

## دور المحاسبة القضائية في تحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة

### The role of forensic accounting in achieving the institutional dimension of sustainable development

الباحث/ جاسم فاضل خضير عباس

Jassim Fadel Khudair Abbas  
jassimfk45@gmail.com

أ.م. د سعاد عدنان نعمان الشمري

Suaad Adnan Noman Al-Shammari  
Suaad.a@coadec.Uobaghdad.edu.iq

كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية، التنمية المستدامة، البعد المؤسسي.

Keywords: Forensic accounting, sustainable development, institutional dimension.

#### المستخلص

يعد موضوع المحاسبة القضائية من المواضيع المهمة في علم المحاسبة و الذي حظي باهتمام كبير من قبل الباحثين و الكتاب لما لها من دور كبير في الكشف عن مواطن الغش و الفساد و الاحتيال المالي للوحدات الاقتصادية و بمختلف قطاعاتها، وينطلق البحث من مشكلة أساسية مفادها مدى مساهمة المحاسبة القضائية في تحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة، ويهدف البحث الى توضيح مفهومي المحاسبة القضائية و البعد المؤسسي للتنمية المستدامة و بيان العلاقة التي تربطهما، ولتحقيق هدف البحث قام الباحثان بعمل استبانة مكونة من محورين لاختبار فرضية البحث والتي تنص (توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية للمحاسبة القضائية في تحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة) وكان مجتمع البحث المستهدف هم العاملون في ديوان الرقابة المالية الاتحادي و الهيئات التابعة له في بغداد . وقد توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها انه على الرغم من عدم الالمام و قلة الاهتمام بمهنة المحاسبة القضائية فان العمل بها في البيئة المحلية تعد اداة فاعلة لتقويم اداء الوحدات الاقتصادية وتعزيز انظمة الرقابة الداخلية لها بما يؤدي الى تعزيز الاداء المؤسسي لهذه الوحدات بمختلف قطاعاتها الحكومية والخاصة من خلال الكشف عن مواطن الفساد و الاحتيال المالي، وان تعزيز الرقابة الداخلية من خلال المحاسبة القضائية يساعد في تطوير اداء الوحدة الاقتصادية وتحسين جودة التقارير الرقابية. وبناءً عليه يوصي الباحثان بضرورة العمل على تداول مفهوم المحاسبة القضائية في الأوساط الاكاديمية والتنقيف اللازم لها وبيان دورها المهم في الحد من أنشطة الفساد و الاحتيال المالي وتعزيز أنظمة الرقابة الداخلية و أن تولي الجهات المعنية في البيئة المحلية اهتمامًا أكبر بتعزيز مجال المحاسبة القضائية وتطوير البرامج التدريبية والتعليمية المتعلقة بهذا الجانب، كما ينبغي أن تكون هناك جهود مستمرة لإنشاء معايير محلية تنظم ممارسة مهنة المحاسبة القضائية، بما يضمن الاستقلالية والمهنية العالية في هذا المجال وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية. ويقدم الباحثان مجموعة من العناوين المقترحة منها دور المحاسبة القضائية في تحقيق البعد الثقافي للتنمية المستدامة، المحاسبة القضائية ودورها في تحقيق البعد التقني او التكنولوجي للتنمية المستدامة.

#### Abstract

The subject of forensic accounting is one of the important topics in the science of accounting, which has received great attention from researchers and writers because of its major role in revealing the bases of fraud, corruption, and financial fraud in economic units and their various sectors. The research starts from a basic problem, which is the extent of accounting's contribution. The judiciary in achieving the institutional dimension of sustainable development. The research aims to clarify the

concepts of judicial accounting and the institutional dimension of sustainable development and to explain the relationship that links them. To achieve the goal of the research, the researchers made a questionnaire consisting of two axes to test the research hypothesis, which states (there is a statistically significant influence relationship for accounting). The judiciary in achieving the institutional dimension of sustainable development) and the target research community were employees of the Federal Office of Financial Supervision and its affiliated bodies in Baghdad. The researchers reached a set of conclusions, the most important of which is that despite the lack of familiarity and lack of interest in the forensic accounting profession, working with it in the local environment is an effective tool for evaluating the performance of economic units and strengthening their internal control systems, which leads to enhancing the institutional performance of these units in their various governmental and private sectors. By uncovering areas of corruption and financial fraud, and strengthening internal control through forensic accounting helps develop the performance of the economic unit and improve the quality of supervisory reports. Accordingly, the researchers recommend the need to work on circulating the concept of forensic accounting in academic circles, provide the necessary education for it, and explain its important role in reducing corruption and financial fraud activities and strengthening internal control systems, and for concerned authorities in the local environment to pay greater attention to strengthening the field of forensic accounting and developing related training and educational programs. In this regard, there should be continuous efforts to establish local standards that regulate the practice of the forensic accounting profession, ensuring independence and high professionalism in this field and developing the expert's work in line with the requirements of forensic accounting. The researchers present a set of proposed titles, including the role of forensic accounting in achieving the cultural dimension of sustainable development, forensic accounting and its role in achieving the technical or technological dimension of sustainable development

#### المقدمة

يسعى الفكر التنموي الحديث الى ايجاد السبيل الامثل لإشباع حاجات و رغبات المجتمعات دون ضياع حقوق الاجيال القادمة من خلال ارساء معالم و دعائم التنمية المستدامة باعتبارها منظومة قائمة على المحصلة الاجمالية للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية والبيئية و المؤسسية ،فهي ذات ابعاد مترابطة وتجسيدها يتطلب وضع برامج تنموية حقيقية و تبني استراتيجيات جديدة تلبي تطلعات المجتمعات، و نتيجة لتعدد الانشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية، وظهر تحديات امام قدرة هذه الوحدات على تلبية متطلبات المجتمع منها انخفاض كفاءة الرقابة الداخلية، وضعف مستوى التدقيق الداخلي و الخارجي لا سيما في مجال البحث عن الفساد و الاحتيال، فإنها اصبحت بحاجة إلى أساليب عملية متطورة تستطيع من خلالها التأكد من الاستغلال الأمثل للموارد نظراً لعدم مقدرتها على متابعة حجم العمليات المتعددة بمفردها، كل ذلك القى بظلاله على ضرورة البحث عن اليات عمل من شأنها المساعدة في تحقيق السياسات و الخطط الموضوعة بهدف حفظ موارد الدولة و ضمان حقوق الاجيال

الحالية و المستقبلية من هذه الموارد، لذلك شهد المجتمع ولادة نوعاً جديداً من المحاسبة الا و هو المحاسبة القضائية، و التي اصبحت تمثل صمام الأمان وخط الحماية النهائي للوحدات الاقتصادية بعد التدقيق والرقابة التامة لضمان حقوق كافة الأطراف المتنازعة و تلبية الحاجات المجتمعية، وسدا منيعا و رادعا قويا لأي فجوة أو ثغرة قد تستغل لتحقيق المصالح الشخصية و استغلال الموارد بغير وجه حق فالمحاسب القضائي و بحكم ما يمتلكه من معرفة و دراية تامة بعلم المحاسبة و التدقيق و المعرفة القانونية، و التميز بالخبرة و الممارسة العملية الكبيرة و الدققة و تمتعه بمهارات و كفاءات عالية و القدرة على التحري و التحقيق و التحليل التي تمكنه من حسم المواقف و الحصول على أدلة ثبوتية و شهادات قاطعة لحل النزاعات اصبحت حاجة ملحة للمجتمع.

#### المحور الأول/ منهجية البحث ودراسات سابقة

**أولاً: مشكلة البحث:** نتيجة للتطور التكنولوجي المتسارع، و تفشي الفساد و الاحتيال المالي، و ضعف نظم الرقابة الداخلية الناجم عن تعدد المهام التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية و عدم توزيع السلطات و المسؤوليات، و قلة او انعدام الكفاءات و عدم تقييم المخاطر و معالجتها، و بالتالي عدم قدرتها على السيطرة على الموارد، يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الآتي:

ما هي مساهمة المحاسبة القضائية في تحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة؟

**ثانياً: أهمية البحث:** برزت العديد من المحاولات لتطوير المحاسبة و المعلومات المحاسبية و كان ابرزها تلك التي نادى بالربط بين المحاسبة و القانون من جهة و بين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية من جهة اخرى و منها انطلقت الدعوة من مختلف البلدان لاسيما المتقدمة منها حول الحاجة الفعلية الى خدمات المحاسبة القضائية، لذلك تنبع أهمية البحث من المحاسبة القضائية نفسها باعتبارها حقل مهم و فاعل من حقول المحاسبة، و ان تمتع الوحدات الاقتصادية في الوقت الحاضر بتعدد و تنوع أقسامها يعمل على إدارتها عدد كبير من الأفراد لتحقيق الأهداف و السياسات الموضوعية، اصبحت بحاجة إلى أساليب عملية متطورة تستطيع من خلالها التأكد من الاستغلال الأمثل للموارد نظراً لعدم مقدرتها على متابعة حجم العمليات المتعددة بمفردها لذلك أصبحت المحاسبة القضائية مطلب أساسي لا يمكن الاستغناء عنها.

**ثالثاً: اهداف البحث:** يهدف البحث الى:

- 1- بيان مفهومي المحاسبة القضائية و البعد المؤسسي للتنمية المستدامة.
- 2- توضيح العلاقة التي تربط المحاسبة القضائية بالبعد المؤسسي للتنمية المستدامة.
- 3- التعرف على اهم إجراءات المحاسبة القضائية المستخدمة في تحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة.

**رابعاً: فرضية البحث:** يقوم البحث على الفرضية التالية:

توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في تحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة.

**خامساً: دراسات سابقة:**

**1- دراسة السيد و جبار الله 2022 بعنوان (المحاسبة القضائية كألية لضبط و اكتشاف ممارسات الاحتيال المالي) بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية و القانونية المجلد/6 العدد/20 كلية الاعمال/ جامعة الملك خالد/ المملكة العربية السعودية، هدفت الدراسة الى بيان دور المحاسبة القضائية في ضبط و اكتشاف ممارسات الاحتيال المالي، تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي و تصميم استبانة كأداة لجمع المعلومات، توصلت الدراسة الى ان المحاسبة القضائية تساعد في فهم كيفية مراجعة البيانات المالية لمؤشرات الاحتيال و دعم المعرفة في القضايا المالية و المحاسبية.**

**2- دراسة Alshurafat & other 2022 بعنوان (Strengths and weaknesses offorensic accounting: an implication on the socio-economic development نقاط القوة والضعف في المحاسبة القضائية و تأثيرها على التنمية الاقتصادية و الاجتماعية)، و هو بحث منشور في مجلة الاعمال والتنمية الاجتماعية والاقتصادية /المجلد 1، العدد 2 /السنة 2021، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والتحليلي لتحليل نتائج الاستبانة، و هدفت الدراسة الى التعرف على نقاط القوة والضعف للمحاسبة القضائية وبيان مدى تأثيرها في تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية، وتوصلت الى انه من المتوقع ان تكون للمحاسبة القضائية دور في تحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية من خلال التأثير على السياسة المستقبلية للشركات التي تسهم في نهاية المطاف في تحسين الاعمال التجارية والحد من الاحتيال.**

**3- دراسة Fabian & other 2022 بعنوان (Forensic accounting and corporate social responsibility among the quoted firms in Nigeria والمسؤولية الاجتماعية للشركات المدرجة في نيجيريا)، وهو بحث منشور في مجلة المحاسبة والادارة المالية المجلد/8 العدد 1 / 2022، هدفت الدراسة الى بيان مدى مساهمة المحاسبة القضائية في تحقيق المسؤولية الاجتماعية للشركات في نيجيريا والمساهمة في التنمية الاقتصادية، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والتحليلي في تحليل نتائج الاستبانة، خلصت الدراسة الى ان تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة النيجيرية ممكن ان يساعد في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للشركات المدرجة في نيجيريا من خلال الحد من ممارسات الاحتيال و تحقيق الرفاهية الاقتصادية و الاجتماعية.**

**سادسا: موقف البحث الحالي من الدراسات السابقة:** يعد تحقيق التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة و منها البعد المؤسسي أحد أهم اهداف الدول من أجل الحفاظ على الموارد الطبيعية، لذلك تعد المحاسبة القضائية أداة رقابية و تدقيقية و تحقيقية فاعلة لمراقبة مختلف أنشطة الوحدة الاقتصادية لا سيما و ان المحاسبين القضائيين لهم مكانة كبيرة للمجتمع بما يمتلكونه من خبرة مهنية ونزاهة واستقلالية تمكنهم من اداء عملهم على اكمل وجه، و بالتالي فان ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة فإنه يعد اول بحث على مستوى البيئة المحلية تناول محاولة الربط بين موضوعي المحاسبة القضائية و البعد المؤسسي للتنمية المستدامة من خلال التعرف على اهم إجراءات المحاسبة القضائية المستخدمة من قبل المحاسب القضائي.

#### المحور الثاني/ المحاسبة القضائية

**أولا: تعريف المحاسبة القضائية:** لا يوجد تعريف محدد للمحاسبة القضائية نظرا لتعدد مجالات عمل المحاسب القضائي واختلاف بيئة العمل فيما بين الوحدات الاقتصادية و بين مختلف الدول (Oyedokun,2022:1)، الا أن القاسم المشترك لمعظم التعريفات أشار إلى أن المحاسب القضائي يستخدم مهارات المحاسبة و التدقيق ومهارات التحقيق وجمع الأدلة وغيرها من المهارات التي يمتلكها سواء داخل المحكمة لمساعدتها على فهم الجوانب والقضايا المالية التي تقع خارج نطاق خبرتها، أو لإجراء التحقيقات اللازمة لمساعدة الأطراف المعنية لحل القضايا المعقدة، و قد حاولت العديد من المنظمات المهنية والأكاديميين والباحثين تقديم تعريف للمحاسبة القضائية يعكس وجهة نظرهم في محاولة لتوضيح وشرح هذا المفهوم لجميع شرائح المجتمع (عبد، 2021:124)، فقد عرفت بأنها تطبيق للمهام المحاسبية من أجل تحقيق الأغراض التوثيقية، أو التصرفات الخاصة بكل من: تحديد، تسجيل، تسوية، استخراج، فرز، التقرير، التحقق من البيانات المالية السابقة، أو تطبيق الأنشطة المحاسبية اللازمة لتسوية الخلافات القانونية الحالية أو المتوقعة، أو استخدام البيانات المالية السابقة في التوقع

بالبينات المستقبلية بهدف تسوية النزاعات القانونية (Curtis,2008:535)، وعرفت كذلك من قبل جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية (ACFE) بأنها: استخدام المحاسبة، والتدقيق، والمعرفة في التحقيق بهدف تقديم الخدمات الاستشارية، وشهادة الخبراء، والعمل في التحقيق والبحث عن مختلف الانحرافات بهدف محاربة الاحتيال (www.aete.com)، كذلك عرفت على انها استخدام المهارات المحاسبية في القضايا التي تتضمن دعاوى جنائية او مدنية فعلية او محتملة وهي لا تقتصر على مبادئ المحاسبة والتدقيق المقبولة قبولاً عاماً، بل تتضمن تقدير الارباح المفقودة والدخل والاصول والاضرار وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية (اسماعيل ومصطفى، 2020:74).

**ثانياً: مبررات الحاجة الى المحاسبة القضائية:** يمكن ايجاز اهم مبررات الحاجة المتزايدة للمحاسبة القضائية بكل مما يأتي (Alabdullah & Yahya,2014:29) و (Mousa & Erkan, 2023:1930):

1- انخفاض نزاهة وموثوقية التقارير والقوائم المالية، بسبب انتشار المعلومات المحاسبية المضللة التي ادت إلى فقدان الثقة بها، وما نتج عنها من اضرار بمصالح المستثمرين، والمقرضين، والمجتمع ككل.

3- التدهور والانهيال المفاجئ للعديد من الشركات مما دفع اصحاب المصلحة للبحث عن اجراءات وقائية تحد من هذه الأحداث.

4-في كثير من الاحيان وجود تواطؤ من قبل الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بتعيين مدققي الحسابات مما انعكس سلباً على استقلاليتهم.

5-التعدد الواضح في الوظائف المالية و ما رافقها من بروز لبعض حالات الفساد الاداري و المالي في الوحدات الاقتصادية.

6- التطور الاقتصادي المتسارع وانخفاض كفاءة عمليات التدقيق الداخلية والخارجية ومحدوديتها، ادى الى زيادة الطلب على خدمات المحاسبة القضائية لدعم مستويات الاداء لدى المحاكم.

**ثالثاً: متطلبات المحاسب القضائي:** نظراً لان المحاسبة القضائية هي علم واسع ومتعدد المهارات ظهرت نتيجة الحاجة المتفاعلة من الاحداث للسيطرة على أنشطة وعمليات الوحدات الاقتصادية وحل وفض النزاعات بأسلوب قانوني (Hao,2010:2)، لذلك هنالك مجموعة من المتطلبات الواجب توفرها لدى المحاسب القضائي التي تمكنه من تأدية المهام الموكلة اليه بأكمل وجه وهي (Jassem,2019:244):

1- ضرورة امتلاك خلفية محاسبية كبيرة، ومعرفة متكاملة بالتدقيق والرقابة الداخلية، وبكيفية ضبط الغش وإدارة المخاطر المرتبطة به في إطار التفهم الحقيقي لأساسيات البيئة القانونية ومهارات الاتصال.

2- ضرورة توافر التميز والخبرة العالية والقدرة على الإقناع وبراعة إجراء التحريات والتفهم العميق للعمليات المحاسبية والمقدرة على الجدل والتقييم والتحليل وتأييد الدعاوى وضرورة التحاقه بالدورات التدريبية والبرامج المتخصصة والحصول على شهادة خبرة مهنية معتمدة من جهات معترف بها.

3- التدريب: اذ يعد التدريب الكافي مهم في اعداد محاسب قضائي متمكن من اداء عمله على أكمل وجه وتقديم التقارير الفنية الى الجهات ذات العلاقة بهدف فض النزاعات بصورة مرضية وعادلة.

4-المتطلبات البيئية وتتضمن:

أ- القوانين والتشريعات: وتشمل معرفة القوانين والتشريعات التي تصدر من الجهات المسؤولة عن ادارة المجتمع والتي تحدد العلاقة بين الافراد والبيئة المحيطة بهم، اذ تعد عملية تنظيم اي مهنة في العالم خطوة رئيسية في سبيل قيامها بتحقيق الاهداف وانجاز ما مطلوب منها من مهمات، ومن هنا تأتي اهمية القوانين والتشريعات الصادرة من الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة القضائية.

ب- البيئة الرقابية: ينبغي على المحاسب القضائي ايلاء اهمية كبيرة لبيئة الرقابة باعتبارها الاساس الذي يبنى عليه باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية وتشمل العديد من العوامل بعضها له علاقة مباشرة بالإدارة وبعضها ذات علاقة بتنظيم الوحدة الاقتصادية.

### المحور الثالث/ التنمية المستدامة

**أولاً: تعريف التنمية المستدامة:** تعاني التنمية المستدامة من التزاحم الشديد في التعريفات والمعاني، إذ أصبحت المشكلة ليست غياب التعريف وإنما في تعدد وتنوع التعريفات، إذ ظهرت العديد من التعريفات التي تضمنت عناصر وشروط التنمية (عبد الغني، 2013:23)، فقد عرف (IFAC 2006) التنمية المستدامة بأنها تحقيق قيمة مضافة للوحدة الاقتصادية واستمرار تواجدها في المستقبل، وتسعى إلى استخدام أفضل الممارسات وتحقيق التوازن بين احتياجات اصحاب المصلحة والمستفيدين الحاليين (11: Alnafea، 2014)، وعرفها Kohl بانها "النظر في الآثار البيئية والاجتماعية والاقتصادية قصيرة وطويلة المدى للقرارات والاجراءات التنظيمية، وان الاستدامة هي اتجاه ضخم يؤثر في الطريقة التي يتم بها العمل الناجح حالياً وسيستمر في المستقبل (3: kohl,2016)، وعرفت من قبل (FAO) بأنها " إدارة قاعدة الموارد وتوجيه عملية التغيير البيولوجي والمؤسسي بصورة تضمن إشباع الحاجات الإنسانية للأجيال الحالية والمستقبلية بصفة مستمرة في كل القطاعات الاقتصادية، التي لا تؤدي إلى تدهور البيئة (العباسي، 2021: 48).

**ثانياً: ابعاد التنمية المستدامة :** يمكن بيان ابعاد التنمية المستدامة في كل مما يلي:

**1-البعد الاقتصادي:** يعد هذا البعد من الركائز الأساسية لعملية الاستدامة والتي يتم من خلالها توفير البيئة الاقتصادية المناسبة للمشروعات والبرامج الاقتصادية المختلفة التي تعدها الدولة لكي تحافظ على عملية الاستدامة، وتشمل الأنشطة التي تتناسب مع الركيزة الاقتصادية، الامتثال والحوكمة السليمة وإدارة المخاطر، وفي بعض الأحيان، يشار إلى هذه الركيزة باسم ركيزة الحوكمة (حسني، 2022:224).

**2-البعد البيئي:** يسعى البعد البيئي إلى تحسين رفاهية الفرد والمجتمع من خلال حماية مصادر الموارد الخام المستخدمة في تلبية الاحتياجات البشرية وضمان كمية النفايات بحيث لا تتجاوز الحد المسموح به لمنع حصول أي ضرر للإنسان (Heilala & Other، 11: 2015)، كما يهدف البعد البيئي للتنمية المستدامة إلى المحافظة على الموارد الطبيعية، والسعي إلى توجيه الاستخدام الرشيد للموارد القابلة للنضوب مع التحديد الدقيق للكمية التي ينبغي استخدامها من تلك الموارد (سماقه ي، 2015 : 32).

**3-البعد الاجتماعي:** تهتم التنمية المستدامة بهذا البعد بشكل خاص، لأنه يمثل البعد الإنساني بالمعنى الضيق، إذ يجعل النمو وسيلة للالتحاق الاجتماعي، وضرورة اختيار الانصاف بين الاجيال، وينبغي على الاجيال الراهنة النظر لأهمية الانصاف والعدل والقيام باختيارات النمو وفقاً لرغباتها ورغبات الاجيال القادمة، (موسى والبكري، 2021:170)، ويعد البعد الاجتماعي محرك اساسي يدعم الوحدات الاقتصادية عند قيامها بالوفاء بمسؤولياتها تجاه موظفيها ومواطني المجتمع ككل (Ebner, 2008:133)

**4-البعد المؤسسي:** أكد اعلان (ريو +20) على اهمية وجود بعد مؤسسي معزز للتنمية المستدامة يستجيب على نحو متناسق و فعال للتحديات الحالية و المستقبلية التي تواجه البلدان لاسيما البلدان النامية (الامم المتحدة، 2012:19)، و يتمثل هذا البعد في الإدارات والمؤسسات العامة، وهي تعتبر الذراع التنفيذية للدولة والتي بواسطتها وعبرها ترسم وتطبق سياستها التنموية، ومن ثم فإن تحقيق التنمية المستدامة والرقي المطرد للمجتمعات، ورفع مستوى ونوعية حياة الافراد وتأمين حقوقهم الإنسانية وتوفير الاطار الصالح لالتزامهم بواجباتهم تجاه المجتمع والدولة تتوقف جميعاً على مدى نجاح

مؤسساتها واداراتها في اداء مهماتها وظائفها (الخزعلي، 2018:48)، وينتقل البعد المؤسسي المستدام من آليات الفكر الإداري التقليدي إلى فكر يواكب التطورات في مفهوم التنمية المستدامة بجوانبها الرئيسية الثلاثة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وهو المسؤول عن تحقق التكامل لأبعاد وأهداف التنمية المستدامة. لهذا يركز على الرؤية للمؤسسات التنموية المستدامة ودور الدولة في التنمية المستدامة والإدارة الإستراتيجية والقيادة المستدامتين، والشراكة والمحاسبة البيئية والمسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية. وبما ان خطط التنمية المستدامة تضعها وتطبقها جميع مؤسسات الدولة، فهي المرجع للنهوض بالتنمية المستدامة وتطبيقاتها على جميع محاور العمل الحكومي وعلى كافة المستويات ابتداء من الموظف وانتهاء بالمؤسسة نفسها (عبد الغني، 2020:427).

#### المحور الرابع/ استخدام المحاسبة القضائية في تحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة

أولاً: إجراءات المحاسبة القضائية: المحاسبة القضائية مجال متعدد التخصصات، اذ ينبغي ان يمتلك المحاسب القضائي خلفية محاسبية قوية، وان يكون على دراية بالأنظمة القانونية للبلد الذي يمارس فيه انشطته، ومن المتوقع ان يكون المحاسبون القضائيون ذوو خبرة في الاقتصاد والتمويل، وعلى دراية بالقوانين الجنائية والمدنية والتجارية وقوانين العمل المحلية (Cudan & Cvetković, 2019:43) وتتمثل اجراءات المحاسبة القضائية بالآتي(الكبيسي، 2016:5-6):

- 1- مقابلة الزبون لان تحديد المشكلة مرحلة جوهرية لا يسبقها شيء، فان حسم اي نزاع يقوم في البداية في هذه المرحلة لمحاولة معرفة ماهية المشكلة وتحديد ابعادها وأثرها والدوافع المؤدية الى نشوب المشكلة سواء كانت دوافع إجرامية او شخصية او اخطاء بغير قصد ادت الى ظهورها.
- 2- تدقيق الصراع لتحديد الاطراف ذات العلاقة واللاعبين الاساسيين فيها.
- 3- اجراء التدقيق الاولي قبل وضع خطة العمل بهدف اتاحة الوقت لوضع خطة عمل مكتملة.
- 4- وضع خطة عمل بالمنهجية والاهداف التي سيتم استخدامها لحل المشكلة.
- 5- التأكد من صحة المعلومات للإحاطة بالقضية محل التحكيم وقبل الادلاء باي رأي عن طريق جمع الأدلة وتقييمها.

- 6- تحليل وقياس وتحديد قيمة الاضرار الحالية واستخدام الخرائط والحاسوب لشرح النتائج.
- 7- اعداد التقرير النهائي المتضمن: المنهج المستخدم، نطاق التحقيق، القيود المفروضة على النطاق، والنتائج، ورأي المحاسب القضائي وكذلك الرسومات والجدول وادلة الاثبات التي تم جمعها، مع عدم اغفال اي حقائق حتى لا يسمح بالطعن بسلامة التقرير.

ثانياً: فوائد المحاسبة القضائية: يمكن بيان اهم فوائد المحاسبة القضائية للوحدات الاقتصادية في كل مما يلي (احمد، 2021: 65-66):

- 1- تعزيز حوكمة الشركات: ان تعزيز حوكمة الشركات من خلال عملية المحاسبة القضائية، تعني أداء عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة أو الأداء المهني، وهي تتضمن الالتزام الكامل والتام بكل ما جاء في معايير التدقيق، والإرشادات الخاصة بها، والتأكد من قيام إدارة الوحدة الاقتصادية بتطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية محل التدقيق، وأن استقلال المحاسب القضائي يمثل حجر الزاوية في تحقيق فاعلية الحوكمة.

- 2- تفعيل آلية الإفصاح والشفافية للحوكمة: إن تكليف المحاسب القضائي باكتشاف الغش والخطأ لدى وحدة اقتصادية ما، يفرض عليه أن يحقق جودة ونوعية الإفصاح، اذ يمكن أن يؤثر ذلك إيجاباً على جودة قرارات الاستثمار، فالإفصاح الجيد للمحاسب القضائي يضمن ثقة المستثمر بقدرات سوق الأوراق المالية، لان توافر المعلومات المحاسبية الجيدة تجعل التمويل الخارجي أكثر سهولة.

3- التأكيد من فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية: أن نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية يؤثر جوهرياً على أداء عملية التدقيق، فعندما يكون ذلك النظام غير فعال، ينبغي على المحاسبين القضائيين القيام بأداء اختبارات تحقق أساسية إضافية من خلال الاهتمام بصفة رئيسية بنظم الرقابة الداخلية المرتبطة بأهداف أعمال الوحدة الاقتصادية، والالتزام بالإجراءات الرقابية، التي تتعلق بالبيانات التي يقوم المحاسب القضائي بتقييمها، واستخدامها عند تطبيق إجراءات التدقيق. وأضاف HUBER بهذا الخصوص

4- ان من فوائد المحاسبة القضائية انها تساهم في تحسين الرفاه الاجتماعي و الاقتصادي لأنها سبب في منع و كشف حالات الاحتيال بمختلف اشكالها (HUBER,2012:277).

ثالثاً: مساهمة المحاسبة القضائية في تحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة: تم الإشارة في المحور السابق الى ان البعد المؤسسي يمثل الاداء السليم و الفعال لتنفيذ السياسات على مستوى الدولة و الاقليم لتحقيق التنمية المستدامة (Fulekar,2014:27)، و يعد الذراع التفصيلية للدولة و التي بواسطتها ترسم و تطبق سياساتها التنموية و من ثم تحقيق التنمية المستدامة (صخيل،2019:43)، وبالتالي فهو جهد إنساني موجه لتعميم الصلاح و درء الفساد و التمييز في الأداء المؤسسي قائم على مبادئ العدل و المشاركة و الاستقلال و التنوع و المساءلة و الشفافية و مسير بكيفيات من النظم و القوانين و القرارات و المعايير و الآليات و الإجراءات الإدارية و التشريعية و القضائية (المروان، 2021:137) و يهدف لجلب المنفعة لأفراد المجتمع و الوحدات الاقتصادية و على تتبع راس المال المالي و البشري و الاداء الفعال لتوليد القيمة الاقتصادية طويلة الاجل لأصحاب المصالح و المجتمع ككل (Jassem, 2019:245)، و بهدف تحقيق ذلك و ضمان تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية هنالك حاجة لرقابة اكثر فاعلية، و لان عمليات الفساد و الاحتيال المالي مستمرة و وجود شكوك في قدرة النموذج التقليدي للتدقيق في منعها و كشفها او الحد منها، و التأكيد من ان عمل الادارة يصب في مصلحة الوحدة الاقتصادية اصبحت الاستعانة بالمحاسبين القضائيين حتمية (Smith & Crumbley,2009:61-62)، و تنعكس اهمية تحقيق البعد المؤسسي بكونه يمثل الحل الاجتماعي و الاقتصادي لتطوير المجتمعات، بالمساعدة على انهاء الفقر او الحد منه و زيادة الاصلاحات الاقتصادية من خلال العمل و الجهد المنظم لتحقيق النمو الذي يؤدي لتحقيق الرفاهية و الازدهار للمجتمعات عن طريق تطبيقها في القطاعين العام و الخاص (Jassem,2019:246) فضلاً عن تعزيز ثقة الجمهور في صحة عملية تطوير اداء الوحدات الاقتصادية التي تتطلب قواعد إدارية جيدة، كما يساعد على ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها، و هذا بدوره سيؤدي إلى المزيد من فرص العمل و التنمية الاقتصادية (بوسلمة،2018:52) و على القائمين على ادارة الوحدات الاقتصادية تفعيل عمل المحاسبين القضائيين للوقاية من الفساد و ردع المحتالين، لأن عدم وجود المحاسبين القضائيين أو جهة مختصة بالكشف عن الاحتيال يزيد من جشع المحتالين، لأنهم يتوقعون بأن لا أحد يمتلك القدرة على كشف احتيالهم (Krambia، 2010,207)، و هذا ما دفع العديد من البلدان إلى الاهتمام و الاستعانة بالمحاسب القضائي لما يمتلكه من معرفة، ومهارات، وقدرات تمكنه من العمل في مجال الاحتيال كمانع وكاشف له و بما يحسن من اداء الوحدة الاقتصادية و تحقيق اهدافها التنموية (Akkeren & Tarr, 2014, 1)، من خلال تطبيق المهارات المالية، والعقلية والتحقيقية على القضايا العالقة في ظل قواعد الحصول على الدليل، مثل الانضباط والخبرة المالية الشاملة والمعرفة بالفساد و بالاحتيال، والفهم الصحيح لحقيقة الأعمال ومعرفة عمل النظام القانوني وهذا يتطلب من المحاسب القضائي أن يكون لديه فضلاً عن المهارة المحاسبية المالية، المهارات بنظم الرقابة الداخلية، والقانون، والمتطلبات المؤسسية الأخرى،

- 1- فهم مجالات العمل الخاصة بالوحدة الاقتصادية.
- 2- تطوير طرائق تلبية احتياجات التحقيقات الخاصة بالوحدة الاقتصادية.
- 3- تزويد مجلس الإدارة بنتائج التحقيقات وتقديم الاستشارات والنصائح بخصوصها.
4. معرفة أين وكيف يتم تخزين البيانات وطرائق الوصول إليها والحفاظ عليها بأمانة.
5. إعداد تقارير ذات مغزى مدعومة بالأدلة.
6. الإدلاء بشهاداتهم بشأن النتائج التي تم التوصل إليها بموثوقية.
7. العمل مع المهنيين متعددي التخصصات كفريق إذا لزم الأمر، لأهمية تنوع الخبرات في بعض حالات الفحص والتحقيق.

تعد المحاسبة القضائية اليوم بمثابة المصدر المغذي والروح الفعالة لكل آليات الرقابة، وتلعب دوراً هاماً في تدعيم مجلس الإدارة من خلال التأمين الكافي لجودة بيئة الرقابة، والقدرة الفاعلة والمؤثرة في منع الخداع والغش، وضبط وتدنية الفساد والارتقاء بكفاءة وفعالية الأداء المهني وتحقيق الشفافية المهنية، وزيادة جودة الأداء الحكومي في المحافظة على المال العام، وتحقيق الانضباط الإداري والمالي، والارتقاء بمستويات الكفاءة الإنتاجية، والتنمية المستدامة والرفاهية المجتمعية (عبد الحميد، 2022:27)، وانها تمثل منهج تقويمي موضوعي مستقل يستطيع التوسع في الفحص ومراجعة تطبيق مدى الالتزام والتحقق من القوانين والخطط الموضوعية، والبحث والتحري عن الانحرافات الموجودة ومسبباتها، وأثارها السلبية و الخطط الموضوعية، والتأكد من صحة ودقة الكفاءة الإدارية والمالية والمحاسبية ووسائل الحفاظ والحماية للممتلكات والموارد، وفحص وتقويم إدارة المخاطر وترشيد وضبط الإنفاق العام، وتنفيذ البرامج المخططة، وسرعة الإنجاز للاعتمادات المقررة، وجدية التحصيل للموارد المقدره ومساعدة الإدارة في تحقيق الأهداف المخططة، وتحقيق الانضباط الإداري والمالي، وإجراءات الرقابة الأخرى، (Benali, 2013:77) فعندما لا توجد رقابة كافية تكون كفيلاً بمواجهة تحديات الوحدة الاقتصادية من الاحتيال والفساد فمن المؤكد أن مثل هذا العجز يزيد عاماً بعد آخر، ومع هذه الزيادة يؤدي إلى التأثير على مستويات الخدمات الأساسية التي تقدم للمواطن من تعليم وصحة، إلى آخر ذلك من الخدمات التي تكون أساس المعيشة للفرد مثل هذا العجز يؤثر على مشروعات البنية التحتية لنقص الموارد ( الجرف، 2017: 24).

ان تحقيق البعد المؤسسي يلعب دوراً رئيسياً في استقرار الاقتصاد وتوفير البيئة المناسبة للنمو الاقتصادي فضلاً عن تعزيز رفاهية المجتمع، ويوفر الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الوحدة الاقتصادية ويتم تحديد وسائل تحقيق هذه الأهداف ومراقبة الأداء، إذ أنه يوفر الدافع لمجلس الإدارة والإدارة العليا لتحقيق الأهداف التي تصب في مصلحة الوحدة الاقتصادية والمساهمين، وبالتالي تشجيع الوحدات على استخدام الموارد بشكل أكثر كفاءة (المروان، 2021:139).

ومما سبق يرى الباحث ان مجالات عمل المحاسب القضائي لم تعد تقتصر على القيام بدور الشاهد الخبير، بل تعددت مجالات عمله لتشمل العمل كمحقق احتيال و العمل كمستشار، و بذلك فان المحاسبة القضائية تسهم في تعزيز العمل الرقابي وتقويم اداء الوحدة الاقتصادية وتحديد نقاط الخلل فيها بما يعزز من الاداء المؤسسي للوحدة الاقتصادية على نحو مستدام من خلال ترجمة الخطط الموضوعية والسياسات المرسومة على ارض الواقع وبما يؤدي الى تحقيق الاهداف المنشودة، فتحقيق التكامل

بين ابعاد واهداف التنمية المستدامة لا يتم الا بوجود بعد مؤسسي والذي يعد حجر الزاوية في تحقيق التنمية المستدامة.

المحور الخامس / الجانب العملي

أولاً: اختبار أداة البحث الرئيسية (الاستبانة)

1. ثبات الاستبانة ودقتها في تمثيل المتغيرات

أ. معامل الثبات (كرونباخ ألفا): من استخدام معامل كرونباخ ألفا في البحث، يمكن استنتاج أن استبانة البحث تتمتع بمستوى عالٍ من الثبات والاتساق. قيمة معامل كرونباخ ألفا التي بلغت 0.922 لمتغير المحاسبة القضائية و 0.889 للبعد المؤسسي تفوق الحد المقبول (70%)، مما يشير إلى أن الفقرات المتعلقة بكلا المتغيرين تتفق وتتجانس مع بعضها البعض. هذا يعزز مصداقية النتائج التي تم الوصول إليها من خلال الاستبانة. بالإضافة إلى ذلك، قيمة معامل الارتباط بين نصفي الاستبانة (0.833) تشير إلى تجانس الفقرات وتوافقها في كلا الجزئين. هذا يعزز الثبات والاتساق الداخلي للاستبانة ويدعم استخدامها في التحليل الإحصائي. بناءً على هذه النتائج، يمكن الاعتماد على استبانة البحث بشكلها النهائي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج النهائية. يوفر ثبات الاستبانة الاطمئنان بأن الأدوات المستخدمة تتمتع بالدقة والموثوقية، وبالتالي يمكن الاعتماد على النتائج المستخلصة منها لاتخاذ القرارات واقتراح التوصيات المناسبة.

الجدول (1) ثبات مقياس البحث بطريقة التجزئة النصفية

حجم العينة	معامل الثبات (α)	عدد الفقرات	الابعاد
75	0.922	9	الفقرات الفردية
	0.889	8	الفقرات الزوجية
	0.833		معامل ارتباطي نصفي الاستبانة
	0.909		معامل سبيرمان براون
	0.905		معامل كوتمان للتجزئة النصفية
	0.947		معامل ثبات الاستبانة
	0.922		المحاسبة القضائية
	0.889		البعد المؤسسي

المصدر: مخرجات برنامج (SPSS V.28).

التحليل العاملي التوكيدي: من خلال استخدام تحليل عاملي توكيدي، تم تحقيق الهدف من التعرف على صدق البناء والمفهوم لمتغيرات البحث، وتم تحليل البيانات عبر (17) فقرة تمثل المتغيرات الرئيسية للبحث (المحاسبة القضائية والبعد المؤسسي).

تم استخدام برنامج AMOS V.26 للتحليل العاملي التوكيدي والتحقق من صحة النتائج. تم اعتبار الفقرات ذات مستوى دلالة أقل من 0.05 وقيمة T أكبر من القيمة الجدولية (1.658) ودرجة حرية تساوي 74. تم أيضاً مراعاة معايير جودة المطابقة المطلوبة لكل نموذج من نماذج المتغيرات. تم تحليل بيانات المتغير المستقل (المحاسبة القضائية) وبيانات المتغير التابع (البعد المؤسسي)، وتم الحصول على النتائج التالية:

أ. التحليل العاملي التوكيدي لبيانات المحاسبة القضائية: من الشكل (1) وباستخدام تحليل عاملي توكيدي بواسطة برنامج AMOS V.26 ، تم تقدير الانموذج البنائي للمحاسبة القضائية عبر تشعبات فقرات المتغير المستقل و عبر 9 فقرات.

أظهرت النتائج أن الانموذج البنائي للمحاسبة القضائية يحقق قيمة متوسط مربع الخطأ (RMSEA) تبلغ 0.050، وهذه القيمة أقل من المعيار المطلوب (0.080). كما حققت المؤشرات الأخرى لمطابقة النموذج قيماً تفوق المعايير المطلوبة. فقد كانت نسبة كأي تربيع لدرجة الحرية تساوي 1.185، وهي

أقل من المعيار البالغ (5). وأظهر مؤشر المطابقة المقارن (CFI) قيمة تبلغ 0.993، ومؤشر المطابقة الملاءمة (GFI) قيمة 0.941، ومؤشر توكر لويس (TLI) قيمة 0.986، ومؤشر المطابقة المتزايد (IFI) قيمة 0.993، وجميعها تلبي المعايير ومؤشرات جودة المطابقة. ومن الملاحظ أيضاً أن توزيع بيانات إجابات العينة (75) كان موزعاً طبيعياً وملائماً لاختبارات النمذجة الهيكلية باستخدام حزمة الإحصاء AMOS V.26. وقد استخدم الباحث أيضاً تشاركيات (Modification Indices) لتحسين النموذج البنائي للمحاسبة القضائية. بناءً على هذه النتائج، يمكن التوصل إلى أن الانموذج البنائي للمحاسبة القضائية يتمتع بصدق بنائي ومفهومي، ويتمشى مع بيانات العينة ومعايير جودة المطابقة.

### الشكل (2) التحليل العاملي التوكيدي لبيانات المحاسبة القضائية بأسلوب النمذجة الهيكلية

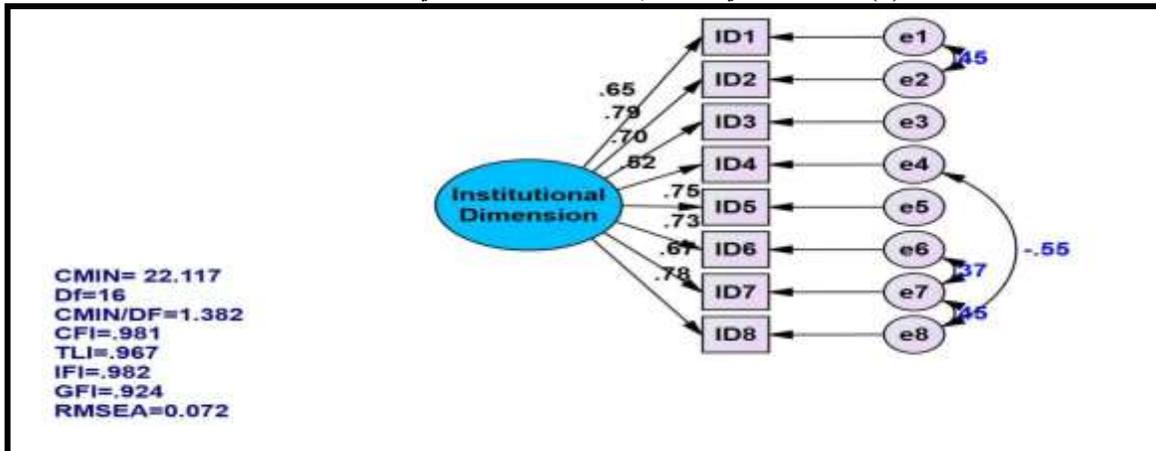
ب. التحليل العاملي التوكيدي لبيانات البعد المؤسسي: من الشكل (2) واستخدام تحليل عاملي توكيدي باستخدام برنامج AMOS V.26، تم تقدير الانموذج البنائي للبعد المؤسسي عبر تشعبات فقرات المتغير التابع وعبر 8 فقرات.

أظهرت النتائج أن الانموذج البنائي للبعد المؤسسي يحقق قيمة متوسط مربع الخطأ (RMSEA) تبلغ 0.072، وهذه القيمة أقل من المعيار المطلوب (0.080). كما حققت المؤشرات الأخرى لمطابقة النموذج قيمةً تفوق المعايير المطلوبة. فقد كانت نسبة كأي تربيع لدرجة الحرية تساوي 1.382، وهي أقل من المعيار البالغ (5). وأظهر مؤشر المطابقة المقارن (CFI) قيمة تبلغ 0.981، ومؤشر المطابقة الملاءمة (GFI) قيمة 0.924، ومؤشر توكر لويس (TLI) قيمة 0.967، ومؤشر المطابقة المتزايد (IFI) قيمة 0.982، وجميعها تلبي المعايير ومؤشرات جودة المطابقة.

ومن الملاحظ أيضاً أن توزيع بيانات إجابات العينة (75) كان موزعاً طبيعياً وملائماً لاختبارات النمذجة الهيكلية باستخدام حزمة الإحصاء AMOS V.26. وقد استخدم الباحث أيضاً تشاركيات (Modification Indices) لتحسين النموذج البنائي للبعد المؤسسي.

بناءً على هذه النتائج، يمكن التوصل إلى أن الانموذج البنائي للبعد المؤسسي يتمتع بصدق بنائي ومفهومي، ويتمشى مع بيانات العينة ومعايير جودة المطابقة.

الشكل (3) التحليل العاملي التوكيدي لبيانات البعد المؤسسي بأسلوب النمذجة الهيكلية



ثانياً: التحليل الوصفي:

1. المحاسبة القضائية: من النتائج التي تم عرضها في الجدول (2)، يمكن استخلاص استنتاجات مهمة. تشير الإجابات التي حصل عليها المشاركون في الدراسة إلى توافق عام واتفاق بينهم فيما يتعلق بأغلب فقرات أداة البحث حول المحاسبة القضائية. يبدو أن أفراد العينة يعتقدون أن البيئة المحلية بحاجة إلى تفعيل دور المحاسبة القضائية للاستفادة من خدماتها.

كما يتضح أن المحاسب القضائي يحتاج إلى تخصص ومهارات إضافية لزيادة فائدته بجانب المحاسبين والمدققين. ويحتاج المحاسب القضائي أيضاً إلى مهارات عالية لمكافحة الفساد المالي واكتشاف حالات الغش والتلاعب والمساعدة في حل النزاعات في المحاكم. تشير هذه النتائج إلى أن المحاسبة القضائية تمثل تطوراً متكاملاً في مجالي المحاسبة والقانون، حيث يقدم تحريات أكثر عمقاً وأكثر ارتباطاً بالدعوى القضائية.

بالإضافة إلى ذلك، يبدو أن هناك اتفاقاً بين الأفراد في العينة بشأن أهمية وجود معلومات مالية وغير مالية وفيرة لدى المحاسب القضائي. يمكن للمحاسب القضائي أن يقدم توصيات أو إجراءات تساعد في تقليل المخاطر أو الخسائر في المستقبل في الحالات المعقدة، ويمكنه أيضاً تقديم الاستشارات لوضع استراتيجيات منع الاحتيال في الشركات.

باختصار، يدعم تحليل البيانات والنتائج المقدمة استنتاجاً مهماً بأن المحاسبة القضائية لها دور حيوي في زيادة الفائدة والثقة في المجال المالي والقانوني، وأن المحاسب القضائي يحتاج إلى تخصص ومهارات محددة للقيام بمهامه بفعالية.

جدول (2) الوصف الاحصائي لإجابات العينة المبحوثة عن متغير المحاسبة القضائية					
ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	معامل الاختلاف %
1	تحتاج البيئة المحلية لتفعيل دور المحاسبة القضائية للاستفادة من خدماتها.	3.69	0.7	73.8	0.19
2	تزيد المحاسبة القضائية من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية وزيادة موثوقية التقارير المالية وتقارير الاستدامة.	3.49	0.76	69.8	0.22
3	الاعتماد على المحاسبة القضائية يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية الاجهزة الرقابية والتدقيقية والتحقيقية.	3.28	0.73	65.6	0.22
4	ينبغي تبني او انشاء معايير محلية تنظم عمل مهنة المحاسبة القضائية في البيئة المحلية	3.16	0.87	63.2	0.28
5	لا توجد حاجة لإنشاء معهد متخصص بمنح شهادة المحاسبة القضائية في البيئة المحلية.	3.28	0.85	65.6	0.26
6	عدم وجود جهة مسؤولة او قوانين او تشريعات تنظم عمل المحاسبة القضائية في البيئة المحلية .	3.44	0.81	68.8	0.24
7	ينبغي ان يتوفر الشك المهني وقوة الملاحظة وسرعة الاستجابة لدى المحاسب القضائي.	3.19	0.93	63.8	0.29
8	ينبغي امتلاك المحاسب القضائي المعرفة المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات ومهارات الاتصال الشفوي والكتابي لجمع الأدلة الملزمة للقضايا محل الجد.	3.31	0.8	66.2	0.24
9	استخدام أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية يساهم في تحقيق التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية.	3.44	0.76	68.8	0.22
	اجمالي المحاسبة القضائية	3.36	0.80	67.3	0.24

2. البعد المؤسسي: من النتائج المذكورة في الجدول (3)، يتضح أن إجابات المشاركين في الدراسة بشأن المتغير كانت معتدلة بنسبة 60.7% من أفراد العينة، مع وجود متوسط حسابي يبلغ 3.04 وانحراف معياري يبلغ 0.82. هذا يشير إلى أن الديوان المبحوث قادر على الاستفادة من الأنشطة الحالية والبحث عن أنشطة جديدة في مجالات مستحدثة.

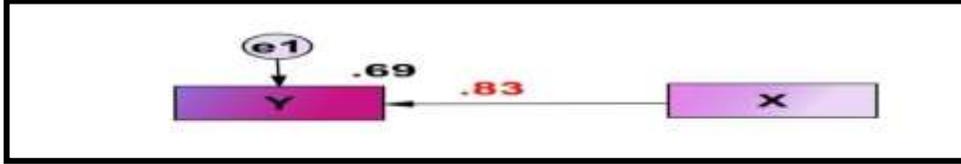
بالإشارة إلى الجدول (3)، تبين أن أعلى نسبة اتفاق لعينة البحث في هذا المتغير كانت للفقرة (4). هذه الفقرة تشير إلى أن عدم تعزيز الرقابة الداخلية يساعد في تطوير أداء الوحدة الاقتصادية وتحسين جودة التقارير الرقابية وتحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة. نسبة الاتفاق على هذه الفقرة بلغت 76.2% من إجابات المشاركين، وكان متوسط الإجابات لها 3.81 مع انحراف معياري قدره 0.56. أما أقل نسبة اتفاق في هذا المتغير فكانت للفقرة (7) التي تبين أن تطبيق المحاسبة القضائية يساهم في الارتقاء بكفاءة وفعالية الأداء المهني، وزيادة جودة الأداء الحكومي في المحافظة على المال العام وتحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة. أهميتها بلغت 40.8%، وكان متوسط الإجابات لها 2.04 مع انحراف معياري قدره 0.88. بشكل عام، النتائج تشير إلى أن البعد المؤسسي يساهم في ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها وزيادة فرص العمل والتنمية الاقتصادية. كما يساهم في تعزيز ثقة الجمهور في صحة عملية تطوير أداء الوحدات الاقتصادية التي تتطلب قواعد إدارية جيدة.

جدول (3) الوصف الاحصائي لإجابات العينة المبحوثة عن متغير البعد المؤسسي					
ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	معامل الاختلاف %
1	يساهم البعد المؤسسي في تقوية ثقة الجمهور في صحة عملية تطوير أداء الوحدات الاقتصادية التي تتطلب قواعد إدارية جيدة	3.37	0.73	67.4	0.22
2	يساعد البعد المؤسسي على ضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها وبما يؤدي إلى المزيد من فرص العمل والتنمية الاقتصادية	3.32	0.97	66.4	0.29
3	تحقيق البعد المؤسسي يمثل الحل الاجتماعي والاقتصادي لتطوير المجتمعات، بالمساعدة على إنهاء الفقر أو الحد منه وزيادة الإصلاحات الاقتصادية	3.72	0.65	74.4	0.17
4	عدم تعزيز الرقابة الداخلية يساعد في تطوير أداء الوحدة الاقتصادية وتحسين جودة التقارير الرقابية وتحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة.	3.81	0.56	76.2	0.15
5	تسعى الوحدات الاقتصادية من خلال البعد المؤسسي لتبني خطط واستراتيجيات طويلة الأجل لتلبية احتياجات المجتمع	3.39	0.84	67.8	0.25
6	تحقيق البعد المؤسسي من خلال المحاسبة القضائية يلعب دوراً رئيسياً في استقرار الاقتصاد وتوفير البيئة المناسبة للنمو الاقتصادي فضلاً عن تعزيز رفاهية المجتمع	2.4	1	48	0.42
7	تطبيق المحاسبة القضائية يساهم في الارتقاء بكفاءة وفعالية الأداء المهني، وزيادة جودة الأداء الحكومي في المحافظة على المال العام وتحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة	2.04	0.88	40.8	0.43
8	تعزيز البعد المؤسسي يوفر الدافع لمجلس الإدارة والإدارة العليا لتحقيق الأهداف التي تصب في مصلحة الوحدة الاقتصادية والمساهمين، وبالتالي تشجيع الوحدات الاقتصادية على استخدام الموارد بشكل أكثر كفاءة	2.24	0.96	44.8	0.43
	اجمالي البعد المؤسسي	3.04	0.82	60.7	0.30

**ثالثاً: اختبار الفرضية:** من هذه الفرضية، تم تطوير نموذج يهدف إلى اختبارها. يتضمن النموذج عادةً مجموعة من المتغيرات المستقلة والتابعة، وتفاصيل حول العلاقة بينها. من خلال تحليل البيانات واستخدام أساليب الإحصاء المناسبة مثل التحليل العاملي أو تحليل الانحدار يمكن تقييم قوة التأثير بين المتغيرات والتحقق من صحة الفرضية البحثية والتي تنص على (توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية للمحاسبة القضائية في تحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة). يتم ذلك من خلال دراسة العلاقات الإحصائية بين المتغيرات وتحليل النتائج لتأكيد أو نفي الفرضية المقترحة.

لذا، يجب تنفيذ تحليل البيانات باستخدام الأدوات والتقنيات المناسبة لاختبار الفرضية والتحقق من صحتها. باختصار، يمكن اختبار الفرضية أعلاه كما هو موضح في شكل الاختبار التالي.

الشكل (4) اختبار الفرضية



من الواضح من النموذج المذكور أن هناك علاقة إيجابية وقوية بين المتغير المستقل (المحاسبة القضائية) والمتغير التابع (البعد المؤسسي). قيمة معامل التحديد (0.69) تشير إلى أن 69% من التباين في المتغير التابع يمكن تفسيره بواسطة المتغير المستقل، بينما الـ 31% المتبقية يعود سببها إلى عوامل خارجية أخرى غير المتغير المستقل المدروس.

بالإضافة إلى ذلك، قيمة الارتباط بين المتغيرات (0.83) تشير إلى وجود علاقة قوية ومباشرة بين المتغيرين. هذا يعزز فرضية البحث التي تفترض وجود تأثير إيجابي للمحاسبة القضائية على البعد المؤسسي. ومن خلال هذه النتائج، يمكن الاستدلال على أن المحاسبة القضائية لها دور هام في تعزيز البعد المؤسسي، مما يعزز الاستدامة والتنمية الاقتصادية للمؤسسات.

أما التقديرات اللا معيارية، موضحة في الشكل أدناه

الشكل (5) نموذج الانحدار الخطي البسيط



نموذج الانحدار الخطي البسيط يُمثل علاقة التأثير بين المتغير المستقل (المحاسبة القضائية) والمتغير التابع (البعد المؤسسي) على النحو التالي: **البعد المؤسسي = 0.83 + 0.39 (المحاسبة القضائية)** حيث تُعبّر قيمة 0.83 عن معامل الانحدار، وتُشير إلى الزيادة المتوقعة في المتغير التابع بمقدار 0.83 وحدة لكل وحدة زيادة في المتغير المستقل. وتُعبّر قيمة 0.39 عن الحد الثابت، وهي القيمة التي يتخطى بها المتغير التابع الصفر عندما يكون المتغير المستقل يساوي الصفر. أما قيمة الخطأ (0.12) فتُعبّر عن المتغيرات غير المشروحة في النموذج والتي يمكن أن تؤثر على التوقعات.

هذا النموذج يمكن استخدامه لتوقع القيم المستقبلية للمتغير التابع بناءً على القيم المعطاة للمتغير المستقل. ومع ذلك، يجب أن يتم استخدام النموذج بحذر وعدم اعتباره كتوقع قطعي بسبب وجود قيمة الخطأ والعوامل غير المشروحة التي قد تؤثر على النتائج.

#### الاستنتاجات و التوصيات

##### الاستنتاجات

1. على الرغم من عدم الاهتمام بالمحاسبة القضائية فان تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المحلية تعد اداة فاعلة لتقويم اداء الوحدات الاقتصادية وتعزيز انظمة الرقابة الداخلية لها بما يؤدي الى تعزيز الاداء المؤسسي لهذه الوحدات بمختلف قطاعاتها الحكومية والخاصة من خلال الكشف عن مواطن الفساد والاحتيال المالي فضلا عن تحسين جودة التقارير الرقابية.

2. هناك ارتباط قوي ومعنوي بين متغير المحاسبة القضائية والبعء المؤسسي. يشير معامل التحديد البالغ 0.69 إلى أن 69% من التغيرات في البعد المؤسسي يمكن تفسيرها بواسطة متغير المحاسبة القضائية. هذا يعني أن تعزيز المحاسبة القضائية في المؤسسات قد يسهم في تحسين البعد المؤسسي. كما يشير معامل الارتباط البالغ 0.83 إلى وجود ارتباط قوي وإيجابي بين المحاسبة القضائية والبعء المؤسسي. هذا يعني أن زيادة في مستوى المحاسبة القضائية يمكن أن تؤدي إلى زيادة في مستوى البعد المؤسسي، مما يعزز تحقيق الأهداف المؤسسية والتنمية المستدامة.

3. هناك مستوى عالٍ من الاتفاق بين أفراد العينة بشأن أهمية المحاسبة القضائية ودورها في البيئة المحلية. كما يظهر أن أفراد العينة يرون ضرورة تطوير المهارات والمعرفة اللازمة للمحاسب القضائي لمكافحة الفساد واكتشاف حالات الغش والتلاعب وتوفير الاستشارات اللازمة في القضايا المالية المعقدة. ومن ثم، فإن تعزيز تخصص المحاسبة القضائية وتطوير المعرفة والمهارات ذات الصلة قد يساهم في تحسين الأداء العالي في البيئة المحلية.

4. يمكن القول إن المحاسبة القضائية تلعب دوراً مهماً في تعزيز الأداء المؤسسي وتحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة. يوفر هذا الاستنتاج توجيهاً قوياً للمؤسسات لتعزيز ممارسات المحاسبة القضائية وتكثيف جهودها في هذا الجانب لتحقيق أهدافها التنموية، كما ينبغي أن تكون هناك جهود مستمرة لإنشاء معايير محلية تنظم ممارسة مهنة المحاسبة القضائية، بما يضمن الاستقلالية والمهنية العالية في هذا المجال وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية.

#### 5. التوصيات:

1. من الضروري العمل على تداول مفهوم المحاسبة القضائية في الأوساط الأكاديمية والتنقيف اللازم لها وبيان دورها المهم في الحد من أنشطة الفساد والاحتيال المالي وتعزيز أنظمة الرقابة الداخلية وبما يضمن تحقيق الأداء العالي والتنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية.

2. يوصى بأن تولى الجهات المعنية في البيئة المحلية اهتماماً أكبر بتعزيز مجال المحاسبة القضائية وتطوير البرامج التدريبية والتعليمية المتعلقة بهذا الجانب. كما ينبغي أن تكون هناك جهود مستمرة لإنشاء معايير محلية تنظم ممارسة مهنة المحاسبة القضائية، بما يضمن الاستقلالية والمهنية العالية في هذا المجال.

3. ضرورة وجود قوانين أو تشريعات تحدد واجبات المحاسب القضائي، وتحقيق التعاون والتكامل بين المدقق الخارجي والمحاسب القضائي لتفعيل الدور في تأييد دعاوى القضاء ومساعدة القضاء للنظر في القضايا المالية والمحاسبية بهدف الحكم بدرجة عالية من الموضوعية وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية.

4. العمل على تضمين التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة ومنها البعد المؤسسي في الخطط الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية كافة لكي يتسنى للقائمين على ممارسة مهنة المحاسبة القضائية مراقبة أنشطة هذه الوحدات وبيان مدى التزامها بتحقيق الأهداف التنموية المطلوبة.

#### المصادر References

##### أولاً: المصادر العربية

1. احمد، وفاء بشير مساعد، (2021)، "دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والاداري بالتطبيق على بعض الوحدات الحكومية بالسودان"، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا.

2. اسماعيل، سلوى حسين رشدي، ومصطفى، فاطمة شعيب، (2020)، " دور المحاسبة القضائية في مكافحة غسل الاموال - دراسة ميدانية على المملكة العربية السعودية في ظل انضمامها لمنظمة العمل المالي (الفاتف)، " بحث منشور، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية والقانونية، المجلد 4، العدد 8.
3. بو سلمة، حكيمة، (2018)، " حوكمة الشركات كآلية لمواجهة الفساد المالي وتحقيق التنمية المستدامة - تجربة ماليزيا انموذجاً "، مجلة الامتيازات لبحوث الاقتصاد والادارة، المجلد 2، العدد 2.
4. الجرف، ي. ا. م &، ياسر احمد السيد محمد. (2017). دور الآليات الرقابية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات الفساد المالي للإدارة دراسة نظرية وميدانية. مجلة البحوث المحاسبية-1، (1)، 4، 56.
5. حسني، سالي محمد، (2022)، " اثر تنفيذ استراتيجيات التنمية المستدامة على كفاءة اداء المؤسسات الحكومية في مصر "، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني.
6. العازمي، عاطف محمد مصبح، (2022)، " دور المحاسبة القضائية في تحقيق التنمية المستدامة من منظور مكافحة الفساد الاداري والمالي - دراسة تطبيقية "، بحث منشور، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والادارية، المجلد 13، العدد 2.
7. الخزعلي، امل مرزه صخيل، (2018)، " برنامج مقترح لتدقيق الاداء ودوره في تحقيق التنمية المستدامة - بحث تطبيقي في مديرية توزيع كهرباء الديوانية "، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد وهو اعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه.
8. صخيل، امل مرزه، وهادي، سالم عواد، (2019)، "تدقيق فاعلية الاستثمار في قطاع الكهرباء ودوره في تحقيق التنمية المستدامة "، بحث منشور، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 14، العدد 47.
9. سماقه بي، ايوب انور حمد، (2015)، " التنمية المستدامة في اقليم كردستان العراق - واقع ورؤية استشرافية "، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه فلسفة في العلوم الاقتصادية.
10. العباسي، محمد فرحان فليح، (2021)، " التكامل بين التدقيق الاجتماعي والبيئي لتحقيق متطلبات التنمية المستدامة للوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية "، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في العلوم المحاسبية.
11. عبد الغني، حسونة، (2013)، " الحماية القانونية للبيئة في اطار التنمية المستدامة "، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه علوم في الحقوق - تخصص قانون اعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة.
12. عبد الغني، محمد فتحي، (2020)، " تطوير مفهوم التنمية المستدامة وأبعادها ونتائجه في مصر "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة.
13. عبد الله، فواز نجم، (2019)، " دور المحاسبة القضائية في تعزيز آليات حوكمة الشركات "، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد في جامعة تكريت وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة.
14. عبد، فضل الله احمد، (2021)، " دور فلسفة المحاسبة القضائية في شفافية وجودة القوائم المالية - دراسة تطبيقية على عينة من العاملين في مصرف العراقي للتجارة ومصرف الخليج التجاري في بابل "، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 16، العدد 56.

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

16. المروان، مصعب عبد الرحمن محمد وابو خشبه، عبد العال بن هاشم والسعد، صالح بن عبد الرحمن، (2021)، " دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية " دراسة ميدانية ". المجلة العربية للأداب والدراسات الانسانية، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب. المجلد 5، العدد 19.

17. موسى، رضا، وبكيري، جمال الدين، (2021)، " دور الحوكمة البيئية في تحقيق أبعاد التنمية المستدامة على ضوء تجارب بعض الشركات في البلدان العربية "، بحث منشور، مجلة الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 3، العدد 2.

#### ثانياً: المصادر الاجنبية

1. Alnafea, F. S. M. (2014). Developing the Conceptual Framework of Sustainability Accounting Reporting: Field Study in Saudi Commercial Banking Sector. *Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing*, 14(4), Version 1.0.
2. Alabdullah, T. T. Y., Alfadhl, M. M. A., Yahya, S., & Rabi, A. M. A. (2014). The Role of Forensic Accounting in Reducing Financial Corruption: A Study in Iraq. *International Journal of Business and Management*, 9(1), Published by Canadian Center of Science and Education
3. Benali, A. (2013). The Shareholders Confidence and Effectiveness of the Joint Auditors: Empirical Validation in the French Context. *International Journal of Business and Management*, 8(11), ISSN 1833-3850, E-ISSN 1833-8119. Published by Canadian Center of Science and Education. doi:10.5539/ijbm.v8n11p76.
4. Ćudan, A. (2019). The Importance of Forensic Accounting in Forensic Economic and Financial Examination. *Journal of Security and Criminal Sciences*, 1(2), DOI: 10.5937/zurbezkrim1902041C, COBISS.RS-ID 8631576, UDK 343.983:657.632. University of Criminal Investigation and Police Studies, Belgrade.
5. Curtis, G. E. (2008). Legal and regulatory environments and ethics: Essential components of a fraud and forensic accounting curriculum. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 535-543.
6. Ebner, N. C. (2008). Age of face matters: Age-group differences in ratings of young and old faces. *Behavior Research Methods*, 40(1), 130-136. doi:10.3758/BRU.40.1.130. Psychonomic Society, Inc.
7. Fulekar, M. H., Pathak, B., & Kale, R. K. (Eds.). (2014). *Environment and Sustainable Development*. Springer India.
8. Hao, X. (2010). Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China. *International Journal of Business and Management*, 5(5), 185.
9. Huber, W. D. (2012). Is forensic accounting in the United States becoming a profession?. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(1).

10. Jassem, D. (2019). The Use of Judicial Accounting and Its Impact on the Corporate Governance of Iraqi Companies: Study in the National Company for Chemical and Plastic Industries in Iraq. *Journal of University of Babylon for Pure and Applied Sciences*, 27(3), 238. Retrieved from Journal of University of Babylon for Pure and Applied Sciences (JUBPAS) by University of Babylon website.
11. Kohl, K. (2016). *Becoming a Sustainable Organization: A Project and Portfolio Management Approach*. Taylor & Francis Group, LLC. CRC Press.
12. Koho, M., Tapaninaho, M., Järvenpää, E., Heilala, J., & Lanz, M. (Year). Sustainability Performance Measurement and Management Model. In *Proceedings of Flexible Automation and Intelligent Manufacturing (FAIM2015)*, Wolverhampton, UK.
13. Krambia-Kapardis, M., Christodoulou, C., & Agathocleous, M. (2010). Neural networks: the panacea in fraud detection? *Managerial Auditing Journal*, 25(7), 659-678. doi:10.1108/02686901011061342. Emerald Group Publishing Limited. ISSN 0268-6902
14. Mousa, I. F., & Erkan, M. K. (2023). The availability of forensic accounting standards in the Iraqi accounting profession: An exploratory study in Erbil & Dohuk governorate. *Res Militaris*, 13(1), Winter-Spring. Retrieved from [resmilitaris.net](http://resmilitaris.net).
15. Oyedokun, G.E. (2022). "Determinants of Forensic Accounting Techniques and Theories: An Empirical Investigation". *Annals of Spiru Haret University. Economic Series*, 22(3), 61-70, doi: <https://doi.org/10.26458/22319>
16. Smith, G. S. and Crumbley, D. L. (2009) "Defining a Forensic Audit," *Journal of Digital Forensics, Security and Law: Vol. 4 : No. 1 , Article 3*. DOI: <https://doi.org/10.15394/jdfsl.2009.1054>.
17. Van Akkeren, J. (2014). Regulation, Compliance and the Australian Forensic Accounting Profession. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 6(3), 1.