

دور المحاسبة القضائية في رفع درجة المصداقية بالقوائم المالية دراسة حالة في محاكم إقليم كردستان *

يعقوب احمد حمه سعيد **

د. ساكار ظاهر عمر أمين *

المستخلص .:

تعدّ المحاسبة القضائية من الموضوعات المهمة والحديثة ، اذ برزت أهميتها منذ ظهور الجرائم والكوارث المالية مما أدى إلى حاجة كل من القضاء والأطراف ذات العلاقة إلى تطبيق أساليب المحاسبة القضائية التي قد تسهم في تأييد الدعاوى القضائية، وتخفيض الجرائم المالية بصفة عامة وحماية المال العام من سوء الاستخدام والحد من التلاعب في القوائم المالية بصفة خاصة، فهي تعدّ مجالاً مهنيّاً وأكاديميّاً في الوقت نفسه. وظهرت الحاجة إليه بزيادة نشاطات الاحتيال المالي والتجاري والاقتصادي وحاجة القضاء والأطراف الأخرى المعنية إلى محاسبين محققين ومتقنين لهذه النشاطات والتقرير عنها بوصفه جزءاً مهماً في عملية الكشف والتصدي له.

وعليه بدا التفكير ان الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية يتم من خلال إيجاد مُختصين في مجال التحري عنهما والكشف عن مرتكبيهما أمام الأطراف ذات العلاقة كأصحاب المصالح والمحاكم القضائية. إذ تسعى هذه الدراسة إلى التعرف بالمحاسبة القضائية و ماهية إجراءاتها وكيفية مساهمتها في تقديم المعلومات المالية للجهات القضائية والتي يقدمها الخبير المالي (المحاسب القضائي) والتي لها تأثير مباشر في القرارات التي يتخذها الحاكم أو القاضي. وماهي المفاهيم والخصائص والأهمية التي تشملها المحاسبة القضائية. وقد تم دراسة حالة اختلاس واقعية حدثت في إحدى شركات الإقليم وشكلت احد الدعاوى المطروحة على محاكم إقليم كردستان. وقد توصل البحث إلى أن الموظفين في محاكم إقليم كردستان يدركون أهمية المحاسبة القضائية ودورها للحد من التلاعب في القوائم المالية فضلاً عن الدور الذي تلعبه المحاسبة القضائية في اضافة صفة المصداقية على القوائم المالية.

THE ROLE OF JUDICIAL ACCOUNTABILITY IN RAISING THE CREDIBILITY OF FINANCIAL STATEMENTS ANALYTICAL STUDY IN KURDISTAN COURTS

Abstract :

In the contemporary history, forensic accounting is one of the controversial and critical issues . Its important appeared due to the appearance of financial disaster and crimes. This has led to the necessary adoption and application of forensic accounting by jurisdiction and the entire related authorities which facilitate the process of litigation. Additionally, this application of forensic accounting is more likely to reduce financial crimes, protect public welfare from exploitation and shrink the manipulation of financial statements. Consequently, it can be ranged as both profession and academics at the same

* تاريخ إستلام البحث 2016/9/4 ، تاريخ قبول النشر 2017/12/27 .

* مدرس / المعهد التقني كركوك / الجامعة التقنية الشمالية .

** مدرس مساعد / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة السليمانية .

* البحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة " دور المحاسبة القضائية للحد من التلاعب في القوائم المالية .

time. Another significant reason for the existence of forensic accounting could be the increase financial, commercial and economic fraud.

So this research attempts to illustrates the possible definition of forensic accounting, its procedures theoretically and how they contribute in the provision of accounting information to the jurisdictional authorities, explain the characteristics and significance of forensic accounting.

The consequences of this research confirm that the selected employees, who work in the field of accounting in the Kurdistan Regional courts, have potential probability to determine; the significance of forensic accounting; its positive impact on the financial statement manipulations.

المقدمة:

تعدّ المحاسبة القضائية من الموضوعات المهمة والحديثة ، ومجالاً من مجالات العلم المحاسبي الذي برزت أهميته منذ ظهور الجرائم والكوارث المالية مما أدى إلى حاجة كل من القضاء والأطراف ذات العلاقة إلى تطبيق أساليب المحاسبة القضائية التي قد تسهم في تأييد الدعاوى القضائية، وتخفيض الجرائم المالية بصفة عامة وحماية المال العام من سوء الاستخدام والحد من التلاعب في القوائم المالية بصفة خاصة ، فهي تعدّ مجالاً مهنيّاً وأكاديميّاً في الوقت نفسه. وظهرت الحاجة إليه بزيادة نشاطات الاحتيال المالي والتجاري والاقتصادي وحاجة القضاء والأطراف الأخرى المعنية إلى محاسبين محققين ومتقنين لهذه النشاطات والتقارير عنها بوصفه جزءاً مهماً في عملية الكشف والتقصي له. وعليه بدأ التفكير انه لغرض الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية يتم من خلال إيجاد مُختصين في مجال التحري عنهما والكشف عن مرتكبيهما أمام الأطراف ذات العلاقة كأصحاب المصالح والمحاكم القضائية. إذ تسعى هذه الدراسة إلى التعريف بالمحاسبة القضائية و ماهية إجراءاتها وكيفية مساهمتها في تقديم المعلومات للجهات القضائية والتي تعتمد على المعلومات التي يقدمها الخبير المالي (المحاسب القضائي) والتي لها تأثير مباشر في القرارات التي يتخذها الحاكم أو القاضي .وماهي المفاهيم والخصائص والأهمية التي تشملها المحاسبة القضائية.

مشكلة البحث:

إن ما يشهده العالم اليوم من تغيرات هائلة في بيئة الأعمال وتفسير لحالات الاحتيال والجرائم المالية ، أدى إلى ازدياد الحاجة لمتابعة حركة الأموال وإلى أداة قادرة على أن تنظر إلى ما وراء الأرقام، والذي أدى بدوره إلى بروز حقل من حقول المحاسبة في الدول المتقدمة ضمن فترة قصيرة والذي يختلف في نطاق عمله والأساليب التي يتم استخدامها فيه، فضلاً عن المهارات والمتطلبات اللازمة لممارسته من قبل المحاسبين ، واستناداً إلى ذلك تكونت فكرة الدراسة والتي كانت نواةً لمشكلتها وتتمثل في الآتي(كيفية الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية من خلال إيجاد مُختصين في مجال التحري عنهما والكشف عن مرتكبيهما أمام الأطراف ذات العلاقة والمحاكم القضائية المختصة) .

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في الآتي:

1- في أهمية موضوع المحاسبة القضائية كونها تُعالج مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارة الشركات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي الذي يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى وهو ما أدى إلى حصول الأزمة المالية .

2- إن ارتفاع معدلات الدعاوى والمنازعات القضائية أدى بالضرورة إلى احتياج القضاء إلى مستشارين أو خبراء من المحاسبين يمكن الاستفادة من مهاراتهم وتجاربهم واكتشاف مدى تعبير القوائم المالية عن محتوياتها وإبداء الرأي في الدعاوى القضائية التي تخص المخالفات المالية والغش في القوائم المالية.

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

1- التعريف بالمحاسبة القضائية و ماهية إجراءاتها وكيفية مساهمتها في تقديم المعلومات للجهات القضائية والتي تعتمد على المعلومات التي يقدمها الخبير المالي (المحاسب القضائي) والتي لها تأثير مباشر في القرارات التي يتخذها الحاكم أو القاضي.

2- التعرف على طرق التلاعب بالقوائم المالية وأثرها في مصداقية البيانات المالية . والوقوف على الدور الذي يقوم به المحاسب القضائي في الحد من إجراءات التلاعب التي تمارسها إدارة الشركات في القوائم المالية المدققة.

فرضية البحث:

يقوم البحث على فرضية أساسية واحدة مفادها " تعد المحاسبة القضائية أداة عون للقضاء في كشف حالات التلاعب والتزوير في القوائم المالية وتضفي صفة المصداقية على تلك القوائم".

منهج البحث:

اعتمد الباحثان المنهج الاستقرائي في كتابة الجانب النظري ثم المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي على المحاكم محل الدراسة.

خطة البحث:

تم تقسيم البحث إلى أربعة مباحث وكالاتي:

المبحث الأول : مدخل نظري عن المحاسبة القضائية.

المبحث الثاني : ماهية القوائم المالية وأسس عرضها.

المبحث الثالث : علاقة المحاسبة القضائية بمصداقية القوائم المالية.

المبحث الرابع : الجانب التطبيقي

المبحث الأول

مدخل نظري عن المحاسبة القضائية

أولاً : نشأة المحاسبة القضائية

يعود تاريخ المحاسبة القضائية إلى سنة 1817، حيث ظهرت قصة إفلاس (Meyer v. Sefton)، وكان من الصعب فحص الأدلة والوقائع المتعلقة بتلك القضية من قبل المحكمة مما تطلب ذلك استدعاء المحاسب الذي أجرى عملية التحري في القضية أمام المحكمة وأدلى بشهادته أمام المحكمة بصفته شاهد خبير. ويعد ذلك المحاسب من وجهة نظر الرائد في

مجال المحاسبة القضائية الدكتور (Larry crumbly) بأنه أول محاسب قضائي في التاريخ وبداية لظهور المحاسبة القضائية بصفتها مهنة . [1]

فيما يشير آخرون الى ظهور المحاسبة القضائية في عام 1824م حيث تم العثور في غلاسكو - اسكتلندا على آثار شهادات أعطيت للمحاسبين آنذاك تتعلق بإجراءات التحكيم والمشاركة في فض النزاعات بالمحاكم. ثم انتشرت المحاسبة القضائية في الولايات المتحدة وبريطانيا في وقت مبكر من القرن العشرين، وواحدة من أولى المؤسسات التي استعانت بخدمات المحاسبين هي مصلحة الضرائب لمواجهة ما سمي بقصة (آل كابوني) العائلة الإجرامية المشهورة بالتهرب من الضريبة وإصدار قرار مكتب التحقيقات الفدرالي لاستخدام المحاسبة القضائية من خلال الاستعانة بما يقرب من (500) محاسب كوكيل خلال الحرب العالمية الثانية والالتزام المطلوب بمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً وإلزامية قوانين الضرائب على نطاق واسع. [2]

اي إن المحاسبة القضائية ليست حقلاً جديداً من حقول المحاسبة بل هناك أدلة على وجود هذا الحقل منذ زمن بعيد حيث لم تكن تعرف بهذا الاسم (المحاسبة القضائية) . ففي تاريخ مصر القديم كانت تدعى (عيون الفراعنة وآذانهم) وذلك لحماية بعض الموجودات الثمينة كالذهب والحبوب. [3]

كما أن المحاسبة القضائية تطورت على مرّ الزمن من خلال عدة منشورات تم إصدارها لتوفير التوجيه ولتكون كدليل عمل. ففي عام 1946 نشر (Maurice peloubet)، وهو محاسب من نيويورك، مقالاً بعنوان (المحاسبة القضائية ومكانتها في اقتصاد اليوم) وتم إصدار كتاب بعنوان المحاسبة القضائية: المحاسبة وشهادة الخبرة تم تأليفه من قبل (Francis C. dykeman) ، وفي عام 1982 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار دليل الممارسة (7) الذي حدّد ست مجالات لخدمات المحاسبة القضائية ومنها : الأضرار ومنع الاحتيال، المحاسبة، التقييم والاستشارات العامة، التحليلات نتيجة للنمو في هذه المهنة ، وتأسيس المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين .

ثانياً: مفهوم المحاسبة القضائية

المحاسبة القضائية تقوم على أساس مجموعة من مهارات متخصصة متكاملة في المحاسبة والتدقيق، وبراعة ومهارة التحريات وهي تنظر دائماً إلى ما وراء الأرقام ، حيث توفر تحليلاً محاسبياً مناسباً للقضاء يكون أساسه المناقشة والجدل، وتقدم درجة عالية من التأكد وهي شاملة وكافية وكاملة ويمكن من خلالها الإدلاء برأي مهني مستقل وتقديم تقريراً يساهم في الدعاوى القضائية. كما أنها تطبيق لمهارات التدقيق في ضوء المعرفة بالأمور القانونية المرتبطة بتنفيذ القانون والجدل والدعاوى القضائية ومهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارة التحريات والعمل داخل إطار قانوني يوفر أدلة كافية لضبط الاحتمالات في القوائم المالية. وتركز على التأييد، والإثبات، والتسجيل، والتفسير، والبحث، والاتصال، والتحقق من البيانات الماضية أو الأنشطة المحاسبية الأخرى، وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية والموضوعية لإثبات الواقع الحالي والتنبؤ بالنزاع المستقبلي. [4]

وعرفت المحاسبة القضائية بأنها " المحاسبة التحليلية التي يمكن أن تكشف عن حالات الغش، ومثل هذا التحليل يمثل أساساً للمناقشة والعرض في المحكمة والحوار والقرار وتسوية النزاعات في نهاية المطاف وهي أيضاً استقصاء مالي وعمل متخصص بالمعلومات المالية لأغراض تحويل المخرجات المعقدة بطريقة يفهما الآخرون بسهولة" . [5]

كما عرفت المحاسبة القضائية حسب مجلة المحاسبة القضائية بأنها " المحاسبة التي يكون فيها المحاسب متمتعاً بخبرة مهنية عالية، مستقلة، كافية لتقديم الحقائق حول صحة المعاملات المالية المطروحة أمامه في الدعاوى القانونية أو الإدارية وترشيد القضاء للحكم بها". [6]

وعرفت المحاسبة القضائية أيضاً بأنها مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارة التحريات، والعمل داخل إطار قانوني يوفر أدلة كافية لضبط التلاعب في القوائم المالية. [7]

وقد يشار إلى المحاسبة القضائية أحياناً بتسمية " المحاسبة الاستقصائية" من خلال تقديم أدلة موضوعية إلى المحاكم والجهات المهتمة بالقضية محل التدقيق أو النزاع مثل قضايا التأمين، الاحتيال المالي، المقاولات. ومن الجدير بالذكر أن المحاسبة القضائية بدأت مؤخراً بتطوير مهامها أو مجالاتها في تتبع الأموال المغسولة وحالات الفساد المالي والإداري الذي هو شكل من أشكال غسيل الأموال. وكثيراً ما يقال إن المحاسبين الماليين ينظرون إلى الأرقام، أما المحاسبون القضائيون فينظرون إلى ما وراء الأرقام. [8]

ولعل الباحثان لا يحددان عن الصواب في تعريف المحاسبة القضائية بأنها الفهم والإدراك العميق للعلوم المحاسبية والقانونية وامتلاك مهارة التحري والتقصي وتأييد الدعاوى القضائية.

وتجدر الإشارة إلى أن المحاسبة القضائية تختلف عن التدقيق الخارجي، ويمكن تحديد أهم مجالات الاختلاف بين المحاسبة القضائية والتدقيق الخارجي كما يأتي : [9]

1- من حيث الهدف: إن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء الرأي في الكشوفات المالية والمعلومات المتعلقة بها من حيث مدى انسجامها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. في حين يتركز هدف المحاسبة القضائية على التحقق فيما إذا كانت الادعاءات المزعومة معقولة من خلال الاستناد إلى الأدلة المالية، وإذا كانت كذلك، فإن الأمر يتطلب تحديد الأثر المالي لتلك الادعاءات.

2- من حيث النطاق: تتضمن عملية التدقيق فحص الكشوفات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء المادية ويتم تنفيذ عمليات التدقيق من خلال أسلوب العينات، بينما نجد أن المحاسبة القضائية تطبق عملية الفحص الشامل على نطاق محدد من السجلات المالية.

3- من حيث التوقيت: تمارس عملية التدقيق بشكل اعتيادي وعلى أساس متكرر، بينما نجد أن التعاقدات للحصول على خدمات المحاسبة القضائية تتم فقط في حالة وجود إدعاء بوجود أحد أنواع احتيال.

4- من حيث المنهجية: يعتمد التدقيق على فحص الكشوفات المالية بالاعتماد على معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، بينما نجد أن المحاسب القضائي يعتمد على أدوات مختلفة طبقاً للأدوار المختلفة التي يكلف بها، كما أن مفهوم المادية وأسلوب العينات غير وارد في عمله إذ أنه يعمل على فحص جميع الأدلة والمعلومات المتعلقة بعمله.

5- من حيث الغاية: أكدت المعايير بضرورة أن يأخذ المدقق بنظر الاعتبار المخاطر الناتجة عن عمليات الاحتيال وهذا يتطلب من المدقق ممارسة الشك المهني، بينما نجد أن المحاسبة القضائي يحاول إثبات أو دحض الادعاءات المزعومة أو الأضرار ذات العلاقة.

6- من حيث المسؤولية: من الناحية الاعتيادية يعد المدقق مسؤولاً عن إبداء العناية المهنية الكافية عند القيام بعملية التدقيق وهو بذلك غير مسؤول عن اكتشاف عمليات الاحتيال. بينما نجد أن المحاسب القضائي يكون مسؤولاً عن القيام بأعمال التحري لإثبات الادعاءات أو دحضها التي قد تتمثل بوجود الاحتيال واكتشافه في حالة وجوده.

كما أن المحاسبة القضائية تختلف عن التدقيق الداخلي حيث أن القضائية تركز على أن تكون مهام المحاسب القضائي استجابة لقضية معينة. وأن يكون لدى المحاسب القضائي عقلية التحقيق وبالتالي فإن المحاسب القضائي يركز على المعاملات المشبوهة. وبذلك تغطي المحاسبة القضائية مساحات أوسع من التدقيق في القضايا المالية وغير المالية. أما التدقيق الداخلي فيركز على أن عملية التدقيق هي عملية إلزامية، تصاحبها نزعة الشك المهنية فيجب الحصول على تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

ثالثاً: وظائف المحاسبة القضائية

إن المحاسبة القضائية تساهم في دعم الاستشارات القضائية وتوجيهها من خلال توفير معلومات ذات طبيعة تحليلية وتحتاج إلى المراجعة من أجل التأكد من مدى دقتها وقدرتها على أن تكون ضمن الأدلة الدائنة للمتهمين في قضايا مالية. وتشمل تلك الخدمات والاستشارات القضائية والمطالبات الناتجة عن الخطأ وسوء التصرف ومنازعات التأمين وتقدير الخسائر المحتملة في عقود البناء وتفسير العقود والمنازعات الأخرى التي تحتاج إلى الرجوع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويرى البعض أنه تتمثل وظيفة المحاسبة القضائية في عدة حالات يكون المحاسب القضائي متأهباً في هذه الحالات. [10]

كما يرى البعض أنّ غالبية الطلب على خدمات المحاسبة القضائية تظهر في صورة أوضح عند تنفيذ إجراءات التصفية وتقدير مستحقات الغير وما إلى ذلك. [11]

وقد أعد مجمع المحاسبين القضائيين في شمال أمريكا قائمة بأهم الأعمال الشائعة لديهم والتي تمثل الخدمات لتطبيق المحاسبة القضائية وهي تتمثل في الغش والتهرب الضريبي والمخزون والخسائر المحتملة وتقييم الأعمال وتقدير الأرباح الضائعة وخسائر المشروعات. [12]

وهناك من حدد أهم الخدمات التي يقدمها المحاسب القضائي الذي يحمل شهادة الـ (CFF) الذي يجمع الخبرة التخصصية في مجال المحاسبة القضائية مع المعارف والمهارات الأساسية للمحاسبين القانونيين (CPA)، مما يجعلهم من بين أكثر مستشاري الأعمال مصداقية وتنطوي شهادة المحاسب المجاز في المحاسبة المالية على مهارات أساسية وتخصصية في المحاسبة القضائية في مجالات عديدة.

رابعاً: أهداف المحاسبة القضائية

إن الخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية قد تعد مطلوبة من قبل كل الأفراد، والمعاهد، ومنظمات الأعمال والمحاكم لغرض جمع الأدلة المالية التي تستخدم في المحاكم لتسوية النزاعات أو لدعم المطالبات أو دحضها بالتعويض عن الخسائر والسعي نحو تحقيق العدالة أو الإنصاف بخصوص مرتكبي عمليات الاحتيال لخيانتهم الأمانة والثقة. ويمكن تلخيص أهداف المحاسبة القضائية بالآتي: [13]

1. التحقق من الادعاءات المزعومة من قبل الأطراف ذات العلاقة، إذ إن هدف المحاسب القضائي يعتمد على الغرض من تكليفه، فقد تكون مهمته التحري عن وجود الاحتيال أو تكميم بعض الأضرار الاقتصادية.
2. التحري عن عمليات الاحتيال واكتشافها والذي يعد من أهم أهداف المحاسبة القضائية، فضلاً عن اكتشاف حالات التهرب من الالتزامات المالية أو الممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية. وفي بعض الحالات اكتشاف الاحتيال يتطلب كشف هوية الجاني، وكذلك تستعمل الوثائق المالية كدليل تقدم لدعم دعوة قضائية لمنع المتهم من التسبب في مزيد من الضرر، وكذلك السعي إلى التعويض إذا تم تحديد هوية الشخص المسؤول.
3. تحديد مقدار الخسائر أو الأضرار الاقتصادية المتكبدة أو المحتملة وجمع الأدلة المالية التي ستكون بمثابة أدلة قوية لدعم المطالبات القانونية لاستردادها. فضلاً عن تتبع الموجودات المفقودة وتحديد موقعها لغرض استردادها وتحديد المسؤول عن ارتكاب الاحتيال.
4. إجراء التحليل والتحقق من صحة احتساب مبلغ التعويض المطالب به أمام المحكمة ضد الشركة فضلاً عن المثول أمام المحكمة إذا تطلب الأمر ذلك. وهنا قد يتم الاستعانة بالمحاسب القضائي من قبل أحد الأطراف قيد النزاع، أي المتضرر أو

- الذي أحدث الضرر. وفي ضوء ذلك قد يكون من الضروري أيضاً تحديد الأسباب والأفراد المسؤولين عن وضع الشركة في موضع مسؤولية أمام الدعاوى القضائية.
5. تحديد المناطق أو الأنشطة غير القانونية التي تساعد على ارتكاب الغش وتجميع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأياً فنياً ومهنياً محايداً يساعد على تأييد الدعاوى القضائية.
6. توفير محاسبين قضائيين متخصصين تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والتدقيق ومهارة التحريات في ضوء المعرفة القانونية ليكونوا فاحصين أو خبراء أو مستشارين يساهمون في تأييد الدعاوى القضائية وتنوير القضاء ومعاونته على تحقيق العدالة.
7. حماية المال العام من الغش والاحتيال وسوء الاستخدام أو المساهمة في زيادة كفاءة وظيفة التدقيق الخارجي وفعاليتها.

خامساً: مؤهلات المحاسب القضائي

يجب على المحاسب القضائي أن يمتلك مؤهلات علمية في القانون، المحاسبة، وتكنولوجيا المعلومات وغيرها من التخصصات الأخرى ذات الصلة، وأن يكون على دراية بالتخطيط المالي لكشف الغش والتزوير، ويجتاز دورات في حقول المعرفة التي تتضمن: [15]

1. الفهم الدقيق للبيانات المالية والأسواق التي تعمل فيها.
 2. القدرة على تحليل البيانات المالية والنسب المتعلقة بها.
 3. الفهم الواضح للعناصر القانونية المتعلقة بالغش.
 4. فهم قوانين الضرائب والحوكمة التي تؤثر في الشركات وسلوكها.
 5. أساليب العثور على الأصول المخفية والقيم الصحيحة للأصول.
 6. المعرفة بالقانون الجنائي والإجراءات الجنائية.
 7. فهم السلوك البشري الذي يؤدي إلى الغش.
 8. القوانين التي تغطي العديد من المهن في مجال التمويل والمحاسبة.
 9. مهارات الاتصال الشفوي الضرورية لإجراء مقابلات وشهادات الخبراء في المحاكم.
- ويرى آخرون أن الاعتبارات والمتطلبات أو المؤهلات الواجب توافرها في المحاسب القضائي هي : [16]
1. يجب أن يمتاز المحاسب القضائي المستند إليه بالخبرة والمؤهلات الكافية.
 2. يجب الاستناد على المحاسب القضائي في فترات مبكرة للوصول إلى أفضل استفادة يمكن تحقيقها ، من خلال تقليل التكلفة الإجمالية وتعظيم المنافع.
 3. جمع الأدلة اللازمة وتقييمها ودراسة عوامل مخاطرة الغش المرتبطة بكل من التقارير المالية الاحتيالية واختلاس الأصول.
- ويرى الباحثان أنه يجب أن يتوفر لدى المحاسب القضائي أو الاستقصائي الجيد أساس راسخ يتمثل في الخبرة الواسعة في المحاسبة والتدقيق والضرائب. وتتطلب المحاسبة القضائية من المحاسب القضائي تطبيق الأساليب والتحليل الاستقصائي بطريقة مبتكرة على المواقف الفردية والحالات الخاصة ، وليست المحاسبة القضائية مجالاً لتمرين المحاسبين المبتدئين بل يجب أن تمارس من ذوى الخبرة.

خامساً: أسباب الحاجة للمحاسبة القضائية

ظهرت الحاجة إلى المحاسبة القضائية بسبب محدودية عمليات التدقيق الداخلية والخارجية، فضلاً عن تشعب العمليات المالية بين الشركات و تعدد الوظائف المالية وما صاحبها من ظهور بعض حالات الفساد والتلاعب المالي ما انعكس على مهنة المحاسبة حتى أصبح المشهد يتضمن ما يأتي : [17]

1. سرعة التطورات في جميع العمليات، ففي الولايات المتحدة الأمريكية حصلت سلسلة عمليات تلاعب كبيرة في الكثير من الشركات حيث وصلت إلى نصف مليون حالة تلاعب 42% منها حالات سرقة هذا ما أدى إلى حاجة ملحة للمحاسبة القضائية للمساعدة في الاكتشاف ومنع التلاعب.

2. مواكبة المتطلبات والتطورات الحاصلة في الأسواق العالمية ما جعل المحاسبين بحاجة إلى التعامل مع هكذا أسواق والقواعد المحاسبية وتطوير مهارات جديدة للتعامل مع هذه البيئة غير المستقرة.

3. انهيار شركات كبرى مثل أنرون و ولدكوم وغيرهما من الشركات العملاقة المدرجة في وول ستريت التي وصفت بعمليات الاحتيال الكبرى والتي أدت إلى خسارات بمليارات الدولارات وفي دراسة تبين أن 10% من الشركات المسجلة في البورصة أظهرت أرباح غير حقيقية ما بين سنة 1997-2002 ما أدى إلى فقدان ثقة المستثمرين لإدارات الشركات والمعلومات المالية التي تفصح عنها هذا ما أدى إلى ازدياد الدعاوى والمحاكمات بالتالي زيادة الحاجة إلى المحاسبة القضائية.

وترى شركات المحاسبة ان السوق بما فيه الكفاية لتكوين وحدات للمحاسبة القضائية ودعمها في كل شركة ومع حصول التهرب والجرائم المالية للشركات يزداد الحاجة للمحاسبة القضائية من أجل الآتي : [18]

1. تجنب التلاعب: حيث يمكن الشركات تتبع الإجراءات الاستباقية من التلاعب في القوائم المالية لتشخيص الحالات أو الإجراءات المشبوهة في وقت مبكر، حيث يقوم المحاسب القضائي بتحليل القوائم المالية باستخدام تحليل النسب وأساليب أخرى لتقدير التحريف المحتمل في البيانات إضافة إلى الإجراءات والطرق التي تضمن سلامة المستندات والسجلات.
2. قدرة المحاسبة القضائية في تقديم مقترحات للإدارة وللرقابة الداخلية لتقليل عمليات التلاعب في القوائم المالية أو منعها.
3. المعلومات المجهزة من قبل المحاسبة القضائية يمكن أن تكون الأكثر فاعلية في بلورة القناعات، لأنها يمكن أن تتكفل بتوفير متطلبات المحاكم عند عدم الثقة بالمعلومات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

سادساً: أساليب المحاسبة القضائية وإجراءاتها

تناولت الدراسات أساليب المراقبة المتاحة للمحاسبين القضائيين وذلك في بيئة المبادرة بالمراقبة، ويكمن الهدف من هذه الأساليب التتبعية في تسهيل تتبع الأخطاء المقصودة وغير المقصودة في كل من إجمالي الدخل والإنفاق أو في حساب الأرباح والخسائر. حيث يعمل التتبع المبكر على تقليل الخسائر وكذلك اقتراح وسائل تحجيم إضافية عندما يتطلب ذلك. ويمكن من خلال الارتباط بتتبع الأخطاء أو الانحرافات في الأرقام الواردة وذلك في حالة تواجد عدد كبير من وحدات التدقيق (أقسام في شركات أو شركات استغلال العلامة التجارية) وسلسلة من إجمالي الدخل أو الإنفاق عند وجود معيار للمقارنة. وتتضمن الأمثلة التي تمت الإشارة إليها تقرير مسؤولي الشركات الذي يدار بحق الامتياز (حق استخدام العلامة التجارية)، حساب الكهرباء ونتائج الانتخابات، وباستخدام تحليل السلاسل الزمنية يمكن للمحاسب القضائي أن يكتسب رؤى جديدة خاصة بفهمه للدخل والمصروفات وكذلك الخسائر التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار (المتوقعة)، وكذلك التنبؤ بقيمة الحسابات لفترات مستقبلية، ثم بعد ذلك يمكن مقارنة النتائج الفعلية لوحدات التدقيق المختلفة بما تم التنبؤ بها، ثم محاولة التوصل للفروق الدالة على ذلك. كما تناولت هذه الدراسة إمكانية إجراء اختبارات الاستفهام عن البيانات على أساس تحفزي. وتكون هذه الاختبارات مناسبة للبيانات الانتقالية (المرحلية) والتي توجد بها قابلية عالية لوجود الانحرافات، وقد

يحدث هذا عندما يكون نظام التحكم قابلاً للانحراف، وقد يرجع ذلك لاعتماده على تقارير من طرف ثالث (مثل دعاوى الضمان لمصنع سيارات أو تقارير المبيعات الخاصة بشركة تدار بنظام حق استخدام العلامة التجارية) أو (عندما تكون أساليب التحكم أقل جودة بشكل متعمد وذلك لصالح خدمة العملاء مثل مردودات المبيعات لمنفذ توزيع قطاعي)، ويمكن كذلك القيام بأساليب الاستفهام عن البيانات بعد اكتشاف وجود تحايل بالفعل وكذلك عندما يرغب المحاسب القضائي في التوصل لدلائل إضافية للانحرافات التي يبحث عنها. [19]

ويرى أحمد ان أساليب المحاسبة القضائية تكمن في الآتي : [20]

1.التدقيق التقاضي : وهو الذي يهدف إلى إجراء التحريات اللازمة على المناطق أو الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود غش بها أو عدم وجوده بها، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك، وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية.

2.التدقيق البعدي : ويهدف إلى الفحص من عدة مظاهر وهي تتضمن ما يلي:

أ- التدقيق التشريعي: ويقوم ذلك التدقيق بدراسة الرقابة الداخلية وتقييمها، والتأكد من حماية الموجودات والموارد المكلفة.

ب-الالتزام المنظم: ويستخدم ذلك في حالة التدقيق الحكومي حيث يتم التأكد من مدى التزام الوحدة بالقوانين والأحكام والتشريعات عند صرف وإثبات المدفوعات الحكومية.

ج-الأداة التشخيصية: وهي تستخدم لإجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، وتركيز على فحص المناطق المستهدفة.

ويرى البعض ان هناك مجموعة من إجراءات معينة تتبعها المحاسبة القضائية لوضع أساليبها موضع التنفيذ وتتمثل هذه الإجراءات فيما يأتي: [21]

1-حالة ما إذا كانت الدعوى القضائية ممثلة في نزاع بين طرفين على الجوانب المحاسبية:

- يتم رفع قضية أو دعوى أمام القضاء لدراسة موضوع النزاع.
- يحيل القضاء (المحكمة) القضية إلى مكتب الخبراء بوزارة العدل لدراسة الموضوع بكافة الجوانب وإبداء الرأي المحاسبي.
- يقوم الخبير(محاسب قضائي) بالاطلاع على ملف القضية واستدعاء الخصوم لعرض وجهات النظر وتقديم المستندات المؤيدة وإعداد مذكرة للدفاع.

• يقوم الخبير بدراسة موضوع النزاع وتجهيز ما يلزم من تقارير ومستندات وأدلة وإرسالها للقضاء (المحكمة) ولا يقوم الخبير باتخاذ قرار بل يترك ذلك للقضاء.

• تقدم التقارير والمستندات والأدلة للقضاء وبها دراسة وفحص فني لموضوع النزاع مع عرض وجهات نظر الخصوم في ضوء الاستشارات القانونية والخبرة المحاسبية ويتضمن التقرير قول هذا ما رأيناه وللمحكمة الرأي.

2-حالة ما إذا كانت الدعوى القضائية ممثلة في نزاع بين طرفين أمام القضاء كما هو في حالة التهرب الضريبي:

- يتم رفع الدعوى القضائية إلى المدعي العام الذي يقوم بدوره بالتحقيق وإحالة موضوع النزاع إلى لجنة للفحص يتم تشكيلها من العاملين بمصلحة الضرائب لدراسة الموضوع من الناحية الفنية.
- تقوم لجنة الفحص بعد حلف اليمين باستدعاء الممول وأخذ أقواله والاطلاع على الدفاتر والمستندات وإعداد التقرير وإرساله إلى المدعي العام.

بعدها يقوم المدعي العام باستدعاء اللجنة لمناقشة تقريرها معهم واتخاذ القرار إما بالحفظ أو بإحالة الموضوع إلى القضاء وقد يحدث أحياناً أن يتخذ القاضي حكماً نهائياً .

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية واسس عرضها**أولاً: مفهوم وأنواع القوائم المالية**

القوائم المالية هي عبارة عن النتائج التي يتم التوصل إليها من النظام المحاسبي وتمثل التقارير التي يتم إعدادها إلى الأطراف المهتمة بنشاط الشركة والتي تشمل على المالكين والدائنين والمستثمرين والهيئات الحكومية كدائرة الضرائب ودائرة مراقبة الشركات وكذلك المؤسسات المالية المقرضة وغيرهم. وتتكون القوائم المالية بموجب المعايير المحاسبية وفق الآتي:

- أ- **قائمة المركز المالي:** تظهر قائمة المركز المالي الحالة المالية لشركة في وقت معين، إن البيانات هي ملخص لما تملكه الشركة (من موجودات) ولما هو عليها للخارج (المطلوبات) وللمالكين الداخليين (الحصص الرأسمالية لحصة الأسهم)، ومن خلال التعريف يتبين لنا أن أرصدة الحساب في قائمة المركز المالي يجب أن تتوازن . [22]
- ب- **قائمة الدخل:** إن قائمة الدخل هي القائمة التي تعمل على تلخيص جميع العمليات التي تمت في الشركة خلال الفترة المالية، ومن ثم تحدد نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة، لذلك فهي بمثابة المؤشر الذي يمكن من خلاله تحديد ما إذا كانت الشركة قادرة على تحديد أهم الأهداف الا وهو تحقيق الربح، [23]
- ج- **قائمة التدفق النقدي:** تقوم هذه القائمة بتوضيح التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة وذلك من الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.
- د- **قائمة الأرباح المحتجزة:** وهذه القائمة تقوم بتلخيص التغيرات في حقوق الملكية عن فترة زمنية معينة. [24]

ثانياً: عناصر القوائم المالية

تشكل عناصر القوائم المالية بالإضافة إلى الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية المستوى الثاني في الإطار المفاهيمي للمحاسبة وتتمثل بالآتي: [25]

- أ- **الموجودات:** موارد الشركة التي حصلت عليها وتمثل المنافع الاقتصادية محتملة الوقوع في المستقبل وقد تكون مملوكة للشركة أو تسيطر عليها وهذه المنافع حصلت نتيجة أحداث وعمليات تبادلية تمت في الزمن الماضي. وتمثل الموجودات أشياء عينية كالأراضي والمخزون وغيرها أو أشياء غير ملموسة كالشهرة وحقوق الاختراع والامتياز وغيرها.
- ب- **المطلوبات:** تقليدياً تنقسم المطلوبات إلى مطلوبات قصيرة الأجل ومطلوبات طويلة الأجل وأرصدة دائنة أخرى.
- ج- **الإيرادات:** هي تدفقات نقدية داخلة إلى الشركة وناتجة عن زيادة في موجودات الشركة أو نقصان في المطلوبات (تسديد المطلوبات) أو الاثنين معاً والتي تنشأ خلال الدورة المحاسبية نتيجة الأنشطة الرئيسية المستمرة والمعتادة للشركة .
- د- **المصروفات:** عبارة عن انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة كالمصروفات الإدارية أو التمويلية أو التسويقية.
- هـ- **المكاسب:** هي زيادات في حقوق الملكية (صافي الموجودات) نتيجة صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو استثمارات الملاك.
- و- **الخسائر:** هي انخفاض في حقوق الملكية (صافي الموجودات) من صفقات طارئة أو عرضية للوحدة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات والتوزيعات على الملاك.

ثالثاً: قياس عناصر القوائم المالية

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل ويتضمن ذلك الخيار أساساً محدداً للقياس، ويستخدم عدد من الأسهم المختلفة للقياس وبدرجات مختلفة في تشكيلات متفاوتة في القوائم المالية. [26]

وعادةً ما يشار إلى تلك الصفات بأسس قياس أو تقييم الموجودات وهذه الصفات أو أسس تقييم الموجودات والمطلوبات هي:

1. التكلفة التاريخية: وتعني إثبات الموجود بتكلفته عند شرائه وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته، وتعدّ التكلفة التاريخية الأسلوب الوحيد الذي يتم استخدامه استخداماً عاماً ويتمتع بالقبول العام، ويتم قياس التكلفة التاريخية بسعر شراء الموجود إضافةً إلى المصروفات التي تتفق عليه حتى يصبح جاهزاً للاستخدام المقصود.
2. التكلفة الجارية: وتعني إثبات العنصر بتكلفته عند التقرير عنه من خلال القوائم المالية، أي بالسعر الجاري للبند في تاريخ إعداد القوائم المالية. [27]
3. القيمة القابلة للتحقق: ويسمى سعر البيع، وتسجل الموجودات بالمبلغ النقدي أو ما يعادله والذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الموجود بطريقة منظمة، كذلك تسجل المطلوبات بالمبلغ النقدي غير المخصوم أو ما يعادله، أي بقيم سداد الدين والتي من المتوقع أن تدفع لسداد المطلوب ضمن السياق العادي للنشاط.
4. القيمة الحالية: القيمة الحالية (المخصومة بسعر فائدة معين) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الموجود. [28]

وتتجه الممارسة العملية إلى التركيز على مدخل التكلفة التاريخية التي يؤيدها الكثير من المحاسبين في العالم نظراً لمزايا هذا المدخل من حيث الموضوعية. وقد اعتمدت معايير المحاسبة الدولية أيضاً على مدخل التكلفة التاريخية من حيث المبدأ إلا أنها عرضت معالجات بديلة يمكن استخدامها بالإضافة إلى إصدار بعض المعايير التي تعالج مشكلات هذا المدخل في بعض الحالات ولاسيما في تعديل القوائم المالية المعدة بعملة شديدة التضخم ، أو في حالة انخفاض قيمة الموجودات. [29]

رابعاً: الإفصاح في القوائم المالية

عرف الإفصاح المحاسبي بأنه "تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد". وتزداد أهمية الإفصاح بازدياد حاجة الشركات المساهمة إلى التمويل عن طريق أسواق رأس المال وبورصات الأسهم والسندات. فالإفصاح يعد شرطاً أساسياً لتأسيس أسواق مال كفاء وإدارتها، وغالباً ما تشرف على تلك الأسواق هيئات مهنية أو شبه حكومية تلزم شركات متعاملة باتباع القواعد الأساسية التي تحددها المهنة (المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً) (GAAP) واتباع التعليمات الصادرة عن الهيئات الإشرافية، وذلك حتى يكتسب الإفصاح في التقارير المالية المنشورة مصداقية لدى المستخدمين. فضلاً عن ذلك، فإن مدقق الحسابات يجب أن يصادق على عدالة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها لتأكيد موثوقية ذلك الإفصاح. [30]

خامساً: أهداف القوائم المالية

أن الهدف الأساسي من القوائم المالية هو إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية مفيدة يحتاج إليها المستخدمون الداخليون والخارجيون لأغراض اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، مع التركيز على فئة المستخدمين ذوي المصالح المباشرة في الشركة وكذلك

المقرضون والعاملون في الشركة ونقاباتهم العمالية. من ناحية ثانية يصعب أن توفر القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الاحتياجات المعلوماتية الخاصة بكل فئة من المستخدمين الخارجين على حدة، غير أن هناك قاسماً مشتركاً يمثل احتياجات عامة لجميع المستخدمين. ونظراً لأن المستثمرين من أفراد أو أشخاص أو مساهمين هم من يتحملون المخاطر المرتبطة بتمويل أنشطة الشركة، فينظر إلى احتياجاتهم المعلوماتية على أنها نموذج يلبي معظم احتياجات المستخدمين الآخرين. [31]

سادساً: محددات القوائم المالية

عند استخدام القوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات يجب على قراء هذه القوائم أن يلاحظوا المحددات المتعلقة بهذه القوائم فهي تعكس أساساً تاريخياً ماضياً بينما تتعلق معظم هذه القرارات بالمستقبل وإن الماضي هنا هو المرشد للمستقبل. وفيما يأتي الأسباب التي تنشئ بعض المحددات في القوائم المالية: [32]

1. الحاجة إلى إجراء تقديرات للأرقام الواردة في القوائم المالية كما هو الحال عند احتساب المخصصات وغيرها.
2. لا تبين الظروف الخارجية المحيطة بالشركة وكفاءة الإدارة والمستويات المهنية والعلمية للعاملين لذلك لا تهتم بالأحداث والمعاملات غير المالية.
3. إنها محددة بحدود الفرضيات والمبادئ التي تبنى عليها مما يجعل الكثير من القيم الظاهرة فيها غير مطابقة مع الواقع.
4. الدقة والموضوعية في الإثبات قد تكون على حساب دقة وموضوعية القياس المحاسبي حيث تتغير الأسعار في الوقت الذي لا تزال فيه الشركة تحتفظ بالموجودات والمطلوبات على أساس التكلفة التاريخية.
5. إنها تحتاج إلى لغة خاصة للتفاهم لما تحتويه من مصطلحات وما تقوم عليه من فروض ومبادئ.

سابعاً: الاعتبارات العامة المستخدمة كأساس لإعداد القوائم المالية

نص المعيار المحاسبي الدولي " رقم 1 عرض القوائم المالية " على عدة نقاط يجب الانطلاق منها في إعداد القوائم المالية ، ونعرض فيما يأتي أهمها : [33]

1. يجب أن تعرض القوائم المالية المركز والأداء الماليين والتدفقات النقدية للشركة بما يحقق العدالة في العرض.
2. الإفصاح عما إذا كانت القوائم المالية تتسجم مع ما تفرضه معايير المحاسبة الدولية.
3. الإفصاح عن أية مخالفة لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية وعرض الأثر المالي لذلك.
4. اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها بما ينسجم مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.
5. يجب عرض كل بند مادي بشكل منفصل في القوائم المالية وتجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات طبيعة أو وظيفة مشابهة.
6. الإفصاح عن المعلومات المقارنة.
7. تحديد كل مكونات القوائم المالية بشكل واضح وعرض المعلومات الآتية بشكل واضح وصحيح:
 - أ- اسم الشركة صاحبة القوائم.
 - ب- توضيح عائدة القوائم للشركة الفردية أو لمجموعة من الشركات.
 - ج- تاريخ القائمة أو الفترة التي تغطيها.
 - د- العملة المستخدمة في القائمة.

المبحث الثالث: علاقة المحاسبة القضائية بمصادقية القوائم المالية

بناءً على الانهيارات المالية التي تعرضت لها بعض الشركات العملاقة مثل شركة أنرون للطاقة والتي قدرت خسائرها بأكثر من مائة مليار دولار أمريكي والتي اعترفت فيها الشركة بالقيام بعمليات الاحتيال والتلاعب في قوائمها المالية بعدة طرق من التلاعب والاحتيال التي تعد أكثر الجرائم المالية انتشاراً وأيسرها حدوثاً وتكراراً، لذلك فرضت حالات التلاعب في القوائم المالية الحاجة إلى تحقيق عميق ومنتشدد بخصوص حالات المخالفات المالية في مجال تقديم التقارير المالية، نتيجةً لذلك قامت المؤسسات الرقابية والقضاء والمنظمات المهنية ذات العلاقة بوضع خطط وأهداف للحد من هذه الظاهرة قبل أن تصبح المسألة خارج نطاق السيطرة. : [34]

ونتيجة للجهود المبذولة في عدة مجالات أهمها القانونية تم تشريع قانون (Sarbanes-Oxley(SOX) المشهور لغرض زيادة الثقة وتصحيح المعلومات المالية التي تقلل دورها من إمكانية ظهور حالات التلاعب والغش المالي، وتعزيزاً لهذا القانون فقد تم وضع هيئات أو إدارات تنظيمية داخل الشركات وظهور مهنة جديدة هي المحاسبة القضائية، يسمى المختص فيها بالمحاسب القضائي الذي يعمل مع فريقه بأسلوبين لتحديد الإجراءات اللازمة، الأول سرّي بتكليف من حملة الأسهم (المالكين) أو من قبل جهة رقابية أو قضائية أو أي جهة أخرى يهّمها أمر الشركة، ففي هذا الأسلوب يعمل المحاسب القضائي مع فريقه بالتركيز على ثلاث مجاميع، المجموعة الأولى ترتبط بحالة عدم الدقة في القواعد والمبادئ والسياسات المحاسبية، فضلاً عن القوانين المتعلقة بإنجاز العمليات التجارية والمالية أو ما يسمى "بصفقات اللحظة الأخيرة" التي تؤثر تأثيراً كبيراً في نتائج النشاط في العمليات. المجموعة الثانية تتمثل بالصفقات التجارية غير الاعتيادية مع عدة مؤسسات، على سبيل المثال وليس الحصر عملية زيادة الدخل عن طريق البيع الذي لا يليه إرسال سلعة حقيقية. المجموعة الثالثة تتضمن أعمالاً غير اعتيادية مثل: رفض الإدارة لتمكين الوصول إلى السجلات أو العاملين أو الشركاء التجاريين أو أي شخص آخر يمكنه تقديم دليل حول قضية أو نشاط محل شك أو شكاوى المدراء حول عمل المدققين، أو إكراه أعضاء فريق التدقيق ووضع معوقات رسمية وغير رسمية أمام المدققين لمنعهم من التواصل الكفاء مع لجنة التدقيق أو هيئة المدراء. وفي النهاية يقوم المحاسب القضائي بتقديم تقريره إلى الجهات التي كلفته بالعمل مع أدلة إثبات حقيقية متعددة المصادر لترشيد القرار بحق الجهة محل التحقيق أو المراقبة، أما أسلوب العمل الثاني لتحديد الإجراءات فيكون علنياً بمعرفة حملة الأسهم (المالكين) والإدارة، إذ يعمل المحاسب القضائي بالتعاون أو التقارب بين كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ولجنة التدقيق فالمعلومات التي يتم الحصول عليها من المدقق الداخلي تمكن المحاسب القضائي من زيادة كفاءة التحقيق. والأهمية النسبية للمحاسب القضائي للأنشطة تكمن في البصيرة التي يمكن للمدقق الخارجي منحها عن مدى الخطورة في بعض الصفقات التجارية والتوثيق الخاص بها، فضلاً عن أنظمة السيطرة الداخلية والمعلومات المحاسبية والموظفين. وأخيراً يمكن القول إنّ إدارة الشركة والتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق تمثل جبهة الدفاع الأولى ضد عمليات التزوير والتلاعب في القوائم المالية، فضلاً عن الجرائم المالية أو الاقتصادية. أما التدقيق الخارجي والتحقيقات التي يقوم بها المحاسبون القضائيون باستخدام خبرتهم ومهارتهم المحترفة في مجال المحاسبة والتدقيق والقانون والتحقيق كلها تمثل خط الدفاع الثاني ضد هذه العمليات. [35]

إلى جانب الدراسات المتعددة قامت المنظمات المهنية بإصدار مجموعة من النشرات المهنية بخصوص مسؤولية التدقيق عن اكتشاف الخطأ والتلاعب. وهذه النشرات هي نشرة معايير التدقيق رقم (82) ورقم (99) (SAS) لعام 2002 حول تدقيق التلاعب في القوائم المالية والصادر عن مجلس معايير التدقيق من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، حيث طالب معيار التدقيق الأمريكي الرقم (82) من مراقب الحسابات ضرورة إدراكه لخصائص التلاعب

والغش ولعوامل الخطر التي يمكن أن يستخدمها المدقق ويراعيها لتقدير احتمال وجود غش في القوائم المالية وسرقة الموجودات وتشمل عوامل الخطر الإشارات التحضيرية باحتمال وجود غش في القوائم المالية . [36]

والتلاعب الناتج عن بيانات مضللة ناشئة عن اختلاس الموجودات، أما المعيار (99) (SAS) فكانت تفاصيله كالتالي:

[37]

1. وصف التلاعب والاحتياال ومميزاتهم وعلاقتهم بالقوائم المالية المدققة.
 2. طبيعة وأسلوب الاتصال بين المدقق وإدارة الشركة قيد التدقيق.
 3. مدى أهمية ممارسة الشك المهني عند التدقيق.
 4. الحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على الإبلاغ غير الصحيح في التقارير المالية بقصد التلاعب والاحتياال.
 5. أهمية التواصل بين فريق التدقيق حول أخطار الإبلاغ غير الصحيح في القوائم المالية بقصد التلاعب والاحتياال.
 6. التعرف على مواقع الخطورة الناتجة من الإبلاغ غير الصحيح في القوائم المالية بقصد التلاعب والاحتياال.
 7. عرض الإجراءات الواجب القيام بها من قبل المدقق في حالة اكتشافه التلاعب والاحتياال.
 8. تخمين القرائن والدلائل التي من شأنها أن تؤكد حكم المدقق.
- ويرى الباحثان أن رفع الدعى القضائية بسبب التلاعب لا يعني توجيه تهمة التلاعب بصفة مطلقة إلى المدقق واتهامه بالتواطؤ مع الجهة الخاضعة للتدقيق وتلفيق نتائج الأعمال والمركز المالي، فقد تكون هناك خطة مدروسة تمت بمستوى عالٍ من الدهاء وبالشكل الذي لا يثير أي شكوك حول وجود التلاعب.
- وبناءً على ما سبق تضمن المعياران (82) (99) (SAS) توجهاً إجرائياً موسعاً حول التعامل مع التلاعب والاحتياال عند تدقيق القوائم المالية فضلاً عن مسؤولية المدقق تجاه عملية التدقيق والتأكد من عدم احتواء القوائم المالية لأي معلومات مضللة. كما إن المعيار NO82 كان بعنوان " اعتبارات التلاعب والغش عند تدقيق القوائم المالية" ولكن بسبب مشكلة انهيار شركات كبرى في الولايات المتحدة الأمريكية مثل WorldCom و Enron ، ونتيجة لحالات ذكية جداً من التلاعب والغش فقد رأى المجلس إصدار معيار جديد وهو المعيار NO99 لتعزيز المعيار القديم من ناحية الأساليب والإجراءات ومسؤوليات المدقق.

اي ان للمحاسبة القضائية دور في القيام بعملية التحقيق حول نزاعات مالية أو تجارية بين الشركات، فمهمة المحاسب القضائي هنا تكمن من خلال التأكد من صحة الادعاءات أمام المحكمة والسعي للحصول على أدلة إثبات تؤيد صحة الإدعاء أو تفندها من خلال الاعتماد على أساليب التقصي في جمع المعلومات المالية أو الخاصة بالقضية محل النزاع التي تعدّ هذه من أدلة الإثبات المالية أو التجارية، والمحاسب القضائي يكون هنا شاهداً خبيراً أمام المحكمة مكلفاً بتقديم هذه الأدلة والبراهين للمحكمة، وتكون عملية تكليفه إما من قبل المحكمة نفسها أو بالاتفاق مع أطراف النزاع، إذ لا يحق لأي طرف بعد ذلك الطعن بشهادته أمام المحكمة. [38]

ويرى البعض أن المنازعات التجارية يمكن أن تكون بين منظمين داخليتين أو بين منظمات مختلفة على نطاق دولي وكذلك فإن التحكيم والتقاضي في المنظمات التجارية على المستويين يتم الفض أو التسوية بين الطرفين أمام محكمة داخلية في الحالة الأولى أو في محكمة دولية في الحالة الثانية، فإن دور المحاسب القضائي لا يكون مغلقاً على الطابع المحلي وإنما يمكن الاستعانة به في المحكمة الدولية كشاهد خبير لتسهيل التعقيدات المحاسبية أمام المحكمة الدولية. وكما ذكرت منظمة التجارة الدولية فإن فض المنازعات التجارية بين المنظمات العالمية في ظل العولمة وانتشار منظمات الأعمال متعددة الجنسيات يكون سبباً هاماً في زيادة الدخل القومي والحفاظ على هياكل الاقتصاد على المستوى الجزئي والكلي، خير مثال على ذلك ما تتداوله سوق الأسهم عن بيع شركة أوراسكوم تيليكوم لأسهمها لصالح شركة فرنسية نتيجة نزاع كان

قائماً بين الشركتين مما استدعى تدخل القضاء وتسوية النزاع مما أدى إلى الوصول لحكم بيع شركة أوراسكوم أسهمها للشركة الفرنسية لفض النزاع القائم، مما أدى ذلك إلى تدخل السياسات العليا للدوليتين لما يترتب على ذلك من تغير في الهيكل الاقتصادي للدولتين مما يؤثر في الاقتصاد القومي. [39]

المبحث الرابع : الجانِب التطبيقِي

يتناول هذا المحور تحليلاً لدراسة حالة اختلاس وقعت لإحدى الشركات في القطاع الخاص في إقليم كوردستان ، وكذلك إثبات فرضية البحث ووفق الآتي:

أولاً: نبذة تاريخية عن شركة (س) التجارية (تجارة عامة):

أسست شركة (س) عام 2005 م، وهي مسجلة كشركة تجارية عامة مركزها الرئيس في محافظة السليمانية، ولديها (7) فروع في بعض المحافظات الأخرى، كما تأسست هذه الشركة من قبل شريكين في تاريخ 2005/1/8 برأس مال مصرح به مقداره 243 000 دولار، وحسب القرار الإداري المرقم (151) للوزارة نفسها تمت زيادة رأس مال الشركة إلى (12 867 000) دولار، واستناداً إلى قرار وزارة المالية والاقتصادية في 2004/11/15، وصادق المدير العام للتجارة على عقد الشركة المذكورة في التأريخ المثبت أعلاه حسب القانون المرقم (21) للشركات لسنة 1997م.

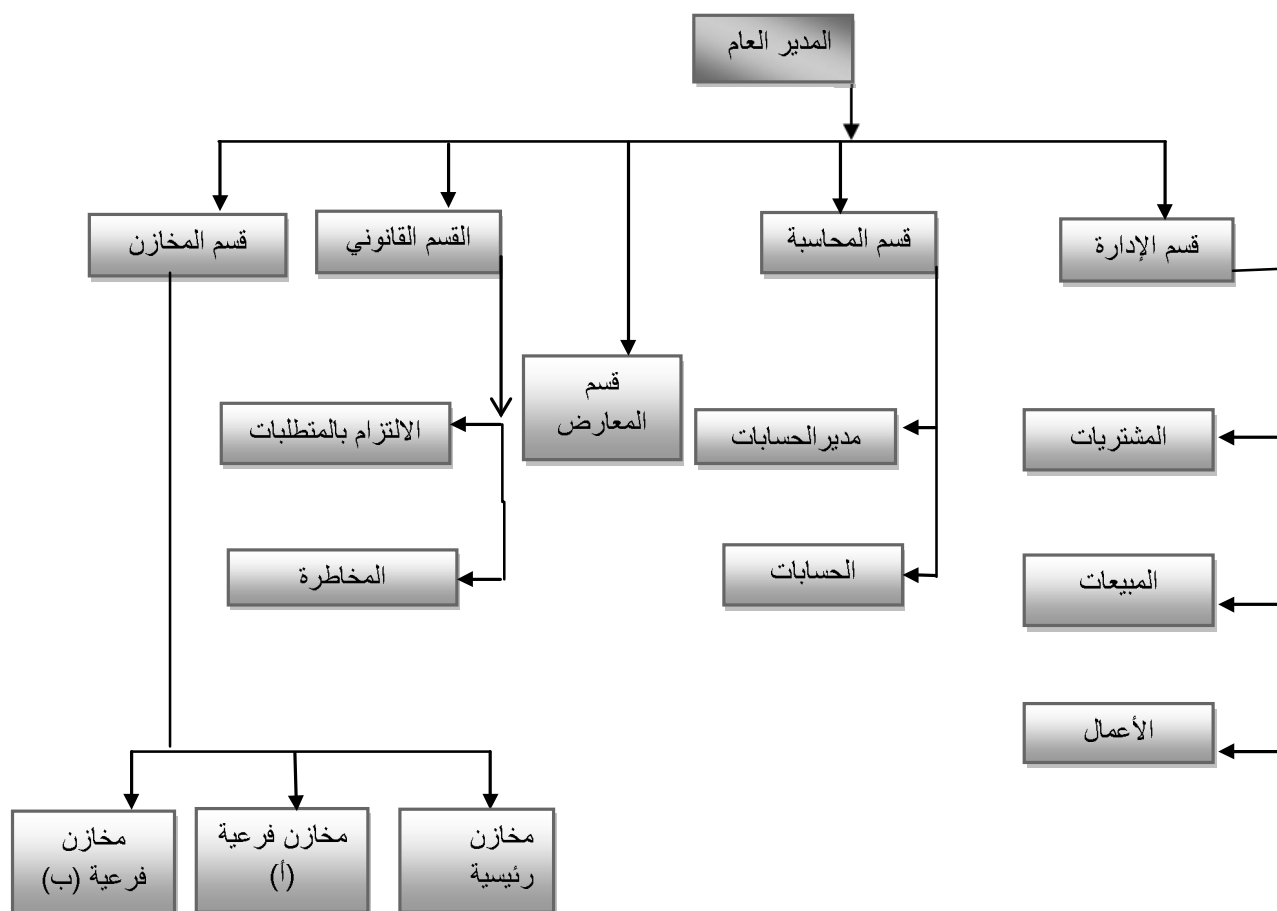
1. النظام المحاسبي في الشركة:

يطبق نظام المحاسبة المالية في شركة (س) للتجارة العامة ، وبذلك فإن القوائم المالية المتمثلة بقائمة الدخل و قائمة المركز المالي وقائمة الأرباح المحتجزة وقائمة التدفقات النقدية أعدت وفق هذا النظام، وسوف يعتمد الباحثان على قائمتي الدخل والمركز المالي لغرض إظهار تأثير عملية الاختلاس في هذه القوائم.

2. الهيكل التنظيمي لشركة (س) للتجارة العامة:

يعد الهيكل التنظيمي إطاراً يوجه سلوك مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات والحجر الأساس لأية شركة من حيث توزيع الصلاحيات وتحديد المسؤوليات بين منتسبي تلك الشركة، والغرض منه تحقيق أهداف الإدارات الفرعية ومن ثم الوصول إلى تحقيق أهداف الشركة ككل، كذلك يوفر الهيكل التنظيمي للإدارة العليا فرصة فرض الرقابة الإدارية على الأقسام المختلفة وعلى تدفق مجرى البيانات المالية بين هذه الأقسام، وعلى مستخدمي القوائم المالية الأخذ في الحسبان الهيكل التنظيمي ودراسته عند قراءة القوائم المالية و متابعتها، وفيما يأتي الهيكل التنظيمي لشركة (س) للتجارة العامة.

الهيكل التنظيمي لشركة (س)



المصدر: (إعداد الباحثان بالاعتماد على الزيارات الميدانية للشركة)

ثانياً: الاختلاس والتلاعب في القوائم المالية وكيفية اكتشافها

إن ملكية الشركة تعود لشخصين ، أحد الشريكين أخذ على عاتقه إدارة الشركة وأخذ يعمل كمدير لأحد الفروع الرئيسية للشركة وفرع ثانوي تابع للفرع الرئيسي بحكم الموقع الجغرافي للفرع الثانوي، حيث اتفق هذا المدير مع مدير الحسابات على الاختلاس عن طريق التلاعب في قائمة الرواتب ولزيادة التوضيح ندرج قائمة الرواتب وقائمة الدخل قبل الاختلاس وبعده .

جدول (1) قائمة الراتب الشهري لشركة (س) للفرع الرئيسي وأحدى الفروع الثانوية لسنة 2013 قبل عملية الاختلاس (المبالغ بالدولار الأمريكي)

الراتب النهائي	الاستقطاعات	المكافآت	الوقت الإضافي	الحوافز	الراتب الأساسي	عنوان الوظيفة	تاريخ المباشرة	الموالية	اسم الموظف	ت
2500	500	0	0	0	3000	المدير	2005/8/12	1965	A	1
1470	500	100	120	50	1700	مدير الأوفيس	2005/9/22	1972	B	2
1890	500	100	240	50	2000	مدير الحسابات	2005/8/15	1979	C	3
2450	500	100	300	50	2500	مدير المبيعات	2005/10/10	1982	D	4
1520	500	100	70	50	1800	مدير المشتريات	2006/1/20	1976	E	5
1670	500	100	420	50	1600	مسؤول المخازن	2005/10/15	1975	F	6
900	500	100	50	50	1200	موظف الحسابات	2007/6/25	1983	G	7
900	500	100	50	50	1200	موظف الحسابات	2007/7/15	1980	H	8
525	500	100	75	0	850	موظف التسويق	2007/10/9	1979	I	9
525	500	100	75	0	850	موظف التسويق	2007/10/15	1975	J	10
525	500	100	75	0	850	موظف التسويق	2007/10/15	1976	K	11
1250	500	100	100	50	1500	موظف المبيعات	2005/9/20	1980	L	12
1250	500	100	100	50	1500	موظف المبيعات	2005/9/25	1983	M	13
1250	500	100	100	50	1500	موظف المبيعات	2006/3/2	1981	N	14
690	100	100	40	50	600	عامل	2005/9/20	1983	O	15
690	100	100	40	50	600	عامل	2005/9/15	1977	P	16
690	100	100	40	50	600	عامل	2005/9/15	1978	Q	17
690	100	100	40	50	600	عامل	2005/6/18	1981	R	18
680	100	100	30	50	600	حرس	2005/9/1	1965	S	19
680	100	100	30	50	600	حرس	2005/9/5	1969	T	20
680	100	100	30	50	600	حرس	2006/6/7	1970	U	21
850	100	100	50	50	750	سكرتير	2005/9/5	1963	V	22
850	100	100	50	50	750	سكرتيرة	2009/9/8	1982	W	23
640	100	100	40	50	550	موظف بريد	2005/9/5	1980	X	24
800	100	100	0	50	750	موظف الصيانة	2009/9/6	1975	Y	25
600	100	100	50	50	500	فهرجي	2009/10/1	1984	Z	26
600	100	100	50	50	500	فهرجي	2009/11/18	1980	AA	27
800	100	100	50	50	700	كاتب	2011/6/25	1973	BB	28
28565	8400	2700	2315	1200	30750	المجموع النهائي				

المصدر : يتصرف من الباحثان من قائمة الرواتب الشهرية لشركة (س) .

جدول (2) قائمة الراتب الشهري لشركة (س) لفرع الرئيسي وأحدى الفروع الثانوية لسنة 2013 بعد عملية الاختلاس (المبالغ بالدولار الأمريكي)

الراتب النهائي	الاستقطاعات	المكافآت	الوقت الإضافي	الحوافز	الراتب الأساسي	عنوان الوظيفة	تاريخ المباشرة	الموالب	اسم الموظف	ت
2500	500	0	0	0	3000	المدير	2005/8/12	1965	A	1
1470	500	100	120	50	1700	مدير الأوقيس	2005/9/22	1972	B	2
1470	500	100	120	50	1700	مدير الأوقيس	2005/10/25	1974	**C	3
1890	500	100	240	50	2000	مدير الحسابات	2005/8/15	1979	D	4
2450	500	100	300	50	2500	مدير المبيعات	2005/10/10	1982	E	5
1520	500	100	70	50	1800	مدير المشتريات	2006/1/20	1976	F	6
1670	500	100	420	50	1600	مسؤول المخازن	2005/10/15	1975	G	7
1670	500	100	420	50	1600	مسؤول المخازن	2006/9/16	1978	**H	8
900	500	100	50	50	1200	موظف الحسابات	2007/6/25	1983	I	9
900	500	100	50	50	1200	موظف الحسابات	2007/7/15	1980	J	10
900	500	100	50	50	1200	موظف الحسابات	15	1984	**K	11
525	500	100	75	0	850	موظف التسويق	2007/10/9	1979	L	12
525	500	100	75	0	850	موظف التسويق	2007/10/15	1975	M	13
525	500	100	75	0	850	موظف التسويق	2007/10/15	1976	N	14
1250	500	100	100	50	1500	موظف المبيعات	2005/9/20	1980	O	15
1250	500	100	100	50	1500	موظف المبيعات	2005/9/25	1983	P	16
1250	500	100	100	50	1500	موظف المبيعات	2006/3/2	1981	Q	17
690	100	100	40	50	600	عامل	2005/9/20	1983	R	18
690	100	100	40	50	600	عامل	2005/9/15	1977	S	19
690	100	100	40	50	600	عامل	2005/9/15	1978	T	20
690	100	100	40	50	600	عامل	2005/6/18	1981	U	21
680	100	100	30	50	600	حرس	2005/9/1	1965	V	22
680	100	100	30	50	600	حرس	2005/9/5	1969	W	23
680	100	100	30	50	600	حرس	2006/6/7	1970	X	24
680	100	100	30	50	600	حرس		1975	**Y	25
850	100	100	50	50	750	سكرتير	2005/9/5	1963	Z	26
850	100	100	50	50	750	سكرتير	2008/4/8	1983	**AA	27
850	100	100	50	50	750	سكرتيرة	2009/9/8	1982	BB	28
640	100	100	40	50	550	موظف بريد	2005/9/5	1980	CC	29
800	100	100	0	50	750	موظف الصيانة	2009/9/6	1975	DD	30
600	100	100	50	50	500	فهرجي	2009/10/1	1984	EE	31
600	100	100	50	50	500	فهرجي	2009/11/18	1980	FF	32
800	100	100	50	50	700	كاتب	2011/6/25	1973	JJ	33
530	100	100	50	50	430	مطلوب	2011/9/15	1980	**HH	34
34665	10200	3300	3035	1500	37030	المجموع النهائي				

المصدر : بتصريف من الباحثان من قائمة الرواتب الشهرية لشركة (س) .

وكان الهدف من هذا العرض هو توضيح عملية الاختلاس عن طريق هذه القوائم ، عند إمعان النظر نرى أن الراتب الشهري الإجمالي قبل عملية الاختلاس (28565) دولار أمريكي أي ما يعادل لـ (342780) دولار أمريكي سنوياً ، أي الراتب الحقيقي السنوي يساوي (342780) ، لكن بعد عملية الاختلاس ظهر الراتب الشهري المبين في الجدول (2) بمبلغ (34665) دولار أمريكي، أي المبلغ الذي تم اختلاسه شهرياً يساوي الراتب بعد عملية الاختلاس مطروحاً منه الراتب قبل عملة الاختلاس و الذي قيمته تساوي (34665-28565=6100) ولسنة يساوي (73200) دولار وهذا المبلغ يعادل تقريباً 20% من الراتب السنوي لموظفي الشركة ، وبدون شك هذا المبلغ الذي يؤثر في صافي ربح الشركة و يخفضه.

بداية عملية الاختلاس في شركة (س):

كما ذكرنا سالفاً أحد الشركاء الذي أخذ على عاتقه إدارة الشركة وكان الراتب الشهري للمدير (2500) ، وقد اتفق هذا المدير مع مدير الحسابات الذي كان تربطه علاقات قرابة معه على الاختلاس والجدير بالذكر إن مدير الحسابات المختلس قد تم تعيينه بتاريخ (25 / 6 / 2007) وإن الاتفاق على القيام بعملية الاختلاس قد تم بعد الشهر السادس لسنة (2012) ، وأسلوب عملهم كان بهذه الطريقة .

في البداية يقوم مدير الحسابات بإضافة اسم وهمي إلى قائمة الرواتب والذي هو عبارة عن (** C) بعنوان (مدير مكتب) وإذا نجحت الطريقة أو إذا لم يلاحظ أو يشك أحد في الأمر يقوم مدير الحسابات بإضافة اسم آخر إلى قائمة الرواتب وهكذا يقوم بتكرار العملية إلى نهاية السنة أي لمدة ستة أشهر بمعنى إن عدد الأسماء الوهميين يبلغ ستة أسماء وهمية، وفي سنة (2013) بالكامل استلم مدير الحسابات ومدير الشركة رواتب الأسماء الوهمية ، والباحثان أخذ سنة (2013) كعينة لدراسة الحالة.

أسباب نجاح عملية الاختلاس:

- 1- الثقة المطلقة من قبل الشريك الثاني (Y) بالشريك الأول (X) (مدير الشركة) بسبب الصداقة والعمل الموجود بينهما منذ فترة طويلة.
- 2- قيام مدير الحسابات بتوزيع رواتب الفرع الرئيسي والفرع الثانوي شخصياً.
- 3- عدم وجود حقل (محل الإقامة) في قائمة الرواتب، أي ذكر مكان تواجد الموظفين المقيمين في الفرع الرئيس والفرع الثانوي.
- 4- مدير الشركة كان سنداً لهذه العملية وتربطه علاقات قرابة مع مدير الحسابات.
- 5- انعدام نظام الرقابة الداخلية.
- 6- عدم وجود سجل للملاك أي قسم الذاتية في الشركة.
- 7- عدم قيام المدقق الخارجي بالزيارة الميدانية لهذه الشركة.

عوامل اكتشاف عملية الاختلاس:

- 1- انخفاض ربحية الشركة بدون سبب اقتصادي بارز في السوق في السنة (2012) وانخفاضه أكثر في السنة (2013)
- 2- قيام الشريك (Y) برفع دعوى قضائية ضد الشريك (X).

دور المحاسب القضائي في تحليل القضية أمام المحكمة:

تمكن المحاسب القضائي من تقديم شهادته بصفته شاهد خبير في التقرير الذي قدمه للمحكمة بأسلوب يمكن فهمه من قبل القضاة وغيرهم وتمكن من إقناعهم بمحتوياته والاستنتاجات الصحيحة التي توصل إليها ونال قبول القضاة لكشف الحقيقة وتحقيق الإنصاف بين أطراف القضية، وذلك بسبب الشرح الوافي والكافي وفهمه العميق بالجوانب المحاسبية المتعلقة بالقضية، ووردت في التقرير مصطلحات تدل على الفرق بين تقرير المحاسب القضائي والمدقق الخارجي من خلال التعبير المستخدم، ففي التقرير الذي ينشره المحاسب القضائي يستعمل تعبير " في رأيي " لتعبر عن شخصه كمفرد بخلاف تقرير المدقق الخارجي الذي يذكر عبارة " نحن فحصنا " التي تعبر عن الجمع أي المدقق وشركة التدقيق التي ينتمي إليها، وبالنتيجة يمكن تلخيص المساعدة التي قدمها المحاسب القضائي للمحكمة بالآتي:

- 1-المساعدة في الحصول على الوثائق اللازمة لدعم الاتهامات أو دحضها.
 - 2-استعراض الوثائق ذات الصلة بإعطاء تقييم أولي وتحديد الخسارة الناتجة عن عملية الاختلاس.
 - 3-المساعدة في صياغة الأسئلة المتعلقة بالأدلة المالية وتقديم المساعدة للاستجواب.
 - 4-المساعدة في فهم المسائل المالية المتعلقة بالقضية.
 - 5-استعراض الأضرار والإبلاغ عن كل من نقاط القوة والضعف في المواقف المتخذة.
 - 6-المساعدة في مناقشات التسوية والمفاوضات.
- أما الباحثان فإنه يرى أن مدير الشركة لم يقبض فقط مبلغ (36600) المختلس لأنه في نهاية السنة سيتم توزيع صافي ربح الشركة بينه وبين المالك الآخر للشركة .
- ولزيادة الإيضاح في بيان اثر عملية التزوير سيتم عرض قائمة الدخل قبل وبعد عملية التلاعب او التزوير ووفق الآتي:

كشف (1) قائمة الدخل لشركة (س) التجارية عن السنة المنتهية في 2013/12/31

البيان	قبل عملية التلاعب (المبالغ بالدولار)		بعد عملية التلاعب (المبالغ بالدولار)	
	الجزئي	الكلي	الجزئي	الكلي
صافي المبيعات	21506024		21506024	
الإيرادات الأخرى	صفر		صفر	
مج الإيرادات	21506024		21506024	
تكلفة البضاعة المباعة	(18185866)		(18185866)	
مجم الربح	3320158		3320158	
المصاريف				
م. تسويقية	65095		65095	
م. إدارية	614506		687706	
مج المصاريف	(679601)		(752801)	
صافي الربح	2640557		2567357	
خسائر بيع م.ث	(20936)		(20936)	
صافي الربح قبل الضريبة	2619621		2546421	
م. ضريبة الدخل	(27459)		(26737)	
صافي الدخل قابلة للتوزيع	2592162		2519684	

المصدر : إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات الشركة (س)

إذا قارنا بين الحقلين قبل عملية التلاعب وبعد عملية التلاعب نلاحظ أن صافي الربح في حقل بعد عملية التلاعب أقل من صافي الربح في حقل قبل عملية التلاعب بمبلغ (72478) ، وهذا المبلغ لا يساوي المبلغ المختلس الذي هو عبارة عن (73200) = (342780 - 415980) دولار أمريكي ، والسبب يعود إلى مصاريف الضريبة التي قلت بمبلغ (722) دولار وهذا أيضاً بسبب عملية الاختلاس التي تمت في قائمة الرواتب ، بمعنى أن الاختلاس قد شمل أموال الشركة كشخصية معنوية وشريكه في الاستثمار والحكومة في الوقت نفسه، وقد اتفق مدير الشركة ومدير الحسابات بتوزيع المبلغ المختلس مناصفةً البالغ (36600) لكل منهما .

بالنسبة لمدير الشركة الراتب السنوي يبلغ (30000) دولار والمبلغ الذي أختلسه يساوي (36600) دولار ، أي ان المبلغ الذي أختلسه أكثر من الراتب المستحق له، وحسب التحقيقات التي أجريت معه من قبل الجهة المختصة سُئل لماذا اختلس هذا المبلغ مع أنه له راتب وفير والشركة في السنوات الأخيرة في ربح مستمر أجاب مدير الشركة بأن الراتب الذي استلمه كان قليلاً مقارنةً بالواجبات التي أداها في سبيل نجاح الشركة وازدهارها وفي المقابل كان الشريك الآخر له في الاستثمار يستلم أرباح مثله لأنه أستثمر أمواله في الشركة ولم يَقم بأية أعمال أخرى وهذا ما أشعره بالظلم ورأى أنه من استحقاقاته أخذ المال المختلس . أما الباحثان يريان أن مدير الشركة لم يقبض فقط مبلغ (36600) المختلس لأنه في نهاية السنة سيتم توزيع صافي ربح الشركة بينه وبين المالك الآخر للشركة . هذا وقد حكم على كل من مدير الشركة ومدير الحسابات بالسجن مع إعادة المبالغ المسروقة. من خلال دراسة هذه الحالة ظهرت مجموعة من الاختلافات الأخرى بين المحاسب القضائي والمدقق الخارجي للباحثان وهي:

- 1- المدقق الخارجي يقوم بكشف عملية التلاعب في حالة تكلفه في هذه القضية، بينما المحاسب القضائي يكشف ملابسات القضية ويحللها محاسبياً ويقدم تقريراً إلى المحكمة المختصة.
- 2- من الناحية الاجتماعية المحاسب القضائي لا يحمل تبعات أعماله لأنه يعمل لدى المحكمة أو يتم تكلفه بها لكن إذا قام المدقق الخارجي بهذه العملية فممكن أن يحمل تبعات أعماله كالتهديد مثلاً.
- 3- إذا كان لدى المحكمة المحاسب المختص بالقضية تحت التحقيق يسمى بالمحاسب القضائي أو الخبير القضائي وإذا لم يكن لدى المحكمة المحاسب المختص سيتم توجيه كتاب رسمي إلى نقابة المحاسبين بتكليف مدقق خارجي أو أي محاسب آخر يمتلك خبرة طويلة في العمل المحاسبي لتحديد كمحاسب قضائي ويحمل هذا الشخص اسم وصفة المحاسب القضائي لحين الانتهاء من تحليل القضية المالية محل التحقيق والوصول إلى نتيجة نهائية .
- 4- يوجد ما يسمى بالمحاسب القضائي ولكن ليس لديه أدنى علم بواجباته ومؤهلاته العلمية والواجبات التي يقوم بها على سبيل المثال وليس الحصر لم يحصل على شهادة مراقب الحسابات.

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات

- 1- يوجد اختلاف بين مهارات كل من المحاسب القانوني والمحاسب القضائي ومسؤولياتهما في ضبط التلاعب. كما توجد اختلافات بين أساليب المحاسبة القضائية وإجراءاتها وأساليب التدقيق الخارجي وإجراءاته.
- 2- يجب أن يمتلك المحاسب القضائي مجموعة من المهارات وفهم عميق للمحاسبة والتدقيق ومهارات الاتصال وممارسة أعلى درجات الشك المهني وإجراءات التحريات للحد من التلاعب في القوائم المالية.
- 3- توجد صلة متينة للمحاسبة القضائية بالعديد من الجرائم المالية من خلال الكشف لهذه الجرائم والتصدي ومنها الغش والتلاعب في القوائم المالية ، غسيل الأموال والتهرب الضريبي.

- 4- يجب على المحاسب القضائي أن يكون حاصلاً على العديد من الشهادات المهنية وأن يمارس المهنة بشكل فعلي ومستمر فضلاً عن كونه مبدعاً ومتميزاً وذو ثقة بأدائه وعمله ولديه فضول ومعرفة وتفهم الأمور.
- 5- تنظر المحاسبة القضائية إلى ما وراء البيانات المحاسبية، حيث توفر تحليلاً محاسبياً مناسباً يكون أساسه المناقشة والجدل، كما أنها أكثر عمقاً وأشمل نطاقاً وأكثر ضبطاً من المحاسبة القانونية.
- 6- هناك العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم للتلاعب في القوائم المالية منها التلاعب في البيانات أو المعلومات أو اختلاف الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية.

ثانياً: التوصيات

- 1- ضرورة حضور المحاسب القضائي في اجتماعات مجلس الإدارة والتعليق على القوائم المالية والتقارير المالية في حالات الخلافات والنزاعات القضائية.
- 2- استحداث لجان أو هيئات تحقيقه تجمع بين المحققين القضائيين والمحاسبين القضائيين للتحقيق في القضايا التي تحتوي في طياتها عمليات التلاعب والغش المالي بالتالي تخفيف عبء المحاكم في مثل هذه القضايا.
- 3- العمل على الاستفادة من تجارب بعض الدول فيما يخص إدخال المحاسبة القضائية ضمن المناهج الدراسية الخاصة بأقسام المحاسبة بالجامعات والمعاهد وبالأخص معاهد المحاسبة القانونية لإغنائها من حيث متطلبات تطبيقها وتطويرها لأن الواقع الحالي يشهد افتقاراً شديداً إلى مثل هذا التطبيق.
- 4- الاهتمام بالمحاسبة القضائية وبأعلى مستوى ومن جميع الجهات المعنية كدوائر القضاء ومكاتب التدقيق وهيئات الرقابة وبتشجيع ودعم من الدولة باتجاه تحقيق العدالة المنشودة في القضايا ذات العلاقة.
- 5- لدعم القضية التي يرفعها أمام المحاكم يجب على المحاسب القضائي الالتزام بمعايير التقرير المتمثلة بالتحضير، والدقة، والوضوح، والحيادية، والوقتية. ويجب أن يتضمن التقرير البنود الأساسية للتقرير كاسم مُعد التقرير، والملخص، والغرض، والمنتج، والنتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات التي يجب إتباعها.

المصادر:

1. Singleton & et al. (2006), Fraud Auditing and Forensic Accounting, 3rd Ed., John Wiley & Sons Inc.
2. الكبيسي، عبدالستار عبدالجبار عيدان، "واقع المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء - دراسة ميدانية استطلاعية في الأردن"، عمان، الأردن، 2011.
3. جميل، رافي نزار، "الإطار المفاهيمي للمحاسبة القضائية ومتطلبات في البيئة المالية العراقية"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2012.
4. Mock, T. Z. & Turner, J. L., (2005), Auditor Identification of Fraud Risk Factors and Their Impact on Audit Programs, Blackwell Publishing Ltd, International Journal of Auditing, 9(1).
5. Owojori, A.A., & Asaolu, T. O., (2009), The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World, European Journal of Scientific Research, 29(2)
6. <http://business.lsu.edu/Accounting/fraud/Pages/Fraud-Forensic-Conference.as>
7. Vogt, P., (2003), Forensic Accountants, Available at: http://Finance.master.com/articles/forensic_accounting1.

8. Kasum, A. S. (2009), The relevance of forensic accounting to financial crimes in private and public sectors of third world economies: A study from Nigeria. In Proceedings of the 1st international conference on governance fraud ethics and social responsibility, Available at: SSRN: <http://ssrn.com>.
9. الخالدي، صلاح هادي، "إطار مقترح للمحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي"، أطروحة الدكتوراه، جامعة بغداد - كلية الإدارة والاقتصاد، 2012.
10. حسين، خالد عبدالصبور محمد، "استخدام مبادئ الحوكمة في بناء إطار علمي للمحاسبة القضائية مع دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالاسماعيلية، 2011.
11. Crumbly, D. L., (2003), The Evidentiary Basis of Forensic Accounting, An International Scholarly, Journal of Forensic Accounting.
12. <http://www.aicpa.org/prubs/yofa/mancino.htm>.
13. الجبوري، نصيف جاسم، الخالدي، صلاح هادي محمد، " دور المحاسبة القضائية في اكتشاف العمليات الاحتيال المالي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 19، العدد 70، 2013.
14. نفس المصدر رقم (8) .
15. نفس المصدر رقم (5) .
16. نفس المصدر رقم (10) .
17. Apostolou, Nicholas, & Crumbley L., (2005), Fraud Surveys: Lessons for Forensic Accountants, Journal of Forensic Accounting, vol.
18. Clyde T. S., Manuel, Floyd & Murphy, (2012), Using Benford Analysis to Detect Fraud, Internal Auditing, 27(3).
19. Sanchez ,maria & other , (2004), A Forensic Accountant as expert witness acriminal journal of forensic accounting , Vol.5.
20. أحمد ، خالد محمد على " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي" كلية التجارة، جامعة بني سويف، 2013.
21. نفس المصدر رقم (10) .
22. قياصة ، فراس، " فهم التقارير المالية"، الطبعة الأولى، شعاع للنشر والعلوم، حلب، سوريا، 2006.
23. حنان ، رضوان حلوة واخرون "اسس المحاسبة المالية " دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن 2004 .
24. الشرقاوي، مسعد محمود، " مبادئ المحاسبة المالية" الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
25. بني عطا، حيدر محمد على، "مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة" الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
26. الناعي، محمود السيد ، " الاتجاهات المعاصرة في النظرية المحاسبة"، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، جمهورية مصر العربية، 2007.
27. الجعارات، خالد جمال، " معايير التقارير المالية الدولية"، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
28. القاضي، حسين يوسف، والريشاني، سمير معدي ، " عرض البيانات المالية"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
29. القاضي، حسين، وحمدان، مأمون، " المحاسبة الدولية ومعاييرها"، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

- 30.حنان ، رضوان حلوة " مدخل النظرية المحاسبية " الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن 2009 .
- 31.حنان، رضوان حلوة، والبلداوي، نزار فليح، " مبادئ المحاسبة المالية" الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 32.الحسون، عادل محمد، والقيسي، خالد ياسين، " النظم المحاسبية"، الطبعة الأولى، دار الشؤون الثقافية، بغداد، 1991.
- 33.القاضي، حسين، وحمدان، مأمون، " المحاسبة الدولية ومعاييرها" ، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2008.
34. Michael , D.Akers and Jodi,L. Bellovary,(2006), What is Fraud and who is responsible?, Journal of Forensic Accounting , Vol. VII.
35. نفس المصدر رقم (10) .
36. (WWW.almohasbl.com)
37. Daniel, D. M. (2006), Auditor New Procedures for Detecting Fraud; ED's Proposed Changes Address Fraudulent Financial Statements, Journal of Accountancy, 193(5).
38. Carl , P., (2002) , The Forensic Accountants Role in terrorist Financing , Journal of forensic Accounting , Vol.III.
39. نفس المصدر رقم (10) .