الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة **تخصص محاسبة وتدقيق**

بعنوان:

الأساليب الحديثة لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية

– دراسة حالة –

من إعداد الطلبة:

- **خالدي حسناء**
- **بادة حنان**
- **محلو نور الهدى**

تحت إشراف:

- **د. قديري سعد**

لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الجامعة	الصفة
د. سعادة وردة	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيساً
د. قديري سعد	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفاً ومقرراً
د. ميسي سارة	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشاً

الموسم الجامعي: 2023/2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبة، **تخصص محاسبة وتدقيق**
بعنوان:

الأساليب الحديثة لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية
– دراسة حالة –

من إعداد الطلبة:
- **خالدي حسناء**
- **بادة حنان**
- **محلو نور الهدى**

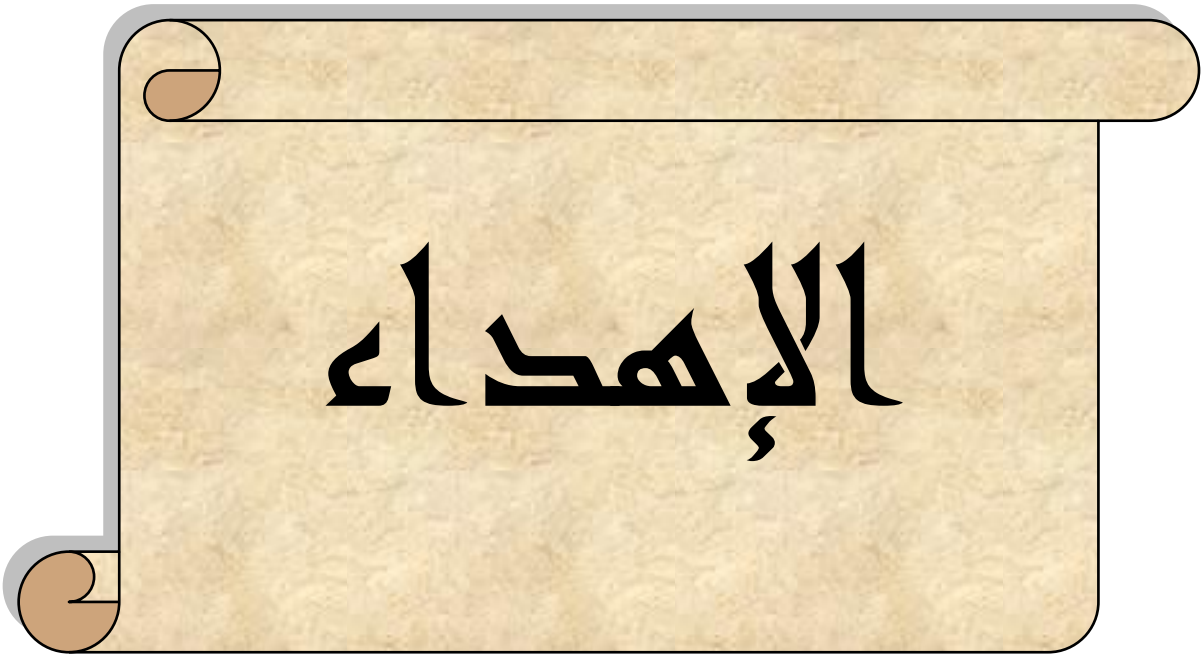
تحت اشراف:
- **د. قديري سعد**

لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الجامعة	الصفة
	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيساً
قديري سعد	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقرراً
	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشاً

الموسم الجامعي: 2023/2022

وقل
رب زدني علما


الإهداء

إهداء

هان التعب عند الوصول عزما وإيمانا وما كنت لافعل لولا أن الله مكنني فالحمد لله قولا وفعلا .

اهدي تخرجي وثمرة جهدي وفرحتي التي انتظرتها طول حياتي إلى روح أبي الغالي اسكنه الله فسيح جنانه .

إلى من كانت الداعم لتحقيق طموحاتي إلى من كانت ملجئي ويدي اليمنى إلى من أبصرت بها طريق حياتي واعتزازي بذاتي إلى مصدر الأمان إلى القلب الحنون إلى من كانت دعواتها تحيطني وتسعدني إلى والدتي الحبيبة حفظها الله وأطال في عمرها .

إلى أخي الوحيد علاء وزوجته سعدية .

إلى أختي إنصاف وزوجها محمد وبناتها ثريا ونجود .

إلى أخواتي سمية وهناء وهالة وحلا حفظهم الله ورعاهم .

الى جميع صديقاتي خاصة كميلية كرمادي و أساتذتي عبر جميع الأطوار الدراسية .

وإهدائي الخاص الى أستاذي المشرف سعد قديري الذي ساعدني كثيرا ومنحني دعمه .

حسناء

إهداء

اللهم لك الحمد والشكر أن سددت خطانا وانرت لنا درب العلم والمعرفة واعنتا على إنجاز هذا العمل ونسالك تعالى ان تجعله في مثاول كل الباحثين وطالبي العلم، وان تجعله في ميزان حسناتنا وصالح اعمالنا .

الى من افضلها على نفسي ولم لا فلقد منحت من اجلي، ولم تدخر جهدا في سبيل اسعادي على الدوام (امي الحبيبة)

الى صاحب الوجه الطيب والافعال الحسنة فلم يبخل علي طيلة حياته (والدي العزيز)

الى اختي العزيزة "دلال" واخواتي داود وامعمر حفظهم الله عز وجل

الى كل العائلة الكريمة وزميلاتي حسناء ونور الهدى أتمنى لكم التوفيق

الى السيد الأستاذ سعد قديري الذي طال تعبه في سبيل ان تحقق احلامنا شكر الله لك تلك الجهود وجزاك الله عنا كل خير

اقدم لكم هذه المذكرة وأتمنى أن تحوز على رضاكم

حنان

إهداء

أشكر الله عز وجل الذي منحني الصبر والعطاء والعزيمة وبقدرته أتممت هذا العمل

الى من قال فيهم الله عز وجل " فَلَا تَقُل لَّهُمَا أُفٍّ وَلَا تَنْهَرْهُمَا وَقُل لَّهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا"

الى من كان رضاها منيرا لدربي ومصدر سعادتي وتعجز الكلمات على قولها امي الغالية اطال الله عليها الصحة والعافية

الى تاج راسي وعوني وسندي في هذه الحياة ابي العزيز اطال الله صحته وعافيته

الى من رحل عنا واستودعنا توام روحي أخي الغالي طيب الله ثراه وابنه حبيب عمته ابن اخي نوفل السعيد اطال الله عمره .

الى اخوتي سندي في الحياة محمد وزوجته وابنه تيسير ضياء واخي بشير وزوجته وابناءه ريناج ووديع واخي ابوبكر الصديق وبلال .

الى اخواتي خديجة وابنائها بشرى، سراج ودرين، وهاجرة وابنتها ريحانة واختي دلولة العائلة أسماء .

الى توام روحي اختي هاجر

الى جميع صديقاتي في الدراسة وأساتذتي

وإهدائي الخاص الى أستاذي المشرف سعد قديري الذي بذل كل الجهود من اجل النجاح وجزاك الله خير

نور الهدى

شكر وتقدير

نحمد الله ونستعين به في اعمالنا فلك الحمد حتى ترضى والشكر لك بعد الرضا ونصلي صلاة التسليم على رسولك وحبيبك المصطفى صلى الله عليه وسلم أما بعد:

نتوجه بالشكر والعرفان وحسن الأداء الى استاذنا المحترم "سعد قديري" الذي اشرف علينا في انجاز العمل، ومد لنا يد العون معنويا وعلميا خلال فترة اعداد هذه المذكرة والسهر عليها الذي لا ننسى فضله وكلمة الشكر اليه لا تكفيه، نتمنى له الخير في الدنيا والآخرة.

ونشكر كل من ساعدنا من قريب وبعيد

كما نتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من توجيهات وتصويبات

وفي الأخير نشكر كل من ساهم في انجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد نصحا أو مساعدة

أو توضيحا.

ونسأل الله أن تكون هذه المذكرة نافعة لكل من يطلع عليها.

حنان حسناء نور الهدى

الملخص

الملخص:

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في دور الأساليب الحديثة في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبية الإبداعية، وذلك من خلال إتباعنا لمنهج وصفي إستقرائي في الفصل الأول معتمدين في ذلك على تحليل العديد من الدراسات السابقة والمراجع المختلفة، أما الجانب التطبيقي فقد تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، من خلال مخرجات متحصل عليها من الاستبيان الموجه إلى مجموعة من الأساتذة الجامعيين ، وبعض ممارسي المهنة من محاسبين ومحافظي حسابات وحتى خبراء محاسبين، وتألف مجتمع الدراسة من 63 فردا تم تحليل آرائهم من إجمالي 70 إستمارة وزعت.

أشارت نتائج هذه الدراسة إلى عديد النتائج لعل أبرزها هو أن المحاسبة الإبداعية مترسخة في الفكر المنهجي لبعض الشركات، وتعني فكرة الترسيخ أنها تمارس على نطاق واسع وتنعكس على جميع جوانب إعداد التقارير المالية، أيضا تعتبر البيانات المالية في شكلها الحالي غير قادرة على شرح القيمة الفعلية للشركة، إلى جانب وجود اختلافات كبيرة في النظرة بين معدي القوائم المالية وبين مستخدميها.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية، المحاسبة الإبداعية، الحوكمة، المعايير الأخلاقية.

Abstract

This study aimed to investigate the role of modern methods in reducing negative practices of creative accounting based on the analysis of many previous studies and different references, On the applied side, the analytical descriptive curriculum was followed, through outputs obtained from the questionnaire addressed to a group of university professors, Some practitioners include accountants, accountants and even expert accountants The study community consisted of 63 individuals whose opinions were analyzed from a total of 70 forms distributed.

The results of this study indicated many results, perhaps most notably that creative accounting is embedded in the systemic thinking of some companies and the idea of entrenchment means that it is widely practised and reflected in all aspects of financial reporting, Financial statements in their current form are also considered unable to explain the company's actual value and significant differences in perception between the authors and users of the financial statements.

Keywords: judicial accounting, creative accounting, governance, ethical standards.

الفهارس

فهرس المحتويات

إهداء
الشكر والتقدير
الملخص
فهرس المحتويات..... II
فهرس الجداول..... V
فهرس الأشكال البيانية..... V
قائمة الملاحق VI
مقدمة عامة..... I

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية للمحاسبة الإبداعية.

تمهيد: 2
المبحث الأول: أدبيات التلاعب المحاسبي..... 3
المطلب الأول: التلاعب المحاسبي..... 3
المطلب الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية 5
المطلب الثالث: مفهوم المحاسبة الإبداعية..... 5
المبحث الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية 6
المطلب الأول: أنواع المحاسبة الإبداعية..... 6
المطلب الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية..... 7
المطلب الثالث: ممارسات المحاسبة الإبداعية. 9
المبحث الثالث: الآثار التي تخلفها على القوائم المالية..... 11
المطلب الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي..... 11
المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل 13
المطلب الثالث: ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية و قائمة التغيرات في حقوق الملكية ... 14
خلاصة الفصل الأول 16

الفصل الثاني:

أساليب مواجهة المحاسبة الإبداعية.

تمهيد: 18
المبحث الأول: المحاسبة القضائية..... 19
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة القضائية وخصائصها 19
المطلب الثاني: مجالات إستخدام المحاسبة القضائية..... 22
المطلب الثالث: دور المحاسبة القضائية في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية..... 23
المبحث الثاني: حوكمة الشركات..... 26
المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات وأسباب ظهورها 26
المطلب الثاني: آليات ومبادئ حوكمة الشركات 27
المطلب الثالث: دور الحوكمة في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية..... 34
المبحث الثالث: السلوك المهني والمعايير الأخلاقية..... 35
المطلب الأول: مفهوم المعايير الأخلاقية والسلوك المهني..... 36
المطلب الثاني: معيار التعليم المحاسبي الدولي 04- القيم والاخلاقيات والسلوكيات المهنية 38
المطلب الثالث: دور السلوك المهني والمعايير الاخلاقية في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية..... 39
خلاصة الفصل الثاني..... 42

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية.

تمهيد: 44
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة 45
المطلب الأول: مجتمع الدراسة..... 45
المطلب الثاني: معايير تحديد إتجاه أدوات الدراسة..... 46
المبحث الثاني: التحليل الوصفي والكمي لمخرجات الدراسة 48
المطلب الأول: أساليب المعالجة الإحصائية..... 48
المطلب الثاني: الخصائص الديموغرافية للعينة المدروسة 48

الفهارس:

المبحث الثالث: إختبار فرضيات الدراسة 53
المطلب الأول: تحليل الإرتباط وفقرات الإستبيان 53
المطلب الثاني: إختبار الفرضيات 58
خلاصة الفصل الثالث 62
الخاتمة العامة 64
قائمة المراجع 68
قائمة الملاحق 74

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	توزيع إستبانات الدراسة	45
02	مقياس ليكارت الخماسي	46
03	معاملات التناسق الداخلي بإستخدام ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة	47
04	معامل كولموكروف سميرنوف لقياس التوزيع الطبيعي كل محاور الاستبيان	47
05	توزيع العينة حسب العمر	48
06	توزيع العينة حسب نوع الجنس	49
07	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	50
08	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	51
09	توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة	52
10	قيم نتائج مصفوفة ارتباط بيرسون الخطي	53
11	قيم نتائج المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للمحور الأول	54
12	قيم نتائج المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للمحور الثاني	55
13	قيم نتائج المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للمحور الثالث	57
14	إختبارات T للفرضيات	59

فهرس الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	إطار مقترح لفهم ممارسات التلاعب المحاسبي	04
02	محددات فعالية لجنة التدقيق	29
03	حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي	30
04	توزيع العينة حسب العمر	49
05	توزيع العينة حسب الجنس	50

06	**توزيع العينة حسب المؤهل العلمي**	51
07	**توزيع العينة حسب التخصص العلمي**	52
08	**توزيع العينة حسب سنوات**	53
09	**مناطق قبول ورفض فرضيات الدراسة بحسب إختبار**	59

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	إستمارة الإستبيان	74
02	بعض مخرجات SPSS.	77

مقدمة عامة

مقدمة عامة :

تميز إستحواذ الشركات على مستوى عال من التكنولوجيا واعتمادها كعامل تمكين للأعمال، وكذا إتجاه بعض الكيانات الاقتصادية إلى خلق سمعة جيدة لأنفسهم في بيئة اقتصادية شديدة التنافسية، بل وحتي صعوبة التشريعات الجديدة والمعقدة، كل هذا ساهم في توفير فرص جديدة لزيادة ممارسات الاحتيال والفساد؛ ووفقا للجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة تريدواي (COSO) "وتقع على عاتق إدارة كل مؤسسة وضع تدابير رقابية مناسبة لتعزيز أنشطتها وتبني ممارسات حوكمة الشركات الجيدة في طليعة اهتمام الجمهور"، مما أدى إلى الحاجة إلى ضرورة القيام بإصلاحات وإنشاء العديد من الأطر المؤسسية والقانونية والتنظيمية، هذه الأطر تهدف إلى معالجة الضوابط الداخلية والخارجية للكشف عن الاحتيال وردعه، وتشجيع مدققي البيانات المالية على أن يكونوا أكثر جرأة في البحث عن الاحتيال،

وتتكون العملية المحاسبية عادة من التعامل مع العديد من مسائل الحكم وحل النزاعات، حيث تختار بين عديد السياسات لعرض نتائج الأحداث والمعاملات المالية، البيانات المالية هي إعادة إعطاء وجهة نظر حقيقية وعادلة فيمايتعلق بالظروف المالية للشركة بحيث مكن لأصحاب المصلحة اتخاذ القرارات الصحيحة بعد تقييم البيانات المالية وعلى الرغم من أن قواعد المحاسبة تتطلب من المديرين أن يتبعوا دائمًا معايير محددة، فإن مبادئ المحاسبة تتيح مجالًا للذاتية في شكل تفسير وتطبيق الحكم على طريقة عرض التقرير المالي، تؤدي هذه الذاتية في إعداد التقارير المالية إلى ممارسات غير مرغوبة وفرصة للتلاعب والخداع والتضليل، حيث قد تلجأ تلجأ العديد من الإدارات إلى الاستفادة من المرونة الموجودة في المعايير والمبادئ المحاسبية بهدف تقديم صورة غير حقيقية عن وضع الشركة بشكل يخدم أهدافها دون أهداف الشركة.

أيضا قد تمتلك بعض الشركات حافزًا ذاتيًا للتلاعب نظرًا لاعتقادها أنها ليست ممارسة احتيالية ولا إجرامية، وهي أيضًا ممارسة ضرورية لنمو وتطوير أعمالهم وملفهم الشخصي كمحاسبين، أُطلق على تلك الأسايب والممارسات مصطلح "المحاسبة الإبداعية.

في المقابل تم إنشاء معايير المحاسبة من أجل توحيد الممارسات المحاسبية، تحتوي على تعريفات لمفاهيم المحاسبة التي تتمثل وظيفتها في توجيه التفكير المهني، والذي له تأثير كبير في إنشاء البيانات المالية، لأن الذاتية وحرية التصرف يمكن أن تؤدي إلى التلاعب بالأرباح، أيضا من تم وضع قوانين ونظم لإضفاء مزيد من الشفافية والمصداقية للقوائم المالية، وللتقليل من خطر تلك الممارسات.

الإشكالية:

مقدمة عامة :

من هنا جاءت إشكالية هذا البحث الرئيسية والمتمثلة في:

ما هي أبرز الأساليب الحديثة لمحاربة ظاهرة المحاسبة الإبداعية؟

تفرعت هذه الإشكالية الرئيسية إلى أخرى فرعية أبرزها:

ما مدى مساعدة عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

هل يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لحوكمة الشركات؟

ما أثر الالتزام بالمبادئ الاخلاقية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية؟

الفرضيات

وللإجابة على هذه الأسئلة الفرعية تم وضع فرضيات مبدئية تمثلت في ما يلي:

هناك عديد الأساليب التي تساعد في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية أو التقليل من آثارها؛

وتنقسم بدورها إلى:

من شأن عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي أن تساعد في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لحوكمة الشركات.

للالتزام بالمبادئ الاخلاقية دور كبير في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

أهمية البحث

يمكن أن تسهم ممارسات المحاسبة الإبداعية وبشكل كبير في فشل الأعمال و خسارة أرباح المستثمرين لأموالهم، ومن ثم فمن الأهمية بمكان لهؤلاء وغيرهم أن يكونوا قادرين على تحديد وتخفيف تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على استثماراتهم، لذلك فإنه من الأهمية بمكان وضع قوانين وأسس أخلاقية يجب على المحاسبين الالتزام بها، من أجل تحقيق الهدف الأسمى لهذه المهنة، وهو عرض وتقديم معلومات مالية صادقة وحيادية،

لذا جاءت هذه الدراسة لوضع إطار عمل يستند إلى محددات المحاسبة الإبداعية التي ستمكن المنظمين وأصحاب المصلحة الآخرين من تحديد المحاسبة الإبداعية والتخفيف من تأثيرها السلبي على الشركات وأصحاب المصلحة الرئيسيين.

هدف البحث

مقدمة عامة :

كان الهدف من هذا البحث إجراء مراجعة نقدية للأدبيات ذات الصلة بمفاهيم المحاسبة الإبداعية لاستكشاف المحددات الرئيسية لها، وتطوير إطار نظري يعتمد على محددات وأساليب مواجهتها، والتي ستمكن المنظمين وأصحاب المصلحة الآخرين من التخفيف من تأثيراتها السيئة والسلبية على جميع.

كذا من أهداف البحث تقديم مسا همة نظرية في شكل معلومات ذات صلة التي يمكن أن تساعد المنظمين في صياغة القوانين لردع المديرين والمستثمرين.

هيكل البحث

من أجل الوصول إلى إجابات واضحة وكافية عن التساؤلات وإثبات الفرضيات أو نفيها وتبعا لمتطلبات مثل هذا النوع من المواضيع إرتأينا تقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول:

يستعرض الفصل الأول الأدبيات النظرية للمحاسبة الإبداعية ودوافع إستخدامها، من خلال إستعراض عديد المراجع السابقة التي تحدثت عن الظاهرة بجميع أبعادها.

الفصل الثاني سيتطرق إلى أبرز الأساليب الحديثة لمواجهة المحاسبة الإبداعية ومدى دور تلك الأساليب في التقليل من آثارها المحتملة.

أما الفصل الثالث والأخير فقد خصص للجانب التطبيقي "دراسة حال"، والذي كان عبارة عن تحليل إستبينان موزع على مجتمع دراسة تم إستخدام عديد الإجراءات الإحصائية والقياسية والبرامج في معالجته.

نطاق البحث

سُتجرى هذه الدراسة باستخدام بيانات من الشركات الأردنية وستغطي منطقة الجور فقط على الرغم من أن هذا سيكون له تأثير واضح على ثبات نتائج هذه الدراسة، فهي تعتبر مناسبة لغرض الباحث

الحدود الموضوعية: تتطرق دراستنا لأهم الآليات الحديثة التي تستخدم في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الحدود الزمانية: تمتد دراستنا النظرية نهاية إمتحانات الفصل الجامعي الأول "فيفري 2023" إلى غاية الإنتهاء من إنجاز هذه المذكرة، وذلك في أواخر شهر ماي 2023.

الحدود المكانية: إستكمالا للجانب النظري؛ سيقتصر الجانب التطبيقي على دراسة الإشكالية ومدى صحة الفرضيات، وذلك عن طريق إستمارة الإستبيان الموزعة على عدد من الأساتذة الجامعيين وكذا بعض المحاسبين ومحافظي الحسابات.

الدراسات السابقة

أولا– باللغة العربية

1. دراسة (زنودة إيمان، 2020) بعنوان: المحاسبة الإبداعية واشكالية التسيير الضريبي دراسة حالة المؤسسة الإقتصادية طهراوي ولاية بسكرة للفترة (2002-2017)

سعت الدراسة إلى محاولة قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل إشكالية التسيير الضريبي العدواني في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث قد تكون هذه الممارسات المحاسبية هي صورة سلوكات إنتهازية لخدمة مصالح الأهداف المالية للمؤسسة مع الإضرار بالمجتمع، وقد أُختير لذلك مؤسسة طهراوي ولاية بسكرة خلال الفترة (2002-2017)، بإستخدام نموذجي(ALTMAN، BENEISH)، وتطبيق الإنحدار الخطي المتعدد، وتمثلت نتائج الدراسة في وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية وكذلك وجود ممارسات دالة لعدوانية التسيير الضريبي يمثلها كل من الرافعة المالية(LVG)وحجم المؤسسة(SIZE).

2. دراسة (عبدالله محمود عبدالله النمرين، 2019) تحت عنوان: ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان: كان الهدف من هذه الدراسة التعرف على ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات الصناعية ، وتحديد واقع الممارسة من خلال إدارة الأرباح وتمهيد الدخل، بالاضافة الى معرفة أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وقام الباحث بالاعتماد على المنهج الكمي التحليلي، حيث تم تطبيق الدراسة على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان خلال الفترة ما بين2013-2017، وتم اختيار48 شركة كعينة للدراسة اعتماداً على طريقة العينة القصدية، وتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة، وخلصت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية الأردنية تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح فقط، في حين لا يوجد مستوى ممارسة ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الإبداعية من خلال تمهيد الدخل، كما بينت نتائج الدراسة وجود اثر ذو دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

3. دراسة (السياغي، 2018) بعنوان: دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر:

هدفت الدراسة إلى معرفة دور الأساليب الحديثة في الرقابة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية، وتوضيح أهمية استخدام الأساليب الحديثة في المصارف السودانية لتقليل المخاطر وموثوقية المعلومات المحاسب، وتوصلت نتائج الدراسة إلى انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام لجان المراجعة والمحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية وكذا علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخفيض البدائل والحد من سوء استخدام

السياسات المحاسبية الإبداعية في المصارف، والعلاقة الايجابية بين استخدام لجنة المراجعة والكشف من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف، بالإضافة إلى أن المصارف السودانية تضمن أرباح بنود غير اعتيادية وبالتالي وجود ممارسات محاسبية إبداعية.

ثانيا– باللغة الأجنبية

1. دراسة (Abdullahi Bala Ado et al, 2022) تحت عنوان:

Audit Quality and Creative Accounting Strategy: Evidence from Audit Quality and Creative Accounting Strategy: Evidence from Nigerian Public Listed Companies Nigerian Public Listed...

كان الغرض من هذه الدراسة هو تقديم دليل تجريبي على العلاقة بين جودة التدقيق و استراتيجية المحاسبة الإبداعية في الشركا ت النيجيرية المدرجة في البورصة، وتم استخدام مجموعة بيانات 84 الشركات المدرجة في البورصة النيجيرية لفترة تسع سنوا ت ما بين 2010–2018، واستخدمت الدراسة طريقة أخرى تمثلت في تحليل بيانات من التقارير السنوية للشركا ت المدرجة، مستخدمة الانحدار المتعدد لفحص العلاقة بين جودة المراجعة واستراتيجية المحاسبة الإبداعية.

أظهرت نتائج الدراسة علاقة سلبية طفيفة بين رسوم المراجعة واستراتيجية المحاسبة الإبداعية، ودل ذلك على أن التغييرات في رسوم التدقيق لا ترتبط إرتباطا وثيقا باستراتيجية المحاسبة الإبداعية.

كما وجد أن حجم المراجعة غير مهم وليس ذا دلالة استراتيجية في ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يعني أن حجم التدقيق قد لايحد من السلوك الانتهازي للمديرين تجاه الانخراط في تلك الممارسات، مع وجود علاقة إيجابية كبيرة بين استقلالية التدقيق واستراتيجية المحاسبة الإبداعية.

2. دراسة (Diana Bachtijeva, Daiva Tamulevičienė, 2022) تحت عنوان:

Comparing earnings management and creative accounting. A general Review

كان الغرض الدراسة مقارنة مفا هيم إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية، وتحديد أوجه التشابه والاختلاف بينهما حيث أنه من المفترض أن إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية ظاهرتان مختلفتان، وتم إجراء الدراسة المقارنة على ثلاث مراحل باستخدام طرق الدراسة النظرية، ففي المرحلة الأولى ومن خلال تطبيق المناهج التاريخية تم مقارنة أصل وتطور إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية، حيث الغرض من المقارنة هو تقييم أصول وأسباب إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية، وتحديد الاختلافات ونقاط التوافق في المرحلة الثانية، وتتم المقارنة والتعريفات باستخدام طرق التحليل

المقارن، أما في المرحلة الثالثة تتم مقارنة أساليب التحليل المقارن والقياس وأساليب إدارة الأرباح وأساليب المحاسبة الإبداعية.

وأظهرت نتائج الدراسة أن إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية هما مصطلحان يصفان نفس الظاهرة، ولتجنب الإلتباس اوصت الدراسة بإستخدام مصطلح "إدارة الأرباح".

3. دراسة (Ghadeer Rushdi Quniebi, 2018) بعنوان:

CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES IN PALESTINE (AN EXPLORATORY STUDY)

هدفت الدراسة إلى استكشاف واقع المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي والخارجي في فلسطين أجرى الباحث هذه الدراسة بمنهج استكشافي من خلال إجراء مقابلات مع عينة الدراسة المكونة من 51 عاملاً في القطاع المالي، من مدققين خارجيين، ومراجعين داخليين، ومحاسبين، ومديرين ماليين، وموظفي ائتمان بنكي، وبناء على إجاباتهم على أسئلة الدراسة توصل الباحث إلى عدة نتائج وتوصيات أبرزها أن الأشخاص الذين تمت مقابلتهم يعتبرون المحاسبة الإبداعية ممارسة احتيالية، وتستخدم بشكل أساسي لتجنب دفع الضرائب، كما أظهرت النتائج وجود ثقةبين المهنيين حول دور الدولة في تنظيم القطاع المالي في فلسطين.

وأوصى البحث على ضرورة وجود نظام رقابة داخلية والدور الإيجابي الذي يلعبه المدققون الخارجيون في ضمان وتحسين موثوقية البيانات المالية.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية

للمحاسبة الإبداعية

تمهيد:

يستثمر المسا همون رؤوس أموالهم مانحين المسيرين تفويضا يديرون من خلاله المؤسسة في محاولة لتعظيم أداءئها، هذا الفصل في المسؤولية يمكن أن يؤدي إلى إختلاف الرؤى والمصالح لبن الأطراف، ونشوء هوة من شأنها أن تؤدي ببعض تلك الأطراف إلى إستخدام بعض التقنيات في التلاعب في الأرقام والحسابات، بناء على الاحتياجات والظروف الناشئة والعلاقات بين المعدين والمستثمرين.

وعلى الرغم من وجود سوء فهم فيما يتعلق بتعريف المحاسبة الإبداعية، فإن غالبية الباحثين يؤيدون فكرة أن هذا أنها ممارسات تراعي خيال المتخصصين في المحاسبة ومعدي القوائم، لترجمة مخرجاتها القانونية والاقتصادية والمالية التي لا توجد حلول محاسبية طبيعية لها وقت حدوثها، بينما يظهر الجانب الثاني والذي يقول أن حقيقة هذه التعديلات ما هي إلا نتاج تلاعبات في الأرقام وتوارخ وقوعها، من أجل إظهار تلك المخرجات على غير ما هي عليه حقيقة.

لذا ومن خلال فصلنا الحالي سنتطرق إلى تعريفات التلاعب المحاسبي والمحاسبة الإبداعية، وأبرز دوافعها وإستخداماتها.

المبحث الأول: أدبيات التلاعب المحاسبي

الإحتيال هو نشاط متعمد يتم ارتكابه على حساب العملاء أو المستثمرين، سواء كان ذا طبيعة مدنية أو جنائية، على حساب الشركة أو لمصلحتها، داخل الشركة أو خارجها، من قبل المديرين أو غير المديرين، وينتج عن الاحتيال في البيانات المالية أكبر عدد من الخسائر على مستوى الشركة،

المطلب الأول: التلاعب المحاسبي

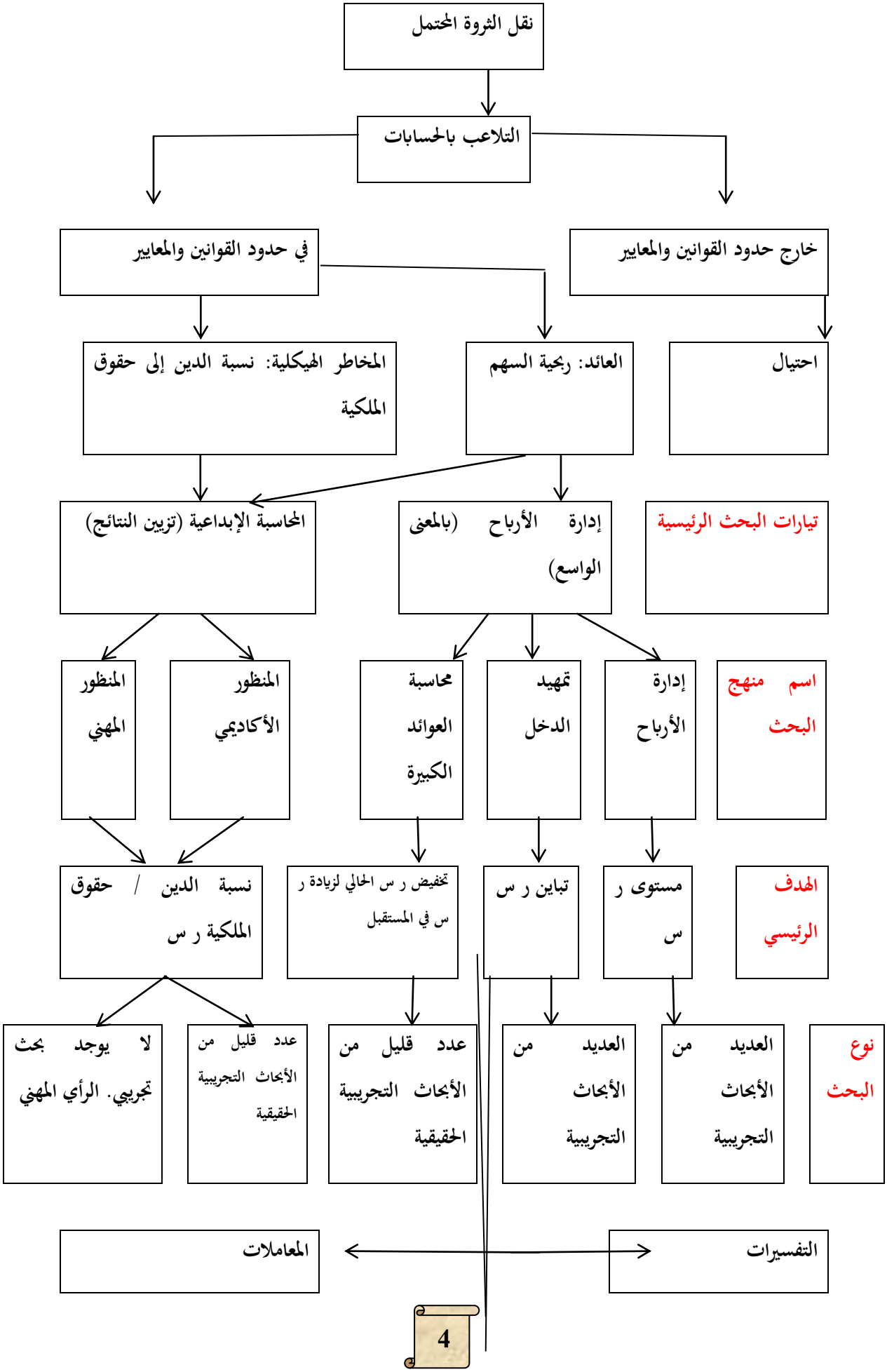
عرف قاموس "بلاكس لو" الاحتيال على أنه جميع الوسائل المتنوعة التي يمكن للبراعة البشرية أن تبتكرها، والتي يلجأ إليها أحد الأفراد للحصول على ميزة على الآخر عن طريق المعلومات الخاطئة أو تغيير الحقيقة، و هي تشمل كل مفاجأة، حيلة، مكر أو خداع، وبطريقة غير عادلة يغش بها الآخر، والاحتيال هو نتيجة أفعال مضللة أو مقصودة أو التقاعس (بما في ذلك الإدلاءببيانات مضللة وحذف المعلومات ذات الصلة) للحصول على ميزة.

ويهدف إلى تحريف الحقيقة المالية من أجل الحصول على مزايا معينة أو إخفاء بعض الخسائر أو الأداء السلبي، وتضليل المخططات الرئيسية، التي تهدف إلى الاحتيال في البيانات المالية بسبب عدم كفاية التقارير المالية والاستفادة من الاعتراف بالدخل مقدمًا، والمبالغة في تقييم الأصول، وتقليل المصاريف والديون، وفي حالة الاحتيال في الأصول.

ويعرف التلاعب المحاسبي على أنه " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالمعالجة المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المنشأة"[1]

[1] Amat O, and Blake J, **The Ethics of Créative Accounting**, 2nd Edition, Prentice-Hall New Jersey, 2018, p. 22.

الشكل (01): إطار مقترح لفهم ممارسات التلاعب المحاسبي



Source: H.Stolowy, G. Breton, **Accounts Manipulation:A Literature Review and Proposed Conceptual Framework**, 2003, p. 35.

المطلب الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية

بدأ ظهور مصطلح المحاسبة الإبداعية في الأدبيات الأنجلوسكسونية وذلك في السبعينيات من القرن الماضي، وغالبا ما ذُكرت في تلك الأبحاث التي تتحدث عن إفلاس الشركات، جعل هذا الاتجاه البحثي هدفا للعديد من الأعمال التجريبية في محاولة لشرح الخيارا ت المحاسبية بدءا من مشكلة التكاليف التي تتعرض لها المؤسسات، ويرى (Smith, T، 1992) في كتابه "محاسبة النمو" أن الجزء الأكبر من النمو الاقتصادي في الثمانينيات يعود إلى المحاسبة الإبداعية، أي مهارات المحاسبين وليس نمًوا اقتصاديًا حقيقيا، مستدلا بحالات بعض الشركات البريطانية التي تستخدم ممارسات محاسبية إبداعية (إيجاد أدلة ملموسة في 45كيانًا اقتصاديًا لبريطانيا العظمى)، مع أخذ مثال ثلاث شركات شهدت الانهيار المالي بعد فترة وجيزة من تقديمهم بياناتهم المالية التي عكست بوضوح الاستقرار المالي، حيث إعتبرت فترة الثمانينات هي الانطلاقة الأولى لنشوء المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة، بفعل مواجهة الشركات لتحديات نتيجة مدة الركود، ووجود ضغط هائل للوصول إلى أجود الأرباح، ولكن الواقع يشير لوجود صعوبة في تحقيق الأرباح، وقد أرغمت العديد من الوحدات الاقتصادية التي أعلنت عن أرباح صورية على التصفية مما جعل فترة آخر مدة ركود تدوم فترة طويلة، وتواجدت الكثير من بدائل المعالجة المحاسبية لعدد من الأحداث لتتوافق مع الظروف المحيطة بها، مما أدى لوجود ممارسات محاسبية إبداعية تظهر تدخل الإدارة بعمليات الإفصاح المحاسبي والقياس، ولكن الإدارة وظفت هذه المرونة لمصلحتها الخاصة لتحقق الأهداف التي تسعى لها.[1]

المطلب الثالث: مفهوم المحاسبة الإبداعية

بدأ ظهور مصطلح المحاسبة الإبداعية في الأدبيات الأنجلوسكسونية وذلك في السبعينيات من القرن الماضي، وغالبا ما ذُكرت في تلك الأبحاث التي تتحدث عن إفلاس الشركات، جعل هذا الاتجاه البحثي هدفا للعديد من الأعمال التجريبية في محاولة لشرح الخيارات المحاسبية بدءا من مشكلة التكاليف التي تتعرض لها المؤسسات[2]

تُعرَّف المحاسبة الإبداعية على أنها مجموعة من ممارسات المعلومات المحاسبية، في حدود الشرعية، التي تمارسها بعض الكيانات الاقتصادية من أجل تجميل صورة المركز المالي ونسبة الأداء المالي الاقتصادية، كما عرفها

[1] عبدالله محمود عبدالله النمرين، **ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعيةالمدرجة في بورصة عمان،** رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2019، ص 14.

[2] Balaciu, Diana, Victoria Bogdan, and Alina Beattrice Vladu, **"A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice"**, Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica, 11.1, 2009, p. 174.

بعضهم " أنها العملية التي يتم من خلالها التلاعب بالأرقام المحاسبية والاستفادة من المرونة، وإختيار ممارسات القياس التي تسمح بتحويل الوثائق التجميعية من الحالة التي من المفترض أن تكون عليها، إلى مايريده المديرون، مما يسبب لوجود بعض الانتهاكات في القواعد[1].

المبحث الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية

البيانات المالية هي الوسائل الهامة المستخدمة من قبل إدارة الشركة لتقديم المعلومات المتعلقة بأداء الشركة لجميع أصحاب المصلحة مثل المستثمرين الموظفين والمؤسسات المالية والمنظمين، وتدور جميع تقنيات المحاسبة الإبداعية حول العملية الأساسية المتمثلة في "الخصم، و / أو إيداع حساب غير مناسب" عند تسجيل معاملة أو حدث، وتشمل العملية أيضًا "عدم الخصم و / أو الاعتماد" على الحساب الصحيح بالمبلغ الصحيح "[2]

المطلب الأول: أنواع المحاسبة الإبداعية

يمكن إبراز أشكال المحاسبة الإبداعية في ستة مجالات رئيسية: المرونة التنظيمية، ونقص التنظيم، والحكم الإداري فيما يتعلق بالافتراضات حول المستقبل، وتوقيت بعض المعاملات، واستخدام المعاملات المصطنعة، وأخيرًا إعادة التصنيف والعرض[3]:

مرونة التنظيم: يسمح التنظيم المحاسبي في كثير من الأحيان باختيار السياسة المحاسبية الملائمة، على سبيل المثال فيما يتعلق بتقييم الأصول تسمح معايير المحاسبة الدولية بالاختيار بين تسجيل الأصول غير المتداولة إما بالمبالغ المعاد تقييمها أو التكلفة التاريخية، وبالتالي قد تقوم منشآت الأعمال بتغيير سياساتها المحاسبية وتقديراتها مثل ما أرادت، وقد يكون من السهل نسبيًا التعرف على مثل هذه التغييرات في عام التغيير، ولكن لا يمكن تمييزها بسهولة بعد ذلك.

نقص التنظيم: هناك بعض المسائل المحاسبية لا تخضع للتنظيم الواضح، على سبيل المثال هناك عدد قليل جدًا من المتطلبات الإلزامية فيما يتعلق بمحاسبة خيارات الأسهم، ففي غالبية البلدان يكون التنظيم المحاسبي في بعض المجالات محدودًا: مثل الاعتراف وقياس التزامات المعاشات التقاعدية وجوانب معينة من المحاسبة للأدوات المالية.

الحكم الإداري: حيث أن الإدارة لديها مجال كبير للتقدير في بعض المجالات الخلافية، على سبيل المثال مخصص الديون المعدومة، والإهتلاكات...إلخ.

---

[1] Balaciu, Diana, Victoria Bogdan, and Alina Beattrice Vladu, Op.cit, p. 174.
[2] Aws Saeed Mirdan, Ismael Abbas Manhel, **Creative Accounting Standards and Its Techniques**, International Journal of Research, 0 4 (01), 2017, p. 941.
[3] AMAT Oriol, GOWTHORPE Catherine, **Creative accounting: nature, incidence and ethical issues**, Scientific paper, 2004, p. 7.

توقيت بعض المعاملات: يمكن التحكم في تحديد وقت المعاملات الحقيقية لإعطاء الانطباع المطلوب في أرقام الحسابات، على سبيل المثال منشأة لديها استثمار يمكن بيعه بسهولة بسعر أعلى في أي وقت تريده المؤسسة "القيمة الحالية"، مديري الشركة أحرار في اختيار السنة التي يبيعون فيها الاستثمار وبالتالي زيادة الربح في الحسابات وقت ما يريدون.

إستخدام المعاملات المصطنعة: يمكن إدخال تلك المعاملات في كل من التلاعب بمبالغ الميزانية العمومية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتم تحقيق ذلك من خلال الدخول في عمليتين أو أكثر من المعاملات ذات الصلة مع طرف ثالث عادة ما يكون البنك، فعلى سبيل المثال لنفترض أنه تم إجراء ترتيب لبيع أصل إلى أحد البنوك ثم تأجير ذلك الأصل لبقية عمره الإنتاجي، يمكن أن يكون سعر البيع بموجب "البيع وإعادة التأجير" أعلى أو أقل من القيمة الحالية للأصل، لأنه يمكن تعويض الفرق عن طريق زيادة الإيجارات أو تخفيضها.

إعادة التصنيف والعرض: إعادة التصنيف وعرض الأرقام المالية غير معروفة كثيرا في الأدبيات المحاسبية، ومع ذلك فإن الدراسة التي أجراها بعض الخبراء تشير إلى أن الشركات قد تقوم بالتلاعب بالميزانية العامة بإعادة تصنيف المطلوبات من أجل تسهيل معدلات السيولة والرافعة المالية المبلغ عنها.

تغيير معدل الإهتلاك: يمكن للمنشأة أن تقرر عدم تخصيص إهتلاك لأصل ما أو تقديره بأكثر من المبلغ المستحق على الأصول الثابتة، وذلك للمبالغة في الربح وقيمة الأصل في الميزانية، أو من ناحية أخرى لإظهار مصروفات أعلى في بيان الدخل وتقليل قيمة الأصل في الميزانية العمومية.

إساءة استخدام الاستقلالية في تحديد العمر الإنتاجي للأصل: يتم تقدير العمر الإنتاجي للأصل لحساب الاهتلاك داخل الشركة، وهذا يعطي الكثير من الفرص للمحاسب لإصدار الحكم وفقًا لما يراه مناسبا[1].

المطلب الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

لعل من أبرز دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية نجد ما يلي:

– مشاكل الوكالة

هناك العديد من الدوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل المنظمات اليوم، واحدة من أهم الدوافع المستمرة هي مشاكل الوكالة، حيث يسعى فيه مديرو الشركات إلى تحقيق منافعهم الخاصة على حساب المساهمين، ويتدخل المديرون ويتلاعبون بالتقارير المالية لتقديمها بطريقة تخدم مصالحهم الخاصة على الرغم من أن هذه البيانات لا تقدم رؤية حقيقية وعادلة، وقد يؤثر هذا التدخل الإداري في عملية الإفصاح المالي على الأرقام الواردة

[1] Aws Saeed Mirdan, Ismael Abbas Manhel, Op.cit, p. 942.

في البيانات المالية والتي بدورها ستؤثر على جودة محتوى هذه البيانات، وفقًا لأمات وآخرون (2007) أدت الممارسة المستمرة وإساءة استخدام المحاسبة الإبداعية إلى انهيار العديد من الشركات نتيجة لسوء جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية المفصح عنها.

وقام Moeller (2014) بفحص الدوافع التي تحرك ممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل مديري الشركة وتوصل إلى استنتاج مفاده أن الإبلاغ عن الأرباح المتفوقة يعد أمرًا رئيسيًا وعامل مؤثر في ممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل المديرين، كما أرجعوا ممارسة المحاسبة الإبداعية إلى المكافآت المالية من حيث الرواتب الأعلى والمكافآت التي تجذبها للمديرين، على الرغم من أن الباحثين لم ينظروا إلى تأثير وواقعة مشاكل الوكالة على المحاسبة الإبداعية بنفس الطريقة، إلا أن هناك فهمًا أساسيًا واتفاقًا على أن قضايا الوكالة والمصالح الشخصية تؤثر على سلوك المديرين في ممارسة المحاسبة الإبداعية.[1]

– مكافأة تنفيذية

هناك مجموعة كبيرة من الأبحاث التي خلصت إلى أن مخططات المكافآت المالية تحفز ممارسة المحاسبة الإبداعية، وينبع هذا من التأثير السلبي للمكافآت النقدية والأجور المتعلقة بالأداء عادةً على المديرين، مما يؤدي بهم إلى التلاعب في رقم الأرباح، حيث أن هناك خط رفيع بين دوافع المنظمة ودوافع المديرين، ومع ذلك، ناقش العديد من الباحثين الارتباط المالي بين المكافآت مع الأداء المالي للشركة وثروة المساهمين ووجدوا ان كليهما يمارسان الضغط على المحاسبين لممارسة المحاسبة الإبداعية.

– نظام ملكية الأسهم

مخطط ملكية الأسهم هو مخطط تعويض تنفيذي يمكّن المديرين التنفيذيين والمديرين من امتلاك أسهم في شركاتهم كميزة أو خطة مكافأة، وبالتالي يصبحون مالكين، وتمت مناقشة مكافآت التوظيف وتعويضات المديرين، التنفيذيين والمديرين في الشركة على أنها عوامل محفزة رئيسية لممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل بعض الباحثين، ويشير الموضوع العام في هذه الدراسات إلى أن المديرين التنفيذيين والمديرين من المرجح أن يتعرفوا على ممارسات المحاسبة القانونية التي يمكن أن تعزز أرباحهم بما في ذلك مخططات ملكية الأسهم.[2]

[1] RAMADAN Ismail Zeyad, **Creative accounting: Theoretical framework for dealing with its determinants and institutional investors' involvement**, PhD Thesis, Cardiff Metropolitan University, 2017, p. 22.
[2] Amat O, Gowthorpe C, Op. cit, p. 86.

المطلب الثالث: ممارسات المحاسبة الإبداعية

كثيرة هي الممارسات المحاسبية التي تعتبر بشكل أو بآخر تطبيقات لمفهوم المحاسبة الإبداعية، وليس من السهولة التفريق بيت حقيقها وزيفها، فتارة يمكن اتخاذها لتعبر بموثوقية عن حقيقة معينة، وتارة يمكن اتخاذها للتلاعب والاحتيال والخداع، والضابط هو الانسان نفسه، وتنقسم إلى قسمين:

أولا– النية: تزخر المحاسبة باستخدام واسع لمفهوم النية، وبرز الاستخدام المكثف لهذا المفهوم في معايير التقارير المالية الدولية دون وجود أدنى تأطير لهذا المفهوم، كون النية تعبر عن القصد الخفي المختبئ في النفس البشرية، وبالرغم من استخدام هذا المفهوم المرن الذي لا يمكن الوقوف على حقيقته الظاهرة، إلا أنه ذو أثر على الأرقام المحاسبية، ومنأمثلتها:

– الاستخدام المقصود: حيث يدخل الاستخدام المقصود في تحديد التكلفة التي يجب الاعتراف بها مبدئيا لقياس الممتلكات، المنشآت والمعدات، أو الممتلكات المستثمرة (الاستثمارات العقارية)، أو الأصول غير الملموسة، حيث يدخل في تكلفتها التاريخية، الثمن، وكافة التكاليف التي يتم تحملها حتى الوصول إلى الاستخدام المقصود، ويعتبر الوصول إلى الاستخدام المقصود هو نقطة الفصل للتفريق بين رسملة التكاليف واعتبارها مصروفات.

– نقطة الحصاد أو الجني: وذلك فيما يتعلق بالأصول البيولوجية، وهذه النقطة تعتبر الحد الفاصل بين التصنيف كأصول بيولوجية أو مخزون، فقبل نقطة الحصاد ولغاية الوصول إليها، يتم التصنيف الأصل كأصل بيولوجي، وبعد هذه النقطة يتم تصنيف الأصل كمخزون، ويمكن بالتالي تمديد هذه النقطة حسب مصلحة المنشأة ونية الإدارة، فتتيه النقطة بين الحقيقة والتلاعب، وحيث لا يوجد حد فاصل واضح بين الاثنتين، فلو تصورنا أن الأصل عبارة عن دجاج حي، واعتادت الإدارة على تحديد نقطة الفصل زمنيا بشهر وعشرة أيام، ولكن أمام ارتفاع الطلب واستغلال الأسعار، فيمكن للإدارة تخفيض الحد الزمني لنقطة الحصاد إلى شهر أو نحو ذلك.

– النية من اقتناء الاستثمارات المالية: حيث يتم تحديد أسلوب قياسها والاعتراف بالخسائر أو المكاسب استناداً إلى تصنيف الاستثمارات المالية عند الاقتناء المبدئي، وهناك فئات كثيرة لتصنيف مثل هذه الاستثمارات، بالرغم من توحيد شكلها، فالأصل أن يتم التصنيف حسب الجوهر وليس الشكل استنادا إلى مفهوم الجوهر فوق الشكل.

ثانيا– التقدير: بالرغم من كونه أحد الانتقادات الرئيسة التي توجه إلى المحاسبة، إلا أنه لا بديل للتقدير إلا التقدير ذاته، وهناك أوجه كثيرة يستخدم فيها التقدير في المحاسبة ومن أمثلتها:

– تقدير العمر والقيمة المتبقية للأصول غير المتداولة القابلة للاهتلاك والأصول غير الملموسة المحددة، لغايات تحديد الاهتلاك أو الإطفاء.

– تقدير التدفقات النقدية لغايات احتساب القيمة في الاستخدام، من أجل تحديد القيمة القابلة للاسترداد لغايات تقدير خسائر الانخفاض.

– تقدير معدل الخصم اللازم لخصم التدفقات النقدية من أجل تحديد القيمة القابلة للاسترداد لغايات تقدير خسائر الانخفاض.

– تقدير المخصصات التي يتم اقتطاعها من الأرباح لمقابلة غايات معينة والتي يجب أن يتم قياسها عند أفضل تقدير لها.[1]

ثالثا– المحاسبة النفعية: هي عبارة عن القصد في اختيار وتطبيق وسائل وأساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مطلوبة مثل زيادة الأرباح بشكل كبير، سواء كانت ممارسات المحاسبة المطبقة تعتمد على أسس ومبادئ محاسبية مقبولة أو غير مقبولة؛

– إدارة الدخل: هي التلاعب بالدخل للوصول إلى ربح مرسوم ومخطط بشكل مسبق من قبل الإدارة يتوافق مع اتجاهاتها ومصالحها

– تمهيد الدخل: وهو إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعاد ة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض.

– التلاعب بالتقارير المالية: يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عمال مخالفا للقانون.[2]

---

[1] خالد جمال الجعارات، دينا سليمان أبو خليفة، **المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب -اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية-**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، 01، 2015، ص ص 22-27.

[2] ليندا حسن نمر الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية**، شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، ، 2009، ص 22.

المبحث الثالث: الآثار التي تخلفها على القوائم المالية

من أهم أسباب اللجوء الى ما يسمى بالمحاسبة الابداعية هو التلاعب الضريبي او تحقيق المصالح الشخصية، او الحصول على التصنيفات المهنية او التاثير على سعر الاسهم في الاسواق المالية، او تسهيل عملية الاقتراض من المؤسسات المالية او التاثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق.

هنا لابد ان نشير الى ان الحوكمة تلعب دور كبيرا نحو الحد من آثار المحاسبة الابداعية، من خلال التاكيد على المدققين واخلاقيات العمل، والتركيز على المسؤوليات القانونية لكافة الاطراف لمنع استغلال بعض الثغرات في القانون، او من اجل تقديم عرض مضلل عن الارباح كان يتم ربطها بتوقعات مستقبلية او تاجيل منها من السنوات الجيدة الى سنوات اخرى قادمة او التعديل والتعبير في السياسات المحاسبية والتقديرات لتحقيق هدف معين.[1]

المطلب الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها إن اغلب الأصول والالتزامات 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 قائمة المركز المالي:

– **الأصول غير الملموسة:** 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 معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

– **الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة عليها المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة

[1] ابراهيم حسين حسني ابراهيم، **حوكمة الكيانات الاقتصادية، المفاهيم الحديثة لادارة الاعمال**، المحاضرة المدرب الدولي المعتمد عصر الادارة الحديثة التنمية المستدامة للموارد البشرية، 2016، ص 15.

إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار، وإخفاء التداول بناء على معلومات داخلية، أي: إخفاء مؤقت للمعلومات وتبعاتها المالية لتحقيق أقصى تأثير من الإعلان عن هذه المعلومات عند بيع الأسهم[1]

– **النقدية:** ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

– **الذمم المدينة:** ويتم التلاعب هنا 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 المنشأة.

– **إخفاء الصعوبات المالية:** أي زيادة متخيلة لمرة واحدة في الإيرادات خلال فترة من الصعوبات المؤقتة، وذلك لإخفاء أية مشاكل نشأ ت مما يدعم سمعة الشركة وشعبيتها.

– **الاستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة ال تكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال.[2]

– **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.

– **المطلوبات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.

– **المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

– المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة إلى أخرى.

– **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة.[3]

---

[1] Christian Brauweiler, Aida Yerimpasheva, and Zerma Bagalbayeva, **Avoiding creative accounting: Corporate governance and leadership skills**, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 104 (160), 2019, p. 14.

[2] CLARKE, Frank; DEAN, Graeme; OLIVER, Kyle, **Corporate collapse: accounting, regulatory and ethical failure**, Cambridge University Press, 2003, p 46.

[3] مطر محمد والحلبي، ليندا حسن ، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية**، المؤتمر العلمي الدولي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء، الاردن ، مستل من رسالة ماجستير 2009، ص 13.

المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

إجمالا يمكن أن تشمل ممارسات المحاسبة الابداعية للتلاعب في قائمة الدخل ما يلي:

– **الاعتراف بالإيراد بشكل مبكر أو الاعتراف بايرادات مزيفة:** وتنطوي هذه العملية على الاعتراف بإيراد المبيعات في وقت مبكر وقبل ان تكتمل صفقة البيع بشكل فعلي ويتم تبادل المنفعة ، وتحصل هذه الحالة في الشركات التي تستلم عمولات ترتبط بفترات ممتدة لأماد بعيدة لكن يتم الاعتراف بها مبكراً، ويرتبط بهذه الحالة الاعتراف بالإيرادات المزيفة التي تنطوي على تسجيل ايرادات بيع غير موجودة.

– **سياسات الرسملة المضللة و اطالة فترات الاطفاء:** وفق هذه الممارسات تلجأ الشركات، في تحسين نتائجها المالية، الى تخفيض التكاليف بدلاً من زيادة الايرادات ، ويتم ذلك عن طريق الرسملة المضللة للتكاليف التي تؤثر في حساب الارباح والخسائر وكذلك إهتلاك مبالغها لفترات أطول، وتتجسد هذه الممارسات ايضاً برسملة النفقات التي يصعب تحديدها حيث يتم اللجوء الى الاحكام المهنية في تحديد مدى ضرورية الرسملة من غيرها.

– **زيادة الايرادات من خلال عائد لمرة واحدة:** وفق هذه الممارسة تقوم الشركة بالتلاعب بإيراداتها عن طريق زيادتها مرة واحدة خلال فترة مالية معينة ، وهي تستخدم أساليب التلاعب الشائعة لتتمكن من هذا الغرض ولتعكس صورة ايجابية عن ادارتها في الوقت الذي يكون فيه اداؤها سيئاً، ويتم التعامل مع هذا العائد كونه ناجماً عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.[1]

ممارسات المحاسبة الابداعية المتجلية في مكونات الايرادات المختلفة: حيث يتم التركيز وفق هذا النمط من الممارسات على تصنيف عناصر الايرادات بدلاً من التركيز على اسلوب تسجيل المعاملات الخاصة بها عند عرض المستويات المختلفة من مكونات الايراد. فيمكن للشركة مثلا ان تحقق منافع هائلة في فقرة "ايرادات اخرى" أو مصروفات تشغيلية جارية عندما تصنفها ضمن بند"غير العادية"، وكمحصلة فإن مثل هذه الممارسات تعطي نتائج حالية متميزة جدا.

نقل الايرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة: تنطوي هذه الممارسة على تخفيض الارباح الحالية ونقلها الى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة اليها اكثر الحاحاً. وتستخدم هذه العملية عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الحالية جيدة، حيث تقوم بترحيل هذه الارباح الى فترات مالية مستقبلية تعتقد ادارة الشركة أنها ستكون عصيبة.

[1] مطر محمد والحلبي، ليندا حسن ، **مرجع سابق**، ص 14.

-نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة، اذ تلجأ الشركات الى هذه الممارسة لمواجهة الاوقات الصعبة التي تتراجع فيها الاعمال على أمل ان المستقبل سيكون أفضل، حيث تقوم بالتخفيف من الاعباء في الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.[1]

المطلب الثالث: ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية و قائمة التغيرات في حقوق الملكية

أولا- المحاسبة الإبداعية 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 والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، ومن الأساليب المحاسبية الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

-تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

- تتوافر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من النتيجة خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، ويتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماد على فترة الاحتفاظ فيها.

[1] منال حسين لفته صالح، **إستخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية**، مجلة دنانير، العدد الثامن، 2013، ص 589.

ثانيا– أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية[1].

[1] حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد اسابع والعشرون، 2011، ص 368.

خلاصة الفصل الأول

تميل الشركات عمومًا للإبلاغ عن قيم ثابتة للنمو في الأرباح بدلاً من إظهار أرباح متقلبة مع سلسلة من الارتفاعات والانخفاضات، ويتم تحقيق ذلك من خلال تعيين مخصصات عالية غير ضرورية للمطلوبات في السنوات الجيدة، بحيث يمكن تخفيض هذه المخصصات وبالتالي تحسين الأرباح المبلغ عنها في تلك السنوات السيئة التي تمر عليها.

ولا تغطي المعايير والسياسات المحاسبية كل جوانب المعاملات المالية إلى جانب إتاحة مجال واسع لتقدير الإدارة، مما يعطي فجوة قانونية لمستخدمي المحاسبة الإبداعية، وتدور جميع تقنيات المحاسبة الإبداعية حول إساءة إستغلال تلك الثغرات من أجل إظهار القوائم المالية على غير حقيقتها.

وبالتالي من المهم تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية عن مفهوم الاحتيال، على الرغم من أن المحاسبة الإبداعية تستند إلى الموضوعية في التفكير المهني للشخص الذي يقوم بصياغة المعلومات المحاسبية، والتي تتحقق من خلال تطبيق أفضل السياسات والخيارات المحاسبية، يُنظر إلى المحاسبة الإبداعية في الغالب بطريقة سلبية، على أنها إنشاء سلبي يهدف إلى صياغة البيانات المالية التي تتوافق مع رغبات المديرين فيما يتعلق بالمركز المالي للشركة وأدائها، وبهذه الطريقة، فإن البيانات المالية ليست كما يفترض أن تكون وفقًا للتشريعات، ولكن ما تريد الإدارة أن تكون عليه.

الفصل الثاني:

أساليب مواجهة

المحاسبة الإبداعية.

تمهيد

يمكن استخدام تقنيات المحاسبة لإنتاج أرقام ذات مغزى مغاير عن حقيقتها، فالمحاسبة الإبداعية لا تخالف القانون وقواعد المحاسبة أحيانا، لكن تحترم صياغتها ولكن ليس روحها، ويمكن للمرء أن يقول أن مظهر المحاسبة الإبداعية قد تأثر أيضًا بمرونة لوائح المحاسبة الدولية، ويُنظر إلى المحاسبة الإبداعية في الغالب سلبيا، ويقصد بها أن تؤدي إلى صياغة البيانات المالية التي تتوافق مع رغبات المديرين فيما يتعلق بالمركز المالي للشركة وأدائها، وهناك عديد الوسائل من أجل مواجهة ممارساتها مثل تقنيات المحاسبة القضائية، والحوكمة، وغيرها من الأساليب التي سنتعرف عليها من خلال هذا الفصل.

المبحث الأول: المحاسبة القضائية

ظهرت المحاسبة القضائية باعتبارها تخصصا مهما في المحاسبة، والتي يمكن أن تكون ذات أ همية كبيرة لمنظمات الأعمال، ويختلف مفهوم المحاسبة القضائية وفقا لوجهات نظر الباحثين المختلفة، والرأي الأكثر أهمية هو أن المحاسبة القضائية تستخدم المعرفة والمهارات المهنية في القضايا المدنية أو القضائية، بهدف تقديم أدلة موضوعية إلى المحاكم والأطراف المهتمة بالقضية أو النزاع قيد التحقيق، والمحاسبة القضائية هي مجال متخصص يصف التعهدات الناتجة عن النزاعات والدعاوى الفعلية أو المتوقعة، أيضا مصطلح "المحاسبة القضائية"يعني استخدام المحاسبة للاستخدام في المحاكم، حيث يكون هذا هو المعيار الأساسي الذي يجب أن يؤخذ في الاعتبار من قبل المحاسبين القانونيين[1].

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة القضائية وخصائصها

المحاسبة القضائية هي تطبيق المعرفة المحاسبية ومهارات التحقيق للتأكد من المعلومات وتسجيلها وتلخيصها وتقييمها وتفسيرها من أجل حل المشكلات القانونية[2].

وتعد المحاسبة القضائية خدمة مستحدثة أوجدتها الظروف الحالية من الفساد الذي يشوب الأعمال في العالم، حيث أنها مجال من مجالات المعرفة المحاسبية الهامة والمعاصرة، فهي تهتم بالنظر في المشكلات القضائية التي تعد المحاسبة إطاراً مرجعياً لها.[3]

ونجد في الواقع كثير من التسميات لها فهي على سبيل المثال المحاسبة القضائية، المحاسبة العدلية، المحاسبة التحقيقية، المحاسبة الإستقصائية، المحاسبة الجنائية وغيرها، ونرى أن التسمية الصحيحة لها يجب أن تكون المحاسبة القضائية بدل العدلية أو غيرها لأن تحقيق العدل يستدعي أولاً القضاء بالأمر ثم تحقيق العدالة.

وتعتبر حقل من حقول المحاسبة، وكلمة قضائية فيها تعني استخدامها أساساً لدى المحاكم أو القضاء في النزاعات، وكلمة عدلية أو تحقيقية أو إستقصائية أو جنائية أو غيرها ناتجة عن تطبيق مهارات خاصة في

---

[1] POPOOLA, Oluwatoyin Muse Johnson, et al, **The Impact of Task Performance Fraud Risk Assessment on Forensic Skills and Mindsets: A Conceptual Model**, In: 8th Asian Business Research Conference (WBI), 2013, p. 4.

[2] POPOOLA, Oluwatoyin Muse Johnson, et al, Op.cit, p. 3.

[3] مجدي مُحَّد سامي، **دور المحاسبة القضائية عن تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال المالي**، القاهرة، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، 2002، ص139.

المحاسبة وتدقيق الحسابات والمعرفة القانونية والمهارات التحقيقية لجمع أدلة الإثبات و تحليلها وتقييمها وتفسير النتائج.[1]

ومن بعض تعريفاتها:

المحاسبة القضائية بأنها إحدى المجالات المهنية الحديثة التي تتطلب مزيجاً من المعرفة والخبرة بالمحاسبة المالية المتقدمة والتدقيق مع مهارات التحريات لحل المشكلات القانونية، ويعد تقرير المحاسب القضائي دليل إثبات في الدعاوى والمنازعات القضائية، كما يقدم أيضاً تحليل محاسبي ملائم لهيئة القضاء يصلح كأساس للنقاش والجدل ثم حسم وحل المنازعات القانونية.[2]

كما تعد المحاسبة القضائية مجالا من مجالات المحاسبة تقوم على أساس المعرفة المتكاملة بكل من أساسيات المحاسبة والمراجعة ومهارات التحريات في ضوء المعرفة بالأمور القانونية، وهي تركز على فحص الماضي لإلقاء نظرة على المستقبل، وتزداد الحاجة اليها عند وجود شكوك مهنية ودعاوى قضائية تتطلب الإدلاء برأي مهني مستقل وتقديم تقرير يساعد على تأييد الدعاوى القضائية وتنوير القضاء ومعاونيه على إقرار الحق وتحقيق العدالة.[3]

والمحاسبة القضائية هي النظرة الشاملة للتحقيق في الغش حيث تتضمن منع الغش بالإضافة الى تحليل ضوابط الرقابة الداخلية المقاومة للغش، وجمع أدلة الإثبات والمعلومات المرتبطة بالغش سواء كانت مالية أو غير مالية، وكتابة التقرير للإدارة أو المحكمة لدعم التقاضي.[4]

المحاسبة القضائية إحدى فروع المحاسبة التي تركز على ماوراء الأرقام من خلال الجمع بين المعرفة المحاسبية والقانونية بهدف مساعدة القضاء على إقرار الحق وتحقيق العدالة، بمعنى أنها تعمل على تطويع المحاسبة لتأييد وحل المشكلات المتعلقة بالنزاعات والدعاوى القضائية في إطار الأنظمة والإجراءات الشرعية والقانونية.[5]

المحاسبة القضائية هي جمع لمهارات مختلفة في عدة مجالات منها المحاسبة والقانون وعلم النفس بمختلف فروعه وتكنولوجيا المعلومات والإتصال لتحقيق أهداف عدة أهمها المساعدة في مكافحة ومقاضاة الغش.[1]

---

[1] Mckittrick, Chris, **Forensic Accounting It's Broader Than You Might Think And It Can Help Your Organization**, The Mckittrick Report May, Report Issue 1, 2009, p. 15.

[2] ماهر موسى درغام، **المحاسبة الجنائية**، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد التاسع عشر، 2012، ص 12.

[3] نجوي أحمد السيسي، **دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية**، جامعة عين شمس، كلية التجارة، القاهرة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، 2006، ص 44.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، **قراءات في المحاسبة والمراجعة القضائية**، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، الطبعة الأولى، 2014 ، ص 54.

[5] صالح عبدالرحمن السعد، **المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية**، جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والادارة، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، المجلد السابع والعشرون، العدد الأول، 2013، ص 16.

المحاسبة القضائية هي مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحريات والعمل داخل إطار قانوني يوفر أدلة كافية لضبط الغش والتأكد من مصداقية القوائم المالية.[2]

المحاسبة القضائية طريقة للتحقيق في المعاملات المالية والمواقف التجارية بهدف الوصول الى الحقيقة، أو رأي خبير بخصوص نشاط الإحتيال المحتمل، وتقسم خدماتها الى قسمين هما الدعم القضائي والتحقيق[3].

وفي الأخير يمكن أن نلخص مفهوم المحاسبة القضائية بأنها إحدى فروع المحاسبة الحديثة التي تقوم بالإعتماد على المعرفة المتكاملة بأساسيات ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومعايير المراجعة العامة وأمور قانونية متعلقة بالبحث والتحري وأمور أخرى متعلقة بتكنولوجيا المعلومات، والتي تتم بواسطة شخص مؤهل علمياً وعملياً، يتسم بمهارات متخصصة في المحاسبة والمراجعة بجانب مهارات في البحث والتحري مما يجعله مؤهلاً لأن يكون خبيراً أو مستشاراً يقوم بإجراء تحريات أكثردقةً و عمقاً وشمولاً من المراجع الخارجي، بما يساعده على إبداء الرأي الفني المتخصص المحايد في الدعاوى القضائية وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية لرجال القضاء يساعدهم على البت في النزاعات القضائية وتحقيق العدالة.

– الفرق بين المحاسب القضائي والمدقق:

ربما يُعتقد ان المدقق المحاسبي أقل قدرة في تمييز العلامات الواضحة للاحتيال نتيجة للفضائح العالمية التي وقعت، ومع ذلك فهم ليس أدنى من المحاسبين القضائيين بأي حال من الأحوال من حيث تعليمهم وتدريبهم، في الواقع هناك العديد من القواسم المشتركة بين مدققي البيانات المالية والمحاسبين القضائيين، فكلا هما مطلوب للحفاظ على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية، وتجنب أي تصورات مسبقة وتحيزات عند تقييم الأدلة، وأن يكون لديهم معرفة عميقة بمبادئ المحاسبة؛ وعلى الرغم من أن مدققي البيانات المالية والمحاسبين القضائيين يتشاركون في خصائص متشابهة، فإن الاختلاف الأساسي بينهم هو مهمتهم، حيث يتمثل الهدف الأساسي للمدقق في فحص ما إذا كانت البيانات المالية المبلغ عنها للشركة ككل معروضة بشكل عادل من جميع النواحي،

---

[1] جميلة سعيد قمبر، **قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي في الجامعات الليبية**، جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد، المجلة الجامعة لكلية الاقتصاد، المجلد الأول، العدد 16، 2014، ص 216.

[2] مقداد أحمد الجليلي، **المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق**، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، العدد34، 2012، ص13.

[3] عبدالحفيظ مُحَّد كريم، عبدالرزاق حسين الطاهر، **المحاسبة والمراجعة الجنائية كمجال جديد في مهنة المحاسبة**، جامعة الجبل الغربي، كلية المحاسبة، مجلة دراسات في المال والأعمال، العدد السابع، 2005 ، ص ص 126-162.

وبمايتوافق مع مبادئ المحاسبة؛ وخالية من الأخطاء الجوهرية، بينما هدف المحاسب القضائي هو الكشف عن الاحتيال ومتابعة الأشخاص الذين يُعتقد أنهم إرتكبوا أخطاء متعمدة[1].

– دوافع المحاسبة القضائية:

هناك أهمية كبيرة لإضافة مهارات المحاسبة القضائية إلى المهارات اللازمة للمراجع المحاسبي لما لها من دور كبير في إكتشاف الأخطاء والقدرة على على مسايرة القوانين، ويشار فقط إلى أن المحاسبة القضائية نشأت نتيجة وجود مجموعة من الدوافع تتمثل بما يأتي:

– حاجة القضاء إلى خبراء ومستشارين يدلون بآرائهم في المسائل المالية والمحاسبية والمخالفات المالية؛

– طمأنة المستثمرين والمساهمين والمقرضين على الحالة المالية للشركات، وإزالة شكوكهم حول وجود مصداقية القوائم المالية؛

– تقليل فجوة التوقعات بين المعارف المكتسبة للمراجع القانوني وقدراته، وبين ما هو متوقع منهم؛

– وجود دوافع لدى بعض المراجعين الخارجيين إلى التغاضي في بعض المرات عن الغش والتحريفات، وذلك للحفاظ على ما يتقاضونه من أتعاب مرتفعة مقابل قيامهم بخدمات استشارية للشركات محل المراجعة؛

– فشل لجان المراجعة في القيام بواجباتهم بالشكل الملائم، وقد يرجع ذلك إلى أن معظم أعضاء تلك اللجان لا يخصصون وقتا كافيا لاعمال اللجنة بسبب عضويتهم في أكثر من لجنة مراجعة في أكثر من شركة.[2]

المطلب الثاني: مجالات إستخدام المحاسبة القضائية

– التحري عن الغش والتلاعب في التقرير المالي، وتقديم الأدلة المناسة، والتقرير عن ذلك؛

– فحص وتقييم الرقابة الداخلية وتحري الثغرات أو نقاط الضعف التي تستخدم في التلاعبات؛

– تقدير الخسائر في حالة المطالبة بتعويضات من شركات التأمين (تسوية مطالبات التأمين)؛

– تقييم الشركات في حالة وجود نزاع يستدعي دراسة بعض البنود المتنازع عليها لعدة فترات مالية؛

– الفحص الشامل للأنشطة محل الغش والفساد وادارة الأرباح؛

– تقييم مدى الإلنزام بالتشريعات والقوانين المتعلقة بالهبات، والتبرعات والإعانات الحكومية وغيرها؛

– التسويات المالية وتقييم أعمال الشركة عند انفصال أحد الشركاء، وتحديد القيمة العادلة للأصول والممتلكات؛

– تقدير الأرباح المفقودة نتيجة الفرص المضاعة على الشركة؛

---

[1] Wells, J. T. (2005). **Accountants need help fighting the war on fraud; ACFE founder urges antifraud education [Press Release],** Retrieved November, 13, 2012, p. 6.

[2] نجوى أحمد السيسي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

– مكافحة عمليات تمويل الأموال، وذلك من خلال البحث والتقصي عن الأنشطة الممنوعة؛

– دعم الدعاوى القضائية، وتقديم الإستشارات لحل المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية والدعاوى المدنية.[1]

المطلب الثالث: دور المحاسبة القضائية في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية

تتعدد الأساليب التي يستعين بها المحاسب القضائي في الحد من ممارسات الغش والفساد المالي والتصرفات غير القانونية، و ينبغي علي المحاسب القضائي وفريقة استخدام تقنيات وأساليب محاسبية تدقيقية وتحقيقية مناسبة للكشف عن عمليات الفساد المالي أو الإقتصادي والحد منها.

– الإلتزام بمعايير محاسبية عالية الجودة؛

– تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية؛

– تفعيل دور آليات الحوكمة (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية..)؛[2]

ومن الأساليب والتقنيات التي تستخدمها المحاسبة القضائية لجمع الأدلة واكتشاف الإحتيال ومنعه وأداء خدماتها الإستشارية والقانونية مايلي[3]:

1–نظرية الألعاب والتفكير الإستراتيجي: تستخدم هذه النظرية في اكتشاف الإحتيال من خلال تقييم المخاطر، تخطيط عملية المراجعة، تطبيق إجراءات المراجعة.

2–أسلوب التشكيك في الوثائق: يستخدم هذا الأسلوب للتأكد من سلامة المستندات فقد يكون بعضها مزيف أو معدل أو محذو ف أو في حالة عدم وجود تفاصيل بالمستندات.

3 – تحليل التسلسل الزمني: يستخدم لفحص التفاصيل من بداية حدوث المشكلة وحتى تحديد المتسبب فيها، حيث يساعد ذلك المحاسبين القضائيين في تفسير الترابط الزمني بين الأحداث وتلخيص التحقيقات.

---

[1] Nkama, N.; Onoh, J.O, **Forensic the Accounting and Board Performance in The Nigerian Banking Industry**. Journal of Accounting and Financial Management,2(2), 2016, p. 17; Available at: https://ssrn.com/abstract=2865129.

[2] أحمد حامد، نبيل ياسين، عبير عبد الكريم، **دور المحاسبة القضائية في الحد من إدارة الأرباح**، مجلة المحاسبة والمراجعة لإتحاد الجامعات العربية، العدد الثالث، 2021، ص 467.

[3] Mehta; Mathur, Tarun, **Preventing financial fraud through forensic accounting** (**The Institute of chartered accountant of India**, vol. 55, No. 10, 2007, pp 1576-1578.

4-أسلوب تتبع الجداول: يستخدم في تتبع الأموال من مصرف الى مصرف، من منشأة الى منشأة، أو من شخص الى آخر. وغالباً ما يستخدم هذا الأسلوب في حالات جرائم غسيل الأموال.

5- أسلوب المراجعة المستمرة: يستخدم في اكتشاف الإحتيال، وسوء الاستخدام للأصول، والأنشطة غير الملائمة، والأشياء الشاذة.

حيث يتم وضع علامة على الأحداث التي يتم تقييمها ضمن الأخطاء لغرض متابعتها.

6- أسلوب التسلسل: يتوجب على المحاسب القضائي حماية الدليل المالي والمحافظة على التسلسل الزمني حيث يجب أن تكون هناك طريقة توضح أن الدليل لم يتم التلاعب فيه أو إتلافه أو حجزه، فهناك حاجة من وقت الحصول على الدليل وحتى وقت تقديمه كدليل إثبات.

7 – أسلوب تحليل الصلة: يقصد به تحليل العلاقة بين الشخص والبيانات، أو بين العديد من الأشياء المختلفة التي لاتظهر من خلال البيانات الأولية وذلك لربط الأحداث مع بعضها البعض.

8 –خريطة التنقيب عن البيانات: يستخدم فيه قلم الإشارة لتحديد العناوين الرئيسية، أو الفقرات، أو البيانات الهامة في المستند وذلك بغرض تصفحه والرجوع الي البيانات الهامة مرة أخرى بسهولة.

9- الأدوات المساعدة المحوسبة: قد يتطلب المحاسب القضائي في جزء من الإجراءات استخدام برامج إلكترونية لمعالجة البيانات المالية المهمة بنظام معلومات العميل دون الإعتماد عليه.

10-تقنية التنقيب عن البيانات: يستخدم هذا الأسلوب بمساعدة الحاسوب للتنقيب عن حجم البيانات الجديدة أو المخفية أو المعلومات غير المتوقعة، ويحتاج هذا الأسلوب معرفة جيدة بنظم المعلومات الإلكترونية.
وأضاف آخر أسلوبين آخرين لأساليب المحاسبة القضائية هما: [1]

- أسلوب المقابلة الشخصية مع المسئولين حيث يمكن للمحاسب القضائي أن يحدد من خلالها ما إذا كان الشخص صادقاً أم كاذباً ومخادعاً.

[1] أدم محمد عبد القادر، **دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي في الشركات الصناعية الليبية**، الخرطوم، جامعة النيلين، كلية التجارة، شهادة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2018، ص 23.

– أسلوب الإجراءات التحليلية وهي تتضمن دراسة مقارنة العلاقة بين مقياسين أو أكثر لإيجاد إتجاهات أو علاقات غير عادية أو خطأ أو غش.

و من أهم أساليب المحاسبة القضائية المستحدثة ما يلي:[1]

الحصول على دليل الإثبات واختيار التوقيت المناسب للقيام بذلك

المراقبة المستمرة لنشاط الشركة بهدف إيجاد دليل الجريمة أو الخطأ.

تكوين قاعدة بيانات للاسترشاد بها وفقاً لمخطط زمني ملائم.

– تحليل الرابط الخاص بالعلاقات بين الأشخاص وبين البيانات والمعلومات المالية.

– خريطة التعقب لإظهار تدفق الأموال أو الكشوفات في تعقب حركة الأموال من مصدرها والى مكان استلامها أو توظيفها بالتعاون مع الأطراف ذات العلاقة.

– المخطط الجيني للعلاقات الشخصية بين الأطراف ذات الصلة بالقضية موضوع التحقيق، ويمكن هنا استخدام بعض البرامج الجاهزة.

– تعقب الصفقات والذي يسمى أيضاً بشريط مشهد الجريمة.

– السيولة النقدية لإثبات مدى تطابق حسابات الشركة مع المصرف أو غيره.

– تحليل مصادر الأموال واستخدامها.

– نشرات الأسهم لتتمكن من تتبع حركة أسهم الشركة.

– إختبارات الشمول، حيث تستثنى البيانات الصحيحة وتشمل الخاطئة فقط.

– استخدام النمازج المالية للوقوف على رأي الشركة تجاه مختلف أمور الزبائن أو الموردين وغيرهم.

– مراجعة النقطة الحرجة للبحث عن أسباب عمليات الغش والإحتيال.

[1] Ernst and Young, **Forensic–Auditing A.N Chatterji**, SAI–India–www.Asosai,org/journalforensic–auditing, htm, 200.

– مراجعة الصلاحيات لتحديد الإنحرافات في الصرف.

–المراجعة التفاعلية للتحري عن النشاطات غير القانونية، وجمع الأدلة لتحديد المسئولين عنها.

–المراجعة البُعدية والتي تتضمن المراجعة التشريعية لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتأكد من حماية الأصول، ومدى التزام الوحدة بالقوانين والأحكام والتشريعات عند الصرف واثبات المدفوعات، وتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، والتحري عند الإدعاءات والشكاوى المقدمة.

المبحث الثاني: حوكمة الشركات

هو دراسة القضايا المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية ومعرفة ما إذا كان من الممكن، من خلال الثقافة التنظيمية ومبادئ حوكمة الشركا ت، التأثير على قرارا ت المحاسبين فيمايتعلق باستخدام المحاسبة الإبداعية

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات وأسباب ظهورها

كشفت العديد من الأبحاث على أن هناك من المدراء في الشركات لا يمتلكون الأهلية الكافية لممارسة واجباتهم وتحمل مسؤولياتهم المهنية، وإنهم متواجدون في مناصبهم تلك بسبب تعيينهم بالطرق المعروفة للوصول إلى العضوية والتي لا ترقى إلى الدور المهني الذي يجب أن يمارسه أولئك المدراء في الشركات، الأمر الذي قاد إلى انخفاض مستويات الثقة العامة وأمانة واستقامة المدراء، ويُشار في هذا المجال إلى إن الأزمة في حقيقتها، أزمة ثقة في قادة كبرى الشركات العالمية، حيث أن ضعف الشفافية ونشر المعلومات المالية وغير المالية، كانت من بين الأسباب التي قادت إلى حصول أزمة الثقة، والتي طالت مجالس الإدارة والإدارات التنفيذية والمدققين في الشركات، الأمر الذي أثار انتباه المتخصصين وأصحاب العلاقة، ودفع بتساؤلات عديدة حول أهمية إعادة النظر بالأطر التنظيمية والمالية والمحاسبية والرقابية الكفيلة بحماية حقوق حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين في الشركات ، وذلك من خلال تنظيم الممارسات السليمة للقائمين على إدارتها وفي مختلف المجالات التي تنطوي ضمن مفهوم "حوكمة الشركات"، والدور الذي من الممكن أن تؤديه الحوكمة الجيدة في هذا الشأن من خلال إرساء أسس العلاقات الشفافة بين الأطراف المعنية في تلك الشركات وتحديد واجبات ومسؤوليات كل منها وكذلك تعزيز جودة

الممارسات المحاسبية والتدقيقية وإعداد التقارير المالية في شكل مجموعة من المبادئ ذات الصلة بحوكمة الشركات والصادرة عن مختلف الهيئات والمنظمات والمجالس المهنية المتخصصة.[1]

ويعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة ومهارته في قيادة السفينة، وسط الأمواج والأعاصير والعواصف، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة، وسلوكيات نزيهة وشريفة، في الحفاظ على الركاب ممتلكاهم، ودفاعه عنها ضد الأخطار التي تتعرض لها أثناء الإبحار، فإذا عاد إلى ميناء الإبحار سالما أطلق عليه القبطان المتحوكم.[2]

مفهوم حوكمة الشركات:

1- تعريف معهد المدققي الداخليين IIA: عرفها بأنها "العمليات التي تتم من خلال الاجراءات المستخدمة من قبل ممثلي اصحاب المصالح، لتوفير الاشراف على المخاطر، وادارتها ومراقبتها، والتأكدد من كافة الضوابط الرقابية لإنجاز اهداف الشركة، والمحافظة على قيمتها من خلال الحوكمة.[3]

2- تعريفها حسب "ميثاق الحكم الراشد 2009 ": هي عبارة عن فلسفة تسييرية، ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد، لضمان إستدامة وتنافسية المؤسسة، بواسطتها يتم التعريف بحقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة، وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.[4]

المطلب الثاني: آليات ومبادئ حوكمة الشركات

يقصد بآليات حوكمة الشركات الطرق والوسائل المستعملة لتطبيق مبادئ الحوكمة، حيث يمكن تصنيفها الى آليات داخلية وآليات خارجية

أولا- الآليات الداخلية: تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على انشطة وفعاليات الشركة واتخاذ الاجراءات اللازمة لتحقيق اهداف الشركة ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية الى:

[1] بشرى نجم عبد الله، ثائر صبري محمود، **تقييم مستوى الالتزام بمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الرابع والعشرون، 2010، ص 202.

[2] رياض زلاسي ، **إسهامات حوكمة الشركات في المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ، 2012 / 2011، ص 03.

[3] بشائر خضير عباس، سهام جبار مزهر، علي مهدي حميد، **إمكانية تحقيق التكامل بين المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات للحد في الحد من أساليب المحاسة الإبداعية –دراسة تحليلية**، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (9)، العدد(2)، 2019، ص 156.

[4] **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر**، الجزائر، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، 2009، ص 1.

– **مجلس الإدارة:** يعد مجلس الإدارة احسن اداة لمراقبة سلوك الإدارة، اذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الإستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين واعفاء ومكافاة الإدارة العليا، كما ان مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة ويراقب سلوكها ويقوم أدائها وبالتالي تعظم قيمة الشركة، ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجا الى تآلف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين أبرزها ما يلي:[1]

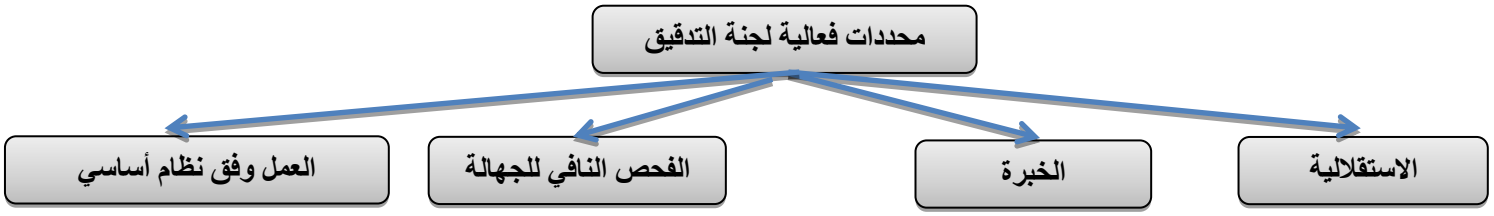
– **لجنة التدقيق:** يتمثل الهدف الاساسي للجنة المراجعة في الاشراف على السير الحسن لمهام المراجعة الداخلية بما يضمن استقلالية كبيرة للمراجعة، وذلك بانتفاء المراجعين الخارجين بما يضمن قيام هذا الاخير بمهامه عل درجة كبيرة من الكفاءة والفعالية، أما فيما يخص تنظيم هذه اللجنة التي يتم تعيين اعضائها عن طريق مجلس الإدارة، فان هذه اللجنة تتكون من ثلاثة اعضاء على الاقل من أعضاء مجلس الإدارة يترأسها رئيس يتولى الاعداد للاجتماعات وعرض الموضوعات عليها، كما تعتبر لجنة التدقيق كاداة من ادوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات.وتتولى اللجنة القيام بالمهام التالية:

- ضمان تطبيق الاجراءات الخاصة بنظام الرقابة وطابقة المراجعة الداخلية.
- مراقبة وضمان مهام المراجع القانوني عن طريق ضمان استقلالية كل من المراجع الخارجي ومكاتب المراجعة.
- متابعة الاجراءات المساعدة على الاتصال المالي.
- مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها الى مجلس الإدارة.
- مناقشة نطاق وطبيعة الاولويات في التدقيق والاتفاق عليها.
- المناقشة مع المدققين الخارجيين لاية تحفظات او مشكلات تنشا اثناء عملية التدقيق.[2]

[1] فريد كورتل، **حوكمة الشركات في تعزيز اداء المؤسسة المستدامة**، مداخلة ضمن اعمال المؤتمر العلمي الدولي الاول حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 15 و16 اكتوبر 2008، ص9.

[2] بوراس بودالية، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الاداري والمالي**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية علوم التسيير، جامعة عين تيموشنت، 2021.2020، ص 29.

الشكل رقم (02): محددات فعالية لجنة التدقيق



المصدر: بوراس بودالية، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الاداري والمالي**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية علوم التسيير، جامعة عين تيموشنت، 2021.2020، ص 29.

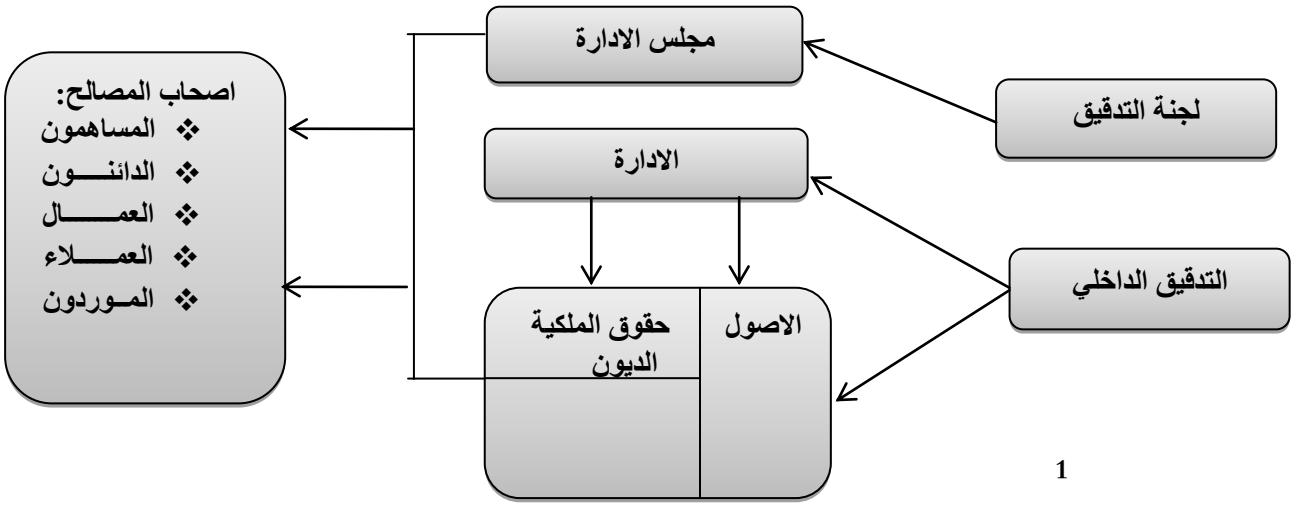
– **لجنة المكافآت**: تتشكل من اعضاء مجلس الإدارة ير التنفيذيين حيث ترتكز وظائف لجنة المكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.

– **لجنة التعيينات**: يجب ان يتم تعيين اعضا مجلس الإدارة والموظفين من بين افضل المرشحين الذين تتلائم مهاراتهم وخيراتهم مع المهارات والخيرات المحددة من المؤسسة، ولضمان الشفافية في تعيين اعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين فقد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها تعيين افضل المرشحين المؤهلين وتقويم مهاراتهم باستمرار، وتوخي الموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الاعلان عن الوظائف المطلوب شغلها.[1]

– **التدقيق الداخلي**: تؤدي وظائف التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، اذ انها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مسالة الشركة حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الانشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تسين سلوك الموظفين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الاداري والمالي. وتؤكد البحوث المعاصرة على "انتقال المدقق الداخلي من الدور المحصور في التأكيد على الامتثال، الى اضافة القيمة وربط علاقات مع الإدارة من اجل ايجاد الحلول وليس فقط تحديد المشاكل" وهو ما يوضحه الشكل الموالي:

[1] حساني رقية وآخرون، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الاداري والمالي**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الاداري والمالي، جامعة محمد خيضر، 6 و7 ماي 2012، ص 19.

الشكل رقم (03): حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي



[1]

المصدر: حساني رقية وآخرون، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الاداري والمالي**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الاداري والمالي، جامعة مُحَمَّد خيضر، 6 و7 ماي 2012، ص 20.

ثانيا– الآليات الخارجية:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوطات التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة ومن الأمثلة على هذه الآليات مايلي:

–منافسة سوق المنتجات الخدمات وسوق العمل الاداري: تعد سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، وذلك لأنها ا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح، أنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة.

– الاندماجات والاكتسابات: مما لاشك فيه أن الاندماجات والاكتساب من الادوات التقليدية لادات الهيكلة في قطاع الشركات في انحاء العالم، لان الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الادارات ذات الاداء المنخفض عندما تصل عملية الاكتساب او الاندماج.

[1] مهداوي هند، **حوكمة الشركات**، مطبوعة بيداغوجية سنة ثانية ماستر تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية تجارية و علوم التسيير، جامعة عين تيموشنت، 2020-2021، ص- ص: 71-72.

– **التدقيق الخارجي:** يؤدي المدقق الخارجي دورا هاما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، حيث ان لجان التدقيق المستقلة والنشطة سوف تتطلب تدقيق ذات نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين الاكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة التي تعمل فيه الشركة.

– **القوانين والتشريعات:** تعتبر القوانين والتشريعات من بين اهم العناصر الخارجية قدرة على التاثير عل مستويات الالتزام بحوكمة الشركات، وذلك من خلال رسم الإطار الذي يحتوي بصفة رسمية كافة التفاعلات بين الاطراف الفاعلة في العملية من ناحية، وقدرتها على الزام الشركات باعتماد وتطبيق بعض او كل المبادئ الخاصة بالممارسات السليمة للاعمال من ناحية اخرى.[1]

ثالثا– مبادئ حوكمة الشركات:

تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأن حوكمة الشركات مجموعة من الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على الشركات المملوكة لجهة من المستثمرين، وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة مثل مجلس الإدارة والمساهمين، الدائنين والموردين.

وتتمثل المعايير والمبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECDعام 2004م في ستة معايير وهي:[2]

– **ظرورة وجود إطار فعال لحوكمة الشركات:** يعتبر هدا المبدأ هو الإطار العام لجميع مبادئ الحوكمة الأخرى، حيث يدعوا على شفافية وفعالية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون على أن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الخبرات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية، ولكي يتم هذا من الضروري وضع أساس تنظيمي وقانوني فعال يمكن أن يعتمد عليه كل المشاركين لانشاء علاقتهم التعاقدية الخاصة.

ومن الارشادات والعوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار ولك لضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات هي:

- ✓ ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي متوافقة مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ؛

[1] مهداوي هند، مرجع سابق، ص 72،73.

[2] محمد الفاتح محمد بشير الغربي، **حوكمة الشركات**، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، القاهرة، 2020، ص17،18.

✓ ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات يهدف إلى التاثير على الاداء الكلي، وعلى نزاهة السوق، من تعزيز قيام اسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية؛

✓ ينبغي ان يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي معين ومحدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.[1]

– **حقوق المساهمين:** يجب ان يحمي إطار حوكمة الشركات حقوق المساهمين، من خلال ممارسة الحق في تسجيل ونقل ملكية الأسهم، حضور الجمعية العامة والتصويت وانتخاب مجلس الإدارة، الحصول عل المعلومات بشكل منتظم وفي الوقت المناسب، كذا ممارسة الرقابة والحصول على العائد من الارباح.[2]

– **معاملة عادلة للمساهمين:** يجب ان يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة العادلة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب كما ينبغي ان تتا لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقهم وذلك كما يلي:

✓ يجب ان يعامل المساهمون المنتمون ال نفس الفئة معاملة متكافئة بحيث:

- ينبغي ان يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت، فكافة المساهمين يجب ان يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل من فئات المساهمين، كما يجب ان تكون اية تغيرات مقترحة في حقوق التصويت من جانب المساهمين.
- يجب ان يتم التصويت بواسطة الامناء المفوضين بطريقة متفق عليها مع اصحاب الاسهم.[3]
- يجب ان نكفل العمليات والاجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة العادلة لكافة المساهمين.

✓ يجب منع تداول الاسهم بصورة لا تتسم الافصاح او الشفافية؛

---

[1] عماد سليم الآغا، **دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية**، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الأزهر، غزة فلسطين 2010، ص 25،26.

[2] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات**، قطاع عام وخاص، الاسكندرية، 2007، ص12.

[3] طارق بد العال حماد، **حوكمة الشركات، المفاهيم "المبادئ التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف"**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص 40.

- ✓ ينبغي ان يطلب من اعضاء مجلس الإدارة او المديرين التنفيذين الافصاح عن وجود أي مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات او بمسائل تمس الشركة.[1]

– دور اصحاب المصالح:

يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق اصحاب المصالح التي ينشئها القانون، او تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وان يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات اصحاب المصالح وتمكينهم على المعلومات المطلوبة.[2]

– الافصاح والشفافية:

من ضروريات الحوكمة الفعالة التأكيد على الافصاح الصادق في الوقت المناسب على النواحي التشغيلية والمالية، وعن أولئك الذين يمتلكون حصة كبيرة من رأس مال الشركة، وحقوق التصويت المقررة للفئات المختلفة، وكيفية اختيار اعضاء مجلس الإدارة ومؤهلاتهم، وما اذا كانوا يعملون كاعضاء مجالس إدارة في شركات اخرى، والمكافآت التي يصل عليها اعضاء المجلس وكبار المديرين التنفيذيين وخاصة خيرات الاسهم والمخاطر التي يمكن ان تتعرض لها الشركة.

كما يجب ان يركز إطار حوكمة الشركات على تحقيق الافصاح والشفافية عن كافة الامور المالية التي تخص الشركة ومن بينها الاداء، الملكية والرقابة على الشركات...الخ.[3]

– مسؤوليات مجلس الإدارة:

يجب ان يضمن إطار حوكمة الشركات وضع مخطط استراتيجي للشركة والمراقبة الفعالة لاداء الإدارة والتأكيد على مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين حيث:

- ✓ يجب ان يبذلوا كل المجهودات لصالح الشركة والمساهمين؛
- ✓ الالتزام بالقوانين السارية مع أخذ مصالح المتعاملين مع شركة في الاعتبار؛
- ✓ يسهر اعضاء مجلس الإدارة على تنفيذ المهام المحددة من بينها:

اختيار شاغلي المناصب العامة في الإدارة المالية؛

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص- ص: 40-41.

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودوراعضاء مجلس الادارة والمديريين التنفيذيين**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2017، ص 51.

[3] جودي محمد رمزي، **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري**، مداخلة ملتقى معايير المحاسبة الدولية بالافصاح المحاسبي كمدخل حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص6.

توجيه ومراجعة استراتيجيات الشركة ووضع الاهداف ومراقبة التنفيذ؛

ضمان تكامل النظم المحاسبية والمالية وتنفيذ نظام مراقبة ملائمة؛

يجب ان يتخلى اعضاء مجلس الإدارة بالموضوعية في إدارة شؤون الشركة باستقلالية.[1]

المطلب الثالث: دور الحوكمة في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية

على الرغم من أن هذه الممارسة تخضع للقانون، إلا أنها تضلل عمدا مستخدمي المعلومات المالية، وبالتالي تخلق تصورا خاطئا عن الشركة، ويؤدي تطوير حوكمة الشركات واستخدامها في رفع كفاءة أداء الشركات إلى تقليل ممارسة المحاسبة الإبداعية، لأن حوكمة الشركات لها دور فعال في تحديد جودة المعلومات.

أولا– دور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: إن مجلس الإدارة يتكون من عدد من الأعضاء لا يقل عن ثلاثة تختارهم الجمعية العامة لمدة ثلاثة سنوات وفقا للطريقة الموضحة في نظام الشركة، وهذا المجلس هو الذي يتولى إدارة أمور الشركة بناء على تفويض من الجمعية العامة، ومن ثم فإن المسئولية النهائية عن الشركة تظل لدى المجلس، ولو قام بتشكيل لجان أو تفويض جهات أو أفراد آخرين في القيام ببعض أعماله، ومن هنا يتضح أن مجلس الإدارة هو المسؤول على ضمان صحة المعلومات المالية الخاصة بالشركة، مع ضمان وجود نظام للرقابة المالية ورقابة العمليات والإلتزام بالقانون.[2]

ثانيا– دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: تعتبر لجنة المراجعة واحدة من أهم آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نظرا لطبيعة المهام والمسؤوليات التي تقوم بها اللجنة بالإضافة لأدوارها المتميزة، ومن أهم مهام لجان المراجعة لمواجهة ظاهرة المحاسبة الإبداعية ما يلي:

– تتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة.

– مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس إلراءات محاسبية فعالة .

– التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم اتباعها في إعداد التقارير المالية.

– تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها.

---

[1] جلاب محمد، **حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية**، مذكرة ماجيستير، علوم التسيير، كلية اللوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 68.

[2] منى موسوس، إيمان حرفوش، **دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، شهادة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2020، ص 38.

– التأكد من كفاية ومالاءمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرض من المنفعة للتقارير المالية.

– دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها: أكدت أغلب الدراسات أن من أهم مسؤوليات لجنة المراجعة دورها في فحص نظام الرقابة الداخلية، وهو ما أوصت به لجنة تريدواي (Committee Treadway)، وذلك لما توفره من تأكيد معقول بخصوص عدم وجود تحريفات بالقوائم المالية، وذلك من خلال دورها الإشرافي على إجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، ويمكن أن نبين أهم النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة تجاه الرقابة الداخلية:

– تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كل من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والخارجي، الذي من شأنه أن يؤثر في جودة التقارير المالية.

– دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وخططها المتعلقة باتخاذ إلجراءات التصحيحية .

– مناقشة مدى الإلتزام بالقوانين والأنظمة مع كل من الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي، والحاجة االتصال بالمستشار القانوني للشركة.

– دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير إجراءات العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية واقتراح التعديلات الواجب إدخالها.

– العمل على دعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وضرورة تمتع أعضاء لجنة المراجعة بالإستقلالية والخبرة المحاسبية، وتمكنهم من القيام بالمسؤوليات المنوطة بهم، والمهام الموكلة إليهم بفعالية وكفاءة، مما يساعد على تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية[1].

المبحث الثالث: السلوك المهني والمعايير الأخلاقية

أشارت الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة لتقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC الفقرة 8 ل)، إن لكل منشأة تقارير خاصة بها سواء مالية أو غير مالية ويجب توخي الحذر لعدم تحولها إلى أدوات تسويق، فيجب كتابتها بشكل عادل ومتوازن ، وتعتبر هذه إشارة واضحة إلى عدم التلاعب في التقارير وإظهارها بشكلها الفعلي دون إجراء أي تعديلات وممارسة المحاسبة الإبداعية[2].

[1] عيسى شقبقب، يحي زغار، **"فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية"**، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر، الجزائر 03، العدد 04، 2015، ص75.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين (2009م)، **الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت**، ترجمة وتعريب الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، ص24.

المطلب الأول: مفهوم المعايير الأخلاقية والسلوك المهني

إن الأخلاقيات في أي مجتمع هي نتاج تطور تاريخي طويل لذا فهي ضرورية في تكوين المجتمع، وفي المحافظة على حياته الاجتماعية، وتتحدد مصادر الأخلاقيات في كل مجتمع في المعتقدات الدينية، وتاريخ المجتمع وتقاليده، والثقافة الوطنية، والقبيلة والعشيرة والعائلة، وجماعات المرجعية، وقادة الرأي..... الخ.

ونشير هنا أن المصطلحين الأخلاقيات ethics والأخلاق morals لا يستخدمان بصورة تبادلية، الأخلاقيات مشتقة من الكلمة اليونانية elhike وتعني علم الشخصية وهي دراسة القضايا الأخلاقية، في حين أن الأخلاق مشتقة من الكلمة اليونانية mores وتعني العادات والأعراف.

تعرف الأخلاقيات على أنها قواعد السلوك التي يتقاسمها مجتمع معين هذه القواعد تقوم على التمييز بين الخير والشر، فهي مجموعة من المبادئ تدور حول أربعة محاور رئيسية هي: القيام بالأعمال الهادفة، وعدم إلحاق الضرر بالآخرين، وعدم الخداع في أي تعاملات، وعدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح طرف دون آخر؛ فإذا تميز أي نشاط في المجتمع بهذه الخصائص يمكن في هذه الحالة الحكم بأخلاقية هذا النشاط.

أولا– القواعد والمبادئ الاخلاقية لمهنة المحاسبة:

تعتبر مهنة المحاسبة لغة اتصال وتواصل حيث انها تقود الى توصيل المعلومات المالية الى كافة الاطراف التي تحتاجها وتؤثر على كافة القرارات الاقتصادية للوحدة الاقتصادية، وكافة قرارات مستخدمي البيانات، ومن هنا فان مهنة المحاسبة هي مهنة ذات سلوك مهني واخلاقي يقود كافة الافراد العاملين بها الى التعامل بأحكام وقواعد وتعليمات تحكم تصرفاتهم للارتقاء بأعمالهم، فلا بد من فهم اخلاقيات مهنة المحاسبة للمجموعة، اما اخلاقيات المهنة من الناحية الاكاديمية هو قدرة المحاسبين على فهم كافة المبادئ والفروض والقواعد المحاسبية وكذلك اشتماليا على: النزاهة، الموضوعية، الاستقلال، الحفاظ على أسرار العملاء، العناية المهنية، أخلاقيات المهنة، المعايير الفنية، بالإضافة الى الاختصار والسهولة والوضوح.[1]

ويمكن القول أن أخلاقيات مهنة المحاسبة تشمل كلا من المعايير الاجتماعية للسلوك والمعايير السلوكية التي تتعلق بالمهنة، وتقوم أخلاقيات المحاسبة على مبادئ أساسية يجب على المحاسب المحترف احترامها وتتمثل هذه المبادئ في:

[1] مهند العبيني، علي الزعبي، **اثر التعليم المحاسبي الاخلاقي على ممارسات المحاسبة الابداعية في الاردن**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 50، 2017، ص 155.

– **النزاهة:** يجب على المحاسب أن يكون مستقيما وصادقا في جميع علاقاته المهنية، كما ينبغي أن يكون موثوقا به أمينا في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، قادرا على تحمل المسؤوليات.

– **الموضوعية:** يجب أن يكون المحاسب محايدا، غير منحاز بآرائه لأي طرف.

احترام المعايير الفنية والمهنية: يجب على المحاسب أن يؤدي واجباته المهنية وفقا للمعايير المهنية.

– الكفاة المهنية والحذر.

– السرية.

ثانيا– أخلاقيات المحاسبة

لكل مهنة أخلاقياتها، تقوم هذه الأخلاقيات على مجموعة من الضوابط السلوكية والقواعد المهنية التي تصوغها أعراف متوارثة أو قوانين وضعية تعمل على تحديد الأفعال الصحيحة والخاطئة، وعلى تنظيم علاقات المهنيين الداخلية والخارجية، والمحاسبة كغيرها من المهن الأخرى تحتاج إلى أن تمتلك قواعد للسلوك المهني يلتزم بها المحاسب عند ممارسته المهنة، خاصة في ظل أزمة الثقة التي تمر بها المحاسبة في السنوات الأخيرة والتي يمكن التعبير عنها بأزمة أخلاقيات، وتعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة ركيزة أساسية لجميع العاملين فيها، وتشير هذه الأخلاقيات إلى مجموعة المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبين، أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله، وتعرف أخلاقيات المحاسبة بأنها عبارة عن مبادئ تمثل قيم أخلاقية تعد بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على الممتهن التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة وغيرهم من الأطراف.[1]

وتعرف اخلاقيات المهنة بانها نظام المبادئ الاخلاقية وقواعد الممارسة التي اصبحت معيار للسلوك المهني القوي، فلكل مهنة اخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن الى ان تم الاعتراف بها واصبحت معتمدة ادبيا وقانونيا.

ونتيجة لذلك برزت الحاجة الى وضع انظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العلمية منها مثل المحاسبة بحيث تتضمن هذه الانظمة الاسس والواجبات والحقوق والمحظورات التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد[2]، وذلكك للعديد من الإعتبارات أبرزها:

[1] نوال كفوس، ريمة شيبوب، **فعالية السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة أراء للدراسات الاقتصادية والادارية، لمركز الجامعي أفلو، الجزائر، المجلد 03، العدد 02، 2021، ص 54.

[2] سعد الساكني، **معايير المحاسبة الدولية والازمة المالية العالمية**، مركز الكتاب الاكاديمي، 2016، ص 117.

– يمكن أن تعمل الإجراءات الموضوعة بشكل جيد على تشجيع احترام القانون، وربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي إما بسبب أنها تم صياغتها بشكل سيء أو لأن آليات تطبيقها غير مناسبة، وتظهر هذه النقطة بشكل أكثر قوة على النظام غير التشريعي مثل نظام المحاسبة، حيث إذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من قبل هؤلاء الذين يتم استدعاؤهم لتطبيقها فمن المحتمل أن يترتب على ذلك فشلاً.

– تتضمن السلطة جزءا من المسئولية، والظلم ليس سوى سوء استخدام، فلا شك في أن المعدين للبيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعا من الظلم، ومن خلال هذا المنظور العام للظلم وعدم الأمانة يمكننا أن نتطرق لمستوى شخصي أكثر، حيث يقوم الأفراد باتخاذ قرارات بشأن العمل تكون قابلة للدفاع عنها بشكل أو بآخر، ومع ذلك فإن قرارات العمل غير معفاة من الاعتبارات الأخلاقية، حيث لا يمكننا أن نقبل الفكرة الأخلاقية بأن " العمل ليس إلا عملا "، ومما يساعد على فهم ذلك أن نأخذ في اعتبارنا فكرة تحمل المسئولية الفردية عن الأعمال الخاطئة وفكرة السلوكات الشخصية، لتكون عذرا عن سلوك المحاسبة الإبداعية، حيث يمكن أن يكون هناك دفاعا الوكالة ونظريات المحاسبة الإيجابية، فالمشكلة تتعلق بكل من المديرين وحاملي الأسهم فكل منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية غير المصاغة بشكل محكم مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح، حيث يمكن أن يستفيد حاملوا الأسهم من حقيقة أن المديرين قادرين على التلاعب بالأرباح "لتسوية" الدخل الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة أسهمهم، ومن منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقيا، فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين، حين يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها ولإجراءاتها، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة.[1]

المطلب الثاني: معيار التعليم المحاسبي الدولي 04– القيم والاخلاقيات والسلوكيات المهنية

يهدف معيار الدولي 4 التطور المهني القيم والاخلاقيات والسلوكيات المهنية إلى الإلتزام بالقيم المهنية والاخلاقية والمواقف ليؤدوا وظائفهم كمحاسبيين مهنيين، والقيم والاخلاق والسلوكيات المطلوبة من المحاسبيين المهنيين تشتمل على تعهد بالتزام القبول والاعتراف بالمنظومة الاخلاقية المحلية، والتبين بغية ان تكون متوافقة مع المنظومة الاخلاقية للاتحاد الدولي للمحاسبيين ومع القيم والسلوكيات في البرنامج التعليمي للمحاسبيين المهنيين والتي تؤدي بالالتزام بـ:

[1] حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، **مرجع سبق ذكره**، ص 372.

- ❖ المصلحة العامة والمسؤولية الاجتماعية.
- ❖ التحسين والتعليم المستمر
- ❖ الاعتمادية المسؤولية
- ❖ القوانين والتشريعات

وقد تضمن معيار المحاسبي الدولي 4 التطور المهني والقيم والاخلاقيات والسلوكيات المهنية، وتتركز هذه المبادئ الاخلاقية العامة على:

– **الامانة والنزاهة:** تعد النزاهة قيمة اخلاقية اساسية يتميز بها العضو، وترتبط الامانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية وان يكون العضو محل ثقة العميل ويحفظ اسراره.

– **الموضوعية والاستقلال:** وتعني عدم التحيز عند التعامل العامل مع الجميع ومراعاة توازن المصالح وتضاربها والتحرر من اية مؤثرات غير مهنية عند اداء الاعمال تجعل هي حيد عند الحق.

– **الكفائة والعناية المهنية اللازمة:** وتتطلب قدرا مقبولا للكفاءة المناسبة وبذلا للعناية الواجبة بمهارة، وبمراعاة المعايير الفنية والمهنية.

– **السرية:** وتعني ضرورة مراعاة اسرار العميل والمحافظة عليها وعدم الكشف عنها دون ترخيص صريح محدد قانونيا ومهنيا.

– **السلوك المهني:** يُلزم مبدا السلوك المهني المحاسبيين بالتقيد بالانظمة والقوانين ذات صلة بالاظافة الى تجنب أي عمل قد يسئ السمعة المهنة.[1]

المطلب الثالث: دور السلوك المهني والمعايير الاخلاقية في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية

إن المتتبع لطبيعة العلاقة القائمة بين أخلاقيات الأعمال والمحاسبة لا يمكنه إلا التوقف عند ملاحظة أن بداية الخروقات الملاحظة في أخلاقيات مهنة المحاسبة ظهرت مع ممارسات ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، التي تقوم على

[1] افطيطم سالم الجهاني، عزيزة عوض الشهيبي، **متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي 4 واخلاقيات وسلوكيات المهنة لتحقيق جودة التعليم**، المؤتمر الدولي 2021 ضمان جودة مؤسسات التعليم الالي، كلية الاقتصاد، جامعة بتغازي بغداد، ليبيا، 2021، ص 168.

ممارسات محاسبية في الحدود القصوى للمبادئ المحاسبية من خلال التلاعب بالقوانين والمعايير بما يسمح تقديم صورة مقبولة على الوضعية المالية والمحاسبية للشركة.

أولا– السلوك الأخلاقي ودوره في تدعيم الرقابة الداخلية: تمثل الأخلاق اللبنة الأساسية ضمن البيئة الرقابية التي تعد أحد أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية، والتي تؤثر على فاعلية تصميم وإدارة ومتابعة العناصر الأخرى المكونة للرقابة الداخلية، ما يجعل من السلوك الأخلاقي الركيزة الأولى للرقابة الداخلية من خلال الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والمتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة والشفافية عند عرض المعلومات المالية، فهناك ارتباط وثيق بين الرقابة الداخلية وأخلاقيات العمل، حيث تشكل الأخلاق في المؤسسات جوهر إطار الرقابة وأن الالتزام بأخلاقيات الأعمال يعمل على تكريس وتعزيز مبادئ الرقابة الداخلية باعتبار أن هذه الأخيرة تستمد مبادئها من أخلاقيات الأعمال.

وتعتبر الإدارة مسؤولة على وضع الأساس لبيئة أخلاقية سليمة على أن تكون هي القدوة في ذلك، ففعالية الرقابة الداخلية لا يمكن أن تعلو على نزاهة والقيم الأخلاقية للإدارة، وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب أخذها بعين الاعتبار من طرف مجلس الإدارة عند وضع سياسة السلوك الأخلاقي بالمؤسسة، حيث يتمثل الهدف من سياسة السلوك الأخلاقي في:

– الالتزام بتحقيق مستوى عالي من السلوك الأخلاقي؛

– تشجيع الالتزام بالسلوك الأخلاقي ومعاقبة عدم الالتزام به؛

– تنمية ثقافة أخلاقية داخل المؤسسة؛

ومن أجل خلق التأثير الإيجابي للقيم الأخلاقية في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب:

– إظهار الإدارة بشكل مستمر التزامها بالمعايير الأخلاقية العالية سواءا من الأقوال أو الأفعال؛

– إزالة أو تقليل الإدارة للدوافع أو الإغراءات التي قد تسبب تورط الموظفين في أفعال غير أخلاقية؛

– وجود قواعد للسلوك أو ما يشابهها لتحديد المعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي؛

– فهم الموظفين بوضوح لما هو سلوك مقبول وما هو غير مقبول، ومعرفتهم لما يجب فعله عند مواجهة سلوك غير لائق.

ثانيا– تعظيم مفاهيم أخلاقيات مهنة المحاسبة لتقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية:

إن المحاسبة التي اعتبرت إلى وقت ما ليس ببعيد علم ليس له علاقة بالأخلاق ثبت أنه اعتقاد خاطئ، على اعتبار أن الفضائح المالية التي عرفها العالم في السنوات الأخيرة برهنت أن للأخلاقيات تأثيرا واضحا على ممارسة مهنة المحاسبة، فقد اتضح أن شيوع الفساد الأخلاقي بين القائمين بإدارة الشركات سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو الإدارية، وافتقاد الممارسة السليمة للرقابة وعدم الاهتمام بسلوكيات وأخلاقيات الأعمال كان من أسباب الظاهرة، لذلك لم يخل الفكر المعاصر من دراسة الأخلاق في العموم، وفي مجال مهنة المحاسبة بالخصوص وذلك لانعكاس أثرها الإيجابي على أداء المحاسبين ومن ثم في كشف أي ممارسات خاطئة أو تلاعب في القوائم المالية.

فممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي ترغب فيه الإدارة، سعيا منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة الأمر الذي يعتبره البعض نوعا من السلوك المهني غير الأخلاقي من جانب الإدارة، في المقابل فإن وجود قواعد أخلاقية ملزمة للمحاسبين في أداء أعمالهم من شأنها أن تحد من تدخل الإدارة في العمل المحاسبي بما يخدم مصالحها، فبدون وجود قواعد أخلاقية يلتزم بها المحاسب فإنه سوف يستجيب لها ما يضر مصالح أطراف أخرى ويؤدي بالتالي إلى فقدان الثقة في المحاسبين والمعلومات المحاسبية حيث تفرض قواعد وأخلاقيات السلوك المهني على المحاسب أن يكون اختياره للطريقة المحاسبية نابعا من قناعته المهنية بأنها الأفضل تبعا لطبيعة نشاط المؤسسة والعوامل الاقتصادية، وليس نابعا من تعمده في اختيارها للوصول إلى نتائج محددة مسبقا أو قصد التضليل في عرض المركز المالي للمؤسسة، لذلك يتوقع من المحاسبين كمهنيين المحافظة على مستوى مرتفع من أخلاقيات العمل المهني والسبب في ذلك هو حاجة المجتمع لثقة الجمهور في جودة الخدمات التي تقدمها المهنة بغض النظر عن الأفراد الذين يقدمونها، لأن ثقة الجمهور في جودة الخدمات المهنية تعزز بتشجيع المهنة لمعايير مرتفعة للأداء والعمل المهني الذي يقوم به أعضاؤها.

خلاصة الفصل الثاني

على الرغم من أن قواعد المحاسبة تتطلب من المديرين أن يتبعوا دائمًا معايير محددة، فإن مبادئ المحاسبة تتيح مجالًا للذاتية في شكل تفسير وتطبيق الحكم على طريقة عرض التقرير المالي، تؤدي هذه الذاتية في إعداد التقارير المالية إلى ممارسات محاسبية إبداعية.

وبالتالي يجب القضاء على إساءة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تحسين المعايير الأخلاقية، ويعد تحسين المعايير الأخلاقية مستحيلا دون تطوير المهارات القيادية بين الأشخاص الذين يشاركون مهنيا في المحاسبة.

كما أن القضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية قد يكون غير واقعي إلا أنه سيكون من الممكن على الأقل تقليل الأثر السلبي لهذه الممارسات وهذا من خلال إعطاء أهمية أكبر للاعتبارات الأخلاقية، فهناك من يرى أن من سبل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية هو التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون أو المديرون أو المدققون أو المسؤولون أو أي شخص كل حسب الدور الذي يقوم به، فبمزيد من القيم الأخلاقية تعني سلوك تلاعب أقل، حيث تعمل هذه السلوكيات على تدمير صورة الشركة، كما يجب ترسيخ وتفعيل مفاهيم الحوكمة لدى الممارسين لمهنة المحاسبة وتشجيعهم على الالتزام بها، فذلك له الأثر المباشر في سلوك الأفراد داخل الشركة وخارجها، ومن شأنه تقليص فرص السلوك الانتهازي غير الأخلاقي وتقليل احتمالات التلاعب بالقوائم المالية.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية.

تمهيد الفصل الثالث

سيتم تناول خلال هذا الفصل دراسة ميدانية حول دور الأساليب الحديثة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال وجهة نظر أكادمية متمثلة في الأساتذة الجامعيين من ذوي الإختصاص في المحاسبة والمراجعة، بعض الممارسين لمهنة المحاسبة بإعتبارهم الأجدر والأقدر على فهم الإستبيان والإجابة عنه بكل مصداقية، لما قد يتضمنه من أسئلة ومصطلحات قد يتعذر فهمها على غيرهم، وشملت هذه الدراسة مجموعة من الأسئلة والتي تجسدت من خلال إستمارة الإستبيان التي يمكن من خلالها الإجابة على الفرضيات وذلك بالإستعانة ببرنامجي (spss) و (Exell).

المبحث الأول :الإجراءات المنهجية للدراسة

تتركز الدراسة على جانبين أساسيين هما الجهة التي سيتم جمع البيانات منها والطريقة التي ستجمع بها البيانات وسيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى كل من مجتمع وعينة الدراسة، أداة الدراسة، وإجراءات صدق الأداة.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة

يعرف الجزء التمثيلي لمجتمع الدراسة بالعينة، ويعد الاختيار المناسب للعينة أمرًا بالغ الأهمية لموثوقية البحث، من أجل ذلك تم تصميم هذه الأداة بشكل أساسي بعناية للتأكد من أنها تحمل أسئلة قادرة على تقديم إجابات لجميع أسئلة البحث، وتكون مجتمع الدراسة من فئتين رئيسيتين، الأكاديميين من أساتذة ذوي الإختصاص في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة، وبعض المهنيين من محافظي الحسابات الممثلين لمهنة المراجعة الخارجية وكذلك الخبراء المحاسبون.

أولا– عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث وبعد إختيارنا لمجتمع الدراسة قمنا بتوزيع الإستمارات بحسب ما توفر لنا في حدود إمكانياتنا على عينة الدراسة، وقد تم توزيع 70 إستمارة ورقية، تم إسترجاع 63 منها، في تعذر إسترجاع الباقي أو كانت غير صالحة للتحليل، وفق ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم(01): توزيع إسيتبانات الدراسة

مجموع الإستبيانات الموزعة	70	%100
مجموع الإستبيانات المسترجعة	63	%90
مجموع الإستبيانات الملغاة	07	%10

من إعداد الطلبة

ثانيا– أدوات الدراسة

من أجل ضمان صحة البناء، تم إستخدام الإستبيان كأداة لجمع البيانات حول موضوع الدراسة، تضمن الإستبيان مقدمة من أجل تقديم موضوع الدراسة، حمل في طياته عنوان الدراسة وغرضها، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحض بالسرية التام و تستخدم فقط للأغراض البحث العلمي، ذلك لتشجيعهم على المشاركة فيه، كما احتوى الاستبيان على 4 صفحات تضمن 26 سؤالا مقسمة إلى جزئيين:

– **الجزء الأول**: يبين البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن 5 أسئلة خاصة بعينة الدراسة، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج مثل العمر، الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، وعدد سنوات الخبرة.

- **الجزء الثاني:** متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث احتوى 21سؤالا، والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة، كما قسم هذا الأخير إلى ثلاثة محاور:

* **المحور الأول:** تضمن7 أسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى حول دور أساليب المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

* **المحور الثاني:** تحتوي على7 أسئلة والخاصة بالفرضية الثانية تأثير حول الحوكمة المؤسسية في ممارسات المحاسبة الإبداعية.

* **المحور الثالث:** تضمن7 أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة حول المبادئ الاخلاقية ودورها في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: معايير تحديد إتجاه أدوات الدراسة

أولا– معايير تحديد الإتجاه

تم استخدام مقياس ليكارت ذي المجالات الخمس في إعداد خيار إجابات أسئلة الإستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث من الجزء الثاني، لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الإستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها،كما هي موضحة في هذا الشكل:

الجدول رقم (02): جدول ليكارت الخماسي

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5
1.79-1	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5-4.20

من إعداد الطلبة

ثانيا– معيار الثبات والتوزيع الطبيعي

– معيار الثبات: يعد إستقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه من أهم العناصر لمصداقية العمل، ويعني أن المقياس يعطي نفس النتائج في حالة ما أعيد تطبيقه على نفس العينة وفي ظروف مشابهة، من أجل هذه الغاية إستعملنا معامل ألفا كرونباخ، وهو مقياس يتخذ قيما من الصفر إلى الواحد، وكلما إقتربت القيمة إلى الصفر دل ذلك على عدم وجود ثبات في البيانات، وعلى العكس من ذلك، كلما إقتربت النسبة إلى الواحد، إلا وزادت قيمة ثبات البيانات، وتعتبر قيمة $\text{Alpha} \geq 0.60$ مناسبة للحكم على ثبات الإجابات، وكانت مخرجات الدراسة كما في الجدول التالي:

جدول (03): معاملات التناسق الداخلي بإستخدام ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

المحاور	عدد الأسئلة	قيمة معامل ألفاكرونباخ
المحور الأول	7	0.856
المحور الثاني	7	0.714
المحور الثالث	7	0.668
المجموع	21	0.776

من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق بأن جميع محاور الإستبيان منفردة، أو حتى مجموع المحاور قد فاق نسبة 60 % وهذا يدل على أن المقياس مقبول إحصائيا وصالح للقياس بحسب ما بينا سابقا، حيث بلغت نسبة معامل ألفة بالنسبة للمحور الأول 0.856 وهو المحور الأكثر ثباتا، أما المحور الثاني فبلغت 0.714، والمحور الثالث 0.668 وهو أقلهم معدلا، أما بالنسبة لمجموع المحاور فقد بلغت النسبة 0.776.

– معيار التوزيع الطبيعي: إرتأينا ومن أجل إختبار ما إذا كانت البيانات تتوزع توزيعا طبيعا من عدمه أن نجري إختبار وفق

عامل كولموكروف سميرنوف وهو معامل غير معلمي يقيس مستوى التوزيع الطبيعي لمحاور الإستبيان، حيث كلما قارب مستوى المعنوية الصفر $Sig > 0.05$ بمعامل Z ضعيف، كلما دل ذلك على التزع الطبيعي لبيانات الدراسة.

الجدول رقم(04): معامل كولموكروف سميرنوف لقياس التوزيع الطبيعي كل محاور الاستبيان

المحور	**معامل كولموكروف سميرنوف**	**مستوى المعنوية (SIG)**
المحور الأول	0.151	0.00
المحور الثاني	0.169	0.00
المحور الثالث	0.213	0.00

من إعداد الطلبة حسب نتائج الإستبيان إعتمادا على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن البيانات تتبع توزيعا طبيعيا حسب معامل إختبار الطبيعة كولموكروف سميرنوف، الذي يحدد قيمة الدلالة الاحصائية، حيث كانت قيمة المعنوية منعدمة لكل المحاور، في ما إنحصر قيمة

Z لمعامل كولموكروف سميرنوف بين 0.151 للمحور الأول و 0.213 للمحور الثالث، في كانت النسبة للمحور الثاني 0.169، وبالتالي يتأكد لنا أن البيانات لجميع المحاور موزعة توزيعا طبيعيا.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي والكمي لمخرجات الدراسة

تشمل الخصائص الديموغرافية للمستجيبين العمر، الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، وعدد سنوات الخبرة، وهي معلومات ضرورية للمساعدة على فهم آراء عينة الدراسة

المطلب الأول: أساليب المعالجة الإحصائية

لقد قمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج spss الإحصائي وتم استخدام الإختبارات الإحصائية التالية:

-النسب المئوية والتكرارات؛

-معامل ارتباط بيرسون لقياس درجة الإرتباط وصدق الفرضيات؛

-إختبارات المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للفقرات.

المطلب الثاني: الخصائص الديموغرافية للعينة المدروسة

تستخدم الدراسة الإحصاء الوصفي كالتوزيع التكراري والنسبة المئوية لتسهيل تحويل البيانات الأولية إلى صيغة يسهل فهمها وتفسيرها لمتغيرات البحث، ويستخدم معامل ارتباط بيرسون لتحديد درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة والتابعة، ذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وهذا من أجل تعزيز موثوقية النتائج.

أولا– العمر

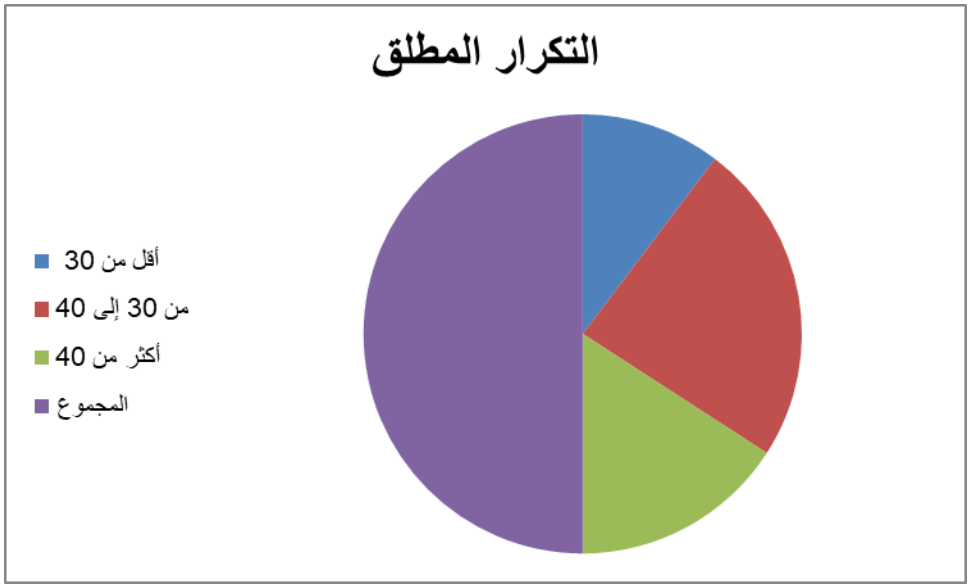
أظهرت النتائج أن 47.6 % من المستطلعين تتراوح أعمارهم بين 30 عامًا و 40 عامًا، في ما كان الفئتين الأدنى والأعلى أقل من ذلك حيث كانت نسبهما 20.6 % و31.8 % على التوالي، وهو ما يبين امتتجاز بين الشباب والخبرة للفئة المستهدفة، مما يعطي مصداقية لمخرجات الإستبانة.

الجدول رقم(05): توزيع العينة حسب العمر

العمر	التكرار المطلق	التكرار النسبي %
أقل من 30	13	20.6
من 30 إلى 40	30	47.6
أكثر من 40	20	31.8
المجموع	63	100

من إعداد الطلبة حسب نتائج الإستبيان إعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (04): توزيع العينة حسب العمر



من إعداد الطلبة حسب نتائج الإستبيان إعتمادا على مخرجات برنامج spss

ثانيا– الجنس

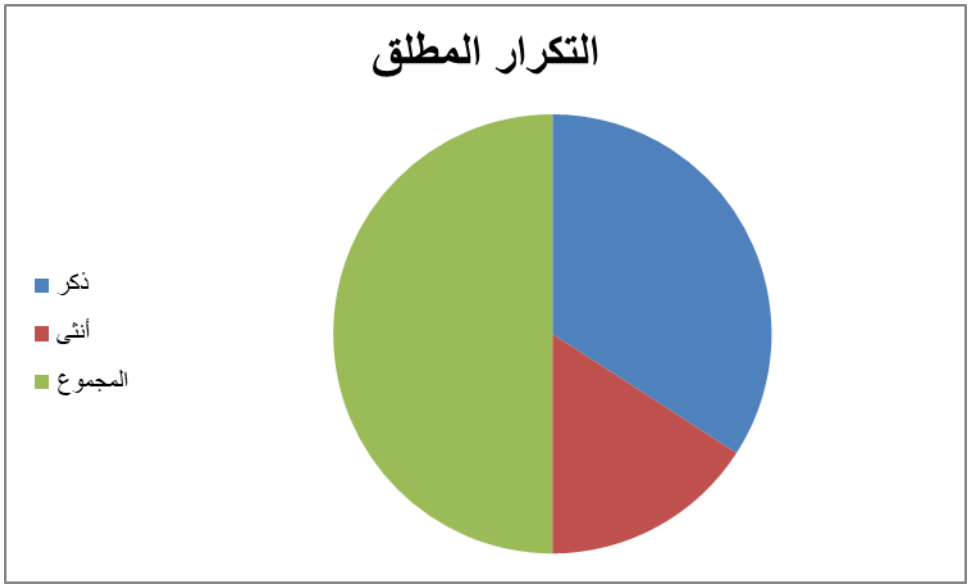
من خلال الجدول أسفلى والرسم البياني نلاحظ أن ما نسبته 68.30 % من المستقصين كانت ذكورا، أما نسبة الإناث فقد مثلت ما نسبته 31.70% من المستقصين؛ هذا يشير أن لمجتمع محل الدراسة مجتمع ذكوري؛ ذلك راجع في الغالب إلى طبيعة العاملين في مجال المحاسبة خاصة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بل وحتى الأساتذة والذين كانوا في الغالب ذكورا.

الجدول رقم(06): توزيع العينة حسب نوع الجنس

الجنس	التكرار المطلق	التكرار النسبي %
ذكر	43	68.3
أنثى	20	31.7
المجموع	63	100

من إعداد الطلبة حسب نتائج الإستبيان إعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (05): توزيع العينة حسب الجنس



من إعداد الطلبة حسب نتائج الإستبيان إعتمادا على مخرجات برنامج spss

ثالثا– المؤهل العلمي

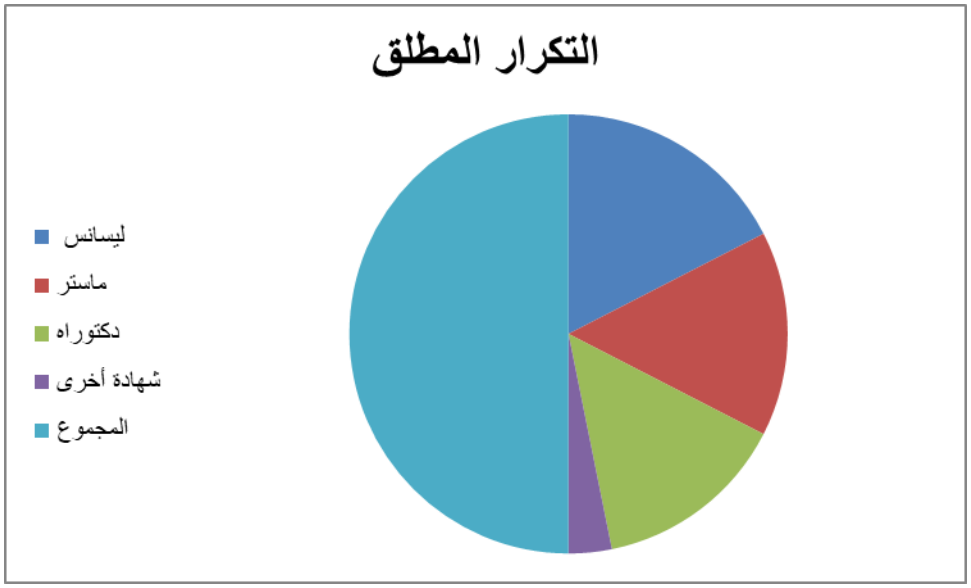
بالنسبة لمعيار المؤهل العلمي فقد تقاربت النسبة كثيرا بالنسبة للثلاث الفئات الأولى حيث كان نسبة من يحملون شهادة الليسانس 22 فردا أي ما نسبته 34.90 % من أفراد العينة وهي أعلى نسبة بينهم، في ما كان عدد حاملي شهادة الماستر 19 شخصا بنسبة 30.20 %، وكان حاملوا شهادة دكتوراه 18 فردا أي ما نسبته 28.60 %، في ما مثلت من يحملون شهادات اخرى 06.30 %، وهو ما يعطي إنطباعا على مدى قدرة الفئة المستدفة على فهم عبارات الإستبيان وإعطاء إجابات دقيقة وواضحة، الشيء الذي يزيد من مصداقية النتائج المستخرجة.

الجدول رقم(07): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

العمر	التكرار المطلق	التكرار النسبي %
ليسانس	22	34.9
ماستر	19	30.2
دكتوراه	18	28.6
شهادة أخرى	4	06.3
المجموع	63	100

من إعداد الطلبة حسب نتائج الإستبيان إعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم(06): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



من إعداد الطلبة حسب نتائج الإستبيان إعتمادا على مخرجات برنامج spss

رابعا– التخصص العلمي

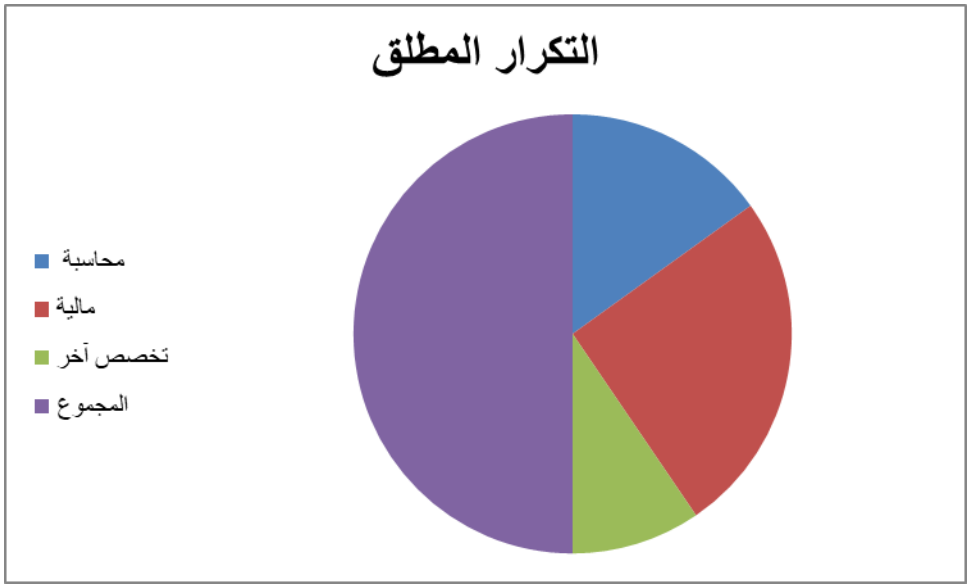
وبحسب ما يظهره الجدول والشكل المواليين كانت غالبية أفراد العينة من فئة المالية ما يفوق نصف الفئة المستهدفة 50.8 % والنسبة التي تليها فئة المحاسبة 19 فردا أي ما نسبته 30.20 %، وهو ما يعطي لمخرجات البحث قيمة كبيرة كون غالبية أفراده من ذوي الإختصاص والإطلاع المسبق على الموضوع محل الدراسة، في ما مثلت الفئة الأخرى نسبة 19 % والتي بدورها ليست ببعيدة عن المجال لكنها لا تنتمي إلى إحدى الفئتين السابقتين.

الجدول رقم(08): توزيع العينة حسب التخصص العلمي

التخصص	التكرار المطلق	التكرار النسبي %
محاسبة	19	30.2
مالية	32	50.8
تخصص آخر	12	19.0
المجموع	63	100

من إعداد الطلبة حسب نتائج الإستبيان إعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم(07): توزيع العينة حسب التخصص العلمي



من إعداد الطلبة حسب نتائج الإستبيان إعتمادا على مخرجات برنامج spss

خامسا– عدد سنوات الخبرة

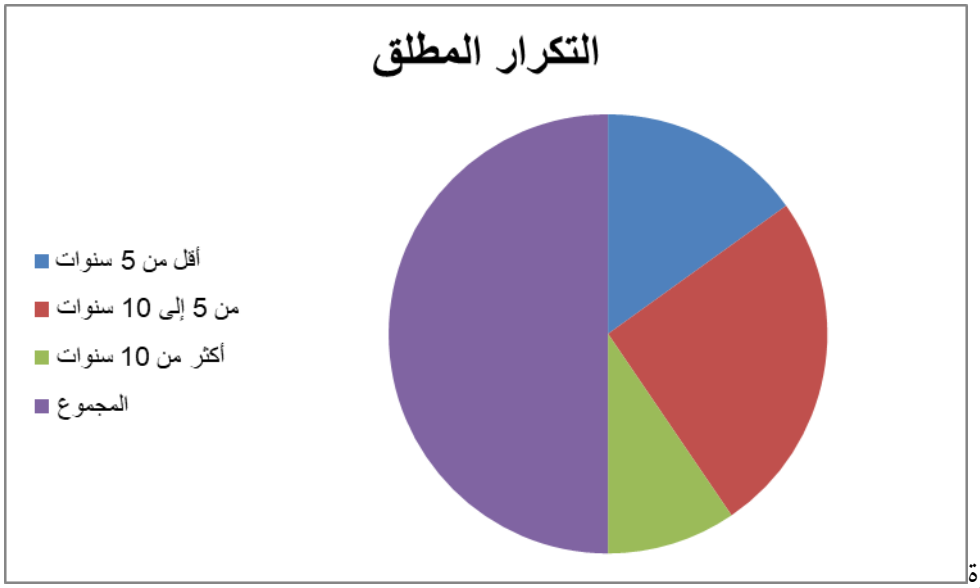
كما هو مبين في الجدول والرسم البياني أسفله نلاحظ أن أكبر فئة من فئات من المستجوبين فيما يتعلق بمعيار الخبرة، كانت تلك التي تحوز على خبرة من خمسة إلى عشرة سنوات، ما نسبته 50.80 % وهي خبرة لا بأس بها، مما يمكنهم من قراءة الإستبيان الموزع والإجابة عليه بالطريقة المرجوة من طرفنا، فيما توزعت باقي النسب على فئة من يحوزون أقل من خمسة سنوات خبرة بما نسبته 30.20 %، فيما مثلت الفئة الثالثةأ أي من يحوزون على خبرة تجاوزت الخمس سنوات 19 %، وهي نسبة لا بأس بها.

الجدول رقم(09): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

الخبرة	التكرار المطلق	التكرار النسبي %
أقل من 5 سنوات	19	30.2
من 5 إلى 10 سنوات	32	50.8
أكثر من 10 سنوات	12	19.0
المجموع	63	100

من إعداد الطلبة حسب نتائج الإستبيان إعتمادا على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم(08): توزيع العينة حسب سنوات



الخبرة

من إعداد الطلبة حسب نتائج الإستبيان إعتمادا على مخرجات برنامج spss

المبحث الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

المطلب الأول: تحليل الإرتباط وفقرات الإستبيان

قمنا بالاعتماد على مصفوفة ارتباط بيرسون الخطي من أجل تقييم العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة، ويبين الجدول أدناه نتائج الاختبار على النحو الآتي:

الجدول رقم (10): قيم نتائج مصفوفة ارتباط بيرسون الخطي

المحاور	قيمة معامل الإرتباط بيرسون	مستوى المعنوية (sig)
المحور الأول	0.816	0.00
المحور الثاني	0.730	0.00
المحور الثالث	0.811	0.00
مجموع المحاور	**0.788**	**0.00**

من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال البيانات الإحصائية المعروضة في الجدول أعلاه يتضح ما يلي:

- نستنتج من مخرجات المحور الأول أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل الأول " الإلتزام بأساليب المحاسبة القضائية " والمتغير التابع " ممارسات المحاسبة الإبداعية " حيث أن معامل ارتباط بيرسون بلغ

للمحور الأول 0.816، مع مستوى معنوية 0.000، عند مستوى خطأ 0.05، وهو ما يعني وجود علاقة قوية جدا بين كلا المتغيرين.

– كانت نسب الإرتباط للمحور الثاني أيضا وفق معامل بيرسون، حيث نلاحظ أن معامل الإرتباط كان مقبولا جدا بقيمة 0.730 عند مستوى معنوي 0.00، مما يؤكد الارتباط الوثيق بين المتغيري محوري " الحوكمة المؤسسية " و "ممارسات المحاسبة الإبداعية".

– من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك علاقة ارتباط قوية بين متغيري المحور الثالث " الالتزام بالمبادئ الاخلاقية" و " أساليب المحاسبة الإبداعية "،بقيمة 0.811 ومستوى معنوية 0.00 ودلالة إحصائية 0.05، مما يؤكد العلاقة بين المتغيرات.

– نفس الشيء ينطبق على مجموع المحاور الثلاثة للمتغير المستقل "الاساليب الحديثة" والمتغير التابع "المحاسبة الإبداعية"، حيث نلاحظ أن معاملات ارتباط بيرسون لجميع المحاور كانت 0.788 مع مستوى دلالة 0.00، وهي دالة إحصائيا مع هامش خطأ 0.05.

الجدول رقم (11): قيم نتائج المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للمحور الأول

الرقم	الفقرة	درجات الإجابة						الإتجاه	القوة
		المتوسط الحسابي	الإنحراف	التكرارات					
				معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	
01	يمكن للمحاسب القضائي مساعدة مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية.	3.44	1.241	6 % 9.5	9 14.3 %	12 % 19	23 36.5 %	13 20.7 %	موافق	5
02	يناقش المحاسب القضائي الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وأثرها في التقارير.	3.44	1.317	6 % 9.5	11 17.5 %	12 % 19	17 % 27	17 % 27	موافق	5
03	يقدم المحاسب القضائي استشارات في مجال التقاضي بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية.	3.38	1.250	5 % 7.9	12 % 19	14 22.2 %	18 28.7 %	14 22.2 %	محايد	7
04	يمكن أن يكون المحاسب القضائي أحد الخبراء في حالات التقاضي بالشؤون المحاسبية والمالية والضرائب.	3.48	1.293	6 % 9.5	10 15.9 %	11 17.5 %	20 31.7 %	16 25.4 %	موافق	3
05	جودة المعلومات المحاسبية للشركات الاقتصادية التي	3.54	1.216	4	11	10	23	15	موافق	2

	تطبق حوكمة الشركات أكثر تحققاً من جودتها في الشركات الاقتصادية الأخرى التي لا تطبق حوكمة الشركات.			% 6.3	17.5 %	15.9 %	36.5 %	23.8 %		
06	تسهم المحاسبة القضائية في تقييم فعالية إدارة المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية للشركة.	3.48	1.255	5 % 7.9	10 15.9 %	14 22.2 %	18 28.6 %	16 25.4 %	موافق	3
07	يمكن أن تناقش المحاسبة القضائية المدقق الخارجي بنتائج تقريره.	3.65	1.246	5 % 7.9	9 14.3 %	6 % 9.5	26 41.3 %	17 % 27	موافق	1

من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق والذي يقيس عبارات المحور الأول والتي تدور حول تأثير الإلتزام بأساليب المحاسبة القضائية على ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال قياس متوسطات إجابات العينة، جاءت متوسطات جميع الأسئلة بدرجة الموافقة ما عدى ما تعلق بالسؤال الثالث والذي جاءت بدرجة محايدة بمتوسط حسابي بلغ 3.38 وإنحراف معياري بلغ 1.250، رغم أن الدرجة الغالبة لهذا السؤال هي الموافقة بـ 18 فردا من أفراد العينة، في ما كانت إتجاه بقية الفقرات بالموافقة لكل الفقرات، حيث كانت الفقرة السابعة بأعلى متوسط معيار بلغ 3.65 وإنحراف معياري بسيط بلغ 1.246، وكانت الفقرة الخامسة في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.54 وإنحرافي بسيط أيضا بلغ 1.216، وإحتلت الفقرة السادسة المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.54 وإنحراف 1.246، مناصفة مع المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة، مع إختلاف بسيط في الإنحراف المعياري والذي بلغ لهذه الفقرة 1.293، في ما إحتلت الفقرة الرابعة المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.44 وإنحراف معياري 1.241، مناصفة أيضا مع الفقرة الثانية وبإنحراف معياري 1.317، وهو ما يمكن تفسيره أن إتجاه غالبية أفراد العينة للموافقة على جميع فقرات المحور، ما يعني وجود تأثير ما بين الإلتزام بأساليب المحاسبة القضائية وما بين التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن من شأن أساليب المحاسبة الإبداعية أن تكون رادعا للممارسي تلك الأساليب الإبداعية في المحاسبة.

الجدول رقم (12): قيم نتائج المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	درجات الإجابة						الإتجاه	القوة
		المتوسط الحسابي	الإنحراف	التكرارات					
				معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	
01	تعمل أساليب الحوكمة على دراسة الهيكل الرقابي	3.60	1.171	3	10	12	22	16	موافق	4

	داخل المؤسسة وإصلاحه.			% 4.8	15.9 %	% 19	34.9 %	25.4 %		
02	للمراجع دور كبير في الحد من التلاعبات والتدليس في القوائم المالية.	3.65	1.166	3 % 4.8	9 14.3 %	12 % 19	22 34.9 %	17 % 27	موافق	3
03	تعمل لجان المراجعة على فحص تقرير مجلس الإدارة للتأكد من صحة المعلومات الواردة فيه.	3.41	1.173	4 % 6.3	10 15.9 %	18 28.6 %	18 28.6 %	13 20.6 %	موافق	7
04	من شأن نظام الرقابة الداخلي أن يكون له دور كبير في مراقبة إعداد القوائم المالية.	3.67	1.164	3 % 4.8	9 14.3 %	11 17.5 %	23 36.4 %	17 % 27	موافق	2
05	يخدم مجلس الإدارة جميع مستخدمي القوائم المالية بنفس الدرجة.	3.79	1.065	0 % 0	11 17.5 %	10 15.9 %	23 36.4 %	9 14.2 %	موافق	1
06	تقليل الفجوة ما بين توقعات المساهمين ومجلس الإدارة يساعد في مصداقية القوائم المالية.	3.46	1.255	6 % 9.5	9 14.3 %	12 % 19	22 34.9 %	14 22.3 %	موافق	5
07	الإفصاح عن طرق عمل المؤسسة وسياساتها لمستقبلية دافع لزيادة الثقة في القوائم المالية.	3.44	1.215	6 % 9.5	8 12.8 %	13 20.6 %	24 38.1 %	12 % 19	موافق	6

من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

كما نلاحظ في الجدول أعلاه أن جميع عبارات المحور الثاني الذي يدرس أثر الحوكمة المؤسسية على ممارسات المحاسبة الإبداعية إتخذت منحى الموافقة دون إستثناء، وجاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى من المحور الثاني بمتوسط حسابي قدره 3.60 وهو ما يعني درجة إتفاق مرتفعة، مع إنحراف معياري قدره 1.171، وكانت الإجابة الأكثر تكرار "موافق" بـ21 مرة، ما نسبته 34.9 % من مجمل إجابات العينة، وتكررت الإجابة "موافق بشدة " 16 مرة ما نسبته 25.4 %، وعبارة"محايد " 12 مرة بنسبة 19 %، وعبارة "معارض" 10 مرات ما يمثل نسبة 15.9 %، بينما الإجابة "معارض بشدة" تكررت 3مرات مانسبته 4.8 %، وهذا يعني وجود موافقة من أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى، وإحتلت هذه العبارة الرتبة الرابعة، في ما كانت العبارة الخامسة في المرتبة الأولى بحسب المتوسط الحسابي والذي بلغ 3.79، وبمتوسط حسابي 1.065، وإحتلت العبارة الرابعة المركز الثاني بمتوسط حسابي وقدره 3.67، وإنحراف معياري 1.164، أما العبارة التي إحتلت المركز الثالث فكانت العبارة الثالثة بمتوسط حسابي 3.41 وإنحراف معياري 1.173، وكانت العبارات ستة وسبعة هما

الخامسة والسادسة من ناحية قوة الإتجاه، بمتوسطين حسابيين 3.46 و3.44، وإنحراف معياري 1.255 و 1.215 على التوالي، في ما كانت العبارة الثالثة والتي تنص على" تعمل لجان المراجعة على فحص تقرير مجلس الإدارة للتأكد من صحة المعلومات الواردة فيه" صاحبة المركز الأخير في قوة الإتجاه، رغم موافقة أفراد العينة عليها، وبالتالي يتضح لنا من خلال إجابات أفراد العينة موافقتهم التامة على جميع عبارات المحور، وبالتالي وجود أثر للحوكمة المؤسسية على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (13): قيم نتائج المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للمحور الثالث

الرقم	الفقرة	درجات الإجابة						الإتجاه	القوة
		المتوسط الحسابي	الإنحراف	التكرارت					
				معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	
01	مرونة القوانين أحد أسباب بعد معدي القوائم عن الجانب الأخلاقي في إعداد القوائم المالية.	3.43	1.411	8 12.7 %	11 17.5 %	8 12.7 %	20 31.8 %	16 25.4 %	موافق	3
02	للثقافة التكوينية لمعدي القوائم دور بارز في ابتعادهم عن الممارسات المضللة حين إعدادها.	3.70	1.116	2 3.2 %	9 14.3 %	12 19 %	23 36.5 %	17 27 %	موافق	1
03	من شأن الضغوطات الداخلية والخارجية أن تسهم في تضليل القوائم المالية.	3.05	1.069	7 11.1 %	7 11.1 %	31 49.3 %	12 19 %	6 9.5 %	محايد	7
04	الإلتزام بمعايير التدقيق والمهنية أحد أسباب شفافية القوائم.	3.57	1.187	3 4.8 %	11 17.5 %	12 19 %	21 33.3 %	16 25.4 %	موافق	2
05	تساعد رفاهية معدي القوائم وتوفير الضروف اللازمة في مصداقيتها.	3.41	1.375	8 12.7 %	10 15.9 %	10 15.9 %	18 28.5 %	17 27 %	موافق	4
06	الإلتزام بالسلوك المهني نابع من ثقافة المؤسسة الداخلية.	3.35	1.297	6 9.5 %	13 20.6 %	11 17.5 %	19 30.2 %	14 22.2 %	محايد	5
07	الوازع النفسي والأخلاقي للمحاسب نتاج البيئة المؤسسية والمجتمعية التي يعمل فيها.	3.30	1.375	9 14.3 %	11 17.5 %	9 14.3 %	20 31.7 %	14 22.2 %	محايد	6

من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

ربما يكون هذا المحور أقل المحاور توافقية من مجمل المحاور الثلاث، نظرا لتكرر إتجاه المحايدة في ثلاثٍ من فقراته السبع، وكانت العبارة الثالثة والقائلة بـ" من شأن الضغوطات الداخلية والخارجية أن تسهم في تضليل القوائم المالية" صاحبة أقل متوسط حسابي 3.05، وإنحراف معياري 1.069، ربما يرجع ذلك إلى كون الضغوطات مسألة نسبية ومن الصعب إبداء رأي قاطع بخصوصها، حيث كان 31 من أفراد العينة من ذوي الرأي المحايد وبنسبة 49.3 %، وتكررت الموافقة 12 مرة وبنسبة 19 %، في ما إشترك رأي المعارضة المعارضة بشدة 7 أفراد لكل منهما وبنسبة 11.1 % لكليهما، في ما كانت النسبة الأقل لإتجاه الموافقة بشدة ما عدده 6 أفراد من أفراد العينة، وهو ما يمثل 9.5 % من إجمالي النسب، وكانت باقي الفقرات ذات الإتجاه المحايد في كل من القثرة السابعة بمتوسط حسابي 3.30 %، وإنحراف معياري متوسط 1.375، نفس الأمر بالنسبة للفقرة السادسة حملت الإتجاه المحايد بمتوسط حسابي 3.35 وإنحراف معياري 1.297، رغم أن العبارتين السابقتين على عكس العبارة الاولى كان لإجابة الموافقة أكبر عدد، ب 20 و 19 فردا لكل منهما على التوالي، وبنسبة 31.7 % و30.2 % على التوالي، وحملت العبارة الثانية" للثقافة التكوينية لمعدي القوائم دور بارز في ابتعادهم عن الممارسات المضللة حين إعدادها " أكبر متوسط حسابي يقدر بـ 3.70 وإنحراف معيار 1.116، في ما كانت العبارة الرابعة ثانية بمتوسط حسابي 3.57 وإنحراف معياري 1.187، وكانت المرتبة الثالثة من نصيب العبارة الأولى بمتوسط حسابي 3.43 وإنحراف مقبول قدره 1.411، في ما كانت العبارة الخامسة في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي وقدره 3.41 وإنحراف معياري 1.375، وبمكن إستنتاج ومن خلا جميع العبارات أن مجتمع الدراسة إتجه منحى الموافقة على عبارات المحور، حتى في تلك العبارات التي غلبت عليها إتجاه المحايدة، لكن نسب الموافقة والموافقة بشدة ليست بالبسطة إطلاقا، وهو ما يدعونا لتقرير بأن هناك علاقة إيجابية بين الإلتزام بالمبادئ الأخلاقية في العمل وما بين الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: إختبار الفرضيات

ومن خلال هذا المطلب نحاول قياس مدى صحة الفرضيات الثلاث لمتغيرات البحث، من أجل ذلك إخترنا قياس المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية مجتمعة، كما إخترنا إختبار تي الأحادي للعينة البسيطة (one sample T) عند مستوى معنوية 5% بمستوى ثقة 95 % للمنحنى ذي الطرفين، كونه الأنسب لمثل هذا النوع من الدراسات، حيث إذا كانت قيمة t المحسوبة واقعة داخل منطقة قبول النظرية للفرضية الصفرية، تقبل تلك الفرضية وترفض الفرضية البديلة، بينما اذا كانت t المحسوبة واقعة خارج منطقة قبول النظرية الفرضية أي

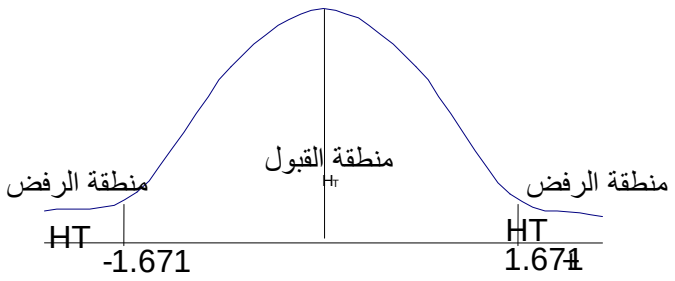
داخل منطقة رفض النظرية الفرضية ترفض الفرضية الصفرية، وتقبل النظرية البديلة وذلك عند مستوى المعنوية المستعمل في الإختبار.

جدول رقم(14): إختبارات T للفرضيات

الفرضيات الرئيسية للدراسات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	مستوى الدلالة	درجة الحرية	قرار الفرضية	
							H0	H1
من شأن عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي أن تساعد في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.71	1.125	17.14	1.671	0.00	62	مرفوضة	مقبولة
هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لحوكمة الشركات.	3.88	1.073	7.96	1.671	0.00	62	مرفوضة	مقبولة
للالتزام بالمبادئ الاخلاقية دور كبير في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.	3.42	1.216	8.17	1.671	0.00	62	مرفوضة	مقبولة

من إعداد الباحثين بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم(09): مناطق قبول ورفض فرضيات الدراسة بحسب إختبار (one sample T)



من إعداد الباحثين بالإعتماد على جدول one sample T

– تحليل الفرضيات:

أولا– إختبار الفرضية الأولى

يتم إختبار الفرضية الأولى من خلال وضع الفرضية الصفرية والبديلة كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: لا تساعد عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة H1: من شأن عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي أن تساعد في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من خلال مخرجات الجدول والشكل السابقين نستنتج كايلي:

هناك علاقة إرتباط طردية موجبة ومقبولة عموما حسب رأي المستبينين بين عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي وممارسات المحاسبة الإبداعية، وهي دالة إحصائيا عند المستوى المعنوي 5%، وكان المتوسط الحسابي لهذه الفرضية الأولى 3.71 وهو ما يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو الموافقة بحسب قيم جدول ليكارت الخماسي، مع إنحراف معياري قدره 1.125، وكانت قيمة t المحسوبة 17.14، وهي أكبر من قيمة t الجدولية المحددة وفق الرسم البياني والمحصورة بين 1.671 بالسالب والموجب، ومستوى دلالة sig معدوم وهي ذات دلالة عند مستوى sig < 0.05؛ وبدرجة حرية 62 وعليه:

القرار الإحصائي:

ترفض الفرضية الصفرية القائلة لا تساعد عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

القرار التطبيقي:

تقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أن: من شأن عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي أن تساعد في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثانيا– إختبار الفرضية الثانية

سيتم إختبار صحة الفرضية الثانية كما في إختبار الفرضية الأولى كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: ليس هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لحوكمة الشركات.

الفرضية البديلة H1 : هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لحوكمة الشركات.

من خلال مخرجات الجدول أعلاه والمنحنى البياني التوضيحي نلاحظ:

أن المتوسط الحسابي للفرضية الثانية 3.98 وهو ما يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو الموافقة مع إنحراف معياري وقدره 1.073؛ وكانت قيمة t المحسوبة 7.96، وهي خارج مجال قيم t الجدولية 1.671، ومستوى دلالة sig معدوم وهي ذات دلالة عند مستوى sig < 0.05 أيضا، وبدرجة حرية 62 وبناءا عليه:

القرار الإحصائي:

ترفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه، ليس هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لحوكمة الشركات.

القرار التطبيقي:

هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لحوكمة الشركات.

ثالثا– إختبار الفرضية الثالثة

كذلك يتم إختبار الفرضية الثالثة كما يلي:

الفرضية الصفرية H0: ليس للالتزام بالمبادئ الاخلاقية دور فعال في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة H1: للالتزام بالمبادئ الاخلاقية دور كبير في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

أيضا ومن خلا الجدول والمنحنى البياني الموظحين أعلاه نتبين مايلي:

نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفرضية الثالثة بلغ 3.42 وهو ما يشير إلى أن الإجابات تتجه نحو الموافقة على هذه الفرضية، مع إنحراف معياري قدره 1.216؛ وكانت قيمة t المحسوبة 8.71، وهي أكبر من قيمة t الجدولية المحصور مجالها في 1.671، ومستوى دلالة sig معدوم وهي ذات دلالة عند مستوى sig < 0.05 أيضا؛ وبدرجة حرية 62 وبناءا عليه:

القرار الإحصائي:

ترفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه، ليس للالتزام بالمبادئ الاخلاقية دور فعال في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

القرار التطبيقي:

تقبل الفرضية البديلة والتي تنص على: للالتزام بالمبادئ الاخلاقية دور كبير في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل الثالث

لعله لا يمكن الجزم بصفة قطعية على صحة الإفتراضات الأولية من خلال التحليل الإحصائي، لكن حاولنا من خلال هذا الفصل وعن طريقة الإستبانة الموزعة على عدد من المحاسبين والأساتذة ذوي الخبرة في المجال، والذين غلب عليهم الطابع الذكوري، والمستوى التعليمي العالي والخبرة المقبولة عموما، وأظهرت نتائج البحث أن جميع الإفتراضات الفرعية المتعلقة بالأساليب الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، سواء تعلق الأمر بالمحاسبة القضائية الحوكمة، وحتى الإلتزام بالميادئ الأخلاقية، حيث تميزت جميع الفقرات بالموافقة، والمحايدة في أربع فقرات من إجمالي 21 فقرة من فقرات القسم الثاني للإستبيان، وذلك بعد إستخراج وتحليل المتوسطات الحسسابية والإنحرافات المعيارية لجميع فقرات المحور، كما كانت الإرتباطات بين المحاور بنسب جيدة ما يعطي إنطباعا عن العلاقة الطردية الموجبة بين متغيرات الدراسةوهو ما يؤكد الإفتراضات الاولية للبحث والتي وضعت مبدئيا للرد على إشكالياته.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

تختلف ممارسات وأهداف المحاسبة الإبداعية في البلدان ذات المستويات المرتفعة من حيث التنمية الاقتصادية والأنظمة المحاسبية، عن غيرها من البلدان الأخرى حيث المحاسبة الإبداعية ضعيفة التطور وتقتصر بشكل أساسي على استخدام "مخططات الضرائب البيضاء"، أي الطرق القانونية وغير القانونية لتقليل العبء الضريبي، لكن الدول المتقدمة يكون الهدف منها هو تحسين مؤشرات التقارير المالية من أجل جذب المستثمرين والدائنين، حيث تدعوا تلك "الإساءات المحتملة" للقوائم المالية وهو تعبير ملطف يشير إلى تلك الممارسات المحاسبية التي لا تتبع نص قواعد ممارسات المحاسبة القياسية، وتنحرف عن روح تلك القواعد، وتتميز بتعقيدات مفرطة واستخدام طرق جديدة لتوصيف الدخل أو الأصول والإلتزامات بنية التأثير على القراءة الجيدة لتلك القوائم، وتغيير إتجاه التفسيرات التي يرغب فيها معدوها وفق حاجياتهم وأهوائهم والتراجع في الإفصاح المحاسبي وشفافية المعلومات، بالإضافة إلى التحيز في الحكم الشخصي، وتتميز تلك الممارسات بسرعة تطورها وكثرة إستغلالها للنظم والقوانين المختلفة للدول، ما أدى إلى فضائح كبيرة كانت لتلك الممارسات الدور البارز فيها، من أجل ذلك توجب إيجاد طرق وآليات تساعد على مواجهة مثل تلك الممارسات سواء ما تعلق ما تعلق بالأفراد والمؤسسات بحد ذاتها، أو ما تعلق بإيجاد نظم وقوانين تساعد على التقليل من مثل هذه الظاهرة.

وفي هذا السياق جاءت دراستنا الحالية من أجل دراسة تلك الظاهرة، وعن أبرز آليات مواجهتها، ذلك من خلال شقين، الأول نظري تطرقنا إلى التعريفات المختلفة للظاهرة، وأهم دوافع اللجوء إليها، ثم تطرقنا إلى أهم الآليات الحديثة لمواجهتها مكتفين بثلاث آليات رأيناها الأبرز وفق تحليلنا لعديد المراجع والأبحاث المتعلقة بالموضوع تمثلت في " المحاسبة القضائية، الحوكمة المؤسسية، والمبادئ الأخلاقية"، ورأينا ةمن خلال تلك الدراسات أن تلك الآليات يمكن أن تساعد في التقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل كبير، وتدعم نتائج الدراسة النتائج التطبيقة والتي توصلنا إليها من خلال إستبانة موزعة غلى محاسبين وأساتذة كم ذوي الإختصاص، تضمنت في فقراتها أسئلة محددة عن دور الآليات في التقليل من ممارسات التلاعب والتدليس في القوائم المالية.

لقد تم ذلك من خلال تفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج spss الإحصائي وتم استخدام الإختبارات الإحصائية التالية:

-النسب المئوية والتكرارات؛

-اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات عن طريق معامل كولموكروف سميرنوف؛

-اختبار ألفاكرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛

-معامل ارتباط بيرسون لقياس درجة الإرتباط وصدق الفرضيات؛

-إختبارات المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للفقرات.

- إختبار تي الأحادي.

ولقد دعمت مخرجات الجانب النظري ما توصلت له الدراسة النظرية، من خلال موافقة مجتكع الدراسة على جميع فقرات محاور الدراسة تقريبا، ما يعني وجود علاقة طردية ودور إيجابي كبير لتلك الآليات الثلاث في التقليل من تبعات ممارسات المحاسبة الإبداعية، سواء على المستوى القريب، أو حتى المتوسط والبعيد.

كما توصلت الدراسة إلى عديد النتائج لعل أبرزها:

- حقيقة أن المحاسبة الإبداعية مترسخة في الشركات، وتعني فكرة الترسيخ أنها تمارس على نطاق واسع وتنعكس على جميع جوانب إعداد التقارير المالية.

- البيانات المالية في شكلها الحالي غير قادرة على شرح القيمة الفعلية للشركة.

- وجود اختلافات كبيرة في النظرة بين معدي القوائم المالية وبين مستخدميها.

- ضعف بعض القوانين ذات الصلة، والتي تتظمن بعض الثغرات الممكن إستغلالها.

من أجل ذلك خرجت الدراسة ببعض التوصيات لعل أبرزها:

- يمكن تقليل الخسائر الناتجة عن المحاسبة الإبداعية بشكل كبير من خلال نهج منظم لتغيير النظرة إلى الممارسة، حيث سيكون من الجيد أن إظهار تأثير هذه الممارسة على الاستثمارات، وعلى قيمة الشركة وصورتها.

-كان للإصلاح في النظم تأثير محدود على الممارسات المحاسبية وأن التوافق مع المعايير المحاسبية كان منخفضا.

- هناك حاجة إلى مزيد من الشفافية والمصداقية من أجل ضمان العمل الجيد للشركات.

- تُعد اللوائح التنظيمية بدون تقنيات إنفاذ شاملة غير فعالة في منع الأفراد من استخدام ممارسات إبلاغ مضللة.

ولعل أبرز التوصيات التي يمكن أن تخرج بها الدراسة ما يلي:

- ضرورة التركيز على تلك التشريعات التي تهتم بقواعد حوكمة الشركات، والإفصاح المالي، واستقلالية المدقق، والمسؤولية الجنائية للشركات...؛

- لايمكن إغفال تأثير المهارات والإمكانيات التي يحوزها المدقق في أداء مهامه في تقييم والتقليل من مخاطر الاحتيال؛

- ضرورة التوعية والتثقيف بأهمية جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها؛

- وضع مدونة للأخلاقيات خاصة بالمحاسبين، مع التركيز على جوانب المهارات الشخصية؛

- إلزام مكاتب التدقيق والمحاسبة بإنشاء أقسام خاصة تُعنى بالرقابة على جودة عملية التدقيق؛

- تقليل نطاق وعدد الطرق المحاسبية المسموح بها، أو عن تحديد الظروف التي ينبغي فيها استخدام كل طريقة؛

وقواعد الحوكمة بشكل صحيح في عالم الشركات.،

آفاق البحث

- لعل من المفيد الإستفاضة في مجال المحاسبة القضائية كونها لها دور بارز في الحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية تخص الدول التي فعلتها؛

- رقمنة عملية التدقيق، كونها تساعد في إجراء مقارنات مستقبلية في مجال المقارنة بين النتئج الحالية والمستقبلية، مما يساعد في إكتشاف التلاعبات المحتملة.

وبصرف النظر عن العناصر المذكورة أعلاه، يعد تطبيق المعايير الأخلاقية عاملا مهما في هذا السياق لأنه ناتج عن الوازع النفسي لمعد القوائم المالية، فبتوفره يتوفر قدر كبير من النزاهة والموثوقة في تلك القوائم، ويؤدي غيابه إلى عديد الإشكالات حتى في حالة وجود آليات مراجعة دقيقة ومعايير محاسبية واضحة.

قائمة المراجع

المراجع العربية

الكتب

1. أمين السيد أحمد لطفي، **قراءات في المحاسبة والمراجعة القضائية**، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، الطبعة الأولى، 2014.
2. سعد الساكني، **معايير المحاسبة الدولية والازمة المالية العالمية**، مركز الكتاب الاكاديمي، 2016.
3. طارق بد العال حماد، **حوكمة الشركات، المفاهيم "المبادئ التجارب**، تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2018.
4. مُحَمَّد الفاتح مُحَمَّد بشير الغربي، **حوكمة الشركات**، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، القاهرة، 2020.
5. مُحَمَّد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودوراعضاء مجلس الادارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2017.
6. **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر**، الجزائر، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، 2009.

المذكرات

1. عبدالله محمود عبدالله النمرين، **ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2019.
2. أدم محمد عبد القادر، **دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي في الشركات الصناعية الليبية**، الخرطوم، جامعة النيلين، كلية التجارة، شهادة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2018.
3. بوراس بودالية، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الاداري والمالي**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية علوم التسيير، جامعة عين تيموشنت، 2021.2020.
4. رياض زلاسي ، **إسهامات حوكمة الشركات في المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ، 2012 / 2011.
5. عماد سليم الآغا، **دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية**، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الأزهر، غزة فلسطين 2010.
6. ليندا حسن نمر الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية**، شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، ، 2009.

7. مجدي مُحَّد سامي، **دور المحاسبة القضائية عن تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال المالي**، القاهرة، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، 2002.
8. منى موسوس، إيمان حرفوش، **دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، شهادة ماستر، جامعة مُحَّد الصديق بن يحي، جيجل، 2020
9. مهداوي هند، **حوكمة الشركات**، مطبوعة بيداغوجية سنة ثانية ماستر تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية تجارية و علوم التسيير، جامعة عين تيموشنت، 2020-2021.

المقالات والمداخلات

1. خالد جمال الجعارات، دينا سليمان أبو خليفة، **المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب –اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية–**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، 01، 2015.
2. ابراهيم حسين حسني ابراهيم، **حوكمة الكيانات الاقتصادية، المفاهيم الحديثة لادارة الاعمال**، المحاضرة المدرب الدولي المعتمد عصر الادارة الحديثة التنمية المستدامة للموارد البشرية، 2016.
3. أحمد حامد، نبيل ياسين، عبير عبد الكريم، **دور المحاسبة القضائية في الحد من إدارة الأرباح**، مجلة المحاسبة والمراجعة لإتحاد الجامعات العربية، العدد الثالث، 2021.
4. افطيطم سالم الجهاني، عزيزة عوض الشهيبي، **متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي 4 واخلاقيات وسلوكيات المهنة لتحقيق جودة التعليم**، المؤتمر الدولي 2021 ضمان جودة مؤسسات التعليم الالي، كلية الاقتصاد، جامعة بتغازي بغداد، ليبيا، 2021.
5. بشائر خضير عباس، سهام جبار مزهر، علي مهدي حميد، **إمكانية تحقيق التكامل بين المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات للحد في الحد من أساليب المحاسة الإبداعية –دراسة تحليلية**، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (9)، العدد(2)، 2019.
6. بشرى نجم عبد الله، ثائر صبري محمود، **تقييم مستوى الالتزام بمبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الرابع والعشرون، 2010.
7. جلاب مُحَّد، **حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية**، مذكرة ماجيستير، علوم التسيير، كلية اللوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010.
8. جميلة سعيد قمبر، **قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي في الجامعات الليبية**، جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد، المجلة الجامعة لكلية الاقتصاد، المجلد الأول، العدد 16، 2014.

9. جودي مُحَّد رمزي، **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري**، مداخلة ملتقى معايير المحاسبة الدولية بالافصاح المحاسبي كمدخل حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة بسكرة، 06-07 ماي، 2012.

10. حساني رقية وآخرون، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الاداري والمالي**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الاداري والمالي، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، 6و7 ماي، 2012.

11. حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد السابع والعشرون، 2011.

12. صالح عبدالرحمن السعد، **المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية**، جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والادارة، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، المجلد السابع والعشرون، العدد الأول، 2013.

13. عبدالحفيظ مُحَّد كريم، عبدالرزاق حسين الطاهر، **المحاسبة والمراجعة الجنائية كمجال جديد في مهنة المحاسبة**، جامعة الجبل الغربي، كلية المحاسبة، مجلة دراسات في المال والأعمال، العدد السابع، 2005.

14. فريد كورتل، **حوكمة الشركات في تعزيز اداء المؤسسة المستدامة**، مداخلة ضمن اعمال المؤتمر العلمي الدولي الاول حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 15 و16 اكتوبر 2008.

15. ماهر موسى درغام، **المحاسبة الجنائية**، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد التاسع عشر، 2012.

16. مطر مُحَّد والحلبي، ليندا حسن ، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية**، المؤتمر العلمي الدولي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء، الاردن ، مستل من رسالة ماجستير 2009.

17. مقداد أحمد الجليلي، **المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق**، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، العدد34، 2012.

18. منال حسين لفته صالح، **إستخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية**، مجلة دنانير، العدد الثامن، 2013.

19. مهند العبيني، علي الزعبي، **اثر التعليم المحاسبي الاخلاقي على ممارسات المحاسبة الابداعية في الاردن**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 50، 2017.

20. نجوى أحمد السيسي، **دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية– دراسة ميدانية**، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، جانفي 2006.

21. نوال كفوس، ريمة شيبوب، **فعالية السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة أراء للدراسات الاقتصادية والادارية، لمركز الجامعي أفلو، الجزائر، المجلد 03، العدد 02، 2021.

المراجع الأجنبية

H.Stolowy, G. Breton, **Accounts Manipulation :A Literature Review and Proposed**, Conceptual Framework, 2003.

Balaciu, Diana, Victoria Bogdan, and Alina Beattrice Vladu, **"A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice"**, Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica, 11.1, 2009.

Aws Saeed Mirdan, Ismael Abbas Manhel, **Creative Accounting Standards and Its Techniques**, International Journal of Research, 0 4 (01), 2017.

AMAT Oriol, GOWTHORPE Catherine, **Creative accounting: nature, incidence and ethical issues**, Scientific paper, 2004.

RAMADAN Ismail Zeyad, **Creative accounting: Theoretical framework for dealing with its determinants and institutional investors' involvement**, PhD Thesis, Cardiff Metropolitan University, 2017.

Christian Brauweiler, Aida Yerimpasheva, and Zerma Bagalbayeva, **Avoiding creative accounting: Corporate governance and leadership skills**, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 104 (160), 2019.

CLARKE, Frank; DEAN, Graeme; OLIVER, Kyle, **Corporate collapse: accounting, regulatory and ethical failure**, Cambridge University Press, 2003.

POPOOLA, Oluwatoyin Muse Johnson, et al, **The Impact of Task Performance Fraud Risk Assessment on Forensic Skills and Mindsets: A Conceptual Model**, In: 8th Asian Business Research Conference (WBI), 2013.

Mckittrick, Chris, **Forensic Accounting It's Broader Than You Might Think And It Can Help Your Organization**, The Mckittrick Report May, Report Issue 1, 2009.

Wells, J. T. (2005). **Accountants need help fighting the war on fraud; ACFE founder urges antifraud education [Press Release],** Retrieved November, 13, 2012.

Nkama, N.; Onoh, J.O, **Forensic the Accounting and Board Performance in The Nigerian Banking Industry**. Journal of Accounting and Financial Management,2(2), 2016, p. 17; Available at: https://ssrn.com/abstract=2865129.

Mehta; Mathur, Tarun, **Preventing financial fraud through forensic accounting (The Institute of chartered accountant of India**, vol. 55, No. 10, 2007.

Ernst and Young, **Forensic-Auditing A.N Chatterji**, SAI-India– www.Asosai,org/journalforensic-auditing, htm, 200.

الملاحق

الملحق الأول: الإستبيان الموزع

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر –الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية ومحاسبة **التخصص**: محاسبة وتدقيق

السلام عليكم:

من خلال هذه الدراسة الميدانية بعنوان " **الأساليب الحديثة لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية** " نسعى للتعمق في المفاهيم التطبيقية للموضوع، من أجل تحقيق ذلك ومحاولتنا قياس متغيراته بطريقة علمية متوافقة مع افتراضاته، فإننا نسلمك هذا الاستبيان ونقدر مساعدتك في الإجابة على الأسئلة من أجل الوصول إلى أداة قياس صالحة وقوية، مع العلم أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد إلى حد كبير على صحة إجاباتكم، شاكرين لكم مجهودكم معنا، وهذا البحث هو من متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم في المحاسبة المالية.

كما نوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستبقى سرية ولن يتم استخدامها إلا لأغراض البحث العلمي وفقط.

تقبلوا منا فائق الإحترام والتقدير.

الجزء الأول: الأسئلة الخاصة بالبيانات العامة: يرجي وضع علامة (×) للإجابة الصحيحة

1-العمر: أقل من 30 ☐ من 30-40 ☐ من 40 فأكثر ☐

2- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

3- المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐

شهادة أخرى:.....

4- التخصص العلمي: - محاسبة ☐ - مالية ☐ - تخصص آخر ☐

6- عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 ☐ أكثر من10 ☐

الجزء الثاني: يرجى وضع علامة (×) في الخانة التي تروها مناسبة:

المحور الأول	الإلتزام بأساليب المحاسبة القضائية وممارسات المحاسبة الإبداعية؟	معارض	محايد	موافق
01	يمكن للمحاسب القضائي مساعدة مجلس الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية.			
02	يناقش المحاسب القضائي الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وأثرها في التقارير.			
03	يقدم المحاسب القضائي استشارات في مجال التقاضي بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية.			
04	يمكن أن يكون المحاسب القضائي أحد الخبراء في حالات التقاضي بالشؤون المحاسبية والمالية والضرائب.			
05	جودة المعلومات المحاسبية للشركات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات أكثر تحققاً من جودتها في الشركات الاقتصادية الأخرى التي لا تطبق حوكمة الشركات.			
06	تسهم المحاسبة القضائية في تقييم فعالية إدارة المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية للشركة.			
07	يمكن أن تناقش المحاسبة القضائية المدقق الخارجي بنتائج تقريره.			

المحور الثالث	أثر الحوكمة المؤسسية على ممارسات المحاسبة الإبداعية؟	معارض	محايد	موافق
01	تعمل أساليب الحوكمة على دراسة الهيكل الرقابي داخل المؤسسة وإصلاحه.			
02	للمراجع دور كبير في الحد من التلاعبات والتدليس في القوائم المالية.			
03	تعمل لجان المراجعة على فحص تقرير مجلس الإدارة للتأكد من صحة المعلومات الواردة فيه.			
04	من شأن نظام الرقابة الداخلي أن يكون له دور كبير في مراقبة إعداد القوائم المالية.			
05	يخدم مجلس الإدارة جميع مستخدمي القوائم المالية بنفس الدرجة.			
06	تقليل الفجوة ما بين توقعات المساهمين ومجلس الإدارة يساعد في مصداقية القوائم المالية.			
07	الإفصاح عن طرق عمل المؤسسة وسياساتها المستقبلية دافع لزيادة الثقة في القوائم المالية.			

المحور الرابع	الالتزام بالمبادئ الاخلاقية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية؟	معارض	محايد	موافق
01	مرونة القوانين أحد أسباب بعد معدي القوائم عن الجانب الأخلاقي في إعداد القوائم المالية.			
02	للثقافة التكوينية لمعدي القوائم دور بارز في ابتعادهم عن الممارسات المضللة حين إعدادها.			
03	من شأن الضغوطات الداخلية والخارجية أن تسهم في تضليل القوائم المالية.			
04	الإلتزام بمعايير التدقيق والمهنية أحد أسباب شفافية القوائم.			
05	تساعد رفاهية معدي القوائم وتوفير الضروف اللازمة في مصداقيتها.			
06	الإلتزام بالسلوك المهني نابع من ثقافة المؤسسة الداخلية.			
07	الوازع النفسي والأخلاقي للمحاسب نتاج البيئة المؤسسية والمجتمعية التي يعمل فيها.			

الملحق رقم (02): بعض مخرجات برنامج spss

Statistics

		المحور الثاني:الالتزام المساسبة باساليب وممارسات القضائية الابداعية المحاسبة	المحور الثاني:الالتزام المساسبة باساليب وممارسات القضائية الابداعية المحاسبة	المحور الثاني:الالتزام المساسبة باساليب وممارسات القضائية الابداعية المحاسبة	المحور الثاني:الالتزام المساسبة باساليب وممارسات القضائية الابداعية المحاسبة	المحور الثاني:الالتزام المساسبة باساليب وممارسات القضائية الابداعية المحاسبة	المحور الثاني:الالتزام المساسبة باساليب وممارسات القضائية الابداعية المحاسبة	المحور الثاني:الالتزام المساسبة باساليب وممارسات القضائية الابداعية المحاسبة
N	Valid	63	63	63	63	63	63	63
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.44	3.44	3.38	3.48	3.54	3.48	3.65
Median		4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00
Std. Deviation		1.241	1.317	1.250	1.293	1.216	1.255	1.246

الابداعية المحاسبة وممارسات القضائية الماسبة باساليب الثاني:الالتزام المحور

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة معارض	6	9.5	9.5	9.5
	معارض	9	14.3	14.3	23.8
	محايد	12	19.0	19.0	42.9
	موافق	23	36.5	36.5	79.4
	بشدة موافق	13	20.6	20.6	100.0
	Total	63	100.0	100.0	

الابداعية المحاسبة وممارسات القضائية الماسبة باساليب الثاني:الالتزام المحور

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة معارض	6	9.5	9.5	9.5
	معارض	11	17.5	17.5	27.0
	محايد	12	19.0	19.0	46.0
	موافق	17	27.0	27.0	73.0
	بشدة موافق	17	27.0	27.0	100.0
	Total	63	100.0	100.0	

الابداعية المحاسبة وممارسات القضائية الماسبة باساليب الثاني:الالتزام المحور

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة معارض	5	7.9	7.9	7.9
	معارض	12	19.0	19.0	27.0
	محايد	14	22.2	22.2	49.2
	موافق	18	28.6	28.6	77.8
	بشدة موافق	14	22.2	22.2	100.0
	Total	63	100.0	100.0	

Statistics

		اثر :الثالث المحور المؤسسة الحوكمة ممارسات على الابداعية المحاسبة	اثر :الثالث المحور المؤسسة الحوكمة ممارسات على الابداعية المحاسبة	اثر :الثالث المحور المؤسسة الحوكمة ممارسات على الابداعية المحاسبة	اثر :الثالث المحور المؤسسة الحوكمة ممارسات على الابداعية المحاسبة	اثر :الثالث المحور المؤسسة الحوكمة ممارسات على الابداعية المحاسبة	اثر :الثالث المحور المؤسسة الحوكمة ممارسات على الابداعية المحاسبة	اثر :الثالث المحور المؤسسة الحوكمة ممارسات على الابداعية المحاسبة
N	Valid	63	63	63	63	63	63	63
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.60	3.65	3.41	3.67	3.79	3.46	3.44
Median		4.00	4.00	3.00	4.00	4.00	4.00	4.00
Std. Deviation		1.171	1.166	1.173	1.164	1.065	1.255	1.215

الابداعية المحاسبة ممارسات على المؤسسة الحوكمة اثر :الثالث المحور

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة معارض	3	4.8	4.8	4.8
	معارض	10	15.9	15.9	20.6
	محايد	12	19.0	19.0	39.7
	موافق	22	34.9	34.9	74.6
	بشدة موافق	16	25.4	25.4	100.0
	Total	63	100.0	100.0	

الابداعية المحاسبة ممارسات على المؤسسة الحوكمة اثر :الثالث المحور

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة معارض	3	4.8	4.8	4.8
	معارض	9	14.3	14.3	19.0
	محايد	12	19.0	19.0	38.1
	موافق	22	34.9	34.9	73.0
	بشدة موافق	17	27.0	27.0	100.0
	Total	63	100.0	100.0	

الابداعية المحاسبة ممارسات على المؤسسة الحوكمة اثر :الثالث المحور

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة معارض	3	4.8	4.8	4.8
	معارض	9	14.3	14.3	19.0
	محايد	11	17.5	17.5	36.5
	موافق	23	36.5	36.5	73.0
	بشدة موافق	17	27.0	27.0	100.0
	Total	63	100.0	100.0	

Statistics

		:الرابع المحور بالمبادئ الالتزام الحد في الاخلاقية المحاسبة اساليب من الابداعية	:الرابع المحور بالمبادئ الالتزام الحد في الاخلاقية المحاسبة اساليب من الابداعية	:الرابع المحور بالمبادئ الالتزام الحد في الاخلاقية المحاسبة اساليب من الابداعية	:الرابع المحور بالمبادئ الالتزام الحد في الاخلاقية المحاسبة اساليب من الابداعية	:الرابع المحور بالمبادئ الالتزام الحد في الاخلاقية المحاسبة اساليب من الابداعية	:الرابع المحور بالمبادئ الالتزام الحد في الاخلاقية المحاسبة اساليب من الابداعية	:الرابع المحور بالمبادئ الالتزام الحد في الاخلاقية المحاسبة اساليب من الابداعية
N	Valid	63	63	63	63	63	63	63
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.43	3.70	3.05	3.57	3.41	3.35	3.30
Median		4.00	4.00	3.00	4.00	4.00	4.00	4.00
Std. Deviation		1.411	1.116	1.069	1.187	1.375	1.297	1.375

الابداعية المحاسبة اساليب من الحد في الاخلاقية بالمبادئ الالتزام :الرابع المحور

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة معارض	2	3.2	3.2	3.2
	معارض	9	14.3	14.3	17.5
	محايد	12	19.0	19.0	36.5
	موافق	23	36.5	36.5	73.0
	بشدة موافق	17	27.0	27.0	100.0
	Total	63	100.0	100.0	

الابداعية المحاسبة اساليب من الحد في الاخلاقية بالمبادئ الالتزام :الرابع المحور

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة معارض	2	3.2	3.2	3.2
	معارض	9	14.3	14.3	17.5
	محايد	12	19.0	19.0	36.5
	موافق	23	36.5	36.5	73.0
	بشدة موافق	17	27.0	27.0	100.0
	Total	63	100.0	100.0	

الابداعية المحاسبة اساليب من الحد في الاخلاقية بالمبادئ الالتزام :الرابع المحور

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة معارض	7	11.1	11.1	11.1
	معارض	7	11.1	11.1	22.2
	محايد	31	49.2	49.2	71.4
	موافق	12	19.0	19.0	90.5
	بشدة موافق	6	9.5	9.5	100.0
	Total	63	100.0	100.0	