

دور أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية  
دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

سولم صلاح الدين<sup>1</sup>، طراد خوجة هشام<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جامعة محمد الشريف مساعدي سوق اهراس (الجزائر)، [se.soualem@univ-soukahras.dz](mailto:se.soualem@univ-soukahras.dz)

<sup>2</sup> جامعة محمد الشريف مساعدي سوق اهراس (الجزائر)، [h.tardkhodja@univ-soukahras.dz](mailto:h.tardkhodja@univ-soukahras.dz)

The role of forensic accounting Methods in the limitation of creative accounting practices- A field study of a sample of academics and professionals

Soualem salah eddine<sup>1</sup>, tradkhodja hichem<sup>2</sup>

Mohamed Cherif Messaadia University - Souk Ahras (Algeria)<sup>1,2</sup>

تاريخ الاستلام: 2021/09/11؛ تاريخ القبول: 2022/03/15؛ تاريخ النشر: 2022/06/30

ملخص:

هدفت الدراسة بصفة أساسية إلى الكشف عن دور أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بدراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين من أساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة، والمهنيين من محافظي الحسابات الممثلين لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وكذلك الخبراء المحاسبون وذلك في بعض ولايات الشرق الجزائري. ولتحقيق أهداف الدراسة تم جمع المعلومات بالاعتماد على استمارة الاستبيان التي صممت لقياس تصورات المبحوثين اتجاه دور أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وتم الاستعانة ببرنامج SPSS في تحليل البيانات، وقد توصلت الدراسة وبصورة أساسية إلى أن تطبيق أساليب وتقنيات المحاسبة القضائية يعد أحد العوامل الأساسية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاح: احتيال مالي؛ قوائم مالية؛ محاسبة إبداعية؛ محاسبة قضائية.

تصنيف JEL : M41 ; M42

Abstract :

The study mainly aimed to uncover the role of forensic accounting methods in limiting creative accounting practices, by studying a field study of a sample of academics with specialization in accounting, finance and auditing, and professionals from account governors representing the profession of external auditing in Algeria, as well as accountants, in some states East Algeria. In order to achieve the objectives of the study, information was collected based on a questionnaire designed to measure the respondents' perceptions of the role of forensic accounting methods in reducing creative accounting practices. The SPSS program was used in data analysis, and the study basically concluded that the application of forensic accounting methods and techniques is one of the main factors in reducing creative accounting practices.

**Keywords:** Financial fraud; Financial Statements; Creative accounting; forensic accounting.

**Jel Classification Codes :** M41 ; M42 .

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA

سولم صلاح الدين ، طراد خوجة هشام (2022)، دور أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، المجلد 10 (العدد 01)، الجزائر: جامعة 20 اوت 1955 - سكيكدة-، ص ص 424 - 439

## 1. مقدمة

بعد انهيار العديد من الشركات العالمية العملاقة مثل شركة وورلد كوم وشركة آرون، وتحميل شركة آرثر اندرسون جزء من المسؤولية كونها المسئول عن مراجعة وتدقيق حسابات الشركات المنهارة، واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية التي تظهر البيانات بشكل غير حقيقي، أثبتت الأزمة المالية العالمية الأخيرة ضعف آليات المراقبة المحاسبية، والمراجعة في اكتشاف الفساد المالي والإداري في الشركات وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، انهارت عدة بنوك بسبب الأزمة عام 2008 م وهناك حالات من الفساد التي تم اكتشافها و حالات لم يتم اكتشافها وحالات مكتشفة ولم يفصح عنها. ونظرا للظروف السائدة في عالم الأعمال ولجوء الكثير من إدارات الشركات إلى تحميل البيانات المالية سعيًا منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو المركز المالي لتحقيق أهداف ذاتية، فتلك الإدارات تلجأ لاستخدام المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية.

من هنا أطلقت الدعوات في عدد من البلدان المتقدمة حول الحاجة إلى خدمات المحاسبة القضائية، وهذا المفهوم الجديد يختلف عن المحاسبة القانونية، وعن التدقيق الخارجي الذي تمارسه الأجهزة الحكومية الرسمية أو مكاتب مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين في القطاع الخاص، فمخرجات المحاسبة القضائية تقارير ترشد القضاة في إصدار الأحكام بحق الأطراف المتنازعة حول القضايا المالية.

### 1.1 مشكلة الدراسة

يتمتع ممارسو المحاسبة الإبداعية بمهارات عالية من المهنية المحاسبية التي تتيح لهم إحداث تلاعب بالقيم ومن ثم إخضاعها للصورة التي يطمحون لها، مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الفئات داخل المنشأة أو خارجها، وانطلاقا من كون المحاسبة القضائية تلعب دورا هاما في قيام إدارة المؤسسات بإعداد تقارير وقوائم مالية خالية من أية أخطاء مقصودة للفئات ذات العلاقة. وعلى ضوء ذلك تتمحور مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال الرئيس التالي:

**هل لأساليب المحاسبة القضائية دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟**

### 2.1 فرضيات الدراسة

لقد تم بناء فرضيات الدراسة اعتمادًا على مشكلة الدراسة وعناصرها المختلفة حيث أن فرضيات الدراسة تعد إجابات آنية لظاهرة المدروسة، وحلولاً متوقعة للمشكلة موضوع الدراسة، حيث ينطلق هذا البحث من الفرضيات الرئيسية:

– H01: لا توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين أساليب المحاسبة القضائية وممارسات المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة.

– H02: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين أساليب المحاسبة القضائية وممارسات المحاسبة الإبداعية في إجابات الباحثين تعزى للمتغيرات الديمغرافية.

– H021: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات الباحثين نحو أساليب المحاسبة القضائية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة العملية).

– H022: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات الباحثين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة العملية).

### 3.1. أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من المكانة الخاصة التي تستحوذ عليها المحاسبة القضائية، فهي تعتبر من المهن الحديثة والمتطورة والمجالات الهامة، والتي زاد الطلب على خدماتها حيث تلعب دور رئيسي في كثير من القضايا العالمية، نتيجة للتغيرات الاقتصادية السريعة والتطور في تكنولوجيا المعلومات والأزمة المالية الأخيرة وظهور الشركات العالمية العملاقة وتشعب عملياتها التجارية وما صاحبه من انتشار واسع لحالات التلاعب المالي.

#### 4.1 أهداف الدراسة

- يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التعرف على دور أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتضمن الهدف الرئيسي للبحث مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في:
- التعرف على مفاهيم المحاسبة القضائية ودورها في كشف ومنع التلاعب بالقوائم والتقارير المالية.
  - استعراض مفهوم المحاسبة الإبداعية وبدايات تشخيصها وأهدافها وممارستها التي تشكل الأداة التنفيذية لهذا المفهوم في القوائم المالية للمؤسسات.
  - وضع إطار لمهنة المحاسبة القضائية للحد من صور الاحتيال والتلاعب والتضليل في مهنة المحاسبة، مع تحديد متطلبات تطبيق هذا الإطار.
  - مقارنة وجهات نظر المستجيبين وتقييمها واستخلاص النتائج.

#### 5.1 منهج الدراسة

يستخدم الباحث في إطار إعداد هذه الدراسة وسعيًا لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقف عند حدود وصف الظاهرة موضوع الدراسة "أساليب المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى لعينة من الأكاديميين ومكاتب المراجعة في الشرق الجزائري، وذلك بغية الكشف عن حيثياتها وتأكيد درجة وجودها ومستوى الارتباط بين متغيراتها، وتم جمع المعلومات بالاعتماد على استمارة الاستبيان التي صممت لقياس تصورات الإطارات المشكلة لعينة الدراسة اتجاه دور أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتم الاستعانة ببرنامج SPSS في تحليل البيانات.

#### 6.1 الدراسات السابقة

أ. دراسة ( عيدان الكبيسي، 2016) بعنوان: دراسة استقصائية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن: هدفت الدراسة إلى بيان أهمية المحاسبة القضائية في فض النزاعات المالية وبصوره عادلة في الأردن، من وجهة نظر كل من المحاسب القضائي والقضاة. وتوصلت الدراسة إلى أن الواقع الحالي للمحاسبة القضائية في الأردن بعيدة عن تحقيق العدالة في فض النزاعات المالية، ولا ترقى إلى المستوى الذي يجب أن تلعبه المحاسبة القضائية لمكافحة الفساد وتحقيق العدالة في المجتمع. وأوصت الدراسة أن تقوم الجمعيات المهنية المعنية في وضع قوانين منظمة لمهنة المحاسبة القضائية، واتخاذ كامل الاجراءات لتطوير مهنة المحاسبة القضائية في الأردن.

ب. دراسة ( حسن وعبدالرحمن، 2015) بعنوان: دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية: هدفت الدراسة إلى بيان مدى مساهمة المحاسبة القضائية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، وواجه الاختلاف بين وظائف مكاتب التدقيق الخارجي حول مزاول مهنة المحاسبة القضائية، من وجهة نظر المحاسبين القانونيين. وأظهرت نتائج الدراسة وجود اختلاف جوهري بين اتجاهات المدققين الخارجيين حول مزاول مهنة المحاسبة القضائية، وأن عمليات التحري والتقييم التي يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية. وأوصت الدراسة بضرورة تبني المحاسبة القضائية كمهنة جديدة في مجال المحاسبة من قبل مجلس تنظيم المحاسبة والمراجعة بالسودان.

ج. دراسة ( الهيني وسلامة، 2018) بعنوان: دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب الاحتيال المالي في الأردن: هدفت الدراسة إلى بيان دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب الاحتيال المالي في الأردن، من خلال وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين. وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد دور فعال للمحاسبة القضائية في الحد من أساليب الاحتيال المالي في الأردن، من خلال وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، وذلك من خلال رفع كفاءة التحكيم في القضايا المالية المرفوعة من قبل الأطراف ذات العلاقة، والتحري عن عمليات الاحتيال والحول دون وقوعها في الشركات الأردنية، تحديد الأضرار المادية المتكبدة أو المحتملة والتعويضات المترتبة عليها بدقة،

ودورها في التحقيقات الحكومية والكشف عن الاحتيال في هذا المجال في الأردن. وأوصت الدراسة بأهمية توعية المحاسبين للموظفين العاملين في الشركات بالعقوبات التي قد يواجهونها في حالة ارتكابهم أيا من عمليات السرقة أو الاختلاس أو الاحتيال، وإدراج موضوع المحاسبة القضائية في الخطط الدراسية لطلبة المحاسبة في الجامعات الأردنية.

وتتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها الأولى حسب علم الباحثان التي تناولت دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في الجزائر، حيث أن الدراسات التي تناولت هذا الموضوع كانت في بلدان أخرى كالأردن، المملكة العربية السعودية والسودان. ولقد شملت الدراسة عينة من الأكاديميين من أساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة، والمهنيين من محافظي الحسابات المثقلين لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وكذلك الخبراء المحاسبون وذلك في بعض ولايات الشرق الجزائري.

## 7.1 هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة وللوصول إلى أهداف الموضوع، تم تقسيم البحث إلى ثلاث عناصر:

- الإطار النظري للمحاسبة القضائية.
- الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية ودور المحاسبة القضائية في الحد من ممارساتها.
- منهجية الدراسة الميدانية وإجراءاتها التطبيقية.

## 2. الإطار النظري للمحاسبة القضائية

### 1.2 مفهوم المحاسبة القضائية

يشير مصطلح المحاسبة القضائية إلى العلاقة بين المحاسبة والقانون وتوظيف المعلومات المحاسبية في مجال القضاء أو لأغراض استشارية، ويمكن أن يُنظر للمحاسبة القضائية، ذلك المفهوم الحديث القدم في الوقت ذاته، على أنها العلم الذي يتعامل مع تطبيق المعرفة في مجالات المحاسبة والتمويل والضرائب والتدقيق للقيام بتحليل والتحري عن والاستفسار وفحص واختبار المسائل القانونية بهدف التوصل إلى الصديق الذي يساعد المحاسب على تقديم رأيه الخبير. (منال حسين، 2017، صفحة 589)

كما ينظر للمحاسبة القضائية على أنها حقل من حقول المحاسبة، تستخدم علم ومهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق من اجل كشف الأضرار الاقتصادية وإعداد الآراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي. والمحاسبة الاستقصائية وهي ليست محاسبة فحسب لأنها تتطلع إلى أبعد من الأرقام في التعامل مع الواقع مما يتطلب التحليل العلمي والمتعمق لمعطيات قضية ما لتساعد من ثم في الكشف عن المشاكل الكامنة في الأعمال التجارية والمالية، وهي تستعين بالقانون ومهارات التحقيق لتكون حاضرة في المحاكم لحسم النزاعات بصورة عادلة. (عيدان الكبيسي، 2016، صفحة 03)

كما يمكن تعريف المحاسبة القضائية على أنها تطبيق لمبادئ المحاسبة والنظريات والضوابط والحقائق أو الفرضيات المحاسبية في نزاع قانوني، ويشمل جميع فروع المعرفة المحاسبية، أي أن المحاسبة القضائية تتكون من عنصرين أساسيين هما: (مقداد، 2012، صفحة 12)

أ. الخدمات القانونية: التي تعترف بدور المحاسب القضائي بوصفه خبيراً أو مستشاراً؛

ب. خدمات التحقيق: التي تعتمد على الاستفادة من مهارات المحاسب القضائي في قاعة المحكمة.

أي أنها تساعد القضاة في الحكم العادل والرشيد أثناء النزاعات والقضايا المالية محل التدقيق من خلال توفير المعلومات والتقارير التي تساعدهم في ذلك.

ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن المحاسبة القضائية هي استخدام المعرفة المحاسبية بالإضافة إلى معارف ومهارات أخرى في حل القضايا والنزاعات المالية.

## 2.2 أهداف المحاسبة القضائية:

- التحري عن عمليات الاحتيال واكتشافها، والذي يعد من الأهداف الرئيسية للمحاسبة القضائية، فضلا عن اكتشاف حالات التهرب الضريبي أو التلاعب الذي يتم في السجلات المحاسبية.
- التحقق من الادعاءات المرعومة من قبل الجهات ذات العلاقة، إذ أن الهدف من المحاسبة القضائية يعتمد على الغرض من التكليف فقد يكون الغرض هو التحري عن وجود أو عدم وجود حالة الاحتيال.
- دعم التقاضي، وتشمل جميع المستندات لقبول أو رفض الادعاء ثم مراجعة المستندات الملائمة لتكوين التقييم المبدئي للحالة، وفحص الأدلة المناسبة وإبداء الرأي، وتكوينه من خلال الإجراءات التحليلية.
- كما تهدف المحاسبة القضائية إلى تحقيق عددا من الأهداف من أهمها ما يلي: (عبير بكري، 2019، صفحة 489)
- جمع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأي في مهني محايد للمساعدة في تأييد الدعاوى القضائية.
- إعداد محاسبين قضائيين لديهم المعرفة، الخبرة، والمهارة بالمحاسبة والمراجعة، ومهارة التحقيق في ضوء المعرفة القانونية ليكونوا محاسبين قضائيين مؤهلين للمساهمة في تأييد الدعاوى القضائية ومساعدة القضاء في إقرار الحق وتحقيق العدالة.
- حماية المال العام من أعمال الغش والاحتيال وسوء الاستخدام والمساهمة في رفع كفاءة وفعالية وظيفة مهنة المراجعة الخارجية.

## 3.2 مجالات المحاسبة القضائية

- هناك عدة مجالات يمكن أن تقدم من خلالها المحاسبة القضائية خدماتها وكما يلي: (منال حسين، 2017، صفحة 591)
- دعم الاستشارات القضائية وتقديمها لحل النزاعات التجارية، فضلاً عن التفاوض في هذه النزاعات، حيث تتولى المحاسبة القضائية التحقيق في موضوع النزاع وتكوين رأي في ضوء التحقيقات التي تنفذها.
  - إثبات دعاوى الاحتيال أو تفنيدها، حيث يتم تدقيق عمليات الاحتيال وإجراء التحقيقات اللازمة بشأنها.
  - تقديم الاستشارات المتعلقة بتقييم الأضرار الاقتصادية، وتتبع الأموال المختلطة والتحقيق في تزوير الأوراق المالية وعمليات الاحتيال وتدقيق العقود الخاصة بالقروض المصرفية والقواعد والقوانين الخاصة بالحسابات المصرفية والتأمين، فضلاً عن تدقيق الالتزام مع العقود الحكومية والتحقق من الاستخدام الصحيح للمنح الحكومية وتحليل وتقييم الأعمال التجارية وتقديم شهادة الخبرة في المحاكم.
  - فض المنازعات الخاصة بالضرائب بإجراء تحليل للضرائب، وكذلك الكشف والتحقيق في الاستخدام غير المشروع للملكية الفكرية فضلاً عن العمل في الأجهزة الاستخباراتية والمخابراتية الحكومية للكشف عن الهوية المالية الحقيقية للأفراد والكيانات المتورطة في الأنشطة المالية أو المشتبه بها.

## 3. الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية ودور المحاسبة القضائية في الحد من ممارساتها

### 1.3 مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية حدثاً من مواليد الثمانينيات من القرن الماضي، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت بداية تلك الفترة التي كان فيها الضغط لإنتاج أرباح أفضل، بينما كان من الصعب إيجاد أرباح من أي نوع، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تحرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب أرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها، ولقد استمر الركود الأخير فترة طويلة مما تسبب في إجبار الكثير من الشركات التي بلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية. (الآغا، 2011، صفحة 79)

وخلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في علم المحاسبة والتدقيق بدراسة هذه الظاهرة فتناولها البعض بمفردات مختلفة، ولكنها حملت المفهوم، منها المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الابتداعية، المحاسبة الاحتمالية، المحاسبة الخلاقة، وقدموا خلال دراستهم وتحليلاتهم العديد من التعريفات التي وان اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون.

فمنهم من يرى أن الحديث عن المحاسبة الإبداعية يقودنا إلى التفكير في الكيفية التي استخدمها المحاسبين المهنيين معرفتهم لتنظيم الأرقام المحاسبية التي سوف يتم تضمينها في البيانات المالية للشركات. (Jonathan, 2010, p. 73)

كما عرفت على أنها مجموعة الإجراءات التي تقوم بها في بعض الأحيان إدارات الشركات من أجل تحسين صوري إما في ربحيتها أو في مركزها المالي أو كلاهما معاً، وذلك باستغلال الثغرات الموجودة في أساليب واختيارات التدقيق الخارجي، أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها المعايير المحاسبية الدولية أو غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها، سواء بشأن أساليب القياس أو أساليب الإفصاح المتبعة عند إعداد البيانات المالية المنشورة، مما يؤثر سلباً على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك البيانات سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي، ومن ثم على مصداقية النسب المالية. (مطر، 2006، الصفحات 10-11)

ومن الناحية العملية فإن المحاسبة الإبداعية بوصفها نهج لا تشكل أي اختلاف أو تعارض أو جدل، ولكن المشكلة تكمن في تسرب الممارسات والأساليب غير الأخلاقية لجزئيات المحاسبة الصغيرة لتجعل منها محاسبة غير شفافة وغير عادلة ومخالفة للواقع، فالإبداع يظهر بإعطاء صورتين عن الوضع المالي للشركة كلاهما صحيح إلا أنها تقدم إحدهما بصورة وأشكال مختلفة تجعلك تصدق أنها صحيحة بالرغم من حقيقتها المعاكسة لذلك. (Ijeoma, 2014, p. 24)

### 2.3 العوامل المساهمة في تطور المحاسبة الإبداعية

يمكن استعراض أهم العوامل التي أدت لتطور ممارسات المحاسبة الإبداعية كما يلي: (فداوي، 2014، الصفحات 120-121)

- **ركود الأسواق المالية:** في منتصف الثمانينات أين ساد الركود الاقتصادي لم تجد المؤسسات ملجأ لتمويل حاجياتها سوى البنوك ولذا ظهر قانون منع الوساطة المالية، وزيادة عدد المستثمرين في المؤسسات المدرجة في البورصة، وسعي هؤلاء لرفع مردوديتهم المالية الاستثمارية، فكيف في حال ركود تلك المؤسسات أن تلبى حاجة مستثمريها كمعدل العائد على الاستثمار، عليها تقدم الصورة الصحيحة والصادقة من خلال بياناتها المالية كأفضل وسيلة للتواصل بين المؤسسة وجمهورها، إلا أنها وأمام الضغوطات لم تجد سوى تقديم صورة نظرية بإظهار أرقام ونتائج تعبر عن أرباح أفضل ولا تطابق الواقع وبهذا ظهرت فكرة ابتداء الفن المالي، فإن كنت لا تستطيع تحقيق الأرباح فإنك تستطيع على الأقل ابتداعها، وفي ذلك الوقت كسبت المحاسبة الابتداعية الوقت الكافي في تلك المؤسسات لاسيما واستمرار ركودها لفترة طويلة.
- **تواطؤ مراجعي الحسابات وشركات التدقيق:** لكل شركة أهداف تسعى إلى تحقيقها، وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهيم بالدرجة الأولى المسيرين الملاك والعمال، فهو يهيم أيضاً كل المتعاملين معها من زبائن سلطات عمومية، موردين إدارة الضرائب... الخ وعليه من هذا المنطلق ينبغي تزويد تلك الأطراف بالمعلومات اللازمة حول هذه المؤسسة، وحتى تنال رضاهم لا بد أن تكون بعيدة عن الشكوك وذلك بخضوعها لعملية المراجعة الخارجية المستقلة والمحايدة. إلا أنه وحسب ما ورد مؤخراً فالمداخيل التي تحصلت عليها كبرى مكاتب المراجعة وتدقيق الحسابات الخمس في العالم ومن بينها آرثر اندرسون تراوحت ما بين 26 مليار إلى 65 مليار دولار وقبل انهيار افرون كانت متواطئاً مع مراجعي الحسابات للتستر على تلاعبها بالبيانات المالية.
- **الاختلاف المحاسبي وتعدد البدائل المحاسبية:** إلى غاية 2005 كان بإمكان كبرى مؤسسات العالم أن تختار بين عدة نظم إلزامية لإعداد بياناتها المالية وابتداء من عام 2005، صارت معايير التقرير المالي (IFRS) **International Financial Reporting Standards** (الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية **International Accounting Standards Board (IASB)**)، إجبارية التطبيق، وتطبيقها قلل من الاختلاف المحاسبي بين النظم المحاسبية من دولة إلى أخرى (المعايير المحاسبية المحلية، المعايير المحاسبية الدولية، المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً)، فضمن قابلية المقارنة بين أداء المؤسسات صار يقتضي التوحيد المحاسبي بين النظم المحاسبية، إلا أن الاختلاف بين النظم المحاسبية بدأ يتلاشى تدريجياً منذ فرض تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وانتقل إلى اختلاف ضمن نفس النظام.

### 3.3 ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

تتجسد ممارسات المحاسبة الإبداعية في كل القوائم المالية التي تعدها الشركة وذلك لتحقيق نتائج أو تأثيرات معينة على بنود هذه القوائم خدمة لغايات متعددة. ويمكن تصنيف ممارسات المحاسبة الإبداعية على أساس القوائم المالية التي تطبق فيها كما يلي:

#### أ. ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي :

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى المؤسسة والتزاماتها اتجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية. وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي : (الآغا، 2011، صفحة 86)

#### - الأصول غير الملموسة:

حيث تتم المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية التي تنشأ عند الدمج بالإضافة إلى الاعتراف المحاسبي بأصول غير ملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها في هذا الشأن ضمن معايير المحاسبة الدولية كالاكتفاء بالشهرة غير المشتركة بالإضافة إلى التلاعب في نسب أو معدلات إطفاء تلك الأصول عن طريق تخفيضها عن النسب أو المعدلات المتعارف عليها.

#### - الأصول الثابتة:

حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لذا في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المعمول بها في السوق.

#### - الاستثمارات المتداولة:

حيث يتم التلاعب في تصنيف الاستثمارات وذلك عن طريق تصنيف الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية، بالإضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات هبوط الأسعار.

#### - المخزون:

في هذا البند تتركز عمليات ممارسة المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة، إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من أساليب FIFO إلى LIFO أو العكس.

#### ب. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بنود قائمة التدفقات النقدية: (جرار عدي، 2006، صفحة 64)

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية، ويمكن كذلك تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، ويتم القيام ببعض الممارسات التي تندرج تحت باب المحاسبة الإبداعية من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية.

- كذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة حيث أنها تؤثر على التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية.

- إضافة إلى ذلك فإن إدارات بعض المنشآت تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها.

#### ج. ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

يمكن استعراض أهم الممارسات المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية كالاتي: (مطر و الحلبي، 2009، الصفحات 10-11)

– تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

– تسجيل إيراد مزيف **Recording Bogus Revenue** : تتمثل هذه الطريقة بتسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

– نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لذا أكثر إلحاحيه، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع المؤسسة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة المؤسسة أنه يمكن أن تكون عصبية.

– نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل. ويهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

د. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جرار عدي، 2006، صفحة 65)

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 أن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.

### 4.3 دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لاشك ان مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الامور الصعبة والمعقدة وخصوصاً في مجال في مجال القوائم المالية، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف ومعرفة تلك الممارسات ومن ثم الحد منها، فهي كما ذكرنا سابقاً مجموعة من الممارسات التي تستهدف تضليل مستخدمي المعلومات المالية لتحقيق أغراض معينة تخدم مصالح فئة أو أكثر من اصحاب المصالح في الشركة، وتنطوي على تعمد انتخاب التقديرات والسياسات المحاسبية التي تؤمن تغيير المعلومات المالية بما ينسجم والأغراض المرجوة. لذلك وجب التطرق الى الدور المنتظر من أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والمتمثل أساسا في:

– تعامل المحاسبة القضائية مع القضايا التجارية والتي تتعلق بالالتزام المهني للمحاسبين وتقييم الشركات النزاعات القانونية ذات الطابع المالي، الدمار والكوارث الاقتصادية.

– تهتم المحاسبة القضائية بالتحقيقات المتعلقة بالغش، وفي هذا المجال يتم تقديم كثير من الخدمات الاستشارية ويتم الاهتمام كذلك بمواضيع مهمة مثل غش البنوك الذي يؤدي إلى الافلاس والاختلاسات.

– يجب أن يقدم المحاسب القضائي خدمات تقييم الشركات مثل تحليل الخسائر الاقتصادية وتقديم الاستحواذات وتحديد القيمة العادلة للشركة المندمجة وتقييم عمليات البيع والشراء. (الخالدي، 2014، صفحة 39)

في حين حدد كتاب آخرين دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في عدة حالات يكون فيها المحاسب القضائي هو الانسب في تلك الحالات إذ تسهم المحاسبة القضائية فيما يلي:



- دعم وتوجيه الاستشارات القضائية.
- تقديم الخبرة في الأمور المالية.
- إثبات وتنفيذ دعاوى الاحتيال.
- المساعدة في عملية وضع الشكل المناسب لأسئلة التحقيق التي سيتم توجيهها بناءً على الأدلة المالية.
- يحضر المحاسب القضائي عملية التحقيق لمراجعة الاستجوابات وإعادة صياغة الاسئلة أو اضافة اسئلة جديدة لاستكمال سير التحقيقات.
- المساهمة في عقد المناقشات والمفاوضات الخاصة بالنزاعات التجارية.

#### 4. منهجية الدراسة الميدانية وإجراءاتها التطبيقية

بعد أن تم الوقوف في الجانب النظري على الإطار المفاهيمي لآليات المحاسبة القضائية والإطار النظري لممارسات المحاسبة الإبداعية، نحاول في هذا الجزء المخصص للجانب الميداني الوقوف على دور آليات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإظهار مدى وجود علاقة تأثير بين هذين المتغيرين في عينة من الأكاديميين ومكاتب المهنيين ومزاوي المهنة وذلك في بعض ولايات الشرق الجزائري.

#### 1.4 مجتمع وعينة الدراسة

نقصد بمجتمع الدراسة أو المجتمع الإحصائي مجموع الوحدات الإحصائية المراد دراستها ومعرفة خصائصها بشكل دقيق، حيث يمكن تمييزها عن غيرها من الوحدات التي تكون مجتمعا آخر، بعبارة أخرى هو مجموعة الوحدات الإحصائية المشتركة في الصفة الأساسية التي تم الباحث في دراسته والذي يختلف باختلاف المشكلة أو الظاهرة محل الدراسة. (رجال، 2013، صفحة 18)

يتمثل مجتمع الدراسة في الأكاديميين من أساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة، والمهنيين من محافظي الحسابات الممثلين لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وكذلك الخبراء المحاسبون، وذلك في بعض ولايات الشرق الجزائري.

أما عينة الدراسة فقد كانت عينة عشوائية، حيث تمكنا من توزيع 45 استمارة إلا أننا لم نتمكن من استرجاع إلا 40 استمارة قابلة للمعالجة الإحصائية. وفيما يلي ملخص الاستبيانات الموزعة والمستردة والقابلة للتحليل:

الجدول 01: الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة المئوية
عدد استمارات موزعة	45	100%
عدد الاستمارات الواردة	40	89%
عدد الاستمارات المفقودة	5	11%
عدد الاستمارات الملغاة	00	00%
عدد الاستمارات القابلة للتحليل	40	89%

المصدر: من إعداد الباحثان

#### 2.4 أداة الدراسة وإجراءات تطبيقها

أ. أداة الدراسة: بعد الاطلاع على الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة تم إعداد استبيان خصص كأداة أساسية لجمع المعلومات حول أساليب المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بحث تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور كالتالي:

- المحور الأول: يضم المعلومات الشخصية ويتكون من 3 مفردات.
- المحور الثاني: آليات المحاسبة القضائية ويتكون من 16 مفردة.
- المحور الثالث: يضم ممارسات المحاسبة الإبداعية ويتكون من 10 مفردة.

وقد كانت الإجابات على كل فقرة وفق مقياس لكرات الخماسي

الجدول 02: مقياس لكرات الخماسي

5	4	3	2	1	التصنيف
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الباحثان

وقد قمنا في هذه المرحلة بتصميم الأسئلة بصفة بسيطة، وتسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث.

#### ب. توزيع الاستبيان

بعد الانتهاء من عملية إعداد الاستبيان النهائي جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المستهدفة، وقد تمت هذه العملية بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر العدد من الاستمارات التي تمت الإجابة عليها، وبصفة عامة اعتمدنا على الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان واسترجاعها بأنفسنا، حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة بعض الأسابيع.

#### ت. التحليل الإحصائي للاستبيان

اعتمدنا في تحليل البيانات الإحصائية على استخدام النسب المئوية والتكرارات، حيث قمنا بتفريغ البيانات وجدولتها، وحساب التكرارات لإجابات المقصيين عن كل سؤال من عينة البحث، وقد تم الاستعانة ببرنامج (SPSS, V22) في عملية تصنيف الإجابات على الأسئلة.

### 3.4 عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية

#### أ. اختبار الثبات الفأكرونباخ

لقد تم إجراء خطوات الثبات على المجتمع حسب طريقة معامل الفأكرونباخ فحصلنا على معامل الثبات قدره (0.777)، وعليه اتضح أن أداة القياس تتمتع بالثبات والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول 03: اختبار الفأكرونباخ لمحاور الدراسة

عدد الأسئلة	الفأكرونباخ
26	0.777

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPSS

#### ب. اتجاه إجابات العينة حول محاور الدراسة

جدول 04: الأوزان للكرات الخماسي

الأرقام	1	2	3	4	5
تصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الحدود	1.79-1.00	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5.00-4.20

المصدر: من إعداد الباحثان

### 4.4 تحليل وتفسير بيانات متغيري الدراسة المستقل والتابع

تم استخدام مختلف مقاييس الإحصاء الوصفي من تكرارات ونسب مئوية واستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الاستبيان الخاصة بكل من المحور المتعلق بآليات المحاسبة القضائية، وعبارات المحور المتعلق بممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن ثم تحديد اتجاه الإجابة وترتيبها حسب الأهمية.

#### أ. تحليل وتفسير العبارات الخاصة بأساليب المحاسبة القضائية

جدول 05: نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن عبارات أساليب المحاسبة القضائية

الرقم	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أساليب المحاسبة القضائية	الفقرات
15	موافق	1.042	3.88	ينظر للمحاسبة القضائية على أنها تطبيق لمبادئ المحاسبة والنظريات والضوابط والحقائق أو الفرضيات المحاسبية في نزاع قانوني.	A1
14	موافق	0.810	3.90	تساعد المحاسبة القضائية من ثم في الكشف عن المشاكل الكامنة في الأعمال التجارية والمالية.	A2
16	موافق	0.975	3.85	تستعين المحاسبة القضائية بالقانون ومهارات التحقيق لتكون حاضرة في المحاكم لحسم النزاعات بصورة عادلة.	A3
12	موافق	0.709	4.10	يعد التحري عن عمليات الاحتيال واكتشافها من الأهداف الرئيسية للمحاسبة القضائية	A4
11	موافق	0.864	4.15	تساهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة وفعالية وظيفة مهنة المراجعة الخارجية.	A5
4	موافق بشدة	0.905	4.28	ينبغي على المحاسب القضائي ورفيقه استخدام تقنيات وأساليب محاسبية وتدقيقية وتحقيقيه مناسبة للكشف عن عمليات الغش المالي أو الاقتصادي.	A6
9	موافق بشدة	0.883	4.20	يتم تكليف المحاسبين القضائيين بمراجعة الوثائق المالية للتعرف على هوية الجاني أو مرتكب الاحتيال في القضايا المرفوعة من الجهات ذات العلاقة.	A7
10	موافق	0.984	4.18	هناك عدة خطوات يتبعها الخبير القضائي في عملية تشخيص المشكلة وتمثل في : تحديد سمات وخصائص المشكلة؛ تحديد المتغيرات الهيكلية لعملية الفحص والتحليل؛ تجنب الأخطاء الشائعة في عملية الفحص.	A8
01	موافق بشدة	0.807	4.38	تساعد أدلة الإثبات الخبير القضائي على الإدلاء برأيه في التقرير النهائي حول مدى كفاية أدلة الإثبات وطبيعتها.	A9
13	موافق	0.797	3.92	تساهم المحاسبة القضائية في دعم عمل المدقق الداخلي والخارجي وذلك في إطار العملية التكاملية بينهما.	A10
05	موافق بشدة	0.816	4.27	يؤدي الاعتماد على المحاسبة القضائية إلى زيادة كفاءة وفاعلية الأجهزة الرقابية.	A11
06	موافق بشدة	0.733	4.23	توفير الصلاحيات التامة للمحاسبة القضائية في ممارسة التحقيقات تساعد على الحد من الغش والتحايل المالي.	A12
03	موافق بشدة	0.853	4.30	يساعد المحاسبون القضائيون المحامين والقضاة على فهم وتطبيق المسائل المحاسبية في القانون والقضايا المتنازع عليها.	A13
07	موافق بشدة	0.832	4.23	تعد المراقبة المستمرة إحدى أساليب المحاسبة القضائية التي تستخدم للحصول على الأدلة المتعلقة بعمليات التلاعب أو الأخطاء في التقارير المالية في مرحلة التخطيط.	A14
02	موافق بشدة	0.791	4.30	تحسين وتعميق قوانين المحاسبة القضائية تساعد في الكشف عن أساليب الغش والتحايل المالي.	A15
08	موافق بشدة	0.947	4.23	يتم تكليف المحاسبين القضائيين بتحرير التقارير الخبيرة عن الأعمال التي أنجزوها.	A16
	موافق	0.85925	4.15	المجموع	R1

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPSS

**التعليق:** تشير الأرقام في الجدول رقم (05) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (R1) ككل نجد أن قيمة المتوسط الحسابي هي 4.15 بانحراف معياري 0.85925، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال الاختيار [3.40-4.19] يمكن القول أن الاتجاه العام لإجابات العينة حول المحور الأول R1 ككل تركزت حول الاختيار موافق مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة على دراية كافية بأساليب المحاسبة القضائية.

## ب. تحليل وتفسير العبارات الخاصة بممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول 06: نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن عبارات ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	ممارسات المحاسبة الإبداعية	الفقرات
06	موافق بشدة	0.599	4.48	تعد المحاسبة الإبداعية صورة من صور الاحتيايل والتلاعب والتضليل في مهنة المحاسبة.	A1
05	موافق بشدة	0.784	4.48	استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية تساهم في إظهار المركز المالي للمؤسسة بشكل مغاير للواقع.	A2
01	موافق بشدة	0.672	4.6	الاختلاف المحاسبي وتعدد البدائل المحاسبية يساهم في تطوير ممارسات المحاسبة الإبداعية.	A3
07	موافق بشدة	0.677	4.45	تتجسد ممارسات المحاسبة الإبداعية في كل القوائم المالية التي تعدها الشركة وذلك لتحقيق نتائج أو تأثيرات معينة على بنود هذه القوائم خدمة لغايات متعددة.	A4
10	موافق بشدة	0.770	4.35	تلجأ مؤسسة إلى تضليل البيانات المالية لإعطاء صورة أفضل لمستخدمي القوائم المالية.	A5
09	موافق بشدة	0.868	4.37	من دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي.	A6
08	موافق بشدة	0.838	4.38	من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين المركز المالي من أجل الحصول على تمويل.	A7
03	موافق بشدة	0.599	4.52	تندرج تحت باب المحاسبة الإبداعية التعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية.	A8
02	موافق بشدة	0.554	4.53	إن أهم الممارسات المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.	A9
04	موافق بشدة	0.641	4.5	جميع عناصر قائمة التغيرات في حقوق الملكية معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه.	A10
	موافق بشدة	0,7002	4,456	المجموع	R2

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPSS

التعليق: يشير المتوسط الحسابي الكلي والمتعلق بعبارات المحاسبة الإبداعية إلى درجة موافق بشدة حيث بلغ 4.456 ويقع هذا المتوسط ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي [4.2-5.00] وهي الفئة التي تؤكد موافقة جل أفراد العينة بدرجات متقاربة وهذا يظهر في الانحراف المعياري 0.7002 والسبب في ذلك يرجع إلى الدراية والمعرفة الكافية لأغلبية أفراد العينة لممارسات المحاسبة الإبداعية.

### 5.4 اختيار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها

بعد القيام بتفريغ وتحليل الاستبيان بواسطة برنامج spss الإحصائي، حيث تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية لاختبار نتائج الاستبيان وتم التوصل إلى:

#### أ. اختبار معامل الارتباط لبيرسون (pearson)

لاختبار فرضيات الدراسة قمنا بقياس قوة ومتانة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة حيث:

- الفرضية الأولى: (فرضية العدم)  $H_0$ : لا توجد علاقة بين أساليب المحاسبة القضائية وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الفرضية الثانية: (فرضية البديل)  $H_1$ : توجد علاقة بين أساليب المحاسبة القضائية وممارسات المحاسبة الإبداعية.

والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار التالي:

الجدول 07 : معامل الارتباط لبيرسون بين محاور الدراسة

	R1	R2
<b>R1</b> <b>Corrélation de Pearson</b>	1	,883**
<b>Sig. (bilatérale)</b>		,000
<b>N</b>	40	40
<b>R2</b> <b>Corrélation de Pearson</b>	,883**	1
<b>Sig. (bilatérale)</b>	,000	
<b>N</b>	40	40

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPSS

**التعليق:** من خلال الجدول نلاحظ أن معامل الارتباط Person بين محوري الدراسة R1 و R2 يساوي 0.883 وهي قيمة موجبة قريبة من الواحد أي أن العلاقة بين المحورين علاقة طردية قوية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية H0 القائلة أنه لا توجد علاقة بين أساليب المحاسبة القضائية وممارسات المحاسبة الإبداعية.

ب. اختبار تحليل التباين (ANOVA one way)

لمعرفة تأثير متغيرات الدراسة على إجابات محاور الدراسة قمنا باختبار تحليل التباين.

✓ اختبار تأثير المؤهل العلمي على إجابات محوري الدراسة

نضع الفرضيتين:

**H0-** لا يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة على محاور الدراسة (R1) و (R2) إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

**H1 -** يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة على محاور الدراسة (R1) و (R2) إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05

الجدول 08: اختبار تأثير المؤهل العلمي على إجابات محاور الدراسة

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
<b>R1</b> Intergroupes	0,633	3	,211	1.557	,000
Intragroupes	4,880	36	,136		
Total	5,513	39			
<b>R2</b> Intergroupes	3,222	3	0,030	0,203	,003
Intragroupes	22,153	36	,149		
Total	25,375	39			

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPSS

**التعليق:** نلاحظ أن القيم المعنوية الإحصائية لاختبار تحليل الأحادي ANOVA بحيث: بالنسبة لتأثير متغير المؤهل العلمي على إجابات المحور الأول R1 مساوية للقيمة 0.000 أي أقل من 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية البديلة H1 بمعنى يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة بالنسبة للمحور الأول. أما بالنسبة لتأثير متغير المؤهل العلمي على إجابات المحور الثاني R2 مساوية للقيمة

0.003 أي أقل من 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة H1 بمعنى يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة بالنسبة المحور الثاني .

✓ اختبار تأثير متغير التخصص العلمي على إجابات محوري الدراسة

نضع الفرضيتين:

H0: لا يوجد تأثير لمتغير التخصص العلمي على إجابات العينة على محاور الدراسة (R1) و (R2) إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

H1: يوجد تأثير لمتغير التخصص العلمي على إجابات العينة على محاور الدراسة (R1) و (R2) إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05.

الجدول 09: اختبار تأثير التخصص العلمي على إجابات محاور الدراسة

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.	
R1	Intergruppes	0,156	3	,052	,349	,000
	Intragruppes	5,357	36	,149		
	Total	5,513	39			
R2	Intergruppes	0,749	3	,248	1,902	,002
	Intragruppes	4,704	36	,131		
	Total	5,450	39			

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPSS

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول رقم (09) أن القيمة المعنوية الإحصائية لاختبار التحليل التباين الأحادي ANOVA بحيث: بالنسبة لتأثير متغير التخصص العلمي على إجابات المحور الأول R1 مساوية للقيمة 0.000 أي أقل من 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة H1 بمعنى يوجد تأثير لمتغير التخصص العلمي على إجابات المحور الأول. أما بالنسبة لتأثير متغير الخبرة العملية على إجابات المحور الأول R2 مساوية للقيمة 0.002 أي أقل من 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة H1 بمعنى يوجد تأثير لمتغير التخصص العلمي على إجابات المحور الثاني.

✓ اختبار تأثير متغير الخبرة العملية على إجابات محوري الدراسة

نضع الفرضيتين:

H0: لا يوجد تأثير لمتغير الخبرة العملية على إجابات العينة على محاور الدراسة (R1) و (R2) إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

H1: يوجد تأثير لمتغير الخبرة العملية على إجابات العينة على محاور الدراسة (R1) و (R2) إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05.

الجدول 10: اختبار تأثير الخبرة العملية على إجابات محاور الدراسة

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.	
R1	Intergruppes	0,411	5	,082	,739	,002
	Intragruppes	5,103	34	,150		
	Total	5,514	39			
R2	Intergruppes	1,546	5	,309	,037	,001
	Intragruppes	3,904	34	,115		
	Total	5,450	39			

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPSS

**التعليق:** نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) أن القيمة المعنوية الإحصائية لاختبار التحليل التباين الأحادي ANOVA بحيث: بالنسبة لتأثير متغير الخبرة العملية على إجابات المحور الأول R1 مساوية للقيمة 0.002 أي أقل من 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة H1 بمعنى يوجد تأثير لمتغير الخبرة العملية على إجابات المحور الأول. أما بالنسبة لتأثير متغير الخبرة العملية على إجابات المحور الأول R2 مساوية للقيمة 0.001 أي أقل من 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة H1 بمعنى يوجد تأثير لمتغير الخبرة العملية على إجابات المحور الثاني.

## 5. الخاتمة

من خلال محاور الدراسة وانطلاقاً من الفرضيات الأساسية، وباستخدام الأدوات والوسائل المشار إليها، يمكن عرض نتائج هذه الدراسة ولاقتراحات المقدمة فيما يلي:

### 1.5 نتائج الدراسة

- من خلال دراسة البحث وإسقاطه عملياً والتعرف على مشكلاته، يمكن الإشارة إلى النتائج التالية:
- تتجسد ممارسات المحاسبة الإبداعية في كل القوائم المالية التي تعدها الشركة وذلك لتحقيق نتائج أو تأثيرات معينة على بنود هذه القوائم خدمة لغايات متعددة.
- التحري عن عمليات الاحتيال واكتشافها، يعد من الأهداف الرئيسية للمحاسبة القضائية، فضلاً عن اكتشاف حالات التهرب الضريبي أو التلاعب الذي يتم في السجلات المحاسبية.
- توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين آليات المحاسبة القضائية وممارسات المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات المبحوثين نحو آليات المحاسبة القضائية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة العملية).
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 في إجابات المبحوثين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة العملية).

### 2.5 التوصيات

- على ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة، نقترح جملة من التوصيات لعل أهمها:
- العمل على الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة حول المحاسبة القضائية وذلك من خلال تأسيس جمعيات مهنية للمحاسبة القضائية أسوة بالدول الغربية.
- نشر الوعي الكافي حول خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية ومواجهتها من خلال التشريعات والأنظمة المنظمة لمهنة المحاسبة القضائية.
- ضرورة وجود تشريعات لتحديد واجبات ومسئوليات المحاسب القضائي في المحاكم.
- تطوير المناهج المحاسبية ومراكز التدريب المتخصصة لإعداد محاسبين قضائيين مؤهلين.
- تنظيم دورات علمية وتحسيسية حول الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- متابعة كل ما يستجد على مهنة التدقيق ومراجعة الحسابات في ضوء التكنولوجيا والتقدم الحاصل وفي ضوء المعايير التي تصدر عن الجهات المختصة بذلك وخاصة ما يتعلق بالمحاسبة القضائية.

### 3.5 أفاق الدراسة

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة ولتحقيق المزيد من البحث والتحليل يوصي الباحث بتبني دراستين مستقبليتين في الميدان المبحوث، الأولى- دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في الجزائر والثانية- دور المحاسبة القضائية في تعزيز الالتزام الأخلاقي لدى مزاوي مهنة المحاسبة في الجزائر.

#### قائمة المراجع والاحالات:

#### المراجع باللغة العربية

- أحمد الجليلي مقداد. (2012). المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق . مجلة تنمية الرافدين ، المجلد37 (العدد107).
- أمينة فداوي. (2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر **SBF250** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عناية: جامعة باجي مختار- الجزائر.
- السعدي رجال. (2006). الإحصاء الوصفي. الجزائر: مؤسسة الرجاء للطباعة والنشر.
- عبد الستار عبد الجبار عيدان الكبيسي. (2016). دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 12 (العدد1).
- عبير بكرى ،س .ا. (2019). دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية .المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال ، المجلد 06 (العدد03).
- عماد سليم الأغا. (2011). دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية(رسالة ماجستير) 2011. كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، غزة: جامعة الأزهر.
- لفتة صالح منال حسين. (2017). استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية . مجلة دنانير (العدد الثامن).
- محمد مطر. (2006). الاتجاهات الحديثة في التحميل المالي و الائتماني، الأساليب و الأدوات و الاستخدامات العملية. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- محمد مطر، و ليندا حسن الحلبي. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال: التحديات، الفرص والأفاق. الأردن: كلية الاقتصاد جامعة الزيتونة.
- منذر لطفي جرار عدي. (2006). تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، الأردن: جامعة عمان العربية.
- ناهض نمر الخالدي. (2014). المحاسبة القضائية في موجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من اثارها على القوائم المالية. مجلة فلسطين للأبحاث والدراسات(العدد السادس ).

#### المراجع باللغة الأجنبية

- Ijeoma, N. B. (2014). The Effect of creative Accounting on the Nigerian Banking Industry. *International Journal of managerial studies and research (IJMSR) , Vo. 10 (No. (2).*
- Jonathan, I. (2010). Evaluation De Lafiabilite De L'information Comptable :une analyse théorique et appliquée au processus de production des normes comptables ;le cas du chili(Thèse Doctorale). louvain: Université catholique.