

دور التكامل لمحاسبة القضائية و ديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد المالي والاداري
دراسة استطلاعية لآراء عينة من الاكاديميين و مراقبي الحسابات في اقليم كوردستان/ العراق

ا.م.د. دلير موسى احمد

قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، اربيل، اقليم كوردستان، العراق

Dler.ahmed@su.edu.krd

مسعود عبدالله احمد

قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، اربيل، اقليم كوردستان، العراق

Mehranmabdullah@gmail.com

المخلص

تهدف هذه الدراسة الى بيان دور التكامل لكل من المحاسبة القضائية وديوان الرقابة المالية في اقليم كوردستان في مكافحة مظاهر الفساد المالي والاداري والتي اصبح ظاهرة خطيرة تعاني منها اقليم كوردستان العراق وتعيق عجلة التقدم , وقد استخدمت اداة الدراسة الرئيسة المتمثلة في استبانة وزعت على عينة مكونة من مجموعتين, وهي مجموعة مراقبي الحسابات (المدققين الخارجيين) ومجموعة من اساتذة (الاكاديميين) في جامعات ومعاهد اقليم كوردستان العراق. وتم توزيع (125) استبانة إسترد منها (118) إستمارة صالحة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي الجاهز SPSS والبرنامج Easy Fit, وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج والاستنتاجات تشير الى وجود علاقة معنوية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع في اطار المنهجية الوصفية للدراسة وفي ضوء اختبار فرضيات الدراسة ومن اهم النتائج والاستنتاجات وجود مظاهر الفساد المالي والاداري في اقليم كوردستان العراق, كما هناك دور مؤثر لمهارات المطلوبة وتقنيات المحاسبة القضائية ولديوان الرقابة المالية معا في مكافحة الفساد المالي والاداري. وفي ضوء النتائج والاستنتاجات اوصى الباحثان المجموعة من التوصيات من اهمها, على ديوان الرقابة المالية في اقليم كوردستان العراق ان يسعى الى دمج المحاسبة القضائية في اجراءاته الرقابية لما لها من المزايا في مجال مكافحة الفساد المالي والاداري, ويمكن كخطوة اولى ان يقوم الديوان بتصميم برامج خاصة لمراقبين الماليين العاملين في الديوان لغرض تعليمهم بالتقنيات والمهارات المحاسب القضائية , وفي مدى البعيد فتح وحدة خاصة للمحاسبة القضائية ضمن تشكيلات الديوان.

معلومات البحث

تاريخ البحث:

الاستلام: ٢٠٢١/٤/٣١

القبول: ٢٠٢١/٦/٨

النشر: شتاء ٢٠٢٢

الكلمات المفتاحية:

corruption, financial and administrative corruption, Forensic accounting techniques, Forensic accounting skills, Bord of Supreme Audit

Doi:

10.25212/lfu.qzj.7.1.29

المقدمة:

الفساد أصبحت ظاهرة متفشية في جميع البلدان العالم سواء كانت المتقدمة او النامية ولكن بنسب متفاوتة, وهي تشكل عبئاً مالياً ويتكبد المجتمع تكاليف باهظة في ضياع الموارد المالية و اعاقا مسارات التنمية , ولها اثار سلبية على الحياة العامة والنمو الاقتصادي, كما ترسخت قناعة عامة بان الفساد عائق رئيسي في شرعية الانظمة الحاكمة والاستقرار السياسي والمجتمعي والاخلاق وقيم المجتمع, كما ان الفساد يهز ثقة الناس بالحكومة, ويهدد الامن والسلم الاجتماعي, كما ان الفقراء والفئات المهمشة اكثر الناس تضرراً من وراء انتشار الفساد, اذ ان الفساد يدمر الاقتصاد والسياسات التنموية ويضعف قدرة الدولة على توفير الخدمات الاساسية ويؤدي الى هروب الاستثمارات الداخلية والخارجية ويلحق ضرر بالتنافس الاقتصادي المشروع ويؤدي الى تهريب رؤوس الاموال للخارج بدل استثمارها في الداخل لمصلحة المشاريع الانتاجية التي يمكن ان تساعد جميع الافراد المجتمع, وتعتبر ظاهرة الفساد بشكل عام والفساد الإداري والمالي بشكل خاص ظاهرة شديدة الانتشار ذات جذور متعمقة ولكنها أصبحت أكثر اتساعاً لتشمل مختلف نواحي الحياة سواء الاجتماعية والاقتصادية .. الخ وان العراق بشكل عام تعتبر من الدول التي تعتل مراتب الاولى في الفساد المالي والإداري حسب تقارير المنظمات العالمية المختصة بالفساد , وان اقليم كوردستان العراق ايضا تعاني من هذه الظاهرة رغم محاولات جادة لحكومة اقليم لتصدي لظاهرة الفساد والفاستدين ومن خلال جهات الرقابية والتي تتمثل في ديوان الرقابة المالية والتي من اهم مهامها اجراء والمتابعة وكشف عن القضايا الفساد المالي والإداري .

ومن جانب يمكن استخدام المحاسبة القضائي في مختلف المشكلات المالية المعقدة يمكن الاستفادة منها في الكشف عن حالات التضييل والتزيف و مكافحة الفساد المالي و الإداري، و من أجل تفعيل دور المحاسبة القضائية و الوعي بأهميتها في مكافحة الفساد المالي و الإداري فأن البحث يهدف الى بيان دور التكاملي لدوان الرقابة المالية والمحاسبة القضائي للحد من الظاهرة الفساد المالي والإداري المنتشر في الاقليم كوردستان العراق , وبناء على ماسبق وبغية تحقيق اهداف الدراسة جاء فكرة هذا البحث ليتناول هذا الموضوع وتم اتباع المنهجية التالية:

مشكلة الدراسة: ان الفساد بشكل العام اصبح ظاهرة عالمية تعاني منها جميع الدول,والقد تزايد حديثاً الاهتمام المحلي والدولي بمكافحة الفساد المالي والإداري لما لها من تاثيرات سلبية على المجتمع في كافة مجالات وان العراق بشكل العام و اقليم كوردستان بشكل خاص تعاني من تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري رغم محاولات جادة من حكومة الاقليم لمحاربة الفساد وان مشكلة البحث تكمن في ان اقليم كوردستان تواجه صعوبات في الحصول على الموارد لافاء بالتزاماتها هذا من جهة وان الفساد المالي والإداري تستنزف تلك الموارد وان وجود الفساد المالي والإداري في بنية مؤسسات الدولة العراقية و اقليم كوردستان يجعل منها عقبة في طريق تقدم عملية التنمية والابتعاد عن الخطط والبرامج التنموية لذا يجب على حكومة ايجاد آليات حديثة لمكافحة هذه الظاهرة,

أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في ان مساهمة مؤسسات الحكومة في اقليم كوردستان وبالخاص ديوان الرقابة المالية واليات حديثة مثل المحاسبة القضائي في محاربة الفساد المالي والاداري ومعالجات الجذرية له ومواجهته للتوصل الى بناء اقتصاد مبني على اسس متينة يصل الى مرتبة الدول المتطورة والمتقدمة.

هدف الدراسة: تتمثل اهداف الدراسة في:

1. التعرف على اطار النظري لمفهوم الفساد المالي والاداري.
2. التعرف على الجوانب النظرية, لمحاسبة القضائي من التقنيات المستخدمة والمهارات المطلوبة لمكافحة الفساد المالي والاداري.
3. التعرف على اجراءات المتبعة في دوان الرقابة المالية في اقليم لمحاربة الفساد المالي والاداري.

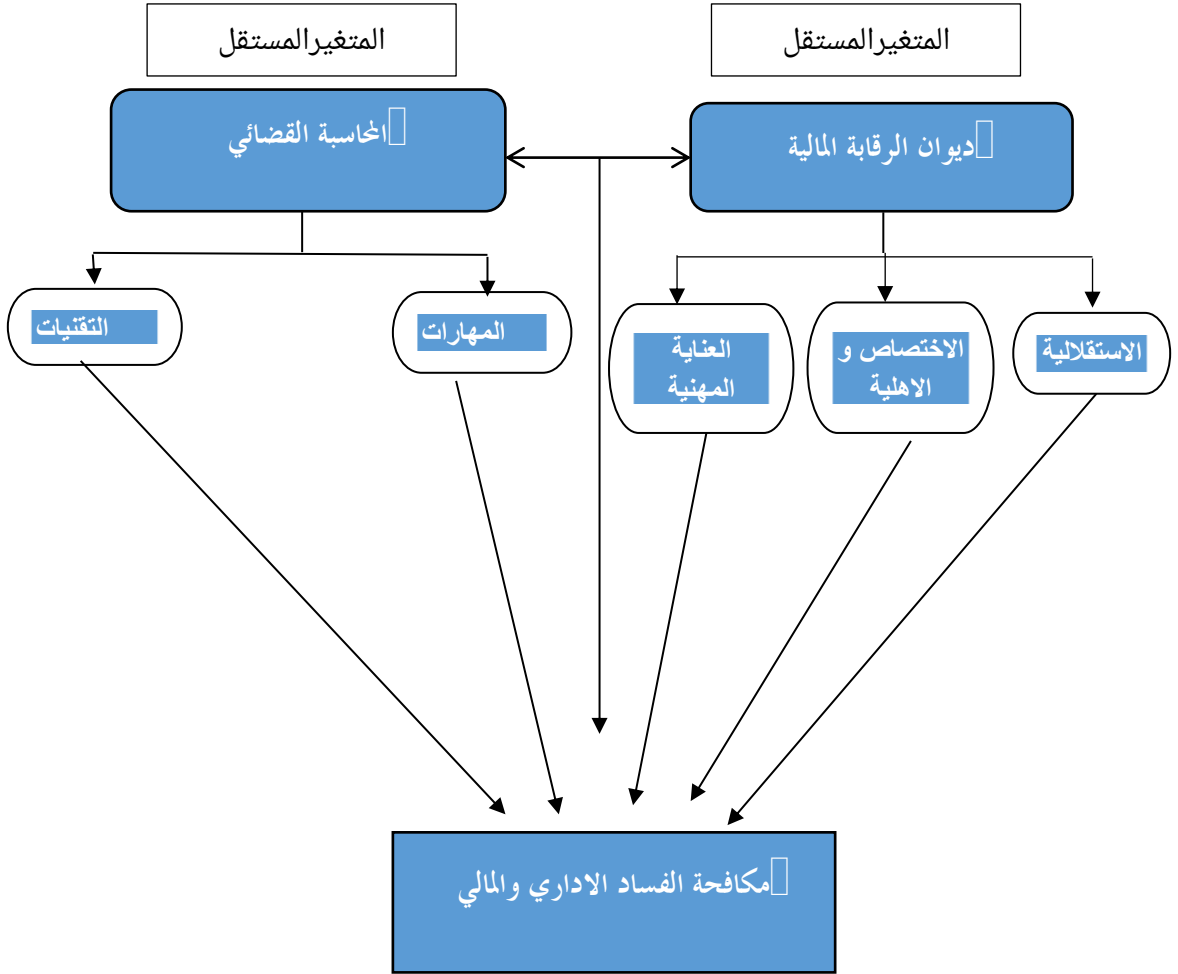
فرضيات الدراسة : لتحقيق اهداف الدراسة تم وضع الفرضيات الرئيسية و الفرعية الآتية :

1. الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد مظاهر الفساد المالي والاداري في اقليم كوردستان العراق.
2. الفرضية الرئيسية الثانية: توجد دور لمهارات المطلوبة وتقنيات المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد
3. الفرضية الرئيسية الثالثة: يوجد دور لديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد المالي والاداري

مجتمع وعينة الدراسة: ان مجتمع الدراسة يتمثل بشكل رئيس من مراقبي الحسابات في بيئة اقليم كوردستان لكونهم اكثر التماساً في واقع العمل المحاسبي كما يشمل المجتمع اكااديميين في المحاسبة والتدقيق لكونهم ايضاً على اطلاع ودراية بالممارسات المهنية للمحاسبة بشكل عام في البيئة المالية للعراق و اقليم كوردستان. وتم اختيار عينة عشوائية لكل من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في اربيل والاكاديميين العاملين في الجامعات والمعاهد في اربيل.

أنموذج الدراسة :

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة، فقد قام الباحثان بتصميم أنموذج خاص بالدراسة الحالية. والشكل رقم (1) يوضح علاقات هذه المتغيرات.



المصدر: من إعداد الباحثان

يتضح من الشكل السابق أن كل من المحاسبة القضائي و الديوان الرقابة المالية تعتبران من متغيرات المستقلة ، ولهما دور في مكافحة الفساد المالي والاداري كمتغير تابع.

منهج الدراسة: ان منهج الدراسة يعمد الى تحليل الظاهرة، وكشف العلاقات بين ابعادها المختلفة، وايجاد التفسير العلمي والاستنتاج في ضوءه، سعياً لتحسين الواقع وتطويره كما اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي

التحليلي للحصول على المعلومات الكافية والدقيقة عن اثر التكامل بين اجراءات ديوان الرقابة المالية واليات المحاسبة القضائي للحد من الفساد المالي والاداري في اقليم كوردستان/عراق ومن ثم تحليلها, وتفسيرها بما يخلص الى تحديد مؤشرات معالجة المشكلة ويشمل هذا المنهج الوصفي التحليلي ماياتي:

1. **الجانب النظري:** متمثلاً بالابحاث والمقالات والدراسات والرسائل العلمية والكتب التي تناولت الموضوع في ادبيات المحاسبة وايضا المنشورات على الانترنت إذ سوف يتم الانتفاع بها في تحديد مفاهيم الدراسة , ومشكلتها, وصياغة فرضياتها.
2. **الجانب التطبيقي:** أتمد الباحثان في اختبار الفرضيات على توزيع استمارة الاستبيان على عينة من الاكاديميين ومرقبي الحسابات و من حملة الشهادات العليا.

محور الاول: دراسة مرجعية لمفهوم الفساد

تعريف الفساد: هناك تعريف عديدة متنوعة لمفهوم الفساد فهناك من يرى بأن الفساد هو ذلك السلوك غير المشروع من أصحاب النفوذ والسلطة يجعل انسان يغير من معايير الاخلاقية إلى معايير لا أخلاقية، مما يجعلنا نستنتج بأن الفساد يرتبط بعنصرين هامين هما السلطة والاخلاق (Syeldady & Haan, 2006:4)

كما حاولت الامم المتحدة وضع تعريف شامل يمكن تداوله من قبل الجميع، فعرفته على أنه سلوك التفرد الشخصي أو هو انحراف الموظفين الرسميين عن مجموعة من مسؤولياتهم واستغلال قوة المنصب الرسمي لخدمتهم الشخصية ولضمان منافعهم الخاصة (Almann & Heinrich, 2008: 1) او يمكن تعرف الفساد بانه قيام شخص مسؤول باستخدام منصبه بغير حق وبشكل خاطيء لتحقيق بعض المنافع لنفسه او لشخص اخر, وبشكل مخالف لواجبات وحقوق الاخرين (Wells,2008:237)

ومن ناحية اخرى يعرف بانه اي تصرف يتضمن تلاعبا او عيبا او استهانة بالمال العام او المصالح العامة بقصد تحقيق منافع شخصية او بقصد الاضرار بالمصلحة العامة (حبيب, 2010: 13) ويرى الباحثان واستادا الى التعاريف انفة الذكر ان الفساد سلوك خاطيء او سوء استخدام المنصب لتغليب المصالح الشخصية على المصالح العامة وان هذا السلوك خارج عن المعايير الاخلاقية والقانونية

مثلث الفساد والاحتيال: ان مفهوم مثلث الفساد والاحتيال المالي تعود الى جهود الباحثان Donald Cressey , من جامعة انديانا في الولاية المتحدة وهو رائد في علم الجريمة, فقد ركزت دراسته لنيل الدكتوراه على الفساد والاحتيال لتحديد الدوافع التي تجعل الناس الشرفاء يقدمون على ارتكاب عمليات الفساد والاحتيال وقد اسفرت ابحاثه الى استنتاج الاساسي وهي ان الافراد الذين توجههم مشاكل مالية صعبة يتوجهون نحو وسائل غير مشروعة مع تفكير بانه لن يتم الامساك بهم مع اقناع انفسهم بانهم لا يفعلون شيئا خاطئا, اي يجب ان يتوفر ثلاث العوامل لحدوث الفساد والاحتيال المالي والتي يتمثل في

الفرصة , الضغوط و التبرير وتلك العوامل يسمى بالمثلث الفساد والاحتيال المالي (شعبان, 2015: 55)

وقد اشارة المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين الى هذا العناصر الثلاثة بعوامل مخاطر الفساد والتي تتضمن مايلي (Vona,2008:7)

1. الفرصة Opportunity : , يقصد بها الحالة التي يجد فيها الفرد قادر على تحقيق غايته حتى لو كان هدفا غير مشروع (جعارة, 2012: 186), ولا بد ان يمتلك الشخص الفاسد او الموظف القدرة على الوصول الى الموجودات للقيام بعملية الفساد, او القدرة على ادارة اجراءات الرقابة فضلا عن المسؤوليات والتفويض الذي قد يتيح له الفرصة لارتكاب عمليات الفساد, اذ ان هناك علاقة مباشرة بين توافر الفرصة لارتكاب عمليات الاحتيال والفساد والقدرة على اخفاء ذلك الاحتيال, وقد تتوفر الظروف المساعدة على ارتكاب الفساد والاحتيال المالي مع اعتقاد الفاسد بانه سيفلت من العقاب ,على سبيل المثال الضوابط غائبة او غير فعالة, عدم فعالية الاشراف, عدم الفصل بين الواجبات, بالاضافة الى الفرص الكامنة في طبيعة وحجم او هيكل الاعمال (Golden & Other,2006:134), اي ان الثقة الكبيرة المرافقة لنظام رقابة داخلي ضعيف مع ضعف في الاشراف من قبل المشرفين وغيرها تخلق الفرصة لارتكاب الاحتيال, اذ ترتبط توافر الفرصة بالدافع لارتكاب الفساد, اذ انه كلما سحنت او توافرت الفرصة , زاد الدافع او جشع على ارتكاب الاحتيال.

2. الضغوط Pressures او الدافع: تمثل الضغوط احداث تحدث داخل المنظمة او في حياة الفرد, مع هذا الضغوط تصبح حاجات الفرد اكثر اهمية من الاخلاق الشخصية او اهداف وحاجات المنظمة, اذ ان الدافع الى ارتكاب عمليات الاحتيال عاة ما يرتبط مع الضغوط الشخصية او ضغوط المؤسسات على الافراد, وتتمثل الضغوط الشخصية على الضغوط الناجمة عن الجانب المالي والضغوط الناجمة عن العادات السيئة (Enofe & Other,2013: 64), كما ان وجود غطاء يحمي الموظف الفاسد من المسئلة قد يؤدي الى زيادة عمليات الفساد مثل استغلال الموظف للحصانة الممنوحة له من قبل القانون, او الحماية التي توفرها الاحزاب السياسية لعضائها, وغيرها تعد من الامور التي تزيد من حالات ارتكاب عمليات الاحتيال.

3. التبرير Rationalization : مع تفاوت الاسباب نجد دائما ان تبرير يكون موجود, وبشكل اساسي بعد التبرير قرار واع من قبل مرتكبي الاحتيال لوضع احتياجاتهم فوق احتياجات الآخرين, ومن بين التبريرات التي يتبناها مرتكبي الفساد " انا اقترض المال وساعيجها حلما استطيع, هذا الوحدات الاقتصادية ستسقط بدوني وانا استحق هذا, لم اخذ سوى حقوقي, سيفهم الاخرين حالما يعرفون , انا احتاج هذا".

وبعد فترة من ارتكاب عملية الفساد نجد ان مرتكب يحاول بصورة فعلية اقناع نفسه بان العمل الذي قام به لا يعد خطأ وانه لم يكن يسرق(الجبوري والخالدي, 2012: 423).

ويرى الباحثان ان العناصر الثلاثة التي تم ذكرها في مثلث واحد يكمل الاخر لحدوث الفساد والاحتيال حيث وجود الضغوط يؤدي الى تبرير وبالتالي يسهل عملية الفساد والاحتيال في حالة وجود الفرصة.

مظاهر الفساد المالي والإداري:

- لاشك إن المكاسب المادية والمعنوية التي يجنيها المفسد هي التي تدفعه لارتكاب مثل هذه الأفعال والتي قد تأخذ أحد أو أكثر من المظاهر التالية (سفيان, 2012: 6)
1. الرشوة: وتعني حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتمرير أو تنفيذ أعمال لخلاف التشريع أو لموجودات المهنة وقد تأخذ مفاهيم وتفسيرات عدة فمنهم من يسميها هدية ومنهم من يسميها مساعدة ومنهم من يسميها إكرامية والكل يعي أنها رشوة مهما اختلفت التسميات، وهي ليست ظاهرة عابرة أو عرضية إنما ظاهرة مؤثرة من الناحية الاقتصادية ونتائجها مؤذية، ويتحمل المجتمع من جرائها كلفة إضافية تتمثل في تكاليف تداول السلعة أو الخدمة على نحو يؤدي إلى سوء تخصيص الموارد وتدهور مستويات الكفاءة الإنتاجية والتوزيعية.
 2. تهريب الأموال: يمثل أحد مظاهر الفساد المالي التي تحدث عندما يتم الاستيلاء على الاموال بطريقة غير شرعية من قبل بعض المسؤولين الكبار وذلك من خلال استخدام نفوذه وصلاحياته بموجب القانون والقيام بتحويلها إلى الخارج (الضمور, 2014: 41)
 3. مخالفة قانون الخدمة المدنية: من خلال قيام المسؤولين بالتعيينات العشوائية في أجهزة الدولة دون حاجة حقيقية لها، إضافة إلى تعيينات في الأجهزة الحكومية المهمة بدون مؤهلات، مما يؤدي إلى إهدار المال العام، وترهل الجهاز الإداري وتضخمه ويؤدي إلى إضعاف الأداء العام.
 4. غياب النزاهة والشفافية في العطاءات الحكومية، وذلك من خلال إحالة عطاءات حكومية إلى شركات مرتبطة بشكل أو بآخر ببعض المسؤولين الكبار أو لاقرباءهم، مما يؤدي إلى هدر المال العام بإحالة العمل الذي يراد تنفيذه بمبالغ هي أكثر من القيمة الحقيقية للعمل.
 5. الاعتداء على المال العام: من خلال الحصول إعفاءات ضريبية وكمركية أو تراخيص لأشخاص أو شركات بطرق غير قانونية، كذلك اخذ أموال عامة تحت مسميات إعانات مساعدات مباشرة وبدون وجه حق.
 6. المحسوبية: تعتبر من أكثر مظاهر الفساد خطورة والأصعب علاجاً، فهي تنجم عن استغلال المنصب الحكومي للاستفادة الشخصية لمصلحة الفرد ومحاسبيه دون وجه حق.
 7. لابتزاز والتزوير لغرض الحصول على المال من الأشخاص مستغلاً موقعه الوظيفي بتبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة أو تزوير الشهادة الدراسية أو تزوير النقود
- أسباب الفساد المالي والإداري

لا يمكن معالجة الظواهر السلبية التي تعاني منها المجتمعات ما لم يتم تشخيص أسبابها وبواعث نشوئها وقد حدد البنك الدولي مجموعة من الأسباب لظهور الفساد المالي أبرزها ما يلي: (محمد، 2008: 38)

1. تهميش دور المؤسسات الرقابية، وقد تكون تعاني من الفساد هي نفسها
 2. وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة
 3. حصول فراغ في السلطة السياسية ناتج عن الصراع من أجل السيطرة على مؤسسات الدولة
 4. ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهميش دورها
 5. توفر البيئة الاجتماعية والسياسية الملائمة لظهور الفساد.
- كما هناك اسباب اخرى متعلقة بارادة الفرد واسباب خارجه عن ارادة الفرد كما يلي : (الكروي، 2015: 31)

اولا: اسباب ذاتية متعلقة بارادة الفرد ويشمل

1. قلة الوعي الثقافي والديني
 2. ضعف المستوى الاخلاقي لافراد المجتمع
 3. الفقر والجهل والامية والشعور بالحاجة
 4. عدم الشعور بالمسؤولية والإحساس بالانتماء للوطن والاخلاص والحرص على المال العام
- ثانيا: اسباب خارجه عن ارادة الفرد ويشمل
1. ضعف سيادة الدولة والقانون وفساد السلطات
 2. احتكار السلطة والمسؤوليات لأشخاص محددین.

محور الثاني: دور ديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد المالي والاداري:

تعريف بديوان الرقابة المالية في إقليم كوردستان العراق

بشكل عام يعتبر ديوان الرقابة المالية الجهاز الرقابي ذو المستوى الاعلى الذي يقوم بمهام الرقابة الخارجية على النفقات العامة الجارية والراسمالية , حيث يقوم بفحص المعاملات الصرف ومعاملات القبض وذلك عن طريق فحص الحسابات والمستندات واللوازم في اية وحدة حكومية, كما ان للديوان الحق في الاطلاع على كافة التقارير والمعلومات والبيانات الواردة من الموظفين, وعلى تقارير التحقق في المخالفات التي لها صلة بالامور المالية والادارية وله ان يطلب كل مايريد الاطلاع عليه من معلومات وايضاحات من جميع المؤسسات الحكومية مما له علاقة باعمالها ولأعضاء الديوان الحق في انجاز اعمالهم في مقر الديوان او في مكاتب المؤسسات الخاضعة للرقابة (الاغا, 2015: 81), ويبسط الديوان رقابته على جميع الوزارات والدوائر المركزية والحكومية فيما يتعلق بايرادات ومصروفات اي ان الديوان يقوم بالتأكد من الاموال العامة قد انفقت بهدف تحقيق المردود المالي والاقتصادي , وذلك من خلال تنفيذ الخطط وتحقيق الاهداف بالكفاءة والفاعلية وعدم اساءة استعماله والتقصير والاهمال بها (الدوسري, 2011: 55).

حيث اسس سلطة رقابية مالية في الأقليم باسم (ديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان العراق) وفق المادة الثانية والثالثة من القانون رقم (2) لسنة 2008 الصادر من قبل المجلس الوطني لكوردستان العراق ، يتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري وله الحق في القيام التصرفات القانونية جميعها لتحقيق مهامه، ويمثله الرئيس أو من يخوله، ويرتبط الديوان بالمجلس الوطني لكوردستان العراق.

هدف ديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان العراق

وفق المادة الرابعة من القانون رقم (2) لسنة 2008 يهدف ديوان الرقابة المالية للإقليم إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة لحمايتها وعدم العبث بها والتأكد من استخدامها الأستخدام الأمتثل في الإغراض التي خصصت لأجلها.

واجبات المراقب المالي العاملين في ديوان الرقابة المالية

يمكن تلخيص واجبات المراقب المالي في النقاط التالية (اسماعيل، 2017: 41):

1. المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها بحكم عمله.
2. تفهم ظروف الحالات التي يقوم بفحصها.
3. الحرص على انجاز الاعمال الموكلة اليه في وقتها.
4. الالتزام بأداب السلوك واللياقة وحسن التعامل.
5. انتهاز أسلوب واضح ومرتب في عرض التقارير وملاحظته، والعناية في انتقاء التعبيرات والالفاظ التي يستخدمها.
6. تقديم نتائج الاعمال التي يقوم بها في الاوقات المحددة دون تأخير.
7. الاطلاع على ما يكتب او ينشر حول الرقابة .

دور ديوان الرقابة المالية في اقليم كوردستان في مكافحة الفساد

ديوان الرقابة المالية في اقليم كوردستان هو جهاز رقابي خارجي ولها كيان قانوني مستقل لممارسة مهامها بصورة حرة ، او كما اشارة المادة الثامنة من الفصل الثاني فقرة سادس من قانون رقم (2) لسنة 2008 ضمن مهام ونطاق اعمال الديون إظهار وثائق الفساد والاحتيال والتبذير وسوء الاستعمال وعدم الكفاءة في شؤون التسلم والصرف واستعمال المالية العامة نتيجة التدقيق وتقييم أعمال ونشاطات الدوائر، ولأجل ذلك يقوم العاملين في الديوان باعداد خطط سنوي او فصلية لتنفيذ المهام والواجبات الموكلة اليهم لأدائها وفق القوانين واللوائح المالية والادارية وكذلك استخدام مجموعة من القواعد والمعايير والمؤشرات لانجاز التقارير وبيان آرائها فيما يتعلق بمدى فاعلية الاداء المالي في مسألة سوء التصرف المالي خصوصا بعد تفشي ظاهرة الفساد المالي والاداري .

ولأجل تفعيل دور الديوان في مكافحة الفساد المالي والاداري يجب ان يتمتع الديوان باستقلالية مطلقة من السلطة التشريعية والتنفيذية و عدم تجاوب الديوان الرقابة المالية مع مصالح السياسية كما ان المراقبين الماليين العاملين في الديوان يجب توفر فيهم الاختصاص والاهلية والكفاءة والخبرات الكافية وتوفير وتطبيق

مناهج واساليب الرقابية الحديثة اضافة الى ذلك لا بد من بذل المراقبين المالىين في الديوان الرقابة العناية المهنية اللازمة في تحديد دليل الاثبات و تقييمه وان يحافظوا على السرية وعدم استخدام المعلومات لاهداف خارجة عن نطاق الرقابة.

اضاف على ماتم ذكرها على الديوان ان يهتم بالنواحي الآتية عند مكافحة حالات الفساد المالى والاداري(البكوع واخرون, 2009: 5657)

1. الاهتمام بوحدات الرقابة الداخلية للوحدات الخاضعة لرقابة باعتبارها خط الدفاع الاول في تطوير نظم واجراءات رقابية جيدة وتطوير ادائها .
2. العمل على حث الاجهزة الرقابية المختصة في تفسير وتطبيق الانظمة والقوانين المالية الواجب اعتمادها وتقليل حالات الاجتهاد الشخصي.
3. الاهتمام بفتح ملفات الفساد المالى والاداري والمخالفين وسبل معالجة ظواهر الفساد واسترجاع الاموال المطلوبة منهم.
4. تفعيل وسائل المساءلة المنصوص عليها في الانظمة والقوانين.
5. تفعيل قانون الكسب غير المشروع وكذلك قانون اقرار الذم المالية بما يحقق مبدا الشفافية والمساءلة.
6. الاهتمام بالبعد الاخلاقي باعتبارها احد مرتكزات الفساد المالى والاداري.

محور الثالث: دور التقنيات والمهارات المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالى والاداري

مفهوم المحاسبة القضائية: حيث عرفت المحاسبة القضائية على انها تطبيق المهارات المحاسبية والتدقيقية و التمويلية والطرائق الكمية ومجالات معينة من القانون، والبحث ومهارات التحري في جمع وتحليل وتقييم الأدلة الثبوتية، وتوضيح وتوصيل النتائج (Hopwood et.,2008:3), او أنها استخدام المهارات المحاسبية المهنية في الدعاوى المدنية أو الجنائية، فعلى سبيل المثال وليس الحصر: تدقيق الحسابات، تقييم الأضرار، الاحتيال المالى، فقدان الأصول، وأية مسألة أخرى تتعلق بالخبرة في مجال المحاسبة ضمن النظام القانوني، فضلاً عن العمل كخبير مالى مع ضباط التحقيق، أو هي دمج لمهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق والتقصي في مهنة واحدة تعرف بالمحاسبة القضائية, Oberholzer, (2002, 22). ومن جانب اخر ان المحاسبة القضائية ليست مجرد محاسبة فقط لأنها تهدف إلى ما هو أبعد من الأرقام في التعامل مع الأحداث الواقعية مما يلزم التحليل العلمي والتفصيلي لمعطيات لتساهم في الكشف عن المشاكل الكاملة في الأعمال التجارية والمالية بمساعدة القانون وأساليب التحري لتكون جاهزة في المحاكم لحل النزاعات بصورة عادلة (الحيالي, 2020: 17)

أهداف المحاسبة القضائية: إن الأهداف التي تخدمها المحاسبة القضائية تعود على الأفراد والمجتمعات بالفائدة والإيجابية حيث إنها تأخذ دوراً فاعلاً في حلّ النزاعات المالية القضائية، وسبباً في ردع من يحاولون الاحتيال وخيانة الثقة والأمانة (Kranacher,et.al,2011:11), وتتلخص أهدافها في عدة نواحي ككشف عمليات الاحتيال، والتهرب الضريبي، أو الممارسات الإجرامية التي ترتكب، كالتلاعب

بالسجلات المالية والسعي إلى تعويض المتضررين في حال تم تحديد هوية الشخص المسؤول، وهو يعد أهم الأهداف، بالإضافة إلى إجراء التحقيقات للتأكد من صحة الادعاءات المزعومة، من قبل المشتكيين والمتضررين، والقيام بالتحليل والتدقيق المناسب للتأكد من صحة مبالغ الت طالب بها أمام المحكمة، والمثول للشهادة أمام القضاء إذا استدعت الضرورة، وتتم الاستعانة بالمحاسب القضائي من قبل أحد الأطراف وأيضاً تقدير الأضرار الاقتصادية الموجودة و المحتملة وتقدير كم الخسائر وجمع أدلة مالية قوية، تدعم موقف المطالب القانونية، فضلاً عن تحديد مرتكبي جرائم الاحتيال، ومواقع الأصول المالية لاستردادها (Bhasin,2007:14)

التقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية: للمحاسبة القضائية مجموعة من التقنيات التي يستخدمها في عملية جمع المعلومات وإجراء التحليلات اللازمة للكشف عن حالات الفساد والاحتيال المالي والإداري، بهدف الحد من الآثار المترتبة على هذه الممارسات، وهنا لا بد من الإشارة إلى أن هذه التقنيات كثيرة ومتنوعة وذلك لتحقيق الهدف الرئيسي وهو منع أو إكتشاف العش والتزوير ويمكن عرض تقنيات الاساسية المستخدمة في المحاسبة القضائية فيمايلي (قنديل، 2014: 44-55)، (Mehta and Mathur,2007,p1576)

1. تقنية التنقيب عن البيانات : مجموعة من التقنيات تستخدم بمساعدة الحاسوب، صممت للتنقيب عن حجم كبير من البيانات الجديدة والمخفية أو المعلومات غير المتوقعة أو النماذج ألبا، وتصنف تقنية التنقيب عن البيانات إلى ثلاثة طرق: الاكتشاف، ونموذج التنبؤ والانحراف، وتحليل الصلة. وتستكشف هذه التقنية البيانات سوا كانت معرفة عادية أو في نماذج، بدون معرفة فكرة أو فرضيات عن النموذج المحتمل، وعلي سبيل المثال، بدون معرفة مسبقة عن الاحتيال. أنها توضح العلاقات المختلفة، والاتجاهات والاختلافات وفقاً للشروط المنطقية (وفقاً للمنطق الشرطي). وفي النموذج التنبؤي، تستخدم النماذج المكتشفة من البيانات في التنبؤ بالنتائج والتخمين بالقيم الجديدة للمفردات، حيث يتم أولاً إيجاد المعيار في تحليل الانحرافات، ثم بعد ذلك تستخدم الانحرافات عن البنود المعطاة في إيجاد البنود الشاذة باستخدام النماذج المستخرجة، فنموذج اكتشاف الصلة يستخدم حالياً في اكتشاف النماذج المشكوك فيها، وغالباً يتم استخدام تقنية الرسم لمخططات ببيازين الاحتمالية، وهذه الطريقة تتضمن استخدام نماذج المطابقة اللوغاريتمية في استخراج أي حالات نادرة أو مشبوهة، وتتضمن تقنية التنقيب في البيانات ثلاثة أنشطة هي: (الشواربي، 2018: 33)

A. الاستكشاف : هو الكشف عن أو معرفة الأنماط الموجودة في البيانات مثل الارتباط أو الاتجاهات أو التباينات من دون افتراض النمط الذي سيتم اكتشافه، والارتباط يتمثل بوجود علاقة بين المتغيرات كما في حالة حدوث أحد المتغيرين يؤدي إلى حدوث الآخر أو حدوثهما معاً.

B. نماذج التنبؤ : تعتمد نماذج التنبؤ الأنماط المكتشفة لتقدير النتائج التي يتوجب الحصول عليها من قيم جديدة.

C. تحليل التباين : يتم تحليل التباين بعد تحديده واستخراجه عن طريق تحديد المعيار أولاً ثم تحديد البنود التي تغاير هذا المعيار.

2. المراقبة المستمرة : تستخدم المراقبة المستمرة في اكتشاف الاحتيال وسوء الاستخدام للموجودات، وتستأجر الإدارة شركة مستقلة لتركيب وادارة البرامج لتقوم بالتحليل المستمر للعمليات التجارية حتى يمكن اكتشاف الأنشطة غير الملائمة والاشياء الشاذة، حيث يتم وضع علامة على الأحداث التي يمكن تصنيفها ضمن الأخطاء، سوء الاستخدام، والاحتيال لغرض متابعتها. وعلى الرغم من إن هذه التقنية غير مستخدمة على نطاق واسع إلا إنها يمكن أن توفر على الشركة الكثير من المال الذي كان سوف يستخدم في استأجر العديد من المدققين الداخليين، ويمكن استخدام هذه التقنية بشكل استباقي عند البحث عن الأخطاء بدون أي اعتقاد مسبق بوجود الأخطاء، ومقدارها، أو منفذها، ويمكن استخدام تقنيات تحليل الارتباط، والتسلسل الزمني من قبل المحاسبين القضائيين في مراقبة الأدوار لايجاد الأخطاء المقصودة وغير المقصودة في حالة تعدد وحدات التي يتم تدقيقها، وعند استخدام المراقبة المستمرة يتم الاحتفاظ بالسجلات والوثائق، سواء كانت ورقية أم صوتية أم فيديو، قبل بدء المراقبة وبعدها ولفترة معينة لتحديد حجم العمليات محل المراقبة وتأثيراتها المتعددة. ويمكن من خلال عملية المراقبة المستمرة اكتشاف العمليات غير القانونية أو الأخطاء والتلاعب، عندئذ يتم ابلاغ الجهة المكلفة للمحاسب القضائي لغرض اتخاذ اجراءات بشأنه. (الجبوري والخالد، 2012:

420)

3. قانون بنفورد : قانون بنفورد عبارة عن أداة رياضية، واحدى الطرق المختلفة لتحديد فيما إذا كان المتغير الذي تتم دراسة حالة من الأخطاء غير المقصودة أو الحتيال، يستخدم في استكشاف إي ظاهرة ووضع متغير الدراسة موضع الفحص التفصيلي، فالقانون يعرض عدد من الأشكال المصطنعة (كتمؤشرات علي الاحتيال) لها نماذج مختلفة من الأشكال العشوائية (أو الصحيحة)، وتعتبر خطوات تطبيق قانون بنفورد بسيطة جدا.

4. سلسلة المراجع وتحليل الرابط : وفق تقنية سلسلة المراجع يقوم المحاسب القضائي، بعد حصوله على الدليل المالي، باثبات مصدر هذا الدليل وكيفية الحصول عليه وعلاقة المصدر بالوثائق واختيار التوقيت المناسب لتقديمه للطراف المعنية بالنزاع المالي مع ضرورة استخدام نسخة مصورة والاحتفاظ بالنسخة الاصلية. اما تقنية تحليل الرابط فتقوم على اجراء تحليلات شبكية تبين العلاقات بين الاشخاص وصلتها بالبيانات او المعلومات المالية أو بالصفقات التجارية، مثل مقارنة العناوين البريدية لمديرين الشركة وأرقام الهواتف التي تم استخدامها خلال الفترة الزمنية قيد التحقيق، ويمكن التنسيق في هذا الشأن مع الجهات المعنية بأعمال البريد والاتصالات.

5. الاساليب التحقيقية : هي جملة من الاساليب التي تعد إحدى تقنيات المحاسبة القضائية والتي تتمحور باتجاهين هما مراجعة الوثائق العامة والتحليل المختبري. وتشمل مراجعة الوثائق كل من سجلات الشركة وفروعها والسجلات المدنية وملف أنشطة تجارة الاسهم. اما التحليل المختبري فيشمل تحليل بصمات الاصابع والتوقييع المزورة والوثائق المعدلة أو المزورة واسترجاع الملفات او العمليات التي تمت في الاجهزة الالكترونية بالشركة محل التحقيق وسحب التقارير الخاصة بالمكالمات الهاتفية

للأشخاص محل التحقيق أو الاشتباه من الجهات المختصة واسترجاع الملفات المحذوفة أو فك شفرات بعض الملفات المشفرة.

6. تقنيات التحليل : مثل استخدام التحليل العمودي، والتحليل الراسي المستخدم في تحليل القوائم المالية، والبيانات المالية.

7. توظيف التكنولوجيا لانجاز اعمال التدقيق: برامج حاسوبية يستخدمها المدقق كجزء من اجرائات التدقيق لمعالجة البيانات ومراجعة المكونات المهمة لنظام معلومات العميل دون الاعتماد عليه، والأدوات الحاسوبية لمساعدة المدققين تساعد المدقق في اجراء اجرائات التدقيق المختلفة .

8. تحليل التسلسل الزمني : يستخدم تحليل التسلسل الزمني في فحص التفاصيل من بداية حدوث الاحتيال حتى تحديد المتسبب في الاحتيال، كما يساعد تحليل التسلسل الزمني المحاسبين القضائيين في تبليغ الترابط الزمني بين الأحداث وتلخيص التحقيقات، وكذلك يساعد في إعادة تصور أحداث النزاع والتحقق من الأدوات البرمجية التي يمكن أن تستخدم في عرض النزاع في المحكمة، وبرامج التحليل الاستقصائية يمكنه أظهار كل التفاصيل من بداية الحدث حتى الوصول إلى الأمر المشكوك فيه، وكل دورة في المخطط الزمني لتحليل التسلسل الزمني تتضمن إشارة إلى المصدر أو صلة مباشرة بقاعدة البيانات.

9. تحليل النسب : تقنية مفيدة أخرى في اكتشاف الاحتيال هي حساب تحليل النسب للبيانات العددية، مثل النسب المالية التي تعطي مؤشر علي وضع الوحدة الاقتصادية ، وتحليل نسب البيانات يعطي مؤشر علي احتمال وجود احتيال من خلال علاقات الاحتيال المحتملة

ويرى الباحثان ان التقنيات التي تم ذكرها يتم استخدامها من قبل المحاسبين القضائيين للكشف حالات الاحتيال والفساد المالي والاداري، ولكن هذه التقنيات سوف يكون بدون جدوى اذا لم يتوفر في المحاسب القضائي مهارات وخبرات العلمية والعملية في استخدام تلك التقنيات وقدرته على استنباط الاستنتاجات وربطها ببعض، وقدرته على استخلاص المعلومات من الأشخاص الذين يقوم بمقابلتهم.

المهارات المطلوبة من المحاسب القضائي: تحتاج ممارسة المحاسبة القضائية توفر العديد من المهاراتي المحاسبية، وعلم الاجرام، واستخدام الحاسوب في جمع وتحليل الأدلة القضائية، وخدمات الدعم القضائي وخدمات المراجعة والتدقيق التحقيقية (Smith&Crumbly,2009:66), ويتطلب من المحاسبين القضائيين في الوقت الحاضر امتلاك العديد من الخصائص والمهارات المكتسبة من عدة مجالات، حيث يجب عليهم أن يكونوا قادرين على التعمق في البحث عن دوافع، وعمليات، وتبريرات السلوك الاجرامي لموظفي الإدارة، كما يجب عليهم أن يكونوا قادرين على تبسيط المعلومات المحاسبية التقنية وتبليغها بفاعلية بشكل شفهي أو كتابي للمحكمة أو القضاء، وأن يكونوا قادرين على تتبع المعلومات عن طريق استخدام أدوات المعلومات التقنية، ولديهم فهم للنظام القانوني والاجراءات القانونية، والمتطلبات القانونية في الأدلة وقواعد جمعها (Italia,2012:365) , ولنجاح المحاسب القضائي في ممارسة المحاسبة

القضائية يجب أن يمتلك القدرة على التحليل، ومهارات الاتصال الشفهية والكتابية، والفكر الخلاق والفتنة المهنية، والتشكك، والقدرة على اجراء المقابلة واستخلاص المعلومات ويجب على المحاسب القضائي الالتزام بالقوانين والمعايير المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية، والمحافظة على الاطلاع على كل جديد يتعلق بالمهنة، فلذلك فإن النجاح في تقديم خدمات المحاسبة القضائية يعتمد على الخصائص والمهارات والمعرفة والخبرة التي يمتلكها المحاسبين القضائيين وفيما يلي اهم المهارات المطلوبة من المحاسب القضائي: (الجعبري،2018: 23)، (Davis, et al.,2009:10-11)

1. الخبرات المتنوعة في مجال المحاسبة والتدقيق والقانون
2. مهارات الاتصال (الشفوية والكتابية).
3. مهارات التواصل مع المجتمع (المهارات الاجتماعية).
4. القدرة على التحليل والتحقق فيما وراء الأرقام.
5. القدرة على رصد ومراقبة حالات العث والتلاعب والفساد المالي والاداري
6. الفهم الشامل لمخططات الاحتيال، بما في ذلك سوء استغلال الأصول، وغسيل الأموال، والرشوة والفساد.
7. المعرفة بعلم النفس، لفهم الحافز وراء السلوك الاجرامي ولمنع البرامج التي تحت وتشجع الموظفين على الفساد والاحتيال .
8. المعرفة بالقانون الجنائي والمدني والنظام القانوني، واجراءات المحاكم.
9. الخصائص الشخصية: بحيث يجب ان يكون المحاسب القضائي شخص تحليلي ومهتم بالتفاصيل وذو خلق ومتجاوب وذو بصيرة و فضولي ومثابر وحدي ومتشكك ويؤدي عمله بشكل جيد تحت الضغط وله القدرة على ابتكار الأفكار والسيناريوهات الجديدة وواتق بنفسه ويكسب قبول الناس.

المحور الرابع: اساليب التحليل الإحصائي المستخدمة وتحليل النتائج الاستنباطية

وصف المجتمع والعينة البحث: شمل مجتمع البحث جميع الاكاديميين العاملين في جامعات والمعاهد اقليم كوردستان العراق وكما شملت كل المراقبي الحسابات سواء يعملون في المكاتب الخاصة او في ديوان الرقابة المالية في الاقليم، وتم اختيار عينة عشوائية من الاكاديميين ومراقبي الحسابات في اقليم كوردستان/ العراق بلغت (125) مبحوث إسترد منها (118) إستمارة صالحة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي الجاهز SPSS والبرنامج EasyFit، لتحليل الإحصائي ولإختبار الفرضيات.

متغيرات البحث: للإستخدام الكمي تم قياس متغيرات التحليل من خلال تمثيل متغير مظاهر الفساد المالي والاداري في اقليم كوردستان/ العراق (كمتغير التابع) بالمتوسط العام إلى (11) فقرة، والمتغير الأول دور المهارات المطلوبة وتقنيات المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والاداري (ذات البعدان) المتمثل بالمتوسط العام إلى (11) فقرة كمتغير مستقل ومتغير ثاني دور ديوان الرقابة المالية في مكافحة

الفساد المالي والاداري (ذات ثلاث أبعاد) المتمثل بالمتوسط العام إلى (11) فقرة أيضاً، من خلال مقياس ليكرت الخماسي (لا أتفق تماماً = 1، لا أتفق = 2، محايد = 3، أتفق = 4 و أتفق تماماً = 5).

الوصف الإحصائي للخصائص الشخصية للمبحوثين:

يمكن تمثيل الخصائص الشخصية للمبحوثين الذين شملهم الإستطلاع كمايلي:

1- الوظيفة التي يعمل بها: تناولت العينة المبحوثة مبحوثين ذوات وظيفة مختلفة لخصت في الجدول (3):

الجدول(3): التوزيع التكراري حسب الوظيفة التي يعمل بها

النسبة	التكرار	الفئات
55.08	65	الأكاديمين (عضو هيئة تدريسية)
44.92	53	مدقق (محاسب قانوني)
100	118	المجموع

من خلال الجدول (3) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة الأكاديمين (عضو هيئة تدريسية) حيث بلغت 55.08% مقابل فئة مدقق (محاسب قانوني) التي بلغت 44.92%. والشكل رقم (3) يوضح ذلك:

2- المؤهل العلمي: تناولت العينة المبحوثة مبحوثين ذوات شهادات مختلفة لخصت في الجدول (4):

الجدول(4): التوزيع التكراري حسب المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	الفئات
44.92	53	محاسب قانوني
25.42	30	ماجستير
29.66	35	دكتوراه
100	118	المجموع

من خلال الجدول (4) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة (محاسب قانوني) حيث بلغت 44.92% تليها فئة (دكتوراه) التي بلغت 29.66% في حين كانت فئة (ماجستير) بنسبة أقل بلغت 25.42%. والشكل رقم (4) يوضح ذلك:

3- التخصص العلمي: تناولت العينة المبحوثة ذوات تخصص علمي مختلف لخصت في الجدول (5):

الجدول(5): التوزيع التكراري حسب التخصص العلمي

النسبة	التكرار	الفئات
94.07	111	المحاسبة
5.93	7	الإدارة
100	118	المجموع

من خلال الجدول (5) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة (المحاسبة) حيث بلغت 94.07% مقابل فئة (الإدارة) التي بلغت 5.93%. والشكل رقم (5) يوضح ذلك:

4- سنوات الخبرة: تناولت العينة المبحوثة ذوات عدد سنوات خبرة مختلف لخصت في الجدول (6):

الجدول(6): التوزيع التكراري حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	الفئات
8.47	10	5-1
6.78	8	10-6
43.22	51	15-11
29.66	35	20-16
11.87	14	21 سنة فأكثر
100	118	المجموع

من خلال الجدول (6) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة (15-11) سنة حيث بلغت 43.22% تليها فئة (20-16) سنة التي بلغت 29.66%، في حين كانت بيقة الفئات بنسب أقل. والشكل رقم (6) يوضح ذلك:

5- جهة العمل: تناولت العينة المبحوثة ذوات جهات عمل مختلف لخصت في الجدول (7):

الجدول(7): التوزيع التكراري حسب جهة العمل

النسبة	التكرار	الفئات
55.08	65	المؤسسة العلمية
38.14	45	مكتب تدقيق الحسابات
6.78	8	ديوان الرقابة المالية
100	118	المجموع

من خلال الجدول (7) نلاحظ أن أكبر نسبة مبحوثة كانت من فئة (المؤسسة العلمية) حيث بلغت 55.08% تليها فئة (مكتب تدقيق الحسابات) التي بلغت 38.14%، في حين كانت فئة (ديوان الرقابة المالية) بنسبة أقل بلغت 6.78%.

الوصف الإحصائي لمتغيرات الإستبانة: تضمنت الإستبانة ثلاث متغيرات إحداها تابع والأخران مستقلان يظمان عدة أبعاد تم قياسها وإعطاء إحصاء وصفي لها وكما يلي:

المتغير التابع: مظاهر الفساد المالي والإداري في اقليم كوردستان/ العراق: تضمن المتغير (11) فقرة لخصت في الجدول (8):

الجدول(8): الإحصاء الوصفي لفقرات المتغير التابع

ت	الفقرات	الوسط	درجة الإتفاق	الإنحراف المعياري
1	الإعتداء على المال العام	4.2458	84.92	0.62616
2	الافتقار الى النزاهة والشفافية في التصرفات المالية	4.1186	82.37	0.87871
3	تهريب الاموال	4.1695	83.39	0.75453
4	غسيل الاموال	4.3136	86.27	0.74764
5	الابتزاز والتزوير	4.2203	84.41	0.84869
6	تقديم الهدايا والرشاوي	4.2288	84.58	0.74433
7	الغش او التلاعب	4.2966	85.93	0.64463
8	التهرب الضريبي	4.3136	86.27	0.70042
9	سوء استغلال المنصب لمنافع شخصية	4.2203	84.41	0.81791
10	التجارة بالمعلومات	4.1102	82.20	0.82466
11	تمويل الحملات الانتخابية من الاموال العامة للدولة	3.7542	75.08	0.92391
	المعدل	4.1810	83.62	0.7738

الجدول (8) يبيّن أن متوسط المتغير التابع بلغ (4.181) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.181) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أنفق) مع درجة إتفاق بلغت 83.62% وإنحراف معياري محدود بلغ (0.7738) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المتغير التابع.

حصل السؤال الرابع "غسيل الاموال" والسؤال الثامن "التهرب الضريبي" على أكبر متوسط بلغ (4.3136) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.3136) مع درجة إتفاق بلغ 86.27% وإنحراف معياري بلغ (0.74764) و(0.70042) على التوالي، يليه السؤال السابع "الغش والتلاعب" بمتوسط بلغ (4.2966) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.2966) وإنحراف معياري بلغ (0.64463) في حين كان السؤال الحادي عشر "تمويل الحملات الانتخابية من الاموال العامة للدولة" في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (3.7542) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (0.7542) مع درجة إتفاق بلغت 75.08% وإنحراف معياري بمقدار (0.92391)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ودرجات إتفاق متفاوتة تتراوح بينهما.

المتغير المستقل الأول: دور المهارات المطلوبة وتقنيات المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والإداري: تضمن المتغير (11) فقرة تفرع منها بعدان الأول يمثل "المهارات المطلوبة من المحاسب القضائي" المتضمن (5) فقرات بينما يمثل البعد الثاني "تقنيات المحاسبة القضائية" المتضمن (6) فقرات إختصت في الجدول (9):

الجدول(9): الإحصاء الوصفي لفقرات المتغير المستقل الأول

ت	الفقرات	الوسط	درجة الإتفاق	الإنحراف المعياري
المهارات المطلوبة من المحاسب القضائي				
1	الخبرات المتنوعة في مجال المحاسبة والتدقيق والقانون	4.1102	82.20	0.53563
2	مهارات الاتصال (الشفوية والكتابية)	4.3559	87.12	0.49829
3	مهارات التواصل مع المجتمع (المهارات الاجتماعية)	4.3136	86.27	0.51804
4	القدرة على التحليل والتحقق فيما وراء الأرقام	4.2373	84.75	0.54972
5	القدرة على رصد ومراقبة حالات الغش والتلاعب والفساد المالي والإداري	4.2542	85.08	0.54202
	المعدل	4.2542	85.08	0.5287
تقنيات المحاسبة القضائية				
6	التنقيب في البيانات والكشف المعلوماتي عن العمليات الغامضة	4.2797	85.59	0.58303
7	توظيف التكنولوجيا لانجاز اعمال التدقيق	4.0254	80.51	0.94699
8	الاساليب التحقيقية من خلال تدقيق الوثائق والتحليل المختبري	4.3051	86.10	0.56248
9	المراقبة المستمرة للحصول على الأدلة	4.2797	85.59	0.59751
10	تحليل سلسلة المراجع وتحليل الرابط	4.2881	85.76	0.60059
11	استخدام قانون بنفورد	4.0763	81.53	0.64260
	المعدل	4.2090	84.18	0.6555
	المعدل العام	4.2296	84.59	0.5979

الجدول (9) يبيّن أن المتوسط العام للمتغير المستقل الأول بلغ (4.2296) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.2296) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أنفق) مع درجة إتفاق بلغت 84.59% وإنحراف معياري محدود بلغ (0.5979) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المتغير المستقل الأول. بينما متوسط البعد الأول بلغ (4.2542) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.2542) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أنفق) مع درجة إتفاق بلغت 85.08% (وهو أعلى من متوسط ودرجة إتفاق البعد الثاني) وإنحراف معياري محدود بلغ (0.5287) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس البعد الأول. في حين كان متوسط البعد الثاني بلغ (4.2090) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.2090) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أنفق) مع درجة إتفاق بلغت 84.18% وإنحراف معياري محدود بلغ (0.6555) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس البعد الثاني.

لمتغير دور المهارات المطلوبة وتقنيات المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والإداري حصل السؤال الثاني "مهارات الاتصال (الشفوية والكتابية)" على أكبر متوسط بلغ (4.3559) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.3559) مع درجة إتفاق بلغ 87.12% وإنحراف معياري بلغ (0.49829)، يليه السؤال الثالث "مهارات التواصل مع المجتمع (المهارات الاجتماعية)" بمتوسط بلغ

(4.3136) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.3136) مع درجة إتفاق بلغ 86.27% وإنحراف معياري بلغ (0.51804) في حين كان السؤال السابع "توظيف التكنولوجيا لانجاز اعمال التدقيق" في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (4.0254) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.0254) مع درجة إتفاق بلغت 80.51% وإنحراف معياري بمقدار (0.94699)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ودرجات إتفاق متفاوتة تتراوح بينهما.

المتغير المستقل الثاني: دور ديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد المالي والاداري: تضمن المتغير (11) فقرة تفرع منها ثلاث أبعاد الأول يمثل "استقلالية" المتضمن (4) فقرات بينما يمثل البعد الثاني "الاختصاص والاهلية" المتضمن (4) فقرات في حين يمثل البعد الثالث "العناية اللازمة" المتضمن (3) فقرات. ولخصت في الجدول (10):

الجدول(10): الإحصاء الوصفي لفقرات المتغير المستقل الثاني

ت	الفقرات	الوسط	درجة الإتفاق	الإنحراف المعياري
استقلالية				
1	تمتع الديوان الرقابة باستقلالية مطلقة من السلطة التشريعية والتنفيذية.	4.1525	83.05	.64883
2	عدم تجاوب الديوان الرقابة المالية مع مصالح السياسية	4.0508	81.02	.81490
3	تمتع الديوان الرقابة بالحرية التامة في وضع البرامج وتبني المناهج الملائمة للرقابة.	4.2712	85.42	.60850
4	توفر امكانيات الكافية لديوان الرقابة لتمكينه من القيام بواجباته دون المساس باستقلاله.	4.3305	86.61	.53994
	المعدل	4.2013	84.03	0.6530
الاختصاص والاهلية				
5	تمتع الموظفي الديوان الرقابة بالاختصاص والاهلية والكفاءة والخبرات الكافية لطبيعة ونطاق اعمال الرقابة.	4.2203	84.41	.57193
6	توفير وتطبيق مناهج واساليب الرقابية الحديثة.	4.1780	83.56	.74686
7	العمل على استقطاب الموظفين ذوي المؤهلات العالية.	4.1949	83.90	.70721
8	توزيع الاعمال الرقابية في الديوان الرقابة بناء على المهارات والكفاءات	4.4322	88.64	.60594
	المعدل	4.2563	85.13	0.6580
العناية اللازمة				
9	بذل المراقبون في الديوان الرقابة العناية المهنية اللازمة في تحديد دليل الاثبات و تقييمه	4.2627	85.25	.65929
10	بذل المراقبون في الديوان الرقابة العناية المهنية اللازمة في دقة التحليل واعداد التقارير بشأن الملاحظات المكتشفة والنتائج والتوصيات	4.3898	87.80	.55522
11	حفاظ على السرية وعدم استخدام المعلومات لاهداف خارجة عن نطاق الرقابة	4.3983	87.97	.55685
	المعدل	4.3503	87.01	0.5905

0.6378

85.24

4.2619

المعدل العام

الجدول (10) يبين أن المتوسط العام للمتغير المستقل الثاني بلغ (4.2619) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.2619) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أنفق) مع درجة إتفاق بلغت 85.24% (وهو أكبر من متوسط ودرجة إتفاق المتغير المستقل الأول) وإنحراف معياري محدود بلغ (0.6378) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المتغير المستقل الثاني. بينما متوسط البعد الأول بلغ (4.2013) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.2013) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أنفق) مع درجة إتفاق بلغت 84.03% وإنحراف معياري محدود بلغ (0.6530) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس البعد الأول. بينما كان متوسط البعد الثاني بلغ (4.2563) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.2563) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أنفق) مع درجة إتفاق بلغت 85.13% وإنحراف معياري محدود بلغ (0.658) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس البعد الثاني. في حين كان متوسط البعد الثالث (4.3503) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.3503) مما يدل على إتفاق العينة المبحوثة مع إختيار (أنفق) مع درجة إتفاق بلغت 87.01% وإنحراف معياري محدود بلغ (0.5905) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس البعد الثالث (وهو أعلى متوسط ودرجة إتفاق بعد).

لمتغير دور ديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد المالي والاداري حصل السؤال الثامن "توزيع الاعمال الرقابية في الديوان الرقابة بناء على المهارات والكفاءات" على أكبر متوسط بلغ (4.4322) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.4322) مع درجة إتفاق بلغ 88.64% وإنحراف معياري بلغ (0.60594)، يليه السؤال الحادي عشر "حفاظ على السرية وعدم استخدام المعلومات لاهداف خارجة عن نطاق الرقابة" بمتوسط بلغ (4.3983) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.3983) مع درجة إتفاق بلغ 87.97% وإنحراف معياري بلغ (0.55685) في حين كان السؤال الثاني "عدم تجاوب الديوان الرقابة المالية مع مصالح السياسية" في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (4.0508) وهو أعلى من المتوسط الإفتراضي (3) بمقدار (1.0508) أيضاً مع درجة إتفاق بلغت 81.02% وإنحراف معياري بمقدار (0.8149)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ودرجات إتفاق متفاوتة تتراوح بينهما. وعلى هذا الأساس تم قياس المتغيرات الثلاث وأبعادهم كما هو موضح في الشكل (8):

إختبار فرضيات البحث: تناولت البحث إختبار الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية الأولى:

فرضية العدم: لا يوجد مظاهر الفساد المالي والاداري في اقليم كوردستان العراق
الفرضية البديلة: يوجد مظاهر الفساد المالي والاداري في اقليم كوردستان العراق

يمثل هذا الإختبار مقارنة الوسيط (بدلاً من الوسط الحسابي لأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي كما في الجدول (2)) للإجابات على محاور الدراسة مع الوسيط الإفتراضي لمقياس ليكرت الخماسي الذي يساوي (3)، إتماداً على إختبار ويلكوكسون اللامعلمي (One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test) ولخصت النتائج في الجدول (11):

جدول (11): إختبار ويلكوكسون حول وسيط إجابات مظاهر الفساد المالي والاداري

قيمة وسيط الإختبار = 3							
الوسط الحسابي	الوسيط	الفرق الوسيطين	الخطأ المعياري	إحصاء الإختبار	T المعيارية	T الجدولية	قيمة p
4.1810	4.090	1.090	371.608	7006	9.406	1.96	0.000
النتيجة	معنوي						

من خلال الجدول (11) نلاحظ أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية وجود مظاهر الفساد المالي والاداري بلغت (4.181)، وقيمة وسيط الإتفاق كان (4.09) وهي أكبر من وسيط (ومتوسط) ليكرت الخماسي بمقدار (1.09) مع خطأ معياري مقداره (371.608) وإحصاء إختبار مقدارها (7006)، في حين كانت قيم-p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% كما كانت قيم-t المعيارية تساوي (9.406) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (1.96) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود مظاهر الفساد المالي والاداري في اقليم كوردستان العراق حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.

الفرضية الرئيسية الثانية:

فرضية العدم: لا توجد دور لمهارات المطلوبة وتقنيات المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والاداري
فرضية البديلة: يوجد دور لمهارات المطلوبة وتقنيات المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والاداري

يمثل هذا الإختبار مقارنة الوسيط (بدلاً من الوسط الحسابي لأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي كما في الجدول (2)) للإجابات على محاور الدراسة مع الوسيط الإفتراضي لمقياس ليكرت الخماسي الذي يساوي (3)، إتماداً على إختبار ويلكوكسون اللامعلمي (One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test) ولخصت النتائج في الجدول (12):

جدول (12): إختبار ويلكوكسون حول وسيط إجابات المهارات المطلوبة وتقنيات المحاسبة القضائية

قيمة وسيط الإختبار = 3							
الوسط الحسابي	الوسيط	الفرق الوسيطين	الخطأ المعياري	إحصاء الإختبار	T المعيارية	T الجدولية	قيمة p
4.2296	4.090	1.090	371.7	7021	9.444	1.96	0.000
النتيجة	معنوي						

من خلال الجدول (12) نلاحظ أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية وجود المهارات المطلوبة وتقنيات المحاسبة القضائية بلغت (4.2296)، وقيمة وسيط الإتفاق كان (4.09) وهي أكبر من وسيط (ومتوسط) ليكرت الخماسي بمقدار (1.09) مع خطأ معياري مقداره (371.7) وإحصاءة إختبار مقدارها (7021)، في حين كانت قيم-p تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية 5% كما كانت قيم-t المعيارية تساوي (9.444) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (1.96) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود دور لمهارات المطلوبة وتقنيات المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والاداري حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.

الفرضية الرئيسة الثالثة:

فرضية العدم: لا يوجد دور لديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد المالي والاداري
الفرضية البديلة: يوجد دور لديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد المالي والاداري

يمثل هذا الإختبار مقارنة الوسيط (بدلاً من الوسط الحسابي لأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي كما في الجدول (2)) للإجابات على دور ديوان الرقابة المالية مع الوسيط الإفتراضي لمقياس ليكرت الخماسي الذي يساوي (3)، اعتماداً على إختبار ويلكوكسون اللامعلمي (One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test) ولخصت النتائج في الجدول (15):

جدول (15): إختبار ويلكوكسون حول وسيط إجابات دور ديوان الرقابة المالية

قيمة وسيط الإختبار = 3								
النتيجة	قيمة p	T	T المعيارية الجدولية	إحصاءة الإختبار	الخطأ المعياري	فرق الوسيطين	الوسيط	الوسط الحسابي
معنوي	0.000	1.96	9.446	7021	371.64	1.180	4.180	4.2619

من خلال الجدول (15) نلاحظ أن متوسط إجابات الإتفاق مع فرضية وجد دور لديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد المالي والاداري بلغت (4.2619)، وقيمة وسيط الإتفاق كان (4.18) وهي أكبر من وسيط (ومتوسط) ليكرت الخماسي بمقدار (1.18) مع خطأ معياري مقداره (371.64) وإحصاءة إختبار مقدارها (7021)، في حين كانت قيم-p تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية 5% كما كانت قيم-t المعيارية تساوي (9.446) وهي أكبر من قيمتها الجدولية (1.96) مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود دور لديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد المالي والاداري حسب آراء العينة المبحوثة والتي تم إختبارها.

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات: توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات يمكن عرضها في النقاط التالية:

1. تتمثل المحاسبة القضائية في استخدام مجموعة من التقنيات و المهارات المتخصصة الحديثة والتي لها دور مؤثر في كشف ومكافحة الفساد المالي والاداري .
 2. ان مظاهر الفساد المالي والاداري اصبح ظاهرة منتشرة تعاني منها جميع الدول ولها تأثير سلبي على التنمية ويؤدي الى استنزاف موارد الدولة, لذا اصبح تطبيق المحاسبة القضائية مطلب عام لانها ادات لمكافحة الفساد المالي والاداري.
 3. ان وسائل ومتطلبات ومهارات المحاسبة القضائية تختلف وبشكل كبير عن مدقق الحسابات والمحاسب المالي , ولا توجد جهات اكاديمية ولا هيئات أو منظمات أو مؤسسات حكومية أو خاصة في اقليم كوردستان العراق تهتم بموضوع تاهيل المحاسب القضائي.
 4. رغم ان ديوان الرقابة المالية في اقليم كوردستان العراق جهة رقابية مسؤولة عن مكافحة الفساد المالي والاداري في الاقليم الا انها ليس لديها المام كافي بالمحاسبة القضائية.
 5. لاجل ان يقوم ديوان الرقابة المالية بدور فعال ومؤثر فيما يخص ظاهرة الفساد المالي والاداري المنتشر في اقليم يجب ان يحافظ الديوان على استقلاليته في كافة النواحي وان يتوفر في المراقبين الماليين الاختصاص والاهلية والكفاءة والخبرات الكافية و بذل العناية المهنية اللازمة.
- التوصيات:** في ضوء النتائج والاستنتاجات السابقة يوصي الباحثان بما يأتي:
1. على ديوان الرقابة المالية في اقليم كوردستان العراق ان يسعى الى دمج المحاسبة القضائية في اجراءاته الرقابية لما لها من المزايا في مجال مكافحة الفساد المالي والاداري ,ويمكن كخطوة اولى ان يقوم الديوان بتصميم برامج خاصة لمراقبين الماليين العاملين في الديوان لغرض تعليمهم بالتقنيات والمهارات المحاسب القضائي , وفي مدى البعيد فتح وحدة خاصة للمحاسبة القضائية ضمن تشكيلات الديوان .
 2. ضرورة العمل على تعليم وتدريب المحاسبة القضائية في الجامعات والمهاهد من خلال ادراج مناهج التعليمية في مجال المحاسبة والتدقيق في الجامعات والمعاهد الاقليم بمواد تتعلق بمحاسبة القضائية لاجل اعداد وتاهيل المحاسبين القضائيين.
 3. على جهات المهنية المختصة بالمهنة المحاسبة والتدقيق في الاقليم والمتمثلة في نقابة المحاسبين والمدققين ان تقوم بدورها من خلال وضع واصدار التعليمات لتنظيم مهنة المحاسبة اقسائية والتي يشمل منح شهادة المهنية وسماع لمزاولة المهنة، وبالتعاون مع الجهات المعنية وخصوصا الجامعات .
 4. ضرورة العمل على انشاء جمعية او نقابة مهنية خاصة بالمحاسبة القضائية تهتم بتحديد واجبات والمسؤوليات المحاسب القضائي والدفاع عنهم و حمايتهم وتوفير متطلبات تطوير ادائهم المهني.

ضرورة اصدار تشريعات والقوانين من قبل جهات التشريعية في الاقليم لتفعيل عمل المحاسب القضائي لان عمل المحاسب القضائي تختلف عن عمل المدقق، لان امكانيات المدقق محدودة في التحقيق عن قضايا الفساد وكذلك قدراته ومهارته محدودة بخلاف المحاسب القضائي.

المصادر:

اولاً: المصادر باللغة العربية

ا. القوانين والتعليمات

1. قانون رقم (2) لسنة 2008، قانون ديوان الرقابة المالية لاقليم كوردستان العراق.

ب. الرسائل الجامعية:

1. اسماعيل، حاتم ابراهيم، (2017). استراتيجيات تطوير اداء ديوان الرقابة المالية والادارية في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية للرقابة. رسالة الماجستير في ادارة الاعمال مقدمة الى مجلس كلية التجارة، الجامعة الاسلامية بغزة.

2. الأغا، نعمان سعدالدين نعمان، (2015). مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والادارية بفسطين. رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل مقدمة الى مجلس كلية التجارة، الجامعة الاسلامية بغزة.

3. الجبري، الاء عبدالمنعم محمد، (2018). دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين. رسالة الماجستير في ادارة الاعمال مقدمة الى مجلس كلية الدراسات العليا، جامعة الخليل.

4. الحياي، مصطفى عبدالسلام، (2020). مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية في المحاكم الأردنية. رسالة الماجستير في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط.

5. الدوسري، مبارك محمد، (2011). تقييم اثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المنشآت العامة في دولة الكويت. رسالة الماجستير في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط.

6. سفيان، نقماري، (2012). حوكت الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري. رسالة الماجستير في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة.

7. شعبان، انعام عثمان، (2015). مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية - من وجهة نظر مدقي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل ونقابة المحاسبين بقطاع غزة. رسالة الماجستير في المحاسبة والتمويل مقدمة الى مجلس كلية التجارة، الجامعة الاسلامية بغزة.

8. قنديل، ربا ابراهيم عيسى، (2014). المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الاردنيين لممارسة المحاسبة القضائية- دراسة الحالة. رسالة الماجستير في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية الاقتصاد و الاعمال، جامعة جدارا.

ج. الدوريات:

1. البكوع، فيحاء عبدالخالق، العلي، منهل مجيد و الافندي، ارسلان ابراهيم، (2009). دور الشفافية المحاسبية ومعايير الافصاح المحاسبي الدولي في الحد من الفساد المالي دراسة محاسبية تحليلية. مجلة بحوث مستقبلية، العدد (25) و (26).

2. الجبوري، نصيف والخالدي، صلاح، (2012). استعمال قانون بنفورد في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي. مجلة العلوم الادارية، المجلد (18)، العدد (68)

3. حبيب,حنان محب حسن,(2010).الاجهزة العليا للرقابة ومكافحة الغش والفساد",مجلة الرقابة المالية, المجلد (1), العدد (56)

د.الكتب:

1. الضمور، عدنان محمد , (2014). الفساد المالي والإداري كأحد محددات العنف في المجتمع: دراسة مقارنة.طبعة الاولى ,دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع ,عمان.

ه.انتلاييت:

1. الشواربي,محمد عبد المنعم محمد, (2018). أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلى. بحث منشور على انترنيت, <https://profsalahali.wordpress.com>

ثانيا:المصادر باللغة الاجنبية:

A. Dissertations & Thesis:

1. Oberholzer, Corne, (2002). Quality Management in Forensic Accounting, A Research Report Submitted to the Gordon Institute of Business Science, Master Thesis of Business Administration, University of Pretoria, South Africa.

B. Researches Published in scientific journals and conferences

1. Bhasin ,M., (2007). Forensic Accounting: A New Paradigm for Niche Consulting the Chartered Accountant.
2. Enofe, A. O., Okpako, P. O., and Atube, E. N., (2013). The Impact of Forensic Accounting on Fraud Detection. European Journal of Business and Management, Vol. (5), No. (26).
3. Italia, Maria, (2012). The multi-disciplined skills required of forensic accountants. Journal of modern accounting and auditing, vol.8, No.3.
4. Smith, G. Stevenson; Curmbley, D. Larry (2009), Defining a forensic audit. Journal of digital forensic, security and law, vol.4, No1.

C.Books

1. Hopwood ,William S., Leiner Jay J., Young ,G., (2008). Forensic Accounting ,First Edition ,McGraw-Hill Irwin
2. Kranacher, M., Riley, A., Wells, T., (2011). Forensic Accounting and Fraud Examination, First Edition, John Wiley & Sons, Inc.,
3. Vona, Leonard W., (2008). Fraud Risk Assessment: Building a Fraud Audit Program. First Edition, John Wiley Sons.
4. Well, Joseph T., (2008). Principles of Fraud Examination. Second Edition, John Wiley Sons

D. Website Article

1. Davis, C, Farrell, R, Ogilby, S (2009). Characteristics and Skills of the Forensic Accountant. available online at. <http://thefraudgroupllc.com>

رۆلى ته واوكارى ژمىرىارى دادگهرى و دىوانى چاودىرى داراى بو له ناوبردى گه ندهلى داراى و كارگىرى توىژىنه وه هه كه راپرسىه له روانگه ئه كادىمىه كان و چاودىره داراىه كان له هه رىمى كوردستان

پ.ى.د. دلير موسى ئه حمد

به شى ژمىرىارى، كۆلېژ به رپوه برن و ئابورى، زانكو سه لاهمدىن، هه ولير، هه رىمى كوردستان، عىراق
Dler.ahmed@su.edu.krd

مسعود عبدالله ئه حمد

به شى ژمىرىارى، كۆلېژ به رپوه برن و ئابورى، زانكو سه لاهمدىن، هه ولير، هه رىمى كوردستان، عىراق
Mehranmabdullah@gmail.com

پوخته:

ئاما نجى ئه م توىژىنه وه برىتبه له دىاركردنى كارىگهرى ته واوكارى له نىوان رۆلى ژمىرىارى دادگهرى و دىوانى چاودىرى داراى بو له ناوبردى گه ندهلى داراى و كارگىرى كه وا بوته دىارده هه كه زهق له هه رىمى كوردستان وه رپگره له به ره و پيشجونى ولات، وه بوئه م مه به سته توىژه ره هه ستاوه به دابه شكردنى راپرسى نامه كه وا (١٢٥) دابشكرا وه (١١٨) دانه گه راوه ته وه وه به كار هينراوه بو شىكردنه وهى بو كراوه له رپگى پىرؤگرامى ئاماده وه پىرؤگرامى. وه توىژىنه وه كه گه يشته كۆمه لىك له ده رئه نجام كه وا بونى په يوه ندى نىوان گؤراوه كانى سه ره به خو و گؤراوى پاشكو ده سه لمىنيت، وه گرىنگترىن ده رئه نجامه كان برىتى بو له بونى جوره كانى گه ندهلى داراى و كارگىرى له هه رىمى كوردستان، وه هه روه ها بونى رۆلى كارىگه ر بو ليه اتوى و

تهكنىكه كانى ژمىرىارى دادگه رى و دىوانى چاودىرى دارابى بۆ له ناوبردى گندهلى دارابى و كارگىرى ، وه لهر رپوشناىى درئه نجامه كان توژه ر كۆمه لىك پىشنىارى پىشكه ش كردوه كه وا گرنگترىنان له سهر دىوانى چاودىرى دارابى پىوىسته هه ولبدات بۆ ئه وهى ژمىرىارى دادگه رى به پىنپته ناو پرۆسهى چاودىرى ، وهك هه نكاوى به كه م پىوىسته دىوان پرۆگرامى تايبهت دابنىت بۆ چاودىره دارابيه كانى خوى تاكوه ئاشنا بن به تهكنىكه كانى ژمىرىارى دادگه رى وه له مه وداى درىژ دىوان هه لىستىت به كردنه وهى به كه به كه تايبهت به ژمىرىارى دادگه رى ، وه ههروه ها پىوىسته كاربرىت بۆ شاره زايكردن و فىركردنى ژمىرىارى دادگه رى له زانكو و په يمانگانى هه رىم ئه وىش له رىگاي دانانى وانى تايبت به ژمىرىارى دادگه رى له به شه كانى ژمىرىارى و ووردبىنى بۆ مه به سنى ناماده كردنى ژمىرىارى دادگه رى .

ووشى كللى: گندهلى ، گندهلى دارابى و كارگىرى ، تهكنىكه كانى ژمىرىارى دادگه رى ژمىرىارى دادگه رى ، لىهاتوى ژمىرىارى دادگه رى، دىوانى چاودىرى داراى

The role of integration for Forensic accounting and the Bord of Supreme Audit in combating financial and administrative corruption

An exploratory study of the opinions of a sample of academics and auditors in the Kurdistan Region

Dr. Dler Mousa Ahmed

Department of Accounting, College of admistration and economic, University of Salahaddin, Erbil, Kurdistan Region, Iraq

Dler.ahmed@su.edu.krd

Mashod Abdulla Ahmed

Department of Accounting, College of admistration and economic, University of Salahaddin, Erbil, Kurdistan Region, Iraq

Mehranabdullah@gmail.com

Keywords: corruption, financial and administrative corruption, Forensic accounting techniques, Forensic accounting skills, Bord of Supreme Audit

Abstract

This study aims to demonstrate the integrative role of both the forensic accounting and the Bord of Supreme Audit in the Kurdistan Region in combating the manifestations of financial and administrative corruption, which has become a serious phenomenon that the Kurdistan Region of Iraq suffers from and hinders the wheel of progress, which is a group of auditors (external auditors) and a group of professors (academics) in the universities and institutes of the Kurdistan Region of Iraq. (125) questionnaires were distributed, of which (118) valid forms were retrieved for analysis through the ready-made statistical program SPSS and the Easy Fit program, and the study reached a set of results and conclusions indicating the existence of a significant relationship between the independent variables and the dependent variable within the framework of the descriptive methodology of the study and in light of testing the study hypotheses. One of the most important findings and conclusions is the presence of financial and administrative corruption in the Kurdistan Region of Iraq, and there is an influential role for the required skills, forensic accounting techniques, and the Bord of Supreme Audit together in fighting financial and administrative corruption. In light of the results and conclusions of the study, the researcher recommended a set of recommendations, the most important of which is that the Bord of Supreme Audit in the Kurdistan Region of Iraq should seek to integrate forensic accounting in its supervisory procedures because of its advantages in combating financial and administrative corruption. As a first step, the Bord of Supreme Audit can design programs Especially for financial controllers working in the Bord of Supreme Audit the purpose of teaching them the techniques and skills of a forensic accountant.