

## المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق

مقداد أحمد الجليلي

أستاذ المحاسبة والتدقيق - قسم المحاسبة

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل

mqjalili@yahoo.com

### المستخلص

ظهرت في مجال الفقه المحاسبي محاولات عدة لتطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية، وكان أبرزها تلك التي نادت بالربط بين المحاسبة والقانون من جهة وبين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية من جهة أخرى. من هنا أطلقت الدعوات ومنذ عام ١٩٨٢ في عدد من البلدان المتقدمة حول الحاجة إلى خدمات المحاسبة القضائية، وهذا المفهوم الجديد يختلف عن المحاسبة القانونية، وعن التدقيق الخارجي الذي تمارسه الأجهزة الحكومية الرسمية أو مكاتب مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين في القطاع الخاص، فمخرجات المحاسبة القضائية تقارير ترشد القضاة في إصدار الأحكام بحق الأطراف المتنازعة حول القضايا المالية. وقد انبثقت مشكلة البحث من أن المحاسبة القضائية تحتاج إلى مجموعة من الخبرات المتعددة لأنها تقوم بتغطية مساحة كبيرة من التخصصات وتتضمن أعمال التحقيقات، تكنولوجيا المعلومات القضائية، دعم الدعاوى القضائية، وتسوية وفض المنازعات. وهذا يتطلب أن يتمتع المحاسب بمهارات محاسبية ممتازة ومهارات مطورة في التحقيق، حيث أن المحاسب القضائي يحتاج إلى أن يكون قادراً على التقاط الأفكار والبديهيات بسرعة، فطبيعة العمل تتطلب أن يتمتع المحاسب القضائي بالمعرفة المحاسبية كما أنه من الضروري أن يكون لديه مفهوم جيد عن الإجراءات القانونية وأساليب التحقيق، وعلى الرغم من هذه الخصوصية نجد أن أساليب ومناهج التأهيل الخاصة بالمحاسبين القانونيين في العالم العربي عموماً والعراق خصوصاً غير قادرة على توفير المتطلبات اللازمة لتأهيل المحاسبين القانونيين للقيام بمهام المحاسبة القضائية. ولتحقيق هدف البحث تم تقسيمه إلى سبعة أقسام تناول الأول مفهوم المحاسبة القضائية في حين تناول الثاني تاريخ المحاسبة القضائية، أما الثالث فقد عرض مجالات تطبيق المحاسبة القضائية، بينما تناول الرابع مؤهلات المحاسب القضائي، وقد عرض الخامس للفرق بين المحاسبة القضائية ومراجعة الحسابات ومراجعة الاحتيال أو الغش وتناول السادس أساليب وإجراءات المحاسبية القضائية للحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية، وخصص السابع للمحاسبة القضائية والبيئة العراقية وأخيراً تم عرض الخلاصة والتوصيات.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية.

## Judicial Accountants and their Applicability in Iraq

**Miqdad A. Al-jalili**

Professor of Accounting and Auditing

Department of Accounting

University of Mosul

[mqjalili@yahoo.com](mailto:mqjalili@yahoo.com)

### Abstract

Several attempts have been appeared in the literature to develop accountancy and accounting information. One of the most recognized ones are those which called upon the interception between accounting and law on the one hand and the legal requirements of accounting information on the other. Accordingly in some advanced countries, suggestions have been demonstrated since 1982 on the need to judicial accounting services, and this concept may differ from legal accounting and from the external audition practiced by official and governmental aspects or offices of auditors and accountants in private, the judicial reports output accounting guide judges in sentencing the right disputing parties on financial issues. The research problem has been started on the basis that judicial accounting may require a group of multiple experiences because it covers a wide range of specialties, which include the words of investigations, judicial information technology, support the legal cases and disputes settlements. This however requires skilful accountant, so the nature of work needs knowledge and good understanding to the legal procedures and methods of investigation. Despite the fact of this privacy, we may find the developing skills provided to accountants in Arab countries in general and Iraq in particular is unable to keep coming with the real requirements of judicial accountants to work. This achieve this goal, the research has been divided into seven parts; the first treated the concept of judicial accountancy, the second part treated the history of judicial accountancy, the third viewed the aspects of applications, forth covered the qualifications of judicial accountant, fifth discussed the difference between judicial accountancy audition, fraud revision and cheating. Sixth one discussed the methods of judicial accounting to limit the cheating in financial reports. The seventh was dedicated to judicial accounting and Iraq environment. Finally, some recommendations and conclusions were suggested.

**Key Words:** Forensic Accounting.

### المقدمة

شهدت الأونة الأخيرة وعلى مدار القرن الماضي تطورات مهمة في مجال بيئة الأعمال كنظم المعلومات واستخدام وسائل الاتصال الحديثة، وقيام الشركات بأشكالها المختلفة بالإفصاح عن نتائج النشاط وعرض المركز المالي بهدف خدمة أصحاب العلاقة ودخول الأسواق العالمية والاتجاه نحو العولمة . إن المحاسبة لم تعد مجرد تسجيل للأحداث المالية في السجلات المنتظمة باستخدام الحاسوب أو الأسلوب اليدوي، وإنما أصبحت مهمتها الأساسية مواجهة التحديات الكبيرة التي قد تعيق المحاسبين في توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات على مختلف المستويات، وبما أن النظم المحاسبية تساعد الوحدات بتحقيق أهدافها فان كفاءة وفاعلية هذه النظم تنعكس على كفاءة الوحدات وتحدد بمدى تحقيقها لأهداف الإفصاح والشفافية والصدق والأمانة، فهي بمثابة مرآة تعكس النشاط المحاسبي ونتائجه.

لقد ظهرت في مجال الفقه المحاسبي محاولات عدة لتطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية وكان أبرزها تلك التي نادى بالربط بين المحاسبة والقانون من جهة وبين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية من جهة أخرى. من هنا أطلقت الدعوات ومنذ عام ١٩٨٢ في عدد من البلدان المتقدمة حول الحاجة إلى خدمات المحاسبة القضائية، وهذا المفهوم الجديد يختلف عن المحاسبة القانونية، وعن التدقيق الخارجي الذي تمارسه الأجهزة الحكومية الرسمية أو مكاتب مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين في القطاع الخاص، فمخرجات المحاسبة القضائية تقارير ترشد القضاة في إصدار الأحكام بحق الأطراف المتنازعة حول القضايا المالية.

### مشكلة البحث

إن المحاسبة القضائية تحتاج إلى مجموعة مختلطة من الخبرات المتعددة، لأنها تقوم بتغطية مساحة كبيرة من التخصصات وتتضمن أعمال التحقيقات، تكنولوجيا المعلومات القضائية، دعم الدعاوى القضائية، وتسوية وفض المنازعات. وهذا يتطلب أن يتمتع المحاسب بمهارات محاسبية ممتازة ومهارات مطورة في التحقيق، إذ أن المحاسب القضائي يحتاج إلى أن يكون قادراً على التقاط الأفكار والبيدات بسرعة، فطبيعة العمل تتطلب أن يتمتع المحاسب القضائي بالمعرفة المحاسبية، ومن الضروري أن يكون لديه مفهوم جيد عن الإجراءات القانونية وأساليب التحقيق، وعلى الرغم من هذه الخصوصية إلا أننا نجد أن أساليب ومناهج التأهيل الخاصة بالمحاسبين القانونيين في العالم العربي عموماً والعراق خصوصاً غير قادرة على توفير المتطلبات اللازمة لتأهيل المحاسبين القانونيين للقيام بمهام المحاسبة القضائية.

### أهمية البحث

تظهر أهمية هذا البحث بازدياد الحاجة لخدمات المحاسبة القضائية نتيجة الانهيارات المالية وارتفاع معدل الجرائم المالية وكثرة حالات الغش والتلاعب التي صاحبت الاستخدام الكبير لتكنولوجيا الحاسوب والمنافسة القوية، وهذا زاد من شكوك المستثمرين والمساهمين والمقرضين والجهات الحكومية كدوائر الضريبة حول صدق المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المقدمة من قبل منظمات الأعمال دورياً. فضلاً عن ارتفاع معدلات الدعاوى والمنازعات القضائية احتاج القضاء إلى خبراء أو مستشارين من المحاسبين يمكن الاستفادة من خبراتهم ومهاراتهم وعمق قدرتهم في إجراء التحري واكتشاف مدى صدق المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وإبداء الرأي في الدعاوى القضائية التي تخص المخالفات المالية والغش في القوائم المالية.

### فرضية البحث

- ينطلق البحث من فرضيات أساسية هي :
١. إن ارتفاع معدلات الدعاوى والمنازعات القضائية يتطلب الاستعانة بالمحاسبة القضائية.
  ٢. إن المحاسبة القضائية تحتاج إلى مجموعة مختلطة من الخبرات المتعددة، لأنها تقوم بتغطية مساحة كبيرة من التخصصات.

٣. إن مناهج المؤسسات التعليمية والجامعات في العراق لديها قدرة محدودة على تأهيل المحاسب والمراجع لتلبية متطلبات المحاسبة القضائية.

### أهداف البحث

١. يهدف البحث إلى تسليط الضوء على:
١. المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية وبيان أهميتها وأهدافها وخصائصها.
٢. الفرق بين المحاسبة القضائية وبين المراجعة الخارجية ومراجعة الغش والاحتيال.
٣. توضيح الهدف من المحاسبة القضائية ودور المحاسب القضائي والسمات الشخصية التي يتميز بها.
٤. التعرف على مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق والفرق بينها وبين مهنة الخبير في محاكم البيئة العراقية.

### مجال الدراسة التطبيقية

البيئة العراقية وتشمل / المحاكم العراقية / الجهات الضريبية.

### أولاً- مفهوم المحاسبة القضائية

- وردت العديد من التعاريف للمحاسبة القضائية منها:
١. إن الهدف من المحاسبة القضائية يتعلق على وجه التحديد بالقضايا التي تم تحديدها وبمعاونة المحاسب. يقوم الزبون بتحديد هدف محدد، مثل تقدير الخسائر وخطة المعاشات التقاعدية...، وغيرها وربما يستخدم المحاسب تقنيات فحص محددة وتكون مشابهة لتلك المستخدمة في المراجعة المالية، ولكن الغرض من هذه الإجراءات يختلف عن المراجعة المالية بشكل بسيط. أي أن المحاسب القانوني على سبيل المثال يقوم بفحص سلسلة الأعمال الورقية لإثبات صحة الحسابات اللازمة لتلبية هدف معين. أن المحاسب القضائي يقوم بوظيفة الشهادة ويكون مسؤولاً فقط عن عمله وإن الهدف في نهاية المطاف من خدمات المحاسب القضائي هو استخدام نتائج المحاسب لتسهيل التوصل إلى تسوية أو ترشيح حكم لجنة التحكيم من خلال المعلومات المالية كمجال لمواصلة النقاش (Nafanet,2010,1).
  ٢. إن المحاسبة القضائية هي تطبيق لمبادئ المحاسبة، والنظريات، والضوابط والحقائق أو الفرضيات المحاسبية في نزاع قانوني، ويشمل جميع فروع المعرفة المحاسبية. أي إن المحاسبة القضائية: تتكون من عنصرين أساسيين هما:
    - أ. الخدمات القانونية: التي تعترف بدور المحاسب القضائي بوصفه خبيراً أو مستشاراً.
    - ب. خدمات التحقيق: التي تعتمد على الاستفادة من مهارات المحاسب القضائي، التي قد لا تؤدي إلى الشهادة في قاعة المحكمة.
  ١. إن المحاسبة القضائية تنطوي على تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة ومراجعة الحسابات، والشؤون المالية والأساليب الكمية وأجزاء من القانون والبحوث، والمهارات التحقيقية لجمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات وتفسير النتائج والتقرير والمحاسبة القضائية تؤدي على شكل إما شهادة أو استشارة (AICPA,2005,7).
  ٢. إن المحاسبة القضائية هي تطبيق المعرفة المتخصصة أو مهارة محددة للعثور على أدلة من المعاملات الاقتصادي (Joshi,2003,6).

٣. إن المحاسبة القضائية هي التكامل بين المحاسبة والمراجعة مهارات التحقيق، وببساطة فإن المحاسبة القضائية هي المحاسبة المناسبة لوجهة نظر قانونية التي تقدم أعلى مستوى من التأكيد (Crumbly,2006,12). ومن خلال هذه التعاريف يمكن القول إن المحاسبة القضائية هي مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحريات والعمل داخل إطار قانوني والذي يوفر أدلة كافية لضبط الغش والتأكد من مصداقية القوائم المالية.

### ثانياً- تاريخ المحاسبة القضائية

أقرب الأدلة على معرفة المحاسبة القضائية قد تم إرجاعه إلى إعلان في إحدى الصحف في غلاسكو، اسكتلندا، في عام ١٨٢٤. في ذلك الوقت، كانت هناك دعوى للحكام والمحامين، والمحاسبين للتحقيق في نشاط احتيالي. ومع ذلك، فإنه بدء ظهورها في الولايات المتحدة وانكثرت في عام ١٩٠٠ م، عندها ظهرت المقالات التي وجهت بشأن منح شهادة الخبير (zysman,2010,18).

إن الحاجة إلى المحاسبة القضائية قد نتجت عن اللوائح التنظيمية والجنائية، وظهر ذلك واضحاً منذ عام ١٩٠٠م، باعتماد ضريبة الدخل الاتحادية، مما أوجد طلباً للمحاسب القضائي، وذلك بسبب التهرب من دفع ضريبة الدخل، نتيجة لذلك وضعت دائرة الإيرادات الداخلية (مصلحة الضرائب) في أمريكا العديد من التقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية للكشف عن المتهربين من الضرائب. واحدة من أولى حالات التهرب من دفع ضريبة الدخل التي كشفت عنها المحاسبة القضائية والتي كانت من العصابات سيئة السمعة، آل كابوني. خلال الحرب العالمية الثانية، حيث قام مكتب التحقيقات الفدرالي (اف بي آي) باستخدام أكثر من ٥٠٠ من المحاسبين الذين كانوا يستخدمون أساليب المحاسبة القضائية لفحص ورصد المعاملات المالية (Douglas,2010,11).

كما أن المحاسبة القضائية تطورت على مر الزمن، ويمكن تحديد الملامح الآتية التي تؤكد هذا التطور:

١. في عام ١٩٤٦ نشر Maurice Peloubet، وهو محاسب من نيويورك، مقالاً بعنوان "المحاسبة القضائية: مكانها في اقتصاد اليوم".
٢. في عام ١٩٨٢ تم إصدار كتاب بعنوان المحاسبة القضائية: المحاسبة وشهادة الخبرة تم تأليفه من قبل Francis C. Dykeman .
٣. قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار دليل الممارسة رقم ٧ في عام ١٩٨٦، الذي حدد ستة مجالات لخدمات المحاسبة القضائية ومنها: تحديد قيمة الأضرار، ومنع الاحتيال، والمحاسبة، التقييم والاستشارات العامة، والتحليلات.
٤. يضم أدب المحاسبة القضائية، مجلة المحاسبة القضائية: التدقيق والضرائب والاحتيال، نتيجة للنمو في هذه المهنة.
٥. تأسس المجلس الأميركي للمحاسبين القضائيين في آذار / مارس ١٩٩٧.
٦. حالياً، هناك ما لا يقل عن ست عشرة من الجامعات والكليات الأمريكية التي تقدم دورات في مجال المحاسبة القضائية (Zysman,2010,21).

### ثالثاً- مجالات تطبيق المحاسبة القضائية

الخدمات المقدمة من المحاسبة القضائية تكون متنوعة وفي مجالات متعددة من التحقيقات المالية لبيان ودعم الدعاوى القضائية في مواقف مختلفة، ويتطلب ذلك الاستعانة بالخبراء الاستشاريين، والمدققين الداخليين، والمتخصصين في مجال الإفلاس، والمتخصصين في المجالات المصرفية، والدلائل المثبتين، وكذلك المحامين وأساتذة الجامعات، وكل هذه الاختصاصات يمكن تقديمها من قبل المحاسب القضائي ومن بين العديد من الخدمات التي يقدمها المحاسبون القضائيون هي: دعم الدعاوى، التعاقدات وشهادة الخبرة، والتسويات المالية للطلاق (فض المنازعات بين الأزواج ومعالجة المشاكل المالية المرافقة للطلاق) وتقييم الأعمال، وفقدان عائدات التعاقدات.

ويمكن تحديد المجالات الرئيسية على النحو الآتي (Scott,2003,27):

١. تقديم الاستشارات لحل المنازعات: تقديم الاستشارات لحل المنازعات هي خدمة يقدمها المحاسب القضائي، إذ يقدم رأياً يستند إلى وقائع معروفة. أما إذا كانت الحقائق غير معروفة، فإن المحاسب القضائي يقوم بالتحقيق في موضوع المنازعات، ومن ثم تكوين رأي على أساس التحقيقات التي يقوم بها.
٢. وتشمل الخدمات التي يقدمها الاستشارات في مجال التقاضي بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية والدعاوى المدنية، والاستشارات بصدد منازعات المسؤولية المهنية تشمل تحديد مقدار الخسارة الناجمة عن الأحداث للمنازعات الخاصة بأداء المهن مثل التأمين، تأخر البناء، وسرقة الأسرار التجارية. أما الاستشارات الخاصة بالمنازعات المدنية تشمل التقييمات الأعمال التجارية، واختلاس موظف، وتقييم الأضرار المادية في القضايا محل النزاع.
٣. شهادة خبرة في الشؤون المالية: المحاسب القضائي قد يكون بمثابة أحد الخبراء في حالات التقاضي التي تشمل مجالات المحاسبة والشؤون المالية. أو في مجال إعداد وتحليل الضرائب، أو تقييم الأداء المالي، ويسهم في صياغة أسئلة الاستجواب في هذا المجال، أو المساعدة في ترجمة الوثائق. ومن الجدير بالذكر أن عمل المحاسب القضائي في غاية الأهمية لأنه يجب أن نضع في اعتبارنا أن القاضي وهينة المحلفين قد لا يكونون على دراية بلغة المحاسبة. وبالتالي، ينبغي للمحاسب القضائي تفسير كل شيء بدقة، وتجنب عرض الموضوعات بصورة معقدة. وعلى المحاسب القضائي في هذا المجال القيام بجميع أعمال التحقيق بنفسه لأن من مسؤوليته الرد في المحاكم وأن عدم القدرة على الإجابة على سؤال وهو على منصة الشهود يمكن إن يلحق الضرر بسمعته المهنية والوظيفية في المستقبل.
٤. التسويات المالية وتقييم أعمال الشراكة عند الطلاق: المحاسب القضائي كثيراً ما يدعى إلى حل تسويات الطلاق بين الأزواج الذين لديهم ملكية في شركة خاصة، والشراكة في الأعمال التجارية، لأن وظيفة المحاسب القضائي تختص بتقييم الأعمال وتحديد وتقييم القيمة المالية للأصول والممتلكات. أي أن هدف المحاسب القضائي في تسوية المنازعات المالية عند الطلاق هو تقييم الأعمال لتحديد قيمة واقعية للأعمال بما يتفق مع هدف الخدمة. أن تحقيق هدف المحاسب القضائي في الدفاع عن عمله يتوقف على قيامه بإجراء تحقيق عميق بصدد التسويات المالية لموضوع الطلاق، لأن المعلومات المتاحة قد تكون محدودة، فمن المهم على المحاسب القضائي إجراء تحقيق عميق، كما أن عليه أن يكون حذراً في جوانب عديدة منها:

١. النظر إلى أبعد من الميزانية العمومية وقائمة الدخل من خلال إجراء تحليل مالي تفصيلي لكي يصل إلى حقيقة الوضع المالي ونتيجة النشاط.
٢. يجب على المحقق أن يكون حذراً حول وجود الأصول والخصوم الخفية. ومن الأمثلة على الأصول والخصوم الخفية هي: معدات استهلكت بالكامل، والأصول غير الملموسة الأخرى.
٣. على المحاسب القضائي أن يتفحص بدقة مجالات إدارة العوائد من تحريف قوائم الجرد، واستلام نقدية قيمة بوالص التأمين على الحياة، والإيجارات غير المسجلة، والممولة بموجب التزامات المعاشات التقاعدية. المصروفات غير المسجلة مثل مبالغ نفقات السفر والترفية، الفوائد على الديون مع الأطراف ذات الصلة، ونفقات الإيجار لجهة ذات علاقة.
٤. إن جميع التعديلات في الطرق والمبادئ المحاسبية ينبغي أن تكون مصدر قلق للمحاسبين القضائيين. مثلاً قد تشمل تعديل الاستثمارات إلى أقل من التكلفة أو السوق، وطرائق الاندثار. فضلاً عن التعديلات على رواتب كبار التنفيذيين أو المكافآت.
١. الاستشارة حول تقييم الأضرار (التسبب بالخسارة): الاستشارات المقدمة من قبل المحاسب القضائي تشمل أيضاً التحقيق في حالات تقييم الضرر، وهي أموال تمنح للمدعي نتيجة لضرر الحق به المدعي عليه مثل الإصابة الشخصية والقتل الخطأ.
- وهنا على المحاسب القضائي جمع وتحليل المعلومات لتحديد قيمة الضرر ومن ثم تكوين رأي على أساس تحليل معمق. وعلى المحاسب القضائي خلال عملية التحقيق إجراء الحكم على القياس مع المعايير المنصوص عليها في هذه المهنة. ويمكن للمحاسب القضائي إتباع خمس خطوات في عملية تقدير قيمة الضرر.
  - أ. يجب أن يحدد المعايير التي يتعين أن تستخدم أساساً لتقييم الضرر.
  - ب. يجب أن يتم تحديد مدة الأضرار وتحديد نسبة ملائمة للنمو.
  - ت. الأخذ بنظر الاعتبار الجوانب التي تخفض قيمة الضرر.
  - ث. وأخيراً على المحاسب القضائي اختيار الأسلوب المناسب من أجل تحديد مقدار الإيرادات التي تحققت قبل وقوع الحادث، كما ينبغي أن يحدد الإيرادات من العمليات التجارية العادية، وكذلك الإيرادات من المشاريع الخاصة. كل ذلك للوصول إلى معدل النمو المتوقع هو زيادة نسبة مئوية من الأرباح خلال مدة الضرر، وأنه يستند إلى قاعدة وأرباح مدة الضرر. كما أن معايير الصناعة والبيانات التاريخية تعد مؤشرات يستند إليها المحاسب القضائي لتحديد معدل النمو. وعلى المحاسب القضائي بعد كل ذلك تحديد الجوانب التي تخفض قيمة الضرر وتشمل تأثير الضرائب على الدخل وتأثير استهلاك الموارد.
- وحدد باحث آخر مجالات المحاسبة القضائية بما يأتي:
- تتمثل وظيفة المحاسبة القضائية في عدة حالات يكون المحاسب القضائي هو الأنسب في هذه الحالات، إذ تسهم المحاسبة القضائية في (Zysman,2010,25):
  ١. دعم وتوجيه الاستشارات القضائية.
  ٢. تقديم الخبرة في الأمور المالية.
  ٣. إثبات أو تفنيد دعاوى الاحتيال.
  ٤. المساعدة في عملية وضع الشكل المناسب لأسئلة التحقيق التي سيتم توجيهها بناء على الأدلة المالية.

٥. يحضر المحاسب القضائي عملية التحقيق لمراجعة الاستجوابات وإعادة صياغة الأسئلة أو إضافة أسئلة جديدة لاستكمال سير التحقيقات.
٦. المساهمة في عقد المناقشات والمفاوضات الخاصة بالنزاعات التجارية.

#### رابعاً- مؤهلات المحاسب القضائي

هناك الكثير من المهارات والخصائص التي تعدّ ضرورية للمحاسبين في اختصاص المحاسبة القضائية منها (Grippe,2003,7):  
التعليم والتدريب المتقدم

١. التعليم المستمر في التخصصات المناسبة.
٢. الخبرات المتنوعة في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات.
٣. مهارات الاتصال الشفوية والكتابية.
٤. الخبرة العملية التجارية.
٥. خبرة تدقيقة متنوعة في مجالات المحاسبة القضائية.
٦. خبرة في مراجعة الحسابات.
٧. القدرة على التفاعل مع فريق عمله حيث يعمل المحاسب القضائي مع فريق من المحاسبين والمحققين.
٨. مهارات التواصل مع الناس والمرونة.

ومع ذلك، فإن أهم المهارات والخبرات، وهي الخبرة المكتسبة من خلال النضوج الطبيعي في هذه المهنة ومن خلال التجربة، المحاسب القضائي عليه أن يكتسب المهارات في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات، والضرائب، والعمليات التجارية وإدارتها، والضوابط الداخلية، والعلاقات الشخصية، والاتصالات، والناس. ومعرفة كيف يعمل رجال الأعمال. كما أنه من الضروري أن يعمل المحاسب القضائي الذي يريد أن يصبح خبيراً مالياً في وكالات تنفيذ القانون أو المحاكم لكي يصبح لديه خبرة في العمل في قضايا الاحتيال المعقدة (Joseph,2003,76) ومن خلال ذلك يمكن تحديد مؤهلات المحاسب القضائي بما يأتي (السيسي، ٢٠٠٦، ٤٧):

١. خلفية علمية ومهنية وعملية بالمحاسبة والتدقيق وفهم أساسيات البيئة القانونية ومهارات الاتصال والتحري وكيفية إدارة المخاطر وضبط الغش.
٢. الإبداع والثقة عن طريق الأداء العالي وتفهم الأمور والإصرار والمثابرة على أداء العمل والجدل في الدعاوى القضائية.
٣. معرفة متقدمة بالمعايير والأسس والقواعد والإطار الفكري والعلمي للمحاسبة والتدقيق الذي تصدره الجمعيات والمنظمات والمراكز العالمية والمحلية.
٤. الإلمام بالتشريع الذي يخص الأمور المالية والمحاسبية مثل قوانين التجارة والشركات ونظام مسك الدفاتر.
٥. التأهيل الأكاديمي والمهني والحصول على شهادة خبرة في مجال الاختصاص.

#### خامساً - الفرق بين المحاسبة القضائية ومراجعة الحسابات ومراجعة الاحتيال أو الغش

لتوضيح الفرق لابد من عرض مفهوم كل منها حيث أن :



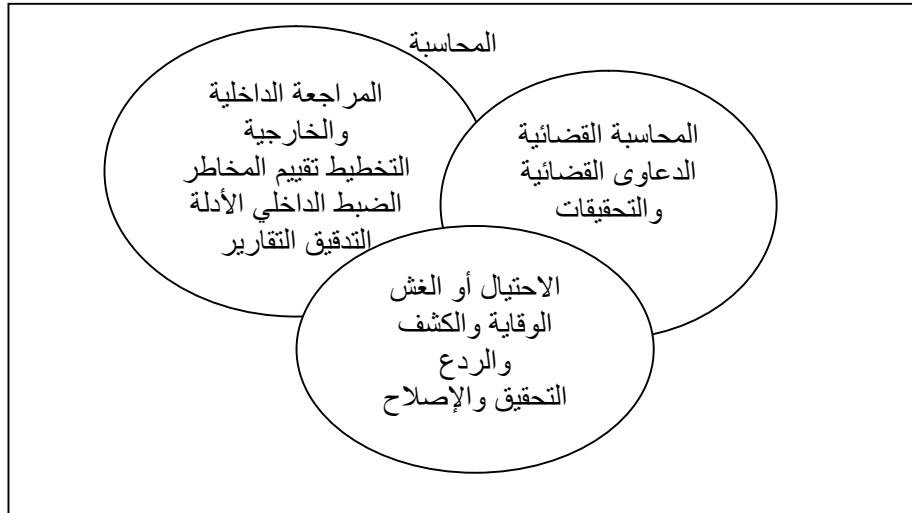
١. المراجعة المالية: هي عبارة عن جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل (ارينز ولوبك، ٢٠٠٢، ٢١).

يهدف المراجعون أثناء المراجعة المالية إلى إصدار رأي فني محايد حول ما إذا كانت المعلومات التي تظهر في مجموعة من البيانات المالية تعرض على نحو معقول بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً. وتجري هذه الالتزامات المالية بعد أتمام الصفقات، وتتم وفقاً لمعايير مراجعة الحسابات المقبولة عموماً. إن مراجعة الحسابات المالية هي وظيفة مراجع الحسابات فهو مسؤول أمام الزبون أو أي أطراف أخرى يمكن أن تعتمد على البيانات المالية المنشورة. وتركز المحاسبة المالية على فحص وتحقيق العمليات المالية ويعتمد المراجع المالي على فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية لتحديد توقيت وأبعاد عملية المراجعة (Blumenfeld, 2010,7).

٢. مراجعة الاحتيال (سامي، ٢٠٠٢، ١٤٢): إن الهدف من مراجعة الاحتيال هو المراجعة في سبيل كشف حالات الغش والتلاعب أو منعها في الشركة أو البيئة التنظيمية. وعادة ما يتم هذا الكشف عن طريق مراجعة الضوابط القائمة والحالية لمنع وكشف الاحتيال في المعاملات. ربما يتم أيضاً وضع توصيات لتنفيذ إجراءات كشف ومنع التزوير. وعادة ما تجرى عملية مراجعة الاحتيال على أساس استباقي، ويجب عدم الخلط بين تحقيقات الاحتيال التي تجرى بعد الواقعة ومن الممكن أن تكون بوساطة المحاسبين القضائيين ومراجعة الاحتيال ملزمة لكل من صاحب العمل، وتذهب عملية مراجعة الاحتيال إلى مدى أبعد من المراجعة المالية حيث تركز على ما وراء هذه العمليات، أي التصرفات والسلوكيات التي أدت لتلك العمليات، وينظر مراجع عمليات الاحتيال إلى نظام الرقابة الداخلية بنظرة مختلفة عن المراجع المالي، إذ ينظر إليها من زاوية أنه كيف يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية مدخلاً أو وسيلة للاحتيال.

ويمكن القول أن العلاقة بين مراجعة الحسابات، والغش، والمحاسبة القضائية أو الشرعية هي علاقة ديناميكية، تتغير مع مرور الوقت بسبب الأحداث السياسية والاجتماعية والثقافية.

ويمكن إيضاح هذه العلاقة عن طريق الشكل الآتي:



Source: Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions, Stakeholder Organizations, Faculty, and Students West Virginia University , February 7,2007 , p5

### الشكل ١

#### العلاقة بين المحاسبة القضائية والمراجعة ومراجعة الاحتيايل

وهكذا يمكن تحديد أوجه الاختلاف بين المحاسب القضائي والمحاسب القانوني (المدقق الخارجي) بأن الأول يهدف إلى تحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها والبيئة التي تساعد على الغش، بينما يوضح الثاني رأياً فنياً محايداً عن حقيقة النشاط والأول أكثر عمقاً وأقل اتساعاً وأن المحاسب القضائي يتطلب منه المعرفة القضائية وبدقة. وإن الدوافع الحقيقية من وراء نشأة المحاسبة القضائية هي تلبية حاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم حول المخالفات المالية، وتلبية حاجة المستثمرين والمساهمين والمقرضين من المعلومات الصحيحة والصادقة وخدمة الجهات الضريبية والجهات الرقابية الحكومية.

#### سادساً- أساليب وإجراءات المحاسبية القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية

أكدت المنظمات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق أن الغش نوعان:

الأول: الغش الناتج عن بيانات كاذبة ناشئة عن تقارير مالية احتيالية.

الثاني: الغش الناتج عن بيانات كاذبة ناشئة عن اختلاس الأصول.

إن الغش خداع مقصود وهو خطأ متعمد، ولكن رفع الدعوى القضائية بسبب الغش لايعني توجيه تهمة الغش بصفة مطلقة إلى المدقق الخارجي واتهامه بالتواطؤ في ارتكابه، فقد تكون هناك حبكة متقنة تمت من قبل الإدارة المعنية بتوفير البيانات التي يحتاجها المدقق الخارجي لإنجاز مهمته في إبداء الرأي الفني المحايد بنتائج النشاط وعرض المركز المالي (السيسي، ٢٠٠٦، ٤٨).

أما أساليب المحاسبة القضائية فهي:

- التدقيق بعد انجاز العمليات، وتتمثل بالمراجعة التشريعية والالتزام بالنظم (خاصة بالدوائر الحكومية بالغالب) .
- إجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش.
- المقابلة الشخصية مع المسؤولين.
- التحري عن الحقيقة عن طريق التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها.

- استخدام الوصفة المعملية أو الطرف المتعارف عليها في أداء الخدمة لكشف مصداقية القوائم المالية.

### سابعاً- المحاسبة القضائية والبيئة العراقية

في العراق لم تظهر لحد الآن ملامح المحاسبة القضائية على الرغم من ظهورها وتحديد ملامحها في الدول الغربية، ويمكن تلمس بعض الملامح التي تشير إلى بعض مجالات المحاسبة القضائية مثلاً:

١. الخبراء القضائيون: حيث يتم الاستعانة بأحد الخبراء المسجلين لدى المحاكم العراقية في الغالب من الذين لديهم إلمام بالأمر المالية والمحاسبية أو الاستعانة بالمحاسبين من غيرهم ضمن لجان الاعتراض على تقدير الضريبة وتحديد ودخول المكلفين الخاصة للضرائب.

٢. استشارة نقابة المحاسبين والمدققين: تجري أحياناً الاستعانة بنقابة المحاسبين والمدققين العراقيين أو أساتذة الجامعة لتقديم آرائهم في عدد من القضايا التي تعرض على المحاكم التي تتعلق بالمنازعات المالية والمحاسبية.

٣. التحاسب الضريبي وإبداء الرأي في المنازعات الضريبية لدى لجان الاعتراضات. كما تجدر الإشارة هنا إلى أن مفردات المناهج الدراسية في جميع المراحل الدراسية (الثانوية التجارية/ المعاهد التقنية/ كلية الإدارة والاقتصاد- أقسام المحاسبة) تخلو من التركيز على المحاسبة القضائية وإنما تركز على إعداد الخريج أكاديمياً وعملياً ولا توجد معاهد إعداد لمثل هذا التخصص.

فضلاً عن ما تقدم فلم ينل هذا الموضوع اهتمام المحاسبين خاصة الباحثين منهم فلم ينشر عنهم جهداً حتى ولو متواضعاً عن المحاسبة القضائية وأهمية استحداثها لتسهم في ترشيد القرارات القضائية بالشكل الذي عرضناه في مقدمة هذا البحث.

### الخلاصة والتوصيات

إن فضائح الغش للشركات العالمية مثل شركة انرون وورد دوت كوم وغيرها، وما ترتب عليها من دعاوى قضائية، قد خلق طلباً كبيراً على المهارات والخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية. لأنها تؤدي دوراً حاسماً في التحقيق في الفضائح المالية التي يشتهر فيها واختلاس للأصول. فضلاً عن ارتفاع معدلات الدعاوى والمنازعات القضائية التي أدت إلى حاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين من المحاسبين يمكن الاستفادة من خبرتهم، ومهاراتهم وعمق قدرتهم في إجراء التحري واكتشاف مدى صدق المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وإبداء الرأي في الدعاوى القضائية التي تخص المخالفات المالية والغش في القوائم المالية، وهكذا فإن المحاسب القضائي بحاجة إلى مهارات عديدة لأداء وظائفه المتخصصة، منها التعليم والتدريب في مجال المحاسبة والأعمال التجارية، وكذلك مهارات الاتصال اللازمة. وأهم هذه المهارات والخبرات هي الخبرة المكتسبة من خلال هذه المهنة، إذ أن المحاسب القضائي يكتسب المهارات في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات، والضرائب، والعمليات التجارية وإدارتها، والضوابط الداخلية، والعلاقات الشخصية، والاتصالات، والناس. وخبرة في العمل في قضايا الاحتيال المعقدة وفي مجال تنفيذ القانون لعدة سنوات وكل ذلك يوفر له معرفة لا تقدر بثمن.

ومن خلال هذه الأهمية المتزايدة للمحاسبة القضائية يتقدم الباحث بالتوصيات الآتية:

١. ضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم وفي لجان الاعتراض بدوائر الضرائب، وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية.
٢. تطوير المناهج المحاسبية في أقسام المحاسبة بالجامعات العربية ومراكز التدريب المتخصصة بهدف إعداد محاسبين قضائيين مؤهلين للعمل كخبراء ومستشارين في الدعاوى القضائية وتنوير القضاء ومعاونته على إقرار الحق وتحقيق العدالة بما لديهم من إدراك عالٍ وتام بالمحاسبة القضائية والمراجعة إضافة إلى مهارات التحري المبنية على معرفة القواعد والأنظمة القانونية.
٣. تحقيق التعاون التكامل بين المدقق الخارجي والمحاسب القضائي لتفعيل الدور في تأييد الدعاوى القضائية التي تتعلق بالأمر المالي والمحاسبية.
٤. إعادة النظر في إجراءات دوائر الضريبة والقيام بتكليف محاسب قضائي لفحص القوائم المالية التي تقدم من قبل المكلفين وعدم الاكتفاء باستيفاء الشرط القانوني الذي يلزمهم بتقديم تلك القوائم وفي مواعيد محددة.
٥. إن هناك معايير محاسبية دولية ومحلية على السلطة المالية (الضرائب) مراعاة تطبيقها من قبل المكلفين بتقديم قوائم مالية عن الفترة المالية المطلوب التحاسب عنها ضريبياً، وبعبارة فإن المحاسب القضائي سوف يبدي رأياً يرشد السلطة المالية في اعتماد تلك القوائم.
٦. تأسيس جمعية مهنية تضم المحاسبين القضائيين واشتراط الانتماء لهذه الجمعية حتى يمكن مزاولة المهنة ومكانها نقابة المحاسبين والمراجعين.

### المراجع

#### أولاً- المراجع باللغة العربية

١. الفين ارينز وجيمس لوبك، ٢٠٠٢، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر و د. احمد حامد حجاج، دار المريخ.
٢. السيدي، نجوى احمد، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية – دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الاول، ٢٠٠٦، تصدرها كلية التجارة، جامعة عين شمس.
٣. سامي، مجدى محمد، ٢٠٠٢، دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالى، مجلة كلية التجارة – جامعه الزقازيق، يناير - العدد الاول.

#### ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية

1. [http://www.nafanet.com/index\\_files/forensicaccounting.htm](http://www.nafanet.com/index_files/forensicaccounting.htm)
2. The AICPA Forensic and Litigation Services Committee developed the definition, See also Crumbley, D. Larry, Lester E. Heitger, and G. Stevenson Smith, Forensic and Investigative Accounting, Chicago: CCH Incorporated, 2005, from Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions, Stakeholder Organizations, Faculty, and Students, West Virginia University, March, 2007
3. Joshi, M. S., 2003, Definition of Forensic Accounting [www.forensicaccounting.com](http://www.forensicaccounting.com).
4. Crumbley, D. L., 2006, Forensic Accountants Appearing in the literature, [www.forensicaccounting.com](http://www.forensicaccounting.com).

5. Alan Zysman, <http://www.forensicaccounting.com/three> Ziegenfuss, Douglas. Forensic Accountants: Hot Old Profession. [www.odu.edu/ao/instdv/quest/ ForensicAccount.html](http://www.odu.edu/ao/instdv/quest/ForensicAccount.html), 25 May 2003, online postin
6. Fillmer, Scott. Forensic Accounting Defined. [www.cris.com/~dfillmer/forensic.htm](http://www.cris.com/~dfillmer/forensic.htm), 27 MY 2003, online posting . From Forensic Accountants Financial Investigators, Les Nunn, University of Southern Indiana , Journal of Business and Economics Research – February 2006, Volume4, Number 2.
7. Alan Zysman, <http://www.forensicaccounting.com/three> )
8. Grippio, Frank. Introduction to Forensic Accounting, The National Public Accountant, June 2003.
9. Wells, Joseph T. The Fraud Examiners .Journal of Accountancy, October 2003.
10. Jill A. Blumenfeld, [http://www.nafanet.com/index\\_files/forensicaccounting.htm](http://www.nafanet.com/index_files/forensicaccounting.htm)
11. West Virginia University, Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions, Stakeholder Organizations, Faculty, and Students, February 7,2007