



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences
Impact factor isi 1.304

العدد الثاني والعشرون / كانون الأول 2023

دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير
المالية

(دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية، مكاتب المدققين القانونيين في العراق)

**The role of forensic accounting in reducing creative
accounting practices in financial reports.**

إشراف الأستاذ الدكتور رامي بلدي

قسم إدارة الأعمال

جامعة الجنان، طرابلس، لبنان

رياض مصطفى حماد

طالبة ماجستير في قسم إدارة الأعمال

جامعة الجنان، طرابلس، لبنان

دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية

(دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية، مكاتب المدققين القانونيين في العراق)

**The role of forensic accounting in reducing creative
accounting practices in financial reports**



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

الملخص

إنّ الهدف من الدراسة تسليط الضوء على الدور الذي تقوم به المحاسبة القضائية بغية تحقيق المصدقية بما يخص التقارير المالية ضمن ديوان الرقابة المالية ومكاتب تدقيق الحسابات محل الدراسة.

حيث تم اعتماد المتغير المستقل و هو المحاسبة القضائية و تأثيرها على المتغير التابع و هو المحاسبة الإبداعية .

استندت على منهجين الأول و هو المنهج الوصفي من خلال جمع المعلومات من الكتب والمواقع الالكترونية التي بحثت الموضوع، و المنهج الثاني التحليلي الذي أعتد على تحليل الاستمارة .

وانتهت الدراسة بخاتمة تتضمن عرضاً للنتائج ومن أهمها:

أن زيادة مستوى المحاسبة القضائية المعتمد من قبل الأجهزة يمكن ان يساعد في زيادة قدرتها على كشف التلاعبات التي يمكن أن تحدث ضمن قائمة المركز المالي و الاعتماد على المحاسبة القضائية يمكن ان يساعد الأجهزة الرقابية على كشف التلاعبات التي يمكن أن تحدث في قائمة الدخل.

كما أوصت الدراسة بضرورة العمل على تطوير مهارات المحاسبين والمدققين على فهم البيانات المالية والتقارير الصادرة و ضرورة وجود معايير دقيقة ومحددة تلتزم بها الشركات فيما يتعلق بتسعير الموجودات سواء فيما يتعلق بالأسعار الرائجة أو أسعار الصرف.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية، المحاسبة الإبداعية، التقارير المالية، ديوان الرقابة المالية ، مكاتب تدقيق الحسابات.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

Abstract

The study aimed to shed light on the role played by forensic accounting in achieving the credibility of financial reports in the Iraqi Office of Financial Supervision and audit offices.

Where the independent variable was adopted, which is forensic accounting, and its impact on the dependent variable, which is creative accounting.

In this study, reliance was made on the first two approaches, which is the descriptive approach by collecting information from Arabic and foreign books and websites that dealt with this subject, and the second analytical approach, which relied on the questionnaire analysis.

The study ended with a conclusion that includes a presentation of the results it reached, the most important of which is that increasing the level of forensic accounting approved by the agencies can help increase their ability to detect manipulations that may occur in the statement of financial position, and relying on forensic accounting can help the control agencies to detect manipulations that may occur in the income statement.

The study also recommended the need to work on developing the skills of accountants and auditors to understand the financial statements and reports issued, and the need for accurate and specific standards that companies adhere to with regard to pricing assets, whether with regard to popular prices or exchange rates.

Keywords: forensic accounting, creative accounting, financial reports, the Iraqi Office of Financial Supervision, audit offices.



إن التقارير المالية تمثل الاحداث ذات الأثر الاقتصادي المراد أن يفصح عنها، والتي من الواجب أن تكون صادقة في الكلمات والأرقام وذلك من خلال توفير خصائص الصدق من هذه المعلومات، ومصداقية التقارير المالية تقدر بمقدار المعلومات المنشورة ضمن التقارير المالية والتي تخلو من أي أخطاء ومن أي تحيز عند العرض والتعبير بصدق للأحداث والعمليات الاقتصادية.

إن المحاسبة والمراجعة كغيرها من المهن تمتلك دوراً وأهمية في المجتمع، وذلك للدور المهم والمتميز للمهنة في تنمية وتطوير الاقتصاديات عبر ما توفره من معلومات تشكل الأساس لعملية اتخاذ القرارات، وبالرغم من هذا الدور الكبير لمهنة المحاسبة والتدقيق إلا أنها تعاني مجموعة من القصور التي بدورها أدت إلى ظهور العديد من المشكلات هذه المشكلات التي ذهبت بهذه المهنة إلى المحاكم، مما أدى إلى ظهور فرع لمهنة المحاسبة متخصص لمثل هذه المشكلات الموجودة في المحاكم للفصل فيها، ولقد تنامي هذا المفهوم في السنوات الأخيرة بما يسمى بالمحاسبة القضائية، والتي تركز على أساس ربط القانون بالأعمال المحاسبية.

إن بعض الشركات تتعرض لمشكلات مما ينتج عنها الكثير من القضايا التي ينظر فيها في المحاكم والنواتجة عن الغش والتلاعب بالتقارير المالية اي يؤدي إلى تأثير سلبي على مصداقية التقارير المالية، بالتالي فن المحاسبة الإبداعية تمثل حالياً تحدياً كبيراً يواجه المهنة، حيث يتطلب ذلك الإلمام والمعرفة بشكل تام بالمعايير ومجموعة القواعد المحاسبية والالتزام بتطبيق القواعد التي تخص السلوك المهني.

مما يسبق فإنها ستركز على المحاسبة القضائية ودورها بما يخص التخفيف من أثر المحاسبة الإبداعية وممارساتها، حيث يعتبر هذا الموضوع ذو أهمية بالغة وكونه من المواضيع التي ينبغي أن يتم مراعاتها في مهنة المحاسبة والتدقيق.



الفصل الأول: الإطار العام للبحث

تمهيد:

تعد ضعف مصداقية التقارير المالية إحدى المشاكل التي يواجهها الكثير من مستخدمي هذه التقارير، نتيجة للتواطؤ الذي يحدث من الشركات وأحياناً مع المدقق الخارجي لتحقيق مصالح وأهداف أطراف أخرى، مما يؤثر على القرارات المتخذة، الأمر الذي يضر بمصالح هذه الأطراف ويؤدي إلى لجوء الأطراف المتضررة إلى المحاكم ويسعى الباحث إلى دراسة هذه المشكلات من خلال بيان الدور الذي تؤديه المحاسبة القضائية بما يخص التخفيف من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية وممارساتها المتنوعة.

أولاً: مشكلة الدراسة

يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

السؤال الرئيسي: ما هو دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن التقارير المالية؟

ويتفرع منه الأسئلة الآتية:

1. ما هو دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي؟
2. ما هو دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل، وفي قائمة التدفقات النقدية؟



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ثانياً: أهمية الدراسة

تتمثل في الآتي:

الأهمية العلمية:

- 1- قلة الدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة القضائية على الرغم من أهميتها وإثبات وجودها، والحاجة إليها وعدم وجود دراسات سابقة تناولت العلاقة بين المحاسبة القضائية وممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم على حد علم الباحث.
- 2- تعتبر المحاسبة القضائية من المواضيع الحديثة وذات الأهمية العالية على المستوى العالمي بصفة عامة ، وعلى المستوى المحلي بصفة خاصة ، وزاد الاهتمام بها بعد انهيار العديد من الشركات الكبرى.
- 3- لم تتناول الدراسات السابقة تأثير أبعاد المحاسبة القضائية بشكل كامل، بينما حددت دراستنا أثر المحاسبة القضائية من خلال ثلاثة أمور، وهي أساليب اجراءات وآليات المحاسبة القضائية.

الأهمية العملية:

- 1- مساعدة مستخدمي التقارير المالية على معرفة إلى أي مدى يمكن أن تؤثر المحاسبة القضائية على التقارير المالية ومصداقيتها.
- 2- تساعد المحاسبة القضائية على تضيق فجوة التوقعات وتقليل حالة سوء الفهم بين الإدارة والمستثمرين، مما يعزز من طمأنة وثقة الجمهور.
- 3- قياس وتوضيح مدى امتلاك المراجعين القانونيين العراقيين للمهارات اللازمة لتنفيذ المحاسبة القضائية.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ثالثاً: أهداف الدراسة

يهدف الدراسة إلى دراسة الدور الذي تؤديه المحاسبة القضائية في تحقيق مستوى من المصادقية في التقارير المالية من خلال تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- بيان تأثير المحاسبة القضائية في تخفيف المحاسبة الإبداعية وممارساتها ضمن قائمة المركز المالي في ديوان الرقابة المالية العراقي ومكاتب التدقيق الحسابات.
- 2- بيان أهمية المحاسبة القضائية ودورها في التخفيف من المحاسبة الإبداعية وممارساتها في قائمة الدخل والتدفقات النقدية في ديوان الرقابة المالية ومكاتب تدقيق الحسابات.
- 3- اختبار أثر إجراءات المحاسبة القضائية على المصادقية ضمن التقارير المالية.

رابعاً : فرضيات الدراسة

في ضوء عرض المشكلة والهدف من الدراسة يمكن صياغة الفرضيات على النحو الآتي:

الفرضية الرئيسية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في تقارير المالية.

الفرضية فرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

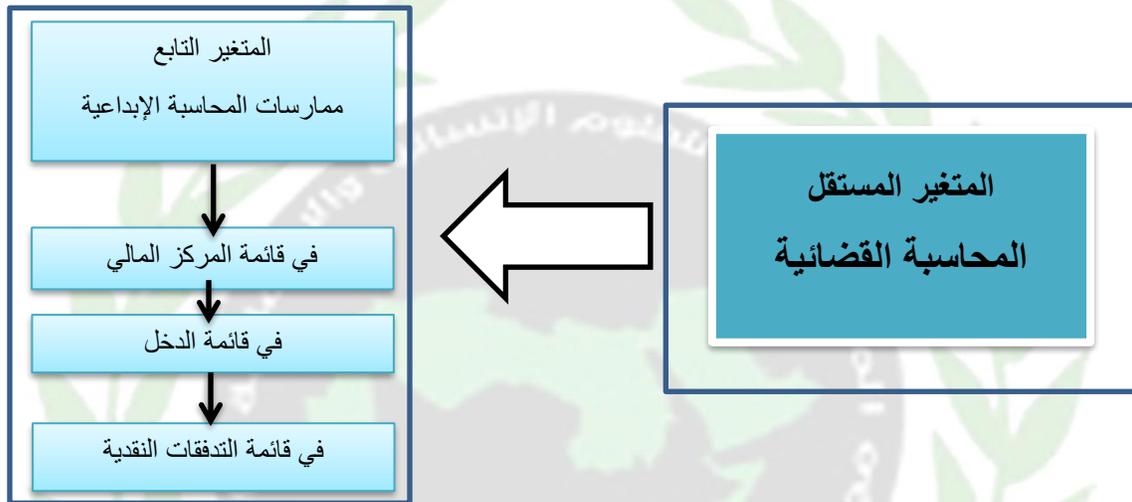
الفرضية فرعية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

الفرضية فرعية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.



يعرض الباحث العلاقة بين المتغيرات، حيث أن المتغير المستقل يتمثل في المحاسبة القضائية والتابع يتمثل في المحاسبة الإبداعية، ويوضح الشكل رقم (أ) هذه العلاقة بين المتغيرين وفق الآتي:

شكل رقم (1): متغيرات الدراسات



المصدر: من اعداد الطالب

سادساً: منهج الدراسة

لبلوغ أهداف الدراسة وسعيًا من أجل أفضل الطرق الخاصة من أجل بيان أهمية المحاسبة القضائية وما تقوم به عبر التحفيز من ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن التقارير المالية والحد منها، ومعرفة مدى تأثير ذلك على القوائم المالية، ك معالجة لمشكلة الدراسة، فسيتم الاعتماد على المناهج العلمية الآتية:

- 1- النظري: المنهج الوصفي: لوصف المتغيرات والعلاقة بينها، وبيان الأبعاد الخاصة بكل متغير، وفقاً لقراءة متأنية لعدد من المراجع والدراسات السابقة التي تتعلق بالموضوع.
- 2- العملي: المنهج التحليلي: بتحليل الاستمارة وصولاً للنتائج، وأيضاً لتنظيمها وتبويبها وعرضها وتحليلها.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

سابعاً: مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع البحث: من مجموعه الاجهزة الرقابية المالية ضمن العراق، ديوان الرقابة المالية ، هيئة النزاهة ، المفتشين العموميين، مكاتب المدققين القانونيين.

عينه البحث : الديوان الخاص بالرقابة المالية، مكاتب المدققين القانونيين.

ثامناً: حدود الدراسة

تتمثل في الآتي:

- 1- المكانية: الديوان الخاص بالرقابة المالية ،مكاتب المدققين القانونيين.
- 2- الحدود الزمانية 2023.
- 3- الحدود الموضوعية: المحاسبة القضائية كمتغير مستقل، محاسبة الإبداعية كمتغير تابع.
- 4- البشرية: انتخاب عينة عشوائية من (مدققين الداخليين ومدققين حسابات خارجي والمحاسبين المدراء الماليين).

تاسعاً: هيكلية الدراسة

من أجل بلوغ الأهداف يمكن للباحث تقسيم الدراسة وفق النحو الآتي:

الفصل الأول: الإطار العام

الفصل الثاني : المحاسبة

- المحاسبة القضائية

- المحاسبة الإبداعية

الفصل الثالث الإطار المنهجي

الفصل الرابع :عرض نتائج الدراسة ومناقشتها



- 1- **المحاسبة القضائية:** "مجال من مجالات المحاسبة تستعمل علم المحاسبة وخبرات المراجعة والتحقيق بغية كشف الأضرار الاقتصادية، وبيان الآراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي، فالمحاسبة القضائية ليست محاسبة فقط لأنها تسعى إلى ما هو أشمل من الأرقام بالتعامل مع الواقع، هذا يحتاج التحليل بعناية وبتركيز لبيانات قضية معينة، لتسهل من ثم في توضيح المشاكل المخفية وكشفها بما يخص الأعمال، وهي تستعين بالقانون وخبرات التحقيق لتكون موجودة في المحاكم لحسم المنازعات القضائية بصورة عادلة، وهي ليست مراجعة فحسب لأن المراجعة تؤهل أساساً محاسبين ماليين ومراجعين، بينما هذا الشكل جزء من عمل ومهارات المحاسبة القضائية"¹ (الكبيسي، 2016، ص11)
- 2- **المحاسبة الإبداعية:** عبارة عن التلاعب في الأرقام المحاسبية عبر استغلال الفرص للتخلص من التقيد بالقواعد المحاسبية وأساليب القياس البديلة، ووسائل الإفصاح لتغيير الكشوفات المالية مما هي عليه في الحقيقة إلى ما يرغب معد تلك الكشوفات أن يفصح عنه (الأمير، 2019)

الحادي عشر: الدراسات السابقة

تقوم هذه الدراسة لتوجيه الانتباه إلى مجموعة من الدراسات السابقة التي تمثل ركائز هامة لإجراء الدراسة، حيث تدرس المتغيرات ذات العلاقة بدراستنا بغية الاستفادة من الأبحاث والأساليب والأفكار والنتائج، وفتح مجالات والآفاق بحثية، أي انها تسهم في إثراء الإطار المفاهيمي للدراسة الحالية، سيتم استعراض عدد من الدراسات والأبحاث التي تناولت موضوع دراستنا ومتغيراتها، حيث سيتم هذا الاستعراض وفق التسلسل الزمني، مع مناقشة أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية وتلك الدراسات.

(1) الكبيسي، عبد الستار. (2016م). دراسة استقصائية ميدانية على المحاسبة القضائية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، (1)12، 1-11.



• الدراسات العربية:

1. دراسة محمد النابر محمد النور، (2022). دور المحاسبة القضائية في الحد من عمليات

الغش والاحتيال المالي وتعزيز الأحكام القضائية

وقد هدفت إلى بيان دور المحاسبة القضائية بمجالاتها وأساليبها وإجراءاتها في تخفيف عمليات الاحتيال المالي والغش وتعزيز الأحكام القضائية في اليمن، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج منها هناك علاقة بين مجالات المحاسبة القضائية والتقليل من حالات الغش، توجد علاقة بين المحاسبة القضائية وأساليبها وإيجاد حد للغش والاحتيال، وجود علاقة بين إجراءات المحاسبة القضائية والحد من الغش والاحتيال، توجد علاقة بين مجالات المحاسبة القضائية وتعزز الأحكام القضائية في محاكم محافظة عدن، توجد علاقة بين تلك الأساليب وتعزز الأحكام القضائية في محاكم محافظة عدن .

2. دراسة ميعاد ناصر جارالله، & هدى إبراهيم السيد. (2022). المحاسبة القضائية كآلية لضبط

واكتشاف ممارسات الاحتيال المالي.

كان الهدف منها تسليط الضوء على دور المحاسبة القضائية في ضبط واكتشاف ممارسات الاحتيال المالي، و تعتبر المحاسبة القضائية من اهم الاليات التي تساهم في الكشف عن الاحتيال فهي تعتمد على العديد من المهارات المحاسبية المتخصصة بحيث تسهم في التحري واعداد أدلة الإثبات عن الاحتيال اي تهدف الدراسة بشكل رئيسي إلى استكشاف مدى توافر البيئة القانونية المطلوبة لتنفيذ المساءلة القضائية عند تسوية المنازعات التي لها طابع مالي بطريقة عادلة وتوصلت إلى أن المحاسبة القضائية تساعد في فهم كيفية مراجعة البيانات المالية لمؤشرات الاحتيال ودعم المعرفة في القضايا المالية، وأوصى الدراسة بأهمية إجراء سلسلة من التعريفات العملية ومشاركة خبرات الشركات وتشجيعها لضمان الفهم المشترك.

3. دراسة أشرف سالم عبد الكافي، ضحى الغناي طلاق نصر (2022). مدى توفر مقومات

تطبيق المحاسبة القضائية للكشف عن حالات الاحتيال المالي في ليبيا.

هدفت الدراسة لمعرفة مدى توفر المؤهلات العلمية والعملية، وأيضاً مدى توفر المهارات والخبرات اللازمة لاستخدام المحاسبة القضائية، وقد توصلت الدراسة إلى أنه تؤمن مقومات لتطبيق المحاسبة القضائية في ليبيا، كما أنه توجد صعوبات تحد من تطبيقها، وأهم ما توصي



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

به الدراسة هو ضرورة اعتماد مقرر المحاسبة القضائية كبرنامج تعليمي يدرس بالجامعات الليبية لإعداد محاسبين مؤهلين ومدربين علمياً وعملياً في المحاسبة القضائية تلبية لاحتياجات الجهات القضائية في البيئة الليبية.

4. دراسة (ربيع و صالح) (2022): دور المراجع الخارجي في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة بقائمة الدخل.

هدفت إلى البحث في موضوع هام في حقل المعرفة المحاسبية على الصعيد العالمي، إلا وهو المحاسبة الإبداعية، خصوصاً بعد واقعة الأزمة المالية وحالات إفلاس مجموعة شركات عالمياً وانهارها، حيث اتضح لاحقاً أنها كانت قد طبقت طرق المحاسبة الإبداعية بغية بيان نتيجة الأنشطة والمركز المالي بشكل مختلف عن الواقع، وخلصت هذه الدراسة إلى نتائج هامة منها: أن المحاسبة الإبداعية أحد فنون الغش والاحتيال، وبينت أن مهارة وخبرة المراجع الخارجي وكفاءته العلمية تؤدي بطريقة إيجابية إلى التقليل من تلك الممارسات.

5. دراسة (الطيب، 2022): المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

هدفت الدراسة لبيان ماهية العلاقة بين المراجعة المشتركة وقيود اساليب المحاسبة الإبداعية وممارساتها، وتحليل ممارساتها والأسباب التي تدفع الإدارة لتطبيقها، وأيضاً مدى تأثيرها على مصداقية القوائم، وتأثير خصائص المراجعة المشتركة على تلك الممارسات، تم إجراء الدراسة على مجموعة من مكاتب المراجعة في مدينة الخرطوم، بينت نتائج هذه الدراسة الآتي: أن استخدام التدقيق المشترك من أجل تحسين جودة التدقيق يمكن من تعزيز مستوى مصداقية التقارير المالية، وتلعب المحاسبة الإبداعية الدور المحوري في رفع الأرباح نتيجة عملية الاحتيال التي تمارسها، فتلك الزيادة لا تعود إلى نمو العمليات الحقيقية، بل تستند إلى تغيير الأداء الفعلي بموافقة من الإدارة.

6. دراسة (زين و حجازي، 2020): دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

هدفت إلى بيان نواحي المحاسبية الإبداعية في وقت حدثت حالات افلاس بعض من الشركات حول العالم، والتي اتضح أنها تمارس تلك الأساليب بغية تغيير الوضع المالي بما يخالف الواقع،



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

أجريت الدراسة في لبنان شملت خبراء المحاسبة، وبينت النتائج أن المحاسبة الإبداعية تعتبر من فنون الغش والخداع، وأن امتلاك المدقق لمجموعة من الخبرات والكفاءات العلمية يمكنه من اكتشاف هذه الممارسات والتقليل منها، وبينت النتائج أيضاً أن عملية التحسين بشكل دائم للمعايير الدولية تسهم في إعطاء المعلومات المحاسبية بصورة حقيقية دون تزيف.

• الدراسات الأجنبية:

.7

د
رأسة (Al-Samarrae ، 2021) : **The Impact of creative accounting methods on financial reports**

(أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على التقارير والقوائم المالية)

هدفت لتحليل أثر اجراءات المحاسبة الإبداعية على التقارير المالية في البنوك والتي تم ادراجها ضمن سوق عمان المالي، واستخدمت الدراسة التحليل الوصفي بما يتوافق مع طبيعة ومتغيرات الدراسة، وخلصت الدراسة أن وجود حاجة من أجل تعزيز دور الهيئات الحكومية الرقابية ولجان التدقيق في المصارف بغية التقليل من حالت إدارة أرباح البنوك بما يحقق حالة التخفيف من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهو ما يؤدي إلى بلوغ جودة للمعلومات المحاسبية بصورة افضل، وهذا يرتبط فعالية الإشراف على المهنة، وبينت أيضاً انه يجب الإسراع في تفعيل الحوكمة وقواعدها ذات الصلة، وهذا يشمل العقوبات المطبقة على المصارف التي تقوم بتطبيق المحاسبة الإبداعية، لأن هذه العقوبات تعطي نوعاً من الثقة والموضوعية على البيانات المنشورة من هذه المصارف في البورصة.

8. دراسة (Olojede، Erin، 2021) : **corporate governance mechanisms the role of accounting ، and creative accounting practices regulation**

هدفت للبحث في تأثير حوكمة الشركات وآلياتها المختلفة على اساليب المحاسبة الإبداعية، أجريت الدراسة بعد عام 2011 وهو العام الذي تم فيه فرض قانون مجلس التقارير المالية في نيجيريا، حيث بلغت عينة الدراسة 70 شركة، وتم إجراء تحليل لبيان تأثير الحوكمة وآلياتها المتعددة على المحاسبة الإبداعية ما قبل تطبيق القانون الجيد خلال الفترة الممتدة بين (2005-



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

(2010) وبعد تطبيق القانون خلال الفترة الممتدة بين (2012-2017). وبينت النتائج وجود اثرا لمجالات الحوكمة وتقارير الشركات، حيث يمتد عمل الدراسة إلى مجال الحوكمة وأساليب المحاسبة الإبداعية وتنظيم المهنة في الدول النامية.

اثنا عشر: ما يميز الدراسة الحالية

بعد ان تم استعراض الدراسات ذات الصلة، يمكن بيان النقاط التي تميز الدراسة الحالية عنها وفق الآتي:

1. تناولت تلك الدراسات المحاسبة القضائية من ناحية قانونية في كشف الفساد بشقيه المالي والاداري بينما تميزت هذه الدراسة بتناول اليات محاسبة القضائية بتوضيح ممارسات لا اخلاقية في المحاسبة الإبداعية وتوضيح طرق التلاعب والعمل على تقليلها.
2. معظم الدراسات السابقة توجهت نحو مكاتب المراجعة في قسمها التطبيقي اما الدراسة الحالية تتوجه للجهات الرقابية كديوان الرقابة المالية العراقي المستقل بالإضافة إلى مكاتب التدقيق الخارجي والمحاسبين لتكون الدراسة اكثر دقة.

الفصل الثاني: المحاسبة القضائية و المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: المحاسبة القضائية

تمهيد:

تتطلع المحاسبة القضائية إلى ما امور ابعده من الارقام فهي تستعين بعلم المحاسبة و التدقيق من أجل استخدامها في المحاكم بهدف الكشف عن اي ضرر أو تلاعب مالي. اي بمعنى اخر الهدف منها تكوين ملف دقيق يدعم عملية التقاضي مما يتطلب تحليل علمي و دقيق للمعطيات و تقييم المسألة بشكل واضح لحسم المنازعات (لينا برغل، 2015، ص10).

و لكي نستطيع شرح المحاسبة بشكل دقيق سيتم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين الأول يشرح ماهية المحاسبة القضائية بشكل مفصل اما المطلب الثاني سيشمل تفاصيل عن اساليب المحاسبة القضائية.



1. ماهية المحاسبة القضائية

أولاً: تاريخ ونشأة المحاسبة القضائية

أقرب الأدلة على وجود المحاسبة القضائية قد تم إرجاعه إلى إعلان في واحدة من الصحف ضمن غلاسكو اسكتلندا، في عام 1824م، في ذلك الوقت، كانت هنالك دعوى في المحاكم والمحامين والمحاسبين للتحقيق في موضوع احتيالي، ومع ذلك فإنه بدء نشوءها في أمريكا وانكلترا في عام 1900م، عندها ظهرت المقالات التي وجهت بشأن منح شهادة الخبير (ناهض الخالدي، 2014، ص32).

لقد المحاسبة القضائية مرت بمراحل تطور مختلفة ويمكن سردها بصوره تاريخيه كما يلي عبر الزمن، في عام 1946م نشرت Mauriceloubet، هو محاسب من نيويورك، مقالاً بخصوص الموضوع وفي عام 1982م تم إصدار كتاب بعنوان المحاسبة والخبرة تم تأليفه من قبل (Frsncis C.Dykeman)، وقام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار دليل ذي الرقم (7) في عام 1986م، الذي حدد عدد متنوع من مجالات لخدمات المحاسبة القضائية وعددها ستة، منها: تحديد قيمة الأضرار، ومنح الاحتكار، والمحاسبة، التقييم والاستشارات العامة، والتحليلات (احمد الجيلي، 2021، ص251).

ويهتم أدب المحاسبة القضائية بموضوع المحاسبة والتدقيق والضرائب والاحتيايل نتيجة للنمو في هذه المهنة، حالياً هنالك لا يقل عن ست عشرة جامعات وكليات أمريكية التي تقدم دورات في مواضيع المحاسبة القضائية، تأسس المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين في آذار/ مارس 1997م.

أما في العالم العربي فيرجع البعض بدايات تقديم خدمات المحاسبة القضائية لخمسينات القرن الماضي، حيث صدر أول كتاب يختص في هذا المجال في عام 1950 بعنوان "المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب"، ثم صدر الجزء الثاني من الكتاب في عام 1953م بعنوان "المحاسبة أمام القضاء" و كليهما لتوفيق أبو علم ومحمد أنور عبد المعطي، وفي عام 1986م تم نشر كتابين التحديات، بينما درس الكتاب المحاسبة القضائية ومراجعة الغش.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ثانياً: دواعي ظهور المحاسبة القضائية في الفكر المحاسبي

لقد زاد الاهتمام بالمحاسبة وبالرغم مما تسعى إليه مبادئ الحوكمة المؤسسية إلا أن تراخي الإدارة في تطبيقها سوف يؤدي إلى الفساد بشكل عام، والفساد المحاسبي المالي بشكل خاص، ويعتبر الفساد المحاسبي راجعاً في أحد مجالاته العامة إلى دور مراقبي الحسابات وتقديمهم تأكيد على سلامة القوائم المالية، وما تشمله من بيانات مزورة بخلاف الحقيقة، يضاف إلى ذلك وكما أشار البعض بأن من أهم أسباب انهيار الشركات هو عدم امتلاك إدارتها إلى الممارسة الصحيحة في الرقابة والإشراف وعدم وجود الخبرة والمهارة العالية في أجهزة الرقابة الداخلية، إضافة إلى نقص مستوى الشفافية وعدم وجود الاهتمام باستخدام المبادئ المحاسبية وتطبيقها بشكل يحقق الإفصاح السليم والشفافية الجيدة، مع عدم إفصاح المعلومات المحاسبية لما هي في حقيقة الحالة المالية للمؤسسة (صالح السعد، 2010، ص77).

تتلخص الأسباب الهامة للطلب المتزايد على خدمات المحاسبة القضائية وفق مجموعه من التطورات والأحداث المتلاحقة والمشاكل التي أدت إلى كثره الدعاوى القضائية على المهنة ، مما يتطلب ضرورة تواجدها في المنابر القضائية من خلال تكاملها مع مهنة القانون واستخدامها في الحصول على أدله الإثبات للفصل في الدعاوى القضائية وفيما يلي تلك الأسباب (ولاء عبد العزيز، 2012، ص362).

1. التعدد الواسع في حقل الوظائف المالية وما يرافقها من كشف حالات تخص الفساد ضمن الشركات.

2. تشعب العمليات بين الشركات.

القضائية منذ أواخر الثمانينات من القرن العشرين زيادة ملحوظة في ظل تفشي ظاهرة الغش والاحتيال المالي في القوائم المالية ولجو الإدارة إلى إتباع ممارسات محاسبية احتيالية بهدف تزييف المركز المالي للمنشأة عن حقيقته من أجل تحقيق أهداف ذاتية خاصة بها، كما واكب ظهور المحاسبة القضائية تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية التي تسعى نحو منح التلاعب والتحريف والخداع وتقليل أثر ظاهرة عدم تماثل المعلومات عبر الامتثال لمجموعة القوانين والمعايير والضوابط المحددة للعلاقة بين الإدارة وحملة الأسهم وذوي المصالح الأخرى ذوي العلاقة والارتباط.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

3. الظهور الاقتصادي المتسارع ومحدودية عمليات التدقيق سواء الداخلية والخارجية أدى ذلك إلى الحاجة إلى خدمات المحاسبة القضائية لدعم مستويات الأداء لدى المحاكم القضائية. (ياسر زعير، 2019، ص19).

4. أن طريقة تقسيم مدققين الحسابات القانونيين من قبل الشركات كان فيه نوعاً من التواطؤ الضغط.

5. عدم أهمية رأي وشهادة المحاسب القانوني بما يخص حالات المخالفات المالية أمام القضاة.

6. عدم وجود تشريع ملزم لأهمية وضرورة المحاسب القانوني بما يخص تأييد الدعاوي القضائية.

7. ليس هناك توافر محاسبين مؤهلين عملياً بشكل كاف لمزاولة المحاسبة القضائية.

يتبين للباحث مما سبق أن ضعف نظام الرقابة، أدى إلى قصور التقارير المالية وضعف مصداقيتها وتزايد عملية الغش والفساد المالي =، مما أدى إلى ظهور الدعاوي القضائية ، لذلك كانت الحاجة إلى المحاسبة القضائية .

ثالثاً: مفهوم المحاسبة القضائية

عرفت المحاسبة القضائية بأنها هي استخدام لمبادئ المحاسبة، والسياسات والطرق المحاسبية في قضية قانونية أو نزاع، وتحتوي كافة الاختصاصات المحاسبية، أي أنها تتكون من عنصرين أو بعدين أساسيين يمكن ايضاحهما كما الآتي:

الخدمات القانونية وتعرف بما يؤديه المحاسب القضائي من دور كخبير ومستشار وخدمات التحقيق المستندة إلى الاستفادة من مهارات المحاسبة القضائية (dish، 2003، ص6).

المحاسبة القضائية هي استخدام معرفة أو مهارة معينة بقصد ان يتم العثور على أدلة للأحداث الاقتصادية، كما هي المهنة التي تدمج بين الخبرة في الميدان المالي وخبرات التحقيق ومهارات التحري وأداء العمل وفق اطر قانونية يوضح أدلة مناسبة لكبح الغش والتثبت من درجة المصدقية ضمن القوائم (dish، 2003، ص6) ، أيضاً هي الموقع حيث تجري به الوساطة والتحكيم بما يخص حالات المنازعات الخاصة بالأمور الاقتصادية استناداً إلى عدد من المتطلبات منها المحاسبية



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

والأمور القانونية، وتعرف بأنها مجموعة معارف ضمن الحقل المحاسبي والسياسي والاجتماعي والقانوني تهدف إلى حماية المصالح سواء اكانت مصالح اقتصادية أو اجتماعية (احمد الجيلي، 2021، ص251)، وتجري أو تحدث في المحاكم وتعمل على حل الدعاوي الجنائية أو المدنية وفصلها، وتقوم عبر عملية الدمج بين المحاسبة والقانون بواسطة الأخذ بالتقديرات الصادرة عن الخبراء ضمن موضوع المحاسبة والخبراء في مجال الأدلة الجنائية (dennis huber، 2012، ص258) ، كذلك هي المحاسبة التي تجري عملية فصل وحل المنازعات والحالات الخاصة بالسجلات والثبوتيات والفواتير والقوائم والكشوف والتصرفات التي تهدف إلى التزوير والاحتيال من قبل الإدارة والمحاسبين والمتعلقة في التلاعب بالأرقام والقيم المؤثرة على أصحاب المؤسسات والمستثمرين والعاملين والجهات الائتمانية والهيئات الرقابية وغيرهم (rezhov، 2010، ص148)، هي تطبيق الوسائل المحاسبية ومهارات التحقيق والمراجعة بهدف المساعدة بموضوع الامور القانونية (Akyelm Nermin، 2012، ص78).

عرفت بأنها المحاسبة التي تساعد المستشار القانوني على حل المنازعات المتعلقة بالمجالات المالية والاقتصادية والفصل بها (Glusman، 2017، ص20).

يتبين للباحث من المفاهيم الآتي:

- 1- تطبيق لمبادئ وضوابط ونظريات المحاسبة في النزاعات القانونية.
- 2- تعتمد على محورين أساسيين هما الخدمات القانونية التي تعرف بضرورة دور المحاسب القضائي وخدمات التحقيق.
- 3- استخدام المعرفة الشخصية لإيجاد أدلة من المعاملات ذات الطابع الاقتصادي.
- 4- هي خليط بين الخبرة في الأمور المالية ومهارات العمل القانوني والتحري.
- 5- مزيج من الخبرة بالمحاسبة المتقدمة ومهارات التحريات.
- 6- هي المسؤولية عن الحكم بخصوص المنازعات الاقتصادية من خلال المحاسبة والقانون.
- 7- عدد من الأمور المعرفية في النواحي السياسية والمحاسبية والقانونية.
- 8- تستخدم وسائل ومهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق.

يرى الباحث أن هذا النوع من المحاسبة هي عدد متنوع من المعارف في مجالات سياسية واجتماعية ومحاسبية وقانونية التي تنفذ بالتحكم والفصل في المنازعات الاقتصادية وتعتمد في ذلك على



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

عنصرين أساسيين الأول هو الخدمات القانونية المعتمدة على دور المحاسب القضائي والثانية هي خدمات التحقيق والمتابعة.

رابعاً: أهمية المحاسبة القضائية

يعتبر الفساد المالي والحاجة إلى دعم ثقة مستخدمي القوائم في المهنة الدافع الاساسي لبدء الظهور والاهتمام بالمحاسبة القضائية، إلا أن هنالك العديد من الأسباب تمثل مبرراً لزيادة الاهتمام بهذا الحقل من المحاسبة من الأسباب التي أدت إلى زيادة أهمية المحاسبة القضائية ما يلي(ربا عيسى، 2014، ص30):

- 1- فجوة التوقعات فيتوقع مستخدمو القوائم أن يكتشف المدقق حالات الغش والفساد الذي يقع في الشركات بكافة أنواعه، ومن ثم ظهرت الحاجة إلى المحاسبة القضائية كأحد الميادين المحاسبية الجديدة بعمل على تطبيق فجوة التوقعات وهو الأمر الذي انعكس على جهود التنظيمات المهنية.
- 2- عدم قدرة الدور التقليدي لمدققي الحسابات على اكتشاف الغش رغم المسئولة الملقاة عليه.
- 3- حاجة القضاء والمحاكم إلى خبراء يوفر معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية.
- 4- تزايد الحاجة إلى المحاسبين القضائيين بعملاء المراجعة ذوي المخاطرة المرتفعة للمساعدة في تفسير نتائج الاختبارات القضائية ودعم الرقابة المالية.
- 5- تتضمن الثلث من درجة الامتثال لما هو موجود من التشريعات والأنظمة والالتزام بها، إلى جانب المراجعة المالية للصفقات العامة التي تظهر ضمن البنود داخل أو خارج الميزانية بغية بيان القيمة الحقيقية للشركة، وما إذا كان هنالك غش أم لا، وتحديد الجهة ذات المسؤولية عن هذا الغش وما ينتج عنه.
- 6- تساهم في تعزيز كفاءة المؤسسات والجهات الرقابية والإشرافية كما تساعد القضاء في سرعة البت أو الفصل في المنازعات القضائية عن طريق التحري عن الغش والتزوير في القوائم ورفع التقارير إلى القضاء نحو تحقيق العدالة أو الإنصاف بخصوص من يرتكب عمليات وحالات الاحتيال بسبب خيانتهم الأمانة والثقة ومن أهم أهدافها ما يلي (محمود رجب، 2006، ص52):



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

1. التحري عن ادعاءات المزعومة من الأطراف ذات الصلة.
2. البحث عن عمليات الغش والاحتيال واكتشافها.
3. بيان قيمة الخسائر والأضرار الاقتصادية المتكبدة أو المحتملة، وتحديد الأدلة اللازمة التي تمثل أدلة دامغة لدعم المتطلبات القانونية.
4. تأمين معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية اي توفير التحليل المحاسبي الذي يقابل احتياجات القضاء لحسم الدعاوي موضوع النزاع (سامح سعودي، 2015، ص762).
5. تحديد أية أنشطة غير القانونية تسهم في ارتكاب الغش وتجميع الأدلة وتقديم تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً يساعد في حسم القضايا ذات الصلة بالفساد أو الاحتيال.
6. توفير محاسبين قضائيين متخصصين يتمتعون بالمعرفة الواسعة والمتكاملة بالمحاسبة والمراجعة ومهارات التحري وفقاً للمعرفة القانونية ليكونوا بمثابة خبراء من حسم الدعاوي القضائية.
- 7- اكتشاف عمليات الاحتيال والتحري عنها، وهذا يعد أحد أهم الأهداف التي تناط بالمحاسبة القضائية، إضافة إلى ان كشف حالات التهرب من الاعباء المالية أو التزامات معينة أو الممارسات الخاطئة التي ترتكب عبر حالات التلاعب التي تتم في السجلات المحاسبية. وفي بعض حالات كشف الاحتيال يتطلب الأمر كشف هوية الجاني ولذا تستعمل الثبوتيات المالية بمثابة دليل يدعم وجود دعوى قضائية لمنع مرتكب الاحتيال من خريطة التعقب لإظهار تدفق الأصول أو الجداول في تعقب تدفق الأموال من منبعها إلى المكان التي تستلم به.
- 8- تحليل الرابط الخاص بالعلاقة بين الأشخاص وبين البيانات المالية.
- 9- المخطط الجيني الخاص بالعلاقات الشخصية بين الأطراف التي تكون ذات ارتباط بالقضية موضوع التحقيق.
- 10- تعقب الصفقات والذي يسمى أيضاً بمشهد الجريمة.
- 11- ا
11- لسيولة النقدية لإثبات مدى تطابق حسابات الشركة مع المصرف.
- 12- د
12- شرات الأسهم لتكن من تتبع حركة أسهم الشركات.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

- ا -13
لتدقيق البعدي والذي يتضمن التدقيق التشريعي لتقييم الرقابة والتثبت من وجود الحماية الخاصة للأصول ومدى امتثال الشركة بالقوانين وتطبيق التعليمات والقوانين عندما يتم صرف وإثبات المدفوعات وتحديد المخاطر الناتجة عن الغش.
- ت -14
وفير مهارات جمع المعلومات من المصادر المتنوعة عن حالات الغش والفساد.
- ت -15
وفير مهارات إجراء المقابلات المستهدفة للحصول على الأدلة اللازمة.
- ت -16
عزيز مهارات المحاسبة القضائية أو التتقيفية المرتبطة بالتفكير الخلاق (عاطف أحمد، 2014، ص18).

2. أساليب المحاسبة القضائية

- 1- المراجعة النفاغالية: والهدف منها إجراء مجموعة من التحريات عن العمليات أو الأنشطة التي تعتبر قانونية والمشكوك فيها بغية أن يتم التأكد من تضمناها أو عدم تضمناها للغش، وبيان الأفراد المسؤولين عن هذا الأمر، وتجميع الأدلة الملائمة والمناسبة بغية تأكيد الدعاوى وفصلها (نجوى السيسى، 2006، ص54).
- 2- المراجعة البعدية وغاية تلك المراجعة إجراء الفحص من مجالات مختلفة. وتتضمن:

- أ. المراجعة التشريعية هدفها عملية الدراسة الرقابة وتقييمها والتثبت من مستوى الحماية الموفرة لمجموعة الأصول المتنوعة والموارد المتوفرة.
- ب. الامتثال المنظم: ويستخدم في حقل المراجعة الحكومية أي التحقق والتأكد من مستوى امتثال الوحدات الحكومية بتطبيق القوانين والأحكام وتنفيذ التعليمات عند صرف وإثبات مدفوعاتها.
- ج. الأداة التشخيصية: وهي تستخدم لإعداد فحوص لبيان المخاطر وتحديدتها والتي تنتج عن التلاعب والتركيز على تحليل النواحي المستهدفة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

د. التحري عن الادعاءات حيث يتم إجراءات التحريات اللازمة عن الشكاوي والادعاءات المقدمة.

يتضح للباحث أن من أهم ادوات المحاسبة القضائية الحصول على دلائل الإثبات، وكذلك تكوين قاعدة بيانات للاسترشاد تعتبر من الأساليب المتبعة وأيضاً هنالك ادوات أخرى مستخدمة مثل المراجع التفاعلية وهي تهدف إلى عمليات التحري، والمراجعة البعدية وهي تركز على عمليات الفحص آليات ومتطلبات ومؤهلات المحاسبة القضائية.

أولاً: آليات المحاسبة القضائية

يوجد العديد من الآليات المقترحة للتقليل من حالات الفساد بشقيه سواء المالي أو الإداري وكشف تلك الحالات.

تشمل الآليات الآتية: (عاطف أحمد، 2014، ص19).

1. توافر المهارات والقدرات والمعارف المتخصصة في التقليل حالات الغش ومنعها قدر الإمكان، واكتشافه من خلال الفحص والتحقيق، الإفصاح والتقرير عن تلك الحالات.
2. توفير المهارات والقدرات والمعارف اللازمة بغية التعامل مع الأساليب الاحتيالية.
3. استخدام أساليب وتقنيات المعلومات المتطورة للتقليل من نشاطات الغش والتزوير ضمن البيئة الإلكترونية للأعمال.
4. توافر مهارات فحص الأدلة الإلكترونية واكتشافها واستخراجها التي تخص حالات الغش والاحتيال ضمن بيئة الأعمال الإلكترونية.
5. توافر مهارات تقديم الخدمات الاستشارات سواء القضائية أو القانونية والتحقيق فيما يخص امور الغش والاحتيال.
6. توافر فحص وحلّ القضايا والنزاعات الخاصة بحالات الفساد والتلاعب.
7. توافر المهارات التفاوضية من أجل حلّ النزاعات الخاصة بحالات الفساد والتلاعب.
8. توافر مهارات تقديم الخدمات في القمم غير الأخلاقية الخاصة بالغش.
9. توافر المهارات المتخصصة في فحص كل من جرائم قرصنة الانترنت، غسيل الأموال.
10. توافر مهارات كافة المعلومات من مصادرها المتنوعة عن حالات الغش والفساد.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

11. توافر مهارات إجراء المقابلات اللازمة للحصول على الأدلة الثبوتية عن امور الغش والفساد.
 12. توافر المهارات المتعلقة بالمحاسبة القضائية أو التفتيشية المرتبطة بالتفكير الهلاك الفحص واكتشاف حالات الغش والفساد المعقدة.
- ثانياً: مؤهلات ومهارات المحاسب القضائي:

أن المحاسبة القضائية كغيرها من المجالات الأخرى يتطلب مزاولتها مجموعه من المعارف والمؤهلات خصوصاً أنها مزيج بين تخصصين للمعرفة وهى المحاسبة والقانون مما تتطلب معارف متنوعه ومتخصصه لمزاولها ومنها ما يلي، Grippo، (2003ص11):

1. خلفية عملية وعلمية ومهنية في المحاسبة والتدقيق وفهم مبادئ البيئة القانونية ومهارات الاتصال والتحري وكيفية إدارة المخاطر وضبط الغش.
 2. الإيداع والثقة عن طريق الأداء العالي وتفهم الأمور والأضرار والمثابرة على أداء العمل والجد في الدعاوي القضائية.
 3. معرفة متقدمة بالمعايير المحاسبية الدولية والأسس والقواعد والإطار الفكري والعملية والمحاسبة والتدقيق الذي تقدره الجمعيات.
 4. الإلمام بالتشريع الذي يخص الامور المالية والمحاسبية خصوصاً التي تخص القوانين مثل قانون التجارة والشركات ونظام مسك الدفاتر.
 5. التأهيل الأكاديمي والمهني والحصول على شهادة خبرة في مجال التخصص.
 6. أساليب وطرق إجراءات التقصي والتحري.
 7. فهم عميق لمدخل وطرق المحاسبة الاحتيالية المضللة.
 8. مهارة التفكير المنظم والمنهجي لإيجاد حلول المنازعات الضريبية.
 9. ممارسة أعلى درجات الشك المهني عند تنفيذ برامج المراجعة. (خالد احمد، 2013، ص11).
- ويتضح للباحث أن مهارات المحاسب القضائي تبدأ بالخلفية العملية والعلمية، وفهم أساسيات البيئة القانونية ومهارات الاتصال والتحري وإدارة المخاطر والثقة في الأداء.

لذلك يجب على المحاسبين القانونيين أن ليستخدموا مهاراتهم في مجال القانون لاكتشاف الجرائم والدفاع عن النتائج التي خلصوا لها في المحكمة، ومن هذه المهارات (مقدار الجليلي، 2012، ص35):



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

1- مهارات الكمبيوتر

هنالك لبيانات ووثائق مالية التي قد تكون على شكل إلكتروني، وهنا يجب على المحاسب القضائي استخدام مهاراته في العثور على مسار تلك الوثائق أو البيانات من قبل مغذيها، فمن المعروف أن المحاسبين القضائيين في دول العالم يقومون باستخدام الكمبيوتر وبعض الأدوات التقنية للكشف للمساعدة في الكشف عن الجرائم المالية مع تطبيق برامج معنية لاستخراج وتحليل البيانات.

2- مهارات التحقيق

إن مهارات التحقيق تنطوي على كافة التحليلات المتعلقة بالمعلومات المقدمة عن المنازعات والقضايا المالية، مما يتطلب من المحاسب القضائي في كافة الأدلة ذات العلاقة وخصوصاً الأدلة الإلكترونية منها، والتي من الممكن أنها غير ملحوظة في طرق المحاسبة أو المراجعة التقليدية.

3- مهارات التحكيم

إن خدمات تمثّل عاملاً رئيسياً في المهارات للمحاسب القضائي حيث يجب أن يكون خبير استشاري إلى جانب كونه المحكم والوسيط ويجب أن شمل خدماته تقييم الخسائر والأضرار والتحقيق، والتحقيق في الأمور المالية التي لا تزال محل خلاف، حيث أن من أهم مهارات المحاسب القضائي القدرة على التفسير والتوصل إلى الاستنتاجات بطريقة مهينة.

4- مهارات التحليلية

أن نشاط تحليل البيانات من المحاسب القضائي مهمة جداً ثم اكتشاف الجرائم المالية، لذا يجب عليه أن يكون ممتكاً لمجموعة مهارات تحليلية مناسبة ليستطيع التحقيق بموضوع أو قضية مالية أو مشكلة تخص الجوانب المالية لتمكن من العثور على المسائل الجوهرية التي يقوم بالتحري والتحقيق فيها (انعام شعبان، 2015، ص38).

يتضح للباحث أن المحاسب القضائي لابد أن يكن مؤهلاً جيد حتى ينتهي له القيام بعمله، وتتركز هذه المؤهلات في الأخلاق، وشم المؤهلات العملية والعملية بحقل المحاسبة والتدقيق، أيضاً عليه الإلمام بالمعايير الدولية للمحاسبة وهنالك مهارات متعلقة بمهارات الكمبيوتر، ومهارات التحقيق كذلك مهارات التحكم والتحليل، حتى تنتهي للمحاسب القضائي العمل يجب عليه الحصول على رخصة عمل الممنوحة من بعض الهيئات المهنية المهمة بهذا الموضوع.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

الخاتمة

قدم هذا الفصل الدراسة العملية حول العلاقة بين تطبيق المحاسبة القضائية من جهة، والحد من ممارسات المحاسبة من الجهة الاخرى عبر (قوائم المركز المالي، الدخل، التدفقات النقدية)، وفق التطبيق على عينة عشوائية من العاملين في الأجهزة الرقابية في العراق، والتي بلغ حجمها 259 مفردة من المحاسبين والمدققين، والتي خلص لها عبر سحب عينة عشوائية تمثل المجتمع ككل وتكون النتائج قابلة للتعميم عليه.

النتائج

1. العلاقة بين (مستوى تطبيق المحاسبة القضائية) و (قائمة المركز المالي): قيمة العلاقة المزدوجة 0.912 ، كما أن قيمة مربع العلاقة المزدوجة 0.831 وقيمة مربع العلاقة المزدوجة المصحح 0.830 أي أن (مستوى تطبيق المحاسبة القضائية) يفسر 83.0% من تباين (قائمة المركز المالي).

2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

3. زيادة مستوى تطبيق المحاسبة القضائية بدرجة واحدة ستزيد القدرة على الحد من المحاسبة الإبداعية وممارساتها في قائمة المركز المالي ب 0.254 درجة.

حيث يمكن تفسير هذه العلاقة بأن زيادة مستوى المحاسبة القضائية المعتمد من قبل الأجهزة يمكن ان يساعد في زيادة قدرتها على كشف التلاعبات التي يمكن أن تحدث في قائمة المركز المالي سواء فيما يتعلق بتلاعب المحاسبين فيم يتعلق بتصنيف الذمم حسب مدتها من أجل تحسين السيولة، أو فيما يتعلق بتقييم الأصول بمبالغ تفوق قيمتها الحالية من أجل تعزيز المركز المالي للمنظمة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

4. العلاقة بين (مستوى تطبيق المحاسبة القضائية) و (قائمة الدخل): قيمة العلاقة المزدوجة 0.920 ، كما أن قيمة مربع العلاقة المزدوجة 0.847 وقيمة مربع العلاقة المزدوجة المصحح 0.846 أي أن (مستوى تطبيق المحاسبة القضائية) يفسر 84.6% من تباين (قائمة الدخل).
5. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل
6. زيادة مستوى تطبيق المحاسبة القضائية بدرجة واحدة ستزيد القدرة الحد من المحاسبة الإبداعية وممارساتها في قائمة الدخل ب 0.053 درجة.
- حيث يمكن تفسير هذه العلاقة بان الاعتماد على المحاسبة القضائية يمكن ان يساعد الأجهزة الرقابية على كشف التلاعبات التي يمكن أن تحدث في قائمة الدخل ولو بنسبة محدودة من خلال الكشف على عمليات تأجيل تثبيت بعض المشتريات إلى فترة لاحقة، أو تسجيل بضاعة الأمانة على انها مبيعات آجلة أو غيرها من التلاعبات.
7. العلاقة بين (مستوى تطبيق المحاسبة القضائية) و (قائمة التدفقات النقدية): قيمة العلاقة المزدوجة 0.957 ، كما أن قيمة مربع العلاقة المزدوجة 0.916 وقيمة مربع العلاقة المزدوجة المصحح 0.916 أي أن (مستوى تطبيق المحاسبة القضائية) يفسر 91.6% من تباين (قائمة التدفقات النقدية).
8. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن قائمة التدفقات النقدية
9. زيادة مستوى تطبيق المحاسبة القضائية بدرجة واحدة ستزيد القدرة على الحد من المحاسبة الإبداعية وممارساتها في قائمة التدفقات النقدية ب 0.852 درجة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

حيث يمكن تفسير هذه النتيجة ان المحاسبة القضائية يمكن ان تسهم بدرجة كبيرة على كشف التلاعبات التي تحدث في قائمة التدفقات النقدية كحالات التلاعب بأسعار الصرف من أجل تحسين قدرة الشركة المالية، أو من خلال توزيع الأسهم المجانية بدل توزيع الأرباح لإخفاء عدم قدرتها الحقيقية على توزيع الأرباح.

التوصيات

بناء على النتائج التي تم الوصول اليها يمكن إدراج التوصيات الآتية:

1. العمل على تطوير مهارات المحاسبين والمدققين على فهم البيانات المالية والتقارير الصادرة من خلال الاعداد لبرامج تدريبية متخصصة سواء على شكل تدريبات داخلية، أو من خلال التحاق المدققين ببرامج تدريب خارجية معدة على هذا الأساس.
2. العمل على وضع معايير دقيقة في اختيار المدققين لمهام محددة تركز بالدرجة الأولى على وجود اطلاع ومعرفة لطبيعة عمل الشركة، وإجراء ورشات عمل محدودة مهمتها الأساسية زيادة قدرة المحاسبين ومعارفهم بقطاعات الاعمال الموكلة إليهم مهام تدقيقها.
3. توفير معايير حقيقة محلية أو دولية متخصص بمستويات الأداء من جهة، أو متخصصة بإعداد التقارير المالية، ووجود دليل دقيق وشفاف مكتوب يكون بمتناول يد المدققين للرجوع اليه عند الحاجة.
4. العمل على توفير بيانات دقيقة وموضوعية عن شروط البيع والشراء الخاصة بقطاع أعمال المنظمة يساعد المدققين على الكشف عن التلاعبات التي يمكن ان تحدث في التقارير التي تتناول هذه المواضيع في قوائم الدخل.
5. ضرورة قيام الدولة والحكومة بسن تشريعات واضحة ودقيقة تحدد شروط البيع بالأمانة وشروط البيع الأجل تساعد المدققين على التفريق بين



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

النوعين مما يساعد على الحد من التلاعبات التي يمكن ان تحدث في هذا الموضوع.

6. ضرورة وجود معايير دقيقة ومحددة تلتزم بها الشركات فيما يتعلق بتسعير الموجودات سواء فيما يتعلق الأسعار الرائجة أو أسعار الصرف.
7. ضرورة اعتماد الدولة على معايير دقيقة وملزمة للشركات فيما يتعلق بتحديد مواعيد الالتزامات المالية.
8. ضرورة وجود نظام جودة ملزم للشركات مبني على معايير دقيقة تلتزم به الشركة عندها لتقاريرها المالية.
9. ضرورة تبين الحكومة لمجموعة من المعايير الدولية الخاصة بالإفصاح المحاسبي واعداد التقارير المالية.
10. ضرورة اعتماد الحكومة على نظام رقابي فعال وموضوعي يمنح الأجهزة الرقابية صلاحيات دقيقة سواء فيما يتعلق بالوصول إلى المعلومات أو توقيت عملية التدقيق.
11. ضرورة إلزام الشركات بالربط مع الأجهزة الرقابية من خلال شبكات اتصال محلية وخارجية تساعد الأجهزة الرقابية على متابعة البيانات والتقارير المالية في مختلف مراحل الاعداد وصولاً إلى الشكل النهائي من التقرير.



قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

1. أبو الخير، عمار (2018) "دور معايير المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين.
2. بلخروشوش. أحلام، (2016). دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في البنوك. جامعة أم البواقي.
3. أحمد نور ، موسى بشير ، & بابكر ابراهيم الصديق. (2018). المحاسبة القضائية ودورها في الفساد المالي والإداري (أطروحة الدكتوراه ، جامعة السودان).
4. مزيمش. أسماء، شريقي. عمر، (2020)، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة اقتصاد المال، الجزائر، المجلد 5، العدد 1
5. لطفي. امين، (2005)، مراجعات مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة.
6. إنعام عثمان ،شعبان، 2015، مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
7. انفال، محمد (2017) "دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
8. إياد رشيد القرشي، (2011) "التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا و تطبيقيا"، دار المغرب للطباعة، بغداد.
9. براهيمى، زينب (2019)"أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة بوضياف، الجزائر.
10. برغل، لينا. (2015م). دور المحاسبة الجنائية وحوكمة الشركات والعلاقة التكاملية بينهما في الحد من الفساد المالي والإداري (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية الأعمال. جامعة الشرق الأوسط. الأردن.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

11. البرق , عباس, عايد. المعلا، 2013، التحليل الاحصائي باستخدام برنامج اموس، مكتبة الجامعة، الشارقة، ط1 ,
12. بشيري, عبد العليم, شتيح, أكرم. (2022). مساهمة آليات الحوكمة الداخلية في الحد من حجم الفساد الاداري. مجلة مينا للدراسات الإقتصادية، 4(1).
13. بكر ابراهيم محمود، & اخلاص عبد علي داود. (2014). دور المحاسبة القضائية في الحوكمة وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية. مجلة دراسات محاسبية ومالية ، 9 (28).
14. بوحفص، رواني. 2018 "التدقيق المالي والمحاسبي مطبوعات جامعية، جامعة غرادية، الجزائر.
15. بوعروج، معاذ.(2016)"دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهدي، الجزائر.
16. أبو رقبة. توفيق ، المصري. عبد الهادي، 2014، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي للنشر ، ط 1.
17. الجيلي مقدار أحمد المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق، بغداد : جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 34، العدد 107، (2012م) .
18. خالد محمد علي أحمد، 2013، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي (القاهرة: جامعة بني سويف، المؤتمر الدولي في المحاسبة والمراجعة.
19. الخضر، عادل صلاح الدين محمدنور، أسعد مبارك حسين، مشرف. م، & فارس الطيب محمد. (2018). المحاسبة القضائية ودورها في ممارسات الفساد المالي (أطروحة الدكتوراه ، جامعة السودان.
20. درغام، ماهر. زقوت، نسيم. 2017 "استخدام إشارات خطر التدقيق في تحسين فعالية التدقيق الخارجي لاكتشاف الاحتيال المالي، مجلة الاقتصاد والأعمال، 7، العدد 35.
21. ربا إبراهيم عيسى قنديل المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة القضائية، (عمان: جامعة جرارا ، كلية الاقتصاد والأعمال رسالة ماجستير في المحاسبة، 2014م.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

22. ربيع كريمة، & صالح عمر. (2022). دور المراجع الخارجي في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل. مجلة الاصاله, (العدد 3).
23. زرقواد، وسام. شعباني (2021)، "آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور التدقيق الداخلي في الكشف عنها واستبعادها، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 12 المجلد 1.
24. زين خليل وحجازي بسام، 2020، "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الإلكترونية الشاملة لنشر الأبحاث، العدد 30 .
25. سامح محمد لطفي سعودي، 2015، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات غسل الأموال، (القاهرة:، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 19 ، العدد 3 السنة، 19.
26. صالح عبد الرحمن السعد، المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية الرياض جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 27، العدد 1، 2010م.
27. الصائغ ، محمد دفع الله الحسن ، & عبد الرحمن البكري منصور. (2019). أدوار المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الموارد وزيادة موثوقية التقارير المالية (أطروحة الدكتوراه ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا).
28. عادل نقموش ، 2019، "الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها، الجزائر.
29. عاطف محمد أحمد، دور المحاسبة القضائية تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري، (القاهرة: جامعة القاهرة، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد 3، 2014م)، ص 18 .
30. عاطف محمد أحمد، مرجع سابق، ص 19. المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، 2014.
31. علي عبد الأمير كاظم، 2019 علاقة المحاسبة الإبداعية في تعظيم الأرباح وأثرها على زيادة القيمة السوقية للسهم، رسالة الماجستير، الجامعة الإسلامية ، لبنان.
32. الأغا. عماد ، (2011) "حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير ، جامعة الأزهر، غزة.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

33. عوادي، نور الهدى. (2016) "العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة بن مهيدي، الجزائر.
34. غادر، محمد ياسين، 2021، محاضرات مادة التدقيق، جامعة الجنان، لبنان.
35. فاتح، شاهد، شارف، & عبد الغني. (2018). المحاسبة القضائية كالية من الناحية المالية.
36. قحموش، خواري، & سميرة. (2018). دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح-دراسة ميدانية بولاية بسكرة.
37. الكبيسي، عبد الستار. (2016م). دراسة استقصائية ميدانية على المحاسبة القضائية. مجلة الأردنية في ادارة الأعمال، 12(1).
38. لشديفات، أزهار قاسم محمد. (2018). أثر نسبة الإناث في مجلس الإدارة على الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح، رسالة ماجستير، الأردن، جامعة آل البيت.
39. ليندا حسن نمر الحلبي، (2010)، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
40. محمود رجب يس غنيم نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2006م.
41. ابوبكر. مختار، (2016)، "معايير اعداد التقارير المالية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية ودورها في الحد من ممارسات ادارة الارباح، جامعة السودان، كلية الدراسات العليا.
42. مقبل، جلال محمد سعيد، محمد الناير محمد النور، مشرف. م، & فارس الطيب محمد عثمان. (2022). دور المحاسبة القضائية في الحد من عمليات الغش والاحتيال المالي وتعزيز الأحكام القضائية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
43. مقدار أحمد الجليلي، رافي نزر جميل، دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال 2012.
44. مناهل محمد عباس الطيب. (2022). المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة دكتوراه، جامعة إفريقيا العالمية.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية

Arab Journal for Humanities and Social Sciences

45. ميعاد ناصر جارالله, & هدى إبراهيم السيد. (2022). المحاسبة القضائية كآلية لضبط واكتشاف ممارسات الاحتيال المالي. مجلة العلوم الإقتصادية و الإدارية و القانونية, 6(20), 92-112.
46. ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مراجعة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على لقوائم المالية (غزة: جامعة فلسطين كلية التجارة ، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث ، العدد 1، 2014 .
47. نجوى أحمد السيسي، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية : المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة 2006
48. ولاء محمود عبد العزيز، الإطار العلمي لمهنة المحاسبة القضائية بهدف تحقيق جودة الأداء لخبرة المنازعات التجارية، مرجع سابق .
49. ياسر زعارير، أسامه عثمان، 2019، أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي، المجلة الدولية للإسلامة والإنسانية المتقدمة، المجلد 6 ، العدد 3.
50. ياسين، عمار طه. (2017) "التلازم بأخلاقيات مهنة المراجعة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، السودان.
51. ديفني، حياة. قبّال، زينب، 2016، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، جامعة احمد دراية ادرار الجزائر.
52. عروج، معاذ، 2016. دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. رسالة ماجستير. جامعة بن مهدي. ام البواقي. الجزائر.



المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
Arab Journal for Humanities and Social Sciences

ثانياً: المصادر الأجنبية:

1. Abdelwahab. A, Al-Rawashdeh. N, 2021, The impact of creative accounting methods on financial reports, Global Journal of Economics and Business, Vol.10, No.2.
2. Bassiouny. S, Soliman. M, (2016). The Impact of Firm Characteristics on Earnings Management: The Business & Management Review, Vol. 7, No. 2.
3. Daidh. Glusman, Why use A Forensic accountant, (AmericantBorAssciation, Family Advocate, Vol. 29, No, 4, 2007.
4. Dish, M. S, Definition of Forensic Accounting, 2003 www.foresicaccounting.com .
5. Dong Rezhov, Research on Legal Procedural functions of Forensic Accounting, Xuzhov: China University, College of finance and Economics, Director of teaching and Research section, 2010.
6. Grippo, Frank, introduction to Forensic Accounting, (the National Public Accountat, June 2003.
7. NerminAkyelm, Forensic Accounting training, A proposal for turkey, (Sakarva: sakarya university, Voctional School of Geyve, Department of Accounting and tax Applications, 2012).
8. Olojede. P, (2021). Corporate governance mechanisms and creative accounting practices: International Journal of Disclosure and Governance, 18(3), 207-222.
9. Wm. Dennis Huber, is Fornsic Accounting , (Journal of Forensic and investigative Accounting, Vol. 4, Issue 1, 2012.
10. www.nafanet.com/indexfiles/foresicaccounting/htm, 1.3.203

