

المحاسبة الجنائية ودورها في جودة الأداء المالي بالقطاع الصناعي

أستاذ المحاسبة المساعد - كلية العلوم
الإدارية - جامعة السودان العالمية

د. عيسى عمر الظاهر أحمد

أستاذ المحاسبة المساعد كلية العلوم الإدارية
جامعة السودان العالمية

د. ميثر الحاج جبر السيد

المستخلص:

تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد المعاناة من التعثر في الأداء المالي غير السليم نتيجة عمليات الغش والفساد المالي والإداري في كثير من المؤسسات المالية بالإضافة إلى المنازعات والقضايا ذات الطابع المالي، من أجل تحسين الأداء المالي في القطاع الصناعي وذلك بممارسة المحاسبة الجنائية. هدفت الدراسة إلى إبراز دور أساليب وإجراءات المحاسبة الجنائية في تقويم الأداء المالي وجودته في القطاع الصناعي ومن ثم رفق المكتبة المعرفية بمعلومات إضافية في هذا المجال. اتبعت الدراسة مجموعة من المناهج هي المنهج التاريخي المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي وقد تم وضع الفرضيات ومفرداتها بحيث تغطي بصورة شاملة جوانب العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وقد استخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع البيانات حيث وزع 150 استمارة على مجتمع متنوع الأعمار والمؤهلات والمهن والخبرات. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها أن تطبيق المحاسبة الجنائية يؤدي إلى تقوية الرقابة الداخلية وكشف ومحاربة الفساد المالي في القطاع الصناعي، قلة المعرفة والخبرة بالمحاسبة الجنائية كإحدى الاتجاهات المحاسبية المعاصرة بالإضافة إلى مهنة المحاسبة المالية والمراجعة. ومن منطلق ما تم ذكره من نتائج فقد أوردت الدراسة عدة توصيات منها التوعية بأهمية ممارسة المحاسبة الجنائية ودراسة إمكانية إدخالها في المقررات بمؤسسات التعليم العالي.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الجنائية، الأداء المالي، الجودة

Abstract:

The problem of the study presented as a result of fraud processes as well as financial and administrative corruption, there are many financial entities suffering from unsound performance and financial default, in addition to disputes regarding wealth affairs. All these reasons make necessary to find out a helpful means other than financial accounting and auditing to assist in settle and adjudication of financial disputes as well as investigation and prevention of financial corruption to improve financial performance in industrial sector by implementation of

forensic accounting. The study followed the historical approach, deductive approach, inductive approach and analytical descriptive approach, also the study used questionnaire for data collection by distributing 150 forms through society members with various ages, qualifications, occupations and experiences. The study resulted in many conclusions, mainly; the implementation of forensic accounting leads to strengthen the internal control in addition to detecting and preventing financial corruption in industrial sector entities. Also the study concluded that there is lack of knowledge and experience about forensic accounting as one of contemporary trends in accounting. According to the results of the study, the researcher wrote a number of recommendations mainly; the need to spread awareness of importance for practicing forensic accounting, further more studying the ability of teaching forensic accounting courses in higher educational institutions.

Keywords: Forensic Accounting/quality/Financial Performance

المقدمة:

يتم في معظم دول العالم تطوير وتحديث مستمر لمناهج التعليم العالي لمواكبة التطورات والتغيرات، ذلك أن هذه المناهج لا يمكن أن تظل ثابتة في عصر تتطور فيه المعارف والعلوم في جميع المجالات. ومن المجالات الحيوية والحديثة المحاسبة الجنائية التي يعتبر دمجها في المناهج الدراسية الخاصة بالتعليم العالي سواء أكانت الجامعية أو الدراسات العليا خطوة للإمام في طريق تطوير هذه المناهج والاستفادة من هذا المجال المحاسبي المهم ليخدم احتياجات المجتمع الليبي، إذ تهتم المحاسبة الجنائية بمكافحة الغش والفساد المالي بجميع أنواعه بالإضافة إلى تقديم

مجموعة متنوعة من الخدمات الأخرى مثل تقييم الأعمال وحل الخصومات والنزاعات القانونية والمساعدة في التحقيقات المتعلقة بالقضايا البيئية وقضايا التأمين وغيرها. ولتحقيق هذه الخطوة لابد من معرفة أهمية المحاسبة الجنائية ودورها في مجال الأعمال، كما يجب معرفة ضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي والحاجة الملحة لها وتحديد المعوقات التي تمنع ذلك لمواجهتها والتغلب عليها.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة البحث في أن تحسين الأداء المالي لأي منشأة أو قطاع هي من أهم الأهداف و الأولويات التي ترمي إليها المنشآت باختلاف أنواعها وأحجامها، و تحسين الأداء المالي هو من أهم الجوانب التي يهتم بها مستخدموا بيانات المنشأة لذا تلجأ السلطات فيها إلى مختلف المعايير والأفكار والنظريات والقواعد الإدارية والمحاسبية والقوانين التي لها أدوار في تحقيق هذا الهدف، وبالتالي يمكن توضيح مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي: ما هو دور المحاسبة الجنائية في جودة الأداء المالي للقطاع الصناعي؟

أهمية الدراسة:

توضيح كيفية الاستفادة من المحاسبة الجنائية في جودة الأداء المالي في شركات القطاع الصناعي. بيان مفاهيم المحاسبة الجنائية ومعرفة أساليب البحث في البيانات والتدقيق كأحد إجراءات المحاسبة الجنائية. قلة البحوث التي تناولت موضوع الدراسة وبالتالي يوفر البحث معلومة مفيدة لطلاب العلم. أهداف الدراسة:

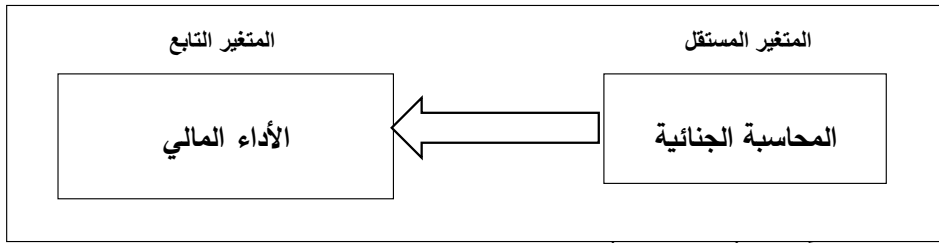
التعرف على دور المحاسبة الجنائية في جودة الأداء المالي في شركات القطاع الصناعي. الوقوف على مفهوم و تطور الصناعة و أهدافها بالإضافة إلى معرفة أنواع و خصائص و مقومات الصناعة ، فضلا عن رقد المكتبات العلمية بما يحويه البحث من معلومات في حقول المحاسبة المختلفة

فرضيات الدراسة:

بقصد الإجابة على سؤال الدراسة المطروحة في مشكلتها، تقوم هذه الدراسة على الفرضية الآتية: « يوجد دور للمحاسبة الجنائية في جودة الأداء المالي في شركات القطاع الصناعي ».

نموذج الدراسة:

شكل رقم (1) نموذج الدراسة



الدراسات السابقة:

دراسة Ramazani 2012م⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى إدراك المحاسبين لمفهوم المحاسبة الجنائية، بالنظر إلى حقيقة أنه كلما زاد إدراك المحاسبين الجنائيين للقواعد المالية قل عدد الشركات التي تلجأ للمحاكم القضائية لشكاويها المالية. هدفت الدراسة إلى فحص مدى إدراك المحاسبين الماليين للمحاسبة الجنائية، وتقدم بعض التوصيات من أجل تعزيز إدراك المحاسبين الماليين للمحاسبة الجنائية. تتمثل فرضيات الدراسة في الآتي:

المحاسبين الإيرانيين لديهم معرفة كبيرة بخدمات المحاسبة الجنائية. المحاسبين الإيرانيين لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الجنائية.

توصلت الدراسة إلى انخفاض مستوى إدراك المحاسبين الماليين في إيران لأساليب المحاسبة الجنائية. أوصت الدراسة بضرورة إعداد عدد من الدورات التدريبية للمحاسبين الماليين من أجل تعزيز قدرتهم على فهم أساليب المحاسبة الجنائية.

هذه الدراسة تناولت مستوى إدراك المحاسبين الماليين في إيران لأساليب المحاسبة الجنائية. وتختلف عن دراسة الباحث بأنها تتناول مفهوم وأهداف المحاسبة الجنائية ودورها في تحسين الأداء المالي في القطاع الصناعي .

دراسة مصطفة وبشير 2016م⁽²⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في لإجابة عن التساؤلات التالية : ماهو واقع تطبيق المحاسبة القضائية في بعض البلدان العربية ؟ ما هي طموحات تطبيق المحاسبة لقضائية في بعض البلدان العربية؟ هدفت الدراسة إلى التعرف على مفاهيم المحاسبة القضائية ودورها في كشف ومنع التلاعب بالقوائم والتقارير المالية . توصلت الدراسة لنتائج منها : تعتبر مهنة المحاسبة القضائية من المهن المستحدثة في العالم العربي، وعدم التأهيل للمحاسب و المراجع تأهيلاً قضائياً يسهم في إبداء رأي غير سليم حول القوائم والتقارير وعمليات المنشأة المالية .

أوصت الدراسة بتوصيات منها :العمل على إدراج مناهج المحاسبة القضائية ضمن متطلبات مواد الدراسات العليا في البلدان العربية ، وإعداد برامج تدريبية مستمرة للمحاسبين والمراجعين القانونيين حول أساليب المحاسبة القضائية .

اختلفت هذه الدراسة عن دراسة للباحث في تناولتها تطبيق المحاسبة القضائية في بعض البلدان العربية ،بينما تناولت الدراسة الحالية دور المحاسبة الجنائية في تحسين الأداء المالي في القطاع الصناعي

دراسة عادل (2020)⁽³⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن بعض مكاتب المراجعة في السودان لا تعتمد المراجعة الإستراتيجية في طبيعة عملها وذلك لعدم استخدام بعض منظمات الأعمال في السودان وخاصة المصارف للإدارة الإستراتيجية كوسيلة فاعلة لتحسين أداءها المالي وزيادة قدرتها التنافسية. هدفت الدراسة إلى التعرف على قدرة المراجعة الإستراتيجية حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي و المنهج الوصفي التحليل و المنهج التاريخي. تم استخدام استمارة الاستبانة لجميع البيانات. لتحقيق أهداف الدراسة تم اختيار فرضيات منها : هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل العوامل الإستراتيجية باستخدام SWOT وتقويم الأداء المالي لبنك أم درمان الوطني. وفرضية أخرى هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة حوكمة المنظمة وتقويم الأداء المالي لبنك أم درمان الوطني .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها : استخدام نظام بطاقة الأداء المتوازن ساهم في تقويم الأداء المالي ودعم القدرة التنافسية لبنك أم درمان الوطني من خلال زيادة كفاءة العاملين في خدمة العملاء،استخدام نظام المقاصة الإلكترونية ساهم في تقويم الأداء المالي ودعم القدرة التنافسية لبنك أم درمان الوطني من خلال تقليل الجهد و الوقت والتكلفة .

أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها : تشجيع بنك أم درمان الوطني على إدخال التقنيات الحديثة في معاملاته المصرفية وتدريب العاملين على كيفية استخدام التقنيات و الخدمات الحديثة تختلف الدراسة مع دراسة الباحث حيث أنها تناولت تحسين الأداء المالي باستخدام المراجعة الإستراتيجية بينما تناولت دراسة الباحث المحاسبة الجنائية ودورها في تحسين الأداء المالي للقطاع الصناعي

أولاً: الإطار النظري للدراسة:

مفهوم المحاسبة الجنائية :

المحاسبة الجنائية و التي قد تسمى بمسميات أخرى كالمحاسبة القضائية أو المحاسبة التحقيقية، أو المحاسبة العدلية، أو التحليلية، أو الاستقصائية أو غيرها أصبحت مهنة تتطلع إلى ابعدها من الأرقام في التعامل مع الواقع ، وتستعين بالقانون ومهارات التحقيق لتكون حاضرة في المحاكم ، فهي تستخدم علم ومهارات المحاسبة و التدقيق من أجل كشف الأضرار المالية و التقرير عنها للاستعانة بها في التحقيقات القانونية ، ومن ثم في عمليات التقاضي لفض النزاعات المالية و المحاسبية بصورة عادلة .

فالمحاسبة الجنائية هي العلم الذي يتعامل مع تطبيق المعرفة في مجالات المحاسبة و التمويل و الضرائب و التدقيق و التحليل و التحري و الاستفسار و فحص و اختبار المسائل في القانون الجنائي في محاولة للوصول إلى الصدق ، من خلال ذلك يتمكن المحاسب الجنائي من تقديم رأيه كخبير⁽⁴⁾ .

وقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين⁽⁵⁾ المحاسبة الجنائية بأنها تحتوي على مهارات خاصة في المحاسبة و تدقيق الحسابات ، والشؤون المالية و الأساليب الكمية وأجزاء من القانون و البحوث و المهارات التحقيقية لجمع و تحليل و تقييم أدلة ثابتة وتفسير النتائج و التقرير عنها وفي ضوء ذلك صنف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المحاسبة إلى نوعين :

خدمات التحقيق : وهي قد تؤدي إلى الإدلاء بالشهادة في قاعة المحكمة .

خدمات قانونية : وهي التي تتحدد بدور المحاسب كخبير أو مستشار أو غيره من الأدوار ذات العلاقة . كما عرف⁽⁶⁾ Bhasin المحاسبة الجنائية بأنها ؛ العلم الذي يتعامل مع تطبيق المعرفة في مجالات المحاسبة و التمويل و الضرائب و التدقيق للتحليل و التحري و الاستفسار و فحص و اختبار المسائل في القانون الجنائي و فلسفة التشريع في محاولة للوصول إلى الصدق الذي من خلاله يتمكن المحاسب من تقديم رأيه كخبير.

وأشار (Apostou & Crumbley)⁽⁷⁾ إلى أن المحاسب الجنائي المؤهل يشبه كعكة الزفاف المكونة من ثلاث طبقات (كما يوضح الشكل 1-2-1) الطبقة السفلية وهي الطبقة الكبيرة التي تمثل الخلفية المحاسبية القوية له ، في حين تكون الطبقة المتوسطة ذات حجم اصغر و تمثل المعرفة في مجال التدقيق و الرقابة الداخلية و تقييم المخاطر و اكتشاف الاحتيال .

أما الطبقة الأولى العليا وهي الطبقة الأصغر التي تمثل الفهم الأساسي للبيئة القانونية في حين الكريمة التي تعلقو سطح الكعكات فتمثل مهارات الاتصال الشفوية و الكتابية . ويمكن تعريف المحاسبة الجنائية بأنها جمع لمهارات مختلفة في عدة مجالات منها المحاسبة و القانون و علم النفس بمختلف فروع و تكنولوجيا المعلومات و الاتصال، لتحقيق هذه أهداف أهمها المساعدة في مكافحة الغش و مقاضات مرتكبيه و تقييم الأعمال و الحكم في حالات الإهمال المهني من قبل المحاسبين القانونيين و تقديم شهادة خبير للمحاكم⁽⁸⁾ .

نظراً لتعدد التعريفات للمحاسبة الجنائية تبعاً لاختلاف وجهات نظر الباحثين و لتوضيح مفهوم المحاسبة الجنائية تبعاً لأغراض البحث فإننا نحتاج إلى التفرقة بين كل من المفاهيم التالية⁽⁹⁾ :

التدقيق المالي :

يهدف المدققون الخارجيون أثناء التدقيق المالي للمنشآت المالية إلى إصدار رأي حول ما إذا كانت المعلومات التي تظهر في مجموعة البيانات المالية تعطي شكل معقول بما يتفق مع مبادئ المحاسبة - المقبولة قبولاً عاماً - صورة لنتائج عمال المنشأة ومركزها المالي .
وتجري هذه الإجراءات المالية بعد إتمام الصفقات ، وتتم وفقاً لمعايير المحاسبة و التدقيق.

التدقيق الجنائي:

إن الهدف من التدقيق الجنائي هو التدقيق في سبيل تقييم احتمالات الغش التي سيتم الكشف عنها أو منعها في الشركة .

وعادة ما يتم هذا التقييم من خلال التدقيق في الضوابط القائمة لمنع و كشف الغش في المعاملات المحاسبية و المالية .ويتم أيضاً وضع توصيات لتنفيذ إجراءات كشف ومنع التزوير . وتجري عادة عملية التدقيق الجنائي على أساس استباقي ،ويجب عدم الخلط بين التدقيق الجنائي و الذي يجري بعد الواقعة و التدقيق المالي الملمزم لأصحاب الأعمال .حيث تذهب عملية التدقيق الجنائي إلى مدى ابعاد من التدقيق المالي إذ تذكر إلى ما وراء هذه العمليات، أي التصرفات و السلوكيات التي أدت لتلك العمليات .
كما أن من المهام الأساسية للمدقق الجنائي أن ينظر إلى نظام الرقابة الداخلية بنظرة فاحصة بل متشككة من ناحية أن يكون هذا النظام - الرقابة الداخلية - مدخلاً أو وسيلة للاحتيال و الغش في داخل المنشأة .

المحاسبة الجنائية :

هي عملية التحقيق الأولى التي تعتمد على بناء قضية من خلال الأسئلة الموجهة للجهة المهتمة أو المشكوك فيها . ولهذا فإن الخبرة الفنية في هذه الحالة تمكن من استخراج البيانات ، ومطابقتها ، وذلك من خلال استخدام السرعة في الفحص ، والتحليل و الذي يمكن الوصول إلى الدليل من الأجوبة التي يتم الإجابة بها على الأسئلة الموجهة أثناء التحقيقات . وهذا احد الأسباب في تسمية المحاسبة الجنائية بالمحاسبة التحليلية. ويحتاج التحقيق أيضاً إلى شيء أساسي ومهم في نفس الوقت إلا وهو الفهم الكامل لجميع الإجراءات التنظيمية القائمة الواجب التقيد بها من اجل تجنب خسارة أي قضية نتيجة الوقوع في أخطاء في الإجراءات القانونية المتبعة . وبذلك نجد إن المحاسبة الجنائية كما اجمع على تعريفها⁽¹⁰⁾ (Young & Leiner & Hopwood) هي تطبيق لمهارات التحليل و التحقيق لمعالجة و حل القضايا المالية بأسلوب يحقق المعايير المطلوبة من قبل قوانين المحاكم ، كما تتضمن تحقيقات الغش الذي ينتج عن أفعال التضليل المعتمدة و التي تتضمن القوائم المالية المضللة وإخفاء المعلومات الملائمة ، كما تتضمن بالإضافة إلى التحقيقات ، التقييم المتعلق بشراء الأعمال وقضايا الطلاق و تحديد قيم الأضرار الناتجة عن ملكية الأعمال و الأرباح و الخسائر. ويخلص الباحث أن هذا التعريف الأخير- تعريف هو وود و لينو و يونق - أكثر شمولية و يغطي أبعاد في شتى المجالات التي لم ترد في التعريفات الأخرى مثل قضايا الطلاق و حقوق ملكية الأعمال.

ثانياً: خصائص المحاسبة الجنائية:

أهمية المحاسب الجنائية⁽¹¹⁾:

إن الخدمات التي تدمها المحاسبة الجنائية قد تعد مطلوبة من قبل كل الأفراد و المعاهد ومنظمات

الأعمال و المحاكم من خلال جمع الأدلة المالية التي تستخدم في المحاكم لتسوية النزاعات أو لدعم أو دحض المطالبات بالتعويض عن الخسائر و السعي نحو تحقيق العدالة بخصوص مرتكبي عمليات الاحتيال لحياتهم الأمانة و الثقة .

كما تبرز أهمية المحاسبة الجنائية في أنها تلبى احتياجات كل من القضاء و المستثمرين و المقرضين وغيرهم و تخفيض معدل الجرائم المالية و تأييد الدعاوي الجنائية و الحد من تكرار الغش و الاحتيالات المالية .

هذا ويرجع تصاعد أهمية المحاسبة الجنائية إلى عدة أسباب أهمها ما يلي⁽¹²⁾:

- أ. تزايد ظاهرة الغش أو الاحتيال في البيانات المالية المنشورة .
- ب. عدم تمكن لجان التدقيق الداخلي من تسليط الضوء على مختلف الحقائق و الجوانب المخفية الأخرى لاحتياال الشركات.
- ج. أن الطريقة المستعملة في تعيين مراقبي الحسابات القانونيين لا توفر في الكثير من الأحيان ضمان الاستقلالية لأنها تحتمل التواطؤ و الضغط.
- د. يمكن للمدققين الداخليين الكشف و بشكل مؤكد عما يحدث من خلل أو غش و اختلاسات ولكنهم ليسوا في وضع يسمح لهم بالشروع بالإجراءات القانونية المناسبة في الوقت المناسب نتيجة عدم تمتعهم بالاستقلال الكافي لعمل ذلك .

ويرى الباحث إن وظيفة المحقق الخارجي الأساسية التي تتمثل في إبداء الرأي حول مدى انسجام عملية الإبلاغ المالي للشركة قيد المراجعة مع المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية لا تتمثل أصلا في الكشف عن الاحتيال في الكشوفات المالية.

مفهوم و مكونات الأداء :

من خلال هذا المبحث نتعرف إلى أهم التعاريف التي جاء بها الباحثون و المختصون حول مصطلح الأداء، و نحاول أيضا إبراز الإختلاف الكبير الموجود بينه و بين مصطلحات أخرى يعتبرها الكثير بمثابة مرادفات للأداء ، و التي هي في حقيقة الأمر تمثل مكونات له .

تعريف الأداء :

إن أصل مصطلح الأداء هو لاتيني (Performance) ، فاللغة الإنجليزية هي التي أعطت له معنا واضحا و محددا (to perform) بمعنى تادية عمل و إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة ، أو بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المحددة. و يعرف الأداء لغويا حسب قاموس (Le Petit Robert) بأنه: تحقيق النتيجة المطلوبة من طرف عداء و ذلك في التعريف الأول ، بينما في التعريف الثاني له في نفس القاموس فهو يعني « النتيجة الإقتصادية التي يمكن أن تحققها آلة » .

أما فيما يخص التعاريف الإصطلاحية التي قدمها المفكرون و الباحثون لمفهوم الأداء فسنقدم أهمها و أبرزها من خلال الآتي:

- أ. يقول (M.Gervais) : « الأداء هو الجمع بين الكفاءة و الفعالية مما يسمح بالوصول إلى مستوى الأداء⁽¹³⁾ » .

ب. أما حسب (G.Donnadieu) : « فأداء المؤسسة يمكن الحكم عليه من خلال ثلاث معايير مختلفة ولكنها مكتملة لبعضها البعض ، و هذه المعايير هي : أهمية الهدف ، القدرة على بلوغ الهدف ، الطريقة الإقتصادية لبلوغ الهدف ، و هذه المعايير الثلاثة تكون مفهوم الأداء الشامل للمؤسسة⁽¹⁴⁾ . »

ج. و يعرف الأداء أيضا بأنه : « إنعكاس لكيفية إستخدام المؤسسة للموارد المادية و البشرية و إستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها⁽¹⁵⁾ . »

د. الأداء هو نتيجة لإمتزاج عدة عوامل كالجهد المبذول ، و إدراك الدور المنوط للأفراد داخل التنظيم ، و كذا مستوى القدرات التي يتمتع بها الفرد العامل أو الموظف ، و يتم قياسه على أساس النتائج التي يحققها التنظيم داخل نفس البيئة الإقتصادية⁽¹⁶⁾ .

و يرى الباحث إن كل من هذه التعاريف المذكورة سابقا تعبر عن مضمون واحد للأداء يمكن الباحث أن يصيغه بأنه : « ذلك المستوى الذي تصله المؤسسة عندما تتوفر لديها الكفاءة و الفعالية ، أو بتعبير آخر نقول عن مؤسسة ما أنها في مستوى الأداء إذا إستطاعت أن تحقق أهدافها المسطرة (الفعالية) بإستخدام إقتصادي و عقلائي لمواردها المتاحة (الكفاءة) » .

إلا أنه يجب الإشارة إلى جانب مهم لتوفر الأداء و هو أنه لابد من تحقق الكفاءة و الفعالية معا ، حيث يمكن للمؤسسة أن تحقق أهدافها المسطرة دون أن يكون هناك بالضرورة إستخدام عقلائي للموارد أو عكس ذلك فتتوفر الكفاءة لكن لا يتم تحقيق الأهداف المسطرة ، فكلتا الحالتين لا تعكسان مستوى الأداء و لا يمكن القول أن هذا الأخير قد تم الوصول إليه .

2. مكونات الأداء :

كثيرا ما يعبر عن الأداء و يقرب مصطلحين هما : الكفاءة و الفعالية ، لأنهما يمثلان إما قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها ، و إما القدرة على الحصول على أكبر قدر من المخرجات من خلال المدخلات المتاحة ، فالأداء يتجسد - من خلال ما سبق - بمستويات الكفاءة و الفعالية التي تحققها المؤسسة ، و فيما يلي توضيح أوسع لهذين العنصرين اللذين يكونان مفهوم الأداء.

(أ) الكفاءة :

تعرف الكفاءة بأنها : « الإستخدام الأمثل للموارد المادية و البشرية المتاحة لتحقيق حجم أو مستوى معين من النواتج أو المخرجات⁽¹⁷⁾ » ، أي أنها إنجاز الأعمال بالطريقة الصحيحة ، بينما يعرفها (Malo) بأنها : « تعظيم العلاقة بين المدخلات و المخرجات أي إنتاج حجم مقبول من المخرجات بإستعمال أقل للمدخلات ، أو إستعمال حجم معين من المدخلات لتحقيق حجم أقصى من المخرجات » ، و يضيف أيضا بأن المؤسسة الكفوة هي التي تستعمل مواردها بأسلوب أكثر إنتاجية و تتفادى تبذير الموارد⁽¹⁸⁾ . »

يظهر جليا من خلال هذه التعاريف أن الكفاءة هي ترجمة للعلاقة بين المخرجات و المدخلات في المؤسسة .

(ب) الفعالية :

يركز مفهوم الفعالية على مخرجات أو نتائج أداء المؤسسة ، فالفعالية هي دالة على مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها ، و إصطلاحا هي أكثر شمولاً من الكفاءة ، فالفعالية هي : « محصلة تفاعل

مكونات الأداء الكلي للمؤسسة بما تحتويه من أنشطة إدارية ، و ما يؤثر فيه من متغيرات داخلية و خارجية و هذا لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة¹⁹ ، بينما هناك من يرى : « إرتباط الفعالية بتحقيق الأهداف ، فنقول عن مؤسسة ما أنها فعالة إذا إستطاعت أن تحقق أهدافها المستطرة ، و أقل فعالية إذا حققت جزءا منها ، بينما توصف بأنها غير فعالة تماما إذا لم تستطع تحقيقها كلية²⁰ » ، كما تعرف الفعالية أيضا بأنها : « القدرة على تحقيق الأهداف في ظل متغيرات بيئية محيطة ، و هي تحشد علاقة نوعية و ليست كمية بين المدخلات و الموارد المستخدمة و بين المخرجات أو النتائج المحققة بغض النظر عن التكلفة ، و يتمثل منهجها في إختيار مزيج مناسب و متناسب كما و نوعا من المدخلات و إستخدامه بالأسلوب الصحيح في أداء ما يجب أن يؤدي من أعمال في الوقت المناسب ، و تقاس الفاعلية بنسبة الإنجاز الفعلي أو المحقق إلى الإنجاز المخطط أو المرغوب فيه .

لقد جاءت التعاريف السابقة الخاصة بالفعالية مركزة على إرتباط هذه الأخيرة بالأهداف ، إلا أن الكثير من الباحثين حاولوا التعميق من مفهوم الفعالية و ذلك بإضافة جانب مهم لها و هو « الإختيار الجيد للأهداف » حيث يعد (peter Drucker) أول من كان وراء هذا التوجيه الجديد إذ يقول : « أن الفعالية لا تعني فقط تحقيق الأهداف المستطرة ، و إنما تعكس كذلك الإختيار الجيد لهذه الأهداف⁽²¹⁾ » .

يرى الباحث أن مفهوم الأداء غالبا ما يرتبط ببعض المفاهيم التي تعتبر قريبة منه أهمها الكفاءة، الفعالية و الإنتاجية ، إلا أن هناك إختلاف بينها ، و هذا ما سيتم التطرق إليه مع تحديد العلاقة بينها و بين الأداء .

ثانياً: إجراءات الدراسة الميدانية:

منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات اتبع الباحث المناهج الآتية:

- المنهج الاستنباطي: في صياغة مشكلة الدراسة والفرضيات.
- المنهج التاريخي: في تناول الدراسات السابقة ذات العلاقة بالدراسة، والإطار النظري.
- المنهج الوصفي التحليلي: لوصف الظاهرة وتحليل العلاقة، ودرجة الارتباط بين متغيراتها ، والذي يسعى الباحث من خلاله لجمع البيانات النوعية ، والكمية المقننة ، والمتعلقة بالظاهرة أو المشكلة قيد الدراسة من خلال التحليل المالي الشامل ، ومن ثم يقوم الباحث بتصنيفها ، وتحليلها ، وتفسيرها ، وصولاً إلى الاستنتاجات التي تصف الظاهرة وصفاً دقيقاً .

مجتمع الدراسة وعينته:

قام الباحث باختيار عينة الدراسة بطريقة قصدية، من مجتمع البنوك المحلية وهو بنك التضامن.

أداة الدراسة:

- المصادر الاولية:

تتمثل بالكتب، والدوريات المتخصصة، والمجلات، والرسائل العلمية، والانترنت ذات الصلة بموضوع الدراسة، وذلك من أجل بناء الإطار النظري للدراسة والقيام بالدراسة التطبيقية.

- المصادر الثانوية:

تتمثل في جمع البيانات من خلال الدراسة التطبيقية، والتحليل المالي الشامل لتحديد أهم النسب المالية من خلال أبرز مؤشرات القياس الخاصة بـ(الربحية، السيولة) في القوائم المالية، وتوضيح دور المدقق الداخلي في إدارة مخاطر الاستثمار والتمويل في بنك التضامن.

حدود الدراسة:

تكمن حدود الدراسة في المجالات التالية:

أ- الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على شركات القطاع الصناعي.

ب- الحدود الزمانية: (2020م).

ج- الحدود الموضوعية: دور المحاسبة الجنائية في جودة الأداء المالي للقطاع الصناعي.

إجراءات وأساليب التحليل:

التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس:

(يوجد دور للمحاسبة الجنائية في جودة الأداء المالي في شركات القطاع الصناعي).

الجدول (1) التوزيع التكراري لعبارات فرضية الدراسة

العبارة	غير موافق جداً		غير موافق		محايد		موافق		موافق جداً	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
1/ تطبيق إجراءات وتقنيات المحاسبة الجنائية يعزز جودة الأداء المالي في القطاع الصناعي.	0	0%	3	2.1%	0	0%	50	35.7%	87	62.1%
2/ جودة الأداء المالي يحسن معدل العائد على حقوق الملكية في القطاع الصناعي.	0	0%	1	0.7%	1	0.7%	67	47.9%	71	50.7%

موافق جداً		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق جداً		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
52.9%	74	43.6%	61	1.4%	2	1.4%	2	0.7%	1	3/ جودة الأداء المالي يرفع هامش الربح في مؤسسات القطاع الصناعي.
38.6%	54	55.7%	78	2.9%	4	0.7%	1	2.1%	3	4/ جودة الأداء المالي والتدقيق الجنائي يقلل مخاطر الإستثمار في القطاع الصناعي.
48.6%	68	45.7%	64	4.3%	6	0%	0	1.4%	2	5/ إجراء المحاسبة الجنائية ممثلة في جودة الأداء المالي يعزز مؤشرات السيولة في القطاع الصناعي.
38.6%	54	56.4%	79	2.9%	4	1.4%	2	0.7%	1	6/ تطبيق المحاسبة الجنائية يقوي نسبة توظيف الأموال في القطاع الصناعي.

موافق جداً		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق جداً		العبارة
نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	
51.4%	72	43.6%	61	2.1%	3	2.1%	3	0.7%	1	7/ تطبيق المحاسبة الجنائية وجودة الأداء المالي يحسن الانضباط في البيئة الداخلية للقطاع الصناعي.
49.3%	69	47.9%	67	0.7%	1	1.4%	2	0.7%	1	8/ البيانات المالية الخاضعة للبحث والتدقيق الجنائي تعزز الثقة المالية بالقطاع الصناعي.
49.03%	6625	47.08%	65875	1.88%	2625	1.23%	1.75	0.79%	1.125	إجمالي العبارات

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الإستبانة، 2020م.

يتضح من الجدول (1) ما يلي:

أعلى نسبة موافقة وموافقة بشدة كانت للعبارة الثانية (98.60) %، بينما بلغت نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (0.70) %، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (0.70) % . وهذه النتيجة تدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون على (جودة الأداء المالي يحسن معدل العائد على حقوق الملكية في القطاع الصناعي) حيث بلغت نسبتهم (98.60) % .

أقل نسبة موافقة وموافقة بشدة كانت للعبارة الخامسة حيث بلغت (94.3) % بينما بلغت غير الموافقين وغير الموافقين بشدة (1.4) %، أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (4.3) % وهذه النتيجة تدل على أن كل أفراد العينة يوافقون على أن (إجراء المحاسبة الجنائية ممثلة في جودة الأداء المالي يعزز مؤشرات السيولة في القطاع الصناعي) حيث بلغت نسبتهم (94.3) % .

ويتضح من خلال نتائج التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة أن أفراد عينة الدراسة يوافقون

على غالبية العبارات التي تقيس (يوجد دور للمحاسبة الجنائية في جودة الأداء المالي في شركات القطاع الصناعي) والبالغ عددها (8عبارات) ، وبنسبة موافقة إجمالية لجميع العبارات بلغت (96.0)% .
التحليل الوصفي واختبار الفروق ذات الدلالة الإحصائية للفرضيات.

للتحقق من فروض الدراسة تم إتباع الخطوات التالية:

الإحصاء الوصفي لعبارات متغيرات الدراسة.

حيث يتم حساب كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارات فرضيات الدراسة ويتم مقارنة الوسط الحسابي للعبارة بالوسط الفرضي للدراسة (3) حيث تتحقق الموافقة على الفقرات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة أكبر من الوسط الفرضي (3) وتتحقق عدم الموافقة إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي، وإذا كان الانحراف المعياري للعبارة يقترب من الواحد الصحيح فهذا يدل على تجانس الإجابات بين أفراد العينة.

اختبار (كأي تربيع) لدلالة الفروق لعبارات فرضية الدراسة.

لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين على عبارات الدراسة وذلك من خلال اختبار الفروق بين الوسط الحسابي للعبارات ومقارنتها بالوسط الفرضي للدراسة (3).

فرضية الدراسة:

(يوجد دور للمحاسبة الجنائية في جودة الأداء المالي في شركات القطاع الصناعي).

الإحصاء الوصفي لعبارات فرضية الدراسة:

فيما يلي جدول يوضح المتوسط والانحراف المعياري للعبارات التي تقيس الفرضية الأولى:

الجدول (2) الإحصاء الوصفي لعبارات فرضية الدراسة

العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1/ تطبيق اجراءات وتقنيات المحاسبة الجنائية يعزز جودة الأداء المالي في القطاع الصناعي.	4.5786	0.61244	عالية جداً
2/ جودة الأداء المالي يحسن معدل العائد على حقوق الملكية في القطاع الصناعي.	4.4857	0.55601	عالية جداً
3/ جودة الأداء المالي يرفع هامش الربح في مؤسسات القطاع الصناعي.	4.4643	0.67227	عالية جداً
4/ جودة الأداء المالي والتدقيق الجنائي يقلل مخاطر الإستثمار في القطاع الصناعي.	4.2786	0.74975	عالية جداً

العبارات	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
5/ إجراء المحاسبة الجنائية ممثلة في جودة الأداء المالي يعزز مؤشرات السيولة في القطاع الصناعي.	4.4000	0.70762	عالية جداً
6/ تطبيق المحاسبة الجنائية يقوي نسبة توظيف الأموال في القطاع الصناعي.	4.3071	0.66675	عالية جداً
7/ تطبيق المحاسبة الجنائية وجودة الأداء المالي يحسن الانضباط في البيئة الداخلية للقطاع الصناعي.	4.4286	0.71109	عالية جداً
8/ البيانات المالية الخاضعة للبحث والتدقيق الجنائي تعزز الثقة المالية بالقطاع الصناعي.	4.4357	0.65931	عالية جداً
إجمالي العبارات	4.4223	0.46202	عالية جداً

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2020م.

يتضح من الجدول (4-3-15) ما يلي:

إن جميع العبارات التي تعبر عن الفرضية الأولى يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات الفرضية (يوجد دور للمحاسبة الجنائية في جودة الأداء المالي في شركات القطاع الصناعي).

أهم عبارة من عبارات الفرضية الأولى هي العبارة (نطبيق اجراءات وتقنيات المحاسبة الجنائية يعزز جودة الأداء المالي في القطاع الصناعي) حيث بلغ متوسط إجابات افراد العينة على هذه العبارة (4.57) بإنحراف معياري (0.61).

كما يتضح من نتائج التحليل أن أقل عبارة من حيث الموافقة من عبارات الفرضية الأولى هي العبارة (جودة الأداء المالي والتدقيق الجنائي يقلل مخاطر الاستثمار في القطاع الصناعي) حيث بلغ متوسط إجابات افراد العينة على هذه العبارة (4.27) بإنحراف معياري (0.74).

كما بلغ متوسط جميع العبارات (4.42) بإنحراف معياري (0.46) وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية جداً على جميع العبارات التي تقيس فرضية الدراسة (جودة الأداء المالي والتدقيق الجنائي يقلل مخاطر الاستثمار في القطاع الصناعي).

اختبار دلالة الفروق لعبارات الفرضية الأولى:

فيما يلي نتائج اختبار كأي تربيع لدلالة الفروق لعبارات الفرضية الأولى:

الجدول (3) اختبار كأي تربيع لدلالة الفروق لعبارات فرضية الدراسة:

الدلالة	مستوى المعنوية	درجات الحرية	قيمة كأي تربيع	عبارات الفرضية
قبول	0.000	2	75.96	1/ تطبيق اجراءات وتقنيات المحاسبة الجنائية يعزز جودة الأداء المالي في القطاع الصناعي.
قبول	0.000	3	132.34	2/ جودة الأداء المالي يحسن معدل العائد على حقوق الملكية في القطاع الصناعي.
قبول	0.000	4	188.79	3/ جودة الأداء المالي يرفع هامش الربح في مؤسسات القطاع الصناعي.
قبول	0.000	4	182.36	4/ جودة الأداء المالي والتدقيق الجنائي يقلل مخاطر الإستثمار في القطاع الصناعي.
قبول	0.000	3	110.29	5/ إجراء المحاسبة الجنائية ممثلة في جودة الأداء المالي يعزز مؤشرات السيولة في القطاع الصناعي.
قبول	0.000	4	187.79	6/ تطبيق المحاسبة الجنائية يقوي نسبة توظيف الأموال في القطاع الصناعي.
قبول	0.000	4	178.71	7/ تطبيق المحاسبة الجنائية وجودة الأداء المالي يحسن الانضباط في البيئة الداخلية للقطاع الصناعي.
قبول	0.000	4	190.57	8/ البيانات المالية الخاضعة للبحث والتدقيق الجنائي تعزز الثقة المالية بالقطاع الصناعي.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة، 2020م

يتضح من الجدول (3) ما يلي:

ارتفاع قيمة مربع كأي لجميع العبارات التي تقيس فرضية الدراسة وأن القيم الاحتمالية لجميع العبارات تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على العبارات والمتوسط الفرضي للمقياس (3).
 مما تقدم يستنتج الباحث أن فرضية الدراسة والتي نصت على وجود دور للمحاسبة الجنائية في جودة الأداء المالي في شركات القطاع الصناعي قد تحققت.

النتائج:

بعد عرض الجانب النظري، والدراسة التحليلية توصل الباحث إلى النتائج الآتية:
أن تطبيق المحاسبة الجنائية يؤدي إلى تقوية نظام الرقابة الداخلية وكشف ومحاربة الفساد المالي في منشآت القطاع الصناعي.
الأداء المالي المبني على مصداقية التنفيذ والتقرير نتيجة تطبيق المحاسبة الجنائية يعطى مؤشر واضح لكفاءة المنشأة ومقدرتها على تحقيق أهدافها.
تطبيق المحاسبة الجنائية يعزز جودة الأداء المالي في مؤسسات القطاع الصناعي.
قلة المعرفة والخبرة بالمحاسبة الجنائية كإحدى الاتجاهات المعاصرة في عالم ومهنة المحاسبة والمراجعة.
ندرة أو انعدام التشريعات القانونية التي تعطي المحاسب الجنائي صبغة الاعتماد في تقديم خدمات التقاضي والتقصي في قضايا المال والأعمال.
الانطباع السلبي لعناصر البيئة الداخلية في المؤسسات تجاه المحاسب الجنائي نتيجة حاجز الشك وعدم الثقة -Psychological suspicion and mistrust- مما يولد أحيانا النفور في التعامل والتجاوب بينه والموظفين.

الاهتمام الدولي المتزايد بالمحاسبة الجنائية يؤدي إلى نشرها وترسيخ معايير وأساليب تطبيقها.
التطور التكنولوجي الهائل في البرامج المحاسبية زائداً رفع مقدرات وتأهيل المحاسب الجنائي في مهارات البحث والتقصي والشك المهني وقوة الملاحظة، كل ذلك يقود إلى دعم استخدام المحاسبة الجنائية.

التوصيات:

بناءً على النتائج التي توصلت لها الدراسة يوصي الباحث بالآتي:
التوعية بأهمية المحاسبة الجنائية ودورها في كشف ومكافحة الغش والفساد المالي.
تنظيم مؤتمرات متخصصة للمحاسبية والمراجعين والمهتمين بأمر المحاسبة الجنائية لمناقشة كيفية نشر استخدام المحاسبة الجنائية ووضع المعايير المناسبة لها.
بحث إمكانية إدخال تدريس المحاسبة الجنائية ضمن مقررات المحاسبة في مؤسسات التعليم العالي.
تشجيع المحاسبين والمراجعين القانونيين على ارتياد حقل المحاسبة الجنائية.
إنشاء تنظيم مهني مستقل للمحاسبين الجنائيين يتميز بمنح شهادات الممارسة ومتابعة ومواكبة مستجدات الفكر والتطبيق المحاسبي الجنائي عالمياً.

المصادر والمراجع:

- (1) Iran: Islamic Azad,(1) Zadeh H.and Bamazani M.Accountantms perception of (1) forensic accounting Global journal of management and business research. Vo1 .12.NO.6 University 3-Marsh201)p-p 1
- (2) مصطفى طاهر شنقراري ،د.بشير بكري عجيب بابكر ،المحاسبة القضائية في البلدان العربية الواقع والطموحات ،(الخرطوم :جامعة النيلين ،كلية الدراسات العليا ،مجلة الدراسات العليا ، المجلد 4، العدد 14 ، 2016م)
- (3) عادل محمد محمود ،دور المراجعة الإستراتيجية في تقويم الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية للمصارف - الخرطوم ، جامعة أم درمان الإسلامية - معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2020 م .
- (4) Tommie W. Singleton and Aaron J Singleton, Fraud Auditing and Forensic Accounting , Fourth edition , Publisher John Wiley and Sons 21 Sep . 2010. USA. Jersey.
- (5) AICPA .Forensic and litigation Services ,(developed definition 2005),www.aicpa.org.
- (6) Bhasin M, Survey of skills required by Forensic Accounting : Evidence from a Developing Country ,(India : Kimep University , Band College of Business, International Journal of Contemporary Business Studies ,Vo. 4 , No. 2, February 2013) p-p 54, 77.
- (7) Crumbley ,D. Larry; Apostolou , Nicholas “ Forensic Accounting :a New Growth Area in Accounting “The Ohio CPA Journal . Ohio Society of Certified Public Accountants.2002. Vo1 .2, p-p 181- 202
- (8) جميلة قمبر ، قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية ، المجلة الجامعة ، المجلد 1 ، العدد 16 ، جامعة الزاوية ، صرمان ، ص -ص 212 - 242.
- (9) Blumenfeld ,J. (1992) “Forensic accounting “ National Association of Forensic Accountants(On-line) available:http://www.nafanet.com/index_files/forensicaccounting.htm.
- (10) Hopwood, William S.; Leiner Jay J.; Young ,George ; “Forensic Accounting “ ; McGraw-Hill Irwin , First Edition k p3, 2008.
- (11) Cantoria, C. (2010). “Financial Statements Audit vs. Forensic Accounting “.(On-line) available:<http://www.brighthub.com>.
- (12) Owojori, A.A.(2009) The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem

- of Corporate World .European Journal of Scientific Research, vo1.29, no .2, 1216-1450.
- (13)M). Gervais, Controle de gestion, Economica,6 edition , paris, 1997 , p15
- (14)(G) . Donnadiou,Les ressources humaines , edition d'organisation,paris, 1999, p231
- (15) فلاح حسن عداي الحسيني ، الإدارة الإستراتيجية ، دار وائل ، عمان ، 2000 ، ص 231 .
- (16) مصطفى عشوف ، أسس علم النفس الصناعي ، المؤسسة الوطنية للكتاب ، الجزائر ، دون سنة النشر ، ص 221.
- (17) عبد السلام أبو قحف ، أساسيات التنظيم و الإدارة ، الطبعة الثالثة ، دار المعرفة ، عمان ، 2001 ، الجزء الأول ، ص 24 .
- (18)j.L) Malo , L'essentiel du controle de gestion , edition d' organization , 2 edition , paris , 1998 , p11.
- (19) سعد صادق بحيري ، إدارة توازن الأداء ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2204 ، ص 201 .
- (20) الداوي الشيخ ، دراسة تحليلية للكفاءة في التسيير ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 1995 ، ص 110.
- (21)P.Drucker , L'efficacite objectif N 1 des cadres , edition d'organisation , 2 edition , paris , 1974 , p 14.