

دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة إستطلاعية لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين في محافظة السلیمانیة

غازي عبدالعزيز سليمان البياتي¹، فريدون نزار كريم²

¹كلية القلم الجامعة، كركوك، العراق

²قسم المحاسبة التقنية، كلية التقنية الإدارية، جامعة السلیمانیة التقنية، السلیمانیة، العراق

Email: dr.ghazi2001@yahoo.com¹, Faraidun.nzar.k@spu.edu.iq²

الملخص:

هدف هذا البحث إلى التعرف على طبيعة المحاسبة القضائية ومفاهيمها الأساسية والتعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية وأشكالها وأساليبها ودوافع إستخدامها، كما هدف إلى التعرف على دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقد أستخدمت الاستبانة كأداة للبحث إذ وزعت على عينة مكونة من الأكاديميين والمهنيين في محافظة السلیمانیة وتم توزيع (384) إستمارة إسترد (340) إستمارة منها (321) إستمارة صالحة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS)، وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أشارت إلى وجود علاقة بين المحاسبة القضائية كمتغير مستقل والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع ومن أهم الإستنتاجات، أن المحاسبة القضائية تعد مجالا معاصرا 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 الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح، مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية فتكون مضللة لمتخذي القرارات، وأوصى البحث إلى ضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم وفي لجان الاعتراض بدوائر الضرائب، وتطوير عمل الخبير 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 الإقتصادي للبلاد.

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

بوخته:

نامانج لهم توژینهویه بریتیه له دیاریکردنی سروشتی ژمیریاری دادگهري لهگهل چهمکه بنهرمتیهکانی، وه دیاریکردنی ژمیریاری داهینهرا نه لهگهل فورم و شیواز و پالنهرا مکانی بهکارهینانی، ههروه دهستنیشانکردنی رولی ژمیریاری دادگهري له سنووردارکردنی شیواز مکانی ژمیریاری داهینهرا نه ده. لهم توژینهویه راپرسی نامه وهک نامرازیکی بهکارهاتوه بۆ وهگرنتی بۆچوونی نمونهیهک له نهکادیمی و پیشهیهکانی سنوری پاریزگای سلیمانی، بۆ ئهم مهبستهش توژمه ژماره (384) قورمی راپرسی دابهشکردوه، (340) دانهی وهگریراوتمهوه لهو ژمارهیهش (321) رهوایه بۆ شیکردنهوه لهریگهی پروگرامی ناماری (SPSS) مه، توژینهومه کهیشتهوه کومهلیک دهرههه که نامازن بۆ بوونی پهوهندی له نیوان ژمیریاری دادوهری وهک گۆراویکی سهربهخۆ و سنووردارکردنی پراکتیکه کردنی ژمیریاری داهینهرا نه وهک گۆراویکی وابهست(پاشکو) گرینگترین دهرهههکانیش بریتین له، ژمیریاری دادوهری بواریکی هاوچهره له ژمیریاریدا و رولیکی سههکی ههیه له پاراستن یان گهراندنهوی ماف بۆ لایهه جیاوازهکان له نهگهري رودانی سههیچی یان پیشیلکاری نابووری و دارایی دا، وه ژمیریاری داهینهرا نه پرۆسهیهکه بۆ دهستکاریکردنی ژمارهکانی ژمیرکاری به قوستهوهی دهرهههکان بۆ رزگاربوون له پابههنبوون به یاساکی ژمیریاری و بهدیلهکانی پتوانهکردن و داواکاریهکانی ئاشکراکردن نهوهش کاریگهري لهسهه متمانهی بهیاننامه داراییهکان ههیه بۆیه دهیته چهواشهکاری بۆ بریارههه. وه لههه رهوشنایی دهرههههکانیدا توژینهومه پیشناری پنیستی ههبوونی یاسایهکی کردوه که نهکهکانی ژمیریاری دادگهري له ههیه که له دادگاكان وه له لیژنهکانی نارزهیهتی له بهشهکانی باجدا دیاری بکات، ههروهه پههیدانی کاری پسپورهکانی ژمیریاری بهگۆیره مهههکانی ژمیریاری دادگهري. وه پنیستی بهکارهینانی ژمیریاری دادگهري به مهبستی رهگریکردن لهو دیاردانهی که به دیاردهی نههینی دادنههتی، وهک پراکتیکی ژمیریاری داهینهرا نه بۆ رهگریکردن له زیانگههاندن به سیستهمی نابووری ولات.

کلیله وشهکان: ژمیریاری دادگهري، ژمیریاری داهینهرا نه، خزمهتگوزاری لیکوئینهوه، خزمهتگوزاری یاسایی.

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 are 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 إنهيار العديد من الشركات العالمية العملاقة مثل شركة وورلد كوم (World com) وشركة أنرون (Enron)، وإتهامهم بالتلاعب بالقوائم المالية التي تظهر المعلومات المحاسبية بشكل غير حقيقي، وذلك بسبب ضعف آليات الرقابة المحاسبية وعدم كفاية عملية التدقيق لأكتشاف التلاعب في القوائم 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 بحيدية السياسة المحاسبية، ولكن وجود إبداع غير أخلاقي يهدف إلى تضليل أطراف معينة وإظهار المركز المالي بشكل غير حقيقي للوحدات الاقتصادية لتحقيق أهداف محددة سواء الإدارة أو المساهمين أو غيرها من الاطراف الأخرى من خلال إبتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة من خلال إستغلال بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات وهوما يطلق عليه ممارسات المحاسبة الإبداعية. وتعد المحاسبة الإبداعية من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي، إذ تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية بتحريفها وتضليل مستخدميها 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 الانتشار الواسع لعمليات التلاعب المحاسبي في القوائم المالية للوحدات الإقتصادية وإعدادها بالشكل الذي يحقق أغراض معينة، وذلك بسبب المرونة المتاحة في الفكر والتطبيق المحاسبي وأساليب التلاعب الأخرى أو مايسمى 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 المتنوعة 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 الجانبين العلمي والعملية في الآتي:

- أ. الأهمية العلمية: على الرغم من وجود معايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، أستمرت معدلات الجرائم المالية والاحتيال في الارتفاع، إما بسبب إهمال أو تواطؤ المدققين القانونيين، أو بسبب إفتقار لجان التدقيق والتدقيق الداخلي إلى الخبرة والتجربة اللازمين 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 الغش والاحتيال 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 الاموال... وغيرها. و تبرز أهمية المحاسبة القضائية في تلبية إحتياجات مستخدمي المعلومات المالية في القوائم المالية في حالات فض النزاعات في المحاكم المختصة.

3. أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن ايجازها بالآتي:

- أ. التعرف على طبيعة المحاسبة القضائية ومفاهيمها الأساسية وبيان مجالات إستخدامها وأساليبها وآلياتها 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.

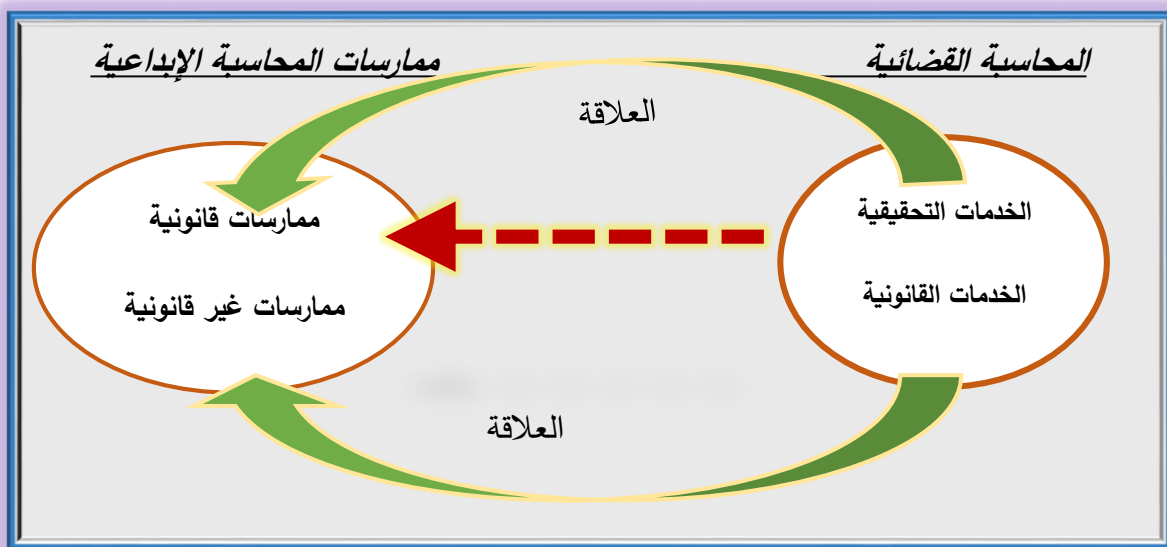
4. فرضيات البحث

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 للبحث 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 أكثرية المؤسسات المالية المتمثلة بعدم شفافية وجودة القوائم المالية التي تصدر بشكل دوري، كذلك الاحتيال والتلاعب في البيانات المالية والتي تسبب فجوة كبيرة بين تلك المؤسسات وأصحاب المصالح التنظيمية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها، تعد المحاسبة القضائية أداة مهمة بيد المنظمات الرقابية المسؤولة عن كشف الاحتيال والفساد ذو الطابع المالي، كما تعد أفضل وسيلة لدفع المصارف إلى تحسين جودة المعلومات الواردة في التقارير المالية التي تصدر سنوياً 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: الانتشار 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 تستخدمها تلك الشركات. وتقييم الكيفية التي ينظر فيها المحاسبون المحترفون إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية. وفي النهاية كشفت هذه الدراسة عن انتشار ممارسة المحاسبة الإبداعية بين الشركات في نيجيريا إذ يعترف جميع الذين شاركوا في الدراسة بأنهم واجهوا هذه الممارسة في سياق ممارستهم المهنية في السنوات الخمس الماضية. وقد وجد أن الدافع الأكثر شيوعاً لهذه الممارسة هو إرضاء المكاسب الشخصية للمديرين متبوعاً 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 (Akinbowale et.al, 2020): forensic accounting techniques الدراسة بعنوان النهج الابتكاري في مكافحة الجريمة الاقتصادية باستخدام تقنيات المحاسبة القضائية، هدفت الدراسة إلى تطوير نهج مبتكر لمكافحة الجريمة الاقتصادية 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 للاستخدام 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 الأخير أوصت الدراسة كل الحكومات في كل الدول إلى وضع القوانين اللازمة التي من شأنها تعزيز تنفيذ المحاسبة القضائية في المؤسسات والشركات.

موقع البحث الحالي من دراسات سابقة: من خلال استعراض 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 المهنيين والأكاديميين في إقليم كردستان 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 إبتليت 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 يسميها 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 وتقييمها وتفسير النتائج. (الخضر، 2018: 43).

وعرفت جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين الأمريكية Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)، المحاسبة القضائية على أنها تلك الأنواع من المشاركة التي تنطوي 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 تعريفات 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، وتكمن أهمية المحاسبة القضائية في الآتي: (الكبيسي وآخرون، 2016: 349) و(الخضر، 2018: 52-53) و (فاتح وعبدالغني، 2018: 6).

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

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

ج. وجود محاسبين قضائيين متخصصين مع المعرفة التامة بالجوانب المحاسبية للدعاوى القضائية، والمعرفة بالجوانب الشرعية والقانونية، وبعض المهارات ذات العلاقة بالمحاسبة سيكون بلا شك رافدا مهما من روافد القضاء يساعده 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 والتعقيد في بيئة الأعمال التي تحتاج إلى أداة تضم مزيج من الخبرات المتعددة مثل المحاسبة والتدقيق والتحقيقات والقانون، التي تفهمها المحاسبة القضائية.

ويرى الباحثان أن المحاسبة القضائية تستمد أهميتها من تنوع الخبرات أو المهارات التي تقوم بإستخدامها 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، وأن التغيرات الحاصلة في بيئة التجارة والأعمال واتساع حجم الأعمال أدت إلى ظهور حجم ونطاق المحاسبة القضائية لمواجهة تلك التغيرات في بيئة الأعمال، فضلا 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.

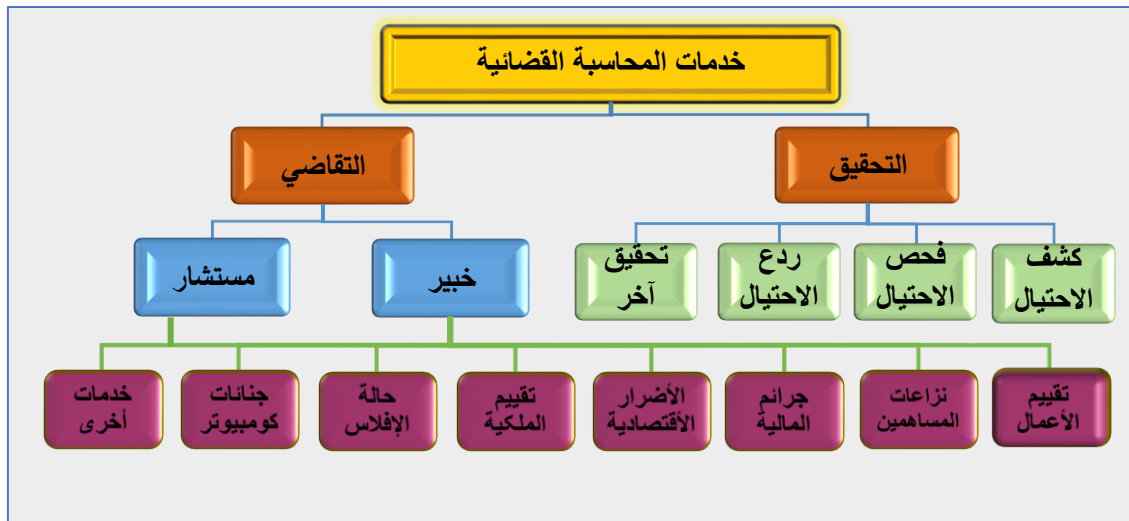
3. أنواع خدمات المحاسبة القضائية

المحاسبة القضائية تتكون من عنصرين أساسيين 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 (احتيال الموظفين أو

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

ب. الخدمات القانونية **Litigation Services**: وهي الخدمات التي تعترف بدور 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)

- التدقيق التفاعلي:** يهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن العمليات أو النشاطات غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك، وتجميع الأدلة المناسبة أو المقبولة لتأييد ودعم الدعاوى القضائية.
- التدقيق البعدي:** يهدف إلى فحص المظاهر الآتية:

- **الرقابة التشريعية:** وهي التي تقوم على دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية، من أجل التأكد من حماية الأصول والموارد المختلفة.
- **الإلتزام المنظم:** يستخدم ذلك في التدقيق الحكومي، إذ يتم التأكد من مدى التزام الوحدات الحكومية بالقوانين والاحكام 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 اللازمة عن الشكاوي والإدعاءات المقدمة.

ثانياً: المحاسبة الإبداعية

1. مفهوم وتعريف المحاسبة الإبداعية

برز مصطلح المحاسبة الإبداعية لأول مرة في كتاب المفكر (Ian Griffith) في عام 1986 تحت عنوان (Creative Accounting) "المحاسبة الإبداعية" في المملكة المتحدة، وقد جاءت بعض المصطلحات مثل (العبث بالحسابات، خدعة الشركات)، ثم تلتها العديد من الاستكشافات 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 حقيقية) 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 (طبخ الدفاتر، المحاسبة النفعية، تمهيد الدخل، إدارة الأرباح، والمحاسبة التجميلية... وغيرها). (جموعي و براهيم، 2021: 477)

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

وعرفها (Kamau) بأنها "تحويل أرقام المحاسبة المالية من أرقام واقعية إلى أرقام يرغب بها مديروا المؤسسات المالية من خلال الاستفادة من القواعد الحالية أو إهمال بعضها أو جميعها 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 محايدة ومتسقة". (Cugova & Cug, 2020: 2)

مما سبق عرضه من تعريفات 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 الحقيقية في القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح والقياس لتضليل مستخدمي القوائم المالية من أجل تحقيق منفعة لمعدي 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 أحيانا 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 أهدافها وتحقيق صورة أفضل لأدائها.
- ب. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية 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 يجعل 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 استنجاهه إلى ان تنتهي مدة اندثاره.
- د. حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة عالية من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً.

3. دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية

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

4. أشكال المحاسبة الإبداعية

تمت تسمية المحاسبة الإبداعية بعدة أسماء وفقاً للتسلسل الزمني، بدءاً من المحاسبة النفعية وإدارة الأرباح وتعديل الدخل والمحاسبة التجميعية، فإن مصطلح "إدارة الأرباح" هو المصطلح المفضل والأكثر استخداماً، يمكن عرض أشكال المحاسبة الإبداعية كالآتي:

أ. **المحاسبة النفعية (Aggressive Accounting):** هي الإصرار أو التمسك على إختيار 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 الإدارة بتجميل العنصر المحاسبي (صافي الربح) وأتخذت الأساليب المحاسبية للتحكم بها وتوزيعها كما تراه مناسباً ضمن الإمكانيات والاختيارات المحاسبية المتاحة، فإدارة الأرباح هي ابتكار مقترح 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 المدة المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل العالي والجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض والسيئ، ويعد هذا التصرف من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للمدة الزمنية ذات الدخل السيئ، 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 إخفاءها أو تغيير أرقام في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعد عملاً مخالفاً للقانون. (جاسم، 2020: 222).

هـ. **ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices):** إن المحاسبة الإبداعية هي عملية استخدام 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 وآخرون، 2021: 541).

5. أساليب المحاسبة الإبداعية

أختلفت تصنيفات ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب جهات 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 الملحقة بالقوائم المالية. وخامسة في تقرير المدقق. وصنف (Mulford @ Comiskey) ممارسات المحاسبة الإبداعية بالإعتراف بالإيرادات الوهمية أو التي لم تتحقق بعد، سياسة الأطفاء المتعمد والرسملة التعسفية، الأخطاء 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 هما، التلاعب المحاسبي والتلاعب غير المحاسبي وكالآتي: (الجيلي، 2017: 112) و (عبدالرسول، 2018: 57).

أ. **طرائق التلاعب المحاسبي:** تكون من خلال إستغلال فرصة إختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة مثل معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها مصاريف جارية، والتحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات.

ب. **طرق التلاعب غير المحاسبي،** وتكون من خلال تغيير تصنيف الصفقات وماينتج عنها من تلاعب في الحسابات، مثل بيع الموجود وإعادة إستجاره. تعديل الوقت الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها 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 للإيفاء بالجانب العملي للبحث إذ تم جمع البيانات الخاصة بأراء 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 إختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات البحث، وكالاتي:

أولاً: الطريقة والإجراءات

1. 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 إستمارة الإستبانة (Questionnaire)، وتم الإعتماد في إعداد الاستبانة على ما متاح من كتب ومراجع تتعلق بموضوع البحث والإستفادة منها في بنائه وصياغة فقراته.
2. المقاييس المستخدمة: أستخدم 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 بمقياس ليكرت الخماسي

الإستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	من 1 إلى 1.80	من 1.81 إلى 2.60	من 2.61 إلى 3.40	من 3.41 إلى 4.30	من 4.31 إلى 5
مستوى الموافقة	درجة منخفضة جداً	درجة منخفضة	درجة متوسطة	درجة عالية	درجة عالية جداً

المصدر: من إعداد الباحثان

3. مجتمع وعينة البحث: يتكون مجتمع البحث من مجموعة من الوحدات الاقتصادية والدوائر الاقتصادية والمهنية والتعليمية في حدود محافظة السلبيانية، 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 السلبيانية من أجل أخضاعهم 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 0.95 = 1.96.

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

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

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

تسلسل	تكرارات	إستمارات موزعة	إستمارات مستردة	إستمارات غير صالحة للتحليل	إستمارات صالحة للتحليل	إستمارات غير مستردة
1.	العدد	384	340	19	321	44
2.	النسبة	100%	88.5%	5%	83.5%	11.5%

المصدر: من إعداد الباحثان

4. الأساليب الإحصائية المستخدمة: من أجل اختبار 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 عبارة من 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 إجابات 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.
 - ز. تحليل الارتباط (Spearman Correlation) لغرض إثبات وجود أو عدم وجود العلاقة بين متغيرات البحث.
 - ح. اختبار 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، وكالاتي:

الجدول (3) الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة البحث

1. المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة %
بكالوريوس	220	68.5%
دبلوم عالي	25	7.8%
ماجستير أو مايعادلها	59	18.4%
دكتوراه أو مايعادلها	17	5.3%
2. التخصص العلمي	التكرارات	النسبة %
محاسبة	170	53%
تدقيق	42	13.1%
مالية	27	8.4%
إدارة الأعمال	31	9.7%
مجالات أخرى	51	15.9%
3. مجال العمل	التكرارات	النسبة %
أكاديمي	76	23.7%
مهني	166	51.7%
أكاديمي ومهني	79	24.6%
4. سنوات الخدمة أو الخبرة	التكرارات	النسبة %
1 – 5 سنوات	47	14.6%
6 – 10 سنوات	72	22.4%
11 – 15 سنوات	93	29%
16 – فمافوق سنوات	109	34%
المجموع	321	100%

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً 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 عالي 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 الثانية، وفي المرتبة الثالثة يأتي أصحاب تخصص التدقيق بنسبة 13.1%، ويأتي أصحاب تخصص إدارة الأعمال 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، فيتضح 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 (1-5) 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 استبانة البحث من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alfa Coefficient)، هذا المعامل تأخذ قيم بين الصفر والواحد، وفي العلوم الاجتماعية 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) إختبار معامل ألفا كرونباخ لقياس صدق وثبات الاستبانة

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

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 محور من محاور الاستبانة، وبلغت قيمة معامل الثبات لجميع المحاور (0.914)، لذلك فإن معامل ثبات لهذه الاستبانة يمتاز بالثبات العالي. أما بالنسبة لقيم معامل الصدق فإنها ظهرت عالية لكل محور من 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 عبارة من عبارات الاستبانة والدرجة الكلية للمحور التابع من جهة، ولحساب الاتساق البنائي (Structure Validity) لمعرفة الارتباط بين جميع محاور الاستبانة.

الجدول (5) إختبار الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

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

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

يتضح من الجدول (5) أن معامل الارتباط للعبارات المتعلقة بالمحور الأول يمتاز 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	العبارة رقم	رمز العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	2X	1	7A	.6720**	0.000
		2	8A	.706**	0.000
		3	9A	.4450**	0.000
		4	10A	.1606**	0.000
		5	11A	.7090**	0.000
		6	12A	.6430**	0.000

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

ويتضح من الجدول (6) أن معامل الارتباط للعبارات 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 ومتسقة مع بعضها.

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

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

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً 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 ومتسقة مع بعضها¹.

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 وتفسير اتجاه الإجابات لأفراد عينة البحث، وذلك من خلال حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل الإجابات لمعرفة اتجاه 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 وكالاتي:

¹ 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 إحصائية، لذلك أن الاتساق البنائي في الاستبانة عالي جداً.

الجدول (8) عناوين ورموز لعبارات المحاور

البيان	رموز	العنوان
محور الأول	X1	الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
عبارة رقم 1	A1	تهدف الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية إلى منع ممارسات المحاسبة الإبداعية.
عبارة رقم 2	A2	الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية عن التقديرات المحاسبية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
عبارة رقم 3	A3	الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية تعمل على كشف عمليات الغش والتلاعب المحاسبي في القوائم المالية.
عبارة رقم 4	A4	الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية توفر أدلة إثبات كافية إلى الجهات المختصة لضبط الغش والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
عبارة رقم 5	A5	الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية بخصوص الإفصاح والشفافية في التقارير المالية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
عبارة رقم 6	A6	تؤكد الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية على إستمرارية الوحدات الاقتصادية في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية.
محور الثاني	X2	الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
عبارة رقم 1	A7	القوائم المالية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون ملائمة مع أهداف الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية.
عبارة رقم 2	A8	الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية هي أداة تربط النظامين المحاسبي والقانوني وتحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
عبارة رقم 3	A9	الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية تساعد في عمليات تقييم الأعمال التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
عبارة رقم 4	A10	تعمل الخدمات الإستشارية القانونية للمحاسبة القضائية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
عبارة رقم 5	A11	تساهم الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تحقيق العدالة في حل النزاعات بين الأطراف ذات المصلحة في الوحدة الاقتصادية.
عبارة رقم 6	A12	تساهم الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية في إكتشاف مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينجم عنها التهرب الضريبي.

المصدر: من عمل الباحثان

1. عرض وتحليل نتائج الإجابات لعبارات المحور الأول:

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

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

Direction	Rank	Relative Imp. Index	Std. Deviation	Mean	Five-point Likert scale					Frequency	Phrases	Number
الاتجاه	الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	تكرار ونسبة	العبارات	رقم
موافق	6	.7863	.759	3.93	1	12	62	179	67	ت %	A1	1
موافق	3	.7956	.687	3.98	0	9	52	197	63	ت %	A2	2
موافق	1	.8393	.713	4.20	0	6	38	164	113	ت %	A3	3
موافق	2	.8174	.711	4.09	0	8	44	181	88	ت %	A4	4
موافق	4	.7938	.749	3.97	0	14	53	183	71	ت %	A5	5
موافق	5	.7925	.778	3.96	1	8	73	159	80	ت %	A6	6
موافق	-	.8046	.733	4.022	2	57	322	1063	482	ت %	المتوسط العام	

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً على برنامج (SPSS)

يبين الجدول (9) الذي يستعرض 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 الخماسي بمقدار (1.022) ويدل على إتفاق المبحوثين على إختيار (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 وتمركزها 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 العالي 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 إتفاق 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) وانحرافها المعياري (0.778) والأهمية النسبية (0.7925) مما يدل على أن المبحوثين متفقين 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 متفقون على أن الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. عرض وتحليل نتائج الإجابات لعبارات المحور الثاني:

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

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

Direction	Rank	Relative Imp. Index	Std. Deviation	Mean	Five-point Likert scale					Frequency	Phrases	Number
الاتجاه	الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	تكرار ونسبة	العبارات	الترتيب
موافق	3	.796	.823	3.98	0	19	54	161	87	ت %	A7	1
موافق	2	.812	.722	4.06	1	7	48	182	83	ت %	A8	2
موافق	5	.784	.680	3.92	0	5	73	186	57	ت %	A9	3
موافق	3	.796	.741	3.98	1	8	61	177	74	ت %	A10	4
موافق	1	.818	.721	4.09	1	6	46	178	90	ت %	A11	5
موافق	4	.794	.815	3.97	2	14	57	166	28	ت %	A12	6
موافق	-	.80	.750	4.0005	5	59	339	1050	473	ت %	المتوسط العام	

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً 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 الخماسي بمقدار حوالي (1)، ويشير إلى إتفاق المستجيبين على إختيار (موافق)، وهو ضمن نطاق الاتفاق بدرجة عالية كما هو موضح في الجدول (1). وكان الانحراف المعياري (0.750) وهو أقل من الواحد مما يدل على تقارب آراء المبحوثين حول قيمة الوسط الحسابي، وبلغت الأهمية النسبية (0.80) وهذا يعني أن درجة إتفاق 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 إتفاق 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 إتفاق آراء المبحوثين بدرجة عالية. وتقع العبارة (A12) في المرتبة الرابعة إذ بلغ وسطها الحسابي (3.97) وانحرافها المعياري (0.815) وأهميتها النسبية (0.794) وتدل على إتفاق 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 متفقون 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

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

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً 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 (0.46736) والأهمية النسبية (0.8022). 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 اتفاق آراء عينة البحث بدرجة عالية.

ثالثاً: إثبات فرضيات البحث

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

1. الفرضية الأولى: توجد علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية 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 التحقيقية للمحاسبة القضائية
Relation Dg.	Relation Typ.	Sig. (2- tailed)	Correlation Coefficient	N	
درجة العلاقة	نوع العلاقة	مستوى المعنوية	معامل الارتباط	حجم العينة	
متوسط	طردية	0.000	0.618**	321	

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً 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) وتدلل 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.

بناءً على نتائج تحليل معامل الارتباط استخدم 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

المتغير		قيمة F المحسوبة		قيمة T المحسوبة		R		R ²		Beta
الخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية		القيمة	مستوى (دلالة sig.)	القيمة	مستوى (دلالة sig.)	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل	درجة تأثير	درجة
		192.295	0.000	13.867	0.000	0.613	0.376	0.576		

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً 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 دلالة (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 دلالة (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 (R²) (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 داخلية 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).

بناءً 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 التحقيقية في المحاسبة القضائية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. الفرضية الثانية: توجد علاقة وتأثير ذات دلالة إحصائية للخدمات القانونية في المحاسبة القضائية مع الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: استخدم 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 اعتماداً 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) وتدلل 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.

بناءً على نتائج تحليل معامل الارتباط استخدم الباحثان تحليل الانحدار البسيط لغرض إثبات وجود أو عدم وجود تأثير للخدمات التحقيقية للمحاسبة القضائية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويوضح الجدول (19) نتائج التحليل:

الجدول (15) نتائج تحليل الانحدار للفرضية الثانية

المتغير							الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية
قيمة F المحسوبة		قيمة T المحسوبة		R	R ²	Beta	
القيمة	مستوى دلالة (sig.)	القيمة	مستوى دلالة (sig.)	معامل الارتباط	معامل التحديد	درجة تأثير	
316.768	0.000	17.798	0.000	0.706	0.496	0.651	

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً 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 وبلغ معامل التحديد (R^2) (0.496)، وهذا يعني أن نسبة (49.6%) للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ناتجة عن مساهمة الخدمات القانونية للمحاسبة القضائية أما النسبة المتبقية فهي ناتجة عن مساهمة متغيرات أخرى غير داخلية 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).

بناءً 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 والعملية للبحث توصل الباحثان لعدد من الإستنتاجات المهمة وكالاتي:

1. تعد المحاسبة القضائية مجالاً معاصراً 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، كما تساهم 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 لمتخذي القرارات.
3. المحاسبة الإبداعية لها مظهرين أولهما قانوني يكون ناتج عن إستغلال الثغرات الموجودة في القوانين والسياسات المحاسبية المتاحة، وثانيهما غير قانوني ينتج عن التحريف 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 إستخدام المحاسبة القضائية من أجل منع هذه الظواهر التي تعد ظواهر سلبية تضر النظام الإقتصادي للبلد.
3. ضرورة قيام المحاكم في إقليم كردستان العراق عند استعانتها بالمختصين لحل النزاعات التفريق بين المحاسب القضائي والخبير المالي حسب نوعية الدعاوى والنزاعات.
4. ضرورة إيلاء الباحثين والمهنيين الاهتمام الأكثر 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 للمساهمة في المحاكم بالموارد البشرية المؤهلة سواء على مستوى دراسة البكالوريوس أو الماجستير.
6. نظراً لآراء عينة البحث ضرورة تفعيل المحاسبة القضائية في وحدات الإقتصادية في إقليم كردستان العراق، للكشف الاحتيال والتلاعب في القوائم المالية ولحد 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 الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، 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 التسيير، جامعة خيضر، الجزائر.
4. جاسم، بيداء فاضل، 2020، العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية واثراها في قرارات المستثمرين، دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 36 المجلد 9.
5. جموعي، عمر و براهيم، فوزي، 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 والدراسات الاقتصادية، العدد 1 المجلد 7.
6. الجيلي، 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. حويل، ياسين و موقاري 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 التسيير، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 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 التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر.
10. سامي، قحام (2019)، دور أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لأراء عينة من الأكاديميين و المهنيين، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، الجزائر.
11. صالح، منال ناجي 2018، المحاسبة القضائية ودورها في تعزيز الالتزام الاخلاقي لدى العاملين في مهنة المحاسبة و التدقيق، دراسة لعينة من مراقبي الحسابات في مدينة الموصل، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 55.
12. عباس، بشائر خضير و مزهر، سهام جبار وحميد، علي مهدي، 2019، إمكانية تحقيق التكامل بين المحاسبة القضائية وحوكمة 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 وجودة 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 وتقييم اجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي، دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، السورية.
15. عبدالرسول، محاسن عبدالرسول حامد (2018)، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي، رسالة ماجستير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

16. فاتح، شاهد و عبدالغني، شارف (2018)، المحاسبة القضائية كآلية لمحد من الغش والتحايل المالي، دراسة ميدانية: على مؤسسات مدينة تفرت، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر.
17. كاظم، علي عبدالأمير (2017)، علاقة المحاسبة الإبداعية في تعظيم الأرباح وأثرها على زيادة القيمة السوقية للسهم، دراسة في عينة من الشركات 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 اسطلاعية، أطروحة دكتوراه منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 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 التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر.
20. نصر، رحال و عيسى، زين، 2018، بواقع 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.

ثانيا: 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.