المحاسبة القضائية ودورها في الحدّ من استخدام المبادئ المحاسبية كأداة للتحايل عند إعداد القوائم المالية

د. رمضان مسعود عبد الله خليفة د. يوسف ابراهيم أبو القاسم المحروق
كلية المحاسبة ـ الرجبان ـ كلية المحاسبة ـ جامعة الزنتان

Forensic Accounting Role in Reducing the Use of Accounting Principles as a Fraud Technique in the Preparation of Financial Statements

Abstract :
The aim of this study is to investigate the potential role of forensic accounting in reducing the use of accounting principles as a fraudulent practice in preparing financial statements and to determine the relevance of the use of forensic accounting in mitigating or reducing accounting fraud. The findings of this study show that items in the financial statements have a higher potential for manipulation and fraud when the concept of consistency is not properly implemented. Moreover, when the principles of reconciliation and disclosure are not fairly applied, it might be easier to manipulate and commit fraud in accounting financial statement items. Based on these results, the study recommends that financial professionals should be knowledgeable regarding the technical and practical aspects related to the application of accounting principles and international professional standards. Financial professionals may participate and support the development of the accounting profession by organising conferences, conducting education training courses, and scientific workshops to understand forensic accounting and its techniques in the struggle against financial manipulation and accounting fraud.
Keywords: forensic accounting; accounting fraud; financial manipulation

الملخـــــــص:

تهدف هذه الدراسة إلى تناول الدور الذي يمكن أن تلعبه المحاسبة القضائية في القضاء او الحد من الفساد المالي الناتج عن الاحتيال والتلاعب المحاسبي في تطبيق المبادئ المحاسبية عند اعداد القوائم المالية للوحدات الاقتصادية، وذلك من خلال تحديد اهمية تطبيق المحاسبة القضائية في القضاء أو الحد من الفساد المالي. وقد توصلت الدراسة إلى أن عدم الالتزام بتطبيق مبدا الثبات قد يؤدي إلى سهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصر القوائم المالية، بالإضافة إلى أنه في حالة عدم الالتزام بتطبيق مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات قد يؤدي الى سهولة التلاعب والتحايل في

بنود عناصـــر القوائم المالية، بالإضـــافة إلى أن عدم الالتزام بتطبيق مبدأ الافصـــاح الشـامل قد يؤدي إلى سـهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصـر القوائم المالية، ومن خلال هذه النتائج توصـــي الدراســـة بإنه يجب على الخبير المالي إن يكون على دراية بالجوانب الفنية والعملية المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية المهتمة بمهنة المحاســـبة، إضـــافة إلى المشـــاركة والمســـاهمة في تطوير مهنة المحاســـبة من خلال العمل على تنظيم الدورات التدريبة والمؤتمرات والندوات العلمية التي تهدف الى التعرف على المحاسـبة القضـائية وألية استخدامها في التغلب على الفساد المالي والاحتيال المحاسبي.

1.1- مقدمـــــــــة:

شهدت العديد من دول العالم أواخر القرن الماضي ازمات مالية كبيرة عصفت باقتصادها بشكل مرعب حيث ادي إلى شبه افلاس بعض الدول الاوربية مثل اليونان، كذلك الحال بالولايات المتحدة الامريكية الذي تعرض اقتصادها لهزة قوية كان لها الأثر الكبير على جميع اقتصاديات دول العالم التي تتعامل معها خاصة بعد فضيحة وانهيار شركة انرون (Enron) للطاقة وحدوث اختلاسات في شركة (world com) والتي كانت تقوم بمراجعتها أكبر المكاتب المحاسبية مثل شركة آرثر أندرسون (Arthur Andersen) للمحاسبة والمراجعة، حيث كانت الشركات تمارس العديد من السياسات غير الرشيدة مثل التلاعب والتحايل بالبيانات المحاسبية، والقيام ببعض التحويرات في تطبيق بعض المبادئ والطرق والاساليب المحاسبية في معالجة البيانات المحاسبية. مثل هذه الممارسات تعد مخالفة للمبادي المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها مثل مبدأ الثبات والذي كان له الأثر السلبي على الأرباح وإدارتها والتغيير في سياساتها المحاسبية، مما انعكس سلبا على مخرجات التقارير المالية واظهارها بصورة غير حقيقية، الامر الذي أدى إلى خلق ازمة ثقة بين مهنة المحاسبة والمؤسسات المالية من جهة، وبين جمهور المستثمرين من جهة أخرى. ولهذا السبب فقد ظهرت الحاجة إلى محاولة البحث عن بدائل أخرى، والتي من شأنها تعزيز واستعادة الثقة بين جمهور المستثمرين ومهنة المحاسبة والمؤسسات المالية، ومن هذا المنطلق فقد ظهر مصطلح ما يعرف بالمحاسبة القضائية، والتي بدورها تهدف إلى الاهتمام بإعداد المحاسبين ذوي الكفاءة العالية من التأهيل العلمي والعملي في مجالي المحاسبة والقانون، ولديهم الخبرة في المعاملات التجارية والخدمية للعمل كمستشارين وخبراء لمساعدة القضاء والمساهمة في توضيح

الحقائق من خلال توفير الأدلة الكافية لضبط الاحتيال في المعاملات التجارية او الخدمية في داخل الاطار القانوني.

مشكلة الدراسة:

تعتبر المحاسبة القضائية وسيلة قانونية تهدف إلى الحد من التلاعب والاحتيال في تغيير الطرق والاجراءات المحاسبية من قبل من الممارسين لمهنة المحاسبة الذين يحاولون إظهار التقارير المالية في صورة تتفق مع رغباتهم ورغبات مسؤوليهم، وعليه فإن مشكلة الدراسة تتلخص في الإجابة على السؤال الآتي:

"هل تستطيع المحاسبة القضائية في القضاء او الحد من الفساد المالي الناتج من الاحتيال والتلاعب في تطبيق المبادئ المحاسبية عند اعداد القوائم المالية للأنشطة التجارية والخدمية؟"

فرضية البحث:

للإجابة على التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة وتحقيق أهدافها، تم صياغة الفرضية ا لرئيسية التالية:

"يمكن للمحاسبة القضائية القضاء أو الحد من الفساد المالي الناتج من الاحتيال والتلاعب المحاسبي في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية للأنشطة التجارية والخدمية".

لاختبار هذه الفرضية الرئيسية وقياسها، تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول: عدم تطبيق مبدا الثبات يؤدي الى سهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصر القوائم المالية

الفرض الفرعي الثاني: عدم تطبيق مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات يؤدي الى سهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصر القوائم المالية

الفرض الفرعي الثالث: عدم تطبيق مبدأ الافصاح الكامل يؤدي الى سهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصر القوائم المالية.

الفرض الفرعي الرابع: عدم تطبيق مبدأ الموضوعية يؤدي الى سهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصر القوائم المالية.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى تحقيق العديد من الأهداف يتمثل أهمها فيما يلي:

1-إظهار اهمية تطبيق المحاسبة القضائية في القضاء أو الحد من الفساد المالي الناتج من التلاعب والتحايل في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية.

2- طوير مهنة المحاسبة من خلال خلق توأمة بين مهنتي المحاسبة والقانون وإظهارها في شكل المحاسبة القضائية للاستفادة منها في مجال القضاء.

3-الاستفادة من الدراسات السابقة في تطبيق المحاسبة القضائية وامكانية تطبيقها في بيئة الأعمال الليبية.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في كونها من الدراسات الحديثة التي تهتم بالمحاسبة القضائية ودورها في الحد من التلاعب والتحايل في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية وتضيق فجوة عدم الثقة بين مهنة المحاسبة والمؤسسات المالية من جهة، وبين المستثمرين من جهة اخرى، وكذلك تطوير مهنة المحاسبة بما يخدم المصلحة العامة.

منهج الدراســـــة:

لاختبار فرضيات الدراسة وقياسها، اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي من خلال مراجعة وتحليل ماورد في الأدبيات المتعلقة بالمحاسبة القضائية ودورها في الحد من الفساد المالي والاحتيال المحاسبي، بالإضافة إلى أسلوب الاستقصاء بالاعتماد على أسلوب المقابلات الشخصية وذلك بهدف الحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة، إضافة إلى استخدام بعض البيانات الفعلية المتعلقة بتقييم وتحديد تكلفة المخزون السلعي والمتحصل من إحدى الشركات الصناعية الوطنية العاملة في ليبيا، لإحدى الشركات لاستخدامها في تحليل فرضيات الدراسة.

حدود البحث:

تقتصر هذه الدراسة على مراجعة ماورد بالأدب والفكر المحاسبي فيما يتعلق بكيفية التلاعب والتحايل في تطبيق المبادئ والسياسات والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

خطة البحث:

تم تقسيم البحث إلى خمس مباحث على النحو الآتـــي:

المبحث الاول: خطة البحث والمقدمة. والمبحث الثاني: الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة. والمبحث الثالث: التلاعب والتحايل في تطبيق المبادئ والطرق

والسياسات المحاسبية وأثرها على التقارير المالية. والمبحث الرابع: المحاسبة القضائية من الناحية النظرية. والمبحث الخامس: الدراسة التطبيقية والنتائج والتوصيات.

. الدراسات السابقة:

1-**دراســــــــة:** خالد محمد علي احمد، (دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي، 7-8 ابريل 2013) [1] ، وتهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المحاسب القضائي في الحد من ممارسات الفساد المالي وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج اهمها: أن المحاسبة القضائية تقوم على أساس مجموعة من مهارات متخصصة متكاملة في المحاسبة والمراجعة، وبراعة ومهارة، وتطبيق لمهارات المراجعة في ضوء المعرفة بالأمور القانونية المرتبطة بتنفيذ القانون والجدل والدعاوى القضائية ومهنه تجمع بين الخبرة المالية ومهارة التحريات وفقا لأجراء قانوني يوفر أدلة كافية لضبط الاحتيالات في القوائم المالية. وتقدم تقرير مدعم بالأدلة القانونية والموضوعية لإثبات الواقع الحالي والتنبؤ بالنزاع المستقبلي.

2- دراســــــة : موس بشير محمد نور، (المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري: دراسة ميدانية لعينة من الشركات القطاع الخاص السودانية، 2018) [2] ، وهدفت الدراسة الي إظهار دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي في التقارير المالية للشركات حيث توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها بأنه لا يوجد أثر لاستخدامات المحاسبة القضائية في السودان

3- دراســــــة: جميلة سعيد قمبر، (قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية، 2014) [3] ، وتهدف الدراسة إلى قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية, والمعوقات التي تمنع من دمج المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي, توصلت الدراسة الى نتائج أهمها الآتي: تخصيص شعبة فرعية ضمن قسم المحاسبة لتدريس علوم ومهارات المحاسبة الجنائية وإعداد برامج تعليمية تكميلية من عدة فصول دراسية للمحاسبة الجنائية لخريجي الدراسات العليا والجامعات الراغبين في اكتساب علوم ومهارات هذا المجال, كما توجد معوقات منها: بأنه لا توجد خطط محددة وواضحة لكيفية دمج المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي وعدم توافر الموارد البشرية المؤهلة التي يمكنها تدريس المحاسبة الجنائية.

4- دراســـــة: مصطفي طاهر شنقراي، وبشير بكري عجيب بابكر، (المحاسبة القضائية في البلدان العربية الواقع والطموحات، 2015) [4] ، وهدفت الدراسة إلى التعرف على مفاهيم المحاسبة القضائية ودورها في كشف ومنع التلاعب بالقوائم والتقارير المالية. والتعرف على المهارات التي يتميز بها المحاسب القضائي. توصلت الدراسة لنتائج منها تمثل مهنة المحاسبة القضائية من المهن المستحدثة في العالم العربي، وعدم التأهيل المحاسب والمراجع القضائي يسهم في ابداء راي غير سليم حول القوائم والتقارير وعمليات المنشأة المالية.

5- دراســـــة: عبد الستار عبد الجبار عيدان الكبيسي، (دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاة والمحاسب القضائي في الأردن، 2016) [5] ، وتهدف الدراسة الى استقصاء مدى أهمية المحاسبة القضائية في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية, وذلك بالاعتماد على وجهتي نظر كل من القضاء والمحاسب القضائي, توصلت الدراسة الى نتائج مفادها أن المحاسبة القضائية من وجهة نظر القضاء من حيث: أهميتها في المجتمع, ومدى توفر بياناتها, وأهلية من يمارسها كانت اجابات القضاء على التوالي (85%, و80%,و 80%), بينما من وجهة نظر المحاسبين القضائيين كانت على التوالي(74%, و70%, و81%), كما أظهرت النتائج وجود اختلاف واضح بين وجهتي نظر الاطراف المعنية وتطبيقاتها وعلى ضوء تلك النتائج ثم استخلاص نتيجة بأن المحاسبة القضائية: لا ترقي الى المستوى الحقيقي بالرغم من النتائج الإيجابية الاحصائية الجيدة الذي يجب ان تلعبه في محاربة الغش والاحتيال وتحقيق العدالة بالمجتمع.

6- دراســـــة: شاهد فاتح، شارف عبد الغني، (المحاسبة القضائية كآلية للحد من الغش والتحايل المالي دراسة ميدانية :على مؤسسات مدينة تقرت، 2018) [6]

تهدف الدراسة الى دراسة موضوع المحاسبة القضائية كآلية للحد من الغش ولتحايل المالي والحد منها, وتوصلت الدراسة الي نتائج منها: أن المحاسبة القضائية عندما يتم نشر ثقافتها والاهتمام بها يفعل دورها في الحد من الغش والتحايل المالي, وتوفير خدمات العمل القانوني لها يساعد على منع الغش والتحايل المالي, وتفعيل دورها يساهم بشكل مباشر في استقلالية المراجعين والمحاسبين, وتوفير متطلباتها يساهم في الحد من الغش والتحايل المالي, وتحسين قوانينها بشكل مستمر يساعد في الكشف على أساليب الغش والتحايل المالي, وتمتع المحاسب القضائي على القدرة على إدارة المخاطر يساهم في تفعيل دور المحاسبة القضائية في القضاء على الغش والتحايل المالي.

7ـ دراســـــــة: منال ناجي صالح، (المحاسبة القضائية ودورها في تعزيز الالتزام الاخلاقي لدى العاملين في مهنة المحاسبة والتدقيق دراسة لعينة من مرقبي الحسابات في مدينة الموصـل، 2018) [7] ، ويتمثل الهدف الرئيسـي لمهنة التدقيق في اضـفاء الثقة على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية ويعد التزام العاملين في مهنة التدقيق بقواعد وآداب سـلوك المهنة والالتزام بالمعايير الفنية اعترافا منهم بمسـؤولية مهنة المحاسبة والتدقيق ككل تجاه المجتمع والعملاء وزملائهم في المهنة وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: ان المحاسـبين القضـائيين هم أفضـل مصـدر لجمع المعلومات وتحري المعلومات وفهم العناصـر القانونية للاحتيال والجرائم المالية والتصـدي لها وكشفها, والمحاسب القضائي يمتلك الادلة الكافية التي تمكنه من الوقوف في المحكمة والادلاء بشهادته لمساعدة المحكمة في اكتشاف وتقصي الحقائق, واستنتجت الدراسة ايضـا بوجود اختلاف بين المحاسـب القانوني والمحاسـب القضـائي في العديد من الامور كالتأهيل والشـهادة والمجالات التي يغطيها كل منهم, ومخرجات المحاسـبة القضـائية تتمثل في تقارير ترشـد القضـاة إلى اصـدار الاحكام بحق الاطراف المعنية, وبينت الدراسة بوجود علاقة ارتباط معنوية بين المحاسبة القضائية والمبادئ الاساسية للسلوك الاخلاقي لمهنة المحاسـبة, وعلى مبادئ الامانة, والاسـتقامة, والموضـوعية, والمعايير الفنية.

8ـ دراســـــة: عبدالحفيظ فرج مسيرة، عبد الحكيم المبروك سالم، (مقومات اعتماد المحاسب الخبير لدى المحاكم – دراسة تطبيقية بالمحاكم الليبية، 2019) [8] ، وتهدف الدراسة الى التحقق من التزام أعضاء لجنة الخبراء بمحاكم الاستئناف والمحاكم الابتدائية الليبية من توفر مجموعة المعارف والمهارات لدى المحاسب الخبير، الذي يتم قبوله وأدراج أسمه بجدول الخبراء للاستعانة به عند الحاجة اليه من قبل القضاة في القضايا التي تعرض في المحاكم حيت توصلت الدراسة الميدانية الى نتيجة مفادها أن لجان الخبرة بمحاكم الاستئناف والمحاكم الابتدائية تلتزم بتوفير مجموعة المعارف والمهارات لدى المحاسب الخبير، وذلك بما نسبته (77.6%) من مجموع أراء عينة الدراسة.

9ـ دراســـــة: عاطف محمد أحمد، (دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، 2013) [9] ، و تهدف هذه الدراسة الى تحليل دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق

على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتحديد آليات المحاسبة القضائية التي تساعد الشركات في اكتشاف قضايا الفساد المالي، وتوصلت الدراسة الي نتائج أهمها: ان هناك حاجة الى اليات المحاسبة القضائية سواء لطلبة المحاسبة في الجامعات أو المحاسبين والمراجعين أيضا تبين أن آثار آليات المحاسبة القضائية كانت إيجابية على قدرات ومهارات ومعارف عينة الدراسة بشكل يؤهلهم على محاربة حالات الغش والفساد المالي والإداري داخل الشركات.

10-**دراسة:** حسام السعيد الوكيل، (مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية: دراسة ميدانية، 2018) [10] تهدف الدراسة الى وضع مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية وتوصلت الدراسة الى نتائج أهمها الآتي: أن المتطلبات الأساسية للمحاسب القضائي تختلف عن المتطلبات الأساسية للمراجع الخارجي، يحتاج قيام المحاسب القضائي بمكافحة عمليات غسل الأموال أو الحد منها إلى توافر مجموعة من الخصائص او المعارف والمهارات، هناك مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المحاسب القضائي في مكافحة عمليات غسل الأموال أو الحد منها

11- **دراسة :** ثابت حسان ثابت، أنس إحسان شاكر، (المحاسبة القضائية ودورها في الكشف عن الاحتيال في الأعمال التجارية) [11] وتناولت الدراسة مفهوم الاحتيال المالي في الأعمال التجارية ومدى تأثيره على ثقة الجمهور و أنواع الاحتيال المالي وأهم العوامل المؤثرة عليه بالإضافة الى توضيح الإطار النظري للمحاسبة القضائية و الخلفية التاريخية لها و دورها في الحد من الاحتيال المالي من خلال استعراض لأهم التجارب العالمية, وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها الآتي: إن دور مدقق الحسابات (الداخلي أو الخارجي) كان دوراً تفاعلياً يقتضي معالجة الحسابات المعالجة السليمة إلا أن دور المحاسب القضائي هو دور استباقي للكشف عن العمليات الاحتيالية وتحليل أسبابها و التحقيق في أبعادها مما يؤدي الى تخفيض الخسارة للشركات و الحد من الجرائم المالية في المجتمع ,وعلى الرغم من التكاليف الباهظة التي يمكن أن تتحملها الشركة في تفعيل دور المحاسب القضائي و لكن عوائدها المستقبلية ستكون أكبر بكثير ,كما إن تعزيز دور المحاسبة القضائية و تعاونها مع المحاكم من الممكن أن يؤسس أرضية صلبة لمكافحة أساليب الفساد المختلفة وبناء مجتمع خالٍ من الاحتيال.

من خلال استعراض وتحليل النتائج التي توصلت اليها الدراسات السابقة يتضح بأن المحاسبة القضائية تقوم على أساس مجموعة من مهارات متخصصة متكاملة في المحاسبة والمراجعة، ومهنه تجمع بين الخبرة المالية ومهارة التحريات وتوفر أدلة كافية لضبط الاحتيالات في القوائم المالية مدعم بالأدلة القانونية والموضوعية لإثبات الواقع الحالي والتنبؤ بالنزاع المستقبلي, وعندما يتم نشر ثقافتها والاهتمام بها, وتوفير خدمات العمل القانوني لها وتوفير متطلباتها, وتحسين قوانينها بشكل مستمر سيساعد على منع الغش والتحايل المالي, كما إن تعزيز دور المحاسبة القضائية و تعاونها مع المحاكم من الممكن أن يؤسس أرضية صلبة لمكافحة أساليب الفساد المختلفة و بناء مجتمع خالٍ من الاحتيال, وعدم التأهيل المحاسب والمراجع القضائي يسهم في ابداء راي غير سليم حول القوائم والتقارير وعمليات المنشأة المالية, وهذا ما توصلت اليه دراسات كلا من (دراسة خالد محمد علي احمد)، و(دراسة شاهد فاتح, شارف عبد الغني)، و(دراسة ثابت حسان ثابت, أنس إحسان شاكر)، و(دراسة مصطفي طاهر شنقراي، وبشير بكري عجيب بابكر)، كما ان المحاسبة القضائية لا توجد لها أثر في السودان وهذا ما توصلت اليه دراسة (موس بشير محمد نور) أن من ضمن متطلبات المحاسبة الجنائية (القضائية) أن يتم دراستها في المعاهد والكليات المتخصصة في علم المحاسبة الا انه توجد معوقات تقف في ذلك اهمها: بأنه لا توجد خطط محددة لإمكانية دمج المحاسبة الجنائية في مناهج التعليم العالي ولا يوجد موارد بشرية مؤهلة لتدريسها، وهذا ما توصلت اليه دراسة (جميلة سعيد قمبر)، كما أن المحاسبة القضائية: لا ترقي الى المستوى الحقيقي في محاربة الغش والاحتيال وتحقيق العدالة بالمجتمع, وهذا ما توصلت اليه دراسة (عبدالستار عبدالجبار عيدان الكبيسي), الا إن المحاسبين القضائيين لهم الأفضلية في جمع المعلومات وتحري المعلومات وفهم العناصر القانونية للاحتيال والجرائم المالية والتصدي لها وكشفها, ويمتلكون الادلة الكافية التي تمكنهم من الوقوف في المحكمة والادلاء بشهادتهم لمساعدة المحكمة في اكتشاف وتقصي الحقائق, وهذا ما توصلت اليه دراسة (منال ناجي صالح)، كما ان المحاسب الخبير يمتلك مجموعة من المعارف والمهارات يمكن ان تستعين بها لجان الخبرة بمحاكم الاستئناف, وهذا ما أشارت اليه دراسة (عبدالحفيظ فرج مسيرة، عبدالحكيم المبروك سالم)، كما اكدت دراسة (عاطف محمد أحمد أحمد) : بأن آليات المحاسبة القضائية لها آثار إيجابية على قدرات ومهارات ومعارف عينة الدراسة بشكل يؤهلهم على محاربة حالات الغش والفساد المالي والإداري داخل الشركات, كما توصلت دراسة(حسام السعيد الوكيل)

بأن هناك مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المحاسب القضائي في مكافحة عمليات غسل الأموال أو الحد منها.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

ومن خلال النتائج التي توصلت اليها الدراسات السابقة يتضح بأن اغلب الدراسات توصلت إلى ان المحاسبة القضائية تعتمد على مجموعة من مهارات متخصصة، وتجمع بين الخبرة المالية ومهارة التحريات وتوفر أدلة كافية لضبط الاحتيالات في القوائم المالية, وتوفير متطلباتها يساهم في الحد من الغش والتحايل المالي, وتتفق هذه الدراسة مع هذه الدراسات في ذلك الا ان هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة في أنها تتناول التحايل في الجانب الفني لعلم المحاسبة والمتمثل في أمكانية التلاعب والتحايل في استخدام المبادي المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها عندا اعداد التقارير المالية والتي لم تشير اليه الدراسات السابقة.

3. التلاعب والتحايل في تطبيق المبادئ والسياسات والطرق المحاسبية وأثرها على التقارير المالية

إن مهنة المحاسبة في الفترات السابقة تعتمد في اعدادها للقوائم المالية على الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها الا انه تم اصدار معايير دولية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية اعتمدتها عدة دول واجرت عليها تعديلات بما يتلاءم مع بيئتها الاقتصادية الا ان مهنة المحاسبة في ليبيا مازالت تعتمد على الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها وعليه فإنه سيتم التطرق الى هذه الفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية واثر تغييرها وتعديلها على المركز المالي للأنشطة الاقتصادية وتتمثل الفروض والمبادئ والسياسات والطرق المحاسبية في الآتي [12]:

أولاً- الفروض المحاسبية :

تتكون الفروض المحاسبية من الفروض الآتية:

- فرض الوحدة الاقتصادية المستقلة.
- فرض المشروع المستمر.
- فرض وحدة القياس.
- فرض الوقتية.

ثانياً- المبادئ المحاسبية:

تحتوي المبادئ المحاسبية على المبادئ التالية:

- مبدأ التكلفة التاريخية
- مبدأ تحقيق الايراد
- مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات.
- مبدأ الموضوعية
- مبدأ الثبات
- مبدأ العرض الكامل
- مبدأ التوحيد
- مبدأ الاستثناء ويتكون من مفهومي الحيطة والحذر، والحالات الخاصة.

ومن خلال ما سبق من عرض الفروض والمبادي المحاسبية قد يقوم المحاسب بالتحايل في ظل تطبيق هذه المبادي فعدم تطبيق مبدا الثبات يعني عدم الثبات في تطبيق الطرق والمبادي المحاسبية من سنة مالية الي أخرى مما يشير بوجود تحايل في اظهار القوائم المالية بصورة غير حقيقية كأن تغير الشركة من استخدام مبدأ متعارف عليه الى مبدأ اخر متعارف عليه مثل التغير من طريقة الوارد أخيرا صادر أولا الى طريقة الوارد اولا صادر اولا او طريقة متوسط سعر التكلفة في تقييم المخزون السلعي وهذا يؤدي الي تغيير في قيمة ربحية المنشأة حسب رغبة إدارة الشركة, وكذلك في حالة تقييم الاصول الثابتة قد يقوم المحاسب بتغيير طريقة التقييم من طريقة القسط الثابت الى طريقة القسط المتناقص كما ان تحميل السنة المالية بمصروفات تخص سنة أخرى يؤدي الى تخفيض الارباح السنة التي حملت عليها هذا المصروف ويقوم المحاسب بهذا الاحراء في حالة رغبة ادارة الشركة بالتهرب من الضرائب أو قد يقوم المحاسب عند اعداده للقوائم المالية لسنة ما ان يحملها بإيرادات تخص سنة اخرى بهدف زيادة ارباح الشركة لتشجيع المستثمرين الجدد على شراء اسهمها بالإضافة الى ذلك عدم تطبيق مبدا الافصاح بشكل جيد قد يؤدي الى تضليل متخذ القرار عند اتخاد قراره من عدمه فعدم الافصاح والفصل بين النشاط العادي للمنشأة والنشاط الغير العادي للمنشأة في قائمة الدخل قد يؤدي الى أن المنشأة التي حققت خسائر من نشاطها الطبيعي ان تخفي هذه الخسائر ولتحقق بدلا من ذلك ارباح تقوم ببيع أحد أصولها الثابتة (مبنى أو أرض ...الخ) وهو من النشاط الغير العادي للمنشأة لتغطية خسائرها فتظهر قائمة الدخل على اساس ان الشركة حققت ارباح في حين ان الشركة من خلال نشاطها الطبيعي محققه خسائر كما أن عدم تطبيق مبدأ الموضوعية الدي ينص بضرورة أن تكون كل عملية

بيع أو شراء أو تقديم خدمة ان تكون مؤيدة بمستند فعدم وجود مستند مؤيد لعملية بيع أو شراء أو تقديم خدمة يشير بوجود تحايل في البيانات المالية

4. المحاسبة القضائية من الناحية النظرية :

نستعرض المحاسبة القضائية من الناحية النظرية وفقاً للآتي:

أولا ـ مفهوم المحاسبة القضائية [4]

مفهوم المحاسبة القضائية بانها مجال من مجالات المعرفة المحاسبية تسهم في فض النزاعات المالية بإبداء رايه الفني المحايد حول محاولات التلاعب والغش والاحتيال لكسب مكاسب من أطراف خارجية.

ثانياَ ـ المحاسب القضائي [5]

له عدة تسميات فقد تسمي بالمحاسبة العدلية, او المحاسبة الجنائية، او (المحاسبة التحقيقية), (المحاسبة التجارية)...الخ الا أن مصطلح المحاسبة القضائية هو الأدق تعبيرا والاكثر شيوعا من التسميات السابقة لأنه في نهاية المطاف تبرز المهمة الرئيسية له بالأدلاء بشهادته أمام المحكمة أو خارجها مستندا الى مهارته وخبرته في القضية موضوع التحقيق للفصل أو القضاء فيها بصورة عادلة, أدن فالعدالة أو العدلية هو ما يفترض ان يختتم به دور المحاسب القضائي , وقد يتخصص المحاسب القضائي بمجال معين كالضريبة، أو التأمين، أو مشاكل الشركات، ...الخ.

ثالثاَ ـ المتطلبات الأساسية للمحاسب القضائي [13]

على المحاسب القضائي ان يمتلك خلفية محاسبية جيدة، ومعرفة متكاملة بالمراجعة والرقابة الداخلية، وبكيفية ضبط الغش، والخبرة العالية والقدرة على الإقناع ومهارة الاتصال الفعال، وبراعة إجراء التحريات، والمقدرة على الجدل والتحليل والتقييم وتأييد الدعاوى، وضرورة التحاقه بالدورات التدريبية والبرامج المتخصصة والحصول على شهادة خبرة مهنية معتمدة من جهات متعارف عليها.

وتتمثل أساليب المحاسبة القضائية في المراجعة التفاعلية والمراجعة التشريعية والمراجعة الالتزام بالقوانين والأحكام والتشريعات وإجراء التحريات والأداة التشخيصية وتطبيق هذه الأساليب سيؤثر على التخطيط لعملية المراجعة الخارجية ومن ثم زيادة كفاءتها وفعاليتها وطمأنة مستخدمي القوائم المالية.

رابعاَ ـ التأهيل العلمي والعملي للمحاسب القضائي [1]

المحاسب القضائي يجب ان يمتلك مؤهلات علمية في التمويل ، القانون ، المحاسبة ، علوم الحاسب الالي وتكنولوجيا المعلومات وغيرها من التخصصات الأخرى ذات

الصلة, وأن يمتلك بعض المعارف الأساسية في علم النفس من أجل تعزيز قدرته في التحقيق لكشف الاحتيال وأن تكون خبرته العملية كحد أدنى ثلاث سنوات, وأن يكون لدية خلفية عن الحاسب وتكنولوجيا المعلومات، والجرائم الالكترونية وذلك لتسهيل المقاضاة, وأن تكون له صفاة أخرى مثل: مهارة التحليل، والتفكير الانتقادي، ومنطقية السلوكيات الجنائية، والمعرفة بالقوانين ذات الصلة. وفريق المحاسب القضائي يتكون من المحامين والمحاسبين وخبراء قضائيين في مجال الحاسوب وهيئات تنفيذ القانون.

خامساَ: الأساليب الاحتيالية لحالات الغش والفساد المالي والإداري [9]

تتمثل الأساليب الاحتيالية في سوء استغلال الموارد من خلال غش وفساد الموظفين والمديرين, واستغلال المنصب القيادي لتهرب من دفع الضرائب من بعض المديرين والمسئولين, وتضليل القوائم المالية من خلال غش وفساد المراجع الخارجي, وتقديم الهدايا والرشاوى للصحفيين والاعلامين بسبب العلاقة بينهم وبين رجال الأعمال للتستر عليهم عن قضايا الغش والفساد, وإدارة الإيرادات من خلال سوء استغلال مرونة القواعد والمبادئ المحاسبية, والمبالغة في تقييم عناصر الأصول والخصوم, والمعالجات الخاطئة للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحوث والتطوير وتحميلها على قائمة الدخل بدلا من رسملتها، وسرقة وضياع أصول الشركة وسوء استغلالها من خلال استخدام أساليب الجريمة المنظمة صعبة الاكتشاف, واستغلال أساليب المحاسبة الإبداعية لتضليل القوائم المالية وتضخيم الأرباح , وحالات غسيل الأموال ...الخ.

5. الدراسة التطبيقية والنتائج والتوصيات:

1.5 الدراســـة التطبيقية:

تتمثل الدراسة التطبيقية في ايضاح كيفية استخدام الطرق والمبادئ المحاسبية في التلاعب بالأرقام المدونة بعناصر القوائم المالية بما يخدم مصلحة مجلس ادارة الشركة في التهرب الضـــريبي أو في تعظيم ربح الشـــركة حتى يتم جلب مســـتثمرين جدد أو لعرض القوائم المالية امام اعضـــاء الجمعية العمومية للشـــركة بهدف إعادة انتخابهم لمجلس ادارة الشـركة من جديد وتوجد عدة طرق محاسـبية يمكن اسـتخدامها لتحقيق أهداف مجلس ادارة الشـركة في التلاعب والتحايل عند أعداد قوائمها المالية مثل جرد بند المخزون حيث توجد عدة طرق لتقييم المخزون الســلعي مثل: طريقة الوارد أولا صـادر أولا، وطريقة الوارد أولا صـادر أخيرا، وطريقة متوسـط سـعر التكلفة، وهذه الطرق جميعها طرق معترف بها محاسـبيا الا ان الإشـكالية في عدم الثبات في تطبيق

طريقة معينة من سنة الى أخر يؤثر على هامش الربح للشركة مما يسهل من عملية التلاعب والتحايل في تقاريرها المالية من قبل المستفيدين من ذلك.

ولاختبار فرضية الدراسة الرئيسية التي تنص بأن (المحاسبة القضائية تستطيع القضاء او الحد من الفساد المالي الناتج من الاحتيال والتلاعب في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية للأنشطة التجارية والخدمية).

عليه يجب اختبار فرضيات الدراسة الفرعية الأتية على النحو الآتي:

الفرضي الفرعي الأول: ينص الفرعي الأول على عدم تطبيق مبدا الثبات يؤدي الى سهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصر القوائم المالية.

تحليل الفرضية: سيتم اختبار هذه الفرضية بافتراض ان احدى الشركات التجارية تستخدم الجرد الدوري في جرد وتقييم محزونها السلعي وأن ادوات التقييم المتعارف عليها محاسبيا للمخزون السلعي هي: طريقة الوارد أولا صادر أولا, وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا, وطريقة متوسط سعر التكلفة, وأن مبدأ الثبات وهو أحد المبادئ المحاسبية ينص بالثبات عند تطبيق احد الطرق المحاسبية من سنة الى اخرى الا في حالات خاصة يتطلب التغيير مع ذكر الاسباب هذا التغيير, فإذا افترضنا ان الشركة تجاهلت هذا المبدأ ولم تقوم بتطبيقه فأن اجمالي الربحية لهذه الشركة سيتغير بتغير الطرق المكورة عند تقييم المخزون السلعي على النحو الاتي:

فإذا ما حصلنا على معلومات تبين لنا حركة المخزون السلعي كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول يبين حركة المخزون السلعي لمنشاة تجارية خلال الفترة من 2021/1/1-2021/12/15

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	سعر الوحدة	إجمالي التكلفة	سعر بيع الوحدة	اجمالي المبيعات
2021/1/1	رصيد البضاعة أول المدة	100 وحدة	10 د. ل	1000 د. ل		
2021/2/5	مشتريات	200 وحدة	11 د. ل	2200 د. ل		
2021/3/10	مبيعات	150 وحدة			12 د. ل	1800 د. ل
2021/5/15	مشتريات	200 وحدة	12 د. ل	2400 د. ل		
2021/7/20	مبيعات	200 وحدة			20 د. ل	4000 د. ل
2021/9/25	مشتريات	100 وحدة	13 د. ل	1300 د. ل		
2021/12/15	مبيعات	50 وحدة			20 د. ل	1000 د. ل

فأننا يمكن تطبيق الطرق الثلاث لتقييم المخزون السلعي على النحو الاتي:

أولا: طريقة الوارد أولا صادر أولا لتقييم المخزون السلعي

تفترض هذه الطريقة أن الوحدات التي تشـــترى أولا تباع أولا، وبالتالي فإن الوحدات التي تباع يتم تحديد تكلفتها بأقدم الاســـعار، وكنتيجة لذلك يتم تحديد تســـعير الوحدات المتبقية بالمخازن في نهاية الفترة بأحدث الاســـعار وعليه فإن تحديد تكلفة المخزون اخر المدة وفقا لهذه الطريقة يكون على النحو الاتي:

100 وحدة المشترات يوم 9/25 بسعر 13د، ل يساوي 1300 يضاف اليها 100وحدة المشترات يوم 5/15 بسعر 12د. كما هو موضح بالجدول السابق

اذن (بضـــاعة اخر المدة) هي (100وحدة×13 د.ل) +(100 وحدة ×12 د.ل) = 1300+1200= 2500د.ل

ويمكن ايجاد تكلفة البضاعة المباعة كما يلي:

تكلفة بضاعة اول المدة	1000
يضاف اليها مشتريات خلال الفترة	5900
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	6900
يطرح منها تكلفة بضاعة اخر المدة	(2500)
تكلفة البضاعة المباعة	4400

إذن مجمل الدخل (الربح أو خســـارة) وفقا لطريقة الوارد اولا صـــادر اولا تحســـب كالتالي:

صافي المبيعات	6800
يطرح تكلفة البضاعة المباعة	(4400)
مجمل الربح (الخسارة)	2400

ثانيا ـ طريقة الوارد أخيرا صادر أولا لتقييم المخزون السلعي :

تفترض هذه الطريقة أن الوحدات المشـترات اخيرا تباع أولا حيث تسـعر الوحدات المبيعة بأسعار أحدث المشتريات، وبالتالي يتم تسعير الوحدات المتبقية بالمخازن بأقدم الاســـعار، وعليه فإن تحديد تكلفة المخزون اخر المدة وفقا لهذه الطريقة يكون على النحو الاتي:

100 وحدة من مخزون 1/1 يسـعر 10د.للوحدة يضـاف اليها100وحدة مشـترات يوم 2/5 بسعر 11د.ل للوحدة، كما هو موضح بالجدول السابق

اذن تكلفة الوحدات المتبقية بالمخازن اخر المدة هي: (100وحدة×10د.ل للوحدة) +(100وحدة×11د.ل للوحدة) = 1000+1100=2100

أي ان تكلفة بضاعة اخر المدة المتبقية بالمخازن هي 2100

ويمكن ايجاد تكلفة البضاعة المباعة كما يلي:

تكلفة بضاعة أول المدة	**1000**
يضاف اليها مشتريات خلال الفترة	**5900**
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	**6900**
يطرح منها تكلفة بضاعة اخر المدة	**(2100)**
تكلفة البضاعة المباعة	**4800**

إذن مجمل الدخل (الربح أو خسارة) وفقا لطريقة الوارد اخيرا صادر أولا تحسب كالتالي:

صافي المبيعات	**6800**
يطرح تكلفة البضاعة المباعة	**(4800)**
مجمل الدخل (الخسارة)	**2000**

ثالثا ـ طريقة متوسط سعر التكلفة لتقييم المخزون السلعي

وفقا لهذه الطريقة يتم احتساب متوسط لسعر التكلفة بقسمة تكلفة الوحدات المعدة للبيع خلال الفترة على عدد الوحدات المعدة للبيع خلال الفترة ثم يستخدم هذا المتوسط في تحديد تكلفة الوحدات المتبقية، وذلك بضرب عدد الوحدات المتبقية في متوسط سعر التكلفة.

تكلفة الوحدات المتاحة للبيع خلال الفترة = 6900

اجمالي عدد الوحدات المعدة للبيع = عدد وحدات رصيد اول المدة + عدد وحدات المشترات خلال الفترة 100+500=600 اذن متوسط التكلفة= تكلفة الوحدات المتاحة للبيع خلال الفترة / اجمالي عدد الوحدات المعدة للبيع. يعني متوسط التكلفة= 11.5=600/6900

اذن تكلفة مخزون اخر المدة وفق طريقة متوسط التكلفة =200×11.5=2300

ويمكن بعد ذلك تحديد تكلفة البضاعة المباعة على النحو الآتي:

تكلفة بضاعة أول المدة	**1000د.ل**
يضاف اليها مشتريات خلال الفترة	**5900**

تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	**6900**
يطرح منها تكلفة بضاعة آخر المدة	**(2300)**
تكلفة البضاعة المباعة	**4600**

إذن مجمل الدخل (الربح أو خسارة) وفقا لطريقة متوسط التكلفة تحسب كالتالي:

صافي المبيعات	**6800**
يطرح تكلفة البضاعة المباعة	**(4600)**
= مجمل الدخل (الخسارة)	**2200**

نستنتج مما سبق صحة الفرضية التي تنص (عدم تطبيق مبدا الثبات يؤدي الى سهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصر القوائم المالية) حيث يلاحظ اختلاف مجمل الربح في كل طريقة من الطرق السابقة وهذا الاختلاف قد يستغله اصحاب المصلحة سوء كانوا مجلس الادارة أو غيرهم في تخفيض الربح او زيادته وفق مصالحهم الذاتية.

وبالنسبة لتحليل الفرضية الثانية والثالثة والرابعة تم استخدام طريقة المقابلة الشخصية لجمع المعلومات المطلوبة لتحليل الفرضيات المذكورة حيث قام الباحثان من خلال المقابلة الشخصية مع اعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكلية المحاسبة بجامعة الزنتان بإجراء مناقشة علمية داخل القسم تعرف بالعصف الذهني بين اعضاء هيئة التدريس للإجابة على فرضيات الدراسة الاتية:

الفرض الفرعي الثاني: عدم تطبيق مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات يؤدي الى سهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصر القوائم المالية

تحليل الفرضية : إن تحميل السنة المالية بمصروفات تخص سنوات قادمة يؤدي الى تحميل السنة التي حملت عليها هذا المصروف بمصروفات لا تخصها وبالتالي حمل قائمة الدخل بمصروفات لا علاقه لها بها وهذا يؤثر على ربحية المنشأة تأثير سلبي ومثل هذه المصرفات مصروفات التأسيس فقد يتم تحميلها كمصروفات بالكامل في قائمة الدخل في السنة الاولي من نشاط الشركة وهذا مخالف لمبدا مقابلة الايرادات بالمصروفات كما ان عدم تطبيق هذا المبدأ بطريقة صحيحة قد يؤدى الى التلاعب في القوائم المالية وخاصة قائمة الدخل من قبل مجلس ادارة الشركة او المستفيدين من ذلك فمثلا قد تقوم مجلس ادارة الشركة بتحميل مصروفات تخص سنوات قادمة مثل مصروف تأمين مقدم أو مصروف كهرباء مقدم ...الخ وتحميلها على قائمة الدخل في سنة ما بهدف تخفيض الارباح لغرض التهرب من دفع الضرائب, أو يقوم مجلس

الادارة بزيادة ارباح الشـــركة من خلال تحميل قائمة الدخل بإيرادات تمثل ايرادات سنوات قادمة او ترحيل مصروفات تخص هذه السنة الى سنوات قادمة بهدف زيادة ارباح الســـنة المطلوب فيها تعظيم الربح لغرض اعادة انتخاب مجلس الادارة من قبل الجمعية العمومية مثلا أو لغرض اغراء مستثمرين جدد لشراء اسهم الشركة...الخ.

ومن خلال ما سبق يتضح بصحة الفرضية الفرعية الثانية التي تنص (عدم تطبيق مبدأ مقابلة الايرادات بالمصـــروفات يؤدي الى ســـهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصر القوائم المالية)

الفرض الفرعي الثالث : عدم تطبيق مبدأ الافصاح الكامل يؤدي الى سهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصر القوائم المالية.

تحليل الفرضـــية: إن عدم تطبيق هذا المبـدأ يـؤدّي إلى عدم شفافية القوائم الماليـة للشركة وعدم ايضاح النشاط العادي والغير العادي للشركة مما يؤدي بمجلس ادارة الشـركة الى اخفاء حقيقة نشـاطها الطبيعي عن متخذي القرار وخاصـة في حالة ان الشركة تتعرض الى خسائر في نشاطها العادي فتقوم الشركة بإخفاء هذه الخسائر ببيع إحدى أصولها الثابتة أو بيع اسهمها في استثماراتها في شركات أخرى ...الخ وهذه عملية البيع ليســت من طبيعة نشـاط الشـركة فتزيد ايرادات الشـركة حتى تغطي خسارتها.

ومن خلال ما سبق يتضح بصحة الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص (عدم تطبيق مبدأ الافصاح الكامل يؤدي الى سهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصر القوائم المالية).

الفرض الفرعـــــي الرابع: عدم تطبيق مبدأ الموضوعية يؤدي الى سهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصر القوائم المالية.

تحليل الفرضية: إن عدم تطبيق مبدأ الموضوعية والدي ينص بضرورة أن يرفق عند إجراء قيد محاسبي لأي عملية تجارية تقوم بها الشركة من بيع أو شراء يجب ان تكون مؤيدة بمســتندات تدل على عملية الشـــراء او البيع وعدم تطبيق هذا المبدأ يؤدي الى تسجيل عمليات او شراء وهمية مما ينعكس سلبا على شفافية القوائم المالية وسهولة التلاعب في بنود القوائم المالية.

ونستنتج مما سبق صحة الفرضية التي تنص (عدم تطبيق مبدأ الموضوعية يؤدي الى سهولة التلاعب والتحايل في بنود عناصر القوائم المالية).

ومن خلال تحليل الفرضـــيات الفرعية الســـابقة يمكن ايقاف هذا التلاعب من قبل المحاسب القضائي الملم بالجانب الفني للمحاسبة.

وعليه نستنتج بصحة الفرضية الرئيسية التي تنص "ان المحاسبة القضائية تستطيع القضـــاء او الحد من الفســـاد المالي الناتج من الاحتيال والتلاعب في تطبيق المبادئ المحاســـبية المقبولة والمتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية للأنشـــطة التجارية والخدمية".

6. النتائـــج:

من خلال تحليل فرضيات الدراسة الفرعية نستنتج الآتي:

إن عدم تطبيق مبدا الثبات، ومبدأ مقابلة الايرادات بالمصـــروفات، ومبدأ الافصـــاح الكامل، ومبدأ الموضـــوعية، يؤدي الى ســـهولة التلاعب بأرقام البنود المدونة بالقوائم المالية من قبل المســـتفيدين من ذلك لغرض التهرب من الضـــرائب أو لإظهار ارباح وهمية بهدف بيع أسهم الشركة للمستثمرين جدد وهذا التلاعب يمكن التغلب علية في حالة وجود محاســـب ذوي خبرة في الجانب الفني للمحاســـبة في عناصـــر المحاســـبة القضـــائية باعتبار عناصـــرها يتم اختيارهم وفق للعامل الخبرة العملية والمؤهل العلمي في الجانب المحاسبي والقضائي.

7. التوصـــيات:

1-يفضـل استحداث قسم المحاسبة القضـائية في كليتي المحاسبة والقانون بالجامعات الليبية حتى يستطيع القضـاء الليبي الاعتماد على كوادر شـابة متخصـصـة مباشـرة في هذا المجال بدلا من الاعتماد على الخبرة فقط

2-في ظل النمو والتطور الاقتصادي الذي يشهده النشاط الاقتصادي العالمي أصبح من الضـــروري الاعتماد على المعايير المحاســـبة الدولية وتحويرها بما يتلاءم مع البيئة الاقتصـادية الليبية بدلا من الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة والمعترف بها في اعداد التقارير المالية للشركات الليبية.

3-على المحاسب القضـائي ان يكون ملم بالجانب الفني لعلم المحاسبة من الناحية الفنية والعملية للمبادئ المحاســبية والمعايير المحاســبة الدولية وتنمية مهارته الفنية في علم المحاسبة والقانون وعلم النفس.

4- اقامة الدورات التدريبية والندوات العلمية بشكل دوري لتعريف بالمحاسبة القضائية ودورها في القضاء او الحد من الفساد المالي.

5-يفضل تكليف محاسب قضائي من قبل مصلحة الضرائب لفحص القوائم المالية التي تقدم من قبل الممولين لغرض التأكد من صـــحة وعدم التلاعب في صـــافي الدخل الخاضع لضريبة

5-من المستحسن وفي ظل الظروف التي تمر بها ليبيا من التلاعب والتزوير والتحايل في التقارير المالية الخاصة بمؤسسات الدولة الليبية الحكومية وهذا ما أشار اليه تقرير ديوان المحاسبة الليبي انشاء قسم مستقل خاص بالمحاسبة القضائية في هذه المؤسسات يتبع النائب العام مباشرة حتى يتم الحد من التلاعب والنهب في اموال الدولة الليبية.

6-بسبب الظروف الاقتصادية التي تمر بها الدولة الليبية ومن أجل الصالح العام من الضروري خلق توأمة بين القطاعين المحاسبة والقضاء لخلق ألية فعالة للتعاون في الحد من الغش والتحايل المالي.

المراجع والمصادر

[1] خ. م. ع. الخضر، "دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي،" المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة بني سويف، 8-7 إبريل 2013.

[2] م. ب. م. نور، "المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري (دراسة ميدانية لعينة من الشركات القطاع الخاص السودانية)،" رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والمالية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018.

[3] ج. س. قمبر، "قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية،" المجلة الجامعة، المجلد 1، رقم 16، 242 - 213 .pp، 2014.

[4] م. ط. شنفراي و ب. ب. ع. بابكر، "المحاسبة القضائية في البلدان العربية: الواقع والطموح،" مجلة الدراسات العليا، المجلد 4، رقم 14، 85 - 69 .pp، 2016.

[5] ع. ا. ع. ا. ع. الكبيسي، "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء و المحاسب القضائي في الأردن،" المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، رقم 1، 29 - 1 .pp، 2016.

[6] ش. فاتح و ش. عبد الغني، "المحاسبة القضائية كآلية لحد من الغش والتحايل المالي دراسة ميدانية: على مؤسسات مدينة تقرت،" رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصاديةوالتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2018.
[7] م. ن. صالح، "المحاسبة القضائية ودورها في تعزيز الالتزام الاخلاقي لدى العاملين في مهنة المحاسبة و التدقيق دراسة لعينة من مراقبي الحسابات في مدينة الموصل،" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، رقم 55، 188 - 167 .pp، 2018.
[8]ع. ا. ف. ميرة و ع. ا. ا. سالم، "مقومات اعتماد المحاسب الخبير لدى المحاكم: دراسة تطبيقية بالمحاكم الليبية،" مجلة جامعة صبراتة العلمية، المجلد 3، رقم 2، 64 - 44 .pp، 2019.
[9] ع. م. أ. أحمد، "دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية،" تأليف تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، كلية التجارة جامعة بنى سويف بالتعاون مع اتحاد الجامعات العربية، أبريل 2013 .
[10] ح. ا. الوكيل، "مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية فى مكافحة عمليات غسل الأموال فى البيئة المصرية ــ دراسة ميدانية،" الفكر المحاسبي، المجلد 22، رقم 6، 252 - 165 .pp، 2018.
[11] أ. ا. شاكر و ث. ح. ثابت، "المحاسبة القضائية ودورها في الكشف عن الاحتيال في الأعمال التجارية،" مجلة التقني، المجلد 2، رقم 2، 37 - 29 .pp، 2020.
[12] ي. ح. الشريف، م. ع. ا. بيت المال و ي. م. أحشاد، مبادئ المحاسبة المالية، بنغازي، ليبيا: جامعة قاريونس، 1990.
[13] ن. أ. ا. السيسي، "دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية،" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 36، رقم 1، 84 - 33 .pp، 2006.