

تعزيز الدور الرقابي لمجلس الإدارة في ظل المحاسبة القضائية(*)

الباحث: فواز نجم عبدالله

المعهد التقني/بعقوبة

الجامعة التقنية الوسطى

fawazabdullah@yahoo.com

أ.م. عماد صالح نعمة

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة تكريت

imadsalihneamah@gmail.com

المستخلص

يهدف البحث إلى التحقق فيما إذا كان هناك تأثير للمحاسبة القضائية في تعزيز الدور الرقابي لمجلس الإدارة، ولتحقيق هذا الهدف تناول البحث مفهوم المحاسبة القضائية، وأهدافها، وفوائدها، وما هي متطلبات المحاسبين القضائيين من تعليم، ومنح تراخيص العمل، ومعرفة، ومهارات، وقدرات، ومعايير، والتعريف بمجلس الإدارة كآلية لحوكمة الشركات، وبيان كيفية الاستفادة من المحاسبين القضائيين في فحص آلية مجلس الإدارة، وجرى استقصاء آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين للوقوف فيما إذا كان هناك تأثير للمحاسبة القضائية في تعزيز الدور الرقابي لمجلس الإدارة في البيئة العراقية. واستنتج البحث من خلال جانبيه النظري والتطبيقي، أنَّ المحاسبين القضائيين لديهم القدرة والامكانيات في فحص استقلال أعضاء المجلس ورئيسه واحتياج المجلس من الأعضاء وهذا ما ينعكس بدوره على تعزيز الدور الرقابي لمجلس الإدارة. **الكلمات المفتاحية:** المحاسبة القضائية، الاحتيال، مجلس الإدارة، أعضاء المجلس، حجم المجلس، رئاسة المجلس.

Enhancement the Controlling Role to the Board of Directors under Forensic Accounting

Assist. Prof. Imad Saleh Neamah
College of Administration and Economics
Tikrit University

Researcher: Fawaz Najim Abdullah
Technical Institute/Baquba
Middle Technical University

Abstract

The study aimed at ascertaining whether there is an impact of forensic accounting in enhancing the controlling role of the Board of Directors, to achieve this objective, the study dealt with the concept of forensic accounting, its objectives and benefits, and what forensic accountants require from education, work license, knowledge, skills, abilities, standards. The study also dealt with the Board of Directors as a mechanism for corporate governance, and how to benefit from the forensic accountants in the examination of the mechanism of the Board of Directors. A sample of academics and professionals were surveyed to determine whether there is an impact of forensic accounting in enhancement the controlling role of the board of director in Iraqi environment. The study concluded that the forensic accountants have the ability to

(*) البحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة: دور المحاسبة القضائية في تعزيز آليات حوكمة الشركات.

examine the independence of the members of the Board and its Chairman, and the need of the Board of Members, which is reflected in enhancement the controlling role of the Board of Directors.

Keywords: forensic accounting, fraud, Board of Directors, Board members, Board size, Board Chairmanship.

١. منهجية البحث

١-١. المقدمة:

تمثل آلية مجلس الإدارة إحدى آليات حوكمة الشركات المهمة لكون مجلس الإدارة القوي يحسن من عمليات الرقابة المختلفة، ولكي يكون مجلس الإدارة قوي لا بد من بنائه بصورة سليمة ولجميع آلياته الفرعية، إذ إن مجلس الإدارة يتمثل في ثلاث آليات فرعية هي: استقلالية أعضائه، وحجم المجلس، ورئاسة المجلس، ومن الضروري فحص مدى سلامة هذه الآليات والتأكد من أنها تعمل بصورة صحيحة، فهل من جهة أو مهنة أو شخص مختص يستطيع فحص تلك الآليات الفرعية لمجلس الإدارة لتعزيز الدور الرقابي له؟، وعند البحث عن مختصين في مجال التحري والتحقيق عن مختلف حالات التحايل نجد المحاسبين القضائيين يمتلكون المعرفة والمهارات والقدرات التي تمكنهم من إجراء الفحوص لمنع كل ما هو غير صحيح، فهل يستطيع المحاسبين القضائيين من فحص مدى استقلال أعضاء مجلس الإدارة، وانسجام حجم المجلس مع حجم واحتياج الشركة، ومدى استقلالية رئيس المجلس إذا ما تم تكليفهم بذلك من القائمين على حوكمة الشركات وتسهيل إجراء عمليات الفحص بشأن ذلك؟، وبهذا ومن خلال بحثنا لم نجد دراسات سابقة عربية أو اجنبية قد تناولت هذا الموضوع، وأسهم البحث الحالي من خلال جانبيه النظري والتطبيقي بشكل واضح إلى إمكانية استخدام المحاسبين القضائيين في تعزيز الدور الرقابي لمجلس الإدارة عن طريق فحص آلياته الثلاثة الفرعية إضافة إلى بيان المعرفة، والمهارات، والقدرات، والمعايير الخاصة بالمحاسبين القضائيين التي تمكنهم من أداء خدماتهم، بصورة أكثر وضوحاً وشمولاً، معتمدين في التصنيف على جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين (ACFE) في الولايات المتحدة الأمريكية، وهي جمعية مختصة ومعروفة عالمياً في مجال التحري عن الاحتيال والتقاضي.

١-٢. مشكلة البحث: هل من جهة أو مهنة أو شخص مختص يستطيع فحص الآليات الفرعية لمجلس الإدارة لتعزيز الدور الرقابي للمجلس؟

١-٣. هدف البحث: يهدف البحث إلى التحقق فيما إذا كان هناك تأثير للمحاسبة القضائية في تعزيز الدور الرقابي لمجلس الإدارة.

١-٤. أهمية البحث: تنبع أهمية البحث من أهمية فحص آلية مجلس الإدارة من المحاسبين القضائيين لتعزيز الدور الرقابي له، لكونهم يتمتعون بإمكانيات تؤهلهم في إجراء تلك الفحوص إذا ما تم تكليفهم وتوفير البيئة المناسبة للفحص من القائمين على حوكمة الشركات.

١-٥. فرضية البحث: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لأبعاد للمحاسبة القضائية في تعزيز الدور الرقابي لمجلس الإدارة في البيئة العراقية.

٢. المحاسبة القضائية ودورها في فحص آلية مجلس الإدارة

٢-١. مفهوم المحاسبة القضائية

في عالم الأعمال يمكن ارتكاب الأعمال الاحتيالية في مختلف المجالات والأشكال من العاملين في الشركات والمدراء وحتى أصحاب المصالح الآخرين، وأصبح كشف الاحتيال ومنعه عملاً يتطلب

التخصص، لذلك ولدت المحاسبة القضائية (Keskin and Ozturk, 2013, 731)، إذ عرف بعضهم المحاسبة القضائية بأنها البحث من خلال الطرق المختلفة واستخدام التكنولوجيا، للحصول على فهم مفصل للمخاطر الاقتصادية التي تواجه الشركة (Smith and Crumbley, 2009, 65). وتم تعريفها من لدن جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية (ACFE) بأنها: استخدام المحاسبة، والتدقيق، والمعرفة في التحقيق لأجل تقديم خدمات الاستشارات، وشهادة الخبراء، والعمل في التحقيق والبحث عن مختلف الانحرافات بهدف محاربة الاحتيال (www.acfe.com).

وعند تحليل ما صدر عن جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية (ACFE) وهي جمعية مختصة بالبحث عن الاحتيال والتقصي، نجد انها أكدت على ضرورة امتلاك المحاسبين القضائيين لمجموعة من المعرفة، والمهارات، والقدرات الخاصة بهم، لتمكنهم من اداء خدماتهم بصورة افضل، ولأنَّ المحاسبين القضائيين مختصون بالتحري عن الاحتيال، واعتمادًا على ما سبق يمكن تعريف المحاسبة القضائية بأنها: استخدام المعرفة، والمهارات، والقدرات التي تمكن من تقديم خدماتها الرئيسة الثلاث المتمثلة بالعمل بصفة محقق احتيال والعمل بصفة مستشار والعمل بصفة شاهد خبير بهدف كشف انواع الاحتيال المختلفة ومنعها.

٢-٢. أهداف المحاسبة القضائية وفوائدها

يتمثل الهدف الرئيس للمحاسبة القضائية بحماية الشركات والمجتمع من الاحتيال المحتمل، وما يترتب عليه من مساوئ سواء كانَّ الاحتيال يختص بالموجودات، أو المعلومات، أو الفساد (Gligorić et al., 2017, 79).

ويرى الباحثان أنه يمكن ان يصبح تحقيق مبادئ حوكمة الشركات كهدف من أهداف المحاسبة القضائية وبذلك يحتم على المحاسبين القضائيين تحسين عمل آليات حوكمة الشركات بما يعزز من فاعليتها لتحقيق مبادئ الحوكمة. وفيما يتعلق بفوائد المحاسبة القضائية فهي تحسن الرفاه الاقتصادي والاجتماعي، لأنها سبب في منع حالات الاحتيال المختلفة وكشفها، وهذا بدوره ينعكس على المجتمع (Huber, 2012, 277)، وكذلك يمكن للتدقيق المستمر من المحاسبين القضائيين أن يخفض من تكاليف الشركات عن طريق الحدّ من فرص الأخطاء وحالات الاحتيال المرتكبة وتخفيض تكاليف الأجور الخاصة بالتدقيق الخارجي (Kearns et al., 2011, 30).

٢-٣. التعليم ومنح تراخيص العمل للمحاسبين القضائيين

ينبغي منح شهادة المحاسب القضائي أو دمج مناهج تعليم المحاسبة القضائية لكلّ من الدراسات الأولية والعليا في التعليم الجامعي (Crawford, 2010, 132). ومن أهم الموضوعات التي ينبغي أن يلم بها المحاسب القضائي هي كلّ ما يتعلق بالمحاسبة القضائية، والاحتيال، وعلم الجريمة، وحوكمة الشركات سواء عن طريق شهادة جامعية، أو مهنية، أو تأهيل عن طريق دورات تدريبية (Brooks and Labelle, 2006, 295)، وتعزيز هذه المعرفة بأخلاقيات الأعمال المناسبة لهم (Jones and Dosnjh-Zucker, 2018, 256)، ليكون لديهم الحافز عند دخولهم سوق العمل على محاربة الاحتيال، والإبلاغ عن المخالفات، لأنَّ أخلاقيات الأعمال لها أثر في ذلك (Lehmann et al., 2018, 281).

وتمنح تراخيص العمل للمحاسبين القضائيين من منظمات أو هيئات مهنية تكفل جودة الخدمة المقدمة من المحاسبين القضائيين في الممارسة العملية، أو أن تتدخل الدولة في تنظيم هذه المهنة لمنع من لم يحمل شهادات موثوقة في مجال كشف الاحتيال من مزاوله العمل بصفة محاسب قضائي (Huber, 2011, 328)، إذ إن تعيينات المحاسبين القضائيين أو منح تراخيص العمل لهم ينبغي أن تكون رسمية ومنظمة، لأن تدني جودة الشهادات والجهات المانحة لتراخيص العمل يؤدي إلى تقديم خدمات المحاسبة القضائية بصورة سيئة، وانخفاض لثقة المستفيدين بهذه الخدمات (Akkeren and Tarr, 2014, 15).

٢-٤. المعرفة الخاصة بالمحاسبين القضائيين

إن اكتساب المعرفة وتطويرها خلال الممارسة العملية ذات أهمية للمحاسبين القضائيين (Simeunović et al., 2016, 48)، إذ إن قوة المعرفة لديهم تجعلهم أكفاء في منع مخاطر الاحتيال وكشفه وتقييمه (Popoola et al., 2016, 105)، وفي هذا أكدت جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية (ACFE) أن معرفة المحاسبين القضائيين ينبغي أن تشمل الحاسوب والتكنولوجيا، التحليل والتقييم، إجراءات التحقيق، المحاسبة والتدقيق، مخططات الاحتيال وعلم الجريمة، البيئة الثقافية والأخلاقية، البيئة القانونية (www.acfe.com). وتعد جميع تلك المعارف ذات أهمية لعمل المحاسبين القضائيين إذ تساهم في كشف الاحتيال ومنعه، بما ينعكس على تقديم خدماتهم نحو الأفضل.

٢-٥. مهارات المحاسبين القضائيين

أكدت جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية (ACFE) ضرورة امتلاك المحاسبين القضائيين مهارات التقرير التي تخص تقرير المحاسب القضائي الذي يقدمه للجهات المعنية فيه، ومهارات العمل بصفة شاهد خبير عندما يعمل بهذه الصفة في المحكمة من أجل حالة أو قضية ما (www.acfe.com).

وبهذا ينبغي احتواء تقرير المحاسب القضائي على السبب من وراء التقرير وملخص النتائج التي تم التوصل إليها، والأساليب التي عن طريقها تم التوصل للنتائج، وما إذا كان التقرير مؤقت أو نهائي، وأي قيود على إعداد التقرير وتوزيعه وعليه التمتع بمهارة عالية في ذلك (Ueltzen and Durkin, 2011, 3).

وإن مهارة الشاهد الخبير تكمن في تقديم رأيه في المحكمة بشكل احترافي، وأن يوضح القضية للقضاة كما لو كان يثق أحد لا يملك ثقافة بالمحاسبة والعلوم التجارية، وعليه أن يمتلك الفهم الكامل والشامل بالقضية، وفهم تقرير الخبير المعارض وتحليله، وجميع آراء الأطراف، وعليه تقديم أي حقيقة أو عرض يمكن أن يستخدم لدعم رأيه، وأن رأيه يفي بمعايير الإثبات المطلوبة، لتمكين القضاة من معرفة الحقائق أكثر (Durtschi and Rufus, 2017, 115).

٢-٦. قدرات المحاسبين القضائيين

بعد التعليم ومنح تراخيص العمل للمحاسبين القضائيين وضرورة اكتساب المعرفة الكافية ومهارات التقرير وشهادة الخبراء يكون من الأهمية أن يكتسب المحاسب القضائي العديد من القدرات التي تمكنه من أداء خدماته بصورة أفضل.

وبخصوص ذلك أكدت جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية (ACFE) أن المحاسبين القضائيين ينبغي أن يمتلكوا بعض القدرات، منها: قدرات التواصل،

والتحليل النفسي، والانتباه بتفاصيل القضايا، والنزاهة، والموضوعية، والاستقلال، والمصادقية (www.acfe.com).

ويرى الباحثان ان جميع هذه القدرات ذات اهمية في تحسين خدمات المحاسبين القضائيين وجعلها أكثر فاعلية في الوصول الى حقائق دقيقة وذات ثقة وغير متحيزة ويمكن الاعتماد عليها وتوصيلها الى الجهات المسؤولة في الوقت المناسب.

٢-٧. معايير المحاسبة القضائية

أصدرت جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية (ACFE) العديد من المعايير التي تخص المحاسبين القضائيين، وهي جهة معروفة ومختصة في مجال الاحتيال والتقاضي، وهذه المعايير هي (ACFE, 2018, 1-4):

١. **معايير السلوك المهني:** وتضم معايير النزاهة والموضوعية، والكفاءة المهنية، والعناية المهنية الواجبة، والتفاهم مع العميل، وإجراء اتصالات مع العميل بشأن النتائج، والسرية.

٢. **معايير التحري:** وتضم معيارين الاول يخص التحري عن الاحتيال، والثاني يخص الحفاظ على الأدلة.

٣. **معايير التقرير:** وتضم معايير عامة للتقرير، واخرى متعلقة بمحتوى التقرير.

ويرى الباحثان أنَّ هذه المعايير مهمة، اذ تحسن من السلوك المهني للمحاسب القضائي وتعزز عمل المحاسب القضائي عند التحري عن الاحتيال، واعداد التقارير المتعلقة بخدماته المقدمة.

٢-٨. مجلس الادارة كآلية لحوكمة الشركات

إنَّ آلية مجلس الإدارة تضم كُلاً من استقلال أعضاء المجلس ورئيسه، وحجم المجلس (Luo, 2005, 6)، ويبقى حجم الشركة وتعقيد أعمالها، وتعدد أصحاب المصالح فيها عوامل يمكن لحوكمة الشركات اعتمادها عند اختيار عدد أعضاء مجلس الإدارة، وأنَّ يكون العضو مستقلاً أو من الإدارة التنفيذية، إذ إنَّ زيادة حجم الشركة وتعقيدها، وتعدد أصحاب المصالح فيها يمكن أنَّ يؤثر في القدرات الرقابية للمجلس وتزداد القرارات الإدارية تعقيداً، لهذا فإنَّ الإدارة التنفيذية تحتاج المشورة والنصح من المجلس، وهذا ينعكس على حجم مجلس الإدارة واستقلاله، فضلاً عن بيئة البلد الاقتصادية والقانونية، وغيرها قد تؤثر في عدد الأعضاء ونوعهم في مجلس الإدارة (Dalton et al., 1998, 273-274).

ويرى الباحثان ان استقلال رئيس مجلس الادارة امر لا بد منه، لتحسين الدور الرقابي لمجلس الإدارة، وان استقلال اعضاء المجلس مهم ايضا في رفع مستوى الرصد للمخالفات ومنع اي انحرافات في الاعمال، وفيما يخص حجم المجلس نعتقد من الاهمية ان يكون ذلك حسب طبيعة عمل وحجم الشركة وتعقيدها.

٢-٩. الإفادة من المحاسبين القضائيين في فحص آلية مجلس الادارة

إنَّ حوكمة الشركات المبنية بشكل سليم هي خط الدفاع الأوّل للشركة ضد الاحتيال، وليس كما يعتقد بعضهم أنَّ المدققين الداخليين والخارجيين هم خط الدفاع الأوّل، لأنَّ إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية، وتطبيق القوانين، وتشكيل اللجان المهمة المنبثقة من مجلس الإدارة مثل لجنة التدقيق، ولجنة التعيينات، ولجنة التعويضات، وغيرها من اللجان تقع ضمن مسؤولية إشراف

مجلس الإدارة (Golden et al., 2006, 12)، إذ تحتاج الشركات إلى مجلس إدارة قوي لمنع الاحتيايل وكشفه والعمل لمصلحة الشركة (Krambia-Kapardis et al., 2010, 661). وإنَّ حوكمة الشركات التي تمتلك مجلس إدارة ضعيف من ناحية استقلال أعضائه ورؤسائه، وعدم ملائمة حجم المجلس مع احتياج الشركة يكون السبب في الأعمال الاحتياطية، وضعف في تقييم المخاطر (Grove et al., 2017, 686)، وفي هذه الحالة ينبغي على المحاسب القضائي التدخل عندما يكون هناك شك في فشل مجلس الإدارة (CPA Australia, 2015, 4)، إذ تنص القواعد الأخلاقية للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الأخلاقية والمهنية للمحاسبين (APESB) على ضرورة أخذ ضمانات كافية من الشركة بأنَّها تمتلك مجلس إدارة يتمتع بالاستقلال، وذو حجم كافٍ لتوفير الإشراف والاتصالات بشأن الشركة (APESB, 2017, 32)، وبهذا ينبغي تدقيق مستندات الشركة بما في ذلك القوانين واللوائح الداخلية من لدن المحاسبين القضائيين، للتأكد من أنَّ مجلس الإدارة يتمتع بما يكفي لإدارة الشركة (Huber, 2017, 870). وبهذا يمكن للقائمين على حوكمة الشركات الاستعانة بالمحاسبين القضائيين في فحص مدى استقلال رئيس مجلس الإدارة وأعضائه ومدى حجم المجلس المناسب للشركة عن طريق ايجاد ظروف الفحص المناسبة لهم ليتمكنوا من ذلك. ولأنَّ كُلَّ شركة لها مجلس إدارة مختلف عن الأخرى من ناحية استقلال أعضاء المجلس أو رؤسائه أو حجم المجلس، لذلك على المحاسب القضائي فهم خصائص حوكمة الشركات في الشركات التي يعمل فيها لمعرفة احتياج المجلس، وما ينبغي توفيره لهم، وبهذه المعرفة تصبح للمحاسب القضائي إمكانية تدقيق احتياج المجلس من الأعضاء، وكون العضو أو رئيس المجلس مستقل أم لا (Golden et al., 2006, 30)، ويمكن للمحاسبين القضائيين الاعتماد على آراء الخبراء في التحقيقات الخاصة بهيكل مجلس الإدارة في حالات معينة إذا لزم الأمر، لأجل التأكد من عدم وجود أي مخاوف تهدد عمل مجلس الإدارة (Silverstone and Sheetz, 2007, 122). نستنتج ممَّا سبق أنَّ بإمكان القائمين على حوكمة الشركات الاعتماد على المحاسبين القضائيين في رصد قوَّة مجلس الإدارة، للتأكد من استقلالية رئيسه، والأعضاء التابعين له، وإنَّ تنوع خبراتهم، وعددهم ينسجم مع حجم الشركة واحتياجاتها وهذا ينعكس على الدور الرقابي لمجلس الإدارة.

٣. اختبار دور المحاسبين القضائيين في فحص آلية مجلس الإدارة

٣-١. هدف البحث التطبيقي

يهدف البحث في جانبه التطبيقي الى التحقق فيما إذا كان هناك تأثير للمحاسبة القضائية في تعزيز الدور الرقابي لمجلس الإدارة في البيئة العراقية.

٣-٢. مجتمع البحث وعينته

يتمثل مجتمع البحث بالأكاديميين في كُلِّ من جامعات بغداد، والموصل، وتكريت، والمستنصرية، والتقنية الوسطى، والنهرين، والعراقية، والمهنيين في كُلِّ من ديوان الرقابة المالية، ومكاتب تدقيق الحسابات، والمدققين الداخليين في بعض الشركات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية، إذ جرى توزيع (٧٥) استمارة استبانة على الأكاديميين، و(٧٥) استمارة استبانة على المهنيين، وكان عدد استمارات الاستبانة المستردة والصالحة للتحليل من الأكاديميين (٥٢) استمارة استبانة، ومن المهنيين (٥٦) استمارة استبانة.

٣-٣. وصف عينة البحث

تمثلت عينة البحث بالأكاديميين والمهنيين وكانت (٢٩) و (٢٨) و (٦) و (١٨) و (٢٧) لشهادة الدكتوراه والماجستير والدبلوم العالي والمحاسبة القانونية والبكالوريوس على التوالي، وكانت الألقاب العلمية للأكاديميين، استاذ عدد (٤) واستاذ مساعد عدد (١٩) ومدرس عدد (١٧) ومدرس مساعد عدد (١٢)، وبخصوص العناوين الوظيفية للمهنيين فكان من يحمل عنوان وظيفي مدقق عدد (٤٤) ومعاون مدقق عدد (١٢)، موزعين في كل من مكاتب تدقيق الحسابات عدد (١٨) وديوان الرقابة المالية عدد (٢٢) ومدققين داخليين عدد (١٦)، اما سنوات الخبرة للأكاديميين والمهنيين فكانت (٥ سنة فأقل) عدد (٣) و (٦-١٠ سنة) عدد (٢٠) و (١١-١٥ سنة) عدد (٢٦) و (من ١٦ سنة فأكثر) عدد (٥٩).

٣-٤. قياس متغيرات البحث ووسائل التحليل الإحصائي

لتحقيق الهدف من البحث فقد تمَّ قياس ابعاد المحاسبة القضائية بما يناسب كل بُعد من عبارات اذ تمَّ قياس بُعد التعليم ومنح تراخيص العمل بعبارتين، اما بُعد المعرفة فتَمَّ قياسه بسبعة عبارات، وبُعد المهارات تمَّ قياسه بعبارتين، اما بُعد القدرات فتَمَّ قياسه بسبعة عبارات، وبُعد المعايير تمَّ قياسه بعشر عبارات، وتم قياس آلية مجلس الإدارة بثلاث عبارات، اما محور الربط بين المحاسبين القضائيين وآلية مجلس الإدارة تم قياسه ايضاً بثلاث عبارات، وتمَّ استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل المعلومات الواردة في استمارة الاستبانة فتم اعتماد الوسائل الإحصائية وهي المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، لمعرفة اتجاه إجابات عينة البحث بخصوص درجات قبولهم، أو حيادهم، أو رفضهم، وبهذا ولقياس متغيرات البحث جرى استعمال مقياس (Likert) ذو الخمسة مستويات، وهي: (لا اتفق بشدة، لا اتفق، محايد، اتفق، اتفق بشدة)، وهي ممثلة بالترميز (١، ٢، ٣، ٤، ٥) على التوالي، وسيجري الاعتماد على الوسط الحسابي لتحديد اتجاه الإجابة لآراء عينة البحث وبحسب درجات القياس (من ١ إلى ١,٧٩) لا اتفق بشدة، و (من ١,٨٠ إلى ٢,٥٩) لا اتفق، و (من ٢,٦٠ إلى ٣,٣٩) محايد، و (من ٣,٤٠ إلى ٤,١٩) اتفق، و (من ٤,٢٠ إلى ٥) اتفق بشدة، وتم استخدام معادلات الانحدار الخطي البسيط لإثبات فرضية البحث أو رفضها.

٣-٥. صدق استمارة جمع المعلومات

٣-٥-١. صدق المحتوى

جرى إعداد أسئلة استمارة الاستبانة عن طريق التنبؤ بما تحتاجه الشركات في البيئة العراقية لخدمات المحاسب القضائي، وأهمية تعزيز الدور الرقابي لمجلس الإدارة من المحاسبين القضائيين لتحقيق هدف البحث وحل مشكلته، وبهذا أنَّه من الضروري الاطلاع على ما موجود خارج البيئة العراقية، وتم الاطلاع عند قياس المتغير المستقل المحاسبة القضائية على عددٍ من الدراسات، وتم ملاحظة أنَّ جميع تلك الدراسات قد اختلفت وخلطت بين ما هو معرفة، أو مهارة، أو قدرة، أو معيار يخص المحاسبين القضائيين وبذلك جرى الاعتماد بشكل كبيرة فيما يخص أسئلة استمارة الاستبانة على جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية (ACFE) بما يتعلق بمحور المحاسبة القضائية، لتلافي الخلاف بين الدراسات السابقة، والوصول إلى أفضل النتائج، لأنَّ هذه الجمعية مختصة في مجال التحري عن الاحتيال والتفاضي. وعلى رجل الإدارة المشهور عالمياً (Yadong Luo) وغيره من الباحثين، بما يتعلق بالمتغير التابع آلية

مجلس الإدارة بعد الاطلاع على ما أصدرته هذه الجمعية وعلى دراسة (Luo, 2005) وغيرها من الدراسات.

وبعد عرض استمارة الاستبانة على (١١) من الخبراء في مجال العلوم المحاسبية في جامعات تكريت، وبغداد، والموصل، والنهرين(*)، جرى تأييد جميع ما احتوته استمارة الاستبانة من أسئلة ما عدا المحور الثالث الذي يربط بين المحاسبين القضائيين، وآلية مجلس الإدارة فقد أيده (٩) من مجموع (١١) من الخبراء المحكمين، ولهذا جرى قبوله واعتماده في التحليل الوصفي فقط. واعتماداً على ما سبق فإن ما احتوته استمارة الاستبانة من أسئلة، والمفاهيم المستعملة وضعت بصدق لقياس المطلوب منها، لتحقيق الهدف من البحث.

٣-٥-٢. صدق الثبات

جرى إخضاع استمارة الاستبانة بعد تصميمها لاختبار صدق الثبات، ويقصد بالصدق التأكد من مدى قدرة المقياس في قياس المطلوب منه، أما الثبات فيقصد به أن إجابات أفراد عينة البحث تبقى بنسبة كبيرة من الثبات، وإن جرى توزيعها مرة ثانية أو أكثر على عينة البحث نفسها، ولم تتغير ظروف هذه العينة، إذ تراوحت قيمة ألفا كرونباخ بين (٠,٨٢٢-٠,٩٨٦) للجانب الأكاديمي، و (٠,٨٤٩-٠,٩٩٦) للجانب المهني، مما يمكن الاعتماد على الأسئلة في استمارة الاستبانة وإخضاعها للتحليل.

٣-٦. التحليل الإحصائي الوصفي

سيتم هنا تحليل آراء عينة البحث للجانب الأكاديمي والمهني وصفاً وبما يتناسب مع هدف البحث وحسب الترتيب في الجداول الآتية:

الجدول (١): وصف العينة الخاص بمحور المحاسبة القضائية

الابعاد	الانحراف المعياري		الوسط الحسابي المرجح		الاتجاه العام	
	أكاديمي	مهني	أكاديمي	مهني	أكاديمي	مهني
التعليم ومنح تراخيص العمل	٠,٤٣	٠,٦٦	٤,٥٤	٤,٦٥	اتفق بشدة	اتفق بشدة
المعرفة	٠,٣٩	٠,٤١	٤,٧٢	٤,٦٨	اتفق بشدة	اتفق بشدة
المهارات	٠,٤٧	٠,٤٦	٤,١٠	٤,٢٦	اتفق بشدة	اتفق بشدة
القدرات	١,١٧	٠,٤٣	٤,٦٣	٤,٧٣	اتفق بشدة	اتفق بشدة
المعايير	٠,٧١	٠,٥٧	٣,٨٩	٤,٤٥	اتفق بشدة	اتفق بشدة
المتوسط العام	٠,٤٥	٠,٤٩	٤,٣٠	٤,٥٢	اتفق بشدة	اتفق بشدة

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان معتمدين في ذلك على نتائج التحليل الإحصائي.

(*) أسماء الخبراء من جامعة تكريت: أ.د. علي إبراهيم حسين، أ.د. صدام محمد محمود، أ.د. سطم صالح حسين. أسماء الخبراء من جامعة بغداد: أ.د. صفاء أحمد محمد العاني، أ.د. عباس حميد يحيى التميمي، أ.د. بشرى نجم عبدالله المشهداني، أ.م.د. حنان صحبت عبدالله، أ.م.د. صفوان قصي عبدالحليم، أ.م.د. يحيى علي حمادي. أسماء الخبراء من جامعة الموصل: أ.م.د. فيحاء عبدالخالق يحيى. أسماء الخبراء من جامعة النهرين: أ.م.د. جلييلة عيدان الذهبي.

تبين نتائج تحليل عينة البحث في الجدول (١):

١. هناك وعي لعينة البحث وإدراكها لأهمية التعليم للمحاسب القضائي، وضرورة وجود جهة تمنحه رخصة بالعمل، إذ بلغ الوسط الحسابي المرجح لبُعد التعليم، ومنح تراخيص العمل (٤,٥٤، ٤,٦٥) للأكاديميين والمهنيين على التوالي، وهذا يشير إلى أنَّهم قد اتفقوا وبشدة على ذلك.
٢. هناك اتفاق وبشدة من الأكاديميين والمهنيين بشأن ضرورة امتلاك المحاسب القضائي للمعرفة، إذ بلغ الوسط الحسابي المرجح لبُعد المعرفة (٤,٦٨، ٤,٧٢) للأكاديميين والمهنيين على التوالي، وهذا يعود إلى وعي عينة البحث وإدراكها لأهمية امتلاك المحاسب القضائي للمعرفة لأجل كشف الحقائق وإتمام عمله بصورة سليمة.
٣. هناك اتفاق وبشدة من الأكاديميين بضرورة امتلاك المحاسب القضائي للمهارات، وكذلك المهنيون قد اتفقوا بشأن ذلك، إذ بلغ الوسط الحسابي المرجح لبُعد المهارات (٤,٢٦، ٤,١٠) للأكاديميين والمهنيين على التوالي، وهذا يرجع إلى قناعة عينة البحث بضرورة امتلاك المحاسب القضائي تلك المهارات من أجل تحسين خدماتهم المقدمة.
٤. هناك اتفاق وبشدة من الأكاديميين والمهنيين بخصوص القدرات التي ينبغي امتلاكها من المحاسب القضائي، إذ بلغ الوسط الحسابي لبُعد القدرات (٤,٧٣، ٤,٦٣) للأكاديميين والمهنيين على التوالي، وهذا يدل على أنَّ عينة البحث تعي وتدرّك أهمية القدرات لعمل المحاسبين القضائيين لتحسين خدماتهم المقدمة، والوصول إلى الحقائق.
٥. اتفق الأكاديميون وبشدة بشأن ضرورة وجود معايير المحاسبة القضائية، وهناك اتفاق من المهنيين بشأن تلك المعايير، إذ بلغ الوسط الحسابي المرجح لبُعد المعايير (٤,٤٥، ٣,٨٩) للأكاديميين والمهنيين على التوالي، وهذا يفسر أنَّ عينة البحث لديها قناعة عقلية بأنَّ معايير المحاسبة القضائية ذات أهمية لعمل المحاسب القضائي.
٦. هناك اتفاق وبشدة لجميع أبعاد محور المحاسبة القضائية من لدن الأكاديميين والمهنيين، إذ بلغ الوسط الحسابي المرجح (٤,٥٢، ٤,٣٠) على التوالي، وهذا يعكس وعي عينة البحث وإدراكها لهذه الأبعاد.

الجدول (٢): وصف العينة الخاص بآلية مجلس الإدارة

الأسئلة		الانحراف المعياري		الوسط الحسابي المرجح		الاتجاه العام	
مهنى	أكاديمي	مهنى	أكاديمي	مهنى	أكاديمي	مهنى	أكاديمي
٠,٤٩	٠,٥٧	٤,٧١	٤,٦٢	اتفق بشدة	اتفق بشدة	استقلال أعضاء مجلس الإدارة يحد من تضارب المصالح بين الإدارة التنفيذية واصحاب المصالح الآخرين	
٠,٥١	٠,٥٦	٤,٦٨	٤,٦٣	اتفق بشدة	اتفق بشدة	تتعرض الخبرات المتنوعة لحجم مجلس الإدارة على عمليات الرصد والرقابة	
٠,٥٥	٠,٦٠	٤,٦٦	٤,٦٢	اتفق بشدة	اتفق بشدة	رئيس مجلس الإدارة المستقل يحسن رقابة المجلس	

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان معتمدين في ذلك على نتائج التحليل الإحصائي.

تبين نتائج تحليل عينة البحث في الجدول (٢):

١. هناك اتفاق وبشدة لعينة البحث بشأن استقلال أعضاء مجلس الإدارة، إذ بلغ الوسط الحسابي المرجح (٤,٦٢، ٤,٧١) لكُلٍّ من الأكاديميين والمهنيين على التوالي، وهذا يشير إلى أنَّ عينة

البحث تعي وتدرّك مدى أهمية استقلال أعضاء مجلس الإدارة لحوكمة الشركات في منع الاحتيايل وتقديم الشركة.

٢. هناك وعي لعينة البحث وإدراكها لأهمية التنوع في حجم مجلس الإدارة لتحسين عمليات الرقابة والرصد، إذ بلغ الوسط الحسابي (٤,٦٨، ٤,٦٣) لكلّ من الأكاديميين والمهنيين على التوالي، وهذا يشير إلى أنّ هناك اتفاق وبشدة لعينة البحث لأهمية ان يكون حجم المجلس متنوع في خبرات الأعضاء لتحسين الأعمال.

٣. هناك أهمية لاستقلال رئيس مجلس الإدارة، إذ بلغ الوسط الحسابي المرجح (٤,٦٦، ٤,٦٢) للأكاديميين والمهنيين على التوالي، بمعنى أنّ هناك اتفاق وبشدة لعينة البحث بخصوص ذلك، وهذا يدلّ على وعي عينة البحث وإدراكها بأنّ رئيس مجلس الإدارة المستقل يسهم في استقامة أعمال الشركة والحد من المخالفات مما ينعكس على تحسين رقابة المجلس.

الجدول (٣): وصف العينة الخاص بمحور الاستفادة من المحاسب القضائي في فحص آلية مجلس الإدارة

الأسئلة	الانحراف المعياري		الوسط الحسابي المرجح		الاتجاه العام	
	أكاديمي	مهني	أكاديمي	مهني	أكاديمي	مهني
يستطيع المحاسب القضائي ان يفحص استقلال أعضاء مجلس الإدارة	٠,٧٢	٠,٤٩	٤,٢٩	٤,١٠	اتفق بشدة	اتفق
يستطيع المحاسب القضائي ان يفحص مدى احتياج الشركة لحجم مجلس الإدارة والخبرات المطلوبة لأعضائه	٠,٧٤	٠,٥٠	٤,٣٠	٤,٠٨	اتفق بشدة	اتفق
يمكن فحص استقلال رئيس مجلس الإدارة من قبل المحاسب القضائي	٠,٧٢	٠,٤٩	٤,٢٩	٤,١٠	اتفق بشدة	اتفق

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان معتمدين في ذلك على نتائج التحليل الإحصائي.

تبيين نتائج عينة البحث في الجدول (٣):

١. يمكن أن يعزز المحاسب القضائي الدور الرقابي لمجلس الإدارة عن طريق فحص مدى استقلال أعضاء المجلس، إذ إنّ هناك اتفاق للأكاديميين بخصوص قدرة المحاسب القضائي في فحص استقلال أعضاء مجلس الإدارة، وهناك اتفاق وبشدة من المهنيين بشأن ذلك، إذ بلغ الوسط الحسابي المرجح (٤,٢٩، ٤,١٠) للأكاديميين والمهنيين على التوالي، وهذا يرجع إلى وعي عينة البحث وإدراكها بقدرة المحاسب القضائي في فحص استقلال أعضاء المجلس وهذا يعزز الدور الرقابي لمجلس الإدارة.

٢. يُعدّ المحاسب القضائي ذا أهمية ولدية القدرة في فحص حجم مجلس الشركة المناسب، إذ بلغ الوسط الحسابي المرجح (٤,٣٠، ٤,٠٨) للأكاديميين والمهنيين على التوالي، وهذا يشير إلى أنّ هناك اتفاق من الأكاديميين واتفاق بشدة من المهنيين بأنّ المحاسب القضائي يستطيع ان يفحص مدى احتياج الشركة من أعضاء المجلس، وهذا يرجع إلى وعي عينة البحث وإدراكها بخصوص قدرة المحاسب القضائي في تحسين الدور الرقابي لمجلس الإدارة عن طريق فحص احتياج المجلس من الأعضاء.

٣. يمكن أن يعزز المحاسب القضائي الدور الرقابي لرئيس مجلس الإدارة، إذ بلغ الوسط الحسابي المرجح (٤,٢٩، ٤,١٠) للأكاديميين والمهنيين على التوالي، وهذا يدلّ على أنّ هناك اتفاق من الأكاديميين، واتفاق بشدة من المهنيين بشأن امكانية تعزيز المحاسب القضائي للدور الرقابي لمجلس

الإدارة عن طريق فحص مدى استقلالية رئيس المجلس، وهذا يعكس وعي عينة البحث وإدراكها بخصوص ذلك.

٧-٣. اختبار الفرضية

سيتم هنا اختبار فرضية البحث بغية الوقوف على هل أن هناك تأثير معنوي لأبعاد المحاسبة القضائية على آلية مجلس الإدارة، إذ تقوم فرضية البحث على فرض رئيس هو: (هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لأبعاد المحاسبة القضائية في تعزيز الدور الرقابي لمجلس الإدارة في البيئة العراقية).

H_0 : لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لأبعاد المحاسبة القضائية في تعزيز الدور الرقابي لمجلس الإدارة في البيئة العراقية.

H_1 : يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لأبعاد المحاسبة القضائية في تعزيز الدور الرقابي لمجلس الإدارة في البيئة العراقية.

وأنه تم تحديد احتمال الخطأ (a) بنسبة (٠,٠٥)، وسيتم استعمال معادلات الانحدار الخطي البسيط في إثبات أو رفض الفرضية أعلاه، والنتائج مبينة في الجداول الآتية.

الجدول (٤): نتائج التحليل لمعادلات الانحدار البسيط لأبعاد المحاسبة القضائية على آلية مجلس الإدارة للجانب الأكاديمي

الابعاد	sig.	F	sig.	T	R ²	B
التعليم ومنح تراخيص العمل	٠,٤٩٤	٠,٤٧٦	٠,٤٩٤	٠,٦٩٠	-	-
المعرفة	٠,٠٠٥	٨,٥٣٣	٠,٠٠٥	٢,٩٢١	٠,١٤٦	٠,٦٧٠
المهارات	٠,٢٢٩	١,٤٨٢	٠,٢٢٩	١,٢١٧	-	-
القدرات	٠,٠٠١	١١,٢٩٥	٠,٠٠١	٣,٣٦١	٠,١٨٤	٠,٥٧٤
المعايير	٠,٨٦٠	٠,٠٣١	٠,٨٦٠	٠,١٧٧-	-	-

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان معتمدين في ذلك على نتائج التحليل الإحصائي.

يبين الجدول (٤):

١. بُعد المعرفة وبُعد القدرات فقط في المتغير المستقل في الجانب الأكاديمي صالحة لتقدير المتغير التابع مجلس الإدارة لكون أن $F \text{ sig.}$ للبعدين اقل من قيمة احتمال الخطأ المتمثلة (٠,٠٥) وبقيّة الأبعاد في المتغير المستقل لا تصلح لتقدير المتغير التابع في البيئة العراقية لكون أن $F \text{ sig.}$ أكبر من قيمة احتمال الخطأ المتمثلة (٠,٠٥).

٢. بُعد المعرفة وبُعد القدرات في الجانب الأكاديمي فقط لها تأثير معنوي على آلية مجلس الإدارة لكون أن $T \text{ sig.}$ للبعدين اقل من قيمة احتمال الخطأ المتمثلة (٠,٠٥) وبقيّة الأبعاد ليس لها تأثير معنوي على المتغير التابع آلية مجلس الإدارة لكون أن $T \text{ sig.}$ أكبر من قيمة احتمال الخطأ المتمثلة (٠,٠٥).

٣. بلغت قيمة (R^2) للجانب الأكاديمي (٠,١٤٦، ٠,١٨٤) لكل من بُعد المعرفة وبُعد القدرات على التوالي، وهذا يعني أن المعرفة تفسر (١٤,٦%) من التغيرات التي تطرأ على آلية مجلس الإدارة، بينما تفسر القدرات (١٨,٤%) من التغيرات، وأن قيمة (B) بلغت (٠,٦٧٠، ٠,٥٧٤) لكل من بُعد المعرفة وبُعد القدرات على التوالي، وهذا يشير إلى أن أي تغير في المعرفة والقدرات الخاصة بالمحاسبين القضائيين بمستوى معين يؤدي إلى تحسين في آلية مجلس الإدارة بمقدار (٦٧%) و (٥٧,٤%).

٤. بما أن بُعد التعليم ومنح تراخيص العمل، وبُعد المهارات، وبُعد المعايير لا تصلح لتقدير المتغير التابع في البيئة العراقية لكون أن $F \text{ sig.}$ أكبر من قيمة احتمال الخطأ المتمثلة (٠,٠٥)، وليس لها تأثير معنوي على آلية مجلس الإدارة لكون أن $T \text{ sig.}$ لها أكبر من قيمة احتمال الخطأ المتمثلة (٠,٠٥) لذلك فإن قيم (R^2) و (B) لهذه الابعاد تكون لا معنى لها. الجدول (٥): نتائج التحليل لمعادلات الانحدار البسيط لأبعاد المحاسبة القضائية على آلية مجلس الإدارة للجانب المهني

الابعاد	sig.	F	sig.	T	R ²	B
التعليم ومنح تراخيص العمل	١,٠٠٠	٠,٠٠٠	١,٠٠٠	٠,٠٠٠	-	-
المعرفة	٠,١٢٢	٢,٤٧٠	٠,١٢٢	١,٥٧٢	-	-
المهارات	٠,٠٨٦	٣,٠٦٢	٠,٠٨٦	١,٧٥٠	-	-
القدرات	٠,١١٧	٢,٥٣٥	٠,١١٧	١,٥٩٢	-	-
المعايير	٠,١١٦	٢,٥٤٧	٠,١١٦	١,٥٩٦	-	-

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان معتمدين في ذلك على نتائج التحليل الإحصائي.

يبين الجدول (٥):

١. أن $F \text{ sig.}$ أكبر من قيمة احتمال الخطأ المتمثلة (٠,٠٥) ولجميع ابعاد المحاسبة القضائية في الجانب المهني، وبهذا يمكن القول أن ابعاد المحاسبة القضائية لا تصلح لتقدير المتغير التابع في البيئة العراقية.

٢. جميع ابعاد المحاسبة القضائية ليس لديها تأثير معنوي على المتغير التابع آلية مجلس الإدارة لكون أن $T \text{ sig.}$ لجميع الابعاد أكبر من قيمة احتمال الخطأ المتمثلة (٠,٠٥).

٣. بما أن جميع ابعاد المحاسبة القضائية لا تصلح لتقدير المتغير التابع في البيئة العراقية لكون أن $F \text{ sig.}$ أكبر من قيمة احتمال الخطأ المتمثلة (٠,٠٥)، وليس لها تأثير معنوي على آلية مجلس الإدارة لكون أن $T \text{ sig.}$ لها أكبر من قيمة احتمال الخطأ المتمثلة (٠,٠٥) لذلك فإن قيم (R^2) و (B) لجميع الابعاد تكون لا معنى لها.

٤. الاستنتاجات والتوصيات

٤-١. الاستنتاجات

الجانب النظري:

١. يتمتع المحاسب القضائي بمعرفة، ومهارات، وقدرات، يمكن استغلالها في تدقيق استقلالية أعضاء مجلس الإدارة لزيادة قوة المجلس الرقابية.

٢. لحجم مجلس الإدارة تأثير ينعكس على نشاط الشركة ممّا يحملونه من خبرات متنوعة تسهم في صنع القرارات، وتحسين عمليات الرصد، ويمكن أن يكلف القائمين على حوكمة الشركات المحاسب القضائي في تدقيق حجم مجلس الإدارة المناسب.

٣. يمكن أن يدقق المحاسب القضائي استقلال رئيس مجلس الإدارة للتأكد من استقلاليته وكفاءته في إدارة المجلس.

٤. يُعدّ التعليم مهماً لبناء المحاسبين القضائيين، لأجل اكتساب كلّ من المعرفة، والمهارات، والقدرات، وأن وجود جهة تمنح تراخيص العمل للمحاسبين القضائيين قد تحسن من تنظيم المهنة.

٥. تُعدُّ معايير المحاسبة القضائية مهمة لعمل المحاسبين القضائيين عند تقديم خدماتهم، وكذلك امتلاكهم للمعرفة، والمهارات، والقدرات الخاصة بهم، إذ يتم امتلاكها عن طريق التعليم الجامعي أو عن طريق البرامج المُعدّة من لدن حوكمة الشركات أو الهيئات المختصة لتطوير المحاسبين القضائيين.

الجانب التطبيقي

١. هناك اتفاق وبشدة من الأكاديميين والمهنيين لأبعاد المحاسبة القضائية بمجموعاتها المتمثلة بحاجة المحاسب القضائي للتعليم، ومنح تراخيص العمل له، وضرورة امتلاكه للمعرفة، والمهارات، والقدرات، وإصدار معايير خاصة بهم، وهذا يعود لوعي عينة البحث وإدراكها لأهمية هذه الأبعاد للمحاسب القضائي.

٢. هناك اتفاق وبشدة من عينة البحث لأهمية تمتع أعضاء مجلس الإدارة ورئيسه بالاستقلال، وضرورة وجود حجم مجلس ينسجم مع احتياج الشركة، وهذا يعود لوعي عينة البحث وإدراكها بأهمية ذلك.

٣. اتفق الأكاديميون بخصوص قدرة المحاسب القضائي في فحص آلية مجلس الإدارة، وأتفق بشدة المهنيون في ذلك، إذ تم تأكيد أن المحاسب القضائي يستطيع فحص مدى استقلال رئيس المجلس والاعضاء التابعين له، وفحص مدى حاجة الشركة لحجم المجلس المناسب وهذا يشير إلى وعي عينة البحث وإدراكها بأن المحاسب القضائي يمكن أن يفحص آلية مجلس الإدارة بما يعزز من الدور الرقابي للمجلس، كل هذا نتائج للتحليل الوصفي لآراء عينة البحث، أما نتائج اختبار الفرضية وعند قياس تأثير كل بُعد من ابعاد المحاسبة القضائية على آلية مجلس الإدارة ولكل من الأكاديميين والمهنيين عن طريق تطبيق معادلة الانحدار الخطي البسيط لكل بُعد، تم التوصل الى ان بُعد المعرفة وبُعد القدرات فقط لها تأثير معنوي على آلية مجلس الإدارة في الجانب الأكاديمي وبقيّة الابعاد لا تصلح لتقدير المتغير التابع في البيئة العراقية، وفيما يتعلق بالجانب المهني فأن جميع ابعاد المحاسبة القضائية فيه عند تطبيق معادلة الانحدار الخطي البسيط لا تصلح لتقدير المتغير التابع في البيئة العراقية ايضاً.

٢-٤. التوصيات

١. ضرورة تعيين المحاسبين القضائيين الذين يتمتعون بالكفاءة والفاعلية، ويمتلكون المعرفة، والمهارات، والقدرات الكافية التي تؤهلهم في فحص استقلال رئيس مجلس الإدارة واعضائه وحجم المجلس المناسب، بما يحسن من الدور الرقابي للمجلس.

٢. ينبغي على مجلس الإدارة عدم عرقلة دور المحاسبين القضائيين، عند اجراء الفحوص للمجلس، والتأكد من أن رئيس المجلس والأعضاء التابعين له يتمتعون بالاستقلال، وأن حجم المجلس ينسجم مع احتياج الشركة، وأنهم يتمتعون بمعرفة علمية وخبرة عملية تمكنهم من أداء واجباتهم لتحقيق أهداف الشركة، وعلى المجلس منح التسهيلات للمحاسبين القضائيين بحسب القوانين المتبعة، وقرارات المجلس، واللوائح الداخلية للشركة، للاطلاع على جميع الوثائق والكتب الخاصة بالشركة، وبأعضاء المجلس ورئيسه، للتأكد من أن أعضاء المجلس أو الرئيس مستقلين أم لا.

٣. ينبغي على القائمين على حوكمة الشركات التأكد من التزام المحاسبين القضائيين بالمعايير الخاصة بهم، وعليهم وضع البرامج الكافية والمستمرة لتطويرهم بما يحسن من معرفتهم، ومهاراتهم، وقدراتهم، لتنعكس على تحسين الدور الرقابي لمجلس الإدارة.

٤. ينبغي على القائمين على حوكمة الشركات الاعتماد على العديد من المحاسبين القضائيين بما يكفي لتغطية الأعمال المختلفة المتعلقة بفحوص المجلس، وعليهم تحديد الأشخاص أو اللجان التي يرتبطون بها في حوكمة الشركات.

٥. ينبغي على القائمين على حوكمة الشركات اختيار المحاسبين القضائيين للعمل في الشركة بناءً على معايير تضمن أداء فحوص المجلس بفاعلية، وأن كانت هناك جهة تمنح تراخيص العمل لهم.

المصادر:

Books:

1. Golden, Thomas W., Skalak, Steven L., Clayton, Mona, (2006), "**A Guide to forensic Accounting Investigation**", John Wiley and Sons Inc., The United States of America.
2. Silverstone, Howard; Sheetz, Michael; (2007), "**Forensic Accounting and Fraud Investigation for non – Experts**", John Wiley and Sons Inc., The United States of America.

Periodicals:

1. Akkeren, Jeanette Van; Tarr, Julie-Anne; (2014), "Regulation, compliance and the Australian forensic accounting profession", **Journal of Forensic and Investigative Accounting**, Vol.6, Issue 3, pp.1-26.
2. Brooks, Leonard J., Labelle, R  al; (2006), "CAP forum on forensic accounting in the post-enron world, education for investigative and forensic accounting", **Canadian Accounting Perspectives/ Perspectives Comptables Canadiennes**, Vol.5, No.2, pp.287-306.
3. Crawford, Constance J., (2010), "Can forensic accounting provide the tool to restore confidence in the financial statement reporting process?", **Journal of Business and Accounting**, Vol.3, No.1, pp.125-133.
4. Dalton, Dan R., Daily, Catherine M., Ellstrand, Alan E., Johnson, Jonathan L., (1998), "Meta-analytic reviews of board composition, leadership structure, and financial performance", **Strategic Management Journal**, Vol.19, pp.269-290.
5. Durtschi, Cindy, Rufus, Robert J., (2017), "Arson or accident: A forensic accounting case requiring critical thinking and expert communication", **Issues in Accounting Education**, Vol.32, No.1, pp.113-122.
6. Grove, Hugh, Clouse, Mac, Greiner, Adam, (2017), "Risk assessment perspectives for forensic accountants and auditors based on some international", **Journal of Forensic and Investigative Accounting**, Vol.9, Issue 1, pp.676-691.
7. Huber, Wm. Dennis, (2011), "A comparison of forensic accounting corporations in the United States", **Journal of Accounting Ethics and Public Policy**, Vol.12, No.3, pp.301-339.
8. Huber, Wm. Dennis, (2012), "Is forensic accounting in the United States becoming a profession?", **Journal of Forensic and Investigative Accounting**, Vol.4, Issue 1, pp.255-284.
9. Huber, Wm. Dennis, (2017), "The saga of huber V. the American Accounting Association: Forensic Accounting and the Law V4", **Journal of Forensic and Investigative Accounting**, Vol.9, Issue 2, pp.870-879.

10. Jones, Chris G., Dosanjh-Zucker, Kiren, (2018), "Using a forensic accounting novel to increase student engagement with accounting ethics and the profession", **Journal of Forensic and Investigative**, Vol.10, Issue 2, pp.250-257.
11. Kearns, Grover S., Barker, Katherine J., Danese, Stephen P., (2011), "Developing a forensic continuous audit model", **Journal of Digital Forensics, Security and Law**, Vol.6, No.2, pp.25-48.
12. Keskin, Duygu Anil; Ozturk, Seyhan Goksu; (2013), "Determining of employee fraud in forensic accounting: A research on forensic cases in the city of kars in Turkey", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol.9, No.6, pp.729-738.
13. Krambia-Kapardis, Maria, Christodoulou, Chris, Agathocleous, Michalis, (2010), "Neural networks: The panacea in fraud detection?", **Managerial Auditing Journal**, Vol.25, No.7, pp.659-678.
14. Lehmann, Constance M., Abdullah, Ira, Brink, Alisa G., (2018), "Pressure to commit fraud in the workplace: Two teaching cases addressing fraud and whistleblower protection", **Journal of Forensic and Investigative Accounting**, Vol.10, Issue 2, pp.281-286.
15. Luo, Yadong, (2005), "Corporate governance and accountability in multinational enterprises: concepts and agenda", **Journal of International Management**, Vol.11, pp.1-18.
16. Simeunović, Nataša, Grubor Gojko, Ristić, Nenad, (2016), Forensic accounting in the fraud auditing case", **The European Journal of Applied Economics**, Vol.13, No.2, pp.45-56.
17. Smith, G. Stevenson, Crumbley, D. Larry, (2009), "Defining a forensic audit", **Journal of Digital Forensics, Security and Law**, Vol.4, No.1, pp.61-80.

Conferences:

1. Gligorić, Maja, Đurić, Luna, Arežina, Nada, (2017), "The purpose of forensic accounting in detecting occupational fraud in contemporary corporate governance", **Singidunum University International Scientific Conference**, pp.78-82.
2. Popoola, Oluwatoyin Muse Johnson, Che-Ahmad, Ayoib, Abdullah, Zaimah, Idris, Kamil Md; Abu Bakar, Fathiyyah, (2016), "An Empirical effect of fraud specific problem representation on accountant's skills and fraud risk assessment", **International Conference on Accounting Studies (ICAS)**, 15-18 August, Langkawi, Kedah, Malaysia, pp.100-106.

Reports and Professional Issues:

1. **ACFE**, (2018), "CFE code of professional standards".
2. **APESB**, (2017), "Compiled APES 110 code of Ethics for professional accountants".
3. **CPA Australia**, (2015), "Financial investigation and forensic accounting: extract".
4. Ueltzen, Michael G.; Durkin, Ronald L.; (2011), "Fraud Reporting", **AICPA**, FVS Consulting Digest, Issue 2.

Internet:

1. www.acfe.com