

استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية- من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين والسلوك القضائي

The use of forensic accounting techniques in reducing creative accounting practices of Palestinian shareholding industrial companies

مجدي الكبيجي^{1*}، وآلاء الجعبري²

Majdi Alkababji¹ & Alaa Aljabari²

اقسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين.
²باحثة، فلسطين

¹Department of Accounting, Faculty of Administrative and Economic Sciences, Al-Quds Open University, Palestine. ² Researcher, Palestine

*الباحث المراسل: magdy79go@yahoo.com

تاريخ التسليم: (2020/4/20)، تاريخ القبول: (2020/9/28)

ملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على تقنيات المحاسبة القضائية والتمثلة في الإجراءات والأنشطة وعمليات التحري وعمليات التقييم التي يمكن أن تساعد المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية. وذلك بالاعتماد على وجهات نظر كل من السلك القضائي، ومدققي الحسابات الداخليين والخارجيين للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في عرض وتحليل النتائج، ومن خلال استبانة صممت لهذا الغرض، حيث تم توزيعها على عينة الدراسة والبالغ عددها (129) مفردة تم استرداد (105) استبانة منها، وقد أظهرت النتائج أن المحاكم تعتمد على مدققي الحسابات الخارجيين والمحكمين الماليين في فض النزاعات المالية، كما أظهرت النتائج أن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية كانت ضعيفة بشكل عام، حيث أظهرت أن أعلى ممارسة للمحاسبة الإبداعية كانت بقائمة التغير في حقوق الملكية، واتفقت آراء عينة الدراسة بدرجة عالية على أن الإجراءات والأنشطة وعمليات التحري والتقييم تساعد المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت النتائج انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير نوع شركة التدقيق Big 4، وكانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير العائد على الأصول، وقد اقترحت الدراسة عدد من التوصيات منها، أن تهتم شركات التدقيق الخارجية عند تنفيذ مهام تدقيق الحسابات للشركات المساهمة العامة الاهتمام الكافي بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية للتعرف على كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها، وخصوصاً قائمة التغير في حقوق الملكية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القضائية، المدققين، السلك القضائي، المحاسبة الإبداعية، الشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

Abstract

This study aims at identifying the techniques of Forensic Accounting represented in procedures, activities, investigations and the evaluating processes that help the forensic accountant confront the practice of creative accounting methods, this can be achieved by relying on the point of views of the forensic system, the internal and external auditors of public shareholding companies listed in the Palestine Exchange. The study was based on the analytical descriptive approach in the presentation and analysis of the results. A questionnaire was designed for this purpose, and it was distributed to and a sample audience has been surveyed; a sample of (129) form were handed out, of which 105 were retrieved. The results showed that the courts relied on external auditors and financial arbitrators to resolve financial disputes. The results also showed that the practice of creative accounting techniques in the financial statements was generally weak. It showed that the highest practice of creative accounting was in the statement of changes in equity. The surveyed unanimously agreed to a high degree that the procedures, activities and investigations and evaluation processes help the forensic accountant face creative accounting practices, and the results concluded that there are no statistically significant differences for the role of forensic accounting in confronting Creative accounting practices due to the type of the audit firms (Big4), and there were statistically significant differences due to the variable of return on assets. The study suggested a number of recommendations that the external audit firms are interested, when carrying out auditing tasks for public shareholding companies, pay sufficient attention to all the elements and components of the financial statements to identify all potentially applicable creative accounting practices, especially the statement of changes in Equity.

Keywords: Forensic Accounting, Auditors, Judiciary, Creative Accounting, Palestinian Public Shareholding Companies.

المقدمة

تمر مهنة المحاسبة وقطاع الأعمال بأسره بأزمة ثقة، يمكن التعبير عنها بأزمة أخلاقيات، نابعة من سيطرة الجشع والمصالح الخاصة الضيقة بصورة واضحة على جزء كبير من هذا القطاع في مختلف دول العالم (شعبان، 2016). وقد شهد العالم العديد من فضائح الفساد والتلاعب في أرقام الحسابات المالية للعديد من الشركات والبنوك العالمية، والتي خلقت موجة الانهيارات والفضائح المالية، وعمليات غسل الأموال خلال السنوات الأخيرة، والتي كان اخرها فضائح شركات التدقيق العالمية KPMG في جنوب أفريقيا وبعض الدول الأخرى، وقد أدى ذلك إلى خلق أزمة ثقة في قطاع الأعمال، وتزايد شكوك المستثمرين

والمساهمين والمقرضين حول وجود احتمالات وتضليل في التقارير المالية (الكبيسي، 2018) نتيجة لجوء إدارات الشركات إلى إخفاء الأداء الفعلي وتجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في القوائم المالية، بغرض تحقيق نتائج صورية تخدم الشركة وإدارتها، مستغلة التنوع في البدائل والسياسات المحاسبية، والتي تتم ممارستها دون تجاوز للمعايير والمبادئ المحاسبية الدولية المتعارف عليها، وإنما عبر استغلال عنصر المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ المحاسبية، وهو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية Creative Accounting، الأمر الذي فاقم من أزمة الثقة في القوائم المالية من جهة، ومدققي الحسابات (الذين يفحصون تلك القوائم) من جهة أخرى، الأمر الذي أدى إلى ارتفاع معدل الدعاوى القضائية والنزاعات (الكبيسي، 2016. وسعد الدين، 2010).

ومن هنا تبرز حاجة القضاء الملحة إلى خبراء أو مستشارين محاسبين يمكن الاستفادة من خبرتهم ومهارة وعمق تحرياتهم وإبداء رأيهم حول الدعاوى القضائية التي تختص بالمخالفات المالية والغش في القوائم المالية، وصولاً إلى ما يعرف بالمحاسبة القضائية Forensic Accounting، والتي تهتم بإعداد محاسبين مؤهلين على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية في المجالات المحاسبية والقانونية والأعمال التجارية، ومهارة التحريات والتحليل والنظر إلى ما وراء الأرقام والعمل داخل إطار قانوني يوفر أدلة كافية لضبط الاحتيال في القوائم المالية، الأمر الذي يساهم في جعل التقارير المالية للشركات أكثر عدالة ومصداقية لمستخدميها مما يعزز من التقويم الصحيح لأداء الشركات. ومن هنا جاءت الدراسة الحالية في بيان استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

مشكلة الدراسة

نظراً للجوء كثير من إدارات الشركات المساهمة العامة إلى تجميل البيانات المالية سعياً منها لتحسين الوضع المالي، وإعداد تقاريرها المالية بصورة تحقق مصالحها المختلفة، مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد البيانات المالية المنشورة، مما يجعل تلك البيانات والتقارير المالية المضخمة والمجتملة والمضللة غير عادلة لمستخدميها، مما يؤدي إلى زيادة شكوك المستثمرين والمساهمين والمقرضين، الأمر الذي تطلب نوعاً معيناً من المحاسبين الخارجيين، والذين تبرز الحاجة إليهم عندما يتم النظر في قضايا المنازعات المحاسبية والمالية من خلال المذكرات القانونية المقدمة بحق إدارات تلك الشركات، والتي تجعل القاضي عاجزاً عن إصدار حكمه في قضية ما لعدم ثقته في دقة الأوراق والمستندات وكشوف الحسابات المالية المقدمة، بحيث لا يستطيع الجزم بصحتها. ولكي يسير القاضي في طريق تحقيق العدالة، فقد خوله القانون صلاحية اللجوء إلى الخبراء المحاسبين لمساعدته في إثبات الوقائع وفك طلاسم الأرقام المقدمة، والوصول إلى قناعة تمكنه من إصدار الأحكام المناسبة، الأمر الذي يبرر الحاجة إلى المحاسبة القضائية، لذا تأتي هذه الدراسة للإجابة على التساؤلات التالية:

1. هل تمارس إدارات الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل، المركز المالي، التدفق النقدي، قائمة التغيير في حقوق الملكية)؟
2. ما الإجراءات والأساليب التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين؟

3. ما مدى مساعدة عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين؟
4. ما مدى مساعدة عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين؟
5. هل يوجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى للمتغيرات التالية (نوع شركة التدقيق (Big 4)، العائد على الأصول؟

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة القضائية كوقاية وتشخيص وعلاج لآثار استخدام المحاسبة الإبداعية، لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها الانتهازية Opportunistic لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي، بما يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل ولو على حساب أصحاب المصالح، وتؤكد أهمية الدراسة من خلال ما يمكن أن تقدمه من تشخيص للواقع ومتطلبات النهوض بتطبيقات المحاسبة القضائية، مما يساعد في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية بين مختلف الجهات، الأمر الذي يخلق التوازن بين المصالح المتعددة لحقوق أصحاب المصالح من المساهمين والإدارة والعاملين والقضاء، فضلا عن اهتمام المحاسبة القضائية في اكتشاف ومنع الغش والخداع، مما يساعد في ديمومة واستقرار الشركات، كما تساعد المحاسبة القضائية في تضييق فجوة التوقعات، وتقليل سوء الفهم بين الإدارة والمستثمرين، الأمر الذي ينعكس على طمأننة ثقة الجمهور في التقارير المالية ويقلل من فجوة الثقة فيما بينهم، كما تساعد الجهات القضائية على سرعة البت في المنازعات القضائية عبر تعريفهم بأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة بشكل رئيسي إلى:

1. التعرف على مفاهيم المحاسبة القضائية ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
2. التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
3. معرفة مساهمة الإجراءات والأساليب التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية.
4. معرفة مساهمة عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية..
5. معرفة مساهمة عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية.

الاطار النظري والدراسات السابقة، وتطوير الفرضيات

مفهوم المحاسبة القضائية

إن المحاسبة القضائية تقوم على أساس مجموعة من المهارات المتكاملة في المحاسبة، والمراجعة، ومهارات التحري والتقييم، والتي تنظر فيما وراء الأرقام، حيث توفر تحليل محاسبي مناسب للقضاء يكون أساسه المناقشة والجدل، كما ترتبط المحاسبة القضائية بالفحص القانوني، عبر ما تقدمه من تأكيدات وشمولية وكفاية يمكن من خلالها الإدلاء برأي مهني مستقل، وتقديم التقارير التي تساهم في تأييد الدعاوى القضائية (Mock & Turner, 2005). وتعد المحاسبة القضائية بمثابة تطبيق لمبادئ المحاسبة، والنظريات، والضوابط والحقائق والفرضيات المحاسبية في النزاع القانوني، ويشمل جميع فروع المعرفة المحاسبية (Jishi, 2003).

كما ان المحاسبة القضائية هي مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحري والعمل داخل إطار قانوني، والذي يوفر أدلة كافية لضبط الغش والتأكد من مصداقية القوائم المالية (الجيلي، 2012). وهي تطبيق لمهارات المراجعة في ضوء المعرفة بالأمور القانونية المرتبطة بتنفيذ القانون والجدل والدعاوى القضائية (The AICPA, 2007; Ernst & young, 2001).

بناء على ما تقدم فإن الدوافع الحقيقية لنشأة ونمو المحاسبة القضائية هي تلبية حاجة القضاء لإدراك ما يتم الإدلاء به من قبل الخبراء، وكذلك المستثمرين الذين يدلون برآئهم حول المخالفات المالية، وتلبية حاجة المستثمرين والمساهمين والمقرضين في الحصول على المعلومات الصحيحة والصادقة، وخدمة للجهات الضريبية والجهات الرقابية الحكومية (الجيلي، 2012: 12).

وعليه، يرى الباحثان ان المحاسبة القضائية هي مجال من مجالات المحاسبة، تقوم على أساس المعرفة المتكاملة بكل من أساسيات المحاسبة والمراجعة، وامتلاك مهارات التحري والتقصي التي تستخدم لتقييم أدلة الى المحاكم والجهات المختصة بشأن القضايا أو النزاعات المالية، بدرجة عالية من الدقة والتأكد لتحقيق العدالة.

التقنيات المستخدمة ومهارات المحاسب القضائي

تستخدم المحاسبة القضائية تقنيات المحاسبة التقليدية، وتقنيات المراجعة، وتقنيات التحليل المالي، وتقنيات المقابلة، والأدوات المبرمجة، وجميع التقنيات العلمية المعتمدة أمام المحاكم والقانون في جمع الأدلة، ومن الأمثلة على تلك التقنيات تقنية النسب المالية، وتقنية التدفق النقدي، والاختبارات الإحصائية القياسية للأدلة، وفي الحالات التي تتضمن كميات كبيرة من البيانات، فإن المحاسب القضائي لديه العديد من التقنيات التي تمكنه من الحصول على البيانات أو تحديد مصدرها وتحليلها واستخراج وترتيب نتائجها من خلال تطبيقات برامج المراجعة بالحاسوب والتقنيات المختلفة الأخرى (Crumbly, 2012; Selimoğlu & Altunel, 2020)، وللقيام بتلك التقنيات والممارسات يجب أن يتوافر لدى المحاسبين القضائيين العديد من المهارات منها: مهارات التحري، ومهارات التقييم، ومهارات المحاسبة، وعلم الإجرام، ومهارات جمع الأدلة القضائية، وخدمات الدعم القضائي وخدمات المراجعة التحقيقية (Crumbly, 2009, 66). جاسم، 2019)، وأن يكونوا قادرين على التعمق في البحث عن دوافع، وعمليات، وتبريرات السلوك الإجرامي لموظفي الإدارة، كما يجب عليهم أن يكونوا قادرين على تبسيط المعلومات المحاسبية التقنية وتبليغها بفاعلية بشكل شفهي أو كتابي للمحكمة أو القضاء، وأن يكونوا قادرين على تتبع المعلومات عن طريق استخدام أدوات المعلومات التقنية، ولديهم فهم للنظام القانوني والإجراءات

القانونية، والمتطلبات القانونية في الأدلة وقواعد جمعها (Sanchez & Trewin, Italia, 2012: 365)، ولنجاح المحاسب القضائي في ممارسة المحاسبة القضائية يجب أن يمتلك أيضا القدرة على التحليل، والفكر الخلاق والفتنة المهنية، والتشكك، والقدرة على إجراء المقابلة واستخلاص المعلومات (Messmer, 2004: 2؛ صالح، 2016). كما تتطلب جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين في المالىين القضائيين المعتمدين (Certified in Financial Forensics -CFF) امتلاك عدد من الخصائص التحليلية والتحقيقية ومهارات الاتصال، بحيث تتكون مهارات وخصائص المحاسب القضائي من المعارف القضائية الأساسية، والمعارف القضائية المتخصصة بالإضافة إلى المهارات الأساسية للمحاسب القانوني المتعارف عليها (Bhasin, 2007; Ramaswamy, 2007; Davis, et al. 2009).

كما تتوفر رخصة للمحاسب القضائي وفقا للإرشادات الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي: (CFE Application Kit, :4-7, 2014) www.aicpa.org

حيث شرع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (American Institute of Certified Public Accountant -AICPA) بالتعاون مع المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، في برنامج لمنح ترخيص المحاسب القضائي المالي المؤهل (Certified In Financial Forensic -CFF) للمحاسبين القانونيين (Certified Public Accountant -CPA) والمختصين في تقديم خدمات المحاسبة القضائية في عام 2008، حيث يمنح ترخيص المحاسب القضائي المالي المؤهل للمحاسب القانوني الذي يمتلك الخبرة والمعرفة والمهارات التي تتطلبها ممارسة المحاسبة القضائية وذلك عبر برنامج تأهيلي ينظمه مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

المحاسبة الإبداعية

لقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، وقد تبينت تلك التعريفات حسب غرض كل دراسة، فقد عرفها (حمادة، 2010) بأنها "الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تنتج فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة". أما (مطر والحلبي، 2009: 9) فعرفوها "بأنها مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن المحاسبة الإبداعية مظهرين، أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئا ينتج من التلاعب والتحرير في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل ان تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه".

ويرى الباحثان أن المحاسبة الإبداعية عبارة عن الممارسات والأساليب المبتكرة التي يستخدمها المحاسبون نظراً لاملاكهم المعرفة والخبرة بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة أو التلاعب بالحسابات الخاصة بالشركات لتحقيق غايات ومصالح تعود للشركة، أو لمصالحهم الشخصية.

دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية

المحاسبة القضائية ظهرت نتيجة الحاجة إلى محاسبين قضائيين للتحقيق في عدة نشاطات مالية مشبوهة وتقديم التقارير التي توضح حقائق ما وراء الأرقام والتي ترشد القضاة لتطبيق القانون بأعلى دقة ممكنة (الجليلي وجميل، 2012؛ الكبيجي، 2017).

كما تتمثل أساليب المحاسبة القضائية في التدقيق بعد إنجاز العمليات، وبالمراجعة التشريعية والالتزام بالنظم، وإجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، والمقابلة الشخصية مع المسؤولين، والتحري عن الحقيقة عن طريق التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها. ويعتبر المحاسب القضائي خبيراً في المقاضاة التي تتضمن الشؤون المحاسبية والمالية وإعداد وتحليل الضرائب، وتقييم الأداء المالي، وتحريفات القوائم المالية، والتغيرات غير المبررة في بدائل السياسات المحاسبية، والأضرار الناتجة عن الغش في القوائم المالية (الكبيجي، 2019؛ الجليلي، 2012).

ويرى درغام (2012) أن دور المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية يشمل:
(درغام، 2012: 13)

- تتعامل المحاسبة القضائية مع القضايا التجارية والتي تتعلق بالالتزام المهني للمحاسبين، وتقييم الشركات، والنزاعات القانونية ذات الطابع المالي، والكوارث الاقتصادية.
 - وتهتم المحاسبة القضائية بالتحقيقات المتعلقة بالغش، وفي هذا المجال يتم تقديم كثير من الخدمات الاستشارية، ويتم الاهتمام كذلك بموضوعات ترتبط بالاحتيال من قبل البنوك والذي يؤدي إلى الإفلاس، والاختلاس.
 - كذلك يمكن أن يقدم المحاسب القضائي خدمات تقييم الشركات كتحليل الخسائر الاقتصادية، وتقييم الاستحوادات، وتحديد القيمة العادلة للشركة المندمجة، وتقييم عمليات البيع والشراء.
- ومن أساليب المحاسبة القضائية أيضاً في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية (السياسي، 2006; Nyabuti, et al. 2015):**

التدقيق بعد إنجاز العمليات، وتتمثل بالمراجعة التشريعية والالتزام بالنظم والمعايير (خاصة بالدوائر الحكومية)، وإجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، وكذلك المقابلة الشخصية مع المسؤولين، إضافة إلى التحري عن الحقيقة عن طريق التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها، إضافة إلى استخدام الطرق المتعارف عليها في أداء الخدمة لكشف مصداقية القوائم المالية.

الدراسات السابقة

هدفت دراسة (Nortje & Bredenkamp, 2020) إلى إجراء تحليل نقدي ومناقشة عملية فحص عامة يتبعها المحاسبون القضائيون الممارسون في جنوب أفريقيا. وقد تناولت الدراسة الأدبيات التي تسلط الضوء على أفضل الممارسات المختلفة في المحاسبة القضائية المحلية والدولية، وقد تضمنت المنهجية تصميم مقطعي للدراسات السابقة مع تسليط الضوء على المنهجيات وأفضل الممارسات المحلية والدولية للمحاسبين القضائيين، وذلك باستخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات بحيث بلغ حجم العينة (75) محاسباً قضائياً مؤهلاً من قبل معهد مختص في جنوب أفريقيا، وقد توصلت الدراسة إلى تصنيف ممارسات المحاسبة القضائية إلى خمس مجموعات فرعية وهي (المبادرة، التخطيط، التنفيذ، إعداد التقرير، التفكير)، وإن تلك الممارسات تحسن من جودة تحقيقات المحاسب القضائي في الجرائم المالية في جنوب أفريقيا. وقد تكاملت نتائج الدراسة السابقة مع دراسة (Gupta & Kumar, 2020) والتي هدفت إلى دراسة مفهوم وإجراءات المحاسبة الإبداعية، وكيف يتم التعامل معها بين الدول، وكيف يمكن أن تؤدي إلى الجرائم المالية. تم إعداد هذه الدراسة لاكتشاف عمل السياسات المحاسبية وكيف يمكن أخذ الثغرات المحاسبية بعين الاعتبار، مما يؤدي إلى الحد من التلاعب في البيانات المالية، وذلك للحصول على مخرجات القوائم المالية

المعبرة والحقيقية، وقد تم استخدام المنهج النقدي للدراسات والأبحاث العلمية، وقد بينت نتائج بعض الدراسات أنه بالرغم من أن المحاسبة الإبداعية تعد قانونية في العديد من دول العالم، إلا أنها تقسح المجال للعمل على البحث عن الثغرات في السياسات والقواعد التي تحكم إعداد القوائم المالية، وبالتالي انتشار الاحتيال المالي الذي سينعكس حتماً على الاقتصاد ككل، والذي سينعكس ذلك أيضاً على الآثار الاجتماعية عبر نهب أموال المستثمرين والمساهمين، ورغم أن هناك أيضاً العديد من الدول -كما أظهرت الدراسات- تعتبر المحاسبة الإبداعية غير قانونية إلا أنه ينتج عنها أيضاً عمليات احتيال محاسبية، ورأها أفراد متورطون كرجال إدارات الشركات وضحايا المساهمين، الأمر الذي يؤثر سلباً على اقتصاديات تلك الدول. وقد اتفقت الدراسة مع معطيات دراسة (Özcan, 2019) التي هدفت إلى تحليل مساهمات المحاسبة القضائية في الكشف عن التلاعب في المعلومات المالية في الشركات الصناعية التركية، تم استخدام اختبار Mann-whitney U، لقياس الاختلافات بين متغيرات البيانات المالية لشركات العينة المتلاعب ببياناتها وغير المتلاعب ببياناتها. وقد بينت النتائج أن الشركات التي لم يتم التلاعب في بياناتها المالية تظهر مؤشرات والمتمثلة في (صافي رأس المال العامل، والعائد على الأصول، والعائد على الملكية، وهامش الربح، وحجم الشركة) بصورة مرتفعة مقارنة بالشركات التي يتم التلاعب في بياناتها المالية، وأوصت الدراسة بوجود الاهتمام بكل نموذج يستخدم في الكشف عن التلاعب بالمعلومات المالية، وتجدر الإشارة إلى أن التلاعب في المعلومات المالية يمكن أن تكون قابلة للوقاية من خلال تطبيق آليات حوكمة الشركات بكفاءة والرقابة الداخلية الفعالة. وقد اتفقت نتائج الدراسة السابقة مع دراسة (Hamdan, 2018) والتي هدفت إلى دراسة تأثير المحاسبة القضائية على اكتشاف الاحتيال المالي وتخفيف حدته، وقد تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع واستخدام أداة التحليل العملي التوكيدي لمعرفة مساهمة العناصر المختلفة في متغيرات المحاسبة القضائية ومساهمتها في اكتشاف الاحتيال، وقد أظهرت النتائج أن المحاسبة القضائية هي أداة فعالة للعثور على الاحتيال إذا كانت المتطلبات العامة متوفرة لإعداد محاسبين قضائيين محترفين. وقد أكدت دراسة (الكبيسي، 2016) إلى استقصاء مدى أهمية المحاسبة القضائية في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية وبصورة عادلة في الأردن، وذلك بالاعتماد على وجهتي نظر كل من القضاء والمحاسب القضائي، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في عرض وتحليل البيانات واستخلاص النتائج، وقد أظهرت النتائج بدرجة مرتفعة أهمية المحاسب القضائي في فض المنازعات المالية، وأهمية أهلية من يمارسها، وقد اقترحت الدراسة عدداً من التوصيات التي يمكن أن تساهم في تطوير هذا المجال، منها توجيه البحث العلمي في الجامعات والمعاهد نحو هذا الحقل الواسع والكبير لأهميته في حياة المجتمعات وإغناؤه من حيث متطلبات تطويره وسبل تطبيقه. وقد وضعت دراسة (Remenaric, et al. 2019) إطاراً نظرياً لبيان الدوافع الرئيسية للتلاعب بالمعلومات المالية، والتقنيات الأكثر شيوعاً في التلاعب المحاسبي، بالإضافة للوسائل التي يتعين اتخاذها من أجل تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد خرجت الدراسة بأنه لا يمكن منع استخدام المحاسبة الإبداعية تماماً، لكن يمكن التقليل منها، ومن التوصيات التي توصلت إليها هي تكيف المعايير المحاسبية بمعنى الحد من استخدام التقديرات المحاسبية، وتحقيق الاتساق في تطبيق الأساليب المحاسبية، علاوة على ذلك، من المستحسن استخدام خدمات شركات التدقيق المختلفة في فترات محاسبية مختلفة، ومن الضروري أيضاً توعية المستثمرين بالممارسات المحاسبية الإبداعية والاستمرار في تطوير وتطبيق المحاسبة القضائية. وقد توافقت نتائج الدراسة السابقة مع دراسة (الهندي، 2016) التي هدفت إلى التعرف على مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات العاملة في قطاع غزة، ولتحقيق هذا الهدف تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي نظراً لملاءمته لطبيعة موضوع الدراسة، وأوصت الدراسة بضرورة تعميق مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، كذلك أوصت بضرورة التعليم

والتدريب المستمر لطاقت المدققين القانونيين الذين يعملون في مكاتب التدقيق بحيث يكونوا على قدر عال من الكفاءة والخبرة في مجال الإجراءات التحليلية والإلمام بالأساليب والأدوات الإحصائية التي تؤهلهم لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، والسعي لإيجاد علاقة بين شركات التدقيق على المستوى المحلي وشركات التدقيق الكبرى Big 4 على المستوى العالمي. وقد تكاملت نتائج الدراسة السابقة مع دراسة (Blessing, 2015) بحيث قيمت الدراسة استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من المحاسبة الإبداعية، وقد أظهرت النتائج أن هناك أدلة قوية على فعالية التقنيات المستخدمة من قبل المحاسبين القضائيين في المساعدة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين والمدرسين في الجامعات النيجيرية، وأن ظهور المحاسبين القضائيين قد أعاد الثقة في مصداقية التقارير المالية للشركات، وأن المحاسبين القضائيين يقدمون المساعدات للمحامين والمحاكم والهيئات التنظيمية للتقليل من الغش في التقارير المالية، وذلك بتطبيق المبادئ المحاسبية ومهارات مراجعة الحسابات وإجراءات التحقيق في حل بعض المشاكل القانونية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

ان الدراسات السابقة ركزت بصورة جزئية على مهام المحاسب القضائي، وبصورة عامة عن واقع المحاسبة القضائية في مجتمعاتها، كما تناولت المحاسبة القضائية، إما من وجهة نظر المدرسين في الجامعات أو من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، كما أظهرت بعض الدراسات دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، لكن تلك الدراسات في معظمها دراسات نظرية أو دراسات حالة، إلا أن الدراسة الحالية تتميز في تشخيصها لواقع حال الشركات المساهمة العامة الفلسطينية من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين، والسلك القضائي، حول واقع تطبيق المحاسبة القضائية، ومدى ممارسة تلك الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية، وهذه من الدراسات النادرة-حسب علم الباحثان- على مستوى فلسطين، بالإضافة الى تميز الدراسة الحالية في تشخيصها للمحاسبة القضائية من خلال مهام المحاسب القضائي المتمثلة بـ (الإجراءات والأساليب، وعمليات التحري، وعمليات التقييم) ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في تلك الشركات.

فرضيات الدراسة

بناءً على الإطار النظري والدراسات السابقة وللإجابة على التساؤلات التي تم طرحها في مشكلة الدراسة، يمكن صياغة الفرضيات على النحو التالي:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا تمارس ادارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل، المركز المالي، التدفق النقدي، قائمة التغير في حقوق الملكية).

الفرضية الرئيسية الثانية: لا تساعد الإجراءات والأنشطة التي يستخدمها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

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

الفرضية الرئيسية الرابعة: لا تساعد عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الرئيسية الخامسة: لا يوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لدور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى للمتغيرات (نوع شركة التدقيق Big (4)، العائد على الأصول).

منهجية الدراسة

مجتمع وعينة وإجراءات الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات التالية:

1. مدققو الحسابات الخارجيون للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وعددهم (8) شركات تدقيق (www.pex.ps موقع بورصة فلسطين).
2. مدققو الحسابات الداخليين والعاملون لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين وعددهم (48) مدقق داخلي.
3. العاملون في السلك القضائي: تم اختيار مفردات عينة البحث من القضاة لدى محكمة البداية وعددهم (67) قاضيا. والمحكمين الماليين المعتمدين من وزارة العدل وعددهم (25) محكما ماليا. وقد تمثلت عينة الدراسة والتي تجاوبت مع الباحثان من الاتي:
 - تم إتباع أسلوب المسح الشامل في شركات التدقيق الخارجية وعددها (8) شركات، رفضت احداها التعاون، وتم استرداد وقبول (26) استبانة من المدققين الخارجيين.
 - تم إتباع أسلوب المسح الشامل في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، رفضت 12 شركة التعاون، وتم استرداد وقبول (29) استبانة.
 - أما بالنسبة للقضاة، فقد تم اختيار عينة عشوائية طبقية غير متجانسة من محاكم البداية في فلسطين، وعددهم (42) قاضيا، تم استرداد (31) استبانة. أما المحكمين الماليين المعتمدين من وزارة العدل للعام (2019) استخدم الباحثان أسلوب المسح الشامل، حيث تم توزيع الاستبانة على (25) محكما ماليا، تم استرداد وقبول (19) استبانة.

أساليب جمع البيانات

المقابلة لغرض تصميم أسئلة الاستبانة لتلائم مع الواقع الفلسطيني المطبق: وذلك من خلال إجراء مقابلات مقننة (شبه المهيكلة) مع محامين ومدققين حسابات ومحكمين ماليين، تم إجراؤها قبل إعداد الاستبيان للتوجه إلى مجتمع الدراسة المناسب، وللتعرف على الإجراءات التي تقوم بها المحاكم عند حدوث منازعات مالية للشركات، وقد كانت الأسئلة كما يأتي:

1. من الذي يتكفل بحل المشاكل المالية والمنازعات المالية والضريبية ومشاكل التصفية وأي مشاكل مالية تخص الشركات المساهمة العامة؟
2. من هي المحكمة التي تكون مسؤولة عن مثل هذه المنازعات؟
3. هل يوجد أدلة (بيانات مالية) لدى القضاء الفلسطيني؟

4. هل يوجد إجراءات وأساليب معينة يتخذها القضاة في حالة حدوث المنازعات المالية ؟
وقد توصل الباحثان بناء على المقابلات التي تم إجراؤها إلى النتائج التالية
1. يتم رفع دعوى إجراء محاسبي لدى محكمة الصلح اذا كان قيمة المطالبة المالية أقل من 10000 دينار أردني، وفي حالة الشركات المساهمة العامة، وكانت قيمة المطالبة المالية أكثر من 10000 دينار تكون المحكمة المختصة هي محكمة البداية.
2. تقوم المحكمة بالاطلاع على الادعاء، وتطلب البيانات والمستندات من المدعي والمدعى عليه.
3. تقوم المحكمة بإحالة الملف إلى خبير (محاسبي) من خارج المحكمة، وبالعادة يتم الإحالة إلى المحكمين الماليين وهم الأشخاص الحاصلين على شهادة التحكيم المالي والمعتمدة من وزارة العدل، والمحكمة مخيرة بالرجوع إلى محكم مالي أو حتى الرجوع إلى مكتب تدقيق حسابات.
4. يبدي المحكم المالي أو مدقق الحسابات رأيه بالادعاء، مع الرجوع الى قانون البيانات الفلسطيني.
5. يمكن أن تأخذ المحكمة برأي المحكم المالي مباشرة، أو تطلب رأي مدقق الحسابات الخاص بالشركة المدعى عليها.
6. وفي حالة كانت هناك آراء متناقضة يتم الرجوع إلى دوائر متعلقة بالشركة مثلاً دائرة ضريبة الدخل حتى يتم البت في الحكم.

الأداة الكمية (الاستبانة)

لتحقيق أهداف الدراسة وعبر الاستفادة من الدراسات السابقة (الكبيسي، 2016 ; Alao & Odum, 2019 ; CFF Application Kit-AICPA, 2014)، واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في حقل الدراسة من أعضاء هيئة تدريس ومدققين حسابات ومحكمين ماليين، وبناء على الاستفسارات والأسئلة من خلال المقابلات التي تم إجراؤها، فقد تم تصميم استبانتين للدراسة وتوزيعهما على المدققين الخارجيين والداخليين للشركات المدرجة في سوق فلسطين، وقضاة محكمة البداية، والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل، ومبررات ذلك تعود الى اختلاف مجتمع الدراسة واختلاف طبيعة عملهم وتخصصهم، فالسلك القضائي غير متخصص بالعلوم المحاسبية، وعلى النحو الآخر فإن المدققين سواء الداخليين أو الخارجيين لا يملكون المعلومات حول القضايا الموجودة لدى المحاكم. كما استخدم في الدراسة مقياس ليكرت الخماسي.

الاستبانة رقم (1) استهدف الباحثان السلك القضائي والمحكمين الماليين، والتي تكونت من 24 فقرة مقسمة على ثلاثة محاور وهذه المحاور هي:

1. الإجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها.
2. عمليات التحري الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي.
3. عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي.

الاستبيان رقم (2) استهدف الباحثان فيه مدققي الحسابات (الخارجيون، الداخليون): والتي تتكون من الأسئلة المشتركة مع الاستبانة رقم (1)، المكونة من (24) فقرة مقسمة الى ثلاثة محاور، بالإضافة إلى

المحور الخاص بقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية المكون من (30) فقرة، بمجمل فقرات (54) فقرة، كالاتي:

1. ممارسات ادارات الشركات المساهمة العامة الفلسطينية أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل، المركز المالي، التدفق النقدي، قائمة حقوق الملكية).
2. الإجراءات والأنشطة الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها.
3. عمليات التحري الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي.
4. عمليات التقييم الخاصة بدور المحاسبة القضائية التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي.

تحليل وعرض النتائج:

تحليل خصائص عينة الدراسة

لقد تم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة، ويمكن تلخيص ما تم التوصل اليه بالاتي:

تحليل المتغيرات الديموغرافية للقضاة والمحكمين

تبين من أفراد العينة البالغ عددها 50 فرداً، أن 62% هم قضاة بينما 38% هم محكمون ماليون، كما ان الغالبية العظمى سواء من القضاة أو المحكمين الذين تم اختيارهم في عينة الدراسة هم ذكور بنسبة مئوية 90%. أما بالنسبة للمؤهلات العلمية فان ما يزيد عن ثلثي أفراد العينة من القضاة والمحكمين يحملون شهادة البكالوريوس ولم تتجاوز نسبة حملة الشهادات العليا سواء ماجستير أو دكتوراه عن 32% وغالبيتهم من حملة شهادة الماجستير. كما تبين أن 42% منهم كانت خبرتهم ما بين 6-11 سنة، ونسبة 36% تجاوزت خبرتهم العملية 16 سنة.

تحليل المتغيرات الديموغرافية للمدققين الداخليين

تبين من أفراد العينة البالغ عددها 29 فرداً، أن 76% من المدققين الداخليين كانوا من الذكور، وغالبيتهم يحملون شهادة البكالوريوس بنسبة مئوية تساوي 83% والباقيين يحملون شهادة الماجستير فقط، فيما لم يكن من بينهم من يحمل شهادة الدبلوم أو الدكتوراه، كما تبين أن السواد الأعظم من المدققين الداخليين يحملون شهادة التخصص في المحاسبة، والباقي ما بين إدارة أعمال وعلوم مالية ومصرفية. أما على صعيد الخبرة العملية فان ثلثي هذه الفئة من أفراد العينة كانت خبراتهم العملية ما بين 6-11 سنة وكان ما نسبته 24% خبرتهم ما بين 12 الى 16 سنة ومن تبقى منهم تجاوزت خبراتهم العملية 16 سنة. كما تبين بان المدققين الداخليين للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية يتوزعون بنسب متقاربة على قطاعات العمل المختلفة مع زيادة نوعية قليلة في قطاع الصناعة والتي كانت نسبتهم تقريبا 31%، أما باقي القطاعات فقد كانت نسبة المدققين ما بين 14% لقطاع الخدمات وما نسبته 21% لقطاع الاستثمار وما نسبته 17% لقطاع البنوك والخدمات المالية وبنفس النسبة لقطاع التأمين.

تحليل المتغيرات الديموغرافية للمدققين الخارجيين

تبين أن أفراد العينة البالغ عددها 26 فرداً، وكما هو الحال في فئة المدققين الداخليين والقضاة والمحكمين الماليين فان غالبية المدققين الخارجيين كانوا من الذكور بنسبة 88% تقريبا، كما تبين أن ما

نسبته 62% تقريباً يحملون شهادة البكالوريوس، وباقي أفراد العينة من المدققين الخارجيين يحملون شهادة الماجستير، ولم يتواجد أي عنصر يحمل شهادة دكتوراه أو دبلوم في مجال تخصصه. أما في مجال الخبرات العملية فإن نصف أفراد العينة من هذه الفئة كانت خبراتهم متوسطة ما بين 6-11 سنة وما نسبته 35% خبراتهم كانت أقل من 5 سنوات، والقليل منهم تجاوزت خبرته العملية 16 سنة.

تحليل أسئلة الدراسة

السؤال الأول: هل تمارس إدارات الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل، المركز المالي، التدفق النقدي، قائمة التغير في حقوق الملكية)؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم حساب النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لدرجة ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المختلفة وعلى الترتيب، وفقاً لإجابات أفراد العينة المختارة من وجهة نظر كل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، كما هو موضح في الجدول رقم (2) وجدول رقم (3) وجدول رقم (4) وجدول (5) وجدول (6):

جدول (1): النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للبنود المتعلقة بممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة الموافقة | مدقق | البنود | الرقم |
|---------|--------------|-------------------|-----------------|---------------|----------------------|---|-------|
| 5 | منخفض | 0.95 | 2.6 | 17% | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب بتسجيل الإيراد بشكل سريع فيما لا تزال عملية تحقق الإيراد موضع شك. | 1 |
| 5 | منخفض | 0.82 | 2.96 | 23% | خارجي | | |
| | منخفض | 0.89 | 2.78 | 20% | الدرجة الكلية | | |
| 5 | منخفض | 0.82 | 2.8 | 17% | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب بتسجيل الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة. | 2 |
| 5 | منخفض | 0.80 | 2.92 | 23% | خارجي | | |
| | منخفض | 0.82 | 2.86 | 20% | الدرجة الكلية | | |
| 3 | منخفض | 1.06 | 2.76 | 24% | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب بالإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات. | 3 |
| 4 | منخفض | 0.75 | 3.00 | 27% | خارجي | | |
| | منخفض | 0.93 | 2.88 | 26% | الدرجة الكلية | | |

... تابع جدول رقم (1)

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة الموافقة | مدقق | البنود | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|---------------|----------------------|--|-------|
| 2 | منخفض | 1.14 | 2.83 | %31 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب بنقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترات المالية الحالية. | 4 |
| 3 | منخفض | 0.82 | 3.04 | %35 | خارجي | | |
| | | 0.95 | 2.94 | %33 | الدرجة الكلية | | |
| 6 | منخفض | 0.91 | 2.52 | %14 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية التلاعب بتكلفة البضاعة المباعة بتعديل بيانات الجرد للمخزون والأصناف الراكدة. | 5 |
| 5 | منخفض | 0.70 | 3.00 | %23 | خارجي | | |
| | | 0.83 | 2.76 | %19 | الدرجة الكلية | | |
| 3 | منخفض | 0.73 | 2.97 | %24 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بتحريف البضاعة المباعة من خلال تأجيل إثبات فواتير مشتريات ومصروفات نهاية العام الحالي إلى العام القادم. | 6 |
| 3 | منخفض | 0.82 | 3.04 | %35 | خارجي | | |
| | | 0.78 | 3.00 | %30 | الدرجة الكلية | | |
| 2 | منخفض | 1 | 2.83 | %31 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بتحريف مصاريف التشغيل وتخفيضها باستخدام نسب إهلاك لا تناسب واقع العمل في الشركة. | 7 |
| 2 | منخفض | 0.82 | 3.12 | %39 | خارجي | | |
| | | 0.85 | 2.98 | %35 | الدرجة الكلية | | |
| 1 | منخفض | 0.88 | 2.28 | %35 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بإجراءات صفقات البيع الصورية بنهاية العام والغاؤها لاحقا. | 8 |
| 3 | منخفض | 0.94 | 2.92 | %35 | خارجي | | |
| | | 0.84 | 2.60 | %35 | الدرجة الكلية | | |

...تابع جدول رقم (1)

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة الموافقة | مدقق | البند | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|---------------|-------------------------------------|--|-------|
| 4 | منخفض | 1.01 | 2.75 | %21 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بإجراءات عمليات البيع بتسهيلات بيعيه من خلال رفع نسبة الخصم على المبيعات. | 9 |
| 1 | متوسط | 0.85 | 3.35 | %42 | خارجي | | |
| | | 0.90 | 2.05 | %32 | الدرجة الكلية | | |
| 6 | منخفض | 1.09 | 2.55 | %14 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية باحتساب بضائع الأمانة والعهد لدى الوكلاء والموردين كأنها مبيعات لها. | 10 |
| 6 | منخفض | 1.12 | 2.69 | %19 | خارجي | | |
| | | 0.94 | 2.62 | %17 | الدرجة الكلية | | |
| | | | 2.69 | %22.8 | الدرجة الكلية للمدقق الداخلي | | |
| | | | 3 | %30.0 | الدرجة الكلية للمدقق الخارجي | | |
| | | | 2.85 | %26.4 | الدرجة الكلية | | |

من خلال النسب المئوية الظاهرة في الجدول السابق، فإن هناك اتفاقاً ولكنه ضعيف، بين المدققين الداخليين على أن الشركات العامة المدرجة في سوق فلسطين للوراق المالية يمارسون المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل. حيث كانت أقل نسبة موافقة تجاه البند رقم (5)، الذي يتحدث عن محاولة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية التلاعب بتكلفة البضاعة المباعة، بتعديل بيانات الجرد للمخزون والأصناف الراكدة، ولم يتفق مع هذا البند سوى 14% من المدققين الداخليين. بناء على نتائج الجدول السابق رقم (1) بشكل عام. كما أنه من الواضح أن المدققين الخارجيين يميلون إلى أن المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل غير ممارسة بشكل كبير في الشركات الفلسطينية، حيث كان مستوى الموافقة منخفضاً، أي لم تتجاوز 40%، كما كانت أقل نسبة موافقة تجاه الفقرة رقم (10)، والذي ينص على محاولة الشركات احتساب بضائع الأمانة والعهد لدى الوكلاء والموردين، وكأنها مبيعات لهذه الشركات، حيث لم يتفق مع هذا البند سوى 19% من المدققين الخارجيين، وكانت أعلى نسبة موافقة تجاه الفقرة رقم (9)، والذي ينص على محاولة الشركات إجراءات عمليات البيع بتسهيلات بيعية من خلال رفع نسبة الخصم على المبيعات.

وعليه يبدو أن هناك ميول لدى المدققين الخارجيين بأن المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل يتم ممارستها في الشركات الفلسطينية بدرجة أعلى مما هو عليه من وجهة نظر المدققين الداخليين، حيث كانت الدرجة الكلية لنسبة الموافقة على البنود المتعلقة بممارسة المحاسبة الإبداعية عند المدققين الداخليين تقريباً 23%، في حين كانت درجة الموافقة الكلية تجاه نفس البنود عند المدققين الخارجيين تقريباً 30%، وذلك أمر طبيعي باعتبار أن المدققين الداخليين يميلون في حكم عملهم إلى اتباع السياسات الإدارية الداعمة لتوجهات إدارة الشركة في اظهار قوائمها المالية بالصورة التي تدعم توجهات الشركة، في حين أن المدققين

الخارجيين يتمتعون بالاستقلالية والموضوعية قدر الامكان، ويهتمون بسمعة الشركة التي ينمون اليها في عملهم، وذلك الوضع القائمة عليه شركات التدقيق.

جدول (2): النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للبنود المتعلقة بممارسة المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي.

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة الموافقة | | البنود | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|---------------|----------------------|--|-------|
| 4 | منخفض | 1.05 | 2.34 | 13.8% | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب بالأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الاصول غير الملموسة كالعلامات التجارية، الشهرة، وغيرها. | 1 |
| 4 | منخفض | 1.14 | 3.12 | 38% | خارجي | | |
| | | 1.00 | 2.73 | 26% | الدرجة الكلية | | |
| 3 | منخفض | 1.12 | 2.48 | 21% | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب بالنقدية بتغيير اسعار الصرف . | 2 |
| 3 | منخفض | 1.02 | 3.0 | 39% | خارجي | | |
| | | 0.96 | 2.74 | 30% | الدرجة الكلية | | |
| 6 | منخفض | 0.87 | 2.45 | 7% | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب بالاستثمارات طويلة الاجل : تغيير الطريقة المحاسبية لتقييمها من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية. | 3 |
| 8 | منخفض | 1.0 | 2.54 | 19% | خارجي | | |
| | | 0.92 | 2.50 | 13% | الدرجة الكلية | | |
| 2 | منخفض | 1.12 | 2.48 | 24% | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب بالأصول الطارئة: حيث يتم اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها. | 4 |
| 1 | متوسط | 0.94 | 3.35 | 50% | خارجي | | |
| | | 0.92 | 2.9 | 37% | الدرجة الكلية | | |

...تابع جدول رقم (2)

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة الموافقة | | البند | الرقم |
|---------|--------------|-------------------|-----------------|---------------|-------|--|-------|
| 3 | منخفض | 1.05 | 2.59 | %21 | داخلي | الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب بالذمم المدينة وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة. | 5 |
| 2 | متوسط | 1.02 | 3.0 | %42 | خارجي | | |
| | منخفض | 1.10 | 2.80 | %32 | | الدرجة الكلية | |
| 3 | منخفض | 1.13 | 2.28 | %10 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب عن طريق المطوبات المتداولة : لا يتم ادراج الاقساط المستحقة من القروض طويلة الاجل ضمن المطوبات بهدف تحسين نسبة السيولة. | 6 |
| 5 | منخفض | 0.77 | 3.12 | %35 | خارجي | | |
| | منخفض | 0.83 | 2.70 | %23 | | الدرجة الكلية | |
| 5 | منخفض | 1.02 | 2.24 | %10 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب عن طريق المطوبات طويلة الاجل قبل اعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الاجل لتحسين نسبة السيولة. | 7 |
| 6 | منخفض | 0.82 | 3.04 | %27 | خارجي | | |
| | منخفض | 0.91 | 2.64 | %19 | | الدرجة الكلية | |
| 6 | منخفض | 1.12 | 2.55 | %7 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب عن طريق المخزون : عبر تضمينه بضاعة راکدة ومتقدمة بالإضافة الى التلاعب في اسعار التقييم. | 8 |
| 7 | منخفض | 0.98 | 2.65 | %23 | خارجي | | |
| | منخفض | 0.97 | 2.60 | %15 | | الدرجة الكلية | |

...تابع جدول رقم (2)

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة الموافقة | البند | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|---------------|-------------------------------------|-------|
| 1 | منخفض | 1.0 | 2.72 | 28% | داخلي | 9 |
| 7 | منخفض | 0.93 | 2.70 | 23% | خارجي | |
| | | 0.95 | 2.71 | 26% | الدرجة الكلية | |
| 2 | منخفض | 1.12 | 2.62 | 24% | داخلي | 10 |
| 5 | منخفض | 1.18 | 2.96 | 35% | خارجي | |
| | | 1.21 | 2.79 | 30% | الدرجة الكلية | |
| | | - | 2.49 | 13.8% | الدرجة الكلية للمدقق الداخلي | |
| | | - | 2.94 | 33.1% | الدرجة الكلية للمدقق الخارجي | |
| | | | 2.71 | 23.55% | الدرجة الكلية | |

النتائج المدرجة في الجدول أعلاه رقم (2)، تشير الى مفارقة بين المدققين الداخليين والخارجيين بالنسبة للنظرة الى ممارسة المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي، حيث ان المدققين الخارجيين بشكل عام أعلى موافقة على أغلب البنود الخاصة بمدى وطريقة تطبيق المحاسبة الابداعية في الشركات الفلسطينية، فكانت أعلى نسبة موافقة بلغت 50% من قبل المدققين الخارجيين تجاه الفقرة رقم (4)، والذي ينص على أن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تحاول التلاعب بالأصول الطارئة، حيث يتم اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها. والبند الوحيد الذي حاز على موافقة المدققين الداخليين بدرجة أعلى من المدققين الخارجيين ولكن بنسبة ضعيفة لم تتجاوز ال 28%، كان للفقرة رقم (9) والتي تبين محاولة الشركات الفلسطينية التلاعب في مسألة اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح العام الجاري بدل معالجته ضمن الأرباح المحتجزة. وكان هناك ميول لدى المدققين الداخليين بأن المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي يتم ممارستها في الشركات الفلسطينية بدرجة أعلى مما هو عليه من وجهة نظر المدققين الخارجيين، حيث كانت الدرجة الكلية لنسبة الموافقة على البنود المتعلقة بممارسة المحاسبة الابداعية عند المدققين الداخليين تقريبا 35%، في حين كانت درجة الموافقة الكلية تجاه نفس البنود عند المدققين الخارجيين تقريبا 32.5%.

جدول (3): النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للبنود المتعلقة بممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة الموافقة | | البنود | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|---------------|-------|--|-------|
| 2 | منخفض | 1.04 | 2.31 | %10 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب عن طريق دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإيعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية. | 1 |
| 3 | منخفض | 0.90 | 2.81 | %27 | خارجي | | |
| | منخفض | 0.94 | 2.56 | %19 | | الدرجة الكلية | |
| 3 | منخفض | 0.94 | 2.38 | %7 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب. | 2 |
| 1 | منخفض | 1.07 | 2.77 | %35 | خارجي | | |
| | منخفض | 0.89 | 2.6 | %21 | | الدرجة الكلية | |
| 3 | منخفض | 0.94 | 1.97 | %7 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بتزييف النفقات التشغيلية بإثباتها على أنها نفقات استثمارية أو تمويلية. | 3 |
| 3 | منخفض | 0.86 | 2.77 | %27 | خارجي | | |
| | منخفض | 0.88 | 2.37 | %17 | | الدرجة الكلية | |
| 2 | منخفض | 0.98 | 2.21 | %10 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية التلاعب بزيادة التدفقات الداخلة والخارجة عن طريق تزييف مصادرها. | 4 |
| 2 | منخفض | 1.21 | 2.77 | %31 | خارجي | | |
| | منخفض | 1.10 | 2.49 | %21 | | الدرجة الكلية | |

...تابع جدول رقم (3)

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة الموافقة | البند | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|---------------|------------------------------|-------|
| 1 | منخفض | 0.98 | 2.52 | 17% | داخلي | 5 |
| 4 | منخفض | 1.0 | 2.50 | 19% | خارجي | |
| | منخفض | 0.96 | 2.51 | 18% | الدرجة الكلية | |
| 1 | منخفض | 1.12 | 2.24 | 17% | داخلي | 6 |
| 3 | منخفض | 1.10 | 2.65 | 27% | خارجي | |
| | منخفض | 0.98 | 2.35 | 22% | الدرجة الكلية | |
| - | - | - | 2.27 | 11.3% | الدرجة الكلية للمدقق الداخلي | |
| - | - | - | 2.71 | 27.7% | الدرجة الكلية للمدقق الخارجي | |
| | | | 2.5% | 19.5% | الدرجة الكلية | |

حسب النتائج الموضحة في الجدول اعلاه رقم (3)، فإن الحال لا يختلف كثيرا عنه في القوائم السابقة، أي ان المدققين الخارجيين يتفوقون بنسبة موافقة أعلى من المدققين الداخليين تجاه جميع البنود المتعلقة بممارسة المحاسبة الابداعية في قائمة التدفقات النقدية على الرغم من ضعف نسبة الموافقة، حيث لم تتعدى النسبة 35%، في حين ان الفقرة رقم (2) والخاص بمحاولة الشركات الفلسطينية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، لم تتجاوز نسبة المدققين الداخليين الموافقين على هذا البند 7% وهو أقل نسبة. أما ما نسبته 17% وهي الأعلى موافقة من قبل المدققين الداخليين اتجاه الفقرة رقم (5) والتي تنص على أن الشركات تحاول التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري عبر الزيادة الوهمية للأصول الثابتة.

جدول (4): النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للبنود المتعلقة بممارسة المحاسبة الابداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية.

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة الموافقة | المدقق | البنود | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|---------------|----------------------|--|-------|
| 3 | منخفض | 1.10 | 2.48 | %21 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بالتلاعب عن طريق تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المنفوع أو تخفيضه. | 1 |
| 4 | منخفض | 1.13 | 2.38 | %19 | خارجي | | |
| | | 0.82 | 2.43 | %20 | الدرجة الكلية | | |
| 3 | منخفض | 1.09 | 2.55 | %21 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بتقييم وإظهار الفائض أو العجز في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره من حقوق الملكية. | 2 |
| 3 | منخفض | 1.20 | 2.62 | %23 | خارجي | | |
| | | 1.13 | 2.60 | %22 | الدرجة الكلية | | |
| 2 | منخفض | 1.34 | 2.83 | %34 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بإضافة أرباح محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح للعام الحالي بدلاً من إثباتها من ضمن الأرباح المحتجزة. | 3 |
| 2 | منخفض | 0.87 | 2.96 | %27 | خارجي | | |
| | | 1.23 | 2.90 | %31 | الدرجة الكلية | | |
| 1 | مرتفع | 1.0 | 3.86 | %66 | داخلي | تحاول الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية خصوصاً بالنسبة للعمليات غير المكتملة. | 4 |
| 1 | مرتفع | 1.12 | 3.69 | %61 | خارجي | | |
| | | 0.93 | 3.8 | %64 | الدرجة الكلية | | |

...تابع جدول رقم (4)

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة الموافقة | المدقق | البنود | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|---------------|--------|------------------------------|-------|
| - | - | | 2.93 | %35 | | الدرجة الكلية للمدقق الداخلي | |
| - | - | | 2.91 | %32.5 | | الدرجة الكلية للمدقق الخارجي | |
| | | | 2.92 | %33.75 | | الدرجة الكلية | |

في هذا الجدول رقم (4) الذي يظهر أهم المقاييس الوصفية لدرجة الموافقة على البنود الخاصة بممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة التغييرات في حقوق الملكية، والتي تشير جميعها الى وجود مفارقة عكسية في درجة الموافقة عما كان عليه في القوائم السابقة. حيث أن المدققين الداخليين يتقدمون بنسب الموافقة على المدققين الخارجيين في أغلب البنود الموضحة في استمارة الدراسة، مع وجود نسبة موافقة مرتفعة نوعاً ما تجاه الفقرة رقم (4) والتي تظهر محاولة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية، خصوصاً بالنسبة للعمليات غير المكتملة وذلك بنسبة موافقة بلغت 66% للمدققين الداخليين و61% للمدققين الخارجيين.

السؤال الثاني: ماهي الإجراءات والأساليب التي يمكن للمحاسب القضائي استخدامها في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم حساب النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وفقاً لإجابات أفراد العينة المختارين من **السلك القضائي والمدققين الداخليين والخارجيين**، كما هو موضح في الجدول رقم(5):

جدول (5): أهم الإجراءات والأساليب التي يمكن للمحاسبة القضائية استخدامها في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة الموافقة | | البنود | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|---------------|-------|---|-------|
| 9 | متوسط | 1.14 | 3.64 | %60 | فضاة | يمكن أن يعمل المحاسب القضائي مع مجلس الإدارة في اختبار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية. | 1 |
| 5 | مرتفع | 0.88 | 3.86 | %69 | داخلي | | |
| 4 | مرتفع | 0.88 | 3.85 | %73 | خارجي | | |
| | متوسط | 0.87 | 3.78 | %67.3 | | الدرجة الكلية | |
| 1 | مرتفع | 0.85 | 4.12 | %82 | فضاة | يمكن أن يعمل المحاسب القضائي على التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة متسجمة مع الإصدارات المهنية. | 2 |
| 6 | مرتفع | 0.96 | 3.93 | %66 | داخلي | | |
| 5 | مرتفع | 1.01 | 3.70 | %65 | خارجي | | |
| | مرتفع | 0.98 | 3.92 | %71 | | الدرجة الكلية | |

...تابع جدول رقم (5)

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة الموافقة | البنود | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|---------------|---------------|-------|
| 4 | مرتفع | 0.88 | 4.04 | %76 | فضاة | 3 |
| 5 | مرتفع | 0.98 | 3.90 | %69 | داخلي | |
| 4 | مرتفع | 1.05 | 3.70 | %73 | خارجي | |
| | مرتفع | 0.89 | 3.88 | %72.7 | الدرجة الكلية | |
| 1 | مرتفع | 0.81 | 4.14 | %82 | فضاة | 4 |
| 1 | مرتفع | 0.79 | 3.86 | %83 | داخلي | |
| 4 | مرتفع | 0.86 | 3.77 | %73 | خارجي | |
| | مرتفع | 0.95 | 3.92 | %79.3 | الدرجة الكلية | |
| 5 | مرتفع | 0.98 | 4.02 | %74 | فضاة | 5 |
| 2 | مرتفع | 0.82 | 3.97 | %79 | داخلي | |
| 3 | مرتفع | 1.02 | 3.92 | %77 | خارجي | |
| | مرتفع | 0.95 | 3.97 | %76.7 | الدرجة الكلية | |
| 7 | مرتفع | 0.93 | 4.00 | %70 | فضاة | 6 |
| 4 | مرتفع | 0.98 | 3.97 | %72 | داخلي | |
| 4 | مرتفع | 0.71 | 4.12 | %73 | خارجي | |
| | مرتفع | 0.89 | 4.03 | %71.7 | الدرجة الكلية | |
| 6 | مرتفع | 0.92 | 3.88 | %72 | فضاة | 7 |
| 3 | مرتفع | 0.91 | 4.03 | %76 | داخلي | |
| 1 | مرتفع | 0.75 | 3.81 | %81 | خارجي | |
| | مرتفع | 0.88 | 3.91 | %76.3 | الدرجة الكلية | |
| 5 | مرتفع | 1.05 | 3.98 | %74 | فضاة | 8 |
| 1 | مرتفع | 0.94 | 3.90 | %83 | داخلي | |
| 3 | مرتفع | 0.89 | 3.65 | %77 | خارجي | |
| | مرتفع | 0.92 | 3.84 | %78 | الدرجة الكلية | |

...تابع جدول رقم (5)

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة الموافقة | البنود | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|---------------|------------------------------|---------------|
| 9 | متوسط | 1.14 | 3.62 | %60 | فضاة | 9 |
| 5 | مرتفع | 0.81 | 3.66 | %69 | داخلي | |
| 5 | مرتفع | 0.85 | 3.65 | %65 | خارجي | |
| | مرتفع | 0.98 | 3.64 | %64.7 | الدرجة الكلية | |
| 2 | مرتفع | 1.04 | 3.98 | %80 | فضاة | 10 |
| 4 | مرتفع | 0.93 | 3.83 | %72 | داخلي | |
| 6 | مرتفع | 0.95 | 3.58 | %62 | خارجي | |
| | مرتفع | 0.98 | 3.80 | %71.3 | الدرجة الكلية | |
| 3 | مرتفع | 1.11 | 3.86 | %78 | فضاة | 11 |
| 7 | مرتفع | 0.98 | 3.60 | %62 | داخلي | |
| 6 | مرتفع | 0.91 | 3.54 | %62 | خارجي | |
| | مرتفع | 1.05 | 3.67 | %67.3 | الدرجة الكلية | |
| 3 | مرتفع | 0.70 | 4.04 | %78 | فضاة | 12 |
| 3 | مرتفع | 0.78 | 3.97 | %76 | داخلي | |
| 7 | مرتفع | 0.95 | 3.60 | %61 | خارجي | |
| | مرتفع | 0.88 | 3.87 | %71.7 | الدرجة الكلية | |
| 8 | مرتفع | 0.72 | 3.74 | %68 | فضاة | 13 |
| 7 | مرتفع | 0.93 | 3.83 | %62 | داخلي | |
| 6 | مرتفع | 1.05 | 3.70 | %62 | خارجي | |
| | مرتفع | 0.98 | 3.76 | %64 | الدرجة الكلية | |
| 1 | مرتفع | | 3.95 | %74.5 | فضاة | الدرجة الكلية |
| 2 | مرتفع | | 3.87 | %72.2 | داخلي | |
| 3 | مرتفع | | 3.74 | %69.5 | خارجي | |
| | مرتفع | 1.05 | 3.85 | %72.1 | الوسط الحسابي للدرجات الكلية | |

يظهر الجدول السابق رقم (5) أن أعلى نسبة موافقة تجاه هذه الإجراءات من قبل القضاة بنسبة موافقة كلية قريبة من 75%، ووسط حسابي 3.95، يلي ذلك المدققين الداخليين بنسبة موافقة كلية بلغت 72%، ووسط حسابي 3.87، وأقل من ذلك بقليل نسبة قريبة من 69.5% للمدققين الخارجيين ووسط حسابي 3.74. حيث أشارت النتائج إلى أن القضاة كانوا أكثر توجهاً واتفاقاً اتجاه الفقرة رقم (2)، والتي تبين أن المحاسب القضائي يمكنه التأكد من مدى انسجام السياسات المحاسبية المطبقة مع الإصدارات المهنية، بالإضافة إلى الفقرة رقم (4) والتي تنص على أن المحاسب القضائي يعمل على التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير، وذلك بنسب موافقة بلغت 82% لكل من هاتين الفقرتين. أما المدققين الداخليين فقد أبدوا اهتماماً مرتفعاً اتجاه الفقرة رقم (4)، والتي تبين وجوب قيام المحاسب القضائي من التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير، بالإضافة إلى الفقرة رقم (8)، والتي تبين وجوب تقديم المحاسب القضائي رأياً يستند إلى حقائق معروفة ويكون رأياً على أساس التحقيقات في المنازعات وذلك بنسبة موافقة تساوي 83%. على الجانب الآخر فإن المدققين الخارجيين كانوا أكثر توافقاً مع الفقرة رقم (7)، التي تشير إلى وجوب قيام المحاسب القضائي بمتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل المراجع الداخلي بنسبة موافقة بلغت 81%.

السؤال الثالث: ما مدى مساعدة عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم حساب النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وفقاً لإجابات أفراد العينة المختارين من السلك القضائي والمدققين الداخليين والخارجيين، كما هو موضح في الجدول رقم (6):

جدول (6): عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي من أجل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | النسبة للموافقة | البند | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|-----------------|---------------|-------|
| 3 | مرتفع | 0.99 | 3.56 | 64% | قضاة | 1 |
| 3 | مرتفع | 0.85 | 3.83 | 62% | داخلي | |
| 3 | متوسط | 0.83 | 3.73 | 58% | خارجي | |
| | مرتفع | 0.83 | 3.7 | 61.3% | الدرجة الكلية | |
| 1 | مرتفع | 0.92 | 3.98 | 76% | قضاة | 2 |
| 2 | مرتفع | 0.86 | 3.80 | 65% | داخلي | |
| 2 | مرتفع | 0.73 | 3.85 | 65% | خارجي | |
| | مرتفع | 0.81 | 3.88 | 68.7% | الدرجة الكلية | |

... تابع جدول رقم (6)

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | النسبة للموافقة | البنود | الرقم |
|----------------------|---------|-------------------|-----------------|-----------------|--------|---------------|
| 1 | مرتفع | 0.91 | 3.90 | 76% | قضاة | 3 |
| 3 | مرتفع | 0.84 | 3.72 | 62% | داخلي | |
| 2 | مرتفع | 0.92 | 3.96 | 65% | خارجي | |
| الدرجة الكلية | | | | | | |
| | مرتفع | 0.94 | 3.86 | 67.7% | | |
| 2 | مرتفع | 0.95 | 3.80 | 70% | قضاة | 4 |
| 1 | مرتفع | 0.96 | 3.93 | 66% | داخلي | |
| 1 | مرتفع | 0.82 | 3.96 | 73% | خارجي | |
| الدرجة الكلية | | | | | | |
| | مرتفع | 0.98 | 3.90 | 69.7% | | |
| 1 | مرتفع | | 3.88 | 71.5% | قضاة | الدرجة الكلية |
| 3 | مرتفع | | 3.81 | 64% | داخلي | |
| 2 | مرتفع | | 3.82 | 65% | خارجي | |
| | مرتفع | | 3.84 | 66.8% | | |

تبين النتائج السابقة في الجدول رقم (6)، أن أعلى نسبة موافقة كلية من وجهة نظر السلك القضائي قريبة من 72%، ووسط حسابي 3.88، يلي ذلك المدققين الخارجيين، حيث كانت نسبة الموافقة الكلية 65% ووسط حسابي 3.8، ومن ثم المدققين الداخليين، حيث لم تختلف عن نسبة الموافقة للمدققين الخارجيين كثيراً بحيث بلغت 64% ووسط حسابي 3.81، ومن وجهة نظر القضاة كانت أعلى موافقة اتجاه الفقرة رقم (2)، التي تظهر أن المحاسب القضائي يقوم بالتحري عن عمليات الاحتيال في القوائم المالية وذلك بنسبة موافقة بلغت 76%. أما المدققين الداخليين فقد كانت توجهاتهم أقل من القضاة، حيث كانت الفقرة رقم (4) والتي تشير بأن عملية التحري عن التصنيفات الخاطئة لبنود القوائم المالية هي أكثر البنود اهتماماً من قبلهم، ولكن بنسبة موافقة لم تتجاوز 66%. الوضع لدى المدققين الخارجيين لم يختلف كثيراً عنه لدى المدققين الداخليين حيث انهم اتفقا بأعلى نسبة موافقة بلغت 73% تجاه الفقرة رقم (4) والخاصة بإمكانية التحري عن التصنيفات الخاطئة لبنود القوائم المالية، كما أن هناك توافق من قبل القضاة والمدققين الداخليين والخارجيين على أن أقل عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي من أجل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية هو للفقرة رقم (1) والتي تبين إمكانية حضور المحاسب القضائي عملية التحقيق لمراجعة الاستجابات أو إضافة أسئلة جديدة.

السؤال الرابع: ما مدى مساعدة عمليات التقييم التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم حساب النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وفقاً لإجابات أفراد العينة المختارين من السلك القضائي والمدققين الداخليين والخارجيين، كما هو موضح في الجدول رقم (7):

جدول (7): عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة للموافقة | البند | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|---------------|----------------------|-------|
| 4 | مرتفع | 0.82 | 3.92 | %68 | قضاة | 1 |
| 1 | مرتفع | 0.77 | 3.90 | %72 | داخلي | |
| 1 | مرتفع | 0.82 | 3.96 | %72 | خارجي | |
| | | مرتفع | 3.93 | %70.7 | الدرجة الكلية | |
| 1 | مرتفع | 0.70 | 3.92 | %80 | قضاة | 2 |
| 2 | مرتفع | 0.88 | 4.14 | %69 | داخلي | |
| 4 | متوسط | 0.65 | 3.77 | %59 | خارجي | |
| | | مرتفع | 3.94 | %69.3 | الدرجة الكلية | |
| 2 | مرتفع | 0.82 | 4.02 | %76 | قضاة | 3 |
| 4 | متوسط | 0.79 | 3.76 | %56 | داخلي | |
| 3 | مرتفع | 0.80 | 3.92 | %65 | خارجي | |
| | | مرتفع | 3.90 | %66 | الدرجة الكلية | |
| 2 | مرتفع | 1 | 3.98 | %76 | قضاة | 4 |
| 5 | متوسط | 0.85 | 3.83 | %55 | داخلي | |
| 6 | متوسط | 0.80 | 3.62 | %45 | خارجي | |
| | | مرتفع | 3.81 | %58.7 | الدرجة الكلية | |
| 3 | مرتفع | 1 | 3.84 | %74 | قضاة | 5 |
| 3 | متوسط | 0.83 | 3.86 | %59 | داخلي | |
| 2 | مرتفع | 0.94 | 3.81 | %66 | خارجي | |
| | | مرتفع | 3.84 | %66.3 | الدرجة الكلية | |

...تابع جدول رقم (7)

| الترتيب | المستوى | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | نسبة للموافقة | البند | الرقم |
|---------|---------|-------------------|-----------------|---------------|------------------------------|---------------|
| 5 | متوسط | 1.07 | 3.76 | 60% | قضاة | 6 |
| 1 | مرتفع | 0.60 | 3.83 | 72% | داخلي | |
| 5 | متوسط | 0.85 | 3.65 | 51% | خارجي | |
| | مرتفع | 0.78 | 3.75 | 61% | الدرجة الكلية | |
| 4 | مرتفع | 0.78 | 3.96 | 68% | قضاة | 7 |
| 1 | مرتفع | 0.61 | 3.83 | 72% | داخلي | |
| 1 | مرتفع | 0.60 | 3.83 | 72% | خارجي | |
| | مرتفع | 0.82 | 3.87 | 70.7% | الدرجة الكلية | |
| 1 | مرتفع | | 3.90 | 71.7% | قضاة | الدرجة الكلية |
| 2 | مرتفع | | 3.88 | 65% | داخلي | |
| 3 | مرتفع | | 3.79 | 61% | خارجي | |
| | مرتفع | | 3.92 | 71% | الوسط الحسابي للدرجات الكلية | |

النتائج السابقة في الجدول رقم (7) تبين أن أعلى نسبة موافقة كلية من وجهة نظر السلك القضائي قريبة من 72%، ووسط حسابي 3.90، يلي ذلك المدققين الداخليين حيث كانت نسبة الموافقة الكلية 65%، ووسط حسابي 3.88، ومن ثم المدققين الخارجيين بلغت نسبة الموافقة الكلية 61% ووسط حسابي 3.79، ومن وجهة نظر القضاة كانت أعلى نسبة موافقة اتجاه الفقرة رقم (2) والتي تبين تقييم نظام الرقابة الداخلية لغرض اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، من الممكن أن تحد من ممارسة اساليب المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية، وذلك بنسبة موافقة بلغت 80%. أما المدققين الداخليين فقد كانت أكثر توجهاتهم اتجاه الفقرة رقم (1) الخاصة بإمكانية تقييم المحاسب القضائي للسياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركة، بنسبة موافقة بلغت 72%، ثم الفقرة رقم (6) والخاصة بإمكانية تقدير قيمة العوائد الصحية للمستثمرين، بنسبة موافقة أيضا 72%. وعلى الجانب الآخر بالنسبة للمدققين الخارجيين، فانهم كانوا متقاربين نوعا ما مع المدققين الداخليين في توجهاتهم اتجاه امكانية مساعدة عمليات التقييم التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث كانت أعلى نسبة موافقة اتجاه الفقرة رقم (1) الخاصة بإمكانية تقييم المحاسب القضائي للسياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة بنسبة بلغت 72%، وبنفس النسبة من التوافق كانت باتجاه البند رقم (7) الخاصة بإمكانية تقدير قيم المخصصات للضرائب بصورة صحيحة.

فحص الفرضيات الاحصائية

في هذا القسم سوف يتم اختبار الفرضيات الاحصائية باستخدام الادوات الاحصائية المناسبة.

الفرضية الرئيسية الأولى HO1: لا تمارس ادارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية أساليب المحاسبة الابداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل، المركز المالي، التدفق النقدي، قائمة التغير في حقوق الملكية).

هذه الفرضية تتفرع لعدة فرضيات فرعية تناقش ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل، المركز المالي، التدفق النقدي، قائمة التغير في حقوق الملكية) من قبل ادارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، من وجهة نظر المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين من جهة أخرى، لذلك سوف يتم تطبيق T-test لعينتين مستقلتين هما المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، لمعرفة فيما إذا كان هناك فرق في الرأي بينهم فيما يتعلق بممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في القوائم المالية المذكورة، لذلك فان هذه الفرضية تتفرع الى عدة فرضيات كما يلي:

الفرضية الفرعية الاولى: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين فيما يتعلق بممارسة ادارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية أساليب المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل.

حيث انه بعد استخدام T-test عند درجة المعنوية 0.05 كانت النتائج كما يلي:

جدول (8): اختبار T-test لعينتين مستقلتين.

| T-test لعينتين مستقلتين | | | | للتباين Levene's اختبار | | |
|-------------------------|-------------|---------------|-------------|-------------------------|---------------|--------|
| 95% فترة الثقة | | درجة المعنوية | درجة الحرية | T قيمة | درجة المعنوية | F قيمة |
| الحد الاعلى | الحد الادنى | | | | | |
| 0.01894 | -0.66188 | 0.064 | 53 | -1.894 | 0.147 | 2.163 |
| 0.01497 | -0.65792 | 0.061 | 52.405 | -1.917 | | |

الجدول السابق يحتوي على اختبارين متلازمين: الأول هو اختبار Levene's للتباين حيث أشارت نتيجة هذا الاختبار الى قبول فرضية تساوي التباين بين المجموعتين المذكورتين، وبالتالي فان T-test المعتمد هو الاختبار الموضح في الصف الأول، والذي تشير فيه درجة المعنوية (0.064) وهي أعلى من الدلالة المعنوية، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية. أي أن المدققين الخارجيين والداخليين يتفقون على عدم ممارسة ادارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية أساليب المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل.

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين فيما يتعلق بممارسة ادارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية أساليب المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي.

حيث انه بعد استخدام T-test عند درجة المعنوية 0.05 كانت النتائج كما يلي:

جدول (9): اختبار T-test لعينتين مستقلتين.

| T-test لعينتين مستقلتين | | | | للتباين Levene's اختبار | | | |
|-------------------------|-------------|---------------|-------------|-------------------------|---------------|--------|--------------------|
| 95% فترة الثقة | | درجة المعنوية | درجة الحرية | T قيمة | درجة المعنوية | F قيمة | |
| الحد الاعلى | الحد الادنى | | | | | | |
| 0.057 | -0.858 | 0.026 | 53 | -2.29 | 0.086 | 3.07 | التباين متساوي |
| 0.061 | -0.854 | 0.025 | 52.78 | -2.31 | | | التباين غير متساوي |

بناء على اختبار Levene's للتباين، والذي تشير نتيجته الى قبول فرضية تساوي التباين بين المجموعتين المذكورتين، وبالتالي فان T-test المعتمد هو الاختبار الموضح في الصف الاول، والذي تشير فيه درجة المعنوية (0.026) وهي أقل من الدلالة المعنوية، بالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية. أي أن المدققين الخارجيين والداخليين يختلفون في الرأي على أن ادارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين فيما يتعلق بممارسة ادارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

حيث انه بعد استخدام T-test عند درجة المعنوية 0.05 كانت النتائج كما يلي:

جدول (10): اختبار T-test لعينتين مستقلتين.

| T-test لعينتين مستقلتين | | | | للتباين Levene's اختبار | | | |
|-------------------------|-------------|---------------|-------------|-------------------------|---------------|--------|--------------------|
| 95% فترة الثقة | | درجة المعنوية | درجة الحرية | T قيمة | درجة المعنوية | F قيمة | |
| الحد الاعلى | الحد الادنى | | | | | | |
| 0.0054 | -0.88822 | 0.053 | 53 | -1.982 | 0.263 | 1.28 | التباين متساوي |
| 0.0074 | -0.89028 | 0.054 | 51.335 | -1.974 | | | التباين غير متساوي |

اختبار Levene's للتباين يشير الى قبول فرضية تساوي التباين بين مجموعة المدققين الداخليين ومجموعة المدققين الخارجيين، وبالتالي فان T-test المعتمد هو الاختبار الموضح في الصف الاول والذي تشير فيه درجة المعنوية (0.053) وهي أعلى من الدلالة المعنوية، بالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية. أي أن المدققين الخارجيين والداخليين ينظرون باتجاه واحد ويتفقون في مسألة عدم ممارسة ادارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفق النقدي.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين فيما يتعلق بممارسة ادارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية أساليب المحاسبة الابداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية.

حيث انه بعد استخدام T-test عند درجة المعنوية 0.05 كانت النتائج كما يلي:

جدول (11): اختبار T-test لعينتين مستقلتين.

| T-test لعينتين مستقلتين | | | | للتباين Levene's اختبار | | | |
|-------------------------|-------------|---------------|-------------|-------------------------|---------------|-------|--------|
| 95% فترة الثقة | | درجة المعنوية | درجة الحرية | T قيمة | درجة المعنوية | | F قيمة |
| الحد الاعلى | الحد الادنى | | | | | | |
| 0.454 | -0.419 | 0.936 | 53 | 0.081 | 0.588 | 0.296 | |
| 0.455 | -0.420 | 0.931 | 51.84 | 0.080 | | | |

نتيجة اختبار Levene's للتباين تشير الى قبول فرضية تساوي التباين بين المجموعتين المذكورتين، وبالتالي فان T-test المعتمد هو الاختبار الموضح في الصف الاول والذي تشير فيه درجة المعنوية (0.936) وهي أعلى من الدلالة المعنوية، بالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية. أي أن رأي المدققين الخارجيين والداخليين لا يختلف في قضية عدم ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية من قبل ادارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية في قائمة التغييرات في حقوق الملكية.

الفرضية الرئيسية الأولى HO1: لا تمارس ادارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية أساليب المحاسبة الابداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل، المركز المالي، التدفق النقدي، قائمة التغير في حقوق الملكية).

حيث انه بعد استخدام T-test عند درجة المعنوية 0.05 كانت النتائج كما يلي:

جدول (12): اختبار T-test لعينتين مستقلتين

| T-test لعينتين مستقلتين | | | | للتباين Levene's اختبار | | | |
|-------------------------|-------------|---------------|-------------|-------------------------|---------------|-------|--------|
| 95% فترة الثقة | | درجة المعنوية | درجة الحرية | T قيمة | درجة المعنوية | | F قيمة |
| الحد الاعلى | الحد الادنى | | | | | | |
| 0.013 | -0.71 | 0.058 | 53 | -1.934 | 0.527 | 0.405 | |
| 0.012 | -0.71 | 0.058 | 52.903 | -1.942 | | | |

الجدول السابق يحتوي على اختبارين متلازمين: الاول هو اختبار Levene's للتباين، حيث أشارت نتيجة هذا الاختبار الى قبول فرضية تساوي التباين بين المجموعتين المذكورتين، وبالتالي فان T-test

المعتمد هو الاختبار الموضح في الصف الاول والذي تشير فيه درجة المعنوية (0.058) الى قبول الفرضية الصفرية. أي أن المدققين الخارجيين والداخليين يتفوقون على عدم ممارسة ادارة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بشكل عام، وذلك يتفق مع ما أظهرته النتائج السابقة في التحليل الوصفي لأسئلة الدراسة في الجدول رقم (1,2,3,4) والتي بينت أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتم في القوائم المالية الأربعة للشركات المساهمة العامة الفلسطينية بدرجة منخفضة، الأمر الذي يبين فاعلية دور المدقق الداخلي في ضبط اجراءات العمل والرقابة الداخلية في الشركات المساهمة، والذي انعكس على التقويم الايجابي-الى حد ما- بصورة عامة لمدقق الحسابات الخارجي في القوائم المالية للشركات المساهمة، وهو ما اتفقت عليه الدراسة مع دراسة (الهندي، 2016; مطر والحلي، 2009; Gupta & Kumar, 2009; Remenaric, et al, 2019; 2020).

الفرضية الرئيسية الثانية HO2: لا تساعد الاجراءات والأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

هذه الفرضية سوف يتم فحصها باستخدام T-Test الاحادي، حيث سيتم استخدام هذا الاختبار بالاعتماد على اجابات القضاة، بالإضافة الى المدققين الداخليين والخارجيين. وحسب المقياس الذي تم اعتماده في تعرفه المتغيرات (1= نادرا جدا، 2= نادرا، 3= احيانا، 4= غالبا، 5= دائما)، فان قيمة الوسط الحسابي الافتراضية في الفرضية الصفرية سوف تكون 1 صحيح، أي أن الأشخاص المبحوثين لا يتفوقون على أن الاجراءات والأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية والتي قد تساعد في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وعليه فان الفرضية الصفرية تكون نتائجها كما يلي:

جدول (13): اختبار T-test الاحادي.

| المجال | قيمة t | درجات الحرية | درجة المعنوية (2-tailed) | متوسط الفرق | فترة الثقة |
|---|--------|--------------|--------------------------|-------------|-------------|
| الاجراءات والانشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية. | 50.496 | 104 | 0.000 | 2.866 | 2.75 - 2.98 |

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه فان الفرضية الصفرية المذكورة تعتبر فرضية مرفوضة عند مستوى الدلالة 0.05، وذلك لأن مستوى الدلالة الاحصائية (0.000) اقل من درجة المعنوية المحددة، وهذا يشير الى أن القضاة والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين يتفوقون على أن الاجراءات والانشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية تساعد في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، سواء من خلال قدرة المحاسب القضائي على التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة منسجمة مع الاصدارات المهنية، وأن يكون كأحد الخبراء في المحاكم الفلسطينية المختصة في حالات التقاضي بالشؤون المحاسبية والمالية والضرائب، وكذلك يسهم في صياغة أسئلة الاستجواب وترجمة المستندات والوثائق. وهو ما اتفقت عليه الدراسة مع دراسة (Hamdan, 2018; صالح، 2016; Nortje & Bredenkamp, 2020).

الفرضية الرئيسية الثالثة: HO3: لا تساعد عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المحاسبة الإبداعية

هذه الفرضية سوف يتم فحصها باستخدام T-Test الأحادي، حيث سيتم استخدام هذا الاختبار بالاعتماد على اجابات القضاة، بالإضافة الى المدققين الداخليين والخارجيين، (الوسط الحسابي لاجابات الاشخاص = I). كانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (14):

جدول (14): اختبار T-test الاحادي.

| فترة الثقة | | متوسط الفرق | درجة المعنوية (2-tailed) | درجات الحرية | قيمة t | المجال |
|------------|------|-------------|--------------------------|--------------|--------|---|
| 2.96 | 2.68 | 2.821 | 0.000 | 104 | 39.15 | عمليات التحري التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي في الحد من ممارسة اساليب المحاسبة الابداعي. |

من خلال النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه فان الفرضية الصفرية المذكورة تعتبر فرضية مرفوضة عند مستوى الدلالة 0.05، وذلك لأن مستوى الدلالة الاحصائية (0.000) أقل من درجة المعنوية المحددة، أي أن القضاة والمدققين الداخليين والخارجيين يتفقون على أن عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، سواء من خلال قدرة المحاسب القضائي على التحري عن عمليات الاحتيال في القوائم المالية، وكذلك عن الممارسات الخاطئة التي ترتكب من خلال التلاعب في السجلات المحاسبية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. وهو ما اتفقت عليه الدراسة مع دراسة (Hamdan, 2018; صالح, 2016; Blessing, 2015; Nortje & Bredenkamp, 2020)

الفرضية الرئيسية الرابعة: HO4: لا تساعد عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

سوف يتم استخدام T-Test الاحادي لفحص هذه الفرضية، حيث سيتم استخدام هذا الاختبار بالاعتماد على اجابات القضاة، بالإضافة الى المدققين الداخليين والخارجيين، كما هو الحال في الفرضية الرابعة والخامسة أعلاه (الوسط الحسابي لاجابات الاشخاص = I). جاءت نتائج اختبار T-test كما هو موضح في الجدول رقم (15):

جدول (15): اختبار T-test الاحادي.

| المجال | قيمة t | درجات الحرية | درجة المعنوية (2-tailed) | متوسط الفرق | فترة الثقة |
|--|--------|--------------|--------------------------|-------------|--------------|
| عمليات التقييم التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي في الحد من ممارسة اساليب المحاسبة الابداعي. | 49.29 | 104 | 0.000 | 2.87 | 2.76 2.98 |

من خلال النتائج في الجدول أعلاه فان الفرضية الصفرية المذكورة تعتبر فرضية مرفوضة عند مستوى الدلالة 0.05 ، وذلك لأن مستوى الدلالة الاحصائية (0.000) اقل من درجة المعنوية المحددة، أي أن القضاة والمدققين الداخليين والخارجيين يتفقون على أن عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي تساعد في مواجهة ممارسات اساليب المحاسبة الإبداعية، سواء من خلال المحاسب القضائي من خلال قيامه بتقييم نظم الرقابة الداخلية لغرض اكتشاف الغش والتلاعب في قوائم الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، إضافة الى تقييم الشركة في حالة التصفية لمنع الاحتيال في بنود القوائم المالية. وهو ما اتفقت عليه الدراسة مع دراسة (Hamdan, 2018; صالح, 2016; Blessing, 2015 ; Nortje & Bredenkamp, 2020)

الفرضية الرئيسية الخامسة H05: لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى للمتغيرات الضابطة (نوع شركة التدقيق (Big 4)، العائد على الأصول).

إن دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تم قياسه من خلال: الإجراءات والأنشطة التي يتوقع أن يمارسها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وعمليات التحري، وعمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي، بالإضافة الى ممارسة الشركات المساهمة العامة الفلسطينية أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المتمثلة (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية و قائمة التغييرات في حقوق الملكية).

هذه الفرضية تقسم الى عدة فرضيات فرعية بالاعتماد على المتغيرات الضابطة التي تم استخدامها وهي: نوع شركة التدقيق (Big 4)، العائد على الأصول، وبالتالي سوف يتم صياغة الفرضيات الفرعية وفحصها كما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير نوع شركة التدقيق (Big 4).

نوع شركة التدقيق (Big 4): يعبر عن نوع شركة التدقيق الخارجي اذا كانت ضمن أكبر أربع شركات تدقيق في العالم تدقق حسابات الشركة المساهمة العامة، والتي هي (Deloitte Touche KPMG ; Ernst & Young ; PricewaterhouseCoopers; Tohmatsu). بحيث أن بعض الدراسات بينت أن لنوع شركة التدقيق التي تدقق حسابات الشركات المساهمة العامة دور في التأثير على ممارسات واجراءات المحاسب القضائي في اجراءاته وتحرياته عن الشركة موضع الدراسة، وأن بعض

الدراسات لم تأخذ بالاعتبار نوع شركة التدقيق لعدم تلمس تأثير تصنيف شركات التدقيق على دور المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات (Hossain, 2020; Remenaric, et al. 2019). (Remenaric, et al. 2019).

هذه الفرضية سوف يتم فحصها من خلال مقارنة الأوساط الحسابية للمحاور الخاصة بدور المحاسبة القضائية لأراء المدققين الخارجيين، حيث سيتم استخدام T-test لعينتين مستقلتين في فحص هذه الفرضية فكانت النتائج في الجداول التالية:

جدول (16): اختبار T-test لعينتين مستقلتين.

| الإجراءات والأنشطة التي يتوقع أن يمارسها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية | | | | للتباين Levene's اختبار | | | |
|--|-------------|-------------|--------|-------------------------|--------|--------------------------------------|-------|
| 95% فترة الثقة | | درجة الحرية | T قيمة | درجة المعنوية | F قيمة | التباين متساوي التباين غير متساوي | |
| الحد الاعلى | الحد الادنى | | | | | | |
| 1.085 | -0.008 | 0.054 | 24 | 2.038 | 0.688 | | 0.186 |
| 1.086 | -0.008 | 0.054 | 23.59 | 2.038 | | | |
| عمليات التحري التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات اساليب المحاسبة الإبداعية | | | | للتباين Levene's اختبار | | | |
| 95% فترة الثقة | | درجة الحرية | T قيمة | درجة المعنوية | F قيمة | التباين متساوي التباين غير متساوي | |
| الحد الاعلى | الحد الادنى | | | | | | |
| 1.084 | -0.007 | 0.054 | 24 | 2.037 | 0.678 | | 0.176 |
| 1.085 | -0.007 | 0.054 | 23.59 | 2.037 | | | |
| عمليات التقييم التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات اساليب المحاسبة الإبداعية | | | | للتباين Levene's اختبار | | | |
| 95% فترة الثقة | | درجة الحرية | T قيمة | درجة المعنوية | F قيمة | التباين متساوي التباين غير متساوي | |
| الحد الاعلى | الحد الادنى | | | | | | |
| 0.975 | -0.008 | 0.053 | 24 | 2.031 | 0.831 | | 0.047 |
| 0.975 | -0.007 | 0.053 | 23.92 | 2.031 | | | |
| التلاعب بنود القوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغييرات في حقوق الملكية) | | | | للتباين Levene's اختبار | | | |
| 95% فترة الثقة | | درجة الحرية | T قيمة | درجة المعنوية | F قيمة | التباين متساوي التباين غير متساوي | |
| الحد الاعلى | الحد الادنى | | | | | | |
| 0.923 | -0.213 | 0.621 | 24 | 1.076 | 0.632 | | 0.003 |
| 0.922 | -0.213 | 0.441 | 23.95 | 1.321 | | | |

في الجداول السابقة رقم (16)، إن نتيجة اختبار Levene's للتباين يشير الى قبول فرضية تساوي التباين بين المجموعتين المذكورتين، وبالتالي فان T-test المعتمد هو الاختبار الموضح في الصف الاول في جميع الجداول، والذي تشير فيه درجة المعنوية وهي جميعها أكبر من 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية، أي أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة احصائية في آراء المدققين الخارجيين سواء العاملين في شركات التدقيق الكبرى أم لا، وذلك بالنسبة لدور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يعني أن متغير حجم شركات التدقيق Big 4 لم يحدث الأثر على اجابات المدققين الخارجيين في أيا من الإجراءات والأنشطة، وعمليات التحري، وعمليات التقييم، وممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. وذلك يتفق -الى حد ما- مع نتائج دراسة (الهندي، 2016; Remenaric, et al. 2019). وحسب رأي الباحثان فان شركات تدقيق الحسابات التي تقوم بتدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، هي شركات ذات كفاءة وخبرة عالية ومعروفة في السوق المحلي، وعمليات التحقيق والتقييم والاستشارات والقضايا ذات الطبيعة المالية والقانونية التي تواجهها الشركات المساهمة توكل لمهام المحاسب القضائي للفصل فيها، بغض النظر إذا كانت مصنفة شركات التدقيق ضمن شركات (Big 4) أم لا.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية لدور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير العائد على الاصول.

ان العائد على الأصول (Return on Assets - ROA)، يقيس الفعالية الكلية للشركة في تحقيق الربح من خلال الأصول الموجودة لديها؛ إذ يبيّن قدرة المؤسسة على استثمار الأصول التي تمتلكها في توليد الأرباح، ويعبر عن العائد على الأصول بأنه صافي الربح مقسوماً على متوسط إجمالي الأصول، وقد بينت بعض الدراسات أن متغير العائد على الأصول قد يكون أحد المؤشرات المالية للخبراء غير المحاسبين، كالمقاضي مثلاً لاكسابهم بعض التوقعات حول النتائج المحتملة للشركات المساهمة العامة (Hossain, 2020). وقد بينت بعض الدراسات أن العائد على الأصول أحد المؤشرات المالية الهامة التي يمكن التلاعب بها من قبل إدارات الشركات، والتي يجب أخذها بالاعتبار لدي المحاسب القضائي عند تحليله للشركة موضع الدراسة (ÖZCAN, 2019).

في هذه الفرضية تم حساب العائد على الأصول بشكل نسبي، وذلك عن طريق حساب الوسط الحسابي لعوائد الشركات المساهمة العامة، واعتبار الوسط الحسابي هو العائد العام لجميع تلك الشركات المساهمة العامة عبر قوائمها المالية المنشورة للعام 2018 ضمن موقع بورصة فلسطين (www.pex.ps)، ثم تم تصنيف العائد على الأصول حسب نوع القطاع الذي تنتمي اليه الشركات المساهمة العامة.

لفحص هذه الفرضية سوف يتم استخدام تحليل التباين المتعدد (MANOVA)، على اعتبار ان المتغير التابع هو دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والمتغير المستقل هو مستوى قيمة العائد على الأصول، والذي يحتوي على خمس مستويات حسب القيمة الموضحة في الجدول رقم (17):

جدول (17): متوسط العائد على الأصول للقطاعات.

| الترتيب | متوسط العائد على الأصول | نوع القطاع |
|---------|-------------------------|-------------------------|
| 3 | %4.45 | الخدمات |
| 5 | %11.96 | الشركات الصناعية |
| 2 | %4 | شركات التأمين |
| 4 | %4.83 | شركات الاستثمار |
| 1 | %3.80 | البنوك والخدمات المالية |

ولاستخدام تحليل التباين المتعدد MANOVA تم فحص الشروط الخاصة بهذا الاختبار للمتغير التابع:

محاور المتغير التابع جميعها تتبع التوزيع الطبيعي

ان اختبار فرضية التوزيع الطبيعي يمكن ان تتم باستخدام عدة طرق ومنها اختبار -Kolmogorov-Smirnov، حيث ان نتيجة هذا الفحص موضحة في الجدول رقم (18) والذي تشير فيه قيم درجة المعنوية الى قبول فرضية التوزيع الطبيعي لمحاور المتغير التابع وذلك لان جميع قيم درجة المعنوية أكبر من 0.05.

جدول (18): اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov^a

| Kolmogorov-Smirnov ^a | | | |
|---------------------------------|-------------|-------------|---------------------------------|
| درجة المعنوية | درجة الحرية | قيمة الدالة | |
| .141 | 29 | .142 | قائمة الدخل |
| 06.0 | 29 | .188 | قائمة المركز المالي |
| .161 | 29 | .139 | قائمة التدفقات النقدية |
| 0.09 | 29 | .189 | قائمة التغييرات في حقوق الملكية |
| .199 | 29 | .133 | الاجراءات والانشطة |
| 75.0 | 29 | .163 | عمليات التحري |
| .158 | 29 | .139 | عمليات التقييم |

تساوي التباين بين جميع محاور المتغير التابع: ونتيجة هذا الافتراض سوف تتضح مع نتائج اختبار تحليل التباين المتعدد.

محاور المتغير التابع جميعها لا تحتوي على قيم شاذة

في الجدول رقم (19) والذي يبين نتائج الفحوصات الخاصة بوجود قيم شاذة، حيث سيتم اعتماد Mahalanobis distance لفحص وجود القيم الشاذة حيث ان هذا الفحص متوفر في أغلب البرامج الاحصائية. وبناء على Mahalanobis distance فان القيمة العظمى تساوي 8.742 وعند مقارنتها بالقيمة الحرجة من جدول مربع كاي عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية تساوي $4 = 1 - 5 = 1 - n$ والتي كانت تساوي 9.45 حيث n تمثل عدد اقسام المتغير المستقل، وعند مقارنتها بالقيمة العظمى

لمسافة Mahalanobis والتي تساوي 8.742 فاننا نستنتج انه لا وجود لاي قيم متطرفة (شاذة) في محاور المتغير التابع ويمكن المتابعة والقيام بتحليل التباين المتعدد.

جدول (19): فحص القيم الشاذة.

| عدد البنود | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | القيمة العظمى | القيمة الصغرى | |
|------------|-------------------|---------------|---------------|---------------|-----------------------------------|
| 29 | .748 | 2.66 | 4.32 | 1.35 | Predicted Value |
| 29 | 1.000 | .000 | 2.220 | -1.747 | Std. Predicted Value |
| 29 | .144 | .737 | 1.104 | .472 | Standard Error of Predicted Value |
| 29 | .873 | 2.59 | 5.12 | 1.00 | Adjusted Predicted Value |
| 29 | 1.238 | .000 | 2.397 | -2.316 | Residual |
| 29 | .866 | .000 | 1.677 | -1.620 | Std. Residual |
| 29 | 1.017 | .019 | 2.166 | -1.882 | Stud. Residual |
| 29 | 1.717 | .065 | 3.997 | -3.124 | Deleted Residual |
| 29 | 1.056 | .025 | 2.398 | -2.014 | Stud. Deleted Residual |
| 29 | 3.100 | 6.759 | 8.742 | 2.087 | Mahalanobis Distance |
| 29 | .077 | .050 | .391 | .000 | Cook's Distance |
| 29 | .111 | .241 | .562 | .075 | Centered Leverage Value |

وبالتالي من الممكن تنفيذ هذا الاختبار مباشرة حيث كانت النتائج الخاصة باختبار MANOVA ملخصة في الجدول رقم (20):

جدول (20): اختبار Levene's لفحص تساوي التباين.

| درجة المعنوية | درجة الحرية 2 | درجة الحرية 1 | قيمة F | |
|---------------|---------------|---------------|--------|---------------------------------|
| .213 | 24 | 4 | 1.575 | قائمة الدخل |
| .064 | 24 | 4 | 2.569 | قائمة المركز المالي |
| .070 | 24 | 4 | 4.538 | قائمة التدفقات النقدية |
| .054 | 24 | 4 | 2.714 | قائمة التغييرات في حقوق الملكية |
| .851 | 24 | 4 | .336 | الاجراءات والانشطة |
| .406 | 24 | 4 | 1.042 | عمليات التحري |
| .461 | 24 | 4 | .933 | عمليات التقييم |

تشير نتائج اختبار Levene's لفحص تساوي التباين بين محاور المتغير التابع الى قبول الفرضية الصفرية القائلة بأن التباين متساو بين هذه المجموعات، وذلك لأن درجة المعنوية كما هو موضح في

الجدول اعلاه جميعها أكبر من 0.05، وعليه فإن الشرط الثالث السابق الذكر قد تحقق، ويمكن الاستنتاج أن MANOVA يمكن الاعتماد على نتائجه في اتخاذ القرارات الخاصة بالفرضية المعطاة، والجدول رقم (21) يحتوي على نتيجة أهم جداول التحليل المتعدد كما هو موضح:

جدول (21): أهم جداول التحديد المتعدد, عبر اختبار Multivariate

| Multivariate Tests ^a | | | | | | |
|---------------------------------|---------------|----------|-------------|----------------------|---------|--------------------|
| Partial Eta Squared | درجة المعنوية | Error df | درجة الحرية | قيمة F | Value | Effect |
| .990 | .000 | 22.000 | 3.000 | 265.743 ^b | .990 | Pillai's Trace |
| .990 | .000 | 22.000 | 3.000 | 265.743 ^b | .010 | Wilks' Lambda |
| .990 | .000 | 22.000 | 3.000 | 265.743 ^b | 103.344 | Hotelling's Trace |
| .985 | .000 | 22.000 | 3.000 | 265.743 ^b | 103.344 | Roy's Largest Root |
| .412 | .009 | 84.000 | 12.000 | 2.076 | 1.636 | Pillai's Trace |
| .454 | .020 | 66.322 | 12.000 | 2.171 | .096 | Wilks' Lambda |
| .478 | .016 | 66.000 | 12.000 | 2.181 | 3.701 | Hotelling's Trace |
| .653 | .005 | 21000 | 7.000 | 6.428 ^c | 2.143 | Roy's Largest Root |

بناء على قيمة درجة المعنوية لاختبار Pillai's Trace والتي تساوي 0.009 ، فإن الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود فروقات ذات دلالة احصائية بين محاور المتغير التابع بالنسبة للتغير في بنود المتغير المستقل (العائد على الاصول) مرفوضة، ولتوضيح تلك الفروقات كما هو في الجدول رقم (22):

جدول (22): قياس درجة تأثير الفروق بين المتغيرات.

| Tests of Between-Subjects Effects | | | | |
|-----------------------------------|------------------------|----|----------|---------------|
| Source | المتغير التابع | df | قيمة F | درجة المعنوية |
| Intercept | قائمة الدخل | 1 | 1039.098 | .000 |
| | قائمة المركز المالي | 1 | 1348.521 | .000 |
| | قائمة التدفقات النقدية | 1 | 560.1860 | .000 |
| | قائمة حقوق الملكية | 1 | 338.5090 | .000 |
| | الاجراءات والانشطة | 1 | 245.7540 | .000 |
| | عمليات التحري | 1 | 651.5320 | .000 |
| | عمليات التقييم | 1 | 1247.421 | .000 |
| العائد على الاصول | قائمة الدخل | 4 | 4.038 | 0.054 |
| | قائمة المركز المالي | 4 | 1.231 | 0.321 |

... تابع جدول رقم (22)

| Source | المتغير التابع | df | Fقيمة | درجة المعنوية |
|--------|------------------------|----|-------|---------------|
| | قائمة التدفقات النقدية | 4 | 3.334 | 0.061 |
| | قائمة حقوق الملكية | 4 | 2.817 | 0.055 |
| | الاجراءات والانشطة | 4 | 2.698 | 0.053 |
| | عمليات التحري | 4 | 5.122 | 0.052 |
| | عمليات التقييم | 4 | 2.942 | 0.041 |

من خلال قيم درجة المعنوية الموضحة في الجدول أعلاه، فإن الفروقات الاحصائية بين محاور المتغير التابع (لدور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية) وذلك بالنسبة للمتغير المستقل (العائد على الأصول)، فإن الفروق ذات الدلالة الاحصائية كانت لعمليات التقييم التي يقوم بها المحاسب القضائي لأنها أقل من 0.05، أي أن متغير (العائد على الأصول) قد أحدث الأثر على محور دور المحاسب القضائي في عمليات التقييم في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وذلك على اعتبار أن متغير العائد على الأصول أحد المؤشرات المالية التي تهم غير المتخصصين في المحاسبة كالقضاة، والمدققين الداخليين والخارجيين عند دراسة حالة الشركة المساهمة العامة. وهو ما اتفقت عليه الدراسة مع دراسة (Özcan, 2019). ويرى الباحثان أيضاً ان أسباب الفروقات لعمليات التقييم ذلك لاحتوائها على فقرات تخص صافي الربح وهي (مخصصات الضرائب والعوائد الصحيحة للمستثمرين).

النتائج والتوصيات

النتائج

1. أظهرت النتائج أن الدرجة الكلية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية كانت ضعيفة بشكل عام، وقد أظهرت النتائج أن أعلى ممارسة للمحاسبة الإبداعية كانت تخص قائمة التغير في حقوق الملكية، تليها قائمة الدخل، ومن ثم قائمة المركز المالي، وأقل درجة كانت لقائمة التدفقات النقدية.
2. إن الدرجة الكلية لأراء عينة الدراسة حول الإجراءات والأساليب التي يمكن للمحاسبة القضائية استخدامها في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية كانت مرتفعة، فكانت أعلى درجة للفقرة التي تبين بأن يعمل المحاسب القضائي على التأكد من كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير، وأن يقدم المحاسب القضائي رأياً يستند على حقائق معروفة ويكون رأياً على أساس التحقيقات في المنازعات، وأن يقوم المحاسب القضائي بمتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل المراجع الداخلي.
3. أظهرت النتائج أن الدرجة الكلية لأراء عينة الدراسة حول عمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية كانت مرتفعة، فكانت أعلى فقرة حول عمليات التحري فقرة التحري عن التصنيفات الخاطئة لبنود القوائم المالية، تليها التحري عن عمليات الاحتيال في القوائم المالية.

4. أظهرت النتائج أن الدرجة الكلية لآراء عينة الدراسة حول عمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي من أجل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كانت مرتفعة، حيث كانت أعلى فقرة بأن يقيم المحاسب القضائي السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة وبنفس الدرجة أن يتم تقدير قيم العوائد الصحيحة للمستثمرين.
5. اتفقت آراء عينة الدراسة على أن الاجراءات والأنشطة وعمليات التحري والتقييم التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي تدعم وبدرجة عالية عمل المدقق الخارجي لمواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية وتؤدي الى دعم المحاكم للمستثمرين والوصول الى تحقيق العدالة بالكشف عن هذه الممارسات.
6. توصلت النتائج انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير نوع شركات التدقيق Big4، كما أظهرت النتائج أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير العائد على الأصول، الأمر الذي يفسر أن حجم شركات التدقيق سواء شركات مصنفة ضمن Big4 أو غير ذلك لم تحدث الأثر على اجابات المدققين الخارجيين في أي من الإجراءات والأنشطة، وعمليات التحري، وعمليات التقييم في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية. أما متغير العائد على الأصول للشركات المساهمة العامة الفلسطينية فقد أظهر أن هناك فروق في عمليات التحري وعمليات التقييم التي يقوم بها المحاسب القضائي.

التوصيات

بناء على النتائج التي تم التوصل اليها توصي الدراسة بالاتي:

1. أن تولي شركات التدقيق الخارجية عند تنفيذ مهام تدقيق الحسابات للشركات المساهمة العامة الاهتمام الكافي بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية للتعرف على كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها، وخصوصا قائمة التغير في حقوق الملكية، والتي أظهرت النتائج أن تلك القائمة يمارس فيها أعلى نسبة لأساليب المحاسبة الإبداعية.
2. إعطاء الاهتمام الكافي من قبل القضاة فيما يتعلق بالإجراءات والأساليب التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، والخاصة بمتابعة الإدارة في تنفيذ الملاحظات الموجهة لها من قبل المدقق الداخلي.
3. إعطاء الاهتمام الكافي من قبل القضاة فيما يتعلق بعمليات التحري التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، والخاصة بالتحري عن التصنيفات الخاطئة لبنود القوائم المالية.
4. إعطاء الاهتمام الكافي من قبل القضاة فيما يتعلق بعمليات التقييم التي يمكن أن يقوم بها المحاسب القضائي لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، والخاصة بإمكانية تقييم المحاسب القضائي للسياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة في الشركات المساهمة العامة.

5. أن يكون هناك تشريعات قانونية تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأدلة للمحاكم تحتوي على الإجراءات والأنشطة وعمليات التقييم وعمليات التحري، التي تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
6. على الجهات الرقابية الفلسطينية كديوان الرقابة المالية والإدارية وسلطة النقد الفلسطينية ووزارة الاقتصاد الوطني الفلسطيني، فرض إجراءات رقابية على الشركات والمؤسسات الفلسطينية التي تتورط في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتي ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها.
7. تطوير قسم التحكيم التجاري في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، وجمعية المحاسبين الفلسطينيين، لتحتوي فرعاً للمحاسبين القضائيين بعد حصولهم على المؤهلات اللازمة للمساعدة في عمل الإجراءات والتحقيقات والتحريات وعمليات التقييم المناسبة، واللازمة للحكم في فض التسويات والمنازعات القضائية المالية.

المراجع العربية

- الكبيسي، مجدي وائل. (2019). دور حوكمة الشركات في ضبط ممارسات ادارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية "دراسة ميدانية"، *المجلة العربية للإدارة*. جامعة الدول العربية. 39 (2). ص 1-26
- الكبيسي، مجدي وائل. (2018). *جودة المراجعة وأثرها في الحد من ممارسات ادارة الأرباح-دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة*. مؤتمر مستجدات العلوم الادارية والاقتصادية ودورها في تحسين أداء المؤسسات 7-2018. الجامعة الأردنية. عمان.
- الكبيسي، مجدي وائل. (2017). *حوكمة الشركات وعلاقتها بإدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية- تحليل كمي*. ورقة علمية. مؤتمر الحوكمة والتنمية الادارية والاقتصادية في المؤسسات-الواقع والطموح. الجامعة الأردنية. الأردن.
- الكبيسي، عبد الستار. (2016). *دراسة استقصائية حول المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن، المجلة الاردنية في ادارة الأعمال*، 12 (1). ص 1-29. الأردن.
- جاسم، دنيا. (2019). *استخدام المحاسبة القضائية واثرها على الحوكمة المؤسسية للشركات العراقية دراسة في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق*. *مجلة جامعة بابل*. 27(3). ص 238-255. العراق.
- الجليلي، جميل. (2012). *دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي، مجلة الإدارة والاقتصاد*، (93). ص 80-95. جامعة الموصل، العراق.
- الجليلي، مقداد أحمد. (2012). *المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل*، 34(107). ص 9-21. العراق.

- حمادة، رشا. (2010). دور لجان المراجعة في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 26(2). ص 87-118.
- درغام، ماهر. (2012). المحاسبة الجنائية، مجلة المحاسب الفلسطيني، مجلة غير دورية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية. العدد 19، ص 12.
- سعد الدين، إيمان. (2010). دراسة تحليلية للمحاسبة الابتداعية ودور المحاسب القضائي في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة جامعة القاهرة، (75)، ص 255-306. مصر.
- السيسي، نجوى. (2006). دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية : دراسة ميدانية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. جامعة عين شمس، العدد (1).
- شعبان، انعام. (2016). مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية- من وجهة نظر مدققي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل ونقابة المحاسبين بقطاع غزة. رسالة ماجستير - الجامعة الاسلامية. غزة. فلسطين.
- صالح، منال. (2016). استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنانير، (8). ص 57-85. العراق.
- مطر، محمد. والحلي، ليندا. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية، المؤتمر العلمي الدولي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء، الاردن .
- الهندي، سيف الدين. (2016). مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية على قطاع غزة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة.

References (Arabic & English)

- Alao, B. & Odum, A. (2019). Fighting Fraud in Nigeria Banking Industry. An Examination of the Impact of Forensic Auditing. *International Journal of Academic Multidisciplinary Research (IJAMR)*. ISSN: 2643-9670. 3(12). 22-32
- AlJalili, Jamil. (2012). The Role of the Judicial Accountant in Detecting and Addressing Money Laundering Operations - A Case Study from the FBI. *Journal of Administration and Economics*. (93). pp 80-95. University of Mosul. Iraq.

- Al-Jalili, Miqdad Ahmad. (2012). Judicial Accounting and its Possibility of Application in Iraq. *Al-Rafidain Development Journal*. College of Business and Economics. University of Mosul. 107(34). 9-21 Iraq.
- AlHindi, Saif Al-Din. (2016). *Extent of Legal Auditors' Use of Analytical Procedures in Discovering Creative Accounting Practices. An Applied Study on the Gaza Strip*. College of Commerce. Unpublished Master Thesis. Islamic University. Gaza.
- Alkababji, W. Majdi. (2019). The Role of Corporate Governance in Controlling the Earnings Management Practices of Palestinian Shareholding Industrial Companies: A Field Study. *The Arab Journal of Administration. Arab Administrative Development Organization*. 39 (2). P 1-26.
- Alkababji, W. Majdi. (2018). *Audit Quality and its Impact on Reducing Earnings Management Practices "Applied Study on Palestinian Banks Public Shareholding"*. A scientific paper. The Conference on Administrative and Economic Sciences developments and Their Role in Improving the Performance of Institutions. University of Jordan. Jordan.
- Alkababji, W. Majdi. (2017). *Corporate Governance and its Relationship with Earnings Management of Palestinian Shareholding Industrial Companies -Quantitative Analysis*. A scientific paper. The Conference on Governance. Administrative and Economic Development in Institutions - Reality and Ambition. University of Jordan. Jordan.
- AlKubaisi, Abdul-Sattar. (2016). An Empirical Investigation of the Forensic Accounting from Judicial and Forensic Accountant point of view in Jordan. *Journal of Business Administration*. 12(1). 1-29. Jordan.

- AlSisi, Najwa. (2006). The Role of Judicial Accounting in Reducing Fraud in the Financial Statements: A Field Study, *Scientific Journal of Economics and Trade*, Ain Shams University, (1).
- Bhasin, M. (2007). *Forensic Accounting: A New Paradigm for Niche Consulting, Accounting and Auditing*. The Chartered Accountant. 1000-1010.
- Blessing, I. (2015). Empirical Analysis on the Use of Forensic Accounting Techniques in Curbing Creative Accounting. *International Journal of Economics, Commerce and Management*. United Kingdom. 3 (1).
- *Certified in Financial Forensics (CFF) Credential Overview- AICPA*. (2014). Available online at: www.aicpa.org.
- Crumbley, L. (2012). *Forensic accounting: some strategies for detecting & preventing fraud*. Department of accounting. Business education complex. Louisiana state university.
- Crumbly. L. (2006). *Forensic Accounting Appearing*. available online at: www.Forensicaccounting.com.
- Crumbley, L. (2009). *Forensic and Investigative Accounting*. 4th edition. Amazon com. USA.
- Davis, C. Farrell, R. & Ogilby, S. (2009). *Characteristics and Skills of the Forensic Accountant*. available online at: www.cgcpa.com/.../eng/.../AICPA.
- Dergham, Maher. (2012). Criminal Accounting. *Palestinian Accountant Journal. A non-periodic Journal issued by the Palestinian Association of Accountants and Auditors*. (19). 12.
- Ernst& young. (2001). *Forensic Auditing*. A. N chatteri. SAI-/forensic – Auditing. Htm.)
- Gupta, M. & Kumar, D. (2020). Creative accounting a tool for financial crime: a review of the techniques and its effects. *Journal of Financial Crime*. Emerald Publishing Limited. 27(2). 397-411. <https://doi.org/10.1108/JFC-06-2019-0075>.

- Hamada, Rasha. (2010). The role of Audit Committees in Facing Creative Accounting Practices. *Damascus University Journal of Legal Economic Sciences*. 26(2). 87-118.
- Hamdan, M.W. (2018). The Role of Forensic Accounting in Discovering Financial Fraud. *International Journal of Accounting Research*. 6(176).
- Hossain, D. (2020). Awareness Towards Forensic Accounting and What Non-Accounting Experts Need to Know. *International Journal of Science and Business*. 4(4). 128-143. Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3581010
- Italia, M. (2012). The multi-disciplined skills required of forensic accountants. *Journal of modern accounting and auditing*. 8(3).
- Jassim, Dunia. (2019). The Use of Judicial Accounting and its Impact on Institutional Governance for Iraqi Companies. Study in the National Company for Chemical and Plastic Industries in Iraq. *Babylon University Journal*. 27(3). 238-255. Iraq.
- JIshi, M.S. (2003). *Definition of Forensic Accounting* P.6. available online at: www.forensicaccounting.com.
- Matar, Muhammad. & Al-Halabi, Linda. (2009). *The Role of the External Auditor in Limiting the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements Issued by Jordanian public shareholding companies*. The Seventh International Scientific Conference. Faculty of Economics and Administrative Sciences. University of Zarqa. Jordan.
- Messmer, M. (2004). The Forensic Accountant: The Sherlock Holmes of the Accounting World. *Magazine article from Business Credit*. 106(2).
- Mock, T. Turner, J. (2005). Auditor Identification of fraud risk Factors and their impact of Audit programs. Blackwell Publishing Ltd. *International Journal of Auditing*. (9). 59-77.
- Nortje, J. & Bredenkamp, P. (2020). A generic investigation process for South African commercial forensic practitioners. *Journal of Financial Crime*. Emerald Publishing Limited. 27(2). 587-600. <https://doi.org/10.1108/JFC-06-2019-0077>

- Nyabuti, V. Memba, F. & Chege, C. (2015). *Influence of Creative Accounting Practices on the Financial Performance of Companies Listed in the Nairobi Securities Exchange in Kenya*. *International Journal of Management and Commerce Innovations*. 3(2). 45-59. Available at: www.researchpublish.com.
- Özcan, O. (2019). Analyzing the Impact of Forensic Accounting on The Detection of Financial Information Manipulation. *MANAS Journal of Social Studies Issues*. 2(8).
- Ramaswamy, V. & Houston, T. (2007). New Frontiers: Training Forensic Accountants Within the Accounting Program. *Journal of College Teaching & Learning*. 4(9). 31-38.
- Remenarić, B. Kenfelja, I. & Mijoč, I. (2019). *Creative Accounting – Motivates*. Techniques and Possibilities of prevention. *ekonomski. vjesnik*. No. 193-199. Available at: https://www.researchgate.net/publication/330202220_Creative_accounting_-_Motives_techniques_and_possibilities_of_prevention
- Saad Eddin, Iman. (2010). An analytical study of innovative accounting and the role of the forensic accountant in facing it with application to the Egyptian telecommunications and technology sector. *Journal of Accounting, Management and Insurance*. Faculty of Commerce. Cairo University. No. (75). 255-306. Egypt.
- Saleh, Manal. (2016). Using Judicial Accounting Techniques to Disclose Creative Accounting Practices and Their Effects on Financial Statements. *Danars Journal*. (8). 57-85. Iraq.
- Sanchez, M. & Trewin. (2004). A Forensic Accountant as an Expert Witness in a Criminal Prosecution. *Journal of Forensic Accounting*. Vol. 5. © 2004 R.T. Edwards. Inc. Printed in U.S.A. 231-236.
- Sha'ban, Inaam. (2016). *Availability of The Elements of the Application of Judicial Accounting to Detected Cases of Financial Fraud in Economic Units - From the Viewpoint of Auditors in the audit offices and Financial arbitrators accredited to the Ministry of Justice and the Accountants Union in the Gaza Strip*, Unpublished Master Thesis, Islamic University, Palestine.

- Selimoğlu, S.K. & Altunel, M. (2020). Forensic Accounting and Fraud Audit in Turkey (2008–2018): An Academic Literature Review and Classification. *Contemporary Issues in Audit Management and Forensic Accounting* (Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis). Emerald Publishing Limited. (102). 219-244.
- The AICPA. (2007). *Forensic and Litigation Services Committee developed the definition*. See also Crumbly. D. Larry. Lester E. Hither. and G. Stevenson Smith. *Forensic and Investigative Accounting*. Chicago: CCH Incorporated. 2005. from Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions Stakeholder Organizations. faculty. and Students. West Virginia University.
- Website: www.aicpa.org
- Website: www.pex.ps