# دور المحاسبة القضائية في تحسين جودة القوائم المالية والكشف عن الفساد المالي – دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية.

# The role of forensic accounting in improving the quality of financial statements and detecting financial corruption - a field study from a professional point of view..

أمينة بوفرح •
جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، الجزائر
Email : amina.boufarh@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2022-01-04 تاريخ القبول: 2022-03-18 تاريخ النشر : 2022-10-14

**ملخص:**
تهتم هذه الدراسة باختبار العلاقة بين المحاسبة القضائية وجودة القوائم المالية وكشف الفساد المالي لعينة متكونة من محافظي الحسابات، من خلال الاعتماد على النمذجة بالمعادلات البنائية بطريقة المربعات الصغرى الجزئية (*Smart PLS*)، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين تطبيق إجراءات المحاسبة القضائية وتحسين جودة القوائم المالية والتي تؤدي بدورها إلى الكشف عن الفساد المالي. وبالتالي لا يمكن الكشف عن الفساد المالي بتطبيق إجراءات المحاسبة القضائية فقط بل يجب العمل على الرفع من جودة القوائم المالية.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة القضائية، جودة القوائم المالية، الفساد المالي.
**تصنيف JEL: M41 , k13**

**Abstract:**
This study is concerned with testing the median relationship of quality of financial statements between forensic accounting and the detection of financial corruption, is tested for a sample consisting of legal auditors, by relying on modeling structural equations in the method of partial least squares (Smart PLS), the study found a positive relationship between the application of forensic accounting procedures and improving The quality of the financial statements, which in turn leads to the detection of financial corruption. Thus, financial corruption can't be detected by applying judicial accounting procedures only, but work must be done to raise the quality of the financial statements.
**Keywords:** forensic accounting, quality of financial statements, financial corruption.
**Jel Classification Codes : M41 , k13**

• المؤلف المرسل: أمينة بوفرح

## I. تمهيد:

يعتبر تفاقم الاحتيال في البيانات المالية والفساد المالي في الشركات من الأسباب الرئيسية لجذب الانتباه وظهور المحاسبة القضائية. حيث أن إجراءات التدقيق الحالية أصبحت غير كافية لاكتشاف الاحتيال والتغلب على التلاعب المحاسبي لأن هدفها الوحيد هو الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء والغش. وهذا يؤدي إلى توسيع فجوة التوقعات بسبب الخدمات المختلفة التي يقدمها المدقق ومسؤولياته لتلبية توقعات أصحاب المصلحة للكشف عن جميع أنواع الاحتيال في البيانات المالية والممارسات غير الأخلاقية وغير القانونية .

والمحاسبة القضائية هي مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحقيق وتعمل ضمن إطار قانوني تقدم فيه أدلة للسيطرة على الاحتيال وضمان مصداقية البيانات المالية. لذلك، فإن هذا النوع من الأعمال المحاسبية يوفر نظامًا جيدًا لإعداد التقارير المالية وتحسين جودة تدقيق البيانات المالية، والقدرة على الاعتماد على هذه القوائم، وطمأنة أصحاب المصلحة بشأن اشتباههم بالتزوير في البيانات المالية. كما أن هذا يضيق فجوة التوقعات والتي اتسعت إلى فجوة ثقة بسبب تزايد الاحتيال في البيانات المالية وفشل عملية التدقيق.

**إشكالية الدراسة:**

مما سبق يمكننا طرح الاشكالية التالية: **هل هناك أثر لتطبيق إجراءات المحاسبة القضائية على جودة القوائم المالية؟ وهل يمكن أن تؤثر جودة القوائم المالية في الكشف عن الفساد المالي؟ وما طبيعة العلاقة بين المحاسبة القضائية والكشف عن الفساد المالي؟**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آراء ممارسي مهنة المحاسبة حول وجود الأثر بين تطبيق المحاسبة القضائية وجودة القوائم المالية، ووجود الأثر بين جودة القوائم المالية والكشف عن الفساد المالي، إضافة إلى معرفة طبيعة العلاقة بين المحاسبة القضائية والكشف عن الفساد المالي.

جاءت هذه الدراسة في إطار المساهمة في إثراء الأدبيات السابقة حول موضوع المحاسبة القضائية من خلال التعرف على متغيرات الدراسة وتحديدها والتطرق لأهم الدراسات السابقة في الموضوع، ثم محاولة دراسة علاقة الوساطة بين جودة القوائم المالية وتطبيق إجراءات المحاسبة القضائية والكشف عن الفساد المالي.

**أولا: مراجعة الأدبيات:**

**1. التعريف بمتغيرات الدراسة:**

**1.1 المحاسبة القضائية:**

تتضمن المحاسبة القضائية حسب (Okoye و Gbegi، 2013) استخدام مهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق للمساعدة في الأمور القانونية. وتتكون من عنصرين: خدمات التقاضي التي تعترف بدور المحاسب كمستشار خبير في خدمات التقاضي ومصدر التحقيق الذي يستخدم مهارات المحاسبة القضائية. وأكد كذلك على أن المحاسبة القضائية قد تنطوي على تطبيق مهارة خاصة في المحاسبة والمراجعة والتمويل والأساليب

الكمية والقانون والبحث. كما تتضمن أيضًا مهارة نوعية لجمع الأدلة المالية وتحليلها وتقييمها، فضلاً عن القدرة على تفسير النتائج وإيصالها.

وحسب (Nwaiwu، Ejimofor، و Perekume، 2021، صفحة 44) فإن المحاسبة القضائية هي الممارسة الثلاثية لاستخدام مهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق للمساعدة في الأمور القانونية. فهو مجال محاسبة متخصص يصف الارتباطات الناتجة عن نزاعات أو دعاوى فعلية أو متوقعة. لذلك يمكن اعتبار المحاسبة القضائية على أنها جانب من جوانب المحاسبة المناسبة للمراجعة القانونية وتقديم أعلى مستوى من الضمان.

مما سبق يمكن اعتبار أن المحاسبة القضائية فرع من فروع المحاسبة الحديثة التي تقوم بتقديم الخدمات القانونية من خلال التقارير التي يقدمها المحاسب القضائي.

**2.1 جودة القوائم المالية:**

يقصد بها مدى تقديم التقارير والقوائم المالية لمعلومات حقيقية حول وضعية الشركة المالية، حيث تتمتع المعلومات المحاسبية بالمصداقية وتحقق منفعة لمستخدميها، ويتم إعدادها وفق مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية تساعد على تحقيق الهدف من استخدامها. (أبو الخير، 2008، صفحة 18)

كما يمكن تعريف جودة القوائم المالية بأنها تعبر بصوره حقيقية ووافية عن واقع الشركة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش ومعدة دون تضخيم وبواقعية لبنود حسابات هذه القوائم، اذ تعتبر جودة القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة. كما توجد الكثير من المفاهيم والمصطلحات المرادفة لمصطلح جودة القوائم المالية منها حوكمة الشركات، إدارة الأرباح ...إلخ، وكلها تهدف إلى التعبير عن مصداقية القوائم المالية وخلوها من التلاعب. (Revesz، 2008)

ويعرفها (الجعارات، 2012، صفحة 192) على أنها: تلك الخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المالية حتى تكون مفيدة لمستخدميها وتساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.

**3.1 الفساد المالي:**

تعتبر ظاهرة الفساد المالي ظاهرة عالمية واسعة الانتشار وتعددت واختلفت التعاريف باختلاف الرؤى التي تناولته، ويعرف الفساد المالي على أنه: " تلك الانحرافات المالية المبنية على مخالفة القوانين والأنظمة ومختلف الأحكام المعتمدة في أي مؤسسة أو تنظيم كالاختلاسات، التهرب الضريبي..إلخ". ( بن رجم و حليمي، 2012، صفحة 05)

ويتم استخدام تقنيات وأساليب في المجالات المحاسبية والتدقيقية والتحقيقية الملائمة من أجل الكشف عن عمليات الاحتيال المالي والحد منها، ومن أهم هذه التقنيات التي يستخدمها المحاسب القضائي: (فضل الله، 2021، صفحة 126)

- الحصول على دليل الإثبات واختيار التوقيت المناسب للقيام بذلك؛
- المراقبة المستمرة لنشاط الشركة بهدف إيجاد دليل الجريمة أو الخطأ؛
- تكوين قاعدة بيانات للاسترشاد بها وفقا لمخطط زمني ملائم؛

- خريطة التعقب لإظهار تدفق الأموال أو الكشوفات في تعقب حركة الأموال من مصادرها، وإلى مكان استلامها أو توظيفها بالتعاون مع الأطراف دوي العلاقة؛
- تحليل الرابط الخاص بالعلاقات بين الأشخاص وبين البيانات والمعلومات المالية؛
- المخطط الجيني للعلاقات الشخصية بين الأطراف ذات العلاقة بالقضية موضوع التحقيق، ويمكن هنا استخدام بعض البرمجيات الجاهزة.

**2. العلاقة بين متغيرات الدراسة:**

**1.2 تأثير استعمال المحاسبة القضائية على جودة القوائم المالية:**

تلعب المحاسبة القضائية دورا فعالا في اكتشاف طرق التحايل المحاسبي في إعداد القوائم المالية، حيث أن استخدام أدوات المحاسبة القضائية يساعد العدالة على فضح وتحديد المسيئين من خلال تفسير وتلخيص وتقديم القضايا المالية المعقدة بصورة واضحة، واكتشاف التحريف في القوائم المالية وتصحيحه وبالتالي خلو القوائم من المعلومات المضللة والذي يزيد من موثوقية القوائم المالية. (فضل الله، 2021، صفحة 130)

**2.2 دور المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي:**

تلعب المحاسبة القضائية دورا أساسيا في الحد من أساليب الفساد المالي وذلك من خلال قيامها بالوظائف التالية: (أحمد الهنيني وسلامة رأفت، 2018، الصفحات 90-91)

- تقديم المحاسبة القضائية الاستشارات والمعلومات اللازمة للشركات للوقاية من عمليات الاحتيال، مثل مراجعة النظام المالي وتعديله حسب متطلبات المعايير المحاسبية، ومراجعة نظام الرقابة الداخلية ومعالجة نقاط الضعف الموجودة فيه؛
- التحري عن عمليات الاحتيال والكشف عنها والحد منها، وذلك من خلال تكليف المحاسب القضائي بمراجعة المستندات والوثائق والسجلات المحاسبية، وذلك للتأكد من خلوها من بعض الممارسات المحاسبية الخاطئة مثل الرسملة الخاطئة للمصاريف، أو المغالاة في تقييم بنود المخزون؛
- قيام المحاسبة القضائية بالتحقق من الدعاوي المرفوعة من قِبل الأطراف ذات العلاقة، حيث يقوم المحاسب القضائي بالتحري عن هذه الدعاوي وتقييم الأضرار الاقتصادية المترتبة عنه، واحتساب قيمة التعويضات اللازمة، وما يرافق ذلك من مثول المحاسب القضائي أمام المحكمة كشاهد خبير، من أجل تحديد الأسباب والأفراد المسؤولين قضائيا؛
- تقوم المحاسبة القضائية بمساعدة الدوائر الحكومية في البحث عن الأنشطة المالية المشبوهة وعمليات الاحتيال وذلك من خلال البحث في تقييم السجلات المحاسبية والحسابات المصرفية للأشخاص والشركات المشتبه بهم.

**ثانيا: بناء الفرضيات:**

تحقيقا لأهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها، واعتمادا على نتائج الدراسات السابقة، تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

H01 : هناك أثر موجب لتطبيق إجراءات المحاسبة القضائية على جودة القوائم المالية؛

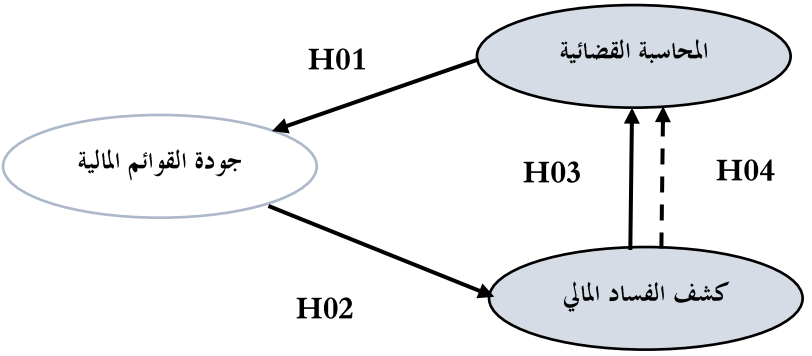
H02: هناك أثر موجب لجودة القوائم المالية في الكشف عن الفساد المالي؛

H03: هناك أثر مباشر لتطبيق إجراءات المحاسبة القضائية على الكشف عن الفساد المالي؛

H04: هناك أثر غير مباشر لتطبيق إجراءات المحاسبة القضائية على الكشف عن الفساد المالي.

وفيما يلي الشكل رقم (01) والذي يمثل نموذج الدراسة بناء على الفرضيات.

**الشكل 1: نموذج الدراسة.**




**المصدر:** من إعداد الباحثة.

## II. الطرق والأدوات

سنحاول من خلال الدراسة الميدانية التعرف على دور الوساطة لجودة القوائم المالية بين تطبيق إجراءات المحاسبة القضائية والكشف عن الفساد المالي.

1. **منهج الدراسة:** تبحث هذه الدراسة في رأي أصحاب المهنة حول دور تطبيق إجراءات المحاسبة القضائية في الكشف عن الفساد المالي في ظل جودة القوائم المالية من خلال مقاربة كمية عن طريق النمذجة بالمعادلات البنائية.
2. **مجتمع وعينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين-خبراء المحاسبة القضائية، تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية حيث قمنا بإرسال الاستبيان إلى عينة عشوائية من محافظي الحسابات عبر الوطن، حيث بلغ حجم العينة (52) مستجوب.

وقد اعتمدت الباحثة طريقة التسليم والاستلام الإلكتروني، حيث تم الحصول على البريد الإلكتروني لأفراد عينة الدراسة كما تم الاتصال هاتفيا بهم من أجل الإجابة عن استفساراتهم فيما يخص الاستبيان لتسهيل عملية الإجابة، هذه العملية مكنت من استلام (38) ردا أي بنسبة 73,07 %، وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم تم الإبقاء على (35) استمارة أي بنسبة 67,30 % وإلغاء (03) استمارات استبعدت للنقص الموجود في الإجابات.

**الجدول 1 : نسبة استجابة مفردات عينة الدراسة**

| البيان | الاستبيان | |
|---|---|---|
| | العدد | النسبة |
| عدد الاستمارات الموزعة | 52 | %100 |
| عدد الاستمارات التي لم تُرَدْ | 14 | %26,93 |
| عدد الاستمارات الملغاة | 03 | % 5,76 |
| عدد الاستمارات المقبولة للدراسة | 35 | % 67,31 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة.

**3. أداة الدراسة:** وقد تم إعداد الاستبيان وفق سلم ليكرت الخماسي، وتم تقسيمه إلى قسمين رئيسيين:

**القسم الأول:** يخص المتغيرات الديمغرافية لمجتمع الدراسة والمتمثلة في الجنس، المؤهل العلمي وسنوات الخبرة.

**القسم الثاني:** عبارة عن ثلاث محاور يتم فيهما اختبار صحة الفرضيات كما يلي:

- المحاسبة القضائية: 07 عبارات؛
- جودة القوائم المالية: 05 عبارات؛
- الفساد المالي: 06 عبارات.

**III.نتائج الدراسة:**

**1. اختبار النموذج القياسي:**

**1.1 التحليل التوفيقي الاستكشافي (ACP):** تمثل التحليل التوفيقي الاستكشافي في بعض الاختبارات القبلية لأداة الدراسة، وتقيس هذه الاختبارات صلاحية الاستبيان من عدمها، حيث تم الاعتماد على:

أ- **الصدق الظاهري (Validity):** هي عملية التأكد من أن العبارات الواردة في أداة الدراسة (الاستبيان) يمكن أن تؤدي إلى جميع البيانات.

**ب-ثبات أداة الدراسة (Reliability):** هي مدى التوافق والاتساق في نتائج الاستبيان إذا طبقت أكثر من مرة وفي ظروف مماثلة، وبعبارة أخرى تشير إلى استقرار نتائج القياس، وقد تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة ومقدار الاتساق الداخلي لها. ويدل ارتفاع قيمته على ارتفاع درجة الثبات حيث تتراوح قيمته بين [0 -1] وتكون قيمته مقبولة إذا كانت أكبر من 0,6، غير أن اختبار ألفا كرونباخ غير كافي في النمذجة بالمعادلات البنائية وبالتالي سنقوم بالتحقق أكثر من خلال اختبار (CR-Composite Reliabiliy).

**2.1 التحليل التوفيقي التأكيدي (AFC):** سنقوم من خلال التحليل التوفيقي التأكيدي اختبار ثبات النموذج ثم اختبار صدق التقارب والتمايز.

**أ-اختبار الثبات:** كما سبق وأن ذكرنا فإن اختبار ألفا كرونباخ غير كافي في النمذجة بالمعادلات البنائية، لذا سنقوم باختبار (CR-Composite Reliabiliy).

**ب- تقييم صلاحية التقارب والتمايز:**

فيما يلي سيتم اختبار كل من صلاحية التقارب والتمايز لنموذج الدراسة:

**الجدول 2: نتائج النموذج القياسي – الصدق التقاربي.**

| المتغيرات | | تشبعات | معامل الثبات | متوسط التباين | معامل ألفاكرونباخ | الصدق |
|---|---|---|---|---|---|---|
| المحاسبة القضائية | LA1 | 0.764 | 0,828 | **0,660** | 0,696 | نعم |
| | LA2 | 0.806 | | | | |
| | LA3 | - | | | | |
| | LA4 | 0,882 | | | | |
| | LA5 | 0,769 | | | | |
| | LA6 | 0.776 | | | | |
| | LA7 | 0.704 | | | | |
| جودة القوائم المالية | **QFR1** | 0,872 | 0,801 | **0,707** | 0,676 | **نعم** |
| | **QFR2** | 0,890 | | | | |
| | **QFR3** | 0,931 | | | | |
| | **QFR4** | 0,708 | | | | |
| | **QFR5** | 0,714 | | | | |
| مكافحة الفساد المالي | **FC1** | 0.889 | 0,836 | **0,611** | 0,723 | **نعم** |
| | **FC2** | 0.860 | | | | |
| | **FC3** | 0,866 | | | | |
| | **FC4** | 0,825 | | | | |
| | **FC5** | 0,852 | | | | |
| | **FC6** | 0,885 | | | | |

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات Smart pls 3.

**صدق التمايز:** ويقصد بهذا المقياس أن المؤشرات المحسوبة تقيس هذه الظاهرة وحدها ولا تمثل ظواهر أخرى، وحتى تتحقق هذه الصلاحية يجب أن يكون الجذر التربيعي لـ AVE أكبر من معاملات الارتباط، وفيما يلي النتائج المحصل عليها:

**الجدول 3 : نتائج صدق التمايز**

| المتغيرات | | 1 | 2 | 3 |
|---|---|---|---|---|
| 1 | جودة القوائم المالية | 0,840 | | |
| 2 | المحاسبة القضائية | 0,757 | 0,812 | |
| 3 | مكافحة الفساد المالي | 0,594 | 0,342 | 0,781 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات Smart pls 3.

تم تقييم صحة التمايز Discriminant Validity من خلال معيارFornel-Lacker (Hamid و Sami، 2017) ، حيث يبين الجدول أعلاه أن الجذر التربيعي لمتغيرات الدراسة أكبر من الارتباطات المرافقة للمتغيرات الكامنة المرافقة(latent Variables Correlations LVC ) ، وهذا ما يشير إلى صحة التمايز.

**1. اختبار النموذج البنائي:**

لاختبار الفرضيات نقوم بإجراء اختبار الانحدار المتعدد، ولكن قبل إجراء هذا الاختبار هناك اختبار قبلي وهو التأكد من عدم وجود ارتباط متعدد، حيث تحدث مشكلة الارتباط المتعدد عندما تؤثر الزيادة في متغير مستقل على متغير مستقل آخر، وبالتالي صعوبة الفصل بينهما، وللتأكد من عدم وجود هذه المشكلة قامت الباحثة بإجراء اختبار معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor(VIF) واختبار التباين المسموح Tolerance لكل متغير من المتغيرات المستقلة، إذ لابد أن تكون المتغيرات المستقلة للنموذج مستقلة فيما بينها، لذا نلجأ لهذا الاختبار لاستبعاد المتغيرات المستقلة التي تعاني من مشكلة التعدد الخطي كأحد الطرق للتغلب على المشكلة، مع مراعاة عدم تجاوز قيمة VIF للقيمة 5 وقيمة Tolerance أكبر من 0,2. (Hair, Hult, & M.Ringle, 2010)

من خلال الجدولين المواليين نلخص قيم VIF و Tolerance.

**الجدول 4: اختبار معامل التباين المسموح** Tolerance

| المتغيرات | التباين المسموح |
|---|---|
| المحاسبة القضائية | 0,839 |
| جودة القوائم المالية | 0,708 |
| مكافحة الفساد المالي | 0,395 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات Smart pls.

**الجدول 5: اختبار معامل تضخم التباين VIF**

| المتغيرات | LA1 | LA2 | LA3 | LA4 | LA5 | LA6 | LA7 | QFR1 | QFR2 | QFR3 | QFR4 | QFR5 | FC1 | FC2 | FC3 | FC4 | FC5 | FC6 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| VIF | 1,553 | 1,453 | 1,437 | 1,237 | 1,397 | 1,397 | 1,409 | 1,372 | 1,446 | 1,581 | 1,603 | 2,894 | 2,110 | 1,846 | 1,626 | 1,619 | 2,080 | 2,176 |

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات Smart pls.

من خلال الجدولين السابقين (4) و (5) نلاحظ أن قيم التباين المسموح Tolerance كلها أكبر من القيمة 0,2، كما أن قيم معامل تضخم التباين VIF أقل من 5، وبالتالي عدم وجود مشكلة الإرتباط الخطي.

**الجدول 6: معاملات الانحدار**

| المسار | Std B | Écart-type | Valeur t | valeurs-p | القرار |
|---|---|---|---|---|---|
| المحاسبة القضائية -> جودة القوائم المالية | 0,403 | 0,058 | 3,907 | 0,000 | محققة $H_1$ |
| جودة القوائم المالية -> مكافحة الفساد المالي | 0,396 | 0,067 | 5,765 | 0,000 | محققة $H_2$ |
| المحاسبة القضائية-> مكافحة الفساد المالي | 0,512 | 0,060 | 6,582 | 0,000 | محققة $H_3$ |

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج Smart pls.

**1.2 تحليل نتائج معاملات المسار المباشرة:**

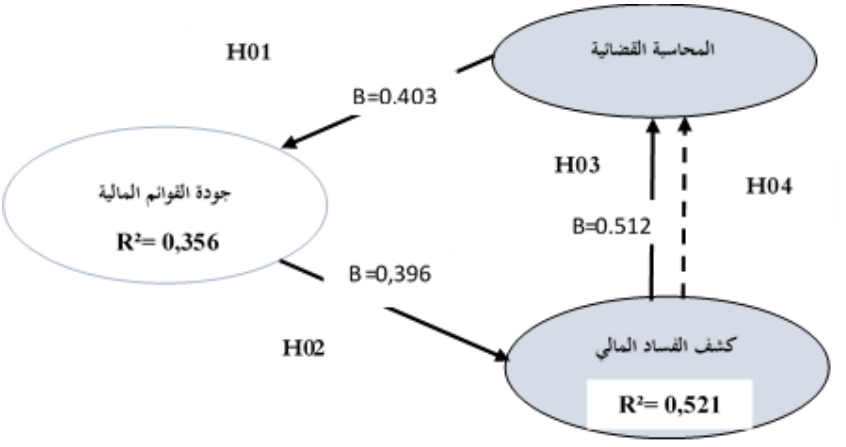
من خلال الجدول أعلاه فإن:

- معامل المسار بين (المحاسبة القضائية-> جودة القوائم المالية) ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $p \leq 0,05$ )، مما يعني وجود أثر معنوي موجب للمحاسبة القضائية على جودة القوائم المالية وهو ما يؤكد الفرضية الأولى ($H_1$ محققة)؛
- معامل المسار بين (جودة القوائم المالية -> مكافحة الفساد المالي) ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $p \leq 0,05$ )، مما يعني وجود أثر معنوي موجب لجودة القوائم المالية على مكافحة الفساد المالي وهو ما يؤكد الفرضية الأولى ($H_2$ محققة )؛

- معامل المسار بين (المحاسبة القضائية -> مكافحة الفساد المالي) ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $0,05 \geq p$ )، مما يعني وجود أثر مباشر للمحاسبة القضائية على مكافحة الفساد المالي وهو ما يؤكد الفرضية الأولى ($H_3$ محققة ).

والشكل الموالي يوضح النموذج البنائي للدراسة:

**الشكل 2: النموذج البنائي للدراسة.**




**المصدر**: مخرجات Smart pls

**2.2 مؤشر التحديد ($R^2$) :**

مؤشر التحديد هو مقياس شائع يتم على أساسه تقييم النموذج البنيوي، ويمثل التأثيرات المجمعة لجميع المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

إن قيم مؤشر التحديد ($R^2$) محددة حسب (Chin، 1998) كما يلي:

- **إذا كان** $R^2 < 0,19$ فهو مرفوض؛
- **إذا كان** $0,19 < R^2 < 0,33$ فهو ضعيف؛
- **إذا كان** $0,33 < R^2 < 0,67$ فهو متوسط؛
- **إذا كان** $R^2 < 0,67$ فهو مرتفع.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن المحاسبة القضائية تفسر 35,6% من التغير في مستوى جودة القوائم المالية ($R^2$= 0,356)، في حين أن المحاسبة القضائية وجودة القوائم المالية يفسران 52,1% من التغير الحاصل في مستوى مكافحة الفساد المالي($R^2$= 0,521).

**3.2 حجم الأثر ($f^2$):**

حجم الأثر هو عبارة عن مقدار مساهمة كل متغير مستقل في مؤشر التحديد للنموذج الكلي (Baron & Kenny, 1986)، أي أنه يعني كم هي الإضافة التي يقدمها كل متغير مستقل إلى القوة التفسيرية للنموذج ككل والمعبر عنها من خلال مؤشر التحديد.

إن قيم حجم الأثر ($f^2$) محددة حسب (Cohen، 2013) كما يلي:

- **إذا كان** $f^2$< 0,02 فإنه لا يوجد أثر؛
- **إذا كان** 0,02 <$f^2$< 0,15 فإنه يوجد أثر صغير؛
- **إذا كان** 0,15 <$f^2$< 0,35 فهو متوسط؛
- **إذا كان** $f^2$> 0,35 فإنه يوجد أثر كبير.

والجدول الموالي يبين حجم الأثر بين متغيرات الدراسة كما يلي:

**الجدول 7: حجم الأثر ($f^2$)**

| حجم الأثر | جودة القوائم المالية | المحاسبة القضائية | مكافحة الفساد المالي |
|---|---|---|---|
| جودة القوائم المالية | | | 0,204 |
| المحاسبة القضائية | 0,191 | | 0,355 |
| مكافحة الفساد المالي | | | |

**المصدر:** مخرجات Smart pls

من خلال الجدول يتضح أن أثر جودة القوائم المالية على مكافحة الفساد المالي يقدر بـ0,204 وهو حجم أثر متوسط، أما الأثر المباشر المحاسبة القضائية على مكافحة الفساد المالي يقدر بـ 0,355 وهو حجم أثر كبير، في حين أن أثر المحاسبة القضائية على جودة القوائم المالية كان متوسطا وقدر بـ 0,191.

**2. اختبار العلاقة الوسيطية:**

**1.3 مقاربات تحليل الوساطة (Approaches toward Mediation Analysis):**

تلعب متغيرات الوساطة دورا مهما في إعطاء بُعدٍ تحليلي مبني على التأثيرات الغير مباشرة. (Zeng و Z)

وتجدر الإشارة إلى أن هناك أنواع من الوساطة منها الوساطة البسيطة التي تحوي متغير وسيط واحد والوساطة الموازية وسلسلة الوساطة والتي تحوي أكثر من متغير وسيط واحد.

ويستخدم تحليل الوساطة أكثر من طريقة منها طريقة Bootstrapping والتي تم اعتمادها في دراستنا.

**أ-نتائج معاملات المسارات المباشرة وغير المباشرة:**

الجدول الموالي يوضح الأثر الكلي للمتغيرات باعتبار جودة القوائم المالية متغير وسيط:

**الجدول 8: اختبار علاقة الوساطة**

| المسار | Std B | Écart-type | Valeur t | LL 95% | UL 95% | valeurs-p | القرار |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| المحاسبة القضائية -> جودة القوائم المالية | 0,403 | 0,078 | 3,907 | 0,160 | 0,464 | 0,000 | رفض $H_0$ |
| جودة القوائم المالية -> مكافحة الفساد المالي | 0,396 | 0,038 | 2,637 | 0,715 | 0,854 | 0,000 | رفض $H_0$ |
| المحاسبة القضائية-> مكافحة الفساد المالي | 0,512 | 0,076 | 6,765 | 0,359 | 0,660 | 0,000 | رفض $H_0$ |

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على Smart pls.

من الجدول السابق نلاحظ وجود تأثير غير مباشر معنوي للمتغير الوسيط على متغيرات الدراسة (المحاسبة القضائية، جودة القوائم المالية، مكافحة الفساد المالي).

ولمعرفة تأثير الوسيط نستعمل برنامج الإكسل XLSTAT، وكانت النتائج كما يوضحه الجدول الموالي الذي يتضمن المسارات غير المباشرة للمتغيرات باعتبار جودة القوائم المالية متغير وسيط:

**الجدول 9: المسارات غير المباشرة للمتغيرات باعتبار جودة القوائم المالية متغير وسيط**

| المسار | المسار A | المسار B | الأثر غير المباشر | Écart-type | Valeur t | LL 95% | UL 95% | valeurs-p | القرار |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| المحاسبة القضائية -> جودة القوائم المالية -> مكافحة الفساد المالي | 0,403 | 0,396 | 0,160 | 0,065 | 3,708 | 0,126 | 0,372 | 0,000 | رفض $H_0$ |

**المصدر:** من إعداد الباحثة بالاعتماد على XLSTAT.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مجالات الثقة لا تتضمن الصفر (0)، وبالتالي من الناحية الإحصائية نقول أنه يوجد تأثير للمتغير الوسيط.

**ب- مؤشر VAF :**

حسب (Christian, Path R José, & Gabriel, 2016) فإن **VAF** يحدد قياس عملية الوساطة، وذلك من خلال قياس تأثير المتغير المستقل على التابع بوجود المتغير الوسيط، من أجل وساطة بسيطة.

ويمكننا قياس قيمة VAF بالنسبة للمسار الذي أثبت أن للمتغير الوسيط أثر معنوي:
(المحاسبة القضائية -> جودة القوائم المالية -> مكافحة الفساد المالي)

$$VAF = \text{indirect effect} \times (100 / \text{total effect})$$

$$= 23,81\ \%$$

وهو ما يعبر عن مستوى الوسيطية الجزئية والتي تكون فيها قيمة VAF بين 20% و80 %.

**2.3 نتائج تحليل معاملات المسار واختبار الفرضيات الفرعية:**

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($p \leq 0,05$)؛
- نلاحظ أن مجال الثقة للمسار (المحاسبة القضائية -> جودة القوائم المالية -> مكافحة الفساد المالي) محصور بين 0,126 و 0,372 إذاً المجال لا يتضمن القيمة 0، كما أن قيمة P-Value تساوي 0,00 أي أقل من 0,05 نقبل الفرضية $H_4$.

**IV. الخلاصة:**

توصلت الدراسة إلى أن الرأي السائد لدى أصحاب المهنة هو وجود علاقة وساطة لجودة القوائم المالية بين المحاسبة القضائية والكشف عن الفساد المالي، أي أن تطبيق إجراءات المحاسبة القضائية يؤثر بشكل موجب ومعنوي على تحسين جودة القوائم المالية، وجودة القوائم المالية تؤثر بشكل موجب ومعنوي على الكشف عن الفساد المالي، وهي نفس النتائج التي توصلت إليها أغلب الدراسات السابقة التي ارتكزت عليها الدراسة الحالية.

وعلى الرغم من أن نتائج الدراسة أثبتت وجود علاقة معنوية بين متغيراتها، فإن هذا لا ينفي وجود بعض النقائص في دور كل من المحاسبة القضائية وتحسين جودة القوائم المالية للتصدي لظاهرة الفساد المالي.

وتوصي هذه الدراسة بضرورة:

- زيادة نشر الوعي تجاه أهمية المحاسبة القضائية وأساليبها المختلفة بين الأوساط ذات العلاقة؛
- العمل على تعليم المحاسبة القضائية بإضافة مواد تتعلق بالمحاسبة القضائية ضمن المناهج الدراسية لأقسام المحاسبة والمراجعة؛
- التوسع في دراسة المواضيع المتعلقة بالمحاسبة القضائية بمختلف جوانبها لوضع حلول لمختلف الإشكاليات المطروحة في هذا المجال.

## الاحالات والمراجع:


1. بن رجم ,م & .,حليمي ,ح .(2012) .الفساد المالي والإداري -مدخل لظاهرة غسيل الأموال وانتشارها .المؤتمر الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري.05 ,
2. أبو الخير ,م .(2008) .المنظور المعاصر للتحفظ المحاسبي بالتطبيق على الشركات المتداولة في سوق الأسهم المصرية . المجلة العلمية للتجارة والتمويل.57-01 ,(01)
3. أحمد الهنيني ,إ & .,سلامة رأفت ,س .(2018) .دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب الإحتيال المالي في الأردن . مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية.101-87 ,(03)09 ,
4. الجعارات ,خ .(2012) .وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية .مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية.192 ,
5. فضل الله ,أ .(2021) .دور فلسفة المحاسبة القضائية في شفافية وجودة القوائم المالية -د ا رسة تطبيقية على عينة من العاملين في مصرف الع ا رقي للتجارة ومصرف الخليج التجاري في بابل .مجلة دراسات محاسبية ومالية.(56)16 ,
6. Baron, R., & Kenny, D. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. Journal of personality and social psychology, 51((6)), 1173-1182.
7. Chin, W. (1998). Commentary: Issues and opinion on structural equation modeling. JSTOR, 22((1)), 7-16.
8. Christian, N., Path R José, L., & Gabriel, C. (2016). Mediation Analysis in Partial Least Squares Path Modeling: Helping Researchers Discuss More Sophisticated Models Industrial Management & Data Systems. Industrial Management and Data Systems, 116(9).
9. Cohen, J. (2013). Statistical power analysis for the behavioral sciences. Routledge.
10. Hair, J. F., Hult, G., & M.Ringle, C. (2010). A Primer on Partial Least SquaresStructural Equation Modeling (PLS-SEM). Los Angeles: SAGE Publications.
11. Hamid , M., & Sami, M. (2017). Discriminant Validity Assessment: Use of Fornell & Larcker Criterion Versus HTMT Criterion. Journal of Physics Conference Series, 890(1).
12. nbb. (s.d.).
13. Nwaiwu, J., Ejimofor, L., & Perekume, M. (2021). Forensic Accounting and Quality of Finanacial Reporting of Quoted Banks in Nigeria. Global Journal of Management and Business Research: D, Volume 21 (Issue 1 ).
14. Okoye, E., & Gbegi, D. (2013). Forensic accounting: A tool for fraud detection and prevention in the public sector. International journal of academic research in business and social sciences, Vol. 3(3).
15. Revesz, J. (2008). (( guidelines on Audit Quality )) .
16. Zeng , N., & Z, M. (2014). A Multiple Mediator Model : Power Analysis Based on Monte Carlo. American Journal of Applied Psychology, 3(3), 72.