

تقييم دور المحاسبة القضائية في مواجهة المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية/دراسة ميدانية/.

د. مريم مصطفى عبد الحليم *

(تاريخ الإيداع ٥ / ٧ / ٢٠٢١ . قُبِلَ للنشر في ٥ / ٩ / ٢٠٢١)

□ ملخّص □

إنّ الهدف الرّئيس للبحث هو تقييم دور المحاسبة القضائية في مواجهة المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية. لتحقيق هدف البحث تم إجراء دراسة ميدانية على مدققي حسابات الشّركات المساهمة السّوريّة. عن طريق استخدام استبانة لجمع البيانات من أفراد مجتمع البحث المكوّن من مدققي الحسابات المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق الشركات المساهمة وتم توزيعها على (235) مدقق حسابات من أصل (493)، واستُرِدّ منها (171) استبانة، وتمّ تفرّيع (128) استبانة كونها صالحة للتّحليل. توصلّ البحث إلى أنّ الشّركات المساهمة السّوريّة تستخدم وينسب متفاوتة القواعد المحاسبية للتلاعب في الأرقام الظاهرة بالحسابات والقوائم المالية بهدف تغيير صورة الربحية والمركز المالي. كما توصلّ البحث إلى أنّه لا يوجد اهتمام كافٍ من قبل المحاسب القضائي بمواجهة المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة الإبداعية، إدارة الأرباح، تدقيق الحسابات، المحاسبة القضائية، التقارير الماليّة، جودة التدقيق.

Evaluation The role of Forensic Accounting to Encounter creative accounting in Syrian Shareholding Companies: Field Study"

Mariam Abd Al Halim

(Received 5 / 7 / 2021 . Accepted 5 / 9 / 2021)

□ ABSTRACT □

The main objective of this research is the Evaluation The role of Forensic Accounting to Encounter creative accounting in Syrian Shareholding Companies. To achieve the objective of this research, a field study was conducted by using a questionnaire to collect data from the population of the study which is composed of auditors accredited by the Finance Ministry, and authorized to audit shareholding companies. The questionnaire was distributed to 235 out of 493 auditors. 171 copies were returned, and 128 of them were suitable for analysis.

The study concluded that Syrian shareholding companies use their knowledge of accounting rules to manipulate the figures in the account of a business in varying rates. The study showed that the Forensic auditor does not pay enough attention to procedures to detect and limit creative accounting in Syrian shareholding companies.

Key words: Creative Accounting, Earnings Management, forensic Accounting, Auditing, Financial Reports, Audit Quality.

١. مقدمة:

بات موضوع الفساد معقداً للغاية ليس بسبب جذوره المتأصلة في الإدارات فحسب بل بكونه يميل للتفشي في ظل ضعف الرقابة الذاتية. الأمر الذي تسبب في زيادة الضغوط على مهنة التدقيق، نتيجة ممارسة إدارة تلك الشركات أساليب معقدة لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم، وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية أو لعبة الأرقام المالية.

وهكذا لم يولد سوء استخدام الإدارة للمعايير المحاسبية مطالبة الجمهور بإعادة نشر القوائم المالية وإعادة إعلان نتائجها فحسب، بل تعداه أيضاً إلى مطالبة مجلس الإشراف العام على مهنة المحاسبة والتدقيق بالولايات المتحدة الأمريكية بضرورة امتلاك المحاسبين القانونيين القائمين بعمليات التدقيق لمهارات قوية في مجالات المحاسبة القضائية. تعد المراجعة القضائية إحدى المجالات المهنية الحديثة التي تتطلب مزيجاً من الخبرة والمعرفة بالمحاسبة المالية المتقدمة والتدقيق مع مهارة التحريات لحل المشاكل القانونية، أي أنها التدقيق القانوني الذي يقدم أعلى درجة من خدمات التأكد. مما جعل دورها يتجاوز كشف الغش والاحتيال في التقرير المالي، ليمتد ليشمل التحري عن المخالفات المتعلقة بالعمود، ومتابعة حركة الأصول والحفاظ على كافة المستحقات، وكافة الجوانب الأخرى التي تتطلب تضافر جهود كل من الخبراء في البحث والتقصي (Timothy, 2019).

ومما لاشك فيه أنه من الضروري زيادة فاعلية التدقيق لسد فجوة الثقة والمصادقية التي تعرضت لها كل من مهنة المحاسبة والتدقيق، وهذا لا يتحقق إلا من خلال توافر متطلبات المحاسبة القضائية التي تحسن قدرة المحاسب القضائي على كشف المحاسبة الإبداعية والحد منها، مما يجنبه التعرض للمساءلة القانونية المحتملة وما يترتب عنها من خسائر مباشرة وغير مباشرة ناجمة عن إبداء رأي قضائي لا يعكس واقع القوائم المالية المدققة أو مجالات التأثير في عناصر تلك القوائم. ونظراً لأهمية دور المدقق في مواجهة مخاطر المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على مستوى الشفافية، جاء هذا البحث لتقييم دور المحاسب القضائي في مواجهة المحاسبة في الوحدات الاقتصادية السورية والحد من الفساد المالي.

٢. مشكلة البحث:

يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الآتي:

ما هو دور المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السورية؟، ويتفرع عنه:

- ١- ما هي درجة تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السورية؟
- ٢- ما هي درجة توافر متطلبات المحاسبة القضائية اللازمة لكشف المحاسبة الإبداعية المطبقة من قبل المدقق الخارجي السوري؟

- ٣- ما مدى كفاية المتطلبات المتوفرة لدى المحاسب القضائي السوري لمواجهة المحاسبة الإبداعية؟

٣. أهمية البحث وأهدافه:

تكمن أهمية البحث في كونه يعتبر محاولة لمعرفة دور المحاسبة القضائية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية الأمر الذي من شأنه أن يدعم ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، وبالتالي دعم الجهات التي يمكن أن تتضرر من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وهكذا يتمثل الهدف الرئيس للبحث في تقييم دور المحاسبة

القضائية المتوافرة في الحد من المحاسبة الإبداعية بالشركات المساهمة السورية. لتحقيق هذا الهدف كان لابد من تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ١- بيان درجة تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السورية.
- ٢- بيان درجة توافر متطلبات المحاسبة القضائية اللازمة لمواجهة المحاسبة الإبداعية المطبقة من قبل المدقق الخارجي
- ٣- بيان مدى كفاية المتطلبات المتوافرة لدى المحاسب القضائي السوري لمواجهة المحاسبة الإبداعية.

٤. منهجية البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق الشركات المساهمة، والبالغ عددهم (493) محاسباً قانونياً حسب موقع جمعية المحاسبين القانونيين. وبلغ حجم عينة البحث (115) محاسباً قانونياً. إذ تم الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وزعت على (235) مدقق حسابات، استرد منها (171) استبانة، وفرغ (128) استبانة كونها صالحة للتحليل. وتم عرض جميع المتغيرات التي تقيس المحاسبة الإبداعية والمحاسبة القضائية في الاستبانة. كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لتحديد درجة موافقة المستجوبين، وكانت هذه الدرجات على النحو التالي: كبيرة جداً، كبيرة، متوسطة، قليلة، قليلة جداً. واستخدمت الأساليب الإحصائية الوصفية التي اشتملت على النسب المئوية والتكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبانة المختلفة وذلك من أجل إعطاء وصف شامل لدرجة موافقة أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة المختلفة.

٥. فرضيات البحث:

- ١- الفرضية الرئيسية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجة ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات المساهمة السورية والممارسات الشائعة التطبيق.
- ٢- الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدى توافر متطلبات المحاسبة القضائية أثناء تدقيق القوائم المالية والمتطلبات الكفيلة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:
 ١. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدى توافر مهارات المحاسبة القضائية لدى المحاسب القضائي السوري ومهارات المحاسبة القضائية الكفيلة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
 ٢. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدى قيام المحاسب القضائي بخدمات التحري ومهام التحري الكفيلة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
 ٣. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدى قيام المحاسب القضائي بخدمات التقاضي ومهام التقاضي الكفيلة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
 ٤. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستوى جودة تقرير المحاسب القضائي السوري ومستوى جودة التقرير القضائي الكفيلة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ٣- الفرضية الرئيسية الثالثة: لا توجد علاقات (قوية جداً، قوية، متوسطة) بين ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السورية ومتطلبات المحاسبة القضائية المتوافرة. يتفرع عن هذه

الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

١. لا توجد علاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السورية ومهارات المحاسبة القضائية المتوافرة.
٢. لا توجد علاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السورية ومهام التحري المنفذة من قبل المحاسب القضائي السوري.
٣. لا توجد علاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السورية ومهام التقاضي المنفذة من قبل المحاسب القضائي السوري.
٤. لا توجد علاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السورية ومستوى جودة تقرير المحاسب القضائي السوري.
٥. لا توجد علاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السورية ومستوى الرقابة على المحاسب القضائي السوري.

٦. الدراسات السابقة:

٦-١: دراسة (الدنون، 2019) بعنوان " إطار مقترح للمراجعة القضائية لتفعيل الرقابة المالية على المؤسسات غير الهادفة للربح في مصر - /دراسة ميدانية/":

هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار للمراجعة القضائية لتفعيل الرقابة المالية على المؤسسات غير الهادفة للربح في مصر. توصلت الدراسة إلى أن ممارسة المراجعة القضائية تتطلب ممارسة أنواع أخرى من المراجعة كالمراجعة التفاعلية والتشريعية والتحليلية واستخدام الأدوات التشخيصية. هذا وتوقعت الدراسة من خلال آراء المستجوبين - بنسبة ٧٨% منهم - زيادة الطلب على خدمات المراجعة القضائية في البيئة المصرية في ظل زيادة معدلات جرائم الفساد المالي وزيادة الاهتمام بمكافحة هذا الفساد.

٦-٢: دراسة (مرسي، 2018) بعنوان "إطار فكري مقترح للمحاسبة القضائية":

تناولت الدراسة أهمية المحاسبة القضائية في اكتشاف وإدارة الأرباح، ومدى إمكانية صياغة إطار يستخدم كمرجعية للمحاسب القضائي لتعزيز كفاءته. توصلت الدراسة إلى إمكانية صياغة إطار فكري للمحاسبة القضائية يتمكن من خلاله المحاسب القضائي صياغة تقريره بعد انتهائه من تقييم أدلة الإثبات التي قام بحصرها.

٦-٣: دراسة (Timothy, 2017) بعنوان "Fraud and forensic Accounting in the digital environment"

تناولت الدراسة أهمية المحاسبة القضائية ودورها الرئيس في كشف وردع الاحتيال، وتقديم خدمات الدعم القضائي، والمساهمة في التقليل من الخسائر وفرض النزاعات، وكشف التهرب الضريبي. توصلت الدراسة إلى أهمية الخبرة والخصائص السلوكية والشخصية والمهارات المهنية للمراجع القضائي في فض المنازعات المالية.

٦-٤: دراسة (الكبيسي، 2016) بعنوان "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من جهتي نظر

القضاء والمحاسب القضائي في الأردن"

هدفت الدراسة إلى استقصاء مدى أهمية المحاسبة القضائية في فض المنازعات المالية في الأردن. لتحقيق هدف الدراسة صممت استبانة وزعت على المستجوبين. أظهرت الدراسة نسباً متفاوتة لكل من أهمية المحاسبة

القضائية ومدى توافر بياناتها وأهلية من ممارستها، وكانت تلك النسب بالشكل الآتي على التوالي: ٨٥% و ٨٠% و ٨٠% من وجهة نظر القضاء. بينما من وجهة نظر المحاسبين القضائيين ٧٤% و ٧٠% و ٨١% . كما أظهرت النتائج وجود اختلاف بين وجهتي نظر الأطراف المعنية بخدماتها وتطبيقاتها. هكذا توصلت الدراسات السابقة إلى أهمية المحاسبة القضائية في تفعيل الدور الرقابي سواء في المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة للربح، واقترحت إطاراً كمرجعية للمحاسب القضائي لتعزيز كفاءته، إلا أنها لم تتعرض لدراسة واقع المراجعة القضائية وتكوينها، وبذلك تجاهلت دراسة واقع مدى ممارسة المحاسبة الإبداعية في تلك الشركات، وهذا ما استدركته الدراسة الحالية. وتجدر الإشارة إلى أن الدراسة الحالية جاءت لإضافة متغيرات جديدة خاصة بمتطلبات المحاسبة القضائية مطورة بذلك الإطار المقترح في الدراسات السابقة سعياً منها لرفع كفاءة المدقق القضائي في كشف المحاسبة الإبداعية، وتشمل هذه المتغيرات كل ما يخص خدمات التحري والتقاضي، ومستوى الرقابة على المحاسبة القضائية، إضافة إلى شمول التقرير على وصف شامل لجميع الأنشطة التي تمارسها الشركة والمستخدم في قياس مدى جودة تقرير المحاسب القضائي.

٧. الإطار النظري للدراسة:

تجسد المحاسبة الإبداعية عملية خداع كبرى كونها تنطوي على أساليب محاسبية تسمح للشركات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصور حقيقة أنشطتها التجارية. أشار (Mulford & Comiskey, 2002) إلى أن المحاسبة الإبداعية تتمثل في جميع الخطوات التي تستخدم لإتمام لعبة الأرقام المالية، وتشمل الاختيارات المتعمدة، وتطبيق المبادئ المحاسبية والتقرير المالي المضلل، بالإضافة إلى أي خطوات تتخذ بهدف إدارة الأرباح أو تهديد الدخل (Moldovan, et. al, 2010).

يمكن النظر إلى المحاسبة الإبداعية من زاويتين، الأولى إيجابية لأنها تضيف قيمة للمعلومات المحاسبية، والثانية سلبية لأنها تلحق الضرر بالمساهمين وأصحاب المصالح. وبذلك يمكن التفريق بين المحاسبة الإبداعية المفيدة التي تحقق منافع للمساهمين، والمحاسبة الإبداعية الانتهازية التي تحقق منافع ذاتية للإدارة. وارتكز هذا التصنيف على الفئة المستفيدة من التحكم في مستوى الأرباح المعلن عنها، علماً أن المحاسبة الإبداعية الانتهازية تواجه رفضاً أكبر من المحاسبة الإبداعية المفيدة، كونها تمارس بدافع المصلحة الشخصية وليس في مصلحة الشركة، وفيما يلي عرض لهذين المفهومين:

أ- المحاسبة الإبداعية المفيدة:

وجدت بعض الدراسات أن استخدام المحاسبة الإبداعية يضيف قيمة للمعلومات، كونها تحسن المحتوى الإعلامي للأرباح المحاسبية، وتؤدي إلى توصيل معلومات مفيدة للمستخدمين عن الأداء الحالي والأداء المستقبلي للشركة. وقد خلصت دراسة (Krishnan, 2003) إلى أن إدارة المستحقات الاختيارية يعبر عن منظور كفاء لأن له علاقة إيجابية ذات دلالة بالربحية المستقبلية للشركة. كما يرى (Arya et. al. , 2003) أن الأرباح التي تمت إدارتها يمكنها توصيل معلومات أكثر من تلك التي لم يتم إدارتها. وأضافت دراسة (Louis & Robinson, 2005) أن شيوع استخدام المستحقات الاختيارية عند الإعلان عن تجزئة السهم كان بهدف توصيل معلومات إيجابية للمستخدمين عن الأداء المستقبلي للشركة، بالإضافة إلى تقديم صورة عادلة عن التدفقات المستقبلية للشركة دون التأثير عليها مباشرة، كما قال (البارودي، 2002) بأن ممارسة إدارة الأرباح المفيدة تؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين في الشركة باعتبارهم

أصحاب المصلحة الرئيسية فيها، وذلك من خلال المحافظة على أسعار الأسهم بالبورصة إيجابية ونشطة، وتسهيل عمليات الاقتراض وتخفيف الأعباء والتدخلات الحكومية.

ب- المحاسبة الإبداعية الانتهازية:

وتعني إساءة استخدام المديرين للمرونة التي كفلتها لهم المعايير المحاسبية وأساس الاستحقاق المحاسبي عند الاختيار بين البدائل المحاسبية بما يمكنهم من التحكم في مستوى الأرباح المعلنة على حساب الفترات المالية المستقبلية. وتهدف الإدارة إلى تعظيم دالة المنفعة الذاتية لها بغض النظر عن أصحاب المصلحة في الشركة وبخاصة المستثمرين. فعلى سبيل المثال قد تستغل إدارة الشركة المرونة الموجودة في المعايير المحاسبية في اختيار التوقيت في الإعلان عن الدخل، إذ يمكن أن يقوم المدير بالإعلان عن صافي الدخل بقيمة عشرة ملايين دولار وأن يأخذ المكافآت المتعلقة بتحقيق هذا الرقم، ومن ثم يتم إطفاء ديون بقيمة تسعة ملايين ونصف، وفي هذه الحالة يكون المدير هو الذي استفاد من هذا الإعلان، وبالتالي تكون ممارسة المحاسبة الإبداعية غير أخلاقية (Jiraporn et. al., 2006).

يمكن استخلاص أن أي ممارسات محاسبية من شأنها إظهار قيم مالية مغايرة للحقيقة تعد ممارسات غير أخلاقية وغير مرغوب فيها بغض النظر عن الفئة المستفيدة منها، لأنها ستؤدي إلى تضليل فئات أخرى من أصحاب المصالح في الشركة، مثل الجهات الضريبية والمقرضين والمستثمرين الجدد وغيرهم، وتمنعهم من الاطلاع على الوضع أو المركز المالي الحقيقي والعاقل للشركة.

في السياق نفسه عرض (Amat, et. Al., 2000) أربع طرق مختلفة للمحاسبة الإبداعية، وهي:

أولاً: أحياناً تسمح المبادئ المحاسبية لإدارة الشركة بالاختيار بين الطرائق المحاسبية المختلفة، ففي بعض البلدان، على سبيل المثال: يمكن للشركة الاختيار بين سياسة اعتبار نفقات التطوير نفقات جارية في نفس سنة حدوثها، أو رسمتها واستفادها على مدى فترات زمنية معينة، وبالتالي فإنه بإمكان إدارة الشركة اختيار الطريقة التي تعطي الصورة التي ترغب بها.

ثانياً: إن بعض القيود في الحسابات تتضمن مقداراً لا يمكن تجنبه من التقديرات، الأحكام، والتنبؤات، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الذي يستخدم لحساب الاستهلاك. مثل هذه التقديرات تصدر عادةً من الأطراف الداخلية في الشركة، مما يمنح الفرصة للمحاسبة الإبداعية لتتحرف عن جانب الحذر، أو تتخذ جانب التفاؤل في وضع التقديرات المحاسبية. وفي حالات أخرى يوظف خبير خارجي لوضع هذه التقديرات، على سبيل المثال قد يتم توظيف خبير بشؤون التأمين ليقدّر الالتزامات التقاعدية المتوقعة، وفي هذه الحالة يمكن للمحاسبة الإبداعية أن تتلاعب بالقيم من خلال طريقتين، إما من خلال رشوة الخبير، أو من خلال اختيار خبير معروف بتقديم رأي متشائم أو متفائل حسب رغبة المحاسب.

ثالثاً: يمكن أن تستخدم المعاملات الوهمية إما للتلاعب بأرصدة الميزانية، أو لتحريك الربح بين الفترات المحاسبية، وهذا يحصل عن طريق الدخول في عمليتين أو أكثر ذات علاقة بطرف ثالث، عادةً يكون المصرف، على سبيل المثال: بيع أحد الأصول إلى المصرف وإعادة استجاره حتى نهاية العمر الإنتاجي له، بحيث يمكن تسجيل سعر البيع لهذا الأصل أقل أو أكثر من السعر الجاري، لأن الفروقات يمكن أن تعوّض بالأجور المنخفضة أو المرتفعة.

رابعاً: يمكن أن يستخدم توقيت المعلومات الحقيقية في عكس الانطباع المرغوب على الحسابات. على سبيل المثال: على فرض أن الشركة تمتلك استثمار بتكلفة تاريخية تعادل مليون ليرة، ومن السهل بيع هذا الاستثمار بثلاثة ملايين ليرة، والذي يمثل القيمة الجارية لهذا الاستثمار، وبالتالي فإن إدارة الشركة لديها الحرية في اختيار العام الذي يتم فيه بيع الاستثمار وبالتالي تعظيم رقم الربح في هذا العام.

لقد أدى استغلال إدارة الشركات للمرونة المتاحة في المعايير المحاسبية - بممارستها الممارسات المذكورة آنفًا - إلى انهيار معظم تلك الشركات، مما تسبب في فقدان ثقة جمهور المتعاملين والمستثمرين في التقرير المالي والخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة، وتحولت فجوة التوقعات إلى فجوة الثقة والمصداقية في التقرير المالي. في التقرير المالي.

هكذا تنامي الاهتمام بالمحاسبة القضائية بعدّها أحد المجالات المهنية الحديثة القائمة على معالجة قضايا الاحتيال أو إثباتها، أي أنها المراجعة القانونية التي تقدم أعلى درجة من خدمات التأكد. هذا ويعد تقرير المحاسب القضائي دليل إثبات في الدعاوى والمنازعات القضائية، كما يقدم تحليل محاسبي ملائم لهيئة القضاء يصلح كأساس للنقاش والجدل ثم حسم وفض المنازعات القانونية (شعبان، ٢٠١٥).

تختلف المحاسبة القضائية عن المراجعة المالية من حيث أن المراجعة المالية يحكمها مجموعة من المعايير، وتهدف إلى التحقق من صحة العمليات المالية وتستخدم المعايير للتأكد من أن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء مؤثرة أو حذف للعمليات المالية وتعتبر بوضوح عن المركز المالي للشركة. بينما تبحث المحاسبة القضائية عن دوافع المحاسبة الإبداعية، واكتشاف نواحي القصور في الرقابة الداخلية وفي العمليات الاستثنائية والمعالجات المحاسبية غير المألوفة، وفي التحري عن عمليات الخداع والغش المالي وجمع الأدلة الكافية عنها لاستخدامها في حسم المنازعات القانونية (Inkster, 2008).

تحتل المحاسبة القضائية مكاناً بارزاً ضمن عملية التدقيق، وتحتل إضافة مهارات المحاسبة القضائية دوراً رئيساً في دعم التأهيل المهني المستمر للمدققين بسبب تغير الطلب على خدمات التدقيق. تشمل المهارات التي تتطلبها ممارسة المحاسبة القضائية في سبيل كشف الجرائم والدفاع عن النتائج التي توصل إليها المحاسب القضائي مهارات الكمبيوتر للعثور على مسار الوثائق الإلكترونية، ومهارات التحقيق التي تنطوي على جمع وتحليل المعلومات الدقيقة عن المنازعات المالية، ومهارات التحكيم لاسيما أن المحاسب القضائي يجب أن يكون خبير استشاري إلى جانب كونه المحكم والوسيط، إضافة إلى المهارات التحليلية نظراً لأهميتها في اكتشاف الجرائم المالية (الدنون، ٢٠١٩).

هناك مجموعة من الآليات تحسن أداء المحاسب القضائي في كشف المحاسبة الإبداعية والحد منها تتمثل في ممارسة أعلى درجات الشك المهني، والتوسع في إجراء التحقيقات والاستفسارات، والعمل في فريق وعقد جلسات العصف الذهني، وتوجيه مزيد من الاهتمام نحو التحقق من السياسات والمبادئ المحاسبية، وعمل تحريات غير قابلة للتنبؤ من قبل الإدارة، واستخدام مدخل إشارات الإنذار في تحديد إجراءات المراجعة التحليلية، واستخدام نماذج التنبؤ والكشف عن المحاسبة الإبداعية (مرسي، ٢٠١٨).

٨. النتائج والمناقشة:

٨-١: تحليل البيانات الخاصة بممارسات المحاسبة الإبداعية:

جدول رقم (١): نتائج الإحصاءات الوصفية المتعلقة بممارسات المحاسبة الإبداعية

الأهمية النسبية	Sig. (2-tailed)	T	Std. Deviation	Mean	
77.2%	.000	10.409	1.235	3.86	إساءة استخدام الإدارة المتعمد للأساليب المحاسبية المشروعة في المحاسبة.
77.4%	.000	15.283	3.87	4.10	التأثير على عناصر قائمة المركز المالي.
80%	.000	13.694	1.090	4.00	استخدام الإدارة المتعمد للأساليب المحاسبية غير

المشروعة.					
إخفاء متعمد لحقائق ومعلومات مفيدة عن أصحاب المصالح في المنشأة.	4.24	.996	18.549	.000	%84.8
إعطاء مستخدمي القوائم المالية صورة مغايرة لحقيقة الوضع المالي.	4.10	.981	16.717	.000	%82
التأثير على عناصر قائمة الدخل.	3.75	1.252	8.933	.000	%75
	4.0083	0.69262	21.632	.025	

يمكن ترتيب الأهمية النسبية لممارسات المحاسبة الإبداعية كما يلي:

١. نال الإخفاء المتعمد لحقائق ومعلومات مفيدة عن أصحاب المصالح في الشركة أعلى تأييد، إذ بلغت درجة تطبيق هذا الأسلوب 84.8%. وقد يكون السبب في ارتفاع هذه النسبة قياساً بالنسب السابقة إلى أهمية حالة عدم تماثل المعلومات التي تتيح للإدارة التلاعب في توقيت الإفصاح عن المعلومات بغية التأثير في قرارات مستخدمي التقارير المالية، أو أهمية الإفصاح عن نظام الحوافز أو التحوّل في السياسات المحاسبية، وطبيعة السياسات التي تتبعها الشركة في التقييم (مترخية أو متشددة).
٢. احتلّ كلٌّ من إعطاء مستخدمي القوائم المالية صورة مغايرة لحقيقة الوضع المالي، المرتبة الثانية، حيث كانت درجة تطبيق هذا البند 82%. كما طُبق استخدام الإدارة المتعمد للأساليب المحاسبية غير المشروعة متقاربة مع درجة تطبيق تضليل المركز المالي للشركات؛ حيث احتلت هذه الممارسة المرتبة الثالثة وبلغت درجة تطبيقها 80%. ولعلّ ارتفاع درجة تطبيق هاتين الممارستين بالنسبة لباقي البنود التي احتلت مرتبة أدنى منها يعود إلى إدراك الشركات المساهمة أنّ المحاسبة الإبداعية تتمثل في استخدام الإدارة للأساليب المحاسبية التي من شأنها عكس صورة غير حقيقية عن أداء الشركة، وبشكل مقصود ومخالف للمعايير المحاسبية ومبدأ النظرة النزيهة.
٣. بلغت درجة تطبيق أساليب التأثير في المركز المالي للشركة 77.4%، وهذا يشير إلى إدراك الشركات المساهمة السورية إلى أنّ قائمة المركز المالي تتال اهتمام جميع الأطراف المستفيدة من التقارير المالية، لأنّها تساعد في تقييم القدرة على الاستمرار، والتنبؤ بالفشل المالي. بالإضافة إلى إدراك تلك الشركات لأهمية تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها ليس فقط من خلال قيامها بتطويع الأساليب المحاسبية لتعديل الربح المحاسبي فحسب، بل يمكن أن تقوم بذلك أيضاً من خلال تخفيض الالتزامات وتضخيم الأصول، على اعتبار أنّ الهدف الأساسي للشركات في ظل ظروف المنافسة السائدة يتمثل في تعظيم القيمة السوقية للشركة وتخفيض تكلفة رأس المال.
٤. بلغت درجة تطبيق إساءة استخدام الإدارة المتعمد لجميع الأساليب المحاسبية المشروعة في المحاسبة 77.2%. قد يعود انخفاض درجة ممارسة هذا البند مقارنة بدرجة ممارسة الاستخدام المتعمد للأساليب المحاسبية غير المشروعة إلى صعوبة تطبيقها.
٥. مورس التأثير على قائمة الدخل في الشركات المساهمة السورية بأدنى درجة مقارنة بباقي الممارسات، إذ جاءت درجة تطبيقه بنسبة 75%، ولعلّ ذلك يعود إلى اعتقاد الإدارة إلى أنّ الربح المحاسبي بات مقياساً تقليدياً لتقييم أداء الشركة وتحديد درجة المخاطرة المتعلقة بها من قبل الفئات المستفيدة من

التقارير المالية، مما يدفع الشركات إلى اتباع ممارسات أخرى لتضليل انطباع المستخدمين للتقارير المالية.

٨-٢: تحليل النتائج الخاصة بمتطلبات المحاسبة القضائية:

٨-٢-١: تحليل البيانات الخاصة بمهارات المحاسب القضائي

جدول رقم (٢): نتائج الإحصاءات الوصفية المتعلقة بمهارات ممارسة المحاسبة القضائية

الأهمية النسبية	Sig. (2-tailed)	T	Std. Deviation	Mean	البند
61.7	.000	4.099	1.383	3.43	ممارسة المحاسب القضائي لأعلى درجات الشك المهني.
42.2	.000	-6.535	1.456	2.11	عقد جلسات مستمرة للعصف الذهني
81.4	.000	8.586	1.336	4.07	اشتراط عدد معين من سنوات الخبرة لتولي مهام المحاسبة القضائية.
77.4	.000	7.400	1.260	3.87	توافر برامج تدريبية معينة لسد احتياجات جميع القطاعات المتخصصة من المحاسبين القضائيين ذوي الخبرة العالية.
	.000	4.475	1.035	3.25	توافر فريق عمل يمتاز جميع أفرادهم بالمهارات المهنية اللازمة لأداء المحاسبة القضائية

من الجدول السابق يتضح أنّ مدى توافر اشتراط عدد معين من سنوات الخبرة لتولي مهام المحاسبة القضائية في سورية نال أعلى تأييد مقارنة بباقي البنود التي تقيس مدى توافر فريق عمل يتمتع بمهارة الأداء، بينما نال بند عقد جلسات العصف الذهني أدنى تطبيق رغم أهميته في تذليل الصعوبات التي يمكن للمحاسب القضائي مواجهتها أثناء عمله. الجدير ذكره أن ممارسة المحاسب القضائي لأعلى درجات الشك المهني كانت متوسطة - إذ بلغت درجة توافرها 61.7% - رغم أهميتها النسبية في رفع مستوى جودة التخطيط وتحسين الأداء وزيادة مصداقية تقرير رأي المحاسب القضائي.

٨-٢-٢: تحليل البيانات الخاصة بخدمات التحري:

جدول رقم (٣): الإحصاءات الوصفية المتعلقة بخدمات التحري المطبقة من قبل المحاسب القضائي السوري

الأهمية النسبية	Sig. (2-tailed)	T	Std. Deviation	Mean	البند
70.6	.000	6.451	.882	3.53	كشف حالات التأثير في القوائم المالية
42.6	.000	-9.364	.996	2.13	المساعدة في حماية الأصول من خلال اقتراح طرائق لمعالجة أساليب التأثير في القوائم المالية.
68.6	.000	4.972	.938	3.43	التنسيق والاستعانة بالخبراء في مجالات متعددة.
60.6	.001	5.921	.441	3.03	التزام مكتب المراجعة بتقديم خدمات التحري عن المحاسبة الإبداعية.

يتضح من الجدول السابق أن بند اقتراح طرائق جديدة لمعالجة أساليب التأثير في القوائم المالية نال أدنى تطبيق رغم مساعدته في حماية الأصول، في حين نال كشف حالات التأثير في القوائم المالية أعلى درجة تطبيق مما ينعكس

إيجاباً في رفع مستوى جودة خدمات التحري المقدمة من قبل المحاسب القضائي.

٨-٢-٣: تحليل البيانات الخاصة بخدمات التقاضي:

جدول رقم (٤) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بخدمات التقاضي المقدمة من قبل المحاسب القضائي السوري

الأهمية النسبية	Sig. (2-tailed)	T	Std. Deviation	Mean	البند
85.1	.000	16.456	.882	4.10	جمع المستندات لقبول أو رفض الادعاء.
58.2	.000	.875	1.081	2.91	مراجعة المستندات الملائمة لتكوين التقييم المبدئي للحالة وتحديد مجال الخسارة وقيمه.
76	.000	13.375	.820	3.83	فحص الأدلة المناسبة وتقييمها.
48.174	.000	-8.984	.651	2.40	تكوين الرأي المهني حول أساليب التأثير على القوائم المالية
69.6	.003	3.087	1.661	3.48	حضور جلسات القضاء وإبداء الشهادة وتوضيح القضايا المالية
67.415	.000	4.474	1.045	3.344	التزام المكتب بتقديم خدمات التقاضي

من الجدول السابق يلاحظ أنه يمكن معالجة الصعوبات التي تواجه المحاسب القضائي السوري في التقرير عن مدى ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال تطبيقه لمجموعة من الآليات المكونة لخدمات التقاضي يمكن حصرها بالبند الآتية تبعاً لأهميتها النسبية:

أ. جمع المستندات الممهدة لتكوين الرأي.

ب. فحص الأدلة المناسبة وتقييمها.

ت. حضور جلسات القضاء للإدلاء بالشهادة.

ث. التقييم المبدئي للحالة وتحديد قيمة الخسارة.

ج. تحديد مجال الخسائر من خلال المراجعة المستندية.

٨-٢-٤: تحليل البيانات الخاصة بمستوى جودة التقرير القضائي:

جدول رقم (٥): نتائج الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالتقرير عن مجالات التأثير في التقرير المالي

الأهمية النسبية	Sig. (2-tailed)	T	Std. Deviation	Mean	البند
73.2	.000	7.734	1.222	3.71	كتابة التقرير في شكل مذكرة قضائية.
77.4	.000	5.196	1.295	3.51	شمول التقرير على وصف كامل لجميع الأنشطة التي تمارسها الشركة وفروعها
60	.000	3.997	1.267	3.38	تدعيم التقرير بأدلة الإثبات التي تم التوصل إليها.
65.2	.000	5.631	1.316	3.56	إيضاح فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
68.95	.000	9.331	.767	3.5414	تقرير المحاسب القضائي عن مدى وجود مجالات للتأثير في التقرير المالي

من الجدول رقم (٥) يتضح مراعاة المحاسب القضائي السوري الناحية الشكلية أثناء كتابة تقريره القضائي لأنه الوسيلة

التي توصل رأيه للمستفيدين منه والذين يهتمهم شكل التقرير ووضوحه؛ إذ نالت درجة تطبيق كتابة التقرير في شكل مذكرة قضائية أعلى نسبة تطبيق مقارنة بباقي المتطلبات اللازمة لتحقيق جودة التقرير .

٨-٢-٥: تحليل البيانات الخاصة بمستوى الرقابة على المحاسبة القضائية:

جدول رقم (٦): نتائج الإحصاءات الوصفية المتعلقة بمدى توافر الرقابة على المحاسبة القضائية.

الأهمية النسبية	Sig. (2-tailed)	T	Std. Deviation	Mean	البند
80.4	.000	7.428	1.469	4.02	يوجد رقابة دورية من جانب فريق عمل من داخل المكتب للتأكد من ممارسة المحاسب القضائي أعلى مستوى للشك المهني أثناء أدائه لخدماته.
77.4	.000	7.400	1.260	3.87	يوجد جهة مهنية مختصة بالرقابة على خدمات المحاسبة القضائية في سورية.
75.6	.000	7.427	1.130	3.78	التشاور مع الخبراء داخل المكتب أو خارجه في الحالات التي تتطلب ذلك.
77.8	.000	10.069	.948	3.89	توافر رقابة دورية على خدمات المحاسبة القضائية.

من الجدول السابق يتضح توافر الرقابة الدورية على خدمات المحاسبة القضائية ضمن مكاتب التدقيق السورية بنسبة تعادل 77.8%، وأن أكثر عناصر الرقابة توافراً كان كما أظهرت الدراسة هو الرقابة على ممارسة المحاسب القضائي لممارسة الشك المهني، وهذا يعود إلى تأثيره الكبير في مستوى جودة الأداء .

٩. اختبار الفرضيات:

تم استخدام الاختبارات المعلمية (اختبار (T)) لتحليل فقرات الاستبانة.

٩-١: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجة ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات المساهمة السورية والممارسات الشائعة التطبيق.

جدول رقم (٧) اختبار (ت) للفرضية الرئيسية الأولى

الدلالة	Sig. (2-tailed)	T	Mean	
رفض الفرضية	.000	21.649	4.0083	ممارسات المحاسبة الإبداعية

من الجدول يتضح أن مستوى الدلالة أصغر من ٠.٠٥، لذلك يتم رفض الفرضية الرئيسية الأولى.

٩-٢: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدى توافر متطلبات المحاسبة القضائية أثناء تدقيق القوائم المالية والمتطلبات الكفيلة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (٨) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

الدلالة	Sig. (2-tailed)	T	Mean	

رفض الفرضية	.000	4.475	3.25	توافر فريق عمل يمتاز جميع أفراداه بالمهارات المهنية اللازمة لأداء المحاسبة القضائية
رفض الفرضية	.000	5.921	2.9541	التزام مكتب المراجعة بتقديم خدمات التحري عن المحاسبة الإبداعية.
رفض الفرضية	.000	4.474	3.344	التزام المكتب بتقديم خدمات التقاضي
رفض الفرضية	.000	9.331	3.5414	تقرير المحاسب القضائي عن مدى وجود مجالات للتأثير في التقرير المالي
رفض الفرضية	.000	10.069	3.89	توافر رقابة دورية على خدمات المحاسبة القضائية.
رفض الفرضية	.000	4.187	3.3959	الإجمالي: متطلبات المحاسبة القضائية

يلاحظ أنّ من الجدول السابق توافر متطلبات المحاسبة القضائية بدرجة متوسطة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لتطبيقها 3.39، وكان توافر الرقابة الدورية على خدمات المحاسبة القضائية أكثر البنود تأييداً.

تجدر الإشارة إلى أنّ الفروق الظاهرة في مدى توافر متطلبات المحاسبة القضائية ناجمة عن ابتعاد المتوسط عن الحيادي المحسوب 3 بقيمة أكبر وهي 3.39، وقد ظهرت هذه الفروق الإجمالية جراء الفروق الفرعية الظاهرة في بنود المتطلبات؛ إذ تبتعد الرقابة المطبقة على خدمات المحاسبة القضائية عن الحيادي بقيمة أكبر منه، وكذلك الأمر بالنسبة للتقرير عن حالات التلاعب، والمهارات المتوافرة لدى المحاسب القضائي. بينما يبتعد الالتزام بمهام التحري عن الحيادي بقيمة أدنى منه، مما يشير إلى تهميش المحاسب القضائي لخدمات التحري.

٩-٣: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:

لا توجد علاقات (قوية جداً، قوية، متوسطة) بين ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السورية ومتطلبات المحاسبة القضائية المتوافرة

جدول رقم (٩) اختبار (ت) للفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثالثة

الدالة	العلاقة	مستوى الدلالة Sig. (2- tailed)	معامل بيرسون Pearson Correlation	
رفض الفرضية	متوسطة	.000	.262**	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية ومهارات المحاسبة القضائية.
قبول الفرضية	ضعيفة	.521	.004**	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وخدمات التحري المقدمة من قبل المحاسب القضائي.
رفض الفرضية	متوسطة	.000	.450**	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وخدمات التقاضي المقدمة من قبل المحاسب القضائي.
رفض الفرضية	متوسطة	.000	.380**	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السورية ومستوى جودة تقرير المحاسب القضائي السوري.
رفض الفرضية	متوسطة	.000	.480**	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة

السورية ومستوى الرقابة على المحاسب القضائي السوري				
---	--	--	--	--

٠.٢٥٠-٠.٠٠١ ضعيف ٠.٢٥١-٠.٥٠٠ وسط ٠.٧٥٠-٠.٥٠٠ قوية ٠.٧٥١-٠.٩٩٩ قوية جداً

من الجدول السابق رقم (١٩) يتضح أن مستوى الدلالة للفرضيات الفرعية الأولى والثانية والثالثة والرابعة أصغر من 0.05، لذلك يمكن رفض الفرضيات الفرعية جميعها.

جدول رقم (١٠) اختبار (ت) للفرضية الرئيسية الثالثة

العلاقة	مستوى الدلالة Sig. (2-tailed)	معامل بيرسون Pearson Correlation	
متوسطة	.000	.360**	العلاقة بين الممارسات والمتطلبات

من الجدول رقم (١٠) يتضح أن مستوى الدلالة للفرضية الرئيسية الثالثة أصغر من ٠.٠٥، لذلك يمكن رفض الفرضية الرئيسية الثالثة. وبناءً عليه يمكن القول: إن العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية ومتطلبات المحاسبة القضائية المتوفرة لمواجهتها والحد منها متوسطة.

١٠. الاستنتاجات والتوصيات:

١٠-١: الاستنتاجات:

١. تمارس الشركات المساهمة السورية أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على الوضع الحقيقي للشركة بما يتناسب مع أهداف محددة مسبقاً؛ إذ تبين بعد الاطلاع على نتائج التحليل الإحصائي للبحث أن هذه الشركات تمارس الإخفاء المتعمد لحقائق ومعلومات مفيدة عن أصحاب المصالح في الشركة، الأمر الذي من شأنه التأثير في زيادة مخاطر المعلومات. كما تبين أن تعديل الربح المحاسبي كان أقل البنود ممارسة رغم قوة المحتوى الإعلامي للربح في التأثير على القيمة السوقية لأسهم الشركة في سوق الأوراق المالية. هذا وقد أظهرت الدراسة اتجاه الشركات المساهمة السورية إلى استخدام الأساليب غير المشروعة لإخفاء وتضليل الحقائق.

٢. لا يوجد اهتمام كاف من قبل المحاسب القضائي السوري بمتطلبات المحاسبة القضائية. أظهرت نتائج الدراسة أن تنفيذ المراجع لخدمات التحري احتل أدنى تأييد بالنسبة لباقي المتطلبات، بينما احتل الرقابة على خدمات المحاسب القضائي أعلى تأييد وكانت درجة تطبيقه متوسطة.

٣. أظهرت النتائج عدم التناسب بين واقع تطبيق المحاسبة الإبداعية ومتطلبات المحاسبة القضائية المتوفرة؛ إذ تمارس الشركات المساهمة السورية المحاسبة الإبداعية بدرجة كبيرة بينما لا تتوفر متطلبات المحاسبة القضائية اللازمة لمواجهتها والحد منها إلا بنسب متوسطة.

١٠-٢: التوصيات:

١. حث الشركات المساهمة السورية على استقطاب الكفاءات والخبرات لممارسة مهنة المحاسبة المالية بأعلى كفاءة ممكنة، حتى تتفادى الوقوع في أخطاء ناتجة عن غياب إمام فريق العمل المختص بأحد جوانب المعالجة المحاسبية أو التقديرات والأحكام المهنية، وتتجنب المخاطر الناجمة عن ممارسة متعمدة للأساليب المحاسبية غير المشروعة في سبيل تضليل صورة الأداء الحقيقي للمنشأة؛ إذ يعي المحاسب الخبير والكفاء التداعيات السلبية لممارسة المحاسبة الإبداعية، وخطورة إساءة استخدام الأساليب المحاسبية المشروعة.

٢. ضرورة تطوير عمل الخبير القضائي بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية، وذلك من خلال نشر ثقافة المحاسبة القضائية وإلزام المدققين بالإلمام بمتطلباتها وأن يكون توافره تلك المتطلبات في مقدّمة الأهداف لمكاتب التدقيق، وفوق أيّة اعتبارات تجارية وذلك نظراً للحاجة الملحة إلى المحاسبين القضائيين لعملاء التدقيق ذوي المخاطر المرتفعة للمساعدة في تفسير الاختبارات القضائية ودعم الرقابة المانعة.
٣. ضرورة مطالبة المكاتب لخبراء المحاسبة القضائية لديها بزيادة التمسك برفع مستوى الشك المهني أثناء مزاولته مهنته، وذلك بحكم أن المحاسب القضائي ليس إلا باحثاً عن الحقيقة، لذلك ففي مواقف مختلفة وبدافع امتلاكه لأعلى درجات الشك المهني يكون مقتنعاً أن هناك مخالفة لا بد من كشفها وتقدير خطرها ثم تصحيحها، وكل ذلك في سبيل الحد من المحاسبة الإبداعية،
٤. العمل على وضع معايير مهنية محددة يجب توافرها في المدقق الخارجي المستقل كي يصبح محاسباً قضائياً مؤهلاً وفاعلاً (هو وجميع أعضاء فريق العمل في مكتب التدقيق) مع اشتراط حصوله على عدد محدد من الدورات التدريبية في مجال المحاسبة القضائية، واجتياز الاختبارات العلمية والمحاسبية والقانونية اللازمة، مع أفضلية وجود هيئة مدنية تابعة للوزارة في سورية تختص بشؤون المحاسبين القضائيين وإصدار تراخيص مزاوله المهنة لهم لممارسة الخدمات القضائية بعدّ هذا النوع من الخدمات أصبح مطلباً أساسياً تفرزه احتياجات المؤسسات بشقيها الهادفة وغير الهادفة للربح.
٥. ضرورة إجراء التفتيش الدوري من قبل جهات مختصة على مكاتب التدقيق المزاوله لخدمات المحاسبة القضائية للتأكد من التزامها بمراعاة شروط المحاسبة القضائية وجميع المتطلبات اللازمة لمواجهة المحاسبة الإبداعية .
٦. **المراجع:**
 ١. البارودي، شريف محمد. تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز الماليّة وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم الماليّة مع دراسة اختباريّة. مجلة الفكر المحاسبي. جامعة عين شمس. المجلد ٦ (١)، ٢٠٠٢، ٧٤-١٥٩.
 ٢. الحلبي، ليندا. دور المدقق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، ٢٠٠٩. ص. ١٧٦.
 ٣. الدنون، أسامة محمد. إطار مقترح للمراجعة القضائية لتفعيل الرقابة المالية على المؤسسات غير الهادفة للربح في مصر - /دراسة ميدانية/. رسالة دكتوراه، جامعة بور سعيد، ٢٠١٩.
 ٤. القرني، ميسون. دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية. رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض، السعودية، ٢٠١٠. ص ١٤١.
 ٥. الظاهر، عبد الستار. المناهج المعاصرة لإدارة التّيح المحاسبي وتأثيرها على القيم العادلة للاستثمارات الماليّة، دراسة ميدانية. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلب، سورية، ٢٠١٠. ص ١٩٦.
 ٦. الأغا، عماد سليم. دور حوكمة الشركات في الحدّ من التّأثير السّلبّي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، دراسة تطبيقيّة على البنوك الفلسطينيّة. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، غزّة، ٢٠١١، ص ٢٠٩.

٧. الكبيسي، عبد الستار عبد الجبار. "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن" المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ١٢، العدد ١، ٢٠١٦، ص. ١-٢٢٣.
٨. جرار، علي. تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، ٢٠٠٦. ص. ١٥.
٩. زريقات، قاسم محمد. أثر الآراء المعدلة لمدققي الحسابات في أسعار الأسهم، دليل من بورصة عمان" المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ٦، العدد ١، ٢٠١٠، ص. ٢١٠-٢٢٣.
١٠. شعبان، إنعام. مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠١٥.
١١. مرسي، رانيا سعيد السيد. إطار فكري مقترح للمحاسبة القضائية للكشف والتقرير عن إدارة الأرباح في الشركات متعددة الجنسية العاملة في البيئة المصرية. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السويس، مصر، ٢٠١٨.
١٢. مطر، محمد. الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني. دار وائل للنشر، ط٣، عمان، الأردن، ٢٠١٠. ص. ١٠٠.
13. Amat. O., and Gowthorpe, C.-Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issue- *Journal of Economic Literature classification, M41, 2005, p 1-21.*
14. Arya, A., Glover, J., and Sunder, S.- "Are Unmanaged Earnings Always Better For Shareholders?. *Accounting Horizons, 2003, pp. 111- 116.*
15. Griffiths, I.- *Creative Accounting- 4th ed, Sedgwick and Jackson, London, 1980, p.30.*
16. Jamal, K., and Tan, Hung-Tong- *Joint Effects of Principle Based Versus Rule-Based Standard and Auditor Type in Constraining Financial Managers Aggressive Reporting", The Accounting Review, Vol. 85, No. 4. 2010, pp.1325-1346.*
17. Inkster, Norman -*forensic Accounting- CMA Magazine, Vol.40, 2012.*
18. Jiraporn, P., Miller, G. A., Yoon, S. S., and Kim, Y. S. "Is Earnings Management Opportunistic or Beneficial? An Agency Theory Perspective." *International Review of Financial Analysis, 2006, pp. 1-13.*
19. Louis, H., and Robinson, D- " Do Managers Credibly Use Accruals to Signal Private Information? Evidence from The Pricing of Discretionary Accruals Around Stock Split". *Journal of Accounting and Economics, Vol. 39 (2). 2005, pp. 361-380.*
20. Rabin, C. -"Determinants of Auditors Attitudes towards Creative Accounting". *Meditari Accountancy Research, Vol. 13, No. 2, 2004, pp 67-88.*

21. *Krishnan, G. Audit Quality and The Pricing of Discretionary Accruals, Auditing, Vol.22,2003, pp. 109-126.*
22. *Matis, D., Vladu, A., B., and Negrea, L. - Cash-Flow Reporting Between Potential Creative Accounting Techniques and Hedging Opportunities Case study Romania- Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Vol.11, No.1, 2009, pp.140-153.*
23. *Moldovan, R. L., Achim, S. A., and Bota- Avram, C. - Fighting The Enemy of Fair View Principle – Getting to Know Creative Accounting. Journal of Economic Literature Classification, F32, M41, 2010, pp. 51-61*
24. *. Mulford, C., Comiskey, E. - The Financial Numbers Game: Detecting; Creative Accounting Practices- USA: John Wiley & Sons, Inc, 2002, p 95.*
25. *Oliveras, E., and Amat, O. -Ethics and Creative Accounting: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain- Journal of Economic Literature classification, M41, 2003, pp. 1-20.*
26. *Timothy, P. -Fraud and forensic Accounting in the digital environment – Issues in Accounting Education-, Vol. 23, No. 4, 2017, pp. 94-109.*