وزارة التعليم العالي

الجامعة المستقبل

كلية العلوم الإدارية

قسم المحاسبة

دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية

أعداد الطلاب

علي ظافر علي الهمداني

احمد مناع مانع العميثلي

إسماعيل احمد ابراهيم زبارة

محمد فضل الدعوس

إشراف الدكتور/

محسن مثنى

أعد هذا البحث لاستكمال متطلبات نيل درجات البكالوريوس

في المحاسبة

2022م



بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى:

((وعلمك ما لم تكن تعلم وكان فضل الله عليك عظيما))

صدق الله العظيم

سورة النساء الآية (112)

الاهـــــداء

إلي من نزل عليه الله عز وجل ((اقرأ باسم ربك الذي خلق))

إلي منار العلم والعالمين وسيد الخلق اجمعين إلى الأمامي الذي علم المتعلمين..

((سيدنا محمد الصادق الأمين))

إلي من تجلت فيه أية الله في خلقه، إلى من علمني وشجعني أن ارتقي بسلم الحياة بالصبر والأيمان، إلى الينبوع الذي لا يمل من العطاء وسر وجودي في الحياة..

((أبي الغالي))

إلي من حاكت سعادتي بخيوط من نسيج قلبها، إلى من لو جمعت كلمات العالم لن توفي لها حقها، إلى من رضائها زادا لي في الحياة ودعائها نورا لي في الظلماء، إلى من وضع الله جنته تحت قدماها..

((أمي الغالية))

إلي الذين بهم نكبر وعليهم اعتمد، إلى الشمعة المنقذة التي تنير حياتي، إلى من بوجودهم اكتسب القوة ومحبة لا حدود لها..

((إخوتي وخواتي))

إلي من وضعوا اقدامنا على بداية المشوار، وأرشدونا للصواب فلهم منا كل الاحترام ((الكادر التدريسي))..

كلمة الشكر والعرفان

الحمد والشكر لله أولاً أخيراَ

اعترافاً بالجميل وأقل ما يمكن تقديمه لمن ساعدني ومد يد العون لي خلال كافة مراحل دراستي وفي إعداد هذا البحث اسرتي .....

ولابد لي وانا اخطو خطواتي الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة أعود بها إلى أعوام قضيتها في رحاب الجامعة.....

أقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة إلى الذين مهدوا لي طريق العلم والمعرفة.....

لمن قدموا لي الكثير باذلين جهود كبيرة في بناء جيل الغد

دكاترتي اساتذتي

وأتوجه بأصدق كلمات الشكر وأنصع عبارات التقدير لمن لم يتوانى بالمعلومات اللازمة في إنجاز وإنجاح وإتمام وإكمال

البحث.

لدكتوري القدير/ محسن مثنى

لكم مني جميعاً جزيل الشكر والتقدير والعرفان

ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة الى عرض دور المحاسبة القضائية ومدى الحاجة اليها والتعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية والمعايير الدولية واثارها على القوائم المالية، وكذلك الإجراءات وانشطة الرقابة القضائية التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي واستخدمت استبيانه مكونة من ثلاث محاور وتمثلت العينة بـــ(56) استبانة.

وقد توصلت هذه الدراسة الى عدد من النتائج أهمها مساهمه المحاسبة القضائية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ومعالجة أساليب الغش والتلاعب في القوائم المالية.

وخلص البحث في عدد من التوصيات أهمها:

ضرورة تطوير المناهج المحاسبية في اليمن لإعداد محاسبين قضائيين Forensic Accountantsمؤهلين للعمل كخبراء لدعم القضاة بمعرفتهم المحاسبية ومهارات التحري والمراجعة ومعرفة معايير المحاسبة الدولية IFRS ، وتحقيق التكامل بين المراجع الخارجي والمحاسب القضائي لتفعيل دورهم في الحصول على أدلة إثبات مفيدة في النزاعات القضائية، وتعميم فكرة المحاسبة القضائية على الشركات اليمنية والمحاكم ورجال القضاء والقانون بغرض المساهمة في ترشيد قراراتهم ولتقديم تأكيدات معقولة حول عدم وجود تحريفات في البيانات المالية والتقارير المحاسبية الصادرة ، وعلى الجهات الرقابية اليمنية كديوان الرقابة المالية والإدارية ووزارة الداخلية اليمنية ووزارة الاقتصاد اليمنية ووزارة العدل اليمنية فرض إجراءات رقابية على الشركات اليمنية التي تتورط في استخدام معايير المحاسبة الدولية في ممارسات إبداعية ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها .

فهرس المحتويات

م	الجدول	رقم الصفحة
1	الآية	أ
2	الاهداء	ب
3	شكر وعرفان	ت
4	ملخص البحث	ث
5	فهرس المحتويات	ج
6	قائمة الجداول	خ
7	فهرسة الاشكال	د
8	الفصل الاول: الإطار العام للبحث	1
9	المبحث الأول: الإطار العام	2
10	المقدمة	2
11	مشكلة البحث	2
12	اهداف البحث	3
13	أهمية البحث	3
14	فرضيات البحث	3
15	منهجية البحث	4
16	حدود البحث	4
17	المبحث الثاني: الدراسات السابقة	6
18	الفصل الثاني: الإطار النظري	11
19	المبحث الأول: المحاسبة القضائية	12
20	المطلب الأول: المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية	12
21	مفهوم المحاسبة القضائية	12
22	تاريخ المحاسبة القضائية	13
23	منافع واهداف المحاسبة القضائية	14
24	الفرق بين مراجعة الحسابات والمحاسبة القضائية ومراجعة الغش	14
25	المطلب الثاني: أساليب وإجراءات ودور المحاسبة القضائية	16
26	أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	16

27	دور المحاسبة القضائية	16
28	المطلب الثالث: شروط ومؤهلات المحاسب القضائي	20
29	شروط الحصول على رخصة محاسب قضائي	20
30	مؤهلات المحاسب للحصول على رخصة محاسب قضائي	20
31	المبحث الثاني: المحاسبة الابداعية	22
32	المطلب الأول: المفاهيم الأساسية في للمحاسبة الإبداعية	22
33	مفهوم المحاسبة الإبداعية	22
34	أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية	25
35	المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية	25
36	ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية	26
37	المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية وإدارة الارباح	30
38	أساليب المحاسبة الإبداعية	30
39	المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح المحاسبية وتجميل صور الدخل	31
40	المطلب الثالث: دور وأساليب المحاسبة القضائية في التحقق وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	33
41	دور المدقق في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية	33
42	الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها	35
43	الفصل الثالث: الدراسات التطبيقية	39
44	إجراءات الدراسات التطبيقية	40
45	الوصف الاحصائي لعينة البحث حسب الخصائص الشخصية	43
46	تحليل البيانات	48
47	عرض النتائج الإجمالية محاور الدراسة	55
48	اختبار الفرضيات ومناقشتها	56
49	الفصل الرابع	59
50	النتائج	60
51	التوصيات	61
52	المراجع	62
53	الملاحق	66

قائمة الجداول

م	الجدول	رقم الصفحة
1	جدول (1) الوزن والوسط المرجح لمقياس البحث	41
2	جدول (2) معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة الفا كرونباخ	42
3	جدول (3) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المسمى الوظيفي	43
4	جدول (4) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي	44
5	جدول (5) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي	44
6	جدول (6) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة	45
7	جدول (7) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير الالمام بالمعايير الدولية	46
8	جدول (8) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير درجة تطبيق المعايير	47
9	جدول (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات اراء العينة لفقرات المحور الأول	48
10	جدول (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات اراء العينة لفقرات المحور الثاني	51
11	جدول (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات اراء العينة لفقرات المحور الثالث	53
12	جدول (12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات افراد العينة لمحاور الدراسة بشكل عام	55
13	جدول (13) نتائج اختبارT للعينة الواحدة لقياس الفرضية الاولى	56
14	جدول (14) نتائج اختبارT للعينة الواحدة لقياس الفرضية الثانية	57
15	جدول (15) نتائج اختبارT للعينة الواحدة لقياس الفرضية الثالثة	58

فهرس الاشكال

م	الجدول	رقم الصفحة
1	شكل (1) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المسمى الوظيفي	43
2	شكل (2) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي	44
3	شكل (3) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي	45
4	شكل (4) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة	46
5	شكل (5) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير الالمام بالمعايير الدولية	46
6	شكل (6) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير درجة تطبيق المعايير	47
7	شكل (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات اراء العينة لفقرات المحور الأول	50
8	شكل (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات اراء العينة لفقرات المحور الثاني	52
9	شكل (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات اراء العينة لفقرات المحور الثالث	54

الفصل الاول الإطار العام

المبحث الأول: الإطار العام للبحث

المبحث الثاني: والدراسات السابقة

جامعة المستقبل

المبحث الأول: الإطار العام للبحث

1- المقدمة:

إن ظهور مفهوم المحاسبة القضائية وانتشاره أمر حديث ولكن أمر تطبيقه وربط المحاسبة بالقضاء أمر قديم نسبيا يعود إلى سنوات طويلة سابقة ولكن تحت مفاهيم مختلفة. ونظرا لازدياد حجم الأعمال في العالم كان ازدياد الاهتمام بالمحاسبة القضائية أمر مطلوب ومهم جدا خصوصا مما رافقه من ظهور أساليب متعددة من الاحتيال والتلاعب والغش (المحاسبة الابداعية) في القوائم المالية. كانت بدايات معرفة المحاسبة القضائية في عام 1824، وذلك بسبب الدعوى التي كانت قائمة في المحاكم والمتعلقة بنشاط الاحتيالي، وكان أول ظهورها في الولايات المتحدة وانجلترا في أوائل عام 1900 ميلادي. لذلك كانت الحاجة للمحاسبة القضائية واضحة جدا منذ عام 1900م لاعتماد ضريبة الدخل الاتحادية عليها، مما أوجد سببا مهما لوجود المحاسب القضائي، إما الولايات المتحدة الأمريكية فقد وضعت عدد من التقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية لكشف المتهربين من الضرائب. وفي عام 1986 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين بإصدار دليل الممارسة رقم 7 والذي قام بتحديد ست مجالات لخدمات المحاسبة القضائية تتلخص فيما يلي: تحديد قيمة الاضرار، منع الاحتكار، المحاسبة، التقييم والاستشارات العامة، والتحليلات. ومن ثم عام 1997 قد تم تأسيس المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين (ألجليلي والخالدي 2012،ص13،ص29-30.)

لذلك ستعمل هذه الدراسة على محاولة بيان أهمية وفاعلية المحاسبة القضائية في الحد من ممارسه اساليب المحاسبة الابداعية في الشركات اليمنية.

2-مشكلة البحث:

ان المحاسبة القضائية تحتاج الى مجموعة مختلطة من الخبرات المتعددة لأنها تقوم بتغطية مساحة كبيرة من التخصصات وتتضمن اعمال التحقيقيات تكنولوجيا المعلومات القضائية دعم الدعاوى القضائية وتسوية وفض المنازعات والكشف عن الغش في التحليل المالي والتلاعب التي تؤثر على القوائم المالية وكذلك الإجراءات وانشطة الرقابة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية وعمليات التقييم والتحري التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
لذا تتمثل مشكلة البحث حول دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ويمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة التالية:

- ماهي الإجراءات والأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؟
- ما علاقة الدعاوى القضائية حول الأمور المالية التجارية في الحد من ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية ؟
- ما دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين والعاملين في السلك القانون والقضاء؟

3-أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على الإجراءات والأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. التعرف على العلاقة بين المحاسبة القضائية والمنازعات القضائية وعلى الدور الذي يقوم به المحاسبون القضائية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية.

3. التعرف على العلاقة بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين والعاملين في السلك القضائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4-أهمية البحث:

1- الأهمية العلمية: تنبع أهمية البحث من أهمية موضوع المحاسبة القضائية كوقاية وتشخيص وعلاج أيضاً لآثار استخدام المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي بما يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى، وهو ما أدى إلى حصول الأزمة المالية العالمية نتيجة انهيار وإفلاس مجموعة من أعظم الشركات العالمية.

2- **الأهمية العملية:** التعرف على دور المحاسبة القضائية في الحد من مخاطر المحاسبة الإبداعية ودورها الهدام في اعداد القوائم المالية وتشويه الحقائق مما يؤدي الى الاضرار بالجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية الداخلية والخارجية

5-فروض البحث:

بقصد الإجابة على التساؤلات السابقة فإن البحث يقوم على الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: لا يوجد علاقة بين الإجراءات والأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية

الفرضية الثانية: إن ارتفاع معدلات الدعاوى والمنازعات القضائية حول الأمور المالية والتجارية يتطلب الاستعانة بالمحاسبة القضائية.

الفرضية الثالثة: لا يوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين والعاملين في السلك القضائي فيما يتعلق بدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6-منهج البحث:

سيتم إتباع المنهج الوصفي لبناء إطار علمي لأبعاد مشكلة البحث وأهدافه وذلك بالاعتماد على الأبحاث والدوريات والمقالات المنشورة والدراسات السابقة والمرتبطة بموضوع البحث.

وتصميم استبانة للتعرف على دور المحاسبة القضائية في الحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية وتوزيعها على عينة الدراسة من المراجعين والعاملين في السلك القضائي في الشركات اليمنية ومكاتب المراجعة والتحكيم القضائي والأخرين.

سيعتمد الباحثون على الأسلوب الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، حيث سيتم الحصول على البيانات اللازمة لهذه الدراسة:

1- من المصادر الأولية
2- المصادر الثانوية

المصادر الأولية: سيتم الحصول على البيانات الأولية اللازمة لهذه الدراسة من خلال استبانة سيتم إعدادها وتحليل البيانات باستخدام برمجية الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وذلك لاختبار صحة فرضيات الدراسة.

المصادر الثانوية: سيتم الحصول على البيانات الثانوية المتعلقة بهذه الدراسة بالرجوع إلى الكتب والرسائل الجامعية والبحوث العلمية (الدراسات السابقة) والتقارير والمجلات وذلك من أجل بناء الإطار النظري للبحث وتحقيق أهدافه.

7- حدود البحث:

1- الحدود الموضوعية:

وتقتصر على دراسة دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية في الشركات التجارية اليمنية

2- **الحدود البشرية:** العاملين في مكاتب المحاسبة المراجعة والكوادر التدريسية والقضائية
3- **الحدود المكانية:** أمانة العاصمة صعاء.
4- **الحدود الزمنية: 2022م**

متغيرات البحث:

في ضوء الاشكالية المطروحة والعلاقة بين المتغيرات وغرض استكمال متطلبات الدراسة في الإطار العملي، فأن الشكل التالي يوضح طبيعة المتغيرات والعلاقة بينهما

المتغير المستقل	المتغير التابع
إجراءات واساليب المحاسبة القضائية	المحاسبة الابداعية
دور المحاسبة القضائية	
العلاقة بين اراء المحاسبين الخارجيين والعاملين في السلك القضائي	

المصطلحات العلمية التي وردت في البحث:

المحاسبة الإبداعية، المحاسبة القضائية، أساليب المحاسبة الإبداعية، المعايير الدولية ذات العلاقة بالمحاسبة الإبداعية، إثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

جامعة المستقبل

المبحث الثاني:

الدراسات السابقة:

1- دراسة مطر والحلبي (2009) دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، جامعة عمان

هدفت الدراسة الى التعرف على اساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الاردنية في القوائم المالية المدققة.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها الى ان المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما يفضله معدو هذه البيانات، وايضا تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

ومن اهم التوصيات الخاصة بهذا الدراسة ان المدققين الخارجيين يجب ان يعطوا عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات واساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها.

2- دراسة الخشاوي والدوسري (2008) المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها:

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اهم الأساليب المستخدمة في ظل ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية مع التعرف الى الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ثم بينت الدراسة ايضا دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من اتحاد دولي للمحاسبين في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية. ثم بينت اهمية دور المدقق الخارجي في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

وكانت من اهم نتائج الدراسة وجود العديد من الاتجاهات والاساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وان للمدقق الخارجي دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية. وكان من اهم توصيات الدراسة ضرورة تفعيل دور حوكمة الشركات وحث الشركات والمؤسسات المالية على تطبيقه لما له من دور في زيادة الشفافية والافصاح الامر الذي يساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع سرعة صدور القوانين والتشريعات اللازمة، التي تكشف عم ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها.

3- دراسة مقداد أحمد الجليلي سنة 2012م، بعنوان: المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق، حيث قام الباحث بعمل دراسة نظرية حول متطلبات المحاسبة القضائية واحتياجات تطبيقها، وتوصل الباحث إلى عدم ظهور ملامح المحاسبة القضائية في العراق لغاية الآن، وأوصى الباحث بضرورة

وجود تشريع عراقي يحدد واجبات المحاسب القضائي كل من المحاكم وفي لجان الاعتراض بدوائر الضريبة، وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية، لكن الباحث لم يقم بدراسة ميدانية أو عمل استبانة للوقوف على مشكلات الدراسة بشكل موسع.

4- دراسة د. خالد بن ناصر الخاطر سنة 2011، بعنوان: مقترح لتنظيم عمل خبراء المحاسبين بالمحاكم، حيث تقدم رئيس جمعية المحاسبين القانونيين القطرية بورقة أشار فيها إلى أهمية مناقشة تطوير الوضع الحالي للخبراء المحاسبين حيث أستعرض في ورقته أهم مواد قرار رئيس المجلس الأعلى للقضاء في دولة قطر رقم (29) لسنة 2008 م بتنظيم قبول وتصنيف الخبراء أمام المحاكم، وفي نهاية الورقة أشار الباحث إلى ضرورة عمل شكل تنظيمي للخبراء المحاسبين الذين يعملون مع القضاء والمحاكم.

5- ورقة عمل للباحث د. عبد الستار الكبيسي سنة 2012م مقدمة للندوة العلمية حول المحاسبة القضائية في دولة قطر ، تكونت الورقة من ثلاثة محاور الأول مقدمة عن أهمية المحاسبة القضائية ومبررات وجودها ، والمحور الثاني تطرق إلى أهم المؤشرات الميدانية عن واقع المحاسبة القضائية في البلدان العربية ، أما المحور الثالث فتناول التوصيات حيث أوصى الباحث بضرورة اهتمام الجهات العليا في الدولة وخاصة الجامعات والقضاء بما تتطلبه المحاسبة القضائية من تشريعات ولوائح قانونية تؤطر دورها الصحيح وتدفع بها نحو الأفضل حفاظاً على المال العام ولتحقيق أقصى عدالة ممكنة وأسوة بالدول المتقدمة التي أصبحت فيها المحاسبة القضائية واحدة من أهم 8 مهن مرموقة .

6- دراسة James Stan bury and Chris Paley المنشور في مجلة المحاسبون والمترجم عن نشرة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (CPA Insider) حيث بين الباحث مجالات عمل المحاسب القضائي المختلفة مثل تعطل العمل والمسؤولية عن المنتج ، والملكية الفكرية ، الإخلال بالضمان أو الوكالة ، والنزاعات بين المساهمين والشركاء والإفلاس والإعسار وإعادة الهيكلة ومنع واكتشاف حالات الغش والرد عليها ، تحريف القوائم المالية ، و أوصى بأن توسع نطاق عمل المحاسبة القاضية يوجب وجود مؤهلات علمية ومهنية خاصة يجب أن تتوفر بالمحاسبين القضائيين

7- دراسة مطر والحلبي سنة 2009 بعنوان: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، حيث تم أخذ عينة من 150 شخصاً وتم اختبار الفرضيات حيث توصل الباحث إلى أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية، حيث تؤثر على موثوقية البيانات المالية.

8- دراسة ماجستير، يسران محمد سامي شامية سنة 2008 تحت عنوان " دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد "حيث توصل الباحث لوجود دور هام لمهنة المراجعة في مكافحة الفساد ضمن المسؤولية الاجتماعية المنوطة بها تجاه الأطراف المتعددة والمسؤولية عن اكتشاف التضليل.

9- دراسة (الجليلي وجميل، 2012) بعنوان " دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسيل الأموال – دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفدرالي) .

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه المحاسبين بشكل عام والمحاسبين القضائيين بشكل خاص من خلال مسؤولية السعي باجتهاد واحترافية إلى التعرف على الانشطة المتعلقة بالجريمة بالإضافة إلى التعرف على مفهوم وعناصر ومراحل عملية غسيل الأموال ومفهوم المحاسبة القضائية والدور الذي تلعبه في كشف ومنع عمليات غسيل الأموال من خلال التعرف على المهارات التي يمتاز بها المحاسب القضائي فضلاً عن المؤهلات العلمية والمهنية التي يتمتع بها. وكان مناهم استنتاجات الدراسة إن مفهوم

المحاسبة القضائية ظهر نتيجة لاحتياج الحكام والمحاكم والمحامين إلى محاسبين قضائيين للتحقيق في عدة نشاطات مالية مشبوهة، وتقديم التقارير التي توضح الحقائق ما وراء الأرقام والتي ترشد القضاة لتطبيق القانون بأكثر دقة، وظهرت ملامح هذا المفهوم في بدايات القرن الثامن عشر ومع ذلك بدأ ظهورها بشكل واضح في الولايات المتحدة وإنكلترا عام 1900. وهناك دور هام للمحاسبين القضائيين في مكافحة عمليات غسيل الأموال من خلال امتلاك مهارات التحقيق، التي يتم استخدامه في الأجهزة الأمنية وذلك باستخدام مهارات التقصي، التحقيق، مهارات الخبرة المحاسبية، وإعداد الخطط اللازمة لمراقبة ورصد التحركات المالية خاصة بالأفراد أو مؤسسات مالية أو إنسانية) قطاع خاص أو حكومي (، وإعداد التقارير التفصيلية عنها وتقديمها للجهات المعنية. اما اهم التوصيات الدراسة فتضمنت ضرورة إنشاء وحدة استخبارات مالية تؤدي مهام المحاسبة القضائية داخل الأجهزة الأمنية للدولة) المخابرات والاستخبارات (لمراقبة العمليات المالية التي تكون محل شك أو محل التحقيق بالتنسيق مع الدوائر الرقابية الأخرى على أن يقوم بتولي هذه الوحدات محاسبين قضائيين، لما يتمتعون به من مهرات خاصة بالعمليات الاستقصائية المالية. مع إنشاء وحدة المحاسبة القضائية في كل دوائر المحاكم ، وهيئة النزاهة العراقية ، والبنك المركزي العراقي ، ومسجل الشركات ، ودوائر الهيئة العامة للضرائب ، وسوق العراق للأوراق المالية ، وتوفير بيئة مناسبة لعمل المحاسب القضائي في تلك الدوائر ،فضلا عن ضرورة إعداد برامج تدريبية مستمرة للموظفين وخاصة في البن وك على الأساليب التي يمكن أن تساعد في اكتشاف عمليات غسيل الأموال ، والتي يلعب المحاسب القضائي الدور الفعال في هذه البرامج التدريبية ، مما يساهم في تنمية قدرات الموظفين بالبنوك للتعرف على الصفقات المشكوك فيها ، والإجراءات والسياسات الخاصة تجاهها.

10- دراسة (الجليلي ، 2012) بعنوان " المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق" هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية ، وبيان أهميتها وأهدافها وخصائصها والفرق بين المحاسبة القضائية والمراجعة الخارجية ومراجعة الغش والاحتيال وتوضيح الهدف من المحاسبة القضائية ودور المحاسب القضائي والسمات الشخصية التي يتميز بها والتعرف على مجالات تطبيق المحاسبة القضائية في العراق ، والفرق بينها وبين مهنة الخبير في المحاكم البيئية العراقية وكانت الدراسة التطبيقية في البيئة العراقية وشملت المحاكم الع راقية والجهات الضريبية . وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم ولجان الاعتراض بدوائر الضرائب وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية. مع ضرورة تطوير المناهج المحاسبية في أقسام المحاسبة بالجامعات العربية ومراكز التدريب المتخصصة بهدف إعداد محاسبين قضائيين مؤهلين للعمل كخبراء ومستشارين في الدعاوى القضائية وتنوير القضاء ومعاونته على إقرار الحق وتحقيق العدالة بما لديهم من إدراك عالٍ وتام بالمحاسبة القضائية والمراجعة، إضافة إلى مهارات التحري المبنية على معرفة القواعد والأنظمة القانونية. فضلا عن ضرورة تحقيق التعاون والتكامل بين المدقق الخارجي والمحاسب القضائي لتفعيل الدور في تأييد الدعاوى القضائية التي تتعلق بالأمور المالية والمحاسبية.

11- دراسة (الصياد، 2009) بعنوان " دور المحاسبة القضائية في فض المنازعات التجارية وأثره على المستوى القومي " هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المفاهيم الأساسية كالمحاسبة القضائية، والمراجعة المالية، ومراجعة الغش والاحتيال. مع توضيح الهدف من المحاسبة القضائية في فض المنازعات التجارية في الأداء الاقتصادي وأثره على المستوى القومي. واستنتج الباحث أنه لفض

المنازعات التجارية بالغ الأثر على الدخل والنتائج القومي والحفاظ على هياكل الاقتصاد على المستوى الجزئي والكلي ، مثالاً على ذلك ما تتداوله سوق الأسهم في هذه الآونة عن بيع شركة أوراسكوم تليكوم لأسهمها لصالح شركة فرنسية نتيجة نزاع كان قائماً بين الشريكين ، مما استدعى تدخل القضاء وتسوية النزاع مما أدى إلى الوصول لحكم بيع شركة أوراسكوم أسهمها للشركة الفرنسية لفض النزاع القائم ، وأدى ذلك إلى تدخل السياسات العليا للدولتين لما يترتب على ذلك من تغيير في الهيكل الاقتصادي للدولتين مما يؤثر على الدخل القومي . وتوصل الباحث إن المنازعات التجارية يمكن أن تكون بين منظمتين داخليتين أو بين منظمات مختلفة على نطاق دولي وهكذا فإن التحكيم والتقاضي في المنازعات التجارية على المستويين يتم الفض أو التسوية بين الطرفين أمام محكمة داخلية في الحالة الأولى أو في محكمة دولية في الحالة الثانية، حيث أن دور المحاسب القانوني لا يكون مغلقاً على الطابع المحلي وإنما يمكن الاستعانة به في المحكمة الدولية كشاهد خبير لتسهيل التعاقدات المحاسبية أمام المحكمة.

الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Rabin 2004) بعنوان: Determinates of Auditors Attitudes Toward Creative Accounting

هدفت هذه الدراسة إلى قياس اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية، والعوامل التي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية في بريطانيا. وقد توصلت الدراسة إلى أن اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم، وموقف الإدارة من هذه الممارسات وأشارت كذلك إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعددٍ من العوامل الداخلية والخارجية، تتمثل العوامل الداخلية منها بنتائج مالية غير متوقعة، والرغبة في الحصول على تمويل وقروضٍ خارجية وضعفِ السيطرة على المنشأة الناجم عن ضعف الإدارة وأخلاق المديرين والنظام الإداري المستخدم، فيما إذا كان هناك تركيز للصلاحيات بأيدي أفرادٍ محددين أم لا، أما العوامل الخارجية فتتمثل في تركيبة مُلكية المنشأة (ملكية فردية أم مؤسسية).

2- دراسة (Amat and Gowthorpw 2004) بعنوان

Incidence and Ethical Issues،Creative Accounting : Nature

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجتها في إطار الاعتبارات الأخلاقية، وقدمت الدراسة العديد من التعريفات لهذا النوع من الممارسات، وتوصلت الدراسة التي شملت (39) شركة أسبانية خلال الأعوام (1999-2001) أن (20%) من الشركات التي تمت دراستها مارست أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالدخل.

3- دراسة (Desai et al, 2003) بعنوان:

The Reputationl Penalty for Aggressive Accounting Earnings Restatements and Management Turnover

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم العقوبات المتعلقة بسمعة المديرين الذين يمارسون عمليات التلاعب بالحسابات في الولايات المتحدة وبخاصة المحاسبة النفعية، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة إيقاع عقوبات بالمديرين الذين يخرجون عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، وذلك بهدف حرمانهم من فرص الحصول على وظائف في المستقبل، والتشكيك في القوائم المحاسبية الصادرة عن المنشئات التي يعملون فيها.

4- دراسة (Shaw)،2003 ، بعنوان

and Earning's Timelines ، Earnings Smoothing،Corporate Disclosure Quality

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين تقديرات المحلل المالي لمستوى جودة الإفصاح والتراكمات الاختيارية (أرباح محتجزة اختيارياً) من جهة وعلاقة العائد مع الدخل من جهة أخرى.

وأشارت النتائج إلى أن منشئات الأعمال التي لديها مستوى عالٍ من جودة الإفصاح تستخدم التراكمات الاختيارية (أرباح محتجزة اختيارياً) بهدف التدخل لمعالجة دخولها بشكل نفعي، أكثر من المنشئات ذات المستوى المتدني من جودة الإفصاح، وبالتالي فإن المستوى العالي من جودة الإفصاح يمكن أن يرافق زيادة في معالجة الدخول أو التلاعب بها.

5- دراسة (Oliveras and Amat 2003) بعنوان:

Ethics and Creative Accounting Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain

هدفت الدراسة إلى توضيح بعض الجوانب والأدلة على الممارسات المحاسبية الإبداعية وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة عند التعامل مع الأصول غير الملموسة Intangibles في أسبانيا. وقد توصلت الدراسة إلى أن القوائم والتقارير المالية تصبح ذات صلة بواقع المنشأة وذلك بسبب زيادة الأصول غير الملموسة أو تخفيضها، كذلك أشارت نتائج الدارسة إلى أن هذا النوع من الأصول يحمل أهمية كبيرة ويحتل مكانة استراتيجية في عمليات تقييم أداء المنشئات.

مميزات الدراسة الحالية:

الدراسات السابقة كانت في الغالب نظرية، أما الدراسة الحالية فهي دراسة نظرية وعملية، كما أنها تأتي لاستكمال الدراسات السابقة التي تتطرق للمحاسبة القضائية، هذه الدراسة تحاول الربط بين عمل المحاسب القضائي وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن القائمين على ممارسة المحاسبة الإبداعية يتمتعون بالتأهيل العالي جداً والخبرات الواسعة المهارة الكبيرة في معرفة المعايير الدولية للمحاسبة وبدائلها المنشورة.

الفصل الثاني الإطار النظري

تم تنسيق هذا البحث إلى عدة مباحث، حيث تناول الفصل الثاني كالتالي:

المبحث الأول: المحاسبة القضائية

المبحث الثاني: المحاسبة الابداعية

جامعة المستقبل

المبحث الأول: المحاسبة القضائية:

المطلب الأول: المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية:

اولاً: مفهوم المحاسبة القضائية:

وردت العديد من التعريفات للمحاسبة القضائية منها:

1. إن الهدف من المحاسبة القضائية يتعلق على وجه التحديد بالقضايا التي تم تحديدها وبمعاونة المحاسب يقوم الزبون بتحديد هدف محدد مثل تقدير الخسائر وخطة المعاشات التقاعدية ...، وغيرها وربما يستخدم المحاسب تقنيات فحص محددة وتكون مشابهة لتلك المستخدمة في المراجعة المالية ، ولكن الغرض من هذه الإجراءات يختلف عن المراجعة المالية بشكل بسيط ، أي أن المحاسب القانوني على سبيل المثال يقوم بفحص سلسلة الأعمال الورقية لإثبات صحة الحسابات اللازمة لتلبية هدف معين ، إن المحاسب القضائي يقوم بوظيفة الشهادة ويكون مسئولا فقط عن عمله ، وإن الهدف في نهاية المطاف من خدمات المحاسب القضائي هو استخدام نتاج المحاسب لتسهيل التواصل إلى تسوية أو ترشيد حكم لجنة التحكيم من خلال المعلومات المالية كمجال لمواصلة النقاش .
2. إن المحاسبة القضائية هي تطبيق لمبادئ المحاسبة، والنظريات، والضوابط والحقائق أو الفرضيات المحاسبية في نزاع قانوني، ويشمل جميع فروع المعرفة المحاسبية، أي أن المحاسبة القضائية تتكون من عنصرين أساسيين هما:

أ- الخدمات القانونية: التي تعرف بدور المحاسب القضائي بوصفه خبيراً أو مستشاراً.

ب- خدمات التحقيق: التي تعتمد على الاستفادة من مهارات المحاسب القضائي، التي قد لا تؤدي إلى الشهادة في قاعة المحكمة.

3. إن المحاسبة القضائية تنطوي على تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة ومراجعة الحسابات والشؤون المالية والأساليب الكمية وأجزاء من القانون والبحوث، والمهارات التحقيقية لجمع وتحليل وتقييم أدلة الإثبات، وتفسير النتائج والتقارير، والمحاسبة القضائية تؤدى على شكل شهادة أو استشارة.
4. إن المحاسبة القضائية هي تطبيق المعرفة المتخصصة أو مهارة محددة للعثور على أدلة من المعاملات الاقتصادية.
5. إن المحاسبة القضائية هي التكامل بين المحاسبة والمراجعة في مهارات التحقيق، وببساطة فإن المحاسبة القضائية هي المحاسبة المناسبة لوجهة النظر القانونية التي تقدم أعلى مستوى من التأكيد.
6. المحاسبة القضائية هي مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحريات والعمل داخل إطار قانوني والذين يوفر أدلة كافية لضبط الغش والتأكد من مصداقية القوائم المالية.
7. تعرف المحاسبة القضائية بأنها إحدى المجالات المهنية الحديثة التي تتطلب مزيجاً من المعرفة والخبرة بالمحاسبة المالية المتقدمة والتدقيق مع مهارات التحريات Investigative Expertiseلحل المشكلات القانونية، ويعد تقرير المحاسب القضائي دليل إثبات في الدعاوى والمنازعات القضائية، كما يقدم أيضاً تحليل محاسبي ملائم لهيئة القضاء يصلح كأساس للنقاش والجدل ثم حسم وحل المنازعات القانونية.
8. المحاسبة القضائية تغطي مجالات عديدة مثل تعطل العمل ، المسؤولية عن المنتج ، الملكية الفكرية ، الإخلال بالضمان أو الوكالة ، والنزاعات بين المساهمين والشركاء ، وبسبب توسع هذا النطاق والرغبة في العمل ، تزايد عدد المحاسبين القضائيين ، فالعديد من مكاتب المحاسبة تتطلع للحصول على هذا النوع من المحاسبين ، ويمكن للعديد من هذه المكاتب أن تكمل حاجتها في هذا المجال من

خلال استخدام خبراء من إدارات المراجعة ، إلا أن هذا الحل لا يمكن الاعتماد عليه على المدى الطويل ، خاصة وأن عقلية المراجعة تختلف كثيراً عن عقلية المحاسبة القضائية .

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث القول بأن المحاسبة القضائية هي المحاسبة التي تعطي تحليل محاسبي يكون ملائماً لقاعة المحكمة والذي يعتمد كأساس للنقاش والجدال والوصول إلى حل نهائي للنزاع ، وهي فرع من فروع علم المحاسبة في العصر الحديث ، يدمج فيه بين علم القانون وعلم المحاسبة والتدقيق وعلم الكمبيوتر والإنترنت ، حيث يساعد هذا التداخل بين هذه العلوم المختلفة في مساعدة خبير متخصص في البحث والاستقصاء بهدف اكتشاف الغش والجرائم المالية وتقديم أدلة كافية للجهات المحددة وفق أسس ومنهجية وأدلة إثبات قاطعة تصلح للإدانة .

ثانياً: تاريخ المحاسبة القضائية:

أول دليل تم توثيقه على معرفة المحاسبة القضائية كان ضمن إعلان في إحدى الصحف اليومية في مدينة غلاسكو، في جمهورية اسكتلندا، وذلك في عام 1824 م، حيث كان حينئذ هناك دعوى للحكام والمحاكم والمحامين، والمحاسبين للتحقيق في نشاط احتيالي، ومع ذلك، فإنه بدء ظهورها في الولايات المتحدة الأمريكية وإنكلترا في عام 1900م، عندها ظهرت المقالات التي وجهت بشأن منح شهادة الخبير.

كما أن الحاجة إلى المحاسبة القضائية قد نتجت عن اللوائح التنظيمية والقضائية ،وظهر ذلك واضحاً منذ عام 1900م ، باعتماد ضريبة الدخل الاتحادية ، مما أوجد طلباً للمحاسب القضائي ، وذلك بسبب التهرب من دفع ضريبة الدخل ، نتيجة لذلك وضعت دائرة الإيرادات الداخلية (مصلحة الضرائب) في الولايات المتحدة الأمريكية العديد من التقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية للكشف عن المتهربين من الضرائب ، وأول حالات التهرب من دفع ضريبة الدخل التي كشف عنها المحاسبة القضائية والتي كانت من العصابات سيئة السمعة آل كابوني ، خلال الحرب العالمية الثانية ، حيث قام مكتب التحقيقات الفيدرالي (أف بي اي) باستخدام أكثر من 500 محاسب ممن كانوا يستخدمون أساليب المحاسبة القضائية لفحص ورصد المعاملات المالية .

مراحل تطور المحاسبة القضائية:

ولقد مرت المحاسبة القضائية بمراحل تطور مختلفة عبر الزمن، يمكن توضيحها بالمراحل التالية:

1. في عام 1946 م نشر محاسب أمريكي من نيويورك Maurice Peloubet مقالاً بعنوان " المحاسبة القضائية: مكانها في اقتصاد اليوم ".
2. تم في عام 1982م إصدار كتاب بعنوان: المحاسبة القضائية - المحاسبة وشهادة الخبرة قام بتأليفه Francis C Dykeman.
3. قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار دليل الممارسة رقم 7 سنة 1986م، وفيه تم تحديد ست مجالات لخدمات المحاسبة القضائية ومنها: تحديد قيمة الأضرار ومنع الاحتكار، والمحاسبة، التقييم والاستشارات العامة، والتحليلات.
4. يشمل الأدب المحاسبي القضائي كلاً من التدقيق والضرائب والاحتيال ضمن مجلة المحاسبة القضائية، وذلك كأحد آثار النمو في هذه المهنة.
5. تم تأسيس المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين في مارس عام 1997م.
6. هناك حالياً ما لا يقل عن 16 جامعة وكلية أمريكية تقدم دورات متخصصة في مجال المحاسبة القضائية.

ثالثاً: منافع واهداف المحاسبة القضائية:

تعود المحاسبة القضائية بمجموعة من المنافع على الجهات او الأطراف التي تستعين بخدماتها وتعد منافع في حقيقة الامر اهداف تحققها المحاسبة القضائية لان المنفعة التي تحققها الأخير هيا ترجمة وتجسيد للهدف التي تسعى للوصول اليه، علية ويمكن يمكن تحديد منافع المحاسبة القضائية بالآتي:

- التحقيق في القضايا المالية محل النزاع بين الشركات والتأكد من صحة الادعاءات المقدمة الى المحكمة من قبل الجهات المعنية وذلك من خلال الحصول على ادلة الاثبات التي تؤيد او تفند هذه الادعاءات.
- منع عملية الغش (الاحتيال) او الحد منها حيث تتبنا المحاسبة القضائية الكشف عن عمليات الاحتيال المتحققة او المتحملة وبشتى الأساليب الاحتيالية من خلال تدقيق القوائم المالية والتحقق من سلامة ارقامها وخلوها من العمليات المشتبه بها قبل عرضها والافصاح عنها للجهات المستفيدة.
- التحقيق والتحري والتحكيم في عمليات تحديد الدخل الخاضع للضريبة وفي مشروعية عمليات التحويل المالي وتقييم الاضرار ومبالغ التعويضات.

رابعاً: الفرق بين مراجعة الحسابات والمحاسبة القضائية ومراجعة الغش:

يمكن أن نبين مفهوم كل منها كما يلي:

1. مراجعة الحسابات المالية: هي عبارة عن جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك، ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل.

ويهدف المراجعون أثناء المراجعة المالية إلى إصدار رأي فني محايد حول ما إذا كانت المعلومات التي تظهر في مجموعة من البيانات المالية تعرض على نحو معقول بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية ، وتجري هذه الالتزامات المالية بعد إتمام الصفقات ، وتتم وفقاً لمعايير مراجعة الحسابات الدولية أو المقبولة عموماً ، إن مراجعة الحسابات المالية هي وظيفة مراجع الحسابات فهو مسئول أمام الزبون أو أي أطراف أخرى يمكن أن تعتمد على البيانات المالية المنشورة ، وتركز المحاسبة المالية على فحص وتحقيق العمليات المالية ، ويعتمد المراجع المالي على فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية لتحديد توقيت وأبعاد عملية المراجعة .

2. مراجعة الاحتيال : إن الهدف من مراجعة الاحتيال هو المراجعة في سبيل كشف حالات الغش والتلاعب أو منعها في الشركة أو البيئة التنظيمية ، وعادة ما يتم هذا الكشف عن طريق مراجعة الضوابط القائمة والحالية لمنع وكشف الاحتيال في المعاملات ، وربما يتم أيضاً وضع توصيات لتنفيذ إجراءات كشف ومنع التزوير ، وعادة ما تجري عملية مراجعة الاحتيال على أساس استباقي ، ويجب عدم الخلط بين تحقيقات الاحتيال التي تجرى بعد الواقعة ومن الممكن أن تكون بواسطة المحاسبين القضائيين ، ومراجعة الاحتيال ملزمة لكل من صاحب العمل ، وتذهب عملية مراجعة الاحتيال إلى مدى أبعد من المراجعة المالية حيث تركز على ما وراء هذه العمليات ، وينظر مراجع عمليات الاحتيال إلى نظام الرقابة الداخلية بنظرة مختلفة عن المراجع المالي ، إذ ينظر إليها من زاوية أنه كيف يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية مدخلاً أو وسيلة للاحتيال .

*ويمكن القول إن العلاقة بين مراجعة الحسابات ومرجعة الغش والمحاسبة القضائية هي علاقة ديناميكية، تتغير مع مرور الوقت بسبب الأحداث السياسية والاجتماعية والثقافية.

وينبغي ألا يكون مصطلح المحاسبة القضائية بديلاً عن مصطلح المحاسبة القانونية لأن الترجمة الحرفية للمصطلح الأجنبي ليست هي السبيل لتحديد المعنى والمضمون والدور للاستخدام الأجنبي للمصطلح ، وهي قاصرة عن تحديد المضمون بدقة ، يمكن للمحاسب القانوني أن يمارس دوره في المجالات التي

تتطلبها المحاسبة القضائية ، من خلال التدريب على مفهوم المحاسبة القضائية واستقرار القوانين ،ويمكن أن نوضح العلاقة بين كل من المحاسبة القضائية وبين مراجعة الحسابات الداخلية أو الخارجية وبين مراجعة الاحتيال أو الغش من خلال الشكل التوضيحي التالي :



Source: Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions, Stakeholder Organizations, Faculty, and students. West Virginia University, February 7, 2007, p.5

ومن الشكل السابق ، يمكن تحديد أوجه الاختلاف بين المحاسب القضائي وبين المحاسب القانوني (المدقق الخارجي) ، حيث أن الأول يهدف إلى تحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها ، والبيئة التي تساعد على الغش ، بينما يوضح الشكل الثاني رأياً فنياً محايداً عن حقيقة النشاط ، والأول أكثر عمقاً وأقل اتساعا وأن المحاسب القضائي يتطلب منه المعرفة القضائية وبدقة ، وإن الدوافع الحقيقية من وراء نشأة المحاسبة القضائية هي تلبية حاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بآرائهم حول المخالفات المالية ، وتلبية حاجة المستثمرين والمساهمين والمقرضين من المعلومات الصحيحة والصادقة وخدمة الجهات الضريبية والجهات الرقابية الحكومية .

المطلب الثاني: أساليب وإجراءات ودور المحاسبة القضائية

اولاً: أساليب واجراءات المحاسبة القضائية:

أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ما يلي:

1. التدقيق بعد انجاز العمليات: وتتمثل بالمراجعة التشريعية والالتزام بالنظم والمعايير (خاصة بالدوائر الحكومية).
2. إجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش.
3. المقابلة الشخصية مع المسئولين.
4. التحري عن الحقيقة عن طريق التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها.
5. استخدام الوصفة المعملية أو الطرق المتعارف عليها في أداء الخدمة لكشف مصداقية القوائم المالية.

أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

أكدت المنظمات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق على أن الغش المالي نوعان:

1. الغش الناتج عن بيانات محاسبية كاذبة، ناشئة عن تقارير مالية احتيالية.
2. الغش الناتج عن بيانات كاذبة ناشئة عن اختلاس الأصول.

وإن الغش خداع مقصود وهو خطأ متعمد، ولكن رفع الدعوى القضائية بسبب الغش لا يعني توجيه تهمة الغش بصفة مطلقة إلى مدقق الحسابات الخارجي واتهامه بالتواطؤ في ارتكاب الغش، فقد تكون هناك حبكة متقنة تمت من قبل الإدارة المعنية بتوفير البيانات التي يحتاجها مدقق الحسابات الخارجي لإنجاز مهمته في إبداء الرأي الفني المحايد بنتائج النشاط، وعرض المركز المالي.

ثانياً: دور المحاسبة القضائية

الخدمات المقدمة من المحاسبة القضائية تكون متنوعة وفي مجالات متعددة من التحقيقات المالية لبيان ودعم الدعاوى القضائية في مواقف مختلفة ، ويتطلب ذلك الاستعانة بالخبراء الاستشاريين ، والمدققين الداخليين ، والمتخصصين في مجال الإفلاس ، والمتخصصين في المجالات المصرفية ، والدلالين المثمنين ، وكذلك المحامين وأساتذة القانون والمحاسبة في الجامعات ، وكل هذه الاختصاصات يمكن تقديمها من قبل المحاسب القضائي ، ومن بين العديد من الخدمات التي يقدمها المحاسبون القضائيين هي : دعم الدعاوى ، التعاقدات ،وشهادة الخبرة ، والتسويات المالية للطلاق (فض المنازعات بين الأزواج ومعالجة المشاكل المالية المرافقة للطلاق) وتقييم الأعمال ، وفقدان عائدات التعاقدات .

وهناك من حدد المجالات الرئيسية لعمل المحاسب القضائي كما يلي:

1. تقديم الاستشارات لحل المنازعات: وهي خدمة يقدمها المحاسب القضائي، إذ يقدم رأياً يستند إلى وقائع معروفة، أما إذا كانت الحقائق غير معروفة فإن المحاسب القضائي يقوم بالتحقيق في موضوع المنازعات ومن ثم تكوين رأي على أساس التحقيقات التي يقوم بها.
2. تقديم الاستشارات في مجال التقاضي بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية الدعاوى المدنية، والاستشارات بصدد منازعات المسؤولية المهنية تشمل تحديد مقدار الخسارة الناجمة عن الأحداث للمنازعات الخاصة بأداء المهن مثل التأمين، تأخر البناء، وسرقة الأسرار التجارية، أما الاستشارات الخاصة بالمنازعات المدنية تشمل التقييمات للأعمال التجارية، واختلاس موظف، وتقييم الأضرار المادية في القضايا محل النزاع.

3. شهادة خبرة في الشؤون المالية : المحاسب القضائي قد يكون بمثابة أحد الخبراء في حالات التقاضي التي تشمل مجالات المحاسبة والشؤون المالية ، أو في مجال إعداد وتحليل الضرائب ، أو تقييم الأداء المالي ، ويسهم في صياغة أسئلة الاستجواب في هذا المجال ، أو المساعدة في ترجمة الوثائق ، ومن الجدير بالذكر أن عمل المحاسب القضائي في غاية الأهمية ، لأنه يجب أن نضع في اعتبارنا أن القاضي وهيئة المحلفين قد لا يكونون على دراية بلغة المحاسبة ، وبالتالي ينبغي للمحاسب القضائي تفسير كل شيء بدقة ، وتجنب عرض الموضوعات بصورة معقدة ، وعلى المحاسب القضائي في هذا المجال القيام بجميع أعمال التحقيق بنفسه ، لأن من مسؤوليته الرد في المحاكم ، وأن عدم القدرة على الإجابة على سؤال وهو على منصة الشهود ،يمكن أن يلحق الضرر بسمعته المهنية ، والوظيفية في المستقبل .

4. التسويات المالية وتقييم أعمال الشراكة عند الطلاق : المحاسب القضائي كثيراً ما يدعى لحل تسويات الطلاق بين الأزواج الذين لديهم ملكية في شركة خاصة ، والشراكة في الأعمال التجارية ، لأن وظيفة المحاسب القضائي تختص بتقييم الأعمال وتحديد وتقييم القيمة المالية للأصول والممتلكات ، أي أن هدف المحاسب القضائي في تسوية المنازعات المالية عند الطلاق هو تقييم الأعمال لتحديد قيمة واقعية للأعمال ، بما يتفق مع هدف الخدمة ، إن تحقيق هدف المحاسب القضائي في الدفاع عن عمله يتوقف على قيامه بإجراء تحقيق عميق بصدد التسويات المالية لموضوع الطلاق ، لأن المعلومات المتاحة قد تكون محدودة ، فمن المهم على المحاسب القضائي إجراء تحقيق عميق ، كما أن عليه أن يكون حذراً في جوانب عديدة منها :

- النظر إلى أبعد من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل من خلال إجراء تحليل مالي تفصيلي لكي يصل إلى حقيقة الوضع المالي ونتيجة النشاط.
- يجب على المحقق أن يكون حذراً حول وجود الأصول والخصوم الخفية، ومن الأمثلة على الأصول والخصوم الخفية هي: معدات استهلكت بالكامل، والأصول غير الملموسة الأخرى.
- على المحاسب القضائي أن يتفحص بدقة مجالات إدارة العوائد من تحريف قوائم الجرد، واستلام نقدية قيمة بواصل التأمين على الحياة، والإيجارات غير المسجلة، والممولة بموجب التزامات المعاشات التقاعدية، المصروفات غير المسجلة مثل مبالغ نفقات السفر والترفيه، الفوائد على الديون مع الأطراف ذات الصلة، ونفقات الإيجار لجهة ذات العلاقة.
- إن جميع التعديلات في الطرق والمبادئ المحاسبية، ومعايير المحاسبة الدولية ينبغي أن تكون مصدر قلق للمحاسبين القضائيين، مثلاً قد تشمل تعديل استثمارات إلى أقل من التكلفة أو السوق، وطرق الإهلاك، فضلاً عن التعديلات على رواتب كبار التنفيذيين أو المكافآت.

5. الاستشارة حول تقييم الأضرار (سبب الخسارة) الاستشارات المقدمة من قبل المحاسب القضائي تشمل أيضاً التحقيق في حالات الضرر، وهي أموال تمنح للمدعي نتيجة لضرر ألحقه به المدعى عليه مثل الإصابة الشخصية والقتل الخطأ، وهنا على المحاسب القضائي جمع وتحليل المعلومات لتحديد قيمة الضرر ومن ثم تكوين رأي على أساس تحليل معمق، وعلى المحاسب القضائي خلال عملية التحقيق إجراء الحكم على القياس مع المعايير المنصوص عليها في هذه المهنة، ويمكن للمحاسب القضائي إتباع خمس خطوات في عملية تقدير قيمة الضرر كما يلي:

- يجب أن يحدد المعايير التي يتعين أن تستخدم أساساً لتقييم الضرر.
- يجب أن يتم تحديد مدة الأضرار وتحديد نسبة ملاءمتها للنمو.
- مراعاة الجوانب التي تخفض قيمة الضرر.

- على المحاسب القضائي اختيار الأسلوب المناسب من أجل تحديد مقدار الإيرادات التي تحققت قبل وقوع الحادث، كما ينبغي أن يحدد الإيرادات من العمليات التجارية العادية، وكذلك الإيرادات من المشاريع الخاصة، كل ذلك للوصول إلى معدل النمو المتوقع، وهو زيادة نسبة مئوية من الأرباح خلال مدة الضرر، وأنه يستند إلى قاعدة وأرباح مدة الضرر، كما أن معايير الصناعة والبيانات التاريخية تعد مؤشرات يستند إليها المحاسب القضائي لتحديد معدل النمو،
- وعلى المحاسب القضائي بعد كل ذلك تحديد الجوانب التي تخفض قيمة الضرر، وتشمل تأثير الضرائب، على الدخل وتأثير استهلاك الموارد.

وهناك من الباحثين من رأي دور المحاسب القضائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يشمل ما يلي:

1. تتعامل المحاسبة القضائية مع القضايا التجارية والتي تتعلق بالالتزام المهني للمحاسبين، تقييم الشركات، النزاعات القانونية ذات الطابع المالي، الدمار الكوارث الاقتصادية.
2. تهتم المحاسبة القضائية بالتحقيقات المتعلقة بالغش وفي هذا المجال يتم تقديم كثير من الخدمات الاستشارية ويتم الاهتمام كذلك بمواضيع مهمة مثل غش البنوك، الذي يؤدي إلى الإفلاس، الاختلاسات.
3. كذلك يمكن أن يقدم المحاسب القضائي خدمات تقييم الشركات مثل تحليل الخسائر الاقتصادية، تقييم الاستحواذات، تحديد القيمة العادلة للشركة المندمجة، تقييم عمليات البيع والشراء.

وحدد باحث آخر دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في عدة حالات يكون فيها المحاسب القضائي هو الأنسب في تلك الحالات، إذ تسهم المحاسبة القضائية فيما يلي:

*دعم وتوجيه الاستشارات القضائية

* قديم الخبرة في الأمور المالية

*إثبات أو تفنيد دعاوى الاحتيال

*المساعدة في عملية وضع الشكل المناسب لأسئلة التحقيق التي سيتم توجيهها بناءً على الأدلة المالية.

*يحضر المحاسب القضائي عملية التحقيق لمراجعة الاستجوابات وإعادة صياغة الأسئلة أو إضافة أسئلة جديدة لاستكمال سير التحقيقات.

*المساهمة في عقد المناقشات والمفاوضات الخاصة بالنزاعات التجارية.

دور المحاسبة القضائية في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية:

أدت موجة الانهيارات والفضائح المالية الأخيرة للعديد من الشركات والبنوك العالمية مثل أنرون Enron وشركة وورلد كوم WorldCom وشركة آرثر أندرسون Arthur Anderson خلال التسعينات وبداية الألفية إلى تنامي الاهتمام بالمحاسبة القضائية ، والبعض يطلق عليها المحاسبة العدلية ، وذلك لمنع واكتشاف الغش في التقارير المالية ، وبأهمية تدريسها ضمن برامج المحاسبة بالجامعات ، كما تسببت الظواهر السلبية للمحاسبة الإبداعية والتي أدت إلى تعثر وفشل هذه الشركات وإلى فقدان ثقة المستفيدون من التقارير المالية والخدمات المقدمة من مكاتب التدقيق ، وتحولت فجوة التوقعات إلى فجوة ثقة ومصداقية في التقارير المالية ، وظهرت المحاسبة القضائية لمنع واكتشاف الغش ، وهي أحد المصطلحات التي تستخدم لوصف النشاطات التي يقوم بها الأفراد الذين يكونوا مهتمين بمنع واكتشاف الغش ، ويطلق على الذين يزاولون هذه المهنة مدققي الغش ، معاينو الغش ، مهنة منع الخسارة .

لقد تطورت أساليب الفحص الجنائي Criminal investigation على الجريمة، تطوراً هائلاً في العقود الأخيرة، وصارت تستخدم في كل المجالات التي تتعلق بالجريمة، سواء كانت جرائم قتل أو سرقة أو

غيره من الجرائم، التي ترتكب بواسطة الإنسان، تطورت في أسلوب ارتكابها نتيجة لتطور الحياة وتعقدها.

ومن المجالات التي استحدثت في السنين الأخيرة للكشف عن الجريمة والحد منها أسلوب المراجعة القضائية Forensic auditing وهي أسلوب ينطوي على مجموعة من الإجراءات يستخدمها المراجع، بقصد الحصول على قرينةُ Evidenceتعينه في كشف ملابسات المسألة محل الفحص، مثل الغش Fraud والغش أنواعه عديدة، منها الفساد، الذي يتمثل في الرشوة والابتزاز وتضارب المصالح بقصد الحصول على المال، ومنها سرقة الأصول وتحريف البيانات في الدفاتر المالية.

ليس من واجبات المراجع اكتشاف الأخطاء والغش ، وذلك عند قيامه بالمراجعة السنوية للحسابات ، أو ما يسمونه المراجعة المستمرة Continuous audit ، وإن كان البعض يعتقد أن هذه من واجبات المراجع ، ويسمى ذلك فجوة التوقعات Expectation Gap أي أن لدى المراجع مهمة محددة حسب نص العقد الذي أبرمه مع إدارة الشركة ، إلا أن البعض يعتقد خلاف ذلك ، فواجب المراجع حين قيامه بالمراجعة السنوية يتمثل في إبداء رأيه في القوائم المالية التي تعدها إدارة الشركة في نهاية كل عام مالي ، وذلك بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية ، لكن يحدث أحياناً ، أن يقف المراجع أثناء مراجعته على أمور غير عادية ، مثل حالة غش أو خطأ فادح ، يؤثر في نتيجة النشاط بصورة جوهرية ، وفي هذه الحالة يلفت نظر الإدارة إلى هذه المسألة ، لذا فإن مهمة اكتشاف الأخطاء والغش تقع على عاتق الشركة ، والتي ينبغي أن تعمل على منعها أو التقليل منها ، وذلك عن طريق تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية يتمثل في : تعيين أفراد أكفاء ، الفصل بين الوظائف والسلطات ، حماية الأصول من السرقة أو الضياع ، إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية .

لكن يحدث أحياناً أن يكلف المراجع بمهمة خاصة ، مثل الفحص بهدف الكشف عن واقعة معينة ، مثل حالات الغش التي ترتكب من بعض الموظفين غير الأمناء ، وفي هذه الحالة يطبق المراجع أساليبه الفنية للكشف عن ملابسات الواقعة ، والتي تنطوي في بعض الأحيان على أساليب معقدة ، مثل التواطؤ بين بعض الموظفين وجهات أخرى ، مثلما يحدث في حالة عقود التوريد ، لقد تنوعت وتعقدت أساليب الغش في السنوات الأخيرة ، وأضيفت إليها أساليب أخرى تعين في إخفاء الجريمة ، مثل عمليات غسيل الأموال ، والتي تتمثل في الحصول على الأموال من مصدر مشبوه ، مثل حالات السرقة والرشوة وتجارة المخدرات ، ثم إيداع المبلغ في حساب خاص ، ثم تحويله من مكان لأخر واستثماره في نشاط مشروع بهدف غسله وإضفاء صفة المشروعية عليه ، وإبعاد الشبهة عنه ، وفي هذه الحالة يكلف المراجع محاسبين يتمتعون بمهارات عالية في مجال الفحص ، بحيث يتم إكسابهم مهارات عالية في القانون والفحص الجنائي الشرطي إضافة إلى المحاسبة والمراجعة والكمبيوتر والإنترنت ، بحيث يتابعون ويكشفون العمليات التي تتم عبر الشبكة العنكبوتية ، من ثم الحصول على القرينة الموضوعية ، التي تستخدمها الجهة المختصة كدليل إثبات وإدانة ضد المتهم .

المطلب الثالث: شروط ومؤهلات المحاسب القضائي

اولاً: شروط الحصول على رخصة محاسب قضائي:

يتطلب من المحاسب القضائي لكي يزاول عمله أن يحصل على شهادة مهنية ،ويجد منظمة مهنية تدعى National Association Of Certified Fraud Examiners ,NACFE ، وهذه المنظمة تأسست استجابة لزيادة التركيز على موضوعات الغش في الشركات الهادفة للربح والقطاع الحكومي ، حيث أن الهدف الأساسي لهذه المنظمة المهنية NACFE هو تقليل حدوث الغش ومساعدة الأعضاء في اكتشاف ومنع الغش Deterrence and Detection كما أن هذه المنظمة NACFE تمنح شهادة مهنية تسمى Certified Fraud Examiners CFE حيث أن الأشخاص الذين يحملون هذه الشهادة يكونوا مؤهلين بموجبها للقيام بالأعمال الآتية :مدققي للغش والاحتيال Fraud Auditors ، محققون Investigators ، محاسب قضائي Forensic Accountant ، محاسب عام Public Accountant ، منفذ قانوني عيني Law Enforcement Personnel ، مانع الخسائرLoss-Prevention ،عضو المجمع المهني للمحاسبين القضائيين Academicians .

وتمنح شهادة محاسب قضائي CEF من خلال عقد امتحان موحد، حيث أن الحاصلين على هذه الشهادة يمتلكون خبرات لحل المنازعات المتعلقة بمجال الغش وذلك من خلال البحث والتحري عن الأدلة وعمل تحقيقات، وكتابة التقارير، والإدلاء بشهادة المساعدة في منع واكتشاف الغش.

ثانياً: مؤهلات المحاسب للحصول على رخصة محاسب قضائي:

هناك الكثير من المهارات والخصائص التي تعد ضرورية للمحاسبين في اختصاص المحاسبة القضائية منها:

1. التعليم والتدريب المتقدم
2. التعليم المستمر في التخصصات المناسبة
3. الخبرات المتنوعة في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات
4. مهارات الاتصال الشفوية والكتابية
5. الخبرة العملية التجارية
6. خبرة تدقيق متنوعة في مجالات المحاسبة القضائية
7. خبرة في مراجعة الحسابات
8. القدرة على التفاعل مع فريق عمله حيث يعمل المحاسب القضائي مع فريق من المحاسبين والمحققين
9. مهارات التواصل مع الناس والمرونة.

ومع ذلك ، فإن أهم المهارات والخبرات الخبرة المكتسبة من خلال النضوج الطبيعي في هذه المهنة ، ومن خلال التجربة فإن المحاسب القضائي عليه أن يكتسب المهارات في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات ، والضرائب ، العمليات التجارية ، وإدارتها ، والضوابط الداخلية ، والعلاقات الشخصية ، والاتصالات والناس ، ومعرفة كيف يعمل رجال الأعمال ، كما أنه من الضروري أن يعمل المحاسب القضائي الذين يريد أن يصبح خبيراً مالياً في وكالات تنفيذ القانون أو المحاكم ، لكي يصبح لديه خبرة في العمل في قضايا الاحتيال المعقدة ،ومن خلال ذلك يمكن تحديد مؤهلات المحاسب القضائي بما يأتي :

1. خلفية علمية وعملية ومهنية بالمحاسبة والتدقيق وفهم أساسيات البيئة القانونية ومهارات الاتصال والتحري وكيفية إدارة المخاطر وضبط الغش.

2. الإبداع والثقة عن طريق الأداء العالي وتفهم الأمور والإصرار والمثابرة على أداء العمل والجدل في الدعاوى القضائية.
3. معرفة متقدمة بالمعايير المحاسبية الدولية والأسس والقواعد والإطار الفكري والعلمي للمحاسبة والتدقيق الذي تصدره الجمعيات والمنظمات والمراكز العالمية والمحلية.
4. الإلمام بالتشريع الذي يخص الأمور المالية والمحاسبية مثل قوانين التجارة والشركات ونظام مسك الدفاتر.
5. التأهيل الأكاديمي والمهني والحصول على شهادة خبرة في مجال الاختصاص.

ويرى الباحث بأن المحاسب القضائي حتى يمارس عمله ينبغي له أن يتمتع بمجموعة من المؤهلات والصفات منها:

1. شهادة مهنية تسمى :CFE تمنح بعد اجتياز الامتحانات المقررة.
2. فهم القانون وقواعد الإثبات: المحاسب القضائي يجب أن يكون قادراً على فهم قوانين الإجرام والقانون المدني وفهم إجراءات قاعة المحكمة، والإدلاء بأدلة إثبات قاطعة
3. اكتساب مهارات التحقيق والتحليل: حيث أن المدقق يعتبر في عمله مثل كلب الحراسة Watchdog، بينما يعتبر المحاسب القضائي في عمله مثل كلب بوليسي Bloodhound بمعنى أن المحاسب القضائي يجب أن يكون شكاكاً ومحققاً يبحث عن الحقيقة.
4. فهم نظريات وأساليب الغش ونماذجه: يجب على المحاسب القضائي أن يكون مبدعاً لفهم إجراءات الغش والتي يمكن أن تتبع، أي أن المحاسب القضائي يجب أن يفكر كالمحاسب الذي يريد يتلاعب بالأرقام والسجلات.
5. يجب أن يتمتع المحاسب القضائي بمهارات الاتصال: حيث أن المحاسب القضائي يحتك بأطراف مختلفة منهم من يكون على معرفة معدومة في المحاسبة والتدقيق، وهنا عليه أن يبدع في مهارات الاتصال، وهكذا في المحكمة.
6. تطوير تطبيقات حاسوبية لتساعده في التحليل وعرض أدلة الإثبات المالية.
7. اكتساب مهارات تنظيمية فائقة: يجب أن يكون المحاسب القضائي على قدرة عالية لتنظيم وتحليل كمية كبيرة جداً من البيانات المالية والمستندات، إن قدرة المحاسب القضائي على إدارة عمله هو أمر ضروري جداً لسير العمل.

وهذا وقد أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي على أهمية حصول المحاسب القضائي على المؤهلات المهنية الكافية لممارسة عمله والتي تتضمن شهادة المحاسب القانوني CPA وشهادة فاحص الغش القانوني CFE وشهادة الخبرة بنظم المعلومات CISA بالإضافة إلى شهادة المدقق الداخلي.CIA

المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية:

المطلب الأول: المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإبداعية

اولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية:

التعريفات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، وبعد ذلك سيقوم الباحث بوضع تعريف شامل ومختصر للمحاسبة الإبداعية من وجهة نظره.

1. يعطي (ملفورد Mulford) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.
2. يقدم (ناصر Naser) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدُّون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و / أو جميعها".
3. يعرف (أمات Amat) المحاسبة الإبداعية بأنها " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بمعايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال ".
4. ويقدم (فيليبس Phillips) مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن " وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية ".
5. ويستخدم (العاني) اصطلاح المحاسبة المبدعة بدلاً من اصطلاح المحاسبة الإبداعـيه إذ يصفها بأنها هي" عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوف المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفَضِل مُعِد هذه الكشوف أن يُبلغ عنه، وهي أيضاً عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية .
6. ويصف (Bamboo web Dictionary) المحاسبة الإبداعية بأنها تُشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم ، كما يضيف (Bamboo web Dictionary) إن نتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومتعبة ومثيرة في التقارير المالية ولهذا الأمر فقد سميت بالإبداع (Creative)وبعض الأحيان تطلق مصطلحات: ابتداع، ابتكار (Innovative) أو مغامر (Aggressive) ، ويضيف أن هذه المحاسبة الإبداعية استخدمت بجدية أكبر بقصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات شركات الأعمال.
7. أما في (Accounting Dictionary) (3) فتم تعريفها بأنها بأنه مفهوم عام عن تنظيم الحسابات إذ تعطي فوائد غير قانونية أو مشكوك فيها للحفاظ على كيان الحسابات.

يتضح للباحث في ضوء قِراءة ما جاء آنفاً من قبل الباحثين والكتاب وآخرين أن المحاسبة الإبداعية تتمثل بعملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بمعايير المحاسبة الدولية والقواعد والقوانين

المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة ، ولهذا الأمر فأنه يمكن تلخيص مفهوم المحاسبة الإبداعية من وجهة نظرنا بأنها عبارة عن" عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة " .

ويشير الباحث إلى بعض ما قاله المختصون عن المحاسبة الإبداعية من خلال تجربتهم ومشاهداتهم حيال ممارسات المحاسبة الإبداعية ، إذ كتب (يان جريفيث Griffiths) من وجهة نظر الصحفي في مجال الأعمال والمحاسبة " إن كل شركة في البلد تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة، وإن كل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة، وأن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها كلياً من أجل حماية وإخفاء الجريمة، وتعد هذه أكبر حيلة منذ حصان طروادة ، ويضيف ... في الحقيقة فإن هذا الخداع يكون معداً بمذاق شهي جداً، وهو شرعي بصورة كلية ... إنها المحاسبة الإبداعية " .

بينما يستعرض جيم سون Jameson المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسب إذ يقول " تشتمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض، وأصبحت الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية ".

أما (سميث Smith) فيقول وفقا لخبرته كمحلل استثماري " لقد شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية أو المحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، ويضيف.. لقد بدأنا في كشف الأساليب الرئيسة الداخلة في ذلك وتقديم أمثلة حية عن الشركات التي تستخدم تلك الأساليب الإبداعية ".

ويضيف الباحث " بان مفهوم المحاسبة الإبداعية يكمن في أن هذا المصطلح هو عبارة عن الممارسات التي يقوم بها المحاسبون لتضليل قارئ البيانات المالية لأي هدف من الأهداف سواءً لتعزيز السهم في السوق أو تعظيم مكافآت مجلس الإدارة التنفيذيين أو غيره مستخدمين ممارسات خاطئة لمعايير المحاسبة الدولية وقواعد المحاسبة."

تشتمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية ، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب، الغش، الخداع ،التحريف أو سوء العرض .ويرى Smith ان الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة يد المحاسبية أو المحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! لهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها.

مما سبق نستنتج أن المحاسبة الإبداعية هي وسيلة ممكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات، والالتزامات لمنشئات الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، الأمر الذي قاد إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من المنشئات الاقتصادية الكبرى مثل إنرون Enron ، وورلدكوم Worldcom ، وهاركن Harkin ، ومريل انديكوا Merill Endicoوغيرها.وخلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في المحاسبة بدراسة هذه الظاهرة

وقدموا خلال دراستهم و تحليلهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات: فعرفها(Oliveras & Amat 2003) بأنها العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الاعمال . وبنفس الاتجاه يرى (Mulford et al 2002،p.13) أنها الاجراءات او الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية وأي إجراء او خطوة باتجاه إدارة الأرباح او تمهيد الدخل. من التعريف اعلاه يتضح ان المحاسبة الإبداعية تتصف بما يلي:

1- هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة .
2- ممارساتها تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.
3- ممارساتها تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
4- ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه . دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية (مطروالحلبي،2009، ص9)
5- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في الاسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها
6- التأثير على سعر سهم الشركة في الاسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين اسعار أسهم تلك الشركات في الاسواق المالية.
7- زيادة الاقتراض من البنوك.
8- التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الارباح والايرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها.
9- تحسين الاداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابا على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة امام مجلس الادارة.

10 -التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة الى مؤشرات ومعايير مالية.

وتعتبر المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الاحتيالية كما يطلق عليها البعض حدثاً ظهر في ثمانينات القرن الماضي، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعلـه! ولهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها.

وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظراً لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وقد بنيت تلك التعريفات حسب وجهة نظر من وضعها، وفيما يلي سيقوم الباحث بعرض العديد من الاساليب.

ثانياً: أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية:

ومن الأسباب المهمة لظهور المحاسبة الإبداعية فمصلحة الإدارة تتمثل بقليل الضرائب والارباح الموزعة ومصلحة حملة الاسم في تعظيم العائد على استثماراتهم ومصلحة الجهات الضريبية في تحصيل ضرائب أكثر ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة وهذا التعارض في المصالح يضع كل طرف في وضع مستفيد على حساب الطرف الاخر مما هيا الظروف لوجود ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية.

ثالثاً: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:

فيما يتعلق بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية فقد نشأت العديد من الاعتبارات الأخلاقية على النحو التالي:

1/ من المتفق عليه بشكل عام أن السلطة تتضمن المسئولية وأن الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة كما أشار (Plato, 1992) وقد انتهج العديد من الفلاسفة الأخلاقيين أفكارا شبيهة فيما يخص العدالة طبقا لحقوق كل شخص أو كل جماعة عبر التاريخ ، وتبعا لهذا التصور للعدالة وتصورات أخرى حديثة مثل نظرية راؤول الشهيرة للعدالة والتي وضعها عام 1972، فلا شك في أن المعدين للبيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعا من الظلم ، حيث وجد Fischer and Rosen Zweig 1995 أن طلبة المحاسبة و MBA ينتقدون الصفقات المتعرضة للتلاعب وسوء استخدام المبادئ المحاسبية ، كما اكتشف Naser and Pendlebury 1992 عدم استحسان المراجعين المحاسبين في بريطانيا لمثل هذه المواقف .

2/ يتشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في عدة أوجه، حيث يمكننا النظر إلى القيم والأفكار المنبثقة عن نظم القانون ونظم العدالة لأن مثل هذه النظم هي منشآت اجتماعية يمكننا أن ننظر خلفها لنجد قيما أخلاقية أساسية مثل الصدق، وقد ناقش Lyons 1984 القيم التي اتخذت كأمثلة في العمليات القانونية ، حيث يعرف احترام القانون كعنصر أخلاقي هام، "فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعمل الإجراءات الموضوعة بشكل جيد على تشجيع احترام القانون ومن ثم طاعة القانون الذي يعتبرها الكثير شيئا جيدا" وربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي إما بسبب أنها تم صياغتها بشكل سيء أو لأن آليات تطبيقها غير مناسبة لا تبعث على الاحترام، ويناقش Lyons قاعدة القانون ولكن تظهر هذه النقطة بشكل أكثر قوة على النظام الغير تشريعي مثل نظام المحاسبة ، حيث إذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من قبل هؤلاء الذين يتم استدعاؤهم لتطبيقها فمن المحتمل أن يترتب على ذلك فشلا نظاميا، وفي سياق التلاعب الكبير والصغير بالبيانات المالية والذي عهدناه وعرفناه أنه يثير المشاكل في النظام القائم للمحاسبة، لذا فإن النظام يفتقر للسلطة إذا كان معرضا للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف.

وانتقالا من المفهوم العام للظلم وعدم الأمانة يمكننا أن نتطرق لمستوى شخصي أكثر حيث يقوم الأفراد باتخاذ قرارات بشأن العمل تكون قابلة للدفاع عنها بشكل أو بآخر، ومع ذلك فإن قرارات العمل غير معفاة من الاعتبارات الأخلاقية، كما أوضح Solomon 1993" حيث لا يمكننا أن نقبل مرة أخرى الفكرة الأخلاقية بأن " العمل ليس إلا عملا ". مما يساعد على فهم ذلك أن نأخذ في اعتبارنا فكرة تحمل المسئولية الفردية عن الأعمال الخاطئة وفكرة الشخصية الجيدة عند دراسة المناقشات غير الأخلاقية إلى حد ما والتي توظف لتكون عذرا لسلوك التلاعب المحاسبي، حيث يمكن أن يكون هناك دفاعا عن سلوك المحاسبة الإبداعية يعتمد على نظرية الوكالة ونظريات المحاسبة الإيجابية ، وقد ناقش Revsine 1991 " افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي"، وقد اعتبر أن المشكلة تتعلق بكل من المدراء

وحاملي الأسهم ويشير إلى أن كل منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية غير المصاغة بشكل محكم مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح ، حيث يمكن أن يستفيد حامل الأسهم من حقيقة أن المدراء قادرون على التلاعب بالأرباح "لتسوية" الدخل بما أن ذلك ربما يخفض من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة أسهمهم، وحقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعباً وخداعاً متعمداً يتم تجاهلها، بحيث يصبح حامل الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعاً للتلاعب على غير دراية ولكن تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك حتمي بسبب وجود الصراع الملازم لعلاقات الوكالة.

وبالنظر من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقياً، فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين، حين يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها ولإجراءاتها، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة.

وبذلك يرى الباحث أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها مكروهة أخلاقيا وذلك لما يرونه من مخالفات أخلاقية ينتهجها المحاسبين في مهنتهم والتي لابد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصداقية الكافية.

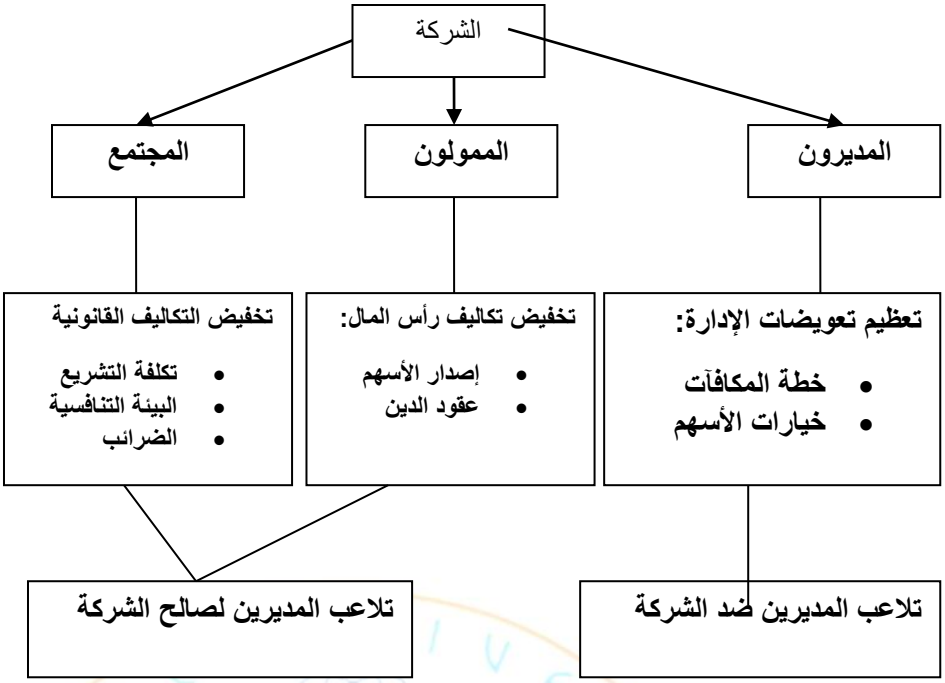
رابعاً: ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية:

من خلال التعريفات السابقة للمحاسبة الإبداعية، يمكن للباحث أن يقترح تعريفها بأنها: الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.

كما يتضح من التعريفات السابقة أن هناك قواسم مشتركة لممارسات المحاسبة الإبداعية من أهمها:

1. أنها ممارسات قانونية، لأنها تتم في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية.
2. ممارسات عامة وشائعة.
3. ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق.
4. ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها.
5. ممارسات استغلالية في إطار تقديرات محاسبية.
6. ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية (مزيفة).
7. ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية.

وقد أبرزت Balaciu Dianaالعلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة من خلال الشكل التالي رقم (1) التالي:



الشكل يبين العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة

أسباب لجوء الإدارات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية:

من خلال الشكل السابق، نورد بعض الأسباب التي تدفع الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تؤدي إلى تلاعب في الحسابات:

1. تمهيد الدخل: تفضل إدارات الشركات بشكل عام الإبلاغ عن اتجاه ثابت لنمو الأرباح بدلاً من أرباح متقلبة بين ارتفاع وانخفاض، ويمكن تحقيق ذلك بإجراء مخصصات بمبالغ مرتفعة وغير ضرورية للالتزامات، وكذلك في قيم الأصول في السنوات الجيدة، الأمر الذي يساعد في إمكانية تخفيض هذه المخصصات في السنوات غير الجيدة مما يؤدي إلى تحسين الأرباح المعلن عنها في تلك السنوات.
2. زيادة الدخل لصرف الانتباه: يمكن لمديري الشركة تغيير سياسات محاسبية لزيادة الدخل في يدهم من أجل صرف الانتباه عن الأخبار غير المرغوب فيها من قبلهم.
3. رغبة الإدارة في المحافظة على سعر السهم أو زيادته: وذلك عن طريق تخفيض المستويات الواضحة للاقتراض، وبذلك تظهر الشركة على أنها عرضة لمخاطر أقل واتجاه جيد للربح، مما يساعد الشركة في إصدار جديد للأسهم.
4. تأخير نشر معلومات: لأغراض السوق فقد يرغب أعضاء مجلس الإدارة أو المديرون الانخراط في صفقات أو معاملات داخلية في أسهم شركاتهم فيستخدمون المحاسبة الإبداعية لتأخير نشر المعلومات لأغراض السوق، ومن ثم يحسنون من فرصتهم من الاستفادة من المعرفة الداخلية وتحقيق الأهداف التي يسعون لتحقيقها.
5. إخفاء بعض الالتزامات: قد تلجأ الإدارة إلى عمل ترتيبات تحويلية بطريقة لا تنعكس كالتزام في القوائم المالية، إذ إن التغيير في أي قاعدة محاسبية يقحم الشركة في صعوبات مع اتفاقيات الاقتراض.

وتعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة ، حيث تختار طريقة محاسبية معينة ، من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، إلا أن اختيار الإدارة للطرائق والسياسات المحاسبية

وأسلوب الإفصاح عنها يكون ، في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثاراً سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها .

ويمكن تعرف مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات التالية:

1. **قائمة الدخل:** حيث يمكن للإدارة أن تمارس سياسات محاسبية إبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل والتي تخص على سبيل المثال:
   - مصاريف الإهلاك عند التملك
   - الاعتراف المبكر بالإيراد
   - تقليل المصاريف مستحقة الدفع
   - تضخيم المبيعات والربح الإجمالي
   - تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية
2. **قائمة المركز المالي:** وهي القائمة التي تطالها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات، منها على سبيل المثال:
   - تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة
   - التضخيم في حسابات الأصول المدنية
   - تقليل الالتزامات
   - تضخيم الممتلكات والمعدات
   - زيادة الاحتياطات
   - التلاعب في مخصصات الديون
   - التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية
3. **مجالات أخرى:**
   - سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية
   - العمليات المتبادلة ما بين شركات المجموعة (القابضة والتابعة)

طرائق المحاسبة الإبداعية باستخدام معايير المحاسبة الدولية:

بناءً على ما سبق عرضه، يمكن للباحث أن يميز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها نوعان من التلاعب، الأول: تلاعب محاسبي، والثاني: تلاعب غير محاسبي، ويبين الآتي طرائق التلاعب لكل نوع منها:

1. طرائق التلاعب المحاسبي وتكون من خلال:
   - استغلال فرصة اختيار المعايير والسياسات المحاسبية البديلة مثال: طرق تقييم المخزون السلعي، ومعاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.
   - استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الإهلاك.
2. طرق التلاعب غير المحاسبي وتكون من خلال:
   - تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات: مثال بيع الأصل وإعادة استئجاره إذ إن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار.

- تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معنية لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين مثال: استثمار تكلفته التاريخية مليون وقيمته السوقية3 مليون عندئذ تستطيع الإدارة أن تختار السنة التي تعد بها بأن الاستثمار قد تحقق لرفع الربح في العام الذي اختارته.

عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية INTERNATIONAL)ACCOUNTING STANDARDS وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS) كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها:

التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية (FINANCIAL ACCOUTING STANDARDS BOARDS).

1. تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوربي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوربي على غرار توحيد العملة الأوربية.
2. الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.
3. حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات:

1. العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.
2. إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعب أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.
3. العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.
4. إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية وإدارة الارباح

اولاً: اساليب المحاسبة الإبداعية:

هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية (مطر، 2008.ص124) و Kiso, (et.al,2008, p.172):

1) أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، ولذلك يمكن للشركة أن تختار سياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.

2)استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثمن أو مقيم معروف باتخاذه اتجاها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب.

3)يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية. ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة

4)التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالإرباحي أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

ت	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية او العكس
2	تسجيل إيراد مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة.	تتوفر كذلك امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئيا من دفع الضرائب
4	تقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة.	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة

			للمنشأة باعتبارها أسمها تجارية
5	الأخفاف في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.	
6	نقل الايرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.	
7	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.	عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الاجل.	
8		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.	
9		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية.	

ثانياً: المحاسبة الإبداعية وإدارة الارباح المحاسبية وتجميل صور الدخل:

يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم انطباع " مضلل " عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وهنالك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل، وفيما يلي سنستعرض أهم تلك الممارسات والهدف من القيام بها، وهي:

1. بشكل عام تفضل الشركات أن تقدم تقريراً عن اتجاه النمو الثابت في الربح بدلا من إظهار أرباح غير مستقرة بسلسلة من الارتفاعات والانخفاضات الدرامية ، و يتحقق ذلك عن طريق تدبير احتياطي كبير غير ضروري من أجل الالتزامات المالية ومقابل قيم الأصول في السنوات الجيدة حتى يمكن خفض هذا الاحتياطي وبالتالي تتحسن الأرباح المقررة في السنوات السيئة ، وبالتالي تختفي التذبذبات أو الانخفاضات التي قد تصيب الدخل الأمر الذي قد يدفع المساهمين أو المستثمرين إلى توجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة بهذا الخصوص ، وهنا تبرز خطورة المحاسبة الإبداعية في ظل عدم الشفافية وتغييب دور المستثمرين من ناحية انه في حال إذا كانت الظروف التجارية للعمل غير مستقرة ومتذبذبة فعلياً فأن للمستثمرين كل الحق في معرفة ذلك .
2. من الأشكال المختلفة لإدارة الأرباح وتجميل صور الدخل هو التلاعب بالأرباح وذلك من أجل ربطها بالتنبؤات ، ويشير (Fox1997) إلى كيفية تصميم السياسات المحاسبية في بعض الوحدات

الاقتصادية من خلال القواعد المحاسبية العادية ومعايير المحاسبة الدولية لتتطابق الأرباح الصادرة بالتقارير مع تنبؤات الأرباح ، فعلى سبيل المثال عندما تقوم تلك الوحدة ببيع منتجاتها فإنه يتم تأجيل اعتراف جزء كبير من الربح المحقق منها للسنوات المستقبلية بحجة تغطية نفقات تحسين الجودة المحتملة ودعم العملاء ، وتبرز أهمية تلك الممارسات في انه أحياناً يتم تقييم أداء أعضاء مجالس الإدارة على أساس التوقعات والتنبؤات التي يتم وضعها عند استلامهم لمهامهم ، لذا فانه متى ما تحققت التنبؤات الموضوعة فان ذلك يعني أن واضعي التنبؤات على مستوى عال من المهارة والكفاءة والحدس مما يرفع من مكانتهم الاقتصادية في الشركة وبالتالي الحصول على تقييمات عالية وبالتالي مكافأة كبيرة .

3. قيام أعضاء مجلس إدارة شركة بتغيير في السياسات المحاسبية بغرض تجميل صورة الدخل في بعض الحالات وذلك رغبة منها في الهاء المستثمرين أو المراقبين عن الأخبار السيئة ، ويشير Collingwood 1991 إلى حادثة شهيرة حصلت في الولايات المتحدة تمثلت في قيام شركة K-Mart بتغيير في بعض سياساتها المحاسبية من اجل إظهار أرباح الربع السنوي بما يفوق 30 % من قيمته في ظل السياسات المحاسبية السابقة وذلك ليتزامن مع خبر سيئ يتمثل في تراجعها كأكبر شركة لبيع التجزئة في الولايات المتحدة من المركز الأول إلى الثاني وذلك بغرض الهاء المستثمرين والمراقبين عن هذا الخبر .
4. يمكن أن تساعد المحاسبة الإبداعية إما في الاحتفاظ بسعر السهم أو النهوض به سواء عن طريق خفض مستويات الإقراض الواضحة مما يجعل الشركة تبدو وكأنها خاضعة لخطر أقل أو عن طريق خلق المظهر الخاص باتجاه الربح الجيد مما يساعد الشركة في جمع رأس مال عن طريق إصدار أسهم جديدة وعرض أسهمها الخاصة في اكتتابات تملك للشركة.

وبشكل عام فقد أشار كل من (Dhahran and Lev) في دراسة تم إعدادها عام 1993 أن المحللين في الأسواق ذات الكفاءة العالية واليقظين لن يخدعوا بممارسات المحاسبة التجميلية، وأن التغييرات المحاسبية لتسوية الدخل هي مؤشر على الضعف، كما أن الدراسة أشارت إلى أن أي عملية تجميلية لصورة الدخل تقوم بها الشركة سيتبعها بالتأكيد أداء فقير في سعر السهم في الفترات والسنوات التي تلي تلك التغييرات المحاسبية لزيادة الدخل.

جامعة المستقبل

المطلب الثالث: دور وأساليب المحاسبة القضائية في التحقق وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

أولاً: دور المدقق في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

عرف التدقيق أو المراجعة (Auditing) بشكل عام بأنها تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مدقق أو مراجع مؤهل وحيادي (Competent and Independent) للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير المحاسبية المقررة (Established Accounting Standards) عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة (Audit Evidence) (إقرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات الفحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها .

وقد نشأت مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية وتتسم بدرجة كبيرة من التعقيد ، كما توفر خلالها إدارة المنشاة معلومات عن مواردها وما تتحمله من التزامات لمساعدة المستثمرين والموردين المقرضين وغيرهم من الأطراف في اتخاذ قراراتهم عن طريق إعداد قوائم مالية تتضمن مزاعم وإيضاحات اقتصادية Information Economic Assertion Representation وحيث أن الإدارة التي تمثل معدي القوائم المالية (Preparers or Providers) لديها أهدافها التشغيلية ومصالحها الخاصة التي قد تختلف عن المصالح الخاصة بمستخدمي المعلومات Information Users ، ومن ثم يتعين أن يتم تدقيق وفحص تلك المعلومات عن طريق محاسب مهني وحيادي لإبداء رأيه عن مدى مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها .

ومن هنا يمكن القول بأن مهنة التدقيق قد نشأت استجابة أو تلبية للحاجة إلى التدقيق الحيادي لتلك المعلومات ، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة يسعى المراجع على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات (Evidence) المتعلقة بالمزاعم موضوع الفحص ، حيث قد تتمثل تلك الأدلة في البيانات المحاسبية الموجودة بالدفاتر واليوميات والحسابات والمستندات المؤيدة والمصادقات وما إلى ذلك ، ثم يقارن كمدقق تلك المزاعم والمعلومات مع معايير مقررة (بما في ذلك المعايير المحاسبية أو أي أسس محاسبية متفق عليها) على أساس أن تلك المزاعم والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق وبعدالة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، الأمر الذي من شأنه جعل تقرير المراجع أداة التوصيل إلى مستخدمي تلك المعلومات بما يفيد مدى إمكانية مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها (Credibility and Reliability) .

والتدقيق الموضوعي الحيادي هو الذي يتم عن طريق المدقق (Auditor) المؤهل الذي يبدي رأيه عن

تلك المعلومات المالية المقدمة عن طريق إدارة الشركة إلى المستخدمين المعنيين (Interested Users). تأسيساً على ذلك فأن المسئولية الأساسية للمدقق تتمثل في أن يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن مزاعم الإدارة قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

إلا انه لا بد الإشارة إلى أمر مهم وحيوي وهو أن عملية التدقيق لا توفر ضماناً كاملاً لاكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية ، لأنها ببساطة ليست عملية مثالية ، حيث انه يوجد احتمال لعدم اكتشاف

بعض من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وهذا يتم حتى في ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات المدقق التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية(Professional Auditing Standards) ، حيث إذا ما حاول أي مدقق اكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية فان تكلفة التدقيق ستكون كبيرة وغير مقبولة ، لذا فإنه يجب أن يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات أو تلاعبات ، وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق يتوافر لديه قدر كبير من التأكيد (Assurance) لاكتشافها ، وعلى الرغم من انه ليس تأكيدا مطلقا إلا انه مستوى ايجابي مرتفع جدا من التأكيد ، وبالتالي فإن دقة المعلومات بالقوائم المالية لكافة الشركات سترتفع مما سيمكن أسواق رأس المال من العمل كما يجب أن تكون عليه الأسواق ذات الكفاءة ، ومن هنا يمكن القول بأن التدقيق يقدم منافع اقتصادية عديدة للمجتمع ، ففي الولايات المتحدة الأمريكية يوجد (15000) شركة عامة تطرح أسهمها للاكتتاب العام يجب مراجعتها سنويا ، وبدون تدقيق القوائم المالية لها لا يمكن لتلك الشركات أن تحصل على رأس المال عن طريق طرح أسهمها في أسواق المال ، كما أن العديد من الشركات الخاصة بحاجة إلى مراجعة سنوية لقوائمها المالية للحصول والحفاظ على التمويل من البنوك والمنشآت المالية الأخرى ، وفي معظم الأحوال يمكن للشركة أن تحصل على تمويل بمعدلات منخفضة إذا كان لديها قوائم مالية يتم تدقيقها سنويا ، ومن هنا يمكن القول بأن تدقيق القوائم المالية تخفض تكلفة رأس المال .

وعادة ما يساعد المدققون سواء العاملين في مؤسسات التدقيق أو القطاعات التي تراقب أعمال الشركات في دواوين المحاسبة أو المدققون الداخليين الشركات على تحسين أدائها وأساليب الرقابة الداخلية، حيث يقدمون للإدارة اقتراحات ينتج عن تنفيذها تخفيض التكاليف من خلال تحسين كفاءة التشغيل وتخفيض أي تحريف أو تلاعبات أو غش، كما ينتج عن تنفيذ إجراءات التدقيق أن يعمل كل من أفراد المنشأة والعاملين بها على نحو أفضل وتخفيض فرص ارتكابهم للغش والممارسات الخاطئة.

فنتيجة لزيادة مخاطر المعلومات (Information Risk) بسبب تعقد مجتمع الأعمال وزيادة حجم المنشآت والشركات وعدد عملياتها المالية التي تقوم بها واتسام عمليات التبادل بالصعوبة والتوسع فضلا عن صعوبة توصل متخذ القرار بشكل مباشر للمعلومات واحتمال وجود تحريفات بها أو تحيز أو تأثير متعمد لمعديها على أحد جوانبها، ظهرت حتمية التدقيق ودورها المحوري الحيادي في تخفيض مخاطر المعلومات، تعكس تلك المخاطر إمكانية عدم دقة المعلومات الخاصة بمخاطر العمل الخاصة بالمنشاة أو الشركة (عدم دقة القوائم المالية).

وأحيانا تقوم بعض إدارات الشركات وبالاتفاق مع المدقق أو المراجع لتوفير تأكيد مناسب للمستخدمين عن إمكانية الاعتماد على تلك القوائم ، حيث إذا ما تم اعتماد تلك القوائم وهي غير صحيحة وتتضمن بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية ، فإن المدقق سوف يواجه باحتمال مقاضاته من قبل كل من المستخدم وبعض أعضاء مجلس الإدارة أو ما تعرف بالمسئولية القانونية للمراجع تجاه العملاء أو الغير أو أي طرف ثالث ، حيث يقاضي المستخدمون المدقق على أساس مسئوليته المهنية عن تأكيد إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ، كما يمكن للمستخدم أيضا مقاضاة الإدارة ، وبالتالي يتحمل المدقق مسئولية كبيرة من الوجهة القانونية تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية تهدف عملية التدقيق وفقا للمعايير إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

وللوصول إلى تلك التأكيدات المعقولة يجب أن تتوافر بالمدقق سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية.

ومن أهم تلك الآليات والشروط ما يلي:

1. توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات الضمان لحسن انجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق أو ديوان المحاسبة، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عددياً ونوعياً، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة التدقيق سواء كانت مكتب تدقيق أو ديوان محاسبة.

وبهذا يجب أن يحتل الاستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى في أولويات مكاتب المراجعة ودواوين المحاسبة، وفي مقابل ذلك فيجب أن يكون لديه القدرة على الاحتفاظ بهذه الموارد للمدى الملائم.

2. إن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار، وبالإضافة إلى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح والإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال.

3. يجب على مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة أن تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات ، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق واستحالة إحاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة بنسبة 100 % ، لذلك على المدقق أن يقيم إمكانية انسحابه من المهمة أو الاعتذار عنها إذا نما إلى علمه ما يجعل أمانة إدارة الشركة فيما تقدمه من بيانات أو معلومات محل شك ، وفي هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير مراجعة القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلا طبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة مع ذكر للبنود أو الموضوعات التي يتوافر لديه دليل على صحتها غير إقرارات إدارة الشركة.

4. إن مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة الشركات والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل، حيث أنها لم تعد قاصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما أصبحت موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية والا فصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية والالتزامات غير المقيدة بالدفاتر في دائرة الاهتمام الأول للمدقق.

وختاما يمكننا القول بان غالباً من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عال من الحرفية والابتكار لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المدققين سواء في مكاتب التدقيق أو مدققي دواوين المحاسبة من يكون على نفس المستوى إن لم يكن أعلى، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

ثانياً: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الامور الصعبة والمعقدة، ولهذا فان على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي هم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

(الخشاوي والدوسري،2008، ص12-13).

لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، وهي مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد اتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.

خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الامر فان لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فأنها قد الغت معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في اغلب معاييرها.

الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

1- وضع قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فانه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزيئة "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الامر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

2- تفعيل خاصية "الثبات" ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت الشركة سياسة محاسبية تناسبها في أحد الاعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الاعوام اللاحقة، وهذا تجدر لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات الا في حال الضرورة القصوى ومع الافصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

3- انتباه وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية، حيث ان المراجع الكفء والمتمكن يقوم على تصميم اجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة

4- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص.

5- تفعيل التنظيم المهني لمهنة لمحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمرجع المعتمد.

مما سبق نستنتج ان المحاسبة الإبداعية لها تأثير على تجميل القوائم المالية واظهارها بغير صورتها الحقيقية وهذا يساهم وبلا شك بفقدان عنصر الموثوقية بقوائم المالية من قبل المستخدمين لها، ولكن ما هو المقصود بهذا المصطلح وماهي القيود الخاصة به هذا ما سوف توضيحه هنا:(KPMG،2007،p6-16).

FUTURE UNIVERSITY
جامعة المستقبل

الموثوقية Reliability:

وتعني أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على اعدادها، وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية:

(أ)- التمثيل الصادق Representational Faithfulness:

ويعني أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المنشأة، والتي تم عنها التعبير بالقوائم المالية، فقائمة المركز المالي تمثل بعدالة المركز المالي للمنشأة ما لها من حقوق، وما عليها من التزامات ، والفراق بين الأصول والالتزامات والمتمثل بحقوق الملكية ، أما قائمة الدخل فتعبر بعدالة عن نتيجة أعمال الشركة وأدائها المالي ، وتعبر قائمة التدفقات النقدية بعدالة عن حقيقة التدفقات النقدية في المنشأة ودرجة عدم التأكد المحيطة بها ، وكذلك تعبر قائمة التغيرات في المركز المالي بعدالة عن التغيرات التي طرأت على حقوق الملكية في المنشأة خلال فترة مالية معينة .

ويتعلق بالتمثيل الصادق مخاطر عدم التأكد المرتبطة ببنود القوائم المالية والذي يؤدي بالتالي الى عدم الاعتراف بها ، وذلك يقلل من مدى الالتزام بصفة التمثيل الصادق ، فهي من ناحية يكون عدم الاعتراف بهذه البنود متفقا مع التمثيل الصادق لعدم التأكد من تحققها وقيمها وعدم امكانية قياسها وبالتالي فهي لا ترقى الى درجة التمثيل الصادق ، ومن ناحية أخرى فعدم عرضها أيضا لا يتفق مع التمثيل الصادق ، كون التمثيل الصادق يقضي أن يتم عرض المعلومات التي تؤثر على المركز والأداء الماليين والتدفقات النقدية حتى لو ارتبط ذلك ببعض عوامل عدم التأكد ، ويمكن تحقيق التوافق والتوازن بين الناحيتين بالإفصاح والعرض العادل لبنود لا تتوفر فيها صفة التمثيل الصادق ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

(ب)- الجوهر فوق الشكل:

ولكي تكون المعلومات موثوقة فيجب أن يتم الاهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الاكتفاء بشكلها القانوني، فلا يوجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية، ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة.

والأمثلة على ذلك كثيرة مثل تصنيف الاستثمارات يكون مرتبط بنية المنشأة لاعتبارها مقتناه للمتاجرة Trading Investments أو متاحة للبيع Available for sale Investments، فيجب أن يتطابق عرضها في الميزانية مع نية المنشأة بتصنيفها، وكذلك الأمر بالنسبة للممتلكات المستثمرة، أو العمليات المتبادلة بين الأطراف ذات العلاقة.

(ج)- الحياد Neutrality:

وتعني البعد عن التحيز Freedom from Biasوتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية كذلك إذا أعدت للاستخدام العام بغض النظر عن اهتمامات أي جهة من أصحاب العلاقة بحد ذاتها، كذلك تكون المعلومات حيادية إذا تمت معالجتها بعيدا عن أي افتراضات مسبقة بالنتائج التي يمكن التوصل اليها.

(و)- تكاملية المعلومات:

وتعني أن المعلومات المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة بعدم حذف أو الغاء أي جزء منها سواء كان ذلك من خلال القوائم المالية أو من خلال الملاحظات التفسيرية، فمثلا يجب أن يتم الإفصاح عن استثمارات الملاك وسحوباتهم من خلال الملاحظات، كذلك الافصاح عن معلومات الأصول غير المتداولة وطرق إهلاكها، والاستثمارات المالية وكيفية تقييمها.

القيود على موثوقية المعلومات:

1- التوقيت المناسب Time lines:

تتعلق هذه الخاصية بضرورة أن يحصل مستخدمي المعلومات المحاسبية على القوائم المالية في الوقت الذي تؤثر هذه المعلومات على القرارات المتخذة بناء على تلك المعلومات.

2- الموازنة بين التكلفة والمنفعة Cost –Benefit:

أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ولا يوجد معيار ثابت لاختبار (التكلفة – المنفعة) لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف على حدة.

3- الموازنة بين الخصائص النوعية Qualitative Characteristics Balancing:

عند الموازنة بين الخصائص النوعية يتم ذلك بشكل شمولي، بحيث يتم الموازنة بين الخصائص النوعية من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية.

4- الصورة الصحيحة والعادلة (التمثيل العادل) Fair Presentation:

يتم عادة وصف القوائم المالية بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة، أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي، وتؤدي عملية تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة الى وجود قوائم مالية تقدم الصورة الصحيحة والعادلة المعلومات والأحداث الاقتصادية.

وبراي الباحثين ان استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية بمختلف اشكالها سوف يؤدي بلا شك الى نشوء الازمات المالية في مختلف بقاع العالم المختلف مما يؤدي ايضا الى فقدان الثقة بموثوقية وصدق القوائم المالية من قبل شرائح المستثمرين الحالين والمتوقعين.

الفصل الثالث الإطار الدراسة التطبيقية

أولاً: اجراءات الدراسة التطبيقية

ثانياً: الوصف الإحصائي لعينة البحث حسب الخصائص الشخصية

ثالثاً: تحليل البيانات

رابعاً: عرض النتائج الإجمالية محاور الدراسة

خامساً: اختبار فرضيات البحث ومناقشتها

أولاً: إجراءات الدراسة التطبيقية:

يشمل هذا المبحث على تحديد مجتمع الدراسة التطبيقية، واختيار مفردات العينة الممثلة لهذا المجتمع ووصفها. مع بيان الأداة المستخدمة لجمع البيانات وكيفية التوصل إليها، وإجراء اختبارات الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها للبحث. كما يتم توضيح المقاييس والأساليب الاحصائية التي تستخدم لدراسة وتحليل البيانات والمعلومات التي يتم جمعها بواسطة الأداة المقترحة.

١) مجتمع وعينة البحث:

أ- مجتمع البحث:

تمثل عدداً من شركات المحاسبة وكذلك السلك القضائي.

ب- عينة البحث:

حيث قام الباحثين بتوزيع عدد (65) استبانة وتم استرجاع (59) استبانة بنسبة 90%، وعدد (6) استبانات مفقودة بنسبة 9%، وعدد (3) استبانة غير صالحة للتحليل بنسبة 5%، وأصبحت الاستبانات الصالحة للتحليل (56) استبانة بنسبة بلغت 86%، وهذا المعدل جيد جدا في الدراسات الميدانية.

٢) تصميم أداة البحث:

من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه البحث قام الباحثين بتصميم استبانة، والاستبانة هي من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية وتتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة البحث ويتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة. ولقد اتبعت الباحثين خلال عملية بناء أداة البحث الخطوات التالية:

1- الاطلاع على العديد من الدراسات المتعلقة بمشكلة البحث، بالإضافة إلى الاطلاع على الدراسات السابقة، وذلك للاستفادة منها في إعداد أداة جمع البيانات.

2- إعداد قائمة الاستبيان والتي تتألف من واحد ثلاثون سؤال.

وشمل متغيرات البحث الأساسية، وقد اعتمد الباحثين في إعداد هذا القسم على مقياس ليكرث الخماسي (Likert Scale)، وتجدر الإشارة إلى أن مقياس ليكرث الخماسي يتراوح بين (موافق بشدة - غير موافق بشدة) وقد تم تصحيح المقياس المستخدم في البحث كالآتي:

- الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات.

- إعطاء كل درجة من درجات مقياس ليكرث الخماسي وزن ترجيحي كالآتي: موافق بشدة (5)، موافق (4)، محايد (٣)، غير موافق (٢)، غير موافق بشدة (1). وقد تم حساب الأوساط المرجحة لهذه الأوساط كما في الجدول التالي:

الجدول (1) يوضح الأوزان والأوساط المرجحة لخيارات إجابات أفراد العينة.

جدول (١) الوزن والوسط المرجح لمقياس البحث

الخيار	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	**5-4.2**	**4.19-3.1**	**3-2.6**	**2.5-1.8**	**1.79-0.1**

من الجدول رقم (١) نلاحظ أن طول الفترة المستخدمة هي ناتج قسمة (5/4) أي حوالي (٠,٨٠) وقد حسب طول الفترة على أساس أن الأرقام ١ و٢ و3 و4 و5 قد حصرت فيما بينها 4مسافات.

وهنا ترى الباحثين أن "محايد" يميل إلى الموافقة بنسبة (50%)، ويميل أيضا إلى عدم الموافقة بنسبة (50%)، لذلك فإن درجة الموافقة عليه متوسطة. بناء عليه كلما ارتفع الوزن المرجح عن (٣) كانت هنالك موافقة وكلما قل الوزن المرجح عن (٣) كانت هنالك عدم موافقة.

وقد تم تقييم واختبار أدوات القياس من خلال المقاييس التالية:

الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

وتم ترميز أسئلة الاستبانة ومن ثم تفريغ البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبانة وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social (SPSS Sciences" ومن ثم تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات البحث، ولقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- **إجراء اختبار الثبات (Reliability Test):** لأسئلة الاستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام المعامل ألفا كرو نباخ" (Cronbach's Alpha).

- **أساليب الإحصاء الوصفي:** وذلك لوصف خصائص مفردات عينة البحث من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات المسمى الوظيفي، المؤهل، التخصص، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، الإلمام بالمعايير، درجة تطبيق المعايير)، للتعرف على الاتجاه العام المفردات العينة بالنسبة لكل متغير على حده، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي. كذلك حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة باستخدام مقياس ليكارث الخماسي لقياس اتجاه آراء المستجيبين.

ثبات المقياس (الاستبانة):

يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة) (عز، ٢٠٠٨، ص560) ويستخدم لقياس الثبات "معامل الفا كرو نباخ" (Cronbach's Alpha)، والذي يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح. أي أن زيادة معامل الفا كرو نباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع البحث.

وقد أخذ في الاعتبار التأكد من ثبات المقياس وحساب المعامل الفا كرو نباخ"، عن عبارات الدراسات والتي تمثل الفرضيات، وقد بلغت قيمته (0,٩٢٧) وهي قيمة جيدة. كما تم إجراء الاختبار على عبارات الاستبانة وحساب معامل الثبات، كما يبين الجدول التالي:

جدول (٢) معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة الفا كرو نباخ

عدد العبارات	معامل الثبات
31	%90.4

من الجدول (٢) نلاحظ نتائج اختبار الثبات أن قيم الفا كرو نباخ لجميع محاور البحث أكبر من (60%) وتعني هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات الداخلي لجميع محاور الاستبانة على مستوى جميع محاور الاستبانة حيث بلغت قيمة الفا كرو نباخ للمقياس الكلي (90.4%) وهو ثبات جيد ومن ثم يمكن القول بأن المقاييس التي اعتمد عليها البحث تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الاجابات في تحقيق أهداف البحث وتحليل نتائجها.

جامعة المستقبل

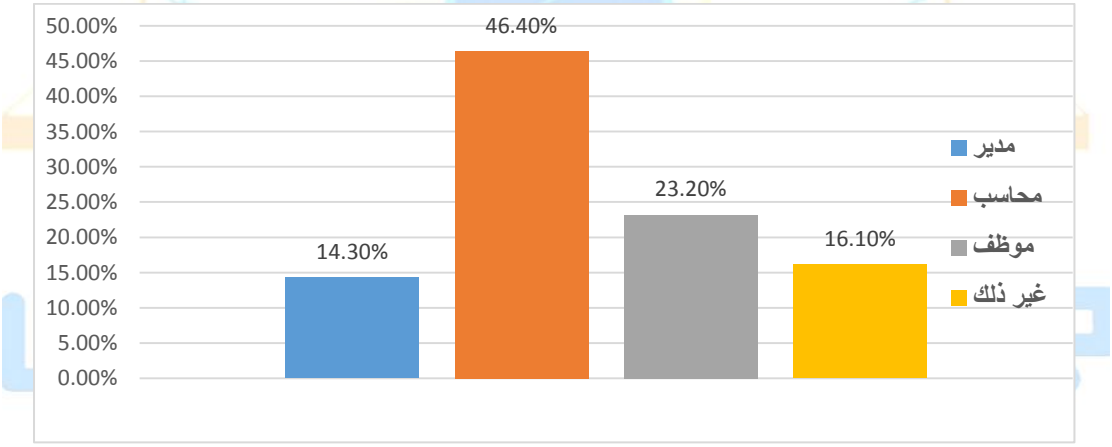
ثانيا: الوصف الإحصائي لعينة البحث حسب الخصائص الشخصية:

تناول الباحثين تحليل البيانات الأساسية للدراسة للتمكن من معرفة مدى تمثيلهم لمجتمع البحث وقد تم تلخيص البيانات في جداول والتي توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة في شكل أرقام ونسب مئوية لعبارات البحث بالإضافة لمناقشة وتفسير نتائج البحث الميدانية وذلك من خلال المعلومات التي أسفرت عنها جداول تحليل البيانات الإحصائية وكذلك نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفروض،

١) متغير المسمى الوظيفي

جدول (٣) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المسمى الوظيفي

المتغير	العدد	النسبة%
مدير	8	%14.3
محاسب	26	%46.4
موظف	13	%23.2
قاضي	9	%16.1
المجموع	**56**	**%100**



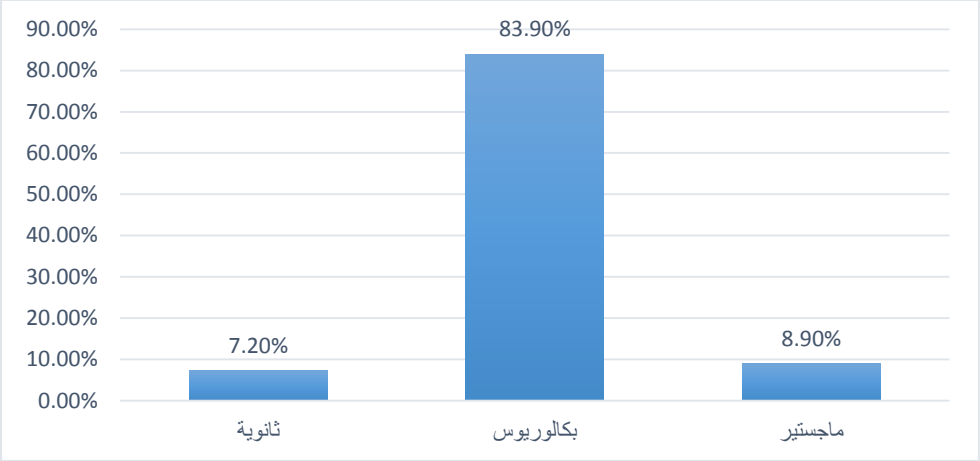
شكل (١) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق المسمى الوظيفي

يتضح من الجدول والشكل اعلاه أن غالبية أفراد العينة من فئة المسمى الوظيفي (محاسب) بنسبة (46.4%) يلي ذلك من الفئتين (مدير + موظف + غير ذلك) بنسبة متساوية (54,6%).

٢) متغير المؤهل العلمي

جدول (4) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي

المتغير	العدد	النسبة%
ثانوية	4	%7.2
بكالوريوس	47	%83.9
ماجستير	5	%8.9
المجموع	**56**	**%100**



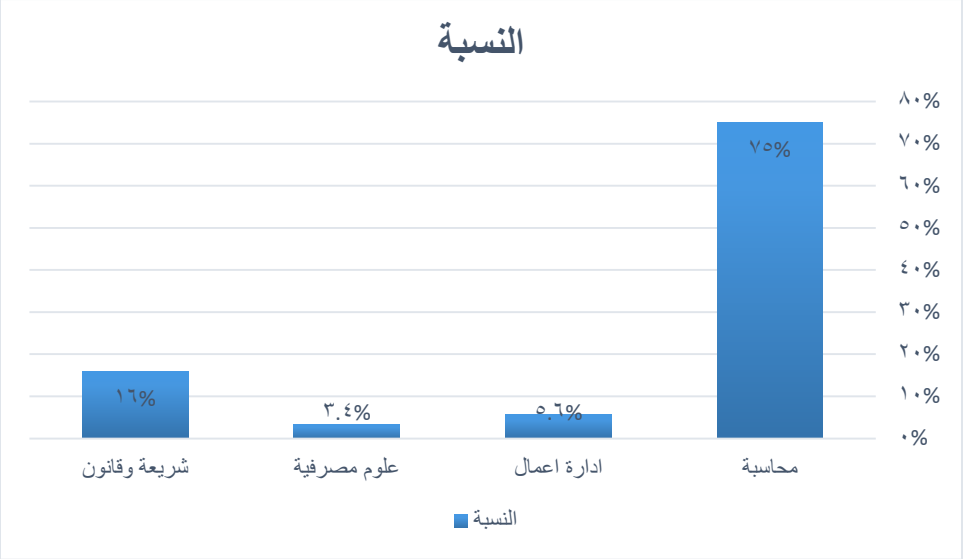
شكل (٢) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن غالبية أفراد العينة يحملون مؤهل (البكالوريوس) بنسبة (83.9%) يلي ذلك من يحمل (الماجستير) بنسبة (8.9%) ثم فئة المؤهل الثانوية بنسبة (٧,2%)

٣) متغير التخصص العلمي

جدول (5) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي

المتغير	العدد	النسبة
محاسبة	٤٢	%٧٥
إدارة أعمال	3	%٤.5
علوم مصرفية	2	%٦.3
شريعة وقانون	٩	%١٦
المجموع	**56**	**%100**



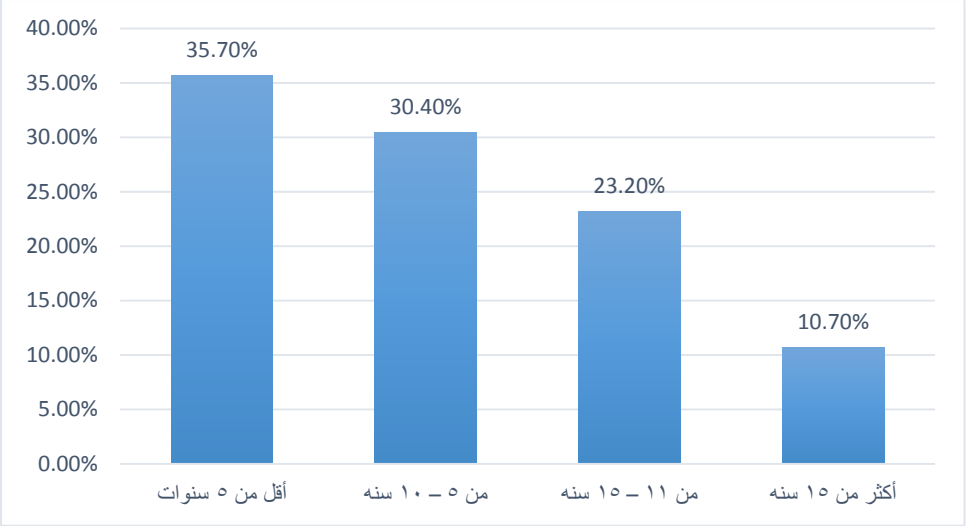
شكل (3) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي

يتضح من الجدول والشكل اعلاه أن غالبية أفراد العينة هم من فئة التخصص (محاسبة) بنسبة (٧٥%) يلي ذلك فئة(شريعة وقانون) بنسبة (١٦%) ومن ثم فئة التخصص (إدارة اعمال) بنسبة (٦.5%) واخيراً فئة التخصص (علوم مصرفية) بنسبة (٤.3%).

4) متغير سنوات الخبرة

جدول (6) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة

المتغير	العدد	النسبة%
أقل من 5 سنوات	20	%35.7
من 5 – 10 سنه	17	%30.4
من 11 – 15 سنه	13	%23.2
أكثر من 15 سنه	6	%10.7
المجموع	**56**	**%100**



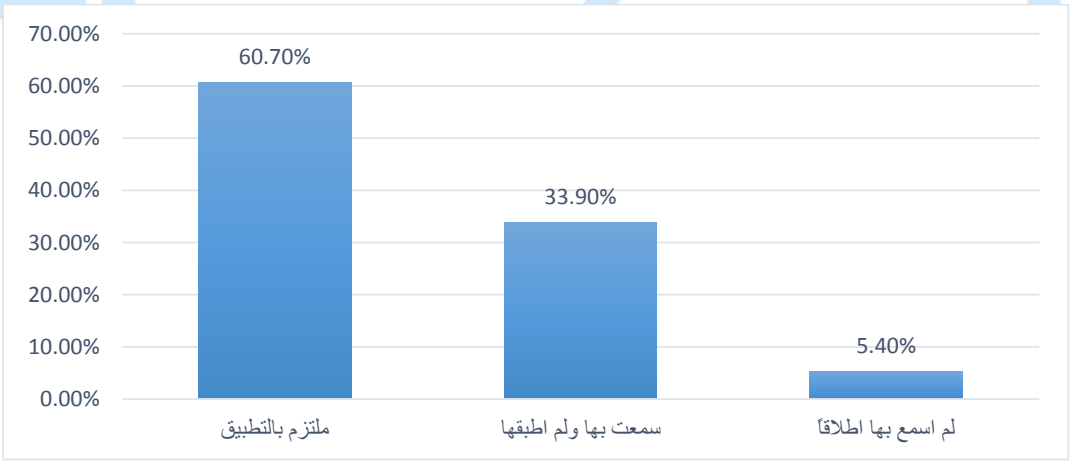
شكل (4) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة

يتضح من الجدول والشكل اعلاه أن غالبية أفراد العينة هم من فئة عدد سنوات الخبرة (اقل من 5 سنوات) بنسبة (35.7%) (من 5 -١٠سنوات) بنسبة (30.4%) يلي ذلك فئة الخبرة (من 11 - 15 سنة) بنسبة (23.2%) واخيرا فئة الخبرة (أكثر من 15 سنة) بنسبة (10.7%).

ه) الإلمام بالمعايير الدولية

جدول (٧) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير الإلمام بالمعايير الدولية

المتغير	العدد	النسبة%
ملتزم بالتطبيق	34	%60.7
سمعت بها ولم اطبقها	19	%33.9
لم اسمع بها اطلاقاً	3	%5.4
المجموع	**56**	**%100**



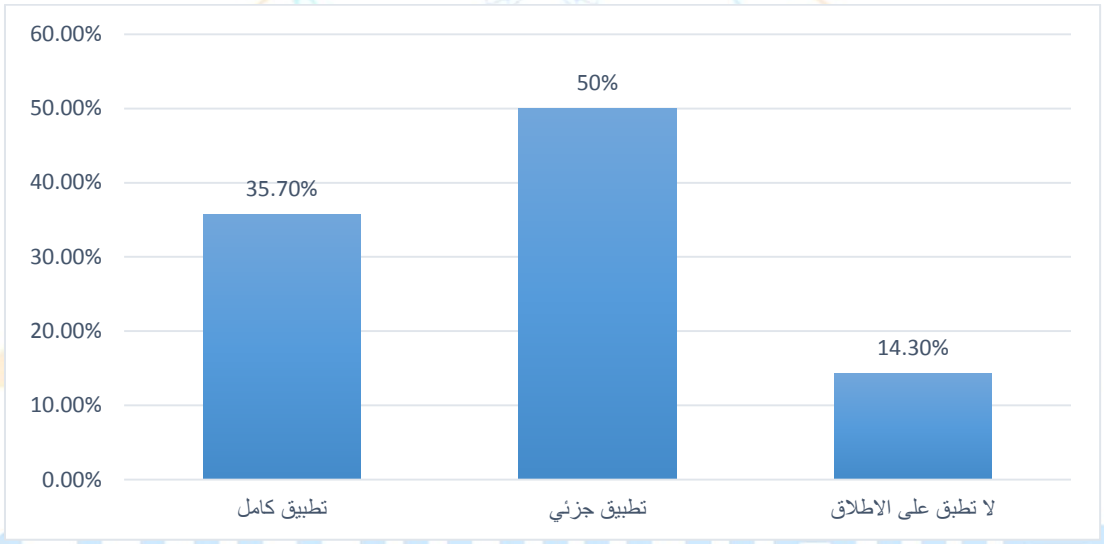
شكل (5) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير الإلمام بالمعايير الدولية

يتضح من الجدول والشكل اعلاه أن غالبية أفراد العينة ملتزمون بتطبيق المعايير الدولية بنسبة (60.7%) يلي ذلك من يسمعون بها ولم يطبقوها بنسبة (33.9%) واخيرة من لم يسمعون بها بنسبة (5.4%).

6) درجة تطبيق المعايير

جدول (٨) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير درجة تطبيق المعايير

المتغير	العدد	النسبة%
تطبيق كامل	20	%35.7
تطبيق جزئي	28	%50
لا تطبق على الاطلاق	8	%14.3
المجموع	**56**	**%100**



شكل (6) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير درجة تطبيق المعايير

يتضح من الجدول والشكل اعلاه أن غالبية أفراد العينة يقومون بتطبيق المعايير بدرجة (تطبيق جزئي) بنسبة (50%) يلي ذلك من يقوم بتطبيقها بدرجة (تطبيق كلي) بنسبة (35.7%) واخيرا من (لا يطبقها على الإطلاق) بنسبة (14.3%).

ثالثا: تحليل البيانات واختبار فروض البحث:

المحور الأول: الإجراءات والأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات آراء العينة الفقرات المحور الأول

م	ترتيب الفقرات	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	التقدير اللفظي
1	12	يمكن ان يعمل المحاسب القضائي مع مجلس الادارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية	3.5536	.95193	71.1	موافق
2	3	يقيم المحاسب القضائي السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة	3.8929	.65167	77.9	موافق
3	4	تعمل المحاسبة القضائية على التأكد من ان السياسات المحاسبية المطبقة منسجمة مع إصدارات المهنية	3.8929	.70527	77.9	موافق
4	5	تعمل المحاسبة القضائية على التأكد من لن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية	3.8571	.94250	77.1	موافق
5	10	تفهم المحاسبة القضائية مسؤوليات وواجبات الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية	3.7321	.90435	74.6	موافق
6	8	تعمل المحاسبة القضائية على التأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها	3.7679	.95329	75.4	موافق
7	2	تعمل المحاسبة القضائية على التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير	3.9286	.98824	78.6	موافق
8	7	تتأكد المحاسبة القضائية من استمرار الشركة في التطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم	3.7857	1.07389	75.7	موافق
9	6	تناقش المحاسبة القضائية الإدارة عند تغيير المبادئ والمعايير والسياسات المحاسبية المطبقة وآثرها في التقارير	3.8214	.93628	76.4	موافق

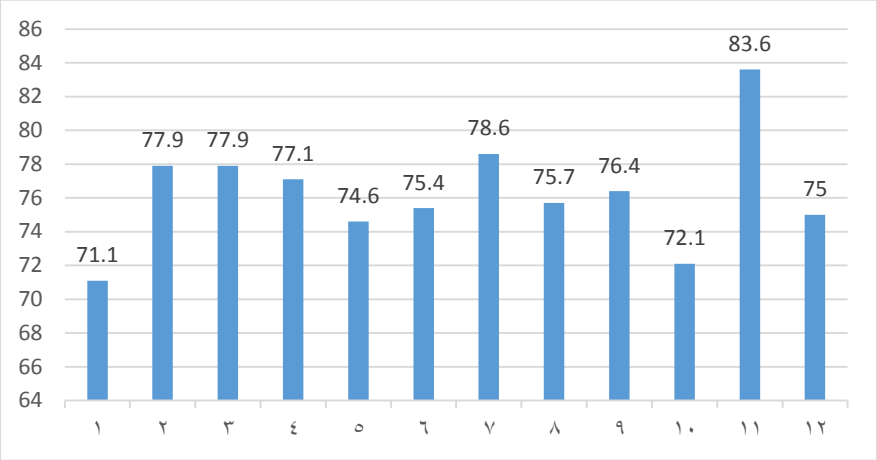
10	11	تعمل المحاسبة القضائية على فحص ومراجعة تقرير مجلس الادارة للتأكد من تطابق المعلومات الواردة فيه مع التقارير المالية	3.6071	1.00324	72.1	موافق
11	1	تقوم المحاسبة القضائية بالتحري عن الحقيقة بالتحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها	4.1786	.81144	83.6	موافق
12	9	تقوم المحاسبة القضائية بمراجعة مدى التزام المراجع بمبادئ الحوكمة	3.7500	.85812	75.0	موافق
المتوسط العام للمحور الأول			**3.8140**	**.89835**	**76.3**	**موافق**

يوضح الجدول رقم (٩) أن أفراد العينة وافقت بتقدير لفظي (موافق) أي بدرجة عالية على جميع فقرات المحور الأول؛ وبلغ متوسط الاستجابة للفقرات على (3.814)، والنسبة المئوية (76.3%)، وبتحليل كل فقرة من فقرات المحور الأول وفقا لأعلى قيم للمتوسط الحسابي، عند تساوي قيم المتوسط للفقرات، مرتبة ترتيب تنازليا كما يلي:

- تقوم المحاسبة القضائية بالتحري عن الحقيقة بالتحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها بمتوسط حسابي (4.1786).
- تعمل المحاسبة القضائية على التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير (3.9286).
- قيم المحاسب القضائي السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة (3.8929).
- تعمل المحاسبة القضائية على التأكد من ان السياسات المحاسبية المطبقة منسجمة مع إصدارات المهنية (3.8920)
- تعمل المحاسبة القضائية على التأكد من لن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية (3.8571)
- تناقش المحاسبة القضائية الإدارة عند تغيير المبادئ والمعايير والسياسات المحاسبية المطبقة وآثرها في التقارير (3.8214)
- تتأكد المحاسبة القضائية من استمرار الشركة في التطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم (3.7857)
- تعمل المحاسبة القضائية على التأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها (3.7679)
- تقوم المحاسبة القضائية بمراجعة مدى التزام المراجع بمبادئ الحوكمة (3.7500)
- تفهم المحاسبة القضائية مسؤوليات وواجبات الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية (3.7321)
- تعمل المحاسبة القضائية على فحص ومراجعة تقرير مجلس الادارة للتأكد من تطابق المعلومات الواردة فيه مع التقارير المالية (3.6071)

- يمكن ان يعمل المحاسب القضائي مع مجلس الادارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية (3.5536)

وبالنظر إلى متوسط فقرات المحور الأول بشكل عام نجد أنه بلغ (3.814) وبانحراف معاري (٠,٨٥٨3) وبنسبة موافقة (76.3%) وبتقدير لفظي (موافق)،



شكل رقم (7) نسبة الموافقة لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الاول

جامعة المستقبل

المحور الثاني: دور المحاسبة القضائية والاستعانة به في المنازعات القضائية حول الأمور التجارية والحد من ممارسه المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية

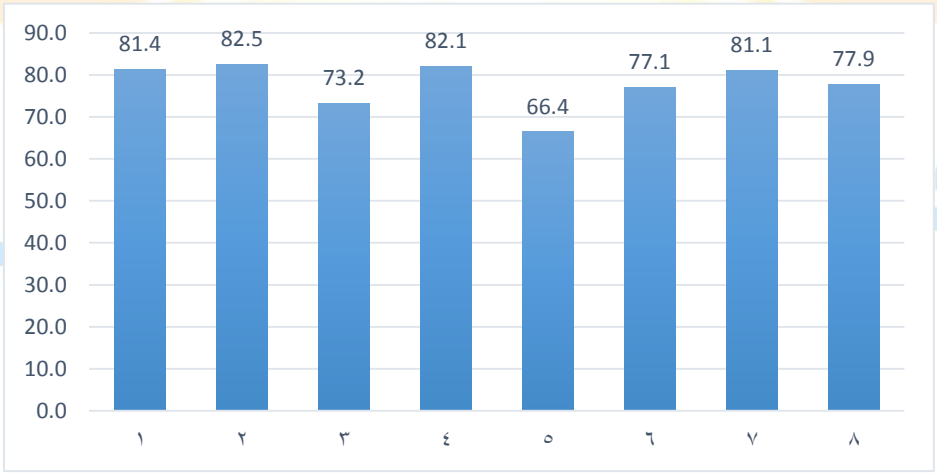
الجدول رقم (١٠) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات آراء العينة الفقرات المحور الثاني

م	ترتيب الفقرات	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	التقدير اللفظي
1	**3**	هناك ازدياد في عدد القضايا والنزاعات التجارية مع الحاجة لأدلة إثبات	4.0714	.73502	81.4	موافق
2	**1**	المحاسب القضائي يقدم رأياً يستند إلى حقائق معروفة ويكون رأياً على أساس التحقيقات في المنازعات	4.1250	.91577	82.5	موافق
3	**7**	المحاسب القضائي يقدم استشارات في مجال التقاضي بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية	3.6607	.97751	73.2	موافق
4	**2**	المحاسب القضائي قد يكون بمثابة أحد الخبراء في حالات التقاضي بالشؤون المحاسبية والمالية والضرائب ويسهم في صياغة أسئلة الاستجواب وترجمة المستندات والوثائق	4.1071	.75507	82.1	موافق
5	**8**	المحاسب القضائي لحل تسويات الطلاق بين الأزواج الذين لديهم ملكية في شركة خاصة وشراكة في أعمال تجارية	3.3214	1.2374	66.4	موافق
	6	المحاسب القضائي يحقق في حالات الضرر لتحديد قيمة الأضرار والتعويضات بناء على معايير المحاسبة	3.8571	1.03447	77.1	موافق
7	**4**	تتعامل المحاسبة القضائية مع القضايا التجارية المتعلقة بالالتزام المهني للمحاسبين، تقييم الشركات، والنزاعات القانونية ذات الطابع المهني	4.0536	.72412	81.1	موافق
8	**5**	يحضر المحاسب القضائي عملية التحقيق لمراجعة الاستجوابات او إضافة اسئلة جديدة	3.8929	.86715	77.9	موافق
المتوسط العام للمحور الثاني			**3.8862**	**.90581**	**77.7**	**موافق**

يوضح الجدول رقم (١٠) أن أفراد العينة وافقت بتقدير لفظي (موافق) أي بدرجة عالية على جميع فقرات المحور الثاني؛ وبلغ متوسط الاستجابة للفقرات على (3.8862)، والنسبة المئوية (77.7%)، وبتحليل كل فقرة من فقرات المحور الثاني وفقا لأعلى قيم للمتوسط الحسابي، عند تساوي قيم المتوسط للفقرات، مرتبة ترتيب تنازليا كما يلي:

- المحاسب القضائي يقدم رأياً يستند إلى حقائق معروفة ويكون رأياً على أساس التحقيقات في المنازعات (4.1250)
- المحاسب القضائي قد يكون بمثابة أحد الخبراء في حالات التقاضي بالشؤون المحاسبية والمالية والضرائب ويسهم في صياغة أسئلة الاستجواب وترجمة المستندات والوثائق (4.1071)
- هناك ازدياد في عدد القضايا والنزاعات التجارية مع الحاجة لأدلة إثبات (4.0714)
- تتعامل المحاسبة القضائية مع القضايا التجارية المتعلقة بالالتزام المهني للمحاسبين، تقييم الشركات، والنزاعات القانونية ذات الطابع المهني (4.0536)
- يحضر المحاسب القضائي عملية التحقيق لمراجعة الاستجوابات او إضافة اسئلة جديدة (3.8929)
- المحاسب القضائي يحقق في حالات الضرر لتحديد قيمة الأضرار والتعويضات بناء على معايير المحاسبة (3.8571)
- المحاسب القضائي يقدم استشارات في مجال التقاضي بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية (3.6607)
- المحاسب القضائي لحل تسويات الطلاق بين الأزواج الذين لديهم ملكية في شركة خاصة وشراكة في أعمال تجارية (3.3214)

وبالنظر إلى متوسط فقرات المحور الثاني بشكل عام نجد أنه بلغ (3.8862) وبانحراف معاري (0.9058) وبنسبة موافقة (77.7%) وبتقدير لفظي (موافق)،



شكل رقم (٨) نسبة الموافقة لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الثاني

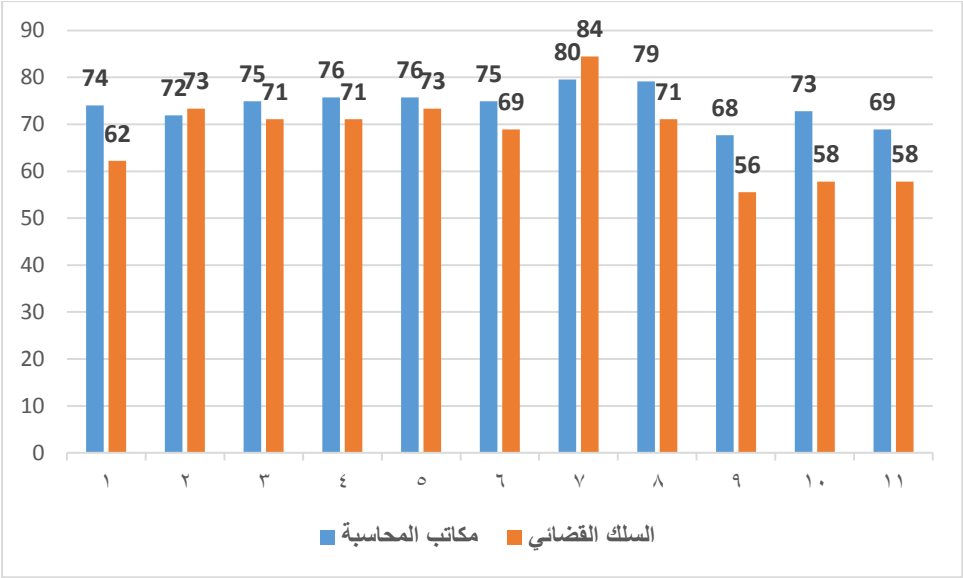
المحور الثالث: اراء مراجعي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات آراء العينة الفقرات المحور الثالث

رقم الفقرة	ترتيب الفقرة	العبارة	جهة العمل	N	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الدلالة اللفظية
1	7	تقوم المحاسبة القضائية بمتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل المراجع الداخلي	مكاتب المحاسبة	47	3.7021	.90686	74	موافق
			السلك القضائي	9	3.1111	.92796	62	موافق
2	8	تناقش المحاسبة القضائية المراجع الخارجي بنتائج تقريره	مكاتب المحاسبة	47	3.5957	1.0354	72	موافق
			السلك القضائي	9	3.6667	1.1180	73	موافق
3	5	تفحص المحاسبة القضائية المعلومات الواردة في تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين	مكاتب المحاسبة	47	3.7447	.82008	75	موافق
			السلك القضائي	9	3.5556	1.0137	71	موافق
4	4	تساعد المحاسبة القضائية في عملية تحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية	مكاتب المحاسبة	47	3.7872	.80585	76	موافق
			السلك القضائي	9	3.5556	.88192	71	موافق
5	3	تسهم المحاسبة القضائية في تقييم فعالية إدارة المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية في الشركة	مكاتب المحاسبة	47	3.7872	.88308	76	موافق
			السلك القضائي	9	3.6667	.86603	73	موافق
6	6	تدرس المحاسبة القضائية تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر	مكاتب المحاسبة	47	3.7447	.70612	75	موافق
			السلك القضائي	9	3.4444	.72648	69	موافق
7	1	تقوم المحاسبة القضائية بتحديد المخاطر الناتجة عن الغش	مكاتب المحاسبة	47	3.9787	.98884	80	موافق
			السلك القضائي	9	4.2222	.66667	84	موافق بشدة
8	2	تسهم المحاسبة القضائية في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي وتأكيد استقلال المراجع الخارجي	مكاتب المحاسبة	47	3.9574	.88361	79	موافق
			السلك القضائي	9	3.5556	1.2360	71	موافق
9	9	تعد المحاسبة القضائية قناة اتصال بين الإدارة والمراجع الداخلي	مكاتب المحاسبة	47	3.3830	1.0540	68	موافق
			السلك القضائي	9	2.7778	1.2018	56	محايد
10	11	تعد المحاسبة القضائية قناة اتصال بين الإدارة والمراجع الخارجي	مكاتب المحاسبة	47	3.6383	.89505	73	موافق
			السلك القضائي	9	2.8889	1.1667	58	محايد
11	10	تقيم المحاسبة القضائية كفاءة المراجع الداخلي	مكاتب المحاسبة	47	3.4468	.87993	69	موافق
			السلك القضائي	9	2.8889	1.2693	58	محايد
المتوسط العام للمحور الثالث			مكاتب المحاسبة		3.706	0.8963	74	موافق
			السلك القضائي		3.394	1.0068	68	موافق

يوضح الجدول رقم (11) أن أفراد العينة وافقت بتقدير لفظي (موافق) أي بدرجة عالية على جميع فقرات المحور الثالث؛ وبلغ متوسط الاستجابة للفقرات على (٣,55)، والنسبة المئوية (71%)، وبتحليل كل فقرة من فقرات المحور الثالث وفقا لأعلى قيم للمتوسط الحسابي، عند تساوي قيم المتوسط للفقرات،

وبالنظر إلى متوسط فقرات المحور الثالث بشكل عام نجد أنه بلغ (3.55) وبانحراف معاري (٠,9515) وبنسبة موافقة (71%) وبتقدير لفظي (موافق)،



شكل رقم (٩) نسبة الموافقة لتقديرات آراء العينتين لفقرات المحور الثالث

جامعة المستقبل

رابعا: عرض النتائج الإجمالية محاور الدراسة:

الجدول رقم (١٢) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد العينة لمحاور الدراسة بشكل عام

م	المحور	الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	التقدير اللفظي
1	المحور الأول: الإجراءات والأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية	2	3.8140	0.8983	76.3	موافق
2	المحور الثاني: دور المحاسبة القضائية والاستعانة به في المنازعات القضائية حول الأمور التجارية والحد من ممارسه المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية	1	3.8862	0.9058	77.7	موافق
3	المحور الثالث: اراء مراجعي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3	3.55	0.9515	71	موافق
	المتوسط العام لجميع المحاور		**3.75**	**0.9185**	**75**	**موافق**

يتضح من الجدول السابق والمتعلق دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية، أن متوسط محاور الاستبانة ككل بلغ (3.75) وانحراف معياري (0.9185)، ودرجة قياس (موافق)، حيث جاء المحور الثاني: دور المحاسبة القضائية والاستعانة به في المنازعات القضائية حول الأمور التجارية والحد من ممارسه المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.886) وانحراف معياري (0،9058) وبدرجة قياس (موافق)، وحصل المحور الأول: الإجراءات والأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3،814) وانحراف معاري (0،٨983) وبدرجة قياس (موافق)، وحصل المحور الثالث: اراء مراجعي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3،55) وانحراف معياري (٠،9515) وبدرجة قياس (موافق).

وتعزوا الباحثين حصول محاور الدراسة بشكل عام على موافقة عينة الدراسة بدرجة قياس (موافق) على دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية

خامسا: اختبار الفرضيات ومناقشتها:

لمعرفة دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية " ، فقد تم اجراء عملية اختبار فرضيات الدراسة حيث تم التحقق من أن المتوسط الحسابي الذي أبداه أفراد العينة أكبر بدرجة معنوية من متوسط أداة القياس المعتمد في هذه الدراسة والذي قيمته (٣،4) درجة، ولهذا الغرض تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة OneT- test Sample، ويهدف اختبار (t) إلى فحص ما إذا كانت الزيادة دالة إحصائية وبالتالي يتم قبول الفرضية، أما إذا كانت غير دالة إحصائية فيتم رفض الفرضية، وعليه ستكون قاعدة القرار وفقا لما يلي:

1. رفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي أكبر من قيمة أداة القياس البالغة (3،4) وذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعتمد لغاية هذه الدراسة (a=<05.)، وقبول الفرضية البديلة.

٢. قبول الفرضية العدمية إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي يقترب من قيمة أداة القياس البالغة (3،4) وليس ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعتمد لغاية هذه الدراسة (a>05.) ورفض الفرضية البديلة

الفرضية الأولى:

لا يوجد علاقة بين الإجراءات والأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وللتحقق من هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة وإجراء اختبار (t) للعينة الواحدة وكما هي موضحة في جدول رقم (13) وعلى النحو التالي.

جدول رقم (13) نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة لقياس الفرضية الأولى

نص الفرضية العدمية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	القرار
لا يوجد علاقة بين الإجراءات والأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.8140	0.8983	3.6	0.000	رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة

يتبين من الجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (3.6) وهي قيمة موجبة وأن مستوى دلالة الاختبار كانت أقل من مستوى الثقة (0.05) حيث بلغت (0.000) وهذا يعني بأنه توجد فروق معنوية ذو دلالة احصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي (٣،٤)حيث أن الوسط الحسابي المحتسب من العينة اكبر بكثير من الوسط الفرضي وبناء على ذلك يتم رفض الفرضية العدمية (لا يوجد علاقة بين الإجراءات والأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية) وقبول الفرضية البديلة القائلة بأنه: (توجد علاقة بين الإجراءات والأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية) .

الفرضية الثانية:

إن ارتفاع معدلات الدعاوى والمنازعات القضائية حول الأمور المالية والتجارية يتطلب الاستعانة بالمحاسبة القضائية

وللتحقق من هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء العينة وإجراء اختبار (T) للعينة الواحدة وكما هي موضحة في جدول رقم (14) وعلى النحو التالي.

جدول رقم (١٤) نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة لقياس الفرضية الثانية

نص الفرضية العدمية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	القرار
إن ارتفاع معدلات الدعاوى والمنازعات القضائية حول الأمور المالية والتجارية يتطلب الاستعانة بالمحاسبة القضائية	3.8862	0.9058	4.45	0.086	قبول الفرضية العدمية

يتبين من الجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (4.45) وهي قيمة موجبة وأن مستوى دلالة الاختبار كانت أكبر من مستوى الثقة (.05) حيث بلغت (0.086) وهذا يعني بأنه لا توجد فروق معنوية ذو دلالة احصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي(٣,٤) حيث أن الوسط الحسابي المحتسب من العينة أكبر بكثير من الوسط الفرضي، وبناء على ذلك يتم قبول الفرضية العدمية (إن ارتفاع معدلات الدعاوى والمنازعات القضائية حول الأمور المالية والتجارية يتطلب الاستعانة بالمحاسبة القضائية).

جامعة المستقبل

الفرضية الثالثة:

لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء فيما يتعلق بدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

وللتحقق من هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة وإجراء اختبار (T) لعينتين مستقلتين وكما هي موضحة في جدول رقم (15) وعلى النحو التالي.

جدول رقم (15) نتائج اختبار (T) لعينتين مستقلتين لقياس الفرضية الثالثة

نص الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	الدلالة اللفظية
لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء فيما يتعلق بدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.55	0.9515	1.2486	54	0.352	غير دالة

يتبين من الجدول السابق: أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (١,٢٤٨٦) وهي قيمة موجبة وأن مستوى دلالة الاختبار كانت أكبر من مستوى الثقة (٠,٠٥) حيث بلغت (0.352) وهذا يعني بأنه لا توجد فروق معنوية ذو دلالة احصائية بين اوساط العينتين(مكاتب المحاسبة ، السلك القضائي)، وبناء على ذلك يتم قبول الفرضية العدمية (لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء فيما يتعلق بدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية).

جامعة المستقبل

الفصل الرابع

النتائج

التوصيات

المراجع

جامعة المستقبل

أولاً: النتائج:

بعد تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها يمكن للباحثين عرض نتائجها على النحو التالي:

- **إن فضائح الغش للشركات العالمية مثل شركة أنرون وورد كوم وغيرها ، وما ترتب عليها من دعاوى قضائية ،قد خلق طلباً كبيراً على المهارات والخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية لأنها تؤدي دوراً حاسماً في التحقيق في الفضائح المالية التي يشتبه فيها باختلاس الأصول ، فضلاً عن ارتفاع معدلات الدعاوى والمنازعات القضائية التي أدت إلى حاجة القضاة إلى خبراء أو مستشارين من المحاسبين يمكن الاستفادة من خبرتهم ومهاراتهم وعمق قدرتهم في إجراء التحري واكتشاف مدى صدق المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وإبداء الرأي في الدعاوى القضائية التي تخص المخالفات المالية والغش في القوائم**
- **أجمع أفراد عينتي الدراسة مراجعي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء اليمني بأن هناك زيادة ملحوظة في عدد القضايا والنزاعات القضائية التي تعود لأمور مالية والتي تفتقد إلى أدلة إثبات وإدانة واضحة.**
- **أجمع أفراد عينتي الدراسة أن الأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية فيما يختص بالإشراف والرقابة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل صحيح والرقابة على التقارير المالية وفحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها بأنها ذات أثر كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.**
- **أجمع أفراد عينني الدراسة بأن النشاطات والإجراءات التي تمارسها المحاسبة القضائية فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية، وظيفة المراجعة الخارجية، وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية.**
- **أجمع أفراد عينتي الدراسة أن النشاطات التي تمارسها المحاسبة القضائية فيما يتعلق بإدارة المخاطر في الشركات اليمنية هي ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**

جامعة المستقبل

ثانياً: التوصيات:

يوصي الباحثون بما يلي:

1- **ضرورة تطوير المناهج المحاسبية في اليمن لإعداد محاسبين قضائيين Forensic Accountantsمؤهلين للعمل كخبراء لدعم القضاة بمعرفتهم المحاسبية ومهارات التحري والمراجعة ومعرفة معايير المحاسبة الدولية IFRS.**
2- **تطوير قسم التحكيم التجاري في جمعية المحاسبين والمراجعين اليمنيين لتحتوي فرعاً للمحاسبين القضائيين بعد حصولهم على المؤهلات اللازمة للمساعدة في عمل التحقيقات المالية المناسبة.**
3- **تحقيق التكامل بين المراجع الخارجي والمحاسب القضائي لتفعيل دورهم في الحصول على أدلة إثبات مفيدة في النزاعات القضائية.**
4- **تعميم فكرة المحاسبة القضائية على الشركات اليمنية والمحاكم ورجال القضاء والقانون بغرض المساهمة في ترشيد قراراتهم ولتقديم تأكيدات معقولة حول عدم وجود تحريفات في البيانات المالية والتقارير المحاسبية الصادرة.**
5- **على العاملين في مجال المحاسبة القضائية أن يتوفر فيهم المؤهلات المطلوبة من خبرة محاسبية وخبرة في المراجعة خبرات قانونية مميزة وخبرات في مجالات الحاسوب والإنترنت.**
6- **على الجهات الرقابية اليمنية كديوان الرقابة المالية والإدارية ووزارة الداخلية اليمنية ووزارة الاقتصاد اليمنية ووزارة العدل اليمنية فرض إجراءات رقابية على الشركات اليمنية التي تتورط في استخدام معايير المحاسبة الدولية في ممارسات إبداعية ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها.**

جامعة المستقبل

قائمة المراجع:

- **المراجع العربية:**

1. الكبيسي، أ. د. عبد الستار، رئيس قسم المحاسبة بالجامعة الإسلامية بالأردن، المحاسبة القضائية ضرورة للمساهمة في حل المنازعات بصورة عادلة، ندوة علمية حول " المحاسبة القضائية في دولة قطر " عقدت بمقر جمعية المحاسبين القانونيين القطرية4مايو 2011م
2. الجليلي، مقداد أحمد، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 107، مجلد 34، 2012 م.
3. آلـ فخري، د. بشار، ورقة عمل مقدمة للندوة العلمية حول (المحاسبة القضائية في دولة قطر)، الدوحة، قطر، 4 مايو 2011م.
4. تقرير مترجم من نشرة أمين السيد أحمد لطفي، "مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة "James

Stan bury and Chris Paley-Menzies, CPA Insider, Forensic Accounting

5. الدوسري، ناصر بن فلاح، حسين العبيدلي – الخبير المتخصص في مجال المحاسبة القضائية، ورقة مقدمة للندوة العلمية حول (المحاسبة القضائية في دولة قطر)، الدوحة، قطر، 4 مايو 2011 م
6. درغام، د. ماهر موسى، المحاسبة القضائية، مجلة المحاسب الفلسطيني، مجلة غير دورية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، العدد 19، سنة 2012م
7. موسى، رشيد خالد إدريس، الفحص الجنائي مهم للمحاسبين أيضاً، موقع على الإنترنت www.alrakoba.net
8. يحيى محمد أبو طالب، "المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة "
9. دهمش نعيم، أبو زر عفاف، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية، عرض وتحليل، المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الأهلية، عمان، 29-31 آذار، 2005م.
10. السيسي، نجوى أحمد، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 2006م
11. مارينز، ألفين، وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر ود. أحمد حامد حجاج، دار المريخ، 2002
12. سامي، مجدي محمد، دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي، مجلة كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مجلد 24، العدد الأول، يناير، 2002 م.

13. بأبقي، عبد القادر محسن، دور مراجع الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية (التلاعب في الحسابات)، دراسة نظرية، مقبولة للنشر في مجلة جامعة دمشق، 2006م.

14. خشماوي علي، الدوسري محسن، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، عمان / الأردن 2008م، ديوان المحاسبة الكويتي www.sabq8.org

15. حمادة، رشا، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010م.

16- مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، بحث مقدم للملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة،

- **المراجع الأجنبية والمواقع الالكترونية:**

1. Amit, O. and Blake، J.، "The Ethics of Creative Accounting" Journal of Business Ethics 22 .
2. Naser, K. and M. Pendlebury: 1992, 'A Note on the use of Creative Accounting'، British Accounting Review 24.
3. Breton, G. and Toffler، R. J.، "Creative Accounting and Investment Analyst Response" P98.
4. موقع المحاسبون دوت نتwww.infotechaccountants.com
5. Healy, P. M. and Whalen، J. M.، "A Review of the Creative Accounting Literature and its Implications for Standard Setting"

.21 Lyons, D.: 1984, Ethics and the rule of law (Cambridge University Press, Cambridge(

.22 Plato: 1992, Republic, translated by G. M. Gruber, revised by C. D. Reeve (Hackett

.23 Fischer, M. and K. Rosen Zweig: 1995, 'Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earnings Management'، Journal of Business Ethics 14.

.24 Solomon, R. C.: 1993, 'Corporate Roles, Personal Virtues: An Aristotelian

.25 Revise, L.: 1991, 'The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis'، Accounting Horizons, December 16–27.

.26 Balaua Diana: Is Creative Accounting A form of manipulation University of Oradea، Faculty of Economics، Department of Finance Accounting، Journal accredited CNCSIS-Category B +Tom xvll,2008-volume 111

.27 Oriole Amt, john Blake and Olivares: The Ethics of creative Accounting: some Spanish evidence، Journal of Economic Literature classification ،April 2000

.28 www.nafanet.com/index_files/forensicaccounting.htm 2010,1 موقع على الإنترنت

.29 The AICPA Forensic and Litigation Services Committee developed the definition, See also Crumbly, D. Larry، Lester E. Hither, and G. Stevenson Smith ، Forensic and Investigative Accounting, Chicago: CCH Incorporated,2005,from Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions Stakeholder Organizations ،faculty، and , Students , West Virginia University ,March 2007،.

.30 Jlshi,M.S.,2003 ,Definition of Forensic Accounting . Go to www.forensicaccounting.com Crumbly, D. L., 2006 , Forensic Accounting Appearing in the literature . www.Forensicaccounting.com

.31 Zysman,Alan, www.frenicaccounting.com/three 2010 . p.18 .

.32 Ziegenfuss ,Douglas . Forensic Accountants : Hot Old Profession.

.33 www.odu.edu/ao/instadv/quest/Forensic Account.html ,25 May 2003 ,2010 .p11 . On line.

.34 Grippo, Frank . Introduction to Forensic Accounting, The National Public Accountant, June 2003

Wells, Joseph T. The Fraud Examiners2003.Journal of Accountancy, .35 October

Fillmer ,Scott. Forensic Accounting Defined. www.cris.com/- .36 dfillmer/forensic.htm , May 27,2003, on line posting . From Forensic Accountants Investigators ,les Nunn University of Southern Indian , Journal Of .Business and Economics Research - February 2006 , Volume 4 , No 2

Jill A. Blumenfeld, p.7 . http://www.nafanet.com/index- .37 files/forensicaccounting.htm

FUTURE UNIVERSITY
جامعة المستقبل

الملاحق

جامعة المستقبل

الجمهورية اليمنية

جامعة المستقبل

كلية العلوم الإدارية

قسم المحاسبة

استمارة استبيان

اللأخ/ المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.....وبعد:

الاستمارة التي بين يديك تتعلق بدراسة موضوع :("دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية") في أمانة العاصمة-صنعاء، ونظراً لأهمية الموضوع نرجو منكم التكرم بالإجابة على جميع الأسئلة، علماً بأن المعلومات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، والباحثون مستعدون للإجابة على أي استفسار يرد منكم.

وتفضلوا بقبول خالص تحياتنا وشكرنا،

الباحثين

أولاً: بيانات الديموغرافية:

1-المسمى الوظيفي

مدير ☐ محاسب ☐

موظ ☐ غير ذلك ☐

2- المؤهل العلمي

ثانو ☐ بكالوريوس ☐

ماج ☐ير دكتوراة ☐

3-التخصص العلمي

محا ☐ إدارة اعمال ☐

علو ☐صرفية اقتصاد ☐

غير ☐ى

4- سنوات الخبرة

أقل م ☐5سنوات

من5 ☐10سنوات

من1 ☐15سنة

أكثر ☐15سنة

5-الإلمام بالمعايير الدولية

ملتز ☐لتطبيق سمعت بها ☐م اطبقها

لم اس ☐ بها إطلاقاً

6- درجة تطبيق المعايير

تطبي ☐كامل تطبيق جز ☐

لا تط ☐ على الاطلاق

ثانياً: فقرات الاستبانة:

المحور الأول: الإجراءات والأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

م	الفقرة	موفق بشدة	موفق	محايد	غير موفق	غير موفق بشدة
1	يمكن أن يعمل المحاسب القضائي مع مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية					
2	يقيم المحاسب القضائي السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة					
3	تعمل المحاسبة القضائية على التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة منسجمة مع الإصدارات المهنية					
4	تعمل المحاسبة القضائية على التأكد من أن الشركة تتابع التطورات في المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة والصادرة عن الهيئات المهنية					
5	تفهم المحاسبة القضائية مسؤوليات وواجبات الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية					
6	تعمل المحاسبة القضائية على التأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها					
7	تعمل المحاسبة القضائية على التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير					
8	تتأكد المحاسبة القضائية من استمرار الشركة في التطبيق المبادئ والمعايير المحاسبة الدولية بشكل سليم					
9	تناقش المحاسبة القضائية الإدارة عند تغيير المبادئ والمعايير والسياسات المحاسبية المطبقة وآثرها في التقارير					
10	تعمل المحاسبة القضائية على فحص ومراجعة تقرير مجلس الإدارة للتأكد من تطابق المعلومات الواردة فيه مع التقارير المالية					

11	تقوم المحاسبة القضائية بالتحري عن الحقيقة بالتحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها					
12	تقوم المحاسبة القضائية بمراجعة مدى التزام المراجع بمبادئ الحوكمة					

المحور الثاني: دور المحاسبة القضائية والاستعانة به في المنازعات القضائية حول الأمور التجارية والحد من ممارسه المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية

م	الفقرة	موفق بشدة	موفق	محايد	غير موفق	غير موفق بشدة
1	هناك ازدياد في عدد القضايا والنزاعات التجارية مع الحاجة لأدلة إثبات.					
2	المحاسب القضائي يقدم رأياً يستند إلى حقائق معروفة ويكون رأياً على أساس التحقيقات في المنازعات					
3	المحاسب القضائي يقدم استشارات في مجال التقاضي بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية					
4	المحاسب القضائي قد يكون بمثابة أحد الخبراء في حالات التقاضي بالشؤون المحاسبية والمالية والضرائب ويسهم في صياغة أسئلة الاستجواب وترجمة المستندات والوثائق					
5	المحاسب القضائي لحل تسويات الطلاق بين الأزواج الذين لديهم ملكية في شركة خاصة وشراكة في أعمال تجارية					
6	المحاسب القضائي يحقق في حالات الضرر لتحديد قيمة الأضرار والتعويضات بناء على معايير					

	المحاسبة					
7	تتعامل المحاسبة القضائية مع القضايا التجارية المتعلقة بالالتزام المهني للمحاسبين، تقييم الشركات، والنزاعات القانونية ذات الطابع المهني					
8	يحضر المحاسب القضائي عملية التحقيق لمراجعة الاستجوابات أو إضافة أسئلة جديدة					

المحور الثالث: اراء مراجعي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

م	الفقرة	موفق بشدة	موفق	محايد	غير موفق	غير موفق بشدة
1	تقوم المحاسبة القضائية بمتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل المراجع الداخلي					
2	تناقش المحاسبة القضائية المراجع الخارجي بنتائج تقريره					
3	تفحص المحاسبة القضائية المعلومات الواردة في تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين					
4	تساعد المحاسبة القضائية في عملية تحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية					
5	تسهم المحاسبة القضائية في تقييم فعالية إدارة المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية في الشركة					
6	تدرس المحاسبة القضائية تقارير الإدارة المتعلقة بالاستجابة للمخاطر					
7	تقوم المحاسبة القضائية بتحديد المخاطر الناتجة عن الغش					
8	تسهم المحاسبة القضائية في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي وتأكيد استقلال المراجع الخارجي					

9	تعد المحاسبة القضائية قناة اتصال بين الإدارة والمراجع الداخلي					
10	تعد المحاسبة القضائية قناة اتصال بين الإدارة والمراجع الخارجي					
11	تقيم المحاسبة القضائية كفاءة المراجع الداخلي					

FUTURE UNIVERSITY
جامعة المستقبل