

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Financières et de
la Comptabilité



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع

دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء
القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين
بولاية بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
شعبة العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

د/ زاوي صورية

إعداد الطالبان:

سلامي ليلي

حبة مروى

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	عزوز ميلود	أستاذ محاضر أ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	زاوي صورية	أستاذ محاضر أ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	عقبي حمزة	أستاذ محاضر ب	مناقشا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/ 2020

الشكر

الحمد لله والشكر لله على نعمه وحسن عونه، والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين صلوات ربي وسلامه عليه وإقتداءا بقول النبي صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله" نود أن نتقدم بأحر التشكرات إلى:

الأستاذة الدكتورة المشرفة "زاوي صورية"، التي رافقتنا طيلة فترة إعدادنا للبحث ولم تبخل علينا بنصائحها القيمة وبصماتها الواضحة وتعاملها المميز معنا وكل الميزات التي تركت إنطبعا على صفحات البحث لكي منا كل الشكر والإحترام والتقدير.

كما نتوجه بالتحية والشكر إلى الأستاذ الكريم "شيخ عبد القادر" الذي ساعدنا في حل بعض الصعوبات التي واجهتنا خلال دراستنا للموضوع، ونشكر أيضا أعضاء لجنة المناقشة.

والشكر لكل أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وبالأخص أساتذة قسم العلوم التجارية تخصص محاسبة.

وكذلك الشكر إلى كل الأفراد الذين كانوا أساس دراستنا الميدانية المتمثلين في الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة.

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

والصلاة والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم أما بعد

اهدي عملي المتواضع إلى من لاتستطيع الكلمات وصفها إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها

أمي الغالية حفظك الله وأدامك شمعة تنير دري

إلى من جد وتعب وكان سندا لي في الحياة إلى من علمني معنى العمل أبي الغالي حفظك الله

إلى من شهدوا شبابي إخوتي الذين لا تسعني الكلمات للتعبير عن شكرهم

إلى من ساهم في دعمي ومساندتي ورفع معنوياتي ورود بيتنا أخواتي العزيزات "أسماء وسارة "

إلى من تحلو بهم الحياة وتبتهج بهم الأيام الكنكوتتين الصغيرتين "الألاء واليا"

إلى جميع أفراد عائلتي وأصدقائي وكل من لم تسعني السطور لذكورهم

لكل من لم يبخل علينا بالابتسامه و الكلمة الطيبة

إلى كل زميلاتي وزملائي الذين رافقوني في مشواري الدراسي

إلى جميع أساتذتي بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

سلامي ليلي

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى:

إلى التي حملتني وهن على وهن والتي هي أعز ما أملك في الوجود إلى نبع الطيبة ومدرسة الحنان " أمي "

إلى من له الفضل في تربيتي وتعليمي وأعطاني كل شيء دون ملل وعرفت منه أن بالعمل والإرادة يتحقق الأمل " أبي "

إلى حبيبات قلبي أخواتي " زهرة، زينب، أميرة، هديل، باتول "

إلى أبناء وبنات أخواتي " إياد، ميار، غيث "

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور المحاسبة القضائية بأبعادها المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسب القضائي، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يتناسب وطبيعة الدراسة فهو يساعد دراسة الموضوع من جانبه النظري والتطبيقي بشكل دقيق، واعتمدنا على استبانة تم توزيعها على مجموعة الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة (36 استبانة) وقد تم تحليلها باستخدام برنامج spss v22 لمعالجة المعلومات وتحليل النتائج، وقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك دور للمحاسبة القضائية بأبعادها الثلاثة (الخبرات والمؤهلات اللازمة للمحاسبين القضائيين، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري) في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة، مع وجود علاقة عكسية بين كل من المحاسبة القضائية وأبعادها الثلاثة مع المحاسبة الإبداعية، ونقترح كآفاق للدراسة عدة مواضيع أهمها دراسة دور المحاسبة القضائية في مواجهة الغش والإحتيال المالي.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية، المحاسب القضائي، المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية.

Summary :

This study aimed to determine the role of judicial accounting in its dimensions qualifications and expertise necessary for the judicial accountant, procedures and activities related to judicial accountability, investigations in the face of creative accounting practices, and was based on the descriptive analytical approach commensurate with the nature of the study as it helps to study the subject from its theoretical side. Strictly applied, we relied on a questionnaire distributed to the group of judicial experts, auditors, accountants and academics in The State of Biskra (36 questionnaires) and was analyzed using the spss v22 program for a processor Information and analysis of the results, and we have reached a set of findings, the most important of which is that there is a role for judicial accountability in its three dimensions (expertise and qualifications for judicial accountants, judicial accounting procedures and activities, investigations) in the face of creative accounting practices from the point of view of judicial experts, auditors, accountants and academics in The State of Biskra, with the opposite relationship between both judicial accounting and its three dimensions with creative accounting, we propose as prospects for study several topics , the most important of which is to examine the role of judicial accounting in the face of fraud and financial fraud.

Keywords : judicial accounting, judicial accountant, creative accounting, financial statements

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	شكر
	الإهداء
	ملخص الدراسة
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ-ز	مقدمة
29-2	الفصل الأول: استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية
2	تمهيد:
8-3	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة القضائية
4-3	المطلب الأول: ماهية المحاسبة القضائية
3	أولاً: تعريف المحاسبة القضائية
4-3	ثانياً: نشأة والتطور التاريخي للمحاسبة القضائية
4	ثالثاً: أهمية المحاسبة القضائية
7-4	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة القضائية ومجالات تطبيقها
5-4	أولاً: أهداف المحاسبة القضائية
7-5	ثانياً: مجالات تطبيق المحاسبة القضائية
8-7	المطلب الثالث: إجراءات المحاسبة القضائية وأساليبها
7	أولاً: إجراءات المحاسبة القضائية
8-7	ثانياً: أساليب المحاسبة القضائية
18-8	المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
10-8	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
9-8	أولاً: تعريف المحاسبة الإبداعية
9	ثانياً: نشأة والتطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية
10-9	ثالثاً: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية
13-11	المطلب الثاني: جوانب المحاسبة الإبداعية
11	أولاً: أشكال المحاسبة الإبداعية
13-11	ثانياً: دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية

13	ثالثا: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية
18-14	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية وأساليب الكشف عنها
16-14	أولا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية
17-16	ثانيا: أساليب الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
18	ثالثا: نتائج ممارسة المحاسبة الإبداعية
28-18	المبحث الثالث: علاقة المحاسبة القضائية بالمحاسبة الإبداعية
23-18	المطلب الأول: الشروط الواجب توفرها في المحاسب القضائي
20-18	أولا: مهارات المحاسب القضائي
21-20	ثانيا: الخبرة القضائية
23-21	ثالثا: تقرير الخبرة للمحاسب القضائي
25-23	المطلب الثاني: علاقة المحاسبة القضائية بإدارة الأرباح
23	أولا: تعريف إدارة الأرباح
24-23	ثانيا: دوافع إدارة الأرباح
25-24	ثالثا: دور المحاسبة القضائية في إدارة الأرباح كظاهرة للمحاسبة الإبداعية
28-25	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة القضائية بالتهرب الضريبي
26-25	أولا: ماهية التهرب الضريبي
26	ثانيا: العوامل المؤدية للتهرب الضريبي
28-26	ثالثا: دور المحاسبة القضائية في التهرب الضريبي كظاهرة للمحاسبة الإبداعية
29	خلاصة
52-31	الفصل الثاني: استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة
31	تمهيد
41-32	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
32	المطلب الأول: منهج الدراسة
32	أولا: البيانات الأولية
32	ثانيا: البيانات الثانوية
38-32	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة والوصف الإحصائي لها وفق الخصائص الشخصية
33-32	أولا: حدود الدراسة
33	ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة
38-33	ثالثا: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة
39-38	المطلب الثالث: أساليب جمع البيانات والمعلومات و الأساليب الإحصائية المستخدمة
39-38	أولا: أساليب جمع البيانات والمعلومات
39	ثانيا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

41-40	المطلب الرابع: ثبات وصدق أداة الدراسة وإختبار التوزيع الطبيعي
40	أولاً: ثبات وصدق أداة الدراسة
41-40	ثانياً: إختبار التوزيع الطبيعي
51-41	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات
46-41	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
45-41	أولاً: تحليل فقرات محور المحاسبة القضائية
46-45	ثانياً: تحليل فقرات محور المحاسبة الإبداعية
51-47	المطلب الثاني: إختبار الفرضيات
48-47	أولاً: إختبار وتفسير الفرضية الرئيسية
51-48	ثانياً: إختبار وتفسير الفرضيات الفرعية
52	خلاصة
55-54	خاتمة
60-57	قائمة المراجع
65-62	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
33	الإستمارات الموزعة	01
33	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس	02
34	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الفئة العمرية	03
35	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المستوى التعليمي	04
36	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	05
37	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة	06
40	ثبات وصدق أداة الدراسة	07
41	إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولمغروف-سمرنوف)	08
41	مقياس ليكارت الحماسي	09
42	نتائج تحليل المبحوثين حول المحاسبة القضائية حسب بعد المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين	10
43	نتائج تحليل المبحوثين حول المحاسبة القضائية حسب بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية	11
44	نتائج تحليل المبحوثين حول المحاسبة القضائية حسب بعد عمليات التحري.	12
46-45	نتائج تحليل المبحوثين حول المحاسبة الإبداعية	13
47	نتائج تحليل التباين للإنحدار للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الرئيسية	14
47	نتائج تحليل الإنحدار لدور المحاسبة القضائية في مواجهة المحاسبة الإبداعية	15
49	نتائج تحليل الإنحدار لدور المحاسبة القضائية حسب بعد المؤهلات والخبرات اللازمة في المحاسبين القضائيين في مواجهة المحاسبة الإبداعية	16
50	نتائج تحليل الإنحدار لدور المحاسبة القضائية حسب بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية في مواجهة المحاسبة الإبداعية	17
51	نتائج تحليل الإنحدار لدور المحاسبة القضائية حسب بعد عمليات التحري في مواجهة المحاسبة الإبداعية	18

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
34	دائرة نسبية تمثل الجنس	01
35	دائرة نسبية تمثل الفئة العمرية	02
36	دائرة نسبية تمثل المستوى التعليمي	03
37	دائرة نسبية تمثل عدد سنوات الخبرة	04
38	دائرة نسبية تمثل الوظيفة	05

قائمة الملاحق

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
65-62	استمارة بحث	01

مقدمة

تعتبر المحاسبة الإبداعية مصطلح حديث الظهور وذلك في فترة الثمانينات من القرن الماضي، عند المؤسسات العالمية التي عانت من الركود الاقتصادي والصعوبة في كسب الأرباح، وبالتالي استخدمت هذه المؤسسات سياسة الإبداع في جلب الأرباح و تحسين صورتها أمام أعين مستخدمي قوائمها المالية.

وقد انتشرت المحاسبة الإبداعية بشكل كبير من خلال التفتن والتلاعب في أرقام الحسابات المالية وهذا راجع لحريتها في تطبيق الطرق المحاسبية التي تناسبها لإعداد قوائمها المالية باستعمال أساليبها المتعددة كالتحايل في تقدير العمر الإنتاجي للأصول لغرض حساب الإهلاكات، وأيضاً تدخلها في قيم الميزانية بإخفاء القيم الحقيقية وتحريفها وكذلك استغلالها للثغرات والبدائل المحاسبية المتوفرة بالأخص مبدأي المرونة والاختيار دون تجاوز للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كل هذا أدى إلى ظهور شكوك لدى المستفيدين من القوائم المالية حول صحتها ومصداقيتها.

وعلى خلفية هذه التلاعبات والطرق التحايلية ومختلف الأساليب الإبداعية المنتشرة في الآونة الأخيرة التي تتبعها بعض المؤسسات لإخفاء الأداء الفعلي لها لتحقيق مصالحها، يتسبب في أزمة ثقة حول القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسة وبالتالي ارتفاع الشكاوي والمنازعات حول الغش في القوائم المالية واللجوء للقضاء من اجل الفصل في هذه القضايا، وبالتالي تزايد الاهتمام ومحاولة إيجاد الآليات والطرق الأزممة من أجل مواجهة هذه التحريفات والحد منها ومن هذه الآليات المحاسبة القضائية باعتبارها من المجالات الحديثة والشاملة لكل من الجانب المحاسبي والجانب القانوني.

وظهور المحاسبة القضائية جاء كرد فعل للتصدي ومواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية واكتشاف الغش والتحايل المالي من خلال دورها الفعال بالاستعانة بالعديد من الإجراءات وعمليات التحري والتدقيق في الأرقام والبيانات المالية للمؤسسات، وذلك لما يمتلكه المحاسب القضائي من الخبرات والمؤهلات والمهارات في مجال المحاسبة والمراجعة من اجل إيجاد الأدلة الكافية التي تمكنه من الوصول إلى اكتشاف الغش والاحتيال الموجود في القوائم المالية.

1- إشكالية الدراسة:

إن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية كإدارة الأرباح، التهرب الضريبي أدى إلى تضليل المستفيدين من المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم كالمستثمرين والموردين... الخ، مما أدى إلى زيادة الحاجة للمحاسبة القضائية كأداة ووسيلة ردع ومكافحة المحاسبة الإبداعية، وحاجة القضاء إلى خبراء محاسبين مختصين ومؤهلين لحل المنازعات المحاسبية والمالية المقدمة في المحكمة. من هذا المنطلق تبلورت إشكالية الدراسة كما يلي:

ما هو دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة؟

2- تساؤلات الدراسة: للإجابة عن الإشكالية قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مستوى المحاسبة القضائية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة؟
- ما هو مستوى المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة؟

- هل يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية بأبعادها (المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري) في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة؟

- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور المحاسبة القضائية بأبعادها (المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري) في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة؟

3-فرضيات الدراسة: للإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: " لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية بأبعادها(المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري) في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والاكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات التالية:

- "لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية حسب بعد المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ "

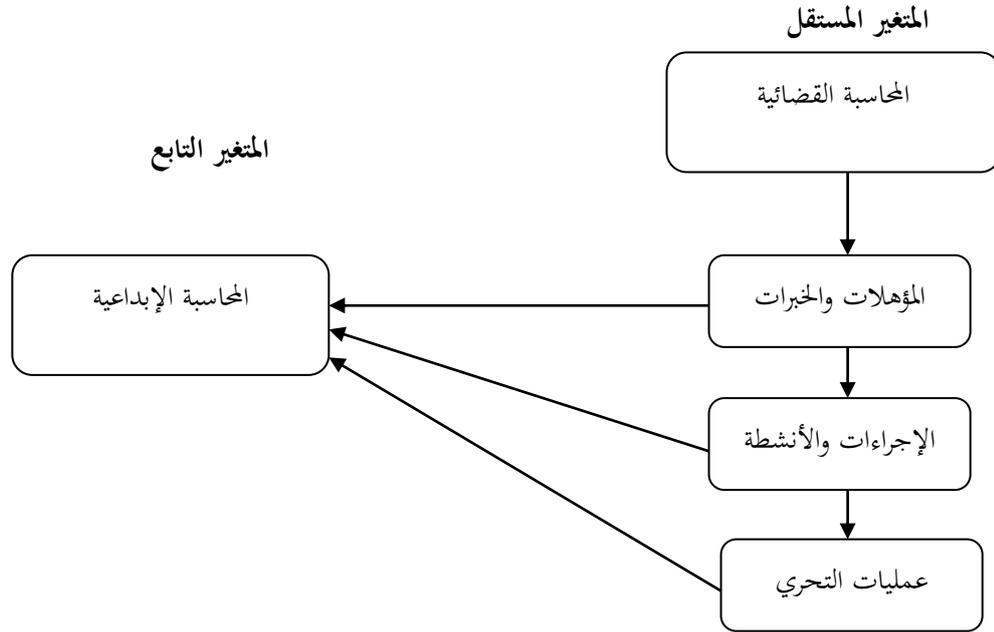
- "لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية حسب بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ "

- "لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية حسب بعد عمليات التحري في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ "

- "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور المحاسبة القضائية بأبعادها (المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري) في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ".

4- نموذج الدراسة :

يمكن تلخيص نموذج الدراسة كالتالي:



5- أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في كون ممارسات المحاسبة الإبداعية، ودوافع الإدارة من إتباع هذه الأساليب هو التلاعب في بيانات القوائم المالية بما يخدم مصالحها ويحقق أهدافها، وبالتالي تضليل المستفيدين منها، وهذا ما يؤثر سلباً على مصداقية القوائم المالية وجودتها، ومن ثم أهمية المحاسبة القضائية ودورها الفعال في كشف الاحتيال والغش ومواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية بأشكالها والحد منها .

6- أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على مفاهيم وأساليب المحاسبة الإبداعية المتبعة في المؤسسات.
- إبراز أهمية المحاسبة القضائية والأساليب المستخدمة فيها.
- معرفة العلاقة والدور الذي تلعبه المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

7- الدراسات السابقة:

*الدراسة الأولى: محمد الزين سيف الدين محمد علي احمد(2018) بعنوان: "دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح" (دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي)، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

هدفت هذه الدراسة إلى: التعرف على مفهوم المحاسبة القضائية، وبيان دور تطبيق إجراءاتها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ومعرفة المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، أما من حيث المنهجية استخدم الباحث في دراسته النظرية المنهج التاريخي لاستعراض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة والمنهج الاستنباطي لتحديد مشكلة البحث وصياغة الفرضيات، أما في دراسته التطبيقية استعان بالاستبيان للتحقق من صحة الفرضيات. وشملت عينة الدراسة موظفي ديوان المراجعة

العام، تمت الدراسة في ولاية الخرطوم ديوان المراجع القومي، مكاتب المراجعة الخارجية في (2018). توصل الباحث إلى نتائج هي : تعمل المحاسبة القضائية على التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية، وتوفر الإدارة بيانات مضملة للمراجع الخارجي مما يساهم في إعداد تقارير مالية ذات طابع احتيالي، وتقدم الإدارة بيانات غير حقيقية مما يساهم في تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة.

*الدراسة الثانية: (قاسم محمد عبد الله البعاج 2014) بعنوان " المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، المجلد 04، العدد 10، الصفحات 14-40. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وأثرها على الدخل من خلال التلاعب في القوائم المالية وتأثيرها على مصداقية هذه القوائم، والتعرف على أسباب تلاعب الإدارة بالبيانات المالية وكذلك الدوافع التي تسعى لتحقيقها، اعتمد الباحث في منهجية دراسته على الأسلوب الوضعي في الجانب النظري والمتعلق ببيان أساليب التلاعب بالدخول الخاضعة للضريبة وأسباب ودوافع الإدارة لتخفيض الدخل، أما في الجانب التطبيقي اعتمد أدوات التحليل والمعالجة الإحصائية والاستعانة بالاستبيان كأداة للدراسة، وشملت عينة الدراسة مراقبي الحسابات المجازين لمزاولة مهنة مراقبة الحسابات وموظفين في الهيئة العامة للضرائب في قسم الشركات، وتمت الدراسة في الشركات العراقية، في (2014)، حيث توصل الباحث إلى النتائج التالية: أن هناك عدة أساليب للمحاسبة الإبداعية للتأثير على قائمتي المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية مما يضعف من مصداقيتها، واتفقت العينة على وجود تأثير مهم لأساليب المحاسبة الإبداعية وهو أن تقوم الشركات بالتلاعب بالأرباح من خلال عدم الإفصاح مما يؤثر على الدخل الخاضع للضريبة .

*الدراسة الثالثة: الجليلي مقداد أحمد (2012)، "المحاسبة القضائية و إمكانية تطبيقها في العراق"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 34، العدد 107، الصفحات 9-21. هدفت هذه الدراسة إلى تناول المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية، وكما تطرقت أيضا إلى المحاسب القضائي والمهارات والمؤهلات التي يتميز بها في الإتصال والتحري وكيفية إدارة المخاطر، أما منهجية الدراسة فاستخدم الباحث في الجانب النظري المنهج الوصفي، أما في الجانب التطبيقي استعان بالاستبيان، وشملت عينة الدراسة من الخبراء المسجلين في المحاكم العراقية والمحاسبين في لجان الاعتراض لدى الجهات الضريبية وكذلك نقابة المحاسبين والمدققين وأساتذة الجامعة تمت الدراسة بالضبط في المحاكم العراقية والجهات الضريبية في (2012)، توصل الباحث إلى نتائج منها: أن المحاسب القضائي بحاجة إلى مهارات عديدة لأداء وظائفه المتخصصة، منها التعليم والتدريب في مجال المحاسبة والأعمال التجارية، وكذلك مهارات الاتصال اللازمة، وأهم هذه المهارات والخبرات هي الخبرة المكتسبة من خلال هذه المهنة، إذ أن المحاسب القضائي يكتسب المهارات في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات، والضرائب، والعمليات التجارية وإدارتها، والضوابط الداخلية، والعلاقات الشخصية، والاتصالات، والناس، والخبرة في العمل في قضايا الإحتيال المعقدة وفي مجال تنفيذ القانون لعدة سنوات .

أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

*أوجه التشابه

***الدراسة الأولى:** من خلال المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة ل (محمد الزين سيف الدين محمد علي احمد) توصلنا إلى وجود نقطة تشابه ، وذلك في الجانب النظري من خلال التطرق إلى المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية ، ودور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح .

***الدراسة الثانية:** من خلال المقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسة السابقة ل (قاسم محمد عبد الله البعاج)، توصلنا إلى أنه يوجد نقاط تشابه، في الدراسة النظرية من خلال عرضه لمفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافع الإدارة من إستخدامها وكيفية إدارة الأرباح وتأثيرها على الدخل، وعرض أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية .

***الدراسة الثالثة :** من خلال المقارنة بين الدراسة الحالية و الدراسة السابقة ل (الجليلي مقداد أحمد)، توصلنا إلى وجود نقاط تشابه تتمثل في الجانب النظري من خلال التعرف على المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية، وكذلك التعرف على المحاسب القضائي من خلال معرفة مهاراته ومؤهلاته.

* أوجه الاختلاف

***الدراسة الأولى:** أما الاختلاف بين هاتين الدراستين تمثل في: أبعاد الدراسة حيث أن الدراسة السابقة ل (محمد الزين سيف الدين محمد علي احمد) تناولت ثلاثة أبعاد للمتغير المستقل المتمثل في المحاسبة القضائية وهي: (مجالات المحاسبة القضائية، إجراءات المحاسبة القضائية، البيانات والأدلة المالية). أما في الدراسة الحالية تركزت أبعادها للمتغير المستقل المحاسبة القضائية وهي: (المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري). كما أن الدراسة السابقة اعتمدت على استبيان موزع على عينة من موظفي ديوان المراجعة العام، أما الدراسة الحالية فقد اعتمدت على استبيان موزع على الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة.

***الدراسة الثانية:** هناك اختلاف واضح بين الدراستين ،حيث أن الدراسة السابقة ل (قاسم محمد عبد الله البعاج) ركزت فقط على المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على الدخل، أما الدراسة الحالية فهي إلى جانب ذلك ركزت وتناولت متغير آخر وهو المحاسبة القضائية ودورها في مواجهة المحاسبة الإبداعية، كما أن الدراسة السابقة اعتمدت على استبيان موزع على مدققي الحسابات وموظفين بالهيئة العامة للضرائب في شركات العراق ، أما الدراسة الحالية فقد اعتمدت على استبيان موزع الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة.

***الدراسة الثالثة:**هناك اختلاف واضح بين الدراستين ،حيث أن الدراسة السابقة ل (الجليلي مقداد أحمد) ركزت فقط على المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق، أما الدراسة الحالية فهي إلى جانب ذلك ركزت وتناولت متغير آخر وهو المحاسبة القضائية ودورها في مواجهة المحاسبة الإبداعية ، كما أن الدراسة السابقة اعتمدت على استبيان موزع على الخبراء المسجلين في المحاكم العراقية والمحاسبين في لجان الاعتراض لدى الجهات الضريبية وكذلك نقابة المحاسبين والمدققين وأساتذة الجامعة، بينما في الدراسة الحالية تم الاعتماد على استبيان موزع على الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة.

8- منهجية الدراسة:

-منهجية الدراسة اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يسعى إلى جمع المعلومات الأكثر دقة ووضوحاً عن الظواهر في البحث العلمي، سواء من جانبها النظري ضمن محاور البحث النظرية بالاعتماد على المراجع والمصادر المتخصصة أو التطبيقي، حيث تضمن التحليل الوصفي للمعلومات المجمعة من خلال الاستبيان.

-أدوات البحث المستخدمة اعتمدت الطالبان على الاستبيان لجمع المعلومات حول موضوع الدراسة ثم استخراج النتائج باستخدام برنامج spss v22 واعتمدنا على المعالجات الإحصائية التالية:(المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع فقرات أداة الدراسة، التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ للتحقق من ثبات أداة الدراسة، معامل الارتباط والانحدار لتوضيح العلاقة بين المتغيرين.

9- تصميم الدراسة:

-نوع الدراسة: تمثل نوع الدراسة في بناء علاقة ارتباطيه، وذلك لكونها تبحث عن العلاقة والدور الذي تلعبه المحاسبة القضائية في مواجهة المحاسبة الإبداعية.

-مدى تدخل الطالبان: دراسة الأحداث كما هي، مع أدنى تدخل منهما في سير العمل، أو محاولتهما لتغيير الظروف العادية التي تم فيها إجراء هذه الدراسة.

-التخطيط للدراسة: تم إجراء الدراسة في ظروف طبيعية أي أنها غير مخططة (ميدانية).

- وحدة التحليل(مجتمع الدراسة): يتمثل مجتمع الدراسة في الخبراء القضائيين، مدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين الناشطين بولاية بسكرة.

- المدى الزمني: تعتبر دراستنا مقطعية لكونها أجريت على بيانات تجمع مرة واحدة، أي في فترة زمنية قصيرة وذلك بهدف الإجابة عن أسئلة الدراسة، وقد حدد الإطار الزمني للدراسة خلال الفترة 2020-2021.

7- هيكل الدراسة: من أجل دراسة موضوع بحثنا تحت عنوان "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة"، قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة.

مقدمة: تضمنت إشكالية الدراسة، تساؤلات الدراسة، فرضيات الدراسة، نموذج الدراسة، أهمية الدراسة، أهداف الدراسة، الدراسات السابقة، منهجية الدراسة وتصميم البحث.

الفصل الأول والمعنون بـ"استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية" وتم فيه عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة القضائية من حيث النشأة والتطور التاريخي لها، تعريفها، أهميتها، أهدافها ومجالاتها وتوضيح أهم الإجراءات والأساليب المستخدمة، كما تضمن الفصل ماهية المحاسبة الإبداعية، من خلال تعريفها النشأة والتطور التاريخي لها، والعوامل التي ساعدت في ظهورها، وكذا التعرف على جوانب المحاسبة الإبداعية من خلال أشكالها، وأهم دوافع الإدارة لممارسة هذه الأشكال بالإضافة إلى أساليبها المستخدمة في القوائم المالية وأساليب الكشف عنها، ونتائجها، إلى جانب دراسة العلاقة بين المتغيرين ألا وهما المحاسبة القضائية والمحاسبة الإبداعية من خلال توضيح علاقة المحاسبة القضائية بكل من إدارة الأرباح والتهرب الضريبي لاعتبارهم كظاهرة

للمحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال توضيح الدور الفعال للمحاسبة القضائية والتقنيات المستخدمة في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية وطرق مواجهتها والحد منها.

الفصل الثاني والمعنون بـ "استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة". تضمن عرض الإطار المنهجي للدراسة من حيث منهج الدراسة إلى جانب مجتمع وعينة الدراسة والوصف الإحصائي لها، وأساليب جمع البيانات والمعلومات والأساليب الإحصائية المستخدمة، وثبات وصدق أداة الدراسة واختبار التوزيع الطبيعي، كما تطرقنا إلى عرض وتحليل نتائج الدراسة من حيث تحليل فقرات محور المحاسبة القضائية وتحليل فقرات محور المحاسبة الإبداعية، واختبار الفرضيات من حيث اختبار الفرضية الرئيسية وكذلك اختبار وتفسير الفرضيات الفرعية.

خاتمة: تضمنت إعطاء خلاصة عن الدراسة التي قمنا بها، لتتوصل إلى أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراستنا لكل من الفصلين الأول النظري والفصل الثاني التطبيقي، وكذا الإشارة إلى مجموعة من الاقتراحات التي نرى أنه لو تم أخذها بعين الاعتبار سيتم التحسين من دور المحاسبة القضائية والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى حد القضاء عليها، وبعض الآفاق البحثية التي تستحق الدراسة والتركيز عليها من قبل الباحثين في المستقبل.

الفصل الأول

استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية

تمهيد:

تقوم بعض المؤسسات بالتلاعب بالقيود وأرقام الحسابات في قوائمها المالية، طمعا في زيادة أرباحها وجلب المساهمين لها ولكن إن الاستخدام المفرط في المحاسبة الإبداعية أدى إلى ظهور اختيارات مالية مثلما حدث لشركة الطاقة الأمريكية enron التي أعلنت إفلاسها سنة 2002 ، الأمر الذي أدى إلى قيام مستخدمي القوائم المالية برفع دعاوي قضائية نتيجة شكوكهم بوجود غش وتحايل في القوائم، وبالتالي ظهور المحاسبة القضائية لمواجهة تطبيق مثل هذه التلاعبات في القوائم المالية. وبما أن المحاسبة الإبداعية يمكن أن يكون الإبداع إيجابيا لإظهار صورة حسنة للمؤسسة، وقد يكون سلبيا بقصد تضليل المستفيدين من المعلومات، فإننا سنحاول التركيز على الإبداع السلبي للمحاسبة الإبداعية وإستخدام المحاسبة القضائية للحد منه.

وبالتالي سنتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة القضائية

المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: علاقة المحاسبة القضائية بالمحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة القضائية

تعتبر المحاسبة القضائية نوع حديث من أنواع المحاسبة تقوم بالتدقيق، التحليل والتحري في الوثائق المحاسبية والقانونية من أجل الوصول إلى حقائق، عندما تتلقى طلب أو دعاوي قضائية من طرف مستخدمي هذه الوثائق، بهدف بيان الحقيقة ومنع حدوث التلاعب والاحتيال والسرقة .

المطلب الأول: ماهية المحاسبة القضائية

أولاً: تعريف المحاسبة القضائية

وفقاً لمجلة المحاسبة القضائية (journal of forensic accounting) " المحاسبة القضائية هي التي يكون فيها المحاسب متمتع بخبرة مهنية، عالية، مستقلة، كافية لتقديم الحقائق حول صحة المعاملات المالية المطروحة أمامه في الدعاوي القانونية و الإدارية وترشيد القضاء للحكم بها" (الجليلي و جميل، 2012، صفحة 83) .

كما تعرف المحاسبة القضائية بأنها " التحليل المحاسبي الذي يمكن أن يؤدي إلى إكتشاف الاحتيال المحتمل ويكون مناسباً تعرضه المحكمة ويكون هذا التحليل أساس النقاش والجدل وفض النزاع" (كبرى و أحمد سعيد، 2018، صفحة 456).
فهي "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" (أوبوكر، 2018، صفحة 102)
- الخدمات القانونية؛ التي تعرف بدور المحاسب القضائي بوصفه خبيراً أو مستشاراً.

- خدمات التحقيق؛ التي تعتمد على الاستفادة من مهارات المحاسب القضائي، التي قد لا تؤدي إلى الشهادة في قاعة المحكمة.
أيضاً تعرف المحاسبة القضائية بأنها " مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحريات والعمل داخل إطار قانوني والذي يوفر أدلة كافية لضبط الغش والتأكد من مصداقية القوائم المالية" (الخالدي، 2014، صفحة 32)
من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المحاسبة القضائية هي فرع من المحاسبة تقوم بتطبيق مبادئ المحاسبة، وعملية التحقيق في القوائم المالية المشكوك في صحتها، وتقديم أدلة عن هذه القضايا للمحاكم، وهذا بالاستعانة بالمحاسب القضائي وخبرته المهنية ومهاراته من أجل الكشف عن الحقائق.

ثانياً: نشأة والتطور التاريخي للمحاسبة القضائية

إن وجود مهنة المحاسبة القضائية يعود إلى سنة 1817، نتيجة نشوء قضية إفلاس (Meyer v. Sefton)، حيث أن الأدلة المتعلقة بتلك القضية يصعب مراجعتها من خلال المحكمة، مما تطلب وجوب إستدعاء المحاسب المسؤول عن إجراء عملية التحري في القضية للإدلاء بشهادته في المحكمة بصفته شاهداً خبيراً، ويعد ذلك المحاسب من وجهة نظر الرائد القضائي الدكتور (Larry Crumbley) بأنه أول محاسب قضائي في التاريخ وبداية للمحاسبة القضائية بصفته مهنة. (أوبوكر، 2018، صفحة 101).

وتعود أهم أسباب ظهور ونمو المحاسبة القضائية إلى: (Owojori & Asalou, 2009, p. 185)

- لا يمكن للتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق التي باعتبارها نقطة من نقاط مهمة الإدارة أن تلقي الضوء على الحقائق المختلفة وغيرها من الجوانب الخفية للاحتيال على المؤسسات.

- إن عمل مراجع الحسابات القانوني يحتاج مدة أطول للتركيز وهي صورة سلبية، أما الطريقة المستخدمة في تعيينه ليست مضمونة لأن فيها نوع من التواطؤ والضغط.

- لا يكاد يتم فحص شهادات مراجعي الحسابات بعناية خاصة عندما تكون التقارير غير نظيفة ومؤهلة.

- إن مراجعي الحسابات الداخليين يمكنهم الكشف عما كان يحدث، ولكنهم ليسوا في وضع يسمح لهم بالشروع في إتخاذ الإجراءات المناسبة في الوقت المناسب.

ثالثاً: أهمية المحاسبة القضائية

إن الأزمات المالية التي حدثت للشركات العالمية في السابق بسبب قيامها بالتلاعب في الدفاتر والحسابات وكذلك تزايد الدعاوي القضائية في المحاكم، أظهر أهمية المحاسبة القضائية للفصل في هذه القضايا. وتمثل أهمية المحاسبة القضائية فيما يلي:

- نشر المعلومات المحاسبية المضللة التي تحدّد بقاء وإستمرارية المؤسسات، وتعرض عوائد المستثمرين إلى أضرار كبيرة وهذا هو أهم سبب للإكتراث بالمحاسبة القضائية التي تجمع بين المحاسبة والقانون، حيث أن المعرفة المحاسبية لوحدها والمعرفة القانونية لوحدها لا يمكنها أن تحل المشاكل على نحو جيد. (محمود و داود، 2014، صفحة 125)

- أحد المجالات الحديثة والمهمة التي توفر العديد من الفرص لإحتياجات المستقبل، وتحدّد المهارات والمتطلبات الأساسية في المحاسب القضائي. (الجعبري، 2018، صفحة 16)

- تبحث في الماضي وتذهب إلى ما وراء الأرقام، وتفتح الأبواب للمزيد من الدراسة والبحث. (عبيد، 2018، صفحة 673)

- وتبرز أيضاً أهمية المحاسبة القضائية نظراً لعدم كفاية الإجراءات الواردة من معايير التدقيق لكشف ومنع الغش والتلاعب الكبير في القوائم المالية. (الجعبري، 2018، صفحة 16)

- تعمل المحاسبة القضائية على رفع صلاحية الهيئات الرقابية والإشرافية. (احمد، 2018، صفحة 26)

- الحكم في ممارسات الإهمال المهني، يساعد المحاسب القضائي في إذا كان هناك إنتهاك للمعايير الأخلاقية والمهنية. (هه لكوردي، 2020، صفحة 273)

- التحقق من القضايا المالية في المنازعات بين المؤسسات والتأكد من صحة الإدعاءات المقدمة من الجهات المختصة إلى المحكمة من خلال الحصول على أدلة الإثبات التي تدعم أو تفند هذه الإدعاءات. (صالح، 2016، الصفحات 593-594)

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة القضائية ومجالات تطبيقها

أولاً: أهداف المحاسبة القضائية

للمحاسبة القضائية أهداف تسعى إلى تحقيقها تتمثل أهمها فيما يلي:

- جمع الأدلة الكافية مع تقديم تقرير يشمل رأي تقني محايد للمساعدة في تأييد دعم التقاضي. (احميد، 2014-2015، صفحة 27)

- التحري عن عمليات الاحتيال وإكتشافها من أهم أهداف المحاسبة القضائية، وكذلك إكتشاف حالات التهرب من الالتزامات المالية أو الممارسات الخاطئة التي ترتكب عن طريق التلاعب بالسجلات المحاسبية. وفي بعض حالات الكشف عن الإحتيال يجب

تقديم هوية الجاني، ولذا يتم استخدام المستندات المالية كدليل لدعم تقديم دعوى قضائية لمنع المدعي عليه من التسبب في مزيد من الضرر، وكذلك المطالبة بالتعويض بعد تحديد هوية الشخص المسؤول. (الجبوري و الخالدي، 2013، صفحة 461)

- تحديد مقدار الخسارة أو الضرر الاقتصادي الذي حدث أو محتمل، وجمع الأدلة المالية التي ستكون كدليل قوي لدعم المطالبات القانونية لإستردادها. فضلا عن تتبع وتحديد موقع الأصول المفقودة لغرض إستعادتها وتحديد الشخص المسؤول عن إرتكاب عملية الإحتيال. (أبو بكر، 2018، صفحة 102)

- إجراء تحليل وتحقيق في صحة حساب مبلغ التعويض التي تطالب به المحكمة ضد المؤسسة والمثول أمام المحكمة عند الضرورة. وهنا يمكن لطرفي النزاع الإستعانة بالمحاسب القضائي ، أي الطرف المتضرر أو المتسبب في الضرر. وفي ضوء ذلك قد يكون من الضروري أيضا تحديد الأسباب والأفراد المسؤولين عن وضع المؤسسة في موضع مسؤولية أمام الدعاوي القضائية. (الجبوري و الخالدي، 2013، صفحة 461)

ثانيا: مجالات تطبيق المحاسبة القضائية

تعتمد المحاسبة القضائية على مجموعة من مهارات المحاسبة والمراجعة، وبراعة ومهارة التحريات وهي تنظر دائما إلى ما وراء الأرقام وتوفر التحليل المحاسبي المناسب للمحاكم المدني على المناقشة والجدل، وحيث أنها تعتبر عميقة جدا وشاملة النطاق ودقيقة جدا من المحاسبة القانونية، كما أنها تتعلق بالفتيش القانوني، وتعطي درجة عالية من اليقين وهي شاملة وكافية وكاملة ويمكن من خلالها إعطاء رأي مهني مستقل وتقديم تقرير يساعد في التقاضي. (احمد، 2013، صفحة 5)

ويمكن تحديد أهم مجالات تطبيق المحاسبة القضائية بالآتي : (جاسم، 2017، صفحة 351)

أ- تقديم الاستشارات لحل المنازعات: إذ يتم تقديم رأي بناء على الحقائق المعروفة، ولكن إذا لم تكن الحقائق معروفة فإن المحاسب القضائي سيقوم بالتحقيق في موضوع النزاع، ومن ثم تكوين رأي بناء على التحقيق الذي أجراه ، وتشمل هذه الإستشارات أيضا الإستشارات في مجال التقاضي الناشئة في المنازعات فيما يتعلق بالمسؤولية المهنية والدعاوي المدنية، وتشمل الإستشارات بشأن نزاعات المسؤولية المهنية تحديد مقدار الخسائر الناجمة عن النزاعات الأخيرة المتعلقة بالأداء المهني مثل التأمين، تأخيرات البناء، وسرقة الأسرار التجارية، أما المنازعات المدنية فتشمل تقييمات الأعمال التجارية واختلاس الموظفين وتقييم الخسائر المادية في القضايا المتنازع عليها.

ب- شهادة خبرة في الشؤون المالية: قد يكون المحاسب القضائي خبير في حالات التقاضي بما في ذلك المحاسبة والمالية، أو في مجال إعداد الضرائب أو تقييم الأداء المالي، ويساعد في صياغة الاستفسارات في هذا المجال أو المساعدة في ترجمة المستندات.

ج- التسويات المالية وتقييم أعمال الشراكة عن الطلاق: على الأغلبية يتم إستدعاء المحاسب القضائي إلى حل تسويات الطلاق بين الأزواج الذين لديهم ملكية في مؤسسة خاصة أو وجود عقد بينهما في الأعمال التجارية، لأن وظيفة المحاسب القضائي في هذه الناحية تقدير الأعمال وتحديد القيمة المالية للأصول والممتلكات وتقييمها.و على المحاسب القضائي أن يكون حذرا هنا في جوانب عديدة نذكر منها: (الجليلي، 2012، صفحة 15)

1- النظر إلى كل من الميزانية العمومية وقائمة الدخل مع عمل تحليل مالي مفصل من أجل أن يصل إلى حقيقة الوضع المالي ونتيجة النشاط.

2- على المحاسب القضائي أن يأخذ حذره في حال وجود إستخدامات وإلتزامات خفية غير معلن عنها، ومن الأمثلة على إستخدامات والإلتزامات الخفية هي: معدات تم إستهلاكها كلياً، والأصول غير الملموسة الأخرى .

3- على المحاسب القضائي التحقق بعناية مجالات إدارة الأرباح من تحريف قوائم الجرد، وإستلام الدخل النقدي من بوالص التأمين على الحياة، والإيجارات غير المسجلة، والممولة بموجب إلتزامات المعاشات التقاعدية، المصروفات غير المسجلة مثل مبالغ مصاريف السفر والترفيه، وفوائد الديون ومصاريف الإيجار مع الأطراف ذات الصلة.

4- إن جميع التغييرات التي تطرأ على أساليب ومبادئ المحاسبة ينبغي أن تكون سبب قلق للمحاسبين القضائيين، على سبيل المثال قد تشمل تعديل الإستثمارات إلى أقل من التكلفة أو السوق، وطرق الإستهلاك. بالإضافة إلى التعديلات على أجور كبار التنفيذيين أو المكافآت.

د- الإستشارة حول تقييم الأضرار (النسب بالخسارة): تشمل النصيحة المقدمة من المحاسب القضائي، والتحقق في قضايا تقدير الأضرار وهي أموال تعطى للمدعي بسبب تسبب المدعي عليه في ضرر للمدعي، وهنا يجب على المحاسب القضائي جمع وتحليل المعلومات لتحديد قيمة الضرر ومن ثم تكوين رأي يستند إلى تحليل متعمق. (جاسم، 2017، صفحة 352)، وفي خلال قيام المحاسب القضائي بعملية التحقيق عليه تنفيذ الحكم على القياس مع المعايير المنصوص عليها في هذه المهنة ، ويمكنه كذلك إتباع خمس خطوات في عملية تقدير قيمة الضرر تمثل هذه الخطوات فيما يلي: (الجليلي، 2012، صفحة 15)

- يجب أن يحدد المعايير المستخدمة كأساس لتقييم الضرر.

- يجب تحديد مدة الأضرار وتحديد معدل النمو المناسب.

- أخيراً على المحاسب القضائي إختيار طريقة مناسبة من أجل تحديد مقدار الإيرادات المستلمة قبل وقوع الحادث، وكذلك يحدد الإيرادات من العمليات التجارية العادية، وكذلك الإيرادات من المشاريع الخاصة. كل هذا لتحقيق معدل النمو المنتظر الذي هو زيادة نسبة معينة من الأرباح خلال فترة الضرر، ومعايير الصناعة والبيانات التاريخية هي مؤشرات يعتمد عليها المحاسب القضائي لتحديد معدل النمو.

وعلاوة على ما تم ذكره من مجالات أو خدمات تقدمها المحاسبة القضائية هناك من أشار إلى مجالات وخدمات أخرى منها: (الجليلي و جميل، 2012، صفحة 84)

1- أجهزة المخابرات والاستخبارات؛ إن إستخدام المحاسب القضائي هذه الأجهزة لتحديد الهوية المالية الحقيقية للأفراد أو المؤسسات أو المنظمات الموجودة في مكان ما، فيجب عليه المساعدة في التعرف على طريقة عمل هؤلاء الأفراد أو المؤسسات من خلال التعاون مع هذه الأجهزة في التحقيق في خلفياتهم من الناحية المالية والقانونية.

2- التزوير وإدارة المخاطر؛ يجب أن يكون لدى المحاسب القضائي فهم شامل للضوابط الداخلية والإحتيال وسوء التصرف والمخاطر المسيطرة داخل المؤسسة.

3- الملكية الفكرية؛ تقديم خدمات الكشف والتحقيق ومنع السرقة والإستخدام الإجرامي للملكية الفكرية .

وعليه يمكن القول، أن للمحاسبة القضائية عدة مجالات فلا يمكن تحصيل عددها، فهي متنوعة وواسعة نذكر منها أنها تقدم إستشارات لحل المنازعات وكذلك إستشارات لتقييم الأضرار، وحتى في حالات الطلاق بين الزوجين تقوم بالتسوية المالية وتقييم

أعمال الشراكة بينهم، كما أنها تكون في أجهزة الاستخبارات وذلك بالتحقيق خلف المؤسسات من الناحية المالية والقانونية التي يتم مراقبتها.

المطلب الثالث: إجراءات المحاسبة القضائية و أساليبها

أولاً: إجراءات المحاسبة القضائية

إن المحاسبة القضائية تطبيق لمهارات المراجعة في على أساس المعرفة بالشؤون القانونية المتعلقة بتنفيذ القانون والجدل والدعاوي القضائية، وهي مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارة التحريات والعمل ضمن إطار قانوني يوفر أدلة كافية لضبط الإحتيالات في القوائم المالية، وتركز على التأييد، الإثبات، التسجيل، التفسير، البحث، الاتصال، والتحقق من البيانات السابقة أو الأنشطة المحاسبية الأخرى، وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية والموضوعية لإثبات الواقع الحالي والتنبؤ بالنزاع المستقبلي ، وهذا ما أوضحه مجمع المحاسبين الأمريكي AICPA على أن المحاسبة القضائية تتضمن كلا من محاسبة التحريات وتأييد الدعاوي القضائية. (جاسم، 2017، صفحة 242)

وهناك مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها المحاسبة القضائية، تتمثل عموماً في: (جاسم، 2017، الصفحات 350-351) -الإلتقاء بالعمل، لأن تحديد المشكلة هو مرحلة أساسية ولا يمكن فعل شيء قبل ذلك، لذا فإن أي حل للنزاع في هذه المرحلة يقوم أولاً معرفة ماهية المشكلة، ثم تحديد أبعاد المشكلة وأثرها وكذلك الدوافع التي أدت إلى ظهور المشكلة سواء أكانت دوافع شخصية إجرامية أو أخطاء غير مقصودة أدت إلى ظهورها.

- تدقيق الصراع لتحديد الأطراف ذات الصلة والمشاركين الأساسيين فيها. (الكبيسي، 2016، صفحة 5)

-التحقيق الأولي، وقبل وضع خطة عمل مفصلة بما يتسنى وضع خطة عمل أكثر إكتمالاً.

-وضع خطة عمل تحتوي على أهداف ومنهجية التي تعتمد لحل المشكلة.

- جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات لإحتواء بالقضية محل التحكيم وقبل إيداء الرأي. (أوبوكر، 2018، صفحة 103).

-تحليل الأضرار وقيمتها وتحليل الحساسية، وإستخدام جهاز الكمبيوتر والخرائط وغيرها لتفسير النتائج.

-إعداد التقرير النهائي موضحاً فيه نطاق التحقيق وطريقة الإستخدام والقيود المفروضة على النطاق والنتائج وآراء المحاسب القضائي إضافة إلى الجداول والرسومات وأدلة الإثبات التي جمعها، دون إغفال أية حقائق حتى لا يسمح بالظن بصحة التقرير.

ثانياً: أساليب المحاسبة القضائية

تتمثل أهم أساليب المحاسبة القضائية في ما يلي: (الجعبري، 2018، صفحة 19)

أ- المراجعة التفاعلية: تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية والمشبوه فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها، مع تحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك، وجمع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوي القضائية.

ب- المراجعة البعدية: و تهدف إلى الفحص من عدة مظاهر وهي تتضمن ما يلي:

1- المراجعة التشريعية: تقوم هذه المراجعة على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، والتأكد من حماية الأصول والموارد المختلفة.

2-الإلتزام المنظم: يستخدم في حالة المراجعة الحكومية، حيث يتم التأكد من مدى إمتثال الوحدة للقوانين والأحكام والتشريعات عند سداد المدفوعات الحكومية والتصديق عليها.

3-الأداة التشخيصية: وهي تستخدم لإجراء إختبارات لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، والتركيز على المناطق المستهدفة.

4-التحري عن الإدعاءات: وهي إجراء التحليلات اللازمة عن الإدعاءات المتعلقة بالشكاوي المقدمة، وإستخدام الإجراءات التحليلية لدراسة وتحديد الإتجاهات غير الطبيعية والأخطاء والغش. (جاسم، 2017، صفحة 349)

المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تعتبر المحاسبة الإبداعية أحد أنواع إبتكارات المحاسبة التي يستخدمها المحاسبين والمسيرين في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة، إذ يمكن أن يكون الإبداع إيجابياً لإظهار صورة حسنة للمؤسسة، وقد يكون سلبياً بقصد تضليل المستفيدين من المعلومات التي تنشرها المؤسسة، وبالتالي التأثير سلباً على مصالحهم فيها.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

أولاً: تعريف المحاسبة الإبداعية

حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظراً لإختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، فمنهم من يستخدم إصطلاح المحاسبة المبدعة بدلا من إصطلاح المحاسبة الإبداعية إذ يصفها بأنها هي "عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال إنتهاز الفرصة للتخلص من الإلتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوفات أن يبلغ عنه، وهي أيضا عملية تتم من خلالها هيكله المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية". (المليجي و إبراهيم، 2019، صفحة 133)

كما تعرف بأنها "شكل من أشكال التلاعب والخداع في مهنة المحاسبة، وأن إستخدام المحاسبة الإبداعية لا يكون في الإجراءات والمبادئ المحاسبية بحد ذاتها، وإنما بكيفية إستخدامها وتوظيفها بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة من أجله لخدمة أغراض معينة". (طالب، 2013، صفحة 20)

فهي "أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة للتلاعب في نتيجة النشاط وقائمة المركز المالي وبنود التدفق النقدي من أجل إظهار المؤسسة بالشكل الذي يتلائم ورغبات الإدارة". (الزيادي، 2014، صفحة 195)

أيضا المحاسبة الإبداعية "تعبير يمثل إشارة إلى لجوء المؤسسات لإستغلال الثغرات الموجودة في الأساليب والبدائل المحاسبية المتوفرة لتحسين صورة الشركة في أعين المستفيدين، حتى وإن كان على حساب الحقيقة، أي إستغلال السياسات المحاسبية". (جمعة، 2019، صفحة 35).

فالمحاسبة الإبداعية هي "الممارسات غير الأخلاقية في إختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنه بيانات مالية غير صحيحة ومضللة". (بله، 2012، صفحة 60)

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المحاسبة الإبداعية عبارة عن تلك الممارسات المنحرفة والأساليب المبتكرة التي تلجأ إليها بعض المؤسسات للتلاعب بالبيانات المالية، من أجل إظهار نتيجة النشاط التي ترغب بها، بهدف خداع أصحاب المصالح بمعلومات محاسبية مضللة لا تعكس واقع المؤسسة وذلك من أجل تحقيق أغراض خاصة.

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص التي تبين بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع، تتمثل أهمها في: (حمادة، 2010، صفحة 95)

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
- قدرة المحاسب على التحليل والحدس.
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بنفسه.
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من مراكز الإدارة.
- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب وتقويم الأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

ثانياً: نشأة والتطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية

يربط الكثير من الباحثين ظهور المحاسبة الإبداعية بمواجهة الشركات صعوبات خلال الأزمات التي عرفت في فترة الثمانينيات من القرن الماضي، أين نتج ضغط كبير على المحاسبين والماليين والمدققين لتضخيم الأرباح، وتوضيح الوضعية المالية للمؤسسة بصورة أفضل. (بالرقي، 2012، صفحة 34)

في القرن الثامن عشر أخذت العديد من المؤسسات تندمج مع بعضها البعض، لتكوين المؤسسات الكبيرة والضخمة وهذا أدى إلى ضرورة وجود نظام محاسبي لتفادي الأخطاء الحسابية والسيطرة عليها ومنع السرقات، وفي هذه المرحلة أصبحت عملية تقدير قيمة الموجودات الثابتة وتكاليف صيانتها وإستبدالها من أكثر المشكلات التي واجهت المحاسبين. (السياعي، 2017، صفحة 104)

في بداية الثمانينيات من القرن العشرين، كان هناك ضغط لتحقيق أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق أرباح، ولقد إستمر الركود الأخير مدة طويلة، وقد أجبرت الكثير من المؤسسات التي أبلغت عن أرباح صورية على التصفية. (طالب، 2013، صفحة 18).

ولقد إصطلح مهنيي على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات، وذلك حسب ماجاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تمهيد الدخل، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة... (نقموش، 2019، صفحة 3)

ثالثاً: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وتطور إستعمالها نذكر منها :

أ- حرية إختيار المبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالإختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا

يترتب عليه إختيار المؤسسة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها وإظهار أفضل صورة لها. (نقموش، 2019، صفحة 3).

ب- فلسفة حق الإختيار في المحاسبة من بين بدائل الإعتراف والقياس المحاسبي والعرض والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبة شكلا أو مضمونا. (جمعة، 2019، صفحة 36)

ج- حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل: تقدير العمر الإنتاجي للأصول بغرض إحساب الإهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب إكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل متحفظ، حسب إحتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية، من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها. (بالرقي، 2012، صفحة 36)

د- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الإنطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة. (لعروسي، 2019، صفحة 38)

هـ- القيود المحاسبية المزيفة: يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث، مثل بيع أحد موجودات المؤسسة وإعادة إستئجارها حتى تنتهي مدة إندثارها، إن سعر البيع المشترط بإعادة التأجير يمكن أن يكون أعلى أو أقل من القيمة الفعلية للموجود، بحيث يستخدم الفرق لزيادة أو تخفيض قيمة الموجود والأرباح لتقليل فرص إستخدام القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب في البيانات المحاسبية... لذلك فإنه تشجع الهيئات المحاسبية الدولية على إستخدام نماذج خاصة لإثبات القيود وتفصيلها. (طالب، 2013، صفحة 22).

و- تضارب المصالح: يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، حيث تنشأ مصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على إستثماراتهم، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر. وتعدد المصالح هو ما تسبب في إنتشار المحاسبة الإبداعية. (جمعة، 2019، صفحة 36)

ز- بالإضافة إلى الثغرات الموجودة في معايير المراجعة، والحاجة إلى التوقعات المستقبلية، وإستخدام التقديرات والحكم المهني، والتغيرات في السياسات المحاسبية، وإختلافات توقيت بعض المعاملات المالية، وتبويب القوائم المالية، كلها عوامل منحت المديرين الفرص لإبتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم منافع المؤسسة، ومن ثم المساهمة في إنتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية. (جمعة، 2019، صفحة 36)

المطلب الثاني: جوانب المحاسبة الإبداعية

أولاً: أشكال المحاسبة الإبداعية

أ- إدارة الأرباح: هي أي سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر في الدخل الذي يظهر في القوائم المالية ولا يحقق مزايا إقتصادية حقيقية، وقد يؤدي في الواقع إلى الإضرار بالمؤسسة على المدى الطويل. (اللويزي، 2013، صفحة 10) وهي إستخدام الإدارة لحكمها الشخصي بشأن التقارير المالية وهيكلتها العمليات لأجل تعديل التقارير المالية، إما بغرض تضليل أصحاب المصالح بشأن الأداء الإقتصادي للمؤسسة، أو للتأثير على التعاقدات التي تتم بناءها على الأرقام المحاسبية المقرر عنها. (اسماعيل، 2017، صفحة 53)

ب- المحاسبة النفعية: هي الإختيار المتعمد من بين التطبيقات المتعددة للمبادئ المحاسبية، بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقاً، وغالبا ماتكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة، سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة عامة أو لا. (فداوي، 2014، صفحة 252)

ج- التقارير المغشوشة: يمكن وصفها أيضا بالتقارير الإحتيالية لأنها تشمل على أخطاء مقصودة، بما في ذلك عدم ذكر مبالغ أو إيضاحات في البيانات من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية. (كبرى و أحمد سعيد، 2018، صفحة 463)

د- تمهيد الدخل: هو تقليل مقصود لحدة التقلبات في الأرباح المعلنة للشركة عن مستواها الطبيعي أي يعني الوسائل التي تتبعها الإدارة لتقليل التقلبات في أرقام الدخل المتوقع أو المستهدف، وهو عملية تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول للمستوى المطلوب، أي رغبة الإدارة في تقليل الإنحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن أو المسموح به. (البعاج، 2014، صفحة 21)

و- المحاسبة الخلاقة: وهي إتباع بعض الحيل والأساليب لجعل المؤسسة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي. (بالرقي، 2012، صفحة 33)

هـ- المحاسبة الإبداعية: هي إستخدام أو إستعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المألوفة، وتتميز بإستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة، للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات. (الجعري، 2018، صفحة 41)

ثانياً: دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية

من بين الأسباب التي تدفع الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تؤدي إلى تلاعب في الحسابات مايلي:

أ- محاولة التهرب من الضرائب؛ من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الإقتطاع الضريبي المترتب عليها. (عبد الجليل و عيسى، 2017، صفحة 5) إذ يعد التهرب الضريبي من الدوافع الأساسية لممارسة المحاسبة الإبداعية وبتأييد المالكين الرئيسيين للمؤسسة وبالتعاون مع مراقب الحسابات، حيث أن هذا الدافع يؤخذ بعين الإعتبار من قبل كافة مستخدمي القوائم المالية، إذ أنهم يتوقعون قيام غالبية المؤسسات الراجعة بتخفيض أرباحها، من أجل تخفيض الضريبة المفروضة عليهم. لذلك تعتبر الوفورات الضريبية من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بالتلاعب في الدخل لتجنب الضرائب، وقد يمكن للإدارة من خلال فترات الإعفاء الضريبي تحقيق وفورات ضريبية حقيقية عن طريق تأجيل بعض النفقات إلى فترات الإعفاء للضريبة،

وبصفة عامة فإن تدخل الإدارة في إعداد القوائم المالية واللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية قد يكون هدفه تفادي الأعباء الضريبية. (الزيادي، 2014، صفحة 197)

ب-تحسين الأداء المالي للمؤسسة؛ بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابيا على إدارات المؤسسات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة. (السياعي، 2017، صفحة 117)

ج-تمهيد الدخل؛ تفضل إدارات المؤسسات بشكل عام الإبلاغ عن اتجاه ثابت لنمو الأرباح بدلا من أرباح متقلبة بين إرتفاع وانخفاض، ويمكن تحقيق ذلك بإجراء مخصصات بمبالغ مرتفعة وغير ضرورية للإلتزامات 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. (المليجي و إبراهيم، 2019، صفحة 244)

د-الوفاء بالمتطلبات اللازمة؛ تتقيد المؤسسات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية وأحيانا أخرى بالمتطلبات التنافسية اللازمة للإستمرار والحفاظة على الحصة السوقية، وتحقيق هذه المتطلبات يمكن المؤسسة من المحافظة على عملائها وزبائنها وإستمرار تطورها، لذلك تستخدم المؤسسات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والإستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات. (القطيش و الصوفي، 2011، صفحة 363)

هـ-رغبة الإدارة في المحافظة على سعر السهم أو زيادته؛ وذلك عن طريق تخفيض المستويات الواضحة للإقتراض لكي تظهر المؤسسة كأنها معرضة لمخاطر أقل، وكذلك عن طريق خلق مظهر للمؤسسة بإتجاه جيد من الأرباح، وهذا الأسلوب يساعدها في زيادة رأسمالها من الإصدار الجديد للأسهم. (الجعبري، 2018، صفحة 37).

و-تأخير نشر معلومات؛ لأغراض السوق فقد يرغب أعضاء مجلس الإدارة أو المديرون الإنخراط في صفقات أو معاملات داخلية في أسهم شركاتهم فيستخدمون المحاسبة الإبداعية لتأخير نشر المعلومات لأغراض السوق، ومن ثم يحسنون من فرصهم للإستفادة من المعرفة الداخلية وتحقيق الأهداف التي يسعون لتحقيقها. (الخالدي، 2014، الصفحات 23-24)

ز-وجود بيئة وظروف ملائمة للغش والتلاعب؛ بسبب تعدد بدائل القياس المحاسبية التي تضمنتها المعايير المحاسبية الدولية مما ساعد المؤسسات على تطبيق سياسات محاسبية مختلفة، من أجل تحسين صورة القوائم المالية بشكل يخرج عن مقتضيات الموضوعية، التي يجب توفرها في القوائم المالية، من أجل تحقيق أهداف معينة تظهر الإدارة في موقف أفضل بالنسبة للمستخدمين. (الزيادي، 2014، صفحة 197).

ح-تحقيق مكاسب شخصية؛ تعدد المكاسب الشخصية من دوافع الإدارة الرئيسية لإستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في المؤسسة بل يكون أحيانا على حساب الإقتصاد والمجتمع ككل مثل ما ظهر خلال الأزمة المالية. (مطر و الحلبي، 2009، صفحة 3)

ط-لغايات التصنيف المهني؛ تتنافس العديد من المؤسسات التي في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني، الذي تجر به بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع المؤسسة من ناحية القوة، ويستدل على هذا من خلال قوائمها المالية، ولهذا تلجأ العديد من المؤسسات

إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم، وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة. (بالرقي، 2012، صفحة 37)

ثالثاً: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

تعرف أخلاقيات المهنة بالمبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معياراً للسلوك المهني القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجياً مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبياً وقانونياً، ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العملية منها مثل المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد. (بالرقي، 2012، صفحة 39)

إن قواعد وأخلاقيات السلوك المهني تمنع المحاسب من القيام بأي إجراء من شأنه الخروج عن هذه القواعد، أن يقوم بأداء عمله المهني بكل نزاهة وموضوعية، وأن يكون حيادياً مراعيًا لمصلحة جميع الجهات المستفيدة من القوائم المالية. وتؤكد هذه القواعد على أن أهداف مهنة المحاسبة هي العمل بأعلى درجات المهنية والوصول إلى أفضل مستويات الأداء ومقابلة متطلبات الجمهور. وللمحاسبة جانب أخلاقي يركز على مجموعة من المبادئ الأخلاقية تتمثل أهمها في: (طالب، 2013، صفحة 31)

أ- المصدقية؛ يحتاج المجتمع ككل إلى مصداقية المعلومات وأنظمة المعلومات المستخدمة .

ب- المهنية؛ هناك حاجة إلى أشخاص يمكن تحديدهم بوصفهم مهنيين في مجال المحاسبة من قبل مستخدمي القوائم المالية

ج- جودة الخدمات؛ هناك حاجة للتأكد على أن الخدمات التي يتم الحصول عليها من المحاسب يتم تقديمها على أفضل معايير الأداء المهني.

د- الثقة؛ يجب أن يشعر مستخدمو خدمات المحاسبين بالثقة في أن هناك إطاراً أخلاقياً مهنيًا يؤثر في كيفية هذه الخدمات.

هـ- النزاهة؛ على المحاسب أن يكون مستقيماً و نزيهاً عند تقديم الخدمات المهنية.

و- الموضوعية؛ على المحاسب أن يكون عادلاً ولا يسمح للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثيرات الآخرين أن تقلل من موضوعيته تعتبر ممارسة المحاسبة الإبداعية مشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي الصادرة عن الجمعيات والهيئات المهنية المحلية والإقليمية والعالمية التي وضعت قواعد ومبادئ يجب إتباعها، فلكل مؤسسة تقارير خاصة بها سواء مالية أو غير مالية ويجب توخي الحذر لعدم تحولها إلى أدوات تسويق، فيجب كتابتها بشكل عادل ومتوازن وإظهار النتائج السلبية بدلا من محاولة إخفاءها، وتعتبر هذه إشارة واضحة إلى عدم التلاعب في التقارير وإظهارها بشكلها الفعلي دون إجراء أي تعديلات وممارسة المحاسبة الإبداعية. فالمحاسبة الإبداعية تعتبر عموماً ممارسة مخادعة غير مرغوب فيها كما تعتبر عادة فعل سلبي عند ذكرها يتبادر للعقل التلاعب والتضليل والخداع ولكنها مفيدة للمستخدم إذا استخدمت بصورة صحيحة. (بله، 2012، صفحة 63)

وبالنظر من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقياً، فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة، حيث يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة، ويترتب على ذلك قلة الاحترام لها ولإجراءاتها، ولا بد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصدقية الكافية. (الخالدي، 2014، صفحة 21)

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية وأساليب الكشف عنها

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

إن إستخدام الإدارة للعديد من الإستراتيجيات والأساليب من شأنها التأثير على المعلومة المحاسبية ومستخدميها، حيث تلجأ المؤسسات إلى التضليل والتلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي لا يثير الشكوك، وذلك لما يمتلكه ممارسي المحاسبة الإبداعية من قدرات تمكنهم من التلاعب ببنود القوائم المالية ونبين هذه الأساليب فيما يلي:

أ- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل: تعد قائمة الدخل من أكثر القوائم المالية التي تمارس بها أساليب المحاسبة الإبداعية حيث تأثر على قياس الدخل وبشكل خاص (المبيعات) وعليه فإن أهم البنود والآليات، وآثارها على قياس الدخل يمكن توضيحها كما يلي:

1- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لاتزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد إكمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية على أرض الواقع وقبل إكمال عملية تبادل المنفعة. (نقموش، 2019، صفحة 6)

2- تسجيل إيراد مزيف: تمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة. (جبار، 2015، صفحة 244)

3- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال تنقسم إلى قسمين، الأول يؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب وهذا النوع من المصروفات يتم خصمه مباشرة من الإيرادات، أما النوع الثاني والذي يؤدي إلى منافع طويلة الأجل مثل المباني والآلات فيتم التعامل معها كأصول ويتم خصم إهلاكها على مدى طويل الأجل. (الاعا، 2011، صفحة 98)

4- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: وتتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة مؤسسة ما بالتلاعب بإيراداتها عن طريق زيادتها مرة واحدة خلال فترة مالية معينة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة المؤسسة مثل زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداءها سيئاً، وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية. (الجعري، 2018، صفحة 46)

5- نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلاً إلى الفترة الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها المؤسسات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون الأفضل، ويهدف التخفيف من المصروفات عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد. (القطيش و الصوفي، 2011، صفحة 366)

6- عدم الاعتراف بالإيرادات ونقلها إلى فترة مالية لاحقة: تكون الحاجة لها أكثر إلحاحاً عندما تكون أوضاع المؤسسة في السنة الحالية جيدة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة المؤسسة بأنها يمكن أن تكون عصبية. (الزيادي، 2014، صفحة 199)

- ب- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي: ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى المؤسسة وإلتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بالمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والإلتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية، كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المركز المالي. (الجعبري ، 2018، صفحة 46)
- 1-الأصول الغير ملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن المعايير المحاسبة الدولية، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة. (نقموش، 2019، صفحة 6)
 - 2-الإستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات إنخفاض الأسعار. (مطر و الحلبي، 2009، صفحة 13)
 - 3-الذمم المدينة: ويتم فيها التلاعب من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة. (القطيش و الصوفي، 2011، صفحة 367)
 - 4-الإستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية. (جبار، 2015، صفحة 246)
 - 5-المخزون: في هذا البند تتكرر عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وكذلك التغييرات غير المبررة في الطرق المستخدمة في تقييم المخزون. (مطر و الحلبي، 2009، صفحة 13)
 - 6-حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، بإعتباره بندا من بنود السنوات السابقة. (جبار، 2015، صفحة 246)
 - 7-الأصول الثابتة: حيث لا يتم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الإمتلاك المتعارف عليها عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق. (القطيش و الصوفي، 2011، صفحة 367)
 - 8- النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الخارجية. (الجعبري ، 2018، صفحة 47)
 - 9- الموجودات الطارئة : حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه. (نقموش، 2019، صفحة 7)

ج-أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية: تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليل النقدية ونوضح هذه الأساليب كالآتي:

1-عدم وجود الصدف بشأن حسابات الدائنين: ويكون ذلك من خلال قيام المؤسسة بكتابة شيك لأحد مورديها حيث أن الإختيار هو في الصندوق وهذه المؤسسة تميل إلى التلاعب بالنقدية، من خلال عدم تخفيض حسابات الدائنين بأمانة، ثم تضع تلك المبالغ في التدفق النقدي التشغيلي كما أنها نقدية في اليد، ويرتبط بهذه الطريقة طريقة أخرى لتعزيز المؤسسة صورة تدفقاتها النقدية من خلال التأخير في كتابة الشيكات الخاصة بالدائنين. (جمعة، 2019، صفحة 54)

2-التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة: وذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة بإعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كإستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الإحتفاظ بها. (المعبري، 2018، صفحة 50)

3- إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب: فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الإستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة التخلص منها، يتم إعتباره ناجما عن نشاطات إستثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها ومن الدخل. (جبار، 2015، صفحة 246)

د-أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة تغير الأموال الخاصة: تعتبر قائمة تغير الأموال الخاصة حلقة الربط بين قائمة الدخل و قائمة المركز المالي، وتتحدد من خلال متابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية إلى نهايتها، ويتم الإعتماد في عرضها على أساس الإستحقاق. (المعبري، 2018، صفحة 50). إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب و رأس المال المحتسب، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية . (نقموش، 2019، صفحة 7)

ثانيا: أساليب الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

لاشك أن مكافحة ممارسة المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا على المهتمين في هذا المجال السعي بإستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها. (المليجي و إبراهيم، 2019، صفحة 235)

وفيما يلي أهم الإجراءات المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي :

-الوسيلة الأهم و الأقوى هي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق إختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفاء والمتمكن

يقوم بإتباع إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم إكتشافها. (القطيش و الصوفي، 2011، صفحة 370)

-إصدار تشريعات تلزم الإدارة والمحاسب والمدقق على التقيد بقواعد وآداب السلوك المهني في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية وتشديد العقوبات الجنائية والمدنية على جميع من تثبت إدانته بالتلاعب بالقوائم المالية لتحقيق منافع خاصة، وإنشاء محاكم تجارية متخصصة ترفع إليها القضايا المحاسبية وإيجاد قواعد رسمية مكتوبة كقوانين حقوق المساهمين وقانون التعاقد، ووجوب متابعة المؤسسات المخالفة وإتخاذ الإجراءات المناسبة من أجل إنزال العقاب بحقها وإيقاع المسؤولية الشخصية على الرؤساء التنفيذيين بسبب حسابات مؤسساتهم المضللة وأن تكون هذه القوانين قادرة على تعزيز القيم الأخلاقية. (نقموش، 2019، صفحة 11)

-دعم آليات حوكمت الشركات التي تعتبر أحد أساليب المنهج الأخلاقي، والتي تمثل نظام بمقتضاه تدير وتراقب المؤسسات من خلال مجموعة من الإجراءات يستخدمها ممثلي أصحاب المصالح في المؤسسات، لتوفير الإشراف والرقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة. (الزيادي، 2014، صفحة 204). وأصدرت مؤخرا العديد من أسواق المال العالمية مجموعة من القوانين التي تدعو لضرورة الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات، والتي يعد تشكيل لجنة المراجعة أحد مبادئها الأساسية، والتي تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الإحتيالية مما يزيد من ثقة المستثمرين بتلك القوائم. (حمادة، 2010، صفحة 107)

-العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير، الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض في تلك المعايير لغرض التلاعب بالبيانات. (جبار، 2015، صفحة 247)

-تعد أنظمة الرقابة الداخلية الحجر الأساس في نجاح الشركات بإعتبارها نظام متكامل يهدف لزيادة الثقة بالقوائم، وتتضمن أنظمة الرقابة الداخلية مجموعة من الوسائل التي من شأنها تحقيق الرقابة الإقتصادية على أنشطة وأعمال المؤسسة، وتعتبر الرقابة الداخلية أداة بإمكانها الحد من دوافع وسلوكيات الإدارة في المؤسسات نحو التلاعب في الأرقام، لغرض تخفيض الدخل الخاضع للضريبة. (البعاج، 2014، صفحة 24)

-وضع قواعد تقلل من إستخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها؛ وفي هذا المجال فإنه عندما إتجه بعض محاسبو المؤسسات البريطانية للإستعانة ب"بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ. (المليجي و إبراهيم، 2019، صفحة 237)

-تفعيل دور المحاسبة القضائية في إكتشاف طرق الإحتيال المحاسبي والتضليل في إعداد القوائم المالية حيث تستخدم أدوات المحاسبة القضائية لمساعدة العدالة في فضح وتحديد المسيئين، من خلال تفسير وتلخيص وتقديم القضايا المالية المعقدة بصورة واضحة في الدعاوى القضائية، كما يمكن أن تساعد المحاسبة القضائية في التحقيق في الإحتيال والجرائم المالية في المؤسسات وكذلك توفير الدعم القضائي للمحكمة ودار القضاء من خلال تقديم الأدلة المناسبة. (نقموش، 2019، صفحة 12).

ثالثاً: نتائج ممارسة المحاسبة الإبداعية

بما أن المحاسبة الإبداعية تعتبر شكلاً من أشكال التلاعب بالبيانات المالية، وذلك لما يستخدمه معدي هذه البيانات من أساليب الغش والإحتيال في القوائم المالية، لتقديم كشوفات مضللة وذلك من أجل تحقيق مصالحهم الخاصة، وهذه الممارسات نتائج ومخاطر تؤثر على المؤسسة سواء في الأجل القصير أو الطويل ونذكر منها مايلي:

أ- تخفيض قيمة المؤسسة؛ توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الإقتصادية للمؤسسة، حيث أن تأجيل الاعتراف بالنفقات أو تأخير إجراءها، كنفقات بحوث التطوير أو إجراء الصيانة يؤدي إلى فشل الأداء الإنتاجي وخسارة حصة المؤسسة في السوق، كما أن تعجيل الإيرادات قد يفقدها تحقيق شروط تصريف منتجاتها بصورة أفضل، فبيع المنتج في آخر السنة بشروط من الممكن أن يكون أفضل من بيع نفس المنتج لنفس العميل في بداية السنة. (لعروسي، 2019، صفحة 60)

ب- إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية؛ حيث أن لجوء الإدارة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بغرض الحصول على مزايا إضافية والفوز بالترقيات وتجنب الإنتقاد يؤدي إلى إبقاء الأخطاء كما هي بدون تصحيح وترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة. (لعروسي، 2019، صفحة 60)

ج- تلاشي المعايير الأخلاقية؛ حتى ولو كانت المحاسبة الإبداعية لا تستهلك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، حيث يخلق المديرين الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها. فالمدیر الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكن من إنتقاء خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر. (عيسى، 2008، صفحة 19)

د- العقوبات الإقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية؛ في السنوات الأخيرة أصبحت الدول التي لها تعاملات كبير في البورصة تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، وتصدر الإشارة إلى أنه و إن لم تفرض هذه العقوبات من غرامات وعقوبات تأديبية فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفاً جداً للمؤسسة. (عيسى، 2008، صفحة 19).

المبحث الثالث: علاقة المحاسبة القضائية بالمحاسبة الإبداعية

تعتبر المحاسبة الإبداعية الأساليب والممارسات الإحتيالية التي تلجأ إليها بعض الإدارات للتلاعب في الأرقام والبيانات المالية بإستغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي بقصد تحميل صورة قوائمها المالية، وهذا بهدف تضليل المستفيدين من القوائم المالية، وجاءت المحاسبة القضائية كرد فعل لمواجهة هذه الممارسات بمختلف أشكالها، وسيتم التركيز في هذه الدراسة على الأشكال السلبية للمحاسبة الإبداعية، وهي إدارة الأرباح والتهرب الضريبي، وعلاقة المحاسبة القضائية بها.

المطلب الأول: الشروط الواجب توفرها في المحاسب القضائي

أولاً: مهارات المحاسب القضائي

لابد للخبير أو المحاسب القضائي أن يتميز بعدة مهارات هي:

أ- المعارف الأساسية للمحاسب القضائي Core Knowledge of Forensic Accountant: يرى Bhasin أن المحاسب القضائي لا بد أن يكون له تخصص في المحاسبة والنظم المالية، ونظرا للتطور الموجود في المؤسسات الإقتصادية بشكل متزايد في الحجم وتعقد طبيعة أعمالها والتقنيات التي تستخدمها، فإن إكتشاف الإحتيال يتطلب من المحاسب القضائي الجدارة في كل من المهارات والكفاءات، وفي ما يلي نذكر عدد من مجالات الخبرة المهمة للمحاسب القضائي. (المجبري، 2018، الصفحات 23-24)

- الدقة في المعرفة بالقوائم المالية والحنكة على تحليلها بأسلوب انتقادي، مما يساعد المحاسب القضائي في إكتشاف النماذج غير العادية في المعلومات المحاسبية ومعرفة مصدرها.

- الإستيعاب الكلي لمخططات الإحتيال بما في ذلك عدم إستعمال الأصول بطريقة جيدة، وغسيل الأموال، الرشوة والفساد.

- القدرة على فهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وتقييم مخاطره، وأيضا تقييم مدى تحقيق الإدارة لأهدافها، وتثقيف الموظفين بواجباتهم الرقابية، ومراقبة جودة تطبيقات البرامج لتصحيح الفجوات في حالة حدوث أخطاء.

- الإبداع في إستخدام أجهزة الكمبيوتر والإطلاع على أنظمة عمل الشبكات، مما تساعد المحاسب القضائي على إجراء تحقيقات في المعاملات المصرفية الإلكترونية وأنظمة محاسبة الكمبيوتر.

- المعرفة النفسية لفهم الدوافع الكامنة وراء السلوك الإجرامي ومنع المخططات التي تحث وتشجع الموظفين على الإحتيال.

-مهارات التواصل والإتصال التي تساعد على نشر المعلومات عن السياسات الأخلاقية للمؤسسة، كما تساعد المحاسب القضائي في إدارة المقابلات والحصول على المعلومات المهمة التي يحتاجها.

- الفهم الشامل لسياسة حوكمة المؤسسات والقوانين التي تنظم هذه السياسات.

- الإدراك المعرفي للقانون الجنائي والمدني والأنظمة القانونية و إجراءات المحاكم .

ب- المعارف القضائية الأساسية والمتخصصة تتضمن:

1- المعارف القضائية الأساسية Fundamental Forensic Knowledge وتتضمن ما يلي: (احميد، 2014-2015، صفحة 56)

- إدارة وممارسة المسؤوليات المهنية.

- المعرفة للقوانين وإجراءات المحاكم وطرق تسوية المنازعات.

- إعداد وتخطيط القضايا.

- جمع المعلومات وتخزينها

- إستنباط الأدلة والحقائق.

- إعداد التقرير وشهادات الخبرة.

2- المعارف القضائية المتخصصة: Specialized Forensic Knowledge: وتتضمن المعارف القضائية المتخصصة ما

يلي: (المكي و احميد، 2015، الصفحات 232-233)

- إعادة تنظيم المؤسسات المعسرة العاجزة عن تسديد ديونها وفوائدها عند الإستحقاق، والمفلسة.

- تحليل الحاسوب القضائي.
- حساب الأضرار الاقتصادية.
- ردع وكشف ومنع الإحتيال.
- التقييم.

ج- المهارات الشخصية المطلوبة **Personal Skill Required**: بالإضافة إلى المعارف المتخصصة في تقنيات إكتشاف الإحتيال يحتاج المحاسب القضائي إلى الصبر والتفكير التحليلي، والنظر إلى ما وراء الأرقام وإدراك جوهر الحالة، بالإضافة إلى الإهتمام بأصغر التفاصيل وتحليل البيانات بشكل شامل، والتفكير المبدع، وإمتلاك الوعي المهني، والمهارة في الكمبيوتر، ومهارات الإتصال الممتازة، وكذلك الحاسة السادسة التي يمكن إستخدامها لإعادة بناء تفاصيل العمليات المحاسبية السابقة، والذاكرة التخيلية التي تساعد في تصور وإعادة بناء الأحداث الماضية لأنه عندما يقوم بالتحليل، والتحقق وفحص إختبار الأدلة لتقديم شهادة الخبرة على حدوث الإحتيال يكون محاسبا وشرطي تحرّ. (المكي و احمد، 2015، صفحة 233)

كما يرى البعض أن المؤهلات الواجب توفرها في المحاسب القضائي لكي يؤدي عمله بإتقان هي: (جاسم، 2017، صفحة 353)

- بنية علمية وعملية ومهنية في المحاسبة والتدقيق وفهم أساسيات البيئة القانونية ومهارات الإتصال والتحري وكيفية إدارة المخاطر وضبط الغش.
- الإبداع والثقة عن طريق الأداء العالي وتفهم الأمور والأضرار والمثابرة على أداء العمل والجدل في الدعاوي القضائية.
- معرفة متقدمة بالمعايير المحاسبية الدولية والأسس والقواعد والإطار الفكري والعلمي للمحاسبة والتدقيق الذي تصدره الجمعيات والمؤسسات والمراكز العالمية والمحلية.
- الإلمام بالتشريعات المتعلقة بالمسائل المالية والمحاسبية مثل القوانين التجارية والمؤسسية ونظام مسك الدفاتر.
- المؤهلات العلمية والمهنية والحصول على شهادة خبرة في مجال الإختصاص.

ثانيا: الخبرة القضائية

تعتبر الخبرة القضائية وسيلة من وسائل الإثبات وأحد إجراءات التحقيق المساعد التي يأمر بها القاضي للفصل في مسألة ذات طابع فني خاص ليس للقاضي دراية به لكونها مسألة تقنية كالمحاسبة والهندسة والطب وغير ذلك من الإختصاصات غير القانونية، للخبرة القضائية العديد من التعريفات منه أمّا " إستيضاح رأي أهل الخبرة في شأن إستظهار بعض جوانب الوقائع المادية التي يستعصى على قاضي الموضوع إدراكها بنفسه من مجرد مطالعة الأوراق والتي لايجوز للقاضي أن يقضي في شأنها إستنادا لمعلوماته الشخصية وليس في أوراق الدعوى و أدلتها ما يعين على القاضي فهمها، وإستيضاحها جوهريا في تكوين قناعته في شأن موضوع النزاع" (احمد، 2014-2015، صفحة 28)

والمحاسب القضائي هو خبير من الخبراء الذي يستعين به القاضي من أجل الفصل في القضايا و النزاعات المطروحة في المحاكم كقضايا التهرب الضريبي، إختلاس الأموال و التسوية القضائية وذلك حسب إختصاصه، ومن أسباب لجوء المحاكم (القاضي) إلى المحاسب القضائي نذكر منها: (بوشاك و سايج، 2017، صفحة 376)

أ- موضوع النزاع القضائي؛ إن الهدف الأساسي للخبرة القضائية هو توضيح حقيقة مهمة للقاضي، سواء كانت تقنية أو علمية بحتة، فإذا كان النزاع المعروض أمامه يتضمن مسائل ذات صبغة مالية، كان للقاضي تعيين خبير قضائي محاسبي على غرار الدعاوي التي يحتاج فيها القاضي إلى فحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ولكي لا يتهم القاضي بإنكار العدالة، فقد خول له القانون سلطة مناشدة الخبراء القضائيين لمساعدته في إثبات الحقائق وكشف غموض الأرقام المقدمة، وبالتالي الوصول إلى قناعة معينة تمكنه من إصدار الحكم المناسب.

ب- نقص أو غياب التكوين المحاسبي للقاضي؛ وهذا أمر طبيعي، لأن القضاة يتلقون تكويننا في المجال القانوني، وهو ما يفترض أن يكون بيلمهم بالجوانب القانونية لشتى المواضيع، لأن المهمة الأساسية للقضاء هي تطبيق القانون، فالقاضي ليس مطالبا بمعرفته بالجوانب الطبية والعلمية والمحاسبية وغيرها، بل إن الإستعانة بخبير في التخصص تكون أدق وأصلح من أجل التطبيق السليم والصحيح للقانون.

ثالثا: تقرير الخبرة للمحاسب القضائي

أ- الشروط الواجب توفرها في تقرير الخبرة

حتى يكون تقرير الخبير موضوعي يمكن الإعتماد عليه يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية: (سر الختم، 2019، صفحة 490)

- 1- القيمة الفنية؛ ويقصد بها أن يفحص الخبير جميع المستندات والوثائق المقدمة من طرف المتنازعين ودفعاتهم وطلباتهم ودراساتها ومدى مطابقتها لموضوع القضية، ثم يعبر عن رأيه بطريقة علمية أو أن يكون رأيه مبنيا على أسس علمية.
- 2- الدقة؛ يجب أن يتضمن التقرير تاريخ التقرير، توقيع الخبير، ملخصا للموضوع المطلوب منه، إجراءات التفتيش، الفحص، التحليل الفنية التي قام بها الخبير، رأيه والنتائج التي توصل إليها بشكل دقيق، الإبتعاد عن السطحية، التضارب، العموميات، الغموض، وأن يكون قاطعا في النتيجة التي توصل إليها.
- 3- الموضوعية؛ يجب على الخبير إعداد تقريره حول موضوع النزاع بطريقة عادلة وحيادية ومستقلة دون التحيز لأي طرف من الأطراف.

4- مطابقة التقرير للقواعد الفنية المتعارف عليها؛ يجب إكمال المهمة ووضع التقرير وفقا للقواعد الفنية والأصول المتعارف عليها، فلا بد من توافر شروط التعيين في الخبير، وأن يتم إنتدابه للقيام بالمهمة وأن يقوم بكتابه تقريره ويضمنه خلاصة أبحاثه وآرائه، وأن يقتصر رأيه على المهمة المكلف بها.

ب- مضمون تقرير الخبرة

يقوم المحاسب القضائي بعدما يتم إستدعائه من طرف القاضي في المحكمة وذلك لمعالجة القضايا والنزاعات التي تكون ذات إختصاصه، بإعداد تقرير الخبرة الذي يمثل ملخص جهود مبدولة يقدمها المحاسب القضائي في تتبع الحقائق المتعلقة بالنزاع، ويتضمن التقرير معلومات تفصيلية دقيقة بخصوص النزاع، معززة بالأدلة الثبوتية قاطعة، تنير المحكمة وتزودها بالمعلومات المحاسبية والمالية، حصل عليها عن طريق التحري والتحقيق والتحليل للمستندات والسجلات والدفاتر والقوائم المالية والكشوفات والوثائق والمحاضر وغيرها. (هه لكورد، 2020، صفحة 276)

1- يتضمن تقرير الخبرة وجوبا: (بوشاك و سايج، 2017، الصفحات 382-383)

-أقوال وملاحظات الخصوم ومستنداتهم.

-عرض تحليلي عما قام به الخبير وعابنه في حدود المهمة المستندة عليه.

-نتائج الخبرة.

2- الناحية الشكلية: يكون تقرير الخبرة كما يلي: (بوشاك و سايج، 2017، الصفحات 383-384)

-تتضمن الورقة الخارجية من تقرير الخبرة بالترتيب حسبما هو متعارف عليه من :

-بيان المجلس القضائي والمحكمة والقسم الذي قدم له تقرير الخبرة.

-رقم جدول القضية، رقم الفهرس، تاريخ الحكم.

-بيان أطراف القضية (الخصوم).

-إسم ولقب الخبير القضائي، عنوانه، وإختصاصه بدقة.

-تاريخ إنجاز الخبرة والتوقيع.

-محتوى الخبرة يتضمن ما يلي:

-تقديم القضية؛ وفيه بيانات القضية، أسماء الخصوم في الدعوى ووكلائهم المحامين.

- ملخص النزاع؛ وهو ملخص لوقائع القضية وأسباب وجوب تعيين خبير.

- المهمة؛ حصر المهام المكلف بها بدقة وفق ما نص عليه الحكم أو القرار الأمر بالخبرة، كتنقيح الأعمال، وتحليل الإيرادات، تقدير

قيمة الأرباح المستقبلية، وجمع الأدلة على الأعمال الإجرامية، وإثبات الضرر أو نفيه، تدقيق القوائم المالية والتحقق من شفافية

القوائم المالية... الخ.

- المناقشة؛ في هذا العنصر ينقل الخبير أقوال الخصوم ومذكراتهم ومستنداتهم إلى التقرير، فيتضمن أقوال الخصوم ومذكراتهم

ومستنداتهم ومناقشتها.

- المعاينة والإستسناخ؛ وفيه بيان للأعمال التي قام بها الخبير من فحص للدفاتر وإطلاع على السجلات والقوائم والإختبارات

والإستنتاجات التي توصل إليها.

- الخلاصة؛ فيها عرض الخبير وما توصل إليه بدقة في حدود المهمة الموكلة إليه، ورأيه بخصوص الموضوع، وعرض مختلف بصيغة

واضحة وحيادية ونزيهة.

- أتعاب الخبرة؛ فيها تفصيل لمستحقات الخبير وتقديره لأتعبه بما في ذلك دراسة الوثائق، الإنتقال بين الإدارات، تحرير التقرير،

المراسلات والوضع مع ترك تحديد المبلغ النهائي للقاضي الذي عينه أو إنتدبه.

- نسخ الوثائق المعتمدة؛ على الخبير أن يرفق بتقريره محاضر الإجتماعات مع المتخاصمين، والملاحظات والطلبات الخطية، التي

قدمت له من طرفي النزاع، الإستشارات الفنية، وجميع المستندات التي توضح عمل الخبير بما في ذلك الأحكام القضائية والقرارات،

والوثائق التي إستند عليها لإعطاء رأيه الفني .

- التوقيع على التقرير، التاريخ، الختم؛ يودع التقرير لدى الجهة القضائية المعنية، وتكون وثيقة شاملة ودقيقة تساعد القاضي على الفصل في الدعوى، غير أنه إذا تبين للقاضي أن العناصر التي بنى عليها الخبر تقريره غير صادقة، له أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة، لا سيما الأمر بإستكمال التحقيق، أو بحضور الخبر أمامه، ليتلقى منه الإستيضاح والمعلومات الأساسية، كما هو معمول به وفقا لقانون الإجراءات الجزائية.

وبناء على ما تقدم، يعتبر تقرير المحاسب القضائي وثيقة رسمية ومصادق عليها قانونيا من طرف المحكمة، صادرة من شخص مختص وخبير ومعترف به من قبل المحكمة فهو مساعد القاضي في فصل النزاعات، وعليه فإن رأيه يعتبر ذات أهمية كبيرة وبدرجة عالية ومعززة بالأدلة الثبوتية والقانونية ومبني على تحليل وتفسير واضح وما يخفيه الوثائق من آثار ونتائج وأسباب تكوينها وإعدادها، إضافة إلى ذلك فإن الصفات والمؤهلات التي يتميز بها المحاسب القضائي تزيد من قدرته على التحقيق، التحري والمواجهة، إن كل هذه الإجراءات والمتطلبات تجعله يكتسب ثقة ومصادقية كبيرة قادر على إنارة طريق وإقناع المحكمة وتحقيق درجة اليقين في فهم القضية والتوصل إلى نتيجة وتحديد بين أطراف المتنازعة وحل القضية. (هه لكورد، 2020، صفحة 277)

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة القضائية بإدارة الأرباح.

أولا: تعريف إدارة الأرباح

تعرف إدارة الأرباح بأنها "سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية ولا يحقق مزايا إقتصادية في الأجل الطويل، كذلك هي التحريف المتعمد للأرباح، الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية بل لمجرد تعديل على الأرباح". (اللوذي، 2013، صفحة 10).

"هي إستخدام طرق مختلفة من الخداع أو الحيل لتشويه صور الأداء المالي الحقيقي بهدف التوصل إلى نتائج مرغوب فيها، وهي التلاعب في النتائج المحاسبية بهدف خلق تصور مختلف عن الأداء الحقيقي للمؤسسة". (اسماعيل، 2017، صفحة 54) وعرفت أيضا بأنها "التدخل المتعمد من قبل الإدارة في إعداد التقارير المالية بقصد تضليل بعض أصحاب المصالح حول الأداء الإقتصادي الأساسي للمؤسسة" (احمد، 2018، صفحة 42)

من خلال هذه التعاريف يتضح لنا أن إدارة الأرباح على أنها ممارسات تتعمدها الإدارة للتلاعب في الحسابات، بإستخدام أساليب محاسبية معينة، للتأثير على الأرباح إما بالزيادة أو بالنقصان. الهدف منها تحقيق منافع خاصة وإعطاء إنطباع مضلل للأطراف المستفيدة حول الأداء المالي للمؤسسة.

ثانيا: دوافع إدارة الأرباح

هناك عدة دوافع لممارسة عملية إدارة الأرباح هما: (مصطفى و ابراهيم، صفحة 232)

- أ-دافع الكفاءة : هدفه التأثير على مستخدمي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية من خلال إظهار وضع المؤسسة في إطار ما يحقق التوازن من العائد ودرجة المخاطرة، وذلك بهدف ضمان بقاء المؤسسة وإستمراريتها في سوق التنافس .
- ب- دافع إنتهازي: هدفه تحقيق منافع خاصة ذاتية للإدارة لها تأثيرا جوهريا على المركز الحقيقي للمؤسسة.

ج-دافع تعاقدى: تستخدم البيانات للمساعدة في رصد وتنظيم العقود بين المؤسسة والملوك المتعدين، حيث تنشأ عقود المكافآت الإدارية الصريحة والضمنية للملائمة بين مصالح الإدارة وبين أصحاب المصالح الأخرى. (اللويزي، 2013، صفحة 12).

حيث تتمثل أهم الدوافع التي تتعلق بالتعاقد في الأتي: (احمد، 2018، صفحة 47)

1-عقود الدين؛ أحيانا يمكن أن يحدث تحويل هيكل تمويل المؤسسة من أصحاب الدين إلى حملة الأسهم، وذلك من خلال إختيار الأداة للطرق والسياسات المحاسبية التي تسهم في تحقيق ذلك.

2-عقود حوافز الإدارة؛ تعتمد هذه العقود على ما تحققة الإدارة من أرباح، يكون إختيار الإدارة للسياسات المحاسبية التي تسهم في إظهار الأرباح أعلى وذلك للحصول على حوافز أكبر.

د-دوافع تتعلق بسوق المال: تظهر دوافع السوق لإدارة الأرباح عندما يدرك المديرين وجود علاقة بين الأرباح المعلنة والقيمة السوقية للمؤسسة، حيث يقوم المديرين بإدارة الأرباح بنية التأثير على السوق، كما يوجد لدى المديرين الدافع لتحقيق الأرباح المخططة، لتفادي العقوبات التي من الممكن أن تتعرض لها الشركة (احمد، 2018، صفحة 48).

هـ-دوافع تنظيمية: تعلق هذه الدوافع بما تقدم عليه الإدارة من تلاعب في الأرباح أو التحايل على القرارات أو الضوابط التنظيمية التي تصدرها بعض الجهات الرسمية والرقابية المنظمة للأداء، وتظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد إعتقاد لدى إدارة المؤسسة بأن للأرباح المعلنة تأثير على واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين. (قحموش و خوارى، 2018، صفحة 217) بالإضافة للدوافع السابقة يوجد دوافع أخرى وراء أنشطة إدارة الأرباح، تتم فيما يلي: (احمد 2018، الصفحات 49-50)

__ تفادي التكاليف السياسية.

__ تحقيق وفورات ضريبية.

__ تضخيم الأرباح للحصول على تمويل مصرفي.

__ مساندة توقعات المحللين الماليين.

__ إضافة قيمة عالية للمؤسسة.

ثالثا: دور المحاسبة القضائية في إدارة الأرباح كظاهرة للمحاسبة الإبداعية

تعتمد بعض المؤسسات أسلوب تحاييلي من أجل تجميل صورتها المالية، وتزييف الحقائق للمستثمرين وهذا الأسلوب يعرف بإدارة الأرباح، أدى هذا الأمر إلى رفع المستثمرين الشكاوي للمحاكم، وهذه الأخيرة تستعين بالمحاسبة القضائية التي لها دور في التأثير على إدارة الأرباح ومكافحتها ومحاولة الحد منها، وذلك لما تمتلكه من أساليب وتقنيات تسمح بذلك، ويكمن دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح فيما يلي :

-تعتبر المحاسبة القضائية وسيلة من الوسائل المهمة التي تساعد في الحد من جرائم الإحتيال والفساد، ولها دور مهم وأساسي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال ما تقدمه من تقييم للأداء المالي والتقرير عنه عن طريق جمع وتحليل الأدلة المالية، بإستخدام الآليات المتعلقة بالكشف عن أي ممارسات لا أخلاقية أو فيما يعرف بممارسة إدارة الأرباح. (مصطفى و ابراهيم، صفحة 248).

- جودة عملية المراجعة (الداخلية والخارجية)، حيث أن للمراجعة الداخلية دور فعال في التقليل من فرص إصدار تقارير مالية مزيفة، وإحتمال تلاعب الإدارة في التقارير المالية يكون ضئيلا جدا عندما توجد شفافية أكثر في الإفصاح المحاسبي، والمراجعة الداخلية الجيدة التي تتسم بالجودة العالية، والرقابة المستمرة، تجعل أي تلاعب من قبل الإدارة عرضة للإكتشاف وتمنع من ممارسات إدارة الأرباح، لذا فإن دور المراجعة الداخلية يمكن أن يكون مؤثرا وإيجابيا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وهذا الدور يتوقف على جودة خدمات المراجعة . (اسماعيل، 2017، صفحة 135)، أما المراجعة الخارجية، فإن دور المراجع الخارجي هو أن يعمل على إكتشاف سلوك إدارة الأرباح وأن يعلن عنه، وإضفاء الثقة على القوائم المالية ويعتمد على إستقلال المراجع وخبرة فريق المراجعة مما يجد من قدرة الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح. (احمد، 2018، صفحة 58)

- للمحاسب القضائي دوره المهم في جمع وتحليل وتقييم و تفسير الأدلة الخاصة بالمشاكل المالية بشكل واضح، وتوصيل النتائج للجهات ذات الإختصاص كالمحاكم ومجالس الإدارات أو أي جهات أخرى قضائية أو تنفيذية، إسهاما منه في حل الخلافات والنزاعات. (مصطفى و ابراهيم، صفحة 249)

وتساهم المحاسبة القضائية في مكافحة الفساد المالي، فيما يمتلكه المحاسب القضائي من كفاءات وخبرات في مجال المحاسبة والمراجعة، ونذكر أهم هذه المهارات فيما يأتي : (احمد ، 2018، صفحة 38)

- توفر المهارات التفاوضية ومهارات فحص وحل النزاعات القضائية .

- إستخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الإلكترونية.

- تقديم الخدمات الإستشارية القانونية والقضائية والحقيقية فيما يتعلق بحالات الفساد والغش.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة القضائية بالتهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من بين الجرائم الإقتصادية المعاصرة لما يلحقه من نتائج ضارة على الإقتصاد الوطني، من خلال التقليل من قيمة الضريبة أو إلغائها بطرق قانونية وجاءت المحاسبة القضائية لمواجهة هذه الممارسات والحد منها.

أولاً: ماهية التهرب الضريبي

مفهوم التهرب الضريبي : هو "مصطلح عام يشير إلى الجهود التي يبذلها الأفراد أو المؤسسات للتهرب من دفع الضرائب بطرق قانونية، يتضمن التهرب الضريبي عادة تشويه أو إخفاء متعمد للوضع الحقيقي للمكلف الضريبي تجاه السلطات الضريبية، للحد من قيمة الضرائب، ويشمل على وجه الخصوص تقديم تقارير ضريبية غير صادقة، مثل التصريح عن أرباح أقل من القيمة الحقيقية لها". (عامر، سمل، و أحمد، 2020، صفحة 419)

يقصد بالتهرب الضريبي "محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع طرق وأساليب تخالف أحكام النظام الضريبي، تحمل طابع الغش والإحتيال". (زغارير، عبد المنعم، و عثمان، 2016، صفحة 16)

يكون التهرب الضريبي على عدة أنواع منها:

أ- التهرب غير المشروع؛ هو "تعمد المكلف التهرب من أداء الضرائب المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بأية وسيلة. ويعرف أيضا على أنه المخالفة الناجمة عن إخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها أو تزويرها أو تقليل مبلغ الضرائب أو إخفاء مخالفة سابقة". (كبرى و أحمد سعيد، 2018، صفحة 464)

ب- التهرب المشروع؛ هو " تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة إستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية". (زغارير، عبد المنعم، و عثمان، 2016، صفحة 18)

ج- التهرب المحلي؛ هذا النوع يحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها، بحيث تكون أفعال التزوير التي يقوم بها المكلف لا تتعدى هذه الحدود، إما بإستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو بطرق وأساليب أخرى مثل: التهرب عن طريق الإمتناع أو ما يسمى بالتهرب الضريبي وذلك بإمتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها، كأن يرفض إستيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية. (زغارير و آخرون، 2016، صفحة 18).

ثانيا: العوامل المؤدية للتهرب الضريبي

هناك مجموعة من الأسباب التي تدعو إلى التهرب من دفع الضريبة منها: (زغارير و آخرون، 2016، صفحة 17)

- إرتفاع أسعار الضرائب فكلما إرتفعت كان الدافع إلى التهرب منها كبيرا والعكس.
- سياسة الدولة الإنفاقية فعندما يكون إنفاق الدولة موجهها إلى ما يحقق أكبر قدر من المنافع للأفراد يشعر المكلفون بجدوى دفع الضريبة وبالتالي يقل التهرب منها.
- طبيعة الجزاءات التي تفرضها الدولة على المتهربين من دفع الضريبة، تؤثر في قرارهم في التهرب من عدمه، فعندما تشدد الدولة من جزاءاتها يقارن المكلف بين النفع الذي يحققه نتيجة التهرب من الضريبة، والضرر الذي سيلحقه نتيجة تطبيق القانون بحقه بسبب عدم دفعه الضريبة.
- يؤدي الإزدواج الضريبي إلى ميل المكلفين إلى التهرب من الضريبة لما يؤدي إليه من زيادة في العبء الضريبي عليهم.
- درجة إنتشار الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمجتمع فكلما كان الوعي الضريبي عاليا والمستوى الأخلاقي للمجتمع مرتفعا إنخفضت نسبة المتهربين من الضريبة وكلما إنخفض وتدنى المستوى الأخلاقي إرتفعت نسبة المتهربين من الضريبة.

ثالثا: دور المحاسبة القضائية في التهرب الضريبي كظاهرة للمحاسبة الإبداعية

للمحاسبة القضائية دور هام في الحد ومواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية في مجال التهرب الضريبي بالإستعانة بالمحاسب القضائي، الذي قد يكون بمثابة أحد الخبراء في حالات التقاضي التي تشمل مجالات المحاسبة أو مجال إعداد وتحليل الضرائب وتقييم الأداء المالي، لهذا سنبين دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مجال التهرب الضريبي والتي تمثلت بالآتي: (كبرى و أحمد سعيد، 2018، صفحة 469)

- تمثل المحاسبة القضائية تكاملا بين المحاسبة والقانون، للعمل معا على تقديم تحقيقات أكثر إرتباطا بالدعوى القضائية مما يجعل المحاسب القضائي مستشارا قضائيا يقدم خدمات إستشارية.
- قيام المحاسب القضائي بخدمات تقييم الشركات مثل تحليل الحسائر الإقتصادية وتحديد القيمة العادلة للشركة المندمجة وتقييم عمليات الشراء والبيع.

- مكافحة التهرب الدولي بإلزام المكلفين بأن يبينوا في تصريحاتهم أملاكهم الموجودة في الخارج وأوجه النشاط التي يباشرونها في الخارج. (زغارير، عبد المنعم، و عثمان، 2016، صفحة 19)

- للمحاسبة القضائية دور مهم في إكتشاف حالات التلاعب والغش بالبيانات المالية وممارسات المحاسبة الإبداعية لغرض التهرب الضريبي.

- زيادة كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي وزيادة الثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق وإكتشاف الغش والإحتيال في القوائم المالية.

- هناك معايير محاسبية دولية ومحلية على السلطة المالية (الضرائب) مراعاة تطبيقها من قبل المكلفين، بإعداد قوائم مالية خالية من التلاعب وتقديمها للجهات الضريبية في وقتها المحدد، وبذلك فعلى المحاسب القضائي أن يبدي رأياً يرشد السلطة المالية إلى إعتدال تلك القوائم . (زعاير وآخرون، 2016، صفحة 19)

- ضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم وفي مصالح الضرائب وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية.

-مراجعة التشريعات الضريبية، ومحاولة وضع تشريعات جيدة ومنسجمة لا تتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وعدم المساواة.

- تنمية الوعي الأخلاقي والوعي الضريبي لدى المكلف لأن الضريبة هي حق الدولة في أموال المكلف لتغطية نفقات الدولة الأخرى خدمة للمجتمع بأكمله.

وبصفة عامة هناك تقنيات يستخدمها المحاسب القضائي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، أهمها:

- الحصول على دليل الاثبات واختبار التوقيت المناسب لذلك. (الكبيسي، 2016، صفحة 5)

-التنقيب في البيانات: هي إحدى تقنيات المحاسبة القضائية التي تساعد على إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الكشف عن أنماط السلوك التي تشير إلى وجود مثل هذه الممارسات، تتضمن هذه التقنية إستخراج المعلومات من البيانات لتحديد الأنماط والعلاقات الغامضة (صالح، 2016، صفحة 596).

كما أن تقنيات التنقيب في البيانات تتضمن ثلاثة أنشطة رئيسية وهي: (الجبوري و الخالدي، 2013، صفحة 468)

*الإستكشاف؛ ويشمل الكشف عن المعرفة أو الأنماط الموجودة في البيانات مثل الإرتباط أو الإتجاهات أو التباينات دون إفتراضات مسبقة بشأن الأنماط التي سيتم إكتشافها، أي دون معرفة مسبقة بالإحتيال. والإرتباط يعني أن هناك علاقة معينة بين المتغيرات على سبيل المثال وقوع متغيرين معاً، أو وقوع متغير واحد يؤدي إلى ظهور متغير آخر.

*نماذج التنبؤ؛ تستخدم هذه النماذج الأنماط المكتشفة لتقدير المخرجات التي يجب الحصول عليها من قيم جديدة.

* تحليل الإختلاف(التباين)؛ يتم استخراج الإختلاف أو التباين من خلال تحديد القاعدة أو المعيار أولاً، ثم بعدها يتم تحديد البنود التي تنحرف عن المعيار أو القاعدة وتعتبر هذه البنود بمثابة الشواذ وتتطلب مزيداً من التقصي حولها.

- المراقبة المستمرة: تعد المراقبة المستمرة إحدى تقنيات المحاسبة القضائية المستخدمة للحصول على أدلة تتعلق بعمليات التلاعب أو الأخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة في القوائم المالية.

وتتركز عمليات المراقبة المستمرة في أقسام التدقيق والفروع والعلماء بصفتهم أصحاب الوكالات، وتشمل العائدات ومصادرها وأوجه إنفاقها وإثباتها بالسجلات وفقاً للمعايير المحاسبية وتعليمات الإفصاح المعمول بها في كل دولة وكل قطاع (ومن الأمثلة على عمليات التلاعب التي تجسدها المراقبة المستمرة إثبات أن القرض نقدي أو سلعة خارج المؤسسة مملوكة للمؤسسة بناء على مستندات مزورة، أو إدراج المعاملات التجارية الوهمية بمبالغ كبيرة بموجب عقود وهمية في نهاية السنة المالية خاصة أو عدم إدراج

عملية بيع بخسارة أو ربح تمت في نهاية السنة). وعند استخدام المراقبة المستمرة يتم حفظ السجلات والوثائق، سواء كانت ورقية أو صوتية أو فيديو، قبل بدء المراقبة وبعدها ولفترة معينة لتحديد حجم العمليات محل المراقبة وتأثيراتها المتعددة. ويمكن من خلال عملية المراقبة المستمرة إكتشاف العمليات غير القانونية أو غير الشرعية أو الأخطاء والتلاعب فيما يتعلق بالعائدات وحجمها أو المصروفات أو مجالات الصرف للمؤسسة، عندئذ يتم إبلاغ الجهة المكلفة للمحاسب القضائي لغرض إتخاذ إجراءات بشأنها (صالح، 2016، صفحة 597).

-قانون بنفورد: يعد أحدث تقنيات المحاسبة القضائية، ومن القوانين المهمة في علوم الرياضيات والإحصاء المستخدمة في عمليات التدقيق في العصر الحديث. وعند إستخدام هذا القانون يصبح بالإمكان فحص جودة ومصداقية الأرقام أو البيانات المحاسبية وتحديد الحالات الشاذة منها ليتسنى إجراء المزيد من عمليات الفحص والتحري عليها، تلك التحريات التي تنصب على البيانات التي تظهر إختلافا مع توزيع بنفورد (دشتي، 2018، صفحة 32).

- تحليل النسب: تهتم هذه التقنية بتحليل نسب البيانات الرقمية، حيث يمكنها تحديد الأدلة عن وجود عمليات تلاعب. وعن طريق تحليل النسب يمكن دراسة العلاقة بين مجاميع البيانات الرقمية مثل العلاقة بين التكاليف والوحدات المباعة أو إيراد المبيعات أو ساعات العمل المباشر، ويمكن أيضا إستخدام تحليل النسب لتقدير بعض النفقات مثل تكلفة البضاعة المباعة أو تحليل نسبة مجمل الربح أو غيرها من النسب التي يمكن أن تشير إلى وجود بنود غير عادية أو شواذ في البيانات قيد التحليل والتي تقود إلى إعتبارها عمليات التلاعب أو غش. ويمكن كذلك إستعمال عدة أنماط من هذه النسب مثل نسبة أعلى قيمة إلى أدنى قيمة ونسبة أعلى قيمة إلى ثاني أعلى قيمة، ونسبة السنة الحالية إلى السنة السابقة (صالح، 2016، صفحة 597).

-تحليل مصادر وإستخدامات الأموال: تهتم هذه التقنية بالحصول على معلومات عن الصفقات ذات المبالغ الكبيرة والعلاقة بين أطراف الصفقة الواحدة (مثل علاقة المساهمين بمجلس الإدارة و متداولي الأسهم والسندات أو أي أطراف أخرى ذات علاقة أو تأثير على الصفقة). وتتضمن هذه التقنية أيضا الحصول على الوثائق الثبوتية للأصول الثابتة والتحقق من صحة أرصدها وأرصدة الحسابات الأخرى كالمدينين والنقد والمخزون، وهنا يمكن إستعمال عنصر المفاجأة أو القيام بصفقة مالية حول الموجود محل الشك. وتتضمن هذه التقنية التحقق من صحة مستندات القبض والصرف والإطلاع على ملاحظات وتقرير مراقب الحسابات والتأكد من تنفيذ أو عدم تنفيذ هذه الملاحظات من قبل المؤسسة محل التحقيق، وكذلك إجراء مقابلات مع المدراء التنفيذيين للمؤسسة وإجراء تحليلات للقوائم المالية لتحديد الإختلافات والتباينات في بنودها وأسباب هذه الاختلافات (صالح، 2016، الصفحات 597-598).

- التدقيق التفاعلي للتحري عن الأنشطة غير القانونية وجمع الأدلة لتحديد المسؤولين عنها. (جاسم، 2017، صفحة 350)

خلاصة:

إن المحاسبة الإبداعية أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي من خلال استغلال الثغرات الموجودة في البدائل المحاسبية بهدف تحسين وتضعيف صورة المؤسسة لتضليل المستفيدين من القوائم المالية. تهدف للمحاسبة القضائية إلى اكتشافها للممارسات والتلاعبات المختلفة من قبل الإدارة بالقوائم المالية وكيفية مواجهتها والحد منها وذلك لما يمتلكه المحاسب القضائي من مهارات وكفاءات التدقيق والمراجعة الجيدة، فالمحاسبة القضائية مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحري والعمل داخل إطار قانوني يوفر أدلة كافية لضبط الغش، والتأكد من مصداقية القوائم المالية، وقد تناولنا دور المحاسبة القضائية في ممارسات إدارة الأرباح والتهرب الضريبي باعتبارهم من أشكال المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني

استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء
القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

تمهيد :

بعد استعراض المفاهيم النظرية لاستخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية، سنحاول إسقاط هذه الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي من خلال دراسة لآراء مجموعة من الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة، وذلك من أجل معرفة وجهات نظرهم حول الدور الذي تلعبه المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي :

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى مجتمع وعينة الدراسة والوصف الإحصائي لها وفق الخصائص الشخصية والوظيفية، وأساليب جمع البيانات والمعلومات والأساليب الإحصائية المستخدمة، ثبات وصدق أداة الدراسة وإختبار التوزيع الطبيعي.

المطلب الأول: منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي، حيث يعتبر من أنسب المناهج وأكثرها إستخداما، ويتسم بالواقعية لأنه يدرس الظاهرة كما هي في الواقع، ويستخدم مختلف الأساليب المناسبة من كمية وكيفية للتعبير عن الظاهرة وتفسيرها من أجل التوصل إلى فهم وتحليل الظاهرة المدروسة، أين تهدف الدراسة إلى دراسة أبعاد المحاسبة القضائية ودورها في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين لولاية بسكرة. حيث إعتدتهذه الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

أولا: البيانات الأولية

تم الحصول عليها من خلال تصميم إستمارة بحث (إستبيان) وتوزيعها على عينة من مجتمع الدراسة، ومن ثم تفرغها في برنامج الجداول EXCEL، وإستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SpssV22 الذي يعتبر من البرامج الإحصائية المتقدمة التي تستخدم في إدارة البيانات وتحليلها، وإستخدام الإختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى الدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ثانيا: البيانات الثانوية

تم الحصول عليها من خلال مراجعتنا للكتب والرسائل الجامعية والمجلات والمقالات المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي ساعدتنا في جميع مراحل الدراسة، والهدف من اللجوء إلى المصادر الثانوية في هذه الدراسة هو التعرف على الطرق والمنهجية المساعدة في كتابة الدراسة مع معرفة الأحداث الجديدة لمجال دراستنا.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة والوصف الإحصائي لها وفق الخصائص الشخصية

أولا: حدود الدراسة

يقصد بحدود الدراسة الإطار الزمني والبشري والجغرافي والموضوعي، الإطار الذي تمت الدراسة في مجاله، وتكمن أهمية حدود الدراسة في أنها تضع صورة شاملة للظروف التي جرت فيها الدراسة، وقد تحددت الدراسة بالمجالات التالية:

أ- المجال الجغرافي: إقتصرت هذه الدراسة على الجامعة ومكاتب المحاسبين والخبراء القضائيين.

ب- المجال الزمني: تمت الدراسة وطرح الإستبيان والتحصل على النتائج بين أفريل و جوان 2021.

ج- المجال البشري: تم توجيه الإستبيان إلى عينة تتمثل في مجموعة من الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة.

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

د- المجال الموضوعي: يسعى المجال الموضوعي إلى معرفة دور ومساهمة المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

تشتمل عينة الدراسة على الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة وقد تم توزيع 40 إستبيان، حيث بلغ عدد الإستبيانات التي تم إستردادها 36، عدد الإستبيانات الملغاة 02، وبلغت الإستبيانات المفقودة والمهملة 02 ومنه تحصلنا على 36 إستمارة صالحة وخاضعة للدراسة وذلك بمهدف تحقيق أهداف الدراسة. والجدول الموالي يوضح عدد الإستمارات الموزعة والمستبعدة والصحيحة :

الجدول رقم (01): الإستمارات الموزعة

الإستبيان				
الموزعة	المفقودة والمهملة	الملغاة	الصالحة	نسبة الإسترداد
40	02	02	36	90 %

المصدر: من إعداد الطالبتان

ثالثا: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

يتضمن الجدول التالي الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والوظيفية.

أ-الجنس: يظهر الوصف الاحصائي لعينة الدراسة حسب متغير الجنس في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس

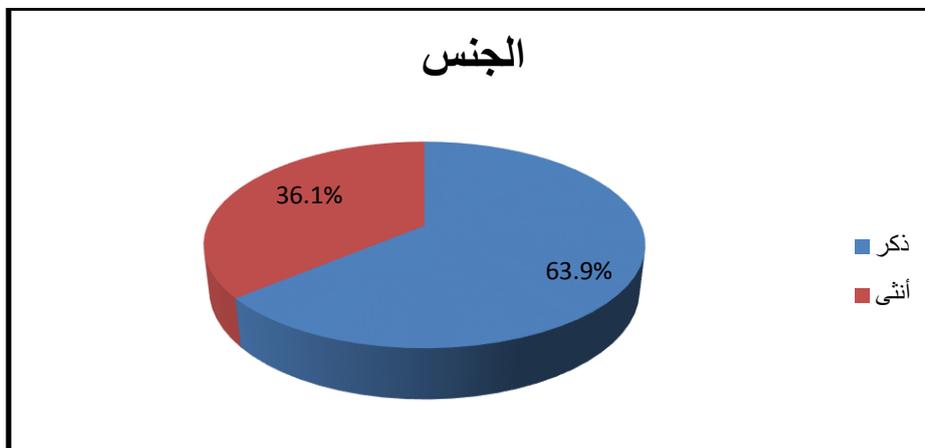
النسبة المئوية %	التكرار	البيان
63.9%	23	ذكر
36.1%	13	أنثى
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

وللتوضيح أكثر نورد الشكل التالي:

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

الشكل رقم (01): دائرة نسبية تمثل الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أن أغلبية أفراد العينة هم ذكور والبالغ عددهم 23 بنسبة 63.9%، في حين نجد نسبة الإناث 36.9% وهذا شيء طبيعي راجع إلى أن وظيفة المحاسب والخبير القضائي ومراجع الحسابات أغلبهم إن لم نقل كلهم من الذكور. ب-العمر: يظهر الوصف الاحصائي لعينة الدراسة حسب متغير العمر في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الفئة العمرية

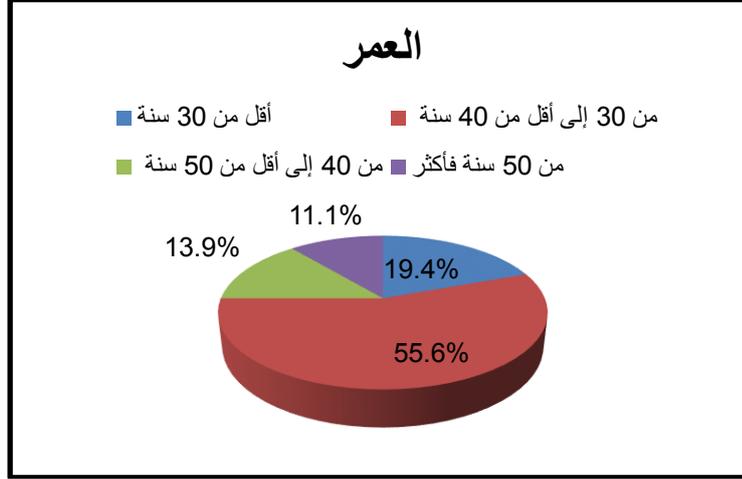
النسبة المئوية %	التكرار	البيان
19.4%	7	أقل من 30 سنة
55.6%	20	من 30 إلى أقل من 40 سنة
13.9%	5	من 40 إلى أقل من 50 سنة
11.1%	4	من 50 سنة فأكثر
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

وللتوضيح أكثر نورد الشكل التالي:

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

الشكل رقم (02): دائرة نسبية تمثل الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أن أغلبية أفراد العينة هم من الفئة العمرية من 30 إلى أقل من 40 سنة حيث يمثلون نسبة 55.6%، وتليها أصحاب الفئة العمرية أقل من 30 سنة بنسبة 19.4%، وتليها أصحاب الفئة العمرية من 40 إلى أقل من 50 سنة بنسبة 13.9%، أما الفئة الأخيرة من 50 سنة فأكثر فترواحت نسبتهم 11.1%.

ج-المستوى العلمي: يظهر الوصف الاحصائي لعينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المستوى التعليمي

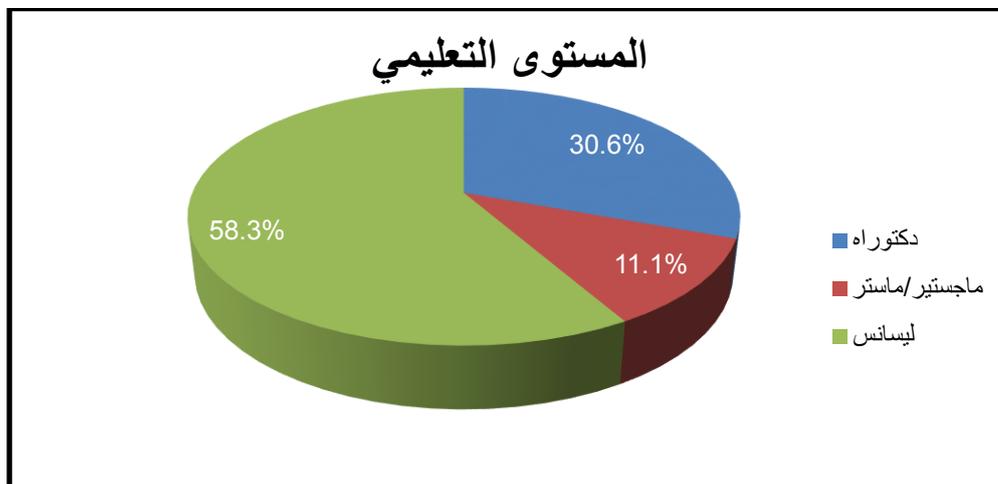
النسبة المئوية%	التكرار	البيان
30.6%	11	دكتوراه
11.1%	4	ماجستير/ماستر
58.3%	21	ليسانس
100	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

وللتوضيح أكثر نورد الشكل التالي:

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

الشكل رقم (03): دائرة نسبية تمثل المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

من خلال الجدول والشكل نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة يحملون شهادة الليسانس حيث بلغت نسبتهم 58.3% وتليها الأفراد الذين يحملون شهادة الدكتوراه بنسبة 30.6%، ثم الذين يحملون شهادة الماجستير/ ماستر بنسبة 11.1% وهذا يدل على أن أفراد العينة المدروسة لديهم مستوى تعليمي عالي وهذا شيء طبيعي بحكم وظيفتهم.

د-الخبرة: يظهر الوصف الاحصائي لعينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

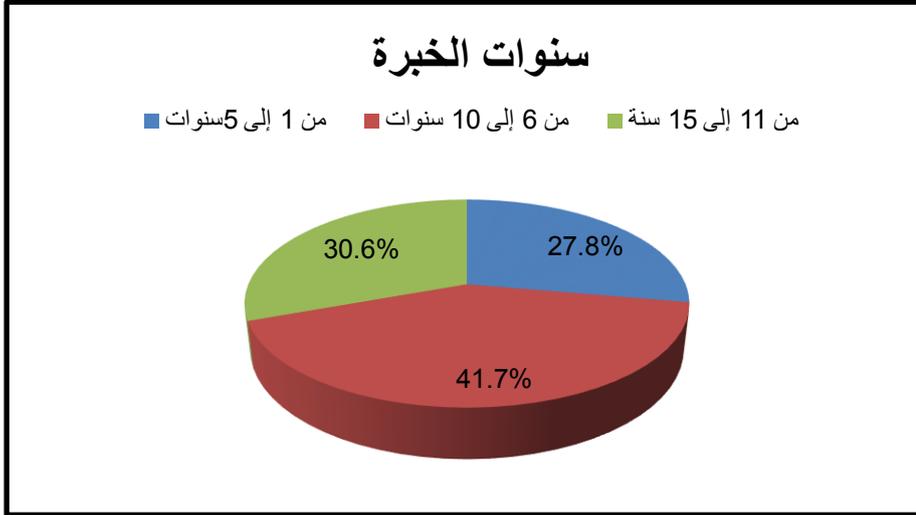
النسبة المئوية%	التكرار	البيان
27.8%	10	5-1 سنوات
41.7%	15	10-6 سنوات
30.6%	11	15-11
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

وللتوضيح أكثر نورد الشكل التالي:

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

الشكل رقم (04): دائرة نسبية تمثل عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

من خلال الجدول والشكل نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة تتراوح خبرتهم المهنية من 6 إلى 10 سنوات حيث قدرت نسبتهم 41.7% وهي أعلى نسبة، ثم تليها نسبة 30.6% والتي تقابل أصحاب الخبرة الطويلة وتتراوح خبرتهم المهنية من 11 إلى 15 سنة، وفي الأخير نجد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم من 1 إلى 5 سنوات بلغت نسبتهم 27.8%، وهذا يدل على أن أفراد العينة ذوي الخبرة المهنية.

هـ- الوظيفة: يظهر الوصف الاحصائي لعينة الدراسة حسب متغير الوظيفة في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة

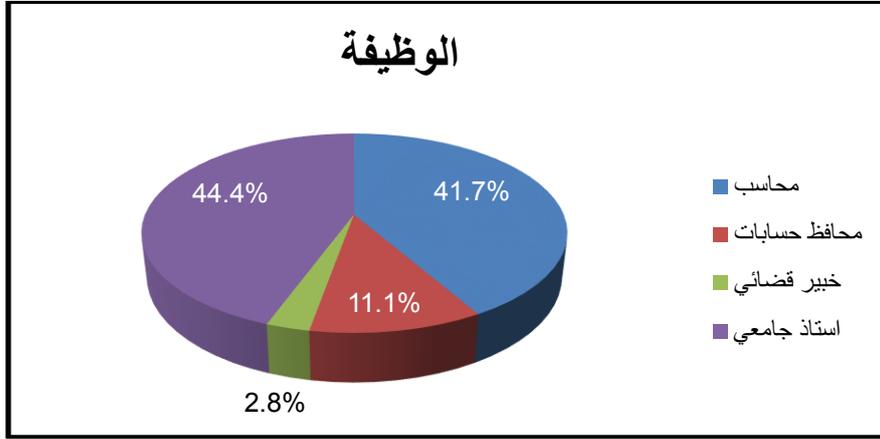
النسبة المئوية %	التكرار	البيان
41.7%	15	محاسب
11.1%	4	محافظ حسابات
2.8%	1	خبير قضائي
44.4%	16	أستاذ جامعي
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

وللتوضيح أكثر نورد الشكل التالي

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

الشكل رقم (05): دائرة نسبية تمثل الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

من خلال الجدول والشكل نلاحظ أن ما نسبته 44.4% من أفراد العينة يشغلون بوظيفة أستاذ جامعي، وقد جاءت نسبتهم متقاربة تقريبا مع أفراد العينة الذين يشغلون بوظيفة محاسب حيث قدرت نسبتهم بـ 41.7%، تليها أصحاب أفراد العينة الذين يشغلون وظيفة خبير قضائي وقدرت نسبتهم بـ 2.8%، ونجد نسبة 11.1% هم أفراد العينة الذين يشغلون وظيفة محافظ الحسابات.

المطلب الثالث: أساليب جمع البيانات والمعلومات والأساليب الإحصائية المستخدمة

يتناول هذا المطلب أساليب جمع البيانات والمعلومات والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة المتمثلة فيما يلي:

أولا: أساليب جمع البيانات والمعلومات

إعتمدنا في جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة على الإستبيان حيث يمكن تعريفه على أنه أداة تتكون من مجموعة من الأسئلة للتقصي المباشر وجمع المعلومات عن طريق طرح الأسئلة على مفردات عينة الدراسة للحصول على المعلومات والحقائق اللازمة لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة. صمم الإستبيان بعد الإطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، وقد تم إعداده على النحو التالي:

- إعداد الإستبانة من أجل إستخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- عرض الإستبانة على المشرفة من أجل إختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
- تعديل الإستبانة بشكل أولي حسب ما تراه المشرفة.
- تم عرض الإستبانة على خبير والذين قام بدوره بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- توزيع الإستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة.

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

وتتكون إستبانة الدراسة من جزئين رئيسيين هما: (أنظر الملحق رقم 01)

الجزء الأول: البيانات العامة

وفيه نحصل عن المعلومات الشخصية للمستجيب التي تتمثل في: الجنس، العمر، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة، الوظيفة. وهي

على الترتيب ونرمز لها ب: S1 .S2 .S3 .S4 .S5

الجزء الثاني: محاور الإستبانة

فهو عبارة عن مجال الدراسة الذي يهدف إلى بيان دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد إحتوى هذا

الجزء على مجموعة من العبارات بلغ عددها 26 عبارة موزعة على محورين رئيسيين هما:

المحور الأول: الذي جاء بعنوان المحاسبة القضائية ووضعنا له الرمز X ويضم ثلاث أبعاد تحتوي على 16 عبارة وهي كالآتي :

أ- بعدالمؤهلات والخبرات اللازمة في المحاسبين القضائيين ووضعنا له الرمز X1 ويتكون من 06 عبارات.

ب- بعدالإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية ووضعنا له الرمز X2 ويتكون من 05 عبارات .

ج- بعدعمليات التحري ووضعنا له الرمز X3 ويتكون من 05 عبارات.

المحور الثاني: الذي جاء بعنوان المحاسبة الإبداعية، ووضعنا له الرمز Y ويتكون من 10 عبارات والتي رمزنا لها بالرموز التالية
(Y10.....،Y2،Y1).

وعند وضع هذه الإستبانة تم الأخذ بعين الإعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها.

ثانيا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد استرجاع الاستبيان والفرز النهائي له وحصر الصالح منه، قمنا بترميز الإجابات وإفراغها في برنامج الجداول EXCEL لسنة 2013، كما اعتمدنا على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS V22 الذي يعتبر من البرامج الإحصائية المتقدمة التي تستخدم في إدارة البيانات وتحليلها ولكونه يغطي عددا كبيرا من الأساليب الإحصائية التي تساعد في تلخيص بيانات الدراسة، حيث اعتمدنا على الأساليب الإحصائية التالية:

أ- المتوسط الحسابي: وذلك بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وكذلك المحاور.

ب- الإنحراف المعياري: للتعبير عن تشتت مفردات العينة.

ج- التوزيع التكراري والنسب المئوية: وذلك لوصف الإجابات المحصل عليها.

د- معامل ألفا كرونباخ: وذلك لقياس مدى قوة العلاقة بين العبارات والتأكد من ثبات أداة الدراسة.

هـ- تحليل الانحدار البسيط

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

المطلب الرابع: ثبات وصدق أداة الدراسة واختبار التوزيع الطبيعي

أولاً: ثبات وصدق أداة الدراسة

للتأكد من ثبات وصدق أداة الدراسة نقوم بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث يجب أن يكون أكبر من 0,60 وحساب معامل الصدق الذي هو الجذر التربيعي لألفا كرونباخ لقياس الصدق، ويجب أن يكون أكبر من 0,70

الجدول رقم (07): ثبات وصدق أداة الدراسة

الرمز	المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات "ألفا كرونباخ"	معامل الصدق
Y	المحاسبة الإبداعية	10	0.883	0.939
X	المحاسبة القضائية	16	0.936	0.967
X1	بعد المؤهلات والخبرات اللازمة في المحاسبين القضائيين	06	0.832	0.912
X2	بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية	05	0.712	0.843
X3	بعد عمليات التحري	05	0.755	0.868
	إجمالي المحاور	26	0.934	0.966

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS V22

يتضح من الجدول أن معامل الثبات لمحاور الدراسة تجاوز الحد الأدنى له حيث بلغ الإجمالي 0.934، كما أخذ محور المحاسبة الإبداعية قيمة ثبات تقدر بقيمة 0.883، ومحور أبعاد المحاسبة القضائية قيمة ثبات أكبر تقدر بقيمة 0.936، هذا يعني أن عبارات الإستمارة تتصف بثبات النتائج مع إمكانية تعميم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة، بالإضافة إلى وجود ارتباط قوي وموجب بين عبارات كل محور من محاور الدراسة كما قدر معامل الصدق الإجمالي للاستمارة 0.966 .
وهنا نكون قد تأكدنا من ثبات أداة الدراسة، مما يجعلنا على ثقة تامة بصحتها في تحليل النتائج.

ثانياً: اختبار التوزيع الطبيعي

للتأكد إذا كانت البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أو لا، نقوم باستخدام اختبار كولموروف-سمرنوف بحيث نختبر الفرضية الصفرية القائلة بأن " العينة المسحوبة من المجتمع لا تتبع بيانات التوزيع الطبيعي، مقابل الفرضية البديلة القائلة بأن " العينة المسحوبة من المجتمع تتبع بيانات التوزيع الطبيعي " وإذا كانت قيمة (sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة (ألفا)، فإنه يخضع للتوزيع الطبيعي.

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

الجدول رقم (08): إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كوجروف-سمرنوف)

الرقم	البعد	Z قيمة	مستوى الدلالة (القيمة الإحتمالية sig)
01	المحاسبة القضائية	0.174	0.015
02	المحاسبة الإبداعية	0.166	0.025

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss v22.

من خلال الجدول تبين أن قيمة (sig) كانت أقل من مستوى الدلالة (ألفا = 0.05) لجميع الأبعاد وهذا ما يدل على أن البيانات تتبع توزيع طبيعي.

يبين الجدول أن درجة المعنوية لـ Z المحسوبة أكبر من 0.05 فإن متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي ومنه نستطيع أن نقوم بدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات

نتناول في هذا المبحث كل من التحليل الإحصائي الوصفي للبيانات والذي يتم فيه الإجابة عن تساؤلات الدراسة بإستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري (على مقياس ليكارت الخماسي الموضح في الجدول رقم (09) ، لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الإستبانة المتعلقة بجزئي المحاسبة القضائية والمحاسبة الإبداعية، وإختبار مستوى متغيرات الدراسة، وكذا معرفة العلاقة بين المتغيرين، كما نتطرق إلى إختبار الدور بين متغيرات الدراسة بإستخدام معامل الارتباط وأخيرا نتائج الدراسة.

الجدول رقم (09): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	1-1.79	1.80-2.59	2.60-3.39	3.40-4.19	4.20-5

المصدر: (سيكران، 2006، صفحة 284)

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

أولا: تحليل فقرات محور المحاسبة القضائية

من أجل التعرف على إتجاهات الباحثين حول مستوى المحاسبة القضائية، سيتم تحليل العبارات التي تقيس كل بعد من أبعاد هذا المحور، ومن ثم الإجابة على السؤال التالي:

"ما هو مستوى المحاسبة القضائية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين لولاية بسكرة؟".

أ- تحليل فقرات محور المحاسبة القضائية حسب بعد المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسب القضائي

تظهر اتجاهات الباحثين حول المحاسبة القضائية حسب بعد المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين في الجدول التالي:

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

الجدول رقم (10): نتائج تحليل المبحوثين حول المحاسبة القضائية حسب بعد المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين

الرقم	بعد المؤهلات والخبرات اللازمة في المحاسبين القضائيين	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	يملك المحاسبين القضائيين الخبرة الكافية في المحاسبة والتدقيق والإلمام بالنواحي القانونية اللازمة.	4.19	0.905	مرتفع
02	يملك المحاسبين القضائيين قدرة عالية على التحليل والنقاش وتوضيح محتوى المعلومات.	3.66	0.929	مرتفع
03	المحاسبين القضائيين على دراية كافية بالقوانين الجبائية المطبقة.	3.82	0.952	مرتفع
04	يمتاز المحاسبين القضائيين بالحكم الأخلاقي والمهني السليم.	4.01	0.862	مرتفع
05	المحاسبين القضائيين على دراية كافية بأنواع وأساليب الغش والتلاعبات غير القانونية.	3.93	0.599	مرتفع
06	يملك المحاسبين القضائيين مهارات التحكم في تكنولوجيا المعلومات.	3.82	0.909	مرتفع
	المتوسط العام	3.905	0.859	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss v22.

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسطات الحسابية (4.19)، (3.66)، (3.82)، (4.01)، (3.93)، (3.82) للفقرات (01)، (02)، (03)، (04)، (05)، (06) تقع في المستوى المرتفع من الأهمية وهو مستوى يقع ضمن المستوى الرابع من مقياس ليكارت (3.40-4.19)، وبانحراف معياري قدر بـ (0.905)، (0.929)، (0.952)، (0.862)، (0.599) (0.909) على التوالي، أي أن هناك إنسجام في إجابات أفراد العينة بدرجة كبيرة على أسئلة هذه الفقرات، مما يفسر بأن المحاسبين القضائيين لا بد أن يمتلكون الخبرة الكافية في المحاسبة والتدقيق والإلمام بالنواحي القانونية اللازمة والقدرة العالية على التحليل والنقاش وتوضيح محتوى المعلومات. بالإضافة إلى الدراية الكافية بالقوانين الجبائية المطبقة، كما يرون أن المحاسبين القضائيين لا بد أن يتميزون بالحكم الأخلاقي والمهني السليم، وعلى دراية بكافة أنواع وأساليب الغش والتلاعبات غير القانونية، إلى جانب ذلك يرى أفراد العينة أن على المحاسبين القضائيين أن يمتلكون مهارات التحكم في تكنولوجيا المعلومات.

ب- تحليل فقرات محور المحاسبة القضائية حسب بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية

تظهر اتجاهات المبحوثين حول المحاسبة القضائية حسب بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية في الجدول التالي:

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

الجدول رقم (11): نتائج تحليل المبحوثين حول المحاسبة القضائية حسب بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية

الرقم	بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية.	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
07	يعمل المحاسبين القضائيين على التأكد من كفاية وشفافية المعلومات الواردة في التقارير المالية.	3.66	0.816	مرتفع
08	يكلف المحاسبين القضائيين بالكشف عن الرملة الخاطئة للتكاليف بهدف الإحتيال أو الإختلاس	4.02	0.621	مرتفع
09	يكلف المحاسبين القضائيين بمراجعة الوثائق المالية للتعرف على هوية مرتكب الإحتيال في القضايا المرفوعة من الجهات ذات العلاقة.	3.84	0.809	مرتفع
10	يعمل المحاسبين القضائيين على فحص ومراجعة تقارير مجلس إدارة المؤسسات للتأكد من مطابقة المعلومات الواردة فيه مع التقارير المالية	3.61	0.984	مرتفع
11	يساعد المحاسبين القضائيين المحامين والقضاة على فهم وتطبيق المسائل المحاسبية في القانون والقضايا المتنازع عنها.	4.05	0.799	مرتفع
	المتوسط العام	3.836	0.805	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss v22.

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسطات الحسابية (3.66)، (4.02)، (3.84)، (3.61)، (4.05) للفقرات (07)، (08)، (09)، (10)، (11) تقع في المستوى المرتفع من الأهمية وهو مستوى يقع ضمن المستوى الرابع من مقياس ليكارت (3.40-4.19) وبانحراف معياري قدر بـ (0.816)، (0.621)، (0.809)، (0.984)، (0.799) على التوالي، أي أن هناك إنسجام في إجابات أفراد العينة بدرجة كبيرة على أسئلة هذه الفقرات، مما يفسر أن عمل لمحاسبين القضائيين هو التأكد من كفاية وشفافية المعلومات الواردة في التقارير المالية و يكلفون بالكشف عن الرملة الخاطئة للتكاليف بهدف الإحتيال أو الإختلاس، بالإضافة إلى قيامهم بمراجعة الوثائق المالية للتعرف على هوية مرتكب الإحتيال في القضايا المرفوعة من الجهات ذات

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

العلاقة. وكذلك يعملون على فحص ومراجعة تقارير مجلس إدارة المؤسسات للتأكد من مطابقة المعلومات الواردة فيه مع التقارير المالية، وبالتالي مساعدتهم للمحامين والقضاة على فهم وتطبيق المسائل المحاسبية في القانون والقضايا المتنازع عنها.

ج- تحليل فقرات محور المحاسبة القضائية حسب بعد عمليات التحري

تظهر اتجاهات الباحثين حول المحاسبة القضائية حسب بعد عمليات التحري المتعلقة بالمحاسبة القضائية في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): نتائج تحليل الباحثين حول المحاسبة القضائية حسب بعد عمليات التحري.

الرقم	بعد عمليات التحري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
12	يطلب من المحاسبين القضائيين تقديم الإستشارات لمنع حدوث عمليات الإحتيال في المؤسسات.	3.80	0.821	مرتفع
13	يقوم المحاسبين القضائيين بتوعية الموظفين بالمؤسسات بالعقوبات التي يمكن أن يواجهونها في حالة ارتكابهم عمليات السرقة والإحتيال	3.77	0.815	مرتفع
14	يقوم المحاسبين القضائيين بمراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومعالجة نقاط ضعفه.	3.82	0.833	مرتفع
15	يكلف المحاسبين القضائيين بمراجعة وتقييم النظام المالي للمؤسسة وتعديله لمنع حدوث الإحتيال	4.15	0.723	مرتفع
16	يعمل المحاسبين القضائيين على البحث عن أي إشارة أو دليل يتعلق بوجود نشاط مشبوه أو احتيال من قبل الأشخاص أو المؤسسات	3.93	0.785	مرتفع
	المتوسط العام	3.894	0.795	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات spss v22.

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسطات الحسابية (3.80)، (3.77)، (3.82)، (4.15)، (3.93) للفقرات (12)، (13)، (14)، (15)، (16) تقع في المستوى المرتفع من الأهمية وهو مستوى يقع ضمن المستوى الرابع من مقياس ليكارت (3.40-4.19) وانحراف معياري قدر بـ (0.821)، (0.815)، (0.833)، (0.733)، (0.785) على التوالي، أي أن هناك إنسجام في إجابات أفراد العينة بدرجة كبيرة على أسئلة هذه الفقرات، مما يفسر أن المحاسبين القضائيين

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء

القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

يطلبون لتقديم الإستشارات لمنع حدوث عمليات الإحتيال في المؤسسات، وكذلك قيامهم بتوعية الموظفين بالمؤسسات بالعقوبات التي يمكن أن يواجهونها في حالة إرتكابهم عمليات السرقة والإحتيال، بالإضافة إلى قيام المحاسبين القضائيين بمراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومعالجة نقاط ضعفه، وأيضا يتم تكليفهم بمراجعة وتقييم النظام المالي للمؤسسة وتعديله لمنع حدوث الإحتيال، بالإضافة إلى عملهم على البحث عن أي إشارة أو دليل يتعلق بوجود نشاط مشبوه أو إحتيال من قبل الأشخاص أو المؤسسات.

ثانيا: تحليل فقرات محور المحاسبة الإبداعية

من أجل التعرف على إتجاهات المبحوثين حول مستوى المحاسبة الإبداعية سيتم تحليل فقرات محور المحاسبة الإبداعية ومن ثم الإجابة على السؤال التالي:

"ماهو مستوى المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين لولاية بسكرة؟".

الجدول رقم (13): نتائج تحليل المبحوثين حول المحاسبة الإبداعية

الرقم	المحور الثاني : المحاسبة الإبداعية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
01	توفر المؤسسات بيانات مضملة للمراجع، مما يساهم في إعداد تقارير مالية ذات طابع إحتيالي.	4.19	0.764	مرتفع
02	تقدم المؤسسات معلومات غير حقيقية مما يساهم في تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة	4.12	0.826	مرتفع
03	تقوم المؤسسات بإظهار تكاليف وهمية أو متعلقة بفترات مستقبلية ضمن القوائم المالية.	3.14	0.757	مرتفع
04	تحسن المؤسسات موقفها الإداري أمام الملاك بالتلاعب بالقوائم المالية.	3.90	0.923	مرتفع
05	تعمل المؤسسات على التلاعب في إجراءات البيع لإظهار صورة حسنة على وضعها في السوق	3.75	1.035	مرتفع
06	تقوم المؤسسات بالمبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كشهرة المحل، العلامات التجارية،..	3.82	0.815	مرتفع

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

مرتفع	0.935	3.78	تعمل المؤسسات على تغيير الطريقة المحاسبية للتقييم للتلاعب بالأصول الطويلة الأجل.	07
مرتفع	1.085	3.60	تحاول المؤسسات التلاعب بينود التدفقات التمويلية والتشغيلية لإخفاء وضعها المالي الحقيقي.	08
مرتفع	0.943	3.82	تعمل المؤسسات على التلاعب بالنقدية وإظهار حقيقة خاطئة عنها في القوائم المالية.	09
مرتفع	0.905	4.00	تعمل المؤسسات على التلاعب بالذمم المالية وإظهار حقيقة خاطئة عنها في القوائم المالية.	10
مرتفع	0.898	3.812	المتوسط العام	

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات spss v22.

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسطات الحسابية (4.19)، (4.12)، (3.14)، (3.90)، (3.75)، (3.82)، (3.78)، (3.60)، (3.82)، (4.00) للفقرات (1)، (2)، (3)، (4)، (5)، (6)، (7)، (8)، (9)، (10) تقع في المستوى المرتفع من الأهمية وهو مستوى يقع ضمن المستوى الرابع من مقياس ليكرات (3.40-4.19) ويأخراف معيارى قدر بـ (0.764)، (0.826)، (0.757)، (0.923)، (1.035)، (0.815)، (0.935)، (1.085)، (0.943)، (0.905) على التوالي، أي أن هناك إنسجام في إجابات أفراد العينة بدرجة كبيرة على أسئلة هذه الفقرات، مما يفسر بأن المؤسسات توفر بيانات مضللة للمراجع مما يساهم في إعداد تقارير مالية ذات طابع إحتيالي، وتقديمها لمعلومات غير حقيقية التي تساهم في تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة، وكذلك تقوم بإظهار تكاليف وهمية أو متعلقة بفترات مستقبلية ضمن القوائم المالية، كما تعمل على تحسين موقفها الإداري أمام الملاك بالتلاعب في القوائم المالية، والتلاعب في إجراءات البيع لإظهار صورة حسنة على وضعها في السوق، أيضا تقوم المؤسسات بالمبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كشهرة المحل، العلامات التجارية، وتعمل كذلك على تغيير الطريقة المحاسبية للتقييم للتلاعب بالأصول الطويلة الأجل، وتحاول التلاعب بينود التدفقات التمويلية والتشغيلية لإخفاء وضعها المالي الحقيقي، كما تعمل على التلاعب بالنقدية وإظهار حقيقة خاطئة عنها في القوائم المالية، وتعمل المؤسسات على التلاعب بالذمم المالية وإظهار حقيقة خاطئة عنها في القوائم المالية.

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

المطلب الثاني: إختبار الفرضيات

أولاً: إختبار وتفسير الفرضية الرئيسية

تم استخدام نتائج تحليل التباين للإنحدار للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على: "لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية بأبعادها (المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري) في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ "
ويمكن توضيح نتائج التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): نتائج تحليل التباين للإنحدار للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الرئيسية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
الإنحدار	7.876	1	7.876	327.549	00,00 ^b
الخطأ	0.673	35	-	-	-
المجموع الكلي	8.549	36	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05)

من خلال النتائج الواردة في الجدول يتبين ثبات صلاحية النموذج لإختبار الفرضية الرئيسية حيث بلغت قيمة F المحسوبة (327.549) بقيمة إحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)
وبناء على صلاحية النموذج نستطيع إختبار الفرضية الرئيسية بفروعها المختلفة، أين إعتدنا في ذلك الإنحدار الخطي البسيط،
ويمكن توضيح النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم (15): نتائج تحليل الإنحدار لدور المحاسبة القضائية في مواجهة المحاسبة الإبداعية

المتغير المستقل	معامل الإنحدار B	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	المحسوبة F قيمة	معامل الإرتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة sig
المحاسبة القضائية	0.827	8.358	0.000 ^b	327.549	(0.845) ^a	(0.714)	0,000 ^b

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05)

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء

القضائين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

من خلال النتائج الواردة في الجدول (15) يتضح أن هناك دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأبعاد المحاسبة القضائية في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة، مما يشير إلى وجود علاقة عكسية بين المتغيرين، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 327.549 وأيضاً قيمة t البالغة 8.358 بمستوى دلالة 0.000، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ (0.845) أي أن قيمته تدل على أن الارتباط ذو علاقة عكسية بين المتغيرين أما معامل التحديد البالغ (0.714) أي 71.4% من التغيرات الحاصلة في المحاسبة الإبداعية ترجع إلى التغيرات الحاصلة في المحاسبة القضائية، أما العلاقة الرياضية للإنحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = -0.845X + 2.243$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في المحاسبة القضائية بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير العكسي في Y بمقدار 0.845 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية بأبعادها (المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائين، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري) في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ويتم قبول الفرضية البديلة القائلة: "يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية بأبعادها (المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائين، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري) في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ "

ثانياً: إختبار وتفسير الفرضيات الفرعية

أ- الفرضية الفرعية الأولى

"لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية حسب بعد المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائين في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ "

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

الجدول رقم (16): نتائج تحليل الإنحدار لدور المحاسبة القضائية حسب بعد المؤهلات والخبرات اللازمة في مواجهة المحاسبة

الإبداعية

المتغير المستقل	معامل الإنحدار B	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة sig
بعد المؤهلات والخبرات اللازمة في المحاسبين القضائيين	0.751	12.029	0.000 ^b	124.739	(0.915)	(0.838) ^a	0.000 ^b

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

من خلال النتائج الواردة في الجدول (16) نلاحظ أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ بين بعد المؤهلات والخبرات اللازمة في المحاسبين القضائيين في العينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود علاقة عكسية بين المتغيرين، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 124.739 وأيضاً قيمة t البالغة 12.029 بمستوى دلالة 0.000، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ (0.915) و معامل التحديد البالغ (0.838) أي أنه توجد علاقة عكسية بين المحاسبة الإبداعية والبعد الأول للمحاسبة القضائية بعد المؤهلات والخبرات اللازمة في المحاسبين القضائيين، أما العلاقة الرياضية للإنحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = -0.838X + 2.701$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في بعد المؤهلات والخبرات اللازمة في المحاسبين القضائيين بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير العكسي في المحاسبة الإبداعية بمقدار 0.838 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: "لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية حسب بعد المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ " و نقبل الفرضية البديلة القائلة: "يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية حسب بعد المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ "

ب- الفرضية الفرعية الثانية

"لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية حسب بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ "

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

الجدول رقم (17): نتائج تحليل الإنحدار لدور المحاسبة القضائية حسب بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية في

مواجهة المحاسبة الإبداعية

المتغير المستقل	معامل الإنحدار B	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة sig
بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية.	0.912	12.289	0.000 ^b	102.325	(0.918)	(0.844) ^a	0.000 ^b

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

من خلال النتائج الواردة في الجدول (17) نلاحظ أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ بين المحاسبة الإبداعية والبعد الثاني بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، في العينة محل الدراسة مما يشير إلى وجود علاقة عكسية بين المتغيرين، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 102.325 وأيضاً قيمة t البالغة 12.289 بمستوى دلالة 0.000، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ (0.918) و معامل التحديد البالغ (0.844) أي أنه توجد علاقة عكسية بين المحاسبة الإبداعية والبعد الثاني بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية.

أما العلاقة الرياضية للإنحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = -0.844X + 2.445$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية بدرجة واحدة يؤدي إلى التغيير العكسي في المحاسبة الإبداعية بمقدار 0.844 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: "لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية حسب بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ "، ومنه نقبل الفرضية البديلة القائلة: "يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية حسب بعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ "

ج- الفرضية الفرعية الثالثة

"لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية حسب بعد عمليات التحري في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ "

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

الجدول رقم (18): نتائج تحليل الإنحدار لدور المحاسبة القضائية حسب بعد عمليات التحري في مواجهة المحاسبة الإبداعية

المتغير المستقل	معامل الإنحدار B	قيمة المحسوبة T	مستوى sig للدلالة	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل R ² التحديد	مستوى sig للدلالة
بعد عمليات التحري	0.814	11.289	0.000 ^b	131.235	(0.813)	(0.714) ^a	0.000 ^b

المصدر: من إعداد الطالبان بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

من خلال النتائج الواردة في الجدول (18) نلاحظ أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المحاسبة الإبداعية و البعد الثالث بعد عمليات التحري من المحاسبة القضائية في العينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود علاقة عكسية بين المتغيرين، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 131.235 وأيضاً قيمة t البالغة 11.289 بمستوى دلالة 0.000، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ (0.813) ومعامل التحديد البالغ (0.714) أي أنه توجد علاقة عكسية بين المحاسبة الإبداعية والبعد الثالث بعد عمليات التحري، أما العلاقة الرياضية للإنحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = -0.714X + 2.006$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في بعد عمليات التحري بدرجة واحدة يؤدي إلى التغيير العكسي في المحاسبة الإبداعية بمقدار 0.714 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: "لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية حسب بعد عمليات التحري في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ "

ومنه نقبل الفرضية البديلة القائلة: "يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية حسب بعد عمليات التحري في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى 0.05

" $\alpha \leq$

الفصل الثاني استخدام المحاسبة القضائية لمواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة

خلاصة

من خلال هذا الفصل تعرفنا على استخدام المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة التي هي محل الدراسة، من خلال التطرق إلى عرض الإطار المنهجي للدراسة، وعرض وتحليل نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات، أعتمدنا في الدراسة على الإستبيان الذي تم توزيعه على عينة من الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين و الأكاديميين بولاية بسكرة، وتضمن الإستبيان محورين أساسيين هما: المحاسبة القضائية والمحاسبة الإبداعية، وعند إسترجاع الإستبيان قمنا بتفريغه وتحليل بياناته بالإعتماد على برنامج SPSS، وقد قمنا بحساب النسب المئوية، المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، معامل ألفا كرونباخ، ومعامل الارتباط بيرسون من أجل تحليل إجابات أفراد العينة وتفسيرها للإجابة على الإشكالية و تحديد دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة، وعند دراسة دور كل بعد من أبعاد المحاسبة القضائية على نحو مستقل في مستوى مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى أفراد عينة الدراسة وجدنا أن هناك دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للأبعاد التالية: المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من جهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة. وقد توصلنا إلى أنه توجد علاقة بين المحاسبة القضائية والمحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين بولاية بسكرة

خاتمة

من خلال دراستنا تطرقنا لأحد أهم المواضيع المحاسبية وأحدثها والمتمثل في المحاسبة القضائية ودورها في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك لكون المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والتحايل التي انتشرت في الآونة الأخيرة وقامت بعض المؤسسات بإتباع أساليبها، من أجل التضخيم في أرباحها وإعطاء صورة جيدة عن وضعيتها المالية، بتقديم بيانات مضللة لمستخدمي القوائم المالية. وهذا ما أدى لظهور المحاسبة القضائية التي جاءت كرد فعل عن هذه الممارسات الاحتيالية بمختلف أشكالها ومحاولة الكشف عنها وذلك من خلال الخبرات والمؤهلات التي يمتلكها المحاسب القضائي تمكنه من أداء عمله بإتقان، بالإضافة إلى الإجراءات والأنشطة التي يقوم بها عند تكليفه بالمهمة وكذا عمليات التحري التي تساعده في جمع المعلومات والأدلة من أجل بيان الحقيقة، ومن خلال هذا يتضح لنا الدور الفعال الذي تلعبه المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات الإبداعية والحد منها.

أ- نتائج الدراسة: من خلال دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

1- النتائج النظرية: من خلال دراستنا النظرية توصلنا إلى:

- المحاسبة الإبداعية أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للمؤسسة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين وموردين ...
- تعمل المحاسبة القضائية على تقديم عدة خدمات منها خدمات القانونية يكون فيها المحاسب القضائي خبيراً ومستشاراً، وخدمات التحقيق التي يتم فيها الاستعانة بمهارات المحاسب القضائي.
- يساهم المحاسب القضائي في معرفة الانتهاكات للمعايير الأخلاقية والمهنية المطبقة في المؤسسات.
- من أهداف المحاسبة القضائية هو التحري عن عمليات الاحتيال، والتحقيق في السجلات المحاسبية للمؤسسات في حال وجود أصول وخصوم مفقودة واستردادها.
- يعتبر المحاسب القضائي خبيراً في حالات التقاضي في كل من المحاسبة والمالية والضرائب.
- تساهم المحاسبة القضائية في القضايا المتعلقة بالطلاق في حال إذا كان الزوجين لديهم مؤسسة تجارية مشتركة، فيقوم المحاسب القضائي بتحديد القيمة المالية للأصول وتقييمها.
- يستخدم المحاسب القضائي تقنيات تساعده في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- وجود ثغرات في المحاسبة يتم استغلالها من قبل المحاسب المبدع لممارسة المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية للمؤسسة وتكييفها حسب رغبته وذلك لما يمتلكه من مهارات وكفاءات تمكنه من ذلك .
- من أهم دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية هو السعي لرفع سمعة المؤسسة.
- إن زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لممارسي مهنة المحاسبة يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية ليست دائماً ممارسات سلبية فقد تكون ممارسات إيجابية وذلك حسب الهدف منها.
- إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على القوائم المالية بفقدانها الجودة والمصداقية.

2-النتائج التطبيقية: من خلال الجانب التطبيقي الذي قمنا به توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن هناك علاقة بين المحاسبة القضائية بأبعادها الثلاثة المتمثلة في : (المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسب القضائي، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري) في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين لولاية بسكرة.
- الاتجاه العام لنتائج تحليل المبحوثين حول المحاسبة القضائية حسب بعد المؤهلات والخبرات اللازمة في المحاسبين القضائيين كان مرتفع وهذا راجع إلى اتفاق في آراء أفراد العينة حول فقرات هذا البعد.
- كان الاتجاه العام لآراء أفراد العينة فيما يتعلق ببعد الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية مرتفع .
- كان الاتجاه العام فيما يتعلق ببعد عمليات التحري كان بالموافقة أي بتقدير مرتفع .
- كان قرار أفراد العينة بما يتعلق بفقرات المحاسبة الإبداعية مرتفع.
- أظهرت النتائج أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية للمحاسبة القضائية بأبعادها (المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري) في مواجهة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والأكاديميين بولاية بسكرة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ،
- وجود علاقة عكسية بين المتغير المستقل المحاسبة القضائية بأبعادها الثلاثة (المؤهلات والخبرات اللازمة للمحاسبين القضائيين، الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة القضائية، عمليات التحري) والمتغير التابع المحاسبة الإبداعية. أي أن كل ما زادت المحاسبة القضائية وأبعادها يؤدي ذلك إلى نقصان في استخدام أساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات والحد منها.

ب- الاقتراحات: من خلال النتائج المتوصل إليها نقترح ما يلي:

- ضرورة وضع المحاسبة القضائية كمقياس في المعاهد والجامعات.
- ضرورة تفعيل تطبيق المحاسبة القضائية في الجزائر كونها مجال جديد للدراسة.
- العمل على توسيع استخدام وتوظيف المحاسبين في القطاع القضائي من أجل الكشف والمساعدة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها المؤسسات.
- ضرورة تدريب المحاسبين وتأهيلهم لكي يصبحوا محاسبين قضائيين .
- وضع قوانين وتشريعات صارمة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية والغش وحالات التلاعب بالبيانات المالية.
- العمل على تقليل ممارسة الإدارة للمحاسبة الإبداعية من خلال وضع ضوابط للبدائل المحاسبية المتاحة وكيفية استخدامها.
- إلزام المؤسسات بالتقيد بأخلاقيات المهنة.

ج-آفاق الدراسة: من خلال دراستنا هذه يمكن اقتراح عدة مواضيع مستقبلية ، أين يمكن التركيز على دراسة:

- تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.
- دور المحاسبة القضائية في مواجهة الغش والاحتيال المالي.
- دور التدقيق الخارجي في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية

قائمة المراجع

أ-المراجع باللغة العربية

1- المقالات

- *أمينة فريد فداوي. (2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية. المجلة الجامعة. جامعة باجي مختار. عنابة. الجزائر. المجلد 1. العدد 16. 276-243.
- *بكر ابراهيم محمود، و اخلاص عبد علي داود. (2014). دور المحاسبة القضائية في الحوكمة و انعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية. المجلة دراسات محاسبية ومالية. الجامعة المستنصرية. المجلد التاسع- العدد28 ، 147-121.
- *تيجاني بالرقى. (2012). المحاسبة الابداعية: المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة سطيف. العدد12. ، 50-23.
- *حبيبة عامر، سامية أحمد سمل، و تهاني أبو القاسم أحمد. (12, 2020). أثر أساليب إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في ظل معايير المحاسبة الدولية(دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة السودانية). مجلة اقتصاد المال والأعمال. جامعة الشهيد حمه لخضر. الوادي. الجزائر. المجلد 5. العدد2 ، 430-415.
- *حسن فليح مفلح القطيش، و فارس جميل حسين الصوفي. (2011). اساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. العراق. العدد 27 ، 388-355.
- *رشا حمادة. (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية(دراسة ميدانية). مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية. كلية الاقتصاد. قسم المحاسبة . جامعة دمشق. المجلد 26. العدد 2. 118-87.
- *زهراء ناجي عبيد. (2018). دور المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية. مجلة العلوم الاقتصادية والادارية. الجامعة التقنية الوسطى. المجلد 24. العدد107. 682-670.
- *سمير كامل محمد عيسى. (2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارباح. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. الإسكندرية. المجلد 45. العدد 08 .
- *سيد عبد الرحمان عباس بله. (2012). دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. الرياض. المملكة العربية السعودية. العدد12. 68-51.
- *عادل نعموش. (2019). الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها في الجزائر(دراسة ميدانية). مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. جامعة المسيلة. المجلد 12. العدد2. 729-709.
- *عبد الستار عبد الجبار عيدان الكبيسي. (2016). دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن. المجلة الأردنية في ادارة الأعمال. الجامعة الأردنية. المجلد 12. العدد1. 29-1.
- *عبير بكرى سر الختم. (2019). دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية. المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال. كلية المجتمع بخميس مشيط. جامعة الملك خالد. المجلد السادس. العدد 3. 495-486.

- *عوض الله جعفر الحسين أبوبكر. (2018). أثر تطبيق آليات المحاسبة القضائية في المحاكم السودانية للحد من الفساد المالي (دراسة ميدانية). مجلة العلوم الاقتصادية والادارية - ملحق(1). جامعة المجمع - المملكة العربية السعودية. المجلد 19. العدد 2 ، 115-98.
- *فائز عبد الحسن جاسم. (2017). أهمية المحاسبة القضائية في كشف المخالفات المالية وتحديد المسؤولية عنها(دراسة حالة في إحدى المحاكم العراقية). مجلة أبحاث ميسان. كلية الادارة والاقتصاد. جامعة ميسان. المجلد 13. العدد 25 ، 365-343.
- *قاسم محمد عبد الله البعاج. (2014). المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة دراسة تطبيقية لعينة من القوائم المالية للشركات العراقية. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية. كلية الإدارة والاقتصاد. قسم المحاسبة. جامعة القادسية. العراق. المجلد 4. العدد 10 ، 40-13.
- *محمد طاهر حمودي كبرى، و سوسن أحمد سعيد. (2018). دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب المحاسبة الابداعية وأثره في مكافحة التهرب الضريبي. مجلة جامعة جيهان-أربيل العلمية. اصدار خاص -العدد:2(الجزء-A) ، 473-453.
- *محمد علي محمد امين هه لكورد. (2020). أثر تفعيل دور المحاسبة القضائية في توثيق البيئة المالية والمحاسبية. مجلة الفنون والأدب وعلوم الانسانيات والاجتماع. جامعة صلاح الدين. أربيل. العراق. العدد 55 ، 282-266.
- *معتوق سعود المكي، و السنوسي بشير احمد. (2015). مدى ضرورة توافر متطلبات المحاسب القضائي في الحبير الحسابي الليبي. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية. كلية الاقتصاد والتجارة زليتن. الجامعة الأسمرية الاسلامية. العدد 5 ، 258-219.
- *مقداد أحمد الجليلي. (2012). المحاسبة القضائية و امكانية تطبيقها في العراق. مجلة تنمية الرافدين. كلية الادارة والاقتصاد. جامعة الموصل. العراق. المجلد 34. العدد 107 ، 21-9.
- *مقداد أحمد الجليلي، و رافي نزار جميل. (2012). دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال-دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفدرالي. مجلة الادارة والاقتصاد. جامعة الموصل. السنة 35. العدد 93 ، 95-81.
- *منال حسين لفته صالح. (2016). استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية وتأثيراتها على القوائم المالية. مجلة دنانير. الجامعة العراقية كلية الادارة والاقتصاد. العدد 8 ، 609-581.
- *ناظم شعلان جبار. (2015). أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية). مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية. جامعة القادسية. المجلد 9. العدد 32 ، 263-238.
- *ناهض نمر محمد الخالدي. (2014). دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من آثارها على القوائم المالية (دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة). مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات. جامعة فلسطين. العدد السادس ، 50-9.
- *نجيبة بوشاك، و اسية سايج. (2017). الخبرة المحاسبية القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية. المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية. جامعة المدية. المجلد الثاني. العدد 07 ، 391-372.
- *نصيف جاسم الجبوري، و محمد صلاح هادي الخالدي. (2013). دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي. مجلة العلوم الاقتصادية والادارية. جامعة بغداد. المجلد 19. العدد 70 ، 473-457.
- *نعيم تومان مرهون الزيايدي. (2014). تأثير أساليب المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم المالية (دراسة تطبيقية). مجلة القادسية للعلوم الإدارية. كلية الإدارة والاقتصاد. قسم المحاسبة. جامعة القادسية. العراق. المجلد 17. العدد 02 ، 220-191.

2-الكتب

- *أحمد حلمي جمعة. (2019). الاتجاهات الحديثة في المراجعة. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى.
- *أحمد شوقي اسماعيل. (2017). إدارة الأرباح. مؤسسة طيبة. الطبعة الاولى. القاهرة. مصر.
- *أوما سيكران. (2006). طرق البحث في الإدارة. دار المريخ للنشر والتوزيع. السعودية.
- *عبد الرؤوف صالح أحمد المليجي، و جابر السيد أحمد إبراهيم. (2019). إدارة الأرباح. دار العلم والإيمان ودار الجديد للنشر.

3- المذكرات والأطروحات

- *اسيا لعروسي. (2019). تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر(دراسة استطلاعية). أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. تخصص محاسبة. جامعة محمد بوضياف. المسيلة.
- *الاء عبد المنعم محمد المعبري. (2018). دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين. رسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في ادارة الأعمال . كلية الدراسات العليا. جامعة الخليل.فلسطين
- *السنوسي بشير مسعود احمد. (2014-2015). مدى ادراك الخبير الحسابي الليبي لمتطلبات المحاسبة القضائية. رسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. الأكاديمية الليبية - فرع مصراتة. ليبيا
- *باخجةعبد الله محمد طالب. (2013). تأثير أساليب المحاسبة الابداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية(دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين والمدققين في محافظة السلیمانية). رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة. كلية الإدارة والاقتصاد. جامعة السلیمانية. العراق .
- *خالد محمد اللوزي. (2013). أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم دراسة إختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان. رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. قسم المحاسبة والتمويل. كلية الأعمال. جامعة الشرق الاوسط. عمان.
- *عماد سليم الاغا. (2011). دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية"دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية". رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. كلية الاقتصاد والعلوم الادارية. جامعة الأزهر. غزة.
- *محمد الزين سيف الدين محمد علي احمد. (2018). دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة ادارة الأرباح (دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي). بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة . كلية الدراسات العليا. جامعة النيلين، السودان.
- *محمد حمود أحمد صالح السياغي. (2017). دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية وتقليل المخاطر. رسالة بحث مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل. كلية الدراسات العليا. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- *محمد مطر، و ليندا حسن الحلبي. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا.الأردن.

ب-المراجع باللغة الأجنبية

*Owojori, A. A., & Asalou, T. O. (2009). The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of corporate World. European Journal of scientific Research. ISSN 1450-216X Vol. 29 No.2 , 183-187.

الملاحق

الملحق رقم (01)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

إستمارة بحث

سيدي الفاضل.. سيدي الفاضلة؛ تحية طيبة وبعد.

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.....،

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة، التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها في إطار المساهمة في تحسين البحث العلمي في الجامعة الجزائرية؛ بعنوان: "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء القضائيين ومدققي الحسابات والمحاسبين والاكاديميين بولاية بسكرة"

ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال؛ نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستمارة بدقة؛ حيث أن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم؛ فمشاركتكم ضرورية ورأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها ونحيطكم علما أن جميع إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وشكرا على حسن تعاونكم،،،

السنة الجامعية: 2020/2021

					بهدف الاحتيال أو الاختلاس
					09 يكلف المحاسبين القضائيين بمراجعة الوثائق المالية للتعرف على هوية مرتكب الاحتيال في القضايا المرفوعة من الجهات ذات العلاقة.
					10 يعمل المحاسبين القضائيين على فحص ومراجعة تقارير مجلس إدارة المؤسسات للتأكد من مطابقة المعلومات الواردة فيه مع التقارير المالية
					11 يساعد المحاسبين القضائيين المحامين والقضاة على فهم وتطبيق المسائل المحاسبية في القانون والقضايا المتنازع عنها.
					ثالثاً: عمليات التحري
					12 يطلب من المحاسبين القضائيين تقديم الاستشارات لمنع حدوث عمليات الاحتيال في المؤسسات.
					13 يقوم المحاسبين القضائيين بتوعية الموظفين بالمؤسسات بالعقوبات التي يمكن أن يواجهونها في حالة إرتكابهم عمليات السرقة والاحتيال
					14 يقوم المحاسبين القضائيين بمراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومعالجة نقاط ضعفه.
					15 يكلف المحاسبين القضائيين بمراجعة وتقييم النظام المالي للمؤسسة وتعديله لمنع حدوث الاحتيال
					16 يعمل المحاسبين القضائيين على البحث عن أي إشارة أو دليل يتعلق بوجود نشاط مشبوه أو احتيال من قبل الأشخاص أو المؤسسات

المحور الثاني: المحاسبة الابداعية: يهدف هذا المحور إلى معرفة مستوى المحاسبة الابداعية لدى المؤسسات، يرجى وضع إشارة (X) في المربع الذي يعبر (من وجهة نظرك) عن مدى موافقتك عن كل بعد من هذه الأبعاد

رقم	العبارات القياسية	التقييم			
		موافق بشدة	موافق	موافق نوعاً ما	غير موافق بشدة
01	توفر المؤسسات بيانات مضملة للمراجع، مما يساهم في اعداد تقارير مالية ذات طابع احتيالي.				
02	تقدم المؤسسات معلومات غير حقيقية مما يساهم في تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة				
03	تقوم المؤسسات بإظهار تكاليف وهمية أو متعلقة بفترات مستقبلية ضمن القوائم المالية.				
04	تحسن المؤسسات موقفها الإداري أمام الملاك بالتلاعب بالقوائم المالية.				
05	تعمل المؤسسات على التلاعب في إجراءات البيع لإظهار صورة حسنة على وضعها في السوق				
06	تقوم المؤسسات بالمبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كشهرة				

					المحل، العلامات التجارية، ..	
					تعمل المؤسسات على تغيير الطريقة المحاسبية للتقييم للتلاعب بالأصول الطويلة الأجل.	07
					تحاول المؤسسات التلاعب ببنود التدفقات التمويلية والتشغيلية لإخفاء وضعها المالي الحقيقي.	08
					تعمل المؤسسات على التلاعب بالنقدية وإظهار حقيقة خاطئة عنها في القوائم المالية.	09
					تعمل المؤسسات على التلاعب بالذمم المالية وإظهار حقيقة خاطئة عنها في القوائم المالية.	10