

**المحاسبة القضائية ودورها في دعم الاجهزة الرقابية في
العراق
دراسة استطلاعية لرأي العاملين في ديوان الرقابة
المالية وهيئة النزاهة
فرع البصرة**

**م. بان توفيق نجم
م. خديجة كاظم جابر**

جامعة البصرة – كلية الادارة والاقتصاد

المحاسبة القضائية ودورها في دعم الاجهزة الرقابية في العراق
دراسة استطلاعية لرأي العاملين في ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة
فرع البصرة

The role of forensic accounting in supporting regulatory bodies in Iraq

An exploratory study of the opinion of employees at the Financial Supervision Bureau and the Integrity Commission Basra branch

Lecturer: Ban Twfeeq Najm

Lecturer: Khadeja K . Jaber

Abstract

In general, the research aims to identify forensic accounting and its role in developing accounting work mechanisms to support and enhance the work of regulatory bodies in Iraq, through knowing the concept and origin of forensic accounting and its importance, as well as its goals and mechanisms of techniques, components and skills.

In order to collect data for the study, a questionnaire consisting of 33 items was given to 70 employees of the Financial Supervision Bureau and the Integrity Commission in the Basra Governorate. This allowed the description and analysis approach to be used. A range of statistical measures, such as percentages, weighted arithmetic mean, standard deviation, and the One Sample T-test for testing hypotheses, were used to analyze the data and draw conclusions using the SPSS software.

The most important finding of the two researchers is the urgent need for forensic accounting methods and procedures in order to provide experts, develop accounting work

procedures in regulatory bodies and companies, and examine and investigate financial problems. Therefore, **it is recommended** that the Accounting and Regulatory Standards Council should pay attention to issuing special standards for forensic accounting and developing a job description for forensic accountants through a guide that specifies the principles of the field and the responsibilities of forensic accountants in the Integrity Commission, the Financial Supervision Bureau, and other organizations that rely on forensic accountants in their operations.

Opening words : Forensic accounting - Forensic accountant- regulatory bodies .

المستخلص

يهدف البحث بشكل عام الى التعرف على المحاسبة القضائية ودورها في تطوير آليات العمل المحاسبي لدعم وتعزيز عمل الاجهزة الرقابية في العراق، وذلك من خلال معرفة مفهوم ونشأة المحاسبة القضائية واهميتها فضلا عن اهدافها و الياتها من التقنيات والمقومات والمهارات.

لتحقيق هدف البحث تم اعتماد منهج التحليل الوصفي من خلال استمارة استبيانته ب33 فقرة كأداة لجمع البيانات، وزعت على 70 فردا من العاملين في ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة في محافظة البصرة، وقد تم استعمال مجموعة من المقاييس الإحصائية لبرنامج (SPSS) لتحليل البيانات والتوصل للنتائج كالنسب المئوية و الوسط الحسابي الموزون، والانحراف المعياري، واختبار (One Sample T-test) لاختبار الفرضيات.

وأهم ما توصل إليه الباحثان هو الحاجة الماسة إلى أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية من أجل زيادة الخبرة ، وتطوير إجراءات العمل المحاسبي في الهيئات التنظيمية والشركات، وفحص المشاكل المالية والتحقيق فيها ، لذا يتم التوصية بضرورة اهتمام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بإصدار معايير خاصة بالمحاسبة القضائية ووضع وصف وظيفي للمحاسبين القضائيين من خلال دليل يحدد المجال ومسؤوليات المحاسبين القضائيين في هيئة النزاهة وديوان الرقابة المالية، و غيرها من المنظمات التي تعتمد على المحاسبين القضائيين في عملياتها .

الكلمات الافتتاحية: المحاسبة القضائية - المحاسب القضائي - الاجهزة الرقابية

المقدمة:

تعد ظاهرة الفساد المالي والإداري ظاهرة سلبية خطيرة على الصعيد الاقتصادي والسياسي ، لذا تسعى الاجهزة الرقابية باعتبارها جزءاً من أجهزة الدولة الى لعب دورا حاسماً في القضاء على هذه الظاهرة بما يمتلكه مدققيها ومحاسبوها من مهارات عالية وقدرات كبيرة على حل القضايا والنزاعات امام الجهات القضائية من خلال تبني مفاهيم متطورة مثل المحاسبة القضائية ، لا سيما و أن العراق بحاجة الى هذا النوع من المحاسبة لمنع واكتشاف حالات الفساد والتلاعب ، لذا جاء هذا البحث لبيان اهمية المحاسبة القضائية في دعم الاجهزة الرقابية العراقية لتحقيق العدالة المالية وتعزيز نزاهة وشفافية الانظمة المالية والادارية .

منهجية البحث:

- **اشكالية البحث :** الفساد ظاهرة منتشرة في جميع البلدان سواء كانت المتقدمة او النامية ولكن بنسب متفاوتة ، لها اثار سلبية على الحياة العامة والنمو الاقتصادي ، فالفساد المالي مرتبط بكل شيء في داخل الشركات وعلى مستوى الدولة ، فاذا كان هناك فساد إداري أو تنظيمي أو أخلاقي أو سياسي لابد أن يتواجد الفساد المالي (أحمد، 2013، ص1) ، والعراق ايضا يعاني من هذه الظاهرة رغم محاولات الحكومة الجادة للتصدي لظاهرة الفساد والفاستدين من خلال الاجهزة الرقابية التي من اهم مهامها المتابعة والكشف عن حالات الفساد المالي والإداري ، لذا ظهرت حاجة لوجود أداة تربط بين كلا من المحاسبة والقانون من اجل تحقيق العدالة والانصاف وفض النزاعات ، وتجاوبا مع هذه الحاجة الملحة والضرورية برز مفهوم المحاسبة القضائية للاستفادة من خدماتها في دعم الاجهزة الرقابية بآليات حديثة تكافح الفساد والتلاعب المالي والاداري ، عليه تكمن مشكلة البحث في التساؤل الآتي : (ما مدى ادراك أهمية آليات ومهارات المحاسبة

القضائية لدعم للأجهزة الرقابية في العراق ورفع كفاءتها بما يساهم في تحقيق العدالة المالية وتعزيز نزاهة وشفافية الانظمة ؟)

- فرضية البحث: لا تساهم المحاسبة القضائية بآلياتها من التقنيات والمهارات والمقومات في دعم الأجهزة الرقابية وتحسين كفاءتها.
من الفرضية الرئيسة يشتق الفرضيات الاتية:

1- لا يتمتع العاملون في الاجهزة الرقابية عينة البحث بالمعرفة والإلمام الكاف بمفهوم المحاسبة القضائية.

2- لا تحتاج الاجهزة الرقابية لخدمات المحاسبة القضائية في كشف الفساد والتلاعب الاداري والمالي.

3- لا يمتلك منتسبي الأجهزة الرقابية عينة البحث الصلاحيات الكافية التي تمكنهم من كشف الفساد والتلاعب المالي والاداري.

4- لا توجد معوقات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في العراق.

- أهمية البحث : تأتي الأهمية من كون المحاسبة القضائية فن وعلم يبحث ويتحرى عن الحسابات التي تظهر سلوكا غير اعتيادي عن طريق جملة من الادوات والآليات الحديثة بما يعزز من فاعلية عمل الاجهزة الرقابية من اجل العدالة والدقة في الحكم .

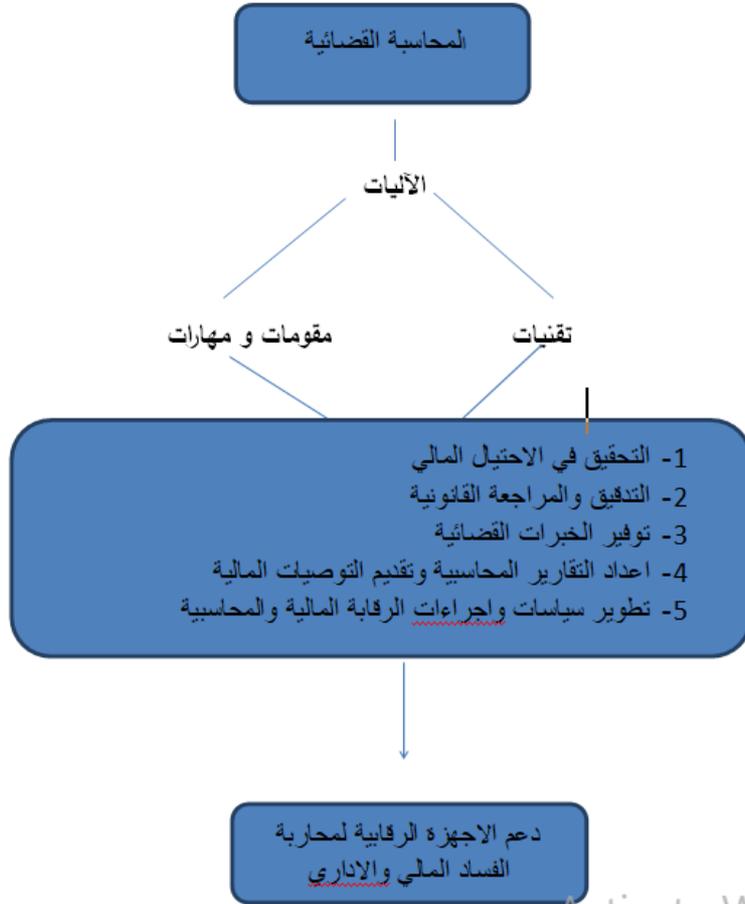
- هدف البحث : توضيح دور المحاسبة القضائية في بناء الثقة ودعم عمل الأجهزة الرقابية من خلال معرفة مفهوم ونشأة المحاسبة القضائية وأهميتها و أهدافها و آلياتها من التقنيات والمقومات والمهارات ، فضلا عن مواكبة التقدم العلمي والدراسات التي تناولت الموضوع وحققت تقدما كبيراً .

- خطة البحث : لتحقيق هدف البحث تم تقسيمه الى :

اولا / الادبيات النظرية للبحث :

- مفهوم ونشأة المحاسبة القضائية

- اهداف المحاسبة القضائية .
- آليات المحاسبة القضائية لمكافحة الفساد والتلاعب
- ثانيا / الجانب العملي و الميداني للبحث :
- منهج الدراسة والتحليل للبيانات
- نتائج الدراسة وما تم التوصل إليه من توصيات .
- **مجتمع البحث والعينة** : يتكون مجتمع البحث من العاملين في ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ، اما عينته فقد شملت عينة مختارة من مراقبي الحسابات والعاملين في المجال المحاسبي في ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة / فرع البصرة لكونهم اكثر التماساً لواقع العمل .
- **منهج البحث** : اعتمد البحث منهج التحليل الوصفي للبيانات للحصول على معلومات كافية ودقيقة من خلال الكتب والبحوث والمقالات فضلا عن الرسائل و الاطروحات الجامعية المنشورة ، و الانترنت ، وفي الجانب العملي تم اعتماد الاستبانة التي شملت عينة مختارة من مدققي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة / فرع البصرة .
- **نموذج البحث** : تم تصميم نموذج خاص للبحث يبين المتغيرات التابعة والمستقلة بالشكل الآتي :



من الشكل نلاحظ أن المتغير المستقل هي المحاسبة القضائية وآلياتها وتقنياتها دور في دعم الاجهزة الرقابية كمتغير تابع .

اولا : الادبيات النظرية للبحث :

1- نشأة ومفهوم المحاسبة القضائية :

نشأت حاجة القضاء لخدمات المحاسبين منذ عام 1817 في (قضية مايرخيرسنيغون) وتتعلق بحدوث نزاع مالي بمحكمة كندية وتم الاستعانة بخبرات محاسبية لحل هذا النزاع المالي ، وفي عام 1824 نشر اعلان في الصحف في

مدينة غلاسكو الاسكتلندية لدعوة القضاة والمحاسبين للتحقيق في نشاط يشوبه الاحتيال (ابراهيم ، 2019 ، ص 244) .

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية وإنكلترا من اوائل الدول التي ظهر فيها مفهوم المحاسبة القضائية ففي عام 1900 تم منح شهادة خبير expert (Witness) عند اعتمادهم ضريبة الدخل الاتحادية ، اذ زادت أهمية توظيف جهود المحاسب القضائي بسبب عدم دفع ضريبة الدخل من المكلفين والوحدات الاقتصادية عليه تم اتخاذ جملة تقنيات محاسبية تكشف المتهربين من دفع الضريبة (علي ، 2023 ، ص 183) .

ويرى الجليلي (2012, 18) إن الدافع الحقيقي وراء نشوء المحاسبة القضائية هي لتلبية حاجة القضاء الى محاسبين وخبراء ومستشارين يدلون بأرائهم الفنية و المهنية ، وكذلك تلبية حاجة المستثمرين والمساهمين والمقرضين للمعلومات الصادقة والصحيحة وخدمة الاجهزة الرقابية والضريبية الحكومية .

ان دمج علم المحاسبة وعلم المراجعة مع مهارات الفحص والتحقق تعطى علم جديد يطلق عليه علم المراجعة الاستقصائية القضائية ويعنى مصطلح "Forensic" وفقا لقاموس وبستر القضائية " الذي ينتمى الى القضاء فاذا استخدم المصطلح فى علم الطب يعنى "الطب الشرعي" وفى علم المراجعة يعنى المراجعة الاستقصائية القضائية ("19" p, 2012 , Kushniroff.) .

والمحاسبة القضائية هي من الفروع الحديثة للمحاسبة تجمع بين مهارات وخبرات كلا من المحاسبة - والإحصاء - والقانون - و الحاسوب و تقدم الدعم للجهات القضائية والشركات والمنشآت لكشف حالات الاحتيال والتلاعب ، يتم فيها تطبيق مبادئ ونظريات المحاسبة فضلا عن اعداد التقارير المهنية (ابراهيم 2019 ، ص 245) .

كما عرفت بانها الكشف عن الغش والاحتيال في تبويب وعرض الأحداث

المالية أمام المحاكم وهي تنظر إلى ما وراء الأرقام من خلال تحليل محاسبي مالي، وهي من فروع علم المحاسبة في العصر الحديث يجمع بين المحاسبة والمراجعة والقانون والحاسوب إذ يساعد في اكتشاف الغش والتلاعب المالي وتقديم الأدلة للجهات المعنية (ادريس ، 2019 ، ص50) .

و يعرفها آخرون على انها التكامل في مهارات التحقيق فهي محاسبة من وجهة نظر قانونية وتقديم مستوى تأكيد عالي (Crumbly ، 2009 ، p 12) .

اما المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA فيرى أنها تطبيق مهارات وأساليب محاسبية وتدقيقية ، وأجزاء من القانون ومهارات التحقيق (AICPA ، 2005 ، p7) .

كما تم تعريفها من المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) بأنها تحليل وتفسير النتائج المحاسبية بما يناسب المحكمة الركيزة في حل المنازعات (حامد ، 2017 ، ص 383) .

عليه يمكن تعريف المحاسبة القضائية بأنها مجالاً حديثاً وتطبيقاً معاصراً من تطبيقات المحاسبة وفق مهارات محاسبية وتحقيقية حديثة لمساعدة القضاء في حل النزاعات المالية للوصول الى الحقيقة .

وهناك عدة أسباب أدت الى نشوء الحاجة للمحاسبة القضائية والاهتمام بها كمجال محاسبي جديد ، ولعل اهم هذه الأسباب هي (ابراهيم ، 2019 ، ص 246) :

أ- انتشار الفساد والتلاعب : على الرغم من تبنى الآليات والمداخل لمحاربة الفساد الا انه ما زال موجودا وضاربا بجذوره الكثير من النظم وربما يرجع ذلك الى ان هناك بعض العقوبات التي تقف امام تشخيصه ومكافحته وعلاجه واحدى هذه العقوبات عدم توافر خدمات مهنة الفحص القانوني بشقيها التقصي والدعم القانوني ، حيث يعتبر الفحص القانوني الجسر الذي

يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني و مخرجاته وتوفير معلومات مالية لأغراض قانونية .

ب- اتساع فجوة التوقعات : لذا ان تضيق فجوة توقعات في مراجعة هو الأمر الذي يدعم عمل الاجهزة الرقابية .

ت- قصور وضعف دور مراجع الحسابات لذا تطورت مسؤوليته ولم تعد مقصورة فقط على ابداء الرأي الفني في مدى صدق وعدالة القوائم المالية

2- اهداف المحاسبة القضائية : ويذكر (Zysman (2010, p25 بأن وظيفة

المحاسبة القضائية تسهم في معالجة عدة حالات ، منها :

1. دعم و ارشاد الاستشارات المالية للقضاء .

2. تعزيز الخبرة في المجال المالي .

3. إثبات أو تفنيد قضايا الاحتيال والتلاعب .

4. المساعدة في صياغة اسئلة التحقيق بناء على الأدلة الأثبات .

5. حضور محاسب التحقيق لمراجعة الاستجابات وإعادة صياغة الأسئلة أو

إضافة أسئلة جديدة .

6. المساهمة في مناقشات ومفاوضات النزاعات التجارية .

3- آليات المحاسبة القضائية :

للمحاسب القضائي عدة ادوار فبالإضافة الى دوره كشاهد وخبير مالي في المحاكم فإنه يقدم خدماته لشركات التأمين والمصارف والشرطة والوكالات الحكومية (عبد الحميد ، 2022 ، ص 4) ، كما لابد ان يكون له من المهارات الفنية والخبرات المهنية والمعارف ما يأهله للقيام بهذا العمل على أكمل وجه مثلا قدرته على اجراء التحقيقات وعمل المقابلات والاختبارات ، واعتماد طرق حديثة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن الكفيلة بدعم رأيه كخبير في قضايا الفساد المالي والاداري ، وفق مهاراته الشخصية والفكرية و تقنية الحاسوب

(الجبوري ، 2019، ص 39) .

اما عن الجهة المسؤولة عن ممارسة المحاسبة القضائية فاختلقت الآراء ، فالبعض يرى انها تمارس داخليا من خلال عمل المراجع الداخلي المعتاد فيمتد دور المراجع القضائي ليشمل العديد من الجوانب مالية وغير مالية للتأكد من صحتها ومنع أي عمل غير سليم يؤدي الى فساد او تلاعب مالي ، في حين يرى اخرون ان الممارسة الفعلية للمحاسبة القضائية يجب ان تكون خارجية لعدة اسباب منها اطمئنان المجتمع لنتائجها ، تحديد الرؤيا الصحيحة للإدارة ، وتقييم الاداء المهني على وفق متطلبات المحاسبة القضائية ، كما انها من مقومات الحوكمة المؤسسية وهذا ما يدعم كونها تؤدي من جهة خارجية (عبد الحميد ، 2022، ص 15) . وعليه نرى ان تفعيل مهنة المحاسبة القضائية في العراق يتطلب ان يكون للهيئات والمنظمات المهنية (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية) دوراً في تطويرها وتنظيم شروط مزاولتها .

وان اليات المحاسبة القضائية تتضمن كلا من المقومات والمهارات، والتقنيات وهو ما سوف يتم توضيحه بالتفصيل .

و تشمل مقومات المحاسبة القضائية ومهاراتها عدة عوامل منها (ابراهيم ، 2019 ، ص 284) :

1- المؤهل العلمي : التعليم الاكاديمي سواء في جانب المحاسبة أو جانب القانون وغيرها من المقومات العلمية ذات الصلة مثل علم النفس حيث أن المهنة الأساسية للمحاسبة القضائية هي التحقق من حدوث الفساد او التلاعب لتسهيل عمل القاضي فالمحاسب القضائي يجب ان يكون لديه معرفة كافية ومتابعة للتطورات و كل ما هو جديد.

2- التدريب : تأتي أهمية التدريب من أجل تأهيل جيل من الخبراء المحاسبين لمساعدتهم في تقديم التقارير الفنية الى هيئات التحكيم بصورة تتوافق مع

أدلة الإثبات ، فالأفضل توافر الخبرة في مراجعي الحسابات قبل ان يصبح محاسب قضائي .

3- المهارات والقدرات والمعرفة : لابد أن يكون المحاسب القضائي قادرا على تحديد عملية الاحتيال ولديه الخبرة الكافية لمدى توافر أدلة الأثبات وطبيعة الدليل قبل اتخاذ الاجراءات .

ويرى آخرون ان هناك صفات وشروط لاغنى عنها يجب توافرها فيمن يعمل كمحاسب قضائي أهمها

(EMMA & AKENBOR ,2009, 6-7) :

1- الشهادة والخبرة: يجب أن يمتلك المحاسب القضائي شهادة جامعية في المحاسبة والقانون وعلوم الكمبيوتر و التخصصات الأخرى المناسبة . ومع ذلك، الخريجين الجدد ليسوا مناسبين للتعيين كمحاسبين قضائيين ، فالخبرة هي عامل حاسم في تحديد ما إذا كان الشخص مؤهلا للعمل في هذه الوظيفة ، هذه الخبرة يجب ان لا تقل عن ثلاث سنوات للعمل مع فريق المحاسبة القضائية وخبراء الكمبيوتر ومنفذي القانون كذلك من المستحسن أن تكون لديه خبرة في التدقيق الخارجي والداخلي قبل أن يصبح محاسب قضائي .

2- معرفة بعلم النفس: حيث أن المهمة الأساسية للمحاسب القضائي هي التحقيق والكشف عن الاحتيال والحالات المشكوك فيها ، وبالتالي يجب أن يكون لديه معرفة كافية في علم النفس لتعزيز قدرته في عملية استجواب المشتبه فيه أو الشاهد.

3- المعرفة بالكمبيوتر : المحاسب يجب ان يكون على معرفة قوية في مجال الحاسوب لا سيما الآن في ظل وجود الجرائم المالية الإلكترونية والتي

يصعب تتبعها في كثير من الأحيان، لذا يمكن للمحاسبين القضائيين المتخصصين أن يتتبعوا هذه الحالات .

4- صفات أخرى: إلى جانب الصفات المذكورة , يجب ان يمتلك المحاسب القضائي صفات شخصية أخرى تبدو مهمة كامتلاكه عقل نقدي وقدرة تحليلية للأمور ,اضافة للحس المنطقي المتعلق بالسلوكيات الإجرامية والقدرة في تحديد المشتبه بهم بين المحتملين, كذلك القدرة على التواصل والتعامل مع الآخرين . وهناك جملة من الإجراءات يجب اتخاذها قبل تطبيق التقنيات هي (الجبوري ، 2019 ، ص 54) :

- 1- : الحصول على دليل الاثبات بالوقت المناسب .
- 2-المراقبة المستمرة لنشاط المنشأة بهدف ايجاد دليل الاثبات .
- 3- تكوين قاعدة بيانات للاسترشاد بها وفقا لمخطط زمني ملائم .
- 4- تعقب تدفق الأموال أو الكشوفات لتعقب حركة الأموال من مصدرها وإلى مكان استلامها أو توظيفها بالتعاون مع الأطراف ذات العلاقة .
- 5- تحليل الارتباط والعلاقات بين الأشخاص وبين البيانات .
- 6- توضيح العلاقات بين اطراف القضية موضوع التحقيق ، ويمكن هنا استخدام بعض البرمجيات الجاهزة .
- 7- تعقب المعاملات المالية من مصادرها على وفق الادلة .
- 8- مطابقة السيولة النقدية للمنشأة مع حساباتها في المصرف أو غيرها .
- 9- تحليل مصادر الأموال واستخداماتها.

10- نشرات الاسهم في البورصة لتتمكن من تتبع حركة اسهم الشركة ولا بد للمحاسب القضائي وفريقه المساعد من استخدام تقنيات وأساليب محاسبية وتدقيقية ملائمة تكشف عمليات الاحتيال المالي و الاداري و تحد منها، و تستخدم هذه التقنيات لجمع المعلومات واجراء التحليلات والدراسات اللازمة للتأكد من صحة

- القوائم المالية وأنه لا يشوبها اي تلاعب أو احتيال ، ومن هذه التقنيات الاتي (عبد الله ، 2017 ، ص 49) ، (ابراهيم ، 2019 ، ص 247) :
- 1- **تقنيات الإحصاء والذكاء الاصطناعي** : وهي التقنيات التي تعالج مسبقا البيانات، للكشف والتحقق عن الأخطاء وتصحيحها ، فضلا عن حساب مختلف العمليات وفق البرامج الإحصائية .
 - 2- **تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر واستخداماتها** : وهي تقنية تمكن المدقق من الوصول للسجلات بكفاءة و انتاجية عالية باستخدام الحاسوب عندما يكون حجم البيانات كبير ويحتوي علاقات معقدة .
 - 3- **تقنية البحث** : وهي تقنية مصممة لاستخراج كميات كبيرة من البيانات المتكاملة بالشكل أوتوماتيكيا ، خصوصا الخفية وغير المتوقعة .
 - 4- **تقنية التقصي** : وتشمل كل خدمات الفحص القانوني و أداء التحليلات والتحقيقات باستعمال المهارات نفسها المستخدمة فى خدمات الدعم القانوني باستثناء عدم استخدامها فى عمليات التقاضي .
 - 5- **تقنية الدعم القانوني** : وهي مساعدة مهنية تقدم لقاضي التحقيق بهدف الوصول لحل للمنازعات بين مختلف الاطراف .
 - 6- **الرقابة المستمرة**: تعد من تقنيات المحاسب القضائي التي تستعمل للحصول على الأدلة المتعلقة بالفساد المالي والإداري. وهي عمليات الرقابة و التدقيق في الفروع والزيائن وأصحاب الوكالات .
 - 7- **تحليل النسب**: تختص هذه التقنية بتحليل نسب البيانات الرقمية لتحديد أدلة الاثبات لعمليات الفساد المالي والإداري .
- بالرغم من اختلاف تقنيات و اجراءات المحاسب القضائي من قضية لأخرى بحسب اختلاف حيثيات كل قضية ووفقا للقوانين واللوائح المهنية ، إلا أن الآلية تتم وفق المراحل الآتية (جار الله ، 2022 ، ص 96) ، (الجبوري ، 2019

، (ص 53) :

المرحلة الأولى: التشخيص الدقيق والتخطيط الجيد للمشكلة : وذلك من خلال طرح الأسئلة بما يساهم في تحديد المشكلة ، وهناك اربعة اسئلة مهمة قد تشكل اطارا عاما لهيكل عمل المحاسب القضائي تمثلت بالاتي :

- **ماهي الحقائق :** فالحقائق المثيرة للانتباه يتم تحديدها ويتم اللجوء الى حقائق اخرى عند وجود حاجة الى الاستجواب او الشهادة او تواصل مع محامي والاطلاع على ملخصاته .

- **ما هي القضايا :** هي الاسئلة او المشاكل التي يمكن تحديدها من الحقائق ، يجب ان يتم كتابة القضايا بالتفصيل وان يتم تنظيمها بطريقة منطقية .

- **اين وكيف يمكن حل القضايا :** عن طريق التحقيق والبحث في الوثائق القانونية ، والمصادر المحاسبية لإيجاد الصح والخطأ بين الاطراف المتنازعة ، ومن خلال ما يمتلكه المحاسب القضائي من خبرة يحدد الطرف المخطئ .

- **كيف يتم الابلاغ عن النتائج :** يتساءل المحاسب القضائي عما اذا كان سيجد صعوبة في الابلاغ عن نتائج تحقيقه بعد الاكتمال ، لكن بشكل عام توجه جميع التقارير المتعلقة بشهادة الخبير المحاسبي الى شخص ما او كيان يحدده المحامي ليكون اساسا للمحكمة شرط ان يكون هذا التقرير معدا بطريقة مرتبة وملخصة وبتفاصيل وافية .

المرحلة الثانية: جمع أدلة الإثبات: هذه المرحلة لها اهمية كبيرة ، اذ يتم التأكد من أن أدلة الإثبات التي تم تجميعها يمكن الاعتماد عليها والوثوق بها، اذ يتم الاعتماد على مهارات البحث واجراء المقابلات اللازمة ، فضلا عن مهارات التفكير الخلاق لفحص واكتشاف واستخراج الادلة الإلكترونية التي تعيد المشكلة

المشخصة في المرحلة الاولى .

المرحلة الثالثة: تقييم أدلة الإثبات : وهي على درجة عالية من الأهمية، اذا يتم تقييم الأدلة قبل الوصول إلى النتائج للتأكد من صحة المعلومات ولإحاطة بالقضية المتنازع عليها لكي يمكن تحليل الاضرار وتقييمها .

أما المرحلة الرابعة، فهي إعداد التقرير : يجب أن يشير المحاسب القضائي إلى كل الأدلة والمستندات الثبوتية التي تم تجميعها والاستدلال بها وأن تكون لغة التقرير واضحة ودقيقة ويشمل كافة الحقائق والاحداث مما يجنب القارئ الوقوع في الشك من عدم كفاية أدلة الإثبات .

ثانيا / الجانب العملي و الميداني للبحث :

أسلوب البحث:

لغرض تحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته تم اعتماد منهج التحليل

الوصفي باستخدام المصادر الآتية :

- 1-** الجانب النظري تم اعتماد الكتب والدوريات, و الانترنت .
- 2-** في الجانب العملي إعداد استمارة استبيان (الملحق رقم 1) تم تصميمها, وتطويرها كأداة قياس مناسبة لاختبار الفرضيات ، وزعت على عينة من المحاسبين العاملين في ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة في محافظة البصرة ، اذ تم توزيع (70) استمارة منها (35) استمارة على العاملين في ديوان الرقابة ، و(35) استمارة على هيئة النزاهة ، وبلغت عدد الاستمارات المستلمة (67) استمارة استبعدت منها ست استمارات لعدم اكتمال الإجابات فيها, والباقي (61) استمارة بنسبة استجابة (87,14%) وهي نسبة استجابة جيدة ، ويوضح الجدول رقم (1) عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة ونسبة الاستجابة .

جدول رقم (1) توزيع عينة البحث ونسبة الاستجابة

المجموع	هيئة النزاهة	ديوان الرقابة المالية	الاستثمارات
70	35	35	عدد الاستثمارات الموزعة
61	33	28	عدد الاستثمارات المستلمة
%87,14	%94,3	%80	نسبة الاستجابة

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الاستثمارات الموزعة لأفراد العينة

أقسام استثمار الاستبيان هي:

- 1 - القسم الأول - يحتوي على معلومات العينة التعريفية ، والخصائص النوعية .
- 2- القسم الثاني - يتضمن مجموعة الأسئلة التي تختبر الفرضية الأولى .
- 3 - القسم الثالث - يتضمن مجموعة الأسئلة التي تختبر الفرضية الثانية .
- 4 - القسم الرابع - يتضمن مجموعة الأسئلة التي تختبر الفرضية الثالثة .
- 5 - القسم الخامس - يتضمن مجموعة الأسئلة التي تختبر الفرضية الرابعة .

جدول رقم (2) أقسام استمارة الاستبيان

أقسام استمارة الاستبيان	المحور	الأسئلة التي تقيس المتغير
القسم الأول	التأهيل العلمي.	1
	سنوات الخبرة.	2
	التخصص العلمي.	3
	الدورات التي شارك بها المستجيب.	4
القسم الثاني	مدى المام الاجهزة الرقابية بمفهوم وآليات العمل في المحاسبة القضائية.	16-5
القسم الثالث	مدى حاجة الأجهزة الرقابية للمحاسبة القضائية في الكشف عن حالات الفساد .	23-17
القسم الرابع	مدى كفاية الصلاحيات الممنوحة للعاملين في الأجهزة الرقابية في الحد أو كشف حالات الغش والاحتيال والجرائم المالية.	28-24
القسم الخامس	معوقات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق .	33-29

المصدر: من إعداد الباحثان

10- التحليل الإحصائي للدراسة:

اعتمدت الباحثان في تحليل إجابات أسئلة الاستبانة على استعمال الحاسب الآلي من خلال اعتماد الأساليب الإحصائية لحزمة التحليل الإحصائي (SPSS 26)، حيث تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي باستخراج النسب المئوية للتعرف على خصائص أفراد العينة ، وتحديد الوسط الحسابي الموزون ، والانحراف المعياري ، واختيار (One Sample T-test) لاختبار الفرضيات. واستخدم مقياس ليكرت (Likert) المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان ، وذلك كما موضح في الجدول رقم (3) .

الجدول رقم (3) درجة أهمية فقرات الاستبيان

الأهمية	اتفق تماما	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحثان

اعتمد الوسط الحسابي الفرضي (3) عند تحليل النتائج ، وتم إعطاء الوزن النسبي باستعمال مقياس الأهمية وذلك للاستفادة منه عند تحليل النتائج وتحديد اتجاه العينة ، كما موضح بالجدول رقم (4) حيث تم تحديد الفرق بين الفئات على النحو التالي: تحديد اتجاه العينة=أكبر درجة-أقل درجة/أكبر درجة

$$(الفرق بين الفئات) = 5/1-5 = 0,8$$

الجدول رقم (4) مقياس الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الاتجاه	اتفق تماما	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماما
الفئة	أكثر من 4.2-5	3.4-4.2	2.6-3.4	1.8-2.6	1.8-1

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الاستثمارات الموزعة لأفراد العينة

11- صدق المقياس:

تم عرض المقياس في صورته الأولية على خمسة من الأساتذة المختصين في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة البصرة، وقد طلب منهم إبداء الرأي في فقراته، والحكم على جودة صياغة فقراته، وقد تم تعديله في ضوء ملاحظات المحكمين.

12- ثبات المقياس:

وذلك باستخراج معامل الفا كورنباخ.. لخمسة عشرة استمارة وزعت على العاملين في قسم المحاسبة لم يتم تضمينهم في عينة الدراسة. وقد تبين ان معامل الفا كورنباخ كان 828. وهذا يبين مستوى ثبات داخلي عالٍ يعكس إمكانية اعتماد هذا المقياس للدراسة . وكما موضح في الجدول رقم (5) ادناه:

الجدول رقم (5) تحديد مقياس الثبات

ت	القسم(المحور)	عدد العبارات	الثبات
1	مدى المام الاجهزة الرقابية بمفهوم وآليات عمل المحاسبة القضائية.	12	.848
2	مدى الحاجة للمحاسبة القضائية في الأجهزة الرقابية في الحد أو كشف حالات الغش والاحتيال والجرائم المالية.	7	.823
3	مدى كفاية الصلاحيات الممنوحة للعاملين في الأجهزة الرقابية في الحد أو كشف حالات الغش والاحتيال والجرائم المالية.	5	.784
4	المعوقات التي تحد من تطبيق آليات المحاسبة القضائية في العراق.	5	.860
	الاجمالي		.828

الدراسة التحليلية واستخراج النتائج

1- وصف عينة الدراسة: شملت عينة الدراسة مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية ومفتشي ومدققي حسابات هيئة النزاهة في محافظة البصرة ، لكونهما يمثلان أهم الأجهزة المعنية بموضوع البحث والمسؤولة عن الرقابة المالية والإدارية في العراق ، اذ أشارت المادة الخامسة من قانون ديوان الرقابة المالية رقم **31** لسنة **2011** بأن الديوان هيئة مستقلة ماليا وإداريا وتعد أعلى هيئة رقابية مالية ترتبط بمجلس النواب يهدف النالحفاظ

على المال العام من الهدر أو التبذير وضمان كفاية استعماله ، كذلك

تطوير كفاءة الاداء المحاسبي والرقابي للجهات الخاضعة للرقابة .

اما هيئة النزاهة فهي هيئة مستقلة، تخضع لرقابة مجلس النواب، لها شخصية معنوية واستقلال مالي وإداري، كما جاء في نص المادة الثانية من قانون هيئة النزاهة رقم 30 لسنة 2011 هدفها المساهمة في منع الفساد ومكافحته، واعتماد الشفافية في إدارة شؤون الحكم على جميع المستويات، وذلك من خلال عدة طرق منها: التحقيق في قضايا الفساد طبقاً لأحكام هذا القانون، بواسطة محققين، تحت اشراف قاضي التحقيق المختص، ووفقاً لأحكام قانون اصول المحاكمات الجزائية ، ومتابعة قضايا الفساد التي لا يقوم محققو الهيئة بالتحقيق فيها، واعداد مشروعات قوانين تسهم في منع الفساد او مكافحته ورفعها الى السلطة التشريعية المختصة ، وتعزيز ثقة الشعب بالحكومة من خلال الزام المسؤولين بالكشف عن ذممهم المالية، وما لهم من أنشطة خارجية واستثمارات و منافع كبيرة قد تؤدي الى تضارب المصالح ، كما تصدر تعليمات تنظيمية لها قوة القانون بما لا يتعارض معه ، وغير ذلك من البرامج.(الوقائع العراقية:

العدد 4217: 2011)

وقد كانت الخصائص الشخصية لعينة الدراسة كالاتي:

1-1 - التأهيل العلمي :

يبين الجدول (6) ان أعلى نسبة من المستجيبين لفئتي العينة كانوا من حملة البكالوريوس . إذ بلغت النسبة لفئة ديوان الرقابة (89,29%)، وفئة هيئة النزاهة (87,88%)، والنسبة الكلية (88,52%)، وهذا يعني ان نسبة عالية من أفراد العينة مؤهلين تأهيلاً أكاديمياً جيداً .

جدول (6) التكرار و النسبة المئوية للمؤهل العلمي للمستجيبين

المجموع		هيئة النزاهة		ديوان الرقابة		الفئة
نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	الشهادة العلمية
3,28	2	3,03	1	3,57	1	دكتوراه
4,92	3	9,09	3	-	-	ماجستير
88,52	54	87,88	29	89,29	25	بكالوريوس
3,28	2	-	-	7,14	2	دبلوم
-	-	-	-	-	-	أخرى
	61		33		28	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

2-1- التخصص العلمي :

في أدناه جدول يبين التخصصات العلمية لأفراد العينة :

جدول (7) التكرار و النسبة المئوية للتخصص العلمي للمستجيبين

المجموع		هيئة النزاهة		ديوان الرقابة		الفئة
نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	التخصصات
32,78	20	9,09	3	60,72	17	محاسبة
60,66	37	84,85	28	32,14	9	قانون
1,64	1	3,03	1	-	-	علوم مالي ومصرفية
-	-	-	-	-	-	اقتصاد
-	-	-	-	-	-	إدارة أعمال
4,92	3	3,03	1	7,14	2	أخرى
	61		33		28	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

يتضح من الجدول السابق أن أعلى نسبة من المستجيبين لفئتي العينة هم تخصص قانون اذ بلغت النسبة المئوية الكلية (60,66), وعلى مستوى كل فئة بلغت أعلى نسبة لفئة ديوان الرقابة هو تخصص محاسبة وبنسبة (60,72%), وكانت أعلى نسبة لاختصاص قانون لفئة هيئة النزاهة حيث بلغت (84,85%) ، وهذا يعني قدرة الأفراد المستجيبين على فهم أسئلة الاستبانة , وفهم القواعد والمبادئ المحاسبية التي عدت على أساسها القوائم المالية.

3-1 - الخبرة العملية :

من الجدول رقم (8) نلاحظ أن أعلى نسبة من المستجيبين كانوا من ذوي الخبرة ، إذ بلغت أعلى نسبة (31,15%) للفئة التي تتراوح خدمتهم من 10-15 سنة, و (26,23%) للفئة التي بلغت خدمتهم أكثر من 15 سنة بمعنى ان (57,4%) من المستجيبين لديهم خدمة أكثر من 10 سنوات ، وهذا يعني أن اغلب أفراد عينة البحث يتمتعون بخبرة عالية في مجال عملهم .

• الجدول (8) التكرار و النسبة المئوية لسنوات الخبرة للمستجيبين

المجموع		هيئة النزاهة		ديوان الرقابة		الفئة
نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
9,84	6	18,19	6	-	-	اقل من سنة
11,48	7	18,19	6	3,57	1	من 1-5 سنوات
21,30	13	21,20	7	21.43	6	من 5-10سنوات
31,15	19	27,27	9	35.71	10	من 10-15 سنة
26,23	16	15,15	5	39,29	11	من 15سنة فأكثر
	61		33		28	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثتان بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

4-1 - الدورات التدريبية

يبين الجدول (9) الخاص بالدورات التدريبية ان هناك عدد من المستجيبين اشتركوا في اكثر من دورة لكلا عيني البحث وبنسبة (19,7%) وكانت أعلى نسبة مشاركة في ديوان الرقابة في دورات تدريبية حول مبادئ المحاسبة المتعارف عليه وبنسبة (47,06) ، وفي هيئة النزاهة في دورات تدريبية حول التحقيق الجنائي بنسبة (46,15%) ، وأشار بعض المستجيبين إلى ان الدورات التي يشاركون فيها كانت لأغراض الترقية، والترفيه، وتأهيل الموظفين الجدد ، وهي خاصة في مجال عملهم ، كالدورات الخاصة بغسيل الأموال والكسب غير المشروع وحساب الكلفة للعقود الحكومية بالنسبة لموظفي هيئة النزاهة ، ودورات خاصة بالإدارة الالكترونية والنظام المحاسبي الموحد وتطبيقاته، وبعض موضوعات المحاسبة الأخرى بالنسبة لموظفي الديوان . في حين أجاب (9,59%) بأنهم لم يشتركوا في أية دورة تدريبية

جدول (9) التكرار و النسبة المئوية للدورات التدريبية التي يشارك فيها المستجيبون

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

المجموع		هيئة النزاهة		ديوان الرقابة		الفئة
نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	النسبة	التكرار	الدورات التدريبية
13,70	10	2,57	1	26,47	9	المعايير المحاسبية الدولية العراقية
24,65	18	46,15	18	-	-	التحقيق الجنائي
28,77	21	12,82	5	47,06	16	مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
13,70	10	10,26	4	17,65	6	البرامج المحاسبية والتدقيق الإلكترونية
9,59	7	12,82	5	5,88	2	أخرى
9,59	7	15,38	6	2,94	1	لم يشترك
	73		39		34	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

اختبار فرضيات الدراسة والنتائج :

الفرضية الأولى: لا يتمتع العاملون في الاجهزة الرقابية عينة البحث بالمعرفة والإلمام الكاف بمفهوم المحاسبة القضائية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل إجابات أفراد العينة عن الأسئلة من (5- 16) الواردة في الاستبانة باستعمال الأساليب الاحصائية التي ذكرناها في منهجية البحث وكما موضحة في الجدول رقم (10) ادناه:

جدول (10) الوصف الإحصائي لآراء المستجيبين حول مدى الإلمام أو المعرفة بالمحاسبة القضائية

رقم السؤال	اتفق تماما	اتفق	الى حدا ما	لا اتفق	لا اتفق تماما	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة	T.Test	اتجاه العينة	الترتيب
6	32	19	5	3	2	4.25	1.03	84.92	9.47	اتفق تماما	1
15	30	18	10	3	0	4.23	0.90	84.59	10.65	اتفق تماما	2
8	33	16	7	2	3	4.21	1.10	84.26	8.64	اتفق تماما	3
5	26	20	5	5	5	3.93	1.26	78.69	5.78	اتفق	5
7	26	19	7	4	5	3.93	1.25	78.69	5.84	اتفق	4
14	21	19	16	4	1	3.90	1.01	78.03	6.96	اتفق	6
12	23	11	15	12	0	3.74	1.17	74.75	4.93	اتفق	7
11	16	17	19	9	0	3.66	1.03	73.11	4.97	اتفق	8
9	23	8	14	8	8	3.49	1.44	69.84	2.66	اتفق	9
10	16	18	9	13	5	3.44	1.31	68.85	2.64	اتفق	10
13	16	13	15	12	5	3.38	1.29	67.54	2.28	الى حدا ما	11
16	8	9	7	20	17	2.52	1.39	50.49	-2.68	لا اتفق	12
المعدل العام						3.72	1.18	74.48	4.79	اتفق	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

* علما ان قيمة T الجدولة = 2.000 عند مستوى ثقة 95, (a=.05) ودرجة حرية 60 (n-1)

يتضح من الجدول (10) ان أفراد العينة يتفقون وبنسبة (74.48%) على أنهم لم

يطلعوا على المحاسبة القضائية وإجراءاتها والمهارات المطلوبة لعدم وجود هذا الموضوع ضمن مناهج الكليات والمعاهد التي تدرس العلوم المحاسبية ، إذ بلغ أعلى متوسط حسابي لإجابات العينة (4.25) للسؤال (6) والمتضمن: (لم اتابع ما ينشر حول موضوع المحاسبة القضائية) ، ثم السؤال (15) والمتضمن (لدي معرفة وخبرة كافية بمهارات إدارة الحوار والمناقشات) وبمتوسط حسابي (4.23) ، ثم السؤال (8) والمتمثل بـ (ليس لدي معرفة بالاختلافات بين المحاسبة القانونية والقضائية) وبمتوسط حسابي (4.21) ، وهكذا نجد أفراد العينة متفقون على بقية أسئلة هذا المحور باستثناء السؤال (16) والمتضمن (لدي المعرفة والخبرة الكافية بمهارات علم النفس والتحليل النفسي) بمتوسط حسابي (2.52) وبلغ المتوسط الحسابي لمجموع أسئلة الجزء الأول الخاص بمدى المام عينة البحث أو معرفتهم بالمحاسبة القضائية (3.72) ، وبمقارنته بغئات الجدول رقم (4) نجد أنه يقع ضمن فئة موافق وهذا يشير إلى ضعف أو قلة المعرفة لدى أفراد عينة البحث بمتطلبات ومهارات المحاسبة القضائية .

ولاختبار صحة هذه الفرضية يتم تحليل إجابات أفراد العينة عن الأسئلة من (5- 16) الواردة في الاستبانة باستخدام اختبار t-test وكما موضحة في الجدول أعلاه، نلاحظ ان هناك دلالة احصائية اذ ان قيمة T الجدولية (2) عند مستوى ثقة 95، ودرجة حرية 60 (حجم العينة-1) هي أقل من T المحسوبة لكل الفقرات وللمجموع العام، وبما إن قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية العدمية إذ كانت قيمة t المحسوبة اقل من قيمة t الجدولية وبالعكس أي رفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية إذن ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة وهي يتمتع العاملين بالأجهزة الرقابية عينة البحث بمعرفة، وان كانت ضعيفة، بالمحاسبة القضائية.

الفرضية الثانية: لا تحتاج الاجهزة الرقابية لخدمات المحاسبة القضائية في كشف الفساد والتلاعب والجرائم المالية

جدول (11) الوصف الإحصائي لآراء أفراد العينة حول الأسئلة الخاصة بمدى حاجة الأجهزة الرقابية لخدمات المحاسبة القضائية في كشف الفساد والتلاعب والجرائم المالية

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

رقم السؤال	اتفق تماما	اتفق	الى حد ما	لا اتفق تماما	لا اتفق	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة	T.Test	اتجاه العينة	الترتيب
21	29	21	10	0	1	4.26	0.85	85.25	11.54	اتفق	1
18	31	11	18	1	1	4.20	0.85	83.93	10.96	اتفق تماما	2
20	27	22	9	3	0	4.20	0.87	83.93	10.72	اتفق تماما	3
19	30	14	14	2	1	4.15	1.00	82.95	8.99	اتفق	4
17	31	11	12	7	0	4.08	1.08	81.64	7.79	اتفق	5
22	21	15	15	2	4	3.57	1.49	71.48	3.01	اتفق	6
23	19	12	17	7	6	3.51	1.31	70.16	3.03	اتفق	7
المعدل العام											
						4.00	1.07	80.00	7.56	اتفق	

* علما ان قيمة Tالمجدولة عند مستوى ثقة 95, ($a=0.05$) ودرجة حرية 60 (n-

(1

تم تخصيص الأسئلة (17 - 23) في الاستبانة لبيان رأي المستجيبين بالفرضية الثانية حيث يظهر من الجدول السابق ان هناك اتفاقاً كبيراً بين أفراد العينة ، حول حاجة الأجهزة الرقابية للمحاسبة القضائية في الكشف أو الحد من الفساد والتلاعب المالي والاداري ، وكان متوسط الإجابة على الأسئلة كلها بلغ (4.00) وبانحراف معياري (1.07) ، وكان اكبر متوسط حسابي للسؤال 21 والمتضمن (يساعد اشراك محاسب قضائي ضمن الفريق الرقابي في زيادة الموثوقية والاعتمادية بالبيانات المالية.) وبلغ (4.26)، ثم السؤال (18) والمتضمن (يساعد اشراك محاسب قضائي ضمن الفريق الرقابي في تخفيض مخاطر الغش

والاحتيال.) وبمتوسط حسابي (4.20) ، ثم السؤال (20) والمتمثل بـ (يساعد اشراك محاسب قضائي ضمن الفريق الرقابي في رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية) وبمتوسط حسابي (4.20)، وهكذا نجد افراد العينة متفقون على بقية الأسئلة وبنسبة 80% ،وبمقارنة المتوسط الحسابي لمجموع أسئلة الجزء الثاني والبالغ (4.00) بفئات الجدول رقم(4) نجد أنه يقع ضمن فئة موافق وهذا يدل على إدراك عينة البحث لأهمية وجود المحاسبة القضائية للمساهمة في الكشف أو الحد من الغش والاحتيال والجرائم المالية.

ولاختبار صحة هذه الفرضية باستخدام اختبار t-test وكما موضحة في الجدول أعلاه ، نلاحظ ان هناك دلالة احصائية اذ ان قيمة T الجدولية(2) عند مستوى ثقة 0,95 و هي أقل من T المحسوبة لكل الفقرات وللمجموع العام ، وبما إن قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية العدمية إذ كانت قيمة t المحسوبة اقل من قيمة t الجدولية وبالعكس إذن ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة وهي:

تحتاج الاجهزة الرقابية لخدمات المحاسبة القضائية في كشف الفساد والتلاعب والجرائم المالية.

الفرضية الثالثة: لا يمتلك منتسبي الأجهزة الرقابية عينة البحث الصلاحيات الكافية التي تمكنهم من كشف الفساد والتلاعب المالي والاداري

تم تخصيص الأسئلة (24 - 28) في الاستبانة لبيان رأي المستجيبين بالفرضية الثالثة. اذ يظهر الجدول رقم (12) الوصف الإحصائي لآراء عينة البحث بهذا المجال.

جدول (12) الوصف الإحصائي لأراء عينة البحث حول مدى كفاية الصلاحيات الممنوحة لمنتسبي الأجهزة الرقابية في الكشف والحد من التلاعب والفساد المالي والاداري

رقم السؤال	اتفق تماما	اتفق	الى حد ما	لا اتفق تماما	لا	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة	T.Test	اتجاه العينة	الترتيب	
28	16	11	20	5	9	3.39	1.26	67.87	2.45	اتفق	1	
24	13	10	19	5	14	3.20	1.25	63.93	1.23	الى حد ما	2	
26	4	12	22	5	18	2.87	1.04	57.38	-0.98	الى حد ما	3	
27	3	6	34	8	10	2.77	0.97	55.41	-1.84	الى حد ما	4	
25	4	8	23	10	16	2.67	1.11	53.44	-2.31	الى حد ما	5	
										المعدل العام		
										-1.14	الى حد ما	
										59.61		
										1.12		
										2.98		

المصدر: من إعداد الباحثتان بالاعتماد على برنامج SPSS

* علما ان قيمة Tالمجدولة عند مستوى ثقة 95, ($\alpha = .05$) ودرجة حرية 60 (n -

(1

يلاحظ من الجدول أعلاه ان رأي أغلب أفراد العينة كان محايد حول موضوع مدى كفاية التأهيل العلمي والعملي لمنتسبي الأجهزة الرقابية (عينة البحث) في الكشف والحد من الفساد والتلاعب المالي والاداري ، وبمتوسط حسابي(2.98)، وبانحراف معياري (1.12) وكان أعلى متوسط حسابي للسؤال (28) والمتضمن (أعتقد ان الصلاحيات الممنوحة لنا غير كافية للحد والكشف عن حالات الغش والاحتيال والجرائم المالية ، حيث يعتقد العديد من المستجيبين انهم يمتلكون المؤهلات الكافية للكشف أو الحد من حالات التلاعب والغش وغيرها ولكنهم لا يمتلكون الصلاحيات الكافية لممارسة مهامهم ، وبلغ المتوسط الحسابي لهذه السؤال(3.39) . ولاختبار صحة هذه الفرضية باستعمال اختبار t-test وكما

موضحة في الجدول أعلاه ، نلاحظ ان هناك دلالة احصائية للأسئلة (27 و 28) اذ ان قيمة T الجدولية (2) عند مستوى ثقة 0,95 و هي أقل من T المحسوبة وبما ان قيمة T المحسوبة للمعدل العام لهذا الجزء هي (-14) أقل من T الجدولية ، وحسب قاعدة القرار المذكورة في الفقرات السابقة، اذن تقبل الفرضية العدمية وهي :

لا يمتلك منتسبي الأجهزة الرقابية الصلاحيات الكافية التي تمكنهم من كشف الفساد والتلاعب المالي والاداري .

الفرضية الرابعة: لا توجد معوقات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في العراق: لبيان رأي المستجيبين في الفرضية الرابعة تم تخصيص الأسئلة (29 – 33) في الاستبانة ، اذ يظهر الجدول رقم (13) الوصف الإحصائي لآراء عينة البحث بهذا المجال.

جدول (13) الوصف الإحصائي لآراء عينة البحث حول المعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في العراق

رقم السؤال	اتفق تماما	اتفق	الى حد ما	لا اتفق تماما	لا اتفق	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة	T.Test	اتجاه العينة	الترتيب
32	39	9	8	3	3	4.33	1.03	86.56	10.09	اتفق تماما	1
31	39	6	9	4	3	4.21	1.21	84.26	7.81	اتفق تماما	2
30	28	13	11	8	1	3.97	1.15	79.34	6.54	اتفق	3
29	28	8	16	8	1	3.89	1.18	77.70	5.84	اتفق	4
33	8	10	16	11	16	2.72	1.37	54.43	-1.59	الى حد ما	5
المعدل العام											
						3.82	1.19	76.46	5.74		

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS

* علما ان قيمة Tالمجدولة عند مستوى ثقة 95, ($\alpha=0.05$) ودرجة حرية 60 (n-

(1

يتضح من الجدول (13) إن هناك اتفاقاً بين أفراد العينة حول وجود معوقات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في العراق، إذ بلغ المتوسط الحسابي لمجموع الأسئلة لهذا الجزء (3.82) بانحراف معياري (1.19) في حين كان هناك اتفاق تام على الفقرتين (32و31) وبمتوسط حسابي للفقرة الأولى (4.33) ومضمونها هو(لا تتوفر معايير أو إرشادات ملزمة صادرة عن هيئات أو منظمات حكومية أو مهنية تدعم عمل المحاسب القضائي). ومتوسط حسابي(4.21) للفقرة الثانية والمتضمنة (لا يوجد طلب على خدمات المحاسب القضائي لعدم وجود الزام قانوني للشركات والمؤسسات الحكومية والخاصة بتدقيق بياناتها المالية قضائياً) وقل اتفاق كان حول الفقرة(33) ومضمونها هو(لا أعتقد ان هناك أهمية للمحاسبة القضائية في تنفيذ المهام الموكلة اليها) ؛ وهذا يعني أن أفراد العينة مدركون اهمية تطبيق المحاسبة القضائية في مجال عملهم.

ولاختبار صحة هذه الفرضية باستعمال اختبار t-test وكما موضحة في الجدول أعلاه ، نلاحظ ان هناك دلالة احصائية لجميع الأسئلة ,اذ ان قيمة T الجدولية(2) عند مستوى ثقة 0,95 و هي أقل من T المحسوبة، باستثناء الفقرة الأخيرة، وبما ان قيمة T المحسوبة للمعدل العام لهذا الجزء هي (5.74) أكبر من T الجدولية وبحسب قاعدة القرار المذكورة في الفقرات السابقة ، اذن ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة وهي: توجد معوقات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في العراق. والتي يمكن ترتيبها حسب أهميتها لأفراد العينة بالآتي:

1-لا تتوفر معايير أو إرشادات ملزمة صادرة عن هيئات أو منظمات حكومية أو مهنية تدعم عمل المحاسب القضائي

2-لا يوجد طلب على خدمات المحاسب القضائي لعدم وجود الزام قانوني

- للشركات والمؤسسات الحكومية والخاصة بتدقيق بياناتها المالية قضائياً .
- 3- لم تولِ كليات الإدارة والاقتصاد الاهتمام الكافي بمفهوم المحاسبة القضائية و اضافتها للمناهج التعليمية للمحاسبة .
- 4- لم تنظم دورات تأهيلية للكادر المحاسبي والتدقيقي تبين مفهوم واجراءات المحاسبة القضائية.
- 5- لا يعتقد بعض العاملين بالأجهزة الرقابية ان هناك أهمية للمحاسبة القضائية في تنفيذ المهام الموكلة اليهم.

الاستنتاجات :

- اولاً : استنتاجات الجانب النظري :

- 1- لم تعد وظيفة المحاسب القانوني كافية للحد او الكشف عن حالات التلاعب والغش لكونها رقابة لاحقة بعد اتمام العمل ، فضلاً عن ظهور جرائم غسيل الاموال الالكترونية وتهريب العملة لذا لابد من أساليب المحاسبة القضائية لتطوير آليات العمل المحاسبي وتفعيل المراجعة الداخلية والخارجية ، واستخدام الآليات الحديثة لفحص المعلومات ، و تطوير تقنيات المحاسب بشكل يجعلها اكثر حزمًا وصرامه ، فضلاً عن الالتزام الكامل بمفاهيم واخلاقيات المحاسبة والمراجعة .
- 2- ازدياد حالات التهرب الضريبي مما زاد الحاجة الى خبراء واستشاريين لمساعدة القضاة .
- 3- استحداث دوائر او مؤسسات رقابية بعد عام 2003 في العراق مثل هيئة النزاهة ، فضلاً عن الهيئات الرقابية في البرلمان فهذه المؤسسات بحاجة الى كوادر مؤهلة تجمع بين تخصص المحاسبة والقانون لذا برز مفهوم المحاسبة القضائية .
- 4- الاطلاع على تجارب الدول المطبقة لأساليب وآليات المحاسبة القضائية للتحري والتحقيق في القضايا المالية ومكافحة حالات الفساد والتلاعب المالي والاداري .

- ثانياً : استنتاجات الجانب التطبيقي :

- 1- من خلال استطلاع آراء عينة البحث من العاملين في ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة لوحظ ان 74.48% من افراد العينة يرون انه لا يوجد لديهم

المام كاف بالمحاسبة القضائية ومتطلباتها واجراءاتها واختلافها عن المحاسبة القانونية .

2-يعتقد العديد من المستجيبين انهم يمتلكون المؤهلات الكافية للكشف أو الحد من حالات التلاعب والغش وغيرها ولكنهم لا يمتلكون الصلاحيات الكافية لممارسة مهامهم .

3-كما يعتقد ما نسبته 59.61% من افراد العينة ان آليات وتقنيات المحاسبة القضائية تسهم بشكل كبير في الحد والكشف عن الغش والاحتيال والجرائم المالية .

4-ان 76.46% من افراد العينة يرون ان هناك عدد من المعوقات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في العراق من ابرزها :

أ- عدم وجود تشريع قانوني او معايير وارشادات ملزمة بتطبيق هذا النوع من المحاسبة صادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية والحكومية مما ينعكس على عدم وجود طلب حالي لخدمات المحاسب القضائي .

ب- لا يوجد ادراك لدى الاجهزة الرقابية بأهمية الدور الذي يمكن ان يؤديه المحاسب القضائي في الكشف عن حالات الفساد والاحتيال والتلاعب المالي والاداري .

ت-لم تولي اقسام المحاسبة في المعاهد والكليات أي اهمية للمحاسبة القضائية وتطوير مناهجها مما يتناسب مع متطلبات الحصول على شهادة محاسب قضائي .

- التوصيات :

- 1- ضرورة تطوير مناهج المحاسبة لتشمل تخصص المحاسبة القضائية لمواكبة ما يحصل في البيئة المحيطة وسد احتياجات المجتمع بكوادر مؤهلة علميا وعمليا في مجال المحاسبة والتدقيق المالي والقانون والتحقيق الجنائي فضلا عن المهارات الاخرى في علم النفس والحاسوب .
- 2- ضرورة اهتمام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بإصدار معايير خاصة بمهنة المحاسبة القضائية ووضع دليل ارشادي وتوصيف وظيفي يوضح مفهوم المحاسبة القضائية ومسؤوليات وصلاحيات المحاسب القضائي .
- 3- البدء في تدريب الكوادر البشرية التي سيكون لها دور في تعليم المحاسبة القضائية في الجامعات والمعاهد .
- 4- ضرورة اعداد دورات تدريبية لتأهيل المحاسبين في الاجهزة الرقابية لاستعمال تقنيات المحاسبة القضائية من اجل كشف قضايا الفساد والتلاعب المالي والاداري .

المصادر :**- Book :**

- 1- Crumbley, D, Lary, 2009, Forensic and Investigative Accounting 4 edition Amazon com. , CCH Incorporated , USA, .
- 2- Crumbley, D. Larry, Lester E. Heitger, and G. Stevenson Smith , 2005 , The AICPA Forensic and Litigation Services Committee developed the definition, , Forensic and Investigative Accounting, Chicago: CCH Incorporated .

- **References:**

- 1- EMMA, I. OKOYE, AND'CLETUS O. AKENBOR,(2009), FORENSIC ACCOUNTING IN DEVELOPING ECONOMIES - PROBLEMS AND PROSPECTS, the university advanced research journal, issue1, Journal SSN:1119 -"8125.
- 2- Kushniroff., Mindy, , 2012 . Forensic Accounting Demystified , Journal on Gstf Business Review, vol.1 no. 4 , April , p” 19 .
- 3- Zysman, Alan(2010) <http://www.forensicaccounting.com/three>.

- **المجلات والبحوث العلمية :**

- 1- ابراهيم، طارق و فيق، 2019 ، المحاسبة القضائية كآلية لضبط وتطوير أداء التقارير المالية في ضوء معايير إعداد التقارير المالية IFR ، المعهد العالي للحاسبات والمعلومات وتكنولوجيا الإدارة – مجلة البحوث المحاسبية ، جامعة طنطا ، المجلد 6 ، العدد 2 ، ص 292-237 .
- 2- الجليلي، مقداد أحمد، 2012 ، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق" مجلة تنمية الرافدين العدد ١٠٧ مجلد ٣٤ ، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل ، ص 9-20 .
- 3- جار الله ، ميعاد ناصر والسيد ، هدى ابراهيم ، 2022 ، المحاسبة القضائية كآلية لضبط واكتشاف ممارسات الاحتيال المالي ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية ، المجلد (6)، العدد (20) ، ص: 92 – 1 .
- 4- حامد ، محجوب عبد الله ، 2017 ، مدى تطبيق المراجعة القضائية في فصل الدعاوى والمنازعات الخاصة بالمخالفات المالية في المحاكم السودانية (دراسة ميدانية استكشافية) ، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية) المجلد 21، العدد 2، 2017 ، ص 416-374 .
- 5- عبد الحميد ، رانيا سلطان محمد ، 2022 ، دور تقنيات المحاسبة القضائية التحقيقية في تطوير دور قطاع المحليات والرقابة في مكافحة

الفساد : دراسة ميدانية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 46 ، العدد 1 ، ص 77 – 150 .

6- علي ، احمد عباس و كاكي ، ندى ، 2023 ، الاستخدامات والتقنيات الحديثة للمحاسبة القضائية للحد من الفساد المالي ، دراسات العلوم المالية والمصرفية والمحاسبية ، مجلة كلية دجلة الجامعة. المجلد (6) العدد (2) نيسان ، ص 179 - 191 .

- الرسائل و الاطاريح :

1- ادريس ، إنصاف أحمد ، 2019 ، دور المحاسبة القضائية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية في الخرطوم، رسالة مقدمة لنيل دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان .

2- الجبوري ، حيدر جميل احمد ، 2019 ، تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي والإداري في مؤسسات القطاع العام (بحـث تحليلي واستطلاعي في هيئة النزاهة ، رسالة ماجستير منشورة كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة كربلاء .

3- عبد الله ، منى علي حسن ، 2017 ، أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين ، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة والتمويل ، كلية الدراسات العليا في الجامعة الهاشمية الزرقاء – الأردن .

- وقائع مؤتمـر :

1- أحمد، خالد محمد علي ، 2013 ، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي ، ورقة عمل مقدمة الى المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة بعنوان(تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري) للفترة من7-8 أبريل-2013،كلية التجارة-جامعة بني سويف وبالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية .

- مصادر اخرى :

1- قانون هيئة النزاهة رقم 30 ، وقانون ديوان الرقابة المالية رقم 31 ، 2011 ، جريدة الوقائع العراقية، العدد4217 ، العراق . <https://moj.gov.iq/uploaded/4217.pdf>