

مقومات المحاسبة القضائية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي في الجمهورية اليمنية

دراسة ميدانية على مدققي الحسابات في أجهزة الرقابة العليا

د. طارق أحمد عبده الجماعي¹

البريد الإلكتروني: tajumaei@usr.ac / tajumaei@gmail.com

الملخص:

تتكون الدراسة من شقين الأول يهدف إلى التعرف على مدى توافر مقومات المحاسبة القضائية في أجهزة الرقابة العليا (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد) والثاني إلى معرفة دور المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال المالي، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من مدققي الحسابات في أجهزة الرقابة العليا، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي وتحليل البيانات باستخدام (SPSS)، وتم تصميم استبانة مكونة من 41 فقرة كأداة لجمع البيانات، وزعت على أفراد عينة الدراسة والمكونة من 60 مفردة وتم استرداد (58) استبانة. وبعد التعرف على أهم مقومات المحاسبة القضائية توصل الباحث إلى عدة نتائج منها: تتوفر مقومات المحاسبة القضائية في أجهزة الرقابة العليا وبنسبة 80%، كما تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الاحتيال المالي. كما أوصى الباحث بعدد من التوصيات.

كلمات مفتاحية: المحاسبة القضائية، الاحتيال المالي، مقومات المحاسبة القضائية.

The components of forensic accounting and their impact on reducing financial fraud in the Republic of Yemen: A field study on auditors in supreme audit institutions

Abstract

The study consists of two parts: the first aims to identify the availability of forensic accounting components in the supreme audit institutions (the Central Organization for Control & Accounting and the supreme national authority for competing corruption), and the second to know the role of forensic accounting in reducing financial fraud, by surveying the opinions of a sample of auditors in the supreme audit institutions. To achieve the objectives of the study, the researcher used the

¹ أستاذ المحاسبة المساعد، قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة إقليم سبأ، اليمن

descriptive approach and analyzed data using (SPSS). A questionnaire consisting of 41 items was designed as a data collection tool. The study sample, consisting of 60 items, the questionnaires were distributed to them, and (58) questionnaires were recollected. After identifying the most important components of forensic accounting, the researcher reached several results, including: The components of forensic accounting are available in the supreme audit institutions at a rate of 80%, and it was also shown that there is a statistically significant relationship between forensic accounting and its role in reducing financial fraud. The researcher also recommended a number of recommendations.

Keywords: forensic accounting, Financial Fraud, components of forensic accounting

مقدمة

تمثل المحاسبة القضائية العلم الذي يتعامل مع تطبيق المعرفة في مجالات المحاسبة والتمويل والضرائب والإحصاء والتدقيق والقانون وعلم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات والإجراءات القضائية والتحري والاستفسار في محاولة للوصول إلى الحقائق التي تمكن المحاسب القضائي من تقديم رأيه كشاهد خبير. ومن أهم وظائف المحاسبة القضائية هو التحقق من الادعاءات المزعومة من قبل الأطراف ذات العلاقة مثل الادعاءات المتعلقة بوجود الاحتيال، أو تقييم الأضرار الاقتصادية أو الفصل في النزاعات المالية. حيث شهد العالم ارتفاعاً متواصلاً في معدلات الجرائم المالية والفساد والتضليل في القوائم المالية لكل من القطاع الخاص والقطاع الحكومي على السواء، وانتشار الفضائح المالية وانهيار لبعض الشركات العالمية مثل شركة Enron للطاقة، وشركة WorldCom للاتصالات، وشركة Satyam الهندية لخدمات الكمبيوتر والبرمجيات... الخ، وماتبها من سقوط أحد مكاتب المراجعة (الخمس الكبار) Arthur Anderson وهو ما أدى إلى اهتزاز الثقة في الأسواق المالية وانعدام الثقة في الدور الذي يقوم به المراجعون، نتيجة انخفاض جودة المعلومة المحاسبية وفقدان المصداقية في التقارير المالية. الأمر الذي أدى إلى كثرة الدعاوى القضائية المقدمة من المستثمرين، والمساهمين، والمقرضين حول وجود احتيالات، وتضليل في القوائم المالية، نتيجة نقشي حالات الغش والاحتيال والتضليل في إعداد التقارير والقوائم المالية. وقد أشار الكبيسي أن خسائر الغش بالعالم بلغت حوالي ترليون دولار سنوياً، أي ما يعادل 7 % من

إجمالي التجارة العالمية، حيث بلغ نصيب العالم العربي منها 100 مليار دولار سنويا (الكبيسي، 2016: 1).

وبسبب زيادة الدعاوى والمنازعات القضائية المرفوعة ضد الشركات وإدارتها، أصبح القضاء وأصحاب المصالح بتلك الشركات بحاجة إلى خبير محايد ومتخصص في الجوانب المالية والمحاسبية والمراجعة والمرافعات القضائية للإدلاء برأيه كشاهد خبير. وفي هذا السياق ظهرت المحاسبة القضائية كواحدة من أهم الوسائل الحديثة للحد من الاحتيال المالي. وما يميز المراجعة القضائية أنها تسعى إلى التحقيق في الغش بهدف جمع أدلة الإثبات التي يمكن تقديمها للمحكمة، وقد أشار كلٌّ من Ogutu و Ngahu إلى أن المراجعة القضائية تمثل أداة لمكافحة الغش. (Ogutu & Ngahu, 2016:76)

مشكلة البحث:

استمد الباحث مشكلة الدراسة من البحوث السابقة نتيجة كثرة الدعاوى القضائية ذات الطابع المالي والتي تحتاج إلى خدمات المحاسبة القضائية للمساعدة في البت في تلك القضايا وذلك من خلال ما يمتلكه المحاسب القضائي من مهارات التحري والتحقيق والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة. وكذلك من واقع الاحتيال المالي في الجمهورية اليمنية الذي استشرى في كل مفاصل الدولة باحترافية عالية وبأساليب مبتكرة واقتصار الجهات الرقابية والتحقيقية على الوسائل التقليدية في مكافحة الاحتيال المالي أصبح غير كافٍ.

وقد أشار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأن تطبيق المحاسبة القضائية يستوجب توفر المعرفة المتخصصة ومهارات التحقيق ومتطلبات أخرى يتميز بها المحاسب القضائي، وذلك باعتبارها آداة تربط بين المحاسبة والقانون، فإن مشكلة الدراسة، تتمثل في دراسة مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في أجهزة الرقابة العليا، وأثر المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال المالي. ويمكن توضيح مشكلة الدراسة من خلال طرح السؤالين التاليين:

1) ما مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لدى مدقق الحسابات في أجهزة الرقابة

العليا - في الجمهورية اليمنية؟ ويتفرع من السؤال الرئيس الأول الأسئلة الفرعية الآتية:

أ- ما مدى توفر الكفاءة والمعرفة العلمية والعملية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية من

وجهة نظر مدقق الحسابات في أجهزة الرقابة العليا - في الجمهورية اليمنية؟

ب- ما مدى توفر المهارات والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية من وجهة نظر مدقق الحسابات في أجهزة الرقابة العليا - في الجمهورية اليمنية؟
(2) ما أثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال المالي - في الجمهورية اليمنية؟
أهداف البحث:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

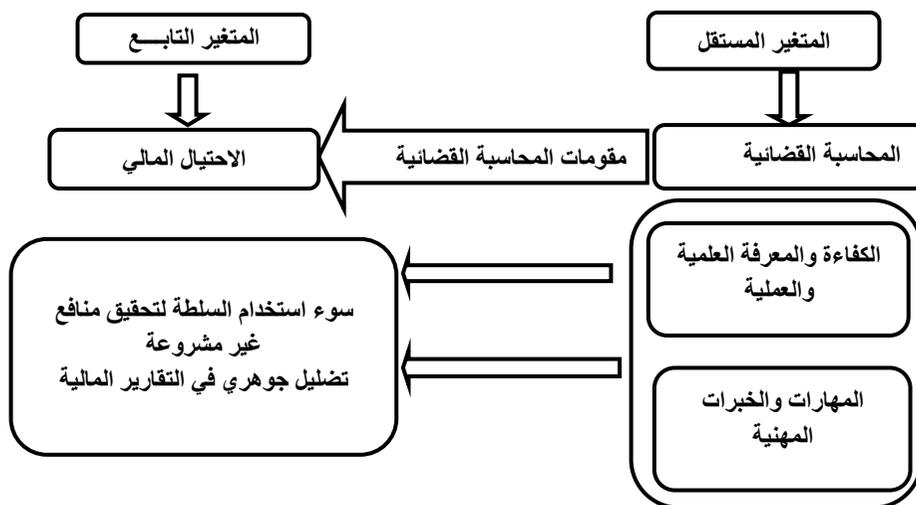
1. التعرف على أهم مقومات تطبيق المحاسبة القضائية - في الجمهورية اليمنية.
2. معرفة مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في أجهزة الرقابة العليا - في الجمهورية اليمنية.
3. بيان أهمية المحاسبة القضائية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي - في الجمهورية اليمنية.

أهمية البحث:

- تناولت الدراسة موضوعاً حديثاً نسبياً، وهو المحاسبة القضائية، ونتيجة لزيادة معدلات الفاضح المالية وانحياز العديد من الشركات العالمية، وما ترتب عليه من زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد الشركات وإدارتها، ظهرت المحاسبة القضائية كواحدة من أهم الوسائل الحديثة للحد من الاحتيال المالي.
- التعرف على الإطار الفكري للمحاسبة القضائية.
- ندرة الأبحاث والدراسات التي تناولت مقومات المحاسبة القضائية ودور المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال المالي.
- تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الأولى في اليمن على حد علم الباحث التي تعالج موضوعاً حديثاً نسبياً على مهنة المحاسبة وهو المحاسبة القضائية.
- محاولة قياس مدى توفر المعرفة العلمية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية من وجهة نظر مدقق الحسابات في أجهزة الرقابة العليا.
- محاولة قياس مدى توافر المهارات والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية من وجهة نظر مدقق الحسابات في أجهزة الرقابة العليا.
- قياس أثر المحاسبة القضائية في الحد من حالات الاحتيال المالي من وجهة نظر مدقق

الحسابات في أجهزة الرقابة العليا.

النموذج المعرفي للبحث:



فرضيات البحث: في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية:

- (1) يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة المستهدفة حول مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في أجهزة الرقابة العليا - في الجمهورية اليمنية.
- (2) يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة المستهدفة حول أثر تطبيق المحاسبة القضائية في أجهزة الرقابة العليا في الحد من الاحتيال المالي - في الجمهورية اليمنية.

- (3) توجد فروق جوهرية بين متوسط إجابات أفراد عينة البحث حول توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي تعزى إلى المتغيرات النوعية (العمر، المؤهل، الخبرة).

الدراسات السابقة:

دراسة (عبد الكافي، نصر، 2022):

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية للكشف عن حالات الاحتيال المالي في ليبيا، وذلك من خلال معرفة مدى توفر المؤهلات العلمية والعملية، وأيضاً مدى توفر المهارات والخبرات اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم

تصميم استمارة استبيان كوسيلة لجمع البيانات الأولية والمتعلقة بموضوع الدراسة ومن ثم تفرغها، وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) واستخدام الاختبارات، والمعالجات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة وتوصلت الدراسة إلى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في ليبيا، كما أنه توجد صعوبات تحد من تطبيقها.

دراسة (الفارسي، 2021):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي وذلك عن طريق استقصاء عينة من الشركات ومكاتب المحاسبة في المملكة العربية السعودية، وأيضاً من خلال الاطلاع ومراجعة الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة. وقد تم اختبار الفرضيات الرئيسية التالية: 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية ودورها في منع واكتشاف الحد من الغش. 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية ودورها في منع واكتشاف والحد من عمليات غسيل الأموال، عن طريق التحليل الإحصائي SPSS لعينة مكونة من 71 رداً والتي تم الحصول عليها عن طريق توزيع استبيان على مجموعة من الشركات والمكاتب المحاسبية في المملكة العربية السعودية. توصلت الدراسة إلى قبول الفرض الأول بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية ودورها في منع الغش واكتشافه والحد منه، وأيضاً تم قبول الفرض الثاني بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية ودورها في منع واكتشاف عمليات غسيل الأموال.

دراسة (لخيفي، مانع، 2021):

هدفت الدراسة لمعرفة دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي وإبراز الأليات والمراحل المتبعة للحد من الفساد المالي وتحديد أسبابه وآثاره وتقنيات تطبيق المحاسبة القضائية. وتم اتباع المنهج الوصفي في الجزء النظري للدراسة، واتباع المنهج التحليلي في الجزء التطبيقي باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS ، وتم تصميم استبيان لهذا الغرض ووزع على أفراد عينة الدراسة المتمثلة في محافظي الحسابات والعاملين بالقضاء بولاية تبسة . وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن هناك وعي بأهمية المحاسبة القضائية، على الرغم من عدم توافر المهارات والمؤهلات لدى الخبير القضائي المحاسبي

ليقوم بمهمته على أكمل وجه، وأن المحاسبة القضائية تساهم بشكل فعال في الحد من ممارسات الفساد المالي بتطبيق مختلف تقنياتها، ومواجهتها لجملة من المعوقات المختلفة.

دراسة (العواد، الجبوري، 2020):

يهدف البحث لتسليط الضوء على دور المحاسب القضائي ولفت انتباه هيئة النزاهة بأهمية المحاسب القضائي لمساعدة الجهات التحقيقية والقضائية. ولتحقيق أهداف البحث تم اتباع المنهج الوصفي لملائمته لطبيعة موضوع البحث، وكانت أداة البحث هي تصميم استبانة من 82 فقرة كأداة لجمع البيانات. وتوصل الباحثين إلى: أن المحاسبين القضائيين ينبغي أن يكونوا على دراية بالمفاهيم والإجراءات والقواعد القانونية، وأن يكونوا قادرين على تحديد الشكل والمادة القانونية عند التعامل مع قضية ما.

دراسة (يوسف، عبدالنواب، عشرى، 2019):

تناول البحث بيان مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية؟ وهل يوجد معوقات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية؟ ويهدف هذا البحث إلى توضيح مهنة المحاسبة القضائية بالإضافة للمهارات والخصائص الواجب توافرها في المحاسب القضائي والتعرف على المنظمات المهنية المهتمة بالمحاسبة القضائية وأيضاً مقومات تطبيق المحاسبة القضائية والمعوقات التي تحد من تطبيقها في البيئة المصرية . لتحقيق أهداف البحث تم عمل دراسة ميدانية تهدف إلى استطلاع آراء واتجاهات عينة الدراسة بشأن اختبار توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية وأيضاً اختبار هل يوجد معوقات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية وكانت من أهم النتائج أنه تتوافر المقومات الأساسية لتطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية، كما توجد معوقات تعيق تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية.

دراسة (الخضر، 2018):

هدفت الدراسة إلى تحليل واقع المحاسبة القضائية من حيث المفاهيم العامة ومجالات الاستخدام والأساليب والإجراءات المتبعة ودورها في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة قضايا الفساد المالي، والوقوف على مفهوم الفساد المالي بصورته الحديثة وأساليبه المستخدمة والتعرف على أنواعه والعوامل التي تساعد على ارتكابه والآثار الناتجة عنه. من

أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن للمحاسبة القضائية دورا مهما في الحد من ممارسات الفساد المالي وذلك من خلال ما يمكن أن تقدمه من مجالات تعمل على جمع وتحليل وتقييم وتفسير الأدلة الخاصة بالقضايا المالية بشكل واضح وتوصيل النتائج للجهات ذات الصلة، كما بينت أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية والحد من ممارسات الفساد المالي.

دراسة (الهنيي، سلامة، 2018):

هدفت الدراسة إلى بيان دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب الاحتيال المالي في الأردن، من خلال وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين. ولتحقيق الأهداف تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة المتمثلة في المحاسبين القانونيين الأردنيين والبالغة 51 مستجيباً، وتم تحليل الاستبانات حسب برنامج التحليل الإحصائي SPSS وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد دور فعال للمحاسبة القضائية في الحد من أساليب الاحتيال المالي في الأردن، من خلال وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين.

ثانياً: الدراسات باللغة الإنجليزية

دراسة (Bhasin ، 2013):

هدفت الدراسة إلى البحث في المهارات اللازمة لعمل المحاسب القضائي وتأثيرها على عمليات الاحتيال المالي في الهند وذلك لقصور القضاء عن كشف مثل تلك العمليات لعدم توفر الخبرة الكافية، حيث إن المحاسب القضائي يدمج مهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق اللازمة لفحص البيانات المالية للشركات وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي واستخدام الاستبانة كأداة لدراسة آراء عينة الدراسة المكونة من 120 مفردة مكونة من الممارسين والأكاديميين والمستخدمين لخدمات المحاسب القضائي. وكان من أهم نتائج الدراسة أن عملية الاحتيال المالي عملية دائمة وموجودة في كل العصور وفي كل البلدان، وهي ظاهرة مؤثرة على المؤسسات بغض النظر عن حجمها أو موقعها من الصناعة، إضافة لعدم كفاية المهارات الأساسية كجمع المعلومات والربط بينها وأسلوب التعامل بقاعة المحكمة وأسلوب التحقيق لمواجهة عمليات الاحتيال المالي... الخ

دراسة (Sorunke، 2018): هدفت الدراسة إلى بيان أساليب المحاسبة القضائية في التحقيق في الفساد والمحاكمة الناجحة لقضايا الفساد في محكمة قانونية، ودراسة فاعلية تقنيات المحاسبة القضائية في التحقيق في الفساد والمقاضاة في نيجيريا، واستخدمت الدراسة المسح لعينة تتكون من محققين ومدعين عامين من وكالات مكافحة الفساد الأربع في نيجيريا (لجنة الجرائم الاقتصادية والمالية EFCC ، لجنة ممارسات الفساد المستقلة ICPC ، مكتب قواعد السلوك CCB ،وحدة الاحتيال الخاصة بالشرطة PSFU) من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن اعتماد أساليب المحاسبة القضائية للتحقيق في الفساد يساعد المدعي العام على إعداد قضايا محكمة ضد المسؤولين الفاسدين، وأن التحقيق القضائي المستند إلى المحاسبة يسرع الملاحقة القضائية الناجحة واتهامات الفساد في المحاكم، كما أن تطبيق أساليب المحاسبة القضائية في التحقيق في الفساد هو وسيلة فعالة لتأمين الإدانة في هذه التهم، وأن اعتماد أساليب المحاسبة القضائية في تحقيقات الفساد، هي إلى حد كبير، إيجابية في تعزيز الملاحقة القضائية الناجحة لقضايا الفساد في المحاكم.

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال عرض الدراسات السابقة والتي تناولت موضوع المحاسبة القضائية، فقد اتفقت الدراسات على أهمية المحاسبة القضائية في الكشف والحد من الفساد المالي، وأن تطبيقها يعد وسيلة فعالة في الكشف أو الحد عن تلك الممارسات في ظل تزايد جرائم الاحتيال المالي. وتتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها الأولى حسب علم الباحث التي تناولت مقومات المحاسبة القضائية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي في اليمن، كما تتميز هذه الدراسة عن سابقتها بأنها تأتي في بيئة جديدة تعاني ويلات الحروب و التدخلات الخارجية التي مزقت النسيج الاجتماعي في اليمن ويسودها حالة من الفوضى والفساد في القطاعات الحكومية نتيجة الحرب، بهدف إبراز دور المحاسبة القضائية كفرع واسع وغني من فروع المحاسبة حيث تتكامل فيها العلوم المحاسبية والقانونية كأداة للتصدي لحالات الاحتيال المالي في اليمن وتعمل على غرس ثقافة ومفاهيم المحاسبة القضائية وأبعادها المحتملة مما يعزز من مكافحة الفساد.

الإطار النظري للدراسة: المبحث الأول: المحاسبة القضائية، ومقومات المحاسبة القضائية،
المبحث الثاني: الاحتيال المالي.

أولاً المحاسبة القضائية:

تعريف المحاسبة القضائية Forensic Accounting: تعددت تعريفات المحاسبة
القضائية تبعا لاختلاف وجهات نظر الباحثين، فقد عرف غنيم المحاسبة القضائية على أنها
خدمة محاسبية ومهنية تنظر إلى ما وراء الأرقام حتى تساعد على كشف الغش في القوائم
المالية ومحاربة الفساد في الشركات (غنيم، 2014، 42).

و**عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)** المحاسبة القضائية: بأنها تطبيق
المعرفة المتخصصة ومهارات التحقيق التي يمتلكها المحاسب القانوني (CPA) في جمع
وتحليل وتقييم المسألة بشكل واضح وتفسير وتوصيل النتائج التي توصل إليها للمحكمة أو
مجلس الإدارة أو الجهات القضائية التنفيذية الأخرى (Houck, 2006, P6)
و**إجرائيا** عرف الباحث المحاسبة القضائية بأنها تطبيق الكفاءة والمعرفة العلمية والمهارات
والخبرات المهنية للكشف عن الاحتيال المالي.

أهداف المحاسبة القضائية:

تهدف إلى جمع الأدلة المالية التي تستخدم في المحاكم لتسوية النزاعات، وتقديم معلومات مالية
للأغراض القانونية. وأشار Olugbenga إلى الأهداف الأساسية للمحاسبة القضائية وهي:

- التحري عن الغش المالي: التحري والكشف عن الغش في القوائم المالية، ويشمل ذلك
مراجعة الحالات الفعلية للغش، واقتراح طرق معالجتها، والمساعدة في حماية الأصول
واسترجاعها والتنسيق والاستعانة بالخبراء في مجالات متعددة، وذلك في سياق الإجراءات
اللازمة لتوفير الأدلة اللازمة لذلك، ويكون إما شفويا أو في شكل تقرير أو كليهما معا.
- الدعم القضائي: وتشمل جمع المستندات لقبول أو رفض الادعاء، ثم مراجعة المستندات
الملائمة لتكوين التقييم المبدئي للحالة، وتحديد مجال الخسارة وقيمتها، وفحص الأدلة
المناسبة وتكوين الرأي في الغش المالي، من خلال إجراء التحليل، والتحقق من صحة
احتساب مبلغ التعويض المطالب به أمام المحكمة.
- خدمات الشاهد الخبير: تتمثل بالخدمات المهنية المقدمة في سياق إعطاء دليل سواء كان

بصورة تقرير أو شفويا أمام المحكمة، حيث يقوم المحاسب القضائي بإبداء الرأي الفني والمالي استنادا على مهاراته وخبراته.

- الخدمات الاستشارية: وتتمثل بالخدمات المهنية المقدمة في سياق العمل كمستشار، محكم مالي، وسيط، خبير وغيرها.
 - تسوية مطالبات التأمين.
 - الكشف عن قضايا الإهمال المهني.
 - الكشف عن حالات اختلاس الأصول
 - تسوية المنازعات التجارية
 - دعم الحكومة والامتثال للقوانين (Olugbenga, 2013, p449)
- أقسام / خدمات المحاسبة القضائية:
قسم Bhattachary المحاسبة القضائية إلى:

1) القسم الأول: المحاسبة التحقيقية Accounting Investigative

تختص المحاسبة التحقيقية بمراجعة الوضع الراهن وتقديم المقترحات بخصوص طرق العمل المحتملة، والتنسيق والتعاون مع الخبراء الآخرين (بما فيهم المحققين الخاصين، فاحصي المستندات القضائيين، المهندسين الاستشاريين)، وتقديم المساعدة بسبل حماية الأصول واستردادها بالطرق المدنية أو رفع الدعوى الجنائية.

2) القسم الثاني: الدعم القضائي Support Litigation Services ويختص بالمهام التالية:

- أ - المساعدة في الحصول على الوثائق الضرورية لدعم القضية أو دحضها.
- ب - مراجعة الوثائق ذات العلاقة بالقضية لغرض التقييم المبدئي وتحديد مواطن القوة والضعف فيها.
- ج - تقديم المساعدة في استجواب الشهود لغرض الاكتشاف، بما في ذلك صياغة الأسئلة التي ستسأل بخصوص الدليل المالي .
- د - حضور استجواب الشهود لغرض الاكتشاف ومراجعة الشهادة والمساعدة في فهم القضايا المالية وصياغة الأسئلة الإضافية التي سيتم طرحها .

- هـ - مراجعة تقرير الخبير المعارض المتعلق بالأضرار وإعداد تقرير بنقاط القوة والضعف فيه.
- و - تقديم المساعدة في المفاوضات ومناقشات التسوية.
- ز - تقديم المساعدة في المحكمة عند الاستماع لشهادة الخبير المعارض وكذلك عند مناقشة الشهود أو استجوابهم من الخبير المعارض (Bhattachary, 2002, p2-3)
- أهمية المحاسبة القضائية:** تستمد المحاسبة القضائية أهميتها من العوامل التالية:
- 1) إحدى المجالات الهامة التي تحمل فرص عديدة لتلبية احتياجات المستقبل، وتحديد الخصائص والمهارات المطلوبة في المحاسب القضائي.
 - 2) تمثل تكاملاً بين المحاسبة والقانون للعمل معاً على تقديم تحقيقات أكثر عمقاً، وأكثر ارتباطاً بالدعوى القضائية مما يجعل المحاسب القضائي مستشاراً قضائياً على مستوى رفيع.
 - 3) تبحث في الماضي وتذهب إلى ما وراء الأرقام، وتفتح الأبواب لمزيد من الدراسة والبحث.
 - 4) تساعد على إعداد محاسب قضائي على مستوى عالٍ من الخبرة والتأهيل، يقوم بتقديم تقرير عن المهمة المكلف بها مدعم بالأدلة القانونية الكافية التي تساعد القضاء في إقرار الحق وتحقيق العدالة.
 - 5) تساهم في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية، وزيادة الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، واكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية (السيسي، 2006، ص 44-45)
- مجالات تطبيق المحاسبة القضائية:**
- تتعدد الخدمات المقدمة من المحاسبة القضائية وتشمل التحقيقات المالية، دعم الدعاوى القضائية، حل النزاعات، وتتضمن أهم مجالات المحاسبة القضائية في الآتي:
- 1- **تقديم الاستشارات لحل المنازعات:** هي خدمة يقدمها المحاسب القضائي إذ يقدم رأياً يستند إلى وقائع معروفة، أما إذا كانت الحقائق غير معروفة، فإن المحاسب القضائي، يقوم بالتحقيق في موضوع المنازعات، ومن ثم تكوين رأي على أساس التحقيقات التي يقوم بها مثل تقييم الأعمال، وسرقة الموظفين. (Les Nunn, et al 2006: 3) المذكور في (Fillmer, 2003)
 - 2- **شهادة خبير في الشؤون المالية:** المحاسب القضائي قد يكون بمثابة أحد الخبراء في حالات التقاضي التي تشمل مجالات المحاسبية و المالية، أو في مجال إعداد وتحليل

الضرائب، أو تقييم الأداء المالي، وإجراء تقصي الحقائق الاقتصادية ويسهم في صياغة أسئلة الاستجواب في هذا المجال، أو المساعدة في تفسير الوثائق. ومن الجدير بالذكر أن عمل المحاسب القضائي في غاية الأهمية، لأنه يجب أن نضع في اعتبارنا أن القاضي وهيئة المحلفين قد لا يكونون على دراية بلغة المحاسبة، وبالتالي ينبغي للمحاسب تفسير كل شيء بدقة، وتجنب عرض الموضوعات بصورة معقدة، وعلى المحاسب القضائي في هذا المجال القيام بجميع أعمال التحقيق بنفسه لأن من مسؤوليته الرد في المحاكم، وأن عدم القدرة على الإجابة على سؤال وهو على منصة الشهود، يمكن أن يلحق ضرراً بسمعته المهنية والوظيفية في المستقبل. (Les Nunn, et al 2006: 3)

3- التسويات المالية وتقييم أعمال الشركة عند الانفصال: يهدف المحاسب القضائي في تسوية المنازعات المالية عند انفصال الشركاء، وتقييم الأعمال وتحديد قيمة واقعية لها يمكن الدفاع عنها في المحكمة. (Les Nunn, et al 2006: 4)

4- إثبات دعاوى الاحتيال أو نفيها: حيث يتم تدقيق عمليات الاحتيال وإجراء التحقيقات اللازمة بشأنها (سامي، 2004، 4)

5- تقديم الاستشارات: المتعلقة بتقييم الأضرار الاقتصادية وتتبع الأموال المختلطة وتدقيق العقود الخاصة بالقروض المصرفية والعقود الحكومية والتحقق من الاستخدام الصحيح للمنح الحكومية وتحليل وتقييم الأعمال التجارية (جميل، 2012، 21)

6- فض المنازعات الخاصة بالضرائب: من خلال إجراء تحليل للضرائب، فضلاً عن العمل في الأجهزة الاستخباراتية للحكومة للكشف عن الأفراد والكيانات المتورطة في الأنشطة المالية أو المشتبه بها (Van, 2008, p35)

مهارات ومؤهلات وصفات المحاسب القضائي:

يلعب المحاسب القضائي دور الخبير القضائي عند الاستعانة به، ولذلك لا بد من توافر مجموعة من المعارف والمهارات الخاصة فيه حتى يتمكن من الحد واكتشاف الغش والاحتيال في التقارير المالية، ويمكن إيجاز أهمها فيما يأتي (الوكيل، 2018، 165-252)

1. فهم عميق للعلوم المحاسبية والمراجعة.

2. المعرفة الكافية بالتشريعات والقوانين.

3. المعرفة والإلمام بالإجراءات الجنائية وإجراءات التقاضي، بالإضافة إلى دراسة علم النفس لمرتكبي الجرائم المالية، حيث إن مهارات التحقيق الفعالة تعتمد في الغالب على معرفة الدوافع والضغوط التي يعاني منها الجاني.
 4. أساليب وطرق إجراءات التحري والتقصي.
 5. مهارات الاتصال الشفهية والكتابية، حتى يتمكن من التواصل الفعال عند تقديم شهادته كخبير أو عند شرح أفكاره، أو عند عرض أدلة الإثبات والتقارير أمام الجهات القضائية أو هيئة التحكيم، أو عند نقل وعرض نتائج تحقيقاته وتحليلاته بشكل واضح وصحيح إلى مستخدمي خدماته وذلك من خلال كتابة التقارير، والرسوم البيانية، والجداول وغيرها.
 6. المهارات التحقيقية: مثل مهارات المقابلات والاستجابات والقدرة على التحليل والتقييم والربط بين الأحداث، والتفكير المنظم والمنهجي لحل المشاكل، والقدرة على التحري والتتبع ومحاكاة أسلوب مرتكبي الجرائم المالية.
 7. ممارسة الشك المهني Professional Skepticism عند تنفيذ برنامج المراجعة.
 8. فهم عميق لطرق ومداخل ممارسات إدارة الأرباح المشروعة وغير المشروعة.
 9. استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الإلكترونية.
- إجراءات المحاسبة القضائية:**

- تختلف الإجراءات المتبعة التي يمارسها المحاسب القضائي باختلاف المسألة محل التدقيق، إلا أنها في معظم الأحوال تتلخص في الآتي (Beck & Blumstein, 2018) :
1. الالتقاء بالعميل: يعد هذا الإجراء من أهم الإجراءات، لأن معرفة وتحديد المشكلة وتوضيح أبعادها يعد مرحلة أساسية للوصول إلى الحل السليم.
 2. تدقيق النزاع: وذلك لتحديد الأطراف ذات الصلة بالموضوع، أو للتحقق من وجود نزاع قائم بين الأطراف.
 3. التحقيق الأولي: يتم هذا التحقيق قبل وضع أي خطة للعمل، وذلك من أجل وضع خطط أكثر اكتمالاً، مبنية على فهم كامل وواضح للنزاع.
 4. تطوير خطة العمل: عند العمل على تطوير خطة العمل يتم الأخذ بعين الاعتبار المعرفة

التي اكتسبها المحاسب القضائي عند مقابلة العميل في مرحلة التحقيق الأولي، والتي تحدد الأهداف المراد تحقيقها، والمنهجية التي سيتم استخدامها لحل المشكلة.

5. الحصول على الأدلة: وتعني الإحاطة بالقضية محل التحكيم عن طريق الحصول على الأدلة اللازمة والكافية.

6. القيام بالتحليل الفعلي: ويتضمن احتساب الأضرار الاقتصادية، مطابقة الأصول، احتساب القيمة الحالية باستخدام معدلات الخصم المناسبة، إجراء تحليل الانجرار أو الحساسية واستخدام تطبيقات الحاسوب، من أجل إعداد التقرير.

7. إعداد وتجهيز التقرير النهائي: ويتضمن التقرير شرحا حول طبيعة المهمة، ونطاق التحقيق، المنهجية المستخدمة، القيود المفروضة على نطاق التحقيق، النتائج، أو رأي المحاسب القضائي وأية جداول أو رسومات توضح النتائج.

التقنيات المستخدمة بالمحاسبة القضائية:

تستخدم المحاسبة القضائية العديد من التقنيات في جمع الأدلة، مثل تقنية التحليل المالي، تقنية المقابلة، والأدوات المبرمجة، والاختبارات الإحصائية القياسية للأدلة، تطبيقات برامج المراجعة في الحاسوب.

ونظرا للتقدم في تكنولوجيا المعلومات يرى العديد من الكتاب أن أهم التقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية هي التدقيق بمساعدة الكمبيوتر (CAATs) Computer Assisted Auditing Tools ويمكن تقسيم برامج المحاسبة القضائية لقسمين (Crumbley & others, 2007, p10):

(1) برامج التحليل المالي: وهي تتضمن استعمال الكشوفات المالية سواء السنوية والفصلية والشهرية وتحديد النسب بين مختلف الحسابات.

(2) برامج استخراج البيانات: وهي تعمل على تحليل كافة ملفات قواعد البيانات للشركة محل الفحص وبعد ذلك يتم تحديد الحالات التي تتصف بعدم الانسجام أو التذبذب ويتم التحري والتحقيق بخصوصها.

وتوجد العديد من برامج التدقيق ذات الغرض العام، حيث إنها لا تعد حكرًا لأي شركة والتي صممت خصيصًا لتؤدي بعض الوظائف الخاصة بعملية التدقيق مثل برنامج Active

data & audit والمصممة من قبل شركة Information Active وبرنامج
Access & Excel audit Filter من قبل شركة Microsoft هذا إضافة إلى برنامج
SPSS والمصمم من قبل شركة Spssinc، وبرنامج Pan Audit المصمم من قبل شركة
Computer Associates فهذه بعض البرامج الهامة والتي تعتبر فعالة في عملية التدقيق
بشكل عام والمحاسب القضائي بشكل خاص (قنديل، 2014، ص52)

دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب الاحتيال المالي:

وتعمل المحاسبة القضائية على الحد من أساليب الاحتيال المالي من خلال قيامها

بالوظائف التالية:

- 1- قيام المحاسبة القضائية بالتحقق من الدعاوى المرفوعة من قبل الأطراف ذات العلاقة، حيث يقوم المحاسب القضائي بالتحري عن هذه الدعاوى، وتقييم الأضرار الاقتصادية المترتبة عليه، واحتساب قيمة التعويضات اللازمة، وما يرافق ذلك من مثول المحاسب القضائي أمام المحكمة كشاهد خبير، من أجل تحديد الأسباب والأفراد المسؤولين قضائياً.
- 2- التحري عن عمليات الاحتيال والكشف عنها والحد منها، وذلك من خلال تكليف المحاسب القضائي بمراجعة المستندات والوثائق والسجلات المحاسبية، وذلك للتأكد من خلوها من بعض الممارسات المحاسبية الخاطئة مثل الرسملة الخاطئة للمصاريف، أو المغالاة في تقييم بنود المخزون.
- 3- تقدم المحاسبة القضائية الاستشارات والمعلومات اللازمة للمنشآت للوقاية من عمليات الاحتيال، مثل مراجعة النظام المالي وتعديله حسب متطلبات المعايير المحاسبية، ومراجعة نظام الرقابة الداخلية ومعالجة نقاط الضعف الموجودة فيه.
- 4- تقوم المحاسبة القضائية بمساعدة الدوائر الحكومية كدائرة الدخل، في البحث عن الأنشطة المالية المشبوهة، وعمليات الاحتيال، وذلك من خلال البحث وتقييم السجلات المحاسبية والحسابات المصرفية للأشخاص والمنشآت المشتبه بها. (11، 2011، and (Krancher, others

مقومات تطبيق المحاسبة القضائية:

تعتبر المحاسبة القضائية مهنة جديدة نسبياً بالبيئة اليمنية، ويتطلب نجاحها توفر العديد من المقومات، ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة والمراجع المتعلقة بموضوع البحث، تبين أن أهم المقومات اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية تمثل في الآتي:

(1) **المتطلبات التعليمية:** إن نجاح تطبيق المحاسبة القضائية يعتمد على استيفاء مقوماتها، والتي تبدأ بالتعليم الأكاديمي، حيث إنه يجب أن يمتلك خبراء المحاسبة القضائية التعليم الأكاديمي الرسمي (Leauanae&Rasmussen , 2004, P4-6).

فالمحاسب القضائي يجب أن يحصل على تأهيل في عدة مجالات مثل التمويل، القانون، المحاسبة، ومراجعة الحسابات والإحصاء بالإضافة إلى المعرفة بعلم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات وعلم النفس والإجراءات القضائية والمتابعة المستمرة للتطور وغيرها من التخصصات الأخرى ذات الصلة حيث إن المهمة الأساسية للمحاسب القضائي هي التحقيق للكشف عن الاحتيال والفساد المالي.

وقد أشارت دراسة Carpenter إلى أن تدريس مقررات خاصة في المحاسبة القضائية بالجامعات الأمريكية للطلبة الدارسين ببرنامج المحاسبة سوف يؤدي إلى تأهيل الخريجين بمهارات تساعدهم على منع واكتشاف حالات الغش والفساد المالي بمنظمات الأعمال المختلفة. (Carpenter, al et, 2011, PP.1-22)

(2) **متطلبات الخبرة والتدريب:** إن أهم ما يميز المحاسب القضائي هو الخبرة، ويتمثل ذلك بالتطبيق الفعال للمحاسبة القضائية على أرض الواقع، ومن هنا تأتي أهمية التدريب في المساهمة في إعداد، وتأهيل، وتدريب جيل من الخبراء المحاسبين؛ لتمكنهم من تقديم التقارير المحاسبية إلى هيئات التحكيم المكلفة بالفصل في المنازعات القضائية، بما يتوافق مع متطلبات تقديم الأدلة والإثبات حسب المعايير الدولية في إعداد التقارير المحاسبية (يوسف وآخرون، 2019م)

(3) **المهارات والقدرات والمعرفة:** أشار العديد من الباحثين أن المهارات والقدرات والمعرفة تعد من العوامل الأساسية التي تتطلبها مهنة المحاسبة القضائية، وأشارت دراسة (عبد الكافي ونصر، 2022، ص36) بأنها تتمثل في القدرة على تحديد عمليات الاحتيال المالي مع

الحد الأدنى من المعلومات الأولية، كذلك مهارات تقييم الأعمال، القدرة على إجراء المقابلات حيث إنها تعتبر طريقة فعالة لجمع الأدلة أو المعلومات، وأيضا القدرة على عرض النتائج، بالإضافة إلى مهارة التحقيق.

بالإضافة إلى العوامل العقلية: وهي من العوامل الأساسية حيث إنها تتطلب من المحاسب القضائي محاكاة تفكير المحتال. (Singleton& others,2010,p22)

(4) الاستقلالية: أشار بعض الباحثين Arent وآخرون أنه يجب أن يتمتع المحاسب القضائي بالاستقلالية ويلتزم بالحياد في الواقع والظاهر. (Arent&others,2012, p87)

(5) المقومات البيئية: وتتضمن الآتي:

• البيئة الاقتصادية: تشير البيئة الاقتصادية إلى خصائص وعناصر النظام الاقتصادي في مكان ما، مثل: معدلات التضخم، متانة الإقتصاد، معدلات البطالة والنمو الاقتصادي (دراجي، 2005، ص6) بالإضافة إلى الاستقرار السياسي والأداء الاقتصادي الكفاء.

• القوانين والتشريعات: تتمثل القوانين بمجموعة من القواعد القانونية التي تصدر من الجهات المسؤولة عن إدارة المجتمع وتحدد العلاقة بين الأفراد والبيئة المحيطة بهم (المدحجي، 2010، ص3)

متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة القضائية:

أشار بعض الباحثين (حامد، وآخرون، 2021، ص 30) إلى ضرورة توفر المتطلبات السبع لتحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة القضائية:

(1) توفر التأهيل العلمي والعملية المناسب للمحاسب القضائي، وذلك من خلال توفير المقررات والبرامج المناسبة التي تتناول هذا الجانب وذلك من خلال مرحلة البكالوريوس أو دبلوم دراسات عليا متخصصة في المحاسبة القضائية.

(2) إعداد البرامج التدريبية اللازمة بحيث تشمل الجوانب العلمية والعملية في هذا المجال.

(3) إنشاء جمعية مهنية رسمية مستقلة للمحاسبة القضائية. على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين (ACFE) Fraud Examiners Certified Association وتكون هذه الجمعية مسؤولة عن وضع إطار التوصيف السليم للمهنة، وإصدار اللوائح والتشريعات

المنظمة للعمل، والمعايير الملائمة لتطبيق المحاسبة القضائية، ومنح تراخيص مزاوله مهنة فاحص غش Fraud Examiner، والمحاسب القضائي Forensic Accountant.

(4) ممارسة مهنة المحاسبة القضائية كمهنة خارجية مستقلة.

(5) نشر ثقافة الاهتمام بالمحاسبة القضائية سواء في الشركات أو بين المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح.

مفهوم الاحتيال المالي:

يشير المعيار الدولي للتدقيق رقم (240) بأن مصطلح "الاحتيال" عبارة عن فعل متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من قبل الإدارة أو المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو أطراف أخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية (معيار التدقيق الدولي رقم 240، ص 277).

وأشار Enofe وآخرون أن عمليات الاحتيال تأخذ أشكالاً عدة منها: الاختلاس، الإخفاء، عمليات السرقة، التلاعب بالاحتياطات، سوء استخدام الأصول والتزوير، الإقراض غير المصرح به، استخدام وثائق وحسابات وهمية. (Enofe&Other,2013,p63)

كما عرف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP) في عام 1998 الفساد بأنه استغلال السلطة العامة أو المنصب العام لتحقيق منفعة خاصة، سواء من خلال الرشوة أو الابتزاز أو استغلال النفوذ أو المحسوبية أو الغش. (Johnston , M., 1997, p.62) وبشكل عام ينظر للاحتيال المالي على أنه جزء من ظاهرة الفساد، حيث إن الاحتيال المالي يعد نوعاً من أنواع الفساد.

وإجرائياً عرف الباحث الاحتيال المالي بأنه ممارسة الخداع للحصول على منافع غير مشروعة، وقد تتضمن عملية الاحتيال المالي الآتي:

- ✓ تزوير المستندات أو في طريقة عرضها أو الإفصاح عنها.
- ✓ إخفاء للمعلومات أو الأصول مما يؤدي إلى تضليل جوهري في التقارير المالية.
- ✓ سرقة المعلومات أو إخفاء الاختلاس للنقدية أو الأصول.
- ✓ سوء استخدام الأصول أو السلطة لتحقيق منافع غير مشروعة.

إجراءات الدراسة وأدواتها:

منهجية الدراسة: استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي القائم على المسح الميداني لمعالجة مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها، حيث قام الباحث بالاعتماد على الدراسات السابقة المذكورة في هذا البحث في إعداد استبانة البحث و تم توزيعها على عينة الدراسة وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS واختبار فرضيات الدراسة.

حدود الدراسة: اقتصرت الدراسة الميدانية على استطلاع عينة من آراء مدقي الحسابات في ديوان الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد في مدينة صنعاء.

• **الحدود المكانية:** ديوان الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد في مدينة صنعاء.

• **الحدود الزمانية:** أجريت هذه الدراسة وجمعت البيانات خلال عام 2023م.

مصادر الحصول على البيانات:

- المصادر الأولية: تم إعداد استبانة لتغطية أسئلة البحث.
- المصادر الثانوية: الكتب و الدراسات الأجنبية والعربية، والرسائل الجامعية المتخصصة بموضوع الدراسة.

مجتمع الدراسة وعينته: يتكون مجتمع الدراسة من مدقي الحسابات المزاويلن للمهنة في ديوان الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وعددهم (250) مفردة، ومدقي الحسابات المزاويلن للمهنة في الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد وعددهم (10) مفردة في مدينة صنعاء. وتم اختيار مفردات البحث من مجتمع الدراسة عن طريق أسلوب العينة العشوائية حيث قام الباحث بتوزيع استمارة الاستبان بطريق أسلوب العينة العشوائية (استمارة الاستبان الإلكترونية + استمارة الاستبان الورقية وتوزيعها على أفراد العينة) حيث استهدف الباحث توزيع عدد (100) استبيان على مجتمع الدراسة وتم استرداد منها عدد (60) استبياناً بنسبة استرداد بلغت (60%) فيما يلي جدول يوضح توزيع الاستبانة على عينة الدراسة.

جدول (1) يوضح توزيع الاستبانة على عينة الدراسة

الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المستردة	الاستبيانات الصالحة للتحليل	نسبة الصالحة للتحليل %
100	60	58	97 %

أدوات الدراسة:

تم تصميم استبانة لجمع بيانات البحث مكونة من ثلاثة أبعاد وذلك من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة. حيث شمل البعد الأول الكفاءة والمعرفة العلمية والعملية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية من وجهة نظر مدقق الحسابات في أجهزة الرقابة العليا على 12 عبارة. ويتكون البعد الثاني من 14 عبارة تتعلق بالمهارات والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية من وجهة نظر مدقق الحسابات في أجهزة الرقابة العليا. ويتكون البعد الثالث من 15 عبارة خاصة بأثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال المالي من وجهة نظر مدقق الحسابات في أجهزة الرقابة العليا. وللقيام بتحليل البيانات (إجابات أفراد العينة) قام الباحث باستخدام برنامج الإحصاء SPSS لإيجاد التكرارات والنسبة المئوية وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات محاور الاستبيان. ولقياس الثبات لفقرات الاستبانة تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ وإيجاد صدق المقياس تم أخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا. واختبار التوزيع الطبيعي للبيانات تم الاعتماد على حجم العينة حيث إن حجم العينة أكبر من (50) ولذلك نفترض أنها تتوزع توزيعاً طبيعياً، تم استخدام الاختبارات المعلمية في التحليل الإحصائي مثل اختبار One Sample T-test، (اختبار T في حالة عينة واحدة) لإيجاد الفروق بين المتوسطات ذات الدلالة الإحصائية بين استجابات أفراد العينة حول مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في اليمن، ولمعرفة أثرها في الحد من الاحتيال المالي تم استخدام الانحدار الخطي البسيط. كما تم تحديد المتوسط الحسابي المرجح بأوزان حددت بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي.

جدول (2) مقياس درجة الموافقة

الإستجابة	عالي جداً	عالي	متوسط	ضعيف	ضعيف جداً
الوزن النسبي	5	4	3	2	1
المتوسط النسبي	4.20 - 5	3.40-4.19	2.60-3.39	1.80-2.59	1-1.79
الدلالة الإحصائية	عالي جداً	عالي	متوسط	منخفض	منخفض جداً

وعليه فإن المتوسط الفرضي للدراسة كالاتي: الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع الأوزان على عددها (1+2+3+4+5 = 15) وهو يمثل المتوسط الفرضي للدراسة، وعليه كلما زاد متوسط العبارة عن المتوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة، أما إذا

انخفض متوسط العبارة عن المتوسط الفرضي (3) دل ذلك على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة.

قياس الثبات والصدق:

يقصد بالثبات استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوٍ لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. وبالتالي فهو يؤدي إلى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متوافقة في كل مرة يتم فيها إعادة القياس. وكلما زادت درجة الثبات واستقرار الأداة زادت الثقة فيه، وهناك عدة طرق للتحقق من ثبات المقياس وقد قام الباحث بحساب معامل ثبات وصدق المقياس باستخدام معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في المقياس فإن قيمة المعامل تساوي الصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في المقياس فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح. أي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات، كما أن انخفاض القيمة عن (0.60) دليل على انخفاض الثبات الداخلي.

التحليل الإحصائي لعينة البحث بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS:

أولاً: جدول نتائج تحليل الصدق والثبات لجميع عبارات محاور البحث

جدول (3) نتائج تحليل الصدق والثبات

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha	معامل الصدق
توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية	26	47.90	0.973
أثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال المالي	15	853.0	0.924
كل عبارات المقياس	41	36.90	0.967

من جدول (3) نستنتج أن نتائج اختبار الثبات لجميع عبارات محاور الاستبيان أكبر من (60 %) وتعني هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ لجميع عبارات المقياس كما يلي:

- معامل الثبات لكل عبارات المحور الأول يساوي (0.947) ومعامل الصدق هو (0.973).
- معامل الثبات لكل عبارات المحور الثاني يساوي (0.853) ومعامل الصدق هو (0.924).

- معامل الثبات لكل عبارات مقياس البحث يساوي (0.936) ومعامل الصدق هو (0.967).

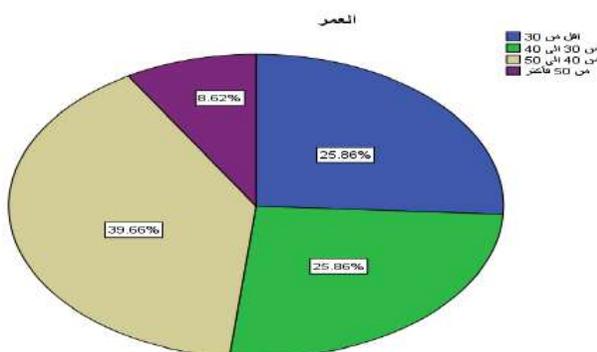
وبالتالي فهذه القيم تدل على ثبات وصدق مرتفع لجميع الأبعاد والمحاور ومن ثم يمكن القول بأن المقياس والأداة التي اعتمدت عليها الدراسة لقياس موضوع البحث تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات والنتائج في تحقيق أهداف الدراسة.

ثانياً: جداول نتائج تحليل البيانات العامة (الشخصية) لعينة البحث:

1- العمر:

Cumulative Percent التكرارات المتجمعة	Valid Percent	Percent النسبة المئوية	Frequency التكرارات	الفئات العمرية
25.9	25.9	25.9	15	أقل من 30
51.7	25.9	25.9	15	30 – 40
91.4	39.7	39.7	23	40 – 50
100.0	8.6	8.6	5	50 فأكثر
	100.0	100.0	58	Total

يتضح من جدول (4) أن معظم أفراد العينة المأخوذة من مجتمع الدراسة (مدققي الحسابات في أجهزة الرقابة العليا) من منتصف العمر تقريباً فأعمارهم تقع ضمن الفئة 40-50 عاماً. كما نلاحظ أن نصف العينة تقريباً أعمارهم أقل من 40 عاماً حيث عددهم 30 بنسبة 51.7% والنصف الآخر تقريباً أعمارهم أكبر من أو يساوي 40 عاماً حيث عددهم 28 بنسبة 48.3% من حجم العينة. والرسم البياني يوزع عينة البحث حسب العمر

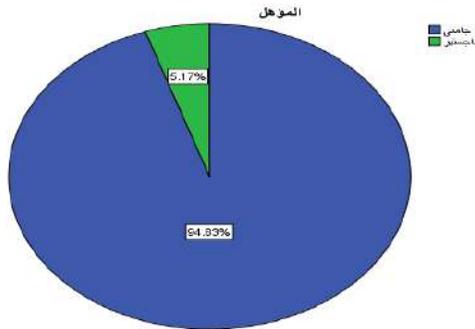


2- المؤهل:

جدول (5) نتائج تحليل بيانات المؤهل العلمي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	المؤهل
94.8	94.8	94.8	55	جامعي
100.0	5.2	5.2	3	ماجستير
	100.0	100.0	58	Total

يتضح من جدول (5) أن معظم أفراد العينة مؤهلهم بكالوريوس حيث بلغ عددهم 55 بنسبة 94.8 % من حجم عينة البحث ثم 3 فقط مؤهلهم ماجستير بنسبة 5.2 % ولا يوجد مؤهل الدكتوراة. والرسم البياني يوضح توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.



3- سنوات الخبرة:

جدول (6) نتائج تحليل بيانات العينة حسب سنوات الخبرة

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	الفئات
39.7	39.7	39.7	23	أقل من 6 سنوات
48.3	8.6	8.6	5	6 إلى 10
74.1	25.9	25.9	15	11 إلى 15
100.0	25.9	25.9	15	أكثر من 15 سنة
	100.0	100.0	58	Total

يتضح من جدول (6) أن معظم أفراد العينة سنوات الخبرة لهم هي أقل من 6 سنوات حيث بلغ عددهم 23 فرداً وبنسبة 40% تقريباً من حجم العينة، ويليه اللذين خبرتهم من 11 سنة فأكثر حيث بلغ عددهم 30 شخصاً وبنسبة 52% وهذا ما يميز عينة البحث حيث جمع بين خبرة الشباب المؤهل وبين القدامى وأصحاب الخبرة الطويلة في أجهزة الرقابة العليا.

والرسم البياني يوضح توزيع عينة البحث حسب سنوات الخبرة.



ثالثاً: نتائج تحليل عبارات أبعاد ومحاور مقياس البحث

المحور الأول: مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لدى مدقق الحسابات في أجهزة الرقابة العليا في اليمن. ويتكون هذا المحور من بعدين هما:
 البعد الأول: مدى توفر الكفاءة والمعرفة العلمية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية - في أجهزة الرقابة العليا:

الجدول التالي يبين قيمة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات البعد الأول (الكفاءة والمعرفة العلمية) والنتيجة الحاصلة عليها، كذلك قيمة اختبار T- test ومستوى الدلالة الإحصائية. لاختبار الدلالة الإحصائية للفروق بين متوسط إجابات أفراد العينة، حيث كانت دالة معنوية لكل العبارات عند مستوى معنوية أقل من (0.01). عدد عبارات البعد الأول 12 عبارة تم ترميزها بالحرف A وذلك لغرض التحليل والاختصار في جدول (7).

جدول (7) نتائج تحليل عبارات البعد الأول (توفر الكفاءة والمعرفة العلمية)

الرقم	رمز العبارة	قيمة الاختبار T	مستوى الدلالة Sig.	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
1	A1	15.914	.000	4.31	.627	عالي جداً
2	A2	15.995	.000	4.33	.632	عالي جداً
3	A3	14.660	.000	4.31	.681	عالي جداً
4	A4	15.789	.000	4.28	.615	عالي جداً
5	A5	10.888	.000	4.05	.736	عالي
6	A6	7.408	.000	3.72	.744	عالي
7	A7	9.861	.000	4.00	.772	عالي
8	A8	6.388	.000	3.76	.904	عالي
9	A9	6.492	.000	3.74	.870	عالي

الرقم	رمز العبارة	قيمة الاختبار T	مستوى الدلالة Sig.	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
10	A10	9.572	.000	4.09	.864	محايد
11	A11	14.977	.000	4.22	.622	عالي جداً
12	A12	10.622	.000	4.09	.779	عالي
	جميع عبارات البعد الأول	15.338	0.000	4.0747	.53364	عالي

من جدول (7) نجد أن عبارات البعد الأول كلها مجتمعة حصلت على المتوسط المرجح هو (4.0747) وهي أكبر من المتوسط الفرضي (3) وإنحراف معياري هو (0.5336) وهو أصغر من الواحد الصحيح وهذا يدل على أن التشتت بين إجابات أفراد العينة صغير، والنسبة المئوية التي حصل عليها البعد الأول تقريباً (82 %) وهذا يدل على موافقة العينة بدرجة (عالي). ومن جهة أخرى بلغت قيمة اختبار T (15.338) ومستوى دلالة الاختبار هي (0.000) أقل من (0.01). وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة حول توفر الكفاءة والمعرفة العلمية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية ولصالح الذين أجابوا (عالي).

البعد الثاني: مدى توفر المهارات والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية - في أجهزة الرقابة العليا:

الجدول التالي يبين قيمة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات البعد الثاني (مدى توفر المهارات والخبرات المهنية) والنتيجة الحاصلة عليها، كذلك قيمة اختبار T- test ومستوى الدلالة الإحصائية. لاختبار الفروق بين متوسط إجابات أفراد العينة، حيث كانت دالة معنوية لكل العبارات عند مستوى معنوية أقل من (0.01). عدد عبارات البعد الثاني 14 عبارة تم ترميزها بالحرف B وذلك لغرض التحليل والاختصار في جدول (8).

جدول (8) نتائج تحليل البعد الثاني (توفر المهارات والخبرات المهنية لدى مدقق الحسابات)

الرقم	رمز العبارة	قيمة الاختبار T	مستوى الدلالة Sig.	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
1	B1	11.276	.000	4.00	.675	عالي
2	B2	10.912	.000	4.07	.746	عالي
3	B3	13.323	.000	4.03	.591	عالي
4	B4	10.939	.000	3.95	.660	عالي
5	B5	7.691	.000	3.83	.819	عالي
6	B6	9.618	.000	4.02	.805	عالي
7	B7	12.616	.000	4.14	.687	عالي

الرقم	رمز العبارة	قيمة الاختبار T	مستوى الدلالة Sig.	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
8	B8	10.872	.000	4.03	.725	عالي
9	B9	10.622	.000	4.17	.841	عالي
10	B10	6.791	.000	3.72	.812	عالي
11	B11	3.404	.001	3.36	.810	متوسط
12	B12	5.385	.000	3.50	.707	عالي
13	B13	8.133	.000	3.78	.727	عالي
14	B14	8.648	.000	3.83	.729	عالي
	جميع عبارات البعد الثاني	13.277	0.000	3.8879	.50933	عالي

من جدول (8) نجد أن المتوسط المرجح هو (3.8879) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري هو (0.5093) وهو أصغر من الواحد الصحيح وهذا يدل على أن التشتت بين إجابات أفراد العينة صغير، كما أن النسبة المئوية التي حصل عليها البعد الثاني هي (78 %) وهي تظهر الموافقة على عبارات البعد الثاني وتقابل النتيجة (عالي).

ومن جهة أخرى حيث بلغت قيمة اختبار T (13.277) ومستوى دلالة الاختبار هي (0.000) وتعتبر دالة إحصائياً لأنها أقل من (0.01). وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة حول توفر المهارات والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى مدققي الحسابات في أجهزة الرقابة العليا ولصالح الذين أجابوا (عالي).

الإجابة على الفرضية الأولى الرئيسية:

وبالتالي فإنه من خلال بعدي المحور الأول يمكن الإجابة على الفرضية الأولى الرئيسية توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في أجهزة الرقابة العليا - في الجمهورية اليمنية.

الجدول التالي يلخص نتائج تحليل كل عبارات المحور الأول (مقومات تطبيق المحاسبة القضائية) قيمة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنتيجة الحاصل عليها، كذلك قيمة اختبار T-test ومستوى الدلالة الإحصائية، لاختبار الفروق بين متوسط استجابات أفراد العينة، حيث كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

جدول (9) خلاصة تحليل المحور الأول: مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية

النتيجة	مستوى الدلالة Sig.	قيمة الاختبار T	الانحراف المعياري Std. Deviation	المتوسط المرجح Mean	حجم العينة N	أبعاد المحور الأول
عالي جداً	.000	15.338	.53364	4.0747	58	1. توفر الكفاءة والمعرفة العلمية
عالي	.000	13.277	.50933	3.8879	58	2. توفر المهارات والخبرات المهنية
عالي	.000	15.351	.48683	3.9813	58	مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية

من جدول (9) نجد أن المتوسط المرجح هو (3.9813) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري مقداره (0.4868) ويعتبر أصغر من الواحد الصحيح وهذا يدل على أن التشتت صغير بين إجابات أفراد العينة، واطهرت النتائج أن النسبة المئوية التي حصل عليها المحور الأول تقريباً (80 %) وهي تبين الموافقة الإيجابية للعينة والتي تقابل النتيجة (عالي). ومن جهة أخرى بلغت قيمة اختبار T (15.351) ومستوى دلالة الاختبار هي (0.000) وتعتبر ذات دلالة معنوية لأنها أقل من (0.01). وبالتالي نقبل الفرضية الأولى: أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسط إستجابات أفراد عينة الدراسة حول توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في أجهزة الرقابة العليا - في الجمهورية اليمنية ولصالح الذين أجابوا(عالي). (تتفق هذه النتيجة مع دراسة كلٍّ من (يوسف ،عبدالنواب، عشرى ،2019)، (عبد الكافي، نصر، 2022).

المحور الثاني:

أثر تطبيق المحاسبة القضائية في أجهزة الرقابة العليا في الحد من الاحتيال المالي في الجمهورية اليمنية.

الإجابة على الفرضية الثانية - توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق المحاسبة القضائية في أجهزة الرقابة العليا في الحد من الاحتيال المالي - في الجمهورية اليمنية.

الجدول التالي يلخص نتائج تحليل كل عبارات المحور الثاني (أثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال المالي) قيمة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنتيجة الحاصل عليها. كذلك قيمة اختبار T- test ومستوى الدلالة الإحصائية. وذلك بغرض اختبار الدلالة الإحصائية للفروق بين متوسط استجابات أفراد العينة، حيث كانت دالة عند مستوى معنوية

أقل من (0.01). وعدد عبارات المحور الثاني 15 عبارة تم ترميزها بالحرف C وذلك لغرض التحليل والاختصار في جدول (10).

جدول (10) نتائج تحليل المحور الثاني (أثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال المالي)

الرقم	رمز العبارة	قيمة الاختبار T	مستوى الدلالة Sig.	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
1	C1	9.202	.000	3.90	.742	عالي
2	C2	14.193	.000	4.02	.546	عالي
3	C3	12.619	.000	4.07	.645	عالي
4	C4	9.207	.000	3.91	.756	عالي
5	C5	9.852	.000	3.90	.693	عالي
6	C6	10.523	.000	3.95	.686	عالي
7	C7	10.872	.000	4.03	.725	عالي
8	C8	9.923	.000	4.03	.794	عالي
9	C9	9.889	.000	4.02	.783	عالي
10	C10	24.747	.000	4.60	.493	عالي جداً
11	C11	24.747	.000	4.60	.493	عالي جداً
12	C12	25.731	.000	4.64	.485	عالي جداً
13	C13	22.923	.000	4.52	.504	عالي جداً
14	C14	24.315	.000	4.59	.497	عالي جداً
15	C15	19.519	.000	4.53	.599	عالي جداً
	كل عبارات المحور الثاني	25.442	0.000	4.2207	.36541	عالي جداً

من جدول (10) نجد أن المتوسط المرجح هو (4.221) وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) والانحراف المعياري مقداره (0.3654) وهو أصغر من الواحد الصحيح ويدل على التشتت بين إجابات أفراد العينة، وأظهرت النتائج أن النسبة المئوية حول أثر تطبيق المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيال المالي تقريباً (85 %) وهي تقابل النتيجة (أثرعالي جداً). ومن جهة أخرى بلغت قيمة اختبار T (25.442) ومستوى دلالة الاختبار هي (0.000) وتعتبر ذات دلالة معنوية لأنه أقل من (0.01). وبالتالي نقبل الفرضية الثانية والتي تنص على أنه:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق المحاسبة القضائية في أجهزة الرقابة العليا في الحد من الاحتيال المالي - في الجمهورية اليمنية ولصالح الذين أجابوا بـ عالي جداً. (تتفق هذه النتيجة مع دراسة كلا من (الفارسي، 2021)، (الهيني، سلامة، 2018).

الإجابة على الفرضية الثالثة:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة البحث حول توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي - تعزى إلى المتغيرات النوعية (العمر، المؤهل، الخبرة).

فقد تبين للباحث باستخدام اختبار أنوفا ANOVA لتحليل التباين والفروق لبيانات العينة قبول الفرضية الصفرية أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة البحث حول توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي - تعزى إلى المتغيرات الوصفية (العمر، المؤهل، الخبرة)، كما هو موضح فيما يلي:

أولاً: حسب العمر:

بين إجابات أفراد العينة تعزى لمتغير العمر ANOVA جدول (11) تحليل التباين الأحادي

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
.352	1.112	.262	3	.786	Between Groups	مقومات المحاسبة القضائية
		.236	54	12.724	Within Groups	
			57	13.509	Total	
.206	1.575	.204	3	.612	Between Groups	المحاسبة القضائية والحد من الاحتيال المالي
		.130	54	6.999	Within Groups	
			57	7.611	Total	

نستنتج من جدول (11) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي تعزى لمتغير العمر. حيث إنه باستخدام اختبار تحليل التباين بين المجموعات ANOVA نجد قيمة الاختبار لـ F هي (1.112) و (1.575) ومستوى الدلالة المعنوية بلغت (0.352)، (0.206) وكلاهما أكبر من (0.05). وبالتالي لا يمكن رفض الفرضية الصفرية. والتي تنص

على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي تعزى لمتغير العمر.

ثانياً: حسب المؤهل:

بين استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير المؤهل ANOVA جدول (12) تحليل التباين الأحادي

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
.416	.672	.160	1	.160	Between Groups	مقومات المحاسبة القضائية
		.238	56	13.349	Within Groups	
			57	13.509	Total	
.588	.297	.040	1	.040	Between Groups	المحاسبة القضائية والحد من الاحتيال المالي
		.135	56	7.571	Within Groups	
			57	7.611	Total	

نستنتج من جدول (12) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات أفراد العينة حول توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي تعزى لمتغير المؤهل. حيث إنه باستخدام اختبار تحليل التباين بين المجموعات ANOVA نجد قيمة الاختبار لـ F هي (0.672) و (0.297) ومستوى الدلالة المعنوية بلغت (0.416)، (0.588) وكلاهما أكبر من (0.05). وبالتالي لا يمكن رفض الفرضية الصفرية. وهذا يدل على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي تعزى لمتغير المؤهل.

ثالثاً بالنسبة للخبرة

بين استجابات أفراد العينة تعزى لمتغير الخبرة ANOVA جدول (13) تحليل التباين الأحادي

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
.522	.758	.182	3	.546	Between Groups	مقومات المحاسبة القضائية
		.240	54	12.963	Within Groups	
			57	13.509	Total	
.323	1.189	.157	3	.472	Between Groups	المحاسبة القضائية والحد من الاحتيال المالي
		.132	54	7.139	Within Groups	
			57	7.611	Total	

نستنتج من جدول (13) أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات أفراد العينة حول توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي تعزى لمتغير الخبرة. حيث إنه باستخدام اختبار تحليل التباين بين المجموعات ANOVA نجد قيمة الاختبار $F_{1,13}$ هي (0.758) و (1.189) ومستوى الدلالة المعنوية بلغت (0.522)، (0.323) وكلاهما أكبر من (0.05). وبالتالي لا يمكن رفض الفرضية الصفرية. وهذا يدل على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة حول توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي تعزى لمتغير الخبرة.

نتائج الدراسة:

في ضوء الدراسة الميدانية لعينة الدراسة توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1. تتوافر المقومات الأساسية لتطبيق المحاسبة القضائية في الجمهورية اليمنية وكما يلي:
 - تتوفر الكفاءة والمعرفة العلمية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى مدققي الحسابات في أجهزة الرقابة العليا.
 - تتوفر المهارات والخبرات المهنية اللازمة لتطبيق المحاسبة القضائية لدى مدققي الحسابات في أجهزة الرقابة العليا.
2. وجود علاقة دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الاحتيال المالي.
3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة تعزى إلى المتغيرات النوعية (العمر، المؤهل، الخبرة).

التوصيات: يوصي الباحث بالعمل على الحد من تأثير معوقات تطبيق المحاسبة القضائية وذلك من خلال الآتي:

1. اعتماد المحاسبة القضائية ضمن المقررات الدراسية في برنامج البكالوريوس قسم المحاسبة ومرحلة الدراسات العليا، للنهوض بمهنة المحاسبة القضائية.
2. يجب على جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين اقتراح المقررات اللازمة لتوفير التأهيل العلمي والعملية المناسب للخريجين في مجال المحاسبة القضائية، بحيث يكونوا مؤهلين لممارسة مهنة المحاسبة القضائية.
3. العمل على إنشاء جمعية مهنية رسمية متخصصة بالمحاسبة القضائية تهتم بتطوير المهنة

وتحديد الآليات اللازمة للتحقق من توفر التأهيل العلمي والعملية المناسب لممارسة مهنة محاسب قضائي، وإصدار التراخيص، لتلبية احتياجات الجهات القضائية والرقابية من المحاسبين القضائيين.

4. العمل على سن القوانين والتشريعات الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة القضائية، وتحديد واجبات ومسئوليات وحقوق المحاسبين القضائيين وتوفير متطلبات تطوير ادائهم المهني.

5. عقد الدورات والمؤتمرات لنشر الوعي بأهمية المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الاحتيال المالي.

الدراسات المقترحة:

بعد الاطلاع على أدبيات الدراسة المتعلقة بالمحاسبة القضائية نقترح إجراء المزيد من البحوث في هذا الموضوع مثل تقنيات المحاسبها القضائية وأثرها في الكشف عن الاحتيال المالي.

المصادر والمراجع العربية:

جميل، رافي (2012)، دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال، مجلة الإدارة - الاقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد (2) العدد (93).

الخضر عادل صلاح الدين محمد نور (2018) ". المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي- دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان ". رسالة دكتوراة في فلسفة المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

لخلفي خدوجة، مانع صيرينة، (2021)، دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي، رسالة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي.

دراجي، عيسى (2005)، البيئة والميزة التنافسية، الملتقى الدولي الرابع- المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية في الدول العربية، عين الدلفي، الجزائر.

سامي، مجدي محمد (2010)، دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي، مجلة كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد 1.

السيسي، نجوى أحمد (2006)، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية- دراسة ميدانية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، القاهرة.

عبد الحليم، أحمد حامد محمود، أحمد، نبيل ياسين، سرور، عبير عبد الكريم إبراهيم، (2021) دور المحاسبة القضائية في الحد من إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية مقارنة، جامعة بنها، مجلة المحاسبة والمراجعة إتحاد الجامعات العربية، العدد الثالث.

عبد الكافي، أشرف سامل، نصر، ضحى الغناي طلاق، (ديسمبر 2022)، مدى توفر مقومات تطبيق

المحاسبة القضائية للكشف عن حالات الاحتيال المالي في ليبيا، مجلة جامعة سرت للعلوم الإنسانية
المجلد 12 العدد 2.

العواد، أسعد محمد علي وهاب، الجبوري، حيدر جميل احمد، (2020) دور المحاسب القضائي في الحد من
الفساد المالي والإداري، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 15، العدد 26.

غنيم، محمود رجب (2014) نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في
البيئة المصرية، الدار الجامعية، مصر.

الفارسي، تهناني عويد، (2021)، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي في المملكة
العربية السعودية، مجلة الرماح للبحوث والدراسات، العدد 44.

الكبيسي، عبد الستار عبد الجبار عيدان (2016)، دراسة استقصاء ميدانية عن المحاسبة القضائية من
وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12
العدد 1.

المدحجي، محمد، 2010، أهمية التشريعات والمعايير التخطيطية في الحفاظ على البيئة الحضرية، مجلة العلوم
والتكنولوجيا، العدد 2، المجلد 15.

الهنيني، إيمان أحمد وسلامة، رأفت سلامة (2018)، دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب الاحتيال
المالي في الأردن، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، كلية الأعمال، جامعة البلقان التطبيقية، الأردن،
المجلد 9، العدد 3

الوكيل، حسام السعيد (2018)، مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال
في البيئة المصرية - دراسة ميدانية، الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة
عين شمس، العدد الثالث - الجزء الأول، أكتوبر: 165-252.

قنديل، ربا إبراهيم (2014)، المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة
القضائية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جادرا، عمان -الأردن.

يوسف، جمال علي، عبد التواب، محمد عزت، عشري، سارة محمد (2019)، مقومات ومعوقات تطبيق المحاسبة
القضائية في البيئة المصرية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة
الأعمال، جامعة حلوان، المجلد 33- العدد 3.

ثانياً المراجع باللغة الإنجليزية:

Arent, Alvin A& Elder, Randal J& Beasley, Mark S (2012)" Auditing and assurance services: an integrated approach", 14th ed, Prentice Hall, p87

Beck, A. J., & Blumstein, A. (2018). Racial disproportionality in US state prisons: Accounting for the effects of racial and ethnic differences in criminal involvement, arrests, sentencing, and time served. Journal of Quantitative Criminology, 34(3), 853-883.

- 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.
- Bhattachary, Sukanto. (2002). From Kautilya to Benford- trend in forensic and investigative accounting. *Business Papers*.
- Carpenter, Tina D., Durtschi, Cindy & Gaynor, Lisa Milici (2011), The Incremental Benefits of A Forensic Accounting Course on Skepticism and fraud – Related Judgment, *Issues in Accounting Education*, Vol. 26, No.1, PP.1-22
- Enofe, A. O, Okpako, P. O. & Atube, E.N. (2013) The Impact of Forensic Accounting on Fraud Detection, *European Journal of Business and Management*, V.5, N.26
- Houck, Kranacher. (2006). Roberson Forensic Accounting as an Investigative tool: Developing and model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting (AISPA Expert Witness 20010, (Ethics) the CPA Journal Vol 12 No. 5. P6.
- Johnston, M., (1997), (Public Officials, Private Interests, and Sustainable Democracy: When Politics and Corruption Meet) In Kimberly Ann Elliott (ed.), *Corruption and the Global Economy*. Washington, DC: Institute of International Economics, p.62
- Leauanae, Joseph L.& Rasmussen, Derk G. (2004)" Expert Witness Qualifications and Selection", *Sage Forensic Accounting*, Salt Lake.
- Nunn, Les, McGuire, Brian L., Whitcomb, C. & Jost, E. (2006), Forensic Accountants: Financial Investigators, *University of Southern Indian, Journal of Business and Economics Research - February 2006, Volume 4, No.2*.
- Ogotu, G. O., & Ngahu, S., (2016), Application of Forensic Auditing Skills, in *Fraud Mitigation, A survey of Accounting Firms in The Country Government of Nakuru, Kenya, IOSR Journal of Business and Management, Vol. 18, Issue 4., Apr., PP. 73 – 79*.
- Olugbenga, Aribaba (2013), *Application of Forensic Accounting: A Study of Companies in Nigeria*", *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, V.2, N.2
- Sorunke, O.A.(2018), *Forensic Accounting Investigation Techniques and Successful Prosecution of Corruption Cases in Nigeria*, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol 8(3): 37- 44*.
- Van, H (2008), *The Training of A Forensic Accountant In South Africa*, Master Thesis in Management Accounting at The North-West University.