



جمهورية العراق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة كربلاء

كلية الادارة والاقتصاد - قسم المحاسبة

تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من

الفساد المالي والاداري في مؤسسات القطاع العام

(بحسب تحليلي واستطلاعي في هيئة النزاهة)

رسالة ماجستير مقدمة الى :

مجلس كلية الادارة والاقتصاد - جامعة كربلاء وهي جزء من متطلبات نيل

درجة (الماجستير) علوم في المحاسبة

تقدم بها :

هيدر جميل أحمد الصبوري

بإشراف

أ.م. د. اسعد محمد علي وهاب العواد

2019 ميلادية

1440 هجرية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ




{ و لا تبغ الفسادَ في الأرضِ إن الله لا
يُحِبُّ المفسدين }

صدق الله العلي العظيم

[القصص: الآية: 77]

إقرار الخبير اللغوي

أقر بأن الرسالة الموسومة بـ (تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي والاداري في مؤسسات القطاع العام) بحث استطلاعي وتحليلي في حياة النزاهة , قد جرت مراجعتها من الناحية اللغوية حتى أصبحت ذات أسلوب لغوي سليم وخالٍ من الأخطاء اللغوية ولأجله وقعت....


أ.م.د. مشكور كاظم حنون الطالقاني

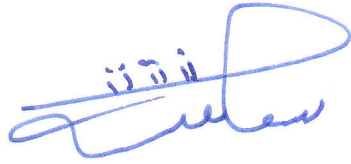
كلية العلوم الإسلامية قسم الفقه

جامعة كربلاء

2018 / 11 / 27

إقرار المشرف

أشهد أنّ إعداد الرسالة الموسومة بـ (تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي والاداري في مؤسسات القطاع العام - بحث استطلاعي تحليلي في حياة النزاهة) والتي تقدم بها الطالب (حيدر جميل احمد الجبوري) قد جرى تحت إشرافي في قسم المحاسبة - كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء، وهو جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة.



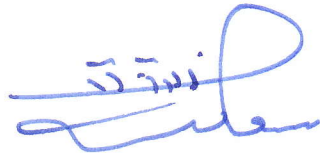
المشرف

الأستاذ المساعد الدكتور

اسعد محمد علي وهاب العواد

توصية السيد الرئيس القسم

(بناء على توصية الأستاذ المشرف أشرح الرسالة للمناقشة)



الأستاذ المساعد الدكتور

اسعد محمد علي وهاب العواد

رئيس قسم المحاسبة

إقرار لجنة المناقشة

نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة بأننا أطلعنا على رسالة الماجستير الموسومة ب
(تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي والاداري
في مؤسسات القطاع العام)، والمقدمة من الطالب (حيدر جميل احمد الجبوري)
وقد ناقشنا الطالب في محتوياتها وفيما له علاقة بها , ووجدنا إنها جديرة بالقبول
لنيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة بتقدير (إحسان).



أ. د. صلاح مهدي الكواز

جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد

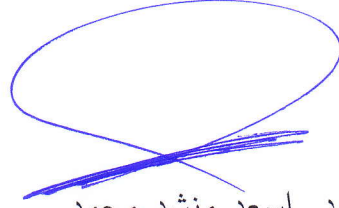
رئيساً



أ.م. د. ستار جبار خلاوي الحجامي

جامعة واسط - كلية الادارة والاقتصاد

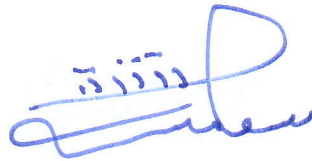
عضواً



أ.م. د. اسعد منشد محمد

جامعة بابل - كلية الادارة والاقتصاد

عضواً



أ. م. د. أسعد محمد علي وهاب العواد

جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد

عضواً ومشرفاً

اقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على اقرار المشرف العلمي و الخبير اللغوي على رسالة الماجستير / قسم المحاسبة للطالب (حيدر جميل احمد) الموسومة بـ (تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي و الاداري في المؤسسات القطاع العام) ارشح هذه الرسالة للمناقشة .



ا.م.د محمد حسين كاظم الجبوري

رئيس لجنة الدراسات العليا

معاون العميد للشؤون العلمية و الدراسات العليا

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الإدارة و الاقتصاد / جامعة كربلاء على توصية لجنة المناقشة



أ.د. علاء فرحان طالب

عميد كلية الإدارة والاقتصاد

الشكر والامتنان

الحمد والشكر لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء وسيد المرسلين نبي الرحمة محمد وعلى آله الطيبين الطاهرين وأصحابه المنتجبين الميامين. يسرني أن أتقدم بخالص شكري وامتناني إلى الأستاذ المشرف (الأستاذ المساعد الدكتور أسعد محمد علي وهاب العواد) لما بذله من جهد ووقت في اشرافه على رسالتي ولما قدمه من النصح والارشاد وتوفير المعلومات والدعم المعنوي الذي اسهم - بشكل كبير - في اتمام هذا البحث فله مني جزيل الشكر والامتنان.

وخالص الشكر والامتنان اتقدم به إلى الأستاذ المقوم اللغوي والأستاذ المقوم العلمي. كما اتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى اساتذتي الكرام السادة رئيس لجنة المناقشة واعضاءها المحترمين لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة وجهودهم المبذولة لإغنائها بملاحظاتهم القيمة واعبر لهم عن اعتزازي واحترامي لكل آرائهم وملاحظتهم.

واقدم شكري وامتناني إلى السيد رئيس جامعة كربلاء (الأستاذ الدكتور منير حميد السعدي) والسيد عميد كلية الادارة والاقتصاد (الأستاذ الدكتور علاء فرحان الدعيمي) والسيد معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا (الأستاذ المساعد الدكتور محمد الجبوري) واساتذتي في قسم المحاسبة - جامعة كربلاء في الدراسات العليا والاولية الذين لم يدخروا جهداً لتقديم كل ما هو جديد ومفيد من معلومات قيمة وتوجيه ونصيحة اثناء دراستي في مرحلة التحضير وكتابة الرسالة وبالوقت نفسه اشكر السادة محكمي الاستبانة.

كذلك لابد من تقديم الشكر والعرفان لهيأة النزاهة ابتداء من معالي السيد القاضي رئيس الهيئة عزت توفيق جعفر والأستاذ القدير عمار هادي معاون مدير عام دائرة التحقيقات والأستاذ علي عبد الحسين الحر معاون مدير الدائرة القانونية و مدير شعبة البحث والتطوير والأستاذ محمد جبر مدير قسم التدقيق الخارجي في دائرة التحقيقات وكذلك الشكر موصول إلى من كان له دعم كبير في مكتب تحقيقات كربلاء الأستاذ مشرق الغزالي فضلاً عن مديري مكاتب تحقيقات النجف وبابل وكربلاء والسادة معاونيهم .

و اتقدم بجزيل الشكر لموظفي قسم الدراسات العليا والمكتبة المركزية ومكتبة الدراسات العليا في كلية الادارة والاقتصاد في جامعة كربلاء لما قدموه من مساعدة في الحصول على مصادر هذا البحث.

كما أخص بالشكر والامتنان لجميع زملاء الدراسة أختي وأخواتي في دراسة الماجستير وكل من كان له دور في نجاح هذه الرسالة .

الباحث

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
	الآية القرآنية
	اقرار المقوم اللغوي
	اقرار الأستاذ المشرف
	اقرار لجنة المناقشة
أ	الاهداء
ب	شكر وامتنان
ت	قائمة المحتويات
ث - ج	قائمة الجداول
ز - س	قائمة الاشكال
ش	قائمة الملاحق
ص	قائمة المختصرات
ض	المستخلص باللغة العربية
1	المقدمة
20-2	الفصل الأول : أبحاث سابقة ومنهجية البحث
14-2	المبحث الأول : أبحاث سابقة
20-15	المبحث الثاني : منهجية البحث
99-21	الفصل الثاني : الاطار النظري للبحث
52-21	المبحث الأول: المحاسبة القضائية وعلاقتها بخدمات التدقيق
77-53	المبحث الثاني: تقنيات المحاسبة القضائية والفساد الادري والمالي
97-78	المبحث الثالث: الاحتيال والمحاسبة القضائية
160-98	الفصل الثالث: الجانب التطبيقي
110-98	المبحث الأول: مجتمع وعينة البحث (هيئة النزاهة)
159-111	المبحث الثاني: تحليل البيانات وصولاً للنتائج
163-160	المبحث الثالث: اختبار فرضيات البحث
168-164	الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات
166-164	المبحث الاول: الاستنتاجات
168-167	المبحث الثاني: التوصيات
180-169	المراجع والمصادر
187 -181	الملاحق
188	المستخلص باللغة الانكليزية

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
29-27	المواضيع التي تختص بها المحاسبة القضائية	1-2
58	التكرارات المتوقعة على أساس قانون بنفورد	2-2
93-91	الفرق بين تدقيق البيانات المالية و تحقيقات الاحتيال (المحاسب القضائي)	3-2
95-94	مقابلات الكشف عن الاحتيال	4-2
107	عينة البحث	1-3
108	البلاغات الواردة	2-3
108	الاخبارات المسجلة	3-3
109	القضايا الجزائية	4-3
111	اختبار الفا كور نباخ لمتغيرات البحث	5-3
113	ثبات فقرات المحور الاول	6-3
113	ثبات فقرات المحور الثاني	7-3
114	ثبات فقرات المحور الثالث	8-3
114	ثبات فقرات المحاور الثلاثة	9-3
114	ثبات وصدق فقرات المحاور الثلاثة	10-3
116-115	باختبار الصدق التقاربي للمتغير المستقل و التابع	11-3
118-117	اختبار Cross Loading	12-3
123-119	اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل	13-3
125-124	اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير التابع	14-3
126	مقياس Likert	15-3
128	تفاصيل الاستبيان الموزع والمسترد	16-3
129	الدائرة او القسم التي ينتمي اليها افراد العينة	17-3
130	النوع الاجتماعي	18-3
130	التخصص الأكاديمي	19-3
131	المؤهل الأكاديمي	20-3

132	العنوان الوظيفي	21-3
133	سنوات الخبرة	22-3
135	عدد الدورات التدريبية داخل العراق	23-3
136	عدد الدورات التدريبية خارج العراق	24-3
141-138	تحليل النتائج الخاصة بالمحور الاول بالاستبيان	25-3
141	الية الاتجاه للإجابة	26-3
149-147	تحليل النتائج الخاصة بالمحور الثاني بالاستبيان	27-3
156-154	تحليل النتائج الخاصة بالمحور الثالث بالاستبيان	28-3
161	اختبار فرضيات البحث	29-3
162	العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل	30-3
162	اختبار f Square لتأثير المتغير المستقل بالتابع	31-3

قائمة الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
20	أنموذج البحث	1-1
21	علاقة المحاسبة القضائية بالتدقيق الداخلي والخارجي و الاحتيال .	1-2
31	الخدمات التي يقدمها المحاسبون القضائيون	2-2
46	مهارات المحاسب القضائي	3-2
57	دورة حياة تقنية تنقيب البيانات	4-2
60	تقنية تحليل البيانات وفق قانون بنفورد	5-2
62	العلاقة بين المحاسب القضائي والجهات ذات العلاقة	6-2
64	تعريف الفساد	7-2
65	ابعاد الفساد المالي والاداري	8-2
68	معايير الفساد الاداري	9-2
71	مظاهر الفساد الاداري والمالي	10-2
87	انواع الاحتيال	11-2
94	مثلث الاحتيال Fraud Triangle	12-2
110	الهيكل التنظيمي لهيأة النزاهة	1-3
112	اختبار الفاكور نباخ لمتغيرات البحث	2-3
116	اختبار Composite Reliability	3-3
117	اختبار AVE	4-3
129	تمركز حجم العينة في دوائر ومكاتب واقسام هيأة النزاهة	5-3
130	انقسام العينة بين الذكور والاناث	6-3
131	توزيع العينة فيما يخص التخصص الاكاديمي	7-3
132	توزيع العينة فيما يخص المؤهل الاكاديمي	8-3
133	توزيع العينة فيما بين العناوين الوظيفية الثلاثة	9-3
134	توزيع العينة فيما بين سنوات الخدمة	10-3

135	توزيع العينة بين انواع الدورات التي تم دخولها داخل العراق	11-3
136	توزيع العينة بين انواع الدورات التي تم دخولها خارج العراق	12-3

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	ت
181	اسماء المحكمين	1
187-182	استبانة البحث	2

قائمة المختصرات

مختصر المصطلح	المصطلح باللغة الاجنبية	المصطلح باللغة العربية
F.A	Forensic Accounting	المحاسبة القضائية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين
ACFEI	American College of Forensic Examiners Institute	الكلية الامريكية لمعهد المحققين القضائيين
IFA Alliance	Alliance Investigative and Forensic Accounting	تحالف التحقيق والمحاسبة القضائية
APESB	Accounting Professional & Ethical Standards Board	مجلس المعايير المهنية والأخلاقية للمحاسبة
llc	litigation support services	خدمات دعم التقاضي
JFIA	Journal of Forensic and Investigative Accounting	مجلة المحاسبة القضائية والتحقيقية
FCPA	Forensic Certified Public Accountant	محاسب قضائي عام
CFF	Certified in Forensics Financial	شهادة في المالية القضائية
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners	رابطة الخبراء المعتمدين لعمليات الاحتيال
FCPAS	Forensic CPA Society	جمعية المحاسبين القضائيين المعتمدين
CFE	Certified Fraud Examiner	شهادة فاحصي الاحتيال
CAATs	Computer Assisted Audit Techniques	تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب
IT	Information technology	تكنولوجيا المعلومات
FCPA	Foreign corrupt practices Act	قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة
SEC	Securities and Exchange commission	هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية

المستخلص

يهدف البحث بشكل عام لمعرفة نشأة المحاسبة القضائية والخدمات التي يقدمها المحاسب القضائي إضافة لجملة من المواضيع المهمة لهذه المهنة التي اخذت تشغل مكانة مهمة في المجتمعات المتقدمة.

أضف إلى ذلك : بيان أهمية المحاسبة القضائية والمزايا التي تتسم بها ، الذي يعزز من فاعلية عمل الجهات التحقيقية وبالتحديد هيئة النزاهة ، توضيح العلاقة بين المحاسبة القضائية والانشطة الاحتمالية التي هي جزء من ظاهرة الفساد، بالإضافة إلى قياس تأثير تفعيل المحاسبة القضائية على الحد من الفساد المالي و الاداري .

ولتحقيق اهداف البحث تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لموضوع البحث وتم تصميم استبانة ب42 فقرة كأداة لجمع البيانات .

من اجل اختبار فرضيات البحث: تم استعمال مجموعة من المقاييس الاحصائية لتحليل البيانات والتوصل للنتائج كاختبار T test والارتباط والفا كور نباخ.. الخ ، بإستخدام برنامجي الاحصاء (smart pls v3.2 ، spss v25).

وتوصل الباحث إلى : توسع حالات الفساد بشقيه الاداري والمالي يستدعي توجيه الاهتمام صوب المحاسبة القضائية مع تعديل التشريعات المتعلقة بعمل هيئة النزاهة .، ان التحري والاستقصاء الذي يؤديه المحاسب القضائي يساعد على الوصول إلى الحقائق بدقة عالية وحسم القضايا المنظورة امام القضاء بأسرع وقت . فضلاً عن: ضعف التحصيل العلمي والعملية و الخبرة يؤثر بدرجة عالية في كفاءة اداء المحاسب القضائي.

أما أهم التوصيات التي توصل إليها الباحث:

تفعيل المحاسبة القضائية في هيئة النزاهة بوصفها أهم الجهات التحقيقية المختصة بقضايا الفساد الاداري والمالي من خلال تعديل اجراءات الاستلام والتحقيق في مزاعم الفساد .

تعيين محاسب قضائي في المحاكم العراقية من اجل العدالة والدقة في الحكم وبالأخص في القضايا ذات الصبغة المالية والمحاسبية.

المحاسب القضائي الذي يتم تعيينه او يسمح له بمزاولة المهنة في مكتب خاص ان يكون مؤهل علمياً وعملياً اي يكون لديه شهادة في المحاسبة ودورات مكثفة في التدقيق والحاسوب والقانون وعلم النفس والاحصاء والادارة فضلاً عن للخبرة الميدانية من خلال العمل في مؤسسات الدولة أو القطاع الخاص .

إن ظاهرة الفساد بدأت بالتنامي الكبير والمتسارع في جميع أنحاء العالم وأخذت تتطور الطرائق التي تمارس بها فأصبح من الضروري البحث عن حلول مؤثرة تساعد على الحد من هذه الظاهرة ولعل أحد هذه الحلول تأهيل شخص يمتلك مهارات متعددة سمي بالمحاسب القضائي.

ونظراً للاهتمام الكبير عالمياً بمهنة المحاسب القضائي والتطور المستمر لمؤهلات ومهارات المحاسب القضائي والتقنيات التي يستخدمها وازدياد المعاهد والاكاديميات التدريبية التي تمنح شهادة لممارسة المهنة إضافة إلى تدريس المحاسبة القضائية في المناهج الجامعية إلا أننا لا نجد هذا الاهتمام في عالمنا العربي بشكل عام والعراق بشكل خاص مما ألقى بظلاله على توسع وازدياد الأنشطة الاحتيالية وغيرها من أوجه الفساد.

إن مشكلة البحث تستمد من واقع العراق الذي أصبح فيه الفساد يتزايد ويتطور واقتصر الجهات الرقابية والتحقيقية على الوسائل التقليدية من أساليب . وعليه فإن المشكلة التي يطرحها هذا البحث تتمحور في التساؤلات الآتية : هل تفعيل المحاسبة القضائية سيحد من الفساد المالي و الإداري ؟ .

هل إن التفعيل دون مؤهلات ومهارات يمتاز بها المحاسب القضائي سيحد من الفساد المالي و الإداري؟
واعتماداً على المشكلة آنفاً يحاول الباحث التحقق من الفرضيات الآتية :

الفرضية الأولى : يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات تفعيل المحاسبة القضائية ومتغير الفساد المالي و الإداري .

الفرضية الثانية : يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات تفعيل المحاسبة القضائية دون الحاجة لتوفر المؤهلات والمهارات اللازمة للمحاسب القضائي للحد من الفساد المالي و الإداري .

الفرضية الثالثة : يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات توفر المؤهلات والمهارات اللازمة للمحاسب القضائي ومتغير الفساد المالي و الإداري .

لتحقيق أهداف البحث فقد تم تقسيمه إلى أربعة فصول : كان الأول يتضمن مبحثين : الأول :- أبحاث سابقة تطرقت لأحد متغيرات البحث وماهي أهميتها وهدفها و أهم ما توصلت إليه و ما هو وجه الاختلاف بينها وبين موضوع الرسالة . أما الثاني فقد كان منهجية البحث . أما الفصل الثاني الاطار النظري للبحث يتضمن ثلاثة مباحث كان في الأول عن المحاسبة القضائية وعلاقتها بخدمات التدقيق أما المبحث الثاني تقنيات المحاسبة القضائية والفساد المالي والإداري و المبحث الثالث الاحتيال والمحاسبة القضائية وكان الفصل الثالث : الجانب التطبيقي للبحث وكذلك كان يضم ثلاثة مباحث :المبحث الأول مجتمع و عينة البحث (هيئة النزاهة) أما المبحث الثاني تحليل البيانات وصولاً للنتائج وكان المبحث الثالث اختبار فرضيات البحث , والفصل الرابع اشتمل على مبحثين الأول عن أهم الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث والثاني التوصيات .

الفصل الأول

أبحاث سابقة ومنهجية البحث

المبحث الأول

أبحاث سابقة

المبحث الثاني

منهجية البحث

المبحث الأول :أبحاث سابقة

يهدف تسليط الضوء على ما جاء في الأدبيات المحاسبية المتعلقة بهذا الموضوع من أبحاث وبقصد تقويم مدى الافادة منها في إعداد البحث الحالي ومن ثم تحديد موقع البحث الحالي بين هذه الابحاث، فإنه سيتم عرض الابحاث التي امكن للباحث الاطلاع عليها والتي تناولت هذا الموضوع ، عربياً أولاً واجنبياً ، ثانياً ووفقاً لتسلسلها الزمني .

أولاً: أبحاث متعلقة بالمحاسبة القضائية:-

1- أبحاث عراقية :-

1- بحث (الخالدي، 2012)	
عنوان البحث	إطار مقترح للمحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي
عينة البحث	مجموعة من الاكاديميين والمهنيين (مراقبي الحسابات) في العراق
هدف البحث	1-صياغة إطار مفاهيمي للمحاسبة القضائية في العراق 2- معرفة امكانية التقنيات التي تستخدمها المحاسبة القضائية في كشف الاحتيال
مشكلة البحث	إن البيئة العراقية بحاجة إلى إطار فكري للمحاسبة القضائية يبنى على أساس مجموعة من المفاهيم والمبادئ والتقنيات التي توضح المهام والصلاحيات المناطة بالمحاسبين القضائيين والإجراءات التي يجب أن تتبع في ممارسة أعمالهم من حيث يمكنهم اكتشاف عمليات الاحتيال المالي والحد منها.
نتائج البحث	1. إن المحاسبة القضائية هي خليط بين المعرفة المحاسبية والتدقيقية والقانونية ومهارات التحري والاستقصاء للبحث عن الحقائق حول القضايا أو الادعاءات والمطالبات التي يمكن ان تتعرض لها الشركات . 2. اذا اريد تطوير مهنة المحاسبين القضائيين لابد من تظافر الجهود المشتركة لكل من المؤسسات الاكاديمية والمنظمات المهنية ، بالشكل الذي يمكنه ان يساهم في تنمية وتطوير وتعزيز هذه المهنة.
نوع البحث	أطروحة دكتوراه في جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة 2012 .
أوجه الاختلاف	لم يكن اختيار مفتش عام وزارة الثقافة كمحاسب قضائي صائباً كون هيئة النزاهة هي الجهة التحقيقية الوحيدة المسؤولة عن التحقيق بالأنشطة الاحتيالية (الفساد).
2- بحث (الجلي، 2012)	
عنوان البحث	المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق

المحاكم العراقية / الجهات الضريبية	عينة البحث
1. التعرف على المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية وتوضيح أهدافها وخصائصها. 2. توضيح هدف المحاسبة القضائية ودور المحاسب القضائي والخصائص الشخصية التي يمتاز بها. 3. الوقوف عند مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق وتوضيح الفرق بينها وبين مهنة الخبير في المحاكم العراقية.	هدف البحث
بما أن المحاسب القضائي يجب ان يتمتع بالمعرفة المحاسبية وكذلك الاجراءات القانونية واساليب التحقيق ونظراً لأهمية هذه الخصوصية الا اننا نجد هنالك ضعف في الاساليب والمناهج الخاصة بالتأهيل للمحاسبين القانونيين في المجتمع العربي عموماً والعراق خصوصاً ، وأنها ليست قادرة على اعداد محاسبين قانونيين تتوافر فيهم المؤهلات اللازمة ليقوموا بمهام المحاسبة القضائية.	مشكلة البحث
نتيجة الفضاخ الاحتياي التي ظهرت لكبرى الشركات العالمية وما ترتب على ذلك من دعاوى قضائية مما ادى إلى الطلب على خدمات ومهارات المحاسب القضائي والدور الحاسم له و كذلك للاستفادة من المحاسب القضائي في مجالات التحقيق والتحري والمهارات التي يجب توافرها في المحاسب القضائي .	نتائج البحث
بحث منشور في - مجلة تنمية الرافدين العدد 107 مجلد 34 لسنة 2012. كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل	نوع البحث
يفترض ان تكون عينة البحث هيئة النزاهة باعتبارها الجهة المسؤولة عن التحقيق في الفساد. تطبيق البحث في شركات القطاع الخاص والمحاكم.	أوجه الاختلاف

2- أبحاث عربية :-

1- بحث (قمبر ، 2015)	
حاجة مراجعي الحسابات في البيئة الليبية إلى مهارات المحاسبة القضائية	عنوان البحث
مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية والمراجعين الماليين العاملين في ديوان المحاسبة في منطقة طرابلس والزاوية	عينة البحث
1- توضيح أهم المجالات العلمية للمحاسبة القضائية . 2- تحديد مقدار المجالات التي يحتاجها مراجعي الحسابات الليبيين في مكاتب المراجعة .	هدف البحث
ما هو مقدار الحاجة إلى مهارات المحاسبة القضائية المتعددة لدى مراجعي الحسابات في البيئة الليبية.	مشكلة البحث

نتائج البحث	وجود طلب كبير لمهارات المحاسبة القضائية لدى مدققي الحسابات في البيئة الليبية .
نوع البحث	بحث منشور في إماراتك :مجلة علمية محكمة تصدر عن الاكاديمية الامريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا ، المجلد السادس ، العدد الثامن عشر ، 2015 .
أوجه الاختلاف	تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية في مؤسسات الدولة وليس مكاتب تدقيق الحسابات (القطاع الخاص)
2- بحث (حسن وعبد الرحمن ، 2015)	
عنوان البحث	دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية :بحث ميداني من وجهة نظر المدققين بمكاتب التدقيق .
عينة البحث	المدققين الخارجين في السودان
هدف البحث	1- اختبار الفروقات الجوهرية في مكاتب التدقيق الخارجية فيما يتعلق بالشروط الواجب توافرها في المحاسب القضائي. 2- توضيح ما تساهم به المحاسبة القضائية في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية .
مشكلة البحث	إن المرونة الكبيرة في العمل المحاسبي سواء النظرية ام التطبيقية تؤدي إلى تلاعب الشركات في تقاريرها المالية لتحقيق اهداف معينة وان هذه التلاعبات تؤدي إلى إظهار القوائم المالية بصورة غير عادلة وهو ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية والتي يمكن الحد منها بواسطة المحاسبة القضائية .
نتائج البحث	وجود إختلاف كبير وجوهري بين وظائف مكاتب التدقيق الخارجية والمحاسب القضائي حول الشروط أو المؤهلات الواجب توافرها في المحاسب القضائي .
نوع البحث	بحث منشور في اماراتك :مجلة علمية محكمة تصدر عن الاكاديمية الامريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا ، المجلد السادس ، العدد الثامن عشر ، 2015 .
أوجه الاختلاف	تم تطبيق البحث على عينة تعمل بشكل مشابه إلى حد كبير لعمل المحاسب القضائي اضافة إلى المهارات التي يتمتع بها افراد هذه العينة .
3- بحث (الكبيسي ، 2016)	
عنوان البحث	دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن
عينة البحث	مكاتب تدقيق الحسابات في الاردن
هدف البحث	1- توضيح كيف ينظر للمحاسبة القضائية في الاردن من قبل القضاء من جهة والمحاسب القضائي من جهة اخرى .

2- توضيح مقدار الاهتمام بها وكيفية الاعتماد عليها ودورها في حل القضايا والنزاعات .	
1- ما الدور الذي تؤديه المحاسبة القضائية لحل القضايا والنزاعات التي تكون ذات طابع مالي ؟ 2- هل الأدلة متوفرة أمام المحاسبة للقضائية لحل القضايا والنزاعات ذات الطبيعة المالية ؟	مشكلة البحث
إن واقع المحاسبة القضائية اليوم بعيد عن تحقيق العدالة في حل النزاعات ، إن المحاسبة القضائية كمجال بحثي يعاني ضعف شديد في العالم العربي .	نتائج البحث
بحث منشور في المجلة الاردنية في إدارة الاعمال ، المجلد 12 ، العدد 1 ، 2016 .	نوع البحث
عينة البحث هي الجهات التحقيقية في العراق (المسؤولة عن التحقيق في الفساد)	أوجه الاختلاف

ثالثاً :- ابحاث اجنبية :-

1- بحث (Owojori & Asaolu , 2009)	
دور المحاسب القضائي في التقليل من حالات الاحتيال باعتبارها مشكلات بالغة الصعوبة في عالم الشركات اليوم .	عنوان البحث
تم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال استعراض الأدبيات ذات العلاقة وتطبيقها في عالم الشركات اليوم.	عينة البحث
كيف يمكن للمعرفة في مجال المحاسبة القضائية ان تقلل من حالات الاحتيال المتزايدة في الشركات وكذلك ضعف الادارة.	هدف البحث
نظراً لفشل المحاسب القانوني في منع أو تقليل سوء الادارة المالية في الشركات وكذلك ازدياد معدلات الاحتيال قد وضع العبء الاكبر على المحاسب المهني و القانوني مما أدى للبحث عن وسيلة أفضل لمكافحة ذلك .	مشكلة البحث
إن ما تعرضت له الشركات من فضائح كبيرة وضع المختصين في مهنة المحاسبة في واقع أبعد من عمل المحاسب القانوني وكذلك حوكمة الشركات وكل ذلك أدى إلى جعل الطلب على المحاسب القضائي في زيادة مستمرة لحل المشاكل والقضايا ذات الطابع المالي .	نتائج البحث
بحث منشور في European Journal of Scientific Research ، ISSN 1450-216X Vol.29 No.2 (2009)	نوع البحث
إستخدام المنهج الاستقرائي مع الوصفي وتنظيم استبيان فضلاً عن المقابلات مع التطبيق في جهات تحقيقية حكومية.	أوجه الاختلاف

بحث (Huber, 2012)	-2
هل ستصبح المحاسبة القضائية في الولايات المتحدة مهنة ؟	عنوان البحث
استخدم الباحث نموذج السمه ل بافالكو وقام بتطبيق الخصائص والسمات للمهنة في الولايات المتحدة.	عينة البحث
الاجابة على السؤال الآتي : هل إن المحاسبة القضائية في الولايات المتحدة ستصبح مهنة .	هدف البحث
خلال العقدين الأخيرين ظهرت العديد من المنظمات التي تمنح شهادات في المحاسبة القضائية إن ظهور هذه المنظمات والشهادات بجانب زيادة الطلب على المحاسبين القضائيين في الولايات المتحدة كل ذلك يؤدي إلى اثاره السؤال الآتي : هل إن المحاسبة القضائية في الولايات المتحدة أصبحت مهنة؟	مشكلة البحث
إن وجود وعي لدى الرأي العام بأن المحاسبة القضائية مستقلة ومتميزة عن المحاسبة العامة من شأنه يجعل المجتمع يضع معايير تنظم عمل المحاسبين القضائيين .	نتائج البحث
بحث منشور في Journal of Forensic & Investigative Accounting 2012، Issue 1،Vol. 4	نوع البحث
ركز البحث على مدى تحول المحاسبة القضائية إلى مهنة شأنها شأن المحاسبة العامة.	أوجه الاختلاف
3- بحث (ROKOSU , 2015)	
التقييم العملي للتعليم المحاسبي القضائي في المؤسسات النيجيرية	عنوان البحث
تم توزيع استمارة استبيان على 160 من المدراء وأعضاء الهيئة التدريسية وطلبة الدراسات العليا في نيجيريا .	عينة البحث
1- معرفة كيف يمكن دمج المحاسبة القضائية في المنهج المحاسبي القائم في مؤسسات التعليم العالي في نيجيريا للمساعدة في حل مشكلة الاحتيال والفساد للشركات وتعزيز المراجعة القانونية النموذجية. 2- دراسة أثر الدعم الإداري في وضع ودمج عمليات الاحتيال / المحاسبة القضائية في المناهج المحاسبية القائمة.	هدف البحث
بما أن الاحتيال والفساد هما أخوة توأمان كبيران يقيدان من تنمية البنى التحتية للعديد من الدول وقادت العديد من الشركات إلى طريق الإفلاس .وقد أصبح الكشف عن الاحتيال أولوية عليا في مهنة المحاسبة وفشل المحاسب القانوني في الكشف عن او تقليل اختلاس أموال الشركات الذي يؤدي إلى إبراز الحاجة للمحاسبة القضائية في نيجيريا .	مشكلة البحث

نتائج الباث	دمج الاحتيال والمحابسة القضائيه في مقرر دراسي واحد يكون افضل عما هو منفصل عن باقي المحاسبات.
نوع الباث	رسالة ماجستير في جامعة Nigeria. 2015، Yaba،University of Lagos
أوجه الاختلاف	تم اجراء الاستبيان على الجهة المعنية في التطبيق التي عملها يشبه عمل المحاسب القضائي.
4- باث (Salleh & Aziz, 2014)	
عنوان الباث	السمات والمهارات والقيم الأخلاقية للمحاسبين القضائيين في القطاع العام: تحقيق عملي.
عينة الباث	مجموعة من المدققين والاكاديميين والمحامين و المحققين في ماليزيا.
هدف الباث	التحقيق في إدراك المهنيين في المجال ذي الصلة ومستخدمي خدمات المحاسبة القضائية حول الميزات والمهارات الأساسية والمعززة ذات الصلة والقيم الأخلاقية للمحاسبين القضائيين في القطاع العام.
مشكلة الباث	نظراً لكثرة وتزايد حالات الاحتيال وكذلك محاولة التلاعب في الطرائق والسياسات المحاسبية مما أدى إلى إن كلا القطاعين العام والخاص بحاجة إلى تدقيق أكثر دقة للموارد المالية ومختلف الانشطة ، كما أن مؤسسات القطاع العام تستوجب ان يمتلك المحاسب القضائي مجموعة من المهارات المختلفة والقيم الاخلاقية التي تختلف عن التي يمتلك المحاسب التقليدي
نتائج الباث	إن أهم خمس سمات أساسية مصنفة ومرتبة على أنها الأكثر أهمية للمحاسبين القضائيين في القطاع العام هي : 1. التحليلية 2. الأخلاقية 3. الرؤى الموجهة 4 . الثقة 5. التخمين.
نوع الباث	باث منشور في: (2014) Procedia - Social and Behavioral Sciences 145
أوجه الاختلاف	تم التطبيق على عينة مختلطة بين العاملين في القطاع الحكومي والقطاع الخاص وينصب عملها على مؤهلات ومهارات المحاسب وأهم القيم الاخلاقية بوصفها مفعلة اما في العراق فإنها غير مفعلة .
5- باث (Hegazy & other, 2017)	
عنوان الباث	رسم خارطة المحاسبة القضائية في المملكة المتحدة
عينة الباث	مجموعة من مديري شركات تقدم خدمات المحاسبة القضائية في المملكة المتحدة وكذلك من مجموعة من الذين يعملون في هذه الشركات ومجموعة من المحاسبين القانونيين المعتمدين من خلال مقابلات واستبيان بريدي .
هدف الباث	1- معرفة طبيعة المحاسبة القضائية في المملكة المتحدة.

<p>2- الاشخاص الذي يعملون في مجال المحاسبة القضائية في المملكة وكيف ينظرون اليها. 3- أنواع الخدمات المقدمة و ماهي المعارف والمهارات المطلوب توافرها لدى المحاسب القضائي .</p>	
<p>إن مهنة المحاسبة القضائية وما تقدمه من دور كبير في المملكة المتحدة ولكن ما يزال الاهتمام بها ضئيلاً جداً وذلك ، لأنه يعد مجالاً متعدد التخصصات .</p>	<p>مشكلة البحث</p>
<p>أن المحاسبة القضائية مجال فيه المهارات التي تعتبر أساسية وضرورية للقيام بها من قبل أعضاء العديد من المجموعات المهنية المختلفة، كونها واسعة ومتعددة بحيث لا يمكن لأي فرد أن يكون قادراً على أداء كل المهام بمستوى يتناسب مع الممارسة المهنية.</p>	<p>نتائج البحث</p>
<p>بحث منشور في: Auditing and Taxation ،Journal of International Accounting ، Volume 28، 2017 .</p>	<p>نوع البحث</p>
<p>العينة التي تم جمع البيانات منها مختلفة تماماً كون المؤسسات هذه تمنح الشهادات اي التي تؤهل المحاسبين القضائيين بخلاف العراق الذي مازال لم يفعل المحاسبة القضائية أو يطورها.</p>	<p>أوجه الاختلاف</p>

ثانياً - الفساد المالي والاداري :-

1 - ابحاث عراقية :

<p>بحث (الفتلى ، 2011)</p>	
<p>سبل الارتقاء بأداء الأجهزة العليا للرقابة لمواجهة الفساد المالي والإداري في الأجهزة الحكومية.</p>	<p>عنوان البحث</p>
<p>تحليل التقارير السنوية لهيئة النزاهة لكافة وزارات الدولة.</p>	<p>عينة البحث</p>
<p>1- التعريف بظاهرة الفساد المالي و الإداري واسبابه ونتائجه . 2- تحديد أهم الأسباب التي أدت بأن يكون أداء الأجهزة العليا للرقابة ضعيف في الحد من الفساد بشقيه المالي و الإداري . 3- محاولة الارتقاء بأداء الأجهزة العليا للرقابة لمواجهة ظاهرتي الفساد المالي و الإداري .</p>	<p>هدف البحث</p>

<p>يمكن تلخيص المشكلة بالآتي :</p> <p>1- إن ضعف البرامج الرقابية التي تنسجم مع التغيرات، التي تلقي بدورها إلى ضعف إجراءات المسائلة و كذلك غياب الشفافية والقدرة على تطبيق القوانين مما أدى إلى صعوبة تقييم النتائج .</p> <p>2- إن التعدد في الأجهزة العليا للرقابة و غياب التكامل وضعف التنسيق فيما بينها، كل ذلك أثر سلباً في اداء الأجهزة الحكومية .</p>	<p>مشكلة البحث</p>
<p>1- إن اختيار أفراد من ذوي المؤهلات المهنية والأكاديمية خاصة للعمل في الأجهزة الرقابية تسهم في الحد من الفساد المالي و الإداري .</p> <p>2- إن رقابة الأداء هي وسيلة مهمة من الوسائل تدعم وتعزز من المسائلة والنزاهة اللتان تساهمان في الحد من الفساد المالي و الإداري .</p>	<p>نتائج البحث</p>
<p>رسالة ماجستير في جامعة الكوفة كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة.</p>	<p>نوع البحث</p>
<p>العمل على تطوير رقابة الاداء في الاجهزة الحكومية بينما هدف البحث الحالي الحد من الفساد المالي و الإداري من خلال تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية .</p>	<p>أوجه الاختلاف</p>

2- ابحاث عربية :-

<p>1- بحث (احمد ، 2013)</p>	
<p>دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي .</p>	<p>عنوان البحث</p>
<p>مجموعة من المسؤولين والعاملين في الجهاز المركزي للمحاسبات ، ادارة الخبراء في وزارة العدل ، مكاتب المحاسبة والمراجعة ، مصلحة الضرائب ، هيئة سوق المال ، لجان الطعن الضريبي ، بورصة النيل ، الجامعات المصرية ، المراكز التدريبية ، نقابة التجاربيين ، جمعية المحاسبين المصرية .</p>	<p>عينة البحث</p>
<p>إظهار دور المحاسب القضائي في الحد من ممارسة الفساد المالي.</p>	<p>هدف البحث</p>
<p>إن تزايد شكوك المستثمرين، المساهمين ، المقرضين بوجود إحتيال وتلاعب في القوائم المالية وكذلك ازدياد الدعاوى القضائية والمنازعات ونظراً لحاجة القضاء إلى مستشارين وخبراء مختصين في هذا المجال كل ذلك أدى إلى الحاجة للمحاسبة القضائية والمحاسبين القضائيين المؤهلين بدرجة عالية، و حاجة الاجهزة الرقابية المصرية للمحاسبين القضائيين لحماية المال.</p>	<p>مشكلة البحث</p>
<p>لابد للمحاسب القضائي من امتلاك العديد من المهارات والمعارف التي تساعده في الحد من الفساد المالي كالفهم العميق للعلوم المحاسبية والتدقيق وكذلك المعرفة بالقوانين والتشريعات</p>	<p>نتائج البحث</p>

والإجراءات القضائية وكذلك الاحتيال واساليبه وتطبيق الاتصال الفعال في عرض أدلة الاثبات وكذلك ممارسة أعلى درجات الشك المهني عند تطبيق البرنامج الذي أعده للعمل .	
بحث في المؤتمر الدولي للمحاسبة والتدقيق – كلية التجارة جامعة بني سويف- مصر، المجلد 34 - 2013 .	نوع البحث
العينة مختلطة من القطاعين العام والخاص ، بينما في البحث الحالي العينة في جهة مختصة بالتحقيق في الفساد المالي و الإداري .	أوجه الاختلاف
2- بحث (محمد وعلي، 2016)	
ظاهرة الفساد المالي والإداري ودورها في تحجيم أداء الاقتصاد العراقي بعد العام 2003 .	عنوان البحث
تحليل تقارير لهيئة النزاهة العراقية ومنظمة الشفافية الدولية فيما يخص العراق.	عينة البحث
توضيح أهم آثار الفساد المالي والإداري في الحد من أداء الاقتصاد العراقي، بالإضافة إلى الآثار السلبية في مجمل القطاعات الاقتصادية و ايجاد السبل الكفيلة لمعالجته.	هدف البحث
كيف يتم بناء مؤسسات سياسية واقتصادية تتسم بالرصانة تعتمد بتحديد أهدافها على المعايير الأخلاقية التي بدورها توازن بين ما يحتاجه المجتمع وكيفية التصرف بالمال العام فضلاً عن كيفية انجاز الأعمال من خلال قرارات تعتمد على المعايير الأخلاقية الرشيدة بواسطة الأنظمة الرسمية وقواعد العمل .	مشكلة البحث
ضعف الرقابة والمسائلة من قبل الحكومة للمسبيين بدأ من الإدارات العليا بحيث أصبح العراق في الترتيب العالمي ثالث دولة من ناحية تفشي الفساد كما كشف د. مهدي الحافظ احد وزراء التخطيط والتعاون الإنمائي السابقين بأن " وجود عملية هدر للثروة تسير بشكل كثيف وعمليات اختلاس للأموال التي ترد من الدول المانحة نتيجة الفساد الإداري المتوارث من النظام السابق و المستشري في مؤسسات الدولة. "	نتائج البحث
بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثالث /السنة الثامنة 2016.	نوع البحث
البحث عن حلول للحد من الفساد المالي و الإداري من خلال تفعيل المحاسبة القضائية.	أوجه الاختلاف

3- بحث (شعبان ، 2015)

مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات	عنوان البحث
---	-------------

الاقتصادية.	
مدقي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل ونقابة المحاسبين بقطاع غزة .	عينة البحث
توضيح أهمية تطبيق المحاسبة القضائية وكيف تؤثر في مواجهة حالات الاحتيال المالي في قطاع غزة- فلسطين ، مدى توفر المهارات والمؤهلات لدى المحاسب المالي في كشف الاحتيال ، التعرف على المهارات الي يملكها المختصين في المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي .	هدف البحث
ما مدى توافر مقومات ممارسة المحاسبة القضائية في قطاع غزة للقيام بالدور المطلوب منها في مواجهة حالات الاحتيال المالي ؟	مشكلة البحث
1- ان لممارسة المحاسبة القضائية في فلسطين يساعد في ادامة عجلة التقدم الاقتصادي ودورانها . 2- تزايد الطلب والاقبال على المحاسبة القضائية في سوق العمل بسبب المشاكل المتعددة بين أصحاب المصالح الذين يبحثون في حل هذه الأخيرة من قبل المحاسب القضائي .	نتائج البحث
رسالة ماجستير 2015 ، الجامعة الإسلامية- غزة- كلية التجارة-قسم المحاسبة والتمويل.	نوع البحث
عينة البحث مجموعة من مراقبي الحسابات في القطاع الخاص.	أوجه الاختلاف

2- بحث (جديني، 2014)	
إمكانية استخدام المحاسبة القضائية في مكافحة الجرائم المالية وغسل الأموال في القطاع المالي في سورية .	عنوان البحث
مجموعة من المدققين الخارجيين لشركات القطاع المالي المدرجة في بورصة دمشق .	عينة البحث
معرفة إمكانية تطبيق المحاسبة القضائية في سورية من خلال تحديد مقومات التطبيق وتحدي الصعوبات التي تواجهها.	هدف البحث
معرفة إمكانية تطبيق المحاسبة القضائية في سورية وكذلك تحديد المعوقات والمشاكل التي تحول دون تطبيقها في القطاع المالي السوري.	مشكلة البحث
1- عدم كفاية المؤهلات العلمية والعملية لممارسي المحاسبة في سورية في تطبيق المحاسبة القضائية .	نتائج البحث

2- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في الكشف والحد من الجرائم المالية في تلك الشركات.	
أطروحة دكتوراه في جامعة دمشق /كلية الاقتصاد - قسم الدراسات العليا -شعبة المحاسبة.	نوع البحث
عينة البحث مجموعة من مراقبي الحسابات في القطاع الخاص.	أوجه الاختلاف

ثالثا : ابحاث اجنبية :-

1- بحث (Gbegi & Okoye,2013)	
المحاسبة القضائية: أداة للكشف عن الاحتيال والوقاية منه في القطاع العام	عنوان البحث
موظفون في خمس وزارات مختارة في ولاية كوجي في نيجيريا ، تم توزيع 370 استبانة واجراء مقابلات مع بعض الموظفين.	عينة البحث
1- دراسة إمكانية الحد من حدوث حالات الاحتيال باستخدام المحاسبة القضائية. 2- فحص إذا كان هناك فرق جوهري مهم بين المحاسبين القضائيين والمدققين الخارجيين.	هدف البحث
نتيجة عمليات الاحتيال المتزايدة في القطاع العام والقطاع الخاص ومن دون أدنى شك أنها ترتكب تحت إشراف المدققين الداخليين للمنظمة. ولأن المدقق الداخلي غير مستقل بشكل مضمون، لأنه يعمل كموظف في الحكومة أو المنظمة. ثم تأتي فكرة المدققين الخارجيين، وما يزال الاحتيال جار على اساس يومي فكلما زاد التطور في عالم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وغيرها من المجالات، فإن المحتالين يواصلون تدعيم أساليبهم الخاصة نحو الممارسات الاحتيالية. وعليه أصبح من المناسب اليوم إدخال محاسبة القضائية وممارساتها نظرا لأن المدققين الخارجيين لا يحصلون على التدريب اللازم ليكونوا قادرين على معالجة عمليات الاحتيال الحديثة مثل جرائم ذوي الياقات البيضاء مثل الاحتيال الأمني والاختلاس والإفلاس ونزاعات العقود وربما عملية مالية جنائية . تجارية: بما في ذلك غسيل الأموال من المجرمين المنظمين، و أيضا قدرة المحاسب القضائي على تقديم الدعم التقاضي و التحقيق. وقد أصبحت هذه المجالات مجالا معقدا من مجالات الاهتمام لمهنة المحاسبة.	مشكلة البحث
إن استخدام المحاسبة القضائية يؤدي إلى الحد بشكل كبير من حدوث حالات الاحتيال في	نتائج البحث

القطاع العام.	
نوع البحث	بحث منشور في : <i>International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences</i> No. 3 ISSN: 2222-6990، Vol. 3، March 2013
أوجه الاختلاف	عينة البحث موظفين في مؤسسات حكومية يتم مقابلتهم واستطلاعهم عن مدى دور المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال في القطاع الحكومي .

2- بحث (Locatelli & other, 2017)	
عنوان البحث	الفساد في المشاريع العامة والكبرى: هناك فيل في الغرفة!
عينة البحث	مشاريع السكك الحديدية الاوربية – مشاريع السكك الحديدية الايطالية.
هدف البحث	1- دراسة حالة أداء المشاريع الكبرى لتحديد حالات الفساد الكبيرة التي تضعف من اقتصاديات البلدان. 2- تأثير الفساد في المشاريع من الجانبين (الاجتماعي والمؤسسي)
مشكلة البحث	ما هي خصائص المشروع التي تؤيد الفساد؟ هذا السؤال مهم لفهم ما إذا كانت هناك خصائص تجعل من المشاريع أكثر عرضة للمعاناة من الفساد. كيف تؤثر حالة الفساد على أداء المشروع؟ وبما أن المشاريع قد تكون ضعيفة من الناحية التنظيمية وكذلك أداء الموازنة حتى في "البلدان غير الفاسدة" ان هذا السؤال يهدف إلى تسليط الضوء على تأثير الفساد من خلال مقارنة مشاريع مماثلة في عدد من البلدان.
نتائج البحث	إن حالة المشروع الذي تكون فيه فساد هو احد التحديات الرئيسية التي ستواجه المهنيين والاكاديميين في العقود المقبلة اذا كانوا يهدفون لتقليل حالات الفساد ، احياناً كثيراً بلدان او مناطق تعاني من الفساد المستشري فعندما يقال لا يتم تنفيذ المشاريع هناك هذا الكلام غير منطقي ولكن يجب اتباع طرائق واساليب متطورة للتقليل او الحد من الفساد .
نوع البحث	بحث منشور في مجلة : <i>International Journal of Project Management</i> 35 (2017) 252–268
أوجه الاختلاف	البحث عن حلول لمواجهة الفساد في عقود المشاريع الكبرى .
3- بحث (Lopatta & other, 2017)	

عنوان البحث	الفساد، المسؤولية الاجتماعية للشركات والمحددات المالية: دليل على مستوى الشركات الدولية.
عينة البحث	تم تحليل التقارير السنوية لـ 79 شركة عالمية لفترة من 2007-2012
هدف البحث	دراسة العلاقة بين العوامل التنظيمية على مستوى الشركات بما في ذلك مستوى أداء لمسؤولية الاجتماعية للشركات والمحددات المالية، والمخاطر على مستوى الدخول في الأنشطة التي يشوبها الفساد .
مشكلة البحث	إن المخاوف التي تتعلق بفساد الشركات ذات أهمية عملية طالما كانت المنظمات قائمة. غير أن الفساد أصبح في الآونة الاخيرة قضية تنظيمية اساسية بالنسبة للحكومات في جميع دول العالم. وينعكس ذلك في تشريعات أكثر صرامة وتنفيذ أكثر حدة لقوانين مكافحة الفساد كقانون الرشوة في (المملكة المتحدة) وقانون الممارسات الأجنبية الفاسدة (FCPA) الذي تفرضه هيئة تداول الأوراق المالية الامريكية (SEC)
نتائج البحث	1-إن أداء المسؤولية الاجتماعية في الشركات يرتبط بشكل سلبي بمخاطر الفساد. 2-ان ضعف الشركة تجاه المحددات المالية يرتبط ارتباطا إيجابيا بمخاطر الفساد في الشركات. 3- يعد مجلس الإدارة ذو الاستقلالية المنخفضة والأداء المالي الضعيف من أهم المؤثرات في الفساد.
نوع البحث	بحث منشور في مجلة : European management review vol. 14، no. 1، pp. 47-65- 2017
أوجه الاختلاف	ركز على الفساد في الشركات وليس مؤسسات القطاع العام فضلاً عن الاسباب والنتائج.

بعد عرض الابحاث السابقة في المبحث الاول من هذا الفصل التي تطرقت لمتغيرات البحث وتوضيح اهم اوجه الاختلاف فيها عن متغيرات البحث الحالي ، سنتناول منهجية البحث في المبحث الثاني.

المبحث الثاني : منهجية البحث

يتناول هذا المبحث منهجية البحث التي تعكس المسار الميداني والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وسبل معالجتها بالشكل الذي يضمن الاختبار الموضوعي لفرضيات البحث وتحقيق أهدافه ، وفي ضوء ذلك يتناول المبحث التعريف بأهمية البحث ، أهداف البحث ، مشكلة البحث ، فرضيات البحث ، حدود البحث الزمانية والمكانية وفقاً لما يأتي :

اولاً :- أهمية البحث

من الناحية النظرية :

تتبع أهمية البحث من أهمية دور المحاسبة القضائية من الناحية الاجتماعية ، القانونية ، التنظيمية والاقتصادية، أضف إلى ذلك كونه من المحاولات القليلة في العراق بمجال المحاسبة القضائية. من الناحية التطبيقية : تكمن الأهمية العملية لهذا البحث من خلال ما يساهم به من نتائج يتم التوصل إليها لتفعيل المحاسبة القضائية أي المحاسب القضائي في هيئة النزاهة بوصفها الجهة التحقيقية المسؤولة عن التحقيق في الفساد ، وكذلك المحاكم المختصة للمساهمة في حل النزاعات أو قضايا غسل الاموال أو هدر المال العام أو القضايا ذات الصبغة المالية والمحاسبية .

ثانياً :- هدف البحث

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على المحاسبة القضائية ولفت انتباه هيئة النزاهة بأهمية تطبيق المحاسبة القضائية لمساعدة الجهات التحقيقية والقضائية في إصدار الأحكام القطعية في قضايا الاحتيال والفساد المالي والإداري .

أ. الأهداف النظرية للبحث:

- 1- بيان أهمية المحاسبة القضائية والمزايا التي تتسم بها الذي يعزز من فاعلية عمل الجهات التحقيقية في هيئة النزاهة .
- 2- التعرف على مفهوم المحاسبة القضائية وكيف تستفيد منها الجهات التحقيقية في العراق .
- 3- توضيح العلاقة بين المحاسبة القضائية والأنشطة الاحتياطية التي هي جزء من ظاهرة الفساد.
- 4- التوضيح الدقيق للفرق بين عمل المحاسب القضائي والمدقق (داخلي – خارجي).
- 5- تكوين إطار معرفي مفيد للباحثين لموضوع مهم أصبح يشغل حيز في العلوم الاجتماعية .
- 6- بيان الخدمات التي يمكن أن يقدمها المحاسب القضائي للمجتمع.
- 7- توضيح المؤهلات و المهارات الواجب توافرها في المحاسب القضائي.
- 8- وضع آليات لعمل التقارير التي يجريها المحاسب القضائي .
- 9- التوصل الى اليات لتفعيل دور المحاسبة القضائية في التحقيق للحد من الفساد المالي والاداري .

ب. الأهداف التطبيقية للبحث:

من خلال إستمارة الاستبيان والمقابلات الشخصية مع افراد عينة البحث يسعى البحث لتحقيق الاهداف التطبيقية الاتية :

- 1- معرفة مدى تشابه عمل المدققين الخارجيين في هيئة النزاهة لعمل المحاسب القضائي ،
- 2- قياس تأثير تفعيل المحاسبة القضائية على الحد من الفساد المالي و الإداري .
- 3- العمل على وضع مسمى وظيفي في هيئة النزاهة خاص بالمحاسب القضائي .
- 4- تحديد القضايا التي يكون فيها حاجة للمحاسب القضائي .
- 5- تحديد أهمية المدقق في قسم التدقيق الخارجي للمحققين.

ثالثاً - مشكلة البحث

إن ظاهرة الفساد بدأت بالنتامي الكبير والمتسارع في جميع أنحاء العالم وأخذت تتطور الطرائق التي تمارس به ولاحتيال العراق مراكز متقدمة في الدول الاكثر فساداً وفق تقارير منظمة الشفافية الدولية فأصبح من الضروري البحث عن حلول مؤثرة تساعد على الحد من هذه الظاهرة ولعل أحد هذه الحلول تأهيل شخص يمتلك مهارات متعددة سمي بالمحاسب القضائي ومن هنا تبرز مشكلة البحث التي تأخذ بُعدين :

1- مشكلة البحث في بعدها الفكري وتتمثل بالآتي :

نظراً للاهتمام الكبير عالمياً بمهنة المحاسب القضائي والتطور المستمر لمؤهلات ومهارات المحاسب القضائي والتقنيات التي يستخدمها وازدياد المعاهد والاكاديميات التدريبية التي تمنح شهادة لممارسة المهنة اضافة إلى تدريس المحاسبة القضائية في المناهج الجامعية إلا أننا لا نجد هذا الاهتمام في عالمنا العربي بشكل عام والعراق بشكل خاص مما ألقى بظلاله على توسع وازدياد الانشطة الاحتيالية وغيرها من أوجه الفساد.

2- مشكلة البحث في بعدها التطبيقي وتتمثل بالآتي :

تستمد مشكلة البحث من واقع العراق الذي أصبح فيه الفساد يتزايد ويتطور واقتصار الجهات الرقابية والتحقيقية على الوسائل التقليدية من أساليب وأشخاص ومن خلال التساؤلات الآتية تبرز مشكلة البحث :

1- هل تفعيل المحاسبة القضائية سيحد من الفساد المالي و الإداري ؟

ب- هل إن التفعيل دون مؤهلات ومهارات يمتاز بها المحاسب القضائي سيحد من الفساد المالي و الاداري؟.

رابعاً :- فرضيات البحث

يستند البحث إلى الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى :

H0 - الفرضية الصفرية : لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات تفعيل المحاسبة القضائية ومتغير الفساد المالي و الاداري.

H1- يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات تفعيل المحاسبة القضائية ومتغير الفساد المالي و الاداري .

الفرضية الثانية :

H0 – لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات تفعيل المحاسبة القضائية دون الحاجة لتوفر المؤهلات والمهارات اللازمة للمحاسب القضائي للحد من الفساد المالي و الاداري.

H1- يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات تفعيل المحاسبة القضائية دون الحاجة لتوفر المؤهلات والمهارات اللازمة للمحاسب القضائي للحد من الفساد المالي و الاداري .

الفرضية الثالثة :

H0- لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات توفر المؤهلات والمهارات اللازمة للمحاسب القضائي ومتغير الفساد المالي و الاداري .

H1- يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات توفر المؤهلات والمهارات اللازمة للمحاسب القضائي ومتغير الفساد المالي و الاداري .

خامساً: حدود البحث:

أ. الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية للبحث بالآتي:

1- عينة من محققي هيئة النزاهة في دائرة تحقيقات بغداد ومكاتب التحقيق في المحافظات.

2- عينة من المحاسبين الذين يعملون في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة.

ب. الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية بالآتي:

بالنسبة لاستمارة الاستبيان تتمثل بأخذ اراء الفئات المستجيبة خلال سنة 2018.

سادساً: محددات الباحث:

واجه الباحث صعوبات كثيرة جداً على المستوى النظري والمستوي التطبيقي :

1- لم تكن المصادر متيسرة أي كان هنالك صعوبة في الحصول عليها وبالأخص العربية فيما يخص المحاسبة القضائية .

2- حصلت الموافقة بإجراء الاستبيان فقط بعد تقديم عدة طلبات ولم تتم الموافقة على الحصول على نسخة من تقارير قسم التدقيق الخارجي في دائرة تحقيقات هيئة النزاهة بغية تحليلها ومقارنتها وفق ما معمول به دولياً .

سابعاً: مصادر جمع المعلومات:

أ. **الجانب النظري:** تم الاعتماد على المصادر الاجنبية والعربية للكتب والرسائل والأطاريح الجامعية اضع إلى ذلك الدوريات العربية والاجنبية ذات العلاقة.

ب. الجانب التطبيقي:

1- توزيع (120) إستمارة استبيان على المحاسبين والمدققين والمحققين الذين يعملون في قسم التدقيق الخارجي , دائرة تحقيقات بغداد ومكاتب التحقيق في المحافظات التابعة لهيأة النزاهة لمعرفة تأثير تفعيل المحاسبة القضائية للحد من الفساد المالي و الاداري .

3- المقابلات الشخصية مع بعض المدراء ومسؤولي الشعب والمكاتب والمحققين والمحاسبين والمدققين.

ثامناً: الاساليب الاحصائية المستخدمة في التحليل

سعى الباحث في الوصول لأفضل البرامج الاحصائية في تحليل النتائج فقد تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS v25 (Statistical Package for Social Sciences) والبرنامج الاحصائي المتقدم والحديث Smart pls v3.2 .

تاسعاً: مصطلحات البحث

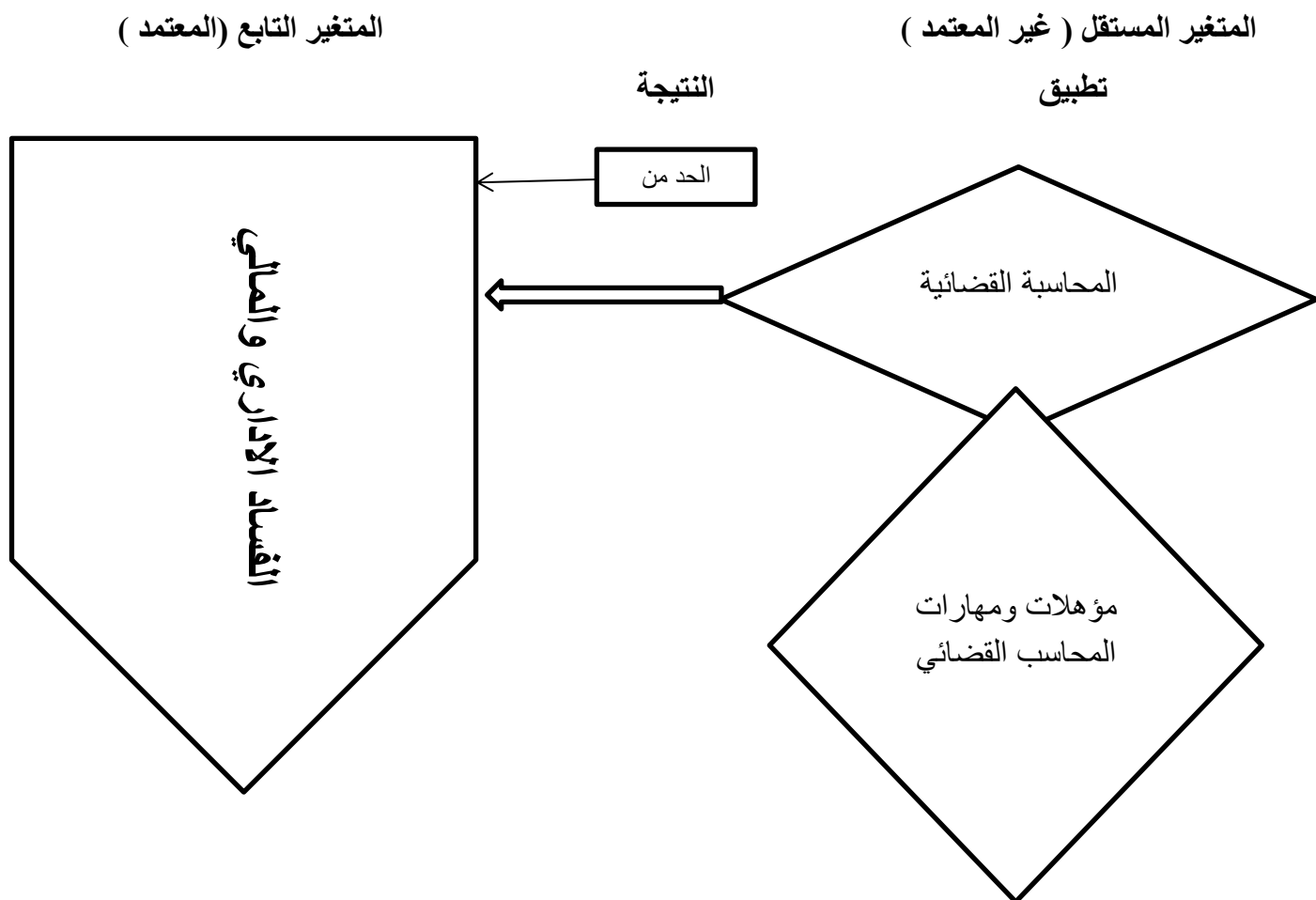
المحاسبة القضائية – مؤهلات ومهارات المحاسب القضائي – خدمات المحاسب القضائي – تقنيات المحاسبة القضائية – الفساد المالي و الاداري .

عاشراً: متغيرات البحث

إن المتغير المستقل للبحث هو المحاسبة القضائية والمؤهلات والمهارات للمحاسب القضائي ، أما المتغير التابع فقد تمثل بالفساد المالي و الإداري ، وكما موضح في الشكل (1- 1) الذي يمثل نموذج متغيرات البحث.

الشكل (1-1)

نموذج متغيرات البحث



المصدر : من اعداد الباحث

الفصل الثاني

الإطار النظري للبحث

المبحث الأول

المحاسبة القضائية وعلاقتها بخدمات التدقيق

المبحث الثاني

تقنيات المحاسبة القضائية والفساد الإداري والمالي

المبحث الثالث

الإحتيال والمحاسبة القضائية

المبحث الأول

المحاسبة القضائية وعلاقتها بخدمات التدقيق

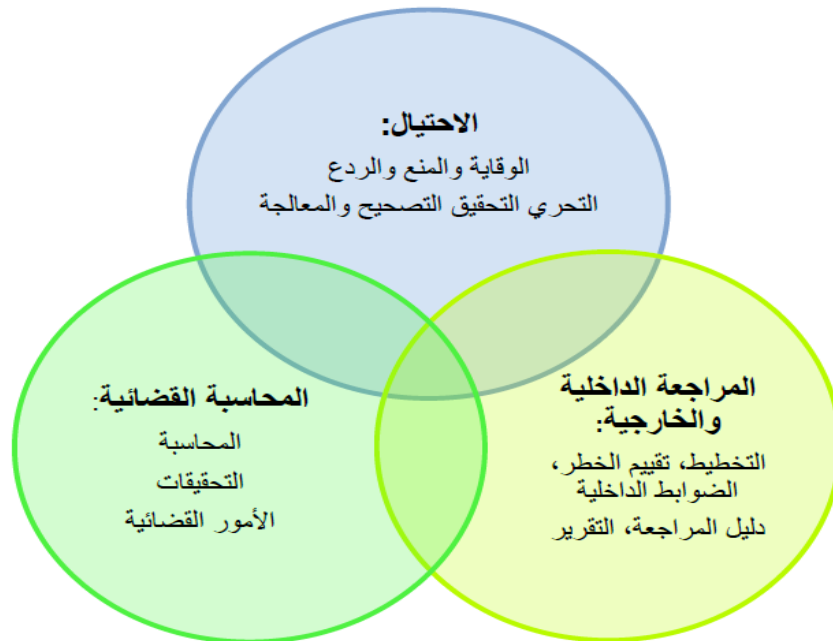
Forensic Accounting and its Relationship to Audit Services

تمهيد:

ظهرت الحاجة إلى المحاسبة القضائية لحاجة القضاء لخدمات المحاسبين في القضايا ذات الطابع المحاسبي والمالي، و تعني استخدام مهارات المحاسبة والتدقيق والمهارات التحقيقية في مساعدة القضاء في النزاعات ذات الطابع المحاسبي والمالي بغية الوصول للحقائق. ولقد تعددت وتطورت ادوار المحاسب القضائي نتيجة تطور حالات الفساد والاحتيال والتلاعب والنزاعات المالية، ان تطبيقات المحاسبة القضائية التي اكتسبت معرفة معمقة بالقانون والمحاسبة والتدقيق والتقييم، التي تضم المواضيع القضائية، والموضوعات الإدارية، والمواضيع التنظيمية، والموضوعات الدولية (التي يكون فيها احد اطراف القضية في دولة اخرى). ويأخذ المحاسبون القضائيون أعمال المحاسبة القضائية عن طريق أخذ قاعدة معرفية معقدة كأساس يعتمدون فيه على أدوات متعددة ويأخذون القوانين واللوائح كأساس في عملهم، سنحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على اساسيات المحاسبة القضائية كنشأتها ونموها ومفهومها والخدمات التي تقدمها .. إلخ. والشكل ادناه يوضح علاقة المحاسبة القضائية وبالتدقيق الداخلي والخارجي و الاحتيال .

شكل (1-2)

علاقة المحاسبة القضائية بالتدقيق الداخلي والخارجي و الاحتيال .



المصدر: (جديني , 2014 : 135)

1-1-2 نشأة المحاسبة القضائية: The Establishment of Forensic Accounting

نمت المحاسبة القضائية نمواً سريعاً في السنوات الأخيرة، وهي ليست مفهوماً جديداً حيث تثبت الأدلة أن المهنة كانت موجودة منذ مدة طويلة جداً على الرغم من أنها لم تكن معترف بها في بعض البلدان حتى الآن. ففي مصر القديمة (الفراعنة) كان المحاسبون القضائيون الذين وكل إليهم جرد الحنطة والذهب وغيرها من أصول الفراعنة كانوا يسمون بـ "عيون وأذان" الفراعنة. وكذلك عندما قدم Snell تقريره في 1721 الخاص بكشف الفساد والاحتيال عموماً و بين المديرين على وجه التحديد فهرب المتلاعبين الأساسيين خارج فرنسا وتم محاكمة الباقيين ومصادرة عقاراتهم وفي الوقت الذي كانت تعاني فرنسا من احتيال مشابه ل شركة تعرف باسم شركة Mississippi التي لها حقوق تجارية حصرية لأمريكا الشمالية في منطقة نهر المسيسيبي الفرنسية. باستخدام اساليب مماثلة في تضخيم الأرباح المحتملة، مما أدى إلى هبوط أسعار أسهمها، وكذلك 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 الشركة المفلسة للإدلاء بإفادته للمحكمة. الذي يُعدّ رائد المحاسبة القضائية وأول محاسب قضائي في التاريخ وبداية مهنة المحاسبة القضائية (Singleton and others, 2006: 37-38) , وكذلك دليل آخر على وجود المحاسبة القضائية يعزى إلى العام نفسه عندما طلب من المحاسبين الذين فحصوا حساب المفلس أن يشهدوا في المحكمة. وتعقبت مصادر أخرى أصل ممارسة المحاسبة القضائية بأنه يعود إلى القرن التاسع عشر في اسكتلندا عندما أصدر محاسب اسكتلندي شاب إعلاناً له كخبير في دعم التحكيم في عام 1824. وكان من أواخر 1800 و 1900 في أن المواد بدأت تظهر مناقشة الشهود الخبراء والتحكيم في الأدلة (Akhidime & Ekatah , 2014 : 72). تكوين فريق من المحاسبين القضائيين لجمع معلومات في قضية لا يمكن الدفاع عنها ضد Al Capone في عام 1931 (4 : Dreyer, 2014) ويقال إن عبارة "المحاسبة القضائية" قد نشرت لأول مرة في مقال نشر في عام 1946 من قبل Maurice E. Peloubet (Akhidime & Ekatah , 2014 : 72). إحدى الحالات الأكثر شهرة للمحاسبة القضائية هو القبض على Al Capone. , وقد تم الحصول على أقرب الأدلة لمعرفة المحاسبة القضائية لإعلان في صحيفة Glasgow، اسكتلندا، التي ظهرت في عام 1824. ومنذ ذلك الوقت، والمحاكم تستخدم المحاسبين القضائيين كمحكمين ، واستشاريين، للتحقيق في النشاط الاحتيالي. في أوائل 1900 تم اعتماد ضريبة الدخل الاتحادية مما أدى إلى الطلب على المحاسبين القضائيين، بسبب التهرب من ضريبة الدخل. وكنتيجة لذلك، وضعت دائرة

الإيرادات الداخلية (IRS: Internal Revenue Service) العديد من تقنيات المحاسبة القضائية المستخدمة للكشف عن المتهربين من دفع الضرائب.

من بين أول حالات التهرب من دفع ضريبة الدخل التي كشفها المحاسبون القضائيون، كانت عصابة "Al Capone" المدانة بعدة جرائم. وفي عام 1946 نشر Maurice Peloubet وهو محاسب امريكي من ولاية نيويورك، مقالا بعنوان "المحاسبة القضائية: موقعها في اقتصاد اليوم" (3 Nunn & other, 2006 : 2-) وخلال الخمسينيات في القرن الماضي، شارك عدد أكبر من المحاسبين القضائيين في المزيد من عمليات الاحتيال في ضرائب الدخل أكثر من أي وقت مضى. ويعتبر أصحاب الامتياز الغذائي في أواخر الستينيات مثالا آخر على ظاهرة الاحتيال ، باع بعض اصحاب امتياز fast food إلى مستثمرين صغار بأسعار مبالغ فيها مما أدى إلى إفلاس العديد من اصحاب الامتياز.

كما أعلن مكتب التحقيقات الفيدرالي عام 1990 أن جرائم ذوي الياقات البيضاء* تشكل 5% فقط من جميع الحالات التي رأوها. كما أشاروا إلى أن ذوي الياقات البيضاء مسؤولين عن 95% من الخسائر المالية التي تكبدها الضحايا . ويستخدم المحاسبون القضائيون للتخفيف من خسائر هذه المخاطر واستردادها إذا كان ذلك ممكنا (3-4 : Dreyer, 2014) .

خلال حقبة Watergate في أوائل السبعينات من القرن الماضي، شارك عدد أكبر من السياسيين في الفساد والاحتيال ضد دافعي الضرائب، وشاركت المزيد من الشركات في الرشوة السياسية والتجارية (Singleton & others, 2006:38) . وقد كتب Francis C. Dykeman في عام 1982 كتاب المحاسبة القضائية: المحاسب كشاهد خبير وقد أصدر المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) في عام 1986، المساعدة العملية رقم 7، والذي يحدد ستة مجلدات من خدمات التقاضي تشمل: الاضرار، ومكافحة الاحتكار، والمحاسبة (1: Nunn & other, 2006)، ازدادت فضائح الادخار والاقتراض بشكل واسع في أوائل الثمانينات، التي كانت تسبق عمليات الاحتيال التي قامت بها شركات الطاقة والاتصالات في التسعينات.

وقد أدى هذا الأخير إلى حدوث الاحتيال على ما يبدو في النصف الأخير من التسعينيات وأوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين.

أصبحت المحاسبة القضائية منذ ان ظهرت في أمريكا مصدر قلق لدى الباحثين في مختلف البلدان. وبعد إدخال المحاسبة القضائية إلى الصين في أواخر 1990، أصبحت بحوث المحاسبة القضائية طفرة في مدراس المحاسبية الصينية. وقد نشرت مئات الأوراق حول هذا الموضوع، ولكن معظم

البحوث التي اجريت عن المحاسبة القضائية تناولت وجهة النظر المحاسبية بدلا من وجهات النظر المتعددة ، بما في ذلك العلوم القانونية. وعلى أساس تطبيع المحاسبة القضائية في الصين، وخلق مهنة المحاسبة القضائية، وتعزيز التطوير المشترك للمحاسبة والمهن القانونية : (Renzhou , 2011 , 1247)

خلال تسعينيات القرن العشرين وصلت عمليات الاحتيال إلى مستوى عالي وفي جميع أنواع الصناعات ، فعلى سبيل المثال: حدثت خلال هذا الوقت إدارة النفايات في خدمات النفايات ، وشركة Enron في مجال الطاقة، WorldCom في مجال الاتصالات السلكية واللاسلكية، Adelphia في وسائل الإعلام، Fannie Mae في الحكومة، HealthSouth في الخدمات الصحية.

وكانت هذه العمليات من بين أكبر حالات الاحتيال حيث وقعت خلال مدة قصيرة من الزمن على الرغم من أن تكلفة الاحتيال ل WorldCom كان أكبر بكثير، فإن هذا الاحتيال يعد الأبرز من حيث التأثير على عالم الأعمال، وفي عام 2001 شركة Enron اعلنت افلاسها بعد ان افصحت عن أوجه التباين الكبيرة في الإيرادات والخصوم في تقاريرها المالية. انتهت شركة التدقيق Arthur Andersen نتيجة لتداعيات فضيحة Enron بحلول عام 2002. وقد أصدر الكونغرس الأمريكي عام 2002 قانون ساربينز- أوكسلي (SOX) بسبب هذا الاحتيال وغيره.

هل كل هذه الأحداث مجرد قصص تاريخية؟ هل اهتمام وسائل الإعلام خلق كل ذلك ؟ ربما قد يكون اهتمام وسائل الإعلام قد خلق ذلك إلا أن عمليات الاحتيال والفساد كانت موجودة في كل الأوقات، ولا توجد طريقة حقيقية لقياسها أو مقارنتها وكان جزء من المشكلة خلال المدة الزمنية التي حدثت فيها عمليات الاحتيال الكبيرة هذه هي مجموعة مدققي الحسابات التي استقرت منذ ذلك الحين تماما (Singleton & others, 2006:39).

نمت المحاسبة القضائية بشكل كبير بالتاريخ الحديث ، ومن المتوقع أن تنمو هذه المهنة لتصل إلى 6.7% للسنوات بين عامي 2013 و 2018 قياساً ببقية الوظائف.

كما أن الإيرادات التي تحققها هذه المهنة تزداد طرديا مع مرور الوقت ، في عام 2013 كانت إيرادات المهنة في الولايات المتحدة 4.5 مليار دولار ومن المتوقع أن يحقق 6.3 مليار دولار بحلول عام 2018 .

*مصطلح يطلق على الجرائم غير العنيفة والمرتبكة لدوافع مالية من قبل رجال الأعمال وأصحاب النفوذ . في علم الجريمة عرّف المتخصص بعلم الاجتماع إدوين سذرلاند المصطلح لأول مرة في عام 1939 بأنه "جريمة يرتكبها فرد من ذوي الطبقات الاجتماعية العليا وله مكانة مرموقة في نطاق مهنته". وتشمل جرائم ذوي الياقات البيضاء: الاحتيال والرشوة ومخططات بونزي والتجارة من الداخل والاختلاس والجرائم الإلكترونية وانتهاك حقوق الطبع وغسيل الأموال وانتحال الشخصية والتزيف .

ولعل كل ما ذكر اعلاه من مشاكل ادت إلى ظهور المحاسبة القضائية ويمكن ان نلخص اهم الاسباب التي ادت إلى ظهورها وزيادة الحاجة إلى تطويرها كما يلي (Owojori & Asaolu, 2009: 185):

- 1- نشأت الحاجة إلى المحاسب القضائي بسبب ضعف نظام التدقيق الداخلي والخارجي كونه لم يسجل أخطاء معينة في النظام الإداري.
- 2- تشير المعطيات في الواقع بأن الضغوط الاقتصادية الكثيفة، مع تزايد الشركات التي تواجه وظائف الإفلاس والوظائف هي في خطر والموظف يشعر بالضغط للحفاظ على مستويات الأداء ودعمها، مما اجبر العديد لارتكاب الفساد.
- 3- زيادة استدعاء المحاسبين القضائيين للوصول إلى البحث بدقة من خلال الوثائق، واكتشاف معلومات جديدة تساعد في تجميع القطع غير النظامية من اللغز المالي للشركة لحل المشاكل المقلقة. اذا المحاسبة القضائية تاريخيا هي بالتأكيد ليست حقلًا جديدًا ، نتائج البحوث التي اجريت في هذا الصدد اثبتت أن المهنة كانت موجودة منذ زمن طويل على الرغم من أنها لم تكن بهذا المسمى(المحاسبة القضائية) خلال ذلك الوقت. و إن مجال محاسبة القضائية مازال مستمراً في النمو بشكل سريع عن جذوره في العصور اليونانية والمصرية والرومانية القديمة بما ان حراس البوابات على الأصول (مثل الذهب والحبوب والماشية) يقومون بالكشف عن الاحتيال والغش.(ROKOSU,2015:14-17).

2-1-2 مفهوم المحاسبة القضائية The Concept of Forensic Accounting

وردت الكثير من التعاريف للمحاسبة القضائية تدور اغلبها حول طبيعة المهنة والمهارات والمؤهلات اللازمة لها , فوفقا لمعجم وبستر فإن المحاسبة القضائية تعني "تتتمي إلى، أو تستخدم في المحكمة أو في مناسبة، أو للمناقشات العامة، وفي الاساس المنازعات، أو هي تطبيق التدقيق المحاسبي ومهارات التحقيق للمساعدة في المسائل القانونية وتطبيق هيكل متخصص من المعرفة على الأدلة في المعاملات الاقتصادية وتقديم التقارير المناسبة وهو الهدف الاساس من نشوء القضية أو عملية تقييم الإجراءات الإدارية (Owojori & Asaolu , 2009: 184) إن تعريف كل من الكلمتين (المحاسبة ، القضائية) بشكل منفصل قد يساعد في فهم مصطلح المحاسبة القضائية، إذ تمثل كلمة قضائية صفة تستخدم في (أو ذات علاقة بـ) المحاكم.

أما كلمة المحاسبة فتعني تصنيف وتسجيل وتلخيص الأحداث الاقتصادية بطريقة منطقية لغرض توفير المعلومات المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية. ومع ذلك، فإن دمج الكلمتين معا لتكوين مصطلح المحاسبة القضائية تعطي معنى أكبر من مفهوم الكلمتين، إذ أنها تشير إلى : استخدام المعلومات المحاسبية والمعلومات من المصادر الأخرى لتحديد الحقائق بشكل موضوعي و بطريقة

يمكنها أن تدعم المواقف المعقولة المتخذة في المحكمة (الخالدي, 2012: 31), كما إنها تعني : أنشطة اجتماعية مهنية لموضوع قانوني معين لا بد أن ينفذه المهنيون ذوي الاختصاص أي المحاسبون القضائيون(Renzhoua , 2011:2148) .

وكذلك عرفت على أنها : تطبيق مجموعة من المعارف والمهارات المحاسبية والمالية والتحقيقية والبحثية وتجميع وتقييم الأدلة، واستخدام الأساليب الكمية، وتوصيل النتائج (Gray, 2008: 115) . أما Manning عرفها : العلم الذي يعمل على جمع وتقديم المعلومات المالية في شكل مقبول ومفهوم للمحكمة المختصة ضد مرتكبي الجرائم الاقتصادية (v : Manning, 2005) .

كما عرفها Greenland عدة تعاريف منها: هي تطبيق المهارات المالية والذهنية في التحقيق على القضايا التي لم يتم حلها، التي أجريت في نطاق دليل الإثبات.

وهي كأي نوع من المعرفة فإنها تشتمل على الخبرة المالية، والمعرفة قوية بالاحتيال وفهم واقع الأعمال التجارية وعمل النظام القانوني أو هي: التكامل بين مهارات المحاسبة وتدقيق الحسابات ومهارات التحقيق من أجل تقديم تحليل محاسبي ملائم لتسوية المنازعات في المحاكم(2: 2015 Greenland,). اما Dreyer يرى بأنها : استخدام مهارات التدقيق والتحقيق لفحص البيانات المالية تمهيداً لإستخدامها في محكمة قانونية (3 : Dreyer, 2014) .

وعرفت أيضا على إنها: تشارك المحاسبة والقانون للعمل في المشاكل المحاسبية التي تتعلق في التقاضي وتسوية النزاعات المالية والاقتصادية والتحقيق في الفساد والتلاعب والاحتيال و الادعاءات المباشرة عن سوء التمثيل المالي (Stone & Miller , 2012 :37-39) .

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عرف المحاسبة القضائية بأنها " الخدمات التي تتضمن تطبيق المعرفة المتخصصة ومهارات التحقيق التي يمتلكها المحاسبين القانونيين وهذه الخدمات تستخدم المحاسبة المتخصصة والتدقيق والاقتصاد والضرائب وغيرها من المهارات (Huber , 2012 : 268-270) .

وعرفت بأنها : ممارسة استخدام التكنولوجيا والعلوم الاخرى للتحقيق في الأنشطة الاحتيالية والاعمال ذات الصبغة غير المشروعة التي تشتمل كل من : مجالات المحاسبة والتمويل والإدارة وعلم الجريمة، حيث ما حدث الاحتيال والأعمال غير القانونية، وكذلك تقييم المخاطر، تسوية المنازعات، استشارات التقاضي، شهادة الخبراء، وفحص الاحتيال (Rezaee & other , 2015:) (107).

أو هي تطبيق التحليل المحاسبي ومهارات كتابة التقارير للقيام بأية تحقيقات مالية، والمساعدة في حل النزاعات الفعلية أو المتوقعة، وتقييم الأعمال التجارية و الأصول أخرى (Hegazy & other , 2017 ;4-10) .

وعرفها Muehlemann : هي عملية تحديد وتسجيل وتسوية و إستخراج وتصنيف وإعداد التقارير والتحقق من البيانات المالية السابقة أو غيرها من الأنشطة المحاسبية لتسوية النزاعات القانونية الحالية أو المتوقعة , بإستخدام البيانات المالية السابقة أو المستقبلية لتسوية النزاعات القانونية ". (Muehlemann & other ,2012 :3-4).

أما المحاسب القضائي هو شخص لديه مهارات في المحاسبة و القانون وتدقيق الحسابات والمقابلات للقيام بالتحقيقات في بيئة الاعمال ، تنفيذ الإجراءات المتعارف عليها، تقديم الدعم في التقاضي، العمل كشاهد خبير، توفير المهارات المحاسبية وتدقيق الحسابات لسيناريوهات الأعمال المتعددة (McIntyre & other , 2014: 125-126).

يرى الباحث انه لحد الآن لا يوجد تعريف واحد متفق عليه يكون كمييار لعمل المحاسبة القضائية لان كل باحث نظر الى المحاسبة القضائية من جانب معين .

3-1-2 طبيعة المحاسبة القضائية: Nature of Forensic Accounting

من متطلبات عمل المحاسبين القضائيين أن يكونوا على دراية بالمفاهيم والإجراءات والقواعد القانونية، وأن يكونوا قادرين على تحديد الشكل والمادة القانونية عند التعامل مع قضية ما. عادة ما تتطلب التعاقدات القضائية التحليل، التفسير، تلخيص وعرض القضايا المعقدة المتعلقة بالمسائل المالية والتجارية بطريقة مفهومة ومدعومة بشكل سليم، (ACFEI) وضعت مجموعة من المواضيع التي تختص بها المحاسبة القضائية والتي قد تصل إلى أكثر من 72 موضوعاً (Greenland , 3- 5 : 2015) وكما موضح بالجدول ادناه:

جدول (1-2)

المواضيع التي تختص بها المحاسبة القضائية

ت	الموضوع	ت	الموضوع	ت	الموضوع
1	النظم المحاسبية والكشف عن الاحتيال	6	تقنيات شهادات الشهود والخبراء	11	برامج منع الخسائر
2	الإجراءات التحليلية	7	الاحتيال في البيانات المالية	12	غسيل الأموال
3	تحليل البيانات المالية	8	عملية إعداد التقارير المالية	13	الاحتيال المهني
4	قضايا الاحتيال	9	العثور على الأصول	14	الاحتيال في السجلات المحاسبية والغش في البيانات المالية
5	برامج الفواتير	10	المحاسبة القضائية والمحاسبة العامة	15	نظرة عامة على الأخلاقيات

16	التحقيق في الرشوة والفساد	31	منهجية تدقيق الاحتيال	46	استعراض عام لتدقيق الاحتيال والتحقق في الاحتيال
17	توقف الأعمال	32	مرتكبو جرائم الاحتيال ودوافعهم	47	نظرة عامة على العناصر القانونية الاحتيال
18	تقييمات الأعمال وتقديرات التكاليف	33	سياسات منع الغش والاحتيال	48	تسديد كشوف الرواتب والنفقات
19	التحقيق في التلاعب	34	برامج الاحتيال	49	مراحل المحاسبة القضائية
20	القوانين والأنظمة المدنية والجنائية	35	إحصاءات الاحتيال	50	مبادئ الأخلاق وقانون سلوك الشركات
21	خطط الاحتيال المشتركة	36	أعراض الغش وأساليب تدقيق الاحتيال بمساعدة الحاسوب	51	المسؤولية المهنية
22	الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها	37	أعراض الاحتيال	52	قرار الادعاء بسوء السلوك
23	الحاسوب والاحتيال الحاسوبي	38	أساسيات الاحتيال	53	قواعد الإثبات
24	إخفاء الاحتيال في المحاسبة	39	الأصول المخفية	54	المهارات المطلوبة من المحاسب القضائي
25	أساليب التحقيق في الإخفاء	40	تقييم نظام الرقابة الداخلية	55	أخذ العينات الإحصائية
26	تقنيات التحقيق في تضارب المصالح	41	الاستجواب والمقابلة	56	الأثار الضريبية
27	التحقيق في أساليب التحويل	42	مبادئ وأساليب المقابلة لتقييم الخداع	57	تقنيات تحديد موقع الأصول الخفية
28	حوكمة الشركات	43	سرقة المخزون والأصول	58	نظام العدالة المدنية
29	علم الجريمة والجرائم الاقتصادية	44	التحقيق في الجرائم	59	نظام العدالة الجنائية
30	قضايا الاحتيال الإلكتروني والحاسوب	45	المالية والعناصر القانونية	60	السرقة والتزوير

61	الكشف عن الفساد الإداري	65	معرفة بالنظام القانوني	69	أساليب التحقيق في السرقة
62	جمع الوثائق وتحليلها	66	العناصر القانونية للاحتيال	70	نظرية فحص الاحتيال والوقاية منه
63	عناصر الاحتيال والابتزاز والفرص والترشيد	67	تقنيات استشارات التقاضي	71	المحاكمة والاستجواب
64	الإشارات الحمراء البيئية والشخصية	68	التحقيق في منع الخسائر	72	من يرتكب الاحتيال

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على (Greenland , 2015 : 5 -3)

4-1-2 الحاجة إلى المحاسبة القضائية: The Need For Forensic

Accounting

إن وسائل تعليم المحاسبة القضائية المقدمة في الكليات والمعاهد المختصة كان محدودا جدا بما في ذلك التعليم المحاسبي الدولي في مجال القضائية. اضعف إلى ذلك، فإن توافر التعليم المحاسبي القضائي في الولايات المتحدة الأمريكية لم يتم بحثه وتحديثه في العقود الثلاثة الماضية ، شهدت العديد من حالات الاحتيال في الإبلاغ المالي لشركات ذات اسم كبير (على سبيل المثال، Enron ، WorldCom ، HealthSouth ، (Seda & Krame , 2014 :3-5) . وعلى وجه الخصوص خلال الأزمات المالية العالمية التي شهدتها المدة 2007-2009، أصبح التركيز على الوقاية من احتيال الإبلاغ المالي و اكتشافه أكثر أهمية نظراً لأن صانعي القرار والمنظمين والمستثمرين والشركات التجارية في جميع أنحاء العالم أصبحوا يشعرون بالقلق جراء وجود ونمو هذا الاحتيال، بالإضافة إلى مخالقات الشركات وسوء سلوكها.

كشفت دراسة الاحتيال العالمية لعام 2014 التي أجرتها رابطة فاحصي الاحتيال المعتمدين أن المنظمات في جميع أنحاء العالم تفقد حوالي 5% من عائداتها السنوية نتيجة الاحتيال، بتكلفة إجمالية تبلغ حوالي 3.7 تريليون، وعليه فإن أكثر الأسواق الناشئة في العالم ليست مستثناة وليس بمعزل عن هذا الاحتيال (Rezaee & other,2015 :106- 107) وأشار أحد المراقبين إلى أن الازمة المالية دمرت العديد من الصناعات ولكنها واصلت خلق الفرص للشركات والمهنيين في مجال المحاسبة القضائية، ومن المتوقع نمو إيرادات خدمات المحاسبة القضائية في الولايات المتحدة بنسبة 6.8% سنويا من 4.3 مليار دولار في عام 2012 إلى 6.0 مليار دولار في عام 2017، ورأى معظم المشاركين في دراسة أجريت عام 2014 أن الطلب على المحاسبين القضائيين سيزداد في المستقبل

القريب ، يرى بعض المهتمين في هذا المجال ان قرابة 94% سيزداد الطلب على المحاسبين القضائيين في السنوات العشر القادمة (Matson , 2016 : 218).

مؤخرا تم التعامل مع وظيفة المحاسب القضائي بانها أشبه بوكيل خاص في مكتب التحقيقات الفدرالي. أحد الأدوات التي يستخدمها المحاسبون القضائيون لاكتشاف الاحتيال هو مثلث الاحتيال ل Donald Cressey's ، وضع Cressey عام 1940 هذه الأداة كعالم اجتماع متميز في علم الإجرام (7-8: Dreyer , 2014)، في حين قام المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين عام 1998 بتطوير التقارب من أجل التميز في مجال المحاسبة التحقيقية والقضائية (IFA Alliance)، بإعتباره مجالا متخصصاً لممارسة المحاسبة القضائية في ميدان المحاسبة التحقيقية والقضائية .

وقد أنشأ تحالف IFA في وقت لاحق مجموعة من الممارسات المعيارية للالتزامات المحاسبة والتحقيق القضائي التي دخلت مجال التنفيذ في مارس / آذار 2007. ولا يزال السوق الكندي مفتوح أمام الهيئات المهنية المتعددة (مثل المحامين وضباط الشرطة والمتخصصين في تكنولوجيا المعلومات)، كل منهم يسعى للحصول على حصة في سوق العمل . اما في أستراليا، تم تأسيس مجلس المعايير المهنية والأخلاقية للمحاسبة (APESB) في عام 2006. وأصدرت المعايير الخاصة بها في عام 2008 - APESB 215 (خدمات المحاسبة القضائية) و APESB 225 (خدمات التقييم) ليتم الالتزام بها من قبل ممارسي المحاسبة القضائية.

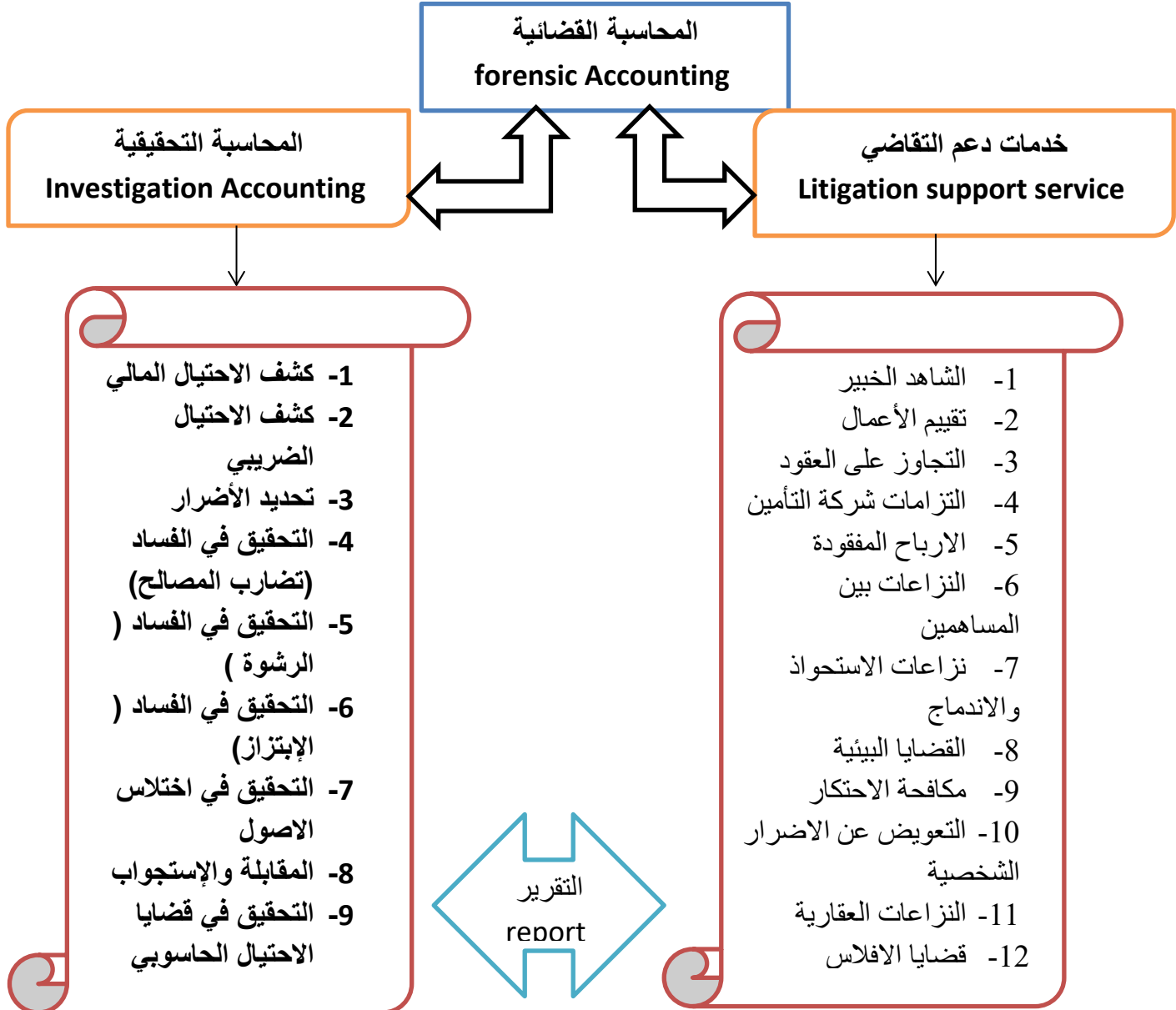
هناك العديد من المبادرات للجامعات لدعم ظهور خدمات المحاسبة القضائية ، مع زيادة كبيرة في التعليم المحاسبي القضائي بين الجامعات في كافة أنحاء العالم خلال العقد الماضي ، والمطالبة بأن يكون الاتجاه عالمي النطاق غير دقيق لأن الولايات المتحدة تفقد الطريق في مجال المحاسبة القضائية . أنشأت الرابطة في عام 2002 برنامجا لدعم التعليم على المستوى الأولي يوفر مناهج تعليمية مجانية لدعم الجامعات على وضع دورات وبرامج في مجال المحاسبة القضائية (Hegazy&other:2017;20-22) .

5-1-2 خدمات التي يقدمها المحاسبون القضائيون Forensic Accountants

يقدم المحاسبون القضائيين جملة من الخدمات الى المستفيدين منها من ابرزها :

شكل (2-2)

الخدمات التي يقدمها المحاسبون القضائيون



تشمل المحاسبة القضائية مجالات واسعة من الخدمات (5 : Nunn & other, 2006) مثل : التحقيق في البيانات المالية ودعم التقاضي ، ويمكن للمحاسبين القضائيين أن يشغلوا مراكز مختلفة بما في ذلك الإستشاريون والمدققون الداخليون وأخصائيو الإفلاس وفاحصو المصارف ومقيمو الشركات التجارية التي تحت الوصاية، فضلاً عن المحامين والأساتذة. ومن بين الخدمات العديدة

التي يقدمها المحاسبون القضائيون: دعم التقاضي، وإشراكهم كشهود خبراء، وتقييم أعمال الطلاق، والتعاقدات المتعلقة بالأرباح المفقودة . لعل من بين الخدمات التي يقدمها المحاسب القضائي هي تقييم الأعمال: النزاعات بين المساهمين وتصفية الشركات ونزاعات الاندماج والاستحواذ و الالتزام التنظيمي/ الحكومي: القضايا الضريبية والامتثال البيئي (مدى المساهمة البيئية) و الأضرار التجارية: التجاوز على العقد، والإهمال، ومكافحة الاحتكار والمنازعات المتعلقة بالتعويض عن الأضرار الاقتصادية الشخصية: الطلاق ، النزاعات العقارية، والإصابة الشخصية والوفاة غير المشروعة (Muehlemann & other ,2012 : 16-17) .

إن المحاسب القضائي يقدم مجموعة متنوعة من الخدمات خلال مراحل الدعوى، احد اكثر الخدمات شيوعا هو أن يقدم تقرير الشاهد الخبير عن الأضرار التجارية. وتشمل الخدمات الأخرى وتقييم نتائج الأعمال والوصاية على الممتلكات، أو العمل كخبير استشاري في قضية ما وليس كشاهد خبير. ان نتاج عمل المحاسب القضائي بشكل اساسي هو التقارير المكتوبة الذي يكون محط اهتمام العديد وعلى نفس القدر من الأهمية مثل إعداد تقارير الخبراء، فإنه يقوم بعملية تحليل شاملة للنتائج والفرضيات التي وردت في تقرير الخبير المعارض (الخبير المنتدب للجانب الاخر)، ولا يجب التقليل من أهمية هذا التحليل من جانب المحاسب القضائي وذلك لأن الجوانب المالية للدعوى القضائية تقع في حدود مسؤوليته ، وليس الزاماً قانونياً للأطراف التي أثارَت الدعوى (أي للمحامين والمحكمة) (Fenton, Jr. , 2012 : 77- 78) المحاسبة القضائية تقدم التحليل المحاسبي المناسب للمنظمة مما سيساعدها في حل النزاعات التي تنشأ في المنظمة.

ويستخدم المحاسبون القضائيون المهارات المحاسبية وتدقيق الحسابات والتحقيق أثناء إجراء التحقيق في قضية ما ، يتم تدريب المحاسبين للنظر في النزاعات بطرائق مختلفة ، كما أنهم غالبا ما يشاركون في أنشطة مختلفة مثل الاستثمار وتحليل الأدلة المالية وتطوير الوثائق في البيئة المحوسبة، عرض وتقديم الأدلة التي تم الحصول عليها. ولعل ابرز مجالين رئيسيين هما:

(1) دعم التقاضي والتحقيق فيه.

(2) حل النزاعات.

سنحاول التطرق فقط للمجال الاول فقط وذلك لتجنب تشعب الموضوع .

2-1-5-1 دعم التقاضي Litigation Support

يمثل العرض للقضايا الاقتصادية المتعلقة بالتقاضي ، وبهذه الميزة : فإن المحاسبة القضائية تقوم بجمع الأطراف المشاركة في المنازعات القانونية ويمكن أن تساعد في حل النزاع، يمكن للمحاسب القضائي أن يعمل كشاهد خبير من ناحية أخرى لتحديد ما إذا كانت المسائل القضائية مثل الاحتيال في الأوراق المالية التي تتضمن التسوية المالية، وتحديد السرقة والتزوير والتأمين، من بين هذه الحالات المعقدة يقدم المحاسبون القضائيون بعض التوصيات / الإجراءات التي يمكن اتخاذها للتقليل أو الحد من المخاطر أو الخسائر في المستقبل (Owojori & Asaolu , 2009: 184).

ويرى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) بأن خدمات دعم التقاضي تتضمن : تقييم الأعمال / خدمات التقاضي والخدمات تتضمن جمع وتحليل وتقييم الأدلة وتفسير وتوصيل النتائج، ويمكن أن تنطوي على الشهادة أو الاستشارة المشتركة". وتشمل أمثلة التعاقدات المحاسبية القضائية المساعدة في إنهاء الأعمال التجارية، والإفلاس، وفقدان الأرباح و الأصول، وتحديد الأسعار، مكافحة الاحتكار، والنزاعات في معدل الفائدة السائد ، وسرقة العلامات التجارية، والمقاولات أو تحديد الموظف، التجاوز على العقد، وتقييمات الأعمال التجارية ، نزاعات المساهمين، توزيع العقارات بين المستفيدين، نزاعات الطلاق، القضايا المتعلقة بالضرائب مثل الاحتيال الضريبي، والضرائب المختلفة (4-3: Muehlemann & other 2012)

2-1-5-2 أرباح التعاقدات المفقودة Lost Earnings Engagements

ويشمل دعم التقاضي المقدم من المحاسبين القضائيين أيضا التحقيق في حالات فقدان الأرباح . والأرباح المفقودة هي : الأموال التي كان المدعي (المشتكي) قد قدمها لو لا افعال المدعى عليه . وتشمل الأمثلة على حالات فقدان الأرباح تقديرات الأضرار أو الخسائر، الخسائر الشخصية (الغبين)، والموت غير المشروع .

يقوم المحاسبون القضائيون بجمع وتحليل المعلومات لتحديد الأرباح المفقودة ثم يقدمون رأيا يستند إلى تحليلهم الدقيق ، اثناء عملية التحقيق يجب على المحاسبين القضائيين الاحتكام مع الزبون (المستفيد) وفق المعايير المحددة في المهنة، ويتوجب على المحاسبين القضائيين أن يأخذوا بنظر الاعتبار أنهم يتقاضون رواتبهم لاستنباط رأي يستند إلى تحقيقاتهم ، ويتبع المحاسبون القضائيون عملية من خمس خطوات لتقدير قيمة الأرباح المفقودة التي هي: (Nunn & other , 2006: 6)

أولا: يجب أن يحدد المبلغ الذي سيستخدم للأرباح الأساسية.

ثانياً: تحديد مدة الضرر.

ثالثاً: تحديد معدل النمو المناسب.

رابعاً: إجراء تعديلات للظروف المخففة.

خامساً: يختار المحاسبون القضاة أسلوب الخصم المناسب.

من أجل تحديد **المبلغ الأساس** يجب على المحاسبين أن يحددوا مقدار الأرباح التي تم الحصول عليها قبل وقوع الحادث الذي أدى إلى وقف أو انخفاض الأرباح ، وينبغي للمحاسبين القضاة فحص الأرباح من العمليات التشغيلية العادية وكذلك الأرباح من العمليات الخاصة الأخرى .

معدل النمو هو النسبة المئوية المتوقعة لزيادة الأرباح خلال مدة الضرر، ويستند على الأرباح الرئيسية ومدة الضرر، كما يتم المقارنة مع معايير الصناعة والبيانات التاريخية لتحديد معدل النمو. ثم يحدد المحاسبون **الظروف المخففة** التي تعوض القيمة النقدية للأضرار التي لحقت بهم ، وتشمل شروط التخفيف أثر ضرائب الدخل وتأثير استهلاك الموارد.

لدى المحاسبين القضاة ستة طرق **خصم** مختلفة للاختيار من بينها: الخصم التقليدي، خصم التضخم ، الخصم الجزئي المتوازن ، الخصم الكلي المتوازن ، تخفيض المحكمة العليا، فضلا عن خصم التجربة والخطأ.

يتم تحديد الأرباح **المستقبلية** ومن ثم تخفيضها إلى القيمة الحالية على أساس طريقة الخصم المختارة (Nunn & other , 2006 : 5-7)

2-1-5-3 الشهود الخبراء في الالتزامات المالية Expert Witness Engagements

ان دور الشهود الخبراء في الدعاوى القضائية هو مساعدة الشخص الثالث في حل القضايا المتنازع عليها عن طريق المساهمة بالمعرفة المتخصصة ، عندما يكون التقاضي حول الحقائق التي تتطلب فهم وتطبيق القضايا المحاسبية، والمحاسبين القضاة قادرين على مساعدة الأطراف في حل النزاعات بين دافعي الضرائب وسلطات الإيرادات (Muehleman & other ,2012 :3-4). وقد يطلب من المحاسبين القضاة إعداد تحليل ضريبي، أو إجراء تقصي للحقائق الاقتصادية، أو اقتراح أسئلة للاستجواب، أو المساعدة في تفسير الوثائق ، وقد يطلب من المحاسبين القضاة الإدلاء بشهادتهم كشاهد خبير في قاعة المحكمة. العمل كشاهد خبير مهم جدا. ويجب على المحاسبين القضاة أن يضعوا في اعتبارهم القاضي أو هيئة المحلفين قد لا يكونوا على دراية بالمصطلحات

المحاسبية. وعليه : يجب على المحاسب شرح كل شيء بدقة وتجنب العبارات المعقدة منها، ويجب على المحاسب بصفته شاهداً من الخبراء، أن يقوم بأداء جميع أعمال التحقيق بنفسه ، لأنه هو الذي سيرد عندما يسأل في المحكمة (7: 2006 , Nunn & other).

The role of Accountants in the 4-5-1-2 دور المحاسبين القضائيين في التحقيق: investigation

ان المحاسب القضائي يقوم بتحليل و تفسير وتلخيص الأعمال المالية الحالية المعقدة بطريقة مفهومة ومدعومة بشكل صحيح. ويشارك بشكل مستمر في التحقيق والتحليل في الأدلة المالية وتطوير التطبيقات المحوسبة للمساعدة في تحليل وعرض الأدلة المالية و إيصال نتائجها وإظهارها في تقارير للشركة وجمع الوثائق والمساعدة في الإجراءات القانونية، بما في ذلك الشهادة في المحكمة كما يشهد جميع الخبراء ويقومون بأعداد الوسائل لدعم الأدلة أثناء المحاكمة ويمكن للمحاسب القضائي أن يقدم مساعدته بطرائق مختلفة تشمل ما يأتي:

- 1- تقديم المشورة الأولية من اجل تقييم أولي للمرافعة والأدلة المتاحة في بداية اجراءات القضية .
- 2- تحديد الوثائق الرئيسية التي يستلزم توفيرها كدليل ، ويعد ذلك أمراً مهماً للغاية عندما يعمل المحاسب القضائي للدفاع، عادة يقوم المحامون بإعداد قوائم بالوثائق لتقديمها إلى المحكمة.
- 3- إعداد تقرير متوازن مفصل بالأدلة، مكتوبة بلغة يسهل فهمها لغير المحاسبين والتعامل مع كل قضية، بغض النظر عما إذا كانت ايجابية للزبون (المستفيد).
- 4- مراجعة الخبير للتقارير المحاسبية المقترحة من الطرف الاخر والتي قد تؤثر على كمية الادلة وتقديم المشورة للمحامي حول هذه التقارير.
- 5- ايجاز الجوانب المالية والمحاسبية للقضية للمستشارين القانونيين أثناء الإعداد قبل المحاكمة.
- 6- يمكن للمحاسب القضائي أن يبدأ في تطبيق المحاسبة البيئية لتسليط الضوء على الاضرار التي لحقت بالبيئة من خلال إمكانية تعويض هذه الاضرار أو تجديد الممتلكات المفقودة من خلال الادارة البيئية باستمرار (Domino & other, 2017 : 638-639) .

وعادة ما يتضمن الاحتيال المهني الذي يرتكبه الموظفون عند سرقة الأصول والاختلاس وإشراك الموظفين في مخططات الرشاوى أو تحويل أصول الشركات لاستخدام الموظفين، والمحاسب القضائي المعني بالتدخل ومراقبة الفحص المشتبه فيه أو فحص الوثائق، ومقابلة الأشخاص المعنيين للسيطرة

على مثل هذه الممارسات ، ويتيح هذا النوع من المشاركة للمحاسب القضائي لتقديم اقتراحات بشأن الضوابط الداخلية التي يمكن للمالكين تنفيذها للحد من احتمالات الاحتيال فضلاً عن مشاركة المحاسب القضائي أيضا في التحقيق الجنائي نيابة عن الشرطة، إذ يتم إعداد تقريره بهدف تقديم الأدلة المهنية بطريقة موجزة ، وكثيرا ما تشتمل هذه الافتراضات على تحليل مفصل لعدة سنوات من السجلات المحاسبية لتحديد المشاكل موضوع النزاع ، وهذا يحتاج إلى فهم للقضية القانونية لأنشطة الأعمال، ومن ثم يمكن للمحاسب القضائي أن يقدم المساعدة بطرق متنوعة تشمل محاسبة التحقيق، واستعراض الحالة الواقعية، وتقديم اقتراح، فيما يتعلق بإجراءات العمل الممكنة، والمساعدة في توفير كوادر مهنية واستعادة الأصول وتنسيق الخبراء الآخرين، والمحققين، الفاحصين للمستندات القضائية ، والمهندسين الاستشاريين (Owojori & Asaolu , 2009: 185-186) .

2-1-5-5 دور المحاسب القضائي كشاهد خبير As forensic Accountant an expert witness

وعندما يطلب من المحاسبين الإدلاء بشهادتهم كشهود حقيقيين، من المتوقع أن يقدموا معلومات مباشرة فعلية من دون إبداء رأي.

2-1-5-6 دور المحاسب القضائي كخبير استشاري As a consultant Accountants

حيث يمكن للمحاسب تقديم الاستشارة للمحامي من خلال صياغة استراتيجية ومراجعة الوثائق وتقديم الدعم الإضافي في حل القضية. الخبراء الاستشاريين يعملون بموضوعية تجاه الزبون ، ويمكن أن يستدعي موقفهم على النيابة عن الزبون.

2-1-5-7 دور المحاسب القضائي في الشهادة عن واقعة معينة The role of Accountants in certificate is in fact

يشار إلى أن شهادة الخبراء عادة ما تظهر قبل اظهار الحقيقة (القاضي و/ أو هيئة المحلفين) لإبداء الرأي إما بالإيداع أو بالإدلاء بالشهادة أمام المحكمة ، ويجب ان تتسم هذه الخدمات بالموضوعية والشفافية والاستقلالية لضمان العدالة في الوصول إلى الاستنتاجات النهائية (Muehlemann & other ,2012 : 7).

وهناك ادوار اخرى للمحاسب القضائي في مجموعة من الخدمات الاساسية والتي تتعلق بالاحتيال وسوء السلوك المالي والتحقيق في القضايا التنظيمية وادارة مخاطر الاحتيال و حل الاحتيال المعقد في القضايا التكنولوجية و خدمات الاكتشاف الالكتروني والمساعدة في استرداد الاصول المسروقة

ومكافحة غسيل الاموال و النزاعات بين المساهمين ، وبعض خدمات الطلاق بين الزوجين في تحديد الامور المالية وكذلك في قضايا التأمين وتوقف اعمال الشركات المفاجئ (Brennan, 2014: 93). يتضمن تطبيق المهارات الخاصة في المحاسبة القضائية في التدقيق والمالية والأساليب الكمية والمجالات القانونية والبحثية المحددة ومهارات التحقيق لجمع وتحليل وتقييم القضية الإثباتية وتفسير وتوصيل النتائج من خلال التقارير، بسبب خبراتهم نتيجة الممارسة المهنية لديهم من المعرفة بالمهارات المتعلقة بالاحتيال.

ان ازدياد شعبية المحاسبة القضائية تتوافق مع فجوة التوقعات المتزايدة بين مختلف أصحاب المصلحة التي تؤثر على معتقداتهم ، الاجراءات التي يتخذها المحاسبون أو ينبغي أن يتخذوها في كشف الاحتيال (Colon , 2015 :53-56).

2-1-6 أهمية المحاسبة القضائية والمجتمع Forensic Accounting & Society

للمحاسبة القضائية مكانة أو مهنة مرتبطة ارتباطا وثيقا بالقانون ، وبما لها من خبرة مهنية ونزاهة واستقلالية فلم تكن مكانة اجتماعية خاصة و ذلك لدورها في ترجمة القضايا الاقتصادية ذات الصبغة التي يشوبها الفساد أو التلاعب وغير ذلك من القضايا غير قانونية و انها تشكل جزءا أساسيا هاما للمجتمع لما تقوم به من دور الوساطة بين النظام الاقتصادي والقانوني والسياسي والاجتماعي ، ولأن الاحتيال وغيره من المشاكل التي تهدد الثروات المالية للشركات أو المؤسسات العامة اخذ بالازدياد فدور المحاسبة القضائية اخذ يشكل ركنا اساسيا في النظام الاقتصادي للدول الرأسمالية (Huber , 2012 : 255-260).

2-1-7 فاعلية خبراء المحاسبة القضائية: Effectiveness of Forensic Accounting

Experts

يتوقع دافعي الضرائب و السلطات من المحاسبين القضائيين ان يساعدوا القاضي بالوصول إلى نتيجة ايجابية ، ان دافعي الضرائب بوصفهم طرفاً ثالثاً مع السلطات المعنية والمحاسبين القضائيين الذي عينوا كخبراء يقدمون خدماتهم بفاعلية عالية .

ان فاعلية الخبراء يحددها القاضي المعني من خلال تقاريرهم المقدمة والتي لا بد لها من حسم العديد من الشكوك في القضية موضوع المحكمة ، فمثلاً مبلغ الضريبة المستحقة على فرد ما قد يكون موضوع قضية امام المحكمة فدور الخبير الذي قد يؤدي الى تغيير النسبة المطلوبة من خلال الاجراءات التي عملها.

ان فاعلية المحاسبين القضائيين تبرز بشكل واضح في قضايا الإفلاس من خلال تحليل مفصل لهيكل الشركة المالي ، إن المحاكم اليوم تعطي وزناً أكبر للمحاسب القضائي الذي يعمل كخبير فاعل (Muehlemann & other ,2012 :18-20).

8-1-2 أخلاقيات المحاسبة القضائية: Ethics of Forensic Accounting

لابد من وجود مدونة للأخلاقيات توضح بشكل شامل القيم والمبادئ التي يجب أن توجه العمل اليومي للمحاسبين القضائيين، إن استقلالية وصلاحيات ومسؤوليات مدققي القطاع العام تضعهم تحت الضغوطات بان تكون ممارساتهم تتمتع بأخلاقيات عالية.

ينبغي أن تأخذ في الاعتبار مدونة قواعد السلوك من قبل مدققي الحسابات في القطاع العام المتطلبات الأخلاقية لموظفي الخدمة المدنية بشكل عام والاحتياجات الخاصة لمدققي الحسابات بشكل خاص، بما في ذلك التزاماتهم المهنية (246 : 2011 , ACFE).

ان المحاكم لابد ان تنظر في مدى الالتزام بالقواعد الاخلاقية من قبل المحاسبين القضائيين عندما يقومون بتقديم خدماتهم مثل شهادة الشاهد الخبير .

إن نقابات المحامين تدعو إلى أن يتم وضع قواعد أخلاقية وإجراءات تأديبية لعمل المحاسب القضائي لضمان المهنية والاستقلالية في تقديم خدماتهم ، كما إن الهيئات أو الوكالات المختصة عندما تضع قواعد اخلاقية لن يؤدي بالضرورة الي أن يلزم جميع الاعضاء بهذه القواعد لأن الانتساب فيها اختياري وليس اجباري وعليه لابد للدولة من التدخل وفرض مجموعة من المعايير والقواعد الاخلاقية التي تنظم المهنة في شركات المحاسبة القضائية أو الجهات التحقيقية المختصة التي لا تطبق هذه القواعد أو المعايير لا يسمح لها بممارسة المهنة (Huber , 2013 : 130).

ويرى Huber في بحث آخر له يتعلق بالأخلاقيات الخاصة بالمحاسب القضائي كما يأتي :

1- إن أغلب الشركات التي تقدم خدمات المحاسبة القضائية هي الربحية وفي الغالب تقدم الجوهر على الشكل أي الجانب الربحي .

2- بناءً على الاستطلاع الذي شمل فئة كبيرة من المنظمات والمحاسبين القضائيين بخصوص وجود قواعد أو مدونات للسلوك المهني (الاخلاقي) وجد بأن هنالك تناقضات تشوب هذه المهنة المهمة فان غالبية المنظمات (المعاهد والاكاديميات) التي تمنح شهادة المحاسبة القضائية في الولايات المتحدة الامريكية لا تستطيع ان تفرض قواعدا على من تمنحهم شهادتها .

3- هنالك اختلاف في المدونات الاخلاقية لهذه المنظمات وعليه فالمهنة تحتاج تكثيف الجهود بتدخل الدولة ووضع مدونة عامة تطبق على جميع من يمارسون المهنة لكي تحقق المهنة اهدافها وكذلك من اجل جودة العمل وتحقيق العدالة (Huber , 2013 : 30-35) .

9-1-2 تنظيم المحاسبة القضائية: Organization of Forensic Accounting

هنالك نهجان ممكن ان تسلك احدهما الدولة لتنظم مهنة المحاسبة القضائية ، ان تدخل الدولة بشكل مباشر ومستمر لتطور هذه المهنة المهمة للمجتمع في ظل تنامي الفساد بكل اشكاله وبما ان اغلب المهن لكي تمارس يجب ان تكون بإجازة ممارسة ، اي الترخيص لمزاولة الاعمال، وبما ان الجهات التي تمنح شهادة المحاسبة القضائية قد تكون ربحية فلا تكون الجودة متوفرة بشكل كافي وان تقوم الدولة بعملية التأهيل والاعداد مرهقة جداً وتحتاج تكاليف عالية لإنشاء مراكز تعليمية بعاملين متخصصين وبعد ذلك البرامج التدريبية اللازمة ، وعليه تذهب الدولة إلى النهج الثاني وهو تشريع قانون ينظم المهنة لتتولى جهات أخرى مهمة التنظيم التي تستوفي المعايير المطلوبة لتمنح الشهادة في المحاسبة القضائية لمن يرغب فيها (Huber , 2013 : 130) .

يرى الباحث بأن مهنة المحاسبة القضائية في العراق اذا تم تفعيلها تحتاج إلى أن تتولى هيئة النزاهة أو هيئة أو لجنة تشكلها الدولة تنظم هذه المهنة الحيوية والمهمة وتضع لها قواعد سلوك مهنية وكذلك جهة مسؤولة تمنح شهادة خاصة بها .

10-1-2 مهارات المحاسب القضائي ومهارات مدقق الحسابات: Forensic Accountant

Skills and Auditor Skills

المهارات هي الخصائص التي تتعلق بالكفاءات في مجالات المعرفة ، ان مهارات المحاسب القضائي تمثل مهارات وتقنيات متطورة و غير متوقعة لأغراض اكتشاف الاحتيال وتكون مميزة من بين جميع مجالات المعرفة الأخرى ، وبما ان **مدقق الحسابات** تكون مهاراته في تقديم تأكيداً معقولاً بأن البيانات المالية المبلغ عنها كوحدة واحد قد ظهرت بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفق المعايير الدولية والمعايير المحلية للتدقيق وان تكون خالية من الاخطاء الجوهرية على وجه الخصوص ، اما **المحاسب القضائي** فيتطلب وجود شخص ماهر في ممارسة التدقيق واجراء المقابلات و المهارات التحليلية المتعلقة بمجالات : السجلات المحاسبية وجمع وتقييم الأدلة المالية والقدرة على تقديم رأيه كخبير في قضايا الاحتيال المالي وكذلك المهارات الشخصية والفكرية و التقنية المتعلقة بالحاسوب و مهارات الاتصال (Popoola & other , 2013 : 6-7) .

ان التدقيق التقليدي هو عملية مراجعة لعمل الاخرين لتحديد هل ان السياسات والاجراءات والممارسات المحددة قد اتبعت بشكل سليم وتخلو من الازطاء الجوهرية؟ ويستند التحديد بناءً على واقع ملموس وليس رأياً شخصياً ، وان المدقق الخارجي يعمل على فحص نظام الرقابة الداخلية من خلال العينات وتحديد الازطاء الجوهرية (المادية) من غير المادية على سبيل المثال الخطأ الناجم عن التقريب في الارقام مثلاً وغيرها فان درجة التدقيق تتحدد بناءً على المخاطر المتوقعة (Gray,2008:116) , وقد تكون الانحرافات الجوهرية متمثلة بالانحراف عن المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية والتحقق من أن ممارسات المحاسبة والتدقيق المقبولة قد استخدمت في إعداد البيانات المالية. بينما المحاسب القضائي يأخذ منهج أكثر توسعاً واستباقاً للكشف عن الاحتيال وليس التحقق لما هو موجود في البيانات المالية .

ان الفرق الجوهرية بين المحاسب القضائي والمدقق الخارجي (المستقل) من خلال الهدف : حيث ان المدقق يفترض ان العميل قد امتثل للمعايير المحاسبية الدولية ، وينتهج المدقق في عمله المعايير الدولية للتدقيق (GAAS) وبعد القيام بعملية التدقيق يمكنه ان يوصي الادارة في التعديلات الجوهرية (الازطاء المادية) لتعزيز عدالة التقارير المالية .

ومن جانب اخر فان المحاسب القضائي يقوم بتقييم قانونية المعاملات المالية للشركة اي انها ضمن السياق الصحيح من حيث مطابقتها للمعايير الدولية ، وعندما يكتشف احتيال ما من قبل المدقق يجب ان يشترك المحاسب القضائي المستقل ، لأن المدقق قد يواجه ضغوطات نتيجة صراعات أو غيرها أو ليس لديه المهارات الكافية للتوصل إلى جذور هذا الاحتيال والضرر الذي تسبب به (Nunn & other, 2006 : 2-3).

وبما أن الادوار والمعرفة والمهارات مختلفة بين المحاسب القضائي والمدقق الخارجي إلا هناك اهدافاً تبدو مشتركة مثل الاحتيال، ولأن التدقيق المالي يهدف لكشف الاحتيال والانحرافات المادية في البيانات المالية وكذلك الاختلافات المهمة بين التطبيقات المحاسبية المستخدمة في بيانات العميل محل التدقيق والمعايير المحاسبية الدولية , فالمحاسب القضائي يكون اعمق من ذلك فبدلاً من البحث في المعاملات المالية يكون بالبحث في تفاصيل المعاملة بهدف تحديد الاحتيال .

وتشمل التحقيقات التي يؤديها المحاسب القضائي خدمات التقاضي المتعلقة بمجموعة متعددة من الحالات كالمشتريات وتقييم الاصول والاضرار التي لحقت بالممتلكات والارباح المفقود نتيجة الاختلاس والتهرب الضريبي و عمليات غسيل الاموال وغيرها من حالات الاحتيال والفساد (Akhidime & Ekatah , 2014 : 72) .

ان معايير التدقيق الحالية تطلب من المدققين النظر في الاحتيال من خلال تفاصيل من بينها تنفيذ إجراءات التدقيق لتحديد مخاطر الاحتيال ،التخطيط وتنفيذ إجراءات معالجة تلك المخاطر، بما في ذلك إجراءات محددة لمعالجة مخاطر تجاوز الرقابة الداخلية ، والنظر في الاحتيال عند تقييم نتائج التدقيق.

ولتحقيق هذه المعايير يقوم المدققون بالفعل بإجراءات يمكن عدّها تحقيقية أو قضائية في طبيعتها. ومن أمثلة إجراءات القضائية التي تستخدم تقليديا في بيئة التدقيق للكشف عن الأخطاء الجوهرية، اختبار قيود دفتر اليومية، الرجوع للتقديرات المحاسبية المهمة، وتقييم الأساس المنطقي التجاري للمعاملات غير العادية (الاستثنائية) الكبيرة، والإجراءات الأخرى التي تتضمن إجراء اختبارات موضوعية أو تطبيق أساليب جمع الأدلة التي تفترض إمكانية عدم الأمانة، بما في ذلك تجاوز الرقابة الداخلية وتزوير الوثائق والتواطؤ.

يستخدم المدققون الخارجيون المستقلون إجراءات المحاسبة القضائية بصورة روتينية، وبناء على ذلك يمكن للمحاسبين القضائيين أن يساعدوا مدققي الحسابات أثناء تدقيق البيانات المالية في مجالات متعددة مثل المشاركة في الاستطلاعات بين موظفي التدقيق فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال أثناء مرحلة التخطيط لتدقيق الحسابات ، استعراض المعلومات اللازمة لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال وتحديد طرائق الحصول على المعلومات ، وإجراء ، وتنفيذ برامج تدريبية لتطوير مهارات وتقنيات المحاسبة القضائية للمدققين .

إن استقلالية مدقق الحسابات قد تفتقد إذا قام المستشار القانوني لعميل التدقيق بإشراك المدقق لتقديم خدمات المحاسبة القضائية فيما يتعلق بأي دعوى أو إجراء أو تحقيق.

وفي عام 2000 م خلص الفريق المعني بتقرير فعالية تدقيق الحسابات وتوصياته إلى أن معايير تدقيق الحسابات ينبغي أن تتطلب مرحلة عمل ميداني من نوع قضائي " لجميع عمليات تدقيق الحسابات ، وتستلزم مرحلة العمل الميداني هذه التي يمكن دمجها في جميع مراحل التدقيق ، " إجراء اختبارات موضوعية موجهة إلى إمكانية الاحتيال، بما في ذلك اختبارات الكشف عن تجاوز الرقابة الداخلية من جانب الإدارة (مع الإقرار بأن الإدارة متمثلة في مستويات عديدة من الموظفين في الشركة (Colon , 2015 :55-56).

The Sociology and Forensic Accounting 11-1-2 علم الاجتماع والمحاسبة القضائية

تطرفت العديد من المقالات والبحوث إلى المحاسبة القضائية بوصفها مهنة أو حقلاً جديداً في المعرفة وبما أن المحاسبة القضائية تفتقر لوجود معايير خاصة تنظم عملها فسيتم الاستعانة بنموذج السمة أو التصنيف أو ابعاد المهن كما قدمه Pavalko عام 1988 والذي اقترح أكثر من اثني عشر صفة أو سمه التي من خلالها يمكن الحكم على المحاسبة القضائية هي مهنة كما في الواقع .

وقد تم استبعاد بعض السمات لأنها غير متكافئة ، يحدد Pavalko ثمان مجموعات رئيسة من نموذج السمة .

- **العلاقة الاجتماعية :** فإن القيم تتضمن تطبيق تلك المعرفة على المشاكل الاجتماعية ، ويتضمن فئة **التدريب** كلا من :- كمية ونوعية التدريب المرتبط بالمهنة .

الحافز:- يتمثل بالرغبة في خدمة المجتمع وهذه دلالة على انها مهنة.

اما مؤشر **الحكم الشخصي** إلى قدرة ممارسي المهنة على تنظيم سلوكهم وهو أحد أهم الامور الحاسمة للمهنة، اما **سمة الالتزام** هي درجة التزام ممارسي المهنة بعملهم ، ويعني ذلك شعور المجتمع في ما إذا كان لدى الممارسين هوية مشتركة، وعن مدى تفاعلهم الوثيق بعضهم مع بعضهم الآخر. وأخيراً، فإن **لائحة الأخلاقيات**، التي من الممكن ان تكون مكتوبة أو غير مكتوبة، هي صفة رئيسة للمهنة، وبعد اثبت انها مهنة لا بد ان يكون فيها ترخيص و خصائص معينة لمن يريد ان يمارسها كالتعليم والتدريب والمعرفة المتخصصة وكذلك قواعد سلوكية واخلاقية تحكم آلية عمل المحاسبين القضائيين وان يكون للقوانين العامة الحصة الاله في تنظيمها وتوضيح معالمها (Huber , 2012 : 261-265).

12-1-2 علم السلوك والمحاسبة القضائية Behavioral & Forensic Accounting

يشير مصطلح العلوم السلوكية الذي يشمل جميع التخصصات التي تستكشف الأنشطة والتفاعلات بين المنظمات في العالم ، الذي يتضمن التحليل المنهجي والتحقق في السلوك البشري من خلال المراقبة ، ويشمل التصنيف الإضافي للعلوم السلوكية مجموعتين واسعتين:

1- **علوم القرار العصبي decision sciences—neural**

2- **علوم الاتصال الاجتماعية social—communication sciences**

وتتضمن علوم القرار العصبي تلك التخصصات التي تتناول في الأساس عمليات إتخاذ القرار والأداء الفردي المستخدم في بقاء المنظمات في البيئة الاجتماعية.

وتشمل هذه العلوم : علم النفس، العلوم المعرفية، نظرية التنظيم، علم الأعصاب الاجتماعي. ومن جانب آخر، تشمل علوم الاتصالات تلك المجالات التي تدرس إستراتيجيات الاتصال التي تستخدمها المنظمات، وتشمل هذه المجالات مثل علم الانسان والسلوك التنظيمي والدراسات التنظيمية وعلم الاجتماع والشبكات الاجتماعية.

وبما إن الاحتيال في نمو متزايد فيستلزم من المحاسبة القضائية تطبيق مفاهيم العلوم السلوكية في الكشف عن الاحتيال والوقاية منه ، ولعل الأساس المنطقي للاعتماد على أفكار العلوم السلوكية يتضح من التخمين الذي يحتاجه المحاسب القضائي في "التفكير مثل المحتال للقبض على المحتال" إن المحاسبة القضائية تحتاج إلى مهارات الاتصال من العلوم السلوكية وإستخدام الخدع والفهم الكافي لسلوك المحتالين (ROKOSU , 2015: 25-26).

13-1-2 علم النفس والمحاسبة القضائية: Psychology & Forensic Accounting

إن دراسة مفاهيم علم النفس في المناهج المحاسبية مهمة جداً بسبب السلوك البشري الذي يميل للاحتيال أحياناً ، ان علم النفس الحديث يستند في استنتاجاته فيما يتعلق بالبيانات والمعلومات التي يتم جمعها من المراقبة المنتظمة وإن السلوك يتضمن ثلاثة جوانب :

(1) العمليات الإدراكية Cognizable Processes

(2) الحالات العاطفية Emotional Conditions

(3) الإجراءات Procedures

العمليات الإدراكية تشير إلى ما يفكر فيه الفرد ، تشير الحالات العاطفية إلى ما يشعر به الفرد ، تشير الإجراءات إلى ما يفعله الفرد .

دراسة علم النفس في المحاسبة القضائية لفهم السلوك البشري ومساعدة المحاسبين في كشف الاحتيال، وبما ان علم النفس يسعى لفهم وشرح والتنبؤ والسيطرة على التفكير الفردي والجماعي والشعور وعليه يحتاج المحاسبين القضائيين إلى فهم الجوانب الآتية من علم النفس، وهي:

(1) علم النفس فيما يتعلق بالشخصية ، التي تدرس سلوك الأفراد.

(2) علم النفس الاجتماعي الذي ينظر إلى سلوك المجموعة.

(3) علم النفس من خلال الثقافات (علم الانسان) الذي يحلل تأثير الثقافة على السلوك.

(4) علم النفس الخاص السلوك غير الطبيعي ، علم النفس القضائي ، وعلم الاجتماع، والطب النفسي الذي يركز على السلوك المنحرف (على سبيل المثال المرضى النفسيين).

(5) يدرس علم النفس الإجرامي المشاكل النفسية المرتبطة بالسلوك الإجرامي، والتحقيق الجنائي، ومعاملة المجرمين (ROKOSU , 2015: 27-31) .

14-1-2 شهادة المحاسبة القضائية: Forensic Accounting Certifications

لا تعد شهادة المحاسبة القضائية في حد ذاتها شهادة لممارسة المهنة ولكنها إحدى المتطلبات المهنية، وتجدر الإشارة بأنه لا توجد نقابة أو شهادة واحدة للمحاسبة القضائية، بل العديد من المهارات والخبرات والعديد من الشهادات مجتمعة قد تشكل أساس المحاسبة القضائية كمهنة ، ان وجود العديد من المهارات والخبرات يتطلب إجراء مراجعة لكل المهارات والخبرات والشهادات من أجل إجراء تحليل سليم لبناء هيكل للمحاسبة القضائية ومن ثم تكون أساساً للبدء في إعطاء مواصفات للمحاسب القضائي. ففي ولاية تكساس الأمريكية تأسس اتحاد فاحصي الاحتيال المعتمدين (ACFE) عام 1989 م كمؤسسة ربحية والذي يمنح شهادة (CFE) المعتمدة ويطلب من يريد الدخول لهذا المعهد ان يكون حاصل على شهادة البكالوريوس و يجتاز الامتحانات المطلوبة ويلتزم باللوائح الاخلاقية للاتحاد، وفي ولاية ميزوري عام 1992 تأسست كلية الفحوصات القضائية الدولية (ACFEI) ، والمعهد الأمريكي للفحص القضائي وفي عام 2005 تأسست جمعية المحاسبين القضائيين المعتمدين (FCPAS) كمؤسسة ربحية وتمنح اعضائها شهادة المحاسب القضائي المعتمد : (Huber , 2012) وفي المملكة المتحدة بدأت المجالس والمنظمات بالاهتمام بالمهارات والمؤهلات التي ينبغي على المحاسب القضائي ان يمتلكها، وفي نهاية عام 2011 بدأت بإطلاق مبادرات لتطوير الارشادات الخاصة بالمحاسبين القضائيين فتم القيام بجدد للمحاسبين القضائيين المسموح لهم بمزاولة المهنة وتم اعتماد نظام خاص للشاهد الخبير وكانت أهم المهارات المطلوبة الاتصال والتحليل والمعرفة بالمحاسبة والتدقيق (Hegazy & other , 2017 :17-19).

إن الدور التقليدي للمحاسبين القضائيين لا يزال بتطور مستمر مع وجود المزيد من الذين يقومون بأدوار في تعهدات الدعم القضائي (أي خدمات المحاسبة القضائية) ، ومن المتوقع أن يبقى الطلب على خدماتهم قويا، بسبب المناخ الاقتصادي الضعيف، والبيئة التنظيمية ذات التغيير المستمر، والزيادة المتوقعة في الاحتيال، وكدليل على الطلب المحتمل والنمو المستمر، تم إنشاء وحدات محاسبية متخصصة في المحاسبة القضائية ، وقد أدى الاهتمام المتزايد والحاجة المستمرة للمحاسبين القضائيين، حيث يمكن اعتبار هذه الوثائق عاملا مهماً ومتميزاً في توظيف المحاسبين القضائيين وعلى الرغم من جذور القضائية في تخصصات المحاسبة والتدقيق التقليدية، إلا أن التدريب والخبرة المطلوبة للمحاسبين القضائيين أوسع بكثير ويتطلب قاعدة واسعة من المعارف

والمهارات لكي يتمكن المحاسب القضائي أن يتخطى ما يكشفه من مخالفات قانونية وفهمه للظروف الأساسية بعقلية تحليلية (Domino & other, 2017 : 637-638) .

دائماً ما تسعى بيئة التقاضي أن يلتزم الخبراء عند تقديم مساعدتهم للمحكمة بالمعايير المهنية وكذلك يجب ان يتصفوا بالإنصاف والموضوعية وان تكون الادلة متعلقة بالموضوع وفاعله , وان لمنظمات الشاهد الخبير متطلبات لممارسة تنظيم سلوك اعضائها (Brennan , 2014: 89) .

إن الشهادات التي تمنحها المنظمة للمحاسب القضائي تتمثل بمتطلبات التعليم ومتطلبات الخبرة اللازمة وقد اشترطت المنظمة إلى سنوات الخبرة المطلوبة والتي تم تحويلها إلى الساعات وقد تم تخصيص مقابل كل سنة 800 ساعة وشهادة المستشار تتطلب خمس سنوات أو 4000 ساعة وقد وضعت للكالوريوس 120 ساعة وقد اضيفت كذلك ساعات تعليم اضافية مطلوبة من المحاسب القضائي، واستخدمت الساعات كذلك لترتيب درجة الخبراء (Domino& other, 2017:644-645). وكذلك ينبغي أن يكون المحاسب القضائي قد حصل على التدريب الكافي وأن يثبت كفاءته باجتياز جميع الامتحانات ذات العلاقة ليصبح عضواً في منظمة محاسبية معترف بها، والتأكيد على أن يكون المحاسب القضائي دائماً يتصف بالنزاهة والصدق ويجب الحفاظ على اداء اعماله بمهنية عالية . وكذلك حدد الحد الأدنى من المتطلبات التي ينبغي على المحاسب القضائي ان يعالجها :

1- ان يتمتع بقابلية اكبر في تدقيق المستندات والسجلات المحاسبية ونظم المعلومات الادارية و المحاضر والمراسلات المتعلقة بالبيانات المالية واستخراج اهم القضايا بوقت قياسي .

2- فهم خصوصية واساليب العمل المختلفة .

3- الاستجابة السريعة لما يطلب منه .

4- الانتظام بالعمل وفق جدول زمني صارم عند الحاجة لعمل ساعات اضافية .

5- القدرة على التواصل بطريقة سهلة ومفهومة مع الافكار التي تتسم بالتعقيد و تدعيم ذلك بالحقائق وارقام عند الضرورة .

6- القدرة على إظهار الأهداف والمهنية في حالة كان يشارك قضية للمحكمة ذات طبيعة غير نظامية (Owojori & Asaolu , 2009: 185).

ان المحاسب القضائي يجب ان يكون متمتعاً بمهارات اتصال قوية سواء المكتوبة والشفوية وكذلك خلفية محاسبية قوية ومعرفة وخبرة كافية بالتدقيق وكشف الاحتيال و تقييم المخاطر وكذلك فهم كافي

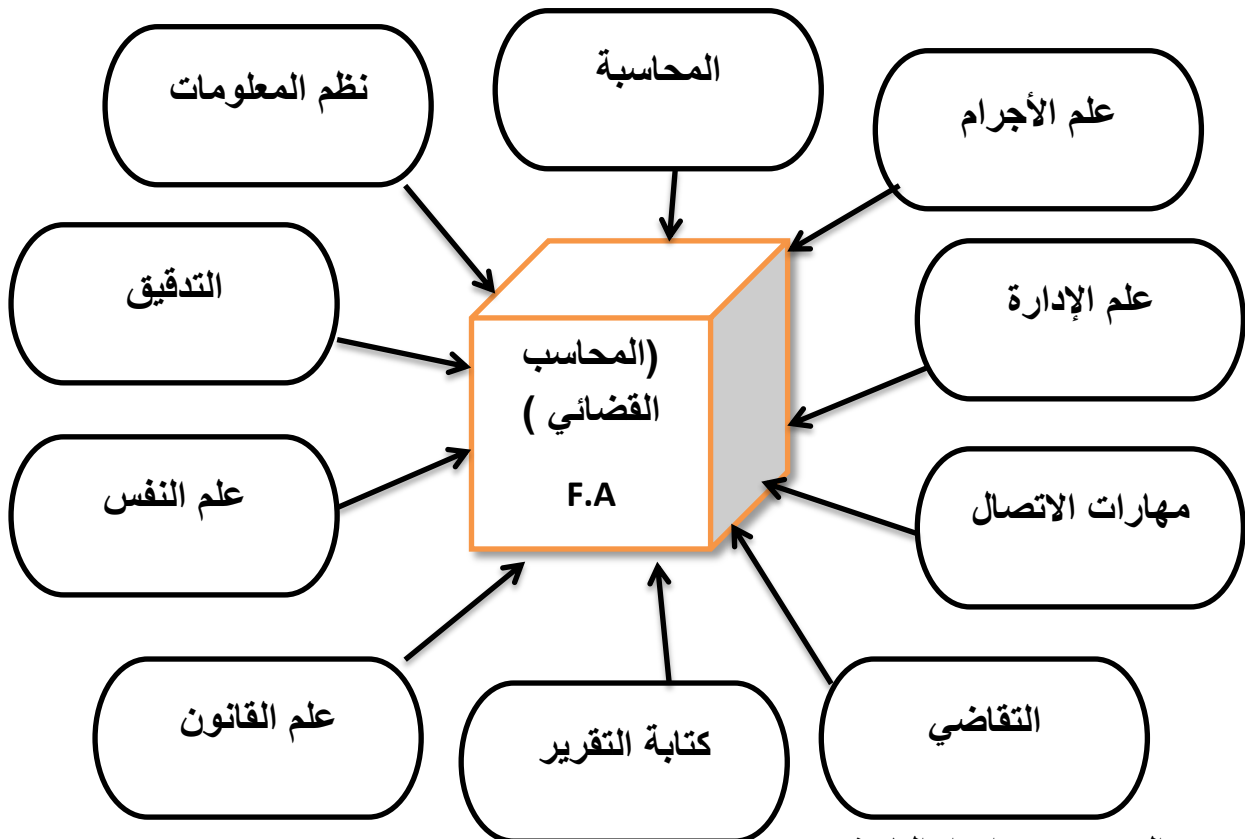
للبيئة والنظام القانوني ، مهارات اجراء المقابلات واستخراج المعلومات الفعالة من الأشخاص الذين قد لا يكونوا على استعداد لتقديم إجابات صحيحة وان يحافظوا على نزعة الشك المهني ، فضلاً عن المعرفة في تقنيات التخطيط والادارة و المهارات المتقدمة في الحاسوب وانظمته و كذلك القدرة على فهم وتطبيق تكنولوجيا المعلومات والنظم المحاسبية ويمكن ايجاز اهم المهارات والخصائص الفعالة التي يجب ان يمتاز بها المحاسب القضائي :

(Nunn & other , 2006 : 2)

- 1- التعليم والتدريب الكافي.
- 2- التعليم المتقدم والمستمر في التخصصات ذات الصلة.
- 3- خبرة متعمقة في المحاسبة والتدقيق.
- 4- مهارات الاتصال - الشفوية والمكتوبة.
- 5- الخبرة العملية الكافية .
- 6- خبرة في التدقيق للقضايا ذات الطابع القضائي .
- 7- القدرة على العمل في فريق متنوع .

الشكل الاتي يوضح مهارات المحاسب القضائي

شكل (2-3)



15-1-2 تقرير المحاسب القضائي : Report of Forensic Accountant

يختلف تقرير المحاسب القضائي عن تقرير مراقب الحسابات بشكل كبير حيث يركز الأول على التفاصيل الدقيقة والمحددة للقضية محل المراجعة فيما يهتم تقرير مراقب الحسابات بالقضايا الجوهرية فقط وهدفه الاساس هو بيان عدالة القوائم المالية من خلال تقييم ادلة الاثبات التي حصل عليها.

أما تقرير الخبير (المحاسب القضائي) يكون اكثر تفصيلاً في الموضوع المتنازع عليه ويعد أحد الشهود في القضية ، وفي الغالب يقال إن الدعاوى القضائية الناجحة هي التي فيها يتم التوصل إلى تسوية قبل الذهاب إلى المحاكمة. وبغض النظر عن مدى قوة القضية ، فإن هنالك مخاطر كبيرة بسبب عدم اليقين فيما يتعلق بنتيجة المحاكمة . ويريد المتنازعان بالتأكد تجنب تلك المخاطر، وفي الوقت نفسه يريدان أيضا أن تكون أي تسوية قبل المحاكمة لصالحهما. ولكي تعمل هذه التسوية، يجب أن تظهر نقاط القوة لدى جانب أو نقاط ضعف الجانب الآخر بهذه الطريقة للحصول على تسوية مماثلة، ويثبت الخبير المحاسبي نقاط القوة والضعف هذه على اقل تقدير بالمعنى المالي في وقت مبكر اي قبل أن يتم التوصل إلى تسوية.

معرفة ماهية الأسئلة التي ينبغي طرحها على الخبير المالي الآخر للحصول على المعلومات المحددة والمعينة هي الخدمة التي يمكن أن يقدمها المحاسب القضائي.

وعادة ما يخرج الخبراء مرة واحدة فقط، لذلك لن يكون هناك سوى فرصة واحدة قبل المحاكمة لجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات لتقييم موقف الخبير (Fenton, Jr. , 2012 : 77- 78).

تقدم تقارير تدقيق الحسابات درجة من التأكيد لمن استخدموا البيانات المالية المدققة . لغة تقرير التدقيق محدودة جدا وان كان مستندا على الادلة ، يمكن أن يكون مربكا احيانا للأفراد الذين ليسوا على معرفة بلغة الأعمال التجارية (المحاسبة) على سبيل المثال، تقرير المدقق المتحفظ اذا تم تقييمه من قبل اشخاص غير مؤهلين سيتم تقييمه بشكل سيئ. (Gray,2008:117) تتضمن الاساليب المختلفة التي يمكن أن يستخدمها القائمون بالمقابلة لإقناع الأشخاص الذين يتعاونون معهم اما بالاسلوب المباشر، الاسلوب غير المباشر، أو الجمع بين هذين الاسلوبين .

والهدف من ذلك هو جمع وتوثيق الأدلة ذات الصلة والموثوق بها التي تؤدي إلى إدانة حدوث الاحتيال .

يبين الاسلوب المباشر الادلة القائمة التي تم اختيارها ولا يُضلل الشخص الذي تجري مقابله، بين الاسلوب غير المباشر للشخص الذي يجري استجوابه أنه في نزهه، وهو مشابه لفكرة انك تعطي شخص تجري مقابلة ما يكفيه من حيل يستخدمها وبالنتيجة تشبهه الذي قد شنق نفسه بيده .

الاختلاف في هذين الاسلوبين الأساسيين مجرد الصمت لمعرفة ما قد يقوله الشخص الذي تمت مقابله ، من جانب اخر قد تطرح الأسئلة الكثيرة وبشكل سريع ، اضع الى ذلك يمكن استخدام الجانب العاطفي بما في ذلك التغيير إلى موقع مختلف لجعل الشخص الذي تمت مقابله يشعر بمزيد من الامان ومستعد ان يكشف المعلومات التي بحوزته، وتستخدم المقابلات التي تبحث عن قبول الأفكار والتقنيات المتعددة لجعل المشتبه فيه يعترف بالذنب ، بعض المذنبين قد يلتزمون الصمت في محاولة لأقناع القائمين بالمقابلات بانهم بريؤون .

ويمكن للمشتبه فيه أن يقدم توضيحاً خاصاً ، أي العذر الذي ادى به للقيام بالجريمة ، لإقناع القائم بالمقابلة بالبراءة.(Gray,2008:123) ويرى الباحث إن الكثير من الكتب والبحوث والمقالات المتعلقة بالمحاسبة القضائية لم تتعرض بشكل متعمق لكيفية الإدلاء بالشهادة امام المحاكم المختصة.

اما (Fenton) يرى ان تقرير المحاسب القضائي ينبغي ان يتضمن الاتي:

- 1- الأضرار التي لحقت بالمدعى عليه .
- 2- الوثائق والمستندات واية بيانات استخدمت في حساب مبلغ الاضرار .
- 3- الافتراضات التي قام عليها حساب مبلغ الاضرار .
- 4- إذا كانت هنالك تعويضات تمتد إلى سنوات .
- 5- يتم النظر في وثائق اخرى متوفرة .
- 6- التحليلات المالية التي قام بها المحاسب القضائي .
- 7- تحليل تقرير الخبير المعارض .
- 8- تحليل كشف المركز المالي .
- 9- تحليل كشف الدخل.

10- تحليل هيكل المديونية للشركة.

11- أساليب تقييم المخزون .

12- المبيعات والتغيير المفاجئ في ارقامها .

حيث يقوم الخبير المالي بالإدلاء بشهادته تحت القسم بصفته شاهدا من الخبراء الذين قاموا بفحص الوقائع ذات الصلة، وكونوا رأياً سيكتب في التقرير عن الأضرار التي لحقت بالمدعي ، لأن الشهادة لا تصبح فقط جزء من أوراق القضية (الذي يمكن تقديمه أثناء المحاكمة)، ولكن الشهادة ايضاً قد تقدم مفاتيح تساعد المحامي المعارض لفهم نقاط الضعف المحتملة في رأي الخبير . (Fenton, Jr. , 2012 : 91-94)

15-1-2 الدوى القضائية في المنازعات المالية: Financial Disputes Cases

الدوى هي وسيلة قانونية يلتجأ اليها الاشخاص إلى المحاكم ليتوصلوا إلى الاعتراف بحقهم وإلى حمايته إذا اقتضى الأمر (الناهي: 1962: 126) ويرى مغنيه هي المطالبة من قبل شخص على شخص آخر بحق يدعيه عليه ويكون هذا الحق عيناً، أو ديناً وما إلى ذلك (مغنيه: 1964: 23) والدوى يجب ان تقام بعريضة ترفع إلى المحكمة وعلى المدعي ان يرفق مع دعواه نسخاً بقدر المدعى عليهم وقائمة بالمستندات التي يستند اليها مرفقاً صوراً منها لكي تقوم المحكمة بتبليغ الخصوم (المدعى عليهم) ويجب ان تتوافر شروط في الدوى وهو وجود حق، الاهلية، الخصومة والمصلحة (الربيعي: 2008: 9-10).

ان دعم التقاضي بلا شك هو مجال المحاسبة القضائية , وقد اخذ ينمو على مر السنين، لذلك فهو واحد من اهم المجالات إثارةً واهتماماً وطلباً. ولم يكن ذلك الطلب على من يعمل في المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، وتدقيق الحسابات، والضرائب ، بل يشتمل على المعرفة التجارية العامة ومهارات الاتصال الجيدة تعد مهمه جداً. ومع ذلك، فإن المهارة الأكثر أهمية التي تعود بالنفع على المحاسب القضائي أكثر من أية مهارة أخرى هي أن يكون مبدع في التحليل ومن ثم تحديد الاسلوب أو الطريقة الصحيحة للتحليل، وليس المقصود بالإبداع أن المحاسب القضائي قادر أن يصنع نتائج دون أساس ملموس في الواقع، بل من جانب اخر أن يكون مبدعاً بشكل يجمع بين العديد من المهارات في المجالات المحاسبية المذكورة أعلاه ليقدّم نتائج أكثر نفعاً في بيئة التقاضي. ان هذه الخدمات المقدمة هي جزء من دعم التقاضي والتي يجب أن تكون في إطار فرضية تكون منطقية، ذات موثوقية ، ومفهومة ، إذا لم يتمكن المحاسب القضائي من إقناع القاضي المختص أو

هيئة المحلفين بذلك فان العمل الذي قام به لا يلبي تلك الاحتياجات الخاصة في الحكم ، فيتم تقييم جهود المحاسب بقيمة اقل لأنها لم تفنح القاضي .

ان الدعاوى القضائية تمتاز بالتطور البطيء بمرور الوقت، وإن أغلب النزاعات التي تأخذ سنوات قد تنتهي إما في تسوية تسبق المحاكمة، أو يصدر الحكم فيها في نهاية المحاكمة (Fenton, Jr. , 78- 79 : 2012).

أن خدمات المحاسب القضائي قد تكون مهمة في القضايا المدنية والجنائية، فإن معظم التعاقدات المتعلقة بالمحاسب القضائي تنطوي على قضايا مدنية اما فيما يخص قضايا الاحتيال والاضرار بالأموال العامة فهي تكون من اختصاص المحاكم الجنائية. وسوف يعرض الباحث اجراءات التقاضي في المحاكم المدنية والجزائية وكما يلي:

أولاً: المحاكمة المدنية: Civil Judgement

تختص المحاكم المدنية عموماً بحل النزاعات بين الافراد وتنقسم هذه النزاعات حسب القانون المدني العراقي رقم 40 لسنة 1951 المعدل إلى قسمين الأول (الاحوال الشخصية) والثاني المعاملات المالية (ق.م.ع ، م 65-72) ويتعرض الباحث للنوع الثاني من المنازعات لما له علاقة مباشرة بموضوع البحث دون الاخر. ان المال اذا نقل من لغة الاقتصاد إلى لغة القانون سمي حقاً مالياً أي له قيمة مالية، والحق مصلحة يحميها القانون وينقسم هذا الحق إلى قسمين هما الحق العيني والحق الشخصي ويشير بعضهم الى وجود حق ثالث هو حق الابتكار أو الحق الادبي وهو يعد حقاً معنوياً (الحكيم:2007: 5) اما القانون العراقي الذي ينظم اجراءات التقاضي في هذه المحاكم هو قانون المرافعات المدنية رقم 83 لسنة 1969 المعدل، وقد نصت المادة (1/11) من القانون المدني العراقي (كل شيء لا يخرج عن التعامل بطبيعته أو بحكم القانون يصح ان يكون محلاً للحقوق المالية).

إلا أن القضية المدنية تبدأ عندما يقرر شخصاً أو منظمة ما ان المشكلة التي يواجهها لا يمكن حلها دون تدخل المحاكم ، ان الدعوى القضائية تبدأ عند تقديم شكوى من الطرف الذي يسعى إلى حل والذي يسمى بالمدعي مقابل شخص آخر يسمى المدعى عليه , من اجل البحث في الاضرار التي لحقت فيه . يقدم بياناً خطياً مثبتاً فيه الاحداث التي وقعت والاساس القانوني الذي استند عليه في تقديم الدعوى (العقد أو الضرر) والذي يروم فيه المدعي المطالبة في تعويضات ماليه ومن ثم يجرى اشعار المدعى عليه بأنه تم تقديم دعوى ضده فلا بد من حضوره للمحكمة للامتثال ، وبعد اشعاره يمهل مدة قانونية لتقديم رداً أو رفضاً للدعايات التي قدمها المدعي في الدعوى . وقد يقوم

المدعى عليه لكسب الوقت وتسويق الدعوى بتقديم طلب بأن المحكمة هذه غير مختصة ، احياناً يقوم المدعى عليه بالاستجابة اما بقبول هذه الادعاءات أو انكارها أو احياناً يقول ليس لديه المعلومات الكاملة لقبول أو رفض الادعاءات . بعد ذلك يقوم الطرفان بالإعداد للحضور أمام المحكمة من خلال إحضار الشهود والادلة . وقد يصار إلى التسوية قبل القيام بكشف الدلالة بسبب التكاليف العالية للمحكمة والمحامي وغيرها . وبعد الإمتثال أمام المحكمة يمكن أن يستعين كل طرف بالمحاسب القضائي والذي يقوم بجمع الأدلة اللازمة وتحليلها وإعداد التقرير اللازم . إن للمحاسب القضائي الدور الكبير بعد الطلب من المحكمة للطرفين بالحضور من أجل جمع المعلومات اللازمة والتحري فيها من أجل معرفة صدقها من عدمه . يتم احتساب الأضرار، والذي يستوجب تصنيف الأضرار الذي يعد مجال آخر مطلوب فيه خبرة المحاسب القضائي . كما يجب تقديم أي وثيقة تأمين يمكن أن توفر غطاءً للحكم الخاص بالطرف المعارض. بعد الاجتماع الأولي وضمن الاطار الزمني المحدد وفق القانون يجب تقديم الايضاحات الأولية بعد موافقة المحكمة .

اما طرائق الاكتشاف فتتضمن : الشهادة ، الاستجواب، الاستدعاء، ان مصطلح الاستجواب يشير إلى مجموعة الاسئلة التي سيطرح المحاسب القضائي على الطرف الاخر والذي يقوم بالإجابة عليها بشكل مكتوب وقد يتم الحصول من الاستجواب اسماء الشهود والوثائق التي ممكن استخدامها كدليل (85 :80: 2012, Fenton, Jr.).

ثانياً: المحاكمة الجزائية: Criminal Judgement

يسمى صاحب الحق في دعاوى الجزائية بـ (المشتكي) والشخص الذي ارتكب جرمًا سواء ضد نفسه أو ماله يسمى (المشكو منه أو المتهم) ويسمى موضوع الحق (الشكوى) وتحرك الدعوى الجزائية بشكوى شفوية أو تحريرية إلى قاضي التحقيق أو المحقق أو اي مسؤول في مركز الشرطة أو اي من اعضاء الضبط القضائي من الشخص المتضرر أو صاحب الدعوى (م1، قانون اصول المحاكمات الجزائية) حيث تكون هذه القضايا من اختصاص محاكم الجناح أو الجنايات حسب المادة القانونية التي استند عليها قاضي التحقيق للإحالة. ويطبق قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل وقانون اصول المحاكمات الجزائية رقم 23 لسنة 1971 المعدل على هذه القضايا. للمشتكي في القضايا الجزائية ان يتنازل عن حقه الشخصي وما تبعه من اثار اذا تم الصلح بينه وبين المشتكى عليه، ولكنه لا يستطيع التنازل عن الحق المدني الا اذا صرح به (م9 و اصولية) وبطبيعة الحال هذا لا يصلح في الشكوى المقدمة إلى هيئة النزاهة والخاصة بالفساد وهدر الاموال العامة حيث ان تنازل المشتكي لا يعنى توقف اجراءات التحقيق أو المحاكمة في حالة وجود قضية فساد باعتبار ان المشتكي هو مخبر والطرف المشتكي الحقيقي هو هيئة النزاهة. حيث ان تنازل

المشتكي عن شكواه يمنع المحكمة الجزائية من النظر في الدعوى المدنية ولكن لا تمنع المشتكي من المطالبة بالحق المدني اما المحكمة المدنية الا اذا صرح بتنازله عنه (م 9 / ط اصولية) وان الباحث لا يريد الخوض في الجوانب القانونية والاجرائية للمحاكم الجزائية بقدر التطرق إلى ما يخص عمل المحاسب القضائي وعليه يرى ان دور المحاسب القضائي في هذه المحاكم وخاصة العراقية منها .

والسؤال هنا هل يوجد اصطلاح قانوني في القوانين العراقية يشير إلى وجود مصطلح أو دور للمحاسب القضائي؟ الجواب بعد البحث والمشورة من اصحاب الاختصاص لا يوجد في القوانين العراقية ما يشير إلى وجود محاسب قضائي الى الان وقد اشارت المادة 132 من قانون الاثبات العراقي رقم 107 لسنة 1979 المعدل الاتي(تتناول الخبرة الامور العلمية والفنية اللازمة للفصل في دعاوى دون المسائل القانونية) ولا يتضمن هذا القانون مؤهلات الخبير وواجباته، ورغم تنامي اهمية الخبرة في القضايا المدنية والجزائية بوصفها وسيلة مستقلة عن الشهادة، ولم يلق هذا الرأي قبولاً سواء في مجال الفقه أو التشريع، لوجود اختلاف جوهري بين الشهادة والخبرة (عويد: 1991 : 53) فالشاهد يقرر وقائع مادية امام القضاة وكان قد عرفها وادركها بحواسه في حين إن الخبير يقدم رأيه مستخلصاً من الوقائع المعروضة (بكر: 2007: 289).

يرى الباحث الاختلاف فيما ذهب به التشريع الغربي عن الفقه والتشريع العربي في يخص الخبرة والنظر إلى الخبرة التي يقدمها المحاسب القضائي حيث اعتبره الاخير خبيراً وشاهداً مهماً في حل المنازعات المدنية بينما استقر الفقه القانوني العربي على وصف الخبير كبيراً فنياً وعلمياً فقط. وعموماً فان قانون الاثبات وما تناوله في مسألة الخبرة ينطبق على المحاسب القضائي وعمله دون وجود مسمى صريح له.

في هذا المبحث تم التطرق الى الجوانب الاساسية للمحاسبة القضائية ابتداءً من نشأتها الى خدماتها وصولاً للمهارات والمؤهلات للمحاسب القضائي .. الخ وعلاقتها بخدمات التدقيق بشكل ضمنى من خلال المقارنات والاشارات .

سيتم التطرق في المبحث الثاني من هذا الفصل الى اهم التقنيات التي تستخدمها المحاسبة القضائية في الكشف عن الفساد المالي والاداري .

المبحث الثاني

تقنيات المحاسبة القضائية والفساد الاداري والمالي

Techniques of Forensic Accounting and Administrative & financial Corruption

تمهيد :

إن ظاهرة الفساد ماهي إلا انعكاس لترهل المنظومة الاقتصادية والسياسية والقانونية للدولة ولعل نقطة الفصل بين الممارسات الفاسدة من غيرها هي الشفافية ودرجتها طبقاً لمؤشرات منظمات الشفافية الدولية وان كان الفساد لم يعد يقتصر على دولة دون غيرها بل أصبح ظاهرة عالمية متنامية بشكل مخيف وان اختلفت درجة تفشيه، فلذلك أصبحت مشكلة معقدة وخطيرة تحتاج لوسائل ردع قوية للحد منه والقضاء عليه تدريجياً . سنحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على تقنيات المحاسبة القضائية التي من الممكن توظيفها في هذا المجال مع التطرق إلى الفساد بكل أنواعه وأسبابه وأبعاده مع الإشارة إلى مشاكله في العراق .

1-2-2 اطار عمل المحاسبية القضائية

تتباين طرائق الخبراء في التحقيق من شخص إلى اخر فضلاً عن ممارسة بعض المفاهيم والأساليب الرئيسية لجميع النزاعات التي يشهدها الخبراء. فهناك اربعة أسئلة رئيسة يجب الإجابة عليها: (53-45: 2003 TELPNER & MOSTEK,

ما الحقائق؟ - ما القضايا؟- أين وكيف يمكنني حل القضايا؟ -كيف ينبغي أن أقدم تقريراً عن استنتاجاتي؟ يرى الباحث ان هذه الاسئلة الاربعة لعلها توضح الاطار العام لعمل المحاسب القضائي .

ما هي الحقائق؟ What are the facts

ان المحققين القضائيين لابد ان يحصلوا على بعض الحقائق المهمة، بدايةً الحقائق التي تثير الانتباه يتم تحديدها ويتم اللجوء إلى حقائق اخرى عندما يكتشف المحقق ان هناك حاجة للاستجابات أو الشهادات أو السجلات المالية أو محاضر المحاكمة أو ملخصات المحامي. ان المحقق ينبغي عليه الا يفترض ابدأ ان الحقائق صحيحة مالم يتحقق من صحتها.

ما القضايا؟ What Are the Issues

القضايا هي الأسئلة أو المشاكل المحددة التي يمكن تحديدها من الحقائق أو عند الضرورة من الخيال ، إذا لم تتمكن من تحديد القضايا من الوقائع، وينبغي كتابة القضايا بالتفصيل عند ظهورها. التعامل معها كما كان التعامل مع الحقائق وتنظيمها بطريقة منطقية ومفصلة.

أين وكيف يمكنني حل القضايا ؟ Where and How Do I Resolve the Issues

يتم حل القضايا عن طريق التحقيق والبحث في الوثائق القانونية المودعة لدى المحكمة , البحث في المحاسبة والضرائب والمكتبات المتخصصة , يجب البحث عن الصواب من الخطأ بين المدعي والمدعى عليه أي ادعاءات المدعي وردود المدعى عليه ومن خلال خبرة المحاسب القضائي الذي انتدب كخبير يحدد المخطئ.

كيف يجب أن أبلغ عن نتائجي How Should I Report My Findings

إن العديد من الشهود الخبراء الإستشاريين يجدون صعوبة أحياناً في الإبلاغ عند إكمال تحقيقهم. ويجب توجيه جميع التقارير المتعلقة بشهادة خبير محاسبي إلى شخص ما أو كيان يعينه المحامي وسيشكل ذلك أساساً للمحكمة. عموماً، يجب أن يتم تنظيم الاستنتاجات والحقائق بشكل ملخص وبتفاصيل وافية . إذا كان التقرير مرتباً بالقضية فمن الأسهل قراءته وفهمه (TELPNER & MOSTEK, 2003: 45-53).

2-2-2 تقنيات واساليب المحاسبة القضائية : Techniques and methods of forensic accounting

إن الاحتيال المالي مصدر قلق كبير للعديد من المنظمات في مختلف الصناعات وفي مختلف البلدان بعد أن جلب دماراً كبيراً للأعمال التجارية. ويتم فقدان مليارات الدولارات سنوياً بسبب الاحتيال المالي , وبما أن ملايين الدولارات التي يتم خسارتها سنوياً نتيجة الاحتيال المالي و البيانات الكاذبة التي يقدمها المحتالين وعليه كل ذلك القى بظلاله على المهنيين والاكاديميين والباحثين بالسعي إلى اكتشاف تقنيات حديثة لمنع وإكتشاف الاحتيال وإيجاد الحلول الموثوقة لحماية الشركات والمنظمات وعادةً ما تستخدم تقنيات متعددة لمعالجة مشكلة الاحتيال المالي وكما سيتم استعراضها لاحقاً (Albashrawi, 2016 : 553-554) .

لابد للمحاسب القضائي وفريقه المساعد من استخدام تقنيات وأساليب في المجالات المحاسبية والتدقيقية والتحقيقية الملائمة للكشف عن عمليات الاحتيال المالي أو الاقتصادي والحد منها، اهم الاجراءات التي يتخذها المحاسب القضائي قبل تطبيق التقنيات :

- 1- الحصول على دليل الاثبات واختيار التوقيت المناسب للقيام بذلك.
- 2- المراقبة المستمرة لنشاط الشركة بهدف ايجاد دليل الجريمة أو الخطأ.
- 3- تكوين قاعدة بيانات للاسترشاد بها وفقاً لمخطط زمني ملائم.
- 4- خريطة التعقب لإظهار تدفق الأموال أو الكشوفات في تعقب حركة الأموال من مصدرها وإلى مكان استلامها أو توظيفها بالتعاون مع الأطراف ذات العلاقة.
- 5- تحليل الرابط الخاص بالعلاقات بين الأشخاص وبين البيانات و المعلومات المالية.

- 6- المخطط الجيني للعلاقات الشخصية بين الأطراف ذات العلاقة بالقضية موضوع التحقيق، ويمكن هنا استخدام بعض البرمجيات الجاهزة.
- 7- تعقب المعاملات الذي يسمى كذلك بشريط مشهد الجريمة.
- 8- السيولة النقدية للتحقق من مدى تطابق حسابات الشركة مع المصرف أو غيرها ، وكذلك تحليل مصادر الأموال واستخداماتها.
- 10- نشرات الاسهم في البورصة لتتمكن من تتبع حركة اسهم الشركة (الكبيسي، 2016 : 5).

1-2-2-2 : تنقيب البيانات Data mining

عرفت هذه التقنية على انها : عملية تستخدم الذكاء الاحصائي والرياضي والذكاء الاصطناعي وتقنيات التعلم الآلي لاستخراج وتحديد معلومات مفيدة واكتساب المعارف من قاعدة بيانات كبيرة"

(Albashrawi, 2016 : 554) وعرفت كذلك : بأنها "فن تحليل كميات كبيرة من البيانات بأسلوب جيد للكشف عن الحقائق أو الاتجاهات غير الواضحة أو التناقضات بطريقة كاملة وفعالة باستخدام تطبيقات الحاسوب "الذكية" (Greenland, 2015:21).

2-2-2-2 أنواع نظم تنقيب البيانات Types of Data Mining System :

يمكن تصنيف نظم تنقيب البيانات وفقا لمعايير مختلفة وتصنف كما يأتي : (Padhy & other, 2012 : 45-46)

1- تصنيف نظم تنقيب البيانات وفقا لنوع مصدر البيانات الملمومة:

في اي منظمة توجد كمية كبيرة من البيانات المتاحة ، حيث هنالك حاجة إلى تصنيف هذه البيانات وفقا لنوعها (ربما الصوت / الفيديو، تنسيق النص .. إلخ).

2 - تصنيف نظم تنقيب البيانات وفقا لنموذج البيانات:

هناك عدد كبير من نماذج تنقيب البيانات المتوفرة ك : (نموذج البيانات العلائقية، نموذج البيانات الهرمية .. إلخ) وكل نموذج يستخدم مختلف البيانات.

3- تصنيف نظم تنقيب البيانات وفقا لنوع المعرفة المكتشفة :

يستند هذا التصنيف على نوع المعرفة المكتشفة أو استخراج البيانات والوظائف، مثل التوصيف والتمييز وتكوين المجاميع والتصنيف، والتجميع، وما إلى ذلك.

4 - تصنيف نظم تنقيب البيانات وفقا لتقنيات التنقيب المستخدمة:

هذا التصنيف هو وفقا لنهج تحليل البيانات المستخدمة مثل التعلم الآلي، والشبكات العصبية، والخوارزميات الجينية، والإحصاءات، والتصوير، قاعدة البيانات الموجهة أو مستودعات البيانات الموجهة، إلخ.

3-2-2-2 Data Mining as an Analysis Tool تنقيب البيانات كأداة للتحليل

أصبح تنقيب البيانات أداة ذات أهمية كبيرة في مربع أداة المحقق. تنقيب البيانات هو المعرفة بعدد من الطرائق: "عملية تحليل البيانات لتحديد الأنماط أو العلاقات" أو "تحليل البيانات للعلاقات التي لم يتم اكتشافها من قبل" تحليل البيانات لاكتشاف الأنماط والعلاقات الهامة لاتخاذ القرار " هذه الافكار مهمة عند تحليل البيانات من منظور التحقيق في الاحتيال . ويعد التمكن من التعامل مع البيانات الإلكترونية عنصراً رئيساً من عناصر التحقيق الفعال في الاحتيال . القدرة على تحليل البيانات واستخراج النسب ذات العلاقة ، والقدرة على التعمق في البيانات الأساسية والنظر في العلاقات المختلفة . وهذه المهارات ضرورية للتحقيق الفعال، وكذلك المهارات اللازمة للتنقيب الفعال للبيانات. ان تنقيب البيانات يشبه تماما البحث في قطع اللغز المختلفة لتجميعها بهدف تشكيل صورة كاملة ، ان دليل التحقيق في المحاسبة القضائية يجب أن يأخذ في الاعتبار عند استخدام تنقيب البيانات ما يجب أن يتم في بداية التحقيق لتحديد:

- ما هي البيانات ذات الصلة التي قد تكون متاحة؟
- ما هي المهارات المتاحة داخل الفريق؟
- كيف سيتناسب تحليل البيانات مع التحقيق الواسع؟ (Silverstone & Sheetz , 2007:57-58)

4-2-2-2 دورة حياة تنقيب البيانات Data Mining Life Cycle

تتكون دورة حياة تنقيب البيانات في المنظمة من ست مراحل وان هذا التسلسل في المراحل ليست ثابتاً فممكن ان تتحرك ذهاباً وإياباً هذه المراحل، ذلك الاختلاف بالتسلسل احياناً يعتمد على نتائج كل مرحلة. المراحل الرئيسية هي: (Padhy and other, 2012 : 46)

1- فهم الأعمال Business Understanding: تنصب هذه المرحلة على فهم أهداف ومتطلبات المنظمة من منظور الأعمال، ثم يتم تحويل هذه المعرفة إلى تعريف مشكلة تنقيب البيانات وخطة أولية تسعى إلى تحقيق الأهداف.

2 - فهم البيانات Data Understanding : تبدأ هذه المرحلة بجمع البيانات الأولية، للتعرف على البيانات، لتحديد نوعية البيانات للمشكلة ، لاكتشاف الرؤى الأولية للبيانات أو للكشف عن مجموعات فرعية مثيرة للاهتمام لوضع فرضيات للمعلومات الغامضة.

3- إعداد البيانات Data Preparation: في هذه المرحلة فإنه يتم جمع كل مجموعات البيانات المختلفة وانشاء أنواع من الأنشطة المستندة على البيانات الأولية .

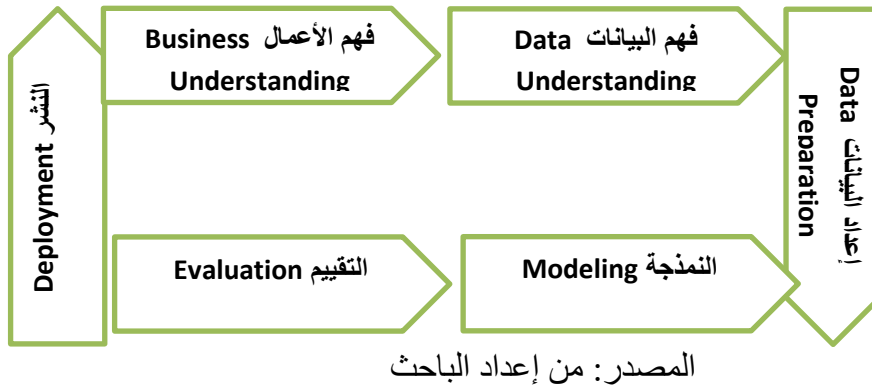
4 - النمذجة **Modeling**: في هذه المرحلة يتم اختيار تقنيات النمذجة المختلفة ، اختيارها وتطبيقها ومعايرتها إلى القيم المثلى.

5 - التقييم **Evaluation**: في هذه المرحلة يتم تقييم النموذج بشكل دقيق ومراجعتة، الخطوات المنفذة لبناء النموذج للتأكد من أنه يحقق بشكل صحيح أهداف العمل. في نهاية هذه المرحلة، ينبغي التوصل إلى قرار بشأن استخدام نتائج تنقيب البيانات.

6- النشر **Deployment**: الغرض من هذه المرحلة هو زيادة المعرفة بالبيانات، وستحتاج المعرفة المكتسبة إلى التنظيم والعرض بطريقة يمكن للعميل استخدامها. يمكن أن تكون مرحلة النشر بسيطة مثل إنشاء تقرير أو معقدة مثل تنفيذ عملية تنقيب البيانات القابلة للتكرار عبر المنظمة (Padhy & other, 2012: 46).

شكل (4-2)

دورة حياة تقنية تنقيب البيانات



5-2-2-2: قانون بنفورد BENFORD'S LAW

في عام 1881 نشر Simon Newcomb، عالم الفلك والرياضيات، أول مقالة معروفة تصف ما أصبح يعرف الآن باسم قانون بنفورد في المجلة الأمريكية للرياضيات. ولاحظ أن نسخ المكتبات من كتب اللوغاريتمات كانت أكثر تلفة في الصفحات الأولى التي تتناول الأرقام المنخفضة وتقل تدريجياً في الصفحات التي تتعامل مع أرقام أعلى. واستنتج من هذا النمط أن العلماء قد استخدموا تلك الجداول للبحث عن الأرقام التي تبدأ مع العدد الأول أكثر من تلك التي تبدأ مع اثنين، ثلاثة، وعلى هذا النحو. وكان الاستنتاج الواضح هو وجود المزيد من الأرقام التي تبدأ بالرقم الأول من الأرقام الأكبر.

$$P(d) = \log_{10}(1 + 1/d)$$

(1)

Where: d is a number 1, 2 ...9, and
P is the probability

باستخدام هذه المعادلة، فإن احتمال أن الرقم الأول من العدد واحد هو حوالي 30 % في حين أن احتمال الرقم الأول تسعة فقط 4.6 في المئة. ويبين الجدول (2-2) التكرارات المتوقعة لجميع الأرقام من 0 إلى 9 في كل من المراتب الأربعة الأولى في أي رقم.

جدول (2-2)

التكرارات المتوقعة على أساس قانون بنفورد

الأرقام	المرتبة الأولى من العدد	المرتبة الثانية من العدد	المرتبة الثالثة من العدد	المرتبة الرابعة من العدد
0		0.11968	0.10178	0.10018
1	0.30103	0.11389	0.10138	0.10014
2	0.17609	0.19882	0.10097	0.10010
3	0.12494	0.10433	0.10057	0.10006
4	0.09691	0.10031	0.10018	0.10002
5	0.07918	0.09668	0.09979	0.09998
6	0.06695	0.09337	0.09940	0.09994
7	0.05799	0.09035	0.09902	0.09990
8	0.05115	0.08757	0.09864	0.09986
9	0.04576	0.08500	0.09827	0.09982

وقد وضع بنفورد عدة صيغ رياضية لتحديد التكرارات المتوقعة للأرقام التي ترد في المرتبة الأولى أو الثانية أو الثالثة أو الرابعة من العدد وكالاتي:

$$\text{Probability } (D_1=d_1) = \log(1+(1/d_1)); d_1= (1,2, 3...9)$$

For second digit of the number:

$$\text{Probability } (D_2 = d_2) = \sum_{d_1=1}^9 \log(1+(1/d_1 d_2)); d_2 = (1, 2, 3... 0)$$

For two digit combinations:

$$\text{Probability } (D_1 D_2 = d_1 d_2) = \log(1+(1/ d_1 d_2))$$

$$\text{Probability } (D_2= d_2 | D_1= d_1) = \log(1+(1/ d_1 d_2))/\log(1+(1/ d_1))$$

(Durtschi & others ,2004:18-20)

قانون بنفورد هو أداة بديعة ، وإن كانت غير مستغلة، في ترسانة المدقق وهو ينظر إلى البيانات بطريقة تختلف عن وجهة نظر المدقق العادي، وبدلاً من البحث عن أكبر المبالغ ، يسمح قانون بنفورد للمدقق بتقييم

الأرقام التي تكون الأرقام نفسها. لا يستخدم قانون بنفورد للكشف عن التسليمات المعيبة أو تزوير العقود أو المعاملات غير الكتابية والرشاوى وسرقة الأصول - ولكنه يستخدم للعثور على قوائم الرواتب والنفقات والمبيعات والمقبوضات والأصول الثابتة والقيود الشاذة في دفتر اليومية .

ويستند قانون بنفورد على حقيقة أن العديد من الأرقام المستخدمة عادة في الأعمال التجارية (وأماكن أخرى) ليست عشوائية، ولكن التقدم يكون بشكل متدرج . فعلى سبيل المثال، يبين الرسم البياني الذي يظهر الثروة أنه ليس موزعاً بشكل موحد؛ وان عدداً قليلاً من الناس لديهم الكثير من الثروة وكثير من الناس لديهم ثروة أقل. كما أن المبيعات والمخزون والمصروفات لا توزع بشكل موحد. قانون بنفورد يستخدم هذه الحقيقة للمساعدة في نشوء الاحتيال، وعدم الكفاءة، وغيرها من أشكال التلاعب بالبيانات (<http://rtikolkata.cag.gov.in>).

Data Analysis Technique with قانون بنفورد مع تحليل البيانات مع قانون بنفورد

BENFORD'S LAW

المراحل أو الخطوات لتحليل البيانات باستخدام قانون بنفورد التي وضعها الباحثون والمؤلفون وفق برامج محوسبة كما يأتي:

1. تحليل البيانات data analysis مع "تحليل بنفورد" من قائمة أدوات Tools menu لفتح الأداة سيظهر رسم بياني خطي يظهر منحنى توزيع قانون بنفورد النموذجي باللون الأصفر.

2. جدول المصدر Source Table. انقر فوق الزر Browse لرؤية المشروع على الكمبيوتر يحدد الجدول الذي المراد تحليله.

3. بعد تحديد العمود في الجدول المحدد، يحدد اسم العمود من القائمة المنسدلة، سيتم تحليل البيانات في هذا العمود لتحديد توزيع الأرقام الأولى.

4. الأرقام. وبشكل افتراضي، لن تعمل هذه الإضافة إلا على تحليل المرتبة الأولى من الرقم. ومع ذلك، إذا أردنا قرار أفضل، يمكننا زيادة عدد الأرقام لتحليلها. على سبيل المثال، إذا كنا نختار أرقام 2-من العدد سيتم تحليل 10-99، بدلاً من 1 إلى 9 لتحليل رقم واحد.

5. الرسوم البيانية Charts and graphs على الشاشة ليتم معالجتها . إذا كنا قد اخترنا كل من المعلومات التي لدينا، فقط ننقر على زر الرسم والمخططات البيانية Charts and graphs على الشاشة ليتم معالجتها .

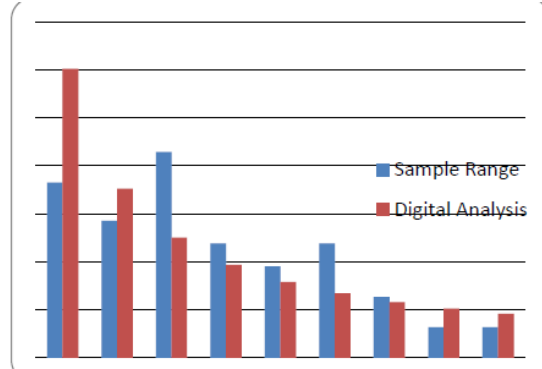
ستظهر نتائج البيانات لدينا كخط أزرق في المخطط جنباً إلى جنب مع توزيع قانون بنفورد في العينة المختارة . وفقاً Mark J. Nigrini، (عالم فيزيائي اميركي) ، مؤلف كتاب بنفورد (حدوث الانخفاض

الفيزيائي الذي يحسب التكرار المتوقع من الأرقام في قائمة الأرقام الأخرى تبدأ مع واحد من الرقم الآخر، تليها أولئك الذين بدأوا مع اثنين، ثم ثلاثة وهكذا). "من المتوقع أن تظهر الأرقام المنخفضة بشكل متكرر أكثر من الأرقام المرتفعة". ولكن وفقا لقانون بنفورد، والتي يجب أن تأخذ في الاعتبار 30% من الأرقام الرئيسية، ويجب أن تمثل كل أرقام متتالية نسبة أصغر، مع رقم تسعة الأخير ، أقل من 5%. كما موضح في الجدول الذي هو لبيانات احدي السنوات للشركة عينة الدراسة .

شكل (2-5)

تقنية تحليل البيانات مع قانون بنفورد

Nomor	Range	Sample Range	Digital Analysis
1	31	23,7%	30,1%
2	33	25,2%	17,6%
3	17	13,0%	12,5%
4	13	9,9%	9,7%
5	11	8,4%	7,9%
6	9	6,9%	6,7%
7	6	4,6%	5,8%
8	5	3,8%	5,1%
9	6	4,6%	4,6%
Sub	131	100,00%	100,00%



(Sugiarto ، 2016 :74-75)

7-2-2-2: التقنيات التحليلية ANALYTIC TECHNIQUES

إن المقارنات لا تجرى فقط على أرصدة الحسابات بل أيضا على العلاقات المالية. ولعل من بين التحليلات المالية التي تستخدم من قبل المحاسب القضائي هي :

1 - التحليل الأفقي : هو مقارنة أرصدة المدّة الحالية بالفترات السابقة. وتحسب هذه التقنية النسبة المئوية للتغيير بين رصيد المدّة الحالية، وكذلك أرصدة المدّة السابقة، و مدّة الأساس.

الحسابات التي تتزايد أو تنخفض بمعدلات أعلى بكثير أو أقل من غالبية أرصدة الحسابات .

2. التحليل العمودي : تعمل هذه التقنية على حساب كل بند في البيان مالي كنسبة مئوية من بند آخر لقائمة الدخل هو شائع الحجم من خلال إظهار كل بند كنسبة مئوية من الإيرادات.

3. مقارنة تفاصيل رصيد إجمالي مع تفاصيل مماثلة للسنة السابقة : وتعمل هذه التقنية إلى تحليل تفاصيل رصيد معين مع مرور الوقت أو عند نقطة من الزمن ومقارنتها بالتفاصيل المماثلة من المدّة السابقة.

4- النسب والعلاقات المالية الأخرى: تعكس النسب معلومات ذات صلة عن نشاط الشركة عن طريق تحديد العلاقة بين مجموعة مختارة من البنود المتعلقة بالبيانات المالية.

ويمكن مقارنة نسب الشركة مع نسب من مدّة أو فترات مختلفة، أو مع نسب شركات منافسة (مماثلة) ، أو مع معيار الصناعة. (Manning, 2005 :148-151)

3-2-2 مسؤوليات المحاسب القضائي Responsibilities of the Forensic Accountant

لكي تنجح مهنة المحاسبة القضائية لا بد أن تأخذ منحى تفصيلي يتسم بالاستمرارية والتنظيم لان الكثير من عامة الناس يفتقرون للمعرفة الاساسية في المحاسبة والكثير من الوكالات التحقيقية في دول العالم تعين محاسب قضائي للقيام بالإجراءات التحقيقية الخاصة بالمخالفات المالية من خلال مجموعة متنوعة من البرامج وقد تم ادراج مجموعة من المسؤوليات على المحاسبين القضائيين:

1- إجراء فحص شامل للسجلات الشخصية و تحليل الأعمال و نبذة شخصية للأفراد أو المجموعات التي تم تحديدها على أنها تشارك في نشاط فيه شبهات أو غير قانوني.

2- المشاركة في جمع الأدلة وإعداد أوامر التفويض/ الإقرارات الخطية المتعلقة بالتحليل المالي.

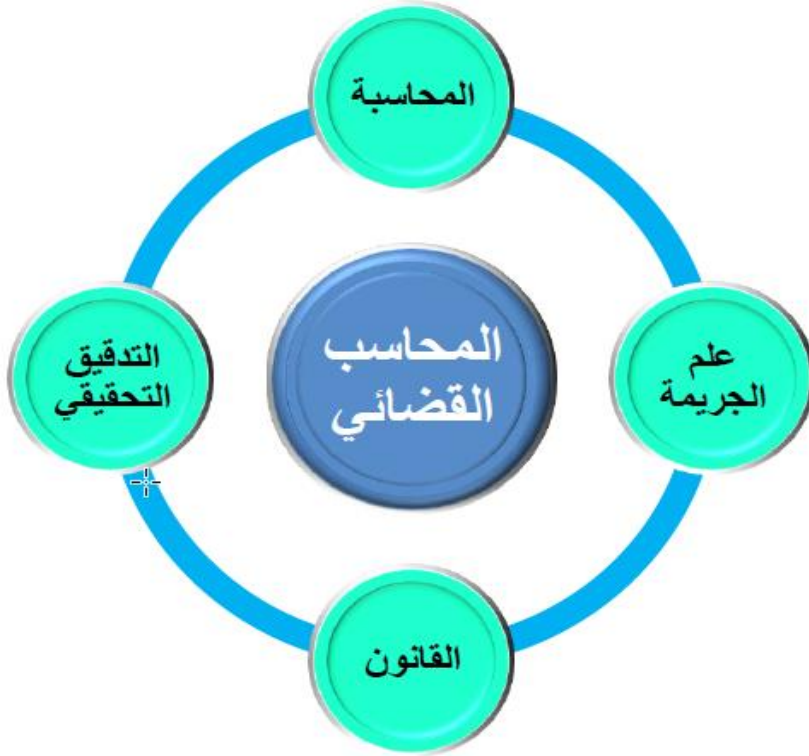
3- مرافقة وكلاء العملاء في اجراء المقابلات مع الشهود الأصل.

4- تحديد وتعقب التمويل ومصادره ، والمعاملات المتعلقة به .

5- جمع النتائج والاستنتاجات في تقارير التحقيق المالي؛ والاجتماع مع محامي الادعاء لمناقشة الاستراتيجيات وغيرها مما يخص التقاضي و الدعم، والإدلاء بالشهادة عند الحاجة كشهود أو خبراء من الخبراء القضائيين (mukoro & other , 2013: 3-4) والشكل (2-6) يبين العلاقة بين المحاسب القضائي والجهات ذات العلاقة:

شكل (2-6)

العلاقة بين المحاسب القضائي والجهات ذات العلاقة



المصدر: (جديني، 2014: 83)

4-2-2 مفهوم الفساد Concept of corruption

أخذ الفساد اشكالا متعددة بما فيها الرشاوى والمحسوبية وسرقة اموال الدولة بطرق ملتوية وكذلك التهرب والتلاعب الضريبي وتبييض أو غسل الاموال وتزوير الحسابات والتلاعب بالتقارير المالية وغيرها من اشكال الفساد فلذلك وضع مفهوم واضح متفق عليه للفساد قد يكون صعب نظراً لمن يتطرق لموضوعات الفساد ينظر له من زاوية واحدة فقط . و سنسلط الضوء على بعض تعاريف الفساد .

من الصعب في افضل الأحوال الكشف عن الرشاوى ، لأنها عادة ما تكون مدفونة في معاملات رسمية ، ولان الشركة عادة ما تدفع مبالغ اعلى للسلع والخدمات وعندها يحصل مرتكب الجريمة على ردة فعل من ممثل المجهز ، لعل الرشاوى بشكل عام تكون واضحة في لجان الشراء للمنظمة.

ان هدف الحصول على الرشاوى التي يسعى اليها من يعمل في لجان الشراء والتي تشمل أي شخص لديه سلطة توقيع العقود أو شراء المنتجات - مثل المخزون واللوازم والمواد الخام والأصول الثابتة والبرمجيات. ويمكن أن تشمل الرشاوى أيضا الأفراد الذين يلزم توقيعهم لقبول العقد، مثل المهندسين وموظفي الجودة وغيرهم من الخبراء التقنيين (Manning , 2005 :158-159).

ذكر في كتاب الله لفظ الفساد والتعبير عنه بمعاني متعددة : وبما ان الفساد نقيض الصلاح كما في قوله تعالى : "وإذا قيل لهم لا تفسدوا في الأرض قالوا إنما نحن مصلحون" الآية 11 (سورة البقرة) (الفتلي ، 2011 : 13) ان الفساد في اللغة العربية يعني : (البطلان ، التلف ، الاضطراب ، اللحاق الضرر بالآخرين ، الخلل) وتأتي من الفعل (فسد) ، عندما يقال فسد الشيء اي بطل أو تلف (عبداللطيف ، 2014 : 118) الفساد: مصدر الفعل الثلاثي الماضي فسد وتؤكد معاجم اللغة العربية أن الفساد هو نقيض الإصلاح. والمفسدة: خلاف المصلحة وفسد العقد بطل وفسد الرجل جاوز الصواب والحكمة (القرة غولي، 2009: 12:) بالنسبة لقاموس (وبستر) أن corruption يقصد بها " الحث على العمل الخاطئ من خلال الرشوة أو الوسائل الغير قانونية الأخرى " (العامري ، 2010 : 94) .

ان الفساد كمفهوم قد يصعب تعريفه بسبب تفاوته النسبي ووسائل مكافحته وفقاً ((Nye، 1967))، عرف على انه " سلوك منحرف (شاذ) عن المهام العادية للأداء العام بسبب شيء خاص - قد يتعلق بالأسرة أو مجموعة خاصة ، كسب مال أو موقع ، أو انتهاك قواعد ممارسة خاصة بالنفوذ ، ويتضمن هذا السلوك مثل الرشوة (استخدام المكافأة لمنع حكم الشخص في موضع الثقة)، المحسوبية (محاباة الاقارب في التوظيف على حساب الكفاءة (mukoro & other, 2013: 4) .

أو ما يتمثل باستخدام السلطة العامة أو المنصب بطريقة مخالفة للقانون ومعايير السلوك الأخلاقي للحصول على مكاسب خاصة على حساب الآخرين (الكروي ، 2015 : 8) . او هو الخروج عن القانون والنظام أو استغلال المال العام من اجل تحقيق مصالح سياسية واقتصادية أو اجتماعية للفرد أو لجماعة معينة (الراشدي والنعيمي ، 2009 : 10) .

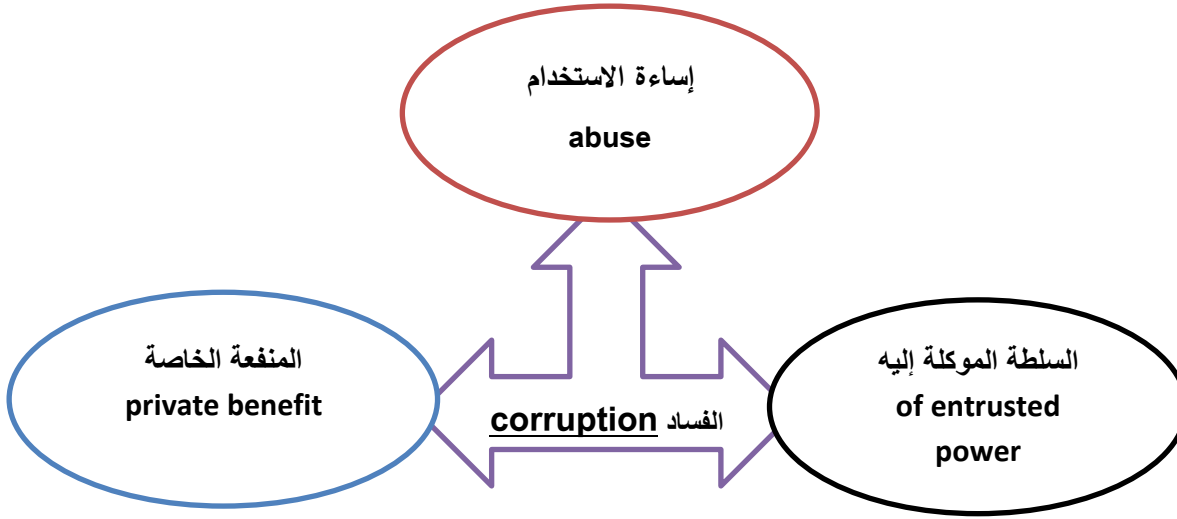
فالبنك الدولي عرف الفساد على نحو أضيق بأنه : إساءة استخدام للمناصب العامة بغية لتحقيق مكاسب خاصة". ومع ذلك، فإن جميع الاختلافات بين الخبراء / الاختصاصيين تشمل ثلاثة عناصر أساسية مشتركة هي: إساءة الاستخدام (إساءة الاستخدام، والانتهاك) للسلطة الموكلة إليه (الواجب والمكتب وما إلى ذلك) والمنفعة الخاصة. في اللغة اليومية، ويستخدم المصطلح على نطاق أوسع كرمز لمجموعة واسعة من الأعمال غير المرغوب فيها أو غير أخلاقية، وليس فقط تلك المرتبطة بالواجب الرسمي (https://www.u4.no/terms) . وبعد استعراض آراء الآخرين عن مفهوم الفساد يمكن للباحث ان يضع تعريف للفساد : هو سلوك منافي للنظام والآداب العامة الذي يقدم فيه المصلحة الخاصة على العامة تبعاته خطيره على المجتمع عموماً والمنظمة خصوصاً لان فيه اساءة استغلال للصلاحيات الممنوحة .

يرى الباحث ان غالبية الدول تعاني وبدرجات متفاوتة احياناً من ظاهرة الفساد التي ضمت في طياتها جميع أوجه الحياة.

يوضح الشكل (7-2) تعريف الفساد من خلال اطرافه الثلاثة وكما يأتي :

شكل (7-2)

تعريف الفساد



المصدر: من اعداد الباحث

5-2-2 ابعاد الفساد المالي والاداري Dimensions of Administrative & financial corruption

للفساد انواع متعددة منها المالي والاداري سيتم التطرق الى ابعاد الفساد المالي والاداري دون الانواع الاخرى (الفتلي ، 2011 : 14):

1- البعد القانوني Legal Dimension

يُعدّ الفساد المالي و الإداري وفقا للبعد القانوني إساءة استخدام للوظيفة العامة بشكل غير مشروع من اجل مصلحة شخصية غير مشروعة ، حيث يمثل البعد القانوني المدخل العلاجي لعمل مكافحة الفساد الإداري أو المالي أي إنه يعد مواجهة الفساد بطريقة لاحقة لوقوعه .

2- البعد الأخلاقي Ethical Dimension

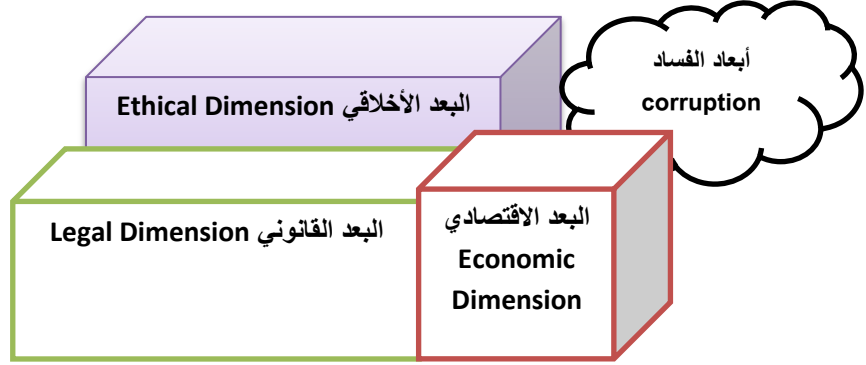
يمثل الفساد انحرفاً لاشك في ذلك و يعد انتهاك للمعايير والقيم الأخلاقية. وعليه فان الأخلاقيات تمثل عاملاً مهماً و اساساً في الحد من الفساد المالي و الإداري ، لأنها تمثل في حقيقة الأمر جدار الوقاية الأول من الفساد المالي و الإداري وهي نوع من مكافحة الفساد .

3- البعد الاقتصادي Economic Dimension

إن الفساد المالي و الإداري في الدول النامية للموظفين الحكوميين البيروقراطيين له تأثير سلبي كبير ومهم على اقتصادياتها، مما يقلل من فكرة الشركات بالاستثمار في الدول التي يستشري فيها الفساد، ان الشركات

التي تقوم بدفع الرشاوى تواجه مخاطرة انخفاض العائد على الاستثمار، والذي قد يكون سبباً في عزوف الشركات بالاستمرار أو القيام بالاستثمارات الجديدة. والشكل ادناه يبين ابعاد الفساد الثلاثة:

شكل (8-2)
ابعاد الفساد المالي والاداري



المصدر: من إعداد الباحث

6-2-2 أسباب الفساد واثاره : Causes of corruption and its effects

لعل الأسباب الرئيسة للفساد يمكن أن تكون اقتصادية أو غير اقتصادية على حدٍ سواء، وتختلف هذه الاسباب بين البلدان ويمكن أن تنشأ كنتيجة للتاريخ السياسي والقانوني والاقتصادي والاجتماعي للبلدان. وتشمل الاقتصادية منها) الحرية الاقتصادية، والعولمة، ومستويات التعليم، وتوزيع الدخل، والتنمية). اما غير الاقتصادية (اجتماعية - سياسية ودينية، مثل حرية الصحافة، والديمقراطية، ومستوى التدين، والعلاقات المتبادلة، وانعدام الرقابة والإشراف، والقواعد والقيم الخاصة بالموظفين المدنيين والسياسيين، وحجم الحكومة (Odemba, 2010 :33).

استخلص الباحثون استنتاجات مهمة بشأن أسباب الفساد : فقد أثبتوا ان قوة الفرد المتنامية تكون أكثر عرضة للسلوك الفاسد وكذلك يؤثر نوع النظام على احتمالات الفساد، مع مراعاة هيكل النظام وآفاقه الزمنية. وقصر الأفق الزمني للحاكم يزداد الفساد، والفساد هو أيضا أكثر تكرارا في ظل النظم الشخصية (الدكتاتورية) بدلا من نظم الحزب الواحد.

إن الأيديولوجيات القانونية والممارسات الاجتماعية والقيم الأخلاقية تؤثر على الفساد (6-17 : 2016 , Brown) هنالك علاقات ارتباط وسببية بين مستويات الفساد كافة التي ترتبط بعدة عوامل فمنها تعزى للسياسة : فتعتمد مستويات الفساد تبعا لقوة أو ضعف الحريات المدنية مثل حرية الصحافة وكذلك استقلالية وسائل الإعلام وحرية نشاط مؤسسات المجتمع المدني من عدمها .

اما القانونية منها: فيتناسب الفساد مع غياب التشريعات أو تطبيق القانون ويتوقف ذلك على مصداقية الأجهزة القضائية والرقابية و كذلك العوامل البيروقراطية : فكلما زادت القوانين والتعليمات وتداخلت مع بعضها ببعض ولاسيما في مجال الخدمات والدوائر المالية والضريبية كلما زادت الصلاحيات وتراخت

المحاسبة فنتيجة ذلك تتسع بقعة الفساد. وهناك عوامل أخرى منها قد يكون ضعف الأجور والرواتب التي يتقاضاها الموظفين الحكوميين التي تتناسب بشكل طردي مع الفساد، وعندما ينتقل نظام الحكم من الدولة البيروقراطية إلى الدولة الديمقراطية فإن الفساد سرعان ما ينتشر وتشيع ظاهرتة، أما الإعانات والمساعدات الاقتصادية فتستغل في الدول التي تعاني من فساد الحكام فيها هذه الإعانات والمساعدات والقروض والهبات التي تقدم لها من المؤسسات المالية الدولية فتحدث بها مؤسسات وهمية تستغل في خدمة كبار المسؤولين(راهي ، 2009 : 200-202) ، هنالك العديد من النظريات التي لخصت اسباب الفساد ممكن ايجاز بعضها بالاتي : (Odemba ,2010 :34-35)

2-2-6 نظريات الفساد Theories of corruption

تطرقت العديد من النظريات الى اسباب الفساد سنضع بعض منها بشكل موجز :

أولاً: نموذج الوكيل الرئيس Principal-agent model ::

إن الافتراض الأساس لنموذج الوكيل الرئيس هو وجود قائد دؤوب يرغب دائماً في تحسين الموارد العامة. أحد جوانب هذا النموذج هو الوكلاء المهتمين بالذات والذين يسعون للحصول على الرشوة أو الانخراط في أنشطة فاسدة استناداً إلى تحليل التكلفة والعائد ، وينخرط الوكلاء المهتمون بالذات في أنشطة فاسدة عندما تفوق فوائد الفساد تكاليف مثل هذا النشاط. ويزداد الفساد عندما يكون لدى الوكلاء مجال كبير من القوة في توزيع الموارد النادرة أو عندما يكون هناك القليل من المعلومات للتحقق من أفعالهم.

ثانياً : نموذج الاختيار العام Public choice model :

الغرض من هذه النموذج هو الاعتراف بأن السياسيين يحفزون المصلحة الذاتية ، وفق هذا النموذج فإن هنالك مجموعة من القواعد المصممة بشكل صحيح تقدم للأفراد داخل المجتمع الفرصة لمتابعة وتعظيم المصالح الخاصة دون المساس بقدرة الآخرين على فعل الشيء نفسه.

ثالثاً : النظرية المؤسسية Institutional theory

تشير هذه النظرية إلى تفاعل المعتقدات الاجتماعية فممارسات المنظمة الاجتماعية مثل الدين والعمل والأسرة والسياسة ، وبما إن للمنظمات وظائف مزدوجة لتصنيع السلع أو اداء الخدمات ، فيشارك قادة المنظمة أنفسهم في النظم الاجتماعية الثقافية .

ان فهم النظم الاجتماعية يتطلب دراسة للبيئة المؤسسية، وقد كشفت دراسة البيئة المؤسسية للنظم عن تأثير الجهات الفاسدة بعوامل أخرى غير العقاب كالتنافس بين المنظمات ، وان البيئات المؤسسية النظيفة تميل إلى وضع الثقة لأصحاب المصلحة ، وإن نزاهة وكفاءة المؤسسات تؤثر على الثقة المؤسسية للمواطنين. يرى الباحث ان اثار الفساد خطيره جداً على المجتمع برمته فيؤدي الفساد إلى خلل كبير في عمل منظومات الدولة ويمكن تلخيص أهم اثاره :

- 1- عدم العدالة في توزيع الثروة على المواطنين .
- 2- تأخر البلدان في التقدم العمراني .
- 3- عدم العدالة في توزيع فرص العمل لمحتاجيها .
- 4- الاخلال بالنظام العام والآداب العامة وتوسع الجريمة .
- 5- اضعاف النمو الاقتصادي للدولة .
- 6- تقليل فرص الاستثمار الاجنبي .
- 7- زيادة الانفاق الحكومي دونما خدمات ملموسة .

2-2-8 أنواع الفساد Type of corruption

ينقسم الفساد عادة إلى فئتين وفقاً لمنظمة الشفافية الدولية : **الفساد الصغير** ويشير إلى الإساءة اليومية للسلطة الموكلة للموظفين العموميين في المستويات الدنيا والمتوسطة في تفاعلهم مع المواطنين العاديين، **الفساد الكبير**: الذي يشير إلى ارتكاب الفساد من قبل المؤسسات ذات العلاقة مثل الحكومات والمحاكم. وهناك فئة فرعية تسمى "**الفساد السياسي**" تشير إلى التلاعب بالسياسات والمؤسسات والقواعد الإجرائية في تخصيص الأموال أو الموارد الأخرى التي يرتكبها صانعو السياسات ، (Locatelli & other ، 2017:255).

ويصنف مركز مكافحة الفساد انواعاً أخرى للفساد ك: **الفساد المستوطن** Endemic corruption هو الفساد الذي يعزى أساساً إلى الضعف التنظيمي، في هذه الحالات، الفساد هو القاعدة وليس الاستثناء. وكذلك **الفساد المتقطع** sporadic corruption وفقاً لتكرار الظاهرة: وهو المرتبط بالفرصة العرضية occasional opportunity، **الفساد النظامي** systemic corruption هو جانب متكامل وأساسي من جوانب الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (https://www.u4.no/terms).

وبالرغم من تعدد انواع الفساد وفقاً لآراء الباحثين والمختصين وكذلك المراكز العالمية المعنية في هذا الشأن كالفساد السياسي والاجتماعي .. إلخ الا انه سيتم التركيز على اكثر انواع الفساد تداولاً وهو الفساد الاداري كون سيؤدي إلى الفساد المالي بكل تأكيد .

2-2-8-1: الفساد الاداري Administrative corruption :

عرف على أنه خلل في سير العمل الإداري و إنحرافه عن مساراته الصحيحة بغية تحقيق أهداف الدولة المتمثلة في خدمة البلد وبنائه بسبب تفشي الأخطاء المقصودة التي تخدم عدداً من الموظفين كالرشوة والمحسوبية لتحقيق المصلحة الخاصة) الشخصية على حساب المصلحة العامة(القرة غولي ، 2009 : 13).

أو هو إساءة استغلال أطراف أو أفراد عموميين للوظائف و الموارد العامة، أو استخدامهم لأشكال غير قانونية من النفوذ السياسي ". (الفتلي ، 2011 : 13) أو جميع الممارسات والانشطة التي تكون داخل النظام الحكومي الاداري التي تحدث انحراف النظام عن اهدافه الرئيسية التي تسعى لتحقيق المصلحة العامة وهذا الانحراف قد يكون ام بشكل فردي أو جماعي منظم. أو هو تلك المخالفات التي تنتج من الموظف العام اثناء ادائه للمهام الوظيفية في مجموعة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية (حمد و كاطع ، 2016 : 205).

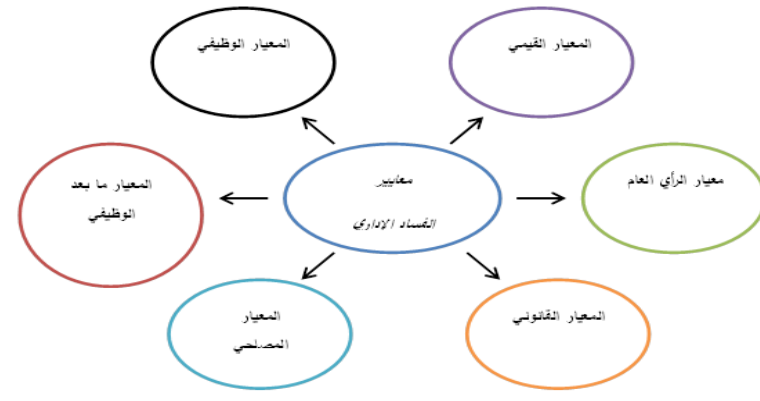
الفساد الإداري بشكل عام هو " التأثير غير المشروع في القرارات العامة. كما عرفته منظمة الشفافية الدولية بأنه " اي عمل يتضمن إساءة استخدام للمنصب العام بغية تحقيق مصلحة خاصة ذاتية لنفسه أو لجماعته ". ويعرف ايضاً بأنه : مجموعة من الممارسات التي تتنافى مع مصلحة المجتمع وتسيء له وتخل بمبدأ المساواة في المعاملة بين أبناء المجتمع وان الفساد متواجد في عامة المجتمعات وبمختلف أنواعه وان الذي يحد من ظاهرتة هو تواجد القانون الذي يردع هذه الظواهر السلبية وبالتوقيت المناسب . وذهب البعض الى تعريف بشكل موحد لكلا النوعين : الفساد المالي والإداري بأنه : عملية تحويل المال العام إلى الخاص بطرائق غير شرعية أو غير قانونية مما يترك عدة أثار منها السياسية والاجتماعية والاقتصادية على المجتمع الذي يعاني من هذه الظاهرة. (عبدالقادر و رفو ، 2014 : 515).

2-8-2: معايير الفساد الاداري standards of Administrative corruption

من المفترض أن تكون هنالك معايير للفساد بكل أنواعه وذلك للمساعدة في قياسه مع الواقع ويرى (سعيد،9:2017) من خلال الشكل أدناه وجود عدة معايير للفساد الاداري وسيتناول الباحث هذه المعايير وفقاً لأراء المختصين في هذا المجال:

شكل (2-9)

معايير الفساد الاداري



المصدر: (سعيد ، 2007 : 9)

1- المعيار القيمي (القديم)

تناول دعاة هذا المعيار في وضع مفهوم الفساد الإداري على النظام القيمي Moral System فقد عرفوه على انه " فقدان السلطة القيمية وعليه إضعاف فاعلية الاجهزة الحكومية ". أو " هو سلوك بيروقراطي منحرف يهدف لتحقيق منافع ذاتية بطرق غير مشروعة وبدون حق ". ان انصار هذه المدرسة يرون الفساد بأنه انحراف السلوكيات القيمية أي الانحرافات التي تصدر من الموظفين عن النظام العام .

2- المعيار الوظيفي

يرى دعاة هذا المعيار إن الفساد الإداري يقوم على أساس مشكلة الانحراف عن القواعد الرسمية المعتمدة وليس عن النظام القيمي . ووفق هذا المدخل يعرف بأنه انحراف عن قواعد العمل الملزمة والمعتمدة في الجهاز الإداري (العامري ، 2010 : 96).

3- المعيار ما بعد الوظيفي

وفق هذا المعيار فان الفساد الإداري يمكن أن يأخذ طابعاً تنظيمياً، فالفساد المنظم هو الظاهرة التي من الممكن ان يصبح فيها عمل الخطأ قاعدةً أو معياراً وهو السلوك المعياري المقبول اللازم لإنجاز الأهداف التنظيمية وفق مفاهيم المسؤولية العامة وتصبح الثقة هي الاستثناء وليست القاعدة. وعليه يمكن القول بأن المدخل التقليدي هو الأكثر قرباً على اعتبار إن مشكلة الفساد المالي و الإداري تبدأ فردياً لتساهم العوامل الأخلاقية فيها إلى حد كبير (الفتلي ، 2011 : 15). ومنهم من يسمي هذا المعيار بالمدرسة اللاتعديلية ، لأنه ظل محافظاً على فكر المنهج القيمي "باعتبار الفساد ظاهرة سلبية وبرز هذا المعيار كرد فعل نتيجة تزايد الفساد وانتشاره من ناحية، وعلى عيوب فلسفة المعيار الوظيفي من ناحية أخرى. حيث أعاد دعاة هذا المعيار التأكيد على المبادئ الأخلاقية والقيمية للوظيفة سواء العامة أو الخاصة . ان أنصار هذا المعيار يرون بأن الفساد الإداري هو ظاهرة لا تقتصر على الممارسات الفردية بل تتعدى إلى أكثر من ذلك فتأخذ شكلاً نظامياً يسعى إلى تكريس النفس وإلى الاستمرارية وليس إلى التفاني الذاتي باتجاه حركة تقدم المجتمع (سعيد ، 2007 : 13).

2-2-3: الفساد المالي Financial corruption

وعادة ما يحدث الفساد عندما يقوم الموظف أو من في مركز المسؤولية سواء في الحكومة والقطاعين العام والخاص بقبول أو طلب رشوة لعمل عقد أو إجراء المنافسة في عمل ما ويتم عندما يعرض الوكلاء أو الوسطاء لشركات أو أعمال معينة بتقديم رشاوى بغية الاستفادة من سياسات أو إجراءات عامة للتقدم على المنافسين لتحقيق أرباح خارج إطار القوانين النافذة ، كما قد يحصل في شكل وضع اليد على المال العام من

اجل الحصول على مراكز متقدمة للأبناء والأقارب في الهيكل الوظيفي العام وإلخاض (الحيايى ، 2016 : 945-946) ،

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم الفساد المالي بوصفه واحداً من الظواهر الخطيرة التي تُحدثُ آثاراً سلبية متعددة وبشكل عام عرف على أنه (وهيب ، 2010 : 46) : هو ذلك السلوك غير القانوني والذي يتمثل في هدر المال العام وأعمال السمسرة في المشاريع وتجارة السلاح . أما مظاهر الفساد المالي على مستوى الجهاز الإداري في الدولة فيمكن تمثيلها بمجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كديوان الرقابة المالية الاتحادي المختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال الدولة والهيئات والمؤسسات العامة والشركات، ولعل مظاهر الفساد المالي يمكن ملاحظتها في : الرشاوى والاختلاس والتهرب الضريبي وتخصيص الأراضي والمحابة والمحسوبية في التعيينات الوظيفية.

2-2-4: الفساد الإداري والمالي Administrative & Financial corruption

إنّ الفساد سواء المالي أو الإداري يمتاز بميزات خاصة شأنه شأن الظواهر الأخرى كما يراها :

(الفتلى ، 2011 : 18-19)

- 1- إن الفساد المالي و الإداري ظاهرة غير مرضية بداية تنتقل من خلال ميكروبات غير مرئية سرعان ما تنتشر في الأوساط الإدارية، ووصفت بأنها غير مرئية ، لأنها مستمدة من عامل السرية.
- 2- إنّ تباين الوسائل والأساليب التي يختفي وراءها الفساد الإداري أو المالي تبعاً للجهة التي تمارسه و بحسب موقعها في الهرم الوظيفي .
- 3- يتفاعل الفساد المالي و الإداري مع كافة الظروف والمتغيرات التي تحيط به ليجعل منها مناخاً مناسباً لترعرعه .
- 4- قد تختلف أنماط الفساد المالي و الإداري وطرائقه باختلاف الجهة والمجال الذي يتعامل به .
- 5- لعل من أخطر ممارسات الفساد المالي و الإداري هي تلك التي تنفذ من وسطاء يعملون على التوافق بين الأطراف المشتركة من دون ان يتعرف أحدهما على الآخر .
- 6- إن الأفراد الذين يقومون بجرائم الفساد المالي و الإداري يمتلكون الخبرة والاحتراف ما يؤهلهم ليكونوا بعيدين عن دائرة الاتهام وفي مأمن من قبضة العدالة إذ يقوموا بالتمويه على أنشطتهم التي يمارسونها.

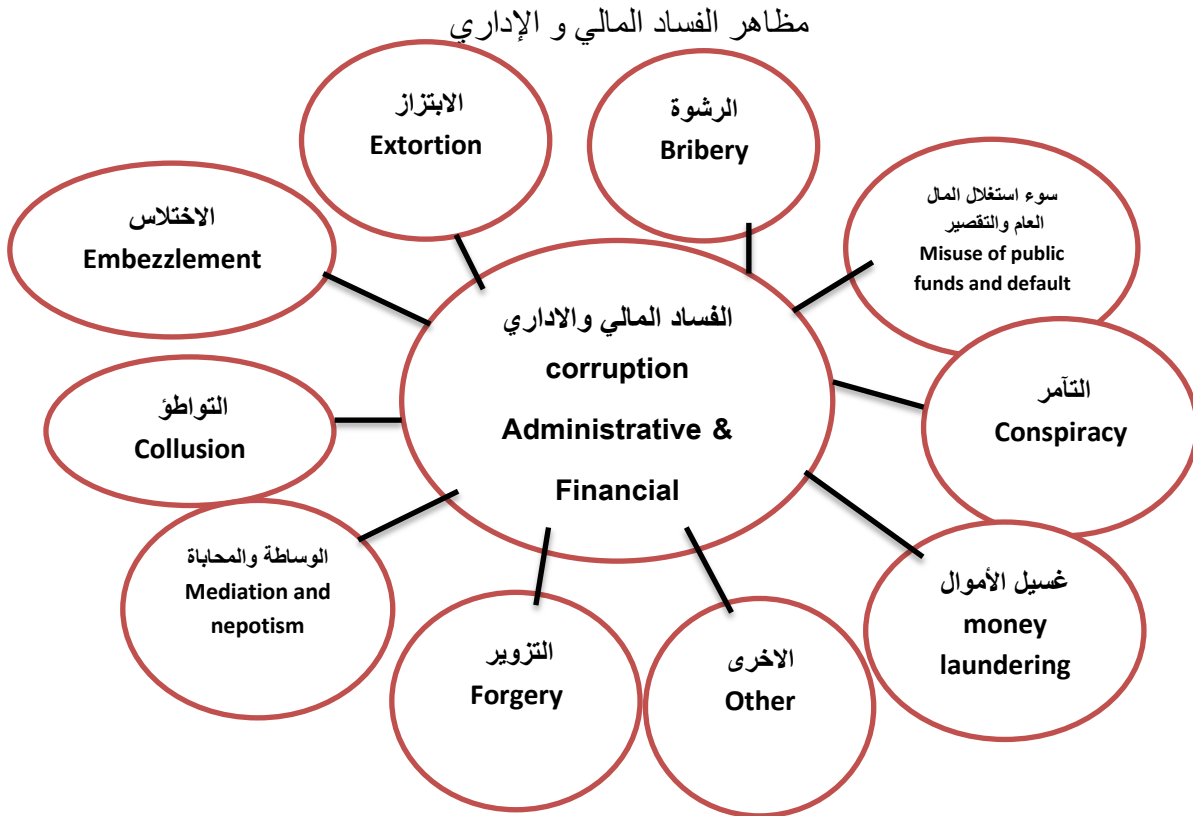
7- إن ممارسات الفساد المالي و الإداري في المجتمعات الفقيرة والنامية هي الأكثر شيوعاً مما هي عليه في المجتمعات المتقدمة وان مساهمة المجتمعات المتطورة في خلق بيئة منتجة ومصدره للفساد عبر حدودها .

8- لعل الحروب والكوارث الطبيعية والأزمات الاقتصادية تعد مناخاً مناسباً لانتشار الفساد المالي و الإداري .

2-2-8-5: الفساد المالي و الإداري : corruption Administrative & Financial

للفساد المالي أو الإداري مظاهر عدة باتفاق معظم المختصين في هذا المجال والشكل (2-10) يوضح هذه المظاهر وسوف يتناول الباحث كل منها بشيء من التفصيل:

شكل (2-10)



المصدر: من اعداد الباحث

أولاً: الاختلاس Embezzlement

إن الاختلاس من الناحية اللغوية هو الأخذ في نُهْزَةٍ ومُخاتلة (<http://www.almaany.com>) هو أخذ الشيء من حيازة شخص آخر ، أما اصطلاحاً فيقصد " به أخذ الموظف أو المكلف بخدمة عامة لشيء هو

بالأصل بحيازته" كما نصت المادة (315) من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل على ما يأتي:-

"يعاقب بالسجن كل موظف أو مكلف بخدمة عامة أختلس أو أخفى مالاً أو متاعاً أو ورقة مثبتة لحق أو غير ذلك مما وجد في حيازته". فعند تحليل النص القانوني يتبين لنا أنه يشترط لحدوث جريمة اختلاس الأموال العامة توافر أربعة أركان رئيسية وهي:-

1. صفة الجاني : والمتمثلة بأن يكون الموظف أو المكلف بخدمة عامة.

2. فعل الاختلاس أو الإخفاء.

3. أن تكون هذه الأشياء قد سلمت إلى الجاني بسبب وظيفته.

4. القصد الجنائي (القرة غولي ، 2009 : 14).

وصف (1953/1973) *Donald Cressey الاختلاس بأنه مخالفة جنائية للثقة المالية. بناءً لدراسته على مجموعة من السجناء المدانين في جرائم الاختلاس والتزوير التي على ضوءها عرف الاختلاس و أوضح عنصرين اساسيين في الاختلاس وهما:

1- قبول الثقة 2- انتهاك الثقة. ان هؤلاء الاشخاص يعتقدون بانهم يواجهون مشاكل مالية لا يستطيعون مشاركتها مع الاخرين و يجب حلها سرىا فيتم انتهاك الثقة المالية . (Ventura & Daniel ، 2010:3-4) و قد حدد Cressey اسباب الاختلاس بالاتي :

1- الضغط (الحافز أو الدافع).

2- الوعي الذي يرتبط بالأخلاق الشخصية.

3- المعرفة أو الفرصة لارتكاب الجريمة.

ثانياً : التزوير Forgery :

محاسيبيا يقصد بالتزوير هو تزوير أو إخفاء أو تدمير السجلات ويعد احد وسائل خداع الاخرين أو لتغطية تزوير في احد الحسابات وعادة ما تشدد المحكمة في حالات التزوير على عنصر المعرفة بوصفه جانبا مهما لتحديد الإدانة من عدمه في تزوير الوثائق المحددة بغية الاحتيال والحصول على منافع مالية ، ان اسلوب المحكمة يختلف في قضايا التزوير دون غيرها (Hadi & other ، 2015 : 582). *Donald Cressey عالم أمريكي في الاجتماع وعلم الاجرام قدما مساهمات مبتكرة لدراسة الجريمة المنظمة والسجون وعلم الجريمة وعلم الاجتماع للقانون الجنائي وجرائم ذوي الياقات البيضاء.

وقد تناول المشرع العراقي التزوير في الفصل الثالث من قانون العقوبات فقد عرفه في نص المادة (286) بأنه "التزوير هو تغيير الحقيقة بقصد الغش في سند أو وثيقة أو أي محرر آخر بإحدى الطرق المادية والمعنوية التي بينها القانون، تغييراً من شأنه إحداث ضرر بالمصلحة العامة أو بشخص من الأشخاص".

1- طرائق التزوير Method of Forgery

وفقاً للمادة (287) من قانون العقوبات رقم (111) لسنة 1969 المعدل طرائق التزوير تكون كالآتي :

أ- التزوير المادي ويكون كالآتي :

- " وضع امضاء أو بصمة ابهام أو ختم مزورة أو تغيير امضاء أو بصمة ابهام أو ختم صحيحة " .
- " الحصول بطريقة المباغنة أو الغش على امضاء أو بصمة أو ختم لشخص لا يعلم مضمون المحرر على حقيقته " .
- " ملء ورقة ممضاة أو مبصومة أو مختومة على بياض بغير قرار صاحب الامضاء أو البصمة أو الختم. وكذلك اساءة استعمال الامضاء أو البصمة أو الختم " .
- " اجراء اي تغيير بالإضافة أو الحذف أو التعديل أو بغير ذلك في كتابة المحرر أو الأرقام أو الصور أو العلامات أو اي أمر آخر مثبت فيه " .
- " اصطناع محرر أو تقليده " .

ب- ويقع التزوير المعنوي بإحدى الطرق التالية:

- "تغيير اقرار أولي الشأن الذي كان الغرض من تحرير المحرر ادراجه فيه".
- "جعل واقعة مزورة في صورة واقعة صحيحة مع العلم بتزويرها".
- "جعل واقعة غير معترف بها في صورة واقعة معترف بها".
- "انتحال شخصية الاخرين أو استبدالها أو الاتصاف بصفة غير صحيحة وعلى وجه العموم تحريف الحقيقة في محرر أو اغفال ذكر بيان فيه حال تحريره فيما اعد لإثباته".

2- أنواع التزوير Types of Forgery

ان عملية التزوير في الغالب تأخذ الأنواع الآتية:- (القرة غولي ، 2009 : 16)

أ- القيام بتزوير المستندات الثبوتية.

ب- القيام بتقليد التواقيع والأختام.

ج- العمل على تحريف البيانات أو المبالغ أو الأرقام أو التواقيع أو الأسماء أو العناوين.

تتباين حالات التزوير في منظمات الأعمال والمنظمات الحكومية في أنواعها وحجم الضرر الذي ينتج عنها، وقد تكون أكثر الحالات شيوعاً هي: زيادة مبالغ قوائم الشراء من لجان المشتريات، وكذلك في حالات السفر والإيفاد إذ نرى أن قوائم المصروفات للموفدين مبالغ بها بأرقام غير فعلية في أغلب الحالات .

ثالثاً : الرشوة Bribery

" الرشوة لغوياً هي بكسر الراء وضمها والجمع (رُشا) بكسر وضمها وقد (رشاه) من باب عدا و (ارتشى) اخذ الرشوة و (استرشى) في حكمه طلب الرشوة عليه و (ارشاه) اعطاه الرشوة و (ارشى) ".
أما اصطلاحاً فقد عرفت الرشوة : هي متاجرة الموظف بالسلطة الممنوحة اليه لعمل ما و الامتناع عن عمل يكون من ضمن اختصاص وظيفته . ان جريمة الرشوة تقتضي وجود طرفين الأول موظف يتاجر بسلطته والآخر صاحب مصلحة يود قضاءها ، ويسمى الأول بالمرتشي والثاني بالراشي ولا تحصل الرشوة دون حصول العرض من الأول وقبول من الآخر (الراشدي والنعيمي ، 2009 : 9) . وعرفت كذلك : تلك الميزة المادية (نقدية أو عينية) وقد عرفت الرشوة فقهيّاً : " هي ما يعطيه الشخص لقاض أو صاحب سلطة لحملة على ما يريد " ، ويكون في حكم صاحب السلطة هو كل مكلف بخدمة عامة أو خاصة سواء أكان وزيراً أم مديراً أو موظف عادياً ، وجريمة الرشوة إذا تمت لا تقتصر على الموظف العام فقط بل يتعدى إلى كل من مقدمها والذي يسمى بالراشي، كما يشمل أيضاً الوسيط بينهما (سعيد ، 2007 : 25) ، يرى الباحث ان اخطر أوجه الفساد المالي و الإداري هي الرشوة باعتبارها اخطر الجرائم واكثرها ضرراً بالمجتمع والاقتصاد الوطني وكذلك تعرقل سير عمل الوظيفة العامة كون الموظف سيأخذ طابعاً معيناً من الصعب تغييره فيتعطل انجاز المعاملات وفق السياق الطبيعي والصحيح لها وكذلك الاضرار بالمال العام وقد تطرق المشرع العراقي للرشوة في الباب السادس من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل في الفصل الأول بوصفها احد الجوانب المخلة بالوظيفة العامة فقد حددت العقوبات الخاصة بها في المادة 307 : "كل موظف أو مكلف بخدمة عامة طلب أو قبل لنفسه أو لغيره عطية أو منفعة أو - ميزة أو وعدا بشيء من ذلك لإداء عمل من اعمال وظيفته أو الامتناع عنه أو الاخلال بواجبات الوظيفة يعاقب بالسجن مدة لا تزيد على عشر سنين أو بالحبس والغرامة على أن لا تقل عما طلب أو أعطي أو وعد به ولا تزيد بأي حال من الاحوال على خمسمائة دينار."

يرى الباحث انه يمكن من خلال المادة اعلاه يمكن تحليل أركان جريمة الرشوة بالاتي :

- 1- صفة الجاني : وهو الموظف أو المكلف بالخدمة العامة .
- 2- الركن المادي : والمتمثل بسلوك الموظف بحصوله على المنفعة أو العطية أو ميزة ما .
- 3- الركن المعنوي : وهو حصول الرشوة بشكل عمدي بالفعل أو القصد .

رابعاً : الوساطة والمحابة Mediation and nepotism : (سعيد ، 2007 : 26-27)

يعد من المظاهر الشائعة في الدول النامية تحديداً وقد يكون هذا النفوذ قد استمد من صلاحيات الشخص التي منحت له بحكم وظيفته، وقد يكون مستمداً من مكانة الشخص الاجتماعية أو السياسية، فهنا يصبح قادراً على توجيه الآخرين بشكل يتناسب مع غاياته وأهدافه متجاوزاً القوانين والأنظمة ليأخذ الحقوق لغير أصحابها ويمنح تسهيلات ومزايا لفئات دون أخرى.

المحابة:- هي تساهل الموظف مع الأقارب والمعارف على حساب الأنظمة والتعليمات التي تحكم سير العمل أو اعطائهم الأولوية في إنهاء معاملاتهم والاستفادة من خدمات دائرته قبل غيرهم.

خامساً: الابتزاز Extortion :

هو ما يطلبه الموظف من الآخرين (أفراد أو شركات) تحت تأثير التهديد بالضرر، والمبادر بالابتزاز عادة هو الموظف في الغالب، وإذا توقع الضرر فيجعل الآخرين هم المبادرون في بعض الحالات لتقديم الميزة. لذلك فإن الابتزاز يمكن أن يكون بشكل صريح ويظهر جلياً في طلب الموظف للميزة أو ضمناً من خلال دلائل التأخير أو التسويف الذي يدفع الآخرين إلى المبادرة بتقديم الميزة التي تشبه الرشوة .

سادساً : التآمر Conspiracy :

هو قيام الموظف في الاشتراك بالتخطيط لارتكاب عمل غير مشروع. مثلاً فإذا كان موظفان يخططان لاختلاس مبالغ من الدائرة التي يعملان فيها، وقام أحدهما بالتنفيذ. فإن الأخير هو متهم بالاختلاس والتآمر، بينما الآخر يكون متهم بالتآمر من أجل ارتكاب جريمة الاختلاس.

سابعاً : التواطؤ Collusion :

عندما يقوم الموظف بتقديم التسهيلات والإغراءات من أجل قيام شخص أو أكثر بارتكاب عمل غير مشروع. كما في قيام أمين المخزن بترك بابه مفتوحاً ليسهل للآخرين سرقة. فهنا يُعدّ مشارك في السرقة كمتواطئ. (سعيد ، 2007 : 26-27)

ثامناً غسيل الأموال money laundering :

عرف غسيل الأموال بأنه : وضع الاموال الناتجة عن عمليات الاتجار غير المشروعة وبصفة خاصة التي تتعلق بالمخدرات وتجارة السلاح مع أموال أخرى نظيفة مستخدمة في استثمارات مشروعة ، ولا بد من التفرقة بين الاموال القذرة والاموال السوداء، فالأولى هي تلك الاموال المراد تنظيفها والتي نتجت اساساً من

نشاطات غير مشروعة التي يفضل اصحابها إضفاء صفة الشرعية عليها من خلال دفع الضرائب عنها ، أما الثانية فهي التي يتم الاحتفاظ بها سرّاً بغية التهرب الضريبي (الخطيب ، 2007 : 15). إن جريمة غسل الاموال money laundering أحد أهم الجرائم الاقتصادية الحديثة التي ترتبط عادة بالجريمة المنظمة ، ان الانفتاح الذي شهده العراق بعد 9 / 4 / 2003 والمتمثل بالسماح للمستثمر الاجنبي بإدخال واخراج رؤوس الاموال كما سمح المشرع للمستثمر الاجنبي ان يستثمر في قطاعات المصارف وسوق الأوراق المالية عن طريق عمل المحافظ الاستثمارية، والتأمين وإعادة التأمين كل ذلك جعل من مفتوحاً على مصراعيه امام المافيا العالمية لمزاولة غسل الاموال في العراق ، لذلك عمل المشرع العراقي إلى اصدار القانون رقم 93 لسنة 2004 تحت قانون مكافحة غسل الاموال ويعد هذا القانون أول قانون يعالج جريمة غسل الاموال في العراق . (عجيل ، 2009 : 29-30)

تاسعاً : سوء استغلال المال العام والتقصير Misuse of public funds and default :

تندرج تحت هذا المظهر من الفساد الإداري العديد من الأنماط السلوكية الفاسدة مثل الإهمال المقصود للمعدات والأدوات المستخدمة في العمل، وعدم الالتزام بمواعيد الدوام الرسمي وعدم الاستغلال المناسب لوقت العمل، وكشف أسرار العمل، والتقصير في تحقيق أهداف المنظمة وخدمة المراجعين، والتهاون في أداء المهام المنوطة بهم. (سعيد ، 2007 : 27)

عاشراً: الأخرى Other

هي حالات أخرى من حالات الفساد المالي و الإداري التي قد تظهر في مؤسسات الدولة والتي لم تقم هيئة النزاهة بتبويبها ضمن الفئات المذكوره أعلاه كونها حالات مختلفة عنها ولا يمكن حصرها وقد تظهر في احدى الدوائر دون غيرها بحيث تكون هنالك صعوبة في تبويبها وكذلك لا يمكن إهمالها أو التغاضي عنها ، لذا تقوم هيئة النزاهة بتضمينها في تقريرها السنوي بصورة اجمالية تحت بند حالات الفساد الاخرى (خليل ، 2011 : 32) .

وبناء على ما تقدم يرى الباحث بالإمكان بيان أهم النتائج التي سوف تنتج من هذه المظاهر على البلدان التي تعاني من هذه الآفة بالاتي:

- 1- تعطيل النمو الاقتصادي في البلد.
- 2- زيادة معدلات الفقر.
- 3- زيادة نسب الجرائم المختلفة نتيجة حالات الفقر.
- 4- ضعف الجهاز الاداري.
- 5- انعدام ثقة الدول الصديقة والشقيقة بالحكومة.

- 6- تراجع مستويات الخدمات العامة.
 - 7- عدم ثقة الجمهور بالطبقة السياسية.
 - 8- تراجع مستويات التعليم.
 - 9- انخفاض مستوى دخل الفرد.
- فضلاً عن كثير من المشاكل الاجتماعية والاقتصادية والتي تمتد اثارها على المدى الطويل.

في هذا المبحث تم التطرق لاهم تقنيات المحاسبة القضائية والفساد الاداري والمالي , بعض المواضيع تم عرضها بشكل موجز والبعض الاخر بشيء من التفصيل .

سيتم التطرق في المبحث الثالث من هذا الفصل الخاص بالجانب النظري للبحث الى الاحتيال وعلاقته بالمحاسبة القضائية , تم وضع مبحث خاص بالاحتيال لأنه يعد من اهم مظاهر الفساد واكثرها شيوعاً وعلى نطاق عالمي .

المبحث الثالث

الاحتيال والمحاسبة القضائية

تمهيد :

إن الاحتيال أحد أوجه الفساد التي يمكن ان يُرتكب من موظف أو قسم أو فرع من فروع المنظمة وبما إن التدقيق المالي أي (المدقق التقليدي) أصبح لا يستطيع القيام بفحص واكتشاف الاحتيال وما يليه من اجراءات (التقاضي أو التحقيق) ونظراً لتوسع حالات الاحتيال وتطورها نتيجة البيئة المحاسبية المحوسبة وما تحتاجه من مهارات خاصة لفحص الاحتيال أصبح التوجه باتجاه المحاسبة القضائية للقيام بذلك، سيتناول في هذا المبحث عدة فقرات وهي محاولة للإجابة عن الأسئلة الآتية:

1. من الذي يرتكب الاحتيال ، وكيف؟
2. ما نوع الاحتيال الذي نبحث عنه؟
3. هل يجب النظر إلى الاحتيال على أنه خطر متأصل؟
4. ما هي علاقة الرقابة الداخلية بفرصة الاحتيال؟
5. كيف يتم إخفاء الاحتيال؟
6. كيف يمكن الدمج بين نظرية الاحتيال و منهج التدقيق المتبع ؟
7. ما هي الطرائق التي يمكن ان تستخدم في تدقيق الاحتيال للكشف عن الاحتيال؟

2-3-1 مفهوم الاحتيال :

عرف الاحتيال على انه : اللفظ المرادف للخطأ العمد(عبدالله ، 2000 : 58) ويعرف كذلك في قاموس وبستر العالمي على أنه "الخداع المتعمد لإلزام الشخص بالتنازل عن ممتلكاته أو بعض الحقوق القانونية". يمكن أيضاً تعريف الاحتيال من الناحية القانونية في القضايا التي تنتظر فيها المحاكم. هو: مصطلح عام يشمل جميع الوسائل المتنوعة التي يمكن أن تولدها براعة الإنسان ، والتي يلجأ إليها فرد واحد للحصول على منفعة دون أخرى من خلال الاقتراحات الكاذبة لتشويه الحقائق مثل، الدهاء، والتجريد، وأي طريقة غير عادلة يتم خداع الآخرين من خلالها (Rezaee)، (1: 2002، فيما عرفت رابطة فاحصي الاحتيال المعتمدين (ACFE) الاحتيال بأنه : "أي أعمال غير قانونية تتصف بالخداع أو الإخفاء أو انتهاك الثقة (ROKOSU , 2015:15-16) وعرف ايضا : هو التحريف المتعمد للمعلومات المالية من واحد أو أكثر من الأفراد بين الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة ، الذي يتضمن استخدام الخداع الجنائي للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية. أو هو الغش المتعمد أو الخداع بهدف الحصول على ميزة غير مستحقة (Adebisi & Gbegi , 2015 : 71).

2-3-2 مسلّمات فحص الاحتيال Axioms of Fraud Examination

1- الاحتيال المخفي Fraud is Hidden

ان الاحتيال لا يشبه غيره من الجرائم ، بل جزء من الاحتيال هو إخفاء وجوده ، مثلاً يستخدم سارق البنك التهديدات أو القوة ، في حين لا يقوم مختلس البنوك بسرقة الأموال فقط، بل يغطي أيضاً السرقة .

2- الدليل العكسي Reverse Proof

يتم التطرق لفحص مسائل الاحتيال من منظورين : الاول لإثبات حدوث الاحتيال يستلزم ان يتضمن الدليل محاولات لإثبات عدم حدوثه ، و العكس هو الصحيح أيضاً. في محاولة لإثبات الاحتيال لم يحدث، يجب أن يحاول هذا الدليل أيضاً لإثبات أنه موجود. السبب هو أنه يجب ان يفحص بناءً على وجهتي النظر.

3- وجود الاحتيال Existence of Fraud

اثبات وجود الاحتيال فقط من اختصاص المحاكم وهيئات المحلفين. يجب ألا يعبر الفاحص عن رايه بإدانة أو براءة أي شخص أو طرف في قضايا الاحتيال، يجب على الفاحص أن يفرض نظرية - أو براءة أو جريمة المدان- من أجل إثبات هذه النظرية. أي مناقشة للجريمة أو البراءة هي فقط جزء من هذه النظرية ، لذا على الفاحص عدم الإدلاء بتصريحات من الممكن تفسيرها بأنها قاطعة فيما يرتبط بالنظرية (4-3: 2011, ACFE) .

2-3-3 خصائص و مهارات فاحصي الاحتيال Skills & Characteristics of a Fraud Examiner

Fraud Examiner

إن فاحص الاحتيال قد يكون محاسب قضائي لا بد ان يتمتع بخصائص ومهارات يمكن ايجازها بالاتي: (5-6: 2011 , ACFE)

لا بد أن يمتلك فاحصو الاحتيال قدرات فريدة. فضلاً عن المهارات التقنية، يمتلك الفاحص الناجح القدرة على استنباط الحقائق من الشهود بطريقة تتصف بانها عادلة، محايدة ، قانونية، دقيقة ، مع الإبلاغ عن نتائج الفحص بالدقة والشكل الكامل. قابلية التحقق من الاحداث والإبلاغ عنها بدقة . فاحص الاحتيال هو محامي جزئي ، محاسب جزئي ، طرف من علم الجريمة ، محقق أو محقق جزئي. ولكي يكون من المحققين الناجحين ، لا بد له من صفات ومؤهلات : ك :الحكمة، السرية، الإبداع، الثبات، الشجاعة الشخصية، الصدق. القدرة على التعامل بفعالية مع الناس يعد أمراً بالغ الأهمية بالنسبة لفاحصي الاحتيال ، يلتقي الفاحص عادة بأشخاص لمدة زمنية قصيرة وله غرض محدد و هو الحصول على المعلومات. لا بد ان يمتلك الفاحص الشخصية المثالية لجذب وتحفيز الناس ليكونوا مساعدين، يؤثر موقف الفاحص تجاه الآخرين على موقفهم تجاهه. فقد يخلق موقف

عدائي نتيجة القلق لدى المجيبين، مما يؤدي إلى انسحابهم، حتى لو لم يكن هناك سبب لفعل ذلك. إن المحقق الناجح هو نادرا ما يتصف (بالقساوة) ، إلا عند الحاجة لذلك لا بد لفاحص الاحتيال الفعال أن يعرف بدرجة من التعمق ما هو الاحتيال من الجوانب الآتية:

(Oyedokun , 2016: 8-9)

ا- الإنسانية ب- التنظيمية والثقافية والتحفيزية ج- الاقتصادية/تنافسية د- الاجتماعية هـ - التنظيمية والقانونية والإثباتية . يجب أن يكون فاحص الاحتيال الفعال قادرا على القيام بما يأتي بكفاءة:

- 1- إجراء مراجعة للرقابة الداخلية لتقييم نقاط القوة والضعف فيها.
- 2- وضع سيناريوهات الخسائر المحتملة للاحتيال استنادا لنقاط الضعف المحددة في الرقابة الداخلية.
- 3- تحديد الحالات المشكوك فيها والاستثنائية في أرصدة الحسابات.
- 4- التمييز بين الأخطاء البسيطة، والقيود السهوية من الاحتمالية .
- 5- مراجعة المستندات لخصوصيات مثل المبالغ التي تم جمعها، الفواتير الوهمية، تبويب الحساب بشكل غير مناسب، المخالفات في التسلسلات، الكمية، التسعير، واستبدال النسخ للمستندات الأصلية.
- 6- جمع وحفظ الأدلة لدعم خسائر الأصول والمعاملات الاحتمالية والبيانات المالية.
- 7- التوثيق والإبلاغ عن خسائر الاحتيال نتيجة المطالبات الجنائية أو المدنية أو التأمين.
- 8- ان يكون على علم بالسياسات والإجراءات والممارسات الإدارية والتنظيمية.
- 9- اختبار المناخ التحفيزي والأخلاقي للمنظمة.

4-3-2 المحاسبة القضائية وتحديد الاحتيال fraud and forensic accounting

Identifying

إن المحاسبة القضائية وفحص الاحتيال مختلفان ولكنهما مرتبطين ، ان المحاسبة القضائية تتم من قبل المحاسبين في التقاضي ويمكن أن يشمل الاحتيال، تقييم، افلاس، ومجموعة خدمات مهنية اخرى. يمكن ان تؤدي اختبارات الاحتيال من المحاسبين أو غير المحاسبين للإشارة فقط إلى قضايا مكافحة الاحتيال. المحاسبة القضائية هي استخدام لمهارات المحاسبة المهنية في الأمور التي تتضمن امكانية التقاضي المدني أو الجنائي الفعلي. ان تعريف كلمة القضائية من قاموس Black's Law بأنها " تستخدم أو مناسبة في المحاكم أو القضايا العامة". وعليه إن المحاسبة القضائية هي في الحقيقة دعم قضائي يتضمن المحاسبة. ووفقاً لذلك، فإن معظم فحوصات الاحتيال تتضمن محاسبة قضائية ، ولكن ليس كل عمل للمحاسبة القضائية هو فحص احتيال (ACFE, 2011 : 3).

لكي يتم تحديد الاحتيال، يجب معرفة كيف يبدو الاحتيال ، يجب أن تكون قادرًا على تحديد الأعراض في البيانات التي تشير إلى الاحتيال. لا يعني أن المدققين والمحققين بحاجة إلى ارتكاب الاحتيال ومع ذلك، إذا كانوا يرغبون في منع الاحتيال من الحدوث ، فعليهم أن يعرفوا من يشارك في الاحتيال ؟ و كيف يحدث الاحتيال ؟ ، إن الذين يرتكبون الاحتيال هم الانتهازيون الذين يبحثون عن وقت غياب الرقابة وضعفها، فعلى الفاحص ان يكون قادراً على كشف من يحتال قبل حدوث عملية الاحتيال (Coderre,2009: 4-5). وفي عملية التدقيق المالي التقليدية قد ينصب التركيز على عينة من المعاملات والدقة والموثوقية في البيانات المالية، وإبداء الملاحظات في تقرير المدقق في حالة حدوث أي انحراف أو خطأ أو مبالغ جوهريّة ، إلخ. وتستخدم حالياً بعض تقنيات التدقيق مثل CAATs(تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب) للتعامل مع كمية البيانات المالية الكبيرة ومعالجة المعاملات المعقدة ومساعدة المدقق في تنفيذ إجراءات التدقيق. تختلف المحاسبة القضائية عن التدقيق المالي التقليدي، البحث يكون فقط عن المعاملات المشبوهة، واستخدام المحاسبة القضائية الرقمية الصارمة، ان هذه العملية تتكون من عدة خطوات مثل تحديد وتسجيل وتسوية واستخراج وفرز والإبلاغ عن الاستثناءات والغرائب والمخالفات والتحقق من البيانات المالية الرقمية وغيرها من الأنشطة المحاسبية، بهدف تقديم دليل اثبات على الإجراءات القانونية. لحد الان لا يوجد إجراء معياري لاكتشاف جميع أنواع الاحتيال بعد، حيث أن كل حالة احتيال هي حالة منفصلة (Grubor & other , 2013:2-3).

5-3-2 الحس التحقيقي Investigative Intuition

علمياً بالرغم من الدلائل على احتمال حدوث احتيال يبقى الشعور الغريزي أن هناك شيئاً غير منطقي. فاحصي الاحتيال المحنكين غالباً ما يملكون الحاسة السادسة التي يحصلون عليها عند فحص المواقف والوثائق، هذا الحس مهم في تحديد الحالات الاحتيالية وفي البحث عن السبل للتحقيق في نظام الاحتيال المشتبه به يتم البحث عن الحقائق والعلاقات التي لا معنى لها. تحليل العلاقة بين : الاشخاص وبين الحقائق التي قد تبدو غير عادية أو غير بديهية. البحث عن سلوك مشكوكاً فيه أو استثنائي.

يتطلب الحس أو الاشتباه مزيداً من المعلومات وفحص للبيانات، عندما يقوم الفاحص بتطوير حس له يتعلق بتحقيقات الاحتيال ، فإنه لا يستطيع أو يتجاهل العلامات ولا بد ان لا يفشل في جمع المعلومات الاضافية . الحس التحقيقي هو مهارة من الممكن تطويرها مع مرور الوقت وكذلك يمكن أن تكون ذات قيمة في تحقيقات الاحتيال (COENEN, 2009 :10) .

FRAUD PREVENTION AND 6-3-2 اكتشاف الاحتيال

DETECTION

إن عملية الفهم الدقيق لعملية الاحتيال مرحلة مهمة في سلسلة كشف الاحتيال ، وحتى يصل القائم بالتحقيق لهدفه ، و وضع الخط اللازمة لعمله ، عليه ان يتبع طريقة خاصة أو دليل الاكتشاف ، و المتمثل بالإرشادات التي تساعد الفاحص أو المحاسب القضائي في كشف الاحتيال وكل ذلك يتوقف على (Silverstone & Davia : 2005 :5-7) :

- 1- قبول أن الاحتيال موجود ويمكن أن يحدث.
- 2- الإقرار بأهمية الوعي بالاحتيال.
- 3- التعامل مع العوامل البيئية من خلال فرض و تنفيذ ضوابط وسياسات وإجراءات كافية بما في ذلك متابعة جميع الأعمال غير النظيفة.
- 4-التعامل مع العوامل البشرية من خلال توظيف الشرفاء والاحتفاظ بهم صادقين عن طريق وسائل الردع اللازمة للاحتيال.

وعليه فان وضع استراتيجية لمنع الاحتيال لا بد ان تتضمن الاتي :

1. فهم سبب ارتكاب الاحتيال.
2. ضمان الحد من العوامل التي قد تحفز الموظفين على ارتكاب الاحتيال.
3. فهم فرص الاحتيال في الأعمال التجارية.
4. تحديد نقاط التعرض والمناطق عالية المخاطر وتقليل فرص حدوث الاحتيال.
5. معرفة أعراض الاحتيال وكذلك وضع عقوبات صارمة ضد المحتالين .

Theory and Principles of Fraud 7-3-2 نظرية ومبادئ تدقيق الاحتيال

Auditing

ان عملية تدقيق الاحتيال تشبه التدقيق التقليدي ولكنها مختلفة عنه في عدة اماكن عادة يبدأ التدقيق التقليدي بواسطة مراقب الحسابات بوضع خطة التدقيق (برنامج تدقيق)، حيث يتم تحديد المخاطر من خلال تقييمها، وترتبط الرقابة بالمخاطر، ويتم تطوير خطط عمل العينات وإجراءات التدقيق للتعامل مع المخاطر المحددة.

ان خطوات التدقيق هي نفسها بغض النظر عن النظام (الأنظمة) المستهدفة. خلال العملية، يجب أن يكون لدى المدقق فهم كافي للنظام (الأنظمة) التي يتم تدقيقها. مثلاً تدقيق البيانات المالية، يجب على المدققين فهم المعايير المحاسبية الدولية (IASs) أو معايير الإبلاغ المالي (IFRS). وبنفس الطريقة، يجب على مدققي الاحتيال فهم بيئة تكنولوجيا المعلومات (IT) في تدقيق نظام الحاسوب. من المهم جداً في تدقيق الاحتيال تقييم المخاطر فإذا كانت الخطوات متشابهة، فإن ميزة تدقيق

- الاحتيال المختلفة عن التدقيق التقليدي هي حجم المعرفة المرتبطة بالاحتيال. يجب أن تكون نظرية الاحتيال متصلة في عملية التدقيق تحديداً اثناء مرحلة التخطيط للتدقيق (Vona, 2008 : 2-5).
- لكي تعمل عملية تدقيق الاحتيال لابد من وجود مبادئ تحكم الاطار النظري و التي تتمثل بالاتي:-
- 1 - إن تدقيق الاحتيال هو مجموعة من الآراء ذات الطابع المنهجي.
 - 2- التركيز على الاستثناءات، والغرائب، والمخالفات المحاسبية، وأنماط السلوك، الاخطاء الجوهرية .
 3. ان تعلم تدقيق الاحتيال يكون أساساً من التجربة وليس من كتب التدقيق أو أوراق عمل العام الماضي.
 - 4 - من منظور تدقيق الحسابات، فإن الاحتيال يسيء عمدا إلى عرض الحقائق المالية ذات الطابع المادي.
 - 5 - التزام الاحتيال بالأسباب الاقتصادية، والمركزية، والأيدولوجية، والذهنية. من بين هذه الأربعة الدافع الاقتصادي هو الأكثر .
 - 6 - يميل الاحتيال إلى أن يشمل الهيكل النظري حول الدافع(المبرر)، والفرصة، والمنفعة.
 7. الاحتيال قد يكون ارتكب في بيئة المحاسبة المحوسبة في احد مكونات النظام : المدخلات، أو المعالجة أو المخرجات. إن عمليات احتيال المدخلات (إدخال بيانات خاطئة) هي الأكثر شيوعا.
 - 8 - وتشتمل المخططات الاحتيالية الأكثر شيوعا من جانب الموظفين ذوي المستوى الأدنى على المدفوعات مثل (نفقات مستحقة الدفع وكشوفات الرواتب والالتزامات).
 - 9 - وتشمل أكثر النظم الاحتيالية شيوعا من جانب المديرين ذوي المستوى الرفيع "، تمهيد الدخل" (النفقات المؤجلة ، تضخيم المخزون).
 - 10 - وتحدث حالات الاحتيال من النوع المحاسبي في كثير من الأحيان بسبب ضعف الرقابة أو عدم دقتها.
 - 11 - تكتشف عمليات الاحتيال المحاسبي في الغالب عن طريق الصدفة.
 - 12 - ان مسألة منع الاحتيال تتطلب رقابة وبيئة عمل ملائمة كي تعطي قيمة عالية للأمانة الشخصية والتعامل العادل (Oyedokun , 2016: 9-10).

8-3-2 أدوات الكشف عن الاحتيال Fraud Detection Tools

هناك ستة نماذج أو نسب معتمدة في الكشف عن الاحتيال أو إدارة الأرباح يمكن استخدامها في انتظار إجراءات التنفيذ الأقوى من هيئة الأوراق المالية والتبادل SEC وتطوير نموذج الجودة المحاسبية للمحاسبة العليا أو الاعتماد فقط على المبلغين عن المخالفات والمدونين والبائعين القصيرين. (السماح للمحامين بتقرير ما إذا كان هناك احتيال أو مجرد إدارة الأرباح في البيانات المالية. هذه النماذج والنسب الستة والتي منها : نموذج الاحتيال الجديد ، وبما أن نموذج الاحتيال القديم يحتوي أيضا على مبادئ توجيهية للكشف عن كل مدخل من مدخلات المؤشرات الخمسة في النموذج العام، فهناك بالفعل أحد عشر إشارة حمراء ممكنة للكشف عن إدارة الأرباح لمزيد من التحقيق. عندما طبقت هذه الأحد عشر إشارة حمراء على ثلاث سنوات من التقارير الأخيرة لعام 2012 و 2013 و 2014، قبل انهيار سوقها في عام 2015، كانت التوقعات الإجمالية للاحتيال أو إدارة الأرباح تبلغ 27%، 73%، 75% على التوالي. وكان متوسط السنوات الثلاث : اثنين وخمسين في المائة أيضا، كانت البيانات المالية لعام 2015، الصادرة في نهاية أبريل 2016، نتائج مماثلة من أربعة وستين في المئة لهذه الإحدى عشر علامة حمراء. ومع ذلك، فيما أن التدمير الرأسمالي للسوق قد بلغ ثمانية وثمانين مليار دولار قد حدث بالفعل آنذاك، فإن إشارات التحذير الخاصة بالبيانات المالية لعام 2015 لم تدرج في الجدول الأول لتقاضي المسائل المتأخرة لهذه الإشارات الحمراء. وكانت هذه النسبة الإجمالية لمدة ثلاث سنوات متطابقة مع اثنين وخمسين في المائة نتيجة عامة من تحليل ثمانية عمليات احتيال رئيسة في القرن الـ21: Enron ، WorldCom ، Lehman Brothers ، Tyco ، HealthSouth ، Qwest ، Parmalat ، and Satyam. كما أن هذه النسبة الإجمالية البالغة 52٪ كانت مشابهة للنتيجة الإجمالية البالغة ثمانية وخمسين في المائة لثلاثة وعشرون شركة صينية مزورة مدرجة في البورصات الأجنبية، خاصة في الولايات المتحدة، إما مع مكاتب الملكية الفكرية أو عمليات الاندماج العكسية (Grove & Clouse, 2017 :837-838).

9-3-2 اعراض و علامات الاحتيال FRAUD Signs& SYMPTOMS

الاعراض : هي التغييرات غير عادية وغير المتوقعة وعادة ما تكون أعراض الاحتيال مالية أو شخصية. يتم التحقيق في أعراض الاحتيال من خلال تحليل الوثائق والمواد ذات العلاقة بالمستندات المثبتة في السجلات المالية . وتشمل الأعراض ذات العلاقة بتغييرات نمط الحياة الشخصية. إذا كان الناس يعيشون خارج مستوى دخلهم المكتسب، فقد تكون هناك أسباب لسلوكهم لا علاقة لها بالاحتيال ، وقد تشمل هذه الأسباب الحصول على ميراث أو دين معدوم ، وقد تطور تحليل المستندات إلى علم المستندات الورقية. تحليل الكتابة اليدوية والحبر هما مثالان. إن المستندات التي

تنتج عن الحاسوب والتي لا يتم طباعتها توفر فرصة لتطوير تقنيات تحليلية مختلفة، وتشمل مصادر الأدلة المفيدة للمحاسب القضائي مثل السجلات العقارية وسجلات المحكمة وفهارس الأسماء المفترضة وإيداعات القانون التجاري الموحد والسجلات العامة الأخرى التي يحتفظ بها كاتب العدل و يمكن لبعض الأشخاص الوصول إلى هذه المصادر (Gray,2008: 121). هنالك العديد من الاشارات إلى تشير احتمال حدوث احتيال . مئات من الانواع المختلفة من مخططات الاحتيال الموجودة ، وعليه فإن عدد الاشارات الحمراء التي تشير إلى حالات الاحتيال الكبيرة من غير المنطقي حصرها، ولكن يمكن تطبيق بعض العلامات العامة للاحتيال لأنواع من الشركات من الضروري توعية الإدارة والموظفين بهذه العلامات التحذيرية من الاحتيال، ومن هذه العلامات:

1- المخالفات المحاسبية Accounting Irregularities :- المخالفات التي تشير إلى إمكانية الاحتيال أن تتراوح من أشياء بسيطة مثل الحسابات غير المدفوعة وأرصدة الحساب الاستثنائية إلى مشاكل معقدة مثل قيود كبيرة ، والتي يتم إجراؤها بعد غلق السجلات من أجل التلاعب بالأرقام التي تم الإبلاغ عنها في البيانات المالية.

2- نقاط ضعف الرقابة الواضحة Apparent Control Weaknesses

عندما تظهر جليا أوجه القصور الرئيسية في إجراءات الرقابة التي تم تحديدها، يجب وصفها علامات تحذير من حدوث تزوير ولعل امثلة القصور هي (غياب الفصل بين المهام كإعطاء المدقق صلاحية التوقيع عن المحاسب) و (القدرة على تجاوز الصلاحيات الممنوحة نتيجة غياب المتابعة).

3- فقدان المعلومات Loss of Information

ان المعلومات والوثائق عندما تكون غير متوفرة ، قد تثار مجموعة من الأسئلة عن الصدق أو خيانة الأمانة. في مجال الأعمال الاعتيادية قد يتم فقدان الوثائق أحيانا أو لا يمكن تفسير الأمور. احيانا في وقت يتم فقدان عدد كبير جداً من العناصر أو تكون المعلومات المفقودة محل شبهه.

4- النصب والاحتيال الواضح Apparent Deception

أن الناس عندما يخرجون عن طريقهم بغية اخفاء معلومات، تغيير وثائق ، أو مشاركة في سلوك مخطط لخداع أولئك الذين يبحثون عن الحقائق (المدققون ، الرؤساء ، المحققون ، إلخ) ، كل ذلك يثير الشكوك حول الاحتيال (COENEN, 2009:1-10).

10-3-2 تكنولوجيا الاحتيال الجديدة New Fraud Technology

يستعمل معظم المحتالين تكنولوجيا متطورة وحيل محاسبية معقدة لارتكاب الاحتيال وهذا يجعل F.A يحتاجون إلى أحدث الوسائل لكشف الاحتيال، حيث قامت شركة Deloitte & Touché* بإنشاء شبكة عالمية من مختبرات الحاسوب القضائي لمحاسبيا وفنيها القضائيين . الحاسوب هو احد الأدوات الشائعة التي يستخدمها ذوي الياقات البيضاء في جرائمهم. من أجل العثور على "الابرة في القش"، فإن F.A سيحتاج إلى أن يكون قادر على التعمق في نظام الحاسوب بالإضافة إلى المعدات المناسبة، ولتيسير حفظ الأدلة وجمعها وتحليلها وتوثيقها، يمكن F.A استخدام برمجيات متخصصة وأجهزة حاسوبية، هناك العديد من التقنيات التي تسمح للمحققين لاستعادة الملفات المحذوفة، تشفير الكراك أو الرموز، واستخراج وفرز البيانات. وقد وضعت KPMG برمجيات F.A التي تستخدم للمساعدة في تحديد كيفية ارتكاب الاحتيال. اعداد برنامج TRACE (لتمثيل معاملات الأصول وادلة المحكمة) بالرسم البياني. يوفر مخطط TRACE ملخصا بيانياً وموجزاً للحاسوب من سلسلة للمعاملات والأحداث أو الهياكل في شكل سهل القراءة، لتحديد تدفق الأموال من خلال حسابات الشركات الخاصة أو مرتكب الجريمة، وتحديد الأطراف المعنية، و توفير دعم التقاضي للإجراءات المدنية والجنائية . برنامج (يسمى Gargoyle) يمكن الكشف عن إخفاء المعلومات (أي أن تكون مخفية ضمن ملفات أخرى) . باستخدام خيار إخفاء المعلومات، يمكن للمحتال إخفاء البيانات المسروقة ضمن أغنية بصيغة MP3 مما يجعلها غير قابلة للكشف تقريباً (Nunn & other 2006 : 3-4).

11-3-2¹ انواع الاحتيال Types of Fraud

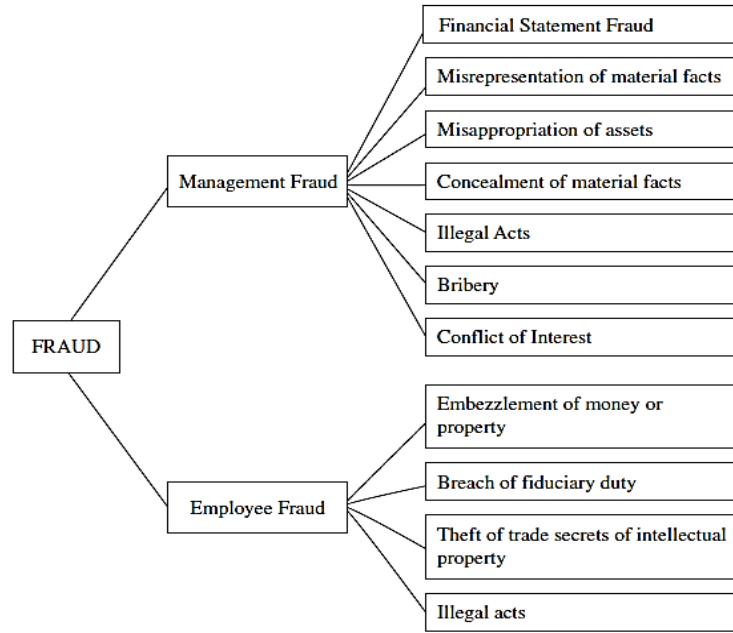
بصفة عامة، يمكن أن يكون تصنيف الاحتيال معقدا للغاية لأنه يمكن القيام به بطرق عديدة ويظهر في أشكال عديدة مثل احتيال الشركات، الإدارة والاحتيال المهني، وخيانة الأمانة الشخصية، والخداع المتعمد، المخالفات، جرائم ذوي الياقات البيضاء والاختلاس هي مرادفات تقريبا. لعل العوامل الرئيسية التي يمكن البدء بها عند ارتكاب الشخص للاحتيال تشمل فرصة، التبرير (أو مسوغ شخصي للقيام بذلك) وأي نوع من الضغوط المالية ضد ذلك الشخص . ان هذه العوامل معروفة جيدا ومحددة في الادبيات. الضغط المالي قد يكون دافع للمحتال للقيام بالسرقة. ويصف المسوغ كيف يبرر المحتجون أعمالهم الإجرامية؟ ويمكن أن تظهر الفرصة عندما يكون مرتكب

* هي أكبر شركة خدمات مهنية في العالم وواحدة من الشركات الأربع الكبار في هذا المجال. يقع مقرها الرئيسي في نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية. تعتبر Deloitte أكبر شركة خدمات مهنية في العالم قبل منافسيها برايس ووتر هاوس كوبرز وارنست اند يونج، KPMG. تقدم Deloitte خدمات المراجعة (تدقيق الحسابات) والضرائب والاستشارات المالية، ** (KPMG) تعتبر واحدة من أكبر شركات الخدمات المهنية في العالم. يعمل لديها ما يقارب 155 ألف موظف موزعين على شبكة من الدول تصل إلى 145 دولة. كان إجمالي عوائدها في سنة 2007 ما يقارب 19.8 مليار دولار أمريكي، بنمو مقداره 17.4% عن سنة 2006. تقدم ثلاث أنواع أساسية من الخدمات وهي: التدقيق والخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية.

الجريمة في وضع موثوق به في مكان ما فيه ضعف أو غياب للرقابة الداخلية التي توفر الظروف التي يرتكب فيها المحتال جريمته (3: 2013 Grubor & other). الشكل ادناه يوضح اغلب انواع الاحتيال، سيتم التطرق لبعض هذه الانواع:

شكل (2- 11)

انواع الاحتيال



Source :(Rezaee, 2002:3)

2-11-3-2 الاحتيال الداخلي والخارجي Internal and External Fraud

يمكن تصنيف العمليات الاحتيالية المشار إليها باحتيال الشركات أو الإدارة على أنها احتيال داخلي لكي يتم تمييزها عن الاحتيال الخارجي : وهي ان يتضمن الاحتيال الذي يرتكب من المجهزين والموردين والمقاولين الذين قد يسرفون في الشراء أو يعملون فاتورة مزدوجة أو يستبدلون السلع (بنوعيات أدنى). ويمكن للزبائن أيضاً تطبيق هذه اللعبة من خلال التظاهر بالضرر أو تلف البضاعة في سبيل الحصول على مسموحات وتعويضات .

2-11-3-2 احتيال الإدارة وغير الإدارة Management and Non-management

Fraud

إن الاحتيال هذا موجود في مستويات المنظمة كلها حتى إذا كانت الرقابة الداخلية كافية و لا يقتصر على المديرين التنفيذيين ذوي المستوى الرفيع فحسب بل يتعدى الإدارة العليا والمتوسطة والمباشرة والموظفين. قد يكون هناك بعض الفروق المهمة بين الوسائل المستخدمة والحوافز والفرص التي توفرها بيئة العمل، فلا ينبغي نسيان المدراء الكبار فيمكنهم تجاوز الضوابط مع الافلات من

العقاب، وفي الغالب يقومون بذلك. أضف إلى ذلك، الرقابة الداخلية القوية تعاني من الضمور، لدرجة اعتمادهم على التدخل البشري. يتم قياس هذا التأثير من خلال فعالية الرقابة الداخلية، لضمان عملها بالمستوى المصمم والمنشود (Singleton & others, 2006:21-23).

3-11-3-2 احتيال البيانات المالية FINANCIAL STATEMENT FRAUD

عرّفت جمعية فاحصي الاحتيال في القوائم المالية احتيال البيانات المالية بالاتي:
الخطأ المتعمد أو الموزون أو الإبلاغ الكاذب أو حذف للحقائق المادية أو البيانات المحاسبية المضللة، وعندما يتم النظر في جميع المعلومات المتاحة، قد يتسبب في تغيير حكم القارئ أو قراره (Rezaee , 2002 :1-2). ان اعداد البيانات المالية غير الدقيقة أو غير المكتملة ليس بالشيء الجديد ولكن هذه البيانات اذا اعدت بشكل مضلل ليس بالسهل تحديده كاحتيال، عندما ترفع دعوى قانونية على بيانات شركة بأنها مضللة اي فيها احتيال لا بد من تحديد ذلك، لان المحاسب القانوني بناءً على ما قام به من عمل اثناء مدة تدقيقه ومن خلال تحديد مدى تطابق البيانات مع المعايير الدولية أو المحلية وانه قد يذكر في تقريره انها اظهرت بشكل عادل المركز المالي ونتيجة الاعمال من جميع النواحي وان كان فيها انحرافات معروفة عن تلك المعايير(احتيال) لأنه تم خداع المدقق، قد يثار السؤال الاتي:

لماذا تقوم الشركة بالإبلاغ المالي الاحتيالي؟ ولماذا يقوم شخص أو مجموعة بذلك الاحتيال ؟
لعل الاسباب كثير ومتنوعة ولتحقيق عدة مكاسب مالية مباشرة منها :

- 1- الرواتب والمكافآت لتحقيق الأهداف المالية المعلنة.
- 2- زيادة قيمة اسهم الشركة وخيارات الأسهم الناتجة عن الإبلاغ عن نتائج مالية قوية.
- 3- الحفاظ على وظيفة واحدة عن طريق تزوير النجاح المالي لقسم خاص، أو لموقع ما، خط الانتاج، الخ (ZACK , 2009 :5-7)

أثار احتيال البيانات المالية: (Grubor & other, 2013:5)

- 1- اضعاف جودة وسلامة مرحلة الإبلاغ المالي .
- 2- يهدد نزاهة وموضوعية مهنة التدقيق، وخاصة المدققين وشركات التدقيق.
- 3- يقلل من ثقة أسواق رأس المال، وكذلك المشاركين في السوق، في موثوقية المعلومات المالية.
- 4- يجعل سوق رأس المال أقل كفاءة.
- 5- يؤثر سلبا على النمو الاقتصادي والازدهار في البلدان.
- 6- قد يؤدي إلى تكاليف تقاضي كبيرة .

7- فقدان وظائف الأفراد المتورطين في الاحتيال المالي، مثل كبار المسؤولين التنفيذيين المحظورين من الخدمة في مجلس إدارة الشركات عامة أو مدققين ممنوعين من ممارسة المحاسبة العامة.

8- تسبب الإفلاس أو خسائر اقتصادية كبيرة من الشركة العاملة في الاحتيال المالي.

9- تشجع التدخل التنظيمي المفرط.

10- يسبب الانهيار في العمليات العادية والأداء اللازم للشركات.

2-3-11-4 مخططات الاحتيال FRAUD SCHEMES

تشمل مخططات الاحتيال عادة التضخيم في تقدير الإيرادات والاصول ، والتقليل من المصروفات والالتزامات ، واختلاس الأصول، والكشف عن المعلومات غير الملائمة. لقد كان التلاعب بالمخزون شائعًا جدًا وتم تقييده إلى حد ما بقانون ضريبة الدخل الذي يتطلب أن تكون طريقة الجرد المستخدمة للضريبة هي الطريقة المستخدمة في الإبلاغ المالي نفسها. فمثلا، عندما ترتفع الاسعار، تستعمل الشركات طريقة FIFO في البيانات المالية، وطريقة LIFO لأغراض اعداد التقارير الضريبية. فينتج عن ذلك ربح أعلى بكثير للبيانات المالية مقارنة بالتقارير الضريبية. وستقوم الشركات بشراء مخزونات إضافية قرب نهاية العام لزيادة التكلفة المبلغ عنها للبضائع المباعة للتقارير الضريبية وبالتالي تخفيض الضريبة الفعلية المستحقة. وبعد مدة وجيزة من بداية مدة الإبلاغ الجديدة، ستعيد الشركة المخزون الزائد إلى الموردين (Gray, 2008:123). تم ارتكاب الاحتيال وإخفائه في نظام الشركة مثل: رصيد الحساب أو فئة من المعاملات أو تأكيدات العرض والافصاح . إن الآليات الأساسية لمخطط الاحتيال هي نفسها لكل شركة ، ولكن كيف يمكن أن يختلف المخطط داخل كل شركة. نظرًا للاختلافات، يجب اعتبار مخاطر الاحتيال المحددة خطر متأصل . لذلك، في تطوير قائمة مخططات الاحتيال لنظم الشركة الرئيسة ، يجب تذكر هذه المبادئ الأساسية: كل نظام تجاري أساس لديه قائمة محدودة من مخططات الاحتيال المتأصلة . كل برنامج احتيال يرتكبه الفرد، يشار إلى هذا الإجراء باسم فرصة الاحتيال.

قد يكون لكل نظام احتيال سلسلة من الاختلافات، كل نظام احتيال مخطط له سيناريوهات مختلفة للاحتيال، كل نظام احتيال يحدث بشكل مختلف في كل : صناعة وكل شركة أو منظمة.

كل مجرم واثق من أنه لن يتم اكتشافه، ان كل مخطط احتيالي يتضمن استراتيجية وخصائص فريدة للإخفاء، ارتبطت كل استراتيجية إخفاء بأعلام حمراء، يحتوي كل مخطط احتيال على ملف بيانات فريد. هدف كل نظام احتيال هو بدء دورة التحويل : حيث يقوم الجاني بتحويل مخطط الاحتيال إلى مكسب شخصي (Vona, 2008 :9-10).

2-3-11-4-1 حالة عملية لجريمة احتيال لمدة طويلة في كشوفات الرواتب

اكتشفت هذه الحالة عن طريق الصدفة ، امرأة كانت تعمل في جامعة لمدة 20 سنة. اختلست مبلغ 158 ألف دولار من الجامعة على مدار سبع سنوات ولم يلاحظ ذلك احد في الجامعة على الرغم من أنها كانت نشطة خلال سبع سنوات، وشملت السرقات \$ 149190 في شيكات الرواتب مكتوبة لموظفين وهميين . أن مدقي الحسابات لم يشكوا بها، لانهم لم يشاركوا في أية تحقيقات تتعلق بالاحتيال. ولان الموظفة محترمة للغاية في الجامعة وحصلت على جائزة الرئيس كأفضل موظف بالجامعة. يبدو أن حظها تغير حينما اشتبه مفتشو الخدمات البريدية في أن زوجها متورط في جريمة سرقة . أثناء تفتيش منزلها للحصول على أدلة على زوجها في الجريمة المشتبه فيها، وجدوا كعوب شيكات رواتب الجامعة قد صرفت تحت أسماء مختلفة. أدى ذلك إلى شكوكهم بالكشف عن احتيالها . هذه القصة تشبه قصة قديمة لمزارع قام بإغلاق باب الحظيرة بعد سرقة حصانه، قامت الجامعة بتشديد إجراءات الرواتب (Silverstone & Davia , 2005 : 7) .

2-3-12 تقييم نصائح الاحتيال Evaluating Fraud Tips

إحدى الطرق الأكثر انتشاراً و التي يتم فيها اكتشاف الاحتيال الداخلي هي من خلال النصيحة، سواء من الموظف، أو الزبون، أو البائع، أو طرف خارجي. فالخطوط الساخنة المجهولة هي احد الأدوات الممتازة للإبلاغ عن الاحتيال، يجب أن يكون لدى الإدارة الخطة لتقييم هذه النصائح. وبعض الناس ليس لديهم مشكلة في الكشف عن هوياتهم من البداية. و آخرون قد يخشون من الانتقام أو الإضرار بسمعتهم الخاصة، لذلك يفضلون البلاغ المجهول. و لأن الطرف مجهول الهوية ذلك لا يعني أنه أقل مصداقية من البلاغ الذي تقدم به شخص هويته معلنه. ومع ذلك، إذا كان الشخص على استعداد للكشف عن هويته عند تقديم النصيحة، فقد يؤدي ذلك إلى اعطاء مصداقية إضافية للمعلومات. يشعر الموظفون أحياناً بالقلق من الخطوط الساخنة أو آلية الإبلاغ الأخرى للأطراف المجهولة قد تفود المبلغين إلى تقديم التقارير الكاذبة عن الآخرين. والذي قد يحدث في بعض الأحيان، عادة ما تبدو هذه التقارير غير صحيحة ويتم تحديدها بسرعة على انها كيدية . ان النصائح المنطقية ادعاءات محددة (وليست عامة)، وهي المعلومات التي تكون قابلة للتصديق، ونموذج حقيقي يبين أنه يتناسب مع المتغيرات المعروفة في مكان العمل(الحقائق المنطقية). على سبيل المثال، ابلاغ يشير إلى أن المحاسب جونسون يسرق مدفوعات الزبائن قد تكون غير جديرة بالثقة إذا كانت الواجبات الوظيفية لجونسون لا تتطابق أبداً مع مدفوعات الزبائن. قد ترغب الإدارة في التحقق من أن جونسون ليس لديه الوصول الغير مقصود إلى هذه الأموال، إذا كان من الممكن التحقق من أنه ليس لديه أي وصول (مصرح به أو غير مصرح به)، فمن المحتمل أن يتم استبعاد البلاغ على أنه كيدي

(COENEN, 2009:11).

13-3-2 الفرق بين تدقيق البيانات المالية و تحقيقات الاحتيال (المحاسب القضائي)

DEFRENCE BETWEEN FINANCIAL STATEMENT AUDIT AND FRAUD INVESTIGATION(FORENSIC ACCOUNTANT)

هناك مجموعة فروقات بين تحقيقات الاحتيال وتدقيق البيانات المالية وكما في الجدول (3-2) :

تحقيقات الاحتيال FRAUD INVESTIGATION	تدقيق البيانات المالية FINANCIAL STATEMENT AUDIT
التوقيت Timing	
فحص الاحتيال غير متكرر. يتم إجراؤه فقط عند التقدير الكافي بوجود الاحتيال .	تجرى عمليات التدقيق على أساس دوري و منتظم
الهدف Objective	
(تحديد المسؤول Affix Blame) هو تحديد مطلق فيما إذا كان الاحتيال موجوداً، بغض النظر عما إذا كان مادياً أو غير مادي و كذلك من المسؤول عن ارتكابه.	(رأي Opinion) ابداء راي واعطاء تأكيد معقول بشأن البيانات المالية أو المعلومات ذات العلاقة، خالية من أية أخطاء جوهرية .
النطاق Scope	
(محدد Specific) يتم القيام باختبار الاحتيال عند وجود ادعاءات محددة.	(عام General) للحصول تأكيدات معقولة بخلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية، فإن نطاق تدقيق القوائم المالية محدود. يقوم مدقق القوائم المالية عادة تدقيق عينة من المعاملات المختارة، على أساس الاختبار. إذا تم اكتشاف مخالفات، فيمكن زيادة نطاق التدقيق.
النهج Approach	
باستخدام تقنيات فحص الاحتيال و يتم إجراء اختبارات الاحتيال من خلال (1) فحص المستندات. (2) مراجعة البيانات الخارجية مثل السجلات العامة (3) المقابلات. و يكون بدرجة أعلى من الشك، مع فحص دقيق لجميع الأدلة ومصادر المعلومات المتعلقة بالحسابات المشكوك فيها.	باستخدام تقنيات التدقيق لفحص البيانات المالية، و يتخذ مدقق الحسابات موقف الشك المهني. بافتراض أن الإدارة غير صادقة أو مخادعة . في الأدب المحاسبي، الشك المهني هو موقف يتضمن عقلاً متسائلاً، وتقييم حاسم لأدلة التدقيق.

المعايير Standards

<p>لا توجد معايير خاصة يمكن تعميمها ، وهي خاصة في منظمة او هيئة دولية .</p>	<p>يجب إجراء تدقيق البيانات المالية وفقا لمعايير التدقيق المقبولة عموما (GAAS) و مطابقتها (IFRS) أو (IAS). هناك عشرة معايير تدقيق مقبولة عموما: ثلاثة معايير عامة ، ثلاثة معايير للعمل الميداني وأربعة معايير لإعداد التقارير. تتطلب المعايير العامة الثلاثة إجراء التدقيق من قبل الأشخاص ذوي التدريب الفني الكافي والاستقلال في الفكر و الموقف ، بذل العناية المهنية اللازمة في أداء التدقيق.</p> <p>تتطلب المعايير الثلاثة للعمل الميداني ما يلي:</p> <ol style="list-style-type: none">1. العمل على التخطيط الكافي والاشراف على المساعدين بشكل صحيح .2. فهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلية لتخطيط اختبارات التدقيق .3 - أدلة تدقيق كافية لتوفير أساس معقول لإبداء رأي بشأن البيانات المالية. <p>تتطلب معايير اعداد التقرير الأربعة من تقرير المدقق أن:</p> <ol style="list-style-type: none">1. ما إذا كانت البيانات المالية معروضة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً .2. ما إذا كانت هناك أي حالات لم يتم فيها مراعاة المبادئ المحاسبية باستمرار .3. ما إذا كانت الإفصاحات المعلوماتية دقيقة إلى حد معقول .4. رأي المدقق في البيانات المالية أو بيان أن الرأي لا يمكن التعبير عنه.
---	--

التدريب Training	
تجرى التحقيقات المتعلقة بالاحتيال عموماً بواسطة المحاسبين القضائيين مع التدريب المتخصص في التحقيق في الاحتيال والتقاضي المدني والجنائي.	يتم إجراء عمليات التدقيق للبيانات المالية من قبل مدققين مستقلين مع والتدريب التأهيل الفني.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر المذكورة ادناه:

(عبدالله ، 2000 : 76-75) (2 : 2011,ACFE) ، (Silverstone & Davia , 2005 : 12-14)

14-3-2 نظرية مثلث الاحتيال Theory of the fraud triangle

ضغوط الاحتيال pressures of fraud، ان احتياجات الفرد الشخصية تصبح هي الاكثر أهمية من الأخلاق أو احتياجات المنظمة وأهدافها في الغالب يرتبط دافع motive الاحتيال بالضغوط الشخصية و / أو ضغوط الشركات على الفرد ومع ذلك، فإن الدافع يبقى في الواقع الرغبة المتعمدة في ارتكاب الفعل الاحثيالي. الدافع لارتكاب احتيال ما قد يكون مرتبطاً بالضغوط التي تؤثر على الفرد، من قبل الوعي rationalization ، أو عن طريق فرصة opportunity متاحة، يجب أن يكون لدى الفرد حق الوصول إلى الأصل أو إدارته أو إجراءات نظام الرقابة تسمح بارتكاب مخطط الاحتيال. كما يسهم مركز الشخص ومسؤولياته وصلاحياته أيضاً في إتاحة الفرصة. هناك علاقة مباشرة بين فرصة ارتكاب الاحتيال والقدرة على إخفاء الاحتيال. عند عمل تقييم لخطر الاحتيال ، يجب على المدققين النظر في كل من الفرص والقدرة على الإخفاء في تصميم خطة التدقيق (8 : 2008, Vona). بناءً على العديد من الدراسات، بما في ذلك المقابلات مع الأشخاص الذين ارتكبوا الاحتيال ، هي أن معظم مرتكبي الاحتيال لا يسعون لارتكاب جريمة. عموماً، انهم ببساطة استغلوا الفرصة. يستخدم الخبراء الفرصة المتاحة عندما تكون الرقابة ضعيفة و/ أو عندما يكون الفرد في موقف الثقة. بينما الضغوط على الاشخاص الذين يرتكبون الاحتيال غالباً ما يكون احتيال ذو طبيعة مالية، أو قد تكون أهداف الشركات غير واقعية أيضاً ولها تأثير على الشخص لارتكاب الاحتيال لتحقيق هذه الأهداف. التبرير عادةً ما يتضمن الاحتيال هذه المعتقدات: - هذا النشاط ليس اجرامياً. - أفعالهم لها ما يبررها. - ببساطة هو اقتراض المال. - لضمان تحقيق أهداف الشركة. - "الجميع يفعل ذلك" لهذا لا بد أن يكون مقبولاً. غالباً ما تبدأ فرصة الاحتيال عندما يكون خطأ عفوي حقيقي يمر من دون أن يلاحظها أحد ، وكشف موطن ضعف في الرقابة الداخلية (5-6 : 2009, Coderre).

ويشير الشكل (2-12) الى مثلث الاحتيال :

شكل (12-2)

مثلث الاحتيال Fraud Triangle



المصدر : (الزبيدي ، 2017 : 88)

هنالك ستة مقدمات منطقية يجب أن تفهم عند تطبيق مفاهيم مثلث الاحتيال:

1. عناصر الاحتيال الثلاثة - الوعي والضغط والفرصة - تتواجد في مستويات مختلفة لكل فرد.
2. تختلف عناصر الاحتيال بحسب الظروف الشخصية.
3. ان قوة عنصر واحد ربما تتسبب في ارتكاب الفرد لفعل احتيالي.
4. ان قوة عنصر واحد قد تقضي على الخوف من الكشف.
5. ان تحديد العناصر الثلاثة أسهل من قياسها.
6. قد تنشأ عوامل خطر الاحتيال من مصادر داخلية أو خارجية (8 : Vona, 2008).

15-3-2 مقابلات الكشف عن الاحتيال

الاسئلة التي يمكن ان يستفيد منها القائم بأعمال فحص الاحتيال تم اعدادها من الباحث بالاعتماد

على المصدر المذكور انفاً (Quirin & Bryan, 2012 : 299-304) :

جدول (4-2)

مقابلات الكشف عن الاحتيال

ت	السؤال	الاجابة المقترحة
1-	تملك نسخة من فاتورة شركة Kimco . ما هي الخدمات التي تحصلون عليها من هذا البائع؟	أنها تقدم الدعم التسويقي الذي يساعدنا في الاستغناء عن البحث في السوق المحلية .
2-	كيف تم اختيار هذا البائع؟	أعتقد أن أحد الأشخاص في مجموعتنا (لجنة المشتريات) قد أوصى بها
3-	هل تعرف شخص من العاملين لدى هذه الشركة؟	في الواقع نظرًا لأننا قمنا باختيارهم ، فقد تواصلت معهم بوضوح حول احتياجاتنا وتوقعاتنا وموازنتنا المخططة لهذا الشيء.
4-	هل من صلاحياتك الممنوحة اليك بموجب اللجنة للموافقة على الشراء بفواتير عند حدود 50 مليون دينار؟	نعم . أحصل دائمًا على موافقة المدير العام على فواتير تتجاوز 50 مليون دينار. لقد تم تحديد فاتورتين إضافيتين متطابقتين تمامًا لهذا المبلغ وكذلك

	من جميع النواحي باستثناء تاريخ الخدمات وتاريخ الفاتورة.	
5-	هل قامت هذه الشركة بنفس الخدمات في ثلاث مناسبات منفصلة للشركة ؟	يجب أن أراجع الفواتير الثلاث ، ولكن تم إرسال فاتورة إلينا مقابل هذه الخدمات وتم الموافقة على الصرف.
6-	ليس غريباً ان جميع الفواتير الثلاث مجموعها اقل من 50 مليون دينار ألم يكن هذا غريباً أن هذه الفواتير كلها فقط تحت أقل 50 مليون دينار وهو مستوى الصلاحية الممنوحة اليك؟	لم افكر في ذلك مطلقاً . أنا متأكد من أن هناك الكثير من الفواتير الأخرى التي تبلغ حوالي 50 مليون دينار؛ بعض المبالغ اعلى وبعض المبالغ أقل من ذلك. الشيء المهم هو أنني أتبع دائماً سياسة الشركة الخاصة بالحصول على موافقة المدير على الصرف الذي يتجاوز 50 مليون دينار.
7-	هل لديك أي أمثلة على منتج العمل الذي أنتجته شركة Kimco نتيجة لأي من الأعمال أو جميعها المثبتة على هذه الفواتير؟	بالتأكيد. يمكنني تسمية ثلاثة على الأقل ، نحن عملاء جدد لدينا أفاق مستقبلية بسبب جهود Kimco . الأرباح المستقبلية المحتملة من هذه المبيعات ستزداد نتيجة زيادة الكمية مستقبلاً .
8-	هل قام ممثل من Kimco بزيارة هذا المكتب أو الموقع فعلياً لأداء الخدمات المثبتة في الفواتير؟	لا يمكن أن تكون عملية شراء بهذه الآلية . هم في مجال تعزيز الثقة ان وجدت الزيارة لشركتنا .
9-	هل كان هنالك شخص من مقر شركتكم هذا أو الموقع الاخر يعمل مع موظف (موظفي) Kimco خلال مدة وجودهم في الموقع؟	لقد أخبرتك فقط ، أنهم لا يقومون بإداء عملهم في الموقع. بل عملهم يكون في موقع آخر . نحن لا نرافقهم في عملهم الميداني. يمكنني أن أسألهم عن ذلك ، لكنني أظن أنهم لا يرغبون في تدريب أحد موظفينا للقيام بعملهم.
10-	أليست كنيبتك ابا جاسم ؟	أنا أعزب. . اسمي محمد الشائع على هذا الاسم وكنيتي ابو جاسم . لقد عرفنا بأن فاتورة شراء كانت بتاريخ 3-12-2012 لشخص يدعى ابا جاسم. يبدو أن هذه الفاتورة من الشركة لشركة اخرى يملكها ذلك الشخص.
11-	هل أنت متأكد من أنك لا تعرف مالك شركة Kimco ؟	انتبه لي ، لقد أخبرتك بالفعل أن لدي علاقات اجتماعية نشطة. إذا كان لديك صورة ، فممكن ان أتعرف عليه ، لكنني لا أذكر الاسم. هذه صفقة تجارية على أي حال. حياتي الشخصية ليس لها أي علاقة بأداء عملي.
12-	هل يمكن تفحص هاتفك الشخصي و كذلك حاسوبك ؟ بشرط ان لا تستخدمهم اثناء تدقيق الفواتير	انا فقط استخدمهم لمواصلة عملي فأحاول الاجابة على الاستفسارات الهامة ! اثناء عمل القائم بأعمال الفحص تصل رسالة نصية واخرى بالبريد سرعان ما قام الموظف بحذفها فهنا يبدأ الشخص المعني بوضع اليد على الدليل الأول والقيام بأجراء التحقيق ... الخ

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد (Quirin & Bryan,2012 : 299-304)

2-3-16 اسباب الاحتيال Causes of Fraud :

1. الضغط من الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف الخارجية ، مثل محلي الأسهم ، لتحقيق توقعات الأرباح .
2. الضغوط التنافسية للتفوق على الشركات الأخرى في الصناعة نفسها.
3. الضغط من أجل الامتثال للنسب المالية الخاصة بعقود الديون المدرجة في السندات ، من أجل الوفاء بالتزامات هذه الأدوات.

4. الرغبة في إقناع المقرضين بأن الشركة تستحق قرصاً جديداً أو خط ائتمان متزايد.
5. الرغبة في إقناع شركات التأمين بأن الشركة كيان ذو مخاطر منخفضة.
6. الرغبة في إقناع المستثمرين بأن استثمار في الشركة قيم لأموالهم. (ZACK , 2009 : 6)

2-3-17 تحقيق الاحتيال الاستباقي :

سياسات الاحتيال الاستباقية Proactive Fraud Policies

تنشأ سياسات الاحتيال الاستباقي من الادارة العليا. ويقصد بالسياسة الاستباقية أن المنظمة ستبحث بقوة عن السلوك الاحتمالي المحتمل، ويمكن تحقيق ذلك من خلال وسائل متنوعة:

2-3-17-1 استخدام المراجعة التحليلية Use of Analytical Review

تم اكتشاف اليات كثيرة يتم فيها الاحتيال الداخلي و للكشف عن هذا الاحتيال، يجب أن يكون له اثر بشكل جوهري على القوائم المالية. على المدققين أن يدركوا بشكل خاص للحالات الاتية :
زيادة النفقات أو زيادة تكلفة المبيعات أو زيادة المستحقات / تخفيض النقد أو زيادة المخزونات أو زيادة المبيعات / انخفاض النقدية أو زيادة العوائد والبدلات.

2-3-17-2 تقييم استجواب الاحتيال Fraud Assessment Questioning

تقييم استجواب الاحتيال هو تقنية للمقابلة غير المعتادة تتم استخدامها كجزء من التدقيق العادي.
- ان من واجبي كمدقق هو العثور على الاحتيال والاسراف وإساءة الاستخدام. هل تعي ذلك؟
- برأيك هل الاحتيال يمثل مشكلة بالنسبة للشركات بشكل عام؟
- برأيك أن هذه الشركة لديها مشكلة خاصة مع الاحتيال؟
- هل سبق وان طلب منك أحد القيام بعمل تشعر أنه غير قانوني أو غير أخلاقي؟

2-3-17-3 تنفيذ الإجازات الإلزامية Enforcement of Mandatory Vacations

تتطلب العديد من عمليات الاحتيال الداخلية تدخلاً يدوياً ، ومن ثم يتم اكتشافها عندما يكون الجاني في عطلة، إن تنفيذ الإجازات الإجبارية سيساعد في منع بعض عمليات الاحتيال.

2-3-17-4 التناوب الوظيفي Job Rotation

قد يتم الكشف عن بعض عمليات الاحتيال أثناء المرض أو الغياب الغير متوقع من المدان ، لا تتطلب تدخلاً يدوياً ومستمرًا (ACFE, 2011 : 616-617). المرحلة الاستباقية proactive stage غالباً ما تتضمن مرحلتين غامضتين ، التي يمكن وصفها بأنها مرحلة ما قبل الاكتشاف ، وما بعد الاكتشاف . عندما تكون هناك مرحلتان ، تحدث المرحلة الأخيرة كنتيجة من اكتشاف بعض مؤشرات الاحتيال في مرحلة ما بعد الاكتشاف ، لا يُقترح عادة إجراء تحقيق جنائي متفاعل ، لأن الحالة في هذه المرحلة تستند إلى أكثر من الشكوك. وبدلاً من ذلك ، يجب مواصلة التدقيق الاستباقي للبحث عن أدلة تأكيد إضافية ، إذا لم يتم اكتشاف أدلة إضافية على الاحتيال فسيتم

إسقاط النتيجة عادة. إذا تم العثور على أدلة إضافية كافية لدعم الشكوك ، فإن القضية تدخل مرحلة التفاعل. في مرحلة ما بعد اكتشاف ، ستحاول الشركة ومحققها أن يتصوروا نوع الاحتيال الذي تقترحه الأدلة التي تم اكتشافها. تتضمن هذه المراحل استخدام أساليب تشبه إلى حد كبير الإجراء المتبع عند حل اللغز (Silverstone & Davia , 2005 :35-37). يمكن استخدام الحاسوب للقيام بالاحتيال الاستباقي و بما ان الحاسوب قد أدى إلى الاسراع في انجاز العديد من المهام ، مثل الفهرسة ، مطابقة السجلات ، وإعادة احتساب القيم ، ولكن هذه المهام ليست هي الحل لجميع مشاكل محقق الاحتيال. يمكن أن تستخدم برامج لتحليل العلاقات بين عناصر البيانات والمقارنة عبر السنوات أو المواقع لتحديد المعاملات الاستثنائية . ومع ذلك ، يتطلب التحقق من النتائج وتفسيرها دائماً للحكم عليها . أجهزة الحاسوب ليست بديلاً عن الحكم البشري والدراسة انما هي لمساعدة المحققين في تطبيق معرفتهم. ومن خلال تتبع بيانات الشركة من خلال الحاسوب وفهمها لتحديد انماط البيانات الاحتمالية فمثلاً معاملات بيع تم الغائها أو هنالك عناصر تم بيعها ونسبه عالية منها تم ارجاعها كل ذلك يضع لدى المحقق شك بوجود الاحتيال(Coderre ,2009 :6).

ولتحقيقات الاحتيال ثلاثة أهداف أساسية:

- 1- في المرحلة الاستباقية، يتم البحث بشكل كافي ومستمر عن مؤشرات الاحتيال. ان البحث عن الأدلة يمثل النقطة التي يكون فيها المدقق الداخلي أو المحقق واثقا من أنه قد يكون قد اكتشف الاحتيال، أو يشعر أنه قد قام بإجراء اختبار كافي.
2. في مرحلة ردود الفعل للبحث عن أدلة التحقق للرد على أي أدلة إرشادية اكتشفت في المرحلة الاستباقية. أيضاً، إذا وجدت، لجمع الأدلة اللازمة لتكون مؤكدة إلى حد معقول، المحقق قد اكتشف الاحتيال ودعم الدعوة القضائية. في المرحلة التفاعلية ، إذا لم يكن المحقق مدرباً بشكل كافٍ أو ليس لديه خبرة في التحقيقات الجنائية، يُنصح بالاشتراك مع محقق جنائي لتطوير الأدلة الضرورية لدعم المقاضاة.
3. لردع الاحتيال عن طريق زيادة احتمال الكشف. والهدف الأول هو البحث عن أدلة على الاحتيال على الرغم من أن كشف الاحتيال هو نية إجراء تحقيقات استباقية، فإنه لا ينبغي أبداً أن يكون مقياساً لكفاءة التحقيق (Silverstone & Davia, 2005 :37-39).

بعد التطرق الى الاحتيال بشيء من التفصيل في هذا المبحث باعتباره احد اهم اوجه الفساد ، نصل الى نهاية الجانب النظري للبحث .

في الفصل القادم سيتم تطبيق الجانب النظري للبحث من خلال الاستبيان و كذلك المقابلات مع المحاسبين والمدققين والمحققين في عينة البحث .

الفصل الثالث

الجانب التطبيقي

المبحث الأول

مجمع وعينة البحث (هيئة النزاهة)

المبحث الثاني

تحليل البيانات وصولاً للنتائج

المبحث الثالث

اخبار فرضيات البحث

الفصل الثالث

تمهيد:

نستعرض في هذا الفصل، الجانب التطبيقي للبحث الذي يمكن من خلاله الوقوف على امكانية تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي والاداري , وذلك من خلال ثلاثة مباحث ، نتناول في المبحث الاول نبذة تعريفية عن مجتمع وعينة البحث (هيئة النزاهة) ، وفي المبحث الثاني تحليل البيانات التي حُصِلَ عليها وصولاً للنتائج, وفي المبحث الثالث اختبار فرضيات البحث.

المبحث الاول

مجتمع و عينة البحث (هيئة النزاهة)

1-1-3 نبذة عن هيئة النزاهة

1-1-1-3 تعريف هيئة النزاهة

هي هيئة حكومية(رسمية) مستقلة تعنى بالنزاهة العامة ومكافحة الفساد، اسست في العراق باسم (مفوضية النزاهة العامة) بموجب الأمر الصادر عن مجلس الحكم العراقي وفقاً للتحويل الصادر من سلطة الائتلاف المؤقتة المنحلة بالأمر(55 لسنة 2004) (واعتبرها الدستور العراقي الدائم لعام 2005 احدى الهيئات المستقلة الخاضعة لرقابة مجلس النواب واستبدل اسمها إلى (هيئة النزاهة) بموجب المادة (102) منه التي نصت "تعد المفوضية العليا لحقوق الإنسان، والمفوضية العليا المستقلة للانتخابات، وهيئة النزاهة، هيئات مستقلة تخضع لرقابة مجلس النواب، وتنظم اعمالها بقانون".

2-1-1-3 هدف الهيئة

وكان الهدف من تأسيسها، هو منع الفساد ومكافحته وفقاً لوسائل قانونية لتحقيق هدفها وتأدية وظيفتها وفقاً لمحورين :-

المحور الأول:- قانوني , وله أربع صور هي:

1. التحقيق في القضايا المتعلقة بالفساد من خلال محققين وبإشراف قاضي التحقيق المختص.
2. اقتراح التشريعات التي تصب في مجال مكافحة الفساد والتنمية لثقافة الاستقامة والنزاهة والشفافية والمحاسبة والتعرض للاستجواب والتعامل بأصاف.
3. إلزام القادة العراقيين في الكشف عن ذممهم المالية.
4. إصدار مدونة لقواعد سلوك موظفي القطاع العام بمعايير السلوك الأخلاقي في الوظيفة العامة.

المحور الثاني :- هو تربوي اعلامي و تنقيفي يؤدي عن طريق:

1. تطوير المناهج بغية تعزيز السلوك الأخلاقي في يخص الخدمة العامة بالتعاون مع وزارتي التربية والتعليم العالي.
2. اعداد الدراسات والبحوث المختصة.
3. التدريب والتأهيل.
4. الحملات الاعلامية وتفعيل قنوات الاتصال بالجمهور من خلال الاعلام.
5. عقد الندوات والمؤتمرات. (التقرير نصف السنوي لهيأة النزاهة , 2018 : 1)
6. القيام بأي عمل يصب في ميدان توعية وتنقيف موظفي القطاع العام والشعب وتقوية مطالبه بإيجاد حكومة نزيهة وشفافة وخاضعة للمحاسبة والاستجواب. (التقرير نصف السنوي لهيأة النزاهة , 2018 : 1)

<http://www.nazaha.iq> 2-1-3 الإدارة

وضع لها القانون الخاص بهيأة النزاهة ست مديريات للقيام بوظائفها وهي:-

- 1- دائرة التحقيقات .
- 2- دائرة الشؤون القانونية .
- 3- دائرة الوقاية .

4- دائرة التعليم والعلاقات العامة .

5- دائرة العلاقات مع المنظمات غير الحكومية .

6- الدائرة الإدارية .

ويرأس الهيئة موظف يكون بدرجة وزير يتم تعيينه من رئيس الوزراء ولا تجوز إقالته إلا من مجلس النواب بنفس الآلية التي يصح بها إقالة الوزراء، وللهيئة نائب واحد يعد موظفاً بدرجة وكيل وزير. ان هيئة النزاهة تعمل لحكم المادتين (6) و(36) من اتفاقية الأمم المتحدة الخاصة بمكافحة الفساد لعام 2003 والتي صادق عليها العراق بالقانون رقم (35 لسنة 2007) .

3-1-2-1 مكتب النائب الاول لرئيس الهيئة

1 -تعريف الدائرة وفقا لما جاء بقانون الهيئة رقم 30 لسنة 2011:

•ورد بالفقرة اولاً من المادة (9) من القانون اعلاه "ترتبط بالنائب الاول دائرة التحقيقات والدائرة القانونية ودائرة الوقاية والدائرة الادارية والمالية"

•اشارت الفقرة ثالثاً من المادة أعلاه "يحل النائب الأول محل رئيس الهيئة في حال تعذر قيامه بواجباته لأي سبب، ... إلخ .(أيضاً ورد بالفقرة رابعاً من ذات المادة أعلاه ((يمارس نائب رئيس الهيئة أعماله ويؤدي واجباته تحت اشراف رئيس الهيئة.

3-2-1-2 طبيعة عمل الدائرة:

- العمل على إستلام البريد من الدوائر المرتبطة بنائب رئيس الهيئة وعرضه بغية التوجيه بشأنه، مع اعلام الدوائر بالإجراءات الواجب اتخاذها.

- العمل على متابعة تطبيق اجراءات استلام مزاعم الفساد من قبل مكاتب التحقيقات باعتبار ان دائرة التحقيقات ترتبط ارتباطاً فنياً بنائب رئيس الهيئة.

- القيام بالتنسيق مع مكاتب المفتشين العموميين والجهات المختصة لإنجاز التحقيقات الادارية بما يضمن السرعة وحسن الاداء.

- متابعة الاجراءات التحقيقية المتخذة من المحققين في مكاتب التحقيقات للقضايا الجزائية و الاخبارات الموجودة تحت اليد.

- العمل على مراجعة اساليب العمل والاجراءات المتبعة في الجهات المشمولة باختصاصات الهيئة بهدف تحديد مواطن الضعف التي يمكن ان تؤدي للفساد، بغية معالجتها لضمان تحقيق اهداف الهيئة وتنفيذ اختصاصاتها.

- اقتراح الاجراءات والسياسات اللازمة التي تسهم في مكافحة الفساد والقضاء عليه.
- العمل على متابعة مدى قيام الجهات الرسمية بما يجب للحد من الفساد الاداري.

3-2-1-3 اهداف الدائرة:

ا- العمل على تقديم الدعم الكامل لكافة دوائر الهيئة لمساعدتها في اداء اعمالها وانجاز مهامها لمكافحة الفساد الاداري والمالي ,معالجة المعوقات التي تعترض تنفيذ واجباتها لضمان تحقيق اهداف الهيئة وتنفيذ اختصاصاتها.

ب- الاشراف على عمل كل من دوائر التحقيقات والقانونية والوقاية والاسترداد والادارية والمالية بتوفير الدعم والاسناد اللازم لها بغية اتخاذها الاجراءات اللازمة للوقاية من الفساد الاداري والحد منه.

ج- الاشراف على الية تلقي مزاعم الفساد بشقيه الاداري والمالي واحالتها للجهات المعنية لاتخاذ اللازم وفقاً للقانون.

د- القيام بالاشراف على اعمال التحري والتحقيق في قضايا الفساد وفقاً لأحكام قانون الهيئة رقم 30 لسنة 2011 , وقانون اصول المحاكمات الجزائية النافذ التي تعمل فيه دائرة التحقيقات وتحت اشراف قضاة التحقيق المختصين بالقضايا الجزائية والحد من حالات الفساد.

هـ- الاشراف على الية جمع المعلومات والمتابعة للمتهمين المطلوبين للهيئة خارج العراق واسترداد الاموال المهربة للخارج والتي تتم من خلال دائرة الاسترداد.

و - الاشراف على تقديم تقارير الكشف عن الذمم المالية من قبل المكلفين بموجب القانون بغية الافصاح الكامل عن ذممهم المالية.

ز- الاشراف على الامور الادارية والتنظيمية للهيئة وموظفيها ومواردها البشرية.
ح- العمل على ضمان الحيادية في العمل التحقيقي واستقلاليته.

ط- الاشراف على القضايا الجزائية المتعلقة بالفساد والتوجيه بشأنها والعمل على سرعة الحسم، رصد وكشف حالات الفساد في الوظيفة العامة والدعم والاسناد لوظيفة التحري.

ي- الاشراف على الية تحفيز واستقطاب كل من المواطنين والموظفين, المخبرين عن حالات فساد للكشف عن الفساد الاداري والمالي، العمل على مد جسور التواصل معهم وتقديم الحماية اللازمة لهم.

ذك- الاشراف على تطوير آليات واجراءات العمل التحقيقي والحث باستخدام وسائل علمية وتقنيات حديثة في مجال مكافحة الفساد.

ل- متابعة وكشف الحالات والمظاهر الخاصة بالفساد في المؤسسات الرسمية كافة وفي مقدمتها المؤسسات التي تقدم خدمة مباشرة للمواطنين لأنها على صلة وثيقة بالمواطن.

م- القيام باتخاذ الاجراءات الكفيلة للتنسيق الجاد والمستمر مع مكاتب المفتشين العموميين للوزارات من اجل كشف قضايا الفساد، فضلاً عن تفعيل عمليات الضبط بالجرم المشهود بواسطة استخدام التقنيات الحديثة.

و- المتابعة لتبسيط الاجراءات والإعامات والعمل على توحيدها لضمان عدم تشتت الجهود و وحدة العمل التحقيقي بمحاوره المختلفة "التحقيقي والتنظيمي والقضائي والفني" الخ.

3-1-3 دائرة التحقيقات

1-3-1-3 تعريف الدائرة بحسب ما ورد بقانون الهيئة رقم 30 لسنة 2011:

هي اول الدوائر المشار اليها في قانون الهيئة ، يرأسها مدير عام يكون حاصل على شهادة جامعية أولية في القانون تتولى مهام القيام بواجبات التحري والتحقيق في قضايا الفساد وفقاً لأحكام قانون الهيئة وقانون أصول المحاكمات الجزائية رقم 23 لسنة 1970 المعدل، تتكون من مقر دائرة التحقيقات ومديريات التحقيق في المحافظات: (بغداد و نينوى والبصرة) و (اثني عشر مكتب للتحقيق في باقي المحافظات).

2-3-1-3 طبيعة عمل الدائرة:

تتلقى البلاغات والشكاوى والمعلومات الخاصة بقضايا الفساد : الاداري والمالي من مصادر متعددة ، وتتولى القيام عمليات التحري والتحقيق في تلك القضايا والتنسيق مع الجهات الرقابية المختصة و مجلس القضاء الاعلى.

3-3-1-3 اهداف الدائرة:

ان هدف دائرة التحقيقات هو المساهمة في مكافحة الفساد: الاداري والمالي من خلال تعظيم الجانب الردعي والمتمثل باتخاذ الاجراءات التحقيقية اللازمة في قضايا الفساد.

4-1-3 الدائرة القانونية

1-4-1-3 تعريف الدائرة:

تعد الدائرة القانونية من اهم الدوائر في أي مؤسسة حكومية وتمتاز الدائرة القانونية في هيئة النزاهة بميزة خاصة تنفرد بها عن باقي الدوائر القانونية في المؤسسات الحكومية الاخرى كون ان "قانون هيئة النزاهة المرقم (30) لسنة 2011 " منحها اختصاصاً مهماً وهو اقتراح التشريعات المعنية لردع الفساد ومكافحته.

2-4-1-3 طبيعة عمل الدائرة:

يمتاز عملها بطابع التخصصية في الجوانب القانونية البحتة بشكل كامل وبعض المجالات الفنية واللوجستية المعززة للتخصص الاساس.

2-4-1-3 اهداف ومهام الدائرة:

1. القيام بتمثيل الهيئة في المحاكم والهيئات واللجان القضائية.
2. العمل على إعداد مشروعات القوانين التي تساعد في الحد او الوقاية من الفساد.
3. إبداء الراي في جميع القضايا القانونية التي تعرض على الدائرة.
4. العمل على متابعة القضايا والدعاوى التي تكون الهيئة طرفاً فيها من ضمنها قضايا الفساد التي لا يحقق فيها محققى الهيئة.
5. القيام بمتابعة تنفيذ الاتفاقيات الدولية والإقليمية المتعلقة بمكافحة الفساد.

5-1-3 دائرة الوقاية

1-5-1-3 تعريف الدائرة:

حسب ما جاء في نص المادة (10) ثالثاً من القانون المذكور:

يرأسها مدير عام حاصل على الاقل : شهادة جامعية اولية في القانون، وتتولى القيام بالواجبات اللازمة لمتابعة تقديم تقارير الكشف عن الذمم المالية، والمراقبة لسلامة وصحة المعلومات المقدمة فيها، والتدقيق في تضخم اموال المكلفين بتقديمها بما لا يتناسب مع مواردهم، واعداد لائحة للسلوك.

6-1-3 دائرة التعليم والعلاقات العامة

1-6-1-3 تعريفها:

تتولى عملية القيام بما هو ضروري وملئم لتنمية ثقافة النزاهة ,الاستقامة, الشفافية, والخضوع للمسائلة واشاعة التعامل بإنصاف واحترام القانون, من خلال اعدادها للمناهج التعليمية لتعزيز السلوك الاخلاقي في جانب الخدمة العامة بالتعاون مع المؤسسات التعليمية, وذلك من خلال الدراسات والندوات والحملات الاعلامية التوعوية , والمؤتمرات والبرامج التدريبية.

2-6-1-3 طبيعة عمل الدائرة:

- العمل على اعداد البرامج التلفزيونية والاذاعية لإشاعة ثقافة النزاهة في المجتمع.
- العمل على اعداد واصدار المجلات والصحف التي تختص بنشر وتنمية ثقافة النزاهة لكل الفئات العمرية.
- العمل على اقامة المؤتمرات , الندوات , ورش العمل , برامج التدريب , بالتعاون مع كافة مؤسسات الدولة.

7-1-3 دائرة العلاقات مع المنظمات غير الحكومية

" تعريف الدائرة بحسب ما جاء بقانون الهيئة رقم 30 لسنة 2011":

عرفت هذه الدائرة بموجب المادة (10/خامساً) من قانون الهيئة المذكور: "يرأسها مدير عام حاصل في الاقل على شهادة جامعية أولية", وتتولى العمل بما يلزم بغية تعزيز ثقافة السلوك الاخلاقي في القطاعين (العام والخاص) بالتعاون مع المؤسسات غير الحكومية، من خلال برامج التدريب , الاتصال بالجمهور عبر وسائل الاعلام وغيرها.

8-1-3 الدائرة الإدارية والمالية

- تعريفها بحسب ما جاء بقانون الهيئة رقم 30 لسنة 2011:

تُعَد الدائرة الإدارية والمالية جزءاً مهماً في أية وحدة تنظيمية لأنها تتكفل بمهام توفير الدعم اللوجستي لجميع مفاصل الهيئة والذي يتم من خلال توفير الدعم البشري , المالي , التكنولوجي , الفني، إضافة الى إنها تقوم بمهام إدارة شؤون الموظفين حيث أكد قانون الهيئة المذكور على دورها ومسؤولياتها الإدارية والتنظيمية وتنفذ الدائرة مهامها وواجباتها استناداً للقوانين والتعليمات النافذة ك" قانون الخدمة المدنية رقم (24) لسنة 1960 المعدل وقانون انضباط موظفي الدولة رقم 14 لسنة 1991 المعدل وقانون الرواتب رقم 22 لسنة 2008 وقانون التقاعد الموحد 9 لسنة 2014 فضلاً عن التعليمات والإعامات الصادرة من وزارة المالية والأمانة العامة لمجلس الوزراء فيما يخص التنظيم الإداري والمالي".

ويدير هذه الدائرة من قبل مدير عام حاصل على شهادة جامعية أولية على الأقل في الاختصاصات الإدارية أو المالية أو القانونية وفق ما أشارت إليه المادة (10)/ سادساً من قانون الهيئة ويكون له معاونين اثنين أحدهما مختص بالشؤون المالية والآخر مختص بالشؤون الإدارية من خلال الإشراف على الأقسام المعنية.

9-1-3 دائرة الاسترداد

* تعريفها بحسب ما جاء بقانون الهيئة رقم 30 لسنة 2011:

يقوم بإدارتها مدير عام حاصل على شهادة جامعية أولية على الأقل في القانون وله خبرة في مجال عمله لا تقل عن عشر سنوات تتولى هذه الدائرة مسؤولية جمع المعلومات والمتابعة للمتهمين المطلوبين للهيئة خارج العراق واسترداد اموال الفساد المهربة للخارج بالتعاون والتنسيق مع الجهات المعنية وتضم مديريتين: احدهما لاسترداد الاموال والثانية لاسترداد المتهمين.

10-1-3 دائرة البحوث والدراسات

1-10-1-3 تعريفها بحسب ما جاء بقانون الهيئة رقم 30 لسنة 2011 :

تعمل الدائرة استناداً الى المادة (10/ثامناً) من القانون النافذ رقم 30 لسنة 2011 المنظم لأعمال هيئة النزاهة، الذي ينص على أن:

"تتولى اعداد الدراسات والبحوث حول الفساد وقياسه واثاره واسبابه وطرق منعه ومكافحته".

13-1-10-2 طبيعة عمل الدائرة :

تعمل في مجالات الوقاية والتثقيف على تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد والحد منه، الى جانب عدد من دوائر الهيئة الأخرى المتخصصة في هذا المجال، وتتولى هذه الدائرة المهام الآتية:

1. العمل على اعداد دراسات وبحوث علمية ذات العلاقة بـ (اسباب الفساد، نتائجه، الوسائل الفاعلة للحد منه ومكافحته).
2. القيام بوضع الآليات الكفيلة للوصول الى بناء مقاييس وطنية للفساد.
3. القيام بإدارة مشاريع الشراكات البحثية مع المؤسسات الرسمية والمنظمات غير الحكومية.
4. العمل على تقديم الاستشارات العلمية لمجموعة من الجهات الداخلية والخارجية حول المقترحات واوراق العمل.
5. العمل على اقامة الانشطة والفعاليات العلمية.
6. القيام بتقديم المقترحات التطويرية بغية الارتقاء بمستوى اداء الهيئة.
7. القيام بتقييم البحوث والدراسات المحالة اليها بموجب اختصاصها القانوني من عدة جهات داخل وخارج الهيئة.
8. القيام بإصدار مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات.
9. القيام بإصدار التقارير السنوية ونصف السنوية والتخصيصية المتعلقة بإنجازات ونشاطات ومشاركات الهيئة ودوائرها.
10. القيام بتحليل الاستبانات واستطلاعات الرأي المنفذة من الهيئة.
11. القيام بالمشاركة في التدريب والقاء المحاضرات في دورات مكافحة الفساد التي تقيمها الاكاديمية العراقية للعديد من المجالات التخصصية ذات العلاقة بطبيعة العمل الرقابي.

11-1-3 الأكاديمية العراقية لمكافحة الفساد

* تعريفها بحسب ما جاء بقانون الهيئة رقم 30 لسنة 2011:

"احدى تشكيلات هيئة النزاهة بمستوى مديرية عامة، تشكلت بموجب احكام المادة (10) تاسعاً من قانون هيئة النزاهة رقم (30) لسنة 2011"

1-11-1-3 طبيعة عمل الدائرة:

العمل على ايجاد نظام تدريبي وتعليم ابداعي متكامل يبني على اساس احتياجات الجهات الرقابية ويساعد في الحد من ظاهرة الفساد من خلال تطوير القدرات والمهارات الرقابية التي تنهض بواقع المؤسسات وتخدم الاهداف التي تصبو اليها.

2-11-1-3 اهداف الدائرة:

1: التدريب.

2: العمل على ضمان توفير التعليم المستمر لتأهيل كوادر الجهات الرقابية.

3: العمل على نشر ثقافة النزاهة ,الشفافية ,المسائلة ,الخضوع للمحاسبة.

4: القيام بإعداد البحوث والدراسات.

5- القيام بإعداد الدليل التعريفي.

[/http://www.nazaha.iq](http://www.nazaha.iq)

12-1-3 عينة البحث

تمثل مجتمع البحث بهيأة النزاهة التي تم التطرق اليه في المبحث الأول ، اما عينة البحث فشملت كل من الاتي:

الجدول (1-3)

عينة البحث

ت	اسم الدائرة أو المكتب
1.	دائرة تحقيقات بغداد
2.	مكتب تحقيقات كربلاء
3.	مكتب تحقيقات النجف
4.	مكتب تحقيقات بابل

المصدر: من إعداد الباحث استناداً على الاستبيان الموزع

نظراً لتأخر الحصول على الموافقة في اجراء الاستبيان في دوائر هيئة النزاهة وغيرها من المعوقات التي ذكرت في محددات البحث و لصعوبة الحصول على الموافقة في توسيع عينة البحث فقد اقتصرت العينة على المحافظات الاربع المذكورة اعلاه ونظراً لتوحيد اجراءات التحقيق في قضايا الفساد في هيئة النزاهة متشابهة وان أي مكتب في عينة البحث يشبه عمل مكتب اخر من غير العينة بنسبة 100% .

ان النتائج التي تم التوصل اليها من خلال هذه العينة تعكس واقع مجتمع البحث في تفعيل المحاسبة القضائية وعليه يمكن استخلاص نتائج علمية سليمة فضلاً عن توزيع الاستبيان على

العينة التي شملت كل من المدققين والمحاسبين والمحققين تم النقاش على اغلب فقرات الاستبيان وكذلك قدم المجيبين بعض الآراء التي سنناقشها لاحقاً .

ان عدد كل من المدققين الخارجيين والمحاسبين (47) في المحافظات الأربع عينة البحث والمحققين ممن يعملون في التحقيق (366) تقريباً وان عدد المحققين والقانونيين في الهيئة بشكل عام (549) وعدد المحققين في المحافظات الاربعة عينة البحث (222) .

تم توزيع 120 استبانة وتم استرداد 104 استبانة 96 منها صالحة للتحليل و 8 فقط غير صالحة .

1-5-2-3 احصائيات العمل التحقيقي :

1- ان مجموع البلاغات التي وردت إلى هيئة النزاهة للأعوام الثلاثة الاخيرة (2015، 2016، 2017) بمقدار (5877) بلاغ انجز منها (5803) وبنسبة (98.74 %) وكما يأتي:

الجدول (2-3)
البلاغات الواردة

السنة	2015	2016	2017	المجموع
العدد الكلي	1418	2001	2458	5877
العدد المنجز	1418	2001	2384	5803
نسبة الانجاز	%100	%100	%96.99	%98.74

المصدر: (انجازات هيئة النزاهة، 2017:14)

2- ان مجموع الاخبارات المسجلة في هيئة النزاهة للأعوام الثلاثة الاخيرة (2015، 2016، 2017) (9002) بلاغ انجز منها (6593) وبنسبة (73.24 %) وكما يأتي:

الجدول (3-3)
الاخبارات المسجلة

السنة	2015	2016	2017	المجموع
العدد الكلي	2431	2848	3723	9002
العدد المنجز	1638	2175	2780	6593
نسبة الانجاز	%67.38	%76.37	%74.67	%73.24

المصدر: (انجازات هيئة النزاهة، 2017:15)

3- ان مجموع القضايا الجزائية المعروضة امام القضاء المسجلة خلال السنوات (2015، 2017، 2016) (24013) قضية جزائية انجز منها (17182) وبنسبة (71.55%) وكما يأتي:

الجدول (4-3)
القضايا الجزائية

السنة	2015	2016	2017	المجموع
العدد الكلي	8182	7294	8537	24013
العدد المنجز	5367	5327	6488	6593
نسبة الانجاز	%65.6	%73.03	%76	%71.55

المصدر: (انجازات هيئة النزاهة، 15:2017) من خلال الجداول (2-3) و (3-3) و (4-3) الخاصة بميدان التحقيق في هيئة النزاهة ان مزاعم الفساد بأنواعها الثلاثة (البلاغات- الاخبار- القضايا الجزائية) في تزايد مستمر وان عدد المحققين يفوق عدد المدققين والمحاسبين كثيراً ولهذا يفسر تراجع نسبة الانجاز في (الاخبارات والقضايا الجزائية) .

شكل (1-3)

المهكل التنظيمي لهيأة النزاهة



المصدر (التقرير نصف السنوي لهيأة النزاهة, 2018 : 6)

المبحث الثاني

تحليل البيانات وصولاً للنتائج

تمهيد :

هدف الباحث في هذا المبحث ان يقدم عرضاً إحصائياً لنتائج البحث التطبيقي مع تحليل و تفسير هذه النتائج . ولقد اشتمل المبحث على تحليلاً كاملاً للمتوسطات الحسابية الموزونة لفقرات المحاور ونسبة اتفاق افراد عينة البحث على الاجابات ، وانحرافات المعيارية .. الخ.

1-2-3 الاختبار البنائي لمقاييس البحث

قام الباحث بعمل الاختبار البنائي لمقاييس البحث من خلال اجراء اختبار الصدق الظاهري والصدق والثبات لفقرات محاور الاستبانة ومن اجل التحقق من جودتها وامكانية الاعتماد على نتائج الاستبيان ومدى تحقيقها للهدف الذي صممت من اجله وكما سيأتي لاحقاً :

1-1-2-3 أولاً : الصدق الظاهري

تم عرض الاستبيان في البدء على الاستاذ المشرف لتحديد مدى ملائمة الاستبانة لموضوع البحث ومن ثم على مجموعة من المحكمين بلغ عددهم (11) منهم احصائيين لمعرفة مدى ملائمة الاستبانة من الناحية الاحصائية وكانوا من اعضاء الهيئة التدريسية في كلية الادارة والاقتصاد- جامعة كربلاء ، جامعة بغداد ، جامعة واسط ، الجامعة العراقية ، جامعة بغداد – المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية ، كلية القانون- جامعة كربلاء ، جامعة طرطوس - كلية الاقتصاد- سوريا ، قد تم اخذ جميع اراء واقترحات المحكمين.

1-1-1-2-3 ثبات المقياس

استخدم الباحث اختبار الفا كور نباخ Cronbach's Alpha لمعرفة مدى الثبات للمقياس ومن خلال النتائج التي سيظهرها المقياس نحدد مقدار الثبات للمقياس فيما يتعلق بفقرات المتغير المستقل (المحاسبة القضائية – المؤهلات والمهارات للمحاسب القضائي) والمتغير التابع (الفساد المالي و الإداري) وبحسب المعايير الاحصائية يجب ان تكون قيمة معامل الفا كور نباخ **أكبر من (0.70)** وكانت نتائج الاختبار كما موضحة بالجدول (1-3) للمتغير المستقل والذي يتكون من محورين في الاستبيان أكبر من 0.93 % وكانت نتيجة المتغير التابع أكبر من 0.90 % وهذا يدل على الثبات العالي وهذا يعني انه لو اعيد توزيع هذا الاستبيان على عينة اخرى من المجتمع نفسه وبحجم العينة نفسها فإنه ستكون النتائج متشابهة أو مقارنة للنتائج التي حصلنا عليها من العينة الأولى .

جدول (5-3)

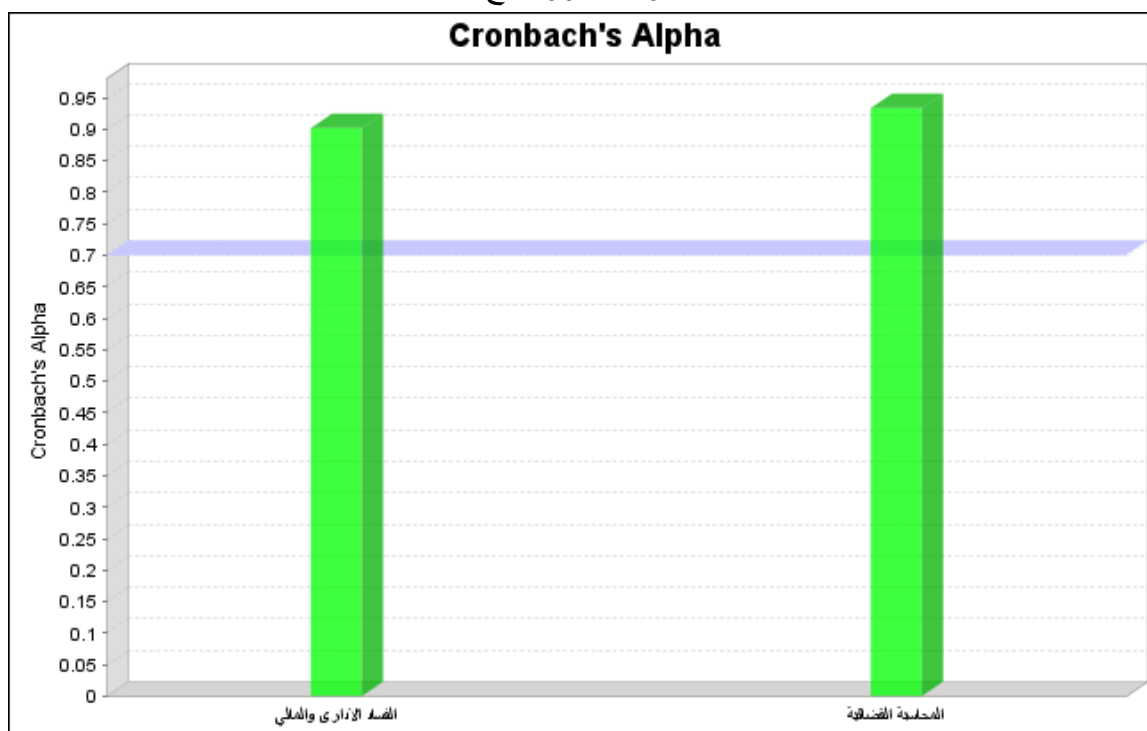
اختبار الفا كور نباخ لمتغيرات البحث

	Cronbach's Alpha	Rho_A
الفساد الاداري والمالي	0.902	0.910
المحاسبة القضائية	0.934	0.941

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Smart PLS v3.2

شكل (2-3)

اختبار الفا كور نباخ



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Smart PLS v3.2

وكذلك قام البحث بأجراء اختبار ثبات المقياس (الفا كور نباخ) لمحاور الاستبيان كل محور على حدى وكما موضح بالجداول (6-3) و (7-3) و (8-3) التي تم إستخراجها من برنامج SPSS :

المحور الأول والمتعلق : بالمحاسبة القضائية بشكل عام
جدول (6-3) ثبات فقرات المحور الأول

Case Processing Summary				Reliability Statistics			
		N	%	Cronbach's Alpha	N of Items		
Cases	Valid	96	100.0			.903	14
	Excluded ^a	0	.0				
	Total	96	100.0				
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.							

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25
المحور الثاني والمتعلق : المهارات والمؤهلات الواجب توافرها في المحاسب
جدول (7-3)

ثبات فقرات المحور الثاني

Case Processing Summary				Reliability Statistics			
		N	%	Cronbach's Alpha	N of Items		
Cases	Valid	96	100.0			.875	14
	Excluded ^a	0	.0				
	Total	96	100.0				
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.							

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25
المحور الثالث والمتعلق : بالفساد المالي والإداري
جدول (8-3)

ثبات فقرات المحور الثالث

Case Processing Summary				Reliability Statistics			
		N	%	Cronbach's Alpha	N of Items		
Cases	Valid	96	100.0			.891	14
	Excluded ^a	0	.0				
	Total	96	100.0				
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.							

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25

اما اذا اردنا معرفة الثبات الكلي لجميع فقرات المحاور الثلاثة وكذلك صدقها فكما يأتي :

جدول (9-3)

ثبات فقرات المحاور الثلاثة

Case Processing Summary				Reliability Statistics	
		N	%	Cronbach's Alpha	N of Items
Cases	Valid	96	100.0	.944	42
	Excluded ^a	0	.0		
	Total	96	100.0		
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد الجداول السابقة المستخرجة من برنامج SPSS v25

يعد الناتج عالي جداً ومؤشر ايجابي لصدق وثبات فقرات الاستبيان .

ويمكن ان نلخص جداول الثبات الخاصة بالمحاور الثلاثة في جدول واحد لنحصل على صدق هذه المحاور وكما يأتي :

جدول (10-3)

ثبات وصدق فقرات المحاور الثلاثة

ت	المحور	عدد الفقرات	الثبات	الصدق = الجذر التربيعي للثبات
1	المحاسبة القضائية بشكل عام	14	0.903	0.950
2	المهارات والمؤهلات الواجب توافرها في المحاسب القضائي	14	0.875	0.935
3	الفساد المالي والاداري	14	0.891	0.943
	الاجمالي	42	0.944	0.971

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجداول السابقة المستخرجة من برنامج SPSS v25

2.1.1.2.3 صدق البناء

لكي نتأكد من البناء أي المفهوم لمقياس متغيرات البحث وقبل استخراج مدى الارتباط فيما بينهم يجب قياس Validity والذي يعني (القدرة على قياس المطلوب) وهو ان الفقرات التي وضعت في الاستبيان لقياس تأثير تفعيل المحاسبة على الحد من الفساد المالي و الإداري . اما Reliability (الموثوقية) يعني القدرة على قياس المطلوب تحت عدة ظروف . هذين المقياسين يوضحان الاداة المستخدمة في البحث تقيس المطلوب وكذلك في ظروف متعددة . الجدول يبين مدى توافق الاسئلة من بعضها ببعض ومدى توافقها .

جدول (11-3)

اختبار الصدق التقاربي للمتغيرين المستقلين (المحاسبة القضائية ومؤهلات ومهارات المحاسب القضائي) و التابع (الفساد المالي والاداري)

CR	AVE	Loading	الفقرات	المتغيرات
0.939	0.443	0.499	M1Q1	المحاسبة القضائية
		0.694	M2Q15	
		0.567	Q10	
		0.609	Q11	
		0.354	Q12	
		0.734	Q13	
		0.615	Q14	
		0.606	Q16	
		0.653	Q17	
		0.703	Q18	مؤهلات ومهارات المحاسب القضائي
		0.470	Q19	
		0.409	Q2	
		0.618	Q20	
		0.590	Q21	
		0.447	Q22	
		0.454	Q23	
		0.580	Q24	
		0.679	Q25	
		0.663	Q26	
		0.584	Q27	
0.677	Q28			
0.671	Q3			
0.595	Q4			
0.707	Q5			
0.618	Q6			
0.618	Q7			
0.780	Q8			
0.530	Q9			
0.917	0.364	0.621	M3Q29	الفساد المالي و الإداري
		0.656	Q30	
		0.697	Q31	
		0.731	Q32	
		0.623	Q33	
		0.640	Q34	
		0.492	Q35	
0.728	Q36			

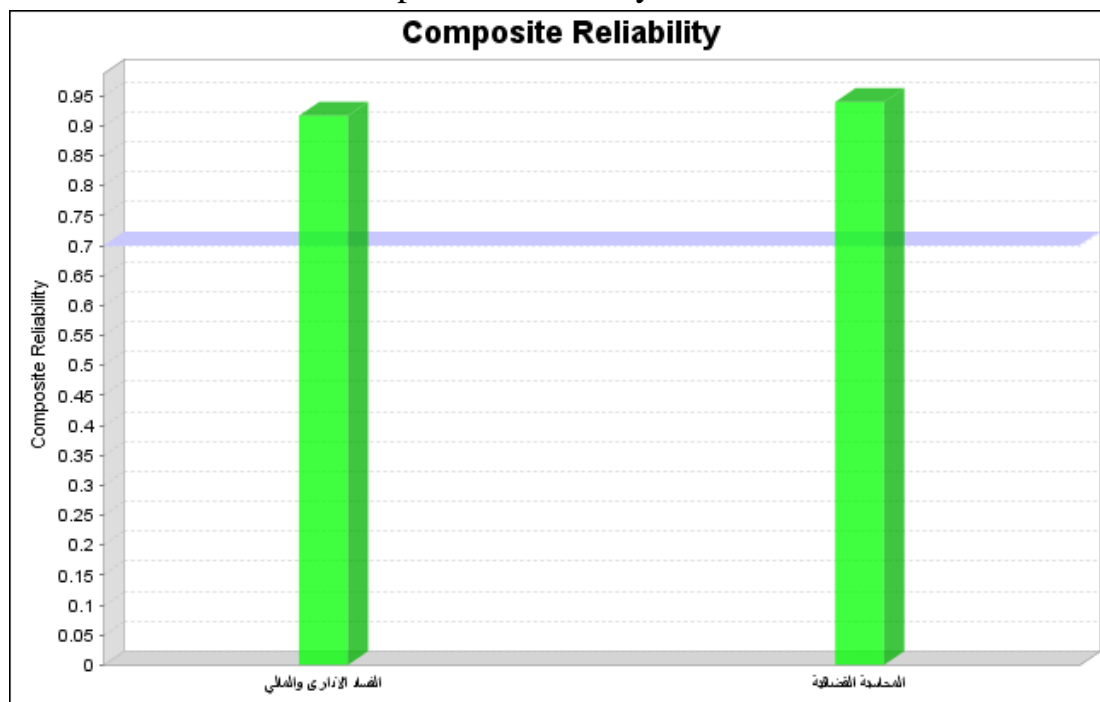
		0.739	Q37
		0.673	Q38
		0.617	Q39
		0.792	Q40
		0.607	Q41
		0.650	Q42

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Smart PLS v3.2

يبين الجدول (3-11) ثبات الفقرة من خلال حساب التشعب الخارجي (outer loading) والذي تكون عنده الفقرة ذات دلالة معنوية اذا كانت عند درجة تشعب (0.7) اما اذا كان التشعب ما بين (0.4 – 0.7) فانه يجب تفحص تأثير حذف هذه الفقرات لرفع قيمة الصدق التقاربي واذا كان حذف هذه الفقرات لم يؤثر بشكل كبير برفع قيمة الصدق يتم البقاء عليها ويتم حذف الفقرات التي حصلت على اقل من (0.4) ، قام الباحث بحذف واستبدال بين الفقرات للوصول لنسبة (0.7) ولكن وجد هنالك تأثير بسيط وحرصه على اهمية الفقرات ابقى عليهم مع الاخذ بمعيار حذف من هي اقل من (0.4) اما AVE فان الدرجة المقبولة عند (0.5) للمتغير بشكل كامل ولان هنالك تفاوت في درجة التشعب فانخفضت الدرجة إلى اقل من ذلك ، البعض من الاحصائيين يشبهه درجة التشعب بمدى الارتباط كل فقرة بالمجال والذي لا بد ان الحد الادنى ما بين (0.40 – 0.70) اي ما بين المقبول إلى جيد ، اما **Composite Reliability (CR)** هي نفسها معامل الفا كر ونباح لقياس الثبات ولكن بشكل معدل كذلك يجب ان تكون أكبر من (0.70) واقل من (0.95) والمتغيرين ضمن الدرجة المسموح بها .

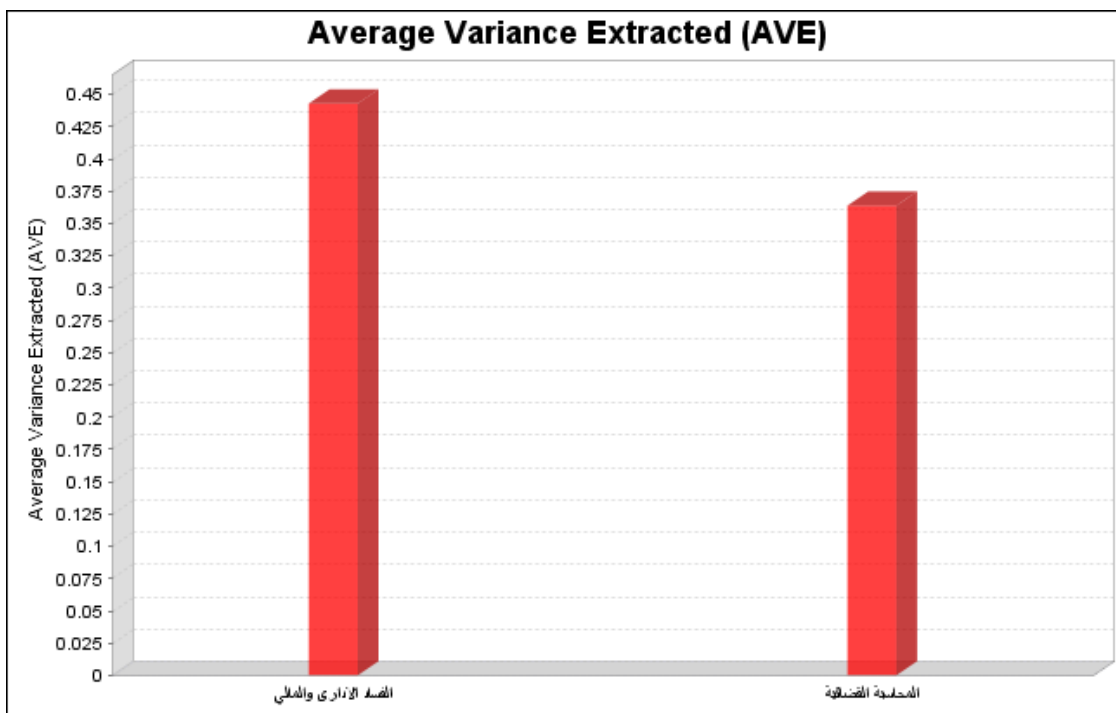
شكل (3-3)

اختبار Composite Reliability



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Smart PLS v3.2

شكل (4-3)
اختبار AVE



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Smart PLS v3.2

- تباعد وتناظر الفقرات Discriminate Validity

لاستكمال الصدق والموثوقية في البناء وقبل تحديد نوع العلاقة بين المتغيرات موضع البحث يتم استخدام هذا المقياس لمعرفة مدى التوافق المنطقي بين الفقرات اي ليس هناك تداخل وتكرار بين فقرات المتغيرات اي ان كل فقرة وظفت بشكل صحيح في المتغير سواء المستقل أو التابع ويتم من خلال :

Cross Loading

هذا المقياس يوضح ان الفقرة الموضوعية في محور ما والتي تنتمي للمتغير المستقل (المحاسبة القضائية ومؤهلات ومهارات المحاسب القضائي وكما موضح بالجدول 3-12) وضعت أو وظفت في مكانها الصحيح ام لا اي انه فعلاً ينتمي لهذا المتغير ام لا .

جدول (12-3)

اختبار Cross Loading

	الفساد المالي والاداري	المحاسبة القضائية
M1Q1	0.259	0.499
M2Q15	0.490	0.694
M3Q29	0.621	0.333

Q10	0.277	0.567
Q11	0.373	0.609
Q12	0.261	0.354
Q13	0.420	0.734
Q14	0.261	0.615
Q16	0.576	0.606
Q17	0.514	0.653
Q18	0.454	0.703
Q19	0.323	0.470
Q2	0.195	0.409
Q20	0.369	0.618
Q21	0.470	0.590
Q22	0.108	0.347
Q23	0.355	0.454
Q24	0.368	0.580
Q25	0.603	0.679
Q26	0.548	0.663
Q27	0.250	0.584
Q28	0.554	0.677
Q3	0.426	0.671
Q30	0.656	0.344
Q31	0.697	0.455
Q32	0.731	0.496
Q33	0.623	0.455
Q34	0.640	0.421
Q35	0.492	0.353
Q36	0.728	0.486
Q37	0.739	0.568
Q38	0.673	0.576
Q39	0.617	0.457
Q4	0.543	0.595
Q40	0.792	0.579
Q41	0.607	0.379
Q42	0.650	0.398
Q5	0.419	0.707
Q6	0.249	0.618
Q7	0.311	0.618
Q8	0.438	0.780
Q9	0.420	0.530

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Smart PLS v3.2

يوضح الجدول (3-12) الخاص بمدى توظيف الفقرات في المحاور بأفضل ما يمكن حيث من خلال هذا الاختبار تبين ان جميع فقرات الاستبيان وضعت عند محاورها بشكل الصحيح وهذه المحاور توضح متغيرات موضوع البحث وتم تمييزها بلون غامق فعند النظر بالاتجاهين العموديين يبين المتغير (المحور العمودي) والافقي رقم الفقرة فالرقم الذي تم تمييزه بلون غامق عند النظر للرقم الذي بجانبه حتماً سيكون اقل اذا كان التوظيف للفقرة صحيحاً .

3.2.3 اختبار التوزيع الطبيعي

من اجل التأكد من سلامة البيانات التي تم الحصول عليها ولمعرفة مدى ملائمتها للتحليل الاحصائي لابد من اجراء اختبار التوزيع الطبيعي لها وكذلك من اجل ضمان دقة النتائج التي سيتم التوصل إليها لذلك استخدم الباحث كل من مقياس التقاطح Kurtosis ومقياس الالتواء Skewness .

3.2.3 . 1 اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل

جدول (13-3)

اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل (المحاسبة القضائية والمهارات والمؤهلات الواجب توافرها في المحاسب القضائي)

	N	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
ان تفعيل المحاسبة القضائية يحد من اتساع الرشاوى بدرجة عالية عن طريق تطبيق المحاسب القضائي للتقنيات المختلفة.	96	-1.504	0.246	2.403	0.488
تعد البيئة التشريعية العراقية وما فيها من قوانين تنظم العمل التجاري والمالي بيئة خصبة لتبني المحاسبة القضائية.	96	-0.523	0.246	-0.286	0.488
ان عدم الالمام وقلة الاهتمام بمهنة المحاسب القضائي وضعف الاهتمام الاكاديمي بها قد ادى إلى عدم تفعيلها وتطورها في العراق.	96	-1.230	0.246	1.448	0.488
توسع حالات الفساد بشقيه المالي و الإداري يستدعي توجيه الاهتمام صوب المحاسبة القضائية مع تعديل التشريعات المتعلقة بعمل هيئة النزاهة.	96	-1.225	0.246	2.155	0.488
تسهم المحاسبة القضائية في توظيف المواد القانونية مع الدعاوى المعروضة وبوجود محاسب قضائي مؤهل لمساعدة المحكمة في الحكم	96	-0.918	0.246	1.075	0.488
تسهم المحاسبة القضائية بدرجة عالية جداً في تحديد قضايا الفساد والاحتيال بدقة عالية عن طريق توظيف التقنيات المختلفة.	96	-0.764	0.246	0.733	0.488

ان اهتمام الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين وهيئة النزاهة بالمحاسبة القضائية في العراق يؤدي إلى تطوير المهنة ومواكبة تقدمها.	96	-1.069	0.246	2.146	0.488
ان التحري والاستقصاء الذي يؤديه المحاسب القضائي يساعد على الوصول إلى الحقائق بدقة عالية وحسم القضايا المنظورة امام القضاء بأسرع وقت.	96	-1.304	0.246	2.530	0.488
ان فعالية خدمات التقاضي التي يؤديها المحاسب القضائي تساعد على اتخاذ القرارات الصحيحة من قبل قضاة التحقيق والمحاكم المختصة.	96	- 0.877	0.246	1.655	0.488
هنالك حاجة لاستبدال قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة إلى قسم المحاسبة القضائية مع بيان شروط النزاهة.	96	-0.194	0.246	-0.731	0.488
تسهم المحاسبة القضائية بتقليص الفجوة بين القضاة والمحاسبين لتحقيق الانسجام اللازم وتحقيق اقصى درجات العدالة عند حل النزاعات.	96	-1.231	0.246	2.399	0.488
أسهمت التقارير الصادرة من التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة بشكل كبير في مساعدة محققي هيئة النزاهة والجهات القضائية في الوصول.	96	-1.182	0.246	1.796	0.488
أسهمت المحاسبة القضائية في دعم عمل الهيئات الرقابية والتحقيقية في عملها.	96	-1.058	0.246	2.651	0.488

ان عمل المدققين في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة هو يشابه إلى حد كبير لعمل المحاسب القضائي.	96	-0.550	0.246	-0.368	0.488
ضرورة تمتع المدققون في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة بخبرة محاسبية وقضائية جيدة تمكنهم من الادلاء بشهادة مهنية في	96	-2.196	0.246	6.740	0.488
ضعف التحصيل العلمي والعملي و الخبرة يؤثر بدرجة عالية في كفاءة اداء المحاسب القضائي.	96	-0.660	0.246	-0.528	0.488
ضعف التطوير المستمر لمهارات المحاسب القضائي يؤثر في اداءه لاكتشاف حالات الفساد.	96	-0.673	0.246	-0.661	0.488
احد اهم مهارات المحاسب القضائي العمل الدؤوب والاتصال الفعال كمهارات الكتابة والمستخدم في كتابة التقارير	96	-1.571	0.246	3.569	0.488
الشك المهني وقوة الملاحظة من المهارات الواجب توافرها لدى المحاسب القضائي.	96	-0.944	0.246	1.610	0.488
ان اجراء المقابلات والحصول على افضل الاجابات فضلاً عن الادلة الكتابية تساعد المحاسب القضائي للوصول إلى الحقائق.	96	-1.235	0.246	2.889	0.488
على المحاسب القضائي التزام السرية وعدم افشاء اسرار الدعاوى أو القضايا محل العمل.	96	-2.062	0.246	5.598	0.488
من المهارات الرئيسية الواجب توافرها في المحاسب القضائي تحليل اجابات المدانين نفسياً وربطها بعلم الاجرام.	96	-0.812	0.246	0.190	0.488

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي للبحث.....المبحث الثاني

على المحاسب القضائي ان يمتلك المعرفة المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات وانظمة الحاسوب بشكلٍ كافٍ.	96	-0.597	0.246	-0.620	0.488
الالمام بالجوانب القانونية كقانون العقوبات و قانون انضباط موظفي الدولة و القانون الجنائي والاداري .. الخ ، من مستلزمات عمل المحاسب القضائي.	96	-1.240	0.246	2.063	0.488
الالمام بالجوانب المحاسبية والتدقيقية من مستلزمات عمل المحاسب القضائي.	96	-1.183	0.246	0.131	0.488
ضرورة التأهيل العملي على استخدام تقنيات المحاسبة القضائية الخاصة بحالات الفساد المالي والاداري.	96	-1.644	0.246	4.179	0.488
استخدام نظرية مثلث الاحتيال تساعد في تحديد اسباب الاحتيال ومن ثم تساعد في جمع الادلة اللازمة.	96	-0.354	0.246	0.570	0.488
يساعد المحاسب القضائي محققي هيئة النزاهة للوصول إلى استنتاجات وادلة قوية لتقديمها بلائحة إلى قضاة التحقيق	96	-0.170	0.246	-0.722	0.488
Valid N (list wise)	96				

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25

3.2.3 . 2 اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير التابع

جدول (3-14)

اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير التابع (الفساد المالي والاداري)

	N	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
ان غياب الاشخاص المؤهلين في مراكز القرار في الدوائر الحكومية يساعد على الاسراف والتبذير للمال العام.	96	-1.439	0.246	0.966	0.488
ان غياب الرقابة الفعالة على صرف الموازنة الاستثمارية يساعد على توسع نطاق الفساد المالي.	96	-1.633	0.246	2.227	0.488
ان انتشار المعفيين بشكل واسع في الدوائر الحكومية لإنجاز المعاملات بدلا من المواطنين يؤدي إلى اتساع نطاق الرشوة.	96	-1.066	0.246	0.025	0.488
الرقابة غير الفعالة على استخدام موارد وممتلكات الدوائر الحكومية احد أوجه الفساد المالي.	96	-0.776	0.246	-0.385	0.488
غياب الرقابة الفعالة على احالة مشاريع مهمه لشركات لا تتمتع بكفاءة عالية تساعد على انتشار الفساد المالي.	96	-1.752	0.246	4.238	0.488
غياب أو ضعف الجانب الاعلامي المسلط على الفساد ساعد في تفشي الفساد.	96	-1.102	0.246	1.263	0.488
الضغوطات التي تتعرض لها الجهات التحقيقية ساعد على ضعفها وبالتالي تفشي الفساد وازدياده.	96	-0.736	0.246	-0.307	0.488

غياب الدور الرقابي الفاعل على كبار المسؤولين الفاسدين أدى إلى توسع عمليات غسل الأموال.	96	-1.283	0.246	0.687	0.488
هنالك ضغوطات سياسية تمارس على الموظفين في مراكز القرار وهي تؤدي إلى توسع الفساد المالي.	96	-0.841	0.246	0.571	0.488
غياب العمل بمجلس الخدمة المدني ساعد على عدم وجود ضوابط حقيقية في التعينات الحكومية.	96	-1.090	0.246	1.187	0.488
أكثر حالات الفساد توسعاً هي التعاقدات الحكومية وبالتحديد المقاولات العامة.	96	-1.021	0.246	0.733	0.488
إن سوء التخطيط وغياب الرؤى الواضحة للدولة في المشاريع المستقبلية يؤدي الإسراف والتبذير وهو أحد أوجه الفساد.	96	-0.837	0.246	-0.393	0.488
عدم وجود الرادع القانوني القوي الذي يحد من ممارسات الفساد.	96	-1.348	0.246	1.251	0.488
يقلل الفساد من فرص الاستثمار الأجنبي وبالنتيجة يضعف من عجلة التقدم الاقتصادي للبلد.	96	-1.148	0.246	0.648	0.488
Valid N (listwise)	96				

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25

يبين لنا الجدولان (3-13) و (3-14) أن القيم الظاهرة موزعة توزيعاً طبيعياً من خلال معاملي التقلطح والالتواء وهي ضمن الحدود المقبولة (1.96 +، - 1.96) وهذه دلالة على أن بيانات البحث والمرتبطة بالمتغير المستقل والمتغير التابع تصلح ومقبولة لأجراء الاختبارات الإحصائية المعلمية.

3-2-6 استبانة البحث

ان الاستبانة استخدمت كوسيلة رئيسة لجمع البيانات الخاصة بالجانب التطبيقي للبحث وذلك لتعذر هيئة النزاهة في تزويدنا بالتقارير المنجزة في قسم التدقيق الخارجي كونها ذات طابع سري لا يمكن الاطلاع عليها من أي جهة كانت.

ان الباحث قد اعد استبانة أولية ضمت العديد من المحاور والفقرات تجاوز 55 فقرة عرضت على الاستاذ المشرف والاساتذة المحكمين في داخل الجامعة وخارجها وكذلك من خارج البلد لأبداء رأيهم بمدى انسجام الفقرات مع موضوع البحث والذين قدموا بدورهم النصح والارشاد اللازم الذي التزم به الباحث واعد على ضوءه الاستبانة النهائية .

صممت الاستبانة بناءً على متغيرات البحث وفرضياته واهدافه وقسمت على محورين الاول المعلومات الديمغرافية والثاني وقد قسم الى ثلاثة محاور .

فبالنسبة للمعلومات الديمغرافية فقد شملت على الاتي:

- 1- الدائرة أو القسم الذي يعمل به المستجيب وبحسب الهيكلية الادارية للهيئة .
- 2- النوع الاجتماعي
- 3- التخصص الاكاديمي : تم اختيار هذه التخصصات لأنها الاقرب والادق لموضوع البحث .
- 4- المؤهل الاكاديمي : قسم من أعلى شهادة اكااديمية أو مهنية إلى شهادة الإعدادية.
- 5- العنوان الوظيفي : المحور الاهم لتحديد أي من الفئات الثلاث المشمولة في العينة وهم : المدقق، المحاسب، المحقق.
- 6- سنوات الخبرة : قسمت السنوات على ضوء الفئات المتعارف عليها إلى 5 فئات .
- 7- عدد الدورات التدريبية داخل العراق : قسمت هذه الدورات إلى اهمها أو اكثرها قرباً من الاختصاص .
- 8- عدد الدورات التدريبية خارج العراق : كذلك قسمت على الاهمية أو الاكثر حاجة .

اما الجزء الثاني للاستبانة والذي قسم على ثلاثة محاور اساسية استناداً إلى متغيرات البحث وفرضياته فتضمن هذا الجزء :

أولاً : ما يتعلق بالمحاسبة القضائية بشكل عام ، تألف هذا المحور من اربع عشرة فقرة اعدت وفقاً للجانب النظري للبحث وكذلك عينة البحث (هيئة النزاهة)

ثانياً : المهارات والمؤهلات الواجب توافرها في المحاسب القضائي (كذلك ، تألف هذا المحور من اربع عشرة فقرة اعدت وفقاً للجانب النظري للبحث)

ثالثاً : الفساد المالي والاداري (ايضاً ، تألف هذا المحور من اربع عشرة فقرة اعدت وفقاً للجانب النظري للبحث والواقع العملي في العراق عموماً)

حرص الباحث عند إعداد الاستبانة الجمع بين ما ذكر في الجانب النظري وبين البيئة الخاصة في هيئة النزاهة ولذلك جاء اختبار صدق وثبات الاستبانة عالي جداً والذي سيتم وضعة لاحقاً .

استخدام الباحث مقياس (**Likert- Type scale**) الخماسي المكون من (5 - 1) درجة ،

ان اجابات كل فقرة وفق هذا المقياس كالآتي:

جدول (3-15)

مقياس Likert

التصنيف	اتفق تماماً	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً
الدرجات	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث

وفقاً لهذا المقياس يعتمد الوسط الفرضي (3) لقبول الفقرة من عدمه والذي يحتسب وفق الآتي :

$$\bar{x} = \frac{\sum xifi}{\sum fi} = \frac{1+2+3+4+5}{5} = \frac{15}{5} = 3$$

3-2-7 الاساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل نتائج البحث :

1- التكرارات والنسب المئوية Frequencies & percentage

لغرض التوضيح بين فئات العينة وعلى ضوء اجابات افرادها ومعرفة الاتجاه العام في العينة لكل فقرة ، والنسبة المئوية (%) هي تعبير رياضي مهم للمقارنة استخدم لتوضيح نسبة الاتفاق العام وكذلك كمية كل اجابة من اجابات العينة.

2- الوسط الحسابي الموزون Mean

استخدم هذا المقياس بهدف معرفة اجابات عينة البحث مع حركة المقياس، فاذا كان الوسط الحسابي لفقرة ما (أكبر أو يساوي) الوسط الفرضي البالغ (3) يتم قبول هذه الفقرة ويمكن اعتمادها وتعميمها مدام ان الثبات والصدق عالي وكذلك يعتبر دليلاً على ان اتجاه اجابات العينة المدروسة متوافقة مع حركة المقياس، واذا كان اقل من (3) دل على عدم توافق الاجابات مع حركة المقياس.

$$\bar{x} = \frac{\sum xifi}{\sum fi}$$

3- الانحراف المعياري Std. Deviation

هو احد مقاييس التشتت والذي يستعمل لقياس تشتت القيم عن وسطها الحسابي و يستدل منه مدى تشتت اجابات العينة لفقرة ما عن وسطها الحسابي .

$$s = \sqrt{\frac{\sum f(x - \bar{x})^2}{n - 1}}$$

(SALVATORE&REAGLE ،2002)

4- معامل الارتباط بيرسون Pearson Correlation Coefficient

استخدم هذا المقياس، لغرض التحقق من قوة ونوع علاقات الارتباط بين متغيرات البحث.

$$r = \frac{n(\sum xy) - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{[n\sum x^2 - (\sum x)^2][n\sum y^2 - (\sum y)^2]}}$$

(www.statisticshowto.datasciencecentral.com)

5- Coefficient of determination R^2

لمعرفة حجم التغيرات في المتغير المستقل التي يمكن تفسيرها بواسطة المتغير التابع.

$$R^2 = \frac{\sum \hat{y}_i^2}{\sum y_i^2} = 1 - \frac{\sum e_i^2}{\sum y_i^2}$$

$$\sum \hat{y}_i^2 = \sum (\hat{Y}_i - \bar{Y}_i)^2$$

(SALVATORE&REAGLE ،2002)

6- اختبار (T)

تستعمل لقياس معنوية علاقة الارتباط بين متغيرين ولتحديد الدلالة المعنوية للقيم (الفقرات) في محاور الاستبانة.

$$t = \frac{\bar{x} - \mu_0}{\frac{s}{\sqrt{n}}}$$

(https://en.wikipedia.org/wiki/Student's_t-test)

7- Coefficient – Hypotheses Test اختبار الفرضيات

لمعرفة مدى صحة الفرضيات الموضوعة من قبل الباحث لإثباتها أو رفضها (نفيها).

8- Effect size f^2

تستخدم هذه الاداة الاحصائية لقياس حجم تأثير المتغير المستقل بالمتغير التابع .

9- Goodness of fit GoF

يعمل على قياس مدى امكانية الاعتماد على نموذج البحث : اي لقياس مدى الاعتماد على متغيرات البحث المستقلة والتابعة من خلال فقرات الاستبانة .

3-2-8 تحليل المتغيرات الديمغرافية :

سعى الباحث جاهداً على توزيع الاستبيان على الاشخاص المعنيين ومن ذوي العلاقة بالمحاسبة القضائية والفساد الاداري و المالي بأكبر قدر ممكن ولذلك تم اختيار من عناوينهم الوظيفية (مدقق- محاسب – محقق) لضمان اجابات جديده وليست عشوائية ، اغلب المجيبين تم التحاور معهم في اغلب فقرات الاستبانة وتم تبادل الآراء وكذلك لم يسمح للباحث لشمول باقي الدوائر الخاصة بالهيئة عينة البحث وعليه اقتصر التوزيع كما مبين بالجدول (3-16) على ثلاث دوائر فقط . تم توزيع 120 استبانة وتم استرداد 104 استبانة 96 منها صالح وثمانية غير صالحة للتحليل .

جدول (3-16)

تفاصيل الاستبيان الموزع والمسترد

المحافظة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستردة	الاستبانات الصالحة
بغداد	38	35	32
بابل	32	28	27
النجف	25	21	21
كربلاء	25	20	16
المجموع	120	104	96

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

جدول (3-17)

الدائرة أو القسم التي ينتمي اليها افراد العينة

النسبة %	العدد	الدائرة أو القسم
35.4	34	دائرة التحقيقات بغداد
0	0	الدائرة القانونية
0	0	دائرة الوقاية
0	0	دائرة الاسترداد
0	0	دائرة التعليم والعلاقات العامة
4.2	4	التدقيق الخارجي
60.4	58	مكتب تحقيقات
0	0	اخرى

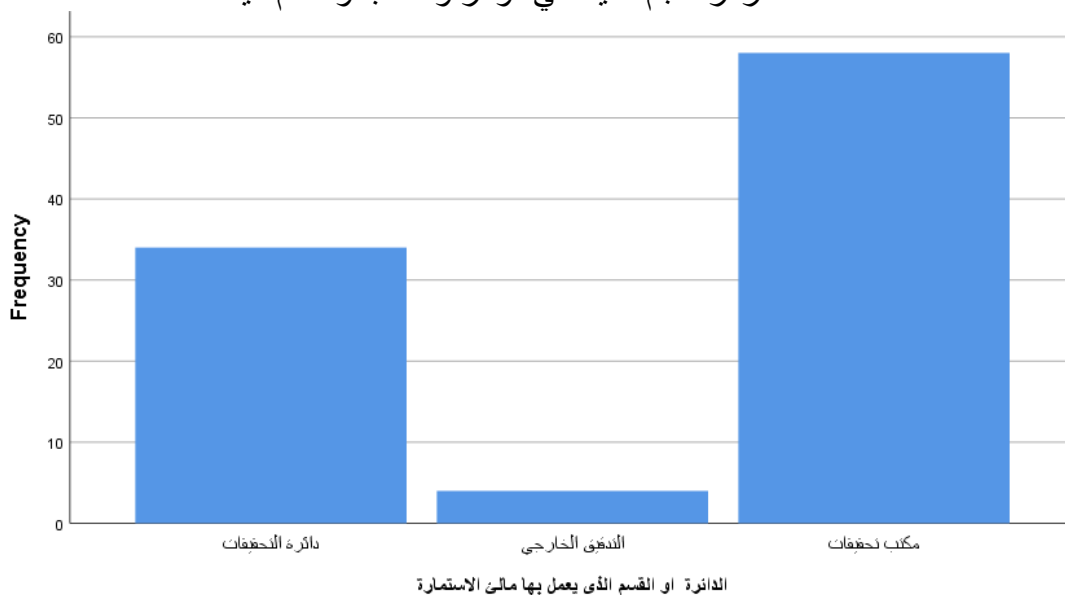
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

يتضح من الجدول (3-17) ان عينة البحث لدائرة تحقيقات بغداد ومكاتب تحقيق (بابل – النجف – كربلاء) كانت مقسمة إلى الاتي :

ان 34 من المجيبين وما نسبته 35.4 % هم من العاملين في دوائر التحقيقات و 4 من المجيبين وما نسبته 4.2 % هم من العاملين في قسم التدقيق الخارجي الذي يوجد حصراً في بغداد .
و الجزء الأكبر من المجيبين والذين عددهم 58 والذين يشكلون ما نسبته 60.4 % هم من العاملين في مكاتب التحقيقات وذلك لجميع المحافظات ماعدا بغداد دوائر الهيئة فيها تسمى مكاتب تحقيقات بالإضافة إلى انه لا يوجد فرق ولو بسيط بين عمل جميع مكاتب التحقيقات في المحافظات والهيئة في بغداد لذلك لم يعمل الباحث على فصل الاستبانات بين المحافظات ، المخطط الاتي يبين توزيع العينة على دوائر الهيئة. ان تركيز العينة في دائرة أو مكتب التحقيقات ينعكس ايجاباً لاجابات العاملين في هذه المكاتب كونهم على مقربة من المحاسبة القضائية.

الشكل (3-5)

تمركز حجم العينة في دوائر ومكاتب واقسام هيئة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25

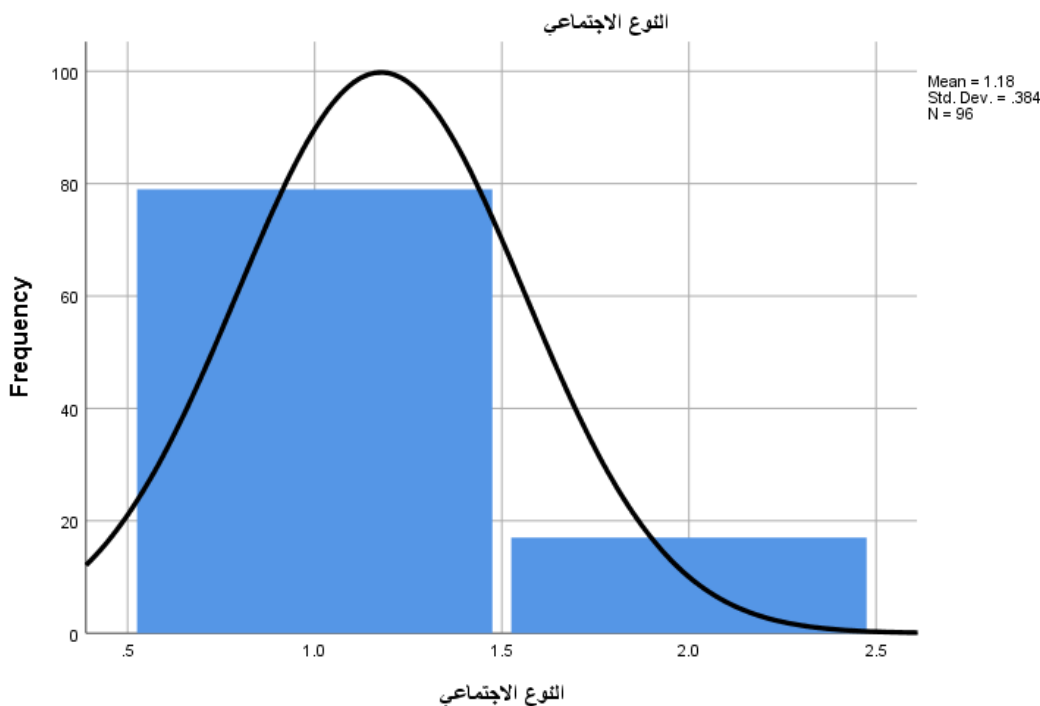
جدول (18-3)

النوع الاجتماعي

النوع الاجتماعي	العدد	النسبة %
ذكر	79	82.3
انثى	17	17.7

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

الشكل (6-3)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25

يبين الجدول (18-3) الخاص بالنوع الاجتماعي بان عينة البحث في الأربع محافظات تكون الجزء الأكبر منها من الذكور وبعدهم 79 والذين شكلوا ما نسبته 82.3% بينما الاناث اقتصر عددهم عند 17 وبنسبة 17.7% علماً ان غالبية الاناث هم بعنوان محاسب أو مدقق .

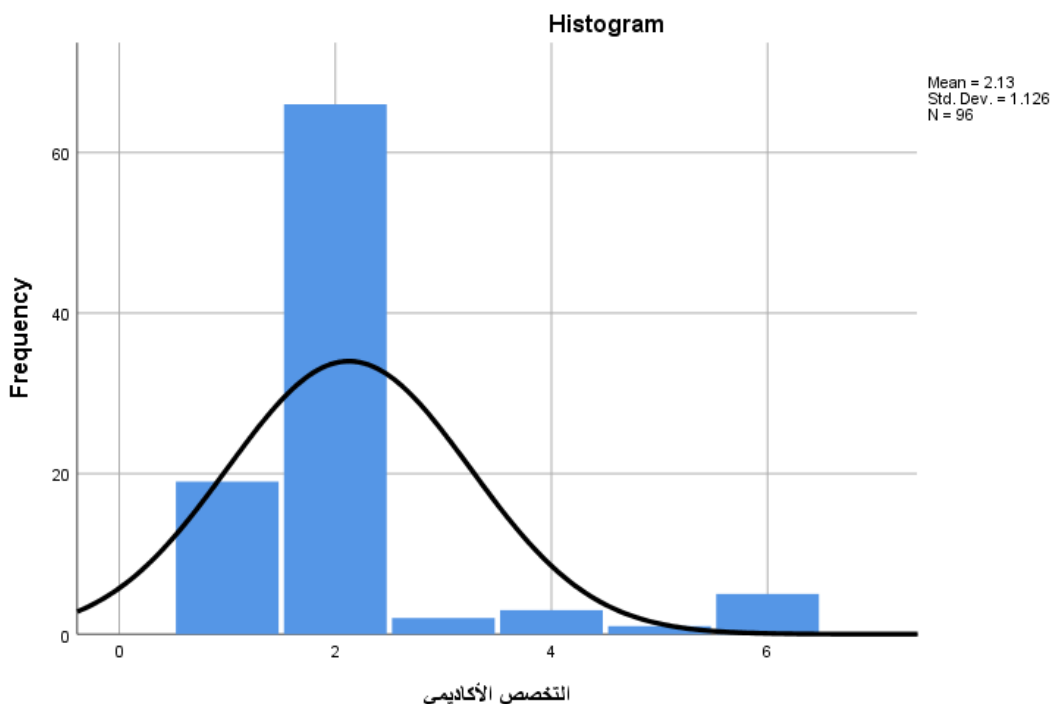
جدول (19-3)

التخصص الأكاديمي

التخصص الأكاديمي	العدد	النسبة %
محاسبة	19	19.8
قانون	66	68.8
علوم مالية ومصرفية	2	2.1
اقتصاد	3	3.1
ادارة	1	1.0
اخرى	5	5.2

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

الشكل (7-3)
التخصص الأكاديمي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25

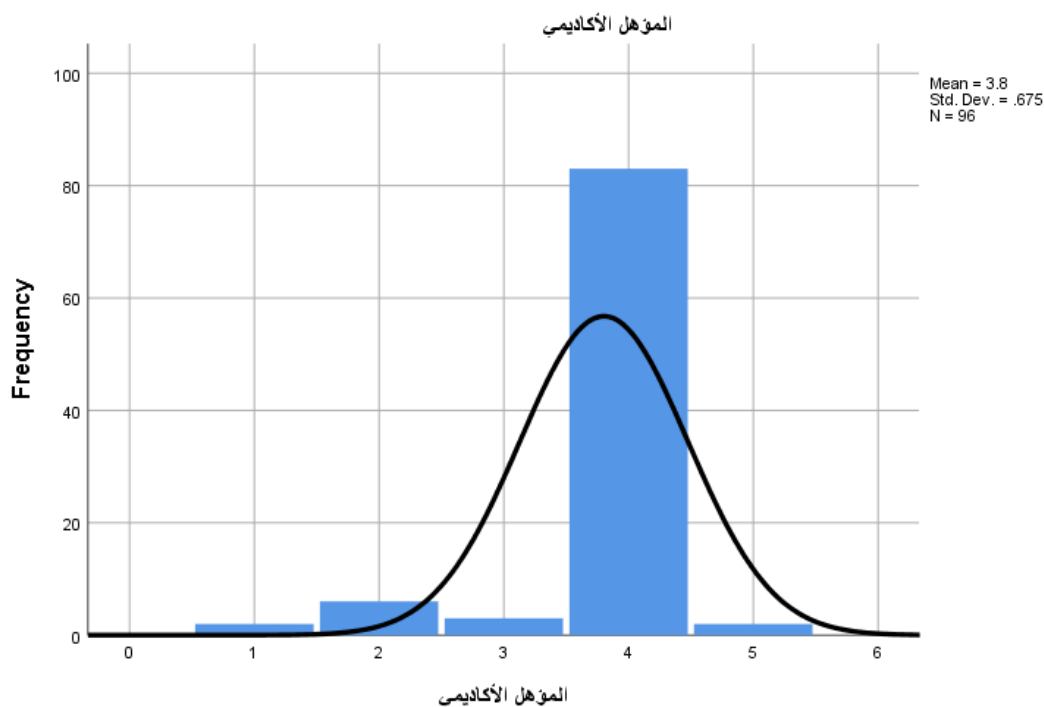
يبين الجدول (3-19) الخاص بالتخصص الأكاديمي بان عينة البحث في الاربع محافظات تكون الجزء الأكبر منها من ذوي اختصاص القانون وبعدهم 66 والذين شكلوا ما نسبته 68.8% والذي ينعكس ايجاباً لتفعيل المحاسبة القضائية في هيئة النزاهة وحاجتهم للمحاسب القضائي بينما جاء تخصص المحاسبة بعد القانون حيث بلغ عددهم 19 وبنسبة 19.8% ثم جاء من هم بتخصصات اخرى والذين بلغ عددهم 5 وبنسبة 5.2% ثم الاقتصاد وبلغ عددهم 3 وبنسبة 3.1% ثم العلوم المالية والمصرفية وبلغ عددهم 2 وبنسبة 2.1% ثم الإدارة بعدد 1 أي نسبة 1% .

جدول (3-20)
المؤهل الأكاديمي

النسبة %	العدد	المؤهل الأكاديمي
2.1	2	دكتوراه أو ما يعادلها
6.3	6	ماجستير
3.1	3	دبلوم عالي
86.5	83	بكالوريوس
2.1	2	دبلوم تقني
0	0	إعدادية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

الشكل (8-3)
المؤهل الأكاديمي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25

يبين الجدول (3-20) الخاص بالمؤهل الأكاديمي بان عينة البحث في الاربع محافظات تكون الجزء الأكبر منها من ذوي شهادات البكالوريوس وبعدد 83 والذين شكلوا ما نسبته 86.5% بينما جاء منهم بمؤهل ماجستير بعد البكالوريوس حيث بلغ عددهم 6 وبنسبة 6.3% ثم جاء من هم بمؤهلات دبلوم عالي الذين بلغ عددهم 3 وبنسبة 3.1% ثم دكتوراه أو ما يعادلها وبلغ عددهم 2 وبنسبة 2.1% ثم دبلوم تقني وبلغ عددهم 2 وبنسبة 2.1% .

جدول (3-21)

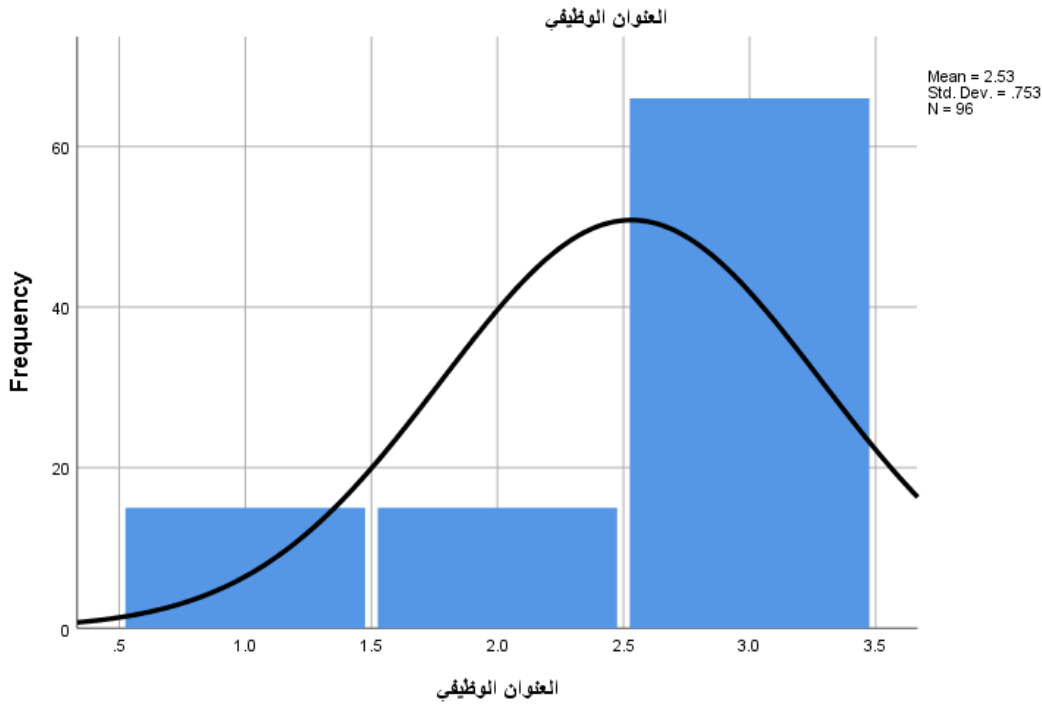
العناوين الوظيفية لأفراد عينة البحث

العنوان	العدد	النسبة %
مدقق	15	15.6
محاسب	15	15.6
محقق	66	68.8

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

الشكل (3-9)

العناوين الوظيفية لأفراد عينة البحث



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25

يبين الجدول (3-21) الخاص بالعنوان الوظيفي بان عينة البحث في الأربع محافظات تكون الجزء الأكبر منها من ذوي عنوان محقق وبعدد 66 والذين شكلوا ما نسبته 68.8% أي أكثر من ثلثي العينة بينما جاء منهم بعنوان مدقق بعد المحقق حيث بلغ عددهم 15 ونسبة 15.6% ثم جاء بنفس العدد من هم بعنوان محاسب والذين بلغ عددهم 15 ونسبة 15.6%. قد يسأل القارئ لماذا إعداد المحاسبين قليله في هيئة النزاهة أو من هم بعنوان مدقق وذلك لان عملهم يصب في خانة خبراء يستعين بهم المحققون.

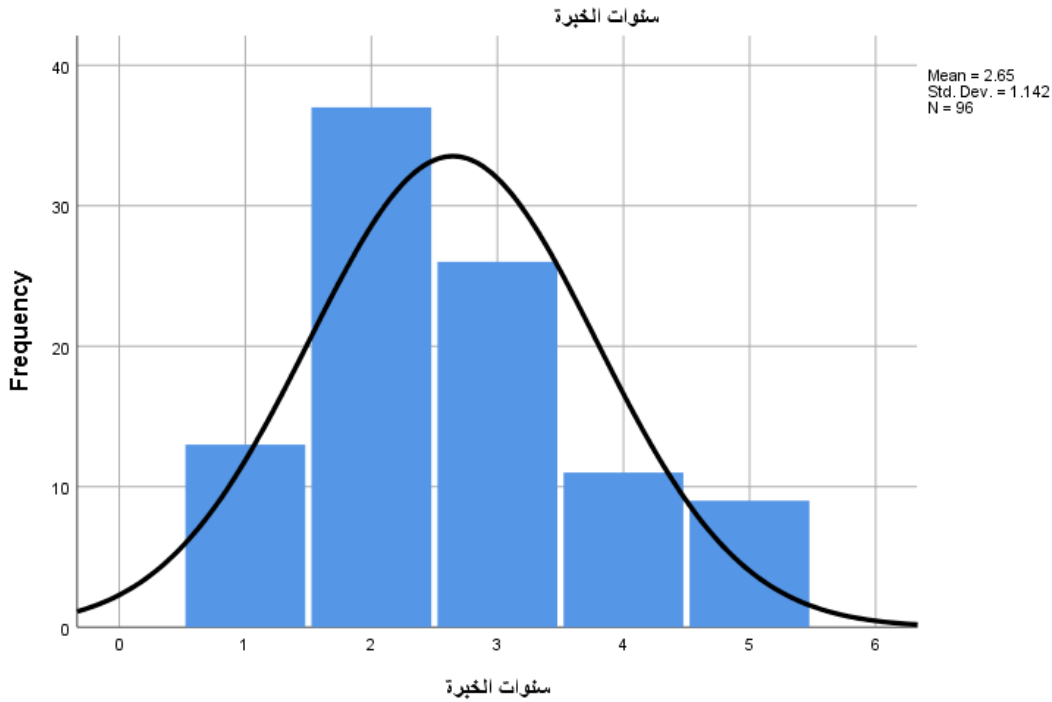
جدول (3-22)

سنوات الخبرة

النسبة %	العدد	سنوات الخبرة
13.5	13	اقل من 5 سنوات
38.5	37	من 5-10 سنوات
27.1	26	من 11-15 سنة
11.5	11	من 16-20 سنة
9.4	9	من 21 سنة فأكثر

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

الشكل (10-3)
سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25

يبين الجدول (3-22) الخاص بسنوات الخبرة بان عينة البحث في الاربع محافظات تكون الجزء الأكبر منها من ذوي سنوات الخبرة المتوسطة والعالية حيث شكلت الفئة الثانية وهم من الذي يتمتعون بخبرة تعد متوسطة (من 5-10 سنوات) وبعدهم 37 والذين شكلوا ما نسبته 38.5% ثما جاء من هم بفئة (من 11-15 سنة) حيث بلغ عددهم 26 وبنسبة 27.1% ثم جاء من هم اقل خبرة ذوي الفئة (اقل من 5 سنوات) بعدد 13 وبنسبة 13.5% ثم جاء من هم بفئة (من 16-20 سنة) وهم من اصحاب الخبرة وارااهم تتعكس ايجاباً للبحث ، بلغ عددهم 11 وبنسبة 11.5% اما فئة اصحاب الخبرة الطويلة (من 21 سنة فأكثر) كان عددهم 9 وبنسبة 9.4% .

جدول (3-23)

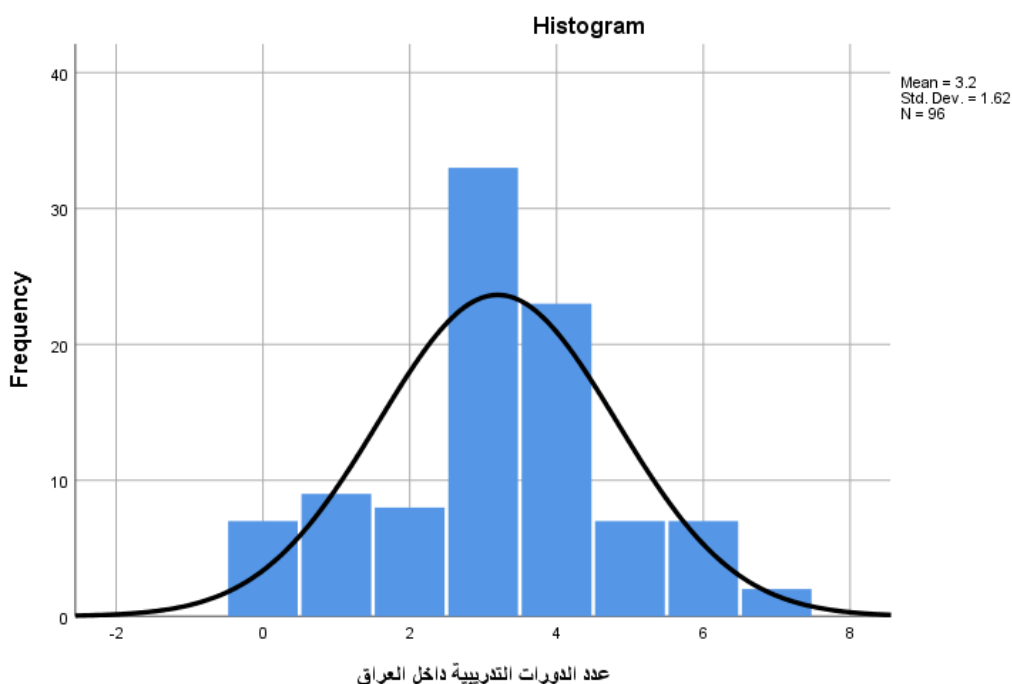
الدورات التدريبية داخل العراق

النسبة %	العدد	عدد الدورات التدريبية داخل العراق
7.3	7	لا يوجد
9.4	9	الادارة
8.3	8	علم النفس
34.4	33	التحقيق وعلم الاجرام
24.0	23	المحاسبة والتدقيق
7.3	7	الحاسوب
7.3	7	اخرى
2.1	2	كل ما ذكر من دورات في الاستبيان

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستثمارات الموزعة لأفراد العينة

الشكل (3-11)

الدورات التي تم دخولها داخل العراق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25
يبين الجدول (3-23) الخاص بعدد الدورات التدريبية داخل العراق بأن عينة البحث في الأربع محافظات كان الجزء الأكبر من المجيبين قد دخلوا دورات خاصة بالتحقيق والاجرام وهي إحدى المؤهلات اللازمة للمحاسب القضائي وكان عدد المجيبين ممن دخلوا هذه الدورات 33 أي بنسبة 34.4% ، أما الدورات الخاصة بالمحاسبة والتدقيق كان عدد المجيبين 23 أي بنسبة 24% وهذا يدل

على ان المجيبين يسعون إلى تعزيز مهاراتهم في هذا المجال بالنسبة للمحاسبين ومواكبة المستجدات اما المحققين فيسعون لاكتساب مهارات جديدة . اما الدورات الاخرى التي تهدف لتعزيز المهارات للمدققين والمحاسبين والمحققين كانت متقاربة فالذين دخلوا دورات في الادارة كان عددهم 9 وبنسبة 9.4 % اما الدورات في مجال علم النفس كان عددهم 8 وبنسبة 8.3% اما دورات الحاسوب والايخرى التي لم تصنف في الاستبيان 7 وبنسبة 7.3% اما الذين كانوا قد دخلوا جميع الدورات المذكورة في الاستبيان 2 بنسبة 2.1% عدد قليل من المجيبين وهم 7 ممن لم يدخلوا اية دورة والذين قد يكونوا حديثي التعيين وبنسبة 7.3% . ان هذه الدورات هي من المؤهلات اللازمة للمحاسب القضائي .

جدول (3-24)

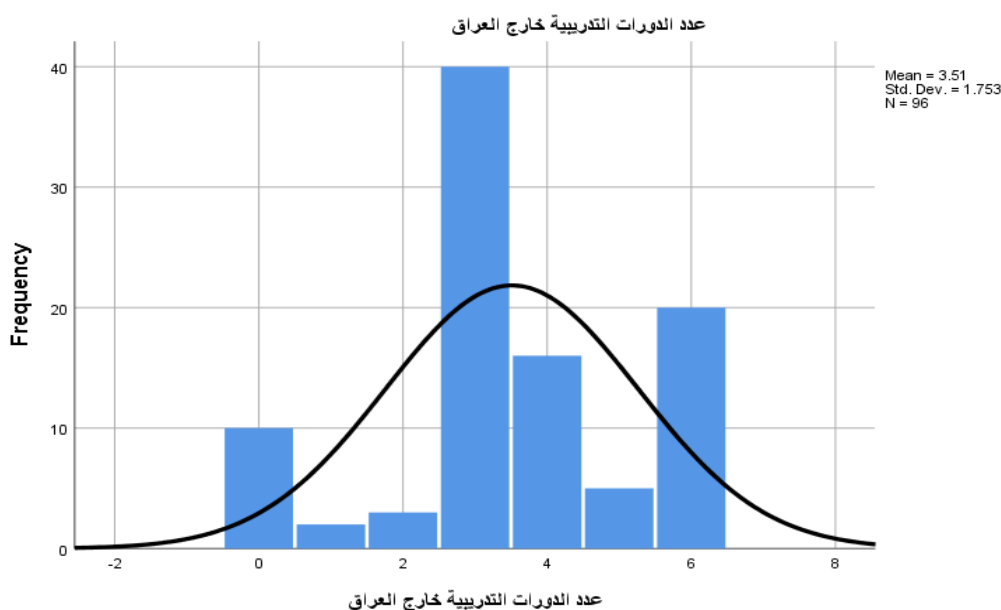
عدد الدورات التدريبية خارج العراق

النسبة %	العدد	عدد الدورات التدريبية خارج العراق
10.4	10	لا يوجد
2.1	2	الادارة
3.1	3	علم النفس
41.7	40	التحقيق وعلم الاجرام
16.7	16	المحاسبة والتدقيق
5.2	5	الحاسوب
20.8	20	اخرى

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

الشكل (3-12)

انواع الدورات التي تم دخولها خارج العراق



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25

يبين الجدول (3-24) الخاص بعدد الدورات التدريبية خارج العراق بان عينة البحث في الأربع محافظات كان الجزء الأكبر من المجيبين قد دخلوا دورات خاصة بالتحقيق والاجرام وهي احدى المؤهلات اللازمة للمحاسب القضائي وكان عدد المجيبين ممن دخلوا هذه الدورات 40 أي بنسبة 41.7% ، اما الدورات الخاصة بالمحاسبة والتدقيق كان عدد المجيبين 16 أي بنسبة 16.7% وهذا يدل على ان المجيبين يسعون إلى تعزيز مهاراتهم في هذا المجال بالنسبة للمحاسبين ومواكبة المستجدات اما المحققين فيسعون لاكتساب مهارات جديدة . اما الدورات الأخرى التي لم تصنف في الاستبيان فكان عدد الافراد الداخلين فيها 20 بنسبة 20.8% والتي تهدف لتعزيز المهارات للمدققين والمحاسبين والمحققين فالذين دخلوا دورات الحاسوب 5 وبنسبة 5.2% اما الدورات في مجال علم النفس كان عددهم 3 وبنسبة 3.1% و الدورات في مجال الإدارة كان عددهم 2 وبنسبة 2.1% عدد قليل من المجيبين وهم 10 وبنسبة 10.4% ممن لم يدخلوا أية دورة والذين قد يكونوا حديثي التعيين وبنسبة 7.3% . ان هذه الدورات هي من المؤهلات اللازمة للمحاسب القضائي .

2-3-6 التحليل والتفسير الاحصائي لمحاور وفقرات الاستبانة والمقابلات الشخصية:

1-6-2-3 المحور الاول : المتغير المستقل وهو المحاسبة القضائية :

جدول (3-25)

تحليل النتائج الخاصة بالمحور الأول بالاستبيان

T test	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق %	الوسط الحسابي الموزون	ت					
				1 لا تتفق تماماً	2 لا تتفق	3 و 4 تتفق	4 تتفق	5 تماماً	
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
				النسبة المئوية %	النسبة المئوية %	النسبة المئوية %	النسبة المئوية %	النسبة المئوية %	الفقرات
				النسبة المئوية %	النسبة المئوية %	النسبة المئوية %	النسبة المئوية %	النسبة المئوية %	
10.004	1.010	83.3	4.03	5	3	8	48	32	1- ان تفعيل المحاسبة القضائية يحد من اتساع الرشاوى بدرجة عالية عن طريق تطبيق المحاسب القضائي للتقنيات المختلفة.
				5.2	3.1	8.3	50	33.3	
3.383	1.026	51.1	3.35	5	15	26	41	9	2- تعد البيئة التشريعية العراقية وما فيها من قوانين تنظم العمل التجاري والمالي تعد بيئة خصبة لتبني المحاسبة القضائية.
				5.2	42.7	27.1	15.6	9.4	
10.709	0.991	79.2	4.08	3	4	13	38	38	3- ان عدم الالمام وقلة الاهتمام بمهنة المحاسب القضائي وضعف الاهتمام الاكاديمي بها قد ادى إلى عدم تفعيلها وتطورها في العراق .
				3.2	4.6	13.5	39.6	39.6	
14.443	0.820	86.5	4.21	1	3	9	45	38	4- توسع حالات الفساد بشقيه المالي و الإداري يستدعي توجيه الاهتمام صوب المحاسبة القضائية مع تعديل التشريعات المتعلقة بعمل
				1	3.2	9.4	46.9	39.6	

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي للبحث.....المبحث الثاني

هيئة النزاهة .									
11.414	0.858	79.1	4	1	5	14	49	27	5- تسهم المحاسبة القضائية في توظيف المواد القانونية مع الدعاوى المعروضة وبوجود محاسب قضائي مؤهل لمساعدة المحكمة في الحكم بدرجة عالية من الدقة.
				1	5.2	14.6	51	28.1	
12.339	0.844	77.1	4.06	1	2	19	42	32	6- تساهم المحاسبة القضائية بدرجة عالية جداً في تحديد قضايا الفساد والاحتيال بدقة عالية عن طريق توظيف التقنيات المختلفة .
				1	2.1	19.8	43.8	33.3	
11.546	0.840	79.1	3.99	2	2	16	51	25	7- ان اهتمام الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين وهيئة النزاهة بالمحاسبة القضائية في العراق يؤدي إلى تطوير المهنة ومواكبة تقدمها.
				2.1	2.1	16.7	53.1	26	
12.518	0.864	84.3	4.10	2	3	10	49	32	8- ان التحري والاستقصاء الذي يؤديه المحاسب القضائي يساعد على الوصول إلى الحقائق بدقة عالية وحسم القضايا المنظورة امام القضاء بأسرع وقت .
				2.1	3.1	10.4	51	33.3	

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي للبحث.....المبحث الثاني

9.105	0.874	84.3	3.81	2	3	10	49	32	9- ان فعالية خدمات التقاضي التي يؤديها المحاسب القضائي تساعد على اتخاذ القرارات الصحيحة من قبل قضاة التحقيق والمحاكم المختصة .
				2.1	3.1	10.4	51	33.3	
2.243	1.183	42.7	3.27	8	16	31	24	17	10- هنالك حاجة لاستبدال قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة إلى قسم المحاسبة القضائية مع بيان شروط النزاهة .
				8.3	16.7	32.3	25	17.7	
10.016	0.876	78.1	3.90	3	3	15	55	20	11- تساهم المحاسبة القضائية بتقليص الفجوة بين القضاة والمحاسبين لتحقيق الانسجام اللازم وتحقيق اقصى درجات العدالة عند حل النزاعات ذات الطبيعة المالية والادارية.
				3.1	3.1	15.6	57.3	20.8	
12.020	0.900	81.3	4.10	2	3	13	43	35	12- أسهمت التقارير الصادرة من التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة بشكل كبير في مساعدة محققي هيئة النزاهة والجهات القضائية في الوصول إلى الحقائق وتحقيق العدالة.
				2.1	3.1	13.5	44.8	36.5	
14.166	0.749	85.4	4.08	1	2	11	56	26	13- تسهم المحاسبة القضائية

				1	2.1	11.5	58.3	27.1	في دعم عمل الهيئات الرقابية والتحقيقية في عملها.
8.062	0.987	66.7	3.81	1	10	21	38	26	14- ان عمل المدققين في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة هو يشابه إلى حد كبير لعمل المحاسب القضائي.
				1	10.4	21.9	39.6	27.1	

المصدر: إعداده الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25

* علماً أن قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية 95 (1.96) و P value (0.000) و (n=96)

بما ان المتغير الذي يعبر عن خيارات المجيبين وفق مقياس ليكرت الخماسي مقياس ترتيبي والارقام التي سندخل في البرنامج تعد بمثابة الأوزان وكما وضحت مسبقاً فيتم حساب المتوسط المرجح والذي يبين مدى اتفاق المجيبين على فقرة ما في المحاور الثلاثة فلابد من إعداد جدول بفئات على ضوءها نحدد مدى الاتفاق من عدمه على الفقرة وبما ان الفئات (المسافات) لدينا 4 وهي (1-2) و(2-3) و(3-4) و(4-5) عند قسمة 4 على 5 أوزان ينتج لنا طول فئة مقداره 0.80 وكما يأتي :

جدول (3-26)

النية الاتجاه للإجابة بالاعتماد على الوسط الحسابي

المستوى	المتوسط المرجح
لا يتفق إطلاقاً	من 1- 1.79
لا يتفق	من 1.80 – 2.59
اتفق الى حد ما	من 2.60 – 3.39
يتفق	من 3.40- 4.19
يتفق تماماً	من 4.20- 5

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح من خلال الجدول (3-25) والخاص بنتائج المحور الأول (المحاسبة القضائية) الذي يمثل نصف المتغير المستقل للبحث الذي يتكون من 14 فقرة ومن خلال اجابات عينة البحث تبين ما يأتي :
الفقرة الأولى : ان تفعيل المحاسبة القضائية يحد من اتساع الرشاوى بدرجة عالية عن طريق تطبيق المحاسب القضائي للتقنيات المختلفة. ، قد حصلت على وسط حسابي (4.03) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي (3) وبذلك تقبل الفقرة وكانت قد حصلت على نسبة اتفاق (83.3 %) وهي نسبة عالية وكان اتفاق المجيبين نحو التفعيل وقد حصلت على انحراف معياري عالي جداً (1.010) * وقيمة T test (10.004) محسوبة أكبر من الجدولية ، ومن خلال المقابلات التي اجريت اثناء عملية توزيع الاستبيان على المجيبين لاقت هذه الفقرة استحسان العديد من

المحققين بالدرجة الاساس ومن ثم المحاسبين والمدققين يرى المحققون ان تفعيل المحاسبة القضائية لا يحد فقط من اتساع الرشاوى بل الفساد يرمته لما لها من مزاياها اختصار الوقت والجهد والكلفة على المحققين إذ إن تأهيل المحقق أو المحاسب أو المدقق ليكون محاسباً قضائياً يعجل من حسم القضايا المعروضة عليهم أي التي بذمتهم ، لان القضية تعرض ابتداءً على المحققين ومن ثم يطلبون اراء المحاسبين أو المدققين كخبراء في القضية موضع التحقيق أو عند الاخبار عن حالة فساد معينة .

اما الفقرة الثانية : تعد البيئة التشريعية العراقية وما فيها من قوانين تنظم العمل التجاري والمالي تعد بيئة خصبة لتبني المحاسبة القضائية. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي مقداره (3.35) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة وكذلك حصلت على نسبة اتفاق مقبولة (51.1%) وانحراف معياري عالي جداً (1.026) *وبقيمة T test (3.383) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام بخصوص هذه الفقرة من قبل المجيبين (محايدين) أي غير متأكدين ، ومن خلال المقابلات سعى الباحث لتوضيح هذه الفقرة من خلال الحوار عن القوانين العراقية وما تنسم به من تنوع وشمول نسبي وبعض المجيبين كان لهم رأي اخر حول احتواء القوانين العراقية للمحاسبية القضائية كون ان هنالك العديد من القوانين تحتاج إلى تشريع منها قانون مكافحة الفساد وقانون الكسب غير المشروع وكذلك هناك حاجة ملحة لمراجعة بعض التشريعات القائمة كونها لا تتلاءم بشكل تام مع التطور الحاصل في طرائق ارتكاب الفساد وكذلك شدة العقوبات فضلاً عن التكيف القانوني لبعض الجرائم، وبذلك لم تحصل على نسبة اتفاق عالية .

اما الفقرة الثالثة: ان عدم الالمام وقلة الاهتمام بمهنة المحاسب القضائي وضعف الاهتمام الاكاديمي بها قد ادى إلى عدم تفعيلها وتطورها في العراق . قد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي (4.08) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية نسبياً (79.2) وكان الانحراف المعياري لها عالي (0.991) *وبقيمة T test (10.709) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام متفق مع هذه الفقرة ومن خلال المقابلات واثناء الحوارات مع احد المسؤولين اشاد بهذه الفقرة كون العراق يعد من الدول التي لم تهتم بعد بالمحاسبة القضائية من الناحية الاكاديمية وكذلك العملية وحتى المحاولات في هيئة النزاهة خجولة ولم تلاقي استحسان كبير اضافة إلى ان هنالك خلط بين المحاسب القضائي والمحاسب القانوني من العديد من المجيبين .

اما الفقرة الرابعة : توسع حالات الفساد بشقيه المالي و الإداري يستدعي توجيه الاهتمام صوب المحاسبة القضائية مع تعديل التشريعات المتعلقة بعمل هيئة النزاهة . ، حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي (4.21) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهو أعلى وسط حسابي في هذا المحور وبذلك تقبل الفقرة وكانت نسبة اتفاق المجيبين عليها عالية (% 86.5) وكان الانحراف المعياري لها عالي (0.820) *وبقيمة T test (14.443) محسوبة أكبر من الجدولية و الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق تماماً ، ومن خلال المقابلات الشخصية غالبية المجيبين وبالتحديد من المحققين يرون بأن التوجه صوب المحاسبة القضائية يختصر الطريق للحد والتخلص من افة الفساد التي اصبحت تفتك بالأموال العامة وضرورة تعديل التشريعات مع سن تشريعات تتلاءم مع مكافحة الفساد اضعف إلى ذلك الالتفات والتدقيق في قانون العفو العام وعدم شمول من لديهم جرائم فساد ، ان تفعيل

المحاسبة القضائية من اجل الانفتاح على التقنيات العالمية الحديثة التي تستخدم تكنولوجيا ووسائل متقدمة نتيجة تطور المجرمين واستخدامهم لأساليب مبتكرة .

اما الفقرة الخامسة : تسهم المحاسبة القضائية في توظيف المواد القانونية مع الدعاوى المعروضة وبوجود محاسب قضائي مؤهل لمساعدة المحكمة في الحكم بدرجة عالية من الدقة. فقد حصلت على وسط حسابي مقداره (4) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة وكانت نسبة اتفاق المجيبين صوبها عالية نسبياً (79.1%) وكان الانحراف المعياري لها عالي (0.858) *وبقيمة T test (11.414) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام يتفق المجيبين مع الفقرة المذكورة ، ومن خلال المقابلات سعى الباحث جاهداً لتوضيح هذه الفقرة بشكل خاص للمحققين الذين هم من اختصاص القانون اذ لم يكونوا متفقين بشكل أولي ولكن بعد التوضيح لهم بأن المحاسب القضائي يجب ان يكون مؤهلاً من الناحية القانونية أي ملم بالقوانين ذات العلاقة من خلال الدورات المكثفة والاطلاع المستمر، فراهيه وتقريره سيكون داعم بشكل كبير للقاضي أو المحقق وبالنتيجة الاسراع بالحكم مع التوظيف الدقيق ، اضافة إلى ان احد تطلعات الهيئة هو زيادة أعداد المحققين وإعداد المدققين في ديوان الرقابة المالية كون ان العديد من القضايا والتي تتسم بطابع من التعقيد يطلب محققي الهيئة رأي المدققين في ديوان الرقابة المالية والذي يأخذ وقت كبير في الرد من قبلهم لضخامة حجم العمل لديهم ومحدودية كوادهم فيتأخر حسم القضايا وعليه المحاسب القضائي يساهم في حل هذه المشكلة.

اما الفقرة السادسة : تسهم المحاسبة القضائية بدرجة عالية جداً في تحديد قضايا الفساد والاحتيال بدقة عالية عن طريق توظيف التقنيات المختلفة . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي مقداره (4.06) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك يتم قبول الفقرة وكانت نسبة اتفاق المجيبين عالية نسبياً (77.1%) وكان الانحراف المعياري لها عالي (0.844) *وبقيمة T test (12.339) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق مع هذه الفقرة . ومن خلال المقابلات سعى الباحث لتوضيح ماهية التقنيات والمزايا التي تتمتع بها وكيف اصبح العالم اليوم يركز عليها في كشف جرائم الاحتيال والفساد وكان هنالك تباين في الآراء في صدد هذه التقنيات كون عملهم يستند وفق الاسس التقليدية وهي القوانين والتعليمات النافذة .

اما الفقرة السابعة : إن اهتمام الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين وهيئة النزاهة بالمحاسبة القضائية في العراق يؤدي إلى تطوير المهنة ومواكبة تقدمها. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي مقداره (3.99) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبنسبة اتفاق عالية نسبياً (79.1%) وكان الانحراف المعياري لها عالي ومقداره (0.844) *وبقيمة T test (11.546) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين بالاتفاق مع هذه الفقرة . ومن خلال المقابلات الشخصية كان هنالك تباين بالآراء بين عدد من المسؤولين من المدققين والمحققين حول الجمعية العراقية للمحاسبين

كونها لم تقدم شيء ملموس لتطوير الواقع المحاسبي بشكل ما بالك بالمحاسبة القضائية اما الجزء الأكبر وهم من المحققين يرون بانهم خطوه بالطريق الصحيح لو اهتم الاثنان بالمحاسبة القضائية , لأنها بالنتيجة تصب في مصلحة البلد .

اما الفقرة الثامنة : إن التحري والاستقصاء الذي يؤديه المحاسب القضائي يساعد على الوصول إلى الحقائق بدقة عالية وحسم القضايا المنظورة امام القضاء بأسرع وقت . فقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي مقداره (4.10) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة وكانت نسبة اتفاق المجيبين عالية حيث بلغت (84.3%) وحصلت على انحراف معياري عالي (0.864) *وبقيمة T test (12.518) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين بالاتفاق مع هذه الفقرة . ومن خلال المقابلات الشخصية رحب المحاسبين والمدققين بهذه الفقرة ولكن بعض المحققين في بادئ الامر كان لهم علامة استفهام حولها كونهم يرون ليست من وظيفة المحاسب القضائي التحري والاستقصاء ولكن سعى الباحث لتوضيح الفكرة من خلال امثلة لحالات عالمية وبما ان المحاسبة القضائية غير مفعلة يرون بان ليس من وظيفته التحري والاستقصاء على خلاف ما يجري عالمياً حيث اصبح المحامي في اغلب الدول المتقدمة يعتمد على عمل المحاسب القضائي بشكل كبير عند الوقوف امام المحكمة .

اما الفقرة التاسعة : إن فعالية خدمات التقاضي التي يؤديها المحاسب القضائي تساعد على اتخاذ القرارات الصحيحة من قبل قضاة التحقيق والمحاكم المختصة . فقد حصلت على وسط حسابي مقداره (3.81) وبنسبة اتفاق عالية بلغت (84.3) وانحراف معياري عالي (0.874) *وبقيمة T test (9.105) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين بالاتفاق مع هذه الفقرة . ومن خلال المقابلات الشخصية بعض المحققين اشكل على مصطلح خدمات التقاضي فتم توضيح الفكرة على ان هذا المصطلح ينسجم مع البيئة العراقية اذا تم تفعيل المحاسبة القضائية وكما تم ذكره في الفصل الثاني من البحث في المبحث الأول بان احد الخدمات التي يقدمها المحاسب القضائي هي الخدمات المذكورة ، أما بعضهم الاخر رأى بأنها مسألة ايجابية ومفيدة للقضاء .

اما الفقرة العاشرة: هنالك حاجة لاستبدال قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة إلى قسم المحاسبة القضائية مع بيان شروط النزاهة . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي مقداره (3.27) وهو الاقل نسبيا في هذا المحور وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وبذلك تقبل الفقرة وكانت نسبة اتفاق المجيبين تجاهها ضعيفة وكان الانحراف المعياري لها عالي جداً (1.183) *وبقيمة T test (2.243) محسوبة أكبر من الجدولية و كان الاتجاه العام للمجيبين تجاه الفقرة (محايدين) كونها على تماس مباشر مع وظائفهم ومن خلال المقابلات الشخصية وعند التحوار في هذه الفقرة لم تلاقي استحسان

والمدققين كون هذا القسم موجود استناداً لقانون هيئة النزاهة رقم 31 لسنة 2011 وسعى الباحث للتوضيح الكامل لها .

اما الفقرة الحادية عشرة : تساهم المحاسبة القضائية بتقليص الفجوة بين القضاة والمحاسبين لتحقيق الانسجام اللازم وتحقيق اقصى درجات العدالة عند حل النزاعات ذات الطبيعة المالية والادارية. فقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي مقداره (3.90) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة وكانت نسبة اتفاق المجيبين صوبها عالية نسبياً (78.1%) وكان الانحراف المعياري لها عالي (0.876) *وبقيمة T test (10.016) محسوبة أكبر من الجدولية اما الاتجاه العام للمجيبين فكان الاتفاق مع هذه الفقرة . ومن خلال المقابلات الشخصية لاقت هذه الفقرة استحسان واشادة العديد من المحققين كون المحاسب القضائي سيختزل جهد كبير يبذله القاضي من خلال الاستعانة بالخبراء وممن لديهم تخصص محاسبي دقيق وطابع قانوني لإبداء آرائهم في قضية ما .

اما الفقرة الثانية عشر : ساهمت التقارير الصادرة من التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة بشكل كبير في مساعدة محققي هيئة النزاهة والجهات القضائية في الوصول إلى الحقائق وتحقيق العدالة. فقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي نسبياً (4.10) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وكانت نسبة اتفاق المجيبين صوبها عالي (81.3%) وكان الانحراف المعياري لها عالي (0.900) *وبقيمة T test (12.020) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق مع هذه الفقرة . ومن خلال المقابلات الشخصية غالبية المحققين والمحاسبين والمدققين اشادوا وايدوا هذه الفقرة كون التقارير اسهمت بشكل كبير للوصول للحقائق وبالنتيجة الحكم العادل للمدانيين بالفساد كون ان هنالك عدد من المدققين الذين يتمتعون بخبرة عالية في مجال اختصاصهم وسعى الباحث جاهدا للحصول على نسخة من هذه التقارير لأغراض البحث وقبول بالرفض كونها تعد من خصوصيات الهيئة ولا يحق لاحد الاطلاع عليها.

اما الفقرة الثالثة عشرة :

تساهم المحاسبة القضائية في دعم عمل الهيئات الرقابية والتحقيقية في عملها. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي مقداره (4.08) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة وكانت نسبة اتفاق المجيبين صوبها عالية (85.4%) وكان الانحراف المعياري لها عالي (0.749) *وبقيمة T test (14.166) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق مع هذه الفقرة . ومن خلال المقابلات الشخصية تم توضيح بعض المفاهيم المتداخلة عن المحاسب القضائي لان البعض كان يرى المفتش العام أو ديوان الرقابة المالية يعمل بمثابة المحاسب القضائي وهو غير صحيح والبعض اشاد بهذه الفقرة كون المحاسبة القضائية تساهم بشكل كبير في دعم الهيئات الرقابية والتحقيقية والاخيرة بشكل كبير.

الفقرة الرابعة عشرة: ان عمل المدققين في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة هو يشبه إلى حد كبير لعمل المحاسب القضائي. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي مقداره (3.81) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين متوسطة (66.7%) والانحراف المعياري لها عالي (0.987) *وبقيمة T test (8.062) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية سعى الباحث لتوضيح الفكرة للفئات الثلاث المستهدفة في عينة البحث وهم (مدقق- محاسب – محقق) عن عمل المحاسب القضائي والخدمات التي يقدمها ودرجة التشابه بين جزء من الخدمات التي يقدمها وعمل من هم في قسم التدقيق الخارجي وتباينت الآراء بين مؤيد ومعارض .

الخلاصة : من خلال النتائج التي تم التوصل اليها عند تحليل اجابات العينة ففقي الفقرة 4 من المحور الأول الخاص بالمحاسبة القضائية (توسع حالات الفساد بشقيه المالي و الإداري يستدعي توجيه الاهتمام صوب المحاسبة القضائية مع تعديل التشريعات المتعلقة بعمل هيئة النزاهة .) كان الوسط الحسابي لها (4.21) وانحرافها المعياري (0.820) وهذا مؤشر جيد لتفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية , وكذلك الفقرة (8) (ان التحري والاستقصاء الذي يؤديه المحاسب القضائي يساعد على الوصول إلى الحقائق بدقة عالية وحسم القضايا المنظورة امام القضاء بأسرع وقت) فكان الوسط الحسابي لها (4.10) وانحرافها المعياري (0.864) وهذا مؤشر جيد كذلك , وكانت الفقرة (3) من نفس المحور ايضا مؤشر ايجابي لتفعيل المحاسبة القضائية (ان عدم الالمام وقلة الاهتمام بمهنة المحاسب القضائي وضعف الاهتمام الاكاديمي بها قد ادى إلى عدم تفعيلها وتطورها في العراق) فصلت على وسط الحسابي (4.08) وانحرافها المعياري (0.991), واما الفقرة 6 (تساهم المحاسبة القضائية بدرجة عالية جداً في تحديد قضايا الفساد والاحتيال بدقة عالية عن طريق توظيف التقنيات المختلفة) كذلك مؤشر جيد لتفعيل المحاسبة القضائية وكذلك الفقرة 13 (تسهم المحاسبة القضائية في دعم عمل الهيئات الرقابية والتحقيقية في عملها) وايضاً الفقرة 6 (تساهم المحاسبة القضائية بدرجة عالية جداً في تحديد قضايا الفساد والاحتيال بدقة عالية عن طريق توظيف التقنيات المختلفة .) وكذلك الفقرة 1 (ان تفعيل المحاسبة القضائية يحد من اتساع الرشاوى بدرجة عالية عن طريق تطبيق المحاسب القضائي للتقنيات المختلفة) هذه الفقرات قد حصلت على أوساط حسابية عالية وهي ايضاً مؤشرات ايجابية تدعم تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي والاداري .

2-6-2-3 المحور الثاني : المهارات والمؤهلات الواجب توافرها في المحاسب القضائي

جدول (27-3)

تحليل النتائج الخاصة بالمحور الثاني بالاستبيان

T -test	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق %	الوسط الحسابي الموزون	لا اتفق		اتفق		ت	
				تماما	لا	تماما	لا		
				العدد	النسبة المئوية %	العدد	النسبة المئوية %		
18.680	0.781	92.5	4.49	0	2	5	31	58	15- ضرورة تمتع المدققون في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة بخبرة محاسبية وقضائية جيدة تمكنهم من الإداء بشهادة مهنية في القضايا المعروضة عليهم .
				0	2.1	5.2	32.3	60.4	
25.323	0.580	95.9	4.50	0	0	4	40	52	16- ضعف التحصيل العلمي والعملية و الخبرة يؤثر بدرجة عالية في كفاءة اداء المحاسب القضائي.
				0	0	4.1	41.7	54.2	
19.780	0.686	88.5	4.39	0	0	11	37	48	17- ضعف التطوير المستمر لمهارات المحاسب القضائي يؤثر في اداءه لاكتشاف حالات الفساد.
				0	0	11.5	38.5	50	
14.476	0.886	88.5	4.25	2	2	7	41	44	18- أحد أهم مهارات المحاسب القضائي العمل الدؤوب و الاتصال الفعال كمهارات الكتابة والمستخدم في كتابة التقارير والاطلاع على التقارير التي تخص قضايا سابقة .
				2.1	2.1	7.3	42.7	45.8	
13.506	0.801	82.3	4.10	1	2	14	48	31	19- الشك المهني وقوة الملاحظة من

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي للبحث.....المبحث الثاني

				1	2.1	14.6	50	32.3	المهارات الواجب توافرها لدى المحاسب القضائي.
15.443	0.766	88.6	4.21	1	2	8	50	35	20- إن اجراء المقابلات والحصول على افضل الاجابات فضلاً عن الادلة الكتابية تساعد المحاسب القضائي للوصول إلى الحقائق.
				1	2.1	8.3	52.1	36.5	
21.352	0.722	91.7	4.57	1	0	7	23	65	21- على المحاسب القضائي التزام السرية وعدم افشاء اسرار الدعاوى أو القضايا محل العمل.
				1	0	7.3	24.0	67.7	
5.335	1.110	62.5	3.60	7	7	22	41	19	22- من المهارات الرئيسية الواجب توافرها في المحاسب القضائي تحليل اجابات المدانين نفسيا وربطها بعلم الاجرام .
				7.3	7.3	22.9	42.7	19.8	
20.729	0.655	90.6	4.39	0	0	9	41	46	23- على المحاسب القضائي أن يمتلك المعرفة المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات وانظمة الحاسوب بشكل كافٍ .
				0	0	9.4	42.7	47.9	
12.780	0.886	82.3	4.16	2	2	13	41	38	24- الالمام بالجوانب القانونية كقانون العقوبات و قانون انضباط موظفي الدولة و القانون الجنائي والاداري .. الخ ، من مستلزمات عمل المحاسب القضائي .
				2.1	2.1	13.5	42.7	39.6	
22.237	0.679	89.6	4.54	0	0	10	24	62	25- الالمام بالجوانب المحاسبية والتدقيقية من مستلزمات عمل المحاسب القضائي .
				0	0	10.4	25	64.6	
15.439	0.820	89.6	4.29	2	1	7	43	43	26- ضرورة التأهيل العملي على استخدام

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي للبحث.....المبحث الثاني

				2.1	1	7.3	44.8	44.8	تقنيات المحاسبة القضائية الخاصة بحالات الفساد المالي والاداري .
6.215	0.903	51	3.57	3	3	41	34	15	27- إستخدام نظرية مثلث الاحتيال تساعد في تحديد أسباب الاحتيال ومن ثم تساعد في جمع الادلة اللازمة .
				3.1	3.1	42.7	35.4	15.6	
16.893	0.665	84.4	4.15	0	0	15	52	29	28- يساعد المحاسب القضائي محققي هيئة النزاهة للوصول إلى استنتاجات وادلة قوية لتقديمها بلائحة إلى قضاة التحقيق وبالنتيجة تساعد على احالة القضية إلى محكمة الموضوع أو غلق القضية في حالة عدم وجود ادلة كافية.
				0	0	15.6	54.2	30.2	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25

* علماً ان قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية 95 (1.96) و P value (0.000) و (n=96)

الفقرة الخامسة عشرة: ضرورة تمتع المدققون في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة بخبرة محاسبية وقضائية جيدة تمكنهم من الادلاء بشهادة مهنية في القضايا المعروضة عليهم . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي مقداره عالي جداً (4.49) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية جداً (92.5%) والانحراف المعياري لها عالي (0.781)* وبقية T test (18.680) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق بشكل تام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية أشاد عدد كبير من المجيبين بهذه الفقرة و اضافوا بأن هذه الخبرة تساعد العاملين في هذه الجهة التحقيقية المهمة على الدقة والسرعة في الانجاز ومن خلال تحليل البيانات الديمغرافية للمجيبين نجد ان الغالبية العظمى منهم قد دخلوا دورات سواء في داخل العراق أو خارجه في هذين المجالين.

اما الفقرة السادسة عشرة: ضعف التحصيل العلمي والعملية و الخبرة يؤثر بدرجة عالية في كفاءة اداء المحاسب القضائي. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي جداً مقداره (4.50) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية جداً (95.9%)

والانحراف المعياري لها متوسط (0.580) *وبقيمة T test (25.323) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق بشكل تام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية لاقت هذه الفقرة اشادة و استحسان المجيبين.

اما الفقرة السابعة عشرة: ضعف التطوير المستمر لمهارات المحاسب القضائي يؤثر في ادائه لاكتشاف حالات الفساد. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي جداً مقداره (4.39) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية جداً (88.5%) والانحراف المعياري لها متوسط (0.686) *وبقيمة T test (19.780) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق بشكل تام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية لاقت هذه الفقرة اشادة و استحسان المجيبين واطاف بعضهم ان السعي لدخول دورات في مجال الاختصاص لغرض تطوير وزيادة هذه المهارات لمواجهة التطور المتسارع لوسائل الفساد المستخدمة.

اما الفقرة الثامنة عشرة: احدثهم مهارات المحاسب القضائي العمل الدؤوب والاتصال الفعال كمهارات الكتابة والمستخدم في كتابة التقارير والاطلاع على التقارير التي تخص قضايا سابقة . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي جداً مقداره (4.25) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية جداً (88.5%) والانحراف المعياري لها متوسط (0.886) *وبقيمة T test (14.476) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق بشكل تام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية لاقت هذه الفقرة الاشادة من المجيبين واطاف الباحث من خلال التحاور في أهمية التقرير وآلية كتابته تحتاج مهارة عالية لأنه لا بد أن يخضع لمعايير وكما معمول به عالمياً.

أما الفقرة التاسعة عشرة: الشك المهني وقوة الملاحظة من المهارات الواجب توافرها لدى المحاسب القضائي. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي مقداره (4.10) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية (82.3%) والانحراف المعياري لها عالي (0.801) *وبقيمة T test (13.506) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل تباين للآراء البعض اشاد والبعض الاخر يراها ليست أساسية وسعى الباحث للتوضيح من خلال شرح معنى الشك المهني الذي يعني عقلاً متسائلاً عند قيامه بالتحري والاستقصاء وكذلك معنى قوة الملاحظة هو امكانية الحصول على اصغر معلومة من خلال اجابات المدانين.

اما الفقرة العشرون: ان إجراء المقابلات والحصول على أفضل الاجابات فضلاً عن الادلة الكتابية تساعد المحاسب القضائي للوصول إلى الحقائق. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي جداً

مقداره (4.21) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية (88.6%) والانحراف المعياري لها عالي (0.766) *وبقيمة T test (13.506) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل جدلاً لدى البعض كونهم يرون ان المحاسب القضائي ليس من واجبه ذلك ولكن سعى الباحث لتوضيح هذه الفقرة وفق ما معمول به عالمياً , وهو ان المحاسب القضائي اصبح لزاماً ان يمتلك فن المقابلة وإدارة الحوار للحصول على الادلة الضرورية وتحليلها بغية الوصول للحقائق .

اما الفقرة الحادية و العشرون: على المحاسب القضائي التزام السرية وعدم إفشاء أسرار الدعاوى أو القضايا محل العمل. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي جداً وهو الأعلى في هذا المحور ومقداره (4.57) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية جداً (91.6%) والانحراف المعياري لها عالي (0.722) *وبقيمة T test (21.352) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اشادة واستحسان لدى الكثير من المجيبين كون السرية تعد أحد مستلزمات عمل المحاسب القضائي وعدم الافشاء والتشهير.

اما الفقرة الثانية و العشرون: من المهارات الرئيسية الواجب توافرها في المحاسب القضائي تحليل اجابات المدانين نفسياً وربطها بعلم الاجرام . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي مقداره (3.60) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين متوسطة (62.5%) والانحراف المعياري لها عالي جداً (1.110) *وبقيمة T test (5.335) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل جدل لدى الكثير من المجيبين وبالأخص المحققين , كونهم يروها ليست ضرورية فسعى الباحث للتوضيح كون الادلة اصبحت هنالك صعوبة في الوصول اليها أو ان المدانين ليس كما في السابق يتركون أدله واضحة فيلجأ المحاسب القضائي في إطار التحري والاستقصاء إلى تحليل الإجابات وربطها , بشرط امتلاكه لخبرة في مجالات علم النفس .

اما الفقرة الثالثة و العشرون: على المحاسب القضائي ان يمتلك المعرفة المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات وانظمة الحاسوب بشكلٍ كافٍ . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي مقداره (4.39) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية جداً (90.6%) والانحراف المعياري لها متوسط (0.655) *وبقيمة T test (20.729) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل إشادة واستحسان لدى الكثير من المجيبين .

اما الفقرة الرابعة و العشرون: الإلمام بالجوانب القانونية كقانون العقوبات و قانون انضباط موظفي الدولة و القانون الجنائي والإداري .. الخ ، من مستلزمات عمل المحاسب القضائي . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي مقداره (4.16) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة إتفاق المستجيبين عالية (82.3%) والانحراف المعياري لها عالي (0.886)* وبقيمة T test (12.780) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اشادة واستحسان لدى الكثير من المجيبين وبالأخص المحققين .

اما الفقرة الخامسة و العشرون: الإلمام بالجوانب المحاسبية والتدقيقية من مستلزمات عمل المحاسب القضائي . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي جداً مقداره (4.57) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهو الأعلى في هذا المحور وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية (89.6%) والانحراف المعياري لها متوسط (0.679)* وبقيمة T test (22.237) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اشادة واستحسان لدى الكثير من المجيبين واعتبروها من اهم المهارات والمؤهلات .

اما الفقرة السادسة و العشرون: ضرورة التأهيل العملي على استخدام تقنيات المحاسبة القضائية الخاصة بحالات الفساد المالي والاداري . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي جداً مقداره (4.29) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية (89.6%) والانحراف المعياري لها متوسط (0.820)* وبقيمة T test (15.439) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اشادة واستحسان لدى الكثير من المجيبين واعتبروها من المهارات والمؤهلات الضرورية في ظل التقدم التكنولوجي .

اما الفقرة السابعة و العشرون : استخدام نظرية مثلث الاحتيال تساعد في تحديد اسباب الاحتيال وبالتالي تساعد في جمع الادلة اللازمة . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي مقداره (3.57) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين مقبولة (51%) والانحراف المعياري لها متوسط (0.903)* وبقيمة T test (6.215) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل تباين للآراء لدى الكثير من المجيبين وتحديدًا المحققين كونها قد تكون غريبه عليهم وسعى الباحث لتوضيحها .

اما الفقرة الثامنة و العشرون : يساعد المحاسب القضائي محققي هيئة النزاهة للوصول إلى استنتاجات وادلة قوية لتقديمها بلائحة إلى قضاة التحقيق وبالنتيجة تساعد على احالة القضية إلى محكمة الموضوع أو غلق القضية في حالة عدم وجود ادلة كافية. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي مقداره (4.15) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية (84.4%) والانحراف المعياري لها متوسط (0.665) *وبقيمة T test (16.893) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل تباين للآراء لدى الكثير من المجيبين وتحديدًا المحققين كونها قد تكون محل افتراض لان المحاسب القضائي غير مفعّل بشكل مباشر وان كان عمل هيئة مشابه للمحاسب القضائي وسعى الباحث للتداول والتوضيح .

الخلاصة : جميع فقرات هذا المحور حصلت على وسط حسابي أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبالنتيجة تقبل جميع فقرات هذا المحور ومن خلال اختبار الثبات والصدق لها المحور والذي تم عرضه في بداية المبحث والذي كان عالي جداً يمكن اعتبار هذه المؤهلات والمهارات ضرورية من اجل تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية .

3-2-6-3 المحور الثالث : الفساد المالي والاداري

جدول (3-28)

تحليل النتائج الخاصة بالمحور الثالث بالاستبيان

T test	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق %	الوسط الحسابي الموزون	لا اتفق تماما	لا اتفق 2	اتفق الى حد ما	اتفق 4	اتفق تماما 5	ت
				1	2	3	4	5	الفقرات
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
				المئوية %	المئوية %	المئوية %	المئوية %	المئوية %	
25.686	0.620	92.7	4.63	0	0	7	22	67	29 - ان غياب الاشخاص المؤهلين في مراكز القرار في الدوائر الحكومية يساعد على الاسراف والتبذير للمال العام.
				0	0	7.3	22.9	69.8	
21.017	0.724	90.7	4.55	0	2	7	23	64	30- ان غياب الرقابة الفعالة على صرف الموازنة الاستثمارية يساعد على توسع نطاق الفساد المالي.
				0	2.1	7.3	24.0	66.7	
23.149	0.648	91.7	4.53	0	0	8	29	59	31- ان انتشار المعقبين بشكل واسع في الدوائر الحكومية لإنجاز المعاملات بدلا من المواطنين يؤدي إلى اتساع نطاق الرشوة.
				0	0	8.3	30.2	61.5	
22.782	0.632	92.7	4.47	0	0	7	37	52	32- الرقابة غير الفعالة على استخدام موارد وممتلكات الدوائر الحكومية اوجع الفساد المالي .
				0	0	7.3	38.5	54.2	
19.865	0.740	91	4.50	1	0	8	28	58	33- غياب الرقابة الفعالة على احالة مشاريع مهمة لشركات لا تتمتع بكفاءة عالية تساعد على انتشار الفساد المالي .
				1	0	8.3	29.2	61.5	
12.087	0.929	78.1	4.15	2	2	17	34	41	34- غياب أو ضعف

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي للبحث.....المبحث الثاني

				2.1	2.1	17.7	35.4	42.7	الجانب الاعلامي المسلط على الفساد ساعد في تقشي الفساد.
6.433	1.174	64.4	3.77	5	10	19	30	32	35-الضغوطات التي تتعرض لها الجهات التحقيقية ساعد على ضعفها وبالتالي تقشي الفساد وازدياده.
				5.2	10.4	19.8	31.3	33.3	
15.213	0.886	83.4	4.38	0	5	11	23	57	36- غياب الدور الرقابي الفاعل على كبار المسؤولين الفاسدين ادى إلى توسع عمليات غسيل الاموال.
				0	5.2	11.5	24.0	59.4	
12.129	0.884	77.1	4.09	1	3	18	38	36	37- هنالك ضغوطات سياسية تمارس على الموظفين في مراكز القرار وهي تؤدي إلى توسع الفساد المالي .
				1	3.1	18.8	39.6	37.5	
11.632	0.939	78.1	4.11	2	3	16	36	39	38- غياب العمل بمجلس الخدمة المدني ساعد على عدم وجود ضوابط حقيقية في التعينات الحكومية.
				2.1	3.1	16.7	37.5	40.6	
13.017	0.902	79.1	4.20	1	3	16	32	44	39- اكثر حالات الفساد توسعاً هي التعاقدات الحكومية وبالتحديد المقاولات العامة .
				1	3.1	16.7	33.3	45.8	
21.532	0.664	90.6	4.46	0	0	9	34	53	40- ان سوء التخطيط وغياب الرؤى الواضحة للدولة في المشاريع المستقبلية يؤدي الاسراف والتبذير وهو احد أوجه الفساد.
				0	0	9.4	35.4	55.2	
11.152	1.053	79.2	4.20	3	5	12	26	50	41-عدم وجود الرادع القانوني القوي الذي يحد من ممارسات الفساد .
				3.1	5.2	12.5	27.1	52.1	

20.265	0.710	89.6	4.47	0	1	9	30	56	42- يقلل الفساد من فرص الاستثمار الاجنبي يضعف التقدم للبلاد.
				0	1	9.4	31.3	58.3	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS v25

* علماً أن قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية 95 (1.96) و P value (0.000) و (n=96)

اما الفقرة التاسعة و العشرون : ان غياب الاشخاص المؤهلين في مراكز القرار في الدوائر الحكومية يساعد على الاسراف والتبذير للمال العام. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي مقداره (4.63) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهو أعلى وسط حسابي لفقرات الاستبيان لثلاثة محاور وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية جداً (92.7%) والانحراف المعياري لها متوسط (0.620) *وبقيمة T test (25.686) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اشادة واستحسان لدى الكثير من المجيبين لان وضع اشخاص غير مؤهلين يعد فساد بحد ذاته .

اما الفقرة الثلاثون : ان غياب الرقابة الفعالة على صرف الموازنة الاستثمارية يساعد على توسع نطاق الفساد المالي. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي مقداره (4.55) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية جداً (92.7%) والانحراف المعياري لها متوسط (0.620) *وبقيمة T test (21.017) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اشادة واستحسان لدى الكثير من المجيبين .

اما الفقرة الحادية و الثلاثون : ان انتشار المعقبين بشكل واسع في الدوائر الحكومية لإنجاز المعاملات بدلا من المواطنين يؤدي إلى اتساع نطاق الرشوة. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي جداً مقداره (4.53) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية جداً (91.7%) والانحراف المعياري لها متوسط (0.648) *وبقيمة T test (23.149) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اتفاق واستحسان لدى الكثير من المجيبين .

اما الفقرة الثانية والثلاثون : الرقابة غير الفعالة على استخدام موارد وممتلكات الدوائر الحكومية احد أوجه الفساد المالي . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي جداً مقداره (4.47) وهو أعلى من

الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية جداً (92.7%) والانحراف المعياري لها متوسط (0.632) *وبقيمة T test (22.782) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اتفاق لدى الكثير من المجيبين .

اما الفقرة الثالثة والثلاثون : غياب الرقابة الفعالة على احالة مشاريع مهمه لشركات لا تتمتع بكفاءة عالية تساعد على انتشار الفساد المالي .حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي جداً مقداره (4.50) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية جداً (91%) والانحراف المعياري لها متوسط (0.740) *وبقيمة T test (19.865) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اتفاق لدى الكثير من المجيبين .

اما الفقرة الرابعة والثلاثون : غياب أو ضعف الجانب الاعلامي المسلط على الفساد ساعد في تفشي الفساد. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي مقداره (4.15) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية (78.1%) والانحراف المعياري لها عالي (0.929) *وبقيمة T test (12.087) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اتفاق لدى الكثير من المجيبين .

اما الفقرة الخامسة والثلاثون : الضغوطات التي تتعرض لها الجهات التحقيقية ساعد على ضعفها وبالتالي تفشي الفساد وازدياده. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي مقداره (3.77) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين متوسطة (64.4%) والانحراف المعياري لها عالي جداً (1.140) *وبقيمة T test (6.433) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة موضع تباين للآراء للعديد من المحققين وكان البعض يرى جدية هذه الفقرة كون العديد من المحققين والقضاة لا يتمتعون بالحماية الكافية وبما انهم يتعاملون مع مسؤولين كبار وهذا يجعل حياتهم على المحك ما لم تتوفر الحماية اللازمة لهم .

اما الفقرة السادسة والثلاثون : غياب الدور الرقابي الفاعل على كبار المسؤولين الفاسدين ادى إلى توسع عمليات غسل الاموال. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي مقداره (4.38) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية (83.4%) والانحراف المعياري لها عالي (0.886) *وبقيمة T test (15.213) محسوبة أكبر من الجدولية

وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اتفاق لدى اغلب المجيبين كون ان بعض التشريعات قد ساهمت بذلك كقانون الاحزاب السياسية .

اما الفقرة السابعة والثلاثون : هنالك ضغوطات سياسية تمارس على الموظفين في مراكز القرار وهي تؤدي إلى توسع الفساد المالي . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي مقداره (4.09) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية (77.1%) والانحراف المعياري لها عالي (0.884) *وبقيمة T test (12.129) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اتفاق لدى اغلب المجيبين لان هناك ولاء كبير لعدد لمن هم مراكز القرار للجهات التي قامت بتعيينهم وبالنتيجة ستملي هذه الجهة عليهم ما يتفق مع مصالحهم .

اما الفقرة الثامنة والثلاثون : غياب العمل بمجلس الخدمة المدني ساعد على عدم وجود ضوابط حقيقية في التعيينات الحكومية. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي مقداره (4.11) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية (78.1%) والانحراف المعياري لها عالي (0.939) *وبقيمة T test (11.632) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اتفاق لدى اغلب المجيبين لان غياب هذا المجلس ساهم بانتشار التعيينات على اساس حزبية بحته (محاصصة) وكذلك عشوائية وبالنتيجة توسع الفساد .

اما الفقرة التاسعة والثلاثون : اكثر حالات الفساد توسعاً هي التعاقدات الحكومية وبالتحديد المقاولات العامة . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي مقداره (4.20) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية (79.1%) والانحراف المعياري لها عالي (0.902) *وبقيمة T test (13.017) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اتفاق لدى اغلب المجيبين ، كنتيجة طبيعية نظراً لغياب المؤهلين في مراكز القرار ونتيجة للضغوطات والولاءات بمختلف اشكالها فيتم احالة مشاريع حيوية وبمبالغ ضخمة لشركات وهمية أو متلكئة .

اما الفقرة الاربعون: ان سوء التخطيط وغياب الرؤى الواضحة للدولة في المشاريع المستقبلية يؤدي الاسراف والتبذير وهو احد أوجه الفساد. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي جداً مقداره (4.46) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية (90.6%) والانحراف المعياري لها متوسط (0.664) *وبقيمة T test (21.532) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال

المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اتفاق لدى اغلب المجيبين اغلب الخطط المتوسطة والطويلة الاجل أي المنهاج الوزاري الذي يعده وزيراً ما والذي لا بد ان يتم العمل به من قبل الوزير اللاحق أي بعد انتهاء ولايته (الاربع سنوات) عادة ما يتم الغاءه والبدء من جديد وهذا يؤدي للتبذير والاسراف ... الخ .

اما الفقرة الحادية والاربعون: عدم وجود الرادع القانوني القوي الذي يحد من ممارسات الفساد . حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي جداً مقداره (4.20) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية (79.2%) والانحراف المعياري لها عالي جداً (1.053) *وبقيمة T test (11.152) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اتفاق لدى اغلب المجيبين ان ابقاء العديد من الجرائم التي تتركب على انها جنحة لا جناية وكذلك الحبس لا السجن سواء المؤبد أو المؤقت تبعاً لحج الجريمة يساعد العديد من المجرمين على ارتكاب الفساد وانتشاره .

اما الفقرة الثانية والاربعون: يقلل الفساد من فرص الاستثمار الاجنبي وبالنتيجة يضعف من عجلة التقدم الاقتصادي للبلاد. حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي عالي جداً مقداره (4.47) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبذلك تقبل الفقرة ، وكانت نسبة اتفاق المستجيبين عالية (89.6%) والانحراف المعياري لها عالي جداً (0.710) *وبقيمة T test (20.265) محسوبة أكبر من الجدولية وكان الاتجاه العام للمجيبين الاتفاق التام مع هذه الفقرة . من خلال المقابلات الشخصية كانت هذه الفقرة محل اتفاق لدى اغلب المجيبين ، طرح الباحث فكرة على المجيبين وكانت محل اتفاق وهي : ان العديد من المستثمرين بالعالم اخذ يضع في حساباته الدولة التي تنسم بالفساد العالي أي عندما يفكر بالاستثمار في قطاع ما في أي دولة ينظر لحجم الشفافية والنزاهة فيه فيسارع بالاستثمار اذا وجد فرص الفساد محدودة لكي لا يضطر ان يعطي هامش ربحه كرشاوى وعمولات .

الخلاصة : جميع فقرات هذا المحور حصلت على وسط حسابي أعلى من الوسط الحسابي الفرضي (3) وبالنتيجة تقبل جميع فقرات هذا المحور ومن خلال اختبار الثبات والصدق والذي تم عرضه في بداية المبحث والذي كان عالي جداً يمكن اعتبار هذه الاسباب لتوسع الفساد ضرورية من اجل تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية .

المبحث الثالث

اختبار فرضيات البحث والعلاقة بين متغيرات البحث

الاساليب الاحصائية المستخدمة في اختبار الفرضيات وكذلك العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة :

1- Coefficient – Hypotheses Test

2- Coefficient of determination R^2

3- Effect size f^2

4- Goodness of fit GoF

فرضيات البحث هي :

الفرضية الاولى :

H_0 - الفرضية الصفرية : لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات تفعيل المحاسبة القضائية ومتغير الفساد الاداري والمالي .

H_1 - يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات تفعيل المحاسبة القضائية ومتغير الفساد الاداري والمالي .

الفرضية الثانية :

H_0 – لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات تفعيل المحاسبة القضائية دون توفر المؤهلات والمهارات اللازمة للمحاسب القضائي للحد من الفساد الاداري والمالي.

H_1 - يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات تفعيل المحاسبة القضائية دون توفر المؤهلات والمهارات اللازمة للمحاسب القضائي للحد من الفساد الاداري والمالي .

الفرضية الثالثة :

H_0 - لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات توفر المؤهلات والمهارات اللازمة للمحاسب القضائي ومتغير الفساد الاداري والمالي .

H_1 - يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات توفر المؤهلات والمهارات اللازمة للمحاسب القضائي ومتغير الفساد الاداري والمالي .

جدول (29-3)

اختبار فرضيات البحث

الفرضيات	Relationship العلاقات	Std. Beta	Std. Error	T - value	P -value	Correlations	Decision القرار
الفرضية الأولى	المحاسبة القضائية -< الفساد المالي والاداري	0.692	0.045	15.522	0.000**	0.692	ترفض الفرضية الصفيرية وتقبل البديلة
الفرضية الثانية	المحاسبة القضائية -< الفساد بدون مؤهلات	0.109	0.127	1.137	0.000**	0.540	ترفض الفرضية الصفيرية وتقبل البديلة
الفرضية الثالثة	مؤهلات المحاسب القضائي -< الفساد	0.808	0.216	3.740	0.000**	0.709	ترفض الفرضية الصفيرية وتقبل البديلة

Significant at P= p <0.05 , P**= p <0.01

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Smart PLS v3.2

يبين الجدول (29-3) الخاص باختبار فرضيات البحث و من خلال الارتباط وقيمة P-value ان هناك علاقة ارتباط قوية بمقدار (69.2) الخاصة بالفرضية الاولى للبحث وهي تفعيل المحاسبة القضائية مع توفر المهارات والمؤهلات اللازمة للمحاسب القضائي وقيمة احتمالية او مستوى الدلالة (0.000) اقل من 5% وهو مستوى الخطأ يعني ذلك يمكن اعادة الاستبيان على عينة اخرى ومن نفس المجتمع سنحصل على النتائج نفسها فنرفض الفرضية الصفيرية ونقبل البديلة للفرضية الأولى .

اما الفرضية الثانية ترفض الفرضية الصفيرية ونقبل البديلة وهو يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تفعيل المحاسبة القضائية دون توفر المهارات والمؤهلات اللازمة للمحاسب القضائي للحد من الفساد المالي والاداري وان كان الارتباط مقبول لان القيمة التنبؤية (مستوى الدلالة) اقل من 5% (0.000) فنرفض الفرضية الصفيرية ونقبل البديلة وهو يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين

متوسط درجات تفعيل المحاسبة القضائية دون توفر المؤهلات والمهارات اللازمة للمحاسب القضائي للحد من الفساد الاداري والمالي .

اما الفرضية الثالثة كذلك ترفض الفرضية الصفرية ويتم قبول الفرضية البديلة لانه توجد علاقة بين المؤهلات و المهارات اللازمة للمحاسب القضائي والحد من الفساد المالي والاداري وكان مستوى الارتباط قوى وبمقدار (70.9) والقيمة التنبؤية (مستوى الدلالة) اقل من 5% اي نسبة الخطأ صفرية لو اعيد الاستبيان على عينة اخرى من المجتمع نفسه.

R Square

جدول (30-3)

العلاقة بين المتغير التابع بالمتغير المستقل

	R Square	النتيجة Result
الفساد الاداري والمالي	0.509	Moderate متوسطة

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Smart PLS v3.2

يبين الجدول (30-3) العلاقة بين المتغير التابع بالمتغير المستقل من خلال R^2

وفق رأي (Chin 1998) وهو أحد علماء الاحصاء يجب ان تكون R Square اعلى من 0.19 وقد صنفت الى فئات وهي كالآتي :

0-18 % مرفوضة و 19-32% ضعيفة و 33-67 % متوسطة و 67-100% عالية جداً ومن خلال الجدول (20-3) ان قيمة R Square تقترب من 51% العلاقة بين المتغير التابع والمستقل .

f Square

تستخدم هذه الاداة الاحصائية لقياس حجم تأثير المتغير المستقل بالمتغير التابع .

جدول (31-3)

اختبار f Square

	الفساد الاداري والمالي	المحاسبة القضائية
الفساد الاداري والمالي		
المحاسبة القضائية	0.920	

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Smart PLS v3.2

من خلال الجدول (3-31) وبناء على رأي (Cohen, 1988)

f^2 إذا كان أكثر من 0.35 فهذا يعني أن له تأثيراً كبيراً .

f^2 إذا كان يتراوح ما بين 0.15 to 0.35 فهذا ان له تأثيراً صغيراً.

f^2 أما إذا كان اقل من 0.02 فهذا يعني انه ليس مؤثر.

بما ان حجم تأثير المتغير المستقل بالمتغير التابع 92% يعد كبيراً جداً .

Goodness of Fit of the Model (GoF)

يعمل على قياس مدى امكانية الاعتماد على نموذج البحث : اي لقياس مدى الاعتماد على متغيرات البحث المستقلة والتابعة من خلال فقرات الاستبانة فيقوم بضرب متوسط R^2 إذا كان لدينا اكثر من R^2 مع متوسط AVE إذا كان لدينا اكثر AVE ثم جذر الناتج لنصل **GoF** وكما موضح ادناه.

$$GoF = \sqrt{(R^2 \times AVE)}$$

$$45.29 = 0.403 \times 0.509$$

$$0.403 = 2 \div (AVE 2) 0.364 + (AVE 1) 0.443$$

وتشير المعايير الاحصائية الى درجة **GoF** كما يأتي :

إذا كان **GoF** اقل 0.1 لا يصلح

إذا كان **GoF** من 0.1 الى 0.25 صغير

إذا كان **GoF** من 0.25 الى 0.36 متوسط

إذا كان **GoF** اكبر من 0.36 كبير

وبما **GoF** المستخرجة من البحث هي 45.29 يعني انه كبير ويمكن الاعتماد على نتائجه .

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

المبحث الثاني

التوصيات

الفصل الرابع

المبحث الاول

الاستنتاجات

المبحث الأول : الاستنتاجات

من خلال عرض وتحليل الجانبين النظري والعملي للبحث توصل الباحث لأهم الاستنتاجات وتنقسم إلى قسمين وهما :

أولاً : الاستنتاجات من الجانب النظري

- 1- تعد المحاسبة القضائية حاجة ملحة اليوم للجهات التحقيقية والقضائية لقضايا الاحتيال ذات الطابع المالي .
- 2- تساعد المحاسبة القضائية من خلال ممارسة استخدام التكنولوجيا والعلوم الاخرى للتحقيق في الأنشطة الاحتمالية والاعمال ذات الصبغة غير المشروعة التي تشتمل كل من : مجالات المحاسبة والتمويل والإدارة وعلم الجريمة، حيث ما حدث الاحتيال والأعمال غير القانونية، وكذلك تقييم المخاطر، تسوية المنازعات واستشارات التقاضي، وشهادة الخبراء، وفحص الاحتيال.
- 3- أن المحاسبين القضائيين ينبغي أن يكونوا على دراية بالمفاهيم والإجراءات والقواعد القانونية، وأن يكونوا قادرين على تحديد الشكل والمادة القانونية عند التعامل مع قضية ما. وعادة ما تتطلب التعاقدات القضائية والتحليل، والتفسير، وتلخيص وعرض القضايا المعقدة المتعلقة بالمسائل المالية والتجارية بطريقة مفهومة ومدعومة بشكل سليم.
- 4- ويمكن للمحاسبين القضائيين أن يشغلوا مراكز مختلفة بما في ذلك الاستشاريون والمدققون الداخليون وأخصائيو الإفلاس وفاحصو المصارف ومقيمو الشركات التجارية التي تحت الوصاية، فضلا عن المحامين والأسانذة. ومن بين الخدمات العديدة التي يقدمها المحاسبون القانونيون: دعم التقاضي، وإشراكهم كشهود خبراء، وتقييم أعمال الطلاق، والتعاقدات المتعلقة بالأرباح المفقودة .
- 5- **مدقق الحسابات** يختلف عن **المحاسب القضائي** لان الاخير شخص ماهر في ممارسة التحقيق واجراء المقابلات و المهارات التحليلية المتعلقة بمجالات السجلات المحاسبية وجمع وتقييم الادلة المالية والقدرة على تقديم رأيه كخبير في قضايا الاحتيال المالي وكذلك المهارات الشخصية والفكرية و التقنية المتعلقة بالحاسوب و مهارات الاتصال.
- 6- لابد للمحاسب القضائي وفريقه المساعد من استخدام تقنيات وأساليب في المجالات المحاسبية والتدقيقية والتحقيقية الملائمة للكشف عن عمليات الفساد الاداري و المالي والحد منها ومن هذه التقنيات مثلاً (تنقيب البيانات .. تحليل الرابط الخاص بالعلاقات بين الأشخاص وبين البيانات و المعلومات المالية... الخ) .
- 7- افتقار العراق لقانون مكافحة الفساد أو قانون الكسب غير المشروع وأهمية هذين القانونين مع تفعيل المحاسبة القضائية يساعد بشكل كبير على الحد من ظاهرة الفساد بشقية المالي والاداري .

8- إن أحد أوجه الفساد المالي والاداري هي الرشوة بوصفها اخطر الجرائم واكثرها ضرراً بالمجتمع والاقتصاد الوطني وكذلك تعرقل سير عمل الوظيفة العامة كون الموظف سيأخذ طابعاً معيناً من الصعب تغييره فيتعطل انجاز المعاملات وفق السياق الطبيعي والصحيح لها وكذلك الاضرار بالمال العام.

ثانياً: الاستنتاجات من الجانب التطبيقي :-

ا- من خلال نتائج القسم الثاني من الاستبيان المتعلق بتفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد المالي و الاداري نستنتج الآتي :

- 1- وجود اتفاق عالي من افراد عينة البحث على توسع حالات الفساد بشقيه المالي والاداري يستدعي توجيه الاهتمام صوب المحاسبة القضائية مع تعديل التشريعات المتعلقة بعمل هيئة النزاهة . اذ بلغت نسبة الاتفاق لأفراد العينة (86.5%) وبوسط حسابي (4.21).
- 2- اتفقت عينة البحث وبنسبة (84.3%) على ان التحري والاستقصاء الذي يؤديه المحاسب القضائي يساعد على الوصول إلى الحقائق بدقة عالية وحسم القضايا المنظورة امام القضاء بأسرع وقت .
- 3- ضعف اتفاق عينة البحث إلى حدّ ما فيما يخص استبدال قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة إلى قسم المحاسبة القضائية مع بيان شروط النزاهة , حيث بلغ الوسط الحسابي (3.27) ان القسم الاكبر من المحققين يتفق مع اتجاه استبدال قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة إلى قسم المحاسبة القضائية .
- 4- يتفق افراد عينة البحث على انه ينبغي للمحاسب القضائي التزام السرية وعدم افشاء اسرار الدعاوى أو القضايا محل التحقيق . اذا بلغت نسبة الاتفاق 91% وهي نسبة عالية جداً ووسطها الحسابي (4.57) .
- 5- اتفاق عينة البحث على الالمام بالجوانب المحاسبية والتدقيقية من مستلزمات عمل المحاسب القضائي . وكانت نسبة الاتفاق عالية (89.6%) وبوسط حسابي (4.54).
- 6- يتفق افراد عينة البحث على ضعف التحصيل العلمي والعملي و الخبرة يؤثر بدرجة عالية في كفاءة اداء المحاسب القضائي. وكان الوسط حسابي (4.50) وبنسبة اتفاق عالية جداً (95.9%) .
- 7- الاتفاق العالي لأفراد العينة على ضرورة تمتع المدققون في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة بخبرة محاسبية وقضائية جيدة تمكنهم من الادلاء بشهادة مهنية في القضايا المعروضة عليهم . وبوسط حسابي عالي جداً (4.49) وبنسبة اتفاق عالية جداً (92.5%) .
- 8- إن افراد العينة كانوا متفقين على أن غياب الاشخاص المؤهلين في مراكز القرار في الدوائر الحكومية يساعد على الاسراف والتبذير للمال العام . و كان الوسط الحسابي (4.63) الاعلى في الاستبيان وكانت نسبة الاتفاق عالية جداً (92.7%) .

- 9- كان افراد العينة متفقين على ان غياب الرقابة الفعالة على صرف الموازنة الاستثمارية يساعد على توسع نطاق الفساد المالي. وبوسط حسابي (4.55) وبنسبة اتفاق عالية جداً (90.7%) .
- 10- ان اتفاق افراد العينة بنسبة عالية على ان انتشار المعقبين بشكل واسع في الدوائر الحكومية لإنجاز المعاملات بدلا من المواطنين يؤدي إلى اتساع نطاق الرشوة. وكان الوسط الحسابي (4.54) ونسبة الاتفاق عالية جداً (91.7%) .
- 11- قلة وجود الكوادر المتخصصة والتي تعمل ك استشاريين للمحققين في هيئة النزاهة مما يجبرهم للجوء إلى اما ديوان الرقابة المالية أو التحقيق الاداري الذي بعده المفتش العام أو للخبراء في بعض القضايا المهمة وبالنتيجة تأخير حسم القضايا.
- 12- الحاجة إلى مراجعة وتعديل بعض التشريعات و سن تشريعات جديدة لتتلاءم مع التطور الحاصل في ارتكاب جرائم الفساد .
- 13- هنالك حاجة إلى اعادة العمل بمجلس الخدمة المدني للتخلص من المحسوبية في التعينات (الفساد الاداري).

الفصل الرابع

المبحث الثاني

التوصيات

المبحث الثاني : التوصيات

يتناول هذا المبحث أهم التوصيات التي يوصي بها الباحث، اعتماداً على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وكما يأتي:

أولاً: التوصيات المتعلقة بالجانب النظري

- 1- تفعيل المحاسبة القضائية والتركيز على مواكبة التكنولوجيا لكشف القضايا الاحتمالية المتقدمة وكذلك تأهيل المحاسبين على مواكبة المجالات الأخرى التي تساعدهم في كشف هذه القضايا سواء في الإدارة أو القانون أو علم النفس .
- 2- من الضروري الاعتماد على خدمات المحاسب القضائي في ظل ضعف بعض أقسام الرقابة والتدقيق الداخلي في كشف الأنشطة غير السليمة في النظام الإداري.
- 3- على المحاسب القضائي الاستمرار بشكل منتظم في تطوير مهاراته الإدارية من خلال الدورات المتخصصة ليكون على دراية وحكمة في التفسير والفهم الكافي للقوانين والقواعد القانونية بغية تحديد المادة أو القاعدة القانونية المناسبة للقضية المعروضة عليه.
- 4- تفعيل المحاسبة القضائية في كل مؤسسة حكومية أو شركة عامة والمحاسب القضائي يعمل كمستشار أو مدقق داخلي أو إحصائي لفحص الاحتيال (الفساد) يساعد قسم التدقيق والرقابة في مؤسسات الدولة في قضايا الاختلاس أو التزوير أو الرشاوى .. الخ.
- 5- على المحامون الذين يعملون في قضية ذات صبغة مالية أو محاسبية الاستعانة بخدمات المحاسب القضائي من أجل الوصول الى نتائج عادلة من خلال تفحص السجلات والوثائق اللازمة .
- 6- يختلف عمل كل من المدققين (الداخلي والخارجي) وبين المحاسب القضائي كون المدقق إمكانياته محدودة في التحقيق قضية فساد وكذلك قدراته ومهارته محدودة بخلاف المحاسب القضائي الذي يستطيع ممارسة التحقيق والتحليل وتقييم الأدلة .. الخ.
- 7- ضرورة اعداد برامج تدريبية كافية لتأهيل المحاسب القضائي في هيئة النزاهة (في حال تم تفعيل المحاسبة القضائية) باستخدام تقنيات المحاسبة القضائية من أجل كشف القضايا التي تتسم بصبغة فساد.
- 8- ضرورة الاسراع بتشريع القوانين التي تحد من الفساد كقانون مكافحة الفساد وقانون الكسب غير المشروع والذي عادة ما يتم التنويه اليه من قبل هيئة النزاهة.
- 9- ضرورة التوعية وتسليط الضوء على ظاهرة الرشوة من الناحية الاعلامية ووضع عقوبات قانونية رادعة جداً من أجل الحد منها والتخلص منها تدريجياً .

ثانياً: التوصيات من الجانب العملي :-

- 1- تفعيل المحاسبة القضائية في هيئة النزاهة بوصفها أهم الجهات التحقيقية المختصة بقضايا الفساد الإداري والمالي من خلال تعديل إجراءات الاستلام والتحقيق في مزاعم الفساد .
- 2- تعيين محاسب قضائي في المحاكم العراقية من اجل العدالة والدقة في الحكم وبالأخص في القضايا ذات الصبغة المالية والمحاسبية.
- 3- ضرورة الإبقاء على قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة يكون داعم لعمل المحاسبين القضائيين في حال تم تفعيلها .
- 4- اعداد محاسب قضائي يكون محافظا في عمله على اسرار القضايا المعروضة عليه وعدم الإفشاء بها امام الآخرين من خلال التدريب والتأهيل وفق المعايير الموضوعية في هذا الحقل المعرفي والمهني .
- 5- ضرورة اعداد محاسب قضائي يمتلك مهارات عالية في الجوانب التحقيقية والمحاسبية من خلال الاطلاع ومواكبة التقدم في مجال المعايير التحقيقية والمحاسبية والمعالجات المحاسبية المستحدثة والتكنولوجيا المستحدثة.
- 6- المحاسب القضائي الذي يتم تعيينه او يسمح له بمزاولة المهنة في مكتب خاص ان يكون مؤهل علمياً وعملياً اي يكون لديه شهادة في المحاسبة ودورات مكثفة في التدقيق والحاسوب والقانون وعلم النفس والاحصاء والادارة اضافة للخبرة الميدانية من خلال العمل في مؤسسات الدولة او القطاع الخاص .
- 7- ان يكون المدقق الذي يعمل في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة يمتلك خبرة وتأهيل كافي في الجوانب المحاسبية والتدقيقية .
- 8- الابتعاد عن المحسوبية والحزبية في تعيين المدراء العاميين او وكلاء الوزراء او الوزراء لضمان اتخاذ القرارات السليمة وعدم التمييز والاسراف وبالنتيجة الحد من الفساد.
- 9- ان يكون هنالك تقارير حقيقية يتم مناقشتها في البرلمان بخصوص ابواب صرف الموازنة الاستثمارية لان تتسم بضخامة المبالغ .
- 10- اصدار تعليمات صارمة في المؤسسات الحكومية تمنع دخول المعقبين وعدم التعامل معهم وخاصة في الدوائر التي على تماس مباشر مع المواطنين .
- 11- ضرورة زيادة اعداد المدققين والمحاسبين في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة من اجل تقديم الاستشارات للمحققين و الاسراع في انجاز القضايا التي بذمتهم.
- 12- اصدار التشريعات والقوانين التي تتلاءم مع تطور جرائم الفساد وتعقيدها .
- 13- اعادة العمل بمجلس الخدمة المدني وتعيين اعضاءه بعيداً عن المحاصصة الحزبية ووضع الضوابط والتعليمات التي تنضم عمله من اجل انهاء المحسوبية والمنسوبية في التعيينات.
- 14- على هيئة النزاهة وبالتنسيق مع وزارة المالية اضافة عنوان وظيفي جديد ضمن ملاك هيئة النزاهة هو (محاسب قضائي) لغرض تفعيل المحاسبة القضائية والقيام بأعمالها وفق القوانين النافذة.



جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة- الدراسات العليا

السيدات والسادة المحترمون ..

م/استمارة استبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يسرني أن أضع بين يدي شخصكم الكريم الاستبانة المتعلقة بالبحث الموسوم

((تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من

الفساد المالي والاداري في مؤسسات القطاع العام))

(بحث تحليلي واستطلاعي في هيئة النزاهة)

وهي جزء من متطلبات نيل شهادة (الماجستير) علوم في المحاسبة

مع فائق الاحترام والتقدير.....

الباحث

حيدر جميل الجبوري

المشرف

أ.م.د. اسعد محمد علي العواد

القسم الأول: خصائص عينة الدراسة ومالي الاستمارة

أولاً: معلومات المستجيب للاستبانة:

1- الدائرة او القسم الذي يعمل بها مالي الاستمارة

دائرة التحقيقات	الدائرة القانونية	دائرة الوقاية	دائرة الاسترداد	دائرة التعليم والعلاقات العامة	التدقيق الخارجي	مكتب تحقيقات	اخرى

2- النوع الاجتماعي

ذكر	انثى

3- التخصص الأكاديمي:

محاسبة	قانون	علوم مالية ومصرفية	اقتصاد	ادارة	اخرى

4- المؤهل الأكاديمي:

دكتوراه او ما يعادلها	ماجستير	دبلوم عالي	بكالوريوس	دبلوم تقني	اعدادية

5- العنوان الوظيفي:

مدقق	محقق	محاسب

6- سنوات الخبرة:

اقل من 5 سنوات	10-5 سنوات	15-11 سنة	20-16 سنة	21 سنة فأكثر

7- عدد الدورات التدريبية داخل العراق

الادارة	علم النفس	التحقيق وعلم الاجرام	المحاسبة والتدقيق	الحاسوب	اخرى

8- عدد الدورات التدريبية خارج العراق

الادارة	علم النفس	التحقيق وعلم الاجرام	المحاسبة والتدقيق	الحاسوب	اخرى

بعض المصطلحات التي وردت في الاستبانة

المحاسبة القضائية : هي ممارسة استخدام التكنولوجيا والعلوم الأخرى للتحقيق في الأنشطة الاحتيالية والاعمال ذات الصبغة غير المشروعة التي تشتمل كل من : مجالات المحاسبة والتمويل والإدارة وعلم الجريمة، حيث ما حدث الاحتيال والأعمال الأخرى غير القانونية، و تقييم المخاطر، تسوية المنازعات ، استشارات التقاضي، وشهادة الخبراء، وفحص الاحتيال .

المحاسب القضائي : شخص لديه مهارات في المحاسبة و القانون وتدقيق الحسابات والمقابلات للقيام بالتحقيقات في قضايا الفساد المالي والإداري ، وتنفيذ الإجراءات المتعارف عليها، وتقديم الدعم إلى القضاء، والعمل كشاهد خبير، وتوفير المهارات المحاسبية وتدقيق الحسابات لأغراض المنازعات المالية التي يشوبها الفساد او غير ذلك.

الفساد المالي و الإداري : هو إساءة لاستعمال الوظيفة العامة لتحقيق مكسب خاص " وعادة ما يحدث الفساد عندما يقوم الموظف أو من في مركز المسؤولية سواء في الحكومة والقطاعين العام والخاص بقبول أو طلب رشوة لعمل عقد أو إجراء المنافسة في عمل ما ويتم عندما يعرض الوكلاء او الوسطاء لشركات أو أعمال معينة بتقديم رشوى بغية الاستفادة من سياسات او إجراءات عامة للتقدم على المنافسين لتحقيق أرباح خارج إطار القوانين النافذة ، كما قد يحصل في شكل وضع اليد على المال العام من اجل الحصول على مراكز متقدمة للأبناء والأقارب في الهيكل الوظيفي العام والخاص.

تقنيات المحاسبة القضائية : مجموعة من الوسائل التي يستخدمها المحاسب القضائي في كشف الاحتيال او الفساد , جزء منها يتعلق بالتكنولوجيا (الحاسوب) والجزء الآخر رياضي من امثلتها :
1- **تنقيب البيانات :** عملية تستخدم الذكاء الاحصائي والرياضي والذكاء الاصطناعي وتقنيات التعلم الآلي لاستخراج وتحديد معلومات مفيدة واكتساب المعارف من قاعدة بيانات كبيرة .
2- **قانون بنفورد :** اداة احصائية تستخدم في تحليل المبالغ الكبيرة .

3- **التقنيات التحليلية :** هي التحليلات المالية التي يجريها المحاسب القضائي مثل (التحليل الأفقي , التحليل العمودي) .. الخ .

مثلث الاحتيال : هو الاطار الذي اعده العالم دونالد كريسي لتحديد اسباب ارتكاب الاحتيال من قبل الاشخاص وتطرق للعوامل الثلاثة في هذا الاطار وهي :
ضغوط الاحتيال : ان احتياجات الفرد الشخصية تصبح هي الاكثر أهمية من الأخلاق أو احتياجات المنظمة وأهدافها.

دافع الاحتيال : بالضغوط الشخصية و / أو ضغوط المسؤولين على الفرد. ومع ذلك، فإن الدافع يبقى في الواقع الرغبة المتعمدة في ارتكاب الفعل الاحتيالي. الدافع لارتكاب احتيال ما قد يكون مرتبطاً بالضغوط التي تؤثر على الفرد .

الفرصة المتاحة : يجب أن يكون لدى الفرد حق الوصول إلى الأصل أو إدارته او إجراءات نظام الرقابة تسمح بارتكاب الاحتيال المخطط . كما يساهم مركز الشخص ومسؤولياته وصلاحياته أيضاً في إتاحة الفرصة.

فقرات الاستبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي

ت	الفقرات	اتفق تماماً	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا تماماً
اولاً : ما يتعلق بالمحاسبة القضائية بشكل عام:						
1.	إن تفعيل المحاسبة القضائية يحد من اتساع الرشاوى بدرجة عالية عن طريق تطبيق المحاسب القضائي للتقنيات المختلفة.					
2.	تعد البيئة التشريعية العراقية وما فيها من قوانين تنظم العمل التجاري والمالي تعد بيئة خصبة لتبني المحاسبة القضائية.					
3.	إن عدم الالمام وقلة الاهتمام بمهنة المحاسب القضائي وضعف الاهتمام الاكاديمي بها قد ادى إلى عدم تفعيلها وتطورها في العراق .					
4.	توسع حالات الفساد بشقيه الاداري والمالي يستدعي توجيه الاهتمام صوب المحاسبة القضائية مع تعديل التشريعات المتعلقة بعمل هيئة النزاهة .					
5.	تسهم المحاسبة القضائية في توظيف المواد القانونية مع الدعاوى المعروضة وبوجود محاسب قضائي مؤهل لمساعدة المحكمة في الحكم بدرجة عالية من الدقة.					
6.	تساهم المحاسبة القضائية بدرجة عالية جداً في تحديد قضايا الفساد والاحتيال بدقة عالية عن طريق توظيف التقنيات المختلفة .					
7.	ان اهتمام الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين وهيئة النزاهة بالمحاسبة القضائية في العراق يؤدي إلى تطوير المهنة ومواكبة تقدمها.					
8.	ان التحري والاستقصاء الذي يؤديه المحاسب القضائي يساعد على الوصول إلى الحقائق بدقة عالية وحسم القضايا المنظورة امام القضاء بأسرع وقت .					
9.	ان فعالية خدمات التقاضي التي يؤديها المحاسب القضائي تساعد على اتخاذ القرارات الصحيحة من قبل قضاة التحقيق والمحاكم المختصة .					
10.	هنالك حاجة لاستبدال قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة إلى قسم المحاسبة القضائية مع بيان شروط النزاهة .					
11.	تساهم المحاسبة القضائية بتقليص الفجوة بين القضاة والمحاسبين لتحقيق الانسجام اللازم وتحقيق اقصى درجات العدالة عند حل النزاعات ذات الطبيعة المالية والادارية.					
12.	أسهمت التقارير الصادرة من التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة بشكل كبير في مساعدة محققي هيئة النزاهة والجهات القضائية في الوصول إلى الحقائق وتحقيق العدالة.					
13.	تسهم المحاسبة القضائية في دعم عمل الهيئات الرقابية والتحقيقية في عملها.					
14.	ان عمل المدققين في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة هو يشابه إلى حد كبير لعمل المحاسب القضائي.					

ثانياً: المهارات والمؤهلات الواجب توافرها في المحاسب القضائي

15.	ضرورة تمتع المدققون في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة بخبرة محاسبية وقضائية جيدة تمكنهم من الادلاء بشهادة مهنية في القضايا المعروضة عليهم .
16.	ضعف التحصيل العلمي والعملية و الخبرة يؤثر بدرجة عالية في كفاءة اداء المحاسب القضائي.
17.	ضعف التطوير المستمر لمهارات المحاسب القضائي يؤثر في اداءه لاكتشاف حالات الفساد.
18.	احد اهم مهارات المحاسب القضائي العمل الدؤوب والاتصال الفعال كمهارات الكتابة والمستخدمة في كتابة التقارير والاطلاع على التقارير التي تخص قضايا سابقة .
19.	الشك المهني وقوة الملاحظة من المهارات الواجب توافرها لدى المحاسب القضائي.
20.	إن إجراء المقابلات والحصول على افضل الاجابات فضلاً عن الادلة الكتابية تساعد المحاسب القضائي للوصول إلى الحقائق.
21.	على المحاسب القضائي التزام السرية وعدم افشاء اسرار الدعوى او القضايا محل العمل.
22.	من المهارات الرئيسية الواجب توافرها في المحاسب القضائي تحليل اجابات المدانين نفسياً وربطها بعلم الاجرام .
23.	على المحاسب القضائي ان يمتلك المعرفة المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات وانظمة الحاسوب بشكلٍ كافٍ .
24.	الالمام بالجوانب القانونية كقانون العقوبات و قانون انضباط موظفي الدولة و القانون الجنائي والاداري .. الخ , من مستلزمات عمل المحاسب القضائي .
25.	الالمام بالجوانب المحاسبية والتدقيقية من مستلزمات عمل المحاسب القضائي .
26.	ضرورة التأهيل العملي على استخدام تقنيات المحاسبة القضائية الخاصة بحالات الفساد المالي والاداري .
27.	استخدام نظرية مثلث الاحتيال تساعد في تحديد اسباب الاحتيال وبالتالي تساعد في جمع الادلة اللازمة .
28.	يساعد المحاسب القضائي محققي هيئة النزاهة للوصول إلى استنتاجات وادلة قوية لتقديمها بلائحة إلى قضاة التحقيق وبالنتيجة تساعد على احالة القضية إلى محكمة الموضوع او غلق القضية في حالة عدم وجود ادلة كافية.

ثالثاً: الفساد المالي والاداري

29.	إن غياب الأشخاص المؤهلين في مراكز القرار في الدوائر الحكومية يساعد على الاسراف والتبذير للمال العام .
30.	إن غياب الرقابة الفعالة على صرف الموازنة الاستثمارية يساعد على

					توسع نطاق الفساد المالي .
				31.	إن انتشار المعقبين بشكل واسع في الدوائر الحكومية لإنجاز المعاملات بدلا من المواطنين يؤدي إلى اتساع نطاق الرشوة.
				32.	الرقابة غير الفعالة على استخدام موارد وممتلكات الدوائر الحكومية أحد أوجه الفساد المالي .
				33.	غياب الرقابة الفعالة على احالة مشاريع مهمه لشركات لا تتمتع بكفاءة عالية تساعد على انتشار الفساد المالي .
				34.	غياب أو ضعف الجانب الاعلامي المسلط على الفساد ساعد في تفشي الفساد.
				35.	الضغوطات التي تتعرض لها الجهات التحقيقية ساعد على ضعفها وبالتالي تفشي الفساد وازدياده.
				36.	غياب الدور الرقابي الفاعل على كبار المسؤولين الفاسدين ادى إلى توسع عمليات غسل الاموال.
				37.	هنالك ضغوطات سياسية تمارس على الموظفين في مراكز القرار وهي تؤدي إلى توسع الفساد المالي .
				38.	غياب العمل بمجلس الخدمة المدني ساعد على عدم وجود ضوابط حقيقية في التعيينات الحكومية.
				39.	اكثر حالات الفساد توسعاً هي التعاقدات الحكومية وبالتحديد المقاولات العامة .
				40.	ان سوء التخطيط وغياب الرؤى الواضحة للدولة في المشاريع المستقبلية يؤدي الاسراف والتبذير وهو أحد اوجه الفساد.
				41.	عدم وجود الرادع القانوني القوي الذي يحد من ممارسات الفساد .
				42.	يقلل الفساد من فرص الاستثمار الاجنبي وبالنتيجة يضعف من عجلة التقدم الاقتصادي للبلد.

ملحق رقم (1)
قائمة بأسماء السادة المحكمين و عناوينهم الوظيفية واماكن عملهم

ت	الاسم	العنوان الوظيفي ومكان العمل
1.	أ.د. عواد كاظم شعلان الخالدي	عميد كلية الادارة والاقتصاد - جامعة كربلاء
2.	أ.د. ضياء الدين الاسدي	عميد كلية القانون - جامعة كربلاء
3.	أ.د. طلال محمد علي الجبالي	أستاذ في جامعة كربلاء/ كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة
4.	أ.د. صفاء احمد محمد العاني	أستاذ في جامعة بغداد/ كلية الادارة والاقتصاد - قسم المحاسبة
5.	أ.د. صلاح مهدي الكواز	أستاذ في جامعة كربلاء/ كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة
6.	أ.د. حيدر علي جراد المسعودي	أستاذ في جامعة كربلاء/ كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة
7.	ا.م.د. علي المعموري	رئيس قسم الدراسات المالية والضريبية - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد
8.	أ.م.د. حيدر علوان كاظم الشمري	أستاذ مساعد في جامعة واسط/ كلية الادارة والاقتصاد - قسم المحاسبة.
9.	ا.م.د. عادل صبحي الباشا	أستاذ مساعد في الجامعة العراقية - رئيس قسم المحاسبة.
10.	ا.م.د. ابراهيم كامل	رئيس قسم المحاسبة في جامعة طرطوس - كلية الاقتصاد
11.	ا.م.د. حسن علي كاظم	رئيس قسم الفرع الخاص في جامعة كربلاء/ كلية القانون.

Abstract

The objective of research at finding out the origins of forensic accounting and the services provided by the forensic accountant, in addition to a number of important topics for this profession which have assumed an important position in developed societies. In addition, the importance of forensic accounting and its advantages, which enhances the effectiveness of the work of investigators, specifically the Integrity Commission, clarifies the relationship between forensic accounting and fraudulent activities that are part of the phenomenon of corruption, as well as measuring the effect of activating forensic accountability to reduce financial corruption And administrative.

To achieve the research objectives, the analytical descriptive approach was followed to suit the subject of the research and a 42-paragraph questionnaire was designed as a data collection tool.

In order to test the hypotheses of the research: A set of statistical measures were used to analyze the data and arrive at the results such as T-test, correlation, correlation, etc., using the two statistical programs (spss v25, smart pls v3.2).

The Research findings : that the expansion of cases of corruption, both administrative and financial, calls for attention to forensic accountability and the amendment of the legislation relating to the work of the Integrity Commission.

The most important recommendations reached by the research: activating the forensic accountability in the Integrity Commission as the most important investigative bodies competent administrative and financial corruption issues through the amendment of the procedures for receipt and investigation of allegations of corruption. , The appointment of a forensic accountant in the Iraqi courts for justice and accuracy in the judgment, especially in cases of financial and accounting nature.

**Republic of Iraq
Ministry of Higher Education and Scientific Research
Karbala University
Economic and Administration College
Accounting Department**



**Activating forensic accounting investigative bodies to reduce
financial and administrative corruption in public sector
institutions
(Analytical and exploratory research in the Integrity Commission)**

**A Thesis Submitted to
The Council of the College of Administration and
Economics – Karbala University ,as Partial Fulfillment of
Requirements for the Degree of Master of Science in Accounting**

By

Haider Jameel Ahmed Al Gebory

Supervised by

Asst.Prof. Dr. Assad Mohammed Ali ALwaad

1440 A.H

2019 A.D.