

**إطار مقترح لتفعيل دور المراجع الخارجى فى إكتشاف
الرشاوى بشركة عميل المراجعة
لدعم مصداقية القوائم المالية
مع دراسة ميدانية**

**A Suggested Framework For Activating the External
Auditor's Role in Discovering Bribes in Audit Client Firm
to Support Financial Statements Validity
With a Field Study**

دكتورة

إيمان عبدالفتاح حسن قرنى الجمهودى

مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفرالشيخ

ملخص الدراسة :

يحظي موضوع الرشاوى التي توجد بمجتمع الأعمال والشركات باهتمام محلي وعالمي ، لاسيما بعد أحداث الرشوة والفساد التي طالت شركات كبرى مثل Wall-Mart, Hewlett Packard Enron وظهر قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة (FCPA) ، والذي سبقه الأحداث والفضائح المالية لكبرى الشركات العالمية منها شركات Enron, WorldCom, Adelphia في نهاية التسعينات ، والذي أعقبه صدور القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley ، وظهر ما يعرف بالمحاسبة القضائية Forensic Accounting والتي أصبحت محل إهتمام وتركيز من قبل المحاسبين والمراجعين وكافة المستفيدين والمتعاملين مع البيانات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات المختلفة ، في نفس الوقت الذي يطالب فيه المراجعون الخارجيون (في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها) بالاستجابة لمخاطر الأفعال غير المشروعة - والتي يأتي علي رأسها الرشاوى - حتي ولو لم تقدم معايير المراجعة حدودا فاصلة لكيفية التعامل مع مخاطر الرشاوى ، وبالتالي تهدف تلك الدراسة إلي تقديم الإطار الذي يمكن أن يساعد المراجع الخارجي في إكتشاف الرشاوى المحتملة بشركة العميل والتي من شأنها التأثير علي مصداقية القوائم المالية للشركة- وذلك في ضوء مجموعة من الدراسات السابقة وفي ضوء الواقع المهني في جمهورية مصر العربية - وبناء علي المعلومات التي تم جمعها باستخدام قائمة إستقصاء تم توزيعها علي عينه من المراجعين الخارجيين ومجموعة من أصحاب المصلحة ومجموعه من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة بالجامعات المصرية .

وتدعم نتائج هذه الدراسة فعالية فكرة الإشارات الحمراء Red Flags وإستخدام أساليب المراجعة التحليلية والتفاعل مع أساليب المحاسبة القضائية في تقييم مخاطر الإحتيال ويأتي علي رأسها الرشوة ، كما تقدم الدراسة توصيات للقائمين علي تنظيم مهنة المراجعة حول كيفية مكافحة الرشوة بشركة العميل .

Summary:

The topic of bribes that exist in business community receive local and international attention ,especially after the events of bribery and corruption that affected major companies such as Wall-Mart, Hewlett Packard and which was followed by the emergence of (FCPA) law, which was preceded by events and financial scandals for major international companies such as Enron, World com, Aelphia and the appearance of SOXact and forensic accounting which has become the subject of attention and focus of accountants and auditors and all of the financial statements users, external auditors are required to respond to the risks of illegal acts, especially bribery—even if the auditing standards don't

provide guides to deal with bribery risks .This study aims to provide a framework that enable auditors to discover potential bribes in audit client firms that affected the reliability of company's financial statements in light of a set of previous studies according to the position in Egypt, and based on information gathered from a sample of external auditors, group of stakeholders and group of faculty members in some Egyptian universities.

The results of this study support the effectiveness of the idea of Red-Flags, The use of analytical accounting and the interaction with forensic accounting procedures in assessing the risks of bribery ,This study also provide recommendations for those institutions that organize audit profession matters to fight bribery at client companies.

Key Words: Bribry-Corruption-Red Flags- Fraud- Forensic Accounting-Analytical Auditing.

مقدمة :

تتمتع مهنة المراجعة بدرجة قوية من الأهمية بمكان لتجعلها بمثابة ضابط لا يمكن التقليل من أهميته ، فقيمة عملية المراجعة تتمثل في ثقة الأطراف بالقوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية ، وأي تقصير من قبل مراجع الحسابات أو فشله في القيام بمهامه وتحقيقه لقيمة المراجعة المتمثلة في ثقة الأطراف بالقوائم المالية قد يؤدي لإلحاق الضرر بالأطراف المستخدمة والمستفيدة من تقرير المراجع ، فهذا يعرض المراجع للمقاضاة ودفع التعويض عن أى أضرار قد تحدث (حسين أحمد عبيد ، ٢٠٠٧) ، وحيث أنه للمعلومات والبيانات المالية دور كبير مهم في إتخاذ القرارات من قبل المستخدمين والتنبؤ باستمرارية المنشأة من عدمه ، والوقوف في وجه الظروف السلبية التي تتعارض مع مصالح الشركة ، إضافة إلي بيان حقيقة المركز المالي للمنشأة والمتمثل في الأصول والخصوم ومعرفة نتيجة النشاط ، كل ذلك يلقي معه أيضاً مسؤولية إضافية علي المراجع الخارجي في حالة تقصيره في إكتشاف أيه تصرفات خاطئة أو غير مشروعة تقوم بها الشركة .

وقد شهدت السنوات الأخيرة تحولات وتغيرات كبيرة في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية التي تأثرت بها مختلف جوانب المحاسبة والمراجعة، مما أدى إلي زيادة مسؤولية مراجع الحسابات نتيجة الضغوط من الأطراف المستفيدة من تقرير المراجع الخارجي للحصول علي تأكيدات حول خلو القوائم المالية للوحدات الاقتصادية محل المراجعة من حالات التلاعب والأخطاء والتحريفات ، لذا فقد دأبت الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في بناء معايير المراجعة التي تساعد مراجعي الحسابات في أداء عملهم والإسترشاد بها للكشف عن حالات الغش والأخطاء والتحريفات المحتملة بما يؤدي إلي زيادة فعالية عملية المراجعة وتأكيد إمكانية الثقة والإعتماد علي القوائم المالية التي يراجعها المراجع الخارجي .

طبيعة المشكلة :

تتمثل مشكلة البحث في الإنتشار الواسع لعمليات الإحتيال والفساد المالي – ويأتي علي رأسها الرشاوى ، والذي أصبح يورق الكثير من إقتصاديات الدول خاصة الدول النامية لما له من تأثير كبير علي عملية البناء والتنمية الإقتصادية ، وقد تصاعدت في السنوات الأخيرة نسب الإحتيال المالي والرشاوى والأفعال غير المشروعة من قبل الشركات ومؤسسات الأعمال ، كما حظي موضوع الرشاوى تحديدا باهتمام عالمي - لاسيما أن المراجعون الخارجيون مطالبين - من خلال معايير المراجعة - باستشعار أهم مخاطر وجود أفعال غير مشروعة من قبل شركة العميل - حتي ولو لم تقدم المعايير المهنية للمراجعة مرشدا فاصلا بخصوص مسؤولية المراجعين في ذلك الصدد لاسيما أن الرشاوى تعد أحد أصعب أنواع الإحتيال المالي التي يصعب إكتشافها ، كما يمكن القول أن الرشوة هي أكثر أنواع الفساد المالي باهظة الثمن (ACFE,2014) ، وفي الوقت الذي يتعاطم فيه مسؤوليه المراجع الخارجي نحو إستكشاف وتقييم مخاطر التصرفات غير المشروعة – علي رأسها الرشاوى- لا يوجد معايير مهنية مرشدة بشكل قاطع في ذلك الصدد ، إضافة إلي نقص وندرة الأبحاث التي تعطي خطوط فاصلة ترشد المراجع الخارجي نحو مسؤوليته لتقييم مخاطر وجود رشاوي محتملة لاسيما التي تؤثر علي مصداقية القوائم المالية ، مما حفز الباحثة – من خلال تلك الدراسة - نحو محاولة سد تلك الفجوة في الدراسات السابقة من خلال اقتراح إطار يساعد المراجعين الخارجيين علي تقييم مخاطر الرشوة والإستجابة لها ، وذلك من خلال إقتراح إطار يشمل قائمة بالإشارات الحمراء Red Flags الخاصة بالاحتمالات الخاصة بوجود رشوة وفقا لأهميتها النسبية، كما يشتمل الإطار علي بعض من إجراءات المراجعة التحليلية التي تشكل إستجابة لتلك الإشارات الحمراء، بالإضافة للتفاعل مع بعض إجراءات المحاسبة القضائية، وقد أستند الدليل المقترح علي النتائج المستخلصة من بعض الأدبيات السابقة – بما يلائم الواقع المصري .

أهمية الدراسة :

علي الرغم من أن موضوع الرشوة يلقي إهتماماً عالمياً إلا أنه علي مستوي الواقع المصري يلقي أهمية خاصة لسببين :
أ - ندرة الأبحاث التي تتناول مسؤولية المراجع الخارجي نحو الرشاوى المحتمل وجودها بشركة العميل ، مما يحفز الدراسة الحالية لتوسيع البحث في ذلك الصدد .
ب- تواجه مصر كلا من الفساد والرشاوى علي مستوي مؤسسات الأعمال بما يمثل عائق كبير أمام عمليات التنمية (Transparency International, 2014) .

حدود الدراسة :

- تعتمد الباحثة في وضع الإطار المقترح لمكافحة الرشاوى علي " بعض " الإشارات الحمراء التي يمكن للمراجع الإسترشاد بها وهو بصدد تقدير مخاطر الرشوة المحتملة بشركة عميل المراجعة .
- يتم تحديد " بعض " إجراءات المراجعة التحليلية التي تستجيب لتلك الإشارات الحمراء التي يحددها المراجع الخارجي .

فروض الدراسة :

تهدف الباحثة من خلال تلك الدراسة لإختبار الفروض التالية التي تبحث في جدوي مكونات الإطار المقترح لتفعيل دور المراجع الخارجي في كشف الرشاوى المحتملة بشركة العميل :

- 1- الفرض البحثي الأول : " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين إستخدام المراجع إشارات خطر المراجعة Red Flags للمراجعة وبين اكتشافه للرشاوى المحتملة بشركة العميل " .
- 2- الفرض البحثي الثاني : " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين إستخدام المراجع لبعض إجراءات المراجعة التحليلية وبين إكتشافه للرشاوى المحتملة بشركة العميل " .
- 3- الفرض البحثي الثالث : " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين التكامل ما بين إجراءات المراجعة ، وبعض إجراءات المحاسبة القضائية وبين إكتشاف الرشاوى المحتملة بشركة العميل " .

منهج الدراسة :

تحقيقاً لأهداف البحث ، تعتمد الباحثة علي المنهجين التاليين :

- أ - المنهج الإستنباطي : ومن خلاله تعتمد الباحثة علي الإطلاع علي مجموعة من الدراسات السابقة والبحوث العلمية المنشورة والمرتبطة بموضوع البحث بهدف دراسة وتحليل مدي تفاعل المراجع الخارجي مع الآليات التي تمكنه من تقدير مخاطر الرشاوى المحتملة بشركة عميل المراجعة وإستجابته للإشارات الحمراء الدالة علي ذلك من خلال تخطيط وتنفيذ إجراءات للمراجعة تتعامل مع تلك الأفعال غير المشروعة .
- ب- المنهج الإستقرائي : وتستخدم الباحثة ذلك المنهج لبناء الدراسة الميدانية من خلال الإعتدال علي قائمة إستقصاء تم تصميمها كأداة لجمع البيانات ، وتوزيعها علي عينة الدراسة .

خطة الدراسة :

أولاً : الدراسة النظرية

- أ - الإطار النظري لمسئولية المراجع الخارجي عن الممارسات الإحتيالية والرشاوى :
- 1- خصائص الغش والإحتيال والرشاوى .
- 2- مسئولية المراجع الخارجي عن الممارسات غير المشروعة والرشاوى .

٣- موقف المعايير المهنية بخصوص مسئولية المراجع الخارجي عن الممارسات الإحتيالية لعميل المراجعة .

ب- الإطار النظري لإعتماد المراجع الخارجي علي الإجراءات التحليلية في الكشف عن الممارسات الإحتيالية والرشاوى :

- ١- تعريف الإجراءات التحليلية للمراجعة .
- ٢- أغراض وتوقيت الإجراءات التحليلية للمراجعة .
- ٣- العوامل التي يجب علي المراجع الخارجي مراعاتها عند الإعتماد علي الإجراءات التحليلية للمراجعة .

ج- الإطار النظري للإشارات الحمراء للمراجعة :

- ١- التعريف بإشارات خطر المراجعة .
- ٢- ترتيب إشارات خطر المراجعة لنظم الرقابة الداخلية .

د - الإطار النظري للمحاسبة القضائية :

- ١- التعريف بالمحاسبة القضائية .
- ٢- متطلبات المحاسبة القضائية وإجراءاتها .

هـ- الدراسات السابقة :

- ١- الدراسات السابقة المتعلقة بالإشارات الحمراء للمراجعة ودورها في تقدير خطر الرشاوى .
- ٢- الدراسات السابقة المتعلقة بالإجراءات التحليلية للمراجعة ودورها في تقدير خطر الرشاوى .
- ٣- الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة القضائية ودورها في تقدير خطر الرشاوى .

و - الإطار المقترح :

- ١- أهداف الإطار المقترح .
- ٢- عناصر الإطار المقترح :
 - أ - إشارات خطر المراجعة .
 - ب- المحاسبة القضائية .
 - ج- إجراءات المراجعة التحليلية .
- ٣- أثر التفاعل بين عناصر الإطار المقترح علي عمليه المراجعة .

ثانياً : الدراسة الميدانية .

ثالثاً : النتائج والتوصيات .

رابعاً : قائمة المراجع .

خامساً : ملحق البحث .

أولاً : الدراسة النظرية

أ - مسئولية المراجع الخارجي عن الممارسات الإحتيالية والرشاوى :

١- خصائص الغش والإحتيال والرشاوى :

قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية بسبب الغش أو الخطأ ويكون العنصر الفاصل بين الغش والخطأ هو ما إذا كان الفعل الأساسي الذي تسبب في تحريف القوائم المالية متعمداً أو غير متعمد ، ويمكن إرتكاب الإحتيال والغش عن طريق العديد من التجاوزات بإستخدام الأساليب التالية : (محمد الفيومي ، ٢٠١٨)

- تسجيل قيود وهمية وبخاصة قرب نهاية الفترة المالية للتلاعب بنتائج التشغيل أو الحصول علي أهداف أخرى .

- تعديل الإفتراضات بصورة غير ملائمة وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير أرصدة الحسابات - تأخير الإعتراف بالأحداث والمعاملات التي حدثت أثناء الفترة المالية المعد عنها القوائم المالية .

- عدم الإفصاح عن الحقائق التي قد تؤثر علي المبالغ المسجلة في القوائم المالية .
- التعديل في السجلات أو الشروط المرتبطة بمعاملات جوهرية وغير عادية .
ويذكر البعض (محمد الفيومي ، ٢٠١٨) بعض الأمثلة اليومية لما تم تداوله عن وقائع بعض الرشاوى في مصر :

- ضبط أستاذ جامعي بجامعة المنيا توسط في دفع مبالغ مالية علي سبيل الرشوة لرئيس قسم التعديبات والإزالات بمركز سمالوط بالمنيا، وبلغ إجماليها نحو ١٠٣ آلاف جنيه ، حيث قام الأخير بإيهام مواطنين بقدرته علي تعيينهم بالجهات الحكومية ، وعقب تأكيد بلاغات المواطنين بشأن الواقعة تم إتخاذ الإجراءات القانونية وتم ضبطهما ويعرضهم علي نيابة جنوب المنيا الكلية ، قررت إخلاء سبيل الأول بكفالة مالية قدرها ١٠ آلاف جنيه لظروفه الصحية .

- ضبطت هيئة الرقابة الإدارية مدير إدارة الرأي والبحوث القانونية بجمارك بورسعيد لحصوله علي رشاوي من أحد المستوردين ليصدر رأيا قانونيا مخالفا بعدم إعتبار إخفاء شحنة مستلزمات تجميل داخل عبوات شريط لاصق ، وكان سيترتب علي ذلك ضياع ٤.٥ مليون جنيه مستحقات للدولة نتيجة تخفيض قيمة الرسوم والغرامات ٦ ملايين جنيه .
- تمكنت هيئة الرقابة الإدارية من ضبط وكيل مديرية الطب البيطري أثناء تقاضيه ٢٠٠ ألف جنيه علي سبيل الرشوة للسماح بدخول ماشيه مصابه من ليبيا مصابه بالحمي القلاعية .
مما سبق يتضح أن الرشاوى قد طالت مختلف المستويات بكافة المؤسسات من خلال :

* رشاوي المناقصات .
* رشاوي تلاعبات التقديرات المالية . * رشاوي مقابل تقديم الخدمات .

٢- مسئولية مراجع الحسابات عن الممارسات غير المشروعة وعن الرشاوى :

إن مسئوليات منع وإكتشاف الأخطاء والغش وأي إحتيالات مالية إنما تقع علي عاتق إدارة المنشأة من خلال إستخدام هيكل كافي للرقابة الداخلية علي أصول الشركة وسجلاتها ، فوجود مثل هذا الهيكل من شأنه تقليل إحتتمالات الأخطاء والغش دون إستبعادها نهائيا (عبدالحميد عقدة ، ٢٠٠٢) .

وقد مر هذا المطلب أو هذه المسئولية بالعديد من التوصيات والنشرات التي قدمتها العديد من التنظيمات المهنية الدولية منذ بداية الثمانينات من القرن العشرين (سامي متولي ، ٢٠٠٠) .

ولكن أصبح الأمر بمثابة ضرورة لا يمكن الإستغناء عنها خاصة أن جودة الأداء المهني تتطلب من المراجع ضرورة الوقوف علي حالات التلاعب والغش أو التصرفات غير القانونية illegal acts الصادرة عن إدارة شركة العميل ، والتي قد تصل في بعض الأحيان إلي التواطؤ لمنع إجراءات المراجعة العادية من إكتشافها ، مثلما حدث في الشركات السابق تناولها في موضوع متقدم من هذا البحث .

ولذلك أصدر مجلس معايير المراجعة ASB في الولايات المتحدة الأمريكية في مايو ١٩٩٦ مشروع لنشرة بعنوان "إعتبارات الغش والتحايل عند مراجعة القوائم المالية" (Read.,W.,1996) ، ليحل تطبيقها إعتباراً من نشرة معايير المراجعة رقم ٥٣ الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام ١٩٨٨ ، وذلك بتضمينها إرشادات محددة بشأن:

١- تقييم مخاطر الغش والإحتيال في كل عملية مراجعة .

٢- الإستجابة لنتائج تقييم تلك المخاطر .

٣- التقرير عن الإحتيال المالي المكتشف .

ونتيجة للإنتقادات العديدة التي واجهت مهنة المحاسبة والمراجعة ، وخاصة بعد تقييم مدي نجاح بيان معايير المراجعة رقم ٥٣ ، قام مجلس معايير المراجعة التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وتحت أنظار مهنة المحاسبة ، والصحافة والجمهور بإصدار نشرة معايير

المراجعة رقم ٨٢ بعنوان " الإهتمام بالغش عند مراجعة القوائم المالية SAS.NO.82 حيث توفر هذه النشرة إرشادات لمراجع الحسابات عن ماذا يحتاج أن يفعل للوفاء بمسئوليته تجاه الإهتمام بالغش عند مراجعة القوائم المالية (Anonymous,1997) .

ومع تزايد المخالفات المحاسبية الجسيمة وإنهيار العديد من الشركات الأمريكية الكبرى ، وعدم نجاح مراجعي الحسابات في إكتشاف الأخطاء والغش والمخالفات، قرر مجلس معايير المراجعة إستبدال معيار المراجعة رقم ٨٢ بمعيار جديد وهو معيار المراجعة رقم ٩٩ (Micheal Romos, 2003) ، حيث أدخل هذا المعيار تحسينات وتطويرات جوهرية لزيادة قدرة مراجعي الحسابات علي إكتشاف الإحتيال والتدليس والتقرير عنهما .

٣- موقف المعايير المهنية بخصوص مسئولية المراجع الخارجي عن الممارسات الإحتيالية لعميل المراجعة :

١- المعيار رقم ISA,240 : (محمد الفيومي ، ٢٠١٨)

يتطلب ذلك المعيار من مراجع الحسابات إتباع أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركا لإمكانية حدوث تحريفات هامة ومؤثرة ناتجة عن الغش والتدليس وذلك علي الرغم من خبرة المراجع السابقة بأمانة ونزاهة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة في الشركة .
يتطلب من أعضاء فريق المراجعة مناقشة قابلية تعرض القوائم المالية للشركات للتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس ويتطلب من الشريك المسئول أن يضع في حسابه الأمور التي ينبغي إبلاغها لأعضاء الفريق غير المشتركين في المناقشة .

٢- معيار المراجعة الدولي ISA,250 : (سامر الصباغ ، ٢٠١٦)

حيث تهدف متطلبات هذا المعيار إلي مساعدة المراجع في تحديد حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب عدم الإلتزام بالأنظمة واللوائح ، إلا أن المراجع ليس مسئولا عن منع عدم الإلتزام ، ويعد المراجع مسئولا عن الوصول إلي تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري سواء بسبب غش أو خطأ ، ويأخذ المراجع في حسابه عند مراجعة القوائم المالية الإطار النظامي والتنظيمي المطبق ، حيث تتمثل مسئولية المراجع في الحصول علي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مدى الإلتزام بأحكام الأنظمة واللوائح.
وقد يتحمل المراجع مسئوليات إضافية تتضمن تجاوزه بموجب أنظمة أو لوائح أو متطلبات أخلاقية ذات صلة فيما يتعلق بعدم إلتزام الشركة بالأنظمة واللوائح .
ب- إعتداد المراجع الخارجي علي الإجراءات التحليلية في الكشف عن الممارسات الإحتيالية والرشاوى :

١- تعريف الإجراءات التحليلية للمراجعة :

ورد تعريف الإجراءات التحليلية في بيانات ومعايير المراجعة الدولية رقم SAS.56 تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية ، ويتم من خلالها مقارنة المبالغ المسجلة بالدفاتر مع توقعات مراجع الحسابات ، وتؤكد النشرة علي أهمية التوقعات التي يتوصل إليها مراجع الحسابات (ناظم جبار ، ٢٠١١) .

وقد عرف المعيار الدولي للمراجعة رقم ٥٢٠ الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ،الإجراءات التحليلية علي أنها تحليل النسب والمؤشرات المهمة ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة ، أو تلك التي تتحرف عن المبالغ المتنبأ بها (دليل الإتحاد الدولي للمحاسبين،٢٠٠١).

ورغم تعدد التعريفات التي تناولت المراجعة التحليلية إلا أنها اتفقت على :

- ضرورة توفر بيانات مالية وغير مالية لغرض أداء الإجراءات التحليلية من قبل مراجع الحسابات .

- التركيز على أهمية قيام مراجع الحسابات بدراسة كافة العلاقات الممكنة والمتوقعة بين البيانات المالية وغير المالية وإجراء المقارنات بينها .
- التأكيد على أهمية التوقعات التي يتوصل إليها مراجع الحسابات .
- ٢- أغراض الإجراءات التحليلية :
يقوم مراجع الحسابات بأداء الإجراءات التحليلية لتحقيق مجموعة من الأغراض والتي يمكن تلخيصها كما يلي :
 - تفهم نظام الرقابة الداخلية للعميل والنشاط الذي يمارسه.
 - تقدير قدرة الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على الإستمرار.
 - الإشارة إلي وجود تحريفات أو أخطاء محتملة في القوائم المالية.
 - تخفيض حجم الإختبارات التفصيلية للمراجعة.
- ٣- توقيت الإجراءات التحليلية :
يمكن أداء الإجراءات التحليلية في أي مرحلة من مراحل المراجعة الثلاث :

أولاً : مرحلة التخطيط

بعض الإجراءات التحليلية يجب أدائها في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة لمساعدة مراجع الحسابات على تحديد طبيعة ومدى توقيت العمل الذي سيتم تنفيذه ، أن أداء الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط يساعد مراجع الحسابات في معرفة الأمور المهمة والتي تتطلب منه بذل عناية خاصة عند أداء عملية المراجعة.

ثانياً : مرحلة إختبارات المراجعة

ويتم أداء الإجراءات التحليلية خلال مرحلة إختبارات المراجعة مثال ذلك يستطيع مراجع الحسابات القيام بمقارنة الجزء المدفوع مقدماً من كل بوليصة تأمين مع قيمة نفس البوليصة للسنة السابقة كجزء من إختبار التأمين المدفوع مقدماً .

ثالثاً : مرحلة الإنتهاء من عملية المراجعة

إن أداء الإجراءات التحليلية في مرحلة الإنتهاء من عملية المراجعة يكون مفيداً في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي للأخطاء والتحريفات الكبيرة أو المشاكل المالية إذ أنها تساعد مراجع الحسابات للتوصل لنظرة موضوعية أخيرة علي القوائم المالية التي تم مراجعتها.

٤- العوامل التي يجب على المراجع الخارجي مراعاتها عند الإعتناء علي الإجراءات التحليلية

- ١- الأهمية النسبية للبند المعنى : ومثال ذلك حاله كون رصيد المخزون ذو أهمية نسبية ، فإن المراجع الخارجي لا يعتمد علي الإجراءات التحليلية في تكوين قراره ، إلا أنه قد يعتمد مراجع الحسابات فقط علي إستخدام الإجراءات التحليلية في التحقق من بنود وفقرات قائمة الدخل والمصاريف عندما لا تكون ذات أهمية نسبية بمفردها.
- ٢- الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية ، ومثال ذلك قد يتوقع المراجع الخارجي ثباتاً أكبر عند مقارنة حدود مجمل الربح بين فترة وأخرى ، من مقارنة المصاريف الإختيارية كمصاريف الإعلانات والبحث والتطوير .
- ٣- إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لنفس أغراض المراجعة ، مثال ذلك إجراءات المراجعة الأخرى التي ينجزها مراجع الحسابات للتأكد من قابلية الديون للتحويل ، إذ قد تؤكد الإجراءات الخاصة بفحص وصولات القبض أو تبديد الشكوك حول تطبيق الإجراءات التحليلية للتعرف علي أعمار أرصدة حسابات العملاء (ناظم شعلان ، ٢٠١١).

٤- تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة:- مثال ذلك في حالة كون الرقابة الداخلية علي عمليات طلبات المبيعات ضعيفة ، والتي تؤدي إلي كون مخاطر الرقابة عالية ، لذا فإن الإعتدال علي الإختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة سيكون أكثر من الإعتدال علي الإجراءات التحليلية لإستخلاص النتائج المطلوبة كحسابات المدينين.

ج- الإشارات الحمراء للمراجعة :

١- التعريف بإشارات خطر المراجعة :

يمكن تعريف إرشادات خطر المراجعة (ممدوح الرشيدى ، ٢٠١٠) :

" هي نظام إنذار مبكر يتحدد علي أساسه تقييم خطر المراجعة وبالتالي برنامج المراجعة ، إعتدالاً علي أن هناك إشارة بأن شيء ما غير طبيعي ، وقد تضمنت قائمة معيار المراجعة الأمريكي SAS NO.99 علي عدد ٢ ؛ إشارة خطر يمكن للمراجع الاستعانة بها عند مراجعة القوائم المالية لاكتشاف الغش والاحتيال المالي" .

وتجدر الإشارة إلي أنه يمكن تحليل إشارات خطر المراجعة من خلال دراسة بيئة الرقابة الداخلية ، حيث أوضحت العديد من معايير المراجعة بأنه يجب علي المراجع عند صياغة رأيه أو كتابة تقريره أن يأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية للمساءلة في سياق مراجعة البيانات المالية حسب النشاط الجاري مراجعته حيث يتم إجراء مراجعة الأداء (أمين لطفي ، ٢٠٠٥) .

وبالتالي يتضح أهمية دراسة نظم الرقابة الداخلية ، لما لها من أثر كبير في توفير إشارات خطر المراجعة والإنذار المبكر لوجود أفعال غير مشروعة بالشركة محل المراجعة. وقد أوضح Smith أنه للتحقق من وجود إنذار بوجود إحتيال مالي وأفعال غير مشروعة ، فإن هناك إشارات خطر هي الأبرز ، وقام بترتيبها حسب الأهمية علي النحو الموضح بالجدول التالي (رشاد الجرد ، ٢٠١٣) :

جدول (١)

ترتيب إشارات Red Flags خطر المراجعة لنظم الرقابة الداخلية

الترتيب	إشارات خطر المراجعة
١	فشل الإدارة في تقديم الحلول المناسبة حول نظم الرقابة الداخلية
٢	إعتدال المنشأة علي الإقتراض والديون لتسيير أعمالها
٣	المعاملات الهامة مع الأطراف ذوي العلاقة
٤	كبير حجم الضغوط علي المنشأة للحصول علي أو زيادة رأس المال.
٥	تدهور الوضع المالي للمنشأة .
٦	التدفقات النقدية غير المرتبطة بالأرباح (التدفقات النقدية السلبية)
٧	علامات الإنذار المبكر عن إفلاس المنشأة.
٨	صعوبة تحديد مراكز المسؤولية ، وصعوبة تحديد الأفراد أو الكيانات المسيطرة علي المنشأة بشكل دقيق
٩	إنحدار المستوي المالي للشركة.

١٠	بناء المعاملات ذات الأهمية علي التقديرات.
١١	وجود تاريخ معروف للمنشأة يتعلّق بالإنتهاكات القانونية.
١٢	تغليب الشكل علي المضمون.
١٣	تعويضات مالية نتيجة لبعض الممارسات المحاسبية المتعسفة.
١٤	النمو السريع أو الربحية غير العادية المتعلقة بأعمال الشركة ، مقارنة بمثيلاتها في نفس الصناعة.
١٥	قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح لأغراض ضريبية.
١٦	ممارسات غير مالية للتأثير علي التقديرات المتعلقة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP.
١٧	ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا.
١٨	تعقد عمليات المنشأة ككل.
١٩	التعرض لدرجات عالية من التغيرات التكنولوجية وتقدم المنتجات.
٢٠	تراجع مؤشرات الصناعة أو الإقتصاد ككل.

كما يمكن تقسيم إشارات خطر المراجعة لنظم الرقابة الداخلية كما يلي (Smith, 2005) :

جدول (٢)

إشارات خطر المراجعة طبقاً لنظم الرقابة الداخلية

العناصر	إشارات خطر المراجعة
التأثير الإداري علي بيئة الرقابة الداخلية	- تعويضات مالية نتيجة لبعض الممارسات المحاسبية المتعسفة. - فشل الإدارة في تقديم الحلول المناسبة حول نظم الرقابة الداخلية. - ممارسات غير مالية للتأثير علي التقديرات المتعلقة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP. - ارتفاع معدلات دوران الإدارة العليا. - العلاقات المتوترة بين إدارة المنشأة والمراجع الخارجي. - وجود تاريخ معروف للمنشأة يتعلّق بالإنتهاكات القانونية.
خصائص التشغيل والاستقرار المالي	- بناء المعاملات ذات الأهمية علي التقديرات. - المعاملات الهامة مع الأطراف ذوي العلاقة . - تغليب المضمون علي الشكل . - وجود بعض الضوابط الداعمة للممارسات الإدارية المتعسفة. - إنحدار المستوي المالي للمنشأة. - انخفاض معدلات الفائدة. - اعتماد المنشأة علي الإقتراض والديون لتسيير أعمالها. - تعقد عمليات المنشأة ككل. - كبر حجم الضغوط علي المنشأة للحصول علي أو زيادة رأس المال.
ظروف الصناعة	- تأثير المعاملات المالية الجديدة علي الإستقرار المالي والربحية. - المنافسة الشديدة مع انخفاض هوامش الربح. - تراجع مؤشرات الصناعة أو الإقتصاد ككل. - التعرض لدرجات عالية من التغيرات التكنولوجية وتقدم المنتجات.

د - الإطار النظري للمحاسبة القضائية :

١- التعريف بالمحاسبة القضائية :

تعد المحاسبة القضائية هي أحد فروع علم المحاسبة الذي ظهر نتيجة التطور الإقتصادي المتسارع والذي نتج عن زيادة وتعقد العمليات المالية بين مختلف الكيانات المالية والمصرفية والإقتصادية وما صاحبه من ظهور كثير من حالات الفساد المالي وعمليات غسل الأموال وفشل عمليات المراجعة التقليدية في الحد من تلك الممارسات الأمر الذي دعا إلي ضرورة وجود محاسب يجمع بين الخبرة المالية والقانونية ومهارات التحري لتقديم أدلة الإثبات إلي جهات التحقيق أو القضاء لمساعدتهم في إتخاذ القرارات المتعلقة بالقضايا المالية وكذا قضايا الفساد المالي وتتبع الأموال في عمليات غسل الأموال، ويشمل جميع فروع المعرفة

المحاسبية ، أي أن المحاسبة القضائية تتكون من عنصرين أساسيين هما : (مقداد الجبلي ، ٢٠١٢)

١- الخدمات القانونية : التي تعرف بدور المحاسب القضائي بوصفه خبيراً أو مستشاراً .
٢- خدمات التحقيق : التي تعتمد علي الإستفادة من مهارات المحاسب القضائي ، التي قد لا تؤدي إلي الشهادة في قاعة المحكمة .

فالمحاسبة القضائية تنطوي علي تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة ومراجعة الحسابات والشئون المالية والأساليب الكمية وبحوث العمليات ، والمهارات التحقيقية لجمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات ، وتفسير النتائج والتقارير، وتؤدي المحاسبة القضائية علي شكل شهادة أو استشارة ، وتعني المحاسبة القضائية تطبيق المعرفة المتخصصة أو مهارة محددة للحصول علي أدلة من المعاملات الإقتصادية ، كما أنها التكاملي بين المحاسبة والمراجعة في مهارات التحقيق ، فالمحاسبة القضائية هي إحدى المجالات المهنية الحديثة التي تتطلب مزيج من المعرفة والخبرة بالمحاسبة المالية المتقدمة والمراجعة مع مهارات التحريات Investigative Expertise لحل المشكلات القانونية ، ويعد تقرير المحاسب القضائي دليل إثبات في الدعاوي والمنازعات القضائية ، كما يقدم أيضا تحليل محاسبي ملائم لهيئة القضاء يصلح كأساس للنقاش والجدل ثم حسم وحل المنازعات القانونية (ماهر موسي، ٢٠١٢) ، وتغطي المحاسبة القضائية مجالات عديدة مثل تعطل العمل ، المسؤولية عن المنتج ، الملكية الفكرية ، النزاعات بين المساهمين والشركاء ، وتتلخص أهم أهداف المحاسبة القضائية في (نجوي السيسي ، ٢٠٠٦) :

١- جمع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأي فني محايد للمساعدة في تأييد الدعاوي القضائية.

٢- إعداد محاسبين قضائيين لديهم المعرفة ، والخبرة والمهارة بالمحاسبة والمراجعة، ومهارة التحقيق في ضوء المعرفة القانونية ليكونوا محاسبين قضائيين مؤهلين للمساهمة في تأييد الدعاوي القضائية ومساعدة القضاء في إقرار الحق وتحقيق العدالة.

٣- حماية المال العام من الغش والإحتيال وسوء الإستخدام والمساهمة في رفع كفاءة وفعالية وظيفة مهنة المراجعة الخارجية.

٤- تقييم الأضرار الناتجة عن إهمال المراجع الخارجي.

٥- إكتشاف الإختلاسات والرشاوى وتحديد كمياتها والإجراءات الجنائية التي تتخذ بشأنها.

٦- جمع الأدلة في الدعاوي الجنائية.

وترى الباحثة أن أحد الأهداف الرئيسية للمحاسبة القضائية زيادة مصداقية القوائم المالية والمعلومات المحاسبية وبالتالي دعم الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة لدي جمهور مستخدمي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية من خلال كشف ومنع وردع الإحتيال.

٢- متطلبات المحاسبة القضائية وإجراءاتها :

يتطلب من المحاسب القضائي لكي يتمكن من أداء عمله أن يحصل علي شهادة مهنية وهذا ما أكدته منظمة مهنية وهي National Association of Certified Fraud Examiners (NACFE) ، وقد تأسست هذه المنظمة استجابة لزيادة التركيز علي تقليل حدوث الغش ومساعدة الأعضاء في إكتشاف ومنع الغش ، وتمنح المنظمة شهادة مهنية تسمى CFE (Certified Fraud Examiners) والأشخاص الذين يحملون هذه الشهادة يكونوا مؤهلين بموجبها للقيام بالأعمال الآتية : مدقق للغش والإحتيال ، محققون ، محاسب قضائي ، محاسب عام (أمين لطفى ، ٢٠١٤) ، وتمنح شهادة محاسب قضائي CFE من خلال عقد امتحان موحد ، حيث أن الحاصلين علي هذه الشهادة يمتلكون خبرات لحل المنازعات المتعلقة

بمجال الغش ، وذلك من خلال البحث والتحري عن الأدلة وعمل تحقيقات وكتابة التقارير والإدلاء بشهادة المساعدة في منع وإكتشاف الغش .

وتتمثل أهم المتطلبات الأساسية التي يجب توافرها في الخبير القضائي لزيادة كفاءته وقدرته علي تأييد الدعاوي والمنازعات القضائية التجارية في الآتي :

(ولاء عبدالعزيز ، ٢٠١٢)

١- ضرورة توافر المؤهلات العلمية والمهنية المناسبة لمزاولة مهنة الخبير القضائي ، والتي تتمثل في الحصول علي بكالوريوس تجارة من إحدى الجامعات بأعلى تقدير ممكن ، ويفضل من أستكمل دراساته العليا في مجال المحاسبة أو المراجعة.

٢- يجب أن يتمتع الخبير القضائي بمجموعة من الصفات والمهارات الشخصية المميزة قبل أن يكون ذو فكر بحثي وإستكشافي ، فلا يتقيد بمجال محدد بل لديه نظرة ثاقبة ، ومهارات فكرية عالية مثل الحصافة والفراسة والبصيرة ، كما يجب أن يكون واثق في عمله وأدائه، وأن يكون لديه الإصرار والمثابرة في أداء عمله ، والمقدرة علي المناقسة والجدل في الدعاوي القضائية.

٣- يجب أن يكون الخبير القضائي لديه خبرة متعمقة ومعرفة كاملة بجميع مبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها بجانب تمتعه بالمعرفة الكافية بجميع الإجراءات القانونية اللازمة لفض المنازعات والدعاوي القضائية.

٤- يجب أن يكون لدي الخبير القضائي خبرة عملية كبيرة في الحصول علي المعلومات وذكاء وقوة ملاحظة ، وحب الإستطلاع وأن يكون لديه الرغبة في التقصي والقدرة علي ربط الأشياء والحقائق بعضها ببعض ، كما يجب أن يكون لديه القدرة علي التفكير في الأمور بشكل متكامل ، ضرورة حصوله علي شهادات خبرة مهنية مميزه لكي يكون خبيراً قضائياً فاحصاً للغش والأفعال غير المشروعة.

هـ- الدراسات السابقة :

١- الدراسات السابقة الخاصة بدور الإستعانة بإشارات خطر المراجعة في كشف الرشاوى والإحتيال المالي :

١- دراسة (Moyes, Glen D., 2008) .. بعنوان :

CPA's Perceptions of Red Flags Used in Detecting Fraud

وتهدف هذه الدراسة إلي التحقق من مستوي فعالية الـ ٤٢ علامة الحمراء للمراجعة في إكتشاف الأعمال الإحتيالية ، حيث يتطلب معيار المراجعة SAS NO.99 من المحاسبين القانونيين المعتمدين CPA إستخدام هذه العلامات الحمراء البالغ عددها ٤٢ في إجراء عمليات مراجعة للبيانات المالية من أجل إكتشاف أية أنشطة إحتيالية وبالتالي أية مدفوعات غير قانونية (رشاوي)، وقد تم الإعتماد علي إستمارة إستقصاء لقياس مدي فعالية هذه العلامات الحمراء في الكشف عن الممارسات الإحتيالية ، وقد تم إرسال هذه القائمة بالبريد إلي ١٠٠٠ مفردة في جميع أنحاء الولايات المتحدة الأمريكية ، وقد تم تلقي ٢٨ قائمة صالحة للتحليل بمعدل إستجابة (١٣%) .

وقد توصلت الدراسة إلي أنه من خلال تحليل البيانات أنه توجد ١٥ علامة من ضمن الـ ٤٢ علامة هي الأكثر فعالية في كشف الممارسات غير المشروعة والمدفوعات غير القانونية، والـ ١٥ أخرى أقل فعالية في إكتشاف الأفعال الإحتيالية، والباقي (١٢ علامة) لا تشكل أي أهمية في كشف التلاعبات والممارسات الإحتيالية.

٢- دراسة (ممدوح الرشيدى ، ٢٠١٠) .. بعنوان :

" مدخل إشارات الإنذار كأداة للكشف عن إدارة الأرباح المحاسبية بالتطبيق علي الشركات الأكثر نشاطاً في سوق الأوراق المالية المصري "

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وتقييم المداخل الأكثر شيوعاً للكشف عن إدارة الأرباح ، تحديد مدى صلاحية تطبيق مدخل إشارات الإنذار في الواقع العملي . إهتمت الدراسة بتحديد مدى صلاحية بعض أساليب تحليل القوائم المالية للكشف عن إدارة الأرباح مساعدة مستخدمى القوائم المالية على استخدام مدخل إشارات الإنذار كأداة للكشف عن إدارة الأرباح . تمثلت مشكلة الدراسة في الصعوبات التي تواجه تطبيق مقاييس محاسبية متطورة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح ، عدم تطوير تفسيرات تحليلية لمبررات استخدام مؤشرات الكشف عن الغش والتلاعب . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي .

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، أن مدخل إشارات الإنذار أكثر كفاءة وصلاحية من مدخل الاستحقاقات الاختيارية ، يمكن الاستغناء عن مؤشر حجم الاستحقاقات التشغيلية بحيث يصبح مدخل إشارات الإنذار شاملاً على المؤشرات الأخرى . أوصت الدراسة بتطوير مدخل إشارات الإنذار للكشف عن حالات التلاعب الأكثر مهارة والتنبيؤ المستقبلي بممارسة إدارة الأرباح ، تحديد مدى صلاحية بعض أساليب تحليل القوائم المالية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح . يتضح للباحث بأن هذه الدراسة ركزت على بناء مؤشر يساعد في تقييم أداء الشركة وتقييم مصداقية الأرباح ومدى التلاعب في القوائم المالية وممارسات إدارة الأرباح وكيفية كشفها في حين أنها لم تتطرق إلى القوائم المنشورة وكيفية الحد منها ، بينما دارسني تناولت المؤشرات الأخرى التي تساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها من خلال اتباع أساليب حقيقية ومحاسبية .

٣- دراسة (زينب أسعد ، ٢٠١٢) .. بعنوان :

" تحسين فعالية المراجعة في كشف الإحتيال المالي باستخدام إشارات خطر المراجعة "

يهدف هذا البحث إلى زيادة كفاءة مراجع الحسابات الخارجي في الكشف عن الإحتيال المالي من خلال دراسة وتحليل اثر استخدام إشارات خطر المراجعة على تحسين فعالية المراجعة ، وتقدير فريق المراجعة لمخاطر المراجعة ومدى توافر الإحتيال المحتمل في القوائم المالية ومحاولة التوصل إلى مدخل مقترح عن طريق إشارات خطر المراجعة .

حيث ارتكزت الدراسة على دراسة ميدانية تضمنت عينة من المراجعين الخارجيين وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية باستخدام أسلوب تحليل الانحدار وأسلوب تحليل التباين أحادي One way Anova الاتجاه .

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير إيجابي لاستخدام إشارات خطر المراجعة من قبل فريق مراجع الحسابات الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة وتحسين فعالية المراجعة في الكشف عن الإحتيال وارتفاع كفاءة فريق المراجعة .

٤- دراسة (Gullkvist, 2013) .. بعنوان :

Perceived Importance of Red Flags Across Fraud Types

تهدف هذه الدراسة إلى التحقق من إذا كان المدققون الداخليون والمراجعون الخارجيون ومحققو الجرائم الاقتصادية يدركون أهمية الأعلام الحمراء على أنها تفرق بين نوعين من الاحتيال : التقارير المالية الاحتمالية واختلاس الأصول ، وقد تم جمع ٤٧١ استجابة صالحة للاستعمال باستخدام مسح على شبكة الإنترنت .

وتشير النتائج إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في كل من مستويات المتوسط الفردي والمجموع بين مجموعات المشاركين، حيث يفيد المراجعون الداخليون أن هناك أهمية أعلى للأعلام الحمراء المتعلقة بالكشف عن اختلاس الأصول عن تلك المتعلقة بالتقارير المالية الاحتمالية ، في حين أن العكس هو الصحيح بالنسبة لمحقيقي الجرائم الاقتصادية وبالنسبة للمراجعين الخارجيين ، تم العثور على اختلافات صغيرة فقط في المجموع بين اختلاس الأصول والتقارير المالية الاحتمالية. نظرًا لأن الحساسية لنوع الاحتيال قد تؤثر على التخطيط

والإجراءات والتقنيات المهنية فيما يتعلق بمنع الاحتيال واكتشافه والتحقق فيه ، فقد يكون للنتائج انعكاسات عملية ونظرية على حد سواء . علاوة على ذلك ، فإن التركيز على كلا النوعين من الاحتيال يضيف إلى الأدبيات السابقة التي تناولت الأفعال غير المشروعة بما فيها المدفوعات غير القانونية .

٥- دراسة (Andrew Higsen, 2016) .. بعنوان :

Detecting Bribery: A Guide for External Auditors-Insights from the Audit Profession in Egypt

تهدف هذه الدراسة إلى مساعدة المراجع الخارجي في الإستجابة لمخاطر الرشاوى ، وذلك من خلال إقتراح إطار مرشد يساعد المراجع الخارجي في تقدير مخاطر الرشاوى، وذلك من خلال واقع المهنة في مصر ، وبناء على تحليل إجابات قوائم الإستقصاء ومجموعة من المقابلات.

وتدعم نتائج هذه الدراسة فعالية فكرة الإشارات الحمراء للمراجعة في تقييم مخاطر الاحتيال لاسيما ما يتعلق بالرشوة ، إلا أن هذه الدراسة تؤكد على أنه ليس لكافة الأعلام الحمراء نفس الأهمية النسبية في تقدير خطر المراجعة، كما قدمت هذه الدراسة مجموعة من التوصيات للقائمين على تنظيم مهنة المراجعة حول كيفية مكافحة الرشوة والمدفوعات غير القانونية التي قد تقدم عليها الشركات .

٦- دراسة (ماهر درغام ، ٢٠١٧) .. بعنوان :

" إستخدام خطر التدقيق في تحسين فعالية التدقيق الخارجي لإكتشاف الاحتيال المالي دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة "

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام إشارات خطر التدقيق المتعلقة بالعاملين، بالإدارة، بالتقارير المالية، وبسوء إستخدام الأصول في تحسين فعالية التدقيق الخارجي لاكتشاف الاحتيال المالي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إستخدام الأسلوب الوصفي التحليلي؛ لذلك تم تصميم استبانة وتوزيعها على ٦٤ مدققاً خارجياً ، حيث بلغت الاستبانات المستردة والمناسبة للتحليل (٦٤) ، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة ، وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : إن إشارات خطر التدقيق لا تجزم بوجود الاحتيال، ولكنها توفر علامة تحذيرية لاحتمال وجود الاحتيال؛ ليولبها المدقق المزيد من الاهتمام والفحص والتحليل . إن إستخدام إشارات خطر التدقيق (المتعلقة بالعاملين، بالإدارة، بالتقارير المالية، وبسوء إستخدام الأصول) ، تعمل على تحسين فعالية التدقيق الخارجي لكشف الاحتيال المالي بدرجة كبيرة جداً. تتفق مكاتب التدقيق على فعالية دور إشارات خطر التدقيق في كشف الاحتيال المالي وتحسين فعالية التدقيق الخارجي لتجنب المخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة نتيجة لهذا الاحتيال. أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر بكفاءة الهيكل التنظيمي في الشركات والطريقة التي تتخذ فيها القرارات مع المزيد من الاهتمام برضا العاملين عن الشركة . ضرورة العمل على وضع ضوابط وتشريعات كافية لمنع التلاعب والاحتيال بالقوائم المالية من خلال الجهات المشرعة. ضرورة تحديث نظام الرقابة المالية والتدقيق الداخلي في الشركات الفلسطينية لتمكينها من أداء عملها بكفاءة وفعالية في الكشف عن عمليات الاحتيال والغش في البيانات المالية . ضرورة استخدام تكنولوجيا المعلومات من قبل المدققين لأنه يساعد في كشف الاحتيال في القوائم المالية. ضرورة استخدام المدققين لإشارات خطر التدقيق للكشف عن الاحتيال في القوائم المالية .

٢- الدراسات السابقة المتعلقة بإجراءات المراجعة التحليلية ودورها في تقدير خطر الرشاوى

١- دراسة (ناظم شعلان ، ٢٠١١) .. بعنوان :

" مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في إكتشاف التضليل في القوائم المالية "

تهدف تلك الدراسة إلى استخدام الإجراءات التحليلية وتصميم برنامج مراجعه لكل فقرة من فقرات القوائم المالية لتؤدي إلى الكشف عن حالات التلاعب المحتملة والوصول إلى نتائج مقبولة بمعقولة القوائم المالية للشركة والكشف عن حالات التضليل المحتملة . واتبعت هذه الدراسة منهجية هي البحث في موضوعي الإجراءات التحليلية والتضليل في القوائم المالية من الأدبيات المحاسبية ومن ثم اقتراح برنامج مراجعة بالإجراءات التحليلية لتطبيقه عند أداء عملية المراجعة للكشف عن التضليل والتلاعبات في القوائم المالية .

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : يتطلب استخدام الإجراءات التحليلية توفر مجموعة من المؤشرات والنسب المالية حول نشاط الوحدة الاقتصادية موضوع المراجعة لغرض مقارنتها مع المؤشرات والنسب المالية المعيارية وذلك لمعرفة اتجاه نشاطها المستقبلي ومساعدة مراقب الحسابات في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ، كما أن تنفيذ الإجراءات التحليلية يمكن أن يتم في كافة مراحل عملية المراجعة ، بالإضافة إلى إمكانية استخدام الإجراءات التحليلية على المعلومات المالية وغير المالية .

٢- دراسة (ALweshah, et al., 2012) .. بعنوان :

The Use of Accounting Information System in Analytical Procedures for the Audit Process

تهدف هذه الدراسة إلى قياس وتقييم استخدام نظم المعلومات المحاسبية في الإجراءات التحليلية لعملية المراجعة ، من وجهة نظر المراجع الداخلي والخارجي في القطاع العام (دراسة حالة للجامعات العامة) ودورها في تعزيز الأدلة في نتائج المراجعة وتوافرها في الجامعات الحكومية الأردنية ، وكذلك لتحديد مدى استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة ، من وجهة نظر كل من العاملين في خدمات المراقبة والمراجعة في الجامعات الأردنية والمراجعين الخارجيين هذه الجامعات وكيفية إجماع عينة الدراسة على إجابات أسئلة الدراسة ، وقد طور الباحثون أداة دراسة (استبيان) بناءً على الإطار المفاهيمي والدراسات السابقة ، تم توزيع (١٠٠) استبيان على عينة من سكان الدراسة التي تتألف من عمال خدمات وحدات المراقبة الداخلية في الجامعات الحكومية الأردنية والمراجعين الخارجيين لهذه الجامعات. استخدام أدوات التحليل الإحصائي المناسبة لبيانات الدراسة (الوسائل الحسابية ، الانحرافات المعيارية و ANOVA ذات الاتجاه الواحد) .

وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر موظفي خدمات المراقبة الداخلية في الجامعات الحكومية والمراجعين الخارجيين لهذه الجامعات بشأن أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة ، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر العينة دراسة لهذه الجامعات على استخدام مراجعي الحسابات للإجراءات التحليلية في عمليات التدقيق ، وأظهرت الدراسة أن استخدام أساليب المراجعة التحليلية كان معتدلاً من قبل المراجعين الداخليين والخارجيين ، في حين أن أساليب المراجعة التحليلية المتقدمة تستخدم أقل ، لأنهم يحتاجون إلى مهارات الإحصاء التحليلي ، وكشفت الدراسة أيضاً أن هناك عقبات تحد من استخدام الإجراءات التحليلية في مجال العمل ، ومعظم هذه العقبات هي عدم وجود معايير واضحة للإجراءات التحليلية الصادرة عن منظمة الإنتوساي ومنظمات المراجعة، عدم وجود المهارات في مجال القياس التحليلي . على الرغم من أن القيود التي تحد من تطبيق الإجراءات التحليلية لم يكن لها أي تأثير ملموس من الناحية الإحصائية على زيادة كفاءة أداء عملية المراجعة . وقد قدم الباحثون مجموعة من التوصيات التي اعتبروها ضرورية لتحسين وتعزيز الأدلة في نتائج المراجعة وتوافرها في الجامعات الحكومية الأردنية ، وكذلك

د / إيمان عبدالفتاح الجمهودي إطار مقترح لتفعيل دور المراجع الخارجي في اكتشاف الرشاوى بشركة عميل المراجعة
لتحديد مدى استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة ، وتقليل مخاطر السيطرة على
فهم الأعمال وبيئتها .

٣- دراسة (H.,Gin Chong, 2013) .. بعنوان :

Detecting Fraud : What are Auditor's Responsibilities?

تهدف هذه الدراسة إلي التعرف علي دور المراجع الخارجي تجاه حالات الاحتيال
لاسيما بعد انتشارها مع حالات المدفوعات غير القانونية (الرشاوى) والتعرض لمسئولياته في
ذلك الصدد ، وما هي مسؤوليات مراجعي الحسابات عندما يتعلق الأمر بالكشف عن الاحتيال؟
يكشف الباحث في هذه الدراسة أن مهنة المراجعة الخارجية قد أصبحت دائرة كاملة - من
كونها مسؤولة إلى عدم كونها مسؤولة عن اكتشاف الاحتيال ، لكن حجم حالات الاحتيال
وطبيعتها الحرجة لا يزالان مرتفعين ، وكذلك عدد معايير المراجعة التي تعالج هذه المشكلة
ومن خلال الإستعانة ببعض إجراءات الفحص التحليلي تساعد المراجع في تحديد المواقف التي
قد يحدث فيها الاحتيال ، ويقترح أدوات مختلفة يجب على المدققين استخدامها للكشف عن
الاحتيال، وكان أكثرها ترشيحا هو النسب المالية المرجعية ، وتحليل السلاسل الزمنية .

٤- دراسة (محمد خير ، ٢٠١٥) .. بعنوان :

" دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية

دراسة تطبيقية "

تهدف هذه الدراسة إلي ما إذا كان تطبيق المراجع لإجراءات المراجعة التحليلية
سيساهم في كشف التحريفات الجوهرية وبعض الأمور الإحتيالية التي تتبعها المنشأة (ومنها
الرشاوى) ، وقد توصلت الدراسة إلي أنه تعطي نسب التحميل المالي التي يتم تطبيقاً على
القوائم المالية نيابة عن عملية المراجعة ١٨ مؤشر يمكن ربطه مع نتائج الإجراءات التحليلية
للمراجعة في مراحل عملية المراجعة المختلفة ، وذلك للتحقق من عدم وجود مخاطر لوجود
تحريفات صريحة أو ضمنية بالقوائم المالية للشركات ، وعدم وجود مؤشرات للإستدلال علي
أية أعمال غير مشروعة قد تقوم بها الشركة أو أية مدفوعات غير قانونية يتم تقديمها لمصادر
تمويلية أو غيرها من المصادر .

٥- دراسة (مرشد سامي ، ٢٠١٦) .. بعنوان :

" دور إجراءات مراقب الحسابات في الكشف عن عمليات الاحتيال المالي

دراسة إستطلاعية لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق "

يهدف الباحث من خلال تلك الدراسة إلي تحديد دور إجراءات مراجع الحسابات في
الكشف عن عمليات الاحتيال المالي وأية أفعال غير مشروعة من ضمنها الرشاوى والمدفوعات
غير القانونية ، وقد توصلت هذه الدراسة إلي وجود ارتباط معنوي بين محاور الدراسة وهذا ما
يؤكد علي صحة فرضيات الدراسة الخاصة بوجود علاقة ارتباط معنوي على صعيد جميع
محاور الدراسة ، كذلك من خلال تقدير معادلة الانحدار أنه لو زادت أو تحسنت كفاءة إجراءات
مراجع الحسابات الجوهرية بوحدة واحدة فان التحليل المالي سوف تقل بمقدار 0.099 وحدة ،
وأنه إن زادت إجراءات الحد من التحايل بوحدة واحدة فان التحليل المالي سوف تقل بمقدار
0.638 وحدة . وأخيراً فان نتائج تحليل الانحدار تثبت فرضية التأثير المعنوي لكفاءة إجراءات
مراجع الحسابات الجوهرية في كشف الأفعال غير المشروعة والإحتيالية بشركة عميل
المراجعة .

٣- الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة القضائية ودورها في تقدير خطر الرشاوى :

١- دراسة (عاطف أحمد ، ٢٠١٣) .. بعنوان :

" دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري

بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة - دراسة تحليلية "

تمثلت مشكلة الدراسة في ما واجهته مهنة المحاسبة من مشاكل كثيرة جراء قضايا الفساد المالي والإداري من أهمها فقد ثقة الجمهور في مهنة المحاسبة وتعرض الفكر المحاسبي التقليدي للعديد من الانتقاد لقصوره في معالجة قضايا الفساد المالي والإداري نتيجة المرونة في تطبيق القواعد والسياسات المحاسبية .

هدفت الدراسة إلى تحليل دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة قضايا الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية وقد اعتمدت الدراسة على توزيع قوائم استقصاء بجانب استخدام بعض الأساليب الإحصائية لتحليل النتائج واختبار صحة الفروض . اختبرت الدراسة فرضية، توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين الأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري وبين حالات الغش والفساد، وفرضية، انخفاض الأثر السلبي للأساليب الاحتمالية للفساد المالي والإداري على حالات الغش والفساد في ظل تفعيل آليات المحاسبة القضائية لمكافحة قضايا الفساد ، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك حاجة إلى آليات المحاسبة القضائية سواء لطلبة المحاسبة في الجامعات أو للمحاسبين والمراجعين، تبين أن آثار آليات المحاسبة القضائية كانت إيجابية على قدرات ومهارات ومعارف عينة الدراسة بشكل يؤهلهم على محاربة حالات الغش والفساد المالي والإداري داخل الشركات ، وقد أوصت الدراسة بضرورة تعديل مقررات برامج المحاسبة في كليات التجارة عن طريق إضافة مقررات جديدة في المحاسبة القضائية و أكثر تخصصاً وإصدار تشريعات جديدة لدعم الشفافية وحرية الحصول على المعلومات لمكافحة الفساد والرشاوى والأعمال غير المشروعة .

٢- دراسة (Diagabrele et al., 2013) .. بعنوان :

Objectivity and Independence : The Dual Roles of External Auditors & Accountants

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح وجود بعض القدرات التي يمكن من خلالها ممارسة الدور المزدوج للمراجع الخارجي (في الاضطلاع بأدوار المراجعة الداخلية وكذلك أدوار الأشخاص المهرة) لتحقيق أقصى فائدة قصوى لكيان أو مؤسسة .

كما تهدف أيضاً إلى إبراز السبب في أن العودة إلى تقنيات المراجعة التقليدية والتركيز عليها ، بالإضافة إلى تقنيات المراجعة التي تركز على الضوابط الداخلية هي خطوة مطلوبة بشدة. وهو بذلك يسهم في الأدبيات الموجودة من خلال تسليط الضوء على سبب تسهيل مثل هذه الخطوة ، فضلاً عن اقتراح وسائل لتسهيل مثل هذه الخطوة - أي من خلال التركيز على الفوائد التي يمكن استخلاصها عندما يكون المراجع الخارجي قادراً لإدراج بعض مسؤوليات المراجعة الداخلية .

كما تهتم هذه الدراسة بالضمانات التي تتطلب الاعتبار الواجب إذا لم يتم المساس بسمات الموضوعية والاستقلال المهمة، وذلك في ضوء النظر للمخاطر المرتبطة بالأدوار المتداخلة لشهادة الخبراء والاستشارات في مجال المحاسبة القضائية ، وذلك بهدف كشف الممارسات الاحتمالية والرشاوى المحتمل وجودها بشركات العميل.

٣- دراسة (مسعود الركيبي ، ٢٠١٤) .. بعنوان :

" دور المحاسبة في تفعيل آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المتداولة في سوق الكويت للأوراق المالية "

تهدف هذه الدراسة بصف أساسية لدراسة مدى تأثير المحاسبة والمراجعة في تفعيل آليات تطبيق حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري، والتفاعل مع بعض إجراءات المحاسبة القضائية ، وكذلك استعراض أهم آلياتها مع التركيز على دور لجان المراجعة في مجالس الإدارة باعتبارها أبرز دعائم تحقيق هذا المفهوم الجديد، ولفت انتباه جميع الجهات المسؤولة إلى خطر الفساد المالي والإداري والأفعال غير المشروعة وذلك بعد تحديد مفهومه

د / إيمان عبدالفتاح الجمهودي إطار مقترح لتفعيل دور المراجع الخارجي في اكتشاف الرشاوى بشركة عميل المراجعة
وأسباب ظهوره وأهم مظاهره ونتائجه على الاقتصاد الوطني بشكل خاص وعلى المجتمع بشكل عام.

و تتبع أهمية الدراسة من خطورة الفساد المالي والإداري وما يتركه من أثار كبيرة على الاقتصاد الوطني ومن ثم على المجتمع بأسره. وقد تمحورت فرضيات الدراسة بوجود تأثير معنوي للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها في تفعيل آليات حوكمة الشركات، ووجود تأثير معنوي لتفعيل آليات حوكمة الشركات في الحد من تلاعب الموظفين وتلاعب الإدارة. وقد توصلت الدراسة إلى أن تبني مفهوم حوكمة الشركات أصبح ضرورياً في الشركات المساهمة في الكويت لمواجهة حالات الفساد المالي العالية لاسيما ما يتصل بإعداد التقارير المالية والإفصاح المحاسبي، والتفاعل مع إجراءات المحاسبة القضائية، وكذلك التحديد الواضح لحقوق حملة الأسهم في الشركات الكويتية وحقوق الآخرين من أصحاب المصلحة. أوصت الدراسة بضرورة تشكيل لجنة عمل مستقلة في حوكمة الشركات، تتكون من الخبراء والمختصين من الأكاديميين والمهنيين وممثلين عن القطاعين العام والخاص، بهدف زيادة الفهم بقضايا حوكمة الشركات.

٤- دراسة (كمال يوسف ، ٢٠١٥) .. بعنوان :

" الفساد المالي في السودان - الأسباب والعلاج "

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تحديد الأسباب الحقيقية للفساد المالي في السودان، واقتراح علاج ناجح له، ومناقشتها من كل الجوانب، ويؤدي الفساد المالي إلى مشاكل اقتصادية وسياسية واجتماعية وثقافية وأخلاقية، وساعد التقدم التكنولوجي والعلمي إلى سهولة الفساد المالي ودقته وصعوبة الكشف عنه بالمسائل التقليدية للمراجعة، وكذلك توسع دور الدولة في الاقتصاد وفرض الضرائب وسن القوانين وزيادة الإنفاق الحكومي وضعف أنظمة الرقابة الداخلية أدت كل هذه الأسباب إلى الفساد المالي، وبذلك افترضت الدراسة أن هنالك أسباب معروفة للفساد المالي وأنه يمكن اقتراح علاج ناجح له، ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية توصلت إلى النتائج التالية: أن السبب الرئيسي لظاهرة الفساد المالي في السودان بسبب الفساد السياسي والحصول على منافع غير مشروع من خلال الرشاوى والمدفوعات غير القانونية، يعد من أهم أسباب الفساد المالي، وأن التهرب من الضرائب والمستحقات الحكومية يعتبر من أهم أسباب الفساد المالي في السودان. ومما سبق توصلت الدراسة من خلال النتائج إلى توصيات عدة هي ضرورة تفعيل الرقابة الداخلية باستحداث وسائل تحصيل وسداد إلكترونية، والتفاعل مع إجراءات المحاسبة القضائية (الجنائية) للسيطرة على منابع التصرفات غير المشروعة بالشركة.

٥- دراسة (عبدالرحمن عبدالله ، ٢٠١٦) .. بعنوان :

" أثر التخصص المهني علي دور المعايير القضائية في إكتشاف التلاعب بالأرقام المالية

دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين "

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور المحاسبة القضائية والتخصص المهني للمراجعين وممارسات التلاعب بالأرقام المحاسبية، واختبار العلاقات بين هذه المتغيرات، وكذلك أثر التخصص المهني للمراجعين باعتباره متغير من ضمن متغيرات المحاسبة القضائية في اكتشاف ممارسات التلاعب بالأرقام المالية، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والاستقرائي من واقع الممارسة للمحاسبة القضائية والتخصص المهني واكتشاف ممارسات التلاعب بالأرقام المالية في السودان. وقد اختبرت الدراسة فرضية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة المحاسبة القضائية والتخصص المهني، وفرضية، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة المحاسبة القضائية واكتشاف ممارسات التلاعب بالأرقام المالية، وفرضية وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة المحاسبة القضائية واكتشاف ممارسة إدارة الأرباح. وقد

توصلت الدراسة إلى أن ممارسة المحاسبة القضائية عن طريق المراجعين الخارجيين بالسودان مع تخصصهم المهني في نشاط العميل أدت إلى اكتشاف ممارسة التقارير المالية الاحتياطية وممارسة إدارة الأرباح وممارسة المحاسبة المتعسفة، وأن التخصص المهني للمراجعين باعتباره متغير وسيط كان له تأثير في دور ممارسة المحاسبة القضائية في اكتشاف ممارسة التقارير المالية الاحتياطية وممارسة إدارة الأرباح وممارسة المحاسبة المتعسفة ووجود مدفوعات غير قانونية من شأنها إهدار المال العام في السودان ، وقد أوصت الدارسة بإنشاء دورات تدريبية من قبل مجلس المحاسبين القانونيين بالسودان للمراجعين الخارجيين تتعلق بالتخصص في نشاط عميل المراجعة لزيادة فعاليته ، إصدار معايير محاسبية موحدة وملزمة من قبل مجلس المحاسبين القانونيين بالسودان تأخذ في الحسبان التلاعب في أرقام البيانات المالية ومراقبة الشركات المختلفة التي تشرع في تطبيقها .

و- الإطار المقترح لتفعيل دور المراجع الخارجي لاكتشاف الرشاوى بشركة عميل المراجعة :

في ضوء استعراض الباحثة للدراسات السابقة، يمكن أن توضح أهم أركان الإطار المقترح لتفعيل دور المراجع الخارجي بشأن إكتشاف الرشاوى المحتملة بشركه عميل المراجعة :

أولاً : أهداف الإطار المقترح

يهدف الإطار المقترح إلي تحقيق الأهداف التالية :

- 1- التعرف علي مخاطر وجود رشاوى محتملة بشركة عميل المراجعة ، وذلك من خلال الاستعانة بإشارات خطر المراجعة Red Flags .
- 2- إعطاء أوزان نسبية لإشارات خطر المراجعة ، حيث لا ينبغي أن تستحوذ كل الإشارات علي نفس إهتمام المراجع ، وذلك تقليلاً للوقت والتكلفة المهدرة في التركيز علي إشارات خطر ذات أوزان نسبية ضعيفة مما يؤثر بالسلب علي جودة العملية المراجعة .
- 3- التركيز علي عودة دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ، وذلك قبل تقديره لنوعية إجراءات المراجعة التحليلية التي ينبغي علي المراجع الاضطلاع بها وهو يصدد تقديره لمخاطر وجود رشاوي بشركات العميل .
- 4- محاوله التفاعل مع بعض إجراءات المحاسبة القضائية ، والاستفادة منها في تقييم مخاطر وجود رشاوي بشركه عميل المراجعة .
- 5- إيجاد دور فاعل للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتقدير خطر الرشاوى بشركة العميل ، لما تمثله هذه الرشاوى من إهدار للمال العام ، ودلالة علي إمكانية وجود ممارسات غير مشروعة بشركة العميل ، ومن ثم التأثير علي مصداقية القوائم المالية للعميل (وهي الهدف الأساسي لفحص المراجع الخارجي) .

ثانياً : عناصر الإطار المقترح

- 1- تفعيل الإستعانة بإشارات خطر المراجعة Red-Flags : ويشتمل ذلك على عدة أطر فرعية تتمثل فيما يلي :
 - أ - تفعيل إستخدام المراجع الخارجي لإشارات خطر المراجعة، مع تفعيل مبدأ الأهمية النسبية في التطبيق علي مستوي البند محل المراجعة ، وذلك توفيراً للوقت والتكلفة.
 - ب- تفعيل الدورات والبرامج التدريبية التي تؤهل المراجع الخارجي علي كشف مخاطر وجود مدفوعات غير قانونية متمثلة في الرشاوى التي يمكن أن تدفعها شركه العميل ، وتمثل إهدارا للمال العام.
 - ج- ضرورة الاسترشاد بالدليل الذي يحتوي علي الـ ٤٢ إشارة من إشارات خطر المراجعة، وفي ذات الوقت مواكبة الوضع المحلي الذي لا تصلح معه بعض المؤشرات.

د- ضرورة توسع المراجع الخارجي في نطاق إجراءاته الجوهرية في حاله وجود بعض هذه الإشارات الحمراء ، فهي لا تعني بالضرورة وجود خطر رشوة وممارسات غير مشروعة حقيقي .

هـ- ضرورة إلتزام المراجع الخارجي بدوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية لعميل المراجعة لإمكانية تحديد مناطق خطر المحتملة لوجود الرشاوى ومن ثم تقترن فعالية الـ Red Flags بتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل أولاً .

٢- تفعيل إستعانة المراجع ببعض إجراءات المراجعة التحليلية :
ويشتمل ذلك علي عده أطر فرعية :

أ - تطبيق تحليل النسب المالية في كافه مراحل عملية المراجعة، مع تطبيق فكرة النسب المرجعية.

ب- لا بد من اضطلاع المراجع الخارجي بمهمته في تقييم نظام الرقابة الداخلية لشركة العميل.

ج- زيادة الإستعانة بالإجراءات التحليلية فيما يخص الصفقات الكبيرة ، والصفقات البنكية ، حالات تكرار التعامل مع موردين بعينهم أكثر من مرة.

د- مراجعة المبيعات تعد هدفا رئيسياً للإجراءات التحليلية التي تهتم بتقدير مخاطر وجود رشاوى محتملة.

هـ- مراجعة أوراق المراجعة الخاصة بالمراجع السابق تعد معولا رئيسيا في تركيز مجهودات إجراءات المراجعة التحليلية التي يستعين بها المراجع تجنباً لضياح الوقت والتكلفة.

و- ضرورة الإطلاع علي القوانين الخاصة بالشركة ، وعن وجود أية وحدات خاصة تمتلكها شركة العميل SPE.

٣- التفاعل ما بين إجراءات المراجع الخارجي وبعض إجراءات المحاسبة القضائية :
وينطوي ذلك علي :

أ - ضرورة تحقيق التعاون والتكامل والتنسيق بين جهود وأداء كل من المحاسب القانوني ، والمراجع الخارجي لتفعيل أداء المحاسب القضائي وتسهيل دورها في تأييد الدعاوى القضائية وانعكاس ذلك علي زيادة احتمالات كشف مناطق الرشاوى المحتملة والتصدي لها.

ب- ضرورة إدراج موضوعات دراسية ضمن منهج قسم المحاسبة ، لمواكبة التغيرات في البيئة العالمية للاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في الكشف والحد من الفساد المالي.

ج- ضرورة إنشاء وحدة المحاسبة القضائية في كل من المحاكم وهيئات الرقابة المالية والبنك المركزي والجهاز المركزي للمحاسبات لمراقبه العمليات المالية التي تكون محل شك أو محل التحقيق بالتنسيق مع الدوائر الرقابية الأخرى ، والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في مواجهة والحد من مظاهر الرشوة والفساد المالي.

٤- أثر التفاعل بين عناصر الإطار المقترح علي عملية المراجعة :

تتوقع الباحثة أن يحقق التفاعل بين عناصر الإطار المقترح العديد من المزايا التي تنعكس علي عملية المراجعة :

- تفعيل دور المراجع الخارجي في وكالته الإجتماعية لمصالح المستفيدين من القوائم المالية لشركة العميل، لاسيما أن هناك جدلا كبيراً - مازال قائما بشأن - هل المراجع الخارجي رجل حراسة أم رجل بوليس ؟

- يدعم التفاعل ما بين عناصر الإطار المقترح من جودة عملية المراجعة، لا سيما أن تفاعل عناصر الإطار المقترح تعيد الدور الرئيسي للمراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية لشركة العميل ، وتدعيم عملية الإفصاح بما يصب لصالح جودة عملية المراجعة، وأصحاب المصلحة.

- يدعم الإطار المقترح فكرة وجود قوانين تحمي المبلغين عن الرشوة والفساد .

- يدعم الإطار المقترح الاتجاه الذي يحث الجهات التشريعية المسؤولة عن إعداد معايير المراجعة العمل علي صياغة معيار متخصص لمكافحة المدفوعات غير القانونية ، ويأتي علي رأسها الرشاوى.

ثانياً : الدراسة الميدانية

هدف الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية إلي إختبار الفروض البحثية التالية :

- ١- الفرض البحثي الأول : " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين إستخدام المراجع الإشارات الحمراء Red Flags للمراجعة وبين إكتشافه للرشاوى المحتملة بشركة العميل "
- ٢- الفرض البحثي الثاني : " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين إستخدام المراجع لبعض إجراءات المراجعة التحليلية وبين إكتشافه للرشاوى المحتملة بشركة العميل " .
- ٣- الفرض البحثي الثالث : " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين التكامل ما بين إجراءات المراجعة ، وبعض إجراءات المحاسبة القضائية وبين إكتشاف الرشاوى المحتملة بشركة العميل " .

مجتمع الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في :

- ١- المراجعون الخارجيون .
- ٢- أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة ببعض الجامعات المصرية .
- ٣- مجموعة من أصحاب المصلحة (مستثمرين ومساهمين) .

عينة الدراسة :

تكونت الدراسة من عينة مكونة من ١٧٠ مفردة موزعة كما في الشكل التالي علي أقسام مجتمع الدراسة ، وقد استعانت الباحثة بقائمة إستقصاء للحصول علي المعلومات والبيانات اللازمة لتحقيق الهدف من البحث .

جدول (٣)

قوائم موزعة	قوائم صحيحة	
	عدد	%
مراجعون خارجيون	٦٠	٣٥,٩
أكاديميون	٤٥	٢٦,٤
مستقيدين	٤٢	٢٤,٧

وقد تم الاستعانة بمقياس ليكارت الخماسي .

جدول (٤)

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الوزن	٥	٤	٣	٢	١

التحليلات الإحصائية :

- ١- المجموعة الأولى من الأسئلة :
يتناول الجدول التالي إختبارات الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لعبارات الفرض البحثي الأول :

جدول (٥)

رقم	العبارة	الوسط	الإنحراف	مستوي
-----	---------	-------	----------	-------

التطبيق	المعياري	الحسابي	
٨٥	٠,٨٢	٣,٩	يساهم تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية للعميل علي إمكانية كشف مخاطر وجود ممارسات إحتياليه وإمكانية وجود رشاوي محتمله.
٨٠	٠,٨٣	٤,٤	يعد كثره تعاملات شركه العميل مع وكلاء البيع ومع طرف ثالث مؤشرا جيدا علي احتمالات وجود رشاوي.
٨٥	٠,٨٧	٤,٢	يعد رسو المناقصات علي موردين بعينهم بشكل متكرر أحد مؤشرات وجود رشاوي محتمله.
٨٥	٠,٨٠	٤	زيادة نسبه عمولات البيع لصافي المبيعات مؤشر لوجود مخاطر رشاوي محتمله.
٩٢	٠,٥٦	٤,٥	وجود شروط منح إئتمان "غير عاديه" مؤشرا لوجود مخاطر رشاوي محتمله.
٨٥	٠,٨٢	٣,٩	في حاله أن نتيجته تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية للعميل أسفرت عن ضعفه .. مؤشرا لإحتمالات وجود ممارسات إحتياليه ووجود رشاوي.
٧٩	٠,٦٢	٤,٦	يعد التلاعب في توقيت الاعتراف بايرادات شركه العميل مؤشرا علي وجود ممارسات إحتياليه ورشاوي محتمله.
٨٧	٠,٦٨	٤,٥	تعد كثره وجود رشاوي بشركه العميل مؤشرا علي وجود خلل في جوده الإفصاح لدي العميل.
٨٦	٠,٩٥	٤,١	تعد حالات التعثر المالي لشركه العميل لدي البنك مؤشرا علي وجود إحتيال مالي أو رشاوي محتمله.
٨٧	٠,٧٣	٤,٥	تعد الممارسات المحاسبية التي يعتمد عليها محاسبي شركه العميل والتي تعتمد علي الشكل دون الجوهر مؤشرا علي الممارسات الإحتيالية والرشاوى المحتملة.
٨٨	٠,٦٩	٤,٣	يعد الانحراف عن مستويات الموازنة المخطط لها مؤشرا علي الممارسات الإحتيالية والرشاوى المحتملة.
٧٩	٠,٨٠	٣,٩	في حاله كثره مؤشرات الـ Red Flags لدي شركه العميل .. ينبغي علي المراجع توسيع عينه فحصه.

نلاحظ من الجدول السابق أن العبارات التي جاءت ذات أكبر متوسط حسابي هي العبارات الخاصة بوجود منح إئتمان غير عادية كمؤشر علي وجود رشاوي بشركة عميل المراجعة، وتأثير الرشاوى المحتملة علي جودة الإفصاح بالقوائم المالية لشركة العميل، وتأتي العبارة الخاصة بوجود علاقة ما بين حالات التعثر المالي وإحتمالات وجود رشاوي بأكثر إنحراف معياري ، مما يشير إلي ضرورة البحث عن حالات أخرى غير التعثر المالي كمؤشر لإحتمالات وجود رشاوي محتملة.

٢ - المجموعة الثانية من الأسئلة :

ويتناول الجدول التالي الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لعبارات الفرض البحثي

الثاني ..

جدول (٦)

رقم	العبارة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مستوي التطبيق
١	يهتم أسلوب تحليل النسب بتحديد الأدلة التي تشير إلي احتمالات وجود رشاوي وأيه احتمالات ماليه.	٤,٤	٠,٨٧	٨٥
٢	تشير زيادة نسبه عمولات البيع إلي صافي المبيعات إلي احتمالات وجود رشاوي.	٤,٣	٠,٥٢	٨٦
٣	تشير زيادة نسبه الديون المشكوك في تحصيلها وزيادة نسبه الديون المعدومه إلي احتمالات وجود إحتيال مالي ورشاوي محتمله.	٤,٤	٠,٦٨	٨٧

٩١	٠,٦٣	٤,٤	٤	زيادة نسبة المشتريات مقارنة بأرباح البيع يعد مؤشر عالي لإحتمالات وجود رشاوى محتمله وإحتيال مالي.
٨٨	٠,٦٤	٤,٥	٥	نقص نسبة السيولة بشركة العميل يعد مؤشرا لإحتمالات وجود رشاوى وإحتيال مالي.
٨٤	٠,٩٣	٤,٥	٦	يعد اعتماد المراجع علي أسلوب تحليل السلاسل الزمنية أحد الأساليب التي تشير إلي إحتمالات وجود رشاوى محتمله وإحتيال مالي.
٩٢	٠,٧٦	٤,٣	٧	يساهم إستعانه المراجع الخارجي ببعض أساليب المراجعة والفحص التحليلي علي سرعه إكتشاف أيه ممارسات رشاوى محتمله.
٨٥	٠,٨٧	٤,٢	٨	يساهم إستعانه المراجع الخارجي ببعض أساليب المراجعة والفحص التحليلي علي الإقتصاد في تكاليف إكتشاف أيه رشاوى محتمله أو ممارسات ماليه غير مشروعه.
٨٥	٠,٨٧	٤,٤	٩	يساهم تحليل مصادر وإستخدامات الأصول في الحصول علي معلومات عن الصفقات ذات المبالغ الكبيره والعلاقه بين أطراف الصفقه الواحده وإكتشاف أيه رشاوى محتمله أو ممارسات إحتياليه محتمله.
٨٤	٠,٩٣	٤,٥	١٠	تعد إستعانه المراجع الخارجي بأسلوب تحليل الإتجاهات وسيله تساهم في التعرف علي مناطق الإحتيال المالي والرشاوى المحتمله.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن العبارة الخاصة بوجود علاقة ما بين نقص نسب السيولة وإحتمالات وجود رشاوى تأتي بأكبر متوسط حسابي ، كما جاءت العبارات الخاصة بفعالية أسلوب تحليل الإتجاهات وتحليل السلاسل الزمنية كأسلوب لإستكشاف إحتمالات وجود رشاوى محتمله بأكبر إنحراف معياري ٠.٩٣ .

٣- المجموعة الثالثة من الأسئلة :

ويتناول الجدول التالي الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لعبارات الفرض البحثي

الثالث :

جدول (٧)

رقم	العبارة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مستوي التطبيق
١	تساهم مهارات المحاسبه القضائية المتعلقة بربط النتائج ببعضها البعض في تحسين كفاءه الكشف عن الرشاوى والأفعال غير المشروعه المحتمله.	٤,٢	٠,٨٧	٨٧
٢	توفر مهارات المحاسبه القضائية المتعلقة بجمع المعلومات الثبوتيه من مصادر ها المختلفه عن حالات الغش والإحتيال والرشاوى المحتمله.	٣,٩	٠,٨٣	٨٥
٣	وجود علاقه تكامل ما بين إجراءات المراجعة الخارجيه وإجراءات المحاسبه القضائية يخلق فرصه أمام المراجع الخارجي لإستكشاف أماكن الممارسات الماليه غير المشروعه.	٤,٤	٠,٨٣	٨٠
٤	توفر المهارات المتخصصه للمحاسبه القضائيه المتعلقة بفحص الجرائم الألكترونيه الفرصه لإستكشاف الممارسات الماليه الغير مشروعه.	٤,٦	٠,٥٦	٩٢
٥	تعد الرقابه المستمره أحد أساليب المحاسبه القضائية التي تستخدم للحصول علي أدله متعلقه بالتلاعبات الماليه وإحتمالات وجود رشاوى محتمله.	٤	٠,٨٠	٨٥
٦	يسمح أسلوب تحليل التسلسل الزمني كأحد تقنيات المحاسبه القضائية الضرورية لعرض كل تفاصيل العمليات الكبرى، بإستكشاف مناطق الرشاوى المحتمله.	٤,٤	٠,٧٤	٨٩

٧	يساهم اعتماد بعض إجراءات المحاسبة القضائية علي تحليل التباين علي كشف مناطق الممارسات الماليه غير المشروعه بشركه العميل	٤,٣	٠,٦٨	٨٧
٨	يساهم اعتماد المحاسبة القضائية علي استخدام نماذج التنبؤ علي تحديد مناطق الممارسات الماليه غير المشروعه وإحتمالات التلاعب والرشاوى المحتمله.	٤,٤	٠,٦٦	
٩	تمكن المحاسبة القضائية من تتبع شروط التعاقدات وبالتالي إمكانية تعرف المراجع الخارجي علي إمكانية وجود رشاوي مدفوعه أو أيه ممارسات إحتياليه.	٤,٤	٠,٦٢	٧٩
١٠	كلما ازداد الإهتمام بإجراءات المحاسبة القضائية ، كلما زادت إحتمالات كشف الغش والممارسات الإحتياليه والرشاوى.	٤,٣	٠,٧٢	٨٥

من خلال الجدول السابق يتضح أن العبارة التي جاءت بأكبر متوسط حسابي ٤,٩ وهي الخاصة بضرورة توافر المهارات في الضالعين بالمحاسبة القضائية لإكتشاف الأفعال والممارسات غير المشروعة لشركة العميل، أما العبارة التي جاءت بأكبر إنحراف معياري ٠,٨٧ هي العبارة الخاصة بالتكامل ما بين إجراءات المراجعة ، وإجراءات المحاسبة القضائية ومساهماتها في كشف إحتمالات وجود رشاوي.

مجموعة الإحصاءات الوصفية للفرض البحثي الأول :

وبعرض الجدول التالي مجموع الإحصاءات الوصفية من إنحراف معياري ومتوسط حسابي ومعامل إختلاف لعبارات الفرض البحثي الأول :

جدول (٨)

رقم	العبارة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	معامل الإختلاف N	الترتيب
١	يساهم تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية للعميل علي إمكانية كشف مخاطر وجود ممارسات إحتياليه وإمكانية وجود رشاوي محتمله.	٠,٩٩٢	٣,٩٥	٢٥%	٩
٢	يعد كثره تعاملات شركه العميل مع وكلاء البيع ومع طرف ثالث مؤشرا جيدا علي إحتمالات وجود رشاوي.	٠,٧١٠	٤,١٠	١٧%	١
٣	يعد رسو المناقصات علي موردين بعينهم بشكل متكرر أحد مؤشرات وجود رشاوي محتمله.	٠,٨٢٩	٤,٠٢	٢١,٥%	٣
٤	زياده نسبه عمولات البيع لصادفي المبيعات مؤشر لوجود مخاطر رشاوي محتمله.	١,٠٦	٣,٩٧	٢٣%	٦
٥	وجود شروط منح إئتمان " غير عاديه " مؤشرا لوجود مخاطر رشاوي محتمله.	١,١٧	٣,٨٧	٢٤%	٧
٦	في حاله أن نتيجة تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابه الداخليه للعميل أسفرت عن ضعفه . مؤشرا لإحتمالات وجود ممارسات إحتياليه ووجود رشاوي.	٠,٩٩٣	٤,٠٥	٢٤,٥%	٨
٧	يعد التلاعب في توقيت الإعراف بإيرادات شركه العميل مؤشرا علي وجود ممارسات إحتياليه ورشاوي محتمله.	١,٠٤١	٣,٩٥	٢٨%	١٢

٨	تعد كثره وجود رشاوى بشركة العميل مؤشرا علي وجود خلل في جوده الإفصاح لدي العميل.	١,٠٠١	٣,٢٩	٢٧,٥%	١١
٩	تعد حالات التعثر المالي لشركه العميل لدي البنك مؤشرا علي وجود إحتيال مالي أو رشاوى محتمله.	١,٢٨	٣,٩٠	٢٢%	٤
١٠	تعد الممارسات المحاسبية التي يعتمد عليها محاسبي شركه العميل والتي تعتمد علي الشكل دون الجوهر مؤشرا علي الممارسات الإحتياليه والرشاوى المحتمله.	١,٢٥	٤,١٠	٢٧%	١٠
١١	يعد الإنحراف عن مستويات الموازنه المخطط لها مؤشرا علي الممارسات الإحتياليه والرشاوى المحتمله.	١,٢٨	٤,١٠	٢٢,٥%	٥
١٢	في حاله كثره مؤشرات Red Flags لدي شركه العميل ... ينبغي علي المراجع توسيع عينه فحصه.	٠,٩٦	٤,١٢	٢١%	٢

بعد إستعراض الإحصاءات الوصفية للمجموعة الأولى من الأسئلة يتضح أن معامل الإختلاف الأقل علي الإطلاق بمعامل إختلاف ١٧% وهو ما يخص إعتبار التعامل بكثرة مع وكلاء بيع معينين ووجود طرف ثالث كمؤشر لوجود ممارسات الرشوة والمدفوعات غير القانونية ، ومعامل الإختلاف الأكبر علي الإطلاق ٢٨% وهو المتعلق باستخدام التلاعب في الاعتراف بالإيرادات كمؤشر لحدوث إحتيال أو رشاوى محتملة .

مجموعة الإحصاءات الوصفية للفرض البحثي الثاني :

ويعرض الجدول التالي مجموعه الإحصاءات الوصفية من إنحراف معياري ومتوسط حسابي ومعامل إختلاف لعبارات الفرض البحثي الثاني :

جدول (٩)

رقم	العبارة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	معامل الإختلاف N	الترتيب
١	يهتم أسلوب تحليل النسب بتحديد الأدله التي تشير إلي إحتتمالات وجود رشاوى وأيه إحتتمالات ماليه.	١,٣٥٦	٤,٠٥	٢٥,٥%	٦
٢	تشير زيادة نسبه عمولات البيع الي صافي المبيعات إلي إحتتمالات وجود رشاوى.	١,٣٢١	٤,١١	٢٦%	٨
٣	تشير زيادة نسبه الديون المشكوك في تحصيلها وزيادة نسبه الديون المعدومه إلي إحتتمالات وجود إحتيال مالي ورشاوى محتمله.	١,٣٤٧	٤,١٠	٢٦,٥%	٩
٤	زياده نسبه المشتريات مقارنة بأرباح البيع يعد مؤشر عالي لإحتتمالات وجود رشاوى محتمله وإحتيال مالي.	١,٢٥١	٤,٠٢	١٩%	٢
٥	نقص نسبه السيوله بشركه العميل يعد مؤشرا لإحتتمالات وجود رشاوى وإحتيال مالي.	١,٣٠١	٣,٦٥	١٩,٥%	٣
٦	يعد إعتداد المراجع علي أسلوب تحليل السلاسل الزمنيه أحد الأساليب التي تشير إلي إحتتمالات وجود رشاوى محتمله وإحتيال مالي.	١,٣٢٥	٣,٨٥	٢٧%	١٠
٧	يساهم إستعانته المراجع الخارجي ببعض أساليب المراجعة والفحص التحليلي علي سرعه إكتشاف أيه ممارسات رشاوى محتمله.	١,٢١١	٣,٨٧	٢٣%	٤

٧	٢٥,٩%	٤,٣٥	١,٠٤	يساهم إستانته المراجع الخارجي ببعض أساليب المراجعة والفحص التحليلي علي الإقتصاد في تكاليف إكتشاف أيه رشاوى محتمله أو ممارسات ماليه غير مشروعه.
١	١٨%	٤,٠٢	١,٢٥١	يساهم تحليل مصادر وإستخدامات الأصول في الحصول علي معلومات عن الصفقات ذات المبالغ الكبيره والعلاقه بين أطراف الصفقه الواحده وإكتشاف أيه رشاوى محتمله أو ممارسات إحتياليه محتمله.
٥	٢٥%	٤,٢٥	١,٣٧٥	تعد إستانته المراجع الخارجي بأسلوب تحليل الإتجاهات وسيله تساهم في التعرف علي مناطق الإحتيال المالي والرشاوى المحتمله.

يتضح من الجدول السابق أن معامل الإختلاف المعياري الأقل علي الإطلاق في المرتبة الأولى بمعامل إختلاف ١٨% ويتعلق بتحليل مصادر الإستخدامات للأصول في الحصول علي معلومات عن الصفقات ذات المبالغ الكبيرة والعلاقة بين أطراف الصفقة الواحدة كأسلوب من أساليب المراجعة التحليلية كمؤشر علي إحتمال وجود رشاوى ، أما معامل الإختلاف الأكبر علي الإطلاق بمعامل إختلاف ٢٧% بشأن الإعتماد علي تحليل السلاسل الزمنية كأسلوب من أساليب المراجعة التحليلية للكشف عن إحتمال وجود رشاوى.

- مجموعة الإحصاءات الوصفية للفرض البحثي الثالث :

ويعرض الجدول التالي مجموعه الإحصاءات الوصفية من إنحراف معياري ومتوسط

حسابي ومعامل إختلاف لعبارات الفرض البحثي الثالث :

جدول (١٠)

رقم	العبارة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	معامل الإختلاف N	الترتيب
١	تساهم مهارات المحاسبة القضائية المتعلقة بربط النتائج ببعضها البعض في تحسين كفاءة الكشف عن الرشاوى والأفعال غير المشروعة المحتملة.	١,٦٤	٤,٠٥	١٥%	١
٢	توفر مهارات المحاسبة القضائية المتعلقة بجمع المعلومات الثبوتية من مصادر مختلفة عن حالات الغش والإحتيال والرشاوى المحتمله.	٠,٧٧٤	٣,٢٤	١٩%	٣
٣	وجود علاقته تكامل ما بين إجراءات المراجعة الخارجية وإجراءات المحاسبة القضائية يخلق فرصه أمام المراجع الخارجي لإستكشاف أماكن الممارسات الماليه غير المشروعه.	١,٠٤	٤,٣٧	٢٣%	٦
٤	توفر المهارات المتخصصة للمحاسبه القضائيه المتعلقة بفحص الجرائم الإلكترونيه الفرصه لإستكشاف الممارسات الماليه الغير مشروعه.	٠,٧٧٤	٣,٢٤	٢٢%	٥
٥	تعد الرقابته المستمره أحد أساليب المحاسبة القضائية التي تستخدم للحصول علي أدله متعلقه بالتلاعبات الماليه وإحتتمالات وجود رشاوى محتمله.	١,٣١٤	٣,٢١	٢٨%	١٠
٦	يسمح أسلوب تحليل التسلسل الزمني كأحدي تقنيات المحاسبة القضائية الضرورية لعرض كل تفاصيل العمليات الكبرى، بإستكشاف مناطق الرشاوى المحتمله.	١,٣٧٦	٤,٢٥	٢٠%	٤
٧	يساهم إعتماد بعض إجراءات المحاسبة القضائية علي تحليل التباين علي كشف مناطق الممارسات الماليه غير المشروعه بشركه العميل	١,٠٤	٤,٠٥	١٨%	٢
٨	يساهم إعتماد المحاسبة القضائية علي إستخدام نماذج التنبؤ علي تحديد مناطق الممارسات الماليه غير المشروعه وإحتتمالات	٠,٧٧٥	٣,٢٠	٢٧%	٩

الترتيب	النتيجة	النسبة المئوية	القيمة	الشرح
٨	١,٣٧٥	٢٥,٢%	٤,٠٥	تمكن المحاسبة القضائية من تتبع شروط التعاقدات وبالتالي إمكانية تعرف المراجع الخارجي علي إمكانيه وجود رشاوي مدفوعه أو أيه ممارسات إحتياليه.
٧	١,٣٧٥	٢٥%	٣,٢٤	كلما إزداد الإهتمام بإجراءات المحاسبة القضائية ، كلما زادت احتمالات كشف الغش وللممارسات الإحتياليه والرشاوى.

من خلال الجدول السابق ، نجد أن معامل الإختلاف الأقل الذي يأتي في المرتبة الأولى بمعامل إختلاف ١٥% المتعلق بمساهمه مهارات المحاسبة القضائية في كشف الإحتيال والرشاوى المحتملة ، ومعامل الإختلاف الأكبر علي الإطلاق بنسبه ٢٨% المتعلق بالإستعانة بالرقابة المستمرة كآلية من آليات المحاسبة القضائية في كشف الرشاوى المحتملة .

تحليل التباين ANOVA للفرض البحثي الأول :

جدول (١١)

الدالة	مستوي المعنوية	قيمة ف المحسوبة	الانحراف المعياري	متوسط حسابي	عينه البحث	
(غيرداله)	١,١٩٧	١,٥٠٦	٠,١٨٢٥	٤,٢٠٧٥	مراجعون	الفرض البحثي الأول
			٠,١٧٢٤٤	٤,١٨٨٨	أكاديميون	
			٠,١٨٠٠٠	٤,٢٨٥٨	مستثمرين ومساهمين	

يتضح من الجدول السابق عدم وجود إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إتجاهات المستجيبين في طبقات العينة ، نحو تأثير إستخدام الإشارات الحمراء للمراجعة في تقدير خطر وجود رشاوي محتملة بشركة عميل المراجعة ، وبالتالي يثبت صحة الفرض البحثي الأول ، حيث جاءت الإجابات عند مستوي معنوية أكبر من (٠.٠٥) نظرا لتجانس إتجاهات المستقصي منهم في طبقات البحث المختلفة والإتجاه الإيجابي نحو قبول الفرض.

تحليل التباين ANOVA للفرض البحثي الثاني :

ويمكن تحليل التباين ANOVA من مقارنة المتوسطات لمجتمعات إحصائية مختلفة عن طريق تقسيم التباين variance الكلي الملاحظ بينهم إلى أجزاء مختلفة.

جدول (١٢)

الدالة	مستوي المعنوية	قيمة ف المحسوبة	الانحراف المعياري	متوسط حسابي	عينه البحث	
(غيرداله)	٠,٣٧٠	١,٥٠٢	٠,١٩٧٢٥	٤,٠٠٠	مراجعون	الفرض البحثي الثاني
			٠,٢٠٤٥	٤,٥٠٠٢	أكاديميون	
			٠,١٥٧٠	٤,٥٠٥١	مستثمرين ومساهمين	

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إتجاهات المستجيبين في طبقات العينة ، نحو تأثير إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الكشف عن مخاطر وجود رشوة محتملة، حيث جاءت الإجابات عند مستوي معنوية أكبر من (٠.٠٥) نظرا لتجانس إتجاهات المستقصي منهم في طبقات البحث المختلفة والإتجاه الإيجابي نحو قبول الفرض.

تحليل التباين ANOVA للفرض البحثي الثالث :

جدول (١٣)

الدلالة	مستوي المعنوية	قيمه ف المحسوبة	الإحراف المعياري	متوسط حسابي	عينه البحث	
(غيرداله)	٠,٣٢١	١,٠٠٥	٠,٢٩٧٢٨	٤,٠٠٠١	مراجعون	الفرض البحثي الثالث
			٠,٢٥١٦	٤,٥٠٠٠	أكاديميون	
			٠,١٢٠٠١	٤,٥٥١	مستثمرين ومساهمين	

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إتجاهات المستجيبين في طبقات العينة ، نحو ان التفاعل مع إجراءات المحاسبة القضائية مع إجراءات المراجع الخارجي يساهم في تقدير مخاطر وجود رشاوي محتملة، حيث جاءت الإجابات عند مستوي معنوية أكبر من (٠,٠٥) نظرا لتجانس إتجاهات المستقضي منهم في طبقات البحث المختلفة والإتجاه الإيجابي نحو قبول الفرض.

معامل الثبات والصدق الذاتي لفروض الدراسة :

يشار إلى ألفاكرونباخ أيضا على أنه مقياس للإتساق (الإتساق الداخلي Internal Consistency حيث تمثل الحد الأدنى لثبات (الإختبار) بمعنى أن ألفاكرونباخ مقياس متحفظ الثبات .

جدول (١٤)

	المراجعون الخارجيون		الأكاديميون		مستثمرين ومساهمين		
	معامل الثبات	معامل الصدق	معامل الثبات	معامل الصدق	معامل الثبات	معامل الصدق	
الفرض الأول	٠,٧٢	**٠,٣٦	٠,٥٠	**٠,٣٣	٠,٨٠	**٠,٦٢	
الفرض الثاني	٠,٦٢	**٠,٣٥	٠,٥٥	**٠,٣٠	٠,٥٥	**٠,٥٦	
الفرض الثالث	٠,٥٤	**٠,٣٤	٠,٥٢	**٠,٣٣	٠,٥١	**٠,٥٤	
مجموع	١,٨٨	١,٠٥	١,٥٧	٠,٩٥	١,٨٦	١,٣٢	

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات ألفاكرونباخ لقياس ثبات المحتوي والإتساق الداخلي لفروض البحث بلغ علي التوالي ١,٨٦، ١,٥٧، ١,٨٨، ما بين طبقات البحث ، مما يدل على ثبات إتجاهات المستقضي منهم ، ومعامل الصدق علي التوالي ١,٣٢، ٠,٩٥، ٠,٥٤، إختبار أقل فرق معنوي LSD لقياس معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لعينة البحث : يهدف هذا الجدول لإختبار فرق المعنوية ما بين طبقات البحث ممثله في المراجعون الخارجيون ، الأكاديميون والمستثمرين والمساهمين .

جدول (١٥)

الفروق بين المتوسطات			عينه البحث
مستثمرين ومساهمين	أكاديميون	مراجعون خارجيون	
-----	-----	-----	مراجعون خارجيون
-----	-----	٠,٢٨٥٧	أكاديميون
-----	٠,٠٢١٠	٠,٣٠٢٥	مستثمرين ومساهمين

باستخدام إختبار أقل فرق معنوي (Least Significant Differences(LSD) ،
اتضح وجود فرق معنوي بين عينتي المراجعون الخارجيون والأكاديميون لصالح العينة الأخيرة ،
أيضا يوجد فرق معنوي بين عينتي الأكاديميين والمستثمرين والمساهمين لصالح العينة الأخيرة ،
عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) .

ثالثاً : النتائج والتوصيات

أ - النتائج

- ١- يحظي موضوع المدفوعات غير القانونية (الرشاوى) باهتمام محلي ، وعالمي كمظهر من مظاهر الفساد المالي والإداري ، مما يستتبع معه ضرورة تفعيل دور المراجعون الخارجيون في إكتشاف مخاطرها دعما لمصادقية القوائم المالية لشركة العميل .
- ٢- علي الرغم من تعدد المعايير المهنية للمراجعة التي تناولت موضوع مسؤولية المراجع الخارجي عن الغش والأفعال غير المشروعة إلا أنها لم تأت بشكل حاسم لكي تفصل بشأن مدي مسؤولية المراجع الخارجي عن الأفعال غير المشروعة – ومن بينها الرشاوى- وهل هو رجل حراسة أم رجل منوط بإكتشاف الجرائم .
- ٣- ندرة الأبحاث التي تتناول موضوع مسؤولية المراجع الخارجي عن تقدير مخاطر الرشاوى المحتملة بشركة العميل .
- ٤- يفيد إعتقاد المراجع الخارجي علي بعض مؤشرات الإشارات الحمراء في الإستدلال معه علي مخاطر وجود رشاوي محتملة بشركة عميل المراجعة .
- ٥- لا ينبغي أن يعطي المراجع الخارجي نفس الأهمية النسبية لكافة الإشارات الحمراء عند الإستدلال بها عند تقييم مخاطر وجود رشاوي محتملة، وذلك تجنباً لضياح الوقت والتكلفة.
- ٦- يسبق إستعانة المراجع الخارجي ببعض إجراءات المراجعة التحليلية في تقدير خطر وجود الرشاوى تقييم نظام الرقابة الداخلية لعميل المراجعة .
- ٧- يساهم إعتقاد المراجع الخارجي علي مبدأ الأهمية النسبية في الإستعانة بإجراءات المراجعة التحليلية علي تفعيل دورها في تقدير مخاطر الرشاوى المحتملة .
- ٨- هناك علاقة طردية ما بين التكامل ما بين إجراءات المحاسبة القضائية وبين إجراءات المراجع الخارجي وبين إكتشاف مخاطر وجود رشاوي محتملة بشركة العميل .

ب- التوصيات :

- ١- ضرورة عقد الندوات والبرامج التدريبية لكل من الموظفين والإدارات التنفيذية للتوعية بمخاطر الرشوة باعتبارها إهدارا للمال العام لاسيما انتشار هذا المفهوم بالمجتمعات العربية باعتباره بمثابة تسهيلات .
- ٢- ضرورة إدراج موضوعات دراسية جديدة ضمن منهج قسم المحاسبة لمواكبة التغيرات في البيئة العالمية .للاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في الكشف والحد من الفساد المالي من خلال الإستعانة بمفاهيم المحاسبة القضائية .
- ٣- ضرورة تحقيق التعاون والتكامل والتنسيق بين جهود وأداء كل من المحاسب القانوني، والمراجع الخارجي لتفعيل أداء المحاسب القضائي وتسهيل دورها في تأييد الدعوى القضائية .
- ٤- ضرورة وجود قوانين تحمي المبلغين عن الرشوة والفساد وذلك لتشجيعهم علي أدائهم دور فاعل في مواجهه إهدار المال العام .
- ٥- الاستفادة من مكونات الإطار المقترح والمقدم من خلال هذه الدراسة في مرحلة إعداد أو تأهيل المراجع ليصبح مراجع قضائي متخصص أو شاهد خبير في هذا المجال، نظرا

- لأهميته الشديدة في هذه الأوقات التي انتشرت فيها الصور المختلفة للفساد المالي والإداري ومنها الغش والاحتيال والرشاوى .
- ٦- على الجهات التشريعية المختلفة المسؤولة عن إعداد معايير المراجعة العمل على صياغة واصدر معيار متخصص في ذلك الصدد ويقترح معايير مكافحه المدفوعات غير القانونية .
- ٧- ضرورة تحقيق التعاون والتكامل والتنسيق بين جهود وأداء كل من المحاسب القانوني، والمراجع الخارجي لتفعيل أداء المحاسب القضائي وتسهيل دورها في تأييد الدعاوى القضائية .

المراجع

أولاً : المراجع العربية

- ١- د. أمين السيد أحمد لطفي (٢٠٠٥) ، مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .
- ٢- د. أمين السيد أحمد لطفي (٢٠١٤) ، تفعيل آليات المراجعة في محاربة الإحتيال والفساد ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ص ٣٩٥ .
- ٣- د. حسين أحمد عبيد (٢٠٠٧) ، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ص ١٣ .
- ٤- د. رشاد بشير الجرد (٢٠١٣) ، " أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية علي تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية " ، المجلة العلمية لجامعة دمشق ، العدد ١٥ ، المجلد ٣ ، ص ٢٤ .
- ٥- د. زينب أسعد أسعد (٢٠١٢) ، تحسين فعالية المراجعة في كشف الإحتيال المالي باستخدام إشارات خطر المراجعة ، رسالة ماجستير ، بحث غير منشور ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، ص ١١ .
- ٦- د. سامر الصباغ (٢٠١٦) ، " مدى إلتزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال - دراسة ميدانية في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية " ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد ١٢ ، العدد ٢ ، ص ١٢ .
- ٧- د. سامي وهبه متولي (١٩٩٩) ، " فجوة التوقعات في المراجعة - أسبابها وسبل تضيقها " ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة الأزهر ، ص ١٨٠ .
- ٨- د. عاطف محمد أحمد أحمد (٢٠١٣) ، " دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق علي الشركات المقيدة بالبورصة - دراسة تحليلية " ، مجلة كلية التجارة - جامعة بني سويف بالتعاون مع إتحاد الجامعات العربية ، المجلد ١ ، العدد الثاني ، ص ٤٠ .

- ٩- د. عبدالحميد عبدالمنعم عقدة (٢٠٠٢)، أصول المراجعة، بدون ناشر، الطبعة الثالثة، ص ٨٣.
- ١٠- د. عبدالرحمن عبدالله (٢٠١٦)، " أثر التخصص المهني علي دور المحاسبة القضائية في اكتشاف التلاعب بالأرقام المالية - دراسة تطبيقية"، مجلة معهد الإدارة العامة، العدد الرابع، ص ٢٩.
- ١١- د. ماهر موسى درغام (٢٠١٢)، المحاسبة القضائية، مجلة جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، العدد ١٩، ص ١٢.
- ١٢- د. محمد الفيومي محمد (٢٠١٨)، " مسئولية المحاسب ومراقب الحسابات عن اكتشاف والحد من الفساد المالي والإداري"، بحث غير منشور.
- ١٣- د. محمد خير منير (٢٠١٥)، دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠١٥.
- ١٤- د. مرشد سامي محمد (٢٠١٦)، " دور إجراءات مراقب الحسابات في الكشف عن عمليات الإحتيال المالي - دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق، مجلة تكريت، العراق، العدد ٣٤، ص ٦.
- ١٥- د. مقداد أحمد الجبلي (٢٠١٢)، " المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق"، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد - جامعة الموصل، العدد ١٠٧، ص ٣١.
- ١٦- د. ممدوح صادق محمد الرشيد (٢٠١٠)، " مدخل إشارات الإنذار Red Flags كأداة للكشف عن إدارة الأرباح المحاسبية بالتطبيق علي الشركات الأكثر نشاطا في سوق الأوراق المالية المصري"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كليه التجارة - جامعة سوهاج، المجلد ٢٤، العدد الثاني، ص ٢٢.
- ١٧- د. مسعود محمد الركيبي (٢٠١٤)، دور المحاسبة في تفعيل آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المتداولة في سوق الكويت، جامعة عين شمس، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- ١٨- د. كمال أحمد يوسف (٢٠١٥)، " الفساد المالي في السودان - الأسباب والعلاج"، جامعة النيلين، مجلة كلية التجارة العلمية، العدد ١، ص ١٨.
- ١٩- د. ناظم شعلان جبار (٢٠١١)، " مدي إستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في إكتشاف التضليل في القوائم المالية"، مجله القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد ١٣، العدد ٢، ص ٥.
- ٢٠- د. نجوي أحمد السيسي (٢٠٠٦)، " دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ص ١٥.
- ٢١- د. ولاء محمود عبدالعزيز (٢٠١٢)، " الإطار العلمي لمهنة المحاسبة القضائية بهدف تحقيق جودة الأداء لخبراء المنازعات التجارية - دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد ١٣، ص ٣٣٢.
- ٢٢- الإتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١١)، دليل الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وأخلاقيات المهنة.

ثانياً : المراجع الأجنبية

- 23- Association of certified fraud examiners, (2014), " Report to the nations on occupational fraud and abuse", Retrieved from www.acfe.com.2014.

- 24- Al Weshah .,M.A, (2012), " The use of accounting information system in analytical procedures for the audit process", European journal of Business& Mngement, NO. 4, p.156.
- 25- Anonymous, "Heralded fraud SAS Released"(1997), Journal of Accountancy, Feb,1997, p.18.
- 26- Andrew Higsen, Rasha Kassem, (2016), " Detecting Bribery: A Guide for external auditors- insights from the audit profession in Egypt", Journal of emerging trends in economics and management science.
- 27- Diagabrele, Jame. A, (2013), " Objectivity and independence the dual role of external auditor's & accountants, working paper, Montcarlostate Univercity.
- 28- Gullkvist, Benita and Jokipii, (2013), " Perceived Importance of Red Flags across fraud types", critical perspectives on Accounting, Vol. 24, issue1, Feb,2, p. 44.
- 29- H. Gin Chong, (2013), " Detecting fraud: What are auditor's responsibilities?", Journal of corporate Accounting & Finance, Vol. 12, p. 6.
- 30- Micheal Romos, (2003), " Auditor's responsibility for fraud detection", Journal of Accounting , Jan. 2003, pp.1-3.
- 31- Moyes, Glen. D., (2008), " CPA s' perceptions of red flags used in detecting fraud", The ICFA journal of Audit practice, Vol. 7, p. 6.
- 32- Smith, Malcolm, Omar, (2005), " Auditor's perception or fraud risk indicators Malaysian evidence", Managerial Auditing Journal, pp.73-85.
- 33- Read, W. J., Brown and Barnelt, (1996), " Changing the way auditor detect fraud", The practical Accountant, June1996, pp. 28-34.
- 34- Transparency International, Corruption perception Index, Retrived from, <http://cpi.transparency.org/cpi2014>,2014.

ملحق البحث

قائمة إسقصاء

تقوم الباحثة بإعداد بحث بعنوان " إطار مقترح لتفعيل دور المراجع الخارجى فى اكتشاف الرشاوى بشركة عميل المراجعة لدعم مصداقية القوائم المالية - مع دراسة ميدانية " وتهدف الباحثة من خلال تلك القائمة إلى إستطلاع رأي عينة الدراسة المكونة من المراجعين الخارجيين ، الأكاديميين بأقسام المحاسبة بكليات التجارة ببعض الجامعات، مجموعة من أصحاب المصلحة"- وذلك بهدف الوقوف على تأثير مهمة المراجع الخارجى فى كشف الرشاوى المحتملة بشركة عميل المراجعة بما يدعم مصداقية وجودة القوائم المالية ويصب فى مصلحة أصحاب المصلحة .

وتأمل الباحثة فى توفير الإجابات على هذه القائمة بحرص وعناية أملا فى موضوعية النتائج التى يتم التوصل لها بعون الله وتوفيقه .

إعداد

د. إيمان عبدالفتاح حسن قرنى الجمهوى

مدرس بقسم المحاسبه - كلية التجارة جامعة كفرالشيخ

المجموعة الأولى من الأسئلة :

وتختبر هذه المجموعة من خلال مجموعة من العبارات مدي صحة الفرض البحثي الأول الذي ينص علي "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين استخدام المراجع الإشارات الحمراء Red Flags للمراجعة وبين إكتشافه للرشاوي المحتملة بشركة العميل".

رقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بالمره
١	يساهم تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية للعميل علي إمكانية كشف مخاطر وجود ممارسات احتيالية وإمكانية وجود رشاوي محتمله.					
٢	يعد كثره تعاملات شركه العميل مع وكلاء البيع ومع طرف ثالث مؤشرا جيدا علي احتمالات وجود رشاوي.					
٣	يعد رسو المناقصات علي موردين بعينهم بشكل متكرر أحد مؤشرات وجود رشاوي محتمله.					
٤	زيادة نسبه عمولات البيع لصفاء المبيعات مؤشر لوجود مخاطر رشاوي محتمله.					
٥	وجود شروط منح إئتمان "غير عاديه" مؤشرا لوجود مخاطر رشاوي محتمله.					
٦	في حاله أن نتيجة تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية للعميل أسفرت عن ضعفه .مؤشرا لإحتمالات وجود ممارسات احتيالية ووجود رشاوي.					
٧	يعد التلاعب في توقيت الإعراف بإيرادات شركه العميل مؤشرا علي وجود ممارسات احتياليه ورشاوي محتمله.					

٨	تعد كثره وجود رشاوى بشركه العميل مؤشرا علي وجود خلل في جوده الإفصاح لدي العميل.				
٩	تعد حالات التعثر المالي لشركه العميل لدي البنك مؤشرا علي وجود إحتيال مالي أو رشاوى محتمله.				
١٠	تعد الممارسات المحاسبية التي يعتمد عليها محاسبي شركه العميل والتي تعتمد علي الشكل دون الجوهر مؤشرا علي الممارسات الإحتياليه والرشاوى المحتملة.				
١١	يعد الإنحراف عن مستويات الموازنة المخطط لها مؤشرا علي الممارسات الإحتيالية والرشاوى المحتملة.				
١٢	في حاله كثره مؤشرات Red Flags لدي شركه العميلينبغي علي المراجع توسيع عينه فحصه.				

المجموعة الثانية من الأسئلة :

وتتكون تلك المجموعة من مجموعة من العبارات التي تختبر مدي صحة الفرض البحثي الثاني الذي ينص علي : " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين إستخدام المراجع لبعض إجراءات المراجعة التحليلية وبين إكتشافه للرشاوى المحتملة بشركة العميل".

رقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بالمره
١	يهتم أسلوب تحليل النسب بتحديد الأدلة التي تشير إلي إحتتمالات وجود رشاوى وأيه إحتتمالات ماليه.					
٢	تشير زيادة نسبه عمولات البيع إلي صافي المبيعات إلي إحتتمالات وجود رشاوى.					
٣	تشير زيادة نسبه الديون المشكوك في تحصيلها وزيادة نسبه الديون المعدومة إلي إحتتمالات وجود إحتيال مالي ورشاوى محتمله.					
٤	زيادة نسبه المشتريات مقارنة بأرباح البيع يعد مؤشر عالي لإحتتمالات وجود رشاوى محتمله وإحتيال مالي.					
٥	نقص نسبه السيولة بشركه العميل يعد مؤشرا لإحتتمالات وجود رشاوى وإحتيال مالي.					
٦	يعد اعتماد المراجع علي أسلوب تحليل السلاسل الزمنية أحد الأساليب التي تشير إلي إحتتمالات وجود رشاوى محتمله وإحتيال مالي.					
٧	يساهم إستعانة المراجع الخارجي ببعض أساليب المراجعة والفحص التحليلي علي سرعه إكتشاف أيه ممارسات رشاوى محتمله.					

٨	تساهم إستعانة المراجع الخارجي ببعض أساليب المراجعة والفحص التحليلي علي الإقتصاد في تكاليف إكتشاف أيه رشاوي محتمله أو ممارسات ماليه غير مشروع.				
٩	يساهم تحليل مصادر وإستخدامات الأصول في الحصول علي معلومات عن الصفقات ذات المبالغ الكبيرة والعلاقة بين أطراف الصفقة الواحدة وإكتشاف أيه رشاوي محتمله أو ممارسات إحتياليه محتمله.				
١٠	تعد إستعانة المراجع الخارجي بأسلوب تحليل الإتجاهات وسيله تساهم في التعرف علي مناطق الإحتيال المالي والرشاوى المحتملة.				

المجموعة الثالثة من الأسئلة :

وتتكون من مجموعة من العبارات التي تختبر صحة الفرض البحثي الثالث الذي ينص علي " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين التكامل ما بين إجراءات المراجعة ، وبعض إجراءات المحاسبة القضائية وبين إكتشاف الرشاوى المحتملة بشركة العميل " .

رقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بالمره
١	تساهم مهارات المحاسبة القضائية المتعلقة بربط النتائج ببعضها البعض في تحسين كفاءة الكشف عن الرشاوى والأفعال غير المشروعة المحتملة.					
٢	توفر مهارات المحاسبة القضائية المتعلقة بجمع المعلومات الثبوتية من مصادرها المختلفة عن حالات الغش والإحتيال والرشاوى المحتملة.					
٣	وجود علاقة تكامل ما بين إجراءات المراجعة الخارجية وإجراءات المحاسبة القضائية يخلق فرصه أمام المراجع الخارجي لإستكشاف أماكن الممارسات المالية غير المشروعة.					
٤	توفر المهارات المتخصصة للمحاسبة القضائية المتعلقة بفحص الجرائم الإلكترونية الفرصة لإستكشاف الممارسات المالية الغير مشروع.					
٥	تعد الرقابة المستمرة أحد أساليب المحاسبة القضائية التي تستخدم للحصول علي أدله متعلقة بالتلاعبات المالية وإحتمالات وجود رشاوي محتملة.					
٦	يسمح أسلوب تحليل التسلسل الزمني كأحدى تقنيات المحاسبة القضائية الضرورية لعرض كل					

					تفاصيل العمليات الكبرى ، باستكشاف مناطق الرشاوى المحتملة.
					٧ يساهم اعتماد بعض إجراءات المحاسبة القضائية علي تحليل التباين علي كشف مناطق الممارسات المالية غير المشروعة بشركه العميل
					٨ يساهم اعتماد المحاسبة القضائية علي إستخدام نماذج التنبؤ علي تحديد مناطق الممارسات المالية غير المشروعة وإحتمالات التلاعب والرشاوى المحتملة.
					٩ تمكن المحاسبة القضائية من تتبع شروط التعاقدات وبالتالي إمكانية تعرف المراجع الخارجي علي إمكانية وجود رشاوى مدفوعة أو أيه ممارسات إحتيالية.
					١٠ كلما ازداد الإهتمام بإجراءات المحاسبة القضائية ، كلما زادت إحتمالات كشف الغش والممارسات الإحتيالية والرشاوى.