

(الاستخدامات والتقنيات الحديثة للمحاسبة القضائية للحد من الفساد المالي)

Modern uses and techniques of forensic accounting to reduce financial corruption

احمد عباس علي

موظف في محافظة النجف الاشرف

ahmed.abbas1206a@coadec.uobaghdad.edu.iq

المستخلص:

تعد ظاهرة الفساد المالي والإداري من الظواهر الخطيرة في العصر الحاضر حالها حال أيه جريمة اقتصادية مثل الرشوة وغسل الأموال والابتزاز والتي لها عواقب سلبية على الصعيدين الاجتماعي والاقتصادي ، من هنا جاءت الحاجة الى تقنيات وأساليب وخدمات تحد من الفساد المالي والإداري ينبغي تبنيها من قبل مؤسسات الدولة للحد من الجرائم المالية في الوحدات الاقتصادية تمثلت بالمحاسبة القضائية او المحاسبة الاستقصائية ومن المؤسسات التي تقع على عاتقها تبني مثل هكذا مفهوم هي الجامعات والدوائر الرقابية، عن طريق تطوير الحلول العامل معها من خلال تبني المناهج التعليمية والدورات التدريبية وتجارب الدول المتقدمة المتمثلة بالمحاسبة القضائية في الافادة من رفق البلد بمحاسبين ومدققين قادرين على مكافحة الجرائم الاقتصادية . ولتحقيق تلك الأهداف تم استعمال المنهج الاستقرائي، والوصفي التحليلي، ومن أجل إثبات فرضيات الدراسة تم إثباتها من خلال إحدى أدوات البحث العلمي وهي استمارة الاستبيان. حيث استنتج الباحث أن تفعيل المحاسبة القضائية يُعدّ معالجة للضعف في مستوى الخبرة المحاسبية

وأوصى الباحث بإضافة مناهج علمية رصينة ودراسات متخصصة في المعاهد والكلّيات تعنى بالمحاسبة القضائية. ومن اهم التوصيات التي توصل اليها الباحث هي تحجيم صلاحيات المسؤولين وزيادة الشفافية وتعزيز استقلالية الجهات التحقيقية في قضايا الفساد المالي والإداري

Abstract:

The phenomenon of financial and administrative corruption is one of the dangerous phenomena in the present era, as is the case with any economic crime such as bribery, money laundering and extortion, which have negative consequences on the social and economic levels. Hence the need for techniques, methods and services that limit financial and administrative corruption that should be adopted by state institutions to reduce One of the financial crimes in the economic units is represented by forensic accounting or investigative

accounting. Among the institutions that bear the responsibility of adopting such a concept are universities and oversight departments, by developing solutions that work with them by adopting educational curricula, training courses, and the experiences of developed countries represented by forensic accounting in benefiting from the support The country has accountants and auditors who are able to combat economic crimes. In order to achieve these goals, the inductive and descriptive analytical approaches were used, and in order to prove the hypotheses of the study, they were proven through one of the scientific research tools, which is the questionnaire form. Where the researcher concluded that the activation of forensic accounting is a remedy for the weakness in the level of accounting expertise, and the researcher recommended the addition of solid scientific curricula and specialized studies in institutes and colleges concerned with forensic accounting. One of the most important recommendations reached by the researcher is limiting the powers of officials, increasing transparency, and strengthening the independence of the investigative bodies in cases of financial and administrative corruption.

المقدمة:

تشكل ظاهرة الفساد المالي والإداري ظاهر سلبية على الصعيد الاقتصادي والسياسي إذ ان المؤسسات التعليمية والأكاديمية والرقابية جزءاً مهماً من أجهزة الدولة لها دور كبير في رفق أصحاب المصلحة بمدققين ومحاسبين يمتلكون مهارات عالية وذو قدرات كبيرة على حل النزاعات المالية التي تحدث بين الوحدات الاقتصادية أمام الجهات القضائية من خلال تبني مفاهيم متطورة طبقت في الدول المتقدمة مثل المحاسبة الاستقصائية او المحاسبة القضائية (محاسبة المهمات الصعبة)

وعليه فان مشكلة البحث تتلخص في مدى تأثير للمحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري وتبرز أهمية الدراسة الى حاجة البيئة العراقية المتمثلة في الدوائر القضائية لمن يمدّها برأي محايد مبني على الخبرة القضائية والمهارات التي تمكن المؤسسات القضائية من اتخاذ القرار الصحيح في المنازعات المالية أمام المحاكم.

ويهدف البحث الى التعرف وبيان تأثير تقنيات المحاسبة القضائية في اكتشاف قضايا الفساد المالي والإداري والاشارة الى مفهوم المحاسبة القضائية والفساد المالي والإداري وأشكاله وأنواعه ولتحقيق اهداف البحث تم تقسيم الى خمسة محاور وهي: على

المحور الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

المحور الثاني: التطرق الى مفهوم المحاسبة القضائية والفساد المالي والإداري

المحور الثالث: تقنيات المحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف الفساد المالي والإداري

المحور الرابع: محور الاستبانة التي الذي من خلاله يجري التعرف على تأثير المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري والمحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة:

أولاً: منهجية البحث

١. مشكلة الدراسة: يمكننا تحديد مشكلة الدراسة بصياغة التساؤل الاتي ما مدى تأثير تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري.

١- اهداف البحث: يهدف البحث الى تحديد دور التقنيات للمحاسبة القضائية للحد من الفساد المالي والإداري

٢. فرضية البحث: هناك تأثير مباشر ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري.

٣. أهمية البحث: برزت أهمية المحاسبة القضائية على المستوى المحلي والدولي بعد الخسائر المالية التي واجهت الكثير من المؤسسات وفوائح مكاتب المحاسبة والتدقيق وتهم الفساد المالي والإداري التي مست المؤسسات الكبرى نتيجة الممارسات المحاسبية المضللة بالقوائم المالية مما أدى الى ظهورها، وتعد أساليب المحاسبة القضائية من الاليات الحديثة في مجال منع الغش والفساد المالي والإداري.

٤. منهج البحث: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتحديد مشكلة البحث وصياغة الفرضيات في استعراض الإطار النظري للبحث عن طريق الاطلاع على المصادر والدراسات العلمية والأبحاث الادبية ذات الصلة بموضوع البحث ومن خلال الاستبانة، للتوصل إلى الاستنتاجات العملية التي تتعلق بالجانب العملي محل البحث.

٥. مجتمع البحث وعينته: تضمن مجتمع البحث في مكاتب مراقبي الحسابات (الصنف الثاني) المجازين في العراق البالغ عددهم (١١٩) مكتباً على وفق نشرة مراقبي الحسابات لعام ٢٠٢٢، تم اخذ عينة البحث في (٥) مكاتب في النجف الاشرف وكذلك الموظفين العاملين في ديوان الرقابة المالية وموظفي محكمة البداة التجارية في النجف الاشرف

٦. حدود البحث: تضمنت الحدود المكانية: بديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب مراقبي الحسابات (الصنف الثاني) في النجف الاشرف ومحكمة البداة التجارية في النجف الاشرف. والحدود الزمانية: كتابة فترة البحث: ٢٠٢٢-٢٠٢٣.

٧. أسلوب جمع البيانات: تم الاعتماد في الجانب النظري وعلى المصادر الأجنبية والعربية من الكتب والرسائل والأطاريح الجامعية ذات العلاقة بموضوع البحث فضلاً عن شبكة الانترنت. والقوانين والتعليمات الصادرة عن المنظمات المهنية المعنية وفي الجانب العملي بأعداد استمارة استبانة لاستطلاع آراء مجتمع البحث وعينته.

٨. الأدوات الإحصائية المستخدمة: اعتمد الباحث في تحليل البيانات ومعالجتها على عدد من أدوات وأساليب الإحصاء وكالاتي:

- أ- حزمة برنامج (Spss) الاحصائي المستخدم في استخراج النتائج.
- ب- برنامج (AMOS) الاحصائي المستخدم في تحليل العلاقة بين المتغيرات.
- ت- التوزيع التكراري والنسبة المئوية المستخدمة في وصف بيانات اختبار عينة البحث.
- ث- الوسط الحسابي المستخدم في حساب متوسط إجابات أفراد عينة البحث لمعرفة مستوى المتغيرات لأغراض التحليل.

ثانياً : الدراسات السابقة : -

١- دراسة عراقية: (الجبوري: ٢٠١٩) رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد جامعة كربلاء

عنوان الدراسة	تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي والإداري في مؤسسات القطاع العام
هدف الدراسة	هدفت الدراسة الى الاهتمام الكبير عالمياً بمهنة المحاسبة القضائية والتطور المستمر لمؤهلات ومهارات المحاسب القضائي والتقنيات التي يستخدمها وازياد معاهد الأكاديميين التدريبيه التي تمنح شهادة ممارسة المهنة فضلاً عن تدريب المحاسبة القضائية في مناهج الجامعة
منهج الدراسة	اعتمد الباحث على توزيع (١٢٠) استمارة استبيان على المحاسبين والمدققين والمحققين الذين يعملون في قسم التدقيق الخارجي، دائرة تحقيقات بغداد ومكاتب التحقيق في المحافظات التابعة لهيأة النزاهة، والمقابلات الشخصية مع بعض المدراء ومسؤولي الشعب والمكاتب والمحققين والمحاسبين ومراقبي الحسابات.



١- تعد المحاسبة القضائية حاجة ملحة اليوم للجهات التحقيقية والقضائية لقضايا الاحتيال ذات الطابع المالي ٢- تساعد المحاسبة القضائية من خلال ممارسة استخدام التكنولوجيا والعلوم الأخرى للتحقيق في الأنشطة الاحتيالية والاعمال ذات الصبغة غير المشروعة	اهم الاستنتاجات
تفعيل المحاسبة القضائية والتركيز على مواكبة التكنولوجيا لكشف القضايا الاحتيالية المتقدمة وكذلك تأهيل المحاسبين على مواكبة المجالات الأخرى التي تساعد على كشف هذه القضايا سواء في الادارة أو القانون أو علم النفس	اهم التوصيات

٢.

٢-دراسة عربية: (الخضر: ٢٠١٨) (أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراة في فلسفة المحاسبة والتمويل الى كلية الدراسات العليا- جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا)

المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي	عنوان الدراسة
هدفت الدراسة الى التعريف بطبيعة المحاسبة القضائية ومفاهيمها الأساسية وبيان مجال استخدامها وأساليبها وإجراءاتها التنفيذية والوقوف على مفهوم الفساد المالي بصوره الحديثة وأساليبه المستخدمة والتعرف على انواعه والعوامل التي تساعد على ارتكابه والاثار الناتجة منه .	هدف الدراسة
اعتمد الباحث على استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية وتصميم استمارة استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المراجعين في ديوان المراجع القومي، والمحاسبين القانونيين العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية الخاصة، من الأكاديميين في الجامعات السودانية كأداة رئيسية لجمع البيانات والمعلومات اللازمة لموضوع الدراسة وعينة الدراسة اذ تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة	منهج الدراسة
١- للمحاسبة القضائية دور مهم في الحد من ممارسات الفساد المالي وذلك من خلال ما يمكن ان تقدمه من مجالات تغطي الممارسات المالية غير الرسمية كافة ٢- للمحاسبة القضائية دور كبير في حماية حقوق المستفيدين من المعلومات المحاسبية والحد من حدوث الأزمات المالية من خلال ما يمكن أن يطبقه المحاسبون القضائيون من إجراءات، وما يمتلكون من خبرات كافية ومهارات متعددة تجمع ما بين علوم المحاسبة والمراجعة والقانون وتقنية المعلومات	اهم الاستنتاجات



اهم التوصيات	تعزيز الجانب الوقائي للمحاسبة القضائية بما يحجب الوقوع في المشاكل المالية المؤدية للقضاء بالعمل على الدعم القانوني لأنظمة الرقابة الداخلية، ونشر ثقافة الحفاظ على المال العام ونشر المدركات الأخلاقية والدينية والثقافية بين الموظفين للحد من تفشي ظاهرة الفساد المالي في المجتمع.
--------------	--

٣-دراسة عربية: (جارالله والسيد:٢٠٢٢) (بحث في مجلة العلوم الاقتصادي والإدارية والقانونية مجلد رقم ٦، العدد ٢٠، كلية الاعمال، جامعة الملك خالد، السعودية)

عنوان الدراسة	المحاسبة القضائية كألية لضبط ممارسات الاحتيال المالي واكتشافها
هدف الدراسة	هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة القضائية وأهميتها وأهدافها وأساليبها، والتأكد من تأثير آليات وتقنيات المحاسبة القضائية في اكتشاف الاحتيال المالي وضبطه ، وكذلك التعرف على إمكانية توفير الخصائص التي ينبغي أن يتمتع بها المحاسب القضائي لتطبيق المحاسبة القضائية للحد من الاحتيال وآثاره على القوائم المالية
منهج الدراسة	اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لموضوع البحث، فضلا عن وصف الظاهرة قيد الدراسة وتحليل بياناتها والعلاقة بين مكوناتها والآراء حولها في المملكة العربية السعودية على عينة من المحاسبين والمدققين الداخليين والخارجيين والقضاة كما سيتم الاعتماد على الاستبيان وفق أسلوب ليكرت الخماسي الاحصائي كأداة بحث لاستنباط ردود المستجيبين حوله لقياس توجهاتهم.
اهم الاستنتاجات	١- المحاسبة القضائية تساعد في فهم كيفية تدقيق القوائم المالية لمؤشرات الاحتيال المالي والمشاكل الأخرى ذات الصلة، ودعم المعرفة في القضايا المالية والمحاسبية. ٢- يعلب المحاسب القضائي دورا استباقيا للحد من ممارسات الاحتيال من خلال تصميم وتنفيذ إجراءات موسعة كجزء من التحقيق القضائي. ٣- تجمع المحاسبة القضائية بين مهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق في الكشف عن الأدلة المقدمة في المحاكم للقضايا ذات الطبيعة المالية
اهم التوصيات	ينبغي أن يكون المحاسب القضائي مستقلا ومستعدا لاتخاذ قرارات محايدة وليس لديه أية مصلحة أو التزامات فيما يتعلق بالزبون والإدارة.

٤- دراسة اجنبية: (EKO:2022) بحث منشور في مجلة بحوث المحاسبة والاعمال المالية في كلية العلوم الإدارية قسم المحاسبة - جامعة كروس ريف للتكنولوجيا - نيجيريا

عنوان الدراسة	() Forensic Accounting and Fraud Management in Nigeria المحاسبة القضائية وإدارة الاحتيال في نيجيريا
هدف الدراسة	هدفت الدراسة الى تقييم تأثير تقنيات المحاسبة القضائية في منع واكتشاف الممارسات الاحتيالية في (MDAS) الوزارات والإدارات والمؤسسات الحكومية في نيجيريا
منهج الدراسة	اعتمد الباحث للدراسة البحث الاستقصائي (الاستبانة) للتحقق من مدى منع تطبيق المحاسبة القضائية واكتشاف الممارسات الاحتيالية في (MDAS) في نيجيريا. تم اختيار المشاركين من المحاسبين والمراجعين والمتخصصين في تكنولوجيا المعلومات (IT) والتخصصات ذات الصلة بالعاملين في الوزارات والإدارات والوكالات الحكومية
اهم الاستنتاجات	أكدت الدراسة أهمية تقنيات المحاسبة القضائية التي ستلعب دوراً مهماً في التخفيف من الممارسات المالية الاحتيالية في النظام المالي للقطاع العام والاسهامه التكميلية لهذه التقنيات في كبح أنشطة الفساد المالي والإداري
اهم التوصيات	ينبغي على (MDAS) في القطاع العام تعيين محاسبين محترفين ومتعددي المهام يتمتعون بمعرفة جيدة في تكنولوجيا المعلومات كجزء من أعضاء هيئة التدريس في كل من أقسام الحسابات والتدقيق.

ثالثاً: تحليل الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية منها:

ان الدراسات السابقة جميعها اخذت بنظر الاعتبار قدرة المحاسبة القضائية وتأثيرها في الحد من الفساد المالي والإداري وتميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بإضافة ودمج مهارات وتقنيات وأساليب المحاسبة القضائية التي تعمل بها في الدول المتقدمة للحد من الفساد المالي والإداري إضافة الى تراكم معرفي وتقديم تقارير الخبير المالي القضائي ودعم التقاضي وذلك لغرض طمأنه المستثمرين والمقرضين وأصحاب العلاقة لزيادة الاستثمار والتبادل التجاري في البلد المستثمر من خلال ضمان حقوقهم في حال حدوث أي نزاع مالي.

المحور الثاني: التطرق الى مفهوم المحاسبة القضائية والفساد المالي والإداري

أولاً: نبذة تاريخية عن المحاسبة القضائية

اول ظهور للمحاسبة القضائية كان في إنكلترا والولايات المتحدة الامريكية كان في سنة ١٩٠٠ عند منح شهادة الخبير (Witness expert) واعتماد ضريبة الدخل الاتحادية، مما زاد من أهمية توظيف جهود المحاسب القضائي بسبب عدم دفع ضريبة الدخل من المكلفين والوحدات الاقتصادية عليه تم اتخاذ جملة من تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن المتهربين من دفع الضرائب (الجليلي، ٢٠١٢: ١٣) .

ان كلمة القضائية مشتقة من الكلمة اللاتينية forensic، الذي كان موقعا قديما للرومان للنقاش العام. وتضمنت وسائل المحاسبة القضائية المتعلقة باستخدام العلم أو التكنولوجيا الحديثة في التحقيق وإثبات الحقائق أو الأدلة في محكمة قانونية. تُستخدم شهادة المحاسب القضائي أو المحاسبة القضائية لمساعدة المحكمة أو القضاء على المسائل المالية القانونية، ومن ثم تطورت المحاسبة القضائية من خلال شهادة الخبراء. فضلا عن تكامل مهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق والتي تعرف باسم المحاسبة القضائية الحديثة للمساعدة على الإجراءات المالية المقامة امام الجهات القضائية (ROKOSU,2015:14).

وان تاريخ المحاسبة القضائية يعود الى ٢٠٠ سنة وكانت تطلق تسميات عدة عليها منها (المحاسبة الاستقصائية، المحاسبة العدلية، المحاسبة التحقيقية)، (عبد الرسول، ٢٠١٨: ٢٠).

كما تم اصدار اول كتاب عن المحاسبة القضائية في سنة (١٩٨٢) كتبه (DYKEMAN) بعنوان المحاسب يمثل دور الشاهد الخبير (Forensic Accounting: The Accounting as an Expert Witness) (الصائغ، ٢٠١٩: ٤٢) .

ثانياً: مفهوم المحاسبة القضائية:

عرّفت الزعاريير وآخرون المحاسبة القضائية بأنها "مجال من مجالات المعرفة الفكرية الحديثة تقوم على أساس مبدا فكري يربط بين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية وبين ما يسخره علم المحاسبة من معلومات اساسية حول صحة المعاملات المالية في المرافعات القضائية للخروج بتقارير ترشد المحكمة في اصدار احكام عادلة" (الزعاريير وآخرون، ٢٠١٦).

وعرف مفهوم المحاسبة القضائية بأنها: " المحاسبة التي تقوم بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث المالية وكشف ما فيها من غش واحتيال أمام المحاكم وهي التي تنظر إلى ما وراء الأرقام المحاسبية القضائية التي تعطي تحليل محاسبي يكون ملائماً لقاعدة المحكمة التي يعتمد كأسس للنقاش والجدال والوصول إلى حل نهائي للنزاع وهي فرع من فروع علم المحاسبة في العصر الحديث يدمج فيه بين

علم القانون وعلم المحاسبة والمراجعة وعلم الكمبيوتر والإنترنت اذ يساعد على اكتشاف الغش والجرائم المالية وتقديم أدلة كافية للجهات المعنية " (ادريس، ٢٠١٩: ٥٠).

ويرى الباحث مما تقدم ان المحاسبة القضائية لها أهمية كبيرة في الوقت الحاضر لما تتميز به من إجراءات وأساليب تحد من الفساد المالي والإداري في القوائم المالية التي يتم تحريفها لكسب أرباح غير مشروعة، وعليه ينبغي توافر محاسب قضائي مؤهل علمياً وعملياً لدعم القضاء في الاستشارات القانونية والتأكد من الوفاء بالالتزامات المالية وسلامة الصفقات التجارية الكبيرة.

ثالثاً: مفهوم الفساد المالي والإداري:

عرف الفساد المالي "بأنه الانحرافات المالية كافة ومخالفة القواعد والاحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي والإداري في الدولة واقسامها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية المختصة بفحص ومراقبة حسابات واموال الحكومة والهيئات العامة والوحدات الاقتصادية" (النعمي وسعيد، ٢٠١٤: ٥٣١).

كما عرف الفساد المالي من قبل المنظمة الدولية للمؤسسات العليا للتدقيق (INTOSAI, 2013) الفساد في القطاع العام على " أنه إساءة استخدام السلطة العامة أو الثقة العامة لتحقيق المنفعة الخاصة. وفي القطاع الخاص يعرف الفساد بأنه فعل يستخدم فيه الشخص وظيفته للحصول على بعض المزايا الشخصية على حساب الوحدة الاقتصادية التي يمثلها " (أبو جبل، ٢٠١٩: ٨).

وعرف الفساد الإداري " انه ينشأ من خلال سوء استخدام الأشخاص للسلطة العامة المخولة لهم من أجل تحقيق مكاسب خاصة، أذ تنعدم فيهم القيم والأخلاق وتسمح لهم القوانين السائدة وبيروقراطية الوحدة الاقتصادية من التماهي في ذلك وتوفير فرصة واسعة له". (الحفناوي، ٢٠١٩: ١١٠) وأخيراً عرف الفساد المالي والإداري بأنه " مجموع المخالفات السلبية التي يرتكبها الرجل الموظف عند إنجاز المعاملات المالية سواء ما يرتبط منها بالمصلحة العامة أم بمصلحة المواطنين الذين يتعاملون مع المؤسسات العامة، ويظهر بالأشكال الآتية (الليلة ورمو: ٢٠٢٠، ١٣٨)

١- مخالفة القواعد والاحكام المالية التي نصت عليها الإدارة المركزية في الموازنات العامة أو التعليمات المالية المعمول بها.

٢- المخالفة لتعليمات الأجهزة المركزية للرقابة والتفتيش والمكلفة قانوناً بمتابعة سير الاعمال المالية للوحدة الاقتصادية.

٣- الإهمال والتقصير الذي يمكن أن يترتب عليه حق مالي في أثناء تأدية الموظف العام لواجباته الوظيفية

ويرى الباحث مما تقدم ان الفساد المالي والإداري يؤثر سلبيًا في حقوق الانسان والحريات العامة، كذلك يقف عائقًا في اتخاذ القرارات الاقتصادي والسياسية المهمة لتطور البلدان وذات خطورة كبيرة على سيادة القانون، وعامل موثر ومهم في طرد الاستثمار، ويؤدي الى الجريمة المنظمة، كما انه يعد عاملاً أساسياً في تدني الأداء الاقتصادي .

رابعاً: أنواع الفساد المالي والإداري: هناك أنواع عدة من الفساد المالي والإداري التي تتضمن النقاط الآتية (Frijawy, et, all, 2018:14): -

١- الفساد الصغير: ومصدره صغار الموظفين وتأثيره جزئي ومحدود بأفراد وسهل الاكتشاف ويعالج بسرعة غير مكلف ودرجة العلنية واضحة.

٢- الفساد الكبير: ومصدره كبار الموظفين وتأثير شامل وصعوبة العثور عليه ويتم معالجته بشكل بطيء وذات كلفة باهظة الثمن ودرجة العلنية واضحة إلى متوسط الغموض.

٣- فساد سياسي: ومصدره كبار السياسيين والقادة وذو تأثير شامل في بعض الحالات يصعب العثور عليه وبطيء المعالجة وذو كلفة باهظة الثمن ودرجة العلنية واضح إلى متوسط الغموض.

٤- الفساد الثقافي: مصدره المؤسسات الإعلامية ومراكز البحوث وتأثيره شامل تظليل الحكومة وصعب العثور عليه ومعقد بسبب النوايا الحسنة ومعالجة بطيئة نسبياً ومكلفة للغاية ودرجة العلنية علني مبطن.

٥- الفساد البيروقراطي (الإداري): مصدره الادارة وموظفيها وتأثيره محدد وسهولة الاكتشاف وسرعة المعالجة وقد تكون مكلفة ودرجة العلنية غير واضحة.

٦- الفساد الشامل: مصدره الأجهزة جميعها في الدولة والشركات وشامل يعتمد على شيوع ثقافة الفساد وسهولة الاكتشاف ويعالج بشكل بطيء جداً يحتاج إلى منهجيات عمل معقدة باهظة الثمن ودرجة الدعاية واضحة.

٧- الفساد الجزئي: مصدره الأجهزة وإدارات وموظفين محددين وتأثيره محدود وسهولة الاكتشاف ويعالج بسرعة، متوسط إلى منخفضة، ودرجة العلنية غير واضحة.

٨- الفساد الحضاري والاجتماعي: مصدره ثقافة المجتمع وتراثه. وتأثيره شامل من الصعب الشعور بأن يكون لديك قنوات مسبقة ومعالجة بطيئة وذات تكلفة عالية جداً ودرجة العلنية معلن ويفهم بالعكس.

٩- فساد المؤسسات الخاصة: مصدره مديري الأعمال وموظفي الشركات وتأثيره محدد وسهولة الاكتشاف وسرعة المعالجة و ذو تكلفة متوسطة ودرجة العلنية متوسطة الوضوح.

المحور الثالث: تقنيات المحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف الفساد المالي والإداري
للمحاسبة القضائية تقنيات واليات مختلفة تُستخدم في عملية جمع المعلومات لإجراء التحليلات اللازمة للحد من الفساد المالي والإداري، ومن هذه التقنيات الاتي :

١- **التقيب عن البيانات:** تعتمد هذه التقنية على محاولة استخراج كمية كبيرة من البيانات بحثاً عن أي أنماط أو معلومات جديدة مخفية أو غير متوقعة، ويتم تنفيذ هذه التقنية من خلال برامج الكمبيوتر المصممة لهذا الغرض، وتساعد تقنية استخراج البيانات المحاسب القضائي على التحقيق، ولكن عملية التحقيق لا تكتمل من خلال شاشة الكمبيوتر فقط، لكنها تتطلب مراجعة الوثائق والمقابلات وأعمال التحقيق الأخرى. بالإضافة إلى ضرورة التحقق من دقة البيانات التي تم الحصول عليها والتحقق من اكتمالها.

٢- **الرقابة المستمرة:** تعد من تقنيات المحاسب القضائي التي تستخدم للحصول على الأدلة المتعلقة بالفساد المالي والإداري. وتتركز عمليات الرقابة المستمرة في أقسام التدقيق والفروع والزيائن وأصحاب الوكالات.

٣- **تحليل النسب:** تختص هذه التقنية بتحليل نسب البيانات الرقمية لتحديد أدلة عمليات الفساد المالي والإداري.

٤- **قانون بنفورد:** هو أحد تقنيات المحاسبة الجنائية ومن القوانين المهمة في الرياضيات والإحصاء التي تم توظيفها في عمليات التدقيق. عند استخدام هذا القانون، يصبح من الممكن فحص جودة وموثوقية الأرقام أو المعلومات المحاسبية وتحديد الحالات الشاذة فيها، حتى يتمكن من استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن الممارسات المحاسبية.

٥- **أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر:** وفقاً لهذه التقنية، يتم استخدام التكنولوجيا وتوظيفها لإنجاز بعض أعمال التدقيق التي تساعد المحاسب القضائي على إكمال مهمته بتكلفة أفضل وأسرع وأقل. يتطلب استخدام هذه التقنية توافر المعلومات اللازمة كافة لعملية تدقيق أنظمة الحاسب

الآلي. (HASHEM, 2021:435)

فضلا عن ذلك توجد اليات يستخدمها المحاسب القضائي يمكن وصفها بالفقرات الاتية:

أ- التشخيص والتخطيط الجيد للمشكلة: ينبغي على المحاسب القضائي طرح العديد من الأسئلة لتحديد ماهية المشكلة وطبيعتها في البداية وهي التعريف بالمشكلة وذلك من خلال استخدام الطرائق المحاسبية.

ب- جمع أدلة الإثبات: تعد هذه الفقرة في منتهى الأهمية، وينبغي على الفاحص التأكد من أن أدلة الإثبات التي تم تجميعها خلال مرحلة الأولى التشخيص والتخطيط الجيد للمشكلة للتأكد ما إذا يمكن الاعتماد عليها والوثوق بها، أو هي مضللة.

ت- تقييم أدلة الإثبات: فحص واختبار عمليات الفساد والخداع تكون بدرجة عالية من الأهمية، حيث يكون فيها تقييم أدلة الإثبات، وكذلك البيانات قبل التوصل إلى النتائج المهمة وإعداد التقرير النهائي.

ث- إعداد التقرير النهائي: إعداد التقرير النهائي، وبصفة عامة ينبغي مراعاة الاعتبارات المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وأهمها أن يشير المحاسب القضائي إلى أدلة الإثبات التي قام بتجميعها والاستدلال بها وأن يعد التقرير بلغة صحيحة ودقيقة ومفهومة وأن يتناول التقرير الحقائق والأدلة كافة بحيث لا يقع القارئ في شك من عدم كفاية أدلة الإثبات التي تم تجميعها من خلال الفحص. (جار الله والسيد، ٢٠٢٢: ٩٦)

ويمكن تطبيق خدمات المحاسبة القضائية على أنواع الصناعات جميعها أو أي جهة أخرى ذات صلة بأعمالها ولاسيما أن محيط الوحدات الاقتصادية حاليا يمتلئ بالصفقات غير النظامية والاحداث التي من المنتظر ان يكتشفها المحاسبون القضائيون بأساليب استقصائية، ويعمل المحاسب القضائي على الاقتراب بين المدقق الداخلي ومراقب الحسابات ولجنة التدقيق فالمعلومات التي يتم الحصول من المدقق الداخلي تمكن المحاسب القضائي من زيادة كفاية التحقيق. والاهمية النسبية للمحاسب القضائي تتمثل في

البصيرة التي تمكن مراقب الحسابات من تقدير مدى الخطورة في بعض الصفقات التجارية والتوثيق

الخاص بها وفيما يأتي بعض المواقف المختلفة التي يتم التعامل معها من المحاسبين القضائيين (النعمي وسعيد، ٢٠١٤: ٥٣٩)

- تحليل للعمليات التي تتضمن تحويلا غير مرخص للنقدية بين الوحدات الاقتصادية
- التحري عن الاختلاس وتوثيق إجراءات المفاوضات المرتبطة بالتسوية التأمينية

ويرى الباحث مما تقدم ان لتكنولوجيا المعلومات والتقنيات الأخرى للمحاسبة القضائية والمهارات لها دور مهما وفعالا في اكتشاف حالات الفساد المالي والإداري في التلاعب بالسجلات والدفاتر المحاسبية من خلال مجموعة من البرامج الحاسوبية والأدوات التي تقوم بالكشف عن الحالات المشبوهة والغير صحيحة للحد من الفساد المالي والإداري.

المحور الرابع: الجانب العملي

أولا: تحليل نتائج الاستبانة:

جدول (١) الاتساق الداخلي لفقرات محور المحاسبة القضائية

Correlations			
N	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation ^١	Item
91	0.023	0.212*	x1
91	0.000	.441**	x2
91	0.000	.392**	x3
91	0.000	.385**	x4
91	0.000	.473**	x5
91	0.000	.384**	x6
91	0.000	.588**	x7
91	0.000	.573**	x8
91	0.000	.471**	x9
91	0.000	.564**	x10
91	0.000	.532**	x11
91	0.000	.617**	x12
91	0.000	.451**	x13

^١ تتراوح قوة معامل الارتباط Pearson Correlation بين موجب واحد وسالب واحد، والإشارة الموجبة تشير الى العلاقة الطردية، في حين ان الإشارة السالبة تشير الى العلاقة العكسية، وكلما اقتربت قيمة معامل الارتباط الى الموجب واحد او السالب واحد كان الارتباط قويا، وكلما اقتربت قيمته الى الصفر كان الارتباط ضعيفا.



91	0.000	.539**	X14
91	0.000	.510**	X15
91	0.000	.430**	X16
91	0.000	.569**	X17
91	0.000	.484**	X18
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).			

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الاحصائي لبرنامج spss
ويلحظ من الجدول (١) ان معاملات الارتباط جميعها بين كل المحور والاسئلة المتكون منها كانت قيم مرتفعة وذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم (2-tailed) Sig. كانت أصغر من 0.05. وتلك القيم جميعها كانت قيماً موجبة مما يشير الى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور.

جدول (2) الاتساق الداخلي لفقرات محور الفساد المالي والاداري

Correlations			
N	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation	Item
91	.004	.301**	X38
91	.040	.198*	X39
91	.002	.319**	X40
91	.000	.577**	X41
91	.000	.505**	X42
91	.000	.438**	X43
91	.000	.626**	X44
91	.000	.566**	X45
91	.000	.547**	X46
91	.000	.585**	X47
91	.000	.514**	X48

91	.000	.484**	X49
91	.000	.587**	X50
91	.000	.521**	X51
91	.013	.156*	X52
91	.000	.602**	X53
91	.000	.572**	X54

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

ويلحظ من الجدول (٢) ان جميع معاملات الارتباط بين المحور الثالث (الفساد المالي والإداري) والاسئلة المتكون منها كانت قيماً مرتفعة وذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم (2- Sig. tailed) كانت أصغر من 0.05. وتلك القيم جميعها كانت قيماً موجبة مما يشير الى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات محور الفساد المالي والإداري.

ثانياً: نتائج اختبار فرضيات البحث

لغرض توفير البيانات بشكل مناسب لاختبار الفرضيات قام الباحث بترميز البيانات لإدخالها الى البرنامج الاحصائي المستخدم وكالاتي: -

جدول (٣) ترميز متغيرات البحث

ت	اسم المتغير	نوع المتغير	الترميز
١	المحاسبة القضائية	مستقل	FA
2	اداء مراقب الحسابات الخارجي	وسيط	AP
3	الفساد المالي والاداري	تابع	F&AC

الفرضية: " تأثير ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري"

لاختبار هذه الفرضية تم صياغة أنموذج الانحدار الخطي وكالاتي: -

$$F \& AC = B_0 + B_1 * FA + \varepsilon$$

باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي: -

جدول (٤) ملخص أنموذج اختبار الفرضية الثالثة

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.483 ^a	.233	.224	.246
a. Predictors: (Constant), FA				
b. Dependent Variable: F&AC				

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الاحصائي

يبين الجدول (٤) ملخص الانموذج اعلاه model summary ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0,483 وهي قيمة متوسطة القوة، وان معامل التحديد R Square بلغ ٠.٢٣٣ الذي يمثل القوة التفسيرية للنموذج المستخدم . اي ان المتغير المستقل (المحاسبة القضائية) يفسر ما قيمته ٣٤% من المتغير التابع (الفساد المالي والاداري)، وان الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error of the Estimate كان ٢٤٦.٠ وهو رقم منخفض جدا. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كلما كان ذلك أفضل من الناحية الاحصائية.

جدول (٥) تباين اختبار الفرضية الثالثة

ANOVA						
	Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.643	1	1.643	27.029	.000
	Residual	5.409	89	.061		
	Total	7.051	90			

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الاحصائي

يبين الجدول (٥) التباين اعلاه anova ان قيمة F المحسوبة بلغت ٢٧.٠٢٩ وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (٨٩,١) والبالغة ٣.٩٤ عند مستوى دلالة ٥%. وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت ٠.٠٠٠٠ وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية المحدد سلفا بمقدار ٠.٠٥، وهذا ما يدل على ملائمة الانموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

جدول رقم (٦) معاملات دالة الانحدار للفرضية الثالثة

Coefficients ^a						
		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
Model		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.161	.399		5.409	.000
	FA	.487	.094	.483	5.199	.000

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الاحصائي

يبين جدول(٦) معاملات دالة الانحدار **Coefficients** ان قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت 2.161، وان قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت 0.487 التي تبين تأثير المتغير الوسيط في المتغير التابع (بواسطة المعامل B)، وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى ان هناك تأثير طردي بين المتغيرين الوسيط والتابع او بعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (المحاسبة القضائية) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى الزيادة بمقدار 48.7% في المتغير الوسيط (الفساد المالي والاداري) مع ثبات المتغيرات المستقلة الأخرى كلها خارج نطاق البحث الحالي، ويلحظ من الجدول أعلاه أيضا ان مستوى معنوية إحصاءه T للمتغير المستقل بلغت 0.00 وهي اقل بكثير من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05 وهذا يعني ان بيانات العينة قد وفرت دليلا مقنعا على قبول فرضية البحث لثبوت الاثر احصائيا، أي ان هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لأداء مراقب الحسابات في الحد من الفساد المالي والإداري.

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أ- الاستنتاجات:

- ١- تسهم المحاسبة القضائية في دفع عجلة التقدم الاقتصادي ومواكبة التطورات الحديثة من خلال تطبيق نظام رقابي محاسبي رصين.
- ٢- تسهم تقنيات المحاسبة القضائية في سد حاجة أصحاب المصالح (المقرضون - المستثمرون - المساهمون) للمعلومات الدقيقة لمواجهة القضايا المالية التي تواجهها الوحدات الاقتصادية في الجهات القضائية
- ٣- عدم وجود مناهج علمية وتعليمية في المعاهد والكليات تعنى بالمحاسبة القضائية.
- ٤- غياب وضعف الجانب الإعلامي للكشف عن قضايا الفساد المالي والإداري.

ب- التوصيات:

- ١- نقل تجربة استعمال الطرائق وتطورات الأساليب الحديثة المستخدمة في المحاسبة القضائية عالمياً يسهم في تعزيز التقدم الاقتصادي في البيئة المحلية.
- ٢- ضرورة تعزيز أساليب المحاسبة القضائية للكشف عن الفساد المالي والإداري.
- ٣- إضافة مناهج علمية رصينة ودراسات متخصصة في المعاهد والكليات تعنى بالمحاسبة القضائية.
- ٤- تفعيل الجانب الإعلامي وتبسيط الضوء لكشف قضايا الفساد المالي والإداري.

المصادر والمراجع:

أولاً: الرسائل والاطاريح

- ١- إدريس، إنصاف أحمد، (٢٠١٩). "دور المحاسبة القضائية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية قطاع المصارف" أطروحة دكتوراه جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- ٢- الجبوري، حيدر جميل أحمد، (٢٠١٩)، "تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي والإداري في مؤسسات القطاع العام" (بحث تحليلي واستطلاعي في هيئة النزاهة)، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد.

٣- الخضر، عادل صلاح الدين محمد نور. (٢٠١٨) "المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي " اطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا

٤- عبد الرسول، محاسن عبد الرسول حامد. (٢٠١٨) " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي. رسالة ماجستير، جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا.

٢. ثانياً: البحوث والدوريات:

٥- أبو جبل، نجوى محمود احمد. (٢٠١٩). " دراسة تحليلية لتطوير دور المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية ". المجلة العلمية التجارة والتمويل، صفحة (٤٧-١) المجلد ٣، العدد ٣٩

٦- الجليلي، مقداد احمد (٢٠١٢)، " المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق "، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل - مجلة تنمية الرافدين العدد ١٠٧ مجلد ٣٤ لسنة ٢٠١٢.

٧- الحفناوي، امال (٢٠١٩). " العوامل المؤدية للفساد الإداري والمالي ومؤشرات قياسه عالمياً " بحث منشور في مجلة إيليزا للبحوث والدراسات المجلد ٤ / العدد ١

٨- الزعاري، ياسر وعبد المنعم ،أسامة وعثمان ،محمد ،(٢٠١٦) " أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي في الشركات المساهمة الصناعية العامة الأردنية - دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الأردنيين"، بحث منشور في المجلة الدولية للبحوث الإسلامية والإنسانية المجلد ٦ العدد ٣

٩- النعيمي، عبد الواحد غازي وسعيد، سوسن احمد (٢٠١٤) " دور المحاسبة والتدقيق في الحد من الفساد المالي والإداري " بحث منشور في مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية. المؤتمر العلمي الثاني.

١٠- جار الله، ميعاد ناصر والسيد، هدى إبراهيم. (٢٠٢٢). " المحاسبة القضائية كآلية لضبط واكتشاف ممارسات الاحتيال المالي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، ص 92-112، المجلد ٦، العدد ٢٠.

١١- الليلة، زينة عبد الستار جبر ورمو ، وحيد محمد رمو (٢٠٢٠) " استراتيجيات الحد من الفساد المالي والإداري بوساطة تدقيق الامتثال " حالات دراسية بحث منشور في مجلة تنمية الرافدين مجلد ٣٩ العدد ١٢٥ ص ١٣٢-١٥٩



A : letters and treatises

1. ROKOSU, JOHNSON , (2015) An Empirical Evaluation Of Forensic Accounting Education In Nigeria Tertiary Institutions. Unpublished M.sc Thesis, University of Lagos, Yaba, Nigeria.
2. Al-Sayegh, Mohamed Daffallah Al-Hassan, (2019) “The Role of Forensic Accounting in Disclosing Earnings Management Practices and Increasing the Reliability of Financial Reports”, PhD thesis, Sudan University of Science and Technology - College of Graduate Studies.

B- Researches & periodicals

3. Eko, E. U. (2022).” Forensic Accounting and Fraud Management in Nigeria”. Journal of Accounting, Business and Finance Research, 14(1), 19-29.
4. Al-Frijawy, J., Militaru, C., & Ali, M. H. (2018). The phenomenon of the spread of administrative and financial corruption in Iraq despite the multiplicity of oversight bodies. American Academic Scientific Research Journal for Engineering, Technology, and Sciences, 49(1), 8-18.
5. Hashem, F. (2021). The Role of Forensic Accounting Techniques in Reducing Cloud Based Accounting Risks in the Jordanian Five Stars Hotels. Wseas Transactions on Business and Economics, 18, 434-443.