



بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا



كلية الدراسات العليا

دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية
التقارير المالية

(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان)

Role of Forensic Accounting in Detecting the Practices of Earning Management and Increasing the Reliability of Financial Reports

(Field Study on Auditing Offices in Sudan)

رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة والتمويل

إشراف الدكتور

عبد الرحمن البكري منصور

إعداد الطالب

محمد دفع الله الحسن الصائغ

1441هـ - 2019 م

الإِسْتِهْلَال

قال الله تعالى :

(وَنَضَعُ الْمَوَازِينَ الْقِسْطَ لِيَوْمِ الْقِيَامَةِ فَلَا تُظْلَمُ نَفْسٌ شَيْئًا وَإِنْ كَانَ مِثْقَالَ حَبَّةٍ
مِنْ خَرْدَلٍ أَتَيْنَا بِهَا وَكَفَى بِنَا حَاسِبِينَ)

سورة الانبياء، الآية :47

الاهـداء

إلى

والدتي فاطمة الطيب محمد

روح والدي الأستاذ دفع الله الحسن الصائغ

روح أستاذي الأستاذ الدكتور محمد خوجلي أحمد

روح أستاذي البروفيسر أبوذر محمد أحمد الجلي

رفيقة دربي زينب

زهرتي فاطمة

اخواتي رجاء ، ندى ، وفاء ، ولاء و آمنة

إليكم جميعا

أهدي هذا البحث

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي مكنتني من إتمام هذا الدراسة فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه. " إنما أمره إذا أراد شيئاً أن يقول له كن فيكون ... " ، فالحمد لله في الأولى والحمد لله في الآخرة .

يتوجه الباحث بأسمى آيات الشكر والتقدير إلي جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ممثلة في كلية الدراسات العليا والبحث العلمي التي اتاحت فرصة دراسة الدكتوراه

يتقدم الباحث وهو في مستهل هذا العمل بعظيم شكره وتقديره وامتنانه إلي الدكتور/ عبد الرحمن البكري منصور الذي شرف على هذه الرسالة الذي بذل من اهتمامه وتشجيعه وحثه ووقته وتوجيهه ما يتناسب مع كرم نفسه ونبل خلقه وعطاء العلم الأصيل فيه ، فلولاه ما خرج البحث إلي خير الوجود .

الشكر أيضا موصول للدكتور/ زهير احمد علي المشرف المعاون على هذه الرسالة الذي بذل جهدا ونصح واعان على اكمال هذه الرسالة

الشكر أيضا موصول للدكتور / عبدالرحمن عادل خليل زميل دراستي الذي اعانني كثيرا في اتمام هذا العمل

كما يبث الباحث الشكر متوج بكل الأمانى الطيبة والنجاح المستمر لمجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة

كما يشكر الباحث لكل من علمه ونصحه وشجعه على دراسة الدكتوراة

المستخلص

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة دور المحاسبة القضائية في الكشف عن الممارسات المتعددة التي تقوم بها ادارة الارباح مستغلة المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية وعدم التوصل إلي أسلوب متفق عليه يساعد في الكشف عن هذه الممارسات ، وإحكام الرقابة عليها ، لتجنب التأثير السلبي لإدارة الأرباح على موثوقية التقارير المالية ، والإضرار بمصالح الأطراف المختلفة التي تتعامل معها .

هدفت الدراسة إلي التعرف على دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية ، من خلال التعرف على دوافع وأساليب وطرق إدارة الأرباح ودور أساليب ومراحل واجراءات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح ، من خلال تطبيق اساليب المراجعة البعدية والمراجعة التفاعلية والمستمرة واختبارات الشمول ورفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية والرقابة على التقارير المالية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح ، وكذلك على موثوقية التقارير المالية .

سعت الدراسة إلي اختبار عدد من الفرضيات، تمثلت في وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح ، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراحل المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح ، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين اجراءات المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح ، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية ، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراحل المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين اجراءات المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية

لتحقيق أهداف الدراسة استعان الباحث بالمنهج الوصفي التحليلي لاختبار فرضيات الدراسة .

توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها ، أن تطبيق أساليب ، مراحل ، اجراءات ، المحاسبة القضائية يزيد

من فرص الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، وأن تطبيق أساليب ، مراحل ، اجراءات ، المحاسبة القضائية

يزيد من موثوقية التقارير المالية.

وأوصت الدراسة بضرورة تأهيل وتدريب المحاسبين القضائيين بحيث يكون لديهم إلمام ومعرفة بالممارسات

الاحتياطية للإدارة وطرق الكشف عنها والاستعانة ببرامج الحاسوب في عمليات الفحص القضائي.

Abstract

This research problem is represented in knowing the forensic accounting role in detecting several practices which was used by earning managements taking advantage of the available elasticity of the accounting standards and lack of agreement upon a certain method to facilitate detection of earnings management practices, and tightening the control over it, aiming to avoid the negative impact of these practices on the reliability of financial reports, and harming the interests of different parties dealing with them.

This research aimed to identify the role of forensic accounting in detecting earnings management practices and increasing the financial reports reliability through identifying the motives, methods and techniques of earnings management and the role of forensic accounting procedures in detecting earnings management practices through applying panoramic, reactive and continuous editing techniques and the inclusion tests, also through upgrading the internal control system and the supervision over the financial reports to detect earnings management practices and financial reports reliability.

The research sought to test a number of hypotheses, these are the presence of association of statistical significance between methods of forensics accounting and the detection of earnings management practices, association of statistical significance between steps of forensics accounting and the detection of earnings management practices, association of statistical significance between procedures of forensics accounting and the detection of earnings management practices , also an association of statistical significance between methods of forensics accounting and financial reports reliability enforcement, an association of statistical significance between steps of forensics accounting and financial reports reliability enforcement, and an association of statistical significance between procedures of forensics accounting and financial reports reliability enforcement.

The researcher, in order to achieve the study goals, used the analytical descriptive approach using the random sample method (case study) to test the study hypotheses.

The study concluded that the application of methods, steps and procedures of forensic accounting increases the chances of detecting earnings management practices and its application also increases financial reports reliability.

The research has come out with the necessity of training and qualifying the forensic accountants to acquire a knowledge about fraud practices and how to detect it. It also recommends the usage of the assisting computerized programs in the judiciary checkup.

فهرس الموضوعات

الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الآية
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
و	Abstract
ح	فهرس الموضوعات
ي	فهرس الجداول
ل	فهرس الأشكال
م	فهرس الملاحق
ن	مقدمة الدراسة
1	الأطار المنهجي
7	الدراسات السابقة
	الفصل الأول: الاطار النظري للمحاسبة القضائية
41	المبحث الأول : مفهوم وتعريف ونشأة المحاسبة القضائية
60	المبحث الثاني : أساليب وإجراءات ومراحل المحاسبة القضائية
78	المبحث الثالث : خصائص ومهارات المحاسب القضائي وإجراءات العمل الميداني
	الفصل الثاني : الاطار النظري لإدارة الأرباح
87	المبحث الأول : مفهوم وتطور وطرق إدارة الأرباح
102	المبحث الثاني : دوافع وأساليب إدارة الأرباح
122	المبحث الثالث : الثالث دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح

	الفصل الثالث : الاطار النظري لموثوقية التقارير المالية
135	المبحث الأول : مفهوم وأهداف وانواع ومشاكل التقارير المالية
153	المبحث الثاني : خصائص جودة وموثوقية التقارير المالية
172	المبحث الثالث : المقاييس والعوامل المؤثرة على موثوقية التقارير المالية
	الفصل الرابع : الدراسة الميدانية
	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة
188	المبحث الثاني : إجراءات الدراسة الميدانية
198	المبحث الثالث : تحليل البيانات واختبار الفرضيات
	الخاتمة
228	أولا : النتائج
230	ثانيا : التوصيات
232	قائمة المصادر والمراجع
258	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
57	مقارنة بين المحاسبة القضائية والمراجعة الخارجية	(1/1/1)
66	التكرارات الرقمية المتوقعة للارقام حسب قانون بنفورد	(1/2/1)
156	العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية	(1/2/3)
178	محددات جودة الأرباح المحاسبية	(1/3/3)
199	معامل الصدق ومعامل الارتباط لعبارات المحور الأول البعد الاول	(1/1/4)
200	معامل الصدق ومعامل الارتباط لعبارات البعد الثاني	(2/1/4)
201	معامل الصدق ومعامل الارتباط لعبارات البعد الثالث	(3/1/4)
202	معامل الصدق ومعامل الارتباط لعبارات المحور الثاني	(4/1/4)
203	معامل الصدق ومعامل الارتباط لعبارات المحور الثالث	(5/1/4)
204	معامل الثبات ومعامل الصدق لكل محور	(6/1/4)
204	تفسير نتائج المقياس	(7/1/4)
209	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	(1/2/4)
210	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	(2/2/4)
211	توزيع العينة حسب المؤهل المهني	(3/2/4)
212	توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي	(4/2/4)
213	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	(5/2/4)

215	التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الأول البعد الأول	(6/2/4)
217	التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الأول البعد الثاني	(7/2/4)
220	التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الأول البعد الثالث	(8/2/4)
222	التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني	(9/2/4)
224	التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثالث	(10/2/4)
227	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على الفرضية الأولى	(11/2/4)
228	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على الفرضية الثانية	(12/2/4)
229	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على الفرضية الثالثة	(13/2/4)
230	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على الفرضية الرابعة	(14/2/4)
232	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على الفرضية الخامسة	(15/2/4)
233	نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على الفرضية السادسة	(16/2/4)

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
56	العلاقة بين كل من المحاسبة القضائية وبين مراجعة الحسابات الداخلية أو الخارجية وبين مراجعة الاحتيال أو الغش	(/1/1/1)
148	اختلاف مستوى المعلومات بالنسبة للمستويات الادارية	(1/1/3)
159	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	(1/2/3)
166	هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	(2/2/3)
211	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	(1/2/4)
213	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	(2/2/4)
214	توزيع العينة حسب المؤهل المهني	(3/2/4)
215	توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي	(4/2/4)
216	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	(5/2/4)

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
267	الاستبانة	1
274	محكمو الاستبانة	2

المقدمة

تشمل

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد

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، الأمر الذي وجه الأنظار نحو التساؤل عن مدى فعالية معايير المحاسبة، ومدى جدوى الرقابة الخارجية والداخلية على حسابات تلك الشركات، في إضفاء الثقة والمصادقية إلى قوائمها المالية، والحيلولة دون وقوع أية انحرافات مالية، والكشف عنها في الوقت المناسب. فالقرارات التي تتخذها ادارة الشركات لتتحكم من خلالها في المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالوحدة الاقتصادية فد تؤدي هذه القرارات الى التأثير ايجابا أو سلباً على صافي الدخل، والتي قد يعتبرها البعض نوعاً من التحايل أو التلاعب بالمعلومات المحاسبية طالما توافر في هذا السلوك صفة التعمد، بينما قد يعتبرها البعض الآخر على الرغم من توافر صفة التعمد وتضليل مستخدمى البيانات المالية -سلوكاً قانونياً مشروعاً حتى ولو كان سلوكاً غير أخلاقي طالما أنه يحقق مصلحة الوحدة الاقتصادية

زادت شكوك الطرف الثالث حول وجود تضليل واحتمالات وتلاعب في القوائم المالية مما ادى الى زيادة الدعاوى والمنازعات الفضائية ومن ثم حاجة القضاء الى مستشارين وخبراء محاسبين يمكن الاستفادة من خبراتهم وتحرياتهم في ابداء رأيهم حول الدعاوى الفضائية التي تخص بالقضايا المالية والغش في القوائم المالية لذلك ظهرت المحاسبة الفضائية لإعداد وتأهيل محاسبين قانونيين للعمل كخبراء او مستشارين لتأييد الدعاوى الفضائية وتوضيح الحق واقرار 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 ، من هنا تأتي هذه الدراسة لبحث وتحليل تأثير المحاسبة القضائية علي هذه الممارسات وعلى موثوقية التقارير المالية

اسئلة الدراسة

يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية

1. هل هنالك علاقة بين مراحل المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح؟
2. ما هو دور أساليب المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح؟
3. ما هو دور إجراءات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح؟
4. هل هنالك علاقة بين مراحل المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية؟
5. هل هنالك علاقة بين أساليب المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية؟
6. هل هنالك علاقة بين إجراءات المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية؟

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في

الاهمية العلمية

تكسب هذه الدراسة أهمية كبيرة من تزايد اهتمام المحاسبين والممارسين في المنظمات المهنية والتنظيمية سواء في الدول النامية او المتقدمة بدراسة مجالات المحاسبة القضائية لما لها من دور في تحسين جودة ومصداقية التقارير المالية

تعتبر هذه الدراسة في طبيعة ممارسات ادارة الارباح ودور المحاسبة القضائية في الكشف عنها وهو من القضايا الرئيسية للبحث المحاسبي على المستوى الدولي ، نظرا لاهمية النتائج التي تقدمها في الكشف عن طبيعة التطوير المصطنع للارباح المحاسبية بما يمكن من تحديد الاليات الاكثر ملائمة للحد منه تتعتبر هذه الدراسة مساهمة في التاصيل العلمي للمحاسبة القضائية ودوره في الكشف عن ممارسة الارباح وزيادة موثوقية التقارير المالية ، خاصة أن اغلب الدراسات في هذا المجال كانت في الدول الغربية ،

الأهمية العملية

تساعد الدراسة العديد من الفئات في معرفة مدى تدخل الإدارة في التأثير على الأرباح المنشورة ودور المحاسبة القضائية في الكشف عنها ، كذلك يمكن أن تساعد هذه الدراسة في الحد من انتشار الغش والفساد المالي في الشركات، وتخفيض معدل الجرائم المالية ، فالحد من ممارسات إدارة الأرباح والتزام الإدارة بمتطلبات جودة موثوقية التقارير المالية ، يترتب عليه ارتفاع مصداقية المعلومات المحاسبية ويعمل على حماية الشركات من الزوال ، ويساعد المستثمرين على التوجيه الأمثل لاستثماراتهم نحو الشركات الأكثر كفاءة وفعالية ، كذلك يمكن ان تساعد في طمأنة مستخدمي القوائم المالية حول عدم وجود غش أو تضليل في القوائم المالية ، مما يزيد الثقة فيها.

أهداف الدراسة

سعت الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية

1. التعرف علي دوافع واساليب ومداخل إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح
2. بيان دور أساليب المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسة إدارة الأرباح
3. توضيح دور مراحل المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسة إدارة الأرباح
4. دراسة دور اجراءات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسة إدارة الأرباح
5. التعرف علي دور أساليب المحاسبة القضائية في زيادة موثوقية التقارير المالية
6. توضيح دور مراحل المحاسبة القضائية في زيادة موثوقية التقارير المالية
7. دراسة دور إجراءات المحاسبة القضائية في زيادة موثوقية التقارير المالية

فرضيات الدراسة

سعت هذه الدراسة لإختبار صحة الفرضيات التالية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراحل المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح.
3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اجراءات المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح.
4. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية.
5. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراحل المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية.

6. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية.

منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة استعان الباحث بمجموعة من المناهج تتمثل في الآتي :

1/ المنهج التاريخي : لتحليل الدراسات السابقة وتتبع الظاهرة تاريخيا"

2/ المنهج الاستنباطي : لتحديد محاور الدراسة وتكوين الإطار النظري من خلال استعراض الأدب

المحاسبي والدراسات المرتبطة بموضوع البحث في مجال المحاسبة القضائية وإدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية ، وصياغة الفرضيات .

3/ المنهج الاستقرائي : لاختبار فرضيات الدراسة .

4/ المنهج الوصفي : باستخدام أسلوب العينة العشوائية (دراسة الحالة)، لمعرفة دور المحاسبة

القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثيرها وزيادة موثوقية التقارير المالية وربط ذلك بالحدود المكانية

مصادر جمع البيانات

مصادر البيانات الاولية

تتمثل في المسح الميداني بواسطة الاستبانة كأداة رئيسية للدراسة

مصادر البيانات الثانوية

تتمثل في المراجع والبحوث والدوريات والدراسات العلمية

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في

الحدود الزمانية : 2019

الحدود المكانية: مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم

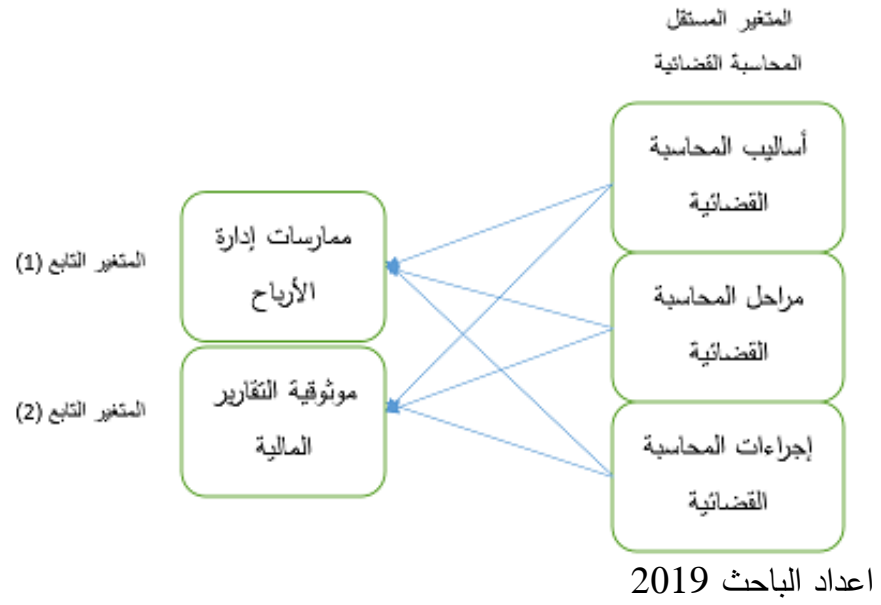
الحدود البشرية : تتمثل في المراجعين والمحاسبين القانونيين المعتمدين لدى مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة

الحدود الموضوعية : تتعرض الدراسة الي دور المحاسبة القضائية من خلال (أساليب ومراحل واجراءات المحاسبة القضائية) في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية معلومات التقارير المالية

هيكلية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتقسيمها إلى مقدمة وأربعة فصول وخاتمة, إشتملت المقدمة علي الإطار المنهجي والدراسات السابقة ,خصص الفصل الأول لمفهوم وأساليب المحاسبة القضائية ، حيث قسم إلي ثلاث مباحث ,المبحث الاول مفهوم وتعريف ونشأة المحاسبة القضائية ,المبحث الثاني اساليب واجراءات ومراحل المحاسبة القضائية, المبحث الثالث خصائص ومهارات المحاسب القضائي واجراءات العمل الميداني, وخصص الفصل الثاني لمفهوم ودوافع إدارة الأرباح إدارة الأرباح واشتمل على ثلاث مباحث, المبحث الأول مفهوم وتطور وطرق ادارة الارباح ,المبحث الثاني دوافع واساليب ادارة الارباح المبحث الثالث دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح, الفصل الثالث لمفهوم وخصائص موثوقية التقارير المالية ، وقسم أيضا إلي ثلاث مباحث ,المبحث الأول مفهوم وأهداف وانواع ومشاكل التقارير المالية ,المبحث الثاني خصائص جودة وموثوقية التقارير المالية، المبحث الثالث المقاييس والعوامل المؤثرة على موثوقية التقارير المالية, الفصل الرابع ويحتوي على الدراسة الميدانية واشتمل علي ثلاثة مباحث ، المبحث الأول نبذة تعريفية عن مكاتب المراجعة والمبحث الثاني إجراءات الدراسة الميدانية ،المبحث الثالث اختبار الفرضيات ، ثم الخاتمة التي تحتوي على النتائج والتوصيات.

أنموذج الدراسة



ثانياً : الدراسات السابقة

يستعرض الباحث في هذا الجزء الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوعات المحاسبة القضائية وإدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية
دراسة ممدوح عبد الحميد(1999م)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر السياسات المحاسبية التي تنتهجها المنشآت لإدارة الأرباح على أسعار الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية، وكذلك تحديد الدوافع وراء تبني الإدارة لإستراتيجية إدارة الأرباح، وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارة المنشأة قد تسعى إلى إدارة الأرباح وذلك بانتهاج سياسات محاسبية محددة يكون من شأنها العمل على استقرار الدخل وذلك تحقيقاً لأهداف قد تحقق منافع ذاتية للإدارة أو الاستفادة من ارتفاع أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية، كما قد يكون الهدف من وراء انتهاج المنشأة لإستراتيجية إدارة الأرباح منافع ضريبية أو محاولة تقادي مخالفة الشروط الواردة في عقود الدين، كما قد تلجأ المنشأة أيضاً إلى إدارة الأرباح بهدف تقادي تكاليف سياسية، كما توصلت الدراسة إلى أن لجوء الإدارة إلى انتهاج إستراتيجية إدارة الأرباح قد يكون له انعكاس بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على مجموعة المؤشرات التي يهتم بها المستثمرون الحاليون والمرقبون في تحديد قيمة المنشأة، وبالتالي فإن هذا الانعكاس قد يكون له تأثير على الأسهم، وهو ما يعني أن انتهاج الإدارة لإستراتيجية إدارة الأرباح قد يكون له تأثير على أسعار الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية.

بحثت هذه الدراسة في الدوافع وراء ممارسة إدارة الأرباح وتأثير إدارة الأرباح على مجموعة المؤشرات التي تهتم المستثمرين وعلي أسعار الأسهم المتداولة. وتختلف عن دراسة الباحث في أنها لم تتناول دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، وأثر ذلك على موثوقية التقارير المالية.
دراسة أمال محمد محمد عوض (2003م)⁽²⁾

(1) ممدوح عبد الحميد، "أثر السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح على أسعار الأسهم بالتطبيق على الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية"، (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1999م) .

(2) أمال محمد محمد عوض، "قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، (مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2003م) .

تناولت الدراسة أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، واستهدفت الدراسة قياس اثر محددات دور مراجع الحسابات الخارجي في التقليل من ممارسة أنشطة إدارة الأرباح، وذلك بالتطبيق على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، وكذلك التعرف على ماهية ممارسات أنشطة إدارة الأرباح والمقاييس المستخدمة لقياس إدارة الأرباح، وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن ارتباط مكتب المراجعة بمكتب عالمي يساهم في التقليل من ممارسات إدارة الأرباح، وأن تزايد حصة مكتب المراجعة في السوق يعزز من دور المراجع في تقليل أنشطة إدارة الأرباح، كما أظهرت النتائج أيضا أن تخصص مكتب المراجعة على أساس القطاع الصناعي يمكن أن يعزز من دوره في التقليل من أنشطة إدارة الأرباح، كما أوضحت نتائج الدراسة إلى التطورات التي لحقت ببيئة الأعمال المصرية وكشفت عن السلوك النفعي الذي تتبعه إدارة المنشأة في تطبيق السياسات والطرق المحاسبية واستخدام أحكامها في تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، وأنه على الرغم من أن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما تتضمن درجة من المرونة في اختيار السياسات والطرق المحاسبية لمواجهة الظروف المختلفة، إلا أنه وفي إطار افتراض المنفعة الذاتية تعمل الإدارة على استخدام هذه الحرية في تحقيق منافع ذاتية خاصة بها.

حددت هذه الدراسة أن ارتباط مكتب المراجعة عالمياً وكبير حصته في السوق وتخصسه في قطاع صناعي معين له دور في تقليل ممارسة إدارة الأرباح، وتختلف عن دراسة الباحث في أنها لم تتناول دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية.

دراسة (Oriole et. L, 2003)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدي ممارسات الشركات الأسبانية لإدارة الأرباح، واشتملت عينة الدراسة على عدد (35) شركة مدرجة بالسوق المالي الأسباني، وهي الأكبر بين أكثر من (500) شركة مسجلة بالسوق، حيث تم افتراض أن هذه الشركات لديها ضوابط حوكمة أكثر من غيرها من الشركات، وقد استخدمت بعض العوامل كمؤشر ممكنة لممارسة إدارة الأرباح، مثل التغيرات في المعايير المحاسبية من سنة إلى أخرى، وتقارير التدقيق المتعلقة بتلك الشركات خلال فترة الدراسة، ووجود تفويضات خاصة بتطبيق بعض المعالجات

(1) Oriol,A.,Jordi,P .and Ester , "Earnings Management in Spain. some Evidence from Companies Quoted the Spanish stock Exchange", UPF Economics and business working paper No.677,2003.

المحاسبية غير المتضمنة في النظام الحالي، بالإضافة إلى وجود نتائج غير عادية ونتائج سنوات سابقة في حساب الأرباح والخسائر للسنة الحالية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن 20% من عدد شركات العينة، إما تلقت تقارير متحفظة من قبل مدققها، أو لديها تفويضات خاصة بتطبيق بعض المعالجات المحاسبية، وأن أسباب إصدار تقارير متحفظة، قيام بعض الشركات ببعض الممارسات التي من شأنها أن تؤثر على أرقام الإيرادات الواردة في التقارير المالية، والتي تمثلت في تحميل بعض المصاريف على الاحتياطات بدلاً من تحميلها على حساب الربح والخسارة (إطفاء الشهرة، وإعادة التقييم)، وعدم الاحتفاظ بمخصصات واحتياطات كافية، بالإضافة إلى تخفيض في الإيرادات نتيجة خسائر مستقبلية.

تناولت هذه الدراسة ممارسة إدارة الأرباح من خلال التلاعب في رصيد الاحتياطات والمخصصات دون غيره، وتختلف عن دراسة الباحث في أنها لم تتناول دور المحاسبة القضائية في الكشف عن الأساليب المتعددة لإدارة الأرباح وأثر ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة د.حسين أحمد عبيد (2004م)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة ظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة من حيث إدراك دوافعها وكيفية قياسها والتعرف على أثارها المحتملة فضلاً عن عمل دراسة ميدانية للاستدلال على وجود الظاهرة بالفعل من واقع فحص الممارسات المحاسبية، فقد تم اختيار عينة الدراسة من 35 شركة من الشركات المسجلة بالأسواق المالية بدولة الإمارات العربية المتحدة في عام 2002، وتكمن أهمية هذه الدراسة في محاولة تحديد الفهم الصحيح لظاهرة إدارة الأرباح ودوافعها وأثارها وما يترتب على ذلك من العديد من الفوائد المتمثلة في مساعدة الجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية على تحديد المجالات التي يستوجب فيها الأمر تعديل المعايير المحاسبية، وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسة الشركات لظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض معينة للإدارة قد تؤثر بالسلب على مصداقية المعلومات التي تنتشر بالقوائم المالية لذلك يستلزم الأمر إعادة النظر في بعض القواعد والمعايير المنظمة للمحاسبة وسبل الرقابة عليها للوفاء بتوقعات مستخدمي تلك المعلومات، وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة الحد من وجود ثغرات قد تمكن من ممارسة ظاهرة إدارة الأرباح وهو أمر يقع في المقام الأول على عاتق الجهات ذات الصلة بتنظيم ووضع

(1) حسين أحمد عبيد، "دراسة ميدانية لظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة الدوافع والآثار"، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2004م).

المعايير المحاسبية بحيث يمكن تخليص تلك المعايير من المعالجات البديلة التي تسمح بمعالجة نفس الحدث بطرق مختلفة، فضلاً عن أهمية التوسع في متطلبات الإفصاح المحاسبي.

حددت هذه الدراسة الأثر السالب لإدارة الأرباح على مصداقية معلومات القوائم المالية، وأن ظاهرة إدارة الأرباح تقع على عاتق الجهات المختصة بتنظيم ووضع المعايير المحاسبية. وتختلف عن دراسة الباحث في انها لم تتعرض لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية القوائم المالية.

دراسة نادر يوسف محمد (2005)⁽¹⁾

ركزت هذه الدراسة على قياس مدى مصداقية البيانات المالية المدققة المتمثلة في الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي، بدءاً من تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف الأحداث الاقتصادية، وصولاً إلى إعداد البيانات المالية والتي تمثل الناتج النهائي للعمل المحاسبي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومروراً بتدقيق البيانات المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل ومحيد، لإعطاء رأيه المهني حول مدى صحة تمثيلها لواقع الشركة، وفي نهاية هذه الدراسة خرج الباحث بعدد من التوصيات كان من أبرزها ضرورة وجود إجراءات فحص ضريبي مكتوبة وموثقة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، وحل أزمة الثقة بين المكلف والدوائر الضريبية من خلال تبني دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية لمبدأ أن المكلف صادق ما لم يثبت عكس ذلك، وحث المكلفين على إمساك سجلات محاسبية لأن في ذلك التطبيق الفعلي للقانون وخطوة مهمة نحو التخلص من التقدير الجزافي، واستخدام أسلوب المراجعة الالكترونية في الدوائر الضريبية وعدم التهاون في تنفيذ العقوبات الضريبية على كل من مدققي الحسابات والمكلفين ، وتطوير مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق من خلال إيجاد معايير تدقيق ومعايير محاسبية محلية وضرورة الأخذ بمعيار المحاسبة الدولي رقم(12) الخاص بضرائب الدخل لما في ذلك من أهمية وتنمية الوعي الضريبي من خلال إقامة الندوات، ورش العمل الخ، والعمل على تأهيل وتدريب كل من المدققين ومأموري التقدير بشكل كاف.

(1) نادر يوسف محمد صلاح الدين "مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية" ، (رسالة

ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا - نابلس 2005).

تناولت هذه الدراسة مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، وتختلف عن دراسة الباحث في أنها لم تتعرض لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية القوائم المالية.

دراسة (Hunton et al، 2006،⁽¹⁾)

تطرقت الدراسة لشفافية القوائم المالية وإدارة الأرباح، واستهدفت الدراسة اختبار ما إذا كانت الشفافية الأكبر في تقارير الدخل الشامل أيضاً تقلل من احتمالية انشغال المديرين بعملية إدارة الأرباح. وذلك بناءً على طلب مجموعات مستخدمي التقارير المالية لتقارير أكثر وضوحاً عن عناصر الدخل الشامل، وكذلك إصدار لجنة معايير المحاسبة المالية لقائمة معايير المحاسبة رقم 130 لسنة 1997 (SFAS No.130، FASB Reporting Comprehensive Income)، بعنوان "تقرير الدخل الشامل"، بالإضافة إلى أن الـ FASAB و لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB سنة 2005 أعادوا الاهتمام بكيفية عرض الدخل الشامل بشكل موضوعي يحسن شفافية التقارير، وبعد الاعتماد على تحليل الـ ANOVA للبيانات المجمعة عن طريق قائمة الاستقصاء، والتي شارك في استيفائها عدد 62 مدير مالي تنفيذي ورؤساء ومديرين تنفيذيين، وخلصت الدراسة إلى ان الشفافية الكبيرة بالتقارير المالية تضاءلت بشكل كبير لكنها لم تلغي محاولات إدارة الأرباح وأنه عندما تكون أرباح المشروع أقل (أكبر) من تنبؤات إجماع المحللين المشاركون يبيعوا الأوراق المالية التي تزيد (تقل) الأرباح.

تعرضت هذه الدراسة للتساؤل في الشفافية للتقارير المالية دون إلغاء ممارسة إدارة الأرباح وأن ممارسة إدارة الأرباح تؤثر على تنبؤات المحللين التي يكون لها الأثر على بيع الأوراق المالية. وتختلف عن دراسة الباحث بأنها لم تتعرض لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة عبدالفتاح أحمد (2006م)⁽²⁾

(1) James E. Hunton, Robert Libby and Cheri L. Mazza, " **Financial Reporting Transparency and Earnings Management** ", The Accounting Review, Vo 81, No.1,2006, Pp.135-157.

(2) عبدالفتاح أحمد على خليل , " قياس المضامين التقييمية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري "، (مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع والستون، 2006م) .

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى وجود ممارسات لأنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، وبيان حجم هذه الممارسات، ثم قياس مضامينها التقييمية من خلال توضيح تأثير هذه الممارسات على محددات الدور التقييمي للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بأسعار الأسهم، وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك انتشار وسيادة لظاهرة إدارة الأرباح في أسواق العالم المتقدمة والناشئة على السواء، وذلك لتحقيق التوازن الأمثل للترتيبات التعاقدية وتعظيم القيمة السوقية لحقوق الملكية، وتهدف دوافع الإدارة من وراء ممارسات إدارة الأرباح إلى تعظيم ثروة الإدارة وتدنية تكاليف التمويل والتكاليف السياسية، كما أن ممارسات أنشطة الربحية بنسبة مرتفعة من قبل الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، وأن لهذه الممارسات مضامين تقييمية إيجابية على الأسعار السوقية للأسهم، وسلبية على قيمتها الحقيقية، وأن المستثمرين غير مدركين للعواقب الاقتصادية لتلك الممارسات، واوصت الدراسة بدعوة القائمين على تنظيم سوق الأوراق المالية في جمهورية مصر العربية بوضع ضوابط محكمة للحد والتقليل من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المصرية لرفع كفاءة السوق، ولحماية المستثمرين والسوق من تلاعب الشركات بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي والاختيار الإستهنابي للتسويات المحاسبية، كما أوصت بتدخل الهيئات التنظيمية والمهنية للقيام بالإجراءات أو إصدار المبادئ المحاسبية اللازمة للحد من السلوك النفعي للإدارة في عملية التقرير المالي، حتى يمكن زيادة موثوقية وجودة المعلومات المحاسبية.

أثبتت هذه الدراسة أن انتشار ظاهرة إدارة الأرباح في جميع أسواق العالم المتقدمة والناشئة وأنها تمارس وفقا للدوافع التعاقدية والتنظيمية وأن إدارة الأرباح لها انعكاسات إيجابية على السعر السوقي للأسهم وسلبية على قيمتها الحقيقية. وتختلف عن دراسة الباحث في أنها لم تتعرض لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة (Abbott et al، 2006) (1)

استهدفت الدراسة اختبار العلاقة بين أتعاب المراجعة وإدارة الأرباح، من خلال الاعتماد على البيانات العامة المتاحة لبورصة الأوراق المالية الأمريكية SEC، اعتمدت الدراسة على البيانات المتوفرة عن 310 شركة

(1) Lawrence J. Abbott, Susan Parker, and Gary F. Peters, " Earnings Management, Litigation risk, and Asymmetric Audit Fee Responses ", Journal of Practice & Theory, Vo.25, No.1,2006, Pp.85-98.

مسجلة ببورصة الأوراق المالية الأمريكية، ثم تم استبعاد الشركات التي تفتقد وجود أحد متغيرات الدراسة، ومن ثم تمثلت العينة النهائية للدارسة في 250 شركة مسجلة ببورصة الأوراق المالية الأمريكية. وقد سعت الدراسة لاختبار مدى صحة ما إذا كان أتعاب المراجعة تتخفف (تتزايد) مع انخفاض (تزايد) الاستحقاقات الاختيارية للدخل، وكذلك مدى تأثير العلاقة بين أتعاب المراجعة وإدارة الأرباح، وتتصاعد كلما اتسمت بيئة مراجعة العملاء بإمكانية التعرض لخطر دعاوي قضائية بشكل كبير، كما تحدد من خلال ارتفاع أرباح العملاء، انتهت الدراسة إلى أن أتعاب المراجعة تتخفف (تزيد) مع انخفاض (تزايد) الاستحقاقات الاختيارية للدخل، والزيادة في أتعاب المراجعة تربط إيجابياً مع الاستحقاقات الاختيارية التي تكون كبيرة في المنشآت ذات الأرقام العالية للأرباح، وقد عزت الدراسة هذه النتائج إلى قاعدة "تحيز تحفظ" conservative bias " مراقب الحسابات، حيث يظهر هذا التحيز نتيجة عدم انتظام مخرجات الدعاوي القضائية المتعلقة بانخفاض الدخل مقابل إدارة الأرباح لزيادة الدخل.

توصلت هذه الدراسة أن هنالك علاقة طردية بين أتعاب المراجعة والاستحقاقات الاختيارية للدخل وأن عدم استقلال مراقب الحسابات يزيد من إمكانية ممارسة إدارة الأرباح، وتختلف عن دراسة الباحث في انها لم تتعرض لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة (Roychowdhury، 2006،⁽¹⁾)

تعرضت الدراسة لإدارة الأرباح من خلال التلاعب بالأنشطة الحقيقية، واستهدفت الدراسة اختبار ما إذا كان المديرون يقومون بالتلاعب في الأنشطة الحقيقية التي تشمل أنشطة تشغيلية تخضع لسلطة وقرارات الإدارة (إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية)، لتجنب التقرير عن الخسائر وإدارة الأرباح عن طريق الأنشطة الحقيقية، والتي يقصد بها اتخاذ قرارات وممارسات تتعد عن الممارسات التشغيلية العادية، حيث تكون الإدارة مدفوعة للقيام بذلك بدافع تحقيق مصالحها الذاتية أو لخداع حملة الأسهم أو لتحقيق مصلحة الشركة أحياناً في حالة السعي للالتزام وعدم انتهاك القيود الموجودة في تعاقدات الشركة، تضمنت عينة الدراسة عدد من الشركات خلال الفترة من 1987 حتى 2001، وقد تضمنت العينة 21758 ملاحظة سنوية للشركات

(1) Sugata Roychowdhury, " Earnings management through real activities manipulation" ,Journal of Accounting and Economics, Vo.42, No3,2006, Pp.335-370.

خلال هذه الفترة، تم الحصول عليها من خلال 36 صناعة (4252 شركة)، وقد تم تخفيض العينة إلى 17338 ملاحظة سنوية من خلال 3672 شركة وذلك بعد استبعاد البنوك والمؤسسات المالية من العينة، وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين ملكية المستثمرين في شكل مؤسسات والتلاعب في الأنشطة الحقيقية وذلك لصعوبة خداع هؤلاء المستثمرين، كما توجد علاقة طردية بين كل من الديون، المخزون، العملاء، فرص النمو والتلاعب في الأنشطة الحقيقية، وأن هناك دليل على أن تلاعب الأنشطة الحقيقية يكون بين الشركات التي تحاول تفادي أخطاء التنبؤات السنوية السلبية.

تناولت هذه الدراسة ممارسة إدارة الأرباح من خلال التلاعب بالأنشطة الحقيقية وأثبتت وجود علاقة عكسية بينها وبين ملكية المستثمرين في شكل مؤسسات وطردية بين كل من الديون والمخزون والعملاء. وتختلف عن دراسة الباحث في أنها لم تتعرض لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة د. سمير كامل (2008)⁽¹⁾

هدفت الدراسة الى المساعدة في فهم جودة عملية المراجعة وتقييم مدى سلامة حجم منشأة المراجعة وبعض العوامل الأخرى التي حظيت باهتمام الكتابات السابقة كمؤشرات للجودة، أيضاً الى إبراز دور جودة المراجعة في الكشف عن عمليات إدارة الأرباح في السوق المصري، وتوصلت الى مجموعة من النتائج منها وجود علاقة ايجابية بين حجم منشأة المراجعة وجودة المراجعة وبين سمعة منشأة المراجعة وجودة المراجعة وبين مراقبة أداء المراجعين والتفتيش الداخلي على الجودة بمنشأة المراجعة وجودة المراجعة وبين تخصص الصناعة وجودة المراجعة وبين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة، واوصت الدراسة بضرورة إنشاء لجنة للرقابة على جودة المراجعة في مصر، وكذلك إصدار قانون يماثل القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley Act " of 2002 " يلزم بالتفتيش المستمر على منشآت المراجعة المسجلة للتحقق من مدى التزامها بالقوانين،

تناولت هذه الدراسة أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح وتختلف عن دراسة الباحث في أن الاخيرة تتناول دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

(1) د. سمير كامل محمد عيسى "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية" (مجلة كلية التجارة

للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 45، 2008)

دراسة ماجد اسماعيل أبو حمام (2009)⁽²⁾

تناولت الدراسة بالتحليل والمناقشة أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، حيث تم التطرق إلي مفهوم الحوكمة وبيان أهميتها وأهدافها وقواعدها ومدى تأثير كل من الإفصاح وجودة التقارير المالية بتلك القواعد، ومن ثم توضيح جوانب العلاقة المتداخلة بينهما، حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: أن تطبيق قواعد الحوكمة قد ساهم بشكل كبير في تعزيز دور الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، كما أن تطور ثقافة الحوكمة انعكس بشكل رئيسي علي تحسين موقع الشركات واستمراريتها نحو بلوغ أهدافها، وقد أوضح البحث ضرورة توفر المقومات اللازمة لضمان تنفيذ الحوكمة من خلال إنشاء تنظيم إداري ومهني متكامل يقوم على أسس مصداقية مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تعميق المفاهيم والإلتزام بالقواعد التي قضت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات لقواعد الحوكمة، وضرورة قيام لجنة متخصصة مشكله لهذا الغرض بمتابعه تطبيقات مبادئ وقواعد الحوكمة والضوابط المرتبطة بها، والعمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة بشكل أوسع لدى كافة الأطراف ذات العلاقة، وإصدار النشرات والتعليمات التي تعكس ذلك الأمر، والإلتزام بقواعدها ومبادئها في المجتمع المالي .

تناولت الدراسة بالتحليل والمناقشة أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية وتختلف عن دراسة الباحث في أن الأخيرة تتناول دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة تامر يوسف عبدالعزيز (2009م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في حالات الغش الإداري وفشل المنظمات الأمر الذي أدى إلى انخفاض ثقة الجمهور في التقارير المالية وعملية المراجعة ، وبالتالي فإن تحسين جودة تلك التقارير يعتبر أمراً ضرورياً

(2) ماجد اسماعيل أبو حمام "اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، (رسالة

ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية - غزة ، كلية التجارة ، 2009)

(1) تامر يوسف عبدالعزيز، "تقييم فعالية دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة

وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2009م) .

وحيوباً لكل من الإدارة والمراجعين بصفة عامة ولكن يوجد تعارض في المصالح بين الإدارة والمساهمين في الشركة، الأمر الذي أدى إلى الحاجة إلى المراجعة المستقلة لتضفي الثقة على هذه المعلومات، ولا شك أن لجان المراجعة لها دور فعال في زيادة جودة أداء عملية المراجعة مما يؤدي إلى المزيد من الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة بالقوائم المالية الأمر الذي يعود بالنفع على مستخدميها، وهدفت الدراسة لمعرفة مدى التزام الشركات المصرية بقرار الهيئة العامة لسوق المال رقم 30 لسنة 2002م فيما يتعلق بتشكيل لجان مراجعة بها، وكذلك التعرف على دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات، وترجع أهمية الدراسة للدور الذي تلعبه لجان المراجعة في دعم حياد واستقلال المراجع الخارجي وزيادة فعالية المراجعة الداخلية وما لذلك من أثر إيجابي على تدعيم الثقة والمصداقية في التقارير المالية، ومن ثم المساهمة الفعالة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، وقد توصلت الدراسة إلى وجود التزام من قبل الشركات بقرار الهيئة العامة لسوق المال فيما يتعلق بتشكيل لجان المراجعة بها، إلا أن هذه اللجان قد لا تتسم بالفعالية وذلك لان عدد الاجتماعات قد يكون غير كافي لأداء لجنة المراجعة لمهامها ووظائفها، حيث أنه في إحدى الشركات يكون مرة واحدة فقط وفي الشركات الآخر لا يكون هناك اجتماع في الأصل، كما أنه لا يوجد معايير محددة لاختيار أعضاء لجنة المراجعة وبالتالي إمكانية وجود أعضاء غير ملمين بطبيعة عمل الشركة وعدم معرفتهم بتطبيقات وممارسة كل من المحاسبة والمراجعة.

اقتصرت هذه الدراسة في البحث في كيفية تحقيق فعالية عمل لجان المراجعة . وتختلف عن دراسة الباحث في أنها لم تدرس دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة فداوي أمين (2010)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على ممارسات ادارة الارياح وأساليبها ومحاولة قياس مدى ممارستها في الشركات المساهمة المسجلة في بورصة الجزائر، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن ادارة الارياح تعتبر شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد والقوانين والمبادئ والمعايير المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات

(1) فداوي أمينة " قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر " ، (مجلة التنظيم والعمل، العدد 4 ، 2010).

الشركات والتلاعب بها لتقديم انطباع مزلل عن عائد الشركة ومخاطرها ، ويستخدم في ذلك مجموعة من الأساليب ابرزها التضخيم والتقليل المتعمد للأرباح ، وأنه لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر بممارسة ادارة الارياح خلال الفترة من 2007_ 2009 .

هدفت الدراسة إلى التعرف على ممارسات ادارة الارياح وأساليبها ومحاولة قياس مدى ممارستها في الشركات المساهمة المسجلة في بورصة الجزائر، وتختلف عن دراسة الباحث في أن هذه الدراسة هدفت فقط لاكتشاف ممارسات إدارة الارياح في حين ان دراسة الباحث تتناول دور المحاسبة القضائية في الكشف عن هذه الممارسات.

دراسة وليد بن فهد (2010م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة أثر إدارة الأرباح على القيمة السوقية للأسهم المتداولة بسوق الأسهم السعودية، واستهدفت هذه الدراسة تحليل وتوضيح دور المعايير المحاسبية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح وكذلك بيان مدى العلاقة بين المعايير المحاسبية وإدارة الأرباح وذلك من خلال البحث عن مساحة الاختيار التي تمنحها المعايير سواء فيما يتعلق منها بالسياسات المحاسبية البديلة أو الاستحقاقات الاختيارية أو التقديرات الحكيمة، وتتبلور أهمية هذه الدراسة في تحليل العوامل التي تؤدي إلى التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح، وكذلك تحليل قدرة المعايير المحاسبية بمفاهيمها وأدواتها وسياساتها على حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين بخصوص إدارة الأرباح وكذلك تحليل ودراسة إدارة الأرباح، وانتهت الدراسة ألي أن ممارسة الإدارة لأنشطة إدارة الأرباح سواء كان بإتباع الأساليب المحاسبية أو الحقيقية يرجع في جميع الأحوال بالدرجة الأولى إلى السلوك الأخلاقي لإدارة المنشأة وبالتالي فإن السلوك الإداري الذي يسعى إلى تحقيق مصالحه الخاصة والإضرار بمصالح الأطراف الأخرى يعتبر سلوك غير أخلاقي فهو يتنافى مع المبادئ الأخلاقية التي يجب أن تتحلّى بها الإدارة في المنشأة، كما أن السلوك الإداري في تطبيق ممارسات إدارة الأرباح بالاستناد على المبادئ المحاسبية يعتبر غير مقبول من الناحية الأخلاقية .

أثبتت هذه الدراسة أن ممارسة الإدارة لأنشطة إدارة الأرباح عن طريق المرونة المتاحة من قبل المعايير المحاسبية وبالاستناد على المبادئ المحاسبية يرجع إلى السلوك الأخلاقي للإدارة، وتختلف عن دراسة الباحث

(1) وليد بن فهد بن عبدالعزيز الرسيني، "أثر إدارة الأرباح على القيمة السوقية للأسهم المتداولة بسوق الأسهم السعودية"، (رسالة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2010) .

في أنها لم تتعرض لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة محمد احمد حنفي (2010م)⁽¹⁾

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؟ وما هي أهم الآثار المترتبة على إدارة الأرباح، وخاصة بالنسبة لجودة القوائم المالية، حيث استهدفت هذه الدراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، وذلك من خلال التعرف على الدوافع التي قد تحفز الإدارة على القيام بإحداث تأثيرات متعمدة على ربحية الشركة سواء بالمغالاة فيها، أو تخفيضها، أو تمهيدها تحقيقاً لأهداف ذاتية، كما تم استعراض أهم الأدوات أو المداخل المتعلقة بإدارة الأرباح، والمقاييس أو النماذج المستخدمة في اكتشاف إدارة الأرباح، ونظراً لأنه قد ترتب على إدارة الأرباح العديد من الآثار السلبية بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى انخفاض مصداقية القوائم المالية نتيجة عدم تمثيلها بصدق للمركز المالي، كما استهدفت محاولة التوصل إلى نموذج يقوم بالربط بين دوافع إدارة الأرباح، ومؤشرات إدارة الأرباح (الاستحقاق الاختياري)، وقد توصلت الدراسة إلى أن ظاهرة إدارة الأرباح يتم ممارستها من قبل الإدارة نتيجة لوجود العديد من الدوافع، وإن كان الدافع خاص بنظم الحوافز والمكافآت يمثل أكثر الدوافع تأثيراً، وهو نفس في الوقت من أهم العوامل التي أدت إلى حدوث العديد من حالات الإفلاس لبعض الشركات الأمريكية في أوائل القرن الحالي، وأوصت الدراسة بضرورة إقامة عدد من الدورات التدريبية للمحاسبين والمراجعين بشكل دوري، وذلك بهدف ترسيخ قواعد وأداب سلوك المهنة، وكذلك العمل على نشر القيم والمبادئ الدينية التي تعتبر أفضل آلية لمواجهة أي سلوك غير مرغوب فيه، وبناءً على ذلك فإن الالتزام بمبادئ وقواعد الشريعة الإسلامية كفيل بالحد من ممارسات إدارة الأرباح، وزيادة مصداقية المعلومات المحاسبية.

(1) محمد احمد حنفي، "دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية"، (رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010م).

أرجعت هذه الدراسة ممارسة الإدارة لإدارة الأرباح إلى العديد من الدوافع وأن دافع الحوافز والمكافآت يمثل أكثر الدوافع تأثيراً وتختلف عن دراسة الباحث في أنها لم تتعرض لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة وسن يحي احمد (2010م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن إدارة الأرباح تؤثر في ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية، مع ازدياد حالة اتجاه المديرين إلى استعمال ممارسة إدارة الأرباح للتأثير في البيانات المنشورة في القوائم المالية ومنها الدخل في الأجل القصير لكي ينعكس ذلك في قيمة الأسهم في سوق الأوراق المالية ومن ثم تحقيق شهرة وعوائد للإدارة، واستهدفت الدراسة التعرف على مفهوم ودوافع وممارسات المحاسبين لإدارة الأرباح المفصح عنها بقائمة الدخل وتأثيراتها في جودة المعلومات المحاسبية وجودة الأرباح، واستنتجت الدراسة أن إدارة الأرباح تخدم الإدارة الداخلية ولا تخدم مستخدمي القوائم المالية لأنها تسعى إلى تحقيق مصالح الإدارة الداخلية حتى لو كان على حساب مستخدمي القوائم المالية وذلك لوجود أهداف محددة مسبقاً من الإدارة، كما استنتجت أيضاً أن إدارة الأرباح تمارس في كافة الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى ربح وفي حدود المبادئ المقبولة قبولاً عاماً فقط لتحقيق ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، حيث ترتبط السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح مع ملاءمة وموثوقية المعلومات بعلاقة طردية وقوية وبمستوى دلالة معنوية عالية .

أثبتت هذه الدراسة أن إدارة الأرباح تخدم مصالح الإدارة الداخلية على حساب مصلحة مستخدمي القوائم المالية، وأنها تمارس في كافة الوحدات الاقتصادية الربحية وارتباط إدارة الأرباح بالسياسات المحاسبية لتحقيق ملاءمة وموثوقية القوائم المالية، وتختلف عن دراسة الباحث في أن الأخيرة تتعرض لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة فواز سفير القتامي (2010م)⁽²⁾

(1) وسن يحي أحمد، "إدارة الأرباح وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، (2010م) .

(2) فواز سفير القتامي، "إدارة الأرباح في الشركة المساهمة السعودية دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، الرياض، (2010م) .

تلخصت مشكلة الدراسة في أن المرونة التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية قد وجدت لتحسين جودة التقارير المالية، وجعلها أكثر معلوماتية لمتخذي القرارات الاقتصادية، في المقابل يمكن استغلال هذه المرونة من قبل الإدارة في تحقيق أهدافها على حساب مصلحة الأطراف الأخرى. بالتالي يمكن تلخيص مشكلة هذه الدراسة في محاولة الإجابة على عدة تساؤلات منها، ما هي الدوافع والأساليب والمحددات لإدارة الأرباح؟، ما مدى ممارسة الشركات المساهمة السعودية لإدارة الأرباح؟، هدفت الدراسة إلى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية واختيار تأثير بعض العوامل المؤثرة على اتجاه تلك الشركات في ممارسة إدارة الأرباح، وأجريت الدراسة على عينة مكونة من (78) شركة تتداول أسهمها في سوق المال السعودي وتمثل قطاع الصناعة والخدمات الزراعية، ولقياس إدارة الأرباح اعتمدت الدراسة على تقدير الاستحقاق الاختياري لعينة الدراسة باستخدام نموذج (Modified Jones Model 1995)، ولمعرفة تأثير بعض العوامل على ممارسة إدارة الأرباح تم بناء نموذج الانحدار، وجاءت نتائج الدراسة لتؤكد ممارسة الشركات المساهمة السعودية لإدارة الأرباح حيث تمارس الاستحقاق الاختياري بشكل سالب عموماً، وأوضحت النتائج أن الشركات المساهمة الصناعية والخدمية تمارس الاستحقاق الاختياري بطريقة سلبية في حين أن الشركات المساهمة الزراعية تمارس الاستحقاق الاختياري باتجاه موجب، وأن الشركات ذات الربحية تمارس إدارة الأرباح بشكل سالب، والشركات ذات الخسائر تمارس إدارة الأرباح بشكل موجب، وكذلك توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير لحجم الشركة ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة على إدارة الأرباح، وأشارت النتائج أيضاً لوجود تأثير لكلا من عاملي المديونية والربحية على ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

تناولت هذه الدراسة ممارسة الشركات السعودية لإدارة الأرباح باستخدام أحد أساليب إدارة الأرباح المتمثل في استخدام أساس الاستحقاق الاختياري بطريقة سلبية، بينما تناولت دراسة الباحث دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة حسام حسن محمود (2010م)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير خصائص حوكمة الشركات ذات الصلة بهيكل التمويل على تخفيض فرص الإدارة للتلاعب في أرباح الأسهم، بما يؤثر على الدور التقييمي لأرباح الأسهم فيما يتعلق

(1) حسام حسن محمود ، "دراسة تجريبية لتأثير حوكمة الشركات (بعد هيكل التمويل) على إدارة الأرباح" ، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010م) .

بتحديد أسعار الأسهم، وتفسيرات التغيرات في هذه الأسعار، وسعت الدراسة لتحقيق هذا الهدف من خلال إجراء دراسة تجريبية على عينة من الشركات المساهمة المصرية المسجلة في بورصة الأوراق المالية المصرية، للتعرف على مدى تأثير خصائص الحوكمة على تخفيض فرص الإدارة للتلاعب في أرباح الأسهم للشركات المساهمة المسجلة في البورصة المصرية، وتتبع أهمية الدراسة من أنها تتناول تأثير حوكمة الشركات، وخاصة ما يتعلق بهيكل التمويل على الحد من عملية إدارة الأرباح، وذلك في نطاق الشركات المساهمة المصرية المسجلة في البورصة في جمهورية مصر العربية، وبالتالي يمكن تحسين كفاءة سوق المال في مصر وزيادة دوره في التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية، خلصت الدراسة إلى أن هنالك علاقة عكسية بين إدارة الأرباح والدور التقييمي للأرباح، فكلما قلت إدارة الأرباح تكون معلومات الأرباح أكثر ملاءمة، وأكثر قابلية للاعتماد عليها في اتخاذ القرار وبالتالي يزيد الدور التقييمي للأرباح، وكلما زادت إدارة الأرباح تكون معلومات الأرباح أقل ملاءمة، وأقل قابلية للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وبالتالي يقل الدور التقييمي للأرباح.

وضحت هذه الدراسة أن ممارسة إدارة الأرباح تؤثر على ملاءمة معلومات الأرباح وتكون غير قابلة للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. وتختلف عن دراسة الباحث في أنها لم تتناول دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة خالد باذيب(2010)⁽¹⁾

تناوت هذه الدراسة مدى فاعلية النظم المحاسبية في البنوك التجارية اليمنية وأثرها على موثوقية البيانات المالية المنشورة الصادرة عن تلك البنوك، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه تتوفر لدى البنوك اليمنية المجموعة الدفترية اللازمة لتبويب وتسجيل العمليات المالية ، كما أن البنك يصدر مجموعة من التقارير التي تخدم الإدارة المستخدمين الخارجيين وأوصت الدراسة بضرورة ، اصدار البنك المركزي اليمني للتشريعات تكون ملزمة للبنوك من أجل تحسين جودة التقارير المالية ، وتبني نظام كفؤ للحوكمة والمؤسسية مما يدعم عنصر الشفافية والافصاح في القوائم المالية .

(1) خالد محمد عمر باذيب " مدى فاعلية النظم المحاسبية في البنوك التجارية اليمنية وأثرها على موثوقية البيانات المالية المنشورة الصادرة عن تلك البنوك" (رسالة ماجستير ، غير منشورة، كلية الاعمال جامعة الشرق الاوسط ، 2010)

تناوت هذه الدراسة مدى فاعلية النظم المحاسبية في البنوك التجارية اليمنية وأثرها على موثوقية البيانات المالية المنشورة الصادرة عن تلك البنوك وتختلف عن دراسة الباحث في انها لم تتناول دور المحاسبة القضائية لزيادة موثوقية التقارير المالية

دراسة فواز القتامي واخرون (2010م)⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة السعودية، تلخصت مشكلة الدراسة في أن المرونة التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية قد وجدت لتحسين جودة التقارير المالية، وجعلها أكثر معلوماتية لمتخذي القرارات الاقتصادية، في المقابل يمكن استغلال هذه المرونة من قبل الإدارة في تحقيق أهدافها على حساب مصلحة الأطراف الأخرى، وقد لخصت مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على عدة تساؤلات منها، ماهي الدوافع والأساليب والمحددات لإدارة الأرباح؟، ما مدى ممارسة الشركات المساهمة السعودية لإدارة الأرباح؟، وهدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية واختبار تأثير بعض العوامل المؤثرة على اتجاه تلك الشركات في ممارسة إدارة الأرباح، وفي ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وما هو مستهدف من دراستها يقترح الباحثان الفروض التالية في صورتها الهرمية

الفرض الأول: لا تمارس شركات المساهمة العامة السعودية إدارة الأرباح في التقارير الداخلية.

الفرض الثاني: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة إدارة الأرباح وحجم الشركة.

الفرض الثالث: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة إدارة الأرباح وربحية الشركة.

الفرض الرابع: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة إدارة الأرباح ومديونية الشركة.

الفرض الخامس: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة إدارة الأرباح ونوعية القطاع الذي تنتمي إليه الشركة.

خلصت الدراسة أن الشركات المساهمة السعودية تحاول تخفيض أرباحها، ويعزو ذلك لتجنب بعض التكاليف السياسية والاجتماعية التي تتعرض لها، ومحاولة الحد من المطالبة بزيادة أجور العاملين، أو قد يرجع ذلك إلى إجراء عملية ادخار للأرباح، والاستفادة منها في السنوات التي تكون فيها الأرباح منخفضة، من ضمن

(1) فواز سفير القتامي، وتوفيق بن عبدالمحسن الخيال، "إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية"، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد السابع والأربعون، العدد الأول، يناير 2010م) .

التوصيات المستخلصة من هذه الدراسة ضرورة تدريب وإضافة منهج للأخلاق المحاسبية في أقسام المحاسبة بالجامعات لتأهيل كوادر لديها القدرة على التعامل مع الممارسات الإدارية في إدارة الأرباح ويجب على مراجعي الحسابات عدم التهاون في المسائل التي تخضع لتقدير الإدارة والتأكد من أن تلك التقديرات تستند على أسس موضوعية.

تعرضت هذه الدراسة لممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركات المساهمة السعودية عن طريق تمهيد الدخل بدافع تجنب التكاليف السياسية والاجتماعية وزيادة أرباحها وتختلف عن دراسة الباحث في ان الاخيرة تتعرض لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة (P . Stephen . John M . Matthew M 2011م)⁽¹⁾

تكمن مشكلة الدراسة في أن توقعات المديرين للأرباح نادراً ما تكون محددة بدقة، وعلى الرغم من صدور بعض التوقعات في شكل دقيق، فإن توقعات الأرباح من المرجح أن تكون في أشكال أو أنواع مختلفة أي في نطاق يشمل حد أدنى أو حد أقصى، هذه الممارسة الإدارية في إصدار التوقعات بأشكال مختلفة يثير سؤالين:

الأول: لماذا يصدر المدراء التوقعات في أشكال مختلفة أصلاً؟ وبعض الأدلة تربط قرار شكل التوقعات بالمخاوف حول التفاضلي بشأن هذه التوقعات في المستقبل، وأيضاً لعدم اليقين أو عدم تناسق المعلومات العامة.

السؤال الثاني: يركز على النتائج المترتبة على الشكل الذي تصدر به التوقعات، وتحديدًا للإجابة عن السؤال التالي: هل لشكل عرض توقعات الأرباح أهمية؟.

قام الباحثون بفحص واختبار الارتباط بين شكل توقعات الأرباح الذي تستخدمه الإدارة والتنقيحات التي يدخلها كلا من، المستثمرين والمحليلين على توقعات الأرباح خاصتهم مما ينعكس في أسعار الأسهم، من خلال صياغة الفرضيات التالية:

(1) Stephen. P. Does. John M. Matthew M· **Management Earnings Forecast Form Matter**.2011. NO:1,PP 1-9

الفرضية الأولى: إن شكل توقعات الإدارة للأرباح (أي درجة الدقة في التوقعات) يؤثر على العلاقة بين الأرباح غير المتوقعة المنعكسة في توقعات الإدارة وقرارات المستثمرين (أي قرارات المستثمرين) والتي تقاس من خلال ردود الفعل على سعر السهم والتفريحات على توقعات المحللين الماليين.

الفرضية الثانية: إن شكل توقعات الإدارة للأرباح يؤثر على قرارات المستخدم حتى بعد ضبط اقتران العلاقة بين الأرباح غير المتوقعة المنعكسة في توقعات الإدارة وقرارات المستخدمين (أي أن أثر شكل التوقعات قائم بذاته وله الآثار المترتبة على ردود الفعل لسعر السهم والمراجعات المالية لتوقعات المحللين).

توصل الدراسة إلى أن شكل التوقعات (والتي تصدر عادة بثلاثة طرق مختلفة) له تأثير مباشر على المستثمرين والمحللين الماليين، وبصورة أكثر دقة إن شكل أو طريقة التوقعات المستخدمة لعرض ربحية السهم لمستوى معين من الدقة تؤدي إلى مزيد من إعادة النظر في أسعار الأوراق المالية ومزيد من التعديلات في توقعات المحللين الماليين كما كان متوقعاً، ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، سيكون من الضروري اتخاذ احد أمرين إما تحديد متغيرات مرتبطة تم حذفها correlated omitted variables في تحليلنا أو إجراء بحوث تجريبية أكثر شمولاً لتحديد مدى استخدام متخذي القرارات لتوقعات الإدارة للأرباح في تشكيل المعتقدات حول الأرباح المتوقعة، فيما يتعلق بتحديد المتغيرات المرتبطة التي تم حذفها في البحث الأرشيفي قد يستدعي تعريفات بديلة لوصف الدقة في التوقعات بما يتمدد إلى كل من المستثمرين والمحللين الماليين، مما يجعل حذف متغيرات مرتبطة أقل احتمالاً.

تناولت هذه الدراسة أثر شكل توقعات الإدارة للأرباح على أسعار الأسهم والمراجعات المالية والمحللين الماليين وقرارات المستثمرين والتي تعتبر من دوافع إدارة الأرباح، وتختلف عن دراسة الباحث في انها لم تتناول دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة عماد سليم الاغا(2011)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة للتعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية وتوصلت الدراسة الى أن لتطبيق حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي

(1) عماد سليم الاغا "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية"

(رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الازهر، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، 2011)

المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية جاءت هذه النتيجة الرئيسية من خلال مجموعة من النتائج الفرعية والتمثلة في ان هنالك دورا للمبادئ المختلفة لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية ، واوصت الدراسة بضرورة متابعة اسباب حدوث الانهيارات السريعة للبنوك العالمية ، ايجاد الآليات التي تقوم بتعزيز السلوك الاخلاقي وضرورة اصدار تصنيف دوري من قبل سلطة النقد الفلسطينية يتعلق بمستوى التزام البنوك باليات حوكمة الشركات .

تناولت هذه الدراسة دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية وتختلف عن دراسة الباحث أن الأخيرة تتناول دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة د. محمد أحمد خليل (2011)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة الى اقتراح اطار للقياس المحاسبي لممارسة عملية ادارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة وكذلك اقتراح مجموعة من الاجراءات للحد من سلبيات ادارة الارباح بهذه المنظمات ومعالجتها ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها التأثير السلبي والمباشر لممارسة عملية ادارة الارباح على جودة المعلومات المحاسبية واقتراح اطار للقياس المحاسبي لممارسة ادارة الارباح يعتمد على خمس مجموعات متضمنا 16 مؤشرا ونسبة محاسبية وقد ثبت صلاحية تطبيقه للكشف عن مدى عملية ممارسة الارباح من عدمه واثبتت الدراسة الى ان نسبة 59% من الشركات المطبق عليها الدراسة تمارس ادارة الارباح هدفت هذه الدراسة الى اقتراح اطار للقياس المحاسبي لعملية ممارسة ادارة الأرباح بمنظمات الأعمال المختلفة ، وتختلف عن دراسة الباحث في ان الأخيرة تتناول دور المحاسبة القضائية في الكشف عن عملية ادارة الارباح وزيادة موثوقية التقارير المالية.

دراسة د. سامي غنيمي (2011)⁽²⁾

(1) محمد أحمد ابراهيم خليل " القياس المحاسبي لممارسة ادارة الارباح بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها " (دورية الادارة العامة ، المجلد الثاني والخمسون ، العدد الأول ، 2011).

(2) سامي محمد أحمد غنيمي " 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 2011 م)

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 ، وما هو متعلق بعملية المراجعة الداخلية أو الخارجية من حيث مسئولية المراجع في الكشف عن تلك الممارسات للأطراف ذات العلاقة ومدى تأثيرها علي نتائج المنظمة ومركزها المالي، أن ممارسات إدارة الأرباح تتأثر بعوامل ومتغيرات كثيرة منها طبيعة المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئات العلمية والمهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة . وكذلك التعدد في طرق القياس والإفصاح عن العديد من عناصر التقارير والقوائم المالية والتي تعطي للإدارة الحق في اختيار أي منها دون أن تكون قد خالفت المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وايضا الأهداف التي ترغب الإدارة في تحقيقها والتي تتعارض مع أهداف المستثمرين وبعض الأطراف الأخرى ذات العلاقة في كثير من الأحيان، وأن الإطار المقترح لتحقيق الشفافية بهدف الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي قد تمارسها الإدارة لتحقيق أهدافها الخاصة يمكن أن يتم التوصل إليه من خلال التركيز علي المحاور الآتية

- تطوير بعض المعايير المحاسبية ذات العلاقة بالقياس والإفصاح المحاسبي.
- تطوير الإيضاحات والقوائم الملحقة أو الملاحظات الهامشية.
- تطوير نظم المراجعة الداخلية حيث تعتبر المراجعة الداخلية من الجوانب التي يمكن أن تلعب دوراً أساسياً في تقليص والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

هدفت هذه الدراسة الى اقتراح إطار للحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال باستخدام دور الشفافية ، وتختلف عن دراسة الباحث في ان الأخيرة تتناول دور المحاسبة القضائية في الكشف عن عملية ممارسة ادارة الارباح .

دراسة د. بن الطاهر حسين واخرون (2012)⁽¹⁾

(1) د. بن الطاهر حسين وأ.بوظاعة محمد "دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي" ، (الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ، جامعة محمد خضير ، بسكرة يومي 6 و 7 مايو 2012).

تناولت الدراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية (IFRS & IAS) الذي بدأ العمل به مع مطلع العام 2010م ، وسبقه وضع ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر سنة 2007م، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها ، أنه رغم تعدد آليات حوكمة الشركات سواء القانونية والتنظيمية أو الاجتماعية، إلا أن الآليات المحاسبية تحظى باهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة في المنشأة ، وتتمثل أهم تلك الآليات في

- الإلتزام بتطبيق المعايير والمحاسبة والمراجعة.
- المراجعة الداخلية.
- المراجعة الخارجية.
- لجان المراجعة.

حيث أن النتيجة النهائية لتلك الآليات المحاسبية تكمن في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة ، لذا فمن الأهمية أن تعد تلك المعلومات بمستوى شامل من الجودة بما يمكن من الاعتماد عليها ، وبما يعكس ثقة ذوي المصالح بالمنشأة وإداراتها ، ويزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية، ورغم أن الجزائر تبنت معايير المحاسبة الدولية المعروفة بجودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها القوائم المالية التي تنتجها ، إلا أن هذا غير كاف إذ لم تتبعها إجراءات تخص الآليات المحاسبية الأخرى (خاصة المتعلقة بالمراجعة) ، مما يعزز مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يعتبر أهم مبادئ حوكمة الشركات على الإطلاق، واوصت الدراسة بضرورة محاولة إلزام الشركات الجزائرية على الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات ، خاصة شركات المساهمة و الشركات المدرجة في البورصة .

تناولت الدراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية وتختلف عن دراسة الباحث في ان الأخيرة تتناول دور المحاسبة القضائية لزيادة موثوقية التقارير المالية.

دراسة أسامة كمال دهمان (2012)⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور فاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية في الإدارات التابعة لوزارة المالية والوحدات المالية التابعة للدوائر الحكومية من جانب تبادل المعلومات والتقارير

(1) أسامة كمال دهمان "فاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية" ، (رسالة

ماجستير، غير منشورة ،الجامعة الإسلامية - غزة ، كلية التجارة ، 2012)

المالية "دراسة تطبيقية" ، وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج من اهمها أن نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة المطبقة في الوزارة فاعلة بنسبة 73% في تحقيق جودة التقارير المالية ، اي ما زالت بحاجة لمزيد من التطوير لتعزيز قدرتها على توفير كافة متطلبات متخذي القرارات من التقارير والاحصائيات اللازمة ، ضعف الدور الرقابي للتقارير المالية، حيث انها غير قادرة على تلبية احتياجات الجهات الرقابية والتشريعية للقيام بالمهام الرقابية الموكلة لها وصعوبة التنسيق بين نظم المعلومات المحاسبية المطبقة في الادارات التابعة لوزارة المالية والوحدات المالية التابعة للدوائر الحكومية من جانب تبادل المعلومات والتقارير المالية، واوصت الدراسة باستكمال حوسبة كافة النظم والاجراءات المحاسبية المطبقة في مختلف دوائر الوزارة بهدف الاستفادة من فوائد تطبيق النظم المحوسبة ، وتعزيز الدور الرقابي للتقارير المالية من خلال تدعيم التقارير المالية باساليب التحليل المالي ومعايير ومؤشرات تساعد على اكتشاف الانحرافات ، وتصميم منظومة تقارير مالية موحدة تضم قاعدة بيانات شاملة لكافة أوجه النشاط المالي الحكومي.

تناولت الدراسة دور فاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية وتختلف عن دراسة الباحث في أن الاخيرة استخدمت دور المحاسبة القضائية لزيادة موثوقية التقارير المالية.

دراسة علي الزعبي وأخرون(2012)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة الى معرفة تأثير تغيرات القياس المحاسبي على معايير اعداد التقارير المالية على جودة التقارير المالية الاساسية والداعمة وذلك من وجهة نظر فئة مستخدمي التقارير المالية وتوصلت الدراسة الى ان هنالك تأثيرا لتغيرات الافصاح المحاسبي في معايير اعداد التقارير المالية على جودة المعلومات المالية وانه لا يوجد تأثير لتغييرات القياس في معايير اعداد التقارير المالية على جودة المعلومات المالية وتوصلت الدراسة الى معلومات مهمة لمستخدمي التقارير يمكن الاستفادة منها في بناء نماذج لقراراتهم وتقودهم الى تعظيم المنافع الاقتصادية كذلك قدمت معلومات يمكن ان تستفيد منها المنظمات المهنية من اجل تطوير المهنة

(1) علي الزعبي وحسن طنطاوي "تأثير تغيرات إعداد التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية " (مؤتمّر معايير التقارير الدولية _ التجدييات والفرص ، كلية الاقتصاد والادارة جامعة القصيم 2012)

هدفت الدراسة الى معرفة تأثير تغيرات القياس والافصاح المحاسبي في معايير اعداد التقارير المالية على جودة التقارير المالية، وتختلف عن دراسة الباحث في ان الأخيرة تتناول دور المحاسبة القضائية لزيادة موثوقية التقارير المالية

دراسة مقداد الجليلي(2012)⁽²⁾

تناولت الدراسة دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال وتوصلت الدراسة الى أن مفهوم المحاسبة القضائية ظهر نتيجة حاجة الحكام والمحاكم والمحامين الى محاسبين قضائيين للتحقيق في عدة نشاطات مالية مشبوهة وتقديم التقارير التي توضح الحقائق ما وراء الأرقام والتي ترشد القضاة لتطبيق القانون بدقة اكبر ، وأن عمليات غسل الاموال تعد واحدة من اخطر الجرائم الاقتصادية في عصرنا الحالي ، كما أن هناك اختلاف من حيث نطاق العمل بين كل من المراجع الخارجي والمحاسب القضائي خصوصا فيما يتعلق بالمؤهلات الخاصة بكل منهم، وان المعلومات الاستباقية التي يقدمها المحاسبين القضائيين عن أي عمليات مالية موضع شك او ذات اثر سلبي لاقتصاد أي بلد تكون أفضل من الإجراءات الإصلاحية التي يعمل بها بعد اكتشاف هذه العمليات لما لها من اثار مدمرة على المستوى القومي، وأوصت الدراسة بضرورة إنشاء وحدة المحاسبة القضائية في كل دوائر المحاكم ، وإنشاء وحدة استخبارات مالية تؤدي مهام المحاسبة القضائية داخل الأجهزة الأمنية للدولة.

تناولت الدراسة دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال وتختلف عن دراسة الباحث في أن الأخيرة تناولت دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح .
دراسة عبدالمطلب السرطاوي وآخرون(2013م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى تبني القوانين والتشريعات الأردنية لخصائص فعالية لجان المراجعة والتزام شركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق خصائص الفعالية، وهل لتلك الخصائص أثر في الحد من

(2) مقداد احمد الجليلي " دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال " ، (مجلة التجارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون ، العدد 93 ، 2012)

(1) عبدالمطلب السرطاوي، "أثر لجان لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية " ، (مجلة جامعة النجاح للأبحاث" العلوم الإنسانية"، نابلس، فلسطين، المجلد السابع والعشرون، العدد الرابع، 2013م) .

ممارسات إدارة الأرباح، وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق شركات المساهمة العامة الأردنية لتعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بلجان المراجعة والواردة بنصوص القوانين والتشريعات الأردنية، وتحديد مدى قدرة لجان المراجعة في الحد من قيام الشركات المساهمة العامة الأردنية من إدارة الأرباح، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثون بدراسة وتحليل القوانين والتشريعات الأردنية ذات العلاقة لتحديد أهم خصائص لجان المراجعة الوارد فيها ودراسة أثرها على إدارة الأرباح في (50) شركة صناعية مساهمة عامة مدرجة ببورصة عمان للأوراق المالية خلال الستة سنوات السابقة للأزمة المالية العالمية (2006-2001م)، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية تلتزم بتطبيق تعليمات الحاكمية المؤسسية الخاصة بخصائص لجان المراجعة كما وردت بالتشريعات الأردنية، وأن خصائص لجان المراجعة المتمثلة في حجم لجان المراجعة والخبرة المالية لأعضائها وعدد مرات اجتماعهم لا تؤثر في الحد من إدارة الأرباح، إلا أن استقلالية أعضاء لجان المراجعة تؤثر في الحد من إدارة الأرباح.

حددت هذه الدراسة قدرة خاصية الاستقلالية للجان المراجعة في الحد من إدارة الأرباح دون غيرها من الخصائص المالية وتختلف عن دراسة الباحث في أنها لم تتعرض لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وتأثير ذلك على موثوقية التقارير المالية.

دراسة خالد محمد علي (2013)⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي ، وتوصلت إلى أن المحاسبة القضائية هي تطبيق لمهارات المراجعة في ضوء المعرفة بالأمور القانونية وأن تتوفر في المحاسب القضائي التأهيل العلمي والعملية وان يتمتع بمهارات تختلف عن المحاسب الذي يعد القوائم المالية ، كما ان المحاسبة القضائية تستخدم في العديد من المجالات منها

- التحري عن الغش والتلاعب في التقرير المالي وتقديم الادلة المناسبة والتقرير عن ذلك .
- تقييم الخسائر في حالة المطالبة بالتعويض من شركات التأمين.
- تقييم المنشآت في حالة وجود نزاع.

⁽¹⁾خالد محمد علي " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي" (ورقة مقدمة في المؤتمر الدولي للمراجعة والمحاسبة ، جامعة بني سويف 2013).

• الفحص الشامل للأنشطة محل الغش والفساد.

وأوصت الدراسة بضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي ، وتأسيس جمعية مهنية للمحاسبين القضائيين وضرورة تحقيق التنسيق الكامل بين المحاسب القضائي والمراجع الخارجي .

تناولت هذه الدراسة دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي ، أما دراسة الباحث فتعتبر امتداد لهذه الدراسة لتناولها لدور المحاسبة القضائية على ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية.

دراسة عبدالرحمن عادل خليل (2013)⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره على جودة التقارير المالية ، وتوصلت الدراسة إلى أن التشكيل الجيد للجان المراجعة يحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وكذلك تحديد اختصاصات ومسئوليات لجنة المراجعة وعدد مرات المراجعة يساعد في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها وضرورة مناقشة لجان المراجعة للمراجع الخارجي في مدى جودة السياسات المحاسبية التي تطبقها الشركة لتأكيد خلوها من ممارسات إدارة الأرباح، كما أن تأكد لجان المراجعة من وجود خطة تنظيمية جيدة في نظام الرقابة الداخلية تمنع المديرين من ممارسة إدارة الأرباح ، وأن مناقشة لجان المراجعة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة ودراسة أثرها في التقارير المالية يحول دون استخدام الإدارة للمرونة المتاحة من قبل المعايير المحاسبية لتلك السياسات في ممارسة إدارة الأرباح.

تناولت هذه الدراسة دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره على جودة التقارير المالية أما دراسة الباحث فقد تعرضت لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وأثر ذلك على جودة التقارير المالية

(1) عبد الرحمن عادل خليل "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره على جودة التقارير المالية"، (رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان لعلوم والتكنولوجيا، 2013م) .

دراسة د. عبدالستار الكبيسي (2013)⁽²⁾

ورقة مقدمة للندوة العلمية حول المحاسبة القضائية في دولة قطر ، تكونت الورقة من ثلاثة محاور الأول مقدمة عن أهمية المحاسبة القضائية ومبررات وجودها ، والمحور الثاني تطرق إلى أهم المؤشرات الميدانية عن واقع المحاسبة القضائية في البلدان العربية ، أما المحور الثالث فتناول التوصيات حيث أوصى الدراسة بضرورة اهتمام الجهات العليا في الدولة وخاصة الجامعات والقضاء بما تتطلبه المحاسبة القضائية من تشريعات ولوائح قانونية تؤطر دورها الصحيح وتدفع بها نحو الأفضل حفاظاً على المال العام ولتحقيق أقصى عدالة ممكنة وأسوة بالدول المتقدمة التي أصبحت فيها المحاسبة القضائية واحدة من أهم 8 مهن مرموقة. تعرضت الورقة لدور المحاسبة القضائية وضرورة مساهمتها في حل المنازعات بصورة عادلة اما دراسة الباحث فتختلف عنها في انها جاءت لدراسة دور المحاسبة القضائية في الكشف عن الممارسات التي تؤدي الى حدوث مثل هذه النزاعات .

دراسة جميل حسن النجار (2013)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وتحديد مدى وجود مشكلات ومعوقات تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. وقد طبقت الدراسة على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين، والمديرين الماليين لشركات المساهمة العامة، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها: أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة من قبل الشركات المساهمة العامة الفلسطينية يزيد من درجة موثوقية وملاءمة المعلومات الواردة في قوائمها المالية، وأن تطبيق محاسبة القيمة العادلة من قبل الشركات المساهمة العامة يواجه العديد من المعوقات منها عدم توافر أسواق نشطة لملاءمة لقياس القيمة العادلة لكثير من الأصول في فلسطين، وخلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات منها:

(2) د. عبدالستار عبد الجبار الكبيسي " المحاسبة القضائية ضرورة للمساهمة في حل المنازعات بصورة عادلة " ، (ندوة علمية

حول " المحاسبة القضائية في دولة قطر " عقدت بمقر جمعية المحاسبين القانونيين القطرية 2011م)

(1) جميل حسن النجار "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات

المساهمة العامة الفلسطينية" (المجلة الاردنية في ادارة الاعمال المجلد 9 ، العدد 3 2013)

ضرورة قيام الجهات المشرفة على أداء السوق المالي الفلسطيني بالعمل الجاد بشكل متواصل لاستحداث كافة الاجراءات والخطوات الادارية والتنظيمية والتشريعية التي من شأنها زيادة كفاءة السوق المالي ليعكس أسعار عادلة على الأوراق المالية المتداولة ضرورة توخي الدقة والحياد من قبل القائمين بتحديد إجراءات القياس للقيمة العادلة للأصول عند قياس القيمة العادلة لما لذلك من آثار مباشرة على دقة قياس صافي الربح المحاسبي.

تناولت هذه الدراسة لبيان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، أما دراسة الباحث فقد تعرضت لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وأثر ذلك على جود التقارير المالية .

دراسة د. عاطف محمد (2014)⁽¹⁾

تناولت دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها أن هناك حاجة إلى آليات المحاسبة القضائية سواء لطلاب المحاسبة في الجامعات أو للمحاسبين والمراجعين، وأن آثار آليات المحاسبة القضائية كانت إيجابية على قدرات ومهارات ومعارف عينة الدراسة بشكل يؤهلهم على محاربة حالات الغش والفساد المالي والإداري داخل الشركات واوصت الدراسة بضرورة تعديل وتطوير مقررات برامج المحاسبة في كليات التجارة عن طريق إضافة مقررات جديدة تغطي مهارات ومعارف المحاسبة القضائية، وكذلك فتح برامج جديدة أكثر تخصصا في المحاسبة القضائية أو التفتيشية سواء في مرحلة البكالوريوس أو مرحلة الدراسات العليا، وبالمثل ضرورة إصدار تشريعات جديدة لدعم الشفافية وحرية الحصول على المعلومات لمكافحة الفساد، هذا بالإضافة إلى أن التقارير السنوية للهيئات والجهات الرقابية والإشرافية يجب نشرها على المجتمع للحد من حالات الفساد المالي والإداري.

(1) د .عاطف محمد أحمد أحمد "دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، (مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف ، العدد الثالث ، 2014)

تعرضت هذه الدراسة لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وتمثل دراسة الباحث امتداد لهذه الدراسة لتتناولها لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح وزيادة موثوقية التقارير المالية.

دراسة د. ناهض الخالدي (2014)⁽²⁾

تناولت الدراسة دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية ، وتوصلت الدراسة إلى إن فضائح الغش للشركات العالمية مثل شركة إنرون وولرد كوم وغيرها ، وما ترتب عليها من دعاوى قضائية ، قد خلق طلباً كبيراً على المهارات والخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية لأنها تؤدي دوراً حاسماً في التحقيق في الفضائح المالية التي يشتهب فيها باختلاس الأصول ، وأن الأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية فيما يختص بالإشراف والرقابة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل صحيح والرقابة على التقارير المالية وفحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها بأنها ذات أثر كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وأن النشاطات التي تمارسها المحاسبة القضائية فيما يتعلق بإدارة المخاطر في الشركات والمؤسسات الفلسطينية هي ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأوصت الدراسة بضرورة تطوير المناهج المحاسبية في فلسطين لإعداد محاسبين قضائيين Forensic Accountants مؤهلين للعمل كخبراء لدعم القضاة بمعرفتهم المحاسبية ومهارات التحري والمراجعة ومعرفة معايير المحاسبة الدولية IFRS ، تحقيق التكامل بين المراجع الخارجي والمحاسب القضائي لتفعيل دورهم في الحصول على أدلة إثبات مفيدة في النزاعات القضائية.

تناولت هذه الدراسة دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية وتعتبر دراسة الباحث امتداد لهذه الدراسة لتتناولها دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح وزيادة موثوقية التقارير المالية.

دراسة محمد موري كانه (2014)⁽¹⁾

(2) د. ناهض نمر محمد الخالدي " دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية" ، (جامعة فلسطين للابحاث والدراسات ، العدد السادس ، 2014)

(1) محمد موري كانه "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المسجلة في السوق المالية السعودية" (جامعة ام القرى ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2014)

هدفت الدراسة الى قياس دور لجان المراجعة باعتبارها الية من اليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات ادارة الارياح بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية واختبار بعض العوامل المؤثرة على تقييم تلك الشركات من ممارسة ادارة الارياح وجاءت نتائج الدراسة لتؤكد ممارسة الشركات المساهمة السعودية لادارة الارياح حيث تمارس الاستحقاق الاختياري بشكل موجب ، كما توصلت الدراسة الى وجود اثر ايجابي لحجم واستقلالية وعدد مرات اجتماعات مجلس الادارة في الحد من ممارسة ادارة الارياح وانه لا يوجد اي تاثير لعدد مرات اجتماع لجان المراجعة وحجمها واستقلالية اعضائها على الحد من ممارسة ادارة الارياح واوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالامور التي تزيد من فعالية لجان المراجع.

هدفت الدراسة الى قياس دور لجان المراجعة باعتبارها الية من اليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات ادارة الارياح، أما دراسة الباحث فقد تعرضت لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وأثر ذلك على جود التقارير المالية

دراسة عادل حسن (2015)⁽¹⁾

تناولت الدراسة دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وتوصلت الدراسة الى أن المحاسبة القضائية تهدف إلى تحليل وتقييم العمليات التجارية والتحري في عمليات الغش والاحتيال والحد منها بوضع استراتيجيات مع الاخذ في الاعتبار نقاط الضعف في الرقابة الداخلية ، كما أن مجالات المحاسبة القضائية تتضمن دعم وتوجيه الاستشارات القضائية وتقديم الخبرة في الامور المالية واثبات دعاوى الاحتيال واثبتت الدراسة ان عمليات التحري التي يقوم بها المحاسب القضائي تحد من عمليات المحاسبة الابداعية واوصت الدراسة بضرورة تبني المحاسبة القضائية كمهنة وضرورة عمل شهادة مهنة المحاسب القضائي لمزاولة المهنة.

تناولت هذه الدراسة المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وتعتبر دراسة الباحث امتداد لهذه الدراسة لدراستها لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارياح.

(1)عادل محمد محمد حسن " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية" ، (مجلة أمارياك ،

المجلد السادس، العدد 18 ، 2015)

دراسة سعد محمد عارم (2016) (2)

جاءت الدراسة بعنوان المحاسبة القضائية والحد من الفساد المالي والاداري في 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 واوصت الدراسة بضرورة معرفة القواعد التشريعية والقانونية لسهولة عمل المحاسب و ضرورة انشاء قسم للمحاسبة القضائية لدى المحاكم الادارية والمختصة.

جاءت الدراسة بعنوان المحاسبة القضائية والحد من الفساد المالي والاداري في المملكة العربية السعودية وتعتبر هذه الدراسة امتداد لدراسة الباحث التي تبحث دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح التي تقع ضمن مجال الفساد المالي .

دراسة د. ياسر زعاير واخرون (2016) (1)

تناوت الدراسة أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي في الشركات المساهمة الصناعية العامة الأردنية وتوصلت الدراسة إلى هناك دور للمحاسبة القضائية في الحد من التهرب الضريبي المشروع في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، وأن هنالك عوامل عديدة تؤدي إلى التهرب الضريبي في بلدان العالم المختلف فمنها على سبيل المثال ارتفاع أسعار الضرائب وتعدد الظروف الاقتصادية وسياسة الدولة الانفاقية ، فضلا عن درجة انتشار الوعي الضريبي والمستوى الأخلاقي للمجتمع ، وهنالك عوامل ساعدت على اللجوء الى خدمات المحاسبة القضائية منها التعدد الواضح في الوظائف المالية ، وأوصت الدراسة بزيادة الاهتمام في المحاسبة القضائية لما لها من دور في مكافحة التهرب الضريبي بأنواعه، واجراء البحوث المتعلقة بدور المحاسبة القضائية من واقع السجلات العدلية والدعاوي القضائية التي ترفع على

(2) سعد محمد عارم " المحاسبة القضائية والحد من الفساد المالي والاداري في المملكة العربية السعودية" ، (مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة ، المجلد الأول ، العدد الثالث 2016، ص 73،72)

(2) د. ياسر زعاير ود. إسامة عبد المنعم ود.محمد عثمان " أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي في الشركات المساهمة الصناعية العامة الأردنية" ،(المجلة الدولية للبحوث الإسلامية والانسانية المتقدمة، المجلد 6 ، العدد3، 2016)

إدارات الشركات ، وضرورة وضع استراتيجيه فكرية متكاملة تعالج كافة الجوانب والثغرات التي ينفذ منها المتهربون من الضريبة على المستوى المحلي والعالمي.

تناوت الدراسة أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي في الشركات المساهمة الصناعية وتختلف عن دراسة الباحث في ان الاخيرة تبحث دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارياح وزيادة موثوقية التقارير المالية.

دراسة أيمن هشام عزريل (2016) (2)

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 ، وأن المحاسبة القضائية تساهم في توجيه الاستشارات القضائية من خلال توفير معلومات مالية ذات طبيعة تحليلية تحتاج إلى تدقيق ومراجعة من أجل التأكد من مدى دقتها وقدرتها على أن تكون دليل من ضمن الأدلة الدائنة للمتهمين في قضايا مالية، وتشمل تلك الخدمات والاستشارات القضائية والالتزامات والمطالبات الناتجة عن الخطأ وسوء التصرف ومنازعات التأمين والمنازعات الأخرى التي تحتاج إلى الرجوع للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

تناولت الدراسة دور المحاسبة القضائية للتصدي لعمليات غسل الأموال ولكنها لم تتعرض لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارياح وزيادة موثوقية التقارير المالية.

دراسة د. عبدالستار الكبيسي 2016 (1)

هدفت هذه الدراسة 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، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها إن الواقع الحالي للمحاسبة القضائية بعيد عن تحقيق العدالة في فض النزاعات وإن النشاط البحثي في المحاسبة القضائية في الوطن العربي ضعيف جدا أو يكاد يكون

(2) أيمن هشام عزريل " دور المحاسبة القضائية للتصدي لعمليات غسل الأموال" (دراسة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه ، مديرية التربية والتعليم ، سلفيت 2016)

(1) د.عبدالستار عبدالجبار عيدان الكبيسي "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن" ، (المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 12 ، العدد 1 ، 2016)

معدوماً، ومن قبل كل الجهات المعنية به دون استثناء، بل إن المفهوم والمصطلح والمهنة لم تتبلور معانيها حتى الآن، وكذلك لا توجد جهات أكاديمية ولا هيئات أو منظمات أو مؤسسات حكومية أو خاصة تهتم بتدريس مادة المحاسبة القضائية أو القيام بمهارات التدريب اللازمة لتأهيل المحاسب القضائي بينما في العالم المتقدم بل في العديد من الدول النامية أصبحت المهنة تلعب دوراً رئيسياً في اختراق مختلف المجالات ، وأوصت الدراسة على الجهات الأكاديمية وخصوصاً في مجال المحاسبة وأن تهتم بتدريس مادة المحاسبة القضائية ، وأن تقوم الجمعيات المهنية المعنية بدورها في وضع التعليمات والسعي لإصدار قوانين منظمة لمهنة المحاسبة القضائية، و تجسير الفجوة بين القضاة والمحاسبين القضائيين لضمان الانسجام اللازم.

هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء مدى أهمية المحاسبة القضائية في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية وبصورة عادلة ولكنها لم تتعرض لدور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح التي هي أساس المنازعات.

دراسة انعام عثمان شعبان (2016)⁽¹⁾

تناولت الدراسة 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" وهدفت الدراسة الى توضيح مهنة المحاسبة القضائية اضافة الى توضيح اهم التقنيات في هذا الشأن بالإضافة للوقوف على المقومات الرئيسية لدخول مهنة المحاسبة القضائية حيز التنفيذ ، 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 ، كما ظهرت فجوة بين ما هو متوقع من فئة المحاسبين وبين ما يتم تحقيقه على أرض الواقع نتيجة لوجود ثقافة مقاومة التغيير لدى البعض وسوق العمل ، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتدريس المحاسبة القضائية في الجامعات وقيام الجمعيات المحاسبية بتدريب وتأهيل المحاسبين من الناحية القانونية وعقد الورش

⁽¹⁾انعام عثمان شعبان "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 ، 2016)

والمؤتمرات لظهور دور المحاسبة القضائية بالإضافة الى اصدار الجهات القانونية التشريعات القونين بتنظيم ممارسة مهنة المحاسبة القضائية

تناولت الدراسة مدي توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية فقط ولم تتناول دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارياح وزيادة موثوقية التقارير المالية.

دراسة حسام حسن محمود 2017م⁽²⁾

تناولت الدراسة إختبار أثر تطبيق إدارة المخاطر المتكاملة على جودة الأرباح لعينة من 36 شركة من الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من 2008 إلى 2010 . إذ تخدم إدارة المخاطر أهداف الإدارة الاستراتيجية من خلالها تركيزها على تحقيق ميزة تنافسية للشركة في الأجل الطويل. وبرغم توصية لجنة COSO و SOX وغيرهما بضرورة تبنى إدارة للمخاطر فإن تطبيقها والمنافع الناتجة عنها لا يزال غير كافي . وقد توصل الباحث إلى وجود أثر معنوي وسلبى لتطبيق إدارة المخاطر على الاستحقاقات الإختيارية كمؤشر عكسي لجودة الأرباح.

تناولت الدراسة إختبار أثر تطبيق إدارة المخاطر المتكاملة على جودة الأرباح وتختلف دراسة الباحث عنها لتتناولها دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارياح وزيادة موثوقية التقارير المالية.

دراسة يعقوب احمد 2017م⁽¹⁾

هدفت الدراسة الى التعرف على المحاسبة القضائية وماهية إجراءاتها وكيفية مساهمتها في تقديم المعلومات المالية التي يقدمها الخبير المالي للجهات القضائية والتي لها تأثير مباشر على القرارات التي يتخذها الحاكم او القاضي وما هي الخصائص والمفاهيم والاهمية التي تشملها المحاسبة القضائية وقامت الدراسة في

(2) حسام حسن محمود "أثر تطبيق إدارة المخاطر على جودة الأرباح" (دراسة تطبيقية على الشركات المصرية)، مجلة

كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول- المجلد الرابع والخمسون - يناير 2017

(1) يعقوب احمد جمة "دور المحاسبة القضائية في رفع درجة المصادقية بالقوائم المالية - دراسة حالة محاكم اقليم كردستان العراق" (مجلة التقني، العدد 30، 2017م)

اقليم كردستان العراق ، وتوصلت الى ان الموظفين في اقليم كردستان يدركون اهمية المحاسبة القضائية ودورها في الحد من التلاعب بالقوائم المالية والدور الذي تلعبه في اصفاء المصداقية على القوائم المالية

هدفت الدراسة الى التعرف على المحاسبة القضائية ومهية تقديمها للمعلومات للجهات القضائية ، أما دراسة الباحث فتتناولت دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح وزيادة موثوقية التقارير المالية.

الفصل الأول

الاطار النظري المحاسبة القضائية

استعرض الباحث في هذا الفصل مفهوم وأساليب المحاسبة القضائية وذلك من خلال المباحث التالية

المبحث الأول : مفهوم وتعريف ونشأة المحاسبة القضائية

المبحث الثاني : اساليب واجراءات ومراحل المحاسبة القضائية

المبحث الثالث : خصائص ومهارات المحاسب القضائي وإجراءات العمل الميداني

المبحث الأول

نشأة ومفهوم وتعريف والمحاسبة القضائية

أولاً : نشأة المحاسبة القضائية

من الناحية التاريخية تدل الدراسات الغربية على أن مفهوم المحاسبة القضائية وانتشاره أمر حديث ولكن أمر تطبيقه وربط المحاسبة بالقضاء أمر قديم نسبياً يعود إلى سنوات طويلة سابقة ولكن تحت مفاهيم مختلفة. فالمحاسبة القضائية عرفت قديماً حيث بدأت المحاسبة القضائية بالظهور عام 1817 م وسجلت أول قضية عرفت باسم قضية "ماير ضد سيفتون" والتي تتعلق بحدوث نزاع مالي في محكمة كندية حيث تم الاستعانة بخبرة محاسبية للتعرف على الجوانب المالية لهذه القضية ، وفي عام 1824م نشر أول اعلان في الصحف في صحيفة Accountant's Advertising Circular في مدينة غلاسكو - اسكتلندا حيث كانت هنالك دعوى للحكام والمحامين والمحاسبين للتحقيق في نشاط احتيالي ، كما تم في اسكتلندا قبل حوالي 200 عام العثور على آثار لشهادات أعطيت للمحاسبين آنذاك تتعلق بإجراءات التحكيم والمشاركة في فض النزاعات بالمحاكم⁽¹⁾ ، وكان أول ظهورها أي المحاسبة القضائية في بريطانيا في وقت مبكر من القرن العشرين في عام 1900م بعد اعتماد ضريبة الدخل الاتحادية عليها ، وبدأ ظهور الدعوات لمنح شهادة خبير قضائي في سوق الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1929م كما استطاع فرايك ويلسون ان يثبت للعالم أهمية المحاسبة القضائية عام 1930م

ثانياً : تطور المحاسبة القضائية

يمكن تتبع تطور المحاسبة القضائية كالآتي

- في عام 1946 نشر Maurice Peloubet مقالا بعنوان المحاسبة القضائية مكانها في اقتصاد اليوم (Forensic Accounting: It's Place in today's Economy) وهو الأرجح لاستخدام عبارة محاسبة قضائية

- في عام 1982م صدر أول كتاب للمحاسبة القضائية بعنوان "المحاسب كشاهد خبير (Forensic Accounting: The Accounting as an Expert Witness) ، تم تأليفه

(1) د. عبدالستار الكبيسي "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن" ، (المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 12 ، العدد 1 ، 2016، ص1)

من قبل Francis C. Dykeman

- 1986 كتاب المحاسبة التحقيقية
- 1986م أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) دليل الممارسة رقم 7 والذي قام بتحديد ستة مجالات لخدمات المحاسبة القضائية تتلخص فيما يلي: تحديد قيمة الضرر، منع الاحتكار، المحاسبة، التقييم والاستشارات العامة، والتحليلات⁽¹⁾
- 1987 مراجعة الفساد والمحاسبة القضائية
- عام 1997 تم تأسيس المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين وقام المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) عام 1998م بالتعاون مع عدد من المنظمات المهنية والجامعات بتشكيل تحالف أطلق عليه (IFAA) Alliance Investigative and Forensic Accounting لمنح شهادة في المحاسبة القضائية بعد اكمال المتطلبات الخاصة بها⁽²⁾.
- 1998 ظهر العدد الأول من مجلة المحاسبة القضائية في جامعة ليفزيانا⁽³⁾
- 2000 صدر تقرير PUBLIC OVER SITE BOARD (BOP) بطلب من SEC عن المراجعة تقرير وتوصيات SECURITIES & EXCHANGE COMMISSION
- 2003 صدر قرار لجنة التسوية والنزاعات في ACIPA عن دمج اجراءات المحاسبة القضائية في بنية المراجعة على ضوء قوانين سربين أوكسلي والمعيار الجديد SAS99
- وفي 2006م أصدر المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير الخاصة بمزاولة المحاسبة القضائية.

⁽¹⁾ إنعام عثمان شعبان "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، 2016، ص24)

⁽²⁾ ياسر زعراير وآخرون "أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي في الشركات المساهمة الصناعية العامة الأردنية دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الأردنيين" (المجلة الدولية للبحوث الإسلامية والانسانية المتقدمة، المجلد6" ماليزيا، العدد3، 2016، ص2)

⁽³⁾ Dreyer, Kristen "A History of Forensic Accounting" (Honors Projects, Grand Valley State University, USA Michigan 2014 , p 2)

- 2008 ازداد الحراك الحكومي والشعبي بضرورة وجود محاسبين قضائيين بعد الانهيار الاقتصادي واكتشاف التلاعب في الشركات بالبيانات المالية المراجعة
- 2009 اقرت الجمعية الأمريكية للمحاسبين AAA بالمحاسبة القضائية وافردت لها فصلا في المجلة الخاصة بها لتشجيع بحوثها
- 2011 صدر قانون "دود _ فرانك" وهو أهم قانون صدر للإصلاح المالي
- في السنوات الأخيرة ازدادت حاجة القضاء والمصارف وشركات التأمين ووكالات الشرطة من الاستعانة بالمحاسبين القضائيين، ونجد اليوم عدة جهات مهنية متخصصة في منح شهادة بالمحاسبة القضائية، وأهمها شهادة المحاسب القضائي (Forensic Certified Cr.FA Accountant للكلية الأمريكية للباحثين القضائيين American College of Forensic Examiners (ACFEI) وشهادة في المحاسبة المالية Financial Certified in Forensics والجهة المانحة المعهد الأمريكي American Institute Certified of Public Accountants (AICPA) للمحاسبين القانونيين الحاجة المتزايدة لخدمات المحاسبين القضائيين وفي جميع المجالات جعلت مهنة المحاسب القضائي واحدة من المهن الأكثر أمانا والأرقى من بين 20 مهنة مرموقة في العالم،
- مما سبق يتضح للباحث أن ظهور المحاسبة القضائية كان في البداية كرد فعل لنمو وزيادة الفساد المالي وكذلك زيادة التطور الناتج عن تكنولوجيا المعلومات مما أدى لزيادة الأهتمام بالمحاسبة القضائية نتيجة زيادة التلاعب والتحريف الحاصل في ارقام الحسابات المالية للعديد من الشركات الأمريكية الكبرى المدرجة في بورصة وول سنریت بدءًا بأنرون عملاق الطاقة وجنرال موتورز وصولا الى وورلدكوم حيث لم يستطع المراجع الخارجي اكتشاف هذا التلاعب

ثالثا : أسباب ظهور المحاسبة القضائية

لقد ظهرت المحاسبة القضائية نتيجة الحاجة الى قدرات في مجال التحقيق تتعلق بوظيفة المراجعة المحاسبية والتدقيق⁽¹⁾ ، وفي الهياكل الادارية كانت تسمى مسبقا بادارة التحقيقات وتحليل النزاعات حيث كانت

(1) Alan Doig, Hazel Croall, "Fraud", (Published by Willan Publishing, 2006, P 170)

الأولى تشمل التكاليف المحاسبية والالتزامات وعلى قدر المستطاع اعمال الشهادة المرتبطة بالنزاعات الخاصة بالشركة. بينما الأخيرة تعاملت مع كلا من التحقيقات المتعلقة بالنزاعات وكذلك الاحالات الداخلية الناتجة عن أعمال التدقيق

تتلخص الأسباب المهمة للطلب المتزايد على خدمات المحاسبة القضائية بما يلي: (1)

1. التعدد الواضح في الوظائف المالية وما صاحبها من ظهور لبعض حالات الفساد الإداري والمالي في الشركات.

2. ان تقرير مراقب الحسابات يكون بناءً على ماتم عرضه امامه من قوائم مالية من قبل الشركات .

3. تشعب العمليات المالية بين الشركات

4. التطور الاقتصادي المتسارع ومحدودية عمليات التدقيق الداخلية والخارجية، أدى ذلك إلى الطلب على

خدمات المحاسبة القضائية لدعم مستويات الأداء لدى المحاكم القضائية

5. يمكن للمدققين الداخليين معرفة وكشف بعض من عمليات احتيال لكنهم في موقف يصعب فيه تأكيد

ذلك في الوقت المناسب والمكان المناسب.

6. التواطؤ والضغط في طريقة تعيين مدققين الحسابات القانونيين من قبل الشركات (2)

(1) مقداد احمد الجليلي " دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال" _ دراسة حالة من مكتب

التحقيقات الفيدرالي "، (مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون - عدد ثلاثة وتسعون، بغداد . 2012، ص84).

(2) Owojori, A.A& T. O.Asolu "The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World (European Journal of Scientific Research , 2009, Vol.29 No.2, p4).

7. عدم أهمية رأي وشهادة المحاسب القانوني حول المخالفات المالية أمام القضاة.⁽¹⁾
8. عدم وجود تشريع ملزم لأهمية دور المحاسب القانوني في تأييد الدعاوى القضائية.
9. عدم توافر محاسبين مؤهلين عملياً بشكل كاف لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية.
10. حاجة القضاء والشرطة إلى خبراء للاستفادة من آرائهم حول المخالفات المالية، والحد من تنامي

معدلات الجرائم المالية⁽²⁾

11. قصور المراجعة الخارجية عن اكتشاف الغش

12. فجوة التوقعات

يمكن للباحث أن يضيف وجود بعض المشكلات الاقتصادية والمالية التي بحاجة إلى نوع معين من المحاسبين ليقدموا المساعدة التي تمكن من الوصول للحقائق المالية وإعادة الحقوق إلى أصحابها

رابعا : مفهوم المحاسبة القضائية

المحاسبة القضائية سميت بتسميات أخرى كالمحاسبة العدلية، المحاسبة التحقيقيه أو التحليلية أو "الاستقصائية"...، يعود تاريخها إلى ما يقرب من 200 سنة، حيث دلت عليه الآثار في أسكتلندا حيث تمثلت بشهادات أعطيت للمحاسبين آنذاك تؤهلهم للمشاركة بإجراءات التحكيم وفض النزاعات بالمحاكم، وفي الولايات المتحدة الأمريكية تم الاستعانة بحوالي (500) محاسب كوكيل خلال الحرب العالمية الثانية، وبهذا أصبحت المحاسبة القضائية مهنة تتطلع إلى أبعد من الأرقام في التعامل مع الواقع، وهي تستعين بالقانون ومهارات التحقيق لتكون حاضرة في المحاكم، فهي اذن تستخدم علم ومهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق من أجل كشف الأضرار المالية والتقرير عنها للاستعانة بها في التحقيقات القانونية ومن ثم في عمليات التقاضي لفض النزاعات بصورة عادلة، وهي أصبحت ضرورة حيث أن الواقع الحالي للعالم أجمع الذي يعاني من تفاقم حالات الغش

(1) خالد محمد على أحمد " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي " (المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة بعنوان تقنيا آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة لفساد المالي ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف أبريل 2013 ، ص15)

(2) د. محمود رجب يس غنيم "نحو اطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية" (جامعة بنها ، 2014، ص ص28-29)

والاحتيايل والتزوير والفساد والاستغلال. خصوصا في ظل التطورات الاقتصادية والتقنية الهائلة وما يرافقها من مشاكل قانونية ومالية واجتماعية، فنجد مثلا: غش الموظف، غش الإدارة، غش المستثمر، غش البائع، احتيال الزبون، غش التجارة الالكترونية (1)

كما ظهرت في مجال الفقه المحاسبي محاولات عدة لتطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية وكان أبرزها تلك التي نادت بالربط بين المحاسبة والقانون من جهة وبين احتياجات القضاء من المعلومات المحاسبية من جهة أخرى . من هنا أطلقت الدعوات في عدد من البلدان المتقدمة حول الحاجة إلى خدمات المحاسبة القضائية ، وهذا المفهوم الجديد يختلف عن المحاسبة القانونية ، وعن التدقيق الخارجي الذي تمارسه الأجهزة الحكومية الرسمية أو مكاتب مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين في القطاع الخاص ، فمخرجات المحاسبة القضائية تقارير ترشد القضاة في إصدار الأحكام بحق الأطراف المعنية(2).

إن مصطلح المحاسبة القضائية يمكن تجزيئه إلى المحاسبة، والقضائية، فالمحاسبة هي توفير المعلومات المالية للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية عن طريق تصنيف وتلخيص وتحليل الأحداث الاقتصادية بطريقه منطقية سلسة، أما القضائية فهي صفة غالبا ما تكون ذات صلة بمحاكم القانون، فينتج عند دمج هذين المصطلحين بتركيبة جديدة المعنى تشير إلى استخدام الأحداث والمعلومات المحاسبية لتحديد الحقائق بطريقة منطقية لدعم المواقف القضائية.(3)

تم النظر إلى المحاسبين القضائيين على أنهم مراجعون خارجيون ومتحرون خاصون في الوقت نفسه، مملّون بالمعرفة والمهارات للتحقيق، البحث، القانون، الطرق الكمية، التمويل، المراجعة، المحاسبة، وإدراك الشخص المسؤول عن تطبيق القانون، والسلوك التنظيمي، ومعرفة ومهارات علم النفس التطبيقية وكذلك تم النظر المحاسبة القضائية بذات النظرة بأنها تستخدم المحاسبة، المراجعة، ومهارات التحري للمساعدة في الأمور القانونية، وعرفها (AICPA) بالخدمات التي يتم تقديمها - تطبيق المعرفة المتخصصة ومهارات التحري التي يمتلكها المحاسبين القانونيين، مراجعة الحسابات، والخدمات الاقتصادية، والضرائب، وغيرها من المهارات كما

(1) د.عبد الستار الكبيسي، "المحاسبة القضائية ضرورة للمساهمة في حل المنازعات بصورة عادلة"، (قطر: ندوة علمية حول

المحاسبة القضائية في دولة قطر، الثلاثاء، 4مايو، 2011م)

(2) مقداد احمد الجليلي " مرجع سابق، ص83.

(3) ياسر زعاريير وآخرون، مرجع سابق، ص 13

أن المحاسبة القضائية تتضمن عملية مراجعة السجلات المحاسبية لغرض البحث عن أدلة إثبات عن الغش، عن مراجعة الغش، وجمع المعلومات غير المالية عند المقابلة مع جميع الأطراف التي لها علاقة بالغش، ومن ثم كتابة تقرير للإدارة أو للمحكمة، والعمل بصفة شاهد خبير ودعم التقاضي⁽¹⁾

المحاسبة القضائية هي مجال أو حقل من حقول المعرفة المحاسبية والمتخصصة في توضيح الالتزامات التي تنجم عن النزاعات الفعلية أو المتوقعة بين الأطراف المتنازعة للمحكمة . وكلمة "القضائية" تعني آلية استخدام المحاسبة في المحاكم ، كما تسمى أيضا بالتدقيق القضائي أو المراجعين ألقضائيين أو المحققين مع انه هناك اختلاف في هذه المصطلحات ، والمهم هنا ان المحاسب القضائي في نهاية المطاف تبرز مهمته الرئيسية في الإدلاء بشهادته امام المحكمة مستندا الى خبرته العلمية والعملية في القضية محل التحقيق،⁽²⁾

المحاسبة القضائية وفقا لمجلة (Journal of forensic Accounting) "المحاسبة القضائية هي التي يكون فيها المحاسب متمتع بخبرة مهنية ، عالية ، مستقلة ، كافية لتقديم الحقائق حول صحة المعاملات المالية المطروحة أمامه في الدعاوى القانونية أو الادارية وترشيد القضاء للحكم بها. " كثيرا مايقال ان المحاسبين الماليين ينظرون الى الارقام اما المحاسبين القضائيين ينظرون الى ماوراء الارقام

ان المحاسبة القضائية أو كما يشار اليها احيانا بتسمية" المحاسبة الاستقصائية " الهدف منها هو تقديم ادلة موضوعية الى المحاكم والجهات المهتمة بالقضية محل التحقيق أو النزاع ، فضلا عن ذلك هناك مجموعة من الشركات المتوسطة والكبيرة الحجم لديها ادارت متخصصة في المحاسبة القضائية فضلا عن ان هذه النخصصات هنالك تخصصات فرعية اخرى ، على سبيل المثال ، هنالك محاسبين قضائيين متخصصون فقط في التأمين ، الاحتيايل المالي ، المقاولات . ومن المهم بمكان ان المحاسبة القضائية بدأت مؤخرا بتطويرمهامها أو مجالاتها في تتبع الاموال القذرة أو المغسولة وخصوصا الفساد المالي والاداري الذي هو شكل من اشكال غسل الاموال⁽³⁾

(1) د. عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن "أثر التخصص المهني على دور المحاسبة القضائية في اكتشاف ممارسات التلاعب بالأرقام المالية: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين بالسودان" (مجلة الإدارة العامة ، المجلد السادس والخمسون ، العدد الرابع ، ، 2016 ، ص789)

(2) vaknin, sam, Money Laundering in A Changed World , (2005) available at <http://www.articles.scopus.co.uk> access at dec 2016

(3) مقداد احمد الجليلي ، مرجع سابق ص 83 ،

هناك من الكتاب من وصف المحاسبين القضائيين بـ "الصيادين" ولكن هم لا يحتاجون الى بنادق لصيد الفريسة فهم يستخدمون مهارات التقصي (التحري) والتحقيق الخاصة بهم فضلا عن الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق . والمحاسبة القضائية هي واحدة من المجالات العديدة للمحاسبة والتي تعد من المجالات المرموقة في عالمنا اليوم ، يقوم مكتب التحقيقات الفدرالي (Federal Bureau of Investigation) (FBI) بتوظيف متخصصين في المحاسبة القضائية من رجال ونساء للقيام بتتبع مسارات غسل الاموال وكشف مخططات الاحتيال المالي والجريمة المنظمة عن طريق دمجهم في داخل المؤسسات التي تقع محل شك (1)

المحاسبة القضائية هي تكامل بين المحاسبة والمراجعة والمهارات الاستقصائية(2)

Dhar, P. and A. Sarkar ينصان على أن المحاسبة القضائية هي تطبيق المفاهيم المحاسبية والتقنيات في المشاكل القانونية لكتابة تقرير عن عملية الغش يستخدم كدليل في المحكمة وفي الاجراءات الادارية ، أما Degboro, D. and J. Olofinsola ينصان على أنها تحقيق عدلي لدعم الحقيقة في الحالة القانونية، واستخدام تقنيات الكشف والاستقصاء لكشف المذنبين(3)

حسب قاموس (Merriam Webster Dictionary) 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(4)

(1) Hall ,Shane, **FBI Forensic Accountant Jobs** ,(2012), <http://www.ehow.com> access at nov 2016

(2) Zysman, A. “**Forensic Accounting Demystified**”, world investigators network Standard practice for investigative and forensic accounting engagements, Canadian Institute of Chartered Accountant, Nov 2006.p528

(3) Kennedy Prince Modugu" "**Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria: An Empirical Approach**" (International Journal of Business and Social Science Vol. 4 No. 7, July 2013, p282")

(4) Oluwatoyin Muse Johnson Popoola “ **Forensic Accounting and Fraud: Capability and Competence Requirements in Malaysia** “ (Journal of Modern Accounting and Auditing. Vol. 10, No 8, 2014 p828)

يمكن للباحث أن يضيف أن مفهوم المحاسبة القضائية يدور حول استخدام المعرفة المالية ومهارات التقصي والتحليل والاستنتاج وربطها بالمعرفة القانونية للخروج بنتائج تمكن من الفصل في القضايا المالية محل التنازع .

خامسا : تعريف المحاسبة القضائية

Forensic Accounting تعرف بأنها تطبيق للمهام المحاسبية من أجل تحقيق الأغراض التوثيقية، أو التصرفات الخاصة بكل من: تحديد، تسجيل، تسوية، استخراج، فرز، التقرير، التحقق من البيانات المالية السابقة، أو تطبيق الأنشطة المحاسبية اللازمة لتسوية الخلافات القانونية الحالية أو المتوقعة، أو استخدام البيانات المالية السابقة في التوقع بالبيانات المستقبلية بهدف تسوية النزاعات القانونية. لذلك يعتبر المحاسب القضائي ركيزة أساسية لكل من: النظام القانوني، تقديم الخدمات الخبيرة مثل: تقييم الأصول في حالات الافلاس، تحليل القوائم المالية المرتبطة بالأوراق المالية والضرائب، تحليل القوائم المالية في حالات الغش، كما أن فحص حالات الغش يعد أحد الاستخدامات المتكررة للمحاسبة⁽¹⁾

عُرِّفت بأنها استخدام المحاسبة والمراجعة ومهارات التحري للمساعدة في الشؤون القانونية

“Forensic accounting can be defined as the use of accounting, auditing, and investigative skills to assist in legal matters”⁽²⁾

عرفها (AICPA) بالخدمات التي تقدمها - تطبيق المعرفة المتخصصة والمهارات التحقيقية التي يمتلكها المحاسبون القانونيون، مراجعة الحسابات، والخدمات الاقتصادية، والضرائب، وغيرها من المهارات⁽³⁾ ، عُرِّفت بأنها تطبيق مهارات التحقيق والتحليل لغرض حل القضايا المالية بطريقة تلبى المعايير المطلوبة من قبل المحاكم⁽⁴⁾

⁽¹⁾ Curtis, E. “Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curricula”, (Issues in Accounting Education, Vol. 23, No.4,2008 pp.535-543)

⁽²⁾ Houck.M.M, Kranacher.M, Morris.B, Riley.R.A, Robertson.J, and Wells.J.T, “Forensic Accounting as an Investigative Tool”, The CPA Journal, 76(8), (2006), PP.68-70

⁽³⁾ AICPA, , FVS Practice Aid 10-1: Serving as an Expert Witness or Consultant, New

⁽⁴⁾ Hopwood.W. S, Leiner.J.J, and Young.G.R, Forensic Accounting, New York: McGrawHill/Irwin, 2010 P.3

عُرِّفت بأنها مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحريات والعمل داخل إطار قانوني والذي يوفر أدلة كافية لضبط الغش والتأكد من مصداقية القوائم المالية⁽¹⁾ ،

عرفت المحاسبة القضائية أنها تقوم علي أساس مجموعة من مهارات متخصصة متكاملة في المحاسبة والمراجعة وبراعة ومهارة التحريات وهي تنظر إلي ما وراء الأرقام لتوفر تحليل محاسبي مناسب للقضاء يكون أساسه المناقشة والجدل، وأنها أكثر عمقاً وأشمل نطاقاً وأكثر ضبطاً من المراجعة الخارجية حيث تتمثل أهم الإختلافات بالآتي⁽²⁾

• من حيث الهدف: تهدف المحاسبة القضائية إلي تحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها والتي تمثل البيئة المساعدة علي الغش، أما هدف المراجعة الخارجية يتمثل في تقديم تقرير يوضح رأي فني محايد عن حقيقة النشاط، ومدى صدق وعدالة القوائم المالية

• من حيث النطاق: المحاسبة القضائية أكثر عمقاً وأقل إتساعاً، أما المراجعة الخارجية فهي أكثر إتساعاً وأقل عمقاً

• من حيث المهارات المطلوبة: المحاسبة القضائية تحتاج إلي مهارات متخصصة ومتكاملة لكل من المحاسبة والمراجعة والأساسيات القانونية، بينما المراجعة الخارجية تحتاج فقط مهارات إعداد وعرض القوائم المالية

• من حيث الأساليب والإجراءات: المحاسبة القضائية أكثر عمقاً، أما المراجعة الخارجية أقل عمقاً

• من حيث المعرفة القانونية: المحاسبة القضائية تتطلب المعرفة القانونية، أما المراجعة الخارجية فلا تتطلب ذلك

يمكن للباحث أن يضيف

• من حيث التوقيت : المحاسبة القضائية عند الطلب ، أما المراجعة في سنوية

⁽¹⁾مقداد أحمد الجليلي، مرجع سابق، ص13

⁽²⁾ نجوي أحمد السيسي، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية في جمهورية مصر العربية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 1 ، 2006 ، ص 43-51)

• من حيث امكانية الحدوث : المحاسبة القضائية قد لا تحدث في حياة المنشأة أما المراجعة في تكرر سنويا وبصورة راتية

ايضا عرفت المحاسبة القضائية Forensic Accounting بعدة مسميات أخرى، مثل: المحاسبة التحقيقية، Investigative Accounting مراجعة الاحتيال Fraud Audit⁽¹⁾ ويعتبر موريس بلوبت أول من استخدم مصطلح المحاسبة القضائية في مقال بعنوان المحاسبة القضائية: مكانها في الاقتصاد

تنقسم المحاسبة القضائية إلى قسمين :

القسم الأول: المحاسبة التحقيقية Investigative Accounting: وتختص بمراجعة الوضع الراهن وتقديم المقترحات بخصوص طرق العمل المحتملة، والتنسيق والتعاون مع الخبراء الآخرين (بما فيهم المحققي ن، فاحصي المستندات القضائيين والمهندسين الاستشاريين)، وتقديم المساعدة بسبل حماية الأصول واستردادها بالطرق المدنية أو رفع الدعوى القضائية

القسم الثاني: الدعم القضائي Litigation Support: ويختص الدعم القضائي بالمهام التالية

1. المساعدة في الحصول على الوثائق الضرورية لدعم القضية أو دحضها
2. مراجعة الوثائق ذات العلاقة بالقضية لغرض التقييم المبدئي للقضية وتحديد مواطن القوة والضعف فيها
3. تقديم المساعدة في استجواب الشهود لغرض الاكتشاف، بما في ذلك صياغة الأسئلة التي ستسأل بخصوص الدليل المالي.

المحاسبة القضائية هي ممارسة واستخدام العلم وتقنيات للتحري عن نشاطات مشبوهة وممارسات غير شرعية قد يحدثان في بيئة معقدة بين المحاسبية والادارة وعلم الجريمة بالاضافة الى تقييم الخطر⁽²⁾

⁽¹⁾ Asuquo, Akabom- “Empirical analysis of the impact of information technology on forensic accounting practice in cross river state –Nigeria”. International journal of scientific & technology research , volume1, issue, 2012,p26)

⁽²⁾ Zabihollah Rezaee and other “Forensic Accounting Education and Practice: Insights From China”, (Journal of Forensic & Investigative Accounting , Volume 8: Issue 1, January–June, 2016 , p 107)

المحاسبة القضائية يعتبر متغير بالرجوع للحاجات المتزايدة للشركات فهي تطبيق المهارات المالية والعقلية والاستقصائية في القضايا العالقة تجري ضمن قواعد الدليل بالخبرة المتصاعدة لاكتشاف الاحتيال وفهم العمل القانوني فالمحاسب القضائي يجب أن يكون ماهراً ليس فقط في المحاسبة المالية بل في أنظمة الرقابة الداخلية، القانون ، براعة استقصائية مهارات شخصية ومتطلبات اخرى⁽¹⁾

المحاسبة القضائية حقل من حقول المحاسبة، تستخدم علم ومهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق من أجل كشف الاضرار الاقتصادية واعداد الاراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي⁽²⁾

المحاسبة القضائية هي تطبيق لمبادئ المحاسبة ، والنظريات ، والضوابط والحقائق أو الفرضيات المحاسبية في نزاع قانوني ، ويشمل جميع فروع المعرفة المحاسبية ، أي أن المحاسبة القضائية تتكون من عنصرين أساسيين هما⁽³⁾

✓ الخدمات القانونية : التي تعرف بدور المحاسب القضائي بوصفه خبيراً أو مستشاراً .

✓ خدمات التحقيق : التي تعتمد على الاستفادة من مهارات المحاسب القضائي ، التي قد لا تؤدي إلى الشهادة في قاعة المحكمة .

يقال عن تسمية المحاسب القضائي، حيث نجد تسمية محاسب قضائي، ومحاسب عدلي، ومحاسب خبير، وخبير مالي، وشاهد خبير وغيرها، وهي لا تعني جمعها بالضرورة نفس المعنى ان مصطلح المحاسب القضائي هو الادق تعبيراً والاكثُر شيوعاً، لانه وفي نهاية المطاف تبرز المهمة الرئيسية له بالادلاء بشهادته أمام المحكمة أو خارجها مستنداً إلى خبراته ومهاراته في القضية موضوع التحقيق للفصل أو القضاء فيها بصورة عادلة، ان فالعدالة أو العدلية هو ما يفترض ان يختتم به دور المحاسب القضائي . وقد يتخصص

⁽¹⁾ Bhasin, “Forensic Accounting: A New Paradigm For Niche Consulting, Accounting and Auditing” , (The Chartered Accountant, 2007.pp.1000-1010).

⁽²⁾ د.عبدالستار عبدالجبار عيدان الكبيسي "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن" (مرجع سابق ، ص 3)

⁽³⁾ د. ناهض نمر محمد الخالدي "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة" ، (مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات - العدد السادس- يناير 2014 ، ص50)

المحاسب القضائي بمجال معين كالضريبة، أو التأمين، أو الخلافات الزوجية، أو الامن، أو مشاكل الشركات.... الخ

من خلال العرض السابق لتعريفات المحاسب القضائية يمكن للباحث ان يستنتج ان المحاسبة القضائية هي ممارسه متخصصة في مجال المحاسبة والتي تشمل على تقديم خدمات الدعم القضائي والتحقيق المحاسبي لكل من الدوائر القضائية والشركات والوحدات الحكومية لمساعدتها في اصدار احكامها ومنع وكشف الجرائم الاقتصادية ذات الابعاد المحاسبية من خلال منظومة من المعارف والخبرات في مجال المحاسبة والمراجعة والقانون والحاسوب مدعومة بقدرات و مهارات شخصية في مجالي الاتصال و التحقيق

العلاقة بين مراجعة الحسابات والمحاسبة القضائية ومراجعة الغش:

يمكن أن نبين مفهوم كل منها كما يلي :

1. **مراجعة الحسابات المالية :** هي عبارة عن جمع وتقييم الأدلة والمعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك ، ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفاء ومستقل (1) ، ويهدف المراجعون أثناء المراجعة المالية إلى إصدار رأي فني محايد حول ما إذا كانت المعلومات التي تظهر في مجموعة من البيانات المالية تعرض على نحو معقول بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية ، وتجري هذه الالتزامات المالية بعد إتمام الصفقات ، وتتم وفقاً لمعايير مراجعة الحسابات الدولية أو المقبولة عموماً ، إن مراجعة الحسابات المالية هي وظيفة مراجع الحسابات فهو مسئول أمام الزبون أو أي أطراف أخرى يمكن أن تعتمد على البيانات المالية المنشورة ، وتركز المحاسبة المالية على فحص وتحقيق العمليات المالية ، ويعتمد المراجع المالي على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد توقيت وأبعاد عملية المراجعة(2) .

2. **مراجعة الاحتيال :** إن الهدف من مراجعة الاحتيال هو المراجعة في سبيل كشف حالات الغش والتلاعب أو منعها في الشركة أو البيئة التنظيمية ، وعادة ما يتم هذا الكشف عن طريق مراجعة الضوابط القائمة

(1) ارينز ، ألفين ، وجيمس لوبك ، "المراجعة مدخل متكامل" ، (ترجمة د.محمد محمد عبد القادر ود.أحمد حامد حجاج ، دار المريخ ، 2002،ص 21)

(2) Jill A. Blumenfeld, p.7 . <http://www.nafanet.com/index-files/forensicaccounting.htm> access at jan 2017

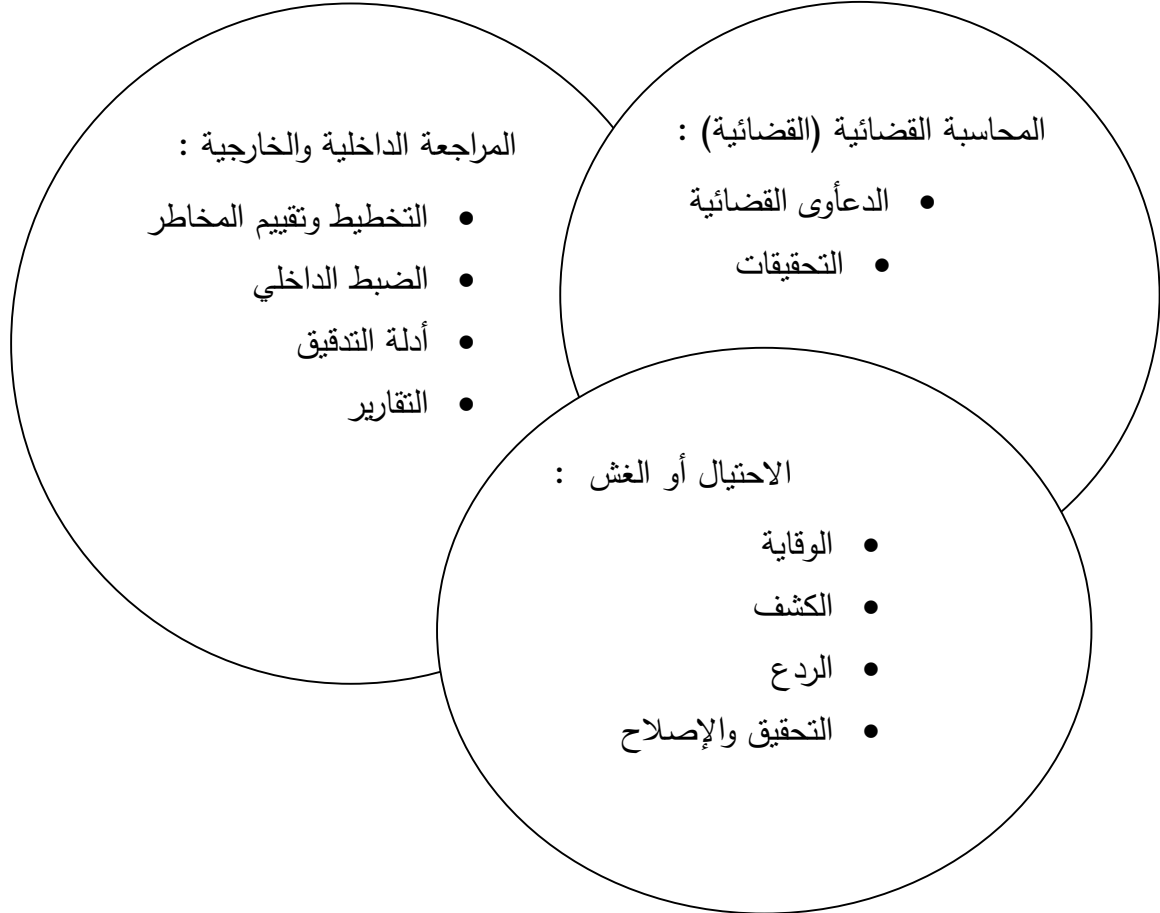
والحالية لمنع وكشف الاحتيال في المعاملات ، وربما يتم أيضاً وضع توصيات لتنفيذ إجراءات كشف ومنع التزوير ، وعادة ما تجري عملية مراجعة الاحتيال على أساس استباقي ، ويجب عدم الخلط بينها وبين تحقيقات الاحتيال التي تجرى بعد الواقعة ومن الممكن أن تكون بواسطة المحاسبين القضائيين ، ومراجعة الاحتيال ملزمة لكل من صاحب العمل ، وتذهب عملية مراجعة الاحتيال إلى مدى أبعد من المراجعة المالية حيث تركز على ما وراء هذه العمليات ، وينظر مراجع عمليات الاحتيال إلى نظام الرقابة الداخلية بنظرة مختلفة عن المراجع المالي ، إذ ينظر إليها من زاوية أنه كيف يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية مدخلاً أو وسيلة للاحتيال .

ويمكن القول أن العلاقة بين مراجعة الحسابات ومراجعة الغش والمحاسبة القضائية هي علاقة ديناميكية ، تتغير مع مرور الوقت بسبب الأحداث السياسية والاجتماعية والثقافية .

ينبغي ألا يكون مصطلح المحاسبة القضائية بديلاً عن مصطلح المحاسبة القانونية لأن الترجمة الحرفية للمصطلح الأجنبي ليست هي السبيل لتحديد المعنى والمضمون والدور للاستخدام الأجنبي للمصطلح ، وهي قاصرة عن تحديد المضمون بدقة ، يمكن للمحاسب القانوني أن يمارس دوره في المجالات التي تتطلبها المحاسبة القضائية ، من خلال التدريب على مفهوم المحاسبة القضائية واستقراء القوانين⁽¹⁾ ويمكن أن نوضح العلاقة بين كل من المحاسبة القضائية وبين مراجعة الحسابات الداخلية أو الخارجية وبين مراجعة الاحتيال أو الغش من خلال الشكل التوضيحي التالي :

(1) د . بشار الفخري ، ، ورقة عمل مقدمة للندوة العلمية حول " المحاسبة القضائية في دولة قطر" ، (الدوحة ، قطر ، 4 مايو 2011م .)

شكل (1/1/1) العلاقة بين كل من المحاسبة القضائية وبين مراجعة الحسابات الداخلية أو الخارجية وبين مراجعة الاحتيال أو الغش



(Source : Education and Training in Fraud and Forensic Accounting :A Guide for Educational Institutions, Stakeholder Organizations ,Faculty ,and students .West Virginia University ,February 7, 2007 , p.5)

ومن الشكل السابق ، يمكن تحديد أوجه الاختلاف بين المحاسب القضائي وبين المحاسب القانوني (المدقق الخارجي) ، حيث أن الأول يهدف إلى تحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها ، والبيئة التي تساعد على الغش ، بينما يوضح الشكل الثاني رأياً فنياً محايداً عن حقيقة النشاط ، والأول أكثر عمقاً وأقل

اتساعا فهو يعمل على التأكد من الشكوك والانتهاكات وتقديم الحقائق بناء على ذلك⁽¹⁾ وأن المحاسب القضائي يتطلب منه المعرفة القضائية وبدقة ، وإن الدوافع الحقيقية من وراء نشأة المحاسبة القضائية هي تلبية حاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم حول المخالفات المالية ، وتلبية حاجة المستثمرين والمساهمين والمقرضين من المعلومات الصحيحة والصادقة وخدمة الجهات الضريبية والجهات الرقابية الحكومية، كما ان عمليات التدقيق تقوم من تلقاء نفسها أما بالنسبة المحاسب القضائي فهو يدعم عمل المستشار القانوني أو مجلس الإدارة ، كما أن المدقق المالي يفترض صحة الوثائق أما المحاسب القضائي فلا يفترض ذلك⁽²⁾ ، فعملية المراجعة هي ليست عملية مثالية ، حيث يوجد احتمال لعدم اكتشاف بعض المخالفات والاطفاء حتى في ظل أفضل اداء ممكن لإجراءات المراجعة التي تتطلبها المعايير المهنية . عليه يمكن التمييز بين المحاسبة القضائية والمراجعة الخارجية من خلال الجدول الآتي

جدول(1/1/1) يقارن بين المحاسبة القضائية والمراجعة الخارجية

وجه المقارنة	المحاسبة القضائية	المراجعة الخارجية
خدمة العميل	يخدم مصلحة من يقومون بنوظيفه	المصلحة العامة للاطراف المستخدمة للقوائم المالية
العلاقة مع العميل	التحقيق عادة الخصومة	واحدة من حيث الانفتاح والصراحة
تعطل العمل لدى العميل	قد تعطل العمل لدى العميل	لا يتم تعطل العمل لدى العميل
الهدف	الهدف تحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها والتي تمثل البيئة المساعدة على الغش	تقديم تقرير يوضح رأي فني محايد عن حقيقة النشاط ، ومدى صدق وعدالة القوائم المالية
النطاق	اكثر عمقا واقل اتساعا	اكثر اتساعا واقل عمقا

(1) GOLDEN, THOMAS W & L. SKALAK, STEVEN & CLAYTON, MONA M." A GUID TO FORENSIC ACCOUNTING INVESTIGATION", (John Wiley & Sons, New Jersey. 2006.p20)

(2) Gangolly, Jagdish "Lecture Notes on Forensic Accounting Investigations" , (State University of New York, Albany. 2002 , p 3)

المهارات المطلوبة	مهارات متخصصة ومتكاملة لكل من المحاسبة والمراجعة والمعرفة القانونية وإجراءات التقاضي امام المحاكم	المهارات المطلوبة لإعداد وعرض القوائم المالية وكتابة التقارير المعبرة عن الراي الفني المحايد ومصداقية نتائج النشاط وعرض المركز المالي
الاساليب والاجراءات	أكثر عمقا باستخدام مجموعة من الأدوات والأساليب والبحث عن ما رواء الأرقام المنشورة عن نشاط الوحدة	أقل عمقا مع استخدام المعايير والقواعد والمبادئ المحاسبية
المعرفة القانونية	تتطلب معرفة متكاملة في المحاسبة والقانون وإجراءات المحاكم والجهات الأمنية	تتطلب المعرفة وتأهيل علمي ومهني في المحاسبة والتدقيق
الوظيفة	محقق (تحري) شاهد خبير	محقق (تحري) فقط
الطلب	الطلب عليها متزايد من قبل المنظمات	عملية روتينية ثابتة في المنظمات
نوع القضايا	مدنية وجنائية	مدنية فقط

اعداد الباحث 2019م

سادسا : أهمية المحاسبة القضائية

تكمن أهمية المحاسبة القضائية في أنها مجال واسع الاستخدام في مجال الاعمال في الدول المتقدمة، حيث يتم استخدام المحاسبين القضائيين في عدة مهام ومن أهمها

1. تقييم الأعمال:

يقوم المحاسب القضائي بتقييم القيمة الحالية للأعمال، وذلك لأغراض قانونية أو لصالح مجموعة مختلفة من الأطراف، وتقييم الأعمال سواء لأغراض قانونية أو لأغراض أخرى لا يختلف في طبيعته، ويحدث لأغراض قانونية بشكل متكرر كنتيجة للخصومات مع المساهمين، أو لتصفية الشركة، أو لوجود مشاكل تتعلق بالمعاملات الخاضعة للضريبة، ولذلك يتم التعاقد مع المحاسب القضائي ليقوم بتحديد واضح

لمثل هذه الأوضاع، بعد أن يقوم بتجميع معلومات دقيقة عن البنود وهذه المعلومات لها أبعاد مالية وتعاقدية وقانونية وتشغيلية وتاريخية للأعمال محل التقييم، وتستخدم لتطوير تقييمات وفق تقنيات مقبولة عموماً (1)

2. الحكم في ممارسات الإهمال المهني:

يساعد المحاسب القضائي في تحديد إذا كان هناك مخالفة للأخلاقيات المهنية وغيرها من المعايير المهنية، مثل الفشل في تطبيق معايير المراجعة المقبولة عموماً من قبل المحاسب القانوني عند أدائه لعملية المراجعة، كما أن المحاسب القضائي يساعد في قياس الخسائر الناجمة عن ذلك (2)

3. الفصل في النزاعات

يتم تعيين المحاسب القضائي أحياناً للمساعدة في توفير حل بديل للنزاع ، (Alternative Resolution Dispute) من خلال توفير حل وسط يسمح للأفراد أو الأعمال بحل النزاع بشكل فوري ويحد أدنى من الخلافات .

4. دعم مقاضاة الغش والمخالفات المالية

حيث يقوم المحاسب القضائي بأداء التحقيقات لصالح هيئات تطبيق القانون، ويتم إعداد تقرير لمساعدة مكتب الادعاء العام في هذه القضايا، ويستخدم المحاسبون تعليمهم ومهاراتهم وقدراتهم وخبراتهم والتدريب الذي تلقوه والمعلومات التي يمتلكونها لدعم القضايا القانونية، وهذه الأنشطة تتم من خلال مهني المحاسبة القضائية وفحص الغش المحاسبين القضائيين – محققي الغش (الذين يكونون كمستشارين أو شهود خبراء، مهنيي المحاسبة القضائية والغش كما أن الخدمات يمكن تكون في مجال الخصومات القضائية المدنية)،

(1) Golden , Thomas W. , et. Al , **A Guide To Forensic Accounting Investigation** , NewJersey : John Wiley & Sons , Inc 2006, p.435

(2) Sigel, Joel G & Jaek. Shim , **Accounting Hand Book** , 4th Edition Barron's, Educational Series , inc, 2006 , PP 433

والتعاقد مع المحاسب القضائي يتضمن التحقيق في ادعاءات الضرر والأضرار الاقتصادية وتقييمات الأعمال والأصول⁽¹⁾

5.التحقيقات الداخلية المتعلقة بالغش

أوضحت الورقة المنشورة لـ Kirk, Patric Mitchell Group (أنه عندما يتم الكشف عن معلومات تشير إلى حدوث الغش أو احتمالية حدوثه، فإنه يتوجب على الإدارة أو غيرها من الأطراف ذات العلاقة مثل لجنة المراجعة إجراء تحقيق داخلي شامل، وهدف مثل هذه التحقيقات هو جمع الحقائق التي تؤدي إلى تقدير معقول للانتهاك المشكوك فيه، ثم علي الإدارة اتخاذ قرار لتصحيح الموقف، بذلك ومن خلال تحقيق داخلي فعال يمكن للإدارة مواجهة⁽²⁾

يرى الباحث أن المحاسبة القضائية تستمد أهميتها من مجالات الخدمات التي تقوم بها وتتضمن زيادة الثقة في القوائم المالية والمعلومات المحاسبية من خلال كشف ومنع وردع الاحتيال، والدعم القضائي، ومكافحة غسل الأموال، والمساعدة في حوكمة الشركات، وتقدير الخسائر والأضرار الاقتصادية، وتقييم أنشطة الأعمال، ومكافحة وكشف التهرب الضريبي، وذلك بسبب الخصائص والمهارات والخبرة التي يتميز بها وبممتلكها المحاسب القضائي .

⁽¹⁾ Kranacher , Mary- Jo , et. al. , **A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting** , Issues In Accounting Education , Vol 23 , No 4 2008, P514

⁽²⁾ Kirk, Patric Mitchell Group ,(2006) , **Fraud Risk Management Developing a Strategy or Prevention Detection and Response** KPMG , Available At : www.kpmg.com. Access at feb 2017

المبحث الثاني

أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية

أولاً : أساليب المحاسبة القضائية

لقد تطورت أساليب الفحص الجنائي Criminal investigation 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 وتعقدتها ومن المجالات التي استحدثت في السنين الأخيرة للكشف عن الجريمة والحد منها أسلوب المراجعة القضائية Forensic auditing وهي أسلوب ينطوي على مجموعة من الإجراءات يستخدمها المراجع ، بقصد الحصول على قرينه Evidence تعينه في كشف ملبسات المسألة محل الفحص ، مثل الغش Fraud والغش أنواعه عديدة ، منها الفساد ، الذي يتمثل في الرشوة والابتزاز وتضارب المصالح بقصد الحصول على المال ، ومنها سرقة الأصول وتحريف البيانات في الدفاتر المالية⁽¹⁾ .

يتم ممارسة المحاسبة القضائية بأسلوبين هما⁽²⁾

I. 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 ينبغي على المحاسب القضائي وفريقه استخدام تقنيات وأساليب محاسبية وتدقيقية وتحقيقية مناسبة للكشف عن عمليات الغش المالي أو الاقتصادي والحد منها، واهمها

II. المراجعة البعدية

وهي تتضمن البحث من عدة جوانب تتضمن مايلي

⁽¹⁾ رشيد خالد إدريس ، الفحص الجنائي مهم للمحاسبين أيضاً ، موقع على الإنترنت تاريخ الوصول ابريل 2017.

[http/ www.alrakoba.net](http://www.alrakoba.net)

⁽²⁾ Crumbley, Larry.. **Forensic and Investigative Accounting**, (4th edition, Amazon com. USA ,2009 , p 307.

1. الرقابة التشريعية : وتقوم على دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية للتأكد من حماية الاصول والموارد المختلفة

III. الالتزام المنظم : ويستخدم ذلك في حالة المراجعة الحكومية للتأكد من مدى التزام الوحدة بالقوانين والتشريعات واللوائح عند صرف واثبات المدفوعات الحكومية

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

مما سبق يتضح للباحث ان الأسلوبان السابقان اساسيان ومكملان لبعضهما البعض حيث يتم تحديد الأمور المشكوك فيها والتأكد منها ، اضافة الى تقييم الوضع العام للحالة محل الدراسة بصورة عامة ولكن بالرغم من ذلك لكل منهما أغراضة ومتطلباته الخاصة وفقا للحيثية والتوقيت .

ايضا هنالك مجموعة من الأساليب يتم اسخدامها⁽¹⁾

1. الحصول على دليل الاثبات واختيار التوقيت المناسب للقيام بذلك
2. المراقبة المستمرة لنشاط الشركة بهدف ايجاد دليل الجريمة أو الخطأ.
3. تكوين قاعدة بيانات للاسترشاد بها وفقا لمخطط زمني ملائم.
4. خريطة التعقب لإظهار تدفق الأموال أو الكشوفات وتعقب حركة الأموال من مصدرها ومكان توظيفها بالتعاون مع الأطراف ذات العلاقة.
5. تحليل الرابط الخاص بالعلاقات بين الأشخاص وبين البيانات و المعلومات المالية.
6. المخطط الجيني للعلاقات الشخصية بين الأطراف ذات الصلة بالقضية موضوع التحقيق، ويمكن هنا استخدام بعض البرامج الجاهزة.
7. تعقب الصفقات والذي يسمى ايضا بشريط مشهد الجريمة.
8. السيولة النقدية لاثبات مدى تطابق حسابات الشركة مع المصرف أو غيره.

(1) أحمد خالد "دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي " ، (المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة ، جامعة بني سويف ، 2013 ، المجلد 34 ، ص 8)

9. نشرات الاسهم لتتمكن من تتبع حركة اسهم الشركة.
10. اختبارات الشمول، حيث تستثنى البيانات الصحيحة وتشمل الخاطئة فقط.
11. تدقيق النقطة الحرجة للبحث عن اسباب عمليات الغش والاحتيال
12. تدقيق الصلاحيات لتحديد الانحرافات في الصرف
13. التدقيق التفاعلي للتحري عن النشاطات غير القانونية وجمع الأدلة لتحديد المسؤولين عنها.
14. التدقيق البعدي والذي يتضمن التدقيق التشريعي لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتأكد من حماية الأصول، ومدى التزام الوحدة بالقوانين والأحكام والتشريعات عند صرف المدفوعات، وتحديد المخاطر الناتجة عن الغش

يمكن للباحث أن يضيف تحليل مصادر الأموال واستخدامها ومراجعة كشوفات الزبائن والموردين والتأكد من سلامة صفقات الشراء والبيع ومراجعة العلاقات والقرابات للموردين مع الأشخاص محل الشك في القضية موضوع النزاع

ثانيا : مراحل المحاسبة القضائية

تمر المحاسبة القضائية بأربع مراحل أساسية، وهي (1) .

المرحلة الأولى: تشخيص المشكلة والتخطيط لها جيداً:

يتعين على المحاسب القضائي طرح العديد من الأسئلة لتحديد طبيعة المشكلة موضع البحث والدراسة، فالبدائية هي التعريف بالمشكلة وذلك من خلال العديد من الطرق، فعلى سبيل المثال قد تكتشف المشكلة من خلال عمل المراجع الداخلي أو المراجع الخارجي أو من خلال عملية الفحص والتقييم الدولي.

المرحلة الثانية: تجميع أدلة الإثبات:

تعتبر هذه المرحلة في غاية الأهمية إذ يتعين على الفاحص التأكد من أن أدلة الإثبات التي تم تجميعها خلال المرحلة الأولى تشخيص المشكلة والتخطيط الجيد لها، يمكن الاعتماد عليها أو الوثوق بها أو هي مضللة، فإذا كانت مضللة فإنه يتعين إعادة التقييم والتشخيص في المرحلة السابقة. أما إذا كانت البيانات وأدلة الإثبات يمكن الاعتماد عليها والوثوق بها، فإن الخطوة التالية هي تناول كافة مناحي المشكلة وتجميع أدلة

(1) مجدي سامي "دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي-دراسة ميدانية"، (مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، المجلد 24، العدد 1، 2002، ص 147-152)

الإثبات والمواعمة التي يمكن الرجوع إليها، فأدلة الإثبات تساعد المراجع على الإدلاء برأيه في تقرير المراجعة حول مدى كفاية أدلة الإثبات وطبيعتها.

المرحلة الثالثة: تقويم أدلة الثبات:

أما المرحلة الثالثة فحص واختبار عملية الاحتيال والخداع فهي على درجة عالية من الأهمية وهي تقويم أدلة الإثبات، وكذلك البيانات قبل التوصل إلى النتائج المهمة وإعداد التقرير النهائي. فعند تقويم أحد العوامل أو العناصر المؤثرة على عملية الخداع أو الاحتيال يتعين على الفاحص أن يدلي برأيه الموضوعي في مدى كفاية أدلة الإثبات، يقوم الفاحص بتحديد أدلة الإثبات الأخرى المناسبة للوفاء بأغراض الفحص والتقويم.⁽¹⁾

المرحلة الرابعة: إعداد التقرير النهائي:

أما في هذه المرحلة إعداد التقرير النهائي وبصفة عامة يجب مراعاة اعتبارات إعداد التقرير النهائي وأهمها أن يشير المحاسب القضائي إلى أدلة الإثبات التي قام بتجميعها وأن يعد التقرير بلغة صحيحة ودقيقة وأن يتناول التقرير كافة الحقائق حيث لا يقع القارئ في شك من عدم كفاية أدلة الإثبات التي تم تجميعها من خلال الفحص، والملاحظة، والاستفسار، والمطابقة. وغير خاف أن الفلسفة من إعداد التقرير النهائي هو عرض الحقائق بشكل يساعد على التوصيف الدقيق والاستدلال الموضوعي لنتائج الفحص والتقويم.

يرى الباحث ان على المحاسب القضائي التخطيط لهذه المراحل والتنسيق لها وشرح الخطة لفريق العمل وتفعيل قنوات التواصل ومراجعة الخطة باستمرار لتواكب المستجدات واشراك فريقه في الخطة حتى يتم انجاز العملية بفعالية وبكفاءة وسلاسة

(1) المرجع السابق، ص ص 147-152

ثالثاً : اجراءات المحاسبة القضائية

تتلخص اجراءات المحاسبة القضائية في الاتي (1) :

1. الالتقاء بالعميل لان تحديد المشكلة مرحلة أساسية لا يمكن إن يسبقها شيء، فإن فض أي نزاع يقوم في البداية على هذه المرحلة لمعرفة ماهية المشكلة وتحديد أبعادها وأثرها وكذلك الدوافع التي أدت إلى حدوث المشكلة سواء أكانت دوافع شخصية إجرامية أم أخطاء غير مقصودة أدت إلى ظهورها.
2. تدقيق الصراع لتحديد الأطراف المعنية واللاعبين الاساسيين فيها.
3. التحقيق الأولي وقبل وضع خطة عمل مفصلة بما يتيح وضع خطة عمل أكثر اكتمالاً.
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 الحالية 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 للباحث أن يضيف تنسيق العمل بين الفريق وتصميم خطة العمل بما يتيح الاستفادة من الوقت والجهد وتنفيذ الخطة بالاستثناء

رابعاً : التقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية

يوجد العديد من التقنيات المستخدمة في المحاسبة القضائية مايلي

1. قانون بينفورد Benford's low

هو قانون يتسم بالبساطة والسهولة وسهولة التطبيق وهو وسيلة رياضية للتعرف ما اذا كان المتغير موضوع الدراسة هو حالة من الأخطاء غير المتعمدة أو عملية احتيال ، وذلك لخضوع المتغير تحت الدراسة لمحددات معينة ، ويعود تاريخه لعام 1881م حيث نشر Simon Newcomb في المجلة الأمريكية للرياضيات

(1) عبدالستار عبدالجبار عيدان الكبيسي "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب

القضائي في الأردن" (مرجع سابق ، ص ص 5،6)

مقالا فيما يعرف اليوم " بقانون بينفورد " حيث لا أن الصفحات الأولى من جداول اللوغريثمات تترهل أكثر بشكل كبير من الصفحات الأخرى التي تليها في الكتاب علما بان كتاب اللوغريثمات تبدأ بالأرقام المنخفضة ثم تزداد صعودا بالأرقام الكبيرة وتدرجيا يقل الترهل مع ارتفاع الأرقام وبذلك استدل بأن العلماء استخدموا الجدوال للبحث عن الأعداد التي تبدأ بالرقم (1) أكثر من بحثهم عن الأعداد التي تبدأ بالرقم (2) و(3) وهكذا ولكن رغم نشر نتائجه ولكن لم يلتفت إليها⁽¹⁾.

في عام 1938م لاحظ Frank Benford " وهو عالم فيزيائي " أن الصفحات الأولى من كتاب اللوغريثمات كانت تبدو بشكل اثار اعجابه إذ أنها بالية مقارنة بالصفحات الأخيرة من الكتاب وبذلك توصل الى نفس النتائج التي توصل اليها newcombe في السنوات السابقة ، وذلك يعني ان الافراد يبحثون عن الأعداد التي تبدأ بأرقام منخفضة بدلا من التي يبدأ بأرقام عالية ، وقد افترض بان هنالك الكثير من الاعداد التي تبدأ بأرقام منخفضة وقد حاول اختبار فرضيته من خلال جمع وتحليل البيانات⁽²⁾

جدول (1/2/1)

التكرارات الرقمية المتوقعة للأرقام حسب قانون بنفورد.

العدد	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
تكرار 1	-	0.301	0.176	0.125	0.097	0.079	0.067	0.058	0.051	0.046
تكرار 2	0.120	0.114	0.109	0.104	0.100	0.097	0.093	0.090	0.088	0.085

(Source : Deckert, Joseph & Myagkov, Mikhail & Ordeshook, Peter C "The Irrelevance of Benford's Law for Detecting Fraud in Elections",2010,p3)

⁽¹⁾ نصيب الجبوري ، صلاح الخالدي "دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي" ، مجلة العلوم لاقتصادية والادارية ، المجلد 18 ، العدد 68 ، بغداد 2013،ص465

⁽²⁾ نصيب الجبوري ، صلاح الخالدي "استعمال قنون بنفورد في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي" ، مجلة العلوم لاقتصادية والادارية ، المجلد 19 ، العدد 70 ، 2012،ص425

مما سبق يتضح أن قانون بينفورد يتعلق بتوزيع الرقم الأول الدال للعدد فهنا يتضح لنا احتمال تكرار الرقم 1 كاول رقم دال لمجموعة الاعداد هو 30% في حين ان احتمال ظهور الرقم 7 هو 5.8% حيث أن هذه النسبة تمثل نسبة التحريف التي من الممكن حدوثها بالارقام

أ. محددات قانون بينفورد

إن قانون بينفورد لا ينطبق على كافة مجاميع الأرقام إذ أن بعض مجاميع الأرقام تتوافق مع قانون بينفورد والبعض الآخر لا يتوافق معه لذلك عند اختيار العينات يتوجب الأمر الأخذ بعين الاعتبار ما يلي⁽¹⁾

- يجب ان يكون حجم العينة كبير بما فيه الكفاية لظهار رتبة الرقم ويفضل البيانات تفصيلية وغير مجمعة على مستوى الوحدة التجارية
- ان القانون لا يعمل عندما تكون الارقام مقيدة بقيود " مثلا ان تحدد البيانات بمدى معين كان نقول ان المبلغ لا يقل 50 ولا يتجاوز 750 ، او ان تكون الارقام تظهر بانتظام كتسلسل ارقام الصكوك
- ان القانون لا يعمل في الارقام التي لا تحدث بصورة طبيعية كارقام الهواتف أو الحسابات لدى المصارف او ارقام السيارات لان هذه تعتبر مخصصة بشكل فريد للاشارة الى شئ محدد فهي بمثابة اسماء لذلك الشئ

ب. مميزات قانون بينفورد

الثبات يتمتع قانون بينفورد بهذه الميزة المهمة ، والمقصود بذلك انه اذا كانت لدينا مجاميع ارقام نتفق مع قانون بينفورد وتم ضرب تلك المجاميع في رقم ثابت فان مجاميع الارقام الجديدة تتفق ايضا مع قانون بينفورد ويعني ذلك انه عند تحويل الارقام من عملة الى اخرى فان عملية التحويل لن تؤثر على توافق الارقام حسب قانون بينفورد⁽²⁾

مما سبق يتضح للباحث أنه بالرغم من مميزات قانون بينفورد كأداة سريعة وسهلة لاكتشاف التلاعب عند وجود حجم بيانات كبير إلا أنه لا يخلو من العيوب ، إذ أنه يلغي الضوء على النقاط الخارجة عن المؤلف

(1) نصيف الجبوري ، صلاح الخالدي "استعمال قنون بنفورد في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي ، مرجع سابق (ص 428)

(2) Deckert, Joseph & Myagkov, Mikhail & Ordeshook, Peter C " The Irrelevance of Benford's Law for Detecting Fraud in Elections"(Grand Valley State University.. 2010. p 5)

ولا يعني ذلك وجود التلاعب ، اذ ان الحسابات التي تظهر اختلافا مع قانون بينفورد تتطلب اجراء التدقيق وبشكل شامل ولا يسمح باستخدام العينات في مثل هذه الحالة

2. نظرية الحجم النسبي (RSF) Theory of relative size factor

هذه النظرية تلقي الضوء على التقلبات غير العادية التي تحمل غش او تلاعب حقيقي حيث يتم قياس النظرية النسبية بواسطة " نسبة اكبر عدد لثاني اكبر عدد من مجموعة معينة"⁽¹⁾ حيث توجد قياسات معينة لكل مجموعة مثل " العملاء ، الموظفين ، وغيرهما " وفي حالة عدم وجود تلك المقاييس تعتبر هذه العناصر عناصر شاذة يتم التحقق منها، وتساعد النظرية على اتخاذ القرار المناسب⁽²⁾ مما سبق يتضح أنه يمكن لهذه التقنية العمل بشكل جيد اذا كان حجم البيانات كبيرة ، كما أنها تسلط الضوء على المجموعات الفرعية حيث انه لا يصلح استخدام رقم مع الارقام المتبقية في المجموعة الفرعية اضافة الى فعاليتها في الاخطاء في ادخال البيانات كالاخطاء في الكسور العشرية او الترميز وغيرها من الاخطاء

3. التدقيق بمساعدة الكمبيوتر (CAATs) Computer Assistant Auditing Tools

ان اجراء عملية التدقيق بدوت استخدام التقنيات الحديثة يعد خيارا صعبا فلا يمكن للمدقق تنفيذ عملية التدقيق بسهولة بدون استخدام الكمبيوتر فهو يساعد في انجاز عملية التدقيق بسهولة بشكل اسرع وافضل وتكلفة أقل⁽³⁾ حيث توجد العديد من برامج التدقيق العامة التي لا تعد حكرا لاحد والتي صممت لتؤدي الوظائف الخاصة بعملية التدقيق مثل برنامج Active data & audit المصمم من فيل شركة Information Active وبرنامج Filter audit – Excel & Access المصمم من قبل Microsoft وبرنامج Spss المصمم من قبل

(1) yadav, Sudhir & Yadav, Sushama " **Forensic Accounting: Anew Dynamic Approach to Investigate Fraud Cases**",(International Journal of Multidisciplinary Management Studies,V.3.p 2013 . 4-5)

(2) Wadhwa, Lalit & Pal, Virender " **Forensic Accounting And Fraud Examination In India**", (International Journal of Applied Engineering Research, V.7,N.11.2012 p3).

(3) Singleton Aaron , Singleton Tommie, & Bologna Jack, Lindquist Robert " **Fraud Auditing and Forensic Accounting**": (United States Of America, John Wiley & Sons,2006., p 157).

Spss inc وبرنامج Pan Audit من قبل شركة Computer Associates فهذه برامج التدقيق

المهمة في عملية التدقيق بشكل عام والمحاسب القضائي بشكل خاص (1)

توفر أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر (CAATS) العديد من المزايا للمحاسبين القضائيين وذلك باعتبارها كجزء من اجراءات عملية التدقيق سيما عمليات اكتشاف الاحتيال ومن هذه المزايا مايلي: (2)

- اجراء اختبار تفصيلي للمعاملات التجارية وأرصدة الحسابات وكافة البيانات بنسبة 100% حيث أن معظم عمليات الاحتيال تكون مضمنة في السجلات وذلك يعطي احتمال كبير للمحاسب القضائي في اكتشاف الأدلة التي تثبت عملية الاحتيال عند استخدام الادوات والتقنيات الصحيحة
- تحديد عدم الانسجام والانحرافات الكبيرة فضلا عن تحديد المعاملات المتكررة والمفقودة بغرض اكتشاف الاحتيال ، كمقارنة عناوين الموظفين مع عناوين الموردين لمعرفة الموظفين الذين يعتبرون في الوقت موردين للشركة
- تمكن من عمل اختبار عام فضلا عن اختبار نظام الرقابة في انظمة الحاسوب
- يمكن للبرامج من عمل على لاختيار سحب العينات لاستخراج البيانات لاجراء اختبارات التدقيق عليها
- يمكن لبرامج (CAATS) من عمل اعادة اجراء عمليات الاحساب لغرض التأكد من دقة النظم المحاسبية المؤتمنة فضلا عن احتساب النسب التحليلية
- كنا ان هنالك مميزات اخرى توفرها ادوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر (CAATS) أهمها (3)
- تتضمن برامج (CAATS) استعمال برامج مألوفة لدى المحاسبين القضائيين مما يجعل منحنى التعلم سيكون قصير نسبيا، وانه من خلال التدريب اقصير يمكن للحبراء من استعمالها بصورة فعالة

(1) ربا ابراهيم عيسى قنديل " المهارات المطلوبة من المحاسبين الاردنيين لممارسة المحاسبة القضائية" (رسالة ماجستير غير

منشورة ، جامعة جدارا، الاردن ، 2014،ص 52)

(2) Alden, Mark " preventing financial fraud through Forensic Accounting " , (The Chartered Accountant, India,2007, P 1576

(3) ربا ابراهيم عيسى قنديل ، مرجع سابق ، ص49

- يمكن لبرامج (CAATs) استيراد البيانات من النظم المحاسبية المختلفة ون شتى انواع صيغ الملفات اذ ان معظم نظم الكمبيوتر لها القدرة على تصدير الملفات في شكل ملفات نصية text files وتتمتع تلك النظم على قراءة الملفات واستيراد البيانات منها
- تتميز برامج (CAATs) بانها يمكن ان تكون للقراءة فقط وهذا يحافظ على سلامة الملفات ، وهذه الخاصة من متطلبات حماية الادلة

هذا ويمكن تقسيم برامج المحاسبة القضائية الى قسمين هما⁽¹⁾

1. برامج التحليل المالي : وهي تتضمن استعمال الكشوفات المالية سواء الشهرية أو الفصلية او

السنوية وتحديد النسب بين مختلف الحسابات

2. برامج استخراج البيانات: وهي تعمل على تحليل كافة قواعد البيانات للشركة محل الفحص ومن

ثم تحديد مناطق عدم الانسجام او التذبذب حيث يتم التحري والتحقيق بخصوصها

مما سبق يتضح للباحث ان هذه التقنية تعتمد على استخدام الحاسوب وبرامجه كأداة من أدوات

المحاسب القضائي ومن خلالها يعتبر الحاسب وبرامجه من المساعدين في اجراء الاختبارات المختلفة، ولكي

يقوم المحاسب بعمله يجب ان تتوفر له مجموعة من البرامج التي تمكنه من جمع ادلة الاثبات الملائمة وان

تكون منشأة العميل متبعة للنظام الالكتروني كليا بالاضافة الى توفر وسائل الامداد الكافية لحماية البرامج

المستخدمة

4. التنقيب في البيانات Data Mining

تعتمد عملية التنقيب في البيانات لاستخراج المعلومات منها لاكتشاف الانماط والعلاقات التي لم تكن

معروفة من قبل ، وتعتمد على التنقيب في كمية كبيرة من البيانات بحثا عن أي انماط او معلومات خفية او

⁽¹⁾ Crumbley, & others " **Forensic and Investigative Accounting**", (3rd edition, United States. 2007,p10)

غير متوقعة ويتم ذلك من خلال برامج الحاسوب المصممة لتلك الاغراض⁽¹⁾ ، وتتضمن تقنيات التنقيب ثلاثة أنشطة⁽²⁾

أ. **الاستكشاف** : ويتضمن الكشف عن المعرفة او الانماط الموجودة في البيانات مثل الارتباط او الاتجاهات او التباينات بدون وجود او افتراض مسبق حول ماهية النمط الذي سيتم اكتشافه "دون علم مسبق بالاحتمال"

ب. **نماذج التنبؤ**: تستخدم لتقدير النتائج التي ينبغي الحصول عليها من قيم جديدة

ت. **تحليل الاختلاف** : استخراج التباين او الاختلاف من خلال القاعدة او المعيار أولا ثم يتم تحديد البنود التي تحيد عن المعيار أو القاعدة والتي تعتبر بمثابة الشواذ وتحتاج التقصي حولها عليه فان تقنية التنقيب في البيانات تتميز عن التقنيات الاخرى ان التقنيات الاخرى تحاول تحديد الحالات المشبوهة او النادرة باستخدام مجموعة معايير يتم تحديدها مسبقا ، في حين ان تقنية التنقيب في البيانات تحاول تحديد العلاقة الموجودة بين عدة متغيرات⁽³⁾

مما سبق يتضح للباحث ان تقنية التنقيب في البيانات تتعامل عادة مع بيانات تم الحصول عليها بغرض يختلف عن غرض التنقيب في البيانات وبذلك فان استخدام هذه التقنية لا يؤثر مطلقا في طريقة جمع البيانات وهذه تعتبر من نقاط القوة في هذه التقنية ، كما انها تتميز بان حجم البيانات يكون كبيرا جدا والتي تكون جزء من بيانات اكبر ليتم تعميم النتائج.

5. تحليل النسب Analysis ratio

يتم من خلال تحليل النسب احتساب نسب البيانات للحقول الرقمية الرئيسية ، فكما هو الحال في النسب المالية التي تعطي مؤشرات عن الوضع المالي للشركة ، فان نسب تحليل البيانات تعكس ما اذا كان

(1) Yadav, Sudhir & Yadav, Sushama (OP Cit, p5)

(2) اربا ابراهيم عيسى قنديل ، مرجع سابق ، ص 54

(3) Kovalerchuk, Boris & Vityaev, Evgenii & Holtfreter, Robert" **Correlation of complex evidence in forensic accounting using data mining**,"(Journal of Forensic Accounting, V.8, 2006 , p 4)

هنالك احتيال من خلال ربطه مع الاغراض الممكنة للاحتيال⁽¹⁾
وتعتبر اكثر النسب استخداما⁽²⁾

- نسبة أعلى قيمة الى أدنى قيمة
- نسبة أعلى قيمة لثاني اعلى قيمة
- نسبة العام الحالي للعام السابق

باستخدام اسلوب تحليل النسب تتوفر العديد من المزايا حيث انها تساعد على تحديد العلاقات بين تكاليف معينة وبعض مقاييس الانتاج المستخدمة بالاضافة الى تقدير بعض النفقات في حالة فقدان بعض المستندات المؤيدة⁽³⁾

من ذلك يمكن القول بصفة عامة ان التحليل المالي يتميز بانخفاض التكلفة بالدرجة الأولى ، وسهولة الاحساب ، لضافة الى امكانية اجراء المقارنات اللازمة ، ولكن يؤخذ عليه غياب نسب معينة او مجموعة من انسب التي يمكن ان تحيط المحاسب القضاءي بنعلومات مهمة ، كما انه في حال عدم اجراء المقارنات فان النسب لا تعني شيئا اضافة الى ان التحليل يحتاج الى دراية وخبرة كافية من المحاسب القضائي

مما تقدم يتضح ان لكل تقنية من التقنيات السابقة المميزات والعيوب الخاصة بها ، لذلك من الافضل للمحاسب القضائي ان يقوم باستخدام اكثر من تقنية في عمل ، مما يساعد على زيادة التثبت وتوفير الادلة الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها ، اضافة الى الاستفادة من الاثر المشترك لدمج التقنيات في دعم وزيادة الثقة والموضوعية في القرائن المتولدة من عمل المحاسب القضائي⁽⁴⁾

(1) Yadav, Sudhir & Yadav, Sushama (OP Cit, p5)

(2) Wadhwa, Lalit & Pal, Virender (OP Cit, p3)

(3) Alden, Mark (OP Cit, P1576)

(4) Gangolly, Jagdish "Lecture Notes on Forensic Accounting Investigations", (State University of New York, Albany. 2002) Singleton, Tommie W & Singleton, Aaron J , " **Fraud Auditing and Forensic Accounting**", Fourth Edition, John Wiley & Sons, New Jerse ,.2010

خامسا : موضوعات المحاسبة القضائية

هنالك علاقة بين موضوعات المحاسبة القضائية والاساليب والمهارات المطلوبة لممارسة المحاسبة القضائية وبين الموضوعات التي ينبغي للمحاسب ان يكون على معرفة تامة ببعضها وقد تناول الباحثون هذه الموضوعات ومنها مايلي (1)

1. الموضوعات المتعلقة بعلم الجريمة ، بما في ذلك الدوافع وراء الجريمة ، وعلاقة السببية وحجم ونطاق الجريمة المالية

2. الموضوعات المتعلقة بالبنية التنظيمية بما في ذلك اجراءات التقاضي ، ونظام المرافعات الشرعية والاجراءات المدنية والجنائية

3. الموضوعات المتعلقة بطبيعة الجرائم الاقتصادية وانواعها والمتهجات المستخدمة في ارتكابها واجرايات التحقيق

4. الموضوعات المتعلقة بجرائم غسل الاموال وعمليات النصب والاحتيال وانواعها وكيفية الوصول الى الادلة المتعلقة بها

5. القوانين المتعلقة بالضرائب والزكاة بهدف الوصول الى فهم دقيق للقوانين والتنظيمات ذات العلاقة بالتهرب الزكوي والضريبي

6. انظمة المعلومات المتعلقة باساسيات الحاسب الالي وكيفية تدقيق الاموال من خلال الوسائط الالكترونية للوصول الى الادلة المتعلقة بالجرائم التي تتم في البيئة الرقمية

7. اساليب وطرق التثمين (التقويم) للوصول للقيم الحقيقية للاصول

8. الموضوعات ذات العلاقة بالدوافع النفسية والسلوكية والاجتماعية لارتكاب الجرائم المالية وتصنيف الجرائم من الناحية النفسية والاجتماعية ومعناها في نظر القانون

9. اخلاقيات المال والاعمال وتشمل اداب وسلوك المهن في مجال المال والاعمال

10. موضوعات المتعلقة بمهارات الاتصال الشفوية والكتابية بهدف القدرة على كتابة الدعاوى والتقارير وحضور الجلسات في المحاكم والقدرة على عرض القضية محل النظر وتقديم الادلة بالشكل المناسب

(1) Fletcher, Leslie B., Higgins, Leslee, N., Mooney, J. Lowell., Buckoff, Thomas. A., "Our School's Campaign for Distinction in Forensic Accounting", Southern Business Review, Vol. 33, No. 1: pp: 15-28

الامام بالقوانين واللوائح المتعلقة بالرشوة والتزوير والغش وانظمة البنوك والمحاسبين القانونيين وقانون الشركات والاوراق التجارية وسوق المال والاستثمار الاجنبي وحوكمة الشركات

11. الموضوعات المتعلقة بفقه المعاملات المالية ، وتقدير الجنايات والنواحي المالية المتعلقة بالحدود الشرعية والدعاوى والبيانات

يمكن للباحث ان يضيف الموضوعات المتعلقة بالاسرة والطلاق والنفقة وجميع موضوعات الاحوال الشخصية

سادسا : المنظمات المهنية والاكاديميات المهتمة بالمحاسبة القضائية:

تعتبر المحاسبة القضائية مجالا قديما من مجالات المحاسبة، حيث تم استخدام مصطلح المحاسبة القضائية⁽¹⁾ Forensic Accounting منذ عام 1946م من قبل موريس بلويت، إلا إنه لم يتم الاهتمام بالمحاسبة القضائية حتى في الدول المتقدمة إلا في الآونة الأخيرة وخصوصا بعد حدوث الانهيارات الاقتصادية الكبرى في العالم بسبب الاحتيال وتورط بعض شركات المحاسبة الكبرى في العالم في تلك الانهيارات، مما أضعف ثقة جمهور المستثمرين والمستخدمين في المعلومات المحاسبية ودور مهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المشرفة عليها. كل ذلك دفع المنظمات المهنية إلى إعادة النظر في المهنة ومحاولة سد الثغرات الموجودة عن طريق إصدار عدد من القوانين مثل قانون Sarbanes–Oxley، وقانون Patriot، والمعيار SAS99 للحد من الغش والاختلاس والاحتيال المرتكب من الإدارة أو الموظفين، وكذلك تم الاهتمام بحوكمة الشركات ومهنة المحاسبة القضائية، حيث قامت العديد من المنظمات المهنية في الدول المتقدمة بإصدار التراخيص لممارسة المحاسبة القضائية، والمعايير المنظمة لمهنة المحاسبة القضائية وتحديد المهارات والاشتراطات الواجب توفرها في ممارس المحاسبة القضائية، وكذلك قامت العديد من الجامعات بتدريس المحاسبة القضائية والعلوم التي

(1) د. عبدالستار الكبيسي "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من جهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن" مرجع سابق ، ص1.

يحتاجها ممارس المحاسبة القضائية للنجاح في ممارسة المهنة، سواء كان ذلك على شكل دورات متخصصة أو فتح تخصص مستقل بتدريس المحاسبة القضائية.

باستعراض الادبيات ذات العلاقة بموضوع المحاسبة القضائية يتضح أن كلية يوتيكا (Utica college) الجامعية هي أول كلية بدأت تعليم طلابها كيفية التحقيق في الجرائم الاقتصادية ابتداء من خريف عام 1987م ، تم قامت في يناير 1990م بتقديم دورات في المحاسبة القضائية لطلاب البكالوريوس والماجستير وفي عام 2004م بدأت بمنح درجات البكالوريوس والماجستير في هذا المجال وقد تم تصميم تلك البرامج للطلاب الذين ليس لديهم خبرة كافية في مجال القانون أو مكافحة الغش وكذلك المجالات ذات العلاقة بالامن⁽¹⁾ ، كما شرعت جامعة اتلانتيك فلوريدا (Florida Atlantic University) عام 2003م في تقديم برنامج ماجستير تنفيذي في مجال المحاسبة القضائية حيث كان الاول من نوعه في الولايات المتحدة الامريكية وكانت الدراسة تستغرق عامين ، وكان يتم تدريس بعض المواد ذات العلاقة بهذا المجال منها كيفية فحص الغش ، مفاهيم المحاسبة المتعلقة بالغش والاحتيال ، وعلم الاجرام ، وتقنيات التحري والتفتيش والجوانب الاخلاقية للاعمال والتهرب الضريبي ومهارات الاتصال الخطية والشفوية وغيرها⁽²⁾

كذلك جامعة (west Virginia – Detroit mercy) عام 2003م قامت بتطبيق منهج دراسي نموذجي لتدريس عمليات المحاسبة القضائية الغش والاحتيال في القوائم المالية حيث ان الاخيرة تقدم برامج في البلاد العربية عبر فروعها في البحرين وبعض البلاد العربية⁽³⁾

⁽¹⁾ Curtis, George E. "The Model Curriculum in Fraud and Forensic Accounting and Economic Crime Programs at Utica College", Issues in Accounting Education, Vol. 23, No. 4, 2008, pp: 581-593.

⁽²⁾ Young , George. R. "Forensic Accounting and FAU: An Executive Graduate Program", Issues in Accounting Education, Vol 23 NO(4): 2008, pp 593-600.

⁽³⁾ Fleming, A. Scott., Pearson, Timothy. A. and Riley, Richard. A. "Forensic Accounting and Fraud Investigation (FAFI)", West Virginia University ,Issues in Accounting Education, Vol. 23, No. 4, 2008,pp: 573-580.

كما أن هنالك العديد من الجمعيات التي تمنح تراخيص مزاولة في المحاسبة القضائية أهمها:

1. جمعية مفتشي جرائم الأموال

تقوم جمعية مفتشي جرائم الأموال (ACFE) Association of certified fraud examiners باصدار امتحان وشهادة محاسب قضائي معتمد CFE باشتراطات قبول "كخبرة لمدة سنتين - والتسجيل في المجمع - وشهادة علمية في التخصص كحد ادنى بكالوريوس"

2. معهد المحاسبين الأمريكيين

يقوم معهد المحاسبين الأمريكيين (AICPA) American Institute of Certified Accountants بعمل امتحان لمحاسب قضائي معتمد واصدار شهادة CFE كتخصص لمنسوبيه من حملة (CPA) certified public accounting باشتراط خبرة خمسة سنوات واجتياز امتحاناتها

3. جمعية فاحصي الاحتيال المرخصين (ACFE) Association of certified fraud examiners

تم تأسيس الجمعية عام 1988م وهي من أهم المنظمات لمكافحة الغش في العالم وتتكون من 75000 عضو منذ انشائها حتى عام 2014 وهي تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات والدورات في مكافحة الغش والأحتيال وتمنح هذه الجمعية ترخيص فاحص الاحتيال المرخص

4. جمعية اختصاصي الاحتيال المرخصين (ACFE) Association of certified fraud specialists

تاسست عام 1993 باسم جمعية محاربي الاحتيال مؤسسة غير ربحية في كاليفورنيا سكرامنتو تم تحويل الاسم الحالي عام 1998 ، هدفها تقديم فرص التدريب الجيد والفعال في اكتشاف وردع الاحتيال حيث تمنح اعضائها "شهادة اخصائي الاحتيال المرخصين" بالاضافة الى خدمة اعضائها للوصول الى اعلى المستويات في مكافحة الاحتيال وتحويل المعرفة الى مهنة ذات مغزى⁽¹⁾

(1) (ACFE) موقع على الانترنت تاريخ الوصول يوليو 2017 <http://www.acfsnet.org/history>

5. المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) American Institute of Certified Accountants

تم تاسيس المعهد عام 1887 حيث كان قبل عام 1957م اسمه المعهد الامريكى للمحاسبين ويضم حوالي 330000 عضو ويعد المؤسسة المهنية الرئيسية لمهنة المحاسبة القانونية والتدقيق في الولايات المتحدة الامريكية ويمثل منظمة لاعضاء المهنة والمحاسبين القانونيين (CPAs) ويصدر معايير تدقيقية واخلاقية فضلا عن الخدمات التي تقدمها من خلال لجانها كما انه له أدلة وارشادات للصناعات المتخصصة بالاشتراك مع مجلس المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الحكومية (Government Accounting Standards Board - GASB) ونتيجة لزيادة الطلب على خدمات المحاسبة القضائية في الوقت الحالي فقد باشر المعهد لانشاء لجنة تعد برامج تاهيل لمنح ترخيص في المحاسبة القضائية المالية في 2008 تسمى لجنة التدقيق على منح ترخيص في المسائل القضائية المالية (CFF)⁽¹⁾

6. الجمعية الوطنية لمحلي التقييم المرخصين National Association of certified Valuation Analysts (NACVA)

تاسست عام 1990 لحاجة المجتمع الى الاستشاريين مجال التقييم ومن الخدمات التي تقدمها دعم مستخدمي الخدمات التجارية ، وتقييم الاصول غير المملوسة والخدمات المالية القانونية بما في ذلك الاضرار وجميع انواع الغش والكشف عنها والوقاية منها

7. المجلس الأمريكي للمحاسبة القضائية American Board of Forensic Accounting (ABFA)

تم تمويل هذا المجلس عام 1990 وهو يعمل تحت مظلة الكلية الأمريكية لفاحصين القانونيين الدوليين التي بدأت أعمالها سنة 1997 ولديها عدد كبير من الأعضاء من مختلف التخصصات القضائية وقد كرست الكلية الأمريكية جهودها لتطوير وتدريب ومنح التراخيص سنة 2001 والتي

⁽¹⁾اربا ابراهيم عيسى قنديل ، مرجع سابق ، ص60،

تحمل اسم "المحاسب القضائي المرخص" وتختلف هذه المنظمة اختلاف كبير عن جمعية فاحصي الأحتيال المرخصين فهي تقصر تركيزها على التدريب ومنح الترخيص للمحاسبين⁽¹⁾

8. مركز المسائل القضائية الهندي

يتميز هذا المركز بتقديمه للخدمات الاستشارية والتعليمية ، وله حوالي 20 مكتبا في جميع انحاء الهند ويمثل الهيئة الرسمية الوحيدة التي تقدم التعليم في مجال المحاسبة القضائية على الرغم من عدم تبعيته لأي جامعة ويوفر المركز ثلاث انواع من التدريب لمنح التراخيص الاتية⁽²⁾

1. برنامج المحاسبة القضائية المرخص Certified Forensic Accounting Program (CFAP)

2. برنامج المحاسبة القضائية المصرفية Certified Bank Forensic Accounting (CBFA)

3. الخبير في مكافحة غسيل الأموال Certified Anti-Money Laundering Expert (CAME)

9. جامعة تورنتو university of Toronto

تأسست 1827 بتورنتو بكندا وهي من كبرى الجامعات في العالم وهي عضو في رابطة الجامعات الأمريكية ونتيجة لزيادة الطلب على المحاسبين القضائيين نضافت جهود الجامعة مع المعهد الكندي للمحاسبين القضائيين لتوفير برنامج يمنح شهادة الدبلوم في المحاسبة القضائية والتحري⁽³⁾

يستجج الباحث من العرض للجمعيات والاكاديميات والمعاهد المهتمة مهنة المحاسبة القضائية خلو الدول العربية من مثل هذه المنظمات التي تهتم بمهنة المحاسبة القضائية وتمنح تراخيص مزاوله المهنة عدا بعض الفروع لجامعة (west Virginia – Detroit mercy)

⁽¹⁾ موقع على الانترنت تاريخ الوصول يوليو 2017 <http://www.certfa.org>

⁽²⁾ ربا ابراهيم عيسى قنديل (مرجع سابق ، ص64)

⁽³⁾ موقع على الانترنت تاريخ الوصول يوليو 2017 www.wikipedia.org/wiki

المبحث الثالث

خصائص ومهارات المحاسب القضائي وإجراءات العمل الميداني

يتطلب القيام بوظيفة المحاسبة القضائية توافر عدد من الخصائص والمهارات والخبرة في عدة مجالات منها (1)

1. المعرفة العميقة بالقوائم المالية والقدرة على تحليلها انتقادياً، مما يساعد المحاسب القضائي في اكتشاف النماذج غير الاعتيادية في المعلومات المحاسبية ومعرفة مصدرها.
2. الفهم الشامل لمخططات الاحتيال بما في ذلك سوء استغلال الأصول وغسيل الأموال والرشوة والفساد.
3. القدرة على فهم نظم الرقابة الداخلية للشركات، وتقييم مخاطر نظام الرقابة الداخلية.
4. القدرة في استخدام الحاسوب والمعرفة بنظم عمل الشبكات يساعد المحاسب القضائي في إجراء التحقيقات في تعاملات المصارف الالكترونية.
5. المعرفة بعلم النفس لفهم الحافز وراء السلوك الإجرامي وللمنع البرامج التي تحث وتشجع الموظفين على الاحتيال.
6. مهارات التواصل والاتصال تساعد على نشر المعلومات عن السياسات الأخلاقية للشركة، كما تساعد المحاسب القضائي في إدارة المقابلات والحصول على المعلومات المهمة التي يحتاجها.
7. المعرفة الشاملة بسياسات حوكمة الشركات والقوانين المنظمة لهذه السياسات.
8. المعرفة بالقانون الجنائي والمدني والنظام القانوني وإجراءات المحاكم.

أولاً: مهارات وخصائص ومعارف المحاسب القضائي

1. المعارف القضائية الأساسية (Fundamental Forensic Knowledge).

وتتضمن المعارف القضائية الأساسية ما يلي:

1. إدارة وممارسة المسؤوليات المهنية.
2. الإلمام بالقوانين وإجراءات المحاكم وطرق حل النزاعات.

(1) Bhasin, Madan ,Forensic Accounting: A New Paradigm For Niche Consulting. Accounting and Auditing , The Chartered Accountant (2007)., p. 1004.

3. إعداد وتخطيط القضايا.
4. جمع وحفظ المعلومات.
5. اكتشاف الأدلة والحقائق.

2. المعارف القضائية المتخصصة **Specialized Forensic Knowledge**.

تتضمن المعارف القضائية المتخصصة ما يلي⁽¹⁾

1. إعادة تنظيم المنشآت المعسرة والمفلسة.
2. تحليل الحاسوب القضائي.
3. حساب الأضرار الاقتصادية.
4. ردع وكشف ومنع الاحتيال.
5. التقييم.

3. المهارات الشخصية المطلوب **Personal Skill Required**

يحتاج المحاسب القضائي بالإضافة إلى المعارف المتخصصة في تقنيات اكتشاف الاحتيال إلى الصبر والتفكير التحليلي، والنظر إلى ما وراء الأرقام وإدراك جوهر الحالة، بالإضافة إلى الاهتمام بأصغر التفاصيل، وتحليل البيانات بشكل شامل، والتفكير الخلاق، وامتلاك الحس المهني، والمهارة في الحاسوب، ومهارات الاتصال الممتازة، والحاسة السادسة التي يمكن أن تستخدم في إعادة بناء تفاصيل العمليات المحاسبية السابقة، والذاكرة التخيلية التي تساعد في تصور وإعادة بناء الأحداث الماضية لأنه عند ما يقوم بالتحليل، والتحقيق، وفحص واختبار الدليل لتقديم شهادة الخبرة على حدوث الاحتيال يكون محاسباً وشرطي تحري

يمكن للباحث ان يضيف ابتكار طرق ابداعية والتصميم والمثابرة والذكاء ومحاكاة تفكير المحتال بالإضافة الى فهم طرق العرض والمناقشة وسوق الادلة

⁽¹⁾ Ramaswamy, Vinita; Houston, Thomas . New Frontiers: **Training Forensic ccountants Within The Accounting Program**. Journal of College Teaching & Learning, Volume 4, Number 9, 2007 .p37 .

ثانيا : شروط الحصول على رخصة محاسب قضائي

يتطلب المحاسب القضائي لكي يزاول عمله أن يحصل على شهادة مهنية ،وتوجد منظمة مهنية تدعى NACFE, National Association Of Certified Fraud Examiners ، وهذه المنظمة تأسست استجابة لزيادة التركيز على موضوعات الغش في الشركات الهادفة للربح والقطاع الحكومي ، حيث أن الهدف الأساسي لهذه المنظمة المهنية NACFE هو تقليل حدوث الغش ومساعدة الأعضاء في اكتشاف ومنع الغش Deterrence and Detection ، كما أن هذه المنظمة NACFE تمنح شهادة مهنية تسمى CFE Certified Fraud Examiners حيث أن الأشخاص الذين يحملون هذه الشهادة يكونون مؤهلين بموجبها للقيام بالأعمال الآتية :مدققي للغش والاحتيال Fraud Auditors ، محققون Investigators ، محاسب قضائي Forensic Accountant ، محاسب عام Public Accountant ، منفذ قانوني عيني Law Enforcement Personnel ، مانع الخسائر Loss-Prevention ،عضو المجمع المهني للمحاسبين القضائيين⁽¹⁾ ، وتمنح شهادة محاسب قضائي CEF بعد عقد امتحان موحد ، حيث أن الحاصلين على هذه الشهادة يمتلكون خبرات لحل المنازعات المتعلقة بمجال الغش وذلك من خلال البحث والتحري عن الأدلة وعمل تحقيقات ، وكتابة التقارير ، والإدلاء بشهادة المساعدة في منع واكتشاف الغش .

كما ان هناك الكثير من المهارات والخصائص التي تعد ضرورية للمحاسبين في اختصاص المحاسبة القضائية منها⁽²⁾:

1. التعليم والتدريب المتقدم
2. التعليم المستمر في التخصصات المناسبة
3. الخبرات المتنوعة في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات
4. مهارات الاتصال الشفوية والكتابية
5. الخبرة العملية التجارية
6. خبرة تدقيق متنوعة في مجالات المحاسبة القضائية

⁽¹⁾ د.ماهر موسى درغام ، المحاسبة القضائية ، مجلة المحاسب الفلسطيني ، مجلة غير دورية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية ، العدد 19 ، سنة 2012م ، ص 7 .

⁽²⁾ Frank Grippo, **Introduction to Forensic Accounting**, The National Public Accountant, June 2003,p.7.

7. خبرة في مراجعة الحسابات

8. القدرة على التفاعل مع فريق عمله حيث يعمل المحاسب القضائي مع فريق من المحاسبين والمحققين

9. مهارات التواصل مع الناس والمرونة .

ومع ذلك فإن أهم المهارات والخبرات المكتسبة من خلال النضوج الطبيعي في هذه المهنة ، ومن خلال التجربة فإن المحاسب القضائي عليه أن يكتسب المهارات في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات ، والضرائب ، العمليات التجارية ، وإدارتها ، والضوابط الداخلية ، والعلاقات الشخصية ، والاتصالات ومعرفة العلاقات بين الناس وتداخلاتها ، ومعرفة كيف يعمل رجال الأعمال ، كما أنه من الضروري أن يعمل المحاسب القضائي الذي يريد أن يصبح خبيراً مالياً في وكالات تنفيذ القانون أو المحاكم ، لكي يصبح لديه خبرة في العمل في قضايا الاحتيال المعقدة⁽¹⁾ ، ومن خلال ذلك يمكن تحديد مؤهلات المحاسب القضائي بما يأتي:⁽²⁾

1. خلفية علمية وعملية ومهنية بالمحاسبة والتدقيق وفهم أساسيات البيئة القانونية ومهارات الاتصال

والتحري وكيفية إدارة المخاطر وضبط الغش .

2. الإبداع والثقة عن طريق الأداء العالي وتفهم الأمور والإصرار والمثابرة على أداء العمل والجدل في

الدعاوى القضائية .

3. معرفة متقدمة بالمعايير المحاسبية الدولية والأسس والقواعد والإطار الفكري والعلمي للمحاسبة والتدقيق

الذي تصدره الجمعيات والمنظمات والمراكز العالمية والمحلية .

4. الإلمام بالتشريع الذي يخص الأمور المالية والمحاسبية مثل قوانين التجارة والشركات ونظام مسك

الدفاتر .

5. التأهيل الأكاديمي والمهني والحصول على شهادة خبرة في مجال الاختصاص .

(1)Wells, Joseph T. **The Fraud Examiners** Journal of Accountancy, October,2003,p76

(2) نجوى أحمد السيسى ، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية ، دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، 2006م ، ص 47.

يرى الباحث بأن المحاسب القضائي حتى يمارس عمله ينبغي له أن يتمتع بمجموعة من المؤهلات والصفات منها :

1. شهادة مهنية تسمى CFE : تمنح بعد اجتياز الامتحانات المقررة .
 2. فهم القانون وقواعد الإثبات : المحاسب القضائي يجب أن يكون قادراً على فهم قوانين الإجرام والقانون المدني وفهم إجراءات قاعة المحكمة ، والإدلاء بأدلة إثبات قاطعة
 3. اكتساب مهارات التحقيق والتحليل : بمعنى أن المحاسب القضائي يجب أن يكون شاكاً ومحققاً يبحث عن الحقيقة .
 4. فهم نظريات وأساليب الغش ونماذجه : يجب على المحاسب القضائي أن يكون مبدعاً لفهم إجراءات الغش والتي يمكن أن تتبع ، أي أن المحاسب القضائي يجب أن يفكر كالمحاسب الذي يريد التلاعب بالأرقام والسجلات .
 5. مهارات الاتصال : حيث أن المحاسب القضائي يحتك بأطراف مختلفة منهم من يكون على معرفة معدومة في المحاسبة والتدقيق ، وهنا عليه أن يبدع في مهارات الاتصال خصوصاً في المحكمة.
 6. تطوير تطبيقات حاسوبية لتساعده في التحليل وعرض أدلة الإثبات المالية
 7. اكتساب مهارات تنظيمية فائقة
- بالإضافة ان يكون له قدر عالي من التنظيم والدقة والتحليل ومعرفة العلاقات المتداخلة بين البيانات المالية والمستندات وإدارة العمل بمهارة عالية وهي أمر ضروري جداً لسير العمل.
- هذا وقد أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي على أهمية حصول المحاسب القضائي على المؤهلات المهنية الكافية لممارسة عمله والتي تتضمن شهادة المحاسب القانوني CPA وشهادة فاحص الغش القانوني CFE وشهادة الخبرة بنظم المعلومات CISA بالإضافة إلى شهادة المدقق الداخلي (1) CIA

(1) د. عبد الستار الكبيسي ، "المحاسبة القضائية ضرورة للمساهمة في حل المنازعات بصورة عادلة" ، ندوة علمية حول المحاسبة القضائية في دولة قطر عقدت بمقر جمعية المحاسبين والمرجعين ، الدوحة ، قطر ، 4مايو 2011م

ثالثاً : اجراءات العمل الميداني

المحاسبون القضائيون عادة ما يطلبون كشاهد خبير في المحاكم ويتم اشراكهم ايضا أو توكيلهم مقابل مبلغ مدفوع من قبل جهة نزاع في قضية ما، وعلى الشاهد الخبير أن يكون مستقلاً وأن يكون أكثر تحيزاً في عمله صالح المحكمة، ويجب أن يكون الشاهد الخبير على دراية كبيرة بالاجراءات القانونية وأن يدلي برأيه في حالة سؤاله أو استجوابه، فهذه المهمة فريدة من نوعها، وبشكل عام فإن اجراءاتها تشمل الالتقاء بالعميل⁽¹⁾، لان تحديد المشكلة مرحلة أساسية لا يمكن إن يسبقها شيء، فإن فض أي نزاع يقوم في البداية على هذه المرحلة لمعرفة ماهية المشكلة وتحديد أبعادها وأثرها وكذلك الدوافع التي أدت إلى حدوث المشكلة سواء أكانت دوافع شخصية إجرامية أم أخطاء غير مقصودة أدت إلى ظهورها، وتدقيق الصراع لتحديد الأطراف المعنية واللاعبين الأساسيين فيها، ووضع خطة عمل بالأهداف والمنهجية التي ستستخدم لحل المشكلة، ولكي يتم فض المنازعات فإن المحاسبة القضائية تقوم بمجموعة من الإجراءات الضرورية والتي تمثل هيكل عمل وظيفة المحاسب القضائي وهي مجموعة من المراحل بداية من الفهم المبدئي للمشكلة وصولاً للأدلة والبراهين والاثباتات التي تؤدي لفض النزاع وتتمثل في⁽²⁾:

1. تشخيص المشكلة والتخطيط الجيد لها:

ان مرحلة تحديد المشكلة هي مرحلة أساسية لا يمكن أن يسبقها شيء فان فض أي نزاع يقوم بداية على تلك المرحلة، وهو معرفة ماهية المشكلة وتحديد أبعادها وأثرها وكذلك الدوافع التي أدت الى حدوث المشكلة سواء ان كانت دوافع شخصية اجرامية أو أخطاء غير مقصودة أدت الى ظهورها مما يدفع المحاسب أن يبدأ من هذه المرحلة للوصول الى تسوية أو فض النزاع، ويعتمد منهج الفحص وتقويم العمليات على المحاور التالية:

(1) عبد الستار الكبيسي "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في

الأردن" مرجع سابق، ص 5

(2) د مجدي محمد سامي، " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، (مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية، الجزء الأول، كلية التجارة جامعة الاسكندرية،

2005م) ، ص 147

1. الخصائص والسمات المميزة:

i. الغرض

ii. قاعدة المعلومات

iii. الاطار المرجعي

2. المتغيرات الهيكلية:

i. دور الأعضاء

ii. الأهداف المرجوة

3. الأخطاء الشائعة:

i. عدم الاتفاق حول فريق العمل

ii. الاخفاق في الالتزام بالسرية

iii. عدم كفاية البيانات

iv. عدم التوازن في توصيف النتائج

4. تجميع أدلة الاثبات:

تعتبر هذه المرحلة في غاية الأهمية اذ يتعين على الفاحص التأكد من أدلة الاثبات التي تم تجميعها خلال المرحلة الأولى انه يمكن الاعتماد عليها أم انها مضلله تضعف من موقفه. فاذا كانت الأدلة يمكن الاعتماد عليها والوثوق فيها فان المرحلة التالية تكون الالمام بكافة محاور المشكلة وتجميع أدلة الاثبات المناسبة لها. حيث أن أدلة الاثبات هي العنصر الرئيسي من الناحية القانونية في فض المنازعات ويرجع ذلك الى مدى كفايتها⁽¹⁾.

5. تقويم أدلة الاثبات:

ان هذه المرحلة تعتبر من المراحل التي على درجه عالية من الأهمية حيث تهتم بتقويم أدلة الاثبات وكذلك البيانات قبل التوصل الى النتائج الهامة واعداد التقرير النهائي ، فعند تقويم أحد العوامل مؤدية لحالة الاحتيال فانه يجب فحص الأدلة العينية والمادية والقرائن من قبل المحاسب القانوني قبل

(1) المرجع السابق ، ص 147

أن يدلي برأيه في مدى كفاية الأدلة ومدى قوتها وفي حالة عدم المام الأدلة وكفايتها بالموضوع محل النزاع فإنه يسعى الى التوصل الى أدلة أخرى تمتاز بتلك العناصر .

6. اعداد التقرير النهائي:

ان هذه المرحلة هي اخر مراحل عملية الفحص للمشكلة موضع النزاع وهي عملية اعداد التقرير النهائي الذي يبين مواطن القصور والقوة ويحتوي على المستندات والادلة التي تخص النزاع حيث يتم اعداد التقرير والاشارة الى أدلة الاثبات التي تم تجميعها ولا بد أن يمتاز التقرير بكل نواحي ومواصفات التقرير الجيد فلا يغفل عن الحقائق ولا يسمح بمجال من الشك لدى العميل.

يرى الباحث ان التقرير لا بد ان يصل الى درجة من الايضاح تساعد من ليس لديهم تخصص بالنواحي المالية والتجارية كالقضاة أو الهيئات القضائية المختصة لتكوين رأي للبت في المنازعات.

الفصل الثاني

الاطار النظري لإدارة الأرباح

استعرض الباحث في هذا الفصل مفهوم ودوافع إدارة الأرباح وذلك من خلال المباحث التالية

المبحث الأول : مفهوم وتطور وطرق إدارة الأرباح

المبحث الثاني : دوافع وأساليب إدارة الأرباح

المبحث الثالث : الثالث دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الإيراح

المبحث الاول

مفهوم وتطور وطرق إدارة الأرباح

أولاً : مفهوم وتعريف ادارة الارباح

إن التركيز على إدارة الأرباح ناتج من تأثير الإدارة ورغبتها في الوصول الى قياس معين لأداء المنشأة فينظر الى إدارة الأرباح على انه تدخل مقصود في عملية المحاسبة لأجل تحقيق مكسب خاص ، إن خيارات المستحقات المتنوعة المسموحة والمتاحة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وسهولة تعرض هذه المستحقات للتلاعب هي التي تسمح للإداريين بتعديل وإدارة الأرباح لتحقيق مستوى مثالي في كل سنة ولقد اتضح بان إدارة الأرباح محفزة برغبة الإدارة بزيادة الدخل السنوي للشركة المساهمة وللتأثير على النزاعات بالإنابة وعلى احتمالية التشريعات التجارية الأجنبية⁽¹⁾ ، كما يقصد بإدارة الأرباح أنها "التحريف المتعمد للأرباح، الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب إستراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح يقوم مفهوم ادارة الارباح على نوعين رئيسيين من المقومات هما:

الاول : من خلال طبيعة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP وطبيعة اساس الاستحقاق التي تتيح للإدارة الاختيار بين أكثر من بديل من البدائل لمعالجة نفس الصفقات والاحداث

الثاني: يتحدد من موقع الادارة في المنشأة وطبيعة دوافع الاختيار المحاسبي بشكل عام ففي ضوء وجود مصالح خاصة للإدارة تتوقف على رقم الربح المحاسبي، فانها تدخل في عملية التقرير المالي للتقرير ان الارباح تتفق مع معياراً معيناً (Benchmak) قد يحدد من خلال الترتيبات التعاقدية او للتأثير على اسعار الاسهم السوقية ، او من خلال تنبؤات الأرباح⁽²⁾

(1) محمد محمود جاسم وأسد منشد محمد " انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح " (مجلة كلية التربية الاساسية/ جامعة بابل، العدد 5 ، تموز 2011 ، ص449)

(2) محمد موري كانه " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المسجلة في السوق المالية السعودية " (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة ام القري ، مكة ، 2014، ص28)

تعريفات 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 لهيكل 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⁽¹⁾

كما تعرف أيضا "بأنها عبارة عن ممارسات مقصودة من قبل الإدارة بشأن قياس الربح والتقارير عنه لكي يعكس رغبات ومصالح الإدارة أكثر من كونه انعكاساً للأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة. وتأخذ هذه الممارسات بعدين أساسيين هما: إما زيادة الأرباح في الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلية، أو العكس. وقد يكون ممارسة إدارة الأرباح أما لأسباب خارجية أو داخلية . وتتمثل أهم الأسباب الخارجية في مقابلة تنبؤات المحللين الماليين، وما يفرضه سوق الاقتراض والمنافسة، أما الأسباب الداخلية فتتمثل غالبا في حوافز ومكافآت الإدارة"⁽²⁾.

كما عرفت إدارة الأرباح بأنها "أي سلوك تقوم به الإدارة للتأثير على صافي الدخل الذي يظهر بالقوائم المالية دون تحقيق مزايا اقتصادية حقيقية، ولكنه قد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل، وتهدف الإدارة من خلال تأثيرها على الدخل إلى تحقيق منافع ذاتية لها، أو لأغراض التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية"، وكذلك تمثل إدارة الأرباح تدخلا مقصودا من جانب الإدارة في عملية إعداد القوائم المالية بغرض

(1) جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد : 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. 2009، غزة، فلسطين ، ص 823.

(2) صفا محمود السيد، "إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية - دراسة تحليلية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة جنوب الوادي، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 2004م، ص 14 .

تحقيق بعض المكاسب الخاصة ومن الملاحظ أن هناك مشكلة في التعامل مع مثل هذا السلوك، حيث أن تأثيره على الأرقام المحاسبية المفصح عنها يتوقف على نية وهدف الإدارة والتي تمثل عوامل غير قابلة للملاحظة⁽¹⁾

كما تم تعريف إدارة الأرباح بطرق مختلفة، فقد عرفها " Schipper" على أنها تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بنية تحقيق بعض المكاسب الخاصة⁽²⁾. "وحسب" تعريف Healy & Wahlen فإن: إدارة الأرباح تتحقق عندما يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في إعداد البيانات المالية، وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل البيانات المالية إما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة، أو لإبرام تعاقدات باستخدام الأرقام المحاسبية". ويرى كلا من " Zimmerman & Watts" 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⁽³⁾

يرى للباحث انه من خلال العرض ان هذه التعريفات تدور على ان إدارة الأرباح هي استخدام تقنيات المحاسبة والمرونة المتوفرة في المعايير المحاسبية لمعالجة الأحداث الاقتصادية بقصد التأثير على نتائج الوحدات الاقتصادية لتحقيق مكاسب للإدارة او للدخول في تعاقدات جديدة

قد قام (Ronen and Yaari) بتلخيص التقديرات المختلفة لإدارة الأرباح وأشار انها تقع ضمن ثلاث مناطق المنطقة البيضاء المنطقة الرمادية المنطقة السوداء

المنطقة البيضاء: إدارة الأرباح هي اخذ خاصية Advantage او ميزة المرونة flexibility في اختيار المعالجات المحاسبية لإشارة المدراء للمعلومات الخاصة عن التدفقات النقدية المستقبلية

(1) وصفي عبدالفتاح حسن، "تسوية الأرباح خلال الفترات المحاسبية من منظور اقتصادي وأخلاقي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، (مارس: 1997)، ص ص 9 - 10.

(2) Schipper, K. Commentary on Earnings Management. Accounting . 1989 ,Vol,13, No,4,p368

(3) سمير كامل محمد عيسى : أثر جودة المراجعة على عملية إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد: 2، المجلد 45، الإسكندرية، مصر، جويلية، 2008، ص 13.

المنطقة الرمادية : ادارة الارباح هي اختيار المعالجات المحاسبية التي اما ان تكون نفعية Opportunistic
تعظيم الفائدة أو المنفعة للادارة فقط Maximizing the utility of management only
أو الفعالية الاقتصادية Economically efficient

المنطقة السوداء: ادارة الارباح هي ممارسة استخدام الحيلة tricks لتحريف او تخفيف الشفافية في التقارير
المالية

فادارة الارباح التي تقع ضمن المنطقة البيضاء تعتبر مفيدة لانها تؤدي الى تعزيز الشفافية في التقارير
المالية ، وادارة الارباح التي تقع ضمن المنطقة السوداء تعتبر ضارة Pernicious حيث ترتبط بتحريفات
Misrepresentation كلية او على غش Fraud، اما الرمادية فتتضمن التلاعب بالتقارير المالية ضمن
حدود الالتزام بالخطوط العريضة للمعايير المحاسبية و هي بالتالي اما ان تكون نفعية Opportunistic او
لتعزيز الفعالية⁽¹⁾ .

ثانيا: مراحل تطور إدارة الأرباح:

لقد مر اهتمام إدارة الوحدة الاقتصادية بالأرباح بعدد من المراحل المختلفة التي تعبر كل منها على
طبيعة هذا الاهتمام والهدف منه ودوافعه وذلك كما يلي:

1. مرحلة التقديرات المحاسبية:

لقد سادت هذه المرحلة قبل العقد التاسع من القرن العشرين، وقد تضمن الفكر المحاسبي في هذه
المرحلة الكثير من المصطلحات العلمية التي تعبر عن طبيعتها وكيفية الاهتمام بالأرباح خلالها مثل البدائل
المحاسبية والاختيارات المحاسبية والسياسات المحاسبية والتغيرات المحاسبية إلى غير ذلك من المصطلحات،
والتي تشير جميعها في مفهومها العام إلى حرية الإدارة في الاختيار بين الطرق المحاسبية المختلفة عند
إعداد القوائم المالية وعرض المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يحقق الهدف من ذلك، ولقد حظيت هذه
المرحلة باهتمام الهيئات والمنظمات المختلفة المسؤولة عن وضع المعايير سواء المحاسبية أو معايير

(1) محمد موري كانه ، مرجع سابق ، ص ص 31_32

المراجعة بحيث أصبحت تتضمن بعض المعايير التي تعبر عن ذلك مثل معيار المحاسبة الدولي رقم "8" والذي يقابله معيار المحاسبة المصري رقم "5" بعنوان "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، كما أصدر مجلس المبادئ المحاسبية "APB" الرأي رقم "20" بعنوان التغيرات المحاسبية والذي اهتم ببيان أنواع هذه التغيرات ومعالجة أثرها على المعلومات المحاسبية في السنة الجارية⁽¹⁾.

تعتبر التقديرات المحاسبية ذات أثر على دلالة القوائم المالية المنشورة لما لها من تأثير على درجة إيضاح القوائم المالية، والذي قد يؤثر على طبيعة القرارات التي تتخذها الأطراف المستخدمة لهذه القوائم⁽²⁾. يرى الباحث أن اختلاف التقديرات المحاسبية له تأثير واضح على دلالة القوائم المالية وإيضاحاتها حيث يؤثر على موثوقية البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة بتلك القوائم وخلوها من الأخطاء والتحريف والتحيز.

2. مرحلة تمهيد الدخل:

يشير تمهيد الدخل في الفكر المحاسبي إلى التدخل المعتمد من قبل الإدارة بغرض تجنب حدوث أية متغيرات مؤثرة في اتجاه رقم الدخل المعلن والمستهدف للتمهيد بما يتفق مع أهداف الإدارة المحددة مسبقاً بخصوص الإفصاح عن المعلومات المحاسبية⁽³⁾.

ولقد سادت هذه المرحلة خلال العقد التاسع من القرن العشرين، وتسمى أيضاً مرحلة التلاعب المحاسبي Accounting Manipulation، أو التلاعب في الأرباح Earning Manipulation، أو تقلبات الربح Earning Fluctuations، وتعتبر هذه المرحلة امتداداً للمرحلة السابقة مع زيادة تدخلات الإدارة في إعداد المعلومات المحاسبية بحيث تقوم بتطويع الطرق والأساليب المحاسبية لتعديل رقم الربح

(1) محمد أحمد إبراهيم خليل، "مؤشرات إدارة الأرباح في الوحدة الاقتصادية وكيفية الحد من سلبياتها"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني، 2005م)، ص ص 220-221.

(2) سالم سليمان سالمان، دراسة تحليلية لدور المعايير المحاسبية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة أرباح المنشأة"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2009م)، ص 22.

(3) على محمد حسن هويدي، "دراسة إختبارية لبعض محددات تمهيد الدخل في الشركات المساهمة الكويتية"، مجلة الإدارة العامة، العدد الثاني، أغسطس 1998م)، ص 374.

بالشكل الذي يحقق إستراتيجية الإدارة في توقيت الإفصاح عن هذا الربح، لذا فقد عرف تمهيد الدخل بأنه محاولة الإدارة للتخلص من الانحرافات غير الطبيعية في الأرباح المحاسبية بشرط أن تكون في حدود المبادئ المحاسبية المتعارف عليها⁽¹⁾.

في حين يرى آخر أن تمهيد الدخل المحاسبي هو خفض حدة التذبذبات في الأرباح الفعلية المنشورة حول رقم معين للربح المتوقع ترى الإدارة أنه الربح العادي للوحدة الاقتصادية، ويعبر عن ذلك سلوك إداري رشيد، نتيجة ذلك ظهرت الإستراتيجية الإدارية المختلفة التي تبرر سلوك الإدارة تجاه التدخل في الأرباح وممارسة تمهيد الدخل، خاصة وان الإستراتيجية كمفهوم تعبر عن فلسفة ونوايا الإدارة فيما يتعلق بتحديد وتقييم المناهج البديلة لتحقيق أهداف التنظيم المرسومة، ومن هذه الإستراتيجيات⁽²⁾:

أ. إستراتيجية تعظيم الأرباح:

وتهتم هذه الإستراتيجية بتعظيم أرباح الفترة الحالية على حساب الفترات القادمة من خلال اختيار المعالجات المحاسبية التي تحقق ذلك مثل رسملة بعض المصروفات وإهلاكها على فترات زمنية طويلة.

ب. إستراتيجية تدنيه الأرباح

وهي على عكس الإستراتيجية السابقة ويتم استخدامها إذا كانت تتفق مع فلسفة ونوايا الإدارة وتلبي تطلعاتها المستقبلية والتي تسعى إلى زيادة الأرباح المستقبلية على حساب الأرباح الحالية.

ث. إستراتيجية الحد من التباين في الأرباح:

وتعتبر هذه الإستراتيجية عن طبيعة هذه المرحلة والقائمة على استخدام تمهيد الدخل في الحد من هذا التباين، وتعكس هذه الإستراتيجية بعض السلوكيات الإدارية التي تنظر إلى الأرباح كأحد عناصر تقييم أدائها والتعبير عن المخاطر التي تواجهها الوحدة الاقتصادية نتيجة لتعدد هذه الإستراتيجيات والتي تعبر جميعها عن تدخلات الإدارة في تحديد الأرباح المحاسبية، واتخاذ القرارات الإدارية التي تؤثر على توقيت وقوع الأحداث

(1) Beidman , C, R. Income Smoothing ; The Role of Management ,The Accounting Review,1973,p.653.

(2) أحمد هاني بحيري، "دراسة تحليلية إخبارية لمتطلبات الإستراتيجية الإدارية للخيارات المحاسبية في مصر"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، (يناير: 1993) ص ص 12-13.

المالية وبالتالي التأثير على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للوحدة الاقتصادية⁽¹⁾.

يرى الباحث أن هذه المرحلة تضمنت العديد من المصطلحات والتي بلغت نحو ثمانية مصطلحات مما يشير إلى عمق الفكر المحاسبي وثراؤه في تناول الأبعاد المختلفة لعملية إدارة الأرباح، كما يشير إلى الآثار المتعددة لعملية إدارة الأرباح على الوحدة الاقتصادية والمهتمين بها، حيث تعتبر هذه المرحلة مكملة للمرحلة السابقة حيث أتت متضمنة ما قبلها علاوة على تناولها لأبعاد جديدة تعبر عن أهمية عملية إدارة الأرباح وتأثيرها الفعال داخل وخارج الوحدة الاقتصادية.

3. مرحلة إدارة الأرباح:

يرى البعض أن مشكلة تمهيد الدخل إنما نشأت من داخل المهنة بسبب عجزها عن التوصل إلى قياسات محددة للظاهرة المحاسبية الواحدة، حيث ما كان من الممكن أن تظهر هذه المشكلة في حالة عدم توافر البدائل والخيارات المناسبة بخصوص قياس والإفصاح عن حجم النفقة أو الإيرادات ومن ثم تحديد رقم الدخل، وقد تطور الأمر من الاهتمام بمسألة ضبط اتجاه الأرباح على مدار عدة فترات أي تمهيد الدخل إلى تعظيم أو تدنية الأرباح المحاسبية لخدمة غرض أو أغراض معينة وهو ما يعرف بظاهرة إدارة الأرباح⁽²⁾.

لقد سادت هذه المرحلة من بداية العقد العاشر من القرن العشرين وحتى الآن، وتسمى مرحلة إدارة الاستحقاق، ويطلق عليها أيضاً Big – Bath Accounting، ولا تتفصل هذه المرحلة عن المرحلتين السابقتين وخاصة المرحلة الثانية، كما تتميز هذه المرحلة بأن تدخلات الإدارة في تحديد الأرباح بدأت تأخذ بعداً جديداً يعبر عن دوافعها المختلفة للقيام بذلك، لذا لا يتفق الباحث مع الرأي القائل بأن إدارة الأرباح ليس لها علاقة بتمهيد الأرباح، ولكن يمكن القول بأن تمهيد الدخل أحد الأدوات التي تستخدم في ممارسة عملية إدارة الأرباح في الوحدة الاقتصادية، ولذا ستكون هذه المرحلة هي محل الاهتمام والدراسة لأنها تجب المراحل

(1) عمر عيسى جهماني، "سلوك تمهيد الدخل في الأردن - دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان"، المجلة

العربية للمحاسبة، مجلس التعاون لدول الخليج، العدد الأول، 2001، ص ص 111-112.

(2) مدثر طه أبو الخير، "إدارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية دليل ميداني على التغيرات في أرصدة المخصصات بالقوائم

المالية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 1999م، ص 1.

السابقة لها، علاوة على إظهار دور الاستحقاقات في عملية إدارة الأرباح وما تلقاه من اهتمام في بعض الوحدات الاقتصادية⁽¹⁾

يرى الباحث أن هذه المرحلة تعبر عن التأثير المباشر لعملية إدارة الأرباح على المعلومات المحاسبية وبصفة خاصة على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي التأثير على قرارات مستخدمي هذه المعلومات وخاصة من خارج الوحدة الاقتصادية، وبالتالي تؤثر على حقوق ومصالح الفئات الأخرى المهتمة بالوحدة الاقتصادية.

ثالثاً : أنواع إدارة الأرباح:

تصنف إدارة الأرباح إلى عدة أنواع تبعاً لشرعيتها، واتجاهها، ومن حيث مدى تأثيرها على التدفقات النقدية، ونية الإدارة من وراء ممارستها، وذلك كما يلي:

1. من حيث شرعيتها:⁽²⁾

أ. إدارة الأرباح الشرعية: وهي التي تكون وفق ما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً من حيث الاختيار بين البدائل والتقديرات المحاسبية وأيضاً تكون موافقة للأنظمة والقوانين.

ب. إدارة الأرباح الغير الشرعية: وهي التي تخالف وتنتهك المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً أو القوانين للوصول إلى أهداف الإدارة. وهذا النوع من إدارة الأرباح يمكن اعتباره غشاً .

2. من حيث اتجاهها:

أ. إدارة الأرباح الهابطة: وهي التي تهدف إلى تخفيض الدخل.

ب. إدارة الأرباح الصاعدة: وهي التي تهدف إلى زيادة الدخل.

3. من حيث مدى تأثيرها على التدفق النقدي:

أ. إدارة الأرباح الاقتصادية: وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للشركة للتأثير على الدخل، وهذا النوع يؤثر على التدفق النقدي.

(1) محمد احمد إبراهيم خليل، مرجع سابق، ص223.

(2) فواز سفير القثامي، توفيق بن عبد المحسن الخيال، إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية، دراسة تطبيقية، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية الصادرة عن جامعة الإسكندرية، العدد10، المجلد رقم47 الإسكندرية، مصر، 2010، ص249)

ب. إدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاق: وهي تستفيد من المرونة في التقديرات المحاسبية والبدائل
4. من حيث نية الإدارة

أ. إدارة الأرباح المعلوماتية: ويهدف مثل هذا النوع إلى توفير معلومات لمستخدمي التقارير المالية من
مستثمرين وغيرهم حول مستقبل التدفق النقدي للشركة، وتوقعاتها المستقبلية.

ب. إدارة الأرباح الانتهازية: ويهدف هذا النوع إلى التأثير على النتائج المالية من أجل تدعيم حصول
الإدارة على بعض المنافع الخاصة على حساب مصالح الأطراف الأخرى مما يمثل سلوكاً انتهازياً .

ت. إدارة الأرباح المحاسبية: تتم من خلال الاختيارات والتقديرات المسموح بها من بين الطرق المحاسبية
، تقوم الشركة باستعارة الأرباح من الفترات المستقبلية من خلال تسريع الإيرادات أو تأجيل بعض
المصروفات من أجل تحسين الأرباح الحالية أو العكس ، تقوم الشركة بنقل الأرباح إلى الفترات
المستقبلية والاعتراف بالمصروفات والخسائر المرتبطة بإعادة هيكلة الشركة أو الاستغناء عن بعض
قطاعاتها وتحميلها على السنة المالية للتخلص منها إدارة الأرباح الحقيقية⁽¹⁾

رابعاً : مداخل إدارة الأرباح

ان ادارة الاريح يمكن ان تتم من خلال الاسلوبين التاليين (2)

الاول : الاختيارات المحاسبية للاستحقاق مثل توقيت الإيرادات والاعتراف بالمصروفات

الثاني : تغيير الاسلوب المحاسبي مثل سياسة الاول في الاخير او العكس

يرى الباحث ان الاسلوب الاول سهل التطبيق وصعب الاكتشاف اما الاسلوب الثاني فهو صعب

التطبيق ويمكن اكتشافه بسهولة

⁽¹⁾ مختار ادريس ابوبكر ادم وهلال يوسف صالح " دور معايير التقارير المالية الدولية في الحد من ممارسات ادارة الاريح في القوائم المالية للمصارف "دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية" ، (مجلة العلوم الاقتصادية،الخرطوم المجلد 17 (2) ، 2016 ، ص 116)

⁽²⁾Khaled Aljifri, **Measurement and motivation of Earnings Management: a Critical Perspective**, **Journal of Accounting – Business & Management**, Vol.14. (2007) Pp.75-95

ان توقيت واختيار الاساليب المحاسبية ياخذ بعدين⁽¹⁾

البعد الاول :

يتحدد من ان المديرين لهم حرية التصرف اختيار توقيت عرض الاحداث في السجلات المحاسبية مثل توقيت اعدام الديون او شطب الاصول التالفة

البعد الثاني :

من خلال توقيت الصفقات التي لها تأثير على الارباح في نهاية السنة المالية مثل نفقات البحث والتطوير او الاعلانات بحيث تكون الصفقات مؤثرة على الارباح في الفترة القادمة وعليه فان ادارة الارباح يمكن ان تحدث من ان :

1. المديرين لديهم المرونة في اتخاذ القرارات التشغيلية او الاختيار بين السياسات المحاسبية

2. المديرين يفتقدون القدرة على توصيل المعلومات الخاصة لمستخدمي القوائم المالية

و عرف Accounting Choice الاختيار المحاسبي

هو اي قرار يتم اتخاذه غرضه الاساسي التأثير "من حيث الشكل او المضمون" على مخرجات النظام المحاسبي في طريق خاص ودقيق يشتمل ليس فقط على القوائم المالية المنشورة والمتوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP بل ايضا على عوائد الضرائب والحفظ التنظيمي مما سبق يرى الباحث ان الادارة يمكنها اختيار ما يتاح لها من السياسات المحاسبية لتطويع

الارباح لتحقيق غرض معين ويرجع ذلك الى ثلاثة اسس

اولاً: الاختيارات المحاسبية

ثانياً: وجود علميات لم تتكتمل بعد

ثالثاً: النظرة المتقائلة او المتشائمة للادارة للمستقبل

خامساً : طرق إدارة الأرباح

يتطلب نظام المحاسبية على اساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبية المتعارف عليها من المديرين بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الارباح المعلنة , ومن بين احكام التقديرات

⁽¹⁾Jonas Spohr, *Essays on earnings management, Working Paper* , the Swedish School of economics and business administration. 2005, p 15.

المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر ما يلي:

1. طبيعة التقديرات المحاسبية

في بعض الأحيان لا يمكن قياس العديد من عناصر القوائم المالية بدقة وبالتالي تلجأ منظمات الأعمال إلي قياس تلك العناصر تقديرياً بناءً علي فروض يتم استنتاجها من المعلومات المتاحة الموثوق بها من إدارة المنظمة ، ومن أمثلة تلك العناصر التي يتم عمل تقديرات لها وفقاً للمعايير المحاسبية " المعيار المحاسبي المصري رقم (5) " ما يلي⁽¹⁾:

- أ. تقدير المخزون في نهاية الفترة.
- ب. تقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وقيمتها التخريدية في نهاية عمرها الإنتاجي.
- ت. تقدير الديون المشكوك فيها وباقي المخصصات الأخرى المختلفة.
- ث. تحديد توقيتات الاعتراف بالإيرادات والمصروفات.
- ج. تحديد القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية الأخرى.

ومما يجدر الإشارة إليه أن ما يدفع منظمات الأعمال إلي تقدير تلك العناصر هو ظروف عدم التأكد التي تتصف بها بعض أنشطة تلك المنظمات ، وباستخدام مدخل التقديرات المحاسبية تستطيع إدارة المنظمات ممارسة إدارة الأرباح بإتباع تقديرات مختلفة عن تلك التقديرات السابق تطبيقها في الفترات السابقة ، أو تطبيق تقديرات متحيزة لتحقيق أهداف الإدارة ، مما ينعكس في النهاية علي صافي الربح بالزيادة أو النقصان ويصبح صافي الربح المعلن مختلف عن صافي الربح الحقيقي.

2. الاستناد إلي مرونة المبادئ المحاسبية

من المعروف أن عملية إعداد التقارير والقوائم المالية تحكمها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، وعادة ما تقوم الهيئات العلمية والمهنية بصياغة تلك المبادئ المحاسبية بمرونة يمكن من خلالها تطبيق

(1) سامي محمد أحمد غنيمي " إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال - دراسة

اختبارية " مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة - جامعة بنها العدد الأول - المجلد الثاني - يناير 2011 م، ص ص

مجموعة من الطرق والسياسات لقياس بعض الأحداث المالية ، مما يتيح للإدارة حرية الاختيار للطريقة التي تناسب ظروف المنظمة ، ومن هنا تقوم الإدارة باختيار الطرق والسياسات التي تحقق أهدافها وفقاً للتقديرات الشخصية وفي ضوء ظروف المنظمة ، وبالتالي فإن مرونة صياغة المعايير تسمح للإدارة بتطبيق بعض ممارسات إدارة الأرباح دون أن تقع في إشكالية مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، طالما أن صياغة المعايير تعطى الحق في ذلك .

تستطيع إدارة المنظمة القيام بممارسات إدارة الأرباح بحجة مرونة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، كما أشار أحد الباحثين في العديد من الجوانب من أهمها⁽¹⁾:

أ. اختيار أو تغيير طريقة حساب إهلاك الأصول الثابتة الملموسة ، حيث تسمح معايير ومبادئ المحاسبة لإدارة المنظمة باختيار طريقة الإهلاك التي تراها مناسبة من بين الطرق المتاحة بمعايير المحاسبة (معيار المحاسبة المصري رقم 20 - فقرة 62) .

ب. اختيار أو تغيير طريقة تسعير المخزون ، حيث تتعدد الطرق المقبولة لتسعير المخزون وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (2) .

ت. اختيار أو تغيير طريقة المحاسبة عن نظم مزايا التقاعد، كما ذكر في المعيار المحاسبي المصري رقم(21) .

ث. اختيار أو تغيير طريقة معالجة آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية ، كما ذكر في المعيار المحاسبي المصري رقم (13)

ج. اختيار أو تغيير سياسة الاعتراف بالإيراد ، وتحديد التوقيات التي تساعد الإدارة في تحديد رقم صافي الربح الذي يحقق أهدافها ، كما ذكر في المعيار المصري رقم (11)

ح. اختيار طريقة المحاسبة عن تجميع الأعمال ونتائجها، كما ورد في المعيار المحاسبي المصري رقم (29) .

(1) د. مصطفى راشد العبادي "حدود مسئولية مراجعي الحسابات عن الاستجابة لمخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح - دراسة إختبارية " ، مجلة الدراسات والبحوث والتجارية ، كلية التجارة - جامعة بنها ، السنة الثامنة عشرة ، العدد الثاني ، 2008 ص. ص. 67 - 69

3. تغيير نمط الإفصاح المتبع بالتقارير والقوائم المالية

وذلك من خلال إعادة تبويب عناصر قائمة الدخل بهدف إظهار بعض العناصر وإخفاء عناصر أخرى ، إلي جانب إعادة تبويب عناصر قائمة المركز المالي ، مع مراعاة عدم تعارض التبويبات الجديدة مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فمثلاً نلاحظ أن المعيار المحاسبي المصري رقم (1) قد حدد محتوى وترتيب عناصر القوائم المالية ، بحيث يتم الفصل بين الأرباح الناتجة من التشغيل والأرباح قبل الضرائب في قائمة الدخل ، كما حدد المعيار المحاسبي المصري رقم (4) كيفية تبويب قائمة التدفقات النقدية بحيث يتم الفصل بين التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية والتدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الاستثمارية والتدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية ، وهنا يمكن للإدارة أن تمارس عملية إدارة الأرباح من خلال ما يلي:⁽¹⁾

أ. إدراج بعض العمليات التي تعبر عن أنشطة استثمارية ضمن الأنشطة التشغيلية بصورة تظهر الأرباح الناتجة من الأنشطة التشغيلية علي غير حقيقتها.

ب. إدراج بعض الأنشطة التمويلية ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بحيث تظهر التدفقات النقدية التشغيلية بصورة تكفي المنظمة للوفاء بالتزاماتها بدون الحاجة إلي تمويل خارجي ، وهذا من شأنه أن يؤثر علي قرارات مستخدمي التقارير والقوائم المالية خاصة فيما يتعلق بالحكم علي كفاءة الإدارة القائمة علي شؤون منظمات الأعمال.

4. هيكلية العمليات المرتبطة بالمعايير المحاسبية غير المرنة:

هنا تحاول إدارة المنظمات التحايل علي المعايير التي تحدد المعالجات المحاسبية بطريقة رقمية بصورة لا يكون فيها أي مجال لقيام الإدارة بعملية التقدير الشخصي مما يحد من قدرة الإدارة علي القيام بممارسات

(1) سامي محمد أحمد غنيمي مرجع سابق ، ص31.

إدارة الأرباح ، وهنا يشير أحد الباحثين ⁽¹⁾ أن إدارة المنظمات تحاول ممارسة عمليات إدارة الأرباح والتغلب علي هذا النوع من المعايير من خلال إتباع ما يسمى " هيكله العمليات " ، بحيث تقوم إدارة المنظمة بتعديل العقود والاتفاقيات أو إعادة صياغتها بصورة تمكنها من ممارسة إدارة الأرباح ، وفي نفس الوقت تتجنب مخالفة المعالجات المحاسبية الواردة في هذا النوع من المعايير المحاسبية.

فمثلاً نجد أن المعيار المحاسبي المصري رقم (20) قد حدد المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي التي تبرم وفقاً لأحكام قانون التأجير التمويلي رقم (95) لسنة 1995م ولائحته التنفيذية ، حيث حدد المعيار في الفقرة الثانية الشروط الواجب توافرها في العقد حتى يمكن معالجته محاسبياً كعقد إيجار تمويلي ، وكانت الشروط كالآتي:-

- أ. تعطي شروط العقد للمستأجر الحق في شراء المال المؤجر في التاريخ وحسب المبلغ المحدد في العقد.
- ب. مدة عقد الإيجار تمثل 75% علي الأقل من العمر الإنتاجي للمال المؤجر.
- ت. القيمة الحالية لإجمالي القيمة التعاقدية (القيمة الإيجارية مضافاً إليها ثمن الشراء) عند نشأة العقد تمثل 90% علي الأقل من قيمة المال المؤجر.

وهنا تستطيع إدارة المنظمة ممارسة عمليات إدارة الأرباح بما يتفق مع أغراضها ودوافعها الخاصة دون أن تخالف المعالجة المحاسبية المحددة في هذا المعيار تفصيلاً من خلال صياغة بنود العقد بالصورة التي تحقق لها الربح الذي يحقق أغراضها ، فإذا كانت المنظمة ترغب في رسملة عقد الإيجار كعقد تأجير تمويلي ، فإنها تقوم بصياغة العقد وتحديد شروطه بالصورة التي تتفق مع هذا المعيار ، وفي حالة رغبتها في أن تجعل الإيجار كمصرف جاري فإنها يقوم بصياغة العقد بصورة تخالف الشروط الواردة تفصيلاً في هذا المعيار ، وبالتالي يصبح العقد كأنه عقد إيجار تشغيلي ، كأن يجعل مثلاً مدة العقد تقل عن 75% من العمر الإنتاجي للأصل المؤجر أو غير ذلك من الشروط الأخرى.

5. التغيير في المنظمة وسياساتها الاستثمارية:

وذلك من حيث شكلها القانوني ، وقد يكون التغيير في صورة اندماج مع منظمة أو منظمات أخرى ، بهدف إخفاء أمور من شأنها أن تحقق أهداف الإدارة وتساعد في ممارسة إدارة الأرباح ، وقد يكون التغيير في سياسات المنظمة الاستثمارية أو التمويلية بهدف التحايل علي تطبيق بعض المعايير أو المبادئ المحاسبية

(1) مصطفى راشد العبادي ، المرجع السابق، ص 71

الإجبارية ، وخاصة التي لا تتفق النتائج المرتبطة بها مع الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها بخصوص صافي الربح لمنظمة الأعمال.

مما سبق يتضح للباحث أن ممارسات إدارة الأرباح يترتب عليها آثار سلبية عديدة لمنظمات الأعمال ، كما أنها تتأثر بعوامل ومتغيرات كثيرة منها ما يلي .:

- أ. طبيعة المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئات العلمية والمهنية المسئولة عن مهنة المحاسبة.
- ب. تعدد طرق القياس والإفصاح عن العديد من عناصر التقارير والقوائم المالية ، والتي تعطي للإدارة الحق في اختيار أي منها دون أن تكون قد خالفت المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- ت. الأهداف التي ترغب الإدارة في تحقيقها والتي تتعارض مع أهداف المستثمرين وبعض الأطراف الأخرى ذات العلاقة ، في كثير من الأحيان.

المبحث الثاني

دوافع واساليب ادارة الارياح

أولاً : دوافع ادارة الارياح

ان لكل ممارسة من ممارسات الحياة العملية دوافع معينة تعمل كموجه لتحقيق بعض الاهداف بعض الاهداف المنشودة وهذا ينطبق تماما على ادارة الارياح حيث يشير "Beneish" الى وجود وجهتي نظر حول دوافع قيام الادارة بممارسات ادارة الارياح هما وجهة النظر الانتهازية ووجهة النظر المعلوماتية بالنسبة لوجهة النظر الانتهازية تهدف الى تضليل الاطراف ذات المصلحة حول الاداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة او بالتاثير على النتائج التعاقدية وذلك لتحقيق منافع ذاتية لها ، اما بالنسبة لوجهة النظر المعلوماتية فتري ان الدافع من ادارة الارياح هو التاثير على مستخدمي القوائم المالية عن طريق الكشف عن معلومات تتفق وتوقعاتهم بشأن التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة وهنا يؤكد "Beneish" انه من الصعب الكشف عن ان دافع الادارة هو الدافع الانتهازي او الدافع المعلوماتي (1)

بينما يرى "healy & wahlen" ان دوافع ادارة الارياح يمكن ان تقسم الى ثلاثة دوافع رئيسية قد

ينطوي كل منهما على الدافع الانتهازي او الدافع المعلوماتي او الدافعين معا كما يلي :

1. الدوافع التعاقدية

2. دوافع سوق المال

3. الدوافع التنظيمية

1. : الدوافع التعاقدية

حسب نظرية الوكالة فان المؤسسة عبارة عن مجموعة من التعاقدات التي تتم بين الاطراف ذات

المصلحة والتي تسعى لتحقيق منافعها الشخصية، وتولدت عن هذه النظرية مجموعة من النظريات التي سمحت

بدورها في صياغة ثلاث فرضيات لتفسير سلوك الادارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية وهي:

أ. فرضيات الحوافز

(1) Messod D. Beneish, **Earnings Management: A Perspective, Working Paper, Indiana University**, April ,2001, p 3, Available from, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=269625, access at may 2017

ب. فرضيات اتفاقيات الديون

ت. فرضيات الحجم (التكلفة السياسية)

يشير "scott & pitman" الى انه عندما يكون التعاقد بين المؤسسة والاطراف الاخرى مبني على النتائج المحاسبية فانه يتولد لدى الادارة الدافع لادارة الارباح بما يحقق اهدافها وهذا يطلق عليه الدوافع التعاقدية والمتمثلة في : زيادة مكافآت وحوافز الادارة ، موافقة شروط عقد الدين ، اكتساب مزايا عند التفاوض مع النقابات واتحادات العمال ، الامن الوظيفي⁽¹⁾

أ. زيادة مكافآت وحوافز الادارة

يهدف نظام الحوافز إلى تشجيع الإدارة على بذل أقصى جهد ممكن في سبيل تحقيق مصلحة الملاك، ولكي ترتبط الحوافز بالجهد المبذول غالباً ما يحتوي نظام الحوافز على حدين هما، الحد الأدنى والحد الأقصى. ومن المفترض أن نظام الحوافز بهذا الشكل في ظل توافر السلوك الانتهازي لدى الإدارة قد يؤثر على دوافع الإدارة للتأثير على الدخل (إدارة الأرباح) بإحدى الحالات الأربعة التالية: حالة زيادة الدخل الفعلي عن الحد الأقصى للحوافز، عندئذ قد يتولد دوافع لدى الإدارة لتخفيض دخل الفترة الحالية لصالح زيادة دخل الفترة أو الفترات التالية، وحالة انخفاض الدخل الفعلي عن الحد الأدنى للحوافز، وعندئذ قد يتولد دافع لدى الإدارة لزيادة دخل الفترة الحالية على حساب الفترة أو الفترات التالية، وحالة أن مستوى الدخل الفعلي يقل بدرجة كبيرة عن الحد الأدنى للحوافز، وعندئذ قد يتولد دافع لدى الإدارة لتخفيض الدخل إلى مستوى أقل مما هو عليه أو التحويل الدخل المنخفض إلى خسائر حتى تضمن الإدارة الحصول على مكافآت في الفترة أو الفترات التالية ويطلق على هذا السلوك Big Bath. وحالة إذا كان دخل الفترة الحالية سوف يتخذ كميّار لتحديد مكافآت الإدارة في الفترة التالية، عندئذ قد يتولد دافع لدى الإدارة لتجنب وضع مستوى يصعب تحقيقه عملياً في الفترات المقبلة⁽²⁾

ب. التوافق مع شروط عقد الدين

هنالك علاقة تعاقدية تربط بين المؤسسة والدائنين وهذا يجعل الاطراف الدائنة تهتم بمؤشر الارباح

⁽¹⁾ Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, **Auditors and Earnings Management**, July 2001, Available from:<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2001/0700/features/f073801.htm>, access at mar 2017.

⁽²⁾ وصفي عبدالفتاح حسن، "تسوية الأرباح خلال الفترات المحاسبية من منظور اقتصادي وأخلاقي"، مجلة كلية التجارة

للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، (مارس: 1997)، ص ص 11_9

خاصة التقلبات في هذا المؤشر والتي تزيد من مخاطر عدم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها تجاه الدائنين ، فالمؤسسات التي تكون فيها نسبة الدين مرتفعة تكون عرضة لعدم الوفاء بشروط عقد الدين والتي سوف تميل الى استخدام السياسات المحاسبية لتحويل الارباح المحاسبية من الفترات اللاحقة للفترات الحالية بغرض تضخيم الارباح الحالية⁽¹⁾

فحملة المساهمين غالبا مايؤثرون على سياسات الادارة فيما يختص بحقوق حاملي السندات وتجلي ذلك نتيجة عدم وفاء المؤسسة بالتزاماتها نتيجة القيام بتوزيعات الارباح الكبيرة على حاملي الاسهم واصدار صكوك الدين الممتازة او القيام بمشروعات ذات مخاطرة مرتفعة⁽²⁾ ، لذا فان الدين غالبا مايبنى على شروط صارمة تبنى على ارقام محاسبية او مشتقاتها والتي تعمل على تقييد اداء المؤسسة وتقييد تصرفاته المالية والاستثمارية التي تخفض من ديونها الخارجية لان مخالفة هذه الشروط ينتج عنه ارتفاع تكلفة الاقتراض او فرض قيود جديدة على المؤسسة⁽³⁾.

ومن امثلة هذه الشروط⁽⁴⁾

1. قيود على توزيعات الارباح
2. الحفاظ على راس المال العامل
3. القيود على أنشطة الاندماج
4. القيود على الديون الاضافية
5. قيود على الاستثمار في مؤسسات اخرى
6. قيود على تصفية الاصول

⁽¹⁾ Thomas Jeanjean, Contribution a L'analyse de La Gestion du Résultat des Société Cotées, document disponible sur le site: http://www.afccca.com/archives/docs_congres/congres2001/textespdf/Jeanjean.pdf,

⁽²⁾ طارق عبد العال حماد "حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ التجارب" الدار الجامعية ،الاسكندرية، 2005م ، ص ص 74-75

⁽³⁾ Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, , OP Cit,p 54.

⁽⁴⁾ كمال الدين مصطفى الدهراوي ، احمد السيد سرايا "دراسات متقدمة في المراجعة والمحاسبة " المكتب الجامعي الحديث ،

الاسكندرية ، 2006، ص ص 110-113

ت. اكتساب مزايا عند التفاوض مع نقابات واتحادات العمال

في فترات معينة تتفاوض الادارة مع ممثلي العمال حول امور تتعلق بمصلحة العمال كرفع الاجور والمكافآت والمعاشات ، ومن المرجح ان يركز متلو العمال على الارباح المحققة من طرف المؤسسة لطلب الزيادة في الاجور ، في المقابل تسعى الادارة للحصول على عقود عمل ميسرة تحاول من خلالها تخفيض اي مطالبات بالزيادة في الاجور من قبل العمال ، فمعظم المؤسسات تبرم عقود مع العمال على اساس اعطائهم اجر ثابت بالاضافة الى نسبة ثابتة تحدد على اساس نسبة معينة من الارباح في حال تحقيق المؤسسة نسبة لمستوى ربح معين عليه فان اي زيادة معلنة في الارباح او وصول الارباح الى مستوى معين تؤدي الى المطالبة بزيادة الاجور من قبل العمال لذلك تلجا ادارة ادارات المؤسسات للتاثير على مفاوضات ممثلي العمال بتبني سياسات ممارسة ادارة الارباح وتخفيض الربح في الفترة التي تسبق المفاوضات لعدم تنفيذ هذه العقود⁽¹⁾

يرى الباحث ان قدرة الادارة على التلاعب بالارباح في هذه الحالة قد تكون محدودة نظرا لقدرة ممثلي العمال على اكتشاف مثل هذا الممارسات لادارة الارباح بسهولة وباقل تكلفة

ث. تحقيق الامن الوظيفي

في بعض الاحيان قد الهدف من وراء قيام الادارة بممارسات ادارة الارباح ليس الحصول على الحوافز المالية فقط وانما الحصول على مزايا اخرى والتي تحاول الادارة الحصول على اكبر قدر منها وهي الامن الوظيفي ، السمعة المهنية ، المكانة المرموقة ، حيث تؤثر الارقام المحاسبية تأثيرا مباشرا على ما نحصل عليه الادارة من حوافز غير مالية وهذا ما يحفزها على ادارة ارباحها للحصول على ثقة الملاك للحفاظ على مركزها الوظيفي⁽²⁾

(1) محمد احمد علقم " تطوير نموذج لتقييم جودة الارباح المعلنة في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الاردنية وعلاقتها بخصائص الشركات ومكاتب تدقيق الحسابات" رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية الدراسات التجارية والمالية ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان ، 2005 ، ص 69.

(2) ايمن احمد شتيوي " دراسة تطبيقية لتحليل العوامل الاقتصادية على ممارسات ادارة الارباح بالشركات المصرية" المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، العدد الاول ، 2009 ، ص26

2. دوافع سوق المال

تنشأ عندما يكون لدى الإدارة تصور بأن هنالك علاقة بين سعر السهم في السوق المالي والأرباح المعلن عنها حيث تستخدم الإدارة أحكامها الشخصية والحرية المتاحة لها في المبادئ المحاسبية للتلاعب بأرقام المحاسبية للتأثير على الربح المعلن وذلك في الفترة التي تسبق طرح العروض العامة وعروض الأسهم التي تطرح لزيادة رأس المال المؤسسات القائمة وكذلك لتتفق وتنبؤات المحللين الماليين وذلك لمنع حدوث أي تذبذب في أسعار الأسهم في المدى القصير وسنتناول الدوافع المتعلقة بسوق المال كما يلي:

أ. التأثير على سعر السهم

يعتبر السعر السوقي للسهم وعوائده من العوامل المؤثرة على تفضيل الإدارة للطرق والسياسات المتبعة للتقرير عن رقم الربح المحاسبي حيث تستهدف الإدارة من ممارسات إدارة الأرباح تحسين شكل القوائم المالية والتأثير على أسعار أسهمها قبل الاكتتاب العام وتجنب هبوط أسهمها في المدى القصير ، ولقد قدم العديد من الباحثين أدلة على التغيرات في أسعار الأسهم لفترة معينة ترتبط ارتباطاً وثيقاً باتجاه الربح المحاسبي غير المتوقع للفترة حيث ركزت دراسة "Ball & Brown" سنة 1986م على إشارة العائد وافترضت وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إشارة الربح المحاسبي غير المتوقع وعائد السوق غير العادي للسهم، وتوصلت الدراسة إلى أن إذا كانت إشارة الربح المحاسبي غير المتوقع موجبة أي أن الربح الفعلي يفوق الربح المتوقع فإن إشارة عائد السوق للسهم العادي تكون موجبة⁽¹⁾

ب. موافقة تنبؤات المحللين

تعتبر تنبؤات الأرباح التي يصدرها المحللون عن السوق، أو التي تصدرها الإدارة أحد الأرقام المستهدفة بالنسبة لإدارة الأرباح، فتهتم الإدارة بمحاولة التقرير عن أرقام للربح المحاسبي يتسق مع تلك التنبؤات، أو تزيد عنها⁽²⁾. وتعتمد الفكرة الرئيسية لذلك، على أنه إذا لم تقرر الإدارة عن أرباح تتسق مع التنبؤات، فإنها قد تواجه آثار سلبية، قد تكون تكاليفها أكبر إذا كانت الأرباح المقرر عنها أقل مما هو متنبأ به ولذلك تسعى

(1) كمال الدين مصطفى الدهراوي، "العلاقة بين المعلومات المحاسبية وعائد ودرجة المخاطرة السوقية للأسهم: دراسة تجريبية

على سوق الأسهم لدولة الإمارات العربية المتحدة"، (مجلة العلوم والإقتصاد والإدارية، العدد العاشر، 1994م)، ص 19.

(2) أمال محمد عوض، "دراسة واختبار مدى تأثير التحفظ المحاسبي في معايير المحاسبة المصرية على جودة التقارير

المالية للشركات المسجلة بالبورصة المصرية"، (المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني، 2010م)، ص 57.

الإدارة إلى تجنب حدوث انخفاض كبير في الأسعار السوقية للأسهم، كرد فعل سلبي من قبل السوق، مع العلم بأن تنبؤات المحللين في معظم الأحيان على المعلومات التي تقدمها الإدارة والمتعلقة بأداء المنشأة مستقبلاً، لذلك تشكل دافعاً للإدارة للتقرير عن أرباح تتوافق مع التنبؤات السابقة. حيث أن الاستثمار في سوق الأسهم ينطوي على مخاطر كبيرة، لذلك فإن المستثمرين وفي كثير من الأحيان يعتمدون على قراراتهم الاستثمارية على توقعات المحللين الماليين لسوق الأسهم، ونتيجة لذلك تشكل التوقعات التي يصدرها المحللون في السوق أو التي تصدرها الإدارة نفسها، أحد الأرقام المستهدفة لإدارة الأرباح وذلك لبناء مصداقية وثقة مع أسواق المال والمستثمرين، فتهتم الإدارة بمحاولة التقرير عن نتائج تتسق مع تلك التنبؤات أو تزيد عنها (1)

3. الدوافع التنظيمية

تظهر الحوافز التنظيمية نتيجة وجود اعتقاد لدى الإدارة ان الأرباح المعلنة تؤثر على تصرفات المسؤولين الحكوميين وواضعي القوانين والتشريعات تجاه المؤسسة وتتمثل في الآتي :

أ. تفادي التكاليف السياسية

حسب " Watts & Zimmerman " ان القطاع السياسي لديه القدرة على اعادة نقل وتوزيع الثروة بين مختلف فئات المجتمع ويعتبر المجتمع المؤسستي بوجه خاص هو المعرض لهذه العملية هذا بدوره يخلق حافز لدى الإدارة لمجابهة هذه التدخلات باعلان مجموعة من الآليات الدفاعية مثل حملات المسؤولية الاجتماعية وتبني السياسات المحاسبية لتخفيض الربح المعلن وذلك بهدف صرف وجهة النظر الحكومية تجاه هذه المؤسسة والتالي تخفيض التكاليف المرتبطة بهذا التدخل وهذا ما يطلق عليه مصطلح **التكاليف السياسية**(2) ، وتتمثل التكاليف السياسية في الاعباء التي تتحملها المنشآت الكبيرة نتيجة القوانين والانظمة التي تفرضها الحكومة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب او تحميلها باعباء اجتماعية كبيرة(3)

(1) فواز سفير القتامي، توفيق بن عبدالمحسن الخيال، مرجع سابق ، ص 259 .

(2) Ross L. Watts, Jerold L. Zimmerman, **Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards**, The Accounting Review, vol. 01, January 1978, p 115.

(3) جبر ابراهيم الداور ، محمد نواف عابد " اثر السياسات المحاسبية لادارة المكاسب على اسعار اسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للاوراق المالية " ،مجلة الجامعة الاسلامية ، المجلد السابع عشر ، العدد الاول ، جانفي ، 2009

يرى الباحث ان التكاليف السياسية ترتبط بشكل كبير بحجم المؤسسة وكذلك حجم مبيعاتها في مقارنة بحجم المبيعات الى اجمالي القطاع (الصفة الاحتكارية) مما يؤدي الى التدخل الحكومي

ب. تخفيض المدفوعات الضريبية

ان احد اهداف اعداد القوائم المالية هو تحديد الوعاء الضريبي الذي تخضع له المؤسسة خلال فترة نشاط معينة ، وبناءا على ذلك يمكن للادارة التأثير على رقم الربح للحد من المدفوعات الضريبية ، فانظام الضريبي هو عبارة عن علاقة تعاقدية غير رسمية بين المؤسسة والمجتمع والمشرع بهدف تحقيق توافق نسبي بين المصالح المتعارضة فيهدف المشرع الى تحقيق التوازن الاقتصادي في المجتمع وجذب الاستثمارات ، بينما تبحث الادارة الضريبية الى زيادة الحصيلة الضريبية والمؤسسة الى تخفيض وعاء الضريبة الحصول على اعفاءات ضريبية ففي حالة حصول المؤسسة على اعفاءات ضريبية تميل الى زيادة ارباحها لجذب المستثمرين عدا ذلك فانها تميل الى تخفيض الارباح لتخفيف العبء الضريبي⁽¹⁾

يرى الباحث ان ادارة المؤسسات يمكنها التلاعب بالارباح والاستفادة من فترة الاعفاء الضريبي لتحقيق وفورات ضريبية حقيقية عن طريق نقل المصروفات من فترة الاعفاء الضريبي الى الفترات المستقبلية الخاصة للضريبة

ثانيا: اساليب ادارة الارباح

تتنوع الاساليب التي تستخدمها الادارة في إدارة الارباح بين تلك التي تعتمد على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والتي تذهب الى ما وراء ذلك لتتحول الى ادارة الارباح السيئة والتي يكمن ان يكون اساسها الغش⁽²⁾، وفيما بين اقصى حدود الامكان التي تتجاوز المبادئ المحاسبية GAAP الى ماينتج عنه تضليل النتائج المالية مثل هذا التحكم يشار اليه بالمحاسبة المفرطة لممارسة ادارة الارباح يجب ان تتوفر الظروف الاتية⁽³⁾

⁽¹⁾محمد عبدالله المؤمني " دور الابعاد السلوكية لادارات الوحدات الاقتصادية في القياس الافصاح المحاسبي في حدوث الازمات الاقتصادية" كتاب الملتقى الدولي الرابع حول الازمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا ، الجزائر ، جامعة دالي ابراهيم 8-9 ديسمبر 2009، ص 53

⁽²⁾ Ortega , William R. and Grant, H Gerry "Maynard manufacturing an analysis of gaap- based and operational earnings management techniques", Strategic Finance, 2003 july, p4.

⁽³⁾Parfet, W. Accounting subjectivity and earnings management: a preparer perspective. Accounting Horizons, Vol14, 2000 ,p 481.

1. الفصل بين الملكية والادارة

2. وجود علاقة بين ما يتم تحقيقه من ارباح ومنفعة المعهود له بالادارة

3. حرية الادارة في الاختيار بين البدائل والطرق المحاسبية المختلفة

4. سلطة الادارة في اتخاذ القرارات الادارية

بما ان الادارة هي المسؤولة عن اعداد وعرض التقارير المالية فانها تلجأ تحت ظروف معينة الى اتباع ممارسات من شأنها التاثير على رقم الربح وهذه الممارسات قسمها الباحثون على تقسيمها الى نوعين هما ادارة الارباح الحقيقية وادارة الارباح المحاسبية او الوهمية⁽¹⁾.

النوع الاول : ادارة الارباح الحقيقية

يقوم هذا النوع على استخدام قرارات ادارية تتعلق بانشطة الانتاج والاستثمار والمبيعات ويطلق عليها المتغيرات او الاساليب المحاسبية ، ويمكن ان تقوم الادارة بادارة الارباح من خلال استخدامها لثلاثة وسائل كما يلي⁽²⁾ :

1. ادارة المبيعات والمشتريات

يمكن لادارة المؤسسة القيام بممارسات ادارة الارباح من خلال بعض القرارات المرتبطة بالمبيعات والمشتريات (سواء كانت هذه المبيعات بضاعة تنتجها المنشأة أو أصول تملكها أو استثمارات مالية) ، ويتحقق ذلك بالاتي:⁽³⁾

أ. منح تخفيضات مغالى فيها للعملاء في الربع الاخير من السنة المالية لزيادة وتسريع المبيعات او

(1) Kin Lo, Earnings management and Earnings Quality, Journal of Accounting and Economics, 45, 2008, p 353.

(2) عبد الوهاب نصر علي " موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير العربية والدولية والامريكية " الجزء الرابع ، الدار الجامعية، مصر ، 2009 ، ص ص 621-623.

(3) شريف محمد البارودي، "تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختبارية"، (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 2002م) ، ص 72 .

التراخي في شروط البيع بالاجل وجعلها اقل مرونة كزيادة فترة الائتمان الممنوحة العملاء⁽¹⁾
ب. تاجيل شراء بعض الاصول لفترات لاحقة لاجل تاثير ذلك على التدفقات النقدية
ت. اتخاذ قرارات بتوقيت بيع الاصول يمكن للادارة في توقيت حدوث عملية بيع الاصول واستخدامها
لادارة الارباح

2. إدارة المصروفات الاختيارية

يمكن لادارة المؤسسة القيام بممارسات ادارة الارباح من خلال زيادة او تخفيض بعض النفقات
الاختيارية كنفقات الصيانة والمصروفات العمومية والادارية⁽²⁾، ونفقات البحث والتطوير ونفقات الدعاية
والاعلان خاصة اذا كانت هذه النفقات لا تساهم في زيادة الدخل في الفترة القادمة⁽³⁾

حيث أن الوحدات الاقتصادية تتفق مبالغ مالية ضخمة لغرض التوصل إلى تطبيقات جيدة تساعدنا
على التطوير أعمالها وتحسين وضعها التنافسي، ومن تلك التطبيقات تطوير الخطوط الإنتاجية وغيرها، وإن
المعالجة المحاسبية لأنشطة البحث عملية معقدة، ويرى العديد من المحاسبين أن عملية تحديدها بالغة
الحكمة (تقديرية) وغير موثوقة⁽⁴⁾،

ففي الفترات ذات الأرباح المرتفعة قد تعتمد الإدارة زيادة تلك النفقات، ومن ثم تخفيض أرباح الفترة
الحالية، والاستفادة في نفس الوقت من تأثيرها الإيجابي على أرباح الفترة التالية، وعلي العكس من ذلك، فإن
الإدارة قد تعتمد تخفيض تلك النفقات في الفترات ذات الأرباح المنخفضة وذلك لتحقيق تأثير إيجابي على أرباح
الفترة الحالية، على الرغم من إمكانية حدوث تأثير سلبي على أرباح الفترة التالية.

3

(1) Partha S. Mohanram, **How To Manage Earnings Management** ?, Working Paper, Columbia University, October 2003, p 1, <http://www.columbia.edu/~pm2128/docs/emanage.pdf> access at feb 2017

(2) محمد احمد حنفي "دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية"، (رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،

2010م)، ص ص 37 – 38

(3) Katherine Gunny, **What Are the Consequences of Real Earnings Management**?, Working Paper, January 2005, p 5-6, http://w4.stern.nyu.edu/accounting/docs/speaker_papers/spring2005/Gunny_paper.pdf, access at feb 2017

(4) وسن يحي أحمد الساكني ، مرجع سابق، ص 53 .

4. إدارة الانتاج

يمكن لادارة المؤسسة القيام بممارسات ادارة الارباح من خلال تسريع معدل الانتاج بشكل مغالى فيه مما يؤدي الي تخفيض معدل تحميل التكاليف الثابتة على وحدة الانتاج ومن ناحية أخرى تؤدي زيادة الإنتاج إلى زيادة المخزون في نهاية السنة مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات، كل ذلك يقود إلى زيادة الأرباح ومن ثم الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه⁽¹⁾

يرى الباحث أن ممارسة إدارة الأرباح باتخاذ قرارات إنتاجية يؤثر على التدفقات النقدية الخارجة بالزيادة وذلك لتوفير المواد الخام ودفع الاجور المباشرة كما انه يؤدي الى زيادة التكاليف بتحميل المنشأة نفقات تخزين زيادة

النوع الثاني : إدارة الارباح ذات الطبيعة المحاسبية المصطنعة

ممارسات الارباح ذات الطبيعة المحاسبية الوهمية تقوم على استخدام متغيرات محاسبية تتعلق باختيار السياسات أو الطرق المحاسبية المتعلقة بالقياس أو التويب أو التقدير وذلك للتأثير على نتيجة النشاط المتعلقة بالفترة المالية ويطلق عليها متغيرات مصطنعة⁽²⁾ويمكن تقسيمها الى⁽³⁾ :

أولاً : ادارة الارباح ذات الطبيعة المحاسبية الوهمية التي تعتمد على استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كادارة المستحقات المحاسبية وادارة التغيرات المحاسبية الاختيارية واختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية الزامية

(1) هادي مسعود معروف، "دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2010م) ص 60 .

(2) ممدوح عبدالحميد، "اثر السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح على أسعار الأسهم بالتطبيق على الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية"، (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1999م) ص 420

(3) Katherine Gunny, **What Are the Consequences of Real Earnings Management?**, Working Paper, January 2005, pp 5-6, access at mar 2018
http://w4.stern.nyu.edu/accounting/docs/speaker_papers/Gunny_paper.pdf

ثانيا: ادارة الارباح ذات الطبيعة المحاسبية الوهمية التي تعتمد على استخدام اساليب احتيالية تكون خارج اطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بهدف تشوبه وتقليل شفافية التقارير المالية المنشورة كالاقرار المبكر بالايراد والمبالغة في تقييم المخزون

أولا : إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية في اطار المبادئ المقبولة قبولاً عاماً أ. إدارة المستحقات

تعني تغيير احتمالات وتقديرات تحقق الإيرادات والمصروفات المستحقة وذلك بغرض التحكم في الإيرادات والمصروفات التي تظهر في فترة مالية معينة⁽¹⁾، والشئ الذي يحفز الادارة بالتلاعب بالمستحقات الاختيارية هو صعوبة اكتشاف ممارسات ادارة الارباح المتعلقة باثر الاستحقاق مقارنة بالمتغيرات المتعلقة بالتغييرات في المبادئ المحاسبية نظرا لعدم الافصاح عنها في الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية، كما ان ادارة الارباح بحسب التلاعب باساس الاستحقاق تعتبر اقل تكلفة للمؤسسة ، حيث يمكن التأثير على ارصدة حسابات معينة بالميزانية مثل ارصدة الحسابات تحت التحصيل، المخزون ، الذمم المدينة الى جانب الاصول والالتزامات الاخرى مستحقة الدفع وينعكس التأثير الحاصل في ارصدة الميزانية بدوره على حساب المصروفات والاييرادات⁽²⁾

يتطلب نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها من المديرين بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على الأرباح المعلنة ، ومن بين أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر ما يلي⁽³⁾:

- يجب أن يظهر المخزون بالدفاتر على أساس التكلفة أو السوق أيهما اقل، ويمكن للمديرين من خلال استخدام قيم سوقيه متفائلة تخفيض قيمه المخزون ومن ثم ممارسه الأرباح.
- يجب أن يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق ، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات

(1) طارق عبدالعال حماد "حوكمة الشركات ، المفاهيم، المبادئ ، التجارب " الدار الجامعية ، الاسكندرية 2005، ص 56.

(2) James E. Miller, The Development Of The Miller Ratio (MR): A Tool To Detect For The Possibility of Earnings Management (EM), Journal of Business & Economics Research, vol. 7, No.01, 2009, p 80

(3) ياسر السيد كساب، "أثر الإلزام بقواعد حوكمة الشركات على جودة الأرباح"، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد التاسع والأربعون، 2012م) ، ص ص 36 - 38

- متفائلة للقيم القابلة للتحويل بغرض تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها ومن ثم تخفيض الأرباح.
- تتطلب عقود الإنشاءات طويلة الأجل تقديرات تتعلق بالتقدم في انجاز الأعمال وتكلفه هذا الانجاز ، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للتقدم في انجاز الأعمال و ذلك بغرض تضخيم الأرباح
- يتطلب احتساب الإهلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمه الخردة للأصول القابلة للإهلاك ، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمه الخردة وذلك لتدنيه مصروف الإهلاك بنيه تضخيم الأرباح.(1)
- يجب تصنيف التكاليف إلى تكاليف إنتاج وتكاليف فترية ويمكن للمديرين أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامشية *borderline costs* كتكاليف إنتاج بدلا من تكاليف فترية مما يؤدي إلى تدنيه المصروفات ومن ثم تضخيم الأرباح.(2)
- يجب الاعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع ويمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع الأصول كأوراق مالية والأصول الثابتة مما يؤدي إلى تدعيم الأرباح.
- يجب اعتبار مصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الفترة أما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصروف رأسمالي تحمل على الأصل موضوع الصيانة ويمكن المديرين تدعيم الأرباح الحالية من خلال معالجه مصاريف الصيانة العادية كمصاريف غير عادية(3).
- يجب أن يظهر المخزون بالدفاتر على أساس التكلفة أو السوق أيهما اقل، ويمكن للمديرين من خلال استخدام قيم سوقيه متفائلة تخفيض قيمه المخزون ومن ثم ممارسه الأرباح.
- يجب إهلاك التكاليف المدفوعة مقدما مقابل ضمان الأصول على فترة الاستفادة من هذا الضمان، ويمكن للمديرين من خلال فترة التقديرات المتفائلة لتكاليف الضمان تخفيض المصروفات الحالية بهدف تضخيم الأرباح(4).

(1) بديع الدين ريشو، "أساليب تخفيض عمليات إدارة الأرباح من منظور المراجعين الخارجيين والداخليين"، (مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات، العدد الثالث، 2007م) ، ص 74 - 85

(2) Hunt, H.G., "Potential Determinations Of Corporate Inventory Accounting Decision", Journal of Accountig Research, Vol. 23 , No. 2, 1985. P. 448

(3) ممدوح عبدالحمد، مرجع سابق، ص 421 .

(4) عماد سعيد الزمر، "دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي"، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد السادس والأربعون، العدد الأول، يناير: 2009م) ، ص ص 185 - 187.

ب. اختيار توقيت ملائم لاختيار سياسة محاسبية الزامية

عند اصدار معيار محاسبي جديد يتم ميعاد لاحق لصدوره لبداية التطبيق، ومع ذلك فانه وعادة ماتسمح المعايير للمؤسسات بالتطبيق المبكر لاي معيار جديد عن الموعد المحدد مما يتيح للادارة اختيار التوقيت المناسب لتطبيق المعيار الجديد، ويتأثر التطبيق بدوافع الادارة للقيام بإدراة الارباح⁽¹⁾

ت. التغييرات المحاسبية الاختيارية

تفرض خاصية الثبات في المحاسبية اتباع نفس السياسات والطرق المحاسبية المتبعة في القياس والافصاح وذلك لتسهيل عملية المقارنة بين النتائج المالية لفترات مختلفة، يعني ان المؤسسة تختار سياسات تفي بحاجة المؤسسة مع الثبات في استخدام هذه السياسات من سنة لآخرى ولكن احيانا قد تجد المؤسسة أن عملية التقرير قد تصبح افضل اذا ماتم تغيير الطرق والاجراءات المحاسبية المستخدمة سابقا⁽²⁾ ، وقد أوضح "schroeder" وجود ثلاثة انواع من للتغييرات المحاسبية كما يلي⁽³⁾

أ. التغييرات في السياسات المحاسبية

يحدث ذلك عندما تتبنى الادارة سياسة محاسبية مقبولة تختلف عن السياسات التي كانت تستخدمها المؤسسة لاغراض التقرير مثال ذلك:

I. التغيير في طريقة تقييم المخزون كالتحول من سياسة "FIFO الى سياسة LIFO

II. التغيير في طريق حساب الاهلاك كالتحول من سياسة الفسط الثابت الى طريقة القسط المتناقص

III. تغييرات في الطرق المتبعة في سياسة صرف العملات الاجنبية

IV. تغييرات في طريقة معالجة مكاسب وخسائر الناجمة عن صرف العملات الاجنبية

ب. التغييرات في التقديرات المحاسبية

تتعلق التقديرات المحاسبية بالحدث المستقبلية وهو نتاج طبيعي يفرضه مبدأ الحيطة والحذر ، وعمد التقدير على الاجدلة التي يمكن حصرها حاضرا او مستقبلا ، فكلما كان التقدير مبنيا على اسس سليمة كان

(1) طارق عبدالعال حماد " مرجع سابق " ص56

(2) ريتشارد شرويدر، مارنل كلارك، جاك كاتي ، تعريب ومراجعة خالد علي احمد كاجيجي ، ابراهيم ولد احمد فال ، الكيلاني عبد الكريم الكيلاني "نظرية المحاسبة" دار المريخ ، الرياض ، 2009، ص 222 .

(3) محمد عبد الله المؤمني " مرجع سابق " ص ص 58-59.

ذا مصداقية⁽¹⁾ ، وتشمل تقديرات وضعتها الادارة مسبقا وهي ضرورية للفترات اللاحقة ولا تؤدي الى تغيير سياسة محاسبية من امثلتها

- I. تقدير العمر الاقتصادي للاصول الثابتة
 - II. تقدير قيمة الاصل كخردة في نهاية العمر الانتاجي
 - III. تقدير الالتزامات المحتملة والضمانات والدعاوى القضائية
 - IV. تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
 - V. تقدير نسبة انجاز العقود طويلة الاجل
- ت. تغييرات في الوحدة المحاسبية

تغييرات تحدث نتيجة التغير في اعمال المؤسسة كالاندماج ، أو تغييرات في المؤسسات التابعة او تغيير في عدد الوحدات المندمجة او شراء مؤسسة لآخري مما يتطلب اعداد تقارير مالية موحدة لتلك المؤسسات في ضوء ماسبق يمكن تلخيص الخصائص الواجب توافرها في الاساليب المحاسبية من قبل الادارة للتأثير على الارقام المحاسبية⁽²⁾

- I. ان يحقق الاسلوب المستخدم تغييرا في الربح دون ان يترتب على ذلك التزامات على المؤسسة في المستقبل
- II. ان تعتمد على احكام الخبراء المهنيين وتتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما
- III. أن لا يحتاج الاسلوب المستخدم القيام باي معاملات مع الغير في المستقبل
- IV. أن يستخدم الاسلوب منفردا أو بالترابط مع اساليب آخري في الفترات الزمنية المتتالية

يرى الباحث ان التغييرات المحاسبية قد تكون الزامية نتيجة صدور معايير جديدة أو اختيارية، كما ان التغييرات المحاسبية عملية يمكن اكتشافها ومشاهدتها نظرا للافصاح عنها في الايضاحات المرفقة مع القوائم المالية ، لذا ربما تفضل الادارة الاساليب الآخري لممارسة ادارة الارباح

(1) فواز سفير القنّامي وعبد المحسن الخيال " مرجع سابق " ص 252

(2) امين السيد لطفي " مسؤوليات واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات الخاطئة " الدار الجامعية ، الاسكندرية

، 2005، ص ص 68 - 72

ثانيا : إدارة الارباح ذات الطبيعة المحاسبية خارج اطار مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما

ممارسات إدارة الارباح غالبا ماتكون داخل اطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ولكن مع مرور الزمن ستتعد هذه الممارسات الى ان تصبح خارج اطار المبادئ المقبولة قبولا عاما وهو مايسمى ادارة الارباح الخبيثة ، ويطلق عليها الاكاديميون بممارسات المحاسبة الابداعية ومن بين هذه الممارسات مايلي :

1. ممارسات ادارة الارباح الخاصة بالايرادات

يمكن تلخيص الممارسات الخاصة بالايراد في مايلي:

أ. **التلاعب في توقيت الاعتراف بالايراد** يمكن حصر اوجه التلاعب بالايراد في الاتي⁽¹⁾:

.II تسجيل ايرادات بالفترة المنتهية عن عمليات تخص الفترة اللاحقة : وذلك عن طريق التلاعب في

تواريخ مستندات الشحن

.III تسجيل ايرادات عن عمليات بيع غير تامة : وذلك عن طريق ان تتفق مع كبار العملاء بارسال

اوامر شراء البضاعة دون الزامهم باستلامها فتقوم الادارة بتسجيلها كمبيعات بالرغم من عدم

استلامها واهيانا يتم الاحتفاظ بها في مخازن سرية وتسجيلها بمستندات شحن

.IV تسجيل ايرادات عن بضاعة الامانة : وذلك عن طريق ارسال كميات كبيرة من البضاعة لوكلاء

البيع قبل نهاية الفترة المحاسبية وتسجيلها كمبيعات بالرغم من عدم بيعها

.V تعديل شروط البيع الاصلية باتفاقات سرية : حيث تقوم الادارة بابرام عقود مع العملاء واعطائهم

الحق في رفض البضاعة او التفاوض لتخفيض اسعار البيع المثبتة بعقد البيع وذلك بهدف

تسجيلها كمبيعات وتضخيم ارباح الفترة

.VI تضخيم المبيعات بايرادات وخدمات مابعد البيع وفوائد التمويل : تقوم بعض المؤسسات

المتخصصة في بيع السلع الرأسمالية او برامج الحاسوب وابرام عقود مع اصحابها شاملة الصيانة

والتحديث والتقسيم بفوائد ، وحسب المعايير يعترف بالايراد جزئيا وتوزيع ايراد وخدمات مابعد

(1) امين السيد لطفي ، ليندا حسن الحلبي " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية على

موثوقية البيانات المالية الصادرة من شركات المساهمة العامة الاردنية" المؤتمر العالمي السابع حول تداعيات الازمة الاقتصادية

العالمية على منظمات الاعمال ، جامعة الزرقاء الخاصة ، الاردن ، 10-11 نوفمبر 2009 ، ص 10

البيع على الفترات اللاحقة التي تتم فيها الخدمات وتستحق فيها الاقساط ولكن الادارة تقوم بتسجيلها اجمالاً

.VII تسجيل ايرادات وهمية: تقوم الادارة بتسجيل عمليات بيع مزيفة بغرض تضخيم الارباح خلال فترة

معينة، ويتم ذلك عن طريق تزوير مستندات لعمليات بيع وهمية وتسجيلها في الدفاتر كبيعان اجلة وفي بعض الاحيان تقوم الادارة بتسديد مديونيات بعض العملاء واطهارها انها مديونيات حقيقية

.VIII تقديم اموال المؤسسة للغير لاستخدامها في شراء منتجاتها : تقوم الادارة باستخدام اموال المؤسسة لتنفيذ عمليات بيع مصطنعة من خلال:

أ. انشاء مؤسسات الغرض منها استخدام الاموال المستثمرة فيها لشراء منتجات المؤسسة الام

دون ادراجها في الميزانية المجمعة للمؤسسة الام

ب. ابرام عقود للحصول على خدمات وهمية مع بعض الموردين على ان يقوم الموردون

باستخدام ما يحصلون عليه من اموال المؤسسة لشراء منتجاتها

ت. تسجيل الايرادات باكثر من قيمتها بالتلاعب في مخصص المردودات والمرجعيات

وتسجيله باقل مما يجب

2. ممارسات ادارة الارباح الخاصة بالمصاريف

يمكن تلخيصها فيما يلي⁽¹⁾:

أ. رسمة وتاجيل المصروفات الى فترات لاحقة

تقوم الادارة بالتلاعب بمصروفات الفترة وتسجيلها كأصول ويترتب على ذلك تضخيم ارباح

الفترة الحالية على حساب تخفيض ارباح الفترة اللاحقة التي يتم فيها اهلاك هذه الاصول او

المصروفات المؤجلة وتشمل مايلي:

I. تسجيل بعض المصروفات التشغيلية كأصول ثابتة

II. تخفيض اهلاك بعض الاصول الثابتة

III. تحميل مصروفات اهلاك بعض الاصول على اصل اخر ذو معدل اهلاك اقل واطول عمرا

(1) امين السيد لطفي " مسؤوليات واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات الخاطئة ، مرجع سابق ، ص ص 68-

IV. تسجيل مصروفات عقود منتهية على عقود اعمال قيد التنفيذ

ب. **المغالاه في تقييم مخزون اخر المدة** وذلك بتضخيم الاصل وتقليل تكلفة البضاعة المباعة

I. عدم تسجيل التالف او الفاقد من بضاعة اخر المدة

II. اعادة تغليف البضاعة التالفة وتسجيلها كبضاعة سليمة

III. اجراء تحويلات وهمية بين المخازن

IV. استلام بضاعة من الموردين وجردها وتسجيلها بالمخزون بالرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر

كمشتريات

ت. **التلاعب في تكوين واستخدام مخصصات الالتزامات المتوقعة** تقوم الادارة في نهاية كل فترة

بتكوين مخصصات لمواجهة للالتزامات المتوقعة الخاصة بالفترة وذلك عن طريق تضخيم

المخصصات في الفترات التي تكون فيها الارباح كبيرة وتخفيضها في حالة حققت المؤسسة

ارباح قليلة او خسائر وكذلك استخدامها في غير غرضها كاستخدامها لتغطية مصروفات

تشغيلية

ث. **عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الاصول** بالرغم من انخفاض قيمة هذه الاصول الا ان

المؤسسة لا تقم بتسجيل هذ الانخفاض والاعتراف به وايضا المغالاة في تقدير الاصول غير

الملموسة كالشهرة والعلامات التجارية وكذلك تسجيل الشهرة الغير مشتراه وكذلك اجراء تعديلات

غير مبررة في طرق الاطفاء ، اما الاصول الثابتة فيتم التلاعب في نسب الاهتلاك وعدم الالتزام

بمبدأ التكلفة التاريخية⁽¹⁾

ج. **المعاملات بشروط خاصة** : في حالات اخرى نجد ان المؤسسة تقم ببيع منتجاتها للعملاء مقابل

شراء منتجات منهم وعند البيع يتم الاعتراف بالايراد فورا على الرغم من انه معلق على شرط

3. **ممارسات ادارة الارباح الخاصة بعملية الاندماج**

الاندماج يتم عادة بقيام المؤسسة الدامجة بالشراء او الاستحواذ على حصة ملكية الشركة المندمجة

وتدفع مقابل ذلك اما نقديا او باصدار اسهم لصالح مساهمي المؤسسة المندمجة واذا احتفظت المؤسسة

(1) امين السيد لطفي ، ليندا حسن الحلبي ، مرجع سابق ، ص 12

المندمجة بكيانها تسمى المندمجة تابعة والدامجة قابضة ويمكن حصر ممارسات ادارة الارباح المتعلقة بعمليات الاندماج فيما يلي:

أ. **التلاعب في تقييم اصول المؤسسة المندمجة** عند الاندماج يتم تقييم اصول المؤسسة المندمجة بالقيمة العادلة في تاريخ الاندماج وتحدد بناء على ذلك المقابل وهنا تقوم المؤسسة الدامجة بالتلاعب اما بالمغالة او بتسجيلها بقيمتها الدفترية دون التحقق من ذلك

ب. **التلاعب في مخصصات الاندماج** غالبا ما يصاحب عملية الاندماج قيام المؤسسة الدامجة بتكبد مصروفات لتحقيق التوافق بين خطوط الانتاج او التخلص من بعض خطوط الانتاج لعدم توافقها مع الخطط ويتم تقدير هذه المصروفات وتكوين مخصصات بقيمتها عند الاندماج وفي هذا الاطار تقوم الادارة بالمغالة في تكوين هذه المخصصات ثم تخفيضها في الفترات اللاحقة لمقابلة الانخفاض في الارباح او مقابلة مصروفات التشغيل لتحسين مستوى الارباح

ت. **تطبيق طريقة خاطئة في الاندماج** هنالك طريقتان للاندماج هما طريقة الشراء وطريقة وتوحيد المصالح حيث يتطلب تطبيقهما توافر مجموعة من الشروط وهنا تقوم الادارة بتطبيق احدي الطريقتين دون توفر شروطها وذلك لاطهار المؤسسة بشكل افضل مما لو تم تطبيق الطريقة الاخرى

ث. **دمج نتائج الاعمال بالقوائم المالية قبل تاريخ الاندماج الفعلي** بصفة عامة لا يجوز تجميع نتائج الاعمال للمؤسسات المندمجة عن اي فترة محاسبية سابقة لتاريخ الاندماج فالمعايير تحدد الشروط للاعتراف بالاندماج وبالتالي تاريخ بدء المؤسسة الدامجة لتجميع القوائم المالية ولكن بعض المؤسسات تسبق ذلك التاريخ ببضعة شهور لتحسين المركز المالي ونتائج الاعمال

4. ممارسات ادارة الارباح الخاصة بعملية الافصاح

تقوم الشركة بالتلاعب في عملية الإفصاح المحاسبي لإخفاء بعض الحقائق المتعلقة بوضع المنشأة عن الأطراف ذات المصلحة، وذلك باستخدام البدائل المتاحة لها في هذا الشأن فمن خلال إعادة تبويب البيانات الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة يمكن التأثير على صورة الأداء الحقيقي للمنشأة. ومن أهم ممارسات إدارة الإفصاح المحاسبي التي تقوم بها الإدارة⁽¹⁾:

(1) هادي مسعود معروف، مرجع سابق، ص 67.

أ. التلاعب في تبويب وتصنيف البنود في القوائم المالية، بالرغم من أن هذه الممارسات لا تؤثر مباشرة على صافي أرباح المنشأة، ولكنها تؤثر على الأجزاء التي تتكون منها القوائم المالية، فقائمة الدخل تتكون من أنشطة مستمرة وأنشطة غير مستمرة، وبنود عادية وغير استثنائية، وكل جزء منها يستخدم في احتساب نسب مالية تؤثر على قرارات المستخدمين، في هذا الصدد أشار البعض إلى أن الإدارة تمارس إدارة الأرباح من خلال إعادة تصنيف بعض البنود الظاهرة في قائمة الدخل بنقل بند مصروفات التشغيل إلى بند مصروفات أخرى لزيادة الأرباح التشغيلية وذلك لمقابلة توقعات المحللين الماليين⁽¹⁾.

ب. الإفصاح أو عدم الإفصاح عن بعض الأمور الاختيارية والتي تترك تأثيراً واضحاً على رقم الأرباح، مثال ذلك المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية، والآثار الناتجة عن تصحيح الأخطاء الجوهرية وغيرها.

5. ممارسات ادارة الارباح الخاصة بالالتزامات العرضية يقصد بالالتزامات العرضية تلك الالتزامات المحتملة ولكنها غير واجبة السداد في تاريخ محدد ولكن عند توفر العقود الخاصة تصبغ واجبة السداد ومن امثلتها عقود الايجار والتمويل وعقود تغطية مخاطر سعر الصرف والفائدة ومن امثلة التلاعب التي تحدث في هذا الاطار مايلي⁽²⁾

أ. تحويل الاصول المالية غير الجيدة الى المؤسسات ذات الغرض الخاص حيث تقوم الادارة بتحويل جزء من محفظة القروض والسلفيات الرديئة والمشكوك في تحصيلها الى مؤسسات ذات غرض خاص مقابل مبالغ نقدية مع عدم اظهار ميزانية المؤسسة المالية لاي التزامات عرضية مرتبطة الاصول المحولة وذلك بالرغم من التزام المؤسسة بتحمل خسائر القروض والسلفيات التي لا يتم تحصيلها

ب. تحويل بعض الالتزامات الى المؤسسة ذات الغرض الخاص حيث تقوم المؤسسة الام بتحويل القروض البنكية الكبيرة الى مؤسسة تابعة انشأت لهذا الغرض وذلك بهدف اخفاء القروض وتحسين ميزانيتها ومركزها المالي

ت. تحويل بعض الالتزامات الى المؤسسات ذات الغرض الخاص تقوم المؤسسة الام بتحويل القروض البنكية الكبيرة الى مؤسسة انشأت لهذا الغرض وذلك بهدف اخفاء هذه القروض من ميزانيتها وتحسين مركزها المالي

(1) فواز سفير القنّامي، مرجع سابق، ص 256 - 257 .

(2) امين السيد لطفي "مرجع سابق" ص 82 - 84

ث. تحويل بعض الالتزامات المالية الى المؤسسة ذات الغرض الخاص تقوم المؤسسة الام بانشاء مؤسسة ذات غرض خاص بهدف الحصول على قروض بنكية كبيرة بعد ذلك يتم تحويل القروض البنكية الى المؤسسة الام والاخيرة تظهر هذه القروض في التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية بدلا من اظهار في جانب التدفقات من الانشطة التمويلية والتالي تظهر التدفقات النقدية على غير الحقيقة

يرى الباحث ان الادارة تقوم باستخدام الاساليب الحقيقية والوهمية لكنها قد تفضل ادارة الارباح باستخدام الاساليب المحاسبية لان التلاعب بالانشطة الحقيقية قد يؤدي الى تخفيض التدفقات النقدية وقيمة المؤسسة ويمكن تفادي ذلك باستخدام الاساليب المحاسبية كما ان ادارة الارباح ليس مرجعها المرونة في المبادئ المحاسبية فقط وانما تنشأ ايضا من أنشطة التضليل المحاسبي .

المبحث الثالث

دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الارباح

ان عملية تضليل مستخدمي القوائم المالية التي تمارسها الشركات يطلق عليها الممارسات المحاسبية وعملية مواجهة الاثار التي يحدثها التضليل يطلق عليها المحاسبة القضائية ، أي استخدام المحاسبة في مواجهة المحاسبة قانونيا، لذا يتضمن هذا المبحث محاولة لمعالجة مشكلة قصور الاساليب التقليدية المستخدمة في التدقيق ومراقبة الحسابات في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح والحد من الاثار التي تحدثها على القوائم المالية ، ففي ظل الاتجاهات الحديثة وظهور بما يعرف بالاقتصاد المعرفي ، عمل كل ذلك على نقل المعرفة المتطورة بحذافيرها للشركات في مختلف بقاع العالم ، مما ادى هذا أن تتعرض تلك الشركات (المساهمة العامة) منها إلى نوع من المنافسة الحادة فيما بينها الأمر الذي أدى لبحث إدارات تلك الشركات لتجميل صورته إرباحها للمستثمرين والمالكين ، مما حدا بها لاستخدام طرق عديدة للتهرب الضريبي للزيادة مستويات أرباحها ، لذلك كان التركيز والاهتمام بالمحاسبة القضائية أمر واضح جدا لما تلعبه من دور مهم في إجبار أصحاب الاعمال على بناء قوائم وتقارير مالية خالية من إي تلاعب

يتناول هذا المبحث

أولا : مداخل اكتشاف ممارسات ادارة الارباح

ثانيا : دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارباح

أولاً: مداخل اكتشاف إدارة الأرباح

من خلال مراجعة الأدبيات المحاسبية بهذا الشأن يمكن أن ملاحظة أن معظم الأبحاث

اعتمدت في المدخل الكمي لاكتشاف إدارة الأرباح على مدخلين هما⁽¹⁾:

1. مدخل معامل التباين

يعتمد مدخل معامل التباين في قياسه لإدارة الأرباح على مقارنة تباين الدخل مع تباين المبيعات لتحديد

إدارة الشركة لأرباحها، ومن أشهر النماذج التي استخدمت هذا المدخل، (Eckel، 1981) ووفقاً لهذا المدخل

يتم تحديد ما إذا كانت الشركة تمارس إدارة الأرباح أم لا من خلال المعادلة التالية⁽²⁾:

$$SB = \frac{CV\Delta_I}{CV\Delta_S}$$

حيث أن:

$$SB = \text{مؤشر سلوك تمهيد الدخل}$$

$$CV\Delta_I = \text{معامل التباين للتغير في الدخل}$$

$$CV\Delta_S = \text{معامل التباين للتغير في المبيعات}$$

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 الباحث 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.

(1) توفيق عبدالمحسن الخيال، فواز سفير القثامي، مرجع سابق، ص 268 .

(2) مدحت نجيب الجندي، "موقف مراقب الحسابات من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء معايير المحاسبة والمراجعة"، (رسالة

ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2005م)، ص ص 89 - 90.

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⁽¹⁾.

حيث يتطلب أساس الاستحقاق تحميل كل فترة مالية بما يخصها من مصروفات وإيرادات بغض النظر عن التدفقات النقدية، وبمقابلة الإيرادات بالمصروفات ينتج الربح المحاسبي الذي يعتبر مؤشراً لتقويم أداء الإدارة في استخدام الموارد المتاحة للشركة، إن أساس الاستحقاق المحاسبي يؤدي إلى تحسين قياس الربح المحاسبي كمقياس لأداء الشركة، فهو يؤدي إلى إنتاج مؤشرات مالية ذات مصداقية للحكم على أداء الشركة⁽²⁾.

حاول الباحثون في العديد من الدراسات استنتاج وتطوير عدة نماذج لقياس الاستحقاقات الاختيارية والتي كان من أشهرها النماذج التالية:

أ. نموذج Healy

يعتبر أول نموذج كمي تم تطويره في الأدب المحاسبي للكشف عن إدارة الأرباح، حاول Healy تقدير الاستحقاق الاختياري (الذي يمثل تدخل الإدارة) باعتباره الفرق بين الاستحقاق الإجمالي ومتوسط الاستحقاق غير الاختياري (والذي يمثل الناتج من نشاط الشركة) بالمعادلة التالية:

- تقدير الاستحقاق غير الاختياري (Non Discretionary Accruals)

(1) محمد أحمد إبراهيم، "القياس المحاسبي لممارسة إدارة الأرباح بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة العدد الأول، 2011م، ص 77 .

(2) محمد حسين أبونصار، معاذ فوزي، "دور مكونات المستحقات المحاسبية كمقياس لأداء المنشأة"، (المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، المجلد التاسع، العدد الأول، 2006م، ص 73 - 74)

$$NDA = \frac{\sum TA}{N}$$

حيث أن:

NDA = الاستحقاق غير الاختياري

TA = إجمالي الاستحقاق

N = عدد السنوات

- احتساب إجمالي الاستحقاق وفقاً لمنهج الميزانية بالمعادلة التالية:

$$TA_t = \Delta CA_t - \Delta Cash_t - \Delta CL_t + \Delta DCL_t - DEP_t$$

حيث أن:

TA_t = إجمالي الاستحقاق .

ΔCA_t = التغيير في الأصول المتداولة .

ΔCash_t = التغيير في النقد ومكافئات (شبه) النقد .

ΔCL_t = التغيير في الالتزامات المتداولة .

ΔDCL_t = التغيير في الديون المتداولة المتضمنة في الالتزامات.

DEP_t = مصاريف الإهلاك وإطفاء الأصول غير الملموسة.

- احتساب الاستحقاق الاختياري (Discretionary Accruals)

$$DA_t = TA_t - NDA$$

يتفق الباحث مع بعض الباحثين في أن هذا النموذج يقوم على افتراض غير منطقي والذي يتمثل في

أن إدارة الأرباح تتم بشكل منتظم من فترة لأخرى، فالاستحقاق غير الاختياري المقدر يمثل متوسط الاستحقاق

الإجمالي عن فترة التقدير مقسوماً على إجمالي الأصول والذي يعني أن إدارة الأرباح تتم بشكل منتظم من فترة لأخرى، ولكن في الحقيقة أن إدارة الأرباح تتسم بعدم الانتظام من فترة لأخرى سواء في الهدف منها أو في درجة تأثيرها على مستوى الأرباح.

ب. نموذج DeAngelo

يقوم هذا النموذج على افتراض أساسي مؤداه أن الفرق بين الاستحقاق الإجمالي للفترة السابقة، والاستحقاق غير الاختباري للفترة الحالية يساوي صفر، وبناءً على ذلك فإنه يتم اعتبار الاستحقاق الإجمالي للفترة السابقة $t-1$ مقسوماً على إجمالي الأصول في نهاية الفترة $t-1$ ، كمقياس للاستحقاق غير الاختباري الخاص بالفترة الحالية t وذلك بافتراض عدم وجود تغيرات اقتصادية جوهرية. ومن ثم فإنه يتم تقدير الاستحقاق غير الاختباري في ظل هذا النموذج كالآتي⁽¹⁾:

$$NDA_t = (Ta_t - Ta_{t-1}) / TAS_{t-1}$$

NDA_t الاستحقاق العادي (الطبيعي) في الفترة الحالية.

Ta_t إجمالي الاستحقاق للفترة الحالية.

Ta_{t-1} إجمالي الاستحقاق للفترة السابقة.

TAS_{t-1} إجمالي الأصول في بداية الفترة.

يتفق الباحث مع رأي أحد الباحثين في أن الافتراض الخاص بالنموذج السابق والذي يقضي بعدم وجود تغيرات اقتصادية جوهرية من فترة لأخرى يمثل افتراضاً غير ملائم وخاصة في ظل التقلبات الاقتصادية وظروف الكساد والأزمات المالية، حيث لا يصلح تطبيق هذا النموذج في الشركات التي تواجه ظروف اقتصادية غير عادية قد يؤدي إلى الحصول على نتائج غير دقيقة

⁽¹⁾ محمد احمد حنفي، "دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية"، (رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،

2010م). "مرجع سابق، ص 50

ت. نموذج Jones

تعتمد فكرة تقدير الاستحقاقات الإجباري على أن هناك دائماً متغير مالي يتأثر بالظروف الاقتصادية التي تعمل فيها الشركة، ويؤثر بشكل مباشر في العنصر المحاسبي الخاضع للاستحقاق، فإيراد المبيعات يؤثر في حجم المبيعات، وقيمة الآلات تؤثر في حجم الإهلاك، وبناءً على هذا التصور يمكن توليف علاقة انحدار تساعد في تقدير الاستحقاق الإجباري لكل حساب على حدة أو على المستوى الإجمالي⁽¹⁾.

1- تقدير الاستحقاق غير الاختياري :

$$NDA_t = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{REV}{A_{t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right)$$

حيث أن :

$$NDA_t = \text{الاستحقاق غير الاختياري} .$$

$$REV = \text{التغير في الإيرادات} .$$

$$PPE_t = \text{إجمالي الأصول الثابتة في الفترة الحالية} .$$

$$A_{t-1} = \text{إجمالي الأصول في الفترة السابقة} .$$

$$\alpha_1 ، 2\alpha ، 3\alpha = \text{معاملات النموذج} .$$

2- احتساب إجمالي الاستحقاق :

$$Ta_t = \Delta CA_t - \Delta Cash_t - \Delta CL_t + \Delta DCL_t - DEP_t$$

حيث أن :

$$Ta_t = \text{إجمالي الاستحقاق}$$

(1) ممدوح صادق محمد الرشيد، مرجع سابق، ص 17

ΔCA_t = التغيير في الأصول المتداولة.

$\Delta Cash_t$ = التغيير في النقد ومكافآت النقد.

ΔCL_t = التغيير في الالتزامات المتداولة.

ΔDCL_t = التغيير في الديون المتداولة المتضمنة في الالتزامات.

DEP_t = مصاريف الإهلاك وإطفاء الأصول غير الملموسة .

تقدير الاستحقاق الاختياري :

$$\frac{TA_t}{A_{t-1}} = a1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + a2 \left(\frac{REV_t}{A_{t-1}} \right) + a3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right) + \varepsilon_t$$

حيث أن :

ε_t = باقي النموذج .

يرى الباحث أن هذا النموذج يفترض عدم استخدام عناصر الإيرادات الآجلة في إدارة الأرباح، وفي

الحقيقة هي من أكثر الوسائل استخداماً في إدارة الأرباح نتيجة لتأثيرها الإيجابي على رقم الربح الذي تستهدفه

الإدارة.

ثانيا : دور المحاسبة القضائية في الكشف من ممارسات إدارة الأرباح

الخدمات المقدمة من المحاسبة القضائية تكون متنوعة وفي مجالات متعددة من التحقيقات المالية لبيان ودعم الدعاوى القضائية في مواقف مختلفة ، ويتطلب ذلك الاستعانة بالخبراء الاستشاريين ، والمدققين الداخليين ، والمتخصصين في مجال الإفلاس ، والمتخصصين في المجالات المصرفية ، والدالين والمثمنين ، وكذلك المحامين وأساتذة القانون والمحاسبة في الجامعات ، وكل هذه الاختصاصات يمكن تقديمها من قبل المحاسب القضائي ، ومن بين العديد من الخدمات التي يقدمها المحاسبون القضائيون هي : دعم الدعاوى ، التعاقدات ، وشهادة الخبرة ، والتسويات المالية للطلاق (فض المنازعات بين الأزواج ومعالجة المشاكل المالية المرافقة للطلاق) وتقييم الأعمال ، وفقدان عائدات التعاقدات .

وهناك من حدد المجالات الرئيسية لعمل المحاسب القضائي كما يلي(1)

1. تقديم الاستشارات لحل المنازعات : وهي خدمة يقدمها المحاسب القضائي ، إذ يقدم رأياً يستند إلى وقائع معروفة ، أما إذا كانت الحقائق غير معروفة فإن المحاسب القضائي يقوم بالتحقيق في موضوع المنازعات ومن ثم تكوين رأي على أساس التحقيقات التي يقوم بها .
2. تقديم الاستشارات في مجال التقاضي بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية الدعاوى المدنية ، والاستشارات بصدد منازعات المسؤولية المهنية تشمل تحديد مقدار الخسارة الناجمة عن الأحداث للمنازعات الخاصة بأداء المهن مثل التأمين ، تأخر البناء ، وسرقة الأسرار التجارية ، أما الاستشارات الخاصة بالمنازعات المدنية تشمل التقييمات للأعمال التجارية ، واختلاس موظف ، وتقييم الأضرار المادية في القضايا محل النزاع.
3. شهادة خبرة في الشؤون المالية : المحاسب القضائي قد يكون بمثابة أحد الخبراء في حالات التقاضي التي تشمل مجالات المحاسبة والشؤون المالية ، أو في مجال إعداد وتحليل الضرائب ، أو تقييم الأداء المالي ، ويسهم في صياغة أسئلة الاستجواب في هذا المجال ، أو المساعدة في ترجمة

(1) Fillmer ,Scott. Forensic Accounting Defined From Forensic Accountants Investigators ,les Nunn University of Southern Indian , Journal Of Business and Economics Research - February 2006 , Volume 4 , No 2. pp 25-30

الوثائق ، ومن الجدير بالذكر أن عمل المحاسب القضائي في غاية الأهمية ، لأنه يجب أن نضع في اعتبارنا أن القاضي وهيئة المحلفين قد لا يكونون على دراية بلغة المحاسبة ، وبالتالي ينبغي للمحاسب القضائي تفسير كل شيء بدقة ، وتجنب عرض الموضوعات بصورة معقدة ، وعلى المحاسب القضائي في هذا المجال القيام بجميع أعمال التحقيق بنفسه ، لأن من مسؤوليته الرد في المحاكم ، وأن عدم القدرة على الإجابة على سؤال وهو على منصة الشهود ، يمكن أن يلحق الضرر بسمعته المهنية ، والوظيفية في المستقبل .

4. التسويات المالية وتقييم أعمال الشراكة عند الطلاق : المحاسب القضائي كثيراً ما يدعى لحل تسويات الطلاق بين الأزواج الذين لديهم ملكية في شركة خاصة ، والشراكة في الأعمال التجارية ، لأن وظيفة المحاسب القضائي تختص بتقييم الأعمال وتحديد وتقييم القيمة المالية للأصول والممتلكات ، أي أن هدف المحاسب القضائي في تسوية المنازعات المالية عند الطلاق هو تقييم الأعمال لتحديد قيمة واقعية للأعمال ، بما يتفق مع هدف الخدمة ، إن تحقيق هدف المحاسب القضائي في الدفاع عن عمله يتوقف على قيامه بإجراء تحقيق عميق بصدد التسويات المالية لموضوع الطلاق ، لأن المعلومات المتاحة قد تكون محدودة ، فمن المهم على المحاسب القضائي إجراء تحقيق عميق ، كما أن عليه أن يكون حذراً في جوانب عديدة منها (1):

أ. النظر إلى أبعد من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل من خلال إجراء تحليل مالي تفصيلي لكي يصل إلى حقيقة الوضع المالي ونتيجة النشاط .

ب. يجب على المحقق أن يكون حذراً حول وجود الأصول والخصوم الخفية ، ومن الأمثلة على الأصول والخصوم الخفية هي : معدات استهلكت بالكامل ، والأصول غير الملموسة الأخرى .

ت. على المحاسب القضائي أن يتفحص بدقة مجالات إدارة العوائد من تحريف قوائم الجرد ، واستلام نقدية قيمة بوالص التأمين على الحياة ، والإيجارات غير المسجلة ، والممولة بموجب التزامات المعاشات التقاعدية ، المصروفات غير المسجلة مثل مبالغ نفقات السفر والترفيه ، الفوائد على الديون مع الأطراف ذات الصلة ، ونفقات الإيجار لجهة ذات العلاقة .

(1) المرجع السابق ص 27.

ث. إن جميع التعديلات في الطرق والمبادئ المحاسبية ، ومعايير المحاسبة الدولية ينبغي أن تكون مصدر قلق للمحاسبين القضائيين ، مثلاً قد تشمل تعديل استثمارات إلى أقل من التكلفة أو السوق ، وطرق الإهلاك ، فضلاً عن التعديلات على رواتب كبار التنفيذيين أو المكافآت .

5. الاستشارة حول تقييم الأضرار (سبب الخسارة) الاستشارات المقدمة من قبل المحاسب القضائي تشمل أيضاً التحقيق في حالات الضرر ، وهي أموال تمنح للمدعي نتيجة لضرر ألحقه به المدعى عليه مثل الإصابة الشخصية والقتل الخطأ ، وهنا على المحاسب القضائي جمع وتحليل المعلومات لتحديد قيمة الضرر ومن ثم تكوين رأي على أساس تحليل معمق ، وعلى المحاسب القضائي خلال عملية التحقيق إجراء الحكم على القياس مع المعايير المنصوص عليها في هذه المهنة ، ويمكن للمحاسب القضائي إتباع خمس خطوات في عملية تقدير قيمة الضرر كما يلي:

أ. يجب أن يحدد المعايير التي يتعين أن تستخدم أساساً لتقييم الضرر .

ب. يجب أن يتم تحديد مدة الأضرار وتحديد نسبة ملاءمتها للنمو .

ت. مراعاة الجوانب التي تخفض قيمة الضرر .

ث. على المحاسب القضائي اختيار الأسلوب المناسب من أجل تحديد مقدار الإيرادات التي تحققت قبل وقوع الحادث ، كما ينبغي أن يحدد الإيرادات من العمليات التجارية العادية ، وكذلك الإيرادات من المشاريع الخاصة ، كل ذلك للوصول إلى معدل النمو المتوقع ، وهو زيادة نسبة مئوية من الأرباح خلال مدة الضرر ، وأنه يستند إلى قاعدة وأرباح مدة الضرر ، كما أن معايير الصناعة والبيانات التاريخية تعد مؤشرات يستند إليها المحاسب القضائي لتحديد معدل النمو ،

ج. على المحاسب القضائي بعد كل ذلك تحديد الجوانب التي تخفض قيمة الضرر ، وتشمل تأثير الضرائب ، على الدخل وتأثير استهلاك الموارد .

هنالك من الباحثين من رأى ان دور المحاسب القضائي في الكشف من ممارسات إدارة الارباح يشتمل

على ما يلي (1) :

1. تتعامل المحاسبة القضائية مع القضايا التجارية والتي تتعلق بالالتزام المهني للمحاسبين ، تقييم الشركات

(1) د.ماهر موسى درغام ، مرجع سابق ، ص 13

- ، النزاعات القانونية ذات الطابع المالي ، الدمار الكوارث الاقتصادية .
2. التحقيقات المتعلقة بالغش وفي هذا المجال يتم تقديم كثير من الخدمات الاستشارية ويتم الاهتمام كذلك بمواضيع مهمة مثل غش البنوك ، الذي يؤدي إلى الإفلاس ، الاختلاسات .
3. كذلك خدمات تقييم الشركات مثل تحليل الخسائر الاقتصادية ، تقييم الاستحوادات ، تحديد القيمة العادلة للشركة المندمجة ، تقييم عمليات البيع والشراء .
- وحدد باحث آخر دور المحاسبة القضائية في الكشف من ممارسات إدارة الأرباح في عدة حالات يكون فيها المحاسب القضائي هو الأنسب في تلك الحالات ، إذ تسهم المحاسبة القضائية فيما يلي⁽¹⁾ :

1. دعم وتوجيه الاستشارات القضائية
 2. تقديم الخبرة في الأمور المالية
 3. إثبات أو تفنيد دعاوى الاحتيال
 4. المساعدة في عملية وضع الشكل المناسب لأسئلة التحقيق التي سيتم توجيهها بناءً على الأدلة المالية.
 5. يحضر المحاسب القضائي عملية التحقيق لمراجعة الاستجابات وإعادة صياغة الأسئلة أو إضافة أسئلة جديدة لاستكمال سير التحقيقات .
 6. المساهمة في عقد المناقشات والمفاوضات الخاصة بالنزاعات التجارية .
- واضاف باحث اخر ان من أساليب المحاسبة القضائية في الكشف من ممارسات ادارة الأرباح ما يلي⁽²⁾:

1. التدقيق بعد انجاز العمليات : وتتمثل بالمراجعة التشريعية والالتزام بالنظم والمعايير (خاصة بالدوائر الحكومية)
2. إجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش
3. المقابلة الشخصية مع المسؤولين
4. التحري عن الحقيقة عن طريق التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها .
5. استخدام الوصفة العملية أو الطرق المتعارف عليها في أداء الخدمة لكشف مصداقية القوائم المالية

⁽¹⁾Zysman,Alan, www.frenicaccounting.com/three 2010 , p 25 access at feb 2018

⁽²⁾ نجوى احمد السيبي ، مرجع سابق ، 2006 ، ص 48

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

الفصل الثالث

الاطار النظري لموثوقية التقارير المالية

استعرض الباحث في هذا الفصل مفهوم وخصائص موثوقية التقارير المالية وذلك من خلال المباحث التالية

المبحث الأول : مفهوم وأهداف وأنواع ومشاكل التقارير المالية

المبحث الثاني : خصائص جودة وموثوقية التقارير المالية

المبحث الثالث : المقاييس والعوامل المؤثرة على موثوقية التقارير المالية

المبحث الاول

مفهوم وأهداف وانواع التقارير المالية

أولاً : مفهوم التقارير المالية الأولية

تعد المحاسبة لغة الأعمال عالمياً ، كونها تعمل على تحديد وقياس وتوصيل المعلومات المالية عن الكيان الاقتصادي إلى الأطراف المهتمة سواءً أكانت داخلية أم خارجية⁽¹⁾ ، عن طريق إعداد التقارير والقوائم المالية .ويشمل مستخدمو هذه التقارير كلاً من: المستثمرين الحاليين والمحتملين، المقرضين، الموظفين وممثليهم، الموردين والدائنين التجاريين، العملاء، الحكومة ووكالاتها ومؤسساتها، والجمهور واستقر العرف المحاسبي على أن القوائم المالية هي الوسيلة الرئيسية التي يتم بمقتضاها توصيل المعلومات المالية، ومن أهم هذه القوائم : قائمة المركز المالي، قائمة الدخل أو قائمة الدخل الشامل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية، والإفصاح بالملاحظات (والتي تشكل جزءاً رئيسياً من القوائم المالية)⁽²⁾ ، إلا أن هنالك بعض المعلومات المالية يفضل تقديمها من خلال التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية الرسمية، منها على سبيل المثال: رسالة المدير العام أو الجداول المكملة والمرفقة بالتقارير المالية السنوية، منشور يتضمن معلومات عن تكوين الشركة، التقارير التي تم إعدادها وفق متطلبات الهيئات الحكومية، تنبؤات الإدارة، قوائم الآثار البيئية والاجتماعية، وتقدم الشركة هذه المعلومات إما بناءً على متطلبات قانونية أو بناءً على رغبة المديرين بالإفصاح عن هذه المعلومات طواعي⁽³⁾ ، فالتقارير المالية هي المخرج النهائي للعمل المحاسبي، والذي تعرض بموجبه الشركة معلومات مالية للمستخدمين الخارجيين، وتكون مفيدة بشكل رئيسي للمستثمرين الحاليين

(1) Keiso, Donald. E. "Intermediate Accounting", john wiley&son, 2010, 13th.ed.,p 4.

(2) جمال عبد الواسع الشرعبي، "مدى الاعتماد على القوائم المالية في قرارات الاقراض في البنوك التجارية"، رسالة دكتوراه

غير منشورة، جامعة دمشق، 2006، ص 128

(3) Keiso, Donald. E. 2010 . OP Cit, p4.

والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للشركة.⁽¹⁾ لذلك تعمل التقارير على :

1. إعداد قوائم أو بيانات مالية ذات أغراض عامة لمستخدمين متنوعين بشكل كبير كي يدركوا وبشكل أفضل كلاً من الوضع المالي وأداء الشركة.
2. تركز على مقدمي رأس المال، على اعتبار أن العديد من المستخدمين الرئيسيين (المستثمرين والمقرضين الحاليين والمحتملين وغيرهم من الدائنين) لا يستطيعون أن يطلبوا من الشركة أن تقدم لهم معلومات بشكل مباشر، ويعتمدون على هذه التقارير للحصول على الكثير من المعلومات المالية
3. تركز على الوحدة الاقتصادية (الشركة). حيث ينظر إلى الشركة على أنها متميزة ومستقلة عن المالكين ، أن أصول الشركة ليست أصول المستثمرين والدائنين، ومن ناحية أخرى فإن للمستثمرين والدائنين متطلبات (حقوق) على شكل حق ملكية أو حق دين في أصول الشركة.
4. تقديم معلومات مفيدة تساعد في صنع قرارات منطقية. عند اتخاذ قرارات كهذه يهتم المستثمرون في تقييم : مقدره الشركة في خلق تدفقات نقدية داخلية، ومقدرة إدارة الشركة على حماية وتعزيز استثمارات مقدمي راس المال

ثانياً : تعريف التقارير المالية

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (34) التقارير المالية الأولية بأنها تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أولية⁽²⁾ ، وعرف الفترة الأولية بأنها فترة إعداد تقارير مالية تكون أقصر من سنة مالية كاملة فيما عرفها معيار التقارير المالية الأولية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بأنها "القوائم المالية التي تصدرها المنشآت عن فترة زمنية محددة فترات أولية تقل مدتها عن سنة مالية كاملة، وعادة ما تكون عن فترة ثلاثة أشهر ، ربع سنوية ، كما عرفت أيضاً بأنها تلك التقارير

(1) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ، إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان ، الاردن، مجموعة طلال أبو غزالة، 2012 ، ص 17

(2) سماح علي العوض عجبنا "الاستحقاقات المحاسبية الاختيارية وأثرها على جودة التقارير المالية 'دراسة ميدانية بالتطبيق على بنك فيصل الإسلامي السوداني" بحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة" جامعة النيلين ، كلية التجارة ، 2018، ص

التي تعد بشكل دوري ومناظر للقوائم المالية السنوية من حيث محتواها وشموليتها، إلا أنها تتضمن بيانات أكثر اختصاراً من التقارير المالية السنوية ويتم إعداد عن فترة مالية يقل طولها عن السنة وتستخدم للأغراض الداخلية (الإدارة) والخارجية (الجمهور) ، وبالتالي يمكن استخلاص العناصر التالية حول التقرير المالي الأولي(1)

1. أن الفترة التي يعد عنها التقرير يجب أن تكون أقل من سنة مالية، وقد تكون نصف سنوية أو ربع سنوية أو شهرية وذلك حسب القوانين الخاصة بكل دولة
2. أن هذه التقارير تختلف عن تلك التقارير التي تعد لأغراض خاصة أو التي تعد للاستخدام الداخلي حتى وإن كانت تمتاز بالدورية.
3. تستخدم التقارير المالية الأولية للاستخدام الداخلي والاستخدام الخارجي.
4. التقارير المالية الأولية ليست بديلة عن القوائم المالية السنوية وإنما مكملتها لها
5. الغرض من هذه التقارير هو مد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تساعدهم على اتخاذ قرارات أفضل في ظل ظروف عدم التأكد خاصة في أسواق المال.
6. توفر هذه التقارير للبيانات المحاسبية خاصة الملائمة والتوقيت الملائم لاتخاذ القرارات

يتفق الباحث مع المحمودي في انه يمكن القول ان العلاقة بين فترة التقارير المالية ومنفعتيها علاقة عكسية اي انه كلما قلت فترة التقارير المالية زادت منفعتها وكلما كان التقرير مختصراً وقصيراً قلت فترة اعداده وزادت منفعته نظراً لحاجة المستخدمين للمعلومات في فترة ملائمة لاتخاذ القرارات وهذا ما يعرف بالتوقيت الملائم

ثالثاً : أهمية التقارير المالية

نظراً للتغيرات المتسارعة والأحداث المتلاحقة التي تمر بها المنشآت فإنها لم تعد تكفي بإصدار التقارير السنوية، فقد تزايدت الحاجة لوجود معلومات تغطي فترات أقصر من سنة واحدة، ومن هنا تستمد

(1)أبوبكر محمد أبو القاسم المحمودي "مدى الحاجة إلى القوائم المالية الفترية كمدخل لزيادة فعالية المعلومات المحاسبية المنشورة وترشيد قرارات الاستثمار بسوق الأوراق المالية"، رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 1433هـ ص

التقارير المالية أهميتها حيث أنها تبقي مستخدمي المعلومات المحاسبية على إطلاع مستمر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي إما بشكل سنوي أو نصف سنوي أو حتى شهري ، وقد تعددت المصطلحات التي تطلق على التقارير المالية الأولية، فهناك من يطلق عليها المرحلية، وهناك من يطلق عليها الفترية، وهناك من يطلق عليها الدورية، وغيرها من المصطلحات المختلفة باختلاف الباحثين والمؤسسات المهنية المحاسبية⁽¹⁾

فالمعلومات هي الركيزة الأساسية في عملية اتخاذ القرارات في مجال الاستثمار في الأوراق المالية، ويستفيد من توافر المعلومات المحاسبية كل من المستثمر والشركة المصدرة للأوراق والمجتمع، فتوافر المعلومات عن مركز الشركة يؤدي إلى بث الاطمئنان لدى المستثمر مما يدفعه إلى توجيه استثماراته نحو الاستثمار لأمثل وهذا يساعد الشركة في تجميع الأموال اللازمة لها مما ينعكس على فاعليتها الأمر الذي يؤدي إلى زيادة معدل النمو الاقتصادي في المجتمع⁽²⁾، فالمستثمرون يسعون إلى الحصول على المعلومات التي تلبي حاجاتهم بشتى السبل لذلك غالبا ما تصل إليهم معلومات عن الشركات قبل تاريخ نشر التقارير المالية، ومع ذلك فإن تأثر المستثمرين بالتقارير المنشورة سيكون أكبر نسبيا لأن الثقة في هذه التقارير أكبر من المصادر الأخرى كالتشائعات ويعد حصول المستثمرين على الكثير من المعلومات من مصادر أخرى بما فيها التقارير المالية الأولية أحد الأسباب التي تجعل التقارير السنوية أقل فائدة مما كانت عليه⁽³⁾

يؤدي توافر المعلومات بصفة دورية في الأسواق المالية وعلى درجة معقولة من الثقة إلى تحقيق العدالة بين المستثمرين من خلال إضاعة الفرصة على المستثمرين الأمر الذي يقلل من فرص المتاجرة بناء على المعلومات الداخلية ويكون تحقيق العدالة من خلال إضاعة الفرصة على المستثمرين ذوي المعلومات الداخلية

(1) رواء عبدالرزاق باعكضة " أثر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الأولية على أسعار الأسهم _ دراسة تطبيقية على سوق الأسهم السعودي " ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك عبد العزيز، 1433هـ، ص24.

(2) سليمة نشنش " دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي " (الملتقى الدولي : صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر) ، أبريل 2009، ص ص 23-28.

(3) رتاب سالم الخوري ومسعود محمد بالقاسم " اثر توقيت الإفصاح عن القوائم المالية على اسعار الاسهم وحجم التداول " (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 2 ، العدد 2 ، 2006 ، ص

في تحقيق أرباح على حساب باقي المستثمرين ، ومن ناحية أخرى فإن توفير المعلومات على فترات متقاربة يساعد المستثمرين على تخفيض درجة عدم التأكد عند التنبؤ بالأرباح وعائد السهم

رابعاً : المكونات العامة للتقارير المالية السنوية

تتكون التقارير المالية من الآتي :

1. ملخص التقرير:

يقدم إضاءات عن أهم العناصر التي تعرض في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي مثل: المبيعات، الدخل من العمليات المستمرة، صافي الدخل، حصة السهم العادي من الأرباح، حصة السهم من التوزيعات، المصروفات الرأسمالية

2. رسالة إلى حملة الأسهم:

توجه من رئيس مجلس الإدارة أو من المدير العام وتعرض أهداف الشركة، استراتيجيتها، إنجازاتها، وكذلك وصفاً عن منتجات الشركة، والتسهيلات التي تقدمها، والموظفين لديها⁽¹⁾.

3. تقرير الإدارة :

يغطي هذا التقرير ثلاثة جوانب أساسية وهامة تتعلق بدور الإدارة ومسئوليتها عن دقة القوائم المالية ونزاهتها وهي: سيولة الشركة، مصادرها التمويلية، ونتائج أعمالها. وتتمحور مسؤولية كل من مجلس الإدارة والمدير العام والمدير المالي فيما يلي: المسؤولية الأساسية عن القوائم المالية والملاحظات المتعلقة بها، وتحديد نظام الرقابة الداخلية في الشركة وتقييمه، واعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وأخي أ ر تقييم التدقيق ونقده والمراجعة التي قام بها مدقق الحسابات وبنية لجنة التدقيق في هيئة المديرين ودورها⁽²⁾. فالهدف من هذا التقرير هو:

أ. تعزيز مسؤولية الإدارة العليا عن النظام المالي للشركة ونظام الرقابة

ب. الدور المشترك لكل من مجلس الإدارة والمدراء والمدقق في إعداد القوائم المالية.

(1) Clyed p.Stickne. "Financial Accounting An Introductions To Concepts, Methods ,and Uses 13.ed" ,,,SouthWestern,Cengage Learning,USA.2010 ,P 7.

(2) مرعي عبد الرحمن ،"المحاسبة المتوسطة 1 " جامعة دمشق، بدون، ص ص 66_67.

4. تقرير المدقق :

يعد هذا التقرير نتاجاً للمراجعة التي يقوم بها للقوائم المالية السنوية، والذي يبدي فيه رأيه بشأن مدى صدق وعدالة هذه القوائم في التعبير عن نتائج الشركة ومركزها المالي. ويعتبر هذا التقرير أداة الاتصال أو الوسيلة التي يمكن للمساهمين وأصحاب المصلحة في الشركة من التعرف على أحوال الشركة، ومن الآليات الهامة للرقابة على أداء إدارة الشركة.

يعمل المدقق عند إعدادة للتقرير على إتباع المعايير التقريرية التالية :

أ. يبين فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً

ب. يحدد المجالات التي ليس فيها اتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية.

ت. يفترض أن المعلومات التي تحتويها القوائم المالية كافية بشكل معقول إلا إذا نص التقرير على خلاف ذلك. وهكذا تتبع أهمية التقرير في درجة الثقة التي يضيفها على القوائم المالية المنشورة ، والتي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، لهذا فقد ألزمت التشريعات المختلفة الشركات التي تنشر قوائمها المالية أن تكون هذه القوائم مصاحبة لتقرير مدقق الحسابات⁽¹⁾

ث. البيانات المالية Financial Statements: بيان المركز المالي، بيان الربح أو الخسارة والدخل الشامل، بيان التدفقات النقدية، بيان التغيرات في حقوق الملكية، والإيضاحات والجداول الإضافية، وتوفر الملاحظات Explanatory Notes وصفاً توضيحياً أو تفصيلياً للبنود المعروضة في البيانات أو القوائم والمعلومات حول البنود غير المؤهلة للاعتراف في تلك البيانات⁽²⁾ ، جدير بالملاحظة أن القوانين والأنظمة المطبقة في البلد هي التي تحدد نماذج ومحتوى التقرير السنوي الصادر عن الشركات، على سبيل المثال تطلب الولايات المتحدة أن تتضمن التقارير أيضاً تحليلات وقرارات الإدارة (Management Decisions and Analysis) MD&A والتي

⁽¹⁾ عادل ممدوح غريب، مدى إدراك واستجابة المستثمرين للمحتوى الإعلامي لتقرير مراقب الحسابات وأثره علي قراراتهم

الاستثمارية (دراسة تطبيقية في سوق مصر)، كلية التجارة، جامعة الأزهر، بدون

⁽²⁾Roman L. Weil., **Financial Accounting An Introductions To Concepts, Methods ,and Uses**, 13.ed.,SouthWestern,Cengage Learning,USA 2010,P 7

تتضمن مناقشة نتائج التشغيل، السيولة، مصادر رأس المال، أسباب التغيرات في الربحية والمخاطر خلال العام الماضي⁽¹⁾

خامساً: أهداف التقارير المالية

تعد التقارير المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي والأداة التي يتم من خلالها نقل المعلومات إلى المستفيدين، وبالطبع فإن التقارير كأداة لنقل المعلومات يجب أن تحقق الهدف الأساسي منها وهو توفير معلومات يستفيد منها المستثمرين الحاليين والمرتبين والدائنين وغيرهم من المستفيدين في اتخاذ قرارات استثمارية بعقلانية وتمثل أهداف التقارير المالية عموماً في ما يلي:⁽²⁾

1. توفير المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات الاستثمارية، مع ضرورة أن تكون هذه المعلومات مفهومة من قبل المستخدمين الذين يملكون القدر الكافي من الدراية والفهم للأنشطة الاقتصادية
 2. تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين لأغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية
 3. توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفاء والفعال للموارد الاقتصادية المتاحة-
 4. خدمة المستفيدين الخارجيين الذين تتوفر لهم إمكانية محدودة أو مصادر محدودة للحصول على المعلومات ويعتمدون بشكل رئيسي على التقارير المالية كمصدر معلومات لتقييم أداء المنشأة⁽³⁾
- يعتبر تطوير التقارير المالية أمر لا بد منه استجابة لما يحدث حولها من تطورات اقتصادية أو تغيرات في السوق حتى تحافظ على دورها فيه، وحينما نتحدث عن تطوير التقارير فيجب الإشارة إلى عدة محاور منها ما تتضمنه التقارير من معلومات بالإضافة إلى سرعة وتوقيت نقل المعلومات، ومن هنا جاءت التقارير المالية الأولية لتسد العجز والقصور في التقارير المالية السنوية من خلال توفير معلومات محاسبية

(1) مجموعة طلال أبو غزالة معيار المحاسبة الدولية رقم 9 عرض البيانات المالية، تعريفات. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان ، الاردن، موقع على الانترنت تاريخ الوصول 2018

(2) ارولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار - دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، اللاذقية ، سوريا، 2007 ، ص 63

(3) محمد فايق عبدالرحمن محسن مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة: فلسطين 2008، ص 25

ذات جودة عالية تتميز بالملئمة والحدثة مما يحسن من فعالية اتخاذ القرارات الاستثمارية(1)

تهدف التقارير المالية الأولية إلى تحسين كفاءة النظام المحاسبي كونها تعد عن عدة فترات خلال السنة، فهي تعمل على توفير المعلومات للمستخدم في الوقت الملائم عند حاجته إليها دون بطء أو تأخير حتى لا تفقد المعلومات المحاسبية منفعتها في اتخاذ القرارات.

بناء على ما سبق يمكن القول أن التقارير المالية الأولية تسعى لتحقيق الأهداف التالية:

1. توفير المعلومات بصفة دورية لمساعدة المستثمرين والدائنين في تقييم أداء المنشأة وتقدير المخاطر

2. توفير المعلومات التي تساعد مستخدمي التقارير المالية في التنبؤ والمقارنة كونها تعرض المعلومات في شكل مقارن تجميعي.

3. توفير المعلومات للمستفيدين بشكل مختصر لاعتبارات التوقيت الملائم.

4. تلافي القصور في التقارير المالية السنوية من خلال توفير المعلومات السريعة وفي الوقت الملائم

سادسا : انواع التقارير

هناك العديد من التقارير التي تنتج وتتداول داخل منشأتنا المختلفة ، وتختلف هذه التقارير باختلاف توقيت إصدارها ومحتواها والشكل التي تظهر به ، بما يخدم الهدف منها ويحقق احتياجات قارئها أو المستفيد منها . ويمكن تقسيم التقارير إلى أنواع كما يلي (2) :

1. من ناحية الهدف

أ. تقارير متابعة

هي التي تكون مرتبطة بخطة موضوعة أو برنامج أو مشروع جاري تنفيذه، وعادة ما تتضمن عملية مقارنة بين ما هو واقع فعلاً وما كان يجب أن يتم وفقاً للخطة أو البرنامج الموضوع، وتوضيح الانحرافات وتقديم تحليل لها وبيان مسبباتها، وأحياناً ما تكون في شكل جدول به خانات تمثل الفعلي والتقديري أو المخطط

(1) أحمد أشرف عبد الحميد، التقارير المالية في ظل التطورات والتوجهات الاقتصادية المعاصرة، مجلة دراسات مستقبلية، العدد التاسع - يناير 2004 ، ص 35.

(2) د. نبيهة جابر "انواع التقارير المالية " موقع غلى الانترنت ، تاريخ الوصول مايو 2018م

<https://kenanaonline.com/users/DrNabihaGaber/posts/243272>

وقد يترتب على مثل هذه التقارير اتخاذ قرارات تصحيحية أو تعديل في الخطط الموضوعة أو إعادة توزيع للموارد المتاحة.

ب. تقارير معلومات

هي التقارير التي تتقل معلومات عن أحداث أو مواقف معينة ، وتسمى أحياناً تقارير "إخبارية" ، وقد تتضمن تعليقاً مثل وجهة نظر كاتب التقرير ، ويركز هذا النوع من التقارير على الحقائق ، أو ما يطلق عليه البعض "معلومات حقائقية" مثل تقرير المبيعات الشهري لفروع الشركة أو تقرير الصيانة الدورية للآلات ، أو تقرير الأسعار العالمية لبعض المنتجات ، نادراً ما يترتب على مثل هذه التقارير اتخاذ قرارات معينة ، ففي معظم الأحوال تهدف إلى الإحاطة فقط، إلا إنها يمكن أن تستخدم عند إجراء الدراسات أو وضع الخطط المستقبلية أو عمليات التنبؤ التي تعتمد على السلاسل الزمنية والتي تمثل أرقام فترات سابقة ، كما تساعد على اكتشاف الموسمية وتحديد ظواهر معينة

ت. تقارير الدراسات

هي التقارير التي تعرض نتائج الدراسات التي تجري داخل المنشأة أو في البيئة الخارجية، وقد يقوم بها أفراد من المنشأة أو جهات أخرى متخصصة، مثل تقرير دراسة الجدوى الاقتصادية لإنشاء خط إنتاجي جديد بمصنع أو تنويع المنتجات، أو دخول أسواق جديدة، أو إتباع سياسة تسويقية أو ترويجية معينة ، وقد يكون الهدف من الدراسة التعرف على أسباب مشكلة معينة وتحديد أنسب الحلول لها . وعادة ما تتضمن مثل هذه التقارير توصيات أو اقتراحات أو تحليل لبدائل معينة ، ودائماً ما تتطلب اتخاذ قرار من مستوى إداري أعلى أو من جهة مسؤولة.(1)

ث. تقارير تقييم الأداء

هي التقارير التي تقيم مستوى الأداء قياساً بمعايير موضوعة مسبقاً، وتهدف هذه التقارير إلى الحكم على الكفاءة أو إعطاء درجات أو تقديرات تعبر عن مستوى الأداء خلال فترة التقييم، وعادة ما تكون هناك قواعد لكتابة هذا النوع من التقارير تحدد أسلوب القياس ومقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المنطقية لمثل هذا العمل ، ومن أمثلتها تقارير تقييم أداء الأفراد ، أو تقييم أداء إدارات معينة أو وحدات نشاط، وقد يترتب عليها

(1) د. نبيلة جابر ، المرجع السابق

اتخاذ قرارات في حالة وجود انحرافات كبيرة أو قد يكتفي أحياناً بالتوجيه أو تصحيح بعض المسارات⁽¹⁾ .

2. من ناحية المحتوى

أ. تقارير مالية ومحاسبية

هي التقارير التي تعبر عن مواقف مالية ، وتتضمن معلومات مالية ومحاسبية ممثلة بالأرقام ومدعمة بتحليلات ومقارنات مع فترات سابقة ، ومن أمثلة هذه التقارير حسابات المتاجرة والأرباح والخسائر والميزانية والقوائم المالية ونتائج الاستثمارات والحسابات المقبوضة والمدفوعة، وحركة النقدية بالصندوق والبنوك، وتصدر هذه التقارير عادة على فترات دورية طويلة نسبياً قياساً بالأنشطة الأخرى. وقد يقوم بإعدادها أفراد من داخل المنشأة - الإدارية المالية- أو من خارجها مثل مراقبي الحسابات الخارجيين.

ب. تقارير الأنشطة

هي التقارير التي تعكس الأنشطة المختلفة بالمنشأة ، مثل الإنتاج أو المبيعات أو المشتريات أو حركة التخزين. ويطلق عليها البعض "تقارير إدارية" للتمييز بينها وبين التقارير المالية، وتتضمن معلومات تفيد في التعرف على سير العمل في الأنشطة والإدارات المختلفة وتساعد في أعمال الرقابة والتخطيط.

ت. تقارير الأفراد

تتضمن معلومات عن الأفراد ، تمثل الجانب الشخصي والوظيفي للفرد، كذلك الجانب السلوكي ، كما تتضمن معلومات عن نشاطه وإنتاجه خلال فترة معينة ، ومن أمثلتها التقارير السنوية لتقييم الأفراد، وتقارير فترة الاختيار للمعينين الجدد.

3. من ناحية الصيغة أو الأسلوب

أ. تقارير وصفية :

تكون محتوياتها في شكل فقرات وصفية وتكتب بأسلوب قصصي أو روائي ، ومن أمثلتها دراسات الجدوى وتقارير دراسات السوق واتجاهات المستهلكين.

ب. تقارير سابقة التصميم

تكون في شكل نماذج مطبوعة ، وعلى كاتب التقرير أن يملأ بياناتها ، وعادة ما يترك بها مكان للتعليق أو إضافة بيانات ليس لها مدخل بالنموذج ، ومن أمثلتها تقارير الحقائق المفقودة بالرحلات الجوية،

(1) د. جلال عبده حسن، الأصول العلمية في القوائم المحاسبية المالية، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، 2005م، ص.14.

وتقارير الصيانة الدورية لآلات، وتقارير أداء الأفراد، ويطلق على هذا النوع من التقارير.

4. من ناحية الوظيفة الادارية(1)

أ. **تقارير تخطيطية** ويتم اشتقاقها من الموازنات التخطيطية وتعتبر مهمة للإدارة لتحاكي الازمات التي

تتعرض لها المنظمة نتيجة فقدان التوازن بين العمليات المختلفة ، وتحديد النةارد وطرق اكتسابها وتوزيعها على عمليات المنظمة المستقبلية

ب. **تقارير رقابية** وهي تقارير ترفع للمستويات الادارية المختلفة وتهدف للتأكد من ان التنفيذ يتم بالطريقة المثلى باعلى جودة واقل تكلفة

ت. **تقارير تشغيلية** هي التقارير التي تركز على الوضع الحالي لنظام العمليات داخل المنظمة لمساعدة الادارة في التحكم بنظام العمليات يوميا

5. من حيث الغرض (2)

أ. **تقارير الوكالة** ومن امثلتها التقرير السنوي المنشأة من حيث محافظتها على الموارد المعهودة اليها

ب. **تقارير الالتزام** ومن امثلتها القوائم المالية بناءا على متطلبات حكومية او مالية معينة

6. من حيث اتجاة سير التقارير

أ. **تقارير عمودية** تضم معلومات يتم تبادلها بين المستويات الادارية المختلفة في المنظمة

ب. **تقارير افقية** تضم معلومات يتم تبادلها من قسم الاخر ضمن المستوى الاداري

7. من حيث الدورية

أ. **تقارير فورية (طارئة)** هذا النوع يعد في حالات طارئة مثل مردودات المبيعات لمعالجة مشكلة احد العملاء

ب. **تقارير حسب الطلب** تستخدم لاغراض خاصة ومحددة مثل التقارير التي يطلبها المدير لاتخاذ قرار بخصوص امر معين

ت. **تقارير دورية** يتم اعدادها خلال فترات زمنية محددة مسبقا مثل القوائم المالية

(1) عبد الرازق محمد قاسم " نظم المعلومات المحاسبية " (عمان ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ط1، 2004 ، ص 125).

(2) ياسر صادق مطيع ، طارق سعيد ابو عقاب ، عبدالله احمد الشوايكة "نظم المعلومات المحاسبية" (مكتبة المجتمع العربي

للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2007، ص ص 157 159).

8. من حيث درجة التفصيل

- أ. تقارير موجزة تلخص تفاصيل الاحداث حيث تتضمن الاساليب والاحصائيات التي يستخدمها المدراء لتقدير ومدى صحة سير العمل وتعد حسب الطلب او بشكل دوري
- ب. تقارير تفصيلية يتم اعدادها دوريا وبصورة منتظمة وتوزع داخليا وتوفر معلومات متعلقة بالاحداث او الوحدات الفرعية بالمنظمة

9. من حيث دلالتها(1)

- أ. تاريخية تتعلق بالاحداث والعمليات التي تمت في الماضي وتستخدم في تقييم كفاءة المنشأة في تحقي اهدافها
- ب. حالية تتعلق بالانظمة التشغيلية وتقدم بصورة دورية وفي الوقت المناسب وذات طابع تحليلي لمتابعة الانحرافات
- ت. مستقبلية وهي تحتوي معلومات تقديرية لاغراض التنبؤ والتخطيط واتخاذ القرارات

10. : من حيث مصدرها

- أ. داخلية وهي تحوي معلومات تعبر عن احداث تمت داخل المنشأة
- ب. خارجية وهي تحوي معلومات من مصادر خارجية تقسر البيئة المحيطة وتتضمن معلومات عن البيئة المحيطة وظروف السوق

11. : من حيث متطلباتها العملية

- أ. اجرائية تتطلب من متلقيها اتخاذ اجراءات على الفور او في وقت لاحق
- ب. غير اجرائية وهي تحوي معلومات خبرية توضح احداث تمت في وقت سابق ولا تتطلب اتخاذ اي اجراءات

12. : من حيث ارتباطها بالزمن

- أ. جامدة تعبر عن قيمة حدث معين في لحظة معينة

(1) عبد الرازق حسن الشيخ "دور الحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم،دراسة على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين " (رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية غزة ، 2012 ص ص

ب. ديناميكية تعبر عن قيمة التغير التي حدثت في قيمة الحدث خلال فترة زمنية معينة

13. : من حيث المحتوى المعلوماتي (1)

أ. استراتيجية وهي تغطي فترة زمنية طويلة نسبيا وتتعلق باهداف المنظمة والخطط طويلة الاجل

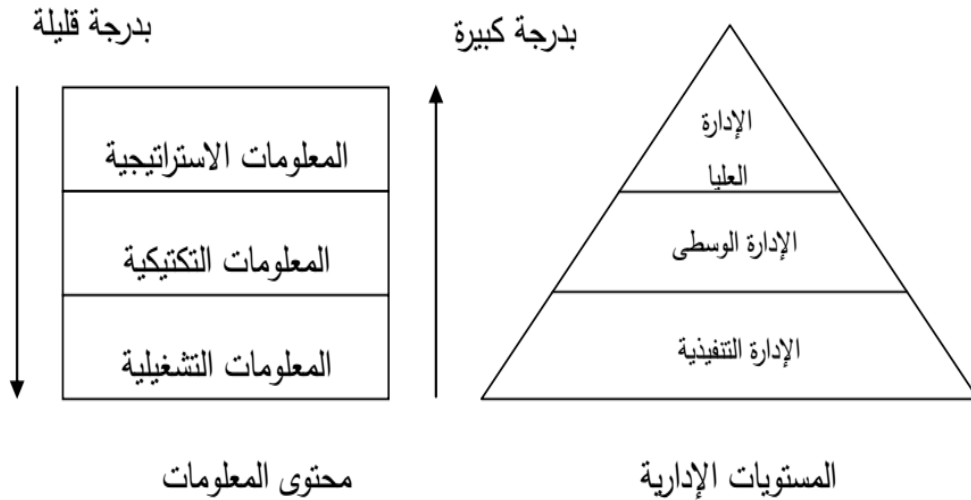
ب. تكتيكية وهي تغطي فترة زمنية متوسطة الامد وتتعلق بتنفيذ الادارة الوسطى للاستراتيجيات

الموضوعة من قبل الادارة العليا كجدولة الانتاج والصيانة

ت. تشغيلية تتعلق بعمليات المنظمة اليومية وتوفر معلومات دقيقة ومستمرة عن أوجه النشاط اليومي

مثل حضور الموظفين ونوع وكمية المبيعات

شكل (1/1/3) يوضح اختلاف مستوى المعلومات بالنسبة للمستويات الادارية



المصدر : محمد عبد حسين الطائي " المدخل الى نظم المعلومات الادارية ، ادارة تكنولوجيا المعلومات ")

ط 2 ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع 2009 ، ص 286

(1) محمد عبد حسين الطائي " المدخل الى نظم المعلومات الادارية ، ادارة تكنولوجيا المعلومات " (ط 2 ، عمان ، دار وائل

للتوزيع والتوزيع 2009 ، ص 286)

سابعاً : مشاكل التقارير المالية الأولية:

وفقاً لمفهوم " الفترة المحاسبية " المتعارف عليه تجزأ دورات المشاريع إلى فترات متساوية تنتهي كل منها في نهاية كل عام مالي، وعلى أساس هذا المفهوم قامت كافة المبادئ والمعايير والإجراءات المحاسبية، لكن عند ظهور التقارير المالية الأولية ظهرت مشكلة " الفترة المحاسبية" مرة أخرى لتقسيمها السنة المالية لفترات زمنية أقل من سنة من الممكن أن تكون نصف سنوية أو ربع سنوية أو شهرية، وقد أدى ذلك إلى ظهور عدة مشاكل تتعلق بالقياس والإفصاح في التقارير المالية الأولية سوف يتم عرضها فيما يلي:

1. مشكلة تحديد المدخل المناسب لإعداد التقارير المالية الأولية:

هناك ثلاثة مداخل نظرية في الفكر المحاسبي عند إعداد التقارير المالية الأولية:

أ. مدخل الاستقلال:

تبعاً لمدخل الاستقلال يتم معاملة كل فترة أولية على أنها فترة محاسبية منفصلة ومستقلة عن الفترة المالية السنوية، حيث يتم معالجة نتائج أعمال كل فترة أولية باستخدام نفس السياسات المحاسبية المتعارف عليها في إعداد التقارير المالية السنوية وقد واجه هذا المدخل عدة انتقادات أهمها أن تخصيص التكاليف الثابتة التي تحدث⁽¹⁾ في إحدى الفترات المالية الأولية على الفترة التي حدثت فيها فقط يمكن أن يؤدي إلى نتائج مضللة لأنها قد تؤثر على باقي الفترات من نفس السنة، إضافة إلى أن عدم قابلية بعض المصروفات إلى التخصيص على الفترات الأولية للسنة المالية، قد يلزم الأمر في بعض المواقف تجاهل مبدأ الاستحقاق ومقابلة الإيرادات بالمصروفات المتعارف عليه

ب. مدخل التكامل:

وفقاً لمفهوم التكامل يتم معاملة كل فترة أولية على أنها جزء متمم للفترة المالية السنوية، حيث تتكامل نتائج الفترات المالية الأولية لتكون في النهاية نتائج أعمال الفترة المالية السنوية، وعليه يمكن استخدام سياسات محاسبية تختلف عن تلك المستخدمة في إعداد التقارير المالية السنوية ، ويساعد هذا المدخل في الحصول على تنبؤ سليم بصافي الدخل السنوي باستخدام نتائج أي من الفترات الأولية، وكذلك سهولة إجراء المقارنات

(1)Al-Bogami, Sultan A. S. **An Examination of Usefulness of Interim Financial Statements To Investors in The Saudi Stock Market**, Ph.D Thesis, University of Dundee, Scotland, 1996 .p116.

بين نتائج الفترات والفترات المناظرة لها في السنوات السابقة، إلا أنه يعاب عليه كثرة العمليات المتعلقة بحساب الدخل الأولي وكثرة التقديرات، وبالتالي زيادة الأعباء التي تقع على المحاسب واحتمالية وجود الأخطاء بالتقارير الأولية (1)

ت. المدخل المشترك:

تقوم فكرة المدخل المشترك على الجمع بين المدخلين السابقين، مما يعني إمكانية استخدام نفس السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية السنوية عند إعداد التقارير المالية الأولية في معالجة بعض عناصر القوائم المالية واستخدام سياسات محاسبية مختلفة عند معالجة البعض الآخر، ويهدف هذا المدخل إلى استخدام المعلومات المحاسبية الأولية في التنبؤ بالنتائج المالية الأولية التالية

يتضح للباحث من استعراض المداخل السابقة أن المدخل المشترك هو أنسب مداخل إعداد القوائم المالية الأولية، حيث أنه يجمع بين مزايا مدخل الاستقلال ومدخل التكامل ويحاول أن يتجنب عيوبهما.

2. مشكلة توقيت تقديم التقارير المالية الأولية:

مع التطورات التكنولوجية الحديثة في عالم الأعمال ظهرت الحاجة إلى الإفصاح عن نتائج الأعمال والوضع المالي للمنشآت بشكل دوري لتقديم المعلومات للمستفيدين في الوقت الملائم، وعند طرح مشكلة توقيت تقديم التقارير الأولية يجب مناقشة تساؤلين أساسيين هما:

أ. ما هي الفترة الزمنية التي يجب أن تعد عنها التقارير المالية الأولية (نصف سنوية، ربع سنوية، شهرية، أو أي فترة أخرى)؟

ب. متى يجب نشر التقارير المالية الأولية بعد نهاية الفترة؟

من الشائع إعداد التقارير الأولية على أساس نصف سنوي أو على أساس ربع سنوي، فبعض الدول كأمريكا وكندا، اعتمدت عند إعدادها للتقارير الأولية على الأساس الربع سنوي، فيما غيرها من الدول كبريطانيا وفرنسا اعتمدت الأساس النصف سنوي ، فالآراء التي تؤيد إعداد التقارير النصف سنوية على حساب التقارير الربع سنوية ترى أن التقارير الربع سنوية غير موثوقة للتنبؤ بالنتائج المالية السنوية نتيجة لعوامل الموسمية، فعلى سبيل المثال قد تعلن الشركة عن أرباح هائلة في إحدى التقارير الربع سنوية بينما تمنى نفس الشركة

(1) أبوبكر محمد أبو القاسم المحمودي، مرجع سابق ، ص32

بخسائر سنوية، إضافة إلى وجود العديد من مشاكل تخصيص التكاليف في التقارير الأولية والتي يمكن التخفيف منها في التقارير النصف سنوية ولكنها تتفاقم عند إعداد التقارير الربع سنوية، من ناحية أخرى تستند الآراء المؤيدة للتقارير الربع سنوية إلى أن المنافع العائدة على المستثمرين من حصولهم على المعلومات في الوقت الملائم تفوق أي مشاكل محتملة من توقع النتائج السنوية من التقارير الربع سنوية، إضافة إلى أن مشاكل تخصيص التكاليف في التقارير الأولية يمكن تخفيفها عن طريق إعداد التقارير الأولية وفقاً لمبدأ التكامل⁽¹⁾ يتفق الباحث مع الآراء المؤيدة للتقارير الربع سنوية فالمهم بالنسبة للمستثمر هو توفر المعلومة في الوقت الملائم والاعتماد عليها في اتخاذ القرار وإن كانت أقل دقة. ولكي تكون المعلومات صالحة لاتخاذ القرارات يجب أن تصل إلى متخذي القرار قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في القرارات، فكلما قلت الفترة الفاصلة بين إعداد ونشر التقارير المالية الأولية كلما زادت فائدة ومنفعة المعلومات المحاسبية لدى مستخدمي هذه المعلومات

تتوقف منفعة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية على عنصرين أساسيين هما :

ا. مدى صحة المعلومات المحاسبية

ii. التوقيت الملائم لعرض هذه المعلومات

من خلال عملية المراجعة الخارجية التي يقوم بها مراقبي الحسابات يمكن الاطمئنان إلى تمثيل التقارير المالية المنشورة لواقع الوحدة الاقتصادية، وبالتالي تتوقف مدى المنفعة من التقارير المالية المنشورة على عنصر التوقيت الملائم لعرض المعلومات المحاسبية نظراً لأهميته عند اتخاذ القرارات⁽²⁾

3. مشكلة التقلبات الموسمية

تتعرض الكثير من المنشآت لتقلبات موسمية نظراً لطبيعتها، وينتج عن ذلك تركيز إيرادات المنشأة في

(1) Lambert, M.R. Cartwright, D.H. Cunningham, J.S O'Connor, M.H and Walsh, M. Interim **Financial Reporting: A Continuous Process**, Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants.1991.p 208

(2) عادل عبدالفتاح الميهي "المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية الأولية بالتطبيق على سوق الأسهم السعودي" دراسة اختبارية وحديثة، جامعة الملك خالد، أبها ، موقع على الانترنت تاريخ الوصول 2018/5

فترات موسمية قصيرة مثل النشاطات الزراعية والسياحية. تنشأ ظاهرة التقلبات الموسمية كنتيجة لاختلاف دورة الإيرادات عن دورة المصروفات، حيث تتكدس الإيرادات في فترة أو فترات محددة من العام المالي بينما تحدث المصروفات بشكل منتظم على مدار العام وخاصة المصروفات الثابتة، لذلك ألزمت المبادئ المحاسبية الخاصة بالتقارير الأولية بضرورة الإفصاح عن التقلبات الموسمية في الإيرادات في هذه التقارير، ويمكن أن تظهر مشكلة التقلبات الموسمية عند إعداد التقارير المالية السنوية أيضاً، إلا أنها أكثر ظهوراً ووضوحاً في التقارير الأولية كونها تعد عن فترات أقصر، وتعد التقلبات الموسمية عائقاً لعملية التنبؤ من خلال التقارير المالية الأولية، حيث لا يتمكن المستثمر من استخدام قيمة مبيعات أو أرباح الفترة الأولية للتنبؤ بإنجازات باقي الفترات الأخرى أو العام المالي، إلا أن عرض المعلومات بشكل مقارن يساعد في التغلب على الآثار المحتملة من التقلبات الموسمية

يرى البعض أن تطبيق التقنيات لضبط التقلبات الموسمية هو حل مثالي، لكن استهلاك التقنيات للوقت والتكلفة تجعل مثل هذه التقنيات غير قابلة للتطبيق من معظم الشركات التي تقدم التقارير المالية الأولية بناء على ذلك قامت معايير المحاسبة المختلفة بإلزام معدي التقارير المالية الأولية بالإشارة إلى الطبيعة الموسمية للنشاطات تجنباً لإعطاء صورة مضللة للمستثمرين⁽¹⁾،

4. مشكلة فحص التقارير المالية الأولية وعدم خضوعها للمراجعة الكاملة

يختلف مفهوم فحص التقارير المالية الأولية عن المراجعة الكاملة المرتبطة بالتقارير المالية السنوية، وهذا الاختلاف في المسمى له دلالة وأهمية كبيرة، ففي التقارير المالية السنوية يقوم المراجع بمراجعة تأكيدات الإدارة حول عناصر القوائم المالية ويتبع في ذلك منهجاً منظماً يركز على فحص نظام الرقابة الداخلية ومن ثم اختبار تفاصيل العمليات المحاسبية التي قامت بها الإدارة للوصول إلى المعلومات التي عرضتها في القوائم، وذلك بغرض الوصول إلى درجة قناعة معقولة تمكن المراجع من ابداء الرأي في القوائم المالية في المقابل يقصد بفحص التقارير المالية الأولية أداء بعض إجراءات المراجعة وليس كلها⁽²⁾

(1) Lambert, M.R , and other, OP Cit, P 198

(2) محمد آل عباس، كيف تقرأ تقرير المراجع عن القوائم الربعية سنوية؟، صحيفة الاقتصادية الإلكترونية، العدد 4593 مايو 2007م، من موقع صحيفة الاقتصادي، تاريخ الوصول مارس 2018 www.aleqt.com

مثل إجراء بعض المطابقات أو الاستفسارات أو الفحص التحليلي على بعض مفردات التقارير المالية بناء عليه فإن المراجع لا يبدي رأياً فنياً محايداً حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وإنما يعطي درجة تأكد متوسطة بأن المعلومات محل الفحص تخلو من أي تحريف هام ومؤثر، ويركز فقط على مدى الحاجة إلى القيام بتعديلات لتفصح الشركة عن بعض المعلومات التي يعتقد أن لها أثراً في القوائم وقد تغير من قرار من يطلع على هذه المعلومات فأعداد التقارير المالية الأولية هي مسؤولية الإدارة في حين تقتصر مسؤولية المراجع على إضفاء الثقة على هذه التقارير، لذلك فإن الحكم على جودة التقارير المالية يأتي من خلال إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة المتفق عليها من قبل خبراء ماليين يتمتعون بالنزاهة والدقة، في حين أن فحص التقارير الأولية يعتمد على أساس معرفة المراجع وموضوعيته وكفاءته في التحقيق والمناقشة والتحليل مما يؤدي إلى رفع مستوى الثقة في المعلومات الواردة بها .

بناء على ما سبق يرى الباحث أن عدم خضوع التقارير المالية الأولية لعملية المراجعة الكاملة لاعتبارات الوقت والتكلفة يقلل من درجة الاعتماد عليها ويخفض مستوى الثقة والمصداقية فيها، إلا أن خضوعها للفحص المحدود يضيف نوعاً من الثقة والمصداقية لهذه للمعلومات.

المبحث الثاني

خصائص جودة وموثوقية التقارير المالية

في القرن الثامن عشر حفز تشكل الأسواق الرأسمالية على فصل الإدارة عن المالكين مما أتاح لإمكانية السوق الإداري الانهيازي ، وهذا بدوره خلق سوقا للمدققين⁽¹⁾ ، ولكن مع انهيار السوق عام 1929، أدرك الكونغرس الأمريكي أن الظروف الاقتصادية قد لا تتحسن إلى أن يسترد الجمهور الثقة في الأسواق المالية ، تم إقرار قانون الأوراق المالية عام 1933، ثم إصدار قانون بورصة الأوراق المالية عام 1934، حيث منح قانون بورصة الأوراق المالية (SEC) المسؤولية عن وضع معايير للتقارير المالية وبدأ بإصدارها عام ، 1937 وقد طلبت المعايير من كافة الشركات العامة أن يكون لديها مدقق مستقل والذي يشهد في كل عام على عدالة التقارير المالية للإدارة أمام حملة الأسهم ويشير إلى أية انحرافات عن القواعد المحاسبية المقبولة وفقا لإجراءات وممارسات التدقيق المتعارف عليها (General Accepted Auditing Standards) (GAAS) قام حملة الأسهم ولحماية مصالحهم بتعيين ممثلين عنهم في شكل مجلس إدارة ، والذي يتولى مسؤولية الالتقاء والإشراف على إدارة ورعاية مصالحهم كما وتم لاحقا تأسيس (لجنة التدقيق) كوسيطه بين مراقب الحسابات والإدارة ، وتتألف لجنة التدقيق من مدراء مستقلين فضلا عن مدير التدقيق الداخلي، وذلك لإضافة الجودة والنزاهة على التقارير المالية للإدارة ، فهي بمثابة ضابط ارتباط بين عمليات التدقيق الداخلي ومراقب الحسابات ، بعد الحرب العالمية الثانية برزت موجة من فضائح الأعمال مع التركيز على فشل المحاسبة والتدقيق في منع مثل هذه المشكلات ، فقد كشفت تحقيقات الكونغرس الأمريكي الدور المزوج الذي لعبته شركات التدقيق كمدقق مستقل ومستشار إداري لبعض عملائها من الشركات ، مما خلف مخاوف حول النزاهة والجودة المحاسبية لعملية إعداد التقارير المالية⁽²⁾ ، وفي سبعينات القرن العشرين عندما اندمجت الشركات داخليا مع شركات في بلدان أخرى أو طورت عملياتها في الخارج وفي ذلك احتاجت شركات التدقيق الكبيرة أيضا لان تنمو بشكل دولي من اجل المحافظة على حصتها السوقية ، فنكتل شركات التدقيق لم يقتصر على الشركات الدولية ولكن كذلك في داخل الولايات المتحدة حيث حدثت الكثير من التكتلات و طورت شركات

(1) Willet, E.R. **Fundamentals of Securities Markets (N.Y.)** Appleton-Century –Crofts 1968 pp. 208-214

(2) (AAA) Financial Accounting Standards Committee .SEC "**Audito Independence Requirements** , Accounting Horizons 15 Dec.2001 pp.373-386

التدقيق الرئيسية نظم الحوافز والتي ركزت على النمو في اعادة عملائها وحصولها على أعمال جديدة من خلال نموها السريع والكبير وقدرتها في المحافظة على خدمات ذات جودة عالية ، وعبر السنوات أصبحت مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما (GAAP) الأمريكية المعيار تصدر لكافة الأمم الأخرى ، حيث تنشأ الشفافية المتزايدة للقوائم المالية مع تزايد متطلبات الاعتراف والإفصاح في (GAAP)، وكذلك تزايد متطلبات إعداد التقارير المتكررة وفي الوقت المحدد⁽¹⁾ وفي نطاق بيئة إعداد التقارير المالية الأمريكية خطط المدراء للمكافآت النقدية وكذلك معظم خيارات الأسهم التي تقوم على نتائج محاسبية ، ولذا ما جعل القوائم المالية بؤرة لإستراتيجية الإدارة لتعظيم الثروة ، وفي هذه اللعبة فان المدراء يحاولون إخفاء نشاطاتهم المعززة للثروة و / أو إخفقاتهم الإدارية من خلال التلاعب في التقارير المالية⁽²⁾

أولا : مفهوم جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية

زاد اهتمام الدراسات المحاسبية في الفترة الأخيرة بمفهوم الجودة في المعلومات المحاسبية بسبب التأثير المباشر لهذه المعلومات على مستخدميها خاصة في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات. فالمعلومات المحاسبية عالية الجودة لها منافع متعددة، حيث قد تساعد مستخدميها في قياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة والتنبيه بها، وكفاءة تخصيص الموارد ومساعدة المستثمرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، وتخفيض تكلفة رأس المال وتحسن من كفاءة تخصيصه من خلال تقليل عدم تماثل المعلومات⁽³⁾

وعرفت أنها مفهوم غامض ولا يوجد لها مفهوم واحد متفق عليه حيث ترتبط بتفسيرات مختلفة في أذهان مستخدميها (كما استخدمت توصية المفاهيم رقم ٢) لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عدة

(1) Levitt, A. **The Importance of High Quality Accounting Standards** "Accounting Horizons 12 March 1998 p.79-82

(2) Ittner, C.D., D.F., Larcker and M.V. Rajan, **"The Choice of Performance Measures in Annual Bonus Contracts"** The Accounting Review 27 April 1997 ، pp 231-255

(3) د. مجدي مليجي "أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية" (دراسة نظرية تطبيقية ، عمادة البحث العلمي بجامعة سلمان بن عبد العزيز من خلال المقترح البحثي رقم " 2014/02/1609م "، ص 8)

مفاهيم للتعبير عن جودة المعلومات المحاسبية منها: جودة المحاسبة، وجودة المعايير المحاسبية، وجودة القوائم المالية، وجودة الربح (1)

إلا أن جودة المعلومات المحاسبية تعتمد على الخصائص النوعية لهذه المعلومات حيث تؤدي دورين إحداهما دور تقييمي (حيث يستخدم المستثمرين المحتملين التقارير المحاسبية في تقدير التوزيعات المستقبلية المتوقعة) والآخر دور إشرافي حيث يعتمد حملة الأسهم الحاليين على نفس التقارير لمراقبة تجنب المدير للمخاطر

باستقراء الفكر المحاسبي اتضح أن هناك العديد الدراسات قد استخدمت مقاييس مختلفة للتعبير عن جودة المعلومات المحاسبية منها جودة المحاسبة ، المعايير المحاسبية والقانونية والرقابية بحيث تعبر عن حقيقة الأداء الاقتصادي للشركة وتقلل من عدم التماثل بين المستخدمين وتحد من مشكلات انفصال الإدارة عن الملاك مما سبق يتضح للباحث أن جودة المعلومات المحاسبية تعتمد على التناغم بين الخصائص النوعية مثل الملاءمة والموثوقية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة. والخصائص الكمية التي تركز على حجم المعلومات المقدمة وتوفيتها للمستثمرين والأطراف المستفيدة منها

جدول (1/2/3) العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية

العامل	الأثر على جودة المعلومات المحاسبية
جودة المعايير المحاسبية المطبقة	أشارت دراسة (Jara) إلى أن جودة المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة فمعايير (IFRS) قد تحد من ممارسات إدارة الربح وعدم تماثل المعلومات بشكل أكبر من المعايير المحلية. وقد حددت البورصة الأمريكية (SEC) (مجموعة من الشروط لضمان جودة المعايير المحاسبية (محلية أو دولية) منها:

(1) مدثر طه أبو الخير "أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول، 2007، ص 1-60

<p>وجود تنظيم جيد للهيئة أو الجهة القائمة بإصدار المعايير، وتوافر الموارد البشرية والفنية عالية المستوى، والرقابة الفعالة على مدي التزام الشركات بالمعايير (1)</p>	
<p>المرونة المتاحة أمام الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية المتاحة، وعمل التقديرات المحاسبية، وهيكله العمليات لاتباع طريقة معينة في معالجة بعض البنود المحاسبية، وقد تكون دافع لإساءة استغلالها لتحقيق مصالحها الشخصية على حساب أصحاب المصالح وهو ما يقلل من جودة المعلومات المحاسبية(2)</p>	دوافع الإدارة
<p>يؤثر وجود تنظيمات مهنية متخصصة قوية في جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما تصدره من معايير وتعليمات وقواعد ولوائح تنفيذية</p>	المنظمات والجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة
<p>جودة إجراءات المراجعة وكفاءة واستقلال مراقب الحسابات تحد من المخاطر وممارسات الإدارة الاحتياطية، كما تؤثر على درجة التحفظ المحاسبي، وهو ما ينعكس إيجابياً على جودة المعلومات المحاسبية</p>	جودة عملية المراجعة
<p>أشارت العديد من الدراسات المحاسبية (ملو العين وآخرون، إلى أن هنالك تأثير إيجابي لآليات الحوكمة</p>	الحوكمة

(1)Jara,E.G.,A.C.Ebrero.,&R.E.Zapata. " **Effect of International Financial Reporting Standards on Financial Information Quality** ".Journal of Financial Reporting & Accounting. 9 .(2) 2011 .pp 176-196.

(2) مدثر طه أبو الخير ، مرجع سابق ، ص ص 1-60

جودة لجان المراجعة، والمراجعة الداخلية ، ومجلس الإدارة على جودة المعلومات المحاسبية ⁽¹⁾	
---	--

المصدر: اعداد الباحث

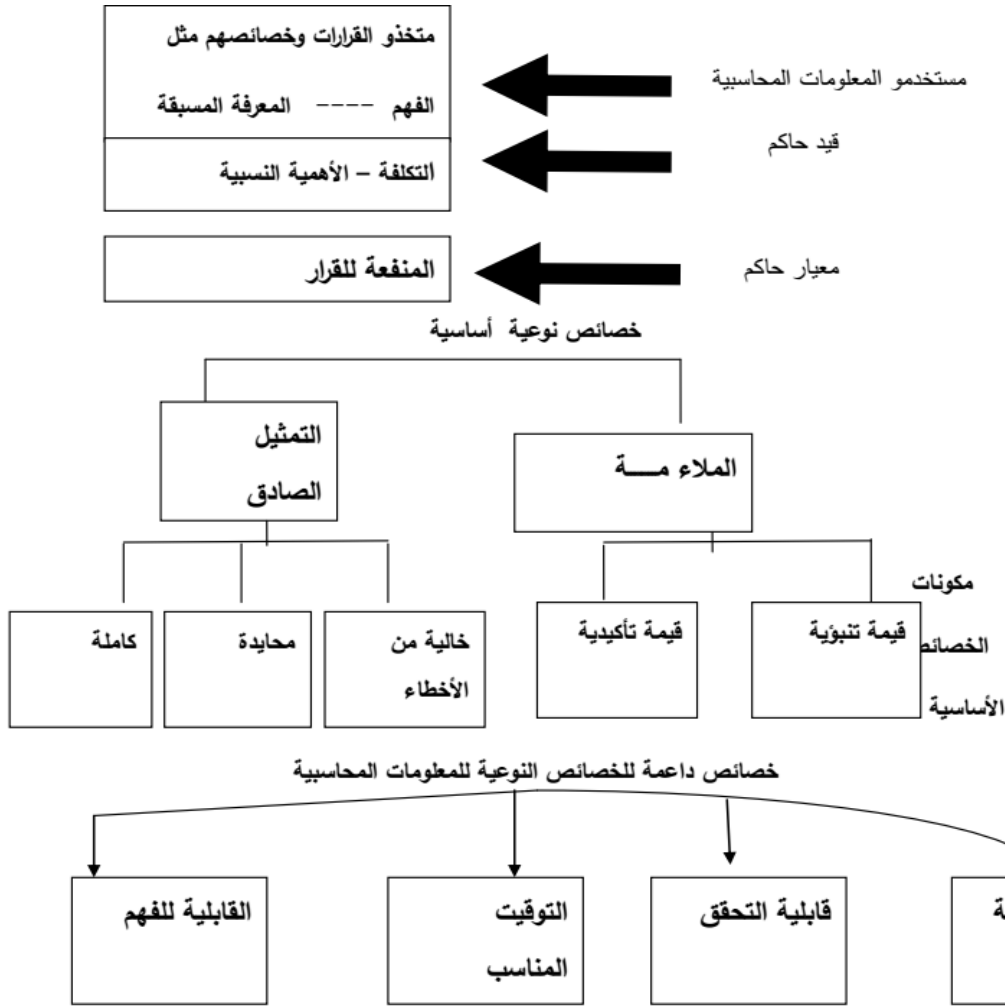
يتضح للباحث أن جودة المعلومات المحاسبية ستتحسن في ظل وجود منظمات مهنية متخصصة قادرة على إصدار معايير على درجة عالية من الجودة وقادرة على منع تجاوزات الإدارة، وكذلك تفعيل آليات الحوكمة بالإضافة الى زيادة جودة عملية المراجعة.

(1) Chen,H.,Qing Liang.T. , Yihong,J. ,& Zhijum, "The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality:Evidence From The European Union".Journal of International Financial Management & Accounting. 2010 pp:1-57

ثانيا: خصائص جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية:

تعتبر المعلومات المحاسبية هي المخرج الرئيسي لأي نظام سواء كان يدويا أو محوسبا ولا بد لهذه المخرجات من خصائص تحدد جودتها وتتمثل خاصية الجودة في الصفات التي تجعل المعلومات مفيدة للمحاسبين ، وقامت العديد من الدراسات لمحاولة تحديد الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية كان أهمها دراسة مجلس معايير المحاسبة المالية FASB من خلال البيان رقم 2 لسنة 1980م

شكل (1/2/3) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



Source: Donald Kieso,; Jerry Weygand,; Terry Warfield,. **Intermediate accounting**, (IFRS Ed.): Wiley & Sons, USA. New Jersey (2010). pp 44

الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية:

صفة عامة يمكن القول أن الخصائص التي تحدد ما إذا كانت المعلومات الناتجة عن تطبيق بديل محاسبي معين أكثر أو أقل فائدة في مجال القرارات هي (1):

1. الملائمة

يجب أن تكون المعلومات ملائمة لحاجات صناعات القرارات، و تمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تصحح تقييماتهم، أي يكون لها قيمة تنبؤية أو تؤكد أو تصحح توقعات سابقة، أي أن لها قيمة استرجاعية ملائمة أو ما يسمى بالتغذية العكسية، و تعرف الملائمة بأنها " تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، و تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها تعتبر كافية لتحديد ملائمة أعلى، وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تكون متوفرة لأصحاب القرارات قبل أن تفقد فائدتها للتأثير على القرارات، و جدير بالملاحظة أن مجرد تقديم المعلومات في حينها لا يكسب هذه المعلومات خاصية الملائمة، ولكن عدم إتاحة المعلومات في حينها يسلبها هذه الخاصية التي كان من الممكن أن تتمتع بها لو أنها قدمت في حينها، ولكي تكون المعلومات ذات فائدة ولها قيمة يتعين عليها أن توجد علاقة وثيقة بينها وبين الغرض الذي أعدت من أجله، وتعتبر المعلومات ذات جودة عالية عند ارتباطها بهدف معين يساعد متخذ القرار على تقييم محصلة هذا القرار وملاءمته في اختيار بديل من بين البدائل واعتباره ذات أهمية إذا كان الإفصاح عنه له تأثير في قرار المستخدم للمعلومات بين البدائل المتاحة وقد ووصف مجمع المحاسبين الأمريكيين معيار الملائمة أنه المعيار الأساس للاختيار بين بدائل المعلومات المحاسبية، وتتوقف ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرار من خلال توفر ثلاثة عناصر هي (2)

أ. توقيت المعلومات

ب. القدرة على التنبؤ.

ت. التغذية الاسترجاعية.

ويمكن توضيح هذه الخصائص الفرعية على النحو التالي:

(1) محمد الصبان وآخرون، دراسات في المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية 2001 ص ص: 17-18

(2) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (2007): <http://www.socpa.org.sa/AS/index.htm>

أ. التوقيت الملائم Timing:

يعتبر التوقيت عنصراً مهماً من عناصر النجاح في عملية اتخاذ القرار، فلماذا يجب ان تصل المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب فلا فائدة من وصول المعلومات في وقت متأخر لمن يستخدمها لأنها تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة. ويرتبط التوقيت الملائم بالقوائم المالية أي يمكن إتاحة هذه المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لفترات دورية متقاربة.

تعني خاصية التوقيت الملائم أنه يجب توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات، و بمعنى آخر أن تكون متوفرة ومتاحة في الوقت المناسب لمتخذ القرار وقبل أن تفقد قيمتها أو قدرتها على المساهمة في اتخاذ القرار⁽¹⁾

لكي تكون هذه الخاصية متوفرة في المعلومات المالية يتطلب ذلك أحياناً التضحية بشيء من الدقة الحسابية ودرجة عدم التأكد لصالح التوقيت الملائم. وبالرغم من عدم توفر الدقة المحاسبية بشكل كامل لصالح التوقيت الملائم، إلا أن ذلك يعد أمراً مرغوب فيه ومفيداً جداً.

ب. القدرة على التنبؤ Predictive Value:

يقصد بالقدرة على التنبؤ " أن تكون للمعلومات المحاسبية المستخدمة في اتخاذ القرار قدرة على التنبؤ بالمستقبل وأن تكون صالحة للاستخدام في تصميم نماذج التنبؤ بالأحداث ". تستخدم المعلومات المتعلقة بالمركز المالي والأداء (نتائج الأعمال) في الماضي كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء في المستقبل بالإضافة إلى أية أمور أخرى تهتم المستخدمون بصورة مباشرة مثل توزيعات الأرباح والرواتب وتحركات أسعار الأسهم ومدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند استحقاقها، ولا يشترط لأن تكون للمعلومات قدرة تنبؤية أن تكون صريحة في صورة تنبؤات، مع ذلك فإنه يمكن تحسين القدرة على عمل تنبؤات باستخدام القوائم المالية من خلال أسلوب عرض المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث الماضية، فعلى سبيل المثال يمكن زيادة

(1) محمد بهجت، عبد الله، يمانى، الأثر المتوقع لمعيار العرض والإفصاح العام على مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية، (مجلة العلوم الإدارية جامعة الملك سعود ، مجلد2 ، 1990 ، ص ص 70- 71)

القدرة التنبؤية بالدخل عن طريق الإفصاح بصورة مستقلة عن بنود الدخل والمصروفات غير العادية وغير المتكررة.

ت. التغذية الاسترجاعية **Feed Back Value**:

تؤدي المعلومات دوراً مهماً في تعزيز أو تصحيح توقعات سابقة، أي أنها تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات، إن هذه الخاصية في التقييم الارتدادي أو كما تسمى أيضاً بالتغذية العكسية أو الاسترجاعية لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات.

2. الموثوقية **Reliability**:

تعتبر الموثوقية في التقارير المالية المستندة إلى أدلة إثبات كافية والخالية من التحيز مصدراً ملائماً لمستخدمي التقارير المالية في الحصول على المعلومات المحاسبية، خاصة إذا كانت تتمتع بدرجة عالية من الأمانة وبما يمكن من الاعتماد عليها في اتخاذ القرار ، فالموثوقية تعني أن مستخدم المعلومات يمكن أن يعتمد عليها أو يثق فيها، و يمكن اعتبار المعلومات ذات مصداقية عندما تعرض ما يجب عرضه وعندما يمكن التحقق منها و عندما تكون خالية من الأخطاء والتحيز.

إن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، وتتكون هذه الخاصية من

ثلاث خصائص فرعية⁽¹⁾

أ. الصدق في التعبير.

ب. الحياد.

ت. القابلية للتحقق

أ. الصدق في التعبير **Represtanatation Of Faithfulness**

لكي تكون المعلومات موثوق فيها فإنها يجب أن تمثل بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تهدف إلى تمثيلها أو يفترض أن تمثلها بدرجة معقولة.

(1) محمد الصبان وآخرون، مرجع سابق ، 2001 ص ص17-18

ب. الحياد Neutrality:

لكي تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية موثوق فيها فإنها يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز، وتعتبر القوائم المالية غير محايدة إذا كانت تؤثر عن طريق اختيار أو عرض المعلومات في عملية اتخاذ قرار أو حكم بهدف الوصول إلى نتيجة محسوسة سلفاً.

ث. القابلية للتحقق Verifiability:

يقصد بمفهوم القابلية للتحقق بأنه " وجود اتفاق أو بصورة أدق وجود درجة عالية من الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرائق القياس بأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج (1) خصائص ثانوية للمعلومات المحاسبية:

1. القابلية للمقارنة Comparability:

يجب أن يكون مستخدمي القوائم المالية قادرين على إجراء مقارنات للقوائم المالية على ممر الفترات الزمنية المختلفة، وذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بمركز المنشأة المالي وأدائها، كما يجب أن يكونوا أيضاً قادرين على مقارنة القوائم المالية لمختلف المنشآت وذلك لتقييم المركز المالي والأداء النسبي، وكذلك التغيرات في المراكز المالية لتلك المنشآت، ومن ثم فإن طريقة القياس والعرض للأثر المالي للعمليات والأحداث المتشابهة على مر الزمن بالنسبة للمنشأة الواحدة، كما يجب إعدادها أيضاً بطريقة متسقة بالنسبة للمنشآت المختلفة

2. التناسق Consistency:

يمكن بيان المقصود بالتناسق " أن المنشأة تطبق نفس الأساليب لنفس الحوادث المحاسبية من فترة لأخرى وهذا لا يعني أن المنشأة لا يمكن أن تتحول من طريقة إلى أخرى، فالمنشآت يمكن أن تغير طرقها المستخدمة ولكن يجب أن تكون فيها الطريقة الجديدة أفضل من السابقة لها " مع وجود مبررات للتغيير.

3. الدقة:

يتوقف تأثير المعلومات المحاسبية على دقتها، وقد يتسبب عدم توافر الدقة في المعلومات إلى حالة

(1) المرجع السابق ص ص 19-20

عدم التأكد ، وتؤدي إلى عدم القدرة على التنبؤ بمصير الشركة وإلى عدم اتخاذ القرار المناسب، فإذا كانت المعلومات التي توصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي واستطاع شخص آخر بإعطاء نفس النتيجة باستخدام أسلوب آخر فإن قابلية المعلومات للمراجعة والتحقق تتميز بالدقة وتصبح أمينة ويمكن الاعتماد عليها⁽¹⁾.

يرى الباحث ان طبيعة وتأثير التغيير المحاسبي وكذلك التبرير المقدم له يجب أن يفصح عنه أو يظهر بالتقارير المالية في الفترة التي حدث فيها التغيير فتنطبق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية يجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين، وكذلك يوفر الثبات عن طريق استخدام نفس إجراءات القياس المحاسبي وجعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة وإمكانية تطبيق الطرق الإحصائية لتحديد اتجاهات التطور في أنشطة المشروع في الدورات السابقة والتنبؤ بتطورها في الدورة التالية، مع مراعاة الظروف الخارجية الخاصة بالمشروع بحيث يصبح التنبؤ واقعياً قدر الإمكان

خصائص متعلقة بمستخدمي المعلومات

1. القابلية الفهم والاستيعاب:

يتوقف تأثير المعلومات المحاسبية على مدى استيعاب متخذ القرارات لهذه المعلومات، ولا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومه لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها، وكذلك تتوقف على قدرات من يستخدمها وثقافته. فهذا يتعين على من يقومون بأعداد القوائم المالية أن يكونوا على بينه من قدرات مستخدميها لهذه القوائم وحدود تلك القدرات، حتي لها يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم.

قيود حاكمة : الأهمية والإفصاح الأمثل للمعلومات:

تأخذ المعلومات المحاسبية دورها إذا توافرت الأهمية النسبية فيها، أي أن تكون المعلومات مصدراً مهماً في صياغة اتخاذ القرار حيث يؤدي إهمالها إلى خلل في عملية اتخاذ القرار، لذلك فإن الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل يرتبط بأمانه المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها ولهذا يجب أن يتم الإفصاح عن كافة

(1) عمر يوسف عبدالله الحياوي "أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، 2017، ص 24.

المعلومات ذات الأهمية النسبية⁽¹⁾، والتعرف على ما يحتاجه المستخدم من معلومات، بحيث إذا أدى حذف أي معلومة أو عدم الإفصاح عنها أو عرضها بصورة غير صحيحة إلى التأثير على تقييم المستفيد من تلك المعلومات في اتخاذ القرار فأنها تعتبر في هذه الحالة ذات أهمية

تعتبر موثوقية التقارير المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي يمكن بيانها فيما يلي:

يستند النظام المحاسبي في أساس وظائفه على مجموعة من العناصر والمقومات والتي تتمثل في مجموعة من الأدوات والإجراءات المستخدمة في النظام لتحقيق أهدافه وتتضمن هذه المقومات:

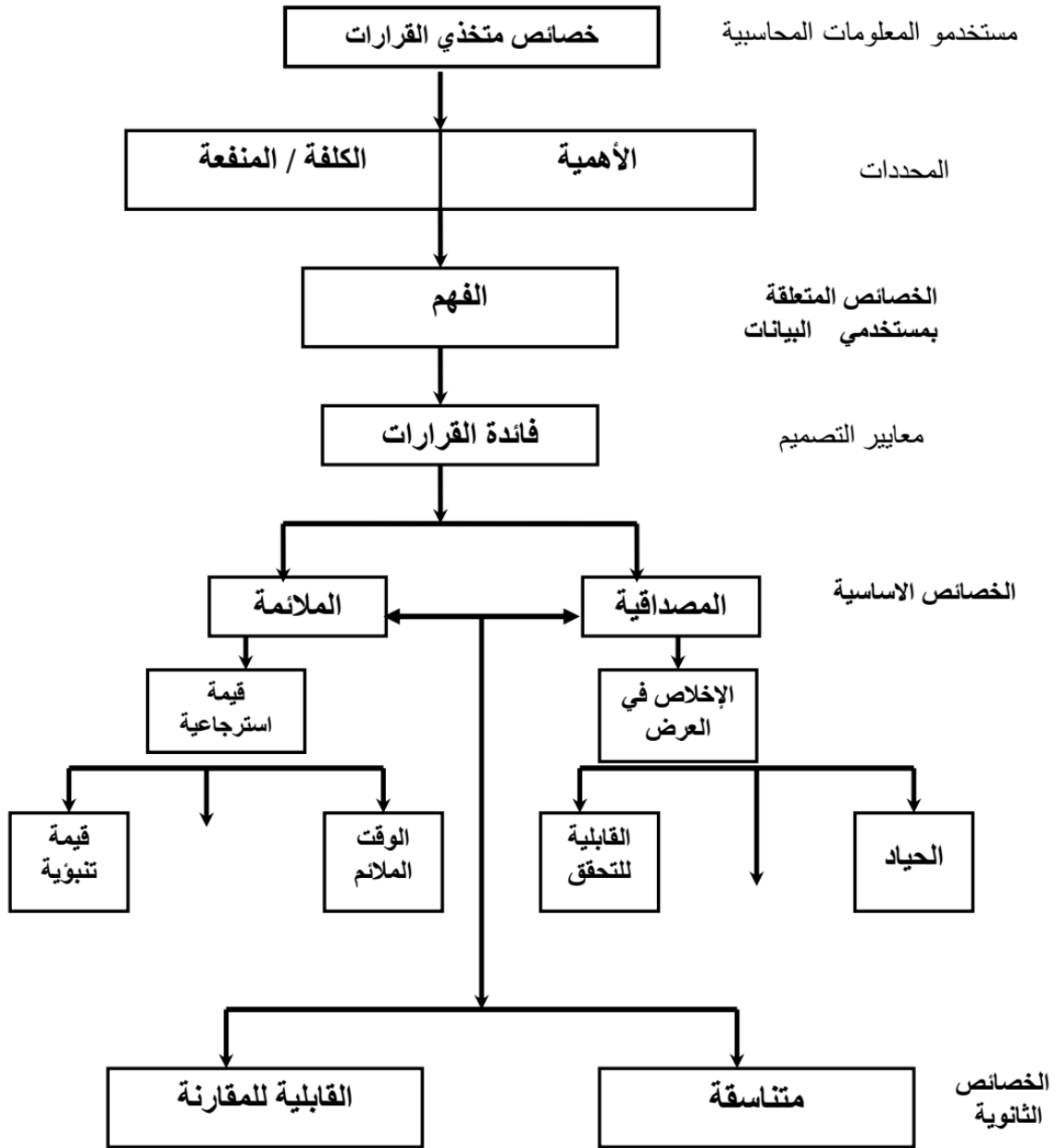
1. المقومات المادية: وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية.
2. المقومات البشرية: وتتمثل مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.
3. المقومات المالية: وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه.

مما سبق يتضح للباحث ان للمعلومات المحاسبية خصائص عدة لا بد من توفرها حتى تكون هذه المعلومات قادرة على تحقيق المنفعة لمستخدميها وتؤدي الغرض الذي اعدت من اجله وان هذه الخصائص تختلف في عرضها وترتيبها وتفضيلها من مصدر لآخر

(1) حسين القاضي، مأمون حمدان "نظرية المحاسبة" (الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، و دار الثقافة للنشر والتوزيع،

الطبعة الأولى ، 1997 ، ص 59)

شكل (2/2/3) هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر : فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة - نظرية و تطبيق، الطبعة الأولى، 1999 م ص 24

المشاكل والمحددات لاستخدام الخصائص النوعية

فيما يلي احتمالات التعارض بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

احتمالات التعارض بين الخصائص النوعية الأساسية كالملائمة والموثوقية اذ لا يوجد توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها فمثلا قد تقبل او ترفض معلومة معينة لانها ملائمة ولكنها غير موثوق بها او موثوق بها ولكنها غير ملائمة فارقام التكلفة التاريخية على درجة عالية من الموثوقية لخلوها من التحيز لكنها غير ملائمة لانها اقل ارتباطا بالواقع الفعلي

احتمالات التعارض بين الخصائص النوعية الفرعية كالتعارض بين القدرة على التنبؤ والتوقيت الملائم فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب لكنها لا تمتلك قدرة تنبؤية عالية كما في ارقام التكلفة التاريخية كما ان السرعة في اعداد المعلومات قد يكون على حساب الدقة والاكتمال والتأكد ليس كل المعلومات الملائمة والموثوق بها مفيدة لانها قد تكون ذات اهمية اقل فالبند يعتبر مفيدا وذا اهمية اذا ادى حذفه او الافصاح عنه بطريقة محرفة للتاثير على متخذ القرارات

كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومة اكبر من العائد منها (اختبار التكلفة والعائد) فعلى الشركة ان تفصح عن المعلومات التي تعود منفعتها بعائد اكبر من تكلفتها قد تكون المعلومات ملائمة وموثوق بها الا انها تواجه بصعوبة الفهم من مستخدميها فالمعلومات يجب ان تكون سهلة وواضحة ولكن مستخدمى هذه المعلومات على تباين في مستوي الفهم وعلى معدي هذه المعلومات مراعاة ذلك التباين

يرى الباحث ان لجودة التقارير المالية مجموعة من الخصائص يجب توافرها لتكون بالمستوى المطلوب الذي يلبي رغبات جميع المستخدمين

ثالثاً: الشفافية في الإفصاح المحاسبي كأحد متطلبات موثوقية التقارير المالية

نتيجة لأهمية التقارير المالية وما تحتويه من معلومات وأيضاً ما تعرضت له التقارير المالية من تحريفات وظهور ما يعرف بالتقارير المالية الاحتيالية، ظهرت الحاجة إلى ضرورة إعادة الثقة في التقارير المالية، وتفعيل هيكل الرقابة على التقرير المالي⁽¹⁾، فقد كان الهدف الرئيسي لآليات حوكمة المنشآت التي

(1) لطيف زيود، قيطيم حسان، "دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، (مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، اللاذقية، العدد التاسع والعشرون، 2007م)، ص 42

تضمنها (SOX) هو زيادة جودة التقارير المالية، إلا أن القانون لم يوضح بين ثناياه لما هو مقصودة بجودة التقارير المالية، وما الخصائص التي يجب أن تتوفر في التقرير حتى يتصف بالجودة، فظهر بقوة مصطلح شفافية الإفصاح كأحد الخصائص الرئيسية لجودة التقارير المالية، على الرغم من أن هذا لم يرد ضمن خصائص جودة المعلومات المحاسبية الذي قدمه مجلس معايير المحاسبة المالية.

فهناك العديد من وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي، ويرجع ذلك إلى اختلاف مصالح الأطراف المهتمة، فقد عرفه أحد الباحثين بأنه "إتباع منهج أو مذهب الوضوح الكامل أو الشفافية في إظهار جميع البيانات والمعلومات والحقائق الجوهرية عند إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية للشركة، مما يساعد مستخدمي هذه القوائم والتقارير في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة التي تكفل الأداء الأمثل لأسواق رأس المال"⁽¹⁾.

عرف مجلس المبادئ المحاسبية (APB) الإفصاح بأن "تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها عن مصادر الأموال واستخداماتها بما يفيد الحكم عليها من وجهة نظر المستثمر . وحيث أكد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1978م على أن الإفصاح هو أنه "يجب أن تمد التقارير المالية كلاً من المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين وغيرهم بالمعلومات المفيدة التي تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة"⁽²⁾.

ويعرف الإفصاح بشكل عام بأنه بث المعارف من مصدر إنتاجها إلى الجهة التي تستخدمها وتستفيد منها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها⁽³⁾. تطرقت العديد من الكتابات إلى أهمية الإفصاح بل امتدت أيضاً إلى الاهتمام بجودة الإفصاح والتي تستخدم في تقييم المنفعة النسبية والمحتملة

(1) هبه عبدالعاطي محمد رزق، " أثر الإفصاح عن المعلومات القطاعية على جودة التقارير المالية "، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2011م)، ص 18 .

(2) شريف محمد البارودي، "المعايير المحاسبية المصرية ومنظومة الأداء المحاسبي"، (بدون ناشر، 2002م)، ص 151 .

(3) محمد حسني عبدالجليل، "دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية دراسة تحليلية"، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، 2002م)، ص 2 .

لمحتوى التقارير المالية والتي تشير إلى جودة التقارير، حيث يعتبر الإفصاح عن المعلومات بالتقارير المالية من أهم المبادئ التي تنتج عند إعداد التقارير والتي لا بد أن تقابل مختلف احتياجات مستخدمي التقارير عن طريق الإفصاح الجيد بالتقارير المالية لإعطاء صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة الاقتصادية⁽¹⁾.

حيث يعتبر الإفصاح أساس أي سوق مالية وسبب نجاحه، فنجاح أي سوق مالية يعتمد بشكل مباشر على مدى جودة نظام الإفصاح المحاسبي المتبع في الدولة، فالإفصاح يحقق في حال توفره جواً من الثقة بين المتعاملين من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة التقارير المالية للشركات المتعاملة في السوق والإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي تشكلها هذه الشركات، والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة⁽²⁾.

ويمكن تبويب الإفصاح المحاسبي وفقاً لثلاثة اتجاهات من خلال الآتي:

1. من حيث نوع المعلومات المفصح عنها

ويتمثل هذا الاتجاه فيما يلي⁽³⁾:

أ. الإفصاح الوقائي

أي التركيز عن المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها والوثوق فيها والتي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية بحيث تجعل التقارير المالية غير مضللة لأصحاب الشأن صفة عامة وحماية المستثمر العادي ذوي الخبرة المحدودة بصفة خاصة.

ب. الإفصاح الإعلامي.

أي التركيز في الإفصاح على توفير عنصر الملائمة بالمعلومات كأحد خصائص جودة المعلومات بالتقارير المالية بما يفيد في اتخاذ القرارات مما يتطلب توافر درجة أكبر من الدراية والخبرة لمستخدمي هذه التقارير.

(1) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 324 - 331 .

(2) هشام حسن عواد المليجي، "إطار مقترح لمحددات صنع قرار بناء المعايير المحاسبية وأثرها على نموذج الإفصاح المحاسبي المطبق في مصر"، (مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني، 2006م)، ص 5 .

(3) نهلة محمد السيد إبراهيم، مرجع سابق، ص 42 - 43 .

يتفق الباحث مع رأي الباحثة بان الإفصاح طبقاً لنوع المعلومات المفصح عنها يحقق الموثوقية للتقارير المالية لما يوفره من الخصائص الأساسية لجودة المعلومات من ملائمة وموضوعية أو إمكانية الاعتماد عليها والوثوق فيها والتي من شأنها زيادة الوعي الاستثماري لدى المستثمرين ومتخذي القرارات.

2. من حيث كمية وحجم المعلومات المفصح عنها

يمكن تقسيم الإفصاح المحاسبي وفقاً لكمية وحجم المعلومات المفصح عنها إلى الآتي:

أ. الإفصاح الكامل

يهتم الإفصاح الكامل بشمول التقارير المالية على كافة المعلومات ذات الأثر المحسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية التقارير المالية باعتبارها المصدر الأساسي في اتخاذ القرارات⁽¹⁾.

ب. الإفصاح العادل

يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج التقارير المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح أو التحيز إلى مصلحة فئة معينة على مصلحة الأطراف الأخرى، ويتحقق ذلك من خلال مراعاة مصالح جميع الأطراف بشكل عادل ومتوازن⁽²⁾.

ت. الإفصاح الكافي

يقصد به أن تتضمن التقارير المالية الحد الأدنى من المعلومات بما يجعلها مفهومة وغير مضللة⁽³⁾.

3. من حيث الإلزام بالمعلومات المفصح عنها

(1) محمد حسين أحمد، يونس حسن عقل، "نظرية المحاسبة - مدخل الإطار المفاهيمي والفكر المحاسبي"، (القاهرة: مكتبة عين

شمس، 2009م)، ص 137 .

(2) محمد ذا النون عصفور، "تقييم مدى الالتزام بمتطلبات وقواعد الإفصاح المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية

وانعكاساته على أسعار الأسهم في بورصة عمان"، (رسالة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للمالية والمصرفية،

عمان، الأردن، 2005م)، ص 28

(3) زكريا فريد عبدالفتاح، "دراسات في نظرية المحاسبة"، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 2000م)، ص 46 .

يتمثل هذا الاتجاه فيما يلي (1):

أ. الإفصاح الإجمالي

يقصد به الإفصاح المقنن أو الإلزامي الذي يتم في ضوء وجود هيئة أو منظمة معينة تصدر معايير أو متطلبات تشريعية أو مهنية تحكم عملية إعداد التقارير المالية .

ب. الإفصاح الاختياري

يكون هذا النوع الإفصاح بدون إلزام من أي جهة حيث تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح اختياريًا عن المعلومات. وأجمع المهتمون بأسواق المال على ضرورة توافر الشفافية لتحقيق الجودة بالتقارير المالية وبالتالي المحافظة على الاستقرار وزيادة النمو، وأنه يتم ضمان الشفافية في التقارير المالية من خلال الإفصاح الكامل وتوفير العرض العادل للمعلومات المفيدة والضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية إلى مدى واسع من المستخدمين والمشاركين في السوق، حيث أن المعلومات الشفافة تتيح للمشاركين في السوق تقييم المخاطر وترشيد قراراتهم الاستثمارية مما يوفر أسواق مالية فعالة (2).

يرى بعض الكتاب أن شفافية المنشأة نظام يوفر رؤية واضحة عن الحالة الحقيقية للمنشأة لأصحاب المصالح والأطراف الأخرى من خلال معلومات موثوق فيها، حيث تخفض الشفافية حالة عدم التأكد بشأن تقييم مستخدمي المعلومة لحالة المنشأة (3). حيث أن الشفافية لا تعني إتاحة المعلومة عن المنشأة فحسب وإنما إتاحة معلومة ذات منفعة لمستخدميها تساعدهم على فهم وتقييم حالة المنشأة واتخاذ ما يلزم من قرارات تحقق أهدافهم، ولتحقيق الشفافية المالية يتطلب الأمر تحقق ما يلي (4):

I. أن تكون الأرقام المالية معبرة عن الحالة الحقيقية

(1) كمال الدين مصطفى الدهراوي، " دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة "، (القاهرة، الدار الجامعية للطباعة والنشر: 2001م)، ص 43 .

(2) نهلة محمد السيد، مرجع سابق، ص 44 - 45 .

(3) خالد أمين عبدالله، "الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية"، (مجلة المحاسب القانوني العربي، الأردن، العدد الثاني والتسعون، 1995)، ص 45

(4) هشام فاروق الأبياري، "نحو إطار مقترح للشفافية في القوائم المالية"، (المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، 2009م)، ص 331 - 362

- II. اكتمال الإفصاح المالي بالإفصاح غير المالي
- III. جودة المعايير المحاسبية المطبقة
- IV. جودة نظم المعلومات المحاسبية المسؤولة عن إنتاج المعلومات
- V. جودة هيكل الرقابة الداخلية وما تتضمنه من مراجعة داخلية واليات رقابية تهدف للتحقق من جودة المعلومات المقررة
- VI. جودة نظم المراجعة الخارجية وخدمات التأكد المقدمة من قبل مراقبي الحسابات المستقلين

يرى الباحث أن أهم ما يؤثر على درجة الشفافية والوضوح بالتقارير المالية هو لجوء إدارة الشركات إلى التلاعب في القوائم المالية بهدف التأثير على الأرباح، وتقوم الإدارة بذلك لوجود دوافع لديها لمعالجة وإدارة الأرباح، حيث يؤثر ذلك على جودة الأرباح المفصح عنها وبالتالي موثوقية التقارير المالية.

المبحث الثالث

المقاييس والعوامل المؤثرة على موثوقية التقارير المالية

أولاً: مقاييس جودة وموثوقية التقارير المالية

على الرغم من تركيز بعض الهيئات والمنظمات المهنية على أهمية التقارير عالية الجودة إلا أن إحدى المشاكل الأساسية التي توجد في الأدب المحاسبي تتمثل في كيفية قياس الموثوقية للحكم على مدى تحققها، لأن التقييم العملي للجودة يتضمن قطعا مدى وفاء المعلومات المحاسبية لأهداف عدد كبير من المستخدمين ذوي الاحتياجات المتعددة والمتباينة وتكمن صعوبة التقييم في أن إدراك وتحقق الجودة لا يتباين فحسب بين مجموعات المستخدمين ذوي التفضيلات المختلفة بل وأيضاً بين المستخدمين داخل نفس المجموعة⁽¹⁾.

كما أن التوافق على مؤشر لقياس وتقييم مستوى جودة التقارير المالية سوف يساعد الجهات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية على الاتجاه نحو المعالجات والطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية⁽²⁾.

وتوجد العديد من النماذج المقترحة لقياس جودة موثوقية التقارير المالية والتي يمكن تقسيمها إلى اتجاهين، الاتجاه الأول قياس جودة التقارير المالية من خلال خصائص جودة المعلومات المحاسبية، الاتجاه الثاني قياس جودة التقارير المالية من خلال جودة الربح المحاسبي كمؤشر على موثوقية التقارير المالية ويمكن توضيح ذلك كما يلي⁽³⁾:

-
- (1) اشرف أحمد محمد غالي، "قياس أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المحتوى الإعلامي للتقارير المالية"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2007م)، ص 138 .
 - (2) صلاح حسن على سلامة، "مؤشر مقترح لقياس وتقييم مستوى جودة التقارير المالية"، (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الثاني، 2011م)، ص 247 .
 - (3) ياسر السيد كساب، عبدالرحمن الرزين، "دور آليات حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية" (مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث والسبعون، 2009م)، ص 18

1. قياس موثوقية التقارير المالية من خلال خصائص جودة المعلومات المحاسبية

تعني جودة المعلومات المحاسبية، ما تتصف به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة لمستخدميها، مع خلوها من التحريف والتضليل وإعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها⁽¹⁾.

وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في الدقة التي يجب أن تتسم بها القوائم المالية عند توصيلها المعلومات عن عمليات الشركة، وخاصة ما يتعلق بالأرباح المحاسبية والتدفقات النقدية المتوقعة وذلك للمستثمرين وغيرهم من الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية⁽²⁾.

يرجع الاهتمام بجودة المعلومات المحاسبية بدرجة كبيرة إلى الانهيارات المالية لكبرى الشركات الأمريكية بسبب ممارسة إدارة الأرباح، هذا إلى جانب أن الأرباح تظل عرضة لإحداث تأثيرات متعددة عليها نتيجة لما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من حرية كبيرة في استخدام التقديرات المحاسبية إلى جانب قدرة الإدارة على التحكم في توقيت حدوث بعض الأنشطة عند احتساب أرباح الشركة، حيث أن إدارة الأرباح تترتب عليها من الآثار السلبية وخاصة بالنسبة لمدى جودة المعلومات المحاسبية⁽³⁾.

2. قياس جودة التقارير المالية من خلال جودة الربح المحاسبي

تعد جودة الأرباح المحاسبية من أكثر الموضوعات التي لاقَت اهتمام من الفكر المحاسبي في الفترة الأخيرة بعد الفضائح المالية التي حدثت في نهاية القرن الماضي وبدايات القرن الحالي، كأحد أهم بنود القوائم المالية التي تنتجها الشركات والمعلومة الأكثر أهمية لمستخدمي التقارير المالية⁽⁴⁾.

(1) يونس حسن عقل، "دور الهيئة العامة لسوق المال في تحسين فعالية التقرير المالي في ضوء المبادئ الدولية لحوكمة الشركات"، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، 2005م) ص31،

(2) خالد أمين عبدالله، "مرجع سابق، ص 85

(3) أمال محمد محمد عوض، مرجع سابق، ص 2 .

(4) ليلي محمد لطفي، "تقييم مدى جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن شركات المساهمة المصرية المسجلة في سوق الأوراق المالية من منظور ممارسة إدارة الأرباح"، (مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2002م) ، ص 32

كما تعتبر جودة الأرباح من المفاهيم الهامة والضرورية عند تقييم القوة المالية للشركة، وتشير جودة الأرباح إلى قدرة الأرباح المنشورة على عكس الأرباح الحقيقية وقدرتها على التنبؤ بالأرباح المستقبلية⁽¹⁾. حيث أن البعض يعتبر أن قياس جودة التقارير المالية تتم من خلال قياس جودة الأرباح وهو المدخل الملائم لهذا الغرض لعدة أسباب، السبب الأول أن الربح يعتبر صافي التدفق النقدي الذي تنتجه الموارد المتاحة للشركة، كما انه يمثل في نفس الوقت مدى نجاح الإدارة في تشغيل الموارد المتاحة في الماضي، السبب الثاني أن الربح هو محصلة التغيرات التي تطرأ على الأصول والخصوم والتي تم الاعتراف بها في شكل إيرادات ومصروفات، والمحصلة ينتج عنها الربح (أو الخسارة)، وبناءا عليه فإن أخطاء القياس المحاسبي في الأرباح تعتبر في ذات الوقت أخطاء قياس في الأصول أو الخصوم المعروضة في قائمة المركز المالي⁽²⁾.

ولقد أكد أهمية الدخل في الحكم على جودة التقارير المالية اعتبار مجلس معايير المحاسبة الأمريكي في بيانه رقم (4) بأن المعلومات التي تحويها القوائم المالية على أساس أنها تمثل الركيزة الأساسية لتقييم الأنشطة الاقتصادية، ومن ثم يعتبر التقييم الموضوعي والملائم لجودة الدخل حجر الزاوية في تحديد مدى إمكانية الارتكاز على هذه القيمة في تقييم الأداء المالي للشركة ومدى ملائمة الدخل المحاسبي في اتخاذ القرارات التنبؤية والاستثمارية⁽³⁾.

وقد استخدمت إحدى الدراسات أربعة مداخل يمكن استخدامها في تقييم جودة الأرباح وبالتالي جودة التقارير المالية وهي⁽⁴⁾:

-
- (1) محمد البشير، "التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات"، (المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية مدقي الحسابات الأردنيين، عمان، 2003م)، ص 45
 - (2) مدثر طه أبو الخير، "أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية"، (المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2007م)، ص 16 .
 - (3) سعد بن صالح الرويتع، "المحتوى المعلوماتي للدخل المحاسبي"، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2002م)، ص ص 207 - 208 .
 - (4) نهلة محمد السيد إبراهيم، "تأثير جودة التقارير المالية على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2008م)، ص 53 .

1. مداخل جودة الأرباح المشتقة من صفات السلسلة الزمنية للأرباح، وهي الثبات، والقدرة على التنبؤ، والقابلية للتحقيق (درجة عدم التأكد).

2. مداخل جودة الأرباح المشتقة من العلاقات بين الدخل وأساس الاستحقاق والأساس النقدي، وتقوم هذه المداخل على أن جودة الأرباح تتخفض كلما تم الاعتماد على أساس الاستحقاق حيث يؤدي ذلك إلى عدم منفعتها لاتخاذ القرارات وعدم تعبيرها بصدق عن مضمونها .

حيث تعتبر خاصية جودة الاستحقاق المحاسبي ضمن الخصائص التي من الضروري توافرها في المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية حتى تتوافر بها خاصية التعبير الصادق التي تعتبر من الخصائص النوعية الأساسية وفقاً للإطار المفاهيم لإعداد التقارير المالية الصادر من مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك للأسباب التالية⁽¹⁾:

- كلما زادت جودة الاستحقاق المحاسبي، كلما انخفضت الممارسات المحاسبية الخاطئة، وزادت الموثوقية والاعتمادية على المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية

- هناك علاقة عكسية بين جودة الاستحقاق المحاسبي والممارسات الضارة لإدارة الأرباح

- هناك علاقة عكسية بين جودة الاستحقاق المحاسبي وإصدار تقارير مالية احتيالية ومضللة وبناء

عليه، تعد جودة الاستحقاق المحاسبي مؤشر على التعبير الصادق للمعلومات المحاسبية

3. مداخل جودة الأرباح المشتقة من المفاهيم الوصفية للمعلومات المحاسبية الواردة بالإطار الفكري لمجلس

معايير المحاسبة المالية الأمريكي، ووفقاً له يتم تقييم جودة الأرباح وبالتالي تقييم جودة وموثوقية

التقارير المالية على أساس توافر عناصر الملائمة، والاعتمادية، والقابلية للمقارنة (الثبات). ووفقاً لهذا

المدخل تتوافر عناصر الجودة في التقارير المالية متى كانت ملائمة لاتخاذ القرارات ويمكن الاعتماد

عليها ويمكن إجراء المقارنات.

(1) صلاح حسن على سلامة، "مؤشر مقترح لقياس وتقييم مستوى جودة التقارير المالية"، (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة،

جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الثاني، 2011م)، ص ص 288 - 289

4. مداخل جودة الأرباح المشتقة من قرارات الإنجاز (التنفيذ)، وتركز هذه المداخل على الحوافز وخبرة معدي التقارير المالية والمراجعين، ويوجد مدخلين لتقييم جودة التقارير المالية وفقاً لهذا الاتجاه، ووفقاً للمدخل الأول تتخفض جودة التقارير المالية كلما زادت درجة الحكم والتقدير والتنبؤ المستخدمة من قبل معدي التقارير المالية عند تقدير عناصر تلك التقارير والعكس صحيح، ووفقاً للمدخل الثاني تتخفض جودة التقارير المالية كلما ارتبطت الحوافز المقدمة لمعدي التقارير المالية بالأرباح والعكس صحيح .

بينما يرى آخر أنه يمكن قياس جودة وموثوقية التقارير المالية من خلال جودة الأرباح عن طريق مقياسين هما⁽¹⁾:

1. درجة اختلاف الأرباح المحققة عن توقعات المحللين الماليين فكلما زاد الاختلاف كلما كانت الأرباح أقل جودة.

2. من خلال هذا المقترح يرى أن التخطيط الجيد في الماضي والحاضر والمستقبل للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يؤدي إلى زيادة جودة الأرباح .

فيما قدمت إحدى الدراسات مقياس خلو الأرباح من ممارسة إدارة الأرباح كمقياس لجودة الأرباح حيث يوضح هذا المقياس أن الأرباح الخالية من ممارسات إدارة الأرباح تشير إلى مستوى جيد لجودة الأرباح، وفي سياق إعداد التقارير المالية والإفصاح يعتقد المستثمرين بأن إدارة الشركة ما هي إلا امتداد لإدارة الأرباح أو جودتها، وهذا يتوقف على العلاقة التعاقدية مع مجلس الإدارة .

كما خلصت العديد من الدراسات إلى ستة مجموعات أساسية كمحددات لجودة الأرباح المحاسبية والتي يعرضها الجدول التالي

(1) يسرى حسين خليفة، "العوامل المؤثرة على القرار الأخلاقي في مجال التمويل"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2006م) ، ص 384 .

جدول (1/3/3) محددات جودة الأرباح المحاسبية

المحددات	البيان
المحدد الأول: خصائص الشركة أ/المعايير المحاسبية التي تطبقها الشركة	إن المرونة المتاحة في تطبيق بعض الأساليب المحاسبية قد يسهم في انخفاض جودة الأرباح، وفي حين أن التطبيق السليم للمعايير والثبات على سياسة محاسبية محددة يزيد من جودة الأرباح
ب/ أداء الشركة	حيث أن الشركة التي تحقق مستويات منخفضة من الأداء تجني أرباحاً منخفضة ولذا تكون أكثر رغبة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبتكارية لتحسين قوائمها المالية وبالتالي تحقق انخفاضا في جودة الأرباح
ج-دائنية الشركة	إن الشركات التي تعتمد على الديون في إدارة نشاطها تكون عرضة للمخاطر بشكل كبير ويزيد من تدخل الإدارة في زيادة الدخل من خلال التلاعب في البيانات المالية، ومثل هذا الإجراء يقلل من جودة الأرباح
د- النمو في استثمارات الشركة	إن الشركات التي تحقق معدلات نمو عالية في استثماراتها تحاول المحافظة على قيمتها السوقية ومقابلة توقعات المحللين الماليين، ولذا تتجه نحو تمهيد دخلها أكثر من الشركات ذات النمو المنخفض .
هـ- حجم الشركة	يؤدي حجم الشركة دوراً هاماً في سلوك الإدارة فالشركات الكبيرة الحجم تتمتع بنظام تحكم داخلي، ومراجعين أكفأ وتحاول المحافظة على سمعتها وأسعار أسهمها مما يساهم في زيادة جودة الأرباح أكثر من الشركات الأصغر حجماً

<p>إن الأساليب المحاسبية وتشمل التقديرات المرتبطة بها وتطبيق البيانات وإعداد التقارير المرحلية والأساليب التي تستند إلى المبادئ والقواعد المحاسبية جميعها سمات أساسية لممارسات إعداد التقارير المالية والتي تؤثر في جودة الأرباح</p>	<p>المحدد الثاني: ممارسات إعداد التقارير المالية</p>
<p>تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية ضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال المنشأة، ومن ثم يمكن القول أن العلاقة بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة الأرباح هي علاقة إيجابية</p>	<p>المحدد الثالث: حوكمة الشركات</p>
<p>إن لمراجعي الحسابات دور في الحد من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة وكذا الأخطاء المادية وضبطها والتقرير عنها ولذا توجد علاقة قوية بين أداء مراجعي الحسابات وجودة الأرباح المحاسبية</p>	<p>المحدد الرابع: مراجعي الحسابات</p>
<p>تؤدي حوافز سوق الأسهم دوراً هاماً في جودة الأرباح من خلال تأثيرها على خيارات المحاسبة الإبتكارية في الشركات مما ينعكس سلباً في جودة الأرباح المعلنة .</p>	<p>المحدد الخامس: حوافز سوق الأسهم</p>
<p>إن التكلفة والمنفعة ومخاطر التفاضل من العوامل التي لها الأثر المباشر على تكاليف خيارات المحاسبة الإبتكارية وممارساتها مما يؤثر سلباً على تقييم الأسهم بسبب تراجع مصداقية التقارير المالية والذي يعد الربح المحاسبي من أهم عناصرها</p>	<p>المحدد السادس: العوامل الخارجية</p>

المصدر: أمال محمد محمد عوض، "قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، (مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2003م)، ص ص 15 - 16

يرى الباحث أن جودة الأرباح مفهوم يشير إلى الأرباح التي تعبر بصدق وواقعية عن الأرباح الحقيقية والأداء الحقيقي للإدارة، والحكم على جودة التقارير المالية يبني على جودة الأرباح المفصح عنها بتلك التقارير والتي تستخدم للحكم على مدى نجاح الإدارة وقدرة المنشأة على الاستمرارية والمنافسة باعتبارها القيمة المعبرة عن أداء الشركة في الفترات الماضية ومؤشراً أساسياً للتنبؤات المستقبلية، وبذلك فهي تعكس جودة المعلومات المحاسبية، لذلك نجدها أكثر أهمية في اتخاذ القرارات التنبؤية والاستثمارية .

ثانياً: العوامل المؤثرة على موثوقية التقارير المالية

من العوامل التي يمكن ان تؤثر على موثوقية التقارير المالية ايجابا مايلي⁽¹⁾

1. السلوك الاخلاقي

ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي والديني للإدارة والموظفين وذلك من أجل خلق توازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بالمنشأة وخلق ثقافة الأمانة العامة والأخلاق العالية من خلال وضع مصلحة الشركة فوق المصلحة الشخصية ، وهذا يتطلب من الإدارة أن تتشدد بشكل قوي على منع الاحتيال مما قد يقلل من فرص حدوثه ومنع وقوعه ، وهذا من شأنه أن يقنع الأفراد بعدم ارتكاب الاحتيال بسبب احتمال اكتشافه والعقاب ولضمان نزاهة الإدارة فلا بد من أن تتشكل الممارسة الأخلاقية بما لا يقل عن ثلاثة عوامل متمثلة⁽²⁾ في:

1. الامتثال للإطار القانوني

2. حديد ما يعتقد انه حق

3. القدرة على تنفيذ ما يعتبر معيار للسلوك الاخلاقي

2. المعايير المحاسبية

⁽¹⁾Rezaee , Z. Restoring Public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs and auditing, Managerial Auditing Journal 750. 19, No1, 2004 p142

⁽²⁾Guhuimin , chris Ryan "Ethics and Corporate social responsibility an analysis of the views of chine's hotel managers" International Journal of hospitality management, vol. 3. No.4, 2011.p876

اعادة النظر بالأسس والمعايير والمبادئ المحاسبية التي تتيح استخدام بدائل عديدة في المعالجات المحاسبية , كما هو الحال في احتساب المخصصات مثل مخصص الطوارئ , ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها ومخصص الاندثار والطرق المستخدمة في احتساب الاندثار وطرق تسعير المخزون إذ أثبتت المعايير أنها تعاني من خلل يتوجب الاحتياط لتغييرها لتحسين مستوى النزاهة والشفافية في الأسواق , مما يتطلب إعادة النظر بالمعايير المعتمدة حاليا مع التطرق لمعايير جديدة لغرض التوصل إلى إعداد قوائم مالية ذات شفافية وموثوقية عالية جدا مع إصدار التعليمات التي تساعد في تطبيق تلك المعايير⁽³⁾ ، حيث أن إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير وإزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير فإنه سوف يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير⁽¹⁾

3. المراجعة الداخلية

إعادة النظر بهيكلية نظام الرقابة الداخلية , بحيث لا يكون المدقق جزءا من الإدارة وإنما رقبيا عليها من خلال إيجاد أنظمة للتحكم المؤسسي , وتأتي أهمية التركيز على فاعلية الرقابة الداخلية لكونها تمثل خط الدفاع الأول عن حقوق أصحاب المصالح , المتمثلة بالمساهمين والمستفيدين من القوائم المالية للشركة , ويرى الكثير من المهتمين بشؤون الرقابة الداخلية أن أفضل أسلوب لتحسين فاعلية الرقابة الداخلية هو ربطها بلجنة تدقيق مستقلة وذات خبرة عالية , حيث يتوقع أن تكون هشاك علاقة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق المالي وبين جودة وموثوقية التقارير المالية , لذلك استخدمت جودة التقارير المالية من قبل الهيئات التشريعية كمقياس لجودة الارياح⁽²⁾.

⁽³⁾ حسن عبد الكريم سلوم ، و بتول محمد نوري ، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع ، كلية . الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2010، ص 3

⁽¹⁾ حسن فليح مفلح القطيش، ، فارس جميل حسن الصوفي ، أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد السابع والعشرين 2011، ص 372.

⁽²⁾ عماد محمد علي أبو عجيلة ، وحمدان علام الشريف ، "أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح " (دليل من الأردن) بحث مقدم إلى الملتقى العلمي حول الأزمة المالية والاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، 2009 ، ص21

في دراسة لتقييم دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية , فقد توصلت الدراسة إلى أن الشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة انظمة الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية في الشركات(1)

4. الرقابة الخارجية

تدعيم عملية الرقابة الخارجية وضمان استقلاليتها من خلال اخنيار مكاتب التدقيق التي تتصف بالكفاءة والنزاهة لتدقيق حسابات الشركة المعنية بالتدقيق، وقد ينظر إلى مراقب الحسابات على انه أحد أطراف حوكمة الشركات , وتحديدًا هو الطرف الخارجي , حيث تتضمن من الداخل ثلاثة أطراف هي الرقابة الداخلية ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة(2)، كما أن على مراقبي الحسابات تطوير أساليب مهنة الرقابة من خلال استخدام إجراءات أكثر موضوعية وفعالية ومعايير مناسبة لمجال التكليف لكشف وضع الغش المحاسبي, وان ينصحوا عملاءهم بضرورة تحسين جودة ودقة وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل والملائم والموضوعي عن نتائج أعمال المشروع بالقوائم المالية(3) ، كما يجب تفعيل دور مراقب الحسابات في وضع ضوابط تحكم التفرقة بين تصرفات الإدارة المسموح بها والغش في القوائم المالية وغير المسموح بها بطبيعة الحال , وذلك من خلال تقييم مراقب الحسابات للممارسات المحاسبية التي يتيحها تطبيق المعايير المحاسبية, وما تتضمنه من مرونة قد تستغل من جانب الإدارة ولتحقيق أغراض خاصة تنتهي إلى إعداد قوائم مالية مضللة(4)

(1) نعيم تومان مرهون الزياي "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية" دراسة تطبيقية " مجلة للقادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 17 العدد 2 ، 2015، ص 14

(2) سمير كامل محمد عيسى، اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2 المجلد 45، 2088 ، ص 20.

(3) Rezaee Z. Restoring Public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs and auditing, Managerial Auditing Journal 750. 19, No1, 2004. p128

(4) عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، "إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء إدارة الأرباح، دراسة ميدانية، بحث غير منشور، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2011م ص 3

5. التشريعات الملزمة

إصدار تشريعات تلزم الإدارة والمحاسب والمدقق على التقيد بقواعد وأدب السلوك المهني في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية، وتشديد العقوبات الجنائية والمدنية على امية ع من تثبت إدانته بالتلاعب بالقوائم المالية لتحقيق منافع شخصية وإنشاء محاكم تجارية متخصصة ترفع إليها القضايا المحاسبية⁽¹⁾، وإيجاد قواعد رسمية مكتوبة كقوانين حقوق المساهمين وقانون التعاقد ووجوب متابعة الشركات المخالفة واتخاذ الإجراءات المناسبة من أجل انزال العقاب بحقها وإيقاع المسؤولية الشخصية على الرؤساء التنفيذيين للشركات بسبب حسابات شركاتهم المضللة ، وأن تكون هذه القوانين قادرة على إحداث تغيير ايجابي في مناخ الاستثمار⁽²⁾ حيث أن مسؤولية الدولة عن تنظيم أعمال رعاياها ورعاية مصالحهم تتطلب أن يكون لها دور في تدعيم الالتزام باخلاقيات مهنة المحاسبة ، ويكون دور الدولة هنا ليس فقط بأسلوب الثواب والعقاب وإنما يمتد الى ابعد من ذلك من خلال تعزيز القيم الأخلاقية بإصلاح الهيكل الاجتماعي والاقتصادي بحيث لا يجد الفرد من الممكن خدمة مصلحته الخاصة⁽³⁾

6. استقلالية مجلس الإدارة

أي الا يكون لمجلس الإدارة او احد اعضائه مهام تنفيذية في الشركة قد تستغل لخدمة مصالحهم الشخصية ، ان استقلالية مجلس الإدارة تلعب دورا مهما في عملية الحد من تضارب المصالح بين المساهمين والمديرين ، لذلك تعد استقلالية مجلس الإدارة من أهم الخصائص التي تعزز قيام مجلس الإدارة بمهامه الإشرافية والرقابية والتي لها دور فعال في الحد من قدرة المديرين على التصرف بما يخدم مصالحهم الخاصة دون الاخذ بعين الاعتبار مصلح المساهمين⁽⁴⁾

(1) عبد الرحمن الحميد ، مؤتمر المحاسبة الأول يطالب بإنشاء محاكم تجارية متخصصة ترفع إليها القضايا المحاسبية ، جريدة الرياض الاقتصادي ، الاثنين 2002/10/7 ، العدد 1256 ، ص 38.

(2) علي حسين الدوجي، وسيد علي ، أسامة عبد المنعم ، دور قانون (سارينز - اوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العدد السادس والثمانون ، 2011 ، ص 30.

(3) محمد عبد الحليم عمر ، الأخلاق الإسلامية والمحاسبة، بحث مقدم في ندوة القيم الأخلاقية الإسلامية والاقتصادية، جامعة الأزهر للفترة 2000/4/15-16 ، ص 38.

(4) عماد محمد علي أبو عجيلة ، وحمدان علام ، مرجع سابق ، ص 19.

7. دعم آليات حوكمة الشركات

تعتبر أحد أساليب المهنة الأخلاقي والتي تمثل نظام بمقتضاه تدار وتراقب المشآت من خلال مجموعة من الإجراءات يسهل خدمتها ممثلي أصحاب المصالح في المنشآت لتوفير الإشراف والرقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة⁽¹⁾ وفي ظل آليات الحوكمة الحديثة فإن الإدارة لم تعد اللاعب الرئيسي في العملية الرقابية، فقد تطلبت تلك الآليات الفصل بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وإنشاء لجان للتدقيق⁽²⁾ ، حيث تعد هذه اللجان أحد المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات وإنما تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتياطية مما يزيد من ثقة المستثمرين بتلك القوائم⁽³⁾ ، كما أن أعضاء لجنة التدقيق الداخلي الذين يتمتعون بخبرة عالية في عملية إعداد التقارير المالية ولهم تجارب سابقة في العمل كأعضاء في لجان تدقيق أخرى ، فإن هذا يؤدي إلى دعم المدقق الخارجي في حال حدوث مشنوعات بيه وبين الإدارة حول الأمور التي تعتبر مادية من وجهة نظره والتي تؤثر على موثوقية القوائم المالية⁽⁴⁾

8. حوافز الإدارة

ربط حوافز ومكافآت الإدارة على أساس القيمة الاقتصادية أو السوقية للمنشأة بدلا من ربطها بالقيمة الدفترية أو رقم الأرباح ، ويمكن استخدام العلاقة بين الدخل والتدفق النقدي التشغيلي لاكتشاف الممارسات الاحتياطية ، وذلك عن طريق مؤشر التدفق الشقدي التشغيلي إلى الدخل المعدل والتي تعتبر هذه النسبة مؤشرا حساسا للتغير في الدخل الذي ليس له مردود نقدي ، حيث أن انخفاض النسبة عن الواحد الصحيح يعني وجود ممارسات احتياطية من قبل الإدارة يقابلها نقص في التدفقات الشقدية⁽⁵⁾ ، وفي

(1)Spencer, K. , Pickett The Internet Auditing handbook UK. Wiley, 2003. P 32.

(2) مدثر طه أبو الخير ، المنظور المعاصر للتحفظ المحاسبي بالتطبيق على الشركات المتداولة في سوق الأسهم المصرية ، بحث غير منشور ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، مصر ، 2010، ص10.

(3) محمد مسلم درويش ، دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق ، 2009 ، ص72.

(4)DeZoort, T., Hermanson, D., Houston , R. **Audit Committee support For Auditors: The Effects of materiality Justification and Accounting precision** Journal of Accounting and Public policy, 22, 2003.p182 .

(5) علام محمد موسى حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالآزمات المالية، بحث غير منشور، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، 2010، ص 14.

دراسة اختبار طبيعة العلاقة بين مقاييس الأداء المبينة على الربح المحاسبي ومقاييس الأداء المبينة على التدفق النقدي ، فقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة موجبة وذات دلالة إحصائية بين مقاييس الأداء المبينة على الربح المحاسبي ومقاييس الأداء المبينة على التدفق النقدي⁽¹⁾

9. السياسات المحاسبية

الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية وعدم تغييرها إلا في حالة الضرورة لذلك مع شرط الإفصاح عن التأثيرات المالية التي سوف تترتب عن التغيير في هذه السياسات ، حيث أن الالتزام بتطبيق سياسات محاسبية رشيدة وملائمة لطبيعة المؤسسة سيؤدي إلى إنتاج معلومات عالية الجودة ومقبولة لدى كافة الأطراف⁽²⁾

يرى الباحث انه لزيادة موثوقية التقارير المالية لابد ان تتوفر مجموعة من العوامل التي تقدمت وان تتوفر رغبة لدى الادارة وكذلك سن التشريعات ومتابعة تنفيذها حتى تخرج القوائم المالية خالية من الاخطاء

10. عوامل تتعلق بالمراجع الخارجي

عوامل شخصية ومهنية تتعلق بالمدقق الخارجي وتؤثر على جودة وموثوقية التقارير بنسب مختلفة متعلقة بالمدقق الخارجي تتعلق بشخصيته أو بمهنته ومنها

أ. أجر المدقق الخارجي

من المعروف بان أجر المراجع الخارجي تتم بناء على اتفاق ما بين المدقق الخارجي او مكتب التدقيق وما بين العميل وفق أسس قد تتعلق بالزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق او حجم المنشأة أو نوع الخدمة المطلوبة ويمكن تحديد العناصر التي تحدد أجر المدقق بما يلي⁽³⁾

1. الوقت المطلوب لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق

(1) إبراهيم السيد المليجي ، دراسة واختبار مقاييس الأداء المبينة على الربح المحاسبي ومقاييس الأداء المبينة على التدفق النقدي في قياس أداء الشركات المساهمة المصرية ، بحث غير منشور ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مصر 2008، ص 19

(2) عبد الرزاق الشحادة، وعبد الناصر حميدان "قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية"، بحث غير منشور ، جامعة الزيتونة الأردنية ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، 2007، ص23.

(3) غسان المطارنة "تدقيق الحسابات المعاصرة"، (دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006 ،ص84).

- II. عدد المدققين أو المساعدين الذين سيقومون بعملية التدقيق
- III. حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق
- IV. مدى صعوبة عمليات التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها
- V. سمعة الشركة محل التدقيق وقدرتها على دفع الأجور
- VI. حجم مكتب التدقيق وخبرته وشهرته
- VII. عدد التقارير المطلوبة للعميل

ب. كفاءة ومؤهلات المدقق

تعتبر كفاءة ومؤهلات المدقق من اهم العوامل التي تؤثر على جودة القوائم الماليه فالمدقق الكفوء له القدرة على كشف الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية والمؤهلات التي يكتسبها تتيح له مواكبة التطورات التي تحصل في الجوانب المالية والمحاسبية وخاصة في جانب التقنيات الحديثة الالكترونية إذ ان بعض الشركات تستخدم نظام محاسبي الكتروني، فيجب أن يمتلك المدقق الخارجي كافة المؤهلات اللازمة لعملة سواء كانت الشركة التي يدقق فيها تستخدم نظام يدوي أو ألي لتنظيم حساباتها ويجب على المدقق الخارجي ان ينتظم في دورات تدريبية باستمرار لياكب التطور في مجال عمله⁽¹⁾

ت. فترة الاستمرار في الخدمة

تعتبر فترة الاستمرار في تقديم الخدمة لشركة محددة من اهم العوامل التي تؤثر على جودة القوائم الماليه فكلما طالت الفترة كلما ادى الى تنامي العلاقات ما بين المدقق الخارجي وادارة الشركة وهذا ممكن ان يؤدي تغاضي المدقق الخارجي وعدم الكشف عن التلاعب في القوائم المالية⁽²⁾

(1). فيحاء عبد الخالق محمود "قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية" مجلة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة البصرة، المجلد السابع ، العدد الرابع عشر ، 2015، ص 23.

(2) Revised Version for the Consideration of contact committee of the heads of the SAIs of the European Union ((Guidelines on Audit Quality)) Luxembourg, 6- 7 December 2004 (Version 29 october 2004 p 12)

يرى الباحث ان اختيار اسم المدقق الخارجي للشركة وسمعته سوف يشير الى مستوى جودة عملية التدقيق والذي ينعكس بدوره على مستوى جودة القوائم الماليه وموثوقية ودقة محتواها المعلوماتي الذي سيؤثر على تقييم السوق لتلك الشركة,

11. المحاسبة القضائية

تفعيل دور المحاسبة القضائية في اكتشاف طرق الاحتيال المحاسبي والتضليل في إعداد القوائم المالية ، حيث أن استخدام أدوات المحاسبة القضائية تساعد العدالة في فضح وتحديد المسيئين من خلال تفسير وتلخيص وتقديم القضايا المالية المعقدة بصورة واضحة في الدعاوي القضائية،⁽¹⁾ كما يمكن أن تساعد المحاسبة القضائية في التحقيق في الاحتيال والجرائم المالية في الشركات (تحقيقات استباقية + تحقيقات لاحقة) وكذلك توفير الدعم القضائي للمحكمة من خلال تقديم الأدلة المناسبة

يرى الباحث ان تطبيق اساليب المحاسبة القضائية كالمراجعة التفاعلية والمراجعة البعدية والالزام المنظم وكذلك استخدام تقنيات المحاسبة القضائية كقانون بنفورد ونظرية الحجم النسبي والتتقيب عن البيانات واستخدام ادوات الحاسوب قد يساهم بدرجة كبيرة في اكتشاف التحريف في القوائم المالية وتصحيحه وبالتالي خلو القوائم من المعلومات المضللة الذي يؤدي بدوره الى زيادة الثقة في التقارير المالية

⁽¹⁾Chi-chi, O.A . &Ebimobowei, Appah, **Fraudulent activates and Forensic Accounting Ferries of Bank in port Harcourt**, Nigeria, Asian Journal of Business Man NO ; 4 (2) 2012 .p125.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

استعرض الباحث في هذا الفصل إجراءات الدراسة الميدانية وذلك من خلال المباحث التالية

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة

المبحث الثاني : إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثالث : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن مجاس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة

شكل المجلس بقرار من مجلس الوزراء بناء على توصية من الوزير المختص بعد التشاور مع الجهات المعنية ويتكون من رئيس غير متفرغ من ذوى الخبرة والكفاءة فى مجال المحاسبة والمراجعة ونائب له وعدد من الأعضاء ، وأنشأ بموجب قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة 2004

وبأنشائه تم الغاء قانون مجلس المحاسبين القانونيين لسنة . 1988

فى هذا القانون ، ما لم يقتض السياق معنى آخر

الأمين العام ” يقصد به أمين عام المجلس المعين بموجب أحكام المادة 16 ،

الرئيس ” يقصد به رئيس المجلس المنصوص عليه فى المادة 4 (2)،

”الزمالة السودانية ” يقصد بها الزمالة التى يمنحها المجلس المنشأ بموجب أحكام هذا القانون وفق المؤهل الذى يغطى كافة تخصصات المهنة ،

السجل ” يقصد به أى من السجلات المعدة بموجب أحكام المادة 19 ،

”العضو ” يقصد به عضو المجلس المنصوص عليه فى المادة 4 (2)،

المجلس ” يقصد به مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة المنشأ بموجب أحكام المادة 4 (1)،

محاسب أو مراجع ” يقصد به كل شخص يحمل مؤهلاً فى العلوم المحاسبية من أى جامعة أو معهد عال معترف به أو حاصلاً على دراسات عليا فى مجال المحاسبة أو المراجعة أو حاصلاً على الزمالة السودانية أو ما يعادلها أو شهادة العضوية من إحدى جمعيات المحاسبة أو المراجعة المعترف بها لدى المجلس وتم تسجيله بموجب أحكام هذا القانون ،

أعضاء المجلس

ممثل وزارة المالية والاقتصاد الوطنى عضواً

ممثل وزارة العدل عضواً

ممثل وزارة التعليم العالى والبحث العلمى عضواً

ممثل ديوان المراجعة القومى عضواً

ممثل ديوان الضرائب عضواً

ممثل ديوان الزكاة عضواً
ممثل بنك السودان المركزى عضواً
ممثل الاتحاد العام لأصحاب العمل عضواً
ممثل سوق الخرطوم للأوراق المالية عضواً
ثلاثة ممثلين للاتحاد المهني العام للمحاسبين والمراجعين أعضاء
مدير معهد الدراسات المحاسبية عضواً
ثلاثة ممثلين لجمعية المحاسبين القانونيين أعضاء
ثلاثة من حملة الزمالة السودانية أعضاء

ممثلين اثنين للجامعات من ذوى الخبرة والاختصاص فى مجال المحاسبة والمراجعة عضوان
عضوين من ذوى الخبرة والكفاءة فى مجال المحاسبة والمراجعة يتم اختيارهم بالتشاور مع الوزير المختص
يكون مقر المجلس ولاية الخرطوم ، ويجوز له إنشاء مكاتب فرعية ولأئية يحدد مهامها واختصاصاتها الوزير
المختص ، يخضع المجلس لإشراف الوزير المختص ويكون مسئولاً أمامه.
تكون دورة المجلس أربع سنوات تبدأ من تاريخ تشكيله ويجوز للوزير المختص تمديد هذه الدورة لمدة لا تزيد
عن ستة أشهر متى ما رأى ضرورة لذلك.

اختصاصات المجلس

تكون للمجلس فى سبيل تنظيم المحاسبة والمراجعة الاختصاصات الآتية:
الإرتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة فكرياً ومهنياً وتفعيل دورها فى دعم قيم المجتمع والحفاظ على الحقوق العامة
والمساعدة فى تحقيق العدالة المنشودة فى إطار الحيادة والاستقلالية المهنية التامة ،
ترسيخ مبادئ مهنة المحاسبة والمراجعة وتوحيد مسمياتها ومفاهيمها وأهدافها فى ضوء التجارب المحلية
والتطورات الدولية.

تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتطوير الإدارة المالية وجميع العلوم المتعلقة بها ،
وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ،
التنسيق مع المؤسسات العلمية بشأن المناهج ومستوى التأهيل والتدريب فى كليات ومعاهد المحاسبة لتقى
بالمستوى المطلوب ، ولضمان مستوى علمى رفيع للمحاسبين والمراجعين ،

التنسيق مع التنظيمات والجمعيات المهنية المحلية والاقليمية والدولية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة يجوز للمجلس وضع اللوائح الداخلية لتنظيم أعماله.

سلطات المجلس

لتنفيذ الاختصاصات المنصوص عليها في المادة 5 ، تكون للمجلس السلطات الآتية:

1. إجازة وتعديل معايير المحاسبة والمراجعة بما يتفق مع المعايير العالمية
2. وضع مناهج وامتحانات المحاسبين والمراجعين اللازمة للقيود في السجل واعتماد نتائج الامتحانات، المشاركة في مراقبة الامتحانات المهنية
3. تحديد المؤهلات والشروط اللازمة للقيود في سجل المجلس لممارسة المهنة وفقاً لما تحدده اللوائح
4. منح شهادات التسجيل والتراخيص لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وفقاً لأحكام هذا القانون واللوائح الصادرة بموجبه
5. الشطب من السجل وسحب التراخيص من أى محاسب أو مراجع إذا فقد أياً من المؤهلات والشروط المحددة للقيود في السجل ، محاسبة المراجعين والمحاسبين وفقاً لأحكام هذا القانون واللوائح الصادرة بموجبه
6. تكوين لجان دائمة ودوائر فنية وفقاً لما تحدده اللوائح ،
7. استخدام الكوادر التي تمكنه من القيام بأعماله وإنجاز واجباته ، إقرار موارد المجلس والرسوم ،
8. إجازة الموازنة والحسابات والتقارير السنوى لأعمال المجلس ،
9. إبرام العقود وتملك المنقولات والعقارات والتصرف فيها فيما عدا التصرف في العقارات فيشترط الحصول على موافقة مجلس الوزراء ،
10. تقديم أى مقترحات لتعديل مواد هذا القانون للجهات المختصة
11. إعداد سجلات المحاسبين والمراجعين بالسودان ،
12. مراقبة وتقويم الأداء المهني على المستويين العام والخاص،
13. اعتماد الاتحادات والجمعيات المهنية في مجال المراجعة والمحاسبة مع مراعاة أحكام القوانين واللوائح المنظمة لذلك.

اجتماعات المجلس والنصاب والقرارات

يجتمع المجلس اجتماعاً دورياً كل شهرين بدعوة من رئيسه ويجوز له عقد اجتماع طارئ إذا طلب ثلث الأعضاء ذلك ، يتأسس الرئيس اجتماعات المجلس وفي حالة غيابه تكون الرئاسة لنائبه ، وفي حالة غياب الأخير يتأسس الاجتماعات العضو الذي يختاره الأعضاء ، يكتمل النصاب القانوني بحضور نصف الأعضاء. تجاز قرارات المجلس على الوجه الآتي:

1. بالأغلبية المطلقة بالنسبة للقرارات العادية وفي حالة تساوى الأصوات يكون للرئيس صوت مرجح ،
2. بموافقة ثلثي الأعضاء الحاضرين بالنسبة للقرارات الفنية.

أمين عام المجلس

يكون للمجلس أمين عام يعينه مجلس الوزراء بناءً على توصية الوزير المختص على أن يحدد القرار مخصصاته بعد توصية وزير المالية والاقتصاد الوطني ووزير العمل والمجلس الأعلى للأجور على أن يكون متفرغاً وذلك لتأدية الواجبات وتنفيذ الاختصاصات وممارسة السلطات المنصوص عليها في هذا القانون واحبات الأمين العام أن:

1. يحضر جميع اجتماعات المجلس واللجان التي يكونها وفقاً لأحكام هذا القانون واللوائح الصادرة بموجبه،
2. يشرف على تدوين وقائع اجتماعات المجلس واللجان كما يشرف على توزيعها على الأعضاء مع حفظ صورة منها لدى المجلس للرجوع إليها عند اللزوم
3. يشرف على جميع المسائل المالية والإدارية في المجلس مع مراقبة حسن الأداء فيه وفقاً لسياسات المجلس وتوجيهاته
4. يعد مقترحات الموازنة السنوية ويرفعها للمجلس للموافقة عليها وإجازتها ،
5. ينظم إجراءات دعوة المجلس وانعقاده مع حفظ السجلات الخاصة بمكاتبات المجلس ،
6. يعد تقريراً سنوياً في شهر ديسمبر من كل سنة عن أعمال المجلس للسنة المنتهية ليكون بعد اعتماده من المجلس مرجعاً لأعمال المجلس ويرسل نسخة منه للوزير المختص وجميع الجهات الممثلة في المجلس

7. يشرف على أعمال المسجل عند تعيينه وفي حالة عدم تعيين المسجل يمارس الواجبات والسلطات المنصوص عليها في المادة 18(10) .

واجبات المسجل واختصاصاته وسلطاته

يقوم المسجل بتأدية واجباته وممارسة سلطاته تحت إشراف الأمين العام ويكون له

1. إعداد سجل بجميع الأشخاص المؤهلين للتسجيل وفقاً لأحكام هذا القانون والذين يمارسون فعلاً مهنة المحاسبة والمراجعة

2. إنشاء وحفظ سجلاً لجميع المؤسسات الأكاديمية والمهنية التي يعترف بها المجلس

3. تقييد اسم كل شخص وعنوانه وتفاصيل مؤهلاته في السودان عند الطلب وذلك بعد أن:

أ. يودع لدى المسجل المؤهلات المطلوبة

ب. يثبت انه لم يشطب من السجل من قبل

ج. يدفع الرسوم المقررة

4. يضع أمام المجلس في أول اجتماع له كل طلب تسجيل غير مستوف لشروط التسجيل المقررة لينظر المجلس في ذلك ويقرر ما يراه مناسباً.

5. يدون في السجل المناسب عنوان كل من المحاسبين والمراجعين المسجلين لديه بمقتضى أحكام هذا القانون وأن يعدل هذا العنوان إذا وصله إخطار في هذا الصدد من المحاسب أو المراجع

6. يشطب اسم أى محاسب أو مراجع من السجل إذا صدر قرار بذلك من المجلس بمقتضى أحكام المادة 6 وأن يرسل الى جميع الجهات المختصة في أسرع وقت صورة من القرار

7. يعيد الى السجل اسم أى محاسب أو مراجع يصدر المجلس قراراً بإعادة تسجيله

8. يخطر المجلس باسم أى محاسب أو مراجع يتوفى وذلك بغرض رفع اسمه من السجل

9. ينشر سنوياً في الجريدة الرسمية أو غيرها بعد اليوم الأول من يناير كشفاً بأسماء المحاسبين والمراجعين المقيدة أسماؤهم في ذلك التاريخ ومؤهلاتهم وعناوينهم ويكون ذلك الكشف أو صورة منه مستنداً مقبولاً

أمام أى محكمة بأن أى شخص قيد اسمه في ذلك الكشف هو محاسب أو مراجع قانوني عن السنة التي يسرى فيها ذلك الكشف يسجل بعد دفع الرسوم المفروضة بموجب أحكام هذا القانون تفاصيل أى مؤهلات مهنية أو امتيازات نالها المحاسب أو المراجع بعد أن يقيد اسمه في السجل.

السجلات

يصدر المجلس ثلاثة سجلات لتسجيل المحاسبين والمراجعين للعمل في مجال مهنة المحاسبة

والمراجعة على النحو التالي:⁽¹⁾

1. سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرئ
2. سجل المحاسبين والمراجعين المعتمدين
3. سجل المحاسبين والمراجعين القانونيين

(1) قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السودان 2004

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

أولاً : تحديد مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين والمحاسبين القانونيين المعتمدين لدى مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ، وقد اختار الباحث لإجراء هذه الدراسة المراجعين المعتمدين لدى المجلس داخل ولاية

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائياً من مجتمع الدراسة البالغ قدره (185) فرداً، حيث قام الباحث بتوزيع (138) استمارة استبيان على المستهدفين وهم المراجعين والمحاسبين القانونيين حيث استجاب (126) فرداً، حيث أعادوا الاستمارات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته (91.3%) من الموزع ونسبة 100% من حجم العينة .

ثانياً: تحديد أسلوب جمع البيانات

عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة ، وقد اعتمد الباحث على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة .

1/ مزايا الاستبانة

حيث أن للاستبيان مزايا منها:

أ- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.

ب- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.

ج- سهولة وضع أسئلته وترسيم ألفاظه وعباراته.

د- يوفر الاستبانة وقت للمستجيب ويعطيه فرصة للتفكير.

هـ- يشعر المجيبون على الاستبانة بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

2/ وصف الاستبانة

أرفق مع الاستبانة خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبانة. واحتوى

الاستبانة على قسمين رئيسيين: (راجع الملحق رقم (1)).

القسم الأول : تتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول

المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، المركز الوظيفي ، والمؤهل العلمي.

القسم الثاني : يحتوي هذا القسم على عدد (45) سؤالاً، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم

عن ما يصفه كل سؤال وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة،

أوافق ، محايد، لا أوافق ، لا أوافق بشدة)، وقد تم توزيع هذه الأسئلة بواقع (9) أسئلة لكل محور، حيث بلغ

عدد المحاور 5 محاور.

ثالثاً : اختبار ثبات وصدق الاستبانة:

حيث اعتمد الباحث في حساب صدق قائمة الاستبانة على ما يلي :

1/ الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري للإستبيان وصلاحيته أسئلته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض

الاستبانة على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (5) محكمين ومن

مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد استعادة الاستبانة من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليه، فيما أشار بعض المحكمين أن الاستبانة بشكله الحالي مستوفياً لشروط الدراسة.

2/الثبات والصدق الذاتي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي⁽¹⁾:

أ- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان - بروان.

ب- معادلة ألفا - كرونباخ.

ج- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

د- طريقة الصور المتكافئة.

هـ- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، وبحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبيان هو مقياس الأداة لما وضعت له.

(1) عبدالله عبدالدائم، التربية التدريبية والبحث التربوي، بيروت: دار العلم للملايين، الطبعة الثانية، 198م، ص355

وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له. قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها

إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي وهي:

$$\text{الصدق} = \text{الجزر التربيعي للثبات}$$

صدق البناء (الاتساق الداخلي لل فقرات)

لمعرفة صدق الاتساق الداخلي لل فقرات (العبارات) مع الدرجات الكلية للمحاور عند تطبيقه بمجتمع

الدراسة الحالية، تم حساب معامل الارتباط بين درجات كل عبارة مع الدرجة الكلية للمحور الذي تقع تحته

العبارة المعنية، وذلك لكل محور من المحاور الفرعية الخمسة التي يتضمنها هذا الاستبانة، والجدول التالي

يوضح نتائج هذا الإجراء:

معامل ارتباط كل عبارة بمحورها لقياس الصدق الذاتي لل فقرات يلاحظ من الجدول أدناه أن جميع معاملات

الإرتباط بين كل عبارة ومحورها مرتفعة وهي دالة إحصائياً مما يؤكد صدق الاتساق الداخلي للإستبيان .

أيضاً تم حساب معامل الإرتباط لكل محور مع الاستبانة ككل وثبات كل محور، كما في الجداول التالية:

جدول (1/1/4) المحور الاول البعد الأول

العبارات	معامل الصدق	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
يعمل المحاسب القضائي على تطبيق اساليب المراجعة التفاعلية	.841	.500	دالة
يتم التأكد من الحصول على دليل اثبات بواسطة المحاسب القضائي	.834	..562	دالة
يركز المحاسب القضائي على اجراء المراجعة البعدية	.830	.602	دالة
يلتزم المحاسب القضائي بالقيام بعملية بالمراجعة المستمرة	.843	.480	دالة
يعمل المحاسب القضائي على تكوين قاعدة بيانات صحيحة ودقيقة	.837	.530	دالة
يقوم المحاسب القضائي بتحليل العلاقات بين الاطراف المتنازعة	.825	.661	دالة
يركز المحاسب القضائي على اجراء اختبارات الشمول	.828	.624	دالة
يقوم المحاسب القضائي على تعقب الصفقات بين الحين والآخر	.827	.631	دالة
تركيز المحاسب القضائي على اجراء المخطط الجيني	.838	.536	دالة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2019

جدول (2/1/4) المحور الاول البعد الثاني

العبارات	معامل الصدق	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
يتم طرح العديد من الاسئلة لتحديد طبيعة المشكلة موضع البحث والدراسة	.876	.625	دالة
تعرف المشكلة تعريفا دقيقا باستخدام العديد من الطرق	.876	.617	دالة
يتم تناول المشكلة من كافة مناحيها وايضا تجميع ادلة الاثبات	.877	.602	دالة
يتم التأكد من ادلة الاثبات التي تم جمعها تشخص المشكلة وتساعد على التخطيط الجيد لها	.874	.646	دالة
يتم تحديد ادلة الاثبات المناسبة وكذلك تصنيف ادلة الاثبات وفحصها وتقويمها	875	.629	دالة
يدلي المحاسب القضائي برأيه حول مدى كفاية ادلة الاثبات وطبيعتها	876	.631	دالة
تتم صياغة التقرير بلغة صحيحة وواضحة ودقيقة	874	.641	دالة
يعرض التقرير بصورة تتناول كافة الحقائق بحيث لا يقع القاري في شك من عدم كفاية ادلة الاثبات	869	.695	دالة
يتم العرض بشكل يساعد على التوصيف الدقيق الاستدلال الموضوعي لنتائج الفحص والتقويم	871	.671	دالة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2019

جدول (3/1/4) المحور الاول البعد الثالث

العبارات	معامل الصدق	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
يتم اولا الالتقاء بالعمل لتحديد المشكلة بشكل دقيق	.890	.658	دالة
يتم تحديد أطراف الصراع واللاعبين الاساسيين فيه	.899	.536	دالة
توضع خطة عمل مفصلة بما يتيح وضع خطة عمل أكثر اكتمالا	.893	.611	دالة
تصمم خطة العمل لتنسيق عمل الفريق والاستفادة من الوقت والجهد لحل المشكلة	.884	.765	دالة
يقوم الفريق بوضع خطة عمل بالأهداف والمنهجية	.892	.635	دالة
للتأكد من صحة المعلومات يتم جمع الادلة وتقييمها	.883	.742	دالة
يتم تقييم الاضرار وتحليلها ويستخدم الحاسوب والخرائط لشرح النتائج	.887	.692	دالة
يعد التقرير النهائي ويوضح فيه ايضا نطاق التحقيق والمنهج المستخدم	.860	.715	دالة
يقدم التقرير النهائي مبينا فيه راي المحاسب القضائي بالإضافة للجدول والرسومات وادلة الاثبات التي جمعت	.887	.962	دالة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2019

جدول (4/1/4) المحور الثاني

العبارات	معامل الصدق	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
تعبر الارباح المحاسبية بصدق عن واقع المنشأة	812	.584	دالة
تلتزم المنشأة بالثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة	.808	.623	دالة
تتصف التقديرات المحاسبية بالدقة والموضوعية	.807	.631	دالة
لا يوجد اختلاف كبير بين الارباح الفعلية المعلن عنها وما هو متوقع	.821	.525	دالة
لا تتدخل الادارة لتغيير صافي الارباح من فترة لأخرى	.818	.547	دالة
يتم الاستعانة بخبراء من خارج المنشأة لتحديد القيمة العادلة للأصول	.835	.363	دالة
تلتزم المنشأة بسياسة الافصاح عن الايرادات وتوقيتاتها	.817	.545	دالة
يتم التعبير بصدق عن الانشطة التشغيلية التي تظهر حقيقة الارباح المحاسبية المفصح عنها	.812	.600	دالة
يتم استخدام اساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها	.823	.500	دالة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2019

جدول (5/1/4) المحور الثالث

العبارات	معامل الصدق	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المعلومات المفصح عنها بالتقارير المالية تعبر بصدق عن اداء المنشأة	812	.563	دالة
التقارير المالية تكون شاملة لكافة المعلومات الضرورية للمستخدمين	.808	.663	دالة
تخلو المعلومات الواردة في التقارير المالية من التحيز	.807	.565	دالة
المعلومات المحاسبية المفصح عنها يمكن التحقق منها	.821	.613	دالة
تتصف المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالحياد	.818	.522	دالة
المعلومات المحاسبية في التقارير المالية قابلة للمقارنة مع سنوات اخرى	.823	.638	دالة
التقارير المالية المنشورة تتصف بالموثوقية	.817	.725	دالة
معلومات التقارير المالية المقدمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات	.812	.664	دالة
بنود القوائم المالية يتم ترتيبها وفقا لاهميتها النسبية	.823	.500	دالة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2019

يلاحظ من الجداول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط بين كل عبارة ومحورها مرتفعة وهي دالة

إحصائياً مما يؤكد صدق الاتساق الداخلي للإستبيان .

أيضاً تم حساب معامل الثبات لكل محور مع الاستبانة ككل ، كما في الجدول التالي:

جدول (6/1/4) صدق وثبات المحاور

الرقم	المحور	معامل الثبات	معامل الصدق	معامل الصدق
1	المحور الأول	.849	.921	داله
2	المحور الثاني	.887	.941	داله
3	المحور الثالث	.900	.948	داله
4	المحور الرابع	.843	.918	داله
5	المحور الخامس	.869	.932	داله

يلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط ومعاملات الثبات للمحاور والمقياس دالة إحصائياً مما يؤكد صدق وثبات الاستبانة.

كما استخدم الباحث معامل (ألفا كرونباخ) وذلك للتأكد من مدى ثبات الاستبانة ككل وكانت قيمة الثبات تساوي (.96) وقيمة الصدق تساوي (.98)، وهي قيم مرتفعة جداً وتشير إلى أن الأداة تتمتع بدرجة عالية جداً من الصدق والثبات وتحقق أهداف الدراسة.

رابعا: أسلوب معالجة وتحليل البيانات

تحديد أوزان نسبية للإجابات على أسئلة الاستبانة وإيجاد متوسط العبارة النظري كما يلي :

جدول (7/1/4) تفسير نتائج المقياس

الرأي	الوزن	متوسط العبارة (المتوسط النظري)
لا أوافق بشدة	1	3
لا أوافق	2	
محايد	3	
أوافق	4	
أوافق بشدة	5	

متوسط العبارة (المتوسط النظري) يساوي (5/ 1+2+3+4+5) = 3.

مثلاً متوسط المحور الأول (المتوسط النظري) يساوي عدد العبارات للمحور مضروب في متوسط العبارة

، أي (27 = 3 * 9) .

أساليب المعالجة الإحصائية:

تمت المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة بواسطة جهاز الحاسب الآلي وباستخدام الحزمة الإحصائية

للعلوم الاجتماعية (SPSS) وفيما يلي الأساليب الإحصائية التي استخدمت:

1. الوسط الحسابي (يشير الوسط الحسابي إلى مدى تمركز البيانات نحو قيمة معينة ويساوي مجموع

القيم مقسوماً على عددها) ⁽¹⁾.

2. الانحراف المعياري (يشير إلى مدى تشتت البيانات عن بعضها ويساوي الجذر التربيعي لمجموع

مربعات انحرافات القيم عن وسطها الحسابي مقسوماً على عددها ناقص واحد).

3. ألفا كورنباخ (معادلة تستخدم لقياس ثبات الاستبانة) ⁽¹⁾.

وقام الباحث بحساب معامل ثبات الإختبار (الاستبانة) بطريقة ألفا كورنباخ (Alpha-Cornpach)

بالصيغة الآتية:

⁽¹⁾ سعد زغلول بشير ، دليلك إلى برنامج الإحصائي (SPSS) الإصدار العاشر ، المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية،

جمهورية العراق، 2003 م، صص 74 - 78 .

(1) صلاح الدين محمود ، الأساليب الإحصائية الاستدلالية البارومترية واللابارومترية في تحليل بيانات البحوث النفسية والتربوية،

القاهرة : دار الفكر العربي ، الطبعة الأولى، 2003 صص 123.

صيغة حساب معامل كرونباخ ألفا

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left(1 - \frac{\sum s_i^2}{s_T^2} \right)$$

عدد العناصر

مجموع مربعات العناصر

مربعين التدرج الكلي

4. معامل الارتباط يقيس درجة ونوع العلاقة بين المتغيرات⁽¹⁾.

$$r = \frac{N \sum XY - \sum X \sum Y}{\sqrt{\{N \sum X^2 - (\sum X)^2\} \{N \sum Y^2 - (\sum Y)^2\}}}$$

$N \equiv$ عدد أزواج المشاهدات

$X \equiv$ المتغير الأول

$Y \equiv$ المتغير الثاني

5. اختبار مربع كاي

- اختبار مربع كاي لجودة التوفيق

يهتم باختبار ما إذا كانت مشاهدات عينة تم اختيارها من مجتمع له توزيع احتمالي معين أو نظرية

معينة⁽²⁾.

(1) صلاح الدين محمود ، المرجع السابق ، ص 103 .

(2) نجاة رشيد الكيخا ، (1428هـ) أساسيات الاستنتاج الإحصائي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية : الرياض ،

1428هـ ، ص 44 - 45

ويستخدم هذا الاختبار عندما تكون البيانات اسمية أو على شكل تكرارات ويقصد بجودة التوفيق هنا دراسة مدى تشابه تكرارات العينة والتي تسمى عادة بالتكرارات الملاحظة Observed مع التكرارات المتوقعة Expected للمتغير موضوع الدراسة في المجتمع الأصلي.

ويستخدم اختبار مربع كاي كطريقة إحصائية للمقارنة بين التكرارين الملاحظ والمتوقع. فإذا كانت العينة ممثلة للمجتمع في تكراراتها ومتطابقة معه فإن قيمة مربع كاي تكون عادة صفرًا وتزداد هذه القيمة لتصبح أكثر من صفر كلما كان هناك فرق بين تكرارات العينة (الملاحظة) وبين تكرارات التوزيع النظري للمجتمع (المتوقعة) "يقيس الفروق بين مستويات الإجابات على كل متغير "سؤال)".

ويحسب بالمعادلة التالية:

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^k \frac{(O-E)^2}{E}$$

حيث: χ^2 = قيمة مربع كاي

O: التكرارات المشاهدة ، E: التكرارات المتوقعة ، K: عدد الفئات

في حالة استخدام الحزم الإحصائية فإننا ننظر إلى قيمة Sig، فإذا كانت (Sig < .01 or .005) ،

دل ذلك على وجود اختلافات جوهرية تقود إلى رفض فرض العدم .

- اختبار (t) لعينة واحدة (One sample t-test)

اختبار (t) تم اكتشافه بواسطة (Gosset)، (1908) وعرف حينها باسم ستودنت (student)، لذلك

يسمى الاختبار في بعض الأحيان باختبار ستودنت "t" وهذا الاختبار لا يختلف كثيرا عن الاختبار الطبيعي

في حالة العينات الكبيرة ولكنه أكثر دقة في حالة العينات الصغيرة.

يستخدم هذا الاختبار في مقارنة متوسط عينة بمتوسط افتراضي لمجتمع ما، ويحسب الاختبار من خلال

المعادلة التالية⁽¹⁾:

$$t = \frac{\bar{X} - \mu}{S/\sqrt{n}}$$

حيث \bar{X} هي متوسط العينة، μ هي متوسط المجتمع و "S" وهي الانحراف المعياري للعينة.

وتقارن القيمة المحسوبة للاختبار مع القيمة الجدولية له من جدول المساحة تحت منحنى "t" وذلك من

خلال تقاطع مستوى المعنوية (α) مع درجة الحرية ($n-1$). في حالة استخدام الحزم الإحصائية فإننا ننظر

إلى قيمة Sig، فإذا كانت ($..05$ or $..01$) $Sig <$ ، دل ذلك على وجود فروق جوهرية تقود إلى رفض فرض

العدم الذي يدل على عدم وجود فروق جوهرية.

(1) سعد زغلول بشير، مرجع سابق، ص 79.

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

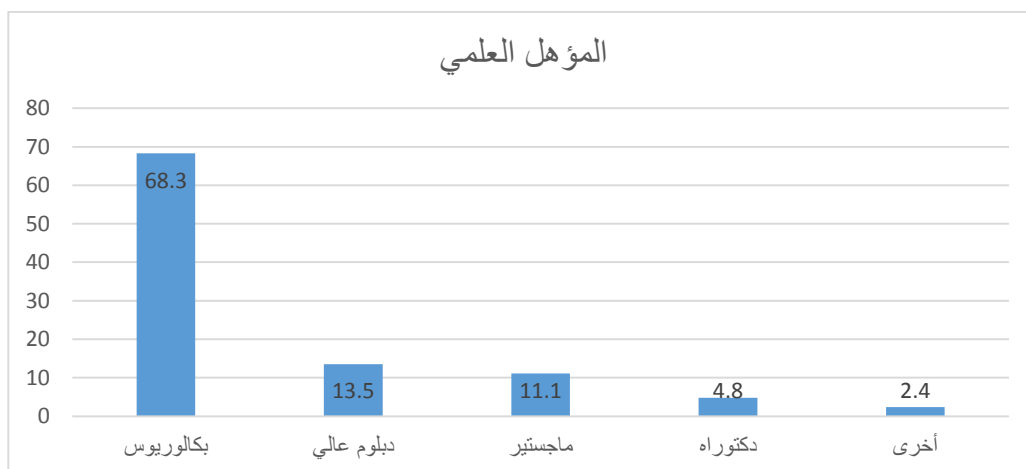
أولاً : تحليل البيانات الشخصية

جدول (1/2/4) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
68.3	86	بكالوريوس
13.5	17	دبلوم عالي
11.1	14	ماجستير
4.8	6	دكتوراه
2.4	3	أخرى
.100.	126	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

شكل (1/2/4) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول أعلاه والشكل أدناه يتضح أن غالبية المبحوثين كان مؤهلهم العلمي (بكالوريوس) بنسبة 68.3% ، ويليهما الدبلوم العالي بنسبة 13.5% ، ثم الماجستير بنسبة 11.1% ثم حملة الدكتوراه بنسبة 4.8% بينما أقل نسبة كانت من فئات أخرى دون البكالوريوس حيث بلغت 2.4% ، وهذا يدل على أن أغلب المبحوثين لديهم تعليم متوسط

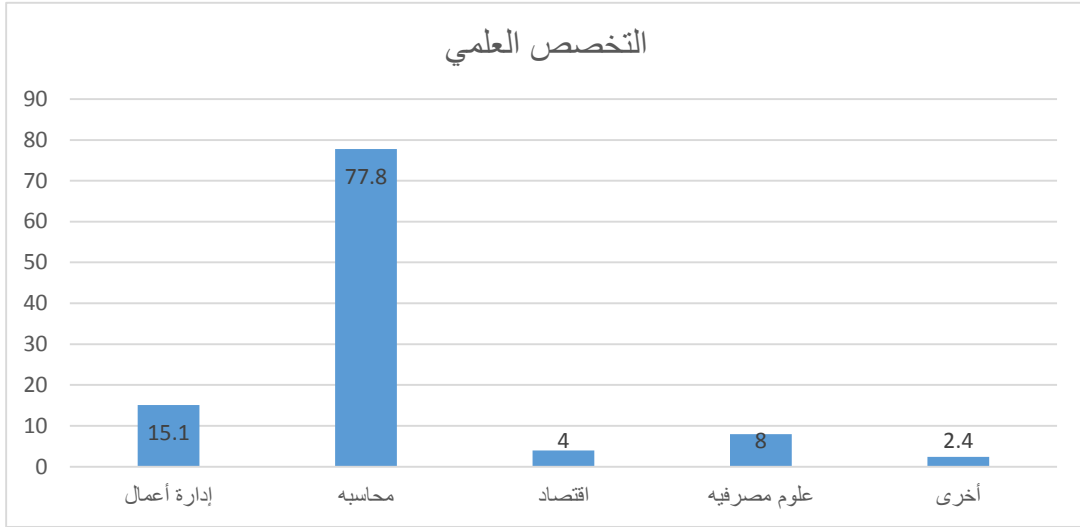
جدول (2/2/4) توزيع العينة حسب التخصص العلمي

النسبة	التكرار	التخصص العلمي
15.1	19	إدارة أعمال
77.8	98	محاسبه
4	5	اقتصاد
.08	1	علوم مصرفيه
2.4	3	أخرى
.100.	126	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول أعلاه والشكل أدناه يتضح أن غالبية المبحوثين كانوا محاسبين وكانت نسبتهم 77.8% وأقل نسبة كانت من فئة (أخرى) بنسبة 0.08%، وهذا يدل على أن أغلب المبحوثين من أهل التخصص وأن اجاباتهم ذات قيمة معتبرة

شكل (2/2/4) توزيع العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

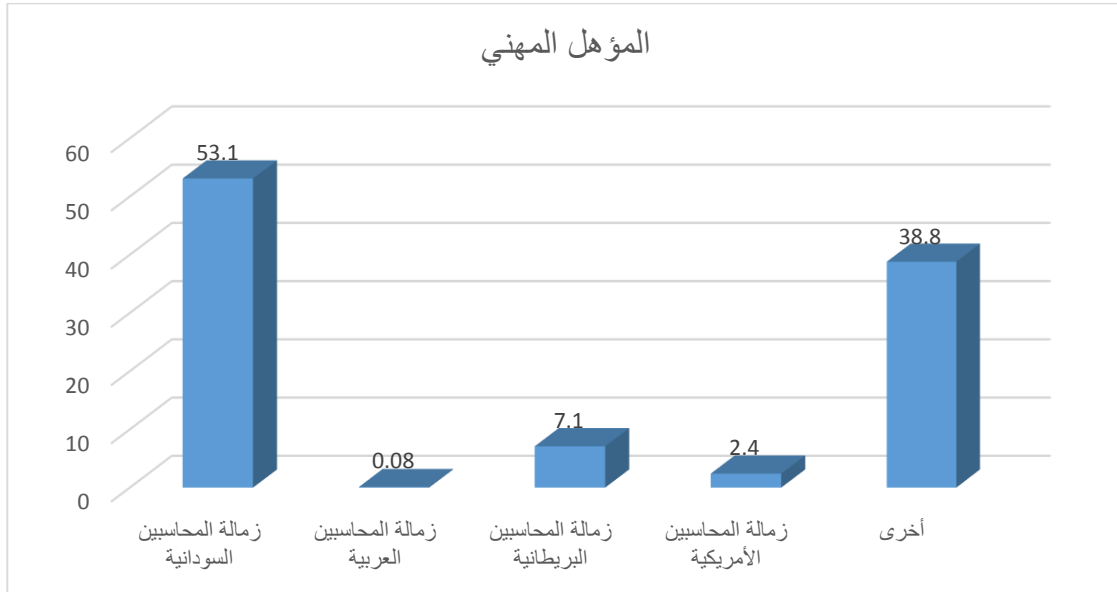
جدول (3/2/4) توزيع العينة حسب المؤهل المهني

النسبة	التكرار	المؤهل المهني
53.1	67	زمالة المحاسبين السودانية
.08	1	زمالة المحاسبين العربية
7.1	9	زمالة المحاسبين البريطانية
2.4	3	زمالة المحاسبين الأمريكية
38.8	49	أخرى
.100	126	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول أعلاه يتضح أن غالبية الباحثين كانوا من حملة الزمالة السودانية بنسبة 53.1% ثم البريطانية بنسبة 7.1% ثم الأمريكية بنسبة 2.4% وأقل نسبة كانت من فئة العربية وهي 0.08%

شكل (3/2/4) توزيع العينة حسب المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

جدول رقم (4/2/4) توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي

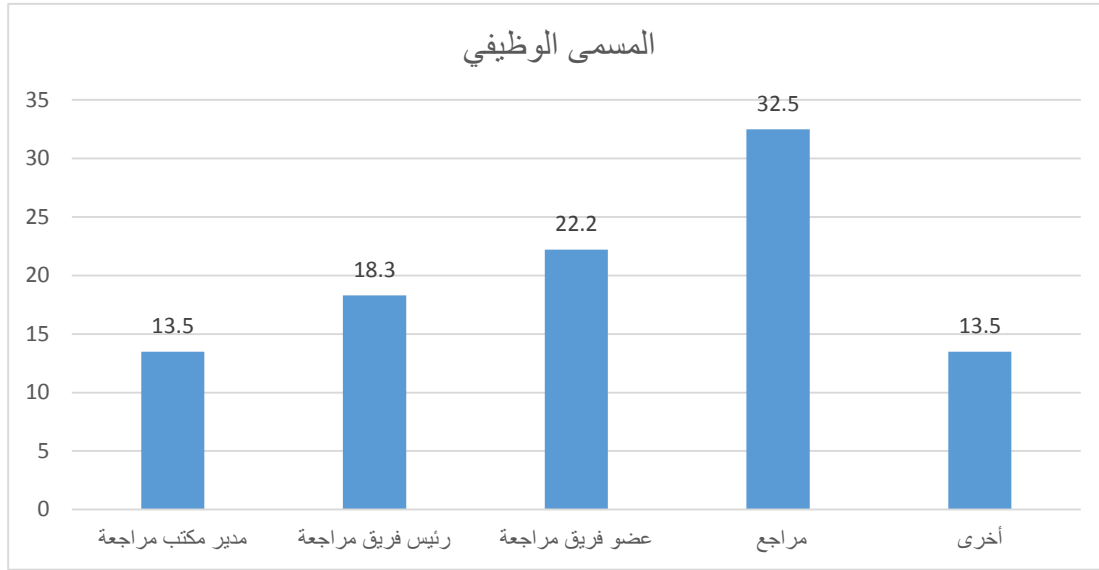
النسبة	التكرار	المسمى الوظيفي
13.5	17	مدير مكتب مراجعة
18.3	23	رئيس فريق مراجعة
22.2	28	عضو فريق مراجعة
32.5	41	مراجع
13.5	17	أخرى
.100.	126	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول أعلاه والشكل أدناه يتضح أن غالبية المبحوثين كانوا من فئة المراجعين وكانت نسبتهم

32.5% و أقل نسبه كانت من فئة اخرى وهي 13.5%

شكل (4/2/4) توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

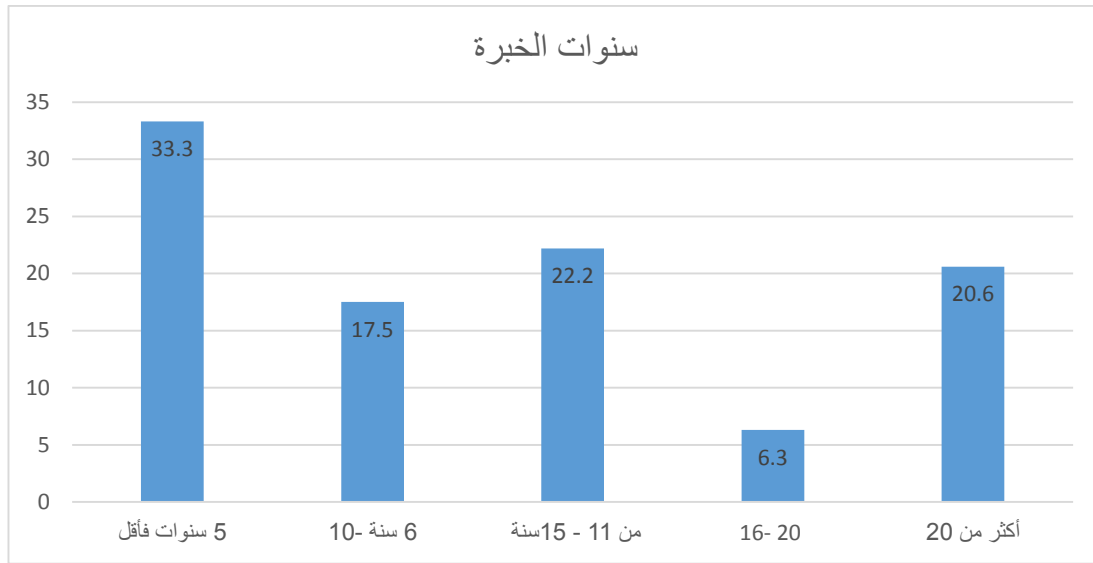
جدول رقم (5/2/4) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
33.3	42	5 سنوات فأقل
17.5	22	6-10 سنة
22.2	28	11 - 15 سنة
6.3	8	16 - 20 سنة
20.6	26	أكثر من 20 سنة
.100.	126	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

من الجدول أعلاه والشكل أدناه يتضح أن غالبية المبحوثين كانت خبراتهم أقل من (5) سنوات بنسبة 33.3% يليهم الفئات من (11-15) بنسبة 22.2% و (أكثر من 20) بنسبة 20.6% بينما أقل نسبة بلغت 6.3% للذين خبراتهم من فئة (16- 20) سنة.

شكل (5/2/4) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

ثانيا : الاحصاء الوصفي لعبارات الدراسة

يتناول هذا القسم محاور الدراسة ، ويحتوي علي عدد (45) عبارة لمجموع المحاور الخمسة، طُلب من أفراد العينة أن يحددوا استجابتهم علي ما تصفه كل عبارة وفق ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) علي النحو التالي:

التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على المحاور:

جدول (6/2/4) التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور

الأول البعد الاول: قياس أساليب المحاسبة القضائية

العبارة	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق	كا ²	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
يعمل المحاسب القضائي على تطبيق اساليب المراجعة التفاعلية	التكرار	32	62	29	2	1	129.27	3.97	.789	موافق
	النسبة	25.4	49.2	23.0	1.6	.8				
يركز المحاسب القضائي على اجراء المراجعة البعدية	التكرار	30	52	36	7	1	124.12	3.82	.89	موافق
	النسبة	23.8	41.3	28.9	5.6	0.8				
يعمل المحاسب القضائي على تكوين قاعدة بيانات صحيحة ودقيقة	التكرار	62	42	18	4	0	103.07	4.3	.82	موافق بشدة
	النسبة	49.2	33.3	14.3	3.2	0				
يركز المحاسب القضائي على اجراء اختبارات الشمول	التكرار	32	56	28	9	1	89.36	3.87	.90	موافق
	النسبة	25.4	44.4	22.2	7.1	0.8				
يركز المحاسب القضائي على اجراء المخطط الجيني	التكرار	17	48	43	13	5	98.6	3.47	.98	موافق
	النسبة	13.5	38.1	34.1	10.3	4.0				
	التكرار	50	54	15	7	0	82.32	4.17	.84	

موافق بشدة				0	5.6	11.9	42.9	39.7	النسبة	يتم التأكد من الحصول على دليل اثبات بواسطة المحاسب القضائي
موافق بشدة	.86	4.06	75.65	0	5	27	51	43	التكرار	يلتزم المحاسب القضائي بالقيام بعملية بالمراجعة المستمرة
				0	4.0	21.4	40.5	34.1	النسبة	
موافق بشدة	.80	4.09	103.08	0	3	26	54	43	التكرار	يقوم المحاسب القضائي بتحليل العلاقات بين الاطراف المتنازعة
				0	2.4	20.6	42.9	34.1	النسبة	
موافق	.96	3.79	90.56	0	15	29	51	31	التكرار	يقوم المحاسب القضائي على تعقب الصفقات بين الحين والآخر
				0	11.9	23.0	40.5	24.6	النسبة	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2019

من بيانات الجدول اعلاه نخلص للآتي :

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يعمل المحاسب القضائي على تطبيق اساليب المراجعة التفاعلية " (3.97) بانحراف معياري قدر (0.78)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة "يركز المحاسب القضائي على اجراء المراجعة البعدية" (3.82) بانحراف معياري قدره (0.89)، 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 " (4.3) بانحراف معياري قدره (0.82)، 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 " (3.87) بانحراف معياري قدره(90)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تركز المحاسب القضائي على اجراء المخطط الجيني " (3.47) بانحراف معياري قدره (98)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم التأكد من الحصول على دليل اثبات بواسطة المحاسب القضائي " (4.17) بانحراف معياري قدره (84)، 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 " (4.06) بانحراف معياري قدره (86)، 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 " (4.09) بانحراف معياري قدره (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 " (3.79) بانحراف معياري قدره(96)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون حول هذه العبارة.

جدول (7/2/4) التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة المحور الأول

البعد الثاني: قياس مراحل المحاسبة القضائية

العبارات	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	متوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
	التكرار	56	59	10	1	0	83.90	4.35	.66

موافق بشدة				0	0.8	7.9	46.8	44.4	النسبة	يتم طرح العديد من الاسئلة لتحديد طبيعة المشكلة موضع البحث والدراسة
موافق بشدة	.76	4.31	103.25	1	1	14	52	58	التكرار	تعرف المشكلة تعريفا دقيقا باستخدام العديد من الطرق
موافق بشدة	.67	4.42	100.35	0	1	10	50	64	التكرار	يتم تناول المشكلة من كافة مناحيها وايضا تجميع ادلة الاثبات
موافق بشدة	.72	4.29	98.36	0	31	11	59	53	التكرار	يتم التأكد من ادلة الاثبات التي تم جمعها لتشخيص المشكلة والمساعدة على التخطيط الجيد لها
موافق بشدة	.70	4.25	76.02	0	2	13	62	49	التكرار	يتم تحديد ادلة الاثبات المناسبة وكذلك تصنيف ادلة الاثبات وفحصها وتقويمها
موافق بشدة	.87	4.13	86.14	2	2	22	51	49	التكرار	يدلي المحاسب القضائي براهيه حول مدى كفاية اداة الاثبات وطبيعتها
موافق بشدة	.77	4.34	147.23	0	32	14	46	63	التكرار	تم صياغة التقرير بلغة صحيحة وواضحة ودقيقة
موافق بشدة	80.	4.32	82.36	0	4	15	44	63	التكرار	يعرض التقرير بصورة تتناول كافة الحقائق بحيث لا يقع القاري في شك من عدم كفاية ادلة الاثبات
موافق بشدة				0	0.8	7.9	46.8	44.4	النسبة	
موافق بشدة				0	0.8	7.9	39.7	50.8	النسبة	
موافق بشدة				0	2.4	8.7	46.8	42.1	النسبة	
موافق بشدة				0	1.6	10.3	49.2	39.9	النسبة	
موافق بشدة				0	1.6	17.5	405	38.9	النسبة	
موافق بشدة				0	2.4	11.1	36.5	50	النسبة	
موافق بشدة				0	3.2	11.9	34.9	50	النسبة	

موافق بشدة	.74	4.32	36.	0	2	21	60	43	التكرار	يتم العرض بشكل يساعد على التوصيف الدقيق الاستدلال الموضوعي لنتائج الفحص والتقييم
				0	1.6	16.7	47.6	34.1	النسبة	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2019

من بيانات الجدول اعلاه نخلص للآتي :

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم طرح العديد من الاسئلة لتحديد طبيعة المشكلة موضع البحث والدراسة " (4.35) بانحراف معياري قدر (0.66)، 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 " (4.31) بانحراف معياري قدر (0.76)، 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 " (4.42) 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 " يتم التأكد من ادلة الاثبات التي تم جمعها لتشخص المشكلة والمساعدة على التخطيط الجيد لها " (4.29) 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 " يتم تحديد ادلة الاثبات المناسبة وكذلك تصنيف ادلة الاثبات وفحصها وتقويمها " (4.25) بانحراف معياري قدره (0.70)، 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 " (4.13) بانحراف معياري قدره (0.87)، 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 " (4.34) بانحراف معياري قدره (0.77)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يعرض التقرير بصورة تتناول كافة الحقائق بحيث لا يقع القاري في شك من عدم كفاية ادلة الاثبات " (4.32) 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 " يتم العرض بشكل يساعد على التوصيف الدقيق الاستدلال الموضوعي لنتائج الفحص والتقييم " (4.32) بانحراف معياري قدره(0.74)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة

جدول (8/2/4) التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الأول البعد الثالث: قياس اجراءات المحاسبة القضائية

العبارة	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	كا ²	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
يتم اولا الالتقاء بالعميل لتحديد المشكلة بشكل دقيق	التكرار	56	57	11	1	1	69.23	4.32	.73	موافق
	النسبة	44.4	45.2	8.7	0.8	0.8				بشدة
يتم تحديد أطراف الصراع واللاعبين الاساسيين فيه	التكرار	45	57	21	2	1	98.05	4.13	.80	موافق
	النسبة	35.7	45.2	16.7	1.6	0.8				بشدة
توضع خطة عمل مفصلة بما يتيح وضع خطة عمل أكثر اكتمالا	التكرار	43	65	15	3	0	88.25	4.17	.72	موافق
	النسبة	34.1	51.6	11.9	2.4	0				بشدة
تصمم خطة العمل لتنسيق عمل الفريق والاستفادة من الوقت والجهد لحل المشكلة	التكرار	57	42	23	1	2	125.35	4.21	.88	موافق
	النسبة	45.2	4.4	18.3	0.8	1.6				بشدة
يقوم الفريق بوضع خطة عمل بالأهداف والمنهجية	التكرار	523	55	19	0	0	75.95	4.26	.70	موافق
	النسبة	41.3	43.7	15.1	0	0				بشدة

موافق بشدة	.81	4.28	95.65	1	3	14	50	58	التكرار	يتم جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات
				0.8	2.4	1.1	39.7	46	النسبة	
موافق بشدة	.86	4.07	45.69	1	3	27	50	45	التكرار	يتم تقييم الاضرار وتحليلها ويستخدم الحاسوب والخرائط لشرح النتائج
				0.8	2.4	21.4	39.7	35.7	النسبة	
موافق بشدة	.81	4.18	76.12	1	3	17	56	49	التكرار	يعد التقرير النهائي ويوضح فيه ايضا نطاق التحقيق والمنهج المستخدم
				0.8	2.4	13.5	44.4	38.9	النسبة	
موافق بشدة	.84	4.22	95.06	1	4	16	50	55	التكرار	يقدم التقرير النهائي مبينا فيه راي المحاسب القضائي بالإضافة للجدول والرسومات وادلة الاثبات التي جمعت
				0.8	3.2	12.7	39.7	43.7	النسبة	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2019

من بيانات الجدول اعلاه نخلص للآتي :

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم اولا الالتقاء بالعميل لتحديد المشكلة بشكل دقيق " (4.32) بانحراف معياري قدر (73)، 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 " (4.13) بانحراف معياري قدره (80)، 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 " (4.17) بانحراف معياري قدره (72)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تصمم خطة العمل لتنسيق عمل الفريق والاستفادة من الوقت والجهد لحل المشكلة " (4.21) بانحراف معياري قدره (88)، 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 " (4.26) بانحراف معياري قدره (0.70)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة. بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " يتم جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من صحة المعلومات " (4.28) بانحراف معياري قدره (0.81)، 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 " (4.07) 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 " يعد التقرير النهائي ويوضح فيه ايضا نطاق التحقيق والمنهج المستخدم " (4.18) بانحراف معياري قدره (0.81)، 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 راي المحاسب القضائي بالإضافة للجداول والرسومات وادلة الاثبات التي جمعت " (4.22) بانحراف معياري قدره(0.84)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة

جدول (9/2/4) التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني: قياس ممارسات ادارة الارباح

العبارة	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	كا ²	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
تعبير الارباح المحاسبية بصدق عن واقع المنشأة	التكرار	47	47	21	10	1	155.75	4.02	.96	موافق بشدة
	النسبة	37.7	37.7	16.7	7.9	0.8				
تلتزم المنشأة بالثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة	التكرار	53	44	21	7	1	56.98	4.12	.93	موافق بشدة
	النسبة	42.1	34.9	16.7	5.6	0.8				
	التكرار	53	40	21	11	1	109.89	4.06	1.0	

موافق بشدة				0.8	8.7	16.7	31.7	42.1	النسبة	تتصف التقديرات المحاسبية بالدقة والموضوعية
موافق	1.1	3.29	66.08	4	33	37	26	26	التكرار	لا يوجد اختلاف كبير بين الارياح الفعلية المعلن عنها وما هو متوقع
				3.2	26.2	29.4	20.6	20.6	النسبة	
موافق	1.1	3.63	98.78	3	21	31	36	35	التكرار	لا تتدخل الادارة لتغيير صافي الارياح من فترة لأخرى
				2.4	16.7	24.6	28.6	27.8	النسبة	
موافق بشدة	.86	4.26	168.36	0	6	17	42	613	التكرار	يتم الاستعانة بخبراء من خارج المنشأة لتحديد القيمة العادلة للأصول
				0	4.8	13.5	33.3	51.6	النسبة	
موافق بشدة	.86	4.08	48.56	0	9	15	59	43	التكرار	تلتزم المنشأة بسياسة الإفصاح عن الإيرادات وتوقيتاتها
				0	7.1	11.9	46.8	34.1	النسبة	
موافق بشدة	.80	4.32	68.36	0	7	20	56	43	التكرار	يتم التعبير بصدق عن الأنشطة التشغيلية التي تظهر حقيقة الارياح المحاسبية المفصح عنها
				0	5.63	15.9	44.4	34.1	النسبة	
موافق بشدة	.80	4.32	98.32	0	3	18	41	64	التكرار	يتم استخدام اساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها
				0	2.4	14.3	32.5	50.8	النسبة	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2019

من بيانات الجدول اعلاه نخلص للآتي :

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تعبر الارياح المحاسبية بصدق عن واقع المنشأة " (4.02) بانحراف معياري قدر (96)، 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" (4.12) بانحراف معياري قدره (93)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تتصف التقديرات المحاسبية بالدقة والموضوعية " (4.06) بانحراف معياري قدره (1.0)، 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 الأرباح الفعلية المعلن عنها وما هو متوقع " (3.29) بانحراف معياري قدره (1.1)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " لا تتدخل الإدارة لتغيير صافي الأرباح من فترة لأخرى " (3.63) بانحراف معياري قدره (1.1)، 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 " (4.26) 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 " تلتزم المنشأة بسياسة الإفصاح عن الإيرادات وتوقيتاتها " (4.08) 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 التعبير بصدق عن الأنشطة التشغيلية التي تظهر حقيقة الأرباح المحاسبية المفصح عنها " (4.32) 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 " يتم استخدام اساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها " (4.32) بانحراف معياري قدره (0.80)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

جدول (10/2/4) التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثالث: قياس موثوقية التقارير المالية

العبارة	المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	كا ²	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
	التكرار	50	50	20	6	0	158.36	4.14	.85	

موافق بشدة				0	4.8	15.9	39.7	39.7	النسبة	المعلومات المفصح عنها بالتقارير المالية تعبر بصدق عن اداء المنشأة
موافق بشدة	.81	4.21	76.32	0	4	19	50	53	التكرار	التقارير المالية تكون شاملة لكافة المعلومات الضرورية للمستخدمين
				0	3.2	15.1	39.7	42.1	النسبة	
موافق بشدة	.92	4.09	96.36	0	8	24	43	51	التكرار	تخلو المعلومات الواردة في التقارير المالية من التحيز
				0	6.3	19	34.1	40.5	النسبة	
موافق بشدة	.65	4.26	156.96	0	0	15	63	48	التكرار	المعلومات المحاسبية المفصح عنها يمكن التحقق منها
				0	0	11.9	50	38.1	النسبة	
موافق بشدة	.88	4.9	124.38	0	7	23	48	48	التكرار	تتصف المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالحياد
				0	5.6	18.3	38.1	38.1	النسبة	
موافق بشدة	.74	4.3	87.65	0	0	21	46	59	التكرار	المعلومات المحاسبية في التقارير المالية قابلة للمقارنة مع سنوات اخرى
				0	0	16.7	36.5	46.8	النسبة	
موافق بشدة	.79	4.13	95.36	0	3	23	55	45	التكرار	التقارير المالية المنشورة تتصف بالموثوقية
				0	2.4	18.3	43.7	35.7	النسبة	
موافق بشدة	.79	4.23	88.05	1	1	19	52	53	التكرار	معلومات التقارير المالية المقدمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات
				0.8	0.8	15.1	41.3	42.1	النسبة	
موافق بشدة	.93	4.14	173.65	2	6	16	51	51	التكرار	بنود القوائم المالية يتم ترتيبها وفقا لاهميتها النسبية
				1.6	4.8	12.7	40.5	4.05	النسبة	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2019

من بيانات الجدول اعلاه نخلص للآتي :

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " المعلومات المفصح عنها بالتقارير المالية تعبر بصدق عن اداء المنشأة " (4.14) بانحراف معياري قدره (0.85)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة..

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " التقارير المالية تكون شاملة لكافة المعلومات الضرورية للمستخدمين " (4.21) بانحراف معياري قدره (0.81)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تخلو المعلومات الواردة في التقارير المالية من التحيز " (4.09) 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 " المعلومات المحاسبية المفصح عنها يمكن التحقق منها " (4.26) بانحراف معياري قدره (0.65)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

بلغ المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان للعبارة " تتصف المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالحياد " (4.9) 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 " المعلومات المحاسبية في التقارير المالية قابلة للمقارنة مع سنوات اخرى " (4.3) 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 " التقارير المالية المنشورة تتصف بالموثوقية " (4.13) 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 " معلومات التقارير المالية المقدمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات " (4.23) 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 " بنود القوائم المالية يتم ترتيبها وفقا لأهميتها النسبية " (4.14) بانحراف معياري قدره (0.93)، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم موافقون بشدة حول هذه العبارة.

العا: اختبار فرضيات الدراسة

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

اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب

المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح ".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر اساليب المحاسبة القضائية علي ممارسات ادارة الارباح وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن اساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل (x)، وممارسات ادارة الارباح (y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي: جدول (11/2/4) نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على الفرضية الاولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	9.523	2.84	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	4.149	.343	$\hat{\beta}_1$
			0.349	معامل الارتباط (R)
			0.122	معامل التحديد (R ²)
		النموذج معنوي	17.216	إختبار (F)
$y = 2.84 + 0.343x$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين أساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل، وبين ممارسات ادارة الارباح كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.349).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.122)، وهذه القيمة تدل على أن أساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل يؤثر بـ(12%) على ممارسات ادارة الارباح (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (6.479) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
- 2.84: متوسط اكتشاف ممارسات ادارة الارباح عندما تكون أساليب المحاسبة القضائية تساوي صفراً.

- 0.343: وتعني زيادة جودة أساليب المحاسبة القضائية وحدة واحدة يزيد من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح بـ12%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح " قد تحققت. اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراحل المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح ".

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

جدول (12/2/4) نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على الفرضية الثانية

معاملات الإنحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	2.014	4.029	معنوية
$\hat{\beta}_1$	0.473	4.076	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.334		
معامل التحديد (R ²)	0.160		
إختبار (F)	16.615		النموذج معنوي
$y = 2.014 + 0.473x$			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين مراحل المحاسبة القضائية كمتغير مستقل، وممارسات ادارة الارياح كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.344).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.160)، وهذه القيمة تدل على أن مراحل المحاسبة القضائية كمتغير مستقل يؤثر بـ(16%) على اكتشاف ممارسات ادارة الارياح (المتغير التابع).

- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (16.615) هي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 - 2.014: متوسط اكتشاف ممارسات ادارة الارياح عندما تكون المخاطر الملازمة يساوي صفراً.
 - 0.473 وتعني زيادة حودة تطبيق مراحل المحاسبة القضائية وحدة واحدة يزيد من اكتشاف ممارسات إدارة الارياح بـ16%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراحل المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح ". قد تحققت.

اختبار الفرضية الثالثة:

- تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اجراءات المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح ".
- 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 حيث أن جودة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل (x)، وتقليل المخاطر الملازمة (y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (13/2/4) نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على الفرضية الثالثة

معاملات الإنحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{\beta}_0$	4.799	0.000	معنوية
$\hat{\beta}_1$	4.970	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.408		
معامل التحديد (R^2)	0.166		
إختبار (F)	24.705		النموذج معنوي
$y = 1.995 + 0.416x$			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2019م
ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين اجراءات المحاسبة القضائية كمتغير مستقل، وممارسات ادارة الارياح كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.408).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.166)، وهذه القيمة تدل على أن اجراءات المحاسبة القضائية كمتغير مستقل يؤثر بـ(17%) على اكتشاف ممارسات ادارة الارياح (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (24.705) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
- 1.995 : متوسط اكتشاف ممارسات ادارة الارياح عندما تكون اجراءات المحاسبة القضائية يساوي صفرًا.
- 0.416: وتعني زيادة جودة اجراءات المحاسبة القضائية وحدة واحدة يزيد من اكتشاف ممارسات ادارة الارياح بـ17%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اجراءات المحاسبة القضائية والكشف عن ممارسة إدارة الأرباح " قد تحققت".
اختبار الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة على الآتي: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين

اساليب المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية".

هدفت الفرضية إلى بيان أثر اساليب المحاسبة القضائية علي موثوقية التقارير المالية وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن اساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل (x)، وموثوقية التقارير المالية (y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول التالي:

جدول (14/2/4) نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على الفرضية الرابعة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	8.630	2.790	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	4.075	0.336	$\hat{\beta}_1$
			0.344	معامل الارتباط (R)
			0.118	معامل التحديد (R^2)
		النموذج معنوي	16.605	إختبار (F)
$y = 2.79 + 0.336x$				

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين أساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل، وبين موثوقية التقارير المالية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.344).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.118)، وهذه القيمة تدل على أن أساليب المحاسبة القضائية كمتغير مستقل يؤثر بـ(12%) على موثوقية التقارير المالية (المتغير التابع).
- نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (160605) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)
- 2.79: متوسط اكتشاف موثوقية التقارير المالية عندما تكون أساليب المحاسبة القضائية تساوي صفرًا.
- 0.363: وتعني زيادة جودة أساليب المحاسبة القضائية وحدة واحدة يزيد من موثوقية التقارير المالية بـ12%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اساليب المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية" قد تحققت.

اختبار الفرضية الخامسة:

تنص الفرضية الخامسة من فرضيات الدراسة على الآتي: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين

مراحل المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية".

هدفت هذه الفرضية إلى بيان أثر مراحل المحاسبة القضائية علي موثوقية التقارير المالية، وللتحقق من

صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن مراحل

المحاسبة القضائية كمتغير مستقل (x)، اكتشاف موثوقية التقارير المالية (y) كمتغير تابع وذلك كما في

الجدول الآتي:

جدول (15/2/4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على الفرضية الخامسة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	6.097	2.075	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	6.501	0.503	$\hat{\beta}_1$
			0.504	معامل الارتباط (R)
			0.254	معامل التحديد (R^2)
		النموذج معنوي	42.266	اختبار (F)
$y = 2.075 + 0.503x$				

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين مراحل المحاسبة القضائية كمتغير مستقل، وموثوقية التقارير المالية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.504).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.254)، وهذه القيمة تدل على أن مراحل المحاسبة القضائية كمتغير مستقل يؤثر بـ(25%) في زيادة موثوقية التقارير المالية (المتغير التابع).
- نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (42.266) هي دالة عن مستوى دلالة (0.000)
- 2.075: متوسط زيادة موثوقية التقارير المالية عندما تكون مراحل المحاسبة القضائية تساوي صفراً.
- 0.503: وتعني زيادة تطبيق مراحل المحاسبة القضائية وحدة واحدة يزيد من موثوقية التقارير المالية بـ25%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية

بين مراحل المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية" قد تحققت.

اختبار الفرضية السادسة:

تنص الفرضية السادسة من فرضيات الدراسة على الآتي: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين

اجراءات المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية".

هدفت هذه الفرضية إلى بيان أثر اجراءات المحاسبة القضائية في زيادة موثوقية التقارير المالية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن جودة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل (x)، وتقليل المخاطر الملازمة (y) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (16/2/4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على الفرضية السادسة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	9.055	2.421	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	7.007	0.430	$\hat{\beta}_1$
			0.533	معامل الارتباط (R)
			0.284	معامل التحديد (R^2)
		النموذج معنوي	49.101	اختبار (F)
$y = 2.421 + 0.430x$				

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية، 2019م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين اجراءات المحاسبة القضائية كمتغير مستقل، وموثوقية التقارير المالية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.533).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.284)، وهذه القيمة تدل على أن اجراءات المحاسبة القضائية كمتغير مستقل يؤثر بـ(28%) في زيادة موثوقية التقارير المالية(المتغير التابع).
- نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (49.101) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)
- 2.241: متوسط زيادة موثوقية التقارير المالية عندما تكون اجراءات المحاسبة القضائية تساوي صفراً.
- 0.430: وتعني زيادة جودة اجراءات المحاسبة القضائية وحدة واحدة يزيد من موثوقية التقارير المالية بـ28%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة السادسة والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية

بين اجراءات المحاسبة القضائية وزيادة موثوقية التقارير المالية) " قد تحققت.

الخاتمة

وتشمل

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً : النتائج

توصل الباحث من خلال هذا البحث إلى النتائج الآتية :

1. تطبيق المحاسب القضائي لاساليب المحاسبة القضائية يؤدي للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح
2. التزام المحاسب القضائي بتطبيق مراحل المحاسبة القضائية يساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح
3. قيام المحاسب القضائي بتنفيذ اجراءات المحاسبة القضائية يساهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح
4. التزام المحاسب القضائي بتطبيق اساليب المحاسبة القضائية يزيد من موثوقية التقارير المالية
5. قيام المحاسب بتطبيق مراحل المحاسبة القضائية يساهم في زيادة موثوقية التقارير المالية
6. تطبيق المحاسب القضائي لاجراءات المحاسبة القضائية بصورة سليمة يؤدي الى زيادة موثوقية التقارير المالية
7. قيام المحاسب القضائي بتطبيق اساليب المراجعة التفاعلية يجعل المعلومات المحاسبية المفصح عنها تتصف بالحياد
8. حصول المحاسب القضائي على دليل اثبات مناسب يجعل المعلومات المحاسبية المفصح عنها قابلة للتحقق
9. الحصول على دليل اثبات بواسطة المحاسب القضائي يجعل التقارير المالية المنشورة تتصف بالموثوقية
10. التزام المحاسب القضائي باجراء المراجعة البعدية يجعل المعلومات المحاسبية المفصح عنها تتصف بالحياد
11. قيام المحاسب القضائي بعملية بالمراجعة المستمرة يجعل معلومات التقارير المالية المقدمة يعتمد عليها في اتخاذ القرارات
12. قيام المحاسب القضائي بتطبيق اساليب المراجعة التفاعلية يؤدي الى تقديرات محاسبية دقيقة وموضوعية

13. التزام المحاسب القضائي بتطبيق اساليب المراجعة التفاعلية يمنع الادارة من التدخل لتغيير صافي الارباح من فترة لأخرى
14. قيام المحاسب القضائي بتكوين قاعدة بيانات صحيحة ودقيقة يؤدي الى عدم وجود اختلاف كبير بين الارباح الفعلية المعلن عنها وما هو متوقع
15. قيام المحاسب القضائي بتكوين قاعدة بيانات صحيحة ودقيقة يلتزم المنشأة بالثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة
16. قيام المحاسب القضائي باجراء المراجعة البُعدية يلتزم المنشأة بسياسة الافصاح عن الايرادات وتوقيتاتها
17. قيام المحاسب القضائي باجراء المراجعة البعدية يجعل المعلومات الواردة في التقارير المالية خالية من التحيز
18. قيام المحاسب القضائي بعملية بالمراجعة المستمرة يؤدي الى تقديرات محاسبية متصفة بالدقة والموضوعية
19. التزام المحاسب القضائي بالحصول على دليل اثبات مناسب يؤدي الى تحديد القيمة العادلة للأصول
20. قيام المحاسب القضائي بتكوين قاعدة بيانات صحيحة ودقيقة يلتزم المنشأة بسياسة الافصاح عن الايرادات وتوقيتاتها
21. تطبيق المحاسب القضائي لاساليب المراجعة التفاعلية يجعل الارباح المحاسبية المفصح تظهر حقيقة الانشطة التشغيلية
22. حصول المحاسب القضائي على دليل اثبات يؤدي الى استخدام اساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها
23. قيام المحاسب القضائي باجراء المراجعة البُعدية يجعل الارباح المحاسبية تعبر بصدق عن واقع المنشأة

ثانياً: التوصيات:

وبناءً على تلك النتائج فإن الباحث يوصي بالآتي:

1. تأهيل وتدريب المحاسبين القضائيين بحيث يكون لديهم إلمام ومعرفة بالممارسات الاحتياطية للإدارة وطرق الكشف عنها .
2. قيام المحاسب القضائي بإجراءات التدقيق البُعدي والذي يتضمن التدقيق التشريعي لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتأكد من حماية الأصول، ومدى التزام الوحدة بالقوانين والأحكام والتشريعات
3. على المحاسب القضائي التحقق من كفاية وملائمة نظام الرقابة الداخلية بطريقة مناسبة تساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح
4. على المحاسب القضائي التأكد التام بأن السياسات المحاسبية المطبقة لإعداد التقارير المالية قبل نشرها سليمة وليس بغرض تحقيق رقم معين للربح .
5. على المحاسب القضائي تأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح في القوائم والتقارير المالية وعدم التلاعب بتصنيف عناصرها
6. أن يتأكد المحاسب القضائي من التزام المنشأة بسياسة الإفصاح وتوقيتاتها
7. تأكيد المحاسب القضائي على الفحص لكافة بنود ومعلومات القوائم والتقارير المالية من ذمم مدينة وتقدير للمخصصات وغيرها من البنود التي يمكن أن تستخدمها الإدارة في ممارسة إدارة الأرباح
8. على المحاسب القضائي التأكد من تحديد القيمة العادلة للأصول من خبراء من خارج المنشأة
9. قيام المحاسب القضائي بتدقيق الصلاحيات لتحديد الانحرافات في الصرف

10. تأكيد قيام المحاسب القضائي بتطبيق أسلوب التدقيق التفاعلي للتحري عن النشاطات غير

القانونية وجمع الأدلة لتحديد المسؤولين عنها. لدورها في اكتشاف عملية الغش والتلاعب

11. أن يقرم المحاسب القضائي بوضع خطة التدقيق بالاهداف والمنهجية واشراك فريقه في وضع

هذه الخطة

12. الاستعانة ببرامج الحاسوب في عمليات الفحص القضائي

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القران الكريم

أولاً: المراجع باللغة العربية:

(1) الكتب

- ارينز ، ألفين ، وجيمس لويك، 2002، "المراجعة مدخل متكامل" ، (ترجمة د.محمد محمد عبد القادر ود.أحمد حامد حجاج ، دار المريخ ،)
- امين السيد لطفي،2005، " مسئوليات واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات الخاطئة " الدار الجامعية ، الاسكندرية
- د. جلال عبده حسن، 2005م، الأصول العلمية في القوائم المحاسبية المالية، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.
- زكريا فريد عبدالفتاح، 2000م ،دراسات في نظرية المحاسبة"،(القاهرة ، مكتبة عين شمس).
- حسين القاضي، مأمون حمدان1997 م "نظرية المحاسبة" (الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، و دار الثقافة للنشر والتوزيع)
- نجاه رشيد الكيخا ،1428هـ، أساسيات الاستنتاج الإحصائي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية : الرياض .
- صلاح الدين محمود،2003م ، الأساليب الإحصائية الاستدلالية البارومترية واللابارومترية في تحليل بيانات البحوث النفسية والتربوية، القاهرة : دار الفكر العربي.
- سعد زغلول بشير، 2003م ، دليلك إلى برنامج الإحصائي (SPSS) الإصدار العاشر ، المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، جمهورية العراق.
- طارق عبدالعال حماد، 2005م "حوكمة الشركات ، المفاهيم، المبادئ ، التجارب " الدار الجامعية ، الاسكندرية .
- ياسر صادق مطيع ، طارق سعيد ابو عقاب ،عبدالله احمد الشوابكة ،2007،"نظم المعلومات المحاسبية" (مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان.)

- كمال الدين مصطفى الدهراوي، 2001م، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، (القاهرة، الدار الجامعية للطباعة والنشر).
- كمال الدين مصطفى الدهراوي، احمد السيد سرايا "دراسات متقدمة في المراجعة والمحاسبة" المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية
- محمد حسين أحمد، بونس حسن عقل، 2009، "نظرية المحاسبة - مدخل الإطار المفاهيمي والفكر المحاسبي"، (القاهرة: مكتبة عين شمس).
- محمد عبد حسين الطائي، 2009، " المدخل الى نظم المعلومات الادارية، ادارة تكنولوجيا المعلومات " (ط 2 ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع)
- محمد الصبان وآخرون، 2001، دراسات في المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية .
- مرعي عبد الرحمن، "المحاسبة المتوسطة 1" جامعة دمشق، بدون
- عبدالله عبدالدائم، 1998م، التربية التدريبية والبحث التربوي، بيروت: دار العلم للملايين، الطبعة الثانية.
- عبد الرازق محمد قاسم، 2004، " نظم المعلومات المحاسبية " (عمان ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، ط1،
- ريتشارد شرويدر، مارنل كلارك، جاك كاتي ، تعريب ومراجعة خالد علي احمد كاجيجي ، ابراهيم ولد احمد فال ، الكيلاني عبد الكريم الكيلاني ، 2009، "نظرية المحاسبة" دار المريخ ، الرياض .
- شريف محمد البارودي، 2002م، "المعايير المحاسبية المصرية ومنظومة الأداء المحاسبي"، (بدون ناشر)
- غسان المطارنة، 2006، "تدقيق الحسابات المعاصرة"، (دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن

(2) الدوريات والمجلات

- أحمد أشرف عبد الحميد، 2004، التقارير المالية في ظل التطورات والتوجهات الاقتصادية المعاصرة، مجلة دراسات مستقبلية، العدد التاسع - يناير
- أحمد بسيوني شحاتة، "دوافع ووسائل التأثير الإداري المتعمد على الأرباح المفصح عنها في شركات القطاع العام في مصر"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، الملحق الثاني للعدد الثاني.

- أحمد هاني بحيري 1993، "دراسة تحليلية إخبارية لمتطلبات الإستراتيجية الإدارية للخيارات المحاسبية في مصر"، (مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، يناير،)
- ايمن احمد شتيوي ، 2009 " دراسة تطبيقية لتحليل العوامل الاقتصادية على ممارسات ادارة الارياح بالشركات المصرية" المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، العدد الاول
- أمال محمد محمد عوض،"دراسة واختبار مدى تأثير التحفظ المحاسبي في معايير المحاسبة المصرية على جودة التقارير المالية للشركات المسجلة بالبورصة المصرية "، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، 2010م).
- أمال محمد محمد عوض،"قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، (مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2003 م)
- بديع الدين ريشو،"أساليب تخفيض عمليات إدارة الأرباح من منظور المراجعين الخارجيين والداخليين"، (مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات، العدد الثالث، 2007 م)
- جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد : 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. 2009، غزة، فلسطين
- جمال عبد الواسع الشرعبي، "مدى الاعتماد على القوائم المالية في قرارات الاقراض في البنوك التجارية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، 2006
- جميل حسن النجار "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية"(المجلة الاردنية في ادارة الاعمال المجلد 9، العدد3 2013)
- هشام حسن عواد المليجي،"إطار مقترح لمحددات صنع قرار بناء المعايير المحاسبية وأثرها على نموذج الإفصاح المحاسبي المطبق في مصر"،(مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني، 2006م)

- هشام فاروق الأبياري، "نحو إطار مقترح للشفافية في القوائم المالية"، (المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، 2009م)
- وصفي عبدالفتاح حسن، "تسوية الأرباح خلال الفترات المحاسبية من منظور اقتصادي وأخلاقي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الأول، (مارس: 1997)
- حسام حسن محمود "أثر تطبيق إدارة المخاطر على جودة الأرباح" (دراسة تطبيقية على الشركات المصرية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول- المجلد الرابع والخمسون - يناير 2017
- حسين أحمد عبيد، "دراسة ميدانية لظاهرة التطويع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة الدوافع والآثار"، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2004م)
- حسني عبدالجليل، "دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية دراسة تحليلية"، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، 2002م)
- حسن عبد الكريم سلوم ، و بتول محمد نوري ، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع ، كلية . الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2010
- حسن فليح مفلح القطيش، ، فارس جميل حسن الصوفي ، أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد السابع والعشرين 2011
- ياسر السيد كساب، "أثر الإلزام بقواعد حوكمة الشركات على جودة الأرباح"، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد التاسع والأربعون، 2012م)
- ياسر السيد كساب، عبدالرحمن الرزين، "دور آليات حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية" (مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث والسبعون، 2009م)،

- ياسر زعاير ود. إسامة عبد المنعم ود. محمد عثمان " أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق التهرب الضريبي في الشركات المساهمة الصناعية العامة الأردنية" ،(المجلة الدولية للبحوث الإسلامية والانسانية المتقدمة، المجلد 6 ، العدد3، 2016)
- يونس حسن عقل،"دور الهيئة العامة لسوق المال في تحسين فعالية التقرير المالي في ضوء المبادئ الدولية لحوكمة الشركات"،(المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، 2005م)
- يسرى حسين خليفة،"العوامل المؤثرة على القرار الأخلاقي في مجال التمويل"،مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2006م).
- يعقوب احمد جمة "دور المحاسبة القضائية في رفع درجة المصادقية بالقوائم المالية - دراسة حالة محاكم اقليم كردستان العراق " (مجلة التقني ، العدد 30 ، 2017م)
- كمال الدين مصطفى الدهراوي،"العلاقة بين المعلومات المحاسبية وعائد ودرجة المخاطرة السوقية للأسهم: دراسة تجريبية على سوق الأسهم لدولة الإمارات العربية المتحدة"،(مجلة العلوم والإقتصاد والإدارية، العدد العاشر، 1994م).
- لطيف زيود، قيطيم حسان،"دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"،(مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، اللاذقية، العدد التاسع والعشرون، 2007م)
- ليلي محمد لطفي،"تقييم مدى جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن شركات المساهمة المصرية المسجلة في سوق الأوراق المالية من منظور ممارسة إدارة الأرباح"،(مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2002م)
- ماهر موسى درغام ، المحاسبة القضائية ، مجلة المحاسب الفلسطيني ، مجلة غير دورية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية ، العدد 19 ، سنة 2012م
- مجدي مليجي "أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية" (دراسة نظرية تطبيقية ، جامعة سلمان بن عبد العزيز من خلال المقترح البحثي رقم 2014/02/1609 م)

- مجدي سامي "دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخذاع المالي-دراسة ميدانية"، (مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، المجلد 24، العدد 1، 2002)،
- مجموعة طلال أبو غزالة معيار المحاسبة الدولية رقم 9 عرض البيانات المالية، تعريفات. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان ، الاردن، موقع على الانترنت تاريخ الوصول 2018
- مجموعة طلال أبو غزالة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ، إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان ، الاردن، ، 2012
- مدثر طه أبو الخير "أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول "، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ،المجلة العلمية للتجارة والتمويل ،كلية التجارة جامعة طنطا ، العدد الأول ، 2007
- مدثر طه أبو الخير،"إدارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية دليل ميداني على التغيرات في أرصدة المخصصات بالقوائم المالية "، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 1999م.
- مدثر طه أبو الخير ، المنظور المعاصر للحفاظ المحاسبي بالتطبيق على الشركات المتداولة في سوق الأسهم المصرية ، بحث غير منشور ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، مصر ، 2010،
- محمد أحمد ابراهيم خليل " القياس المحاسبي لممارسة ادارة الارباح بمنظمات الأعمال وسبل معالجتها " (دورية الادارة العامة ، المجلد الثاني والخمسون ، العدد الأول ، 2011).
- محمد أحمد إبراهيم خليل،"مؤشرات إدارة الأرباح في الوحدة الاقتصادية وكيفية الحد من سلبياتها،(مجلة الدراسات والبحوث التجارية،كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني، 2005 م)
- محمد بهجت، عبد الله، يمانى، الأثر المتوقع لمعيار العرض والإفصاح العام على مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية، (مجلة العلوم الإدارية جامعة الملك سعود ، مجلد 2 ، 1990
- محمد حسين أبونصار، معاذ فوزي،"دور مكونات المستحقات المحاسبية كمقياس لأداء المنشأة"،(المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، المجلد التاسع، العدد الأول، 2006م)

- محمد محمود جاسم وأسعد منشد محمد " انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح " (مجلة كلية التربية الاساسية/ جامعة بابل، العدد 5 ، تموز 2011)
- محمود رجب يس غنيم "نحو اطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية" (جامعة بنها ، مصر ، 2014)
- ممدوح عبدالحميد،"اثر السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح على أسعار الأسهم بالتطبيق على الأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية المصرية "، (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1999م)
- مصطفى راشد العبادي "حدود مسئولية مراجعي الحسابات عن الاستجابة لمخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح - دراسة إختبارية " ، مجلة الدراسات والبحوث والتجارية ، كلية التجارة - جامعة بنها ، السنة الثامنة عشرة ، العدد الثاني ، 2008
- مقداد احمد الجليلي " دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسيل الأموال "، (مجلة التجارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون ، العدد 93، 2012)
- مختار ادريس ابوبكر ادم وهلال يوسف صالح " دور معايير التقارير المالية الدولية في الحد من ممارسات ادارة الارباح في القوائم المالية للمصارف "دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية" ، (مجلة العلوم الاقتصادية،الخرطوم المجلد 17 (2) ، 2016،
- ناهض نمر محمد الخالدي "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة" ، (مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات - العدد السادس- يناير 2014)
- نجوي أحمد السيسي، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية في جمهورية مصر العربية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 1 ، 2006)

- نعيم تومان مرهون الزيايدي "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية" دراسة تطبيقية " مجلة اللقادية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 17 العدد 2 ، 2015
- نعيم تومان مرهون الزيايدي "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية" دراسة تطبيقية " مجلة اللقادية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 17 العدد 2 ، 2015
- نصيف الجبوري ، صلاح الخالدي "دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي " ، (مجلة العلوم لاقتصادية والادارية ، المجلد 18 ، العدد 68 ، بغداد 2013)
- نصيف الجبوري ، صلاح الخالدي "استعمال قنون بنفورد في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي " ، مجلة العلوم لاقتصادية والادارية ، المجلد 19 ، العدد 70 ، 2012)
- سامي محمد أحمد غنيمي " 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 2011م)
- سمير كامل محمد عيسي "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية " (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، العدد رقم 2، المجلد رقم 45، 2008)
- سعد بن صالح الرويتع، "المحتوى المعلوماتي للدخل المحاسبي"، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2002م)
- سعد محمد عارم " المحاسبة القضائية والحد من الفساد المالي والاداري قي المملكة العربية السعودية" ، (مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة ، المجلد الأول ، العدد الثالث 2016)
- عاطف محمد أحمد أحمد "دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، (مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف ، العدد الثالث ، 2014)
- عادل محمد محمد حسن " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية" ، (مجلة أماريك ، المجلد السادس، العدد 18 ، 2015)
- عادل ممدوح غريب، مدى إدراك واستجابة المستثمرين للمحتوى الإعلامي لتقرير مراقب الحسابات وأثره علي قراراتهم الاستثمارية (دراسة تطبيقية في سوق مصر،) كلية التجارة، جامعة الازهر، بدون

- عبد الوهاب نصر علي " موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير العربية والدولية والامريكية " الجزء الرابع ، ، الدار الجامعية، مصر ، 2009
- عبدالمطلب السرطاوي، "أثر لجان لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية "، (مجلة جامعة النجاح للأبحاث" العلوم الإنسانية"، نابلس، فلسطين، المجلد السابع والعشرون، العدد الرابع، 2013م)
- عبدالستار الكبيسي "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن" ، (المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 12 ، العدد 1 ، 2016)
- عبدالفتاح أحمد على خليل ، " قياس المضامين التقييمية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري "، (مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع والستون، 2006م) .
- عبد الفتاح محمد عبد الفتاح ، "إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء إدارة الأرباح، دراسة ميدانية، بحث غير منشور، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2011م .
- عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن "أثر التخصص المهني على دور المحاسبة القضائية في اكتشاف ممارسات التلاعب بالأرقام المالية: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين بالسودان" (مجلة الإدارة العامة ، المجلد السادس والخمسون ، العدد الرابع ، 2016)
- علام محمد موسى حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية، بحث غير منشور، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، 2010.
- علي حسين الدوغجي، وسيد علي ، أسامة عبد المنعم ، دور قانون (ساربينز - اوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العدد السادس والثمانون ، 2011 ،
- على محمد حسن هويدي،"دراسة إختبارية لبعض محددات تمهيد الدخل في الشركات المساهمة الكويتية"، (مجلة الإدارة العامة، العدد الثاني، أغسطس 1998م)

- عماد سعيد الزمر، "دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي"، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد السادس والأربعون، العدد الأول، يناير: 2009م)
- عمر عيسى جهماني، "سلوك تمهيد الدخل في الأردن - دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان"، (المجلة العربية للمحاسبة، مجلس التعاون لدول الخليج، العدد الأول، 2001
- فداوي أمينة " قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المسجلة ببورصة الجزائر " ، (مجلة التنظيم والعمل، العدد 4 ، 2010).
- فواز سفير القتامي، وتوفيق بن عبدالمحسن الخيال، "إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية"، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد السابع والأربعون، العدد الأول، يناير 2010م) .
- فيحاء عبد الخالق محمود "قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية" مجلة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة البصرة، المجلد السابع ، العدد الرابع عشر ، 2015
- صلاح حسن على سلامة، "مؤشر مقترح لقياس وتقييم مستوى جودة التقارير المالية"، (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، الجزء الثاني، 2011م)
- صفا محمود السيد، "إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية - دراسة تحليلية"، (مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة جنوب الوادي، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 2004م،
- رتاب سالم الخوري ومسعود محمد بالقاسم " اثر توقيت الافصاح عن القوائم المالية على اسعار الاسهم وحجم التداول " (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الاردنية ، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد 2 ، العدد 2 ، 2006)
- شريف محمد البارودي، "تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختبارية"، (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 2002م).
- خالد أمين عبدالله، "الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية"، (مجلة المحاسب القانوني العربي، الأردن، العدد الثاني والتسعون، 1995)

- خالد محمد علي " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي " (ورقة مقدمة في المؤتمر الدولي للمراجعة والمحاسبة ، جامعة بني سويف 2013).

(3) الرسائل الجامعية

- أبوبكر محمد أبو القاسم المحمودي "مدى الحاجة إلى القوائم المالية الفترية كمدخل لزيادة فعالية المعلومات المحاسبية المنشورة وترشيد قرارات الاستثمار بسوق الأوراق المالية"، رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 1433هـ
- إبراهيم السيد المليجي ، دراسة واختبار مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي ومقاييس الأداء المبنية على التدفق النقدي في قياس أداء الشركات المساهمة المصرية ، بحث غير منشور ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مصر 2008،
- أيمن هشام عزريل " دور المحاسبة القضائية للتصدي لعمليات غسيل الأموال" (دراسة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه ، مديرية التربية والتعليم ، سلفيت 2016)
- إنعام عثمان شعبان "مدي توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية - من وجهة نظر مدقي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدي وزارة العدل ونقابة المحاسبين بقطاع غزة" ، (رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية - غزة ، 2016)
- أسامة كمال دهمان "فاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية" ، (رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية - غزة ، كلية التجارة ، 2012)
- اشرف أحمد محمد غالي، "قياس أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المحتوى الإعلامي للتقارير المالية"،(رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2007م).
- هادي مسعود معروف، "دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح" ، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2010م).
- هبه عبدالعاطي محمد رزق، " أثر الإفصاح عن المعلومات القطاعية على جودة التقارير المالية " ، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2011م)

- وليد بن فهد بن عبدالعزيز الرسيني، "أثر إدارة الأرباح على القيمة السوقية للأسهم المتداولة بسوق الأسهم السعودية"، (رسالة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2010) .
- وسن يحي أحمد، "إدارة الأرباح وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2010م)
- حسام حسن محمود ، "دراسة تجريبية لتأثير حوكمة الشركات (بعد هيكل التمويل) على إدارة الأرباح"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010م) .
- ماجد اسماعيل أبو حمام "اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، (رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية - غزة ، كلية التجارة ، 2009)
- مدحت نجيب الجندي، "موقف مراقب الحسابات من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء معايير المحاسبة والمراجعة"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2005م)
- محمد احمد حنفي، "دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية"، (رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010م) .
- محمد احمد علقم " تطوير نموذج لتقييم جودة الارباح المعلنة في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الاردنية وعلاقتها بخصائص الشركات ومكاتب تدقيق الحسابات" رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات التجارية والمالية ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان ، 2005
- محمد موري كانه " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المسجلة في السوق المالية السعودية " (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة ام القري ، مكة ، 2014،)
- محمد مسلم درويش، دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق ، 2009
- محمد فايق عبدالرحمن محسن مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم(1) دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة: فلسطين 2008

- محمد ذا النون عصفور، "تقييم مدى الالتزام بمتطلبات وقواعد الإفصاح المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية وانعكاساته على أسعار الأسهم في بورصة عمان"، (رسالة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للمالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2005م)
- نادر يوسف محمد صلاح الدين "مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية"، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا - نابلس 2005).
- نهلة محمد السيد إبراهيم، "تأثير جودة التقارير المالية على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2008م)
- سالم سليمان سالم، دراسة تحليلية لدور المعايير المحاسبية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة أرباح المنشأة"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2009م)
- سماح علي العوض عجبنا "الاستحقاقات المحاسبية الاختيارية وأثرها على جودة التقارير المالية" دراسة ميدانية بالتطبيق على بنك فيصل الإسلامي السوداني " بحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة" جامعة النيلين ، كلية التجارة ، 2018
- عبد الرزاق الشحادة، وعبد الناصر حميدان "قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية"، بحث غير منشور ، جامعة الزيتونة الأردنية ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، 2007
- عبد الرزاق حسن الشيخ "دور الحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم، دراسة على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين " (رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2012)
- عبد الرحمن عادل خليل "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره على جودة التقارير المالية"، (رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان لعلوم والتكنولوجيا، 2013م)

- عماد سليم الاغا "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي المحاسبية الابداعية على موثوقية البيانات المالية" (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الازهر، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، 2011)
- عمر يوسف عبدالله الحيارى "أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي" رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة الشرق الاوسط، 2017
- فواز سفير القنّامي، "إدارة الأرباح في الشركة المساهمة السعودية دراسة تطبيقية"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، الرياض، 2010م) .
- ربا ابراهيم عيسى قنديل " المهارات المطلوبة من المحاسبين الاردنيين لممارسة المحاسبة القضائية" (رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة جدارا، الاردن ، 2014،)
- رواء عبدالرزاق باعكضة " أثر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الأولية على أسعار الأسهم _ دراسة تطبيقية على سوق الأسهم السعودي " ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك عبد العزيز، 1433هـ،
- رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار – دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، اللاذقية ، سوريا، 2007
- رشا فتحي جديني ، إمكانية استخدام المحاسبة القضائية في مكافحة الجرائم المالية وغسل الأموال في القطاع المالي في سوريا ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 25 العدد الثاني 2009،
- تامر يوسف عبدالعزيز، "تقييم فعالية دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات"، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2009م)
- خالد محمد عمر باذيب " مدى فاعلية النظم المحاسبية في البنوك التجارية اليمنية وأثرها على موثوقية البيانات المالية المنشورة الصادرة عن تلك البنوك" (رسالة ماجستير ،غير منشورة، كلية الاعمال جامعة الشرق الاوسط ، 2010)

(4) الندوات والمؤتمرات

- أحمد خالد "دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي" ، (المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة ، جامعة بني سويف ، 2013 ، المجلد 34)
- امين السيد لطفي ، ليندا حسن الحلبي " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة من شركات المساهمة العامة الاردنية" المؤتمر العالمي السابع حول تداعيات الازمة الاقتصادية العالمية على منظمات الاعمال ، جامعة الزرقاء الخاصة ، الاردن ، 10-11 نوفمبر 2009
- بن الطاهر حسين وأ.بوظلاعة محمد "دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي" ، (الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ، جامعة محمد خضير ، بسكرة يومي 6 و 7 مايو 2012).
- بشار الفخري ، ورقة عمل مقدمة للندوة العلمية حول " المحاسبة القضائية في دولة قطر" ، (الدوحة ، قطر ، 4 مايو 2011 م .)
- مجدي محمد سامي،" دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"،(مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية، الجزء الأول، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، 2005م)
- محمد البشير،"التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات"،(المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية مدققي الحسابات الأردنيين،عمان، 2003م)
- محمد عبدالله المؤمني " دور الابعاد السلوكية لادارات الوحدات الاقتصادية في القياس الافصاح المحاسبي في حدوث الازمات الاقتصادية" كتاب الملتقى الدولي الرابع حول الازمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا ، الجزائر ، جامعة دالي ابراهيم 8-9 ديسمبر 2009
- محمد عبد الحليم عمر ، الأخلاق الإسلامية والمحاسبة، بحث مقدم في ندوة القيم الأخلاقية الإسلامية والاقتصادية، جامعة الأزهر للفترة 15-16/4/2000.

- سليمة نشنش "دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي" (الملتقى الدولي : صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر) ، ابريل 2009،
- عبد الستار الكبيسي، "المحاسبة القضائية ضرورة للمساهمة في حل المنازعات بصورة عادلة"، (قطر: ندوة علمية حول المحاسبة القضائية في دولة قطر، الثلاثاء، 4مايو، 2011م)
- عبد الرحمن الحميد ، مؤتمر المحاسبة الأول يطالب بإنشاء محاكم تجارية متخصصة ترفع إليها القضايا المحاسبية ، جريدة الرياض الاقتصادي ، الاثنين 2002/10/7 ، العدد1256
- علي الزعبي وحسن طنطاوي "تأثير تغيرات إعداد التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية " (مؤتمر معايير التقارير الدولية _ التجديبات والفرص ، كلية الاقتصاد والادارة جامعة القصيم 2012)
- عماد محمد علي أبو عجيبة ، وحمدان علام الشريف ، "أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح" (دليل من الأردن) بحث مقدم إلى الملتقى العلمي حول الأزمة المالية والاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، 2009
- خالد محمد علي أحمد " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي" (المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة بعنوان تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة لفساد المالي ، كلية التجارة ،جامعة بني سوسف أبريل 2013)

(5)الانترنت

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،:(2007،<http://www.socpa.org.sa/AS/index.htm>)
- محمد آل عباس، كيف تقرأ تقرير المراجع عن القوائم الربع سنوية؟، صحيفة الاقتصادية الالكترونية، العدد 4593 مايو 2007م، من موقع صحيفة الاقتصادي. تاريخ الوصول مارس2018 www.aleqt.com

- د. نبيهة جابر "انواع التقارير المالية "

<https://kenanaonline.com/users/DrNabihaGaber/posts/243272>

- عادل عبدالفتاح الميهي "المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية الأولية بالتطبيق على سوق الأسهم السعودي" دراسة اختبارية وحديثة، جامعة الملك خالد، أبها ، موقع على

الانترنت

- رشيد خالد إدريس ، الفحص الجنائي مهم للمحاسبين www.alrakoba.net

(1) Books :

- Alan Doig, Hazel Croall, "Fraud", (Published by Willan Publishing, 2006)
- Beidlmán , C, R.Income Smoothing ; The Role of Management ,The Accounting Review,1973
- Crumbley, & others " Forensic and Investigative Accounting", (3rd edition, United States. 2007)
- Crumbley, Larry.. Forensic and Investigative Accounting, (4th edition, Amazon com. USA ,2009
- Golden , Thomas W. , et. Al , A Guide To Forensic Accounting Investigation , New Jersey : John Wiley & Sons , Inc 2006
- J , " Fraud Auditing and Forensic Accounting", Fourth Edition, John Wiley & Sons, New Jerse ,.2010
- Sigel, Joel G & Jaek. Shim , Accounting Hand Book , 4th Edition Barron's, Educational Series , inc, 2006
- Singleton Aaron , Singleton Tommie,& Bologna Jack, Lindquist Robert "Fraud Auditing and Forensic Accounting": (United States Of America, John Wiley & Sons,2006).
- Keiso, Donald. E. "Intermediate Accounting", john wiley&son, 2010, 13th.ed.
- Spencer, K. , Pickett The Internet Auditing handbook UK. Wiley, 2003.

(2) Periodical:

- AICPA, , FVS Practice Aid 10-1: Serving as an Expert Witness or Consultant, New york.
- Alden, Mark " preventing financial fraud through Forensic Accounting " ,(The Chartered Accountant, India,2007
- Asuquo, Akabom- "Empirical analysis of the impact of information technology on forensic accounting practice in cross river state –Nigeria". International journal of scientific & technology research , volume1, issue ,2012,)
- Bhasin, Madan ,Forensic Accounting: A New Paradigm For Niche Consulting. Accounting and Auditing , The Chartered Accountant (2007).

- Chen,H.,Qing Liang.T. , Yihong,J. ,& Zhijum, "The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality:Evidence From The European Union".Journal of International Financial Management & Accounting. 2010
- Chi-chi, O.A . &Ebimobowei, Appah, Fraudulent activates and Forensic Accounting Ferries of Bank in port Harcourt, Nigeria, Asian Journal of Business Man NO ; 4 (2) 2012 .
- Clyed p.Stickne. "Financial Accounting An Introductions To Concepts, Methods ,and Uses 13.ed" ,,SouthWestern,Cengage Learning,USA.2010 ,
- Curtis, E. "Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a Fraud and Forensic Accounting Curricula", (Issues in Accounting Education, Vol. 23, No.4,2008)
- Curtis, George E. "The Model Curriculum in Fraud and Forensic Accounting and Economic Crime Programs at Utica College", Issues in Accounting Education, Vol. 23, No. 4, 2008
- Deckert, Joseph & Myagkov, Mikhail& Ordeshook, Peter C " The Irrelevance of Benford's Law for Detecting Fraud in Elections"(Grand Valley State University.. 2010.)
- Dreyer, Kristen" A History of Forensic Accounting" (Honors Projects, Grand Valley State University, USA Michigan 2014)
- DeZoort, T., Hermanson, D., Houston , R. Audit Committee support For Auditors: The Effects of materiality Justification and Accounting precision
- Fletcher, Leslie B., Higgins, Leslee, N., Mooney, J. Lowell., Buckoff, Thomas. A., "Our School's Campaign for Distinction in Forensic Accounting", Southern Business Review, Vol. 33, No. 1
- Frank Grippo, Introduction to Forensic Accounting, The National Public Accountant, June 2003,
- Gangolly, Jagdish "Lecture Notes on Forensic Accounting Investigations" , (State University of New York, Albany. 2002 ,)
- Hopwood.W. S, Leiner.J.J, and Young.G.R, Forensic Accounting, New York: McGrawHill/Irwin, 2010

- Houck.M.M, Kranacher.M, Morris.B, Riley.R.A, Robertson.J, and Wells.J.T, "Forensic Accounting as an Investigative Tool", The CPA Journal, 76(8), (2006),
- Fillmer ,Scott. Forensic Accounting Defined From Forensic Accountants Investigators ,les Nunn University of Southern Indian , Journal Of Business and Economics Research - February 2006 , Volume 4 , No 2.
- Hunt, H.G., "Potential Determinations Of Corporate Inventory Accounting Decision", Journal of Accountig Research, Vol. 23 , No. 2, 1985
- James E. Miller, The Development Of The Miller Ratio (MR): A Tool To Detect For The Possibility of Earnings Management (EM), Journal of Business & Economics Research, vol. 7, No.01, 2009,
- Jonas Spohr, Essays on earnings management, Working Paper , the Swedish School of economics and business administration. 2005.
- James E. Hunton, Robert Libby and Cheri L. Mazza, " Financial Reporting Transparency and Earnings Management ", The Accounting Review, Vo 81, No.1,2006.
- Jara,E.G.,A.C.Ebrero.,&R.E.Zapata. " Effect of International Financial Reporting Standards on Financial Information Quality " .Journal of Financial Reporting & Accounting. 9 .(2) 2011 .
- Khaled Aljifri, Measurement and motivation of Earnings Management: a Critical Perspective, Journal of Accounting – Business & Management, Vol.14. (2007)
- Kin Lo, Earnings management and Earnings Quality, Journal of Accounting and Economics, 45, 2008.
- Kennedy Prince Modugu" "Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria: An Empirical Approach" (International Journal of Business and Social Science Vol. 4 No. 7, July 2013)
- Kranacher , Mary- Jo , et. al. , A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting , Issues In Accounting Education , Vol 23 , No 4 2008,

- Kovalerchuk, Boris & Vityaev, Evgenii & Holtfreter, Robert "Correlation of complex evidence in forensic accounting using data mining", (Journal of Forensic Accounting, V.8, 2006, p 4)
- Lambert, M.R. Cartwright, D.H. Cunningham, J.S O'Connor, M.H and Walsh, M. Interim Financial Reporting: A Continuous Process, Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants.1991.
- Ittner, C.D., D.F., Larcker and M.V. Rajan, "The Choice of Performance Measures in Annual Bonus Contracts" The Accounting Review 27 April 1997 ,
- Lawrence J. Abbott, Susan Parker, and Gary F. Peters, "Earnings Management, Litigation risk, and Asymmetric Audit Fee Responses ", Journal of Practice & Theory, Vo.25, No.1,2006
- Oluwatoyin Muse Johnson Popoola "Forensic Accounting and Fraud: Capability and Competence Requirements in Malaysia " (Journal of Modern Accounting and Auditing. Vol. 10, No 8, 2014)
- Owojori, A.A & T. O.Asaolu "The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World (European Journal of Scientific Research , 2009, Vol.29 No.2, 4).
- Parfet, W. Accounting subjectivity and earnings management: a preparer perspective. Accounting Horizons, Vol14, 2000
- vaknin, sam, Money Laundering in A Changed World , (2005)
- Ramaswamy, Vinita; Houston, Thomas . New Frontiers: Training Forensic accountants Within The Accounting Program. Journal of College Teaching & Learning, Volume 4, Number 9, 2007 ,
- Oriol, A., Jordi, P .and Ester , "Earnings Management in Spain. some Evidence from Companies Quoted the Spanish stock Exchange", UPF Economics and business working paper No.677,2003
- Ortega , William R. and Grant, H Gerry "Maynard manufacturing an analysis of gaap- based and operational earnings management techniques" ,Strategic Finance, 2003 july

- Ross L. Watts, Jerold L. Zimmerman, Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards, *The Accounting Review*, vol. 01, January 1978,
- Schipper , K. Commentary on Earnings Management. *Accounting* . 1989 , Vol,13, No,4,
- Rezaee Z. Restoring Public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs and auditing, *Managerial Auditing Journal* 750. 19, No1, 2004
- Roman L. Weil., *Financial Accounting An Introductions To Concepts, Methods ,and Uses*, 13.ed.,SouthWestern,Cengage Learning,USA 2010,
- Scott., Pearson, Timothy. A. and Riley, Richard. A. *Forensic Accounting and Fraud Investigation (FAFI)*", West Virginia University ,*Issues in Accounting Education*, Vol. 23, No. 4, 2008
- Stephen. P. Does. John M. Matthew M. *Management Earnings Forecast Form Matter.2011. NO.1*
- Sugata Roychowdhury, " Earnings management through real activities manipulation" ,*Journal of Accounting and Economics*, Vo.42, No3,2006
- uhuimin , chris Ryan "Ethics and Corporate social responsibility an analysis of the views of chine's hotel managers" *International Journal of hospitality management*, vol. 3. No.4, 2011
- Wadhwa, Lalit & Pal, Virender " Forensic Accounting And Fraud Examination In India", (*International Journal of Applied Engineering Research*,V.7,N.11.2012).
- Willet, E.R. *Fundamentals of Securities Markets* (N.Y.) Appleton-Century – Crofts 1968
- Wells, Joseph T. *The Fraud Examiners Journal of Accountancy*, October•2003
- Yadav, Sudhir& Yadav, Sushama " Forensic Accounting: Anew Dynamic Approach to Investigate Fraud Cases",(*International Journal of Multidisciplinary Management Studies*,V.3. 2013)
- Young , George. R. "Forensic Accounting and FAU: An Executive Graduate Program", *Issues in Accounting Education*, Vol 23 NO(4): 2008

- Zysman, A. "Forensic Accounting Demystified", world investigators network Standard practice for investigative and forensic accounting engagements, Canadian Institute of Chartered Accountant, Nov 2006.
- Zabihollah Rezaee and other "Forensic Accounting Education and Practice: Insights From China", (Journal of Forensic & Investigative Accounting , Volume 8: Issue 1, January–June, 2016)
- (AAA) Financial Accounting Standards Committee .SEC "Auditor Independence Requirements , Accounting Horizons 15 Dec.2001

(3)Theses:

- Al-Bogami, Sultan A. S. An Examination of Usefulness of Interim Financial Statements To Investors in The Saudi Stock Market, Ph.D Thesis, University of Dundee, Scotland, 1996.

(4) Conferenes:

- Levitt, A. The Importance of High Quality Accounting Standards "Accounting Horizons 12 March 1998
- Revised Version for the Consideration of contact committee of the heads of the SAIs of the European Union ((Guidelines on Audit Quality)) Luxembourg, 6- 7 December 2004 (Version 29 october 2004

(5)Internet

- (ACFE) <http://www.acfsnet.org/history>
- <http://www.certfa.org>
- www.wikipedia.org/wiki
- <http://faculty.ksu.edu.sa/hatemrashad/DocLib/Forms/DispForm.aspx?>
- Partha S. Mohanram, How To Manage Earnings Management ?, WorkingPaper,ColumbiaUniversity,October2003,[http://www.columbia.edu/~pm2128/docs/emanage. pdf](http://www.columbia.edu/~pm2128/docs/emanage.pdf)
- Katherine Gunny, What Are the Consequences of Real Earnings Management?,WorkingPaper,January2005,http://w4.stern.nyu.edu/accounting/docs/speaker_papers/Gunny_paper.pdf
- Thomas Jeanjean, Contribution a L'analyse de La Gestion du Résultat des Société Cotées, document disponible sur le site:

- http://www.afccca.com/archives/docs_congres/congres2001/textespdf/Jeanjean.pdf
- <http://www.articles.scopus.co.uk>
- Hall ,Shane, FBI Forensic Accountant Jobs ,(2012), <http://www.ehow.com> Jill A. Blumenfeld
- <http://www.nafanet.com/index-files/forensicaccounting.htm>
- Kirk, Patric Mitchell Group ,(2006) , Fraud Risk Management Developing a Strategy or Prevention Detection and Response KPMG , Available At : www.kpmg.com.
- Messod D. Beneish, Earnings Management: A Perspective, Working Paper, Indiana University, April 2001, Available from http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=269625,
- Scott B. Jackson, Marshall K. Pitman, Auditors and Earnings Management,July2001,Availablefrom:<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2001/0700/features/f073801.htm>,.
- Zysman,Alan, www.frenicaccounting.com/three 2010

المقابلات الشخصية

زين العابدين البرعي مدير مكتب زين العابدين للمحاسبة والمراجعة ACCA

مدني صالح مدير مكتب مدني صالح للمحاسبة والمراجعة ACCA

الملاحق



ملحق رقم (1)

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا



السيد/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

استمارة استقصاء

يقوم الباحث بإعداد بحث للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل بعنوان: دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات ادارة الارياح وزيادة موثوقية التقارير المالية" دراسة ميدانية: عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة بالخرطوم، ويهدف هذا البحث بصورة رئيسة إلى التعرف على دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية من خلال التعرف على مراحل واجراءات واساليب المحاسبة القضائية وإطار عملها الذي يمكن أن يكشف عن ممارسة إدارة الأرباح.

يأمل الباحث منكم المساهمة بالإجابة على هذا الاستقصاء سعياً لتحقيق الهدف من هذا البحث، لما لذلك من فائدة تعود على البحث والباحث، حيث تمثل إجاباتكم أحد الدعائم الأساسية لإكمال هذا البحث وما يسفر عنه من نتائج، حيث أن الإجابات التي تقدمونها سوف تكون محل تقدير لما تمثله من إضافة قيمة تعكس الواقع المهني، مما ينعكس إيجاباً على أهداف هذا البحث، علماً بأن جميع البيانات سوف تحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وان نتائج البحث سوف تكون تحت طلبكم ان رغبتم في ذلك .

شاكرين لسيادتكم حسن تعاونكم لاتمام هذا البحث

الباحث

محمد دفع الله الحسن الصائغ

0123198764- 0912498764

القسم الأول: البيانات الشخصية

1. التخصص العلمي:

<input type="checkbox"/>	محاسبة	<input type="checkbox"/>	إدارة أعمال
<input type="checkbox"/>	علوم مصرفية	<input type="checkbox"/>	اقتصاد
		<input type="checkbox"/>	أخري

2. المؤهل العلمي:

<input type="checkbox"/>	دبلوم عال	<input type="checkbox"/>	بكالوريوس
<input type="checkbox"/>	دكتوراه	<input type="checkbox"/>	ماجستير

3. المؤهل المهني:

<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين العربية	<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين السودانية
<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين الأمريكية	<input type="checkbox"/>	زمالة المحاسبين البريطانية
		<input type="checkbox"/>	لا توجد زمالة

4. المسمى الوظيفي:

<input type="checkbox"/>	رئيس فريق مراجعة	<input type="checkbox"/>	مدير مكتب مراجعة
<input type="checkbox"/>	مراجع	<input type="checkbox"/>	عضو فريق مراجعة
		<input type="checkbox"/>	أخرى

5. سنوات الخبرة:

<input type="checkbox"/>	6 — 10 سنة	<input type="checkbox"/>	5 سنوات فأقل
<input type="checkbox"/>	16 — 20 سنة	<input type="checkbox"/>	11 — 15 سنة
		<input type="checkbox"/>	أكثر من 20 سنة

القسم الثاني : عبارات الإستبانة

الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) أمام مستوى الموافقة المناسب.

المحور الاول المحاسبة القضائية

البعد الاول : قياس اساليب المحاسبة القضائية

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبرة
					1. يعمل المحاسب القضائي على تطبيق اساليب المراجعة التفاعلية
					2. يتم التأكد من الحصول على دليل اثبات بواسطة المحاسب القضائي
					3. يركز المحاسب القضائي على اجراء المراجعة البعدية
					4. يلتزم المحاسب القضائي بالقيام بعملية بالمراجعة المستمرة
					5. يعمل المحاسب القضائي على تكوين قاعدة بيانات صحيحة ودقيقة
					6. يقوم المحاسب القضائي بتحليل العلاقات بين الاطراف المتنازعة
					7. يركز المحاسب القضائي على اجراء اختبارات الشمول
					8. يعمل المحاسب القضائي على تعقب الصفقات بين الحين والآخر
					9. تركيز المحاسب القضائي على اجراء المخطط الجيني

البعد الثاني : قياس مراحل المحاسبة القضائية

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبرة
					1. يتم طرح العديد من الاسئلة لتحديد طبيعة المشكلة موضع البحث والدراسة
					2. تعرف المشكلة تعريفا دقيقا باستخدام العديد من الطرق
					3. يتم تناول المشكلة من كافة مناحيها وايضا تجميع ادلة الاثبات
					4. يتم التأكد من ادلة الاثبات التي تم جمعها لتشخيص المشكلة والتخطيط الجيد لها
					5. يتم تحديد ادلة الاثبات المناسبة وكذلك تصنيف ادلة الاثبات وفحصها وتقويمها
					6. يدلي المحاسب القضائي برأيه حول مدى كفاية اداة الاثبات وطبيعتها
					7. تتم صياغة التقرير بلغة صحيحة وواضحة ودقيقة
					8. عرض التقرير بصورة تتناول كافة الحقائق بحيث لا يقع القاري في شك من عدم كفاية ادلة الاثبات
					9. يتم العرض بشكل يساعد على التوصيف الدقيق الاستدلال الموضوعي لنتائج الفحص والتقويم

البعد الثالث : قياس اجراءات المحاسبة القضائية

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
					1. يتم اولا الانتقاء بالعمل لتحديد المشكلة بشكل دقيق
					2. يتم تحديد أطراف الصراع واللاعبين الاساسيين فيه
					3. توضع خطة عمل مفصلة بما يتيح وضع خطة عمل أكثر اكتمالا
					4. تصمم خطة العمل لتنسيق عمل الفريق والاستفادة من الوقت والجهد لحل المشكلة
					5. يقوم الفريق بوضع خطة عمل بالأهداف والمنهجية
					6. للتأكد من صحة المعلومات يتم جمع الادلة وتقييمها
					7. يتم تحليل الاضرار وتقييمها ويستخدم الحاسوب والخرائط لشرح النتائج
					8. يعد التقرير النهائي ويوضح فيه ايضا نطاق التحقيق والمنهج المستخدم
					9. يقدم التقرير النهائي مبينا فيه راي المحاسب القضائي بالإضافة للجداول والرسومات وادلة الاثبات التي جمعت

المحور الثاني : قياس ممارسات ادارة الارياح

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
					1. تعبر الارياح المحاسبية بصدق عن واقع المنشأة
					2. تلتزم المنشأة بالثبات في استخدام السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة
					3. تتصف التقديرات المحاسبية بالدقة والموضوعية
					4. لا يوجد اختلاف كبير بين الارياح الفعلية المعلن عنها وما هو متوقع
					5. لا تتدخل الادارة لتغيير صافي الارياح من فترة لأخرى
					6. يتم الاستعانة بخبراء من خارج المنشأة لتحديد القيمة العادلة للأصول
					7. تلتزم المنشأة بسياسة الافصاح عن اليرادات وتوقيتاتها
					8. يتم التعبير بصدق عن الانشطة التشغيلية التي تظهر حقيقة الارياح المحاسبية المفصح عنها
					9. يتم استخدام اساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها

المحور الثالث: قياس موثوقية التقارير المالية

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبرة
					1. المعلومات المفصح عنها بالتقارير المالية تعبر بصدق عن اداء المنشأة
					2. التقارير المالية تكون شاملة لكافة المعلومات الضرورية للمستخدمين
					3. تخلو المعلومات الواردة في التقارير المالية من التحيز
					4. المعلومات المحاسبية المفصح عنها يمكن التحقق منها
					5. تتصف المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالحياد
					6. المعلومات المحاسبية في التقارير المالية قابلة للمقارنة مع سنوات اخرى
					7. التقارير المالية المنشورة تتصف بالموثوقية
					8. معلومات التقارير المالية المقدمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات
					9. بنود القوائم المالية يتم ترتيبها وفقا لأهميتها النسبية

ملحق رقم (2)

قائمة محكمو الاستبانة

الرقم	الاسم	الرتبة العلمية	مكان العمل
1	د. فتح الرحمن الحسن منصور	أ. مشارك	جامعة أم القرى
2	د. مصطفى نجم البشاري	أ. مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	د. عبد الرحمن عادل خليل	أ. مشارك	جامعة النيلين
4	د. الزين عبد الله بابكر	أ. مساعد	جامعة النيلين
5	د. على محمد على	أ. مساعد	جامعة النيلين