استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية وتأثيراتها على القوائم المالية

د . منال حسين لفتة صالح

المقدمة

محاسبة تضلل مستخدمي القوائم المالية ومحاسبة تحد من الاثار التي يحدثها هذا التضليل ... كلتاهما منسوب الى مفهوم المحاسبة ، لكن كل منهما تعمل باتجاه مغاير للاخرى ، وفي ظل القانون. انهما المحاسبة الابداعية والمحاسبة القضائية .

تنطلق فكرة البحث من هذا التناقض في استخدام مفهوم المحاسبة ، فعملية تضليل مستخدمي القوائم المالية التي تمارسها الشركات يطلق عليها المحاسبة الابداعية وعملية مواجهة الاثار التي يحدثها التضليل يطلق عليها المحاسبة القضائية ، أي استخدام المحاسبة في مواجهة المحاسبة قانونيا .

يتضمن هذا البحث محاولة لمعالجة مشكلة قصور الاساليب التقليدية المستخدمة في التدقيق ومراقبة الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من الاثار التي تحدثها على القوائم المالية ، منطلقا من فرضية مفادها امكانية استخدام المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من تأثيراتها على القوائم المالية للشركات .

ويأتي هذا البحث ضمن مجموعة الابحاث التي تهتم بدراسة اثر التغيرات البيئية في عالم الاعمال والاساليب الكفيلة لمواجهة هذه التغيرات للمحافظة على اتزان منظمات الاعمال وديمومتها .

تضمن البحث ثلاثة محاور تناول الاول الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية وتناول الثاني الاطار المفاهيمي للمحاسبة القضائية ، اما الثالث فقد تضمن بعض الحالات العملية التي توظف تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من الاثار التي تحدثها ممارسات المحاسبة الابداعية على القوائم المالية ، واختتم بجملة من الاستنتاجات والتوصيات .

منهجية البحث

اولاً : مشكلة البحث

المحاسبة الابداعية وممارساتها ظاهرة نشأت وتوسعت بفعل مجموعة من العوامل والظروف التي أوجدت لها الارضية الخصبة لانتشارها وتنوع اساليب تنفيذها من قبل الشركات ، وكان من أهم هذه العوامل والظروف هو تعارض مصالح أصحاب المصلحة في الشركات ، تلك التي فسحت المجال للمحاسبة الابداعية لتفعل فعلها في تضليل مستخدمي القوائم المالية عن طريق التلاعب بأرقام هذه القوائم باتجاهات مختلفة وتحت غطاء قانوني ، هذا يستدعي مواجهة ذلك التحدي باسلوب يأخذ طابعاً قانونياً ايضا . ومن هنا تظهر مشكلة البحث التي يمكن صياغتها كما يلي :

قصور الاساليب التقليدية المستخدمة في التدقيق ومراقبة الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من الآثار التي تحدثها على القوائم المالية .

ثانياً : فرضية البحث

ينطلق البحث من الفرضية الآتية :

يمكن استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من تأثيراتها على القوائم المالية للشركات .

ثالثاً : أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في طبيعة المحاسبة الابداعية والمحاسبة القضائية كونهما من الموضوعات الحديثة اللتين نشأتا وتم دراستهما استجابة لظروف تتعلق ببيئة الاعمال التي تمتاز بسرعة تغيراتها ، فضلاً عن ان هذين الموضوعين يمكن عدهما موضوعين متضادين لكنهما قانونيين في الوقت ذاته .

رابعاً : هدف البحث

يهدف البحث الى الآتي :

- استعراض مفهوم المحاسبة الابداعية وبدايات تشخيصها واهدافها وممارساتها التي تشكل الاداة التنفيذية لهذا المفهوم في القوائم المالية للشركات .
- عرض مفهوم المحاسبة القضائية واهم منافعها وتقنياتها المعتمدة في تنفيذ مهامها .
- اجراء مقارنة بين عملية التدقيق والمحاسبة القضائية .
- دراسة لبعض الحالات العملية التي تنطوي على وجود ممارسات محاسبة ابداعية وتحديد تقنيات المحاسبة القضائية الملائمة للكشف عن هذه الممارسات .

المحور الاول

الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية

أولاً : في معنى المحاسبة الابداعية

المحاسبة الابداعية مصطلح اطلقه مجموعة من نقاد ومحللي الاسواق المالية عند وصفهم ممارسات ووسائل تضليل المستفيدين من القوائم المالية ، إذ ينظر اليها على أنها تحويل أرقام المحاسبة المالية مما هي عليه فعلا الى ما يرغب به معدّي هذه الارقام وذلك باستغلال القواعد (أو القوانين) المتاحة أو التغافل عن بعضها او الاثنين معا (Naser ,1993,P.2) . لذا فإن المحاسبة الابداعية تمثل عملية هيكلة للمعاملات المالية بحيث تنتج عنها نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الابلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية (الخشاوي والدوسري، ٢٠٠٨، ص٧). ويعد هذا الاسلوب ابداعياً بشكل رئيس كون رسالته الاساسية لاتتبع القوانين المحاسبية او قوانين الضريبة ، لكنها تتبع في الغالب فكرة "ذكية" للمالكين او بعبارة اخرى "موقف مبدع" يلعب فيه الخيال دوراً حاسماً ، لذا فإنهم يعيدون ترتيب الحقائق من أجل ان تتوافق قوائمهم المالية مع رسالتهم الاساسية وصولاً في النهاية الى العرض الصادق للحقيقة الاقتصادية للشركة (Fiserova,2011,PP.58-60) .

وتأسيساً على ما تقدم يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالارقام الواردة في التقارير المحاسبية للمنشأة ، لذلك فإن مصطلح المحاسبة الابداعية ، في هذه الحالة ، يستخدم بشكل واسع لوصف التقنيات (الاساليب) المحاسبية المقبولة التي تسمح للشركات بالإبلاغ عن نتائج مالية قد لا تصور بشكل دقيق حقيقة أنشطتها ، لذا يُنظر للمحاسبة الابداعية كمرادف للمحاسبة المخادعة (المضللة) (Usurelu et.al.,2010,P.352).

ويمكن القول أن المحاسبة الابداعية تنطوي على استغلال الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل اظهار المعلومات المالية بغير صورتها الحقيقية وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الاجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالشركة وخصوصاً عند الافصاح عن هذه المعلومات المالية (ألآغا،٢٠١١،ص ص٨٢-١٠٥).

وقد أصبح مصطلح المحاسبة الابداعية موضع تركيز واهتمام من قبل العديد من الباحثين والمحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الاخيرة خصوصاً بعد احداث عام ٢٠٠٢ التي تمثلت بإفلاس وانهيار أربع شركات امريكية معروفة وهي شركة أنرون المختصة في مجال الطاقة وشركة ورلدكوم المختصة في مجال الاتصالات وشركة زيروكس المختصة في مجال أجهزة النسخ وشركة ميرس المختصة في مجال الادوية ، اذ قامت تلك الشركات أما بالتواطؤ المباشر مع مدققي حساباتها متمثلين بشركة التدقيق الشهيرة في الولايات المتحدة وهي (Arthur Anderson) أو بسبب أهمال جسيم من قبل هؤلاء المدققين بأحداث تدليس وتحريف في نتائج اعمالها ومراكزها المالية وهو ماترتب عليه حدوث تضليل كبير في معلوماتها المالية المنشورة أدى الى هبوط كبير في أسعار اسهمها في السوق المالي وبالتالي حدوث خسائر جسيمة تكبدها مساهمو تلك الشركات ودائنوها .

ويعتقد بعض الباحثين أن بداية ظهور ما يسمى بالمحاسبة الابداعية يعود الى الثمانينات من القرن الماضي عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت انذاك والذي اكتشفت فيه الشركات أنها مقيدة بالقوانين التي تجيز لها تحقيق ما لا تستطيع تحقيقه وانها معرضة لضغوطات متمثلة بانتاج أرباح أفضل في الوقت الذي يصعب فيه تحقيق أرباح من أي نوع ، لذلك لجأت هذه الشركات الى ابتداع الارباح بسبب عدم قدرتها على تحقيقها فعلاً ، وقد تسبب الركود في اجبار الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية وعدم الاستمرار (بطو،٢٠٠٦ ، ص١٣٤).

ويعد تضارب المصالح وتعارضها بين الاطراف المختلفة ذات المصالح في الشركة من الاسباب المهمة لظهور المحاسبة الابداعية ، فمصلحة الادارة تتمثل بتقليل الضرائب والارباح الموزعة ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم ومصلحة الجهات الضريبية في تحصيل ضرائب أكثر ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الادارية المختلفة ، وهذا التعارض في المصالح يضع كل

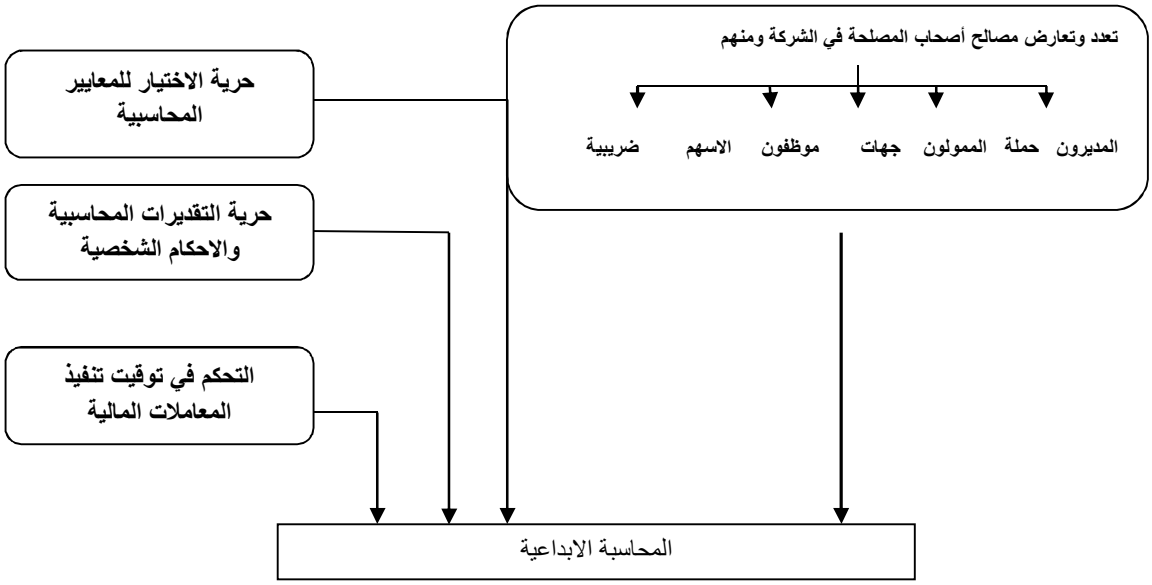
طرف في وضع مستفيد على حساب الطرف الآخر ، مما يهيء الظروف لوجود ما يسمى بالمحاسبة الابداعية (Sen & lnanga,2006,PP.5-15) .

وقد ساهمت مجموعة من العوامل في انتشار (ظاهرة) المحاسبة الابداعية منطلقة من فكرة تعارض المصالح ، المشار اليها اعلاه ، تمثلت هذه العوامل بالاختيارية في المحاسبة المتجسدة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والافصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية والتي تؤثر على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بأي شكل من الاشكال اضافة الى الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي فضلاً عن الحاجة الى التوقعات المستقبلية والتقدير والحكم الشخصي واختلاف توقيت بعض التعاملات المالية واختلافات في تصنيف القوائم المالية ، كل هذه العوامل منحت المديرين الفرص لابتداع الاساليب المحاسبية القادرة على تعظيم المنافع المؤسسية او الشخصية او كليهما معاً (Revsine,2002,PP.137-145).

ويمكن تلخيص جملة العوامل التي أدت الى ظهور المحاسبة الابداعية وانتشار ممارساتها بالشكل الآتي :

الشكل (١)

العوامل المسببة لظهور المحاسبة الابداعية



المصدر : اعداد الباحثة

فتعدد وتعارض مصالح أصحاب المصلحة في الشركة مدعوم بحرية الاختيار للمعايير المحاسبية والتقديرات والاحكام الشخصية والتحكم في توقيت تنفيذ المعاملات، كلها عوامل ساهمت في ظهور وانتشار ممارسات المحاسبة الابداعية . والذي يحصل وفق ماورد أعلاه هو استغلال تعارض المصالح من اجل انتخاب سياسات محاسبية معينة لتقديم انطباع معين عن وضع الشركة المالي لتحقيق أغراض وغايات محددة وبما ينسجم مع طبيعة وهوية الجهة ذات المصلحة بالشركة.

وبذلك فإن المحاسبة الابداعية ، وفق رأي الباحثة ، تعمل عكس التسلسل المنطقي لاعداد المعلومات المالية . فالمعروف أن عملية انتاج المعلومة المحاسبية تبدأ من الحدث المالي وتوثيقه ومعالجته وتخزينه وصولاً الى القوائم المالية التي تنطوي على المعلومات المحاسبية ، لكن وفق أفكار المحاسبة الابداعية فإن نقطة البداية تكمن في تصميم أرقام القوائم المالية ، الارقام المرغوبة ، لتبدأ بعدها عملية ترتيب الحقائق المزعومة التي تصب في النهاية في الارقام المرغوبة للقوائم المالية .

وتعتقد الباحثة أن ممارسات المحاسبة الابداعية موجودة منذ فترات بعيدة تسبق فترة الثمانينات من القرن الماضي والتي اكتشفت خلالها وجود ممارسات من هذا النوع ، فما دامت المصالح متعارضة بين اصحاب المصالح في الشركة ومادامت هناك حرية في التوقيتات والاختيارات والتقديرات المحاسبية ، يكون هناك مجال لممارسات المحاسبة الابداعية ، لكن بداية تشخيص هذه الظاهرة وانتشار ممارساتها يعود حسب رأي بعض الباحثين ، الى ثمانينات القرن الماضي .

ومن خلال العرض السابق تقدم الباحثة التعريف الآتي للمحاسبة الابداعية :

هي مجموعة من الممارسات التي تستهدف تضليل مستخدمي المعلومات المالية لتحقيق أغراض معينة تخدم مصالح فئة أو اكثر من أصحاب المصالح في الشركة ، وتنطوي على تعمد انتخاب التقديرات والسياسات المحاسبية التي تؤمن تغيير المعلومات المالية بما ينسجم والاغراض المرجوة .

ثانياً : مبررات استخدام المحاسبة الابداعية

توصل الباحثون الى مجموعة من المبررات والاسباب التي تقف وراء استخدام الشركات لممارسات المحاسبة الابداعية وذلك من خلال الدراسات والابحاث التي أجريت على هذه الشركات ، وقد تمثلت هذه المبررات بالآتي :

أ- تمهيد الدخل : تفضل الشركات بشكل عام الابلاغ عن اتجاه مستقر من النمو في الارباح بدلاً من أظهار أرباح متقلبة بسلسلة متغيرة من الارتفاعات والانخفاضات (Amat et.al.,2009). ويمكن لهذه الشركات أن تطبق هذه العملية بتكوين مخصصات واحتياطيات تارة بمبالغ كبيرة وغير ضرورية في سنوات معينة وتارة بتخفيضها بحدود معينة في سنوات

اخرى حسب الضرورة وبما يضمن التأثير على حجم الارباح في تلك السنوات (الشيخ ، ٢٠١١ ، ص١٤) .

ب- زيادة الدخل لصرف الانتباه : يمكن لمديري الشركة تغيير سياسات محاسبية معينة من اجل زيادة الدخل لديهم بهدف صرف الانتباه عن الاخبار غير المرغوب بها من قبلهم (حمادة ، ٢٠١٠ ، ص٩٩) .

جـ- المحافظة على سعر سهم الشركة او زيادته وذلك عن طريق تخفيض مستويات الاقتراض لكي تظهر الشركة وكأنها معرضة لمخاطر أقل ، وكذلك عن طريق خلق مظهر للشركة باتجاه جيد من الارباح ، وهذا الاسلوب يساعد الشركة في زيادة رأسمالها من الاصدار الجديد للأسهم (Amat et.al. , 2009) .

د- ان دخول مديري الشركة بالصفقات الداخلية لأسهم شركتهم يعد مبرراً لاستخدام المحاسبة الابداعية وذلك بهدف تأخير نشر المعلومات ووصولها للسوق ، معززين بذلك من فرصتهم للانتفاع من المعرفة الداخلية بأمور الشركة (Amat et.al. , 1999) .

هـ- التلاعب الضريبي : تستخدم ممارسات المحاسبة الابداعية لأغراض التلاعب الضريبي عن طريق تخفيض الارباح والايرادات وزيادة المصروفات بهدف تقليل الهامش الضريبي المترتب عليها (المبيضين وعبد المنعم ، ٢٠١٠ ، ص٨٩) .

و- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في الاسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها والذي يمكن توظيفه في تحقيق مصالح شخصية تنعكس بشكل ايجابي على ادارات الشركات لتظهر بصورة مقبولة لدى مجلس الادارة (المبيضين وعبد المنعم،٢٠١٠،ص ص ٨٨-٨٩) .

ز- الحصول على التمويل : تستخدم ممارسات المحاسبة الابداعية من قبل الشركات بغرض تحسين قيمتها وبالشكل الذي يؤثر ايجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني من قبل المؤسسات المالية بمنح القروض لهذه الشركات (الاغا،٢٠١١،ص ص ٨٢-١٠٥) .

ح- التصنيف المهني : تلجأ الشركات الى تحسين بعض قيمها المالية باستخدام ممارسات المحاسبة الابداعية بغية الحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً الى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من المعلومات المالية التي تعدها منشآت الاعمال هذه (مطر والحلبي،٢٠٠٩،ص١٠) .

ط- اخفاء بعض الالتزامات يعد مبرراً للإدارة للقيام بجملة اجراءات تحويلية لا تنعكس كالتزام في القوائم المالية (حمادة ،٢٠١٠،ص٩٩) .

ثالثا : ممارسات المحاسبة الابداعية

تتجسد ممارسات المحاسبة الابداعية في كل القوائم المالية التي تعدها الشركة وذلك لتحقيق نتائج أو تأثيرات معينة على بنود هذه القوائم خدمةً لغايات متعددة ، سبق ذكرها في هذا البحث . ويمكن تصنيف ممارسات المحاسبة الابداعية على أساس القوائم المالية التي تطبق فيها وكما يلي :

أ- ممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل :

تتمثل ممارسات المحاسبة الابداعية للتلاعب في قائمة الدخل بالآتي :

١- 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 (Usurelu et.al.,2010,P.354).

٢- 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 اطفاء(اهلاك) 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. ومن الامثلة على هذه البنود هي تكاليف تطوير البرامجيات وتكاليف الاعلان وتكاليف البحث والتطوير . فعندما يُرسمل المصروف فإنه يخلق موجوداً يُطفأ على مدى عمره الانتاجي وبذلك تضمن الشركة تأثيراً ايجابياً على نتائجها المالية . وهناك اسلوب آخر لتقليل التكاليف وتحسين النتائج يتمثل بإطالة فترات اطفاء التكاليف المرسملة سابقاً (Usurelu et.al. ,2010, P.354) .

٣- 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 (مطر والحلبي،٢٠٠٩،ص١١) .

٤- 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 مثلاً

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 جداً (Raileanu et.al., 2010, PP.12-14) .

٥- 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 (مطر والحلبي،٢٠٠٩،ص١١) .

٦- 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 (مطر والحلبي،٢٠٠٩،ص١٢) .

ب- ممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي :

تتمثل ممارسات المحاسبة الابداعية للتلاعب ببنود قائمة المركز المالي بالآتي : (مطر والحلبي،٢٠٠٩، ص ص١٢-١٣)

١- النقدية : يتم التلاعب ببند النقدية عن طريق عدم الافصاح عن بنود النقد المقيد وكذلك التلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفر من العملات الاجنبية .

٢- المدينون : يتجسد التلاعب في بند المدينين من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وكذلك اجراء اخطاء متعمدة في تصنيف حسابات المدينين كتصنيف المدينين طويلي الاجل على أنها موجودات متداولة بهدف تحسين السيولة .

٣- المخزون : تكثر عمليات التلاعب في هذا البند من قائمة المركز المالي ، اذ تتمثل ممارسات المحاسبة الابداعية بتضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة ومتقادمة فضلاً عن عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وكذلك التغييرات غير المبررة في الطرق المستخدمة لتقييم المخزون مثل تغيير طريقة FiFO الى طريقة WA.

٤- الاستثمارات المتداولة : تتمثل عمليات التلاعب في هذا البند بتغيير أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة الاوراق المالية فضلاً عن اجراء تخفيضات غير مبررة في مخصص هبوط أسعار الاستثمارات .

٥- الموجودات المحتملة : يتمثل التلاعب هنا باثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها كإثبات الايرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل اصدار الحكم فيه .

٦- الاستثمارات طويلة الاجل : تتجسد عمليات التلاعب بهذا البند بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل ، مثل التغيير من طريقة الكلفة الى طريقة حقوق الملكية .

٧- الموجودات الثابتة : يتركز التلاعب في هذا البند بعدم الالتزام بمبدأ الكلفة التأريخية في تحديد قيمته في قائمة المركز المالي ، او اعادة تقدير الموجودات الثابتة بهدف تضخيم اقيامها ، فضلاً عن التلاعب بنسب الاندثار المعتمدة وذلك بتخفيضها دون النسب المستخدمة في السوق .

٨- الموجودات غير الملموسة : هنا يتم المبالغة في تقييم بنود الموجودات غير الملموسة مثل العلامات التجارية اضافة الى الاعتراف المحاسبي بالموجودات غير الملموسة بما يخالف الاصول والقواعد الواردة ضمن المعايير المحاسبية الدولية كالاعتراف بالشهرة غير المشتراة واجراء تغييرات غير مبررة في طرق اطفاء هذه الموجودات .

٩- المطلوبات المتداولة : يمكن ان يكون التلاعب في هذا البند مثلاً بعدم ادراج الاقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة وكذلك التخفيض غير الملائم للالتزامات أو الاخفاق في تسجيلها حيث تقوم ادارة بعض الشركات وفق هذا النوع من التلاعب ولغايات خاصة كارتباط الالتزامات بشؤون قضائية او الالتزامات بالشراء ، بالافصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحصل في حسابات الالتزامات .

١٠- المطلوبات طويلة الاجل : وهنا يتم الحصول على قروض طويلة الاجل قبل اعلان الميزانية ، كأحد ممارسات المحاسبة الابداعية ، وذلك بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الاجل لتحسين نسب السيولة .

١١- حقوق المساهمين : تتمثل ممارسات المحاسبة الابداعية في هذا البند بإضافة ارباح متحققة من سنوات سابقة الى صافي ربح السنة الجارية بدلاً من معالجتها ضمن الارباح المحتجزة كما هو معروف باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة .

جـ- ممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة التدفقات النقدية :

يمكن ان يحصل التلاعب في بنود قائمة التدفقات النقدية كأحد انواع ممارسات المحاسبة الابداعية ، اذ تلجأ الشركات الى التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية كبند من الانشطة الاستثمارية أو التمويلية او العكس ، وبالنتيجة فإن هذه التغييرات لاتؤثر على القيم النهائية للتدفقات النقدية . فمثلاً الشركات التي تقوم برسملة تكاليف تطوير البرامجيات تصنفها كمدفوعات مرتبطة بالانشطة الاستثمارية وليست مرتبطة بالانشطة التشغيلية، وبذلك فإن الشركات

التي ترسمل حجم كبير من هذه التكاليف ستوفر تدفقات نقدية تشغيلية بقيمة أعلى من الشركات التي تعد كل تكـــاليف تطـــوير البرامجيات كمصـــروفات (Raileanu et.al.,2010,PP.12-14).

د- ممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية :

تتعرض جميع بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية لممارسات المحاسبة الابداعية بإجراء تغييرات وهمية لزيادة رأس المال المدفوع او تخفيضه وكذلك رأس المال المكتسب او المحتسب ، ويتم اجراء هذه التغييرات باعادة تقدير حجم الاخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الاجنبية (مطر والحلبي ،٢٠٠٩، ص ص١٤-١٥) .

وبعد استعراض ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية يلاحظ ان كل بند من بنودها مُعرَّض للتلاعب به لتحقيق غرض معين يندرج ضمن المحاسبة الابداعية . وترى الباحثة أن هذه الممارسات بكل ابعادها لاتعدو كونها عملية غش وتلاعب يتم فيها استخدام وتوظيف القوائم المالية لخلق وهم مضمونه أن الشركة في وضع جيد وأنها اكثر ازدهاراً مما هي عليه فعلاً ، حيث يتم تغليف الحقيقة الاقتصادية للشركة باساءة تطبيق المباديء المحاسبية بشكل متعمد . وهذا ما أكد عليه بعض الباحثين ، حيث أشاروا الى أن المحاسبة الابداعية وممارساتها عبارة عن عمليات غش (Amat et.al.,1999) .

وتأسيساً على ما تقدم ، تشكل ممارسات المحاسبة الابداعية تحدياً كبيراً لمهنة المحاسبة وممتهنيها مما يستوجب التصدي لهذه الممارسات والسلوكيات من أجل الحصول على معلومات مالية ذات درجة معقولة من الموثوقية والملاءمة والشفافية .

ولعلَّ هناك من يفكر في ان التدقيق هو سبيل التغلب على هذه الممارسات والتصدي لها ، وقد أُعدت الكثير من الدراسات والابحاث التي تتمسك بهذا الاتجاه ، لكن هنا تَرى الباحثة أن عملية التدقيق وحدها لا تعطي ضماناً كاملاً لاكتشاف كل ممارسات المحاسبة الابداعية لأسباب تتمحور باتجاهين ، الاول : طبيعة عملية التدقيق التي تتم على أساس العينات والتي اذا ما تم توسيع عمليات واجراءات التدقيق ليتم اكتشاف كل ممارسات المحاسبة الابداعية فإن تكلفة التدقيق ستكون مرتفعة جداً وغير اقتصادية حينئذ . أما المحور الثاني فيتركز حول الالزام ، وهذا المحور يتعلق بفرض وتوسيع اجراءات تدقيقية اضافية ، في هذه الحالة ستصطدم بمحددات أهمها مدى الالزام الذي يرافق الاجراءات التدقيقية الاضافية والمحدد الآخر ما يقابل هذه الاجراءات الاضافية ، أي المقابل المادي الذي يعود على الجهة التدقيقية والمحدد الاهم هو تدخل الادارة وتواطئها مع المدقق بما يحد من فعالية أي اجراء من الاجراءات التدقيقية الاضافية .

بناءً على ما جاء أعلاه تعتقد الباحثة ان هناك سبيل للحد من الآثار السلبية التي تحدثها ممارسات المحاسبة الابداعية يتمثل بالمحاسبة القضائية التي ستكون موضع اهتمام المحور الآتي .

المحور الثاني
الاطار المفاهيمي للمحاسبة القضائية

اولاً : في معنى المحاسبة القضائية

يشير مصطلح المحاسبة القضائية الى العلاقة بين المحاسبة والقانون وتوظيف المعلومات المحاسبية في مجال القضاء أو لأغراض استشارية . ويمكن أن يُنظر للمحاسبة القضائية ، ذلك المفهوم الحديث القديم 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 الى الصدق الذي يساعد المحاسب على تقديم رأيه الخبير(Bhasin,2007,P.1002). ويتضمن تطبيق المعرفة في مجالات المحاسبة تطبيق لمبادئ المحاسبة والنظريات والضوابط أو الفرضيات المحاسبية في نزاع قانوني ، وبذلك فإن المحاسبة القضائية تتكون من عنصرين أساسيين هما الخدمات القانونية التي تعترف بدور المحاسب القانوني كخبير او مستشار ، وخدمات التحقيق التي تستفيد من مهارات المحاسب القانوني التي قد لا تؤدي بالضرورة الى الشهادة في المحكمة ، لذا فإن المحاسبة القضائية تنطوي على تطبيق مهارات خاصة في المحاسبة والتدقيق والشؤون المالية والاساليب الكمية والمعرفة القانونية والمهارات التحقيقية لجمع أدلة الإثبات وتحليلها وتقييمها وتفسير النتائج ، وتكمن المحاسبة القضائية في اعتمادها كشهادة في المحكمة أو في تقديم الاستشارة (الجليلي ،٢٠١٢،ص١٢) .

ووفقاً لرأي جمعية فاحصي الاحتيال المرخصين الامريكية فإن المحاسبة القضائية تتطلب استخدام المهارات المحاسبية في القضايا التي تتضمن دعاوى جنائية أو مدنية فعلية او محتملة ، وهي لا تقتصر على مباديء المحاسبة والتدقيق المقبولة قبولاً عاماً بل يدخل ضمنها تقدير الارباح المفقودة والدخل والموجودات أو الاضرار وتقييم نظام الرقابة الداخلية والغش (أو التلاعب) وأي قضايا اخرى تتضمن الخبرة المحاسبية في النظام القانوني (الخالدي،٢٠١٢،ص٣٢) . وعلى خلاف المحاسبة المالية التي تنظر الى الارقام فإن المحاسبة القضائية تنظر الى ما ماوراء الارقام (Sadiq,2009,P.2) حيث توفر تحليل محاسبي مناسب للقضاء يكون أساسه المناقشة والجدل وهذا يستلزم توفر مجموعة مهارات متخصصة متكاملة في المحاسبة والتدقيق والتحريات تقوم على أساسها المحاسبة القضائية لتنفيذ مهامها (السيسي ،٢٠٠٦،ص١١) .

على أساس ما تقدم يمكن تقديم التعريف الآتي للمحاسبة القضائية :

هي عملية الدمج والتكامل بين المحاسبة والتدقيق ومهارات التحقيق والتقصي التي تستخدم لتقديم أدلة، تتسم بدرجة معينة من التأكيد ، الى المحاكم والجهات المهتمة باصدار أحكام بشأن القضايا أو النزاعات المالية محل التحقيق .

وتعتقد الباحثة أن الفكرة التي تقوم عليها المحاسبة القضائية ، وفق ماورد أعلاه، كانت موجودة اساساً منذ فترات بعيدة جداً ، حيث ربط بعض الباحثين فكرة المحاسبة القضائية ومفهومها ببعض الاحداث التأريخية ليبرهنوا أن هذا المفهوم موجود منذ زمن بعيد . فمثلاً في مصر القديمة كان هناك ما يسمى بـــ " عيون وآذان الفراعنة " الذين يقومون بمراقبة وحماية بعض الموجودات الثمينة كالذهب ومخزون الحبوب وموجودات أخرى خاصة بالفراعنة ، كانت هذه المهام ومفهومها مقاربة لفكرة المحاسبة القضائية (جميل ، ٢٠١٢ ، ص ١٤). وهناك حدث آخر يشير الى وجود فكرة المحاسبة القضائية يعود الى سنة ١٨١٧ حيث نشأت قضية افلاس Meyer V.Sefton ، اذ تم الاستعانة بالمحاسب لاجراء عملية تحري عن الاشخاص الذين اشهروا افلاسهم ومن ثم ليدلي بشهادته امام المحكمة بصفته شاهدا وخبيرا وذلك نتيجة صعوبة فحص الادلة المتعلقة بالقضية من قبل المحكمة(الخالدي ،٢٠١٢ ،ص٢٩). وفي سنة ١٨٢٤ عُثر على أدلة اخرى لوجود فكرة المحاسبة القضائية في احدى الصحف في اسكتلندا ، حيث ظهرت فيها مقالة تشير الى استخدام المحامين والمحاسبين في التحقيق داخل المحاكم بخصوص بعض الانشطة الاحتيالية في الامور المالية ، وبعد هذا التاريخ بدأت الكتابات والمقالات تتزايد بشأن المحاسبة القضائية تلتها اعداد دراسات وأبحاث علمية في هذا الموضوع من اجل ترسيخ مفاهيمها وتدعيم اركانها . ومن خلال ملاحظة الاحداث التاريخية الواردة اعلاه فإن بعض مجرياتها ترتبط بمفهوم المحاسبة القضائية المعروف حاليا ، ذلك المفهوم الحديث القديم الذي يربط المحاسبة بالقانون لتحقيق اهداف معينة .

وبناءً على ماتقدم فإن الدوافع الحقيقية لنشأة ونمو المحاسبة القضائية هي لتلبية حاجة القضاء من الخبراء او المستشارين الذين يدلون بآرائهم حول المخالفات المالية وكذلك تلبية حاجة المستثمرين والمساهمين والمقرضين من المعلومات الصحيحة والصادقة وخدمة الجهات الضريبية والجهات الرقابية الحكومية (الجليلي،٢٠١٢،ص١٨) . اذن فالمحاسبة القضائية ليست محصورة في المحاكم والدعاوى القضائية بل وجدت أيضاً لتلبية حاجة المستثمرين والمساهمين والمقرضين من المعلومات الصحيحة وكذلك خدمة الجهات الضريبية والرقابية .

ثانياً : منافع واهداف المحاسبة القضائية

تعود المحاسبة القضائية بمجموعة من المنافع على الجهات او الاطراف التي تستعين بخدماتها. وتعد المنافع ، في حقيقة الامر ، أهداف تحققها المحاسبة القضائية، لان المنفعة التي تحققها الاخيرة هي ترجمة وتجسيد للهدف الذي تسعى للوصول اليه . عليه يمكن تحديد منافع المحاسبة القضائية بالآتي :

التحقيق في القضايا المالية محل النزاع بين الشركات والتأكد من صحة الادعاءات المقدمة الى المحكمة من قبل الجهات المعنية وذلك من خلال الحصول على أدلة الاثبات التي تؤيد او تفند هذه

الادعاءات . ومن المنافع الاخرى التي تقدمها المحاسبة القضائية هي منع عمليات الغش(الاحتيال) أو الحد منها ، حيث تتبنى المحاسبة القضائية الكشف عن عمليات الاحتيال المتحققة او المتحملة وبشتى الاساليب الاحتيالية من خلال تدقيق القوائم المالية والتحقق من سلامة أرقامها وخلوها من العمليات المشتبه بها قبل عرضها والافصاح عنها للجهات المستفيدة ، فضلاً عند الحد من الهدر في المال من خلال مراقبة عمليات الانفاق وتدقيقها ، يضاف لذلك ضلوع المحاسبة القضائية في الاجهزة الامنية من خلال اعتماد الاخيرة على خدماتها التي تسهم في تقصي عمليات غسيل الاموال والتحقيق فيها(Catherin,2011,P.1) . ومن المنافع الاخرى للمحاسبة القضائية هي التحقيق والتحري والتحكيم في عمليات تحديد الدخل الخاضع للضريبة وفي مشروعية عمليات التحويل المالي وتقييم الاضرار ومبالغ التعويضات .

ثالثاً : مجالات عمل المحاسبة القضائية

هناك عدة مجالات يمكن ان تقدم من خلالها المحاسبة القضائية خدماتها وكما يلي:

أ- 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(الجليلي،٢٠١٢،ص ١٤) .

ب- اثبات دعاوى الاحتيال أو تفنيدها ، حيث يتم تدقيق عمليات الاحتيال وإجراء التحقيقات اللازمة بشأنها (سامي،٢٠٠٤،ص ٤) .

جـ- تقديم الاستشارات المتعلقة بتقييم الاضرار الاقتصادية وتتبع الاموال المختلسة والتحقيق في تزوير الاوراق المالية وعمليات الاحتكار 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 الاعمال التجارية وتقديم شهادة الخبرة في المحاكم(جميل،٢٠١٢، ص٢١) .

د- فض المنازعات الخاصة بالضرائب بإجراء تحليل للضرائب ، وكذلك الكشف عن والتحقيق في الاستخدام غير المشروع للملكية الفكرية فضلاً عن العمل في الاجهزة الاستخباراتية والمخابراتية الحكومية للكشف عن الهوية المالية الحقيقية للأفراد والكيانات المتورطة في الانشطة المالية او المشتبه بها (Van,2008,P.35) .

رابعاً : المحاسبة القضائية والتدقيق مهنتان متشابهتان مختلفتان

تلتقي المحاسبة القضائية مع التدقيق في العديد من الجوانب أو الصفات المشتركة ، تلك الجوانب التي يمكن أن تعطي تصوراً سطحياً في امكانية أن تحل المهنة الواحدة محل الاخرى في

مواجهة التحديات المحاسبية المعاصرة ، ومنها ممارسات المحاسبة الابداعية . وهنا يصبح من الضروري عرض الجوانب أو الصفات المشتركة بين المهنتين للتمهيد لتحديد جوانب الاختلاف بينهما لتكون الاساس في اعتماد إحدى المهنتين في مواجهة التحديات والمشاكل المحاسبية التي تدخل ضمن مهامها .

تشترك المحاسبة القضائية والتدقيق في قضية الاستقلالية والموضوعية ، التي تعد ركناً مهماً في عمل المحاسب القضائي والمدقق ، رغم قناعة الباحثة بأن الاستقلالية والموضوعية مسألة نسبية فيما يتعلق بعمل المدقق ، إلا انها تعد صفة مشتركة بين المهنتين . وهناك جوانب اخرى مشتركة هي المعرفة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعايير المحاسبية عموماً وكذلك القدرة على تفسير وتتبع المستندات والوثائق والسجلات المحاسبية فضلاً عن المعرفة والاطلاع الكامل على أنشطة الشركة محل الاهتمام وطبيعة الصناعة التي تنتمي اليها وعملياتها الداخلية وطبيعة التغيرات التي تفرضها بيئة الاعمال عليها (Golden et.al. ,2006,P.22) .

أما أوجه الاختلاف بين المحاسبة القضائية والتدقيق فيمكن تحديدها كما يلي :

يهتم التدقيق بتقديم رأي مهني محايد حول القوائم المالية والمعلومات الواردة فيها ومدى تمثيلها لحقيقة نشاط المشروع ، ويعتمد في سبيل تحقيق ذلك على أسلوب العينات (الكبيسي ، ٢٠١١ ، ص١) وبالاسترشاد بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً عند اجراء الفحص على القوائم المالية ، وذلك بعد تحديد الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية عند تنفيذ برنامج التدقيق. وبذلك فإن المدقق يبذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بعملية التدقيق ويُعد مسؤولاً عن ذلك ، وفي الوقت ذاته لا يُعد مسؤولاً عن اكتشاف الاخطاء والغش (الاحتيال) رغم ضرورة توفر نزعة الشك المهنية لديه . أما المحاسبة القضائية فتهتم بالتحقق من مصداقية الادعاءات المقدمة وذلك بالاستناد الى الادلة المالية فضلاً عن تحديد الاثار المالية المترتبة على تلك الادعاءات ، وبعبارة أخرى اثبات أو دحض الادعاءات وبضمنها حالات التلاعب بالقوائم المالية والغش، وتعتمد المحاسبة القضائية على الفحص الشامل لبنود محددة من القوائم المالية وعدم اعتماد اسلوب العينات والاهمية النسبية في اجراء الفحص الشامل(Golden et.al.,2006,P.22) . وبذلك فإن المحاسبة القضائية تتسم بضيق نطاق عملها وعمقه ، على خلاف التدقيق الذي يتسم باتساع نطاقه وسطحيته ويدخل ضمن مسؤولية المحاسبة القضائية اكتشاف حالات الغش والتلاعب كونها تهتم بالتحري والتحقيق في صحة الادعاءات المزعومة أو عدمها (Gray,2008,P.116) . ومن ألأوجه الأخرى للإختلاف بين التدقيق والمحاسبة القضائية أن الاخيرة تتطلب مهارات متخصصة ومعرفة متكاملة في كل من المحاسبة والتدقيق والقانون واجراءات التقاضي والتحقيق في المحاكم والجهات الامنية، في حين أن

التدقيق يقتصر على المهارات والمعرفة في مجال المحاسبة والتدقيق . وثمة اختلاف آخر يتصف بالأهمية وهو عدم وجود قواعد أو معايير محددة سلفاً يتوجب العمل بها في كل الحالات أو القضايا التي تتبناها المحاسبة القضائية بسبب تعدد وتنوع هذه القضايا واختلاف معطيات كل منها عن الاخرى مما يتطلب أساليب وتقنيات ومهارات خاصة تناسب كل واحدة بشكل مستقل عن الاخرى ، على خلاف التدقيق الذي يعتمد على مجموعة من القواعد ومعايير التدقيق والاجراءات المحددة الواجب الالتزام بها واعتمادها في كل الحالات (السيسي ،٢٠٠٦ ، ص ٨) .

خامساً : تقنيات المحاسبة القضائية

للمحاسبة القضائية مجموعة من التقنيات التي تستعين بها في عملية جمع المعلومات واجراء التحليلات اللازمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ، ومن ثم توصيل النتائج حول ذلك الى الجهة المعنية بهدف الحد من الاثار المترتبة على هذه الممارسات في القوائم المالية . وهنا لابد من الاشارة الى ان هذه التقنيات كثيرة ومتنوعة ، ويمكن للمحاسب القضائي انتخاب واحدة أو اكثر منها للقيام بمهامه وذلك انطلاقاً من ان كل حالة من الحالات المتبناة تتطلب تقنية تنسجم مع طبيعتها. والآتي عرض لتقنيات المحاسبة القضائية :

أ- التنقيب في البيانات : هي احدى تقنيات المحاسبة القضائية التي تساعد في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال الكشف عن أنماط السلوك التي تشير الى وجود مثل هذه الممارسات، وتنطوي هذه التقنية على استخراج المعلومات من البيانات لتحديد الانماط والعلاقات غير المعروفة سابقاً (Kenneth,2005,P.1).

وتعتمد على تنقيب كمية كبيرة من البيانات لتحديد الانماط والمعلومات غير المعروفة على ان يتم التحقق من دقة البيانات التي يتم الحصول عليها . وتتضمن تقنية التنقيب في البيانات ثلاثة أنشطة هي: (الخالدي ، ٢٠١٢،ص١١٣)

١- الاستكشاف : هو الكشف عن أو معرفة الانماط الموجودة في البيانات مثل الارتباط او الاتجاهات او التباينات من دون افتراض النمط الذي سيتم اكتشافه ، والارتباط يتمثل بوجود علاقة بين المتغيرات كما في حالة حدوث أحد المتغيرين يؤدي الى حدوث الآخر او حدوثهما معا .

٢- نماذج التنبؤ : تعتمد نماذج التنبؤ الانماط المكتشفة لتقدير النتائج التي يتوجب الحصول عليها من قيم جديدة .

٣- تحليل التباين : يتم تحليل التباين بعد تحديده واستخراجه عن طريق تحديد المعيار أولاً ثم تحديد البنود التي تغاير هذا المعيار .

ب- المراقبة المستمرة : تعد المراقبة المستمرة احدى تقنيات المحاسبة القضائية التي تستخدم للحصول على الادلة المتعلقة بعمليات التلاعب أو الاخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة في القوائم المالية . وتتركز عمليات المراقبة المستمرة في أقسام التدقيق والفروع والزبائن واصحاب الوكالات ، وتشمل العائدات ومصادرها وأوجه انفاقها واثباتها بالسجلات وفقاً للمعايير المحاسبية وتعليمات الافصاح المعمول بها في كل بلد وكل قطاع (ومن الامثلة على عمليات التلاعب التي تشملها المراقبة المستمرة اثبات قرض على أنه سيولة نقدية أو بضاعة خاصة بجهة اخرى غير الشركة على أنها ملك للشركة وفق مستندات مزورة او ادراج صفقات تجارية وهمية بمبالغ كبيرة بموجب عقود وهمية في نهاية السنة المالية خاصة أو عدم ادراج عملية بيع بخسارة او ربح تمت في نهاية السنة) . وعند استخدام المراقبة المستمرة يتم الاحتفاظ بالسجلات والوثائق ، سواء كانت ورقية أم صوتية أم فديو ، قبل بدء المراقبة وبعدها ولفترة معينة لتحديد حجم العمليات محل المراقبة وتأثيراتها المتعددة . ويمكن من خلال عملية المراقبة المستمرة اكتشاف العمليات غير القانونية أو غير الشرعية أو الأخطاء والتلاعب فيما يتعلق بالعائدات وحجمها أو المصروفات أو مجالات الصرف للشركة ، عندئذ يتم ابلاغ الجهة المكلفة للمحاسب القضائي لغرض اتخاذ اجراءات بشأنها (جميل،٢٠١٢،ص٣٢) .

جـ- تحليل النسب : تهتم هذه التقنية بتحليل نسب البيانات الرقمية ، حيث يمكنها تحديد الادلة عن وجود عمليات تلاعب . وعن طريق تحليل النسب يمكن دراسة العلاقات بين مجاميع البيانات الرقمية مثل العلاقة بين التكاليف والوحدات المباعة أو ايراد المبيعات أو ساعات العمل المباشر ، ويمكن باستعمال تحليل النسب تقدير بعض المصروفات مثل كلفة البضاعة المباعة او تحليل نسبة مجمل الربح أو كلفة البضاعة المباعة أو غيرها من النسب التي يمكن ان تشير الى وجود بنود غير اعتيادية أو شواذ في البيانات قيد التحليل والتي تقود الى اعتبارها عمليات تلاعب او غش. ويمكن استعمال عدة انماط من هذه النسب مثل نسبة أعلى قيمة الى أدنى قيمة ونسبة أعلى قيمة الى ثاني أعلى قيمة ونسبة العام الحالي الى العام السابق (الخالدي،٢٠١٢،ص ص ١١٤-١١٦) .

د- تحليل مصادر واستخدامات الاموال : تهتم هذه التقنية بالحصول على معلومات عن الصفقات ذات المبالغ الكبيرة والعلاقة بين أطراف الصفقة الواحدة (مثل علاقة المساهمين بمجلس الادارة ومتداولي الاسهم والسندات أو اي أطراف اخرى ذات علاقة او تأثير على الصفقة) . وتتضمن هذه التقنية ايضاً الحصول على الوثائق الثبوتية للموجودات الثابتة والتحقق من صحة ارصدتها وأرصدة حسابات اخرى كالمدينين والنقد والمخزون ، وهنا يمكن اعتماد عنصر المفاجأة أو القيام بصفقة مالية حول الموجود محل الشك . وتشمل هذه التقنية التحقق من صحة مستندات القبض والصرف والاطلاع على ملاحظات

وتقرير مراقب الحسابات والتأكد من تنفيذ أو عدم تنفيذ هذه الملاحظات من قبل الشركة محل التحقيق ، وكذلك اجراء مقابلات مع المدراءالتنفيذيين للشركة واجراء تحليلات للقوائم المالية لتحديد الاختلافات والتباينات في بنودها واسباب هذه الاختلافات (جميل،٢٠١٢،ص٣١) .

هـ- قانون بنفورد : يعد أحد تقنيات المحاسبة القضائية ، ومن القوانين المهمة في علوم الرياضيات والاحصاء التي تم توظيفها في عمليات التدقيق في العصر الحديث . وعند استخدام هذا القانون يصبح بالإمكان فحص جودة ومصداقية الارقام أو البيانات المحاسبية وتحديد الحالات الشاذة منها ليتسنى اجراء المزيد من عمليات الفحص والتحري عليها ، تلك التحريات التي تنصب على البيانات التي تظهر اختلافاً مع توزيع بنفورد .

وقد استخدم قانون بنفورد لأول مرة في التطبيقات المحاسبية عام ١٩٨٨ من قبل Charles A. Cars Law ، حيث افترض ان مدراء الشركات سيعملون على تقريب صافي الدخل (في حالة الربح) نحو الاعلى عندما يكون صافي الدخل تحت الحواجز النفسية ، مثل المبالغ ٧٩٨٠٠٠ دولار و ١٩،٩٧ مليون دولار سيتم تقريبها نحو الاعلى لتصبح ٨٠٠٠٠٠ دولار و ٢٠ مليون دولار على التوالي ، والاعتقاد هو ان المبالغ الاخيرة تبدو اكبر بكثير من المبالغ الاولى رغم ان نسبة التقريب لا تشكل أي اهمية نسبية . وهذا التقريب من شأنه أن يزيد من الاعداد التي يحتل الرقم (صفر) الرتبة الثانية لها من جهة اليسار ويقلل الاعداد التي يحتل الرقم (٩) الرتبة الثانية لها . وفي اختبار له على بيانات صافي دخل الشركات في نيوزلندا وجد Carslaw ان الكثير من الاعداد كانت الرتبة الثانية منها تتضمن الرقم (صفر) في حين ان هناك اعداد أقل تتضمن رتبتها الثانية الرقم(٩) مقارنة بما هو متوقع وفق قانون بنفورد ، وذلك يؤيد أن ارقام صافي الدخل قد تم تقريبها نحو الاعلى (الجبوري والخالدي ، ٢٠١٣،ص٤٦٦).

ويتطلب استخدام قانون بنفورد في مجال الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ، كأحد تقنيات المحاسبة القضائية ، ان يكون حجم العينة المختارة كبير بشكل كافي لإظهار نمط رتبة الرقم ، وان تكون مجاميع الارقام معبرة عن الظاهرة نفسها قيد الاختبار مثل حساب المدينين أو حساب المبيعات وغيرها ، وان تكون الارقام غير مقيدة بقيود .

و- تحليل التسلسل الزمني واستخدام خرائط التعقب : يمكن اعتماد تحليل التسلسل الزمني كإحدى تقنيات المحاسبة القضائية الضرورية لعرض كل التفصيلات المتعلقة بعمليات التلاعب كممارسات ابداعية من بداية هذه العمليات حتى تحقق الهدف من عملية التحقق او التحكيم . وعن طريق هذه التقنية يمكن اظهار توقيت الخلافات المالية وتحليلها بهدف الوصول الى صورة واضحة عن علاقة كل طرف بالأخر من حيث توقيت حصول الخلاف او النزاع المالي وكذلك التواصل مع هذا التوقيت وربطه بالحدث المتحقق

ومن ثم تلخيص عملية التحقيق . ويشكل المخطط الزمني قاعدة بيانات للمحاسب القضائي ومرجعاً له يمكن الاسترشاد به عند الضرورة.

اما خرائط التعقب فيمكن استخدامها لإظهار تدفق الاموال من والى المصرف أو من اسهم شركة معينة الى شركة اخرى أو من شخص لآخر . وبذلك تساعد هذه الخرائط في الكشف عن عمليات غسيل الاموال التي تتم عن طريق المصارف .

ز- ادوات التدقيق بمساعدة الحاسوب : وفق هذه التقنية يتم استخدام وتوظيف التكنولوجيا لإنجاز بعض اعمال التدقيق التي تساعد المحاسب القضائي في اتمام مهمته بشكل أفضل واسرع وبكلفة أقل. ويتطلب الاستعانة بهذه التقنية توفر كل المعلومات اللازمة لعملية التدقيق في أنظمة الحاسوب (الخالدي،٢٠١٢،ص١٠٩) . وعن طريق هذه التقنية يمكن اجراء اختبار وتدقيق تفصيلي للمعاملات التجارية وأرصدة الحسابات ولملايين الملفات بنسبة ١٠٠% وذلك في سبيل الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية استناداً الى ان معظم هذه الممارسات تتضمنها السجلات المشمولة بالفحص والاختبار.وتساعد هذه التقنية في تحديد الانماط غير الاعتيادية في قواعد بيانات الانظمة المحاسبية للوحدات الاقتصادية ويكون ذلك باستخدام مجموعة من الاختبارات التي تحدد الانماط غير الاعتيادية هذه ، مثل تسديد نفس القائمة بنفس التاريخ لمورد معين مرتين أو تسديدها لعدة موردين .

ح- تعقب الصفقات الصغيرة واختبارات الشمول الكاملة والخاطئة : يقوم المحاسب القضائي وفق تقنية تعقب الصفقات الصغيرة بتعقب العمليات التي ترتبط بها بيانات تكون موضع شك وذات مبالغ صغيرة ومتكررة لمرات عديدة (مثل المكافآت وكثرة السفر وغيرها) وذلك لاحتمال ان تكون هذه العمليات سبيل لعملية تجزئة الصفقة الكبيرة الى صفقات صغيرة لأغراض التمويه . وتستخدم هذه التقنية في تعقب عمليات المتاجرة بالعقارات أو السيارات واستخدام الموجودات غير الملموسة كالعلامات التجارية وحقوق الطبع وبراءة الاختراع وعمليات رهن العقارات والضمانات الاخرى ، حيث يتم التأكد من ملكية هذه العقارات أو صدق الضمان عند منح القروض تحديدا . اما تقنية اختبارات الشمول الكاملة والخاطئة فتستخدم في تحديد الموقع الصحيح للبيانات والمعلومات قيد التحقيق لكي يتم استثناء البيانات الصحيحة وشمول الخاطئة منها . وتساعد اختبارات الشمول في الكشف عن الموجودات المخفية عن طريق تدقيق المستندات الثبوتية لكل الموجودات الثابتة وفي ذات الوقت يتضح وجود موجودات ثابتة مفقودة أو أنها أُتلفت عمداً وغيرها من الحالات (جميل،٢٠١٢،ص٣٤) .

ط- سلسلة المراجع وتحليل الرابط : وفق تقنية سلسلة المراجع يقوم المحاسب القضائي ، بعد حصوله على الدليل المالي ، باثبات مصدر هذا الدليل وكيفية الحصول عليه وعلاقة المصدر بالوثائق واختيار التوقيت المناسب لتقديمه للأطراف المعنية بالنزاع المالي مع ضرورة استخدام نسخة مصورة والاحتفاظ

بالنسخة الاصلية . اما تقنية تحليل الرابط فتقوم على اجراء تحليلات شبكية تبين العلاقات بين الاشخاص وصلتها بالبيانات او المعلومات المالية أو بالصفقات التجارية ، مثل مقارنة العناوين البريدية لمدراء الشركة وأرقام الهواتف التي تم استخدامها خلال الفترة الزمنية قيد التحقيق ، ويمكن التنسيق في هذا الشأن مع الجهات المعنية بأعمال البريد والاتصالات .

ي- دليل السيولة النقدية ونشرات أسهم الشركة : تستخدم هذه التقنية لإثبات أن حسابات النقد الموجودة في الشركة مطابقة لما موجود في المصرف . وتبين نشرات الاسهم العلاقة بين مالكي الاسهم وما ورد في نشرات الاسهم التي تبين بدورها حركة أسهم الشركة محل الاستثمار أو الشركة التي تدور بِشأنها عملية التحقيق .

ك- الاساليب التحقيقية : هي جملة من الاساليب التي تُعد أحدى تقنيات المحاسبة القضائية والتي تتمحور باتجاهين هما مراجعة الوثائق العامة والتحليل المختبري . وتشمل مراجعة الوثائق كل من سجلات الشركة وفروعها والسجلات المدنية وملف أنشطة تجارة الاسهم . اما التحليل المختبري فيشمل تحليل بصمات الاصابع والتواقيع المزورة والوثائق المعدلة أو المزورة واسترجاع الملفات او العمليات التي تمت في الاجهزة الالكترونية بالشركة محل التحقيق وسحب التقارير الخاصة بالمكالمات الهاتفية للأشخاص محل التحقيق أو الاشتباه من الجهات المختصة واسترجاع الملفات المحذوفة أو فك شفرات بعض الملفات المشفرة .

وعلاوة على ماذكر اعلاه من تقنيات للمحاسبة القضائية فهناك تقنيات اخرى مثل تدقيق النقطة الحرجة وتدقيق الصلاحية وغيرها يمكن ان تُعتمد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ، وهو مضمون المحور الآتي الذي يهتم بعرض بعض الحالات العملية التي تشير الى وجود ممارسات للمحاسبة الابداعية واستخدام التقنيات الملائمة لها في المحاسبة القضائية من اجل الكشف عن هذه الممارسات والحد من الآثار المترتبة عليها .

المحور الثالث

تقنيات المحاسبة القضائية الملائمة لممارسات المحاسبة الابداعية (حالات عملية)

يهتم هذا المحور بعرض بعض الحالات المستقاة من الواقع العملي لبعض المنشآت العراقية والتي تنطوي الواحدة منها على إحدى ممارسات المحاسبة الابداعية ، ثم محاولة تحديد تقنية المحاسبة القضائية الملائمة للكشف عن كل نمط من هذه الممارسات ، منطلقين من الفكرة التي تؤكد على عدم وجود قواعد عامة وأسس واضحة لاستخدام تقنيات المحاسبة القضائية في كل انماط ممارسات المحاسبة الابداعية .

الحالة الاولى

أظهرت القوائم المالية لشركة(س) الصناعية للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/ ضمن حسابات العملاء رصيداً مخالفاً لطبيعته المحاسبية مبلغاً قدره (٢٥٧٢١٥١٠٠٠) دينار مليارين وخمسمائة واثنان وسبعون مليون ومائة وواحد وخمسون الف دينار ، وفي الوقت ذاته ظهر هذا المبلغ كقيمة بضاعة ضمن مخزون الانتاج التام للشركة كما في ١٢/٣١/ .

عند ملاحظة معطيات هذه الحالة ، يمكن القول أنها تعطي مؤشراً عن وجود إحدى ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية لهذه الشركة وبالتحديد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي . هذا يستدعي استخدام تقنيات المحاسبة القضائية للكشف عن أبعاد هذه الممارسات الابداعية وتأثيراتها . وتعد تقنية تحليل النسب وتدقيق النقطة الحرجة والمراقبة المستمرة وتحليل مصادر واستخدامات الاموال من التقنيات الاكثر ملاءمة لمثل هذه الممارسات . وينبغي ان تستخدم مجتمعة للوصول الى نتائج سريعة ودقيقة وصحيحة بشأن ممارسة من هذا النوع .

ووفق تقنية تحليل النسب يجري دراسة العلاقات بين ايراد المبيعات وكلفة البضاعة المباعة وكذلك اجراء تحليلات نسبية اخرى كنسبة مجمل الربح ونسبة كلفة البضاعة المباعة فضلاً عن تحليل درجة الارتباط بين ايراد المبيعات وكمية المبيعات او السلسلة الزمنية للمبيعات والمشتريات . وفي الوقت ذاته يجري استخدام التقنيات الاخرى كتدقيق النقطة الحرجة الذي يستهدف تحديد مسببات هذه الممارسة الابداعية ، حيث تستخدم السجلات والقوائم المالية لاكتشاف الضعف في نظام الرقابة الداخلية . وتترافق مع هذه التقنية المراقبة المستمرة وتحليل مصادر واستخدامات الاموال ، تلك التقنيتين اللتين تقعان في مجال قسم التدقيق في هذه الشركة وكذلك الزبائن (او العملاء) المتعاملين ببضاعة الشركة ، اذ يقتضي التحقق من الايرادات ومصادرها ومدى اثباتها في السجلات المحاسبية بصورة صحيحة وبما ينسجم مع المعايير المحاسبية ومتطلبات الافصاح المعمول بها ، فضلاً عن التحقق من السجلات المخزنية والوثائق الثبوتية للمخزون وصحة أرصدة المدينين والنقد ومدى صحة مستندات القبض والصرف .

وبعد استخدام هذه التقنيات للكشف عن أبعاد هذه الممارسة الابداعية في هذه الشركة ، تم التوصل الى ان المبلغ المذكور اعلاه يمثل قيمة بضاعة مباعة من منتجات الشركة الا أنها غير مجهزة للأطراف التي طلبتها ، وان ظهور هذا المبلغ ضمن مخزون الانتاج التام للشركة في التاريخ اعلاه يشير الى حيازة الشركة لبضاعة جاهزة ومعدة للبيع مما يعطي انطباعاً باستمرار عملية الانتاج وتقديم صورة أفضل للشركة ، إلا أن حقيقة الامر ، وبسبب عدم تحديد نقطة البيع بشكل دقيق ، فقد تم استلام أقيام تلك البضاعة مقدماً ولم تسجل كإيرادات مستلمة مقدما . مما تقدم يمكن اتخاذ الاجراءات المناسبة لإعادة

القوائم المالية الى وضعها الصحيح وذلك اعتماداً على ما أفادت به تقنيات المحاسبة القضائية بشأن الحالة المعروضة .

الحالة الثانية

تثار شكوك حول عدم موثوقية رقم النقد والاستثمارات الظاهرين في القوائم المالية لإحدى الشركات الصناعية للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/ والتي أسفرت عن تحقيق الشركة صافي ربح قدره (٢٥٨٠٠٠٠٠٠) مائتان وثمان وخمسون مليون دينار حيث تشير هذه القوائم الى وجود رصيد نقدي لدى الشركة المشار اليها أعلاه في لندن محجوز منذ حرب الخليج مبلغه (١٠٠٠٠٠) مائة الف دولار ، يعتقد أنه عولج بشكل غير صحيح لأغراض معينة من قبل ادارة الشركة ، وكذلك حساب الاستثمارات الذي يضم مشاكل في التقييم مما ينعكس على نتائج أعمال الشركة .

تشير معطيات هذه الحالة الى وجود أحدى ممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية . وهنا يمكن اللجوء الى استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في سبيل الكشف عن أبعاد هذه الممارسات الابداعية وتأثيراتها على القوائم المالية المذكورة ، وصولاً الى تقديم الرأي والمشورة بشأن الحد من هذه الممارسات وتعديل القوائم المالية لتعطي صورة صحيحة عن الحقيقة المالية للشركة .

وتعتقد الباحثة بملاءمة التقنيات الآتية للمحاسبة القضائية بشأن الحالة المعروضة أعلاه:

- تقنية تحليل النسب .
- تقنية التنقيب في البيانات .
- تقنية تحليل مصادر واستخدامات الاموال .
- تقنية جدول (خارطة) التعقب .
- تقنية المراقبة المستمرة .
- تقنية دليل السيولة النقدية .
- تقنية نشرات أسهم الشركة .
- تقنية الاساليب التحقيقية .
- تقنية تدقيق النقطة الحرجة .

وفي حالة تفعيل هذه التقنيات على الحالة أعلاه ، فإن كل واحدة فيها تعمل على جانب محدد من الحالة المعروضة على أن تعمل هذه التقنيات مجتمعة للوصول الى النتائج المطلوبة.

ووفق هذه التقنيات يجري التحقق من صحة مستندات القبض والصرف والحصول على معلومات حول علاقة المساهمين بمجلس الادارة ومتداولي الاسهم والسندات والحصول على الوثائق التي تثبت

السيولة النقدية . ويتطلب توظيف تقنية جدول التعقب تتبع تدفق الاموال من والى المصرف ، وفي حالة الاسهم يتم تعقبها من شركة الى اخرى ومن شخص لأخر ، فضلاً عن استخدام دليل السيولة النقدية لاثبات مطابقة حسابات النقد الموجودة في الشركة مع المناظرة لها في المصرف وكذلك استخدام نشرات أسهم الشركة لإظهار العلاقة بين ما موجود في هذه النشرات والمالكين لهذه الاسهم . وتقتضي تقنيات المحاسبة القضائية الملائمة لهذه الحالة التأكيد على المراقبة المستمرة والاساليب التحقيقية التي تتطلب مراجعة بضعة وثائق كملف أنشطة تجارة الاسهم ، وتدقيق النقطة الحرجة التي تكشف عن التناقضات في الارصدة الواجبة الاستلام والدفع، والكشف عن وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية وجدولة المعاملات المالية . ومن المهم ايضاً الاستعانة بتقنية تحليل النسب ، وخصوصاً نسبة العام الحالي الى العام السابق ، والتي يمكن ان تطبق على معظم الحسابات ، ومنها حسابي النقد والاستثمارات اللذين يدور حولهما الشكوك بعدم موثوقيتهما وكذلك رقم صافي الربح ، علاوة على ذلك يمكن توظيف تقنية التنقيب في البيانات لغرض تحليل التباين بين بعض بنود الحسابات والمعيار السائد فيها لتحديد ما يخرج عن هذا المعيار ، والذي يتطلب المزيد من التقصي حوله.

وعلى أساس ما تقدم ومن خلال تطبيق التقنيات سابقة الذكر في الحالة المعروضة اعلاه يتبين الآتي :

أن رقم صافي الربح الذي أظهرته القوائم المالية للشركة المعنية لم يتأتى من الانشطة الصناعية الرئيسية التي تقوم بها الشركة ، والتي تشكل عمود وجود الشركة ، انما جاء من حسابات النقد والاستثمارات ، وما يدعم هذه الحقيقة ما تم التوصل اليه بالشكل الآتي :

- فيما يتعلق بالرصيد النقدي لدى الشركة المعنية في لندن والمحجوز منذ حرب الخليج ضمن الاموال العراقية المجمدة والبالغ (١٠٠٠٠٠) مائة ألف دولار ، فقد كان مقيَّماً في حينه بمبلغ (٣٣٠٠٠) ثلاث وثلاثون الف دينار ، وقد قام مصفي الاموال الدولي بوضع نسبة ٠،٥٦ سنت/دولار ، وتم تسليم الشركة مبلغ (٥٦٠٠٠) ست وخمسون الف دولار فعلاً وحُمِّلَ على حساب ايراد النشاط الجاري ، في حين أن المبلغ الصحيح الذي يجب تحميله هو :

١٠٠٠٠٠ دولار x ١٢٠٠ دينار/دولار(سعر السوق في حينه)=١٢٠٠٠٠٠٠٠ دينار وهو يمثل القيمة الفعلية لما يجب ان تظهره القوائم المالية .

اما ما يجب تحميله على حساب نقدية لدى المصارف ١٨٣ والذي يمثل المبلغ المستلم فعلاً فهو :

٥٦٠٠٠ دولارx ١٢٠٠ دينار/دولار(سعر السوق في حينه)= ٦٧٢٠٠٠٠٠ دينار وبذلك يكون هناك خسارة بمقدار (٥٢٨٠٠٠٠٠) اثنان وخمسون مليون وثمانمائة الف دينار ، كان يجب الاعتراف بها

اضافة الى خطأ تحميل حساب الايراد بمبلغ (١٢٠٠٠٠٠٠٠) مائة وعشرون مليون دينار، وكان الصحيح تحميله على حساب النقدية .

يتضح أن الهدف من هذه العملية هو تضخيم ايراد النشاط الجاري بغية توزيع أرباح على المساهمين والعاملين ، لذلك اقتضى تقديم الرأي بشأن تعديل القوائم المالية المشار اليها والتي يدخل فيها رقم النقد ورقم صافي الربح .

- اما فيما يتعلق بحساب الاستثمارات فقد تم التوصل الى أن الاستثمارات مقيَّمة بسعر السوق الذي هو اساساً أعلى من سعر الكلفة بعدة مرات مما أدى الى تضخيم موجودات الشركة ، وفي ذات الوقت تم الكشف عن أن كل هذه الاستثمارات هي استثمارات طويلة اجل والتي من الواجب أن تقيَّم بالكلفة وليس بسعر السوق (على أنها قصيرة أجل) حسب القاعدة المحاسبية المحلية رقم(١٢) الصادرة عن مجلس المعايير في جمهورية العراق . فضلاً عن ذلك فقد تم الكشف عن قيام الشركة بالإحتفاظ ضمن استثماراتها بأكثر من (٢٢٥٠٠٠) سهم تعود لأربع شركات لا وجود لها وليس لأسهمها سعر او تداول في سوق العراق للأوراق المالية ولأكثر من (٧) سنوات . وكان من الواجب على الشركة عمل مخصص خسائر لهذه الاسهم ومن ثم تعديل القوائم المالية كمحصلة نهائية .

وبناء على ما تم الكشف عنه تصبح حسابات النتيجة لهذه الشركة (خسارة) وليس ربح وفق التعديلات الواجب اجراؤها على القوائم المالية .

المحور الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات

من خلال البحث أمكن التوصل الى الاستنتاجات الآتية :

أ- المحاسبة الابداعية هي تعبير يشير الى تضليل مستخدمي القوائم المالية تحت مضلة المبادئ والمعايير المحاسبية لتحقيق أغراض معينة تخدم مصالح فئة او اكثر من اصحاب المصالح في الشركة ، وتنطوي على تعمد انتخاب التقديرات والسياسات المحاسبية التي تؤمن تغيير المعلومات المالية بما ينسجم والاغراض المطلوبة .

ب- تُعد مسألة تضارب المصالح وتعارضها بين مختلف الاطراف ذات المصلحة بالشركة السبب الرئيس لظهور المحاسبة الابداعية ومن ثم منطلقاً لانتشار ممارساتها معتمدة في سبيل ذلك على جملة عوامل أهمها الاختيارية في المحاسبة والثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي والحاجة الى التوقعات والتقديرات وعوامل اخرى هيأت الارضية المناسبة لاتساع هذه الممارسات .

جـــ- تعمل المحاسبة الابداعية عكس التسلسل المنطقي لاعداد المعلومات المالية ، حيث تبدأ بتصميم أرقام القوائم المالية (المرغوبة) ثم تتلوها عملية ترتيب الحقائق المزعومة التي تدعم الارقام المرغوبة للقوائم المالية .

د- تعود بدايات ظهور ممارسات المحاسبة الابداعية الى فترات بعيدة سبقت فترة الثمانينات من القرن الماضي (وهي فترة تشخيص هذه الممارسات) تلك البدايات التي رافقت نشوء تعارض وتضارب وتعدد مصالح أصحاب المصلحة في الشركات.

هـــ- هناك عدة مبررات للجوء الشركات الى ممارسات المحاسبة الابداعية أهمها تمهيد الدخل وزيادته والمحافظة على سعر سهم الشركة او زيادته والتلاعب الضريبي والتأثير الايجابي على سمعة الشركة والحصول على التمويل واخفاء بعض الالتزامات وغيرها مما يجعل القوائم المالية لهذه الشركات عرضة لممارسات المحاسبة الابداعية وبكل بنودها بما يتلاءم والغرض المنشود .

و- تشكل ممارسات المحاسبة الابداعية تحدياً كبيرا لمهنة المحاسبة وممتهنيها كونها تدخل في صلب التطبيقات والممارسات المحاسبية التي تستند الى المبادئ والمعايير المحاسبية .

ز- لا تعطي عملية التدقيق وحدها ضماناً كاملاً لاكتشاف كل ممارسات المحاسبة الابداعية كونها تعتمد على أساس العينات فضلاً عن ان مهمة المدقق هي ابداء رأي مهني محايد فقط يضاف لذلك احتمالية تدخل ادارة الشركة وتواطئها مع المدقق ، ورغم التقاء التدقيق مع المحاسبة القضائية بعدة مجالات واختلافه عنها في مجالات اخرى الا أن هذه الاختلافات هي التي ترجح كفة المحاسبة القضائية وتقنياتها في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية .

ح- تستهدف المحاسبة القضائية توظيف المعلومات المحاسبية في مجال القضاء والمجالات الاستشارية المالية وذلك تلبية لحاجة القضاء بشأن المخالفات المالية ولحاجة المستثمرين والمساهمين والمقرضين والجهات الضريبية والرقابية من المعلومات الصحيحة، وبذلك يمكن استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في مواجهة تحديات المحاسبة الابداعية وممارساتها .

ط- عدم وجود قواعد او معايير محددة سلفاً يصلح العمل بها في كل الحالات او القضايا التي تتبناها المحاسبة القضائية ، مما يفسر وجود عدة تقنيات تستعين بها في مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية ، وهذا ما أكده البحث في جانبه العملي .

ثانياً : التوصيات

يمكن تقديم التوصيات الآتية من خلال البحث :

أ- ضرورة التصدي لممارسات المحاسبة الابداعية والكشف عنها باستخدام أحدث التقنيات والاساليب التي تحد من أو تقلل من الآثار السلبية التي تحدثها على القوائم المالية للشركات وصولاً الى معلومات مالية تتصف بدرجة معقولة من الموثوقية والملاءمة والشفافية .

ب- ضرورة اجراء توعية موجهة وبشتى الأساليب بشأن :

١- طبيعة القوائم المالية التي تعدها الشركات ، والتي تعد مصدر المستخدمين الرئيس من المعلومات المالية لهذه الشركات .

٢- ممارسات المحاسبة الابداعية التي تنصب على تشكيلة وطبيعة المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية .

٣- الحسابات الاكثر عرضة لممارسات المحاسبة الابداعية وما يمكن ان ينجم عن معالجتها من معلومات وطبيعة القرارات التي تتخذ استناداً لهذه المعلومات .

على ان يستهدف المستثمرون في هذه العملية ، ويمكن اتخاذ أماكن تجمُّع المستثمرين منطلقاً لعمليات التوعية .

جـ- نشر الوعي بشأن طبيعة المحاسبة القضائية واهميتها بين اوساط المختصين والمهنيين والدارسين.

د- ضرورة اعتماد تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من تأثيراتها على القوائم المالية .

هـ- ضرورة وضع أُسس عملية تتحدد من خلالها طبيعة تقنيات المحاسبة القضائية التي تلائم ممارسة معينة من ممارسات المحاسبة الابداعية وذلك اعتماداً على تحديد الحسابات التي يمكن ان تتعرض لممارسات ابداعية والآثار المترتبة على هذه الممارسات في هذه الحسابات ، ويتحقق ذلك بإجراء المزيد من الدراسات البحثية العملية (كما جرى في هذا البحث) حول تقنيات المحاسبة القضائية وتوظيفها للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية تمهيداً لصياغة قواعد عملية تصبح دليلاً مرشداً لممارسي المحاسبة القضائية .

و- تطوير مناهج أقسام المحاسبة لاستيعاب التطورات في عالم الاعمال والتطبيقات العملية والمشاكل الناشئة عن التطبيق في مجالات المحاسبة ومنها المحاسبة القضائية والمحاسبة الابداعية وغيرها .

قائمة المصادر

اولاً : المصادر العربية

أ- الدوريات :

١- الشيخ ، سهيل ، مدى ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المنشآت الحكومية السورية ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٣٣ ، العدد ٥ ، ٢٠١١ .

٢- حمادة ، رشا، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٦ ، العدد الثاني ، ٢٠١٠.

٣- المبيضين ، طارق حماد وعبد المنعم ، اسامة ، دور المحاسبة الابداعية في نشوء الازمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية ، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية ، العدد الثامن ، ديسمبر ، ٢٠١٠ .

٤- الجليلي، مقداد احمد ، المحاسبة القضائية وامكانية تطبيقها في العراق، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل ، المجلد ٣٤، العدد ١٠٧ ، ٢٠١٢ .

٥- السيسي ، نجوى أحمد ، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية : دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس، العدد الاول ، ٢٠٠٦ .

٦- سامي ، مجدي محمد، دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي ، مجلة كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الاول،٢٠٠٤ .

٧- الجبوري، نصيف جاسم والخالدي، صلاح هادي محمد، دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، جامعة بغداد، المجلد ١٩، العدد ٧٠ ، ٢٠١٣ .

ب- الرسائل الجامعية :

١- الاغا ، عماد سليم ، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية ، رسالة ماجستير، جامعة الازهر- غزة ، ٢٠١١، متوفر على الرابط www.alazhar.edu. .

٢- بطو ، علاء فريد عبد الاحد ، أثر التحدي الاخلاقي للمحاسبة الابداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ،جامعة البصرة، العراق،٢٠٠٦.

٣- الخالدي ، صلاح هادي ، اطار مقترح للمحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة بغداد، ٢٠١٢ .

٤- جميل ، رافي نزار، الاطار المفاهيمي للمحاسبة القضائية ومتطلبات تطبيقها في البيئة المالية العراقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الموصل ، ٢٠١٢ .

جـ- المؤتمرات والندوات :

١- الخشاوي، علي محمود والدوسري، محسن ناصر ، المحاسبة الابداعية ودور المدقق الخارجي في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٨ .

٢- 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 ، ٢٠٠٩ .

٣- الكبيسي ، عبد الستار ، المحاسبة القضائية ضرورة للمساهمة في حل المنازعات بصورة عادلة ، ندورة علمية بعنوان " المحاسبة القضائية في دولة قطر" ، نظمتها جمعية المحاسبين القانونيين القطرية ، جريدة الشرق ، الدوحة ، قطر ، ٢٠١١ .

ثانياً : المصادر الاجنبية :

A- Books

1- Naser, k.,Creative Financial Accounting : Its Nature and Use, Hemel Hempstend : Prentice Hall , London ,1993.

2- Golden , Thomas W., Shalak , Steven L. and Clayton, Mona M. , A Guide to Forensic Accounting Investigation , John Wiley & Sons, Inc . , First Edition , 2006 .

Periodicals and Researches

1- Fiserova , Veronika , Effects Of Creative Accounting On The Future Of The Company , 2011 , available online at : www.opf.slu.cz/aak/2011/01/Fiserova .

2- Usurelu, V.1.; Marin (Nedelcu) , M.; Danaila (Andrei) , A.E.; Loghin , D. , Accounting Ethics- Responsibility Versus Creativity , Annals of the University of Petrosani , Economics ,10 (3) , 2010 .

3- Sen, D. k. & lnanga , E.L., Creative Accounting in Bangladesh and Global Perspective, 2006, available online at : http://www.allbusiness.com .

4- Revsine , L. , Enron : Sad but Inevitable, Journal of Auditing and Public Policy, Vol.21, 2002 .

5- Amat, O.; Blake, J.; Dowds, J.,The ethics of creative accounting, 2009, available online at: http://www.recercat.net/bitstream/2072/495/1/349 .

6- Amat,Oriol ; Blake, John ; Dowds, Jack,The Ethics of Creative Accounting,Accounting & Business Research,1999, available online at : www.econ.upf.edu.

7- Raileanu, V.; Manea, C.L.; Rapcencu,C., Contabilitatea creativa , - note de curs, available online at: http://www.cig.ase.ro/rof/lydiamanea ., 2010 .

8- Bhasin, Madan, "Forensic Accounting : A New Paradigm for Niche Consulting, The Chartered Accountant, January, 2007.

9- Sadiq, Kasum Abubaker, The relevance of Forensic accounting to financial crimes in private and puplic sectors of third world economies : Astudy From Nigeria , Available at SSRN : http://ssrn.com/abstruct=1384242,2009.

10- Catherin, Andro,The Advance of Forensic Accounting, available at www.Ehow.com , 2011 .

11- Gray , Dahli , Forensic Accounting And Auditing : Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing, American Journal of Business Education-Fourth Quarter, Volume 1 , No.2 , 2008.

12- Kenneth , O'Flaherty, Fraud Detecting Through Data Mining, The National Underwriter Company, available at www.highbeam.com , 2005 .

C – Dissertations & Thesis

1- Van, Romburgh Hons, The Training of A Forensic Accountant In South Africa, Master Thesis in Management Accounting at the North-West University, 2008 .