

دور التدقيق الجنائي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية في جامعة كربلاء"

أ. فيان صلاح الدين علي، دكتور يحيى حسين زلزلي
الجامعة الإسلامية - لبنان.

Corresponding Author: E-mail: adolly2000@gmail.com

ARTICLE INFO

Received: 21 Jan
Accepted: 25 March
Volume: 2
Issue: 1

JEL Code:

ABSTRACT

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور إجراءات وأنشطة التدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذلك الكشف عن دور عمليات التحري الخاصة بالتدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوضيح دور عمليات التقييم الخاصة بالتدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى الكشف عن مدى وجود فروق دالة إحصائية لدور التدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى للمتغيرات الديموغرافية. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الذي حاولت الباحثة من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها، وذلك بواسطة استبانة أعدت لهذا الغرض، وكانت عينة الدراسة ممثلة بعدد (199) مدقق حسابات من جامعة كربلاء. وكانت أهم نتائج الدراسة تبين وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من 0.05، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بين (الإجراءات والأنشطة) للتدقيق الجنائي وممارسات المحاسبة، كذلك وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من 0.05، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بين (عمليات التحري) للتدقيق الجنائي وممارسات المحاسبة الإبداعية (0.783)، كما تبين وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من 0.05، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بين (عمليات التقييم) للتدقيق الجنائي وممارسات المحاسبة الإبداعية (0.689).

الكلمات المفتاحية: التدقيق الجنائي، المحاسبة الإبداعية، محافظة كربلاء.

Abstract

The study aimed to identify the role of forensic audit procedures and activities in reducing creative accounting practices, as well as revealing the role of forensic audit investigations in reducing creative accounting practices, and clarifying the role of forensic audit evaluation processes in reducing creative accounting practices, in addition to Revealing the extent to which there are statistically significant differences in the role of forensic auditing in reducing creative accounting practices due to demographic variables. The study used the descriptive analytical method through which the researcher attempted to describe the phenomenon that is the subject of the study, analyze its data, and the relationship between its components, the opinions that are expressed about it, the processes it includes, and the effects it produces, using a questionnaire prepared for this purpose. The study sample was represented by (199) auditors from University of Karbala. The most important results of the study showed the existence of a direct, statistically significant relationship at a significance level of less than 0.05, where the value of the correlation coefficient between (procedures and activities) for forensic auditing and accounting practices was, as well as the existence of a direct, statistically significant relationship at a significance level of less than 0.05, where the value The correlation coefficient between (investigative processes) for forensic auditing and creative accounting practices is (0.783). It was also shown that there is a direct, statistically significant relationship at a significance level of less than 0.05, as the value of the correlation coefficient between (evaluation processes) for forensic auditing and creative accounting practices was (0.689).

Keywords: forensic audit, creative accounting, Karbala Governorate.

المقدمة

تعد المحاسبة علمًا وفنًا تتعامل مع تسجيل وتحليل وتفسير وتقديم المعلومات المالية والاقتصادية للمؤسسات والأفراد، وتهدف إلى توفير صورة دقيقة وشاملة عن الأوضاع المالية والأداء المالي للشركات والمؤسسات، وتساعد في اتخاذ القرارات المالية الصحيحة. وتعتبر المحاسبة الإبداعية مفهومًا حديثًا يسعى لتغيير الطريقة التقليدية التي تتم بها المحاسبة وتقديم حلول جديدة ومبتكرة للتحديات المحاسبية، وتتضمن المحاسبة الإبداعية استخدام التفكير الإبداعي لتطوير أساليب وأدوات جديدة للتحليل المالي وتقديم المشورة المالية، ويشمل ذلك الاستفادة من التكنولوجيا والتحليلات الضخمة لتحسين دقة وكفاءة عمليات المحاسبة، فعلى سبيل المثال، يمكن استخدام الذكاء الاصطناعي وتقنيات التعلم الآلي لتحليل البيانات المالية بسرعة ودقة أعلى، وتحديد الاتجاهات والنماذج المالية، وبالإضافة إلى ذلك، تشجع المحاسبة الإبداعية على التفكير خارج الصندوق وابتكار طرق جديدة لتلبية احتياجات العملاء والشركات، ويتعلق ذلك بتوفير

خدمات محاسبية ذات قيمة مضافة، مثل تحليل البيانات المالية لاكتشاف الفرص والتحسينات، وتطوير استراتيجيات مالية جديدة لتحقيق النمو والاستدامة، ولكن قد تتضمن نوعاً من التحايل والتلاعب في الحسابات الختامية بهدف التهرب الضريبي وتحقيق نتائج نافعة للشركة من وجهة نظر ملاكها (خوالدة، 2022). كما يعبر التدقيق الجنائي عن عملية تحقيق محاسبي يتم تنفيذها لجمع الأدلة وتحليلها للكشف عن أي أعمال غير قانونية أو احتيالية داخل منظمة أو شركة، ويتم تنفيذه عندما يكون هناك شكوك أو اشتباه في وجود أنشطة غير قانونية تتعلق بالمال أو المعاملات في المؤسسة، ويتمثل دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التحقق من سلامة وشفافية العمليات المحاسبية والمالية في المؤسسات والشركات، فعندما يتم تطبيق المحاسبة الإبداعية بشكل غير قانوني أو غير أخلاقي، يكون للتدقيق الجنائي دور هام في الكشف عن ذلك وتقديم الأدلة اللازمة للتحقيق ومتابعة الأمور القانونية المناسبة (المشاقبة، 2019).

مشكلة الدراسة:

يلعب التدقيق الجنائي دوراً حيوياً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية غير المشروعة، فهو يقوم بتحليل ومراجعة السجلات المحاسبية والمالية بدقة للكشف عن أي تلاعب أو تزوير أو احتيال محتمل، كما يستخدم التدقيق الجنائي أساليب وتقنيات خاصة لجمع الأدلة وتحليلها لتقديم تقارير مفصلة تدعم الإجراءات القانونية اللازمة (نظمي، 2015)، وقد لاحظت الباحثة من خلال عملها وجود خلل واضح في الممارسات والتطبيقات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، بحيث يظهر وجود كمية من الأساليب التي تطبق في المؤسسات بهدف إخفاء الأداء الفعلي من خلال التلاعب في الأرقام الفعلية الموجودة في القوائم والتقارير، مما يؤثر على جودة تلك القوائم، واستناداً على ما ذكر سابقاً، يمكن بلورة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: هل يوجد دور للتدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وينبثق من التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

- ما دور إجراءات وأنشطة التدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما دور عمليات التحري الخاصة بالتدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما دور عمليات التقييم الخاصة بالتدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل توجد فروق دالة إحصائية لدور التدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزي للمتغيرات الديموغرافية التالية: (الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)؟

فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من مشكلة الدراسة وإجابة على تساؤلات الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى:

توجد علاقة ارتباط وتأثير دالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين التدقيق الجنائي وممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويتفرع من الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: H1: توجد علاقة ارتباط وتأثير دالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين بعد (الإجراءات والأنشطة) للتدقيق الجنائي وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الفرعية الثانية: H1: توجد علاقة ارتباط وتأثير دالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين بعد (عمليات التحري) للتدقيق الجنائي وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الفرعية الثالثة: H1: توجد علاقة ارتباط وتأثير دالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين بعد (عمليات التقييم) للتدقيق الجنائي وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الرئيسية الثانية:

H1: توجد فروق دالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ لدور التدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزي للمتغيرات الديموغرافية التالية: (الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة).

أهمية الدراسة:

الأهمية النظرية:

يمكن تقسيم أهمية الموضوع إلى نوعين من الأهمية، وهما كما يلي:

الأهمية العلمية:

- التعرف على دور التدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- أهمية القيام بتحليل العلاقة بين التدقيق الجنائي وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الإسهام المتوقع لهذا الموضوع في نشر وتدعيم أسس المحاسبة السليمة وتدعيمها.

الأهمية العملية:

- تقديم توصيات ومقترحات لتحسين ممارسات المحاسبة بشكل عام في المؤسسات ذات العلاقة.
- تحديد أفضل الممارسات والأساليب الممكن تطبيقها لتحسين أداء المحاسبة في الشركات والمؤسسات المعنية.
- تتوقع الباحثة أن تسهم نتائج وتوصيات هذه الدراسة في حال الأخذ بها في تعزيز أسس وممارسات وتطبيقات المحاسبة بشكل سليم بما لا يعزز الممارسات الخاطئة التي قد تنتج عن عمليات التحايل والتلاعب في القوائم المالية.

أهداف الدراسة:

- التعرف على دور إجراءات وأنشطة التدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الكشف عن دور عمليات التحري الخاصة بالتدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- توضيح دور عمليات التقييم الخاصة بالتدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الكشف عن مدى وجود فروق دالة إحصائية لدور التدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى للمتغيرات الديموغرافية التالية: (الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة).

حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: اقتصرت هذه الدراسة على موضوع دور التدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الحدود الزمنية: ستغطي الدراسة الميدانية الفترة الزمنية الممتدة من شهر سبتمبر 2023م (الفترة المتوقعة لبدء إجراءات الدراسة الميدانية) لغاية شهر فبراير 2024 (الفترة المتوقعة لإنهاء الباحثة دراستها).
- الحدود المكانية: سيتم تطبيق هذه الدراسة في جامعة كربلاء بدولة العراق.
- الحدود البشرية: المدراء الماليين الداخليين والمحاسبين العاملين في جامعة كربلاء.

التعريفات الإجرائية والاصطلاحية:

التدقيق الجنائي: " هو عملية تحقيق وتدقيق تتم بغرض الكشف عن الأنشطة الغير قانونية أو الاحتمالية داخل المؤسسات والشركات، ويتم تنفيذه بواسطة محققين متخصصين يستخدمون أساليب وتقنيات متقدمة لجمع الأدلة وتحليلها لتقديم تقارير مفصلة تدعم الإجراءات القانونية المناسبة (العجلوني، 2015)".

ويمكن تعريفه إجرائياً بأنه: "هو عبارة عن عملية متخصصة تهدف إلى الكشف عن الأنشطة غير القانونية والاحتمالية داخل المؤسسات والشركات، وتحقيقها من خلال جمع الأدلة وتحليلها بشكل دقيق ومنهجي".

المحاسبة الإبداعية: " تشير إلى استخدام الإبداع والابتكار في مجال المحاسبة لتحقيق تحسينات وتطوير في العمليات المحاسبية من وجهة نظر أصحابها، يشمل ذلك استخدام التكنولوجيا المتقدمة، وتطبيق أساليب جديدة في تحليل البيانات المالية، وتطوير استراتيجيات محاسبية مبتكرة لتحسين الأداء المالي، وقد تشمل ممارسات غير أخلاقية تتضمن تلاعباً في الأرقام والقوائم المالية (محمد، ونزال، 2020)".

ويمكن تعريفها إجرائياً بأنها: " مصطلح حديث يشير إلى استخدام الإبداع المتضمن لبعض التحايل والممارسات غير القانونية في مجال المحاسبة لتحقيق منفعة مادية للشركات من وجهة نظر أصحابها والقائمين عليها كالتهرب الضريبي مثلاً".

الإطار النظري

أولاً: التدقيق الجنائي:

تأتي الشفافية والنزاهة المالية على رأس أولويات العديد من المؤسسات في العالم اليوم، حيث إن فهم ومراقبة الأنشطة المالية والمحاسبية هو جزء أساسي من ضمان الاستدامة والثقة في الأسواق المالية والأعمال التجارية، وواحدة من الأدوات الرئيسية المستخدمة لتحقيق هذا الهدف الحيوي هي التدقيق الجنائي الذي يسعى إلى الكشف عن الجوانب القانونية والجنائية للأنشطة المالية والمحاسبية للكيانات التجارية والمؤسسات الحكومية، ويشمل ذلك التحقق من امتثال المؤسسة للقوانين واللوائح المالية، واكتشاف وتحليل التحايل المالي، وتقديم الأدلة القانونية لمساعدة الجهات المختصة في اتخاذ الإجراءات اللازمة (الشيخ، 2023).

مفهوم التدقيق الجنائي:

هو مجال متخصص في مجال المحاسبة والرقابة يُعنى بالتحقيق في الجوانب القانونية والجنائية للأنشطة المالية والمحاسبية للكيانات التجارية والمؤسسات، ويهدف إلى كشف وتحليل الانتهاكات القانونية والجرائم المالية والمحاسبية والتلاعب المحتملة في السجلات المالية والمعاملات التجارية. وهو نوع من التدقيق المحاسبي يهدف إلى التحقق من الامتثال للقوانين واللوائح المالية والجنائية والمعايير المحاسبية، ويركز على البحث عن مخالفات قانونية أو جنائية تتعلق بالنشاط المالي والمحاسبي للكيان أو المؤسسة المدققة، ويتم ذلك من خلال فحص السجلات المحاسبية والمالية والوثائق ذات الصلة، وتحليل البيانات المالية، والكشف عن أي عمليات احتيالية أو مختلفة تنطوي على خرق للقانون (محمد، 2020).

أهمية التدقيق الجنائي في مجال المحاسبة والتمويل

تعتبر مجالات المحاسبة والتمويل من أهم القطاعات التي تشكل العمود الفقري لأي منظمة أو مؤسسة، سواء كانت تجارية أو غير ربحية، وإذا كانت هذه القطاعات غير قوية ولا تعتمد على نزاهة مالية وامتثال للقوانين واللوائح، فإن هذا يمكن أن يؤدي إلى مشاكل كبيرة تهدد استدامة المؤسسة وسمعتها، وهنا تأتي أهمية التدقيق الجنائي، وتظهر أهميته في مجال المحاسبة والتمويل على النحو التالي (بابكر، 2021):

تحقيق النزاهة المالية: تعتبر النزاهة المالية أساسية لأي مؤسسة أو منظمة، ويتيح التدقيق الجنائي للكيانات التحقق من صحة ودقة سجلاتها المالية والمحاسبية، ويساعد المدقق الجنائي في كشف أي تلاعب أو خرق للقوانين المالية التي يمكن أن تؤدي إلى فقدان النزاهة المالية. منع الاحتيال المالي: يشكل الاحتيال المالي تهديداً كبيراً للمؤسسات والمستثمرين، ويقوم التدقيق الجنائي بفحص عمليات المؤسسة والمعاملات المالية بحثاً عن أي علامات أو أنماط تشير إلى احتمال وجود احتيال، ويمكن للمدقق الجنائي توجيه الانتباه إلى مخاطر الاحتيال ومساعدة في تطوير استراتيجيات لمنعه.

التمويل الصحيح واتخاذ القرارات المستنيرة: تعتمد القرارات المالية والاستثمارية على معلومات دقيقة وموثوقة، ويضمن التدقيق الجنائي أن البيانات المالية المستخدمة في عمليات اتخاذ القرارات تكون دقيقة وموثوقة، وهذا يساهم في تحقيق استدامة ونمو المؤسسة. الامتثال للقوانين واللوائح: تتعدد القوانين واللوائح المالية والضريبية والمحاسبية التي يجب على المؤسسات الامتثال لها، ويساعد التدقيق الجنائي في التحقق من الامتثال لهذه القوانين واللوائح، وبالتالي تجنب المخاطر القانونية والعقوبات. تعزيز الثقة والشفافية: تعتبر الثقة هي أحد العناصر الرئيسية في الأعمال والتمويل، ويسهم التدقيق الجنائي في بناء الثقة بين المساهمين والجهات المعنية عن طريق تقديم تقارير موثوقة حول النزاهة المالية والامتثال للقوانين.

أدوار ومسؤوليات المدقق الجنائي:

تزداد التحديات المالية يوماً بعد يوم، مما يجعل من الأمور أكثر دقة وحساسية، ويظهر التدقيق الجنائي كأحد أبرز الأدوات التي تساهم بشكل كبير في تحقيق النزاهة المالية والامتثال للقوانين واللوائح، وإن فهم دور ومسؤوليات المدقق الجنائي يصبح أمراً حيوياً لضمان

استدامة الأعمال والمؤسسات وللمساهمة في بناء بيئة أعمال مالية نزيهة وصادقة، وتتخلص أدوار ومسؤوليات المدقق الجنائي فيما يلي (العقلة، 2022):

التحقق من الامتثال للقوانين واللوائح:

يعد التحقق من الامتثال للقوانين واللوائح المالية والجنائية من أبرز مهام المدقق الجنائي، بحيث يجب عليه التحقق من تنفيذ المؤسسة لمعايير المحاسبة والضرائب واللوائح الأخرى المعمول بها.

كشف الاحتيال والاختلاس:

يعتبر كشف الاحتيال والاختلاس من مسؤوليات المدقق الجنائي، إذ يقوم واجبه على أن يكتشف أي نشاط غير قانوني يمكن أن يؤدي إلى خسائر مالية أو تلاعب بالبيانات المالية.

التحقق من صحة السجلات المالية:

يجب على المدقق الجنائي التحقق من دقة وصحة السجلات المالية والمحاسبية للمؤسسة، وهذا يتضمن التدقيق في القوائم المالية والمعاملات المالية والتأكد من أنها تعكس بدقة الوضع الفعلي للشركة.

توثيق الاكتشافات وإعداد التقارير:

يجب على المدقق الجنائي توثيق جميع الاكتشافات وإعداد تقارير مفصلة تحتوي على التوصيات والمستندات الداعمة، وهذه التقارير تمثل الأدلة التي يمكن استخدامها في المحكمة أو أمام الجهات القانونية.

التعاون مع الجهات القانونية:

في حالة اكتشاف جرائم مالية جنائية، يجب على المدقق الجنائي التعاون مع الشرطة والمدعين العامين والمحامين لتقديم الأدلة القانونية والمشاركة في إجراءات التحقيق والمحكمة.

تقنيات وأدوات التدقيق الجنائي:

في عصر التكنولوجيا الحديثة، يشهد مجال التدقيق الجنائي تطورات كبيرة فيما يتعلق بالأدوات والتقنيات المستخدمة لكشف ومعالجة الانتهاكات المالية والجنائية، وتعتبر هذه التقنيات والأدوات جزءًا حيويًا من عمل المدقق الجنائي، حيث تمكنه من تحقيق أقصى قدر من الفعالية والدقة في مهمته، ومن تقنيات وأدوات التدقيق الجنائي ما يلي:

تقنيات التحليل الرقمي:

تعد التقنيات الرقمية أحد أهم أدوات التدقيق الجنائي في العصر الحديث، ويشمل ذلك استخدام البرمجيات المتقدمة لتحليل البيانات المالية والمحاسبية بطرق أكثر دقة، وهذه التقنيات تشمل (أحمد، 2022):

التحليل الإحصائي: استخدام الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات المالية واكتشاف الانتهاكات المحتملة.

التحليل الجغرافي: استخدام الخرائط الجغرافية لمتابعة وتحليل التدفقات المالية والمعاملات.

التحليل الزمني: تحليل البيانات على مر الزمن لاكتشاف الأنشطة المالية غير العادية.

تقنيات استرجاع البيانات:

تعد تقنيات استرجاع البيانات أداة أساسية لاستعادة وتحليل البيانات المحذوفة أو المخفية، وتشمل هذه التقنيات (الصابمة، 2022):

استرجاع البيانات من الأقراص الصلبة: استخدام برمجيات خاصة لاستعادة البيانات المحذوفة من الأقراص الصلبة.

استرجاع البيانات من وسائط التخزين الرقمية: استخدام تقنيات استرجاع لاستعادة المعلومات من أجهزة تخزين مثل الأقراص الصلبة الخارجية وبطاقات الذاكرة.

تقنيات التحقق من الهوية والشهادات الرقمية:

يعتمد التدقيق الجنائي أيضًا على تقنيات التحقق من الهوية والشهادات الرقمية للتأكد من صحة المعاملات المالية والإلكترونية، و تشمل هذه التقنيات (مصبح، 2022):

- استخدام التوقيع الرقمي: تقنية تأكيد هوية الأطراف المعنية في المعاملات الإلكترونية.
- التحقق من الشهادات الرقمية: استخدام شهادات رقمية للتحقق من صحة الهويات في المعاملات الإلكترونية.

مراحل التدقيق الجنائي:

لتحقيق أهدافه بنجاح، يتبع التدقيق الجنائي مراحل وإجراءات دقيقة تُمكن المدققين من تحقيق النتائج المرجوة، ويتمثل هدف التدقيق الجنائي في كشف الانتهاكات القانونية والجرائم المالية، وبالتالي يتعين على المدققين اتباع خطوات متسلسلة لضمان تحقيق هذا الهدف بكفاءة، وتتألف عملية التدقيق الجنائي من خمس مراحل أساسية:

التخطيط: في هذه المرحلة من عملية التدقيق الجنائي، يقوم المدققون بتحديد نطاق التدقيق والأهداف المحددة التي يجب تحقيقها، حيث يتم تحليل المعلومات المالية والجنائية المتاحة ووضع خطة عمل للتدقيق، كما يتعين على المدققين والفريق المعني بالتدقيق أن يقوموا بتطوير خطة تفصيلية تحدد كيفية تنفيذ التدقيق والأهداف المحددة التي يجب تحقيقها، وتعتبر هذه المرحلة حاسمة لنجاح التدقيق الجنائي، حيث تساعد في تحديد الاتجاه الذي ستسلكه العملية وتوجيه الجهود بفعالية نحو تحقيق النتائج المرجوة (Mendes, 2022). وتتخلص الخطوات والعناصر الرئيسية في مرحلة التخطيط على النحو التالي (Saadeh, 2019):

تحديد أهداف التدقيق: يجب تحديد الأهداف الرئيسية للتدقيق، بمعنى هل الهدف هو كشف احتمال وجود انتهاكات قانونية معينة، أم هو تقدير مدى الامتثال للقوانين واللوائح المالية؟ يجب تحديد الأهداف بوضوح.

تحديد نطاق التدقيق: يجب تحديد مدى العمل والوحدات أو الأقسام التي ستشملها عملية التدقيق، وهل سيتم فحص جميع العمليات المالية والسجلات أم سيتم التركيز على جزء معين من الشركة؟

تشكيل فريق التدقيق: يجب اختيار الأشخاص المناسبين للفريق المشرف على التدقيق وتوزيع المهام بناءً على خبراتهم وكفاءتهم في المجالات المالية والقانونية.

تحديد المواعيد والموارد: يجب تحديد الجداول الزمنية والميزانيات اللازمة للتدقيق، وهل ستحتاج إلى موارد إضافية مثل خبراء قانونيين أو تكنولوجيين؟

تطوير خطة عمل مفصلة: يجب إعداد خطة عمل تحدد مراحل التدقيق المختلفة والخطوات التفصيلية التي يجب اتخاذها في كل مرحلة. تقييم المخاطر: يجب تحديد وتقييم المخاطر المحتملة التي يمكن أن تواجه عملية التدقيق وتحديد كيفية التعامل معها.

مراجعة الإجراءات القانونية والتنظيمية: يجب التحقق من الامتثال للقوانين واللوائح القانونية المتعلقة بالتدقيق الجنائي وضمان الامتثال لها.

توثيق التخطيط: يجب توثيق جميع الخطوات والقرارات في وثائق التخطيط لمراجعة مستقبلية وضمان الشفافية.

تحديات التدقيق الجنائي:

في مجال التدقيق الجنائي، تنشأ تحديات معقدة تتعلق بالكشف عن الجرائم المالية والتحقق من الامتثال للقوانين واللوائح المالية والجنائية (Ball, 2019)، وفيما يلي بعضاً من تلك التحديات وكيف يمكن التعامل معها بفعالية:

تعقيد القوانين واللوائح: يمكن أن يكون التحقق من الامتثال للقوانين واللوائح المالية والجنائية تحديًا نظرًا لتعقيد هذه القوانين واختلافها من دولة لأخرى، إذ يتوجب على مدققي الجرائم المالية البقاء على دراية بالقوانين المحلية والدولية وفهم تأثيرها على التدقيق (KIRUBAHARAN, 2018). كما يمكن توضيح بعضاً من هذه التعقيدات على النحو التالي (McClam, 2023):

تعدد القوانين واللوائح: هناك مجموعة متنوعة من القوانين واللوائح التي تنطوي على جوانب مالية وجنائية، وهذه القوانين تختلف من دولة لأخرى وتتغير بشكل مستمر، فعلى سبيل المثال، هناك قوانين ضريبية معقدة ولوائح تنظيمية تشمل قواعد تقديم التقارير المالية والمعايير المحاسبية المتطورة.

التغيير المستمر: تتغير القوانين واللوائح المالية والجنائية بسرعة، وهذا التغيير يمكن أن يجعل من الصعب متابعته والامتثال له، كما يمكن أن تكون هذه التغييرات نتيجة للتطور التقني أو تغيرات في السياسة الحكومية أو الحوادث الاقتصادية.

اختلافات المحلية والدولية: يجب على المدقق الجنائي أن يكون على دراية بالقوانين المحلية والدولية، وهذا يعني أنه يمكن أن يكون هناك تحديات إضافية للمدقق عند التعامل مع كيانات أو عمليات تشمل معاملات عبر الحدود أو تخضع للعديد من القوانين الوطنية والدولية.

تنوع الصناعات: كل صناعة لها متطلبات محددة وقوانين خاصة بها، حيث تتراوح تلك القوانين من التنظيمات المالية إلى قوانين البيئة وصولاً إلى قوانين الصحة والسلامة، لذلك، يجب على المدقق الجنائي أن يكون على دراية بقوانين الصناعة التي يعمل فيها العميل.
ثانياً: المحاسبة الإبداعية
مفهوم المحاسبة الإبداعية:

تظهر المحاسبة الإبداعية في الساحة المحاسبية عندما يلجأ الأفراد أو الشركات إلى تعديل البيانات المالية بطرق غير صحيحة أو غير مشروعة بهدف تجميل الصورة المالية للشركة أو تحقيق أهداف معينة، وتشمل هذه الممارسة تلاعباً بالأرقام المالية والمعلومات المحاسبية، وتسجيل عمليات مالية غير صحيحة، واستخدام استراتيجيات محاسبية غير قانونية لتحقيق مكاسب مالية غير مستندة إلى وقائع حقيقية (عبد القادر، 2022).

الفروق بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الإبداعية:

تعتبر المحاسبة عملية أساسية في إدارة الأعمال وتوفير المعلومات المالية الهامة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، ولكن هناك تطور ملحوظ في المحاسبة على مر الزمن، حيث ظهر مفهومين مختلفين يمكن تحديدهما بوضوح: المحاسبة التقليدية والمحاسبة الإبداعية، وسنقوم بتقديم مقارنة بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الإبداعية بناءً على عدة أسس مختلفة (حمد النيل، 2019):
من حيث المبدأ الأساسي:

تلتزم المحاسبة التقليدية بمبدأ الصدق والشفافية في تسجيل العمليات المالية وتقديم المعلومات المالية، ويتم الالتزام بالمعايير المحاسبية القياسية والمبادئ المحاسبية العامة، بينما تتعارض المحاسبة الإبداعية مع مبدأ الصدق والشفافية، حيث يتم تلاعب بالبيانات المالية لتحسين الصورة المالية بطرق غير مشروعة.

من حيث الأساليب:

تعتمد المحاسبة التقليدية على توثيق دقيق ومبني على معايير محاسبية صارمة، و تستخدم أساليب تسجيل محددة مثل المستندات المالية والقيود المحاسبية، بينما تستخدم المحاسبة الإبداعية أساليب غير تقليدية مثل تغيير السياسات المحاسبية أو إخفاء المعلومات المالية الحقيقية.

من حيث الأهداف:

تهدف المحاسبة التقليدية إلى تقديم معلومات مالية دقيقة وموثوقة للمساهمين والمستثمرين والجهات الرقابية لاتخاذ قرارات مستنيرة، بينما تهدف المحاسبة الإبداعية إلى تحقيق أهداف غير مشروعة مثل تضخيم الأرباح أو إخفاء الديون لأغراض شخصية أو تحسين الصورة المالية بشكل زائف.

من حيث التأثيرات:

تساهم المحاسبة التقليدية في تعزيز النزاهة والثقة في الأسواق المالية وتعزيز الاستدامة المالية للشركات، ولكن تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى فقدان الثقة في البيانات المالية، وقد تتسبب في تدهور الأوضاع المالية للشركات عندما يتم اكتشافها.

أدوات وتقنيات المحاسبة الإبداعية:

يواجه المحاسبون والمديرون تحديات متزايدة لتقديم تقارير مالية دقيقة وموثوقة، ومع ذلك، هناك بعض الأفراد والشركات التي تلجأ إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحقيق أهداف غير مشروعة، ومن أدوات وتقنيات المحاسبة الإبداعية (لبسيس، 2019):
تغيير سياسات المحاسبة:

تعتبر التغييرات في السياسات المحاسبية أحد أدوات المحاسبة الإبداعية الشائعة، ويتم ذلك عن طريق تطبيق سياسات محاسبية مختلفة عما هو معتاد بهدف تحقيق أهداف غير مشروعة، مثل تأخير تسجيل المصروفات أو تقديم معلومات مالية مضللة.

إخفاء المعلومات:

تشمل هذه الأداة تكتيم أو إخفاء المعلومات المالية الحقيقية، مما يجعل البيانات تبدو أفضل مما هي عليه في الواقع، ويمكن أن يتضمن ذلك عدم الكشف عن الالتزامات المالية أو تجميل القيم المحاسبية للأصول.

تقديم معلومات غير دقيقة:

تشمل هذه الأداة تقديم معلومات مالية غير دقيقة أو مضللة في القوائم المالية، ويمكن أن يتم ذلك من خلال تضخيم الإيرادات أو تقليل المصروفات بطرق غير صحيحة.

استخدام تكنولوجيا المعلومات:

تسفيد المحاسبة الإبداعية من تكنولوجيا المعلومات وبرامج المحاسبة لتنفيذ تلاعبات مالية، ويمكن استخدام البرامج لتغيير البيانات بسهولة وتوليد تقارير مالية مزيفة.

الاحتيال الضريبي:

تعتمد بعض أدوات المحاسبة الإبداعية على الاحتيال الضريبي، حيث يتم تلاعب بالبيانات المالية لتقليل الضرائب المستحقة.

التحديات والمخاطر المرتبطة بالمحاسبة الإبداعية:

تعد المحاسبة الإبداعية ظاهرة محاسبية غير قانونية وغير أخلاقية تمثل تهديدًا كبيرًا للنزاهة والشفافية في العمليات المالية للشركات والمؤسسات، ويتميز هذا النوع من المحاسبة بتلاعبه بالبيانات المالية بهدف تحسين الصورة المالية بطرق غير شرعية (الطاهري، 2019)، وتشمل التحديات و المخاطر المرتبطة بالمحاسبة الإبداعية:

التأثير على النزاهة المالية:

أحد أكبر التحديات المرتبطة بالمحاسبة الإبداعية هو تفويض النزاهة المالية، فعندما يتم التلاعب في البيانات المالية بطرق غير قانونية، يصعب على المستثمرين والمساهمين الاعتماد على المعلومات المالية المقدمة، مما يمكن أن يؤدي إلى فقدان الثقة في الأسواق المالية، كما أن هناك بعض الآثار السلبية المحتملة لهذا التحدي، وهي على النحو التالي (Lyons, 2022):

يعتمد المستثمرون والمساهمين على البيانات المالية لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية، فإذا كانوا يشكون في صحة هذه البيانات، فقد يفضلون تجنب الاستثمار في الشركة أو سحب استثماراتهم الحالية، مما يؤثر سلبيًا على قيمة السهم واستقرار الشركة.

يمكن أن يؤدي التلاعب في البيانات المالية إلى مشكلات قانونية كبيرة، وقد تواجه الشركة والأفراد المشاركين في هذا التلاعب اتهامات بالاحتيال المالي والجرائم المالية، مما يمكن أن يؤدي إلى غرامات كبيرة وعقوبات قانونية.

إذا كانت هناك حالات متكررة من التلاعب في البيانات المالية، فإن ذلك يمكن أن يؤدي إلى تشويش على الأسواق المالية وتقلبات غير مستقرة في أسعار الأسهم والأصول المالية.

تشويه الصورة المالية:

تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى تشويه الصورة المالية للشركة، إذ يتم تضخيم الأرباح أو تقليل الخسائر بطرق غير صحيحة، بحيث يصبح من الصعب للمستثمرين تقدير الأداء الحقيقي للشركة واتخاذ القرارات المالية السليمة، والآثار المحتملة لذلك تشمل (Jubb, 2017):

عندما يتم اكتشاف تشويه الصورة المالية، يمكن أن يؤدي ذلك إلى فقدان الثقة في الإدارة والشركة بشكل عام، وسيكون المستثمرون والمساهمون عرضة للريبة، وسيتوقفون عن دعم الشركة.

تشويه الصورة المالية قد يؤثر على سعر السهم للشركة بشكل كبير، فإذا كانت البيانات المالية مضللة بشكل كبير، فإن المستثمرين قد يبيعون أسهمهم في الشركة، مما يؤدي إلى انخفاض سعر السهم.

تشويه الصورة المالية يمكن أن يؤدي إلى مشكلات قانونية كبيرة للشركة والأفراد المسؤولين. قد يواجهون اتهامات بالاحتيال المالي والممارسات غير القانونية.

المخاطر القانونية:

تعرض المحاسبة الإبداعية الشركات والأفراد المشاركين فيها لمخاطر قانونية كبيرة، ففي حالة اكتشاف الممارسات غير القانونية، يمكن أن يتعرض المتورطون للعقوبات القانونية بما في ذلك السجن والغرامات المالية، يمكن أن يكون لذلك تداعيات قانونية جادة تشمل

(WOOD, 2022):

قد يواجه المتورطون في المحاسبة الإبداعية غير القانونية عقوبات قانونية تشمل السجن للأفراد المسؤولين وغرامات مالية كبيرة على الشركات.

يمكن أن يؤدي انكشاف الممارسات غير القانونية إلى تلوّث سمعة الشركة وإحداث تأثير سلبي على سمعتها في السوق. قد تتعرض الشركة والأفراد المشاركون لاستدعاءات قانونية من السلطات القضائية والجهات التنظيمية للتحقيق في القضايا المالية. يمكن أن يتسبب انكشاف الممارسات غير القانونية في فقدان الثقة العامة في الشركة ومنتجاتها أو خدماتها، مما يؤثر على العلاقات مع العملاء والمستثمرين. يمكن أن تكون التداعيات القانونية باهظة التكاليف، حيث يتوجب على المتورطين حينها توظيف محامين بتكلفة عالية. تدهور العلاقات مع المستثمرين:

عندما يتم اكتشاف المحاسبة الإبداعية، يمكن أن يؤدي ذلك إلى تدهور العلاقات مع المستثمرين وفقدانهم للثقة في الإدارة والشركة، وهذا يمكن أن يؤثر سلبًا على تمويل الشركة وقيمة أسهمها، وهذا يمكن أن يتسبب في تأثيرات سلبية تشمل (Crouch, 2022): قد يقلل المستثمرون من استثماراتهم في الشركة أو ينسحبون تمامًا، مما يؤدي إلى نقص في رأس المال والموارد المالية التي يمكن استخدامها لتمويل الأنشطة التشغيلية والنمو. يمكن أن يؤدي تدهور العلاقات مع المستثمرين إلى ضغط على سعر السهم للشركة، حيث يمكن أن ينخفض سعر السهم بشكل كبير. يمكن أن يقوض تأثير السمعة السلبية للشركة على جذب استثمارات جديدة أو توسيع القاعدة الاستثمارية. قد تواجه الشركات صعوبة في التعامل مع الشركة المتورطة في المحاسبة الإبداعية، مما يمكن أن يؤثر على العلاقات التجارية والشراكات.

ثالثاً: الدراسات السابقة

الدراسات العربية

دراسة (أحمد، 2022) بعنوان: "قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات السودانية". هدفت الدراسة إلى قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات السودانية، واعتمدت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع البيانات من عينة مكونة من 54 عضو هيئة تدريس بثلاث جامعات سودانية، وتم تطبيق مجموعة من المناهج البحثية مثل التاريخية والاستنباطية والاستقرائية والوصفية التحليلية، كما أظهرت النتائج أن أعضاء هيئة التدريس يدركون ضرورة دمج المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي ويوصون بتخصيص شعبة فرعية؛ لتدريس علوم ومهارات المحاسبة الجنائية، وتقديم برامج تعليمية تكملية لخريجي الدراسات العليا والجامعات الراغبين في اكتساب هذه المهارات، ومن بين المعوقات التي ظهرت وجود عدم وضوح الخطط لدمج المحاسبة الجنائية وعدم توافر الموارد البشرية المؤهلة لتدريسها.

دراسة (معاد، 2022) بعنوان: "استخدام الأدلة الجنائية في المصارف العربية". هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على موضوع "استخدام الأدلة الجنائية في المصارف العربية"، وتحليل مختلف النواحي المتعلقة بهذا الموضوع الحيوي، تهدف الدراسة إلى تعزيز مهارات المصارف العربية في مجال الأدلة الجنائية لمكافحة الفساد وغسل الأموال، والحفاظ على سلامة وفعالية القطاع المصرفي، وتم استخدام منهج البحث الاستقرائي والتحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، حيث تم استعراض المصادر الثانوية المتاحة والأبحاث السابقة المتعلقة بالأدلة الجنائية والتدقيق الجنائي في المصارف العربية، وتم جمع البيانات والمعلومات ذات الصلة من مصادر موثوقة، وتحليلها بشكل دقيق ومنهجي للوصول إلى نتائج موضوعية ومبنية على الأدلة، وأظهرت النتائج أهمية رفع مستوى مهارات المصارف العربية في مجال الأدلة الجنائية، وتطوير الإطار التشريعي المتعلق بهذا الجانب، كما نوه بأهمية التدقيق الجنائي كأداة فعالة في مكافحة الجرائم المالية والمحافظة على سلامة النظام المصرفي.

دراسة (قنطججي، 2019) بعنوان: "المدقق المالي الجنائي في الأموال الخبيثة والأموال المغسولة".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الأساليب المستخدمة في غسل الأموال ومكافحتها لتوفير أدلة قوية للقضاء والجهات القانونية لاتخاذ الإجراءات اللازمة وتطبيق العدالة المنصفة، والمنهج المستخدم في هذه الدراسة التي تناقش التدقيق المالي الجنائي هو منهج البحث الاستقرائي والتحليلي، وقد أظهرت النتائج أن التدقيق المالي يعتبر مطلباً شرعياً، حيث استخدم الله تعالى الأمثال في القرآن للتأكيد على أهمية الأمانة والنزاهة في التعامل المالي، حيث يستهدف التدقيق المالي الجنائي التصدي للأموال الخبيثة والأموال المغسولة، كما يشمل المفهوم العام للورقة المدقق المالي الجنائي تعريف الأموال الخبيثة والأموال المغسولة وأساليب غسل الأموال ومجالات تطبيقها، كما يسعى التدقيق المالي الجنائي إلى التصدي للجرائم المالية ومكافحة الفساد من خلال الكشف عن أنماط غسل الأموال واستخدامها في النشاطات غير المشروعة، وتعزيز النزاهة والشفافية في النظام المالي والاقتصادي.

دراسة (الطاهري، 2019) بعنوان: " دور المراجعة التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية عينة من مكاتب المراجعة بأمانة العاصمة - صنعاء". هدفت هذه الدراسة إلى تناول دور المراجعة التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتعرف على مفهوم المراجعة التحليلية وإجراءاتها وأساليبها وأهدافها، وتحديد مدى مساهمتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفهم المحاسبة الإبداعية وأهدافها وأساليبها وتأثيرها على القوائم المالية، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة تم توزيعها على عينة من مكاتب المراجعة بأمانة العاصمة-صنعاء، واستخدم البرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليل البيانات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية، وأظهرت الدراسة العديد من النتائج الهامة، من بينها وجود علاقة ارتباطية قوية بين المتغيرات المستقلة (إجراءات المراجعة التحليلية، أساليب المراجعة التحليلية، معوقات المراجعة التحليلية) والمتغير التابع الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

دراسة (عبد الرسول، 2018) بعنوان: " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية : دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي". هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والكشف عن الغش والتلاعب في شركات التأمين بالسودان، واعتمد المنهج الوصفي في جمع البيانات الميدانية من خلال استبانة تم توزيعها على عينة من المراجعين بمكاتب المراجعة في السودان، وأظهرت النتائج أن المحاسبة القضائية تلعب دوراً هاماً في كونها وقاية وتشخيصاً وعلاجاً للاستخدام غير القانوني للمحاسبة، وتساعد في الكشف عن الغش والتلاعب والاختلاس، كما أوصت بضرورة إدراج مناهج المحاسبة القضائية في برامج دراسات الماجستير والدكتوراه، وتنظيم برامج تدريبية مستمرة للمحاسبين والمراجعين القانونيين حول أساليب المحاسبة القضائية، وتوسيع نطاق عمل المحاسبة القضائية بتوفير مؤهلات علمية ومهنية خاصة للمحاسبين القضائيين والالتزام بالقواعد المحاسبية، وضرورة تنظيم الخبراء والمحاسبين الذين يعملون مع القضاء والمحاكم لضمان توفير الخدمات القضائية بمستوى عالٍ من الكفاءة والمهنية.

الدراسات الأجنبية :

دراسة (Alzahrane, 2021) بعنوان: " Forensic Accounting Education, Practice, and Career Path in Saudi Arabia".

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية محاسبي التدقيق الجنائي في المملكة العربية السعودية في تلبية احتياجات النظام القضائي وعملائهم، واعتمدت الدراسة منهج البحث الكمي والنوعي، حيث يتم دمج الاستبانة والمقابلات لضمان تغطية مجموعة واسعة من الأسئلة البحثية، وتم إجراء سبع مقابلات شبه منظمة مع قضاة من محكمة الاستئناف التجارية والمحاكم التجارية، بالإضافة إلى ذلك، تم توزيع استبانة عبر الإنترنت على 600 محاسب محترف معتمد يتخصصون في مجال الاحتيال والمحاسبة الجنائية، وكذلك 400 عضو من هيئات التدريس والمعلمين في مجال المحاسبة في ثلاث مناطق رئيسية في المملكة العربية السعودية، وأظهرت نتائج الدراسة أن التعليم في مجال المحاسبة الجنائية في المملكة العربية السعودية يحتاج إلى تحسين عاجل، حيث تؤكد على ضرورة تزويد المحاسبين بالمهارات اللازمة لاكتشاف الاحتيال وممارسة المحاسبة الجنائية.

دراسة (Saadeh, 2019) بعنوان: " A stakeholder approach to the development of a framework for forensic accounting education within the Jordanian context".

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة التحديات والمشاكل التي يتعرض لها قطاع المحاسبة الجنائية والتعليم المتعلق بها، كما تسعى الدراسة لتحسين الفهم لتطبيق المحاسبة الجنائية وتحديد سماتها واستخدامها، وتحسين التعليم المتعلق بالمحاسبة الجنائية وتطوير إطار تعليمي يناسب ثقافة وبيئة الأعمال في المملكة الهاشمية الأردنية، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي، حيث تم استعراض الأدبيات الأكاديمية والبحثية المتعلقة بالمحاسبة الجنائية، كما تم استخدام الأدلة والنتائج الحالية لدراسات سابقة تتناول مجال المحاسبة الجنائية والتعليم المرتبط بها، وأظهرت الدراسة أن التحديات التي يواجهها قطاع المحاسبة الجنائية تتطلب تحسين التعليم والتطوير المستمر في هذا المجال، وأن التطبيق الفعال للمحاسبة الجنائية يمكن أن يساهم في مكافحة الفساد المالي والاحتيال وزيادة الثقة في التقارير المالية. دراسة (Crouch, 2022) بعنوان: "Creative accounting: an empirical examination".

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى انتشار المحاسبة الإبداعية في الشركات الأسترالية وتأثيرها على التقارير المالية خلال الفترة من عام 1998 إلى عام 2004، وتم استخدام المنهج التحليلي التطبيقي، حيث استخدمت الدراسة عينة مؤلفة من 71 شركة تمثل أفضل 200 شركة في أستراليا واستمرت ضمن العينة طوال الفترة الزمنية المذكورة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود دلائل على وجود المحاسبة الإبداعية في بعض التقارير المالية للشركات الأسترالية المدرجة في قائمة ASX 200، حيث وفر التحليل أقوى دليل على وجود المحاسبة الإبداعية في تقارير الأرباح المبلغة من قبل بعض الشركات في العينة، في حين أثبت تحليل الانحدار بنموذج جونز (1991) أنه دليل ضعيف على وجود المحاسبة الإبداعية في هذه الشركات، كما تم تطوير نموذج استكشافي وتم التعرف على تقارير مالية لثلاث شركات تُظهر علامات محتملة للمحاسبة الإبداعية.

دراسة (Sedar, 2022) بعنوان: "Fraudulent Perspectives".

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية المحاسبين القضائيين في التعامل مع مجالات المراجعة والاحتيال والمحاسبة الإبداعية، واعتمدت هذه الدراسة على أساليب بحثية مختلطة تجمع بين الدراسة الكمية والدراسة النوعية، حيث تم إنشاء مجموعة دقيقة من القصص الإبداعية التي تعرض تأثير الاحتيال على المجتمع، كما تم استخدام المنهج الوصفي والتاريخي لتحقيق أهداف البحث وتوضيح النتائج، ومن المتوقع أن توفر نتائج هذه الدراسة رؤى هامة حول كيفية التعامل مع مجالات المراجعة والاحتيال والمحاسبة القضائية، حيث إنها سلطت الدراسة الضوء على حالة المحاسبة الإبداعية ومكنت المجتمع من فهمها بشكل أفضل، كما عرضت الدراسة كذلك تأثير حالات الاحتيال على أطراف مختلفة مثل مرتكبي الاحتيال والمراجعين والضحايا.

الطريقة والإجراءات

أولاً: منهجية الدراسة:

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي الذي يصف الظاهرة ويفسرها، وكذلك معرفة العلاقة بين متغيرات الدراسة، حيث يُعرف بأنه المنهج الذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة أو موقف محدد مع محاولة تفسير هذه الحقائق (درويش، 2018، 66م).

ثانياً: مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يتناولها البحث، وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة (عبيدات، 2006)، وبناءً على موضوع ومشكلة الدراسة وأهدافها فقد تألف مجتمع الدراسة من الأساتذة العاملين في جامعة كربلاء، والبالغ عددهم (430) مدرساً. استخدمت الباحثة صيغة العينة العشوائية البسيطة كون جميع العاملين من الأساتذة في جامعة كربلاء معروفين وهناك تجانس فيما بينهم. تم استخدام معادلة ريتشارد جيجر لتحديد حجم العينة المناسب الذي يمثل مجتمع الدراسة وذلك وفقاً للصيغة الموضحة أدناه.

معادلة (1): معادلة ريتشارد جيجر لحساب حجم العينة

$$n = \frac{\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2}{1 + \frac{1}{N} \left[\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2 - 1\right]}$$

حيث أن

n: حجم العينة المطلوب.

N: حجم مجتمع الدراسة.

d: نسبة الخطأ الذي يمكن التجاوز عنه أكبر قيمة له 0.05.

Z: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 وتساوي 1.96.

بناء على المعادلة أعلاه تم التوصل إلى أن حجم العينة المناسب هو (199) شخص من أصل مجتمع الدراسة المتاح وعددهم (430) مدقق.

ثالثاً: عينة الدراسة:

تكونت العينة من (199) موظف من الموظفين العاملين في مجال المحاسبة والتدقيق .

رابعاً: صدق الأدوات الإحصائية وثباتها:

الصدق يعني التأكد من أنها ستفحص ما أعدت لقياسه، والمقصود بالصدق " شمول الأداة الإحصائية لكافة العناصر التي يجب أن تكون في عمليات التحليل من ناحية، ومن ناحية أخرى وضوح عباراتها ومفرداتها. (عبيدات وآخرون، 2001، 179) يعني صدق الاستبانة تمثيلها للمجتمع المدروس بشكل جيد، أي أن الإجابات التي تم الحصول عليها من أسئلة الاستبيان تعطي المعلومات التي وضعت لأجلها الأسئلة (البحر والتحفي، 2014م: 14). للتحقق من معاملات الصدق للاستبانة قام الباحث بحساب صدق الاتساق الداخلي، وسوف يتم عرض نتائجه بالتفصيل من خلال التالي:

صدق المحكمين:

يقصد بصدق المحكمين "هو أن يختار الباحث عددًا من المحكمين المتخصصين في محور الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة" (الجرجاوي، 2010م: 107). للتحقق من صدق محتوى أداة الدراسة، والتأكد من أنها تخدم أهداف الدراسة؛ تم عرض أداة الدراسة على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والتخصص؛ لتحكيم التصور المقترح للاستبانة، تم تعديل الفقرات غير الواضحة بناء على ملاحظاتهم وصياغة البدائل المناسبة لفقرات الاستبيان، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة.

صدق الاتساق الداخلي:

قام الباحث بالتحقق من صدق الاتساق الداخلي للاستبانة من خلال حساب معامل ارتباط بيرسون (Pearson's Correlation Coefficient) للتعرف على درجه ارتباط كل فقرة من فقرات الاستبانة بالدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه والجداول التالية توضح صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول (التدقيق الجنائي)

جدول (1): صدق الاتساق الداخلي لمحور التدقيق الجنائي

م.	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
البعد الأول: الإجراءات والأنشطة			
	يوفر التدقيق الجنائي المعالجات المحاسبية اللازمة.	**0.711	0.000
	يعمل التدقيق الجنائي على خفض البدائل المحاسبية	**0.625	0.000
	يساهم التدقيق الجنائي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	**0.710	0.000
	يزود التدقيق الجنائي المحاسبين بالمعلومات المحاسبية اللازمة.	**0.587	0.000
	يعمل التدقيق الجنائي على ترسيخ المعلومات المحاسبية وثبيتها.	**0.666	0.000
	يوفر التدقيق الجنائي التقارير المحاسبية.	**0.685	0.000
	يساهم التدقيق الجنائي في تنمية الثقافة المحاسبية.	**0.732	0.000
البعد الثاني: التحري			
	يوفر التدقيق الجنائي الأدوات والوسائل التي تمكن المدقق الجنائي من التحري عن النزاعات المالية.	**0.687	0.000
	يوفر التدقيق الجنائي الأدلة التي تمكن المدقق الجنائي من فحص البيانات المحاسبية العامة.	**0.693	0.000
	يقدم التدقيق الجنائي كافة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيانات.	**0.658	0.000

0.000	**0.574	يسعي التدقيق الجنائي للحصول على كافة المعلومات المالية.
0.000	**0.671	يعمل التدقيق الجنائي على جمع كافة المعلومات عن الممارسات المحاسبية.
0.000	**0.685	المدقق الجنائي يتوجب عليه معرفة طرق الغش والخداع
0.000	**0.525	يتوجب على المدقق الجنائي الحفاظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من خلال تحري المعلومات.
البعد الثالث: التقييم		
0.000	**0.657	يعمل المدقق الجنائي على تقييم السياسات والمبادئ المحاسبية.
0.000	**0.711	يقدم المدقق الجنائي الاستشارات حول تقييم الأضرار باستخدام المعايير المحاسبية المعروفة.
0.000	**0.713	يساهم التدقيق الجنائي في الإفصاح عن التقارير المالية.
0.000	**0.639	يقوم المدقق الجنائي بتقييم الأعمال المنوطة به بشكل دوري.
0.000	**0.615	يستجيب المدقق الجنائي لكافة الأحداث المحاسبية من أجل تجويد الخدمات المحاسبية.
0.000	**0.554	يقدم المدقق الجنائي التقارير اللازمة بشكل مستمر.
0.000	**0.621	يعمل المدقق الجنائي على تقديم كافة المعلومات والبيانات من أجل تقادي المشكلات السابقة.

** دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل

تبين من النتائج الموضحة في جدول (1) أن قيم معامل ارتباط كل فقرة من فقرات المحور الأول الكلية موجبة، ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01) فأقل؛ ويشير ذلك لوجود صدق اتساق داخلي في فقرات هذا المحور، ومناسبتها لقياس ما أعدت لقياسه.

صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني (المحاسبة الإبداعية)
جدول (2): صدق الاتساق الداخلي لمحور المحاسبة الإبداعية

م.	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1.	تساهم المحاسبة الإبداعية في حل المشكلات المحاسبية العامة بطرق احتيالية.	**0.525	0.000
2.	تعلم المحاسبة الإبداعية على استخدام كافة الأساليب المحاسبية.	**0.635	0.000
3.	المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال الغش القانوني.	**0.714	0.000
4.	تشجع المحاسبة الإبداعية على التهرب الضريبي.	**0.678	0.000
5.	المحاسبة الإبداعية يتعامل بها الخبراء في مجال المحاسبة.	**0.593	0.000
6.	تعد الإيرادات الغير حقيقية أسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية.	**0.622	0.000
7.	يتصف العاملون في المحاسبة الإبداعية بالدهاء والذكاء وسرعة البديهة.	**0.701	0.000
8.	تعلم المحاسبة الإبداعية على عدم الإفصاح عن البيانات المحاسبية الحقيقية.	**0.635	0.000
9.	تعلم المحاسبة الإبداعية على تقليل الخسائر التي من الممكن ان تلحق الضرر بالحسابات المالية.	**0.618	0.000
10.	المحاسبة الإبداعية الوجه الآخر للتهرب من الضرائب.	**0.660	0.000

** دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل

تبين من النتائج الموضحة في جدول (2) أن قيم معامل ارتباط كل فقرة من فقرات المحور الثاني الكلية موجبة، ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01) فأقل؛ ويشير ذلك لوجود صدق اتساق داخلي في فقرات هذا المحور، ومناسبتها لقياس ما أعدت لقياسه.

الصدق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل بعد من أبعاد الدراسة بالدرجة الكلية للمحور التابع له، ويوضح الجدول رقم (3) معاملات الارتباط لكل بعد من أبعاد أداة الدراسة مع الدرجة الكلية للمحور التابع له.

جدول (3) معاملات الارتباط بين أبعاد الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

المحور	الأبعاد	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الأول: التدقيق الجنائي	البُعد الأول: الإجراءات والأنشطة	0.768	0.000
	البُعد الثاني: التحري	0.685	0.000
	البُعد الثالث: التقييم	0.671	0.000
المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية		0.725	0.000

** دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل

يتضح من النتائج الموضحة في جدول (3) أن قيم معاملات ارتباط كل بعد من أبعاد الدراسة مع الدرجة الكلية للمحور التابع له؛ موجبة ودالة إحصائيًا عند مستوى الدلالة (0.01) فأقل؛ وهذا يدل على وجود الصدق البنائي في أداة الدراسة، والتأكيد على مدى مناسبتها لقياس ما أعدت لقياسه.

ثبات الاستبانة:

بعد التحقق من صدق الاتساق الداخلي والبنائي للاستبانة، أستخرجت معاملات الثبات لمحاور الاستبانة وللاستبانة ككل باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha). يوضح الجدول رقم (4) معامل الثبات.

جدول (4) معامل الثبات بطريقة ألفا كرونباخ

المحور	الأبعاد	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: التدقيق الجنائي	البعد الأول: الإجراءات والأنشطة	0.725
	البعد الثاني: التحري	0.711
	البعد الثالث: التقييم	0.795
	المحور الأول ككل	0.788
المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية		0.796
الاستبانة ككل		0.811

أظهرت النتائج الواردة في جدول (4) أن معامل الثبات بطريقة ألفا كرونباخ للمحور الأول من الاستبانة بلغ (0.788)، وللمحور الثاني (0.796)، في حين بلغت قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ للاستبانة ككل (0.811)، وهي قيمة عالية لألفا كرونباخ.

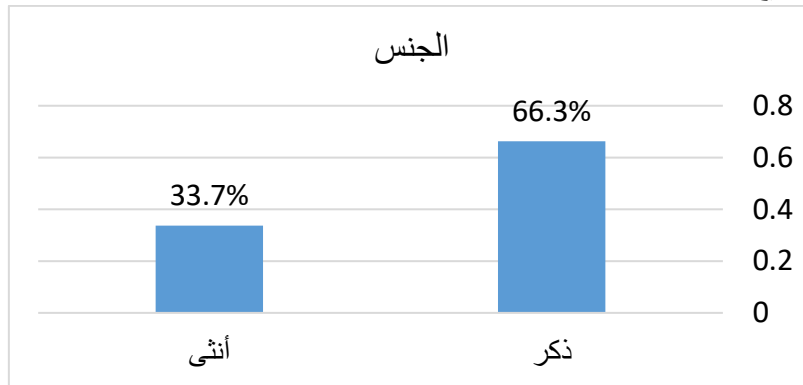
خصائص التحليل الوصفي لمجتمع الدراسة:

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

جدول (5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار (ع)	النسبة المئوية (%)
ذكر	132	66.3
أنثى	67	33.7
المجموع	199	100.0

الرسم البياني رقم (1): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

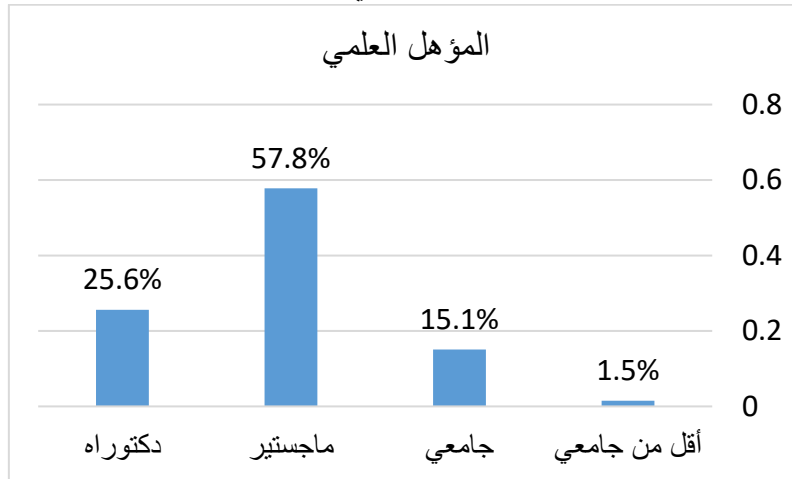


توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

جدول (6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار (ع)	النسبة المئوية (%)
أقل من جامعي	3	1.5%
جامعي	30	15.1%
ماجستير	115	57.8%
دكتوراه	51	25.6%
المجموع	199	100.0

الرسم البياني رقم (2): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

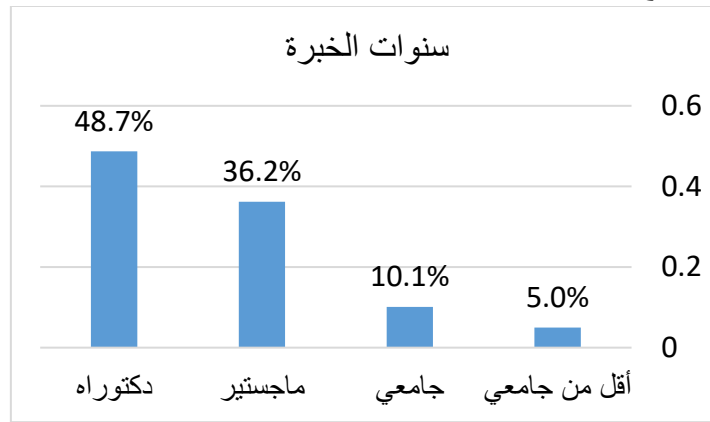


توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

جدول (7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار (ع)	النسبة المئوية (%)
أقل من 5 سنوات	10	5.0%
6-10 سنوات	20	10.1%
11-15 سنوات	72	36.2%
أكثر من 15 سنة	97	48.7%
المجموع	199	100.0%

الرسم البياني رقم (3): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة



معييار الحكم على أداة الدراسة

ولتفسير نتائج الدراسة والحكم على مستوى الاستجابة؛ اعتمد الباحث على ترتيب المتوسطات الحسابية على مستوى الأبعاد ومستوى الفقرات في كل بعد، وقد حدد الباحث مقياس ليكرت likert Scale الخماسي لقياس درجة الموافقة المعتمد للدراسة، كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول (8): مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة (likert Scale)

المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	درجة التحقق
من 1-1.8	20-36%	قليلة جدًا
1.81-2.6	36.1-52%	قليلة
2.61-3.4	52.1-68%	متوسطة
3.41-4.2	68.1-84%	كبيرة
4.21-5.0	84.1-100%	كبيرة جدًا

الأساليب الإحصائية:

قامت الباحثة بتقريب وتحليل البيانات من خلال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، وتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- إحصاءات وصفية منها: النسبة المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي.
- معامل ألفا كرونباخ ومعامل التجزئة النصفية: لمعرفة ثبات فقرات المقاييس.
- معامل ارتباط بيرسون (Person Correlation Coefficient): للتحقق من صدق الاتساق الداخلي بين فقرات المقياس والدرجة الكلية للمقياسين ولقياس درجة الارتباط. يستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات.
- اختبار (t) لمتوسط عينة واحدة (One sample T test)؛ لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي.
- اختبار "ت" لعينتين مستقلتين (Independent sample t test)؛ لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات.
- اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance –ANOVA)؛ لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

نتائج تحليل محاور الدراسة:

نتائج البُعد الأول من أبعاد التدقيق الجنائي " الإجراءات والأنشطة"

السؤال الأول: ما دور إجراءات وأنشطة التدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فيما يلي عرض لأهم نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البُعد الأول من أبعاد التدقيق الجنائي "الإجراءات والأنشطة"، حيث تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والمرتبة لكل فقرة من الفقرات، والجدول رقم (9) يوضح نتائج التحليل.

جدول (9): نتائج التحليل الإحصائي لفقرات "الإجراءات والأنشطة"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
1	يوفر التدقيق الجنائي المعالجات المحاسبية اللازمة.	3.79	0.85	4	كبيرة
2	يعمل التدقيق الجنائي على خفض البدائل المحاسبية	3.82	0.96	3	كبيرة
3	يساهم التدقيق الجنائي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.91	0.74	2	كبيرة
4	يزود التدقيق الجنائي المحاسبين بالمعلومات المحاسبية اللازمة.	3.63	0.93	7	كبيرة
5	يعمل التدقيق الجنائي على ترسيخ المعلومات المحاسبية وتثبيتها.	3.71	1.01	6	كبيرة
6	يوفر التدقيق الجنائي التقارير المحاسبية.	3.95	0.83	1	كبيرة
7	يساهم التدقيق الجنائي في تنمية الثقافة المحاسبية.	3.75	0.72	5	كبيرة
	الدرجة الكلية	3.79	0.72	-	كبيرة

يتضح من الجدول (9) أن الفقرة رقم (6)، والتي تنص على "يوفر التدقيق الجنائي التقارير المحاسبية" احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره (3.95) وبدرجة موافقة كبيرة، وكانت الفقرة رقم (4)، والتي تنص على "يزود التدقيق الجنائي المحاسبين بالمعلومات المحاسبية اللازمة" قد احتلت الترتيب الأخير بمتوسط حسابي (3.63) وبدرجة موافقة كبيرة. وبشكل عام جاءت جميع الفقرات بمتوسط حسابي (3.79) ودرجة موافقة كبيرة.

نتائج البُعد الثاني من أبعاد التدقيق الجنائي "التحري"

السؤال الثاني: ما دور عمليات التحري الخاصة بالتدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فيما يلي عرض لأهم نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البُعد الثاني من أبعاد التدقيق الجنائي "التحري"، حيث تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والمرتبة لكل فقرة من الفقرات، والجدول رقم (10) يوضح نتائج التحليل.

جدول (10): نتائج التحليل الإحصائي لفقرات "التحري"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
1	يوفر التدقيق الجنائي الأدوات والوسائل التي تمكن المدقق الجنائي من التحري عن النزاعات المالية.	3.71	0.85	3	كبيرة
2	يوفر التدقيق الجنائي الأدلة التي تمكن المدقق الجنائي من فحص البيانات المحاسبية العامة.	3.64	0.74	5	كبيرة

3	يقدم التدقيق الجنائي كافة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيانات.	3.52	0.92	7	كبيرة
4	يسعى التدقيق الجنائي للحصول على كافة المعلومات المالية.	3.89	0.73	2	كبيرة
5	يعمل التدقيق الجنائي على جمع كافة المعلومات عن الممارسات المحاسبية.	3.92	0.66	1	كبيرة
6	المدقق الجنائي يتوجب عليه معرفة طرق الغش والخداع	3.54	0.89	6	كبيرة
7	يتوجب على المدقق الجنائي الحفاظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من خلال تحري المعلومات.	3.67	1.02	4	كبيرة
	الدرجة الكلية	3.70	0.72	-	كبيرة

يتضح من الجدول (10) أن الفقرة رقم (5)، والتي تنصُّ على "يعمل التدقيق الجنائي على جمع كافة المعلومات عن الممارسات المحاسبية" احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره (3.92) وبدرجة موافقة كبيرة، وكانت الفقرة رقم (3)، والتي تنصُّ على "يقدم التدقيق الجنائي كافة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيانات" قد احتلت الترتيب الأخير بمتوسط حسابي (3.52) وبدرجة موافقة كبيرة، وبشكل عام جاءت جميع الفقرات بمتوسط حسابي (3.70) ودرجة موافقة كبيرة.

نتائج البُعد الثالث من أبعاد التدقيق الجنائي "التقييم"

السؤال الثالث: ما دور عمليات التقييم الخاصة بالتدقيق الجنائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فيما يلي عرض لأهم نتائج التحليل الإحصائي لفقرات البُعد الثالث من أبعاد التدقيق الجنائي "التقييم"، حيث تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والمرتبة لكل فقرة من الفقرات، والجدول رقم (11) يوضح نتائج التحليل.

جدول (11): نتائج التحليل الإحصائي لفقرات "التقييم"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
1	يعمل المدقق الجنائي على تقييم السياسات والمبادئ المحاسبية.	3.82	0.85	3	كبيرة
2	يقدم المدقق الجنائي الاستشارات حول تقييم الأضرار باستخدام المعايير المحاسبية المعروفة.	3.93	0.95	1	كبيرة
3	يساهم التدقيق الجنائي في الإفصاح عن التقارير المالية.	3.52	0.73	7	كبيرة
4	يقوم المدقق الجنائي بتقييم الأعمال المنوطة به بشكل دوري.	3.74	0.65	4	كبيرة
5	يستجيب المدقق الجنائي لكافة الأحداث المحاسبية من أجل تجديد الخدمات المحاسبية.	3.62	0.91	6	كبيرة
6	يقدم المدقق الجنائي التقارير اللازمة بشكل مستمر.	3.67	0.84	5	كبيرة
7	يعمل المدقق الجنائي على تقديم كافة المعلومات والبيانات من أجل تفادي المشكلات السابقة.	3.91	0.73	2	كبيرة
	الدرجة الكلية	3.74	0.83	-	كبيرة

يتضح من الجدول (11) أن الفقرة رقم (2)، والتي تنصُّ على "يقدم المدقق الجنائي الاستشارات حول تقييم الأضرار باستخدام المعايير المحاسبية المعروفة" احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره (3.93) وبدرجة موافقة كبيرة، وكانت الفقرة رقم (3)، والتي تنصُّ على "يساهم التدقيق الجنائي في الإفصاح عن التقارير المالية" قد احتلت الترتيب الأخير بمتوسط حسابي (3.52) وبدرجة موافقة كبيرة، وبشكل عام جاءت جميع الفقرات بمتوسط حسابي (3.74) ودرجة موافقة كبيرة.

إثبات فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ارتباط وتأثير دالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 بين بعد (الإجراءات والأنشطة) للتدقيق الداخلي وبين ممارسات المحاسبة الإدارية

لاختبار الفرضية الأولى تم استخدام معامل ارتباط بيرسون، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (12):

الجدول رقم (12): علاقة (الإجراءات والأنشطة) للتدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإدارية

ممارسات المحاسبة الإدارية		معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الإجراءات والأنشطة		8.254=f	*0.000

قيمة F الجدولية = 2.230

* الارتباط دالة إحصائية

من نتائج جدول (12) تبين وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من 0.05، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بين (الإجراءات والأنشطة) للتدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإدارية (0.752)، هذا بالإضافة إلى أن قيمة F المحسوبة البالغة

8.254 أكبر من قيمة F الجدولية والبالغة 2.230 وهذا يعني قبول الفرضية التي تنص على وجود علاقة تأثير بين (الإجراءات والأنشطة) للتدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإدارية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ارتباط وتأثير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.05 بين بعد (عمليات التحري) للتدقيق الداخلي وبين ممارسات المحاسبة الإدارية

لاختبار الفرضية الثانية تم استخدام معامل ارتباط بيرسون، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (13):

الجدول رقم (13): علاقة (عمليات التحري) للتدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإدارية

ممارسات المحاسبة الإدارية		معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
عمليات التحري			
		12.851=f	*0.000

* الارتباط دالة إحصائياً قيمة F الجدولية = 2.230

من نتائج جدول (13) تبين وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من 0.05، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بين (عمليات التحري) للتدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإدارية (0.783)، هذا بالإضافة إلى أن قيمة F المحسوبة البالغة 12.851 أكبر من قيمة F الجدولية والبالغة 2.230 وهذا يعني قبول الفرضية التي تنص على وجود علاقة تأثير بين (عمليات التحري) للتدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإدارية.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ارتباط وتأثير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.05 بين بعد (عمليات التقييم) للتدقيق الداخلي وبين ممارسات المحاسبة الإدارية.

لاختبار الفرضية الثالثة تم استخدام معامل ارتباط بيرسون، فكانت النتائج كما في الجدول رقم (13):

الجدول رقم (14): علاقة (عمليات التقييم) للتدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإدارية

ممارسات المحاسبة الإدارية		معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
عمليات التقييم			
		15.889=f	*0.000

* الارتباط دالة إحصائياً قيمة F الجدولية = 2.230

من نتائج جدول (14) تبين وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من 0.05، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بين (عمليات التقييم) للتدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإدارية (0.689)، هذا بالإضافة إلى أن قيمة F المحسوبة البالغة 15.889 أكبر من قيمة F الجدولية والبالغة 2.230 وهذا يعني قبول الفرضية التي تنص على وجود علاقة تأثير بين (عمليات التحري) للتدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإدارية.

الفرضية الرئيسية الثانية: هل توجد فروق دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول دور التدقيق الجنائي في الحد من الممارسات المحاسبية الإدارية تُعزى للمتغيرات الشخصية؟

لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية ولمعرفة دلالات الفروق في استجابات أفراد عينة الدراسة نحو دور التدقيق الجنائي في الحد من الممارسات المحاسبية الإدارية حسب المتغيرات الشخصية، قامت الباحثة باستخدام اختبار "ت" لعينتين مستقلتين واختبار تحليل التباين الأحادي باتجاه واحد (One-Way Anova) فكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (15): اختبار فرضيات الفروق تعزى للمتغيرات الشخصية

المتغير	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية
الجنس	ت=0.984	0.528
سنوات الخبرة	ف=1.524	0.315
المؤهل العلمي	ف=0.789	0.628

أظهرت النتائج الموضحة في جدول (15) عدم وجود فروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور التدقيق الجنائي في الحد من الممارسات المحاسبية الإدارية حسب المتغيرات الشخصية .

نتائج الدراسة:

- يتضح من النتائج أن الفقرة رقم (6)، والتي تنصّ على "يوفر التدقيق الجنائي التقارير المحاسبية" احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره (3.95) وبدرجة موافقة كبيرة، وكانت الفقرة رقم (4)، والتي تنصّ على "يزود التدقيق الجنائي المحاسبين بالمعلومات المحاسبية اللازمة" قد احتلت الترتيب الأخير بمتوسط حسابي (3.63) وبدرجة موافقة كبيرة. وبشكل عام جاءت جميع الفقرات بمتوسط حسابي (3.79) ودرجة موافقة كبيرة.
- يتضح من النتائج أن الفقرة رقم (5)، والتي تنصّ على "يعمل التدقيق الجنائي على جمع كافة المعلومات عن الممارسات المحاسبية" احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره (3.92) وبدرجة موافقة كبيرة، وكانت الفقرة رقم (3)، والتي تنصّ على "يقدم التدقيق الجنائي كافة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيانات" قد احتلت الترتيب الأخير بمتوسط حسابي (3.52) وبدرجة موافقة كبيرة، وبشكل عام جاءت جميع الفقرات بمتوسط حسابي (3.70) ودرجة موافقة كبيرة.
- يتضح من النتائج أن الفقرة رقم (2)، والتي تنصّ على "يقدم المدقق الجنائي الاستشارات حول تقييم الأضرار باستخدام المعايير المحاسبية المعروفة" احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي قدره (3.93) وبدرجة موافقة كبيرة، وكانت الفقرة رقم (3)، والتي تنصّ على "يساهم التدقيق الجنائي في الإفصاح عن التقارير المالية" قد احتلت الترتيب الأخير بمتوسط حسابي (3.52) وبدرجة موافقة كبيرة. وبشكل عام جاءت جميع الفقرات بمتوسط حسابي (3.74) ودرجة موافقة كبيرة.
- يوجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من 0.05، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بين (الإجراءات والأنشطة) للتدقيق الجنائي وممارسات المحاسبة الإبداعية (0.752)، وهذا يعني قبول الفرضية التي تنصّ على وجود علاقة بين (الإجراءات والأنشطة) للتدقيق الجنائي وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يوجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من 0.05، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بين (عمليات التحري) للتدقيق الجنائي وممارسات المحاسبة الإبداعية (0.783)، وهذا يعني قبول الفرضية التي تنصّ على وجود علاقة بين (عمليات التحري) للتدقيق الجنائي وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يوجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة أقل من 0.05، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بين (عمليات التقييم) للتدقيق الجنائي وممارسات المحاسبة الإبداعية (0.689)، وهذا يعني قبول الفرضية التي تنصّ على وجود علاقة بين (عمليات التحري) للتدقيق الجنائي وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- لا يوجد فروق في آراء أفراد عينة الدراسة حول دور التدقيق الجنائي في الحد من الممارسات المحاسبية الإدارية حسب المتغيرات الشخصية.

توصيات الدراسة:

- بناءً على النتائج الرئيسية للدراسة التي توصلت إليها الباحثة حول دور التدقيق الجنائي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية في جامعة كربلاء"، يمكن تقديم التوصيات التالية:
- تعميم إجراءات وأنشطة التدقيق الجنائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- عقد دورات تدريبية للمدققين حول التحري الخاص بالتدقيق الجنائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- عقد دورات تدريبية حول طرق التقييم الخاصة بالتدقيق الجنائي لكافة العاملين بالتدقيق الجنائي .
- حث الباحثين على الخوض في مدمار التدقيق الجنائي كونه متغير حديث نوعاً.
- تزويد المكتبة العربية بالدراسة الحالية كونها تعتبر دراسة نوعية حسب علم الباحثة.
- تزويد العاملين بمجال التدقيق المحاسبي بنتائج الدراسة الحالية.

قائمة المراجع والمصادر

أولاً: المراجع والمصادر العربية

أحمد، عيسى عمر الطاهر. (2022). المحاسبة الجنائية ودورها في جودة الأداء المالي بالقطاع الصناعي. مجلة الفلزم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية، ع10، 61 - 78 .

أحمد، عيسى عمر الطاهر. (2022). قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات السودانية. مجلة الفلزم العلمية، ع13، 53 - 76 .

بابكر، معاوية جمال الدين محمود. (2021). أثر معايير الأداء المهني للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النيلين، الخرطوم.

البحر، غيث، التتجي، معن. (2014م). التحليل الإحصائي للاستبيانات باستخدام برنامج SPSS. مركز سبر للدراسات الإحصائية والسياسات العامة. حمد النيل، مكابي زكريا. (2019). المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية والشركات المساهمة السودانية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النيلين، الخرطوم.

درويش، محمود احمد، (2018م)، مناهج البحث في العلوم الإنسانية.

ذوقان عبيدات عبد الرحمن (2001م)، البحث العلمي مفهومه وأدواته وأساليبه، عمان دار الفكر العربي.

الشيخ، إنعام مصطفى محمد. (2023). أثر المحاسبة الجنائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المدرجة في بورصة عمان: أداء المدقق الداخلي كمتغير وسيط (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة آل البيت، المفرق.

الطاهري، سالم عبدا لقادر احمد. (2019). دور المراجعة التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بأمانة العاصمة - صنعاء (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، أم درمان.

عبد الرسول، محاسن عبد الرسول حامد. (2018). دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النيلين، الخرطوم.

عبد القادر، وليد وائل أحمد. (2022). أثر خصائص مجلس الإدارة في ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة جرش، جرش.

العقلة، بشار محمود علي. (2022). أثر المحاسبة الإبداعية في الأداء المالي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة عمان العربية، عمان.

قنطججي، سامر مظهر. (2019). المدقق المالي الجنائي في الأموال الخبيثة والأموال المغسولة. مجلة الإقتصاد الإسلامي العالمية، ع83، 9 - 15 .

لبسيس، إيمان. (2019). مساهمة أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين بولاية ورقلة خلال الفترة مارس - أبريل 2019 (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، ورقلة.

للصامه، حمزة حمود حرب. (2022). أثر استخدام المحاسبة الجنائية في الكشف عن الجرائم المالية: الدور المعدل للقدرة المعرفية لدى مدققي الحسابات (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة آل البيت، المفرق.

محمد، حنين ايمن محمد. (2020). أثر لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة آل البيت، المفرق.

المشاقبة، نوران محمد راشد. (2019). أثر مبادئ الحاكمية المؤسسية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة آل البيت، المفرق .

معاد، سهى. (2022). استخدام الأدلة الجنائية في المصارف العربية. مجلة اتحاد المصارف العربية، ع495، 17 - 21 .

ثانياً: المراجع والمصادر الأجنبية:

Alzahrane, Mohammed. (2021). Forensic Accounting Education, Practice, and Career Path in Saudi Arabia, University of South Florida

Ball, F. (2019). Factors impacting audit quality, University of Technology, Sydney

Crouch, Stephen. (2022). Creative accounting: an empirical examination, Macquarie University

Jubb, Darren. (2017). The use of accounting numbers in temporary organising : evidence from artist-funded record production projects. Degree: PhD, Heriot-Watt University

KIRUBAHARAN, DHAYANI. (2018). Affiliated former audit partners on audit committees and cost of equity capital. Degree: Business and Economics, Monash University

Lyons, Matthew. (2022). Creative accounting? Assessing the economic impact of the creative industries: an input-output approach for the Cardiff City-Region. Degree: phd, Cardiff University.

McClam, Janae Monet. (2023). Impact of Audit Time Pressure on Audit Quality, Liberty University

Mendes, Ana Catarina Correia. (2022). Forensic accounting – um mapeamento da atividade em Portugal: Forensic accounting – a mapping in Portugal, Universidade do Minho
Saadeh, Ahmed. (2019). A stakeholder approach to the development of a framework for forensic accounting education within the Jordanian context, University of Waikato
Sedar, Brynn Adela. (2022). Fraudulent Perspectives. Honors Capstone Projects. University of Wyoming
WOOD, NARELLE. (2022). Accounting for creativity: Subject English teachers' everyday creative practices. Degree: Education, Monash University

