

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

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

Majdi Al-kababji^{*1}.

¹ Al-Quds Open University, Palestine.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 08 Jan 2019

Accepted 18 Feb 2019

Published 01 Oct 2020

*Corresponding author:

Al-Quds Open University, Palestine.

Email: magdy79go@yahoo.com

Abstract

This study aimed to investigate the reality of forensic accounting and its necessity in Palestine. It also aimed to identify the qualifications and experiences that a forensic accountant should possess, as well as to determine the procedures, activities, investigations, and evaluation techniques that may help the accountant perform their roles efficiently. This objective was achieved by considering the perspectives of the forensic system, as well as the internal and external auditors of public shareholding companies listed in the Palestinian market. The study adopted an analytical descriptive approach for the presentation and analysis of the results. A questionnaire was designed for this purpose and distributed to a sample of 129 participants, of which 105 responses were retrieved. The results showed that the perceived need for forensic accounting in resolving financial disputes was moderate, and that courts relied on external auditors and financial arbitrators to address these issues. The respondents unanimously agreed that the procedures, activities, investigations, and evaluations assist forensic accountants in performing effectively. The results also indicated statistically significant differences in the role of forensic accounting based on the size of the firm. The study made several recommendations that could contribute to the development of this field in Palestine.

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

الملخص

هدفت هذه 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 الإجراءات والأنشطة وعمليات التحري وعمليات التقييم التي يمكن أن تساعد المحاسب القضائي للقيام بدوره، وذلك بالاعتماد على وجهات نظر كل من السلك 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 (١٢٩) مفردة تم استرداد (١٠٥) استبانة منها، وقد أظهرت النتائج أن درجة الحاجة إلى المحاسبة القضائية لفض القضايا ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة كانت متوسطة، وأن المحاكم تعتمد على مدقي الحسابات الخارجيين والمحكمين الماليين في فض النزاعات المالية، واتفقت آراء عينة الدراسة بدرجة عالية على أن الإجراءات 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، السلك القضائي، الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

١. المقدمة

١.١ الإطار النظري والدراسات السابقة

أدت التغيرات الهيكلية في بيئة المال والأعمال التجارية وتنوع التعاملات بين المنظمات الاقتصادية واتساع النطاق التجاري على مستوى العالم، وما تعرضت إليه الشركات والبنوك العالمية من موجه الانهيارات والفضائح المالية خلال السنوات الأخيرة والتي أخرها فضائح شركات التدقيق KPMG المصنفة عالمياً ضمن أكبر شركات التدقيق الأربعة على مستوى العالم Big4 Companies، 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 إلى خلق أزمة ثقة في قطاع الأعمال، وإلى تزايد شكوك المستثمرين والمساهمين والمقرضين حول وجود احتيالات وتضليل في التقارير المالية (الكبيسي، ٢٠١٨)، وبسبب لجوء بعض إدارات الشركات إلى تجميل البيانات المالية مستغلة بذلك تنوع ومرونة البدائل والسياسات المحاسبية، سعياً منها لتحسين الوضع المالي وصورتها أمام المساهمين وذوي المصالح الأخرى، الأمر الذي فاقم من أزمة الثقة في القوائم المالية من جهة، ومدقي الحسابات (الذين يفحصون تلك القوائم) من جهة أخرى، مما أدى إلى ارتفاع معدل الدعاوى القضائية والنزاعات (الكبيسي، ٢٠١٦؛ سعد الدين، ٢٠١٠)، ومن هنا تبرز حاجة القضاء الملحة إلى 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 والعمل 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.

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- الجنائية (Forensic Accounting)، وذلك لمنع واكتشاف الغش في التقارير المالية، وتضييق فجوة التوقعات الناشئة عن عدم الثقة والمصدقية في التقارير المالية (درغام، ٢٠١٢). هذا المجال الحديث للمحاسبة يعرف بالمحاسبة القضائية (Forensic Accounting)، ويشير مصطلح (Forensic) 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 الثمانينات زيادة ملحوظة (السيسي، ٢٠٠٦؛ Botes & Saadeh).

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 متكاملاً للمحاسبة والقانون للعمل معاً على تقديم تحريات أكثر عمقاً وأكثر ارتباطاً بالدعاوى القضائية (أحمد، ٢٠١٣). وتقوم المحاسبة القضائية على أساس مجموعة مهارات متخصصة متكاملة في المحاسبة، والمراجعة، وبراعة في مهارات التحريات،

وهي تنظر الى 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 الدعاوى القضائية (Mock&Turner,2005).

وبالتالي يرى الباحث، أن 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، ٢٠١٠؛ السيبي، ٢٠٠٦؛ براهيم، ٢٠١٦؛ Hao, 2010; Settupalli & Yagnamurthy, 2017):

- يعد نشر المعلومات المحاسبية المضللة التي تهدد بقاء واستمرار الوحدات الاقتصادية، وتعرض فوائد المستثمرين الى أضرار كبيرة، ذلك يعد دافعا الى الاهتمام بالمحاسبة القضائية.
- وتبرز أهمية المحاسبة القضائية نظرا لعدم كفاية الإجراءات الواردة في معايير التدقيق لاكتشاف ومنع الغش والتلاعب الجوهرية في القوائم المالية.
- تزايد الحاجة للمحاسبين القضائيين، ومحتاجي التدقيق ذوي المخاطر المرتفعة للمساعدة في الاختبارات القضائية ودعم الرقابة المانعة.
- تمثل تطورا متكاملًا للمحاسبة والقانون للعمل معا على تقديم تحريات أكثر عمقا، وأكثر ارتباطا بالدعاوى القضائية، حيث تيسر الطريق للمحاسب القضائي لكي يكون مستشارا قضائيا.
- وتساعد في إعداد محاسب قضائي فعال يعتبر فاحصاً أو خبيراً أو مستشاراً يقوم بإجراء تحريات أكثر عمقا وشمولاً ودقة من تحريات المراجعة الخارجية، ويعمل على تقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية التي تساعد على تأييد الدعاوى القضائية، وتنوير القضاء.

مهام (مجالات) المحاسبة القضائية

تعد الخدمات المقدمة من المحاسبة القضائية متنوعة في مجالات متعددة من التحقيقات المالية لبيان ودعم الدعاوى القضائية في مواقف مختلفة، ومن تلك المجالات (Crumbley, 2009; Sanchez & Trewin, 2004; Scott, 2003؛ حسن وعبد الرحمن، ٢٠١٥؛ إبراهيم، ٢٠١٦؛ سعد الدين، ٢٠١٠):

- 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.
- 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.
- إثبات دعاوى الاحتيال أو تنفيذها، حيث يتم تدقيق عمليات الاحتيال وإجراء التحقيقات اللازمة بشأنها.
- تقديم الاستشارات المتعلقة بتقييم الأضرار الاقتصادية وتتبع الأموال المختلسة والتحقيق في تزوير الأوراق المالية.
- قضايا الخسائر التجارية الاقتصادية كالنزاعات المتعلقة بالعقود والعلامات التجارية، كذلك 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 (Crumbley, 2012; Mehta, 2007)، 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 (Smith & Crumbley, 2009)، 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, ٢٠١٢: ٣٦٥)، ولنجاح المحاسب القضائي في ممارسة المحاسبة القضائية يجب أن يمتلك أيضا القدرة على التحليل، والفكر الخلاق والفتنة المهنية، والتشكك، والقدرة على إجراء المقابلة واستخلاص المعلومات (Messmer, 2004؛ صالح، ٢٠١٦). كما تتطلب جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين في الماليين القضائيين المعتمدين (Certified in Financial Forensics -CFF) امتلاك عدد من الخصائص التحليلية والتحقيقية ومهارات الاتصال، بحيث تتكون 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 وفقا للإرشاد الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (CFF Application Kit, 4-7):

شرح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (- American Institute of Certified Public Accountant) في برنامج منح ترخيص المحاسب القضائي المالي المؤهل (Certified In Financial Forensic -CFF) للمحاسبين القانونيين (Certified Public Accountant -CPA) والمختصين في تقديم خدمات المحاسبة القضائية في عام ٢٠٠٨. 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:

- عضوية مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي سارية المفعول.
- أن يملك ترخيص محاسب قانوني ممنوح من قبل السلطة الرسمية.
- النجاح في امتحان المحاسب القضائي المؤهل، وأن يمتلك المستوى الأدنى من الخبرة العملية والمستوى التعليمي المطلوب، حيث عليه أن يقضي ٥ سنوات في العمل تحت التدريب قبل أن يتقدم للحصول علي ترخيص محاسب قضائي مالي مؤهل.
- تقديم طلب الحصول على الترخيص ودفع الرسوم.
- توقيع تعهد بالالتزام بالمحافظة على متطلبات ممارسة مهنة المحاسبة القضائية.
- اجتياز امتحان المحاسب القضائي المالي المؤهل لمدة ٤ ساعات بنجاح.

١,١,١ 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 إشراك المحاسبة الجنائية لتكامل جهود المهنيين الآخرين في الحد من الأنشطة الاحتيالية من أجل ضمان حوكمة الشركات في القطاع المالي. كما هدفت دراسة (الكبيسي، ٢٠١٦) 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 إحصائياً حول أهمية المحاسبة القضائية، فإنها لا ترقى إلى المستوى الحقيقي الذي يجب أن تلعبه المحاسبة القضائية في محاربة الغش والاحتيال وتحقيق العدالة بالمجتمع.

كما بينت دراسة (شنقراري وبابكر، ٢٠١٥) 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 نشاطاً اجتماعياً 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 (قمير، ٢٠١٥) حاجة مراجعي الحسابات في البيئة الليبية إلى مهارات المحاسبة الجنائية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع (١٠٥) استبانة على المستجوبين استرد منها (٥٧) استبانة، ومن النتائج التي تم التوصل إليها وجود حاجة كبيرة لمهارات المحاسبة الجنائية لدى مراجعي الحسابات في البيئة الليبية، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في الحاجة لتأهيل علمي وعملي في جوانب المحاسبة الجنائية بين المراجعين الماليين بديوان المحاسبة ومراجعين الحسابات بمكاتب المحاسبة القانونية، ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة اهتمام منظمي مهنة المحاسبة في ليبيا بالمحاسبة الجنائية. كما واتفقت الدراسة السابقة مع دراسة (Ijeoma, 2015) بحيث قيمت الدراسة استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من المحاسبة الإبداعية، وقد أظهرت النتائج أن هناك أدلة قوية على فعالية التقنيات المستخدمة من قبل المحاسبين القضائيين في المساعدة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، 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 وإجراءات 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 إذا كانت شهادة الخبير فاعلة أم ضعيفة أم مفيدة، ومن هم الذين يجدهم القضاء شهوداً فاعلين، كما اعتمدت الدراسة منهجية البحث الأرشيفي للفترة من بداية ١٩٨٢ إلى نهاية ٢٠١٠، وشملت البيانات ٥٠ قاعدة بيانات في الولايات المتحدة الأمريكية، تبين للدراسة أن ما يقرب من ٨٠٪ 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 ٨٠٪ من الحالات، وأيضاً ٨٠٪ من الحالات متعلقة بمنازعات ضريبة الدخل، وقد كان تقييم القضاء لأداء المحاسبين القضائيين فاعلاً لما يقرب النصف منهم. كما هدفت دراسة (حسن وعبد الرحمن، ٢٠١٥) 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.

٢,١,٢ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

أن 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 بالإجراءات والأساليب، وعمليات التحري، وعمليات التقييم.

٢. مشكلة الدراسة وأسئلتها

تظهر الحاجة الى المحاسبة القضائية بشكل جلي عندما يتم النظر في قضايا المنازعات المحاسبية والمالية من خلال المذكرات المقدمة، والتي تجعل القاضي عاجزا 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 فناعة 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.

٢,١ أسئلة الدراسة

لذا تأتي هذه الدراسة للإجابة على التساؤلات التالية:

١. ما هي الحاجة الى المحاسبة القضائية لفض القضايا أو النزاعات ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة؟
٢. ما هي المؤهلات والخبرات التي يجب أن يتمتع بها المحاسب القضائي؟
٣. ما الإجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها؟
٤. ما عمليات التحري الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي؟
٥. ما عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي؟
٦. هل توجد اختلافات بين آراء مراجعي الحسابات والعاملين في سلك القانون والقضاء فيما يتعلق بدور المحاسبة القضائية؟
٧. هل توجد اختلافات لدور المحاسبة القضائية (الإجراءات والأنشطة، عمليات التحري، عمليات التقييم) تعزى (لنوع شركة التدقيق Big4، وحجم الشركة (إجمالي الأصول)؟

٣. أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تناوله، 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 والإدارة والعاملين والقضاء، فضلا عن اهتمام المحاسبة القضائية في اكتشاف ومنع الغش والخداع بما يساعد في ديمومة واستقرار الشركات، وفي اطار 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 طمأننة ثقة الجمهور في التقرير المالي ويقلل من فجوة الثقة، وتساعد المحاسبة القضائية أيضا في رفع أداء وكفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية، كما تساعد القضاء في سرعة البت في المنازعات القضائية وسرعة الفصل فيها ورفع التقارير إلى القضاء.

٤. الطريقة

٤,١ 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 الى 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 الإجراءات 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 جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات والعاملين في سلك القانون والقضاء فيما يتعلق بدور المحاسبة القضائية.
- الفرضية السابعة: لا يوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لدور المحاسبة القضائية (الإجراءات والأنشطة، عمليات التحري، عمليات التقييم) تعزى للمتغيرات الضابطة نوع شركة التدقيق (Big4)، حجم الشركة (إجمالي الأصول)).

٤,٢ مجتمع وعينة وإجراءات الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات التالية:

- مدققو الحسابات الخارجيون للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددهم (٨) شركات تدقيق.
- مدققو الحسابات الداخليون والعاملون لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين وعددهم (٤٨) مدقق داخلي.
- العاملين في سلك القضائي: تم اختيار مفردات عينة البحث من القضاة لدى محكمة البداية وعددهم (٦٧) قاضي. والمحكمين الماليين المعتمدين من وزارة العدل وعددهم (٢٥) محكم مالي.
- وقد تمثلت عينة الدراسة والتي تجاوبت مع الباحث من الاتي:
- تم إتباع أسلوب المسح الشامل في شركات التدقيق الخارجية وعددها (٨) شركات، رفضت إحداها التعاون، وتم استرداد وقبول (٢٦) استبانة من المدققين الخارجيين.
- تم إتباع أسلوب المسح الشامل في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، رفضت ١٢ شركة التعاون، وتم استرداد وقبول (٢٩) استبانة.
- أما بالنسبة للقضاة، فقد تم اختيار عينة عشوائية طبقية غير متجانسة من محاكم البداية في فلسطين، وعددهم (٤٢) قاضي، تم استرداد (٣١) استبانة. أما المحكمين الماليين المعتمدين من وزارة العدل للعام (٢٠١٨) استخدم الباحث أسلوب المسح الشامل، حيث تم توزيع الاستبانة على (٢٥) محكم مالي، تم استرداد وقبول (١٩) استبانة.

٤,٣ 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 (١) استهدف الباحث السلك القضائي والمحكمين الماليين والتي تكونت من ٣٧ فقرة مقسمة على خمسة محاور وهذه المحاور هي:

- الحاجة الى المحاسبة القضائية لفض القضايا ذات الطبيعة المالية.
- المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسب القضائي.
- الإجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها.

- عمليات التحري الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي.
 - عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي.
- الاستبانة رقم (٢) استهدف الباحث فيه مدققو الحسابات (الخارجيون، الداخليون)، والتي تتكون فقط من الأسئلة المشتركة مع الاستبانة رقم (١)، والتي تكونت من ٢٤ فقرة مقسمة الى ثلاثة محاور، كالآتي:
- الإجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها.
 - عمليات التحري الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي.
 - عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن أن 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، ١) وكلما اقترب المعامل من الواحد الصحيح، كلما تأكد للباحث قوة التماسك الداخلي للمقياس وإمكانية الاعتماد عليه والعكس صحيح، وتعد القيمة المقبولة إحصائياً للمعامل هي (٠.٦٠٪) فأكثر كي يكون التماسك الداخلي للمقياس جيداً وحتى يمكن تعميم النتائج، وقد بلغت قيمة ألفا على أسئلة الاستبانة ٨٥٪ وهذا يعد مؤشراً جيداً.

٥. نتائج الدراسة ومناقشتها

تحليل خصائص عينة الدراسة

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

تحليل المتغيرات الديموغرافية للقضاة والمحكمين

جدول (١): المتغيرات الديموغرافية للقضاة والمحكمين

النسبة المئوية	العدد	الجنس
٩٠٪	٤٥	ذكر
١٠٪	٥	انثى
١٠٠٪	٥٠	المجموع الكلي
النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
٦٨٪	٣٤	بكالوريوس
٢٨٪	١٤	ماجستير
٤٪	٢	دكتورة
١٠٠٪	٥٠	المجموع الكلي
النسبة المئوية	العدد	الوظيفة
٦٢٪	٣١	قاضي
٣٨٪	١٩	محكم مالي
١٠٠٪	٥٠	المجموع الكلي
النسبة المئوية	العدد	الخبرة
٤٪	٢	١ - ٥ سنوات
٤٢٪	٢١	٦ - ١١ سنوات

١٢ - ١٦ سنوات	٩	١٨٪
١٦ سنة فأكثر	١٨	٣٦٪
المجموع الكلي	٥٠	١٠٠٪

تبين من الجدول (١) أفراد العينة البالغ عددها ٥٠ فرداً، أن ٦٢٪ هم قضاة بينما ٣٨٪ هم محكمين ماليين، كما أن الغالبية العظمى سواء من القضاة أو المحكمين الذين تم اختيارهم في عينة الدراسة هم ذكور بنسبة مئوية ٩٠٪. أما بالنسبة للمؤهلات العلمية فإن ما يزيد عن ثلثي أفراد العينة من القضاة والمحكمين يحملون شهادة البكالوريوس ولم تتجاوز نسبة حملة الشهادات العليا سواء ماجستير أو دكتوراه عن ٣٢٪ وغالبيتهم من حملة شهادة الماجستير. كما تبين أن ٤٢٪ منهم كانت خبرتهم ما بين ٦-١١ سنة ونسبة ٣٦٪ لا بأس بها تجاوزت خبرتهم العملية عن ١٦ سنة.

تحليل المتغيرات الديموغرافية للمدققين الداخليين

جدول (٢): تحليل المتغيرات الديموغرافية للمدققين الداخليين

الجنس	العدد	النسبة المئوية
ذكر	٢٢	٧٦٪
انثى	٧	٢٤٪
المجموع الكلي	٢٩	١٠٠٪
المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	٢٤	٨٣٪
ماجستير	٥	١٧٪
المجموع الكلي	٢٩	١٠٠٪
التخصص	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	٢٦	٩٠٪
علوم مالية	١	٣٪
ادارة أعمال	٢	٧٪
المجموع الكلي	٢٩	١٠٠٪
الخبرة	العدد	النسبة المئوية
٦-١١ سنة	١٨	٦٢٪
١٢-١٦ سنة	٧	٢٤٪
١٦ سنة فأكثر	٤	١٤٪
المجموع الكلي	٢٩	١٠٠٪
القطاع	العدد	النسبة المئوية
قطاع الصناعة	٩	٣١٪
التأمين	٥	١٧٪
قطاع الاستثمار	٦	٢١٪
قطاع البنوك والخدمات المالية	٥	١٧٪
قطاع الخدمات	٤	١٤٪

تبين الجدول (٢) أفراد العينة البالغ عددها ٢٩ فرداً، أن ٧٦٪ من المدققين الداخليين كانوا من الذكور، وغالبيتهم يحملون شهادة البكالوريوس بنسبة مئوية تساوي ٨٣٪ 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 ٦-١١ سنة وكان ما نسبته ٢٤٪ خبرتهم ما بين ١٢ إلى ١٦ سنة ومن تبقى منهم تجاوزت خبراتهم العملية الـ ١٦ سنة.

كما تبين بأن 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 ٣١٪، أما باقي القطاعات فقد

كانت نسبة المدققين ما بين ١٤٪ لقطاع الخدمات وما نسبته ٢١٪ لقطاع الاستثمار وما نسبته ١٧٪ لقطاع البنوك والخدمات المالية وبنفس النسبة لقطاع التأمين.

تحليل المتغيرات الديموغرافية للمدققين الخارجيين

جدول (٣): تحليل المتغيرات الديموغرافية للمدققين الخارجيين

النسبة المئوية	العدد	الجنس
٨٨٪	٢٣	ذكر
١٢٪	٣	انثى
١٠٠٪	٢٦	المجموع الكلي
النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
٦٢٪	١٦	بكالوريوس
٣٨٪	١٠	ماجستير
١٠٠٪	٢٦	المجموع الكلي
النسبة المئوية	العدد	الخبرة
٣٥٪	٩	٥-١ سنة
٥٠٪	١٣	٦-١١ سنة
١٥٪	٤	١٦ سنة فأكثر
١٠٠٪	٢٦	المجموع الكلي

تبين من الجدول (٣) أن أفراد العينة البالغ عددها ٢٦ فرداً، فكما هو الحال في فئة المدققين الداخليين والقضاة والمحكمين الماليين فإن غالبية المدققين الخارجيين كانوا من الذكور بنسبة ٨٨٪ تقريباً، كما تبين أن ما نسبته ٦٢٪ 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 ٦-١١ سنة وما نسبته ٣٥٪ خبراتهم كانت أقل من ٥ سنوات والقليل منهم تجاوزت خبرته العملية الـ ١٦ سنة.

تحليل أسئلة الدراسة

السؤال الأول: ما هي الحاجة الى 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 (٤).

جدول (٤): النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للحاجة الى المحاسبة القضائية لفض القضايا أو النزاعات ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة

الرقم	البنود	نسبة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	القضايا ذات الطبيعة المالية تعتبر الأهم مقارنة بمجموع القضايا التي تعرض على القضاء.	٤٦٪	٣,٤٨	٠,٨٦
٢	القضايا ذات الطبيعة المالية تستنفذ الوقت الأكبر مقارنة مع القضايا الأخرى التي تعرض على القضاء.	٥٨٪	٣,٦٤	٠,٨٣
٣	القضايا ذات الطبيعة المالية تكون مكلفة أكثر من بقية القضايا التي تعرض على القضاء.	٥٨٪	٣,٧٠	٠,٩٣
٤	لا تكتفي المحكمة في فض النزاعات المالية وإنما تستعين ببيانات ومعلومات أخرى تقدم من خلال تحقيقات وآراء الشاهد الخبير.	٧٠٪	٣,٩٨	٠,٨٩
٥	يتم الاعتماد على مكاتب المحاسبين القانونيين ومدققين الحسابات والمحكمين الماليين في فض النزاعات المالية.	٦٦٪	٣,٦٨	٠,٨٩

٦	يتوفر خبير مالي معين لدى المحكمة يعتمد لإبداء المشورة في فض النزاعات المالية.	٢٠٪	٢,٧٨	١,١٧
	الدرجة الكلية	٥٣٪	٣,٥٤	

من خلال النتائج المعروضة في الجدول السابق فإن الدرجة الكلية بلغت ٥٣٪، وبناء على رأي ٧٠٪ من القضاة والمحكمين الماليين كانت أعلى درجة لبند رقم (٤) بأن المحكمة تستعين ببيانات ومعلومات أخرى تقدم من خلال تحقيقات واء الشاهد الخبير، بالإضافة الى البند رقم (٥) فإنه يتم الاستعانة بمكاتب المحاسبين القانونيين، ومدققين الحسابات والمحكمين الماليين في فض هذه النزاعات، وكانت أقل درجة لبند رقم (٦) 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 (٥).

جدول(٥): النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأهم المؤهلات والخبرات التي يجب ان يتمتع بها المحاسب القضائي

الرقم	البند	نسبة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	الخبرة الكافية في المحاسبة والتدقيق وملم بالنواحي القانونية التي تؤهله للمهام.	٨٤٪	٤,٢٨	١,٠١
٢	الامام بالنواحي القانونية وقواعد الإثبات.	٧٠٪	٣,٨٤	٠,٩٨
٣	القدرة على تحليل وتفسير معلومات القوائم المالية.	٨٨٪	٤,٤٦	٠,٧١
٤	الدراية الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق المطبقة.	٩٢٪	٤,٦٤	٠,٦٣
٥	الدراية الكافية بقوانين الضرائب المطبقة.	٩٠٪	٤,٥٨	٠,٧٣
٦	المعرفة بنظام الرقابة الداخلية.	٨٤٪	٤,٣٠	٠,٧٩
٧	امتلاك قدرة عالية على التدخل والنقاش وتوضيح المضمون من أجل إيجاد الحل العادل لقضايا النزاعات المالية.	٨٠٪	٤,٢٦	٠,٧٨
	الدرجة الكلية	٨٤٪	٤,٣٤	

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 (٤) اتجاه الدراية الكافية بمعايير المحاسبة والتدقيق المطبقة وذلك بنسبة ٩٢٪، يلي ذلك الفقرة رقم (٥) بالدراية الكافية بقوانين الضرائب المطبقة بنسبة ٩٠٪، بينما أقل موافقة كانت للفقرة رقم (٢) تجاه موضوع الامام بالنواحي القانونية وقواعد الاثبات وذلك بنسبة موافقة بلغت ٧٠٪، فيما كانت نسب التوافق تجاه بقية البنود أكثر من ٨٠٪.

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 (٦).

جدول(٦): النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاهم الإجراءات والأساليب الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها.

الرقم	البند	نسبة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
١	يمكن أن يعمل المحاسب القضائي مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية.	٦٠٪	٣,٦٤	١,١٤	متوسط
	داخلي	٦٩٪	٣,٨٦	٠,٨٨	مرتفع
	خارجي	٧٣٪	٣,٨٥	٠,٨٨	مرتفع
٢	الدرجة الكلية	٦٧,٣٪	٣,٧٨	٠,٨٧	متوسط
	قضاة	٨٢٪	٤,١٢	٠,٨٥	مرتفع

						يمكن أن يعمل المحاسب القضائي على التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة منسجمة مع الإصدارات المهنية.
						الدرجة الكلية
مرتفع	٠,٩٦	٣,٩٣	%٦٦	داخلي		
مرتفع	١,٠١	٣,٧٠	%٦٥	خارجي		
مرتفع	٠,٩٨	٣,٩٢	%٧١			
مرتفع	٠,٨٨	٤,٠٤	%٧٦	قضاة	يمكن أن يعمل المحاسب القضائي على التأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها.	٣
مرتفع	٠,٩٨	٣,٩٠	%٦٩	داخلي		
مرتفع	١,٠٥	٣,٧٠	%٧٣	خارجي		
مرتفع	٠,٨٩	٣,٨٨	%٧٢,٧			الدرجة الكلية
مرتفع	٠,٨١	٤,١٤	%٨٢	قضاة	يمكن أن يعمل المحاسب القضائي على التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير.	٤
مرتفع	٠,٧٩	٣,٨٦	%٨٣	داخلي		
مرتفع	٠,٨٦	٣,٧٧	%٧٣	خارجي		
مرتفع	٠,٩٥	٣,٩٢	%٧٩,٣			الدرجة الكلية
مرتفع	٠,٩٨	٤,٠٢	%٧٤	قضاة	يمكن أن يناقش المحاسب القضائي الإدارة عند تغيير المبادئ والمعايير والسياسات المحاسبية المطبقة وأثرها في التقارير.	٥
مرتفع	٠,٨٢	٣,٩٧	%٧٩	داخلي		
مرتفع	١,٠٢	٣,٩٢	%٧٧	خارجي		
مرتفع	٠,٩٥	٣,٩٧	%٧٦,٧			الدرجة الكلية
مرتفع	٠,٩٣	٤,٠٠	%٧٠	قضاة	يمكن أن يعمل المحاسب القضائي على فحص ومراجعة تقرير مجلس الإدارة للتأكد من تطابق المعلومات الواردة فيه مع التقارير المالية.	٦
مرتفع	٠,٩٨	٣,٩٧	%٧٢	داخلي		
مرتفع	٠,٧١	٤,١٢	%٧٣	خارجي		
مرتفع	٠,٨٩	٤,٠٣	%٧١,٧			الدرجة الكلية
مرتفع	٠,٩٢	٣,٨٨	%٧٢	قضاة	يمكن أن يقوم المحاسب القضائي بمتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل المراجع الداخلي.	٧
مرتفع	٠,٩١	٤,٠٣	%٧٦	داخلي		
مرتفع	٠,٧٥	٣,٨١	%٨١	خارجي		
مرتفع	٠,٨٨	٣,٩١	%٧٦,٣			الدرجة الكلية
مرتفع	١,٠٥	٣,٩٨	%٧٤	قضاة	يمكن أن يقدم المحاسب القضائي رأياً يستند إلى حقائق معروفة ويكون رأياً على أساس التحقيقات في المنازعات.	٨
مرتفع	٠,٩٤	٣,٩٠	%٨٣	داخلي		
مرتفع	٠,٨٩	٣,٦٥	%٧٧	خارجي		
مرتفع	٠,٩٢	٣,٨٤	%٧٨			الدرجة الكلية
متوسط	١,١٤	٣,٦٢	%٦٠	قضاة	يمكن أن يقدم المحاسب القضائي استشارات في مجال التقاضي بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية.	٩
مرتفع	٠,٨١	٣,٦٦	%٦٩	داخلي		
مرتفع	٠,٨٥	٣,٦٥	%٦٥	خارجي		
مرتفع	٠,٩٨	٣,٦٤	%٦٤,٧			الدرجة الكلية
مرتفع	١,٠٤	٣,٩٨	%٨٠	قضاة	يمكن أن يكون المحاسب القضائي بمثابة أحد الخبراء في حالات التقاضي بالشؤون المحاسبية والمالية والضرائب ويسهم في صياغة أسئلة الاستجواب وترجمة المستندات والوثائق.	١٠
مرتفع	٠,٩٣	٣,٨٣	%٧٢	داخلي		
مرتفع	٠,٩٥	٣,٥٨	%٦٢	خارجي		
مرتفع	٠,٩٨	٣,٨٠	%٧١,٣			الدرجة الكلية
مرتفع	١,١١	٣,٨٦	%٧٨	قضاة	يمكن أن تناقش المحاسبة القضائية المدقق الخارجي بنتائج تقريره.	١١
مرتفع	٠,٩٨	٣,٦٠	%٦٢	داخلي		
مرتفع	٠,٩١	٣,٥٤	%٦٢	خارجي		
مرتفع	١,٠٥	٣,٦٧	%٦٧,٣			الدرجة الكلية
مرتفع	٠,٧٠	٤,٠٤	%٧٨	قضاة	يمكن أن تسهم المحاسبة القضائية في تقييم فعالية إدارة المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية في الشركة.	١٢
مرتفع	٠,٧٨	٣,٩٧	%٧٦	داخلي		
مرتفع	٠,٩٥	٣,٦٠	%٦١	خارجي		
مرتفع	٠,٨٨	٣,٨٧	%٧١,٧			الدرجة الكلية

١٣	يمكن أن تقيم المحاسبة القضائية كفاءة المدقق الداخلي.	قضاة	٦٨٪	٣,٧٤	٠,٧٢	مرتفع
		داخلي	٦٢٪	٣,٨٣	٠,٩٣	مرتفع
		خارجي	٦٢٪	٣,٧٠	١,٠٥	مرتفع
الدرجة الكلية						
الدرجة الكلية		قضاة	٧٤,٥%	٣,٩٥		مرتفع
		داخلي	٧٢,٢٪	٣,٨٧		مرتفع
		خارجي	٦٩,٥٪	٣,٧٤		مرتفع
الوسط الحسابي للدرجات الكلية						
			٧٢,١٪	٣,٨٥	١,٠٥	مرتفع

يبين الجدول (٦) بعض أبرز الإجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها. حيث كانت أعلى نسبة موافقة تجاه هذه الإجراءات من قبل القضاة بنسبة موافقة كلية قريبة من ٧٥٪ ووسط حسابي ٣,٩٥، يلي ذلك المدققين الداخليين بنسبة موافقة كلية بلغت ٧٢٪ ووسط حسابي ٣,٨٧ واقل من ذلك بقليل بنسبة قريبة من ٦٩,٥٪ للمدققين الخارجيين ووسط حسابي ٣,٧٤. حيث أشارت النتائج الى أن القضاة كانوا أكثر توجها واتفاقا اتجاه البند رقم (٢) الذي يتحدث عن أن المحاسب القضائي يمكنه التأكد من مدى انسجام السياسات المحاسبية المطبقة مع الاصدارات المهنية، بالإضافة الى البند رقم (٤) والذي ينص على أن المحاسب القضائي يعمل على التأكد من كفاية الافصاح والشفافية في التقارير وذلك بنسب موافقة بلغت ٨٢٪ لكل من هذين البندين. أما المدققين الداخليين فقد أبدوا اهتماما عاليا تجاه البند رقم (٤) بوجوب قيام المحاسب القضائي من التأكد من كفاية الافصاح والشفافية في التقارير، بالإضافة الى بند رقم (٨) بوجوب تقديم المحاسب القضائي رأيا يستند إلى حقائق معروفة ويكون رأيا على أساس التحقيقات في المنازعات وذلك بنسبة موافقة تساوي ٨٣٪. على الجانب الآخر فان المدققين الخارجيين كانوا أكثر توافق على البند رقم (٧) الذي يشير الى وجوب قيام المحاسب القضائي بمتابعة الادارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل المراجع الداخلي بنسبة موافقة بلغت ٨١٪.

السؤال الرابع: ما عمليات التحري 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 (٧).

جدول (٧): النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لابرز عمليات التحري الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي.

الرقم	البند	النسبة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
١	يمكن أن يحضر المحاسب القضائي عملية التحقيق لمراجعة الاستجابات أو إضافة أسئلة جديدة.	٪٦٤	٣,٥٦	٠,٩٩	مرتفع
		٪٦٢	٣,٨٣	٠,٨٥	مرتفع
		٪٥٨	٣,٧٣	٠,٨٣	متوسط
	الدرجة الكلية	٪٦١,٣	٣,٧	٠,٨٣	مرتفع
٢	يمكن أن يتحرى المحاسب القضائي عن عمليات الاحتيال في القوائم المالية.	٪٧٦	٣,٩٨	٠,٩٢	مرتفع
		٪٦٥	٣,٨٠	٠,٨٦	مرتفع
		٪٦٥	٣,٨٥	٠,٧٣	مرتفع
	الدرجة الكلية	٪٦٨,٧	٣,٨٨	٠,٨١	مرتفع
٣	يمكن أن يتحرى عن الممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية.	٪٧٦	٣,٩٠	٠,٩١	مرتفع
		٪٦٢	٣,٧٢	٠,٨٤	مرتفع
		٪٦٥	٣,٩٦	٠,٩٢	مرتفع
	الدرجة الكلية	٪٦٧,٧	٣,٨٦	٠,٩٤	مرتفع
٤	يمكن التحري عن التصنيفات الخاطئة لبند القوائم المالية.	٪٧٠	٣,٨٠	٠,٩٥	مرتفع
		٪٦٦	٣,٩٣	٠,٩٦	مرتفع
		٪٧٣	٣,٩٦	٠,٨٢	مرتفع
	الدرجة الكلية	٪٦٩,٧	٣,٩٠	٠,٩٨	مرتفع

مرتفع	٣,٨٨	٪٧١,٥	قضاة	الدرجة الكلية
مرتفع	٣,٨١	٪٦٤	داخلي	
مرتفع	٣,٨٢	٪٦٥	خارجي	
مرتفع	٣,٨٤	٪٦٦,٨		

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 ٧٢٪ وبوسط حسابي ٣,٨٨ يليها ذلك المدققين الخارجيين حيث كانت نسبة الموافقة الكلية ٦٥٪ ووسط حسابي ٣,٨ ومن ثم المدققين الداخليين، حيث لم تختلف عن نسبة الموافقة المدققين الخارجيين كثيراً وبلغت ٦٤٪ ووسط حسابي ٣,٨١، ومن وجهة نظر القضاة كانت أعلى إتجاه لبند (٢) بأن يقوم المحاسب القضائي بالتحري عن عمليات الاحتيال في القوائم المالية، بالإضافة إلى بند رقم (٣) إمكانية التحري عن الممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية وذلك بنسبة موافقة بلغت ٧٦٪. أما المدققين الداخليين فقد كانت توجهاتهم أقل من القضاة، حيث كان بند رقم (٤) والذي يشير بأن عملية التحري عن التصنيفات الخاطئة لبند القوائم المالية هي أكثر البنود اهتماماً من قبلهم ولكن بنسبة موافقة لم تتجاوز إلى ٦٦٪، يلي ذلك بند رقم (٢) وهو تحري المحاسب القضائي عن عمليات الاحتيال في القوائم المالية بنسبة موافقة قاربت الـ ٦٥٪. الوضع لدى المدققين الخارجيين لم يختلف كثيراً عنه لدى المدققين الداخليين حيث انهم اتفقوا بأعلى نسبة موافقة بلغت ٧٣٪ تجاه بند رقم (٤) 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 (١) 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 (٨).

جدول (٨): النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأبرز عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي.

الرقم	البنود	نسبة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
١	يمكن أن يقيم المحاسب القضائي السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة.	قضاة	٪٦٨	٣,٩٢	مرتفع
		داخلي	٪٧٢	٣,٩٠	مرتفع
		خارجي	٪٧٢	٣,٩٦	مرتفع
		الدرجة الكلية	٪٧٠,٧	٣,٩٣	مرتفع
٢	يمكن أن يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية لغرض اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية.	قضاة	٪٨٠	٣,٩٢	مرتفع
		داخلي	٪٦٩	٤,١٤	مرتفع
		خارجي	٪٥٩	٣,٧٧	متوسط
		الدرجة الكلية	٪٦٩,٣	٣,٩٤	مرتفع
٣	يمكن أن تقييم الشركة في حالة التصفية لغرض منع الاحتيال في بنود القوائم المالية.	قضاة	٪٧٦	٤,٠٢	مرتفع
		داخلي	٪٥٦	٣,٧٦	متوسط
		خارجي	٪٦٥	٣,٩٢	مرتفع
		الدرجة الكلية	٪٦٦	٣,٩٠	مرتفع
٤	يمكن أن يتم تحديد أولويات السداد في حالة التصفية لمنع الغش والتلاعب.	قضاة	٪٧٦	٣,٩٨	مرتفع
		داخلي	٪٥٥	٣,٨٣	متوسط
		خارجي	٪٤٥	٣,٦٢	متوسط
		الدرجة الكلية	٪٥٨,٧	٣,٨١	مرتفع
٥	يمكن أن يتم تقدير الخسائر في حالة المطالبة بالتعويض من شركات التأمين لمنع التلاعب في مبلغ التعويض.	قضاة	٪٧٤	٣,٨٤	مرتفع
		داخلي	٪٥٩	٣,٨٦	متوسط
		خارجي	٪٦٦	٣,٨١	مرتفع

الدرجة الكلية	٦٦,٣٪	٣,٨٤	٠,٩٢	مرتفع
قضاة	٦٠٪	٣,٧٦	١,٠٧	متوسط
داخلي	٧٢٪	٣,٨٣	٠,٦٠	مرتفع
خارجي	٥١٪	٣,٦٥	٠,٨٥	متوسط
الدرجة الكلية	٦١٪	٣,٧٥	٠,٧٨	مرتفع
قضاة	٦٨٪	٣,٩٦	٠,٧٨	مرتفع
داخلي	٧٢٪	٣,٨٣	٠,٦١	مرتفع
خارجي	٧٢٪	٣,٨٣	٠,٦٠	مرتفع
الدرجة الكلية	٧٠,٧٪	٣,٨٧	٠,٨٢	مرتفع
قضاة	٧١,٧٪	٣,٩٠		مرتفع
داخلي	٦٥٪	٣,٨٨		مرتفع
خارجي	٦١٪	٣,٧٩		مرتفع
الوسط الحسابي للدرجات الكلية	٧١٪	٣,٩٢		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 ٧٢٪ وبوسط حسابي ٣,٩٠ ، يليها ذلك المدققين الداخليين حيث كانت نسبة الموافقة الكلية ٦٥٪ ووسط حسابي ٣,٨٨ ، ومن ثم المدققين الخارجيين بلغت نسبة الموافقة الكلية ٦١٪ ووسط حسابي ٣,٧٩ ، ومن وجهة نظر القضاة كانت أعلى نسبة موافقة اتجاه البند رقم (٢) تقييم نظام الرقابة الداخلية لغرض اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية وذلك بنسبة موافقة بلغت ٨٠٪، يلي ذلك بند رقم (٣) تقييم الشركة في حالة التصفية لغرض الاحتياطي في بنود القوائم المالية، بالإضافة الى بند رقم (٤) تحديد اولويات السداد في حالة التصفية لمنع الغش والتلاعب وذلك بنسبة موافقة بلغت ٧٦٪. أما المدققين الداخليين فانهم كان أكثر توجهاتهم تجاه البند رقم (١) وهو إمكانية تقييم

المحاسب القضائي للسياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة بنسبة موافقة بلغت ٧٢٪، ثم بند رقم (٦) لإمكانية تقدير قيمة العوائد الصحية للمستثمرين بنسبة موافقة أيضا ٧٢٪، وبنفس النسبة من التوجه كانت لبند رقم (٧) 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 اتجاه البند رقم (١) امكانية تقييم المحاسب القضائي للسياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة بنسبة بلغت ٧٢٪ وبنفس النسبة من التوافق كانت باتجاه البند رقم (٧) 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 $(\alpha = 0,05)$.

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 يوضح جدول (٩).

جدول (٩) اختبار T-test

فترة الثقة بنسبة ٩٥٪		T-test لعينة واحدة		
الحد الأدنى	الحد الأعلى	درجة المعنوية	درجة الحرية	قيمة t
٤,١٨١	٤,٤٩٣	٠,٠٠٠	٤٩	٥٥,٩٥

بناء على نتائج T-test في الجدول السابق فان الفرضية الصفرية مرفوضة، لأن درجة المعنوية أقل من مستوى الدلالة ٠,٠٥، 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، ٢٠١٦؛ 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:

جدول (١٠) اختبار T-test

فترة الثقة بنسبة ٩٥٪		T-test لعينة واحدة		
الحد الأدنى	الحد الأعلى	درجة المعنوية	درجة الحرية	قيمة t
٣,٣٨٤	٣,٧٠٣	٠,٠٠٠	٤٩	٤٤,٥٦

بناء على نتائج T-test في الجدول السابق فان الفرضية الصفرية المذكورة هي فرضية مرفوضة، وذلك لان درجة المعنوية أقل من مستوى الدلالة ٠,٠٥، 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، ٢٠١٦؛ Ijeoma, 2015).

الفرضية الثالثة: لا يقوم المحاسب القضائي بممارسة الإجراءات والأنشطة 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. وحسب المقياس الذي تم اعتماده في تعرفه المتغيرات (١ = نادرا جدا، ٢ = نادرا، ٣ = أحيانا، ٤ = غالبا، ٥ = دائما) فان قيمة الوسط الحسابي الافتراضية في الفرضية الصفرية سوف تكون ١ صحيح، أي أن الاشخاص المبحوثين لا يتفقون على أن المحاسب القضائي يقوم بممارسة الاجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية، وجاءت نتائج اختبار T-test كما موضح في الجدول (١١).

جدول (١١) اختبار T-test

المجال	قيمة t	درجات الحرية	درجة المعنوية (2-tailed)	متوسط الفرق	فترة الثقة
الاجراءات والأنشطة التي يمارسها المحاسب القضائي الخاصة بدور المحاسبة القضائية	٥٠,٤٩٦	١٠٤	٠,٠٠٠	٢,٨٦٦	٢,٧٥ ٢,٩٨

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه فان الفرضية الصفرية المذكورة تعتبر فرضية مرفوضة عند مستوى الدلالة ٠,٠٥، وذلك لأن مستوى الدلالة الاحصائية يساوي (٠,٠٠٠) وهو أقل من درجة المعنوية المحددة، وهذا يشير الى أن القضاة والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين يتفقون على أن المحاسب القضائي يقوم بممارسة الاجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية، وهو ما اتفقت عليه دراسة (الخالدي، ٢٠١٧).

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 = ١). وجاءت نتائج اختبار T-test كما موضح في الجدول (١٢).

جدول (١٢): اختبار T-test

المجال	قيمة t	درجات الحرية	درجة المعنوية (2-tailed)	متوسط الفرق	فترة الثقة
عمليات التحري التي يمارسها المحاسب القضائي الخاصة بدور المحاسبة القضائية	٣٩,١٥	١٠٤	٠,٠٠٠	٢,٨٢١	٢,٩٦ ٢,٦٨

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه فان الفرضية الصفرية المذكورة تعتبر فرضية مرفوضة عند مستوى الدلالة ٠,٠٥، وذلك لان مستوى الدلالة الاحصائية يساوي (٠,٠٠٠) وهو أقل من درجة المعنوية المحددة، أي أن القضاة والمدققين الداخليين والخارجيين يتفقون على ان المحاسب القضائي يقوم بممارسة عمليات التحري الخاصة بدور المحاسب القضائية، وهو ما اتفقت عليه الدراسة مع دراسة (حسن وعبد الرحمن، ٢٠١٥).

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 = ١). وجاءت نتائج اختبار T-test كما هو موضح في الجدول (١٣).

جدول (١٣): اختبار T-test

المجال	قيمة t	درجات الحرية	درجة المعنوية (2-tailed)	متوسط الفرق	فترة الثقة
عمليات التقييم التي يمارسها المحاسب القضائي الخاصة بدور المحاسبة القضائية	٤٩,٢٩	١٠٤	٠,٠٠٠	٢,٨٧	٢,٩٨ ٢,٧٦

من خلال النتائج في الجدول أعلاه فان الفرضية الصفرية المذكورة تعتبر فرضية مرفوضة عند مستوى الدلالة ٠,٠٥، وذلك لان مستوى الدلالة الاحصائية يساوي (٠,٠٠٠) وهو أقل من درجة المعنوية المحددة، أي أن القضاة والمدققين الداخليين والخارجيين يتفقون على ان المحاسب القضائي يقوم بممارسة عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسب القضائية، وهو ما اتفقت عليه الدراسة مع دراسة (حسن وعبد الرحمن، ٢٠١٥).

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 مدقي 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 ٠,٠٥ من خلال مقارنة الأوساط الحسابية لآراء المحكمين الماليين والقضاة والمدققين الداخليين والخارجيين، حيث كانت نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي كما يوضح جدول (١٤).

جدول (١٤): اختبار تحليل التباين الاحادي (ANOVA)

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
الاجراءات والانشطة التي يمارسها المحاسب القضائية.	بين المجموعات	٠,٣٤٩٠	٢	٠,١٧٤	٠,٤٦٤	٠,٦٣
	داخل المجموعات	٣٨,٣١٢	١٠٢	٠,٣٧٦		
	المجموع	٣٨,٦٦٠	١٠٤			

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه فإن الفرضية الصفريّة المذكورة سيتم قبولها عند مستوى الدلالة ٠,٠٥، وذلك لأن مستوى الدلالة الاحصائية يساوي (٠,٦٣) وهو أكبر من درجة المعنوية المحددة، وهذا يشير إلى أن القضاة والمحكمين أو المدققين الداخليين أو المدققين الخارجيين لا يختلفون في الرأي تجاه أبرز الإجراءات 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 ٠,٠٥ من خلال مقارنة الاوساط الحسابية لآراء المحكمين الماليين والقضاة والمدققين الداخليين والخارجيين، حيث كانت نتائج تحليل التباين الاحادي كما في الجدول (١٥).

جدول (١٥): 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	٠,٠١١	٢	٠,٠٠٥	٠,٠٠٩	٠,٩٩١
	داخل المجموعات	٥٨,٢٣٧	١٠٢	٠,٥٧١		
	المجموع	٥٨,٢٤٨	١٠٤			

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه فإن الفرضية الصفريّة المذكورة سيتم قبولها وذلك لأن مستوى الدلالة الاحصائية يساوي (٠,٩٩١) وهو أكبر من درجة المعنوية المحددة، أي أن القضاة والمحكمين والمدققين الداخليين والخارجيين 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 ٠,٠٥ من خلال مقارنة الاوساط الحسابية لآراء المحكمين الماليين والقضاة والمدققين الداخليين والخارجيين، حيث كانت نتائج تحليل التباين الاحادي كما في الجدول (١٦).

جدول (١٦): تحليل التباين الاحادي (ANOVA)

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
عمليات التقييم التي يمارسها المحاسب القضائي	بين المجموعات	٠,١٦٢	٢	٠,٠٨١	٠,٢٠٨	٠,٨١٢
	داخل المجموعات	٣٩,٦١٤	١٠٢	٠,٣٨٨		
	المجموع	٣٩,٧٧٦	١٠٤			

من خلال النظر إلى درجة المعنوية الظاهرة في الجدول والتي تساوي ٠,٨١٢ فإنه سيتم قبول الفرضية الصفريّة عند مستوى الدلالة ٠,٠٥، 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 بالإجراءات والأنشطة وعمليات التحري والتقييم التي يجب أن يلتزم بها المحاسب القضائي. بضرورة تبني السلك القضائي للإجراءات وعمليات التقييم والتحري لكي تساعد وتكمل عمل المدققين الداخليين والخارجيين، وذلك لأن المساهمين بحاجة إلى 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 إلى أن قد تتواطأ بعض شركات التدقيق مع إدارات الشركات المساهمة العامة في سبيل تحقيق غايات مشتركة، الأمر الذي يدعم الحاجة إلى 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 (الإجراءات والأنشطة، عمليات التحري، عمليات التقييم تعزى للمتغيرات الضابطة نوع شركة التدقيق (Big4) حجم الشركة (إجمالي الأصول)). هذه الفرضية تقسم الى فرضيتين فرعيتين بالاعتماد على المتغيرات الضابطة المستخدمة، والتي تم قياس تلك المتغيرات عبر:

- نوع شركة التدقيق (Big4): يعبر عن نوع شركة التدقيق الخارجي إذا 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 ٢٠١٧ (الكبيجي، ٢٠١٧).

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور المحاسبة القضائية (الإجراءات 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 (١٧، ١٨، ١٩).

جدول (١٧): اختبار T-test لعينتين مستقلتين

الإجراءات والأنشطة التي يتوقع أن يمارسها المحاسب القضائي		للتباين Levene's اختبار		٩٥٪ فترة الثقة			
الحد الاعلى	الحد الادنى	درجة المعنوية	درجة الحرية	قيمة T	درجة المعنوية	قيمة F	
٩٢٣٠٠	٢١٣٠٠	٠,٦٢١	٢٤	١,٠٧٦	٠,٦٣٢	٠,٠٠٣	التباين متساوي
٩٢٢٠٠	٢١٣٠٠	٠,٤٤١	٢٣,٩٥	١,٣٢١			التباين غير متساوي

جدول (١٨): اختبار T-test لعينتين مستقلتين

الإجراءات والأنشطة التي يتوقع أن يمارسها المحاسب القضائي		للتباين Levene's اختبار		٩٥٪ فترة الثقة			
الحد الاعلى	الحد الادنى	درجة المعنوية	قيمة F	قيمة T	درجة المعنوية	قيمة F	
١,٠٨٤	-٠,٠٠٧	٠,٠٥٣	٢٤	٢,٠٣٧	٠,٦٧٨	٠,١٧٦	التباين متساوي
١,٠٨٥	-٠,٠٠٧	٠,٠٥٣	٢٣,٥٩	٢,٠٣٧			التباين غير متساوي

جدول (١٩): اختبار T-test لعينتين مستقلتين

الإجراءات والأنشطة التي يتوقع أن يمارسها المحاسب القضائي		للتباين Levene's اختبار		٩٥٪ فترة الثقة			
الحد الاعلى	الحد الادنى	درجة المعنوية	قيمة F	قيمة T	درجة المعنوية	قيمة F	
٠,٩٧٥	-٠,٠٠٨	٠,٠٥٣	٢٤	٢,٠٣١	٠,٨٣١	٠,٠٤٧	التباين متساوي
٠,٩٧٥	-٠,٠٠٧	٠,٠٥٣	٢٣,٩٢	٢,٠٣١			التباين غير متساوي

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 ٠,٠٥، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية. أي أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية 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 (Big4) أم لا.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية (الاجراءات والانشطة، 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 (٢٠).

جدول (٢٠): اختبار تحليل التباين المتعدد (MANOVA)

الترتيب	متوسط حجم الشركات	نوع القطاع
١	٣٥١٤٠٥٤٧	الخدمات
٢	٣٩١٨٦٧٨٠	الشركات الصناعية
٣	٧٢٣٧٩٧٨٩	شركات التأمين
٤	٢٠٩٠١٥٨٠٤	شركات الاستثمار
٥	١٢٤٧١٥٧٨٦٨	البنوك والخدمات المالية

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

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 (٢١) والذي تشير فيه قيم درجة المعنوية الى قبول فرضية التوزيع الطبيعي لمحاور المتغير التابع وذلك لأن جميع قيم درجة المعنوية أكبر من ٠,٠٥.

جدول (٢١): اختبار Kolmogorov-Smirnov

	Kolmogorov-Smirnova		
	قيمة الدالة	درجة الحرية	درجة المعنوية
الإجراءات والأنشطة	٠,١٣٣	٢٩	٠,١٩٩
عمليات التحري	٠,١٦٣	٢٩	٠,٠٥٧
عمليات التقييم	٠,١٣٩	٢٩	٠,١٥٨

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

محاور المتغير التابع جميعها لا تحتوي على قيم شاذة: في الجدول (٢٢) والذي يبين نتائج الفحوصات الخاصة بوجود قيم شاذة، حيث سيتم اعتماد Mahalanobis distances لفحص وجود القيم الشاذة، وبناء على distance Mahalanobis فان القيمة العظمى تساوي ٨,٧٤٢ وعند مقارنتها بالقيمة الحرجة من جدول مربع كاي عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية تساوي $1 - 0.05 = 0.95$ والتي كانت تساوي ٩,٤٥ حيث n تمثل عدد أقسام المتغير المستقل، وعند مقارنتها بالقيمة العظمى لمسافة Mahalanobis والتي تساوي ٨,٧٤٢ فاننا نستنتج انه لا وجود لاي قيم متطرفة (شاذة) في محاور المتغير التابع ويمكن المتابعة والقيام بتحليل التباين المتعدد.

جدول (٢٢): فحص القيم الشاذ

عدد البنود	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	القيمة العظمى	القيمة الصغرى
٢٩	٠,٧٤٨	٢,٦٦٠	٤,٣٢٠	١,٣٥٠
٢٩	١,٠٠٠	٠,٠٠٠	٢,٢٢٠	-١,٧٤٧
٢٩	٠,١٤٤	٠,٧٣٧	١,١٠٤	٠,٤٧٢

Adjusted Predicted Value	١,٠٠٠	٥,١٢٠	٢,٥٩٠	٠,٨٧٣	٢٩
Residual	-٢,٣١٦	٢,٣٩٧	٠,٠٠٠	١,٢٣٨	٢٩
Std. Residual	-١,٦٢٠	١,٦٧٧	٠,٠٠٠	٠,٨٦٦	٢٩
Stud. Residual	-١,٨٨٢	٢,١٦٦	٠,٠١٩	١,٠١٧	٢٩
Deleted Residual	-٣,١٢٤	٣,٩٩٧	٠,٠٦٥	١,٧١٧	٢٩
Stud. Deleted Residual	-٢,٠١٤	٢,٣٩٨	٠,٠٢٥	١,٠٥٦	٢٩
Mahalanobis Distance	٢,٠٨٧	٨,٧٤٢	٦,٧٥٩	٣,١٠٠	٢٩
Cook's Distance	٠,٠٠٠	٠,٣٩١	٠,٠٥٠	٠,٠٧٧	٢٩
Centered Leverage Value	٠,٠٧٥	٠,٥٦٢	٠,٢٤١	٠,١١١	٢٩

وبالتالي من الممكن تنفيذ هذا الاختبار مباشرة حيث كانت النتائج الخاصة باختبار MANOVA ملخصة في الجدول (٢٣).

جدول (٢٣): Multivariate Testsa

Effect	Value	F قيمة	درجة الحرية	Error df	درجة المعنوية	Partial Eta Squared
Intercept	Pillai's Trace	.٩٨٥	٤٨٧,٤٤٨b	٣,٠٠٠	٢٢,٠٠٠	.٩٨٥
	Wilks' Lambda	.٠١٥	٤٨٧,٤٤٨b	٣,٠٠٠	٢٢,٠٠٠	.٩٨٥
	Hotelling's Trace	٦٦,٤٧٠	٤٨٧,٤٤٨b	٣,٠٠٠	٢٢,٠٠٠	.٩٨٥
	Roy's Largest Root	٦٦,٤٧٠	٤٨٧,٤٤٨b	٣,٠٠٠	٢٢,٠٠٠	.٩٨٥
حجم الشركة	Pillai's Trace	.٧٥٦	٢,٠٢١	١٢,٠٠٠	٧٢,٠٠٠	.٠٣٤
	Wilks' Lambda	.٣٨٦	٢,١١٠	١٢,٠٠٠	٥٨,٤٩٨	.٠٣٠
	Hotelling's Trace	١,٢٤٥	٢,١٤٤	١٢,٠٠٠	٦٢,٠٠٠	.٠٢٦
	Roy's Largest Root	.٩٢٤	٥,٥٤٥c	٤,٠٠٠	٢٤,٠٠٠	.٠٠٣

بناءً على قيمة درجة المعنوية لاختبار Pillai's Trace والتي تساوي ٠,٠٣٤ فإن الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين محاور المتغير التابع (الاجراءات والانشطة، عمليات التحري، عمليات التقييم) بالنسبة للمتغير في بنود المتغير المستقل (حجم الشركة) مرفوضة ولتوضيح هذه الفروقات في الجدول (٢٤).

جدول (٢٤): Tests of Between-Subjects Effects

Source	المتغير التابع	df	F قيمة	درجة المعنوية
Intercept	الإجراءات والأنشطة	١	٢٤٥,٧٥٤٠	.٠٠٠
	عمليات التحري	١	٦٥١,٥٣٢٠	.٠٠٠
	عمليات التقييم	١	٢١٤,٧٤٢١	.٠٠٠
	الإجراءات والأنشطة	٤	٢,٤٩٨	.٠٠٨٢
	عمليات التحري	٤	٤,٩٩٢	.٠٠٠٣
	عمليات التقييم	٤	٣,٧٤٢	.٠٠٢١

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 ٠,٠٥، أي أنه يوجد فروقات بين هذه المحاور يعود للاختلافات في حجم الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وبالنسبة لباقي المحاور فانه 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 والاحتيال المالي، وتعزيز نظم الرقابة الداخلية، ذلك يكون أقل في قطاع الخدمات، لأن البنوك عليها جهات رقابية ومتطلبات التزام مثل سلطة النقد والقوانين

المفروضة الأخرى أكثر من القطاعات الأخرى، وبعض فقرات عمليات التحري والتقييم هي أصلاً مفروضة من قبل الجهات الرقابية.

٦. النتائج

- 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 ومدققي الحسابات والمحكمين الماليين في فض النزاعات المالية، الأمر الذي دعا إلى زيادة الطلب والحاجة إلى المحاسبة القضائية.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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 إجابات 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.

٧. التوصيات

- على هدي النتائج التي تم التوصل إليها توصي الدراسة بالآتي:
- ١ 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 إلى هذا المجال الذي يدعم السلك القضائي بمعرفتهم المحاسبية ومهارات التحري والتحقيق لحل المنازعات المالية.
 - 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.
 - تحقيق التكامل بين المدقق الخارجي والمحاسب القضائي لتفعيل دورهم في الحصول على أدلة إثبات مفيدة في النزاعات القضائية.

- تطوير قسم التحكيم التجاري في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية وجمعية المحاسبين الفلسطينيين لتحتوي فرعاً للمحاسبين القضائيين بعد حصولهم على المؤهلات اللازمة للمساعدة في عمل الإجراءات والتحقيقات والتحريات وعلميات التقييم المناسبة واللائمة للحكم في فض التسويات والمنازعات القضائية المالية.
- العمل على تحقيق الاستفادة القصوى من فاعلية آليات ودور وأساليب المحاسبة القضائية بغرض تحقيق أقصى قدر من فاعلية أفراد الإدارات والعاملين بالمنشآت، لضمان التأكد من أنهم يتصفون بدرجات عالية من القيم والحيادية والنزاهة.
- 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 للأخلاقية والتي ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات المالية الخاصة بها.

بيان تضارب المصالح

يقر جميع المؤلفين أنه ليس لديهم أي تضارب في المصالح.

المراجع

- إبراهيم، الهادي. (٢٠١٦). المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح سوق المال في الخرطوم. مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، ٢٠٤-٢٥٥.
- الكبيسي، عبد الستار. (٢٠١٦). دراسة استقصائية حول المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، ١٢ (١).
- حسن، عادل، وعبد الرحمن، عبد الرحمن. (٢٠١٥). دور المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية: بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة. مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا (أماراباك)، ٦ (١٨)، ١٢٣-١٣٦.
- الخالدي، صلاح هادي. (٢٠١٧). إطار مقترح للمحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية.
- درغام، ماهر موسى. (٢٠١٢). المحاسبة الجنائية. مجلة المحاسب الفلسطيني، ١٢ (١٩).
- سعد الدين، المصري. (٢٠١٠). دراسة تحليلية للمحاسبة الإبداعية ودور المحاسب القضائي في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، (٧٥)، ٢٨٩-٢٩٠.
- السيبي، نجوى. (٢٠٠٦). دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية. المجلة العلمية لكلية الاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ١ (١).
- شنقراي، مصطفى، وبابكر، بشير. (٢٠١٥). المحاسبة القضائية في بعض البلدان العربية الواقع والطموحات. مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، ٤ (١٢).
- صالح، منال. (٢٠١٦). استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية. مجلة دنانير، (٨).
- قمبر، جميلة. (٢٠١٥). حاجة مراجعي الحسابات في البيئة اللببية إلى مهارات المحاسبة الجنائية. مجلة أماراباك، ٦ (١٨)، ٤٣-٦٠.
- الكبيجي، مجدي وائل. (٢٠١٧). حوكمة الشركات وعلاقتها بإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية- تحليل كمي. مؤتمر الحوكمة والتنمية الإدارية والاقتصادية في المؤسسات - الواقع والطموح، الجامعة الأردنية، الأردن.

الكبيسي، مجدي وائل. (٢٠١٨). جودة المراجعة وأثرها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة. مؤتمر مستجدات العلوم الإدارية والاقتصادية ودورها في تحسين أداء المؤسسات، الجامعة الأردنية، عمان.

References

- Bhasin, M. L. (2007). Forensic accounting: A new paradigm for niche consulting. *The Chartered Accountant*, pp1000-1010.
- Botes, V., & Saadeh, A. (2018). Exploring evidence to develop a nomenclature for forensic accounting. *Pacific Accounting Review*, 30(2), 135-154, <https://doi.org/10.1108/PAR-12-2016-0117>
- Certified in Financial Forensics. (2008). *AICPA*, available online at: www.aicpa.org
- Crumbley, L. (2012). *Forensic accounting: Some strategies for detecting & preventing fraud*. Department of Accounting, Business Education Complex, Louisiana State University.
- Crumbley, Larry. (2009). *Forensic and Investigative Accounting*. (4th edition), Amazon com. USA.
- Crumbley, L. (2006). *Forensic Accounting Appearing*. available online at: www.Forensicaccounting.com
- Davis, C, Farrell, R, & Ogilby, S. (2009). *Characteristics and Skills of the Forensic Accountant*. available online at: www.cgcpa.com/.../cng/.../AICPA
- essmer, M. (2004). The Forensic Accountant: The Sherlock Holmes of the Accounting *World Magazine article from Business Credit*, 106(2).
- Ezejiolor, 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*, 1(1), 1-19.
- Hao, X. (2010). Analysis of the necessity to develop the forensic accounting in China. *International Journal of Business and Management*, 5(5), 185.
- Ijeoma, N. B. (2015). Empirical analysis on the use of forensic accounting techniques in curbing creative accounting. Department of Accountancy, Nnamdi Azikiwe University, Awka, Nigeria.
- Italia, M. (2012). The multi-disciplined skills required of forensic accountants. *Journal of modern accounting and auditing*, 8(3), 365.
- Mehta, G. S., & Mathur, T. (2007). Preventing Financial Fraud through Forensic Accounting. *CHARTERED ACCOUNTANT-NEW DELHI*, 55(10), 1575.
- Mock, T. J., & Turner, J. L. (2005). Auditor identification of fraud risk factors and their impact on audit programs. *International Journal of Auditing*, 9(1), 59-77.
- Muehlmann, B., Burnaby, P. A., & Howe, M. A. (2012). The use of forensic accounting experts in tax cases as identified in court opinions. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(2), 1-34.

-
- Nunn, L., McGuire, B. L., Whitcomb, C., & Jost, E. (2003). Forensic accountants: financial investigators. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 4(2).
- Owojori, A. A., & Asaolu, T. O. (2009). The role of forensic accounting in solving the vexed problem of corporate world. *European journal of scientific research*, 29(2), 183-187.
- Pex. (n.d.). pex.com. from <http://www.pex.com>.
- Ramaswamy, V. (2007). New frontiers: training forensic accountants within the accounting program. *Journal of College Teaching & Learning (TLC)*, 4(9), 31-38.
- Sanchez, M. H., & Trewin, J. (2004). A forensic accountant as an expert witness in a criminal prosecution. *Journal of Forensic Accounting*, 5(1), 231-235.
- Settipalli, A., & Yagnamurthy, H. (2017). Forensic accounting and fraud. In *International conference on "Paradigm shift in taxation, accounting, finance and insurance* (pp. 18–23).
- Smith, S; Curmbley, L. (2009). Defining a forensic audit. *Journal of digital forensic, security and law*, 4(1).
- The AICPA. (2007). Forensic and Litigation Services Committee developed the definition.
- Weygandt, J., Kieso, D., & Kimmel, D. (2012). *Accounting principles: International student version* (10th ed.).
- Zysman, A. (2011). *What you know about Forensic Accounting*. available at: www.forensicaccountinginformation.com.