



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

EISSN: 3006-9149

PISSN: 1813-1719



**Using forensic accounting techniques as an internal control system and
its impact on activating corporate governance: An analytical study of
the opinions of a sample of employees in the General Company for
Petrochemical Industries**

Iman Kazem Mal Allah^{*A}, Mamoun Ali Talib^B

^A College of Administration and Economics/University of Basrah

^B Federal Financial Audit Office

Keywords:

Forensic accounting, corporate governance, internal control system.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 19 Jul. 2024

Accepted 25 Aug. 2024

Available online 31 Dec. 2024

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



***Corresponding author:**

Iman Kazem Mal Allah

College of Administration and
Economics / University of Basrah



Abstract: The research seeks to achieve a set of objectives, the most important of which is measuring the impact of using forensic accounting techniques in activating corporate governance through the elements of the internal control system. In line with the importance of the research and through its problem, which was formulated in the form of a question (Does the use of forensic accounting techniques through the internal control system help in activating corporate governance), The researchers seek to test the research hypothesis, and to achieve this, a questionnaire was designed using (Google Form) and distributed electronically to the elements of the research sample consisting of employees of the departments of (financial affairs, auditing and internal control, legal affairs) (54) answers were obtained, and through the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) program, the results of the questionnaire were analyzed. In light of the applied aspect of the research, a set of conclusions were reached, the most important of which were: The use of financial ratio analysis technology leads to identifying the operational and regular activities carried out by the research sample company and the risks of each activity. The researchers presented a set of recommendations, the most prominent of which is: The Audit Department Internal control by designing elements of the internal control system based on technical indicators of financial ratio analysis.

استخدام تقنيات المحاسبة القضائية كنظام الرقابة الداخلية وأثرها في تفعيل حوكمة الوحدات الاقتصادية: دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية

مأمون علي طالب

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

ايمان كاظم مال الله

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة البصرة

المستخلص

يسعى البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها قياس أثر استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في تفعيل قواعد حوكمة الوحدات الاقتصادية من خلال عناصر نظام الرقابة الداخلية، وانسجاماً مع أهمية البحث ومن خلال مشكلته والتي تم صياغتها على شكل سؤال (هل يساعد استخدام تقنيات المحاسبة القضائية من خلال نظام الرقابة الداخلية في تفعيل قواعد حوكمة الوحدات الاقتصادية)، ويسعى الباحثان إلى اختبار فرضية البحث، ولتحقيق ذلك تم تصميم استمارة استبيان بواسطة (Google Form) وتوزيعها إلكترونياً على عناصر عينة البحث المتكونة من موظفي أقسام كل من (الشؤون المالية، والتدقيق والرقابة الداخلية، الشؤون القانونية) وتم الحصول على (54) إجابة، ومن خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) تم تحليل نتائج الاستبيان، وفي ضوء الجانب التطبيقي للبحث تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها، يؤدي استخدام تقنية تحليل النسب المالية إلى تحديد الأنشطة التشغيلية والاعتيادية التي تزاولها الشركة عينة البحث ومخاطر كل نشاط، وتقدم الباحثان بمجموعة من التوصيات من أبرزها، قيام قسم التدقيق والرقابة الداخلية بتصميم عناصر لنظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على مؤشرات تقنية تحليل النسب المالية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية، حوكمة الشركات، نظام الرقابة الداخلية.

المقدمة

تركت التغييرات الحاصلة في بيئة الأعمال من تنوع العمليات التجارية وتعدد الأحداث الاقتصادية ورفع القيود عن حركة رؤوس الأموال بين دول العالم أثراً واضحاً على مهنة المحاسبة والتي بدورها قد استجابت للتغييرات تلك باعتبارها أحد العلوم الاجتماعية، مما أدى ذلك إلى ظهور جانب جديد في المحاسبة والمتمثل بالمحاسبة القضائية، والتي تعني التكامل بين تقنيات محاسبية وتدقيقية وتسخيرها لأغراض منع وتحديد أسباب حصول الانحرافات في الأداء وتفسير الآثار المترتبة على الانحرافات تلك وسبل معالجتها، ومن ثم الإبلاغ عنها إلى الأطراف المستفيدة، واتسعت بعد ذلك قاعدة الخدمات المقدمة من المحاسبة القضائية لتشمل تفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال رفع مستوى كفاءة وفاعلية السياسات والإجراءات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية، وقد ازداد الاهتمام بمفهوم الحوكمة مؤخراً بعد الانتكاسات المالية التي منيت بها كبرى الشركات العالمية كمجموعة شركات (City Group) البريطانية للخدمات المصرفية وشركة (World Com) الأمريكية العاملة في قطاع الاتصالات بسبب جوانب الضعف في الإفصاح والخلل في إعداد وعرض المعلومات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية، لما لمفهوم الإفصاح من أثر في ضبط ورقابة الأداء لبلوغ الأهداف المرسومة، مما دعا الباحثة إلى قياس أثر استخدام تقنيات المحاسبية القضائية

في تفعيل آليات حوكمة الوحدات الاقتصادية من خلال نظام الرقابة الداخلية وعلى وفق المنهجية الآتية:

المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً. منهجية البحث: تُمثل منهجية البحث المسار العلمي المتبع من قبل الباحثة في صياغة مشكلة البحث وآلية معالجتها وبالشكل الذي يساعد في إثبات أو نفي فرضيتا البحث بغية تحقيق أهدافه من خلال تحديد أساليب جمع البيانات والمعلومات.

1. مشكلة البحث: يؤدي الضعف في تطبيق قواعد حوكمة الوحدات الاقتصادية إلى غياب الموضوعية والحيادية في إعداد وعرض البيانات المالية والتي تعد الأساس لعملية اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة من قبل مستخدمي البيانات المالية، وبلاستناد إلى ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث على شكل السؤالين الآتيين:

أ. هل يساعد استخدام تقنية تحليل النسب المالية كنظام الرقابة الداخلية في تفعيل قواعد حوكمة الوحدات الاقتصادية.

ب. هل يساعد استخدام تقنية التنقيب في البيانات كنظام الرقابة الداخلية في تفعيل قواعد حوكمة الوحدات الاقتصادية.

2. أهمية ودوافع البحث: يكتسب هذا البحث أهميته من كونه يركز على مشكلة ذات آثار خطيرة على مستقبل مهنة المحاسبة من خلال تقويض الدور الرئيس لها، إذ ينتج عن عدم تفعيل قواعد حوكمة الوحدات الاقتصادية إلى غياب صدق وعدالة إعداد وعرض البيانات المالية، ما يؤدي ذلك إلى عزوف المجتمع المالي عن استخدام البيانات المالية، ومن ثم ضмор في الأنشطة الاقتصادية.

3. أهداف البحث: تسعى الباحثة إلى إنجاز الأهداف الرئيسة الآتية:

أ. التعريف بالمحاسبة القضائية من خلال توضيح تاريخ ظهورها ومفهومها وأسباب نشوئها وتقنياتها.

ب. بيان مفهوم وأهمية وأهداف ومحددات حوكمة الوحدات الاقتصادية، فضلاً عن توضيح ماهية نظام الرقابة الداخلية.

ج. قياس أثر استخدام تقنيات المحاسبة القضائية كنظام الرقابة الداخلية في تفعيل آليات حوكمة الوحدات الاقتصادية.

4. فرضيات البحث: قامت الباحثة ببناء فرضيتي البحث، وكما موضح في الآتي:

أ. لا يؤثر اعتماد تقنية تحليل النسب المالية لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة.

ب. لا يؤثر اعتماد تقنية التنقيب في البيانات لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة.

5. حدود البحث: تم تحديد نطاق البحث بحدود مكانية وزمانية، وكما يأتي:

أ. الحدود المكانية: تمثلت الحدود المكانية للبحث بالشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية.

ب. الحدود الزمانية: تمثل الحدود الزمانية للبحث بإعداد وتنظيم استثمار استبيان للسنة/2024.

6. المناهج المتبعة في جمع بيانات ومعلومات البحث: أتبع الباحثة مناهج متنوعة بهدف جمع البيانات والمعلومات وكما يأتي:

أ. **المنهج التاريخي:** لأغراض مراجعة الدراسات السابقة ذات العلاقة.

ب. **المنهج الاستقرائي:** بهدف البحث في المصادر العلمية العربية والأجنبية من كتب وأطاريح ورسائل ومقالات ودوريات.

ج. **المنهج الاستنباطي:** للتعبير عن وجهة نظر الباحثان المتعلقة بموضوع البحث.

د. **المنهج الاحصائي:** استخدم الباحثان هذا المنهج لأغراض تحليل وتلخيص الإجابات الواردة في استمارة الاستبيان بهدف تعميم نتائج البحث.
ثانياً. **دراسات سابقة:**

1. دراسة (Samuel & Fatai, 2020) بعنوان:

Forensic accounting and financial crimes in Nigerian public sector

تمثل هدف هذه الدراسة ببيان مدى أثر استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من الجرائم المالية في القطاع العام النيجيري، وأشارت أهم نتائج هذه الدراسة إلى وجود أثر كبير لاستخدام المحاسبة القضائية في خفض مستوى ارتكاب الجرائم المالية، وكان من توصيات هذه الدراسة مساعدة القضاء على استصدار قرارات في الدعاوى ذات الطابع المالي بالاعتماد على المحاسبين القضائيين.

2. دراسة (Mbasiti et al., 2021) بعنوان:

Forensic Accounting Techniques: Tools for Preventing Revenue Leakages in Nigerian Federal Universities

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى جدوى استخدام تقنيات المحاسبة القضائية لإحكام الرقابة التدقيق على إيرادات الجامعات النيجيرية، توصلت هذه الدراسة إلى نتائج عدة أهمها يساعد استخدام تقنية تحليل البيانات في ضبط عمليات تحقق الإيرادات والرقابة عليها، في حين أوصت هذه الدراسة إلى تبني تقنية تحليل البيانات واستخدامها.

3. دراسة (ALabdaly et al., 2023) بعنوان:

Employing Forensic Accounting Techniques to Reduce Accounting Fraud Practices in Iraqi Government Units

تناولت هذه الدراسة دور التدقيق في الحد من فجوة التوقعات في بيئة التدقيق السودانية ومن وجهة نظر مراقبي الحسابات، من أبرز ما توصلت إليه هذه الدراسة، إن التدقيق الإلكتروني يؤدي إلى تقليل وقت وجهد مراقبي الحسابات في الحصول على أدلة التدقيق، أما أهم توصيات هذه الدراسة فهي ضرورة توفير تطبيقات الكترونية لتسهيل عملية التدقيق الإلكتروني.

4. دراسة (Dada et al., 2023) بعنوان:

Effects of Forensic Accounting Techniques and Corporate Governance on Financial Performance of Listed Deposit Money Banks in Nigeria

تبحث هذه الدراسة في بيان تأثير كل من تقنيات المحاسبة القضائية وقواعد حوكمة الشركات على الأداء المالي للبنوك المدرجة في سوق البورصة النيجيرية، توصلت هذه الدراسة إلى أن لتقنيات المحاسبة القضائية وقواعد الحوكمة أثر إيجابي في تحسين الأداء المالي للبنوك وتعزيز ثقة المستثمرين، في حين أوصت هذه الدراسة بضرورة قيام البنوك باستخدام تقنيات المحاسبة القضائية وقواعد الحوكمة من أجل الحد من الأنشطة الاحتيالية.

المبحث الثاني: الإطار النظري

تناول الإطار النظري للبحث مفهوم وأهمية وأهداف وأسباب نشوء ومحددات كل من المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات، فضلاً عن توضيح مفاهيم عن نظام الرقابة الداخلية، وكما موضح في الآتي:

أولاً. المحاسبة القضائية (تاريخ ظهورها، مفهومها، أسباب نشوئها، تقنياتها):

1. تاريخ ظهور المحاسبة القضائية: يمكن القول بأن أول ظهور لممارسات المحاسبة القضائية كان في العام/1720 عندما تم استدعاء المحاسب بصفة شاهد وخبير مالي أمام المحكمة البريطانية بخصوص دعوى انهيار أسهم شركة بحر الجنوب (Cawi, 2017: 33). وفي كندا فقد كان بدايات ظهورها وبشكلها الأولي في العام/1817 وتمثل ذلك باستعانة القضاء الكندي بالمحاسب بصفته خبير مالي للمساعدة باستصدار قرار قضائي بشأن قضية الإفلاس المعروفة باسم (Meyer VS Sefton) (Crain et al., 2019: 5). أما ظهورها في أسكتلندا فقد كان في العام/1824 عندما تم الإعلان عنها في إحدى الصحف بعد أن عُرضت على المحاكم دعوى قضائية متعلقة بالبريد الملكي (علي وكاكي، 2023: 243). ويعود نشوء المحاسبة القضائية في الولايات المتحدة الأمريكية وإنكلترا إلى العام/1900 من خلال نشر مقالات توضح آلية إدلاء الخبراء الماليين لشهاداتهم أمام المحاكم (Nunn et al., 2006: 1). ويعد رئيس جمعية نيوجيرسي للمحاسبين القانونيين المعتمدين في الولايات المتحدة (Maurice E. Peloubet) أول من استخدم مصطلح المحاسبة القضائية ضمن نص مقالته المنشورة في مجلة الاقتصاد اليوم عام/1946 (Kumar, 2021: 133).
2. أسباب نشوء ومفهوم المحاسبة القضائية: نشأت المحاسبة القضائية نتيجةً لحصول تطورات اقتصادية متسارعة وبما لا يتوافق مع أساليب التدقيق التقليدية الداخلية والخارجية (Salih Etal 2022: 2777). فضلاً عن الإيفاء بمتطلبات القضاء من الخدمات المقدمة من قبل المحاسبون بخصوص البت بالدعاوى القضائية ذات الطابع المالي والمرفوعة أمام القضاء ضد مراقبي الحسابات لإصدارهم تقارير تتضمن رأي إيجابي لشركات عالمية عدة تعرضت لفضائح مالية بعد ذلك (ALabdaly et al., 2023: 86). وتعكس المحاسبة القضائية مجال تخصص مهنة المحاسبة بتفسير وتحليل وإيجاد حلول للنزاعات المالية المدنية أو القضائية الناشئة عن الممارسات الاحتياطية من خلال ما يضطلع به المحاسب القضائي من دور كمستشار أو وسيط أو خبير (Dada et al, 2023: 5). وأورد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تعريفاً للمحاسبة القضائية والذي نص على أنها تطبيق لمهارات محاسبية ومالية وتدقيقية باستخدام أساليب كمية وقانونية وبحثية بهدف جمع وتحليل وتقييم الأدلة ومن ثم الإبلاغ عنها إلى الجهات المستفيدة (Senan, 2019: 109).
3. أهمية المحاسبة القضائية: تكمن أهمية المحاسبة القضائية بالمنافع التي تعود بها على الجهات أو الأطراف التي تتبناها، ومنها الآتي:
 - أ. تتضمن المحاسبة القضائية تقنيات يمكن استخدامها لمواجهة تحديات المستقبل من أنشطة احتياطية وممارسات للعش المتطورة باستمرار لكون المحاسبة القضائية أحد الفروع الحديثة للمحاسبة (Ogundajo & Alao, 2023: 17).
 - ب. تساعد في أداء إجراءات التحقيق فيما يتعلق بالقضايا المالية التي تنشأ بين الأطراف ذات العلاقة والتأكد من مدى صحة الادعاءات المقدمة للقضاء من خلال الأساليب المتبعة في المحاسبة القضائية كأسلوب التدقيق التفاعلي وأسلوب التدقيق البعدي بهدف الحصول على أدلة إثبات ومن ثم التوصل إلى استنتاجات تؤيد أو تفند الادعاءات تلك (الشمري وعباس، 2023: 467).
 - ج. تشكل المحاسبة القضائية ركيزة هامة في النظام الاقتصادي الرأسمالي، لما لها من دور كبير في ربط الجوانب القانونية والاقتصادية والسياسية للدولة ويتمثل في تفسير وتحليل الدعاوى القانونية ذات الطابع المالي والمحاسبي والتي يشوبها الاحتيال والتلاعب (طالب، 2023: 150).

د. لأساليب المحاسبة القضائية قدرة في التعرف على الممارسات والأنشطة الاحتيالية وغير القانونية وتقديمها للأطراف المستفيدة كالأجهزة الرقابية والقضائية وأصحاب المصالح من خلال النظر إلى ما وراء الأرقام والتعامل مع الوقائع التجارية بصورة موضوعية وشاملة بهدف تخفيض معدل الجرائم المالية والحد من الغش والتلاعب في بيانات الأعمال (العواد والجبوري، 2021: 55).

4. **تقنيات المحاسبة القضائية:** للمحاسبة القضائية تقنيات عديدة ندرج أهمها في الآتي:

أ. **تقنية التنقيب في البيانات:** هي عملية تتضمن قيام المحاسب القضائي بالبحث عن أنماط جديدة وغير متوقعة من المعلومات في قاعدة بيانات كبيرة وبطريقة فعالة مستخدماً لتحقيق ذلك التطبيقات الذكية (المدعومة رقمياً) وبأسلوب الذكاء الاصطناعي والإحصائي، إذ تهدف هذه التقنية لاستخراج المعلومات من البيانات بغية إيجاد حقائق وعلاقات غير معروفة مسبقاً (الرماحي، 2022: 32). وتتنوع طرق تصنيف هذه التقنية كما يأتي (الجبوري، 2019: 55):

❖ **طريقة التنقيب حسب أنموذج البيانات:** ويمكن أن تكون على شكل بيانات علائقية، أو على شكل بيانات هرمية.

❖ **طريقة التنقيب حسب نوع التنقيب المستخدم:** ينقسم التنقيب وفقاً لهذه الطريقة إلى التعليم الآلي، أو الشبكات العصبية، أو مستودعات البيانات الموجهة.

❖ **طريقة التنقيب حسب نوع المعرفة المطلوبة:** تستند هذه الطريقة إلى أنواع عديدة منها التوصيف والتمييز، أو التجميع، أو تكوين المجاميع.

وأصبح التنقيب في البيانات تقنية ذات أهمية كبيرة للمحاسب القضائي خصوصاً بعد التطور الحاصل بمعالجة البيانات بطريقة الكترونية مما يسهل من إجراءات التحقيق في الأنشطة الاحتيالية من خلال القدرة في التعمق والاتساع لعملية البحث لاستخراج علاقات مختلفة يتم الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات (علي، 2023: 296).

وتتضمن تقنية التنقيب في البيانات ثلاثة أنشطة وهي كما يأتي (الصائغ، 2019: 71):

- **نشاط الاستكشاف:** يتضمن هذا النشاط الكشف عن الأنماط التي تتضمنها البيانات كأن تكون ارتباطات أو اتجاهات أو تباينات دون وجود أي تكهنات حول صيغة النمط المزمع اكتشافه، إذ يمثل الارتباط بنشوء علاقة بين متغيرات معينة فيؤدي حدوث تأثير على متغير معين إلى حدوث تأثير على متغير آخر.

- **نشاط التنبؤ بالنماذج:** يستند هذا النشاط على النماذج المكتشفة بغرض تحديد طبيعتها والتحقق فيما إذا كانت تتضمن نماذج فرعية ذات أهمية عند صياغة الفرضيات، ومن ثم تقدير النتائج التي من الممكن الحصول عليها.

- **نشاط تحليل التباين:** يتم في هذا النشاط اختيار المعايير التي ستستخدم في تشخيص واستخراج البنود المغايرة لتلك المعايير وتحديد الانحرافات بعد ذلك ومن ثم تحليلها.

ب. **تقنية تحليل النسب المالية:** يهتم هذا النوع من تقنيات المحاسبة القضائية بتحليل نسب البيانات المالية للوحدات الاقتصادية، فمن خلال تحليل النسب المالية يتمكن المحاسب القضائي من تحديد فيما إذا كان هناك تلاعب في أرصدة الحسابات أو هناك ممارسات للأنشطة الاحتيالية، وباستخدام النسب المالية يمكن دراسة العلاقات الأفقية والعمودية بين الحسابات وسواء كان ذلك بقياس النسبة المئوية لرصيد حساب معين إلى مجموعة متجانسة من الحسابات في السنة نفسها أو مقارنة رصيد حساب

لسنة معينة مع رصيد نفس الحساب لسنة سابقة (الرمحي، 2022: 37)، ويمكن أن يستنتج المحاسب القضائي من دراسة العلاقة بين تكلفة البضاعة المباعة وإيراد المبيعات أن هناك بنود غير اعتيادية أو أرصدة غير منطقية والتي يمكن أن تُعد أنشطة احتيالية. وتتميز هذه التقنية عن باقي تقنيات المحاسبة القضائية الأخرى بكونها واطئة الكلفة وسهولة إجراء عملياتها للتوصل إلى النتائج المتحققة عنها، فضلاً عن وجود امكانية لإجراء المقارنات عن طريقها، إلا أنها ولأغراض تحقيق المقارنات تلك يتطلب من المحاسب القضائي قدر كافي من الخبرة والدراسة بالجوانب المالية ليتمكن من إجراء المقارنات اللازمة للتوصل إلى حقائق ليتم بعد ذلك تفسيرها وتحليلها بهدف اتخاذ قرارات بشأنها (الجبوري، 2019: 60).

ثانياً. حوكمة الشركات: مدخل تعريفي:

1. نشأة ومفهوم حوكمة الشركات: نتيجةً لنشوء نظرية الوكالة عقب انطلاق الثورة الصناعية وما رافقها من تطور للبيئة التكنولوجية والتي أوجبت انفصال ملكية الوحدة الاقتصادية عن الإدارة المتخصصة تكنولوجياً، ظهر مفهوم حوكمة الشركات في العام/1932 عندما تم تثبيته في كتاب صدر عن المؤلفان الأمريكيان (Gardiner Means & Adolf Berle) والذي تناول فيه الشكل القانوني والتنظيمي للوحدة الاقتصادية (عبد العزيز ومحمد، 2020: 96). ويتداخل مفهوم حوكمة الشركات بالعديد من الجوانب كالجوانب القانونية والاقتصادية والمالية، لذا لم يتم الاتفاق على مفهوم موحد، ومن الناحية المالية يشير إلى توفير إطار عام يضمن بموجبه المستثمرين قدر كافي من الحماية لأموالهم واستخدامها في الاستثمارات المخصصة لها مما يعود ذلك بأرباح وفوائد مناسبة، فضلاً عن تحجيم قدرة الإدارة من استغلال الأموال تلك لتحقيق أهداف خاصة (جموعي وآخرون، 2022: 141). وهناك تعريف لحوكمة الشركات صادر عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) والذي جاء فيه، بأنها مجموعة من الإجراءات والسياسات والتي يتم بواسطتها قيام أصحاب المصالح بالإشراف على أنشطة وبرامج الشركة وإدارة مخاطرها والتأكد من مدى كفاية وتطبيق العناصر التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية بهدف تخفيض المخاطر إلى أدنى مستوى ممكن (حسين، 2023: 449).
2. أهمية حوكمة الشركات: تتجلى أهمية حوكمة الشركات بكونها ليست هدفاً بحد ذاته تسعى الوحدات الاقتصادية لبلوغه، وإنما هي نظام يتم من خلاله إدارة الوحدة الاقتصادية والرقابة عليها من خلال تنظيم العلاقات القائمة بين الإدارة ومجلس الإدارة والمستثمرين مع مراعاة الموضوعية والتشريعات والقوانين النافذة (العمرى، 2023: 5). فباستخدام الحوكمة يتم رفع مستوى فاعلية الوحدات الاقتصادية من خلال تعزيز ثقة المستثمرين الحاليين والمحتملين بالوحدة الاقتصادية، فضلاً عن وضع إطار تنظيمي يتحدد بموجبه أهداف وخطط عمل تقوم الإدارة بتنفيذها مقابل توفير نظام للتعويضات (حسين، 2023: 449). وتأتي أهمية الحوكمة لكونها تعمل على سد الفجوة التي تنشأ بين المالكين والإدارة لاعتقاد المالكين برغبة الإدارة بتبني أنشطة تحقق أهدافها على حساب أهداف المالكين، فالعلاقة طردية بين قوة تطبيق قواعد الحوكمة وجودة الأداء فالوحدات الاقتصادية التي تتمتع بقواعد حوكمة رصينة تعكس الإدارة فيها توقعات ومتطلبات المالكين لتمييز الإدارة تلك بالشفافية والوضوح في اتخاذ قرارات تخدم جميع الأطراف (الطائي وعلي، 2023: 25).
3. أهداف حوكمة الشركات: ينسجم مفهوم حوكمة الشركات بالعديد من المفاهيم كالعولمة والخصخصة مما يؤثر ذلك في طبيعة ونطاق الأهداف التي تساهم الحوكمة في تحقيقها، إذ تساعد الحوكمة الوحدات

الاقتصادية في تحقيق الرفاهية الاجتماعية والتطورات الاقتصادية والمتمثلة بقبول المدخرات واستثمارها وزيادة العوائد المتحققة عنها باتباع آليات المسائلة والشفافية والموضوعية وصولاً إلى تحقيق الجودة والتميز في أداء البرامج والأنشطة (عبدالله وآخرون، 2023: 242). كما وتهدف إلى منع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة بنشاط الوحدة الاقتصادية من التأثير بصورة سلبية على مستوى الأداء لكون الحوكمة تتضمن أساليب رقابية والتي تتمثل بمؤشرات ومقاييس للأداء، فضلاً عن مساعدة الوحدة الاقتصادية في الاستحواذ على أكبر حصة في سوق المنافسة (Ali & Sharif, 2023: 569). وتتبنى الوحدات الاقتصادية قواعد الحوكمة بهدف تنظيم واجبات وحقوق كل من الإدارة ومجلس الإدارة والمساهمين بما يضمن التوازن بين مصالح هؤلاء الأطراف بغية رفع مستوى كفاءة الأداء على المدى الطويل من خلال منح حق مسائلة إدارة الوحدة الاقتصادية أمام الجمعية العمومية مع ضمان حقوق جميع أنواع المساهمين (Alfaro & Sanchez, 2023: 1027). ويؤدي تبني الوحدة الاقتصادية لقواعد حوكمة رصينة إلى وضع أطر اقتصادية وقانونية ومالية يُستند عليه في إدارة الأداء ومن ثم ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تعظيم الأرباح وإتباع آليات محددة في عمليات توزيع الأرباح تلك بين المساهمين (Almashhadani & Almashhadani, 2023: 95).

4. محددات حوكمة الشركات: تتوقف فاعلية تطبيق قواعد رصينة لحوكمة الشركات على مدى توافر مجموعة من المحددات منها خارجية ومنها داخلية، وسيتم توضيحها في الآتي:

أ. المحددات الخارجية: تتضمن المحددات تلك على عناصر البيئة الخارجية والتي لها تأثير على الأنشطة الاقتصادية ومنها، التشريعات والقوانين كقانون الشركات وقانون إشهار الإفلاس فضلاً عن الأعراف التي تحدد طبيعة العلاقات التي تحكم الوحدات الاقتصادية فيما بينها (الكواز وجاسم، 2023: 9). وتُعد كفاءة النظام المصرفي والمالي سبب رئيس لسلامة الأسواق المالية ونموها وتحديد الاتجاه العام للاستثمار من خلال تنظيم عمليات الاقتراض وبيع وشراء الأسهم والسندات، وأحكام الرقابة التدقيق على البيانات المالية الصادرة عن الأجهزة الرقابية العليا من شأنه أن يؤثر في أعمال الوحدات الاقتصادية المدرجة في أسواق المال (عيسى وآخرون، 2023: 5). والتي تعمل ضمن منظومة قضائية مستقلة قادرة على استصدار أحكام قضائية بحق مرتكبي المخالفات المالية والإدارية، ولأغراض منع الأنشطة الاحتيالية والاختيارات الشخصية عند التحاسب الضريبي لوحدة اقتصادية دون أخرى يتطلب ذلك وجود مستوى عالٍ من وضوح وشفافية النظام الضريبي (فرحان وحسون، 2022: 182).

ب. المحددات الداخلية: تُشير المحددات الداخلية إلى القواعد والإرشادات التي تُنظم واجبات ومهام كل من الجمعية العمومية وإدارة الوحدة الاقتصادية ومجلس إدارتها، فضلاً عن تحديد خطوط الاتصال فيما بينهم بهدف تقليل حالة تضارب المصالح بين الأطراف تلك (قادر وجاسم، 2022: 290). إذ يقع على عاتق الإدارة مهام تنفيذ أنشطة وبرامج الوحدة الاقتصادية وتحقيق النتائج المرجوة منها بهدف تلبية متطلبات المساهمين وكافة أصحاب المصالح، بالاعتماد على هيكل تنظيمي مصادق عليه من مجلس الإدارة يحدد بموجبه آليات تفويض المسؤوليات ومنح الصلاحيات بعد الأخذ بنظر الاعتبار التسلسل الهرمي (Hameed, 2022: 64). ويشكل النظام المحاسبي المتبع القاعدة الأساسية لإنشاء المعلومات المطلوبة من مستخدمي البيانات المالية لأخذ قرارات قصيرة وطويلة الأجل، ولكي يؤدي

النظام المحاسبي وظيفته ينبغي أن يعمل في بيئة تنظيمية تسودها قيم أخلاقية كالنزاهة والموضوعية والحيادية (كريم وآخرون، 2022: 199).

ثالثاً. نظام الرقابة الداخلية ودور المحاسبة القضائية في تفعيله

1. نظام الرقابة الداخلية: يُشير مفهوم نظام الرقابة الداخلية إلى الإجراءات والطرق التي يتم تصميمها وتنفيذها من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية بهدف التمكن من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة، فضلاً عن المساعدة في أداء الخطط المرسومة بشكل منظم وعلمي (دليل التدقيق العراقي 2000: 7، 4). في حين أورد الاتحاد الدولي للمحاسبين ضمن معيار التدقيق الدولي/400 (ISA No.400) تعريفاً لنظام الرقابة الداخلية والذي يتضمن كافة السياسات والوسائل التي تتبناها الوحدات الاقتصادية لمساعدتها في الوصول إلى الأهداف التي تسعى لتحقيقها، فضلاً عن حماية الأصول، وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، ومنه حدوث التحريفات أو اكتشافها بعد حدوثها، ودقة واكتمال القيد في السجلات المالية والمحاسبية (IFAC, ISA No.400).

2. دور المحاسبة القضائية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية: يمكن من خلال تقنيات المحاسبة القضائية الكشف عن الأنشطة الاحتيالية والتصرفات المؤدية إلى الغش، فضلاً عن كونها تتضمن أساليب التدقيق السابق للأحداث الاقتصادية، مما تساعد الأساليب تلك في رصد واكتشاف التحريفات أول بأول وهو ما يطلق عليه بالرقابة المانعة (العجب، 2018: 114). ويتضمن التدقيق التشريعي وهو أحد أساليب المحاسبة القضائية، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف التأكد من كفاية السياسات والإجراءات التي يتضمنها ذلك النظام، بما يضمن وبمستوى كفاءة وفاعلية أداء الأعمال وصولاً إلى دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية (نبهان وصحيب، 2021: 688). ويتكون أسلوب التدقيق التشريعي من مرحلتين، مرحلة التقييم الأولي للنظام والتي تهدف إلى التأكد من مدى توافر عناصر رقابية في ذلك النظام والمرحلة الثانية التي يتم إجرائها بهدف التحقق من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالعناصر تلك عند تنفيذ الأنشطة (جاسم، 2019: 245).

أثر المحاسبة القضائية في تفعيل حوكمة الشركات: تبنت الوحدات الاقتصادية قواعد الحوكمة محاولةً منها لإدارة الأداء وتحقيق الرقابة والمساءلة عن مستوى الأداء ذلك، فضلاً عن ضمان الجودة والتميز في تنفيذ الأنشطة والبرامج، ومن ثم التمكن من بلوغ الأهداف المرسومة. إلا أن ذلك لم يتحقق بالمستوى الذي يضمن فيه القضاء أو الحد من الأنشطة الاحتيالية أو ممارسات الغش والفساد، إذ استمرت قدرة إدارات الوحدات الاقتصادية في ممارسة عمليات التضليل على مستخدمي البيانات المالية. ويعود سبب ذلك إلى الضعف في أسس تطبيق قواعد الحوكمة والمتمثلة بالخلل الذي تتضمنه سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية فضلاً عن تقادمها، وعدم كفاية عناصر النظام المسؤولة عن تشخيص الجوانب السلبية عند تنفيذ الأحداث الاقتصادية مما يؤدي إلى انتقالها للبيانات المالية. وكان ذلك الضعف في أسس التطبيق الدافع وراء تعزيز قوة ورصانة عناصر نظام الرقابة الداخلية وتفعيل إرشاداته وانظمته الفرعية من خلال استخدام أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية بهدف تأسيس قواعد رصينة للحوكمة.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي للبحث

1. **مجتمع وعينة البحث:** تمثل مجتمع البحث بشركات القطاع الصناعي في المنطقة الجنوبية، أما عينة البحث فقد تمثلت بالشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية، وبهدف التوصل إلى نتائج أقرب ما تكون إلى الدقة ومن ثم إيجاد أساس للاستقرار والتعميم، ولأغراض معالجة الجوانب التطبيقية لموضوع البحث لجأ الباحثان إلى جمع البيانات المطلوبة من خلال إعداد استمارة استبيان بشكل أولي، وبعد إجراء دراسة اختبارية عليها في موقع الشركة عينة البحث لتحقيق الهدف من إعدادها واستخدامها وتوجيهها بعد ذلك إلى عناصر العينة التي تم اختيارها باستخدام العينة العمدية (القصدية)، وتم تصميمها بشكلها النهائي بواسطة (Google form) ومن ثم تم توزيعها إلكترونياً.
2. **صدق وثبات الاستبيان:** تأكد الباحثان من صدق استمارة الاستبيان ظاهرياً من خلال عرضها على مجموعة من المحكمين المتمثلين بمراقبي حسابات دائرة تدقيق المنطقة الثانية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي فضلاً عن أكاديميين من كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة البصرة، في حين تم التأكد من ثبات استمارة الاستبيان باستخدام طريقة (معامل الفا كرونباخ)، وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:
جدول (1): يوضح نتائج ثبات استمارة الاستبيان

فرضيتي البحث	مضمون الفرضية	عدد أسئلة الفرضية	معامل الفا كرونباخ
الأولى	لا يؤثر اعتماد تقنية تحليل النسب المالية لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة	12	0.576
الثانية	لا يؤثر اعتماد تقنية التنقيب في البيانات لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة	10	0.590

3. **اختبار العينة الواحدة:** لإجراء اختبار العينة الواحدة (One-Sample Test) الخاص بمقارنة فرضيتين متعلقتان بتأثير تقنيتي تحليل النسب المالية والتنقيب في البيانات على تفعيل قواعد الحوكمة من خلال تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية، لذا يتطلب الأمر تحديد القيمة الافتراضية للوسط الحسابي المتوقع أو المتوسط الفرضي الذي سنقوم بمقارنته مع الوسط الفعلي الذي يتم الحصول عليه من البيانات. وتقوم الدراسة الحالية بفحص تأثير تقنيتين حديثتين، وهما: (1) تحليل النسب المالية لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية. (2) التنقيب في البيانات لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية. وتختبر الفرضيتين الأساسيتين الآتيتين:

الفرضية الأولى (H0): "لا يؤثر اعتماد تقنية تحليل النسب المالية لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة."
الفرضية الثانية (H0): "لا يؤثر اعتماد تقنية التنقيب في البيانات لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة."

يتم اختبار هذه الفرضيات باستخدام اختبار العينة الواحدة، حيث يُقارن المتوسط الفعلي للبيانات المجمعة بمتوسط حسابي فرضي مُحدد (3)، والذي يعكس القيمة المتوسطة على مقياس مكون من خمس نقاط (غالبًا ما يمثل 3 نقطة التعادل بين الاتفاق والاختلاف). الجدول رقم (4) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

جدول (2): نتائج اختبار الفرضيات

	Test Value = 3								
	N	Mean	S. D.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
الفرضية الأولى: (H0) لا يؤثر اعتماد تقنية تحليل النسب المالية لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة.	27	3.9136	.34783	13.648	26	.000	.91358	.7760	1.0512
الفرضية الثانية: (H0) لا يؤثر اعتماد تقنية التنقيب في البيانات لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة.	27	3.9037	.34694	13.535	26	.000	.90370	.7665	1.0410

المصدر: نتائج برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا الآتي:

أ. رفض الفرضية الصفرية الأولى التي تتضمن "لا يؤثر اعتماد تقنية تحليل النسب المالية لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة"، وقبول الفرضية البديلة التي تتضمن "يؤثر اعتماد تقنية تحليل النسب المالية لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة" من خلال وجود فروق ذات دلالة احصائية ومعنوية بين الوسط الحسابي الفعلي والوسط الحسابي الفرضي (3) لصالح الوسط الحسابي الفعلي.

ب. رفض الفرضية الصفرية الثانية التي تتضمن "لا يؤثر اعتماد تقنية التنقيب في البيانات لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة"، وقبول الفرضية البديلة التي تتضمن "يؤثر اعتماد تقنية التنقيب في البيانات لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة" من خلال وجود فروق ذات دلالة احصائية ومعنوية بين الوسط الحسابي الفعلي والوسط الحسابي الفرضي (3) لصالح الوسط الحسابي الفعلي.

4. المناقشة واختبار فرضيات البحث:

أ. لإثبات أو نفي فرضية البحث الأولى والتي نصت على (لا يؤثر اعتماد تقنية تحليل النسب المالية لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة)، قام الباحثان باحتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامل التباين لمتغيرات المحور الأول من الاستبانة، بعد تحويل البيانات الوصفية التي تضمنتها استمارة الاستبيان إلى بيانات كمية من خلال تصنيف إجابات عناصر العينة إلى خمسة أنواع وحسب ما ورد بمقياس ليكرت (Likert Scale) وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الـ (SPSS)، وكما موضح في الجدول الآتي:

جدول (3) يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامل التباين لمتغيرات المحور الأول

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل التباين
1	تستخدم أساليب تحليل النسب المالية للتعرف على نشاط الوحدة الاقتصادية ومعرفة المخاطر التي قد تتعرض لها في المستقبل.	4.33	0.48	0.23

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل التباين
2	يساعد الربط بين بندين أو أكثر من بنود البيانات المالية في اكتشاف جوانب غير عادية في أرصدة الحسابات الظاهرة في البيانات المالية.	4.03	0.58	0.34
3	يتم التوصل إلى حقيقة واقع الوحدة الاقتصادية واتجاهاتها المستقبلية من خلال التحليل الأفقي.	3.55	0.89	0.79
4	تساعد دراسة النسب المئوية للوحدة الاقتصادية لعدة سنوات في تحديد الانحرافات التي قد تتضمنها قائمة المركز المالي.	4.11	0.84	0.71
5	يساعد تحديد الوزن النسبي لحساب معين بالنسبة لمجموعة متجانسة من الحسابات في تقدير المخاطر الطبيعية والأهمية النسبية لكل رصيد من أرصدة البيانات المالية.	3.96	0.75	0.57
6	مقارنة النسب المالية للسنة الحالية مع النسب المالية لسنوات سابقة أو مقارنتها مع نسب مالية خاصة بالقطاع تساعد في التوصل إلى استنتاجات ذات مغزى فيما يتعلق بمدى فاعلية الوحدة الاقتصادية في استخدام مواردها.	3.85	0.98	0.97
7	يمكن التوصل إلى مدى كفاءة الإدارة في اتخاذ قراراتها الاستثمارية من خلال استخدام نسب الربحية.	4.14	0.81	0.67
8	مقارنة مجموعة من أرصدة سنوات سابقة لحساب معين بسنة الأساس يؤدي إلى معرفة أسباب الارتفاع والانخفاض الحاصل في تلك الأرصدة أو تحديد اتجاه رصيد ذلك الحساب.	3.88	0.84	0.71
9	باستخدام نسب المديونية يتم التحقق فيما إذا كانت الوحدة الاقتصادية في حالة إعسار مالي عندما تساوي هذه النسب الواحد الصحيح أو أقل منه.	3.62	0.92	0.85
10	يساعد تحديد دورة المدينون والتي تبدأ من تاريخ التسجيل وحتى تحصيلها ومن ثم تسجيل ديون أخرى في قياس متوسط مدة التحصيل من المدينون.	3.96	0.7	0.49
11	مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المخططة يؤدي إلى تشخيص الانحرافات الجوهرية الحاصلة في الأداء ومعرفة أسبابها لغرض وضع الحلول المناسبة لمعالجتها.	3.85	0.9	0.82
12	بهدف تحديد مستوى المبيعات يتم استخراج معدل دوران الأصول الثابتة من خلال احتساب عدد مرات استخدام الوحدة الاقتصادية لأصولها في عملياتها الإنتاجية.	3.62	1	1.01

المصدر: من إعداد الباحثان.

من الجدول أعلاه يتضح الآتي:

- ❖ الوسط الحسابي للمتغير الأول هو (4.33) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.48)، نستنتج من ذلك أن معظم عناصر العينة يرون بأن استخدام تقنية تحليل النسب المالية يساعد في التعرف على أنشطة الوحدة الاقتصادية وطبيعة المخاطر التي قد تتعرض لها في المستقبل.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير الثاني هو (4.03) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.58)، ويشير ذلك أن غالبية عناصر العينة متفقين على أن ربط بندين أو أكثر من بنود البيانات المالية يؤدي إلى اكتشاف جوانب غير عادية في أرصدة الحسابات الظاهرة فيها.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير الثالث هو (3.55) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.89)، وهذا دليل على أن عناصر العينة يؤيدون بإمكانية التوصل إلى حقيقة واقع الوحدة الاقتصادية واتجاهاتها المستقبلية من خلال التحليل الأفقي.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير الرابع هو (4.11) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.84)، ويعني ذلك اتفاق معظم عناصر العينة على أن دراسة النسب المئوية للوحدة الاقتصادية لعدة سنوات يؤدي إلى تحديد الانحرافات التي قد تتضمنها قائمة المركز المالي.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير الخامس هو (3.96) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.75)، نتوصل من ذلك وباتفاق غالبية عناصر العينة على أن تحديد الوزن النسبي لحساب معين بالنسبة لمجموعة متجانسة من الحسابات يساعد في تقدير المخاطر الطبيعية والأهمية النسبية لكل رصيد من أرصدة البيانات المالية.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير السادس هو (3.85) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.98)، يتأكد لنا من ذلك على إن عناصر العينة يرون بوجود إمكانية في التوصل إلى استنتاجات فيما يتعلق بمدى فاعلية الوحدة الاقتصادية في استخدام مواردها باستخدام مقارنة النسب المالية للسنة الحالية مع النسب المالية لسنوات سابقة.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير السابع هو (4.14) (علماء أن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.81)، من خلال ما تم التوصل إليه من قيم يمكن استنتاج وباتفاق معظم عناصر العينة على إن تحديد كفاءة الإدارة عند اتخاذ قراراتها الاستثمارية يتم باستخدام نسب الربحية.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير الثامن هو (3.88) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.94)، بالاستناد إلى القيم الظاهرة في أعلاه يمكن التوصل إلى إن معظم عناصر العينة متفقين على أن مقارنة مجموعة من أرصدة سنوات سابقة لحساب معين بسنة الأساس يؤدي إلى معرفة أسباب الارتفاع والانخفاض الحاصل في أرصدة ذلك الحساب.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير التاسع هو (3.62) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.92)، عند النظر إلى القيم المثبتة في الجدول المذكور آنفاً يتأكد لنا أن العدد الأكبر من عناصر العينة يؤيدون بأن التحقق فيما إذا كانت الوحدة الاقتصادية في حالة إفسار مالي أم لا يتم من خلال نسب المديونية.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير العاشر هو (3.96) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.7)، نستنتج من ذلك بأن عناصر العينة يرون بأن تحديد دورة المدينون من شأنها أن تؤدي إلى قياس متوسط مدة التحصيل من المدينون.

- ❖ الوسط الحسابي للمتغير الحادي عشر هو (3.85) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.9)، وهذا دليل على أن عناصر العينة متفقين على أن تشخيص الانحرافات الجوهرية الحاصلة في الأداء ومعرفة أسبابها تتم من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المخططة.
- ❖ الحسابي للمتغير الثاني عشر هو (3.62) (علماً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (1)، ويعني ذلك اتفاق معظم عناصر العينة على إن استخراج معدل دوران الأصول من شأنه أن يؤدي إلى تحديد مستوى المبيعات المتحققة.

من العبارات المثبتة في الجدول المذكور آنفاً يتبين ارتفاع قيم الوسط الحسابي لجميع المتغيرات التي تضمنتها استمارة الاستبيان وهي تمثل فرضية البحث الأولى ومفادها (لا يؤثر اعتماد تقنية تحليل النسب المالية لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة) والتي تساوي (3.9) (الدرجة الكلية 5)، مما أدى ذلك إلى ارتفاع الوسط الحسابي النسبي إذ بلغ ما نسبته (78.1%)، ويدل ذلك أن عناصر العينة متفقين على وجود تأثير لاعتماد تقنية تحليل النسب المالية على تفعيل قواعد الحوكمة من خلال نظام الرقابة الداخلية، وعند النظر إلى قيم الانحراف المعياري نرى انخفاض قيمها وهذا يشير إلى تقارب إجابات عناصر العينة حول متغيرات فرضية البحث الأولى والتشتت بمقدار ضئيل عن الوسط الحسابي، في حين إن مُعامل التباين تتراوح ما بين (0.23) إلى (1.01) وهي قيم منخفضة وهذا دليل آخر على مدى تقارب وتشابه ردود عناصر العينة على ما ورد من عبارات في استمارة الاستبيان.

ب. لإثبات أو نفي الفرضية الثانية من البحث والتي تقضي بـ (لا يؤثر اعتماد تقنية التنقيب في البيانات لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة)، قام الباحثان باحتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامل التباين لمتغيرات المحور الثاني من استمارة الاستبيان وكما موضح في الجدول الآتي:

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل التباين
1	تساعد تقنية التنقيب في البيانات في الحصول على أنماط جديدة أو غير متوقعة أو مخفية من البيانات.	4.14	0.86	0.74
2	تهدف تقنية التنقيب في البيانات إلى البحث عن الانحرافات والاتجاهات في مستودعات كبيرة من البيانات المتعلقة بالأنشطة التجارية والوحدات الاقتصادية.	3.96	0.85	0.72
3	تقنية التنقيب في البيانات أداة لمساعدة الوحدة الاقتصادية في التركيز على المعلومات الخاصة بطبيعة القرار الاقتصادي الذي سيتم اتخاذه.	3.81	0.83	0.69
4	تساعد تقنية التنقيب في البيانات برفع مستوى فاعلية سياسات التسويق المتبعة من خلال زيادة حجم المبيعات وخفض تكاليفها.	3.81	1.07	1.15

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل التباين
5	يتطلب معرفة وفهم الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية لبلوغها وماهية الاحتياجات من منظور الأعمال ليتم بعد ذلك تعريف المشكلة الخاصة بالتنقيب في البيانات.	3.88	0.84	0.71
6	يتم جمع البيانات الأولية الخاصة بالمشكلة لتحديد طبيعة وأبعاد تلك المشكلة بهدف الكشف عن البيانات الفرعية أو بناء فرضيات عن البيانات الغامضة منها.	4.11	0.8	0.64
7	يتم تجميع البيانات الأولية مع البيانات الفرعية لبناء أنشطة مستندة على البيانات المجمعة تلك.	4.22	0.69	0.48
8	يتم إعداد أنموذج أو معيار للتنقيب عن البيانات وتقييمه بشكل دقيق للتأكد من صلاحيته بتحقيق أهداف عملية التنقيب.	3.62	0.88	0.78
9	لأغراض تحديد البنود المغايرة تقارن البيانات المجمعة مع أنموذج التنقيب.	3.66	0.87	0.76
10	يتم تنظيم وعرض النتائج المتحققة عن استخدام تقنية التنقيب في البيانات بأسلوب يمكن للمستفيدين منها نشرها واستخدامها.	3.77	1.01	1.02

المصدر: من إعداد الباحثان.

من الجدول أعلاه يتضح الآتي:

- ❖ الوسط الحسابي للمتغير الأول هو (4.14) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.86)، نستنتج من ذلك إن معظم عناصر العينة يرون بأن تقنية التنقيب في البيانات تساعد في الحصول على أنماط جديدة أو غير متوقعة من البيانات.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير الثاني هو (3.96) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.85)، ويشير ذلك أن غالبية عناصر العينة متفقين على أن الهدف من تقنية التنقيب في البيانات هو البحث عن الانحرافات والاتجاهات في مستودعات كبيرة من البيانات.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير الثالث هو (3.81) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.83)، وهذا دليل على أن عناصر العينة يؤيدون أن تقنية التنقيب في البيانات أداة لمساعدة الوحدة الاقتصادية في التركيز على المعلومات الخاصة بطبيعة القرار الاقتصادي المتخذ.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير الرابع هو (3.81) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (1.07)، ويعني ذلك اتفاق معظم عناصر العينة على أن تقنية التنقيب في البيانات تؤدي إلى رفع مستوى فاعلية سياسات التسويق المتبعة.

- ❖ الوسط الحسابي للمتغير الخامس هو (3.88) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.84)، نتوصل من ذلك وباتفاق غالبية عناصر العينة أن فهم ومعرفة أهداف الوحدة الاقتصادية هي من متطلبات تعريف المشكلة الخاصة بعملية التنقيب في البيانات.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير السادس هو (4.11) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.8)، يتأكد لنا من ذلك على أن عناصر العينة يرون على أن الكشف عن البيانات الفرعية أو بناء فرضيات عن البيانات الغامضة يتطلب جمع البيانات الأولية الخاصة بالمسألة.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير السابع هو (4.22) (علماء أن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.69)، من خلال ما تم التوصل إليه من قيم يمكن استنتاج وباتفاق معظم عناصر العينة على أن جمع البيانات الأولية مع البيانات الفرعية يؤدي لبناء أنشطة مستندة على البيانات المجمعة.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير الثامن هو (3.62) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.88)، بالاستناد إلى القيم المثبتة في الجدول المذكور آنفاً يمكن التوصل إلى أن معظم عناصر العينة متفقين على أن إعداد أنموذج أو معيار للتنقيب في البيانات وتقييمه بشكل دقيق يساعد في التأكد من صلاحية هذا الأنموذج على تحقيق أهداف عملية التنقيب.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير التاسع هو (3.66) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.87)، عند النظر إلى القيم الموضحة في الجدول المذكور آنفاً يتأكد لنا أن العدد الأكبر من عناصر العينة يرون بأن تحقيق هدف تحديد البنود المغايرة يتم من خلال مقارنة البيانات المجمعة مع أنموذج التنقيب المصمم.
- ❖ الوسط الحسابي للمتغير العاشر هو (3.77) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (1.01)، نستنتج من ذلك بأن عناصر العينة يؤيدون بأن عملية تنظيم وعرض البيانات يؤدي إلى مساعدة المستفيدين من استخدامها لنسر نتائج عملية التنقيب.
- استناداً إلى ما تم عرضه سابقاً يتضح ارتفاع قيم الوسط الحسابي لعبارات المحور الثاني من استمارة الاستبيان والذي بلغ (3.89) (الدرجة الكلية 5) والتي تمثل متغيرات الفرضية الثانية للبحث وقضت بـ (لا يؤثر اعتماد تقنية التنقيب في البيانات لتحسين أداء نظام الرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة)، وقد أدى ذلك إلى ارتفاع قيمة الوسط الحسابي النسبي إذ بلغ (77.9 %)، ونستنتج من ذلك إن عناصر عينة البحث متفقين بوجود تأثير لتقنية التنقيب في البيانات عند استخدامها كنظام للرقابة الداخلية على تفعيل قواعد الحوكمة، وتدل قيم الانحراف المعياري المنخفضة إلى تقارب إجابات عناصر العينة حول متغيرات المحور الثاني والتشتت بنسبة ضئيلة عن الوسط الحسابي، بينما تراوحت قيم معامل التباين لنفس المحور ما بين 0.48 إلى 1.15 وهي قيم منخفضة لذا يُعد هذا دليل إضافي على مدى تقارب إجابات عناصر العينة بخصوص عبارات المحور الثاني.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

في ضوء ما توصل إليه البحث من إثباتات للفرضيات يتقدم الباحثان بالاستنتاجات والتوصيات الآتية:

أولاً. الاستنتاجات:

1. يؤدي استخدام تقنية تحليل النسب المالية إلى تحديد الأنشطة التشغيلية والاعتيادية التي تزاو لها الشركة عينة البحث ومخاطر كل نشاط.

2. عند ربط حسابين أو أكثر من الحسابات الظاهرة في البيانات المالية من شأنه أن يساعد في تحديد أسباب الارتفاع والانخفاض في أرصدة حسابات الشركة عينة البحث.
 3. تتجلى أهمية تقنية التدقيق في البيانات في الحصول على أسباب الارتفاع غير المنطقي في رصيد الرواتب والأجور عند المقارنة في أعداد العاملين.
 4. تستخدم تقنية التدقيق في البيانات في البحث عن اتجاهات الارتفاع أو الانخفاض في أرصدة الحسابات لأكثر من سنة مالية.
- ثانياً. التوصيات:**

1. قيام قسم التدقيق والرقابة الداخلية بتصميم عناصر لنظام الرقابة الداخلية بالاعتماد على مؤشرات تقنية تحليل النسب المالية.
2. استخدام قسم الشؤون المالية لنسب الربحية وتزويد الإدارة العليا بالنتائج المتحققة عن النسب تلك.
3. اعتماد قسم التدقيق والرقابة الداخلية على تقنية التدقيق في البيانات بهدف تحديد طبيعة وأبعاد المشاكل التي تنشأ عن تشغيل النظام المحاسبي ومصدر نشوئها ليتم بعد ذلك إيجاد الحلول لها ومعالجتها.
4. يتولى قسم الشؤون القانونية بتنظيم النتائج المتحققة عن استخدام تقنية التدقيق في البيانات وعرضها بما يتوافق وأحكام التشريعات والقوانين لاستخدامها من قبل المستفيدين منها.

والمصادر

اولاً. المصادر العربية:

1. جاسم، دنيا (2019)، استخدام المحاسبة القضائية وأثرها على الحوكمة المؤسسية للشركات العراقية/ دراسة في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق، مجلة جامعة بابل للعلوم التطبيقية والبحتة، المجلد (27) العدد (3)، العراق.
2. الجبوري، حيدر جميل أحمد (2019)، تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي والإداري في مؤسسات القطاع العام/ بحث تحليلي واستطلاعي في هيئة النزاهة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء، العراق.
3. جموعي، عمر. براهمي، فوزية. السعيد، سعدية (2022)، أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية رؤية مهنية/ دراسة ميدانية، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد (13) العدد (1)، الجزائر.
4. حسين، محمد عبد الكريم (2023)، تأثير حوكمة الشركات في إدارة التكلفة البيئية في ظل تباين خصائص الشركة/ بحث تطبيقي على عينة من الشركات الصناعية العراقية، مجلة اقتصاديات الأعمال للبحوث التطبيقية، المجلد (5) العدد (2)، العراق.
5. رسول، كوردستان خضر. صالح، آزاد شكور (2023)، حوكمة الشركات ودورها في استقطاب الاستثمارات الأجنبية/ دراسة تحليلية مقارنة، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، المجلد (13) العدد (2)، العراق.
6. الرماحي، شريهان كاظم شنيشل (2022)، امكانية استخدام المحاسبة القضائية في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا/ الجامعة التقنية الجنوبية، العراق.

7. الشمري، سعد عدنان نعمان. عباس، جاسم فاضل خضير (2023)، دور المحاسبة القضائية في تحقيق البعد المؤسسي للتنمية المستدامة، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الدولي السادس، العراق.
8. الصانغ، محمد دفع الله الحسن (2019)، دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية/ دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا/ جامعة السودان، السودان.
9. الطائي، أمير سعدي. علي، سلامة ابراهيم (2023)، تأثير حوكمة الشركات ورقابة الامتثال في استمرارية المصارف في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (18) العدد (62)، العراق.
10. طالب، مأمون علي (2023)، استخدام التدقيق التشريعي كأحد أساليب المحاسبة القضائية في تحديد مدى قدرة الوحدات الخدمية على تحقيق أهدافها/ بحث تطبيقي في مستشفى أبي الخصيب العام، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد (56)، العراق.
11. عبد العزيز، طالب. محمد، بلمداني (2020)، مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد (4) العدد (2)، الجزائر.
12. عبدالله، يوسف نجم. بادبا، بهروز (2023)، تأثير حوكمة الشركات على القدرة التسويقية للشركة، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العدد (76)، العراق.
13. علي، أنمار حسين (2023)، واقع تطبيق المحاسبة القضائية/ دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في ديوان الرقابة المالية في بغداد، مجلة اقتصاديات الأعمال للبحوث التطبيقية، المجلد (5) العدد (3)، العراق.
14. علي، أحمد عباس. كاكى، ندى (2023)، دور المحاسبة القضائية في تعزيز أداء مراقب الحسابات الخارجي، المجلة العراقية للبحوث الإنسانية والاجتماعية والعلمية، العدد (2)، العراق.
15. علي، أشنا هفال. شريف، غازي حسن محمد (2023)، تأثير ممارسة حوكمة الشركات في الخدمات المصرفية الخاصة في العراق/ بحث تجريبي في مجال الخدمات المصرفية الخاصة بالعراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (19) العدد (61)، الجزء (1)، العراق.
16. العواد، أسعد محمد علي وهاب. الجبوري، حيدر جميل أحمد (2021)، دور تقنيات المحاسبة القضائية في تعزيز قرارات الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي والإداري/ بحث تحليلي استطلاعي في هيئة النزاهة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد (8) العدد (2)، العراق.
17. العمري، سلطان عبد الرحمن سعيد (2024)، دراسة أثر آليات حوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات السعودية، مجلة العلوم التجارية والبيئية، المجلد (3)، العدد (1)، السعودية.
18. العجب، عبد المجيد عبد الرحيم علي (2018)، دور المحاسبة القضائية في تعزيز الثقة في القوائم المالية، مجلة جامعة شندي، العدد (17)، السعودية.
19. عيسى، جبار صحن. داود، فاضل عباس. جبر، شندي حسين (2023)، دراسة تأثير حوكمة الشركات للقطاع المصرفي الإسلامي على الخدمات المصرفية الالكترونية/ دراسة تطبيقية لعينة من المصارف العراقية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (19) العدد (64)، الجزء (2)، العراق.

20. فرحان، مهند ياسين. حسون، ليث (2022)، دور التخصص القطاعي للمدقق في دعم حوكمة الشركات/ دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية، مجلة اقتصاديات الأعمال للبحوث التطبيقية، المجلد (2) العدد (1)، العراق.
21. قادر، ثامر حسين. جاسم، مثني روكان (2022)، تأثير آليات حوكمة الشركات في ملائمة قيمة المعلومات المحاسبية/ دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (18) العدد (57)، الجزء (1)، العراق.
22. كاظم، باسم عبدالله. المعموري، جاسم عيدان (2023)، أثر عدم تماثل المعلومات على جودة حوكمة الشركات، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (3) العدد (2)، العراق.
23. كريم، عذراء عبد السادة. مشجل، هاني حميد. خنجر، لارا قاسم (2022)، مسؤولية مراقب الحسابات عن تطبيق المعيار الدولي رقم 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية وتأثيره على حوكمة الشركات، مجلة كلية الكوت الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الدولي الخامس، العراق.
24. الكواز، صلاح مهدي جواد. جاسم، سعود سعد (2023)، التكامل بين تقنيتي محاسبة استهلاك الموارد ونظرية القيود لتدعيم تطبيق حوكمة الشركات/ دراسة تطبيقية، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد (7)، الجزء (2)، العراق.
25. نيهان، صادق حسين. صهيبي، رسول ماجد (2021)، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي لمبادئ حوكمة الشركات وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة إشرافات تنموية، العدد (26)، العراق.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Almashhadani, M., & Almashhadani, A. A., (2023), Corporate Governance Science, Culture and Financial Performance. International Journal of Business and Management Invention, 11(2), 55-60.
2. AlAbdaly, M. N. O., Edan, T. S., & Al Saadi, F. M. B. Employing Forensic Accounting Techniques to Reduce Accounting Fraud Practices in Iraqi Government Units.
3. Crain, M. A., Hopwood, W. S., Gendler, R. S., Young, G. R., & Pacini, C., (2019), Essentials of forensic accounting. John Wiley & Sons.
4. Cawi, I., (2017), Expert report under scrutiny: A discursive construction of the role of a forensic accountant expert.
5. Dada, S. A., Igbekoy, O. E., & Dagunduro, M. E., (2023), Effects of forensic accounting techniques and corporate governance on financial performance of listed deposit money banks in Nigeria. International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev., 8(10), 8.
6. Enciso-Alfaro, S. Y., & García-Sánchez, I. M., (2023), Corporate governance and environmental sustainability: Addressing the dual theme from a bibliometric approach. Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 30(3), 1025-1041.
7. Kumar, S., (2021), Impact of forensic accounting on indian industry. Abed hameed, Ayad (2022), ((The Effect of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Statements and Its Reflection on the Type of Auditor's Opinion)), Tikrit Journal of Administrative and Economics Sciences, Vol. (18), No. (60), part (1), Iraq.

8. Nunn, L., Mcguire, B. L., Whitcomb, C., & Jost, E., (2006), Forensic accountants: financial investigators. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 4(2).
9. Ogundajo, G. O., & Alao, O., (2023), Forensic accounting techniques and shadow economy in the public sector of south-west, Nigeria. *International Journal of Research Science and Management*, 10(9), 16-27.
10. Salih, J. I., Al Mashkoor, E. A. S., & Al Ramahi, S. K. S., (2022), The Role of Forensic Accounting in Reducing Earnings Management Practices. *Social Science and Humanities Journal (SSHJ)*, 6(6), 2774-2787.
11. Senan, N. A. M., & Swalih, M. M., (2019), A brief overview of forensic accounting and its present position in a Middle East country. *Pacific Business Review International*, 12(1), 108-115.