



BM-Publisher



## ضرورة تفعيل دور المحاسبة القضائية وتطويرها في العراق

ميثم مالك راضي<sup>a\*</sup> ، عبد الزهرة سلمان الروازق<sup>b</sup>

a جامعة الكوفة / كلية الادارة والاقتصاد

b المديرية العامة للتربية/ النجف الاشرف

### المخلص

يهدف هذا البحث الى تسليط الضوء على اهمية المحاسبة القضائية والحاجة الملحة الى تفعيل وتطوير دورها في العراق للمساعدة في حل الكثير من المشاكل المالية والقضائية. اذ يعاني العراق من مشاكل عديدة نتيجة غياب دور المحاسبة القضائية وعدم الاستفادة من خدماتها وخبرائها في الكثير من المشاكل المالية والقضائية العالقة. تم صياغة هذا البحث من خلال الاعتماد على خمس فرضيات رئيسية وثلاث فرضيات فرعية. ركزت الثلاث فرضيات الاولى على اهمية الحاجة الى خدمات المحاسبة القضائية في العراق واهم القطاعات والمجالات التي يمكن الاستفادة من خدماتها فيها، في حين ركزت الفرضية الرابعة على المهارات الضرورية والمناسبة التي ينبغي ان يتمتع بها المحاسبين القضائيين لاداء عملهم بشكل كفوء وفعال، وقد ركزت الفرضية الخامسة على فاعلية التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية واهمية دورها في الحد من ظاهرة الفساد المالي وزيادة جودة نظم الرقابة الداخلية والتقارير المالية، وقد تم اثبات صحة الفرضيات جميعها من خلال نتائج التحليلات الاحصائية لاجابات عينة متنوعة من الافراد وبالا اعتماد على استمارة استبيان خصصت لهذا الغرض. وقد خرج هذا البحث بمجموعة من الاستنتاجات أهمها: ان الارتفاع الكبير في معدلات الفساد المالي والكم الكبير من القضايا والمشاكل المالية في كافة مفاصل الدولة في العراق وعلى جميع الاصعدة والقطاعات (حسب تقارير منظمة الشفافية الدولية) يرجع سببه الى الغياب الكبير للاستعانة بالخبراء المحاسبين القضائيين واخذ دورهم المناسب في هذا المجال. وتشير النتائج وبشكل واضح الى الحاجة الملحة والضرورية في الوقت الحاضر الى تفعيل دور المحاسبة القضائية في العراق والاستفادة من خدمات المحاسبين القضائيين والخبراء في هذا المجال لما له من دور كبير في دعم الاقتصاد العام للبلاد وتعزيز تطبيق العدالة والقانون. واخيرا توصل هذا البحث الى ضرورة ان تحظى المحاسبة القضائية باهتمام واسع والتأكيد على اهمية ادراجها ضمن المناهج التعليمية للجامعات والمعاهد العراقية لتنمية مهارات وقدرات المحاسبين في هذا المجال، فضلا عن اهمية حث الجهات القضائية والرقابية الحكومية المختلفة الى الاستعانة والاعتماد على الخبراء والمحاسبين القضائيين في ما يخص التحقيق في عمليات الفساد المالي وقضايا التلاعب والاختلاس والمشاكل المالية الاخرى.

© 2018 جامعة المثنى . جميع الحقوق محفوظة

### معلومات المقالة

#### تاريخ البحث

الاستلام : 2017/12/27

تاريخ التعديل : 2018/1/3

قبول النشر : 2018/1/9

متوفر على الانترنت : 2018/12/27

#### الكلمات المفتاحية :

المحاسبة القضائية

مهارات المحاسب القضائي

الفساد المالي

الخدمات المحاسبية

جودة نظم الرقابة الداخلية

### Abstract

This study aims to shed light on the importance of Judicial Accounting and the urgent need to activate it with develop its role in Iraq to help in solving many financial and judicial problems. Judicial Accounting plays an important role in providing specialized financial advice to individuals, regulatory, investigative and judicial authorities in the fields of fraud, corruption, and financial and commercial disputes. Based on the research objectives, five main hypotheses and three sub-hypotheses are have been addressed. The first three hypotheses focus on the importance of the need for Judicial Accounting services in Iraq and the most important sectors and areas in which its services can be utilized. The fourth hypothesis focuses on the necessary and appropriate skills that Judicial Accountants should have to perform their job efficiently and effectively. The fifth hypothesis addresses the effectiveness of applying judicial accounting and the importance of its role in reducing the phenomenon of financial corruption and increasing the quality of internal control systems and financial reports. All the hypotheses were

\*

Corresponding author : G-mail addresses : mathemm.khaghaany@uokufa.edu.iq.

validated through the results of the statistical analysis of the responses of the sample to a questionnaire that was allocated for this purpose. This study finds that the high levels of financial corruption and a large number of financial and legal problems in all aspects in Iraq at all levels and sectors is due to the great absence of the use of Judicial Accountants and their role in this field. The results clearly indicate the urgent and necessary need at present to activate the role of judicial accounting in Iraq and benefit from the services of Judicial Accountants and experts in this field because of its significant role in supporting the general economy of the country and promoting the application of justice and law. Finally, this study suggests that judicial accounting should get wide attention and emphasize the importance of including it in the curriculum of Iraqi universities and institutes to develop the skills and abilities of accountants in this field. In addition, various judicial and governmental authorities should be urged to use and rely on judicial experts and accountants in the investigation of financial corruption, manipulation, embezzlement, and other financial problems.

## المقدمة

الجامعات العراقية. ونظرا لأهمية هذا الموضوع وحساسيته خصوصا في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي يمر بها البلد وجدنا من الضروري بمكان تسليط الضوء عليه وبيان اهم المجالات التي يمكن الاستفادة منه فيها وتحديد اهم المهارات والصفات التي ينبغي ان يتحلى بها المحاسب القضائي لأبداء الرأي الفني والمالي المحايد والموضوعي في القضايا والمنازعات المالية والقانونية من خلال التقارير المالية المحاسبية الاستشارية التي يقوم بتقديمها في المسائل ذات العلاقة بتخصصه. لذا جاء البحث مقسم في اربع مباحث تناول المبحث الاول منه منهجية البحث واهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع محل البحث. اما المبحث الثاني فقد تناول لمحة تاريخية عن المحاسبة القضائية واهميتها والاجراءات المتبعة فيها. في حين تمثل المبحث الثالث الجانب التطبيقي للبحث وعرض ومناقشة اهم النتائج التي تم التوصل اليها. واخيرا جاء المبحث الرابع لاهم الاستنتاجات والتوصيات التي خرج بها البحث.

## منهجية البحث

### مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في انه وعلى الرغم من ارتفاع حالات الدعاوى القضائية ومعدلات الفساد المالي والاداري المستشري في كافة مفاصل القطاع الحكومي والقطاع الخاص في العراق (حسب نشرات منظمة الشفافية الدولية) نجد غياب واضح لدور المحاسبة القضائية والخبراء المحاسبين من اخذ دورهم المناسب في هذا المجال، وقد انعكس هذا الغياب والتهميش للمحاسبة القضائية في ازدياد ملحوظ وكبير في عدد الدعاوى المالية القضائية وازدياد حالات التلاعب والاختلاس والرشاوى والكثير من مظاهر ومشاكل الفساد المالي والاداري، كلها هذه الاسباب ادت الى توجيه اصابع الانتقاد الى المؤسسات القضائية والرقابية في عجزها ايجاد الحلول والاحكام القضائية العادلة والموضوعية لتقليص حالات التلاعب والاحتيال والفساد المالي والاداري على

تعد المنازعات المالية والتجارية المختلفة وعمليات الاحتيال والفساد المالي والاداري واحدة من اهم المشاكل القانونية المعاصرة التي تعاني منها اغلب الدول في العالم وخاصة الدول النامية منها، لما تعانيه من ضعف كبير في الانظمة وتطبيق القوانين والتعليمات، فضلا عن سوء وتردي الخدمات والوضع الاقتصادي والاجتماعي لهذه الدول مقارنة مع الدول المتقدمة، وتبرز المشاكل المالية وعمليات الاحتيال والتلاعب والنزاعات المالية والتجارية المختلفة في كافة القطاعات والوحدات الاقتصادية سواء العاملة في القطاع العام او الخاص وعلى كافة الاصعدة والمستويات سواء اكانت ضمن القيادات العليا والاطراف السياسية، او ضمن المستويات الادارية المختلفة العليا والوسطى والدنيا منها، او حتى ضمن مستويات الافراد، لا يستثنى احد منها من حيث السبب او المسبب.

وانطلاقا من كون المحاسبة هي لغة المال والاعمال وضرورة مواكبتها للمتغيرات والتحديات المالية والقانونية المختلفة والتي تحتم عليها في كثير من المناسبات ان يكون لها دور فعال وكبير في ابداء الرأي الفني المالي والمحايد في العديد من القضايا والنزاعات المالية والتجارية. ومن هنا برزت المحاسبة القضائية بأدواتها المختلفة كفن وعلم للبحث والتحري عن المال والاشخاص. واخذت المحاسبة القضائية وخبرائها تلعب دور مهم وكبير في حل العديد من المنازعات المالية والتجارية بين الجهات المختلف في معظم دول العالم، وخصوصا في ضوء التحديات الكبيرة التي تواجه القضاء المتمثلة بالتغيرات المتسارعة العالمية والمحلية منها في مجال الاعمال والاسواق.

وعلى الرغم من اهمية المحاسبة القضائية ودورها المتزايد في الوقت الحاضر فضلا عن زيادة حدة المنافسة وتعقد البيئة التجارية والمعاملات المالية المختلفة الا انها باتت وبشكل كبير مغيبة بمفهومها واساليبها الحديثة عن التطبيق في كافة القطاعات العاملة في العراق وحتى ضمن مناهج التعليم المحاسبي في معظم

### فرضية البحث

- لتحقيق الهدف من هذا البحث فقد تم صياغة عدة فرضيات رئيسية وفرعية وكما يلي :
- ✓ هنالك حاجة ضرورية الى استخدام خدمات المحاسبة القضائية في العراق.
  - ✓ تتفاوت درجة الحاجة الى تطبيق المحاسبة القضائية باختلاف نوع القطاع الذي تعمل فيه وتختلف الحاجة في وحدات القطاع الحكومي عن وحدات القطاع الخاص.
  - ✓ تختلف الاهمية النسبية لكل مجال من مجالات تطبيق خدمات المحاسبة القضائية بالنسبة لدرجة الاستفادة منها.
  - ✓ ان هنالك مهارات خاصة ومتعددة ينبغي على المحاسب القضائي التمتع بها وتعد ضرورية لأداء عمله بشكل صحيح.
  - ✓ توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المهارات المناسبة للمحاسب القضائي وفاعلية استخدام المحاسبة القضائية. ويمكن تقسيم هذه الفرضية الى ثلاث فرضيات فرعية :

- أ. يساعد التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الفساد المالي.
- ب. يساعد التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية في زيادة جودة الرقابة الداخلية.
- ت. يساعد التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية في زيادة جودة التقارير المالية.

### منهج البحث

للتحقيق في مشكلة البحث وعرض وتحليل ابعادها فقد اعتمد المنهج الاستقرائي والتحليل الوصفي لاختبار اثبات مدى صحة فرضيات البحث من عدمها، فقد اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي في صياغة الجانب النظري للبحث من خلال استعراض احداث الادبيات المحاسبية العربية والاجنبية في الموضوع محل البحث وبيان اهم النقاط والمحاور العلمية التي ينبغي التركيز عليها لتحليل واقع وتطوير وتفعيل المحاسبة القضائية في العراق.

اما بالنسبة للجانب التطبيقي العملي للبحث فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال اعداد وتوزيع 120 استمارة استبيان على عينة من المتخصصين في الامور المالية والمحاسبية والادارية والقضائية للوقوف على ارائهم وتحليلها احصائيا والخروج بمجموعة من الاستنتاجات والتوصيات العلمية التي تنسجم مع الهدف من هذا البحث.

نطاق البلد في الوقت الحاضر. ونتيجة لهذا الاسباب وغيرها فقد تمثلت مشكلة البحث الحالي في تسليط الضوء على اهمية تفعيل وتطوير دور المحاسبة القضائية وخبرائها المحاسبين في القضاء على هذه الظواهر السلبية وابداء الرأي المالي والموضوعي والمحايد في القضايا المالية المطروحة امام القضاء والجهات الرقابية.

### اهمية البحث

تؤثر المشاكل وعمليات الاحتيال وقضايا الفساد المالي المختلفة على حياة الشعوب بشكل سلبي وبدرجة كبيرة وخصوصا في الدول النامية ومنها العراق على وجه التحديد نتيجة للظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية القاهرة التي يمر بها البلد، ويقع على عاتق الاجهزة الحكومية والهيئات الرقابية والقضائية مسؤولية التحقيق واصدار الاحكام والاطول لهذه المشاكل المالية، ومن اجل انجاز الاعمال التحقيقية والقضائية في مثل هذه المعاملات فان الامر يتطلب اللجوء الى خبراء ماليين ومحاسبين لأبداء رأيهم المالي المحايد والذي يستطيع ان يسترشد به الافراد والاجهزة والهيئات القضائية المختلفة. وتعد مهنة المحاسبة القضائية من المهن المهمة التي تعمل بشكل فعال وكبير في كل انحاء العالم ومنذ فترة طويلة، ونظرا لاهمية هذا الموضوع والغياب الكبير الذي تعانيه مهنة المحاسبة القضائية من حيث التطبيق او حتى عدم ادراجه ضمن المواضيع المحاسبية في الدراسة الاكاديمية في العراق، لذا جاء هذا البحث لتسليط الضوء على اهم الابعاد الخاصة به وبيان مدى اهمية الدور الذي يمكن ان يلعبه في المساعدة لحل الكثير من المشاكل المالية والقضائية التي تعاني منها المؤسسات والشركات والافراد في العراق.

### أهداف البحث

يهدف هذا البحث الى تحقيق جملة من الاهداف اهمها :

- ✓ تسليط الضوء على واقع تطبيق المحاسبة القضائية في العراق وبيان مدى الحاجة الى تفعيل دورها وتطويرها في العراق.
- ✓ بيان اهم القطاعات والمجالات التي يمكن ان يظهر دور اكبر لاستفادة من خدمات المحاسبة القضائية فيها.
- ✓ الوقوف على اهم المهارات التي ينبغي ان يتحلى بها المحاسبين في مجال المحاسبة القضائية في العراق لتمكينهم من تقديم تقارير ذات جودة وموضوعية عالية الى الهيئات القانونية المكلفة بالفصل بالقضايا والمنازعات المالية والتجارية.
- ✓ معرفة مدى اهمية استخدام المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي ومدى تأثيرها في زيادة جودة الرقابة الداخلية والتقارير المالية.

## مجتمع وحدود البحث

تتمثل حدود البحث في مايلي:

1. الحدود المكانية: اقتصرت الحدود المكانية للبحث باستطلاع اراء عينة من الاساتذة والخبراء الماليين ومدراء الحسابات والمحاسبين القانونيين ورجال القانون العاملين في المؤسسات الحكومية ووحدات القطاع الخاص ضمن الحدود الادارية لمحافظة النجف الاشرف.
2. الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية للبحث للفترة من 2017/1/1 لغاية 2017/10/31 والتي تضمنه الحدود الزمانية للجانب النظري والعملي للبحث تخللتها فترة تحضير واعداد استمارة الاستبانة ومن ثم توزيع وتجميع وتحليل بيانات البحث واستعراض نتائجه.

## الدراسات سابقة

نظرا لأهمية موضوع المحاسبة القضائية فقد تناولت الاديبيات المحاسبية هذا الموضوع ومن جوانب مختلفة تشير في ادناه الى اهم تلك البحوث السابقة ذات العلاقة بالموضوع محل البحث وعرض اهم ما تناولته وتوصلت اليه وكما يلي :

1. دراسة (Ramaswamy, 2007) بعنوان **الافاق الجديدة : تدريب المحاسبين القضائيين ضمن البرامج المحاسبية (الولايات المتحدة الأمريكية) : حددت هذه الدراسة كيف يمكن للمحاسبة القضائية ان تبين العمليات المالية الفاسدة والتقارير المالية الغير واقعية وكذلك معظم العوامل التي تؤثر بشكل فعال في البيئة المحاسبية. وبينت بضرورة ان تتحمل الجامعات مسؤوليتها لتخرج محاسبين قادرين على مواجهة متطلبات مشاكل العالم التجاري مستقبلا. كما اكدت هذه الدراسة على الحاجة الملحة والمتزايدة للاستخدام لأساليب المحاسبة القضائية في الوقت الحاضر للحصول على تقارير مالية ذات شفافية ومصداقية وعدالة. وتوصلت هذه الدراسة الى ان تطبيق المحاسبة القضائية بشكل كفوء يحتاج المحاسب القضائي الى ان يكتسب مجموعة من المهارات كالمحاسبة والقانون والتحقيق ومهارات الوصول لكي تمكن من تحديد وترجمة وكشف التلاعب المالي .**
2. دراسة (Sadiq, 2007) بعنوان **اهمية المحاسبة القضائية لجرانم المالية في القطاعين العام والخاص في دول العالم الثالث (نيجيريا) : توصل البحث الى تقييم الجرائم المالية في دول العالم الثالث من خلال المقارن بين التي تحدث في القطاع العام والقطاع الخاص. وقد وجد ان خدمات المحاسبة القضائية مطلوبة في الدول العالم الثالث اكثر من ماهي في الدول المتطورة. وهدفت هذه الدراسة الى تحديد اهمية المحاسبة القضائية وضرورة تفعيلها في الاجواء الاقتصادية**

لدول العالم الثالث حيث وجدت الدراسة بان القطاع العام يحتاج المحاسبة القضائية اكثر من القطاع الخاص في المناطق اعلاه. وخرجت هذه الدراسة من خلال استمارة الاستبانة المعتمدة والموزعة على عينة من الاوساط المحاسبية النيجيرية بان الفساد المالي له تأثيرا سلبيا باهضا على اقتصاديات دول العالم الثالث. وعليه فان من الضرورة التركيز على المؤسسات المحاسبية واستغلالها لزيادة الناتج القومي.

3. دراسة (DiGabriele, 2009) بعنوان **الاثار المترتبة على القواعد التنظيمية ومعايير التدقيق على تطوير المحاسبة القضائية في عملية التدقيق ( الولايات المتحدة الأمريكية) :** وهدفت هذه الدراسة الى تحديد مستوى الانسجام بين المحاسبين الاكاديميين والمدققين مع المحاسبين القضائيين من خلال النظم والمعايير الموجودة في البيئة المحاسبية الامريكية. كما بحثت هذه الدراسة فيما اذا كانت مهنة المحاسبين القضائيين يجب ان تكون جزءا من المهارات التدقيقية المطلوبة لزيادة قابلية اكتشاف التلاعب المالي. وبنيت نتائج الدراسة على استقصاء عينة مكونة من 1500 شخص من الاكاديميين ومدققي الحسابات بالإضافة الى محاسبين قانونيين. وقد توصل الباحث الى ان المحاسبة القضائية جزء مهم من عمليات التدقيق وان المدققين يجب ان يحصلوا على بعض المهارات لمواكبة التغيير الحاصل في السوق.

4. دراسة (Koh, Arokiasamy and Suat, 2009) بعنوان **المحاسبة القضائية: القبول العام من اجل الكشف عن الاحتيال :** ركزت هذه الدراسة الى اختبار القبول العام ومفهومية وادراك المحاسبة القضائية كأداة لردع الفساد المالي في البيئة الاقتصادية الماليزيا. وركز الباحثون في هذه الدراسة على تأثيرات انفتاح الشركات الماليزية في العولمة الاقتصادية من جهة وقلة خبرة الشركات الماليزية من جهة اخرى وتأثيرها في زيادة نسبة الفساد المالي والذي ادى بدوره الى تسارع واضح في التلاعب المالي بصورة واضحة سواء كان في التقديم الغير صحيح للتقارير المالية ام في وجود ثغرات غير واضحة في التقارير المالية. وقد توصل الباحثون الى ان ادوات المحاسبة القضائية كالتحقيق المحاسبي في الدعاوى القضائية تعد حاجة ضرورية لجميع انواع المؤسسات التجارية طويلة الامد، فضلا عن انها تساعد على تعزيز الشفافية والمصادقية والمسائلة وبالتالي تصب في مصلحة تطوير وتحسين الاداء للمنظمة.

5. دراسة (Modugu and Anyaduba, 2013) بعنوان **المحاسبة القضائية والتحايل المالي في نيجيريا :** هدفت هذه الدراسة الى محاولة اختبار المحاسبة القضائية والفساد المالي في نيجيريا من خلال تحديد دور المحاسبة القضائية في

عرض واقع المحاسبة القضائية في الاردن من جهتي كل من القضاء والمحاسب القضائي في فض النزاعات الحاصلة في البيئة الاقتصادية. وقد اعتمد الباحث في جمع البيانات من خلال استبيان لمجموعة من القضاة والمعاونين القضاة والخبراء في مجال المحاسبة القضائية ومن العاملين في مكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق. وتوصلت الدراسة الى ان واقع المحاسبة القضائية في الاردن لا يستطيع بشكله الحالي من فض النزاعات بصورة عادلة وان القضاء لا يستعين بأصحاب الخبرات من المحاسبين والقضائين في الحالات ذات الصلة.

### الاطار النظري

#### اولا : لمحة تاريخية عن نشأة المحاسبة القضائية

تعدد المسميات المستخدمة على مصطلح المحاسبة القضائية في الادبيات المحاسبية، فقد اطلق عليها البعض المحاسبة العدلية، او المحاسبة التحقيقية أو التحليلية أو الاستقصائية او الجنائية وغيرها، و يعود تاريخ المحاسبة القضائية إلى ما يقارب 200 عام، اذ وجدت بداياتها في كلاسيكو في سكوتلاند عام 1824 والتي تمثلت بشهادات أعطيت للمحاسبين تؤهلهم للمشاركة بإجراءات التحكيم وابداء الرأي الفني المالي المحايد لفض النزاعات بالمحاكم (Ramaswamy, 2007:31). وازدادت اهمية المحاسبة القضائية بسرعة في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة البريطانية في اوائل القرن العشرين، حيث تم في الولايات المتحدة الأمريكية الاستعانة بحوالي (500) محاسب مندوبين كوكلاء ماليين في النزاعات القضائية خلال فترة الحرب العالمية الثانية. وبهذا أصبحت المحاسبة القضائية مهنة تتطلع إلى أبعد من الأرقام في التعامل مع الواقع حيث انها تستعين بالقانون ومهارات التحقيق لتكون حاضرة في المحاكم القانونية والمدنية. اما في عام 1982 فقد صدر اول كتاب للمحاسبة القضائية بعنوان "المحاسب كشاهد وخبير"، كما اصدر في عام 1986 المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لائحة ارشادات تتضمن خدمات التقاضي التي يقوم بها المحاسب (Ramaswamy, 2007:31).

وعلى صعيد احدث، شهد العقد الاول من القرن الواحد والعشرين الى العديد من الاحداث والكوارث فضلا الى عدد كبير من فضائح الشركات وعمليات الاحتيال والاختلاس لشركات كبيرة عالمية (Ball, 2009: 278). وقد ساهمت تلك الاحداث في الركود العالمي الكبير واثرت بشكل كبير على كفاءة الاداء في الاسواق المالية وزيادة عدد المطالبات القانونية والاقتصادية التي تصل بعض منها الى مئات المليارات من الدولارات. وقد اسفرت تلك الزيادة في حجم التعقيد وعدد حالات النزاعات المالية والمطالبات القانونية الى صعوبة تعامل المحاسبون العاميون

الرقابة على الفساد المالي وكيفية تحسين التقارير المالية و الرقابة الداخلية. اعتمدت هذه الدراسة على عينة من منظمي الحسابات و موظفين اداريين ومدققين بالإضافة الى مساهمين واساتذة جامعيين. وقد خرجت هذه الدراسة بأن هناك علاقة طردية كبيرة بين فاعلية المساهمين للمحاسبة القضائية في الفساد المالي والتقارير المالية وجودة الرقابة الداخلية وشددا على ضرورة اضافة المحاسبة القضائية كمادة اساسية دراسية في معهد المحاسبين القانونيين النيجيري وجمعية المحاسبين الدوليين في نيجيرية وكذلك الجامعات النيجيرية ، وبين ضرورة اتخاذ اجراءات حكومية في الاهتمام في التحقيقات القضائية والخاصة في الفساد المالي .

#### 6. دراسة (الجبوري والخالدي، 2014) بعنوان "دور

المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي": حاولت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على المحاسبة القضائية من حيث نشأتها وتطورها واهدافها وطبيعة الخدمات التي توفرها للحد من الاحتيال المالي. واستخدم الباحثان قانون بنفورد واسلوب ادوات تكنولوجيا المعلومات من قبل المدقق للمساعدة في العمل التدقيقي (Computer Assisted Auditing Tools CSSTs). بالإضافة الى التقيب وتحليل النسب باستخدام الكمبيوتر لاكتشاف التكرارات والتي تؤدي الى اكتشاف التحايل المالي. وعد الباحثان بأن الطرق المشار اليها في بحثهم هي افضل دقة من استخدام العينات في العملية التدقيقية.

#### 7. دراسة (قمير، 2014) بعنوان "قياس مدى ادراك اهمية

المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى اعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية": حاولت هذه الدراسة الى تحديد اهم التحديات التي يمكن ان تمنع او تحد من دمج المحاسبة الجنائية (القضائية) في مناهج التعليم في الجامعات الليبية كمحاولة لمواكبة الدراسات الحديثة التي تناولت موضوع المحاسبة الجنائية. وقد اعتمدت هذه الدراسة على استقصاء اراء عينة من الاساتذة الجامعيين حول موضوع البحث. وقد اكدت هذه الدراسة بالنتيجة على مدى ضرورة دمج المحاسبة القضائية في المقررات الدراسية ووجوب تعزيز ادراك اعضاء الهيئات التدريسية في الجامعات الليبية بأهمية المحاسبة الجنائية وتعريفهم بمزايا استخدامها من خلال اقامة المؤتمرات والندوات العلمية. فضلا عن ضرورة تدريب الكوادر البشرية التي تتولى عملية تدريس هذه المادة من خلال التبادل المعرفي مع الجامعات العالمية التي تدرس المحاسبة الجنائية ضمن مقرراتها.

#### 8. دراسة (الكبيسي، 2016) بعنوان " دراسة استقصائية

ميدانية عن المحاسبة القضائية من جهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الاردن": هدفت هذه الدراسة الى

حالات الافلاس وتحليل القوائم المالية المرتبطة بالأوراق المالية والضرائب وتحليل القوائم المالية في حالات الغش والتلاعب (Curtis, 2008 :540).

بينما يضيف (Dhar & Sakar, 2010: 95) بأن المحاسبة القضائية هي تطبيق للمفاهيم المحاسبية والتقنية للمشاكل القانونية، وتتطلب اعداد تقارير في المسائل على التلاعب المالي والتي تقدم وتعرض على المحاكم القانونية او في الاجراءات التنفيذية. وتعد المحاسبة القضائية هي تطبيق للمهارات المحاسبية والتدقيقية والتمويلية والطرائق الكمية ومجالات معينة من القانون والبحث ومهارات التحري في جمع وتحليل وتقييم الادلة الثبوتية للحصول على النتائج (Hopwood et al., 2008:25).

كما ويؤكد باحثون اخرون بأن المحاسبة القضائية هي حقل من حقول المحاسبة تستخدم علم ومهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق من اجل كشف الاضرار الاقتصادية وإعداد الاراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي والمحاسبة الاستقصائية. كما يشير الى ان المحاسبة القضائية هي ليست محاسبة فحسب لأنها تتطلع لأكثر من الارقام في التعامل مع الواقع مما يتطلب التحليل العلمي والمتعمق لمعطيات قضية ما لتساعد من ثم في الكشف عن المشاكل الكامنة في الاعمال التجارية والمالية ، وهي تستعين بالقانون ومهارات التحقيق لتكون حاضرة في المحاكم لحسم النزاعات بصورة عادلة (Kieso, Kimmel, & Weygandt, 2012). ومن جهة اخرى يشير Gray بان معايير المحاسبة القضائية مستنبط من القانون الجنائي ، وان هذه المعايير تنشأ بواسطة لجان متخصصة في الاوراق المالية (SEC). وأشار بانه بالرغم من وجود اهداف مشتركة بين المحاسبين القضائيين والمحاسبين والمدققين التقليديين، الا ان هناك اختلاف في القواعد والمهارات والمعرفة من حيث التحقيقات. حيث ان المحاسب القضائي يهدف الى كشف مقدار التلاعب المالي في حين المحاسب القانوني (CPA) يقوم بتحديد الاشخاص المسؤولين عن التلاعب المالي. بالإضافة الى ان عمل المحاسب القضائي يتضمن مختلف الحالات مثل، المشتريات التجارية، تقييم الاصول المنتهية، اضرار الملكية، فقدان الارباح بسبب الاختلاسات، التهرب الضريبي، أنشطة غير قانونية وعمليات تبييض الاموال (Gray, 2008:120).

كما ويشير البعض الى ان المحاسبة القضائية هي عملية تفسير وإيجاز وتقديم القضايا المالية المعقدة بطريقة واضحة ومختصرة وواقعا كمرجع خبرة للمحاكم القانونية . (Silverstone & Sheetz, 2006) فضلا عن انها تمثل ايضا التدريب على النظر الى ابعد من الارقام والتعاملات في واقع الاعمال التجارية وتحليل وتفسير وإيجاز وتقديم للقضايا التجارية المالية المعقدة ذات الصلة بالصفات الرئيسية للمهنة (Bhasin,

معها ما لم يتم تدريبهم وبرزت الحاجة الى بروز المحاسبة القضائية (Huber, 2012:260). كما ويشير (Owojori & Asaolu, 2009:185) على ان فشل التدقيق القانوني في بعض المؤسسات لمنع وتقليل الاستخدام السيء والتلاعب بالأموال بالإضافة الى زيادة نسبة الجرائم في الشركات قد القت ضغط كبير على المحاسبين والمؤسسات القانونية في ايجاد الطريقة لصياغة الاطار العامة للمحاسبة القضائية في عالم الاعمال. وقد اظهرت دراسة اجرتها مجموعة كيسلر الدولية (Kessler International) ان 39% من المنظمات قد اشارت الى الحاجة الى المحاسب القضائي لتقليل من قضايا الفساد المالي والاداري (Owojori & Asaolu, 2009 :185).

### ثانيا : مفهوم المحاسبة القضائية

تعددت تعاريف المحاسبة القضائية في الادبيات المحاسبية نظرا لاختلاف الباحثين والزوايا التي ينظرون منها، وتتكون المحاسبة القضائية من الناحية اللغوية من كلمتين اساسيتين مستقلتين، اذ تشير كلمة القضائية عن القضايا ذات العلاقة بالمحاكم القانونية واما كلمة المحاسبة فهي تشير الى تصنيف وتسجيل وتلخيص للأحداث الاقتصادية بطريقة تخصصية تساعد الاطراف المختلفة اصحاب العلاقة من استخدام المعلومات المحاسبية من اجل اتخاذ القرارات الاقتصادية، وفي دمج الكلمتين (المحاسبة القضائية) نحصل على دلالة تشير الى استخدام المعلومات المحاسبية من المصادر الاخرى لتحديد الحقائق بصورة موضوعية يمكنها ان تدعم المواقف المعقولة في المحكمة (Hopwood, Leiner, & Young, 2008: 4).

وقد عرف Ramaswamy المحاسبة القضائية على انها تحليل محاسبي يستطيع الكشف عن الاحتيال المحتمل ويقدم بطريقة مناسبة الى المحكمة، وهذا التحليل سيكون اساس لحل النقاشات والخلافات والجدل. وعليه فان المحاسبة القضائية تستخدم علوم المحاسبة والقانون والتدقيق والتدقيق وعلم الجريمة للكشف عن الفساد المالي وتقديم الادلة بعد تكليفها من قبل المحاكم. كما انها تحقق في العمليات المالية للمنظمة وتقدم المعلومات المناسبة في القضايا القانونية المدنية او الجزائية (Ramaswamy, 2007: 33).

ويرى Curtis بأن المحاسبة القضائية هي مجموعة من العمليات مثل التحديد والتسجيل والتسوية واستخراج وفرز واعداد التقارير والتحقق من البيانات المالية السابقة او تطبيق الانشطة المحاسبية اللازمة. ويتم تطبيقها لتسوية الخلافات القانونية الحالية والمتوقعة او استخدام البيانات المالية السابقة في التوقع بالبيانات المستقبلية بهدف تسوية النزاعات القانونية. لذلك يعد المحاسب القانوني القضائي ركيزة اساسية لتحليل كل من النظام القانوني وتقديم خدمات الخبرة مثل تقييم الاصول في

على المفهوم العام للمحاسبة القضائية كفن وعلم للتحري عن الاموال والاشخاص وابداء الرأي الفني المحايد للجهات المختلفة لتحقيق العدالة في القضايا المالية المختلفة. كما ويمكن ايجاز وصف المحاسبة القضائية بالوعاء الذي يحتوي على العلوم المتنوعة او الاطار الهرمي الذي يتكون من اربع مستويات رئيسة كما وصفها (Crumbley & Apostolou , 2002) (20): المستوى الاول في هذا الاطار هي المعرفة في العلوم المحاسبية المختلفة (المعايير المحاسبية المحلية منها والدولية المطبقة) والتي هي القاعدة الاساسية في العمل. اما المستوى الثاني هو المعرفة في مجال التدقيق والرقابة الداخلية وتقييم المخاطر واكتشاف الاحتيال. اما المستوى الثالث هو المعرفة القانونية اي الفهم الاساسي في النظام القانوني والاجراءات والانظمة والقانونية المالية النافذة. اما المستوى الاخير والذي يمثل مهارات الاتصال والتفكير النقدي والتي تعد بمثابة حلقة الوصل في التعامل والايصال مع الاطراف والجهات اصحاب المصالح. والشكل رقم (1) يوضح الاطار العام للمحاسبة القضائية.

(Skousen & Wright , 2008 : 1001). بينما يرى ( 40 الى ان المحاسبة القضائية هي ضبط يحتوي على نماذج وإصدارات خاصة للإجراءات التحقيقية ذات العلاقة بالبحث والتأكد والتصديق ووجهة نظر استثنائية ، تنتج ادلة قانونية تهتم مع طبيعة الأدلة للبيانات المحاسبية كمجال علمي يهتم بالتلاعب المحاسبي والتدقيق القضائي و الامتثال للمعايير المحاسبية و تقييم المخاطر و الكشف عن التحريف والغش في القوائم المالية . كما اشار المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بان الهدف الرئيسي من تدقيق الكشوفات المالية هو التعبير عن رأي المدقق الخارجي حول عدالة الوضع المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية وإنها منسجمة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً . ومع ذلك ، فان احتيال الشركات المنظم والمتطور يتطلب الاستجابة الى هذا التغيير في التهديد الاجرامي من خلال نشوء الطلب على التحريين الماليين غير التقليديين مثل (المحاسبين القضائيين) : (Owojori & Asaolu, 2009) 184). ويجدر الاشارة الا انه وعلى الرغم من تعدد تعاريف المحاسبة القضائية في الادبيات المحاسبية المذكورة انفا، الا انه يمكن الاشارة بأنها تتفق جميعها من حيث الجوهر والمضمون

الشكل رقم (1) الاطار العام للمحاسبة القضائية



1. البحث ما خلف الوثائق، اذا تمكن مراجع الحسابات من قراءة ما بين السطور والكشف عن الحقيفة المخبأة خلف الوثائق المعروضة من خلال المهارات التي يكتسبها المحاسب القضائي.
2. حسم المواقف القضائية، تساعد على حل النزاعات بشكل عادل اذ تكون عامل فصل في المحاكم القضائية من خلال تقديم تقارير الخبرة والتي تكون محل اعتماد واطمئنان لدى السلطات القضائية.

### ثالثاً : مميزات المحاسبة القضائية

ظهرت المحاسبة القضائية نتيجة للمعاناة التي تواجه البيئة الاقتصادية من التلاعب والتزوير في السجلات القوائم المالية ، وهي تتميز بعدة مميزات جعلتها تظهر للواقع وتنتشر عالمياً بشكل سريع. ويمكن اجمال اهم مميزات المحاسبة القضائية بما يلي (الكبيسي ، 2016 : 15):-

الابعاد والاساليب المتبعة فيه. كل هذه الاسباب وغيرها تتعلق بطبيعة عمل المحاسبة القضائية المشار اليها سابقا تتطلب من الاشخاص العاملين في هذا المجال ان يتمتعوا بمهارات وقدرات خاصة تكفل لهم انجاز العمل المناط لهم بكفاءة وفاعلية. وفي هذا الصدد ينبغي الاشارة الى ان هنالك جهات نظر عديدة ومختلفة حول المهارات الضرورية والمناسبة التي ينبغي ان يتحلى بها المحاسب القضائي. فقد حدد Brown و Harris بأن على المحاسبين القضائيين ان يتحلوا بخمس مهارات وقدرات متخصصة وفنية في مجال عملهم. ومن هذه المهارات الخمسة ينبغي على المحاسبين القضائيين ان يكونوا على دراية ومعرفة جيدة بالقانون الجنائي والمدني وان يكون لديهم فهم عالي للإجراءات والعمليات المتعلقة بالمحاكم والقضاء. كذلك ينبغي ان يتمتعوا بمهارات التحري والتحقيق والمعرفة بنظرياتها وطرقها اكتشاف عمليات التلاعب والاحتيال. وينبغي ان يتصف المحاسب القضائي كذلك بالفهم الخلاب والمتعمق واستخدام التكتيكات المناسبة للتعامل والتحقيق في قضايا التلاعب والغش والاعمال الغير قانونية. بالإضافة الى ذلك ينبغي عليهم ان يتحلوا بمهارات عالية في ايصال نتائج عملهم بشكل واضح ودقيق الى الجهات المختلفة خصوصا الجهات ذات المعرفة القليلة في الامور المحاسبية والتدقيقية (2: Brown & Harris, 2000).

ويرى (Grippeo & IbeX, 2003: 6) ان اهم المهارات للمحاسب القضائي تأتي من الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق والضريبة والاعمال التجارية والادارة والرقابة الداخلية والعلاقات الشخصية ومهارات الاتصال. في حين يرى ان المحاسب القضائي الناجح (Messmer, 2004: 12) يجب ان يتمتع بقدرات تحليلية عالية وان يمتلك مهارة عالية في التواصل كتابةً وكلاماً وان يكون ذو عقلية ابداعية وذو فطنة قوية في التعاملات. كما يجب أن يكونوا قادرين على إجراء المقابلات والحصول على المعلومات من الأشخاص المحتمل أن يكونوا غير متعاونين وأن يمتلكوا قدراً كبيراً من التشكك (Skepticism).

وقد حدد DiGabriele (2008 ، 2009) مجموعة من المهارات الضرورية التي ينبغي ان يتحلوا بها المحاسب القضائي. وتشمل هذه المهارات هي القدرة على التحليل الاستدلالي، ومهارات التفكير الإبداعي، والكفاءة العالية في التعامل مع المشاكل، والمرونة، والكفاءة التحليلية بما في ذلك القدرة على الاتصال عن طريق الفم، والقدرة على التواصل المكتوب، والمعرفة القانونية الجيدة ورباطة جأش عالية.

#### سادسا : دور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي

يعد الفساد المالي بأشكاله المختلفة واحداً من أكثر القضايا والظواهر السلبية التي تشكل الخطر الأكبر على اقتصاد وامن

3. استخدام العلوم المختلفة، تقوم المحاسبة القضائية بدمج بعض العلوم والمهارات المختلفة وتربطها بصورة اساسية مع العلوم المحاسبية.

4. تطوير للأداء الذهني، تمكن المحاسب من مواكبة التطور الناتج من التطور التكنولوجي والذهني لدى المدراء وماسكي السجلات والذي يؤدي سلباً الى تطور طرق الفساد والتلاعب المالي المختلفة وكيفية التعامل معها .

5. تقليل الفساد المالي، وجود المحاسب القضائي يشكل عاملاً أساسياً لمنع او الحد من الفساد المالي امام المتلاعبين.

6. تحديد نقاط ضعف الاداء، بواسطة تحديد مواقع الازمة الوظيفي وتحميل مسؤولية المسببين للأضرار.

7. متعددة الحلول، تقوم بتقديم الحلول البديلة الممكنة قبل اللجوء الى القضاء.

#### رابعا : خطوات المحاسبة القضائية

يتمحور عمل المحاسب القضائي بعدة خطوات ينبغي ان يقوم بها بمجرد تكليفه بقضية ما، من اجل الحصول على تقرير مهني يتميز بالواقعية (Zysman ، 2011) ويمكن تلخيص هذه الخطوات بمايلي :-

- ✓ مقابلة اصحاب العلاقة.
- ✓ مراجعة الأولويات بصورة دقيقة لتحديد اطراف النزاع ومناطق الشك والريبة في المشكلة.
- ✓ التحقيق الاولي.
- ✓ وضع خطة عمل بالأهداف والمنهجية التي ستستخدم في عملية التحقيق.
- ✓ جمع الأدلة والتأكد من صحتها للإحاطة بالقضية محل التحكيم وقيل الادلاء بالرأي.
- ✓ تحليل الاضرار وقيمتها الحالية وباستخدام الاجهزة المتوفرة لعرض النتائج.
- ✓ اعداد التقرير النهائي موضحاً نطاق التحقيق ، والمنهج المستخدم، والقيود المفروضة على النطاق والنتائج وراء المحاسب القضائي موثقا بالجداول والرسومات وادلة الاثبات التي جمعها، دون اغفال اي حقائق حتى لا يسمح للطعن بسلامة التقرير.

#### خامسا : مهارات المحاسب القضائي

تعد المحاسبة القضائية من المهن الشاملة وذات نطاق واسع من المهام يمكن الاستعانة بخدماتها في العديد من الانشطة والاعمال المختلفة. اذ الى ذلك انها تتعامل مع العديد من القضايا والمشاكل ذات الطابع الفريد والغير متكرر من حيث



• التهرب الضريبي Tax Evasion

**سابعا : مسؤوليات المحاسب القضائي في الحد من نشاطات الفساد المالي**

يجب ان يتحمل المحاسب القضائي المسؤوليات التالية عنده تكليفه بأجراء التحقيق للحصول على التقرير المحايد والموضوعي،(18: Silverston & Sheetz, 2007).

1- اجراء التحقيق ، ان يحمل المحاسب القضائي لديه ادواته الخاصة في اجراءات التحقيق لتحديد وكشف أنشطة الفساد وبالتالي يكافح الفساد المالي، حيث ان المحاسب القضائي يشابه المحقق تماما عند اجراء التحقيق في التشخيص والتفسير ليكتشف ما الذي حدث بالفعل .

2- تحليل العمليات المالية، يتطلب المحاسب القضائي امتلاكه مهارات خاصة عند فحص المستندات من اجل تحديد الموثوقية والتغيير و التزوير او التلاعب .

3- اعادة تسجيل العمليات المسجلة بصورة غير مكتملة، يتطلب من المحاسب القضائي التوجيه الى اعادة تسجيل العمليات المالية المسجلة بصورة غير مكتملة او المسجلة بطريقة غير اصولية .

4- البحث عن لاختلاس ، يعمل المحاسب القضائي على تحديد عمليات الاحتيال المالي و المستندات والتقديم حول الجرائم التجارية والضحايا وكذلك تحديد الاضرار الاقتصادية مستعينا بالشهود والمستندات الثبوتية الاخرى،

**ثامنا : الفساد المالي في المؤسسات العراقية**

يرتبط الفساد المالي مع الفساد الاداري ارتباطا وثيقا ، اذ ان الارباك السياسي خلف فسادا اداريا واسعا في جميع مفاصل الدوائر الحكومية. وبالتالي فان الفساد المالي قد اصبح جليا في جميع المفاصل المالية وقد ادى الى تسريب اموال طائلة كبيرة بدلا من ان تكون في المصلحة العامة اصبحت تصب في مصلحة اشخاص معينين متمكنين في المراكز الحكومية قريبين من متخذي القرار او ومتخذي قرار احيانا.

وتشير وبشكل واضح تقارير منظمة الشفافية الدولية (Transparency International Report) للفترة الممتدة من عام (2003-2015) بأن العراق يحتل مراتب متقدمة في حالات الفساد المالي والاداري بين دول العالم وكما موضح في الجدول رقم (1).

وطبيعة الحياة في العالم لأغلب الدول وبشكل خاص الدول النامية وفي مقدمتها العراق. وقد عرف القانون الامريكي للأسواق المالية (SEC) الفساد بانه اي عملية غير قانونية لاي شخص بطريقة مباشرة او غير مباشرة، باستخدام اي من الوسائل او الادوات المستخدمة في التجارة، او الرسائل او اي منشأة في اي قطاع من الاسواق المالية (Silverstone & Sheetz , 2007) .( 3:

أ. لكي توظف اي جهاز او مخطط او خدعة للفساد.  
ب. تجعل اي بيانات غير حقيقية لمواد فعلية او لتخفي بيانات فعلية حقيقية اثناء تقديم البيانات المالية .  
ت. الانخراط في اي عمل او نشاط خاص بالأعمال التجارية التي يمكن ان تعمل او سوف تعمل على الفساد او الخداع تحت اي مسمى، في الاتصال مع بيع او شراء اي من الاوراق المالية.

كما ويتضمن الفساد المالي استخدام الخداع للحصول على منافع شخصية لشخص واحد مسببا خسائر للآخرين ، يستخدم في التحايل المالي نشاطات تضليلية مختلفة كالسرقة والرشوة والاختلاس والتآمر وتبييض الاموال والابتزاز. وقد تأخذ عمليات الفساد المالي والتحايل والتلاعب عدة اشكال منها (كاظم، 2015 : 65).

• الرشوة Bribery

• المحسوبية Nepotism

• المحاباة Favoritism

• الاخطاء العمدية Intentional

• الاختلاس (Embezzlement)

• الغش (Cheating) وبأشكاله المختلفة منها:

- التلاعب بالدفاتر والسجلات بقصد اخفاء عجز او اختلاسه.  
- التلاعب بالحسابات بقصد التأثير في مدى دلالة القوائم المالية.

- سوء توزيع الاصول.

- سوء تطبيق السياسات المحاسبية

• التزوير (Falsifications)

• غسل الاموال (Money laundering)

• الاحتيال (Fraudulency)

الجدول رقم (1) تقرير منظمة الشفافية الدولية حول ترتيب دول العالم من حيث الفساد

السنة	رتبة	العدد الكلي لرتب الدول	درجة الشفافية
2003	113	133	2.2
2004	130	146	2.1
2005	137	159	2.2
2006	160	163	1.9
2007	178	180	1.5
2008	178	180	1.3
2009	176	180	1.5
2010	175	178	1.5
2011	175	182	1.8
2012	169	174	1.8
2013	171	175	1.6
2014	170	174	1.6
2015	161	167	1.6

المحاسبة القضائية ، اذا يؤكدوا الى الدور الواضح والكبير الذي يلعبه المحاسبون القضائيون في مساعدة الحكومة في تقييم السجلات المحاسبية والمصرفية للجهات الارهابية المشكوك فيها. وعليه فان هنالك ضرورة ملحة وكبيرة للاستفادة من خدمات المحاسبة القضائية وخبرائها في هذا المجال لمعالجة مشاكل الفساد المالي بالدرجة الاولى والتي تشكل خطرا كبيرا على الاقتصاد والامن العام للبلد (Thomas, Riley & Brooks, 2005:15).

### الاطار العملي

#### اولا : خطوات تطوير واعداد استمارة الاستبانة

اعتمد البحث الحالي في الجانب التطبيقي منه على استطلاع واستقصاء اراء عينة من المتخصصين وذوي العلاقة في عينة من المؤسسات الحكومية ووحدات القطاع الخاص في محافظة النجف الاشراف للوقوف على اهمية وجدوى الية تطبيق المحاسبة القضائية وتحديد اهم المجالات التي يمكن الاستفادة من خدماتها للمساعدة في حل المشاكل والقضايا والخلافات القانونية والمالية وللحد من ظواهر الفساد والتلاعب المالي المستشري في كافة

ويلاحظ من الجدول اعلاه ان العراق يقترب في مرتبة الفساد نحو الادنى اي في العشر ما قبل الاخير في الاعوام (2006-2015). واما من حيث الشفافية فان الدولة التي في المرتبة الاولى هي الاكثر شفافية وكلما بعدت مرتبة الدولة قلت الشفافية وبالتالي ازداد الفساد المالي. ففي الاعوام (2003-2015) نجد تراجع في مستوى العراق من من المترتبة (113) الى المرتبة (161) مقابل انخفاض درجته في سلم الفساد للمدة ذاتها. وقد اشارة المنظمة اعلاه في تقريرها عام 2005 ان الفساد في عملية اعمار العراق اصبح اكبر فضيحة في التاريخ. وخلال الاعوام (2007-2015) نجد ان العراق قد احتل المراتب الخمسة الاخيرة من الترتيب الدولي .

تتراوح درجة الشفافية من (0-10) حيث ان الدرجة (10) اكثر شفافية والدرجة (0) اقل شفافية

وهنا يمكن ان نشير الى الدور الكبير الذي يمكن تلعبه المحاسبة القضائية للتحقيق والكشف عن الكثير من حالات وعمليات الفساد المالي والاداري المختلفة الموجودة في كل مفاصل ومؤسسات الدولة ومؤسسات القطاع الخاص. ويذهب Brooks و Riley و Thomas الى ابعد من ذلك في الدور الذي يمكن ان تلعبه

**المحور الثاني :** مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق. ويتضمن هذا المحور من (15) سؤال حول اهم مجالات تطبيق خدمات المحاسبة القضائية ودرجة اهميتها لكل من هذه المجالات.

**المحور الثالث :** المهارات المناسبة للمحاسب القضائي. ويحتوي هذا المحور على (10) اسئلة حول اهم المهارات والقدرات التي ينبغي ان يتمتع بها المحاسب القضائي من اجل اداء عمله بشكل كفوء وفعال.

**المحور الرابع :** فاعلية استخدام المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي وجودة الرقابة الداخلية والتقارير المالية. يحتوي هذا المحور على (11) سؤال تم تقسيمها على ثلاث محاور رئيسية تضمن المحور (أ) اهمية وفاعلية استخدام خدمات المحاسبة القضائية في مجال مكافحة الفساد المالي، فيما تضمن المحور (ب) مدى تأثير استخدام المحاسبة القضائية على جودة الرقابة الداخلية اما المحور (ج) فقد ركز على اهمية المحاسبة القضائية في جودة ومصداقية التقارير المالية.

وقد اعتمد مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي الذي يتضمن خمسة درجات من المستويات لتحديد درجة موافقة عينة البحث من عدمها على كل فقرة من فقرات البحث وتحويلها الى بيانات كمية ذات اوزان نسبية يمكن تحليلها باستخدام الادوات والوسائل الاحصائية (Likert , 1932). وكما هو موضح في الجدول رقم (2).

مفاصل البلد فضلا عن دورها في زيادة جودة الرقابة الداخلية والتقارير المالية.

قد تم الاعتماد في اعداد استمارة الاستبانة على مجموعة من الدراسات السابقة مثل دراسة DiGabriele (2008) و (2009) Koh, Arokiasamy and Suat ، ودراسة (2009) Huber ، ودراسة (2012) Huber ودراسات اخرى تم الاشارة اليها في جزء الدراسات السابقة من هذا البحث، فضلا عن ذلك فقد تم عرض ومناقشة استمارة الاستبانة بشكلها الاولي على عينة من الخبراء والاساتذة اصحاب الاختصاص في مجال المحاسبة والاحصاء لتحكيم استمارة الاستبانة من حيث صحة صياغة فقرات الاستمارة والاسئلة ومدى ملائمتها لفرضيات البحث والاجراءات والتحليلات الاحصائية. وبعد اجراء عدة تعديلات على استمارة الاستبانة في ضوء ملاحظات المحكمين فقد تم تطوير واعداد استمارة الاستبانة بشكلها النهائي. بعد استكمال استمارة الاستبانة من الناحية الشكلية المتعارف عليها في البحوث العلمية من حيث العنوان والمقدمة التمهيدية لموضوع البحث والبيانات الشخصية، فقد تم صياغة الاستبانة في اربع محاور رئيسية بالتوافق مع الفرضيات والاهداف المنشود اثباتها وتحقيقها من هذا البحث، وفيما يلي وصف موجز لهذه المحاور:

**المحور الاول :** مدى جدوى تطبيق المحاسبة القضائية في العراق، ويتضمن هذا المحور من (3) اسئلة رئيسية و(8) اسئلة فرعية. تم التركيز في هذا المحور على بيان مدى اهمية تفعيل دور المحاسبة القضائية في العراق واهم القطاعات الواجب الاستفادة من خدماتها بشكل اكبر.

الجدول رقم (2) مقياس ليكرت الخماسي

الاتجاه العام	المتوسط المرجح	الوزن النسبي	درجة الموافقة	درجة المقياس
الفقرة ذات تأثير ودلالة احصائية جدا قليلة	1.8 – 1	0 – 20%	1	لا اتفق بشدة
الفقرة ذات تأثير ودلالة احصائية ضعيفة	2.6 – 1.81	21 – 40%	2	لا اتفق
الفقرة محايدة ولا يوجد تأثير او دلالة احصائية	3.4 – 2.61	41 – 60%	3	محايد
الفقرة ذات تأثير ودلالة احصائية جيدة	4.2 – 3.41	61 – 80%	4	اتفق
الفقرة ذات تأثير ودلالة احصائية عالية	5 - 4.21	81 – 100%	5	اتفق بشدة

والاحصائية في تجميع وتحليل واستخراج استمارة الاستبانة المعتمدة في هذا البحث.

**ثانيا : الاجراءات الاحصائية**

تم الاعتماد وبشكل اساسي على البرنامج الاحصائي (SPSS) بنسخته (Vission19) لأجراء جميع العمليات الحسابية

## 1. ثبات الاستبانة

ومحاورها وعدم تناقضها مع نفسها. أي ان المقياس في الاستبانة سوف يعطي نفس النتائج بقيمة مساوية لمعامل الثبات اذا اعيد توزيع استبانة الاستبانة على نفس العينة، وعليه قياس مدى امكانية الاعتماد عليها من عدمها. وقد تم تطبيق اختبار قياس معامل الفا كرونباخ على كل محور من المحاور الرئيسية لاستبانة الاستبانة وكما هو مبين في الجدول رقم (3).

تم التأكد في هذا الجزء من مدى ثبات استبانة الاستبانة ودرجة مصداقيتها ومدى امكانية الاعتماد على نتائجها. وقد تم الاعتماد على الاختبار بطريقة ألفا كرونباخ Reliability Analysis Cronbach's Alpha لقياس ثبات الاجابات التي تم الحصول عليها من الاستبانات وبيان مدى تجانس مفرداتها

الجدول رقم (3) معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور استبانة الاستبانة

المحور	عدد فقرات المحور	معامل الثبات الفا كرونباخ
1- مدى جدوى تطبيق المحاسبة القضائية في العراق.	11 فقرة	0.882
2- مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق.	15 فقرة	0.834
3- المهارات المناسبة للمحاسب القضائي.	10 فقرة	0.846
4- فاعلية استخدام المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي وجودة الرقابة الداخلية والتقارير المالية.	11 فقرة	0.878

## 2. صدق الاستبانة

في هذا الجزء تم اختبار درجة صدق استبانة الاستبانة لبيان مدى امكانيته في قياس ما وضعت لقياسه في فرضيات البحث. وقد تم قياس صدق الاستبانة من خلال حساب معامل الصدق Validity والذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات وكما هو موضح في الجدول رقم (4) ادناه.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3) اعلاه بأن معامل الثبات الفا كرونباخ لكل محاور استبانة يتراوح بين (0.834) و (0.882) وهو ثبات مرتفع وقوي يمكن الاعتماد عليه في تبني نتائج الاجابات التي تم الحصول عليها لمحاور استبانة الاستبانة وتعميمها.

الجدول رقم (4) معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور استبانة الاستبانة

المحور	عدد فقرات المحور	معامل الثبات الفا كرونباخ
1- مدى جدوى تطبيق المحاسبة القضائية في العراق.	11 فقرة	0.939
2- مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق.	15 فقرة	0.913
3- المهارات المناسبة للمحاسب القضائي.	10 فقرة	0.920
4- فاعلية استخدام المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي وجودة الرقابة الداخلية والتقارير المالية.	11 فقرة	0.937

ويبين الجدول رقم (4) بأن معامل الصدق لاستبانة الاستبانة مرتفع وقوي جدا اذ يتراوح بين (0.913) و (0.939) وهو عالي جدا لقياس ما وضعت لقياسه استبانة الاستبانة.

### 3. خصائص عينة البحث

اما فيما يخص عينة البحث فيبين الجدول رقم (5) تصنيف افراد العينة حسب الجنس. ويشير الجدول المذكور الى ان الغالبية الكبيرة من المستطلعين هم من الذكور وبنسبة 74% فيما شكل نسبة الاناث باكثر من ربع افراد العينة.

لقد تم توزيع 120 استمارة استبيان بصورة مباشرة على الافراد العاملين في مجال المحاسبة والتدقيق والادارة والقانون وغيرها من الاختصاصات ذات العلاقة بالموضوع محل البحث في الدوائر المختلفة العاملة في محافظة النجف الاشرف، وقد تم جمع واسترداد 97 استمارة من التي وزعت على عينة البحث.

الجدول رقم (5) تصنيف افراد العينة حسب الجنس

الجنس	عدد التكرارات	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
ذكر	72	74%	74%
انثى	25	26%	100%
المجموع	97	100%	

لاهمية جانب الخبرة في العمل المحاسبي وابدأ الرأي، خصوصا عند التكلم عن المحاسبة القضائية والتي يحتاج ان يكون هنالك المام ومعرفة جيدة بالمحاسبة والقوانين والانظمة المطبقة في البلد الذي تعمل فيه.

ويوضح الجدول رقم (6) توزيع افراد العينة حسب العمر. ونلاحظ من خلال نتائج الجدول بأن نسب توزيع افراد العينة حسب الفئات العمرية متقاربة لأغلبها (39% ، 30% ، 27%) ماعدا الفئة العمرية لأقل من 25 سنة والتي شكلت فقط (4%)،

الجدول رقم (6) تصنيف افراد العينة حسب العمر

الفئات العمرية	عدد التكرارات	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
أقل من 25 سنة	4	4%	4%
من 25 سنة الى 35 سنة	38	39%	43%
من 35 سنة الى 45 سنة	29	30%	73%
من 45 سنة فما فوق	26	27%	100%
المجموع	97	100%	

النسب الى ان الغالبية الكبرى لافراد العينة من الاشخاص ذوي المؤهل العلمي الجيد والذي يؤهلهم الى ابداء رأيهم وبالشكل الذي يمكن الاعتماد عليه في تحليل الاجابات وصياغة الاستنتاجات في ضوء النتائج التي تم الوصول اليها.

ويشير الجدول رقم (7) الى وصف لتصنيف افراد العينة حسب التحصيل العلمي وحيث نلاحظ بأن العدد الاكبر من افراد العينة كان من الاشخاص الذين يحملون شهادة البكالوريوس والماجستير وبنسبة 46% و 24% على التوالي. وتشير هذه

الجدول رقم (7) تصنيف افراد العينة حسب التحصيل العلمي

التحصيل العلمي	عدد التكرارات	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
دكتوراة	7	7%	7%
ماجستير	23	24%	31%

دبلوم عالي	13	%13	%44
بكالوريوس	45	%46	%90
دبلوم (معهد)	9	%10	%100
المجموع	97	%100	

من افراد العينة. وهذه النتائج تبين وبشكل واضح بأن حوالي 79% من افراد العينة لديهم خبر تتراوح بين خمسة سنوات الى اكثر من 15 سنة وهذا يدل على انهم يملكون خبرة جيدة تمكنهم من الاجابة على اسئلة استمارة الاستبانة وبدرجة عالية من الدقة.

ويوضح الجدول رقم (8) تصنيف افراد العينة حسب الخبرة المهنية والعملية لهم. ونلاحظ من خلال نتائج الجدول بأن (30%) من افراد العينة لديهم خبرة من 5 سنوات الى 10 سنوات ، و(15%) لديهم خبرة من 10 سنوات الى 15 سنة ، و(34%) لديهم خبرة من 15 سنة فما فوق وهي النسبة الاكبر

الجدول رقم (8) تصنيف افراد العينة حسب الخبرة

عدد سنوات الخبرة	عدد التكرارات	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
اقل من 5 سنوات	20	%21	%21
من 5 سنوات الى 10 سنوات	29	%30	%51
من 10 سنوات الى 15 سنة	15	%15	%66
من 15 سنة فما فوق	33	%34	%100
المجموع	97	%100	

العاملين الفعليين والمزاولين لمهنة المحاسبة والتدقيق والشؤون المالية ، فضلا عن نسبة (19%) من الاساتذة العاملين والخبراء في الحقل المالي والمحاسبي والاداري، ولذلك فإن هذه الخبرة الوظيفية تمكنهم من اعطاء اجابة تتصف بالدقة يمكن الاعتماد عليها في صياغة مجموعة من النتائج والاستنتاجات العلمية.

ويشير الجدول رقم (9) الى تصنيف افراد العينة حسب التخصص الوظيفي لهم. ويبين الجدول بأن (7% ، 22% ، 28% ، 7%) من افراد العينة يعملون كخبير مالي او محاسب او محاسب قانوني ومدقق او كمدير حسابات على التوالي. وتشير هذه النتيجة الى ان حوالي (64%) من افراد العينة هم من

الجدول رقم (9) تصنيف افراد العينة حسب الوظيفة

العنوان الوظيفي	عدد التكرارات	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
أستاذ جامعي	18	%19	%19
خبير مالي	7	%7	%26
محاسب	21	%22	%48
محاسب قانوني/ مدقق	27	%28	%76
مدير حسابات	7	%7	%83
محامي	8	%8	%91

اداري	9	9%	100%
المجموع	97	100%	

المحاسبية والاداري والمالي والقانوني. وتوفر هذه النتائج دليل قوي على امكانية الاعتماد على آراء واستجابات افراد العينة في وتحليل اجاباتهم حول الاسئلة الموجهة في استمارة الاستبانة.

ويوضح الجدول رقم (10) التخصص العلمي لكل فرد من افراد عينة البحث. وتشير النتائج الى ان (78%) من افراد العينة هم من الاشخاص الذين يمتلكون مؤهل محاسبي و (22%) هم من الاشخاص الذين يحملون مؤهلات اخرى ذات العلاقة بالعمل

الجدول رقم (10) تصنيف افراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	عدد التكرارات	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
المحاسبة	75	78%	78%
قانون	8	8%	86%
ادارة اعمال	4	4%	90%
اقتصاد	2	2%	92%
علوم مالية ومصرفية	3	3%	95%
تخصصات اخرى	5	5%	100%
المجموع	97	100%	

يتضح بما لا يقبل الشك الى ان الواقع الحالي المهني والقانوني في العراق يحتاج الى الاستفادة من خدمات المحاسبة القضائية وخبرائها في العديد من القضايا القانونية والمالية وعمليات التحقيقات المختلفة في مسائل الفساد المالي والاحتياالات.

✓ اتفق كذلك افراد العينة وبشكل كبير وبأهمية نسبية (84.2%) على ضرورة الحاجة لتطبيق خدمات المحاسبة القضائية في وحدات القطاع الحكومي وبمتوسط اجابات بلغ (4.21) وبانحراف معياري (0.66). وقد احتلت هذه الفقرة الترتيب الثاني من حيث الاهمية النسبية. وتشير هذه النتيجة الى الحاجة الكبير الى خبرة و آراء خبراء المحاسبة القضائية فيما يخص عمل الوحدات الحكومية والقضايا المختلفة المتعلقة بها، خصوصا مع الارتفاع الكبير في معدلات الفساد المالي والاداري المختلفة في المؤسسات الحكومية العراقية في الآونة الاخيرة حسب التقارير الاخيرة لديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ومنظمة الشفافية الدولية.

✓ كما تشير النتائج الى اتفاق افراد العينة وبأهمية نسبية (74.6%) على الحاجة لتطبيق والاستفادة من خدمات المحاسبة القضائية في وحدات القطاع الخاص ولكن بشكل

### ثالثا : مناقشة النتائج واختبار الفرضيات

في هذا الجزء سوف يتم عرض وتحليل ومناقشة نتائج هذا البحث على اساس فرضيات واهداف الدراسة المراد اثباتها وتحققها.

#### 1. تحليل وتفسير فقرات المحور الاول واختبار الفرضية الاولى والثانية

ويبين الجدول رقم (11) تحليل اجابات آراء عينة البحث عن المحور الاول من استمارة الاستبانة حول " مدى جدوى تطبيق المحاسبة القضائية في العراق". ونحاول من خلال هذا المحور اختبار الفرضية الاولى والثانية لهذا البحث وكما يلي :

✓ توضح نتائج البحث الظاهرة في الجدول رقم (11) وبشكل واضح وباتفاق كبير من معظم افراد العينة وبأهمية نسبية (88.2%) على ان هنالك حاجة ضرورية لتطبيق المحاسبة القضائية في العراق، اذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات (4.41) والانحراف المعياري (0.608). وقد احتلت هذه الفقرة الترتيب الاول من حيث الاهمية النسبية مقارنة مع الفقرات الاخرى ضمن الجزء الاول من هذا المحور. وعليه

الخدمات والاتصالات (4.06) وبانحراف معياري (0.812) وبشكل كبير الى ان هنالك حاجة ضرورية ايضا لتطبيق خدمات المحاسبية القضائية في هذين القطاعين.

✓ تشير النتائج ايضا الى ان اغلبية الاجابات لأفراد العينة اتفقوا على ضرورة تطبيق خدمات المحاسبة القضائية على قطاع الصناعة والتأمين والزراعة وبأهمية نسبية متقاربة بلغت (79.4% ، 79.2% ، 97%) وبالمرتبة الرابعة والخامسة والسادسة على التوالي. وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة لهذه الفقرات (3.97 ، 3.96 ، 3.95) وبانحراف معياري (0.883 ، 0.801 ، 0.808) لقطاع الصناعة والتأمين والزراعة على التوالي. وتعاني هذه القطاعات اسوة بباقي القطاعات الاخرى بالبلد واقعا مترديا بشكل كبير وفي جميع مفاصلها بسبب الانتشار الكبير للفساد المالي والاداري وغياب الرادع القانوني الصارم والاجراءات المناسبة لمحاسبة المسؤولين عنها مما يتطلب تفعيل دور المحاسبة القضائية فيها لمساعدة الجهات الرقابية والقضائية في محاربة مثل هكذا ظواهر سلبية ذات تأثير كبير في لاقتصاد العام للبلد.

✓ واخيرا تشير نتائج هذا المحور ايضا الى اتفاق افراد العينة على اهمية تطبيق المحاسبة القضائية في قطاع السياحة والفندقة ولكن بأهمية نسبية اقل من القطاعات الاخرى في البلد بلغت (77.6%) وبالمرتبة الاخيرة (السابعة). وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات افراد العينة بخصوص هذه الفقرة (3.88) وبانحراف معياري (0.711). وتشير النتائج هنا ايضا الى اهمية تفعيل المحاسبة القضائية في القطاع السياحي والفندقة في البلد واهمية هذا القطاع في الاقتصاد العام للبلد على الرغم من الضعف والاهمال الكبير الذي يعانيه نتيجة ترددي الوضع الامني وضعف البنى التحتية والترفيهية والسياحية للبلد من جراء الحروب وعدم الاستقرار والتي انعكست بشكل واضح في اجابات افراد العينة بهذا القطاع بالمقارنة مع القطاعات الاخرى بالبلد.

اقل من اتفاقهم على تطبيقها في وحدات القطاع الحكومي. وقد بلغ متوسط اجابات هذه الفقرة (3.73) وانحراف معياري (0.86) وبترتيب ثالث من حيث الاهمية النسبية للفقرات الاخرى.

✓ من جهة اخرى تشير النتائج الى ان غالبية المستطلعين وبأهمية نسبية (84.8%) اتفقوا وبشكل كبير على وجود حاجة ضرورية جدا لتطبيق خدمات المحاسبة القضائية على قطاع الاستثمار وبالترتيب الاول بالمفاضلة بين القطاعات الاخرى في البلد. وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.24) وبانحراف معياري قدره (0.801) مما يؤكد بأن قطاع الاستثمار هو واحد من اكثر القطاعات التي تزداد فيه نسبة المشاكل والقضايا المالية والقانونية نظرا للنسبة الاموال الكبيرة المستثمرة والمنفقة في هذا القطاع مقارنة مع القطاعات الاخرى في البلد. وعليه فأن هنالك حاجة اكبر للاستفادة من خدمات المحاسبة القضائية للمساعدة الجهات القضائية والافراد اصحاب العلاقة في تقديم الاستشارات الفنية المالية المحاسبية المختصة في مثل هكذا معاملات.

✓ يرى افراد العينة ايضا ان قطاع المصارف هو ايضا من القطاعات المهمة وهنالك حاجة ضرورية كبيرة للاستفادة من خدمات المحاسبة القضائية فيه وبأهمية نسبية عالية بلغت (84.4%) وبالترتيب الثاني على القطاعات الاخرى. وقد بلغ المتوسط الحسابي للإجابات على هذه الفقرة (4.22) وبانحراف معياري قدره (0.739). أي ان هنالك اتفاق وبشدة على اهمية القطاع المصرفي وما يلعبه من دور مهم في الاقتصاد العام للبلد وفي عالم الاعمال والمشاريع المختلفة وضرورة تفعيل وتطوير دور المحاسبة القضائية وخبرائها فيه لحل الكثير من المشاكل والقضايا العالقة والمتعلقة في هذا القطاع الحيوي والمهم.

✓ من الجدير باهتمام الى ان افراد العينة اتفقوا وبأهمية نسبية متساوية (81.2%) على اهمية تطبيق خدمات المحاسبية القضائية على قطاعي الخدمات والاتصالات وقد احتلى المرتبة الثالثة مناصفة. وقد بلغ المتوسط الحسابي لقطاعي

الجدول رقم (11) اجابات افراد العينة حول مدى جدوى تطبيق المحاسبة القضائية في العراق

N = 97

الرقم	الاسئلة	اجابات أفراد العينة			المؤشرات الاحصائية		
		لا اتفق بشدة	لا اتفق	متساوية	اتفق بشدة	الانحراف المعياري	ترتيب الاهمية النسبية
1	هنالك ضرورة لتطبيق المحاسبة القضائية في	6	45	46	0.608	1	



الرقم	الاسئلة	اجابات أفراد العينة						المؤشرات الاحصائية	
		لا اتفق بشدة	لا اتفق	لا	محايد	اتفق	اتفق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
العراق.									
2	هنالك حاجة اكثر لتطبيق خدمات المحاسبة القضائية في وحدات القطاع الحكومي.	2	7	57	31	4.21	0.660	84.2%	2
3	هنالك حاجة اكثر لتطبيق خدمات المحاسبة القضائية في وحدات القطاع الخاص.	8	28	43	18	3.73	0.860	74.6%	3
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد والاهمية النسبية					4.12	0.71	82.4%	
4	هنالك حاجة ضرورية جدا لتطبيق خدمات المحاسبة القضائية في:								
	أ- قطاع المصارف	18	40	39	4.22	0.739	84.4%	2	
	ب- قطاع التأمين	30	41	26	3.96	0.763	79.2%	5	
	ت- قطاع الاستثمار	1	19	33	4.24	0.801	84.8%	1	
	ث- قطاع الخدمات	1	26	36	4.06	0.814	81.2%	3	
	ج- قطاع الصناعة	3	30	31	3.97	0.883	79.4%	4	
	ح- قطاع السياحة والفندقة	1	28	50	3.88	0.711	77.6%	7	
	خ- قطاع الزراعي	2	28	40	3.95	0.808	79%	6	
	د- قطاع الاتصالات	2	22	41	4.06	0.801	81.2%	3	
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد والاهمية النسبية					4.04	0.79	80.9%	

صحة فرضية البحث الاولى والتي تشير الى ان هنالك حاجة ضرورية الى استخدام خدمات المحاسبة القضائية في العراق. ويلاحظ ايضا من النتائج المعروضة في الجدول رقم (11) الى انه وعلى الرغم من اتفاق اغلب افراد العينة حول فقرات هذا المحور الى ان اجاباتهم كانت متفاوتة من حيث الاهمية النسبية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وهذا ما يثبت ايضا صحة الفرضية الثانية في ان هنالك تفاوت بدرجة الحاجة الى تطبيق خدمات المحاسبة القضائية باختلاف نوع القطاع الذي

ويتضح لنا من النتائج المعروضة في الجدول رقم (11) ان اغلب افراد العينة كانت اجاباتهم ايجابية وبدرجة كبيرة على جميع فقرات هذا المحور حول جدوى تطبيق المحاسبة القضائية في العراق وباهمية نسبية تتراوح بين (74.6%) و (88.2%) وهي اعلى من الاهمية النسبية الافتراضية (60%) وهي نسبة مرتفعة نسبيا. كما تتراوح المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور بين (3.73) و (4.41) وهي اعلى من المتوسط الحسابي الافتراضي (3.4) وبشكل كبير مما يثبت وبشكل لا يقبل الشك الى

✓ بأهمية نسبية متقاربة اتفقوا افراد العينة على ضرورة تطبيق خدمات المحاسبة القضائية في مجال نزاعات المساهمين والشراكة (83.8%) ومجال درجة صحة ومصادقية التقارير المالية (83.6%). وقد احتل مجال نزاعات المساهمين والشراكة ومجال درجة صحة ومصادقية التقارير المالية الترتيب الرابع والخامس من حيث الاهمية النسبية وبمتوسط حسابي (4.19 ، 4.18) وبانحراف معياري (0.712 ، 0.777) على التوالي. وتشير هذه النتائج الى الاهمية والتقارب الكبير بين نزاعات المساهمين والشراكة وجودة المعلومات المحاسبية ضرورة بذل العناية اللازمة للتحقيق في هذه المجالات وابداء الرأي الفني المحاسبي المحايد فيها.

✓ يرى اغلبية افراد العينة ايضا على اهمية الاستفادة من خدمات المحاسبة القضائية في مجال احتساب الاضرار الاقتصادية وحالات افلاس الشركات وبأهمية نسبية (82% ، 80.4%) وبمتوسط حسابي (4.1 ، 4.02) وانحراف معياري (0.757 ، 0.777) وبالترتيب السادس والسابع على التوالي. وتسود عمليات الاضرار الاقتصادية الناتجة عن بعض المعاملات التجارية فضلا عن حالات الافلاس الكثير من القضايا والمشاكل المالية والقانونية والتي يتطلب الامر فيها الاستعانة بخبرات المحاسبين القضائيين وآرائهم المالية الفنية لمساعدة الاطراف ذوي العلاقة والجهات والسلطات القضائية في التعامل معها.

✓ يلاحظ ايضا من خلال النتائج التي يبينها الجدول رقم (12) اتفاق اغلب افراد العينة على ضرورة الاستفادة من خدمات استخدام المحاسبة القضائية في اغلب المجالات الاخرى المذكورة في هذا المحور. فقد اتفقوا افراد العينة على استخدام المحاسبة القضائية في مجال الاهمال المهني وبأهمية نسبية (78%) وبالترتيب الثامن ، وفي مجال التحري الجنائي وبأهمية نسبية (77%) وبالترتيب التاسع ، وفي مجال مشاكل الادوية والحالات الصحية وبأهمية نسبية (76.2%) وبالترتيب العاشر ، وفي مجال اضرار استخدامات تكنولوجيا المعلومات وبأهمية نسبية (75.6%) وبالترتيب الحادي عشر ، وفي مجال مطالبات الاصابات الشخصية (الحوادث) وبأهمية نسبية (75%) وبالترتيب الثاني عشر ، وفي مجال منازعات الميراث وبأهمية نسبية (74.6%) وبالترتيب الثالث عشر وما قبل الاخير من حيث الاهمية النسبية.

✓ واخيرا ومن الملفت للانتباه كانت اراء افراد العينة محايدة في ما يخص اهمية الاستفادة من خدمات المحاسبة القضائية في مجال المنازعات الزوجية وبأهمية نسبية قليلة (64.6%) وبمتوسط حسابي (3.23) وهو اقل من الوسط الحسابي الافتراضي. ومن الجدير بالذكر انه وعلى الرغم من ان مجال المنازعات الزوجية هو واحد من اهم المجالات التي يمكن ان يستفاد فيها من خدمات المحاسبة القضائية وكما هو معمول به

تعمل فيه وتختلف هذه الحاجة في وحدات القطاع الحكومي عنه في وحدات القطاع الخاص.

## 2. تحليل وتفسير فقرات المحور الثاني واختبار الفرضية الثالثة

ويوضح الجدول رقم (12) تحليل اجابات افراد العينة عن المحور الثاني من استمارة الاستبانة حول " مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق". ونحاول من خلال هذا المحور اختبار الفرضية الثالثة لهذا البحث وكما يلي :

✓ توضح نتائج البحث الظاهرة في الجدول رقم (12) الى اتفاق افراد العينة وبشكل كبير على اهمية تطبيق خدمات المحاسبة القضائية في مجال التحقيقات في غش الموظفين والتحقيقات في رشوة الموظفين وبأهمية نسبية متساوية بلغت (88.6%) وبالترتيب الاول مناصفة بالمفاضلة بالمجالات الاخرى التي يمكن الاستفادة منها. وقد بلغ المتوسط الحسابي لهاتين الفقرتين (4.43) والانحراف المعياري (0.762) للتحقيقات في غش الموظفين و(0.789) للتحقيقات في رشوة الموظفين. ولا يخفى علينا الى الارتفاع الكبير في معدلات الغش والرشوة التي تعاني منها اغلب مفاصل البلد وفي كافة القطاعات والتي يشكل جزءا كبيرا من الفساد المالي والاداري والذي يحتاج الى خبراء المحاسبة القضائية بمهارات عالية وخاصة للتحقيق في مثل هكذا حالات خصوصا وانها تتعامل مع موظفين لديهم الخبرة والسبل لعمل مثل هكذا حالات.

✓ تشير النتائج ايضا الى اتفاق افراد العينة وبشكل كبير على ان هنالك حاجة ضرورية لتطبيق خدمات المحاسبة القضائية في مجال حالات التهرب الضريبي وبأهمية نسبية (86%) وبمتوسط حسابي (4.3) وبانحراف معياري (0.724) وبالمرتبة الثانية بالمفاضلة مع المجالات الاخرى المذكورة. ويعاني العراق وبشكل كبير من حالات التهرب الضريبي نتيجة لضعف الاجهزة الضريبية والرقابية مما يتطلب الاستعانة بخدمات المحاسبة القضائية وخبرائها لمساعدة الجهات الرقابية والقضائية للحد من هذه الظاهرة واسترداد الاموال الواجبة التحصيل ومحاسبتهم على ذلك.

✓ يرى افراد العينة وبأهمية نسبية (84.2%) على ضرورة الاستفادة من خدمات المحاسبة القضائية في مجال تحقيقات الاحتيال في الاعمال والتي احتلت الترتيب الثالث من حيث الاهمية النسبية بالمقارنة مع المجالات الاخرى ، وبمتوسط حسابي قدره (4.21) وبانحراف معياري (0.865). وتشير هذه النتيجة الى الاهمية الكبيرة لاستعانة بخبراء المحاسبة القضائية للتحقيق في مثل هكذا حالات وابداء الرأي الفني المحايد فيها لمساعدة الجهات التحقيقية والقضائية في التحري عن هكذا قضايا.

القانون يخضع للتشريعة الاسلامية من حيث الحقوق الزوجية عند الطلاق واما الممتلكات فهي تعود حسب الملكية القانونية لهما.

في دول العالم الغربي ، كون المنازعات المالية هي في الغالب في صميم المشاكل الزوجية وحالات الطلاق مما يتطلب الى مهارات المحاسبة القضائية فيها، ولكن قد تختلف الحالة في ما يخص الدول الاسلامية ومنها العراق كون

الجدول رقم (12) اجابات افراد العينة حول مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق

N = 97

الاسئلة: هنالك حاجة ضرورية الى تطبيق خدمات المحاسبة القضائية في المجالات التالية:	اجابات أفراد العينة				المؤشرات الاحصائية				
	لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	ترتيب الأهمية النسبية
1									
التحري الجنائي	12	22	32	31	3.85	1.014	77%	9	
2									
نزاعات المساهمين والشراكة	2	11	51	33	4.19	0.712	83.8%	4	
3									
مطالبات الاصابات الشخصية (الحوادث)	9	24	46	18	3.75	0.866	75%	12	
4									
حالات افلاس الشركات	4	16	51	26	4.02	0.777	80.4%	7	
5									
تحقيقات الاحتيال في الاعمال	1	4	10	41	4.21	0.865	84.2%	3	
6									
التحقيقات في غش الموظفين	3	7	32	55	4.43	0.762	88.6%	1	
7									
التحقيقات في رشوة الموظفين	3	9	28	57	4.43	0.789	88.6%	1	
8									
المنازعات الزوجية	5	19	35	25	3.23	1.075	64.6%	14	
9									
الاهمال المهني	1	7	21	40	3.90	0.941	78%	8	
10									
مشاكل الادوية والحالات الصحية	1	10	22	37	3.81	0.993	76.2%	10	
11									
حالات التهرب الضريبي	1	12	41	43	4.30	0.724	86%	2	
12									
منازعات الميراث	7	32	38	20	3.73	0.872	74.6%	13	
13									
احتساب الاضرار الاقتصادية	2	17	47	31	4.10	0.757	82%	6	
14									
درجة صحة ومصداقية التقارير المالية	1	1	13	47	4.18	0.777	83.6%	5	

الاسئلة: هنالك حاجة ضرورية الى تطبيق خدمات المحاسبة القضائية في المجالات التالية:	اجابات افراد العينة		المؤشرات الاحصائية				الرقم
	لا اتفق بشدة	لا اتفق	متوافق	اتفق بشدة	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	
اضرار استخدامات تكنولوجيا المعلومات	6	30	40	21	0.857	75.6%	15
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد والاهمية النسبية				3.99	0.852	79.9%	

الثاني من حيث الاهمية النسبية التي بلغت (86%) وبمتوسط حسابي (4.3) وانحراف معياري (0.632). وتؤكد هذه النتيجة على اهمية تمتع المحاسب القضائي بالقدرة العالية في التحقيق في الجزئيات والبحث بين السطور من اجل استنباط رأيه بشكل موضوعي وعادل في القضايا المناطة اليه.

✓ يرى افراد العينة وبأهمية متساوي على ضرورة تمتع المحاسب القضائي بالقدرة على كتابة التقارير والجدول الزمنية للعمليات المنجزة وتمالك نفسه وعدم الانفعال في حالات الضغط اثناء التعامل مع القضايا والمشاكل المالية المختلفة. واحتلت هاتين الفقرتين الترتيب الثالث مناصفة بين الفقرات من حيث الاهمية النسبية التي بلغت (85.6%) وبمتوسط حسابي (4.28) مما يؤكد على ضرورة تمتع المحاسب بهذه المهارات.

✓ وقد اتفقوا افراد العينة وبأهمية نسبية عالية ايضا (84.8%) على ضرورة تمتع المحاسب القضائي بالقدرة على التفكير النقدي في التمييز بين الحقيقة والرأي. وقد احتلت هذه الفقرة الترتيب الرابع من حيث الاهمية النسبية وبمتوسط حسابي (4.24) اذ تؤكد هذه النتيجة الى ان مهمة المحاسب القضائي في معظم الاحيان ليست بالسهلة والواضحة مما يتطلب ان يتصف بقدرة عالية من الذكاء والتفكير غير النمطي في التعامل مع القضايا المختلفة لاكتشاف الحقيقة واداء عمله بدقة عالية.

✓ يرى افراد العينة ايضا على ان على المحاسب ان يتصف بالمرونة في التحقيق والابتعاد عن اجراءات التدقيق الروتينية. وقد احتلت هذه الفقرة الترتيب الخامس بين الفقرات وبأهمية نسبية (83.2%) وبمتوسط حسابي (4.16) مما يؤكد على اهمية هذه المهارة والتي قد تنعكس بشكل كبير على جودة اداء المحاسب القضائي وصحة النتائج التي يتوصل اليها.

✓ اتفق افراد العينة ايضا على اهمية تمتع المحاسب القضائي بالكفاءة التحليلية في التعامل مع القضايا المختلفة والقدرة على فحص ما يجب تقديمه بدلا من ما هو مقدم أي عدم الاقتصار على قبول ما يقدم له من مستندات وبيانات وانما

نلاحظ من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (12) انه وعلى الرغم من اتفاق معظم افراد العينة حول اغلب فقرات هذا المحور في ما يخص مجالات الاستفادة من خدمات المحاسبة القضائية ، ما عدا الفقرة رقم (8) المنازعات الزوجية ، الا انه ثبت وبشكل واضح ان اجاباتهم كانت متفاوتة وبدرجة كبيرة. اذ تراوحت الاهمية النسبية لفقرات هذا المحور بين (64.6%) و (88.6%) والمتوسط الحسابي بين (3.23) و (4.43) وبمتوسط انحراف معياري للمحور ككل (0.852) والذي يثبت صحة الفرضية الثالثة في انه تختلف الاهمية النسبية لكل مجال من مجالات تطبيق خدمات المحاسبة القضائية بالنسبة لدرجة الاستفادة منها. كما وتؤكد هذه النتائج على اتساع نطاق الخدمات التخصصية التي يمكن الاستفادة منها من المحاسبة القضائية وفي مجالات عديدة ومختلفة تصب بمجملها بتقديم الرأي الفني والمالي المحايد بالقضايا والمشاكل المالية.

### 3. تحليل وتفسير فقرات المحور الثالث واختبار الفرضية الرابعة

يبين الجدول رقم (13) تحليل اجابات افراد العينة عن المحور الثالث من استمارة الاستبانة حول " المهارات المناسبة للمحاسب القضائي ". ونحاول من خلال هذا المحور اختبار الفرضية الرابعة لهذا البحث وكما يلي :

✓ تشير النتائج الى اتفاق افراد العينة وبشكل كبير على اهمية تمتع المحاسبة القضائي بالمعرفة والفهم الجيد للقوانين والتعليمات والانظمة النافذة المعمول بها. وقد احتلت هذه الفقرة الترتيب الاول بين فقرات هذا المحور وبأهمية نسبية عالية بلغت (86.8%) وبمتوسط حسابي (4.34) وانحراف معياري (0.734) اذ تعد المعرفة والقدرة العالية على التعامل مع القضايا المختلفة في ضوء اللوائح والقوانين والانظمة والتعليمات من الاولويات الاساسية للمهارات التي ينبغي ان يتحلى بها المحاسب القضائي.

✓ وقد اتفقوا افراد العينة ايضا وبشكل كبير على ضرورة تمتع المحاسب القضائي بالقدرة على التحليل الاستنباطي في التناقضات والنزاعات المالية واحتلت هذه الفقرة الترتيب

الفقرات في هذا المحور نتيجة لأدراج هذه الفقرة في استمارة الاستبانة وصياغتها بصورة عامة للتأكد من جدية اجابات افراد العينة والتي تشير الى درجة عالية من الدقة وامكانية الاعتماد عليها.

نلاحظ من خلال النتائج المعروضة في الجدول رقم (13) الى اتفاق معظم افراد العينة وبشكل كبير حول جميع فقرات هذا المحور في ما يخص المهارات المناسبة والضرورية التي ينبغي ان يتمتع بها المحاسب القضائي. وقد تراوحت الاهمية النسبية لجميع المهارات المشار اليها بين (74.4% - 86.8%) وهي نسبة عالية وبلغ المتوسط الحسابي الاجمالي (4.46) وهو اعلى من الحدود العليا للمتوسط الحسابي الافتراضي (3.4) وبانحراف معياري (0.752) وهي نسبة عالية وذات اهمية كبيرة مما يثبت صحة الفرضية الرابعة في ان هنالك مهارات خاصة ومتعددة ينبغي على المحاسب القضائي التمتع بها وتعد ضروري لأداء عمله بشكل جيد وصحيح.

البحث عن كل الادلة والبراهين الاخرى لتدعيم عمله. وقد احتلت هذه الفقرة الترتيب السادس بأهمية نسبية (82.4%) وبمتوسط حسابي (4.12).

✓ يرى افراد العينة ايضا وباتفاق متقارب من حيث الاهمية النسبية وبشكل كبير على ضرورة تحلي المحاسب القضائي بالقدرة على التعامل وحل المشاكل الفريدة من نوعها وغير المنظمة (81.6%) والبراعة على التواصل الفعال مع الاشخاص للحصول على الشهادات والتفسيرات العامة (81.4%). وقد احتلت هاتين الفقرتين الترتيب السابع والثامن على التوالي من حيث الاهمية النسبية وبمتوسط حسابي (4.07 ، 4.08).

✓ واخيرا اتفقوا افراد العينة على ضرورة قدرة المحاسب القضائي على اكتشاف التلاعب بالتقارير المالية الغير قابلة للاكتشاف بأهمية نسبية (74.4%) وبمتوسط حسابي (3.72) وانحراف معياري عالي (1.248). وقد حصلت هذه الفقرة على اقل نسبة وبالترتيب الاخير (التاسع) مقارنة بباقي

الجدول رقم (13) اجابات افراد العينة حول المهارات المناسبة للمحاسب القضائي

N = 97

الرقم	الاسئلة	اجابات أفراد العينة		المؤشرات الاحصائية			
		لا اتفق بشدة	لا اتفق	متفق بشدة	متوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
1	ضرورة تمتع المحاسب القضائي بالقدرة على التحليل الاستنباطي في التناقضات والنزاعات المالية.	9	50	38	4.30	0.632	86%
2	ضرورة تمتع المحاسب القضائي بالقدرة على التفكير النقدي في التمييز بين الحقيقة والرأي.	12	50	35	4.24	0.658	84.8%
3	ضرورة تمتع المحاسب القضائي بالقدرة على التعامل وحل المشاكل الفريدة من نوعها وغير المنظمة.	3	54	27	4.08	0.731	81.6%
4	ضرورة تمتع المحاسب القضائي بالمرونة في التحقيق والابتعاد عن	3	56	30	4.16	0.702	83.2%

الرقم	الاسئلة	اجابات أفراد العينة				المؤشرات الاحصائية			
		لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
	اجراءات التدقيق الروتينية.								
5	ضرورة تمتع المحاسب القضائي بالكفاءة التحليلية - القدرة على فحص ما يجب تقديمه بدلاً من ما هو مقدم.	1	2	9	57	28	0.740	82.4%	6
6	ضرورة تمتع المحاسب القضائي بالبراعة على التواصل الفعال مع الأشخاص للحصول على الشهادات والتفسيرات العامة.	5	5	12	51	29	0.794	81.4%	8
7	ضرورة تمتع المحاسب القضائي بالقدرة على كتابة التقارير والجداول الزمنية للعمليات المنجزة.			9	52	36	0.625	85.6%	3
8	ضرورة تمتع المحاسب القانوني بالمعرفة والفهم الجيد للقوانين والتعليمات والانظمة النافذة المعمول بها.	1	1	12	37	47	0.734	86.8%	1
9	ضرورة تمتع المحاسب القانوني بتمالك النفس وعدم الانفعال في حالات الضغط.	1	1	8	51	37	0.657	85.6%	3
10	ضرورة قدرة المحاسب القضائي على اكتشاف التلاعب بالتقارير المالية الغير قابلة للاكتشاف	6	13	17	27	34	1.248	74.4%	9
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد والاهمية النسبية					4.16	0.752	83.2%	

ولغرض التحقق بشكل اكثر من ضرورة تمتع المحاسب القضائي بالمهارات المناسبة المذكورة في المحور اعلاه لإنجاز عمله بشكل فعال وكفوء فقد تم استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) لقياس درجة واهمية الترابط بين هذه المهارات وانعكاسها على جودة اداء عمل

المحاسب القضائي ونوعية الخدمات التي يقدمها. ويبين الجدول رقم (14) نتائج اختبار معامل الارتباط بيرسون للمهارات الواجب توفرها في المحاسب القضائي. ويشير الجدول رقم (14) بأن هنالك ترابطاً ايجابياً وذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.01 ، 0.05) بين جميع المهارات المناسب في هذا

المحور وانها جميعها ضرورية لتطبيق المحاسبة القضائية بكفاءة وجودة عالية.

الجدول رقم (14) الترابط بين المهارات المناسبة للمحاسب القضائي

N = 97

X10	X9	X8	X7	X6	X5	X4	X3	X2	X1	
									1	X1
								1	0.63**	X2
							1	0.52**	0.49**	X3
						1	0.50**	0.34**	0.31**	X4
					1	0.26**	0.42**	0.39**	0.34**	X5
				1	0.54**	0.32**	0.46**	0.41**	0.33**	X6
			1	0.42**	0.42**	0.27**	0.38**	0.42**	0.45**	X7
		1	0.61**	0.49**	0.34**	0.25*	0.49**	0.35**	0.45**	X8
	1	0.41**	0.37**	0.46**	0.42**	0.26**	0.39**	0.35**	0.37**	X9
1	0.22*	0.28**	0.48*	0.33**	0.41**	0.36**	0.32**	0.30**	0.28**	X10

ملاحظة:

\* جميع الارتباطات ذات دلالة احصائية مهمة عند مستوى معنوية (0.01).

\*\* جميع الارتباطات ذات دلالة احصائية مهمة عند مستوى معنوية (0.05).

#### 4. تحليل وتفسير فقرات المحور الرابع واختبار الفرضية الخامسة

يبين الجدول رقم (15) عرض وتحليل اجابات افراد العينة عن المحور الرابع من استمارة الاستبانة بأبعاده الثلاثة حول "فاعلية استخدام المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي وجودة الرقابة الداخلية والتقارير المالية". ونحاول من خلال هذا المحور اختبار الفرضية الخامسة لهذا البحث وكما يلي :

✓ اتفق معظم افراد العينة وبشكل كبير على جميع فقرات البعد الاول في ان المحاسبة القضائية تعد اداة فعالة في الحد من ظاهرة الفساد المالي. وقد احتل هذا البعد المرتبة الاولى من حيث الاهمية النسبية التي تراوحت لجميع فقرات بين (80% - 83.6%) وبمتوسط حسابي اجمالي (4.07) وهو اعلى من

المتوسط الحسابي الافتراضي (3.4) وبانحراف معياري اجمالي (0.734). وقد احتلت فقرة مساعدة المحاسبة القضائية في تحديد التلاعب بالأموال والموجودات بالترتيب الاول من حيث الاهمية النسبية بين الفقرات الاخرى الخاصة بمكافحة الفساد المالي. كما بينت بقية النتائج ان للمحاسبة القضائية دور مهم وفعال في اكتشاف قضايا الفساد المالي ومعاملات الاحتيال والاستخدام غير المناسب للموجودات والتلاعب في المعاملات المالية وتقييم مخاطر الفساد المالي. يرى معظم افراد العينة كذلك على اهمية المحاسبة القضائية كأداة مؤثرة وفعالة في تصميم ورقابة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. وقد احتل هذا البعد المرتبة الثالثة من حيث الاهمية النسبية التي تراوحت بين (77.6% - 79.8%) وبمتوسط حسابي اجمالي مقداره (3.94) وبانحراف معياري اجمالي (0.852). وتؤكد نتائج هذا البعد على اهمية المحاسبة القضائية كسلطة رقابية مستقلة خارجية متخصصة تشكل وسيلة ضغط اضافية على المؤسسات المختلفة لزيادة كفاءة وجودة نظم الرقابة الداخلية لها من خلال تفعيل دور المحاسبة والمسؤولية التحقيقية عليها في حال وجود أي عمليات او قضايا فساد مالي او ادري.

✓ اتفق افراد العينة ايضا على جميع فقرات البعد الثالث في هذا المحور على اهمية المحاسبة القضائية في زيادة مصداقية التقارير المالية. وقد احتل هذا البعد المرتبة الثانية من حيث الاهمية النسبية مقارنة بالأبعاد الأخرى في هذا المحور وقد تراوحت الاهمية النسبية لجميع الفقرات بين (77% - 81.6%) وبمتوسط حسابي اجمالي (3.99) وبانحراف معياري اجمالي (0.751). ونلاحظ من خلال نتائج هذا البعد ايضا ان هنالك اتفاق كبير على اهمية المحاسبة القضائية في تعزيز جودة التقارير المالية وزيادة ثقة المساهمون فيها اذا ان التحقيقات المحاسبية القضائية المختلفة في حالات التلاعب وعمليات الفساد تساعد في تقليل حجم التوقعات والتلاعب في التقارير المالية.

الجدول رقم (15) اجابات افراد العينة حول فاعلية استخدام المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي وجودة الرقابة الداخلية والتقارير المالية

N = 97

الرقم	الاسئلة	اجابات أفراد العينة			المؤشرات الاحصائية		
		لا اتفق لا اتفق	محايد	اتفق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
أ	المحاسبة القضائية ومكافحة الفساد المالي:						
1	تساعد المحاسبة القضائية على تحديد التلاعب في الاموال والموجودات.	2	14	46	4.18	0.750	83.6%
2	تساعد المحاسبة القضائية على تحديد الاستخدام غير المناسب للموجودات والتلاعب في المعاملات المالية.	1	21	51	4.01	0.714	80.2%
3	تعد المحاسبة القضائية كأداة فعالة في اكتشاف قضايا الفساد المالي.	3	16	56	4.09	0.647	81.8%
4	تعد المحاسبة القضائية الاداة الأكثر فاعلية في اكتشاف معاملات الاحتيال او المعاملات التي يشوبها شبهات فساد مالي.	3	17	49	4.05	0.769	81%
5	تساعد المحاسبة القضائية في عمليات تقييم مخاطر الفساد المالي.	4	18	49	4.00	0.791	80%
1	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد والاهمية النسبية				4.07	0.734	81.3%



الرقم	الاسئلة	اجابات أفراد العينة			المؤشرات الاحصائية			ترتيب الاهمية النسبية		
		لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري		الأهمية النسبية	
ب										
المحاسبة القضائية وجودة الرقابة الداخلية:										
1	تعد المحاسبة القضائية اداة مؤثرة في تصميم نظام الرقابة الداخلية.	1	5	22	46	23	3.88	0.869	77.6%	2
2	تعد المحاسبة القضائية اداة فعالة في رقابة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.	1	4	16	50	26	3.99	0.835	79.8%	1
3	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد والاهمية النسبية				3.94	0.852	78.7%	3		
ج										
المحاسبة القضائية ومدى مصداقية التقارير المالية:										
1	تساعد المحاسبة القضائية في تعزيز جودة التقارير المالية.	4	11	55	27	4.08	0.745	81.6%	1	
2	تساعد المحاسبة القضائية في تحسين ثقة المساهمين في التقارير المالية للشركات.	4	16	57	20	3.96	0.735	79.2%	3	
3	تساعد مهارات المحاسبة القضائية المحاسبون والمدققون على تقديم تقارير مالية أكثر جودة.	3	17	49	28	4.05	0.769	81%	2	
4	التحقيقات القضائية التي تتعامل بصورة مباشرة في التحقيق من حالات التلاعب تقلل من حجم التوقعات في التقارير المالية.	4	24	52	17	3.85	0.755	77%	4	
2	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد والاهمية النسبية				3.99	0.751	79.7%	2		
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية للمحور ككل										
4.01 0.76 80.3%										

الفرعية لها في ان التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية يساعد في الحد من ظاهرة الفساد المالي وزيادة جودة نظام الرقابة الداخلية والتقارير المالية. ومن اجل التحقق وبشكل احصائي دقيق من صحة اثبات الفرضية الرئيسية الخامسة والفرضيات الفرعية

ويمكن ان نلاحظ من خلال النتائج المعروضة في الجدول رقم (15) ان جميع الإجابات حول فقرات هذا المحور كانت ايجابية وقد تجاوزت وبنسبة عالية المتوسط الحسابي الافتراضي البالغ (3.4) مما يؤيد صحة الفرضية الخامسة والفرضيات

المنبثقة منها سيتم اختبارها من خلال افتراض وجود علاقة دالية بين المهارات المناسبة للمحاسب القضائي (X) وفاعلية استخدام المحاسبة القضائية (Y) ويمكن التعبير عنها بمعادلة الانحدار الخطي التالية:

$$Y = a + \beta X$$

حيث ان Y = فاعلية استخدام المحاسبة القضائية.

X = المهارات المناسبة للمحاسب القضائي (والتي تكفل وتمثل بمجملها التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية).

وتبين المعادلة اعلاه ان فاعلية استخدام المحاسبة القضائية هي دالة للقيمة الحقيقية للمهارات المناسبة التي ينبغي ان يتمتع بها المحاسب القضائي. ويبين الجدول رقم (16) نتائج تحليل التباين (ANOVA) ومعاملات اختبار علاقة التأثير بين المحورين الثالث والرابع من استمارة الاستبانة لقياس العلاقة بينهما.

الجدول الرقم (16) نتائج تحليل الانحدار الخطي للعلاقة بين مهارات المحاسب القضائي وفاعلية استخدام المحاسبة القضائية

$$N = 97$$

تحليل التباين (ANOVA)						
النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية df	متوسط المربعات	R <sup>2</sup>	قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية Sig
الانحدار	6.095	1	6.095	0.241	30.203	0.000
القيمة المتبقية	19.172	95	0.202			
الاجمالي	25.267	96				

  

المعاملات Coefficients					
النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية		مستوى المعنوية Sig
	معامل $\beta$	الخط المعياري	بيتا	T	
الثابت	1.916	0.384		4.986	0.000
مهارات المحاسب القضائي	0.504	0.092	0.491	5.496	0.000

#### اختبار الفرضية الفرعية (أ)

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام معادلة الانحدار الخطي لقياس علاقة وتأثير تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الفساد المالي والجدول رقم (17) التالي يبين النتائج التي تم الحصول عليها لاختبار هذه العلاقة.

ويتضح من الجدول رقم (16) لنتائج تحليل الانحدار الخطي للعلاقة بين مهارات المحاسب القضائي وفاعلية تطبيق المحاسبة القضائية ان قيمة (t = 5.496) كبيرة وبمستوى معنوية جدا عالية (Sig = 0.000) وهذا يدل على ان منحنى الانحدار كاف لوصف العلاقة بين مهارات المحاسب القضائي وفاعلية استخدام المحاسبة القضائية وبدلالة معنوية عالية جدا مما يثبت صحة الفرضية الرئيسية الخامسة. وعلى وفق معادلة الانحدار الخطي المذكورة اعلاه يمكن اثبات الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الخامسة وكما يلي:

الجدول الرقم (17) نتائج تحليل الانحدار الخطي للعلاقة بين التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية ومكافحة الفساد المالي N = 97

تحليل التباين (ANOVA)						
النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية df	متوسط المربعات	R <sup>2</sup>	قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية Sig
الانحدار	4.628	1	4.628	0.160	18.144	0.000
القيمة المتبقية	24.230	95	0.255			
الاجمالي	28.858	96				

  

المعاملات Coefficients						
النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية		T	مستوى المعنوية Sig
	معامل $\beta$	الخطأ المعياري	بيننا	بيننا		
الثابت	2.239	0.432			5.184	0.000
مهارات المحاسب القضائي	0.439	0.103	0.400		4.260	0.000

ويتضح لنا من النتائج الواردة في الجدول رقم (17) اعلاه ان قيمة (t = 4.26) كبيرة وبمستوى معنوية جدا عالية (Sig = 0.000) وهذا يدل على ان منحنى الانحدار كاف لأثبات ان التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية لها دور كبير ومهم في الحد من ظاهر الفساد المالي وبدلالة معنوية عالية جدا مما يثبت صحة الفرضية الفرعية (أ).

اختبار الفرضية الفرعية (ب)  
 لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام معادلة الانحدار الخطي لقياس علاقة وتأثير تطبيق المحاسبة القضائية في جودة نظام الرقابة الداخلية والجدول رقم (17) التالي يبين النتائج التي تم الحصول عليها لاختبار هذه العلاقة.

الجدول الرقم (18) نتائج تحليل الانحدار الخطي للعلاقة بين التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية وجودة نظام الرقابة الداخلية

N = 97

تحليل التباين (ANOVA)						
النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية df	متوسط المربعات	R <sup>2</sup>	قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية Sig
الانحدار	7.982	1	7.982	0.131	14.352	0.000
القيمة المتبقية	52.833	95	0.556			
الاجمالي	60.814	96				

  

المعاملات Coefficients						
النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية		T	مستوى المعنوية Sig
	معامل $\beta$	الخطأ المعياري	بيننا	بيننا		
الثابت						
مهارات المحاسب القضائي						

Sig	بيتا	الخط المعياري	معامل $\beta$	
0.018	2.405	0.638	1.534	الثابت
0.000	3.788	0.362	0.152	0.577
				مهارات المحاسب القضائي

ويتضح لنا من النتائج الواردة في الجدول رقم (18) اعلاه ان قيمة ( $t = 3.788$ ) وبمستوى معنوية جدا عالية ( $\text{Sig} = 0.000$ ) وهذا يدل على ان معادلة الانحدار كاف لأثبات ان التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية يساعد في زيادة جودة نظام الرقابة الداخلية وبدلالة معنوية عالية جدا مما يثبت صحة الفرضية الفرعية (ب).

**اختبار الفرضية الفرعية (ج)**

لاختبار هذه الفرضية فقد تم ايضا استخدام معادلة الانحدار الخطي لقياس علاقة وتأثير تطبيق المحاسبة القضائية في جودة ومصداقية التقارير المالية والجدول رقم (19) التالي يبين النتائج التي تم الحصول عليها لاختبار هذه العلاقة.

الجدول الرقم (19) نتائج تحليل الانحدار الخطي للعلاقة بين التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية وجودة التقارير المالية  $N = 97$

تحليل التباين (ANOVA)						
النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية df	متوسط المربعات	$R^2$	قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية Sig
الانحدار	7.223	1	7.223	0.450	24.181	0.000
القيمة المتبقية	28.379	95	0.299			
الاجمالي	35.602	96				

  

المعاملات Coefficients						
النموذج	معامل $\beta$	الخط المعياري	بيتا	المعاملات المعيارية	T	مستوى المعنوية Sig
الثابت	1.702	0.467			3.641	0.000
مهارات المحاسب القضائي	0.549	0.112	0.450		4.917	0.000

#### الاستنتاجات والتوصيات

##### الاستنتاجات

1. تتطلع المحاسبة القضائية الى ابعاد من الارقام في التعامل مع الواقع اذ انها تعد اكثر عمقا وشمولية من المحاسبة القانونية في مجال الفحص النظامي والتحقيق في القضايا والمشاكل

كذلك يمكن ان نلاحظ من خلال النتائج المعروضة في الجدول رقم (19) اعلاه ان قيمة ( $t = 4.917$ ) كبيرة وبمستوى معنوية جدا عالية ( $\text{Sig} = 0.000$ ) وهذا يدل على ان منحنى الانحدار وبشكل واضح كاف لأثبات ان التطبيق الجيد للمحاسبة القضائية لها دور كبير ومهم في زيادة جودة ومصداقية التقارير المالية وبدلالة معنوية عالية جدا مما يثبت صحة الفرضية الفرعية (ج).

3. ضرورة تأسيس فرع للمحاسبة القضائية ضمن نقابة المحاسبين او هيئة مستقلة تهتم بالشؤون المحاسبية القضائية ومتابعة ودراسة اهم المستجدات على ساحة الاعمال والقضاء واصدار التعليمات او الارشادات بها.
4. اهمية اصدار تعليمات وارشادات وضوابط من الهيئات القضائية والتشريعية بأهمية الاستعانة والاعتماد على الخبراء المحاسبين من الاكاديميين او المحاسبين القانونيين في ابداء المشورة والرأي الفني في المنازعات المالية والتجارية.
5. الوقوف على اهمية تنمية قدرات ومهارات المحاسبين في مجال المحاسبة القضائية في العراق وضرورة اكسابهم المهارات الاساسية والمتقدمة المتصلة بمهنتهم لتمكينهم من تقديم التقارير الفنية الى الهيئات القانونية المكلفة بالفصل بالقضايا والمنازعات المالية والتجارية بصورة تتوافق مع متطلبات الادلة والاثبات وحسب المعايير الدولية في اعداد التقارير المحاسبية.

### المصادر

الكبيسي، عبد الستار عبد الجبار. (2016). "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من جهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن". المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد (12)، العدد (1).

قمبر، جميلة سعيد. (2014). "قياس مدى ادراك اهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى اعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية في المنطقة الغربية". المجلة الجامعة، المجلد (1)، العدد (16).

راهي، محمد غالي. (2009). "الفساد المالي والاداري وسبل معالجته". مجلة الكوفة المجلد (2).

الجبوري، نصيف، والخالدي، صلاح. (2014). "دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي". مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد (19)، العدد (70).

كاظم، حيدر كريم. (2015). "اعتماد مخاطر ادارة المشروع للحد من ظاهرة الفساد الاداري والمالي". رسالة محاسب قانوني، المعهد العربي للمحاسبين قانونيين في العراق.

Ball, R.(2009). "Market and Political/ Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals". Journal of Accounting Research, vol. 47, no. 2 .

Bhasin, M., (2007). "Forensic Accounting: A New Paradigm for Niche Consulting". The Chartered Accountant, Country.

- المالية مما يتطلب درجة عالية من التأكد عند ابداء رأيهم في مثل هكذا قضايا .
2. يحتاج المحاسبين القضائيين لأداء عملهم بشكل كفوء الى تمتعهم بمعرفة عالية وتأهيل علمي وعملي في الامور المحاسبية والمالية والقانونية فضلا عن تحليهم بمهارات خاصة اخرى في التحليل الاستنباطي والتفكير النقدي والمرونة العالية في التحقيق بالنزاعات والمشاكل المالية والابتعاد عن الروتين بشكل كبير عند اداء عملهم.
3. تعمل المحاسبة القضائية على اعداد محاسبين قضائيين قادرين على ان يكونوا خبراء ومستشارين وفاحصين فاعلين في اجراء التحريات على اقصى دقة وشمول وعمق لتقديم التقارير المالية الخاصة مدعم بالادلة والاثبات الكافية لتوفير القضاء ومساعدته على اقرار الحق وتحقيق العدالة في القضايا المالية القانونية.
4. تشير اغلب الوقائع والظروف الحالية في العراق الى ان هنالك حاجة كبيرة وملحة الى تفعيل دور المحاسبة القضائية وبشكل شامل وضمن وحدات القطاع الحكومي ووحدات القطاع الخاص للاستفادة من خدمات وخبرات المحاسبين القضائيين وفي كافة القطاعات والمجالات.
5. ان تفعيل المحاسبة القضائية في العراق واعداد المحاسبين القضائيين المؤهلين في هذا المجال سوف يساهم وبشكل كبير في معالجة الكثير من الظواهر السلبية ومشاكل الفساد المالي والاداري كونها سوف تمثل سلطة رقابية مستقلة خارجية متخصصة يمكن اللجوء اليها من قبل أي جهة.
6. يمكن ان تلعب مكاتب وخبراء المحاسبة القضائية دور مهم ووسيلة ضغط اضافية على المؤسسات المختلفة لزيادة كفاءة وجودة نظم الرقابة الداخلية والتقارير المالية لها من خلال تفعيل دور المحاسبة والمسؤولية التحقيقية عليها في حال وجود أي عمليات او قضايا فساد مالي او ادري.

### التوصيات

1. ضرورة ان تحظى المحاسبة القضائية باهتمام واسع وكبير خلال الفترة القادمة في العراق وتهيئة بيئة العمل والاجواء المناسبة للاستفادة من خدماتها وفي كافة المجالات والقطاعات المختلفة والعمل على تعزيز ادراك وفهم الجهات المختلفة بأهميتها وتوفير كافة المتطلبات الاساسية لتطبيقها وتفعيل دورها لما لذلك من اثر كبير في معالجة الكثير من المشاكل والقضايا المالية والقانونية.
2. التأكيد على اهمية ادراج المحاسبة القضائية وكافة المواضيع المتعلقة بها ضمن المواد التعليمية في الاقسام المحاسبية العلمية في الجامعات والمعاهد العراقية والعمل على تعزيزها وبما يتلاءم مع القوانين والأنظمة والتعليمات في العراق.

- Kasum, A.S. (2009). "The relevance of forensic accounting to financial crime in privet and public sector of third world economies: A study from Nigeria. Proceedings of the 1<sup>st</sup> International Conference on Governance Fraud Ethic and Social Responsibility, June 11-12.
- Koh, Adrian Nicholas, Arokiasamy, Lawrence, & Suat, Cristal Lee Ah.(2009). "Forensic Accounting: Public Acceptance towards Occurrence of Fraud Detection". Internal Journal of Business and Management, vol. 4, no. 11.
- Likert, Rensis .(1932). "A Technique for the Measurement of Attitudes". Archives of psychology, no. 140.
- Messmer, M. (2004). "Exploring Options in Forensic Accounting". National Public Accountant, vol. 5.
- Modugu, Kennedy Prince, & Anyaduba, J. O., (2013). "Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria: an empirical Approach". International journal of business and science, vol.4, no.7.
- 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, vol. 29, no. 2.
- Ramaswamy, Vinita, (2007). "New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting Program". Journal of College Teaching and Learning, vol. 4, no. 9.
- Silverstone, H., & Sheetz, M. (2007). "Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts". 2<sup>nd</sup> Edition, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Skousen, C.J., & Wright, C.J.(2008). "Contemporaneous Risk Factors and the Prediction of Financial Statement Fraud". Journal of Forensic Accounting, vol. 9.
- Smith, G. Stevenson, & Crumbley, D. Larry. (2009). "How Divergent Are Pedagogical Views Toward the Fraud/Forensic Accounting Curriculum". Global Perspectives on Accounting Education, vol 6.
- Brooks, R. C., Riley, R. A., & Thomas, J. (2005). "Detecting and Preventing the Financing of Terrorist Activities: A Role for Government Accountants". Journal of Government Financial Management, vol. 54.
- Crumbley, D. L., & Apostolou, N. (2002). "Forensic accounting: A New Growth Area in Accounting". Ohio CPA Journal, vol.61, no. 3.
- Curtis, G.E.(2008). "Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of Fraud and Forensic Accounting Curriculum". Issues in Accounting Education, vol. 23, no. 4.
- Dhar, P., & Sakar, A.(2010). "Forensic Accounting: An Accountants Vision". Vidyasagar University Journal of Commerce, vol. 15, March.(3).
- DiGabriele, James A.(2009). "Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process". Journal of Applied Accounting Research, vol. 10, no. 2.
- DiGabriele, James A.(2008). "An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants". Journal of Education for Business, July/ August 2008.
- Gray, D.(2008). "Forensic Accounting and Auditing: Compared and Contrasted to Traditional Accounting and Auditing". American Journal of Business Education, Forth Quarter, vol. 1, no. 2 .
- Grippio, F. J., & Ibex, T. (2003). "Introduction to forensic accounting". National Public Accountant, vol. 4.
- Harris, C. K., & Brown, A. M. (2000). "The qualities of a forensic accountant". Pennsylvania CPA Journal, vol. 71.
- Hopwood, W. S., Leiner, J., & Young, G. R. (2008). "Forensic Accounting". New Yourk, NY: McGraw-Hill/Irwin.
- Huber, Wm. Dennis.(2012). "Is Forensic Accounting In the United States Becoming a Profession?". Journal of Forensic and Investigative Accounting, vol. 4, no. 1.

Zysman, A. (2011). “What you know about Forensic Accounting”.  
[www.forensicaccountinginformation.com](http://www.forensicaccountinginformation.com)

Snyder, Herbert, & Clifton, James.(2011). “Forensic Accounting Fieldwork, Media and Exercises Project”. Journal of Forensic and Investigative Accounting, vol. 4, no. 2.

Weygandt, Jerry J., Kimmel, Paul D., & Kieso, Donald E.(2012). “Accounting Principles”, International Student Version, 12<sup>th</sup>, John Wiley.

Transparency International Report.(2003-2015).  
<https://www.transparency.org/>