديم خدمات البحث والتقصي، واصدار معيار مراجعة متخصصة فى هذا الشأن، البعد الثانى : تحديد الصفات الواجب توافرها فى المراجع القضائى، البعد الثالث : تحديد أنواع الغش والاحتيال والفساد المالى التى يجب مواجهتها، البعد الرابع : تحديد انعكاس تطوير المراجعة القضائية على مصداقية المعلومات المحاسبية .

نتائج الدراسة : وقد تم اختبار الفروض المعبرة عن الإطار المقترح للتطوير من خلال الدراسة الاختبارية على عينة مكونة من ( ١١٤ ) مفردة ممثلة لثلاثة فئات تعكس الاطراف المختلفة المرتبطة بمشكلة البحث، وباستخدام الاساليب الاحصائية المناسبة، ومنها اسلوب **Mann Whitney** ، فقد ثبت صحة فروض البحث، وبالتالي صحة الإطار الفكري المقترح لتطوير المراجعة القضائية، وبالتالي القدرة على تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية.

٣- دراسة ( خليل ، ٢٠١٧ ) (٤)

عنوان الدراسة : المحاسبة القضائية ودورها فى اكتشاف عمليات الاحتيال المالى فى الشركات الصناعية المساهمة .

هدف الدراسة : هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على مفهوم واساليب المحاسبة القضائية ، وبيان المقصود بالاحتيال المالى ، وبيان دور المحاسبة القضائية فى اكتشاف عمليات الاحتيال المالى فى الشركات الصناعية المساهمة الصناعية .

ولتحقيق هذه الدراسة تم إتباع المنهج الوصفى فى عرض البيانات والمنهج التحليلى فى تحليل نتائج الدراسة وقام الباحثان بتصميم إستبانة مكونة من (٦٩) فقرة موزعة على أربع مجالات وحسب المتغيرات المستقلة ، وتم توزيع الاستبانة على عينة عشوائية مكونة من (١٩٠) محاسب قانونى ممن زاول المهنة بشكل فعلى ، وتم تجميع عدد (١٨١) إستبانة من اصل عينة الدراسة وتم إستبعاد (١١) إستبانة لعدم إكمالها ، أى أن عدد أفراد العينة الخاضعة للتحليل أصبح (١٧٠) وبنسبة %89.5 من أصل العينة .

نتائج الدراسة : توصلت الدراسة الى العديد من النتائج كان أهمها : وجود دور للمعرفة والمهارات المحاسبية ، المعرفة والمهارات الخاصة بالمراجعة ، والمعرفة والمهارات القانونية ، ومهارات التحرى وبشكل واضح فى غكتشاف عمليات الاحتيال المالى فى الشركات الصناعية المساهمة العامة .

وقد اوصت الدراسة بضرورة اهتمام الباحثين بدراسة موضوع المحاسبة القضائية لما لها من دور فى اكتشاف عمليات الاحتيال المالى ، ضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائى فى كل من المحاكم ولجان الاعتراض بدوائر الضرائب ، وتطوير المناهج الدراسية بأقسام المحاسبة بالجامعات العربية ، والتمييز بين المحاسب القضائى والمحاسب القانونى والعمل على تحقيق التعاون والتكامل بينهما .

#### ٤- دراسة ( محجوب ، ٢٠١٧ ) (٥)

عنوان الدراسة : مدى تطبيق المراجعة القضائية في فصل الدعاوى والمنازعات الخاصة بالمخالفات المالية في المحاكم السودانية (دراسة ميدانية استكشافية)

هدف الدراسة : تتمثل أهداف البحث في التحقق من تطبيق المراجعة القضائية في البيئة السودانية وأوجه الاختلاف بينها والمراجعة الخارجية، والتحقق من مدى استعانة المحاكم السودانية بالمراجعين في فصل الدعاوى والمنازعات المالية، وفيما إذا كانت تلك المحاكم تميز بين خدمات المراجع القضائي وخدمات غيره من المراجعين. هذا بجانب التحقق من وجود كيان مستقل للمراجعين القضائيين.

و لدراسة المشكلة وتحليل البيانات واختبار الفرضيات، اعتمد الباحث على إجراء دراسة ميدانية باختياره لعينة من مجتمع الدراسة حصل منها على العديد من البيانات وقام بتحليلها،

نتائج البحث : وتوصل إلى عدد من النتائج منها: قبول المحاكم السودانية لخدمات الدعم القانوني من المراجعين، وعدم تفريق المحاكم السودانية عند استعانتها بالمراجعين بين المراجع القانوني المالي والمراجع القضائي، وعدم وجود كيان خاص بالمراجعين القضائيين بالسودان.

وبناء على ذلك تم تحليل واختبار الفرضيات حيث ثبتت صحتها. وإستنادا على النتائج أوصى الباحث بالآتي: على المحاكم السودانية عند استعانتها بالمراجعين التفريق بين المراجع القضائي والمراجع المالي حسب نوعية الدعوى والنزاع، وتأسيس كيان منفصل للمراجعين القضائيين بالسودان، وتكثيف تدريب القضاة والعاملين في المجال القضائي والقانوني على المراجعة القضائية، وتدريب وتأهيل المراجعين الذين لديهم الرغبة ليصبحوا مراجعين قضائيين، والمراجعين الحكوميين على مهارات التحري والتقصي المحاسبي والقانوني وغيرها من المجالات ذات الصلة بالمراجعة القضائية.

#### ٥- دراسة : (Anuolam O. M, 2016)(٦)

عنوان الدراسة : المحاسبة القضائية والازمة المالية فى نيجيريا

#### Forensic Accounting and Financial Crisis in Nigeria

فى الوقت الراهن يوجد زيادة كبيرة فى الجرائم المالية والاقتصادية عبر أقطار العالم وبخاصة نيجيريا لايكاد يمر يوم بدون التقرير عن جرائم مالية ، ولذلك اصبحت المحاسبة القضائية هى موضوع الساعة بالنسبة للبحث العلمى والعلاج للجرائم المالية .

هدف الدراسة : هدفت هذه الدراسة الى فحص دور المحاسبة القضائية فى مواجهة الزيادة المطردة فى الجرائم المالية والممارسات الاحتيالية فى نيجيريا ، مع رؤية متقدمة لبعض الحلول ، وقد تم توزيع ٩٠ قائمة إستبيان عادت كاملة وصحيحة بواسطة عينة البحث ، وتم إستخدام تحليل الانحدار ، ومعامل الارتباط لتحليل البيانات .

نتائج الدراسة : أوضحت نتائج الدراسة أن للمحاسبة القضائية دور هام فى مواجهة زيادة الممارسات الاحتيالية فى نيجيريا وبناء على هذه النتائج توصى الدراسة بأن تتبنى الحكومة الزام الجامعات بتدريس المحاسبة القضائية ضمن المناهج المحاسبية بكليات التجارة ، وخلق بيئة قابلة لتطبيق آليات المحاسبة القضائية فى الدولة .

#### ٦- دراسة : (Nkama and Onoh, 2016) (٧)

عنوان الدراسة: المحاسبة القضائية و أداء مجلس الادارة فى الصناعة المصرفية النيجيرية

**Forensic Accounting and Board Performance in the Nigerian Banking Industry.**

هدف الدراسة : وقد تناولت هذه الدراسة العلاقة بين المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات، و تم استخدام الدراسة الاستقصائية واستخدمت المصادر الأساسية فى توليد البيانات لهذا البحث .وركزت هذه الدراسة على خمسة عشر ( 15 ) موظفاً فى PLC First Bank فى المقر الرئيسي بمارينا لاجوس من قسم المالية والرقابة فى البنك .

نتائج الدراسة : وكشفت النتيجة المنبثقة عن نتائج هذه الدراسة أن هناك علاقة إيجابية كبيرة بتطبيق المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات مقاسة بأداء مجلس الإدارة . ويعنى ذلك أن تطبيق المحاسبة القضائية ينطوي على إمكانية تحسين إدارة الشركات من خلال تعزيز أداء مجلس الإدارة، وعليه، تخلص الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية تعد عنصراً أساسياً لضمان حسن إدارة الشركات فى المصارف .ولذلك، أوصى بأن يكون هناك فصل بين واجبات أعضاء المجلس .وسيضمن ذلك تشكيل المجالس بصورة سليمة مما يعزز من حسن إدارة الشركات فى المصارف النيجيرية.

#### ٧- دراسة ( الهادى ، ٢٠١٦ ) (٨)

عنوان الدراسة : المحاسبة القضائية ودورها فى الحد من ممارسة إدارة الأرباح

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

- توضيح الدور الذي تقوم به المحاسبة القضائية في مجال دعم المحاكمات وكتابة التقارير وتتبع الأحداث وجمع الحقائق والبيانات ووضع الاستراتيجيات التي تفيد في مجال منع واكتشاف الغش والفساد المالي والإداري.
- توضيح الطرق التي يتم من خلالها إكتشاف عمليات ممارسة إدارة الأرباح التي تعتبر أداة من أدوات الخداع والغش المحاسبي في التقارير والتقارير المالية.
- ومن خلال النقطين أعلاه توضيح مدى أهمية المحاسبة القضائية بإعتبارها فرع من فروع المحاسبة تم تناوله حديثا في مجموعة من الدراسات التي حققت تقدما كبير في مجاله مع ما يمكن أن تقدمه من دور في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

نتائج الدراسة : تمثلت نتائج هذه الدراسة في الآتي:

- 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 واستخدام الآليات المتعلقة بالكشف عن أي ممارسات غير أخلاقية تتعلق بقضايا الغش والإحتيال والفساد المالي أو فيما يعرف بممارسة إدارة الأرباح.
- وبناء على النقطة أعلاه تعتبر المحاسبة القضائية وسيلة من الوسائل المهمة التي تساعد في الحماية والحد من جرائم الإحتيال المالي والفساد الإداري والتي تعتبر من أخطر الجرائم التي تسببت في ظاهرة إفلاس العديد من الشركات وهي ظواهر بدورها تتسبب في عمليات الإنهيار الإقتصادي في الدول والمجتمعات.
- 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.
- 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 إسهاما منه في حل الخلافات والنزاعات.

- يستطيع المحاسب القضائي عن طريق استخدامه طرق قياس ممارسة الأرباح الكشف عن الممارسات الغير صحيحة والأخلاقية بما يساعد في تحقيق سلامة إقتصاديات المنشآت وإستمراريتها في دنيا أعمال اليوم المعقدة والمتغيرة على الدوام.
- تساعد المحاسبة القضائية في ضمان التعامل بطريقة عادلة بين المساهمين والإدارة والعاملين والدائنين وجميع أصحاب المصالح بما يزيد في طمأننتهم وثقتهم في منشآتهم.
- يمكن للمحاسبة القضائية أن تحقق إشرافا خا رجيا فعلا يهدف إلى 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.

وتتمثل توصيات الدراسة في الآتي:

- ضرورة الإهتمام بالمحاسبة القضائية بشكل أوسع من قبل جهات الإختصاص ومن قبل المساهمين وأصحاب المصالح جميعهم بغرض التأكد من سلامة إقتصادياتهم إستثماراتهم ومن ثم استمرارية المنشآت.
- يجب على المنظمات المهنية إصدار إرشادات أكثر وأوضح خصوص المشكلات للأخلاقية فيما يتعلق بإدارة الأرباح وما يمكن أن تؤدي إليه عند ممارستها إلى نتائج وخيمة تتسبب في إنهيار المنشآت.
- ضرورة إهتمام المساهمين وأصحاب المصالح بضمان الأداء الفعال من قبل مسؤولي إدارات المنشآت ومنع استغلال السلطات المتاحة لهم بغرض تحقيق مكاسب غير مشروعة أو المتاجرة بمصالحهم.
- العمل الدؤوب من جهات الإختصاص وأصحاب المصالح لرفع مستوى الأداء الأخلاقي مع المساهمة في نشر القيم والسلوك الأخلاقي في داخل المنشآت.

٨- دراسة (نسرين ، ٢٠١٥) (٩)

عنوان البحث : أثر تقنيات المحاسبة القضائية فى الكشف عن عمليات الاحتيال والغش فى التقارير المالية .

هدف البحث : تهدف هذه الدراسة الى بيان أثر تقنيات المحاسبة القضائية فى الكشف عن عمليات الاحتيال والغش فى التقارير المالية وذلك من خلال تطبيقها على الشركات المساهمة ويتفرع من هذا الهدف الرئيسى عدد من الاهداف الفرعية التالية :

- معرفة أثر استخدام تقنية أدوات المراجعة بمساعدة الكمبيوتر (CAATS) في الكشف عن عمليات الاحتيال والغش في التقارير المالية .
- دراسة أثر استخدام تقنية التنقيب عن البيانات (Data mining) في الكشف عن عمليات الاحتيال والغش في التقارير المالية .
- تحديد المعوقات التي تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن عمليات الاحتيال والغش في التقارير المالية .

ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتصميم إستبانة وفقا لاهداف الدراسة وفرضياتها وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع مراجعى الحسابات المرخصين والمزاولين لمهنة المراجعة والبالغ عددهم ( ٣٨٤ ) مراجعا بداية من عام ٢٠١٥ ، وتم إختيار عينة عشوائية بنسبة ٥٠% من مجتمع الدراسة ، حيث تم توزيع (١٩٢) إستبانة على افراد العينة وإسترداد (١٣١) إستبانة ، وتم إستبعاد (١١) إستبانة لعدم إكمال إجاباتها وبذلك تكونت عينة الدراسة من (١٢٠) مراجعا . وقد إستخدمت أساليب إحصائية متعددة من خلال برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات وإختبار الفرضيات .

**نتائج الدراسة :** توصلت الدراسة الى ان تطبيق تقنية ادوات المراجعة بمساعدة الكمبيوتر يؤثر في الكشف عن عمليات الاحتيال والغش في التقارير المالية في الشركات المساهمة ، وقد تبين هذا التأثير بصورة واضحة من خلال إنجاز أعمال المراجعة بشكل أفضل . وأن تطبيق تقنية التنقيب عن البيانات يؤثر في الكشف عن عمليات الاحتيال والغش في التقارير المالية في الشركات المساهمة ، وقد تبين هذا التأثير بصورة واضحة من خلال التنقيب عن أكبر كمية ممكنة من البيانات بحث عن معلومات جديدة خفية .

المجموعة الثانية من الدراسات السابقة التي إهتمت بالعلاقة بين المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية ودورها في منع وإكتشاف الغش والاحتيال المالي :

١ - دراسة : (Stephen Ojek, 2017) (١٢)

عنوان الدراسة: جودة المعلومات المحاسبية وخصائص المراجعة الداخلية في نيجيريا .  
Quality of Accounting Information and Internal Audit Characteristics in Nigeria.

هدف الدراسة : إن الهدف الرئيسي للمحاسبة هو تقديم معلومات محاسبية تتسم بالجودة الى متخذي القرارات فى المنظمات الاقتصادية لمساعدتهم فى عملية صنع القرار ، وتعتبر جودة المعلومات المحاسبية نتاج ممارسات هذه المنظمات لحوكمة الشركات وتطبيقها ، ونتيجة للزامات المالية التى إجتاح العالم فى الاونة الاخيرة والتى وجهت إصابع الاتهام الى المحاسبة والمراجعة وفقدان الثقة فى كل من التقارير المالية وتقرير مراجع الحسابات الخارجى ، وفى محاولة للتغلب على هذه المشكلات تحول إنتباه المتخصصون الى أهمية المراجعة الداخلية كأحد العوامل الهامة فى حوكمة الشركات حتى يمكن إعادة الثقة مرة اخرى من جانب مستخدمى تلك التقارير المالية .

تهدف هذه الدراسة إختبار العلاقة بين وظيفة المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية فى الشركات ، وقد تم تصميم قائمة إستبيان وتوزيعها على المراجعين الداخليين فى شركات المراجعة الاربعة الكبرى ، وقد تم إستخدام تحليل الانحدار الخطى ضمن حزمة البرامج الاحصائية ( spss ) .

نتائج الدراسة : وقد إنتهت الدراسة الى وجود علاقة بين خصائص المراجعة الداخلية وجودة المعلومات وقد اوصت الدراسة الى أنه لتوفير المصدقية فى التقارير المالية يجب إصدار تشريع يقضى بضرورة إرفاق تقرير المراجعة الداخلية بالتقارير المالية .

٢ - دراسة ( Cecilia,2017) (١٣)

عنوان الدراسة : هل تتأثر جودة التقارير المالية بنظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية

**Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit?**

هدف الدراسة : الهدف من هذه الدراسة هو دراسة وتحليل أنظمة الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية للوحدات الحكومية المحلية.

أهمية الدراسة: وترجع أهمية البحث كمدخل للوحدات الحكومية المحلية لتحسين الرقابة الداخلية وزيادة فعالية وظيفة المراجعة الداخلية وتحسين جودة التقارير المالية ، وقد تم الحصول على البيانات من ٦٦ وحدة حكومية من ١٥ منطقة ومدينة فى أندونيسيا ، وقد تم دراسة بيانات التحليل باستخدام تحليل المسار.

نتائج الدراسة : وقد إنتهت الدراسة الى أن نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية جزئيا وفي وقت واحد يكون لها تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية المالية.

### ٣- دراسة (Oyebisi Ogundana, 2017) (١٤)

عنوان الدراسة : جودة المعلومات المحاسبية و خصائص المراجعة الداخلية

#### **Quality of Accounting Information and Internal Audit Characteristics.**

هدف الدراسة : الهدف الأساسي للمحاسبة هو توفير معلومات محاسبية جيدة موثوقة وتساعد على اتخاذ القرارات ، ويأتي مستوى جودة هذه المعلومات المحاسبية من ممارسات حوكمة الشركة ، وبالتالي يجب التأكيد على أهمية حوكمة الشركات في الشركات خاصة وأنه في الآونة الأخيرة ، وفي أعقاب الأزمات المالية العالمية والتي أسفرت عن فشل المحاسبة والمراجعة في تحقيق الانذار المبكر من هذه الازمات، مما أسفر عن مشكلات محاسبية لكثير من الشركات ، وقد تم الاهتمام نحو وظيفة المراجعة الداخلية كعامل مهم في هيكل حوكمة الشركات. ولذلك بحثت هذه الدراسة عن مدى العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ونوعية المعلومات المحاسبية للشركات. واعتمدت الدراسة على أداة البحث المستخدمة وهي استبيان كانت توزع على للمراجعين الداخليين في مكاتب المراجعة لل"الأربعة الكبار". وتم استخدام تحليل الانحدار الخطي في تحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

نتائج البحث : كشفت النتائج أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص المراجعة الداخلية ونوعية المعلومات المحاسبية. كما كان من توصيات الدراسة من أجل توفير المصدقية في التقارير المالية ، يجب أن يكون هناك الزام بإرفاق تقرير مراجعي الحسابات الداخليين مع التقارير المالية.

### ٤- دراسة : (NWANYANWU ,2017) (١٥)

عنوان البحث : ممارسات جودة المراجعة و إعداد التقارير المالية في نيجيريا

#### **Audit Quality Practices and Financial Reporting in Nigeria.**

هدف الدراسة: هدفت هذه الدراسة الى إختبار تأثير ممارسات جودة المراجعة على التقارير المالية في نيجيريا، وقد تم جمع البيانات من خلال قوائم الاستبيان التي تم توزيعها على شركات المراجعة، وقد تم إجراء تحليلات متعددة المتغيرات باستخدام الاحصاء الوصفي ، معامل بيرسون، معامل الارتباط، الانحدار التدريجي المتعدد .

نتائج الدراسة : تشير النتائج التي إنتهت اليها الدراسة الى وجود علاقة قوية ذات دلالة إحصائية بين مقاييس جودة المراجعة والتي تتمثل في ( إستقلال المراجع ، التدريب التقني ، وكفاءة الاداء والتعاقد ) وبين التقارير المالية والتي يتم قياسها من حيث درجة الموثوقية والموثوقية على التقارير المالية في إتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية على إختلاف أنواعهم وأهدافهم .

كما توصلت الدراسة الى أن استقلال المراجع لديه أعلى قوة تفسيرية للتغيرات في موثوقية التقرير المالي ( ٤٧,٩ % ) ، بالإضافة إلى ذلك ، فإن نموذج الانحدار التدريجي المتعدد مع استقلال المراجع الوحيد أفرز أعلى قيمة لمصدقية التقرير المالي ، وذلك يرجع الى وجود التدريب التقني وكفاءة الاداء والتعاقد ، وتعتبر استقلالية المراجع من أهم اسباب جودة المراجعة الأولية في إعداد التقارير المالية ، بالإضافة الى ذلك فقد أوصت الدراسة أنه يجب على الممارسين التمسك بأخلاقيات الاستقلال لتحقيق المصدقية والموثوقية المطلوبة في التقارير المالية.

٥- دراسة : ( موسى ، ٢٠١٧ ) (١٦)

عنوان الدراسة: مخاطر الاحتيال ودور المراجع الداخلي

هدف الدراسة : تواجه الشركات الآن خطر الاحتيال /الغش أكثر من أي وقت مضى نتيجة عدم الاستقرار الاقتصادي وزيادة الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات وتعدد المعاملات مما أدى إلي توفر الضغوط والفرص والمبررات لحدوث الاحتيال ، وفي ظل الاعتراف المتزايد من قبل الجهات ومجالس الإدارات ولجان المراجعة وأصحاب المصالح بدور المراجعة الداخلية الفعال في تنبيه أصحاب المصالح من خطر الاحتيال/الغش ، فمن هذا المنطلق أصبح المراجع الداخلي مطالب بمساعدة المنشأة في الحد من خطر الاحتيال/الغش من خلال فحص وتقييم أساليب الرقابة ودور المنشأة في إدارة خطر الاحتيال/الغش ومدى فعاليتها وكفايتها .فقد أشارت نتائج تقرير معهد فاحصي الاحتيال لعام ٢٠١٦ أن إدارة المراجعة الداخلية في المنشآت لعبت دور هام في الكشف عن الاختلاسات وسوء استخدام الأصول والفساد حيث أن حالات الاحتيال/الغش التي تم اكتشافها بواسطة المراجعين الداخليين تمثل ١٦,٥% مقابل ٣,٨% تم اكتشافها بواسطة المراجعين الخارجيين من الحالات التي تم اكتشافها في عام ٢٠١٦ .

نتائج الدراسة : وقد إنتهت الدراسة الى وجود دور هام للمراجع الداخلي في الكشف عن الاحتيال خلال مراحل إدارة خطر الاحتيال كما يجب على المنشأة أن تقوم بتقييم ما إذا

كان تحديد المخاطر يتم الحد منها من خلال أساليب الرقابة الداخلية القائمة وتقييم تصميم وفعالية تلك الأساليب، والتحقق من وجود قنوات فعالة لتعزيز تدفق المعلومات بجودة سواء من أعلى إلى أسفل أو العكس عبر المنشأة ، مع توفير التدريب والوعي عن حالات الاحتيال والفساد لجميع الموظفين.

#### ٦- دراسة : (Tanja Laković, 2016)(١٧)

عنوان الدراسة : وظيفة المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية

The Internal Audit Function and the Quality of Financial Reporting  
هدف الدراسة : هدفت الدراسة الى أنه من الالهية بمكان فهم اهمية المراجعة الداخلية وقدرتها على المساهمة في تحسين جودة التقارير المالية، وقد تم جمع البيانات التي تم الاعتماد عليها في تحليل بيانات الدراسة الميدانية من ٢٤ شركة من شركات منونتينجرو التي تطبق المراجعة الداخلية وانشطتها في داخل هذه الشركات ، وقد تم ذلك من خلال خمس عوامل هامة هي ( دعم الادارة العليا ، طبيعة خدمات التاكيد ، الكفاءة المهنية، الاستقلال التنظيمي، والعلاقة مع لجنة المراجعة )، وتقوم الدراسة بإختبار اثر هذه العوامل الخمس على جودة التقارير المالية وذلك باستخدام نموذج الانحدار .

نتائج الدراسة: وقد إنتهت هذه الدراسة الى العوامل التي أثرت إيجابيا على جودة التقارير المالية هي ( الكفاءة المهنية والعلاقة مع لجان المراجعة ) ويعتبر هذا التحليل مفيد لكسب رؤى في تحسين مستوى تنفيذ الترتيبات المعيارية والمؤسسية في سياق آليات المراجعة الداخلية لتطوير والتنمية عملية إعداد التقارير المالية.

#### ٧- دراسة : ( بشير ، ٢٠١٦ ) (١٨)

عنوان الدراسة : الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وفجوة التوقعات وتخطيط موارد المنشأة .

هدف الدراسة : تناولت هذه الدراسة دور الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة وتضييق فجوة التوقعات وتطبيق نظام تخطيط الموارد حيث تمثلت مشكلة الدراسة في سؤال رئيسي "ما هو دور كل من إدارة المخاطر ودعم الحوكمة وازافة القيمة كاتجاهات حديثة للمراجعة الداخلية في تقليل مخاطر المراجعة وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة وتطبيق نظام تخطيط موارد المنشأة؟ وهدفت الدراسة إلى معرفة مساهمة المراجعة الداخلية واتجاهاتها الحديثة وبيان أهم انعكاسات تطورها. وتأتي أهمية

الدراسة في إبراز دور الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية في تحسين كفاءة عمل المراجع الداخلي والى توفير مداخل للمراجعة تتناسب مع المستجدات الاقتصادية. اختبرت الدراسة سبع فرضيات تمثل تأثير كل اتجاه من الاتجاهات الحديثة للمراجعة على متغيرات الدراسة التابعة وهي: مخاطر المراجعة وفجوة التوقعات وتخطيط موارد المنشأة. وتم حصر مجتمع الدراسة من ٣٥٠ مفردة وتمثل في المراجعين الداخليين في الشركات المساهمة السودانية بسوق الخرطوم للأوراق المالية، البنوك التجارية، مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بمدينة الخرطوم، وديوان المراجعة القومي وأساتذة المحاسبة بالجامعات السودانية بمدينة الخرطوم. تم جمع البيانات بواسطة الاستبانة بعدد ( ٢٠٠ ) مفردة حيث تم توزيعها على عينة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة. وتم تحميل البيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية ( SPSS ).

نتائج الدراسة : توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها: وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (دعم الحوكمة وإدارة المخاطر وإضافة القيمة في المنظمة) على المتغير التابع (تقليل مخاطر المراجعة في المنظمة ) وبنسبة ٥٩ % حسب معامل التحديد، وبمعامل ارتباط متعدد ( ٠,٧٧ ) ، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى وجود ارتباط طردي قوي بين دعم الحوكمة ، إدارة المخاطر، وإضافة القيمة في المنظمة وفجوة التوقعات في المراجعة وبمعامل الارتباط المتعدد ( ٠,٧٣ ) حيث تساهم الاتجاهات الحديثة بنسبة ٥٧ % في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة. بحيث يوجد ارتباط طردي قوي بين دعم الحوكمة وتقليل مخاطر المراجعة وبمعامل ارتباط بسيط ( ٠,٨٠ ). كما يوجد ارتباط طردي قوي بين إدارة المخاطر وتقليل مخاطر المراجعة وبمعامل ارتباط بسيط ( ٠,٨٦ ) . يوجد ارتباط طردي قوي بين إضافة القيمة في المنظمة وتقليل مخاطر المراجعة وبمعامل ارتباط بسيط ( ٠,٧٥ )، يوجد ارتباط طردي قوي بين دعم الحوكمة وفجوة التوقعات في المراجعة وبمعامل ارتباط بسيط ( ٠,٨٧ ) . وأثبتت نتائج الدراسة قبول جميع الفرضيات. أوصت الدراسة بضرورة التوسع في تفعيل الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية بالمنظمة، وضرورة تحديد المتطلبات اللازمة لإعداد مراجع داخلي كفاء ومؤهل لتقييم والتقارير عن نظام إدارة المخاطر، إضافة لتدعيم استقلالية المراجعة الداخلية لكي تتمكن من استخدام الأساليب الحديثة في المراجعة الداخلية لتضييق فجوة التوقعات وتقليل مخاطر المراجعة.

## ٨- دراسة : ( kofi OseiAdu1,٢٠١٦ ) (١٩)

عنوان الدراسة : أداء مراجعي الحسابات الداخليين في كشف الغش في غانا

### Internal Auditors' Performance In Fraud Detection In Ghana: Do Control Environment And Gender Matter?

هدف الدراسة : هدفت الدراسة الى دراسة تأثير البيئة الرقابية ونوع المراجع الداخلي على أداء المراجعين الداخليين في كشف الاحتيال في غانا باستخدام عينة من ٢٦٠ مراجع داخلي للحسابات. تم استخدام نموذج المعادلة الهيكلية (SEM) للدراسة وتم استخدام برنامج Amos 23 (إصدار الطلاب) لتحليل البيانات.

نتائج الدراسة : وكشفت نتائج هذه الدراسة وتحليلها أن بيئة الرقابة ، ونوع المراجع الداخلي ، والشهادات العلمية الحاصل عليها ، والتوجيه ، ومهارات تحليل البيانات هي من أهم العوامل التي تؤثر في قدرة مراجع الحسابات الداخلي في كشف الغش والاحتيال المالي داخل المنظمات على إختلاف انواعها . وأوصت الدراسة بأن تقدم الإدارة العليا أقصى دعم لمراجعي الحسابات الداخليين من خلال اتخاذ إجراءات فورية بشأن التوصيات التي يقدمها المراجعون الداخليون أثناء تأدية واجباتهم. وتوصي الدراسة أيضا بأن تشجع الإدارة المراجعين الداخليين على الارتقاء بأنفسهم بشكل مهني .

ومن خلال إستعراض الدراسات السابقة الاجنبية والعربية يستخلص الباحث ما يلي:

- تتفق بعض الدراسات السابقة على اهمية المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية وذلك من خلال الحد من الغش والتحايل المالي بالتقارير المالية في الشركات .
  - تتفق بعض الدراسات السابقة على اهمية المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية وكذلك في منع وإكتشاف الغش والتحايل المالي بالتقارير المالية في الشركات .
  - لم توضح تلك الدراسات السابقة الخطوات الواجب إتباعها لتحديد دور كل من المحاسبة القضائية أو المراجعة الداخلية في مواجهة تحديات التحايل المالي والفساد في ظل المتغيرات البيئية الحديثة حتى يحقق كل منهما الهدف المنشود .
- ومن خلال ما سبق يتبين أن هناك فجوة بحثية تحاول الدراسة التي يعتزم الباحث القيام بها تغطيتها وتتمثل فيما يلي :

- لم تتعرض الدراسات السابقة للعلاقة بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية وكيفية الاستفادة منها فى تحسين وظيفة المراجعة الداخلية .
- لم تتناول الدراسات السابقة بعد جديد وهو ربط أساليب المحاسبة القضائية بمراحل المراجعة الداخلية وبيان اثر هذه العلاقة التكاملية على كفاءة المراجع الداخلى .
- لم تتعرض الدراسات السابقة لاثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على ملاءمة وموثوقية التقارير المالية .

### ثالثا : أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى التعرف على أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة المراجع الداخلى ، ويتضمن الهدف الرئيسى للبحث مجموعة من الاهداف الفرعية تتمثل فى :

- ١ . إبراز الدور المحورى لأساليب المحاسبة القضائية ومدى مساهمتها فى تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية .
- ٢ . دراسة أثر العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى .
- ٣ . دراسة أثر العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية فى الحد ومنع الغش والاحتيال المالى .

### رابعا: أهمية البحث

تنبع أهمية البحث مما يلى :

#### أ: الأهمية العلمية :

- ١ . يعد البحث إمتدادا للدراسات السابقة حيث حاول الباحث التعرف على أثر المحاسبة القضائية فى تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية وإنعكاس هذه العلاقة التكاملية بينهما على تحسين كفاءة المراجع الداخلى .
- ٢ . إبراز مدى الحاجة الى أساليب المحاسبة القضائية لدى المراجعين الداخليين إذ تعزز هذه الاساليب قيامهم بدورهم بكفاءة وفعالية من خلال النماذج الاحصائية التى توضح العلاقة بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية وكذلك توضيح أثر العلاقة التكاملية بينهما على تحسين الملاءمة والموثوقية فى التقارير المالية.

٣. أهمية التقارير المالية لمختلف المستخدمين لتحقيق أهدافهم المتنوعة وبصفة خاصة للمستثمرين والمحللين الماليين مما يستلزم تحقيق جودة تلك التقارير لتعظيم منافع المستخدمين خاصة بعد حدوث الأزمة المالية العالمية وانخفاض ثقة المستثمرين في التقارير المالية .

٤. إتساع نطاق عمل المراجعة الداخلية ليشمل الاداء التشغيلي للمنشأة والنواحى التشريعية والقانونية فى كل المناطق الادارية لعملية المراجعة ، وليس فقط الاكتفاء بالتركيز على التحقق من التقارير المالية والمحاسبية .

### ب : الالهية العملية

١. إن قياس العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية سيكون مفيدا للجهات ذات العلاقة عند وضع خطط تعليمية لتأهيل المراجعين الداخليين بالتركيز على المجالات التى يرى المراجعون أنهم اكثر إحتياجا لها عند أدائهم لمهام عملية المراجعة .

٢. إن نتائج هذه الدراسة ستكون مفيدة لجميع الفئات ذات العلاقة بتطوير وتعزيز دور المراجع الداخلى سواء اكانت هيئات علمية ومهنية أو مكاتب مراجعة أو جهات رقابية حكومية والتي تسعى لتحسين مهارات المراجعين الداخليين التابعين لها ورفع كفاءتهم المهنية لتحسين الملاءمة والموثوقية فى التقارير المالية.

### خامسا : فروض البحث

للإجابة على تساؤلات الدراسة لابد من الاستناد الى الفروض التالية :  
الفرض الاول : توجد علاقة تكامل ذو دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية .

الفرض الثانى : توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية وبين تحسين كفاءة المراجع الداخلى .

### سادسا : منهج البحث

لتحقيق اهداف البحث يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائى لتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الاطار النظرى لها بالاعتماد على أدبيات المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية والاصدارات والتشريعات المتعلقة بها ،

وتحديد العلاقات التأثيرية لإدماج أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي ، كما يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في اختبار فروض البحث من خلال الدراسة الميدانية ، والتي تعتمد على قائمة إستقصاء بهدف تحليل إجابات فئات الدراسة حول إمكانية صياغة إطار مقترح لإدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية ، بالإضافة الى التعرف على أثر العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية على كفاء المراجع الداخلي ، وبالتالي ينتهج الباحث كلاً من المنهج الاستقرائي ، وذلك من خلال تحليل واستقراء الدراسات التي تناولها الأدب المحاسبي ، في مجال موضوع البحث ، وكذلك المنهج الاستنباطي في محاولة اختبار تأثيرالعلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية في تحسين كفاءة المراجع الداخلي ، واختبار صحة فروض هذا البحث.

#### سابعاً : حدود البحث

واجه الباحث مجموعة من القيود والمحددات أثناء جمع المصادر العملية للبحث وكذلك أثناء التفاعل مع منشآت الاعمال المعنية بموضوع البحث ومن اهم هذه القيود والمحددات مايلي :

- لا توجد دراسة مناسبة في هذا الصدد حيث أن معظم الدراسات تناولت اثر المحاسبة القضائية في منع الغش والاحتيال المالي من الناحية القانونية فقط .
- التغيير المستمر لتعريف المراجعة الداخلية وكذلك التغيير المستمر لتعريف المحاسبة القضائية .
- هذه الدراسة صالحة للتطبيق في منشآت الاعمال متوسطة وكبيرة الحجم ويرجع ذلك لطبيعة الهيكل التنظيمي للمنشأة والاستراتيجيات المرتبطة بالمنافع المتوقعة من أثرالعلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي .

#### ثامناً : خطة البحث

ينقسم البحث الى النقاط الاتية :

- أولاً: بيان العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية و المراجعة الداخلية .
- مفهوم وإجراءات المحاسبة القضائية.
- مفهوم و معاييرالمراجعة الداخلية.
- تكامل المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية.

ثانياً: أثر العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية على كفاءة

المراجع الداخلى .

- أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية.
- مراحل المراجعة الداخلية.
- إطار مقترح لدمج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية
- أثر الاطار المقترح على كفاءة المراجع الداخلى .

ثالثاً: الدراسة التطبيقية

رابعاً: النتائج والتوصيات

خامساً: هوامش ومراجع البحث

أولاً: بيان العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية

لكى تنجح وظيفة المراجعة الداخلية فى أن تلعب دورها المحورى فى منع أو إكتشاف الممارسات الاحتيالية التى قد تقوم بها بعض الشركات، ينبغى أن تُؤدى بمستوى معين من الجودة. حيث أن جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية تؤثر على جودة القوائم المالية من حيث الملاءمة والموثوقية ، لذلك فإن لدمج أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية فوائد واضحة جلية تتمثل فى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية والتي تنعكس إيجاباً على تحسين كفاءة المراجع الداخلى ، ويؤيد هذا الرأى النتائج التى توصلت اليها دراسة حول الاحتيال العالمى (٢٢) والتى سلطت الضوء على أن المراجعة الداخلية تعتبر ثالث أكثر الطرق شيوعاً لاكتشاف الاحتيال المالى ، بالإضافة الى أنه يعتبر تحليل البيانات والمراجعة الداخلية من أعلى خمسة ضوابط للحد من متوسط خسائر الاحتيال والغش المالى . ، ولكن هناك بعض التحديات العملية التى يجب معالجتها أولاً حتى يتسنى تحقيق هذه الفوائد التى تتمثل فى :

- الاستثمارات الكبيرة المطلوبة ، حيث تحتاج الى استثمارات باهظة فى أدوات تحليل البيانات وبرامج المحاسبة القضائية .
- الحاجة الى الاستعانة بموظفين ذوي الخبرة فى مجال المحاسبة القضائية .

- الصعوبات التي تواجه المنظمة عند تطبيق تحليل البيانات ( DA ) الفعال

بسبب:

- عدم اكتمال البيانات أو ضعف جودة البيانات.
- الحاجة الى بذل جهد كبير لتوحيد ومراقبة تجميع البيانات .
- مقاومة التغيير: قد يقاوم المراجعون الداخليون تغيير طريقة تفكيرهم إلى نهج تحقيقي قضائي .

ويمكن التغلب على هذه التحديات والمعوقات التي تقاوم إدماج أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية في الإجراءات التالية :

- إتخاذ قرار الإدماج من الإدارة العليا لتفعيل هذا التكامل بين اساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية .
  - إكساب المراجعين الداخليين مهارات استخدام أساليب المحاسبة القضائية من خلال الدورات التدريبية لتطبيقها أثناء عملية المراجعة .
  - وضع إرشادات كتابية ، ومبادرات داخلية لقيادة التغيير .
  - يجب على إدارة المنظمة عرض التوقعات للعائد على الاستثمار من تطبيق أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية .
  - تطوير أسلوب بناء قاعدة بيانات مشتركة لتسهيل عملية تحليل البيانات .
- إلا أنه من المتوقع في الوقت الحاضر أن تتحمل المراجعة الداخلية مسؤولياتها تجاه إدارة مخاطر الغش والاحتيال المالي من خلال :
- إدارة مخاطر الاحتيال بشكل أكثر احترافية.
  - النظر الى مخاطر الغش والضوابط كهدف من أنشطة المراجعة الداخلية .

#### ١- مفهوم وإجراءات المحاسبة القضائية :

يستخدم المحاسب القضائي أساليب و تقنيات فحص محددة مشابهة لتلك المستخدمة في المراجعة المالية ، ولكن الغرض من هذه الاساليب والإجراءات يختلف عن المراجعة المالية بشكل بسيط ، أي أن المحاسب القانوني يقوم بفحص سلسلة الأعمال الورقية لإثبات صحة الحسابات اللازمة لتلبية هدف معين ، كما أن الهدف من خدمات المحاسب القضائي هو استخدام نتائج المحاسب لتسهيل التوصل إلى تسوية أو ترشيد حكم في نزاع قضائي . (٢٣)

حيث أن المحاسبة القضائية هي تطبيق لمبادئ المحاسبة، والنظريات، والضوابط والحقائق و الفرضيات المحاسبية في نزاع قانوني، ويشمل جميع فروع المعرفة المحاسبية، أي أن المحاسبة القضائية تتكون من عنصرين أساسيين هما : (٢٤)

- الخدمات القانونية : التي تعرف بدور المحاسب القضائي بوصفه خبيراً أو مستشاراً .
- خدمات التحقيق : التي تعتمد على الاستفادة من مهارات المحاسب القضائي .

أ- مفهوم المحاسبة القضائية (the concept of judicial accounting) :

ولقد وردت العديد من التعريفات للمحاسبة القضائية منها :

- إن المحاسبة القضائية تنطوي على تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة ومراجعة الحسابات والشؤون المالية والأساليب الكمية وأجزاء من القانون والبحوث ، والمهارات التحقيقية لجمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات ، وتفسير النتائج والتقارير ، والمحاسبة القضائية تؤدي على شكل شهادة أو استشارة .
- إن المحاسبة القضائية هي تطبيق المعرفة المتخصصة أو مهارة محددة للعثور على أدلة من المعاملات الاقتصادية .(٢٥)
- إن المحاسبة القضائية هي التكامل بين المحاسبة والمراجعة في مهارات التحقيق ، أي أن المحاسبة القضائية هي المحاسبة المناسبة لوجهة النظر القانونية التي تقدم أعلى مستوى من التأكيد .(٢٦)
- المحاسبة القضائية هي مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحريات والعمل داخل إطار قانوني يوفر أدلة كافية لضبط الغش والتأكد من مصداقية التقارير المالية . (٢٧)
- تعرف المحاسبة القضائية بأنها إحدى المجالات المهنية الحديثة التي تتطلب مزيجاً من المعرفة والخبرة بالمحاسبة المالية المتقدمة والمراجعة مع مهارات التحريات Investigative Expertise لحل المشكلات القانونية ، ويعد تقرير المحاسب القضائي دليل إثبات في الدعاوى والمنازعات القضائية ، كما يقدم أيضاً تحليل محاسبي ملائم لهيئة القضاء يصلح كأساس لحسم وحل المنازعات القانونية .(٢٨)
- المحاسبة القضائية تغطي مجالات عديدة مثل تعطل العمل ، المسؤولية عن المنتج ، الملكية الفكرية ، الإخلال بالضمان أو الوكالة ، والنزاعات بين المساهمين والشركاء ،

وبسبب توسع هذا النطاق والرغبة في العمل ، تزايد عدد المحاسبين القضائيين ، فالعديد من مكاتب المحاسبة تتطلع للحصول على هذا النوع من المحاسبين ، ويمكن للعديد من هذه المكاتب أن تكمل حاجتها في هذا المجال من خلال استخدام خبراء من إدارات المراجعة ، إلا أن هذا الحل لا يمكن الاعتماد عليه على المدى الطويل ، خاصة وأن عقلية المراجعة تختلف كثيراً عن عقلية المحاسبة القضائية .(٢٩)

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث القول بأن المحاسبة القضائية هي التكامل بين الاساليب والمهارات والتقنيات المحاسبية وبين المعرفة التخصصية والتحقيقية والتشريعية في محاولة لتقديم تحليل محاسبي ملائم يفي بإحتياجات أصحاب المصلحة .

#### ب- إجراءات المحاسبة القضائية: Forensic Accounting Procedures

تتلخص إجراءات المحاسبة القضائية فيمايلي(٣٠)

- الالتقاء بالعميل لتحديد ماهية المشكلة وأبعادها والدوافع التي أدت الى حدوث المشكلة
- دراسة المشكلة لتحديد الاطراف المعنية واللاعبين الاساسيين فيها .
- التحقيق الاولي قبل وضع الخطة المفصلة لاتاحة المجال للخطة التفصيلية اللاحقة .
- وضع خطة عمل بالاهداف والمنهجية التي تستخدم لحل المشكلة .
- جمع الادلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات باستخدام الاساليب والتقنيات المناسبة .
- تحليل الاضرار وقيمتها الحالية باستخدام التقنيات المناسبة .
- إعداد التقرير النهائي مبينا فيه نطاق العمل ، والمنهج المستخدم ، وأى قيود موجودة ، إضافة الى رأى المحاسب القضائي وما يعززه من أدلة .

#### ٢- مفهوم ومعايير المراجعة الداخلية :

لقد حظيت المراجعة الداخلية باهتمام كبير في الدول المتقدمة اقتصادياً ونتيجة لذلك تم تأسيس اول منظمة مهنية في الولايات المتحدة سنة ١٩٤١ تعنى بوظيفة المراجعة الداخلية اطلق عليها معهد المراجعين الداخليين ( Institute of Internal Auditors – IIA) حيث يقوم بوضع المعايير والارشادات لعمل المراجعين الداخليين

ويعد امتحانات تأهيلية يمنح من يجتازها شهادة المراجع الداخلي ويقدم المؤتمرات والندوات والبرامج التعليمية والتدريبية في مختلف دول العالم (٣١) .

#### أ- مفهوم المراجعة الداخلية : The concept of internal audit

لقد تطور مفهوم المراجعة الداخلية على عدة مراحل زمنية كما يلي :

- في عام ١٩٤٧ تم تعريف المراجعة الداخلي من قبل ( IIA ) لأول مرة على انه نشاط تقويمي مستقل يوجد في الوحدة الاقتصادية لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية من اجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للادارة هدفه فحص وتقويم فعالية وسائل الرقابة الاخرى ويتعامل اساساً مع الامور المحاسبية والمالية ولكنه قد يتعامل مع بعض الامور ذات الطبيعة التشغيلية (٣٢).
- وفي عام ١٩٥٧ عرف على انه نشاط تقويم مستقل ينشأ في داخل الوحدة الاقتصادية لفحص العمليات المحاسبية والمالية والتشغيلية الاخرى بوصفه اساساً لخدمة الادارة وهى وسيلة ادارية تعمل على قياس وتقويم فاعلية وكفاية وسائل الرقابة الاخرى (٣٣) .
- وفي عام ١٩٧١ عاد ( IIA ) فأصدر تعريف آخر ضمن قائمة مسؤوليات المراجع الداخلي بتعديل آخر جاء فيه أن المراجعة الداخلية نشاط تقويمي مستقل ينشأ داخل الوحدة الاقتصادية لمراجعة العمليات كخدمة للادارة وهو وسيلة رقابة ادارية تعمل على قياس وتقويم فعالية وسائل الرقابة الاخرى.
- وفي عام ١٩٧٨ عرف ( IIA ) المراجعة الداخلية بأنها وظيفة تقويمية مستقلة تنشأ لغرض فحص وتقويم كافة الانشطة كخدمة للوحدة الاقتصادية . وقد جاء هذا التعريف ليركز على المفهوم المهني للمراجعة الداخلية ووضع ما هيتهها وغرضها (٣٤) .
- ومع تغير الظروف الاقتصادية والمفاهيم الادارية قام ( IIA ) في سنة ١٩٩٩ بإصدار تعريف حديث للمراجعة الداخلية جاء فيه أن المراجعة الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي متصل بالتوكيد والاستشارات مصمم لاضافة قيمة وتحسين لعمليات الوحدة الاقتصادية ومساعدتها في تحقيق اهدافها بطريقة عمل نظامية ومنضبطة لتقويم وتحسين فعالية ادارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة (٣٥).

ولقد احدث هذا التعريف تطور كبير في مفهوم المراجعة الداخلية تمثل في التركيز على ادارة المخاطر والدور الاستشاري وعمليات الحوكمة. واصبحت الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية تنقسم الى قسمين:

- خدمات استشارية: ويقصد بها الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي للجهات الخاضعة للمراجعة لغرض اضافة قيمة وتحسين عمليات الوحدة الاقتصادية وادارة المخاطر وعمليات الرقابة ومن امثلتها النصائح والاستشارات والتسهيلات وتصميم العمليات .

- خدمات التوكيد: ويقصد بها التقييم الموضوعي للدالة وتزويد رأي مستقل او استنتاجات متعلقة بالعمليات والانظمة بعد ان كانت هذه الخدمات عبارة عن:

➤ خدمات وقائية: تحمي اموال الوحدة الاقتصادية وتحافظ عليها من السرقة والاختلاس وسوء الاستعمال.

➤ خدمات إنشائية: تضمن دقة البيانات والمعلومات التي تستخدمها الادارة في توجيه السياسات العامة في الوحدة الاقتصادية (٣٦).

استناداً لما سبق يمكن وصف المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية بالصفات الآتية:

- الاستقلالية: استقلالية المراجع الداخلي عن الانشطة التي يتولى مراجعتها تسمح له بأجراء تقييم عادل وغير متحيز لتلك الانشطة. وعليه يجب ان يكون موقع ادارة المراجعة الداخلية مرتبط بأعلى سلطة بالوحدة الاقتصادية لتيح لها اداء مهمتها بشكل فعال.
- الموضوعية: يجب ان يكون المراجعين الداخليين موضوعيين عند ادائهم للمراجعة وان لا تتأثر احكامهم بأراء الآخرين، وأن يؤديوا اعمالهم وهم مقتنعون بصدق واهمية ما يؤديونه من اعمال شاملة.
- توكيدي: اختيار موضوعي للقرائن بهدف توفير تقييم مستقل لعمليات ادارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة للوحدة الاقتصادية ومن الامثلة على ذلك المهام المالية، الاداء، الالتزام ، سلامة الانظمة والكفاية اللازمة.
- استشاري: تساعد هذه الخدمات المنظمة في تحقيق اهدافها من خلال تزويد الادارة بالتحليلات، والدراسات، والاستشارات، والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات.

- اضافة قيمة: اضافة القيمة تحدث نتيجة استثمار الفرص من اجل تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية وتحسين العمليات وتقليل التعرض للمخاطر من خلال الخدمات الاستشارية والتوكيدية (٣٧).

### ب- معايير المراجعة الداخلية : Internal Audit Standards

المعايير بمفهومها العام هي مقاييس يستفاد منها بالترفة بين الجيد والرديء، وتحتوي المعايير على المبادئ والاجراءات الاساسية والتوجيهات والارشادات ذات العلاقة التي يتبعها المراجع عند تنفيذ اعمال المراجعة (٣٨) وفي سنة ١٩٧٤ قام معهد المراجعين الداخليين الامريكي (IIA) بتشكيل لجان لدراسة واقتراح اطار متكامل لمعايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية . وفي عام ١٩٧٧ انتهت اللجان من اعمالها وقدمت تقريراً بنتيجة دراستها، وقد تضمن التقرير بما احتواه من معايير ملامح لجوانب متعددة لتطوير المراجعة الداخلية والاداء المهني فيها. وتمثلت الاهداف التي من اجلها تم وضع المعايير بالآتي:

- ايجاد اساس سليم لقياس وتقويم عمليات المراجعة الداخلية.
  - تحسين وتطوير عمليات المراجعة الداخلية.
  - المساعدة في توصيل المعلومات للآخرين عن دور ونطاق واهداف المراجعة الداخلية .
- وفي عام ١٩٧٨ تم التصديق النهائي على هذه المعايير والتي تم تقسيمها الى خمس مجموعات هي:

- - معايير خاصة بالاستقلال المهني، والتي تتضمن معيارين اساسيين هما:

- المكانة التنظيمية: حيث يجب ان تتمتع ادارة المراجعة الداخلية بمكانة خاصة تسمح لها بممارسة نشاطها بحرية كافية.
- الموضوعية: يجب ان يكون المراجع موضوعياً في اداء عمله ولا يتأثر بأداء الآخرين.

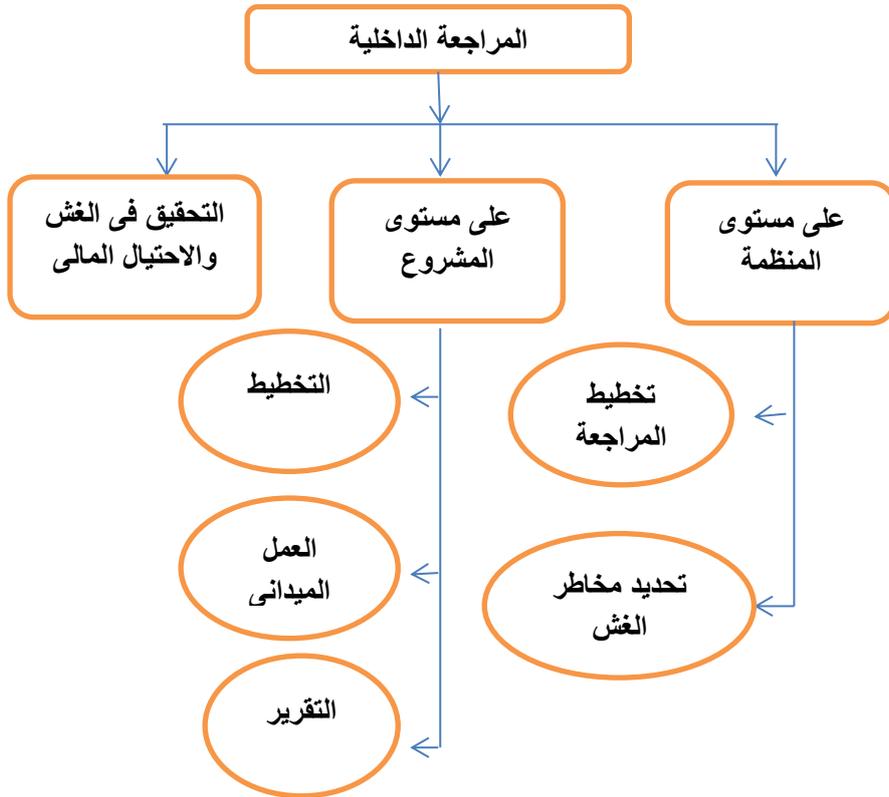
- معايير خاصة بالكفاية والاداء الداخلي وتضم ايضاً نوعين من المعايير:
  - معايير خاصة بنوعية المراجعين الداخليين ومؤهلاتهم العلمية والعملية والانضباط الذي يجب ان يتوفر لديهم بالاضافة الى الاشراف.
  - معايير خاصة بضرورة التزام المراجعين الداخليين بأخلاقيات المهنة ومعايير الاداء.
- معايير خاصة بنطاق العمل، اذ يشمل نطاق عمل المراجع الداخلي :
  - فحص البيانات المالية وكافة المعلومات الخاصة بالتنفيذ للتأكد من مصداقيتها وتكاملها.
  - التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والخطط والاجراءات والقوانين واللوائح.
  - التحقق من المحافظة على الموجودات ومدى كفاية الوسائل المستخدمة في المحافظة عليها.
  - تقييم كفاية وفاعلية استخدام الموارد المتاحة.
  - تقييم مدى تحقق الاهداف المرجوة من البرامج والانشطة.
- معايير خاصة بتنفيذ عملية المراجعة الداخلية :
  - وتتضمن اجراءات التنفيذ المتعلقة بالتخطيط، فحص وتقييم المعلومات والحصول على الادلة الكافية لنتائج المراجعة، توصيل نتائج المراجعة والمتابعة.
- معايير خاصة بأدارة العمل :
  - وتتضمن قيام مدير المراجعة الداخلية بوضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام وكذلك الاجراءات والاساليب التي يجب ان يتبعها المراجعين الداخليين.

### ٣- العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمحاسبة القضائية

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

كما يمكن للمراجعة الداخلية القيام بخلق الوعي لدى العاملين بالوحدة الاقتصادية وإدراكهم للاثار السلبية للغش والاحتيال المالى التى تهدد بقاء الوحدة الاقتصادية وإنهيارها وبالتالي تهدد أرزاق العاملين انفسهم ، كما تعزز المراجعة الداخلية الواعز الاخلاقى لدى العاملين من خلال تفعيل الميثاق الاخلاقى للعاملين لدى الوحدة الاقتصادية والذى يجب أن يلتزم به الجميع إمتثالا ووفاء لعقودهم المبرمة مع إدارة الوحدة الاقتصادية والتي تنص على ذلك ، ويؤدى ذلك الى حماية أصول الشركة المنتجة والتي تدر الإيرادات وتحقق الارباح وبالتالي تضمن إستمرارية الوحدة فى أداء رسالتها تجاه المساهمين والعاملين و المجتمع ويوضح الشكل رقم (١) العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية و المراجعة الداخلية من خلال التحقيق فى الغش والاحتيال المالى .

الشكل رقم (١) العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية و المراجعة الداخلية من خلال التحقيق فى الغش والاحتيال المالى .

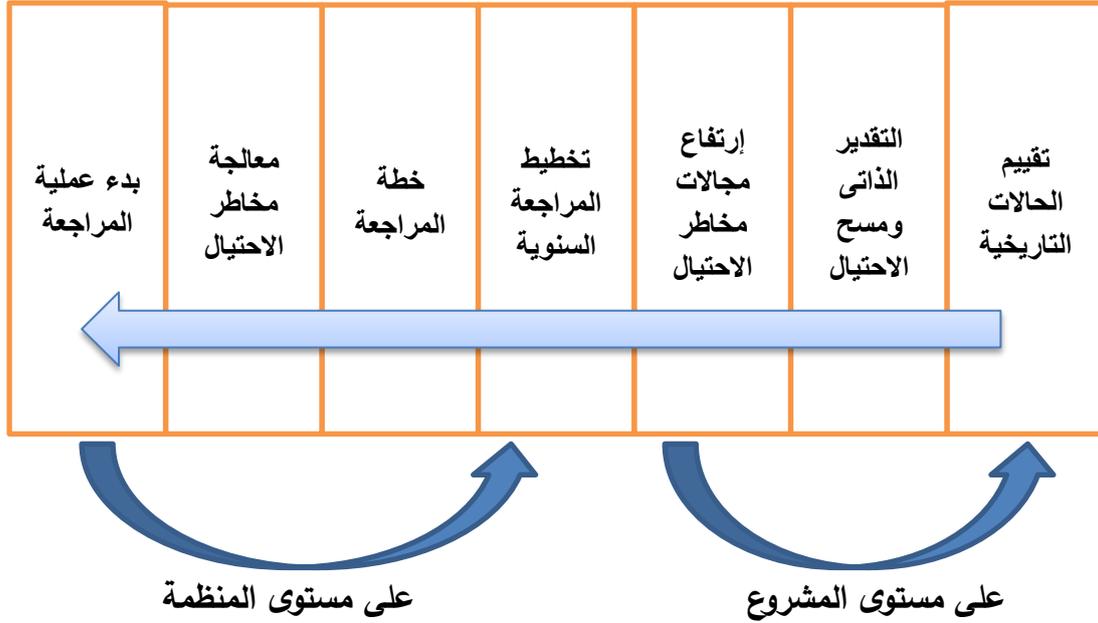


المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع الى الدراسات السابقة المرتبطة

ولقد حدد معهد المراجعين الداخليين الامريكى (IIA) الاهداف التي يسعى المراجعون الداخليون بصفة اساسية الى تحقيقها بالآتي:

- التأكد من تنفيذ السياسات والخطط والاجراءات الموضوعة من قبل الادارة.
  - فحص وتقويم مدى كفاية وفاعلية وسائل الرقابة المالية التي تتبعها الوحدة الاقتصادية.
  - التأكد من توفر حماية كافية لاصول الوحدة الاقتصادية ضد السرقة والاختلاس والاسراف ومنع الغش والاحطاء واكتشافها اذا ما وقعت.
  - التحقق من امكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والاحصائية المثبتة في دفاتر وسجلات الوحدة الاقتصادية.
  - تقويم الاداء على مستوى مراكز المسؤولية. ( عثمان، مصدر سابق)
- اما لجنة ادلة المراجعة الدولية فقد حددت اهداف المراجعة الداخلية بالآتي : (المعيار الدولي للمراجعة، رقم ٦١٠ )
- اعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
  - اختبار المعلومات المالية والتشغيلية.
  - فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفائتها وفعاليتها.
  - فحص الالتزام بالقوانين والانظمة والمتطلبات الخارجية الاخرى.
- وعند الرجوع الى مفهوم المراجعة الحديث فان الهدف من المراجعة اصبح لا يقتصر على الفحص والتحليل بهدف اكتشاف الاحطاء بل انتقل الى الهدف الاشمل وهو تطوير عمليات الادارة ومساعدتها لأداء اعمالها ( **Effictiveness & Efficincey** ) بكفاية وفاعلية (٣٩) بل ان الهدف الاستراتيجي الهام من نشاط المراجعة الداخلي هو اضافة قيمة للوحدة الاقتصادية وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق اهدافها عن طريق تقويم وتحسين عمليات ادارة المخاطر والرقابة (٤٠) ويوضح الشكل رقم (٢) خطوات المراجعة الداخلية فى تقدير مخاطر الاحتيال المالى والتي تشتمل عملية تقدير مخاطر الغش والاحتيال المالى على الخطوات التالية كما فى الشكل التالى :.

الشكل رقم (٢) خطوات المراجعة الداخلية فى تقدير مخاطر الاحتيال المالى والتي تشمل عملية تقدير مخاطر الغش والاحتيال المالى



المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع الى الدراسات السابقة المرتبطة

و يتم تقييم مخاطر الغش والاحتيال المالى على أساس المنظمة بصفة سنوية ، ويتحقق ذلك من خلال إدارة المخاطر التشغيلية **Operational Risk (ORM)** Management ، تحت مخاطر وضوابط التقدير الذاتى **the Risk and Control Self- Assessment (RCSA)** ، وبرنامج إدارة المخاطر على مستوى المجموعة . ويتم من خلال ضوابط ومخاطر التقييم الذاتى (RCSA) تسجيل مخاطر الغش والتحايل المالى التى حددتها الادارة من خلال التقدير الذاتى ، العصف الذهنى ، وخبرات فعلية بالغش والاحتيال المالى ، وتقييم نظم الرقابة الداخلية ، علاوة على ذلك فإن إدارة المخاطر التشغيلية (ORM) تقوم بعمل مسح للغش والتحايل المالى لتحديث المفاهيم الوظيفية لدى القائمين بوظيفة المراجعة الداخلية من خلال تبادل الافكار ، وتحديث تقييم مخاطر الغش والاحتيال المحتملة وسيتم تعديل تخطيط المراجعة السنوى وفقا لذلك .

- ويتمثل دور المراجع الداخلي في إكتشاف الاحتيال المالي في الخطوات التالية :
- يقوم بمراجعة العمليات الرئيسية في جميع أنحاء المنظمة ولديه خطوط اتصال مفتوحة مع المجلس التنفيذي والموظفين.
  - عند تطوير خطة المراجعة السنوية ، ينظر مراجعو الحسابات الداخليون في تقييم المنظمة لمخاطر الاحتيال ، ويجوز دورياً إجراء تقييمات لقدرات الإدارة على إكتشاف الاحتيال.
  - يتمتع المراجعون الداخليون بالخبرة في استخدام أساليب وتقنيات مثل تحليلات البيانات لتقييم الضوابط الداخلية.
  - ثانياً: في حالة منع الاحتيال المالي :
  - تقديم الاستشارات الادارية بشأن طرق ضمان النزاهة مع التواصل مع المستويات الادارية المختلفة مع تفسير تلك الطرق و الاساليب.
  - المساعدة في تطوير التدريب المتعلق بسياسات النزاهة ومنع الاحتيال.
  - مراقبة مخاطر الاحتيال المحتملة ، وتقييم مدى كفاية الضوابط ذات الصلة ، وتقديم توصيات للتحسين.
- ولغرض تحقيق الاهداف المذكورة فإنه لا بد ان تتضمن المراجعة الداخلية وحدة فحص تقوم بالمهام الاتية :
- تقوم بالتحقيق في عمليات الاحتيال والغش المالي (بما في ذلك جمع الأدلة ، ، إجراء التحقيقات المحاسبية القضائية المتخصصة ، تحليل البيانات للوصول الى السبب الرئيسي لوقوع عمليات الغش والاحتيال المالي ، التوصيات بالاجراءات المصححة لعلاج اسباب وقوع وحدوث عمليات الغش والاحتيال المالي بما يمنع تكرارها )
  - تدعيم تقييم ضوابط كشف الغش الاحتيال المالي لمنع أو الحد من حدوثها وتكرارها
  - إجراء التدريب اللازم لاعضاء اللجنة حتى يكتسبوا المهارات اللازمة لمكافحة الغش والتحايل المالي من خلال التعلم الإلكتروني و زيادة الوعي بأساليب الاحتيال المالي و التنبيهات والمنشورات ، وما إلى ذلك .
  - تقييم مخاطر الغش والاحتيال المالي على مستوى الوحدة الاقتصادية حيث يتضمن معيار المراجعة الدولي ( SAS 99 ) من المراجع النظر في الغش والاحتيال المالي مع تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الغش والاحتيال المالي خلال

عملية المراجعة . كما تتطلب أيضًا من مراجعي الحسابات تفعيل مهارة الشك المهني ، علاوة على العصف الذهني وذلك خلال عملية المراجعة لان الغش والاحتيال المالي في الآونة الأخيرة يمكن ان يحدث في اي وقت او أى مكان لامتلاكه تقنيات حديثة تساعده فى تحقيق ذلك .

وقد طبقت المراجعة الداخلية أساليب المحاسبة القضائية من خلال برامج تحليل البيانات والعصف الذهني والتقنيات والبرامج الخاصة بالمحاسبة القضائية .

ثانيا: إطار مقترح لإدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية .

يتكون الإطار المقترح من بعدين أساسيين ، حيث يتناول البعد الاول أساليب المحاسبة القضائية من خلال التنقيب فى البيانات ، المراقبة المستمرة ، تحليل النسب ، تحليل مصادر الاموال وإستخداماتها ، قانون بنفورد ، تحليل التسلسل الزمنى وإستخدام خرائط التعقب ، أدوات المراجعة بمساعدة الكمبيوتر ، تعقب الصفقات الصغيرة وإختبارات الشمول الكاملة والخطئة ، سلسلة المراجع وتحليل الرابط ، دليل السيولة النقدية ونشرات أسهم الشركة بالاضافة الى الاساليب التحقيقية .

أما البعد الثانى يمثل الإطار المقترح لدمج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية ، وفيما يلى يتناول الباحث الإطار المقترح بشيء من الإيجاز .

#### ١- أساليب المحاسبة القضائية :

للمحاسبة القضائية مجموعة من الاساليب التي تستعين بها في عملية جمع المعلومات وإجراء التحليلات اللازمة للكشف عن الاحتيال المالي ، بهدف الحد من الآثار المترتبة على هذه الممارسات في التقارير المالية ، وهنا لابد من الإشارة الى ان هذه الاساليب كثيرة ومتنوعة ، ويمكن دمج تلك الاساليب فى مراحل المراجعة الداخلية وذلك لتحقيق الهدف الرئيسى وهو منع أو إكتشاف الغش والتحايل المالي وذلك لتحسين جودة التقارير المالية وتحقيقا للملاءمة والموثوقية على التقارير المالية من خلال تحسين كفاءة المراجع الداخلى ويمكن عرض أساليب المحاسبة القضائية فيما يلى :

أ- التنقيب فى البيانات : هي احدى أساليب المحاسبة القضائية التي تساعد في إكتشاف التحايل المالي من خلال الكشف عن أنماط السلوك التي تشير الى وجود مثل

هذه الممارسات، وينطوي هذا الأسلوب على استخراج المعلومات من البيانات لتحديد الانماط والعلاقات غير المعروفة سابقاً على ان يتم التحقق من دقة البيانات التي يتم الحصول عليها ، وتتضمن أسلوب التنقيب في البيانات ثلاثة أنشطة هي (٤١) :

- الاستكشاف : هو الكشف عن أو معرفة الانماط الموجودة في البيانات مثل الارتباط أو الاتجاهات أو التباينات من دون افتراض النمط الذي سيتم اكتشافه ، والارتباط يتمثل بوجود علاقة بين المتغيرات كما في حالة حدوث أحد المتغيرين يؤدي الى حدوث الآخر أو حدوثهما معا .

- نماذج التنبؤ : تعتمد نماذج التنبؤ الانماط المكتشفة لتقدير النتائج التي يتوجب الحصول عليها من قيم جديدة .

- تحليل التباين : يتم تحليل التباين بعد تحديده واستخراجه عن طريق تحديد المعيار أولاً ثم تحديد البنود التي تغيّر هذا المعيار .

ب- المراقبة المستمرة : تعد المراقبة المستمرة احدى أساليب المحاسبة القضائية التي تستخدم للحصول على الادلة المتعلقة بعمليات التلاعب أو الاخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة في التقارير المالية . وتتركز عمليات المراقبة المستمرة في أقسام المراجعة والفروع والعملاء واصحاب الوكالات ، وتشمل العائدات ومصادرها وأوجه انفاقها واثباتها بالسجلات وفقاً للمعايير المحاسبية وتعليمات الافصاح المعمول بها في كل بلد وكل قطاع ، وعند استخدام المراقبة المستمرة يتم الاحتفاظ بالسجلات والوثائق ، سواء كانت ورقية أم صوتية أم فيديو ، قبل بدء المراقبة وبعدها ولفترة معينة لتحديد حجم العمليات محل المراقبة وتأثيراتها المتعددة . ويمكن من خلال عملية المراقبة المستمرة اكتشاف العمليات غير القانونية أو الأخطاء والتلاعب ، عندئذ يتم ابلاغ الجهة المكلفة للمحاسب القضائي لغرض اتخاذ اجراءات بشأنها (٤٢).

ج - تحليل النسب : يهتم هذا الأسلوب بتحليل نسب البيانات الرقمية ، حيث يمكنها تحديد الادلة عن وجود عمليات تلاعب ، وعن طريق تحليل النسب يمكن دراسة العلاقات بين مجاميع البيانات الرقمية مثل العلاقة بين التكاليف والوحدات المباعة أو ايراد المبيعات أو ساعات العمل المباشر ، ويمكن باستعمال تحليل النسب تقدير بعض المصروفات مثل تكلفة البضاعة المباعة أو تحليل نسبة مجمل الربح أو تكلفة البضاعة المباعة أو غيرها من النسب التي يمكن ان تشير الى وجود بنود غير اعتيادية في البيانات قيد التحليل والتي تقود الى اعتبارها عمليات تلاعب او غش. (٤٣)

د- تحليل مصادر واستخدامات الاموال : تهتم هذه الاسلوب بالحصول على معلومات عن الصفقات ذات المبالغ الكبيرة والعلاقة بين أطراف الصفقة الواحدة مثل علاقة المساهمين بمجلس الادارة ومتداولي الاسهم والسندات أو اي أطراف اخرى ذات علاقة أو تأثير على الصفقة، وتتضمن هذه الاسلوب ايضاً الحصول على الوثائق الثبوتية للموجودات الثابتة والتحقق من صحة ارصدها وأرصدة حسابات اخرى كالمدينين والنقد والمخزون وكذلك اجراء مقابلات مع المديرين التنفيذيين للشركة واجراء تحليلات للقوائم المالية لتحديد الاختلافات والتباينات في بنودها واسباب هذه الاختلافات .

هـ - قانون بنفورد : يعد أحد اساليب المحاسبة القضائية ، ومن القوانين المهمة في علوم الرياضيات والاحصاء التي تم توظيفها في عمليات المراجعة في العصر الحديث . وعند استخدام هذا القانون يصبح بالإمكان فحص جودة ومصداقية الارقام أو البيانات المحاسبية وتحديد الحالات الشاذة منها ليتسنى اجراء المزيد من عمليات الفحص والتحري عليها ، تلك التحريات التي تنصب على البيانات التي تظهر اختلافاً مع توزيع بنفورد (٤٤) ، ويتطلب استخدام قانون بنفورد في مجال الكشف عن ممارسات الغش والاحتيال المالي ، كأحد اساليب المحاسبة القضائية ، ان يكون حجم العينة المختارة كبير بشكل كافي لإظهار نمط رتبة الرقم ، وان تكون مجاميع الارقام معبرة عن الظاهرة نفسها قيد الاختبار مثل حساب المدينين أو حساب المبيعات وغيرها ، وان تكون الارقام غير مقيدة بقيود ، ولكن هناك محددات لقانون بنفورد ، حيث لاينطبق على كافة مجاميع الارقام (٤٥).

وعلى الرغم من تلك العيوب التي يحتوى عليها قانون بنفورد إلا انه يتمتع بمجموعة من المميزات اهمها الثبات ، وهذا يعنى أنه عند تحويل الارقام من عملة الى أخرى فان عملية التحويل لن تؤثر على توافق الارقام حسب قانون بنفورد .

و- تحليل التسلسل الزمني واستخدام خرائط التعقب : يمكن اعتماد تحليل التسلسل الزمني كأحدى تقنيات المحاسبة القضائية الضرورية لعرض كل التفاصيل المتعلقة بعمليات التلاعب من بداية هذه العمليات حتى تحقق الهدف من عملية التحقق او التحكيم . وعن طريق هذه الاسلوب يمكن اظهار توقيت الخلافات المالية وتحليلها بهدف الوصول الى صورة واضحة عن علاقة كل طرف بالأخر من حيث توقيت حصول الخلاف او النزاع المالي وكذلك التواصل مع هذا التوقيت وربطه بالحدث المتحقق ومن ثم تلخيص عملية التحقيق . ويشكل المخطط الزمني قاعدة بيانات للمحاسب القضائي ومرجعاً له يمكن الاسترشاد به عند الضرورة ، اما خرائط التعقب فيمكن استخدامها

لإظهار تدفق الاموال من والبنك أو من اسهم شركة معينة الى شركة اخرى أو من شخص لآخر . وبذلك تساعد هذه الخرائط في الكشف عن عمليات غسيل الاموال التي تتم عن طريق البنوك .

ز- أدوات المراجعة بمساعدة الكمبيوتر : وفق هذه الاسلوب يتم استخدام وتوظيف التكنولوجيا لإنجاز بعض اعمال المراجعة التي تساعد المحاسب القضائي في اتمام مهمته بشكل أفضل واسرع وبتكلفة أقل . ويتطلب الاستعانة بهذه الاسلوب توفر كل المعلومات اللازمة لعملية المراجعة في أنظمة الحاسب الالى وعن طريق هذه الاسلوب يمكن اجراء اختبار ومراجعة تفصيلية للمعاملات التجارية وأرصدة الحسابات ولملايين الملفات بنسبة % 100 وذلك في سبيل الكشف عن ممارسات الغش والاحتيال المالى استناداً الى ان معظم هذه الممارسات تتضمنها السجلات المشمولة بالفحص والاختبار ، ويساعد هذا الاسلوب في تحديد الانماط غير الاعتيادية في قواعد بيانات الانظمة المحاسبية للوحدات الاقتصادية ويكون ذلك باستخدام مجموعة من الاختبارات التي تحدد الانماط غير الاعتيادية هذه ، مثل تسديد نفس القائمة بنفس التاريخ لمورد معين مرتين أو تسديدها لعدة موردين .

وتوفر أدوات المراجعة باستخدام الكمبيوتر CAATs العديد من المزايا للمحاسبين القضائيين من أهمها :

- إجراء اختبار تفصيلي للمعاملات التجارية وأرصدة الحسابات بنسبة ١٠٠ %
- تحديد عدم الانسجام والانحرافات الكبيرة ، فضلا عن تحديد المعاملات المتكررة والمفقودة بغرض إكتشاف الاحتيال المالى .
- تمكن البرامج من عمل اختبار عام فضلا عن اختبار نظام الرقابة فى نظم الكمبيوتر .
- يمكن للبرامج عمل إختيار أو سحب العينات لاستخراج البيانات بغرض إجراء إختبارات المراجعة عليها .
- يمكن للبرامج العمل على إعادة إجراء عمليات الاحتساب بغرض التأكد من دقة النظم المحاسبية الالكترونية ، فضلا عن إحتساب النسب التحليلية .

ويمكن تقسيم برامج المحاسبة القضائية لقسمين هما (٤٦) :

القسم الاول : برامج التحليل المالى : وهى تتضمن إستعمال القوائم المالية سواء السنوية أو التصفى سنوية أو الربع سنوية أو الشهرية .

القسم الثاني : برامج إستخراج البيانات : وهي تعمل على تحليل كافة ملفات قواعد البيانات للشركة محل الفحص وبعد ذلك يتم تحديد الحالات التي تتصف بعدم الانسجام أو التذبذب ويتم التحرى والتحقيق بخصوصها .

ح- تعقب الصفقات الصغيرة واختبارات الشمول الكاملة والخاطئة : يقوم المحاسب القضائي وفق تقنية تعقب الصفقات الصغيرة بتعقب العمليات التي ترتبط بها بيانات تكون موضع شك وذات مبالغ صغيرة ومتكررة لمرات عديدة وذلك لاحتمال ان تكون هذه العمليات سبيل لعملية تجزئة الصفقة الكبيرة الى صفقات صغيرة لأغراض التمويه وتستخدم هذه الاسلوب في تعقب عمليات المتاجرة بالعقارات أو السيارات واستخدام الموجودات غير الملموسة كالعلامات التجارية وحقوق الطبع وبراءة الاختراع وعمليات رهن العقارات والضمانات الاخرى، حيث يتم التأكد من ملكية هذه العقارات أو صدق الضمان عند منح القروض تحديدا . اما تقنية اختبارات الشمول الكاملة والخاطئة فتستخدم في تحديد الموقع الصحيح للبيانات والمعلومات قيد التحقيق لكي يتم استثناء البيانات الصحيحة وشمول الخاطئة منها، وتساعد اختبارات الشمول في الكشف عن الموجودات المخفية عن طريق مراجعة المستندات الثبوتية لكل الموجودات الثابتة وفي ذات الوقت يتضح وجود موجودات ثابتة مفقودة أو أنها أُلغيت عمداً وغيرها من الحالات.

ط - سلسلة المراجع وتحليل الرابط : وفق تقنية سلسلة المراجع يقوم المحاسب القضائي ، بعد حصوله على الدليل المالي ، باثبات مصدر هذا الدليل وكيفية الحصول عليه وعلاقة المصدر بالوثائق واختيار التوقيت المناسب لتقديمه للأطراف المعنية بالنزاع المالي مع ضرورة استخدام نسخة مصورة والاحتفاظ بالنسخة الاصلية . اما تقنية تحليل الرابط فتقوم على اجراء تحليلات شبكية تبين العلاقات بين الاشخاص وصلتها بالبيانات او المعلومات المالية أو بالصفقات التجارية ، مثل مقارنة العناوين البريدية لمديرين الشركة وأرقام الهواتف التي تم استخدامها خلال الفترة الزمنية قيد التحقيق ، ويمكن التنسيق في هذا الشأن مع الجهات المعنية بأعمال البريد والاتصالات .

ي- دليل السيولة النقدية ونشرات أسهم الشركة : تستخدم هذه الاسلوب لإثبات أن حسابات النقد الموجودة في الشركة مطابقة لما موجود في البنك . وتبين نشرات الاسهم العلاقة بين مالكي الاسهم وما ورد في نشرات الاسهم التي تبين بدورها حركة أسهم الشركة محل الاستثمار أو الشركة التي تدور بشأنها عملية التحقيق .

ك - الاساليب التحقيقية : هي جملة من الاساليب التي تُعد إحدى تقنيات المحاسبة القضائية والتي تتمحور باتجاهين هما مراجعة الوثائق العامة والتحليل المختبري . وتشمل مراجعة الوثائق كل من سجلات الشركة وفروعها والسجلات المدنية وملف أنشطة تجارة الاسهم . اما التحليل المختبري فيشمل تحليل بصمات الاصابع والتوقييع المزورة والوثائق المعدلة أو المزورة واسترجاع الملفات او العمليات التي تمت في الاجهزة الالكترونية بالشركة محل التحقيق وسحب التقارير الخاصة بالمكالمات الهاتفية للأشخاص محل التحقيق أو الاشتباه من الجهات المختصة واسترجاع الملفات المحذوفة أو فك شفرات بعض الملفات المشفرة.

وعلاوة على ما ذكر اعلاه من تقنيات للمحاسبة القضائية فهناك تقنيات اخرى مثل مراجعة النقطة الحرجة ومراجعة الصلاحية وغيرها حيث يمكن استخدام هذه التقنيات الملائمة لها في المحاسبة القضائية من اجل الكشف عن هذه الممارسات والحد من الآثار المترتبة عليها.

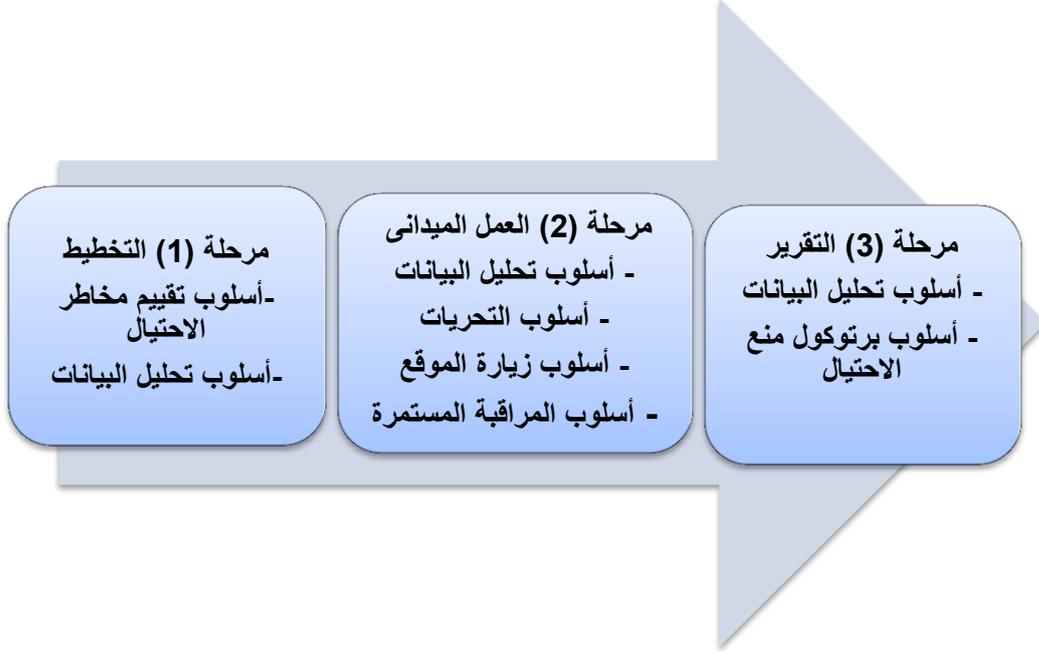
٢ : إطار مقترح لإدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية .

يمكن تقسيم عملية المراجعة الداخلية النموذجية إلى ثلاثة مراحل هي :

- التخطيط .
- العمل الميداني .
- التقارير .

ويوضح الشكل رقم (٣) الاطار المقترح لدمج اساليب المحاسبة القضائية في المراحل التنفيذية للمراجع الداخلية كما يلي :

الشكل رقم (٣) الاطار المقترح لدمج اساليب المحاسبة القضائية فى المراحل التنفيذية للمراجع الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع الى الدراسات السابقة المرتبطة

- دمج أساليب المحاسبة القضائية فى مرحلة التخطيط :

يمكن إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية بما يضمن تحسين كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية فى إكتشاف ومنع الغش والتحايل المالى فى التقارير المالية وبالتالي تحقيق الملاءمة والاعتمادية فى التقارير المالية من جانب المهتمين بها كما يلى :

(أ) : تخطيط المراجعة الداخلية

يمكن إدماج أساليب المحاسبة الاتية القضائية فى عملية تخطيط المراجعة الداخلية على مستوى المشروع كما يلى :

- أسلوب تقييم مخاطر التحايل المالى

عند قيام المراجعين الداخليين بتحديد خطوات أداء عملية المراجعة وتقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية يجب مراعاة عملية تقييم مخاطر الغش والتحايل المالى حيث تساعد هذه العملية المراجعين بشكل منتظم فى تحديد مكان وكيفية حدوث عمليات الغش والتحايل

المالى ، اكتشاف ما هي الضوابط المعمول بها لمنع / كشف الغش والاحتيال المالى ، و كذلك إعادة النظر فى خطوات الاداء المهنى لعملية المراجعة الداخلية ويوضح الشكل رقم (٤) خطوات تقييم مخاطر الاحتيال فى مرحلة التخطيط كما يلى :

الشكل رقم (٤) خطوات تقييم مخاطر الاحتيال فى مرحلة التخطيط



المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع الى الدراسات السابقة المرتبطة

حيث تقوم مجموعة المراجعة الداخلية أيضًا بإعداد قاعدة بيانات عن الغش والاحتيال المالى تتضمن المعلومات التالية مثل مخاطر الاحتيال المحتملة لمجالات مثل الاكتتاب ، الاستثمار ، سياسة خدمات الملاك ، التمويل ، وحوادث الغش والاحتيال المالى التاريخية وهذه المعلومات متاحة لفريق المراجعة الداخلية عندما يكون نطاق المراجعة وإجراءات الاختبارات مصممة لمعالجة مخاطر الغش الاحتيال المالى المحتملة واختبار فعالية ضوابط مكافحة الغش الاحتيال المالى ذات الصلة ، وتتمثل الخطوات المتبعة لتقييم مخاطر الغش والاحتيال المالى فى عملية المراجعة الداخلية ما يلى:

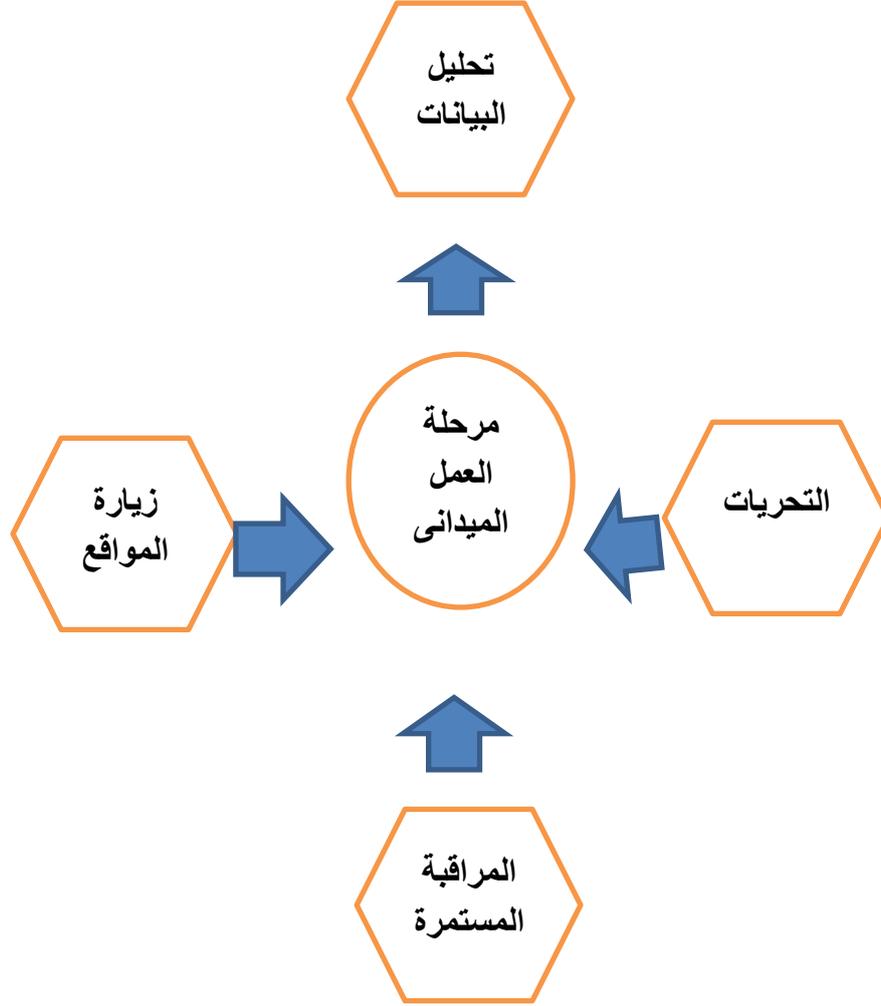
- تحديد عوامل خطر الاحتيال ذات الصلة وهذا ينطوي على جمع المعلومات حول الأنشطة التجارية للمنظمة لفهم مخاطر الاحتيال، مراجعة الوثائق الخاصة بعمليات الغش والاحتيال المالى السابقة والاشتباه فى عمليات الاحتيال المالى

التي ارتكبت ضد أو نيابة عن المنظمة ، وتقييم الاحتيال المالي ذات الصلة الذي تم في منظمات مماثلة ، ومراجعة مقاييس أداء المنظمة في السنوات القليلة الماضية مقارنة مع المنافسين ، علاوة على تحديد مخططات الاحتيال المحتملة حيث يمكن تحديد مخططات الاحتيال المحتملة من خلال تبادل الأفكار والمقابلات الإدارية والإجراءات التحليلية ومراجعة حالات الغش والاحتيال المالي السابقة .

- تعيين الضوابط الحالية التي تهدف الى مواجهة مخططات الغش والاحتيال المالي المحتمل ، و يتضمن ذلك تحديد الضوابط الموجودة لمعالجة كل مخاطر الاحتيال و تقييم احتمالاته ، فإذا كان هناك نقص في أحد ضوابط مكافحة الغش والتحايل المالي في المراجعة مما يؤدي إلى ارتفاع احتمال حدوث الغش والاحتيال المالي فإن ذلك قد يتطلب القيام بتنفيذ إجراءات المراجعة إضافية / محددة لأنها تكون ضرورية ومطلوبة لسد هذا الضعف الذي تعاني منه هذه الضوابط ، كما أن تصميم الإجراءات التي تهدف الى الحد من مخاطر الغش والاحتيال المالي يجب أن تنطوي على تصميم إجراءات مناسبة للكشف عن الغش والاحتيال المالي المحتمل ، كما يجب مراعاة التكلفة والعائد عند الاختيار بين هذه الاجراءات ، كذلك من الالهمية بمكان توثيق تقييم مخاطر الغش والاحتيال المالي ، علاوة على أنه يجب توثيق تقييم نتائج مخاطر الغش والاحتيال المالي .

ب - دمج اساليب المحاسبة القضائية في مرحلة العمل الميداني :  
هذه المرحلة تمكن المراجع الداخلي من تحديد مجالات الخطر والمخاوف التي تنتابه من ضعف الضوابط الداخلية والإجراءات المطبقة قبل استخلاص النتائج عن العمل الميداني ، لذلك يجب تطبيق أساليب المحاسبة القضائية في هذه المرحلة لتعزيز دور المراجعة الداخلية خلال العمل الميداني وتتمثل أساليب المحاسبة القضائية الواجب تطبيقها في مرحلة العمل الميداني في الاساليب التالية كما هو موضح في الشكل رقم (٥):

الشكل رقم (٥) : أساليب المحاسبة القضائية الواجب تطبيقها في مرحلة العمل الميداني



المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع الى الدراسات السابقة المرتبطة

- تحليل البيانات (DA) : و تعتبر عملية تحليل البيانات هي عملية فحص وتحويل ونمذجة البيانات بهدف اكتشاف معلومات مفيدة ، تساعد في دعم اتخاذ القرار. وتحليل البيانات له جوانب وأساليب متعددة ،حيث يشمل تقنيات متنوعة في إطار مجموعة متعددة من المجالات العلمية والعلوم الاجتماعية . ويتم تطبيق DA للحصول على مزيد من الإحصاءات من نظم المعاملات من خلال إجراء عملية المراجعة بتطبيق المعاينة باستخدام الاساليب الاحصائية او

الغير احصائية ويمكن إجراء تحليلات متنوعة وإحصاءات وظيفية (على سبيل المثال ، تحديد التكرارات ، والثغرات ، و الاتجاهات غير العادية في البيانات).

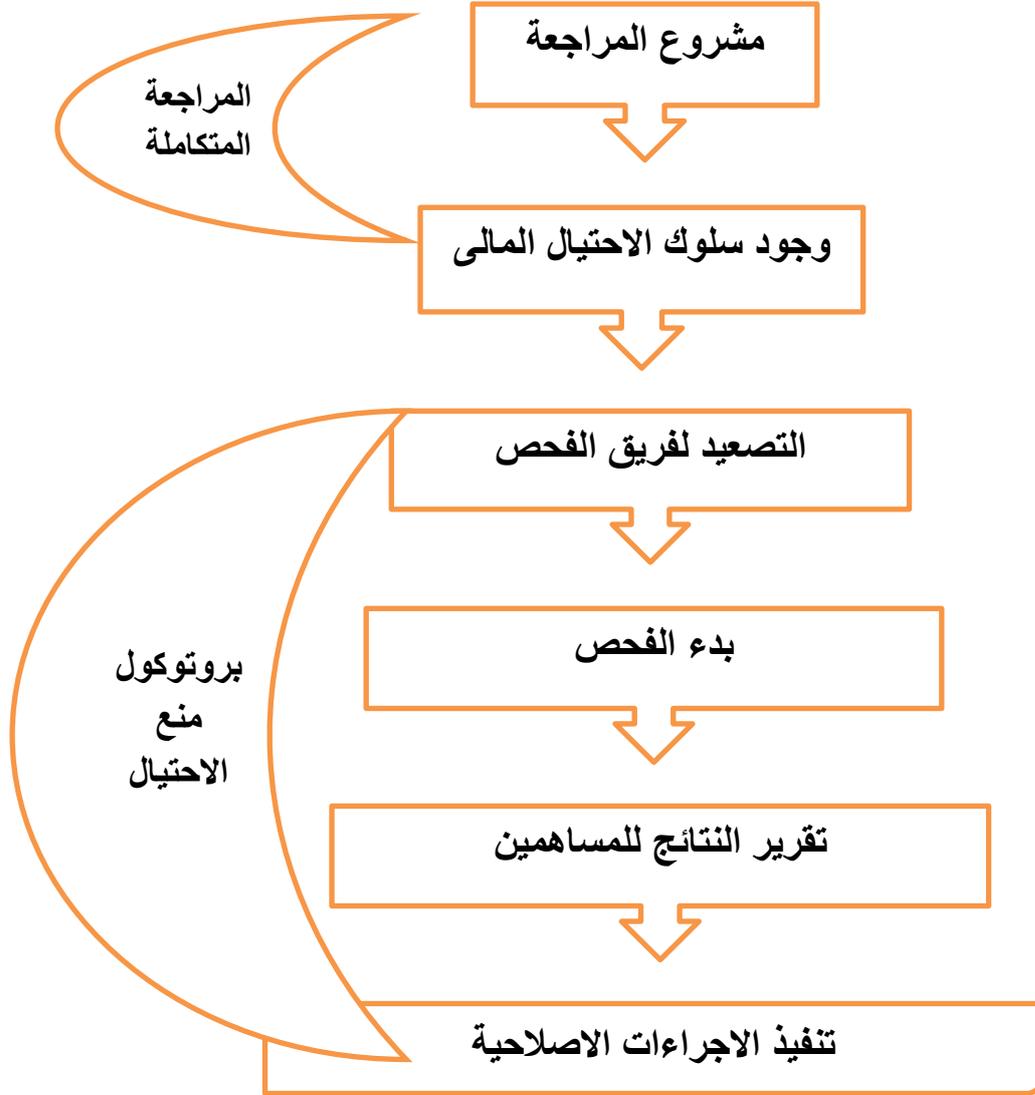
وهناك أدوات مختلفة لتحليل البيانات في الاسواق لتسهيل الاختبارات / التحليل أعلاه و تتضمن برامج Microsoft البسيطة جداول البيانات إكسل ، وقواعد البيانات (SQL / أوراكل) ، و برنامج المراجعة (ACL / IDEA).  
وهناك عدة عوامل يجب مراعاتها عند تحديد أداة تحليل البيانات المناسبة وتمثل فى الاتى :

- حجم البيانات.
  - نوع التحليل المطلوب تنفيذه.
  - القدرة على برمجة الأداة طبقا خطوات عملية المراجعة لتحقيق الهدف المطلوب.
  - القدرة على إعادة تشغيل التحليل بسهولة.
- ويتضمن ذلك إختيار العينات على أساس المخاطر استنادًا إلى محاور المراجعة الداخلية ويتم الاختبار على أساس العينة لاكتساب رؤية من البيانات في أنظمة المعاملات الفردية وذلك لتنفيذ عملها.

- المراقبة المستمرة : يكون التطبيق الأكثر فعالية لـ تحليل البيانات (DA) هي المراقبة المستمرة ويشمل ذلك إجراء عمليات مراقبة على أساس مستمر باستخدام أدوات آلية على بعض عناصر التحكم الرئيسية حيث تشمل فوائد المراقبة المستمرة مايلي :
- زيادة تأكيدات المراجعة وضماناتها .
- المتابعة المستمرة لانتهاك النظم وإختراقها ، الأخطاء ، مراقبة باستمرار انتهاكات السياسة والأخطاء والاتجاهات السلبية وحتى الفرص الموفرة للتكاليف داخل الأعمال التجارية.
- تطبيق عملية المراقبة الالكترونية بدلاً من الاعتماد على عمليات المراجعة الدورية فقط.
- التحريات : هى عملية البحث عن السجلات الجنائية والسجلات التجارية والسجلات المالية لفرد أو منظمة و تسمح تقنية المحاسبة القضائية بجمع مزيد من الحقائق من المعلومات المتاحة للجمهور لفهم بروفايل / هوية شركة

- بائع / فرد أو موظف قد تكون خلفيته مشبوهة ، ويمكن الحصول على هذه التحريات من المصادر الآتية :
- قواعد البيانات العامة ، بما في ذلك سجلات الشركة ، والتحقق من الجرائم الجنائية.
  - عمليات البحث على الإنترنت.
  - تحليل شبكة التواصل الاجتماعي .
  - استفسار هاتفي.
- زيارة الموقع : هناك عملية تحقق أخرى يمكن إجراؤها تشمل زيارات المواقع الشخصية استنادًا إلى عنوان شركة بائع / فرد ، ويمكن إجراء زيارة للموقع لتأكيد وجود البائع / الفرد. و تتم مثل هذه الزيارات للتحقق من وجود طرف ثالث ، والمصادقة على ما إذا كان العملية قد حدثت بالفعل ، والتحقق من معقولية السعر الذي نقله البائعون.
- ج- إدماج اساليب المحاسبة القضائية في مرحلة التقارير :
- عند اكتمال العمل الميداني ، من المهم تجميع النتائج وعرضها ومناقشتها مع العميل أو الإدارة أو لجنة المراجعة وتتمثل تلك الاساليب في هذه المرحلة فيمايلي :
- تحليل البيانات: يمكن تحسين عرض نتائج المراجعة باستخدام برنامج تمثيل البيانات أو رسم الخرائط و يمكن تحديد الوسائط المرئية المناسبة (مثل الرسوم البيانية) لتسليط الضوء على تبسيط النتائج الهامة، كما يقول المثل: "صورة ترسم ألف كلمة".
  - بروتوكول منع الاحتيال المالي : ويمثل الشكل رقم (٦) خطوات بروتوكول منع الاحتيال المالي في مرحلة التقرير:

الشكل رقم (٦) خطوات بروتوكول منع الاحتيال المالي في مرحلة التقرير



المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع الى الدراسات السابقة المرتبطة

#### د - أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى المراحل التنفيذية للمراجعة الداخلية :

ويؤدى إستخدام أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية الى تحسين كفاءة المراجع الداخلى وتحقيق الاهداف المرجوة منها وذلك طبقا لمفهوم المراجعة الداخلية الحديث حيث ان الهدف من المراجعة الداخلية اصبح لا يقتصر على الفحص والتحليل بهدف اكتشاف الاخطاء بل انتقل الى الهدف الاشمل والاعم وهو تطوير عمليات الادارة ومساعدتها لأداء اعمالها ( **Effectiveness & Efficincey**) بكفاءة وفاعلية بل ان الهدف الاستراتيجي الهام من نشاط المراجعة الداخلية هو اضافة قيمة للوحدة الاقتصادية وتحسين عملياتها ومساعدتها على تحقيق اهدافها عن طريق تقويم وتحسين عمليات ادارة المخاطر والرقابة ، وهو ما تحقق من خلال إدماج الاساليب المختلفة والتقنيات المتعددة للمحاسبة القضائية فى المراحل التنفيذية للمراجعة الداخلية والتي أدت الى تحسين كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية وكذلك تحسين كفاءة المراجع الداخلى .

حيث تؤثر المعلومات عالية الجودة التي يتم الكشف عنها في التقارير المالية على كفاءة الاسواق المالية من حيث أنها تساعد المستثمرين عند اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وتخصيص الموارد ، ويؤكد كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية على أهمية التقارير المالية ذات الجودة العالية ويتضمن تقييم جودة التقارير المالية الاختيارات بين تحديد العناصر ، بما أن التقارير المالية محددة للسياق، (Dechow and Dichev,2002) وتختلف جودة التقارير المالية بين المجموعات المختلفة لمستخدمي المعلومات المالية لأن لديهم أهداف مختلفة ، بالإضافة إلى ذلك حتى داخل المجموعة الواحدة من مستخدمي التقارير المالية فان هناك إختلاف فى تقييم المعلومات المالية ، فقد يدرك المستخدمون مختلفون للمعلومات المالية فائدة المعلومات بطرق مختلفة في ضوء سياقها (٤٧).

### ثالثا : الدراسة التطبيقية

١- مقدمة : يتناول هذا الجزء عرضا لمنهج الدراسة ووصفا لاداة الدراسة التي تم استخدامها لجمع البيانات والمعالجة الاحصائية المتبعة فى الدراسة وأسلوبها ، وكذلك أسلوب جمع البيانات والمعلومات ، وثبات أداة الدراسة .

٢- منهجية الدراسة : إنطلاقا من طبيعة الدراسة والاهداف التي تسعى الى تحقيقها ، فقد تم استخدام المنهج الاستقرائى لتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الاطار النظرى لها بالاعتماد على أدبيات المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية والاصدارات والتشريعات المتعلقة بها ، وتحديد العلاقات التأثيرية لإدماج أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلية ، كما يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطى فى إختبار فروض البحث من خلال الدراسة التطبيقية ، وهو المنهج المناسب والافضل للدراسة ، لانه يصف العلاقة التكاملية بين متغيرات الدراسة ، وهى العلاقة التكاملية بين أساليب المحاسبة القضائية و مراحل المراجعة الداخلية وبين تحسين كفاءة المراجع الداخلى ، حيث تم تحليل البيانات والمعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة بعد أن تم جمعها بالادوات التي أعدت خصيصا لهذا الغرض .

٣- أسلوب جمع البيانات : إعتد الباحث على أسلوب قائمة الاستقصاء فى جميع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة حيث تم تصميمها وإختبارها قبل توزيعها على عينة الدراسة وتضمنت قائمة الاستقصاء البيانات الاتية :

- هل يوجد علاقة تكاملية بين اساليب المحاسبة القضائية و مراحل المراجعة الداخلية

( تمثلها العبارات من ١-١٥).

- هل يؤثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلى ( وتمثلها العبارات من ١٦ - ٣٠ ) .

ولقد إستخدم الباحث العبارات المغلقة للتيسير على المستقصى منهم ولتوضيح إتجاهات آرائهم ، حيث تم تحديد خمسة بدائل للاختيار فيما بينهم :

- البديل الاول : تأثير قوى جدا %١٠٠
- البديل الثانى: تأثير قوى %٨٠

- البديل الثالث: تأثير متوسط ٦٠%
- البديل الرابع: تأثير محدود ٤٠%
- البديل الخامس: ليس لها تأثير ٢٠%

٤- مجتمع وعينة الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة من فئتين رئيسيتين ذات

الصلة بموضوع الدراسة وهم :

- المراجعون الداخليون بالشركات المساهمة المقيدة فى بورصة الاوراق المالية المصرية.
- المراجعون الخارجيون: بمكاتب المراجعة المقيدة بجداول المحاسبين والمراجعين المصرية .

عينة الدراسة : تم إحتساب عينة الدراسة طبقا للمعادلة الاتية :

$$n_0 = Z^2 \alpha/2 PQ/d^2$$

ونظرا للطبيعة الخاصة لموضوع الدراسة والحدائة النسبية لتداوله سواء فى سوق المهنة أو فى بيئة الاعمال المصرية بشكل عام ، وجد الباحث أن العينة القصدية ( purposive Sample ) هى الاكثر ملائمة لتحقيق أهداف الدراسة مما إقتضى إختيار العينة من أفراد هم الاقدر على إدراك مفاهيم وأهداف وأساليب وتقنيات المحاسبة القضائية والعمل على تحقيق العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية من خلال إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية بغرض تحسين كفاءة المراجع الداخلى ، وهكذا سلكت الاسلوب الانتقائى فى إختيار الافراد المشمولين فى هذه العينة من الفئتين المشار اليهما بعاليه

و سلك الباحث فى التواصل مع أفراد العينة سبيلين لدى نوزيع أداة الدراسة وهى قائمة الاستقصاء من أجل الحصول على آرائهم ، الاول : الاسلوب المباشر من خلال اللقاءات المباشرة ، والثانى : الاسلوب غير المباشر وذلك لحرص الباحث على توزيع قائمة الاستقصاء على أفراد متخصصين ومؤهلين علمي ومهنيًا من الفئتين الاولى والثانية ، وقد شملت قائمة الاستقصاء الموزعة (٣٠) فقرة مقسمة فى محورين رئيسيين هما على صلة بالاسئلة المتفرعة عن مشكلة الدراسة والتي هدف السؤال الاول منها الى الوقوف على آراء عينة الدراسة عن الى أى مدى يمكن أن تتكامل أساليب المحاسبة القضائية مع مراحل المراجعة الداخلية ، فى حين هدف السؤال الثانى الى الوقوف على آرائهم عن هل

يؤدي إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية الى تحسين كفاءة المراجع الداخلي ، وقد طلب من أفراد العينة إبداء درجة الموافقة على فقرات قائمة الاستقصاء بموجب مقياس ليكرت خماسي الدرجات .  
ويوضح الجدول التالي رقم (١) مدى إستجابة أفراد العينة في الرد على قائمة الاستقصاء .

الفئة	قوائم الاستقصاء الموزعة	قوائم الاستقصاء المستردة	نسبة الاستجابة
المراجعون الداخليون	٩٤	٦٥	69.15%
المراجعون الخارجيون	٥٦	٣٥	62.50%
المجموع	١٥٠	١٠٠	66.67%

حيث شملت قائمة الاستقصاء محورين رئيسيين هما :

- المحور الاول : ويتضمن خمسة عشر فقرة تتعلق بمدى تكامل أساليب المحاسبة القضائية مع مراحل المراجعة الداخلية .
- المحور الثاني : ويتضمن خمسة عشر فقرة تتعلق بأثر العلاقة التكاملية بين اساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي .

وقد تم قياس المتغيرات باستخدام مقياس ليكرت الخماسي المبين في الجدول رقم (٢).

تأثير قوى جدا	تأثير قوى	تأثير متوسط	تأثير محدود	عديم التأثير
٥	٤	٣	٢	١

٦- ثبات أداة الدراسة ( قائمة الاستقصاء):

يقصد بالثبات مدى التوافق والاتساق في نتائج قائمة الاستقصاء ، والاستقرار في النتائج عبر الزمن ، فالاختبار الثابت يعطى النتائج نفسها إذا طبق على المجموعة نفسها من الافراد مرة أخرى .

لقد تم التأكد من مدى ثبات أداة الدراسة المستخدمة في قياس المتغيرات التي تشتمل عليها قائمة الاستقصاء من خلال إحتساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) للاتساق الداخلي ، حيث تكون النتيجة مقبولة إحصائيا إذا كانت قيمته أكبر من (0.60) وكلما إقتربت القيمة ن (١) أى (١٠٠%) ، دل هذا على مستوى ثبات أعلى لأداة الدراسة، حيث قام الباحث بإجراء الاختبار على إجابات المراجعين الداخليين والمراجعين

الخارجيين فبلغ المؤشر الكلى للعينه ( 86.6% ) وهى نسبة مقبولة كونها أكبر من (0.60%).

ويوضح الجدول رقم (٥) ثبات أداة الدراسة ( Reliability Statistics ) :

المحور	عدد الفقرات N of Items	كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha
أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلى	٣٠	86.6%

لذا يمكن وصف أداة هذه الدراسة بالثبات، وأن البيانات التى تم الحصول عليها من خلالها مناسبة لقياس المتغيرات، وتخضع لدرجة إعتمادية عالية .

٧-متغيرات الدراسة :

المتغير المستقل: إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية

المتغير التابع : كفاءة المراجع الداخلى .

٨- إجراءات الدراسة :

لقد تم ترميز البيانات وإدخالها الحاسب الالى ومعالجتها باستخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS ، ولتوظيف البيانات التى تم جمعها فى تحقيق أهداف الدراسة وإختبار فرضياتها بمستوى معنوية (0.05 ) ، تم إستخدام الاساليب الاحصائية الوصفية ، وكذلك الاسلوب الاحصائى الاستدلالى ، ويوضح الجدول رقم (٦) يوضح عملية ترميز أداة الدراسة حسب المتغيرات كمايلى :

جدول رقم (٦)

المحور	الترميز	عدد الفقرات
تكامل العلاقة بين أساليب المحاسبة القضائية و مراحل المراجعة الداخلية	X1-X15	15
أثر العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلى	X16-X30	15
المؤشر الكلى	X1-X30	30

## ٩- المعالجة الاحصائية :

إعتمد الباحث على عدد من الاساليب الاحصائية والتي تتفق وطبيعة الدراسة وهي كما يلي :

- مقاييس الاحصاء الوصفى ( Descriptive Statistic Measures ) وذلك لوصف إجابات عينة الدراسة ، إذ تم إستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ، وذلك لتحليل إجابات عينة الدراسة وتحديد درجة الاتفاق النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة وإتجاه محاور وأبعاد الدراسة .
- معامل ثبات أداة الدراسة ( Cronbach Alpha ) لاختبار ثبات أداة الدراسة ، ويعتبر من أكثر المقاييس شيوعا لقياس درجة الارتباط بين مكونات المقياس ، إذا يقيس مدى الاتساق والتناسق فى إجابات المستجوب على كل الاسئلة الموجودة بالمقياس ، ومدى قياس كل سؤال للفهم ، ويدل إرتفاع قيمة معامل الارتباط فى المقياس على إرتفاع درجة الثبات .

- اختبارات مربع كاي ( $\chi^2$ ) لدلالة الفروق Chi- Square Distribution

- إختبار (One Sample T-test) لاختبار فرضيات الدراسة .

## ١٠- عرض وتحليل نتائج الدراسة :

يهدف الباحث من تحليل البيانات الاساسية تقديم إحصاءا وصفيا للبيانات الاساسية ، يعكس الاهمية النسبية لعبارات الدراسة وإستخدام إختبار ( كاي تربيع ) لدلالة الفروق و إختبار (One Sample T-test) لاختبار فرضيات الدراسة وذلك على النحو التالى :

أولا : عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الاولى :

تنص الفرضية الاولى على الأتى : (توجد علاقة تكامل ذو دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية) ولإختبار هذه الفرضية تم إتباع الخطوات التالية :

- الاحصاء الوصفي للفرضية الاولى :

فيما يلي جدول رقم ( ٧ ) الاحصاء الوصفي لعبارات الفرض الاول

مستوى الموافقة	التباين	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
مرتفعة جدا	.060	4.9592	.24530	١- تساعد الاساليب التحقيقية المراجع الداخلي في مرحلة العمل الميداني من خلال مراجعة الوثائق العامة والتحليل المختبري.
مرتفعة جدا	.070	4.9490	.26369	٢- يهتم اسلوب تحليل نسب البيانات الرقمية بتحديد الادلة عن وجود عمليات تلاعب مالي في مرحلة التقرير.
مرتفعة جدا	.105	4.9082	.32385	٣- استخدام وتوظيف التكنولوجيا لإنجاز بعض اعمال المراجعة التي تساعد المراجع الداخلي في اتمام مهمته بشكل أفضل في مرحلة العمل الميداني .
مرتفعة جدا	.113	4.8980	.33644	٤- يستخدم اسلوب التحريات في مرحلة العمل الميداني .
مرتفعة جدا	.121	4.8878	.34827	٥- . يستخدم اسلوب برتوكول منع الاحتيال المالي في مرحلة التقارير.
مرتفعة جدا	.144	4.8571	.37991	٦- يتم استخدام قانون بنفورد في مجال الكشف عن ممارسات الغش والاحتيال المالي في مرحلة العمل الميداني .
مرتفعة جدا	.268	4.8571	.51773	٧- يستخدم اسلوب تقدير مخاطر الاحتيال في مرحلة التخطيط .
مرتفعة جدا	.152	4.8469	.38934	٨- يستخدم تحليل التسلسل الزمني كأحدى أساليب المحاسبة القضائية الضرورية لعرض كل التفاصيل المتعلقة بعمليات التلاعب في مرحلة العمل الميداني .

مستوى الموافقة	التباين	المتوسط	الانحراف المعياري	العبارات
مرتفعة جدا	.152	4.8469	.38934	٩- يهتم تحليل مصادر واستخدامات الاموال بالحصول على معلومات عن الصفقات ذات المبالغ الكبيرة والعلاقة بين أطراف الصفقة الواحدة في مرحلة العمل الميداني.
مرتفعة جدا	.152	4.8469	.38934	١٠- يرتبط أسلوب التنقيب في البيانات في اكتشاف التحايل المالي من خلال الكشف عن أنماط سلوك التحايل المالي بمرحلة التخطيط..
مرتفعة جدا	.227	4.8265	.47679	١١- تعد المراقبة المستمرة احدى أساليب المحاسبة القضائية التي تستخدم للحصول على الادلة المتعلقة بعمليات التلاعب أو الاخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة في التقارير المالية في مرحلة التخطيط .
مرتفعة جدا	.227	4.8265	.47679	١٢- يهتم أسلوب تحليل النسب بتحديد الادلة عن وجود عمليات تحايل مالي في مرحلة التخطيط .
مرتفعة جدا	.255	4.8163	.50456	١٣- يساعد تحليل التباين في تحديد البنود التي تغاير المعيار في مرحلة التخطيط .
مرتفعة جدا	.240	4.8061	.49028	١٤- تعتمد نماذج التنبؤ الانماط المكتشفة لتقدير النتائج في مرحلة التخطيط .
مرتفعة جدا	.302	4.8061	.54975	١٥- يستخدم المراجع الداخلي أسلوب سلسلة المراجع بعد حصوله على الدليل المالي لاثبات مصدر هذا الدليل وكيفية الحصول عليه وعلاقة المصدر بالوثائق في مرحلة التقرير
	٠,١٧٢٥	4.8625	0.4054	الإجمالي

يتضح من الجدول رقم (٧) مايلي :

- ١- أن جميع العبارات التي تعبر عن محور فرض الدراسة الاول يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (٣) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة بمستوى موافقة مرتفعة جدا على وجود علاقة تكامل بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية الثلاث ( التخطيط ، العمل الميداني ، التقارير ) ، حيث حققت جميع العبارات متوسطا عاما مقداره ( 4.86 ) وبانحراف معياري ( 0.405 ) .
- ٢- يلاحظ من الجدول أن العبارة (تساعد الاساليب التحقيقية المراجع الداخلي في مرحلة العمل الميداني من خلال مراجعة الوثائق العامة والتحليل المختبري) جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة ( ٤,٩٥ ) بانحراف معياري ( ٠,٢٤٥ ) ، وتليها في المرتبة الثانية العبارة (يهتم اسلوب تحليل نسب البيانات الرقمية بتحديد الادلة عن وجود عمليات تلاعب مالى فى مرحلة التقرير) بمتوسط حسابي ( ٤,٩٤ ) وانحراف معياري ( ٠,٢٦٣ ) .
- ٣- أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة (يستخدم المراجع الداخلي أسلوب سلسلة المراجع بعد حصوله على الدليل المالي لاثبات مصدر هذا الدليل وكيفية الحصول عليه وعلاقة المصدر بالوثائق فى مرحلة التقرير ) حيث بلغ متوسطها ( ٤,٨٠ ) وبانحراف معياري ( ٠,٥٤٩ ) .
- ٤- أفادت ردود عينة الدراسة بالموافقة التامة على بعض أساليب المحاسبة القضائية لادماجها فى مراحل المراجعة الداخلية، وكانت أهمها اتفاقا بشدة الأساليب الاتية : تساعد الاساليب التحقيقية المراجع الداخلي فى مرحلة العمل الميداني من خلال مراجعة الوثائق العامة والتحليل المختبري ، يهتم اسلوب تحليل نسب البيانات الرقمية بتحديد الادلة عن وجود عمليات تلاعب مالى فى مرحلة التقرير ، استخدام وتوظيف التكنولوجيا لإنجاز بعض اعمال المراجعة التي تساعد المراجع الداخلي في اتمام مهمته بشكل أفضل فى مرحلة العمل الميداني ، يستخدم اسلوب التحريات فى مرحلة العمل الميداني ، يستخدم اسلوب برتوكول منع الاحتيال المالى فى مرحلة التقارير ، بمعاملات اختلاف مقدارها . ( ٦ % ) ، ( ٧ % ) ، ( 10.50 % ) ، ( 11.30 % ) ، ( 12.10 % ) .

٥ - - أما الأساليب التي كانت أقل اتفاقاً فتمثلت في: يستخدم أسلوب تقدير مخاطر الاحتيال في مرحلة التخطيط ، يساعد تحليل التباين في تحديد البنود التي تباين المعيار في مرحلة التخطيط ، يستخدم المراجع الداخلي أسلوب سلسلة المراجع بعد حصوله على الدليل المالي لاثبات مصدر هذا الدليل وكيفية الحصول عليه وعلاقة المصدر بالوثائق في مرحلة التقرير ، بمعاملات اختلاف مقدارها ( 26.80% ) ، ( 25.5% ) ، ( 30.20% ) وفقاً لردود عينة الدراسة.

#### ثانياً- اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق لعبارات الفرض الأول :

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق. وفيما يلي جدول نتائج اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس محور الفرض الأول وذلك على النحو التالي :

#### جدول رقم ( 8 ) اختبار (كاي تربيع )

لدلالة الفروق لعبارات محور فرض الدراسة الأول :

الدلالة	مستوى المعنوية	قيمة كاي تربيع	العبارات
وجود فروق	.000	123.204 <sup>a</sup>	١. يرتبط أسلوب التنقيب في البيانات باكتشاف أنماط سلوك التحايل المالي بمرحلة التخطيط.
وجود فروق	.000	184.531 <sup>b</sup>	٢. تعتمد نماذج التنبؤ بالانماط المكتشفة لتقدير النتائج في مرحلة التخطيط .
وجود فروق	.000	195.143 <sup>b</sup>	٣. يساعد تحليل التباين في تحديد البنود التي تباين المعيار في مرحلة التخطيط .
وجود فروق	.000	195.959 <sup>b</sup>	٤. تعد المراقبة المستمرة إحدى أساليب المحاسبة القضائية التي تستخدم للحصول على الأدلة المتعلقة بعمليات التلاعب أو الأخطاء في التقارير المالية في مرحلة التخطيط .

وجود فروق	.000	195.959 <sup>b</sup>	٥. يهتم أسلوب تحليل النسب بتحديد الأدلة عن وجود عمليات تحايل مالى فى مرحلة التخطيط.
وجود فروق	.000	123.204 <sup>a</sup>	٦. يهتم تحليل مصادر واستخدامات الاموال بالحصول على معلومات عن الصفقات ذات المبالغ الكبيرة والعلاقة بين أطراف الصفقة الواحدة فى مرحلة العمل الميدانى.
وجود فروق	.000	123.204 <sup>a</sup>	٧. يتم استخدام قانون بنفورد فى مجال الكشف عن ممارسات الغش والاحتياىال المالى فى مرحلة العمل الميدانى .
وجود فروق	.000	127.612 <sup>a</sup>	٨. يستخدم تحليل التسلسل الزمنى كأحدى تقنيات المحاسبة القضائية الضرورية لعرض كل التفاصيل المتعلقة بعمليات التلاعب فى مرحلة العمل الميدانى .
وجود فروق	.000	151.490 <sup>a</sup>	٩. استخدام وتوظيف التكنولوجيا لإنجاز بعض اعمال المراجعة التي تساعد المراجع الداخلى فى اتمام مهمته بشكل أفضل فى مرحلة العمل الميدانى .
وجود فروق	.000	146.469 <sup>a</sup>	١٠. يهتم أسلوب تحليل نسب البيانات الرقمية بتحديد الأدلة عن وجود عمليات تلاعب مالى فى مرحلة التقرير .
وجود فروق	.000	141.571 <sup>a</sup>	١١. يستخدم المراجع الداخلى أسلوب سلسلة المراجع بعد حصوله على الدليل المالى لاثبات مصدر هذا الدليل وكيفية الحصول عليه وعلاقة المصدر بالوثائق فى مرحلة التقرير .
وجود فروق	.000	178.429 <sup>a</sup>	١٢. تساعد الاساليب التحقيقية المراجع الداخلى فى مرحلة العمل الميدانى من خلال مراجعة الوثائق العامة والتحليل المختبري
وجود فروق	.000	172.796 <sup>a</sup>	١٣. يستخدم أسلوب تقدير مخاطر الاحتياىال فى مرحلة التخطيط
وجود فروق	.000	226.980 <sup>b</sup>	١٤. يستخدم أسلوب التحريات فى مرحلة العمل الميدانى
وجود فروق	.000	195.143 <sup>b</sup>	١٥. يستخدم أسلوب برتوكول منع الاحتياىال المالى فى مرحلة التقارير .
وجود فروق	.000	165.446	إجمالى العبارات

a. 0 cells (0.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 32.7.

b. 0 cells (0.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 24.5.

يتضح من الجدول رقم (٨) أن جميع عبارات الفرض الاول جاءت ذات دلالة معنوية حيث بلغت قيم مستوى المعنوية لجميع العبارات أقل من مستوى الدلالة ( ٠,٠٥ ) مما يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية ، لصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا لجميع العبارات ، حيث بلغت قيمة (كاي تربيع ) الاجمالية لعبارات الفرض الاول (١٦٥,٤٤٦) بمستوى دلالة معنوية ( ٠,٠٠٠ ) .

بناء على نتائج التحليل الاحصائي الموضحة فى الفقرات السابقة ، يتضح أن المتوسط العام لجميع العبارات التى تقيس الفرض الاول يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات إستجابة مرتفعة جدا ، حيث بلغت قيمة متوسط إجمالى إجابات أفراد العينة على الفرض الاول ( ٤,٨٦ ) وبانحراف معيارى ( ٠,٤٠٥ ) ، كما يدل وجود فروق ذات دلالة إحصائية الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على ما جاء بجميع عبارات محو الفرض الاول للدراسة .

وعليه يمكن قبول الفرض الاول والذي ينص على " توجد علاقة تكامل ذو دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية" فى جميع العبارات .

ولتأكيد ما توصل اليه الباحث من قبول الفرض الاول ولاختبار مدى التحقق من وجود علاقة تكامل بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية ، تم إستخدام إختبار **One Sample T- Test** لعينة واحدة وذلك كما هو موضح فى الشكل التالى رقم ( ٩ ) :

جدول رقم (٩) يوضح نتائج

إختبار **One Sample T- Test**

لاختبار مدى التحقق من وجود علاقة تكامل بين

أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية

المحور الاول	العدد	المتوسط الحسابى	قيمة t	مستوى المعنوية	القرار
مدى التحقق من وجود علاقة تكامل بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية	98	4.86	125.77	** 0.001	دالة

\*\*دالة عند مستوى معنوية أقل من 0.001

يتضح من الجدول السابق مايلي:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطى العينة والمتوسط الطبيعي عن القيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة بلغت قيمة t (125.77) بمتوسط حسابى (4.86) ، عند مستوى أقل من (0.01) ، طبقا لاجمالي محور " مدى التحقق من وجود علاقة تكامل بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية" وهذا يعنى أن هناك علاقة تكامل بين إستخدام أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية ، وبالتالي فإن ذلك يؤكد على صحة الفرض الاول .

ثانيا : عرض وتحليل فرض الدراسة الثانى :

والذى نصه " توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين إدماج أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية وبين تحسين كفاءة المراجع الداخلى" وللتحقق من الفرض الثانى سوف يتم إتباع الخطوات التالية :

١ : الاحصاء الوصفى للفرض الثانى :

فيما يلي جدول رقم (10) الاحصاء الوصفى لعبارات الفرض الثانى

العبارات	الانحراف المعيارى	المتوسط	التباين	مستوى الموافقة
١ . يساعد إدماج أسلوب تقييم مخاطر الاحتيال فى مرحلة التخطيط فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى.	.33644	4.8980	.113	مرتفعة جدا
٢ . يساعد إدماج أسلوب تحليل البيانات فى مرحلة التخطيط فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى .	.37991	4.8571	.144	مرتفعة جدا
٣ . يساعد إدماج أسلوب التحريات فى مرحلة العمل الميدانى فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى.	.37991	4.8571	.144	مرتفعة جدا
٤ . يساعد إدماج أسلوب المراقبة المستمرة فى مرحلة العمل الميدانى فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى.	.51773	4.8571	.268	مرتفعة جدا
٥ . يساعد إدماج أسلوب بروتوكول منع الاحتيال فى مرحلة التقرير فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى.	.54975	4.8061	.302	مرتفعة جدا
٦ . توافر مهارات المحاسبة القضائية المرتبطة بتقديم الخدمات الاستشارية القانونية والتحقيقية يساهم فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى فيما يتعلق بحالات الاحتيال المالى.	.54975	4.8061	.302	مرتفعة جدا

مرتفعة جدا	.179	4.8061	.42251	٧. يساعد إدماج أسلوب زيارة الموقع في مرحلة العمل الميداني في تحسين كفاءة المراجع الداخلي.
مرتفعة جدا	.308	4.7959	.55537	٨. توافر المهارات المتخصصة للمحاسبة القضائية في فحص جرائم قرصنة الانترنت، الجريمة المنظمة، يساهم في تحسين كفاءة المراجع الداخلي .
مرتفعة جدا	.308	4.7959	.55537	٩. توفر مهارات المحاسبة القضائية المتعلقة بجمع المعلومات الثبوتية من مصادرها المختلفة عن حالات الغش والاحتيال المالي يساهم في تحسين كفاءة المراجع الداخلي .
مرتفعة جدا	.356	4.7857	.59638	١٠. تساعد المحاسبة القضائية من خلال مهارات إجراء المقابلات اللازمة للحصول على الأدلة الثبوتية عن حالات الغش في زيادة كفاءة المراجع الداخلي .
مرتفعة جدا	.382	4.7755	.61812	١١. يساهم توافر مهارات المحاسبة القضائية أو التفتيشية المرتبطة بالتفكير الخلاق لفحص واكتشاف حالات الغش المعقدة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي .
مرتفعة جدا	.398	4.7449	.63101	١٢. تساعد مهارات المحاسبة القضائية المرتبطة بالتفكير الانتقادي في تحسين كفاءة المراجع الداخلي
مرتفعة جدا	.297	4.6939	.54505	١٣. تساهم مهارات المحاسبة القضائية المتعلقة بربط النتائج ببعضها البعض في تحسين كفاءة المراجع الداخلي .
مرتفعة جدا	.342	4.6837	.58498	١٤. تؤدي مهارات المحاسبة القضائية الخاصة بالتفكير بطريقة مرتكبي الاخطاء الى تحسين كفاءة المراجع الداخلي .
مرتفعة جدا	.397	4.6429	.63001	١٥. تساهم المهارات المتخصصة للمحاسبة القضائية في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الداخلي ومستخدمى القوائم المالية .
مرتفعة جدا	٠,٢٨٢	4.7870	.52348	الاجمالي

يتضح من الجدول رقم (10) مايلي :

١- أن جميع العبارات التي تعبر عن محور فرض الدراسة الثانى يزيد متوسطها عن الوسط الفرضى (٣) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة بمستوى موافقة مرتفعة جدا وبالتالي وجود علاقة بين إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية وبين تحسين كفاءة المراجع الداخلي، حيث حققت جميع العبارات متوسطا عاما مقداره ( 4.78 ) وبانحراف معيارى ( 0.523 ) .

٢- يلاحظ من الجدول أن العبارة (يساعد إدماج أسلوب تقييم مخاطر الاحتيال في مرحلة التخطيط في تحسين كفاءة المراجع الداخلي) جاءت في المرتبة الأولى حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (٤,٨٩) بانحراف معياري (٠,٣٣٦) ، وتليها في المرتبة الثانية العبارة (يساعد إدماج أسلوب تحليل البيانات في مرحلة التخطيط في تحسين كفاءة المراجع الداخلي) بمتوسط حسابي (٤,٨٥) وانحراف معياري (٠,٣٧٩) .

٣- أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة (تساهم المهارات المتخصصة للمحاسبة القضائية في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الداخلي ومستخدمي القوائم المالية) حيث بلغ متوسطها (٤,٦٤) وانحراف معياري (٠,٦٣٠) .

٤- أفادت ردود عينة الدراسة بالموافقة التامة على بعض أساليب المحاسبة القضائية لادماجها في مراحل المراجعة الداخلية والتي تؤدي الى تحسين كفاءة المراجع الداخلي خلال تاديته لمهام وظيفته ، وكانت أهمها اتفاقا بشدة الأساليب الاتية : يساعد إدماج أسلوب تقييم مخاطر الاحتيال في مرحلة التخطيط في تحسين كفاءة المراجع الداخلي ، يساعد إدماج أسلوب تحليل البيانات في مرحلة التخطيط في تحسين كفاءة المراجع الداخلي ، يساعد إدماج أسلوب التحريات في مرحلة العمل الميداني في تحسين كفاءة المراجع الداخلي ، يساعد إدماج أسلوب زيارة الموقع في مرحلة العمل الميداني في تحسين كفاءة المراجع الداخلي ، يساعد إدماج أسلوب المراقبة المستمرة في مرحلة العمل الميداني في تحسين كفاءة المراجع الداخلي ، يساعد إدماج أسلوب بروتوكول منع الاحتيال في مرحلة التقرير في تحسين كفاءة المراجع الداخلي بمعاملات اختلاف مقدارها (11.3%) ، (14.4%) ، (14.4%) ، (17.9%) ، (26.8%) ، (30.2%) .

٥- أما الأساليب التي كانت أقل اتفاقا فتمثلت في: تساهم مهارات المحاسبة القضائية المتعلقة بربط النتائج ببعضها البعض في تحسين كفاءة المراجع الداخلي ، تؤدي مهارات المحاسبة القضائية الخاصة بالتفكير بطريقة مرتكبي الاخطاء الى تحسين كفاءة المراجع الداخلي، تساهم المهارات المتخصصة للمحاسبة القضائية في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الداخلي ومستخدمي القوائم المالية بمعاملات اختلاف مقدارها (29.7%) ، (34.2%) ، (39.7%) وفقا لردود عينة الدراسة.

ثانياً- اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق لعبارات الفرض الثانى :  
 لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين  
 للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق ، وفيما يلي جدول نتائج  
 اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس محور الفرض الثانى وذلك على  
 النحو التالي :

جدول رقم (١١) اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق لعبارات محور فرض الدراسة الثانى:

الدلالة	مستوى المعنوية	قيمة كاي تربيع	العبارات
وجود فروق	.000	226.980 <sup>a</sup>	١. يساعد إدماج أسلوب تقييم مخاطر الاحتيال فى مرحلة التخطيط فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى.
وجود فروق	.000	127.612 <sup>b</sup>	٢. يساعد إدماج أسلوب تحليل البيانات فى مرحلة التخطيط فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى .
وجود فروق	.000	188.531 <sup>a</sup>	٣. يساعد إدماج أسلوب التحريات فى مرحلة العمل الميدانى فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى.
وجود فروق	.000	117.571 <sup>b</sup>	٤. يساعد إدماج أسلوب المراقبة المستمرة فى مرحلة العمل الميدانى فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى.
وجود فروق	.000	171.633 <sup>a</sup>	٥. يساعد إدماج أسلوب بروتوكول منع الاحتيال فى مرحلة التقرير فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى.
وجود فروق	.000	146.469 <sup>b</sup>	٦. توافر مهارات المحاسبة القضائية المرتبطة بتقديم الخدمات الاستشارية القانونية والتحقيقية يساهم فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى فيما يتعلق بحالات الاحتيال المالى.
وجود فروق	.000	106.796 <sup>b</sup>	٧. يساعد إدماج أسلوب زيارة الموقع فى مرحلة العمل الميدانى فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى.
وجود فروق	.000	127.612 <sup>b</sup>	٨. توافر المهارات المتخصصة للمحاسبة القضائية فى فحص جرائم قرصنة الانترنت، الجريمة المنظمة، يساهم فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى .

وجود فروق	.000	189.265 <sup>a</sup>	٩. توفر مهارات المحاسبة القضائية المتعلقة بجمع المعلومات الثبوتية من مصادرها المختلفة عن حالات الغش والاحتيال المالي يساهم في تحسين كفاءة المراجع الداخلي .
وجود فروق	.000	195.143 <sup>a</sup>	١٠. تساعد المحاسبة القضائية من خلال مهارات إجراء المقابلات اللازمة للحصول على الأدلة الثبوتية عن حالات الغش في زيادة كفاءة المراجع الداخلي .
وجود فروق	.000	189.265 <sup>a</sup>	١١. يساهم توافر مهارات المحاسبة القضائية أو التفتيشية المرتبطة بالتفكير الخلاق لفحص واكتشاف حالات الغش المعقدة في تحسين كفاءة المراجع الداخلي .
وجود فروق	.000	195.143 <sup>a</sup>	١٢. تساعد مهارات المحاسبة القضائية المرتبطة بالتفكير الانتقادي في تحسين كفاءة المراجع الداخلي
وجود فروق	.000	133.755 <sup>a</sup>	١٣. تساهم مهارات المحاسبة القضائية المتعلقة بربط النتائج ببعضها البعض في تحسين كفاءة المراجع الداخلي .
وجود فروق	.000	133.347 <sup>a</sup>	١٤. تؤدي مهارات المحاسبة القضائية الخاصة بالتفكير بطريقة مرتكبي الأخطاء الى تحسين كفاءة المراجع الداخلي .
وجود فروق	.000	122.163 <sup>a</sup>	١٥. تساهم المهارات المتخصصة للمحاسبة القضائية في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الداخلي ومستخدمى القوائم المالية .
وجود فروق	.000	158.085	إجمالي العبارات

0 cells (0.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 24.5.<sup>a</sup>

0 cells (0.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 32.7.<sup>b</sup>

ينتضح من الجدول رقم (١١) أن جميع عبارات الفرض الثانى جاءت ذات دلالة معنوية حيث بلغت قيم مستوى المعنوية لجميع العبارات أقل من مستوى الدلالة ( ٠,٠٥ ) مما يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية ، لصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا لجميع العبارات ، حيث بلغت قيمة (كاي تربيع ) الاجمالية لعبارات الفرض الاول ( 158.085 ) بمستوى دلالة معنوية (0.000) .

بناء على نتائج التحليل الاحصائي الموضحة فى الفقرات السابقة ، يتضح أن المتوسط العام لجميع العبارات التى تقيس الفرض الثانى يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات إستجابة مرتفعة جدا ، حيث بلغت قيمة متوسط إجمالى إجابات أفراد العينة على الفرض الثانى ( ٤,٧٨ ) وبانحراف معيارى ( ٠,٥٢٣ ) ، كما يدل وجود فروق ذات دلالة إحصائية الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على ما جاء بجميع عبارات محور الفرض الثانى للدراسة .

وعليه يمكن قبول الفرض الثانى والذى ينص على " توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين إدماج أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية وبين تحسين كفاءة المراجع الداخلى " فى جميع العبارات .

ولتأكيد ما توصل اليه الباحث من قبول الفرض الثانى ولاختبار مدى التحقق من وجود علاقة بين إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة المراجع الداخلى ، فقد تم إستخدام إختبار One Sample T- Test لعينة واحدة وذلك كما هو موضح فى الشكل التالى رقم ( ١٢ ) :

#### جدول رقم (١٢) يوضح نتائج

#### إختبار One Sample T- Test

لاختبار مدى التحقق من وجود تأثير لإدماج أساليب المحاسبة القضائية

فى مراحل المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة المراجع الداخلى

المحور الثانى	العدد	المتوسط الحسابى	قيمة t	مستوى المعنوية	القرار
التحقق من تأثير إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة المراجع الداخلى .	98	4.78	94.30	** 0.001	دالة

\*\*دالة عند مستوى معنوية أقل من 0.001

يتضح من الجدول السابق مايلى:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العينة والمتوسط الطبيعى عن القيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة بلغت قيمة t (94.30) بمتوسط حسابى (4.78) ، عند مستوى أقل من (0.01) ، طبقا لاجمالى محور " مدى التحقق

وجود تأثير لإدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة المراجع الداخلى ، وبالتالي فإن ذلك يؤكد على صحة الفرض الثانى .

#### رابعاً: النتائج والتوصيات :

على الرغم من وفرة البحوث المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة القضائية فى مصر إلا انه توجد ندرة فى البحوث المتعلقة بتأثير إدماج اساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلى ، وتستهدف الدراسة وضع إطار مقترح لادماج اساليب المحاسبة القضائية التى تتناسب وطبيعة كل مرحلة من مراحل المراجعة الداخلية وفحص تأثير هذه العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية والمراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلى ، وبعد تجميع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية وإجراء التحليل الاحصائى توصل الباحث الى النتائج الاتية :

١- توافر دليل فكرى وتطبيقى على أهمية إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية ، وتوضيح المزايا والفرص من تطبيقها فى تحسين كفاءة المراجع الداخلى والذى من شأنه خفض احتمال وجود أخطاء فى المحتوى المعلوماتى للقوائم المالية مما يطمئن أصحاب المصالح بعدم وجود غش وإحتيال فى القوائم المالية .

٢- أكدت الدراسة النظرية والتطبيقية على وجود علاقة تكاملية بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية .

٣- أسهمت الدراسة فى إقتراح إطار من أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية ، فىتم تطبيق أسلوب تحليل البيانات وأسلوب تقييم مخاطر الاحتيال فى مرحلة تخطيط المراجعة الداخلية ، وتطبيق أسلوب تحليل البيانات وأسلوب التحريات وأسلوب المراقبة المستمرة وأسلوب زيارة الموقع فى مرحلة العمل الميدانى ، وتطبيق أسلوب تحليل البيانات واسلوب بروتوكول منع الاحتيال فى مرحلة التقرير .

٤- أفادت ردود عينة الدراسة بالموافقة التامة على بعض أساليب المحاسبة القضائية لادماجها فى مراحل المراجعة الداخلية، وكانت أهمها اتفاقا بشدة الأساليب الاتية : أسلوب تقييم مخاطر الاحتيال و أسلوب تحليل البيانات وأسلوب التحريات وأسلوب المراقبة المستمرة و وتطبيق اسلوب بروتوكول منع الاحتيال وأسلوب

زيارة الموقع ، بمعاملات إختلاف مقدارها ( ١١,٣ % ) ، ( ١٤,٤% ) ، ( ١٤,٤% ) ، ( ١٧,٩% ) ، ( ٢٦,٨% ) ، ( ٣٠,٢ ) .

٥- بناء على نتائج التحليل الاحصائي الموضحة فى الفقرات السابقة ، يتضح أن المتوسط العام لجميع العبارات التى تقيس الفرض الاول يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات إستجابة مرتفعة جدا ، حيث بلغت قيمة متوسط إجمالى إجابات أفراد العينة على الفرض الاول ( ٤,٨٦ ) وبانحراف معيارى ( ٠,٤٠٥ ) ، كما يدل وجود فروق ذات دلالة إحصائية الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على ما جاء بجميع عبارات محور الفرض الاول للدراسة وعليه يمكن قبول الفرض الاول والذى ينص على " توجد علاقة تكامل ذو دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية" فى جميع العبارات

٦- باستخدام متوسط عينة واحدة بلغت قيمة  $t$  (125.77) بمتوسط حسابى (4.86) ، عند مستوى أقل من (0.01) ، طبقا لاجمالى محور " مدى التحقق من وجود علاقة تكامل بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية" وهذا يعنى أن هناك علاقة تكامل بين إستخدام أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية ، وبالتالي فإن ذلك يؤكد على صحة الفرض الاول .

٧- بناء على نتائج التحليل الاحصائي الموضحة فى الفقرات السابقة ، يتضح أن المتوسط العام لجميع العبارات التى تقيس الفرض الثانى يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات إستجابة مرتفعة جدا ، حيث بلغت قيمة متوسط إجمالى إجابات أفراد العينة على الفرض الثانى ( ٤,٧٨ ) وبانحراف معيارى ( ٠,٥٢٣ ) ، كما يدل وجود فروق ذات دلالة إحصائية الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة جدا على ما جاء بجميع عبارات محور الفرض الثانى للدراسة . وعليه يمكن قبول الفرض الثانى والذى ينص على " توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين إدماج أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية وبين تحسين كفاءة المراجع الداخلى " فى جميع العبارات .

فى ضوء النتائج السابقة يوصى الباحث بمايلى :

- ١- التأكيد على ضرورة إلتزام الشركات بإدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية طبقا للاطار المقترح فى الدراسة ، على أن يقوم المراجع الخارجى بابداء رأيه فى مدى التزم الشركة بتطبيق هذا الاطار ضمن تقريره السنوى أو فى تقرير خاص .
- ٢- إجراء المزيد من البحوث فى مجال المحاسبة القضائية وعلاقتها بالمراجعة الداخلية والذي يودى الى تحسين وظيفة المراجعة الداخلية وبالتالي تحقيق الملاءمة والموثوقية فى التقارير المالية .
- ٣- التوصية لى المنظمات العلمية والمهنية فى مجال المحاسبة والمراجعة بضرورة السعى نحو إصدار معيار محلى ودولى بشأن العلاقة العلاقة بين أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية وأثر ذلك على كفاءة المراجع الداخلى و على ملاءمة وموثوقية التقارير المالية .

وفى ضوء نتائج وتوصيات البحث يقترح الباحث إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية فى مجال المحاسبة القضائية ومن أهم تلك الدراسات مايلى :

- إعادة هيكلة العلاقة بين أساليب المحاسبة القضائية وأليات حوكمة الشركات واثرها على القيمة السوقية .
- قياس اثر تطبيق أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على جودة نظام الرقابة الداخلية .
- قياس اثر العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية ونظام الرقابة الداخلية على جودة وتكلفة المراجعة الخارجية .

## خامسا : المراجع العربية والاجنبية :

أولا : المراجع العربية :

- ١.د. لطفى ، على (٢٠٠٢) ، الفساد المالي للشركات والمؤسسات الأمريكية وآثاره على الاقتصاد العالمي والعربي ، الاهرام الاقتصادي ، القاهرة ، العدد - ٢٧ من يوليو، ص ٢١ ١٧ ، ٢٢٢٩١ ، السنة ١١٢ .
٢. عبدالمنعم ، صفوان (٢٠١٧) ، دور المحاسبة القضائية في زيادة جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على ديوان المراجع القومي، رسالة ماجستير ، جامعة النيلين ،كلية الدراسات العليا ، الخرطوم .
- ٣.د. خليل ، محمد أحمد ابراهيم (٢٠١٧) ، تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الاعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية، مجلة المحاسبة والمراجعة – AUJAA.
٤. الدليمي ، خليل إبراهيم (٢٠١٧) ، المحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي في الشركات الصناعية المساهمة ، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة - العراق.
- ٥.د. حامد ، محجوب عبدالله (٢٠١٧) ، مدى تطبيق المراجعة القضائية في فصل الدعاوى والمنازعات الخاصة بالمخالفات المالية في المحاكم السودانية (دراسة ميدانية استكشافية)، مجلة جامعة الأقصى، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني .
6. Anuolam O. M, Onyema T. E , and Ekeke Ussim, Forensic Accounting And Financial Crisis In Nigeria, West African Journal of Industrial and Academic Research December 2016 v0l.17.
7. Nkama, N. and Onoh, J. O. (2016). Forensic Accounting and Board Performance in the Nigerian Banking Industry. Journal of Accounting and Financial Management ISSN 2504-8856 Vol. 2 No.2 2016. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2865129>.
٨. ابراهيم ، الهادي آدم محمد (٢٠١٦) ، المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح ، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية - العراق .
٩. عايد ، نسرين عصام (٢٠١٥)، أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن عمليات الاحتيال والغش في القوائم المالية : دراسة تطبيقية على الشركات العامة المساهمة الاردنية ؛ رسالة ماجستير ، الجامعة الهاشمية ، الاردن .
10. Stephen Ojeka, Michael Ojua, Chukwu Nwaze, Quality of Accounting Information and Internal Audit Characteristics in Nigeria, Journal of Modern Accounting and Auditing, August 2017, Vol. 13, No. 8, 333-344 doi: 10.17265/1548-6583/2017.08.001.

11. Cecilia Lelly Kewo, Nunuy Nur Afiah, Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit?, 1Universitas Negeri Manado, Indonesia, 2Universitas Padjadjaran, Indonesia. \*Email: lellycecilia\_kewo@yahoo.com .
12. Oyebisi Ogundana. Stephen Ojeka, Michael Ojua, Chukwu Nwaze, Quality of Accounting Information and Internal Audit Characteristics. Journal of Modern Accounting and Auditing, August 2017, Vol. 13 .
13. Loveday A. NWANYANWU, Audit Quality Practices and Financial Reporting in Nigeria , International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 7, No.2, April 2017, pp. 145–155.
- ١٤ . د. موسي، خالد محمد عبد الله (٢٠١٧) ، مخاطر الاحتيال ودور المراجع الداخلي ، مجلة المراجع الداخلي الشرق الاوسط ، دبي.
15. Tanja Laković , Julija Cerović Smolović , Tatjana Stanovčić , The Internal Audit Function and the Quality of Financial Reporting: Empirical Evidence from Montenegro,Management internantional conference , pula, Croatia ,1-4 june ,2016.
- ١٦ - بشير ، آسيا عبد الدين أحمد (٢٠١٦) ، الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وفجوة التوقعات وتخطيط موارد المنشأة ، رسالة دكتوراه ، عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي ، جامعة كردفان .
- 17- kofi OseiAdu, stephenAmponsah And yakubu Seidu. Internal Auditors' Performance In Fraud Detection In Ghana: Do Control Environment And Gender Matter?. IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM) e-ISSN: 2278-487X, p-ISSN: 2319-7668. Volume 18, Issue 5 .Ver. III (May. 2016), PP 72-76 www.iosrjournals.org.
- 18- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), Report to the nations, on occupational fraud and abuse (2014), global fraud study.
- 19- The AICPA Forensic and Litigation Services Committee developed the definition,
- 20- Crumbly, D. Larry , Lester E. Hither, and G. Stevenson Smith ,Forensic and Investigative Accounting, Chicago : CCH Incorporated,2005,from Education and Training in Fraud and Forensic Accounting : A Guide for Educational Institutions Stakeholder Organizations ,faculty ,and , Students , West Virginia University ,March 2007,.

- 21- الجليلي ، مقداد أحمد (٢٠١٢) ، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق ، مجلة تنمية الرافدين ، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل ، العدد ١٠٧ ، المجلد ٣٤ ص ٩-١٢ .
- 22- Blessing, Ijeoma(2015)" Empirical Analysis on The Use of Forensic Accounting Techniques in Curbing Creative Accounting" The International Journal of Economics,Commerce and Management, V.III, N,1.
- 23- Blessing, Ijeoma(2015)" Empirical Analysis on The Use of Forensic Accounting Techniques in Curbing Creative Accounting" The International Journal of Economics,Commerce and Management, V.III, N,1 .
- ٢٤- الجليلي ، مقداد أحمد (٢٠١٢) ، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق ، مجلة تنمية الرافدين ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، العدد ١٠٧ ، المجلد ٣٤ .
- ٢٥- درغام ، د.ماهر موسى ، مجلة المحاسب الفلسطيني ، مرجع سابق ص ١٢ .
- ٢٦- تقرير مترجم من نشرة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بعنوان المحاسبة القضائية ، Forensic Accounting ، 28 يونيو ٢٠١٠م .
- ٢٧- الكبيسي ، عبد الستار (٢٠١١) ، المحاسبة القضائية ضرورة للمساهمة في حل النزاعات بصورة عادلة ، ندوة علمية حول " المحاسبة القضائية في دولة قطر " ، جمعية المحاسبين القانونيين القطرية .
- ٢٨- العمرات، احمد صالح(١٩٩٠) ، المراجعة الداخلية . الإطار النظري والمحتوى السلوكي.
- ٢٩- الصبان، محمد سمير وجمعة، إسماعيل إبراهيم والسوافري، فتحي رزق (١٩٩٦)، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع جمهورية مصر العربية.
- ٣٠- عثمان، عبد الرزاق محمد (١٩٩٩)، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة . والنشر، الموصل.
- ٣١- (www.theiia.org-F.A.Q.S)
- ٣٢- عثمان، عبد الرزاق محمد (١٩٨٨)، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة . والنشر، الموصل .
- ٣٣- أبو رقية، توفيق مصطفى (١٩٩١)، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي للنشر والتوزيع .
- 34- Institute of Internal Auditors – IIA,2003.
- ٣٥- معجم أبو غزالة ، طلال للمحاسبة والاعمال ، دار العلم للملايين ، الاردن ، ٢٠٠١ .
- ٣٦- الكخن، دلال (٢٠٠٣)، المؤتمر العلمي الرابع المحاسبة وتحديات العولمة، مجلة المدقق جمعية المحاسبين القانونيين الإردنيين، العدد ٢٥ .
- ٣٧- الوردات، خلف عبد الله (٢٠٠٢)، مهام التدقيق الداخلي في ضل معايير التدقيق الدولية الأمريكية، مجلة المدقق، جمعية المحاسبين القانونيين . الإردنيين، العدد ٥١ .
- 38- Kenneth , O'Flaherty, Fraud Detecting Through Data Mining, The National Underwriter Company, available at www.highbeam.com , 2008 .
- ٣٩- الخالدي ، صلاح هادي (٢٠١٣) ، اطار مقترح للمحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال . المالي ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة بغداد .

٤٠- جميل، راقى نزار (٢٠١٢)، الاطار المفاهيمى للمحاسبة القضائية ومتطلبات تطبيقها فى البيئة المالية العراقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الموصل .

41- Alden, Mark(2007)" PREVENTING FINANCIAL FRAUD THROUGH FORENSIC ACCOUNTING", The Chartered Accountant, India, P1575-1580.

٤٢- الجبورى ، نصيف و الخالدى ، صلاح (٢٠١٢) ، إستعمال قانون بنفورد فى إكتشاف عمليات الاحتيال المالى ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، العدد ٦٨ ، ص ٤٢٠-٤٣٠ .

43- Deckert, Joseph& Myagkov, Mikhail& Ordeshook, Peter C.(2010)" The Irrelevance of Benford's Law for Detecting Fraud in Elections.,"

44- Alden, Mark(2007)" PREVENTING FINANCIAL FRAUD THROUGH FORENSIC ACCOUNTING", The Chartered Accountant, India, P1575-1580.

45- Crumbley, Larry&Heitger, Lester E.& Smith, Stevenson(2007)" Forensic and Investigative Accounting, 3rd edition, United States.

46- IASB (2008). Exposure Draft on an improved conceptual framework for financial reporting: The objective of financial reporting and qualitative characteristics of decision-useful financial reporting information .

47- Dechow, P., and Dichev, I. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. The Accounting Review, 77 (Supplement), 35-59.