



عمادة البحث العلمي
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية

Journal homepage:

<http://scientific-journal.sustech.edu/>



كلية التجارة
جامعة النيلين

أثر المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح

"دراسة ميدانية"

محمد دفع الله الحسن الصايغ و عبدالرحمن عادل خليل

جامعة السودان التقنية

جامعة النيلين - كلية التجارة

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على اثر المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح من خلال تطبيق مراحل واساليب واجراءات المحاسبة القضائية . اعتمدت الدراسة علي المناهج الاتية : التاريخي ، الاستنباطي ، الاستقرائي ، والوصفي . وتوصلت الدراسة الى ان للمحاسبة القضائية اثراً معنوياً في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح ، وان تكوين قاعدة بيانات سليمة يزيد من اكتشاف ممارسات ادارة الارباح . قدمت الدراسة عدد من التوصيات أهمها ، الاهتمام بالتطبيق الصحيح لإجراءات واساليب المحاسبة القضائية لتسهيل اكتشاف عملية إدارة الأرباح .

ABSTRACT:

This study aimed to determine the effect of forensic accounting in detecting earning management practices by applying phases, methods, and procedures of forensic accounting. The study depended on the following methods: historical, inductive, deductive, and descriptive. The study revealed that forensic accounting had a significant effect in detecting earning management practices. Also, it concluded that forming a valid database increase the chances of detecting earning management practices. The study offered many recommendations, the most important one calls for giving more attention for the accurate application of the methods and procedures of forensic accounting, to facilitate detecting earning management practices.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة القضائية ، ادارة الارباح ، الممارسات المحاسبية .

المقدمة :

واجهت مهنة المحاسبة في بداية القرن الحادي والعشرين تحديات عديدة، حيث عصفت بها مشاكل انهيار العديد من المنشآت العالمية، نتيجة فساد ادارتها العليا، وفشل المراجعين الخارجيين بل وتواطؤ بعضهم في الكشف عن تلك التجاوزات واتخاذ الإجراءات المهنية الملائمة ، نتيجة لذلك زادت شكوك الطرف الثالث حول وجود تضليل واحتيالات وتلاعب في القوائم المالية مما ادى الى زيادة الدعاوى والمنازعات القضائية ومن ثم حاجة القضاء الى مستشارين وخبراء محاسبين يمكن الاستفادة من خبراتهم وتحرياتهم في ابداء رأيهم حول الدعاوى القضائية التي

تختص بالقضايا المالية والغش في القوائم المالية لذلك ظهرت المحاسبة القضائية لإعداد وتأهيل محاسبين قانونيين للعمل كخبراء او مستشارين لتأييد الدعاوى القضائية وتوضيح الحق وقرار العدالة بما يملكون من معرفة متخصصة في مجال المحاسبة والمعرفة القانونية

مشكلة الدراسة :

في ظل الظروف الاقتصادية التي أعقبت الأزمة المالية العالمية، تعاظمت ظاهرة إدارة الأرباح التي تمارسها الشركات بشكل عام وشركات المساهمة العامة منها بشكل خاص وذلك سعياً منها لتحسين ربحيتها ووضعها المالي الذي تعكسه بياناتها المالية المنشورة، وبالرغم من ظهور المحاسبة القضائية إلا ان بعض الممارسات المحاسبية الخاطئة لا زالت تمارس في بعض الشركات ، ويمكن صياغة المشكلة في التساؤلات التالية :

1. ما أثر أساليب المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح؟
2. ما أثر مراحل المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح؟
3. ما أثر إجراءات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح؟

أهمية الدراسة :

تم تقسيم أهمية الدراسة إلى أهمية علمية وعملية كما يلي :

الاهمية العلمية :

تتناول الدراسة موضوعاً من الموضوعات الحديثة نسبياً، والتي برزت أهميته منذ زيادة الجرائم المالية والغش في القوائم المالية، والفساد المالي في الشركات على المستوى المحلي والعالمي. ندرة البحوث العلمية والدارسات الأكاديمية المحلية في هذا الموضوع بالرغم من الاهتمام المتزايد به على المستوى العالمي.

الأهمية العملية :

ان الالتزام بتطبيق المحاسبة القضائية مهم في الحد من انتشار الغش والفساد المالي في الشركات، وتخفيض معدل الجرائم المالية. وطمأنة مستخدمي القوائم المالية حول عدم وجود غش أو تضليل في القوائم المالية .

أهداف الدراسة :

- التعرف على اساليب المحاسبة القضائية وأثرها في الكشف عن ممارسات إدارة الارباح .
- دراسة أثر مراحل المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الارباح .
- بيان أثر تطبيق إجراءات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح .

فرضيات الدراسة :

تسعى الدراسة إلى اختبار صحة الفرضيات الآتية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسة إدارة الأرباح .
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمراحل المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسة إدارة الأرباح .
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسة إدارة الأرباح .

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : ولاية الخرطوم .

الحدود الزمانية : 2019م .

الحدود البشرية : تتمثل في المراجعين والمحاسبين القانونيين .

مصادر الدراسة :

البيانات الثانوية : تتمثل في المراجع والبحوث والدوريات والدراسات العلمية .

البيانات الأولية: تتمثل في المسح الميداني بواسطة الاستبانة كأداة رئيسية للدراسة .

منهجية الدراسة :

اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ، والمنهج الاستنباطي لتحديد المشكلة وصياغة

الفرضيات ، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات ، والمنهج الوصفي لإجراء الدراسة الميدانية .

الدراسات السابقة :

دراسة: محمد احمد حنفي ، (2010م) :

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في محاولة الإجابة على التساؤلات الآتية: ما هي أهم المدخلات المستخدمة في إدارة الأرباح ؟ وما هي النماذج المختلفة التي يمكن استخدامها في مجال اكتشاف هذه الظاهرة في الشركات المختلفة ؟ وقد توصلت الدراسة إلى أن ظاهرة إدارة الأرباح يتم ممارستها من قبل الإدارة نتيجة لوجود العديد من الدوافع، منها الحوافز والمكافآت وهي تمثل أكثر الدوافع تأثيراً، وأوصت الدراسة بضرورة إقامة عدد من الدورات التدريبية للمحاسبين والمراجعين بشكل دوري، وذلك بهدف ترسيخ قواعد وأداب سلوك المهنة .

دراسة: وسن يحي احمد ،(2010م):

تمثلت مشكلة الدراسة في أن إدارة الأرباح تؤثر في موثوقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية، مع ازدياد حالة اتجاه المديرين إلى استعمال ممارسة إدارة الأرباح للتأثير في البيانات المنشورة في القوائم المالية ، أثبتت هذه الدراسة أن إدارة الأرباح تخدم مصالح الإدارة الداخلية على حساب مصلحة مستخدمي القوائم المالية، وأنها تمارس في كافة الوحدات الاقتصادية الربحية .

دراسة : سامي محمد احمد ،(2011م):

هدفت الدراسة إلى اقتراح اطار لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال ، وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح تؤثر بصورة سلبية علي العديد من الجوانب ، منها ما هو متعلق بالنواحي المحاسبية سواء من حيث الطرق المحاسبية المستخدمة في تقييم عناصر القوائم المالية وما يترتب عليها من اختلاف في النتائج وعدم دقة المعلومات المحاسبية .

دراسة : سعد محمد عارم ،(2016م) :

جاءت الدراسة بعنوان المحاسبة القضائية والحد من الفساد المالي والاداري قي المملكة العربية السعودية ، وهدفت الى التوصل لدور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والاداري في منطقة عسير ، وتوصلت

الدراسة الى أن هنالك علاقة بين المحاسبة القضائية وفروع المحاسبة الاخرى ، وان المحاسب القضائي يختلف في المهارات عن المحاسب القانوني ، وان المحاسبة القضائية لها دور في الحد من الفساد المالي وان هنالك معوقات في تطبيق المحاسبة القضائية .

دراسة: ايمن هشام عزريل ،(2016م) :

تناولت الدراسة دور المحاسبة القضائية للتصدي لعمليات غسل الأموال وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين جريمة غسل الأموال ومهنة المحاسبة ، وتعتبر المساعدة القانونية فيما بين الدول إحدى الضرورات اللازمة لمواجهة تلك الجريمة .

دراسة : انعام عثمان شعبان،(2016م):

تناولت الدراسة مدي توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية ، وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج منها وجود طلب على مهنة المحاسب القضائي في قطاع غزة وتوافر التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين الماليين للقيام بهذه المهمة اضافة الى تطوير دوره بالجوانب القانونية اللازمة ، لذلك يرى الباحثان ان الاختلاف يكمن في أن الدراسات السابقة تناولت عدة موضوعات منها تأثير إدارة الارباح على موثوقية التقارير المالية واقتراح اطار لدور الشفافية في الحد من ادارة الارباح وكذلك دور المحاسبة القضائية في قضايا الاحتيال المالي وغسيل الاموال ، اما هذه الدراسة فتناولت أثر المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح .

مفهوم المحاسبة القضائية :

إن مصطلح المحاسبة القضائية يمكن تجزئته إلى المحاسبة، والقضائية، فالمحاسبة هي توفير المعلومات المالية للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية عن طريق تصنيف وتلخيص وتحليل الأحداث الاقتصادية بطريقة منطقية سلسلة، أما القضائية فهي صفة غالباً ما تكون ذات صلة بمحاكم القانون، فينتج عند دمج هذين المصطلحين تركيبة جديدة المعنى تشير إلى استخدام الأحداث والمعلومات المحاسبية لتحديد الحقائق بطريقة منطقية لدعم المواقف القضائية. (زعارير، 2016م، ص13)، اما مصطلح جنائية يعود إلى المحاكم أو القضاء أو النقاش والمناقشة لذا أي وثيقة قد تستعمل بشكل مناسب في المحاكم أو النقاش العام تعتبر معلومة جنائية أو مستند جنائي (popoola، 2014، ص828) .

عرفها (AICPA) بالخدمات التي تقدمها- تطبيق المعرفة المتخصصة والمهارات التحقيقية التي يمتلكها المحاسبون القانونيون، ومراجعة الحسابات، والخدمات الاقتصادية، والضرائب، وغيرها من المهارات (AICPA, FVS Practice Aid 10-1) ،

عُرِفَتْ بأنها تطبيق مهارات التحقيق والتحليل لغرض حل القضايا المالية بطريقة تلبى المعايير المطلوبة من قبل المحاكم (Hopwood، 2010) .

يرى الباحثان أن مفهوم المحاسبة القضائية يدور حول استخدام المعرفة المالية ومهارات التقصي والتحليل والاستنتاج وربطها بالمعرفة القانونية للخروج بنتائج تفصل في القضايا المالية محل التنازع .

أساليب المحاسبة القضائية :

لقد تطورت أساليب الفحص الجنائي على الجريمة ، تطوراً هائلاً في العقود الأخيرة ، وصارت تستخدم في كل المجالات التي تتعلق بالجريمة ، سواء كانت جرائم قتل أو سرقة أو غيره من الجرائم ، التي ترتكب بواسطة الإنسان ، تطورت في أسلوب ارتكابها نتيجة لتطور الحياة وتعقدها ، ومن المجالات التي استحدثت في السنين الأخيرة للكشف عن الجريمة والحد منها أسلوب المراجعة القضائية وهي أسلوب ينطوي على مجموعة من الإجراءات يستخدمها المراجع ، بقصد الحصول على قرينه تعينه في كشف ملابسات المسألة محل الفحص ، مثل الغش والغش أنواعه عديدة ، منها الفساد ، الذي يتمثل في الرشوة والابتزاز وتضارب المصالح بقصد الحصول على المال ، ومنها سرقة الأصول وتحريف البيانات في الدفاتر المالية (رشيد، 2017)، يتم ممارسة المحاسبة القضائية بأسلوبين هما (larry، 2009) .

1. المراجعة التفاعلية

وهي تهدف الى اجراء التحريات اللازمة عن النشاطات غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك وتجميع الأدلة المناسبة لتأييد الدعاوى .

2. المراجعة البعدية : وهي تتضمن البحث من عدة جوانب تتضمن مايلي:

الرقابة التشريعية : وتقوم على دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية للتأكد من حماية الاصول والموارد المختلفة .
الالتزام المنظم : ويستخدم ذلك في حالة المراجعة الحكومية للتأكد من مدى التزام الوحدة بالقوانين والتشريعات واللوائح عند صرف واثبات المدفوعات الحكومية .

الأداة التشخيصية : وهي تستخدم لاجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش والتركيز على فحص المناطق المستهدفة

مراحل المحاسبة القضائية :

تمر المحاسبة القضائية بأربع مراحل أساسية، وهي. (سامي، 2002م، ص 147-152) :

1. تشخيص المشكلة والتخطيط لها جيداً .

2. تجميع أدلة الإثبات .

3. تقويم أدلة الثبات .

4. إعداد التقرير النهائي .

يرى الباحثان أن على المحاسب القضائي التخطيط لهذه المراحل والتنسيق الجيد لها وشرح الخطة لفريق العمل وتفعيل قنوات التواصل ومراجعة الخطة باستمرار لتواكب المستجدات واشراك فريقه في وضع الخطة حتى يتم انجاز العملية بفعالية وكفاءة وسلاسة .

اجراءات المحاسبة القضائية:

تتلخص اجراءات المحاسبة القضائية في الاتي(الكبيسي، 2016، ص 5-6) :

1. الالتقاء بالعمل .

2. تدقيق الصراع لتحديد الأطراف المعنية واللاعبين الاساسيين فيها.
 3. التحقيق الأولي قبل وضع خطة عمل مفصلة بما يتيح وضع خطة عمل أكثر اكتمالا.
 4. وضع خطة عمل بالأهداف والمنهجية التي ستستخدم لحل المشكلة.
 5. جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات للاحاطة بالقضية محل التحكيم وقبل الادلاء بالرأي.
 6. تحليل الأضرار وقيمتها وتحليل الحساسية، واستخدام الحاسوب والخرائط وغيرها لشرح النتائج .
 7. إعداد التقرير النهائي مبينا فيه نطاق التحقيق، والمنهج المستخدم، والقيود المفروضة على النطاق والنتائج وآراء المحاسب القضائي إضافة إلى الجداول والرسومات وأدلة الإثبات التي جمعها، دون اغفال اية حقائق حتى لا يسمح بالطعن بسلامة التقرير .
- يمكن للباحثان أن يضيفا تنسيق العمل بين الفريق وتصميم خطة العمل بما يتيح الاستفادة من الوقت والجهد وتنفيذ الخطة بالاستثناء .

مفهوم ادارة الارياح:

عرفت بانها اختيار للسياسات المحاسبية من جانب الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكله الصفقات، لتعديل التقارير المالية، سواء كانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير (الداعور، 2009م، ص823) .

كما تم تعريف إدارة الأرباح بطرق مختلفة، فقد عرفها (Schipper، 1989، ص368) على أنها تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بنية تحقيق بعض المكاسب الخاصة. ويرى كلا من " Watts & Zimmerman " أن إدارة الأرباح تظهر عندما تمارس الإدارة الاختيار عند إعدادها للأرقام المالية بدون قيود، بعض هذا الاختيار يمكن أن يكون لتعظيم قيمة الشركة أو لتحقيق أغراضها الانتهازية (عيسى، 2008م ، ص13) .

مداخل اكتشاف إدارة الأرباح:

من خلال مراجعة الأدبيات المحاسبية بهذا الشأن يمكن ملاحظة أن معظم الأبحاث اعتمدت في المدخل الكمي لاكتشاف إدارة الأرباح على مدخليين هما: (القناني، 2010م، ص249) :

1. مدخل معامل التباين: يعتمد مدخل معامل التباين في قياسه إدارة الأرباح على مقارنة تباين الدخل مع تباين المبيعات لتحديد إدارة الشركة لأرباحها، ومن أشهر النماذج التي استخدمت هذا المدخل، (Eckel ، 1981، ص158) ووفقا لهذا المدخل يتم تحديد ما إذا كانت الشركة تمارس إدارة الأرباح أم لا من خلال المعادلة التالية (الجندي، 2005، ص ص 89 - 90)

$$SB = \frac{CV\Delta I}{CV\Delta S}$$

حيث ان

SB = مؤشر سلوك تحديد الدخل .

$CV\Delta_i$ = معامل التباين للتغير في الدخل $CV\Delta_S$ = معامل التباين للتغير في المبيعات
فإذا كانت نسبة المؤشر SB أقل من الواحد فإن الشركة تصنف بأنها تمارس إدارة الأرباح، أما إذا كانت نسبة
التغير SB تساوي أو أكبر من الواحد فإن الشركة تصنف بأنها لا تمارس إدارة الأرباح.
يرى الباحثان أن هذا المدخل يقيس إدارة الأرباح من خلال التغير في الأرباح والمبيعات متجاهلاً شكل التقديرات
الاختيارية والتغيرات التي تحدثها الإدارة للوصول لرقم الربح والتي قد تكون في كثير من الأحيان بغرض ممارسة
إدارة الأرباح.

2. مدخل المستحقات الاختيارية : طبقاً لهذا المدخل يتم التحقق من وجود أو عدم وجود إدارة الأرباح من خلال
وجود المستحقات الاختيارية والتي تمثل جزءاً من المستحقات الإجمالية، وهي التي تتيح الفرصة لإدارة المنشأة
للتلاعب في الأرباح، ويتم ذلك من خلال إعداد نماذج الانحدار يتم من خلالها التوصل إلى قيمة المستحقات
الاختيارية (إبراهيم، 2011م، ص 77)

تأثير المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح:

يرى بعض الباحثين ان اثر المحاسب القضائي في الكشف عن ممارسات إدارة الارباح يشتمل على مايلي:
1. تتعامل المحاسبة القضائية مع القضايا التجارية والتي تتعلق بالالتزام المهني للمحاسبين ، والتحققات المتعلقة
بالغش والخدمات الاستشارية ، وكذلك خدمات تقويم الشركات مثل تحليل الخسائر الاقتصادية ، تقييم الاستحواذات
، تحديد القيمة العادلة للشركة المندمجة (درغام ، 2012م،ص13) .

2. دعم وتوجيه الاستشارات القضائية وإثبات أو تفنيد دعاوى الاحتيال ،والمساعدة في عملية وضع الشكل
المناسب لأسئلة التحقيق ومراجعة الاستجابات وإعادة صياغة الأسئلة أو إضافة أسئلة جديدة لاستكمال سير
التحقيقات والمساهمة في عقد المناقشات والمفاوضات الخاصة بالنزاعات التجارية (Zysman ، 2018،
ص25).

3. التدقيق بعد انجاز العمليات : وتتمثل بالمراجعة التشريعية والالتزام بالنظم والمعايير (خاصة بالدوائر الحكومية)
وإجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش واستخدام الوصفة المعملية أو الطرق المتعارف عليها في أداء
الخدمة لكشف مصداقية القوائم المالية(السيسي، 2006م،ص48) .

يرى الباحثان ان المحاسبة القضائية لها دور مهم في ضبط الممارسات المحاسبية من خلال اساليبها وآلياتها
واجراءاتها وما يقدمه المحاسب القضائي من آراء ومناقشات واثباتات تحدد ما اذا كان هنالك مخالفات متعلقة
بممارسة المهنة من اخلاقيات المهنة واهمال في تطبيق المبادئ المقبولة قبولاً عاماً بالاضافة الى تحديد الخسائر
التي تتجم عن هذه المخالفات والذي يسهم بدوره في زيادة ثقة اصحاب العلاقة .

مجتمع وعينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في عينة عشوائية من مكاتب المراجعة والمحاسبة المعتمدة بولاية الخرطوم والتي بلغ عددها
16 مكتباً ، تم اختيار عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية البسيطة من مجتمع الدراسة ، حيث قام الباحثان
بتوزيع عدد (67) استبانة علي المبحوثين واستجاب (61) فرد بصورة تامة وتم ملء الاستبيانات بكل المعلومات
المطلوبة اي بنسبة (91%) .

أداة الدراسة :

تتمثل في الاستبيان وهو الأداة الأساسية لجمع البيانات الأولية لهذه الدراسة ، حيث تم تصميمها وعرضها على مجموعة من المحكمين ، وينقسم الاستبيان إلى قسمين : القسم الأول يشتمل على البيانات الشخصية ، أما القسم الثاني من الاستبيان فيشتمل على عدد من المحاور والتي تتكون من عدد من العبارات. وتم تصميم الأسئلة بناء على مقياس ليكارت الخماسي كالاتي : أوافق بشدة تم إعطائها وزن (5) ، أوافق (4) ، محايد (3) ، لا أوافق (2)، لا أوافق بشدة (1)

الصدق والثبات:

الصدق هو جذر الثبات حيث تم حساب صدق وثبات الاستبانة بطريقة الفاكرونباخ والذي بلغت نسبته 94% وهي نسبة عالية جدا يمكن الاعتماد عليها كما موضح في الجدول (1) .

جدول رقم (1) : صدق وثبات الاستبانة

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.939	61

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019م

خصائص عينة الدراسة :

تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على التخصص العلمي ، المؤهل العلمي ، المسمى الوظيفي ، المؤهل المهني ، سنوات الخبرة .

جدول رقم (2) : البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

المتغير	التكرار	النسبة المئوية
التخصص العلمي	محاسبة	45
	إدارة أعمال	4
	اقتصاد	9
	أخرى	3
المؤهل العلمي	دكتوراه	2
	ماجستير	3
	دبلوم عالي	9
	بكالوريوس	47
المسمى الوظيفي	مدير مكتب مراجعة	9
	مدير فريق مراجعة	17
	عضو فريق مراجعة	28
	أخرى	7
المؤهل المهني	زمالة أمريكية	1
	زمالة بريطانية	4

6.6%	4	زمالة سودانية
85%	52	اخرى
24.6%	15	أقل من 5 سنوات
11.5%	7	5 وأقل من 10 سنوات
37.3%	23	10 وأقل من 15 سنة
3.3%	2	15 وأقل من 20 سنة
23%	14	أكثر من 20 سنة

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019م

يوضح الجدول أن أغلب أفراد العينة تخصصاتهم محاسبة حيث كان عددهم 45 من أفراد العينة الكلية أي بنسبة 73% ويتضح ايضا من أن أغلب أفراد العينة كانوا من حملة البكالوريوس حيث بلغ عددهم 47 بنسبة 76.6%، كما أن أغلب أفراد العينة ليس لديهم مؤهلات مهنية حيث بلغ عددهم 52 ونسبتهم 85.2%، كما يتضح ان اكثر افراد العينة اعضاء فرق المراجعة وعددهم 28 بنسبة 35.9%، اما بالنسبة لسنوات الخبرة فإن أغلب أفراد العينة خبرتهم (10-15 سنة) حيث كان عددهم 23 وبلغت نسبتهم 37.3%.

الاحصاء الوصفي لعبارات الدراسة :

جدول رقم (3) : التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الأول: قياس

أساليب المحاسبة القضائية

العبارات	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
يعمل المحاسب القضائي على تطبيق التكرار	التكرار	22	26	12	1	0	4.13	.78	موافق
اساليب المراجعة التفاعلية	النسبة	36.1	42.6	19.7	1.6	0			بشدة
يركز المحاسب القضائي على اجراء التكرار	التكرار	16	22	20	3	0	3.84	.87	موافق
المراجعة البعيدة	النسبة	26.1	36.2	32.8	4.9	0			بشدة
يعمل المحاسب القضائي على تكوين قاعدة التكرار	التكرار	29	21	11	0	0	4.3	.76	موافق
بيانات صحيحة ودقيقة	النسبة	47.5	34.5	18	0	0			بشدة
يركز المحاسب القضائي على اجراء التكرار	التكرار	22	23	15	1	0	4.08	.82	موافق
اختبارات الشمول	النسبة	36.1	37.7	24.6	1.6	0			بشدة
تركيز المحاسب القضائي على اجراء التكرار	التكرار	15	23	19	3	1	3.79	.93	موافق
المخطط الجيني	النسبة	24.6	37.7	31.3	4.9	1.6			بشدة
يتم التأكد من الحصول على دليل اثبات التكرار	التكرار	26	26	7	2	0	4.25	.78	موافق
بواسطة المحاسب القضائي	النسبة	42.6	42.6	11.6	3.3	0			بشدة
يلتزم المحاسب القضائي بالقيام بعملية التكرار	التكرار	21	23	14	3	0	4.02	.88	موافق
المراجعة المستمرة	النسبة	34.4	37.7	23	4.9	0			بشدة

يقوم المحاسب القضائي بتحليل العلاقات التكرار	24	24	12	1	0	4.06	.80	موافق
بين الاطراف المتنازعة	39.3	39.3	19.7	1.6	0			بشدة
يقوم المحاسب القضائي على تعقب التكرار	19	23	13	6	0	3.9	.96	موافق
الصفات بين الحين والآخر	31.1	37.7	21.3	9.8	0			

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الاستبيان ، 2019م

من بيانات الجدول (3) نخلص للآتي :

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يعمل المحاسب القضائي على تطبيق اساليب المراجعة التفاعلية " (4.13) بانحراف معياري قدره (0.78)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يركز المحاسب القضائي على اجراء المراجعة البعدية " (3.84) بانحراف معياري قدره (0.87)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون حول هذه العبارة. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يعمل المحاسب القضائي على تكوين قاعدة بيانات صحيحة ودقيقة " (3.79) بانحراف معياري قدره (0.93)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يركز المحاسب القضائي على اجراء اختبارات الشمول " (4.08) بانحراف معياري قدره (0.82)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تركيز المحاسب القضائي على اجراء المخطط الجيني " (4.3) بانحراف معياري قدره (0.64)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم التأكد من الحصول على دليل اثبات بواسطة المحاسب القضائي " (4.25) بانحراف معياري قدره (0.78)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يلتزم المحاسب القضائي بالقيام بعملية بالمراجعة المستمرة " (4.2) بانحراف معياري قدره (0.88)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يقوم المحاسب القضائي بتحليل العلاقات بين الاطراف المتنازعة " (4.06) بانحراف معياري قدره (0.80)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة .

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يقوم المحاسب القضائي على تعقب الصفقات بين الحين والآخر " (3.09) بانحراف معياري قدره (0.99)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون حول هذه العبارة .

جدول رقم (4) : التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة المحور الثاني: قياس مراحل

المحاسبة القضائية

العبارات	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
يتم طرح العديد من الاسئلة لتحديد طبيعة المشكلة موضع البحث والدراسة	التكرار	30	25	6	0	0	4.39	.66	موافق
تعرف المشكلة تعريفا دقيقا باستخدام العديد من الطرق	النسبة	49.2	41	9.8	0	0	4.36	.65	موافق
يتم تناول المشكلة من كافة مناحيها وايضا تجميع ادلة الاثبات	التكرار	30	26	4	1	0	4.39	.69	موافق
يتم التأكد من ادلة الاثبات التي تم جمعها وتشخص المشكلة وتساعد على التخطيط الجيد لها	النسبة	49.2	42.6	6.6	1.6	0	4.25	.76	موافق
يتم تحديد ادلة الاثبات المناسبة وكذلك تصنيف ادلة الاثبات وفحصها وتقويمها	التكرار	24	29	7	4	0	4.25	.72	موافق
يدلي المحاسب القضائي برأيه حول مدى كفاية اداة الاثبات وطبيعتها	النسبة	39.3	47.5	1.5	1.6	0	4.15	.89	موافق
تتم صياغة التقرير بلغة صحيحة وواضحة ودقيقة	التكرار	32	21	6	2	0	4.36	.79	موافق
عرض التقرير بصورة تتناول كافة الحقائق بحيث لا يقع القاري في شك من عدم كفاية ادلة الاثبات	النسبة	52.5	34.4	9.8	3.3	0	4.49	.74	موافق
يتم العرض بشكل يساعد على التوصيف الدقيق الاستدلال الموضوعي لنتائج الفحص والتقويم	التكرار	26	26	9	0	0	4.28	.71	موافق
	النسبة	42.6	42.6	14.6	0	0			

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الاستبيان ، 2019م

من بيانات الجدول (4) نخلص للأتي :

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم طرح العديد من الاسئلة لتحديد طبيعة المشكلة موضع البحث والدراسة " (4.39) بانحراف معياري قدر (.66)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تعرف المشكلة تعريفا دقيقا باستخدام العديد من الطرق " (4.36) بانحراف معياري قدر (.65)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم تناول المشكلة من كافة مناحيها وايضا تجميع ادلة الاثبات " (4.39) بانحراف معياري قدره (0.69)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون حول هذه العبارة. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم التأكد من ادلة الاثبات التي تم جمعها تشخص المشكلة وتساعد على التخطيط الجيد لها" (4.25) بانحراف معياري قدره(0.76)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم تحديد ادلة الاثبات المناسبة وكذلك تصنيف ادلة الاثبات وفحصها وتقويمها " (4.25) بانحراف معياري قدره (0.72)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يدلي المحاسب القضائي برأيه حول مدى كفاية اداة الاثبات وطبيعتها " (4.15) بانحراف معياري قدره (0.89)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تتم صياغة التقرير بلغة صحيحة وواضحة ودقيقة " (4.39) بانحراف معياري قدره (0.74)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " كافة الحقائق بحيث لا يقع القاري في شك من عدم كفاية ادلة الاثبات " (4.49) بانحراف معياري قدره (0.74)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة .

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم العرض بشكل يساعد على التوصيف الدقيق الاستدلال الموضوعي لنتائج الفحص والتقويم " (4.28) بانحراف معياري قدره(0.71)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة .

جدول رقم (5) : التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثالث:

قياس اجراءات المحاسبة القضائية

العبارة	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
يتم اولا الالتقاء بالعمل لتحديد المشكلة بشكل دقيق	التكرار النسبة	34	20	6	1	0	4.41	.80	موافق بشدة
يتم تحديد أطراف الصراع واللاعبين الاساسيين فيه	التكرار النسبة	26	24	10	1	0	4.23	.78	موافق بشدة
توضع خطة عمل مفصلة بما يتيح وضع خطة عمل أكثر اكتمالا	التكرار النسبة	26	28	6	1	0	4.3	.71	موافق بشدة
تصمم خطة العمل لتنسيق عمل الفريق والاستفادة من الوقت والجهد لحل المشكلة	التكرار النسبة	33	18	8	0	2	4.31	.94	موافق بشدة

موافق	.67	4.43	0	0	6	23	32	التكرار	يقوم الفريق بوضع خطة عمل بالأهداف
بشدة			0	0	9.8	37.7	52.5	النسبة	والمنهجية
موافق	.79	4.36	0	1	6	23	31	التكرار	للتأكد من صحة المعلومات يتم جمع الأدلة
بشدة			0	1.6	9.8	37.7	50.8	النسبة	وتقييمها
موافق	.92	4.1	1	2	11	23	24	التكرار	يتم تقييم الاضرار وتحليلها ويستخدم
بشدة			1.6	3.3	18	37.7	39.3	النسبة	الحاسوب والخرائط لشرح النتائج
موافق	.93	4.28	1	2	8	18	32	التكرار	يعد التقرير النهائي ويوضح فيه ايضا
بشدة			1.6	3.3	13.1	29.5	52.5	النسبة	نطاق التحقيق والمنهج المستخدم
موافق	.91	4.28	1	1	10	17	32	التكرار	يقدم التقرير النهائي مبينا فيه رأي
بشدة			1.6	1.6	16.4	2	52.5	النسبة	الحاسب الفضائي بالإضافة للجدول والرسومات وادلة الاثبات التي جمعت

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الاستبيان ، 2019م

من بيانات الجدول (5) نخلص للآتي :

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم اولا الالتقاء بالعمل لتحديد المشكلة بشكل دقيق " (4.41) بانحراف معياري قدر (0.80)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم تحديد أطراف الصراع واللاعبين الاساسيين فيه " (4.23) بانحراف معياري قدره (0.78)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " توضع خطة عمل مفصلة بما يتيح وضع خطة عمل أكثر اكتمالا " (4.3) بانحراف معياري قدره (0.71)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تصمم خطة العمل لتنسيق عمل الفريق والاستفادة من الوقت والجهد لحل المشكلة " (4.31) بانحراف معياري قدره (0.94)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يقوم الفريق بوضع خطة عمل بالأهداف والمنهجية " (4.43) بانحراف معياري قدره (0.67)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " للتأكد من صحة المعلومات يتم جمع الأدلة وتقييمها " (4.36) بانحراف معياري قدره (0.79)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم تقييم الاضرار وتحليلها ويستخدم الحاسوب والخرائط لشرح النتائج " (4.1) بانحراف معياري قدره (0.92)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يعد التقرير النهائي ويوضح فيه ايضا نطاق التحقيق والمنهج المستخدم " (4.28) بانحراف معياري قدره (0.93)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة .

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يقدم التقرير النهائي مبينا فيه رأي المحاسب القضائي بالإضافة للجداول والرسومات وادلة الاثبات التي جمعت " (4.28) بانحراف معياري قدره(0.91)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة .

جدول رقم (6) : التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الرابع: قياس

ممارسات ادارة الارياح

العبارة	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
تعتبر الارياح المحاسبية بصدق عن واقع المنشأة	التكرار	31	21	9	0	0	4.36	.73	موافق
	النسبة	50.8	34.4	14.8	0	0			بشدة
تلتزم المنشأة بالثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة	التكرار	33	18	10	0	0	4.38	.75	موافق
	النسبة	54.1	29.5	16.4	0	0			بشدة
تتصف التقديرات المحاسبية بالدقة والموضوعية	التكرار	32	16	10	3	0	4.26	.91	موافق
	النسبة	52.5	26.2	18.4	4.9	0			بشدة
لا يوجد اختلاف كبير بين الارياح الفعلية المعلن عنها وما هو متوقع	التكرار	21	11	15	12	2	3.61	1.24	موافق
	النسبة	34.4	18	24.6	19.7	3.3			
لا تتدخل الادارة لتغيير صافي الارياح من فترة لأخرى	التكرار	23	15	12	8	3	3.77	1.23	موافق
	النسبة	37.7	24.6	19.7	13.1	4.9			بشدة
يتم الاستعانة بخبراء من خارج المنشأة لتحديد القيمة العادلة للأصول	التكرار	35	18	7	1	0	4.43	.76	موافق
	النسبة	57.4	28.5	11.5	1.6	0			بشدة
تلتزم المنشأة بسياسة الافصاح عن اليرادات وتوقيتاتها	التكرار	27	25	6	3	0	4.25	.83	موافق
	النسبة	44.3	41	9.8	4.9	0			بشدة
يتم التعبير بصدق عن الانشطة التشغيلية التي تظهر حقيقة الارياح المحاسبية المفصح عنها	التكرار	26	21	12	2	0	4.16	.86	موافق
	النسبة	42.6	34.4	19.7	3.3	0			بشدة
يتم استخدام اساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها	التكرار	38	16	5	2	0	4.48	.86	موافق
	النسبة	62.3	28.2	8.2	3.3	0			بشدة

المصدر : إعداد الباحثين من بيانات الاستبيان ، 2019
من بيانات الجدول (6) نخلص للآتي :

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تعبر الارباح المحاسبية بصدق عن واقع المنشأة " (4.36) بانحراف معياري قدر (0.73)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تلتزم المنشأة بالثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة" (4.38) بانحراف معياري قدره (0.75)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تتصف التقديرات المحاسبية بالدقة والموضوعية " (4.26) بانحراف معياري قدره (0.91)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " لا يوجد اختلاف كبير بين الارباح الفعلية المعلن عنها وما هو متوقع" (3.61) بانحراف معياري قدره (1.24)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " لا تتدخل الادارة لتغيير صافي الارباح من فترة لأخرى " (3.77) بانحراف معياري قدره (1.23)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون حول هذه العبارة. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم الاستعانة بخبراء من خارج المنشأة لتحديد القيمة العادلة للأصول " (4.43) بانحراف معياري قدره (0.76)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة .

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تلتزم المنشأة بسياسة الافصاح عن الإيرادات وتوقيتاتها " (4.25) بانحراف معياري قدره (0.83)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة . بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم التعبير بصدق عن الانشطة التشغيلية التي تظهر حقيقة الارباح المحاسبية المفصح عنها" (4.16) بانحراف معياري قدره (0.86)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة .

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم استخدام اساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها " (4.48) بانحراف معياري قدره (0.86)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

اختبار فرضيات الدراسة :

باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لاختبار الفرضيات لمعرفة مدي تأثير المتغير المستقل علي المتغير التابع:

أ. اختبار الفرضيات: اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين اساليب المحاسبة القضائية واكتشاف ممارسات ادارة الارباح " .

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر اساليب المحاسبة القضائية علي ممارسات ادارة الارياح وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج باعتبار أن اساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل (x)، وممارسات ادارة الارياح (y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:
جدول رقم (7) : نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الاولى اساليب المحاسبة القضائية

معاملات الإنحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	7.804	0.000	معنوية
$\hat{\beta}_1$	2.544	0.014	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.314		
معامل التحديد (R^2)	0.099		
إختبار (F)	6.479		النموذج معنوي

$$y = 3.307 + 0.247 x$$

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول (7) كالتالي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين أساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل، وبين ممارسات ادارة الارياح كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.314).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.099)، وهذه القيمة تدل على أن أساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل يؤثر بـ(10%) على ممارسات ادارة الارياح (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (6.479) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.001).
- 3.307 : متوسط اكتشاف ممارسات ادارة الارياح عندما تكون أساليب المحاسبة القضائية تساوي صفراً.
- 0.247: وتعني زيادة جودة أساليب المحاسبة القضائية وحدة واحدة يزيد من اكتشاف ممارسات إدارة الارياح بـ3%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أنه: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين اساليب المحاسبة القضائية واكتشاف ممارسات ادارة الارياح " قد تحققت.
اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين مراحل المحاسبة القضائية واكتشاف ممارسات ادارة الارياح ".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر مراحل المحاسبة القضائية علي اكتشاف ممارسات ادارة الارياح ، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج باعتبار أن مراحل

المحاسبة القضائية كمتغير مستقل (x)، اكتشاف ممارسات ادارة الارياح (y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (8) : نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية مراحل المحاسبة القضائية

معاملات الإنحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
1.607	7.472	0.000	معنوية
0.647	3.382	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.608		
معامل التحديد (R ²)	0.359		
إختبار (F)	34.566		النموذج معنوي

$$y = 1.607 + 0.647 x$$

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول (8) كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين مراحل المحاسبة القضائية كمتغير مستقل، وممارسات ادارة الارياح كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.608).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.359)، وهذه القيمة تدل على أن مراحل المحاسبة القضائية كمتغير مستقل يؤثر بـ(35%) على اكتشاف ممارسات ادارة الارياح (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (34.566) هي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
- 1.607: متوسط اكتشاف ممارسات ادارة الارياح عندما تكون المخاطر الملازمة يساوي صفراً.
- 0.647: وتعني زيادة حودة تطبيق مراحل المحاسبة القضائية وحدة واحدة يزيد من اكتشاف ممارسات إدارة الارياح بـ35%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أنه: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين مراحل المحاسبة القضائية واكتشاف ممارسات ادارة الارياح " قد تحققت.
- إختبار الفرضية الثالثة:
- تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين اجراءات المحاسبة القضائية واكتشاف ممارسات ادارة الارياح ".
- هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر اجراءات المحاسبة القضائية على اكتشاف ممارسات ادارة الارياح ، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج باعتبار جودة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل (x)، وتقليل المخاطر الملازمة (y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (9) : نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثالثة اجراءات المحاسبة القضائية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	7.472	3.024	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.001	3.382	0.333	$\hat{\beta}_1$
			0.403	معامل الإرتباط (R)
			0.148	معامل التحديد (R ²)
		النموذج معنوي	7.090	إختبار (F)

$y = 3.024 + 0.333 x$

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول (9) كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود إرتباط طردي متوسط بين اجراءات المحاسبة القضائية كمتغير مستقل، وممارسات ادارة الارباح كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الإرتباط البسيط (0.403).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.148)، وهذه القيمة تدل على أن اجراءات المحاسبة القضائية كمتغير مستقل يؤثر بـ(14%) على اكتشاف ممارسات ادارة الارباح (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (7.090) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.001).

- 3.024 : متوسط اكتشاف ممارسات ادارة الارباح عندما تكون اجراءات المحاسبة القضائية يساوي صفرًا.
- 0.333: وتعني زيادة جودة اجراءات المحاسبة القضائية وحدة واحدة يزيد من اكتشاف ممارسات ادارة الارباح بـ14%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أنه: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين اجراءات المحاسبة القضائية واكتشاف ممارسات ادارة الارباح " قد تحققت".

النتائج :

أشارت الدراسات السابقة في نتائجها ان ممارسات ادارة الارباح تمارس في كافة الوحدات الاقتصادية مما تؤثر سلبا على القوائم المالية ومستخدميها ، عليه فقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج تؤدي إلى اكتشاف ممارسات ادارة الارباح ونلخصها في الآتي :

1. وجود اثر معنوي بين اساليب المحاسبة القضائية واكتشاف ممارسات ادارة الارباح .
2. وجود اثر معنوي بين مراحل المحاسبة القضائية واكتشاف ممارسات ادارة الارباح .
3. وجود اثر معنوي بين اجراءات المحاسبة القضائية واكتشاف ممارسات ادارة الارباح .

التوصيات :

1. الاهتمام بالتطبيق الصحيح لاساليب وإجراءات المحاسبة القضائية لتسهيل اكتشاف عملية إدارة الأرباح.
2. الاستعانة ببرامج الحاسوب في عملية الفحص القضائي .

المراجع :

1. أحمد، وسن يحي ، (2010م) ، إدارة الأرباح وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد .
2. الجندي، مدحت نجيب ، (2005م) ، موقف مراقب الحسابات من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء معايير المحاسبة والمراجعة ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا .
3. حنفي، محمد احمد ، (2010م) ، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية ، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
4. عزريل، أيمن هشام ، (2016م) ، دور المحاسبة القضائية للتصدي لعمليات غسل الأموال " دراسة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه ، مديرية التربية والتعليم ، سلفيت .
5. شعبان، إنعام عثمان ، (2016م) ، مدي توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية - من وجهة نظر مدققي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدي وزارة العدل ونقابة المحاسبين بقطاع غزة" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية - غزة .
6. إبراهيم، محمد أحمد ، (2011م) ، القياس المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة العدد الأول .
7. الداور، جبر إبراهيم ، عابد، محمد نواف ، (2009م) ، أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية: دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد رقم 17، العدد الأول، غزة، فلسطين .
8. الكبيسي، عبدالستار ، (2016م) ، دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن" ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 12 ، العدد 1 .
9. السيسي ، نجوى أحمد ، (2006م) ، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية" ، دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول .
10. القثامي، فواز سفير ، الخيال، توفيق بن عبد المحسن ، (2010م) ، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية الصادرة عن جامعة الإسكندرية، العدد : 10، المجلد رقم 47 الإسكندرية، مصر ،
11. درغام ، ماهر موسى ، (2012م) ، المحاسبة القضائية" ، مجلة المحاسب الفلسطيني ، مجلة غير دورية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين ، العدد 19 .
12. زعاير، ياسر ، وعبد المنعم د. إسامة وعثمان ، محمد (2016م) ، أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب" الضريبي في الشركات المساهمة الصناعية العامة الأردنية" ،المجلة الدولية للبحوث الإسلامية والانسانية المتقدمة، المجلد6 ، العدد3 .
13. سامي، مجدي ، (2002م) ، دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي- دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، المجلد 24، العدد 1.

14. عارم، سعد محمد ، (2016م) ، المحاسبة القضائية والحد من الفساد المالي والاداري قي المملكة العربية السعودية" ، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة ، المجلد الأول ، العدد الثالث .
15. غنيمي، سامي محمد أحمد ، (2011م) ، إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال - دراسة اختباريه، مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة جامعة بنها العدد الأول - المجلد الثاني، يناير .
16. عيسى، سمير كامل محمد ، (2008م) ، أثر جودة المراجعة على عملية إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد2 ، المجلد45 ، الإسكندرية، مصر، يوليو .
17. إدريس، رشيد خالد ، (2017م) ، الفحص الجنائي مهم للمحاسبين أيضاً، موقع على الإنترنت .
18. AICPA, FVS Practice Aid 10-1, (2010), Serving as an Expert Witness or Consultant, Hopwood.W. S, Leiner.J.J, and Young.G.R, Forensic Accounting, New York: McGrawHill/Irwin.
19. Larry. Crumbley, (2014) , Forensic and Investigative Accounting, (4th edition, Amazon com. USA ,2009.
20. Dreyer,Kristen"(2014), A History of Forensic Accounting", (Honors Projects, Grand Valley State University, USA Michigan .
21. Houck.M.M, Kranacher.M, Morris.B, (2006), Riley.R.A, Robertson.J, and Wells.J.T, "Forensic Accounting as an Investigative Tool", The CPA Journal, 76(8) .
22. Kennedy Prince Modugu(2013)" "Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria: An Empirical Approach" (International Journal of Business and Social Science Vol. 4 No. 7, July .
23. Popoola ,Oluwatoyin Muse Johnson " Forensic Accounting and Fraud: Capability and Competence Requirements in Malaysia " (Journal of Modern Accounting and auditing. Vol. 10, No 8, 2014
24. Schipper , K. Commentary on Earnings Management. Accounting . 1989 ،Vol,13, No,4
25. Zysman,Alan, www.frenicaccounting.com/three 2010 , access at feb 2018