

## دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة إستطلاعية لرأي عينة من المهنيين والأكاديميين في محافظة السليمانية

غازي عبدالعزيز سليمان البياتي<sup>1</sup>، فريدون نزار كريم<sup>2</sup>

<sup>1</sup>كلية القلم الجامعية، كركوك، العراق

<sup>2</sup>قسم المحاسبة التقنية، كلية التقنية الإدارية، جامعة السليمانية التقنية، السليمانية، العراق

Email: dr.ghazi2001@yahoo.com<sup>1</sup>, Faraidun.nzar.k@spu.edu.iq<sup>2</sup>

### الملخص:

هدف هذا البحث إلى التعرف على طبيعة المحاسبة القضائية ومفاهيمها الأساسية والتعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية وأشكالها وأساليبها ود الواقع إستخدامها، كما هدف إلى التعرف على دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقد أستخدمت الاستبانة كأداة للبحث إذ وزرعت على عينة مكونة من الأكاديميين والمهنيين في محافظة السليمانية وتم توزيع (384) إستماراة إسترد (340) إستماراة منها (321) إستماراة صالحة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS)، وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات إشارت إلى وجود علاقة بين المحاسبة القضائية كمتغير مستقل والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع ومن أهم الاستنتاجات، أن المحاسبة القضائية تعد مجالاً معاصرًا في المحاسبة ولها دور أساسي في حماية الحقوق أو إستعادة الحقوق لأطراف مختلفة في حالة وقوع مخالفات أو إنتهاكات إقتصادية ومالية، والمحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال إنتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح، مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية ف تكون مضللة لتخاذلي القرارات، وأوصى البحث إلى ضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم وفي لجان الاعتراض بدوائر الضرائب، وتطوير عمل الخبرير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية. وضرورة إستخدام المحاسبة القضائية من أجل منع الظواهر التي تعد ظواهر سلبية مثل ممارسات المحاسبة الإبداعية لمنع الأضرار بالنظام الاقتصادي للبلد.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة القضائية، المحاسبة الإبداعية، الخدمات التحقيقية، الخدمات القانونية.

### پوخته:

ئامانچ لەم توپىزىنەمە بىرىتىيە لە دىيارىكىرىنى سروشى ژمېرىيارى دادگەرى لەمگەن چەمكە بنەرتىيەكانى، وەدىارىكىرىنى ژمېرىيارى داهىنەر انە لەمگەن فورم و شىواز و پالنەر مکانى بەكار ھىننەن، ھەرۋە دەستىشانكىرىنى ڕۆلى ژمېرىيارى دادگەرى لە سۇورى داركىرىنى شىواز مکانى ژمېرىيارى داهىنەر انەدا. لەم توپىزىنەمە راپرسى نامە وەك ئامرازىيەك بەكار ھاتوو بۇ وەرگەرتى بۇچۇننى نومۇنىيەك لە ئەكادىمىي و پېشىھىيەكانى سنورى پارىزگاي سليمانى، بۇ ئەم مەبەستەش توپىزەر ژمارە (384) فورمى راپرسى دابەشىكىرىدۇ، (340) دانەر وەرگىراوەتەمە لەم ژمارەمەش (321) رەھوايە بۇ شىكىرىنەمە لەرىيگەي پەزىگەمى ئامارى (SPSS) مۇ، توپىزىنەمەك گەيىشتۇرۇتە كۆمەلەيىك دەرەنjam كە ئامازەن بۇ بۇونى پەسپۇنلىقى دەنۋەرەي دادۇرەي وەك گۇرما ئەرىيەكى سەرىبەخۇ و سۇورى داركىرىنى پەراكتىيەك كە ئەنەن ژمېرىيارى داهىنەر انە وەك گۇرما ئەرىيەكى وابەست(پاشكۇ) گەيىنگەنگەن دەرئەنjamەكانيش بىرىتىن لە، ژمېرىيارى دادۇرە بوارىيەكى ھاۋچەرخە لە ژمېرىيارىدا و ڕۆلىكى سەرمكى ھەبىيە لە پاراستن يان گەرەندەمە ماف بۇ لايەنە جىلاواز مکان لە ئەگەرەي رۇدانى سەرىيچى يان پېشىلەكلىرى ئابۇرلى و دارايى دا، و ژمېرىيارى داهىنەر انە پەۋسەمەكە بۇ دەستكاريکىرىدى ژمارە مکانى ژمېرىكارى بە قۇستۇرۇتە دەرەنjamەكەن بۇ رىزگاربۇون لە پابەندبۇون بە ياساكانى ژمېرىيارى و بەدىلەكىانى پىوانەكىردىن و داواكارييەكانى ئاشكەر اکردىن ئەۋەش كارىگەرى لەسەر مەتمانەي بەيانىنامە دارا ئىمەكان ھەبىيە بۇيە دەبىتىيە چەواشەكارى بۇ بىرىار دەران. وە لەبەر رۆشنىيە دەرئەنjamەكەنيدا توپىزىنەمەكە پېشىنارى پېۋىستى ھەبۇونى ياساپىكى كەردووە كە ئەرکەكەنلى ژمېرىيارى دادگەرى لە ھەرىيەك لە دادگەكان وە لە لېزىنەكەنلى ناپەزايەتى لە بەشەكانى باجدا دىارى بىكەت، ھەرۋە پەرىپەدانى كارى پىسپۇرەكەنلى ژمېرىيارى بەمگۈزۈرەي مەرجەكەنلى ژمېرىيارى دادگەرى. وە پېۋىستى بەكار ھىننەن ژمېرىيارى دادگەرى بە مەبەستى رىيگەرىكىردىن لە دىار دانەي كە بە دىار دەنە نەرىننى دادەنرېت، وەك پەراكتىيە ژمېرىيارى داهىنەر انە بۇ رىيگەرىكىردىن لە زىيانگەمەياندىن بە سىستەمى ئابۇرلى و لات.

**كىلىلە وشەكان:** ژمېرىيارى دادگەرى، ژمېرىيارى داهىنەر انە، خزمەتگۈزارى لىكۆلەنە، خزمەتگۈزارى ياساپى.

DOI: <http://dx.doi.org/10.25098/7.2.8>



Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)



## Abstract:

The study aims to clarify and identify the nature of Forensic accounting, its basic concepts, identify the practices of creative accounting and its forms, methods and motives for its use, as well as to identify the role of forensic accounting in limiting creative accounting practices. The questionnaire was used as a research tool, as it was distributed to a sample of academics and professionals in Sulaymaniyah Governorate, (384) forms were distributed and (340) were retrieved from that amount (321) forms valid for analysis through the statistical program (SPSS). The research reached a set of conclusions which indicated that there is a relationship between forensic accounting as an independent variable and the limitation of creative accounting practices as a dependent variable, from the conclusions fulfilling, that forensic accounting is a contemporary field in accounting and has a key role in protecting rights or restoring rights to different aspects in the event of violations economic and financial, also creative accounting It is a process of manipulating accounting numbers by taking advantage of opportunities to get rid of compliance with accounting rules, measurement alternatives and disclosure applications, which affects the credibility of the financial statements and is misleading for decision makers. The research recommended the necessity of having legislation that defines the duties of the forensic accountant in each of the courts and in the objection committees in the tax departments, and developing the work of the expert in line with the requirements of forensic accounting. And the need to use forensic accounting in order to prevent phenomena that are considered negative phenomena, such as creative accounting practices to prevent damage to the country's economic system.

**Key words:** Forensic accounting, Creative accounting, Investigative services, Legal services.

## مقدمة:

بعد انهيار العديد من الشركات العالمية العملاقة مثل شركة وورلد كوم (World com) وشركة إنرون (Enron)، وإتهامهم بالتلاء بالقوانين المالية التي تظهر المعلومات المحاسبية بشكل غير حقيقي، وذلك بسبب ضعف آليات الرقابة المحاسبية وعدم كفاية عملية التدقيق لاكتشاف التلاء في القوانين والتقارير المالية، برزت أهمية المحاسبة القضائية لتضييق أو لسد الثغرات الموجودة في الرقابة والتدقيق.

من المعلوم أن المحاسبة تطورت مع مرور الزمن حتى وصلت مرحلة الإبداع، وذلك من خلال معالجة البيانات المالية بإجراءات وأساليب تتصف بالإبداع الفكري لإعداد القوائم المالية وإيصال المعلومات إلى الجهات المستفيدة لتحقيق أهدافها، فالمحاسبة لها جانب سلوكي وأخلاقي يقوم بعدم تغليب مصالح طرف معين على طرف آخر بما يعرف بحديمة السياسة المحاسبية، ولكن وجود إبداع غير أخلاقي يهدف إلى تضليل أطراف معينة وإظهار المركز المالي بشكل غير حقيقي للوحدات الاقتصادية لتحقيق أهداف محددة سواء الأدارة أو المساهمين أو غيرها من الأطراف الأخرى من خلال إبداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة من خلال إستغلال بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات وهو ما يطلق عليه ممارسات المحاسبة الإبداعية وتعد المحاسبة الإبداعية من أحدث ممارسات التلاء المحاسبى، إذ تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية بتعريفها وتضليل مسخدميها دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية. ولتحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمها إلى أربعة مباحث، تناول المبحث الأول منهجية البحث ودراسات سابقة، وتناول المبحث الثاني الإطار النظري للبحث، كما تناول المبحث الثالث الجانب العملي للبحث، والمبحث الرابع فقد خصص لأهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث.

## المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

يستهدف هذا المبحث عرض منهجية البحث من جهة، وعرض عدد من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث من جهة أخرى:

### أولاً: منهجية البحث

#### 1. مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في وجود أو الإنتشار الواسع لعمليات التلاعب المحاسبي في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية وإعدادها بالشكل الذي يحقق أغراض معينة، وذلك بسبب المرونة المتاحة في الفكر والتطبيق المحاسبي وأساليب التلاعب الأخرى أو مايسى بالمحاسبة الإبداعية، مما يجعل المعلومات المالية في تلك القوائم مضللة وغير عادلة لمستخدميها. عليه فإن الإهتمام بتطبيق المحاسبة القضائية يعد فاعلاً في مواجهة حالات التلاعب المحاسبي والحد من ممارستها من خلال خدماتها المتعددة إذ تساعد المحاسبة القضائية في حفظ الحقوق وتضييق فجوة التوقعات لمهنة المحاسبة، عليه يمكننا صياغة مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات الآتية:

- أ. ماهي أساليب المحاسبة القضائية وماهي أنواع الخدمات التي تقدمها؟
- ب. ماهي ممارسات المحاسبة الإبداعية وأساليبها وماهي دوافع إستخدامها؟
- ج. هل توجد علاقة وتأثير للخدمات التحقيقية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- د. هل يوجد علاقة وتأثير للخدمات القانونية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

#### 2. أهمية البحث

تكمن أهمية البحث من الجانبيين العلمي والعملي في الآتي:

أ. الأهمية العلمية: على الرغم من وجود معايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، استمرت معدلات الجرائم المالية والاحتيال في الارتفاع، إما بسبب إهمال أو تواطؤ المدققين القانونيين، أو بسبب إفقار لجان التدقيق والتدقيق الداخلي إلى الخبرة والتجربة اللازمتين للكشف عن الدوافع الحقيقية وراء الاحتيال والتلاعبات المحاسبية، تبرز أهمية المحاسبة القضائية من خلال عدم كفاية التأهيل العلمي للمدققين أو الإهمال أو التعمد بعدم إكتشاف العش واحتيال والتضليل مما ينعكس على جودة المعلومات في القوائم المالية، كما تعد المحاسبة القضائية من الموضوعات المهمة والحديثة للوقاية من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتشخيص المبكر لها واقتراح العلاج لآثارها على القوائم المالية.

ب. الأهمية العملية: تعد المحاسبة القضائية وسيلة مهمة وضرورة ومساعدة في عمليات التحقيق والاستشارات في بيئة الاعمال المالية إذ تكمن أهميتها في خلق التوازن بين المصالح المتعددة لحقوق أصحاب المصالح من المستثمرين والإدارة والحكومة والعاملين والمساهمين وغيرهم. كما تقوم المحاسبة القضائية من جانب آخر بكشف عمليات الفساد المالي والإداري وغسيل الأموال... وغيرها. و تبرز أهمية المحاسبة القضائية في تلبية إحتياجات إحتياجات مستخدمي المعلومات المالية في القوائم المالية في حالات فض النزاعات في المحاكم المختصة.

#### 3. أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن إيجازها بالآتي:

- أ. التعرف على طبيعة المحاسبة القضائية ومفاهيمها الأساسية وبيان مجالات استخدامها وأساليبها وألياتها وإجراءاتها ومبررات الإهتمام بها.
- ب. التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية وأشكالها وأساليبها ودوافع إستخدامها.
- ج. إبراز العلاقة وتأثير الخدمات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

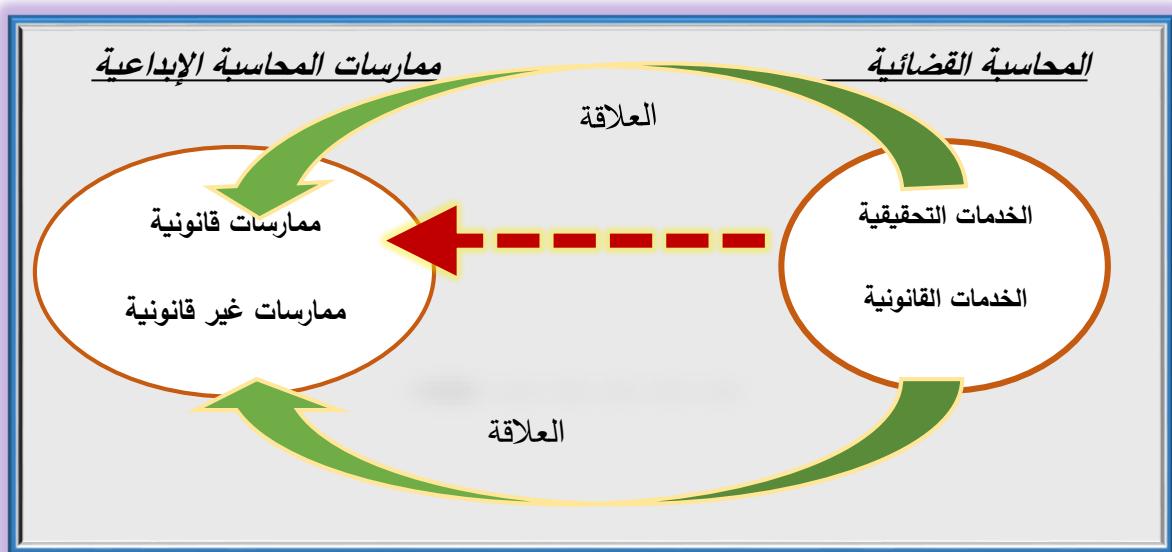
#### 4. فرضيات البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تم صياغة فرضيات البحث وكالاتي:

- أ. توجد علاقة وتأثير ذو دلالة إحصائية للخدمات التحقيقية في المحاسبة القضائية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ب. توجد علاقة وتأثير ذو دلالة إحصائية للخدمات القانونية في المحاسبة القضائية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### 5. نموذج البحث ومتغيراته

هناك متغيرين في البحث هما: المحاسبة القضائية متغير مستقل، المحاسبة الإبداعية متغير تابع، كما يوضح في الشكل الآتي:



شكل (1) نموذج متغيرات البحث

المصدر: من عمل الباحثان

ثانياً: دراسات سابقة

1. دراسة (عبد، 2021)، تناولت الدراسة دور فلسفة المحاسبة القضائية في شفافية وجودة القوائم المالية: هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبة القضائية في شفافية القوائم المالية وجودتها في مصرف الخليج التجاري في بابل والمصرف العراقي للتجارة. إذ حاولت الدراسة معالجة التحديات التي تواجه أكثريّة المؤسسات المالية الممتهنة بعدم شفافية وجودة القوائم المالية التي تصدر بشكل دوري، كذلك الاحتيال والتلاعب في البيانات المالية والتي تسبّب فجوة كبيرة بين تلك المؤسسات وأصحاب المصالح التنظيمية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها، تعد المحاسبة القضائية أدّاء مهمّة بيد المنظمات الرقابية المسؤولة عن كشف الاحتيال والفساد ذو الطابع المالي، كما تعدّ أفضل وسيلة لدفع المصادر إلى تحسين جودة المعلومات الواردة في التقارير المالية التي تصدر سنويّاً والإفصاح عنها.

2. دراسة (EWA, 2021) **Creative Accounting Practice Among Public Limited Companies in Nigeria: Prevalence, Motives and Techniques**: وهي دراسة بعنوان ممارسة المحاسبة الإبداعية بين الشركات العامة المحدودة في نيجيريا: الانشار والدوافع والأساليب، هدفت الدراسة إلى تحديد وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية بين الشركات العامة المحدودة (PLCs) في نيجيريا، كما هدفت إلى تحديد تقنيات المحاسبة الإبداعية التي تستخدماها تلك الشركات. وتقييم الكيفية التي ينظر فيها المحاسبون المحترفون إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية. وفي النهاية كشفت هذه الدراسة عن إنتشار ممارسة المحاسبة الإبداعية بين الشركات في نيجيريا إذ يعترف جميع الذين شاركوا في الدراسة بأنّهم واجهوا هذه الممارسة في سياق ممارستهم المهنية في السنوات الخمس الماضية. وقد وجد أن الدافع الأكثر شيوعاً لهذه الممارسة هو إرضاء المكاسب الشخصية للمديرين متبعاً بتحسين سعر سهم الشركة في سوق الأوراق المالية. كما تم الكشف عن أن معظم المحاسبون

المحترفون الذين يعملون كمدققين مستقلين يعدون هذه الممارسة مشروعة طالما لم يكن هناك أي احتيال. وتوصي الدراسة بتعزيز اللوائح المحاسبية للحد من هذه الممارسات.

**3. دراسة (2020, Akinbowale et.al) An innovative approach in combating economic crime using forensic accounting techniques:** الدراسة بعنوان النهج الإبتكاري في مكافحة الجريمة الإقتصادية باستخدام تقنيات المحاسبة القضائية، هدفت الدراسة إلى تطوير نهج مبتكر لمكافحة الجريمة الإقتصادية والمالية باستخدام تقنيات المحاسبة القضائية. ومن أهم النتائج لهذه الدراسة أن المحاسبة القضائية على عكس الفروع الأخرى لمهنة المحاسبة تنظر إلى ما وراء الأرقام في سياق التحقيق لجمع معلومات موثوقة، والتي يمكن أن تكون بمثابة دليل مناسب للإستخدام في محكمة القانون. تم في هذه الدراسة تطوير نموذجين مفاهيميين، يشتملان على جميع متطلبات تنفيذ المحاسبة القضائية ودمج تقنية المحاسبة القضائية في نظام الرقابة التنظيمية. وفي الاخير أوصت الدراسة كل الحكومات في كل الدول إلى وضع القوانين الازمة التي من شأنها تعزيز تنفيذ المحاسبة القضائية في المؤسسات والشركات.

**موقع البحث الحالي من دراسات سابقة:** من خلال إستعراض الدراسات السابقة العربية والأجنبية في موضوع البحث والتي تمكن الباحثان من الحصول عليها تتميز هذا البحث عن غيرها أن أغلبية الدراسات السابقة هدفت إلى توضيح المحاسبة القضائية ودورها في مكافحة الجرائم المالية والإقتصادية ودورها في جودة القوائم المالية، أو توضيح ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القوائم المالية وموثوقية البيانات المالية، إذا توضيح الموضوعين بشكل منفصل دون ربط بينهما، في حين حاول هذا البحث ربط المحاسبة القضائية بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وإبراز حجم العلاقة وتأثير بينهما من وجهة نظر المهنبيين والأكاديميين في أقليم كوردستان العراق، لذلك أكتسب هذا البحث خصوصية متميزة عن غيرها.

## المبحث الثاني: الإطار النظري للبحث

### أولاً: المحاسبة القضائية

#### 1. مفهوم وتعريف المحاسبة القضائية

المحاسبة القضائية هي الخدمة الحديثة نسبياً في مجال مهنة المحاسبة التي نشأت بسبب ظروف الفساد الحالية التي ابتدئت بها الشركات في العالم، إذ إنها تعد من أحدث مجالات المعرفة المحاسبية، فهي تهتم بالنظر في المشكلات القضائية التي تعد المحاسبة إطاراً مرجعياً لها. ونجد في الواقع العديد من التسميات لها فهناك ما يسمى المحاسبة العدلية أو المحاسبة الجنائية أو المحاسبة التحقيقية أو المحاسبة الإستقصائية أو غيرها. فالمحاسبة القضائية هي حقل من حقول المحاسبة وكلمة قضائية تعني استخدامها أساساً لدى المحاكم أو القضاء في النزاعات، وكلمة جنائية أو تحقيقية أو إستقصائية أو عدلية أو غيرها ناتجة عن تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة والتدقيق، والمعرفة القانونية والمهارات التحقيقية لجمع أدلة الإثبات وتحليلها وتقديرها وتفسير النتائج. (الحضر، 2018: 43).

وعرفت جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين الأمريكية (ACCA)، المحاسبة القضائية على أنها تلك الأنواع من المشاركة التي تتطوّر على عملية كاملة لإجراء تحقيق قضائي، بما في ذلك إعداد تقرير الخبير أو إفادة شاهد وربما العمل كشاهد خبير في الإجراءات القانونية. (Awolowo, 2019: 41)

مما سبق عرضه من تعریفات يستنتج الباحثان بأن المحاسبة القضائية هي فرع حديث من فروع المحاسبة المالية يجمع المؤهلات والمهارات المختلفة منها المحاسبة، التدقيق، القانون، التحقيق، علم النفس، تكنولوجيا المعلومات لحل المشاكل القانونية التي لها أبعاداً مالية وأقتصادية. والشكل (2) يوضح المحاسبة القضائية.



الشكل (2) المحاسبة القضائية

المصدر: من عمل الباحثان

## 2. أهمية المحاسبة القضائية

لقد أصبحت المحاسبة القضائية إحدى الأدوات المهمة لدى المؤسسات المالية والإقتصادية في الوقت الحاضر، وتكمّن أهمية المحاسبة القضائية في الآتي: (الكبيسي وآخرون، 2016: 349) و(الخضر، 2018: 52-53) و (فاتح وعبدالغني، 2018: 6).

أ. دعم عملية إتخاذ القرارات والاستشارات وعمليات التقصي والتحقيق والكشف وخدمات التأكيد والحد من التحريرات في القوائم المالية وتضليل مستخدميها.

ب. توفير الفرصة لاستيضاح احتياجات المجتمع المستقبلية، وتحديد المهارات المطلوبة والمتطلبات الأساسية في المحاسب القضائي والعمل على إعداد محاسب قضائي مؤهل يمكنه إجراء التحريات اللازمة للتأكد من دقة و شمولية وعمق عملية التدقيق.

ج. وجود محاسبين قضائيين متخصصين مع المعرفة التامة بالجوانب المحاسبية للدعوى القضائية، والمعرفة بالجوانب الشرعية والقانونية، وبعض المهارات ذات العلاقة بالمحاسبة سيكون بلا شك رافداً مهماً من روافد القضاء يساعد على فهم الدعاوى والجرائم والنزاعات المالية ويساعد القضاة على إقرار الحق وتحقيق العدالة.

د. التغيرات الملحوظة في بيئة التجارة والأعمال، ساهمت في ظهور المحاسبة القضائية لمواجهة هذا التطور والتعقّد في بيئة الأعمال التي تحتاج إلى أداة تضم مزيج من الخبرات المتعددة مثل المحاسبة والتدقيق والتحقيق والقانون، التي تفهمها المحاسبة القضائية.

ويرى الباحثان أن المحاسبة القضائية تستمد أهميتها من تنوع الخبرات أو المهارات التي تقوم باستخدامها متمثلة بعلم النفس وعلم التحقيق من الجرائم المالية والخبرة في تكنولوجيا المعلومات، ليس الاعتماد فقط على الأدلة الملموسة من أجل الوصول إلى الحقيقة التامة في حالات الغش والاحتيال، والفساد المالي وغسيل الأموال، لأن الفساد سواء كان مالي أو إداري يعد من أخطر المشاكل التي قد تواجه المجتمع في عصرنا الحالي، وان التغيرات الحاصلة في بيئة التجارة والأعمال واتساع حجم الأعمال أدت إلى ظهور حجم ونطاق المحاسبة القضائية لمواجهة تلك التغيرات في بيئة الأعمال، فضلاً عن أهميتها في ترجمة اللغة المحاسبية (لغة الأرقام) إلى لغة الكتابة بشكل يمكن أن يفهم منه رجال القضاء دوافع الجريمة والفساد والوصول إلى قرارات عادلة.

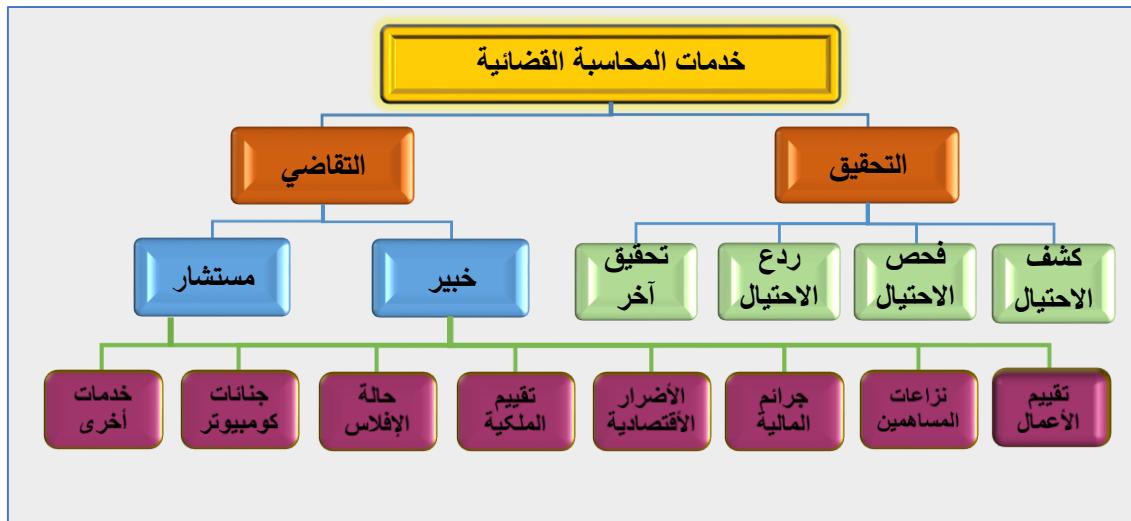
## 3. أنواع خدمات المحاسبة القضائية

المحاسبة القضائية تتكون من عناصرتين أساسين هما: (صالح، 2018: 171)

أ. خدمات التحقيق: **Investigation Services**: وهي الخدمات التي تعتمد على الاستفادة من مهارات المحاسب القانوني، التي قد لا تؤدي بالضرورة إلى الشهادة في قاعة المحكمة. تشمل خدمات التحقيق في المحاسبة القضائية جميع عمليات المحاسبة القضائية التي لا تتضمن (في البداية على الأقل) دعاوى قضائية فعلية أو محددة. وعرف التحقيق على أنه استفسار أو بحث أو بحث منهجي للحصول على حقائق تتعلق بخوف أو مخاوف محددة أو عامة. ترتبط خدمات التحقيق التي يقدمها المحاسبون القضائيون عموماً بتحقيقات الشركات، والتي تبدأ بغرض حماية المؤسسة وأصولها من التهديدات الداخلية أو الخارجية مثل (احتياط الموظفين أو

اختلاس الأصول أو الاحتيال في البيانات المالية أو الفساد). تشمل الأنواع المحددة من تتحقق المحاسبة الجنائية كشف الاحتيال وفحص الاحتيال وردع الاحتيال. (SARIGÜL & SAVSAR, 2021: 377)

**ب. الخدمات القانونية Litigation Services:** وهي الخدمات التي تعرف دور المحاسب القانوني بوصفه خبيراً أو مستشاراً. ويتم تقديم خدمات التقاضي في المحاسبة القضائية فيما يتعلق بالإجراءات القانونية أو التنظيمية الفعلية أو المعلقة أو المحتملة جنائية أو مدنية. وينفصل هذه الخدمات إلى خدمات شاهد خبير وخدمات الإستشارية، والشكل(3) يوضح تصنيف خدمات المحاسبة القضائية.



الشكل (3) تصنيف خدمات المحاسبة القضائية

Source: Rufus, Robert J., Miller, Laura Savory, & Hahn, William, 2015, Forensic Accounting, Global ED, Pearson Education Limited, London, UK. P:19.

#### 4. أساليب المحاسبة القضائية

تم ممارسة المحاسبة القضائية بأسلوبين: (عباس وآخرون، 2021: 538)

**أ. التدقيق التفاعلي:** يهدف إلى إجراء التحريات الالزمة عن العمليات أو النشاطات غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك، وتجمیع الأدلة المناسبة أو المقبولة لتأیید ودعم الدعاوى القضائية.

**ب. التدقيق البعدي:** يهدف إلى فحص المظاهر الآتية:

- الرقابة التشريعية: وهي التي تقوم على دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية، من أجل التأكيد من حماية الأصول والموارد المختلفة.
- الإلتزام المنظم: يستخدم ذلك في التدقيق الحكومي، إذ يتم التأكيد من مدى التزام الوحدات الحكومية بالقوانين والأنظمة والتشريعات عند صرف واثبات المدفوعات الحكومية.
- الأداة التشخيصية: هي التي تستخدم لإجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش والتركيز على فحص المناطق المستهدفة.
- التحري عن الإدعاءات: تستخدم لإجراء التحريات الالزمة عن الشكوى والإدعاءات المقدمة.

#### ثانياً: المحاسبة الإبداعية

##### 1. مفهوم وتعريف المحاسبة الإبداعية

برز مصطلح المحاسبة الإبداعية لأول مرة في كتاب المفكر (Ian Griffiths) في عام 1986 تحت عنوان (Accounting "المحاسبة الإبداعية" في المملكة المتحدة، وقد جاءت بعض المصطلحات مثل (العبث بالحسابات، خدعة الشركات)، ثم ثلتها العديد من الإستكشافات الأخرى للمحاسبة الإبداعية في المملكة المتحدة. (نريمان، 2021: 20). وكان ظهور المحاسبة الإبداعية نتيجة للوضع الاقتصادي والضغوط التي واجهتها المؤسسات والشركات بسبب ذلك الوضع. مما دفع العديد من

الشركات إلى إظهار وابتداع أرباح صورية (أرباح غير حقيقة) التي كان من الصعب تحقيقها بشكل فعلي في ذلك الوقت، أو إجراء تحسين لصورة الربحية وبيان الوضع المالي بشكل أفضل من حقيقته لغرض الوصول إلى أهداف متعددة مثل تضليل المستثمرين والمصارف والجهات الضريبية وغيرها. وقد استخدمت العديد من المصطلحات لوصف الممارسات المتعلقة بتغيير الحقائق في المحاسبة مثل (طبع الدفاتر، المحاسبة الفرعية، تمهيد الدخل، إدارة الأرباح، والمحاسبة التجميلية... وغيرها). (جومعي و براهمي، 2021:477)

وقد احتوى الأدب المحاسبي الكثير من التعريفات للمحاسبة الإبداعية والتي تتوافق اغلبها في المضمون الا انها قد تختلف في التعبير فقد عرفها (Mulford and Comiskey) على أنها "استخدام المرونة في المحاسبة ضمن الإطار التنظيمي لإدارة قياس الحسابات وعرضها بحيث تعطي الأولوية لمصالح المعددين وليس المستخدمين". (Jones, 2011:6)

وعرفها (Kamau) بأنها "تحويل أرقام المحاسبة المالية من أرقام واقعية إلى أرقام يرغب بها مدربوا المؤسسات المالية من خلال الاستفادة من القواعد الحالية أو إهمال بعضها أو جييعها لأغراض متعددة". (Kamau, 2016:18)

وعرفت المحاسبة الإبداعية على أنها "عملية معالجة البيانات المحاسبية من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في قواعد المحاسبة وخيارات ممارسة القياس والإفصاح فيها لتحويل البيانات المالية مما ينبغي أن تكون عليه إلى ما يفضل المديرون رؤيته في التقارير. إنها العملية التي يتم من خلالها تنظيم المعاملات لإنتاج مخرجات محاسبية مرغوبة بدلاً من الإبلاغ عن المعاملات بطريقة محابدة ومتسقة". (Cugova & Cug, 2020: 2)

ما سبق عرضه من تعاريفات يرى الباحثان بأن المحاسبة الإبداعية هي عملية التلاعب بالقواعد والمبادئ والمعايير المحاسبية من قبل المحاسبين بغرض تحقيق أهداف معينة أو عملية إستغلال مرونة القواعد والمبادئ المحاسبية من خلال الثغرات الموجودة فيها لإخفاء البيانات المالية الحقيقة في القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح والقياس لتضليل مستخدمي القوائم المالية من أجل تحقيق منفعة لمدعي تلك القوائم.

## 2. أسباب ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية

هناك عدة أسباب لظهور المحاسبة الإبداعية يمكن إيجازها كالتالي: (حبيل وموقاري، 2021: 10)

أ. حرية الاختيار بين المبادئ المحاسبية: إن القواعد والسياسات المحاسبية أحياناً تسمح للمؤسسات الاقتصادية أن تختار بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد القوائم المالية. إذ تسمح العديد من المعايير المحاسبية الاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهو ما يدفع بالوحدة الاقتصادية لاختيار ما يتلائم مع اهدافها وتحقيق صورة أفضل لأدائها.

ب. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقة: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقة إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، فقد يؤجل تنفيذ هذه العمليات أو يعدل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

ج. القيود المحاسبية المزيفة: يمكن ان تستخدم القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين المدد المحاسبية، يتحقق ذلك من خلال ادخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل بيع أحد موجودات الوحدة وإعادة استئجاره إلى ان تنتهي مدة اندثاره.

د. حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة عالية من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتبع للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً.

## 3. دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

بعد تضارب المصالح بين الأطراف احد الدوافع الرئيسية لممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن أهم الدوافع الأخرى لممارسة المحاسبة الإبداعية، تأثير على أسعار أسهم الشركة في السوق المالي، تصنيف المهني، حصول على تمويل أو المحافظة عليه، تهرب من الضريبية، تقوية فرص إستفادة الإدارة من المعلومات الداخلية، حصول على مكافآت كبيرة للمديرين. تخفيض احتمال إنتهاء عقد الدين، تجنب التكالفة السياسية. (سامي، 2019: 12).

#### 4. أشكال المحاسبة الإبداعية

تُمَت تسمية المحاسبة الإبداعية بعدة أسماء وفقاً للسلسل الزمني، بدءاً من المحاسبة النفعية وإدارة الأرباح وتعديل الدخل والمحاسبة التجميلية، فإن مصطلح "إدارة الأرباح" هو المصطلح المفضل والأكثر استخداماً، يمكن عرض أشكال المحاسبة الإبداعية كالتالي:

**أ. المحاسبة النفعية (Aggressive Accounting):** هي الإصرار أو التمسك على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة من أجل تحقيق أرباح عالية ومرغوبة، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة معتمدة على المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها أو لا. (بوعروج، 2016: 50) و (كاظم، 2017: 47).

**ب. إدارة الأرباح (Earnings Management):** تعد إدارة الأرباح من أهم أشكال المحاسبة الإبداعية، فقد أهتمت الإداره بتحميل العنصر المحاسبي (صافي الربح) وأخذت الأساليب المحاسبية للتحكم بها وتوزيعها كما تراه مناسباً ضمن الإمكانيات والاختيارات المحاسبية المتاحة، فإدارة الأرباح هي إبتكار مفترض في إعداد التقرير المالي بنية الحصول على منافع خاصة، وفي هذا الإطار يشير "Parafet" إلى وجود نوعين من ممارسات إدارة الأرباح هما (إدارة الأرباح السيئة وإدارة الأرباح الجيدة). (هادي، 2017: 45).

**ج. تمهيد الدخل (Income Smoothing):** وهو شكل من أشكال التلاعب المحاسبي في الدخل يتضمن نقل الدخل بين المدد المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل العالي والجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض والسيء، وبعد هذا التصرف من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للمدد الزمنية ذات الدخل السيء، لذلك يمكن النظر إلى تمهيد الدخل بأنه عملية متعمدة من أجل تقليل التقلبات حول مستوى معين ومحدد مسبقاً من الربح. (عبدالحليم، 2014: 33).

**د. التلاعب بالتقارير المالية (Fraudulent Financial Reporting):** عرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها أو تغيير أرقام في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعد عملاً مخالفًا للقانون. (جاسم، 2020: 222).

**هـ. ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices):** إن المحاسبة الإبداعية هي عملية إستخدام أو إستعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات القياسية (المعيارية) أو المألوفة في المحاسبة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمبتكرة وقد تكون معقدة للحصول على أرباح صورية من خلال التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات. (عباس وأخرون، 2021: 541).

#### 5. أساليب المحاسبة الإبداعية

أختلفت تصنيفات ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب وجهات نظر المختصين، فهناك من صنفها حسب المجالات المحاسبية إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية في المحاسبة، وممارسات المحاسبة الإبداعية في التدقيق، وأخرى في الإفصاح. وهناك من صنفها حسب العناصر المحاسبية إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية في الإيرادات، وفي المصروفات، وفي تبويب البيانات المحاسبية، ورابعة في الإيضاحات الملحة بالقوائم المالية. الخامسة في تقرير المدقق. وصنف (Mulford @ Comiskey) ممارسات المحاسبة الإبداعية بالإعتراف بالإيرادات الوجهية أو التي لم تتحقق بعد، سياسة الأطفال المتعتمد والرسملة التغافلية، الاحطاء المتعمدة في تقدير الأصول والخصوم. (جاسم، 2020: 222).

#### 6. أنواع المحاسبة الإبداعية

لابد من التمييز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها نوعين من التلاعب بما، التلاعب المحاسبي والتلاعب غير المحاسبي وكالآتي: (الجيلي، 2017: 112) و (عبدالرسول، 2018: 57).

**أ. طرائق التلاعب المحاسبي:** تكون من خلال إستغلال فرصة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة مثل معاملة المصروفات الرأسمالية على أنها مصروفات جارية، والتحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثل تقدير العمر الإنثاجي للموجودات.

**ب. طرق التلاعب غير المحاسبي،** وتكون من خلال تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات، مثل بيع الموجود وإعادة إستئجاره. تعديل الوقت الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحملها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

### المبحث الثالث: الجانب العملي للبحث

أعتمد الباحثان على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، إذ قاموا بالإطلاع على الدراسات المختلفة في مجال المحاسبة القضائية والمحاسبية، كما تم تطبيق المنهج التحليلي في تحليل الاستبانة التي تم تصميمها للايفاء بالجانب العملي للبحث إذ تم جمع البيانات الخاصة بآراء عينة من المهنيين والأكاديميين، بهدف التعرف على علاقة وأثر المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. لقد تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات البحث من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس، وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات البحث، وكالآتي:

#### أولاً: الطريقة والإجراءات

- أداة جمع بيانات: بعد الإختبار لمنهج الدراسة المتبع تأتي عملية جمع المعلومات والبيانات من أفراد عينة المجتمع المبحوث، إذ أعتمد الباحثان في جمع بيانات البحث على استماراة الإستبانة (Questionnaire)، وتم الإعتماد في إعداد الاستبانة على ما متاح من كتب وبرامج تتعلق بموضوع البحث والإستفادة منها في بنائه وصياغة فقراته.
- المقاييس المستخدمة: استخدم الباحثان المقياس ليكرت الخماسي (Five-point Likert scale) الذي يعد من أكثر المقاييس إستخداماً لقياس الآراء لتوازن درجاته كما موضح في الجدول (1):

الجدول (1) مقياس وقيم المتوسطات الحسابية الخاصة بمقاييس ليكرت الخماسي

| الدرجة | المتوسط المرجح | مستوى الموافقة | درجة منخفضة      | غير موافق بشدة | موافق بشدة       |
|--------|----------------|----------------|------------------|----------------|------------------|
| 1      | 1.80           | جداً           | درجة منخفضة      | غير موافق بشدة | 5                |
| 2      | 2.60           | منخفضة         | من 1 إلى 2.60    | من 1.81 إلى 2  | من 3.40 إلى 4    |
| 3      | 3.40           | منخفضة         | من 2.61 إلى 3.40 | من 1.81 إلى 2  | من 3.41 إلى 4.31 |

المصدر: من إعداد الباحثان

- مجتمع وعينة البحث: يتكون مجتمع البحث من مجموعة من الوحدات الاقتصادية والدوائر الاقتصادية والمهنية والتعليمية في حدود محافظة السليمانية، نظراً لأن تلك الجهات تضم العديد من الأكاديميين والمهنيين الذين يعملون في مجال المحاسبة والمالية ولديهم خبرة عالية في موضوع البحث. وبسبب الحصول على قلة المعلومات على العدد الدقيق للأكاديميين والمهنيين في محافظة السليمانية من أجل أخذ ضمائمهم للاستجواب، وهذا يعني أن مجتمع البحث غير معروف لذلك يتم تحديد حجم العينة بناءً على المعادلة الآتية (Shete et.al, 2020:237-238):

$$n = \frac{z^2 \times p(1-p)}{d^2}$$

إذ:  $n$  = تمثل حجم العينة.

$P$  = تمثل معامل الاختلاف بين مفردات المجتمع وهي تساوي 0.5.

$D$  = تمثل نسبة الخطأ المقبول في العينة وهي تساوي 0.05.

$Z$  = تمثل الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الثقة  $1.96 = 0.95$ .

$$= 384.16 \cong 384 \frac{0.9604}{0.0025} = n = \frac{1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{0.05^2} = \frac{3.8416 \times 0.25}{0.0025}$$

وبناءً على ذلك تم توزيع (384) إستماراة على أفراد العينة من أكاديميين ومحاسبين ومدققين وخبراء ماليين وخبراء قضائيين وإداريين ذوي الخبرة في الجامعات والدوائر الحكومية والشركات الأهلية والشركات المهنية في محافظة السليمانية عن طريق التسليم المباشر والبريد الإلكتروني (Google form)، كما يوضحها الجدول (2):

الجدول (2) العدد والنسبة المئوية للإستثمارات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

| السلسل | تكرارات | النسبة | العدد | الاستثمارات موزعة | الاستثمارات مستردة | الاستثمارات غير صالحة للتحليل | الاستثمارات صالحة للتحليل | الاستثمارات غير مستردة |
|--------|---------|--------|-------|-------------------|--------------------|-------------------------------|---------------------------|------------------------|
| .1     |         |        | 44    | 384               | 340                | 19                            | 321                       | 44                     |
| .2     |         |        | 11.5% | 100%              | 88.5%              | 5%                            | 83.5%                     | 11.5%                  |

المصدر: من إعداد الباحثان

4. **الأساليب الإحصائية المستخدمة:** من أجل إختبار صدق وثبات الاستبانة وتحليل البيانات المجمعة وإثبات الفرضيات لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، ومن أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في هذا البحث:

- أ. معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alfa): وذلك من أجل قياس صدق وثبات الاستبانة.
- ب. معامل الارتباط (Spearman): لمعرفة معامل الارتباط بين كل عبارات الاستبانة والدرجة الكلية للمحور التابع من جهة، ولحساب الاتساق البنائي لمعرفة الارتباط بين جميع محاور الاستبانة.
- ج. حساب التكرارات والنسبة المئوية (Frequency and Ratio): من أجل التعرف على الخصائص الأفراد عينة البحث، وكذلك لوصف الإجابات المستلمة.
- د. الانحراف المعياري (Std. Deviation): هو أحد مقاييس التشتت الذي يستخدم لقياس تشتت القيم عن وسطها الحسابي و يستدل منه على مدى تشتت اجابات العينة لفقرة ما عن وسطها الحسابي.
- هـ. المتوسط الحسابي (Mean): وذلك للتعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الفرضي، ويساعد في ترتيب العبارات حسب أعلى قيمة لها.
- و. الأهمية النسبية (Relative Importance Index): وذلك من أجل تحديد قوة كل فقرة في المحور، و أهميتها بالنسبة للمحور.
- زـ. تحليل الارتباط (Spearman Correlation) لغرض إثبات وجود أو عدم وجود العلاقة بين متغيرات البحث.
- حـ. إختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression): يستخدم لإثبات فرضيات البحث من أجل معرفة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

5. **خصائص عينة البحث:** يتم عرض وتحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة البحث وذلك من حيث المؤهل العلمي، التخصص العلمي، مجال العمل، سنوات الخدمة أو الخبرة، وكالآتي:

### الجدول (3) الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة البحث

| النسبة% | النسبة% | النسبة%              |
|---------|---------|----------------------|
| %68.5   | 220     | بكالوريوس            |
| %7.8    | 25      | دبلوم عالي           |
| %18.4   | 59      | ماجستير أو مايعادلها |
| %5.3    | 17      | دكتوراه أو مايعادلها |
| النسبة% | النسبة% | النسبة%              |
| %53     | 170     | محاسبة               |
| %13.1   | 42      | تدقيق                |
| %8.4    | 27      | مالية                |
| %9.7    | 31      | ادارة الاعمال        |
| %15.9   | 51      | مجالات أخرى          |
| النسبة% | النسبة% | النسبة%              |
| %23.7   | 76      | أكاديمي              |
| %51.7   | 166     | مهني                 |
| %24.6   | 79      | أكاديمي ومهني        |
| النسبة% | النسبة% | النسبة%              |
| %14.6   | 47      | 5 سنوات              |
| %22.4   | 72      | 6 سنوات              |
| %29     | 93      | 11 سنوات             |
| %34     | 109     | 16 فما فوق سنوات     |
| %100    | 321     | المجموع              |

المصدر: إعداد الباحثان إعتماداً على البرنامج (SPSS)

يوضح الجدول (3) الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة البحث في قسم الأول توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، إذ نلاحظ أن الفئة ذات المؤهل العلمي بكالوريوس هي أكبر فئة بنسبة 68.5%， والفئة ذات المؤهل العلمي ماجستير أو مايعادلها تأتي في المرتبة الثانية بنسبة 18.4%， وفي المرتبة الثالثة تأتي الفئة ذات المؤهل العلمي دبلوم العالي بنسبة 7.8%， وتأتي فئة حملة شهادة الدكتوراه أو مايعادلها في المرتبة الأخيرة بنسبة 5.3%. ويوضح في قسم الثاني توزيع أفراد عينة البحث حسب التخصص العلمي، فإن أكبر نسبة كانت لأصحاب تخصص محاسبة بنسبة 53%， وأصحاب التخصص في المجالات الأخرى كان بنسبة 15.9% ويأتي في المرتبة الثالثة، وفي المرتبة الثالثة يأتي أصحاب تخصص التدقيق بنسبة 13.1%， ويأتي أصحاب تخصص إدارة الاعمال في المرتبة الرابعة بنسبة 9.7% من أفراد العينة، وأخيراً أصحاب تخصص المالية بنسبة 8.4%. وفي قسم الثالث يوضح توزيع عدد أفراد عينة البحث حسب المجال، فيوضح أن عدد (76) من أفراد عينة البحث مجالهم أكاديمي، في حين بلغ عدد المهنيين (166)، وجاء في المرتبة الأخيرة من كان مجال عملهم أكاديمي ومهني وكان عددهم (79). وفي قسم الرابع يوضح أن (47) فرد من أفراد عينة البحث تتراوح سنوات خبرتهم من (5-1) سنوات، وأن (72) من أفراد عينة البحث تتراوح سنوات خبرتهم بين (6 - 10) سنوات، و (93) فرداً تتراوح خبراتهم بين (11-15) سنة، وأن (109) فرداً سنوات خبرتهم أكثر من 16 سنة.

6. اختبار صدق الاستبانة وثباتها: تم تحقق اختبار صدق وثبات إستبانة البحث من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alfa Coefficient)، هذا المعامل تأخذ قيم بين الصفر والواحد، وفي العلوم الإجتماعية تعد قيم معامل ألفا كرونباخ مقبولة إحصائياً عندما تكون هذه القيم مساوية أو أكبر من (0.60)، وعندما تكون قيمتها قريبة من الواحد فهذا يعني أن صدق وثبات الاستبانة يكون عالياً، ويتم حساب معامل الصدق عن طريق أخذ جذر معامل الثبات.

#### الجدول (4) اختبار معامل ألفا كرونباخ لقياس صدق وثبات الاستبانة

| Cronbach's Alfa Coefficient |              |              | المحاور   |            |
|-----------------------------|--------------|--------------|---|------------|
| معامل الصدق                 | معامل الثبات | عدد العبارات | عنوان المحور  | رمز المحور |
| 0.84                        | 0.700        | 6            | الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | X1         |
| 0.83                        | 0.690        | 6            | الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | X2         |
| 0.96                        | 0.914        | 12           | المجموع   |            |

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج (SPSS)

يظهر من الجدول (4)، أن معامل الثبات على أساس محاور الاستبانة يكون عالي ومقبول إحصائياً، وتتراوح المحاور بين (0.69 - 0.70) لكل محاور الاستبانة، وبلغت قيمة معامل الثبات لجميع المحاور (0.914)، لذلك فإن معامل ثبات لهذه الاستبانة يمتاز بالثبات العالي. أما بالنسبة لقيمة معامل الصدق فانها ظهرت عالية لكل محاور الاستبانة على حدة، إذ تراوحت قيمها بين (0.83 إلى 0.84) وكذلك معامل الصدق للاستبانة ككل فإن قيمتها بلغت (0.96) وهذا يعني أن معامل صدق الاستبانة عالي جداً ومقبول إحصائياً.

7. معامل الارتباط (Spearman): تم قياس الاتساق الداخلي (Internal Validity) للاستبانة لمعرفة معامل الارتباط بين كل عبارات الاستبانة والدرجة الكلية للمحور التابع من جهة، ولحساب الاتساق البنائي (Structure Validity) لمعرفة الارتباط بين جميع محاور الاستبانة.

#### الجدول (5) اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

| رمز المحور | عنوان المحور  | القيمة الاحتمالية | معامل الارتباط | رمز عبارات رقم | عبارة رقم |
|------------|---|-------------------|----------------|----------------|-----------|
| X1         | الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 0.000             | 0.680**        | A1             | 1         |
|            |   | 0.000             | 0.632**        | A2             | 2         |
|            |   | 0.000             | 0.614**        | A3             | 3         |
|            |   | 0.000             | 0.602**        | A4             | 4         |
|            |   | 0.000             | 0.684**        | A5             | 5         |
|            |   | 0.000             | 0.567**        | A6             | 6         |

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج (SPSS)

يتضح من الجدول (5) أن معامل الارتباط للعبارات المتعلقة بالمحور الأول تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها، إذ أن علاقة الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور والمعدل الكلي لعباراته تكون ذات دلالة إحصائية، إذ أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لكل عبارة أقل من (0.05)، أي معدل ثقة (0.95)، وبذلك تعد عبارات المحور الأول مترابطة ومتسقة مع بعض.

### الجدول (6) اختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

| عنوان المحور  | رمز المحور | القيمة الإحتمالية | معامل الارتباط | رمز العبارات رقم | العبارة |
|---|------------|-------------------|----------------|------------------|---------|
| الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 2X         | 1                 | 7A             | **6720.          | 0.000   |
|   |            | 2                 | 8A             | 2**70.6          | 0.000   |
|   |            | 3                 | 9A             | **4450.          | 0.000   |
|   |            | 4                 | 10A            | **160.6          | 0.000   |
|   |            | 5                 | 11A            | **7090.          | 0.000   |
|   |            | 6                 | 12A            | **6430.          | 0.000   |

المصدر: إعداد الباحثان إعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج (SPSS)

ويتضح من الجدول (6) أن معامل الارتباط لعبارات المتعلقة بالمحور الثاني تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها، وأن علاقة الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور والمعدل الكلي لعباراته تكون ذات دلالة إحصائية، إذ أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لكل عبارة هي أقل من (0.05)، أي أن معدل الثقة يكون (0.95)، وبذلك تعد عبارات المحور الثاني مترابطة ومتنسقة مع بعضها.

### الجدول (7) معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الاستبانة

| المجموع | X2     | X1     | Spearman Correlation | رمز المحور | المحور رقم |
|---------|--------|--------|----------------------|------------|------------|
| .769**  | .609** | 1      | معامل الارتباط       | X1         | الأول      |
| 0.000   | 0.000  | .      | القيمة الإحتمالية    |            |            |
| .842**  | 1      | .609** | معامل الارتباط       | X2         | الثاني     |
| 0.000   | .      | 0.000  | القيمة الإحتمالية    |            |            |
| 0.000   | 0.000  | 0.000  | القيمة الإحتمالية    |            |            |
| 1       | .842** | .769** | معامل الارتباط       |            |            |
| .       | 0.000  | 0.000  | القيمة الإحتمالية    |            | المجموع    |

المصدر: إعداد الباحث إعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج (SPSS)

يظهر الجدول (7) معامل الارتباط لكل المحاور وانها تمتاز بالاتساق البنائي للاستبانة، إذ أن علاقة الارتباط بين كل محور والمعدل الكلي من المحاور يكون ذات دلالة إحصائية، إذ أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لكل محور هي أقل من (0.05)، أي أن معدل الثقة يكون (0.95)، وبذلك تعد محاور الاستبانة مترابطة ومتنسقة مع بعضها<sup>1</sup>.

### ثانياً: عرض وتحليل نتائج الإجابات على عبارات محاور الاستبانة

بعد عرض وتحليل الخصائص العامة لأفراد عينة البحث سيتم عرض وحساب التكرارات والنسب المئوية والأهمية النسبية، وسيتم تحليل وتقسيير إتجاه الإجابات لأفراد عينة البحث، وذلك من خلال حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل الإجابات لمعرفة إتجاه كل عبارة لكل محاور الاستبانة، وكذلك بالإعتماد على متوسط درجة مقياس ليكرت الخماسي (Five-point Likert scale) كما موضح في الجدول (1). ونظراً لعدم كفاية الجداول في حالة كتابة عبارات المحاور، سيتم وضع رموز لكل عبارة للمحور، ويتم عرضه في جدول منفصل وكالآتي:

<sup>1</sup> إذ أن في برامج (SPSS) تدل النجمتان (\*\*) على وجود الدلالة الإحصائية عند مستوى دلالة 0.01 وتدل نجمة (\*) على وجود الدلالة الإحصائية عند مستوى دلالة 0.05 وعدم وجودها تدل على عدم وجود دلالة الإحصائية، لذلك أن الاتساق البنائي في الاستبانة عالي جداً.

الجدول (8) عناوين ورموز لعبارات المحاور

| البيان      | رموز العوان |
|-------------|-------------|
| محور الأول  | X1          |
| عبارة رقم 1 | A1          |
| عبارة رقم 2 | A2          |
| عبارة رقم 3 | A3          |
| عبارة رقم 4 | A4          |
| عبارة رقم 5 | A5          |
| عبارة رقم 6 | A6          |
| محور الثاني | X2          |
| عبارة رقم 1 | A7          |
| عبارة رقم 2 | A8          |
| عبارة رقم 3 | A9          |
| عبارة رقم 4 | A10         |
| عبارة رقم 5 | A11         |
| عبارة رقم 6 | A12         |

المصدر: من عمل الباحثان

1. عرض وتحليل نتائج الإجابات لعبارات المحور الأول:

المحور الأول يأخذ الرمز (X1) ويكون من ستة عبارات تأخذ الرموز من (A1 إلى A6) على التوالي، وكالآتي:

## الجدول (9) نتائج تحليل إجابات أفراد عينة البحث لعبارات المحور الأول

| Direction | Rank | Relat<br>ive<br>Imp.<br>Index | Std.<br>Devi<br>ation | Mean             | Five-point Likert scale |               |             |             |               |        |                    | Frequenc<br>y    | Number<br>Phrases |
|-----------|------|-------------------------------|-----------------------|------------------|-------------------------|---------------|-------------|-------------|---------------|--------|--------------------|------------------|-------------------|
| الاتجاه   |      | النسبة<br>الأهمية             | الإنحرا<br>ف المعيار  | الوسط<br>الحسابي | غير موا<br>فق بشدة      | غير مواف<br>ق | محايد       | مواف<br>ق   | موافق<br>بشدة | موافق  | غير مواف<br>ق بشدة | نسبة             | النسبة<br>النسبة  |
| موافق     | 6    | .7863                         | .759                  | 3.93             | 1<br>.30                | 12<br>3.7     | 62<br>19.3  | 179<br>55.8 | 67<br>20.9    | ت<br>% | ت<br>%             | A1               | 1                 |
| موافق     | 3    | .7956                         | .687                  | 3.98             | 0<br>-                  | 9<br>2.8      | 52<br>16.2  | 197<br>61.4 | 63<br>19.6    | ت<br>% | ت<br>%             | A2               | 2                 |
| موافق     | 1    | .8393                         | .713                  | 4.20             | 0<br>-                  | 6<br>1.9      | 38<br>11.8  | 164<br>51.1 | 113<br>35.2   | ت<br>% | ت<br>%             | A3               | 3                 |
| موافق     | 2    | .8174                         | .711                  | 4.09             | 0<br>-                  | 8<br>2.5      | 44<br>13.7  | 181<br>56.4 | 88<br>27.4    | ت<br>% | ت<br>%             | A4               | 4                 |
| موافق     | 4    | .7938                         | .749                  | 3.97             | 0<br>-                  | 14<br>4.4     | 53<br>16.5  | 183<br>57   | 71<br>22.1    | ت<br>% | ت<br>%             | A5               | 5                 |
| موافق     | 5    | .7925                         | .778                  | 3.96             | 1<br>.30                | 8<br>2.5      | 73<br>22.7  | 159<br>49.5 | 80<br>24.9    | ت<br>% | ت<br>%             | A6               | 6                 |
| موافق     | -    | .8046                         | .733                  | 4.022            | 2<br>.10                | 57<br>2.9     | 322<br>16.7 | 106<br>55.2 | 482<br>25.1   | ت<br>% | ت<br>%             | المتوسط<br>العام |                   |

المصدر: إعداد الباحثان إعتماداً على برنامج (SPSS)

يبين الجدول (9) الذي يتعرض نتائج تحليل إجابات أفراد عينة البحث لعبارات المحور الأول (X1: الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، أن الوسط الحسابي على المستوى العام لآراء العينة بلغ (4.022) وهو أكبر من الوسط الحسابي لمقياس ليكرت الخامس بمقدار (1.022) ويدل على إيقاع المبحوثين على اختيار (موافق) وهو ضمن مجال (موافق) بدرجة عالية كما موضح في الجدول (1)، بلغت الأهمية النسبية للمحور (0.8046)، وبلغ الانحراف المعياري (0.733) وهو أقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء المبحوثين وتمرزها حول قيمة الوسط الحسابي العام. كما يبين الجدول ترتيب عبارات المحور الأول (X1) بأن العبارة (A3) تأتي في المرتبة الأولى بوسط حسابي مقداره (4.20) وإنحراف معياري (0.713) وبلغت الأهمية النسبية (0.8393) ويدل هذا على درجة الاتفاق العالمي لأفراد عينة البحث، وفي المرتبة الثانية تأتي عبارة (A4) بوسط حسابي (4.09) وإنحراف معياري (0.711) وأهمية نسبية (0.8174) وهذا يشير إلى وجود اتفاق عالي أيضاً، وتأتي العبارة (A2) في المرتبة الثالثة إذ أن لها وسط حسابي مقداره (3.98) وإنحراف معياري مقداره (0.687) وأهمية نسبية (0.7956)، وفي المرتبة الرابعة تأتي العبارة (A5) إذ بلغ وسطها الحسابي (3.97) والانحراف المعياري (0.749) والأهمية النسبية (0.7938)، مما يدل على اتفاق أفراد العينة بدرجة عالية. أما العبارة (A6) فتأتي في المرتبة الخامسة إذ أن وسطها الحسابي (3.96) وإنحرافها المعياري (0.778) والأهمية النسبية (0.7925) مما يدل على أن المبحوثين متتفقين عليها بدرجة عالية. وأخيراً تأتي العبارة (A1) بوسط حسابي (3.93) وإنحراف معياري (0.759) وأهمية نسبية (0.7863) وهذا مؤشراً على درجة اتفاق أفراد عينة البحث عليه. نستنتج مما سبق عرضه أن معظم أفراد عينة البحث متتفقون على أن الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## 2. عرض وتحليل نتائج الإجابات لعبارات المحور الثاني:

المحور الثاني يأخذ الرمز (X2) ويكون من ستة عبارات تأخذ الرموز من ( A7 إلى A12 ) على التوالي.

## الجدول (10) نتائج تحليل إجابات أفراد عينة البحث لعبارات المحور الثاني

المصدر: إعداد الباحثان إعتماداً على برنامج (SPSS)

يظهر الجدول (10) نتائج إجابات أفراد عينة البحث لعبارات المحور الثاني (X2: الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، إذ كان الوسط الحسابي العام للمحور الثاني (4.0005) وهو أكبر من الوسط الحسابي لمقياس ليكرت الخصي بمقدار حوالي (1)، ويشير إلى اتفاق المستجيبين على اختيار (موافق)، وهو ضمن نطاق الاتفاق بدرجة عالية كما هو موضح في الجدول (1). وكان الانحراف المعياري (0.750) وهو أقل من الواحد مما يدل إلى تقارب آراء المبحوثين حول قيمة الوسط الحسابي، وبلغت الأهمية النسبية (0.80) وهذا يعني أن درجة اتفاق عينة البحث عالية لعبارات المحور. وكذلك يبين نفس الجدول ترتيب عبارات المحور الثاني (X2) أن العبارة (A11) لها وسط حسابي مقداره (4.09) وإنحراف معياري (0.721) وهذا يدل على درجة اتفاق عالية لآراء المستجيبين ولها أهمية نسبية (0.818) وهي تقع في المرتبة الأولى، وفي المرتبة الثانية تأتي العبارة (A8) بوسط حسابي (4.06) وهو أعلى من الوسط الحسابي الإفتراضي لمقياس (ليكرت الخماسي) وبلغ الانحراف المعياري (0.722) والأهمية النسبية (0.812) مما يدل على وجود اتفاق عالي للمستجيبين، وتأتي في المرتبة الثالثة العبارتان (A7) و(A10) بوسط حسابي مقدار (3.98) وإنحراف معياري (0.823) و(0.741) على التوالي وبدرجة أهمية نسبية (0.796) مما يعكس اتفاق آراء المحبوثين بدرجة عالية. وتقع العبارة (A12) في المرتبة الرابعة إذ بلغ وسطها الحسابي (3.97) وإنحرافها المعياري (0.815) وأهميتها النسبية (0.794) وتدل على اتفاق آراء الأفراد عينة البحث، وتقع العبارة (A9) في المرتبة الخامسة، وهي المرتبة الأخيرة للمحور الثاني بوسط حسابي مقداره (3.92) وإنحراف معياري (0.680) ومما يدل على درجة اتفاق عالية وعدم تشتت آراء افراد

العينة في حين بلغت الأهمية النسبية (0.784). نستنتج من نتائج تحليل الإجابات لعبارات المحور الثاني أن أغلبية أفراد عينة البحث متتفقون على أن الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### 3. عرض وتحليل نتائج الإجابات لجميع محاور الاستبانة

#### الجدول (11) نتائج تحليل إجابات أفراد عينة البحث لكل محور والوسط العام

| Direction | Rank    | Relat<br>ive<br>Imp.<br>Index | Std.<br>Deviat<br>ion | Mean          | Five-point Likert scale |       |           |                |       |       |            | Phrases       |
|-----------|---------|-------------------------------|-----------------------|---------------|-------------------------|-------|-----------|----------------|-------|-------|------------|---------------|
|           |         |                               |                       |               | موافق<br>بشدة           | موافق | غير موافق | غير موافق بشدة | محايد | موافق | موافق بشدة |               |
| الاتجاه   | الاتجاه | الأهمية النسبية               | الانحراف المعياري     | الوسط الحسابي | 2                       | 57    | 322       | 1063           | 482   | ت     | %          | X1            |
| موافق     | 1       | .8045                         | .46285                | 4.0228        | 0.1                     | 3     | 16.7      | 55.2           | 25    | ت     | %          | X2            |
| موافق     | 2       | .800                          | .47188                | 4.0005        | 5                       | 59    | 339       | 1050           | 473   | ت     | %          | المتوسط العام |
| موافق     | -       | .8022                         | .46736                | 4.0116        | 0.3                     | 3     | 17.6      | 54.5           | 24.6  | ت     | %          |               |
|           |         |                               |                       |               | 7                       | 116   | 661       | 2113           | 955   |       |            |               |
|           |         |                               |                       |               | 0.2                     | 3     | 17.15     | 54.85          | 24.85 |       |            |               |

المصدر: إعداد الباحثان إعتماداً على برنامج (SPSS)

يبين الجدول (11) الذي يستعرض نتائج تحليل إجابات (321) فرد من أفراد عينة البحث للعبارات على مستوى المحاور، أن الوسط الحسابي يساوي (4.0116) والانحراف المعياري يساوي (4.0228) والأهمية النسبية (0.8022) والأهمية النسبية (0.46736). وذلك يدل على درجة الاتفاق العالي للمستجيبين، إذ نلاحظ أن نسبة (79.7%) من الإجابات كانت ضمن (موافق و موافق بشدة) وهي نسبة عالية، ونسبة (17.15%) من الإجابات غير متأكدين، في حين كانت نسبة (3.2%) من الإجابات (غير موافق و غير موافق بشدة)، أما بالنسبة لترتيب المحاور فيأتي المحور الأول (X1: الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) في المرتبة الأولى بوسط حسابي (4.0228) وانحراف معياري (0.46285) وأهمية نسبية (0.8045)، أما المحور الثاني (X2: الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) فيأتي في المرتبة الثانية بوسط الحسابي (4.0005) وانحراف معياري (0.47188) وأهمية نسبية (0.800)، وهذا يدل على إيقاع آراء عينة البحث بدرجة عالية.

#### ثالثاً: إثبات فرضيات البحث

يقوم الباحثان بإثبات فرضيات البحث وذلك من خلال استخدام معامل الارتباط سبيرمان (Spearman Correlation) لأثبات وجود أو عدم وجود علاقة بين المحاسبة القضائية مع ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية، وإستخدام الانحدار الخطى البسيط (Simple Linear Regression) لأثبات وجود تأثير للمحاسبة القضائية على جودة المعلومات المحاسبية.

1. الفرضية الأولى: توجد علاقة وتأثير ذات دلالة احصائية للخدمات التحقيقية في المحاسبة القضائية مع الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: يستخدم الباحثان تحليل الارتباط (Spearman Correlation) لغرض إثبات وجود أو عدم وجود العلاقة بين الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والجدول (16) يوضح نتائج ذلك التحليل.

### الجدول (12) نتائج تحليل الارتباط للفرضية الأولى

| الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية |                  |                        |                            |            | الخدمات<br>التحقيقية<br>للمحاسبة<br>القضائية |
|------------------------------------|------------------|------------------------|----------------------------|------------|--|
| Relation<br>Dg.                    | Relation<br>Typ. | Sig.<br>(2-<br>tailed) | Correlation<br>Coefficient | N          |  |
| درجة العلاقة                       | نوع العلاقة      | مستوى المعنوية         | معامل الارتباط             | حجم العينة |  |
| متوسط                              | طردية            | 0.000                  | 0.618**                    | 321        |  |

المصدر: إعداد الباحثان إعتماداً على برنامج (SPSS)

يبين الجدول (12) نتائج تحليل الارتباط، بأن القيمة الاحتمالية تساوي (0.000) وهي أقل من قيمة ألفا (0.05) يعني رفض فرضية العدم ( $H_0$ ) وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) وتدل على وجود علاقة بين الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب آراء عينة البحث بدرجة معامل الارتباط (\*\*0.618) وهي درجة متوسطة.

بناء على نتائج تحليل معامل الارتباط يستخدم الباحثان تحليل الانحدار البسيط لغرض إثبات وجود أو عدم وجود تأثير للخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويوضح الجدول (16) نتائج التحليل:

### الجدول (13) نتائج تحليل الانحدار للفرضية الأولى

| Beta          | R <sup>2</sup>   | R                 | قيمة T المحسوبة        | قيمة F المحسوبة | المتغير                |         |
|---------------|------------------|-------------------|------------------------|-----------------|------------------------|---------|
| درجة<br>تأثير | معامل<br>التحديد | معامل<br>الارتباط | مستوى<br>دلالـة.(sig.) | مستوى<br>القيمة | مستوى<br>دلالـة.(sig.) | القيمة  |
| 0.576         | 0.376            | 0.613             | 0.000                  | 13.867          | 0.000                  | 192.295 |

المصدر: إعداد الباحثان إعتماداً على برنامج (SPSS)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (13) الذي يمثل نموذج الانحدار الخطي البسيط لمتغير الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية بأن القيمة المحسوبة (F) البالغة (192.295) عند مستوى دلالـة (0.000)، هي أصغر من (0.01) وهذا يعني أن الانحدار معنوي ويدل على إمكانية الاعتماد على نتائج تحليل الانحدار الخطي. وقيمة (T) البالغة (13.867) عند مستوى دلالـة (0.000) تشير إلى وجود تأثير للخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويمثل معامل الارتباط (R) الذي بلغ (0.613) نموذج الارتباط وبلغ معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.376)، وهذا يعني أن نسبة (37.6%) للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن مساهمة الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية أما النسبة المتبقية فهي ناتجة عن مساهمة متغيرات أخرى غير داخلة في مخطط البحث. كما توضح قيمة (Beta) درجة التأثير (0.576)، وهذا يعني أن زيادة درجة واحدة في الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية سيؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بمقدار (0.576).

بناء على نتائج تحليل الارتباط (Spearman Correlation) وتحليل الانحدار (Simple Linear Regression)، فإنه ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على الآتي: توجد علاقة وتأثير ذات دلالـة إحصائية للخدمات التحقيقية في المحاسبة القضائية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. الفرضية الثانية: توجد علاقة وتأثير ذات دلالـة إحصائية للخدمات القانونية في المحاسبة القضائية مع الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: يستخدم الباحثان تحليل الارتباط (Spearman Correlation) لغرض إثبات وجود أو عدم وجود علاقة بين الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والجدول (18) يوضح نتائج ذلك التحليل.

#### الجدول (14) نتائج تحليل الارتباط للفرضية الثانية

| الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية |               |                 |                         |            | الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية |
|------------------------------------|---------------|-----------------|-------------------------|------------|-------------------------------------|
| Relation Dg.                       | Relation Typ. | Sig. (2-tailed) | Correlation Coefficient | N          |                                     |
| درجة العلاقة                       | نوع العلاقة   | مستوى المعنوية  | معامل الارتباط          | حجم العينة |                                     |
| متوسطة                             | طردية         | 0.000           | 0.717**                 | 321        |                                     |

المصدر: إعداد الباحثان إعتماداً على برنامج (SPSS)

يبين الجدول (14) نتائج تحليل الارتباط، بأن القيمة الاحتمالية تساوي (0.000) وهي أقل من قيمة ألفا (0.05) يعني رفض فرضية العدم ( $H_0$ ) وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) وتدل على وجود علاقة بين الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب آراء عينة البحث بدرجة معامل الارتباط (\*\*0.717) وهي درجة متوسطة.

بناء على نتائج تحليل معامل الارتباط يستخدم الباحثان تحليل الانحدار البسيط لغرض إثبات وجود أو عدم وجود تأثير للخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويوضح الجدول (15) نتائج التحليل:

#### الجدول (15) نتائج تحليل الانحدار للفرضية الثانية

| المتغير                             |         |                    |        |                    |               |            | قيمة F المحسوبة | قيمة T المحسوبة | R              | R <sup>2</sup> | Beta |
|-------------------------------------|---------|--------------------|--------|--------------------|---------------|------------|-----------------|-----------------|----------------|----------------|------|
| الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية | القيمة  | مستوى دلالة (sig.) | القيمة | مستوى دلالة (sig.) | معامل التأثير | درجة تأثير | معامل التحديد   | R               | R <sup>2</sup> | Beta           |      |
| 0.651                               | 316.768 | 0.000              | 17.798 | 0.000              | 0.706         | 0.496      | 0.651           |                 |                |                |      |

المصدر: إعداد الباحثان إعتماداً على برنامج (SPSS)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (15) الذي يمثل نموذج الانحدار الخطي البسيط لمتغير الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية بأن القيمة المحسوبة (F) البالغة (316.768) عند مستوى دلالة (0.000)، هي أصغر من (0.01) ويعني أن الانحدار معنوي ويدل على إمكانية الاعتماد على نتائج تحليل الانحدار الخطي. وقيمة (T) البالغة (17.798) عند مستوى دلالة (0.000) تشير إلى وجود تأثير للخدمات القانونية للمحاسبة القضائية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويمثل معامل الارتباط (R) الذي بلغ (0.706) نموذج الارتباط وببلغ معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.496)، وهذا يعني أن نسبة (49.6%) للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن مساهمة الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية أما النسبة المتبقية فهي ناتجة عن مساهمة متغيرات أخرى غير داخلة في مخطط البحث. كما توضح قيمة (Beta) درجة التأثير (0.651)، وهذا يعني أن زيادة درجة واحدة في الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية سيؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بمقدار (0.651).

بناء على نتائج تحليل الارتباط (Spearman Correlation) وتحليل الانحدار (Simple Linear Regression)، فإنه ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على الآتي: توجد علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية للخدمات القانونية في المحاسبة القضائية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## المبحث الرابع: الإستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الإستنتاجات

من خلال عرض وتحليل الجانبين النظري والعملي للبحث توصل الباحثان لعدد من الإستنتاجات المهمة وكالآتي:

1. تعد المحاسبة القضائية مجالاً معاصرًا في المحاسبة ولها دور أساسي في حماية الحقوق أو إستعادة الحقوق لأطراف مختلفة في حالة وقوع مخالفات أو إنتهاكات إقتصادية ومالية، وهي علم يسمح بجمع المعلومات المالية والمحاسبية والقانونية وتقديمها بالطريقة التي تخدم القضاء، كماتساهن المحاسبة القضائية في تحديد ومنع الجرائم أو الاحتيال أو الأخطاء التي تحدث في المعلومات المحاسبية.
2. المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال إنتهاز الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح، مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية فتكون مضللة لمتخذلي القرارات.
3. المحاسبة الإبداعية لها مظاهران أولهما قانوني يكون ناتج عن استغلال الثغرات الموجودة في القوانين والسياسات المحاسبية المتاحة، وثانيهما غير قانوني ينبع عن التحرير والتلاعب في الأرقام المحاسبية.
4. أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إذ بلغ معامل الارتباط 0.618، كما يوجد تأثير للخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة (37.6%) وبدرجة (0.576).
5. أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إذ بلغ معامل الارتباط 0.717، كما يوجد تأثير للخدمات القانونية للمحاسبة القضائية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة (49.6%) وبدرجة (0.651).

### ثانياً: التوصيات

بناءً على ما تضمنته الإستنتاجات البحث يوصي البحث بالآتي:

1. ضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم و في لجان الاعتراض بدوائر الضرائب، وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية.
2. نظراً لوجود عملية غسيل الأموال والتهرب الضريبي في بيئة الأعمال فمن الضروري استخدام المحاسبة القضائية من أجل منع هذه الظواهر التي تعد ظواهر سلبية تضر النظام الاقتصادي للبلد.
3. ضرورة قيام المحاكم في أفليم كورستان العراق عند استعانتها بالمتخصصين لحل النزاعات التفريق بين المحاسب القضائي والخبير المالي حسب نوعية الدعاوى والنزاعات.
4. ضرورة إيلاء الباحثين والمهنيين الاهتمام الأكثـر بممارسات المحاسبة الإبداعية والعمل على زيادة الوعي والإدراك لأضرار تلك الممارسات والعمل على الحد منها.
5. ضرورة لفت إنتباه الجامعات لإنشاء تخصصات تناول المحاسبة القضائية المساهمة في المحاكم بالموارد البشرية المؤهلة سواء على مستوى دراسة البكالوريوس أو الماجستير.
6. نظراً لرأي عينة البحث ضرورة تفعيل المحاسبة القضائية في وحدات الإقتصادية في أفليم كورستان العراق، للكشف الاحتيال والتلاعب في القوائم المالية وللحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية(القانونية وغير القانونية) وذلك من أجل سد فجوات التي موجودة في عملية التدقيق والرقابة .

## المراجع والمصادر

### أولاً: المصادر العربية

1. إدريس، إنصاف أحمد (2019)، دور المحاسبة القضائية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق)، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
2. بوعروج، معاذ (2016)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسويق، جامعة العربي بن مهدي-أم البوادي، الجزائر.
3. ثليب، خولة (2015)، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين-ولاية بسكرة، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسويق، جامعة خيضر، الجزائر.
4. جاسم، بياء فاضل، 2020، العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية وأثرها في قرارات المستثمرين، دراسة تطبيقية في عينة من المصادر العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الإدارة والإقتصاد، العدد 36 المجلد 9.
5. جموعي، عمر و براهمي، فوزى، 2021، أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي I.E.S 04، دراسة ميدانية، مجلة إدارة لأعمال و الدراسات الاقتصادية، العدد 1 المجلد 7.
6. الجبلي، كفاح صلاح ابراهيم (2017)، أثر محاسبة القيمة العادلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين خصائص المعلومات المحاسبية في الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
7. حبيل، ياسين و مقاري حمزة (2021)، دور محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لعينة محافظي الحسابات في ولاية المسيلة، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسويق، جامعة محمد بوضياف-المسلية، الجزائر.
8. الخضر، عادل صلاح الدين محمدنور (2018)، المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي، دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
9. سارة، حدادي (2019). دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية، دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسويق، جامعة محمد بوضياف-المسلية، الجزائر.
10. سامي، قحام (2019)، دور أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسويق، جامعة محمد خيضر-بسكرة، الجزائر.
11. صالح، منال ناجي 2018، المحاسبة القضائية ودورها في تعزيز الالتزام الأخلاقي لدى العاملين في مهنة المحاسبة و التدقيق، دراسة لعينة من مراقبى الحسابات في مدينة الموصل، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 55.
12. عباس، بشائر خضير و مزهر، سهام جبار و حميد، علي مهدي، 2019، امكانية تحقيق التكامل بين المحاسبة القضائية وحكومة الشركات المساهمة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية-دراسة تحليلية، مجلة المثنى للعلوم الادارية، العدد 2 المجلد 9.
13. عبد، فضل الله احمد، 2021، دور فلسفة المحاسبة القضائية في شفافية و جودة القوائم المالية، دراسة تطبيقية على عينة من العاملين في مصرف العراقي للتجارة ومصرف الخليج التجاري في بابل، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 56 المجلد 16.
14. عبدالحليم، مريم مصطفى (2014)، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقدير اجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي، دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تبريز، إيران.
15. عبدالرسول، محسن عبدالرسول حامد (2018)، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومى، رسالة ماجستير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

16. فاتح، شاهد و عبدالغني، شارف (2018)، المحاسبة القضائية كآلية لمحمد من الغش والتحايل المالي، دراسة ميدانية: على مؤسسات مدينة تقرت، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسخير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر.

17. كاظم، علي عبدالامير (2017)، علاقة المحاسبة الإبداعية في تعظيم الأرباح وأثرها على زيادة القيمة السوقية للسهم، دراسة في عينة من الشركات المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد وإدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، لبنان.

18. لعروسي، آسيا (2019)، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر- دراسة اسطلافية، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسخير، جامعة محمد بوضياف-الميسيلة، الجزائر.

19. نريمان، برحومة (2021)، دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسخير، جامعة محمد بوضياف-الميسيلة، الجزائر.

20. نصر، رحال و عيسى، زين، 2018، د الواقع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، دراسة ميدانية بالوادي، المجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، العدد 1.

21. هادي، آلاء مهدي (2017)، العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول باستخدام نموذج (ميلر) في قياس إدارة الأرباح، رسالة ماجستير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق.

#### ثانياً: المصادر الأجنبية

1. Akinbowale, O. E., Klingelhöfer, H. E., & Zerihun, M. F., 2020, An innovative approach in combating economic crime using forensic accounting techniques. *Journal of Financial Crime*, Vol. 27, No. 4, PP:1253-1271.
2. Awolowo, Ifedapo Francis, 2019, Financial Statement Fraud: The Need for a Paradigm Shift to Forensic Accounting, for the degree of PHD Sheffield Hallam University.
3. Cugova, A., & Cug, J., 2020, Motivation for the use of creative accounting techniques in the conditions of the globalized business environment, *Globalization and its Socio-Economic Consequences* 2019. SHS Web of Conferences 74, 01004 (2020).
4. Ewa, U. E., 2021, Creative Accounting Practice Among Public Limited Companies in Nigeria: Prevalence, Motives and Techniques. *International Journal of Business and Applied Social Science*, Vol. 7, No. 1, PP:10-18.