

التأهيل العلمي والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية للحد من الغش والتلاعب بالقوائم المالية

دراسة ميدانية في بيئة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية

يحيى أحمد حميد أحمد مفتاح¹، عبد الرحمن عمر أحمد محمد²

¹كلية التجارة والاقتصاد-جامعة عمران-عمران-اليمن

²كلية العلوم الإدارية-جامعة بحري-الخرطوم-السودان

¹yahyameftah@gmail.com

²wadomer98@yahoo.com

DOI: <https://doi.org/10.56807/buj.v5i4.414>

الملخص

تناولت الدراسة موضوعاً حديثاً ومهم تهتم به المؤسسات العامة والخاصة على حد سواء، وبرزت أهميته والحاجة إلى خدماته بانهيار الشركات الكبرى وزيادة الجرائم المالية وخاصة الغش في القوائم المالية والفساد المالي في الشركات على المستوى المحلي والعالمي، هدفت الدراسة إلى بيان واختبار أثر التأهيل العلمي والتدريب العملي، والخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية في بيئة الأعمال في الجمهورية اليمنية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استمارة استبانة لغرض جمع البيانات الأولية، وتم توزيع (200) استبانة على العينة المستهدفة للدراسة والتي تمثلت في فئة المراجعين في شركات ومكاتب المراجعة والمرخصين بمزاولة المهنة للعام 2022م، وفئة المراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وكذلك فئة الأكاديميين في أقسام المحاسبة في جامعتي صنعاء وعمران، استرد منها (166) استبانة بنسبة (83%). ولتحليل هذه البيانات واختبار فرضيات الدراسة تم الاعتماد على مجموعة من الاختبارات المتوفرة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والتدريب العملي والخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية، التأهيل العلمي، المهارات المهنية، الغش في القوائم المالية.

Academic qualification and professional skills in forensic accounting to reduce fraud and manipulation of financial statements: A field study in the accounting and auditing environment in the Republic of Yemen

Abstract

The objective of this study is to examine and test the impact of educational qualification and practical training and professional skills and expertise in the Forensic Accounting in reducing fraud and manipulation of financial statements in business environment in the Republic of Yemen. The study relied on the descriptive analytical approach, where the study designed a questionnaire for the purpose of collecting primary data. This questionnaire was distributed (200) copies to the target sample for the study, which was represented in the category of auditors in audit companies and firms, and the category of auditors in the Central Organization for Control and Accounting, as well as the category of academics in the accounting departments at the Universities of Sana'a and Amran. The number of recovered and valid questionnaires for analysis was (166), with a percentage of (83%). In order to analyze these data and test the hypotheses of the study, it was drawn upon a set of tests available in the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) Program. The study reached that there is a positive, statistically significant relationship between educational qualification and practical training and professional skills and expertise in the Forensic Accounting and its role in reducing fraud and manipulation of financial statements.

Keywords: forensic accounting- Academic qualification- professional skills- fraud and manipulation of financial statements

المقدمة:

نتيجة للغش في القوائم المالية التي حدثت في العديد من الشركات، الأمر الذي ترتب عليه لجوء مستخدمي القوائم المالية إلى القضاء للفصل في المنازعات المرفوعة بهذا الشأن، زادت أهمية المحاسبة القضائية وضرورة استخدامها، حيث سلطت تلك الفضائح الضوء على ضرورة الاهتمام الكبير لعملية تطوير كفاءات وقدرات ومهارات المحاسبين والمراجعين العلمية والعملية لاستخدام المحاسبة القضائية لما لذلك من أهمية في ردع ومنع الغش والاحتيال في القوائم المالية وبالتالي تطور مهنة المحاسبة والمراجعة، والذي بدوره ينعكس إيجابياً على المجتمع ككل وخلق بيئة خالية من السلوك الاحتيالي، وهذا لن يتحقق إلا بقيام المؤسسات الأكاديمية بتطوير مناهجها الدراسية وبما يمكنها من إعداد وتأهيل محاسبين قضائيين متخصصين وقادرين على التعامل مع الغش والاحتيال واكتشافه ومنعه والتحقيق فيه.

1- مشكلة الدراسة:

إن الأحداث الأخيرة من عمليات الغش والاحتيال المالي سواء على المستوى الدولي مثلما حدث في شركة الطاقة (Enron) 2001م أو شركة توشيبا اليابانية 2015م أو سلسلة الضيافة باتيسيري فاليري البريطانية (Patisserie Valerie) عام 2018م، أو شركة توماس كوك البريطانية للسياحة والسفر (Thomas Cook) عام 2019م، أو على المستوى المحلي مثل انهيار البنك الوطني في اليمن عام 2006م، وتعرض بنك اليمن والخليج عام 2015م وما ترتب على ذلك من نتائج حادة للاقتصاد العالمي والوطني والمجتمع ولمهنة المراجعة تؤكد على الحاجة إلى مزيد من المتخصصين في مجال المحاسبة القضائية فالحاجة لخدمات المحاسبة القضائية في نمو مستمر، إذ أن التحديات المتمثلة بالغش والاحتيال المالي من قبل العديد من المنشآت، فضلاً عن العولمة ونمو التجارة الإلكترونية كل ذلك طوّر من طرائق الغش التقليدية، الأمر الذي لا بد للمحاسبة أيضاً أن تسعى إليه للتطور سواء من خلال تأهيل منتسبيها التأهيل العلمي والعلمي المناسب، واكتساب الخبرات والمهارات ذات الصلة لتواكب هذه التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال، وبالتالي الحد من الغش في القوائم المالية، وبما يمكنها من استعادة الثقة بالمهنة. واستناداً للدور الذي يمكن أن تقوم به المحاسبة القضائية في مواجهة الغش في القوائم المالية، بما يحول دون حدوث هزات مالية قد تؤدي إلى حدوث انهيارات مالية، فإن مشكلة الدراسة تكمن في الإجابة على الأسئلة التالية:

- 1- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية؟
- 2- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة والمهارات

المهنية في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية؟

2- أهداف الدراسة:

- 1- قياس وتحليل أثر التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية.
- 2- قياس وتحليل أثر الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية.

3- أهمية الدراسة:

3-1- الأهمية العلمية:

تناولت الدراسة موضوعاً حديثاً برزت أهميته والحاجة إلى خدماته بانتهاء الشركات الكبرى وزيادة الجرائم المالية وخاصة الغش في القوائم المالية والفساد المالي في الشركات على المستوى المحلي والعالمي لذا تناولت الدراسة معرفة أثر التأهيل العلمي والتدريب العملي، والخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية في بيئة الأعمال في الجمهورية اليمنية، لذا من المؤمل أن تقدم هذه الدراسة إضافة علمية جديدة، قد تسهم في فتح آفاق جديدة لمزيد من البحث في هذا المجال خاصة وهناك ندرة في البحوث العلمية والدراسات الأكاديمية على المستوى اليمني.

3-2- الأهمية العملية:

عملياً فإن نتائج هذه الدراسة قد تشكل لبنات أساسية من المؤمل أن تساعد في إمكانية تفعيل دور مهنة المحاسبة القضائية في بيئة الأعمال اليمنية لتحسين كفاءة وفعالية مهنة المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى ما تحققه من تأييد الدعاوي القضائية، وطمأننة مستخدم القوائم المالية حول عدم وجود غش أو تضليل في القوائم المالية، وترشيد أحكام القضاء المتعلقة بالجرائم المالية وإساءة استخدام المال العام، مما يجعل المحاسب القضائي أمراً هاماً بالنسبة للأجهزة الرقابية أو القضائية، خاصة أن هناك قوانين جديدة واستحداثات هيئات ومحاكم أكثر تخصصاً مثل هيئة مكافحة الفساد والمحاكم التجارية وغيرها، الأمر الذي يخلق وظائف وطلب على التخصصات القضائية ذات العلاقة بالمحاسبة والتي ستكون من ضرورياتها أن يكون المحاسب القضائي مؤهلاً علمياً وعملياً ويتمتع بخبرات ومهارات خاصة.

4- فرضيات الدراسة:

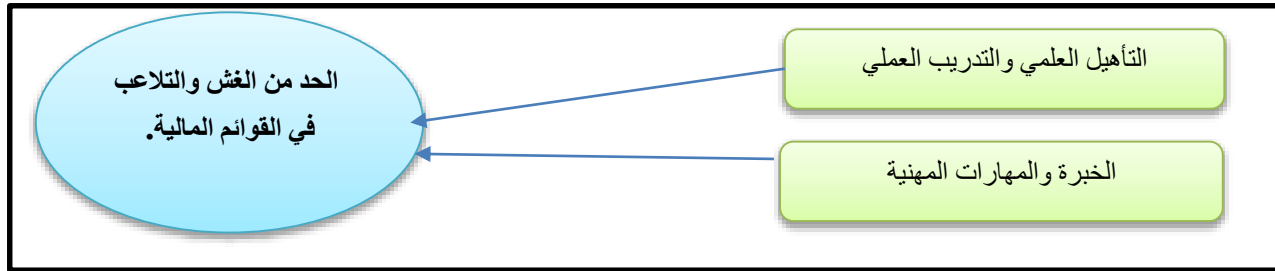
في ضوء مشكلة الدراسة وسعياً لتحقيق أهدافها تقوم الدراسة هذه باختبار الفرضيات التالية:

- 1- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية.

2- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش المتغيرات المستقلة

والتلاعب في القوائم المالية.
5- نموذج الدراسة:

المتغير التابع



شكل (1) نموذج الدراسة: المصدر: اعداد الباحث 2022م

6- الدراسات السابقة

1-6- دراسة (Elzain, 2021)

تناولت هذه الدراسة أهمية المحاسبة القضائية وهدفت الى معرفة مدى أهمية المحاسبة القضائية، وقياس مدى الحاجة الى إدراج المحاسبة القضائية في مناهج أقسام المحاسبة في جامعات المملكة العربية السعودية، وتحديد المعوقات التي تواجه إدراجها في المناهج، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم وتوزيع (150) استبانة على عينة البحث المكونة من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في جامعات المملكة العربية السعودية، استردت منها (126) استبانة تم الاعتماد عليها في التحليل. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كانت أهمها: أن هناك اتفاق بين أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة على وجوب إدراج المحاسبة القضائية في مناهج تعليم المحاسبة.

2-6- دراسة (Madzivire et. al.,2020)

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في فعالية المحاسبة القضائية كأداة لكشف ومنع أنشطة الاحتيال، أخذة في الاعتبار بعض العوامل مثل نقص الموارد الكافية، والتدريب والمعرفة والخبرة العملية، وقد اعتمدت هذه الدراسة على الدراسة الكمية النوعية لحالة شركة محاسبية قانونية في زيمبابوي، من خلال تصميم استبانة تعتمد على الأسئلة المغلقة والمفتوحة، وإجراء المقابلة لعينة البحث حيث تم توزيع (20) استبانة على المراجعين القانونيين في الشركة، استرد منها (19) استبانة صالحة للتحليل، وتم أيضاً عمل (3) مقابلات. وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج كان أهمها: أن هناك علاقة إيجابية بين التدريب ومستوى التعليم في المحاسبة القضائية والقدرة على اكتشاف ومنع الاحتيال.

3-6- دراسة (Asaolu et. al.,2020)

تناولت هذه الدراسة الحاجة إلى التحقيق في العلاقة بين مهارات المحاسبة القضائية والكشف عن التهرب الضريبي في ولاية لاغوس في نيجيريا، وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للبيانات التي تم جمعها عن طريق استبانة

وزعت على عينة البحث (301) من المحاسبين القضائيين ومسؤولي الإيرادات الداخلية بولاية لاغوس. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كانت أهمها: أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية في تأثير المحاسبة القضائية على كشف التهرب الضريبي، وأن مهارات المحاسبة القضائية الأكثر تأثيراً كانت بالترتيب: مهارات الكشف والوقاية والردع، مهارات التحكيم والوساطة والتقاضي، مهارات التدقيق والتحقيق والمقابلات، ثم مهارات الصدق والنزاهة العالية والاتصال.

4-6- دراسة (Awolowo.,2019)

هدفت الدراسة إلى تطوير نظام محاسبة قضائية يعمل على الحد من الاحتيال في البيانات المالية في المملكة المتحدة، كما هدفت إلى وضع استراتيجية للانتقال من نظام المحاسبة التقليدي الحالي لإعداد التقارير والتدقيق الإجرائي الى النظام الجديد للمحاسبة القضائية. وقد اعتمدت الدراسة المنهج الاستقرائي النوعي من خلال أسلوب المقابلة لعينة البحث القصدي المكونة من (4) أكاديميين في المحاسبة و(4) محاسبين قضائيين و(2) المراجعين الخارجيين و(2) من المدراء الماليين للشركات.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كانت أهمها: أن نظام المحاسبة الحالي لإعداد التقارير، والتدقيق الإجرائي لم يعد بإمكانه منع واكتشاف الاحتيال في القوائم المالية، أن تدريب المراجع الخارجي على مهارات وإجراءات ومبادئ وأخلاقيات المحاسبة القضائية يعمل على ردع ومنع الإدارة من الغش والاحتيال في القوائم المالية، أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الاحتيال تزيد من خلال تعديل المنهج التعليمي الحالي ليشمل على مهارات وإجراءات ومبادئ وأخلاقيات المحاسبة القضائية.

5-6- دراسة (David.2015)

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى الحاجة إلى المحاسبة الجنائية في بورتوريكو، وتحديد السمات والمهارات والمعرفة الضرورية لبرامج المحاسبة القضائية في جامعات

القضائية وبالتالي منع واكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية.

7- الإطار النظري للدراسة

7-1- **المحاسبة القضائية:** في الآونة الأخيرة زادت الحاجة الى المحاسبين القضائيين وخدمات المحاسبة القضائية وتعليم المحاسبة القضائية (Tiwari and Debnath, 2017). الذي أدى الى اهتمام كبير من الجهات المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة فظهرت الكثير من المحاولات لتحديد مفهوم المحاسبة القضائية ومن أبرزها تلك التي حاولت تجمع بين مهارات المحاسبة والمراجعة والقوانين وعلوم أخرى من جهة وبين احتياجات القضاء من المعلومات المالية لفض النزاعات من جهة أخرى. فعرّفها (AICPA, 2006) على أنها استخدام مهارات خاصة في المحاسبة والمراجعة والمالية، والأساليب الكمية، وأجزاء من القانون والبحوث والمهارات التحقيقية لجمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات وتفسير النتائج، والتقرير عنها، وتوصيلها إلى المحكمة أو مجلس الإدارة أو أي جهة قانونية أخرى. كما يشير (Hopwood, et. Al., 2008) بأنها تطبيق للمهارات المحاسبية والتدقيقية والتمويلية والطرائق الكمية ومجالات معينه من القانون والبحث، ومهارات التحري في جمع وتحليل وتقييم الأدلة وتوضيح وتوصيل النتائج. كما عُرفت بأنها فرع متخصص من فروع المحاسبة المتعلقة في كثير من القضايا القانونية والشكاوى المالية، بالإضافة إلى تقديم خدماتها في مجالات عدة مثل قضايا الاحتيال المالي والقضايا ذات الاضرار المالية الشخصية وكشف الإرهاب (Zadeh and Ramazani, 2012).

7-2- أهداف المحاسبة القضائية

تعتبر الخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية في المحاكم لتسوية النزاعات المالية وتحقيق الإنصاف والعدالة والسعي وراء الحقيقة من أهم الأهداف التي تسعى إليها، لكبح جماح الغش والاحتيال المالي، وبالتالي تحقيق الفائدة المرجوة منها سواء للأطراف ذات العلاقة أو للمجتمع بشكل عام، ويمكن القول إن من أهداف المحاسبة القضائية التالي:

- 1- تحديد المناطق أو الأنشطة غير القانونية المشجعة على ارتكاب الغش، وتجميع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأي فني مهني محايد يساعد على فحص الدعاوى القضائية (السيسي، 2006).
- 2- تحديد مدى احتمال حدوث الاحتيال والتحري عنه واكتشافه، وتتبع الحقائق والتحري في الشكاوى أو الاتهامات، ليتم حلها أو دحضها (الجبوري والخالدي، 2013).
- 3- التحقق من عمليات الاحتيال وغسل الأموال وسوء الاستخدام لموارد الشركة.
- 4- دعم التقاضي، والتحقيق في الاحتيال والكشف عن الغش

بورتوريكو لإعداد خريجين يكونوا قادرين على تلبية متطلبات مكان العمل المعاصر، ومن أجل أداء وظائفهم بفعالية في ضوء ظروف السوق الحالية في بورتوريكو، واعتمدت الدراسة على إجراء المقابلة من خلال تصميم استبانة متضمنة الأسئلة المفتوحة لعينة الدراسة المكونة من (10) من أكاديميو المحاسبة و(10) من المحاسبين القضائيين و(10) من المحامون. وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج كان من أهمها: أن من أهم الصفات والمهارات والمعرفة الضرورية للمحاسب القضائي هي صفة السلوك الأخلاقي، مهارة التفكير كمخالف، المعرفة بالتدقيق، معرفة ادلة التدقيق، العمل بشكل جيد تحت الضغط وقيود الوقت، ثم التفكير الاستراتيجي، النزاهة، ومهارات الاتصال الجيدة.

6-6- دراسة (Bhasin, 2013)

هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء أولي للمهارات الضرورية المطلوب توافرها في المحاسبين القضائيين في الهند، والاعتماد عليها في تطوير معايير منهج دراسة المحاسبة القضائية في الجامعات الهندية، ومتطلبات التدريب والتعليم للمحاسبين القضائيين، وقد اعتمدت الدراسة المنهج التحليلي الوصفي، من خلال تحليل (65) استبانة صالحة للتحليل استردت من أصل (120) استبانة وزعت على عينة الدراسة، المكونة من أكاديمي المحاسبة والمحاسبين القضائيين ومستخدمي خدمات المحاسبة القضائية. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كانت أهمها: أن مهارات المحاسبة القضائية الأكثر أهمية هي التفكير الانتقادي، حل المشكلات غير المنظم، المرونة التحقيقية، الكفاءة التحليلية، المعرفة القانونية، ثم مهارة التحلي بالصبر، مهارة الاتصال الشفهي، ومهارة الاتصال الكتابي، ومهارة المحافظة على الهدوء (رباطة الجأش)، وضرورة الالمام بعلوم المحاسبة والمراجعة، والأعمال التجارية، وتكنولوجيا المعلومات، وعلم النفس، وعلم الجريمة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تشارك هذه الدراسة مع أغلب الدراسات السابقة في كونها تبحث في أهمية تأهيل المحاسب القضائي وتمتعه بمهارات متخصصة، ويمكن القول إن الدراسة الحالية تختلف عن الدراسات السابقة على -حد علم الباحث- في أنه لا توجد دراسة على مستوى اليمن تناولت دراسة العلاقة بين التأهيل واكتساب المهارات في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية، وأن هذه الدراسة جرت في بيئة الأعمال البنمية والتي تختلف عن البيئات في الدول الأخرى سواء كان في الاستقرار أو التقدم مهنيًا ومحاسبيًا أو تكنولوجياً، وهذا سيساهم في تقديم نتائج أولية من شأنها أن تثرى التطور المستقبلي في تبني وتعليم المحاسبة القضائية في اليمن، والتي ستسهم في تلبية احتياجات ممارسي المحاسبة

لزيادة الطلب على خدمات المحاسبة القضائية في الآونة الأخيرة، فإن هناك زيادة أيضاً في عدد برامج تعليم المحاسبة القضائية (Alshurafat et al., 2019). كما أن المحاسبة القضائية في الولايات المتحدة تحظى باهتمام متزايد من مختلف أصحاب المصلحة مثل الأكاديميين والممارسين سواء في مجال التعليم أو الممارسة (Huber, 2012). تتعدد خدمات المحاسبة القضائية بتعدد مجالاتها وأساليبها الأمر الذي يتطلب نجاح تطبيقها أن يكون المحاسب القضائي مؤهل علمياً وعملياً في عدة جوانب، كما يجب أن يتمتع بمهارات وخبرات عدة وصفات محددة وبما يكفل أداء مهامه بكفاءة عالية. يقصد بالتأهيل العلمي المهني توافر المعارف الكافية لدى ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة التي تمكنهم من مزاولة المهنة طبقاً لأصول مزاولة المهنة والمعايير الدولية المنظمة لها وبأعلى درجات الحيادية والموضوعية والمصادقية (جديني، 2014). حيث يجب أن يتجه التعليم الجامعي للمحاسبين والمراجعين نحو الاهتمام والتركيز على منع الغش ومحاربتة وكشفه والتحري والتحقيق فيه (Golden et al., 2006). إذ كلما كان تأهيل المحاسب القضائي عالياً كلما ضعفت احتمالات حدوث الغش والاحتيال، وكلما أمكن له المساهمة في كشفه والتحقيق فيه (جديني، 2014).

بينت الكثير من الدراسات التجريبية حول فوائد التأهيل والتعليم في المحاسبة القضائية، وأن الطلاب الذين لديهم معرفة ومهارات في مجال مكافحة الغش والاحتيال يرفعون من فرص عملهم بعد التخرج (Carpenter et al., 2011). وأشار (Lehmann, 2015) إلى أن الخريجين الذين حصلوا على دورات وتعليم في المحاسبة القضائية ساعدتهم بأن يكونوا أكثر كفاءة في عملهم من خلال اكتساب المعرفة بتقييم مخاطر الاحتيال والكشف عنه. وفي دراسة (Lee et al., 2015) بينت أن الطلاب الحاصلين على تعليم في المحاسبة القضائية يظهرون مستويات إبداع أعلى من الطلاب الآخرين. كما أكد (Carpenter et al., 2011) أن دورة المحاسبة القضائية تعزز من شك الطلاب، وأن تعليم المحاسبة القضائية يساهم في تخريج طلاب ذوي أداء عالي في تقييم مخاطر الاحتيال.

5-7- مؤهلات المحاسب القضائي: تعد المحاسبة القضائية أحد أهم المهن في العالم في وقتنا الحاضر وأكثرها مستقبلاً، وذلك لأن الاقتصاد تحول من اقتصاد صناعي إلى اقتصاد المعلومات المبني على المعرفة والعلم، وأن أفضل مصدر للجمع والتحري عن هذه المعلومات هم المحاسبين القضائيين (Golden et al., 2006). لذا لا بد أن يحمل المحاسب القضائي مؤهلات علمية عدة من أجل القيام بوظيفته بالشكل المطلوب منه. ولكي يؤدي المحاسب القضائي مهمته بنجاح فقد أشارت معظم الدراسات بأنه يجب عليه أن يتلقى تأهيل علمي عميق في

في القوائم المالية وتسويات النزاعات التجارية (Olugbenga, 2013).

5- تضيق فجوة التوقعات في المراجعة والمتمثلة بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المراجع عند قيامه بتدقيق القوائم المالية وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منه، وبالتالي تقليل سوء الفهم بين الإدارة والمستثمرين مما يؤدي إلى استعادة ثقة الجمهور والمستثمرين في مصداقية المعلومات المالية (Rezaee & Crumbley, 2007).

6- اكتشاف حالات التهرب من الالتزامات المالية أو الممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية والكشف عن هوية الجاني إذا تطلب الأمر وردعه والزامه بالتعويض (Kranacher et al., 2011).

3-7 - مجالات المحاسبة القضائية: تقدم المحاسبة القضائية خدماتها في عدة مجالات منها:

1- تقديم الاستشارات المتعلقة بتقييم الاضرار الاقتصادية وتنبع الاموال المختلصة والتحقيق في تزوير الأوراق المالية وعمليات الاحتيال وتدقيق العقود الخاصة بالقروض المصرفية والقواعد والقوانين الخاصة بالحسابات المصرفية والتأمين فضلاً عن تدقيق الالتزام مع العقود الحكومية والتحقق من الاستخدام الصحيح للمنح الحكومية وتحليل وتقييم الاعمال التجارية وتقديم شهادة الخبرة في المحاكم (جميل، 2012).

2- فض المنازعات الخاصة بالضرائب بإجراء تحليل للضرائب، وكذلك الكشف والتحقيق في الاستخدام غير المشروع للملكية الفكرية، العمل في الاجهزة الاستخباراتية والمخابراتية الحكومية للكشف عن الهوية المالية الحقيقية للأفراد والكيانات المتورطة في الأنشطة المالية أو المشتبه بها (Van, 2008).

3- الدعاوى القضائية المتعلقة بالجرائم المالية في البيئة الرقمية التي صاحبت التطور الهائل في مجال التكنولوجيا، مثل جرائم السطو والحصول على معلومات رقمية وبيانات سرية، الاختراق والسطو على الانظمة الآلية الحكومية أو الخاصة، السطو على المعلومات الخاصة بالحسابات المصرفية، وسرقة الأرقام السرية الخاصة ببطاقات الائتمان (Pearson & Singleton, 2008).

4- تقديم الاستشارات في مجال التقاضي وحل النزاعات، حيث يقدم المحاسب القضائي رأياً يستند إلى حقائق ووقائع معروفة مبنية أو على تحقيق في الموقف محل النزاع وتشتمل خدمات الدعم القضائي المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية والدعاوى المدنية، مثل تأخر البناء وسرقة العلامات التجارية، اختلاس الموظفين، تقييم الخسائر والاضرار الناجمة عن القضايا محل النزاع (الوكيل، 2018).

4-7- التأهيل العلمي والمهني في المحاسبة القضائية: نظراً

وفقاً لعدة دراسات استقصائية فإن أهم المهارات المطلوبة لممارسة المحاسبة القضائية هي:

1- مهارة التحليل الاستنتاجي، أي القدرة على استهداف التناقضات المالية التي لا تتناسب مع الوضع الطبيعي للحالة محل الدعوى.

2- مهارة التفكير الانتقادي، أي القدرة على التمييز والفصل بين المعقول وغير معقول (Digabriele, 2008).

3- مهارة القدرة على إيجاد الحلول للمشاكل بأسلوب مختلف عن المشاكل السابقة، والتعامل مع كل حالة على حدة أي بشكل منفرد بحسب طبيعتها ومتطلباتها (Bhasin, 2013).

4- مهارة المرونة الاستقصائية بمعنى عدم الجمود والقدرة على التحرك وعدم إتباع الإجراءات الروتينية.

5- مهارة الكفاءة والقدرة التحليلية لدراسة ما ينبغي أن يقدم بدلاً من الاكتفاء بالموجود.

6- مهارات الاتصال الشفهية، أي القدرة على التواصل الشفهي الفعال عند تقديم الشهادة كخبير، أو عند شرح الأسس العامة والفكر الأساسية حول وجهة النظر المقدمة.

7- مهارات الاتصال الكتابية، أي القدرة على التواصل الفعال عن طريق التقارير الكتابية، والخرائط والرسوم البيانية والجدول وغيرها.

8- مهارة القدرة على التماسك والسيطرة على النفس، والحفاظ على الهدوء ورباطة الجأش في حالة الاستثارة.

9- مهارة القدرة على تبسيط المعلومات المعقدة بصورة يسهل على المستخدم فهمها سواء بصورة شفوية أم خطية باعتبارها المفتاح لتفسير المعلومات المالية بنجاح (Owojori and Asaolu, 2009).

إن التأهيل العلمي والعملية واكتساب الخبرة والمهارات في المحاسبة القضائية يضيف قيمة للجهات المعنية (أصحاب المصلحة) بما ستوفره لهم من فرص سواء كانوا طلاب أو أكاديميين أو ممارسين أو عملاء، فيما يتعلق بالطلاب، سيكونون قادرين على تعزيز معرفتهم في المحاسبة من خلال دمج معرفتهم المحاسبية بالمعرفة الشاملة للمحاسبة القضائية، وقد يضيف الأكاديميين قيمة تنافسية إلى مناهجهم المحاسبية من خلال دمج معرفة المحاسبة القضائية مع طلابهم، وتمتد المحاسبة القضائية ممارسيها بالعديد من الأدوات لتقديم خدمات محددة لن يقدمها المحاسبون أو المراجعون، وتفيد العملاء من خلال مجموعة واسعة من خدمات المحاسبة التي تقدمها وعلى وجه الخصوص الحد من الغش ومخاطر الاحتيال (Alshurafat et al., 2021).

7-7- مفهوم الغش: المعيار الدولي للتدقيق رقم (ISA) No.240 عرف الغش بأنه فعل متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف أخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع من أجل

العديد من الجوانب من أهمها الآتي (Hopwood, et. Al., 2008):

1- العلوم المحاسبية: يعتبر علم المحاسبة القاعدة الأساسية للمحاسب القضائي، لكونه يساعده على تفسير وتحليل المعلومات المالية الضرورية، بالإضافة إلى توسيع معرفته بنظم الرقابة الداخلية وقواعد حوكمة الشركات.

2- علم المراجعة: إن جمع المعلومات وطبيعة الإثبات في المحاسبة القضائية، تتطلب من المحاسب القضائي القدرة على جمع وتحليل المعلومات وأساليب عرض وتقديم القوائم المالية للمستخدمين وهو ما توفره معايير المراجعة.

3- العلوم القانونية: إن معرفة المحاسب القضائي بالقوانين والإجراءات المتبعة في المحاكم تمكن من تحديد أنواع الأدلة الملزمة التي تتفق مع المعايير القانونية المطلوبة لدى السلطات القضائية.

4- تكنولوجيا المعلومات: كحد أدنى يجب أن يكون لدى المحاسب القضائي معرفة بكيفية الاتصال الإلكتروني المباشر، وخبرة في مجال أجهزة الحاسوب والبرمجيات، وذلك لأن المحاسب القضائي يستخدم تكنولوجيا المعلومات لحفظ واسترجاع البيانات وتقييم الأساليب الرقابية في معالجة البيانات وتقييم وتحليل نظم الرقابة الداخلية الإلكترونية.

5- علم النفس: إن امتلاك المحاسب القضائي بعض المعارف الأساسية في علم النفس تمكن من قدرته في التحقيق أو التحري مع الشاهد لكشف الاحتيال (Okoye, 2009).

وقد حددت جامعة (وست فيرجينيا) مجموعة من المحتويات الأساسية لتأهيل المحاسب القضائي باعتبارها جزءاً من المنهج التعليمي في مجال الغش والمحاسبة القضائية من أهمها الآتي (West Virginia University, 2007):

1- علم الجريمة: المتعلق بطبيعة وآلية ونطاق الغش والجرائم المالية، البيئة القانونية، والقضايا المتعلقة بالمعايير الأخلاقية.

2- الغش: ويتناول كيفية الوقاية منه وردعه والكشف عنه والتحقيق فيه، ونواحي المعالجة والتصحيح فيه.

3- خدمات استشارية في الدعاوي والنقاضي: من خلال البحث والتحليل، وتقييم الخسائر والأضرار، والتحقيق في النزاعات، وحل النزاعات (بما في ذلك التحكيم والوساطة).

6-7- مهارات المحاسب القضائي: هي تلك المهارات المتخصصة التي تمكن المحاسبين القضائيين من الكشف عن الجرائم والغش المالي الذي يُرتكب من قبل العديد من الأشخاص والمنظمات والشركات، وبالتالي تمكنهم من القيام بواجباتهم كما يجب (هاشم وآخرون، 2018). وأكد (Mangala & Kumari, 2017) أن مهارات المحاسبة القضائية تعمل على تعزيز قدرة المراجعين على تتبع حالات الاحتيال وبالتالي تعزيز دورهم ومسؤوليتهم كمراجعين ممارسين.

ومن أمثله:

- إثبات مدفوعات وهمية في دفاتر المنشأة واختلاصها أو استخدامها لتغطية اختلاس بخزينة المنشأة كتزوير إيصالات دفع وهمية.

- عدم إثبات نقدية مقبوضة من أحد العملاء واختلاصها أو استعمالها لتغطية اختلاس بالخزينة.

- عدم إثبات بضائع واردة بسجلات المستودعات واختلاصها أو استخدامها لتغطية الاختلاس.

- إثبات أدونات صرف مزيفة واختلاس تلك البضائع.

2- التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات المحاسبية بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، ويحدث مثل هذا التلاعب بتوجيه من الإدارة لتحقيق أحد أهدافها مثل:

- تضخيم أرباح المنشأة كإثبات مبيعات وهمية أو المغالاة في تقدير بضاعة آخر المدة، أو تأجيل قيد بعض المشتريات للفترة اللاحقة، أو عدم عمل مخصصات كافية للإهلاك. ويستفيد أعضاء مجلس إدارة المنشأة من إظهار كفاءتهم في الإدارة لكي يستمروا في الإدارة أو لزيادة نسبة الأرباح التي يحصلون عليها أو لرفع أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية.

- تقليل أو تخفيض الأرباح بقصد المضاربة في الأسهم في سوق الأوراق المالية أو بقصد تكوين احتياطات سرية قد يُساء استخدامها مستقبلاً لتحقيق أهداف خاصة بالإدارة وقد يكون بغرض التهرب من الضرائب.

- إظهار المركز المالي للمشروع على غير حقيقته وذلك بالتلاعب في قيم الموجودات والمطلوبات بهدف المضاربة في سوق الأوراق المالية أو للحصول على قرض أو ثمن مرتفع للمنشأة في حالة البيع (عبد الله، 2007، ص 59).

8- الدراسة الميدانية

8-1 منهجية الدراسة: اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها وتحليل وتفسير النتائج المرتبطة بها، ووضع المقترحات والتوصيات، وقد اعتمدت على نوعين من البيانات هي البيانات الأولية والبيانات الثانوية، وتم الاعتماد على الاستبانة كأداة رئيسية في جمع البيانات الأولية، حيث تم تصميم الاستبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) في توزيع إجابات أفراد العينة، والذي يتدرج من لا أوافق بشدة بوزن (1) إلى أوافق بشدة بوزن (5) وبينهما ثلاثة أوزان.

8-2 مجتمع وعينة الدراسة: وقد تكون مجتمع الدراسة من شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لهم

الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في القوائم المالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010). عرف غش القوائم المالية بأنه "محاولة متعمدة من قبل الشركات لخداع وتضليل مستخدمي القوائم المالية المنشورة، خصوصاً المستثمرين والدائنين، بواسطة إعداد ونشر قوائم مالية محرفة جوهرياً" (Rezaee, 2005). وفي معيار المراجعة الأمريكي رقم (SAS NO 99) رأى أنه لا بد أن يكون هناك عامل رئيسي يميز الاحتيال عن الخطأ وهو إذا ما كان السبب الأساسي للعمل متعمد أو غير متعمد فعرف الغش بأنه عمل متعمد ينتج عنه أخطاء جوهريّة في البيانات المالية التي تخضع للمراجعة (AICPA, 2002).

7-8- عوامل وعناصر الغش: ثلاثة شروط تكون متواجدة عموماً عند حدوث الغش والتي تسمى بمثلث الغش وهي وجود حافز أو ضغط بسبب في ارتكاب الغش، وجود فرصة لارتكاب الغش مثل وسائل رقابة غير فعالة، أو التغلب على اجراءات المراقبة المطبقة، أو تواطؤ، موقف أو تبرير منطقي، أي القدرة على تبرير الغش بواسطة مرتكبيه (حماد، 2011).

7-9- أنواع الغش والاحتيال المالي: أشار معيار المراجعة رقم (SAS NO 99) ومعيار المراجعة الدولي رقم (ISA) No. 240 أن هناك نوعان من الغش والاحتيال المالي، بيانات ناتجة عن قوائم مالية احتيالية، وبيانات ناتجة عن سوء تخصيص الأصول (اختلاس الأصول) (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، ص 168-169). جمعية فاحصي الغش المعتمدين (ACFE) في تقريرها عن الغش الذي أجرته في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 2020م رأت أن جميع عمليات الغش والاحتيال المهني تنقسم إلى واحدة من ثلاث فئات رئيسية هي:

1- اختلاس الأصول، واعتبره التقرير أكثر أنواع الغش شيوعاً، حيث شكل ما يقارب 86% من حالات الغش المدروسة، لكنه أقل أنواع الغش تكلفة، مثل سرقة المخزون أو النقد المتاح، وتحريف الفواتير، وتضخيم المصاريف.

2- التقارير المالية الاحتيالية، واعتبره التقرير أقل أنواع الغش شيوعاً، حيث شكل ما يقارب 10% من حالات الغش المدروسة، لكنه الأكثر تكلفة لأنه عادةً ما يتسم بخسائر مالية كبيرة، وعادة ما يرتبط هذا النوع بتسجيل إيرادات وهمية، إخفاء التزامات أو مصاريف، وتضخيم القيمة المعلنة للأصول المقرر عنها.

3- الفساد، ويشمل جرائم مثل الرشوة، تعارض المصالح، وسوء استخدام المعلومات السرية، ويعتبر في الوسط من حيث التكرار والأضرار المالية، حيث شكل ما يقارب 43% من حالات الغش المدروسة (ACFE, 2020).

يمكن أن يُرتكب الغش عن طريق التالي:

1- التلاعب في الدفاتر والسجلات بقصد إخفاء عجز المنشأة

للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار 25 عن طريق الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار (كاي تربيع) وتحليل الانحدار.

3-8 اختبار صدق محتوى المقياس: وحتى يتم التحقق من صدق محتوى أداة الدراسة والتأكد من أنها تخدم أهداف الدراسة تم عرضها على مجموعة من المحكمين بلغ عددهم (12) من الخبراء في مجال المحاسبة، وقد طلب من المحكمين إبداء آرائهم حول أداة الدراسة، وقد تم الأخذ بملاحظاتهم وإجراء التعديلات المشار إليها بمثابة الصدق الظاهري.

4-8 اختبار درجة المصادقية ومدى توافر الثبات: يقصد بالثبات استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه وتم احتساب درجة المصادقية والثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) والجدول التالي يوضح نتائج اختبار الثبات والصدق لمحاول فروض الدراسة:

جدول (1) يوضح نتائج اختبار الثبات والصدق Reliability Statistics

محاو فروض الاستبانة	عدد الفقرات	الثبات	الصدق
التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية	10	.792	0.890
الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية	11	.861	0.928
جميع العبارات	21	.833	0.934

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2022م

عينة الدراسة بحسب البيانات الشخصية والتي شملت العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الزمالة المهنية، جهة العمل، المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة، بهدف معرفة مدى تمثيل أفراد العينة لمجتمع الدراسة. وفيما يلي تحليل لخصائص عينة الدراسة:

1- خاصية العمر لأفراد عينة الدراسة: إجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر تظهر في الجدول (2):

جدول (2) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	23	13.9%
من 30 سنة وأقل من 40 سنة	50	30.1%
من 40 سنة وأقل من 50 سنة	62	37.3%
50 سنة فأكثر	31	18.7%
المجموع	166	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

الثانية وحتى الفئة الأخيرة إذ يشكلون (143) فرد ونسبة (86%) من إجمالي عينة الدراسة، وهذا يعطي مؤشر جيد حيث أن هذه الفئات العمرية تتسم بالنضج مما يجعل الباحث يطمئن إلى إجاباتهم إلى حد ما.

2- خاصية المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة: إجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي تظهر في الجدول (3):

والمجدين تراخيص مزاولة المهنة للعام 2022م^(*)، والمراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وكذلك الأكاديميين في أقسام المحاسبة في جامعتي صنعاء وعمران حيث اختار الباحث عينة الدراسة عن طريق العينة العشوائية البسيطة لفئة مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة، وهي إحدى العينات الاحتمالية التي يتم اختيار مفرداتها عشوائياً بعد تقسيم مجتمع البحث إلى فئات، وتم استخدام المسح الشامل لفئة الأكاديميين في أقسام المحاسبة في جامعتي صنعاء وعمران، وقد وزع الباحث (200) استبانة عاد منها (174) استبانة ونسبة استجابة بلغت (87%) كما إنه من بين الاستبانات المعادة هناك (8) استبانات غير صالحة للتحليل الإحصائي، وبالتالي فإن نسبة الاستبانات التي تم تحليلها من إجمالي الاستبانات هي (83%). اعتمد الباحث في عملية التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي

يتضح من الجدول أعلاه أن الثبات (معامل ألفا كرونباخ) لعبارات الاستبيان بلغ 0.833 وهي نسبة ثبات مرتفعة، وكان صدق الاستبيان 0.934، وهذا يعني أن المقياس يعطي نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة وهذا يعني صلاحية الاستبيان للقياس.

5-8 تحليل خصائص عينة الدراسة:

سيقوم الباحث في هذه النقطة بإعطاء وصف إحصائي لأفراد

من بيانات الجدول (2) أعلاه يُلاحظ أن فئة العمر (من 40 سنة وأقل من 50 سنة) جاءت بنسبة (37.3%) بتكرار (62)، ثم فئة العمر (من 30 سنة وأقل من 40 سنة) بنسبة (30.1%) وبتكرار (50)، يليها فئة العمر (50 سنة فأكثر) بنسبة (18.7%) وبتكرار (31)، وأخيراً فئة العمر (أقل من 30 سنة) بنسبة (13.9%) وبتكرار (23)، ونلاحظ أن أغلب أفراد العينة تميل أعمارهم نحو الفئات العمرية الأعلى ابتداءً من الفئة

الصادر عن جمعية المحاسبين القانونيين 39 شركة و 251 مكتب محاسبة ومراجعة.

(*) يبلغ عدد شركات ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية والمرخص لهم بمزاولة المهنة عام 2022م وفق دليل المحاسبين القانونيين لعام 2022م

جدول (3) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
بكالوريوس	104	62.65%
دبلوم عالي	1	0.6%
ماجستير	22	13.25%
دكتوراه	39	23.5%
المجموع	166	100%

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

من بيانات الجدول (3) أعلاه يُلاحظ أن فئة المؤهل العلمي (بكالوريوس) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة (62.65%)، يليها فئة المؤهل العلمي (دكتوراه) بنسبة (23.5%)، ثم فئة المؤهل العلمي (ماجستير) بنسبة (13.25%)، وأخيراً فئة المؤهل العلمي (دبلوم عالي) بنسبة (0.6%)، وهنا يمكن القول أن أفراد عينة الدراسة من المؤهلين علمياً مما يساعد في الحصول على إجابات دقيقة وموضوعية.

3- خاصية التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة: إجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي تظهر في الجدول (4):

جدول (4) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة %
محاسبة	164	98.8%
دراسات مالية ومصرفية	0	0%
إدارة أعمال	0	0%
اقتصاد	2	1.2%
نظم معلومات محاسبية	0	0%
المجموع	166	100%

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

من بيانات الجدول (4) أعلاه يُلاحظ أن فئة التخصص العلمي (محاسبة) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة عالية (98.8%)، يليها فئة التخصص العلمي (اقتصاد) بنسبة (1.2%)، بينما لم يكن هناك تمثيل لبقية التخصصات، ويلاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة تخصصاتهم محاسبة (98.8%) هي نسبة عالية جداً مما يعطي ذلك مؤشر قوي على أن غالبية أفراد العينة على معرفة بأعمال المحاسبة والمراجعة والمرتبطين بها بشكل مباشر من خلال التخصص، مما يعني تمكنهم من إعطاء آراء سليمة الأمر الذي ينعكس إيجاباً على دقة النتائج.

4- خاصية المؤهل المهني لأفراد عينة الدراسة: إجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني تظهر في الجدول (5):

جدول (5) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرار	النسبة %
إجازة محاسب قانوني يمني	116	69.9%
زمالة المحاسبين القانونيين العرب	3	1.8%
زمالة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكية	1	0.6%
زمالة معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا	3	1.8%
زمالة أخرى	8	4.8%
لا يوجد زمالة	35	21.1%
المجموع	166	100%

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

من بيانات الجدول (5) أعلاه يُلاحظ أن فئة المؤهل المهني (إجازة محاسب قانوني يمني) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة (69.9%)، يليها فئة المؤهل المهني (لا يوجد زمالة) بنسبة (21.1%)، ثم فئة المؤهل المهني (زمالة أخرى) بنسبة (4.8%)، يليها فئة المؤهل المهني (زمالة المحاسبين القانونيين العرب) و(زمالة معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا) بنسبة (1.8%)، وأخيراً فئة المؤهل المهني (زمالة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكية) بنسبة (0.6%)، ويلاحظ أن غالبية العينة يملكون الشهادات وبنسبة (78.9%) من إجمالي أفراد عينة، وأن نسبة (21.1%) ممن لا يملكون شهادة زمالة هم من موظفي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبالتالي يعتبرون من ضمن المؤهلين مهنيًا لممارسة مهام المراجعة في مؤسسات وشركات القطاع العام والمختلط.

5- خاصية جهة العمل لأفراد عينة الدراسة: إجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير جهة العمل تظهر في الجدول (6).

جدول (6) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير جهة العمل

جهة العمل	التكرار	النسبة %
مكتب مراجعة	80	48.2%
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	54	32.5%
مؤسسة أكاديمية ذات علاقة	32	19.3%
المجموع	166	100%

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2022م

الجهات الثلاث المدرجة في استبانة الباحث ولما لذلك من أثر إيجابي على نتائج الدراسة.

6- خاصية المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة: إجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي تظهر في الجدول (7).

من بيانات الجدول (6) أعلاه يُلاحظ أن فئة جهة العمل (مكتب مراجعة) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة (48.2%)، يليها فئة جهة العمل (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة) جاءت بنسبة (32.5%)، وأخيراً فئة جهة العمل (مؤسسة أكاديمية ذات علاقة) جاءت بنسبة (19.3%)، والملاحظ أن أفراد عينة الدراسة توزعت بنسب متفاوتة لتشمل

جدول (7) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة %
صاحب مكتب مراجعة وحيد	27	16.3%
شريك في مكتب مراجعة	14	8.4%
مدير مراجعة	48	28.9%
مراجع	42	25.3%
عضو هيئة تدريس	32	19.3%
أخرى	3	1.8%
المجموع	166	100%

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

عينة الدراسة توزعت بنسب متفاوتة لتشمل كافة المراكز الوظيفية مما يعني ذلك شمول عينة الدراسة لجميع المراكز الوظيفية الأمر الذي ينتج عنه تنوع الخبرات وكذلك تفاوت درجات المسؤولية وذلك ينعكس بشكل إيجابي على نتائج الدراسة.

7- خاصية عدد سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة: إجابات أفراد عينة الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة تظهر في الجدول (8).

من بيانات الجدول (7) أعلاه يُلاحظ أن أكثر أفراد عينة الدراسة هم من فئة المسمى الوظيفي (مدير مراجعة) بنسبة (28.9%)، ثم فئة المسمى الوظيفي (مراجع) بنسبة (25.3%)، يليها فئة المسمى الوظيفي (عضو هيئة تدريس) بنسبة (19.3%)، ثم فئة المسمى الوظيفي (صاحب مكتب مراجعة وحيد) بنسبة (16.3%)، يليها فئة المسمى الوظيفي (شريك في مكتب مراجعة) بنسبة (8.4%)، وأخيراً فئة المسمى الوظيفي (أخرى) بنسبة (1.8%)، والملاحظ أن أفراد

جدول (8) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
5 سنوات فأقل	31	18.7%
من 6 إلى 10 سنوات	20	12.0%
من 11 إلى 15 سنة	33	19.9%
من 16 إلى 20 سنة	40	24.1%
21 سنة فأكثر	42	25.3%
المجموع	166	100%

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

بنسبة (18.7%)، وأخيراً فئة سنوات الخبرة (من 6 إلى 10 سنوات) بنسبة (12%)، مما يُشير إلى وجود خبرات تراكمية جيدة، وهذا يجعلهم قادرين على تكوين آراء إيجابية أو سلبية أكثر دقة تجاه موضوع الدراسة.

6-8 تحليل بيانات الدراسة الأساسية: يشتمل هذا الجزء من

من بيانات الجدول (8) أعلاه يُلاحظ أن أكثر أفراد عينة الدراسة هم من فئة عدد سنوات الخبرة (21 سنة فأكثر) بنسبة (25.3%)، يليها فئة سنوات الخبرة (من 16 إلى 20 سنة) بنسبة (24.1%)، ثم فئة سنوات الخبرة (من 11 إلى 15 سنة) بنسبة (19.9%)، يليها فئة سنوات الخبرة (5 سنوات فأقل)

(كاي تربيع) عند مستوى معنوية أكبر من (5%) فذلك معناه عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وتكون العبارة سلبية.
ج- تحليل الانحدار لاختبار فروض الدراسة، تم استخدام تحليل الانحدار والارتباط لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة.

8-6-1 عرض وتحليل بيانات الفرضية الأولى:

❖ هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية.

ولمعرفة آراء أفراد عينة الدراسة حول العلاقة بين التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية تم إتباع الخطوات التالية:

أولاً: الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى: فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارات التي تقيس الفرضية الأولى وترتيبها وفقاً لإجابات المبحوثين.

جدول (9) الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	التفسير
1	الإلمام بعلم المحاسبة والمراجعة المتقدمة.	4.55	.53	91.0%	1	موافق بشدة
9	تلقي المحاسب القضائي التدريب والتأهيل المستمر.	4.53	.52	90.6%	2	موافق بشدة
6	الإلمام الكافي ببيئة الرقابة الداخلية بما فيها أساسيات دورات تجهيز ومعالجة المعاملات.	4.52	.50	90.4%	3	موافق بشدة
2	الإلمام الكافي بأساسيات القانون والتشريعات بما في ذلك أدلة وقواعد الإثبات المتصلة بالدعوى القضائية وإجراءات التقاضي.	4.45	.59	89.0%	4	موافق بشدة
10	تضمين مواضيع المحاسبة القضائية والغش ضمن مناهج التعليم الجامعي والدراسات العليا.	4.37	.57	87.4%	5	موافق بشدة
7	توافر الشهادات المهنية اللازمة.	4.34	.63	86.8%	6	موافق بشدة
3	الإلمام الكافي بتكنولوجيا علوم الحاسوب.	4.21	.55	84.2%	7	موافق بشدة
5	الإلمام الكافي ببيئة الحوكمة.	4.20	.58	84.0%	8	موافق بشدة
8	الإلمام بعلم الجريمة والغش المالي وأساليبه وطرق اكتشافه خاصة في بيئة تكنولوجيا المعلومات الرقمية.	4.20	.71	84.0%	9	موافق بشدة
4	الإلمام الكافي بعلم النفس لمرتكبي الجرائم المالية وغيرها مما يخدم الدعوى القضائية.	3.63	.77	72.6%	10	موافق
متوسط التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية		4.30	.35	86.0%	موافق بشدة	

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

2- جاءت العبارة رقم (1) الإلمام بعلم المحاسبة والمراجعة المتقدمة في المرتبة الأولى بمتوسط بلغ (4.55) وانحراف معياري (.53) وبأهمية نسبية (91%).
3- تليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (9) تلقي المحاسب القضائي التدريب والتأهيل المستمر بمتوسط بلغ (4.53) وانحراف معياري (.52) وبأهمية نسبية (90.6%).
4- أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة رقم (4) الإلمام الكافي بعلم النفس لمرتكبي الجرائم المالية وغيرها مما يخدم

الدراسة تحليل البيانات الأساسية ومناقشة فرضيات الدراسة وذلك من خلال إتباع الخطوات التالية:

أ- التحليل الإحصائي لعبارات محاور فرضيات الدراسة حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري ويتم مقارنة الوسط الحسابي للفقرة بالوسط الفرضي للدراسة والبالغ قيمته (3) والذي تم تقديره (مجموع درجات أوزان المقياس (أوافق بشدة، أوافق، أوافق محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) على مكونات المقياس $(5+4+3+2+1) / 5 = (5/15) = 3$)، حيث تتحقق الموافقة على الفقرات إذا كان الوسط الحسابي للفقرة أكبر من الوسط الفرضي (3)، وتتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي.

ب- اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق تم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدلالة الإحصائية للفروق عند مستوى معنوية 5% ويعنى ذلك أنه إذا كانت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة عند مستوى معنوية أقل من 5% تعنى وجود فروق ذات دلالة معنوية وتكون العبارة إيجابية، إما إذا كانت قيمة

يلاحظ الباحث من الجدول (9) ما يلي:

1- بلغ المتوسط العام لجميع عبارات الفرضية الأولى (التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية) (4.30) وهو يزيد عن الوسط الفرضي (3) وبانحراف معياري (.35) وأهمية نسبية (86%) وهذا يعني أن العينة توافقت وبشدة على أن التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية له أثر على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية.

الموافقين للنتائج أعلاه، تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق. وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس عبارات الفرضية الأولى.

الدعاوى القضائية بمتوسط بلغ (3.63) وانحراف معياري (77). وبأهمية نسبية (72.6%).
ثانياً: اختبار كاي تربيع لعبارات الفرضية الأولى: لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير

جدول (10) اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات الفرضية الأولى

م	العبرة	قيمة كاي تربيع	مستوى الدلالة	درجات الحرية	الدلالة
1	الإلمام بعلوم المحاسبة والمراجعة المتقدمة.	80.8	.000	2	وجود فروق
2	الإلمام الكافي بأساسيات القانون والتشريعات بما في ذلك أدلة وقواعد الإثبات المتصلة بالدعاوى القضائية وإجراءات التقاضي.	150.3	.000	3	وجود فروق
3	الإلمام الكافي بتكنولوجيا علوم الحاسوب.	186.6	.000	3	وجود فروق
4	الإلمام الكافي بعلم النفس لمرتكي الجرائم المالية وغيرها مما يخدم الدعاوى القضائية.	72.3	.000	3	وجود فروق
5	الإلمام الكافي ببيئة الحوكمة.	161.4	.000	3	وجود فروق
6	الإلمام الكافي ببيئة الرقابة الداخلية بما فيها أساسيات دورات تجهيز ومعالجة المعاملات.	34.2	.000	1	وجود فروق
7	توافر الشهادات المهنية اللازمة.	132.7	.000	3	وجود فروق
8	الإلمام بعلم الجريمة والغش المالي وإساليبه وطرق اكتشافه خاصة في بيئة تكنولوجيا المعلومات الرقمية.	102.2	.000	3	وجود فروق
9	تلقي المحاسب القضائي التدريب والتأهيل المستمر.	79.4	.000	2	وجود فروق
10	تضمنين مواضيع المحاسبة القضائية والغش ضمن مناهج التعليم الجامعي والدراسات العليا.	64.3	.000	2	وجود فروق
الإجمالي		54.7	.000	15	وجود فروق

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وفق النموذج $y = a + bx$ حيث أن: y المتغير التابع وهو دور المحاسبة القضائية في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية. x المتغير المستقل وهو التأهيل العلمي والعملي في المحاسبة القضائية. a وهو عبارة عن ثابت الانحدار. b وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل. وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه العلاقة موضحة في الجدول (11) التالي:

يتضح من الجدول (10) ما يلي:
تراوحت قيمة اختبار (Chi.sq) لجميع عبارات الفرضية الأولى بين (186.6) كأعلى قيمة، وبين (34.2) كأقل قيمة، عند مستوى معنوية (0.000) لجميع العبارات وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05). وبلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع العبارات (54.7) بمستوى معنوية (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجمالي العبارات (4.30) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفع جداً على إجمالي عبارات الفرضية الأولى.

ثالثاً: تحليل الانحدار الخطي البسيط

لاختبار تأثير التأهيل العلمي والتدريب العملي في

جدول (11) أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	قيمة T المحسوبة	اختبار F	مستوى الدلالة Sig
التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية	ثابت الانحدار a	2.41	0.59	0.35	11.76	86.58	0.000
	معامل الانحدار b	.49			9.30		

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (11) أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.59) عند مستوى دلالة (0.05) مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين المتغيرين، أما معامل التحديد R Square فقد بلغ (0.35) أي أن التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية قد فسر (35%) من التغيرات في دور المحاسبة القضائية في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية بمعنى أن: (35%) من التغيرات في دور المحاسبة القضائية في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية تعود إلى التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (11) أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.59) عند مستوى دلالة (0.05) مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين المتغيرين، أما معامل التحديد R

القضائية وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى ، وان 65 % من التغيرات في دور المحاسبة القضائية في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية تعود إلى عوامل أخرى)، كما بلغت قيمة معامل الانحدار $b(0.49)$ الذي يشير الى مقدار التغير في العلاقة، أي أن الزيادة بدرجة واحدة في التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية يؤدي إلى تحسن دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية بقيمة (0.49) ، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (86.58) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05) ، وبهذه النتائج نتوصل إلى أن "هناك أثر ذو دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية".

8-6-2 عرض وتحليل بيانات الفرضية الثانية:
الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية.

ولمعرفة آراء أفراد عينة الدراسة حول العلاقة بين الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية تم إتباع الخطوات التالية:

أولاً: الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية: فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للعبارات التي تقيس الفرضية الثانية وترتيبها وفقاً لإجابات المبحوثين.

جدول (12) الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب	التفسير
1	امتلاك مهارات في المحاسبة والمراجعة.	4.64	.49	92.8%	1	موافق بشدة
4	امتلاك مهارات في إدارة المخاطر المرتبطة بالغش.	4.34	.58	86.8%	2	موافق بشدة
9	مهارات الفهم العميق لمداخل وطرق المحاسبة الاحتياطية.	4.33	.63	86.6%	3	موافق بشدة
5	مهارات ممارسة أعلى درجات الشك المهني (العقلية التحقيقية).	4.31	.55	86.2%	4	موافق بشدة
8	المهارة والقدرة التنقيبية التحليلية للبيانات.	4.27	.58	85.4%	5	موافق بشدة
2	توفر خبرة بأساليب وطرق إجراءات التقاضي.	4.22	.64	84.4%	6	موافق بشدة
7	مهارات في استخدام المراجعة التفاعلية والاستباقية وكيفية ضبط الغش.	4.22	.61	84.4%	7	موافق بشدة
10	مهارات متميزة في الاتصال الشفهي والكتابي الفعال.	4.20	.59	84.0%	8	موافق بشدة
3	امتلاك مهارات في التحقيق والتقصي.	4.14	.65	82.8%	9	موافق
11	مهارات اجراء جلسات العصف الذهني عند تنفيذ برنامج المراجعة والتحقيق.	4.13	.66	82.6%	10	موافق
6	مهارات التفكير الانتقادي.	4.01	.69	80.2%	11	موافق
	متوسط الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية	4.26	.39	85.2%		موافق بشدة

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022

3- تليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (4) امتلاك مهارات في إدارة المخاطر المرتبطة بالغش بمتوسط بلغ (4.34) وانحراف معياري $(.58)$ وبأهمية نسبية (86.8%) .
4- أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة رقم (6) مهارات التفكير الانتقادي بمتوسط بلغ (4.01) وانحراف معياري $(.69)$ وبأهمية نسبية (80.2%) .

ثانياً: اختبار كاي تربيع لعبارات الفرضية الثانية:

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج أعلاه، تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق، وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق للعبارات التي تقيس الفرضية الثانية.

جدول (13) اختبار كاي تربيع لدلالة الفروق لعبارات الفرضية الثانية

م	العبارة	قيمة كاي تربيع	مستوى الدلالة	درجات الحرية	الدلالة
1	امتلاك مهارات في المحاسبة والمراجعة.	103.5	.000	2	وجود فروق
2	توفر خبرة بأساليب وطرق إجراءات التقاضي.	140.9	.000	3	وجود فروق
3	امتلاك مهارات في التحقيق والتقصي.	127.4	.000	3	وجود فروق

م	العبرة	قيمة كاي تربيع	مستوى الدلالة	درجات الحرية	الدلالة
4	امتلاك مهارات في إدارة المخاطر المرتبطة بالغش.	63.8	.000	2	وجود فروق
5	مهارات ممارسة أعلى درجات الشك المهني (العقلية التحقيقية).	78.5	.000	2	وجود فروق
6	مهارات التفكير الانتقادي.	122.8	.000	3	وجود فروق
7	مهارات في استخدام المراجعة التفاعلية والاستباقية وكيفية ضبط الغش.	144.2	.000	3	وجود فروق
8	المهارة والقدرة التنقيبية التحليلية للبيانات.	154.6	.000	3	وجود فروق
9	مهارات الفهم العميق لمداخل وطرق المحاسبة الاحتمالية.	48.1	.000	2	وجود فروق
10	مهارات متميزة في الاتصال الشفهي والكتابي الفعال.	158.6	.000	3	وجود فروق
11	مهارات اجراء جلسات العصف الذهني عند تنفيذ برنامج المراجعة والتحقيق.	38.4	.000	2	وجود فروق
المحور الثاني					
		78.4	.000	3	وجود فروق

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

لاختبار تأثير الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وفق النموذج $y = a + bx$ حيث أن: y المتغير التابع وهو دور المحاسبة القضائية في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية x المتغير المستقل وهو الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية a وهو عبارة عن ثابت الانحدار b وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل، وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه العلاقة موضحة في الجدول (14) التالي:

المتغير المستقل	المعاملات	قيم المعاملات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	قيمة T المحسوبة	اختبار F	مستوى الدلالة Sig
الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية	ثابت الانحدار a	1.05	0.63	0.39	3.49	105.87	0.000
	معامل الانحدار b	.73			10.29		

المصدر: اعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

أن الزيادة بدرجة واحدة في الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية يؤدي إلى تحسن دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية بقيمة (0.73)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (105.87) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبهذه النتائج نتوصل إلى أن "هناك أثر ذو دلالة إحصائية بين الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية".

3-6-8 مناقشة الفرضية الأولى:

يتضح من الجدول (9) أن المتوسطات الحسابية لجميع العبارات التي تقيس الفرضية الأولى للدراسة تدل على أن مستوى الموافقة مرتفعة جداً حيث بلغ المتوسط العام لجميع العبارات (4.30) بانحراف معياري (0.35). وأهمية نسبية مقدارها (86 %) كما اتضح من الجدول (10) وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة

يتضح من الجدول (13) ما يلي:
تراوحت قيمة اختبار Chi.sq لجميع عبارات الفرضية الثانية بين (158.6) كأعلى قيمة، وبين (38.4) كأقل قيمة، عند مستوى معنوية (0.000) لجميع العبارات وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05). وبلغت قيمة (كاي تربيع) لجميع العبارات (78.4) بمستوى معنوية (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجمالي العبارات (4.26) والوسط الفرضي للدراسة (3) ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفع جداً على إجمالي عبارات الفرضية الثانية.

ثالثاً: تحليل الانحدار الخطي البسيط

جدول (14) أهم نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية
يتضح من البيانات الواردة في الجدول (14) أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.63) عند مستوى دلالة (0.05) مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية قوية بين المتغيرين، أما معامل التحديد R Square فقد بلغ (0.39) أي أن الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية قد فسرت (39%) من التغيرات في دور المحاسبة القضائية في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية بمعنى أن: (39 % من التغيرات في دور المحاسبة القضائية في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية تعود إلى الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية وحدها مع ثبات بقية العوامل الأخرى، وأن 61 % من التغيرات في دور المحاسبة القضائية في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية تعود إلى عوامل أخرى)، كما بلغت قيمة معامل الانحدار b (0.73) الذي يشير إلى مقدار التغير في العلاقة، أي

المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية، حيث بلغت قيمة (t) لمعامل الانحدار (9.30) بمستوى معنوية (0.000) وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضح في الفقرات السابقة يتم قبول فرضية الدراسة الأولى (H1) الأتية:

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية.

4-6-8 مناقشة الفرضية الثانية:

مرتفعة جداً لجميع عبارات محور فرضية الدراسة الثانية حيث بلغت قيمة (مربع كاي) لإجمالي العبارات (78.4) بمستوى معنوية (0.000) كما اتضح من خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار من الجدول (14) وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية، حيث بلغت قيمة (t) لمعامل الانحدار (10.29) بمستوى معنوية (0.000).

وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضح في الفقرات السابقة يتم قبول الفرضية الثانية (H2) الأتية:

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية.

9- نتائج وإسهامات وتوصيات الدراسة الميدانية:

9-1- النتائج تمثلت نتائج الدراسة الميدانية في الآتي:

1- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن هناك إدراك عالي جداً لدى أكاديمي ومراجع الحسابات الخارجي في الجمهورية اليمنية لأثر التأهيل العلمي والتدريب العملي في المحاسبة القضائية الإيجابي على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية، وهذا ما أكدته نتائج التحليل الإحصائي من خلال إجابات المبحوثين والتي كانت تميل إلى الموافقة بشدة إلى أهمية الإلمام بعلم المحاسبة والمراجعة المتقدمة وتلقي المحاسب القضائي التدريب والتأهيل المستمر وضرورة الإلمام الكافي ببيئة الرقابة الداخلية للشركات بما فيها أساسيات دورات تجهيز ومعالجة المعاملات، وكذا الإلمام الكافي بأساسيات القانون والتشريعات، وأهمية تضمين مواضيع المحاسبة القضائية والغش ضمن مناهج التعليم الجامعي والدراسات العليا.

2- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية على وجود اتجاه كبير وبدرجة عالية نحو وجود تأثير إيجابي للخبرة والمهارات المهنية في المحاسبة القضائية على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية، ويتضح ذلك التأثير من خلال اتجاه آراء عينة الدراسة نحو ضرورة تمتع المحاسب القضائي بمهارات وخبرات عدة كان أهمها وفي المقدمة امتلاك مهارات في المحاسبة والمراجعة، وفي إدارة المخاطر المرتبطة بالغش، مهارات الفهم العميق لمداخل وطرق المحاسبة الاحتمالية، مهارات ممارسة أعلى درجات الشك المهني (العقلية التحقيقية)، والقدرة التحقيقية للبيانات، وجاء

في الوسط ضرورة توفر خبرة بأساليب وطرق إجراءات التقاضي، مهارات في إجراء المراجعة التفاعلية والاستباقية وكيفية ضبط الغش، ومهارات متميزة في الاتصال الشفهي والكتابي الفعال، كما جاءت في المراتب الأخيرة ضرورة امتلاك المحاسب القضائي مهارات في التحقيق والتقصي، مهارات إجراء جلسات العصف الذهني، ومهارات التفكير الانتقادي.

9-2- إسهامات الدراسة: ومن المأمول أن يكون لنتائج هذه الدراسة تأثير في تبني هذا المجال الجديد في بيئة الأعمال اليمنية والشروع في التأهيل العلمي والعملي للمحاسب المهني واكتساب الخبرة والمهارات المختلفة وبما يساعد من الحد من الغش والاحتيال في القوائم المالية وبالتالي يمكن أن تسهم في تطور بيئة الأعمال بشكل عام.

9-3- التوصيات: في ضوء النتائج السابقة للدراسة، يوصي الباحث بما يلي:

1- يجب على أقسام المحاسبة في الجامعات اليمنية باعتبارها مصدر المعرفة لجميع المجالات التركيز بشكل أكبر على تعريف الطلاب والباحثين على موضوعات المحاسبة القضائية والغش، وتضمين مفرداتها في مواد تدرس سواء على مستوى البكالوريوس أو الدراسات العليا، وبما يكفل تأهيل وتخريج طلاب يستطيعوا ممارسة هذا المجال الجديد.

2- إعادة هيكلة المناهج الدراسية في المحاسبة وبما تتناسب مع توقعات المهنة، والحصول على شهادة في المحاسبة القضائية باعتبارها أداة للكشف والحد من الغش في القوائم المالية.

الجبوري، نصيف جاسم، والخالدي، صلاح هادي محمد، (2013)، "دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عملية الاحتيال المالي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 119، العدد 70، كلية التجارة والاقتصاد، جامعة بغداد، قسم المحاسبة، ص 461.

جديني، رشا فتحي، (2014)، "إمكانية استخدام المحاسبة القضائية في مكافحة الجرائم المالية وغسل الأموال في القطاع المالي في سورية"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، ص 131. جميل، رافي نزار، (2012) " الإطار المفاهيمي للمحاسبة القضائية ومتطلبات تطبيقها في البيئة المالية العراقية"، رسالة ماجستير، جامعة الموصل، ص 19.

حماد، طارق عبدالعال، (2011)، "المحاسبة الابتكارية: دوافعها- اساليبها- آثارها"، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 407.

السيسي، نجوى احمد، (2006)، "دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية" – دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير، ص 45.

عبد الله، خالد أمين، (2007)، "علم تدقيق الحسابات"، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص 59.

هاشم، حسام، وآخرون، (2018)، "فاعلية إجراءات المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي والإداري"- دراسة استطلاعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 117، ص 261.

الوكيل، حسام السعيد، (2018)، "مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية". دراسة ميدانية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 22، العدد 3، ص 191-192.

AICPA. (2002), SAS No. 99, Consideration of Fraud in Financial Statement Audit (New York: AICPA 2002).

AICPA. (2006) Forensic Procedures and Specialists: Useful Tools and Techniques. Special Report by Business Valuation and Forensic and Litigation Services Section of AICPA.

Alshurafat, H., Al Shbail, M. O., & Mansour, E. (2021). Strengths and weaknesses of forensic accounting: An implication on the socio-economic development. Journal of Business and Socio-economic Development, p. 143.

Alshurafat, H., Beattie, C., Jones, G. and Sands, J. (2019), "Forensic accounting core and interdisciplinary curricula components in

3- قيام الجمعيات والجهات المنظمة للمهنة بنشر ثقافة أهمية المحاسبة القضائية في بيئة الأعمال اليمنية وما يتعلق بها من موضوعات وإجراءات والتأهيل والتدريب العملي المستمر فيها لاكتساب المهارات في هذا المجال الجديد وبما يخدم المنتفعين والمجتمع بشكل عام واستعادة الثقة بالمهنة.

4- تشجيع البحث العلمي في مجال المحاسبة القضائية في الجامعات والمعاهد المختلفة لكونه تخصص نادر وذو أهمية كبيرة جدا في مكافحة الغش المالي، وسيعود بالفائدة الكبيرة لبيئة الأعمال اليمنية.

10- محددات الدراسة

1- تناولت الدراسة موضوع العوامل المؤثرة في المحاسبة القضائية كمتغير مستقل من خلال عاملين تمثلت في التأهيل العلمي والعملي، والمهارات والخبرة إلا أن هناك عوامل أخرى ينصح بدراستها يمكن أن يكون لها تأثير على دورها في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية.

2- اقتصر تطبيق هذه الدراسة على عدد من المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة الخاصة وفي جهاز الرقابة والمحاسبة، وأكاديمي المحاسبة في جامعة صنعاء وعمران فقط، مما يحد من إمكانية تعميم نتائج الدراسة على اليمن بشكل كامل.

3- تم استخدام الاستبانة لجمع بيانات العينة وقد تم الاعتماد على نوعية الأسئلة المغلقة، والتي لا تسمح للمبحوث الإجابة على أسئلة الاستبانة حسب نمطه وأسلوبه الشخصي وحصره في عدد من الاجابات المحددة مسبقاً، ويمكن استخدام أسلوب المقابلات في البحوث المستقبلية.

11- الدراسات المستقبلية:

1- اجراء تطبيق مماثل لنفس الدراسة مع متغيرات مستقلة أخرى مثل التكلفة والوقت وتقنية المعلومات.

2- يمكن أن يتوسع البحث المستقبلي ليشمل جامعات أخرى في محافظات أخرى، أو مبحوثين آخرين في قطاعات أخرى.

3- دور المحاسبة القضائية في الحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية – دراسة تحليلية للبيانات المالية الفعلية في الشركات اليمنية.

4- العوامل المؤثرة على موقف المحاسب القضائي من اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في اليمن.

المراجع:

الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، (2010)، "المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة-الجزء الأول"، ترجمة جمعية المجمع العربي لمحاسبين القانونيين، عمان، معيار المراجعة الدولي رقم (240) ، مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية، ص 159.

- Business, Vol. 83, No. 6 , PP. 331-339.
- Elzain, Elzain Omer. (2021), "Should Forensic Accounting Be Included in Curricula of Accounting Departments: The Case of Saudi Arabia." *International Journal of Higher Education*, Vol. 10, NO. 4.
- Golden, Thomas W; Steven L; Clayton, Mona M. (2006) "A Guide to Forensic Accounting Investigation, John Wiley & Sons, Inc, P. 14.
- Golden, Thomas W; Steven L; Clayton, Mona M. (2006), "A Guide to Forensic Accounting Investigation, John Wiley & Sons, Inc., preface.
- Hopwood, William & Leiner Jay J & Yonng, George, (2008), *Forensic Accounting and Fraud Examination*, McGraw - Hill Irwin – first Edition, PP. 3-4.
- Hopwood, William & Leiner Jay J & Yonng, George, (2008), *Forensic Accounting and Fraud Examination*, McGraw - Hill Irwin – first Edition, P. 4.
- Huber, W. (2012), "Is forensic accounting in the United States becoming a profession?", *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, Vol. 4 No. 1, pp. 255-284.
- Kranacher, Mary-Jo; Riley, Richard A.; Wells, Joseph T. (2011), "Forensic Accounting and Fraud Examination", John Wiley & Sons, Inc., First Edition, p. 11.
- Lee, C.-C., Cefaratti, M. and Rose-Green, E. (2015), "The incremental benefit of a forensic accounting course to creativity", *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, Vol. 8 No. 1, pp. 157-167.
- Lehmann, C.M. (2015), "Asset misappropriation schemes: short cases for use in the classroom", *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, Vol. 7 No. 2, pp. 340-362.
- Madzivire, E. T., Nyamwanza, L., Mushonga, W., & Mulonda, D. (2020), "An investigation on the effectiveness of forensic audit as a tool for fraud detection and prevention". *Journal of Accounting, Business and Finance Research*, Vol.10 No 2, PP. 49-67.
- Mangala D., Kumari P., Auditors'. (2017), *Perceptions of the Effectiveness of Fraud Prevention and Detection Methods*, *Indian Journal of Corporate Governance*, Vol. 10, No. 2. P. 135.
- Australian universities: analysis of websites", *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, Vol. 11 No. 2-Special Edition, pp. 353-365.
- Asaolu, T. O., Akinkoye, E. Y., & Akinadewo, I. S. (2020), "Forensic accounting skills and tax evasion detection in Lagos State, Nigeria. *International Journal of Business and Economic Development*, Vol. 8 No 2.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) the 2020 Report to the Nation Occupational Fraud & Abuse Classification System, Op. cit, PP. 10-11. Available at <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2020/>
- Awolowo, Ifedapo. (2019), *Financial statement fraud: The need for a paradigm shift to forensic accounting*. PhD Thesis. Sheffield Hallam University (United Kingdom).
- Bhasin, Madan. (2013), " Survey of Skills Required by the Forensic Accountants: Evidence from A Developing Country. *International journal of contemporary business studies*, Vol. 4, No.2.
- Bhasin, Mdan. (2013), "An Empirical Investigation of The Relevant Skills Of Forensic Accountants: Experience Of A Developing Economy. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, vol.1 'No.2, P. 47.
- Carpenter, T.D., Durtschi, C. and Gaynor, L.M. (2011), "The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments", *Issues in Accounting Education*, Vol. 26 No. 1, pp. 1-21, doi: 10.2308/iace.2011.26.1.1.
- Carpenter, T.D., Durtschi, C. and Gaynor, L.M. (2011), "The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments", *Issues in Accounting Education*, Vol. 26 No. 1, pp. 1-21, doi: 10.2308/iace.2011.26.1.1.
- David, Martinez-Figueroa. (2015), "Examining the growing need for trained forensic accountants in Puerto Rico: A case study". PhD Thesis. Northcentral University.
- Digabriele, James A. (2008), "An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants", *Journal of Education for*

- Rezaee, Z. (2005), "Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud" , Critical Perspectives on Accounting, P. 277.
- Tiwari, R.K. and Debnath, J. (2017), "Forensic accounting: a blend of knowledge", Journal of Financial Regulation and Compliance, Vol. 25 No. 1, pp. 73-85, doi: 10.1108/JFRC-05-2016-0043.
- Van, Romburgh Hons. (2008), "The Training of A Forensic Accountant In South Africa", Master Thesis in Management Accounting at the North-West University, P. 35.
- West Virginia University. (2007), -the author of a final report entitled: "Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions, Stakeholder Organizations, Faculty, and Students", March 2007, PP. 2-3
- Zadeh, Hassan; Ramazani, Morteza. (2012), Accountant's Perception of Forensic Auditing, Case Study of Iran, The Journal of Management and Business Research, Vol. 12, No. 6. P. 1.
- Okoye, Emmanuel Ikechukwu. (2009), "Forensic Accounting in Developing Economies Problems and Prospects." University Advanced Research Journal, issue1, PP. 6-7.
- Olugbenga, Aribaba. (2013), " Application of Forensic Accounting: A Study of Companies in Nigeria", Academic Journal of Interdisciplinary Studies, Vol.2, No.2, p. 449.
- Owojori, A.A, and Asaolu, T. O., (2009), "The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World", European Journal of Scientific Research, Vol.29 No. 2. P. 185.
- Pearson, Timothy & Singleton, Tommie. (2008), "Fraud and Forensic Accounting in the Digital Environment ", Issues in Accounting Education, vol. 23, no. 4, 2008, P. 548.
- Rezaee, Z & Crumbley, L. (2007), The Role of Forensic Auditing Techniques in Restoring Public Trust and Investor Confidence in Financial Information, Forensic Examiner Spring –Vol. 16, No.1, p. 44.