المحاسبة القضائية كمدخل لتطوير الموارد البشرية لديوان الرقابة المالية العراقية

م. عمار عماد خلف
جامعة البصرة / كلية الإدارة والاقتصاد- القرنة / قسم التمويل والاستثمار

م .د. حسن عودة عبدالله
جامعة الفرقدين / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم إدارة الأعمال

المستخلص :

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور المحاسبة القضائية بوصفها مدخلاً استراتيجياً لتطوير الموارد البشرية في ديوان الرقابة المالية العراقي في ظل التحديات المتزايدة المرتبطة بانتشار الفساد المالي والإداري وتعقيد أساليبه، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي–التحليلي من خلال توظيف استبانة وُزعت على عينة مكونة من (200) موظف من منتسبي الديوان، فضلاً عن إجراء مقابلات شبه مقننة وتحليل عدد من الوثائق الرسمية ذات الصلة، وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المحاسبة القضائية وتطوير الموارد البشرية، مع بروز أثر التدريب والتأهيل المتخصص كأكثر الأبعاد تأثيراً، كما كشفت النتائج عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تقييم فعالية المحاسبة القضائية تعزى لمتغيري الخبرة والجنس، حيث أبدى ذوو الخبرة العالية والذكور مستويات أعلى من الإدراك لأهميتها ودورها التطويري، وفي ضوء هذه النتائج توصي الدراسة بضرورة تبني برامج تدريبية متقدمة بالشراكة مع المنظمات الدولية المتخصصة، وتوفير أدوات رقمية حديثة لدعم تطبيقات المحاسبة القضائية إلى جانب تعزيز الإطار التشريعي المنظم لها، وتكثيف التنسيق المؤسسي بين ديوان الرقابة المالية والسلطات القضائية، فضلاً عن تشجيع العاملين على الحصول على الشهادات المهنية المتخصصة، وتخلص الدراسة إلى أن اعتماد المحاسبة القضائية كمنهج متكامل يسهم في رفع كفاءة الموارد البشرية وتعزيز فعالية الرقابة المالية ومكافحة الفساد، شريطة توافر بيئة تشريعية وتقنية وتدريبية داعمة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية، تطوير الموارد البشرية، ديوان الرقابة المالية العراقي.

Forensic accounting as an approach to developing human resources for the Iraqi Supreme Audit Board

1 Lecturer.Ammar Imad Khalaf

University of Basrah/ College of Administration and Economics-Qurna/ Finance and Investment Department

2) *Lecturer* .Dr Hasan Oudah Abdullah

Al-Farqadein University/ College of Administration and Economics/ Business Administration Department

Abstract :

This study aimed to analyze the role of forensic accounting as a strategic approach to developing human resources at the Iraqi Federal Board of Supreme Audit, given the increasing challenges associated with the spread and sophistication of financial and administrative corruption. The study employed a descriptive-analytical methodology, utilizing a questionnaire distributed to a sample of 200 employees of the Board, as well as semi-structured interviews and the analysis of several relevant official documents. The results showed a strong, statistically significant positive correlation between the application of forensic accounting and human resource development, with specialized training and qualification emerging as the most influential dimension. The findings also revealed statistically significant differences in the evaluation of forensic accounting's effectiveness based on experience and gender, with highly experienced individuals and males demonstrating higher levels of awareness of its importance and developmental role. In light of these findings, the study recommends adopting advanced training programs in partnership with specialized international organizations, providing modern digital tools to support forensic accounting applications, strengthening the regulatory framework, intensifying institutional coordination between the Federal Board of Supreme Audit and the judicial authorities, and encouraging employees to obtain specialized professional certifications. The study concludes that adopting forensic accounting as an integrated approach contributes to raising the efficiency of human resources and enhancing the effectiveness of financial control and combating corruption, provided that a supportive legislative, technical and training environment is available.

Keywords: Forensic Accounting, Human Resources, Iraqi Board of Supreme Audit.

مقدمة :

تُواجه المؤسسات الرقابية، لا سيما في البيئات المعقدة والمتغيرة بسرعة تحديات متزايدة تتعلق بالكشف عن الانحرافات المالية والإدارية وضمان الالتزام بالمعايير المهنية والقانونية، وتزداد هذه التحديات تعقيدًا نتيجة التطور التكنولوجي، وتعقيد المعاملات المالية، وتنوع مصادر المعلومات، وهو ما يفرض على الأجهزة الرقابية تحديث أدواتها وأساليبها بما يضمن دقة الرصد والكشف والوقاية من المخالفات، وفي هذا الإطار برزت المحاسبة القضائية كأحد الأساليب الحديثة والفاعلة التي تمكّن المؤسسات من تحليل البيانات المالية بعمق، وفهم السياقات الكامنة وراء المعاملات، وكشف حالات التلاعب المالي المحتملة (Abdulaali et al., 2022).

وتُعد المحاسبة القضائية ركيزة استراتيجية لتعزيز قدرات الكوادر البشرية في الأجهزة الرقابية، إذ تمتد أهميتها من مجرد تحليل الأرقام إلى فهم العلاقات المعقدة بين العمليات المالية والقرارات الإدارية، وبالتالي تطوير مهارات التحليل والتحقيق لدى الموظفين، وتشير الدراسات الحديثة إلى أن دمج المحاسبة القضائية في أنظمة العمل الرقابي يسهم في رفع مستوى الدقة والمصداقية في التقارير المالية، ويقلل من فرص المحاسبة الإبداعية أو التلاعب بالبيانات، كما يرسخ مبادئ الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات.

كما تؤكد المراجع المهنية أن المحاسب القضائي ليس معنيًا بالأرقام الظاهرة فحسب، بل يركز على الكشف عن الأدلة الخفية والتحليل المنهجي للقرائن المالية، ما يمنحه القدرة على تحديد نقاط الضعف في الأنظمة المالية والإدارية، واقتراح حلول وقائية تعزز من استدامة النزاهة المؤسسية، ومن هذا المنطلق فإن اعتماد المحاسبة القضائية يمثل أداة مزدوجة: أداة رصد وكشف الانحرافات، وأداة لتطوير مهارات الموارد البشرية، بما يهيئ بيئة عمل أكثر التزامًا وكفاءة.

ففي السياق العراقي تُعد هذه القضية ذات أهمية خاصة بالنسبة لديوان الرقابة المالية الذي يتحمل مسؤولية الرقابة على الموارد العامة ومكافحة الفساد المالي والإداري. إذ إن تعزيز قدرات العاملين عن طريق برامج متخصصة في المحاسبة القضائية يمكن أن يسهم بشكل مباشر في تحسين جودة الرقابة، ورفع الكفاءة المهنية، وتعزيز الثقة العامة في نتائج الرقابة، بما يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، وعليه فإن تطوير الموارد البشرية عبر تبني المحاسبة القضائية لا يقتصر على التعامل مع المخالفات المالية بعد وقوعها، بل يمتد ليشمل الوقاية منها عن طريق تأهيل الكوادر وتمكينهم من أدوات التحليل والتقييم اللازمة لتحديد المخاطر المحتملة واتخاذ الإجراءات الاستباقية المناسبة.

وبناءً على ما سبق تركز هذه الدراسة على استكشاف أثر المحاسبة القضائية في تطوير الموارد البشرية داخل ديوان الرقابة المالية العراقي مع تسليط الضوء على الأبعاد المعرفية والمهارية والتدريبية، والعوائق المؤسسية التي قد تحد من فاعلية تطبيقها؛ وذلك بهدف تقديم إطار معرفي واستراتيجي يعزز من كفاءة الأداء الرقابي ويحقق أهداف النزاهة والشفافية في إدارة المال العام.

المبحث الأول: منهجية البحث

1. **مشكلة البحث**: يُعَدُّ ديوان الرقابة المالية العراقي من أبرز الأجهزة الرقابية المسؤولة عن الحفاظ على المال العام وضمان الشفافية في الأداء المالي والإداري للمؤسسات الحكومية، ومع تزايد التحديات المرتبطة بالفساد المالي والإداري، أصبح من الضروري تعزيز قدرات الديوان عن طريق تطوير موارده البشرية وتزويدها بأدوات وأساليب حديثة في مجال الرقابة والمحاسبة، ومن بين هذه الأدوات تبرز المحاسبة القضائية كمدخل فعّال يمكن أن يُسهم في تحسين أداء الكوادر الرقابية من خلال تمكينها من الكشف عن التلاعبات المالية وممارسات المحاسبة الإبداعية، وعليه تتمحور مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

   1. ما طبيعة العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للمحاسبة القضائية (معرفة، مهارات، تدريب) وتطوير الموارد البشرية (كفاءة، مهارات تحليلية، فعالية تدريب) في ديوان الرقابة المالية العراقي؟
   2. ما أبرز التحديات والفجوات الهيكلية (التقنية، التشريعية، التدريبية) التي تحد من تحويل الإدراك النظري لأهمية المحاسبة القضائية إلى ممارسة عملية فعّالة في تطوير أداء الموارد البشرية؟
   3. ما مدى تأثير الخصائص الديموغرافية (كالخبرة والتخصص) على إدراك الحاجة لتطبيق المحاسبة القضائية وتقييم فعاليته في تطوير المهارات الرقابية؟

2. **اهداف البحث**: تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف دور المحاسبة القضائية في تطوير الموارد البشرية داخل ديوان الرقابة المالية العراقي، وتحديد العلاقة بين أبعاد المحاسبة القضائية وممارسات تطوير الكوادر الرقابية.

ويمكن تفصيل أهداف الدراسة كما يلي:

   1. بيان مفهوم المحاسبة القضائية وأهميتها في بيئة العمل الرقابي.
   2. تحليل دور المحاسبة القضائية في رفع كفاءة الموارد البشرية بديوان الرقابة المالية.
   3. الكشف عن المعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة القضائية في العراق.
   4. تقديم توصيات لتبني المحاسبة القضائية كأداة تطويرية داخل المؤسسات الرقابية .

3. **أهمية البحث**: الأهمية العملية:

تتمثل الأهمية العملية للدراسة في إمكانية الإفادة من نتائجها وتوصياتها في تفعيل أساليب المحاسبة القضائية بديوان الرقابة المالية العراقي، مما ينعكس إيجابًا على تطوير مهارات وكفاءات العاملين فيه، كما توفر الدراسة حلولًا عملية لمعالجة نقاط الضعف في أداء الكادر البشري، وتُعد بمثابة دليل إجرائي يمكن لصنّاع القرار الاستفادة منه في صياغة برامج تدريب وتأهيل تتماشى مع متطلبات التحقيق المالي والرقابي المعاصر، وخاصة في ظل بيئة عراقية مليئة بالتحديات والفساد المالي.

الأهمية العملية للدراسة:

تتمثل في قدرتها على تقديم حلول قابلة للتطبيق في الواقع العملي داخل ديوان الرقابة المالية العراقي، من خلال توظيف المحاسبة القضائية لتطوير مهارات العاملين وكفاءتهم الوظيفية. فالمحاسبة القضائية لا تقتصر على الجانب النظري بل تقدم أدوات وتقنيات تُستخدم فعليًا في التحقيقات المالية، مما يساعد في تعزيز دور الموظف الرقابي وجعله أكثر كفاءة في اكتشاف الفساد والغش والتلاعب، كما توفر الدراسة إطارًا تطبيقيًا يمكن استخدامه في تصميم برامج تدريبية عملية وتطوير سياسات التوظيف والرقابة، ما يُسهم في تحسين أداء الديوان وزيادة فعاليته في مكافحة الفساد المالي والإداري.

4. **الفرضيات ونموذج الدراسة**: انطلاقاً من أهداف البحث، وتحديداً لفحص أثر المحاسبة القضائية في تطوير الموارد البشرية داخل ديوان الرقابة المالية العراقي، فقد صيغت الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسة:

H1: توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق المحاسبة القضائية وتطوير الموارد البشرية في ديوان الرقابة المالية العراقي.

الفرضيات الفرعية المتعلقة بأبعاد المحاسبة القضائية:

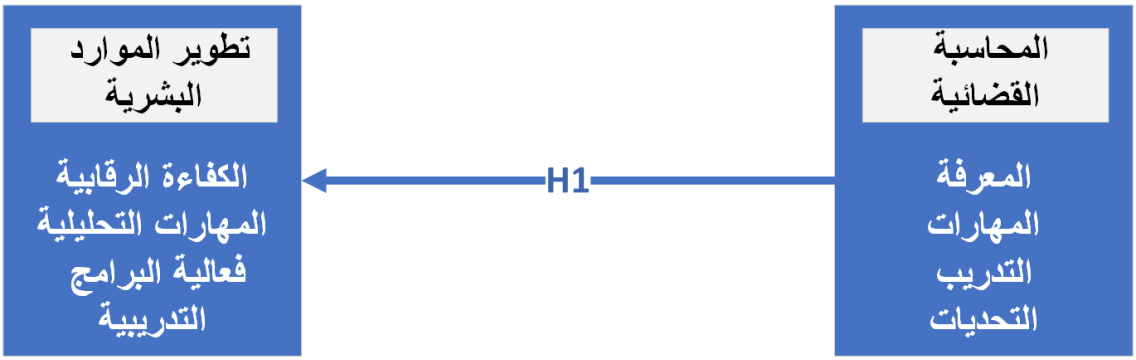
H1a: توجد علاقة إيجابية بين بعد المعرفة بالمحاسبة القضائية ومستوى تطوير الموارد البشرية.

H1b: توجد علاقة إيجابية بين بعد المهارات في المحاسبة القضائية ومستوى تطوير الموارد البشرية.

H1c: توجد علاقة إيجابية بين بعد التدريب في المحاسبة القضائية ومستوى تطوير الموارد البشرية.

H1d: توجد علاقة سلبية بين بعد التحديات (المعوقات القانونية ونقص الموارد التقنية) ومستوى تطوير الموارد البشرية.

والشكل (1) يوضح النموذج الفرضي للدراسة:



الشكل (1) النموذج الفرضي للدراسة – من إعداد الباحث

5. **حدود الدراسة**: اقتصرت حدود الدراسة على الحدود التالية:

1. الحدود المكانية: تقتصر الدراسة على ديوان الرقابة المالية العراقي وفروعه داخل الدولة.
2. الحدود الزمانية: تشمل البيانات والمعلومات عام 2024، إذ شهدت هذه الفترة تحولات في النظم الإدارية والتدريبية.
3. الحدود البشرية: تُطبق الدراسة على موظفي الديوان من مختلف المستويات الوظيفية، مع استبعاد الجهات الرقابية الأخرى.

6. الدراسات السابقة:

الدراسات المتعلقة بالمتغير المستقل: المحاسبة القضائية

تشكل المحاسبة القضائية متغيراً مستقلاً أساسياً في الدراسة الحالية، وقد حظيت باهتمام كبير في الأدبيات المحاسبية والرقابية العربية والعالمية، وتُظهر المراجعة التحليلية للدراسات السابقة تركيزاً واضحاً على عدة محاور رئيسة:

أولاً: دور المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات المالية المشبوهة:

أكدت معظم الدراسات الدور الفاعل للمحاسبة القضائية في مكافحة أشكال الانحراف المالي المختلفة، ففي السياق العراقي أشارت دراسة حماد (2023) إلى قدرة المحاسبة القضائية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية داخل ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق العراقية، كما كشفت دراسة حيدر (2024) عن وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة القضائية والتلاعب في القوائم المالية، وفي مجال مكافحة الجرائم المالية المتطورة أظهرت دراسة رشيد (2023) دور المحاسبة القضائية الفعال في الحد من عمليات غسيل الأموال في المصارف التجارية العراقية.

ثانياً: تطبيقات المحاسبة القضائية في سياقات مؤسسية مختلفة:

تنوعت الدراسات في تناولها لتطبيقات المحاسبة القضائية عبر قطاعات مختلفة، ففي القطاع المصرفي أوضحت دراسة العريبي (2023) دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في المصارف التجارية الليبية، وفي المؤسسات الحكومية كشفت دراسة عبد الله محمد (2020) عن قدرة المحاسبة القضائية على تعزيز الشفافية المالية في المؤسسات الحكومية اليمنية، كما أبرزت دراسة علي (2019) تأثير تطبيق المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات المساهمة الأردنية.

ثالثاً: الإطار القانوني والمهني للمحاسبة القضائية:

اهتمت عدة دراسات بالجانب التنظيمي والتشريعي للمحاسبة القضائية، إذ ناقشت دراسة الجليلي (2012) إمكانية تطبيق المحاسبة القضائية في العراق ومتطلبات تأهيل المحاسبين القانونيين لهذا الدور، كما تناولت دراسة رحيم (2022) إمكانية مراقب الحسابات في تعزيز إجراءات المحاسبة القضائية وفقاً للقوانين العراقية، وفي السياق الدولي، حذرت دراسة Alshurafat (2021) من نقص التنظيم وعدم وجود معايير موحدة لتدريس وممارسة المحاسبة القضائية كأحد أهم التحديات التي تواجه هذا التخصص.

رابعاً: التداخل بين المحاسبة القضائية وآليات الحوكمة:

كشفت بعض الدراسات عن العلاقة التكاملية بين المحاسبة القضائية وآليات الحوكمة المؤسسية، فقد أظهرت دراسة أورحمان (2023) وجود علاقة إيجابية بين المحاسبة القضائية وآليات الحوكمة وأثرهما المشترك على القيمة السوقية للشركة، كما أشارت دراسة Alkhalaileh (2024) إلى التأثير الإيجابي لوجود مدققين خارجيين يمتلكون مهارات المحاسبة القضائية على الأداء المالي للشركات المدققة.

خامساً: الدراسات الدولية الحديثة:

في الإطار الدولي أبرزت دراسة Saad Alwan Mehamed (2024) دور المحاسبة القضائية كأداة للتحقيق في الفساد المالي ودعم تحقيق التنمية المستدامة، بينما أكدت دراسة Razza (2023) على أهمية وضع معايير وإرشادات قانونية ومحاسبية لتطبيق المحاسبة القضائية، وفي سياق الأزمات المالية أوضحت دراسة Eltayeb (2024) قدرة المحاسبة القضائية على تعزيز كفاءة نظام المعلومات المحاسبية خلال الأزمات.

الدراسات المتعلقة بالمتغير التابع: تطوير الموارد البشرية:

على الرغم من التركيز الكبير على المحاسبة القضائية كمتغير مستقل، فإن الأدبيات الخاصة بتطوير الموارد البشرية في الأجهزة الرقابية عامة، وفي السياق العراقي تظهر فجوة واضحة ولا سيما فيما يتعلق بربط هذا التطوير بمدخلات متخصصة مثل المحاسبة القضائية.

أولاً: دراسات تطوير الموارد البشرية في المؤسسات الرقابية:

تناولت بعض الدراسات جوانب تطوير الموارد البشرية في المؤسسات الرقابية بشكل عام، فقد ناقشت دراسة حسين (2017) أهمية المحاسبة القضائية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة الجزائرية، مشيرة ضمنياً إلى الحاجة لتطوير مهارات الموظفين، كما أبرزت دراسة إبراهيم (2018) الحاجة لتعزيز استخدام المحاسبة القضائية في البنوك السودانية للكشف عن الجرائم المالية، مما يفترض تطويراً في قدرات الموارد البشرية.

ثانياً: الدراسات التي تناولت الجانب التطويري بشكل غير مباشر:

تظهر العديد من الدراسات السابقة إشارات غير مباشرة للحاجة لتطوير الموارد البشرية، فدراسة حماد (2023) أوصت بضرورة تطوير مهارات المحاسبين والمدققين في فهم البيانات المالية، ودراسة رشيد (2023) أشارت إلى ضرورة تفعيل المحاسبة القضائية لدعم المحاكم والجهات الأمنية، مما يتطلب موارد بشرية مؤهلة، كما أوصت دراسة الجليلي (2012) بضرورة تأهيل المحاسبين القانونيين للقيام بمهام المحاسبة القضائية.

ثالثاً: فجوة البحث المحددة:

يكشف استعراض الدراسات السابقة عن نقص واضح في الدراسات التي تناولت العلاقة المباشرة بين اعتماد المحاسبة القضائية كمدخل استراتيجي وتطوير الموارد البشرية في الأجهزة الرقابية العليا، ولا سيما في السياق العراقي، فمعظم الدراسات ركزت على:

- الجانب الكاشف والرقابي للمحاسبة القضائية.
- التطبيقات الجزئية في قطاعات محددة.
- الإطار النظري والمفاهيمي.

بينما افتقرت إلى معالجة كيفية تحويل المحاسبة القضائية إلى مدخل تنموي للموارد البشرية، وآليات قياس أثر هذا التحول على الكفاءة المؤسسية، والتصميم العملي لبرامج تأهيل متكاملة، وهذا ما تسعى الدراسة الحالية إلى معالجته عن طريق الربط المنهجي بين اعتماد منهجيات المحاسبة القضائية، وتطوير قدرات الموارد البشرية في ديوان الرقابة المالية العراقي، مع تحديد الآليات التنفيذية ومتطلبات النجاح لهذا التحول الاستراتيجي.

تمييز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تمثل الدراسة الحالية إضافة نوعية للأدبيات من خلال:

1. الربط المنهجي بين متغيرين رئيسين (المحاسبة القضائية وتطوير الموارد البشرية) في إطار مؤسسي رقابي.

2. التركيز على الجانب التطويري بدلاً من الجانب الكاشف فقط.
3. التطبيق في سياق مؤسسة رقابية عليا (ديوان الرقابة المالية العراقي) التي تتحمل مسؤوليات رقابية استثنائية.
4. التناول الشامل الذي يشمل التشخيص والقياس والتوصيات التنفيذية.
5. المنهجية الميدانية التي تعتمد على بيانات أولية من العاملين في الديوان أنفسهم.

وبهذا تسد الدراسة فجوة مهمة في الأدبيات المتعلقة بتطوير الأداء الرقابي عن طريق الاستثمار في رأس المال البشري المؤهل تقنياً وقانونياً.

المبحث الثاني: الجانب النظري

1. المحاسبة القضائية (Forensic Accounting)

المحاسبة القضائية هي مجال متخصص يجمع بين المهارات المحاسبية والقانونية للكشف عن التجاوزات المالية، وتُستخدم تقنيات التحليل المالي المتقدمة لتحديد الشذوذ في البيانات المالية التي قد تشير إلى تلاعب أو احتيال وفقًا لـ(Amiram et al., 2018) ، يمكن تعريف التجاوزات المالية بأنها أي انحراف متعمد عن المبادئ المحاسبية المقبولة، سواءً عن التلاعب في الأرباح أو إخفاء الخسائر أو التقرير المضلل.

عو اقب التجاوزات المالية:

تؤدي التجاوزات المالية إلى عواقب وخيمة على المستويين الفردي والاقتصادي:

الآثار على المستثمرين والموظفين:

- المستثمرون: يتكبدون خسائر مالية كبيرة، إذ وجدت دراسة (Karpoff et al., 2008a) أن الكشف عن التجاوزات المالية يؤدي إلى خسارة ما يقارب 29% من قيمة الأسهم، كما أن الضحايا، ولا سيما كبار السن الذين يعانون من آثار نفسية مثل فقدان الثقة في الأسواق المالية.(DeLiema et al., 2020)
- الموظفون: يتأثرون بشكل كبير، إذ يؤدي الكشف عن الاحتيال إلى فقدان الوظائف وانخفاض الأجور. على سبيل المثال، خسر 17,000 موظف وظائفهم بعد فضيحة(Noguchi, 2002) WorldCom ، كما فقد موظفو Enron مدخراتهم التقاعدية بسبب تدهور سعر السهم.(Oppel, 2001)

الآثار الاقتصادية الواسعة:

- تشوه التجاوزات المالية توزيع الموارد الاقتصادية، حيث تبالغ الشركات في التوظيف والاستثمار خلال فترات التلاعب، ثم تضطر إلى تصفية هذه الموارد لاحقًا.(Kedia & Philippon, 2009)
- تؤدي إلى انخفاض الاستثمارات بعد الكشف عن التجاوزات.(Autore et al., 2015)

أدوات المحاسبة القضائية في الكشف عن التجاوزات:

يعتمد الكشف عن التجاوزات المالية على منهجين رئيسين:

- تحليل السمات الشخصية والسلوكية.
- النوع الاجتماعي: الرجال أكثر عرضة لارتكاب التجاوزات المالية من النساء (Dreber & Johannesson, 2008).
- الصفات النفسية: مثل الغرور أو النرجسية.(Schrand & Zechman, 2012)
- التأثير الثقافي: تختلف معدلات التجاوزات المالية بحسب المناطق، وترتبط بارتكاب جرائم أخرى، مثل الاحتيال السياسي.(Parsons et al., 2018)

التحليل الكمي للبيانات المالية

- **الشذوذ الإحصائي:**
  - تجاوز الأهداف (Target Beating): تظهر بعض الشركات أرباحًا أعلى بقليل من التوقعات (Burgstahler & Dichev, 1997).
  - قانون بنفورد (Benford's Law): يُستخدم لاكتشاف التلاعب في الأرقام المالية، إذ تنحرف البيانات المزورة عن التوزيع الطبيعي للأرقام.(Amiram et al., 2015)
  - اختفاء الرقم 4 (Quadrophobia): وجد (Malenko & Grundfest, 2014) أن بعض الشركات تتجنب استخدام الرقم 4 في تقاريرها المالية، مما يشير إلى تلاعب محتمل.
- **مؤشرات محاسبية:**
  - المستحقات غير الطبيعية (Abnormal Accruals): تشير إلى تضخيم الأرباح من خلال تسجيل إيرادات غير محققة.(Dechow et al., 2010)
  - جودة التدقيق: الشركات التي تتعامل مع مكاتب تدقيق كبرى أقل عرضة للتجاوزات (Farber, 2005).
- **الدمج بين التحليل السلوكي والكمي:**
  - أصبحت تقنيات الذكاء الاصطناعي تُستخدم لتحليل اللغة في التقارير المالية، إذ تظهر الشركات المخالفة أنماطًا لغوية مختلفة عند الكذب.(Larcker & Zakolyukina, 2012)
  - فعالية المحاسبة القضائية في منع التجاوزات.

- رغم أن المحاسبة القضائية تُستخدم على نطاق واسع من قبل الجهات التنظيمية، مثل هيئة الأوراق المالية الأمريكية(SEC) ، إلا أن صعوبة قياس مدى انتشار التجاوزات المالية غير المكتشفة تظل تحديًا، وتشير بعض الدراسات إلى أن 10-15% من الشركات العامة قد تشارك في تجاوزات مالية سنويًا (Dyck et al., 2017).
- المحاسبة القضائية أداة حيوية للكشف عن التجاوزات المالية وحماية الاقتصاد، مع تطور تقنيات تحليل البيانات أصبح بالإمكان دمج التحليل السلوكي والكمي لتحسين دقة الكشف عن الاحتيال، ومع ذلك تظل هناك حاجة لمزيد من الشفافية والرقابة للحد من هذه الممارسات.

2. تطوير الموارد البشرية (Human Resource Development - HRD)

تشهد إدارة الموارد البشرية تحولاً جذرياً في ظل الثورة الصناعية الرابعة، إذ أصبحت التقنيات الحديثة مثل الذكاء الاصطناعي (AI) وتحليلات البيانات الكبيرة (Big Data) أدوات أساسية في إدارة وتطوير رأس المال البشري، ويعرف Bhatia & Dutta (2020) تطوير الموارد البشرية بأنه "عملية منهجية لتعزيز المعارف والمهارات والقدرات لدى الأفراد لتحقيق أهدافهم الوظيفية وأهداف المنظمة بشكل متكامل."

تعريف تطوير الموارد البشرية:

يشمل تطوير الموارد البشرية وفقاً لـ" Huang et al. (2021) جميع الأنشطة والعمليات المصممة لتحسين أداء الموظفين وتطوير مهاراتهم وتمكينهم من تحقيق إمكاناتهم الكاملة"، ويتضمن ثلاثة أبعاد رئيسة:

1. التدريب والتطوير: برامج لتعزيز المهارات التقنية والسلوكية.
2. التخطيط الوظيفي: مسارات واضحة للنمو المهني.
3. إدارة المواهب: تحديد الكفاءات الأساسية وتنميتها.

أهمية تطوير الموارد البشرية:

أظهرت دراسة Williams & Carter (2022) أن المنظمات التي تستثمر في تطوير موظفيها تحقق:

- زيادة في الإنتاجية بنسبة 31%
- انخفاض في معدل دوران الموظفين بنسبة 28%
- تحسن في رضا الموظفين بنسبة 43 %

3. طرائق العمل

منهجية الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي–التحليلي؛ لما يتميز به من قدرة على توصيف الظاهرة محل الدراسة وتحليل العلاقات بين متغيراتها، وبما ينسجم مع أهداف البحث وطبيعته.

مجتمع الدراسة وعينتها

تمثل مجتمع الدراسة بجميع العاملين في ديوان الرقابة المالية العراقي وفروعه في المحافظات، والبالغ عددهم نحو (3,000) موظف، أما عينة الدراسة فقد بلغ حجمها (200) موظف، وتم تحديدها بالاعتماد على معادلة كوكران لتحديد حجم العينة الملائم، واعتمدت الدراسة أسلوب العينة العشوائية الطبقية بهدف ضمان تمثيل مختلف المستويات الوظيفية داخل الديوان، بما يعزز دقة النتائج وقابليتها للتعميم.

أدوات جمع البيانات وقياس المتغيرات

اعتمدت الدراسة الاستبيان أداةً رئيسة لجمع البيانات، وقد صُمم وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي الذي يتدرج من (موافق بشدة) إلى (غير موافق بشدة)، وجرى قياس المتغير المستقل، والمتمثل بالمحاسبة القضائية عن طريق مجموعة من الأبعاد شملت: المعرفة، والمهارات، والتدريب، والتحديات المرتبطة بالتطبيق، في حين تم قياس المتغير التابع، وهو تطوير الموارد البشرية، عبر مؤشرات تمثلت في: الكفاءة الرقابية، والمهارات التحليلية، وفعالية التدريب.

الأساليب الإحصائية:

تم تحليل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار (26)، وشمل التحليل الإحصائي أسلوبين رئيسين: التحليل الوصفي عن طريق التكرارات، والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري، والتحليل الاستدلالي باستخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار طبيعة وقوة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

الصدق والثبات:

تحقق صدق الأداة من خلال صدق المحتوى، إذ عُرضت فقرات الاستبيان على خمسة من الخبراء والمتخصصين في مجالات المحاسبة والعلوم الإدارية، وأُجريت التعديلات اللازمة في ضوء ملاحظاتهم، أما ثبات الأداة فقد تم اختباره باستخدام معامل كرونباخ ألفا، إذ بلغ (0.87)، وهو ما يدل على تمتع الأداة بدرجة عالية من الثبات والاتساق الداخلي.

المبحث الثالث: الجانب العملي

1- الخصائص الديموغرافية للعينة

يوضح جدول (1) التمثيل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، والتي شملت (200) موظفاً من العاملين في ديوان الرقابة المالية العراقي، وذلك بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS الإحصائي.

الجدول 1 التمثيل الوصفي لعينة (الخصائص الديموغر افية)

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	120	60%
	أنثى	80	40%
العمر	سنة 30 >	50	25%
	سنة 30-40	90	45%
	سنة 40 >	60	30%

المؤهل العلمي	دبلوم	30	15%
	بكالوريوس	120	60%
	ماجستير	40	20%
	دكتوراه	10	5%
سنوات الخبرة	سنوات 5 >	40	20%
	سنوات 10-5	80	40%
	سنوات 10 <	80	40%
التخصص الوظيفي	محاسبة	70	35%
	تدقيق ورقابة	90	45%
	إدارة مالية	30	15%
	تخصصات أخرى	10	5%

المصدر :إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج SPSS

بناء على الجدول أعلاه نستنتج الآتي:

1. تمثيل مناسب للتجربة الوظيفية: توزيع سنوات الخبرة متوازن (20% مبتدئون، 40% متوسطو الخبرة، 40% ذوو خبرة عالية)، وهذا يسمح بتحليل دقيق لتأثير متغير الخبرة على إدراك أهمية المحاسبة القضائية، وهو ما أشارت إليه نتائج الدراسة (وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى للخبرة)، ويشير التركيز على ذوي الخبرة المتوسطة والعالية (80% من العينة) إلى أن الاستبيان استهدف فئة لها اطلاع جيد على واقع العمل الرقابي واحتياجات تطويره.
2. تركيز على القلب الوظيفي للديوان: يشكل الموظفون في تخصصي "التدقيق والرقابة" (45%) و"المحاسبة" (35%) معاً 80% من العينة، وهذا التركيز على المهن الأساسية ذات الصلة المباشرة بموضوع البحث يزيد من دقة الاستجابات ومصداقية النتائج المتعلقة باحتياجات التدريب والمهارات المطلوبة.
3. نضج مهني وكفاءة علمية: التركيبة العمرية (70% من العينة فوق 30 سنة) والمؤهلات العلمية (85% من العينة يحملون البكالوريوس فما فوق، منهم 25% يحملون الماجستير والدكتوراه) تشير إلى عينة ناضجة ومؤهلة أكاديمياً قادرة على تقييم موضوع متخصص مثل المحاسبة القضائية تقييماً واعياً.
4. توازن معقول في تمثيل الجنس: نسبة 60% ذكور إلى 40% إناث قد تعكس إلى حد ما التركيبة الوظيفية الحقيقية في مثل هذه المؤسسات التقنية في البيئة العراقية، وهذا التوزيع مكن من اختبار فرضية وجود فروق تعزى للجنس، والتي أكدت النتائج صحتها.

التحليل الوصفي للمتغيرات

المتغير المستقل (المحاسبة القضائية):

يوضح الجدول (2) النتائج الوصفية لأبعاد المتغير المستقل (المحاسبة القضائية)، كما تم استخلاصها باستخدام برنامج SPSS، والتي تعكس مستوى توافر مكونات المحاسبة القضائية في ديوان الرقابة المالية العراقي من حيث المعرفة، والمهارات، والتدريب، والتحديات المؤثرة في التطبيق.

الجدول (2) المتوسطات والانحراف المعياري لأبعاد المحاسبة القضائية

البعد	أبرز النتائج
المعرفة	ارتفاع إدراك الأهمية (المتوسط=4)، وضعف المعرفة بالأدوات (المتوسط=2.8).
المهارات	ضعف المهارات التقنية (استخدام البرامج: المتوسط=2.5).
التدريب	نقص حاد في البرامج التدريبية (المتوسط=2.3)، وحاجة ملحة للتدريب (المتوسط=4.2).
التحديات	معوقات قانونية (المتوسط=3.8) ونقص الموارد التقنية (المتوسط=3.6).

بناء على ما جاء في الجدول أعلاه نستنتج الآتي:

أولاً: بُعد المعرفة: تشير النتائج إلى ارتفاع مستوى إدراك أهمية المحاسبة القضائية، إذ بلغ المتوسط الحسابي (4)، وهو ما يعكس وعياً مؤسسياً متقدماً بأهميتها الاستراتيجية في تعزيز الرقابة المالية ومكافحة الفساد، إلا أن هذا الوعي يقابله انخفاض ملحوظ في مستوى المعرفة بالأدوات والتقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية، إذ بلغ المتوسط الحسابي (2.8)، ويكشف هذا التباين عن فجوة واضحة بين الإدراك النظري والتطبيق العملي، إذ يمتلك الموظفون قناعة بأهمية المحاسبة القضائية دون امتلاك الكفاءة العملية اللازمة لتفعيلها بفاعلية.

ثانياً: بُعد المهارات: أظهرت نتائج الجدول أن مستوى المهارات التقنية المتعلقة باستخدام برامج وأدوات المحاسبة القضائية جاء منخفضاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي (2.5)، وهو أدنى متوسط بين أبعاد المتغير المستقل، ويُعد هذا المؤشر دلالة على وجود ضعف جوهري في القدرات التطبيقية للعاملين، ولا سيما في ما يتعلق باستخدام البرمجيات المتخصصة وتحليل البيانات المالية الرقمية، الأمر الذي يحد من قدرتهم على إجراء التحقيقات المعقدة والكشف عن أنماط التلاعب المالي المتقدمة.

ثالثاً: بُعد التدريب: تعكس نتائج بُعد التدريب واحدة من أكثر الفجوات حدة في واقع المحاسبة القضائية داخل الديوان، إذ بلغ المتوسط الحسابي لتوفر البرامج التدريبية (2.3) مقابل متوسط مرتفع للحاجة الملحّة إلى التدريب بلغ (4.2)، ويشير هذا التناقض الواضح إلى وجود طلب قوي وغير مُلبّى على التدريب المتخصص، كما يؤكد أن البرامج التدريبية الحالية – إن وجدت – لا تلبي متطلبات العمل الرقابي الحديث، وهو ما يفسر إلى حد كبير ضعف المهارات التقنية لدى الموظفين.

رابعاً: بُعد التحديات: أظهرت النتائج أن التحديات التي تواجه تطبيق المحاسبة القضائية ذات طابع مؤسسي وهيكلي، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمعوقات القانونية (3.8)، وللنقص في الموارد التقنية (3.6)، وتعكس هذه النتائج وجود قيود تشريعية وتنظيمية تحد من فاعلية استخدام مخرجات المحاسبة القضائية، فضلاً عن ضعف البنية التحتية الرقمية الداعمة للتطبيق العملي، كما يفسر نقص الموارد التقنية استمرار تدني مستوى المهارات التطبيقية، إذ لا يمكن تحقيق كفاءة عملية عالية في ظل غياب الأدوات والأنظمة التقنية المناسبة.

المتغير التابع (تطوير الموارد البشرية):

يوضح الجدول (3) نتائج التحليل الوصفي لأبعاد المتغير التابع (تطوير الموارد البشرية) في ديوان الرقابة المالية العراقي، وذلك بالاعتماد على المتوسطات الحسابية المستخرجة باستخدام برنامج SPSS. ، تعكس هذه النتائج مستوى أداء الموارد البشرية من حيث الكفاءة الرقابية، والمهارات التحليلية، وفعالية البرامج التدريبية.

الجدول 3 التحليل الوصفي للمتغير التابع تطوير الموارد البشرية

البعد	المتوسط	التفسير
الكفاءة الرقابية	3.1	مقبولة مع ضعف في الأساليب المتطورة.
المهارات التحليلية	3	ضعف في استخدام الأدوات الرقمية (2.7).
فعالية البرامج التدريبية	3.2	رضا منخفض عن جودة التدريب الحالي (2.5).

بناءً على ما جاء في الجدول أعلاه نستنتج الآتي:

أولاً: الكفاءة الرقابية: بلغ المتوسط الحسابي لبُعد الكفاءة الرقابية (3.1)، وهو ما يشير إلى مستوى مقبول من أداء المهام الرقابية التقليدية المعتمدة على الخبرة العملية والمعرفة المحاسبية العامة، إلا أن هذا المستوى يقترن بضعف واضح في استخدام الأساليب الرقابية المتطورة، الأمر الذي يعكس محدودية القدرة على التعامل مع القضايا المعقدة المرتبطة بالاحتيال المالي، وتتبع الأصول، وتحليل البيانات الجنائية، ويؤكد ذلك أن الكفاءة الرقابية الحالية تلبي متطلبات المراجعة الروتينية لكنها لا ترقى إلى مستوى الكفاءة القضائية المتخصصة، مما يدعم فرضية الدراسة المتعلقة بدور المحاسبة القضائية في تعزيز الكفاءة الرقابية النوعية.

ثانياً: المهارات التحليلية: أظهر بُعد المهارات التحليلية متوسطاً حسابياً بلغ (3.0)، وهو ما يعكس امتلاك العاملين مستوىً أساسياً من القدرة على تحليل البيانات المالية غالباً ضمن الإطار التقليدي أو اليدوي، غير أن انخفاض متوسط استخدام الأدوات الرقمية إلى (2.7) يكشف عن ضعف جوهري في المهارات التحليلية المتقدمة، وتُعد هذه النتيجة ذات دلالة خاصة، إذ تعتمد المحاسبة القضائية الحديثة على أدوات التحليل الرقمي الشامل لاكتشاف الأنماط غير الطبيعية والعلاقات الخفية في البيانات المالية، وعليه فإن ضعف الكفاءة الرقمية يقيد تطور المهارات التحليلية ويمنع انتقالها من التحليل التقليدي إلى التحليل القضائي المتخصص، وهو ما يفسر محدودية الكفاءة في الأساليب الرقابية المتطورة.

ثالثاً: فعالية البرامج التدريبية: بلغ المتوسط الحسابي لفعالية البرامج التدريبية (3.2)، مقابل متوسط منخفض لجودة التدريب الحالي بلغ (2.5)، مما يعكس وجود تناقض واضح بين التقييم العام للفعالية وتقييم جودة المحتوى التدريبي، ويشير هذا التباين إلى أن البرامج التدريبية الحالية قد تسهم في تعزيز معارف عامة أو أساسية، إلا أنها تفتقر إلى التخصص والعمق اللازمين لتطوير مهارات المحاسبة القضائية، كما قد يعكس هذا التقييم تكيف العاملين مع واقع تدريبي محدود، دون أن يعني ذلك تحقيق تطوير مهني فعلي قادر على إحداث أثر ملموس في الأداء الرقابي.

علاقات الارتباط بين المحاسبة القضائية وتطوير الموارد البشرية

يبيّن الجدول (4) نتائج تحليل معامل ارتباط بيرسون للكشف عن طبيعة وقوة العلاقة بين المتغير المستقل المحاسبة القضائية والمتغير التابع تطوير الموارد البشرية، فضلاً عن بيان علاقات الارتباط بين أبعاد المحاسبة القضائية وأبعاد تطوير الموارد البشرية، ويهدف هذا التحليل إلى اختبار وجود علاقات ارتباط أولية تمهيداً لتحليل الأثر السببي باستخدام نماذج الانحدار.

الجدول 4 معاملات ارتباط بيرسون بين المتغيرين و أبعادهما

المتغير / البعد	تطوير الموارد البشرية	الكفاءة الرقابية	المهارات التحليلية	فعالية البرامج التدريبية
المحاسبة القضائية (كلياً)	**0.62****	0.58**	0.60**	0.55**
المعرفة	0.51**	0.49**	0.52**	0.46**
المهارات	0.59**	0.57**	0.61**	0.53**
التدريب	**0.65****	0.62**	0.64**	**0.66****
التحديات	-0.47**	-0.45**	-0.48**	-0.42**

**دالة إحصائياً عند مستوى(0.01)

تُظهر نتائج الجدول (4) وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة القضائية كمتغير كلي وتطوير الموارد البشرية، إذ بلغ معامل الارتباط ($r = 0.62$)، وهو ما يشير إلى علاقة متوسطة تميل إلى القوة، وتعكس هذه النتيجة أن ارتفاع مستوى تطبيق المحاسبة القضائية يسهم في تعزيز ممارسات تطوير الموارد البشرية داخل المنظمة.

وعلى مستوى الأبعاد يتضح أن بعد التدريب سجّل أعلى معاملات ارتباط مع تطوير الموارد البشرية ($r = 0.65$)، مما يدل على أن توفر البرامج التدريبية المتخصصة في المحاسبة القضائية يمثل عاملاً أساسياً في رفع كفاءة الموارد البشرية وتنمية مهاراتها، كما أظهر بعد المهارات علاقة ارتباط موجبة وقوية نسبياً لا سيما مع بعد المهارات التحليلية، الأمر الذي يعكس أهمية امتلاك المهارات التقنية والتحليلية في دعم فعالية الأداء الرقابي والتنموي.

وفي المقابل أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية بين بعد التحديات وتطوير الموارد البشرية، مما يعني أن زيادة المعوقات القانونية ونقص الموارد التقنية ينعكس سلباً على جهود تطوير الموارد البشرية، ويحد من الاستفادة المثلى من تطبيقات المحاسبة القضائية.

تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المحاسبة القضائية وتطوير الموارد البشرية

يوضح الجدول (5) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط الذي يهدف إلى قياس أثر المحاسبة القضائية بوصفها متغيراً مستقلاً في تطوير الموارد البشرية على أنه متغيراً تابعاً؛ وذلك للتحقق من قدرة المتغير المستقل على تفسير التغيرات الحاصلة في المتغير التابع.

الجدول 5 نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط

المتغير المستقل	β	t	Sig
المحاسبة القضائية	**0.62**	9.45	0.000
R	**R^2**	**F**	**Sig**

0.62	**0.38**	89.3	0.000

في تطوير الموارد

البشرية، إذ بلغت قيمة معامل الانحدار ($\beta = 0.62$) عند مستوى معنوية ($Sig = 0.000$)، وهو ما يدل على قوة العلاقة السببية بين المتغيرين.

كما أظهرت قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.38$) أن المحاسبة القضائية تفسر ما نسبته 38% من التباين في تطوير الموارد البشرية، وهي نسبة تفسيرية جيدة في الدراسات الإدارية والاجتماعية، في حين تعزى النسبة المتبقية إلى متغيرات أخرى لم يتضمنها النموذج، وتؤكد قيمة اختبار (F) الدالة إحصائياً سلامة النموذج وقدرته التنبؤية.

تحليل الانحدار الخطي المتعدد لأبعاد المحاسبة القضائية في تطوير الموارد البشرية

يعرض جدول (6) نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس أثر أبعاد المحاسبة القضائية (المعرفة، المهارات، التدريب، التحديات) مجتمعة في تطوير الموارد البشرية، بهدف تحديد الأبعاد الأكثر تأثيراً في المتغير التابع.

الجدول 6 نتائج تحليل الانحدار المتعدد

البعد المستقل	β	t	Sig	
المعرفة	0.21	3.14	0.002	
المهارات	0.28	4.05	0.000	
التدريب	**0.35**	5.62	0.000	
التحديات	-0.19	-2.98	0.003	
R	**R^2**	**Adjusted R^2**	**F**	**Sig**
0.69	**0.48**	0.46	41.7	0.000

تُظهر نتائج التحليل أن أبعاد المحاسبة القضائية مجتمعة تمتلك قدرة تفسيرية مرتفعة، إذ بلغ معامل التحديد ($R^2 = 0.48$)، مما يعني أن هذه الأبعاد تفسر ما نسبته 48% من التباين في تطوير الموارد البشرية، وهو ما يعكس تحسناً واضحاً في القوة التفسيرية مقارنة بنموذج الانحدار البسيط.

وعلى مستوى التأثير الفردي تبيّن أن بعد التدريب يُعد الأكثر تأثيراً في تطوير الموارد البشرية، إذ سجل أعلى قيمة لمعامل الانحدار المعياري، مما يؤكد أن الاستثمار في التدريب المتخصص يمثل المدخل الأهم لتعزيز كفاءة الموارد البشرية يليه بعد المهارات ثم بعد المعرفة، وهو مما يعكس أهمية التكامل بين الجانب المعرفي والتطبيقي في مجال المحاسبة القضائية.

وفي المقابل جاء تأثير بعد التحديات سالباً وذا دلالة إحصائية، مما يشير إلى أن المعوقات القانونية والتنظيمية ونقص البنية التحتية التقنية تمثل عوامل كابحة لجهود تطوير الموارد البشرية، وتحد من الاستفادة الفعلية من تطبيق المحاسبة القضائية داخل المنظمة.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

1. الاستنتاجات

توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات الجوهرية التي تسهم في تعميق الفهم العلمي لدور المحاسبة القضائية في تطوير الموارد البشرية في ديوان الرقابة المالية العراقي، ويمكن إجمالها على النحو الآتي:

1. وجود فجوة واضحة بين الإدراك النظري والتطبيق العملي للمحاسبة القضائية: أظهرت النتائج أن العاملين يمتلكون مستوىً مرتفعاً من الوعي بأهمية المحاسبة القضائية، إلا أن هذا الإدراك لا يقابله مستوى مماثل من المعرفة بالأدوات أو المهارات التطبيقية، مما يؤكد أن المحاسبة القضائية ما تزال تُمارس بوصفها مفهوماً نظرياً أكثر من كونها ممارسة مهنية متكاملة.
2. ضعف المهارات التقنية والتدريب يمثل العائق الأبرز أمام تطوير الموارد البشرية: بينت نتائج التحليل الوصفي والانحدار المتعدد أن بعد التدريب هو الأكثر تأثيراً في تطوير الموارد البشرية، في حين شكّلت المهارات التقنية الحلقة الأضعف، ويشير ذلك إلى أن أي جهود تطويرية لا يمكن أن تحقق نتائج ملموسة ما لم تركز على بناء القدرات العملية المرتبطة باستخدام الأدوات الرقمية والتحليل الجنائي للبيانات.
3. تأثير إيجابي دال للمحاسبة القضائية في تطوير الموارد البشرية: أكدت نتائج معامل الارتباط والانحدار الخطي البسيط وجود علاقة إيجابية متوسطة تميل إلى القوة بين المحاسبة القضائية وتطوير الموارد البشرية، مع قدرة تفسيرية بلغت (38%)، وهي نسبة معتبرة في الدراسات الإدارية، مما يبرهن أن المحاسبة القضائية تمثل مدخلاً فعالاً لتحسين الكفاءة الرقابية والمهارات التحليلية.
4. الأبعاد المؤسسية والتشريعية تمثل عوامل كابحة للتطوير: أظهرت النتائج وجود علاقة سالبة ذات دلالة إحصائية بين بُعد التحديات وتطوير الموارد البشرية، وهو ما يعكس أن المعوقات القانونية، وضعف البنية التحتية التقنية، تحد من الأثر الإيجابي للمحاسبة القضائية، حتى في حال توافر القناعة والرغبة لدى العاملين.
5. التدريب المتخصص هو المحرك الرئيس للتطوير المستدام: بيّن تحليل الانحدار المتعدد أن بُعد التدريب سجل أعلى تأثير معياري مقارنة ببقية الأبعاد، مما يؤكد أن الاستثمار في التدريب النوعي والمتخصص يشكل الأساس لأي استراتيجية ناجحة لتطوير الموارد البشرية في المؤسسات الرقابية.

2. التوصيات العملية

استناداً إلى نتائج الدراسة واستنتاجاتها، توصي الدراسة بما يأتي:

على مستوى ديوان الرقابة المالية العراقي

1. تبني استراتيجية مؤسسية متكاملة لتطبيق المحاسبة القضائية، وتُدرج ضمن خطط التطوير الوظيفي والمهني.
2. تصميم وتنفيذ برامج تدريبية متخصصة في المحاسبة القضائية بالتعاون مع منظمات دولية وهيئات رقابية متقدمة.
3. توفير البنية التحتية التقنية اللازمة، بما في ذلك برامج التحليل الجنائي للبيانات المالية وقواعد البيانات المتكاملة.
4. استحداث وحدات أو فرق عمل متخصصة بالمحاسبة القضائية ضمن الهيكل التنظيمي للديوان.

على مستوى صناع القرار والجهات التشريعية

1. إصدار تشريعات واضحة ومنسجمة تنظم تطبيق المحاسبة القضائية وتعزز حجية مخرجاتها أمام الجهات القضائية.
2. تعزيز التنسيق المؤسسي بين ديوان الرقابة المالية، والسلطة القضائية، وهيئات النزاهة، بما يضمن تكامل الأدوار الرقابية.

على مستوى الموارد البشرية

1. تشجيع العاملين على الحصول على الشهادات المهنية المتخصصة في المحاسبة القضائية.
2. ربط الترقيات الوظيفية والحوافز بدرجة الكفاءة المهنية والمهارات التقنية المكتسبة.

3. محددات الدراسة واتجاهات البحث المستقبلية

على الرغم من الأهمية العلمية والعملية لنتائج الدراسة، إلا أنها لا تخلو من بعض المحددات التي تفتح المجال أمام دراسات مستقبلية، ومن أبرزها:

المحددات

1. اقتصرت الدراسة على ديوان الرقابة المالية العراقي، مما قد يحد من تعميم النتائج على مؤسسات رقابية أخرى ذات بيئات تنظيمية مختلفة.
2. اعتمدت الدراسة على البيانات الكمية المدركة من خلال الاستبيان دون التوسع في الأساليب النوعية المعمقة مثل المقابلات المتخصصة مع صناع القرار.
3. لم تتناول الدراسة متغيرات تنظيمية أخرى قد تؤثر في تطوير الموارد البشرية، مثل الثقافة التنظيمية أو القيادة.

4. اتجاهات البحث المستقبلية

1. إجراء دراسات مقارنة بين ديوان الرقابة المالية ومؤسسات رقابية في دول أخرى لقياس الفروق في تطبيق المحاسبة القضائية.

2. توسيع النموذج البحثي ليشمل متغيرات وسيطة أو معدلة، مثل الدعم القيادي أو النضج الرقمي.
3. اعتماد منهجيات نوعية أو مختلطة لدراسة التحديات التشريعية والتقنية بعمق أكبر.
4. دراسة أثر المحاسبة القضائية في متغيرات تنظيمية أخرى، مثل جودة القرارات الرقابية أو الثقة المؤسسية.

المصادر:

أولاً : المصادر العربية:

أبو نبعة، عبد العزيز. (2012). مفهوم الإدارة بالأهداف. الشبكة العربية للإدارة والأعمال.

أحمد، مايسة فتحي عبد اللطيف، وأبو العينين، رانيا السيد إبراهيم. (2019). أثر تطبيق مبادئ الإدارة بالأهداف على أداء العاملين في الفنادق. مجلة كلية السياحة والفنادق، جامعة المنصورة، 6(6)، 115-141 .

إدريس، حميدة سيد أحمد محمد. (2009). أثر التخطيط الاستراتيجي على الأداء: دراسة تطبيقية على شركة هجليج لخدمات البترول والاستثمار المحدودة في الفترة ما بين 2003-2008 م. مجلة الاقتصاد والإدارة.

سالم، منى عادل محمد علي. (2017). أثر تطبيق إدارة المعرفة على تطوير وتحسين ممارسات إدارة الموارد البشرية: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية المصرية. مجلة العلوم الإدارية.

صلاح أحمد، محمد حسين. (2024). أثر تطبيق الإدارة الرقمية على تعزيز الميزة التنافسية المستدامة بالبنوك في مصر - دراسة ميدانية. مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية،(142).

محمد، طه عبده طه. (2021). أثر التحليل الاستراتيجي على أداء منظمات الأعمال: دراسة تطبيقية على بنك قطر الوطني بالسودان 2010 م. - 2020 م. مجلة الدراسات الإدارية.

محمد، محمد مهدي حسن. (2017). أثر الإدارة الاستراتيجية في الأداء المصرفي: بالتطبيق على بنك فيصل الإسلامي السوداني 2010م - 2017م. رسالة دكتوراه، جامعة أم درمان الإسلامية

المرسى، جمال الدين محمد. (2019). دور ممارسات إدارة الشراء في تحسين الأداء المؤسسي: دراسة تطبيقية على شركات الأدوية في مصر. مجلة البحوث التجارية.

الوكيل، إيمان محمد أحمد. (2021). أثر الابتكار المؤسسي على بناء الصورة الذهنية للمؤسسات العامة: دراسة حالة بنك مصر. مجلة البحوث الإدارية.

الوكيل، منال محمد أحمد. (2018). أثر ممارسات الإدارة بالأهداف على الأداء المؤسسي: دراسة تطبيقية على بنك مصر. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، 48(4)، 241-281

ثانياً: المصادر الاجنبية:

Abdulaali, A. R., Alnoor, A., Al-Abrrow, H., Abdullah, O. H., & Abbas, S. (2022). The influence of financial critical success factors on project success: Evidence from several electric power projects in Iraq.

Amiram, D., Bozanic, Z., Cox, J. D., Dupont, Q., Karpoff, J. M., & Sloan, R. G. (2018). Financial reporting fraud and other forms of misconduct: A multidisciplinary review of the literature. *Review of Accounting Studies, 23*(3), 732-783. https://doi.org/10.1007/s11142-018-9451-5

Andrews, K. R. (1980). The Concept of Corporate Strategy. *Homewood, IL: Irwin*.

Ansoff, H. I. (1965). Corporate Strategy: An Analytic Approach to Business Policy for Growth and Expansion. *McGraw-Hill*.

Autore, D., Hutton, I., Peterson, D., & Smith, A. (2015). The effects of securities litigation on external financing. *Journal of Corporate Finance, 27*, 231-250. https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2014.09.007

Barney, J. B. (1991). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.

Bhatia, R., & Dutta, S. (2020). AI in HR: The role of adaptive learning and personalization. *Journal of Human Capital Development, 12*(3), 45-61.

Brynjolfsson, E., & Mitchell, T. (2017). What can machine learning do? Workforce implications. *Science, 358*(6370), 1530-1534. https://doi.org/10.1126/science.aap8062

Burgstahler, D., & Dichev, I. (1997). Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of Accounting and Economics, 24*(1), 99-126. https://doi.org/10.1016/S0165-4101(97)00017-7

Chandler, A. D. (1962). Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise. *MIT Press*.

Chen, L., & Brown, T. (2021). Ethical AI in HR: Challenges and mitigation strategies. *Human Resource Technology Review, 9*(1), 77-92.

David, F. R. (2011). Strategic Management: Concepts and Cases. *Prentice Hall*.

Dechow, P. M., Ge, W., Larson, C. R., & Sloan, R. G. (2011). Predicting material accounting misstatements. *Contemporary Accounting Research, 28*(1), 17-82. https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01041.x

DeLiema, M., Deevy, M., Lusardi, A., & Mitchell, O. S. (2020). Financial fraud among older Americans: Evidence and implications. *The Journals of Gerontology: Series B, 75*(4), 861-868. https://doi.org/10.1093/geronb/gby151

Dyck, I. J. A., Morse, A., & Zingales, L. (2017). How pervasive is corporate fraud? *Rotman School of Management Working Paper No. 2222608*. https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2222608

Goyal, M., Verma, K., & Kapoor, R. (2023). The impact of AI-powered coaching assistants in employee development. *International Journal of HR Tech, 15*(2), 22-39.

Grant, R. M. (2016). Contemporary Strategy Analysis: Text and Cases Edition. *John Wiley & Sons*.

Hill, C. W., Jones, G. R., & Schilling, M. A. (2014). Strategic Management: Theory: An Integrated Approach. *Cengage Learning*.

Hitt, M. A., Ireland, R. D., & Hoskisson, R. E. (2012). Strategic Management: Competitiveness and Globalization. *Cengage Learning*.

Huang, Y., Zhang, L., & Roberts, J. (2021). AI-driven learning management systems: A review of applications in corporate training. *Journal of Workplace Learning, 33*(4), 89-106. https://doi.org/10.1108/JWL-06-2020-0092

Islam, M. A., et al. (2020). Impact of Management by Objectives on Performance Appraisal and Employee Satisfaction in Commercial Banks. *International Journal of Business and Management*, 15(4), 112-120.

Johnson, G., Scholes, K., & Whittington, R. (2008). Exploring Corporate Strategy: Text and Cases. *Pearson Education*.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. *Harvard Business Press*.

Karpoff, J. M., Lee, D. S., & Martin, G. S. (2008a). The cost to firms of cooking the books. *Journal of Financial and Quantitative Analysis, 43*(3), 581-611. https://doi.org/10.1017/S0022109000004221

Kedia, S., & Philippon, T. (2009). The economics of fraudulent accounting. *Review of Financial Studies, 22*(6), 2169-2199. https://doi.org/10.1093/rfs/hhm016

Kim, S., Lee, H., & Park, J. (2022). Algorithmic bias in AI-driven HR systems: Implications and solutions. *AI & Ethics in Human Resource Management, 5*(1), 34-52.

Larcker, D. F., & Zakolyukina, A. A. (2012). Detecting deceptive discussions in conference calls. *Journal of Accounting Research, 50*(2), 495-540. https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2012.00450.x

Lynch, R. (2015). Corporate Strategy. *Pearson Education*.

Malenko, N., & Grundfest, J. A. (2014). *Quadrophobia: Strategic rounding of EPS data* (Stanford Law and Economics Olin Working Paper No. 388). Stanford University. https://doi.org/10.2139/ssrn.2416640

Meseret, A. (2019). The Impact of Strategic Management Practices on Organizational Performance: A Study on Dedebit Credit and Saving Institution in Eastern Tigray. *Journal of Business and Management*, 21(3), 45-52.

Mintzberg, H., Ahlstrand, B., & Lampel, J. (1998). Strategy Safari: A Guided Tour Through the Wilds of Strategic Management. *Free Press*.

Nankervis, A., Connell, J., Cameron, R., Montague, A., & Prikshat, V. (2021). 'Are we there yet?' Australian HR professionals and the Fourth Industrial Revolution. *Asia Pacific Journal of Human Resources, 59*(1), 3-19. https://doi.org/10.1111/1744-7941.12272

Noguchi, Y. (2002, June 29). WorldCom lays off 17,000 workers. *The Washington Post*. https://www.washingtonpost.com/archive/politics/2002/06/29/worldcom-lays-off-17000-workers/84538b65-80fb-4b8e-b6a9-de1030454eaf/

Oppel, R. A., Jr. (2001, November 22). Employees' retirement plan is a victim as Enron tumbles. *The New York Times*. https://www.nytimes.com/2001/11/22/business/employees-retirement-plan-is-a-victim-as-enron-tumbles.html

Parsons, C., Sulaeman, J., & Titman, S. (2018). The geography of financial misconduct. *The Journal of Finance, 73*(5), 2087-2137. https://doi.org/10.1111/jofi.12688

Pearce, J. A., & Robinson, R. B. (2013). Strategic Management: Planning for Domestic & Global Competition. *McGraw-Hill Education*.

Porter, M. E. (1996). What is Strategy? *Harvard Business Review*, 74(6), 61-78.

Schrand, C. M., & Zechman, S. L. C. (2012). Executive overconfidence and the slippery slope to financial misreporting. *Journal of Accounting and Economics, 53*(1-2), 311-329. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.09.001

Smith, J., & Johnson, K. (2022). Leveraging AI for workforce planning and skill development. *HR Analytics Review, 20*(1), 12-27.

Thompson, A. A., Peteraf, M. A., Gamble, J. E., & Strickland, A. J. (2016). Crafting and Executing Strategy: The Quest for Competitive Advantage: Concepts and Cases. *McGraw-Hill Education*.

Wheelen, T. L., & Hunger, J. D. (2012). Strategic Management and Business Policy: Toward Global Sustainability. *Pearson Education*.

Williams, L., & Carter, N. (2022). AI and employee engagement: Enhancing job satisfaction through personalized career growth. *Journal of Organizational Behavior, 28*(2), 41-58.

ثالثاً: المراجع القانونية العراقية:

- قانون ديوان الرقابة المالية العراق. (2011)، قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (31) لسنة 2011 .الجريدة الرسمية، العدد 4292.
https://moj.gov.iq/upload/pdf/2011-31.pdf
- قانون العقوبات العراق. (1969 .(قانون العقوبات رقم (111) لسنة 1969 .الجريدة الرسمية، العدد 1980.
https://iraqld.hjc.iq/ViewLaw.aspx?fn=111-1969.PDF
- قانون إدارة الدولة للمرحلة الانتقالية العراق. (2004)، قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية .الجريدة الرسمية، العدد 4010.
https://www.refworld.org/docid/3ae6b55510.html
- النظام الداخلي لمجلس النواب مجلس النواب العراقي. (2021)، النظام الداخلي لمجلس النواب العراقي (التعديل الثالث) .الجريدة الرسمية، العدد 4667.
http://ar.parliament.iq/2021/12/08/النظام-الداخلي-لمجلس-النواب-التعديل-ال/