



**دور المراجعة القضائية في كشف الغش والفساد المالي في بيئة الأعمال
المعاصرة**
دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية

**The role of forensic auditing in detecting fraud and financial
corruption in the contemporary business environment
A field study in the Egyptian business environment**

أ/ هبة نصر أبوزيد
باحثة دكتوراة
كلية التجارة جامعة المنوفية
hebaabouzid1992@gmail.com

أ/ هاله نصر
باحثة دكتوراة
كلية التجارة جامعة المنوفية
halanasr1312@gmail.com

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
المجلد (١٠) - العدد (١٧) - الجزء الرابع
يناير ٢٠٢٤م

رابط المجلة: <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص البحث

استعرض البحث المراجعة القضائية ودورها في بيئة الأعمال المصرية وذلك نتيجة لقصور الأساليب المتبعة للكشف عن الغش والفساد المالي واستهدف البحث التعرف على مدى إمكانية استخدام المراجعة القضائية لكشف الغش في بيئة الأعمال المصرية ، تناول البحث المراجعة القضائية ودورها في الحد من الجرائم المالية واهداف المراجعة القضائية ومدي الحاجة اليها في بيئة الاعمال المعاصرة وذلك بالإضافة إلى مجالاتها المختلفة والمهارات والمعارف اللازم توافرها في المراجع القضائي . ومن الناحية العملية تم تصميم قائمة إستقصاء وتوزيعها على ١٥٧ فرد للتعرف على آرائهم بأسئلة البحث . وتوصلت النتائج إلى أن الأساليب التقليدية المتبعة أثناء المراجعة والفحص غير كافية للحد من الغش والفساد المالي ، كما أكدت أن المراجعة القضائية بما تحمله من أساليب تكنولوجية مبتكرة ومتقنة وإجراءات دقيقة ومهارات ومعارف تميز المراجع القضائي يمكنها إكتشاف الأساليب المختلفة للغش والحد منه وقد أوصت الدراسة بضرورة دعم المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية من خلال إنشاء تنظيم مهني مستقل للمراجعة القضائية

الكلمات المفتاحية (المراجعة القضائية ، الغش ، الفساد المالي)

Abstract

The research reviewed forensic auditing and its role in the Egyptian business environment, as a result of the shortcomings of the methods used to detect fraud and financial corruption. The research aimed to identify the extent to which forensic auditing can be used to detect fraud in the Egyptian business environment. The research clarified the forensic auditing and its role in reducing financial crimes and the objectives of forensic auditing and the extent of its need in the contemporary business environment, in addition to its various fields and the skills and knowledge required to be available in forensic auditor. In practice, a survey list was designed and distributed to 157 individuals to get their opinions on the research questions. The results concluded that the traditional methods used during auditing and examination are not sufficient to

reduce fraud and financial corruption, and also confirmed that forensic auditing, with its innovative and elaborate technological methods, accurate procedures, skills and knowledge that distinguish forensic auditors, can detect and reduce different methods of fraud. The study recommended the need to support the audit forensic auditing in the Egyptian business environment by establishing an independent professional organization for forensic auditing.

Keywords (forensic auditing , Fraud , financial corruption)

مقدمة

مع زيادة الجرائم المالية والأنشطة الاحتيالية ، فقد ظهرت العديد من التحديات للاقتصاد العالمي لأن الممارسات الاحتيالية والفساد حيث يؤثران سلبيًا على الاقتصاد الوطني (Shbeilat&Rateb,2022). وقد برزت المراجعة القضائية كأداة لمكافحة الفساد ، حيث إنها تشمل على تطبيق المعرفة المتخصصة و مهارات الفحص و التحقيق لجمع و تحليل و تقييم مواد الإثبات و تفسير وتوصيل النتائج إلى المحكمة أو مجلس الإدارة أو أي مكان إداري أو قانوني آخر (AICPA,2011,p.2). و تقوم على المساءلة و الشفافية و الرقابة و تعتبر واحدة من أكثر الأدوات فعالية في تقوية و تحسين النظم الحكومية و غيرها من النظم لمكافحة الفساد (Widjajabrata&Zacchea,2004,p.38).

وقد أصبحت المراجعة القضائية مطلب أساسي للتغلب على عمليات الخداع و التلاعب المحاسبي و الذي يؤثر على الثقة في القوائم المالية ، وأصبح الاعتماد على مهارات المراجعة القضائية يزداد بشكل كبير . لذا فإن البيئة الحالية في حاجة لمحاسبين ومراجعين مؤهلين في مجالات إكتشاف ، فحص ومعالجة حالات الغش والتقرير عنه ، و هناك حاجة لوجود متخصصين يعرفون كيفية الاستفادة من معلومات معينة في الكشف عن تهديدات مستقبلية ، وبالتالي فإن هناك تزايد للإدراك العام لأهمية المراجعة القضائية والتحقق من أن المتخصصين في المحاسبة والمراجعة يتوافر لديهم التدريب والمهارات الضرورية لفهم المعلومات المالية والحصول منها على أدلة إثبات عن شرعية العمليات(عبدالكريم ،٢٠١٤، ص: ٢٣٤) .

مشكلة البحث

لقد أوضح المعيار رقم ٩٩ Statement on Auditing Standards (SAS No.99) أن هناك مثلث لحدوث الغش ، وهو وجود دوافع لارتكاب الغش ، ووجود الفرصة لارتكابه ، ووجود مبررات لمن يرتكبون الغش ، وفي هذا السياق أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA) عند تدعيمه للمراجعة القضائية كأداة

لكشف الغش أن هذه الأداة تظهر أهميتها في الركن الثالث من مثلث الغش مما يمكن المراجع القضائي من كشف الغش وبالتالي الوفاء بمسؤوليته .

ونظراً لأن إدارة الأعمال غير الشرعية ومرتكبي الجرائم المالية يتبعون أساليب دقيقة لتتبع تدفقات أموالهم ومتابعة أداؤها لتحقيق ربح , ومع رغبة البعض في التدفق غير الشرعي للأموال ولدت المراجعة القضائية Forensic Auditing , والمراجع المتخصص في هذا المجال عليه أن يتفهم جيداً كلا النوعين من النشاط وهما الغش وكيفية القيام به من ناحية ثم كيفية تحديد الغش وغيره من التصرفات غير الشرعية أو غير القانونية وكيفية الحصول على أدلة إثبات من ناحية أخرى (عبدالكريم , ٢٠١٤ ص٢٣٥) .

وتعتبر المراجعة القضائية من الموضوعات الهامة والحديثة ومجالاً من مجالات الفكر المحاسبي الذي برزت أهميته منذ ظهور الجرائم والكوارث المالية, مما أدى إلى زيادة حاجة كل من رجال القضاء والمستثمرين والمساهمين والمقرضين إلى تطبيق أساليب المراجعة القضائية التي قد تساهم في تأييد الدعاوى القضائية وتخفيض معدل الجرائم المالية بصفة عامة والحد من تكرار الغش في القوائم المالية وحماية المال العام من سوء الاستخدام بصفة خاصة (السيسي, ٢٠٠٦, ص ٣٦) .

ونتيجة لقصور المراجعة المالية في اكتشاف الغش فقد ازداد الطلب على خدمات المراجعة القضائية . حيث تهدف المراجعة المالية إلى توفر دليل مقنع أو معقول وتقوم بأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها للتأكد من مدي صحة ودقة المستندات المقدمة إليه , حيث إن المراجع غير مدرب ولا يتوقع منه أن يكون خبيراً في الحكم على مصداقية وصحة المستندات , لذلك قد يكون هناك تواطؤ وتعمد من قبل المتورطين لتضليل المراجع , وإمداده بمستندات تبدو في ظاهرها مقنعة بالرغم من أنها في حقيقة الأمر تكون مستندات مزيفة ومحرفة (ranallo , 2006)

وبناءً على ما سبق , فإن مشكلة البحث تتلخص في محاولة الإجابة سؤال رئيسي وما يتفرع عنه من أسئلة فرعية :

- ١- ما هو دور المراجعة القضائية في كشف الغش والفساد المالي في بيئة الأعمال المعاصرة ؟
 - ١-١ ما هي الأسباب التي تدعو لضرورة استخدام المراجعة القضائية ؟
 - ٢-١ ما هي الخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية ؟
 - ٣-١ هل يجب أن يتوافر لدى المراجع القضائي مهارات و معارف محددة ؟

٣/ أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث في الأهمية العلمية والعملية :

١/٣/١ الأهمية العلمية :

- ١) تم تسليط الضوء خلال السنوات القليلة الماضية في العديد من الدول على البحث الأكاديمي عن المراجعة القضائية مما يدل على أنه مجال جديد ومثمر للبحث والاستفادة منه و من تجارب الدول التي بدأت في إدراجه ضمن المناهج الدراسية بالجامعات واستخدامه في مجالات عديدة.
- ٢) يعتبر هذا البحث امتداداً للدراسات التي تناولت الممارسات التي تتبعها الشركات للقيام بالغش وقدرة المراجعة القضائية على التصدي لهذه الممارسات.

٢/٣/١ الأهمية العملية :

- (١) المساهمة في حل مشكلة الغش والفساد المالي من خلال الاعتماد على أساليب المراجعة القضائية.
- (٢) إن توفير مراجعين قضائيين مؤهلين للتعامل مع كافة أنواع الغش و الفساد والبحث عنه بكافة الطرق و الوسائل يجنب الإدارة المصرية المزيد من العجز في الموازنة العامة للدولة بسبب الغش والفساد المالي .

٤/١ منهج البحث:

- اعتمدت الباحثة على كلاً من المنهجين الإستنباطي و الإستقرائي حيث استخدمت :
- ١/٤/١ المنهج الاستنباطي : تم الاعتماد عليه لبناء الإطار النظري وذلك من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة و البحوث العلمية للوقوف على دور المراجعة القضائية في كشف الغش والفساد المالي في بيئة الأعمال المعاصرة
 - ٢/٤/١ المنهج الاستقرائي: و الذي يقوم باستقراء الواقع الحالي من خلال الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث، و ذلك من خلال إعداد قائمة الإستقصاء.
 - ٣/٤/١ أداة البحث :
 - ٤/٤/١ مجتمع وعينة الدراسة :

- أ- يتمثل مجتمع الدراسة في كل من مأموري الضرائب والمراجعين في مأموريات الضرائب على الدخل و كذلك مأموري الضرائب والمراجعين في الإدارة العامة لمكافحة التهريب الضريبي .
- ب- أما عينة الدراسة فتتمثل في عينة من مأموري الضرائب والمراجعين بمأموريات الضرائب على الدخل و بالإدارة العامة لمكافحة التهريب الضريبي .

٥/١ نطاق البحث :

- أ- اقتصرت هذه الدراسة على تحديد دور المراجعة القضائية في كشف الغش والفساد المالي في بيئة الأعمال المصرية دون التطرق لدور المراجعة القضائية في إكتشاف أساليب محددة للغش.
- ب- اقتصرت الدراسة على عينتتين للدراسة الميدانية هما مأموري الضرائب والمراجعين بمأموريات الضرائب على الدخل ، ومأموري الضرائب والمراجعين بالإدارة العامة لمكافحة التهريب الضريبي.

٧/١ فروض البحث:

- تقوم الدراسة الميدانية على اختبار فرض رئيسي في صورته العدمية وما يتفرع عنه من فروض فرعية:
- لا يوجد دور للمراجعة القضائية في كشف الغش والفساد المالي في بيئة الأعمال المعاصرة.
- ١ لا توجد أسباب كافية تدعو لضرورة إستخدام المراجعة القضائية.
 - ٢ لا يوجد تنوع للخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية.

٣ لا يتطلب أن يتوافر لدى المراجع القضائي مهارات ومعارف محددة.

الدراسات السابقة

- دراسة (Alabdullah et al. , 2014) ، بعنوان:

" The Role of Forensic Accounting in Reducing Financial Corruption: A Study in Iraq "

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر استخدام المراجعة القضائية على الفساد المالي ومعرفة أهداف و مبررات الحاجة إليها .

وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من عدد ٢٩ من المحاضرين المتخصصين في المراجعة والمحاسبة وذلك عن طريق المقابلات الشخصية والاستبيان.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى ما يلي :

١- أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المراجعة القضائية وفعالية الرقابة و المراجعة للكشف عن حالات الفساد المالي.

٢- أن هناك العديد من المبررات لاستخدام وتطوير المراجعة القضائية من بينها استخدام المعلومات المحاسبية الخاطئة على نطاق واسع حيث تسببت هذه الظاهرة في خسائر كبيرة للاقتصادات المتقدمة ، حيث يقوم المراجعين بإعداد بيان لحسابات معينة وفقاً لرغبة الشركة لإظهار الخسائر التي يستخدمونها لأغراض التهرب الضريبي أو من أجل المنافسة على المناقصات المحلية .

٣- وقد أوصت الدراسة أنه يجب أن تضاف أساليب المراجعة القضائية إلى المناهج الدراسية في أقسام المحاسبة في الدراسات التمهيديّة و العليا من خلال الدروس النظرية و العملية.

- دراسة (غنيم ، ٢٠١٤) ، بعنوان:

"نحو إطار متكامل لإستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أوجه القصور في المراجعة الخارجية ، و تحليل التأصيل والتوصيف المهني للمراجعة القضائية و تحليل واقع الممارسة المهنية مع استقصاء آراء عينات الدراسة على الإطار المتكامل .

وقد أجريت هذه الدراسة على عينة مكونة من عدد ١٢٥ مفردة من مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية ، الأكاديميين ، مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ، مستخدمي القوائم المالية وقد خلصت الدراسة إلى أن :

١- الأسباب الرئيسية للاهتمام بالمراجعة القضائية يرجع إلى انتشار حالات الغش في القوائم المالية و تفاقم الفساد المالي في الشركات المختلفة ووجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة الحالية وقصورها عن منع و اكتشاف الغش وتلبية حاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم و يقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية وطمأنة أصحاب المصلحة على المركز المالي للشركات .

٢- أن المراجعة الخارجية لا تستطيع أن تقوم بدورها في منع و اكتشاف الغش و الاحتيال المالي بالكفاءة المطلوبة و ذلك بسبب أن مراقبي الحسابات يقومون بإبداء رأي فني محايد في القوائم

المالية و ليس اكتشاف معظم حالات الغش كما أنهم غير مؤهلين علمياً و عملياً على توفير تأكيد معقول على ان القوائم المالية خالية من الغش .
٣- أن الغش في القوائم المالية و الفساد المالي في الشركات يعد من أهم مجالات تطبيق المراجعة القضائية كما يعد توفير دليل يساعد على كشف الغش و محاربة الفساد المالي المنتشر في الشركات من أهم أهدافها و أن من يقوم بها يجب أن يكون لديه العديد من الصفات مثل المعارف والمهارات المالية و المحاسبية و الادارية و القانونية و التكنولوجية وأساليب الفحص و التقصي .

- دراسة (Blessing , 2015)، بعنوان :

"Empirical Analysis On The Use Of Forensic Accounting Techniques In Curbing Creative Accounting"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المراجعة القضائية في منع ممارسات إدارة الربح و دراسة الأساليب المستخدمة من قبل المراجعين القضائيين لتحديد مدى قدرتها على الحد من ممارسات إدارة الربح و دراسة مدى فعالية مهارات المراجعين القضائيين لتحديد ما إذا كانت هذه المهارات ستساعدهم على القيام بأداء جيد , و دراسة ما إذا كان ظهور المراجع القضائي قد يعيد الثقة في الشركات و تقاريرها .

وقد أجريت هذه الدراسة على عينة مكونة من عدد ١٣٣ من المراجعين و الأكاديميين بالمحاسبة من خلال توزيع قوائم الاستبيان.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى ما يلي :

- ١- أن هناك حاجة لامتلاك المراجعين القضائيين معرفة عميقة في مجال المحاسبة والمراجعة , وأكدت نتائج الدراسة أن هناك تأثير كبير من المراجعين القضائيين على الحد من ممارسات إدارة الربح .
- ٢- هناك أدلة قوية على فعالية الأساليب المستخدمة من قبل المراجعين القضائيين في المساعدة على الحد من ممارسات إدارة الربح.
- ٣- أن المراجعين القضائيين قد عززوا من كفاءاتهم ، حيث أن ظهور المراجعين القضائيين قد أعاد الثقة في مصداقية الشركات و تقاريرها , ومن ثم فإن المراجعين القضائيين يساعدون المحامين و المحاكم و الهيئات التنظيمية و غيرها من المؤسسات في التحقيق في عمليات الغش المالي وذلك بتطبيق مبادئ المحاسبة و مهارات المراجعة و إجراءات التحقيق في حل العديد من المشكلات .

١- دراسة (إبراهيم، ٢٠١٦) ، بعنوان :

" دور المراجعة القضائية في الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات : دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية"

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح للحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات العاملة بالمملكة العربية السعودية متطلباً آليات و متطلبات تنفيذه عملياً .

وقد أجريت الدراسة على عدد ١٢٠ من أعضاء هيئة التدريس و ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة

وقد خلصت الدراسة إلى ما يلي :

- ١ - أهمية إنشاء وحدة للمراجعة القضائية بهدف الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات العاملة بالمملكة العربية السعودية و ذلك من خلال تحمل هذه الوحدة مهمة التقييم الدوري لمدى التزام الشركات بالضوابط و الاجراءات الرقابية التقنية ، بالإضافة إلى تقديم الدعم للجهات الأمنية و القضائية فيما يتعلق بمنازعات التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات.
 - ٢ - ضرورة تشكيل فريق عمل وحدة المراجعة القضائية من متخصصين في مجال المحاسبة و المراجعة و تكنولوجيا المعلومات و حوكمة الشركات .
 - ٣ - ضرورة توفير مجموعة من المتطلبات المهنية و التشريعية و التنظيمية و الأكاديمية لتفعيل دور المراجعة القضائية للحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية .
 - ٤ - و قد أوصت الدراسة بأهمية توجه الهيئات المهنية و غير المهنية إلى اتخاذ الاجراءات الملائمة لتفعيل دور المراجعة القضائية في الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات .
- ٢ - دراسة (Boritz et al. , 2017) ، بعنوان:

" Auditors' and Specialists' Views about the Use of Specialists during an Audit"

هدفت هذه الدراسة إلى مقارنة وجهات نظر المراجعين على مختلف المستويات من الخبرة ومجموعات أخرى من المتخصصين حول الاستفادة من خدمات المتخصصين في عمليات المراجعة . وقد أجريت هذه الدراسة على عدد ٤٠ مراقب حسابات ، و المتخصصين في الضرائب و تكنولوجيا المعلومات والمراجعة القضائية من خلال توزيع قوائم الاستبيان . وقد خلصت هذه الدراسة إلى ما يلي :

- ١ - أن هناك استخدام واسع للخبراء في مجال المراجعة و خاصة مجالات الضرائب و تكنولوجيا المعلومات بشكل متزايد.
 - ٢ - مساهمة المراجعين القضائيين في التخطيط للمراجعة و الإجراءات التحليلية ، و تحليل البيانات .
 - ٣ - أن المتخصصين يجب أن يكونوا أكثر تكاملاً مع فريق المراجعة ، و أن علاقات العمل الفعالة بين أعضاء الفريق لها الأثر الأكبر على الأحكام الإيجابية و أن المراجعين يسعون في كثير من الأحيان لطلب مساعدة من المتخصصين في مجالات مثل الضرائب ، تكنولوجيا المعلومات ، المراجعة القضائية . و أشارت الدراسة أيضاً أن المتخصصين يشاركون في مرحلة جمع الأدلة و من الأمثلة على ذلك المساعدة في الجرد و تقييم مزاем الإدارة .
- ٣ - دراسة (Hegazy et al. , 2017) :

"Mapping Forensic Accounting in the UK"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية تطور المراجعة القضائية في بريطانيا و التعرف على مهارات المراجعين القضائيين و خدمات المراجعة القضائية التي يتم تقديمها و مدى استجابة المؤسسات الأكاديمية و المهنية البريطانية لنمو المراجعة القضائية و ما إذا كانت المراجعة القضائية أصبحت مهنة . وقد أجريت هذه الدراسة على عدد ٢٦٢ رئيس لقسم المراجعة القضائية من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة الدراسة . وقد خلصت هذه الدراسة إلى ما يلي :

- ١- أن هناك مهارات يهتم بها المراجعين القضائيين بشكل كبير كمهارات الاتصال و المهارات التحليلية تليها حل المشاكل و مهارات التحقيق.
- ٢- أن هناك نمو في مهنة المراجعة القضائية مما يشير إلى الحاجة لأشخاص ذات مهارة واسعة , حيث أنها تعتبر كمهنة في انتظار أن تكتمل.
- ٣- أنه من المحتمل أن تصبح المراجعة القضائية مهنة يكون الطلب عليها كبير في المستقبل و ذلك بالاعتماد على المراجعين القضائيين الذين يمتلكون مهارات مكملية لمهارات المراجعين الحاليين .

٤- دراسة (Bhasin , 2017) :

"Integrating Corporate Governance and Forensic Accounting: A Study of an AsianCountry"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير الجرائم المالية و الاقتصادية على الاقتصاد الهندي , ومدى فعالية وظائف المراجعة القضائية , تحديد مدى الحاجة لإدراج دورات المراجعة القضائية في المناهج الدراسية للجامعات الهندية , و تحديد ما إذا كانت المهارات اللازمة التي يحتاجها المراجعين القضائيين في الدول المتقدمة تختلف عن توقعات العملاء والمراجعين في الهند . وقد أجريت هذه الدراسة على عينة مكونة من عدد ١٢٠ فرد من المحاسبين و الأكاديميين تخصص محاسبة و المستخدمين المحتملين لخدمات المراجعة القضائية من خلاء إجراء استبيان.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى ما يلي :

- ١- أن الممارسين المحتملين و المستخدمين و الأكاديميين يتفقون على أن التفكير الناقد, التواصل المكتوب و الشفوي , المعرفة القانونية , مهارات المراجعة , التحليل الاستنباطي, الاستقصاء, الكفاءة التحليلية و حل المشكلات هم أهم المهارات اللازمة للمراجع القضائي .
- ٢- أن هناك العديد من الجرائم الاقتصادية و المالية مثل الغش في الشيكات و التحويلات المالية الاحتيالية و منح التسهيلات الائتمانية غير المناسبة و تضخيم أسعار العقود و الاختلاس لذلك فهناك طلب متزايد على خدمات المراجعة القضائية في البيئات التنظيمية و القانونية و التجارية الحالية .
- ٣- أن المراجعة القضائية تساهم في فعالية حوكمة الشركات و في منع حالات الغش و خلق بيئة عمل إيجابية , و دعم نشر المعلومات المطلوبة حول سياسات الحوكمة للأطراف المعنية داخل و خارج المنظمة و تساعد الشركات أيضاً على منع حالات الغش و الكشف عنه.
- ٤- أنه يجب على أعضاء هيئة التدريس بالجامعات استخدامها كدليل أو معيار عندما يتم إعداد منهج للمراجعة القضائية.

٥- دراسة (خليل , ٢٠١٧), بعنوان:

" تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والإحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة خدمات المراجعة القضائية ودورها في مواجهة حالات الغش والاحتيال والفساد المالي، التعرف على بعض أنواع الغش والإحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتأثيرها السلبي على المعلومات المحاسبية وتحديد مقترحات تطوير دور المراجعة القضائية لمنع أو الحد من الغش والإحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال.

وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من عدد ١١٤ مفردة تتمثل في مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى في مصر، مديري ادارة الائتمان ومديري ادارة الاستثمار أو من ينوب عنهم بالبنوك، مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات.

وقد خلصت الدراسة إلى ما يلي:

١- أن ظهور المراجعة القضائية هو تلبية لحاجة ملحة لها لتدعيم الخدمات الاخرى للمراجعة وامتداد طبيعتها لها، لأنها تجمع بين مهارات متخصصة ومتكاملة في كل من المحاسبة والمراجعة والقانون، بجانب مهارات البحث والتحقيق والتحري وغيرها من المهارات التي يجب أن يمارسها المراجع القضائي .

٢- أن ممارسة المراجعة القضائية يتطلب ممارسة انواع اخرى من المراجعة مثل: المراجعة التفاعلية، المراجعة التشريعية، ومراجعة الالتزام، والاداة التشخيصية.

٣- من الافضل ممارسة المراجعة القضائية من خلال مراجع قضائي مستقل، حتى يمكن ممارستها كمراجعة قضائية كاملة مستقلة بعيدة عن أي ضغوط اخرى سواء كانت داخلية أو خارجية.

٦- دراسة (Bhavani & Mehta,2018) ، بعنوان :

" Forensic Accounting Education in the UAE"

هدفت هذه الدراسة إلى عرض الوضع الحالي لمدى توافر تعليم المراجعة القضائية في جامعات الامارات العربية المتحدة , و الحصول على فهم كامل للدورات المتوفرة في المراجعة القضائية على مستوى مرحلة البكالوريوس و الدراسات العليا و خاصة تخصص المحاسبة .

وقد أجريت هذه الدراسة على عدد ٧٥ جامعة ومعهد وذلك من الجامعات و المعاهد المعتمدة في الامارات العربية المتحدة .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى ما يلي :

١- أن عدد قليل من الجامعات في دولة الامارات يقدم و يركز على دورات المراجعة القضائية على مستوى البكالوريوس و الدراسات العليا .

٢- يزداد معدل الاحتيال في دولة الامارات و في نفس الوقت يزداد عدد المراجعين القضائيين في سوق العمل .

٣- أن سوق المراجعين القضائيين و المراجعة القضائية أخذ في الازدياد و يجب على جامعات الامارات و الجهات المعنية التفكير بجدية لإدخال هذه الدورات التعليمية إلى المناهج الجامعية في مرحلة البكالوريوس و الدراسات العليا لتدريب طلبة المحاسبة والمراجعة, و هناك حاجة لتقديم دورة واحدة على الأقل في المراجعة القضائية عبر الجامعات بدولة الامارات .

دراسة (Oyerogba,2021) ، بعنوان :

Forensic auditing mechanism and fraud detection: the case of Nigerian public sector

تبحث هذه الدراسة في تصور المتخصصين في مجال المحاسبة ، وأولئك المرتبطين بمراجعة الطب الشرعي ، حول المعرفة والمهارات والخبرة والتقنية التي يجب أن يمتلكها مدقق الطب الشرعي لتقديم

خدمات عالية الجودة في اكتشاف الاحتيال. كما توضح الدراسة تأثير أدوات التدقيق الجنائي على كشف الاحتيال. وقد تمت الدراسة من خلال تصميم الاستبيان الذي شارك فيه ٢٩٨ مستجيباً. خضعت البيانات للإحصاء الوصفي. وقد خلصت الدراسة إلى أن المعرفة الكافية بحساب الضرر الاقتصادي وتقييم البيانات المالية ضروريان لخدمة مدققي الطب الشرعي. وتكشف النتائج أيضاً أن مهارات المدقق الشرعي والتقنيات هي مؤشر هام لاكتشاف الاحتيال في القطاع العام النيجيري. الآثار العملية - تلفت الورقة انتباه الهيئات شبه الحكومية التابعة للحكومة الفيدرالية إلى الحاجة إلى ذلك تحسين نظام الرقابة الداخلية لتقليل الممارسات الاحتيالية في شبه الحكومة. الدراسة أيضاً تلفت انتباه لجنة جامعة نيجيريا ومعهد المحاسبين القانونيين في نيجيريا بشأن احتياجات مراجعة منهج المحاسبة لتدريب خريجي المحاسبة و محاسبون محترفون في نيجيريا.

المراجعة القضائية ودورها في الحد من الجرائم المالية

تُعتبر عمليات الغش والاحتيال المحاسبي مستمرة ودائمة حيث أنها قد حدثت في كل العصور وكل البلدان وقد عانت المجتمعات من حالات لا حصر لها من الفضائح المالية والغش , حيث يعتبر الغش ظاهرة عالمية تحدث في جميع القارات وجميع قطاعات الاقتصاد وقد أثرت حالات الغش في العديد من المنظمات بغض النظر عن حجمها أو موقعها أو نوع الصناعة أو الدولة بداية من Enron& Worldcom 2001 إلى Satyom& Madoff 2009 (Bhasin, 2017, pp. 11-12).

وقد ارتبط ارتفاع معدلات الفضائح المالية في بداية القرن الحادي والعشرين بزيادة حالات الغش , مما أدى إلى ازدياد الشكوك حول دور المراجع في كشف ومنع الغش (Efiong , 2013 , p. 2) ومع تطور ونمو بيئة الأعمال المعاصرة بشكل كبير فقد صاحب هذا التطور والنمو تطوراً مماثلاً في الأنشطة المالية غير الشرعية , حيث أصبح مرتكبو الجرائم المالية يتبعون أساليب دقيقة لإخفاء التلاعب في السجلات والقوائم المالية , لذا كان لابد من إيجاد حل يدعم ثقة مستخدمي القوائم المالية ويحارب الفساد المالي والغش , ويتمثل هذا الحل في المراجعة القضائية , ويأتي المراجع المتخصص في هذا المجال لكشف حالات الغش والفساد وغيرهما من الجرائم المالية . ومع ارتفاع عدد الشكاوى والدعاوى المرفوعة على المراجعين الماليين وذلك لعدم قدرتهم على اكتشاف كافة أنواع الغش والجرائم المالية , فيأتي دور المراجعة القضائية في الكشف عن العديد من الجرائم المالية.

٣/١ تعريف المراجعة القضائية :

لقد تعددت الدراسات التي تناولت تعريف المراجعة القضائية , و تناولت كل منها زاوية خاصة أو جانب معين من تعريف المراجعة القضائية . فقد أوضح (Othman ,2011 , p.18) أن المراجعة القضائية تعتبر أداة للقيام بالتحقيق وملاحقة الأنشطة المالية غير الشرعية بشكل ناجح , حيث يعتبر

التحقيق جزء من الوظيفة الأساسية لها ويمكن أن تستخدم هذه الميزة في مكافحة التهرب الضريبي , فهي تساعد في الحفاظ على ثقة الجمهور من خلال وجود نظام ضريبي عادل وشفاف ومنصف .
وتوصف المراجعة القضائية بأنها تطبيق كافة مهارات المحاسبة و المراجعة مختلطة مع مهارات التحقيق من قبل المهنيين المتخصصين. والهدف الرئيسي للمراجعة القضائية هو توفير حقيقة مادية للجرائم المالية والاحتيايل (Tanna , 2018, p.575).

وتمثل المراجعة القضائية الإجراء الذي يقوم بتحديد وتسجيل وتسوية واستخراج وفرز وإعداد التقارير والتحقق من البيانات المالية لفترات سابقة , أو الأنشطة المحاسبية الأخرى وذلك لتسوية المنازعات القانونية الحالية أو المستقبلية أو استخدام هذه البيانات لفترات سابقة في التنبؤ بالبيانات المالية في المستقبل لتسوية النزاعات القانونية (Muehlmann et al. , 2012 , p.3) . وهناك من أضاف أنها تعتبر مجالاً متخصصاً وأداة لتوفير المعلومات التي من المفترض أن يتم استخدامها كدليل وخاصة للأغراض القانونية , وهي تمثل القيام بالتحقيق وتوثيق الغش المالي , التحقيق في الادعاءات المتعلقة بالغش , وخسائر التقديرات , الأصول المستردة وتحليل المعاملات المالية المعقدة (Omar et al. , 2013 , p.228).

ومن هنا يتضح لدى الباحثة أن هناك تعاريف متعددة للمراجعة القضائية و كل منها يركز على بعد معين من أبعاد المراجعة القضائية و لهذا تستخلص الباحثة أنه يمكن تعريف المراجعة القضائية بأنها: عبارة عن عملية مراجعة شاملة , تذهب إلى ما وراء المستندات , وتقوم بفحص البيانات والمستندات لفترات ماضية أو حالية وذلك لبناء تصور واقعي عن الأحداث المستقبلية , وتتمثل في تطبيق مهارات المحاسبة , المراجعة , الفحص , التحقيق والمهارات المالية و العقلية المتشككة , وذلك للمساعدة في حل المشاكل المالية المعقدة وكشف حالات الغش ومرتكبيه وتعتبر أداة فعالة لملاحقة الأنشطة الإجرامية من بينها التهرب الضريبي. وذلك من خلال جمع الأدلة والمعلومات الكافية عن مشكلة معينة أو قضية معينة والقيام بالفحص بشكل أكثر عمقاً وتشككاً , وتعتبر من أكثر الطرق كفاءة وفعالية في تقليل ومنع حالات الغش , حيث تقوم المراجعة القضائية بتطبيق العلم تجنباً لحدوث الجريمة.

٤/٣ أهداف المراجعة القضائية :

عندما يقوم فريق الفحص بعمله يجب أن ينظر بعناية للمستندات والبيانات التي يقوم بفحصها , وقيامه بوضع خطة العمل , ويجب على هذا الفريق أن يحدد الهدف من القيام بالفحص والمراجعة وفي ضوء التعاريف و الأبعاد السابقة فإن أهداف المراجعة القضائية تتمثل في (Shanikat & Khan, 2013, p.118) :

- ١ - القيام بمراجعة الأعمال وتوفير الاقتراحات بشأن الإجراءات الممكن اتخاذها .
 - ٢ - المساعدة في حماية واسترداد الأصول المختلسة .
 - ٣ - التنسيق مع غيرهم من الخبراء لاكتشاف حقائق الأمور .
- وأكدت دراسة (Modugu & Anyaduba, 2013, p.287) أن المراجعة القضائية تعتبر فرعاً جديداً من المراجعة حيث أن لديها هدف واحد وهو الكشف عن الأنشطة الاحتيالية داخل وخارج المنظمة .

ومن ناحية أخرى تشتمل أهداف المراجعة القضائية على (Enofe et al., 2014, p. 37):

- ١ - تقييم الأضرار الناجمة عن إهمال المراجعين .
 - ٢ - تقصي الحقائق لمعرفة ما إذا كان الاختلاس قد حدث بالفعل .
 - ٣ - تحديد المبالغ التي تم فقدانها نتيجة الاختلاس , والإجراءات التي يجب أن تتخذ.
 - ٤ - جمع الأدلة اللازمة لاتخاذ الإجراءات المطلوبه .
- وأشارت (السيسي , ٢٠٠٦, ص: ٤٥) إلى أن المراجعة القضائية تهدف إلى :
- ١ - تحديد المناطق أو الأنشطة غير القانونية التي تساعد على ارتكاب حالات الغش وتجميع الأدلة الكافية , وتقديم تقرير يتضمن رأي فني محايد يساعد على تأييد الدعاوى القضائية .
 - ٢ - توفير مراجعين قضائيين متخصصين تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والمراجعة ومهارة التحريات في ضوء المعرفة القانونية ليكونوا فاحصين أو خبراء أو مستشارين يساهمون في تأييد الدعاوى القضائية وتنوير القضاء ومعاونته على إقرار الحق وتحقيق العدالة .
 - ٣ - حماية المال العام من الغش والاحتيال وسوء الاستخدام والمساهمة في زيادة كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الخارجية .

وتهدف المراجعة القضائية إلى إيجاد الدليل المادي على القائم بالغش أو الفساد ومقدار ومدى هذا الغش أو الفساد و ذلك لمساعدة الإدارة على إحكام الرقابة على الشركة و تأييد الدعاوى القضائية و أيضاً مساعدة القضاء على إقرار الحق و تحقيق العدالة و بالتالي حماية المال العام (غنيم , ٢٠١٤ , ص: ٣٤). وتساهم المراجعة القضائية في تحديد نوع الغش الذي تم ارتكابه والوقت المستغرق للقيام بذلك , وكيف تم إخفاء الغش , و التعرف على مرتكبي الغش , وقياس الخسارة المالية التي يعاني منها العميل , و جمع الأدلة لاستخدامها في الإجراءات القضائية , و تقديم النصح لمنع تكرار الغش (ACCA, 2008, p.59).

يتضح لدى الباحثة أن هناك عدة أهداف يتم بمقتضاها الاستعانة بمراجعين قضائيين متخصصين لتحقيق تلك الأهداف , وترى الباحثة أنه يمكن أن يتمثل أحد الأهداف الرئيسية للمراجعة القضائية في تحديد المناطق الأكثر تعرضاً للغش بأشكاله المختلفة ومنها التهرب الضريبي , وذلك من خلال القيام بإجراءات المراجعة المتخصصة للسجلات والمعاملات المالية , كما تهدف أيضاً إلى مراجعة والتعرف على مدى حدوث هدر في الإنفاق وتحديد الأطراف المسؤولة عن ارتكاب هذه الجرائم المالية .

٣/٥ الحاجة للمراجعة القضائية في البيئة المعاصرة :

لقد أصبح هناك نمواً هائلاً على المستوى الدولي في الطلب على خدمات المراجعة القضائية , حيث أن هناك تصوراً عاماً أن المراجعين القضائيين يقومون بالتعامل مع قضايا الغش بشكل أكثر احترافاً , ونتيجة لذلك فإن هناك أسباباً عديدة للنمو الهائل في الحاجة إلى خدمات المراجعة القضائية تتمثل فيما يلي (Plessis, 2001, p.4) :

- أ - الزيادة في الغش والفساد .
 - ب - التشريعات الجديدة والمعقدة
 - ج - عولمة التجارة .
 - د - بيئة التقاضي
 - هـ - النمو والتطور في التكنولوجيا المستخدمة في الشركات .
- ومع فشل هيكل الاتصالات داخل بعض الشركات , فقد ازداد معه ادراك الحاجة الملحة لمهنيين على قدر عالي من المهارة , والقدرة على تحديد واكتشاف ومنع جوانب الضعف في ثلاث مجالات رئيسية

وهي : هيكل الرقابة الداخلية , القوائم المالية و حوكمة الشركات , ومع تزايد فضائح شركات المراجعة في الآونة الأخيرة من جهة وارتفاع عدد الأصوات التي تنادي بضرورة إعداد التقارير المالية بشكل أكثر أمانة وشفافية من جهة أخرى , ومع انتشار حالات الغش في القوائم المالية و تفاقم الفساد المالي في الشركات المختلفة ووجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة الحالية وقصورها عن منع و اكتشاف الغش , فقد نتج عن ذلك نتيجة منطقية وهي أن المراجعة القضائية أصبحت مطلباً أساسياً للتغلب على الخداع والتلاعب المحاسبي والذي يؤثر على الثقة في القوائم المالية , وأصبح الاعتماد على مهارات المراجعة القضائية يزداد بشكل كبير (غنيم , ٢٠١٤, ص٦٦; Ramaswamy, 2005).
وتعتبر المراجعة القضائية من مجالات المراجعة الجديدة والتي ظهرت للتكيف مع تطور السوق وتحسين عملية المراجعة القائمة مما يساهم في تطوير البيئة الاقتصادية. (Hao, 2010, p.185)
وقد أضاف (Kleyman, 2006, pp.2-20) أن هناك حاجة لتطبيق أساليب المراجعة القضائية نظراً لما يلي:

- أ- اختلاف بيئة الأعمال عن الماضي , وازدياد تعقيد صفقات الأعمال وتغير القوى الاقتصادية.
- ب- تحول نشاط الغش من مجرد السرقة المادية للأصول إلى إعداد برامج كمبيوتر معقدة تهدف لتحويل أموال الشركة إلى الحسابات الشخصية للقائمين بعملية الغش .
- ج- عدم قدرة المراجعين في كثير من الحالات على اكتشاف حالات الغش التي تحدث داخل الشركات وذلك لأن الكثيرين - بما في ذلك جمعية فاحصي الغش القانونيين ACFE- يعتقدون أن المراجعين لم يحصلوا على قدر كافٍ ولم يتعمقوا في الموضوعات المتعلقة بالغش في مقرراتهم الدراسية .
- د- تزايد فضائح الشركات ووجود فقرة في قانون Sarbanes-Oxley تطالب بضرورة وجود مهنيين مدربين على النواحي القضائية , وقد ساهمت كل هذه الأحداث في تزايد الطلب على المراجعة القضائية خصوصاً من جانب الشركات التي ترغب في تجنب المخاطر , وتسعى لاكتشاف الغش في مرحلة المبكرة .

يتضح مما سبق أن هناك حاجة متزايدة للطلب على خدمات المراجعة القضائية وذلك لأن المراجعة المالية غير قادرة وحدها على التصدي لكافة أنواع الغش والجرائم المالية , وتستخلص الباحثة أن أهمية المراجعة القضائية ومدى الحاجة إليها تأتي بسبب أنها تعتبر واحدة من الأدوات الهامة إن لم تكن الأداة الأكثر أهمية في مكافحة الفساد والمخالفات الجنائية الأخرى سواء في القطاع العام أو الخاص , ومع التغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال المعاصرة في السنوات القليلة الماضية ومع كبر حجم الشركات وظهور الشركات المساهمة , فقد ظهر العديد من مرتكبي الجرائم المالية الذين يعملون على ارتكاب هذه الجرائم المالية ببراعة ومهارة عاليتين , لهذا كانت هناك حاجة لوجود نوع من المراجعة يساعد أصحاب المصلحة في اكتشاف الجرائم المالية ويحد من الفضائح والكوارث المالية , وبالتالي أصبح هناك تزايد في الطلب على خدمات المراجعة القضائية , حيث أن المراجعين القضائيين يقومون بالتعامل مع قضايا الغش بكفاءة وفعالية.

٧/٣ مجالات المراجعة القضائية والخدمات التي يمكن أن تقدمها:

تتعدد الخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية حيث يمكن أن تشتمل على : تطبيق المعرفة المتخصصة ومهارات التحقيق التي يمتلكها المحاسبون القانونيون , جمع وتحليل وتقييم المسألة المبنية على الأدلة , وتفسير وتوصيل النتائج في قاعة المحكمة أو لمجلس الإدارة أو إلى أي مكان قانوني أو إداري آخر (AICPA,2010,p.3).

تتضمن مجالات المراجعة القضائية النزاعات القضائية الفعلية أو المحتملة , المطالبات التأمينية , الدعاوى الجنائية الفردية , الدعاوى الضريبية , دعاوى غسيل الأموال , حالات الوراثة , تحديد الحقوق المالية أو الأضرار المالية طبقاً للقانون والدفاع عن اتهامات بالفساد المالي أو المسائلة عن الفساد المالي (عبد الكريم , ٢٠١٤ , ص ٢٣٤).

وتستخدم المراجعة القضائية في العديد من المجالات مثل : دعم الدعاوى الجنائية ضد الأفراد غير الشرفاء , بناء أساس لإنهاء عمل الموظف غير الشريف , دعم المطالبات التأمينية , دعم الدفاع عن الموظفين الذين تم اتهامهم , تحديد ما إذا كانت الأصول أو الدخل قد تم إخفاؤهم من خلال أحد أطراف الدعوى القانونية , وتحديد الضوابط الداخلية التي من شأنها أن تمنع الغش من الحدوث مرة أخرى (Crumbley&Apostolou,2005,p.42).

و يمكن تصنيف مجالات المراجعة القضائية كما تري الباحثة على النحو التالي :

- ١- النقصي عن الغش و يتمثل في :
 - التهرب الضريبي .
 - السرقة .
 - التزوير .
 - غش القوائم المالية .
 - اختلاس الأصول .
 - الرشوة .
 - الإفلاس .
 - فحص الحسابات على الكمبيوتر .
- ٢- الالتزام الحكومي و يتمثل في :
 - قضايا الضرائب .
 - الالتزام البيئي.
- ٣- الأضرار التجارية وتتمثل في:
 - مخالفة العقود .
 - الإهمال الوظيفي .
 - المطالبات التأمينية .
 - منع الاحتكار .
- ٤- الأضرار الاقتصادية الشخصية وتتمثل في :
 - النزاعات العقارية .
 - الإصابات الشخصية .
 - الدعاوى الجنائية الفردية .
 - حالات الوراثة .
- ٥- تقييم الأعمال وتتمثل في:
 - خلافات المساهمين .
 - انحلال الشراكة .
 - عمليات الاندماج والاستحواذ .
 - توقف الأعمال .

١٠/٣ أساليب المراجعة القضائية :

إن الأساليب التي تستخدمها المراجعة المالية تعتبر كلها جزء من الأساليب التي تقوم بها المراجعة القضائية , حيث أوضح (Wadhwa& Pal , 2012) أن المراجع القضائي يستخدم التكنولوجيا المتاحة للحصول على مصدر البيانات وفرزها وتحليل هذه البيانات وأيضاً قياس النتائج من خلال المراجعة عن طريق الكمبيوتر وغيرها من الأساليب الأخرى .

يمكن اتباع العديد من الأساليب التي تساهم في الحد من حالات التهرب الضريبي كما أوضحها كل من (Wadhwa&Pal , 2012,p.3 ; Biswas et al. ,2013,p.103 ; Yadav& Yadav,2013,pp.4-5) وذلك على النحو التالي :

Benford's Law

١- قانون بنفورد

هو عبارة عن أداة رياضية , وهو واحد من الطرق المختلفة التي تستخدم لتحديد ما إذا كان المتغير قيد الدراسة يعبر عن خطأ غير مقصود أم غش , ويكشف أي ظاهرة من هذا القبيل , حيث يتعرض المتغير قيد الدراسة إلى فحص مفصل , و ينص القانون على أن الأرقام المفبركة (كمؤشر للغش) تمتلك نمطاً مختلفاً من الأرقام العشوائية , و تتمثل خطوات قانون بنفورد في تحديد متغير أو مجالاً مالياً هاماً و يتم استخراج معظم الأرقام للمتغير قيد الدراسة و تلخيصها من أجل العينات , و يتم التلخيص بتصنيف الرقم الأول و حساب النسبة المئوية , ثم يتم تطبيق قانون بنفورد و هناك اختبار يسمى z-test يقوم بقياس مدى دلالة التباين بين مجموعتين , وإذا تم التأكد من نسبة قانون بنفورد فهذا يعني أن هناك احتمال يفوق ٦٨٪ بأن تكون البيانات خالية من الأخطاء و الغش ومن مزايا Benford's Law أنه لا يتأثر بمعدل الثبات ويقدم المساعدة عندما تكون هناك وثيقة لإثبات صحة المعاملات (Wadhwa & Pal, 2012, p. 3).

٢- نظرية عوامل الحجم النسبي (RSF) Theory Of Relative Size Factor

وهي تسلط الضوء على كل التقلبات الغير عادية الناتجة عن الغش أو عن الأخطاء الحقيقية , وتساعد في القيام بأفضل كشف عن القيم غير السليمة في السجلات التي تقع خارج النطاق المحدد والتي يشتبه بوجود أخطاء أو غش بها.

٣- أدوات المراجعة بمساعدة الكمبيوتر (CAATs) Computer Assisted Auditing Tools

CAATs هي برامج الكمبيوتر التي يستخدمها المراجع القضائي لمعالجة البيانات كجزء من إجراءات المراجعة والواردة في نظم المعلومات الخاصة بالعميل , وهي تساعد المراجعين القضائيين في إجراء عمليات المراجعة المختلفة مثل (Yadav& Yadav,2013,p.4):

- أ- اختبار تفاصيل المعاملات والأرصدة .
- ب- تحديد أوجه عدم الاتساق .
- ج- الاختبار العام , وكذلك مراقبة تطبيق أنظمة الكمبيوتر .
- د- معاينة البرامج لاستخراج البيانات لاختبار عملية المراجعة .
- هـ- إعادة العمليات الحسابية التي تقوم بها النظم المحاسبية .
- ٤- أساليب خاصة باستخراج البيانات :

وهي مجموعة من الأساليب المصممة بشكل أوتوماتيكي لإستخراج عدد كبير من البيانات الجديدة أو غير الواضحة أو غير المتوقعة , يتم القيام بأساليب استخراج البيانات من خلال ثلاث طرق Wadhwa&Pal , 2012,p.3:

- أ- الاكتشاف : يقوم بكشف البيانات دون وجود أي فكرة أو فروض محددة مسبقاً عن الغش.
- ب- النموذج التنبؤي : يتم استخدام الأنماط التي تم اكتشافها من قاعدة البيانات للتنبؤ بالنتائج وتخمين بيانات عناصر القيمة الجديدة .
- ج- تحليل الانحراف : يتم وضع القاعده أولاً ثم يتم الكشف عن تلك العناصر التي تخالف أو تخرج عن المعتاد ضمن حد معين , وذلك لإيجاد الانحرافات التي حدثت.
- د- تحليل النسب :

هو أسلوب آخر للكشف عن الغش , وهو عبارة عن حساب نسب تحليل البيانات للبيانات الرقمية الرئيسية مثل : النسب المالية التي تعطي مؤشرات عن الحالة المالية للشركة , حيث تبين نسب تحليل البيانات حالات الغش من خلال التعرف على الأعراض المحتملة للغش (Yadav& Yadav,2013,p.5).

و تتمثل أساليب المراجعة القضائية فيما يلي (السيسي , ٢٠٠٦, ص:٦٣) :

- ١- المراجعة التفاعلية :
وتهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها.
- ٢- المراجعة التشريعية :
وهي التي تقوم على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية , والتأكد من حماية الأصول والموارد .
- ٣- مراجعة الالتزام بالقوانين والأحكام والتشريعات .
- ٤- الأداة التشخيصية :
تستخدم لإجراء فحوص عامة لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش .
- ٥- إجراء التحريات اللازمة :
وهي الخاصة بالشكاوى المقدمة , واستخدام الإجراءات التحليلية لدراسة وتحديد الاتجاهات غير العادية والأخطاء أو الغش .

١١/٣ المهارات والمؤهلات اللازم توافرها في المراجع القضائي :

لقد أصبحت المراجعة القضائية تقوم بتقديم مجموعة واسعة من الخدمات والتي يمكن تصنيفها إلى عدة مهارات متميزة , وكل مهارة من هذه المهارات تمثل مجالاً للتخصص داخل المراجعة القضائية والتي تتطلب الخبرة والتدريب الإضافي ويعني ذلك ضرورة أن يكون لدى المراجع القضائي مجموعة واسعة من المعارف والمهارات , حيث يعتبر التدريب قبل الدخول في الممارسة الفعلية لعملية المراجعة القضائية من المتطلبات الأساسية لنجاح عملية المراجعة القضائية (Rasmussen&leauanea, 2005,p.165). يمتلك المراجع القضائي مجموعة متنوعة من الإهتمامات والتي تعتمد على القيام بأدوار مختلفة وتستدعي استخدام أدوات وعمليات فكرية مختلفة ولا يتعلق اهتمام المراجع القضائي بالوصول

إلى رأي عام حول البيانات والقوائم المالية و لكن يمتد دوره ليشمل أكثر من هذا فيقوم بالفحص من أجل الوصول لحل نهائي لأي مشكلة (Gerson et al.,2015, p.37) . و يحظى المراجعون القضائيون بمستويات عالية من المعرفة والعقلية المتشككة و أداء مهمة تقييم مخاطر الغش , (Popoola et al. , 2014,p.13) ، ومن هنا يمكن توضيح المهارات والمعارف على النحو التالي:

١/١/٣ المهارات اللازمة توافرها في المراجع القضائي:

يقوم المراجع القضائي بإستخدام مهارات المراجعة والفحص وذلك للقيام بفحص القوائم المالية بشكل وافي و كذلك التحري عن الأنشطة التي تقوم بها الشركة محل الفحص وذلك تمهيداً لكشف الغش (Dreyer ,2014 ,P.3).

حيث أوضح (Rasmussen&leauanea, 2005,pp.165-168) أن المهارات والمعرفة التي من الواجب توافرها في المراجع القضائي تتمثل فيما يلي :

- ١- مهارات التقصي المحاسبي :
وتعني القدرة على تعقب الأموال وإعادة بناء المعلومات , وذلك لأن المراجع القضائي مدرب على تعقب وتتبع المعاملات المحاسبية وعلى تحديد إمكانية التلاعب في القوائم المالية , ومهارات التقصي يمكن استخدامها في حالات مثل :
أ- الكشف عن الأنشطة التي تنسم بالغش .
ب- ملاحقة المتقاضي أو الدفاع عنه .
ج- منازعات أصحاب المصالح .
د- مقاضاة من يستحق من المدراء والموظفين .
هـ- البحث عن الدخل والأصول .
و- إعادة بناء السجلات المحاسبية المفقودة بسبب كوارث طبيعية مثل الفيضانات والحريق.
- ٢- مهارات احتساب الخسائر الاقتصادية :
يستطيع المراجع القضائي تفسير وتقييم الخسائر والإيرادات وتحديد المصروفات الثابتة والمتغيرة ويمكن أن تستخدم تلك المهارات في حالات مثل :
أ- خرق العقود
ب- انقطاع الأعمال
ج- تحديد الإيرادات والأرباح المفقودة .
د- الإصابات الشخصية .
هـ- تكلفة الفرصة البديلة .
و- انتهاك حقوق الملكية الفكرية

٣- مهارات تقييم الأعمال والأصول غير الملموسة:
المراجع القضائي أكثر قدرة على تقييم المخاطر والعوائد الخاصة بالأصول غير الملموسة, حيث أنه أكثر كفاءة وفعالية في تحليل القوائم المالية التاريخية والموازنات الرأسمالية , لذلك تُستخدم هذه المهارات في اتفاقيات البيع والشراء ,عمليات الاندماج والاستحواذ , منازعات أصحاب الأعمال و الإفلاس , منازعات حقوق الملكية الفكرية.

٤- القدرة على التفكير: تمكنهم من ممارسة مهارات أخرى مثل الابتكار والإبداع والحكم في أداء عملهم , والإلمام بالمحاسبة والمراجعة والعمليات التجارية (Shbeilat&Rateb,2022).

٥- مهارات التحقيق: يجب أن يكون المراجعون القضائيون قادرين على اكتشاف تضارب المصالح والبحث عن الحقيقة وإجراء التحقيقات المتعلقة بقضايا الفساد المالي. تساعد هذه المهارة أيضاً

- المراجع القضائي على تبسيط المشكلات المعقدة ، مما يسهل إيجاد حلول لها(Shbeilat&Rateb,2022) .
- ومن خلال القيام باستطلاع آراء ممارسي مهنة المراجعة القضائية والأكاديميون ومستخدمي خدمات المراجعة القضائية فقد تبين أن المراجع القضائي يجب أن يتوافر لديه المهارات الشخصية التالية (Digabriele ,2007,pp.15-17):
- أ- مهارة القدرة على التحليل الاستنباطي :
يمثل القدرة على تحديد التناقضات المالية التي لا تتناسب مع النمط العادي للمهنة .
 - ب- مهارة القدرة على التفكير الإبداعي :
وهو القدرة على التفرقة بين الرأي والحقيقة , حيث أن جوهر كون المراجع كشاهد خبير هو أن يكون قادراً على أداء المهمة من أجل إدراك الحقيقة من الخيال .
 - ج- مهارة القدرة على تقديم حلول غير نمطية للمشاكل :
القدرة على علاج كل حالة باعتبارها منفردة والاستعداد لحل المشاكل باستخدام نهج غير منتظم, وقد استند تعليم المراجعة حول التركيز على مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات .
 - د- مهارة المرونة في التحقيق :
القدرة على التحرك بعيداً عن إجراءات المراجعة الموحدة والشاملة.
 - هـ- مهارة الكفاءة التحليلية :
القدرة على البحث عن ما ينبغي أن يقدم وليس ما تم تقديمه.
 - و- مهارة التواصل الشفهي :
القدرة على التواصل بشكل فعال عن طريق الخطاب من خلال شهادات الخبراء والتفسير العام لقواعد الرأي .
 - ز- مهارة التواصل الكتابي :
القدرة على التواصل بشكل فعال في الكتابة عن طريق التقارير والرسوم البيانية والخرائط والجداول .
 - ح- مهارة المعرفة القانونية المحددة :
القدرة على فهم العمليات القانونية الأساسية والقضايا القانونية بما في ذلك التعامل السليم مع الأدلة .
 - ط- مهارة الثبات :
القدرة على الحفاظ على موقف ثابت عندما يكون تحت ضغط , وهذه المهارة الأكثر انتشاراً عند قيام المراجع بالشهادة كخبير .
- ومن الضروري أن يكون لدى فريق المراجعة القضائية القدرة على معرفة عناصر الجريمة الاقتصادية ، جمع الأدلة ، القدرة على العمل في فريق ، وتجميع الوثائق • المعرفة القانونية بالعديد من الجوانب مثل القواعد الأساسية لعرض الأدلة ذات الصلة بموضوع معين و القدرة على الشهادة والوقوف للاستجواب أمام المحكمة (Upadhyay,2018,p.85)

٢/١١/٣ المؤهلات اللازمة لحصول الشخص على لقب مراجع قضائي :

بالإضافة إلى المهارات و القدرات الشخصية فإن الخبرة بمجال المراجعة القضائية ينبغي أن يحصل على تعليم أكاديمي , تدريب مهني وأكاديمي , وسنوات من الخبرة , حيث أنه بالرغم من عدم وجود إلزام على المراجع القضائي بضرورة حصوله على شهادة أو درجة علمية معينة بعد المرحلة الجامعية , إلا أن نوع الخدمة التي يقوم بها المراجع القضائي قد تفرض عليه ضرورة حصوله على شهادة معينة أو اجتيازه لبرنامج تدريبي معين , إن أغلب ممارسي المراجعة القضائية من الحاصلين على شهادة Certified Public Accountant (CPA) , Certified Fraud Examiner (CFE) , لأن حصولهم على تلك الشهادات يزيد من قدرتهم على الوصول لحقيقة أصعب المشاكل والقضايا وخاصة التي لها شق مالي (Rasmussen & Leauanae, 2005, p.4).

وحيث تساهم المراجعة القضائية في الحد من الغش من خلال المساعدة في تحسين أنظمة الرقابة , لذا فمن الضروري أن توفر الهيئات المهنية للمحاسبة والمؤسسات الأكاديمية الدورات المتخصصة اللازمة لضمان تدريب المراجعين القضائيين تدريباً كافياً (Aigienohuwa, et al., 2018, p.177) وفي هذا الصدد أشارت دراسة (Christensen et al, 2005, pp.71-72) إلى أن المراجع القضائي ينبغي أن يكون محاسباً قانونياً , حتى يتمكن من إبداء الرأي على القوائم المالية للشركات , ويجب أن يكون فاحص غش قانوني CFE , وذلك لأن حصوله على تلك الشهادة تمد المراجع بالخبرة والممارسة العملية الكافية خاصة بجوانب الغش , وهذه الخبرة والممارسة العملية هي ما تجعل المراجع القضائي إضافة هامة لكل من فريق المراجعة والإدارة العليا . لذا فإنه في حاجة لإملاك معرفة عميقة بالمحاسبة و المراجعة وذلك لتعزيز كفاءته حتى يستطيع التعامل مع جميع المواقف التي تتطلب الخبرة في هذه المجالات (blessing, 2015, p.11)

وأوضح (علي, ٢٠٠٩, ص ٦١٥) أن مؤهلات المراجع القضائي تشتمل على ما يلي :

- أ- بكالوريوس محاسبة أو إدارة أعمال مع دراسات مالية .
- ب- خبرة مهنية كمراقب حسابات لفترة مناسبة في شركة مراجعة , أي لديه ترخيص بمزاولة مهنة المراجعة .
- ج- اجتياز دورات في القانون وعلم الجريمة .
- د- يفضل أن يكون لديه شهادة فاحص غش قانوني CFE .

مما سبق يتضح لدى الباحثة أن المراجع القضائي يجب أن يكون مؤهل علمياً وذلك للقيام بأعمال المراجعة القضائية على أساس سليم يؤهله للوصول إلى النتائج المرجوة وهذه المؤهلات تتمثل في الحصول على شهادة فاحصي الغش القانونيين (CFEs) , وأن يكون حاصلاً على بكالوريوس في المحاسبة أو إدارة الأعمال , الحصول على دورات وشهادات في القانون , المعرفة بعلم النفس , الحصول على دورات في استخدام الكمبيوتر , دراسة أنواع ووسائل منع حالات الغش , يجب على المراجع القضائي أن يكون مؤهلاً للقيام بالبحث والتحليل وتقدير الخسائر من خلال التعليم والتدريب المستمر .

- الدراسة الميدانية :

١ الهدف من الدراسة الميدانية:

المدينة	بنود العينة	الإستثمارات المرسله	الإستثمارات المستلمه	نسبة الإستثمارات المستلمه	الإستثمارات المستبعدة	الإستثمارات الصحية	الإستثمارات الخاضعة للتحليل الإحصائية
---------	-------------	---------------------	----------------------	---------------------------	-----------------------	--------------------	---------------------------------------

تستهدف الدراسة الميدانية إختبار فروض الدراسة وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من المتخصصين والمهتمين بموضوع الدراسة وذلك بخصوص تحديد مدى إمكانية الإعتماد علي المراجعة القضائية لكشف حالات التهرب الضريبي في بيئة الأعمال المصرية من خلال مدخل مقترح.

٢ فروض الدراسة الميدانية:

لتحقيق الهدف من الدراسة يمكن صياغة فروض الدراسة في صورة الفرض العدمي وذلك علي النحو التالي:

تقوم الدراسة الميدانية علي إختبار فرض رئيسي وما يتفرع عنه من فروض فرعية.

- الفرض الرئيسي: لا يوجد دور للمراجعة القضائية في كشف الغش والفساد المالي في بيئة الأعمال المعاصرة.

- ويندرج تحت هذا الفرض الفروض الفرعية التالية:

١. الفرض الفرعي الاول :لا توجد أسباب كافية تدعو لضرورة إستخدام المراجعة القضائية.
٢. الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد تنوع للخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية.
٣. الفرض الفرعي الثالث: لا يتطلب أن يتوافر لدى المراجع القضائي مهارات ومعارف محددة.

٣ مجتمع وعينة الدراسة:

في ضوء تحقيق الهدف من الدراسة تم الإعتماد علي اسلوب العينة العشوائية متعددة المراحل في إختبار عينة الدراسة والمكونة من ١٥٧ فرد وقد قام الباحثون بتوزيع عدد من قوائم الإستقصاء علي مفردات العينة والتي شملت ٨ مأموريات للضرائب في ثلاث مدن الإسكندرية وطنطا وكفر الشيخ ، والإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي في مدينتين هما طنطا وكفر الشيخ .

٤ خصائص عينة الدراسة:

فيما يخص الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة فتم استخراج التكرارات والنسب المئوية وذلك لوصف خصائص أفراد العينة كما يلي:

جدول (١-٥)

فئات عينة البحث وحجم إستثمارات الإستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي

أولاً:المؤهل العلمي:

العدد	إلى المرسلة							
١٢	٧,٦ %	١٢	٣	٧٥ %	١٥	٢٠	مأمورية ضرائب المنتزة أول	الإسكندرية
١٥	٩,٥ %	١٥	٥	٨٠ %	٢٠	٢٥	مأمورية ضرائب المنتزة ثاني	
١٦	١٠ %	١٦	٤	٦٦,٦ %	٢٠	٣٠	مأمورية ضرائب طنطا أول	طنطا
٢٦	١٦,٥ %	٢٦	٤	١٠٠ %	٣٠	٣٠	مأمورية ضرائب طنطا ثاني	
٢٢	١٤ %	٢٢	٣	٨٩ %	٢٥	٢٨	مأمورية ضرائب طنطا رابع	
٤	٢,٥ %	٤	٥	٧٥ %	٩	١٢	الإدارة العامة لمكافحة التهريب الضريبي	
١٥	٩,٥ %	١٥		٦٥,٢ %	١٥	٢٣	مأمورية ضرائب كفر الشيخ أول	كفر الشيخ
٢٢	١٤ %	٢٢	٥	٩٠ %	٢٧	٣٠	مأمورية ضرائب كفر الشيخ ثاني	
١٣	٨,٢ %	١٣	٤	٨٥ %	١٧	٢٠	مأمورية ضرائب بلطيم	
١٢	٧,٦ %	١٢		٨٥,٧ %	١٢	١٤	الإدارة العامة لمكافحة التهريب الضريبي	
١٥	١٠٠ %	١٥٧	٣٣	٧٩,٧ %	١٩٠	٢٣٢	الإجمالي	

جدول (٥-٢)

التكرارات والنسب المئوية لتوزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

من الجدول السابق (٥-٢) والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي فقد وجد ان عدد الحاصلين علي درجة بكالوريوس في التجارة شعبة محاسبة ٩٢ مفردة بنسبة ٥٨,٦ % من حجم العينة وبلغ عدد الحاصلين علي دبلوم دراسات عليا في المحاسبة ٢٥

الفئات	بكالوريوس في	دبلوم دراسات عليا	ماجستير في	دكتوراه في	إجمالي
--------	--------------	-------------------	------------	------------	--------

	المحاسبة		المحاسبة		في المحاسبة		المحاسبة		
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
إجمالي	٩٢	٥٨,٦ %	٢٥	١٥,٦ %	٣٧	٢٣,٦ %	٣	١,٩ %	١٥٧

مفردة بنسبة ١٥,٩٪ من حجم العينة في حين بلغ عدد الحاصلين علي ماجستير في المحاسبة ٣٧ مفردة بنسبة ٢٣,٦٪ من حجم العينة وأخيراً نجد أن عدد الحاصلين علي درجة دكتوراة في المحاسبة ٣ مفردات بنسبة ١,٩٪ من حجم العينة وهذا يدل أن العينة التي تم إجراء الدراسة عليها يتوقع أن يكون لديها المعرفة المطلوبة عن موضوع الدراسة.

ثانياً:الخبرة العملية:

الجدول التالي يوضح خصائص عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العملية.

جدول(٣-٥)

التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

الفئات	أقل من ٥ سنوات		من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات		من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة		من ١٥ سنوات إلى أقل من ٢٠ سنين		٢٠ سنة فأكثر		الإجمالي	
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد
إجمالي	١٠,٢ %	١٦	٩,٦ %	١٥	١٢,١ %	١٩	٢٦,٨ %	٤٢	٤١,٤ %	٦٥	١٥٧	١٠٠ %

من جدول (٣-٥) والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العملية نجد أن ١٦ مفردة بنسبة ١٠,٢٪ من عينة الدراسة من أصحاب الخبرات أقل من ٥ سنوات كما نجد أن ١٥ مفردة بنسبة ٩,٦٪ من حجم عينة الدراسة من اصحاب الخبرات من ٥ سنوات إلي أقل من ١٠ سنوات وايضاً نجد ان ١٩ مفردة بنسبة ١٢,١٪ من حجم العينة تتراوح خبراتهم من ١٠ سنوات إلي أقل من ١٥ سنة في حين ان ٤٢ مفردة بنسبة ٢٦,٨٪ من حجم العينة خبراتهم تتراوح بين ١٥ سنة إلي أقل من ٢٠ سنة و أخيراً نجد أن ٦٥ مفردة بنسبة ٤١,٤٪ من حجم العينة خبراتهم أكثر من ٢٠ سنة اي نلاحظ ان معظم أفراد العينة لديهم خبرة جيدة في مجال العمل المحاسبي حيث نجد أن ٨٩,٨٪ من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من ٥ سنوات وهذا يعكس بدوره علي قدرة أفراد العينة علي فهم اسئلة الاستقصاء والإجابة عليها بدقة .

٥ تصميم أداة البحث

إعتمد الباحثون في هذه الدراسة علي إستمارة الإستقصاء كأحد أدوات جمع البيانات ولقد حاول الباحثون مراعاة الدقة قدر الإمكان عند صياغة الأسئلة .

- تم الاعتماد في تصميم قائمه الإستقصاء علي مقياس ليكرت الخماسي وذلك لقياس إجابات أفراد العينة likert scale* وذلك كما هو موضح في الجدول (٥-٤).

جدول(٥-٤)

التصنيف وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

وللتأكد من مدي ثبات وصدق الإستمارة تم إجراء إختبارات الثبات والصدق لها ويتناول الباحثون فيما يلي نتائج إختبار الثبات لقائمة الإستقصاء المستخدمة في الدراسة وصدقها .

- إختبار الثبات

و يقصد بالثبات إلي اي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند تطبيقه في كل مرة ويتم إختبار ثبات وصدق إستمارة الإستقصاء بعدة طرق أهمها معامل الفا كرونباخ Cronbach`S Alpha . ونجد أن هذا المعامل يأخذ قيم بين الصفر والواحد وعندما تكون قيمتها قريبة من الواحد فإن ذلك يشير إلي ثبات الإستقصاء .

تم الاعتماد في هذه الدراسة لإختبار ثبات قائمة الإستقصاء علي طريقة المقارنات الداخلية ووفقاً لهذه الطريقة يتم حساب معامل الفا كرونباخ لجميع عبارات القائمة للتحقيق من ترابطها ويمكن إعتبار نسبة ٦٠٪ مقبولة للحكم علي ثبات قائمة الإستقصاء ، وتم حساب قائمة معامل ألفا كرونباخ من خلال برنامج SPSS 16.0 وجاءت النتائج كما يلي :

جدول(٥-٥)

تقييم ثبات وصدق المقاييس بإستخدام معامل ألفا كرونباخ

المتغير	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل ألفا كرونباخ بعد الحذف	الجزر التريبيقي لألفا(مقياس الصدق)
أسباب زيادة ظاهرة التهرب الضريبي في مصر	١٢	٠,٨٦٤	١	٠,٨٧١	٠,٩٣٣
أساليب التهرب الضريبي في البيئة المصرية	١٨	٠,٩١٩	٦	٠,٩٤٧	٠,٩٧٣
الصفات التي تجعل المراجعة القضائية مناسبة لكشف حالات	٥	٠,٦٥١	—	—	٠,٨٠٦

التهرب الضريبي أكثر من المراجعة العادية	١٩	٠,٨٩٥	٣	٠,٩٠٢	٠,٩٤٩
إمكانية الاعتماد علي المدخل المقترح لإكتشاف حالات التهرب	٥	٠,٦٣٣	٣	٠,٨٥٨	٠,٩٢٦
إمكانية تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية					

يتضح من جدول (٥-٥) أنه في ضوء النتائج السابقة الخاصة بتقييم الثبات والصدق في المقاييس المستخدمة بالدراسة الحالية يتضح إمكانية الاعتماد علي (١١) متغير لقياس أسباب زيادة ظاهرة التهرب الضريبي في مصر في صورة عبارات ويتم الاعتماد علي (١٢) متغير في صورة عبارات لقياس أساليب التهرب الضريبي في البيئة المصرية وايضاً يتم الاعتماد علي (٥) متغيرات في صورة عبارات لقياس الصفات التي تجعل المراجعة القضائية مناسبة لكشف حالات التهرب الضريبي أكثر من المراجعة العادية ويتم ايضاً الاعتماد علي (١٦) متغيراً لقياس إمكانية الاعتماد علي المراجعة القضائية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي في البيئة المصرية وأخيراً يمكن الاعتماد علي متغيران في صورة عبارات لقياس إمكانية تدعيم فعالية المراجعة القضائية في البيئة المصرية . حيث تتمتع جميعها بدرجة عالية من الثبات والصدق كما هو مبين في الجدول السابق جدول (٥-٥).

كما يمكن إيجاد الثبات والصدق للإستمارة ككل بعد حذف العبارات الزائدة والتي لن تعطي أي معلومات إضافية وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (٥-٦)

نتائج اختبار معامل الفا كرونباخ للإستمارة ككل

Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	32	20.4
Excluded ^a	0	.0
Total	32	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.928	75

يتضح من الجدول السابق ان قيمة معامل الفا كرونباخ لجميع أسئلة المقياس المستخدم في هذه الدراسة تبلغ (٠,٩٢٨) وهذا يدل علي أن الإستمارة تتمتع بدرجة عالية من الثبات وبالتالي يمكن الاعتماد علي نتائج التحليل الإحصائي .

- اختبار الصدق

ويقصد به إلي أي مدي يقيس المقياس أو الأداة ما صممت من أجله وتم حساب معامل الصدق لكل متغير من متغيرات الدراسة عن طريق أخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات كما هو موضح في جدول (٥-٥) حيث يتضح أن جميع المتغيرات تتم بدرجة عالية من الصدق ويتم أيضاً حساب الصدق للإستثمار ككل حيث وجد أنه (٠,٩٦٣) وهذه القيمة تدل علي أن الإستثمار تتمتع بدرجة عالية من الصدق .

٦ ترميز البيانات:

تم إعطاء رموز لأسئلة المقياس علي النحو التالي :

D1 : ترمز للوظيفة .

D2 : ترمز لعدد سنوات الخبرة .

X1₁.....X1₆ : ترمز إلي أسئلة الفرض الفرعي الأول.

X2₁.....X2₁₀ : ترمز إلي أسئلة الفرض الفرعي الثاني.

X3₁.....X3₁₅ : ترمز إلي أسئلة الفرض الفرعي الثالث.

٧ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لكي يقوم الباحثون باختبار فروض الدراسة فقد تم الإعتماد علي مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS 16) ولكي نقوم بتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة بيانات الدراسة الميدانية فإن الأمر يتطلب أولاً معرفة التوزيع الإحصائي للمجتمع الذي سحبت منه العينة . وقد إعتد الباحثون في معرفة ذلك علي اختبار كولمجروف سمرنوف (kolmogorov-smirnov (k- s) ويقوم اختبار كولمجروف سمرنوف علي اختبار فرض العدم بأن المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي ضد الفرض البديل بأن المجتمع المسحوب منه العينة لا يتبع التوزيع الطبيعي . ويتم إتخاذ قرار بناء علي قيمة مستوي الدلالة الإحصائية (sig) بالنسبة إلى قيمة مستوى المعنوية (α) فإذا كانت (sig) أكبر من (α) فإن هذا يعني قبول فرض العدم بأن المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي وفي هذه الحالة يتم الإعتماد علي الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات المعلمية parametric-tests أما إذا كانت قيمة مستوي الدلالة (sig) أقل من قيمة مستوي المعنوية فإننا في هذه الحالة نقبل الفرض البديل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ويتم الإعتماد علي الأساليب الإحصائية للاختبارات اللا معلمية Non- parametric tests وقد قام الباحثون بتطبيق هذا الاختبار علي عينة الدراسة كما هو موضح في جدول (٥-٧)

جدول (٥-٧)

نتائج اختبار كولمجروف سمرنوف لإختبار الطبيعة

متغيرات الدراسة	إحصاء الإختبار kolmogrov-smirnov	مستوي الدلالة Asymp sig (z-taild)	القرار
الأسباب التي تدعو لضرورة إستخدام المراجعة القضائية	١,٨٢٢	٠,٠٠٣	غير طبيعي

الخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية	١,٢٨٣	٠,٠٧٤	طبيعي
مدي توافر مهارات ومعارف محددة لدي المراجع القضائي	١,٥٥٣	٠,٠١٦	غير طبيعي
إمكانية الإعتماد علي المدخل المقترح لكشف حالات التهرب الضريبي	١,٧٤٤	٠,٠٠٥	غير طبيعي
إمكانية تدعيم فعالية المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية	٢,٩٠٨	٠,٠٠٠	غير طبيعي

من الجدول السابق جدول (٧-٥) نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (sig) لجميع المتغيرات ما أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = ٠,٠٥$) وهذا يعني رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يتم الإعتماد علي الأساليب الإحصائية الخاصة بالإختبارات اللامعلمية Non- parametric tests .

وبعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية والتأكد من صحة إستخدام الأساليب الإحصائية للإختبارات اللامعلمية بالنسبة لجميع الفروض سوف يتم إستخدام الأساليب الإحصائية للإختبارات المعلمية .

لذلك فإن الباحثين سيقوموا بإختبار فروض الدراسة من خلال عدة مستويات :

أولاً: تحليل وصفي لكل فقرة من فقرات الإستقصاء وذلك لمعرفة التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك للوقوف علي الإتجاه العام للإجابات وذلك لكل عبارة .

ثانياً : إختبار T لعينة واحدة

يستخدم لإختبار الفرضية حول متوسط مجتمع واحد وذلك من خلال إختبار فيما إذا كان متوسط العينة يختلف إختلافاً معنوياً عن القيمة الإفتراضية لمتوسط المجتمع

ثالثاً: أسلوب تحليل التباين أحادي الإتجاه One- Way ANOVA

يستخدم لإختبار فرضيات حول متوسطات أكثر من مجتمعين .

رابعاً: إختبار chi-square

وهو إختبار غير معلمي يكون الهدف منه هو معرفة ما إذا كان هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكرار المتوقع والتكرار المشاهد المتمثل في آراء العينة وذلك لكل عبارات الإستقصاء .

خامساً : إختبار كروسكال والاس

وهو إختبار لا معلمي يستخدم للمقارنة بين أكثر من مجموعتين مستقلتين ويستخدم هذا الإختبار لمقارنة آراء مجموعات عينات الدراسة وتحديد الإختلافات الجوهرية .

سادساً: إختبار فريد مان

وهو إختبار لا معلمي يستخدم للمقارنة بين آراء أكثر من مجموعتين مرتبطتين حيث يقوم هذا الإختبار بإعطاء ترتيب لكل مجموعة ويعكس هذا الترتيب أهمية هذه المجموعة .

سابعاً: إختبار ويلكوسون

وهو إختبار لا معلمي يستخدم للمقارنة بين آراء مجموعتين مرتبطتين ويقوم أيضاً بإعطاء ترتيب ويعكس هذا الترتيب أهمية كل مجموعة .

٨ نتائج التحليل الإحصائي وإختبارات الفروض

فيما يلي تتناول الباحثة نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية وإختبار صحة الفروض علي النحو التالي:

- نتائج إختبارات التحليل الإحصائي للفرض الرئيسي

ينص الفرض الرئيسي في صورته العدمية علي:

لا تعتبر المراجعة القضائية ضرورة حتمية في بيئة الأعمال المعاصرة .

ويندرج تحت هذا الفرض الفروض الفرعية التالية

الفرض الأول: لا توجد أسباب كافية تدعو لضرورة إستخدام المراجعة القضائية.

الفرض الثاني: لا يوجد تنوع للخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية.

الفرض الثالث: لا يتطلب أن يتوافر لدى المراجع القضائي مهارات ومعارف محددة.

ويمكن إختبار ذلك الفرض بفروضة الفرعية من خلال قياس إستجابات عينة الدراسة علي الأسئلة الخاصة بهذا الجزء في إستمارة الإستقصاء وذلك بإستخدام دراسة وصفية إستكشافية للبيانات بالإضافة إلي الإختبارات الخاصة بالفروض وذلك كما يلي

١ - إختبار الفرض الفرعي الأول

ينص الفرض الفرعي الأول علي: لا توجد أسباب كافية تدعو لضرورة إستخدام المراجعة القضائية . ويتم إختبار ذلك الفرض من خلال الأتي:

أولاً: نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلق بمدي كفاية الأسباب التي تدعو لضرورة إستخدام المراجعة القضائية.

جدول (١٠/٥)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للأسئلة الخاصة بإختبار الفرض الفرعي الأول.

السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه العام
X1 ₁	١٠٠	٤٣	٥	٦	٣	٤,٤٧١٣	٠,٨٨١١٥	موافق بشدة
	٪٦٣,٧	٢٧,٤ ٪	٪٣,٢	٪٣,٨	١,٩ ٪			
X1 ₂	٧٨	٦٠	٩	٧	٣	٤,٢٩٣٠	٠,٩٠٧٦٧	موافق بشدة
	٪٤٩,٧	٣٨,٢ ٪	٪٥,٧	٪٤,٥	١,٩ ٪			

X1 ₃	٥٩	٤٥	٢٨	٢١	٤	٣,٨٥٣٥	١,١٤٢٥١	موافق بشدة
	٪٣٧,٦	٢٨,٧	١٧,٨	١٣,٤	٢,٥			
X1 ₄	٦٨	٤٥	٢٧	١١	٦	٤,٠٠٦٤	١,١١٢٢٧	موافق بشدة
	٪٤٣,٣	٢٨,٧	١٧,٢	٪٧	٣,٨			
X1 ₅	٥٩	٤١	٣٠	٢١	٦	٣,٨٠٢٥	١,١٨٩٩١	موافق بشدة
	٪٣٧,٦	٢٦,١	١٩,١	١٣,٤	٣,٨			
الإجمالي ي	٣٦٤	٢٣٤	٩٩	٦٦	٢٢	٤,٠٨٥٣	١,٠٤٦٧٠	موافق بشدة
	٪٤٦,٣٦	٢٩,٨	١٢,٦	٪٨,٤	٢,٨	٤	٢	

من جدول (١٠/٥) السابق نجد أن هناك إتجاه عام من أفراد العينة علي الموافقة علي العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الأول والمتعلق بوجود أسباب كافية تدعو بضرورة إستخدام المراجعة القضائية حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع العبارات علي مستوي عينة الدراسة أكبر من ٣ في حين بلغ المتوسط الحسابي العام لجميع الأسئلة ٤,٠٨٥٣٤ وهو مؤشر جيد يوضح ويبين تأييد عينة الدراسة علي الموافقة علي وجود أسباب كافية تدعو لضرورة إستخدام المراجعة القضائية .

ثانياً: إختبار chi-square للفرض الأول

يوضح الجدول التالي نتائج إختبار كا^٢ للأسئلة التي تقوم بإختبار الفرض الأول

جدول (١١/٥)

نتائج إختبار كا^٢ للفرض الأول.

العبارة	نسبة الموافقة	قيمة Chi-square المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية sig
X1 ₁	٪٩١,١	٢٢٢,٥٨	٠,٠٠٠
X1 ₂	٪٨٧,٩	١٥٥,٨٣	٠,٠٠٠
X1 ₃	٪٦٦,٣	٥٧,٨٧	٠,٠٠٠
X1 ₄	٪٧٢	٨٢,٩٦	٠,٠٠٠
X1 ₅	٪٦٣,٧	٥١,٢٤	٠,٠٠٠

من الجدول السابق (١١/٥) نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية (صفر = sig) لكل فقرة وهي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha = ٠,٠٥$) وهذا يعني رفض الفرض العدمي القائل بأنه لا توجد أسباب كافية تدعو لضرورة إستخدام المراجعة القضائية وقبول الفرض البديل الذي يقر بوجود أسباب كافية تدعو لضرورة إستخدام المراجعة القضائية وذلك بدرجة ٩٥٪ .

ثالثاً: إختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الأول

يتمثل الهدف منه إختبار مدي وجود فروق في إستجابات عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي

جدول (١٢/٥)

نتائج اختبار كروسكال والاس للفرض الأول الفرعي والمتعلق بمدى وجود فروق في إستجابات عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي .

العبارة	بكالوريوس	دبلوم دراسات عليا في المحاسبة	ماجستير في المحاسبة	دكتوراة في المحاسبة	قيمة-Chi square المحسوبة للاختبار	مستوي الدلالة الإحصائية sig
	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب		
X1 ₁	٨١,٥١	٨٢,٠٨	٧١,١١	٧٣,٨٣	٢,١٤٧	٠,٥٤٣ غير معنوية
X1 ₂	٧٨,٧٣	٨٠,٩٢	٧٩,٨٤	٦١	٠,٦٤٦	٠,٨٨٦ غير معنوية
X1 ₃	٨١	٨٤,٢٦	٧١,٩٥	٦٠,٨٣	٢,٠٥٦	٠,٥٦١ غير معنوية
X1 ₄	٧٨,٧	٨٦,٢٨	٧٥,٩٩	٦٤,٦٧	١,٢٤٣	٠,٧٤٣ غير معنوية
X1 ₅	٧٤,٥٧	٩٣,٨٨	٨١,٣	٦٢,٥	٤,٣٩٣	٠,٢٢٢ غير معنوية

من الجدول السابق (١٢/٥) نلاحظ أن مستوي الدلالة الإحصائية لجميع العبارات (sig) أكبر من مستوي المعنوية ($\alpha=0.05$) وهذا يدل على عدم وجود فروق معنوية في آراء عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي. رابعاً: اختبار فريد مان يستخدم اختبار فريدمان لقياس وترتيب الأهمية النسبية لآراء المستقضي منهم حول الأسباب الرئيسية التي تدعو لضرورة استخدام المراجعة القضائية .

جدول (١٣/٥)

يوضح ترتيب الأهمية النسبية لآراء المستقضي منهم حول الأسباب التي تدعو لضرورة استخدام المراجعة القضائية.

العبارة	متوسط الرتب	قيمة Chi-square الجدولية	مستوي الدلالة الإحصائية
X1 ₁	٣,٥٧	٧٤,٧٩	٠,٠٠
X1 ₂	٣,٢٨		
X1 ₃	٢,٦٨		
X1 ₄	٢,٩		
X1 ₅	٢,٥٧		

من الجدول السابق (١٣/٥) نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية ($\text{sig}=0$) وهي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha=0.05$) وهذا يدل على أن هناك فروق معنوية بين آراء المستقضي منهم حول العبارة الأكثر أهمية والأكثر تأثيراً لضرورة استخدام المراجعة القضائية والجدول السابق يوضح ترتيب كل عبارة من العبارات من وجهة نظر المستقضي منهم .

٢ - إختبار الفرض الفرعي الثاني :

ينص الفرض الفرعي الثاني على: لا يوجد تنوع للخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية .

ويمكن إختبار مدي صحة هذا الفرض من خلال الآتي :

أولاً: نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلق بمدي تنوع الخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية.

جدول (١٤/٥)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للأسئلة الخاصة بإختبار الفرض الفرعي الثاني .

السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإجابة العام
X2 ₁	٦٤	٥٥	٢٢	٨	٨	٤,٠١٢٧	١,١٠٣٥٣	موافق
	٤٠,٨ %	٣٥ %	١٤ %	٥,١ %	٥,١ %			موافق بشدة
X2 ₂	٤٩	٦٢	٣٢	١٣	١	٣,٩٢٣٦	٠,٩٥٠٩٩	موافق
	٣١,٢ %	٣٩,٥ %	٢٠,٤ %	٨,٣ %	٠,٦ %			موافق بشدة
X2 ₃	٧٧	٤٠	٢٨	١١	١	٤,١٥٢٩	٠,٩٩٤٦٤	موافق
	٤٩ %	٢٥,٥ %	١٧,٨ %	٧ %	٠,٦ %			موافق بشدة
X2 ₄	٧٤	٥٣	٢٢	٦	٢	٤,٢١٦٦	٠,٩١٥١٠	موافق
	٤٧,١ %	٣٣,٨ %	١٤ %	٣,٨ %	١,٣ %			موافق بشدة
X2 ₅	٥١	٥٦	٣٢	١٦	٢	٣,٨٧٩٠	١,٠٢١٢٥	موافق
	٣٢,٥ %	٣٥,٧ %	٢٠,٤ %	١٠,٢ %	١,٣ %			موافق بشدة
X2 ₆	٥٨	٤٥	٤٥	٨	١	٣,٩٦١٨	٠,٩٦٠٠٠	موافق
	٣٦,٩ %	٢٨,٧ %	٢٨,٧ %	٥,١ %	٠,٦ %			موافق بشدة
X2 ₇	٨٤	٤٢	٢٣	٥	٣	٤,٢٦٧٥	٠,٩٥٦٦٤	موافق
	٥٣,٥ %	٢٦,٨ %	١٤,٦ %	٣,٢ %	١,٩ %			موافق بشدة
X2 ₈	٧٩	٥٠	١٧	٨	٣	٤,٢٣٥٧	٠,٩٦٨٣٥	موافق
	٥٠,٣ %	٣١,٨ %	١٠,٨ %	٥,١ %	١,٩ %			موافق بشدة
X2 ₉	٥٩	٥٦	٣٣	٦	٣	٤,٠٣١٨	٠,٩٥٦٨٩	موافق
	٣٧,٦ %	٣٥,٧ %	٢١ %	٣,٨ %	١,٩ %			موافق بشدة

موافق بشدة	٠,٩٦٧٢١	٤,١١٤٦	٣	٦	٢٩	٥١	٦٨	X ₂₁₀
			١,٩ %	٣,٨ %	١٨,٥ %	٣٢,٥ %	٤٣,٣ %	
موافق بشدة	٠,٩٧٩٤٦	٤,٠٧٩٦	٢٧	٨٧	٢٨٣	٥١٠	٦٦٣	الإجمالي
		٢	١,٧ %	٥,٥٤ %	١٨ %	٣٢,٤ %	٤٢,٢ %	

من جدول (١٤/٥) نجد أن هناك إتجاه عام من أفراد العينة علي إقرار العبارات التي تختبر الفرض الفرعي الثاني والمتعلق بتنوع الخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية حيث نجد أن المتوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من ٣ وايضاً نجد أن المتوسط العام لجميع الأسئلة ٤,٠٧٩٦٢ وهو مؤشر يوضح إقرار العينة علي أن المراجعة القضائية تنتوع في الخدمات التي تقدمها.

ثانياً: إختبار T لعينة واحدة

سبق وذكرنا أن البيانات التي تختبر الفرض الفرعي الثاني تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يتم إجراء الإختبارات المعلمية عليها ، ويتمثل أحد هذه الإختبارات في إختبار T وهو يستخدم كما ذكرنا لإختبار فرضيه معينة حول متوسط المجتمع .

جدول (١٥/٥)

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية	18.634	156	.000	1.07962	.9652	1.1941

نتائج إختبار T للفرض الفرعي الثاني.

من الجدول السابق (١٥/٥) نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية ($\text{sig}=0$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وهذا يعني رفض الفرض العدمي القائل بأنه لا يوجد تنوع للخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية وقبول الفرض البديل بتنوع الخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية وذلك بدرجة ثقة ٩٥٪.

ثالثاً: اختبار تحليل التباين أحادي الاتجاه (ANOVA Test)

تم استخدام أسلوب تحليل التباين لقياس معنوية الفرق بين آراء عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي حول تنوع الخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية وذلك وفقاً للجدول التالي:

جدول (١٦/٥)

نتائج تحليل التباين (one way ANOVA)

المتغيرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوي الدلالة sig	القرار
	بين المجموعات	٠,٧	٣	٠,٢٣٣	٠,٤٣٨	٠,٧٢٦	غير معنوي
	داخل المجموعات	٨١,٥١٥	١٥٣	٠,٥٣٣			
	الكلية	٨٢,٢١٥	١٥٦				

من الجدول السابق (١٦/٥) نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية ($\text{sig}=0.726$) وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي وذلك بدرجة ثقة ٩٥٪.

٣- اختبار الفرض الفرعي الثالث

ينص الفرض الفرعي الثالث على: لا يتطلب أن يتوافر لدى المراجع القضائي مهارات ومعارف محددة.

يمكن اختبار مدى صحة هذا الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة وذلك كالآتي:

اولاً: نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلق بالمهارات والمعارف التي يجب أن تتوافر لدى المراجع القضائي .

جدول (١٧/٥)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للأسئلة الخاصة باختبارات الفرض الثالث.

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X3 ₁	١٠٩	٤٦	١	---	١	٤,٦٦٨٨	٠,٥٥٩١٧	موافق

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
	٦٩,٤ %	٢٩,٣ %	٠,٦ %	٠,٦ %	٠,٦ %			بشدة
X3 ₂	٨٢	٥٦	١٧	٠,٦ %	٠,٦ %	٤,٣٧٥٨	٠,٧٧٩٦٦	موافق
	٥٢,٢ %	٣٥,٧ %	١٠,٨ %	١,٣ %	١,٣ %			
X3 ₃	٨٣	٥١	٢٢	٠,٦ %	٠,٦ %	٤,٣٦٩٤	٠,٧٧٠٣٤	موافق
	٥٢,٩ %	٣٢,٥ %	١٤ %	٠,٦ %	٠,٦ %			بشدة
X3 ₄	٦٨	٦٦	٢٢	٠,٦ %	٠,٦ %	٤,٢٧٣٩	٠,٧٤٧٧٤	موافق
	٤٣,٣ %	٤٢ %	١٤ %	٠,٦ %	٠,٦ %			بشدة
X3 ₅	٨٢	٣٧	٣٤	١,٣ %	١,٣ %	٤,٢٤٢٠	٠,٩٢٢٦٦	موافق
	٥٢,٢ %	٢٣,٦ %	٢١,٧ %	١,٣ %	١,٣ %			بشدة
X3 ₆	٧٣	٥٨	١٨	٧	١	٤,٢٤٢٠	٠,٨٧٢٦٧	موافق
	٤٦,٥ %	٣٦,٩ %	١١,٥ %	٤,٥ %	٠,٦ %			بشدة
X3 ₇	٧٢	٥٩	٢٤	١	١	٤,٢٧٣٩	٠,٧٨٩٤٥	موافق
	٤٥,٩ %	٣٧,٦ %	١٥,٣ %	٠,٦ %	٠,٦ %			بشدة
X3 ₉	٦١	٥٥	٢٥	١٤	٢	٤,٠١٢٧	١,٠١٢٦٦	موافق
	٣٨,٩ %	٣٥ %	١٥,٩ %	٨,٩ %	١,٣ %			بشدة
X3 ₁₀	٨٢	٤٩	٢٠	٥	١	٤,٣١٢٣	٠,٨٦١٢٣	موافق
	٥٢,٢ %	٣١,٢ %	١٢,٧ %	٣,٢ %	٠,٦ %			بشدة
X3 ₁₁	٩٤	٤١	٢١	٠,٦ %	٠,٦ %	٤,٤٤٥٩	٠,٧٧١٢٤	موافق
	٥٩,٩ %	٢٦,١ %	١٣,٤ %	٠,٦ %	٠,٦ %			بشدة
X3 ₁₂	١٠٠	٣٩	١٧	٠,٦ %	٠,٦ %	٤,٥٠٩٦	٠,٧٣٩١٨	موافق
	٦٣,٧ %	٢٤,٨ %	١٠,٨ %	٠,٦ %	٠,٦ %			بشدة
X3 ₁₃	٩٥	٤٢	١٢	٧	١	٤,٤٢٠٤	٠,٨٦٣٢٦	موافق
	٦٠,٥ %	٢٦,٨ %	٧,٦ %	٤,٥ %	٠,٦ %			بشدة
X3 ₁₄	٩٤	٣١	٢٣	٧	٢	٤,٣٢٤٨	٠,٩٦٨٨٥	موافق
	٥٩,٩ %	١٩,٧ %	١٤,٦ %	٤,٥ %	١,٣ %			بشدة
X3 ₁₅	٨٧	٢٨	٢٥	١٥	٢	٤,١٦٥٦	١,٠٩١٠٣	موافق
	٥٥,٤ %	١٧,٨ %	١٥,٩ %	٩,٦ %	١,٣ %			بشدة
الإجمالي	١١٨٢	٦٥٨	٢٨١	٥٨	١٩	٤,٣٣١٢	٠,٨٣٩٢٢	موافق
	٥٣,٧٧ %	٢٩,٩ %	١٢,٧ %	٢,٦ %	٠,٩ %			بشدة

من الجدول السابق (١٧/٥) نجد أن هناك إتجاه عام من أفراد العينة علي الموافقة علي العبارات التي تختبر الفرض الثالث والمتعلق بأنه يتطلب توافر مهارات ومعارف محددة لدى المراجع القضائي ، حيث نلاحظ أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من ٣ وبلغ المتوسط العام لجميع الأسئلة ٤,٣٣١٢ وهو مؤشر يوضح موافقة عينة الدراسة علي أنه يتطلب توافر مهارات ومعارف محددة لدى المراجع القضائي.

ثانياً: إختبار Chi-Square للفرض الفرعي الثالث

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار للأسئلة التي تقوم باختبار الفرض الفرعي الثالث.

جدول (١٨/٥)

نتائج اختبار كاي^٢ للفرض الفرعي الثالث.

العبارة	الموافقة	قيمة Chi-Square	مستوي الدلالة الإحصائية sig
X3 ₁	٪٩٨,٧	١٩٩,٦٦	٠,٠٠٠
X3 ₂	٪٨٧,٩	١٠١,٦٧	٠,٠٠٠
X3 ₃	٪٨٥,٤	٩٧,١٤	٠,٠٠٠
X3 ₄	٪٨٥,٣	٨٤,١٤٦	٠,٠٠٠
X3 ₅	٪٧٥,٨	١٣٧,٨	٠,٠٠٠
X3 ₆	٪٨٣,٤	١٣١,٧٥	٠,٠٠٠
X3 ₇	٪٨٣,٥	١٣٧,٣٦	٠,٠٠٠
العبارة	الموافقة	قيمة Chi-Square	مستوي الدلالة الإحصائية sig
X3 ₉	٪٧٣,٩	٨٤,١١	٠,٠٠٠
X3 ₁₀	٪٨٣,٤	١٤٧,١٧	٠,٠٠٠
X3 ₁₁	٪٨٦	١٢٢,٢	٠,٠٠٠
X3 ₁₂	٪٨٨,٥	١٤٣,٩	٠,٠٠٠
X3 ₁₃	٪٨٧,٣	١٩٢,٧	٠,٠٠٠
X3 ₁₄	٪٧٩,٦	١٧٣,٥	٠,٠٠٠
X3 ₁₅	٪٧٣,٢	١٣٦,٢	٠,٠٠٠

من جدول (١٨/٥) نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية ($\text{sig}=0$) لكل فقرة وهي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha=0.05$) وهذا يعني رفض الفرض العدمي بأنه لا يتطلب أن يتوافر مهارات ومعارف محددة لدى المراجع القضائي وقبول الفرض البديل الذي يؤكد أنه يتطلب توافر مهارات ومعارف محددة لدى المراجع القضائي وذلك بدرجة ثقة ٩٥٪.

ثالثاً: اختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الثالث :

لمعرفة هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إستجابات عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي لهذا الفرض.

جدول (١٩/٥)

نتائج اختبار كروسكال والاس للفرض الفرعي الثالث

العبارة	بكالوريوس	دبلوم دراسات عليا في المحاسبة	ماجستير في المحاسبة	دكتوراة في المحاسبة	قيمة Chi-square المحسوبة	مستوي الدلالة الإحصائية sig
---------	-----------	-------------------------------	---------------------	---------------------	--------------------------	-----------------------------

		متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	
٠,٤٢٤ غير معنوية	٢,٨	٥١,٣٣	٨٤,١٥	٨١,٣	٧٧,٢١	X3 ₁
٠,١٥ غير معنوية	٥,٣٢١	٧٠,٥	٨٥,٥٧	٩١,٦٦	٧٣,٢	X3 ₂
٠,٠٤٥ معنوية	٨	٥٩,١٧	٨٦,٧	٩٤,٥٦	٧٢,٣٢	X3 ₃
٠,١٨٢ غير معنوية	٤,٨٦	٦٤,١٧	٨٩,١٥	٨٥,٩٨	٧٣,٥١	X3 ₄
٠,٠٠٣ معنوية	١٣,٦٢	٦٥	٩٨,٥	٨٥,٦	٦٩,٨٢	X3 ₅
٠,٥٢٥ غير معنوية	٢,٢٣٦	٦٤,٦٧	٨٦,١٢	٧١,٤٨	٧٨,٦٥	X3 ₆
٠,٠٢١ معنوية	٩,٧١٧	٦٤	٩٣,٣٥	٨٩,٣٦	٧٠,٩	X3 ₇
٠,٤٩٨ غير معنوية	٢,٣٧٥	٧٥	٨٨,٥١	٧٦,٣٤	٧٦,٠٣	X3 ₉
٠,٢٩٥ غير معنوية	٣,٧٠٥	٨٣,١٧	٨٣,٦٨	٩٠,١٦	٧٣,٩٥	X3 ₁₀
٠,٣٢٣ غير معنوية	٣,٤٨١	٧٧,٦٧	٨٨,٧٦	٨١,٢٤	٧٤,٥١	X3 ₁₁
٠,٨٥٧ غير معنوية	٠,٧٦٩	٨٤,٣٣	٨٠,٠٥	٨٤,١٤	٧٧,٠١	X3 ₁₂
٠,٦٥٠ غير معنوية	١,٦٤٣	٨٧,١٧	٨٥,٦١	٧٤,٥٨	٧٧,٢٨	X3 ₁₃
٠,٣١٣ غير معنوية	٣,٥٦٢	٨٠,٦٧	٨٩,٥٥	٧٨,٣٤	٧٤,٨٨	X3 ₁₄
٠,٣٨٧ غير معنوية	٣,٠٢٩	٧٩,٣٣	٨٧,١	٨٤,١	٧٤,٣٢	X3 ₁₅

من الجدول السابق (١٩/٥) نلاحظ أن مستوى الدلالة الإحصائية (sig) لجميع العبارات ما عدا عبارة (X3₅, X3₇) أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وهذا يدل على عدم وجود فروق جوهرية في آراء العينة وفقاً للمؤهل بالنسبة لهذه العبارات أما بالنسبة للعبارات (X3₅, X3₇) فنجد أن مستوى الدلالة (sig) أقل من مستوى المعنوية وهذا يؤكد أن هناك إختلاف في آراء العينة طبقاً للمؤهل لهذه العبارات .

رابعاً: إختبار فريدمان

يتم معرفة الأهمية النسبية لآراء المستقصي منهم حول المهارات والمعارف الخاصة بالمراجع القضائي .

جدول (٢٠/٥)

يوضح الأهمية النسبية لآراء المستقصي منهم حول المهارات والمعارف الأكثر أهمية والتي يجب أن يتمتع بها المراجع القضائي

العبارة	متوسط الرتب	قيمة chi-square الجدولية	متوسط الدلالة الإحصائية
X3 ₁	٩,١٤	١٢٥,١٩٣	٠,٠٠
X3 ₂	٧,٧١		
X3 ₃	٧,٥٧		
X3 ₄	٦		
X3 ₅	٧,١١		
X3 ₆	٦,٩٣		
X3 ₇	٧,١		
X3 ₉	٥,٩٧		
X3 ₁₀	٧,٤		
X3 ₁₁	٨		
X3 ₁₂	٨,٤		
X3 ₁₃	٨,١٢		
X3 ₁₄	٧,٥٣		
X3 ₁₅	٧,٠٤		

من الجدول السابق (٢٠/٥) نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية (sig=0) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) وهذا يدل على أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصي منهم حول العبارة الأكثر أهمية في تحديد مهارات ومعارف المراجع القضائي.

٤ - إختبار الفرض الرئيسي بصورة كلية :

ينص الفرض الرئيسي العدمي الأول علي : لا تعتبر المراجعة القضائية ضرورة حتمية في بيئة الأعمال المعاصرة.

ويتم التحقق من صحة هذا الفرض عن طريق التحقق أولاً من طبيعة التوزيع الذي تنتمي إليه البيانات عن طريق استخدام اختبار كولمغروف سمرنوف وقد وجد أن مستوي الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$) وهي أكبر من مستوي المعنوية ($\text{sig}=0.083$) وبالتالي نجد أن البيانات الخاصة بالفرض الرئيسي تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يتم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة مدي معنوية الفرض الرئيسي وقد تم تطبيق هذا الاختبار وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (٢١/٥)

نتائج اختبار T للفرض الرئيسي والمتعلق باعتبار دور للمراجعة القضائية في كشف الغش والفساد المالي في بيئة الأعمال المعاصرة.

One-Sample Test						
Test Value = 3						
				Mean	95% Confidence	
				Differen	Interval of the	
	T	df	Sig. (2-	ce	Lower	Upper
الفرض الرئيسي الاول	25.384	156	.000	1.16539	1.0747	1.2561

من الجدول السابق (٢١/٥) نجد أن مستوي الدلالة الإحصائية ($\text{sig}=0$) وهي أقل من مستوي المعنوية ($\alpha=0.05$) وهذا يعني رفض الفرض العدمي القائل بأنه لا تعتبر المراجعة القضائية ضرورة حتمية في بيئة الأعمال المعاصرة وقبول الفرض البديل القائل بأن المراجعة القضائية ضرورة حتمية في بيئة الأعمال المعاصرة وذلك بدرجة ثقة ٩٥٪.

خلاصة ونتائج وتوصيات البحث ودراسات بحثية مستقبلية

٦١ خلاصة البحث:

- ١- أن هناك حاجة متزايدة للطلب على خدمات المراجعة القضائية وذلك لأن المراجعة المالية غير قادرة وحدها على التصدي لكافة أنواع الغش والجرائم المالية .
- ٢- يجب أن يمتلك المراجع القضائي حتي يقوم بدورة في الكشف عن الجرائم المالية العديد من المعارف و المهارات التي تؤهله حتى يكون مراجع قضائي , و أن الراغبين في دخول هذه المهنة يجب أن يتوافر لديهم العديد من الخبرات و المعارف و المهارات و التي يكون من خلالها لديه القدرة على العمل في ظل الظروف المنتظمة و الظروف غير المنتظمة.

- ٣- المراجعة المالية وفقاً لما جاء بمعايير المراجعة المصرية لا تستطيع وحدها التغلب على كافة الأنواع المختلفة للغش , ومن الضروري استخدام أساليب المراجعة القضائية وذلك للتصدي لتلك المشكلات واكتشاف كافة أساليب الغش .
- ٤- يعتبر المراجع القضائي له دور هام في اكتشاف والقضاء على حالات الغش والفساد المالي

٢/٦ نتائج البحث

- أسفرت نتائج الدراسة عن رفض الفرض العدمي الرئيسي والقاتل بأن:
- لا يوجد دور للمراجعة القضائية في كشف الغش والفساد المالي في بيئة الأعمال المعاصرة.
- وقبول الفرض البديل القائل بأن: يوجد دور للمراجعة القضائية في كشف الغش والفساد المالي في بيئة الأعمال المعاصرة.
- كما أثبتت الدراسة صحة الفروض الفرعية للفرض الرئيسي الأول التي تنص على:
- (١) توجد أسباب كافية تدعو لضرورة استخدام المراجعة القضائية.
- (٢) يوجد تنوع الخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية.
- (٣) يتطلب أن يتوافر لدى المراجع القضائي مهارات ومعارف محددة.

٣/٦ توصيات البحث:

- ١- إصدار تشريع ينظم عمل المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية
- ٢- إنشاء تنظيم مهني يتولى التطوير والتعليم المستمر للمراجعين القضائيين ومتابعة عملهم
- ٣- رفع الوعي حول مهنة المراجعة القضائية من خلال إدراج المراجعة القضائية وإجراءاتها ضمن المناهج الدراسية بالجامعات
- ٤- إنشاء تنظيم خاص بتقديم خدمات المراجعة القضائية لأي فرد أو مؤسسة أو جهة تطلب الاستعانة بالمراجع القضائي سواء بشكل مؤقت لحل مشكلة معينة أو بشكل دائم من خلال تعيينه بداخل المنظمة التي تطلب ذلك.

المراجع

أولاً: المراجع العربية :

- إبراهيم، علاء الدين توفيق، ٢٠١٦، " دور المراجعة القضائية في الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات : دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية"، *مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا*، ١٤، ص ص ٤٩٦ - ٥٥٤.
- السيسي، نجوى أحمد، ٢٠٠٦، " دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية "، *مجلة جامعة عين شمس، كلية التجارة - جامعة عين شمس*، العدد الأول، ص ص ٣٣ - ٨٤.
- خليل، محمد أحمد إبراهيم، ٢٠١٧، " تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الاعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية-دراسة اختبارية"، *مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة بني سويف*، ص ص ١٩٧-٢٣٦.
- عبدالكريم، عارف عبدالله، ٢٠١١، " مشاكل معاصرة في المحاسبة الضريبية "، *كلية التجارة - جامعة طنطا*.
- _____، ٢٠١٤، " المراجعة المتقدمة"، *الدار الجامعية - الإسكندرية*.
- علي، عبد الوهاب نصر، ٢٠٠٩، " موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية "، *الدار الجامعية - الإسكندرية*، الجزء الثالث.
- غنيم، سامي أحمد، ٢٠١٤، " المراحل الإدارية و القضائية المدنية و الجنائية في نظر و إنهاء المنازعات الضريبية "، *المؤتمر الضريبي الحادي و العشرين* " إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية - و العدالة الاجتماعية " ص ص ٣ - ٦٧.

ثانياً: المراجع الأجنبية :

- Aigienohuwa, Osarenren & Emmanuel Ikechukwu Okoye& Emmanuel Omokhetana Uniamikogbo, 2018,"Forensic Accounting and Fraud Mitigation in the Nigerian Banking Industry",*Accounting and Taxation Review*,Vol.1,No.1,pp.177-195.
- Alabdullah , Tariq Tawfeeq Yousif & Moayad Mohammad Ali Alfadhil & Sofri Yahya & Ala Mohammad A. Rabi , 2014 , " The Role Of Forensic Accounting In Reducing Financial Corruption: A Study In Iraq " , *International Journal Of Business And Management* , Vol. 9, No. 1, pp 26 – 34 .
- American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA) , 2010, " Characteristics And Skills Of The Forensic Accountant " , Available At

:

<http://www.aicpa.org/Interestareas/Forensicandvaluation/Resources/Practaidsguidance/Downloadabledocuments/Forensicaccountingresearchwhitepaper.Pdf>.

_____ , 2011 , " Forensic And Valuation Services (FVS) Trend Survey" , Available At:<http://www.aicpa.org/Interestareas/Forensicandvaluation/Resources/Practaidsguidance/Downloadabledocuments/2011%20fvs%20trend%20survey.Pdf>.

Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) ,2008, "Forensic Auditing " Available At: <https://www.accaglobal.com/gb/en.html>.

Bhasin , Madan Lal ,2017 , " Integrating Corporate Governance And Forensic Accounting: A Study Of An Asian Country " , **International Journal Of Management Sciences And Business Research** , Vol .6, Iss. 1 , pp. 31-52 .

Bhavani , Ganga & Anupam Mehta , 2018 , " Forensic Accounting Education In The Uae " , **Accounting And Finance Research** , Vol . 7 , No.1 , pp. 214- 222.

Biswas , Mahua & Kiran G Hiremath & Shalini R , 2013 , " Forensic Accounting In Indian Perspective " , **The 5th International Conference On Financial Criminology (Icfc)** "Global Trends In Financial Crimes In The New Economies", pp . 98 – 106.

Blessing , Ljeoma Ngozi , 2015 , " Empirical Analysis On The Use Of Forensic Accounting Techniques In Curbing Creative Accounting " , **International Journal Of Economics & Commerce And Management** , Vol. ||| , Iss. 1 .

Boritz , J. Efrim & Natalla Kochetova- Kozloski & Linda A. Robinson & Christopher Wong , 2017, " Auditors' And Specialists' Views About The Use Of Specialists During An Audit " , Available At : www.ssrn.com.

Christensen , Jo Ann & J. Ralph Byington & Tonya J. Blalock , 2005 , " Sarbanes-Oxley: Will You Need A Forensic Accountant? " , **Journal Of Corporate Accounting & Finance** , Vol.16 , Iss.3 , pp. 69-75 .

Crumbley, Larry & Nicholas G. Apostolou , 2005 , " The Expanding Role Of The Forensic Accountant " , Available At :

[Http://Www.Acfei.Com/Resources/Pdf/Onlinece/2005/Fa2005_Expandingrolecrfa.Pdf.](http://www.acfei.com/resources/pdf/onlinece/2005/fa2005_expandingrolecrfa.pdf)

Digabriele , James A. , 2007 , " Fishbowl The Forensic Accountant: Are There Differences In The Views Of The Relevant Skills Of A Forensic Accountant Among Practitioners, Academics And, Users Of Forensic Accounting Services? " Available At : **[Http://Papers.Ssrn.Com/Sol3/Papers.Cfm?Abstract_Id=1522488.](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1522488)**

Dreyer , Kristen , 2014 , " A History Of Forensic Accounting" , Available At : **[Http://Scholarworks.Gvsu.Edu/Cgi/Viewcontent.Cgi?Article=1339&Context=Honorsprojects.](http://scholarworks.gvsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1339&context=honorsprojects)**

Efiong , Eme Joel , 2013 , " An Exploration Of Forensic Accounting Education And Practice For Fraud Prevention And Detection In Nigeria , ***Unpublished Ph.D Dissertation*** , Faculty Of Business And Law , De Montfort University.

Enofe , A. O.& P. O. Okpako & E.N. Atube , 2014 , " The Impact Of Forensic Accounting On Fraud Detection " , ***European Journal Of Business And Management*** , Vol.5, No.26, pp. 61-72.

Gerson, JamesS& JohnP.Brolly&StevenL.Skalak,2015," A Guide to Forensic Accounting Investigation, ***Second Edition***"ch:3" The Roles of the Auditor and the Forensic Accounting Investigator"

Hao , Xianghua , 2010 , " Analysis Of The Necessity To Develop The Forensic Accounting In China " , *International Journal Of Business And Management* , Vol. 5, No. 5 , pp. 185- 187 .

Hegazy ,Sarah&AlanSangster &AmrKotb,2017," Mapping forensic accounting in the UK", ***Journal of International Accounting Auditing and Taxation***,Vol. 28,pp. 43-56.

Kleyman , Yelena , 2006 , " A Course In Forensic Accounting " , Available At : **[Http://Digitalcommons.Pace.Edu/Cgi/Viewcontent.Cgi?Article=1041&Context=Honorscollege Theses.](http://digitalcommons.pace.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1041&context=honorscollege_theses)**

Modugu , Kennedy Prince & J. O. Anyaduba , 2013 , " Forensic Accounting And Financial Fraud In Nigeria: An Empirical Approach" , ***International Journal Of Business And Social Science*** , Vol. 4, No. 7 , pp. 281-289 .

Muehlmann , Brigitte W & Priscilla Burnaby & Martha Howe , 2012 , " The Use Of Forensic Accounting Experts In Tax Cases As Identified In

- Court Opinions " , *Journal Of Forensic & Investigative Accounting*, Vol. 4, Iss 2, pp. 1-34 .
- Omar , Nor Bahiyah & Nafsiah Mohamed & Betsy Jomitin & Rosmawati Haron , 2013 , " The Relevance Of Forensic Accounting In Public Sector (A Study Of Selected Government Agencies In Klang Valley) " , *The 5th International Conference On Financial Criminology (Icfc)* "Global Trends In Financial Crimes In The New Economies" , pp. 225-232.
- Othman, Rani Diana , 2011 , " The Impact Of Forensic Accounting , Investigation And Audit On Tax Compliance In Malaysia " , *Unpublished Ph.D Dissertation* , Faculty Of Business And Law , Edith Cown University .
- Oyerogba, Ezekiel Oluwagbemiga, 2021," Forensic auditing mechanism and fraud detection: the case of Nigerian public sector", *Journal of Accounting in Emerging Economies*,
- Plessis , Danie Du , 2001, " Forensic Accounting A Growing Concern " , *Accountancy Sa , Accounting & Tax Periodicals* , pp.4-6.
- Popoola , Oluwatoyin Muse Johnson & Ayoib Che Ahmad & Rose Shamsiah Samsudin , 2014 , " Forensic Accounting Knowledge And Mindset On Task Performance Fraud Risk Assessment " , *International Journal Of Business And Management* , Vol. 9, No. 9 , pp 118- 134 .
- Ramaswamy, Vinita. (2005). Corporate Governance And The Forensic Accountant .Available At : [Http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/305/Essentials/P68.htm](http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/305/Essentials/P68.htm)
- Ranallo , Lawrence F., 2006 , " *A Guide To Forensic Accounting Investigation* " , Ch:7 " Forensic Investigations And Financial Audits: Compare And Contrast" , pp. 109-117 .
- Rasmussen , Derk G. & Joseph L. Leauanae , 2005 , " Expert Witness Qualifications And Selection " , *Journal Of Financial Crime*, Vol. 12, Iss 2 pp. 165 – 171 .
- Shbeilat, Mohammad K. & Rateb Mohammad Alqatamin, 2022, " Challenges And Forward-Looking Roles Of Forensic Accounting In Combating Money Laundering: Evidence From The Developing Market", *Journal of Governance and Regulation* , Vol.11, Iss.3.

- Shanikat , Mohammed & Ashfaq Khan , 2013 , " Culture-Specific Forensic Accounting Conceptual Framework: A Skills Set Theoretical Analysis " , ***International Journal Of Business And Management***, Vol. 8, No. 15 , pp. 112-123.
- Tanna , Jayesh J , 2018, " Forensic Accounting: An Emerging And Promising Career Option " , ***Iaetsd Journal For Advanced Research In Applied Sciences***, Vol. 5 , Iss . 2 , pp.575-580 .
- Upadhyay, Jitendra Prasad,2018," Application of Forensic Accounting in Nepal", Nepal Commerce Campus (NCC) Journal, Vol. 3, No. 1,pp. 82-89.
- Wadhwa , Lalit & Virender Pal , 2012 , " Forensic Accounting And Fraud Examination In India " , ***International Journal Of Applied Engineering Research*** , Vol.7 , No.11 , Issn 0973-4562 .
- Widjajabrata , Safaat & Nicholas M. Zacchea , 2004, " International Corruptionl: The Republic Of Indonesia Is Strengthening The Ability Of Its Auditors To Battle Corruption " , ***Journal Of Government Financial Management*** , pp. 34-43 .
- Yadav, Sudhir & Sushama Yadav , 2013," Forensic Accounting : A New Dynamic Approach To Investigate Fraud Cases" , ***International Journal Of Multidisciplinary Management Studies*** , Vol.3 , pp. 1-9.



ملحق رقم ١ : قائمة الاستقصاء

جامعة كفر الشيخ
كلية التجارة
قسم المحاسبة

قائمة الاستقصاء

السيد الفاضل /

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحثون بإجراء بحث بعنوان "دور المراجعة القضائية في كشف الغش والفساد المالي في بيئة الأعمال المعاصرة- دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية"

"وتهدف الدراسة إلى تحديد أهمية و ضرورة المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المعاصرة و تحديد مدى إمكانية الاعتماد على المراجعة القضائية لكشف الغش في البيئة المصرية.

وتتضمن قائمة الاستقصاء في البداية ملخص عن المراجعة القضائية ثم مجموعة متنوعة من الفقرات التي تم طرحها في الإطار النظري للبحث، وذلك للوقوف على الواقع العملي في بيئة الأعمال المصرية ، من خلال التعرف على آراء حضراتكم نظراً لما تتمتعون به من خبرة علمية و عملية بحكم موقعكم الوظيفي.

ويقر الباحثون أن التعبير عن درجة موافقتكم على الفقرات الواردة بالاستقصاء بوضع علامة (√) أمام الخانة التي ترونها مناسبة سوف يضيف قيمة علمية للرسالة ، علماً بأن آراء حضراتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

ولسيادتكم وافر الشكر و التقدير ,,,

ملخص:

تعرف المراجعة القضائية بأنها عبارة عن عملية تحقيق و فحص شاملة تذهب إلى ما وراء السجلات والمستندات ، ويقوم المراجع القضائي بفحص البيانات والمستندات لفترات ماضية أو حالية ومن خلالها يقوم بتطبيق مهارات المراجعة والفحص والتحقيق والمهارات المالية والقانونية والتشكك المهني للمساعدة في حل المشاكل وكشف حالات الغش ومرتكبيه.

أ- بيانات شخصية عن المستقضي

- ١- الاسم (إختياري) :
- ٢- الوظيفة الحالية :
- ٣- جهة العمل :
- ٤- المؤهل العلمي :

☐ بكالوريوس تجارة (شعبة محاسبة)

☐ دبلوم دراسات عليا في المحاسبة

☐ ماجستير

☐ دكتوراه

٥- عدد سنوات الخبرة العملية:

☐ أقل من ٥ سنوات

☐ من خمس و أقل من ١٠ سنوات

☐ من ١٠ سنوات و أقل من ١٥ سنة

☐ من ١٥ سنة و أقل من ٢٠ سنة

☐ ٢٠ سنة فأكثر

٦- المؤهل المهني :

الوزن النسبي الفقرات	الوزن	موافق جدا (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق بشدة (١)
<u>هل المراجعة القضائية هي ضرورة حتمية في بيئة الأعمال المعاصرة ؟</u>						
١- ما هي الأسباب التي تدعو لضرورة استخدام المراجعة القضائية :						
١-١ أن تزايد و نمو حالات الغش و الفساد بكافة أشكاله تؤيد الحاجة إلى استخدام المراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية.						
٢-١ تعقد بيئة الأعمال و تزايد الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في الجرائم المالية يؤيد الحاجة للمراجعة القضائية في بيئة الأعمال المصرية .						
٣-١ قيام المراجع بإبداء رأي فني محايد في عدالة القوانين المالية فقط ، الأمر الذي لا يتيح للمراجع القيام باكتشاف كل حالات الغش بالكفاءة المطلوبة .						
٤-١ إن قصور المراجعة المالية العادية في اكتشاف و						

محاربة الغش بكافة أشكاله يؤكد الحاجة للمراجعة القضائية. ٥-١ تفوق المراجعة القضائية على المراجعة المالية العادية في مواجهة و كشف الغش و الفساد لاعتمادها على الاستقصاء والتحري الغير محدود زمانياً أو مكانياً و كذلك من ناحية أدلة الإثبات المطلقة التي تقدمها و التي تزيل الشك بشكل قاطع. ٦-١ أن المراجعة القضائية قادرة على كشف غموض الجرائم المالية بشكل قاطع و بالصورة التي تتطلبها جهات العدالة و التحقيق , و تحدد المسؤولية بشكل أفضل و بالصورة التي تتطلبها جهات العدالة و التحقيق من حيث تحديد المسؤولية.					
النسبي الفرقات	الوزن	موافق جداً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق بشدة (١)
٢- ما هي الخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية ؟ المراجع القضائي يمكنه تقديم الخدمات التالية للجهات المسؤولة عن مكافحة و كشف حالات الغش و الفساد بكافة أشكالها : ١-٢ القيام بدور الشاهد الخبير يقدم تقريره عن الحقائق و المسؤولية و الأضرار الناتجة . ٢-٢ تقييم الأعمال و تقديم الحلول في المنازعات . ٣-٢ متابعة تدفقات الأموال في جرائم غسل الأموال. ٤-٢ الحصول على معلومات هامة و القيام بعمليات التحقيق في الجرائم المالية و تقديم النتائج للأطراف ذوي المصلحة أو الجهات القضائية . ٥-٢ إجراءات التصفية . ٦-٢ اكتشاف و تقدير الخسائر الناتجة عن الجرائم الإلكترونية . ٧-٢ اكتشاف و تحديد المسؤولية عن جرائم الفساد و إهدار المال العام التي يمكن أن تحدث في شركات قطاع الأعمال العام . ٨-٢ كشف حالات التهرب الضريبي . ٩-٢ التقصي عن الغش بكافة صوره. ١٠-٢ التقصي عن مدى الالتزام القانوني للأشخاص و الشركات و غيرها من منظمات الأعمال .					

الوزن النسبي الفقرات	موافق جدا (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق بشدة (١)
٣- هل يجب أن يتوافر لدى المراجع القضائي مهارات و معارف محددة ؟ • يجب أن يتوافر في المراجع القضائي الصفات و الخصائص التالية : ٣-١ أن يكون لديه مهارة التقصي المحاسبي . ٣-٢ مهارات احتساب الخسائر الاقتصادية الناتجة عن الجرائم و المخالفات المالية . ٣-٣ مهارات تقييم الأعمال و الأصول الملموسة و غير الملموسة . ٣-٤ مهارات التحليل الاستنباطي . ٣-٥ مهارات الفكر الابداعي . ٣-٦ مهارات تقديم حلول غير نمطية للمشاكل . ٣-٧ مهارات التواصل الكتابي و الشفهي . ٣-٨ مهارات التحليل المالي و تحديد المعاملات المالية غير العادية . ٣-٩ حب الاستطلاع . ٣-١٠ المثابرة للوصول للحقيقة . ٣-١١ أن يكون ملماً بالاجراءات القانونية . ٣-١٢ المعرفة بأنواع و أساليب الغش و السلوكيات غير القانونية . ٣-١٣ مهارات استخدام تكنولوجيا المعلومات . ٣-١٤ الحصول على المعلومات و توثيقها . ٣-١٥ تفسير المعلومات					