

# مدى الحاجة إلى المحاسبة القضائية في تعزيز الأحكام القضائية، ومدى إمكانية تطبيقها في البيئة العراقية

## إعداد

الباحث سجاد عامر ذياب

ا.م.د. علي عباس كريم الخفاجي

### المستخلص :-

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المحاسبة القضائية في تعزيز الأحكام القضائية، ومدى إمكانية تطبيقها في البيئة العراقية، لما لهذه الممارسة من دور في كشف حالات الغش والاحتيال والفساد المالي والإداري وتعقب عمليات غسل الأموال .

أما مشكلة الدراسة فتكمن في حاجة البيئة العراقية إلى تطبيق المحاسبة القضائية ومساهمتها في الحد من حالات الفساد المالي والإداري، وإمكانية تفعيل دور الخبير القضائي من قبل المؤسسات المتخصصة لزيادة كفاءة الأحكام القضائية في البيئة العراقية بما يتناسب مع الممارسة الدولية للمحاسبة القضائية، وهل تدرك الجهات التي تستعين بخبير مالي في البيئة العراقية بمفهوم المحاسبة القضائية ومجالاتها، وهل تكفي مهارات المحاسب القانوني أو مراقب الحسابات لتوفير كادر متخصص بالمحاسبة القضائية؟

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات نستعرض أهمها، وعلى النحو الآتي :-

المحاسبة القضائية مجال سريع النمو ضمن مهنة المحاسبة ، وإن الاهتمام بهذا المجال يعد ضرورة لكونه يقف بوجه انتشار حالات الفساد المالي والإداري والممارسات غير القانونية بالقطاعين الخاص والعام لاسيما في السنوات الأخيرة.

فضلاً عن الاستنتاجات هذه هناك مجموعة من التوصيات نستعرض أهمها بالآتي :-

1. ضرورة توجيه البحث العلمي في الجامعات والمعاهد نحو مجال المحاسبة القضائية الواسع والكبير لأهميته في حياة المجتمعات لأغناه من حيث متطلبات التطبيق بما يخدم البيئة العراقية.

2. تأهيل كوادر متخصصة بمجال المحاسبة القضائية من خلال البرامج التدريبية داخل وخارج القطر ، وتهيئة المحاسبين القضائيين على وفق المتطلبات المطلوبة ورفعهم بالمهارات والخبرات والمعارف اللازمة بما يساعدهم على فهم الأدلة وتأكيد الحقائق التي تسهم في تعزيز الأحكام القضائية.

# **The need for judicial accountability to strengthen judicial decisions and the extent to which they can be applied to the Iraqi environment**

**Abstract**

**Abstract: -**

**The purpose of this study is to clarify the role of judicial accounting in enhancing judicial decisions and their applicability in the Iraqi environment, because this study has a role in detecting cases of fraud, financial and administrative corruption, and tracking money laundering.**

**The problem of the study lies in the need of the Iraqi environment to apply judicial accounting and its contribution in reducing cases of financial and administrative corruption, and the possibility of activating the role of the judicial expert by the specialized institutions to increase the efficiency of judicial provisions in the Iraqi environment in accordance with the international practice of judicial accounting. Do the courts that use a financial expert in the Iraqi environment realize the concept of judicial accounting and its fields, and whether the skills of the accountant or the auditor are enough to provide a staff specialized in judicial accounting ?**

**The study has reached to some conclusions, the most important is:**

**The judicial accounting is a fast growing field within the accountancy. It is necessary to take care of this field as it stands against the expansion of financial and administrative corruption and the illegal practice in the both public and private sectors especially in the last years .**

**In addition to these conclusions, there are a number of recommendations, the most important of which are the following:**

**1. The need to direct scientific research in universities and institutes towards the field of large and significant judicial accounting for its importance in the lives of communities in order to enrich it in terms of the requirements of application to serve the Iraqi environment.**

**2. Qualifying specialized staff in the area of judicial accounting through training programs inside and outside the country, preparing judicial accountants according to the required requirements and providing them with the necessary skills, expertise and knowledge to help them understand the evidence and confirm the facts that contribute to strengthening judicial decisions.**

## المبحث الأول

### منهجية الدراسة

أولاً - : مشكلة الدراسة :

زاد الاهتمام بالمحاسبة القضائية بوصفها أداة مهمة تسهم بفاعلية في العديد من المجالات على سبيل المثال في الاستشارات القضائية وتقييم الأعمال ومنع وكشف حالات الغش والاحتيال وغسيل الأموال والفساد الإداري والمالي.. وغيرها ومن مدى تقاوم ظواهر الفساد في واقع العمل في البيئة العراقية والاطلاع على الأحكام القضائية الموثقة في المحاكم وباقي المؤسسات المختصة، تبين وجود عدد من المشكلات التي يمكن أن نلخصها في مجموعه من التساؤلات الآتية .:

1. هل تساهم المحاسبة القضائية في الحد من حالات الفساد المالي والإداري في البيئة العراقية؟

2. هل يمكن زيادة دور المحاسب القضائي من قبل المؤسسات المتخصصة لزيادة كفاءة الأحكام القضائية في البيئة العراقية بما يتناسب مع الممارسة الدولية للمحاسب القضائي.

3. عدم وجود رؤيا واضحة للمحاسبة القضائية في البيئة العراقية .

ثانياً " أهمية الدراسة :

تستمد الدراسة أهميتها من الجانب النظري والميداني من خلال الآتي .:

1. أهمية دور المحاسب القضائي في دعم القضاء وحل النزاعات وكشف حالات الغش والاحتيال وغيرها من الممارسات غير القانونية من خلال استخدام مهارات المحاسبة والتدقيق.

2. مدى حاجة البيئة العراقية المتمثلة بالمؤسسات المعنية ذات الصلة بالمحاسبة القضائية ،

ثالثاً : أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى تحقيق هدف رئيس وهو توضيح دور المحاسب القضائي في تعزيز الأحكام القضائية ، ومدى حاجة البيئة العراقية لخدمات المحاسب القضائي، يمكن تحقيق الهدف الرئيس من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية .:

1. توضيح ماهية المحاسبة القضائية

2. استعراض تجارب بعض الدول في مجال المحاسبة القضائية.

3. بيان دور المحاسب في دعم الأحكام القضائية من خلال إعطاء الرأي السديد في حل بعض النزاعات و الإحكام الصادرة عن المحاكم العراقية.

رابعاً:- **فرضية الدراسة:** نسعى لتحقيق الهدف الرئيس للدراسة، لذا ستختبر الفرضية الرئيسة الآتية " إن استحداث وظيفة المحاسب القضائي في البيئة العراقية (مجتمع الدراسة ) يسهم بشكل فاعل في تعزيز الأحكام القضائية."

**خامساً :- حدود الدراسة:**

1.الحدود المكانية: البيئة العراقية وتشمل (المحاكم العراقية في المحافظات بغداد والنجف الأشرف\_وذي قار\_وبصرة وهيئة النزاهة العامة

2.الحدود الزمنية: ستدرس حالات الاستعانة بالخبراء في القضاء للسنوات 2013, 2014-2015

**سادساً:- أساليب جمع المعلومات:**

عولت الدراسة في تغطية الجانب النظري على الآتي:

أولاً :- القوانين والتعليمات ذات العلاقة.

ثانياً :- المصادر العربية والأجنبية من الدراسات والبحوث والأطاريح والرسائل الجامعية والكتب

2- دراسات سابقة

1. دراسة (Natalya A(2011 :

### **Forensic Accounting Use for Judicial Acts Pass**

بعنوان "استخدام المحاسبة القضائية لتمرير أحكام القضاء " هدفت هذه الدراسة الى بيان أهمية رأي تقرير الخبير في تقديم الأدلة للمحاكم المدنية والجنائية ،لغرض استخدامها في الحكم بعد أن يُفيم هذا التقرير من قبل المحكمة وبيان مدى دقة وحجية الأدلة المقدمة في الاثبات ، وانتهت الدراسة بالتوصل الى عدة استنتاجات أهمها إن إجراءات المحاسبة القضائية وخبرة المحاسب القضائي كخبير مهمة في دعم الأحكام القضائية في المحاكم الجنائية والمدنية .

2.بحث(Eme Joel Efiog(2012

### **Forensic Accounting Education: An Exploration of Level of**

**Awareness in Developing Economies Nigeria as a Case Study.**

بعنوان "تعليم المحاسبة القضائية: أكتشاف مستوى الوعي في اقتصاديات الدول النامية، نيجريا كدراسة حالة " هدفت هذه الدراسة الى بيان مستوى الوعي بالمحاسبة القضائية بين طلاب الجامعات والاكاديميين والفائدة من تدريس مادة المحاسبة القضائية في الدول النامية. وخرجت باستنتاجات أهمها أن مستوى الوعي بين الطلاب حول المحاسبة القضائية منخفض جدا" ، وإن عدم وجود مراكز تدريبية خاصة بالمحاسبة القضائية في البلدان النامية، أسهم في ارتفاع معدل الاحتيال المالي والجرائم المالية الأخرى ذات الصلة التي من شأنها التأثير بصورة سلبية في اقتصاد أي دولة ، فضلاً عن حاجة الدول النامية إلى خدمات المحاسب القضائي في تطوير الاقتصاد أسوة بالدول المتقدمة.

3. دراسة: (Bressler, L(2012)

**The role of forensic accountants in fraud investigations: Importance of attorney and judge's perceptions.**

بعنوان "دور المحاسب القضائي في تحقيقات الاحتيال :أهمية تصورات المحامين والقضاة " هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على حالات الاحتيال المالي ودور المحاسب القضائي في تفسير المعلومات المحاسبية وحمايتها والتقرير عنها لمساعدة المحامين والقضاة وتقديم الشهادة كشاهد خبير أمام المحكمة ، وأهمية التدريب للمحاسب القضائي على المعرفة بأساليب الاحتيال ، وخرجت الدراسة بتوصيات عديدة أهمها أن للمحاسب القضائي دوراً في إيصال المعلومات المالية وتفسيرها من خلال تقريره بشكل مفهوم يمكنه من افناع المحكمة بوصفها دليلاً يمكنه اثبات أو تنفيذ صحة الادعاء بالقضايا المعروضة أمام المحكمة .

4.دراسة جميل ( 2012 )

بعنوان ( الإطار المفاهيمي للمحاسبة القضائية ومتطلبات تطبيقها في البيئة المالية العراقية )

رسالة ماجستير كلية الإدارة والاقتصاد \_ جامعه الموصل.

بيّنت هذه الدراسة الإطار المفاهيمي للمحاسبة القضائية بوصفها مفهوماً حديثاً في حقول المعرفة المحاسبية ، وحققت عدة أهداف منها التعرف على ماهية المحاسبة القضائية وأهدافها،والمناهج الدراسية المتخصصة بالمحاسبة القضائية ، وما هي أوجه الاختلاف بينها وبين المناهج العلمية الخاصة بدراسة المحاسبة القانونية في العراق،والتعرف على تجارب بعض الدول في مجال المحاسبة القضائية، فضلاً عن التعرف على بعض الحالات العملية التي قام بها المحاسبون القضائيون من تحقيق أو تقصُّ أو تحكيم في مكتب التحقيقات الفيدرالي FBI .

وتوصلت الدراسة الى عدة استنتاجات أهمها

1) هناك حاجة ماسة للمجتمع العراقي إلى تدريب الكوادر المحاسبية العاملة في المؤسسات الحكومية العراقية وتعريفهم بالمحاسبة القضائية من خلال الإفادة من تجارب بعض الدول في هذا المجال.

2) هناك جملة من المتغيرات الاقتصادية المستجدة في العراق بما فيها السماح للعديد من الشركات الأجنبية بالاستثمار فيه، وإن هذه المتغيرات تمثل في الواقع عوامل دفع وتشجيع لعملية وضع قواعد ومعايير يتم على أساسها توسيع دائرة عمل المحاسب (نطاق عمله) من خلال توفير المقومات اللازمة لهذا التوسيع.

5. دراسة الكبيسي (2013) بعنوان (واقع المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء، دراسة ميدانية استطلاعية في الاردن) بحث منشور في مجلة الدراسات الأمنية الأردنية .

هدفت هذه الدراسة الى تقييم واقع المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء في الأردن وبيان مدى أهميتها في فض القضايا أو النزاعات، و مدى توافر أدلتها لفض تلك القضايا، ومدى أهلية أو جاهزية المحاسب القضائي للقيام بتلك المهمة. توصلت الدراسة الى عدد من النتائج كان أبرزها أن المحاسبة القضائية ضمن هذا الواقع في وجودها أو مكانتها، ومدى توافر أدلتها أو بياناتها، ومدى أهلية الشخص المكلف بمزاومتها، تحظى بمستوى أهمية بلغ على العموم 85 % و 80 % و 80 % على التوالي، مع ذلك فإن أهم الاستنتاجات بينت انه ومع ذلك المستوى المرتفع من الأهمية فإنها لا تضمن تحقيق مستوى العدالة المطلوب، وإنما هناك فجوة سلبية بين الواقع والمنطق تقدر بنحو 20%، لذلك أوصت الدراسة كافة الجهات المعنية التي أشارت اليها بضرورة الاهتمام بتطوير انواع من البرامج الأكاديمية والبحثية والدورات التدريبية لتأخذ المحاسبة القضائية قيمتها الحقيقية في المجتمع.

## المبحث الثاني

### ماهية المحاسبة القضائية والدول التي قامت بتطبيقها

#### 1-2 مفهوم المحاسبة القضائية

لقد ظهر في مجال الفقه المحاسبي محاولات عدة لتطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية وكان أبرزها تلك التي نادت بالربط بين المحاسبة والقانون من جهة وبين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية من جهة أخرى . من هنا أطلقت الدعوات في عدد من البلدان المتقدمة حول الحاجة إلى خدمات المحاسبة القضائية ، وهذا المفهوم الجديد يختلف عن المحاسبة القانونية ، وعن التدقيق الخارجي الذي تمارسه الأجهزة الحكومية الرسمية أو مكاتب مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين في القطاع الخاص ، فمخرجات المحاسبة القضائية تقارير ترشد القضاة في إصدار الأحكام بحق الأطراف المعنية.(الجليلي وجميل،2012:83)

وردت عدة تعريفات للمحاسبة القضائية تتمركز معظمها حول طبيعة المهنة والمهارات المتعلقة بها، حيث ان المحاسبة القضائية هي التكامل بين المحاسبة والمراجعة مهارات التحقيق، وببساطة فان المحاسبة القضائية هي المحاسبة المناسبة لوجه نظر قانونية التي تقدم أعلى مستوى من التاكيد( .الخالدي،2014: 32)

وعرفت أنها حقل من حقول المحاسبة ،تستخدم علم ومهارات المحاسبة والتدقيق والتحقق من اجل كشف الإضرار الاقتصادية وإعداد الآراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي .(الكبيسي ،2016:3)

وكما عرفها (غنيم،2013:32) على انها خدمة محاسبية ومهنية تنظر الى ما وراء الأرقام حتى تساعد على كشف الغش في القوائم المالية ومحاربة الفساد في الشركات .

وعرفت أيضا المحاسبة القضائية بأنها تطبيق المفاهيم والأساليب المحاسبية لحل المشاكل القضائية ،وتقوم بالإفصاح عن الأشخاص المسؤولين عن الغش والتلاعب (حسن وعبد الرحمن،2015:128)

المحاسبة القضائية هي مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحريات والعمل داخل إطار قانوني والذين يوفر أدلة كافية لضبط الغش والتأكد من مصداقية القوائم المالية

وان المحاسبة القضائية هي التكامل بين المحاسبة والمراجعة ومهارات التدقيق وببساطة فان المحاسبة القضائية هب المحاسبة المناسبة من وجهة نظر قانونية التي تقدم أعلى مستوى من التأكيد فالمحاسبة القضائية هي مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحريات والعمل داخل إطار قانوني والذين يوفر أدلة كافية لضبط الغش والتأكد من مصداقية القوائم المالية . (الجليلي،2012:12)

وهي ايضا تطبيق المعرفة المحاسبية، والقانون، وتكنولوجيا المعلومات، باستخدام مزيج من التقنيات للبحث عن حالات الاحتيال المالي وتقييم البيانات المالية على وفق المعايير المتعارف عليها وتقديم رأي على وفق المبادئ المحاسبية المطبقة بهدف كشف الانحرافات عن المعايير والتأكد من استخدام ممارسات المحاسبة والتدقيق بشكل مقبول عند إعداد البيانات المالية (2002,2) (Crumbley,

في حين ان هناك من قسم مهنة المحاسبة القضائية ضمن عدة محاور رئيسية متمثلة بالتالي (الخالدي والجبوري 2012 ص 460):

1. الخلفية المحاسبية القوية
  2. المعرفة في مجال التدقيق والرقابة الداخلية وتقييم المخاطر واكتشاف الاحتيال
  3. الفهم الأساسي للبيئة القانونية
  4. مهارات الاتصال الشفوية والكتابية
- وعرفت بأنها التحليل المحاسبي الذي يمكن أن يؤدي إلي اكتشاف الاحتيال المحتمل، ويكون مناسباً لعرضه بالمحكمة. ويكون هذا التحليل أساساً للنقاش والجدال وفض النزاع . (Ramaswamy, 2007, 33)

## 2-2 أسباب ظهور المحاسبة القضائية: (برغل، 2015:24)

- 1- تزايد ظاهرة الغش او الاحتيال المالي في البيانات المالية المنشورة.
- 2- عدم تمكن لجان التدقيق والتدقيق الداخلي في تسليط الضوء على مختلف الحقائق والجوانب المخفيه الأخرى لاحتياال الشركات.
- 3- ان أطره المستعملة في تعيين مراقبي الحسابات القانونيين لا توفر في الكثير من الأحيان ضمان الاستقلالية لأنها تحتمل التواطؤ والضغط .
- 4- يمكن للمدققين الداخليين الكشف وبشكل مؤكد عن ما يحدث ولكنهم ليسوا في وضع يسمح لهم للشرع في عمل مناسب في الوقت المناسب نتيجة عدم تمتعهم بالاستقلالية الكافي لعمل ذلك.
- 5- كون وظيفة المدقق الخارجي لا تمثل أصلاً في الكشف في الاحتيال في الكشوفات المالية وإنما وظيفة الأساسية تمثل في إبداء الرأي حول مدى انسجام عملية الإبلاغ المالي للشركة قيد التدقيق مع المعايير المحاسبية الدولية او المحلية.

## 3-2 أساليب المحاسبة القضائية

يتم ممارسة المحاسبة القضائية من خلال اسلوبين هما (الكبيسي، 2016:5):



أولاً - المراجعة التفاعلية : هي التي تهدف الى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق او الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود او عدم وجود غش بها ، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية .

ثانياً - المراجعة البعدية : وتهدف الى الفحص من عدة جوانب وهي تتضمن مايلي (احمد, 2013: 8):

1- المراجعة التشريعية : وتقوم تلك المراجعة على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية ، والتأكد من حماية الأصول والموارد .

2- الالتزام المنظم : ويستخدم ذلك في حالة المراجعة الحكومية حيث يتم التأكد من مدى التزام الوحدة بالقوانين والإحكام والتشريعات عند صرف وإثبات المدفوعات الحكومية .

3- الأداة التشخيصية : وهي تستخدم لإجراء فحوصات تحديد المخاطر الناتجة عن الغش ، والتركيز على فحص المناطق المستهدفة

#### 2-4 إجراءات المحاسبة القضائية

هذه المهمة فريدة من نوعها ، وبشكل عام فإن إجراءاتها تشمل (الكبيسي 2016 : 5) :

1 - الالتقاء بالعميل : لان تحديد المشكلة مرحلة أساسية لا يمكن ان يسبقها شي ، فإن فض اي نزاع يقوم في البداية على هذه المرحلة بمعرفة ما هي المشكلة وتحديد إبعادها وأثرها وكذلك الدوافع التي أدت الى حدوث المشكلة سواء أكانت دوافع شخصية إجرائية ام أخطاء غير مقصودة أدت الى ظهورها .

2- تدقيق الصراع لتحديد الأطراف المعنية واللاعبين الأساسيين فيها .

3- التحقيق الأولي وقبل وضع خطة عمل مفصلة أكثر اكتمالا .

4- وضع خطة عمل للأهداف والمنهجية التي ستستخدم لحل المشكلة .

5- جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات للإحاطة بالقضية محل التحكيم وقبل الإدلاء بالرأي .

6- تحليل الإضرار وقيمتها الحالية وتحليل الحساسية ، واستخدام الحاسوب والخرائط وغيرها لشرح النتائج .

7- إعداد التقرير النهائي مبينا فيه نطاق التحقيق ، والمنهج المستخدم ، والقيود المفروضة على النطاق والنتائج وأراء المحاسب القضائي إضافة إلى الجداول والرسومات وأدلة الإثبات التي جمعها ، دون اغفال أية حقائق حتى لا يسمح بالطعن بسلامة التقرير .

## 2-5 الخدمات التي يقدمها المحاسب القضائي

عند إبداء الرأي في المسائل المعروضة أمام المحاسب القضائي ويجب هنا معرفة متى يكون حكم المحاسب القضائي حقيقة، افتراض ، رأي ، ينشأ الحكم نتيجة طبيعة القضية والظروف المحيطة مثلاً" عندما يطبق المحاسب القضائي المعرفة المتخصصة التي يمتلكها في تحديد كلفة البضاعة المباعة بطريقة مقبولة على أساس معين سبق أن أتفق عليه من دون الحاجة إلى أي درجة من الحكم كخبير فإن الحكم يعد حقيقة علمية .

من ناحية أخرى في حالة وجود قضية بين طرفين حول عدم الالتزام بالعقد من أحد الطرفين يتم الاستعانة بخدمات المحاسب القضائي لفض النزاع لكونه يمتلك الخبرة في حساب عائدات المبيعات التي كان من الممكن الحصول عليها ، وتحديد الأرباح الضائعة التي كان من المفترض تحقيقها . أي ماذا سيحدث لايراد المبيعات لو التزم بالعقد ، وهذا مايسمى افتراض ،وليس حقيقة أي تقييم شخصي للعائدات التي كان من المفترض الحصول عليها ،أي تطبيق المعرفة المتخصصة ودرجة من الحكم كخبير للتعبير عن الرأي وتحديد الافتراض ،وعندما يستخدم المحاسب القضائي نموذج تسعير الأصول الرأسمالية (CAPM) لتحديد معدل الخصم لتقييم الأعمال باستخدام طريقة التدفقات النقدية المخصومة وبعد جمع المعلومات ذات الصلة وتحليلها واختبارها فإن المحاسب القضائي يطبق معرفته المحاسبية ودرجة كبيرة من الحكم للتعبير عن رأيه ،وبهذا يكون المصطلح المستخدم هو الرأي ( APESB,2012.16).

جدول رقم ( ١ )  
الخدمات التي يقدمها المحاسب القضائي

طبيعة الخدمة	نوع الخدمات التي يقدمها المحاسب القضائي
<ul style="list-style-type: none"> <li>• وسيط منازعات</li> <li>• العمل كطرف محايد للوساطة بين اثنين من الخبراء المحاسبين اللذين قدما الرأي بصفة خبراء أمام المحكمة</li> <li>• مستشاري تحقيق لتطبيق القانون في الوحدة الاقتصادية</li> <li>• تحديد مبالغ التعويض أو مبالغ قضايا الاحتيال</li> <li>• تحديد مبالغ التعويض على التأمين أو النظام القانوني</li> <li>• تقديم استشارة متعلقة برأي خبير محاسبي آخر</li> </ul>	<p>خبير استشاري</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• إعداد تقرير بنزاعات الشركة</li> <li>• إعداد تقرير عن مدى التزام الوحدة الاقتصادية بتطبيق المعايير المحاسبية</li> <li>• إعداد ملخص بإجراءات المعاملات المعقدة</li> <li>• إعداد ملخص بإجراءات تدفق الأموال</li> <li>• يستدعى من قبل المحكمة لتقديم الشهادة على أساس بيانات فعلية</li> <li>• يستدعى من قبل المحكمة لبيان الرأي ورسم مخطط بياني للصفقات</li> <li>• تقديم الرأي بالأدلة للمحكمة في ما يخص قانون الأسرة</li> <li>• الإدلاء بشهادته عن حقائق المشتريات التي تمت على حساب بناء المشاريع.</li> </ul>	<p>الخبير الشاهد</p>

## المبحث الثالث

### الجانب التطبيقي

لتعزيز الجانب التطبيقي للدراسة والوقوف على أهمية ( المحاسب القضائي) في عدد من القضايا المطروحة في المحاكم العراقية استطاع الباحثان الحصول على إحصائيات للأعوام 2014 و2015 و2016 للقضايا من المحاكم لـ14 محافظة عراقية المتعلقة بموضوع الدراسة ،وسوف نلقي الضوء ولو بشيء من التفصيل على بعض منها في هذا المبحث وعلى النحو الآتي :

جدول ( ٢ )  
القضايا التي بها في عام تم الحكم ٢٠١٤

ت	الجهة المعنية	الرشوة	الاختلاس	إضرار المتعمد بالمال العام	الإهمال	تجاوز حدود الوظيفة	خيانة الأمانة	تزوير	أخرى
1	بغداد	١١٥	١٢٠	٦٠	٢٠	١٤	٥٤	١٠	٤٥٨
2	القادسية	٢٥	٩	٢١	٦	١٨	٠	٩	٦٥٢
3	واسط	١٣	٤	٢٥	١٣	٠	٢٧	٤	٢٣٢
4	ذي قار	١٣	١٠	١٠	١	٠	٤٦	١٠	١٧٧
6	بابل	١٣	١٥	١٠	٣	٣٩	٤٢٥	١٥	٤٢٦
7	كربلاء	٦	٠	٨١	٣	٥٤	٤٨	٢	٥٣٠
8	نجف	٢٥	١٠	١٠	١	٠	٦٦	٢٠	٨٨٧
9	بصرة	١٤	١٠	٢٧	١٤	٢	٥٤	٢٢	٤٣٥
10	مين	٢	٠	٠	٢	١	١٤	٠	٤١
11	المتنى	٣	٠	٠	٢	٢	١١٤	٣	١٨٩
12	صلاح الدين	٠	٠	٠	٠	٠	١٣	٢	٤٢
13	الانبار	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
١٤	ديالى	٢	٠	٢	٤	٣	٩٦	١	١٤٩
١٥	كركوك	١٣	٩	٣٦	١٣	٣٨	٣٦	٨	١١٣
١٦	نينوى	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
	المجموع	244	187	282	82	171	973	101	4331

يظهر الجدول رقم ( 2 ) القضايا التي تم إصدار حكم قضائي بها في عام 2014 في 14 محافظة عراقية باستثناء خمس محافظات هن ( الانبار و نينوى ) لوجود داعش فيها ومحافظات كردستان العراق ( اربيل و دهوك و سلیمانیه ) لانها غير مرتبطة بمجلس القضاء الأعلى .

وقد ضم الجدول القضايا التي صدرت فيها أحكام مختلفة ففي الرشوة مثلا بلغت في 14 محافظة 244 قضية واحتلت العاصمة بغداد المرتبة الأولى اذ بلغ عدد المرشحين 115 خلال عام 2014

أي تقريبا 48% من العدد الكلي للمرشحين، إما قضايا الاختلاس فقد بلغت 187 قضية صدر بها أحكام قضائية واحتلت بغداد أيضا المرتبة الأولى بواقع 120 قضية أي حوالي 65% من العدد الكلي، إما الإضرار بالمال العام فقد بلغ عدد القضايا التي صدر فيها حكم 282 وحصلت كربلاء على الرقم الاعلى اذ بلغ 81 شخصا أي بما يعادل 26% من العدد الكلي

إما قضايا الاهمال فقد بلغت 82 قضية صدر بها أحكام قضائية واحتلت بغداد أيضا المرتبة الأولى بواقع 20 قضية أي حوالي 25% من العدد الكلي، اما تجاوز حدود الوظيفة فقد بلغ عدد القضايا التي صدر فيها حكم 171 وحصلت كربلاء على اعلى عدد قضايا اذ بلغ 54 شخصا أي بما يعادل 28% من العدد الكلي، إما قضايا خيانة الامانه فقد بلغت 973 قضية صدر بها أحكام قضائية واحتلت بابل المرتبة الأولى بواقع 425 قضية أي حوالي 48% من العدد الكلي، اما القضايا الأخرى مثل إعطاء صك بدون رصيد فقد بلغ عدد القضايا التي صدر فيها حكم 4331 وحصلت كربلاء على اعلى رقم اذ بلغ 887 شخصا أي بما يعادل 20% من العدد الكلي ويظهر الجدول رقم ( 3 ) ان محافظة النجف قد حصلت على الترتيب الأول بالقضايا التي أصدرت فيها أحكام على المفسدين اذ بلغت 1015 قضية تنوعت في عناوينها من رشوة واختلاس والإضرار المتعمد بالمال العام وصولا إلى لقضايا الأخرى ثم تلتها محافظة بابل ب

946 قضية ومن ثم العاصمة بغداد إذ بلغت قضاياها 831 قضية نهاية عام 2014

جدول ( 3 )  
ترتيب المحافظات وفقا لمجموع الجرائم

التسلسل	المحافظة	مجموع الجرائم	الملاحظات
١	النجف	١٠١٥	
٢	بابل	٩٤٦	
٣	بغداد	٨٣١	
٤	قادسية	٧٤٠	
٥	كربلاء	٧٢٤	
٦	بصرة	٥٨٣	
٧	واسط	٣١٨	
٨	مثنى	٣١٣	
٩	ذي قار	٢٦٧	
١٠	ديالى	٢٥٧	
١١	كركوك	٢٥٦	
١٢	صلاح الدين	٦٧	وجود داعش لمدة اشهر
١٣	ميسان	٦٠	
١٤	تيتوى والاتباع	-----	بسيب وجود داعش

يظهر الجدول رقم (4) القضايا التي تم إصدار حكم قضائي بها في عام 2015 وقد ضم الجدول القضايا التي صدرت فيها أحكام مختلفة ففي الرشوة مثلا بلغت في 14 محافظة 168 قضية واحتلت العاصمة بغداد المرتبة الأولى اذ بلغ عدد المرتشين 98 خلال عام 2015

أي تقريبا 60% من العدد الكلي للمرتشين, إما قضايا الاختلاس فقد بلغت 146 قضية صدر بها أحكام قضائية واحتلت بغداد أيضا المرتبة الأولى بواقع 69 قضية أي حوالي 49% من العدد الكلي, اما الإضرار بالمال العام فقد بلغ عدد القضايا التي صدر فيها حكم 110 قضية وحصلت القادسية على اعلي الإضرار اذ بلغ 25 شخصا أي بما يعادل 24% من العدد الكلي

إما قضايا الاهمال فقد بلغت 39 قضية صدر بها أحكام قضائية واحتلت بغداد أيضا المرتبة الأولى بواقع 7 قضية أي حوالي 9% من العدد الكلي, اما تجاوز حدود الوظيفة فقد بلغ عدد القضايا التي صدر فيها حكم 126 قضية وحصلت البصرة وديالى على اعلي عدد قضايا اذ بلغ 70 شخصا أي بما يعادل 55% من العدد الكلي

إما قضايا خيانة الامانه فقد بلغت 950 قضية صدر بها أحكام قضائية واحتلت بابل المرتبة الأولى بواقع 288 قضية أي حوالي 56% من العدد الكلي, اما التزوير بلغت عدد الجرائم في كافة محافظات عينة البحث 139 قضية ونالت محافظة بابل بواقع 48 قضية أي مايعادل 30% من العدد الكلي اما التزوير فقد حصده 139 قضية ونالت واسط اعلي نسبة من القضايا اذ بلغت القضايا الأخرى مثل إعطاء صك بدون رصيد فقد بلغ عدد القضايا التي صدر فيها حكم 5321 وحصلت النجف على اعلي رقم اذ بلغ 1050 قضية أي بما يعادل 24% من العدد الكلي.

جدول ( ٤ )  
القضايا التي تم بها الحكم في عام ٢٠١٥

ت	الجهة المعنية	الرشوة	الاختلاس	إضرار المتعمد بالمال العام	الإهمال	تجاوز حدود الوظيفة	خيانة الأمانة	تزوير	أخرى
1	يغداد ٥	98	69	13	5	9	49	15	438
2	القادسية ٤	17	15	25	3	13	79	0	625
3	واسط ٦	5	7	8	5	3	2	48	430
4	نفي قل ٨	1	4	5	3	1	66	13	312
٥	بابل ٣	7	9	10	1	0	288	0	647
٦	كربلاء ٢	4	1	10	3	3	53	2	820
٧	نجف ١	4	12	20	3	16	94	10	1050
٨	بصرة ٧	16	9	6	7	70	49	37	419
٩	ميل ١٢	3	5	0	2	8	51	0	96
١٠	المنشي ٩	2	6	0	2	0	97	10	216
١١	صلاح الدين ١٣	0	0	0	0	0	12	0	85
١٢	الانبار	0	0	0	0	0	0	0	0
١٣	ديالى ١١	2	3	10	7	1	44	4	100
١٤	كركوك ١٠	9	6	3	2	2	66	0	179
١٥	نينوى	0	0	0	0	0	0	0	0
	المجموع	168	146	110	39	126	950	139	5321

ويظهر الجدول رقم ( 5 ) ان محافظة النجف قد حصلت على الترتيب الأول بالقضايا التي أصدرت فيها أحكام على المفسدين اذ بلغت 1209 قضية تنوعت في عناوينها من رشوة واختلاس والإضرار المتعمد بالمال العام وصولاً إلى قضايا الأخرى ثم تلتها محافظة كربلاء ب 820 قضية ومن ثم محافظة بابل إذ بلغت قضاياها 647 قضية نهاية عام 2015

### جدول ( ٥ ) ترتيب المحافظات وفقاً لمجموع الجرائم

التسلسل	المحافظة	مجموع الجرائم	الملاحظات
١	نجف	١٢٠٩	
٢	بابل	٩٦٢	
٣	كربلاء	٨٩٦	
٤	قادسية	٧٧٧	
٥	بغداد	٧٠٦	
٦	بصرة	٦١٣	
٧	واسط	٥٠٨	
٨	ذي قار	٤٠٥	
٩	منبج	٣٣٣	
١٠	كركوك	٢٦٧	
١١	ميسان	١٧٥	
١٢	ديالى	١٧١	
١٣	صلاح الدين	٩٧	
١٤	نينوى والاتبار	٠	بسيب وجود داعش



ضم الجدول رقم (6) القضايا التي صدرت فيها أحكام مختلفة في الرشوة مثلا بلغت 179 قضية واحتلت العاصمة بغداد المرتبة الأولى إذ بلغ عدد المرتشين 74 خلال عام 2016 أي تقريبا 42% من العدد الكلي للمرتشين، أما قضايا الاختلاس فقد بلغت 236 قضية صدر بها أحكام قضائية واحتلت بغداد أيضا المرتبة الأولى بواقع 108 قضية أي حوالي 48% من العدد الكلي، أما الإضرار بالمال العام فقد بلغ عدد القضايا التي صدر فيها حكم 169 وحصلت بغداد على أعلى الإضرار إذ بلغ 64 شخصا أي بما يعادل 36% من العدد الكلي

إما قضايا الإهمال فقد بلغت 34 قضية صدر بها أحكام قضائية واحتلت بغداد أيضا المرتبة الأولى بواقع 9 قضية أي حوالي 25% من العدد الكلي، أما تجاوز حدود الوظيفة فقد بلغ عدد القضايا التي صدر فيها حكم 76 وحصلت النجف على أعلى عدد قضايا إذ بلغ 54 شخصا أي بما يعادل 28% من العدد الكلي

إما قضايا خيانة الأمانة فقد بلغت 1543 قضية صدر بها أحكام قضائية واحتلت بابل المرتبة الأولى بواقع 427 قضية أي حوالي 32% من العدد الكلي، أما القضايا الأخرى مثل إعطاء صك بدون رصيد فقد بلغ عدد القضايا التي صدر فيها حكم 427 وحصلت كربلاء على أعلى رقم إذ بلغ 887 شخصا أي بما يعادل 20% من العدد الكلي

### جدول ( ٦ ) القضايا التي تم الحكم بها في عام ٢٠١٥

ت	الجهة المعنية	الرشوة	الاختلاس	إضرار المتعمد بالمال العام	الإهمال	تجاوز حدود الوظيفة	خيانة الأمانة	تروير	أخرى
1	بغداد	74	108	64	9	0	68	8	443
2	القادسية	13	13	14	1	17	116	25	442
3	واسط	4	11	23	1	1	51	5	480
4	ذي قار	13	3	0	3	1	101	9	345
6	بابل	19	5	10	3	0	427	9	18
7	كربلاء	8	3	8	1	8	26	2	759
8	نجف	5	36	0	2	0	91	9	901
9	بصرة	11	10	0	4	35	68	33	604
10	ميل	4	5	0	1	3	51	1	163
11	المتن	2	14	0	0	8	104	14	251
12	صلاح الدين	0	0	4	5	0	0	5	121
13	الاتباب	0	0	0	0	0	0	0	0
١٤	ديالى	17	25	47	4	3	374	10	48
١٥	كركوك	9	3	19	0	0	66	0	134
١٦	نينوى	0	0	0	0	0	0	0	0
	المجموع	179	236	169	34	76	1543	124	4709

ويظهر الجدول رقم ( 7 ) ان محافظة النجف قد حصلت على الترتيب الأول بالقضايا التي اصدرت فيها احكام على المفسدين اذ بلغت 1044 قضية تنوعت في عناوينها من رشوة واختلاس والإضرار المتعمد بالمال العام وصولا إلى لقضايا الأخرى ثم تلتها محافظة بابل ب 962 قضية ومن ثم محافظة كربلاء إذ بلغت قضاياها 815 قضية نهاية عام 2016

جدول (٧)  
ترتيب المحافظات وفقا لمجموع الجرائم

التسلسل	المحافظة	مجموع الجرائم	الملاحظات
١	نجف	١٠٤٤	
٢	كربلاء	٨١٥	
٣	بصرة	٧٧٥	
٤	بغداد	٧٧٤	
٥	قادسية	٦٤١	
٦	واسط	٥٧٤	
٧	ديالى	٥٢٨	
٨	بابل	٤٩١	
٩	ذي قار	٤٧٥	
١٠	المتشي	٣٨٩	
١١	ميسان	٣٢٨	
١٢	كركوك	٢٣١	
١٣	صلاح الدين	١٣٥	
١٤	تيتوى والاتيبار	٠	يسيب وجود داعش

ومما تقدم مناقشته في الجداول الستة السابقة نجد اننا في العراق نعاني من فساد في مختلف الإشكال والأنواع وان المحاكم العراقية في ثلاث سنوات قد أصدرت الحكم في أكثر من 20000 قضية فساد مالي وأداري وغيرها من قضايا الفساد مما يستدعي توفير وظيفة المحاسب القضائي لتوفير رصانة اكبر للإحكام القضائية إذ أظهرت لنا الدراسة الميدانية ان الاعتماد على راي الخبير المالي خلال الثلاث السنوات موضوع الدراسة لم يتم الاستئناس برأي الخبراء الماليين في قضايا لا تتجاوز أصابع اليد وهذا يشكل نقطة ضعف يجب التوقف إمامها جليلا , وإيجاد المبررات لها بشكل صحيح.

وان عدد القضايا التي اصدر فيها الأحكام يؤيد ما جاءت به فرضية البحث من ضرورة ايجاد وظيفة المحاسب القضائي في البيئة العراقية متمثلة بالشركات والقطاعات الاخرى والمحاكم القضائية.

## المبحث الرابع

### الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات:- ومن أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وعلى النحو الآتي :-

1. لتكامل بين المحاسبة والتدقيق والتحقيق والقانون والتقصي لتحديد وحل القضايا القانونية، وإن الاهتمام بهذا المجال يعد ضرورة لكونه يقف بوجه انتشار حالات الغش والفساد المالي والإداري والممارسات غير القانونية بالتالي المساهمة في توفير فرص النجاح في عالم الأعمال .
2. أن المحاسبة القضائية تحتاج الى مجموعة متعددة من التخصصات والخبرة التي تسهم في تعزيز الاحكام القضائية، من خلال توفير معلومات مالية وغير مالية ذات طبيعة تحليلية وقدرتها على أن تكون ضمن الأدلة التي تدين المتهمين في القضايا المالية.
3. ينبغي ان تتوافر في المحاسب القضائي عدة متطلبات أساسية تؤهله للقيام بعمله وتمكنه من تقديم رأي يعزز الأحكام القضائية وتشتمل (التأهيل العلمي والعملية، التدريب ، المهارات، الصفات الشخصية والسلوكية)
4. هنالك تطبيق على الصعيد الدولي للمحاسبة القضائية ومجالاتها تتمثل بإصدار معايير وقواعد تنظم ممارسة المحاسبة القضائية.
5. هنالك حاجة الى خدمات المحاسب القضائي المؤهل علمياً والذي يمتلك التدريب والخبرة اللتين تمكنه من ممارسة عمله بكفاءة لتعزيز الأحكام القضائية.
6. تبني تجارب الدول في وضع معايير تنظم عمل المحاسب القضائي لتسهيل تطبيقها وعكسها بما يتناسب مع البيئة العراقية.
7. لا تهتم المحاكم باختصاص ومؤهلات الخبير الذي يتم انتدابه في الدعوى التي تحال إليه، فنجد ان العديد من الخبراء القضائيين تنقصهم المؤهلات العلمية الكافية للقيام بإعمالهم بشكل دقيق ، مما ينعكس على تقريره النهائي.

من أهم التوصيات التي يمكن التوصية بها اعتماداً على الاستنتاجات ،هي الآتي :-

1. أهمية تفعيل نشر الوعي بمفهوم المحاسبة القضائية وماهيتها وأهميتها وأهدافها وأساليبها وإجراءاتها ومتطلبات تطبيقها ودورها في حل النزاعات بالدعاوى القضائية من خلال عقد العديد من الدورات التدريبية في النقابات والجامعات والوزارات المختلفة على سبيل التمثيل نقابة المحاسبين والمدققين وديوان الرقابة المالية.، وكشف حالات غيسل الأموال
2. توجيه البحث العلمي في الاطاريح والرسائل والبحوث نحو مجال المحاسبة القضائية لأهميته الكبيرة ودراسته من حيث متطلبات التطبيق بما يخدم البيئة العراقية.
3. قيام إحدى الجهات المهنية مثل (ديوان الرقابة المالية الاتحادي ،ونقابة المحاسبين والمدققين) وبالتنسيق مع المحاكم ، والبنك المركزي ،والهيئة العامة للنزاهة،والهيئة العامة للضرائب،والمؤسسات الأكاديمية تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة العراقية

4. القيام بإرسال طلبة المتفوقين لدراسة المحاسبة القضائية في احدى الدول المتقدمة في هذا المجال لاسيما استراليا وكندا وامريكا والهند ولاهتمام بتضمين المنهج الدراسي لقسم المحاسبة في مختلف الجامعات العراقية منهج (المحاسبة القضائية) وتدريبها من قبل كادر متخصص بوصفها مجالاً يعمل في إطار نظام الأعمال وما يرتبط به من النواحي القانونية والإدارية للتعرف على المحاسبة القضائية وأهميتها في البيئة العراقية.

5. تعديل قانون الخبراء أمام القضاء رقم 163 لسنة 1964، لكثرة أوجه الخبرة وتعددتها وزيادة المعاملات والدعاوى التي تحتاج الى خبرة فضلاً عن إصدار قواعد تنظم عمل المحاسب القضائي وتحدد أهمية وأهداف هذا المجال لاكتسابه الصفة الرسمية .

## المراجع:

### أولاً: المراجع العربية

- 1- احمد, خالد : دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي. المؤتمر الدولي الاول في المحاسبة و المراجعة، جامعة بني سويف ، مجلد34 ، 2013، 8.
- 2- الجليلي, مقداد احمد ، وجميل راي نزار : دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الاموال . دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي , مجلة الادارة والاقتصاد ، لسنة 2012 ، 83.
- 3- الجبوري نصيف، الخالدي صلاح : اكتشاف عمليات الاحتيال المالي ,مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية عدد 68 ، مجلد 18 ، 2012، 460.
- 4- الكبيسي ،عبد الستار : دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء و المحاسب القضائي في الاردن. المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، مجلد 12. عدد 1 ، 2016، 3.
- 5- برغل ، لينا مصطفى : دور المحاسبة الجنائية وحوكمة الشركات والعلاقة بينهما في الحد من الفساد المالي والاداري في الشركات المساهمة العامة الاردنية ، رسالة ماجستير الاردن، 2015، 24.
- 6- حسن ،عادل ، وعبد الرحمن : دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية : بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة ،أمراباك – مجلة الاكاديمية الامريكية العربية للعلوم 2015، 128.
- 7- الخالدي . ناهض نمر محمد ، : دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من اثارها على القوائم المالية (دراسة تطبيقية) مجلة جامعة فلسطين للابحاث والدراسات العدد 2014، 6.
- 8- غنيم . محمود رجب يس : اطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية . مدرس مساعد بقسم المحاسبة كلية التجارة \_جامعة بنها 2013، 32.

### ثانياً : المراجع الاجنبية

- 1- Ahmed, S.N.S, Developing corporate in forensic accounting to help investigate and prosecute bribery ABD-OCED and corruption initiative for Asia No. 152, 2005
- 2- Bhasin. Madan 2007 forensic accounting a new paradigm for niche page 1000 consulting. accounting and auditing. The chartered accountant - 1006.
- 3- Crumbley D.L. Larry forensic accounting : a older than you think , journal forensic accounting 1524 – 5586 Vol. 11 , No. 181, 2001.

4- Crumbley D.L. Larry forensic accounting : a new growth area in a accounting the Ohio CPA journal No.2 , 2002.

5- Nichoias & et.al : Forensic accounting public acceptance towards occurrence of Fraud detection international journal of Business and management Vol.4 , No 146 , 2009.

6- Ramaswamy , Vinita : Houston , Thomas 2007. New frontiers forensic accountants within the accounting program. journal of college teaching and learning , v4.No33.

7- Walter J. Pagano , Thomas A. Buckhoff , Business and Economics Expert . Witnesses,2005 No.29.

8- Tedd .Avey, The Evolution of forensic accounting, [http:// WWW.metrocorpconsult .com / articals/4609/2004](http://WWW.metrocorpconsult.com/articles/4609/2004).

9- Ulucan and Pamukc , Fraud detection and forensic accounting ,KC aliyurt and S.O idowu (eds.) , Emerging fraud DOI 10.1007/978-3642-20826-3\_2,# springer – Vertag Berlin Heidelberg 2012.34.