

واقع تطبيق المحاسبة القضائية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين والسلوك القضائي

The Reality of Implementing Forensic Accounting of Palestinian Public Shareholding Companies From the Point of view of Internal and External Auditors and the Judiciary

الدكتور مجدي وائل الكبيجي
جامعة القدس المفتوحة / فلسطين

Abstract: The study aimed at investigating the reality of forensic accounting and its necessity in Palestine, and it also aimed at identifying the qualifications and experiences that the forensic accountant should have, and it also aimed to identify procedures, activities, investigations and evaluation techniques that may help the accountant do his roles efficiently. The previous point could be achieved depending on the point of views of the forensic system, the internal and external auditors of public shareholding companies listed in the Palestinian market. The study adopted the analytical descriptive approach in the presentation and analysis of the results. A questionnaire was designed for this purpose, and it was distributed to a sample of (129), of which 105 were retrieved.

The results showed that the degree of need for forensic accounting for resolving financial disputes in financial issues was moderate, and courts relied on external auditors and financial arbitrators to resolve financial disputes. The surveyed unanimously agreed that the procedures, activities, investigations and evaluations help the forensic accountant perform well. The results also show that there are statistically significant differences in the role of forensic accounting due to the size of firm. The study suggested a number of recommendations that could contribute to the development of this filed in Palestine.

Keywords: Forensic Accounting, Auditors, Judiciary, Palestinian Public Shareholding Companies.

الملخص: هدفت الدراسة الى عرض واقع المحاسبة القضائية

ومدى الحاجة إليها في فلسطين، والتعرف على المؤهلات والخبرات التي يجب أن يتمتع بها المحاسب القضائي، والتعرف أيضاً على الاجراءات والأنشطة وعمليات التحري وعمليات التقييم التي يمكن أن تساعد المحاسب القضائي للقيام بدوره، وذلك بالاعتماد على وجهات نظر كل من السلوك القضائي، ومدققي الحسابات الداخليين والخارجيين للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في عرض وتحليل النتائج، ومن خلال تصميم استبانة صممت لهذا الغرض، حيث تم توزيعها على عينة الدراسة والبالغ عددها (129) مفردة تم استرداد (105) استبانة منها، وقد أظهرت النتائج أن درجة الحاجة الى المحاسبة القضائية لفض القضايا ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة كانت متوسطة، وأن المحاكم تعتمد على مدققي الحسابات الخارجيين والمحكمين الماليين في فض النزاعات المالية، واتفقت آراء عينة الدراسة بدرجة عالية على أن الاجراءات والأنشطة وعمليات التحري والتقييم تساعد المحاسب القضائي في القيام بدوره، وتوصلت النتائج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور المحاسبة القضائية تعزى لمتغير حجم الشركة (إجمالي الأصول)، وقد اقترحت الدراسة عدد من التوصيات التي يمكن أن تساهم في تطوير المحاسبة القضائية في فلسطين.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية، المدققين، السلوك القضائي، الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

المقدمة

أدت التغيرات الهيكلية في بيئة المال والأعمال التجارية وتنوع التعاملات بين المنظمات الاقتصادية واتساع النطاق التجاري على مستوى العالم، وما تعرضت اليه الشركات والبنوك العالمية من موجه الانهيارات والفضائح المالية خلال السنوات الأخيرة والتي اخرها فضائح شركات التدقيق KPMG المصنفة عالمياً ضمن أكبر شركات التدقيق الأربعة على مستوى العالم Companies 4 Big، والتي ثبت تورطها في قضايا الرشاوي والاحتيال مع بعض وزراء الحكومة في جنوب أفريقيا، والذي رافق ذلك استغناء الشركة عن أكبر ثمانية مدراء تنفيذيين لديها، كل تلك الفضائح المالية أدت الى خلق أزمة ثقة في قطاع الأعمال، وإلى تزايد شكوك المستثمرين والمساهمين والمقرضون حول وجود احتيالات وتضليل في التقارير المالية (الكبيجي، 2018)، وبسبب لجوء بعض ادارات الشركات الى تجميل البيانات المالية مستغلة بذلك تنوع ومرونة البدائل والسياسات المحاسبية، سعياً منها لتحسين الوضع المالي وصورته أمام المساهمين وذوي المصالح الأخرى، الأمر الذي فاقم من أزمة الثقة في القوائم المالية من جهة، ومدققي الحسابات

(الذين يفحصون تلك القوائم) من جهة أخرى، مما أدى الى ارتفاع معدل الدعاوى القضائية والمنازعات (الكبيسي، 2016؛ سعد الدين، 2010)، ومن هنا تبرز حاجة القضاء الملحة الى خبراء أو مستشارين محاسبين يمكن الاستفادة من خبرتهم ومهارة وعمق تحرياتهم وإبداء رأيهم حول الدعاوى القضائية التي تختص بالمخالفات المالية والغش في القوائم المالية، وصولاً إلى ما يعرف بالمحاسبة القضائية Forensic Accounting، والتي تهتم بإعداد محاسبين مؤهلين على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية في المجالات المحاسبية والقانونية والأعمال التجارية، للعمل كخبراء أو مستشارين لتأييد الدعاوى القضائية ومساعدة القضاء ومعاونته في توضيح الحقائق وإقرار العدالة بما يمتلكون من معرفة ومهارات متخصصة في كافة المجالات المتنوعة في المحاسبة والمراجعة ومهارة التحريات والتحليل والنظر إلى ما وراء الأرقام والعمل داخل إطار قانوني يوفر أدلة كافية لضبط الاحتيال في القوائم المالية.

مشكلة الدراسة:

تظهر الحاجة الى المحاسبة القضائية بشكل جلي عندما يتم النظر في قضايا المنازعات المحاسبية والمالية من خلال المذكرات المقدمة، والتي تجعل القاضي عاجزاً عن إصدار حكمه في قضية ما حول مدى صحة الأوراق والمستندات وكشوف الحسابات المالية المقدمة، بحيث لا يستطيع الجزم بصحتها، دون رأي الخبير المختص، وقد تتعلق وقائع النزاع بأمور فنية محاسبية تخصصية تحتاج إلى أهل التخصص، ولكي يسير في طريق تحقيق العدالة، فقد خوله القانون صلاحية اللجوء إلى الخبراء المحاسبين ليساعده في إثبات الوقائع وفك طلاسم الأرقام المقدمة، والوصول إلى قناعة معينة تمكنه من إصدار الحكم الذي يحقق العدالة، وهذه الاستعانة من الجهاز القضائي برأي المحاسبين الخبراء لتبيان الحقائق المالية هو الذي يبرر الحاجة الى المحاسبة القضائية، لذا تأتي هذه الدراسة للإجابة على التساؤلات التالية:

1. ما هي الحاجة الى المحاسبة القضائية لفض القضايا أو النزاعات ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة؟
2. ما هي المؤهلات والخبرات التي يجب أن يتمتع بها المحاسب القضائي؟
3. ما الإجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها؟
4. ما عمليات التحري الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي؟
5. ما عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي؟
6. هل توجد اختلافات بين آراء مراجعي الحسابات والعاملين في سلك القانون والقضاء فيما يتعلق بدور المحاسبة القضائية ؟
7. هل توجد اختلافات لدور المحاسبة القضائية (الإجراءات والأنشطة، عمليات التحري، عمليات التقييم) تعزى (النوع شركة التدقيق Big 4، وحجم الشركة (اجمالي الأصول)) ؟

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تتناوله، والذي يعتبر من المواضيع المهمة والمستجدة في المحاسبة، باعتبار أن المحاسبة القضائية أداة مهمة وضرورية للمساعدة في عمليات التحقيق والاستشارات التي تتعلق ببيئة الأعمال، والتي تخلق التوازن بين المصالح المتعددة لحقوق أصحاب المصالح من المساهمين والادارة والعاملين والقضاء، فضلاً عن اهتمام المحاسبة القضائية في اكتشاف ومنع الغش والخداع بما يساعد في ديمومة واستقرار الشركات، وفي إطار تضخم الشركات وتعدد ملاكها وأصحاب المصالح الأخرى وما يترتب على ذلك من وجود النزاعات والمشاكل المالية، كما تساعد المحاسبة القضائية على تضيق فجوة التوقعات وتقليل سوء الفهم بين الإدارة والمستثمرين مما يؤدي إلى طمأنة ثقة الجمهور في التقرير المالي ويقلل من فجوة الثقة، وتساعد المحاسبة القضائية أيضاً في رفع أداء وكفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية، كما تساعد القضاء في سرعة البت في المنازعات القضائية وسرعة الفصل فيها ورفع التقارير إلى القضاء.

الاطار النظري والدراسات السابقة، والفرضيات:

مفهوم وأهمية المحاسبة القضائية:

أدت موجة الانهيارات والفضائح المالية الأخيرة وممارسات الإدارة الانتهازية للعديد من الشركات والبنوك العالمية خلال التسعينات وبداية الألفية إلى تنامي الاهتمام بالمحاسبة القضائية، والبعض يطلق عليها المحاسبة العدلية-الجناائية(Forensic Accounting))، وذلك لمنع واكتشاف الغش في التقارير المالية، وتضييق فجوة التوقعات الناشئة عن عدم الثقة والمصداقية في التقارير المالية(درغام، 2012: 12). هذا المجال الحديث للمحاسبة يعرف بالمحاسبة القضائية(Forensic Accounting) (ويشير مصطلح (Forensic Accounting)) إلى التشريعية، ويعد هذا الاتجاه مقبولاً ومتعارفاً عليه قانونياً، حيث يختص بمعرفة الأساسيات القانونية بجانب المعرفة بالفروع الأخرى للمحاسبة والمراجعة. والعلم القضائي هو تطبيق للقانون، حيث يتناول فحص وتفسير الدليل والحقائق وفقاً لأحكام القانون، وقد زاد الاهتمام بمجال القضائية في أواخر الثمانيات زيادة ملحوظة (السيسي، 2006: 42 Botes & Saadeh, 2018).

وبناءً على ذلك كانت الحاجة إلى المحاسبة القضائية لما لها من دور مهم في الكشف والتصدي لتلك العمليات والجرائم الاقتصادية، وهي أحد المجالات الهامة والحديثة التي تحمل فرصاً عديدة لاحتياجات المستقبل، وتحدد المهارات المطلوبة والمتطلبات الأساسية التي يجب أن تتوفر في المحاسب القضائي(Crumbly, 2006)، كما أنها تمثل إطاراً متكاملًا للمحاسبة والقانون للعمل معاً على تقديم تحريات أكثر عمقاً وأكثر ارتباطاً بالدعوى القضائية(أحمد، 2013: 2). وتقوم المحاسبة القضائية على أساس مجموعة مهارات متخصصة متكاملة في المحاسبة، والمراجعة، وبراعة في مهارات التحريات، وهي تنظر إلى الخلف فيما وراء الأرقام حيث توفر تحليل محاسبي مناسب للقضاء يكون أساسه المناقشة والجدل، وتستعين بالقانون لتكون حاضرة في المحاكم لحسم المنازعات بصورة عادلة(Zysman, 2011; Weygandt, et al, 2012). كما ان المحاسبة القضائية تتعلق بالفحص القانوني، وتقدم درجة عالية من التأكد، وهي شاملة وكافية وكاملة، ويمكن من خلالها الإدلاء برأي مهني مستقل وتقديم تقرير يساهم في تأييد الدعاوي القضائية(Mock & Turner, 2005).

وبالتالي يرى الباحث، ان المحاسبة القضائية هي مجال من مجالات المحاسبة قائم على تمازج مهارات المحاسبة والتدقيق والقانون، وفق مهارات قائمة على التحري والتقييم والتحقيق وتفسير النتائج بحرفية عالية تخدم الشركات والقضاء.

كما وتستمد المحاسبة القضائية أهميتها من خلال التالي:(سعد الدين، 2010؛ السيسي، 2006: 45؛ ابراهيم، 2016؛ Hao, 2017; Settupalli & Yagnamurthy, 2010:3):

- 1- يعد نشر المعلومات المحاسبية المضللة التي تهدد بقاء واستمرار الوحدات الاقتصادية، وتعرض فوائد المستثمرين إلى اضرار كبيرة، ذلك يعد دافعا الى الاهتمام بالمحاسبة القضائية.
 - 2- وتبرز أهمية المحاسبة القضائية نظرا لعدم كفاية الاجراءات الواردة في معايير التدقيق لاكتشاف ومنع الغش والتلاعب الجوهري في القوائم المالية.
 - 3- تزايد الحاجة للمحاسبين القضائيين، ومحتاجي التدقيق ذوي المخاطر المرتفعة للمساعدة في الاختبارات القضائية ودعم الرقابة المانعة.
 - 4- تمثل تطورا متكاملًا للمحاسبة والقانون للعمل معاً على تقديم تحريات أكثر عمقاً، وأكثر ارتباطاً بالدعوى القضائية، حيث تيسر الطريق للمحاسب القضائي لكي يكون مستشاراً قضائياً.
 - 5- وتساعد في إعداد محاسب قضائي فعال يعتبر فاحصاً أو خبيراً أو مستشاراً يقوم بإجراء تحريات أكثر عمقاً وشمولاً ودقة من تحريات المراجعة الخارجية، ويعمل على تقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية التي تساعد على تأييد الدعاوي القضائية، وتنوير القضاء.
- مهام(مجالات) المحاسبة القضائية:

تعد الخدمات المقدمة من المحاسبة القضائية متنوعة في مجالات متعددة من التحقيقات المالية لبيان ودعم الدعاوي القضائية في مواقف مختلفة، ومن تلك المجالات: (Crumbly, 2009; Sanchez & Trewin, 2004; Scott, 2003:27; حسن وعبد الرحمن، 2015؛ ابراهيم، 2016؛ سعد الدين، 2010)

-تقديم الاستشارات لحل المنازعات: تلك 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.

2- شهادة خبرة في الشؤون المالية: المحاسب القضائي قد يكون بمثابة أحد الخبراء في حالات التقاضي التي تشتمل مجالات المحاسبة والشؤون المالية، أو في مجال إعداد وتحليل الضرائب، أو تقييم الأداء المالي، وبالتالي، ينبغي على المحاسب القضائي تفسير كل شيء بدقة والرد على استفسارات القضاة في المحاكم المختصة.

3- إثبات دعاوى الاحتيال أو تنفيذها، حيث يتم تدقيق عمليات الاحتيال وإجراء التحقيقات اللازمة بشأنها.

4- تقديم الاستشارات المتعلقة بتقييم الأضرار الاقتصادية وتتبع الأموال المختلسة والتحقيق في تزوير الأوراق المالية.

5- قضايا الخسائر التجارية الاقتصادية كالنزاعات المتعلقة بالعقود والعلامات التجارية، وكذلك قضايا التسويات المالية وتقييم أعمال الشراكة، وقضايا المنازعات المالية الناشئة عن الخلافات الزوجية.

التقنيات المستخدمة ومهارات المحاسب القضائي:

تستخدم المحاسبة القضائية تقنيات المحاسبة التقليدية، وتقنيات المراجعة، وتقنيات التحليل المالي، وتقنيات المقابلة، والأدوات المبرمجة، وجميع التقنيات العلمية المعتمدة أمام المحاكم والقانون في جمع الأدلة، ومن الأمثلة على تلك التقنيات تقنية النسب المالية، وتقنية التدفق النقدي، والاختبارات الإحصائية القياسية للأدلة، وفي الحالات التي تتضمن كميات كبيرة من البيانات، فإن المحاسب القضائي لديه العديد من التقنيات التي تمكنه من الحصول على البيانات أو تحديد مصدرها وتحليلها واستخراج وترتيب نتائجها من خلال تطبيقات برامج المراجعة بالحاسوب والتقنيات المختلفة الأخرى (Crumbly, 2012; Mehta, 2007: 76-77)، وللقيام بتلك التقنيات والممارسات يجب أن يتوافر لدى المحاسب القضائي العديد من المهارات منها: مهارات المحاسبة، وعلم الإجرام، ومهارات جمع الأدلة القضائية، وخدمات الدعم القضائي وخدمات المراجعة التحقيقية (Crumbly & Smith, 2009: 66)، وأن يكونوا قادرين على التعمق في البحث عن دوافع، وعمليات، وتبريرات السلوك الإجرامي لموظفي الإدارة، كما يجب عليهم أن يكونوا قادرين على تبسيط المعلومات المحاسبية التقنية وتبليغها بفاعلية بشكل شفهي أو كتابي للمحكمة أو القضاء، وأن يكونوا قادرين على تتبع المعلومات عن طريق استخدام أدوات المعلومات التقنية، ولديهم فهم للنظام القانوني والإجراءات القانونية، والمتطلبات القانونية في الأدلة وقواعد جمعها (Italia, 2012: 365)، ولنجاح المحاسب القضائي في ممارسة المحاسبة القضائية يجب أن يمتلك أيضاً القدرة على التحليل، والفكر الخلاق والفتنة المهنية، والتشكك، والقدرة على إجراء المقابلة واستخلاص المعلومات (Messmer, 2004: 2; صالح, 2016). كما تتطلب جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين في الماليين القضائيين المعتمدين (Certified in Financial Forensics -CFF) امتلاك عدد من الخصائص التحليلية والتحقيقية ومهارات الاتصال، بحيث تكون مهارات وخصائص المحاسب القضائي من المعارف القضائية الأساسية، والمعارف القضائية المتخصصة بالإضافة إلى المهارات الأساسية للمحاسب القانوني المتعارف عليها (Bhasin, 2007; Ramaswamy, 2007; Davis, et al, 2009).

أما رخصة المحاسب القضائي وفقاً للإرشاد الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (CFF Application Kit, 4-7):

شرع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (American Institute of Certified Public Accountant -AICPA-) في برنامج منح ترخيص المحاسب القضائي المالي المؤهل (Certified In Financial Forensic -CFF) للمحاسبين القانونيين (CPA -Certified Public Accountant) والمختصين في تقديم خدمات المحاسبة القضائية في عام 2008. حيث يمنح ترخيص المحاسب القضائي المالي المؤهل للمحاسب القانوني الذي يمتلك الخبرة والمعرفة والمهارات التي تتطلبها ممارسة المحاسبة القضائية. وحتى يمنح المحاسب القانوني ترخيص محاسب قضائي مالي مؤهل يجب أن يتوفر فيه ما يلي:

1. عضوية مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي سارية المفعول.
 2. أن يملك ترخيص محاسب قانوني ممنوح من قبل السلطة الرسمية.
 3. النجاح في امتحان المحاسب القضائي المؤهل، وأن يمتلك المستوى الأدنى من الخبرة العملية والمستوى التعليمي المطلوب، حيث عليه أن يقضي 5 سنوات في العمل تحت التدريب قبل أن يتقدم للحصول علي ترخيص محاسب قضائي مالي مؤهل.
 4. تقديم طلب الحصول علي الترخيص ودفع الرسوم.
 5. توقيع تعهد بالالتزام بالمحافظة علي متطلبات ممارسة مهنة المحاسبة القضائية.
 6. اجتياز امتحان المحاسب القضائي المالي المؤهل لمدة 4 ساعات بنجاح.
- الدراسات السابقة:

هدفت دراسة (Ezejiofor, et al 2016)) الى قياس أثر المحاسبة الجنائية في مكافحة الأنشطة الاحتيالية في النظام لضمان ممارسة جيدة لحوكمة الشركات في القطاع المصرفي النيجيري، اعتمدت الدراسة طريقة المسح الشامل، وقد جمعت البيانات من خلال استخدام الاستبيان، وقد وجدت الدراسة أن المحاسبة الجنائية هي أداة فعالة لمعالجة الجرائم المالية في النظام المصرفي، كما استلزم التدقيق القضائي ضمان حوكمة الشركات في الشركات المساهمة، واستنادا الى ذلك، أوصت الدراسة الى اشراك المحاسبة الجنائية لتكمل جهود المهنيين الآخرين في الحد من الأنشطة الاحتيالية من أجل ضمان حوكمة الشركات في القطاع المالي. كما هدفت دراسة (الكبيسي، 2016) الى استقصاء مدى أهمية المحاسبة القضائية في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية وبصورة عادلة في الأردن، وذلك بالاعتماد على وجهتي نظر كل من القضاء والمحاسب القضائي، وقد أظهرت النتائج وجود اختلاف واضح بين وجهتي نظر الأطراف المعنية بخدماتها وتطبيقاتها وأهلية من يمارسونها، على ضوء تلك النتائج تم استخلاص بعض الاستنتاجات التي كان أهمها أنه وبالرغم من تلك النتائج الجيدة إحصائيا حول أهمية المحاسبة القضائية، فإنها لا ترقى الى المستوى الحقيقي الذي يجب أن تلعبه المحاسبة القضائية في محاربة الغش والاحتيال وتحقيق العدالة بالمجتمع. كما بينت دراسة (شنقراي وبابكر، 2015) واقع وطموحات تطبيق المحاسبة القضائية في بعض البلدان العربية، ودورها في كشف ومنع التلاعب بالقوائم والتقارير المالية في السودان، وقد اعتمدت الدراسة المنهج التاريخي في تحليلاتها، وقد أظهرت النتائج أن مهنة المحاسبة القضائية من المهن المستحدثة في العالم العربي، وأن المحاسبة القضائية تمثل نشاطا اجتماعيا لخدمة الأطراف الخارجيين من عمليات الاحتيال التي تنشأ داخل منشآت الأعمال، كما لا توجد مفاهيم للمحاسبة القضائية في المقررات الجامعية، واختلاف نطاق عمل المراجعة الخارجية عن عمل المحاسبة والمراجعة القضائية. كما بينت دراسة (قمبر، 2015) حاجة مراجعي الحسابات في البيئة الليبية الى مهارات المحاسبة الجنائية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع (105) استبانة على المستجوبين استرد منها (57) استبانة، ومن النتائج التي تم التوصل اليها وجود حاجة كبيرة لمهارات المحاسبة الجنائية لدى مراجعي الحسابات في البيئة الليبية، وعدم وجود فروق ذات دلالة احصائية في الحاجة لتأهيل علمي وعلمي في جوانب المحاسبة الجنائية بين المراجعين الماليين بديوان المحاسبة ومراجع الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية، ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة اهتمام منظمي مهنة المحاسبة في ليبيا بالمحاسبة الجنائية. كما واتفقت الدراسة السابقة مع دراسة (Blessing, 2015) بحيث قيمت الدراسة استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من المحاسبة الابداعية، وقد أظهرت النتائج أن هناك أدلة قوية على فعالية التقنيات المستخدمة من قبل المحاسبين القضائيين في المساعدة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، وأن ظهور المحاسبين القضائيين قد أعاد الثقة في مصداقية التقارير المالية للشركات، وأن المحاسبين القضائيين يقدمون المساعدات للمحامين والمحاكم والهيئات التنظيمية في التقليل من الغش في التقارير المالية، وذلك بتطبيق المبادئ المحاسبية ومهارات مراجعة الحسابات واجراءات التحقيق في حل بعض المشاكل القانونية. كما اتفقت الدراسة السابقة مع دراسة (Muehlmann, et al 2012)) والتي اختصت بإعطاء تصور شامل عن مدى الحاجة للاستعانة بخبراء المحاسبة القضائية فيما يخص قضايا الضريبة، وفيما اذا كانت شهادة الخبير فاعلة أم ضعيفة أم مفيدة، ومن هم الذين يجدهم القضاء شهودا فاعلين، كما اعتمدت الدراسة منهجية البحث الارشيفي للفترة من بداية 1982 الى نهاية 2010، وشملت البيانات 50 قاعدة بيانات في الولايات المتحدة الأمريكية،

تبين للدراسة أن ما يقرب من 80% من الحالات المبلغ عنها تمت بمشاركة محاسب قضائي، وهذا يدل على زيادة كبيرة في الاستعانة بشهادة محاسب قضائي خبير في حالة التقاضي الضريبي، كما استعان دافعي الضرائب بالمحاسبين القضائيين للمساعدة في شرح قضاياهم بما يقرب من 80% من الحالات، وأيضاً 80% من الحالات متعلقة بمنازعات ضريبة الدخل، وقد كان تقييم القضاء لأداء المحاسبين القضائيين فاعلاً لما يقرب النصف منهم. كما هدفت دراسة (حسن وعبد الرحمن، 2015) إلى بيان دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، واختبار ما إذا كان هنالك اختلاف جوهري بين وظائف مكاتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية، ومعرفة مساهمة عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة بالسودان، وقد توصلت الدراسة أن هناك اختلاف جوهري بين وظائف مكتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية تعزى إلى الذين وظائفهم مساعدين ومراجعين بالمكتب، وأن عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في مواجهة ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

ان الدراسات السابقة ركزت بصورة جزئية على مهام المحاسب القضائي، وبصورة عامة عن واقع المحاسبة القضائية في مجتمعاتها، كما تناولت المحاسبة القضائية أما من وجهة نظر القضاء أو من وجهة نظر المراجعين الخارجيين. إلا أن الدراسة الحالية تشخص واقع حال الشركات المساهمة العامة الفلسطينية من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين والسلك القضائي حول واقع تطبيق المحاسبة القضائية، وتلك من الدراسات النادرة-حسب علم الباحث- على مستوى فلسطين، بالإضافة إلى تميز الدراسة الحالية في تشخيصها للمحاسبة القضائية من خلال مهام المحاسب القضائي المتمثلة ب(الإجراءات والأساليب، وعمليات التحري، وعمليات التقييم).

فرضيات الدراسة:

بناءً على الإطار النظري والدراسات السابقة وللإجابة على التساؤلات التي تم طرحها في مشكلة الدراسة، يمكن صياغة الفرضيات على النحو التالي:

الفرضية الأولى: لا يوجد حاجة إلى المحاسبة القضائية لفض القضايا أو النزاعات ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة.

الفرضية الثانية: لا يوجد لدى الأشخاص المكلفين بمهنة المحاسب القضائي المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسب القضائي.

الفرضية الثالثة: لا يقوم المحاسب القضائي بممارسة الاجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية.

الفرضية الرابعة: لا يقوم المحاسب القضائي بممارسة عمليات التحري الخاصة بدور المحاسبة القضائية.

الفرضية الخامسة: لا يقوم المحاسب القضائي بممارسة عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية.

الفرضية السادسة: لا يوجد فروق جوهريّة ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات والعاملين في سلك القانون والقضاء فيما يتعلق بدور المحاسبة القضائية.

الفرضية السابعة: لا يوجد فروق جوهريّة ذات دلالة إحصائية لدور المحاسبة القضائية (الاجراءات والأنشطة، عمليات التحري، عمليات التقييم) تعزى للمتغيرات الضابطة (نوع شركة التدقيق Big 4، حجم الشركة) (اجمالي الأصول).

منهجية الدراسة:

- 1-مجتمع وعينة واجراءات الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من الفئات التالية:-
 - 1-مدققو الحسابات الخارجيون للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددهم (8) شركات تدقيق.
 - 2-مدققو الحسابات الداخليون والعاملون لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين وعددهم (48) مدقق داخلي.
 - 3-العاملين في سلك القضائي: تم اختيار مفردات عينة البحث من القضاة لدى محكمة البداية وعددهم (67) قاضي. والمحكمين الماليين المعتمدين من وزارة العدل وعددهم (25) محكم مالي. وقد تمثلت عينة الدراسة والتي تجاوبت مع الباحث من الآتي:
 - تم إتباع أسلوب المسح الشامل في شركات التدقيق الخارجية وعددها (8) شركات، رفضت احداها التعاون، وتم استرداد وقبول (26) استبانة من المدققين الخارجيين.
 - تم إتباع أسلوب المسح الشامل في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، رفضت 12 شركة التعاون، وتم استرداد وقبول (29) إستبانة.
 - أما بالنسبة للقضاة، فقد تم اختيار عينة عشوائية طبقية غير متجانسة من محاكم البداية في فلسطين، وعددهم (42) قاضي، تم استرداد (31) استبانة. أما المحكمين الماليين المعتمدين من وزارة العدل للعام(2018) استخدم الباحث أسلوب المسح الشامل، حيث تم توزيع الاستبانة على (25) محكم مالي، تم استرداد وقبول (19) استبانة.
 - 2-أساليب جمع البيانات:
 - بالإضافة الى المصادر الأولية لجمع البيانات تم تصميم استبانتين للدراسة وتوزيعهما على المدققين الخارجيين والداخليين للشركات المدرجة في سوق فلسطين، وقضاة محكمة البداية، والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل، ومبررات ذلك تعود الى اختلاف مجتمع الدراسة واختلاف طبيعة عملهم وتخصصهم، فالسلك القضائي غير متخصص بالعلوم المحاسبية، وعلى النحو الآخر فإن المدققين سواء الداخليين أو الخارجيين لا يملكون المعلومات حول القضايا الموجودة لدى المحاكم. كما استخدم في الدراسة مقياس ليكرت الخماسي.
 - الاستبانة رقم(1) استهدف الباحث السلك القضائي والمحكمين الماليين. والتي تكونت من 37 فقرة مقسمة على خمسة محاور وهذه المحاور هي:
 - 1-الحاجة الى المحاسبة القضائية لفض القضايا ذات الطبيعة المالية .
 - 2-المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسب القضائي.
 - 3-الإجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها.
 - 4-عمليات التحري الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي.
 - 5-عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي.
 - الاستبيان رقم (2) استهدف الباحث فيه مدققو الحسابات (الخارجيون، الداخليون)، والتي تتكون فقط من الأسئلة المشتركة مع الاستبانة رقم (1)، والتي تكونت من 24 فقرة مقسمة الى ثلاثة محاور، كالآتي:
 - 1-الإجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها.
 - 2-عمليات التحري الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي.
 - 3-عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي.
- وللتأكد من مصداقية (Validity) وملاءمة الاستبانة وقدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة منها، فقد تم عرضها على بعض الزملاء أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة والذين أبدوا بعض الملاحظات القيمة فيما يتعلق بطريقة عرض الأسئلة وترتيبها، بالإضافة إلى التركيز على وضوح الكلمات والمعاني المقصودة منها، والذي تسنى للباحث تحقيق صدق المحكمين.

ولقياس ثبات أداة الدراسة (Reliability), أي مدى الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبيان تم استخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Coefficient Alpha) والذي يقيس نسبة تباين الإجابات, ويستخدم للتعرف على قوة هذا التماسك, ويعطي هذا المعامل متوسط الارتباط الداخلي (Internal Consistency) بين الأسئلة التي يقيسها ولذلك فإن قيمتها تتراوح بين (صفر, 1) وكلما اقترب المعامل من الواحد الصحيح, كلما تأكد للباحث قوة التماسك الداخلي للمقياس وإمكانية الاعتماد عليه والعكس صحيح, وتعد القيمة المقبولة إحصائياً للمعامل هي (60%) فأكثر كي يكون التماسك الداخلي للمقياس جيداً وحتى يمكن تعميم النتائج, وقد بلغت قيمة ألفا على أسئلة الاستبانة 85% وهذا يعد مؤشراً جيداً.

3- تحليل وعرض النتائج:

-تحليل خصائص عينة الدراسة:

لقد تم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة, ويمكن إجمال ما تم التوصل إليه بالآتي:

تحليل المتغيرات الديموغرافية للقضاة والمحكمين:

الجدول رقم (1) المتغيرات الديموغرافية للقضاة والمحكمين

الجنس	العدد	النسبة المئوية
ذكر	45	90%
أنثى	5	10%
المجموع الكلي	50	100%

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية
قاضي	31	62%
محكم مالي	19	38%
المجموع الكلي	50	100%

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	34	68%
ماجستير	14	28%
دكتوراه	2	4%
المجموع الكلي	50	100%

الخبرة	العدد	النسبة المئوية
1 - 5 سنوات	2	4%
6 - 11 سنوات	21	42%
12 - 16 سنوات	9	18%
16 سنة فأكثر	18	36%
المجموع الكلي	50	100%

تبين من الجدول السابق رقم (1) أفراد العينة البالغ عددها 50 فرد، أن 62% هم قضاة بينما 38% هم محكمين ماليين، كما أن الغالبية العظمى سواء من القضاة أو المحكمين الذين تم اختيارهم في عينة الدراسة هم ذكور بنسبة مئوية 90%. أما بالنسبة للمؤهلات العلمية فإن ما يزيد عن ثلثي أفراد العينة من القضاة والمحكمين يحملون شهادة البكالوريوس ولم تتجاوز نسبة الشهادات العليا سواء ماجستير أو دكتوراه عن 32% وغالبيتهم من حملة شهادة الماجستير. كما تبين أن 42% منهم كانت خبرتهم ما بين 6-11 سنة ونسبة 36% لا بأس بها تجاوزت خبرتهم العملية عن 16 سنة.

الجدول رقم (2) تحليل المتغيرات الديموغرافية للمدققين الداخليين:

الجنس	العدد	النسبة المئوية
ذكر	22	76%
أنثى	7	24%
المجموع الكلي	29	100%
المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	24	83%
ماجستير	5	17%
المجموع الكلي	29	100%
التخصص	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	26	90%
علوم مالية	1	3%
ادارة أعمال	2	7%
المجموع الكلي	29	100%
القطاع	العدد	النسبة المئوية
قطاع الصناعة	9	31%
التأمين	5	17%
قطاع الاستثمار	6	21%
قطاع البنوك والخدمات المالية	5	17%
قطاع الخدمات	4	14%
المجموع الكلي	29	100%
الخبرة	العدد	النسبة المئوية
6-11 سنة	18	62%
12-16 سنة	7	24%
16 سنة فأكثر	4	14%
المجموع الكلي	29	100%

تبين الجدول السابق رقم(2) أفراد العينة البالغ عددها 29 فردا، أن 76% من المدققين الداخليين كانوا من الذكور، وغالبيتهم يحملون شهادة البكالوريوس بنسبة مئوية تساوي 83% والباقي يحملون شهادة الماجستير فقط، فيما لم يكن من بينهم من يحمل شهادة الدبلوم أو الدكتوراه، كما تبين أن السواد الأعظم من المدققين الداخليين يحملون شهادة التخصص في المحاسبة والباقي ما بين إدارة أعمال وعلوم مالية ومصرفية. أما على صعيد الخبرة العملية فإن ثلثي هذه الفئة من أفراد العينة كانت خبراتهم العملية ما بين 6-11 سنة وكان ما نسبته 24% خبرتهم ما بين 12 الى 16 سنة ومن تبقى منهم تجاوزت خبراتهم العملية ال 16 سنة. كما تبين بان المدققين الداخليين للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية يتوزعون بنسب متقاربة على قطاعات العمل المختلفة مع زيادة نوعية قليلة في قطاع الصناعة والتي كانت نسبتهم تقريبا 31%، أما باقي القطاعات فقد كانت نسبة المدققين ما بين 14% لقطاع الخدمات وما نسبته 21% لقطاع الاستثمار وما نسبته 17% لقطاع البنوك والخدمات المالية وبنفس النسبة لقطاع التأمين.

تحليل المتغيرات الديموغرافية للمدققين الخارجيين:

الجدول رقم (3) تحليل المتغيرات الديموغرافية للمدققين الخارجيين:

الجنس	العدد	النسبة المئوية
ذكر	23	88%
انثى	3	12%
المجموع الكلي	26	100%
المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	16	62%
ماجستير	10	38%
المجموع الكلي	26	100%
الخبرة	العدد	النسبة المئوية
1-5 سنة	9	35%
6-11 سنة	13	50%
16 سنة فأكثر	4	15%
المجموع الكلي	26	100%

تبين من الجدول السابق رقم (3) أن أفراد العينة البالغ عددها 26 فرداً، فكما هو الحال في فئة المدققين الداخليين والقضاة والمحكمين الماليين فإن غالبية المدققين الخارجيين كانوا من الذكور بنسبة 88% تقريباً، كما تبين أن ما نسبته 62% تقريباً يحملون شهادة البكالوريوس وباقي أفراد العينة من المدققين الخارجيين يحملون شهادة الماجستير ولم يتواجد أي عنصر يحمل شهادة دكتوراه أو دبلوم في مجال تخصصه. أما في مجال الخبرات العملية فإن نصف أفراد العينة من هذه الفئة كانت خبراتهم متوسطة ما بين 6-11 سنة وما نسبته 35% خبراتهم كانت أقل من الـ 5 سنوات والقليل منهم تجاوزت خبرته العملية الـ 16 سنة.

-تحليل أسئلة الدراسة:

السؤال الأول: ما هي الحاجة إلى المحاسبة القضائية لفض القضايا أو النزاعات ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة؟ وللإجابة عن هذا السؤال تم حساب النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وفقاً لإجابات أفراد العينة المختارة من السلك القضائي، كما هو موضح في الجدول رقم (4):

الجدول (4)

النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للحاجة إلى المحاسبة القضائية لفض القضايا أو النزاعات ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة

الرقم	البند	نسبة للموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	القضايا ذات الطبيعة المالية تعتبر الأهم مقارنة بمجموع القضايا التي تعرض على القضاء.	46%	3.48	0.86
2	القضايا ذات الطبيعة المالية تستلزم الوقت الأكبر مقارنة مع القضايا الأخرى التي تعرض على القضاء.	58%	3.64	0.83
3	القضايا ذات الطبيعة المالية تكون مكلفة أكثر من بقية القضايا التي تعرض على القضاء.	58%	3.70	0.93
4	لا تكفي المحكمة في فض النزاعات المالية وإنما تستعين ببيانات ومعلومات أخرى تقدم من خلال تحقيقات وأراء الشاهد للخبير.	70%	3.98	0.89
5	يتم الاعتماد على مكاتب المحاسبين القانونيين ومدققين الحسابات والمحكمين الماليين في فض النزاعات المالية.	66%	3.68	0.89
6	يتوفر خبير مالي معين لدى المحكمة يعتمد لإبداء المشورة في فض النزاعات المالية.	20%	2.78	1.17
	الدرجة الكلية	53%	3.54	

من خلال النتائج المعروضة في الجدول السابق فإن الدرجة الكلية بلغت 53%، وبناء على رأي 70% من القضاة والمحكمين الماليين كانت أعلى درجة لبند رقم (4) بأن المحكمة تستعين ببيانات ومعلومات أخرى تقدم من خلال تحقيقات وأراء الشاهد للخبير، بالإضافة إلى البند رقم (5) فإنه يتم الاستعانة بمكاتب المحاسبين القانونيين، ومدققين الحسابات والمحكمين الماليين في فض هذه النزاعات، وكانت أقل درجة لبند رقم (6) بتوفر خبير مالي معين لدى المحكمة يعتمد لإبداء المشورة في فض النزاعات المالية.

السؤال الثاني: ما هي المؤهلات والخبرات التي يجب ان يتمتع بها المحاسب القضائي ؟
وللإجابة عن هذا السؤال تم حساب النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وفقاً لإجابات
أفراد العينة المختارة من السلك القضائي، كما هو موضح في الجدول رقم(5):

الجدول(5)

النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهم المؤهلات والخبرات التي يجب ان يتمتع بها
المحاسب القضائي

الرقم	البنود	نسبة للموافقة	المتوسط ط الحسابي	الانحراف المعياري
1	الخبرة الكافية في المحاسبة والتدقيق وعلم بالنواحي القانونية التي تولفه للمهام.	%84	4.28	1.01
2	الالمام بالنواحي القانونية وقواعد الإثبات.	%70	3.84	0.98
3	القدرة على تحليل وتفسير معلومات القوائم المالية.	%88	4.46	0.71
4	الدراية الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق للمطبعة.	%92	4.64	0.63
5	الدراية الكافية بقوانين الضرائب المطبقة.	%90	4.58	0.73
6	المعرفة بنظام الرقابة الداخلية.	%84	4.30	0.79
7	امتلاك قدرة عالية على التدخل والنقاش وتوضيح المضمون من أجل إيجاد الحل العادل لقضايا النزاعات المالية.	%80	4.26	0.78
الدرجة الكلية		%84	4.34	

النسب المئوية في الجدول أعلاه تشير الى أن جميع المؤهلات المذكورة حظيت بموافقة مرتفعة نوعاً ما على أنها مؤهلات يجب أن يتمتع بها الخبير المالي. حيث كانت أعلى نسبة موافقة للفقرة رقم (4) اتجاه الدراية الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق المطبقة وذلك بنسبة %92, يلي ذلك الفقرة رقم(5) بالدراية الكافية بقوانين الضرائب المطبقة بنسبة %90, بينما أقل موافقة كانت للفقرة رقم(2) تجاه موضوع الالمام بالنواحي القانونية وقواعد الإثبات وذلك بنسبة موافقة بلغت %70, فيما كانت نسب التوافق تجاه بقية البنود أكثر من %80.

السؤال الثالث: ما الإجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم حساب النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وفقاً لإجابات أفراد العينة المختارين من السلك القضائي والمدققين الداخليين والخارجيين، كما هو موضح في الجدول رقم(6):

الجدول(6)

النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهم الإجراءات والأساليب الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها.

الرقم	البند	نسبة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	يمكن أن يعمل المحاسب القضائي مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية.	قضاة 60%	3.64	1.14	متوسط
		داخلي 69%	3.86	0.88	مرتفع
		خارجي 73%	3.85	0.88	مرتفع
	الدرجة الكلية	67.3%	3.78	0.87	متوسط
2	يمكن أن يعمل المحاسب القضائي على التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة منسجمة مع الإصدارات المهنية.	قضاة 82%	4.12	0.85	مرتفع
		داخلي 66%	3.93	0.96	مرتفع
		خارجي 65%	3.70	1.01	مرتفع
	الدرجة الكلية	71%	3.92	0.98	مرتفع
3	يمكن أن يعمل المحاسب القضائي على التأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها.	قضاة 76%	4.04	0.88	مرتفع
		داخلي 69%	3.90	0.98	مرتفع
		خارجي 73%	3.70	1.05	مرتفع
	الدرجة الكلية	72.7%	3.88	0.89	مرتفع
4	يعمل المحاسب القضائي على التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير.	قضاة 82%	4.14	0.81	مرتفع
		داخلي 83%	3.86	0.79	مرتفع
		خارجي 73%	3.77	0.86	مرتفع
	الدرجة الكلية	79.3%	3.92	0.95	مرتفع
5	يمكن أن يذاكر المحاسب القضائي الإدارة عند تغيير المبادئ والمعايير والسياسات المحاسبية المطبقة وأثرها في التقارير.	قضاة 74%	4.02	0.98	مرتفع
		داخلي 79%	3.97	0.82	مرتفع
		خارجي 77%	3.92	1.02	مرتفع
	الدرجة الكلية	76.7%	3.97	0.95	مرتفع
6	يمكن أن يعمل المحاسب القضائي على فحص ومراجعة تقرير مجلس الإدارة للتأكد من تطابق المعلومات الواردة فيه مع التقارير المالية.	قضاة 70%	4.00	0.93	مرتفع
		داخلي 72%	3.97	0.98	مرتفع
		خارجي 73%	4.12	0.71	مرتفع
	الدرجة الكلية	71.7%	4.03	0.89	مرتفع
7	يمكن أن يقوم المحاسب القضائي بمساعدة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل المراجع الداخلي.	قضاة 72%	3.88	0.92	مرتفع
		داخلي 76%	4.03	0.91	مرتفع
		خارجي 81%	3.81	0.75	مرتفع
	الدرجة الكلية	76.3%	3.91	0.88	مرتفع
8	يمكن أن يقدم المحاسب القضائي رأياً يستند إلى حقائق معروفة ويكون رأياً على أساس الحقائق في المنازعات.	قضاة 74%	3.98	1.05	مرتفع
		داخلي 83%	3.90	0.94	مرتفع
		خارجي 77%	3.65	0.89	مرتفع
	الدرجة الكلية	78%	3.84	0.92	مرتفع
9	يمكن أن يقدم المحاسب القضائي استشارات في مجال القضاة بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية.	قضاة 60%	3.62	1.14	متوسط
		داخلي 69%	3.66	0.81	مرتفع
		خارجي 65%	3.65	0.85	مرتفع
	الدرجة الكلية	64.7%	3.64	0.98	مرتفع

يبين الجدول السابق بعض أبرز الإجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها. حيث كانت أعلى نسبة موافقة تجاه هذه الاجراءات من قبل القضاة بنسبة موافقة كلية قريبة من 75% ووسط حسابي 3.95، يلي ذلك المدققين الداخليين بنسبة موافقة كلية بلغت 72% ووسط حسابي 3.87 واقل من ذلك بقليل بنسبة قريبة من 69.5% للمدققين الخارجيين ووسط حسابي 3.74. حيث أشارت النتائج الى أن القضاة كانوا أكثر توجها واتفقا اتجاه البند رقم (2) الذي يتحدث عن أن المحاسب القضائي يمكنه التأكد من مدى انسجام السياسات المحاسبية المطبقة مع الاصدارات المهنية، بالإضافة الى البند رقم (4) والذي ينص على أن المحاسب القضائي يعمل على التأكد من كفاية الافصاح والشفافية في التقارير وذلك بنسب موافقة بلغت 82% لكل من هذين البندين. أما المدققين الداخليين فقد أبدوا اهتماما عاليا تجاه البند رقم (4) بوجود قيام المحاسب القضائي من التأكد من كفاية الافصاح والشفافية في التقارير، بالإضافة الى بند رقم(8) بوجود تقديم المحاسب القضائي رأيا يستند إلى حقائق معروفة ويكون رأيا على أساس التحقيقات في المنازعات وذلك بنسبة موافقة تساوي 83%. على الجانب الآخر فان المدققين الخارجيين كانوا أكثر توافق على البند رقم (7) الذي يشير الى وجوب قيام المحاسب القضائي بمتابعة الادارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل المراجع الداخلي بنسبة موافقة بلغت 81%.

وللإجابة عن هذا السؤال تم حساب النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وفقاً لإجابات أفراد العينة المختارين من السلك القضائي والمدققين الداخليين والخارجيين، كما هو موضح في الجدول رقم (7):

النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبرز عمليات التحري الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي.

الرقم	البند	النسبة للموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	يمكن أن يحضر المحاسب القضائي عملية التحقيق لمراجعة الاستجابات أو إضافة أسئلة جديدة.	قضاة	64%	3.56	مرتفع
		داخلي	62%	3.83	مرتفع
		خارجي	58%	3.73	متوسط
	الدرجة الكلية		61.3%	3.7	مرتفع
2	يمكن أن يتحرى المحاسب القضائي عن عمليات الاحتيال في القوائم المالية.	قضاة	76%	3.98	مرتفع
		داخلي	65%	3.80	مرتفع
		خارجي	65%	3.85	مرتفع
	الدرجة الكلية		68.7%	3.88	مرتفع
3	يمكن أن يتحرى عن الممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية.	قضاة	76%	3.90	مرتفع
		داخلي	62%	3.72	مرتفع
		خارجي	65%	3.96	مرتفع
	الدرجة الكلية		67.7%	3.86	مرتفع
4	يمكن التحري عن التصنيفات الخاطئة لبند القوائم المالية.	قضاة	70%	3.80	مرتفع
		داخلي	66%	3.93	مرتفع
		خارجي	73%	3.96	مرتفع
	الدرجة الكلية		69.7%	3.90	مرتفع
الدرجة الكلية	قضاة	71.5%	3.88		مرتفع
	داخلي	64%	3.81		مرتفع
	خارجي	65%	3.82		مرتفع
		66.8%	3.84		مرتفع

تشير النتائج السابقة الى أن أبرز عمليات التحري الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي، حيث كانت أعلى نسبة موافقة كلية من وجهة نظر السلك القضائي قريبة من 72% وبوسط حسابي 3.88 يليها ذلك المدققين الخارجيين حيث كانت نسبة الموافقة الكلية 65% ووسط حسابي 3.8 ومن ثم المدققين الداخليين، حيث لم تختلف عن نسبة الموافقة المدققين الخارجيين كثيراً وبلغت 64% ووسط حسابي 3.81، ومن وجهة نظر القضاة كانت أعلى إتجاه لبند (2) بأن يقوم المحاسب القضائي بالتحري عن عمليات الاحتيال في القوائم المالية، بالإضافة إلى بند رقم (3) إمكانية التحري عن الممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية وذلك بنسبة موافقة بلغت 76%. أما المدققين الداخليين فقد كانت توجهاتهم أقل من القضاة، حيث كان بند رقم (4) والذي يشير بأن عملية التحري عن التصنيفات الخاطئة لبند القوائم المالية هي أكثر البنود اهتماماً من قبلهم ولكن بنسبة موافقة لم تتجاوز إلى 66%، يلي ذلك بند رقم (2) وهو تحري المحاسب القضائي عن عمليات الاحتيال في القوائم المالية بنسبة موافقة قاربت الـ 65%. الوضع لدى المدققين الخارجيين لم يختلف كثيراً عنه لدى المدققين الداخليين حيث انهم اتفقوا بأعلى نسبة موافقة بلغت 73% تجاه بند رقم (4) لإمكانية التحري عن التصنيفات الخاطئة لبند القوائم المالية، وهناك توافق من قبل القضاة والمدققين الداخليين والخارجيين على أن أقل عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي هو البند رقم (1) والذي ينص بإمكانية حضور المحاسب القضائي عملية التحقيق لمراجعة الاستجابات أو إضافة أسئلة جديدة.

السؤال السادس: ما عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي؟ وللإجابة عن هذا السؤال تم حساب النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وفقاً لإجابات أفراد العينة المختارين من السلك القضائي والمدققين الداخليين والخارجيين، كما هو موضح في الجدول رقم (8):

الجدول (8)
النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لابرز عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي.

الرقم	البيان	نوعية للموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
1	يمكن أن يقيم المحاسب القضائي السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة.	كشافة	3.92	0.82	مرتفع
		داخلي	3.90	0.77	مرتفع
		خارجي	3.96	0.82	مرتفع
	الدرجة الكلية		3.93	0.98	مرتفع
2	يمكن أن يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية لغرض اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية.	كشافة	3.92	0.70	مرتفع
		داخلي	4.14	0.88	مرتفع
		خارجي	3.77	0.65	متوسط
	الدرجة الكلية		3.94	0.74	مرتفع
3	يمكن أن يقيم الشركة في حالة التصفية لغرض منع الاحتيال في بلود القوائم المالية.	كشافة	4.02	0.82	مرتفع
		داخلي	3.76	0.79	متوسط
		خارجي	3.92	0.80	مرتفع
	الدرجة الكلية		3.90	0.86	مرتفع
4	يمكن أن يتم تحديد أولويات السداد في حالة التصفية لمنع الغش والتلاعب.	كشافة	3.98	1	مرتفع
		داخلي	3.83	0.85	متوسط
		خارجي	3.62	0.80	متوسط
	الدرجة الكلية		3.81	0.92	مرتفع
5	يمكن أن يتم تنفيذ الضائر في حالة المطالبة بالتعويض من شركات التأمين لمنع للتلاعب في مبلغ التعويض.	كشافة	3.84	1	مرتفع
		داخلي	3.86	0.83	متوسط
		خارجي	3.81	0.94	مرتفع
	الدرجة الكلية		3.84	0.92	مرتفع
6	يمكن أن يتم تقدير قيم التوائد المحيطة للمستثمرين.	كشافة	3.76	1.07	متوسط
		داخلي	3.83	0.60	مرتفع
		خارجي	3.65	0.85	متوسط
	الدرجة الكلية		3.75	0.78	مرتفع
7	يمكن أن يتم تقدير قيم مخصصات الضرائب بصورة صحيحة.	كشافة	3.96	0.78	مرتفع
		داخلي	3.83	0.61	مرتفع
		خارجي	3.83	0.60	مرتفع
	الدرجة الكلية		3.87	0.82	مرتفع
	الدرجة الكلية	كشافة	3.90		مرتفع
	الوسط الحسابي للدرجات الكلية	داخلي	3.88		مرتفع
		خارجي	3.79		مرتفع
			3.92		مرتفع

تشير النتائج السابقة الى أن أبرز عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي ، كانت أعلى نسبة موافقة كلية من وجهة نظر السلك القضائي قريبة من 72% وبوسط حسابي 3.90 ، يليها ذلك المدققين الداخليين حيث كانت نسبة الموافقة الكلية 65% ووسط حسابي 3.88 ، ومن ثم المدققين الخارجيين بلغت نسبة الموافقة الكلية 61% ووسط حسابي 3.79، ومن وجهة نظر القضاة كانت أعلى نسبة موافقة اتجاه البند رقم (2) تقييم نظام الرقابة الداخلية لغرض اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية وذلك بنسبة موافقة بلغت 80% يلي ذلك بند رقم(3) تقييم الشركة في حالة التصفية لغرض الاحتيال في بنود القوائم المالية، بالإضافة الى بند رقم(4) تحديد اولويات السداد في حالة التصفية لمنع الغش والتلاعب وذلك بنسبة موافقة بلغت 76%. أما المدققين الداخليين فانهم كان أكثر توجهاتهم تجاه البند رقم(1) وهو إمكانية تقييم المحاسب القضائي للسياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة بنسبة موافقة بلغت 72%، ثم بند رقم (6) لإمكانية تقدير قيمة العوائد الصحية للمستثمرين بنسبة موافقة أيضا 72%، وبنفس النسبة من التوجه كانت لبند رقم(7) لإمكانية تقدير قيم مخصصات الضرائب بصورة صحيحة. وعلى الجانب الآخر وبالنسبة للمدققين الخارجيين فانهم كانوا متقاربين نوعا ما مع المدققين الداخليين في توجهاتهم تجاه عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي، حيث كانت أعلى نسبة موافقة تجاه البند رقم (1) امكانية تقييم المحاسب القضائي للسياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة بنسبة بلغت 72% وبنفس النسبة من التوافق كانت باتجاه البند رقم (7) امكانية تقدير قيم المخصصات للضرائب بصورة صحيحة.

فحص الفرضيات الاحصائية:

في هذا القسم سوف يتم اختبار الفرضيات الاحصائية باستخدام الادوات الاحصائية المناسبة وجميعها عند مستوى الدلالة .

الفرضية الاولى: لا يوجد حاجة الى المحاسبة القضائية لفض القضايا أو النزاعات ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة.

ولفحص الفرضية سوف يتم تطبيق اختبار T-test لعينة واحدة فكانت النتيجة كما يلي:

الجدول (9) اختبار T-test

فترة الثقة بنسبة 95%		T-test لعينة واحدة		
الحد الأدنى	الحد الأعلى	درجة المعنوية	درجة الحرية	قيمة t
4.181	4.493	0.000	49	55.95

بناء على نتائج T-test في الجدول السابق فان الفرضية الصفرية مرفوضة، لأن درجة المعنوية أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه يوجد حاجة الى المحاسبة القضائية لفض القضايا أو النزاعات ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة.

مما يعني حاجة القضاء الفلسطيني الى وجود المحاسب القضائي لفض النزاعات المالية لتحقيق درجة عالية من العدالة سواء للأشخاص أو الشركات وذلك بإقرار السلك القضائي باللجوء الى مكاتب المحاسبين القانونيين وعدم توفر خبير معين لدى القضاء، وهو ما اتفقت عليه دراسة (الكبيسي، 2016)، ودراسة (Owojori & Asaolu, 2009).

الفرضية الثانية: لا يوجد لدى الأشخاص المكلفين بمهنة المحاسب القضائي المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسب القضائي.

ولفحص الفرضية سوف يتم تطبيق اختبار T-test لعينة واحدة فكانت النتيجة كما يلي:

الجدول (10) اختبار T-test

فترة الثقة بنسبة 95%		T-test لعينة واحدة		
الحد الأدنى	الحد الأعلى	درجة المعنوية	درجة الحرية	قيمة t
3.384	3.703	0.000	49	44.56

بناءً على نتائج T-test في الجدول السابق فإن الفرضية الصفرية المذكورة هي فرضية مرفوضة، وذلك لأن درجة المعنوية أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد لدى الأشخاص المكلفين بمهنة المحاسب القضائي المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسب القضائي. مما يعني ضرورة امتلاك المحاسب القضائي للمؤهلات والخبرات من خلال تدريب الأشخاص المكلفين بمهنة المحاسب القضائي وضرورة وجود مساقات لتأهيل محاسب قضائي وهو ما اتفقت عليه دراسة (الكبيسي، 2016)، ودراسة (Blessing, 2015).

الفرضية الثالثة: لا يقوم المحاسب القضائي بممارسة الاجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية. هذه الفرضية سوف يتم فحصها باستخدام T-Test الاحادي، حيث سيتم استخدام هذا الاختبار بالاعتماد على اجابات القضاة بالإضافة الى المدققين الداخليين والخارجيين. وحسب المقياس الذي تم اعتماده في تعرفه المتغيرات (1= نادرا جدا، 2= نادرا، 3= احيانا، 4= غالبا، 5= دائما) فإن قيمة الوسط الحسابي الافتراضية في الفرضية الصفرية سوف تكون 1 صحيح، أي أن الاشخاص المبحوثين لا يتفوقون على أن المحاسب القضائي يقوم بممارسة الاجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية، وجاءت نتائج اختبار T-test كما موضح في الجدول رقم (11):

الجدول (11) اختبار T-test

المجال	قيمة t	درجات الحرية	درجة المعنوية (tailed-2)	متوسط الفرق	فترة الثقة
الاجراءات والأنشطة التي يمارسها المحاسب القضائي الخاصة بدور المحاسبة القضائية	50.496	104	0.000	2.866	2.75 2.98

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه فإن الفرضية الصفرية المذكورة تعتبر فرضية مرفوضة عند مستوى الدلالة 0.05, وذلك لأن مستوى الدلالة الاحصائية يساوي (0.000) وهو أقل من درجة المعنوية المحددة, وهذا يشير الى أن القضاة والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين يتفوقون على أن المحاسب القضائي يقوم بممارسة الاجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية, وهو ما اتفقت عليه دراسة (الخالدي، 2017).
الفرضية الرابعة: لا يقوم المحاسب القضائي بممارسة عمليات التحري الخاصة بدور المحاسبة القضائية.
هذه الفرضية سوف يتم فحصها باستخدام T-Test الأحادي, حيث سيتم استخدام هذا الاختبار بالاعتماد على اجابات القضاة بالإضافة الى المدققين الداخليين والخارجيين، (الوسط الحسابي لاجابات الاشخاص = 1).
وجاءت نتائج اختبار T-test كما موضح في الجدول رقم (12):
الجدول (12) اختبار T-test

المجال	قيمة t	درجات الحرية	درجة المعنوية (tailed-2)	متوسط الفرق	فترة الثقة
عمليات التحري التي يمارسها المحاسب القضائي الخاصة بدور المحاسبة القضائية	39.15	104	0.000	2.821	2.68 2.96

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه فإن الفرضية الصفرية المذكورة تعتبر فرضية مرفوضة عند مستوى الدلالة 0.05, وذلك لان مستوى الدلالة الاحصائية يساوي (0.000) وهو أقل من درجة المعنوية المحددة, أي أن القضاة والمدققين الداخليين والخارجيين يتفوقون على ان المحاسب القضائي يقوم بممارسة عمليات التحري الخاصة بدور المحاسب القضائية، وهو ما اتفقت عليه الدراسة مع دراسة (حسن وعبد الرحمن، 2015).
الفرضية الخامسة: لا يقوم المحاسب القضائي بممارسة عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية.
سوف يتم استخدام T-Test الاحادي لفحص هذه الفرضية, حيث سيتم استخدام هذا الاختبار بالاعتماد على اجابات القضاة بالإضافة الى المدققين الداخليين والخارجيين كما هو الحال في الفرضية الثالثة والرابعة أعلاه (الوسط الحسابي لاجابات الاشخاص = 1). وجاءت نتائج اختبار T-test كما هو موضح في الجدول رقم (13):
الجدول (13) اختبار T-test

المجال	قيمة t	درجات الحرية	درجة المعنوية (tailed-2)	متوسط الفرق	فترة الثقة
عمليات التقييم التي يمارسها المحاسب القضائي الخاصة بدور المحاسبة القضائية	49.29	104	0.000	2.87	2.76 2.98

من خلال النتائج في الجدول أعلاه فإن الفرضية الصفرية المذكورة تعتبر فرضية مرفوضة عند مستوى الدلالة 0.05، وذلك لأن مستوى الدلالة الاحصائية يساوي (0.000) وهو أقل من درجة المعنوية المحددة، أي أن القضاة والمدققين الداخليين والخارجيين يتفقون يتفقون على ان المحاسب القضائي يقوم بممارسة عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسب القضائية، وهو ما اتفقت عليه الدراسة مع دراسة (حسن وعبد الرحمن، 2015). الفرضية السادسة: لا يوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات والعاملين في سلك القانون والقضاء فيما يتعلق بدور المحاسبة القضائية.

لفحص هذه الفرضية سوف يتم استخدام اختبار تحليل التباين الاحادي (ANOVA) وذلك لمقارنة آراء مدققي الحسابات (مدققين الحسابات الداخليين والخارجيين) والعاملين في سلك القانون (المحكمين الماليين والقضاة) فيما يخص ثلاثة محاور رئيسية وهي: الأنشطة والاجراءات، وعمليات التحري، بالإضافة الى عمليات التقييم، والتي يتوقع أن يمارسها المحاسب القضائي. وبالتالي سوف يتم تقسيم هذه الفرضية الى ثلاث فرضيات فرعية وهي كالتالي:

§ الفرضية الفرعية الاولى: لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء القضاة والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين بالنسبة للأنشطة والاجراءات التي يقوم بها المحاسب القضائي. هذه الفرضية سوف يتم فحصها عند درجة معنوية 0.05 من خلال مقارنة الأوساط الحسابية لأراء المحكمين الماليين والقضاة والمدققين الداخليين والخارجيين، حيث كانت نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي كما يلي:

الجدول(14) اختبار تحليل التباين الاحادي (ANOVA)

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
الاجراءات والأنشطة التي يمارسها المحاسب القضائية.	بين المجموعات	0.3490	2	0.174	0.464	0.63
	داخل المجموعات	38.312	102	0.376		
	المجموع	38.660	104			

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه فإن الفرضية الصفرية المذكورة سيتم قبولها عند مستوى الدلالة 0.05، وذلك لأن مستوى الدلالة الاحصائية يساوي (0.63) وهو أكبر من درجة المعنوية المحددة، وهذا يشير الى أن القضاة والمحكمين أو المدققين الداخليين أو المدققين الخارجيين لا يختلفون في الرأي تجاه أبرز الاجراءات والأنشطة التي يمارسها المحاسب القضائي.

§ الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء القضاة والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين بالنسبة لعمليات التحري التي يقوم بها المحاسب القضائي.

هذه الفرضية سوف يتم فحصها عند درجة معنوية 0.05 من خلال مقارنة الاوساط الحسابية لأراء المحكمين الماليين والقضاة والمدققين الداخليين والخارجيين، حيث كانت نتائج تحليل التباين الاحادي كما في الجدول(15):

الجدول(15) اختبار تحليل التباين الاحادي (ANOVA)

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
عمليات التحري التي يمارسها المحاسب القضائي	بين المجموعات	0.011	2	0.005	0.009	0.991
	داخل المجموعات	58.237	102	0.571		
	المجموع	58.248	104			

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه فإن الفرضية الصفرية المذكورة سيتم قبولها وذلك لأن مستوى الدلالة الاحصائية يساوي (0.991) وهو أكبر من درجة المعنوية المحددة، أي أن القضاة والمحكمين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين لا يختلفون في الرأي تجاه عمليات التحري التي يقوم بها المحاسب القضائي. الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء القضاة والمحكمين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين بالنسبة لعمليات التقييم التي يقوم بها المحاسب القضائي. هذه الفرضية سوف يتم فحصها عند درجة معنوية 0.05 من خلال مقارنة الاوساط الحسابية لآراء المحكمين الماليين والقضاة والمدققين الداخليين والخارجيين، حيث كانت نتائج تحليل التباين الاحادي كما في الجدول (16):

الجدول (16) تحليل التباين الاحادي (ANOVA)

المحل	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
عمليات التقييم التي يمارسها المحاسب القضائي	بين المجموعات	0.162	2	0.081	0.208	0.812
	داخل المجموعات	39.614	102	0.388		
	المجموع	39.776	104			

من خلال النظر الى درجة المعنوية الظاهرة في الجدول والتي تساوي 0.812 فإنه سيتم قبول الفرضية الصفرية عند مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي فإن المحاسبين القضائيين ومدققين الحسابات الداخليين والخارجيين لا يختلفون في الرأي اتجاه عمليات التقييم التي يقوم بها المحاسب القضائي. بشكل عام يفسر الباحث النتائج السابقة والخاصة بالاجراءات والانشطة وعمليات التحري والتقييم التي يجب أن يلتزم بها المحاسب القضائي. بضرورة تبني السلك القضائي للاجراءات وعمليات التقييم والتحري لكي تساعد وتكمل عمل المدققين الداخليين والخارجيين، وذلك لأن المساهمين بحاجة الى جهات رقابية تساعد في حماية حقوقهم، كون أن شركات التدقيق الخارجية مهمتها تتجسد في تقديم رأي مهني محايد ومستقل يستند عليه العديد من أصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية في الشركة، بالإضافة الى أن قد تتواطأ بعض شركات التدقيق مع ادارات الشركات المساهمة العامة في سبيل تحقيق غايات مشتركة، الأمر الذي يدعم الحاجة الى قيام المحاسب القضائي بدوره المتجسد في ممارسات المحاسبة القضائية للحد من أية تجاوزات قد تحدث. الفرضية السابعة: لا يوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لدور المحاسبة القضائية (الاجراءات والانشطة، عمليات التحري، عمليات التقييم) تعزى للمتغيرات الضابطة (نوع شركة التدقيق Big 4، حجم الشركة (اجمالي الأصول)).

هذه الفرضية تقسم الى فرضيتين فرعيتين بالاعتماد على المتغيرات الضابطة المستخدمة، والتي تم قياس تلك المتغيرات عبر:

-نوع شركة التدقيق (Big 4): يعبر عن نوع شركة التدقيق الخارجي اذا كانت ضمن أكبر أربع شركات تدقيق في العالم تدقق حسابات الشركة المساهمة العامة، والتي هي (Deloitte Touche Tohmatsu ; PricewaterhouseCoopers; Ernst & Young ; KPMG).

-حجم الشركة المساهمة العامة (إجمالي الأصول): والذي تم قياسه عبر مجموع الأصول للشركات المدرجة بسوق فلسطين للأوراق المالية في نهاية العام 2017. (الكبيجي، 2017).

الفرضية الفرعية الاولى: لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية (الاجراءات والأنشطة، عمليات التحري، عمليات التقييم) تعزى لمتغير نوع شركة التدقيق (Big4 أم لا). هذه الفرضية سوف يتم فحصها من خلال مقارنة الأوساط الحسابية للمحاور الخاصة بدور المحاسبة القضائية لآراء المدققين الخارجيين، حيث سيتم استخدام اختبار T-test لعينتين مستقلتين في فحص هذه الفرضية فكانت النتائج في الجداول التالية:

الجدول (17) اختبار T-test لعينتين مستقلتين

	للتباين Levene's اختبار		الاجراءات والأنشطة التي يتوقع أن يمارسها المحاسب القضائي				95% فترة الثقة	
	قيمة F	درجة المعنوية	قيمة T	درجة الحرية	درجة المعنوية		الحد الأدنى	الحد الأعلى
التباين متساوي	0.003	0.632	1.076	24	0.621		213-0	9230
التباين غير متساوي			1.321	23.95	0.441		213-0	9220

الجدول (18) اختبار T-test لعينتين مستقلتين

	للتباين Levene's اختبار		عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي				95% فترة الثقة	
	قيمة F	درجة المعنوية	قيمة T	درجة الحرية	درجة المعنوية		الحد الأدنى	الحد الأعلى
التباين متساوي	0.176	6780	2.037	24	0530		007-0	1.084
التباين غير متساوي			2.037	23.59	0530		007-0	1.085

الجدول (19) اختبار T-test لعينتين مستقلتين

	للتباين Levene's اختبار		عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي				95% فترة الثقة	
	قيمة F	درجة المعنوية	قيمة T	درجة الحرية	درجة المعنوية		الحد الأدنى	الحد الأعلى
التباين متساوي	0.047	8310	2.031	24	0530		008-0	0.975
التباين غير متساوي			2.031	23.92	0530		007-0	0.975

في الجداول السابقة إن نتيجة اختبار Levene's للتباين تشير الى قبول فرضية تساوي التباين بين المجموعتين المذكورتين، وبالتالي فإن T-test المعتمد هو الاختبار الموضح في الصف الأول في جميع الجداول والذي تشير فيه درجة المعنوية وهي جميعها أكبر من 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية. أي أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في آراء المدققين الخارجيين سواء العاملين في شركات تدقيق كبرى أم لا وذلك بالنسبة لدور المحاسب القضائي، مما يعني أن المتغير الضابط حجم شركات التدقيق لم يحدث الأثر على ايجابيات المدققين الخارجيين في أي من الإجراءات والأنشطة، وعمليات التحري، وعمليات التقييم.

ويرى الباحث ان شركات تدقيق الحسابات التي تقوم بتدقيق حسابات الشركات هي شركات ذات كفاءة وخبرة عالية ومعروفة في السوق المحلي وعمليات التحقيق والتقييم والاستشارات والقضايا ذات الطبيعة المالية والقانونية التي تواجهها الشركات المساهمة وتوكل لمهام المحاسب القضائي للفصل فيها، بغض النظر إذا كانت مصنفة شركات التدقيق ضمن شركات (BIG 4) أم لا.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية (الاجراءات والأنشطة، عمليات التحري، عمليات التقييم) تعزى لمتغير حجم الشركة (إجمالي الأصول). في هذه الفرضية تم حساب حجم الشركة بشكل نسبي وذلك عن طريق حساب الوسط الحسابي لحجم الشركات تحت نفس قطاع العمل واعتبار الوسط الحسابي هو الحجم العام لجميع هذه الشركات، ثم تم تصنيف حجم الشركات في جميع القطاعات المختلفة.

لفحص هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين المتعدد (MANOVA) على اعتبار ان المتغير التابع هو دور المحاسبة القضائية والمكون من عدة محاور والمتغير المستقل هو حجم الشركة والذي يحتوي على خمس مستويات حسب حجم الشركة موضح بالجدول رقم (20) :

الجدول (20)

نوع القطاع	متوسط حجم الشركات \$	الترتيب
الخدمات	35140547	1
الشركات الصناعية	39186780	2
شركات التأمين	72379789	3
شركات الاستثمار	209015804	4
البنوك والخدمات المالية	1247157868	5

ولاستخدام تحليل التباين المتعدد MANOVA تم فحص الشروط الخاصة بهذا الاختبار للمتغير التابع:

1. محاور المتغير التابع جميعها تتبع التوزيع الطبيعي:

ان اختبار فرضية التوزيع الطبيعي يمكن أن تتم باستخدام عدة طرق ومنها اختبار Kolmogorov-Smirnov حيث ان نتيجة هذا الفحص موضحة في الجدول رقم (21) والذي تشير فيه قيم درجة المعنوية الى قبول فرضية التوزيع الطبيعي لمحاور المتغير التابع وذلك لأن جميع قيم درجة المعنوية أكبر من 0.05.

الجدول (21) اختبار Kolmogorov-Smirnov

	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	درجة المعنوية	درجة الحرية	قيمة الدالة
الاجراءات والانشطة	.199	29	.133
عمليات التحري	.75.0	29	.163
عمليات التقييم	.158	29	.139

. تساوي التباين بين جميع محاور المتغير التابع: ونتيجة هذا الافتراض سوف تتضح مع نتائج اختبار تحليل التباين المتعدد.

3. محاور المتغير التابع جميعها لا تحتوي على قيم شاذة:

في الجدول رقم (22) والذي يبين نتائج الفحوصات الخاصة بوجود قيم شاذة, حيث سيتم اعتماد Mahalanobis distance لفحص وجود القيم الشاذة, وبناء على distance Mahalanobis فان القيمة العظمى تساوي 8.742 وعند مقارنتها بالقيمة الحرجة من جدول مربع كاي عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية تساوي والتي كانت تساوي 9.45 حيث n تمثل عدد أقسام المتغير المستقل, وعند مقارنتها بالقيمة العظمى لمسافة Mahalanobis والتي تساوي 8.742 فاننا نستنتج انه لا وجود لاي قيم متطرفة (شاذة) في محاور المتغير التابع ويمكن المتابعة والقيام بتحليل التباين المتعدد.

الجدول (22) فحص القيم الشاذ

عدد البنود	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	القيمة العظمى	القيمة الصغرى	
29	.748	2.66	4.32	1.35	Predicted Value
29	1.000	.000	2.220	-1.747	Std. Predicted Value
29	.144	.737	1.104	.472	Standard Error of Predicted Value
29	.873	2.59	5.12	1.00	Adjusted Predicted Value
29	1.238	.000	2.397	-2.316	Residual
29	.866	.000	1.677	-1.620	Std. Residual
29	1.017	.019	2.166	-1.882	Stud. Residual
29	1.717	.065	3.997	-3.124	Deleted Residual
29	1.056	.025	2.398	-2.014	Stud. Deleted Residual
29	3.100	6.759	.7428	2.087	Mahalanobis Distance
29	.077	.050	.391	.000	Cook's Distance
29	.111	.241	.562	.075	Centered Leverage Value

وبالتالي من الممكن تنفيذ هذا الاختبار مباشرة حيث كانت النتائج الخاصة باختبار MANOVA ملخصة في الجدول رقم (23):

الجدول (23)

Multivariate Tests ^a						
Effect	Value	F قيمة	درجة الحرية	Error df	درجة المضوية	Partial Eta Squared
Pillai's Trace	.985	487.448 ^b	3.000	22.000	.000	.985
Wilks' Lambda	.015	487.448 ^b	3.000	22.000	.000	.985
Intercept Hotelling's Trace	66.470	487.448 ^b	3.000	22.000	.000	.985
Roy's Largest Root	66.470	487.448 ^b	3.000	22.000	.000	.985
Pillai's Trace	.756	2.021	12.000	72.000	.034	.252
Wilks' Lambda	.386	2.110	12.000	58.498	.030	.272
Hotelling's Trace	1.245	2.144	12.000	62.000	.026	.293
Roy's Largest Root	.924	5.545 ^c	4.000	24.000	.003	.480

بناء على قيمة درجة المعنوية لاختبار Pillai's Trace والتي تساوي 0.034 فإن الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين محاور المتغير التابع (الاجراءات والانشطة، عمليات التحري، عمليات التقييم) بالنسبة للتغير في بنود المتغير المستقل (حجم الشركة) مرفوضة ولتوضيح هذه الفروقات في الجدول رقم (24):

الجدول (24)

Tests of Between-Subjects Effects				
Source	المتغير التابع	df	F قيمة	درجة المعنوية
Intercept	الاجراءات والانشطة	1	245.7540	.000
	عمليات التحري	1	651.5320	.000
	عمليات التقييم	1	214.7421	.000
حجم الشركة	الاجراءات والانشطة	4	2.498	0.082
	عمليات التحري	4	4.992	0.003
	عمليات التقييم	4	3.742	0.021

بالنظر الى قيم درجة المعنوية للفروقات الاحصائية بين محاور المتغير التابع لدور المحاسبة القضائية بالنسبة للمتغير المستقل (حجم الشركة) فإن الفروق ذات الدلالة الاحصائية كانت تنسب الى عمليات التحري وعمليات التقييم التي يقوم بها المحاسب القضائي جميعها أقل من 0.05، أي أنه يوجد فروقات بين هذه المحاور يعود للاختلافات في حجم الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وبالنسبة لباقي المحاور فإنه لا فروق ذات دلالة معنوية بين هذه الشركات مهما كان حجمها، أي أن المتغير الضابط قد أحدث الأثر في بعض المحاور للمتغير التابع. ويرى الباحث أنه من الطبيعي أن يكون هناك اختلاف حسب حجم الشركات، حيث أن قطاع البنوك والخدمات المالية برأي المدققين الداخليين الذين يعملون لديه يتوافر لديهم خبراء ماليين ومستشارين قضائيين لبدء المشورة في فض النزاعات المالية والاحتيايل المالي، وتعزيز نظم الرقابة الداخلية، ذلك يكون أقل في قطاع الخدمات، لأن البنوك عليها جهات رقابية ومتطلبات التزام مثل سلطة النقد والقوانين الضابطة المفروضة الأخرى أكثر من القطاعات الأخرى، وبعض فقرات عمليات التحري والتقييم هي أصلاً مفروضة من قبل الجهات الرقابية.

النتائج والتوصيات:

النتائج:

1. أظهرت النتائج أن الدرجة الكلية للحاجة إلى المحاسبة القضائية لفض القضايا ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة كانت متوسطة، وأن المحاكم لا تكتفي في فض النزاعات المالية وإنما تستعين ببيانات ومعلومات أخرى من خلال تحقيقات وآراء الشاهد الخبير، وتعتمد على مكاتب المحاسبين القانونيين ومدقي الحسابات والمحكمين الماليين في فض النزاعات المالية، الأمر الذي دعا إلى زيادة الطلب والحاجة إلى المحاسبة القضائية.
2. أظهرت النتائج أن الدرجة الكلية للمؤهلات والخبرات التي يجب أن يتمتع بها المحاسب القضائي كانت مرتفعة، وتلك المؤهلات والخبرات يجب أن تتوفر لدى المحاسب القضائي الدراية الكافية بها، خصوصاً معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المطبقة، وقوانين الضرائب المطبقة، والقدرة على تحليل وتفسير معلومات القوائم المالية.
3. إن الدرجة الكلية لآراء عينة الدراسة حول الإجراءات والأنشطة التي يمكن للمحاسبة القضائية استخدامها كانت مرتفعة، وأن المحاسب القضائي يعمل على التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير، ويقدم رأياً يستند على حقائق معروفة ويستند على أساس التحقيقات في المنازعات.
4. أظهرت النتائج أن الدرجة الكلية لآراء عينة الدراسة حول عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي كانت مرتفعة، بحيث أن المحاسب القضائي يقوم بالتحري عن التصنيفات لبند القوائم المالية، وعن عمليات الاحتيال في القوائم المالية.
5. أظهرت النتائج الدرجة الكلية لآراء عينة الدراسة حول عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي كانت مرتفعة، وأن المحاسب القضائي يمكنه أن يقيم السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة، وبنفس الدرجة أن يتم تقدير قيم العوائد الصحيحة للمستثمرين.
6. اتفقت آراء عينة الدراسة على أن الإجراءات والأنشطة وعمليات التحري والتقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تدعم وبدرجة عالية عمل المدقق الخارجي والداخلي، وتؤدي إلى دعم المحاكم للمستثمرين والمساهمين والمقرضين للوصول إلى تحقيق العدالة في القضايا المالية والمنازعات القضائية المحاسبية والمالية.
7. توصلت النتائج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور المحاسبة القضائية (الإجراءات والأنشطة، عمليات التحري، عمليات التقييم) تعزى لمتغير نوع شركات التدقيق Big4. كما أظهرت النتائج أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير حجم الشركة (إجمالي الأصول)، الأمر الذي يفسر أن حجم شركات التدقيق سواء شركات مصنفة ضمن Big4 أو غير ذلك لم تحدث الأثر على اجابات المدققين الخارجيين في أي من الإجراءات والأنشطة، وعمليات التحري، وعمليات التقييم. أما حجم الشركات المساهمة العامة الفلسطينية فقد أظهر أن هناك فروق في عمليات التحري وعمليات التقييم التي يقوم بها المحاسب القضائي.

التوصيات:

على هدي النتائج التي تم التوصل اليها توصي الدراسة بالاتي:

- 1- على الجهات المسؤولة أن تنظم تشريعات وقوانين لمهنة المحاسبة القضائية، وأن تتعاون مع الجامعات الفلسطينية لإدراج مساق مختص بالمحاسبة القضائية ضمن منهج قسم المحاسبة، لإعداد محاسبين قضائيين مؤهلين للعمل كخبراء، لأن الواقع الحالي يفتقر الى هذا المجال الذي يدعم السلك القضائي بمعرفتهم المحاسبية ومهارات التحري والتحقيق لحل المنازعات المالية.
 - 2- قيام نقابة المحاسبين الفلسطينيين بعقد الاتفاقات اللازمة مع نقابة المحامين الفلسطينيين لتوفير الفرص اللازمة لتدريب وتأهيل المحاسبين من الناحية القانونية وتوفير أشخاص مؤهلين لمهنة المحاسب القضائي.
 - 3- تحقيق التكامل بين المدقق الخارجي والمحاسب القضائي لتفعيل دورهم في الحصول على أدلة اثبات مفيدة في النزاعات القضائية.
 - 4- تطوير قسم التحكيم التجاري في جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينيين وجمعية المحاسبين الفلسطينيين لتحتوي فرعاً للمحاسبين القضائيين بعد حصولهم على المؤهلات اللازمة للمساعدة في عمل الاجراءات والتحقيقات والتحريات وعلميات التقييم المناسبة واللائمة للحكم في فض التسويات والمنازعات القضائية المالية.
 - 5- العمل على تحقيق الاستفادة القصوى من فاعلية البات ودور وأساليب المحاسبة القضائية بغرض تحقيق أقصى قدر من فاعلية أفراد الادارات والعاملين بالمنشآت، لضمان التأكد من أنهم يتصفون بدرجات عالية من القيم والحيادية والنزاهة.
 - 6- على الجهات الرقابية الفلسطينية كديوان الرقابة المالية والإدارية وسلطة النقد الفلسطينية ووزارة الاقتصاد الوطني الفلسطيني فرض إجراءات رقابية على الشركات والمؤسسات الفلسطينية التي تتورط في استخدام الأساليب والممارسات المحاسبية اللاأخلاقية والتي ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات المالية الخاصة بها.
- المراجع العربية:
- ابراهيم، الهادي، (2016)، المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة ادارة الأرباح سوق المال في الخرطوم، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، ص 204-255، العراق.
- حسن، عادل، وعبد الرحمن، عبد الرحمن، (2015)، دور المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية: بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة، مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا (أماراباك)، مجلد 6، ع 18، صفحة 123-136 الولايات المتحدة الأمريكية.
- الخالدي، صلاح هادي (2017)، اطار مقترح للمحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي، كتاب، المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية.
- درغام، ماهر موسى (2012). المحاسبة الجنائية، مجلة المحاسب الفلسطيني، مجلة غير دورية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، العدد 19، ص 12.
- سعد الدين، المصري، (2010)، دراسة تحليلية للمحاسبة الابداعية ودور المحاسب القضائي في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد 75، صفحة 289-290.
- السيسي، نجوى (2006). دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة القانوني في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا لمصر، الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية، المجلة العلمية لكلية الاقتصادية والتجارة جامعة عين شمس، المجلد 1، العدد 1، مصر.

- شنقراي، مصطفى، وبابكر، بشير(2015). المحاسبة القضائية في بعض البلدان العربية الواقع والطموحات، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد4، العدد12، السودان.
- صالح، منال (2016) , استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنابر، العدد8، العراق.
- قمبر، جميلة, (2015), حاجة مراجعي الحسابات في البيئة اللببية الى مهارات المحاسبة الجنائية، مجلة أماراباك، المجلد السادس، العدد 18، ص 43-60، ليبيا.
- الكبيجي، مجدي وائل, (2018), جودة المراجعة وأثرها في الحد من ممارسات ادارة الأرباح-دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة, مؤتمر مستجدات العلوم الادارية والاقتصادية ودورها في تحسين أداء المؤسسات 2018 , الجامعة الأردنية, عمان.
- الكبيجي، مجدي وائل, (2017), حوكمة الشركات وعلاقتها بإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية- تحليل كمي, ورقة علمية, مؤتمر الحوكمة والتنمية الادارية والاقتصادية في المؤسسات-الواقع والطموح, الجامعة الأردنية, الأردن.
- الكبيسي، عبد الستار(2016). دراسة استقصائية حول المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء والمحاسب القضائي في الاردن، المجلة الاردنية في ادارة الأعمال، المجلد 12، العدد1، الاردن.
- موقع بورصة فلسطين (www.pex.com).
- المراجع الأجنبية:
- Bhasin, M (2007) Forensic Accounting : A New Paradigm For Niche Consulting, Accounting 1010-and Auditing, The Chartered Accountant, pp1000.
- Blessing, L,N(2015), Empirical Analysis on the Use of Forensic Accounting Techniques in Curbing Creative Accounting, Department of Accountancy, Nnamdi Azikiwe University, Awka, Nigeria.
- Botes. V & Saadeh. A, (2018) "Exploring evidence to develop a nomenclature for forensic-accounting", Pacific Accounting Review, Vol. 30 Issue: 2, pp.135-154, <https://doi.org/10.1108/PAR-12-2016-0117>.
- .Certified in Financial Forensics (CFF), AICPA, Fall(2008), available online at:www.aicpa.org.
- Crumbly, Larry (2012). Forensic accounting: some strategies for detecting & preventing-fraud, department of accounting, business education complex, Louisiana state university.
- Crumbly. L, (2006), Forensic Accounting Appearing, available online at:- www.Forensicaccounting.com.
- Crumbly, Larry, (2009). Forensic and Investigative Accounting, 4th edition, Amazon com.-USA.
- Davis, C, Farrell, R,& Ogilby, S ,(2009).Characteristics and Skills of the Forensic Accountant- , available online at :www.cgcpa.com/.../cng/.../AICPA.
- Ezejiofor, R,A. Nwakoby N, p. & Okoye J, F (2016). Impact of Forensic Accounting on Combating Fraud in Nigerian banking Industry, International Journal of Academic Research in Management and Business, International Academic Publishing Group, pp 1-19.
- Hao. X, (2010), Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China,-International journal of Business and Management. Vol. 5, No. 5.
- Italia. M, (2012).The multi-disciplined skills required of forensic accountants, Journal of-modern accounting and auditing, vol.8, No.3.

- Mehta, T (2007). Preventing financial fraud through forensic accounting, The chartered-accountant .
- Messmer, M, (2004), The Forensic Accountant: The Sherlock Holmes of the Accounting-World, Magazine article from Business Credit, Vol. 106, No. 2
- Mock, T, Turner, J, (2005). Auditor Identification of fraud risk Factors and their impact of-Audit programs ,Blackwell Publishing Ltd, International Journal of Auditing, No. 77-9, PP.59
- Muehlmann, B, Burnaby.P, & Howe. M, (2012), The Use of Forensic Accounting Experts in-Tax Cases as Identified in Court Opinions, Journal of Forensic and Investigative Accounting .,vol. 4, No2, pp1 – 34
- Owojori, A, Asaolu, T. O (2009). The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed-216X.29-Problem of Corporate World, European, Journal of Scientific Research, ISSN 1450 187-(2): EuroJournals Publishing, Inc, pp, 183
- Ramaswamy, V, Houston. T (2007), New Frontiers: Training Forensic Accountants Within-The Accounting Program, Journal of College Teaching & Learning, Volume 4, Number 9, pp 38-. 31
- Sanchez, M & Trewin, (2004), A Forensic Accountant as an Expert Witness in a Criminal-Prosecution, Journal of Forensic Accounting, Vol. 5, © 2004 R.T. Edwards, Inc., Printed in 236-U.S.A. : 231
- Scott. F, (2003). Forensic Accounting Defined, From Forensic Accountants Financial-Investigators, LesNunn, University of Southern Indiana , Journal of Business and Economics Research, Vol.4, No 2
- Settipalli. A & Yagnamurthy. H,(2017), Forensic Accounting and Fraud,-Conference: International Conference on “Paradigm Shift in Taxation, Accounting, Finance 487X,-and Insurance”, IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), e-ISSN: 2278 23-PP 18 ,7668-p-ISSN: 2319
- Smith. S; Curmbley. L ,(2009), Defining a forensic audit. Journal of digital forensic, security-and law, vol.4, No1
- The AICPA ,(2007). Forensic and Litigation Services Committee developed the definition,-See also Crumbly, D. Larry , Lester E. Hither, and G. Stevenson Smith ,Forensic and Investigative Accounting, Chicago : CCH Incorporated,2005,from Education and Training in Fraud and Forensic Accounting : A Guide for Educational Institutions Stakeholder Organizations ,faculty ,and , Students , West Virginia University
- Weygandt. J, Kieso, D, Kimmel, D.(2012). Accounting Principles, International Student -Version, tenth edition
- Zysman. A. (2011). What you know about Forensic Accounting, available at: -
www.forensicaccountinginformation.com

الحمد لله رب العالمين...