

دور المحاسب القضائي في الحد من الفساد المالي والاداري

The role of the forensic accountant in reducing financial and administrative corruption

(بحث تحليلي استطلاعي في هيئة النزاهة)

حيدر جميل احمد الجبوري

ا.م.د. اسعد محمد علي وهاب العواد

Hyder Jameel Ahmed Al Geburi**Asst.Prof. Dr. Asaad Mohammed Ali Wahhab ALwad**

معهد تقني كربلاء - جامعة الفرات الاوسط التقنية

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء

haider86@atu.edu.iqasaad.m@uokarbala.edu.iq**المخلص :**

يهدف البحث لتسليط الضوء على دور المحاسب القضائي ولفت انتباه هيئة النزاهة بأهمية المحاسب القضائي لمساعدة الجهات التحقيقية والقضائية. ولتحقيق اهداف البحث تم اتباع المنهج الوصفي لملائمته لطبيعة موضوع البحث , وكانت **اداة البحث** هي تصميم استبانة من 28 فقرة كأداة لجمع البيانات .

وتوصل الباحثين الى : 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.

اما اهم توصية للباحثين هي : على المحاسب القضائي الاستمرار بشكل منتظم في تطوير مهاراته الادارية عن طريق الدورات المتخصصة ليكون على دراية وحنكة في التفسير والفهم الكافي للقوانين والقواعد القانونية بغية تحديد المادة او القاعدة القانونية المناسبة للقضية المعروضة عليه.

Abstract:

The research aims to highlight the role of the forensic accountant and draw the attention of the Integrity Commission to the importance of the forensic accountant to assist the investigative and forensic authorities. To achieve the objectives of the research was followed descriptive approach to the nature of the subject of the research was designed a questionnaire from 28 paragraphs as a tool to collect data. The authors concluded that forensic accountants should be familiar with concepts, procedures and legal rules, and be able to determine the form and legal substance when dealing with an issue. They usually require forensic engagements, analysis, interpretation, summary and presentation of complex issues of financial and business issues in a well understood and supported manner. The most important recommendation to the researchers is: The forensic accountant must

continue to develop his managerial skills through specialized courses to be knowledgeable and skilled in the interpretation and understanding of laws and legal rules in order to determine the appropriate legal basis for the case before him.

المقدمة:

نظراً للاهتمام الكبير عالمياً بمهنة المحاسب القضائي والتطور المستمر لمؤهلات و مهارات المحاسب القضائي والتقنيات التي يستخدمها وازدياد المعاهد والاكاديميات التدريبية التي تمنح شهادة لممارسة المهنة . تستمد مشكلة البحث من واقع العراق الذي اصبح فيه الفساد يتزايد ويتطور واقتصر الجهات الرقابية والتحقيقية على الوسائل التقليدية من اساليب واشخاص وعليه هل يساعد المحاسب القضائي في الحد من الفساد الاداري والمالي, هل ان المؤهلات والمهارات التي يمتاز بها المحاسب القضائي ستحد من الفساد المالي و الاداري. هذا ما سنحاول الاجابة عليه عن طريق البحث وبالافتراضات الاتية : يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات دور المحاسب القضائي ومتغير الفساد الاداري والمالي , يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات توفر المؤهلات والمهارات اللازمة للمحاسب القضائي ومتغير الفساد الاداري والمالي . وتألّف البحث من اربعة مباحث (الاول منهجية البحث والثاني الاطار النظري للبحث والثالث الجانب العملي للبحث والرابع الاستنتاجات والتوصيات).

المبحث الاول : منهجية البحث

اولاً :- أهمية البحث

تتبع اهمية البحث من اهمية دور المحاسب القضائي في هيئة النزاهة بوصفها الجهة التحقيقية المسؤولة عن التحقيق في الفساد , وكذلك المحاكم المختصة للمساهمة في حل النزاعات او قضايا غسيل الاموال او هدر المال او القضايا ذات الصبغة المالية والمحاسبية .

ثانياً :- هدف البحث

يهدف البحث الى تسليط الضوء على دور المحاسب القضائي ولفت انتباه هيئة النزاهة بأهمية المحاسب القضائي لمساعدة الجهات التحقيقية والقضائية في اصدار الاحكام القطعية في قضايا الاحتيال والفساد المالي والاداري , توضيح العلاقة بين المحاسب القضائي والانشطة الاحتيالية التي هي جزء من ظاهرة الفساد. التوضيح الدقيق للفرق بين عمل المحاسب القضائي والمدقق (داخلي - خارجي), بيان الخدمات التي يمكن ان يقدمها المحاسب القضائي للمجتمع, توضيح المؤهلات و المهارات الواجب توافرها في المحاسب القضائي.

ثالثاً - مشكلة البحث

نظراً للاهتمام الكبير عالمياً بمهنة المحاسب القضائي والتطور المستمر لمؤهلات و مهارات المحاسب القضائي والتقنيات التي يستخدمها وازدياد المعاهد والاكاديميات التدريبية التي تمنح شهادة لممارسة المهنة . تستمد مشكلة البحث من واقع العراق الذي اصبح فيه الفساد يتزايد ويتطور واقتصار الجهات الرقابية والتحقيقية على الوسائل التقليدية من اساليب واشخاص وعن طريق التساؤلات الآتية تبرز مشكلة البحث :

ا- هل يساعد المحاسب القضائي في الحد من الفساد المالي و الاداري ؟

ب- هل ان المؤهلات والمهارات التي يمتاز بها المحاسب القضائي ستحد من الفساد المالي و الاداري؟.

رابعاً :- فرضيات البحث

يستند البحث الى الفرضيات الآتية:

الفرضية الاولى :

H0 - الفرضية الصفرية : لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات دور المحاسب القضائي ومتغير الفساد الاداري والمالي .

H1- يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات دور المحاسب القضائي ومتغير الفساد الاداري والمالي .

الفرضية الثانية :

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

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

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 بأخذ آراء الفئات المستجيبة خلال سنة 2018.

سادساً : اداة البحث

استمارة الاستبيان مكونة من محورين كل محور 14 فقرة .

المبحث الثاني : الإطار النظري للبحث**1-1 مفهوم المحاسبة القضائية The Concept of Forensic Accounting**

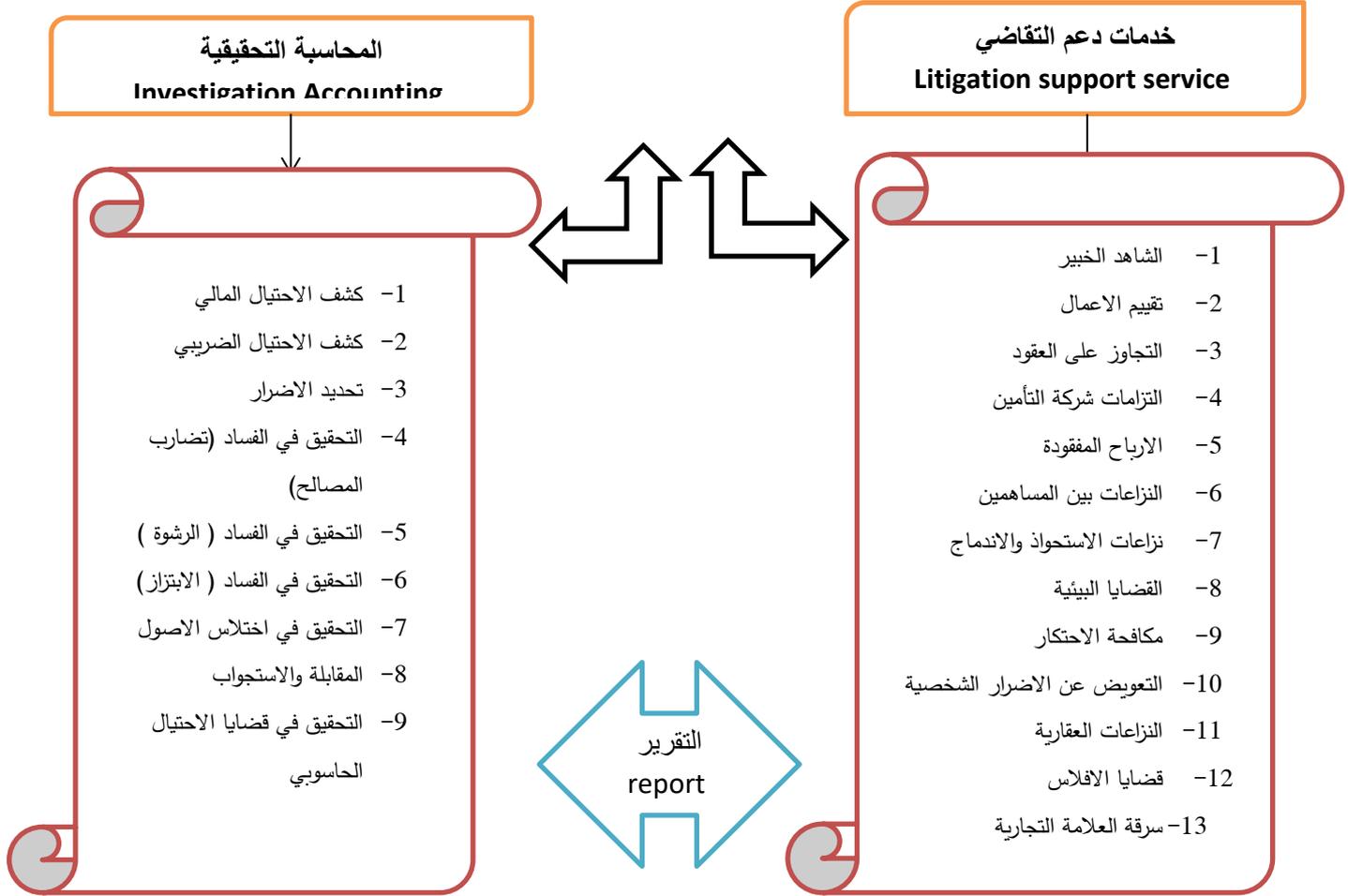
لقد عرفت المحاسبة القضائية بعدة تعاريف وحسب اختلاف الاديبيات وبهذا الصدد فقد عرفت على (انها تطبيق مجموعة من المعارف والمهارات المحاسبية والمالية والتحقيقية والبحثية وتجميع وتقييم الادلة، واستخدام الأساليب الكمية، وتوصيل النتائج) (Gray, 2008: 115), اما Manning فقد عرفها (العلم الذي يعمل على جمع وتقديم المعلومات المالية في شكل مقبول ومفهوم للمحكمة المختصة ضد مرتكبي الجرائم الاقتصادية (Manning, 2005: v) 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. (2: Greenland, 2015). اما Dreyer يرى انها استخدام مهارات التدقيق والتحقيق لفحص البيانات المالية تمهيدا لاستخدامها في محكمة قانونية (3 : Dreyer, 2014) وعرفت ايضا على انها (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) اما المعهد الامريكي 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 كذلك : هي ممارسة استخدام التكنولوجيا والعلوم الاخرى للتحقيق في الأنشطة الاحتمالية والاعمال ذات الصبغة غير المشروعة التي تشمل كل من : مجالات المحاسبة والتمويل والإدارة وعلم الجريمة، اذ ما حدث الاحتيال والأعمال غير القانونية، وكذلك تقييم المخاطر، تسوية المنازعات و استشارات التقاضي، وشهادة الخبراء، وفحص الاحتيال (Rezaee & other , 107 : 2015). او 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)

1-1-1 هنالك مجموعة من الاسباب التي ادت الى ظهور المحاسبة القضائية منها الاتي : (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 عن طريق الوثائق، واكتشاف معلومات جديدة للمساعدة في تجميع القطع غير النظامية من اللغز المالي للشركة لحل المشاكل المقلقة.

2-1 الخدمات التي يقدمها المحاسبون القضائيون Services Provided By Forensic Accountants

يوضح الشكل (1-2) الخدمات التي يقدمها المحاسبون القضائيون وكما يأتي :



المصدر : من من اعداد الباحثين

نلاحظ من الشكل السابق ان المحاسب القضائي يقدم مجموعة متنوعة من الخدمات وكما موضحة في الشكل مثل :

1-2-1 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، و 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 او الحد من المخاطر أو الخسائر في المستقبل (Owojori & Asaolu , 2009: 184).

1-2-2 أرباح التعاقدات المفقودة Lost Earnings Engagements

ويشمل دعم التقاضي المقدم من المحاسبين القضائيين أيضا التحقيق في حالات فقدان الارباح . 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 (الغبن)، والموت غير المشروع، اذ يقوم المحاسبون القضائيون بجمع وتحليل المعلومات لتحديد الأرباح المفقودة ثم يقدمون رأياً يستند إلى تحليلهم الدقيق.

1-2-3 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. (Muehleemann & other, 2012 : 3-4).

1-2-4 ادوار المحاسب القضائي / ممارسات المحاسب القضائي

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

ان المحاسب القضائي يقوم بتحليل و تفسير وتلخيص الأعمال المالية الحالية المعقدة بطريقة مفهومة ومدعومة بشكل صحيح. (Domino & other, 2017 : 638-639).

2- دور المحاسب القضائي كشاهد خبير The role of Accountants As an expert witness

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

3- دور المحاسب القضائي كخبير استشاري The role of Accountants As a consultant

اذ يمكن للمحاسب تقديم الاستشارة للمحامي عن طريق صياغة استراتيجية ومراجعة الوثائق وتقديم الدعم الإضافي في حل القضية.

4- دور المحاسب القضائي الشهادة في واقعة 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. (Muehleemann & other, 2012 : 7).

1-3 مهارات المحاسب القضائي ومهارات مدقق الحسابات: Forensic Accountant Skills and Auditor

Skills

المحاسب القضائي شخص ماهر في ممارسة التحقيق واجراء المقابلات و المهارات التحليلية المتعلقة بمجالات السجلات المحاسبية وجمع وتقييم الادلة المالية والقدرة في تقديم رأيه كخبير في قضايا الاحتيال المالي وكذلك المهارات الشخصية والفكرية و التقنية المتعلقة بالحاسوب و مهارات الاتصال.. (Popoola & other , 2013 : 6-7) وبما ان الادوار والمعرفة والمهارات مختلفة بين المحاسب القضائي والمدقق الخارجي الا هناك اهدافاً تبدو مشتركة مثل الاحتيال، ولان التدقيق المالي يهدف لكشف الاحتيال والانحرافات المادية في البيانات المالية وكذلك الاختلافات المهمة بين التطبيقات

المحاسبية المستخدمة في بيانات العمل محل التدقيق والمعايير الدولية ، اما المحاسب 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 بالتملكات والارباح المفقود نتيجة الاختلاس والتهرب الضريبي و عمليات غسيل الاموال وغيرها من حالات الاحتيال والفساد (72 : 2014 , Akhidime & Ekatah) . وفي عام 2000، 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 عدة من الموظفين في الشركة (56-55: 2015 , Colon) ، (

(2 : 2006 , Nunn & other)

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 .

1-4 تقرير المحاسب القضائي : Report of Forensic Accountant

يختلف تقرير المحاسب القضائي عن تقرير مراقب الحسابات بشكل كبير اذ يركز الاول على التفاصيل الدقيقة والمحددة للقضية محل المراجعة فيما يهتم تقرير مراقب الحسابات بالقضايا الجوهرية فقط التي تعكس هدفه الاساس هو بيان عدالة القوائم المالية عن طريق تقييم ادلة الاثبات التي حصل عليها.

اما تقرير الخبير (المحاسب القضائي) يكون اكثر تفصيلاً في الموضوع المتنازع عليه ويعد احد الشهود في القضية ، وفي الغالب يقال إن الدعاوى القضائية الناجحة هي التي 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

بالتأكيد تجنب تلك المخاطر، وفي الوقت نفسه يطمح المتنازعان أيضا أن تكون هنالك تسوية قبل المحاكمة لصالحهما ، ولتحقيق ذلك يجب اظهار نقاط القوة لدى جانب معين والتي تكون نقاط ضعف لدى الجانب الآخر والعكس صحيح ، بهذه الطريقة يمكن الحصول 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.

ان معرفة ماهية الأسئلة التي ينبغي طرحها على الخبير المالي الآخر للحصول على المعلومات المحددة والمعينة هي الخدمة التي يمكن أن يقدمها المحاسب القضائي (Fenton, Jr. , 2012 : 77- 78) . يبين الاسلوب المباشر الادلة القائمة التي تم اختيارها ولا يضل الشخص الذي تجري مقابله. يبين الاسلوب غير المباشر للشخص الذي يجري استجوابه أنه في نزهه . وهو مشابه لفكرة انك تعطي شخص تجري مقابله ما يكفيه من حيل يستخدمها وبالنتيجة تشبهه بالذي قد شق نفسه. الاختلاف في هذين الاسلوبين الأساسيين مجرد الصمت لمعرفة ما قد يقوله الشخص الذي تمت مقابله. من جانب اخر ، قد تطرح الأسئلة الكثيرة وبشكل سريع . يمكن استخدام الجانب العاطفي بما في ذلك التغيير إلى موقع مختلف لجعل الشخص الذي تمت مقابله يشعر بمزيد من الامان ومستعد ان يكشف عن 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 الباحثين ان الكثير من الكتب

والبحوث والمقالات المتعلقة بالمحاسبة الق

ضائية لم تتعرض بشكل متعمق لكيفية الإدلاء بالشهادة امام المحاكم المختصة.

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

الاضرار التي لحقت بالمدعى عليه . والوثائق والمستندات واية بيانات استخدمت في حساب الاضرار ، الافتراضات التي قام عليها حساب مبلغ الاضرار واذا كانت هنالك تعويضات تمتد الى سنوات ، يتم النظر في وثائق اخرى متوفرة ، التحليلات المالية التي قام بها المحاسب القضائي ، تحليل تقرير الخبير المعارض ، تحليل كشف المركز المالي ، تحليل كشف الدخل ، تحليل هيكل المديونية للشركة ، اساليب تقييم المخزون، المبيعات والتغيير المفاجئ في ارقامها .

5-1 المحاسبة القضائية والفساد Forensic Accounting and Corruption

لكي تتجح مهنة المحاسبة القضائية في ممارسة ما انيط لها من وظائف ، لا بد أن تأخذ منحى تفصيلي يتسم بالاستمرارية، والتنظيم لان الكثير من عامة الناس يفنقرون للمعرفة الاساسية في المحاسبة والكثير من الوكالات التحقيقية في دول العالم

تعيين محاسب قضائي للقيام بالإجراءات التحقيقية الخاصة بالمخالفات المالية عن طريق مجموعة متنوعة من البرامج وقد تم ادراج مجموعة من المسؤوليات على المحاسبين القضائيين:

- 1- إجراء فحص شامل للسجلات الشخصية و تحليل الأعمال و ونبذة شخصية للأفراد أو المجموعات التي تم تحديدها على أنها تشارك في نشاط فيه شبهات أو غير قانوني.
 - 2- المشاركة في جمع الأدلة ومن اعداد أوامر التفويض/ الإقرارات الخطية المتعلقة بالتحليل المالي.
 - 3- مرافقة وكلاء العملاء في اجراء المقابلات مع الشهود الرئيسيين.
 - 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)

شكل (2-2)

العلاقة بين المحاسب القضائي والجهات ذات العلاقة



المصدر: (جديني, 2014: 83)

1-6 مفهوم الفساد Concept of corruption

يرى الباحثين ان غالبية الدول وبالكاد تكون جميعها تعاني وبدرجات تتفاوت احياناً من ظاهرة الفساد التي ضمت في طياتها جميع اوجه الحياة ، فقد اخذ الفساد اشكالا متعددة بما فيها الرشاوى والمحسوبية وسرقة اموال الدولة بطرق ملتوية وكذلك التهرب والتلاعب الضريبي وتبييض او غسيل الاموال وتزوير الحسابات والتلاعب بالتقارير المالية وغيرها من اشكال الفساد . و من الصعب في افضل الأحوال الكشف عن الرشاوى لأنها عادة ما تكون مدفونة في معاملات رسمية . أي أن الشركة عادة ما تدفع مبالغ اعلى للسلع والخدمات، وعندها يحصل مرتكب الجريمة على ردة فعل من ممثل المجهز ، و الرشاوى عموما تكون واضحة في وظيفة الشراء للمنظمة. الأهداف المحتملة لهذه الخطط وتشمل أي شخص لديه

سلطة توقيع العقود أو شراء المنتجات - مثل المخزون واللوازم والمواد الخام والأصول الثابتة والبرمجيات. ويمكن أن تشمل الأهداف المحتملة أيضاً الأفراد الذين يلزم توقيعهم لقبول العقد، مثل المهندسين وموظفي الجودة وغيرهم من الخبراء التقنيين (Manning , 2005 :158-159). بالنسبة لقاموس (ويبستر) ان corruption يقصد بها " الحث على العمل الخاطيء عن طريق الرشوة او الوسائل الغير قانونية الاخرى "(العامري , 2010 : 94).

ان الفساد ك مفهوم قد يصعب تعريفه بسبب تفاوته النسبي ووسائل مكافحته. ووفقاً ((Nye، 1967))، فقد عرف بانه " سلوك منحرف (شاذ) عن المهام العادية للأداء العام بسبب شيء خاص - قد يتعلق بالأسرة أو مجموعة خاصة ، مال أو كسب موضع ، 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) او ما يتمثل باستخدام السلطة العامة أو المنصب بطريقة مخالفة للقانون ومعايير السلوك الأخلاقي للحصول على مكاسب خاصة على حساب الآخرين (الكروي ، 2015 : 8) الخروج عن القانون والنظام او استغلال المال العام من اجل تحقيق مصالح سياسية واقتصادية او اجتماعية للفرد او لجماعة معينة (الراشدي والنعيمي ، 2009 : 10).

7-1 ابعاد الفساد Dimensions of corruption

ان للفساد ابعاداً كثيرة لعل منها (الفتلي ، 2011 : 14).

1- البعد القانوني Legal Dimension

يعد الفساد المالي و الإداري وفقاً للبعد القانوني إساءة استخدام للوظيفة العامة بشكل غير مشروع من اجل مصلحة شخصية غير مشروعة .

2- البعد الأخلاقي Ethical Dimension

يمثل الفساد انحرافاً لاشك في ذلك و يعد انتهاك للمعايير والقيم الأخلاقية. وعليه فان الأخلاقيات تمثل عاملاً مهماً وأساسياً 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، ما 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.

1-8 اسباب الفساد واثاره **Causes of corruption and its effects** :

لعل الأسباب الرئيسية للفساد يمكن أن تكون اقتصادية او 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 الباحثان استنتاجات مهمة بشأن اسباب الفساد، فقد أثبتوا ان قوة الفرد المتنامية تكون أكثر عرضة للسلوك الفاسد وكذلك يؤثر نوع النظام في احتمالات الفساد، مع مراعاة هيكل النظام وآفاقه الزمنية. مع تقصير الأفق الزمني للحاكم يزداد الفساد. والفساد هو أيضا أكثر تكرارا في ظل النظم الشخصية (الدكتاتورية) بدلا من نظم الحزب الواحد. تتفاعل الأيديولوجيات القانونية والممارسات الاجتماعية والقيم الأخلاقية وتؤثر في

الفساد (Brown , 2016 : 16-17) ، هنالك علاقات ارتباط وسببية بين مستويات الفساد كافة و التي ترتبط بعدة عوامل فمنها تعزى للسياسة : فتعتمد مستويات الفساد تبعا لقوة او 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 او تطبيق القانون ويتوقف ذلك على مصداقية الأجهزة القضائية والرقابية و كذلك العوامل البيروقراطية : فكلما زادت القوانين والتعليمات وتداخلت مع بعضها البعض ولاسيما في مجال الخدمات والدوائر المالية والضريبية زادت الصلاحيات وتراخت المحاسبة فنتيجة ذلك تتسع بقعة الفساد. وهناك عوامل اخرى منها قد يكون ضعف الأجور والرواتب التي يتقاضاها الموظفون الحكوميون والتي تتناسب بشكل طردي مع الفساد، وعندما ينتقل نظام الحكم من الدولة البيروقراطية الى الدولة الديمقراطية فان الفساد سرعان ما ينتشر وتشيع ظاهرتة ،أما الإعانات والمساعدات الاقتصادية فتستغل ففي 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)

1-9 نظريات الفساد Theories of corruption

هنالك مجموعة من النماذج والنظريات التي تحكم الفساد وهي كالاتي :

أولاً: أنموذج الوكيل الرئيسي Principal-agent model ::

إن الافتراض الأساسي لأنموذج الوكيل الرئيسي هو وجود قائد دؤوب يرغب دائماً في تحسين الموارد العامة. أحد جوانب هذا الأنموذج هو الوكلاء المهتمين بالذات والذين يسعون للحصول على الرشوة أو الانخراط في أنشطة فاسدة استناداً إلى تحليل التكلفة والفوائد.

ثانياً : أنموذج الاختيار العام Public choice model :

والغرض من هذه النظرية هو الاعتراف بأن السياسيين يحفزون المصلحة الذاتية. ، "مجموعة من القواعد مصممة 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 ، فإن للمنظمات وظائف مزدوجة لتصنيع السلع او اداء الخدمات. فيشارك قادة المنظمة أنفسهم في النظم الاجتماعية الثقافية. ومن فرضية هذه النظرية التنافس على الموارد بين المنظمات. ان فهم النظم الاجتماعية يتطلب دراسة للبيئة المؤسسية. يرى الباحثين ان اثار الفساد خطيره جداً على المجتمع برمته فيؤدي الفساد الى خلل كبير في عمل منظومات الدولة ويمكن تلخيص اهم 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 .

10-1 انواع الفساد Type of corruption

وينقسم الفساد عادة إلى فئتين وفقاً لمنظمة الشفافية الدولية : **الفساد الصغير** فيشير 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 and other , 2017:255). ويصنف مركز مكافحة الفساد أنواعاً متعددة للفساد مثل **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 .. الخ الا انه سيتم التركيز على اكثر انواع الفساد تداولاً وهو الفساد الاداري لأنه يؤدي الى الفساد المالي بكل تأكيد :

1-10-1 الفساد الاداري Administrative corruption :

عرف بأنه هو خلل في سير العمل الإداري و انحرافه عن مساراته الصحيحة بغية تحقيق أهداف الدولة والمتمثلة في خدمة البلد وبنائه بسبب تقشي الأخطاء المقصودة التي تخدم عدداً من الموظفين كالرشوة والمحسوبية لتحقيق المصلحة الخاصة) الشخصية على حساب المصلحة العامة(القرة غولي , 2009 : 13). او هو اساءة استغلال أطراف أو أفراد عموميين للوظائف و الموارد العامة، أو استخدامهم لأشكال غير قانونية من النفوذ السياسي ". (الفتلي , 2011 : 13) او جميع الممارسات والانشطة التي تكون داخل النظام الحكومي الاداري والتي تحدث انحراف النظام عن اهدافه الاساسية التي تسعى لتحقيق المصلحة العامة وهذا الانحراف قد يكون اما بشكل فردي او جماعي منظم . او هو تلك المخالفات التي تنتج عن الموظف العام اثناء ادائه للمهام الوظيفية في مجموعة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية (حمد و كاطع , 2016 : 205). **الفساد الإداري** بشكل عام بانه " التأثير غير المشروع في القرارات العامة. كما عرفته منظمة الشفافية الدولية بأنه " اي عمل يتضمن اساءة 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 موجودة في عامة المجتمعات وبمختلف أنواعه وان الذي يحد من ظاهرتة هو وجود

القانون الذي يردع هذه الظواهر السلبية وبالتوقيت المناسب. الفساد المالي والإداري بأنه: عملية تحويل المال العام الى الخاص بطرائق غير شرعية او غير قانونية مما يترك عدة آثار منها السياسية والاجتماعية والاقتصادية على المجتمع الذي يعاني من هذه الظاهرة. (عبدالقادر و رفو , 2014 : 515). البنك الدولي وضع تعريفاً للأنشطة التي تنطوي تحت تعريف الفساد وهي كالاتي " 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 رشي 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) (الحياي , 2016 : 945-946) .

1-11 خصائص و مهارات مدققي الاحتيال Skills & Characteristics of a Fraud Examiner

أن فاحص الاحتيال قد يكون محاسب قضائي لابد يتمتع بخصائص ومهارات يمكن ايجازها بالاتي: (ACFE , 2011 , 5-6): .
 لابد أن يمتلك فاحصو الاحتيال قدرات فريدة. فضلا 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 المحققون الناجحين ، لابد له من صفات ومؤهلات :
 الحكمة، السرية، الإبداع، الثبات، الشجاعة الشخصية، الصدق. القدرة على التعامل بفاعلية مع الناس يعد أمراً بالغ الأهمية بالنسبة لفاحصي الاحتيال. يلتقي الفاحص عادة بأشخاص لمدة زمنية قصيرة وله غرض محدد:- هو الحصول على المعلومات. لابد ان يمتلك الفاحص الشخصية المثالية لجذب وتحفيز الناس ليكونوا مساعدين. يؤثر موقف الفاحص تجاه الآخرين في 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 لابد لفاحص الاحتيال الفعال أن يعرف بدرجة من التعمق ، ما هو الاحتيال من الجوانب الاتية: (Oyedokun , 2016: 8-9) -1 الإنسانية

ب- التنظيمية والثقافية والتحفيزية

ج-الاقتصادية/تنافسية

د-الاجتماعية

هـ - التنظيمية والقانونية والإثباتية . يجب أن يكون مدقق الاحتيال الفعال قادرا على القيام بما يلي 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.

المبحث الثالث الجانب التطبيقي للبحث :

مجتمع البحث و عينته

تمثل مجتمع البحث بهيأة النزاهة، اما عينة البحث فشملت كل من الاتي:

الجدول (1-3)

عينة البحث

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

المصدر: من من اعداد الباحثين استناداً في الاستبيان الموزع

ان عدد كل من المدققين الخارجيين والمحاسبين (47) في المحافظات الاربعة عينة البحث والمحققون ممن يعملون في التحقيق (366) تقريباً وان عدد المحققين والقانونيين في الهيئة بشكل عام (549) وعدد المحققون في المحافظات الاربعة عينة البحث (222) . تم توزيع 120 استبانة وتم استرداد 104 استبانة 96 منها صالحة للتحليل و 4 فقط غير صالحة .

استبانة البحث

ان الاستبانة استخدمت كوسيلة رئيسية 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 الباحثين قد اعدا استبانة اولية ضمت محورين والفقرات تجاوزت 55 فقرة عرضت على الاساتذة المحكمين في داخل الجامعة وخارجها لأبداء رأيهم بمدى انسجام الفقرات مع موضوع البحث والذين قدموا بدورهم النصح والارشاد اللازم الذي التزم به الباحثين واعدوا على ضوءه الاستبانة النهائية .

تحليل المتغيرات الديمغرافية :

سعى الباحثين الى 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.

جدول (3-2)

الدائرة او القسم التي ينتمي اليها افراد العينة

النسبة %	العدد	الدائرة او 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 اعداد الباحثين بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

يتضح من الجدول (3-2) ان عينة البحث لدائرة تحقيقات بغداد ومكاتب تحقيق (بابل - النجف - كربلاء) كانت مقسمة الى 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 الاكبر من المجيبين والذين عددهم 58 والذين يشكلون ما نسبته 60.4 % هم من العاملين في مكاتب التحقيقات وذلك جميع المحافظات ماعدا بغداد دوائر الهيئة فيها تسمى مكاتب تحقيقات فضلا عن انه لا يوجد فرق ولو بسيط بين عمل جميع مكاتب التحقيقات في المحافظات والهيئة في بغداد لذلك لم يعمل الباحثين على فصل الاستبانات بين المحافظات , المخطط الاتي يبين توزيع العينة على دوائر الهيئة. ان تركز العينة في دائرة او مكتب التحقيقات ينعكس ايجاباً لإجابات العاملين في هذه المكاتب كونهم على مقربة من المحاسبة القضائية.

جدول (3-3)

النوع الاجتماعي

النوع الاجتماعي	العدد	النسبة %
ذكر	79	82.3
انثى	17	17.7

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

يبين الجدول (3-3) الخاص بالنوع الاجتماعي بان عينة البحث في الاربع محافظات تكون الجزء الاكبر 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 او مدقق .

جدول (4-3)

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 اعداد الباحثين بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

يبين الجدول (4-3) الخاص بالتخصص الأكاديمي بان عينة البحث في الاربع محافظات تكون الجزء الاكبر 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 اذ 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 ومصرفية وبلغ عددهم 2 وبنسبة 2.1% ثم الادارة بعدد 1 أي نسبة 1% .

جدول (5-3)

المؤهل الأكاديمي

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

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

يبين الجدول (5-3) الخاص بالمؤهل الأكاديمي بان عينة البحث في الاربع محافظات تكون الجزء الاكبر منها من ذوي شهادات البكالوريوس وبعدهم 83 والذين شكلوا ما نسبته 86.5% بينما جاء منهم بمؤهل ماجستير بعد البكالوريوس اذ بلغ

عدد 6 وبنسبة 6.3% ثم جاء من هم بمؤهلات دبلوم عالي والذين بلغ عددهم 3 وبنسبة 3.1% ثم دكتوراه او ما يعادلها وبلغ عددهم 2 وبنسبة 2.1% ثم دبلوم تقني وبلغ عددهم 2 وبنسبة 2.1% .

جدول (3-6)

العناوين الوظيفية لأفراد عينة البحث

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

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

يبين الجدول (3-6) الخاص بالعنوان الوظيفي بان عينة البحث في الاربع محافظات تكون الجزء الاكبر منها من ذوي عنوان محقق وبعدهم 66 والذين شكلوا ما نسبته 68.8% أي اكثر من ثلثي العينة بينما جاء منهم بعنوان مدقق بعد المحقق اذ بلغ عددهم 15 وبنسبة 15.6% ثم جاء بالعدد نفسه من هم بعنوان محاسب والذين بلغ عددهم 15 وبنسبة 15.6% .

جدول (3-7)

سنوات الخبرة

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

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

يبين الجدول (3-7) الخاص بسنوات الخبرة بان عينة البحث في الاربع محافظات تكون الجزء الاكبر منها من ذوي سنوات الخبرة المتوسطة والعالية اذ شكلت الفئة الثانية وهم من الذي يتمتعون بخبرة تعد متوسطة (من 5-10سنوات) وبعدهم 37 والذين شكلوا ما نسبته 38.5% ثما جاء من هم بفئة (من 11-15 سنة) اذ بلغ عددهم 26 وبنسبة 27.1% ثم جاء من هم اقل خبرة ذوي الفئة (اقل من 5سنوات) بعدد 13 وبنسبة 13.5% ثم جاء من هم بفئة (من 16-20 سنة) وهم من اصحاب الخبرة وراهم 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 (3-8)

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 اعداد الباحثين بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

يبين الجدول (3-8) الخاص بعدد الدورات التدريبية داخل العراق بان عينة البحث في الاربع محافظات كان الجزء الاكبر من المجيبين قد دخلوا دورات خاصة بالتحقيق والاجرام وهي احدى المؤهلات اللازمة للمحاسب القضائي وكان عدد المجيبين ممن دخلوا هذه الدورات 33 أي بنسبة 34.4% , اما الدورات الخاصة بالمحاسبة والتدقيق كان عدد المجيبين 23 أي بنسبة 24% وهذا يدل على ان المجيبين يسعون الى تعزيز مهاراتهم في هذا المجال بالنسبة للمحاسبين ومواكبة المستجدات اما المحققون فيسعون لاكتساب مهارات جديدة . اما الدورات الاخرى كانت متقاربة والتي تهدف لتعزيز المهارات للمدققين والمحاسبين والمحققون 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 والاخرى 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 (3-9)

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 اعداد الباحثين بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة يبين الجدول (3-9) الخاص بعدد الدورات التدريبية خارج العراق بان عينة البحث في الاربع محافظات كان الجزء الاكبر 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 الى تعزيز مهاراتهم في هذا المجال بالنسبة للمحاسبين ومواكبة المستجدات اما المحققون فيسعون لاكتساب مهارات جديدة . اما الدورات الاخرى التي لم تصنف في الاستبيان فكان عدد الافراد الداخلين فيها 20 بنسبة 20.8% والتي تهدف لتعزيز المهارات للمدققين والمحاسبين والمحققون فالذين دخلوا دورات الحاسوب 5 بنسبة 5.2% اما الدورات في مجال علم النفس كان عددهم 3 بنسبة 3.1% و الدورات في مجال الادارة كان عددهم 2 بنسبة 2.1% عدد قليل من المجيبين وهم 10 بنسبة 10.4% ممن لم يدخلوا اية دورة والذين قد يكونوا حديثي التعيين بنسبة 7.3% . ان هذه الدورات هي من المؤهلات اللازمة للمحاسب القضائي .

صدق وثبات فقرات الاستبانة

بلغت درجة اعتمادية وصدق جميع فقرات الاستبانة وفقاً لمعامل كرو نباخ ألفا (94.4%) وهي نسبة عالية ومناسبة لأهداف البحث.

التحليل والتفسير الاحصائي لمحاور وفقرات الاستبانة والمقابلات الشخصية:

اولاً : المتغير المستقل وهو المحاسب القضائي :

المحور الاول: المهارات والمؤهلات الواجب توافرها في المحاسب القضائي

جدول (3-10)

تحليل النتائج الخاصة بالمحور الاول بالاستبيان

T -test	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق %	الوسط الحسابي الموزون	لا اتفق تماماً	لا اتفق	بدرجة متأكد	توافقاً	توافقاً تماماً	ت
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
				النسبة المئوية %					
18.680	0.781	92.5	4.49	0	2	5	31	58	1- ضرورة تمتع المدققون في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة بخبرة محاسبية وقضائية جيدة تمكنهم من الادلاء 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	2- ضعف التحصيل العلمي والعملي 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	3- 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	4- احد اهم مهارات المحاسب القضائي العمل الدؤوب والاتصال الفعال كمهارات الكتابة والمستخدمه 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	5- الشك المهني وقوة الملاحظة من المهارات الواجب توافرها لدى المحاسب القضائي.
				1	2.1	14.6	50	32.3	
15.443	0.766	88.6	4.21	1	2	8	50	35	6- ان اجراء المقابلات والحصول على افضل الاجابات فضلاً عن الادلة الكتابية تساعد المحاسب القضائي للوصول الى الحقائق.
				1	2.1	8.3	52.1	36.5	
21.352	0.722	91.7	4.57	1	0	7	23	65	7- على المحاسب القضائي التزام السرية وعدم افشاء اسرار الدعاوى او القضايا محل العمل.
				1	0	7.3	24.0	67.7	
5.335	1.110	62.5	3.60	7	7	22	41	19	8- من المهارات الرئيسة الواجب توافرها في المحاسب القضائي تحليل اجابات المدانين نفسياً 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	9- على المحاسب القضائي ان 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	10- الامام 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	11- الامام 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	12- ضرورة التأهيل العملي على استخدام تقنيات المحاسبة القضائية الخاصة بحالات الفساد المالي والاداري .
				2.1	1	7.3	44.8	44.8	
6.215	0.903	51	3.57	3	3	41	34	15	13- استخدام نظرية مثلث الاحتيال تساعد في تحديد اسباب الاحتيال وبالتالي 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	14- يساعد المحاسب القضائي محققي هيئة النزاهة للوصول الى استنتاجات وادلة قوية لتقديمها بلائحة الى قضاة التحقيق وبالنتيجة تساعد على احالة القضية الى محكمة الموضوع او غلق القضية في حالة عدم وجود ادلة كافية.
				0	0	15.6	54.2	30.2	

المصدر: من اعداد الباحثين 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)

يبين الجدول (3-10) الخاص بفقرات المحور الاول للاستبانة اذ كانت جميع الفقرات قد حصلت على وسط حسابي اعلى

من الوسط الفرضي (3) وبذلك تقبل جميع الفقرات .

المحور الثاني : الفساد المالي والاداري

جدول (3-11)

تحليل النتائج الخاصة بالمحور الثاني بالاستبيان

T test	الانحراف المعياري	نسبة الاتفاق %	الوسط الحسابي الموزون	لا اتفق تماما	لا اتفق	غير متأكد	اتفق	تتفق تماما	الفقرات																																																																																					
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد																																																																																						
				النسبة المئوية %																																																																																										
25.686	0.620	92.7	4.63	0	0	7	22	67	15 - 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	16-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	17-ان انتشار المعقبين بشكل واسع في الدوائر الحكومية لإنجاز المعاملات بدلا من المواطنين يؤدي الى اتساع نطاق الرشوة.	0	0	8.3	30.2	61.5	22.782	0.632	92.7	4.47	0	0	7	37	52	18- الرقابة غير الفعالة على استخدام موارد وممتلكات الدوائر الحكومية احد اوجه الفساد المالي .	0	0	7.3	38.5	54.2	19.865	0.740	91	4.50	1	0	8	28	58	19- غياب الرقابة الفعالة على احالة مشاريع مهمه 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	20- غياب او ضعف الجانب الاعلامي المسلط على الفساد ساعد في تفشي الفساد.	2.1	2.1	17.7	35.4	42.7	6.433	1.174	64.4	3.77	5	10	19	30	32	21-الضغوطات التي تتعرض لها الجهات التحقيقية ساعد على ضعفها وبالتالي تفشي الفساد وازدياده.
21.017	0.724	90.7	4.55	0	2	7	23	64	16-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	17-ان انتشار المعقبين بشكل واسع في الدوائر الحكومية لإنجاز المعاملات بدلا من المواطنين يؤدي الى اتساع نطاق الرشوة.	0	0	8.3	30.2	61.5	22.782	0.632	92.7	4.47	0	0	7	37	52	18- الرقابة غير الفعالة على استخدام موارد وممتلكات الدوائر الحكومية احد اوجه الفساد المالي .	0	0	7.3	38.5	54.2	19.865	0.740	91	4.50	1	0	8	28	58	19- غياب الرقابة الفعالة على احالة مشاريع مهمه 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	20- غياب او ضعف الجانب الاعلامي المسلط على الفساد ساعد في تفشي الفساد.	2.1	2.1	17.7	35.4	42.7	6.433	1.174	64.4	3.77	5	10	19	30	32	21-الضغوطات التي تتعرض لها الجهات التحقيقية ساعد على ضعفها وبالتالي تفشي الفساد وازدياده.	5.2	10.4	19.8	31.3	33.3										
23.149	0.648	91.7	4.53	0	0	8	29	59	17-ان انتشار المعقبين بشكل واسع في الدوائر الحكومية لإنجاز المعاملات بدلا من المواطنين يؤدي الى اتساع نطاق الرشوة.																																																																																					
				0	0	8.3	30.2	61.5		22.782	0.632	92.7	4.47	0	0	7	37	52	18- الرقابة غير الفعالة على استخدام موارد وممتلكات الدوائر الحكومية احد اوجه الفساد المالي .	0	0	7.3	38.5	54.2	19.865	0.740	91	4.50	1	0	8	28	58	19- غياب الرقابة الفعالة على احالة مشاريع مهمه 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	20- غياب او ضعف الجانب الاعلامي المسلط على الفساد ساعد في تفشي الفساد.	2.1	2.1	17.7	35.4	42.7	6.433	1.174	64.4	3.77	5	10	19	30	32	21-الضغوطات التي تتعرض لها الجهات التحقيقية ساعد على ضعفها وبالتالي تفشي الفساد وازدياده.	5.2	10.4	19.8	31.3	33.3																									
22.782	0.632	92.7	4.47	0	0	7	37	52	18- الرقابة غير الفعالة على استخدام موارد وممتلكات الدوائر الحكومية احد اوجه الفساد المالي .																																																																																					
				0	0	7.3	38.5	54.2		19.865	0.740	91	4.50	1	0	8	28	58	19- غياب الرقابة الفعالة على احالة مشاريع مهمه 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	20- غياب او ضعف الجانب الاعلامي المسلط على الفساد ساعد في تفشي الفساد.	2.1	2.1	17.7	35.4	42.7	6.433	1.174	64.4	3.77	5	10	19	30	32	21-الضغوطات التي تتعرض لها الجهات التحقيقية ساعد على ضعفها وبالتالي تفشي الفساد وازدياده.	5.2	10.4	19.8	31.3	33.3																																								
19.865	0.740	91	4.50	1	0	8	28	58	19- غياب الرقابة الفعالة على احالة مشاريع مهمه 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	20- غياب او ضعف الجانب الاعلامي المسلط على الفساد ساعد في تفشي الفساد.	2.1	2.1	17.7	35.4	42.7	6.433	1.174	64.4	3.77	5	10	19	30	32	21-الضغوطات التي تتعرض لها الجهات التحقيقية ساعد على ضعفها وبالتالي تفشي الفساد وازدياده.	5.2	10.4	19.8	31.3	33.3																																																							
12.087	0.929	78.1	4.15	2	2	17	34	41	20- غياب او ضعف الجانب الاعلامي المسلط على الفساد ساعد في تفشي الفساد.																																																																																					
				2.1	2.1	17.7	35.4	42.7		6.433	1.174	64.4	3.77	5	10	19	30	32	21-الضغوطات التي تتعرض لها الجهات التحقيقية ساعد على ضعفها وبالتالي تفشي الفساد وازدياده.	5.2	10.4	19.8	31.3	33.3																																																																						
6.433	1.174	64.4	3.77	5	10	19	30	32	21-الضغوطات التي تتعرض لها الجهات التحقيقية ساعد على ضعفها وبالتالي تفشي 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	22- غياب الدور الرقابي الفاعل على كبار المسؤولين الفاسدين ادى الى 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	23- هنالك ضغوطات سياسية تمارس على الموظفين في مراكز القرار وهي تؤدي الى 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	24- 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	25- 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	26- ان سوء التخطيط وغياب الرؤى الواضحة للدولة في المشاريع المستقبلية يؤدي الاسراف والتبذير وهو احد اوجه الفساد.
				0	0	9.4	35.4	55.2	
11.152	1.053	79.2	4.20	3	5	12	26	50	27- 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	28- يقلل الفساد من فرص الاستثمار الاجنبي وبالنتيجة يضعف من عجلة التقدم الاقتصادي للبلاد.
				0	1	9.4	31.3	58.3	

المصدر: من اعداده الباحثين 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)

يبين الجدول (3-11) الخاص بفقرات المحور الثاني للاستبانة واذا كانت جميع الفقرات قد حصلت على وسط حسابي اعلى

من الوسط الفرضي (3) وبذلك تقبل جميع الفقرات .

اختبار فرضيات البحث والعلاقة بين متغيرات البحث

فرضيات البحث هي :

الفرضية الاولى :

H0 - الفرضية الصفرية : لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات دور المحاسب القضائي ومتغير الفساد الاداري والمالي .

H1 - يوجد فرق ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين متوسط درجات دور المحاسب القضائي ومتغير الفساد الاداري والمالي .

الفرضية الثانية :

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

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

جدول (3-12)

اختبار فرضيات البحث

الفرضيات Hypo	العلاقات Relationship	Std. Beta	Std. Error	T- value	P-value	Correlations	Decision القرار
الفرضية الاولى	المحاسبة القضائية - < الفساد المالي والاداري	0.692	0.045	15.522	0.000**	0.692	ترفض الفرضية الصفرية وتقبل البديلة
الفرضية الثانية	مؤهلات المحاسب القضائي - < الفساد	0.808	0.216	3.740	0.000**	0.709	ترفض الفرضية الصفرية وتقبل البديلة

Significant at $P = p < 0.05$, $P^{**} = p < 0.01$

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج Smart PLS v3.2

يبين الجدول (3-12) عن طريق الارتباط وقيمة P-value ان هناك علاقة ارتباط قوية بمقدار (69.2) بين دور المحاسب القضائي مع توفر المهارات والمؤهلات اللازمة للمحاسب القضائي وبقية احتمالية او مستوى الدلالة (0.000) اقل من 5% وهو مستوى الخطأ يعني ذلك يمكن اعادة الاستبيان على عينة اخرى ومن نفس المجتمع نفسه سنحصل على النتائج فيتم قبول الفرضية البديلة للفرضية الاولى .

اما الفرضية الثانية كذلك ترفض الفرضية الصفرية ويتم قبول الفرضية البديلة لان 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 نفس المجتمع .

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

اولاً : الاستنتاجات

- 1- ان المحاسبون القضائيون 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.
- 2- يستطيع المحاسبون القضائيون أن يشغلوا مراكز مختلفة بما في ذلك الاستشاريون والمدققون الداخليون وأخصائيو الإفلاس وفاحصو المصارف ومقيمو الشركات التجارية التي تحت الوصاية، فضلا عن المحامين والأساتذة. ومن بين الخدمات العدة التي يقدمها المحاسبون القانونيون: دعم التقاضي، وإشراكهم كشهود خبراء، وتقييم أعمال الطلاق، والتعاقدات المتعلقة بالأرباح المفقودة .
- 3- يختلف مدقق الحسابات المالي 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.
- 4- اتفقت عينة البحث وبنسبة (84.3%) على ان التحري والاستقصاء الذي يؤديه المحاسب القضائي يساعد على الوصول الى الحقائق بدقة عالية وحسم القضايا المنظورة امام القضاء بأسرع وقت .
- 5- يتفق افراد عينة البحث على انه ينبغي للمحاسب القضائي التزام السرية وعدم افشاء اسرار الدعاوى او القضايا محل التحقيق . اذا بلغت نسبة الاتفاق 91% وهي نسبة عالية جداً ووسطها الحسابي (4.57) .
- 6- اتفاق عينة البحث على الالمام بالجوانب المحاسبية والتدقيقية من مستلزمات عمل المحاسب القضائي . وكانت نسبة الاتفاق عالية (89.6%) وبوسط حسابي (4.54).
- 7- 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%) .
- 8- 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%) .
- 9- ان افراد العينة كانوا متفقين على ان 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%) .

ثانياً: التوصيات

- 1- على المحاسب القضائي الاستمرار بشكل منتظم في تطوير مهاراته الادارية عن طريق الدورات المتخصصة ليكون على دراية وحكمة في التفسير والفهم الكافي للقوانين والقواعد القانونية بغية تحديد المادة او القاعدة القانونية المناسبة للقضية المعروضة عليه.
- 2- على المحامين الذين يعملون في قضية ذات صبغة مالية او محاسبية الاستعانة بخدمات المحاسب القضائي من اجل الوصول الى نتائج عادلة عن طريق تفحص السجلات والوثائق اللازمة .
- 3- يختلف عمل كل من المدققين (الداخلي والخارجي) وبين المحاسب القضائي كون المدقق امكانياته محدودة في التحقيق قضية فساد وكذلك قدراته ومهارته محدودة بخلاف المحاسب القضائي الذي يستطيع ممارسة التحقيق والتحليل وتقييم الادلة .. الخ.
- 4- من المهم من اعداد برامج تدريبية كافية لتأهيل المحاسب القضائي في هيئة النزاهة (في حال تم تفعيل المحاسبة القضائية) باستخدام تقنيات المحاسبة القضائية من اجل كشف القضايا التي تتسم بصبغة فساد.
- 5- من اعداد محاسب قضائي يكون محافظا في عمله على اسرار القضايا المعروضة عليه وعدم الافشاء بها امام الاخرين عن طريق التدريب والتأهيل وفق المعايير الموضوعية في هذا الحقل المعرفي والمهني .
- 6- من المهم من اعداد محاسب قضائي يمتلك مهارات عالية في الجوانب التدقيقية والمحاسبية عن طريق الاطلاع ومواكبة التقدم في مجال المعايير التدقيقية والمحاسبية والمعالجات المحاسبية المستحدثة والتكنولوجيا المستحدثة.
- 7- المحاسب القضائي الذي يتم تعيينه او يسمح له بمزاولة المهنة في مكتب خاص ان يكون مؤهل علميا وعمليا اي يكون لديه شهادة في المحاسبة ودورات مكثفة في التدقيق والحاسوب والقانون وعلم النفس والاحصاء والادارة فضلا عن الخبرة الميدانية عن طريق العمل في مؤسسات الدولة او القطاع الخاص .
- 8- ان يكون المدقق الذي يعمل في قسم التدقيق الخارجي في هيئة النزاهة يمتلك خبرة وتأهيل كافي في الجوانب المحاسبية والتدقيقية .
- 9- الابتعاد عن المحسوبية والحزبية في تعيين المديرين العاميين او وكلاء الوزراء او الوزراء لضمان اتخاذ القرارات السليمة وعدم التبذير والاسراف وبالنتيجة الحد من الفساد.

قائمة المصادر

اولاً: المصادر العربية

ا- الرسائل والأطاريح:

1. جديني, رشا فتحي , إمكانية استخدام المحاسبة القضائية في مكافحة الجرائم المالية وغسل الأموال في القطاع المالي في سورية , رسالة دكتوراه في جامعة دمشق /كلية الاقتصاد - قسم الدراسات العليا -شعبة المحاسبة 2014 .
2. العامري , علي عبد الحسين حميدي , دور القيادة الاستراتيجية والشفافية في محاربة الفساد الإداري , رسالة ماجستير , جامعة كربلاء - كلية الإدارة والاقتصاد , قسم إدارة الأعمال , 2010 .
3. الفتلي, قيصر علي عبيد , سبل الارتقاء بأداء الأجهزة العليا للرقابة لمواجهة الفساد الإداري والمالي في الأجهزة الحكومية (دراسة ميدانية في بعض المؤسسات الحكومية) , رسالة ماجستير في جامعة الكوفة كلية الادارة والاقتصاد , قسم المحاسبة , 2011 .
4. القرة غولي , فاطمة زيد سلمان , دور نظام المعلومات المحاسبي المتكامل في مكافحة الفساد المالي , رسالة ماجستير , جامعة بغداد , كلية الإدارة والاقتصاد /قسم المحاسبة , 2009 .
5. الكروي, أسعد جاسم خضير , دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي (واقع ومعوقات) , رسالة ماجستير , قسم المحاسبة والتمويل , كلية الأعمال , جامعة الشرق الأوسط , نوفمبر 2015 م .

ج- البحوث والدوريات

1. حسن وعبدالرحمن , عادل محمد , عبد الرحمن عبدالله , دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية: بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة, اماراباك :مجلة علمية محكمة تصدر عن الاكاديمية الامريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا , المجلد السادس , العدد الثامن عشر , 2015 .
2. حمد و كاطع , محمد احمد , فضيلة شمخي , دور معايير الرقابة الحكومية GAO في الحد من بعض الظواهر السلبية على وفق استراتيجية مكافحة الفساد , كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بغداد مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية , العدد 90 , المجلد 22 .
3. الحيايي , أزهار عبد الله حسن , أثر ظاهرة الفساد الإداري على حقوق الاوسان والمجتمع , مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية : ISSN: 22264582 Year: 2016 Volume: 5 Issue: جامعة كركوك.
4. الراشدي والنعمي , وليد بدر نجم الدين , محمد عبدالله , صور من الفساد المالي والاداري , مجلة النزاهة والشفافية , السنة الاولى 2009 , العدد الاول . العراق . بغداد .
5. راهي , محمد غالي , الفساد المالي والإداري في العراق وسبل معالجته , مجلة الكوفة , العدد 2 , 2009 .
6. عبدالقادر و رفو , عبد الرحمن زهير , رافي نزار جميل ,تطوير مناهج التعميم المحاسبي في العراق ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري مدخل -المحاسبة القضائية والاستقصائية , مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية , Year: 2014 Volume: 6 Issue: 12 Pages: 511-528
7. عبداللطيف , سامر مؤيد , نحو استراتيجية فاعلة لمكافحة الفساد الاداري في العراق , مجلة رسالة الحقوق السنة السادسة. العدد الاول . 2014 .
8. الكبيسي, عبدالستار عبدالجبار عيدان , دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن , المجلة الاردنية في ادارة الاعمال , المجلد 12 , العدد 1 , 2016 .

9. محمد وعلي , حمد جاسم , عباس محمد , ظاهرة الفساد المالي والإداري ودورها في تحجيم أداء الاقتصاد العراقي بعد العام 2003 , بحث منشور في مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية العدد الثالث /السنة الثامنة 2016.

ثالثاً: المصادر الاجنبية

A- Books

1. ACFE. ,ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS ,FRAUD EXAMINERS MANUAL (INTERNATIONAL EDITION) 2011.
- 2-Manning ,George A., FINANCIAL INVESTIGATION And FORENSIC ACCOUNTING , Second Edition , 2005.
- 3-Singleton & others, Singleton, Tommie; Singleton, Aaron; Bologna, Jack; Lindquist, Robert; "Fraud Auditing and Forensic Accounting", John Wiley & Sons, Inc. , Third Edition , 2006.

B- DISSERTATION & Thesis

1. Brown , Adam , Five Dimensions of Corruption: A Preliminary Process Model for Further Development , dissertation of Doctor , The Chicago School of Professional Psychology , 2016 .
2. ROKOSU, JOHNSON , An Empirical Evaluation Of Forensic Accounting Education In Nigeria Tertiary Institutions. Unpublished M.sc Thesis, University of Lagos, Yaba, Nigeria. 2015.

c-Periodicals and Reports

1. *Akhidime* and Ekatah, Augustine, Ehijeagbon, Rose Mary. E. Uagbale, The Growing Relevance of Forensic Accounting as a Tool For Combating Fraud and Corruption: Nigeria Experience , Research Journal of Finance and Accounting ,ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 ,Vol.5, No.2, 2014.
2. Colon , Ricardo, Independent Auditors' Responsibilities for Violations of Anti-bribery Provisions Under the U.S. Foreign Corrupt Practices Act: Auditing for Bribes , Journal of Forensic & Investigative Accounting Vol. 7, Issue 2, July – December 2015.
3. Domino & other , Madeline Ann , Gabrielle Giordano ,Mariah Webinger , An Investigation of the Factors that Impact the Perceived Value of Forensic Accounting Certifications , Journal of Forensic and Investigative Accounting , Volume 9: Issue 1, January-June, 2017.
4. Dreyer , Kristin , A History of Forensic Accounting , Grand Valley State University, Honors project. 2014 . Undergraduate Research and Creative Practice.

5. Fenton, Jr. , Edmund D. Preparing Deposition Questions: The Critical Role of the Forensic Accountant , Journal of Forensic & Investigative Accounting Vol. 4, Issue 2, 2012
6. Gray , Dahli Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing American Journal of Business Education – Fourth Quarter 2008 Volume 1, Number 2.
7. Greenland, Collin , A. A., 2015 ANNUAL CONFERENCE I n d i a n a p o l i s.
8. Hegazy and other, Sarah , Alan Sangster, Amr Kotb, Mapping Forensic Accounting in the UK , Journal of International Accounting, Auditing and Taxation , Volume 28, 2017.
9. Huber , Wm. Dennis , Is Forensic Accounting in the United States Becoming a Profession , Journal of Forensic & Investigative Accounting , Vol. 4, Issue 1, 2012.
10. Locatelli and other , Giorgio , Giacomo Mariani, Tristano Sainati, Marco Greco , Corruption in public projects and megaprojects: There is an elephant in the room! , International Journal of Project Management 35 (2017) 252–268.
11. Muehlmann and other , Brigitte W. , Priscilla Burnaby , Martha Howe* The Use of Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinions Journal of Forensic & Investigative Accounting Vol. 4, Issue 2, 2012.
12. mukoro & other , , Dickson , ogijo yamusa , samuel Faboyede , the Role of forensic accountants in fraud Detection And National security in Nigeria , Change and Leadership (17). pp. 90–106. ~ 2013.
13. Nunn & other , Les , Brian L. McGuire, Carrie Whitcomb , Eric Jost, Forensic Accountants: Financial Investigators , Journal of Business & Economics Research , Vol 4 No 2 (2006).
14. Odemba , Alexander S. , CORRUPTION IN SUB-SAHARA AFRICA: A PHENOMENOLOGICAL STUDY , dissertation of Doctor , UNIVERSITY OF PHOENIX , United States ,December 2010.
15. Owojori & Asaolu , Owojori, A.A, “The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World”, European Journal of Scientific Research, ISSN 1450–216X Vol.29 No.2 (2009).
16. Oyedokun, Godwin Emmanuel ,FORENSIC ACCOUNTING INVESTIGATION TECHNIQUES: ANY RATIONALIZATION , Journal of African Interdisciplinary Studies (JAIS) 2(3), June 2016

17. Popoola & other , Oluwatoyin Muse Johnson, Ayoib Che–Ahmad, Rose Shamsiah Samsudin , Forensic Accounting Knowledge and Skills on Task Performance Fraud Risk Assessment: Nigerian Public Sector Experience , Conference Proceedings of The Global Symposium on Social Sciences (IBSSS) 2013 Okinawa, Japan.
18. Renzhou , Dong Renzhou a,b,c Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting () (2011(
19. Rezaee ,Zabihollah , Financial Statement Fraud Prevention and Detection , New York • Chichester • Weinheim • Brisbane • Singapore • Toronto , John Wiley and Sons ,1st. ed. 2002.
20. Rezaee and other , Zabihollah, Daniel Lo ,Michael Ha , Alexis Suen , Forensic Accounting Education and Practice: Insights From China , Journal of Forensic & Investigative Accounting Volume 8: Issue 1, January–June, 2016 .
21. Salleh and Aziz , Kalsom, Rozainun Ab , Traits, skills and ethical values of public sector forensic accountants: an empirical investigation , Procedia – Social and Behavioral Sciences 145 (2014).
22. Stone and Miller , Dan N. , Timothy C. The State Of, and Prospects For, Forensic and Fraud Research that Matters , Journal of Forensic & Investigative Accounting Vol. 4, Issue 2, 2012.

المواقع الالكترونية:

1. <https://www.u4.no/terms>