



دور المحاسبة القضائية في تعزيز أداء مراقب الحسابات الخارجي

المشرف

الباحث

د. ندى كاكي

احمد عباس علي

المستخلص

يهدف البحث إلى معرفة دور المحاسبة القضائية في تطوير مهارات مراقب الحسابات من خلال عمله بصفته خبيراً مالي قضائي مختصاً في الجانب المحاسبي (محاسب قضائي) وتسلط الضوء على مهنة المحاسبة القضائية من حيث تقنياتها المستخدمة وإجراءاتها المهنية وتأثيرها على أداء مراقب الحسابات. ومهارات التحريات في ضوء المعرفة بالأمور القانونية من خلال التركيز على فحص الماضي لألقاء نظرة على المستقبل واستنتاج الباحث ان المحاسبة القضائية تسهم في دفع عجلة التقدم الاقتصادي للبلد ، وأوصى الباحث بنقل تجربة استعمال الطرق وتطورات الأساليب الحديثة المستخدمة في المحاسبة القضائية المستخدمة عالمياً تسهم في تعزيز التقدم الاقتصادي في البيئة المحلية. وان اهم التوصيات التي توصل اليها الباحث هي انه يتعين على مراقبي الحسابات استخدام تقنيات المحاسبة القضائية لزيادة فعالياته في بذل العناية المهنية اللازمة.

كلمات مفتاحية : المحاسبة القضائية ، مراقب ، حسابات

The Extent To Which Forensic Accounting Can Enhance The Performance Of The External Auditor

Supervising

researcher

Ahmed Abbas Ali

Dr. nada khaki

Abstract:

The research aims to know the role of forensic accounting in developing the auditor's skills through his work as a forensic financial expert specialized in the accounting aspect (forensic accountant) and shed light on the forensic accounting profession in terms of its used techniques and professional procedures and their impact on the auditor's performance. And investigative skills in the light of knowledge of legal matters by focusing on examining the past to take a look at the future, and the researcher concluded that forensic accounting contributes to advancing the economic progress of the country. local environment. The most important recommendations reached by the researcher are that auditors should use forensic accounting techniques to increase their effectiveness in exerting the necessary professional care .

Keywords: forensic accounting, auditor, accounts

المقدمة

لقد شهد العالم في الفترة الأخيرة الكثير من الاحداث المالية التي لها صلة بواقع بيئة الاعمال والتجارة إثر بشكل خاص على مهنة المحاسبة والتدقيق نتيجة الانهيار المالي لكبرى الشركات العالمية بعد افلاسها في الولايات المتحدة الامريكية مثل شركة انرون (Enron) للطاقة وشركة (WorldCom) للاتصالات و (Xerox) المتخصصة في إدارة المستندات و (General,Motors) وشركة (DELL) العالمية



للحسابات وما تلاها من انهيار عدة بنوك في الازمة العالمية 2007 من خلال التلاعب في المعايير والمبادئ المحاسبية لزيادة أرباحها في سوق الأسهم وتورط شركات التدقيق الكبرى مثل تسنر شركة آرثر اندرسون (Arthur, Andersen) من خلال اختراع أدوات استثمارية معقدة يصعب حلها محاسبيا ولم تخدم معايير التدقيق المعتمدة في الوحدات الاقتصادية في اكتشاف حالات الفساد المالي والإداري مما أدى الى اهتزاز وفقدان الثقة في الأسواق العالمية وفي مكاتب المحاسبة والتدقيق

وتبرز أهمية الدراسة الى حاجة البيئة العراقية المتمثلة في الدوائر القضائية لمن يمد لها رأي محايد مبني على الخبرة القضائية والمهارات التي تمكن المؤسسات القضائية من اتخاذ قرار صحيح في المنازعات المالية امام المحاكم.

ويهدف البحث الى التعرف وبيان تأثير تقنيات المحاسبة القضائية على أداء مراقب الحسابات والاشارة الى مفهوم المحاسبة القضائية مراقب الحسابات الخارجي ومن اجل تحقيق اهداف البحث تم تقسيم الى خمسة محاور وهي

المحور الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

المحور الثاني: مدخل مفاهيمي لمفهوم المحاسبة القضائية ومراقب الحسابات الخارجي

المحور الثالث: المحاسبة القضائية ودورها في تعزيز أداء مراقب الحسابات الخارجي

المحور الرابع: الجانب العملي

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

أولاً: منهجية البحث

1. مشكلة الدراسة: يمكننا تحديد مشكلة الدراسة بصياغة التساؤل الاتي هل هناك تأثير للمحاسبة القضائية في تعزيز أداء مراقب الحسابات الخارجي من خلال إعطاء دور له في المنازعات المالية والتي تقام امام الجهات القضائية.

2. اهداف البحث: ويهدف البحث الى بيان مهنة التدقيق ومعاييرها الدولية والقواعد السلوكية فضلاً عن توضيح كيان مراقب الحسابات، والواجبات والمسؤوليات المكلف بها ذات التأثير على مهنة التدقيق

3. فرضية البحث: توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية وتعزيز أداء مراقب الحسابات

4. أهمية البحث: يساعد موضوع المحاسبة القضائية في زيادة كفاءة أداء وظيفة مراقبي الحسابات وطمأنة مستخدمي القوائم المالية في عدم وجود غش او فساد او تضليل في القوائم المالية وكفاءة القدرة المالية للوحدات الاقتصادية.

5. منهج البحث: تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي لتحديد مشكلة البحث وصياغة الفرضيات وعلى المنهج الاستقرائي في استعراض الإطار النظري للبحث عن طريق استقراء المصادر والدراسات العلمية والأبحاث الادبية ذات الصلة بموضوع البحث، بغية الوصول إلى أفكار ونتائج نظرية تخص الإطار النظري من البحث وعلى المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات الإحصائية الناتجة من خلال الاستبيان، لغرض التوصل إلى الاستنتاجات العملية التي تتعلق بالجانب العملي محل البحث.

6. مجتمع وعينة البحث: تضمن مجتمع البحث في مكاتب مراقبي الحسابات (الصنف الثاني) المجازين في العراق البالغة عددهم (119) مكتب حسب نشرة مراقبي الحسابات لعام 2022، تم اخذ عينة البحث في (5) مكاتب في النجف الاشرف وكذلك الموظفين العاملين في ديوان الرقابة المالية وموظفي محكمة البداية التجارية في النجف الاشرف



7. حدود البحث: وتشمل الحدود المكانية: بديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب مراقبي الحسابات في النجف الاشرف ومحكمة البداية التجارية في النجف الاشرف والحدود الزمانية: الفترة من 2022-2023 فترة كتابة البحث
8. أسلوب جمع البيانات: تم الاعتماد على الجانب النظري على المصادر الأجنبية والعربية من الكتب والرسائل والأطروحات الجامعية ذات العلاقة بموضوع البحث فضلاً عن شبكة الانترنت، القوانين والتعليمات الصادرة عن المنظمات المهنية المعنية وفي الجانب العملي بأعداد استمارة استبانة لاستطلاع آراء عينة البحث لبيان العلاقة بين متغيرات البحث.
9. الأدوات الإحصائية المستخدمة: اعتمد الباحث في تحليل ومعالجة البيانات 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: اهم الدراسات السابقة:

- 1- دراسة عربية : (عبد العزيز: 2018) (بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ملحق رقم 1 جامعة المجمع – المملكة العربية السعودية)

عنوان الدراسة	مدى إدراك المراجعين الخارجيين لأهمية المحاسبة القضائية في المحاكم السودانية
هدف الدراسة	هدفت الدراسة الى التعرف على توافر المؤهلات العلمية والخبرات العملية لدى المراقبين الخارجيين اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية- في المحاكم السودانية وكذلك التعرف على بعض المعوقات والصعوبات التي تواجه المراقبين الخارجيين والتي تعتبر من محددات تطبيق المحاسبة القضائية في المحاكم السودانية.
منهج الدراسة	اعتمد الباحث بإعداد استبانة لتقييم مدى إدراك المراقبين الخارجيين في السودان لأهمية تطبيق المحاسبة القضائية واستخدم الباحث برنامج الحزم الاحصائية في العلوم الاجتماعية والذي يعرف ببرنامج (SPSS) في تحميل بيانات الدراسة الميدانية
اهم الاستنتاجات	يوجد إدراك لدى المراقبين الخارجيين في السودان بأهمية تطبيق المحاسبة القضائية - في المحاكم السودانية للمساهمة في فصل الدعاوى القضائية ذات الطبيعة المالية في المحاكم السودانية. وتتوفر المقومات الرئيسية الخاصة بالمؤهلات العلمية والخبرة العملية للمراقبين الخارجيين والمحاسبين لتطبيق- المحاسبة القضائية في المحاكم السودانية. فضلاً عن ذلك توجد صعوبات تواجه تطبيق المحاسبة القضائية في السودان تتعلق بالدور المحدود الذي تؤديه الجامعات والنقابات المهنية، وأيضاً عدم وجود قانون ينظم عمل المحاسب القضائي، ومقاومة التغيير لما هو جديد عند بعض المراقبين
اهم التوصيات	إصدار تشريعات وقوانين من قبل الدولة تنظم مهنة المحاسبة القضائية، نظراً لأهميتها في مجال الفصل في الدعاوى القضائية ذات الطبيعة المالية.

- 2- دراسة عربية : (ABU, TAPANJEH& AL, SARAIRAH: 2021) (بحث منشور في مجلة المالية والاقتصاد والاعمال الاسيوية مجلد 8 رقم 3 في كلية الاعمال و المحاسبة، جامعة مؤتة)

عنوان الدراسة	توافر عوامل تطبيق المحاسبة القضائية لتعزيز كفاءة المدققين في الأردن
هدف الدراسة	هدفت الدراسة الى التعرف على مدى توافر المكونات المتعلقة بمهارات المحاسبة



القضائية للمحاسبين والمدققين الأردنيين والتعرف على مدى توافر المكونات المتعلقة بالخبرة في المحاسبة القضائية للمحاسبين والمراجعين. والتعرف على مدى توافر المكونات المتعلقة بالخصائص الشخصية وأخلاقيات المهنة للمحاسبين والمراجعين الأردنيين المعتمدين العاملين في ديوان المحاسبة..	
اعتمدت الدراسة الحالية على منهج البحث الوصفي ومنهج البحث الميداني التحليلي، تم إجراء مسح أدبي وفحص الدراسات النظرية والميدانية السابقة وكذلك الأبحاث المتعلقة بالموضوع. أما بالنسبة للبحث الميداني التحليلي فقد تم إجراء مسح استكشافي شامل وتحليل البيانات التي تم جمعها من خلال الإجابة على الاستبيان.	منهج الدراسة
أن بعض العاملين في مهنة المحاسبة القانونية في الأردن حصلوا على شهادات متقدمة، تضاف إلى قائمة خبراتهم التي تؤهلهم لممارسة دور الخبير المالي، باعتبار أن جمعية المحاسبين القانونيين هيئة معتمدة لدى وزارة العدل لجذب الخبراء الماليين. وتوافر مكونات تطبيق المحاسبة القضائية سيعزز كفاءة المراجعين في البيئة الأردنية سواء كانوا يعملون في مكاتب محاسبة عامة معتمدة أو في ديوان المحاسبة. يعتقد الباحثون أن الاهتمام بالمحاسبة القضائية وإدخال المزيد من تقنياتها وطرقها وإدماجها في عمل المدقق سيجعله قادراً على إعطاء أحكام وآراء تتجاوز كونها ضماناً معقولاً لعدالة القوائم المالية.	اهم الاستنتاجات
تنمية وتطوير الخبرة في مجال المحاسبة القضائية بين المحاسبين القانونيين والمدققين لديوان المحاسبة، وتقديم الدورات التدريبية المتخصصة وتسهيل حصولهم على الشهادات المهنية المتخصصة، وخاصة للوافدين الجدد، وتفعيل دور المحاسبة القضائية.	اهم التوصيات

3- دراسة اجنبية : (Fadilah et al 2019) بحث في المحاسبة منشور في المجلة البولندية للدراسات الإدارية

FORENSIC ACCOUNTING: FRAUD DETECTION SKILLS FOR EXTERNAL AUDITORS	عنوان الدراسة
((المحاسبة القضائية ومهارات كشف الغش لمراجعي الحسابات الخارجيين))	
هدفت الدراسة الى انه لأغنى عن مهارات المحاسبة القضائية في اكتشاف الاحتيال، وانه يجب على المدققين التواصل بشكل جيد مع مختلف الأطراف المشاركة في عملية الكشف عن الاحتيال، وقدرة المدققين على امتلاك مهارات جيدة بعلم الجريمة وعلم النفس	هدف الدراسة
اعتمد الباحث استخدام تقنية اخذ العينات العشوائية لجمع البيانات مع تطبيق معادلة (slovin) وكذلك الحساب الاحصائي والاستبيان والمقابلات وتحليل الوثائق في الحساب الاحصائي وتفسير معامل الارتباط الناتج عن درجة كل عنصر	منهج الدراسة
ان بعض مهارات المحاسبة القضائية هي مؤثرة في الكشف عن الاحتيال وكذلك يوجد تأثير كبير على المراقبين الخارجيين المحترفين من خلال تحسين جودة مهاراتهم في المحاسبة القضائية	اهم الاستنتاجات
يوصي بتحسين المهارات والتقنيات المحاسبة القضائية لماله تأثير كبير على مراقبي الحسابات المحترفين وكذلك توسيع نطاق الاستبيان وصول الى الشركات الأربعة الكبرى للتدقيق العالمية	اهم التوصيات

ثالثاً: تحليل الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية منها:

- 1- تحليل الدراسات السابقة: ان كافة الدراسات السابقة اخذت بنظر الاعتبار قدرة المحاسبة القضائية تعزيز قدرة مراقبي الحسابات خلال الأساليب والتقنيات التي تمتلكها فضلاً عن الخدمات الأخرى التي تقدمها كالشاهد الخبير ودعم التقاضي
- 2- موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:



تميزت الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة بإضافة بدمج مهارات وتقنيات وأساليب المحاسبة القضائية التي تعمل بها ضمن الدول المتقدمة مع الخبرات العملية لمراقبي الحسابات الخارجيين في البيئة المحلية مما يولد تراكم معرفي وخبرة إضافية للمراقبين الخارجيين وتقديم تقارير تزيد من طمأنة المستثمرين والمقرضين وأصحاب العلاقة لزيادة الاستثمار والتبادل التجاري في البلد من خلال ضمان حقوقهم في حال حدوث أي نزاع مالي امام الجهات القضائية

المحور الثاني: التطرق الى مفهوم المحاسبة القضائية ومراقب الحسابات الخارجي

أ- نبذة تاريخية عن المحاسبة القضائية

في عام 1817 نشأت قضية تركزت على افلاس Meyer v. Sefton . وبما أن طبيعة الأدلة لا يمكن النظر فيها في المحكمة، فقد سمح القاضي للمحاسب Dr. Larry Crumbley بصفته كخبير يقوم بفحص حسابات الوحدة الاقتصادية المفلسة للإدلاء بإفادته للمحكمة. الذي يُعد رائد في مجال المحاسبة القضائية ويعود أول محاسب قضائي في التاريخ وبداية مهنة المحاسبة القضائية (Singleton et al, 37-38: 2006). وان مهنة المحاسبة خضعت الى عدة تغييرات جذرية بعد حدوث الانكماش الاقتصادي الأخير ونتيجة لكارثتي (World.Com،Enron) ، وان اول ظهور للمحاسبة القضائية في إنكلترا والولايات المتحدة الأمريكية كان في سنة 1900 عند منح شهادة الخبير (Witness expert) واعتماد ضريبة الدخل الاتحادية، مما زاد الحصول على المحاسب القضائي بسبب عدم دفع ضريبة الدخل من قبل المكلفين والوحدات الاقتصادية عليه تم اتخاذ جملة من تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن المتهربين من دفع الضرائب (الجيلي، 2012:13). وأشار الخالدي انه تم تأسيس جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية. ثم بعدها الكلية الأمريكية للفاحصين القضائيين الدوليين عام 1992 (الخالدي، 2012:30)، وان كلمة القضائية مشتقة من الكلمة اللاتينية forensic، الذي كان موقع قديم للرومان للنقاش العام. وتضمنت وسائل المحاسبة القضائية المتعلقة باستخدام العلم أو التكنولوجيا الحديثة في التحقيق وإثبات الحقائق أو الأدلة في محكمة قانونية. وبالتالي تُستخدم شهادة المحاسب القضائي أو المحاسبة القضائية لمساعدة المحكمة أو القضاء في حل المسائل المالية القانونية، ومن ثم تطورت المحاسبة القضائية من خلال شهادة الخبراء. إضافة الى تكامل مهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق والتي تعرف باسم المحاسبة القضائية الحديثة للمساعدة في الإجراءات المالية المقامة امام الجهات القضائية (ROKOSU, 2015:14). تم تتبع أقدم دليل معروف للمحاسبة القضائية إلى إعلان في إحدى الصحف في جلاسجو، اسكتلندا، ظهرت المحاسبة القضائية عام 1824. في ذلك الوقت، استعان المحامون والمحاسبون والمحاسبين القضائيين للتحقيق في نشاط احتيالي. في أوائل القرن العشرين. (Bholane, 2022:3)

ب – مفهوم المحاسبة القضائية ومراقب الحسابات الخارجي:

عرف (Rezaee وآخرون) المحاسبة القضائية بأنها: "ممارسة استخدام التكنولوجيا والعلوم الأخرى للتحقيق وكشف الأنشطة الاحتيالية والاعمال ذات الصيغة غير المشروعة" التي تشتمل كل من: مجالات المحاسبة والتمويل والإدارة وعلم الجريمة فضلا عن تقييم المخاطر وشهادة الخبراء وفحص الاحتيال و تسوية المنازعات واستشارات التقاضي . (Rezaee et al, 2016:107).

كما عرف (الحيالي) المحاسبة القضائية : بأنها ليست مجرد محاسبة فقط لأنها تهدف الى ما هو ابعد من الأرقام في التعامل مع الاحداث الفعلية مما يتطلب التحليل العلمي والاجمالي لمعطيات معينة للكشف عن المشاكل الكلية في الاعمال التجارية والمالية لمساعدة المحاكم في حل النزاعات بصورة منصفة (الحيالي، 2020:17)

وعرفت المادة (1) من قانون نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 في العراق مراقب الحسابات على انه "هو كل شخص طبيعي او معنوي يمارس مهنة مراقب الحسابات وتدقيقها ومجاز بممارسة هذه المهنة"(wiki.dorar-aliraq.net)



وأخير عرف مراقب الحسابات الخارجي " هو الشخص الذي يقوم بأداء عمله الرقابي والتدقيقي من خارج الوحدة الاقتصادية، حيث أنه لا تربطه أي علاقة وظيفية أو مصلحة مادية مع الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، ويطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق المحايد أو المستقل. وإن الغرض الرئيسي منه هو إعطاء رأي فني محايد حول نتائج العمليات المنجزة وعدالة الحسابات المالية" (الطار وأخرون، 2018: 37).

المحور الثالث: المحاسبة القضائية ودورها في تعزيز أداء مراقب الحسابات الخارجي

أولاً: أهمية المحاسبة القضائية في تعزيز خدمات التدقيق:

إنّ المحاسبة القضائية هي علم واسع ومتعدّد المهارات، وظهرت الحاجة الية من الاحداث المتفاعلة للسيطرة على العمليات داخل الوحدات الاقتصادية وبأسلوب قانوني ومهني لحلّ وفصل النزاعات. وأنّ عدد المشكلات المالية والمتنازع عليها في المحاكم أخذ في التزايد بسبب التقارير المحاسبية المضلّلة، ومن أسباب زيادة الاهتمام في المحاسبة القضائية ما يأتي: (الشجيري : 47، 2021)

1. تقديم معلومات زائفة وغير صادقة من قبل الوحدة الاقتصادية والذي يُعدّ السبب الأكثر أهمية لتوسّع الطلب على خدمات المحاسبة القضائية.

2. القيود القانونية والمحاسبية والتي تُحدّد من درجة الحلّ للمشكلات بشكل فعال، بسبب قلة الخبرة المتبادلة بين العلوم، فالإجراءات والقوانين تكون واضحة ويسيرة التصرف من قبل الشخص القانوني، كذلك الإجراءات المحاسبية تكون واضحة وسهلة الفهم من قبل الشخص المحاسبي، فالمحاسبة القضائية مَهْدُت الطريق للنظر وإيجاد الحلول لأهمّ المشكلات المالية بصيغة قانونية.
3. توجد العديد من أوجه القصور في عمليات التدقيق التقليدية، التي أصبحت لا يمكنها التعبير عن صدق وعدالة المركز المالي للوحدة الاقتصادية، بسبب استعمال الأساليب والطرق الحديثة في عمليات الاحتيال.

4. لا توجد أية وحدة اقتصادية مهنية يمكن أن تُقدّم خدمات حقيقية للقضاء بخصوص المعلومات المحاسبية، كذلك أدى انتشار الفساد وكثرة حالات الغشّ والنزاعات المالية إلى زيادة المشكلات وحدة الاختلاف ما بين الأطراف المختلفة، وهنا أدّى تزايد الاتجاه إلى المحاكم وبدأت الدعاوى القضائية بالتوسع، وفي هذا المجال الذي بيّن مدى حاجة القضاء إلى الخبير أو المستشار القضائي والذي يمكن أن يُقدّم خدمة المحاسبة القضائية والتي تساهم في حلّ النزاعات وفي تقييم الأضرار والكشف عن حالات الغشّ والاحتيال.

ثانياً: المحاسبة القضائية وعلاقتها بمراقب الحسابات الخارجي:

هناك علاقة قوية تربط بين المحاسبة القضائية ومراقب الحسابات الخارجي، وهي علاقة ديناميكية تعزى الى التغيرات الاقتصادية والقانونية التي مرت بها المجتمعات عبر القرون (الجليلي، 2012: 17) ويتضمن الاختلاف في الهدف، حيث يهدف مراقب الحسابات الى فحص القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها، وتقديم تقرير يوضح رأي فني محايد عن حقيقة نشاط الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، ومدى صدق وعدالة القوائم المالية، بينما تبين المحاسبة القضائية الى الوقوف على حالات الاختلاس والغش والفساد المالي والإداري وتحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها والتي تمثل البيئة المساعدة على الغش فضلاً عن إعطاء التوصيات المناسبة، كما أن طبيعة عمليات التدقيق قائمة من تلقاء نفسها، أما بالنسبة للمحاسبة القضائية فهي تؤيد عمل المستشار القانوني أو مجلس الإدارة. (عبد العزيز، 2018: 5)

ويمكننا توضيح الاختلاف بين مراقب الحسابات والمحاسبة القضائية من خلال تحديد الفرق بين المحاسبة القضائية الأولى يعطي رأياً فنياً محايداً حول حقيقة النشاط. والثاني أعمق وأقل شمولاً لأن المحاسب القضائي يتطلب المعرفة. الدوافع الحقيقية وراء إنشائها هي تلبية احتياجات القضاة للخبراء والمستشارين الذين يقدمون آرائهم حول الهدر المالي وتلبية احتياجات المستثمرين والمساهمين والمقرضين من المعلومات المثبتة والصادقة اما المحاسبة القضائية هي المحاسبة المناسبة لوجهة النظر القانونية في توفير أعلى مستوى من التأكيد والاستفادة من مهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق عندما يكون التحقيق



مهم لتوصيل المعلومات المالية بوضوح ودقة عند اعداد القوائم المالية والتأكد من مصداقيته. تقدم شركات التدقيق الأربعة الكبرى (KPMG،PWC،E&Y،deloitte) خدمات دولية بالإضافة الى خدمات التدقيق ، تقدم شركة KPMG خدمات مكافحة غسيل الأموال . على الرغم من ان غسل الأموال تحكمه تشريعات محددة الا ان تعقيد هذه التشريعات في تقييم تدفق الأموال الى بيئة الاعمال يتطلب خدمات محاسبة قضائية وتوفر معلومات إضافية للوحدات الاقتصادية. ويمكن دور المحاسب القضائي الذي هو جزء من التحقيق الذي يقدم المشورة القانونية في حل النزاعات المالية التي تكون في المحاكم التجارية. (ALfayyadh&ALruaei,2020;352)

ويتضح للباحث مما تقدم ان جوهر الاختلاف بين المحاسب القضائي ومراقب الحسابات الخارجي يتضمن في ان الأول يعمل في نطاق مهنة تتعلق بالحاضر والمستقبل وتعد كمحصلة طبيعية لتطور وتعقد الاعمال وكبر حجمها وتنوعها بشكل واسع، بالإضافة الى تحديد النقاط غير القانونية والمشكوك فيها والعوامل التي تساعد على الغش، بينما يقدم الثاني رايًا فنيًا محايدًا يعبر عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة نشاط الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

ثالثًا: عوامل تطبيق المحاسبة القضائية لتعزيز كفاءة مراقب الحسابات الخارجي:

تعد المحاسبة القضائية من أبرز المجالات المحاسبية التي توفر فرصاً لاحتياجات المستقبل. كما أنه إطار متكامل لكل من القانون والمحاسبة حيث يعمل على تحديد المهارات المطلوبة من المحاسب القضائي ليكون خبيراً ومستشاراً فاعلاً في إجراءات التحقيق بالإضافة إلى تقديم تقارير مدعومة بأدلة قانونية كافية للمساعدة في الدعاوى القضائية وتحقيق العدالة. فضلاً عن، إن المحاسبة القضائية تساعد في معالجة الغش والفساد المالي والإداري، كما تساهم في حل النزاعات المالية في القضاء أو تسويتها قبل الوصول إلى المحاكم. وأصبحت المحاسبة القضائية مجالاً مهماً للمعرفة المحاسبية لأنها وظيفتها فحص المشكلات المالية القضائية التي تشكل مهنة المحاسبة والتدقيق إطارها المرجعي. وأولت العديد من الدول اهتماماً أكبر بالمحاسبة القضائية مما انعكس على تطوير تعليم المحاسبة القضائية، حيث أنشأت بعض الدول مؤسسات خاصة لتعليم أساسيات المحاسبة القضائية، بينما طورت دول أخرى برامج تعليمية في الجامعات والكليات لمنح درجات البكالوريوس والدرجات العليا في المحاسبة القضائية. فضلاً عن، إنشاء العديد من المعاهد والمنظمات التي تمنح شهادات مختلفة في المحاسبة القضائية التي تمكن حاملها من ممارسة مهنة المحاسب القضائي أو الخبير المالي. وقد قرر البعض دمج أساسيات ومكونات المحاسبة القضائية في عمل المحاسبين والمدققين والمحامين من خلال برامج تدريبية مخصصة ترفع كفاءتهم وتحسن من أدائهم. (ABUTAPANJEH& ALSARAI RAH,2021: 807)

المحور الرابع: الجانب العملي:

أولاً: تحليل نتائج الاستبانة

جدول (1) الاتساق الداخلي لفقرات محور المحاسبة القضائية

Correlations			
N	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation ¹	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

¹ تتراوح قوة معامل الارتباط Pearson Correlation بين موجب واحد وسالب واحد، والاشارة 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	.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
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

ويلاحظ من الجدول (1) ان جميع معاملات الارتباط بين كل المحور والاسئلة المتكون منها كانت قيم كانت أصغر من 0.05. Sig. (2-tailed) مرتفعة وذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم وجميع تلك القيم كانت قيم 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 أداء مراقب الحسابات الخارجي

Correlations			
N	Sig. (2-tailed)	Pearson Correlation	Item
91	.000	.464**	X19
91	.000	.367**	X20
91	.000	.480**	X21
91	.000	.414**	X22
91	.000	.528**	X23
91	.008	.276**	X24
91	.042	.213*	X25
91	.000	.469**	X26
91	.000	.641**	X27
91	.004	.296**	X28
91	.000	.521**	X29
91	.000	.562**	X30
91	.003	.308**	X31
91	.001	.330**	X32
91	.007	.281**	X33
91	.000	.453**	X34
91	.000	.570**	X35



91	.013	.172*	X36
91	.000	.589**	X37

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

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

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الاحصائي لبرنامج
ويلاحظ من الجدول (2) ان جميع معاملات الارتباط بين المحور الثاني (تطوير أداء مراقب الحسابات)
والاسئلة المتكون منها كانت قيم مرتفعة وذات دلالة من الناحية الاحصائية اذ ان جميع قيم (2- Sig.
tailed) كانت أصغر من 0.05. وجميع تلك القيم كانت قيم 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

ثانيا : نتائج اختبار فرضيات البحث

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

جدول (3) ترميز متغيرات البحث

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

الفرضية الاولى: - "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في تطوير أداء مراقب
الحسابات" لاختبار هذه الفرضية تم صياغة نموذج الانحدار الخطي الاتي: -

$$AP = B_0 + B_1 * FA + \varepsilon$$

حيث: -

ε = اخطاء التقدير.

B_0 = ثابت معادلة الانحدار والتي تمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية
للصفر.

B_1 = ميل دالة الانحدار والتي تقيس تأثير المتغير المستقل في المتغير الوسيط².

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي: -

جدول (4) ملخص نموذج اختبار الفرضية الاولى

Model Summary ^b				
Mode l	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.583 ^a	.340	.333	.219

² تجدر الإشارة الى ان المتغير الوسيط يعد تابع في قبالة المتغير المستقل، ويعد مستقلا في قبالة المتغير التابع .



ANOVA						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.201	1	2.201	45.859	.000
	Residual	4.271	89	.048		
	Total	6.471	90			
a. Predictors: (Constant), FA						
b. Dependent Variable: AP						

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الاحصائي

يبين الجدول (4) ملخص النموذج اعلاه model summary ان قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت 0.583 وهي قيمة متوسطة القوة، وان معامل التحديد R Square بلغ 0.340 والذي يمثل القوة التفسيرية للنموذج المستخدم. اي ان المتغير المستقل (المحاسبة القضائية) يفسر ما قيمته 34% من المتغير الوسيط (اداء مراقب الحسابات الخارجي)، وان الانحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error of the Estimate كان 0.219 وهو رقم منخفض جدا. وكلما انخفض هذا النوع من الاخطاء كلما كان ذلك أفضل من الناحية الاحصائية.

جدول (5) تباين اختبار الفرضية الاولى

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الاحصائي

يبين الجدول (5) التباين اعلاه anova ان قيمة F المحسوبة بلغت 45.859 وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (89,1) والبالغة 3.94 عند مستوى دلالة 5%. وان مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت 0.000 وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار 0.05، وهذا ما يدل على ملائمة النموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

جدول رقم (6) معاملات دالة الانحدار للفرضية الاولى

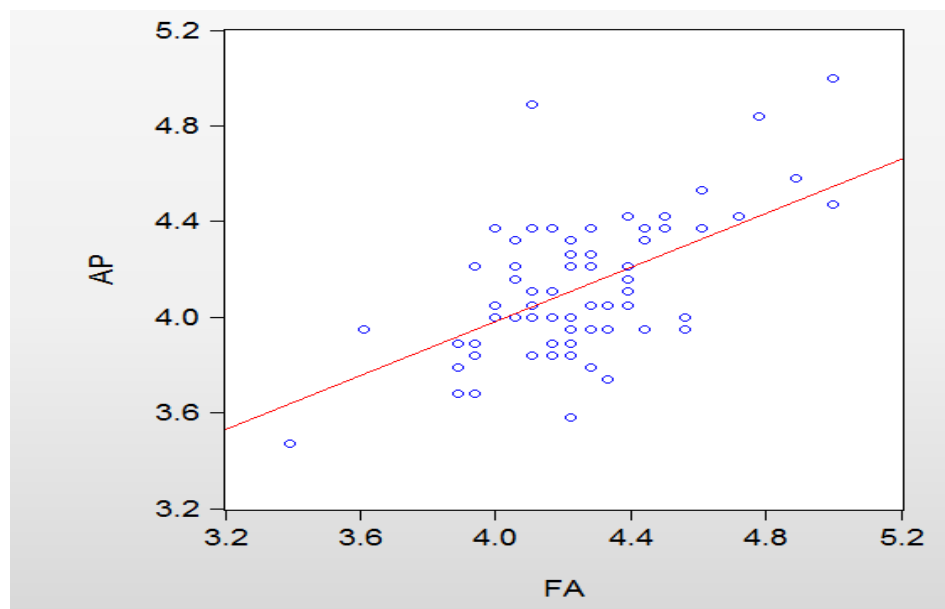
Coefficients						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.729	.355		4.871	.000
	FA	.563	.083	.583	6.772	.000

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الاحصائي

ويبين جدول (6) معاملات دالة الانحدار **Coefficients** ان قيمة ثابت معادلة الانحدار B_0 بلغت 1.729، وان قيمة ميل معادلة الانحدار B_1 بلغت 0.563 والتي تبين تأثير المتغير المستقل في المتغير الوسيط (بواسطة المعامل B)، وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 الى ان هنالك تأثير طردي بين المتغيرين الوسيط والمستقل او بعبارة اخرى ان اي زيادة في المتغير المستقل (المحاسبة القضائية) بمقدار درجة واحدة يؤدي الى الزيادة بمقدار 56.3% في المتغير الوسيط (أداء مراقب الحسابات) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى خارج نطاق البحث الحالي، ويلاحظ من الجدول أعلاه أيضا ان مستوى معنوية إحصاء T للمتغير المستقل بلغت 0.00 وهي أقل 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 هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في تطوير أداء مراقب الحسابات. ويؤكد الشكل (1) العلاقة بين المتغيرين من خلال شكل الانتشار اذ يشير اتجاه المنحنى نحو

الاعلى الى العلاقة الطردية بين المحاسبة القضائية وأداء مراقب الحسابات.

شكل (1) اتجاه علاقة التأثير بين المحاسبة القضائية وأداء مراقب الحسابات الخارجي



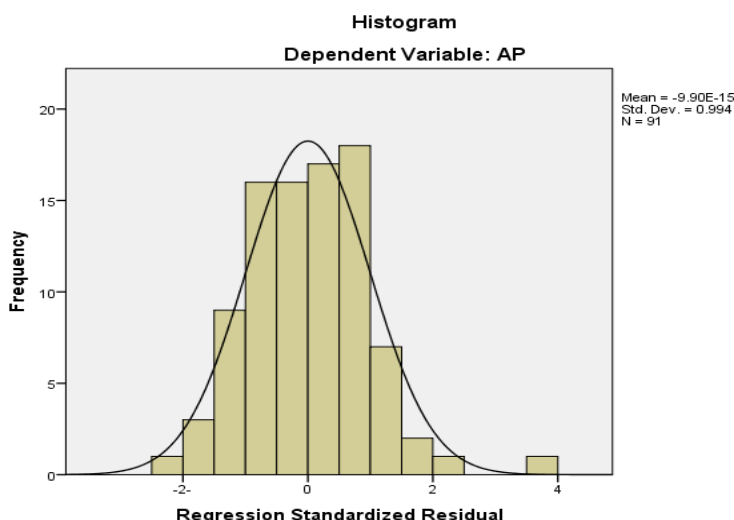
المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الاحصائي

ويمكن اعادة صياغة معادلة الانحدار التي اعتمدت في اختبار الفرضية على ضوء النتائج التي تم التوصل اليها والتي يمكن استخدامها لغرض التنبؤ بالشكل الاتي: -

$$AP = 1.729 + 0.563 * FA$$

ويعرض الشكل (2) المدرج التكراري والذي يبين التوزيع الطبيعي للبواقي الاحصائية لمعادلة الانحدار والذي يبين دقة معادلة الانحدار السابقة.

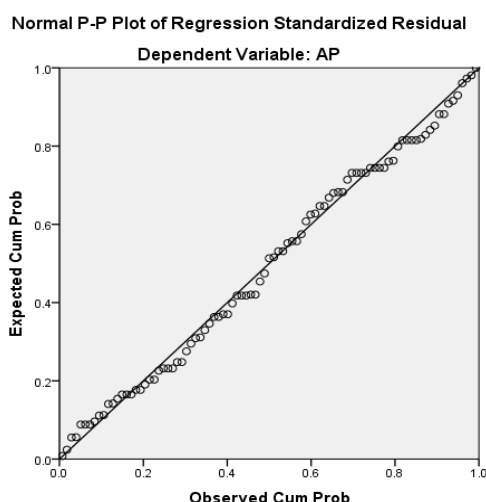
الشكل (2) المدرج التكراري لبواقي الفرضية الاولى



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الاحصائي

ويبين الشكل (3) استيفاء شروط اختبار تحليل الانحدار بشكل بياني من خلال بيان توزيع النقاط حول الخط المستقيم وهذا يثبت ان البواقي الاحصائية تتبع التوزيع الطبيعي.

الشكل (3) التوزيع الطبيعي لبواقي الفرضية الاولى



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التحليل الاحصائي

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أ- الاستنتاجات:

- 1- لم تتطرق البيئة التشريعية المحلية الى المحاسب القضائي بصفته الخاصة وانما يقتصر تسمية بالخبير المالي في المحاكم المختصة.
 - 2- تسهم المحاسبة القضائية في دفع عجلة التقدم الاقتصادي للبلد ومواكبة التطورات الحديثة من خلال تطبيق نظام رقابي محاسبي رصين.
 - 3- ان وجود المحاسبة القضائية يحتم على مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية اللازمة لتعزيز نظام محاسبي رصين
- ب- التوصيات:



- 1- ينبغي على البيئة التشريعية المحلية إضافة قوانين وتعليمات ضمن القانون للمحاسب القضائي لضمان عملة بصفة قانونية.
- 2- نقل تجربة استعمال الطرق وتطورات الأساليب الحديثة المستخدمة في المحاسبة القضائية عالمياً يساهم في تعزيز التقدم الاقتصادي في البيئة المحلية.
- 3- يتعين على مراقبي الحسابات استخدام تقنيات المحاسبة القضائية لزيادة فعاليتها في بذل العناية المهنية اللازمة.

المصادر والمراجع

أولاً: الرسائل والاطاريح

- 1- الخالدي، صلاح هادي محمد، (2012) "إطار مقترح للمحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي"، جامعة بغداد كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة، اطروحة دكتوراه
- 2- الشجيري، همام مناف رحيم، (2021)، " دور مراقب الحسابات في تفعيل المحاسبة القضائية لدعم الخدمات القضائية ". رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، قسم المحاسبة ثانياً : البحوث والدوريات :
 - 1- الجليلي، مقداد احمد (2012)، " المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق "، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل - مجلة تنمية الرافدين العدد 107 مجلد 34 لسنة 2012.
 - 2- العطار، حيدر عباس والشيخ، علي ناظم وراشد، فواز خليف. (2018)، "تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية". (مجلة تنمية الرافدين، 37)
 - 3- عبد العزيز، جعفر عثمان الشريف. (2018). "مدى إدراك المراجعين الخارجيين لأهمية تطبيق المحاسبة القضائية في المحاكم السودانية" دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم. " منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ملحق 1.

المصادر الأجنبية

A- Books:

- 1- Singleton & others, Singleton, Tommie; Singleton, Aaron; Bologna, Jack; Lindquist, Robert;(2006) "Fraud Auditing and Forensic Accounting", John Wiley & Sons, Inc., Third Edition,

B- Thesis:

- 1- ROKOSU, JOHNSON , (2015) An Empirical Evaluation Of Forensic Accounting Education In Nigeria Tertiary Institutions. Unpublished M.sc Thesis, University of Lagos, Yaba, Nigeria.

C- Researches & periodicals:

- 1- 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
- 2- Bholane, K. P. (2022). Forensic Accounting: A Brief Overview. Innovations and Challenges in Commerce, Management and Economics Journal, 7-11.
- 3- Rezaee, Z., Lo, D., Ha, M., & Suen, A. (2016). Forensic accounting education and practice: insights from China. Journal of Forensic & Investigative Accounting, 8(1), 106-119