

دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية في منظمات الأعمال دراسة ميدانية (*)

د/ علاء كامل حسن خليفة

مدرس المحاسبة بالمعهد العالي للحاسبات
وتكنولوجيا المعلومات - أكاديمية الشروق

ملخص البحث

لذا فإن المراجعة القضائية لها دور فعال في تحسين جودة مراجعة القوائم المالية وزاد الاهتمام بها حاجة منشآت المراجعة والمحاسبة لهذا النوع من المراجعات للكشف عن حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية وبالتالي الوفاء بمسئولياتها تجاه الطرف الثالث وأيضاً لحاجة أصحاب المصالح لها حماية لحقوقهم داخلها. يرى الباحث أن هناك مسؤولية تجاه المراجع القضائي وأن هناك دور فعال لتنظيم المراجعة القضائية تجاه اكتشاف الغش والتلاعب والتحريرات الناتجة عن ممارسات توجد تحت العديد من المسميات منها الإبتكارية والاحتيالية والابداعية، والتي من خلالها يتم إدارة الأرباح، وعليه فإن المراجعة القضائية لها دور ملموس وفعال يؤثر بإيجابية في الحد من تلك الممارسات الاحتيالية وكشفها والقضاء عليها.

ظهرت في الفترة الأخيرة اتجاهات قوية نحو مكافحة الفساد الإداري والمالي، خاصة بعد التطورات الاقتصادية المتلاحقة، حيث كان الفساد الإداري والمالي هو الأساس في انهيار العديد من الشركات الكبيرة حول العالم. ولما كان السبب الأساسي للأزمة المالية العالمية الأخيرة ضعف آليات المحاسبة والمراجعة في اكتشاف قضايا الفساد الإداري والمالي، فكان لابد من أن يكون هناك مراجعة قضائية تقوم بالفصل في المنازعات المالية في إطار قانوني، والتي تعتبر خدمة محاسبية ومهنية تنظر إلى ما وراء الأرقام حتى تساعد في الكشف عن حالات الغش في القوائم المالية ومحاربة الفساد في منظمات الأعمال. وهناك العديد من إجراءات المحاسبة الإبداعية أو الإبتكارية التي يمكن القيام بها من قبل بعض المحاسبين وتؤثر على جعل البيانات المالية مضللة وتفقد الموضوعية والمصداقية.

Abstract

In recent years, there have been strong directions in the fight against administrative and financial corruption, especially after successive economic developments. Administrative and financial corruption has strongly led to collapse of many large companies around the world. The main reason for the recent global financial crisis was weak of accounting and auditing mechanisms in discovering issues of administrative and financial corruption. So, It was necessary to have a judicial review to solving financial disputes in a legal framework, which is considered an accounting and professional service looking beyond the numbers to help in detecting the cases of fraud in financial statements and fighting corruption in business organizations. There are many creative or innovative accounting procedures that can be misused by some accountants which intend to make misleading financial statements and lose its objectivity and credibility.

Therefore, judicial review has an important and effective role in improving the quality of auditing financial statements. It has recently received increased attention due to the need of audit and accounting institutions for these types of review to detect the cases of cheating and fraud in the financial statements and thus fulfill their responsibilities towards the third party, as well as the need of stakeholders for it to protect their rights within the organization.

The researcher believes that there is a responsibility to the judicial review and there is an effective role for the judicial review systems in the detection of fraud, manipulation and distortions resulting from practices that exist under many names including innovative, fraudulent and creative through which profits are managed. Therefore, judicial review has a concrete and effective role that affects positively in reducing this fraudulent practices and detect and eliminate them.

القسم الأول الإطار العام للبحث

١ - المقدمة

ظهرت المحاسبة الابتكارية* أو الإبداعية كما يطلق عليها البعض في الربع الأخير من القرن الماضي، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله.^(١)

وأدت الانهيارات المتلاحقة للكثير من الشركات في العالم إلى ضياع حقوق أصحاب المصالح Stakeholders وبصفة خاصة المستثمرين الحاليين، كما أدى ذلك إلى فقدان ثقة المستثمرين المرتقبين أو المستقبلين في المعلومات المنشورة التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية لتلك الشركات.

ومن أهم تلك الانهيارات ما حدث في شركة وورلدكوم WORLDCOM وشركة انرون (Enron) ورحيل شركة (آرثر أندرسون) ARHTER AN- DRSON باعتباره المسئول عن مراجعة وتدقيق

(*) يطلق البعض مسميات مختلفة منها المحاسبة الخلاقة ، المحاسبة الإبداعية ، المحاسبة الإحتيالية ، وهناك أساليب أخرى تعكس مفهوم المحاسبة الابتكارية مثل : أسلوب إدارة الأرباح ، إدارة الإفصاح ، تمهيد الدخل ويستخدم الباحث مصطلح المراجعة القضائية في دراسته . وهناك مسميات أخرى استخدمها البعض كالمراجعة التحقيقية ، المراجعة العدلية ، المراجعة الاستقصائية القضائية ، الفحص القانوني.

(١) علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها " ، مسابقة البحوث بقطاعات ديوان المحاسبة ، السعودية ، ٢٠٠٨ ، ص ٦ .

حسابات تلك الشركة جزءاً من مسئولية انهيارها واتهامه بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلاً بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تُظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح ، ونظراً للظروف السائدة في منظمات الأعمال ولجوء العديد منها إلى تجميل البيانات المالية سعياً منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي لتحقيق أهداف ذاتية ، فإن تلك الإدارات تلجأ إلى استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية (المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS) في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلباً على مصداقية تلك القوائم .

وقد أدى ذلك إلى انتشار الفساد والفضائح المالية للعديد من الشركات وخاصة مع بداية هذا القرن، وكل ذلك أدى إلى زيادة فجوة التوقعات Expectation Gap Auditing، حيث يرى (John & Stanley, ٢٠١٤) ^(١) أنها الفرق بين ما ينتظره أو يتوقعه مستخدم القوائم والتقارير المالية من مراجع الحسابات وبين ما يقدمه مراجعي الحسابات. لذا بدأ ظهور ما يُعرف بالمراجعة القضائية " **Judicial Review** " والتي أصبحت محل اهتمام وتركيز من قبل المحاسبين والمراجعين العاملين في سلك القانون والقضاء على حد سواء بل وكافة المستفيدين والمتعاملين مع البيانات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات المختلفة .

(1) John, E., & C.Stanley, Auditors' and Investors' Perceptions of the " Expectation Gap". **Accounting Horizons**, Vol.15, No.4, De-cember 2014, p. 346.

٢ - مشكلة البحث

يسعى البحث للإجابة على التساؤلات التالية :-

السؤال الأول: ماذا تعني المحاسبة الابتكارية وما هي أسباب ظهورها ؟

السؤال الثاني: كيف تؤثر أساليب المحاسبة

الابتكارية في التلاعب بالقوائم والتقارير المالية ؟

السؤال الثالث: هل يؤدي تطبيق المراجعة القضائية

إلى الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية في

منظمات الأعمال ؟

السؤال الرابع: ما هي آليات المراجعة القضائية

ودورها الفعال في الحد من ممارسات المحاسبة

الابتكارية؟

السؤال الخامس: هل يؤثر التأهيل العلمي أو

العملي للمراجع القضائي في الحد من الأساليب

الاحتياطية للمحاسبة الابتكارية ؟

٣ - أهمية البحث

تتبع أهمية هذه الورقة البحثية في الدور التي

تلعبه المراجعة القضائية في الحد من ممارسات

المحاسبة الابتكارية، لأنها تمثل مشكلة هامة لاسيما

في ظل قيام إدارات المنشآت باستخدام أساليب

إبتكارية لإظهار مخرجات القوائم المالية أو الموقف

المالي على غير حقيقته للوصول إلى أغراض معينة

وتضليل أصحاب المصالح مما يسبب أزمات مالية

كما حدث في الفترة القليلة الماضية ، وترجع أهمية

الورقة أيضا إلى تسليط الضوء على المراجعة

القضائية ودورها في كشف الأساليب الاحتياطية

للمحاسبة الابتكارية والحد من الممارسات الغير

شرعية لها .

٤ - أهداف البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية المراجعة القضائية

كوقاية وتشخيص وعلاج أيضاً لآثار استخدام

المحاسبة الإبداعية والابتكارية كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي بما يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل ويعتبر الهدف الرئيسي من هذه الورقة البحثية هو معرفة الممارسات المختلفة للمحاسبة الإبتكارية ودور المراجعة القضائية في الحد منها في البيئة المصرية ومن خلال ذلك يمكن عرض الأهداف الفرعية الآتية:

أ- التعرف على مفهوم وطرق المحاسبة الإبتكارية والابداعية .

ب- معرفة الأساليب المختلفة للتلاعب بالقوائم والتقارير المالية.

ج- إبراز أهمية دور المراجعة القضائية في القضاء على ممارسات المحاسبة الإبتكارية .

٥ - منهج البحث

يعتمد الباحث في إجراء هذا البحث على المنهج الاستقرائي وذلك من خلال استقراء وتحليل الدراسات النظرية والكتابات العلمية والدوريات المكتبية التي تناولت الفكر المحاسبي في هذا المجال ومن خلال القراءة والإطلاع على الأبحاث والدراسات السابقة والدوريات العلمية والبحث علي شبكة الانترنت عن موضوع البحث (المحاسبة الإبتكارية) وكذلك أشتمل منهج البحث على دراسة ميدانية شملت عينة مختارة من الخبراء الحسابيين المقيدين لدى المحاكم الاقتصادية وعينه مختارة من المراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة للتعرف على الدور الذي تقوم به المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية وكشف حالات الغش .

٦- فروض البحث:

القسم الثاني

دراسة تحليلية للدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة الابتكارية، المراجعة القضائية، ودور المراجعة القضائية في التغلب على الممارسات السلبية للمحاسبة الابتكارية .

فيما يلي عرض للدراسات السابقة التي تناولت كلاً من الممارسات المحاسبية الابتكارية ، والمراجعة القضائية .

١- الدراسات السابقة

١/١ الدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة الابتكارية أو الإبداعية :-

* دراسة (Sahiti & Aliu) (2017⁽¹⁾): "Creative

Accounting- Nature, Usage, Labor and Relation with the Own Crisis Consequences in Practice in Ko-

sovo" تهدف الدراسة إلى تقديم عرض مفصل

للتطبيق الفعلي لمفهوم المحاسبة الإبداعية بين

المهنيين في مدينة بريشتينا بكوسوفو، وركزت

الدراسة على الدوافع من وراء استخدام طرق مختلفة

للمحاسبة الإبداعية وتناولت دور مراجعي الحسابات

في كشف القضايا الاخلاقية الناتجة عن المحاسبة

الإبداعية أثناء تطبيق آليات الحوكمة والفرق بين

المحاسبة الإبداعية والاحتيايل ، وجرى البحث على

٢٠ من المديرين التنفيذيين الماليين لتحديد العوامل

الرئيسية حول كيفية تفاعلهم مع المحاسبة الإبداعية

وكيفية اكتشافها ، وتوصل البحث إلى أن الطبيعة

الفرض الأول : لا يؤدي تطبيق المراجعة القضائية إلى الحد من أساليب ممارسات المحاسبة الابتكارية في منظمات الأعمال .

الفرض الثاني : لا يؤثر التأهيل العلمي والعملية للمراجع القضائي في القضاء أو الحد من الأساليب الاحتياطية للمحاسبة الابتكارية في منظمات الأعمال.

٧- هيكل البحث

استعرض الباحث في الجزء السابق الإطار العام للبحث وفيما يلي استعراض لهيكل الدراسة القسم الأول : الإطار العام للبحث .

القسم الثاني: دراسة تحليلية للدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة الابتكارية، المراجعة القضائية، ودور المراجعة القضائية في التغلب على الممارسات السلبية للمحاسبة الابتكارية .

القسم الثالث: الدراسة الميدانية .

القسم الرابع : نتائج الدراسة والتوصيات والدراسات المستقبلية.

المراجع .

الملاحق .

- مصطلحات البحث:

- المحاسبة الابتكارية.
- المراجعة القضائية.
- إدارة الأرباح.
- المحاسبة الإبداعية.
- المحاسبة الاحتياطية.

(1) Sahiti , Aliu 2017 : "Creative Accounting- Nature, Usage, Labor and Relation with the Own Crisis Consequences in Practice in Kosovo" European Journal of Economics and Business Studies, Jan -Apr 201 7 Vol. 7 Nr.1

أ- ضرورة التأسيس العلمي لخطر ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقته بالمراجعة .
ب- المعوقات والتحديات التي أدت إلى اخفاقات المراجعة في مواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية مما يتطلب زيادة كفاءة وفعالية مهنة المراجعة . ج- توضيح الأساليب المستخدمة في لجان المراجعة في ضوء المعايير المهنية في المراجعة وتطوير كفاءة أداء المراجعين لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية .

*** دراسة Rabin (2014⁽³⁾) Determinates of Auditors Attitudes Toward Creative Accounting**

تشير هذه الدراسة إلى قياس اتجاهات المراجعين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية، والعوامل المؤثرة على ممارسات المحاسبة الإبداعية في بريطانيا، وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو أن اتجاهات المراجعين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الاسلوب المستخدم، وموقف الإدارة من تلك الممارسات ، وتناولت أيضاً أن ممارسات المحاسبة الابتكارية تتأثر بعدد من العوامل الداخلية والخارجية ، وتتمثل العوامل الداخلية منها بنتائج مالية وغير متوقعة ، والرغبة في الحصول على تمويل وقروض خارجية وضعف السيطرة على المنشأة الناجم عن ضعف الإدارة وأخلاقيات المديرين والنظام الإداري المستخدم، وتتمثل العوامل الخارجية في تركيبة ملكية المنشأة (مشروع فردي ، شركة مساهمة) .

المعقدة والمتنوعة للمعاملات التجارية والاستقلالية القائمة في المعايير والسياسات المحاسبية تجعل من الصعب اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ويجب العمل على تصميم آليات لكشف تلك الممارسات الإبداعية وطبيعتها ومبرراتها والحد منها .

*** دراسة (عنتر ٢٠١٦^(١)): " أثر الممارسات الاحتيالية في المحاسبة على فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية "**

تناولت هذه الدراسة المحاسبة الابتكارية في ظل الثورة الصناعية البريطانية بالتطبيق على مصانع تحويل القطن، وأظهرت الدراسة أن هناك تطور كبير في أساليب المحاسبة الابتكارية في الفترة الأخيرة، وذلك للاتجاه إلى توجيه المبادئ والمعايير المحاسبية لتراكم رأس المال . وتوضح الدراسة سلوك الإدارة (رجال الأعمال) نحو توجه ممارسات المحاسبة الابتكارية في تنظيم أوقات العمل في مصانع النسيج، وهذا يدل على أهمية المعلومات المحاسبية بالنسبة للإدارة.

*** دراسة (فهاد ٢٠١٥^(٢)): " خطر ممارسة المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المراجعة - دراسة ميدانية في دولة الكويت "**

يهدف البحث إلى التوصل إلى مجموعة من الآليات لمواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية لتعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية بما يساهم في تضيق فجوة المصدقية والثقة في مهنة المراجعة ويمكن تحقيق ذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية

(١) علاء عادل عنتر : " أثر الممارسات الاحتيالية في المحاسبة على فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية" ، رسالة ماجستير غير منشوره ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، قسم المحاسبة ، ٢٠١٦ .

(٢) فهد مطلق فهاد : " خطر ممارسة المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المراجعة - دراسة ميدانية في دولة الكويت " ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، قسم المحاسبة ، ٢٠١٥ .

(3) Rabin, C., " Determinants of Auditors' Attitudes Towards Creative Accounting", University of Wastewaters, 2014.

المالية للاطمئنان على سلامة الوضع المالي للعملاء عند اتخاذ قرار منح الائتمان المصرفي.

* دراسة (الحلبي^(٢)): " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية)

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

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

ومن أهم التوصيات الخاصة بهذا الدراسة أن المدققين الخارجيين يجب أن يعطوا عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية

* دراسة (صيام ٢٠٠٧^(١)): " مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية".

تأتي هذه الدراسة في إطار البحث عن إدارة مخاطر الائتمان المصرفي الناجمة أحيانا عن قصور الدور الرقابي لبعض إدارات الائتمان التي تعتمد كثيراً في قرارات منح التسهيلات الائتمانية على تحليل الوضع المالي لعملائها من خلال استطلاع قوائمهم المالية لاستقراء بعض المؤشرات المالية ذات الدلالة ، تناولت أيضاً هذه الدراسة قياس مدى إدراك محلي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على مواجهتها وإدارتها وإيلاء هذه الإجراءات العناية اللازمة بما يضمن الكشف عن آثارها الجسيمة على المؤشرات المالية وانعكاساتها على مصداقية هذه المؤشرات وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ قرار منح التسهيلات الائتمانية . ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانته وزعت على كافة مسؤولي ومحلي الائتمان في إدارات التسهيلات الائتمانية في البنوك التجارية الأردنية بداية عام ٢٠٠٧م والبالغ عددهم (٤٧) محطلا ، اعتمد منها لغايات التحليل والدراسة (٤٢) استبانته، أي ما نسبته (٨٩,١ %) من الاستبيانات الموزعة ، وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة ، هو أن المحاسبة الابتكارية تستحق الاهتمام والدراسة، إضافة إلى تحليل المعلومات الوصفية غير الظاهرة في القوائم

(٢) ليندا حسن الحلبي ، " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية " ، رسالة ماجستير غير منشوره، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، الأردن ، ٢٠٠٩ .

(١) وليد زكريا صيام : " مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية " بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع (إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة) ، جامعة الزيتونة، الأردن ، ٢٠٠٧ .

على غير حقيقتها وهذا ما يسمى بإدارة الأرباح Management Earning ، وهناك من أطلق عليها المحاسبة الاحتمالية أو الإبداعية أو الخلاقة ، وبعضها تناول الجانب السلوكي للإدارة ودوره في التلاعب أو توجيه المحاسب للتلاعب في التقارير والقوائم لخدمة رغبات الإدارة ، وعليه يرى البحث أنه لا توجد دراسة تناولت دور المراجعة القضائية في الحد من تلك الممارسات المضللة وهذا هو موضع البحث .

٢/١ الدراسات السابقة التي تناولت المراجعة القضائية:

* (دراسة (2) Madan,2016) "Contribution of Forensic Accounting to: Corporate Governance: An Exploratory Study of an Asian Country.

قامت هذه الدراسة بعمل دراسة استطلاعية لمعرفة مدى مساهمة المحاسبة القضائية في دعم متطلبات حوكمة الشركات، وذلك بالتطبيق على الهند ، وأوضحت هذه الدراسة أن الفضائح المحاسبية الأخيرة والتي تتمثل في مجموعة من الشركات منها (شركة إنرون Enron ، وورلد كوم Worldcom ، ومادف Madoff ، وستيام Sat-yam) أدت إلى ظهور المحاسبة أو المراجعة القضائية حتى يتسنى للجهات المعنية بإجراء التحقيقات حول حالات الغش والتلاعب في البيانات المالية للشركات، وتناولت هذه الدراسة عينة من إستبانة وزعت على ١٢٠ من الممارسين (المحاسبين

الاهتمام الكافي ، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها .

* دراسة (زيدان ٢٠٠٦^(١)) " السلوك الأخلاقي للإدارة عن قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال، دراسة إختبارية " :-

قامت هذه الدراسة على أساس تقييم السلوك الأخلاقي للإدارة لمعرفة دوره في الحد من التلاعب بالطرق والسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تغيير الدخل المحاسبي وتضليل مستخدمي التقارير والقوائم المالية، لأن السلوك الأخلاقي يلعب دوراً رئيسياً لتقييم سلوك القائمين على الإدارة ، وقد أشارت تلك الدراسة إلى أن هناك اتجاه من الإدارة للتلاعب في الدخل المحاسبي لتحقيق مصالح خاصة بالإدارة على حساب الملاك، وبالتالي تضليل أصحاب المصالح Stakeholders لعدم معرفتهم بالوضع الحقيقي للمنشأة ، وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة أن الإدارة تتبنى دور التلاعب والتحريف في التقارير والقوائم المالية، لذلك أوصت تلك الدراسة بضرورة تفعيل المبادئ الأخلاقية في ممارسة العمل المحاسبي والثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية الملائمة للتحكم في حقيقة الأرباح والإفصاح عنها، والبعد عن نهج إدارة الأرباح.

• التعليق على الدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة الإبتكارية :

من خلال العرض السابق يرى الباحث أن أغلب الدراسات السابقة تناولت المحاسبة الإبتكارية ودور الإدارة في التلاعب بالتقارير والقوائم المالية لخداع أصحاب المصالح ، وإظهار التقارير والقوائم المالية

(2) Madan, L.B., "Contribution of Forensic Accounting to Corporate Governance : An Exploratory Study of an Asian Country International Business Management, Vol.10, No.4, 2016.

(١) محمد إبراهيم زيدان : " السلوك الأخلاقي للإدارة عن قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال " ، دراسة إختبارية ، مجلة أفاق جديدة ، كلية التجارية ، جامعة المنوفية ، ٢٠٠٦ .

tions and Audit Standards on the Evolution of Forensic Accounting in the Audit Process" .

تناولت هذه الدراسة دور معايير المراجعة في تفعيل المراجعة القضائية، وأهم ما توصلت إليه الدراسة التي تم تطبيقها على عينة من الأكاديميين والمراجعين الأمريكيين هو أن المراجعة القضائية تحتل مكانة متقدمة ضمن عملية المراجعة، وأنه يجب إضافة مهارات المراجعة القضائية ضمن معايير التأهيل المستمر للمراجعين وذلك بسبب تغير الطلب على خدمات المراجعة، بالإضافة إلى عدم كفاية الإجراءات الواردة بالمعيار الدولي رقم (٢٤٠)، والمعيار الأمريكي رقم (٩٩)، لاكتشاف ومنع الغش والتلاعب الجوهري في التقارير المالية. وأوصت هذه الدراسة بزيادة الحاجة إلى المراجعين القضائيين لمعالجة المراجعة ذو المخاطر المرتفعة للمساعدة في تفسير نتائج الاختبارات القضائية ودعم الرقابة المانعة .

* دراسة (Huber⁽³⁾ 2013) : " Forensic Accountants Forensic Accounting Certifications, and Due Diligence" .

ركزت هذه الدراسة على العناية المهنية الواجبة من جانب المحاسبين القانونيين (القضائيين) الحاصلين على شهادة المحاسبة القضائية ، وأوضحت أن هناك عدد كبير من المحاسبين القضائيين لديهم

القانونيين) ومجموعة من الأكاديميين والمستخدمين المحتملين لخدمات المحاسبة والمراجعة القضائية، وأوصت هذه الدراسة بأنه يجب أن تقوم المناهج المحاسبية في الجامعات على استخدام أو تدريس المحاسبة القضائية حتى يكون هناك وعي لدى الخريجين لمكافحة الغش

* دراسة (بشير ٢٠١٥^(١)): "مدى إدراك الخبير الحسابي الليبي لمتطلبات المحاسبة القضائية" تهدف الدراسة إلى الربط بين الإدراك المهني للخبير الحسابي الليبي ومتطلبات المحاسبة القضائية وعرضت الدراسة عشرة أنواع من خدمات المحاسبة القضائية تتمثل فيما يلي :-

أ- منع غسل الأموال. ب- استخبارات الشركات . ج- استشاري حل النزاع . د- خدمات النزاهة والاخلاق . هـ- خدمات التقنية القضائية . و- خدمات التحقيق في الاحتيال وسوء التصرف . ع- إدارة مخاطر الاحتيال . ر- الخط الساخن للاحتيال . ز- الملكية الفكرية. ط- حوكمة الشركات

ويرى الباحث رغم تعدد الخدمات في مجالات المحاسبة القضائية، إلا إنها يمكن حصرها في ثلاثة أقسام رئيسية هي:- الدعم القضائي.- شهادة الشاهد الخبير في المحكمة.

- المحاسبة التحقيقية أو محاسبة كشف وردع ومنع الاحتيال .

* دراسة (Digabriele⁽²⁾ 2009) : "Implications of Regulatory Prescriptions of Regulatory Prescriptions and Audit Standards on the Evolution of Forensic Accounting in the Audit Pro-

cess", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 10, No.2, 2009.

⁽³⁾ Huber, D., "Forensic Accountants Forensic Accounting Certifications, and Due Diligence", *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, Vol.5, No.1, January-June, 20-13, pp: 128-203.

^(١) حميد السنوسي بشير: "مدى إدراك الخبير الحسابي الليبي لمتطلبات المحاسبة القضائية، رسالة ماجستير، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا - فرع مصراتة، ٢٠١٥ .

⁽²⁾ Digabriele, J., "Implications of Regulatory Prescriptions and Audit Standards on the Evolution of Forensic Accounting in the Audit Pro-

وفقا لعينة على مجموعة من الطلاب الدارسين في الجامعات بنيجيريا ، وأوصت هذه الدراسة بإضافة تخصص المحاسبة القضائية في الدراسات العليا، كما أنه يمكن أيضاً إضافتها ضمن مقررات الامتحانات المهنية التي تنظمها الهيئات المهنية، حيث أن المحاسبة القضائية تهدف إلى تقديم التحليلات الملائمة من خلال استخدام مهارات المراجعة .

• التعليق على الدراسات السابقة التي تناولت المراجعة القضائية:

من خلال العرض السابق للدراسات السابقة يرى الباحث أن جميع الدراسات تناولت المحاسبة القضائية والمراجعة القضائية ، فالبعض تناولها كأحد ضوابط الحوكمة ؛ والبعض الآخر قام بالتركيز على العناية المهنية للمحاسبين أو المراجعين القضائيين، وعليه تكون الفجوة البحثية في أنه لا توجد دراسة تم تطبيقها في البيئة المصرية بدارسة ميدانية لعينة مختارة من الخبراء الحسابيين المقيدين بجدول خبراء المحاكم الاقتصادية وعينة مختارة من مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة تناولت المراجعة القضائية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية والإحتيالية وهي فكرة وموضوع الدراسة.

٢ - مفهوم المحاسبة الابتكارية وأسباب

ظهورها وأهم طرق وأساليب

ممارسات المحاسبة الابتكارية في

القوائم المالية:

١/٢ مفهوم المحاسبة الابتكارية: تعتبر

المحاسبة الابتكارية-CREATIVE ACC

OUNTING أو المحاسبة الاحتيالية كما

معتقدات غير صحيحة حيث أنهم يعتقدون أن الشركات تقوم بتحريف القوائم المالية الخاصة بها، وأوضحت هذه الدراسة أن المحاسبين القضائيين يقع على عاتقهم المسؤولية تجاه التحريفات والغش والتلاعب ، وأهم نتائج هذه الدراسة أنه يجب أن يلتزم المحاسبين القضائيين بالعناية المهنية الواجبة عند قيامهم بمهام المحاسبة أو المراجعة القضائية وبذل العناية المهنية الواجبة للوصول إلى الحقائق حتى يتسنى للجهات المعنية إتخاذ الإجراءات اللازمة تجاه المقصرين.

* دراسة (Efiong⁽¹⁾, 2012), "Forensic Accounting Education An Exploration of level of Awareness in Developing Economies-Nigeria as a Case study" .

قامت هذه الدراسة بتسليط الضوء على المحاسبة القضائية في ضوء حوكمة الشركات، وتوصلت إلى أن هناك انخفاض في مستوى إدراك الدارسين لموضوعات المحاسبة القضائية ، كما تبين أن تبني المحاسبة القضائية في مقررات المحاسبة داخل الجامعات له آثار كبيرة على دعم مهارات الدارسين وكفاءاتهم من أجل تقليل حالات الغش، كما تبين أن نقص تدريب دارسي المحاسبة في الجامعات على أساليب المحاسبة القضائية ساهم في ارتفاع حالات الفساد المالي والغش الوظيفي، وذلك

(1) Efiong, J., ' Forensic Accounting Education: An Exploration of level of Awareness in Developing Economies-Nigeria as a Case study,' **International Journal of Business and Management**, Vol.7, No.4, 2012

الأحيان سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) إما في ربحيتها أو في مركزها المالي وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل Alternatives المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للمنشأة إتباعها في مجالات أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية. مما يؤثر سلباً على نوعية Quality الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي ومن ثم على مصداقية النسب المالية".

وتشير دراسة (الخشاوي ، والدورسري، ٢٠٠٨) إلى اصطلاح المحاسبة المبدعة بدلاً من المحاسبة الإبداعية ، إذ وصفوها بأنها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل القوائم المالية مما يجب أن تكون عالية إلى ما يفضل معد هذه القوائم أن تظهر به، ووصفوها أيضاً على أنها عملية تتم من خلال هيكلية المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية^(١).

ومن خلال ما تقدم يرى الباحث أن المحاسبة الابتكارية (هي عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات ومنظمات الأعمال أو التلاعب بها مما يؤثر سلباً على مصداقية الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية بقصد تحقيق أهداف محددة بهدف تضليل مستخدمي هذه التقارير والقوائم المالية).

يطلق عليها البعض حدثاً جديداً ظهر في ثمانينات القرن الماضي عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في تلك الفترة، وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظراً لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وقد بنيت تلك التعريفات حسب وجهة نظر من وضعها، حيث يرى (Amat, Others 2015) & أن المحاسبة الابتكارية هي "معالجة الأرقام المحاسبية باستغلال المنافذ الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية والبدائل التي تتيحها، بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة من أجله".^(١)

ويرى (Mulford & Comiskey, 2012) أنها بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقارير المالية أي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل .⁽²⁾

ويشير (مطر، ٢٠٠٠) إلى أن مصطلح المحاسبة الابتكارية يطلق على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات الشركات في بعض

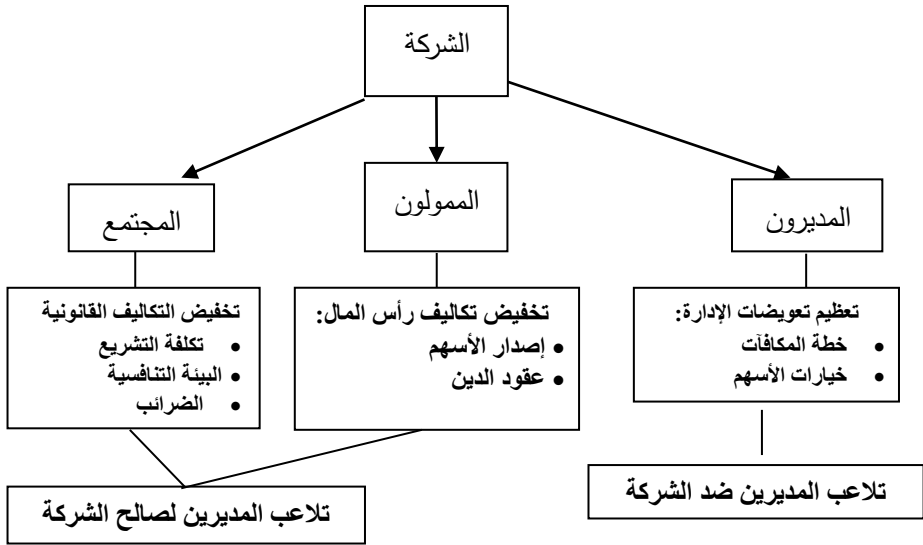
(1) Amat, O., Blake, J., and Dowds, J., The Ethics of Creative Accounting, 2nd Edition, **Journal of Economic Literature**, Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 2015.

(2) Mulford, C., & E. Comiskey, "The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices, USA :John Wiley & Sons, Inc, 2012, p. 13.

٢/٢ أسباب ظهور المحاسبة الإبتكارية:

ويرى (Balaciu, & Pop, 2009) أن من مصلحة الإدارة تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم ، ومصلحة العاملين تتمثل في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، ومصلحة الجهات الخارجية وأهمها مصلحة الضرائب في تحصيل أكبر قدر من الضريبة والشكل التالي يبين العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة.^(١) والشكل التالي يوضح العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة .

يعد تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيسي لظهور ما يعرف بالمحاسبة الإبتكارية، فالإدارة تفضل إظهار المركز المالي على غير حقيقته، ففي بعض الأحيان تتجه الإدارة إلى إظهار إيرادات أو أرباح بنسبة عالية والعكس، ويرجع ذلك إلى الغرض الأساسي لتمهيد الدخل أو إدارة الأرباح ، فعندما تقدم الإدارة الإقرار الضريبي يكون من مصلحتها تخفيض الوعاء الضريبي حتى تقوم بإظهار مصروفات ضريبية أقل، والعكس إذا أرادت إصدار أسهم جديدة لزيادة رأسمالها.



^(١)Balaciu D., & Pop, C., "Is Creative Accounting a form of Manipulation? ", December, 2009, p9-39.

٣/٢ طرق وأساليب ممارسات المحاسبة

الإبتكارية في القوائم المالية: هناك

العديد من إجراءات المحاسبة الإبداعية أو

الإبتكارية التي يمكن القيام بها من قبل بعض المحاسبين وتؤثر على جعل البيانات المالية مضللة وتفقدها الموضوعية والمصدقية .

ومن أهم طرق ممارسات المحاسبة الإبتكارية وأثرها على التقارير والقوائم المالية^(١):

م	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
١	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية .	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس
٢	تسجيل إيراد مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية
٣	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة .	تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئيا من دفع الضرائب
٤	تقلل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة .	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لازالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسمها تجارية
٥	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة .	
٦	نقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	
٧	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل .	
٨		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري .	
٩		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية .	

الإشارة إلى أنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية، فمن الممكن

وبشكل عام يخلص الباحث إلى أن المراجع يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، وهنا لا بد من

(١) ماجد متولي محمد ابراهيم : " دور مراقب الحسابات في تحسين الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية في ضوء أساليب المحاسبة الإبتكارية ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، جامعة عين شمس ، ٢٠١٠ ، ص ٦٨ .

٣- مفهوم المراجعة القضائية

١/٣ مفهوم المراجعة القضائية : من المجالات التي استحدثت في السنين الأخيرة للكشف عن حالات الغش والاحتتيال والحد منها أسلوب المراجعة القضائية Forensic auditing وهي أسلوب ينطوي على مجموعة من الإجراءات التي يستخدمها المراجع ، بقصد الحصول على قرينة Evidence تعينه في كشف ملاسبات المسألة محل الفحص، مثل الغش Fraud والغش أنواعه عديدة، منها الفساد، الذي يتمثل في الرشوة والابتزاز وتضارب المصالح بقصد الحصول على المال، ومنها سرقة الأصول وتحريف البيانات في الدفاتر المالية (٢) .

ويرى الباحث أن المراجعة القضائية هي خدمة محاسبية ومهنية تنظر إلى ما وراء الأرقام حتى تساعد في الكشف عن حالات الغش في القوائم المالية ومحاربة الفساد في منظمات الأعمال وتتم المراجعة القضائية من خلال شخص أو فريق عمل مؤهل تأهيلاً علمياً ومهنياً ويستخدم مهارات متخصصة ومتكاملة في المحاسبة والمراجعة والتحقق والإثبات للتوصل إلى دليل مناسب يساعده في الوصول إلى نتيجة معينة.

ويمكن القول أن المحاسبة القضائية ما هي إلا تحقيقاً للأغراض التوثيقية، أو التصرفات الخاصة بكل من: تحديد، تسجيل، تسوية، استخراج، فرز التقرير، والتحقق من البيانات المالية السابقة، وفي سياق آخر فهي تعد تطبيقاً للأنشطة المحاسبية اللازمة لتسوية الخلافات القانونية الحالية أو المتوقعة، أو استخدام البيانات المالية السابقة في

أن يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا أن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع في التمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة، ويرى الباحث أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها عملاً غير أخلاقياً لما يحتويه من مخالفات ينتهجها المحاسبين في مهنتهم ولا بد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصادقية الكافية .

ظهرت في الفترة الأخيرة اتجاهات قوية نحو مكافحة الفساد الإداري والمالي، وخاصة بعد التطورات الاقتصادية المتلاحقة، حيث كان الفساد الإداري والمالي هو الأساس في انهيار العديد من الشركات الكبيرة حول العالم مثلما تطرقنا في بداية البحث، ولما كان السبب الأساسي للأزمة المالية العالمية الأخيرة ضعف آليات المحاسبة والمراجعة في اكتشاف قضايا الفساد الإداري والمالي في الشركات السابق ذكرها؛ وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية،^(١) فلا بد من أن يكون هناك مراجعة قضائية تقوم بالفصل في المنازعات المالية في إطار قانوني مما أدى إلى ظهور المراجعة القضائية . وسوف يتناول الباحث مفهوم المراجعة القضائية ودورها الفعال في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية ثم آليات المراجعة القضائية لمكافحة حالات الغش والحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية .

(١) عاطف محمد أحمد، " دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية " ، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة ، جامعة بني سويف، ٢٠١٣، ص ٨.

(٢) موسى، رشيد خالد إدريس، الفحص الجنائي مهم للمحاسبين أيضاً ، موقع على الإنترنت www.alrakoba.net

٢/٣ الدور الفعال للمراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية :-

ازداد الطلب في الآونة الأخيرة على ما يسمى بالمحاسبة والمراجعة القضائية وبالتبعية فإن لمراجع الحسابات مسئولية قانونية، هدفها الأساسي مكافحة الفساد المالي والإداري حيث تعني كلمة الفساد في اللغة النقيض للإصلاح ، فالفساد هو الخراب، ويعني فسد الرجل على أنه جاوز الصواب والحكمة، ويعني أيضاً الفساد عن الخروج عن الاعتدال وعدم الاستقامة والإعراض عن الطاعة وعدم الالتزام بالأنظمة الشرعية. (عذاب ، ٢٠٠٩).^(١)

٣/٣ آليات المراجعة القضائية لمكافحة حالات الغش والحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية^(٢)

تزايد الاهتمام خلال الفترة الماضية في العديد من الدول المتقدمة بالمراجعة القضائية وتأثيرها على مكافحة حالات الغش والفساد، وكان ذلك نتيجة لقصور برامج المراجعة التقليدية في تأهيل الخريجين والمراجعين والمحاسبين بالمهارات والمعارف والقرارات اللازمة لمنع، تقليل، اكتشاف، والإفصاح عن حالات الغش والفساد التي تسببت في العديد من الانهيارات المحاسبية التي حدثت للعديد من الشركات حول العالم في الفترة الماضية، وترتب على ذلك زيادة الطلب على آليات المراجعة

التوقع بالبيانات المستقبلية بهدف تسوية النزاعات القانونية. لذلك يعتبر المحاسب القضائي ركيزة أساسية لكل من: النظام القانوني وتقديم خدمات الخبرة في العديد من الحالات خاصة عند تحليل القوائم المالية (Curtis, 2008) ^(١) .

وعليه يرى الباحث أن المراجعة القضائية لها دور فعال في تحسين جودة مراجعة القوائم المالية وزاد الاهتمام بها بشكل ملحوظ بسبب انتشار الفساد المالي والغش في الشركات ومنظمات الأعمال ما يدعم أهميتها بسبب زيادة الطلب عليها وحاجة منشآت المراجعة والمحاسبة لهذا النوع من المراجعات للكشف عن حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية وبالتالي الوفاء بمسئولياتها تجاه الطرف الثالث وأيضاً لحاجة أصحاب المصالح لها ولتفعيل دور حوكمة شركاتهم من خلال توفير حماية لحقوقهم داخلها .

تعريف الباحث للمراجعة القضائية :

(هي مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها المراجع بعد الفحص للتحقق من مدى صحة وسلامة القوائم والتقارير المالية بهدف الوصول إلى أدلة ونتيجة مناسبة تساعد القضاة في التعرف على ما وراء الأرقام لكشف حالات الغش والاحتيال من أجل سرعة الفصل في المنازعات القضائية التجارية والاقتصادية والمصرفية والحسابية المعروضة أمام المحاكم المتخصصة ومنها المحاكم الاقتصادية في مصر).

^(١) عباس عذاب ، دور رقابة الأداء في الحد من الفساد الإداري والمالي ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب ، العراق، ٢٠٠٩، ص: ٤٧.

^(٢) عاطف محمد أحمد ، " دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري " ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٩.

⁽¹⁾ Curtis, E., "Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Component of Fraud and Forensic Accounting Curricula", Issues in Accounting Education, Vol. 23, No.4, 2008, p. 540.

وتحليلها بهدف الحد أو القضاء على حالات الغش
(AICPA,2010) (1)

ويعرف (Agatiello,2010) الفساد على أنه
عمل أو إغفال أو سوء معاملة التي تحول الإلتزامات
الأخلاقية والقانونية من وظيفة عمومية نحو أهداف
خاصة ذات منفعة إقتصادية أو إجتماعية (2)

وتشير دراسة (Fleming .S , etal.,2008)
إلى أن إنهيار كبرى الشركات العالمية مثل أنرون
وولكوم وأدلفيا تبين أن أهم أسباب هذه الانهيارات
هو حالات الفساد بسبب الغش المالي والإداري
(WVU)، ولذلك اهتمت جامعة غرب فيرجينيا في
أمريكا بتطوير برنامج أكاديمي جديد لمواجهة
التحديات التي يتعرض لها المحاسبين والمراجعين
المهنيين. ويقدم هذا البرنامج أنشطة تعليمية في
مجال المحاسبة القضائية وفحص الغش
Accounting Fraud and Investigation
(FAFI) بهدف معالجة أوجه القصور في المقررات
التقليدية لبرامج المحاسبة الحالية. (3)

وأوضح Curtis أن المحاسب القضائي يمثل
ركيزة أساسية للنظام القانوني وتقديم خدمات الخبرة
في الحالات التالية على سبيل المثال : تقييم
الأصول في حالات الإفلاس، تحليل القوائم المالية
المرتبطة بالأوراق المالية والضرائب، تحليل القوائم
المالية في حالات الغش والاحتيال كما أن فحص

القضائية التي تساعد على مكافحة الغش والفساد
وخاصة في بيئة الأعمال الالكترونية

واستناداً للدراسات السابقة فإن آليات المراجعة
القضائية المقترحة لمكافحة حالات الغش والفساد
المالي والإداري وتشمل الآليات التالية :-

١- توافر المهارات والقدرات والمعارف المتخصصة
في: منع أو تقليل حالات الغش، واكتشافها
والتحقيق من حالات الغش، الإفصاح، والتقرير
عنها.

٢- توافر المهارات والقدرات والمعارف اللازمة
للتعامل مع الأساليب الاحتمالية للفساد.

٣ - استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة
لمكافحة حالات الغش والفساد في بيئة الأعمال
الالكترونية.

٤ - توافر مهارات فحص واكتشاف واستخراج الأدلة
الالكترونية لحالات الغش والفساد فى بيئة
الأعمال الالكترونية.

٥ - توافر مهارات تقديم الخدمات الاستشارية
القانونية والقضائية والتحقيقية فيما يتعلق بحالات
الغش والفساد.

٦ - توافر مهارات فحص وحل الخلافات والنزاعات
القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد.

٧ - توافر المهارات التفاوضية لحل النزاعات
القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد.

وقام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي

American Institute of Certified (AICPA)

Public Accountants بوضع قواعد تتعلق

بالمراجعة القضائية، وأشار أنه يجب على المراجع
القضائي أن يقوم بجمع البيانات وتفسيرها

(1) AICPA,FVS Practice Aid 10-1: Serving as an
Expert Witness or Consultant, New York: A-
merican Institute of Certified Public Acco-
untants,2010.

(2) Agatiello, O., "Corruption not an end", Man-
agement Decision, Vol. 48, No. 10, 2010, p.
1456.

(3) Fleming ,S .etal., "West Virginia University :
Forensic Accounting and Fraud Investiga-
tion) FAFI", **Issues in Accounting Educa-
tion**, Vol. 23, No.4, 2008, p. 580.

هذا الغرض، لأن طبيعة مهنة المراجعة تقتضي التركيز على الأدلة الوثائقية أو المادية التي لا تتوافر في أغلب حالات وقضايا الفساد. (٤)

وعليه يرى الباحث أن هناك مسئولية تجاه المراجع القضائي وأن هناك دور فعال لتنظيم المراجعة القضائية تجاه اكتشاف الغش والتلاعب والتحريفات الناتجة عن ممارسات تطوي تحت العديد من المسميات منها الابتكارية والاحتياطية والابداعية، والتي من خلالها يتم إدارة الأرباح، وعليه فإن المراجعة القضائية لها دور ملموس وفعال يؤثر بإيجابية في الحد من تلك الممارسات الاحتياطية وكشفها والقضاء عليها .

القسم الثالث

الدراسة الميدانية ومناقشة نتائجها

من خلال هذا القسم يعرض الباحث نتائج الدراسة الميدانية لـ "دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية في منظمات الأعمال- دراسة ميدانية" في ضوء فروض الدراسة التالية :

١. لا يؤدي تطبيق المراجعة القضائية إلى الحد من أساليب ممارسات المحاسبة الابتكارية في منظمات الأعمال.
٢. لا يؤثر التأهيل العلمي والعملي للمراجع القضائي في القضاء أو الحد من الأساليب الاحتياطية للمحاسبة الابتكارية في منظمات الأعمال.

التحليل الإحصائي

تم تفرغ البيانات عن طريق البرنامج الإحصائي المعروف برنامج الحزم الإحصائية للعلوم

حالات الغش والاحتيال يُعتبر أحد الاستخدامات المتكررة للمحاسبة القضائية (Curtis, 2008)^(١) وأصدر مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board (ASB) عام ٢٠٠٢ المعيار رقم ٩٩ (SASNo.99) بعنوان "دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية"، واهتم هذا المعيار بوصف التلاعب والغش وعلاقتها بالتقارير المالية تحت المراجعة، ويوضح أهمية ممارسة الشك المهني عند تخطيط، وتنفيذ عملية المراجعة، وأوضح المعيار أن المراجع يجب أن يستجيب للخطر الناتج عن الغش بمحاولة إكتشافه عن طريق الإستعانة بخبير أو مراجع قضائي لدية مهارات ومعرفة خاصة.^(٢) كما قام الكونجرس الأمريكي بإصدار قانون Sarbanes Oxley عام ٢٠٠٢ . بينما يرى (راضي ٢٠١١) أن هذه المعايير توفر مجموعة من الإرشادات والمتطلبات الجوهرية لزيادة قدرة المراجعين تجاه اكتشاف الغش والتقارير عنه، بحيث لا يتم التركيز فقط على مجرد اكتشاف الغش، ولكن منع حدوثه، وذلك في إطار الإستعانة بأشخاص يكون لهم خبرة قانونية للفحص القانوني.^(٣)

ويوضح (Dye,2006) في هذا الاتجاه أنه على الرغم من أن المراجعة الخارجية تقوم بالكشف عن الغش والفساد (في بعض الأحيان) إلا أنها غالباً لا تفعل ذلك لأنها غير مهيأة بطبيعتها لتحقيق

(1) Curtis, E., "Legal and Regulatory Environments and Ethics :Essential Component sofa Fraud and Forensic Accounting Curr-icula Issues in Accounting Education ,Vol .23, No.4 ,2008, p. 540.

(٢) محمود رجب غنيم، " نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع وإكتشاف الغش في البيئة المصرية، ٢٠١٤، ص : ٥ . بحث منشور على شبكة المعلومات الدولية .

(٣) سامي محمد راضي، " موسوعة المراجعة المتقدمة "، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠١١، ص : ٣٤.

(4)Dye, M., "corruption and fraud detection by supreme audit institutions, 2006, p: 37.

- الاجتماعية Statistical Package For Social Sciences وتم التحليل الإحصائي باستخدام الحاسب الآلي من خلال برنامج الحزم الإحصائية SPSS V. 20، وتعد هذه الخطوة - تفرغ البيانات- خطوة تمهيدية لتبويب البيانات، ومن خلاله تم:
1. اختبار الثبات من خلال معامل ألفا كرونباخ Alpha Cranach's لاختبار ثبات محاور الدراسة.
 2. اختبار صدق الاتساق الداخلي من خلال معامل ارتباط بيرسون بين محاور الدراسة وإجمالي الاستقصاء.
 3. الإحصاءات الوصفية للبيانات من خلال جدولية البيانات في صورة جداول (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، معامل الاختلاف المعياري)
- لأسئلة مجالات الدراسة.
4. إيجاد العلاقات الإرتباطية بمعامل ارتباط سبيرمان للتحقق من صحة فروض الدراسة.
 5. تحليل الانحدار البسيط والمتعدد لدراسة دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية الإحتيالية في منظمات الأعمال.
- 1- اختبار كروسكال لتوضيح الفروق بين عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموجرافية.
- قياس الاعتمادية (الثبات والصدق للاستبيان): ثبات الاستقصاء :
- للتحقق من ثبات الاستقصاء استخدم الباحث معادلة ألفا كرونباخ (Alpha Cranach's)، ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات الناتجة .

جدول (1) ثبات العبارات لأبعاد الاستقصاء

أبعاد الاستقصاء	معامل ثبات ألفا	معامل الصدق	معامل التصحيح
أساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي لوقوع حالات غش	٠.٩٣٦	٠.٩٩٣ (**)	٠.٩٩٦
آليات المراجعة القضائية	٠.٩٨٤	٠.٩٩٦ (**)	٠.٩٩٨
إجمالي الاستقصاء	٠.٩٨٢	--	--

إلى صلاحية الاستقصاء للتطبيق وإمكانية الاعتماد على نتائجه والوثوق به.

صدق الإتساق الداخلي:

قام الباحث بحساب صدق الاتساق الداخلي ومعامل الارتباط المصحح لكل محور بإجمالي الاستقصاء لحساب الصدق كالاتي*:

يتضح من الجدول السابق أن قيم معاملات الثبات لأبعاد الاستقصاء جميعها قيم مرتفعة حيث بلغت قيم معامل الثبات (٠.٩٣٦، ٠.٩٨٤)، لكل من (أساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي لوقوع حالات غش، آليات المراجعة القضائية) على التوالي وكانت قيمة ألفا إجمالي الاستقصاء (٠.٩٨٢)، وتشير هذه القيم من معاملات الثبات

** الدلالة $\geq (0.01)$

المصحح لكل محور من محاور الاستقصاء بجانب حساب معامل الارتباط كما هو مبين بالجدول أعلاه، ووجد أن معامل الارتباط المصحح للمحاور بلغت (٠.٩٩٦، ٠.٩٩٨) لكل من (أساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي لوقوع حالات غش، آليات المراجعة القضائية) على التوالي وهي قيم تؤكد على صدق الاستقصاء.

وصف البيانات الديموجرافية للاستقصاء:

من الجدول السابق لصدق الاتساق الداخلي للاستبيان رقم (١) نجد أن قيم معامل الارتباط دالة إحصائياً، حيث بلغت الدلالة المعنوية أقل من (٠.٠٠١) مما يؤكد على صدق الاتساق الداخلي لكل من (أساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي لوقوع حالات غش، آليات المراجعة القضائية) وبلغت قيم معامل الارتباط بيرسون بين (٠.٩٩٣، ٠.٩٩٦) على التوالي، وللمزيد من التحليل قام الباحث بحساب معامل الارتباط

جدول (٢) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

المتغيرات	بكالوريوس		زمانة		ماجستير		دكتوراه	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
المؤهل الدراسي	٣٧	٦٦.١	٢	٣.٦	٩	١٦.١	٨	١٤.٣

من الجدول السابق لتوزيع عينة الدراسة تبعاً للمؤهل العلمي كانت موزعة كالتالي (٣٧) مفردة بنسبة (٦٦.١%) من ذوي المؤهل (بكالوريوس) وهي النسبة الأعلى، ثم (٩) مفردات بنسبة (١٦.١%) من الحاصلين على (ماجستير)، وأخيراً مفردتان بنسبة (٣.٦%) من الحاصلين على (دكتوراه) بنسبة (١٤.٣%) من الحاصلين على (ماجستير)، و(٨) مفردات بنسبة (٣.٦%) من الحاصلين على (ماجستير)، و(٨) مفردات بنسبة (١٤.٣%) من الحاصلين على (ماجستير)، و(٨) مفردات بنسبة (١٤.٣%) من الحاصلين على (ماجستير).

جدول (٣) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

المتغيرات	من سنة إلى أقل من ٥ سنوات		من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات		أكثر من ١٠ سنوات	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
سنوات الخبرة	٩	١٦.١	١٥	٢٦.٨	٣٢	٥٧.١

من الجدول السابق لتوزيع عينة الدراسة تبعاً لسنوات الخبرة كانت موزعة كالتالي (٣٢) مفردة بنسبة (٥٧.١%) (أكثر من ١٠ سنوات) وهي النسبة الأعلى، و(١٥) مفردة بنسبة (٢٦.٨%) (من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات)، ثم (٩) مفردات بنسبة (١٦.١%) (من سنة إلى أقل من ٥ سنوات).

وصف عبارات الاستقصاء:

جدول (٤)

المقاييس الوصفية لأساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي إلى وقوع حالات غش

الترتيب	الوزن النسبي المئوي	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	المتغيرات
٣	٨١.٤	٠.٨٣	٠.٩١	٤.٣٠	١. المبالغة غير المبررة في تقييم عناصر الأصول والخصوم
٦	٨١.١	٠.٨٣	٠.٩١	٤.٢١	٢. سرقة وضياع أصول المنظمة من خلال استخدام أساليب سرقة يصعب اكتشافها
٧	٨٥.٤	١.٠٩	١.٠٤	٤.٠٧	٣. تعديل تصنيف النفقات الرأسمالية وقبدها بأقل من قيمتها الحقيقية بهدف تحسين مستوى التدفقات النقدية التشغيلية
٨	٧٧.٥	١.٠٧	١.٠٣	٤.٠٥	٤. تصنيف المبالغ النقدية المحصلة من دعاوي القضايا على أنها تدفقات تشغيلية
٥	٨٧.١	٠.٩٣	٠.٩٦	٤.٢٧	٥. المعالجة الخاطئة للأصول غير الملموسة مثل براءة الاختراع وتحميلها على قائمة الدخل بدلاً من رسملتها
٩	٨١.٤	١.٠٢	١.٠١	٣.٨٨	٦. تملك أصول شركة تابعة بطريقة الدمج بالقيم الدفترية ثم بيعها وتحقيق مكاسب وضمتها للأرباح دون الإفصاح عنها
٢	٨٨.٢	٠.٧٨	٠.٨٨	٤.٣٦	٧. إجراء تغيير غير مبرر في طريقة احتساب الإهلاك المتبعة
٧	٨٥.٧	١.١٢	١.٠٦	٤.٠٧	٨. تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية والعكس
١	٨٣.٨	٠.٧٦	٠.٨٧	٤.٤١	٩. التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب من دفع الضرائب
٤	٨١.٤	٠.٩٠	٠.٩٥	٤.٢٩	١٠. التلاعب في المستويات الحسابية لكل من أرصدة المبيعات وتكلفتها والفوائد المدنية وصيد المخزون
	٨١.١	٠.٧٤	٠.٨٦	٤.١٩	المتوسط العام

من الجدول السابق بلغ المتوسط العام لأساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي إلى وقوع حالات غش (٤.١٩) بنسبة اتفاق (٣.٨٨-٤.٤١) بنسب اتفاق (٩٠%-٩١.٣%) مما تشير تلك النسب إلى موافقة عينة الدراسة على أن هذه الأساليب تؤدي إلى الغش في القوائم المالية.

وتراوحت متوسطات العبارات بين (٩٢.٦%)، وتراوحت متوسطات العبارات بين (٩٠%-٩١.٣%) بنسبة اتفاق (٤.١٩) بنسبة اتفاق (٩٠%-٩١.٣%) مما تشير تلك النسب إلى موافقة عينة الدراسة على أن هذه الأساليب تؤدي إلى الغش في القوائم المالية.

جدول (٥) المقاييس الوصفية لآليات المراجعة القضائية

الترتيب	الوزن النسبي المئوي	معامل الاختلاف	الإحتراف المعياري	المتوسط	المتغيرات
١	٨٧.٥	٠.٧٨	٠.٨٩	٤.٣٨	١. توافر القدرات والمهارات المهنية التي تساعد المراجع في التعامل مع الأساليب الاحتمالية
٤	٨٤.٦	١.١٣	١.٠٦	٤.٢٣	٢. توافر مهارات المراجعة القضائية المرتبطة بالتفكير الخلاق لاكتشاف حالات الغش المعقدة
٣	٨٥.٤	٠.٨٩	٠.٩٤	٤.٢٧	٣. توافر مهارات اللازمة لاستخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الغش
٩	٧٠.٧	١.٥٦	١.٢٥	٣.٥٤	٤. توافر إجراء المقابلات الشخصية للحصول على أدلة الإثبات الكافية عن حالات الغش
٦	٨٢.١	١.٥٥	١.٢٥	٤.١١	٥. توافر مهارات المراجعة المرتبطة بالتأكد من مدى الالتزام بمبادئ الحوكمة.
٢	٨٥.٧	١.٣٤	١.١٦	٤.٢٩	٦. توافر المهارات المهنية والقدرات التي تساعد المراجع على جميع أدلة لإثبات الكافية من المصادر المختلفة عن حالات الغش
٧	٨٠.٧	١.٠٢	١.٠١	٤.٠٤	٧. توافر المهارات المهنية التي تساعد في التعرف على نظم الرقابة الداخلية ومدى قدرتها على اكتشاف حالات الغش
٥	٨٤.٣	١.٣٧	١.١٧	٤.٢١	٨. توافر مهارات اليقظة والكفاءة لدى المراجعين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض
٨	٨٠.٠	١.٠٢	١.٠١	٤.٠٠	٩. استخدام أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات
١٠	٦٩.٦	١.٦٠	١.٢٦	٣.٤٨	١٠. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة القضائية ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني.
	٨١.٠	٠.٧٤	٠.٨٦	٤.٠٥	المتوسط العام

من الجدول السابق بلغ المتوسط العام لأساليب (٤.٣٨-٣.٤٨) بنسب إتياف (٨٩.٩%-٩١.١%) مما تشير تلك النسب إلى موافقة عينة الدراسة على أن هذه الأساليب تؤدي إلى الغش في القوائم المالية. (٩٢.٦%)، وتراوحت متوسطات العبارات بين

جدول رقم (٦) اختبار T(ت) لعينة واحدة One Sample Test لإختبار دور آليات المراجعة القضائية يمكن من خلاله الحد من أساليب المحاسبة الابتكارية التي تؤدي إلى وقوع حالات الغش في منظمات الأعمال

القرار		قيمة T (ت)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجات الحرية	العدد	محاور الاستقصاء
الدلالة	مستوى المعنوية						
دالة	٠.٠٠١	٣٧.٥٣٣	٨.٦١	٤٦.١٨	٥٥	٥٦	أساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي لوقوع حالات غش
دالة	٠.٠٠١	٢٦.٩٨١	١١.٥٥	٤٤.٦٤	٥٥	٥٦	آليات المراجعة القضائية

من الجدول السابق يتبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠١) وهو ما أكدته عينة الدراسة على أن تطبيق آليات المراجعة القضائية يمكن يؤدي للحد من أساليب المحاسبة الابتكارية التي تؤدي إلى وقوع حالات الغش في منظمات الأعمال

إثبات صحة فروض الدراسة:

الفرض الأول: لا يؤدي تطبيق المراجعة القضائية إلى الحد من أساليب ممارسات المحاسبة الابتكارية في منظمات الأعمال.

جدول رقم (٧)

العلاقة الارتباطية بين آليات المراجعة القضائية وأساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي لوقوع حالات غش

آليات المراجعة القضائية		المتغيرات
المعنوية	معامل ارتباط	
٠.٠٠١	٠.٩٣٦ (**)	أساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي لوقوع حالات غش

بالنظر في الجدول السابق يتضح وجود علاقة ارتباطية قوية ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية (٠.٠٥) بين أساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي لوقوع حالات غش وآليات تطبيق المراجعة القضائية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (٠.٩٣٦).

الانحدار البسيط:

جدول رقم (٨)

معامل التحديد لاختبار الانحدار لمدى تأثير آليات المراجعة القضائية على الحد من أساليب

المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي لوقوع حالات غش

المتغيرات	معاملات الانحدار	قيمة بيتا	قيمة ت	المعنوية	R	معامل التحديد R ²	قيمة ف	المعنوية
الثابت	--	١٣.٦٢٢	١٤.٠٩٦	٠.٠٠٠	٠.٩٧٨	٠.٩٥٧	١٢٠٩.٧	٠.٠٠٠
آليات المراجعة القضائية	٠.٩٧٨	٠.٧٢٩	٣٤.٧٨٠	٠.٠٠٠				

$$Y=13.622+0.729x$$

وبدراسة الفرض الأول ثبت عدم صحة وقبول الفرض البديل حيث أنه يوجد دور فعال للمراجعة القضائية يمكن من خلاله الحد من أساليب المحاسبة الابتكارية التي تؤدي إلى وقوع حالات الغش والاحتيال في منظمات الأعمال.

الفرض الثاني: " لا يؤثر التأهيل العلمي والعملية للمراجع القضائي في القضاء أو الحد من الأساليب الاحتمالية للمحاسبة الابتكارية في منظمات الأعمال".

يبين الجدول السابق أن معامل التحديد R² (٠.٩٥٧) لتأثير آليات المراجعة القضائية على الحد من أساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي لوقوع حالات غش وكان بنسبة (٩٥.٧%)، أما النسبة الباقية فتفسرها متغيرات أخرى لم تدخل في العلاقة الانحدارية بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن أسلوب سحب العينة ودقة القياس وغيرها، ويتضح من الجدول أن قيمة (ف) التي بلغت (١٢٠٩.٦٧) دالة معنوياً عند مستوى معنوية (٠.٠٥) مما يشير لمعنوية النموذج.

جدول رقم (٩)

اختبار كروسكال لتوضيح الفروق بين عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

أبعاد الاستقصاء	المتغيرات	العدد	المتوسط	قيمة ف	الدلالة المعنوية
أساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي لوقوع حالات غش	من سنة الى أقل من ٥ سنوات	٩	٤٤.١٧	٢٦.٤٣	٠.٠٠١
	من ٥ الى أقل من ١٠ سنوات	١٥	٣٧.٥		
	أكثر من ١٠ سنوات	٣٢	١٩.٨٨		
	الاجمالي	٥٦			
آليات المراجعة القضائية	من سنة الى أقل من ٥ سنوات	٩	٥١.٥	٢٤.١٣	٠.٠٠١
	من ٥ الى أقل من ١٠ سنوات	١٥	٣١.٥٧		
	أكثر من ١٠ سنوات	٣٢	٢٠.٥٩		
	الاجمالي	٥٦			

من الجدول السابق يتضح وجود فروق دالة معنوية (٠.٠١) وهي قيمة دالة عند مستوى معنوية لأبعاد الاستقصاء تبعاً لسنوات الخبرة حيث بلغت (٠.٠٥).
قيم الدلالة المعنوية لأبعاد الاستقصاء أقل من

جدول (١٠) اختبار كروسكال لتوضيح الفروق بين عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

الدلالة المعنوية	قيمة ف	المتوسط	العدد	المتغيرات	أبعاد الاستقصاء
٠.٠٠١	٢٦.٤٣	٧.٥٦	٨	دكتوراه	أساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية التي تؤدي لوقوع حالات غش
		١٦.٥	٩	ماجستير	
		٣٦.٠٤	٣٧	بكالوريوس	
		٢٦.٧٥	٢	زمالة	
			٥٦	الإجمالي	
٠.٠٠١	٢٤.١٣	٧.٦٩	٨	دكتوراه	آليات المراجعة القضائية
		١٨.١١	٩	ماجستير	
		٣٥.٦٥	٣٧	بكالوريوس	
		٢٦.٢٥	٢	زمالة	
			٥٦	الإجمالي	

في منع واكتشاف الغش وتلبية حاجة القضاء إلى خبراء يدلون بأرائهم الفنية والمالية والمحاسبية حول المخالفات وحالات الاحتيال بهدف طمأننة أصحاب المصلحة على المراكز المالية للشركاتهم.

- أن المحاسبة الابتكارية عملية تلاعب بالأرقام سواء بالزيادة أو بالنقص للوصول إلى أغراض تريدها الإدارة لخداع أصحاب المصالح وذلك من خلال إستغلال الفجوة بين المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (وهو الخلاف القائم ما بين القواعد/ المبادئ) ، وبذلك يتم التحريف في بنود وأرقام التقارير والقوائم المالية .

- يجب تفعيل المراجعة القضائية بهدف القضاء على الأساليب الغير شرعية المضللة لبعض أصحاب المصالح مثل أساليب إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل Income Smoothing.

- أظهرت نتائج الدراسة موافقة عينة البحث على أن أساليب المحاسبة الابتكارية والإبداعية محل

من الجدول السابق يتضح وجود فروق دالة معنوية لأبعاد الاستقصاء تبعاً للمؤهل العلمي حيث بلغت قيم الدلالة المعنوية لأبعاد الاستقصاء أقل من (٠.٠١) وهي قيمة دالة عند مستوى معنوية (٠.٠٥). مما سبق يثبت عدم صحة الفرض الثاني وقبول الفرض البديل حيث أنه توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة ترجع لاختلاف التأهيل العلمي والعملية للمراجع (عدد سنوات الخبرة- المؤهلات العلمية) في الحد من الأساليب الاحتيالية للمحاسبة الابتكارية

القسم الرابع

نتائج الدراسة والتوصيات والدراسات المستقبلية
• أولاً : نتائج الدراسة:

- أن الأسباب الرئيسية لظهور المراجعة القضائية يرجع لانتشار الغش في القوائم المالية، وتفاقم الفساد المالي في منظمات الأعمال ووجود فجوة التوقعات في عملية المراجعة الحالية وقصورها

- للغش واستخدام الوسائل الجديدة لفحص ومنع الغش والفساد المالي في منظمات الأعمال .
- ضرورة إضافة خدمة المراجعة القضائية ضمن مجموعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة في مصر مساندة للتوجهات العالمية في استخدام الوسائل الجديدة في فحص وكشف ومنع حالات الغش والاحتيال في منظمات الأعمال .
- ضرورة إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث في مجال المراجعة القضائية والاستفادة من تجارب الدول الأخرى بهدف الحد من أثارها السلبية على الاقتصاد والمجتمع .
- وأخيراً توصي الدراسة بإضافة مقرر للمحاسبة القضائية في الدراسات العليا، كما أنه يمكن أيضاً إضافتها ضمن مقررات الامتحانات المهنية التي تنظمها الهيئات المهنية، حيث أن المحاسبة القضائية تهدف إلى تقديم التحليلات الملائمة من خلال استخدام مهارات المراجعة .
- **ثالثاً: الدراسات المستقبلية**
- دراسة تحليلية لاستخدام المراجعة القضائية في اكتشاف تلاعب الإدارة بالأرباح في الشركات المصرية .
- دراسة تحليلية لأثر استخدام المراجعة القضائية على اكتشاف عمليات التهرب الضريبي في مصر
- أثر تطبيق وتدريب مناهج المراجعة والمحاسبة القضائية في زيادة مهارات وقدرات المراجعين على اكتشاف حالات الغش وعلى زيادة فرص العمل المتاحة للخريجين المؤهلين للعمل في هذا المجال .
- دراسة استكشافية حول المعوقات والتحديات التي تواجه دور المراجعة القضائية في مصر
- الدراسة تؤدي إلى وقوع حالات غش بنسبة اتفاق ٩٣% وأن أسلوب التلاعب بالتدفقات النقدية والتشغيلية بهدف التهرب من دفع الضرائب كان ترتيبه الأول في أساليب المحاسبة الابتكارية .
- أظهرت نتائج الدراسة أن من أهم أساليب وآليات المراجعة القضائية التي تؤدي إلى منع أو الحد من وقوع حالات الغش بنسبة اتفاق ٩٣% هي (توافر القدرات والمهارات المهنية التي تساعد المراجع في التعامل مع الأساليب الاحتيالية) يليها مقياس (توافر المهارات المهنية تساعد المراجع على جمع أدلة الإثبات الكافية من المصادر المختلفة عن حالات الغش) .
- أظهرت الدراسة وجود فروق ذات دلالة احصائية بين متوسط عينة البحث عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠١ وقد أكدت عينة الدراسة على أن تطبيق آليات المراجعة القضائية يؤدي إلى الحد من أساليب المحاسبة الابتكارية التي تؤدي إلى وقوع حالات غش .

• ثانياً: التوصيات

- استخدام أسلوب ما يعرف بالمراجعة القضائية، وأن يتم تدريس مقررات تتعلق بالمحاسبة القضائية والمراجعة القضائية في الجامعات، وعمل دراسات خاصة بتلك التخصص .
- بالإضافة إلى أنه يجب أن تصدر الجهات المعنية معايير تحدد فيها الواجبات والإلتزامات والقواعد للمحاسبين والمراجعين تجاه المخالفات القانونية .
- الزام مكاتب المراجعة والمحاسبة في مصر بإدخال مفاهيم جديدة ومنها استخدام أسلوب العصف الذهني لفريق عمل المراجعة والاعتماد على الشك المهني في افتراض الوجود المسبق

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- ٨- علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري: "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها"، مسابقة البحوث بقطاعات ديوان المحاسبة ، السعودية ، ٢٠٠٨.
- ٩- ماجد متولي محمد ابراهيم: " دور مراقب الحسابات في تحسين الملائمة والاعتمادية على القوائم المالية في ضوء أساليب المحاسبة الابتكارية "، رسالة دكتوراه، غير منشورة ، جامعة عين شمس، القاهرة، ٢٠١٠.
- ١٠- محمد إبراهيم زيدان : " السلوك الأخلاقي للإدارة عن قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال، دراسة إختبارية " ، مجلة أفاق جديدة، جامعة المنوفية ، ٢٠٠٦.
- ١١- محمد مطر: " التحليل المالي والانتماني الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ٢٠٠٠.
- ١٢- ليندا حسن الحلبي: " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشوره ، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، ٢٠٠٩.
- ١٣- وليد زكريا صيام : "مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية" ، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع (إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة) ، جامعة الزيتونة ، الأردن، ٢٠٠٧.
- ١- علياء عادل عنتر: " أثر الممارسات الاحتياالية في المحاسبة على فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشوره، كلية التجارة، جامعة المنصورة ، قسم المحاسبة، ٢٠١٦.
- ٢- فهد مطلق فهاد: " خطر ممارسة المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المراجعة - دراسة ميدانية في دولة الكويت "، كلية التجارة ، جامعة بنها، قسم المحاسبة ، ٢٠١٥ .
- ٣- حميد السنوسي بشير: " مدى إدراك الخبير الحسابي الليبي لمتطلبات المحاسبة القضائية، رسالة ماجستير، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا - فرع مصراتة ، ٢٠١٥ .
- ٤- عاطف محمد أحمد: " دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية "، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، ٢٠١٣ .
- ٥- محمود رجب غنيم : " نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية " ، ٢٠١٤. بحث منشور على شبكة المعلومات الدولية .
- ٦- سامي محمد راضي : " موسوعة المراجعة المتقدمة"، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠١١.
- ٧- عباس عذاب : " دور رقابة الأداء في الحد من الفساد الإداري والمالي"، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، العراق ، ٢٠٠٩.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Sahiti , Aliu : " Creative Accounting- Nature, Usage, Labor and Relation with the Own Crisis Consequences in Practice in Kosovo" *European Journal of Economics and Business Studies*, Jan - Apr 2017 Vol. 7 Nr.
- 2- Madan, L, B.: " Contribution of Forensic Accounting to Corporate Governance: An Exploratory Study of an Asian Country *International Business Management*, Vol.10, No-4, 2016.
- 3- Efiang, J., Forensic Accounting Education: An Exploration of level of Awareness in Developing Economies-Nigeria as a Case study," *International Journal of Business and Management*, Vol.7, No.4, 2012.
- 4- 1AICPA , FVS Practice Aid 10-1: Serving as an Expert Witness or Consultant, New York: American Institute of Certified Public Accountants, 2010.
- 5- Agatiello, O., "Corruption not an end", *Management Decision*, Vol. 48, No. 10, 2010.
- 6- Amat, O., Blake, J., and Dowds, J., *The Ethics of Creative Accounting*, 2nd Edition, **Journal of Economic Literature**, Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 2015.
- 7- Balaciu D., & Pop, C., " Is Creative Accounting a form of Manipulation?", December, 2009.
- 8- Curtis, E., "Legal and Regulatory Environments and Ethics : Essential Component sofa Fraud and Forensic Accounting Curricula ," **Issues in Accounting Education**, Vol.23, No.4, 2008.
- 9- Dechow, P., & Skinner, D. "Earnings Management: Reconciling The Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators, *Accounting Horizons*, Vol.14, 2000.
- 10- Digabriele, J., " Implications of Regulatory Prescriptions and Audit Standards on the Evolution of Forensic Accounting in the Audit Process", **Journal of Applied Accounting Research**, Vol. 10, No.2, 2009.
- 11- Dye, M. ," corruption and fraud detection by supreme audit institutions, 2006.
- 12- Fleming ,S .etal., "West Virginia University :Forensic Accounting and Fraud Investigation) FAFI", **Issues in Accounting Education** , Vol 23, No.4, 2008.
- 13- Huber, D., " Forensic Accountants Forensic Accounting Certifications, and Due Diligence", **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, Vol.5, No.1, January-June, 2013.
- 14- John, E., & C. Stanley, Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap". **Accounting Horizons**, Vol.15, No.4, December 2014.
- 15- Mulford, C., & E. Comiskey," *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*, USA :John Wiley & Sons, Inc, 2012.

- 16-** Rabin, C., "Determinants of Auditors' Attitudes Towards Creative Accounting", University of Wastewaters,2014.
- 17-** Seda, M., and B. K. Peterson, "The Emergence of Forensic Accounting Programs in Higher Education .**Management Accounting Quarterly**, Vol.9, No. 3, 2008.
- 18-** Steve, T.,& Alice,K. "Creative Accounting in the British Industrial Revolution: Cotton Manufacturers and the (Ten Hours) Movement", Leeds University Business School, November,2013.
- 19-** Stolowy, H., & Berton, G. "A Framework for The Classification of Accounts Manipulations ," **from: www.ssrn.com**, access date, December, 2009.