

دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية: بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة

عادل محمد محمد حسن (*)

عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن (**)

المُلخَص: استهدف البحث التعرف علي تعريف وأهداف ومجالات المحاسبة القضائية، ومساهمتها في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، واختبار ما إذا كان هناك اختلاف جوهري بين وظائف مكاتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية، ومعرفة مساهمة عمليات التحري والتقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة بالسودان. تتمثل أهمية البحث في المساهمة في إيجاد مهنة جديدة في المحاسبة تتمثل في المحاسبة القضائية يمكن أن تمارس وفق ضوابط وشهادات معينة، مما يساهم في جعل التقارير المالية للشركات أكثر عدالة، ومن ثم سلامة معلومات التقارير المالية للمستخدمين، مما يساعد في تقويم الأداء المالي وترشيد القرارات من قبل المستخدمين. توصل البحث إلي نتائج تثبت صحة الفرضيات، أن هناك اختلاف جوهري بين وظائف مكاتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية تعزي إلي الذين وظائفهم مساعدين ومراجعين بالمكتب، وأن عمليات التحري والتقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

الكلمات الأساسية: المحاسبة القضائية، التحري والتقييم، المحاسبة الإبداعية، أساليب المحاسبة الإبداعية.

The Role of Forensic Accounting in Practices Redaction of Creative Accounting Methods – Research Field from viewpoint of auditors in auditing offices

Adel Mohammed Hassan
Abdrhman Abdullah Abdrhman

Abstract: Research was to identify the definitions, objectives and areas of Accounting Forensic, and their contribution to the reduction of the exercise of creative accounting methods, and test whether there is a fundamental difference between the functions of the external audit firms on the conditions that must be met to practice the profession of Accounting Forensic, and to know the contribution of investigation and evaluation that can be performed by Forensic accountant in reducing the practice of creative accounting methods from the viewpoint of auditors auditing offices in Sudan. The importance of research in contributing to find a new career in accounting is in Accounting Forensic can be exercised in accordance with the regulations of certain certificates, which contributes to making the financial reports of companies fairer, and then the integrity of financial reporting information to users, which helps in the financial performance evaluation and rationalization decisions by users. The research found results substantiate the hypothesis that there is a fundamental difference between the functions of the external audit offices about the conditions to be met for practicing Accounting Forensic attributable to those jobs assistants and auditor's office, and that the investigation and evaluation processes that can be performed by the judicial accountant help reduce exercise methods creative accounting.

Key words: Forensic Accounting, investigation and evaluation, Creative Accounting, Creative Accounting Methods.

(*) أستاذ المحاسبة المساعد، المتعاون بعدد من الجامعات السودانية (جامعة أم درمان الإسلامية، جامعة بحري)، ومدير المراجعة الداخلية
بقناة الشروق الفضائية، adile15mm@hotmail.com
(**) أستاذ مساعد بقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة النيلين، abdrhman988@yahoo.com

مقدمة

انهار عدد من الشركات العملاقة في عدد من دول العالم مع مطلع العام 2002م، منها شركات "إنرون للطاقة"، "تايكو انترناشونال"، "ورلد كوم"، "فيفندي"، "أهولد"، "بارمالات"، "يوكوس"، "كريدت سويس" وغيرها، وزادت حالات التعثر والإفلاس والأزمات المالية للشركات، وكان من بين أسباب ذلك التصرفات الانتهازية عن طريق ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية لإدارات تلك الشركات، الأمر الذي نتج معه زيادة في الدعاوي والمنازعات القضائية المرفوعة ضد الشركات وإدارتها، ومن ثم أصبح القضاة وأصحاب المصالح بتلك الشركات بحاجة إلي خبير محايد ومتخصص في الجوانب المالية والمحاسبية والمراجعة وتقديم الاستشارات (المحاسبة القضائية "Forensic Accounting") لتلك الأطراف ومنها المحاكم وذلك حتى يتم الفصل العادل في تلك المخالفات.

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في أن المرونة المتاحة في الفكر والتطبيق المحاسبي أدت إلي تلاعب الشركات في تقاريرها المالية وإعدادها بصورة تحقق أغراض معينة، بالإضافة إلي أساليب التلاعب الأخرى، مما يجعل تلك التقارير غير عادلة لمستخدميها وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية، ومن ثم فإن هذا البحث يدرس كيفية الحد من المحاسبة الإبداعية باستخدام مفهوم جديد في المحاسبة هو المحاسبة القضائية.

أهمية البحث

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في بيان علاقات جديد بين مفهومين جديدين في الفكر المحاسبي هما المحاسبة الإبداعية والمحاسبة القضائية، أما الأهمية العملية للبحث تتمثل في المساهمة في إيجاد مهنة جديدة في المحاسبة تتمثل في المحاسبة القضائية يمكن أن تمارس وفق ضوابط وشهادات معينة، مما يساهم في جعل التقارير المالية للشركات أكثر عدالة ومعبرة عن النشاط الفعلي للشركات، ومن ثم صحة وموضوعية معلومات التقارير المالية لمستخدميها مما ينتج عنها التقويم الصحيح للأداء المالي والقرارات الرشيدة.

أهداف البحث

يهدف البحث للآتي:

- 1- التعرف علي تعريف وأهداف ومجالات المحاسبة القضائية، ومساهمتها في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.
- 2- اختبار ما إذا كان هنالك اختلاف جوهري بين وظائف مكاتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية.
- 3- معرفة مساهمة عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.
- 4- معرفة مساهمة عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

منهج البحث

استخدم الباحثان المنهج الوصفي لدراسة المحاسبة القضائية ومدى مساهمتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالسودان.

فرضيات البحث

تتمثل فرضيات البحث بالآتي:

الفرضية الأولى: "يوجد اختلاف جوهري بين وظائف مكاتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية".
 الفرضية الثانية: "عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية".
 الفرضية الثالثة: "عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية".

2- الدراسات السابقة**1/2 الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة القضائية****(Krstic, 2009)**

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحديد دور المحاسبين القضائيين في الكشف عن ممارسات الاحتيال في القوائم المالية. توصلت الدراسة إلى أن دور المحاسبين القضائيين في عمليات التحقيق عن الاحتيال المالي يتمثل في تطبيق مبادئ المحاسبة، ومهارات المراجعة وإجراءات التحقيق في حل المشاكل القانونية، ومساعدة محامي المحاكم والمؤسسات في التحقيق عن عمليات الاحتيال المالي، كما يجب على المحاسبين القضائيين أن يمتلكوا المعارف والمهارات في مجال المحاسبة والمراجعة، وقدرتهم المتقدمة في الاتصال اللفظي والكتابي⁽¹⁾.

(الجليلي، 2012م)

تمثلت مشكلة الدراسة في ارتفاع معدلات الدعاوي والمنازعات القضائية المتعلقة بالمال مما يتطلب الأمر الاستعانة بالمحاسبة القضائية، إضافة إلى أن المحاسبة القضائية تحتاج إلى مجموعة من الخبرات والمهارات المختلفة حتى تغطي مجالات مختلفة، كما أن المناهج والأساليب الخاصة بتأهيل المحاسبين القانونيين في العالم العربي ومنه العراق غير قادرة على تأهيلهم للقيام بالمحاسبة القضائية. توصلت الدراسة إلى أن فضائح الغش للشركات العالمية خلق طلباً كبيراً على المحاسبة القضائية، وأن ارتفاع معدلات الدعاوي والمنازعات القضائية أدت إلى حاجة القضاء لمستشارين من المحاسبين للاستفادة منهم في التحري واكتشاف مدي صدق معلومات القوائم المالية وإبداء الرأي في الدعاوي القضائية الخاصة بالمخالفات المالية، وبالتالي فإن المحاسب القضائي بحاجة إلى التعليم والتدريب في المحاسبة والأعمال التجارية، والخبرات في المحاسبة والمراجعة والضرائب ومهارات الاتصال اللازمة⁽²⁾.

(1) Krstic, (2009), "The Role Of Forensic Accountants In Detecting Frauds In Financial Statements", Economics and Organization Vol.6, No3, pp. 295 - 302

(2) الجليلي، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق، (بغداد: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الراقدن، المجلد 34، العدد 107، 2012م)

(الكبيسي، 2013م)

ركزت الدراسة علي تقييم واقع المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء في الأردن من خلال مكانة المحاسبة القضائية وأهميتها في إطار الواقع الأردني، وبحث في مدي توفر مادتها وبياناتها، وجاهزية المحاسب القضائي للقيام بها⁽³⁾.

(قمبر، 2014م)

استهدفت الدراسة قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي، وتحديد أهم المعوقات التي يمكن أن تمنع أو تحد من دمجها في مناهج التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية، توصلت الدراسة إلي أن أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الليبية (طرابلس، الزاوية، وغريان) مدركين لأهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي كشعبة فرعية تتبع لتخصص المحاسبة، هنالك معوقات تمنع دمج المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي أهمها عدم وجود خطط محددة وواضحة لكيفية دمج المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي وعدم توافر الموارد البشرية المؤهلة التي يمكنها تدريس المحاسبة الجنائية⁽⁴⁾.

2/2 الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية**(Sen , and Inaga, 2004)**

إستهدفت الدراسة تحديد ما إذا كانت الشركات ذات المسؤولية المحدودة في بنغلاديش تمارس المحاسبة الإبداعية، وما إذا كانت المحاسبة الإبداعية نعمة ومن ثم إضافات جديدة إلى المعرفة الحالية، أم نقمة ومن ثم غش المستخدمين للقوائم المالية. توصلت الدراسة إلى أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة في بنغلاديش تمارس المحاسبة الإبداعية، وأن نسبة كبيرة من أفراد العينة إعتبرت المحاسبة الخلاقة نقمة. أوصت الدراسة بتبني المحاسبة القضائية لإيقاف ممارسات المحاسبة الإبداعية⁽⁵⁾.

(Gowthorpe, Amat , 2005)

صنفت الدراسة المحاسبة الإبداعية إلي قطاعين من السلوك التحالي، القطاع الأول يتمثل في التلاعب الكلي عن طريق الضغط علي منظمي الممارسة المحاسبية لإصدار معايير تكون أكثر ملائمة لمصالح معدي القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، والقطاع الثاني يتمثل في التلاعب الجزئي عن طريق إدارة الأرقام المحاسبية لتصب مع مصلحة الشركة في أسبانيا. توصلت الدراسة إلي أن المحاسبة الإبداعية بنوعها تعتبر عملية لا أخلاقية⁽⁶⁾.

(حماد، المبيضين، 2010م)

⁽³⁾ الكبيسي، واقع المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء - دراسة ميدانية استطلاعية في الأردن، (عمان: مجلة الدراسات الأمنية، العدد7، 2013م)

⁽⁴⁾ قمبر، قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدي أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية، (طرابلس: جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد، مجلة الجامعة، المجلد1، العدد16، 2014م)

⁽⁵⁾ sen, and Inaga, **Creative Accounting In Bangladesh and Global Perspectives**: [http://www.\[PDF\]creative-accounting-in-bangladesh-and-global-perspectives...](http://www.[PDF]creative-accounting-in-bangladesh-and-global-perspectives...)

⁽⁶⁾ Gowthorpe.C, Amat.O, (2005) "**Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro- and Micro-Manipulation**", Journal of Business Ethics, Vol.57 Iss:1

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الظروف الاقتصادية التي حلت بالدول المتقدمة والنامية أدت إلى قيام إدارات الشركات استخدام أساليب إبداعية تتمثل في تجميل البيانات المالية وإظهارها علي غير حقيقتها مما نتج عنه فقدان الموثوقية في تلك البيانات من قبل الأطراف المستفيدة مما أدى إلى نشوء الأزمات المالية. توصلت الدراسة إلي أن أكثر الأساليب المستخدمة في التلاعب في قائمة المركز المالي تتمثل في بند المدينون لإخفاء الديون المتعثرة والمعدومة لتخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، وأن أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية التي تؤدي إلي نشوء الأزمات المالية وفقدان موثوقية البيانات المالية تتمثل في نقل المصاريف الجارية إلي فترات محاسبية سابقة أو لاحقة "قائمة الدخل"⁽⁷⁾.

(حامد، عبد الله، 2013م)

استهدفت الدراسة تحديد ما إذا كانت المصارف السودانية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلي تحديد دور المراجع المتخصص في نشاط العميل في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية بالمصارف السودانية. توصلت الدراسة إلي أن المصارف السودانية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية، عدا الأساليب التالية: إدراج قيمة القرض الحسن ضمن الاستثمارات علي الرغم من أنه لا يحقق عائد، تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل علي أنها استثمارات طويلة الأجل، كما توصلت إلي أن وجود مراجع خارجي متخصص في نشاط العميل يساعد في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للمصارف السودانية⁽⁸⁾.

يستخلص الباحثان من الدراسات السابقة الآتي:

1. المحاسبين القضائيين لهم دور في عمليات التحقيق عن الاحتيال المالي يتمثل في تطبيق مبادئ المحاسبة، ومهارات المراجعة وإجراءات التحقيق في حل المشاكل القانونية، ومساعدة محامي المحاكم والمؤسسات في التحقيق عن عمليات الاحتيال المالي.
2. ارتفاع معدلات الدعاوي والمنازعات القضائية أدت إلي حاجة القضاء لمستشارين من المحاسبين للاستفادة منهم في عمليات التحري واكتشاف مدي صدق معلومات القوائم المالية وإبداء الرأي في الدعاوي القضائية الخاصة بالمخالفات المالية.
3. المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة هي عملية غير أخلاقية، وأن قيام إدارات الشركات بممارستها لتجميل البيانات المالية وإظهارها علي غير حقيقتها، أدى إلي فقدان الموثوقية في البيانات المالية من قبل الأطراف ذات المصلحة، مما نتج عنه نشوء الأزمات المالية.
4. أوصت احدي الدراسات السابقة أن يتم تبني فكرة المحاسبة القضائية لمنع ممارسات المحاسبة الإبداعية.
5. الدراسات السابقة لم تدرس العلاقة بين المحاسبة القضائية والمحاسبة الإبداعية.

3/- المحاسبة القضائية

1/3 تعريف المحاسبة القضائية

⁽⁷⁾ المبيضين، عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمات المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية – من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين في الأردن، (الجزائر: جامعة محمد خضير بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد8، 2010م)

⁽⁸⁾ حامد، عبد الله، دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية - بحث ميداني علي المصارف السودانية، (القاهرة: جامعة سوهاج، كلية التجارة بسوهاج، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد27، العدد2، 2013م)

عرفت المحاسبة القضائية بمجال أو حقل من حقول المعرفة المحاسبية والمتخصصة في توضيح الالتزامات التي تنجم عن النزاعات الفعلية والمتوقعة بين الأطراف المتنازعة للمحكمة⁽⁹⁾. كما عرفت بأنها تتضمن تطبيق المفاهيم والأساليب المحاسبية لحل المشاكل القضائية، وتقوم بالإفصاح عن الأشخاص المسؤولين عن الغش والتلاعب⁽¹⁰⁾. كما عرفت أيضا بأنها تطبيق لمبادئ المحاسبة، والنظريات، والضوابط والحقائق أو الفرضيات المحاسبية في نزاع قانوني، وتشمل جميع فروع المعرفة المحاسبية، بالإضافة إلى أنها تتكون من عنصر الخدمات القانونية، وعنصر خدمات التدقيق⁽¹¹⁾.

يستنتج الباحثان أن المحاسبة القضائية تتطلب المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والعلوم القانونية، حيث تستخدم الإجراءات القانونية في التحري عن التلاعب في القوائم المالية. يستطيع الباحثان تعريف المحاسبة القضائية هي التي يتمتع فيها المحاسب بخبرة مهنية لتقديم أدلة موضوعية إلى الجهات المختصة بالقضية محل التحقيق أو النزاع لترشيد اتخاذ القرار.

2/3 أهداف المحاسبة القضائية

تتمثل أهداف المحاسبة القضائية بالآتي⁽¹²⁾:

- التحقق من الإدعاءات المزعومة من قبل الأطراف ذات العلاقة.
- التحري عن عمليات الاحتيال واكتشافها، بالإضافة إلى اكتشاف حالات التهرب من الالتزامات المالية أو الممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية.
- تحديد مقدار الخسائر أو الأضرار الاقتصادية المتكبدة أو المحتملة وجمع الأدلة المالية التي ستكون بمثابة أدلة قوية لدعم المطالبات القانونية لاستردادها، بالإضافة إلى تتبع وتحديد موقع الأصول المفقودة بغرض استرداده وتحديد المسئول عن ارتكاب الاحتيال⁽¹³⁾.
- إجراء التحليل والتحقق من صحة احتساب مبلغ التعويض المطالب به أمام المحكمة ضد الشركة، والمثول أمام المحاكم إذا تطلب الأمر ذلك.

يتضح للباحثين من أهداف المحاسبة القضائية بأنها عبارة عن تحليل وتقييم للمعاملات التجارية، والتحري عن عمليات الاحتيال والحد منها بوضع استراتيجيات منع الاحتيال مع الأخذ في الاعتبار نقاط الضعف في نظام الرقابة والإجراءات الداخلية.

3/3 مجالات المحاسبة القضائية

تستخدم المحاسبة القضائية في المجالات التالية⁽¹⁴⁾:

- التحري عن الغش والتلاعب في التقرير المالي وتقديم الأدلة المناسبة.
- فحص وتقييم الرقابة الداخلية وتحري الثغرات أو نقاط الضعف التي تستخدم في الغش والتلاعب.
- تقدير الخسائر في حالة المطالبة بالتعويض من شركات التأمين.

(9) الجليلي، جميل، دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال - دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي (العراق: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد رقم 93، 2012م)، ص 83

(10) Coenen, (2006), *Why Didn't Our Auditors Find the Fraud?*, Wisconsin Law Journal, Vol. 25, P 3

(11) الجليلي، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق (العراق: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، العدد رقم 107، 2012م)، ص 12.

(12) الجبوري، الخالدي، دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد رقم 70، 2013م)، ص 462.

(13) Max, (2003), *Exploring Options in Forensic Accounting - Today's Accounting Manager Accountants*, The National Public Accountant, P 463.

(14) سعد الدين، دراسة تحليلية للمحاسبة الإبداعية ودور المحاسب القضائي في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري (القااهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد رقم 75، 2010م)، ص ص 289-290.

- تقييم المنشآت في حالة وجود نزاع يستدعي دراسة بعض البنود المتنازع عليها لعدة فترات مالية.
 - الفحص الشامل للأنشطة محل الغش أو الفساد.
 - تقييم مدي الالتزام بالقوانين والتشريعات الخاصة بالهبات والتبرعات والإعانات الحكومية.
 - تقييم المنشأة في حالة التصفية وتقدير حقوق الدائنين وأولوية السداد.
 - تقدير الأرباح المفقودة نتيجة الفرص المضيعة علي المنشأة.
- يستنتج الباحثان من مجالات استخدام المحاسبة القضائية بأنها دعم وتوجيه الاستشارات القضائية، تقديم الخبرة في الأمور المالية، إثبات أو تنفيذ دعاوي الاحتيال، المعرفة الكافية بأساليب وطرق إجراء التحريات والتقصي وفهم العلوم المحاسبية المتقدمة والمراجعة لتقديم البيانات المطلوبة للمساعدة في اتخاذ القرارات.

4/- المحاسبة الإبداعية

1/4 تعريف المحاسبة الإبداعية

عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها عملية خداع تقوم علي مجموعة من الإجراءات لتحويل أو تغيير الأرقام المالية من صورتها الحقيقية إلي صورة أخرى مرغوب بها، بهدف إظهار ميزات ايجابية، وللعمل علي التضليل في الإبلاغ المالي للمنشأة، مع الحرص علي ابتداع الطرق بشكل هادئ وبطرق خفية للتغطية علي الفشل أو المخالفات أو الجرائم، باستخدام المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية في الاختيار من بين البدائل والسياسات المحاسبية⁽¹⁵⁾. كما عرفت بأنها عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف معينة⁽¹⁶⁾. كما عرفت أيضا بأنها عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استعمال بدائل القياس وخيارات المعالجات في إعداد الكشوف والقوائم المالية ونتائج النشاط بما يتلاءم والغرض المطلوب منها بزيادة الأرباح أو خفضها وبتضخم الموجودات أو خفض المطلوبات وبما يساعد في توجيه المستثمر وغيره من المستفيدين من القوائم المالية لما ترغب فيه إدارة الشركة⁽¹⁷⁾.

يستنتج الباحثان من التعريف السابقة مايلي:

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
- استخدامها يؤثر علي مصداقية وموثوقية البيانات بالقوائم المالية مما يقلل من ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة بهذه القوائم.
- عملية مخططة تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها.
- تنحصر في إطار ممارسة الخيارات بين المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- يستطيع الباحثان تعريف المحاسبة الإبداعية هي العملية التي يستخدم فيها المحاسبون إمامهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام في القوائم المالية لتحقيق مصالح وأهداف إدارة الشركة.

1/4 دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

(15) أبو زر، ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية(القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد رقم 10، 2010م)، ص 200.

(16) بوعايع، سراي، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة(الجزائر: جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي الأول، المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، الفترة من 4 - 5 ديسمبر، 2012م)، ص 6.

(17) حسين، أثر المحاسبة الخلاقة علي قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق - دراسة حالة علي عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية(العراق: كلية الحداثة الجامعية، مجلة بحوث مستقبلية، العدد رقم 31 - 32، 2010م)، ص 138.

تتمثل دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالآتي⁽¹⁸⁾:

- التهرب الضريبي: يعد من دوافع الإدارة الرئيسية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي.
 - تحقيق المكاسب الشخصية: بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلي حساب كافة النفقات.
 - الوفاء بالمتطلبات اللازمة: للمحافظة علي الحصة السوقية ومواجهة المتطلبات التنافسية عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق ذلك.
 - الحصول علي التمويل أو المحافظة عليه: نتيجة للمعانة من مشاكل السيولة اللازمة لاستمرار العمليات التشغيلية والاستثمارية.
 - التأثير الإيجابي علي سمعة منشآت الأعمال.
 - التأثير علي سعر السهم في الأسواق المالية.
- يتضح للباحثين من دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بأنها مخالفت لتحقيق أهداف وغايات لفئة معينة لتعدد الخيارات بين المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

2/4 أساليب المحاسبة الإبداعية

- يتم تصنيف أساليب المحاسبة الإبداعية بالاعتراف بإيراد سابق لأوانه أو وهمي، ورسملة المصروفات بأسلوب تعسفي وسياسة الاستهلاك الموسعة، خطأ التقرير عن الموجودات، حصول إيداع في قائمة الدخل، مشاكل تقارير قائمة التدفق النقدي، وتكمن أساليبها في الآتي⁽¹⁹⁾:
- 1/2/4 قائمة الدخل:** يتم التلاعب في أرقام قائمة الدخل في مصاريف الإهلاك عن الامتلاك، الاعتراف المبكر بالإيرادات، تقليل المصروفات المستحقة، تضخيم المبيعات ومجمل الربح.
- 2/2/4 قائمة المركز المالي:** يتم التلاعب في قائمة المركز المالي بتضخيم مصاريف إعادة الهيكلة، تقليل الالتزامات، زيادة الاحتياطات، تضخيم المعدات والممتلكات، بالإضافة إلي تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها.
- 3/2/4 قائمة التدفقات النقدية:** يتم التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال تسجيل النفقات التشغيلية واعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس، تسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة واستبعادها من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة مما يزيد من التدفقات النقدية الداخلة، أو التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من سداد الضرائب كتخفيض مكاسب بيع الاستثمارات أو بعض حقوق الملكية.
- 4/2/4 قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** يتم التلاعب في قائمة التغيرات في حقوق الملكية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، ورأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب⁽²⁰⁾.

يتضح للباحثين من أساليب المحاسبة الإبداعية علي القوائم المالية الآتي:

- التأثير علي الإيرادات والمصروفات وتضخيم المبيعات ومجمل الربح.
- التأثير علي قيم الأصول والالتزامات وتضخيم التدفقات النقدية الناتجة عن الأداء التشغيلي.

(18) أبو تمام، مدي إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية علي قائمة التدفق النقدي (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية إدارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م)، ص 24.

(19) عباس، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية (الجزائر: جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد رقم 12، 2012م)، ص 61.

(20) مطر، الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية علي موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية (عمان: جامعة الزرقاء الخاصة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي الدولي السابع، الفترة من 10 - 11 نوفمبر، 2009م)، ص 15.

- التلاعب بزيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه.

- تقديم معلومات غير صحيحة مما تؤثر سلباً علي قرارات المستخدمين.

5/ المحاسبة القضائية والحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

المحاسبة القضائية ظهرت نتيجة الحاجة إلى محاسبين قضائيين للتحقيق في عدة نشاطات مالية مشبوهة وتقديم التقارير التي توضح الحقائق ما وراء الأرقام والتي ترشد القضاة لتطبيق القانون بأكثر دقة⁽²¹⁾.

تتمثل أساليب المحاسبة القضائية في التدقيق بعد إنجاز العمليات، وتتمثل بالمراجعة التشريعية والالتزام بالنظم، وإجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، المقابلة الشخصية مع المسؤولين، التحري عن الحقيقة عن طريق التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها⁽²²⁾.

يعتبر المحاسب القضائي خبيراً في المقاضاة التي تتضمن الشؤون المحاسبية والمالية، وإعداد وتحليل الضرائب، تقييم الأداء المالي، وتحريفات القوائم المالية في جميع بنودها، والتغييرات غير المبررة في بدائل السياسات المحاسبية، الأضرار الناتجة عن الغش والاحتيال في القوائم المالية⁽²³⁾. يستنتج الباحثان مما سبق أن المحاسبة القضائية لها دور مهم في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال عمليات التقييم والتحري عن الاحتيال والمخالفات المالية والغش في القوائم المالية والتغييرات غير المقنعة لبدايل السياسات المحاسبية.

6- البحث الميداني

1/6 مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث في جميع المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة بالسودان، وتم أخذ عينة عشوائية بسيطة من مجتمع البحث، تضمنت مدير مكتب المراجعة ومراجع بالمكتب ومساعد مراجع بالمكتب، حيث تم توزيع (25) استمارة استبيان، استلمت كاملة بنسبة (100%) .

2/6 أداة البحث

استخدم الباحثان استمارة الاستبيان (Questionnaire) كوسيلة لجمع بيانات البحث من أفراد العينة. وتتكون الاستمارة من قسمين القسم الأول احتوي علي البيانات الشخصية لأفراد عينة البحث، أما القسم الثاني تضمن عدد (30) عبارة لفرضيات البحث، وتضمنت كل فرضية على (10) عبارات، وتمت الإجابة عن عبارات الاستبيان من قبل أفراد العينة وفقاً لمقياس (ليكرت) الخماسي المتدرج المكون من خمس مستويات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة).

3/6 الأساليب الإحصائية المستخدمة

الأساليب الإحصائية المستخدمة: استخدم الباحثان برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) (V17) Statistical Package for Social Sciences، حيث تم الاعتماد علي مجموعة من الأساليب الإحصائية تمثلت في أساليب الإحصاء الوصفي باستخدام المتوسط الحسابي

(21) الجليلي، رافي نزار جميل، مرجع سابق، ص93

(22) الجليلي، مرجع سابق، ص18

(23) Fillmer, Scott, **Forensic Accounting Defined.** www.cris.com/~dfillmer/forensic.htm , P27

والانحراف المعياري، والإحصاء الاختباري تمثل في اختبار (T-Test)، وتحليل التباين في اتجاه واحد (ANOVA).

4/6 نتائج التحليل الوصفي والاختباري لعبارات الفرضية الأولى

نص الفرضية الأولى هو: "يوجد اختلاف جوهري بين وظائف مكاتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية". يوضح الجدول رقم (1) نتائج التحليل الوصفي لعباراتها:

جدول رقم (1): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعببارات الفرضية الأولى

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
0.49	1.36	1. أن يكون المحاسب ملماً بالمعرفة المحاسبية التامة.
0.96	2.00	2. أن يكون المحاسب له مكتب مستقل باسم المحاسب القضائي.
0.48	1.32	3. أن يكون هنالك اعتراف بالمحاسبة القضائية كمهنة جديدة في مجال المحاسبة.
0.58	1.44	4. أن يكون المحاسب حاصلاً علي شهادة لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية.
0.65	1.40	5. أن يكون هنالك مجلس لتنظيم مهنة المحاسبة القضائية.
0.71	1.48	6. أن يكون هنالك تدريب مستمر للمحاسب في مجال المعارف المحاسبية.
0.54	1.28	7. أن يكون المحاسب ملتزماً بقواعد السلوك المهني في مجال المحاسبة.
0.80	1.84	8. أن يكون المحاسب ملماً بالإجراءات القانونية الخاصة بالمحاكم في مجال المال والأعمال.
0.84	1.96	9. أن يكون المحاسب ملماً بأساليب الاتصال اللفظي والكتابي.
0.87	1.80	10. المعرفة الكافية بأساليب وطرق إجراء التحريات والتقصي.

لاختبار هذه الفرضية الأولى يستخدم الباحثان اختبار تحليل التباين الأحادي لمعرفة مدي وجود اختلافات جوهرية بين وظائف مكتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية. يوضح الجدول رقم (2) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفرضية الأولى:

جدول رقم (2): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفرضية الأولى

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوي الدلالة
بين المجموعات	4.48	2	2.24	4.13	.017
داخل المجموعات	134.08	247	0.54		

يتضح للباحثين من الجدول رقم (2) وجود اختلاف جوهري بين وظائف مكاتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية، حيث بلغت قيمة (F) (4.127) عند مستوي دلالة (0.017). وهي أقل من مستوي الدلالة (0.05). ولمعرفة مصدر هذا الاختلاف يستخدم الباحثان اختبار (LCD) لإجراء اختبارات المقارنات البعدية (Post Hoc)

(Tests)، يوضح الجدول رقم (4) نتائج اختبار (LCD) للمقارنات البعدية لمعرفة مصدر ذلك الاختبار:

جدول رقم (3): نتائج اختبار (LCD) للمقارنات البعدية للفرضية الأولى

مستوي الدلالة	درجة الثقة 95%		الخطأ المعياري	متوسط الاختلاف (I-J)	الوظيفة الحالية (I) الوظيفة الحالية (J)	
	الحد الأدنى	الحد الأعلى			مراجع بالمكتب	مساعد مراجع بالمكتب
.005	.54	.00	.11	-.32*	مراجع بالمكتب	مدير مكتب مراجعة
.047	.60	.00	.15	-.30*	مساعد مراجع بالمكتب	مدير مكتب مراجعة
.005	.10	.27	.11	.32*	مساعد مراجع بالمكتب	مراجع بالمكتب
.899	.24	.54	.13	.02	مساعد مراجع بالمكتب	مساعد مراجع
.047	.01	.60	.15	.30*	مساعد مراجع بالمكتب	مدير مكتب مراجعة
.899	.27	.24	.13	-.02-	مراجع بالمكتب	مساعد مراجع بالمكتب

* دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 ، إذا كانت إشارة قيمة مستوى الاختلاف (-) فإن النتيجة لصالح (J) ، وإذا كانت (+) لصالح (I)

يتبين للباحثين من الجدول رقم (4) أن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير وظائف مكاتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية كان بين مديري مكاتب المراجعة الخارجية وبين المراجعين بالمكتب عند مستوى دلالة (0.005) والمساعدون بالمكتب عند مستوى دلالة (0.047) وهما أقل من مستوى الدلالة (0.05)، بينما لا توجد اختلاف جوهري بين أفراد عينة الدراسة الذين وظيفتهم مساعدين ومراجعين بالمكتب.

مما تقدم نستنتج بأن الفرضية الأولى التي نصت علي: "يوجد اختلاف جوهري بين وظائف مكاتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية" قد تحققت، وأن هذا الاختلاف مصدره أفراد عينة الدراسة الذين وظيفتهم مساعدين ومراجعين خارجيين بالمكتب.

5/6 نتائج التحليل الوصفي والاختباري لعبارات الفرضية الثانية

نص الفرضية الثانية هو: "عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية". ولمعرفة الفروق الجوهرية بين تلك الفئات استخدم الباحثان اختبار (T- Test). يوضح الجدول رقم (4) نتائج التحليل الوصفي لعباراتها، ونتائج اختبار (T- Test) لمعرفة مدي جوهرية الفروق:

جدول رقم (4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الثانية

مستوي المعنوية	قيمة (T)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
0.001>	5.14	0.93	2.04	1. التحري عن عمليات الاحتيال في القوائم المالية.
0.001>	4.03	0.11	2.12	2. اكتشاف عمليات الاحتيال في القوائم المالية.
0.001>	6.70	0.93	1.76	3. التحري عن الممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية.
0.001>	10.52	0.63	1.68	4. التحري عن التغيير في السياسات المحاسبية.
0.001>	12.97	0.59	1.48	5. التحري عن التغيير السلبي في السياسات المحاسبية لإهلاك الأصول الثابتة.
0.001>	10.12	0.71	1.56	6. التحري عن التغيير السلبي في السياسات المحاسبية لتقويم المخزون السلعي.
0.001>	16.74	0.49	1.36	7. التحري عن التغيير السلبي في السياسات

المحاسبية لتقييم العملات الأجنبية.				
0.001>	14.91	0.51	1.48	8. التحري عن مبالغ المخصصات الواردة بالقوائم المالية.
0.001>	13.38	0.58	1.44	9. التحري عن التغيرات الوهمية في رأس المال.
0.001>	9.37	0.77	1.56	10. التحري عن التصنيفات الخاطئة لبنود قائمة التدفقات النقدية.

يتضح للباحثين من الجدول رقم (4) وجود فروق جوهرية بين إجابات أفراد عينة البحث علي جميع عبارات الفرضية الثانية عند مستوى دلالة (0.000) وهي أقل من مستوي الدلالة (0.05) لصالح الفئات الموافقة. مما يدل علي أن الفرضية التي نصت علي أن "عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية". قد تحققت.

6/6 نتائج التحليل الوصفي والاختباري لعبارات الفرضية الثالثة

نص الفرضية الثالثة هو: "عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية". ولمعرفة الفروق الجوهرية بين تلك الفئات استخدم الباحثان اختبار (T- Test). يوضح الجدول رقم (5) نتائج التحليل الوصفي لعباراتها، ونتائج اختبار (T- Test) لمعرفة مدى جوهرية الفروق:

جدول رقم (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الثالثة

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	مستوي المعنوية
1. تقييم نظام الرقابة الداخلية لغرض اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية.	1.44	.71	10.958	0.001>
2. تقييم المنشآت في حالة وجود نزاع يستدعي دراسة البنود المتنازع عليها لعدة فترات مالية.	1.88	.73	7.716	0.001>
3. تقييم مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات الخاصة بالهبات والتبرعات والإعانات الحكومية.	1.44	.71	10.958	0.001>
4. تقييم المنشأة في حالة التصفية لغرض منع الاحتيال في بنود القوائم المالية.	1.56	.82	8.774	0.001>
5. تقدير حقوق الدائنين في حالة التصفية لمنع التلاعب في حقوقهم.	1.52	.77	9.607	0.001>
6. تحديد أولويات السداد في حالة التصفية لمنع الغش والتلاعب.	2.00	1.29	3.873	0.001>
7. تقدير الخسائر في حالة المطالبة بالتعويض من شركات التأمين لمنع التلاعب في مبلغ التعويض.	2.04	1.10	4.370	0.001>
8. التأكيد علي القيم الصحيحة لبنود القوائم المالية.	1.32	.56	15.087	0.001>
9. تقدير قيم العوائد الصحيحة للمستثمرين.	1.72	.98	6.532	0.001>
10. تقدير قيم مخصصات الضرائب بصورة صحيحة.	1.80	.91	6.573	0.001>

يتضح للباحثين من الجدول رقم (5) وجود فروق جوهرية بين إجابات أفراد عينة البحث علي جميع عبارات الفرضية الثالثة عند مستوي دلالة (0.000) وهي أقل من مستوي الدلالة (0.05) لصالح الفئات الموافقة. مما يدل علي أن الفرضية التي نصت علي أن "عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية". قد تحققت.

7/- النتائج والتوصيات

1/7 النتائج

- بناءً علي الإطار النظري والبحث الميداني توصل الباحثان إلي النتائج التالية:
- المحاسبة القضائية هي التي يتمتع فيها المحاسب بخبرة مهنية لتقديم أدلة موضوعية إلي الجهات المختصة بالقضية محل التحقيق أو النزاع لترشيد اتخاذ القرار، وتتطلب المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والعلوم القانونية، والإجراءات القانونية في التقييم والتحري عن التلاعب في القوائم المالية.
- تهدف المحاسبة القضائية إلي تحليل وتقييم للمعاملات التجارية، والتحري عن عمليات الاحتيال والحد منها بوضع استراتيجيات منع الاحتيال مع الأخذ في الاعتبار نقاط الضعف في نظام الرقابة والإجراءات الداخلية.
- تتضمن مجالات المحاسبة القضائية دعم وتوجيه الاستشارات القضائية، وتقديم الخبرة في الأمور المالية، وإثبات أو تنفيذ دعاوي الاحتيال.
- أظهرت نتائج البحث الميداني وجود اختلاف جوهري بين وظائف مكاتب المراجعة الخارجية حول الشروط الواجب توافرها لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية، وأن هذا الاختلاف يعزي إلي أفراد عينة الدراسة الذين وظيفتهم مساعدين ومراجعين خارجيين بالمكتب.
- بيّنت نتائج البحث الميداني أن عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.
- بيّنت نتائج البحث الميداني أن عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

2/7 التوصيات

- بناءً علي نتائج البحث يقدم الباحثان التوصيات التالية:
- ضرورة تبني المحاسبة القضائية كمهنة جديدة في مجال المحاسبة من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان.
- ضرورة عمل شهادة المحاسب القضائي لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية.
- ضرورة أن ينشئ مجلس تنظيم المهنة مراكز للتدريب علي عمليات التقييم والتحري عن الاحتيال والمخالفات المالية.

8/ المراجع

1/8 المراجع باللغة العربية

1. د.إيمان محمد سعد الدين، دراسة تحليلية للمحاسبة الإبداعية ودور المحاسب القضائي في مواجهتها بالتطبيق علي قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري(القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد رقم 75، 2010م)

2. د. جميلة سعيد قمبر، قياس مدي إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية، (طرابلس: جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد، مجلة الجامعة، المجلد 1، العدد 16، 2014م)
3. حسان بوبعابة، صالح سراي، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية داخل المؤسسة (الجزائر: جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي الأول، المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، الفترة من 4 - 5 ديسمبر، 2012م)
4. د. سيد عبد الرحمن عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية (الجزائر: جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد رقم 12، 2012م)
5. د. صالح حامد محمد علي، د. عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية - بحث ميداني علي المصارف السودانية، (القاهرة: جامعة سوهاج، كلية التجارة بسوهاج، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 27، العدد 2، 2013م)
6. د. طارق حماد المبيضين، د. أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمات المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية - من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين في الأردن، (الجزائر: جامعة محمد خضير بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 8، 2010م)
7. د. عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، واقع المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء - دراسة ميدانية استطلاعية في الأردن، (عمان: مجلة الدراسات الأمنية، العدد 7، 2013م)
8. د. عفاف اسحق أبو زر، ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد رقم 10، 2010م)
9. علي إبراهيم حسين، أثر المحاسبة الخلاقة علي قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق - دراسة حالة علي عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية (العراق: كلية الحداثة الجامعية، مجلة بحوث مستقبلية، العدد رقم 31 - 32، 2010م)
10. د. محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية علي موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية (عمان: جامعة الزرقاء الخاصة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي الدولي السابع، الفترة من 10 - 11 نوفمبر، 2009م)
11. مقداد أحمد الجليلي، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق، (بغداد: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 34، العدد 107، 2012م)
12. مقداد أحمد الجليلي، رافي نزار جميل، دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال - دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي (العراق: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد رقم 93، 2012م)
13. ميساء محمد سعد أبو تمام، مدي إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية علي قائمة التدفق النقدي (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية إدارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م)
14. د. نصيف جاسم الجبوري، صلاح هادي محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد رقم 70، 2013م)

2/8 المراجع باللغة الإنجليزية

1. Coenen, T,(2006) **Why Didn't Our Auditors Find the Fraud?** , Wisconsin Law Journal, Vol. 25, 20
2. D.K.sen, and E.L.Inaga, **Creative Accounting In Bangladesh and Global Perspectives:** [http://www.\[PDF\]creative Accounting In Bangladesh And Global Perspectives ...](http://www.[PDF]creative Accounting In Bangladesh And Global Perspectives ...)
3. Fillmer, Scott, **Forensic Accounting Defined.** www.cris.com/~dfillmer/forensic.htm
4. Gowthorpe.C, Amat.O, (2005) "**Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro-and Micro-Manipulation**", Journal of Business Ethics, Vol.57 Iss:1
5. Krstic.J, (2009), "**The Role Of Forensic Accountants In Detecting Frauds In Financial Statements**", Economics and Organization Vol.6, No3
6. Messmer Max,(2003) **Exploring Options in Forensic Accounting - Today's Accounting Manager Accountants**, The National Public Accountant.