مجلة تنمية الرافدين

**اسم المقال:** سبل تفعيل التدقيق القضائي في بيئة العمل العراقية دراسة تحليلية نظرية
**اسم الكاتب:** تغريد سالم محمود الليلة
**رابط ثابت:** https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3618
**تاريخ الاسترداد:** 2026/05/13 15:14 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تـنـمية الرافديـن

العدد ١٢٠ المجلد ٣٧ لسنة ٢٠١٨

# سبل تفعيل التدقيق القضائي في بيئة العمل العراقية
# دراسة تحليلية نظرية

# Ways To Activate Forensic Auditing In The Iraqi Work Environment
# Analytical and Theoretical Study

تغريد سالم محمود الليلة

قسم المحاسبة – كلية الادارة والاقتصاد

جامعة الموصل

Tagreed S. M. AL-lilay
tagreed.allilay@yahoo.com

تأريخ استلام البحث ٢٠١٨/٥/٣ تأريخ قبول النشر ٢٠١٨/١٠/٢١

**المستخلص**

ظهر في مجال التدقيق محاولات عدة لتطوير التدقيق، وكان أبرزها تلك المحاولات التي نادت بالربط بين التدقيق والقانون من جهة وبين احتياجات القضاء من جهة أخرى، ومن هنا تمحورت الدعوات في عدد من البلدان المتقدمة حول الحاجة الى خدمات التدقيق القضائي، وهذا المفهوم الجديد يختلف عن التدقيق الخارجي الذي تمارسه الأجهزة الحكومية الرسمية أو مكاتب مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين في القطاع الخاص، فمخرجات التدقيق القضائي تقارير ترشد القضاة الى إصدار الأحكام بحق الأطراف المتنازعة حول القضايا المالية .

وقد انبثقت مشكلة البحث من أن التدقيق القضائي يحتاج ُالى مجموعة من الخبرات المتعددة لأنها تقوم بتغطية مساحة كبيرة من التخصصات، وتتضمن أعمال التحقيقات، ودعم الدعاوي القضائية، وتسويتها وفق المنازعات، وهذا يتطلب أن يتمتع المدقق القضائي بالمعرفة التدقيقية، كما أنه من الضروري أن يكون لديه معرفة جيدة عن الإجراءات القانونية وأساليب التحقيق.

ولتحقيق هدف البحث تم تقسيمه على ثلاثة مباحث، تناول الأول بيان ماهية التدقيق القضائي، في حين تناول الثاني إجراءات ومراحل التدقيق القضائي أما الثالث فقد تضمن سبل تفعيل التدقيق القضائي في بيئة العمل العراقية .

***الكلمات المفتاحية*** **:** *التدقيق القضائي ،بيئة العمل العراقية، مكاتب مدققي الحسابات، مخرجات التدقيق القضائي.*

**Abstract**

Several attempts have been made in the area of auditing, including the attempts to link the audit to the law, on the one hand, and the needs of the judiciary on the other. Hence, calls have been made in a number of developed countries about the need for forensic auditing services. Which are carried out by official government agencies or the offices of auditors and accountants in the private sector. The results of the judicial review are reports that guide judges in passing judgment on the conflicting parties on financial issues. The problem of research has emerged from the fact that judicial review requires a range of expertise because it covers a large area of specialization, including investigations, supporting forensic proceedings, and settling disputes. This requires that the forensic auditor have auditory knowledge and that he should have a good concept on legal procedures and methods of investigation. To achieve the goal of the research was divided into three topics addressed the first statement of the nature of judicial review, while the second dealt with the procedures and stages of judicial review and the third has identified ways to activate judicial scrutiny in the Iraqi work environment.

***Keyword s***:*forensic auditing ,the iragi work, the offices of auditovs and accountanta, the result of the forensic auditing review arerpots*

**المقدمة**

شهد العالم في الآونة الأخيرة الكثير من الأحداث الهامة التي ترتبط بمجال الأعمال التجارية والتعاملات بين المنظمات الاقتصادية واتساع النطاق التجاري على مستوى العالم التي لها تأثير كبير على بيئة الأعمال بصفة عامة وعلى مهنة التدقيق بصفة خاصة، ويتمثل ذلك في الانهيار المالي لبعض الشركات العالمية الكبرى مثل (Enron) وغيرها من الشركات التي اهتز وضعها

المالي، وكان لها تأثير واسعاً على مهنة التدقيق والمستثمرين والمساهمين والمقرضين، كما ان الهجوم على مدققي الحسابات كما حدث لشركة التدقيق (ارثراندرسون) في أوائل عام ٢٠٠٠ من قبل رجال القانون، قد أثر في سمعة جهاز التدقيق الخارجي وتأسيساً على ذلك فقد زادت شكوك المستثمرين والمساهمين والمقرضين حول وجود غش وتضليل في القوائم المالية علاوة على ذلك ازدادت عمليات غسيل الأموال، وارتفع في معدل الجرائم المالية، كما ارتفع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية، ومن ثم زاد احتياج القضاء الى خبراء أو مستشارين مدققين يمكن الاستفادة من خبراتهم، ومهارة تحرياتهم وعمقها وإبداء آرائهم حول الدعاوى القضائية التي تختص بالمخالفات والجرائم المالية، ومن هذا المنطلق اهتمت العديد من الدول بمجال التدقيق القضائي Forensic Auditing الذي يطلق عليه أحيانا التدقيق القضائي أو الاستقصائي والذي يقوم بتفسير معطيات الحاضر بواقعه المعقد وغير المفهوم وعرضه بطريقة واضحة معززة بالآراء والأدلة المتصلة بالقضايا محل النزاع أو التقصي .

**مشكلة البحث**

يمكن عرض مشكلة البحث من خلال التساؤلات البحثية الاتية:

١. هل هنالك وضوح في الاطار المفاهيمي والتنفيذي الخاص بالتدقيق القضائي في بيئة العمل العراقية؟
٢. ما المواصفات والمهارات الواجب توافرها في المدقق القضائي حتى يواكب التطور في بيئة العمل العراقية؟
٣. مامدى حاجة بيئة العمل العراقية الى التدقيق القضائي طبقا لما معمول به في الدول المتقدمة؟

**أهمية البحث**

تنشأ أهمية البحث من أهمية موضوع التدقيق القضائي وحاجة بيئة العمل العراقية الى تدقيق يسهم في تأييد الدعاوى القضائية وتخفيف الجرائم المالية بصفة عامة والحد منها، وحماية المال العام من سوء الاستخدام بصفة خاصة .

**فرضية البحث**

وصولاً الى حل مشكلة البحث وتحقيق أهدافه يستند البحث على الفرضيتين الاساسيتين الاتيتين:

١. عدم وجود وضوح في الاطار المفاهيمي والتنفيذي الخاص بالتدقيق القضائي في بيئة العمل العراقية .
٢. ماالمواصفات الواجب توافرها في المدقق القضائي حتى يواكب التطور في بيئة العمل العراقية .

**هدف البحث**

يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية :

- بيان ماهية التدقيق القضائي .
- إجراءات ومراحل التدقيق القضائي .
- سبل تفعيل التدقيق القضائي في بيئة العمل العراقية .

**منهج البحث**

لما كان البحث يتكون من جانبين (نظري وتحليلي) فقد اعتمدت الباحثة على المنهجين الآتيين لغرض اتمامه .

١. المنهج الوصفي بالاعتماد على الكتب والبحوث والدراسات والأطاريح والتصفح على الشبكة الدولية للمعلومات التي كتبت عن الموضوع.

٢. المنهج التحليلي من خلال تحليل معلومات والبيانات التي تم الحصول عليها عن طريق استخدام استمارة استبيان المتضمنة مجموعة الأسئلة التي أجابت عليها عينة البحث والمتعلقة بالمعلومات الشخصية عن المبحوثين، فضلاً عن المعلومات المتعلقة بتحقيق اهداف البحث واختيار فرضياته.

**خطة البحث**

اشتمل البحث على ثلاثة محاور يحدد المحور الأول ماهية التدقيق القضائي، أما المحور الثاني فيتناول إجراءات ومراحل التدقيق القضائي، والمحور الثالث يحدد سبل تفعيل التدقيق القضائي في بيئة العمل العراقية.

**الدراسات السابقة**

١. تعد الدراسة التي قام بها المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عام ٢٠٠٤ (AICPA, 2004) أحد أهم الدراسات التي القت الضوء على التدقيق القضائي باعتباره خدمة مهنية تجمع بين المهارات القضائية ومهارات البحث والتحقيق والتقصي للوصول الى دليل يستخدم في حل المنازعات بين الاطراف المختلفة، كما انها تهتم في المقام الأول بكشف الغش في القوائم المالية والفساد المالي بمنظمات الأعمال .

وقد أكدت الدراسة على أن التدقيق القضائي قد يكون تدقيقاً قضائياً كاملاً (FULL Forensic Audit) اي انه تدقيق مستقل يمارس من خلال المدقق القضائي المستقل، وذلك عن طريق منشأة التدقيق التي تقدم خدمات التدقيق لمنظمة الأعمال أو عن طريق منشأة تدقيق أخرى، وقد يكون التدقيق القضائي جزءاً من التدقيق المالي، وبالتالي يعد المدقق القضائي عضواً في فريق التدقيق أو خبير متخصص يتم الاستعانة به للقيام بهذه المهمة.

وهنا ترى الباحثة أنه على الرغم من تناول الدراسة لأساليب ممارسة التدقيق القضائي، وبيان دورها في الكشف عن الغش والفساد بمنظمات الأعمال، الا أنها لم تتناول الأهداف الأخرى الهامة والكثيرة التي يسعى التدقيق القضائي الى تحقيقها .

٢. دراسة السيسي (٢٠٠٦) دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية – دراسة ميدانية .

أساليب المحاسبة القضائية التي تتمثل في التدقيق التفاعلي التي تهتم بأجراء التحريات عن الأنشطة غير القانونية والتدقيق التشريعي، وتدقيق الالتزام بالقوانين والاحكام، والاداة التشخيصية كما أشارت الدراسة الى ضرورة أن يتوافر لدى المحاسب القانوني التميز والخبرة العالية والقدرة على الابداع ومهارات الاتصال الفعال وبراعة اجراءات التحريات والتفهم العميق للعمليات المحاسبية والمقدرة على الجدل والتحليل والتقييم وتأييد الدعاوى القضائية .

وقد توصلت الدراسة الى أن تطبيق أساليب المحاسبة القضائية يساعد على زيادة كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي، ويؤدي الى اطمئنان مستخدمي القوائم المالية بعدم وجود غش بها .

٣. دراسة (سالم ٢٠١٠) خدمة التقصي المالي القانوني في مصر، الطلب على الخدمة والتنظيم المهني لها في بيئة الممارسة المهنية بأن هناك اختلافاً بين خدمة التقصي المالي القانوني وخدمة تدقيق محتوى التقارير المالية، كما وان أداء خدمة التقصي المالي القانوني يستلزم بعض المؤهلات العلمية والمتطلبات الخلقية، وان هناك احتياجاً شديداً اليها من قبل مستخدمي محتوى التقارير المالية .

وهنا ترى الباحثة أنه على الرغم من استخدام الدراستين السابقتين لمصطلحين مختلفين، وهما المحاسبة القضائية وخدمة التقصي المالي القانوني، الا أن المضمون المستخدم للتعبير عنهما

يشير الى التدقيق القضائي ولاسيما أن ممارسة التدقيق القضائي يتطلب القيام بممارسة المحاسبة القضائية وممارسة خدمة التحقق المالي القانوني .

٤. دراسة (Akenbor and Tennyson, 2013) دور التدقيق القضائي في الحد من تقليل الجرائم المالية ومخاطرها بالبنوك النيجرية، مؤكدة على ضرورة انشاء قسم التدقيق القضائي في البنوك، وبذلك فان هذه الدراسة اهتمت بنوع مختلف من التدقيق، القضائي، وهي التدقيق القضائي الداخلي دون الاشارة الى كيفية تحقيق الاستقلال اللازم لها للقيام بالدور المرتقب منه وأبعاد هذا الدور دون التعرض لضغوط ادارة منظمة الاعمال .

٥. دراسة (خليل) تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية – دراسة اختبارية .

مؤكدة على ضرورة الاستفادة من مكونات الاطار المقترح والمقدم من خلال هذه الدراسة في مرحلة اعداد أو تأهيل المدقق ليصبح مدققاً قضائياً متخصصاً او شاهداً خبيراً في هذا المجال، نظراً لأهميته الشديدة في هذه الاوقات التي انتشرت فيها الصور المختلفة للفساد المالي والاداري ومنها الغش والاحتيال .

**ماهية التدقيق القضائي**

**أولاً- مفهوم التدقيق القضائي**

هناك عدة تعاريف توضح مفهوم التدقيق القضائي ومنها الآتي :

١. أنة أحد المجالات المحاسبية الذي تقوم على أساس المعرفة المتكاملة بكل من أساسيات المحاسبة والتدقيق ومهارة التحريات في ضوء المعرفة بالأمور القانونية، فهي تركز على فحص الماضي لإلقاء نظرة على المستقبل وتزداد الحاجة إليها عند وجود شكوك مهنية ودعاوى قضائية تتطلب الإدلاء برأي مهني مستقل، وتقديم تقرير يساعد على تأييد الدعاوى القضائية، وتنوير ومساعدة المحكمة على إقرار الحق وتحقيق العدالة (السيسي، ٢٠٠٦، ٣٣).

٢. انه أحد فروع التدقيق الذي يعتمد على المعرفة المتكاملة بكل من المحاسبة والتدقيق والأمور القانونية بجانب مجموعة من المهارات الخاصة كالابداع والاتصال والبحث والتحقيق والتحري وغيرها من المهارات المتنوعة التي تساعد المدقق القضائي في الحصول على الأدلة المناسبة وابداء الرأي المهني المستقل من خلال تقديم تقرير، وذلك لتوفير الكثير من الخدمات كالفصل في المنازعات وتأييد الدعاوى القضائية (خليل، ١٩٧)

٣. ويعرف على أنه عملية التحقق من المعاملات والوثائق الخاصة بالقضية محل التحقيق سليمة من الناحية القانونية وبالطريقة التي توفر المصداقية للأطراف المعنية التي تتطلب في بعض الأحيان شهادة الخبراء الماليين، وان القائمين بعمل التدقيق القضائي هم موظفون أو محامون أصحاب خبرة بالقانون، مثال ذلك شعبة أو وحدة التدقيق القانونية أو وزارة العدل على المحاكم التابعة لها (جميل، ٢٠١٢ ، ٢٨) .

٤. كما عرفه المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه استخدام المهارات الخاصة بالمحاسبة والتدقيق والتمويل والأساليب الكمية والقانون، ومهارات البحث والتقصي من أجل تجميع وتحليل وتقييم الأدلة وتفسير وتوصيل نتائج البحث (الاتحاد الدولي، للمحاسبين، ١٥، ٢٠٠٤، AICPA) .

٥. هو عملية تفسير وتلخيص وعرض المسائل المالية المعقدة بوضوح وبايجاز ووقائع في كثير من الاحيان في محكمة قانونية كبيرة وهي مهتمة باستخدام الانضباط المحاسبي للمساعدة في تحديد قضايا الوقائع في دعاوى الأعمال التجارية (Aken bor and Tennyson, 2013, 51)

مما سبق يتبين للباحثة :

١. عدم وجود تعريف محدد ودقيق للتدقيق القضائي وجميع تعاريفه قد ركزت على الجوانب الآتية:
أ. يمثل التدقيق القضائي خدمات تدقيقية كامتداد لخدمات مهنة التدقيق .
ب. التدقيق القضائي بوصفه مفهوماً يختلف عن التدقيق الخارجي .
ت. الهدف من التدقيق القضائي هو جمع وتحليل وتقييم الأدلة القضائية وتوصيلها الى الأطراف المعنية .
٢. التدقيق القضائي هو أحد فروع التدقيق الذي يجمع بين مهارات متخصصة ومتكاملة في كل من المحاسبة والتدقيق والقانون بجانب مجموعة من المهارات الخاصة كالابداع والاتصال والبحث وغيرها من المهارات الاخرى التي يقوم بممارستها المدقق القضائي .

**ثانياً- أهمية ومبررات زيادة الاهتمام بالتدقيق القضائي**

ظهرت الحاجة الى التدقيق القضائي على غرار محدودية عمليات تدقيق الحسابات الداخلية والخارجية علاوة على ذلك تشعب العمليات المالية بين الشركات والتطور الاقتصادي للمشاريع، وتعدد الوظائف المالية وما صاحبها من ظهور لبعض حالات الفساد الإداري والمالي والحاجة الى دعم مستويات الأداء لدى الأفراد العاملين كل ذلك أسهم بتزايد الطلب على التدقيق

القضائي وفيما يأتي الاسباب التي تمثل مبررا لزيادة الاهتمام بهذا النوع من التدقيق بل وأهمية القيام به ولعل أهم هذه الأسباب هي :

**١. استشراء الفساد والغش**

تعد ظاهرة الفساد والغش ظاهرة عالمية شديدة الانتشار ذات جذور عميقة تأخذ أبعاداً واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع الى آخر، إذ حظيت ظاهرة الفساد في الآونة الأخيرة باهتمام الباحثين في مختلف الاختصاصات كالاقتصاد والقانون وعلى السياسة والاجتماع (شاميه، ٢٠٠٨ ، ٤) .

ويتمثل الفساد في المعالجات الخاطئة للاصول غير الملموسة او المبالغة في تقييم بعض عناصر الاصول والخصوم، والتلاعب والتضليل في اعداد القوائم والتقارير المالية وسوء استغلال موارد البيئة من خلال غش وفساد الموظفين والمديرين لها، واستخدام أساليب التمويل خارج الميزانية والتلاعب في القوائم المالية، وعمليات غسيل الاموال، والتلاعب في الأرباح من خلال اساليب المحاسبة الابتكارية، وسوء استخدام مرونة السياسات والمبادئ المحاسبية في معالجة العمليات المالية وخاصة الايرادات وتقديم الرشاوى والهدايا للتستر على العمليات غير القانونية بجانب الاختلاس والتزوير والتحايل على اللوائح والقوانين ومخالفتها (خليل، ٢١٢).

**٢. فجوة التوقعات**

تعرف فجوة التوقعات بأنها الفرق بين مايقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المدققون وبين ماينبغي أو مايتوقع أن يقوم به المدققون على اساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم (راضي، ٢٠٠٠) .

يتوقع مستخدمو القوائم المالية بأن يقوم المدقق باكتشاف الغش والفساد الذي يتم في الشركات بكافة أنواعه، في حين ان معايير التدقيق القائمة، فضلاً عن تأهيل المدقق العلمي والعملي لا تمكنه من تحقيق ذلك.

ولقد أكدت العديد من الدراسات في مجال التدقيق على وجود فجوة التوقعات وخاصة فيما يتعلق بخمس قضايا رئيسة هي (العبيدي، ٢٠٠٠، ٧٨) :

١. المدقق كضامن .
٢. الإنذار المبكر بفشل وانهيار الوحدة الاقتصادية .
٣. اكتشاف الغش والتقرير عنه .

٤. اكتشاف التصرفات غير القانونية والافصاح عنها .
٥. واجب المدقق تجاه إبلاغ السلطات التشريعية .

ومن ثم ظهرت الحاجة الى تدقيق قضائي جديد يعمل على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، وهو الأمر الذي انعكس على جهود التنظيمات المهنية وتوصيات مجلس الرقابة على أعمال مدققي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة في الولايات المتحدة في ضرورة تطبيق التدقيق القضائي سواء بصورة دورية منتظمة أو بصورة مفاجئة من حين الى اخر. فقد تم زيادة واتساع دور الفاحصين القانونيين وتطوير المناهج المحاسبية لغرض تحسين مهارات اكتشاف الغش لديهم. الأمر الذي أدى الى تنامي الطلب على خدمات الفحص القانوني في الآونة الأخيرة.

**٣. عدم قدرة الدور التقليدي لمدقق الحسابات على اكتشاف الغش رغم المسؤولية الملقاة على عاتقه**

لقد تطورت مسؤولية المدقق في الوقت الحاضر ولم تعد مقتصرة فقط على إبداء رأي فني عن صدق وعدالة القوائم المالية، بل تعدت ذلك الى تقديم تأكيد معقول عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، بل تعدت ذلك الى تقديم تاكيد معقول عن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش، وقد ظهر ذلك في جهود AICPA في اصدار معياري التدقيق (٨٢)، (٩٩) واللذين يحققان اجراءات أفضل للتدقيق واختبار الرقابة. وقد أكد المعيار (٩٩) على ان المدقق يجب ان يستجيب للخطر الناتج عن الغش بمحاولة اكتشافه وذلك عن طريق الاستعانة بافراد اضافيين لديهم مهارات ومعارف خاصة (مهارات تقصي) فضلاً عن ايجاد تفاصيل عن ماهية الخطر، لتحديد المناطق الاكثر خطرا لدى العميل حتى يمكن ادارة الخطر من الأحاطة بكل التفاصيل، وهو ما يمكن القول معه ان هذا المعيار ادى الى زيادة الشك المهني لدى المدقق، وكذلك معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) الخاص بمسؤولية المدقق المرتبطة بالغش في تدقيق القوائم المالية، حيث اكد على ضرورة ادراك المدقق للغش في القوائم المالية واتخاذ الاجراءات التي تمكنه من ذلك والتي من ضمنها الاستعانة بمتخصص في مجال الفحص القانوني والتقصي (راضي،٢٠١١ ، ٨٠)

**٤. حاجة القضاء والمحاكم الى خبراء يوفرون وفر معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية**

انتشار الفساد وتزايد الغش أدى الى تفاقم المشاكل وزيادة حدة التعارض والصراع بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة، وهو الأمر الذي أدى الى تزايد الاتجاه نحو المحاكم وازدياد الدعاوى القضائية، والتي تطرقت الى مجالات مستحدثة تعكس عولمة التجارة وتبادل الخدمات والتجارة الالكترونية وما يطلبه ذلك من تعقد التشريعات وزيادة الضغوط في بيئة التقاضي، وهو الأمر الذي أظهر مدى حاجة القضاء الى خبراء أو مستشارين في هذا المجال يستأنسون بآرائهم وخبراتهم من خلال تقاريرهم حول المخالفات المالية والغش المالي، ومن ثم تحقق التكامل بين المحاسبة والقانون لتقديم تقصي وتحليل جيد وشامل وواضح بما يخدم الدعاوى القضائية المرتبطة ويحقق العدالة (جميل، ٢٠١١، ٨١ ).

**ثالثاً- الأهداف**

يهدف التدقيق القضائي الى تحقيق الأغراض الآتية (السيسي، ٢٠٠٦، ٤) .

١. توفير معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية باعتبارها الجسر الذي يربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني، ومن ثم توفير التحليل المحاسبي المعد وفقاً لاحتياجات القضاء والمحاكم بغية حسم الدعاوى موضوع النزاع .
٢. تحديد المجالات أو الأنشطة غير القانونية والأكثر خطراً لدى العميل والتي تساعد على ارتكاب الغش، وتجميع الأدلة الهامة والكافية، وتقديم تقرير يتضمن رأياً فنياً مهنياً محايداً يساعد على نظر في الدعاوى القضائية وحسم المشاكل المطروحة .

٣. توفير مدققين قضائيين متخصصين تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والتدقيق ومهارات التقصي في ضوء المعرفة القانونية .
٤. زيادة كفاءة وفعالية وظيفة التدقيق الخارجي والوفاء بمسؤولياتها في منع واكتشاف الغش.
٥. محاولة تضييق فجوة التوقعات في التدقيق والمتمثلة بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المدقق حال أدائه لتدقيق القوائم المالية وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم .

**رابعاً- الفرق بين التدقيق المالي والتدقيق القضائي**

يوضح الجدول الاتي اطاراً يحدد مجالات التفرقة بين كل من الخدمتين كما هو موضح في الجدول:

**الجدول ١**
**مقارنة بين التدقيق القضائي والتدقيق المالي**

| وجهة المقارنة | التدقيق المالي | التدقيق القضائي |
|---|---|---|
| **١- دور مقدم الخدمة** | توفير دليل مقنع لأداء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها GAAS | كشف الغش في السجلات والتقارير المالية واختلاس الأصول واستعادة المعلومات التي قد يتم التخلص منها لاخفاء احدى الحقائق والاستفسار عن الأسئلة الآتية: ماذا؟ كيف؟ متى؟ ومن؟ بخصوص الواقعة محل الفحص والتقصي القضائي |
| **٢- الهدف أو سبب التكليف** | ابداء الرأي في القوائم المالية ككل، او لايركز المدقق على مفردات أوعناصر أو قائمة بعينها، ولكنه يتعامل مع القوائم المالية كوحدة واحدة. | المدقق القضائي باحث عن الحقيقة (موضوع النزاع أو الخلاف) وفي سبيل ذلك سيركز حال قيامه بدوره على تعاملات وعناصر بعينها وسيهتم بعناصر معينة اهتماما أكثر من الاهتمام الذي تلاقيه هذه العناصر عند تدقيق القوائم المالية |
| **٣- المنتج النهائي** | تقرير المدقق لخدمة مستخدمي القوائم المالية وبصفة خاصة المستثمرين وأصحاب المصلحة | تقديم خدمة لأطراف أو أشخاص بعينهما (أطراف النزاع أو المشكلة ) |
| **٤-السرية** | عملية التدقيق معلنة للجميع | لاتكون المهمة التي يقوم بها معلنة ومعروفة الا لأطراف محددة بذاتها. |
| **٥-نطاق التدقيق** | - يتحدد بناء على الأهمية النسبية للمخاطر المختلفة التي يستطيع المدقق تحديدها بناءً على الخبرة المتراكمة الناتجة عن تدقيق القوائم المالية لتلك الشركة في السنوات السابقة.<br>- أيضاً قد يعتمد بشكل على المزاعم المقدمة من الإدارة. | - نادراً مايستطيع المدقق القضائي تصور كامل لما سيقوم به لاختلاف كل تكليف عن غيره، فضلاً عن عدم وضوح من الأمور بالشكل الذي يمكنه من وضع تصور كامل لما سيقوم به، أي إن كل حالة قائمة بذاتها بحسب نوع وطبيعة التكليف.<br>- نادراً مايعتمد أو يثق بالمزاعم المقدمة من الإدارة والتي تدخل غالباً ضمن مسؤوليات تقييم مدى رشدها في التصرف. |

**المصدر:** من اعداد الباحثة بالاعتماد على (راضي، ٢٠١١، ٩٥-٩٦)

**إجراءات ومراحل التدقيق القضائي**

تم تحديد إجراءات ومراحل التدقيق القضائي اعتماداً على المعايير المهنية الصادرة في هذا الصدد، وأيضاًعلى بعض توجيهات المنظمات المهنية (AICPA 2005, AICPA, 2006, 2002 CICA) وهي على النحو الأتي:

**أولاً- قبول التكليف**

ويمثل قبول التكليف نقطة البدء في عملية التدقيق القضائي الاستثنائي، وهو يشبه خطاب الارتباط في التدقيق المالي، وهنا من المناسب التأكيد على أنه ينبغي على المدقق القضائي ان يحصل على خطاب بالتكليف كلما كان ذلك ممكناً، وهنا يجب على المدقق القضائي تحديد وتوثيق عدد من النقاط مع العميل (الموكل) حال قبول التكليف مثل :

أ. دور المدقق القضائي ومسؤولياته ومجال ونطاق العمل المؤدي وطبيعة التقرير المطلوب، ومن البديهي أن يتضمن ذلك أيضاً مكان التنفيذ وأهم بنود أو شروط تنفيذ التكليف .

ب. أن يضمن في المدقق أنه وفريق عمله إن وجد لديه الخبرة والتأهيل والوقت اللازم لأداء التكليف.

ت. أن يكون المدقق القضائي على دراية بالحالات التي قد تتسبب في فقده لاستقلاله ،وأن يفصح عن تلك الحالات للعميل (راضي ، ٢٠١١ ، ١٠٣-١٠٤) .

**ثانياً- تخطيط وتحديد نطاق العمل**

يجب أن يتم تحديد نطاق العمل الخاص بالمدقق القضائي أو فريق التدقيق القضائي في حالة العمل كمجموعة من المدققين والتخصيصات الأخرى ذات العلاقة ، ويجب العمل على وضع خطة ملائمة من حيث المبدأ بوصفها اساساً لبداية تنفيذ الالتزام أو التكليف، وان كل التزام في التدقيق القضائي يعد فريداً من نوعه نظراً لأهمية الأمر ومدى سريته في حالة العمل بصورة سرية ففي هذه الحالة يجب ان يأخذ بعين الاعتبار التعديل المستمر على خطة العمل، وأن يتم تطويرها بتطور الأحداث والظروف من أجل الوصول الى الحكم المهني (فرج، ٢٠١١ ، ١٠).

**ثالثاً- الاشراف على فريق العمل**

أ. قد يفوض ممارسو مهنة التدقيق القضائي أجزاء من العمل الخاص بتنفيذ الالتزام الى أعضاء فريق العمل من المؤهلين لهذا الجزء أو يتم تفويض عملاء أخرين أو متعاقداً فرعياً مع فريق المرفق القضائي (مثل خبير في الحاسوب) .

ب. يجب على المدققين القضائيين الإشراف وتحمل مسؤولية على أعمال مساعديهم وعملائهم ومتعاقديهم الفرعيين وسوف تختلف طبيعة مثل هذا الإشراف وتوقيته ومداه مع تنوع تعقيد الالتزام وخبره الأشخاص المعنيين (فرج، ٢٠١١ ، ١١) .

**رابعاً- المرحلة السرية**

يقوم فيها المدقق القضائي بعمل تقصي عن الأنشطة المشتبه فيها مع الأخذ في الاعتبار عدم علم أو حتى إدراك المتورطين أو المشتبه فيهم بعملية التقصي هذه نظراً لأهمية المباغتة والتي ينتج عنها الحصول على تجميع أكبر قدر ممكن من المعلومات، كلما كان ذلك ممكناً قبل شعورهم بأي شيء، الأمر الذي يترتب عليه الوصول الى قناعات ينتج عنها إثبات أو نفي الشك، وهنا يحاول المدقق أن يحدد ما إذا كان هناك غش قد وقع بالفعل أم لا بناءً على الأدلة التي قام بفحصها والمصادر الأخرى الملائمة للمعلومات وغالباً ما يعتمد على أسوأ الفرضيات عند بنائه ووضعه لفرضيات الغش (راضي، ٢٠١١ ، ١٠٤-١٠٥) .

**خامساً- مرحلة التنفيذ أو المرحلة الانتقالية**

تعد هذه المرحلة في غاية الأهمية إذا ما توصل المدقق القضائي الى قناعة تؤكد أن عملية التقصي المبدئية تثبت حالات الاشتباه المبدئية في هذه الحالة ينبغي التوسع في عملية التقصي، اذ تحدث مرحلة التنفيذ أو المرحلة الانتقالية مباشرة بعد أو بالتزامن مع معرفة الأشخاص المتورطين لعملية التقصي. وفي تلك المرحلة يستطيع المتقصي الماهر تحقيق عنصر المفاجأة للأشخاص المتورطين من خلال قيامه بالتخطيط الجيد والذي يشتمل على:

أ. اختيار الشخص الذي يقوم بمواجهة الشخص المتقصي عنه .
ب. تحديد مكان وزمان المواجهة .
ت. تحديد أفضل مدخل للمواجهة .
ث. التقصي والاستفسار وإجراء المقابلات، حيث يتوصل المدقق القضائي لمعظم النتائج من خلال الملاحظات الدقيقة والاستفسارات المباشرة وفحص المستندات المتنوعة
ج. فحص نظام الرقابة الداخلية ويتكون هيكل الرقابة الداخلية من مجموعة الطرائق والمقاييس التي تصمم وتنفذ بغرض تحقيق الأهداف الأربعة الأتية : (سامي، ٢٠٠٢ ، ١٥٢)
- حماية الأصول والحفاظ عليها .
- اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها .
- رفع الكفاءة التشغيلية والإدارية المنظمة .
- تشجيع السير بالسياسات المرسومة.
ح. يتطلب مراعاة ملاءمة كل المعلومات التي تظهر خلال أداء التكليف، وأن يقوم بتحديد وتحليل وتقييم ومقارنة كل المعلومات ذات الصلة مع الاهتمام بالتركيز على جوهر المعلومات وليس شكلها، ولاشك أن هناك الكثير من الإجراءات الفرعية التي يتم القيام بها حال تجميع وتحليل المعلومات مثل:
- جمع المعلومات ذات الصلة .
- المعلومات المتناقضة والنظريات البديلة .
- الاعتماد على أعمال الآخرين .
خ. أن يقوم عندما يتطلب الأمر بتطوير واختيار الفرضيات لأغراض تقييم القضايا محل التكليف.

**د . توثيق الملفات**

يجب أن تحتوي أوراق العمل الخاصة بالمدققين القضائيين مصدراً لجميع المعلومات التي تم استخدامها في تنفيذ الالتزام، وتسجيل العمل المنجز عن طريق المساعدين، كما يجب أيضاً أن يتم الاحتفاظ بأوراق العمل بطريقة منتظمة، وأن يثبت المدقق القضائي إجراءات معقولة لضمان حماية أوراق العمل والاحتفاظ بها للفترة الزمنية اللازمة لمقابلة متطلبات التكليف وللوفاء بأي متطلبات قانونية وثيقة الصلة بالاحتفاظ بالسجلات (فرج، ٢٠١١، ١٣) .

**سادساً ـ مرحلة الكشف عن النتائج وتوصيلها للأطراف المعنية**

وتحدث بعد إدراك المتورطين لعملية التقصي، وهي أكثر المراحل اتساعاً للمدقق القانوني، ويتم فيها استخدام كثير من آليات التدقيق والتقصي التقليدية، وفي تلك المرحلة يقوم المدقق القانوني وأعضاء فريق التدقيق الآخرين بإجراء مقابلات مع الشهود وتحليل وإعادة بناء البيانات وتحليل البيانات والسجلات المالية والأدلة المستندية الأخرى وفحص الأدلة المادية وإصدار تقرير بنتائج التقصي ومخرجات هذه المرحلة الاجراءين الأتيين

**أ. إعداد التقرير**

يجب مراعات إعداد التقرير النهائي وأهمها أن يشير المدقق القضائي الى عناصر التكليف بحيث يكون شارحاً ومفسراً لكل عناصر التكليف ووافياً لأصحاب المصلحة، وأن يعد التقرير بلغة صحيحة ودقيقة، وأن يتناول التقرير كافة الحقائق، اذ لا يقع القارئ في شك من عدم كفاية الملاحظة والاستفسار والمطابقة (سامي ، ٢٠٠٢ ، ١٥٢) .

ويتضمن هذا التقرير المعلومات الآتية (جميل، ٢٠١٢، ٦٣-٦٤) :
- أسماء القائمين على إعداد التقارير .
- الشخص الموجه إليه التقرير .

- تاريخ التقرير.
- أهداف الالتزام التعاقدي للتدقيق القضائي وظروفه والغرض الذي تم لأجله إعداد التقرير.
- تحديد نوع المصادر والوثائق التي تم الاعتماد عليها لإعداد التقرير.
- مدى الاعتماد على أعمال الآخرين.
- الأساليب والإجراءات التي تم استخدامها في مدة إعداد التقرير والمتضمنة وصف المداخل أو الطرائق والأسباب الجوهرية لاختيار مثل هذه المداخل.
- الافتراضات المهمة وأسباب خاصة بالاعتماد على مثل هذه الافتراضات.
- تعريف المصطلحات الفنية والتفسيرات المستخدمة في التقرير.
- النتائج التي تم التوصل إليها وأية تحليلات أو تفسيرات ذات صلة.
- المعلومات الكافية لتمكين المستخدم من ربط النتائج بالتحليلات والمعلومات والوثائق الداعمة.
- أية قيود على استخدام التقرير.
- أي مجالات أو حدود أخرى مؤثرة على النتائج.

**ب. العقاب والردع**

اذ يقدم المدقق القضائي ما أعده من تقارير وما يتعلق بها من إيضاحات وأدلة الى جهات التحقيق بهدف اتخاذ الإجراءات الجنائية اللازمة (راضي، ٢٠١١ ، ١٠٧) .

**سابعاً- المرحلة العلاجية**

وتهدف هذه المرحلة الى تحقيق هدفين هما:

أ. تجفيف منابع الغش: بمعنى تعقب مصدر أو أصل الغش أو الخسائر، وتحديد المسؤول عن هذا التصرف، وإنهاء العلاقة مع الطرف المتورط أو المذنب، ولا شك أن السرعة هنا مطلوبة لمنع تفاقم الخسائر (راضي، ١٠٨،٢٠١١) .

ب. تعقب وتتبع الأصول: وبعد تجفيف منابع الخسائر والغش يكون الهدف التالي هو تعقب والكشف عن الأصول، ولا شك أن هذه المرحلة بصفة عامة، وهذا الهدف بصفة خاصة خلاصة عملية التقصي، اذ يتم معرفة أسباب إساءة استخدام الأصول واستعادة الوضع المالي وتسوية الالتزامات المدنية والجنائية، فضلاًعن تطوير الأنظمة الرقابية ومعالجة الثغرات لضمان عدم تكرار عمليات الغش. وفي هذه المرحلة يبقى دور المدقق القضائي ملموساً ومطلوباً اذ يشارك في احتساب المخاطر، التفاوض مع الأطراف المتورطة لاتخاذ التصرف الملائم سواء بالاستقالة أو التفاوض من أجل استرداد الأموال التي حصلوا عليها دون وجه حق، وتعويض الضحايا وتقديم النصائح للشركة بناءً على نتائج االتقصي، وملاحقة المتورطين في تلك القضايا والتأكد من خضوعهم للمساءلة القانونية، وتوفير الدعم القانوني للجهات ذات العلاقة، وإجراء تدقيق الغش لخطر عمليات إساءة التصرف والمخاطر الأخرى المشابهة للمخاطر التي تم الكشف عنها نتيجة لعملية التقصي، وتطوير أنظمة الرقابة ومتابعة الأنشطة المستقبلية (راضي، ١٠٨،٢٠١١) .

**سبل تفعيل التدقيق القضائي في بيئة العمل العراقية**

ان وجود تنظيم مهني لخدمات التدقيق القضائي يحقق جودة عالية للخدمات المقدمة في ظل تعدد المجالات التي تطرقت إليها خدمة مهنة التدقيق القضائي، وتتطلب وجود تأهيل علمي وعملي في من يزاول هذه الخدمة، فضلاً عن ضرورة توافر مقدمات محددة وسمات وخصائص مميزة، فضلاً عن مجموعة من التشريعات الحاكمة التي تعمل على توفير الضوابط والضمانات اللازمة لتقديم تلك الخدمة بجودة عالية .

من هنا يمكن عرض متطلبات تفعيل مهنة التدقيق القضائي في العديد من المتطلبات أهمها:

**أولاً- المعرفة المهنية**
**وتتضمن الآتي:**
أ. التعليم والتأهيل
ب. الخبرة والتدريب

وهناك الكثير من المهارات والخصائص الضرورية للمدقق في التدقيق القضائي الاستقصائي منها (الجليلي، ٢٠١٢ ، ٢٤)

١. الخبرات المتنوعة في مجال المحاسبة وتدقيق الحسابات .
٢. مهارات الاتصال (الشفوية والكتابية) .
٣. الخبرة العملية التجارية
٤. المعرفة في مجال إجراءات المحاكم والتقاضي في المنازعات المالية والتجارية .
٥. المعرفة بالنظام القضائي والإطلاع التام على القوانين والأنظمة .
٦. المعرفة التامة بالنظم المحاسبية والتطبيقات المالية المنظمة لعملية إعداد الحسابات الختامية والميزانية .
٧. مهارات التواصل مع المجتمع .
٨. القدرة على التحليل والتحقيق فيما وراء الأرقام التي تحملها الوثائق التي تقدم عند نشوء المنازعات المالية والتجارية .
٩. القدرة على رصد ومراقبة حالات الغش والتلاعب والفساد المالي والإداري .

إن المدقق القضائي الذي يريد أن يصبح خبيراً في الغش في وكالات تنفيذ القانون أو المحاكم لكي يصبح لديه خبرة في العمل في قضايا الاحتيال المعقدة، ومن خلال ذلك يمكن تحديد المؤهلات العلمية للمدقق القضائي بما يلي (السيسي ، ٢٠٠٦ ، ٤٧) :

١. خلفية علمية ومهنية بالمحاسبة والتدقيق وفهم أساسيات البيئة القانونية ومهارات الاتصال بالتحري وكيفية إدارة المخاطر وضبط الغش .
٢. الابداع والثقة عن طريق الأداء العالي وتفهم الأمور والإصرار والمثابرة على أداء العمل والجدل في الدعاوى القضائية .
٣. معرفة متقدمة بالمعايير والأسس والقواعد والإطار الفكري والعملي بالمحاسبة والتدقيق الذي تصدره الجمعيات والمنظمات والمراكز العالمية والمحلية .
٤. الإلمام بالتشريع الذي يخص الأمور المالية والمحاسبية مثل قانون التجارة ونظام مسك الدفاتر.
٥. التأهيل الأكاديمي والمهني والحصول على شهادة خبرة في مجال الاختصاص .

**ثانياً- متطلبات التأهيل العملي**

إن إجراءات التدقيق القضائي تتطلب قدراً من الحكم الشخصي، ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدرة التعليم الرسمي والأكاديمي الذي حصل عليه المدقق، فإنه لن يكون كافياً وحده دون الحصول على الخبرة الكافية والتأهيل العملي الذي يمكنه من ممارسة التقديرات الشخصية والحكمية اللازمة حال أداء مهامه. الأمر الذي يتحتم معه أن ينال قدراً كافياً وملائماً من التدريب العلمي . والتدريب المناسب ينقسم على اتجاهين (راضي، ٢٠١١ ، ١١٤) :

١. اتجاه محاسبي يتم من مكاتب المحاسبة وخاصة المكاتب الكبرى التي تمارس هذا النوع من خدمات التدقيق القضائي .
٢. اتجاه قضائي أو قانوني في شكل دورات قانونية في مجالات مختلفة مثل المنازعات والتحكيم وعلم الجريمة .

ويجب أن يتضمن التدريب العديد من المهارات الملائمة للمدقق القضائي مثل :

أ. مهارات مالية مثل المهارات المحاسبية التكاليفية والتحليل المالي .
ب. مهارات تنمية المعارف القانونية مثل المعرفة بالقوانين والعلاقات والعقود والأدلة الجنائية ودوافع ارتكاب الجرائم والغش والاستدلال .
ت. تدريب ينمي مهارات الاتصال ومهارات القيام بالمقابلات واستخلاص الحقائق وكتابة التقارير .

ويجب الإشارة أيضاً الى ضرورة وجود تدريب مستمر للمدقق القضائي لتحديد معارفه بالمستجدات ذات العلاقة بالتدريب المستمر في مجال المدقق الخارجي .

**ثالثاً- متطلبات شخصية وسلوكية وأخلاقية**

هناك مجموعة من المتطلبات الشخصية والسلوكية ينبغي توافرها في من يرغب مزاولة هذه الخدمة. وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بصياغة ميثاق السلوك المهني الذي يتضمن (الجليلي، رمو، ٢٠١٢، ١٠٧) :

١. المبادئ السلوكية، وهي المبادئ المتعلقة بالسلوك المهني والتي يجب على أعضاء المهنة الالتزام بها بغض النظر عن كونهم يعملون في أحد منشآت المحاسبة أو يعملون كمدققين في إحدى الوحدات الاقتصادية أو الحكومة أو أي قطاع آخر :
أ. المسؤوليات: يجب على المدقق القضائي عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها .
ب. الصالح العام: يجب على المدقق القضائي أن يقبل الالتزام بالعمل بما يتفق مع الصالح العام وشرف المهنة والثقة العامة، وأن يثبت التزامه وولاءه للمهنة .
ت. الاستقامة: يجب على المدقق القضائي ومن أجل المحافظة على ثقة الجمهور فيه أن يؤدي كافة المسؤوليات بأعلى قدر من الاستقامة .
ث. الموضوعية والحياد: يجب أن يبقى المدقق القضائي موضوعياً ومتجرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، وينبغي أن يتمتع المدقق القضائي بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة التدقيق القضائي وخدمات إبداء الرأي الأخرى .
ج. العناية المهنية: يجب على المدقق القضائي أن يتابع المعايير المهنية الفنية والأخلاقية، ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة المقدمة من قبله مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن .
ح. مجال وطبيعة الخدمة: يجب أن يتابع المدقق القضائي مبادئ ميثاق السلوك المهني عند تحديد مجال الخدمات التي يؤديها وطبيعتها .

٢. قواعد السلوك المهني للمدققين تطبق قواعد السلوك على كافة الأعضاء عند تقديم كافة الخدمات المحاسبية والتدقيقية وتتضمن:
١. الالتزام بالاستقلال والنزاهة والموضوعية .
٢. المقدرة الفنية والمعايير الفنية .
٣. المسؤولية تجاه الزبون .
٤. المسؤولية تجاه الزملاء .
٥. المسؤولية والممارسات الأخرى .

وتنطبق قواعد السلوك المهني على المدقق القضائي، ويتعرض لمحاكمة تأديبية قد تؤدي الى إنذاره أو إيقاف عضويته أو فصله إذا خالف هذه القواعد، ويعد العضو مسؤولاً عن تطبيق هذه القواعد عن نفسه وعن جميع العاملين في مكتبه أو شركته .

٣. تفسيرات قواعد السلوك: شكلت لجنة في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين للإجابة عن التساؤلات المتكررة حول قواعد السلوك المعني، وتم تحويل هذه الإجابات الى تفسيرات بعد ان أرسلت الى أطراف خارجية تتأثر بمهنة التدقيق القضائي .

**رابعاً- متطلبات تشريعية ومهنية**

متطلبات تشريعية بمعنى ضرورة وجود قوانين وتشريعات ملزمة تحدد واجبات ومسؤوليات المدقق القضائي، وتلزم جميع أصحاب المصلحة بالاستعانة بتلك المهنة أو الخدمة في مواقف معينة، وذلك خارج نطاق الخدمات الحالية التي تقدمها مهنة التدقيق ومتطلبات مهنية تتمثل في ضرورة إصدار معايير لتنظيم تلك المهنة، فضلاً عن إنشاء تنظيمات مهنية ترعى تلك المهنة وتنظم الاختبارات اللازمة وبرامج التدريب الإجبارية وبرامج التدريب المستمر كمتطلبات لمزاولة المهنة.

**خامساً- اصدار معيار للتدقيق القضائي متخصص بعنوان التدقيق القضائي وشروط ممارستها**

بحيث يتضمن هذا المعيار وضع تعريف محدد وواضح للتدقيق القضائي والهدف من ممارستها ومجالات عملها والجهات المسؤولة عن القيام بها والمواصفات الواجب توافرها في المدقق القضائي، والدورات التدريبية الواجب اجتيازها لتأهيل المدقق الخارجي، وأن يتضمن المعيار النص على اعتبارها أحد الأدوات المهمة لتطبيق حوكمة الشركات والتأكيد على دورها في منع وعلاج حالات الغش والاحتيال والفساد المالي المختلفة، وقد قام بهذا الأجراء المعهد الكندي للمحاسبين عام ٢٠٠٦، اذ أصدر مجموعة من المعايير الخاصة بمزاولة التدقيق القضائي (خليل، ٢١٠)

**سادساً - ممارسة التدقيق القضائي كمهنة خارجية مستقلة**

يجب أن يمارس التدقيق القضائي كمهنة مستقلة بعيدة عن قرارات وضغوط ومصالح الإدارة، وأن تتمتع هذه المهمة بكافة الصلاحيات اللازمة للقيام بدورها في مواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي .

ويجب أن تمارس من خلال مدقق خارجي مستقل عن المدقق المسؤول عن تدقيق القوائم المالية للمنشأة كضمان لممارستها بشكل جيد وفعال، وأن يتوافر الوقت الكافي للقيام بها بعيداً عن الاعباء والمهام الأخرى. (خليل، ٢١٠)

**سابعاً- انشاء جمعية مهنية رسمية مستقلة للمدققين القضائيين**

تكون هذه الجمعية مسؤولة عن الوفاء بكافة متطلبات ممارسة المهنة واصدار اللوائح والتشريعات التي تنظم العمل بها، وتحديد حقوق وواجبات التدقيق القضائي واعطاء شهادة مهنية متخصصة في هذا المجال. (خليل، ٢١٠)

**خصائص عينة الدراسة**

يهدف وصف عينة البحث الى توضيح أهم سمات وخصائص أفراد عينة البحث من خلال ما تضمنته استمارة الاستبيان التي تم توزيعها عليهم.

اذ وزعت استمارة استبيان على عينة مختارة من مكاتب مدقق الحسابات في البيئة العراقية وتضمنت طلباً باعطاء معلومات عن سنوات الخدمة وفيما يأتي الجدول ١ يبين عدد سنوات الخدمة في مجال المحاسبة والتدقيق.

**الجدول ٢**

**توزيع أفراد عينة البحث بحسب عدد سنوات الخدمة في مجال المحاسبة والتدقيق**

| الفئات | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| من ١ – ٩ سنة | ٢ | %٦,٥ |
| من ١٠ – ١٩ سنة | ٨ | %١٨,٥ |
| من ٢٠ – ٢٩ سنة | ٢٧ | %٦٧,٥ |
| من ٣٠ – ٣٩ سنة | ٣ | %٧,٥ |
| المجموع | ٤٠ | %١٠٠ |

**المصدر:** الجدول من اعداد الباحثة.

وفي ضوء ما ورد في الجدول ١ الخاص بتوزيع أفراد عينة البحث بحسب عدد سنوات الخدمة في مجال المحاسبة والتدقيق يتضح أن الفئة (٢٠ – ٢٩) هي الفئة الاكثر تكراراً، وهذا مؤشر على قدرة الأفراد على اعطاء اجابات موضوعية تساعد في انجاح الاستمارة .

**المحور الأول:** التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لأفراد العينة حول الاسئلة المتعلقة بالمعرفة المهنية ومتطلبات التأهيل العملي، وفيما يأتي جدول ٢ يمثل قيم التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لأفراد العينة حول الاسئلة .

**الجدول ٣**

**قيم التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لأفراد العينة حول الاسئلة المتعلقة بالمعرفة المهنية ومتطلبات التأهيل العملي ومتطلبات سلوكية واخلاقية**

| المتغيرات | موافق تماما | موافق | محايد | لا موافق | لا موافق اطلاقا | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١- توفير التأهيل العلمي المناسب للمدقق القضائي يفعل من دور التدقيق القضائي في بيئة العمل العراقية | ٢٠ | ١٢ | ٤ | ٤ | ---- | ٤,٠٠٠ | ٠,٩٠٦ |
| ٢- ضرورة المعرفة الكاملة بالتدقيق والرقابة الداخلية في بيئة العمل العراقية | ١٠ | ٢٦ | ٤ | ---- | ---- | ٤,١٥٠ | ٠,٥٨٠ |
| ٣- يجب أن يتوافر في المدقق القضائي الاصرار والمثابرة ومهارات الاتصال الفعال | ١٦ | ١٨ | ٤ | ٢ | ---- | ٣,٦٠٠ | ٠,٧٤٤ |
| ٤- الذكاء وقوة الملاحظة من خصائص المدقق القضائي | ٢٢ | ٨ | ٦ | ٤ | ---- | ٣,٨٥٠ | ٠,٨٦٤ |
| ٥- القدرة على الجدل والتحليل والتقييم وتأييد الدعاوى القانونية من مواصفات المدقق القضائي في بيئة العمل العراقية | ٢٠ | ٨ | ٨ | ٤ | ---- | ٤,٦٠٠ | ٠,٦٧٢ |
| ٦- ضرورة توافر مهارات البحث والتحقيق والقدرة على الابداع في المدقق القضائي | ١٢ | ١٨ | ٤ | ٤ | ٢ | ٣,٥٠٠ | ١,٠٨٦ |
| ٧- يجب على المدقق القضائي الحرص على التدريب المستمر والحصول على شهادة خبرة مهنية في بيئة العمل العراقية | ١٦ | ١٨ | ٤ | ٢ | ---- | ٣,٦٠٠ | ٠,٧٤٤ |
| ٨- من أساسيات المدقق القضائي الالمام بالمعارف القانونية | ١٤ | ٢٢ | ٤ | ---- | ---- | ٤,٣٠٠ | ٠,٦٤٨ |
| ٩- توافر الخبرة المالية ومهارات التحري أمر ضروري للمدقق القضائي | ١٧ | ٢٠ | ٢ | ١ | ---- | ٤,١٠٠ | ٠,٦٦١٧ |

| المتغيرات | اوافق تماما | اوافق | محايد | لا اوافق | لا اوافق اطلاقاً | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٠- من الضروري أن يتصف المدقق القضائي بالتميز والفهم المتعمق للعمليات المحاسبية والتكاليفية والتحليل المالي | ١٢ | ٢٠ | ٤ | ٤ | ---- | ٤,٠٠٠ | ٠,٩٠٦ |
| ١١- القدرة على ادارة المخاطر وضبط الغش والتلاعب والفساد المالي والاداري في بيئة العمل العراقية | ١٠ | ٢٦ | ٤ | ---- | ---- | ٤,١٥٠ | ٠,٥٨٠ |

**المصدر:** الجدول من اعداد الباحثة.

**السؤال الاول:** كان الوسط الحسابي يساوي (٤,٠٠٠)، وبما أنه يزيد على ٣ درجات، فهذا يعني أن افراد العينة يؤيدون وبنسبة ٨٠% بأن توفير التأهيل العلمي المناسب للمدقق القضائي يفعل من دور التدقيق القضائي في بيئة العمل العراقية، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان (٠,٩٠٦)

**السؤال الثاني:** وسطه الحسابي (٤,١٥٠) وبما أنه يزيد على ٣ درجات أيضاً، فهذا يعني أن افراد العينة متفقون على ضرورة المعرفة الكاملة بالتدقيق والرقابة الداخلية في بيئة العمل العراقية وبنسبة ٩٠% ، اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان (٠,٥٨٠)

**السؤال الثالث:** وسطه الحسابي (٣,٦٠٠)، وبما انه يزيد على ٣ درجات ايضا، فهذا يعني أن افراد العينة يؤيدون وبنسبة ٥٥% بأنه يجب ان يتوافر في المدقق القضائي الاصرار والمثابرة ومهارات الاتصال الفعال اما الانحراف المعياري مبلغ (٠,٧٤٤)

**السؤال الرابع:** وسطه الحسابي (٣,٨٥٠) وبما أنه يزيد على ٣ درجات أيضاً، فهذا يعني أن افراد العينة يؤيدون وبنسبة بلغت ٧٥% على أنه يجب على المدقق القضائي الابتعاد عن السرقة والاختلاس والتزوير

**السؤال الخامس:** كان الوسط الحسابي له (٣,٥٠٠)، وبما أنه يزيد على ٣ درجات ايضاً، فهذا يعني بأن نسبة ٥٠% أفراد العينة يؤيدون بأنه يجب على المدقق القضائي منع التحايل على اللوائح والقوانين ومخالفتها، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان (٠,٩٣٤)

**السؤال السادس:** حقق وسطاً حسابياً (٣,٥٠٠)، وبما أنه يزيد على٣ درجات، فهذا يعني أن نصف افراد العينة يؤيدون ضرورة توافر مهارات البحث والتحقيق والقدرة على الابداع في المدقق القضائي وبنسبة ٥٠% ، أما الانحراف المعياري مبلغ (١,٠٨٦)

**السؤال السابع:** كان الوسط الحسابي له (٣,٦٠٠)، وبما أنه يزيد على ٣ درجات، فهذا يعني أن أفراد العينة يؤيدون بأنه يجب على المدقق القضائي الحرص على التدريب المستمر والحصول على شهادة خبرة مهنية في بيئة العمل العراقية وبنسبة ٥٥% اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان (٠,٧٤٤)

**السؤال الثامن:** حقق وسطاً حسابياً (٤,٣٠٠) وبما أنه يزيد على ٣ درجات أيضاً، فهذا يعني بأن أفراد العينة متفقون بشكل تام على انه من اساسيات المدقق القضائي الالمام بالمعارف القانونية وبنسبة ٩٠% ، اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان (٠,٦٤٨)

**السؤال التاسع:** حقق وسطاً حسابياً (٤,١٠٠) وبما أنه يزيد على ٣ درجات أيضاً، فهذا يعني أن أفراد العينة يؤيدون أن الخبرة المالية ومهارات التحري امر ضروري للمدقق القضائي وبنسبة ٨٠% ، اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان (٠,٦٦١٧)

**السؤال العاشر:** كان الوسط الحسابي له (٤,٠٠٠)، وبما أنه يزيد على ٣ درجات أيضاً، فهذا يعني أن أفراد العينة يؤيدون وبنسبة ٨٥% بأنه من الضروري ان يتصف المدقق القضائي بالتميز والفهم المتعمق للعمليات المحاسبية والتكاليفية والتحليل المالي، أما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان (٠,٩٠٦)

**السؤال الحادي عشر:** حقق وسطاً حسابياً (٤,١٥٠)، وبما أنه يزيد على ٣ درجات أيضا، فهذا يعني ان افراد العينة يتفقون بان القدرة على ادارة المخاطر وضبط الغش والتلاعب والفساد المالي والاداري في بيئة العمل العراقية وبنسبة ٨٢%، اما الانحراف المعياري (٠,٥٨٠)

**الجدول ٤**

**التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للأسئلة المتعلقة بإصدار معيار للتدقيق القضائي وانشاء جمعية مهنية وممارسته كمهنة مستقلة**

| المتغيرات | اوافق تماما | اوافق | محايد | لا اوافق | لا اوافق اطلاقا | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١- هناك حاجة لإصدار معيار تدقيق متخصص بعنوان التدقيق القضائي وشروط ممارسته في بيئة العمل العراقية | ٢٢ | ١٨ | ---- | ---- | ---- | ٤,٥٥٠ | ٠,٥٠٤ |
| ٢- ضرورة انشاء جمعية مهنية رسمية مستقلة وتكون مسؤولة عن المدققين القضائيين لتفعيل ممارسة هذه المهمة | ١٤ | ٢٢ | ٤ | ---- | ---- | ٤,٣٠٠ | ٠,٦٤٨ |
| ٣- يساعد نشر ثقافة الاهتمام بالتدقيق القضائي على ترسيخ اهميتها ودورها في منع او الحد من الغش والاحتيال والفساد المالي | ١٤ | ١٤ | ٤ | ٦ | ٢ | ٣,٣٠٠ | ١,٠١٨ |
| ٤- يجب على المدقق القضائي الابتعاد عن السرقة والاختلاس والتزوير | ٢٢ | ١٨ | ---- | ---- | ---- | ٤,٥٥٠ | ٠,٥٠٤ |
| ٥- يجب على المدقق القضائي منع التحايل على اللوائح والقوانين ومخالفتها | ٨ | ١٢ | ٤ | ٤ | ٢ | ٣,٥٠٠ | ١,٠٨٦ |
| ٦- اصدار اللوائح والتشريعات التي تنظم العمل في بيئة العمل العراقية | ١٠ | ٢٨ | ٢ | ---- | ---- | ٤,١٥٠ | ٦٢٠,٦ |
| ٧- بيان أهمية التدقيق القضائي في بيئة العمل العراقية وتوضيح الآثار الايجابية لذلك على كل من الفرد والمجتمع | ٨ | ١٢ | ٤ | ٤ | ٢ | ٣,٥٠٠ | ١,٠٨٦ |
| ٨- الواقع العملي يتطلب ممارسة التدقيق القضائي كمهنة مستقلة بذاتها | ١٢ | ٢٠ | ٤ | ٤ | ---- | ٤,٠٠٠ | ٠,٩٠٦ |
| ٩- يجب أن يتمتع المدقق القضائي بكافة الصلاحيات اللازمة للقيام بدورها في مواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي | ٦ | ٢٤ | ٨ | ٢ | ---- | ٣,٨٥٠ | ٠,٧٣٦ |
| ١٠- يجب أن يتوفر للمدقق القضائي الوقت الكافي للقيام بعمله بعيداً عن الاعباء والمهام الاخرى | ٦ | ٢٦ | ٨ | ---- | ---- | ٣,٩٥٠ | ٠,٥٩٧ |
| ١١- يجب أن يتصف المدقق القضائي بالاستقلال والنزاهة والموضوعية في بيئة العمل العراقية | ٤ | ١٨ | ١٦ | ٢ | ---- | ٣,٦٠٠ | ٠,٧٤٤ |

**المصدر:** الجدول من اعداد الباحثة.

يتبين من الجدول ٣ أن هناك حاجة لإصدار معيار تدقيق متخصص بعنوان التدقيق القضائي وشروط ممارستة في بيئة العمل العراقية، اذ بلغ متوسطه الحسابي (٤,٥٥٠) وانحرافها المعياري (٠,٥٠٤) وان نسبة ٩٠% تقريباً من عينة الدراسة أكدوا وجود مثل هذا الالتزام. كما تبين أن ٩٠%من افراد العينة يرون بأنه يجب على المدقق القضائي الابتعاد عن السرقة والاختلاس والتزوير، كما يؤيد ٨٢% اصدار اللاوائح والتشريعات التي تنظم العمل في بيئة العمل العراقية. كما يؤيد ٨٥% ضرورة انشاء جمعية مهنية رسمية مستقلة، وتكون مسؤولة عن المدققين لتفعيل ممارسة هذه المهنة .

**الاستنتاجات**

١. ان توفير التأهيل العلمي المناسب للمدقق القضائي يفعل من دور التدقيق القضائي في بيئة العمل العراقية.
٢. يجب أن يتصف المدقق القضائي بالتميز والفهم المعمق للعمليات المحاسبية والتكاليفية والتحليل المالي
٣. يجب أن يتصف المدقق القضائي بالقدرة على ادارة المخاطر وضبط الغش والتلاعب والفساد المالي والاداري في بيئة العمل العراقية
٤. الواقع العملي يتطلب ممارسة التدقيق القضائي كمهنة مستقلة بذاتها .
٥. يجب أن يتوافر للمدقق القضائي الوقت الكافي للقيام بعمله بعيداً عن الأعباء والمهام

**التوصيات**

١. اعادة النظر في تدريب وتأهيل المدققين بمكاتب المحاسبة والتدقيق في العراق بحيث يتضمن التدريب والتأهيل على ممارسة التدقيق القضائي من خلال اكتساب معارف وخبرات جديدة أو التدريب على مجموعة من المهارات أو الصفات اللازمة لتوفير مدقق قضائي متخصص .
٢. ضرورة اعداد معيار للتدقيق متخصص، ويقترح أن يحمل اسم التدقيق القضائي وشروط ممارسته، كما اشار الى ذلك الاطار المقترح للبحث، بحيث يتضمن تحديد جميع الاجراءات اللازمة لممارسة هذا النوع المتميز من خدمات التدقيق، ولاسيما أنه يلبي حاجات ملحة كثيرة في بيئة العمل العراقية .
٣. الاهتمام بضرورة انشاء جمعية رسمية متخصصة تهتم بتحديد واجبات ومسؤوليات المدققين القضائيين والدفاع عنهم وحمايتهم وتوفير متطلبات تطوير ادائهم المهني المتخصص في هذا المجال.
٤. اعادة النظر في المفردات الدراسية التي تدرس بكليات الادارة والاقتصاد في العراق سواء في مرحلة البكالوريوس أو مرحلة الدراسات العليا، بحيث تتضمن من بينها التدقيق القضائي وغيرها من المفردات اللازمة لتوفير التأهيل العلمي المناسب للخريج بحيث يكون مؤهل لممارسة مثل هذا النوع المتقدم من خدمات التدقيق .

**المصادر**

**أولاً- المصادر باللغة العربية**


١. الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٤، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد وأخلاقيات المهنة، نيويورك الولايات المتحدة الأمريكية .
٢. الجليلي، مقداد احمد، ورمو، وحيد محمود، ٢٠١٢، اخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في استراجيات الحد من الفساد الإداري، مجلة دراسات محاسبية ومالية/ وقائع المؤتمر العلمي الاول لديوان الرقابة المالية .
٣. الجليلي، مقداد أحمد، ٢٠١٢، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق، تنمية الرافدين، العدد ١٠٧، مجلد ٣٤ .
٤. جميل، رافي نزار، ٢٠١٢، الإطار المفاهيمي للمحاسبة القضائية ومتطلبات تطبيقها في البيئة المالية العراقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل .
٥. راضي، محمد سامي، ٢٠١١، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر .
٦. سالم، احمد محمد كامل، ٢٠١٠، خدمة التقصي المالي القانوني في مصر: الطلب على الخدمة والتنظيم المهني لها في بيئة الممارسة المهنية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا العدد الاول.
٧. سامي، مجدي، ٢٠٠٢، دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي – دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، مجلد ٢٤، العدد ١
٨. السيسي، نجوى أحمد، ٢٠٠٦، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير .
٩. شامية، يسران محمد سامي، ٢٠٠٨، دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد .
١٠. العبيدي، صبا أحمد سعيد، ٢٠٠٠، دور الاتجاهات السلوكية في زيادة فاعلية التدقيق بالتطبيق على عينة من الوحدات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
١١. لطفي، امين السيد احمد، ٢٠١٤، قرارات في المحاسبة والمراجعة القضائية الدار الجامعية .


**ثانياً- المصادر باللغة الإنكليزية**


- Akenbor C. amd Tennyson o, 2013, For ensic Auditing and financial crime in Nigerian banks Aproactive Approach The Business and Management Review vol 4 No. 2


**ثالثاً- أنترنت**


http://www.almutmar,com/index.php?id,2009,10794

١. فرج، كريم حمود، ٢٠١١، دور أقسام الحسابات والرقابة والتدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي، صحيفة المؤتمر، العدد ٢٣٧٩ .
٢. خليل، محمد احمد إبراهيم، تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الاعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية – دراسة اختبارية