

دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي في السودان

باحث

د. أمجد محمود الوسيطة مجذوب

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على آليات وتقنيات المحاسبة القضائية التي تساعد في اكتشاف حالات الغش والفساد المالي. تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة الدور الذي تقوم به المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي في السودان. سعت الدراسة إلى اختبار الفرضيات الآتية: تنوع تقنيات المحاسبة القضائية يساعد على تطوير الآليات المحاسبية لمكافحة الفساد المالي في السودان، و توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل آليات المحاسبة القضائية ومكافحة الفساد المالي في السودان. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لاختبار الفرضيات وتحليل البيانات اعتمدت الدراسة على البرنامج الإحصائي (spss). توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها إن اكتشاف عمليات الفساد المالي يتطلب استخدام تقنيات حديثة ومتنوعة مثل تقنية التنقيب في البيانات وتقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر وذلك للمساعدة في كشف عمليات الفساد. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير نظم الرقابة المحاسبية في السودان لتشمل تقنيات مثل تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر وتقنية التنقيب في البيانات للمساعدة في كشف البنود التي تظهر سلوكاً غير طبيعي.

لكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية - الفساد المالي - تقنيات المحاسبة القضائية

Abstract :

The research aimed to learn about the mechanisms and techniques of judicial accounting that help discover cases of financial fraud and corruption. The study problem was represented in knowing the role that judicial accountability plays in developing accounting work mechanisms to combat financial corruption in Sudan. The study sought to test the following hypotheses: The diversity of judicial accounting techniques helps to develop accounting mechanisms to combat financial corruption in Su-

dan, and there is a statistically significant relationship between activating judicial accountability mechanisms and combating financial corruption in Sudan. The study followed the descriptive and analytical approach to test hypotheses and to analyze the data, the study adopted It relied on the statistical program (SPSS). The study reached several conclusions, including that the discovery of financial corruption operations requires the use of modern and varied techniques such as data mining and computer-assisted auditing technology to help detect corruption operations. The study recommended the need to develop accounting control systems in Sudan to include techniques such as computer-assisted auditing technology and data mining technology to help detect items that show abnormal behavior.

Key words: judicial accounting - financial corruption - techniques of judicial accounting.

المقدمة :

تعاني معظم دول العالم من تفشي حالات الفساد والغش والاحتيال المالي في إعداد التقارير والقوائم المالية، وقد ترتب على ذلك الكثير من الدعاوى والمنازعات القضائية المالية وذلك نتيجة لعدم المصدقية في المعلومات المحاسبية وانعدام الثقة في الدور الذي يقوم به المحاسبون في كشف حالات الغش والاحتيال المالي، وبالتالي أصبحت مهنة المحاسبة في موقف صعب وتحديداً لكيفية مواجهة كل هذه الأنواع المختلفة من حالات الغش والاحتيال والفساد المالي والذي تعاني منه معظم شركات الأعمال المختلفة.

أن مهنة المحاسبة أصبحت في حاجة ملحة للبحث عن آليات ووسائل حديثة لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي، وكذلك الاستعانة بخبرات متخصصة ومهارات متميزة لإبداء الرأي حول الدعاوى القضائية. ومع تنوع وزيادة حالات الفساد المالي زادت الحاجة إلى دراسة متعمقة في معرفة الدور الذي تقوم به المحاسبة القضائية للكشف عن حالات الفساد المالي وكيفية تطوير هذا الدور لتجنب حدوث مثل هذه الحالات مستقبلاً خاصة وأن المحاسبة القضائية تسعى إلى التحقيق والتتبع والتحري في حالات الغش والفساد المالي وذلك بهدف جمع أدلة الإثبات التي يمكن تقديمها إلى المحكمة.

تتعدد آليات المحاسبة والمراجعة لاكتشاف قضايا الفساد المالي ومنها تفعيل قواعد وآليات حوكمة الشركات، وتفعيل آليات المراجعة الداخلية والخارجية واستخدام التكنولوجيا الحديثة للمعلومات واستخدام آليات مكافحة غسل الأموال وتطوير معايير المحاسبة والمراجعة بصورة أكثر حزماً وصرامة والالتزام بمعايير وأخلاقيات مهنة المحاسبة ودعم أساليب المحاسبة القضائية حيث تعد المحاسبة القضائية من الآليات الحديثة في مجال مكافحة الغش والاحتيال والفساد المالي لذلك سوف يقوم الباحث بدراسة الدور الذي

تقوم به المحاسبة القضائية لتطوير آليات العمل المحاسبية لمكافحة الفساد المالي في السودان.

مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في معرفة الدور الذي تقوم به المحاسبة القضائية لتطوير آليات العمل المحاسبية لمكافحة الفساد المالي في السودان، وعليه تكمن تساؤلات الدراسة في الأسئلة الآتية :

1- هل تنوع تقنيات المحاسبة القضائية يساعد على تطوير الآليات المحاسبية لمكافحة الفساد المالي في السودان ؟

2- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل آليات المحاسبة القضائية ومكافحة الفساد المالي في السودان؟

الدراسات السابقة :

1- دراسة (wadhwa & pal , 2012⁽¹⁾) بعنوان **Forensic Accounting and Fraud Examination: In India**

هدفت الدراسة لمعرفة الاستخدامات المختلفة للمحاسبة القضائية بالإضافة إلى الوقوف على دور تقنيات المحاسبة القضائية في كشف عمليات الغش في الهند وقد تم استخدام البيانات الثانوية والمقابلات مع الشخصيات البارزة في قطاع الشركات في الهند. توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية ظهرت إلى الأضواء مؤخراً بالهند بسبب الزيادة السريعة في عمليات الاحتيال المالي، وجرائم غسل الأموال والاعتقاد بعدم امتلاك الجهات القانونية للخبرة والوقت الكافيين واللازمين لكشف عمليات الاحتيال المالي. أوصت الدراسة بضرورة تبني شركات خاصة لأعمال مهنة المحاسبة القضائية بالإضافة إلى توفير التدريب المتخصص من واقع الحياة العملية.

2- دراسة (Oyedokun, Godwin, 2015⁽²⁾) بعنوان **Forensic Investigation and Forensic : Audit Methodology In A computerized Work Environment**

هدفت الدراسة إلى بيان النشاط الرئيسي للمحاسبة القضائية والذي يحتوي على أنشطة متعددة في سبيل حل المشاكل المالية المعقدة والنتيجة عن عمليات الاحتيال والخارجة عن عمل المحاسب القانوني، والذي يهتم بالمسائل الناتجة عن الخطأ غالباً. توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية تعتبر مهنة وقائية وتقدم نسبة ثقة عالية في الخدمات المتنوعة التي تقدمها للمستفيد، إضافة إلى أهم التقنيات المستخدمة في مهنة المحاسبة القضائية في الوقاية والكشف والردع في مجال الاحتيال المالي بكافة أشكاله، وأوصت الدراسة بضرورة استخدام المحاسبة القضائية بتقنياتها المختلفة بمهارة وكفاءة عالية للحصول على الأدلة المقبولة والمناسبة لأغراض التقاضي.

3- دراسة : (أحمد، صفوان عبد المنعم أرباب، 2017م⁽³⁾) بعنوان : دور المحاسبة القضائية في زيادة جودة التقارير المالية :

تناول البحث دور المحاسبة القضائية في زيادة جودة التقارير المالية بالمنشآت السودانية وذلك لأن

المحاسبة القضائية تساهم بصورة أساسية في زيادة جودة التقارير المالية، تمثلت مشكلة الدراسة في مدى اهتمام منظمات الأعمال بمفهوم المحاسبة القضائية على الرغم من دورها في اكتشاف الغش والأخطاء. هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة القضائية ودورها في زيادة جودة التقارير المالية، واعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية تساعد في حماية الأصول والموارد المختلفة عن طريق إجراء التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية. وأوصت الدراسة بضرورة زيادة مستوى الاهتمام بالمحاسبة القضائية في السودان وضرورة وضع المحاسبة القضائية وإطارها النظري ضمن مقررات الدراسة الجامعية في السودان.

4-دراسة (الحسن، محمد دفع الله، 2019م⁽⁴⁾) بعنوان : دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية :

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية. سعت الدراسة إلى اختبار عدد من الفرضيات منها، تمثلت في وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراحل المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح. لتحقيق أهداف الدراسة استعان الباحث بالمنهج الوصفي التحليلي لاختبار فرضيات الدراسة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن تطبيق أساليب، مراحل، إجراءات، المحاسبة القضائية يزيد من فرص الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، وأن تطبيق أساليب، مراحل، إجراءات، المحاسبة القضائية يزيد من موثوقية التقارير المالية.

مناقشة الدراسات السابقة :

استعرضت دراسة (wadhwa & pal,2012) المحاسبة القضائية وكشف الاحتيال المالي في الهند، تناولت (Oyedokun, Godwin,2015)) المنهجية المتبعة في المحاسبة التحقيقية والمدقق القضائي في ظل بيئة العمل المحوسبة، بينما تناولت دراسة (أحمد، صفوان عبدالمنعم أرباب، 2017م) دور المحاسبة القضائية في زيادة جودة التقارير المالية، استعرضت دراسة (الحسن، محمد دفع الله، 2019م) دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية. بينما تناولت الدراسة الحالية دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي في السودان.

مدخل مفاهيمي للمحاسبة القضائية

تهييد :

تطورت وسائل الجريمة مع التطور التكنولوجي حتى غدت تحتاج إلى وسائل للحماية والحد منها، ومن دون المعرفة الواسعة والتطور في وسائل اكتشاف الجريمة لا يمكن تشخيص هذه الجرائم وحماية المجتمع منها ومن أمثلة الجرائم المعقدة التي يمكن ذكرها في هذا الخصوص هي جرائم التجسس الاقتصادي وجرائم الكمبيوتر والانترنت وجرائم غسيل أو تبييض الأموال وقضايا الاحتيال في الملكية الفكرية وقضايا الرشوة والتزيف وكذلك التجسس التقني والجرائم التي أفرزتها التجارة ما بين الدول وما يهمنها في هذه

الورقة هو جريمة الاحتيال المالي كواحدة من هذه الجرائم والتي تعد من أخطرها لأنها تؤثر على قطاع كبير من المجتمع وتتسبب في ظاهرة إفلاس المنشآت التي بدورها تتسبب في عمليات الانهيار الاقتصادي للدول مثل تلك التي ظهرت في دول بعينها مثل اليونان أو غيرها من دول أخرى في العالم وقع الاختيار لعنوان المحاسبة القضائية لتوضيح نشأتها والخدمات التي تقدمها على النحو التالي :

أن أول دليل تم توثيقه على معرفة المحاسبة القضائية كان ضمن إعلان في إحدى الصحف اليومية في مدينة غلاسكو في جمهورية اسكتلندا وذلك في عام 1824م، حيث كان حينئذ هناك دعوي للحكام والمحامين، والمحاسبين للتحقيق في نشاط احتيالي ومع ذلك فإنه بدأ ظهورها في الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا في عام 1900م عندها ظهرت المقالات التي وجهت بشأن شهادة الخبير. حيث مرت المحاسبة القضائية بعدة مراحل تطور مختلفة عبر الزمن، يمكن توضيحها بالمرحل التالية:

1. في عام 1946م نشر محاسب أمريكي من نيويورك Maurice Peloubet مقالاً بعنوان المحاسبة القضائية : مكانها في اقتصاد اليوم.
2. تم في عام 1982م إصدار كتاب بعنوان : المحاسبة القضائية - المحاسبة وشهادة الخبرة قام بتأليفه Francis C Dykeman.
3. قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار دليل الممارسة رقم (7) سنة 1986م، وفيه تم تحديد ستة مجالات لخدمات المحاسبة القضائية ومنها : تحديد قيمة الأضرار ومنع الاحتكار والمحاسبة والتقييم والاستشارات العامة، والتحليلات.
4. يشمل الأدب المحاسبي القضائي كلاً من التدقيق والضرائب والاحتيايل ضمن مجلة المحاسبة القضائية، وذلك كأحد آثار النمو في هذه المهنة.
5. تم تأسيس المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين في مارس عام 1997م.
6. هنالك حالياً ما لا يقل عن 16 جامعة وكلية أمريكية تقدم دورات متخصصة في مجال المحاسبة القضائية.

مفهوم المحاسبة القضائية :

- عُرِفَتْ بأنها عملية مراجعة السجلات بهدف البحث عن أدلة إثبات عن الغش عند مراجعة الغش⁽⁵⁾.
- عرفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنها تطبيق المعرفة المتخصصة ومهارات التحقيق التي يمتلكها المحاسب القانوني (CPA) في جمع وتحليل وتقييم المسألة بشكل واضح وتفسير توصيل النتائج التي يتم التوصل إليها للمحكمة، ومجلس الإدارة أو الجهات القضائية والتنفيذية الأخرى⁽⁶⁾.
- كما عُرِفَتْ بأنها تطبيق للمبادئ والنظريات والضوابط والحقائق والفرضيات المحاسبية في نزاع قانوني، ويشمل جميع فروع المعرفة المحاسبية⁽⁷⁾.
- من هذه التعريفات نستنتج أن المحاسبة القضائية تتكون من قسمين دعم المنازعات Litigation Support ومحاسبة التحقيقات Investigative Accounting حيث إن المحاسب الجنائي يستند إلى تطبيقات ذات منهجية قانونية.

الخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية :

يمكن للمحاسبين القضائيين تطبيق مهاراتهم في عدة مجالات منها⁽⁸⁾ :

1. التحري عن عمليات الاحتيال والحد منها : يمكن تعيين المحاسبين القضائيين لتحديد ما إذا كان هنالك نشاط إجرامي مرتبط بالسجلات المالية للشركة وهنا يبحث المحاسبون القضائيون عن أي مغالاة في تقييم المخزون أو الرسملة الخاطئة للمصاريف بغرض تشويه الأرباح والاختلاس.
2. قد يتطلب من المحاسبين القضائيين تقديم الاستشارات لوضع استراتيجيات لمنع الاحتيال في الشركات، وهنا يعمل المحاسبون القضائيين على تقييم فيما إذا كان من الممكن تعديل النظام المالي المعني، مع الأخذ في الاعتبار نقاط الضعف في نظام الرقابة والإجراءات الداخلية.
3. تحليل وتقييم المعاملات التجارية، إذ يمكن لهؤلاء المهنيين تحديد أو تقدير القيمة الحقيقية للشركة في حالة الاندماج وضمان أن المشتري على دراية بخصوص قيمة الشركة المستهدفة والوضع المالي لها فضلاً عن ذلك يمكن للمحاسبين القضائيين تأشير أي نشاط محاسبي مشبوه وتحديد ما إذا كان قد تم اعتماد المقاييس المدروسة في إخفاء أو تزوير البيانات.
4. دعم الدعاوي القضائية : من الشائع أن تجد المحاسبين القضائيين يقدمون خبرتهم المحاسبية في دعم الدعاوي القضائية القادمة أو المحتملة ويتركز عملهم الأساسي في تكميم الأضرار على الرغم من أنها قد تتطلب توفير شهادة الخبراء في العديد من الدعاوي القضائية مثل النزاعات المتعلقة بالعقود والقضايا المتعلقة بالملتملكات الفكرية وغيرها. إذ يعد المحاسب القضائي شخصاً أتقن علم المحاسبة وقادراً على مساعدة المحامين والمحاكم في فهم وتطبيق المسائل المحاسبية في القانون والقضايا المتنازع عليها، فخبراء المحاسبة القضائية يتمتعون بخبرة واسعة في التحقيقات لتحديد الحلول في القضايا المحاسبية المتنازع عليها، وكتابة التقارير الخيرة عن أعمال التحري التي أنجزوها والمثول أمام المحكمة بصفتهم شهود خبراء⁽⁹⁾.
5. التحقيقات الحكومية : يمكن أن يلعب المحاسبون القضائيون دوراً مهماً في الحكومة : أي العمل في الوكالات الحكومية إذ يعملون على البحث عن أي إشارة تتعلق بوجود نشاط مالي مشبوه وعمليات احتيال من قبل الأفراد والشركات، وقد أخذ المحاسبون القضائيون في الوقت الحالي مساعدة الحكومة في تقييم السجلات المصرفية والمحاسبية للأشخاص المشتبه فيهم.

مدخل مفاهيمي للفساد المالي النشأة التاريخية للفساد :

لقد صاحب الفساد النهضة الصناعية التي عرفتها أوروبا في القرن الثامن عشر، حيث كانت الرشوة ومظاهر الفساد الأخرى منتشرة في كل مكان، وقبل ذلك في إنجلترا انتشرت ظاهرة ابتزاز الأموال في الوظائف الرسمية (1558-1603م) واعتبرت ذلك كعذر لعدم زيادة الرواتب، ومن صور الفساد أيضاً أن أمين صندوق الحرب كان يحصل على 16000 جنيه سنوياً علاوة على راتبه، حيث يحافظ على أسماء الجنود الموتى في قوائم الجيش ويضع مخصصاتهم في جيبه ويبيع الملابس المخصصة لهم.

في القرآن الكريم تكرر لفظ الفساد ومشتقاته خمسين مرة موزعة على 23 سورة منه، بهيئات الفعل وتصريفاته، والمصدر واسم الفاعل، فأما الفعل فذكر في ثمانية عشر موضعاً⁽¹⁰⁾، وأما المصدر فذكر في أحد عشر موضعاً، واسم الفاعل مفرداً كان أو على صيغة الجمع في واحد وعشرين موضعاً. ووردت أحاديث نبوية كثيرة في الفساد والمفسدين، والنهي والتحذير منهما، والملاحظ أن معنى الفساد في السنة النبوية المطهرة جاء ليدل على نفس المعاني التي دل عليها القرآن الكريم. وفي عام 2003م وافقت الجمعية العامة للأمم المتحدة بأغلبية 144 دولة على إصدار اتفاقية دولية لمكافحة الفساد وتتضمن هذه الاتفاقية وصفاً دقيقاً للعديد من أمط وأشكال الفساد مثل الرشوة واختلاس الأموال العامة، الاتجار بالوظيفة والنفوذ، إساءة استغلال الوظيفة العامة والخاصة، الثراء الحرام، غسل الأموال وغيرها .

مفهوم الفساد :

مفهوم الفساد لغة : عُرِف في معاجم اللغة بأنه ضد الصلاح، ويقال أفسد الشيء أي أساء استخدامه، وأبطل الشيء واضمحله، فالمفسدة ضد المصلحة، والمفسد ضد الصالح .

مفهوم اصطلاحاً : هو إساءة استخدام السلطة الرسمية الممنوحة له سواء في مجال المال العام أو النفوذ أو التهاون في تطبيق الأنظمة والقوانين أو المُحاباة أو كلما يضر بالمصلحة العامة وتعظيم المصلحة الخاصة. عرفت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لسنة 2003م الفساد بأنه القيام بأعمال تمثل أداء غير سليم للواجب، أو إساءة استغل الموقع أو السلطة بما في ذلك أفعال الإغفال توقع المزية أو سعي للحصول على مزية يوعد بها أو تعرض أو تطلب بشكل مباشر أو غير مباشر أو إثر قبول مزية ممنوحة بشكل مباشر أو غير مباشر، سواء للشخص ذاته أو لصالح شخص آخر⁽¹¹⁾.

عرفه صندوق النقد الدولي بأنه علاقة الأيدي الطويلة الممتدة التي تهدف إلى الحصول على الفوائد منه ذا السلوك لشخص واحد أو مجموعة ذات علاقة بين الآخرين، كما عُرِف بأنه استعمال المنصب أو السلطة للحصول على أو إعطاء ميزة من أجل تحقيق مكسب مادي أو قوة أو نفوذ على حساب الآخرين كما ورد بموسوعة العلوم الاجتماعية⁽¹²⁾.

مفهوم الفساد المالي :

عُرّف الفساد المالي بأنه سوء استخدام أو تحويل الأموال العامة من أجل مصلحة خاصة أو تبادل الأموال في مقابل خدمة أو تأخير معين، كما عُرّف بأنه مجموعة من الانحرافات المالية المخالفة للقوائم والأحكام المالية التي تساهم في سير العمل المالي والإداري. ويُعرف بأنه الأعمال التي تؤدي إلى الكسب الحرام كجرائم السرقة والحرابة والربا وبيع الذرائع الربوية، أو تقف عائقاً أمام الكسب الحلال كالغش والتدليس والاحتكار⁽¹³⁾.

يتعلق الفساد المالي بفساد المؤسسات المالية، مثل المصارف ومؤسسات وشركات الاستثمار والتأمين، وبورصات الأوراق المالية، والمنشآت المرتبطة بها، فهو فساد في الموارد المتاحة لدى تلك المؤسسات لخدمة مصالح خاصة، بتجاهل تطبيق القواعد والضوابط المهنية، فهو يتعلق بالانحرافات المالية ومخالفة الأحكام والقواعد المعتمدة حالياً في تنظيمات الدولة مع مخالفة الضوابط وتعليمات الرقابة المالية⁽¹⁴⁾.

مظاهر الفساد المالي :

تتضمن مظاهر الفساد المالي والإداري مجموعة من السلوكيات التي يقوم بها الأفراد من يشغلون المناصب العامة ومنها مايلي⁽¹⁵⁾:

1. الوساطة : هي تدخل لصالح فرد ما أو جماعة ما دون الالتزام بأصول العمل والكفاءة اللازمة لشغل المنصب مثل تعيين شخص معين غير كفء أو مستحق لأسباب تتعلق بالقرابة أو الانتماء الحزبي، حيث يتموضع الشخص غير المناسب في المكان المناسب .
2. المحاباة : تفضيل جهة على أخرى في الخدمة بغير حق للحصول على مصلحة معينة .
3. الرشوة : هي الحصول على أموال أو أية منافع أخرى من أجل تنفيذ خدمة أو الامتناع عن تنفيذها مخالفاً للأصول .
4. الابتزاز : أي الحصول على أموال من طرف معين في المجتمع مقابل تنفيذ مصالح مرتبطة بوظيفة المتصرف بالفساد ثم يقوم الطرف الآخر بممارسة الابتزاز ليحصل على مزيد من الأموال.
5. المحسوبية : هي تنفيذ أعمال لصالح فرد أو جماعة ينتمي لها الشخص مثل الحزب أو العائلة أو المنطقة دون أن يكون مستحقها .
6. سرقة المال العام : أي الحصول على أموال الدولة والتصرف فيها من غير وجه حق تحت مسميات مختلفة .
7. التزوير : تشمل تزوير الشهادات الدراسية وتزوير النقود ونهب المال العام .

يري الباحث أن من مظاهر الفساد المالي الآتي :

1. السيطرة على المال العام وتوجيه حسب المصالح الشخصية.
2. اختلاس الدعم والتمويل الداخلي وتوجيه للمصالح الشخصية دون استثاره في سبيل تطوير العمل والنهوض به.
3. التهرب من دفع الضرائب وعدم إظهار الصورة الحقيقية للقوائم المالية.
4. التخصيص والتلاعب في الأصول والأراضي بالطرق غير الرسمية.

العوامل التي تساعد في انتشار الفساد المالي :

تتمثل في الآتي⁽¹⁶⁾:

1. وجود الدوافع لارتكاب الفساد: تعتبر الدوافع سبباً في انتشار الفقر والطمع والجشع والتي تؤدي إلى تحفيز الأشخاص للاستيلاء على المال العام بدون وجه حق من خلال قبول الرشاوى واستغلال النفوذ والتلاعب والتواطؤ مع الآخرين لتسهيل عمليات الاستيلاء على المال العام .
2. وجود الفرص لارتكاب الفساد : تأتي الفرص لارتكاب الفساد عن طريق ضعف نظام الرقابة والمتابعة والإشراف من قبل الإدارة المتسببة في الفساد، ضعف نظام الرقابة والمساءلة، انتشار الفساد في المنظمة، ضعف آليات اكتشاف الفساد ومقاومته، ضعف العقوبات ضد المفسدين، التواطؤ لإخفاء حالات الفساد .
3. وجود مبررات لارتكاب الفساد: المبررات غير الأخلاقية بين أفراد المجتمع تساعد على ارتكاب الفساد، وقد يخلق البعض مبرراً لارتكاب الفساد كالغش ويكون دافعاً ومحفزاً لذلك .

دور تقنيات وآليات المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي

تهديد :

في ظل ازدياد الأزمات المالية وانتشار الفساد المالي بكل أنواعه، أصبح من الضروري لفت الانتباه إلى التقنيات الجديدة في مجال المحاسبة القضائية التي تدعم مكافحة هذه الأشكال من الفساد و تدعم النزاهة و الشفافية. فالمحاسبة القضائية من المجالات المهمة و الحديثة التي تحدد مهارات و متطلبات تعتبر ضرورية لإعداد محاسب قضائي قادر كي يكون خبيراً و فاحص يقوم بإجراء تحريات أكثر تفصيلاً و دقة من غيره من المهنيين في مجال المحاسبة. لذلك سوف يتناول الباحث في هذا المبحث أهم تقنيات وآليات المحاسبة القضائية لمكافحة أشكال وأنواع مختلفة من الفساد المالي.

آليات المحاسبة القضائية لمكافحة الفساد المالي :

استناداً على عدد من الدراسات السابقة فإن آليات المحاسبة القضائية المقترحة لمكافحة الغش والفساد المالي تشمل الآتي⁽¹⁷⁾ :

1. القدرات والمهارات والمعارف المتخصصة في منع حالات الغش، واكتشاف الغش والفحص والتحقيق في حالات الغش والإفصاح والتقرير عن حالات الغش.
2. استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الغش والفساد المالي في بيئة الأعمال الإلكترونية.
3. القدرات والمهارات والمعارف اللازمة للتعامل مع الأساليب الاحتيالية.
4. مهارات تقديم الخدمات الاستشارية والقانونية والقضائية والتحقيقية فيما يتعلق بقضايا الفساد المالي.
5. مهارات فحص واكتشاف واستخراج الأدلة الإلكترونية لحالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الإلكترونية.
6. مهارات فحص وحل الخلافات والنزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد.
7. المهارات التفاوضية لحل النزاعات القضائية والمتعلقة بحالات الغش والفساد المالي.
8. المهارات المتخصصة في فحص كل جرائم قرصنة الإنترنت والجرائم الاقتصادية والمنظمة وجرائم غسل الأموال.
9. مهارات جمع المعلومات الثبوتية من مصادرها المختلفة عن حالات الغش والفساد المالي.
10. مهارات إجراء المقابلات اللازمة للحصول على الأدلة الثبوتية عن حالات الغش والفساد المالي.
11. مهارات المحاسبة القضائية المرتبطة بالتفكير الخلاق لفحص واكتشاف حالات الفساد المعقدة.

تقنيات المحاسبة القضائية :

للمحاسبة القضائية مجموعة من التقنيات التي تستعين بها في عملية جمع المعلومات وإجراء التحليلات اللازمة للكشف عن ممارسات الفساد المالي، ومن ثم توصيل النتائج حول ذلك إلى الجهة المعنية بهدف الحد من الآثار المترتبة على هذه الممارسات. إن هذه التقنيات كثيرة ومتنوعة ويمكن للمحاسب القضائي انتخاب أي منها للقيام بمهامه وذلك انطلاقاً من كل حالة من الحالات المتبناة تتطلب تقنية تنسجم مع طبيعتها، والآتي عرض لتقنيات المحاسبة القضائية :

1) قانون بنفورد waL s'drof neB :

وهو عبارة عن قانون يتسم بالبساطة وسهولة التطبيق حيث يعتبر وسيلة رياضية، وهو طريقة للتعرف فيما إذا كان المتغير تحت الدراسة هو حالة من الأخطاء غير المتعمدة أو عملية احتيالية، وذلك بخضوع المتغير تحت الدراسة لمحددات معينة، ويعود تاريخه للعام 1881م، وذلك بعد نشر nomiS bmocweN وهو عالم فلك ورياضيات أول مقالة معروفة في المجلة الأمريكية للرياضيات تصف ما أصبح اليوم بقانون بنفورد، حيث لاحظ أن الصفحات الأولى من كتب اللوغريتمات في المكتبة كانت تترهل

(تتجرد) بشكل كبير مقارنة بالصفحات الأخرى للكتاب علماً بأن كتاب جداول اللوغريتمات المتضمنة في الكتاب تبدأ بالأرقام المنخفضة ثم تزداد صعوداً باتجاه الأرقام الكبيرة وتدرجياً يقل الترهل في الصفحات مع ارتفاع الأرقام، وبذلك استدل من هذا النمط بأن العلماء استخدموا هذه الجداول بحثاً عن الأعداد التي كانت تبدأ بالرقم (1) بشكل أكبر من بحثهم عن تلك الأرقام التي كانت تبدأ مع الرقم (2) أو (3) وهكذا، ورغم أنه نشر في نتائجه في تلك المجلة إلا أنه لم يلتفت إليها أحد.

وفي سنة 8391م لاحظ فرانك بنفورد s'drof neB knarF (عالم فيزيائي في شركة جنرال إلكتريك عام 0291م) بأن معظم الصفحات الأولى من الكتاب اللوغريتمات كانت تبدو بشكل قد أثار إعجابه، إذ أنها كانت بالية مقارنة بالصفحات الأخيرة من الكتاب، وبذلك فقد توصل إلى نفس النتائج التي توصل إليه bmocweN في السنوات السابقة، وذلك يعني أن الأفراد في كثير من الأحيان يبحثون عن الأعداد التي تبدأ بأرقام منخفضة بدلاً من تلك التي تبدأ بأرقام عالية، وقد افترض أيضاً بأن هناك الكثير من الأعداد التي تبدأ بأرقام منخفضة، ومع ذلك فقد حاول اختبار فرضيته من خلال جمع وتحليل البيانات.

مميزات قانون بنفورد :

يتمتع قانون بنفورد بميزة مهمة وهي الثبات، والمقصود بذلك هو أنه إذا كانت لدينا مجاميع أرقام تتوافق مع قانون بنفورد وتم ضرب تلك الأرقام برقم ثابت فإن مجاميع الأرقام الجديدة ستكون متوافقة مع قانون بنفورد أيضاً وهذا يعني أنه عند تحويل الأرقام من عملة إلى أخرى فإن عملية التحويل سوف لن تؤثر على توافق تلك الأرقام حسب قانون بنفورد⁽⁸¹⁾.

محددات قانون بنفورد :

إن قانون بنفورد لا ينطبق على كافة مجاميع الأرقام، أن بعض مجاميع الأرقام تتوافق مع قانون بنفورد والبعض الآخر لا يتوافق معه، لذلك عند اختيار العينات يتوجب الأمر الأخذ بعين الاعتبار ما يلي :

يجب أن يكون حجم العينة كبيراً بما فيه الكفاية لإظهار نمط رتبة الرقم، ويفضل أن تكون البيانات تفصيلية أو على مستوى المعاملة التجارية وغير مجمعة.

أ. إن القانون لا يعمل عندما تكون الأرقام مقيدة بقيود فعلى سبيل المثال عندما تحدد البيانات مهدي معين مسبقاً كأن نقول أن المبلغ يجب أن لا يقل عن 50 ولا يزيد عن 620، أو أن الأرقام نفسها تظهر انتظام لسبب ما مثل تسلسل الصكوك.

ب. إن القانون لا يعمل على الأرقام التي تحدث بصورة غير طبيعية مثل أرقام الهواتف أو أرقام الحسابات لدي المصارف أو أرقام السيارات لأن هذه الأرقام تعتبر مخصصة وبشكل فريد للإشارة لأشياء محددة وتعتبر بمثابة اسم لذلك الشيء.

(2) التدقيق بمساعدة الكمبيوتر Computer Assisted Auditing Tools CAATS :

إن تنفيذ عملية التدقيق بدون استخدام تكنولوجيا المعلومات يُعد خياراً صعباً، حيث لا يمكن للمدقق تنفيذ عملية التدقيق بسهولة بدون استعمال الكمبيوتر لاسيما عندما تكون جميع المعلومات لإنجاز

أعمال التدقيق وتحقيق الأهداف المطلوبة، وهي تساعد المحاسب القضائي في إنجاز بعض أعمال التدقيق بشكل أفضل وسريع وبكلفة أقل، فهناك العديد من برامج التدقيق ذات الغرض العام، حيث إنها لا تُعد حكرًا لأي شركة والتي صُممت خصيصاً لتؤدي بعض الوظائف الخاصة بعملية التدقيق مثل برنامج evitca & atad tiduA وبرنامج ssecca & retlfi tiduA - lecxE وبرنامج evitca noitamrofni وبرنامج SSps والمُصمم من قبل شركة cni sspS وبرنامج tiduA naP والمُصمم من قبل شركة setaicossA retupmoC فهذه بعض البرامج المهمة والتي تعتبر فعالة في عملية التدقيق بشكل عام والمحاسب القضائي بشكل خاص. وتوفر أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر STAAC العديد من المزايا للمحاسبين القضائيين باعتبارها كجزء من إجراءات التدقيق لاسيما اكتشاف عمليات الاحتيال. ومن هذه المزايا ما يلي⁽⁹¹⁾:

- أ. إجراء اختبار تفصيلي للمعاملات التجارية وأرصدة الحسابات، كما يمكن استعمال CAATS لإجراء تدقيق تفصيلي لكافة البيانات بنسبة 100% حيث إن معظم عمليات الاحتيال تكون مضمنة في السجلات وذلك يُعطي احتمالاً كبيراً للمحاسب القضائي من اكتشاف الأدلة التي تثبت ذلك الاحتيال عند استعماله التقنيات والأدوات الصحيحة.
- ب. تحديد عدم الانسجام أو الانحرافات الكبيرة، فضلاً عن تحديد المعاملات المتكررة والمفقودة بغرض اكتشاف الاحتيال، إذ يمكنها مقارنة عناوين الموظفين مع عناوين الموردين لتحديد الموظفين الذين يعتبرون في نفس الوقت موردين للشركة
- ج. تمكن البرامج من عمل اختبار عام فضلاً عن اختبار الرقابة في نظم الكمبيوتر.
- د. يمكن البرامج أن تعمل على اختيار سحب العينات لاستخراج البيانات بغرض إجراء اختبارات التدقيق عليها.
- هـ. يمكن البرامج العمل على إعادة إجراء عمليات الاحتساب بغرض التأكد من دقة النظم المحاسبية، فضلاً عن احتساب النسب التحليلية.

ويمكن تقسيم البرامج المحاسبية القضائية لقسمين هما⁽²⁰⁾:

1. برامج التحليل المالي : وهي تتضمن استعمال الكشوفات المالية سواء السنوية والفصلية والشهرية وتحديد النسب بين مختلف الحسابات.
2. برامج استخراج البيانات : وهي تعمل على تحليل كافة ملفات قواعد البيانات للشركة محل الفحص وبعد ذلك يتم تحديد الحالات التي تتصف بعد الانسجام او التذبذب ويتم التحري والتحقيق بخصوصها.

يري الباحث أن هذه التقنية تعتمد على استخدام الحاسوب وبرامجه كأداة من أدوات المحاسب القضائي، ومن خلال هذه التقنية يمكن النظر إلى الحاسب وبرامجه كمساعدين له عند أداء الاختبارات المختلفة، ولكي يتمكن المحاسب القضائي من القيام بعمله يجب أن يتوافر له عدد من البرامج المناسبة التي تمكنه من جمع أدلة الإثبات الملائمة، كما يجب أن تكون منشأة العمل متبعة للنظام الإلكتروني في كافة المعاملات المالية لتسهيل تطبيق هذه التقنية، بالإضافة إلى ضرورة توفر وسائل الأمان الكافية لحماية البرامج المستخدمة.

3) التنقيب في البيانات Data Mining :

يمكن تعريف تقنية تنقيب البيانات بأنها عملية استخراج المعلومات من البيانات المالية لاكتشاف الأنماط والعلاقات التي لم تكن معروفة سابقاً، إذ يمكن أن تساعد هذه التقنية في الكشف في الكشف عن عمليات الاحتيال من خلال اكتشاف أنماط السلوك التي تعد مؤشراً على النشاط الاحتيالي. تسير عملية التنقيب في البيانات باستخراج المعلومات من البيانات لاكتشاف الأنماط والعلاقات التي لم تكن معروفة سابقاً، وتعتمد هذه التقنية على محاولة التنقيب في كمية كبيرة من البيانات بحثاً عن أي أنماط أو معلومات جديدة خفية أو غير متوقعة، ويتم تنفيذ هذه التقنية من خلال برامج الكمبيوتر المصممة لذلك الغرض، وتتضمن تقنيات التنقيب في البيانات ثلاثة أنشطة رئيسية هي⁽¹²⁾:

(أ) الاستكشاف : ويتضمن الكشف عن المعرفة أو الأنماط الموجودة في البيانات مثل الارتباط أو الاتجاهات أو التباينات بدون وجود أو افتراض مسبق حول ماهية النمط الذي سيتم اكتشافه (دون علم مسبق بالاحتيال).

(ب) نماذج التنبؤ : تستخدم لتقدير النتائج التي ينبغي الحصول عليها من قيم جديدة.

(ج) تحليل الاختلاف (التباين) : استخراج الاختلاف أو التباين من خلال القاعدة أو المعيار أولاً ثم بعدها يتم تحديد البنود التي تحيد عن المعيار أو القاعدة والتي تُعد بمثابة الشواذ وتحتاج إلى التقصي حولها، وعلية فإن تقنية التنقيب في البيانات تتميز عن التقنيات الأخرى في أن التقنيات الأخرى تحاول تحديد الحالة النادرة أو المشبوهة من خلال استعمال مجموعة من معايير يتم تحديدها مسبقاً في حين أن تقنية التنقيب عن البيانات تعتمد على محاولة تحديد العلاقة الموجودة بين عدة متغيرات.

4) تقنية المراقبة المستمرة :

تعد المراقبة المستمرة من تقنيات المحاسبة القضائية التي تستخدم للحصول على الأدلة المتعلقة بعمليات التلاعب أو الأخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة في البيانات المالية، وتتركز عمليات المراقبة المستمرة في أقسام التدقيق والفروع والزيائن وأصحاب الوكالات، وتشمل العائدات ومصادرها وأوجه إنفاقها وإثباتها بالسجلات وفقاً للمعايير المحاسبية وتعليمات الإفصاح المعمول بها في كل بلد وكل قطاع⁽²²⁾، ومن الأمثلة

على عمليات التلاعب التي تشملها المراقبة المستمرة إثبات قرض على أنه سيولة أو بضاعة خاصة بجهة أخرى غير الشركة على أنها ملك للشركة وفق مستندات مزورة أو إدراج عملية بيع بخسارة أو ربح تمت في نهاية السنة، وعند استخدام المراقبة المستمرة يتم الاحتفاظ بالسجلات والوثائق، سواء كانت ورقية أم صوتية أم فيديو، قبل بدء المراقبة وبعدها لفترة معينة لتحديد حجم العمليات محل المراقبة وتأثيراتها المتعددة.

5) تعقب الصفقات الصغيرة واختبارات الشمول الكاملة والخطئة :

يقوم المحاسب القضائي وفق تقنية تعقب الصفقات الصغيرة بتعقب العمليات التي ترتبط بها بيانات تكون موضع شك وذات مبالغ صغيرة ومتكررة لمرات عديدة مثل المكافآت وكثرة السفرة وغيرها، وذلك لاحتمال أن تكون هذه العمليات سبيل لعملية تجزئه الصفقة الكبيرة إلى صفقات صغيرة لأغراض التمويه، وتستخدم هذه التقنية في تعقب عمليات المتاجرة بالعقارات أو السيارات واستخدام الموجودات غير الملموسة كالعلامات التجارية وحقوق الطبع أو براءة الاختراع وعمليات رهن العقارات والضمانات الأخرى، حيث يتم التأكد من ملكية هذه العقارات أو صدق الضمان عند منح القروض تحديداً، أما تقنية اختبارات الشمول والخطئة فتستخدم في تحديد الموقع الصحيح للبيانات والمعلومات قيد التحقيق لكي يتم استثناء البيانات الصحيحة وشمول الخطئة منها.

الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون المجتمع الأساسي للدراسة من المراجعين العاملين بديوان المراجع القومي. وتمَّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة عينة عشوائية بسيطة للحصول على بيانات الدراسة، فطبيعة مشكلة وفرضيات هذا البحث يوجد لها اهتمام مقدر وسط مجتمع البحث، وتم توزيع عدد (120) استبيان على أن يشمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث وتم استرجاع (118) استبياناً سليمة تم استخدامها في تحليل بياناتها كالاتي :

جدول (1)

يوضح الاستبيانات الموزعة والمعادة بعد تعبئتها

النسبة %	العدد	البيان
89%	118	استبيانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة
2%	2	استبيانات غير صالحة للتحليل
001%	100	إجمالي الاستبيانات الموزعة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2021م.

من الجدول أعلاه يتضح أن معدل الاستجابة بلغ 98 % من الاستبيانات.

أدوات الدراسة :

لقد تمَّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية :

1. إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لعبارات الاستبيان المكونة من جميع البيانات باستخدام « معامل الفا كرونباخ » (Cronbach,s Alpha). وتم استخدامه للتحقق من صدق الأداء.
 2. أساليب الإحصاء الوصفي : وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات الدراسة ؛ للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة % لكل متغير على حدة، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي.
- كذلك حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة باستخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس اتجاه آراء المبحوثين.
- 3- تم استخدام اختبار مربع كاي (χ^2) لمعرفة الفروق بين إجابات المبحوثين وتم حسابه وفقاً

$$\chi^2 = \sum \frac{\{O_i - E_i\}^2}{E_i} \quad \text{للمعادلة الآتية :}$$

كاي تربيع = χ^2 حيث

$$\begin{aligned} \text{المجموع} &= \sum \\ \text{التكرارات المشاهدة} &= O_i \\ \text{التكرارات المتوقعة} &= E_i \end{aligned}$$

4- تم استخدام الانحدار الخطي البسيط لمناقشة فرضيات الدراسة.

تقييم أداة الدراسة :

ويتم تقييم واختبار أداة الدراسة من خلال مقياس ثبات وصدق الأداة (الاستبيان):
يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه في نفس الظروف⁽²³⁾).
ويستخدم لقياس الثبات « معامل الفا كرونباخ » (Cronbach,s Alpha)، والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويةً للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح. أي أن زيادة معامل الفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة، والصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

جدول (2)

معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ

عدد العبارات	معامل الصدق	معامل الثبات	الفرضية
10	0.92	0.84	الأولى
10	0.93	0.87	الثانية
20	0.93	0.87	الاستبيان ككل

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2021م.

من الجدول أعلاه نجد أن قيمة الصدق لفرضيات الاستبيان تراوحت بين (92% - 93%) قيمة الثبات لفرضيات الاستبيان تراوحت بين (87% - 84% -) عليه تتمتع فرضيات الاستبيان بدرجة عالية من الصدق والثبات. كما نجد أن قيمة الصدق الكلية للاستبيان هي 93% وقيمة الثبات الكلية للاستبيان هي 87% عليه يتمتع الاستبيان بدرجة عالية من الصدق والثبات.

جدول (3)

يوضح اختبار الفرضية الأولى (تنوع تقنيات المحاسبة القضائية يساعد على تطوير الآليات المحاسبية

لمكافحة الفساد المالي في السودان)

رقم	العبرة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	يؤدي التطور الاقتصادي ومحدودية عمليات التدقيق الداخلية والخارجية إلى زيادة الطلب على خدمات المحاسبة القضائية.	92.78	3	0.00	4.21	677.	4.00	دالة

رقم	العبرة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
2	يساهم تنوع تقنيات المحاسبة القضائية في دعم وتعزيز عمل الجهات الرقابية في مواجهة ظاهرة الاحتيال والفساد المالي .	110.75	3	0.00	4.44	0.563.	4.00	دالة
3	تنوع تقنيات المحاسبة القضائية يساعد على كشف أوجه القصور في الأنظمة الرقابية المحاسبية.	88.44	3	0.00	4.19	0.707.	4.00	دالة
4	اختلاف وتنوع تقنيات المحاسبة القضائية يعزز ثقة المستخدمين في معلومات القوائم والتقارير المالية .	109.12	4	0.00	4.10	0.821.	4.00	دالة

رقم	العبرة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
5	تساهم تقنية التنقيب في البيانات في كشف عمليات الاحتيال والفساد المالي من خلال دراسة البنود التي تظهر سلوك غير عادي .	79.02	3	0.00	4.14	0.727	4.00	دالة
6	تساهم المحاسبة القضائية في تعزيز عمل المراجع الداخلي والخارجي وذلك في إطار العلاقة التكاملية بينهما .	75.42	3	0.00	4.18	0.735	4.00	دالة
7	تنوع تقنيات المحاسبة القضائية يواكب التطور العلمي الأمر الذي جعلها تساعد في عمليات مكافحة الفساد المالي .	98.54	3	0.00	4.19	0.6260	4.00	دالة

رقم	العبرة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
8	المحاسبة القضائية تساهم في دعم وتوجيه الاستشارات القضائية من خلال توفيرها لمعلومات مالية ذات طبيعة تحليلية.	64.64	3	0.00	4.25	.7530	4.00	دالة
9	استخدام تقنيات المحاسبة القضائية يساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية .	69.54	4	0.00	3.83	.9180	4.00	دالة
10	تساهم تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر في كشف عمليات الاحتيال والفساد المالي في بيئة الأعمال الإلكترونية .	60.85	3	0.00	4.10	.7990	4.00	دالة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2021م.

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى هي أقل من 0.05 هي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه عبارات الفرضية الأولى، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات الفرضية الأولى.

جدول (4)

يوضح اختبار الفرضية الثانية (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل آليات المحاسبة القضائية ومكافحة الفساد المالي في السودان)

رقم	العبرة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	تفعيل آليات المحاسبة القضائية يحد من الممارسات الاحتمالية السالبة وبالتالي يكافح الفساد المالي في السودان .	95.29	3	0.00	4.39	0.692.	4.00	دالة
2	تفعيل آليات المحاسبة القضائية يساعد على كشف فساد وغش الموظفين والمدبرين وبالتالي يحد من سوء استغلال الموارد .	76.03	3	0.00	4.20	.7340	4.00	دالة
3	المحاسبة القضائية توفر المهارات والمعارف والقدرات اللازمة للتعامل مع الأساليب الاحتمالية للفساد.	127.09	4	0.00	4.08	.7580	4.00	دالة

رقم	العبرة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
4	تفعيل آليات المحاسبة القضائية يؤدي إلى عدم تضخيم الأرباح من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	38.41	3	0.00	3.82	.8330	4.00	دالة
5	تفعيل آليات المحاسبة القضائية يؤدي إلى الحد من الانتهاكات الضريبية.	56.51	3	0.00	4.02	.8160	4.00	دالة
6	تفعيل آليات المحاسبة القضائية يساعد على حل النزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد المالي .	102.59	4	0.00	4.12	.8180	4.00	دالة
7	المحاسبة القضائية توفر المهارات المتخصصة في فحص جرائم غسل الأموال والجريمة المنظمة.	54.95	3	0.00	4.12	.7530	4.00	دالة

رقم	العبرة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
8	المحاسبة القضائية تساعد المحاكم في التحقيق في عمليات الغش والاحتيال والفساد وتقديم الأدلة عليها.	87.22	3	0.00	4.32	.6650	4.00	دالة
9	تساهم المحاسبة القضائية في عقد المناقشات والمفاوضات الخاصة بالنزاعات التجارية .	57.53	3	0.00	3.92	.8010	4.00	دالة
10	أساليب المحاسبة القضائية تهدف إلى حماية الأصول وتحد من المخاطر التي تنتج عن عمليات الغش والفساد المالي .	119.8	4	0.00	4.11	.8040	4.00	دالة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2021م.

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية هي أقل من 50.0 هي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه عبارات الفرضية، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات الفرضية الثانية.

جدول (5)

يوضح اختبار الفرضيات ككل

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	تنوع تقنيات المحاسبة القضائية يساعد على تطوير الآليات المحاسبية لمكافحة الفساد المالي في السودان.	1201.890	4	0.00	4.16	.750	4.00	دالة
2	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل آليات المحاسبة القضائية ومكافحة الفساد المالي في السودان.	1067.610	4	0.00	4.11	.783	4.00	دالة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2021م.

من الجدول أعلاه نجد أن :

1. جميع القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى هي أقل من 0.05 هي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه عبارات الفرضية الأولى، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات الفرضية الأولى، أي تنوع تقنيات المحاسبة القضائية يساعد على تطوير الآليات المحاسبية لمكافحة الفساد المالي في السودان، عليه تم التحقق من الفرضية الأولى.

2. ميع القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية هي أقل من 0.05 هي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه عبارات الفرضية الأولى، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات الفرضية الثانية، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل آليات المحاسبة القضائية ومكافحة الفساد المالي في السودان، عليه تم التحقق من الفرضية الأولى.

النتائج والتوصيات

1. ظهرت الحاجة للمحاسبة القضائية نتيجة التطور الاقتصادي ومحدودية عمليات التدقيق الداخلية والخارجية مما أدى إلى زيادة الطلب على خدمات المحاسبة القضائية.
2. استخدام تقنيات المحاسبة القضائية يساهم في دعم وتعزيز عمل الجهات الرقابية في مواجهة ظاهرة الاحتيال والفساد المالي في السودان .
3. استخدام تقنيات المحاسبة القضائية يحد من الانتهاكات الضريبية ويساهم في الكشف عن الممارسات الاحتمالية السالبة
4. اختلاف وتنوع تقنيات المحاسبة القضائية يعزز ثقة المستخدمين في معلومات القوائم والتقارير المالية.
5. المحاسبة القضائية تساهم في دعم وتوجيه الاستشارات القضائية من خلال توفيرها لمعلومات مالية ذات طبيعة تحليلية .
6. تساهم المحاسبة القضائية في تعزيز عمل المراجع الداخلي والخارجي وذلك في إطار العلاقة التكاملية بينهما .
7. اكتشاف عمليات الفساد المالي يتطلب استخدام تقنيات حديثة و متنوعة مثل تقنية التنقيب في البيانات وتقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر وذلك للمساعدة في كشف عمليات الفساد.

التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بالآتي :

1. الاهتمام بتطبيق مهنة المحاسبة القضائية لمواكبة التطورات التكنولوجية المتلاحقة في علم المحاسبة، وللاستعانة باستخدام أحدث التقنيات والأساليب بما يضمن التصدي لممارسات الفساد المالي في السودان.
2. ضرورة تطبيق تقنيات المحاسبة القضائية للمساهمة في دعم وتعزيز عمل الجهات الرقابية والإشرافية في مواجهة ظاهرة الاحتيال والفساد المالي في السودان .
3. ضرورة تفعيل آليات المحاسبة القضائية للمساعدة في عقد المناقشات الخاصة بالنزاعات التجارية و حل النزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد المالي.
4. العمل على تفعيل آليات المحاسبة القضائية لدعم وتوجيه الاستشارات القضائية ومساعدة المحاكم في كشف الغش والفساد المالي من خلال توفيرها معلومات ذات طبيعة تحليلية.
5. ضرورة تحقيق التعاون والتكامل والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي لتفعيل أداء المحاسبة القضائية وتسهيل دورها في تأييد الدعاوي القضائية المتعلقة بالشأن المالي.
6. ضرورة تطوير نظم الرقابة المحاسبية في السودان لتشمل تقنيات مثل تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر و تقنية التنقيب في البيانات للمساعدة في كشف البنود التي تظهر سلوكاً غير طبيعي.

قائمة المصادر والمراجع :

- (1) Wadha, Lalit & Pal Virender, Forensic Accounting and Fraud Exination In India, International Journal of Applied Engineering, Reserch, V. 7, No.,2012, 11.
- (2) Oyedokun, Godwin ,Forensic Investigation and Forensic Audit Methodology In A computerized Work Environment, The Chattered Institute of Taxation of Nigeria.,2015
- (3) صفوان عبد المنعم أرباب أحمد، دور المحاسبة القضائية في زيادة جودة التقارير المالية، (الخرطوم: كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة غير منشور، 2017م).
- (4) محمد دفع الله الحسن، دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية، (الخرطوم: كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة، 2019م).
- (5) أمين السيد لطفي، المحاسبة والمراجعة القضائية، (الإسكندرية: الطبعة الأولى، المجلد الأول، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 2014م)، ص54.
- (6) أحمد السنوسي بشير مسعود، مدي إدراك الخبير الحسابي الليبي لمتطلبات المحاسبة القضائية - دراسة استكشافية، (ليبيا: الأكاديمية الليبية فرع مصراتة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2014م)، ص23.
- (7) مقداد أحمد أجليلي، وآخرون، دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسيل الأموال، (بغداد: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 93، 2012م) ص12.
- (8) Messmer, Max; Exploring options in forensic accounting (Today'sAccounting Manager, forensic accountants)”; The National PublicAccountant.,2003
- (9) Telpner, Zeph ; Mostek, Michael; “Expert Witnessing in Forensic Accounting:A Handbook for Lawyers and Accountants” , CRC Press LLC.2003.

- (10) محمد المدني بوساق، التعريف بالفساد وصوره من الوجوه الشرعية، (الجزائر : دارالخلدونية للنشر، 2004م) ص7.
- (11) بابر عبد الله الشيخ، العولمة والفساد، (الرياض :أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، مركز الدراسات والبحوث، المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد، 2003م)، ص5.
- (12) عماد الدين صالح عبدالرزاق الشيخ داود، الفساد والإصلاح، (دمشق : منشورات اتحاد الكتاب العربي، المجلد الأول، الطبعة الأولى، 2003م)، ص22.
- (13) علي أحمد سليمان، قاموس المصطلحات الاقتصادية، (الخرطوم : المكتبة الأكاديمية، 1998م)، ص2.
- (14) محمد عبد العزيز الحضري، دور أجهزة القضاء والتنفيذ في مكافحة الفساد، (أكاديمية نايف للعلوم الأمنية، مجلة أبحاث المؤتمر العربي لمكافحة الفساد، المجلد 2، الرياض، 2003) ص794.
- (15) خالد حسين حسون، الفساد المالي والإداري في العراق ما بعد الاحتلال الأمريكي وتأثيراته وآليات معالجته، (العراق، 2017م)، ص7.
- (16) طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية ودورها أساليبها آثارها، (الإسكندرية : الدار الجامعية للكتب، 2011م)، ص560-562.
- (17) Ramamoorti, Sridhar, the Psychology and Sociology o Fraud Intrating the Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula. Issues in Accounting Education, Vol, 23. No 4. 2008. pp 521-234.
- (18) Deckert, Joseph & Myagkov, Mikhail & Ordeshook, Peter , The Irrelevance Of Bedford's Law For Detecting Fraud In Elections. 2010. P 5
- (19) Alden, Mark. Preventing Financial Fraud Through Forensic Accounting. The Chartered Accountant, India. 2007. P 1576
- (20) Crumbley, Larry & Heitger, Lester E. & Smith, Stevenson. Forensic and Investigative Accounting, 3rd, Edition, United States , 2007. P 10.

- (21) ربا إبراهيم عيسى قنديل، المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة القضائية، (عمان : جامعة جدارا، كلية الاقتصاد والإدارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م)، ص54.
- (22) منال حسين لفته صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف ممارسات الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، (العراق : الجامعة العراقية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الدنانير، العدد الثامن، 2017م) ص 16.
- (23) عز حسن عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، (خوارزم العلمية للنشر، المجلد الأول، الطبعة الأولى، 2008م)، ص560.