

## دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

### "دراسة تطبيقية مقارنة"

د/أحمد حامد محمود عبد الحلیم<sup>(1)</sup> د/نبيل ياسين أحمد<sup>(2)</sup> د/ عبير عبد الكريم إبراهيم سرور<sup>(3)</sup>

#### ملخص البحث:

**هدف البحث:** استهدف البحث استكشاف دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة

الأرباح في بيئتي الأعمال المصرية والسعودية.

**التصميم والمنهجية:** تم إجراء هذا البحث من خلال استخدام قائمة استقصاء واستطلاع رأي عينة

مكونة من: (50) مفردة من المساهمين والمستثمرين كممثلين لمستخدمي القوائم

المالية، و(60) مفردة من الخبراء المحاسبين المقيدین بجدول خبراء المحاكم

الاقتصادية، و(80) مفردة من مراقبي الحسابات شركات المساهمة و(60) مفردة من

أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية والسعودية. وتم استخدام بعض الأساليب

الإحصائية المناسبة وتطبيقها من خلال برنامج (SPSS) في تحليل النتائج.

**النتائج والتوصيات:** تشير نتائج هذا البحث الي أن للمحاسبة القضائية دوراً مهماً في الحد من

ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية

والسعودية. كما أن المحاسبة القضائية تتطلب مزيجاً من المهارات المحاسبية ومهارة

التحريات، وأن تطبيقها يواجه العديد من الصعوبات من أهمها: عدم وجود مقرر

دراسي لها بالجامعات، غياب التشريعات القانونية المنظمة لها، عدم وجود جمعية

مهنية لمنح تراخيص مزاوله مهنة محاسب قضائي، عدم وجود معايير تُحدد واجبات

ومسؤوليات المحاسب القضائي، ضعف الوعي بثقافة مكافحة الغش والتلاعب

والاحتيال المالي لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، واختتمت الدراسة

ببعض التوصيات، من أهمها: ضرورة زيادة وعي الشركات والمستثمرين وأصحاب

المصالح بأهمية ومزايا تطبيق المحاسبة القضائية في الكشف و/ أو منع الغش

والاحتيال المالي والحد من ممارسات إدارة الأرباح، وغيرها من الأدوار التي يختص

(1) أستاذ المحاسبة المالية - كلية التجارة - جامعة بنها. [Drahamed1@gmail.com](mailto:Drahamed1@gmail.com)

(2) أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة سوهاج. [Nyasan2005@gmail.com](mailto:Nyasan2005@gmail.com)

(3) مدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة بنها. [Abir.Sourour@fcom.bu.edu.eg](mailto:Abir.Sourour@fcom.bu.edu.eg)

بها المحاسب القضائي، ضرورة إنشاء معيار محاسبي لتنظيم ممارسات المحاسبة  
القضائية - في مصر والسعودية.

**الأصالة والإضافة:** يُسائر هذا البحث البحوث المحاسبية التي تركز على ممارسات المحاسبة  
القضائية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. حيث يعد هذا البحث محاولة  
لتحديد الأنشطة التي تمارسها المحاسبة القضائية والتي يُمكن أن تُؤدي إلى الحد من  
ممارسات إدارة الأرباح. هذا ويمكن القول إن هذه الدراسة تُسهم في الأدب المحاسبي  
من خلال تحليل العلاقة بين المحاسبة القضائية والحد من ممارسات إدارة الأرباح في  
بيئتي الأعمال المصرية والسعودية، وبما يساعد معدي معايير المحاسبة مستقبلاً عند  
وضع معيار محاسبي ينظم معاملات المحاسبة القضائية.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة القضائية، ممارسات إدارة الأرباح، التقارير المالية، بيئتا الأعمال  
المصرية والسعودية.

## The Role of Forensic Accounting in Limiting Earnings Management Practices: Comparative Applied Study

### Abstract:

**Research objective:** The research aimed to explore the role of forensic accounting in limiting earnings management practices in Egypt and Saudi Arabia.

**Research Methodology:** This research was conducted using a survey list and a sample survey consisting of: (50) individual shareholders and investors as representatives of users of financial statements, (60) individual accountants registered in economic courts expert tables, and (80) individual auditors of listed corporations and (60) faculty members in Egyptian and Saudi universities. The data were analyzed using appropriate statistical methods and applied through the (SPSS) program in analyzing the results.

**Results and Recommendations:** The results of this research indicate that forensic accounting has an important role in limiting earnings management practices from the point of view of the research sample for the Egyptian and Saudi study environments. Forensic accounting requires a combination of accounting skills and investigative skills, and its application faces many difficulties, the most important of which are: the lack of a course for it in universities, the absence of legal legislation regulating it, the absence of a professional association to grant licenses to practice forensic accountant profession, the absence of standards defining the duties and responsibilities of a forensic accountant, poor awareness of the culture of combating fraud, manipulation and financial fraud Shareholders and other stakeholders. The study concluded with some recommendations, the most important of which are: The need to necessity of increasing corporations, investors and stakeholders' awareness about the importance and advantages of applying forensic accounting in detecting and/or preventing financial fraud, limiting earnings management practices, and other roles that are specific to the forensic accountant. The necessity of establishing an accounting standard to regulate forensic accounting practices - in Egypt and Saudi Arabia.

**Originality and Contribution:** This research goes along with accounting researches that is based on forensic accounting practices and their role in limiting earnings management practices. Where this research is an attempt to determine the activities practiced by forensic accounting, which can lead to the reduction of earnings management practices. It can be said that this study contributes to the accounting literature by analyzing the relationship between forensic accounting and reducing earnings management practices in the Egyptian and Saudi business environments. To assist the preparers of accounting standards in the future when developing an accounting standard that regulates forensic accounting transactions.

**Keywords:** Forensic Accounting, Earnings Management Practices, Financial Reports, Egyptian and Saudi Business Environments.

## 1. المقدمة:

شهد العالم في الآونة الأخيرة العديد من الأحداث التي لها تأثير كبير على بيئة الأعمال بصفة عامة وعلى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة خاصة، ويتمثل ذلك في انهيار لبعض الشركات العالمية مثل شركة Enron للطاقة، وشركة WorldCom للاتصالات، وشركة Xerox المتخصصة في إدارة المستندات، وشركة GeneralMotors الأمريكية، وشركة DELL العالمية للحاسبات، وشركة Parmalat الإيطالية للأغذية، وشركة Satyam الهندية لخدمات الكمبيوتر والبرمجيات، وبعض البنوك الكبرى مثل بنك AngloIrishBank الإيرلندي، وبنك Imarbank التركي، وماتبها من سقوط مكتب ArthurAnderson -أحد مكاتب المراجعة الـ Big 5-، وهو ما أدى إلى اهتزاز وفقدان الثقة في الأسواق المالية المختلفة، وفي مكاتب المحاسبة والمراجعة، نتيجة لتدني جودة المعلومات المحاسبية وفقدان الثقة والمصداقية CredibilityandTrust في التقارير المالية.

وبناءً على ذلك زادت شكوك المستثمرين والمساهمين والمقرضين حول وجود غش وتضليل بالقوائم المالية، مما أدى لارتفاع وزيادة معدل الدعاوى والمنازعات القضائية، ومن ثمّ ظهرت وازدادت الحاجة إلى خبراء أو مستشارين محاسبين يمكن الاستفاضة من خبراتهم، ومهارة وعمق تحرياتهم، وإبداء آرائهم بشأن الدعاوى والمنازعات القضائية التي تتعلق بالغش والتلاعب في التقارير المالية، وكان ذلك دافعاً لظهور مجال جديد من مجالات المحاسبة وهو المحاسبة القضائية (FA)Forensic Accounting.

وتجدر الإشارة إلى أن مشكلة الغش والتلاعب في التقارير المالية تُعد من أهم الموضوعات المثارة في الفكر المحاسبي، والتي نتجت عن تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين، وبزوغ الأساس النفعي وفقاً لنظرية الوكالة AgencyTheory.

وقد ظهر العديد من المسميات لوصف ما يصيب التقارير المالية من تلاعب وتضليل وتغيير في شكل محتواها، حيث قد يُطلق على تلك الممارسات الاحتياالية مصطلح المحاسبة التعسفية AggressiveAccounting، أو المحاسبة الابتكارية CreativeAccounting، أو تمهيد الدخل IncomeSmoothing، أو التقارير المالية الاحتياالية FraudulentFinancialReporting، أو إدارة الأرباح EarningsManagement.

وعادة ما يُستخدم مصطلح إدارة الأرباح (EM) كتعبير جميل عن فعل بغيض، حيث تتفق الممارسات المحاسبية ظاهرياً مع المعايير والقواعد المحاسبية، ولكنها في الواقع، تبتعد عن مضمون هذه القواعد، كما يتم استخدام تعقيدات مفرطة وطرق غير مألوفة لإعادة تشكيل عناصر الدخل والأصول والالتزامات، بهدف التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية (سعد الدين، 2010). وتقدم سلسلة الفضائح المحاسبية Accounting Scandals خلال العقود الماضية دليلاً واضحاً على انتشار هذه الممارسات في الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء، مما دفع العديد من الحكومات والهيئات الرقابية على أسواق المال، والجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة إلى اعتبار إدارة الأرباح من أهم المشكلات التي يجب التصدي لها والتغلب عليها أو الحد منها، حيث تتسبب في سوء استغلال الموارد وعدم استقرار أسواق المال وضياع أموال المستثمرين وأصحاب المصلحة في الشركات وانهايار الاقتصاد القومي والعالمي. ولقد أولى الفكر المحاسبي المهني والأكاديمي في الآونة الأخيرة اهتماماً متزايداً بمفهوم إدارة الأرباح، نظراً للأهمية التي يمثلها رقم صافي الربح المُعد على أساس الاستحقاق، باعتباره من أهم المتغيرات التي يعتمد عليها العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية -سواء من داخل الشركة أم من خارجها- في عملية اتخاذ القرارات المالية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، بالإضافة إلى كونه أفضل مقياس في تقييم الأداء الحالي للشركة وفي إعداد الدراسات التنبؤية عن الأداء المستقبلي لها، وأحد المؤشرات المهمة لتحديد سعر سهم الشركة في سوق الأوراق المالية، وبالتالي إمكانية الحكم على مدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة (حسين، 2015؛ حسين، 2017؛ حماد، 2017؛ آل حسن، 2018؛ القضاة وآخرون، 2017؛ Sellami & Slimi، 2017؛ Wilson، 2015؛ Bevselinck et al.، 2019). لذا تأتي هذه الدراسة لتوضيح مدى مساهمة ودور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئتي الأعمال المصرية والسعودية.

## 2. مشكلة وتساؤلات البحث:

ثبت من خلال العديد من الدراسات التي أجراها الباحثون أن إدارة شركات المساهمة سواء أكانت في مصر أم المملكة العربية السعودية أم الولايات المتحدة الأمريكية أم غيرها من الدول (حسن، 2018؛ حسان، 2018؛ السيد، 2019؛ محمود، 2020؛ محمود، 2019؛ Mellado & Saona، 2020؛ Degiannakis et al.، 2019؛ Beyer et al.، 2019؛ Beuselinck et

استغلال المرونة في الاختيار بين البدائل التي توفرها المبادئ المحاسبية المقبولة GAAP، أو غير المشروعة Illegitimate، بمعنى مخالفة القواعد والمعايير المحاسبية المقبولة، ويمكن للإدارة ممارسة النوعين في الوقت ذاته لتحقيق أهدافها (سعد الدين، 2010)، بالإضافة إلى أن هناك اهتمامًا كبيرًا في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن تؤديه المحاسبة القضائية والأنشطة التي يمارسها المحاسب القضائي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

إلا أن هذا الدور لم يلق الاهتمام الكافي في البلدان العربية، وبالتالي فإن مشكلة البحث تتركز في الإجابة نظريًا وعمليًا على التساؤلات الآتية:

- ما المقصود بالمحاسبة القضائية، وما مبررات تطبيقها؟
- ما مجالات استخدام المحاسبة القضائية، وما أساليبها؟
- ما المؤهلات والمهارات الواجب توافرها في المحاسب القضائي؟
- ما المشاكل والتحديات التي تواجه المحاسبة القضائية، وما سبل معالجتها؟
- ما المقومات اللازمة لاستخدام المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
- ما دوافع وطرق وأساليب ممارسات إدارة الأرباح؟
- ما النتائج الاقتصادية المترتبة على إدارة الأرباح؟
- هل تساهم المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟ أو بعبارة أخرى، ما آليات المحاسبة القضائية والتي يمكن أن تؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
- ما الفروق الجوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين، الخبراء الحسابيين المقيدون بجدول المحاكم الاقتصادية، مستخدمي القوائم المالية، وأعضاء هيئة التدريس فيما يتعلق بدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

### 3. أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث، يتمثل الهدف الرئيس في محاولة السعي إلى تقديم إطار مقترح للمحاسبة القضائية للكشف والنقير والحد عن ممارسات إدارة الأرباح، وينبثق عن هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

- التعرف على الإطار الفكري للمحاسبة القضائية.

- التعرف على دوافع وطرق وأساليب ممارسات إدارة الأرباح، والنتائج الاقتصادية المترتبة على تلك الممارسات.
- اقتراح إطار للمحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- القيام بدراسة تطبيقية مقارنة، على عينة حكومية مكونة من مجموعة مختارة من (205) مفردة، من (المراجعين الخارجيين، الخبراء الحسابيين بجداول خبراء المحاكم الاقتصادية، مستخدمي التقارير المالية، بكلٍ من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية، وأساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية والسعودية)، بهدف اختبار فروض البحث والتعرف على آرائهم فيما يتعلق بالإطار المقترح للمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

#### 4. أهمية ودوافع البحث:

- يستمد البحث أهميته العلمية والعملية من عدة عوامل واعتبارات، لعل من أهمها ما يأتي:
- يُعد البحث مساهمة في الأدبيات المحاسبية السابقة حيث يساير البحوث المحاسبية التي تركز على المحاسبة القضائية ودورها في تحقيق شفافية ومصداقية القوائم والتقارير المالية.
- إثراء الجانب المعرفي لدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح والوصول إلى نتائج تُفيد الجهات الرقابية عن الشركات، بما يخدم إعداد تقارير مالية خالية من التلاعب والغش والتضليل.
- نظرًا للظروف السائدة في عالم الأعمال ولجوء كثير من إدارات الشركات إلى تجميل البيانات المالية وطبخ الدفاتر Cooking the Books لإدارة أرباحها وإخفاء الالتزامات وتضخيم الأصول، وتحقيق توقعات المحللين الماليين عن الأرباح المستقبلية. ومن هنا فإن المحاسبة القضائية يُمكن أن تُساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وإضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تُقدم للمستثمرين الحاليين والمرتبين، مما يمكنهم من الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار الرشيدة.
- تنبع أهمية البحث من أهمية الموضوع الذي تناوله والذي يُعد من أهم الموضوعات المطروحة على الصعيدين المحلي والعالمي، خاصة بعد موجة الفضائح المحاسبية للعديد من الشركات العالمية ومكاتب المحاسبة والمراجعة بسبب ممارسات إدارة الأرباح.



- يُلقي البحث الضوء على مهنة المحاسب القضائي كأحد المجالات المستقبلية في مهنة المحاسبة والمراجعة، والتي برزت أهميتها بعد زيادة حالات الغش والتضليل والنقاضي نتيجة موجة الانهيارات المالية للشركات.
- كما يستمد البحث أهميته حيث يمكن أن تكون نتائج هذه الدراسة مفيدة لواضي التشريعات في بيئتي الأعمال المصرية والسعودية، والهيئات الرقابية والمراجعين والهيئات المنوط بها وضع المعايير المحاسبية، عن طريق تحديد طرق وأساليب ممارسات إدارة الأرباح وآثارها، مما يساعد هذه الجهات على الكشف والحد من تلك الممارسات.

### 5. منهج وأسلوب البحث:

اعتمد الباحثون على المنهج الاستقرائي في مراجعة أدبيات المحاسبة المتعلقة بموضوع البحث بهدف الاستفادة منها في صياغة الإطار النظري، وقد تم توظيف المنهج الاستنباطي في اشتقاق وصياغة فروض البحث المرتبطة بدراسة مدى ملاءمة وقبول الإطار المقترح للمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وفيما يتعلق بالجزء التطبيقي فسوف يتم عن طريق توجيه قائمة استقصاء للمستقصي منهم، فضلاً عن المقابلات الشخصية وذلك بهدف اختبار صحة أو خطأ الفروض التي يقوم عليها البحث.

### 6. خطة البحث:

انطلاقاً من أهمية البحث وتحقيقاً لأهدافه والإجابة على تساؤلاته البحثية، سوف يتم استكمال البحث على النحو الآتي:

- 1/6 الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.
- 2/6 الإطار الفكري للمحاسبة القضائية.
- 3/6 الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح.
- 4/6 دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- 5/6 الدراسة التطبيقية واختبار الفروض.
- 6/6 النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.

## 1/6- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

يعرض الباحثون في هذا الجزء بعض الدراسات التي اطلعنا عليها، والمرتبطة بموضوع البحث، للوقوف على ما توصلت إليه من نتائج، والاستفادة منها في استكمال جوانب الدراسة في هذا الموضوع، بما يحقق التواصل والتكامل بين الدراسات البحثية في هذا المجال، وذلك على النحو الآتي:

**هدفت دراسة (سامي، 2002) إلى بيان الدور الذي تلعبه المحاسبة القضائية في الكشف عن عمليات الاحتيال والخداع المالية وغير المالية، والتعرف على أبرز المقومات الأساسية للمحاسب القضائي ومدى اختلافها عن المحاسب العادي، وأهم العقبات والتحديات التي تواجه المحاسبة القضائية، وذلك من خلال استخدام قائمة استقصاء لاستطلاع آراء عينة في بيئة المراجعة المصرية مكونة من (25) مفردة من المراجعين الخارجيين. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك منهجية محددة يتعين إتباعها لتطبيق المحاسبة القضائية، وأنه يوجد تباين في مهارات المحاسب القضائي عن المحاسب العادي، بالإضافة إلى وجود العديد من المشاكل التي تواجه تطبيق المحاسبة القضائية يتعين علاجها.**

**هدفت دراسة (السيسي، 2006) إلى تحديد مدى اختلاف المحاسبة القضائية عن المراجعة الخارجية، وأهم المتطلبات الأساسية في المحاسب القضائي، بالإضافة إلى تحديد أهم أساليب وإجراءات المحاسبة القضائية ومدى اختلافها عن أساليب وإجراءات المراجعة الخارجية، ودور المحاسب القضائي في الحد من الغش في القوائم المالية، وذلك من خلال استخدام قائمة استقصاء لاستطلاع آراء عينة في بيئة المراجعة المصرية تتضمن (32) مفردة من المراجعين الخارجيين. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أساليب المحاسبة قد يؤثر على التخطيط لعملية المراجعة الخارجية ومنثمَّ زيادة كفاءتها وفعاليتها ويؤدي إلى طمأننة مستخدمي القوائم المالية بعدم وجود غش في القوائم المالية.**

**هدفت دراسة (Digabriele, 2009) إلى تحديد إطار مشترك بين المراجعة والمحاسبة القضائية، وما إذا كان توافر مهارة المحاسبة القضائية لدى المراجع الخارجي ستزيد من احتمالات اكتشاف الغش والاحتيال، وذلك من خلال استطلاع رأي عينة من الأكاديميين والمراجعين الخارجيين وممارسي المحاسبة القضائية بالولايات المتحدة الأمريكية. وقد توصلت الدراسة إلى أن إجراءات المحاسبة القضائية لديها حيز في عملية المراجعة وأن مراجعي الحسابات في حاجة لاكتساب**

مهارات المحاسبة القضائية، كما أن إجراءات المحاسبة القضائية سئسهم في الحد من فجوة التوقعات، بالإضافة إلى أنه يمكن استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في عمل المراجعين من خلال استخدام تحليل البيانات والبرمجيات لأغراض البحث عن البيانات، وكذلك أسلوب المقابلات وتبادل الأفكار يمكن أن يساهم في تعزيز فرص الكشف عن الغش والاحتيال.

هدفت دراسة (Krstic, 2009) إلى تحديد دور المحاسبين القضائيين في الكشف عن ممارسات الغش والاحتيال في القوائم المالية. وقد توصلت الدراسة إلى أن دور المحاسبين القضائيين في عمليات التحقيق عن الاحتيال المالي يتمثل في تطبيق مبادئ المحاسبة، ومهارات المراجعة وإجراءات التحقيق في حل المشاكل القانونية، ومساعدة المحاكم والشركات في التحقق عن عمليات الاحتيال المالي، كما يجب على المحاسبين القضائيين أن يمتلكوا المهارات والمعارف في مجال المحاسبة والمراجعة بشكل يؤهلهم لمحاربة حالات الغش داخل الشركات.

هدفت دراسة (سعد الدين، 2010) إلى بيان دور المحاسبة القضائية كأحد الاتجاهات الحديثة في مهنة المحاسبة والمراجعة في الحد من الغش والتضليل في التقرير المالي، وذلك على عينة مكونة من (6) شركات تعمل في مجال الاتصالات والتكنولوجيا والمسجلة بالبورصة المصرية خلال الفترة من 2007 حتى 2009م. وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية تتطلب مزيجاً من المهارات المحاسبية ومهارة التحريات، وتهدف إلى منع واكتشاف الغش في التقرير المالي.

هدفت دراسة (سالم، 2010) إلى اقتراح تنظيم مهني لخدمة التقصي المالي القانوني وذلك في حالة وجود طلب على و/أو عرض لهذه الخدمة، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي (30) مفردة من المراجعين الخارجيين، و (23) مفردة من أمناء الاستثمار والمديرين بإدارات منح الائتمان في البنوك. وقد توصلت الدراسة إلى وجود مجموعة من المتطلبات الواجب توافرها في القائم بأداء خدمة التقصي المالي القانوني، وتتعلق هذه المتطلبات بالمؤهلات والخلفية العلمية، عدد من المهارات، وذلك حتى يمكن تطبيق أساليب التقصي المالي القانوني.

هدفت دراسة (Jahirul et al., 2011) إلى تحديد مدى تطبيق المحاسبة القضائية في بنجلاديش، ودورها في الحد من إدارة الأرباح. وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية يتم تطبيقها وتطويرها بصورة كبيرة في الدول المتقدمة، بينما يتم تطبيقها بصورة أقل في البلدان النامية

مثل بنجلاديش والتي لم يتم تطبيقها إلا في عدد قليل جداً من الشركات متعددة الجنسية بها، كما أن المحاسبة القضائية تُعد أداة للكشف عن ومنعها ممارسات إدارة الأرباح.

**هدفت دراسة (الجمال، 2012) إلى تحديد مدى التباين في إدراك المراجعين القضائيين للغش المالي في البيئة الإلكترونية وفقاً لمؤهلاتهم العلمية والعملية ومراكزهم الوظيفية، وإبرازهم المقومات والمهارات الأساسية اللازم توافرها في المراجع القضائي للاستجابة لمخاطر الغش، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع آراء (97) مفردة من مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر. وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة القضائية تتطلب مزيجاً من المهارات المحاسبية والمهارات القانونية بهدف منع واكتشاف الغش في التقرير المالي، كما أن استخدام مكاتب المراجعة لأساليب المراجعة القضائية عند مراجعة القوائم المالية يكون له تأثير إيجابي عند تقييم عملاء المراجعة.**

**هدفت دراسة (السعد، 2013) إلى التعرف على أهمية المحاسبة القضائية ودورها في مجال الدعاوي القضائية، وممارساتها في الواقع العملي، واستكشاف وجهة نظر الأكاديميين والمراجعين تجاهها، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي (69) مفردة من الأكاديميين بالجامعات السعودية، و(97) مفردة من المراجعين الخارجيين. وقد توصلت الدراسة إلى أن أهمية المحاسبة القضائية تنبع من تلبية حاجات المحاكم القضائية إلى محاسبين أكثر تخصصاً وإلماماً بالجوانب القضائية والقانونية للمنازعات المالية إضافة إلى إتقانهم ومعرفتهم بالجوانب المحاسبية، كما أن المحاسب القضائي ينبغي أن يمتلك بعض المهارات من أهمها: المعرفة باللوائح والتشريعات والقوانين، والقدرة على إيجاد الحلول للمشاكل والتعامل مع كل حالة على حدة حسب طبيعتها ومتطلباتها، كما توصلت الدراسة إلى أن الطلب على خدمات المحاسبة القضائية سيتجه نحو الارتفاع مستقبلاً.**

**هدفت دراسة (أحمد، 2013) إلى تحليل دور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة قضايا الغش والفساد المالي والإداري، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي (51) مفردة من الأكاديميين بالجامعات المصرية، (44) مفردة من الطلاب بالفرقة الرابعة شعبة المحاسبة، (30) مفردة من المحاسبين في الشركات المسجلة بالبورصة المصرية، و(40) مفردة من المراجعين الخارجيين. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك حاجة إلى آليات المحاسبة القضائية سواء لطلبة المحاسبة في الجامعات أم للمحاسبين والمراجعين، كما تبين أيضاً أن آثار**

آليات المحاسبة القضائية كانت إيجابية على قدرات ومهارات ومعارف عينة الدراسة بشكل يؤهلهم لمحاربة حالات الغش والفساد المالي والإداري داخل الشركات.

**هدفت دراسة (Enofe et al., 2013)** إلى اختبار أثر المحاسبة القضائية في الحد من الغش والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات النيجيرية. وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية تلعب دوراً مهماً في كشف إدارة الأرباح والتي تعجز عنه المراجعة التقليدية، وبالتالي فإن تطبيق المحاسبة القضائية مفيد جداً في المحاكم، كما أنها تؤثر على مستوى ممارسات إدارة الأرباح.

**هدفت دراسة (الخالدي، 2014)** إلى إبراز أهمية المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي (38) مفردة من المراجعين الخارجيين، و(15) مفردة من العاملين في سلك القانون والقضاء في قطاع غزة بفلسطين. وقد توصلت الدراسة إلى أن أنشطة المحاسبة القضائية فيما يختص بالإشراف والرقابة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل صحيح والرقابة على التقارير المالية وفحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها لها أثر كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما فيما يختص بدعم وظيفة المراجعة الداخلية والخارجية وآليات الحوكمة فقد كان الأثر متوسطاً، في حين كان الأثر ضعيفاً فيما يتعلق بإدارة المخاطر.

**هدفت دراسة (غنيم، 2014)** إلى تقديم إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش والاحتيال المالي، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي (26) مفردة من الأكاديميين، (24) مفردة من المراجعين الخارجيين، (18) مفردة من مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات، (30) مفردة من مستخدمي القوائم المالية. وقد توصلت الدراسة إلى أهمية المراجعة القضائية واعتبارها ركناً مهماً وجوهرياً من أركان منظومة منع واكتشاف الغش والاحتيال المالي في البيئة المصرية، كما اتفقت آراء عينات الدراسة الأربعة على قبول الإطار المتكامل المقترح للمراجعة القضائية والذي يساعد على تفعيل النصوص والتشريعات القانونية والرقابة على الشركات المصرية المختلفة، ومنع واكتشاف حالات الغش والفساد في البيئة المصرية، وبالتالي زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

**هدفت دراسة (سعودي، 2015)** إلى دراسة وتحليل تأثير المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات غسيل الأموال، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي (23) مفردة من المراجعين الخارجيين، و(88) مفردة من الأجهزة الرقابية المعنية بمكافحة غسيل الأموال بجمهورية مصر

العربية وتمثلت في: البنك المركزي المصري، الهيئة المصرية للرقابة على التأمين، الهيئة العامة لسوق المال، الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة، والهيئة العامة لتمويل العقاري ووزارة الاتصالات والمعلومات. وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية تلعب دورًا فعالاً في الحد من ممارسات غسيل الأموال، من خلال امتلاك المحاسبين القضائيين لمهارات التحقيق والتحري بالإضافة إلى الخبرة الكافية في مجال المحاسبة والمراجعة والقانون.

**هدفت دراسة (Naga, 2015)** إلى التعرف على أهمية المحاسبة القضائية في فحص عمليات الغش وإدارة الأرباح، وكذلك التعرف على الفضائح المحاسبية والقضايا المالية والتجارية والتي أدت لاستخدام وتطبيق المحاسبة القضائية كمجال جديد ووسيلة للحد من ممارسات إدارة الأرباح. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق المحاسبة القضائية يساعد في إدارة المخاطر والحد منها والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

**هدفت دراسة (Aduwa, 2016)** إلى بيان دور المحاسبة القضائية في كشف الفضائح المالية التي تتم داخل الشركات من غش وإدارة للأرباح، وذلك بعد فشل المراجعة الخارجية في الكشف عن تلك الممارسات والجرائم المالية ومكافحتها. وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية يمكن أن تقوم بدور مهم وتقطع شوطاً كبيراً في الحد من الفضائح المالية والجرائم والغش التي تتعرض له الشركات.

**هدفت دراسة (عبد الرحمن، 2016)** إلى معرفة نتيجة العلاقة بين ممارسة المحاسبة القضائية واكتشاف ممارسات التلاعب بالأرقام المالية، وما إذا كان التخصص المهني بصفته متغيراً وسيطاً يؤثر في العلاقة بين ممارسة المحاسبة القضائية واكتشاف ممارسات التلاعب بالأرقام المالية، وذلك من خلال استخدام قائمة استقصاء لاستطلاع رأي عينة من (49) مفردة من المراجعين الخارجيين بالسودان. وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسة المحاسبة القضائية عن طريق المراجعين الخارجيين بالسودان زادت من تخصصهم المهني في نشاط العميل، وأدت إلى اكتشاف ممارسة التقارير المالية الاحتيالية وممارسة إدارة الأرباح.

**هدفت دراسة (إبراهيم وهارون، 2016)<sup>(1)</sup>** إلى توضيح دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح. وقد خلصت الدراسة إلى أن للمحاسبة القضائية دوراً مهماً وأساسياً في

---

(1) اقتصرت هذه الدراسة على الجانب النظري فقط دون العملي أو التطبيقي، مما يُعد من وجهة نظر الباحثين أحد أوجه القصور التي توجه لهذه الدراسة.

الحد من ممارسة إدارة الأرباح، كما أنها تُعد وسيلة مهمة تساعد في الحماية والحد من جرائم الاحتيال المالي والفساد الإداري، بالإضافة إلى أن المحاسبة القضائية تساعد في ضمان التعامل بطريقة عادلة بين المساهمين والإدارة والعاملين والدائنين وجميع أصحاب المصلحة بما يزيد من طمأننتهم وثقتهم في منشأتهم.

**هدفت دراسة (إبراهيم، 2016)** إلى دراسة وتحليل دور المراجعة القضائية في الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي (37) مفردة من الأكاديميين، و(83) مفردة من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة العربية السعودية. **وقد توصلت الدراسة** إلى أهمية إنشاء وحدة للمراجعة القضائية تابعة لديوان المراقبة العامة، وضرورة تشكيل فريق عمل وحدة المراجعة القضائية من متخصصين في كل من مجال المحاسبة المالية والمراجعة وتقنية المعلومات وحوكمة الشركات، بالإضافة إلى إمكانية الاعتماد على مدخل المراجعة القضائية في الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات العاملة بالمملكة العربية السعودية.

**هدفت دراسة (Prabowo, 2016)** إلى تحديد وتحليل خصائص ومهارات المحاسبة القضائية ودورها في مكافحة عمليات غسل الأموال في إندونيسيا، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي عينة من طلاب الدراسات العليا تخصص محاسبة، **وقد توصلت الدراسة** إلى أن هناك مجموعة من الخصائص والمهارات الواجب توافرها في المحاسب القضائي، ومن أكثر تلك الخصائص والمهارات ارتباطاً بمكافحة عمليات غسل الأموال: القدرة على التحليل والتقييم والربط بين الأحداث، المثابرة، الشك المهني، القدرة على التقصي والبحث عن الحقائق، التفكير النقدي البناء، الاتصال الفعال، بالإضافة إلى الإلمام بالمعرفة بالنواحي المحاسبية والمراجعة.

**هدفت دراسة (Nkama& Onoh, 2016)** إلى تحليل العلاقة بين المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات، وذلك من خلال استطلاع رأي (15) موظفاً بالبنوك النيجيرية. **وقد توصلت الدراسة** إلى أن هناك علاقة إيجابية كبيرة بين تطبيق المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات مقاسة بأداء مجلس الإدارة، وعلى ذلك فإن المحاسبة القضائية تُعد عنصراً أساسياً لضمان حسن سير إدارة الشركات في البنوك.

**هدفت دراسة (خليفة، 2017)** إلى تحديد ومعرفة دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية في البيئة المصرية، وذلك من خلال استطلاع رأي عينة مكونة من (56) مفردة من الخبراء الحسابيين المقيدون لدى المحاكم الاقتصادية والمراجعين بمكاتب المحاسبة

والمراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق آليات المراجعة القضائية يؤدي إلى الحد من أساليب المحاسبة الابتكارية التي تؤدي إلى وقوع حالات غش.

**هدفت دراسة (خليل، 2017) إلى صياغة إطار فكري مقترح لتطوير دور المراجعة القضائية لمنع أو الحد من الغش والاحتيال والفساد المالي وتحديد انعكاس ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال استخدام قائمة استقصاء لاستطلاع رأي (40) مفردة من المراجعين الخارجيين، (38) مفردة من مستخدمي المعلومات المحاسبية، و(36) مفردة من مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات بمصر. وقد توصلت الدراسة إلى صحة الإطار المقترح والذي يعتمد على أربعة أبعاد رئيسية وهي: البعد الأول: ضرورة توافر متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة القضائية، البعد الثاني: تحديد الصفات الواجب توافرها في المراجع القضائي، البعد الثالث: تحديد أنواع الغش والاحتيال والفساد المالي التي يجب مواجهتها، البعد الرابع: تحديد انعكاس تطوير المراجعة القضائية على مصداقية المعلومات المحاسبية، وبالتالي إمكانية الاستفادة من هذا الإطار وتطبيقه بما يعود بالنفع على ممارسة المراجعة القضائية من جانب، ومنظمات الأعمال من جانب آخر.**

**هدفت دراسة (الوكيل، 2018) إلى اقتراح مدخل لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي (43) مفردة من الأكاديميين، (36) مفردة من المراجعين الخارجيين، و(33) مفردة من إدارات البنوك. وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسب القضائي يحتاج إلى توافر مجموعة من الخصائص والمعارف والمهارات حتى يمكنه منع أو الحد من عمليات غسل الأموال من أهمها: الذكاء وقوة الملاحظة، السرية، الحياد، الشك المهني، مهارات المراجعة، المعرفة القانونية، مهارات البحث والتحري والتحقيق، المعرفة المحاسبية. كما توصلت الدراسة أن هناك مجموعة من الأساليب التي يستخدمها المحاسب القضائي في مكافحة عمليات غسل الأموال أو الحد منها، ومن أهمها: التحقق من مدى قوة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، التحقق من مدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية المطبقة، المراقبة المستمرة على مصادر الأموال واستخداماتها، تجميع الأدلة الكافية والمناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية المتعلقة بعمليات غسل الأموال.**

**هدفت دراسة (الشواربي، 2018) إلى التعرف على أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على تحسين كفاءة المراجع الداخلي والحد من الغش والاحتيال المالي ومنعه، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي (65) مفردة من المراجعين الداخليين**



بالشركات المساهمة المسجلة بالبورصة المصرية، و(35) مفردة من المراجعين الخارجيين. وقد توصلت الدراسة إلى أهمية إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة المختلفة، كما أنه توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين إدماج أساليب المحاسبة القضائية ومراحل المراجعة الداخلية وبين تحسين كفاءة المراجع الداخلي والذي من شأنه خفض احتمال وجود أخطاء في المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية مما يطمئن أصحاب المصلحة بعدم وجود غش واحتيال في القوائم المالية.

**هدفت دراسة (إبراهيم، 2019)** إلى بيان دور المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي (384) مفردة من المسؤولين عن الشؤون المالية والإدارية والقانونية في الشركات المسجلة في البورصة المصرية، والأكاديميين بالجامعات والمعاهد المصرية. وقد توصلت الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقاً للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية، كما توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية وانعكس ذلك على تحقيق الميزة التنافسية.

**هدفت دراسة (مرعي، 2019)** إلى التعرف على دور آليات المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية في القوائم المالية، وذلك من خلال استطلاع رأي (69) مفردة من المراجعين الخارجيين، و(48) مفردة من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات، و(46) مفردة من الأكاديميين. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الممارسات الاحتيالية في البيئة المصرية للأساليب الاحتيالية وبين التضليل في القوائم المالية، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات المحاسبة القضائية وتطوير دور المراجع الخارجي في الحد من الممارسات الاحتيالية في القوائم المالية، وأيضاً توصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إدراك كُلمن الأكاديميين والمراجعين الخارجيين ومراجعِي الجهاز المركزي للمحاسبات لآثار آليات المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية في القوائم المالية.

**هدفت دراسة (الحربي، 2020)** إلى اقتراح مدخل لاستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الكويتية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي عينة مكونة من: (39) مفردة من المراجعين الخارجيين، (21) مفردة من الخبراء بوزارة العدل الكويتية، (32) مفردة من المستفيدين من خدمات المراجعة القضائية، (24) مفردة من أعضاء هيئة التدريس. وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة

الدراسة حول أهمية تطوير ممارسة المراجعة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما اتفقت آراء عينات الدراسة الأربعة حول الأثر الإيجابي للأبعاد المقترحة لاستخدام المراجعة القضائية في الكشف والتقرير عن إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الكويتية.

**هدفت دراسة (شلبي، 2020) إلى بيان أهمية دور تقنيات المحاسبة القضائية-**(قانون بنفورد - أدوات التدقيق بمساعدة الحاسوب CAATT- التنقيب في البيانات- تحليل النسب) -في إدراك المحاسب القضائي لواجباته تجاه المراجع الخارجي في الكشف عن عمليات الاحتيال وأثر ذلك على الفاحص الزكوي والضريبي في بيئة الأعمال السعودية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع رأي عينة مكونة من: (100) مفردة من المراجعين الخارجيين، (100) مفردة من الفاحص الزكوي، (100) مفردة من مديري الشركات المسجلة بالبورصة السعودية. وقد توصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة طردية قوية بين التفاعل الجيد لمجموعة تقنيات المحاسبة القضائية وجودة أداء المراجع الخارجي وجودة التقارير المالية والفاحص الزكوي والضريبي.

**في ضوء دراسة وتحليل الباحثين للدراسات السابقة، يمكن الإشارة إلى بعض الدلالات وما تتميز به الدراسة الحالية وذلك على النحو الآتي:**

- اتفقت معظم الدراسات السابقة على أهمية المحاسبة القضائية كمجال جديد وحديث تحتاجه مهنة المحاسبة والمراجعة، خاصة في ظل المتغيرات المعاصرة وزيادة معدل دعاوي والمنازعات القضائية.
- عدم قدرة المراجعة الخارجية بوضعها الراهن على اكتشاف كل حالات الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح، مما تطلب ضرورة تطوير أساليب المحاسبة والوصول إلى المحاسبة القضائية.
- إن معظم إدارات الشركات سواء في بيئة الأعمال المصرية أم السعودية تمارس أنشطة إدارة الأرباح، مما يستلزم استخدام أساليب جديدة للحد من هذه الممارسات والتي من أهمها المحاسبة القضائية.
- قلة الدراسات السابقة التي تناولت تحليل أثر المحاسبة القضائية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما أن هذه الدراسات تمت في بيئات تختلف في طبيعتها عن بيئتي الأعمال المصرية والسعودية. وعلى ذلك تركز الدراسة الحالية على دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئتي الأعمال المصرية والسعودية، ولعل ذلك مما قد يُحسب للبحث الحالي.

- يُعد هذا البحث امتدادًا واستكمالًا للأدبيات المحاسبية التي تتناول قضية العلاقة بين المحاسبة القضائية وإدارة الأرباح، ويأمل الباحثون أن تساعد نتائجه على توضيح المنافع الناجمة عن استخدام المحاسبة القضائية، ومعوقات استخدامها، ومقوماتها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك بالتطبيق على بيئتي الأعمال المصرية والسعودية.
- بالرغم من أن معظم الدراسات السابقة أكدت على أهمية دور المحاسبة القضائية في اكتشاف والحد من ممارسات إدارة الأرباح إلا أنها لم تقم بوضع إطار يحكم عملها ليكون مرشدًا لأداء المحاسبين القضائيين. لذا تحاول الدراسة الحالية تقديم إطار مقترح ودليل عملي من بيئتي الأعمال المصرية والسعودية عن آليات ومقومات وتحديات وأساليب المحاسبة القضائية والمهارات الواجب توافرها فيمن يزاولها ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بما قد يُساهم في تقليل والحد من الجدل والنقاش المثار حول ذلك الدور الفعال والعلاقة بينهما.

## 2/6- الإطار الفكري للمحاسبة القضائية:

### 1/2/6- ماهية المحاسبة القضائية (FA) **Forensic Accounting**:

بالرغم من عمق البُعد التاريخي للمحاسبة القضائية، إلا أن أدبيات الفكر المحاسبي لم تتفقد على تعريف واضح ومحدد لها، حيث إن الشكل النهائي لها ووظائفها لا يزال محل جدل ونقاش، فضلًا عن أن أسلوب تطبيقها وتحديد الأنشطة الخاصة بها، يختلف من شركة لأخرى، كما يتطور مع التطور في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالشركة. ويمكن تعريف المحاسبة القضائية طبقًا لمختلف وجهات النظر على النحو الآتي:

**عرفها (Curtis, 2008)** بأنها تطبيق للمهام المحاسبية بهدف تحقيق الأغراض التوثيقية، أو التصرفات الخاصة بكل من: تحديد، تسجيل، تسوية، استخراج، فرز، التقصي، 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.

**بينما عرفها (Augustine & Rosemary, 2014)** بأنها تطبيق المهارات المالية، ومهارة التحريات في القضايا غير المحسومة وذلك في إطار قواعد الإثبات، وهي تشمل الخبرة المالية والمعرفة بالغش، وكذلك المعرفة والفهم بشكل صحيح لواقع الأعمال، وبيئة أو عمل النظام القانوني، بالإضافة إلى الخبرة مع مأموري التحقيقات والمجلس التشريعي.

ولقد عرفها (لطفي، 2015) بأنها النظرة الشاملة للتحقيق في الغش، وهي تتضمن مراجعة السجلات المحاسبية لغرض البحث عن أدلة إثبات عن الغش عند مراجعة الغش، وجمع المعلومات غير المالية عند المقابلة مع كافة الأطراف التي لها علاقة بالغش، ومن ثم كتابة تقرير للإدارة أو للمحكمة، والعمل بصفة شاهد خبير ودعم التقاضي.

كما أشارت دراسة (Tiwari & Debnath, 2017) إلى أن المحاسبة القضائية عبارة عن تكامل لمجموعة من مهارات المعرفة المختلفة مثل: المحاسبة، والمراجعة، والإجراءات التحليلية، وتكنولوجيا المعلومات، والإحصاء، والسلوك البشري، والقدرة على تحديد المؤشرات الأساسية لاكتشاف إمكانية حدوث غش أو احتيال.

في ضوء التعريفات السابقة يمكن للباحثين تعريف المحاسبة القضائية بأنها "مجال محاسبي يتطلب فيمن يزاوله أن يكون على قدرٍ كافٍ بمجموعةٍ من المهارات المعرفية المختلفة مثل: المحاسبة، والمراجعة، والقدرة على التحري والتقصي والتحقيق، والمعرفة بعلم النفس، وممارسة أعلى درجات الشك المهني، وذلك في ضوء المعرفة والإلمام بالجوانب القانونية، وتكنولوجيا المعلومات، لتمكين المحاسب (الفاحص) القضائي من تقديم رأي مهني محايد ومستقل بشأن القضايا والدعاوى والمنازعات القضائية، وبما يمنع أو يُحد من ممارسات إدارة الأرباح والغش والاحتيال والفساد المالي، وتحديد المتسببين فيه".

#### 2/2/6-أهمية المحاسبة القضائية:

لقد زاد الاهتمام بالمحاسبة القضائية عقب انهيار كبرى الشركات العالمية مثل شركتي Wordcome & Xerox الأمريكية وأيضًا شركة Enron للطاقة، وقد ترتب على ذلك صدور قانون Sarbanes-Oxley عام 2002م، وإنشاء مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية Accounting Oversight (PCAOB) Board Company Public، والذي أكد على أن تتبع واكتشاف الغش والتلاعب المحاسبي والاحتيال المالي بكافة صورته وأشكاله أصبح من أهم مهام المحاسبة القضائية (الوكيل، 2018؛ Dreyer, 2014; Alao, 2016).

كما أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، وبعض الهيئات المهنية على عدم كفاية التأهيل العلمي الحالي للمراجعين لاكتشاف الغش والتضليل والتحرير في القوائم المالية، وعلى ضرورة تعلم المراجعين لمهارات المحاسب القضائي مثل رفع مستوى الشك المهني

Skepticism، والتركيز على البحث والتقصي عن الغش والتضليل في التقرير المالي (سعد الدين، 2010؛ Carpenter, 2007).

وقد توصلت دراسة (Digabriele, 2009) إلى أن المحاسبة القضائية تحتل مكاناً بارزاً ضمن عملية المراجعة، وعلى أهمية إضافة مهارات المحاسبة القضائية ضمن التأهيل المهني المستمر للمراجعين بسبب تغير الطلب على خدمات المراجعة. كما أشارت دراسة (السيسي، 2006) إلى أن المحاسبة القضائية نشأت نتيجة وجود مجموعة من الدوافع تتمثل فيما يأتي:

- تلبية حاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية.
  - طمأنة المستثمرين والمساهمين والمقرضين على الحالة المالية للشركات، واستبعاد شكوكهم حول وجود غش في القوائم المالية.
  - تقليل فجوة التوقعات، وهي التي تمثل الاختلاف بين ما يعرفه المحاسبون القانونيون عن دورهم في ضبط الغش وبين ما هو متوقع منهم.
- ويرى الباحثون أنه بالإضافة لما سبق، فإن هناك دوافع ومبررات أخرى للطلب على خدمات المحاسبة القضائية، من أهمها:

1) فشل المراجعين الخارجيين في اكتشاف العديد من حالات الغش، نتيجة تعاقبهم على الشركات محل المراجعة، وعدم استمرارهم لفترة كافية تمكنهم من اكتشاف حالات الغش وممارسات إدارة الأرباح، واعتمادهم على أسلوب العينات عند فحص ومراجعة المستندات وعمليات الشركة، وأيضاً اعتمادهم على مفهوم الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية في التقارير المالية كميّار لاستمرار البحث وراء هذه التحريفات، واستجابة بعض المراجعين لضغوط الإدارة للتغاضي عن التقرير عن حالات الغش والتحريفات المكتشفة.

2) وجود دافع لدى المراجعين الخارجيين إلى التغاضي عن الغش والتحريفات وذلك للحفاظ على ما يتقاضونه من أتعاب مرتفعة مقابل قيامهم بخدمات استشارية للشركات محل المراجعة.

3) فشل المراجعين الداخليين في اكتشاف العديد من مظاهر غش الإدارة Management Fraud، وذلك على الرغم من إمكانية اكتشافهم لهذه المظاهر بحكم موقعهم في الشركة،

إلا أنهم كموظفين تابعين لإدارة الشركة يتعذر عليهم فحص ومراجعة هذه المظاهر بحيادية.

4) ضغوط الملاك على الإدارة من أجل الحفاظ على قيمة أسعار أسهم الشركة عند مستوى معين، وتحديد مكافآت الإدارة كدالة في أسعار تلك الأسهم، مما ساعد على وجود حافز للإدارة لارتكاب الغش والقيام بممارسات إدارة الأرباح للحفاظ على أسعار الأسهم عند مستوى محدد وبالتالي ضمان حد معين من المكافآت.

5) فشل لجان المراجعة في القيام بواجباتها بالشكل الملائم، وقد يرجع ذلك إلى أن معظم أعضاء تلك اللجان لا يخصصون وقتًا كافيًا لأعمال اللجنة بسبب عضويتهم في أكثر من لجنة مراجعة في أكثر من شركة، كما أن عدد الاجتماعات<sup>(1)</sup> قد لا يكون بالقدر الكافي للقيام بالمهام المنوطة بهم.

حيث تتميز المحاسبة القضائية بأنها تلبي حاجة كل من القضاء والمستثمرين والمقرضين وغيرهم إلى خفض معدل الجرائم المالية وتأييد الدعاوى والمنازعات القضائية، والحد من ممارسات إدارة الأرباح وتكرار الغش والتلاعب في التقارير المالية. كما تستمد المحاسبة القضائية أهميتها من أنها (السيسي، 2006):

1- أحد المجالات المهمة والحديثة التي تحمل فرصًا عديدة لاحتياجات المستقبل، وتحدد المهارات والمتطلبات الأساسية الواجب توافرها في المحاسب القضائي.

2- تمثل تطورًا متكاملًا للمحاسبة والقانون للعمل معًا على تقديم تحريات أكثر عمقًا وأكثر ارتباطًا بالدعاوى القضائية.

3- تبحث في الماضي وتذهب فيما وراء الحقائق، وتفتح الأبواب للمزيد من البحوث والدراسات العلمية.

4- تساعد على إعداد محاسب قضائي فعال من خلال العمل فاحصًا أو خبيرًا أو مستشارًا يقوم بإجراء تحريات أكثر عمقًا وشمولًا ودقة من تحريات المراجعة الخارجية، وتقديم تقرير

(1) أشار الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر في عام 2016م إلى أن لجان المراجعة يجب أن تجتمع بصفة دورية وفق برنامج اجتماعات محدد وبما لا يقل عن مرة كل ثلاثة شهور، كما نصت المادة (57) من لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية المعدلة في عام 2017م في الفقرة الأولى على "تجتمع لجنة المراجعة بصفة دورية على ألا تقل اجتماعاتها عن أربعة اجتماعات خلال السنة المالية للشركة".

مدعم بالأدلة القانونية الكافية التي تساعد على تأييد الدعاوى القضائية، وت توفير القضاء ومساعدته على إقرار الحق وتحقيق العدالة.

5- تُساهم في زيادة كفاءة وفعالية أداء وظيفة المراجعة الخارجية، وطمأنة مستخدمي القوائم المالية حول شكوكهم بوجود إدارة أرباح أو غش بالقوائم المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن المحاسبة القضائية تتزايد أهميتها للأسباب التالية (سعد الدين، 2010؛ Hossain& Islam, 2007; Brown, 2007; Alao, 2016; Rezaee& Crumbley, 2007; Krstic, 2009; 2016):

- عدم كفاية الإجراءات الواردة بمعيار المراجعة رقم (240) لاكتشاف ومنع الغش والتلاعب الجوهري في القوائم المالية.
- تزايد الحاجة إلى المحاسبين القضائيين لعملاء المراجعة ذوي المخاطرة المرتفعة للمساعدة في تفسير نتائج الاختبارات القضائية ودعم الرقابة المانعة Preventive Control.
- تتضمن المحاسبة القضائية التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات إلى جانب المراجعة المالية للصفقات المهمة التي تظهر ضمن البنود داخل أو خارج قائمة المركز المالي، بهدف تحديد القيمة الحقيقية للشركة، وما إذا كان هناك حالات غش أم لا، بالإضافة إلى تحديد المسؤولية عن هذا الغش ونتائجه.
- تُساهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية، كما تُساعد القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوى والمنازعات القضائية عن طريق التحري والتحقيق عن الغش والتضليل في القوائم المالية ورفع التقارير إلى القضاء.
- تُساعد المحاسبة القضائية على تضييق فجوة التوقعات Expectations Gap، وتقليل سوء الفهم بين الإدارة والمستثمرين، مما يؤدي إلى استعادة ثقة الجمهور والمستثمرين في المعلومات المالية ويقلل من فجوة الثقة والمصادقية Trust and Reliability Gap في التقارير المالية.

### 3/2/6- مجالات استخدام المحاسبة القضائية:

تتمثل أهم مجالات المحاسبة القضائية في المجالات الآتية (سعد الدين، 2010؛ Coenen, 2006; Malusare, 2013; James, 2011; Yadav& Yadav, 2013; (Nkama& Onoh, 2016; Steinhoff, 2008):

- التحري عن الغش والتلاعب في التقرير المالي، وتقديم الأدلة المناسبة، والتقرير عن ذلك، وتحديد المسؤولين عن ذلك.
  - فحص وتقييم الرقابة الداخلية وتحري الثغرات أو نقاط الضعف التي تُستخدم في الغش والتلاعب.
  - تقدير الخسائر في حالة المطالبة بالتعويض من شركات التأمين (تسوية مطالبات التأمين).
  - تقييم الشركات في حالة وجود نزاع يستدعي دراسة بعض البنود المتنازع عليها لعدة فترات مالية.
  - الفحص الشامل للأنشطة محل الغش والفساد وإدارة الأرباح.
  - تقييم مدى الالتزام بالتشريعات والقوانين المتعلقة بالهبات، والتبرعات والإعانات الحكومية وغيرها.
  - التسويات المالية وتقييم أعمال الشركة عند انفصال أحد الشركاء، وتحديد القيمة العادلة للأصول والممتلكات، ولتقدير حقوق والتزامات الشريك المنفصل، وتقدير حقوق الدائنين وأولوية السداد في حالة تصفية الشركة.
  - تقدير الأرباح المفقودة نتيجة الفرص المضاعة على الشركة.
  - مكافحة عمليات غسل الأموال Money Laundering (الجليلي، جميل، 2012؛ سعودي، 2015؛ الوكيل، 2018؛ Prabowo، 2016)، وذلك من خلال البحث والتقصي عن أنشطة غسل الأموال وتحديد الأشخاص والجهات المتورطة في مثل هذه الأنشطة.
  - دعم الدعاوى القضائية، وتقديم الاستشارات لحل المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية والدعاوى المدنية.
  - تقديم الاستشارات لوضع استراتيجيات منع الاحتيال والغش في الشركات.
- وقد أعد مجمع المحاسبين القضائيين في شمال أمريكا The Forensic Accountants Society of North American (FASNA) قائمة بأهم الأعمال الشائعة لديهم والتي تمثل مجالات لتطبيق المحاسبة القضائية، وتتمثل في الآتي (السيسي، 2006): الغش والتهرب الضريبي، المخزون والخسائر المحتملة، تقييم الأعمال، تقدير الأرباح الضائعة وخسائر المشروعات.



ويرى الباحثون أن الغش وممارسات إدارة الأرباح تُعد من أهم مجالات المحاسبة القضائية ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، وعلى مصالح مستخدميها. لذا يركز هذا البحث على ممارسات إدارة الأرباح ودور المحاسبة القضائية في الحد من تلك الممارسات. ونظرًا لتعدد مجالات المحاسبة القضائية، فإنها تحتاج للعمل في إطار منهجي من خلال الأبعاد الرئيسية التالية (زلط، 2013):

- **البعد الأول:** تحديد وتحليل المشكلات القضائية التي تواجه الشركات والاستعداد الجيد لها.
- **البعد الثاني:** تجميع القوانين وأدلة الإثبات المختلفة ودراسة العقود من خلال القوانين والتشريعات المنظمة لها.
- **البعد الثالث:** دراسة أدلة الإثبات من خلال وسائل الفحص والمراجعة المختلفة لتحديد أين وقعت حالات الغش وإدارة الأرباح والفساد المالي.
- **البعد الرابع:** رفع تقرير لإدارة الشركة بالتوصيات المناسبة، والحلول المتوقعة للمشكلات التعاقدية أو بحالات الغش والفساد المالي لاتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها.

#### 4/2/6-أساليب المحاسبة القضائية:

تُعد أساليب المحاسبة القضائية أكثر عمقًا من أساليب المراجعة الخارجية، وتتمثل أساليب المحاسبة القضائية وفقًا لما حدده مكتب (Ernst & Young) الأمريكي عام 2001م في (السيبي، 2006):

- (1) **المراجعة التفاعلية Reactive Audit:** وهي التي تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك، وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوي القضائية.
- (2) **المراجعة البعيدة Proactive Audit:** وهي التي تهدف إلى الفحص من عدة جوانب مختلفة، وتتضمن ما يأتي:  
أ- **المراجعة التشريعية Statutory Audit:** وتقوم تلك المراجعة على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، والتأكد من حماية الأصول والموارد المختلفة.

- ب- **الالتزام المنظم Regulatory Compliance**: ويستخدم ذلك في حالة المراجعة الحكومية **Governmental Audit**، حيث يتم التأكد من مدى التزام الوحدة بالقوانين والأحكام والتشريعات عند صرف وإثبات المدفوعات الحكومية.
- ج- **الأداة التشخيصية Diagnostic**: وهي تستخدم لإجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، والتركيز على فحص المناطق المستهدفة.
- د- **التحري عن الادعاءات Investigation of Allegations**: حيث يتم إجراء التحريات اللازمة عن الشكاوى والادعاءات المقدمة من طرف معين إلى الجهات الرقابية والدعاوى المنظورة أمام القضاء.
- كما أشار معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) إلى أساليب أخرى للمحاسبة القضائية تتمثل فيما يأتي (سالم، 2010):
- **الفحص المستندي**: حيث يمكن للمحاسب القضائي بالإضافة إلى فحص مستندات الشركة بفحص المستندات الموجودة لدى جهات أخرى بعيداً عن تدخل الإدارة -مثل قواعد بيانات الغرفة التجارية أو اتحاد الصناعة-، وذلك بهدف الحصول على معلومات عن الأعمال وأصحابها والموظفين، والأطراف ذات العلاقة، مما يُكسب هذه المستندات حجية إثبات أقوى.
  - **المقابلة الشخصية مع المسؤولين**: وذلك بهدف استخلاص حقائق عن مرتكبي الغش والاحتيال وإدارة الأرباح، كما يمكن للمحاسب القضائي أن يحدد ما إذا كان الشخص صادقاً أم لا، وما إذا كان هناك ضرورة لمقابلة أشخاص آخرين، وضرورة الاعتماد على أساليب أخرى.
  - **التحليل المعملّي للأدلة**: يُعد هذا الأسلوب مصدراً للتأكد من صحة وسلامة المستندات والوثائق، حيث يتم الاختبار المعملّي لنوعية الورق والأحبار المستخدمة، ومدى التطابق بين التوقيعات الفعلية على المستندات وما يُفترض وجوده من توقيعات.
  - **مراقبة العمليات أو الأشخاص**: يلجأ المحاسب القضائي إلى هذا الأسلوب للحصول على إجابات لبعض الأسئلة مثل هل يتم استلام وشحن البضاعة من الأماكن المخصصة وبواسطة سلطات الاعتماد المحددة أم لا؟، كما يمكنه أيضاً تتبع الأشخاص المشتبه فيهم.

● **الإجراءات التحليلية:** وهي تتضمن دراسة ومقارنة العلاقة بين مقياسين أو أكثر لإيجاد علاقات أو اتجاهات غير عادية أو أخطاء وغش أو ممارسة لإدارة الأرباح، ومن أنواع تلك الإجراءات التحليلية: التحليل الأفقي والرأسي، تحليل التباين، القياس المقارن، وتحليل النسب المالية. كما يمكن للمحاسب القضائي إجراء اختبارات أكثر عمقاً لبعض المناطق ذات الخطر المتلازم مثل المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، أو التعامل على أسهم الشركة بواسطة العاملين بها، حيث يوفر هذا النوع من التحليل تأكيداً كبيراً على مدى وجود غش أو إدارة أرباح في هذه المناطق.

ويرى الباحثون أن تطبيق تلك الأساليب بصورة يمكن التنبؤ بها يقلل من منفعة هذه الأساليب. ومن ثم فإنه للحصول على المنفعة المرجوة من استخدام هذه الأساليب، يجب تطبيقها بصورة غير متوقعة يصعب التنبؤ بها، مما يؤدي إلى عدم توافر فرص لدى مرتكب الغش أو الاحتيال أو إدارة الأرباح لإزالة أي دليل يُشير إليه، وهذا يؤدي إلى زيادة فاعلية اكتشاف ومنع الغش أو الاحتيال أو ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى تنمية الروح الابتكارية لدى المحاسب القضائي مما يزيد ويرفع من ثقة المستفيدين في جودة العمل الذي يقوم به.

#### 5/2/6- المؤهلات والمهارات الواجب توافرها في المحاسب القضائي:

يلعب المحاسب القضائي دوراً مهماً عند الاستعانة به كخبير قضائي، ولذلك لا بد من توافر مجموعة من المعارف والمهارات الخاصة فيه حتى يتمكن من الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومنع واكتشاف الغش والاحتيال في التقارير المالية، ويمكن إيجاز أهمها فيما يأتي (سعدالدين، 2010؛ الوكيل، 2018؛ Oyedokun, 2016; Prabowo, 2016; Tiwari& Debnath, 2018؛ Carpenter et al., 2011; Izedonmi& Ibadin, 2012):

- فهم عميق للعلوم المحاسبية المتقدمة والمراجعة.
- المعرفة الكافية بالتشريعات والقوانين.
- المعرفة والإلمام بالإجراءات الجنائية وإجراءات التقاضي Criminology and Courtroom Procedures، بالإضافة إلى دراسة علم النفس لمرتكبي الجرائم المالية، حيث إن مهارات التحقيق الفعالة تعتمد في الغالب على معرفة الدوافع والضغوط التي يعاني منها الجاني.
- أساليب وطرق إجراءات التحريات والتقصي.

- مهارات الاتصال الشفهية والكتابية، حتى يتمكن من التواصل الفعال عند تقديم شهادته كخبير أو عند شرح أفكاره، أو عند عرض أدلة الإثبات والتقارير أمام الجهات القضائية أو هيئة التحكيم، أو عند نقل وعرض نتائج تحقيقاته وتحليلاته بشكل واضح وصحيح إلى مستخدمي خدماته وذلك من خلال كتابة التقارير، والرسوم البيانية، والجداول وغيرها.
- المهارات التحقيقية: مثل مهارات المقابلات والاستجوابات والقدرة على التحليل والتقييم والربط بين الأحداث، والتفكير المنظم والمنهجي لحل المشاكل، والقدرة على التحري والتتبع ومحاكاة أسلوب مرتكبي الجرائم المالية.
- ممارسة الشك المهني Professional Skepticism عند تنفيذ برنامج المراجعة.
- فهم عميق لطرق ومداخل ممارسات إدارة الأرباح المشروعة وغير المشروعة.
- استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الإلكترونية.
- التأهيل العلمي والمهني المناسب: يجب أن يكون المحاسب القضائي مؤهلاً وحاصلاً على شهادة خبرة مهنية تميزه لكي يكون محاسباً قضائياً وفاحصاً للغش. وفي هذا الصدد فقد 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 القانونية (CFE) وشهادة الخبرة بنظم المعلومات (CISA) بالإضافة إلى شهادة المراجع الداخلي (CIA) (سعد الدين، 2010). كما اختصت كل من CPA والهيئة الدولية لفاحصي الغش القانونيين (NACFE) بتقييم المحاسب القضائي وتحديد مهاراته في إجراء التحريات اللازمة، والاتصال الفعال، وإعطائه شهادة فاحص للغش (CFE) (السيسي، 2006).
- ويرى الباحثون أنه يجب أن يتم تأهيل المحاسب القضائي من خلال حصوله على العديد من الشهادات المهنية التي تمكنه من ممارسة عمله بشكل فعال، على أن يتم تقييمه بواسطة الجهات والمنظمات المهنية العالمية كل خمس سنوات، ومن هذه الشهادات على الأقل: شهادة محاسب قضائي Certified Forensic Accountant (CFA)، شهادة فاحص غش (CFE) Certified Fraud Examiner، محلل تقييم مالي معتمد

Certified Public Accountant (CPA)، ومحاسب قانوني معتمد Certified Valuation Analyst (CVA)

بالإضافة إلى ذلك، فإن الباحثين يقترحون ضرورة تبني الجامعات المصرية والسعودية تدريس مقرر متخصص في المحاسبة القضائية، حيث إن مقررات المراجعة الحالية لا تؤهل مراجعي المستقبل بالمهارات والخصائص اللازمة لبيئة الأعمال الحالية ورؤية مصر والمملكة العربية السعودية 2030. ومما يؤكد على ذلك ما توصلت إليه دراسة (Carpenter et al., 2011) من أن تدريس مقررات المحاسبة القضائية أدى إلى زيادة مستوى أحكام وقرارات الطلاب المرتبطة بالشك المهني، وأن مهارات المحاسبة القضائية ما زالت مستمرة مع الخريجين، الأمر الذي يشجع كلا من المهنيين والشركات على جذب وتوظيف الخريجين من ذوي مهارات المحاسبة القضائية.

#### 6/2/6- المشاكل التي تواجه المحاسبة القضائية وسبل معالجتها:

- هناك العديد من المشاكل والصعوبات التي تواجه المحاسبة القضائية، ويمكن إيجاز أهمها فيما يأتي (سامي، 2002؛ السيسي، 2006؛ السعدي، 2013؛ Okoye & Gbegi, 2013):
- نقص الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق هذا الفرع من فروع المحاسبة.
  - القصور في أو عدم تطبيق المفاهيم والأساليب المعاصرة.
  - عدم وجود تشريع واضح يتناول الإجراءات الواجب اتباعها في حالة حسم المنازعات أو جهة معينة ملزمة لتطبيق المحاسبة القضائية.
  - الاعتماد في كثير من الأحوال على عنصر التقدير والحكم الشخصي للقائم على أعمال المحاسبة القضائية.
  - عدم وجود معايير وإرشادات محددة لقيام المحاسب القانوني بتمثيل العميل أمام الجهات القضائية.
  - وجود فجوة بين وزارة المالية -مصلحة الضرائب- ووزارة الاقتصاد المصدرة لمعايير المحاسبة والمراجعة، وبالتالي تنشأ خلافات جوهرية بينهما تؤدي إلى الوصول للمحاكم.
  - ويضيف الباحثون لما سبق، عدم اهتمام الأكاديميين وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات بتدريس مقررات المحاسبة القضائية، وأيضاً عدم اهتمام المنظمات المهنية بهذا المجال بالقدر الكافي والعمل على تأهيل المحاسب القضائي بالقدر الكافي وضرورة حصوله على المؤهلات

المهنية الكافية لممارسة عمله، وعدم اشتراطها بضرورة وجود المحاسب القضائي ضمن فريق المراجعة الخارجية للشركات مرتفعة المخاطر.

ويرى الباحثون أنه يمكن التغلب على تلك المشاكل عن طريق مجموعة من السبل والوسائل، ومن أهمها:

- إعداد البرامج التدريبية اللازمة بحيث تشمل الجوانب العلمية والعملية في هذا المجال.
- توفر التأهيل العلمي والعملية المناسب للمحاسب القضائي: وذلك من خلال توفر المقررات والبرامج الدراسية التي تتناول هذا الجانب سواء من الناحية المحاسبية كمهارات المحاسبة القضائية أم من ناحية المراجعة كالمراجعة القضائية وأيضاً المقررات القانونية اللازمة، وذلك خلال المرحلة الجامعية الأولى (مرحلة البكالوريوس) أو عمل دبلوم دراسات عليا متخصصة في المحاسبة القضائية.
- إنشاء جمعية مهنية رسمية مستقلة للمحاسبة القضائية -في مصر وفي المملكة العربية السعودية-، على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) وتكون هذه الجمعية مسؤولة عن وضع إطار للتوصيف المهني السليم، وإصدار اللوائح والتشريعات المنظمة للعمل، والمعايير الملائمة لتطبيق المحاسبة القضائية، ومنح تراخيص مزاولة مهنة: الشاهد الخبير Witness Expert، وفاحص غش Fraud Examiner، والمحاسب القضائي Forensic Accountant، وبما لا يسمح بمزاولة تلك المهنة إلا باشتراطات مهنية قانونية محكمة.
- ممارسة مهنة المحاسبة القضائية كمهنة خارجية مستقلة.
- نشر ثقافة الاهتمام بالمحاسبة القضائية: سواء في الشركات أم بين المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح أم في الجامعات، مع بيان أهمية المحاسبة القضائية في منع واكتشاف الغش والاحتيال والفساد المالي وممارسات إدارة الأرباح، مع توضيح الآثار الإيجابية لذلك على كل من الفرد والمجتمع.
- إصدار تشريعات وقوانين ملزمة لتطبيق مهنة المحاسبة القضائية في مصر والمملكة العربية السعودية لمواكبة التغيرات والأحداث الاقتصادية والسياسية والثقافية ورؤية البلدين 2030م.

### 3/6- الإطار المفاهيمي لإدارة الأرباح:

تعددت الدراسات والأبحاث التي تناولت عملية إدارة الأرباح، مما يُشير إلى انتشار هذه العملية في الواقع العملي وأنها أصبحت شبه ظاهرة عامة، مما يتطلب ضرورة التعرف على الجوانب الفكرية والفلسفية المختلفة المتعلقة بها.

وبناءً على ذلك يقوم الباحثون في هذا الجزء بتحليل الإطار النظري لمفهوم ممارسات إدارة الأرباح، تحديد أسباب ودوافع إدارة الأرباح، الأساليب والمداخل التي تتبعها الإدارة لتنفيذ ممارسات إدارة الأرباح، وكذا تحديد النتائج الاقتصادية المترتبة على مخاطر تلك الممارسات، وذلك على النحو الآتي:

### 1/3/6- مفهوم إدارة الأرباح:

بالرغم من كثرة الدراسات التي اهتمت بموضوع إدارة الأرباح (EM)، فإن الأدب المحاسبي لم يستقر على تعريف موحد لإدارة الأرباح (Almasarwah et al.,2021; Mellado & Saona,2020;Ali& Kamardin, 2018; Jiang et al., 2018; Khanh & Khuong, 2016; Huang & Sun, 2017; Bassiouny et al., 2016) حيث حاولت لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) سنة 1999م تعريف إدارة الأرباح بأنها: ممارسات تؤدي إلى تشويه الأداء المالي الحقيقي للشركة، وأنها إعلان إدارة الشركة عن نتائج الأداء المالي بشكل مختلف عن نتائج الأداء المالي الحقيقي، وذلك بهدف تضليل أصحاب المصالح أو التأثير على النتائج التعاقدية أو الاثنين معاً (Malik, 2015)، وقد عرفها (Ghosh et al., 2010) بأنها: محاولة من قبل الإدارة للتأثير على الأرباح المفصح عنها، أو للتلاعب بها من خلال استخدام أساليب محاسبية معينة. في حين يرى (عبد الفتاح، 2007) أن مفهوم إدارة الأرباح يتسع ليشتمل على مجموعة من الممارسات المحاسبية المختلفة، منها ما هو داخل إطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والذي يمثل ممارسات محاسبية عادية أو محايدة، ومنها ما يمثل ممارسات محاسبية متحفظة، ومنها ما يخرج عن هذا الإطار ويصل إلى حد الممارسات المحاسبية المتعسفة، والذي يُمارس لأغراض التلاعب وإعداد تقارير مالية احتيالية Fraudulent Financial Reporting، وذلك لحجب إظهار نتائج الأداء الاقتصادي الحقيقي

للشركة. ويرى (إبراهيم، 2011) أن إدارة الأرباح تُمثل الاختيار المعتمد بين السياسات والطرق المحاسبية للمرونة التي أتاحها المعايير المحاسبية، وبما لا يتعارض مع تلك المعايير ظاهرياً، وذلك للتقرير عن أرباح غير حقيقية، إما لخداع بعض أصحاب المصالح بشأن الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة، أو للتأثير على الاتفاقيات التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية لخدمة أغراض خاصة بالمديرين التنفيذيين والمتمثلة في تعظيم مكافأته، أو أغراض خاصة بالشركة منها رفع قيمة السهم في السوق. في حين عرفها (Ahadiat & Hefzi, 2012) بأنها: عمل من أعمال التلاعب المتعمد للبيانات المالية للشركات بقصد تحقيق هدف معين.

وقد وصف (Donelson et al., 2013) مصطلح إدارة الأرباح بأنه قناع يتم استخدامه من قبل الإدارة في الإخفاء المتعمد عن الأداء المالي الحقيقي للشركة عند إعداد التقارير المالية بغرض تضليل بعض الأطراف الأخرى ذات العلاقة. بينما يرى (He & Yang, 2014) أن إدارة الأرباح هي وسيلة أو أداة لتحقيق هدف معين للإدارة العليا، حيث تقوم بالتلاعب في الأرباح من خلال الاستخدام التكتيكي للجانب الاختياري للمحاسبة على أساس الاستحقاق لإخفاء الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة.

في ضوء ما سبق، يتضح للباحثين ما يأتي:

- إن القرار بإدارة الأرباح يُتخذ من قبل الإدارة بشكل متعمد وليس عن طريق الخطأ، للوصول إلى الأرباح التي تعكس رغبتها وليست الأرباح التي تعكس الأداء المالي الحقيقي للشركة.
- التوسع في إدارة الأرباح يستند على مستوى الأرباح التي تستهدفها الإدارة لتحقيق مكاسب ذاتية للإدارة أو لتعظيم قيمة الشركة، ويترتب على تلك الممارسات الإضرار بأصحاب المصالح في الأجل الطويل.
- عندما تلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح فإنها تستند إلى أنها لا تخالف القواعد القانونية، ولا المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا تتجاوز نطاق سلطاتها.
- وبذلك يمكن للباحثين أن يخلصوا إلى التعريف المقترح التالي لإدارة الأرباح<sup>(1)</sup>: "هي كافة الممارسات المحاسبية المدروسة التي تقوم بها إدارة الشركة لتحريف الأداء المالي الحقيقي

(1) تجدر الإشارة إلى أن هناك فرقاً بين عملية إدارة الأرباح (EM) والغش في الأرباح Earnings Fraud - وإن كان كلاهما يُعبر عن تلاعب في الأرباح- حيث إن إدارة الأرباح تُمثل تلاعباً في الأرباح باستغلال عملية الاختيار للإجراءات المحاسبية والتقديرات التي تتضمنها المعايير المحاسبية و/ أو من خلال اتخاذ بعض القرارات الحقيقية، أي إنه تلاعب



للشركة من خلال التدخل المتعمد في عملية إعداد التقارير المالية استغلالاً للمرونة في الاختيار بين السياسات والإجراءات والطرق المحاسبية البديلة التي تتيحها المبادئ والمعايير المحاسبية، و/ أو من خلال اتخاذ بعض القرارات الحقيقية، بغرض تحقيق هدف معين، مما قد يضر ببعض أصحاب المصالح".

### 2/3/6- دوافع وأسباب إدارة الأرباح:

تختلف الدوافع وراء قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، وقد خلصت الدراسات السابقة إلى أن دوافع الإدارة تتلخص في محاولتها تعظيم دالة منفعتها الذاتية، فالإدارة بصفتها وكيلاً اقتصادياً *Economic Agent* ينطبق عليها فروض نظرية تكلفة الوكالة *Agency Cost Theory* والتي ترى أن كلا من الوكيل والأصيل *Principal* يسعى لتعظيم دالة منفعته الذاتية. وإذا كانت الإدارة باعتبارها طرفاً من أطراف العلاقات التعاقدية، تسعى إلى تعظيم منفعتها الذاتية والتي تكون متعارضة غالباً مع المنفعة الذاتية لبعض أطراف العلاقات التعاقدية، فقد تقوم الإدارة ببعض التصرفات الانتهازية بغية تعظيم منفعتها الذاتية على حساب منفعة باقي الأطراف، مما يستلزم من هذه الأطراف تصميم خطط للحوافز بهدف دفع وتشجيع الإدارة نحو العمل وبذل الجهد في الاتجاه الذي يحقق مصلحة هذه الأطراف. وعلى ذلك فإن أحد أهم دوافع قيام إدارة الشركة للقيام بممارسات إدارة الربح هو خطط الحوافز *Incentive Planning*، حيث تعتبر عقود الحوافز من أهم العقود المالية المكونة للشركة لما تساهم به في تحقيق قدر من التوازن بين مصالح الملاك من حملة الأسهم والإدارة (أبو الخير، 1999).

وتأخذ خطط الحوافز عادة شكلاً من اثنين وهما الحوافز النقدية أو خطط المكافآت في صورة أسهم *Stock Options*، فإذا كان تقويم أداء الإدارة يتوقف على رقم الأرباح، فإنه سيتوافر لدى الإدارة دوافع للتلاعب في رقم الأرباح لكي يتفق مع المقياس المستخدم حيث تتوقع الإدارة في هذه الحالة مساءلة من قبل الملاك عن عدم تحقيق المستويات المستهدفة من الأرباح. وتوفر العديد من الدراسات أدلة ترجح قيام المديرين بإدارة الأرباح في حالة ارتباط مكافآتهم بمستوى الأرباح المعلن (مبارك، 2003، هلال، 2008، عبد القادر، 2020، Roychowdhury, 2006; Ismail, 2017; Katom & Farooque, 2017).

---

في الأرباح يتم دون الخروج عن الشرعية. بينما الغش، هو التحريف أو الحذف المتعمد لحقائق جوهرية أو بيانات محاسبية بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي يمثل تلاعباً في الأرباح يتم من خلال الخروج عن المعايير المحاسبية بطريقة تؤدي إلى تخفيض قيمة الشركة (مندور، 2016؛ 2005، Yaping).

والنوع الثاني من خطط الحوافز هو المكافآت في صورة أسهم، حيث يحصل المديرون على هذه الأسهم بسعر مخفض بعد تأديتهم لفترة خدمة معينة وذلك لتحقيق التوافق بين أهداف المديرين والمساهمين. وعلى الرغم من ذلك فقد توصلت دراسة (Bartov & Mohanram, 2004) إلى قيام المديرين بإدارة الأرباح بشكل انتهازي بهدف ضمان الوصول إلى أفضل النتائج التي تحقق منفعتهم ومصالحهم الذاتية عند ممارسة حقوق الشراء. حيث تلجأ الإدارة إلى إدارة الأرباح للتأثير مؤقتاً على سوق أسهم الشركة باتخاذ إجراءات من شأنها تخفيض سعر السهم قبل تاريخ منح حق شراء الأسهم وذلك بالتلاعب بالأرباح المعلنة هبوطاً، وقد تلجأ الإدارة إلى محاولة زيادة الأرباح لكي تتمكن من بيع هذه الحقوق أو ما ينتج عنها من أسهم بأسعار مرتفعة.

وقد أكدت دراسة (Bergstresser & Philippon, 2006) على التلاعب بالأرباح المعلنة بشكل شائع في الشركات التي ترتبط فيها مكافآت وتعويزات المديرين التنفيذيين بقيمة السهم وحقوق شراء الأسهم.

كما أن الإدارة قد تمارس عملية إدارة الأرباح لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية، فإذا كانت الشركة بحاجة للحصول على تمويل خارجي عن طريق الاقتراض من مؤسسات مالية أو إصدار سندات أو إصدار أسهم جديدة سوف ترغب الإدارة في إظهار مستوى أداء مرتفع حتى تفرض شروطها على الموقف، أو تحقق متطلبات الاقتراض إذا كان من شروط المقرض معدلات ربحية معينة (مبارك، 2003، إبراهيم، 2006).

وقد تُمارس عملية إدارة الأرباح عند تغيير الشركة للإدارة، سوف تعمل الإدارة الجديدة على تخفيض رقم الأرباح المعلن في السنة التي تم فيها التغيير وذلك بتحميل كل ما يؤدي إلى تقليل الأرباح حتى تتخلص منه ويظهر أداء الشركة في السنوات التالية أفضل مما كان عليه في عهد الإدارة السابقة.

ويتمثل أحد دوافع الإدارة الأساسية لإدارة الربح من وجهة نظر رئيس هيئة البورصة الأمريكية السابق في تحقيق توقعات المحللين الماليين فيما يتعلق بالأداء المالي للشركة (الشيشيني، 2006).

وقد أكدت دراسة (Ge & Kim, 2014) على ذلك حيث توصلت إلى أن الإدارة لديها حرية في اختيار السياسات المحاسبية التي تستخدمها لإعداد وعرض القوائم المالية لتعظيم القيمة السوقية للشركة حيث إنها تتأثر كثيراً بتوقعات المحللين الماليين للأرباح الربع سنوية والإدارة تعلم

أن عدم تحقيقها لأرباح تتفق مع تنبؤات المحللين الماليين سوف يترتب عليه انخفاض القيمة السوقية للشركة لذلك سوف تعمل على اختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح لتتفق مع تنبؤات المحللين الماليين.

كما قد تندفع إدارة الشركة لممارسة إدارة الأرباح بغرض تخفيض العبء الضريبي، حيث تعتبر الوفورات الضريبية من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بالتلاعب والقيام بممارسة إدارة الأرباح لتجنب الضرائب أو تحقيق وفورات ضريبية كلما أمكن ذلك أو تأجيلها إلى المستقبل، ويأخذ ذلك شكلاً من اثنين هما:

**الأول:** خلال فترات الإعفاء الضريبي يمكن لإدارة الشركة تأجيل بعض النفقات إلى فترات الخضوع للضريبة مثل رسملة بعض النفقات، كما قد تسعى الإدارة إلى تعظيم الأرباح والاعتراف المبكر بها حتى تستفيد من ميزة الإعفاء الضريبي.

**الثاني:** خلال فترات الخضوع للضريبة يمكن لإدارة الشركة تدنية الأرباح حتى يمكن للشركة دفع ضرائب أقل أو خضوعها لشريحة أقل، وفي حالة تحقيق خسائر تسعى الإدارة لزيادة هدف الخسائر حتى يمكن الاستفادة بترحيلها للأمام تطبيقاً للمادة (29) من قانون الضرائب.

وفي هذا الصدد توصلت دراسة (Barton, 2001) إلى أن تخفيض الضريبة يُعدُّ دافعاً أساسياً لممارسة إدارة الأرباح. كما أشارت دراسة (Baralexix, 2004) إلى أن الشركة تأخذ إدارة الأرباح بعين الاعتبار عندما يتعلق الأمر بالضرائب حيث تسعى إلى ممارسات إدارة الأرباح لتحقيق بعض الوفورات الضريبية.

ومن ناحية أخرى، فإن الشركات كبيرة الحجم تكون محط أنظار الجهات المسؤولة في الدولة، وكذا الجمهور، وينتظر منها الجميع أن تساهم في الجوانب الاجتماعية ومواجهة الظروف الصعبة التي تواجه المجتمع في حالة الكوارث والحوادث الكبيرة، لذلك تعمل تلك الشركات على محاولة تجنب هذه الأعباء (يطلق عليها التكاليف السياسية) من خلال الممارسات المحاسبية الخاطئة لتخفيض الأرباح وجعلها في الحدود الطبيعية والمتوسطة لباقي الشركات (حامد، 2005). بينما يرى (حامد، 2004) أن إدارة الربحية تمارس إما لأسباب خارجية وإما لأسباب داخلية، وتتمثل أهم الأسباب الخارجية في مقابلة تنبؤات المحللين الماليين، وسوق الاقتراض والمنافسة. أما الأسباب الداخلية فتتمثل في الاندماج المحتمل، وحوافز الإدارة، والتخطيط والموازنة، والعمليات غير القانونية.

كما صنف (إبراهيم، 2006) الدوافع وراء التلاعب بالسياسات المحاسبية إلى نوعين هما: دوافع داخلية وتتمثل في حوافز الإدارة، وحجم الشركة، وهيكل التمويل، والوفورات الضريبية. ودوافع خارجية وتتمثل في المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية، وطبيعة المناخ الاقتصادي والسياسي والاجتماعي، وغياب متطلبات المنظمات المهنية والهيئات الرقابية.

هذا ويرى (Beneish) أنه يوجد دافعان لإدارة الأرباح هما: الأول الدافع الانتهازي (Opportunist) وذلك عند تحقيق منافع ذاتية للإدارة، وهذا الدافع غير الأخلاقي يكون لإدارة الأرباح تأثيراً جوهرياً على المركز الحقيقي للشركة، مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية. والثاني كفاءة الشركة (Efficiency) وذلك عن طريق إظهار دخل الشركة بما يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة، وذلك بهدف ضمان بقاء واستمرار الشركة في سوق المنافسة (عيسى، 2008).

**في ضوء ما سبق وبالرغم من تعدد دوافع وأسباب ممارسة عملية إدارة الأرباح، إلا أن إدارة الأرباح لا بد أن يترتب عليها زيادة أرباح الفترة الحالية رغم انخفاض الأرباح الحقيقية أو العكس، ويتوقف ذلك على طبيعة الدوافع التي تحفز الإدارة لممارسة إدارة الأرباح، والتي يمكن حصرها في الأنواع الثلاثة الآتية:**

- 1) الحوافز التعاقدية: Contractual Incentives** ويقصد بها الحوافز التي تنشأ نتيجة العقود التي تبرمها إدارة الشركة مع أطراف خارجية. وتتمثل هذه الحوافز التعاقدية في: عقود حوافز ومكافآت الإدارة، عقود الدين، عقود الأمان الوظيفي، وعقود العمل.
- 2) حوافز السوق: Market Incentives** ويقصد بها التأثير على السوق وسعر السهم في السوق، وذلك في الفترة السابقة على قيام الشركة بإصدار أسهم جديدة. كما تقوم الإدارة بممارسة إدارة الأرباح بغرض زيادة الربح وتحقيق مستوى يتفق مع توقعات وتنبؤات المحللين الماليين، وبذلك تتجنب الإفصاح عن أرباح أقل من المستوى المتوقع من قبل هؤلاء المحللين الماليين (Prawit, et al., 2009).

- 3) الحوافز التنظيمية: Regulatory Incentives** تظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد اعتقاد لدى إدارة الشركة بأن للأرباح المعلنة تأثير على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين. وبالتالي فإنه من خلال إدارة الأرباح يمكن للإدارة التأثير على أعمال

واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات على الشركة (Lopes, 2018).

وقد أشار (Megrath & Weld, 2002) إلى أن التقلبات الكبيرة في أرباح الشركات قد تلفت نظر وانتباه الحكومة، ويؤيد هذا الرأي (Bartov, et. al., 2002) حيث أشاروا إلى أن التقلبات في الأرباح والتي تأخذ شكل زيادة كبيرة قد ينظر إليها كمؤشر للاحتكار، أما إذا أخذت التقلبات شكل انخفاض كبير في الأرباح، فقد ينظر إليها كمؤشر لتعثر الشركة، مما يدفع الدولة للتدخل في الحالتين.

### 3/3/6- طرق وأساليب ممارسات إدارة الأرباح:

يوجد العديد من المداخل والطرق التي يمكن أن تستخدمها إدارة الشركة للقيام بممارسة إدارة الأرباح، والفهم الجيد لمثل هذه المداخل من شأنه مساعدة المهتمين باكتشافها والحد منها، وقد حدد (Nelson, et. al., 2003) المجالات الأكثر تعرضًا لحدوث إدارة الأرباح وهي:

- 1- Revenue Recognition.
- 2- Expense Recognition.
- 3- Issues Unique to Business Combinations.
- 4- Other Issues.

كما حدد Arthur Levitt رئيس لجنة تنظيم تداول الأوراق المالية خمس وسائل لإدارة الربح وهي (Magroth & Weld, 2002):

- 1- Big Bath Restructuring Charges.
- 2- Cookie Jar Reserves.
- 3- The Premature Recognition of Revenue.
- 4- Immaterial Misapplications of Accounting Principles.
- 5- Creative Acquisition Accounting.

أما دراسة (Parfet, 2000) فقد قسمت إدارة الأرباح إلى نوعين: النوع الأول: هو إدارة الربح الجيدة Good Earnings Management وهي إدارة الربح التشغيلي Operational التي تحدث عندما تتخذ الإدارة قرارات من شأنها استقرار الأداء المالي. ومن أمثلة ذلك منح العمال راحة قبل انتهاء مواعيد العمل الرسمية نظرًا لأن معدل الأداء الحالي يفوق الأداء المخطط. النوع الثاني:

هو إدارة الربح السيئة Bad Earnings Management بهدف إخفاء الربح التشغيلي الحقيقي عن طريق بعض القيود المحاسبية الاصطناعية Artificial أو استخدام تقديرات غير منطقية Unreasonable. ومن أمثلة ذلك تخفيض تقديرات مخصص الديون المشكوك في صحتها. بينما أشار (Gongetal.,2009) إلى أن إدارة الأرباح تتحقق عن طريق وسائل مختلفة مثل:

- 1- The use of Accruals.
- 2- Changes in Accounting Methods.
- 3- Changes in Capital structure.

وباستقراء ومراجعة لما قدمته أدبيات التراث الفكري المحاسبي الأكاديمي، يتضح أن هناك العديد من الطرق التي يمكن للإدارة استخدامها لإدارة الأرباح، ويمكن تقسيمها إلى طريقتين، وهما (Jones, 1991; Dechow et al., 1995; Roychowdhury, 2006; Zang, 2012; Okolie et al., 2014; Baatour et al., 2017; Katmon& Alfaroque, 2017;Khnah & Khong,2018; Sohn,2016; AnagnostoPoulou& Tsekrekos, 2017; Chen et al., 2015; Enomoto, 2013):

• إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات (الطرق المحاسبية لإدارة الأرباح/ المدخل المحاسبي)<sup>(1)</sup>:

حيث يمكن للإدارة التأثير على الأرباح المعلنة من خلال استغلال المرونة التي توفرها المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في اختيار أو تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية، بالإضافة إلى إدارة الإفصاح المحاسبي. ويُطلق على هذه الطريقة إدارة الأرباح المصطنعة (Artificial Earnings Management (AEM).

• إدارة الأرباح من خلال العمليات الحقيقية<sup>(1)</sup> Real Earnings Management

(REM): حيث يمكن للإدارة التأثير على الرقم الحقيقي للأرباح من خلال اتخاذ قرارات إدارية

---

(1) تُعد هذه الطريقة الأكثر شيوعاً واستخداماً لإدارة الأرباح في القوائم المالية من خلال استخدام الإدارة سلطتها التقديرية باستخدام المستحقات التقديرية Discretionary Accruals، ويوجد عدد من النماذج لقياس المستحقات التقديرية من أهمها نموذج Jones الذي تم اقتراحه في دراسة (Jones, 1991)، ونموذج جونز المعدل Modified Jones Model الذي تم اقتراحه في دراسة (Dechow, 1995)، ودراسة (Kothari et al., 2005).

خاصة بأنشطة وعمليات حقيقية للشركة للتحكم في توقيت حدوث الإيرادات والمصروفات. وتتقسم تلك الممارسات إلى ثلاث فئات، وهي:

أ. ممارسات متعلقة بأنشطة التشغيل: وتتضمن زيادة المبيعات، خفض المصروفات الاختيارية، والإفراط في الإنتاج.

ب. ممارسات متعلقة بالأنشطة الاستثمارية: وتتضمن تغيير توقيت بيع الأصول الثابتة، تغيير توقيت الأرباح الناتجة من بيع الأوراق المالية.

ج. ممارسات متعلقة بالأنشطة التمويلية: وتتضمن التأثير على الأرباح من خلال عمليات إعادة شراء الأسهم وتوقيت تنفيذ حق خيارات شراء الأسهم.

وقد أشارت العديد من الدراسات (إبراهيم، 2017؛ الصاوي، 2019؛ السيد، 2019؛ عبد

المجيد، 2020؛ عبدالقادر، 2020؛ Chen et al., 2020؛ Mahfuja, 2018؛ Yuanhui et al., 2018؛

Cupertino et al., 2015؛ Sun et al., 2014؛ Achleitner et al., 2014) إلى

زيادة اتجاه الشركات لإدارة أرباحها باستخدام الأنشطة الحقيقية مقارنة بأساس الاستحقاق، وذلك للعديد من الأسباب والدوافع، من أهمها:

- انخفاض مخاطر اكتشاف إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية نظراً لانخفاض احتمالات مراجعتها من قبل مراقبي حسابات الشركة. يعكس ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات الاختيارية، تكون أكثر عرضه للاكتشاف من مراقبي حسابات الشركة، حيث يقوم مراقبو الحسابات بعمليات مراجعة تحليلية وتفصيلية من شأنها أن تؤدي إلى اكتشاف تلك الممارسات بسهولة، وخاصة في الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى.

- تتم ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات الاختيارية بشكل لاحق لنتيجة النشاط، بينما ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية تمكن الإدارة من التلاعب بالأرباح في أي وقت على مدار العام وفقاً لرغبتهم وحسب ما يناسبهم.

- محدودية البدائل المحاسبية التي من الممكن من خلالها تتم ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات الاختيارية، من خلال تغيير استخدام تلك البدائل، بينما ممارسات إدارة الأرباح

---

(1) تعتمد إدارة الأرباح من خلال الأنشطة والعمليات الحقيقية للشركة على النموذج الذي قدمه (Roychawdhury, 2006).

- من خلال الأنشطة الحقيقية يمكن أن تتم على نطاق أوسع، حيث إن الشركات لديها العديد من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- المتطلبات الصارمة على ممارسات إدارة الأرباح بعد إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، حيث أشارت دراستا (Ipino & HO et al., 2015; Parboneti, 2017) إلى زيادة اتجاه الشركات لممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية بعد إصدار (IFRS) نظراً لفاعليتها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات الاختيارية.
- الإجراءات المشددة على ممارسات إدارة الأرباح بعد إصدار قانون (SOX) Sarbanes Oxely في يوليو 2002م، وتفعيل حوكمة الشركات Corporate Governance، مما أوجد بيئة تنظيمية ورقابية أكثر فاعلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح بالمستحقات الاختيارية، وترتب على ذلك زيادة ممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية.
- 4/3/6- النتائج الاقتصادية المترتبة على إدارة الأرباح:**

على الرغم من أن المديرين يدركون أن ممارسات إدارة الأرباح وإن كانت تحقق منافع ذاتية لهم أو للشركة ذاتها، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأمد البعيد. وقد أوضحت دراسة (Mulford & Comiskey, 2002) من خلال عينة تتكون من (207) محلل مالي بالولايات المتحدة الأمريكية، أشار (141) منهم إلى وجود آثار سلبية واضحة لإدارة الربح، في حين أشار (66) إلى وجود آثار إيجابية.

ويمكن للباحثين تحديد أهم المشاكل التي قد تنتج عن ممارسة إدارة الأرباح فيما يأتي: (El محمد، 2018؛ حسين، 2018؛ عطية، 2019؛ محمود، 2020؛ راشد، 2020؛ عطية، 2020؛ محمد، 2017؛ Brian et al., 2015؛ Ismail, 2017؛ Deeb & Ramadan, 2020؛ حماد، 2017؛ راشد، 2020):

1- **تخفيض قيمة الشركة:** تتخذ الإدارة العديد من قرارات التشغيل بغرض التأثير على الأرباح في الأجل القصير، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للشركة. فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام الشركة ببيع المنتج في اليوم الأخير من شهر ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل إذا تم بيع المنتج ذاته لهلعميل ذاته في بداية العام التالي.



- 2- اندثار وتلاشي السلوك الأخلاقي: سبقت الإشارة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح تنقسم إلى نوعين: إدارة الأرباح التي تقع داخل نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة، والنوع الآخر إدارة الأرباح التي تخرج عن نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة وهذا النوع يُعدُّ غشاً محاسبياً Accounting Fraud. وعلى ذلك فإذا سلمنا بأن إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير والمبادئ المحاسبية بشكل واضح، فإن ممارستها مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية. فالشركة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة ممارسة مقبولة. هذا بالإضافة إلى أن الخطر الذي يتحمله المديرون من وراء ممارسة إدارة الأرباح يخلق مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها.
- 3- إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية: حيث ممارسات إدارة الأرباح لا تتم على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضاً على مستوى الإدارة التشغيلية. ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا، إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.
- 4- العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية: حيث وقعت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها. فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات من القرن الماضي وقعت البورصة غرامة قيمتها مليون دولار على شركة "W.R. Grace & Co" وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها. وهذا في حد ذاته - إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها - يُعدُّ مكلفاً جداً للشركة، بالإضافة إلى تأثيره السلبي على قيمة الشركة الاقتصادية.
- 5- التأثير السلبي على أداء الأسهم: إن ممارسة إدارة الأرباح سواء تم اكتشافها أم لم يتم سوف يترك تأثيراً سلبياً على أداء الأسهم وذلك لما يأتي:
  - إنه في ظل اكتشافها يحدث رد فعل سلبي من قبل المستثمرين تجاه هذا السلوك مما يؤدي إلى انخفاض أسعار الأسهم.
  - إنه في ظل عدم اكتشافها تظهر سوق المال أسعاراً غير حقيقية للأسهم لا تعبر عن الأداء الحقيقي للشركة، ويترك ذلك تأثيراً سلبياً على أسعار الأسهم في المستقبل. أي أن ممارسات إدارة الأرباح يمكن أن تؤثر سلباً على حركة سوق الأوراق المالية في الوقت الحالي والمستقبلي مما ينعكس على الأداء الاقتصادي للمجتمع كلياً.
- 6- الضرر الاجتماعي: حيث حاولت (Lev, 2003) الكشف عن الآثار السلبية لإدارة الأرباح من خلال التركيز على الأضرار الاجتماعية الناتجة عنها والمتمثلة في التكاليف الاجتماعية مثل:

- التكاليف الاجتماعية الناتجة عن الاستثمارات الخاطئة من قبل الشركات في الفترات التي يتم فيها التلاعب في الأرباح. فعلى سبيل المثال شركة إنرون الأمريكية أنفقت ما قيمته بليون دولار خلال السنوات الثلاثة السابقة على اكتشاف تلاعبها في الأرباح على تكنولوجيا المعلومات بالشركة، تلك المبالغ ما كانت ستنتفك لو أن الشركة قامت بالإفصاح عن خسائرها الحقيقية.
  - التكاليف الاجتماعية الناتجة عن حماية المجتمع من سلوك الإدارة الانتهازي والمتمثلة في إلزام الشركات بمراجعة قوائمها المالية، وكذلك قيام مجلس الإدارة بالعديد من الأنشطة بغرض الحد من هذا السلوك.
  - التكاليف الاجتماعية المتمثلة في وضع نظم قانونية لحماية المستثمر أو إنشاء مؤسسات عامة لهذا الغرض، فقد تلجأ العديد من الدول لوضع القوانين المناسبة للحد من إدارة الأرباح وإلزام الشركات بالتقرير عن الأداء الاقتصادي الحقيقي وهذا يُعد في حكم التكاليف الاجتماعية. فعلى سبيل المثال قام الكونجرس الأمريكي في يوليو 2002م وبعد اكتشاف العديد من الفضائح المحاسبية بتمرير قانون Sarbanes- Oxley بهدف إعادة تنظيم الأمور المحاسبية.
- 7- زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات: حيث يمكن أن تؤثر ممارسات إدارة الأرباح سلبيًا على جودة المعلومات الصادرة عن الشركة، مما يجعل المتعاملين بأسواق المال يتخذون قرارات خاطئة بسبب زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات، وهذا قد يتسبب بحالة عدم انضباط السوق في الأجل الطويل.
- 8- انخفاض الأداء المستقبلي للشركة وتدهور المركز التنافسي للشركة.
- 9- زيادة تكلفة التمويل: حيث إن تقييم المستثمرين لأداء الشركة يجعلهم يشعرون بالتعرض لمزيد من المخاطرة عند شراء أسهم تلك الشركة، مما يترتب عليه إضافة (علاوة مخاطر إضافية) لمعدل العائد المطلوب تحقيقه على سهم الشركة، وهذا ينتج زيادة تكلفة التمويل عند طرح تلك الأسهم.
- 10- التعثر وال فشل المالي في الأجل الطويل: يمكن أن تؤدي ممارسات إدارة الأرباح إلى تعرض الشركة لهزات مالية وتشغيلية قد تنتهي بها إلى التعثر والفشل المالي، مما يؤثر على بقاء واستمرار الشركة في سوق الأوراق المالية.

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أن ممارسة الإدارة لسلوك إدارة الأرباح، وإن كان يحقق منافع ذاتية ومصالحهم في الأجل القصير، إلا أنه يتعارض مع أهداف ومصالح الشركة في الأجل الطويل. لذا ينبغي على المحاسبة القضائية أن تعمل جاهدة على اكتشاف سلوك إدارة الأرباح والإعلان عنه. ولكي تنجح المحاسبة القضائية في أداء هذا الدور عليها أن تنجز مهامها بالجودة المطلوبة، ويتناول الباحثون في الجزء التالي لدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

#### 4/6- آليات المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح:

لقد تزايد الاهتمام خلال الفترة الماضية في العديد من الدول المتقدمة بالمحاسبة القضائية وآثارها على مكافحة حالات الغش والفساد، وكان ذلك نتيجة لقصور برامج المحاسبة التقليدية في تأهيل الخريجين والمحاسبين والمراجعين بالمهارات والمعارف والقدرات اللازمة لمنع، وتقليل، واكتشاف، والإفصاح عن حالات الغش والفساد التي تسببت في العديد من الانهيارات المحاسبية التي حدثت للعديد من الشركات حول العالم في الفترة الماضية، وترتب على ذلك زيادة الطلب على آليات المحاسبة القضائية التي تساعد على مكافحة الغش والفساد وخاصة في بيئة الأعمال الإلكترونية (أحمد، 2013).

ويشير الباحثون إلى أن ممارسات إدارة الأرباح، ترجع إلى وجود العديد من الفرص والدوافع والمبررات التي تساعد على ارتكاب مثل هذه الممارسات، والتي يمكن الحد منها عن طريق مجموعة من الآليات والتي تتمثل في:

- الالتزام بمعايير محاسبية عالية الجودة.
- الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة.
- تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية.
- تفعيل آليات الحوكمة (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة).
- زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
- تفعيل دور المحاسب القضائي.

ويسعى الباحثون في هذا الجزء إلى اقتراح مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويعتمد هذا المدخل على أربعة محاور رئيسية، وهي على النحو الآتي:

**المحور الأول:** مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية.

**المحور الثاني:** تحديات استخدام المحاسبة القضائية وسبل معالجتها.

**المحور الثالث:** المقومات اللازمة لاستخدام المحاسبة القضائية في الكشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

**المحور الرابع:** آليات المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وقد تم التعرض للمحاور الثلاثة الأولى عند تناول الإطار الفكري للمحاسبة القضائية، أما بالنسبة للمحور الرابع، فيمكن القول إن أهم آليات المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح – من وجهة نظر الباحثين – تتمثل في الآتي:

- التطبيق السليم لإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- قيام المحاسب القضائي بتحليل المعلومات المالية بغرض استخدامها في المحاكم والمنازعات القضائية يُساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- تُساهم المحاسبة القضائية في دعم وتعزيز عمل المراجع الداخلي والخارجي وذلك في إطار العلاقة التكاملية بينهما، مما ينعكس على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- إدراك المحاسب القضائي بأشكال الغش والتلاعب ونماذج التنبؤ والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح يُقلل ويُحد من تلك الممارسات.
- ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني قد يساعده في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.
- تقديم المحاسبة القضائية لمعلومات عن مدى التزام الشركات بالتشريعات والقوانين قد يُحد من إدارة الأرباح.
- تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء على الغش والتلاعب في التقارير المالية ومصادر الأموال واستخداماتها، يساعد على إقرار الحق والعدالة ويُحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- ويشير الباحثون إلى أن كفاءة المحاسبة القضائية ومستوى تمكُّنها من اكتشاف والحد من ممارسات إدارة الأرباح ترجع في الأساس إلى درجة ومستوى كفاءة وإمكانيات المحاسب القضائي،

ولقد تناول الباحثون للمؤهلات والمهارات الواجب توافرها في المحاسب القضائي في بند 5/2/6. هذا ويمكن تطوير إمكانيات المحاسب القضائي من خلال العديد من الآليات -بالإضافة لما سبق ذكره- والتي من أهمها ما يأتي:

- تطوير برامج التعليم المحاسبي في الجامعات: حيث يجب على الجامعات -المصرية والسعودية- متمثلة في أقسام المحاسبة بكليات التجارة والعلوم الإدارية على مستوى مرحلة البكالوريوس بتخصيص وتدريب مقررات خاصة بالمحاسبة القضائية، أما على مستوى الدراسات العليا فيمكن أن يتم إنشاء دبلوم مهني متخصص خاص بالمحاسبة القضائية.
- عقد دورات تدريبية لتنمية مهارات المحاسبين في المجال القضائي.
- وضع وإصدار ميثاق لأداب وسلوك مهنة المحاسبة القضائية (ميثاق السلوك المهني للمحاسب القضائي).
- تدعيم استقلال وموضوعية المحاسب القضائي.
- إصدار معايير خاصة بالمحاسبة القضائية لتحديد واجبات وحقوق المحاسب القضائي، والمؤهلات والصفات الواجب توافرها في المحاسب القضائي، ومجالاتها وأساليبها، وطرق اكتشافها للغش وممارسات إدارة الأرباح.

### 5/6- الدراسة التطبيقية واختبارات الفروض:

إن قيمة البحث العلمي تتبع وتتحقق من خلال ارتباطه بالواقع العملي، واستكمالاً للفائدة المرجوة من البحث، يركز الباحثون في هذا الجزء على اختبار فروض البحث من خلال استطلاع آراء خمس فئات مهمة ذات علاقة وطيدة بموضوع الدراسة، ويسعى الباحثون من خلال هذه الدراسة إلى اختبار مدى صحة الفروض الآتية:

#### 1/5/6-فروض الدراسة:

-الفرض الأول  $H_{01}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

-الفرض الثاني  $H_{02}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص أسباب وأساليب وآثار وآليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

- **الفرض الفرعي الأول من الفرض الثاني H<sub>021</sub>** : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بأسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح".
  - **الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثاني H<sub>022</sub>** : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص أساليب ممارسات إدارة الأرباح".
  - **الفرض الفرعي الثالث من الفرض الثاني H<sub>023</sub>** : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم للآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح".
  - **الفرض الفرعي الرابع من الفرض الثاني H<sub>024</sub>** : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم فيما يتعلق بآليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح".
  - **الفرض الثالث H<sub>03</sub>**: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مساهمة المدخل المقترح بدور فعال لاستخدام المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".
  - **الفرض الفرعي الأول من الفرض الثالث H<sub>031</sub>** : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية".
  - **الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثالث H<sub>032</sub>**: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمعوقات تطبيق المحاسبة القضائية".
  - **الفرض الفرعي الثالث من الفرض الثالث H<sub>032</sub>**: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمقومات تطبيق المحاسبة القضائية".
  - **الفرض الرابع H<sub>04</sub>**: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقضي منهم بخصوص آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح".
- 2/5/6 - أسلوب الدراسة:**

اعتمد الباحثون في هذه الدراسة على أسلوب قائمة الاستقصاء بشكل أساسي، حيث قام الباحثون بإعداد هذه القائمة في شكل أسئلة-تم صياغتها في ضوء فروض وأهداف الدراسة-يمكن

من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها لتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، وقد تم توزيع القائمة على عينة من مستخدمي القوائم المالية، الخبراء المحاسبين المقيدين بجدول خبراء المحاكم الاقتصادية، مراقبي الحسابات في شركات المساهمة، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية والسعودية من ذوي تخصص المحاسبة والمراجعة.

كما قام الباحثون بإجراء مقابلات شخصية مع بعض أفراد العينة، لإيضاح هذه الدراسة ومضمون الأسئلة، بما يحقق فهمهم لمعنى ومغزى الأسئلة من ناحية، والتحقق من ملاءمة أسئلة الاستقصاء من ناحية أخرى، وبالتالي ضمان دقة، وسلامة الإجابة عليها.

### 3/5/6- مجتمع وعينة الدراسة:

تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة على النحو الآتي:

1- مستخدمو القوائم المالية، باعتبارهم أحد الأطراف المحورية، وذوي الصلة الوثيقة في دراسة موضوع هذا البحث. وقد تم اختيار عينة حكمية، من بين المساهمين المستثمرين بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية. وقد تحددت العينة في (50) مفردة.

2- الخبراء المحاسبون المقيدون بجدول خبراء المحاكم الاقتصادية، باعتبارهم من أهم الأطراف ذوي الصلة، في دراسة موضوع هذا البحث. وقد تم اختيار عينة حكمية، من بين الخبراء الحسابيين بالمحاكم، بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية. وقد تحددت العينة في (60) مفردة.

3- مراقبو حسابات شركات المساهمة، باعتبارهم أحد الأطراف المحورية في دراسة موضوع هذا البحث، وقد تم اختيار عينة حكمية من مراقبي الحسابات الخارجيين لشركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية، وقد تم اختيار عينة حكمية تتكون من (80) مفردة.

4- أعضاء هيئة التدريس (الأكاديميون)، باعتبارهم أحد الأطراف المحورية والذين يمثلون الجانب التنظيري والمعرفي في دراسة موضوع هذا البحث، بكل من جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية. وقد تم اختيار عينة حكمية تتكون من (60) مفردة.

وقد حرص الباحثون على الحصول على أعلى نسبة ردود من أطراف محيط الدراسة الميدانية، وذلك من خلال القيام بالاتصال المباشر بتلك الأطراف، وتكرار إرسال الاستبيان إلى الأطراف المشاركة في الدراسة.

#### 4/5/6- تصميم أداة الدراسة التطبيقية:

في ضوء أهداف وفروض البحث التي سبق الإشارة إليها، قام الباحثون بتصميم استمارة استبيان، يتمثل هدفها الرئيس في جمع البيانات، من أفراد مجتمع البحث وعينته، وقد تم تصميم قائمة الاستبيان في تسعة أسئلة تغطي الأنشطة التي تقوم بها المحاسبة القضائية، والتي يمكن أن تلعب دورًا حيويًا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وقد تم تصميم استمارة الاستبيان على أساس استخدام مقياس ليكرت المتدرج الخماسي Likert scaling Method، بواقع (5) درجات للاختيار موافق تمامًا، (4) درجات للاختيار موافق، (3) للاختيار غير محدد أو محايد، (2) درجة للاختيار غير موافق، (1) درجة للاختيار غير موافق على الإطلاق.

#### 5/5/6- التوزيع النسبي لعينة الدراسة:

بلغ حجم العينة من فئات الدراسة (205) مفردة، ويمكن للباحثين توضيح التوزيع النسبي لإجمالي العينة على المجموعات المكونة لمجتمع الدراسة من خلال الجدول الآتي:

#### جدول رقم (1) يوضح التوزيع النسبي لإجمالي العينة على مجموعات الدراسة التطبيقية

النسبة	العدد	البيان
20%	50	مستخدمو القوائم المالية.
24%	60	الخبراء الحسابيون المقيدون بجدول خبراء المحاكم الاقتصادية.
32%	80	مراقبو حسابات شركات المساهمة.
24%	60	أعضاء هيئة التدريس (الأكاديميون).
100%	205	الإجمالي

#### 6/5/6- توزيع قوائم الاستقصاء وتلقي الردود:

وزع الباحثون (250) قائمة استقصاء من خلال الفاكس والبريد الإلكتروني والتسليم باليد، ويوضح الجدول رقم (2) عدد القوائم الموزعة والمستردة لفئات الدراسة المختلفة على النحو الآتي:

#### جدول رقم (2) يوضح عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

القوائم الصالحة للتحليل		القوائم غير المقبولة	القوائم المستردة	القوائم الموزعة	عينة أو أطراف الدراسة التطبيقية
النسبة	العدد				



50	42	4	38	76%	مستخدمو القوائم المالية.
60	51	3	48	80%	الخبراء المحاسبون المقيدون بجداول خبراء المحاكم الاقتصادية.
80	72	6	66	82.5%	مراقبو حسابات شركات المساهمة.
60	53	0	53	88.3%	أعضاء هيئة التدريس (الأكاديميون).
250	218	13	205	82%	الإجمالي

كما يبين الجدول الآتي عدد ومعدل الردود الصالحة للتحليل وفقاً للمجال الجغرافي (المكاني) وذلك على النحو الآتي:

### جدول رقم (3) يوضح عدد الردود الصالحة للتحليل وفقاً للوظيفة

المملكة العربية السعودية		جمهورية مصر العربية		عينة أو أطراف الدراسة التطبيقية
النسبة	العدد	النسبة	العدد	
20.21%	20	16.98%	18	مستخدمو القوائم المالية.
23.23%	23	23.58%	25	الخبراء المحاسبون المقيدون بجداول خبراء المحاكم الاقتصادية.
31.31%	31	33.02%	35	مراقبو حسابات شركات المساهمة.
25.25%	25	26.42%	28	أعضاء هيئة التدريس (الأكاديميون).
100%	99	100%	106	الإجمالي

وفي ضوء الجدولين السابقين (2،3) يتضح أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يعد معدلاً مرتفعاً، وهو ما يمكن الاعتماد عليه في تحديد الدور الذي يمكن أن تقوم به المحاسبة القضائية من خلال الأنشطة التي تمارسها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

### 7/5/6- التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة:

يوضح الجدول الآتي التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة المختلفة:

### جدول رقم (4) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لمفردات عينة الدراسة

النسبة	التكرار	مفردات عينة الدراسة
18.5%	38	مستخدمو القوائم المالية.
23.4%	48	الخبراء المحاسبون المقيدون بجداول خبراء المحاكم الاقتصادية.
10.09%	66	مراقبو حسابات شركات المساهمة.
32.2%	53	أعضاء هيئة التدريس (الأكاديميون).

الإجمالي	205	%100
----------	-----	------

كما يبين الجدول الآتي التوزيع التكراري والنسبي لبيئتي الدراسة التطبيقية على النحو الآتي:

**جدول رقم (5) يوضح التوزيع التكراري والنسبي لبيئتي الدراسة التطبيقية**

النسبة	التكرار	بيئة الدراسة
%51.7	106	جمهورية مصر العربية.
%48.3	99	المملكة العربية السعودية.
%100	205	الإجمالي

ويخلص الباحثون من الجدولين السابقين (4،5)، إلى إمكانية الاعتماد على ردود مفردات عينة الدراسة، نظرًا لاشتمالها على فئات متعددة من المحيط المهني للمحاسبة القضائية، بكلٍ من: جمهورية مصر العربية، والمملكة العربية السعودية، الأمر الذي يتوقع معه الباحثون، إمكانية الحصول منهم على إجابات موضوعية، مبنية على رصيد معقول من الخبرة المتخصصة في مجال الواقع العملي.

**8/5/6 - اختبار مدى ثبات صدق الاستقصاء:**

لبيان مدى ثبات قائمة الاستقصاء تم حساب معامل الثبات Alpha أو ما يسمى بمعامل الاعتمادية لأسئلة الاستقصاء وذلك لتحديد مصداقية ومدى درجة الاعتماد على المقاييس المستخدمة في الدراسة وقوة الاتساق الداخلي بين أسئلة الاستقصاء، ويمكن عرض معاملي الثبات والصدق للأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول الآتي:

**جدول رقم (6) يوضح معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستقصاء**

**"اختبار ألفا كرونباخ" Cronbach's Alpha**

معامل الصدق	معامل الثبات (ألفا)	عدد العبارات المتعلقة بالفرض	الفرض
-	-	1	الأول (1)

(1) الفرض الأول يغطيه السؤال الأول من قائمة الاستبيان ولا ينطبق عليه اختبار ألفا كرونباخ

0.994	0.988	33	الثاني
0.996	0.992	28	الثالث
0.997	0.994	13	الرابع

يتضح من الجدول السابق رقم (6) أن معاملي الثبات والصدق يقتربان من الواحد الصحيح مما يشير إلى أن التناسق الداخلي للعبارات المستخدمة في البحث يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة.

### 9/5/6 - عرض وتحليل نتائج الاستقصاء واختبار الفروض:

قام الباحثون بتفريغ الإجابات على الأسئلة بجدول البيانات، وتم تحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical package for social science المعروف باسم (SPSS) وقد تطلبت طبيعة البيانات تحديد الأدوات الإحصائية اللازمة والملائمة، والتي تتمثل فيما يأتي:

#### أولاً: الإحصاءات الوصفية:

-الوسط الحسابي Mean.

-الانحراف المعياري Standard Deviation.

#### ثانياً: الاختبارات الإحصائية:

تشير هذه الاختبارات إلى الإحصاءات الاستدلالية Inferential Statistics وتختص بطرق تحليل وتفسير واستخلاص الاستنتاجات من عينة البحث للتوصل إلى قرارات تخص المجتمع ومن هذه الأساليب التي استخدمها الباحثون ما يأتي:

-اختبار المصدقية والاعتمادية Reliability Analysis.

-اختبار "ت" T Test.

-اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis Test.

-اختبار مان وتنيي Mann-Whitney Test.

-معامل الارتباط Coefficient of Correlation.

-معامل التحديد Coefficient of Determination.

-نموذج الانحدار Regression model.

1/9/5/6 -نتائج اختبار الفرض الأول  $H_{01}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح". تم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال الأول من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج على النحو الآتي:  
**أولاً: الإحصاء الوصفي:** التوزيع التكراري والنسبي لدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:  
**أ- على مستوى العينة الكلية:** توصيف آراء عينة الدراسة حول دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (7) يوضح دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

درجة الموافقة	نسبة معامل الاختلاف %	مستوى المعنوية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
موافقة	29	0.000	1.06141	3.6293	106	من وجهة نظركم: هل ترون أن المحاسبة القضائية لها دوراً مهماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

وفي ضوء الجدول السابق رقم (7) يتضح اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة على أن للمحاسبة القضائية دوراً مهماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك بالنسبة للعينة كلها في البيئة المصرية والبيئة السعودية. ويؤكد ذلك نسبة الاختلاف 29.2% (الانحراف المعياري تقسيم الوسط الحسابي)، ويشير مستوى المعنوية (أقل من 0.05) إلى اتفاق بين آراء عينة الدراسة بشأن الدور المهم للمحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.  
**ب- على مستوى بيئتي الدراسة (المصرية والسعودية):** توصيف آراء عينة الدراسة حول دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (8) يوضح دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

درجة الموافقة	نسبة معامل الاختلاف %	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	دور المحاسبة القضائية
---------------	-----------------------	----------------------------	-------------------	---------------	-----------------------

السعود	مصر	السعودية	مصر	السعود	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
موافقة	موافقة	28.6	29.9	0.035	0.02	1.0497	1.0759	3.6667	3.59	من وجهة نظركم: هل ترون أن المحاسبة القضائية لها دورًا مهمًا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟

في ضوء الجدول السابق رقم (8) يتضح اتجاه الوسط الحسابي العام إلى الموافقة على أن للمحاسبة القضائية دورًا مهمًا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويؤكد ذلك نسبة معامل الاختلاف في مصر 29.9%، بينما في السعودية 28.62%. وكذلك مستوى المعنوية (0.021) مصر بينما السعودية (0.035)، وهذا يشير إلى اتفاق الآراء بخصوص دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. لكن موافقة البيئة السعودية أقوى من موافقة البيئة المصرية.

#### ثانيًا: التحليل الإحصائي:

**1- على مستوى العينة الكلية:** تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

جدول رقم (9) يوضح اختبار *Chi-Square* بشأن تصورات العينة

لدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square $\chi^2$	من وجهة نظركم: هل ترون أن المحاسبة القضائية لها دورًا مهمًا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
0.000	4	101.951	

من الجدول السابق رقم (9) يتضح أن الدلالة الإحصائية جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على مستوى العينة الكلية.

**ب- على مستوى بيئتي الدراسة (المصرية والسعودية):** تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

جدول رقم (10) اختبار *Chi-Square* بشأن تصورات العينة لدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			من وجهة نظركم: هل ترون أن المحاسبة القضائية لها دوراً مهماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square <math>\chi^2</math></i>	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square <math>\chi^2</math></i>	
0.000	4	43.879	0.000	4	60.981	

من الجدول السابق رقم (10) يتضح أن الدلالة الإحصائية جاءت أقل من 0.05 ( $Asymp. Sig < 0.05$ ) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقضي منهم (على مستوى العينة) بخصوص دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وذلك على مستوى البيئة المصرية والبيئة السعودية.

ج- على مستوى الفئات:

ج/1- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

جدول (11) يوضح اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان تصورات فئات الدراسة لدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			من وجهة نظركم: هل ترون أن المحاسبة القضائية لها دوراً مهماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
<i>Asym p. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal-Wallis <math>\chi^2</math></i>	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal - Wallis <math>\chi^2</math></i>	
0.046	4	2.906	0.015	4	5.243	

يتضح من الجدول السابق رقم (11) أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء الفئات المستقضي منهم، أقل من 0.05 ( $sig. < 0.05$ )، وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقضي منهم وهذا يؤكد الاختلاف ما بين آراء العينة.

ج/2- اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة لدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

جدول (12) يوضح اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن

### تصورات فئات الدراسة لدور المحاسبة القضائية في ممارسات إدارة الأرباح

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		من وجهة نظركم: هل ترون أن المحاسبة القضائية لها دورًا مهمًا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؟
	السعودية	مصر	
0.0293	25.325	32.587	

من الجدول السابق رقم (12) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) أقل من 0.05 (sig. < 0.05) بين آراء كل الفئات، حيث تطابق ذلك مع رأي العينة. وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم، بشأن تصورات فئات الدراسة لدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

في ضوء ما سبق يتضح عدم صحة الفرض الأول  $H_{01}$  لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

2/9/5/6- نتائج اختبار الفرض الثاني  $H_{02}$  : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصى منهم بخصوص دوافع ممارسات إدارة الأرباح. وتم اشتقاق ثلاثة فروق فرعية من هذا الفرض، وتمت صياغة هذا الفرض والفروض الفرعية له للإجابة عن الأسئلة الثاني والثالث والرابع والخامس من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج على النحو الآتي:

1/2/9/5/6- الفرض الفرعي الأول من الفرض الثاني  $H_{02.1}$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بأسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح. وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال الثاني من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج على النحو الآتي:

أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي لأسباب ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

أ- على مستوى العينة الكلية: توصيف آراء عينة الدراسة حول أسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح:

### جدول رقم (13) يوضح ترتيب أسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح

الترتيب	درجة الموافقة	نسبة معامل الاختلاف %	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح
3	موافقة	27.5	**0.000	.976	3.5472	لتحقيق أهداف خاصة بها.

الترتيب	درجة الموافقة	نسبة معامل الاختلاف %	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح
7	موافقة	31.2	0.010	1.0096	3.2341	لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.
4	موافقة	26.2	0.000	0.8742	3.3415	لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.
2	موافقة	24.8	0.021	0.9113	3.6683	لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية.
6	موافقة بشدة	20.8	**0.000	0.6874	3.2976	-لتجنب التكاليف السياسية.
1	موافقة بشدة	19	**0.000	0.7354	3.8794	عند تغيير الشركة للإدارة.
5	موافقة	34.2	0.0405	1.13165	3.3042	لتفادي الآثار السلبية لجائحة COVID-19 (المعروف بفيروس كورونا).

يتضح من الجدول السابق رقم (13) أن الوسط الحسابي لعينة الدراسة يتجه للموافقة على أسباب ودوافع سعي الإدارة لممارسة إدارة الأرباح، وجاء "عند تغيير الشركة للإدارة" في المرتبة الأولى، بينما يأتي دافع "لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية" في المرتبة الأخيرة، ويؤكد ذلك نسبة معامل الاختلاف (أكبر نسبة 34.2%). وكذلك مستوى المعنوية أقل من 0.5 لكافة العناصر.

ب- على مستوى بيئتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة حول أسباب سعي الإدارة للممارسات إدارة الأرباح:

#### جدول رقم (14) يوضح ترتيب أسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح

الترتيب	نسبة عامل الاختلاف %	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح				
السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر



3	3	32.2	28.7	0.010	0.002	1.097	1.0154	3.413	233.54	تحقيق أهداف خاصة بها.
7	6	35.2	32.4	0.065	0.215	1.146	1.0420	3.253	3.2170	تحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.
6	7	31.1	29.5	0.016	0.021	1.022	1.0006	3.293	.38682	تحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.
2	1	28.1	21.4	0.006	0.003	0.993	.81310	3.535	3.7925	لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات
5	5	46.9	33	0.002	0.000	1.082	1.0864	2.304	13.292	لتجنب التكاليف السياسية.
1	2	22.1	30.6	0.000	0.000	0.802	1.1378	3.626	3.7170	عند تغيير الشركة للإدارة.
4	4	34.1	41.9	0.001	0.082	1.130	1.3781	3.313	3.2925	لقا دي الآثار السلبية لجائحة COVID-19 (المعروف بفيروس كورونا).

يتضح من الجدول السابق رقم (14) اتجاه الوسط الحسابي لعينة الدراسة سواء في البيئة المصرية أم البيئة السعودية للموافقة على تأثير تلك الدوافع لسعي الإدارة لممارسات إدارة الأرباح، حيث جاءت "لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات" في المرتبة الأولى للبيئة المصرية (معامل الاختلاف 21.4%). بينما "عند تغيير الشركة للإدارة". في البيئة السعودية (معامل الاختلاف 22.1%). بينما يأتي دافع "تحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين" في الترتيب الأخير للبيئة المصرية، بينما يأتي "تحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية" للبيئة السعودية، بينما اتفقا في الترتيب الثالث والرابع والخامس، وأن الترتيب جاء دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 لكافة العناصر.

#### ثانياً: التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة الكلية: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص أسباب ودوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

#### جدول رقم (15) يوضح اختبار Chi-Square بشأن تصورات

##### العينة لأسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح

Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square $\chi^2$	أسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح
-------------	------	---------------------	---------------------------------------------

0.000	4	154.488	لتحقيق أهداف خاصة بها.
0.000	4	71.659	لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.
0.000	4	84.537	لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين
0.000	4	78.454	لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية.
0.0501	4	92.098	لتجنب التكاليف السياسية.
0.000	4	353.580	- عند تغيير الشركة للإدارة.
0.0274	4	47.22	لتفادي الآثار السلبية لجائحة COVID-19 (المعروف بفيروس كورونا).

من الجدول السابق رقم (15) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig <0.05) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص أسباب ودوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح. ما عدا بند تجنب التكاليف السياسية فيوجد حوله اتفاقاً، أي لا توجد فروق معنوية بخصوص تأثيره.

أ- على مستوى بيئتي الدراسة (المصرية والسعودية): اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص أسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

**جدول رقم (16) اختبار Chi-Square بشأن تصورات العينة لأسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح**

السعودية			مصر			أسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح
Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square $\chi^2$	Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square $\chi^2$	
0.000	4	47.919	0.000	4	11.437	لتحقيق أهداف خاصة بها.
0.0120	4	24.568	0.000	4	52.962	لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.
0.000	4	35.091	0.000	4	51.83	لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين

0.008	4	20.717	0.000	4	64.717	لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية.
0.053	4	45.891	0.066	4	47.491	لتجنب التكاليف السياسية.
0.000	4	98.293	0.000	4	15.751	عند تغيير الشركة للإدارة.
00.000		22.162	0.002	4	25.226	لتفادي الآثار السلبية لجائحة COVID-19 (فيروس كورونا).

من الجدول السابق رقم (16) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig <0.05) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص أسباب ودوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح. ما عدا بند تجنب التكاليف السياسية فهناك اتفاق بشأنه، أي لا توجد فروق معنوية بخصوص تأثيره.

ب- على مستوى الفئات:

ب/1 - تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص أسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح، ثم اختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

### جدول (17) يوضح اختبار *Kruskal-Wallis* بخصوص

#### أسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			أسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح
Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal - Wallis $\chi^2$	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal- Wallis $\chi^2$	
0.003	4	4.132	0.0021	4	1.276	لتحقيق أهداف خاصة بها.
0.024	4	6.753	0.0127	4	13.661	لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.
0.072	4	37.792	0.012	4	55.859	لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين

0.035	4	7.260	0.006	4	10.616	لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية.
0.045	4	3.535	0.0492	4	5.772	لتجنب التكاليف السياسية.
0.061	4	0.380	0.009	4	2.677	- عند تغيير الشركة للإدارة.
0.0214		18.530	0.005		22.085	لتفادي الآثار السلبية لجائحة COVID-19 (المعروف بفيروس كورونا).

يتضح من الجدول السابق رقم (17) أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء الفئات المستقصى منهم (Kruskal-Wallis)، لكل البنود (ما عدا "عند تغيير الشركة للإدارة") أقل من 0.05 (sig. < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء الفئات المستقصى منهم لكل البنود، بينما لا توجد فروق معنوية بين آراء الفئات المستقصى منهم بخصوص "عند تغيير الشركة للإدارة"، سواء للبيئة المصرية أم البيئة السعودية.

ب/2- اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة لدوافع الإدارة لممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

### جدول (18) يوضح اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن

تصورات فئات الدراسة لأسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		أسباب سعي الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح
	السعودية	مصر	
0.0244	224.500	39.8500	لتحقيق أهداف خاصة بها.
0.0254	189.500	304.500	لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.
0.0135	223.200	103.200	لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين
0.068	217.00	394	لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية.
0.0423	202.500	321.300	لتجنب التكاليف السياسية.
0.0621	225	407.500	عند تغيير الشركة للإدارة.
0.000	153.00	292.500	لتفادي الآثار السلبية لجائحة COVID-19 (المعروف بفيروس كورونا).

من الجدول السابق رقم (18) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) أقل من  $0.05$  ( $sig < 0.05$ ) بين آراء كل الفئات لغالبية البنود. وهذا يتفق مع رأي العينة وفقاً لاختبار (Kruskal-Wallis) وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن الاختلاف بين تصورات كل فئتين من فئات الدراسة لأسباب قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح. ما عدا سببين هما: "عند تغيير الشركة للإدارة" و "لتخفيض العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية" لا يوجد اختلاف بشأنهما.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الأول من الفرض الثاني  $H_{021}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بأسباب سعي الإدارة الى ممارسات إدارة الأرباح".

2/2/9/5/6- الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثاني  $H_{02.2}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصى منهم بخصوص أساليب ممارسات إدارة الأرباح"، وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال الثالث من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج الآتية:

أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري لأساليب الإدارة لممارسات إدارة الأرباح:

أ- على مستوى العينة الكلية: توصيف آراء عينة الدراسة حول لجوء الإدارة إلى التأثير عمداً على رقم صافي الربح:

جدول رقم (19) يوضح أساليب ممارسات إدارة الأرباح.

الترتيب	درجة الموافقة	نسبة معامل الاختلاف	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	أساليب ممارسات إدارة الأرباح.
2	موافقة	29.8	0.038	1.05884	3.5512	106	التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات.
3	موافقة	26.8	0.047	0.9311	3.48	106	التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات.
11	موافقة	37.5	0.076	1.1331	3.0195	106	تغيير الشكل القانوني للشركة
4	موافقة	22.5	0.0512	.78325	3.478	106	التغيير (التعديل) في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.
9	موافقة	28.9	0.0547	.94636	3.2732	106	استخدام التقدير الشخصي في بعض الأمور الخاصة بتحديد صافي الربح.

الترتيب	درجة الموافقة	نسبة معامل الاختلاف	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	أساليب ممارسات إدارة الأرباح.
6	موافقة	26.2	0.0417	.90371	3.4439	106	استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية.
7	موافقة	23.9	0.027	.81524	3.4098	106	استخدام أسلوب هيكلية العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها.
10	موافقة	26.8	0.022	.86535	3.2341	106	تطبيق المعيار المحاسبي الجديد مبكراً قبل الموعد الإلزامي له.
8	موافقة	24.4	0.011	0.82035	3.361	106	الإفراط في الإنتاج
1	موافقة	20	0.036	0.73285	3.6509	106	تغيير توقيت الأرباح الناتجة من بيع الأصول طويلة الأجل (مثل الأصول الثابتة والأوراق المالية)
5	موافقة	22.6	0.008	0.78246	3.4623	106	إعادة شراء أسهم الشركة

يتضح من الجدول السابق رقم (19) أن آراء مفردات الدراسة تتجه للموافقة على استخدام الإدارة للأساليب المذكورة للتأثير عمداً على صافي الربح، ويؤيد ذلك معامل الاختلاف (أكبر قيمة 37.5%)، ويأتي في المرتبة الأولى "تغيير توقيت الأرباح الناتجة من بيع الأصول طويلة الأجل"، بينما يأتي في المرتبة الأخيرة "تغيير الشكل القانوني للشركة"، وأن الترتيب جاء دال إحصائياً عند أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم.

ب- على مستوى بيئتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة حول أساليب ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

#### جدول رقم (20) يوضح ترتيب أساليب ممارسات إدارة الأرباح

درجة الموافقة او الترتيب	نسبة معامل الاختلاف %	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أساليب ممارسات إدارة الأرباح
السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر

6	1	32.3	25.7	0.021	0.000	1.0800	1.0437	3.3434	4.0585	التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات.
1	4	25.3	27.8	0.024	0.021	1.0166	.96837	4.0123	3.4811	التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات.
10	10	39.2	35.2	0.035	0.036	1.1597	1.0840	2.9569	3.0755	-تغيير الشكل القانوني للشركة
4	3	23.6	21.6	0.045	0.067	0.8109	.75901	3.4251	3.5094	التغيير (التعديل) في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.
8	9	42.1	28.7	0.001	0.025	0.9538	.94370	2.2653	3.2830	استخدام التقدير الشخصي في بعض الأمور الخاصة بتحديد صافي الربح.
5	5	20.9	25.5	0.000	0.0325	0.7139	.88595	3.4165	3.4717	استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية.
2	6	22.6	22.1	0.005	0.004	0.8465	.76567	3.7534	3.4057	استخدام أسلوب هيكل العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها.
9	7	24.3	23.3	0.002	0.023	0.7854	.78622	3.2253	3.3774	تطبيق المعيار المحاسبي الجديد مبكراً قبل الموعد الإلزامي له.
6	8	17.6	37.3	0.002	0.037	0.5890	0.8642	3.3456	2.3145	الافراط في الإنتاج
3	2	24.6	26.3	0.034	0.056	0.7786	.69065	3.1624	3.6509	-تغيير توقيت الأرباح الناتجة من بيع الأصول طويلة الأجل (مثل الأصول الثابتة والأوراق المالية)

يتضح من الجدول السابق رقم (20) اتجاه الوسط الحسابي لعينة الدراسة سواء في البيئة المصرية أم البيئة السعودية للموافقة على استخدام الإدارة للطرق أو الأساليب المذكورة للتأثير المتعمد على صافي الأرباح، حيث جاء "التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات" في المرتبة الأولى للبيئة المصرية وكذلك للبيئة السعودية (معامل الاختلاف 25% تقريباً). بينما جاء "عند تغيير الشركة للإدارة". في المرتبة الأخيرة سواء للبيئة المصرية أم السعودية (معامل الاختلاف ما بين 35.2 و 39.2). وأن الترتيب جاء دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 لكافة العناصر.

#### ثانياً التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة الكلية: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص أساليب ممارسات الإدارة عمداً على صافي الربح، وذلك على النحو الآتي:

#### جدول رقم (21) يوضح نتائج

اختبار *Chi-Square* بشأن تصورات العينة لأساليب ممارسات إدارة الأرباح

<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square</i> $\chi^2$	أساليب ممارسات إدارة الأرباح
0.000	4	130.488	التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات.
0.000	4	122.098	التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات.
0.000	4	44.439	تغيير الشكل القانوني للشركة
0.000	4	185.576	التغيير (التعديل) في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.
0.0501	4	148.385	استخدام التقدير الشخصي في بعض الأمور الخاصة بتحديد صافي الربح.
0.000	4	283.366	استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية.
0.0715	4	117.205	استخدام أسلوب هيكلية العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها
0.002	4	152.390	تطبيق المعيار المحاسبي الجديد مبكراً قبل الموعد الإلزامي له.
0.00	4	205.073	الإفراط في الإنتاج.
0.032	4	279.902	تغيير توقيت الأرباح الناتجة من بيع الأصول طويلة الأجل (مثل الأصول الثابتة والأوراق المالية).
0.003	4	231.610	إعادة شراء أسهم الشركة.

من الجدول السابق رقم (21) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من 0.05 ( $Asymp. Sig < 0.05$ ) ، ما عدا "استخدام التقدير الشخصي في بعض الأمور الخاصة بتحديد صافي الربح". وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص ممارسات الإدارة للتأثير عمداً على صافي الأرباح.

ب- على مستوى بيئتي الدراسة (مصر والسعودية): تم استخدام اختبار *Chi-Square* لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص أساليب ممارسات الإدارة للتأثير عمداً على صافي الربح، وذلك على النحو الآتي:

جدول رقم (22) يوضح نتائج

اختبار *Chi-Square* بشأن تصورات العينة لأساليب ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			أساليب ممارسات إدارة الأرباح
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square</i> $\chi^2$	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square</i> $\chi^2$	



0.021	4	48.242	0.012	4	7.491	التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات.
0.020	4	53.071	0.002	4	78.434	التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات.
0.002	4	14.99	0.003	4	30.981	تغيير الشكل القانوني للشركة
0.006	4	79.061	0.000	4	54.019	التغيير (التعديل) في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.
0.041	4	70.414	0.0421	4	78.00	استخدام التقدير الشخصي في بعض الأمور الخاصة بتحديد صافي الربح
0.000	4	123.00	0.005	4	160.792	استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية.
0.001		44.636	0.003		29.113	استخدام أسلوب هيكلية العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها
0.024		72.162	0.029		80.321	تطبيق المعيار المحاسبي الجديد مبكرًا قبل الموعد الإلزامي له.
0.068		93.980	0.089		68.038	الإفراط في الإنتاج.
0.000		115.495	0.025		35.214	تغيير توقيت الأرباح الناتجة من بيع الأصول طويلة الأجل (مثل الأصول الثابتة والأوراق المالية).
0.059		104.990	0.064		19.891	إعادة شراء أسهم الشركة.

من الجدول (22) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05) ، ما عدا بند "الإفراط في الإنتاج وبند" إعادة شراء أسهم الشركة". وذلك للبيئة السعودية. وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينتين) بخصوص أساليب ممارسات إدارة الأرباح.

ب- على مستوى الفئات:

ب/1- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص ممارسات الإدارة عمدًا على صافي الربح. ثم اختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

### جدول (23) يوضح نتائج اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان

الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص أساليب ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			أساليب ممارسات إدارة الأرباح
Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis $\chi^2$	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis $\chi^2$	
0.002	4	5.112	0.004	4	13.418	التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات.
0.016	4	22.239	0.076	4	1.151	التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات.

0.023	4	0.601	0.024	4	1.128	تغيير الشكل القانوني للشركة
0.003	4	1.249	0.003	4	7.724	التغيير (التعديل) في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.
0.005	4	12.715	0.001	4	16.674	استخدام التقدير الشخصي في بعض الأمور الخاصة بتحديد صافي الربح.
0.036	4	10.188	0.002	4	4.104	استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل السياسات المحاسبية.
0.002	4	7.881	0.003	4	2.608	استخدام أسلوب هيكله العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها.
0.0096	4	14.921	0.0122	4	16.363	تطبيق المعيار المحاسبي الجديد مبكرًا قبل الموعد الإلزامي له.
0.005	4	13.181	0.002	4	17.703	الإفراط في الإنتاج.
0.005	4	10.188	0.002	4	7.703	تغيير توقيت الأرباح الناتجة من بيع الأصول طويلة الأجل (مثل الأصول الثابتة والأوراق المالية).
0.005	4	7.385	0.023	4	10.223	إعادة شراء أسهم الشركة.

من الجدول السابق رقم (23) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لمعظم البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص تأثير الإدارة عمدًا على صافي الربح. فيما عدا بند "التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات". (sig. > 0.05). فيوجد اتفاق بشأنه في البيئة المصرية. بينما لا يوجد اتفاق بشأنه في البيئة السعودية. كل هذا يؤكد دور الإدارة في ممارستها للتأثير على صافي الربح.

ب/2- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

### جدول (24) يوضح نتائج اختبار *Mann-Whitney Test*

بشأن تصورات فئات الدراسة لأساليب ممارسات إدارة الأرباح

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		أساليب ممارسات إدارة الأرباح
	السعودية	مصر	
0.692	215.200	334.500	التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات.

0.1914	179.300	124.200	التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات.
0.0624	229.300	384.200	تغيير الشكل القانوني للشركة.
0.0828	22.100	383.200	التغيير (التعديل) في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.
0.0426	125.100	3.2.400	استخدام التقدير الشخصي لبعض الأمور الخاصة بتحديد صافي الربح.
0.018	241.100	346.300	استخدام أسلوب هيكله العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها.
0.0503	2.4	249.500	تطبيق المعيار المحاسبي الجديد مبكراً قبل الموعد الإلزامي له.
0.0294	190	224.600	الإفراط في الإنتاج.
0.008	129.300	3.5.100	تغيير توقيت الأرباح الناتجة من بيع الأصول طويلة الأجل (مثل الأصول الثابتة والأوراق المالية).
0.0195	180.300	173.200	إعادة شراء أسهم الشركة.

من الجدول السابق رقم (24) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) أكبر من 0.05 (sig. >0.05) بين آراء كل الفئات، فيما عدا " تغيير توقيت الأرباح الناتجة من بيع الأصول طويلة الأجل (مثل الأصول الثابتة والأوراق المالية)". وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم، فيما بين كل فئتين، بخصوص أساليب ممارسات إدارة الأرباح.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثاني H02.2: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصى منهم بخصوص أساليب ممارسات إدارة الأرباح".

وصدق الفرض بالنسبة لما بين فئات الدراسة المصرية "لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة حول بند "تغيير توقيت الأرباح الناتجة من بيع الأصول طويلة الأجل (مثل الأصول الثابتة والأوراق المالية)".

3/2/9/5/6 - اختبار الفرض الفرعي الثالث من الفرض الثاني H023: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصى منهم للآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح". وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال الرابع من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج على النحو الآتي:

أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي للآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح: أ - على مستوى العينة الكلية: توصيف آراء عينة الدراسة حول الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح:

جدول رقم (25) يوضح توصيف الآراء للآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح

الترتيب	درجة الموافقة	نسبة معامل الاختلاف	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	الآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح
7	موافقة	26.2	0.0087	0.91614	3.4878	216	تخفيض قيمة الشركة.
5	موافقة	22.7	**0.000	0.81576	3.5854	216	اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.
4	موافقة	45.2	0.005	0.7591	3.8902	216	إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.
9	موافقة	25.7	0.0352	0.85392	3.322	216	عقوبات اقتصادية على الشركات التقيامت بإدارة أرباحها.
1	موافقة	19.5	**0.000	0.78402	4.015	216	تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع كله.
2	موافقة	20.9	0.003	0.8395	4.002	216	زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات للمتعاملين بأسواق المال
3	موافقة	19.9	0.0321	0.73142	3.6694	216	انخفاض الأداء المستقبلي للشركة.
8	موافقة	26	0.0650	0.8836	3.3951	216	زيادة تكلفة التمويل.
6	موافقة	25.1	0.0364	0.89279	3.556	216	زيادة التقلبات المستقبلية في أسعار وعوائد الأسهم.

يتضح من الجدول السابق رقم (25) أن الوسط الحسابي دال إحصائيًا لصالح الموافقة على أن ممارسات إدارة الأرباح ينتج عنها آثار سلبية، وذلك لكافة العناصر محل الاستقصاء. وجاء "تأثيرها السلبي على حركة سوق الأوراق المالية" في الترتيب الأول، وذلك بمعامل اختلاف 19.5%. بينما جاءت "عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها" في المرتبة الأخيرة بمعامل اختلاف 25.7% عند مستوى معنوية أقل 0.05.

ب- على مستوى بينتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة حول الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

#### جدول رقم (26) يوضح ترتيب الآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح

الآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح	الوسط الحسابي		الانحراف المعياري		مستوى المعنوية لاختبار "ت"		نسبة معامل الاختلاف %		درجة الموافقة او الترتيب
	مص	السعودية	مص	السعودية	مص	السعودية	مص	السعودية	
تخفيض قيمة الشركة.	3.405	3.235	0.8365	0.6814	0.215	0.174	24.	21.1	8
اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.	2.632	2.535	0.7846	0.8489	0.0194	0.036	29.	33.5	9
إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.	3.641	3.145	0.7327	0.7321	0.000	0.002	20.	23.3	4

4	6	24.5	22.1	0.0198	0.025	0.8509	0.77547	3.4673	3.509	عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.
3	1	22.3	17.2	0.0412	0.065	0.7965	0.65486	3.5751	3.813	تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.
1	2	24.5	20.4	0.006	0.002	0.9175	0.7502	3.7432	3.678	زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات للمتعاملين بأسواق المال
8	3	32.6	17.5	0.0025	0.009	0.8451	0.64110	2.5943	3.660	انخفاض الأداء المستقبلي للشركة.
5	6	23.2	26.5	0.021	0.0154	0.7823	0.90836	3.3654	3.424	زيادة تكلفة التمويل.
2	5	25.6	24.7	0.011	0.008	0.9157	0.87477	3.5758	3.537	زيادة التقلبات المستقبلية في اسعار وعوائد الأسهم.

يتضمن الجدول السابق رقم (26) اتفاق البيئة المصرية مع البيئة السعودية في تأثير الممارسات السلبية لإدارة الأرباح، ويؤيد ذلك معامل الاختلاف (أكبر قيمة 33.5). لكنهما تختلفان في ترتيب الأثر الأول ("تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق" في البيئة المصرية، بينما "زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات للمتعاملين بأسواق المال" في البيئة السعودية)، وتتفقان على أن "اندثار وتلاشي السلوك الأخلاقي"، في الترتيب الأخير. وأن الترتيب جاء دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 لكافة العناصر.

#### ثانياً: التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة الكلية: تم استخدام اختبار *Chi-Square* لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

#### جدول رقم (27) يوضح نتائج اختبار *Chi-Square*

بشأن اختلاف تصورات العينة للآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح

<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square<math>\chi^2</math></i>	الآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح
0.000	4	111.624	تخفيض قيمة الشركة.
0.000	4	155.176	اندثار وتلاشي السلوك الأخلاقي.
0.000	4	277.122	إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.

0.000	4	180.732	عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.
<u>00.0501</u>	4	180.698	تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع كله.
0.000	4	271.805	زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات للمتعاملين بأسواق المال
0.0065	4	257.756	انخفاض الأداء المستقبلي للشركة.
0.0381	4	245.707	زيادة تكلفة التمويل.
0.003	4	269.561	زيادة التقلبات المستقبلية في أسعار وعوائد الأسهم.

من الجدول السابق رقم (27) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لمعظم البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح. ما عدا بند تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل. فنجد حوله اتفاقاً أي لا توجد فروق معنوية بخصوص تأثيره السلبي سواء في البيئة المصرية أو السعودية.

ب- على مستوى بيئتي الدراسة (مصر والسعودية): تم استخدام اختبار *Chi-Square* لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح.

#### جدول رقم (28) يوضح نتائج اختبار *Chi-Square*

بشأن اختلاف تصورات العينة للآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			الآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square</i> $\chi^2$	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square</i> $\chi^2$	
0.023	4	44.960	0.000	4	69.472	تخفيض قيمة الشركة.
0.0354	4	63.141	0.001	4	93.321	اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.
0.000	4	121.152	0.023	4	157.208	إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.
0.0321	4	81.354	<u>0.0561</u>	4	101.321	عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.
0.001	4	74.859	0.006	4	107.208	تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع كله.

0.068	4	104.384	0.034	4	119.962	زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات للمتعاملين بأسواق المال
0.014		100.423	0.009	4	155.698	انخفاض الأداء المستقبلي للشركة.
0.035		104.361	0.0129	4	128.424	زيادة تكلفة التمويل.
0.036		117.414	0.035	4	156.170	زيادة التقلبات المستقبلية في اسعار وعوائد الأسهم.

يتضح من الجدول السابق رقم (28) أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لمعظم البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص الآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح. ما عدا بند عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها وذلك للبيئة المصرية. وبند زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات للمتعاملين بأسواق المال للبيئة السعودية، فنجد حولهما اتفاقاً، أي لا توجد فروق معنوية بخصوص هذين البندين.

ب- على مستوى الفئات:

ب/1 - تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

جدول (29) يوضح نتائج اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف

في تصورات فئات الدراسة بشأن الآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			الآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح
Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis $\chi^2$	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis $\chi^2$	
0.005	4	17.514	0.000	4	25.041	تخفيض قيمة الشركة.
0.003	4	6.031	0.0325	4	2.308	اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.
0.04321	4	20.316	0.0214	4	3.614	إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.
0.0123	4	6.964	0.00	4	13.22	عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.
0.002	4	21.361	0.0231	4	11.09	تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع

كله.						
0.000	4	19.964	0.0032	4	3.618	زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات للمتعاملين بأسواق المال
0.000	4	6.46	<u>0.065</u>	4	4.31	انخفاض الأداء المستقبلي للشركة.
0.002	4	6.839	<u>0.054</u>	4	9.967	زيادة تكلفة التمويل.
0.002	4	11.727	0.002	4	4.41	زيادة التقلبات المستقبلية في أسعار وعود الأسهم.

من الجدول السابق رقم (29) يتضح أن الدلالة الإحصائية (في البيئة المصرية) بالنسبة لمعظم البنود جاءت أصغر من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم بخصوص الآثار الضارة من ممارسات الإدارة. أما بالنسبة للبيئة السعودية فيتضح أن معظم البنود جاءت أكبر من 0.05 (Asymp. Sig > 0.05) ، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم بخصوص الآثار الضارة من ممارسات إدارة الأرباح.

ب/2- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

### جدول (30) يوضح نتائج اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن

الاختلافات فيما بين فئات الدراسة للآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		الآثار السلبية التي تنجم عن ممارسات إدارة الأرباح
	السعودية	مصر	
0.003	131.500	185.100	تخفيض قيمة الشركة.
0.0036	170.300	407.300	اندثار وتلاشى السلوك الأخلاقي.
0.035	18	321.400	إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.
<u>0.056</u>	156.200	232.250	عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها.
<u>0.0712</u>	230.200	387.600	تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.



0.004	226.300	357.600	زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات للمتعاملين بأسواق المال
0.002	172.300	417.200	انخفاض الأداء المستقبلي للشركة.
0.003	152.400	231.100	زيادة تكلفة التمويل.
0.003	218.400	367.400	زيادة التقلبات المستقبلية في أسعار وعود الأسهم.

من الجدول السابق رقم (30) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) جاءت أكبر من 0.05 ( $\text{sig.} > 0.05$ ) بين آراء كل الفئات، حيث تطابق ذلك مع تصورات الفئات (اختبار *Kruskal-Wallis*) حيث جاءت أيضًا أكبر من 0.05، ما عدا "تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع كله"، وبنء عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها". وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن الآثار السلبية التي تتجم عن ممارسات إدارة الأرباح.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الثالث من الفرض الثاني  $H_{023}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصى منهم بخصوص الآثار السلبية التي تتجم عن ممارسات إدارة الأرباح".

3/2/9/5/6- نتائج اختبار الفرض الفرعي الرابع من الفرض الثاني  $H_{024}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصى فيما يتعلق بآليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح". وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال الخامس (آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح) من قائمة الاستقصاء: وكانت النتائج على النحو الآتي:  
أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي بخصوص آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

أ - على مستوى العينة الكلية: توصيف آراء عينة الدراسة حول آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

جدول رقم (31) يوضح توصيف الآراء بخصوص آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح

آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	نسبة معامل الاختلاف	درجة الموافقة	الترتيب
الالتزام بمعايير محاسبة عالية الجودة	216	3.5805	0.9800	0.000	27.4	موافقة	2

4	موافقة	31.6	0.0256	1.01594	3.2146	216	الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة
5	موافقة	33	0.0235	1.053	3.1951	216	تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية
6	موافقة	27.8	0.023	0.8432	3.0293	216	تفعيل آليات الحوكمة (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة)
3	موافقة	23.5	0.0546	0.84082	3.5707	216	زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
1	موافقة	21.4	0.0010	0.78521	3.6634	216	تفعيل دور المحاسبة القضائية.

يتضح من الجدول السابق رقم (31) أن الوسط الحسابي يتجه للموافقة على استخدام الآليات المقترحة للحد من ممارسة إدارة الأرباح. وتأتي " تفعيل دور المحاسبة القضائية" في الترتيب الأول بمعامل اختلاف 21.4%. بينما تأتي "تفعيل آليات الحوكمة" في المرتبة الأخيرة، بمعامل اختلاف 27.8%، وجاء ذلك بمعنوية أقل من 0.05 لكل البنود عدا "زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية".

ب- على مستوى بيئتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة حول آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

#### جدول رقم (32) يوضح توصيف الآراء بخصوص آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح

آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح		الوسط الحسابي		الانحراف المعياري		مستوى المعنوية لاختبار "ت"		نسبة معامل		درجة الموافقة او الترتيب	
السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر
3.584	3.5758	0.9548	1.0110	0.00	0.012	26.6	27.3	3	2	عالية الجودة	الالتزام بمعايير محاسبة عالية الجودة
3.235	2.2943	0.9975	0.8943	0.04	0.029	30.8	38.9	4	6	عالية الجودة	الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة
2.345	3.1616	0.1616	0.9134	0.04	0.012	6.9	28.9	6	4	تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية	تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية

5	5	28	18.2	0.005	0.00	0.8491	0.551	3.0303	3.028	تفعيل آليات الحوكمة (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة)
3	2	19.6	20.3	0.004	0.04	0.6781	0.7449	3.4672	3.669	زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
1	1	26.4	18.9	0.005	0.00	0.8640	0.7003	3.6263	3.698	تفعيل دور المحاسبة القضائية.

يتضمن الجدول السابق رقم (32) اتفاق البيئة المصرية مع البيئة السعودية في ترتيب الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح حيث اتفقا في ترتيب "تفعيل دور المحاسبة القضائية"، حيث جاء في الترتيب الأول، وكذلك اتفقا في ضعف تأثير "تفعيل آليات الحوكمة"، حيث جاءت في الترتيب الخامس. واختلفا في الترتيب الأخير ما بين "الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة"، وبنسبة "تفعيل دور الجهات الاشرافية والرقابية"، وأن الترتيب جاء دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 لكافة العناصر.

#### ثانياً: التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة الكلية: تم استخدام اختبار *Chi-Square* لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

#### جدول رقم (33) يوضح نتائج اختبار *Chi-Square* بشأن

#### بخصوص آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d. f.</i>	<i>Chi-Square<math>\chi^2</math></i>	
0.000	4	167.073	الالتزام بمعايير محاسبة عالية الجودة
0.000	4	147.756	الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة
0.000	4	122.537	تفعيل دور الجهات الاشرافية والرقابية
0.000	4	119.122	تفعيل آليات الحوكمة (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة)

00.0501	4	214.688	زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
0.000	4	320.976	تفعيل دور المحاسبة القضائية.

من الجدول السابق رقم (33) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لمعظم البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص الآثار السلبية لممارسات إدارة الأرباح. ما عدا بند "زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية". فيوجد حوله اتفاقاً، أي لا توجد فروق معنوية بخصوصه للحد من ممارسات إدارة الأرباح سواء في البيئة المصرية أو السعودية.

ب- على مستوى بيئتي الدراسة (مصر والسعودية): تم استخدام اختبار *Chi-Square* لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

#### جدول رقم (34) يوضح نتائج

#### اختبار *Chi-Square* بشأن آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح
Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square $\chi^2$	Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square $\chi^2$	
0.002	4	475.89	0.000	4	51.962	الالتزام بمعايير محاسبة عالية الجودة
0.003	4	59.737	0.023	4	89.943	الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة
0.064	4	50.848	0.0554	4	72.396	تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية
0.002	4	45.293	0.0420	4	7.113	تفعيل آليات الحوكمة (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة)
0.003	4	83.505	0.001	4	135.73	زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
0.022	4	123.17	0.002	4	201.92	تفعيل دور المحاسبة القضائية.

من الجدول السابق رقم (34) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لمعظم البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح. ما عدا بند " تفعيل دور الجهات الاشرافية والرقابية" حيث تتفق البيئتان على تأثيره. وبذلك لا توجد فروق معنوية بخصوصه.

### ج- على مستوى الفئات:

ج/1 - تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:  
جدول (35) يوضح نتائج اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح
Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis $\chi^2$	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis $\chi^2$	
0.003	4	3.396	0.023	4	2.154	الالتزام بمعايير محاسبة عالية الجودة
0.035	4	20.268	0.215	4	46.277	الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة
0.027	4	21.022	0.003	4	29.080	تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية
0.036	4	30.327	0.021	4	55.081	تفعيل آليات الحوكمة (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة)
0.064	4	3.628	0.0562	4	44.202	زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
0.032	4	1.519	0.036	4	1.444	تفعيل دور المحاسبة القضائية.

من الجدول السابق رقم (35) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود (عدا زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.) جاءت أصغر من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم بخصوص آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح. لكن عدم وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم بخصوص زيادة مستوى الإفصاح والشفافية. جاءت أكبر من 0.05 (Asymp. Sig > 0.05).

ج/2- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

### جدول (36) يوضح اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن الاختلافات

فيما بين فئات الدراسة بخصوص آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح
	السعودية	مصر	
0.0023	225.500	109.200	الالتزام بمعايير محاسبة عالية الجودة
0.0325	180.500	370.400	الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة
<u>0.0635</u>	103.200	217.200	تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية
0.005	159.300	125.100	تفعيل آليات الحوكمة (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة)
<u>0.0954</u>	174.100	351.100	زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
0.000	226.200	388.200	تفعيل دور المحاسبة القضائية.

من الجدول السابق رقم (36) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) جاء تأقل من 0.05 (sig. < 0.05) لكل البنود ما عدا البندين (زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية، وتفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية) جاءت أكبر من 0.05 (sig. > 0.05) بين الفئات لهذين البندين، وهذا يعني وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح. بينما لا توجد فروق معنوية بخصوص هذين البندين.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الرابع من الفرض الثاني H<sub>02.3</sub>: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصى منهم بخصوص آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

في ضوء ما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثاني H<sub>02</sub>: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصى منهم بخصوص أسباب وأساليب وأثار والحد من ممارسات إدارة الأرباح".

3/9/5/6- نتائج اختبار الفرض الثالث: H<sub>03</sub> "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مساهمة المدخل المقترح بدور فعال لاستخدام المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، وتم اشتقاق ثلاثة فروض فرعية من هذا الفرض، وتمت صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال السادس، وكانت النتائج على النحو الآتي:

1/3/9/5/6- اختبار الفرض الفرعي الأول من الفرض الثالث H<sub>03.1</sub>: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية.". (في البيئة المصرية والسعودية). وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال السادس من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج على النحو الآتي:

أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي لمبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية:

أ- على مستوى العينة الكلية: توصيف آراء عينة الدراسة حول مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية، وذلك على النحو الآتي:

جدول رقم (37) يوضح توصيف الآراء بخصوص مبررات

الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية

الترتيب	درجة الموافقة	نسبة معاملالاختلاف	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية
5	موافقة	21.6	0.000	0.77358	3.5756	ارتفاع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية وحاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية.
7	موافقة	25.8	0.023	0.89381	3.4634	اهتزاز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في أداء المراجعين الخارجيين لفشلهم في اكتشاف العديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.
6	موافقة	24.4	0.0312	0.84917	3.4732	فشل المراجعين الداخليين في اكتشاف العديد من مظاهر غش الإدارة Management Froud.
9	موافقة	26.3	0.000	0.8955	3.41	فشل لجان المراجعة Audit Committees في القيام بواجباتها بالشكل الملائم.
4	موافقة	21	0.000	0.76826	3.6534	تُساهم في زيادة كفاءة وفعالية أداء المراجعة الخارجية، وطمأنة مستخدمي القوائم المالية بعدم وجود ممارسات لإدارة الربح أو غش بالقوائم المالية.
1	موافقة	21.7	0.000	0.85456	3.9366	تُساعد على الحد من وتضييق فجوة التوقعات Expectations Gap بين الإدارة والمستثمرين، مما ينعكس إيجاباً في استعادة ثقة المستثمرين في المعلومات المالية.
3	موافقة	2.5	0.0215	0.74889	3.6537	تُساعد على القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوى والمنازعات القضائية.
8	موافقة	26	0.0235	0.89175	3.4293	تطبيق المحاسبة القضائية يُساهم في دفع عجلة الاقتصاد خاصة في ظل المتغيرات المعاصرة مثل جائحة كورونا Covid19.

الترتيب	درجة الموافقة	نسبة معاملات اختلاف	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية
5	موافقة	21.6	0.000	0.77358	3.5756	ارتفاع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية وحاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية.
7	موافقة	25.8	0.023	0.89381	3.4634	اهتزاز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في أداء المراجعين الخارجيين لفشلهم في اكتشاف العديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.
6	موافقة	24.4	0.0312	0.84917	3.4732	فشل المراجعين الداخليين في اكتشاف العديد من مظاهر غش الإدارة Management Froud.
2	موافقة	20.9	0.0321	0.77219	3.6927	ظهور المحاسبة القضائية كمجال وتخصص جديد في بيئة الأعمال وحاجته إلى متخصصين بمواصفات ومهارات معينة يؤدي إلى توسيع سوق مهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة الطلب على خدماتها من جانب المجتمع.

يتضح من الجدول السابق رقم (37) أن الوسط الحسابي يتجه للموافقة على مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية، حيث إنها تُساعد على الحد من وتضييق فجوة التوقعات Expectations Gap بين الإدارة والمستثمرين، مما ينعكس إيجاباً في استعادة ثقة المستثمرين في المعلومات المالية". وجاءت في الترتيب الأول بمعامل اختلاف 21.7%. بينما تأتي "فشل لجان المراجعة في القيام بواجباتها بالشكل الملائم" في المرتبة الأخيرة، بمعامل اختلاف 26.3%. وجاء ذلك بمعنوية أقل من 0.05 لكل البنود.

ب- على مستويي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة بخصوص مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

#### جدول رقم (38) يوضح توصيف آراء عينة الدراسة بخصوص

#### مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية

مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية		الوسط الحسابي		الانحراف المعياري		مستوى المعنوية لاختبار "ت"		نسبة معامل الاختلاف %		درجة الموافقة التتب	
مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية
4.128	3.646	0.3456	0.862	0.0621	0.000	8.4	23.7	1	1	1	1



8	7	23.6	23.5	0.032	0.0241	0.741	0.8397	3.134	3.566	اهتزاز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في أداء المراجعين الخارجيين لفشلهم في اكتشاف العديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.
6	8	27.3	23.8	0.003	0.0344	0.921	0.7686	3.373	3.234	فشل المراجعين الداخليين في اكتشاف العديد من مظاهر غش الإدارة Management Froud.
9	9	27	21	0.008	0.000	0.713	0.7219	2.921	2.688	فشل لجان المراجعة Audit Committees في القيام بواجباتها بالشكل الملائم.
2	2	24.4	26.9	0.004	0.000	0.817	1.0895	3.616	3.830	تُساهم في زيادة كفاءة وفعالية أداء المراجعة الخارجية، وطمأنة مستخدمي القوائم المالية بعدم وجود ممارسات لإدارة الربح أو غش بالقوائم المالية.
5	6	27.1	21.1	0.065	0.0023	0.940	0.7566	3.474	3.594	تُساعد على الحد من وتضييق فجوة التوقعات Expectations Gap بين الإدارة والمستثمرين، مما ينعكس إيجابًا في استعادة ثقة المستثمرين في المعلومات المالية.
4	5	23.7	19.6	0.021	0.0221	0.837	0.7098	3.525	3.622	تُساعد على القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوى والمنازعات القضائية.
7	4	28.8	18.3	0.003	0.0362	0.956	0.1202	3.323	3.698	تطبيق المحاسبة القضائية يُساهم في دفع عجلة الاقتصاد خاصة في ظل المتغيرات المعاصرة مثل جائحة كورونا Covid19.
3	3	22.7	18.1	0.055	0.0736	0.818	0.3676	3.606	3.745	ظهور المحاسبة القضائية كمجال وتخصص جديد في بيئة الأعمال وحاجته إلى متخصصين بمواصفات ومهارات معينة يؤدي إلى توسيع سوق مهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة الطلب على خدماتها من جانب المجتمع.

يتضمن الجدول السابق رقم (38) اتفاق البيئة المصرية مع البيئة السعودية في ترتيب مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية. حيث اتفقا في دور "ارتفاع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية وحاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية"، كمبرر رئيس حيث جاء في الترتيب الأول، وكذلك اتفقا في ضعف مبرر " فشل لجان المراجعة Audit Committees في القيام بواجباتها بالشكل الملائم". حيث جاءت في الترتيب الأخير، وأن الترتيب جاء دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 لكافة العناصر.

ثانياً: التحليل الإحصائي:

أ-على مستوى العينة الكلية: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق الآراء بخصوص مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

**جدول رقم (39) يوضح نتائج اختبار Chi-Square بشأن**

**مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية**

Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square $\chi^2$	مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية
0.015	4	322.780	ارتفاع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية وحاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية.
0.000	4	127.312	اهتزاز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في أداء المراجعين الخارجيين لفشلهم في اكتشاف العديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.
0.000	4	213.400	فشل المراجعين الداخليين في اكتشاف العديد من مظاهر غش الإدارة Management Froud.
0.0000	4	249.171	فشل لجان المراجعة Audit Committees في القيام بواجباتها بالشكل الملائم.
0.0362	4	227.722	تُساهم في زيادة كفاءة وفعالية أداء المراجعة الخارجية، وطمأنة مستخدمي القوائم المالية بعدم وجود ممارسات لإدارة الربح أو غش بالقوائم المالية.
0.006	4	310.634	تُساعد على الحد من وتضييق فجوة التوقعات Expectations Gap بين الإدارة والمستثمرين، مما يعكس إيجاباً في استعادة ثقة المستثمرين في المعلومات المالية.
0.009	4	297.610	تُساعد على القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوى والمنازعات القضائية.
0.0621	4	280.537	تطبيق المحاسبة القضائية يُساهم في دفع عجلة الاقتصاد خاصة في ظل المتغيرات المعاصرة مثل جائحة كورونا Covid19.
0.0235	4	351.024	ظهور المحاسبة القضائية كمجال وتخصص جديد في بيئة الأعمال وحاجته إلى متخصصين بمواصفات ومهارات معينة يؤدي إلى توسيع سوق مهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة الطلب على خدماتها من جانب المجتمع.

من الجدول رقم (39) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05) ، عدا بند "تطبيق المحاسبة القضائية يُساهم في دفع عجلة الاقتصاد خاصة في ظل المتغيرات المعاصرة مثل جائحة Covid19" (Asymp. Sig > 0.05) وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية.

ج-على مستوى بيئتي الدراسة (مصر والسعودية): تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية، وذلك على النحو الآتي:

### جدول رقم (40) يوضح نتائج اختبار *Chi-Square*

بشأن مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية

السعودية			مصر			مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية
Asymp. Sig.	d. f.	Chi-Square $\chi^2$	Asymp. Sig.	d. f.	Chi-Square $\chi^2$	
0.002	4	135.5621	0.0231	4	132.642	ارتفاع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية وحاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية.
0.0324	4	149.808	0.0531	4	81.623	اهتزاز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في أداء المراجعين الخارجيين لفشلهم في اكتشاف العديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.
0.002	4	83.020	0.0325	4	132.642	فشل المراجعين الداخليين في اكتشاف العديد من مظاهر غش الإدارة Management Froud.
0.000	4	92.970	0.045	4	163.151	فشل لجان المراجعة Audit Committees في القيام بواجباتها بالشكل الملائم.
0.000	4	98.616	0.0213	4	130.235	تُساهم في زيادة كفاءة وفعالية أداء المراجعة الخارجية، وطمأنة مستخدمي القوائم المالية بعدم وجود ممارسات لإدارة الريج أو غش بالقوائم المالية.
0.005	4	118.034	0.036	4	136.642	تُساعد على الحد من وتضييق فجوة التوقعات Expectations Gap بين الإدارة والمستثمرين، مما ينعكس إيجاباً في استعادة ثقة المستثمرين في المعلومات المالية.
0.036	4	120.646	0.025	4	122.124	تُساعد القضاء في سرعة الفصل والبت في

						الدعاوى والمنازعات القضائية.
0.032	4	111.556	0.000	4	174.472	تطبيق المحاسبة القضائية يُساهم في دفع عجلة الاقتصاد خاصة في ظل المتغيرات المعاصرة مثل جائحة كورونا Covid19.
0.003	4	139.939	0.000	4	150.528	ظهور المحاسبة القضائية كمجال وتخصص جديد في بيئة الأعمال وحاجته إلى متخصصين بمواصفات ومهارات معينة يؤدي إلى توسيع سوق مهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة الطلب على خدماتها من جانب المجتمع.

من الجدول السابق رقم (40) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05) ، سواء في البيئة المصرية أم البيئة السعودية. وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى بيئتي الدراسة المصرية والسعودية) بخصوص مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية.

ب- على مستوى الفئات:

ب/1 - تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية، وذلك على النحو الآتي:

#### جدول (41) يوضح نتائج اختبار *Kruskal-Wallis* بشأن

تصورات فئات الدراسة لمبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية.

السعودية			مصر			مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية
Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal - Wallis $\chi^2$	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal - Wallis $\chi^2$	
0.002	4	1.420	0.0731	4	1.294	ارتفاع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية وحاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية.
0.0254	4	0.949	0.0303	4	3.641	اهتزاز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في أداء المراجعين الخارجيين لفشلهم في اكتشاف العديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.
0.0365	4	5.421	0.0109	4	9.987	فشل المراجعين الداخليين في اكتشاف العديد من مظاهر غش الإدارة Management Froud.

0.007	4	5.009	<u>0.0045</u>	4	2.090	فشل لجان المراجعة Audit Committees في القيام بواجباتها بالشكل الملائم.
0.0091	4	8.062	0.131	4	5.637	تُساهم في زيادة كفاءة وفعالية أداء المراجعة الخارجية، وطمأنة مستخدمي القوائم المالية بعدم وجود ممارسات لإدارة الربح أو غش بالقوائم المالية.
0.003	4	11.210	0.000	4	22.507	تُساعد على الحد من وتضييق فجوة التوقعات Expectations Gap بين الإدارة والمستثمرين، مما ينعكس إيجاباً في استعادة ثقة المستثمرين في المعلومات المالية.
0.008	4	8.410	0.002	4	2.963	تُساعد على القضاء في سرعة الفصل والبيت في الدعاوى والمنازعات القضائية.
0.0061	4	3.827	<u>0.003</u>	4	0.779	تطبيق المحاسبة القضائية يُساهم في دفع عجلة الاقتصاد خاصة في ظل المتغيرات المعاصرة مثل جائحة كورونا Covid19.
<u>0.084</u>	4	5.534	0.036	4	2.735	ظهور المحاسبة القضائية ك مجال وتخصص جديد في بيئة الأعمال وحاجته إلى متخصصين بمواصفات ومهارات معينة يؤدي إلى توسيع سوق مهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة الطلب على خدماتها من جانب المجتمع.

من الجدول (41) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05)، ما عدا بند "ارتفاع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية وحاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية". وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم بخصوص مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية، لكن عدم وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم بخصوص بند ارتفاع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية وحاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية وذلك بالنسبة للبيئة المصرية. وكذلك ظهور المحاسبة القضائية ك مجال وتخصص جديد في بيئة الأعمال وحاجته إلى متخصصين بمواصفات جاءت أكبر من 0.05 (Asymp. Sig > 0.05).

ب/2- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة بخصوص مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية، وذلك على النحو الآتي:

جدول (42) يوضح نتائج اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن الاختلافات فيما بين آراء

كل فئتين من فئات الدراسة بخصوص مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية
	السعودية	مصر	
540.0	210.500	420.500	ارتفاع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية وحاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية.
0.0532	213.100	397.200	اهتزاز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في أداء المراجعين الخارجيين لفشلهم في اكتشاف العديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.
3360.0	172.500	290.200	فشل المراجعين الداخليين في اكتشاف العديد من مظاهر غش الإدارة Management Froud.
0.0621	197.500	394.100	فشل لجان المراجعة Audit Committees في القيام بواجباتها بالشكل الملائم.
350.0	217.200	409.100	تُساهم في زيادة كفاءة وفعالية أداء المراجعة الخارجية، وطمأنة مستخدمي القوائم المالية بعدم وجود ممارسات لإدارة الربح أو غش بالقوائم المالية.
470.0	215.200	232.100	تُساعد على الحد من وتضييق فجوة التوقعات Expectations Gap بين الإدارة والمستثمرين، مما ينعكس إيجاباً في استعادة ثقة المستثمرين في المعلومات المالية.
1120.	119.200	353.500	تُساعد على القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوى والمنازعات القضائية.
0220.	211.300	425.200	تطبيق المحاسبة القضائية يُساهم في دفع عجلة الاقتصاد خاصة في ظل المتغيرات المعاصرة مثل جائحة كورونا Covid19.
2230.	222.500	384.200	ظهور المحاسبة القضائية كمجال وتخصص جديد في بيئة الأعمال وحاجته إلى متخصصين بمواصفات ومهارات معينة يؤدي إلى توسيع سوق مهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة الطلب على خدماتها من جانب المجتمع.

من الجدول (42) نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) جاءت أكبر من 0.05 (sig.>0.05) بالنسبة لآراء كل الفئات. وهذا يعني عدم وجود فروق

معنوية فيما بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية. وهذا ما توصلنا إليه في اختبار Kruskal-Wallis.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الأول من الفرض الثالث  $H_{03.1}$  " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية".

نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثالث  $H_{03.2}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمعوقات تطبيق المحاسبة القضائية". وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال السابع من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج على النحو الآتي:

أولاً: الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي لمعوقات تطبيق المحاسبة القضائية.  
 أ- على مستوى العينة الكلية: توصيف آراء عينة الدراسة:

جدول رقم (43) يوضح توصيف الآراء لمعوقات تطبيق المحاسبة القضائية

الترتيب	درجة الموافقة	نسبة معامل الاختلاف	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معوقات تطبيق المحاسبة القضائية
6	عدم موافقة	31.1	0.0023	0.84264	2.7024	عزوف الجامعات لاعتماد مقرر يتعلق بالمحاسبة القضائية يؤثر سلبًا على تفعيل مهنة المحاسبة القضائية.
8	عدم موافقة	34.1	0.000	0.73568	2.1537	غياب التشريعات القانونية المنظمة لعمل المحاسبة القضائية وإجراءاتها.
1	موافقة	23.7	0.0215	0.82271	3.4756	عدم اهتمام المنظمات المهنية بهذا المجال، والعمل على تأهيل المحاسب القضائي بالقدر الكافي.
7	عدم موافقة	4.1	0.0649	0.9611	2.3927	نقص الكوادر البشرية المؤهلة علميًا وعمليًا لتطبيق المحاسبة القضائية.

الترتيب	درجة الموافقة	نسبة معامل الاختلاف	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معوقات تطبيق المحاسبة القضائية
6	عدم موافقة	31.1	0.0023	0.84264	2.7024	عزوف الجامعات لاعتماد مقرر يتعلق بالمحاسبة القضائية يؤثر سلبًا على تفعيل مهنة المحاسبة القضائية.
8	عدم موافقة	34.1	0.000	0.73568	2.1537	غياب التشريعات القانونية المنظمة لعمل المحاسبة القضائية وإجراءاتها.
3	موافقة	9.5	0.0319	0.89416	3.3268	عدم وجود شهادات مهنية لأداء عمليات التقصي عن الغش.
4	موافقة	6.55	0.0002	1.02136	3.0537	عدم وجود قواعد السلوك المهني أو قانون أخلاق المهنة أو معايير أو إرشادات ملزمة تحكم أداء القائمين بعمليات التقصي عن الغش.
2	موافقة	25.7	0.0094	0.87984	3.4195	عدم وجود جمعية مهنية رسمية مستقلة للمحاسبة القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين (ACFE).
5	موافقة	28.9	0.012	0.8722	3.0171	ضعف ثقافة مكافحة الغش والتلاعب والفساد لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.

يتضح من الجدول (43) أن الوسط الحسابي دال إحصائيًا لعدم الموافقة على أن البنود الثلاثة (وهي البند الأول والثاني والرابع) كمعوقات وصعوبات تُحد من تطبيق المحاسبة القضائية، بينما الوسط الحسابي يتجه للموافقة على اعتبار باقي البنود تُعد معوقات وصعوبات تحد من تطبيق المحاسبة القضائية، وجاء ذلك دالًا إحصائيًا عند مستوى معنوية 0.05.

ب على مستوى بيئتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة بخصوص معوقات تطبيق المحاسبة القضائية، وذلك على النحو الآتي:

#### جدول رقم (44) يوضح توصيف الآراء لمعوقات تطبيق المحاسبة القضائية

درجة الموافقة	نسبة معامل الاختلاف %	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معوقات تطبيق المحاسبة القضائية
الترتيب					
السعودي	مصر	السعودي	مصر	السعودية	مصر



7	7	33.9	28.68	0.022	290.0	0.9175	0.7705	2.7071	2.6971	عزوف الجامعات لاعتماد مقرر يتعلق بالمحاسبة القضائية يؤثر سلبيًا على تفعيل مهنة المحاسبة القضائية.
1	1	23.8	16.2	0.041	0.032	0.8662	0.6709	3.6364	4.1345	غياب التشريعات القانونية المنظمة لعمل المحاسبة القضائية وإجراءاتها.
2	2	33.5	22.1	0.013	0.001	0.8489	0.9965	3.5354	3.6132	عدم اهتمام المنظمات المهنية بهذا المجال، والعمل على تأهيل المحاسب القضائي بالقدر الكافي.
8	8	40.8	41.3	0.000	0.000	0.9432	0.9335	2.3123	2.283	نقص الكوادر البشرية المؤهلة علميًا وعمليًا لتطبيق المحاسبة القضائية.
5	4	28.5	25.3	0.015	0.321	0.9296	0.8583	3.2524	3.3962	عدم وجود شهادات مهنية لأداء عمليات التقصي عن الغش.
6	5	29.2	29.9	0.012	0.023	0.8654	0.9872	3.2032	3.3019	عدم وجود قواعد السلوك المهني أو قانون أخلاق المهنة أو معايير أو إرشادات ملزمة تحكم أداء القائمين بعمليات التقصي عن الغش.
4	6	27	28.6	0.051	0.365	0.9070	0.8533	3.3532	2.9841	عدم وجود جمعية مهنية رسمية مستقلة للمحاسبة القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين (ACEF).
3	3	26.8	22.9	0.003	0.048	0.9293	0.8167	3.4641	3.566	ضعف ثقافة مكافحة الغش والتلاعب والفساد لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.

يتضح من الجدول (44) اتفاق البيئة المصرية مع البيئة السعودية في ترتيب المعوقات والصعوبات التي تحد من تطبيق المحاسبة القضائية. حيث اتفقا في أن "غياب التشريعات القانونية المنظمة لعمل المحاسبة القضائية وإجراءاتها"، تُعد المعوق الأول، وأن المعوق الثاني هو "عدم اهتمام المنظمات المهنية بهذا المجال، والعمل على تأهيل المحاسب القضائي بالقدر الكافي"، وأن

المعوق الثالث هو "ضعف ثقافة مكافحة الغش والتلاعب والفساد لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح" كذلك اتفقا في ضعف دور "عزوف الجامعات لاعتماد مقرر يتعلق بالمحاسبة القضائية يؤثر سلباً على تفعيل مهنة المحاسبة القضائية". حيث جاءت في الترتيب السابع، وكان أضعف معوق من وجهة نظر البيئتين هو "نقص الكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعملياً لتطبيق المحاسبة القضائية". لكنهما اختلفتا في ترتيب باقي المعوقات، وأن الترتيب جاء دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 لكافة العناصر.

#### ثانياً: التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة الكلية: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص معوقات تطبيق المحاسبة القضائية، وذلك على النحو الآتي:

جدول رقم (45) يوضح نتائج اختبار Chi-Square بشأن معوقات تطبيق المحاسبة القضائية

Asymp. Sig.	d. f.	Chi-Square $\chi^2$	معوقات تطبيق المحاسبة القضائية
0.019	4	232.195	عزوف الجامعات لاعتماد مقرر يتعلق بالمحاسبة القضائية يؤثر سلباً على تفعيل مهنة المحاسبة القضائية.
0.000	4	300.927	غياب التشريعات القانونية المنظمة لعمل المحاسبة القضائية وإجراءاتها.
0.000	4	175.898	عدم اهتمام المنظمات المهنية بهذا المجال، والعمل على تأهيل المحاسب القضائي بالقدر الكافي.
0.0394	4	202.780	نقص الكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعملياً لتطبيق المحاسبة القضائية.
0.002	4	222.293	عدم وجود شهادات مهنية لأداء عمليات التقصي عن الغش.
0.0065	4	215.317	عدم وجود قواعد السلوك المهني، أو قانون أخلاق المهنة أو معايير أو إرشادات ملزمة تحكم أداء القائمين بعمليات التقصي عن الغش.
0.0234	4	234.390	عدم وجود جمعية مهنية رسمية مستقلة للمحاسبة القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين (ACFE).
0.0418	4	330.098	ضعف ثقافة مكافحة الغش والتلاعب والفساد لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.

من الجدول (45) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص معوقات تطبيق المحاسبة القضائية. أي وجود فروق معنوية فيما بين تصورات المستقصى منهم وذلك على مستوى البيئة المصرية والسعودية.

ب- على مستوى بيئتي الدراسة (مصر والسعودية): تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص معوقات تطبيق المحاسبة القضائية، وذلك على النحو الآتي:

جدول رقم (46) يوضح نتائج اختبار *Chi-Square* بشأن معوقات تطبيق المحاسبة القضائية

السعودية			مصر			معوقات تطبيق المحاسبة القضائية
Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square $\chi^2$	Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square $\chi^2$	
0.0402	4	92.667	0.000	4	142.491	عزوف الجامعات لاعتماد مقرر يتعلق بالمحاسبة القضائية يؤثر سلباً على تفعيل مهنة المحاسبة القضائية.
0.023	4	126.909	0.0231	4	119.132	غياب التشريعات القانونية المنظمة لعمل المحاسبة القضائية وإجراءاتها.
0.0167	4	74.535	0.01235	4	102.226	عدم اهتمام المنظمات المهنية بهذا المجال، والعمل على تأهيل المحاسب القضائي بالقدر الكافي.
0.0912	4	85.596	0.054	4	73.396	نقص الكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعملياً لتطبيق المحاسبة القضائية.
0.021	4	91.859	0.0366	4	85.849	عدم وجود شهادات مهنية لأداء عمليات التقصي عن الغش.
0.003	4	86.606	0.0354	4	132.302	عدم وجود قواعد السلوك المهني، أو قانون أخلاق المهنة أو معايير أو إرشادات ملزمة تحكم أداء القائمين بعمليات التقصي عن الغش.
0.000	4	93.071	0.0097	4	142.038	عدم وجود جمعية مهنية رسمية مستقلة للمحاسبة القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين (ACFE).
0.001	4	131.253	0.001	4	140.792	ضعف ثقافة مكافحة الغش والتلاعب والفساد لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.

من الجدول (46) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من 0.05 ( $Asymp. Sig < 0.05$ ) ، ماعدا بند "نقص الكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعملياً لتطبيق المحاسبة القضائية". وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى بيئتي الدراسة المصرية والسعودية) بخصوص معوقات تطبيق المحاسبة القضائية لكل البنود عدا بند " نقص الكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعملياً لتطبيق المحاسبة القضائية".

ج- على مستوى الفئات:

ج/1 - تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص معوقات تطبيق المحاسبة القضائية، وذلك على النحو الآتي:

جدول (47) يوضح نتائج اختبار *Kruskal-Wallis*

بشأن معوقات تطبيق المحاسبة القضائية

السعودية			مصر			معوقات تطبيق المحاسبة القضائية
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal-Wallis <math>\chi^2</math></i>	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Kruskal-Wallis <math>\chi^2</math></i>	
0.0316	4	3.534	0.0466	4	1.670	عزوف الجامعات لاعتماد مقرر يتعلق بالمحاسبة القضائية يؤثر سلبًا على تفعيل مهنة المحاسبة القضائية.
0.000	4	23.459	0.047	4	20.166	غياب التشريعات القانونية المنظمة لعمل المحاسبة القضائية وإجراءاتها.
0.0162	4	21.536	0.0125	4	55.742	عدم اهتمام المنظمات المهنية بهذا المجال، والعمل على تأهيل المحاسب القضائي بالقدر الكافي.
0.0602	4	2.3254	0.178	4	42.918	نقص الكوادر البشرية المؤهلة علميًا وعمليًا لتطبيق المحاسبة القضائية.
0.0617	4	1.352	0.0215	4	4.467	عدم وجود شهادات مهنية لأداء عمليات التقصي عن الغش.
0.0620	4	1.486	0.0981	4	22.506	عدم وجود قواعد السلوك المهني، أو قانون أخلاق المهنة أو معايير أو إرشادات ملزمة تحكم أداء القائمين بعمليات التقصي عن الغش.
0.032	4	3.393	0.0325	4	3.646	عدم وجود جمعية مهنية رسمية مستقلة للمحاسبة القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين (ACFE).
0.000	4	32.358	0.0202		4.622	ضعف ثقافة مكافحة الغش والتلاعب والفساد لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.

من الجدول (47) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود أقل من 0.05 ( $Asymp. Sig < 0.05$ ) ، عدا ، ما عدا بند "نقص الكوادر البشرية المؤهلة علميًا وعمليًا لتطبيق المحاسبة القضائية"، وكذلك بند "عدم وجود قواعد السلوك المهني أو قانون أخلاق المهنة أو معايير أو إرشادات ملزمة تحكم أداء القائمين بعمليات التقصي عن الغش". وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم بخصوص معوقات تطبيق المحاسبة القضائية، وذلك لكل البنود، باستثناء هذين البندين حيث لا توجد فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم بخصوصهما، حيث جاءت الدلالة الإحصائية لهما أكبر من 0.05 ( $Asymp. Sig > 0.05$ ).

ج/2- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

**جدول (48) يوضح نتائج اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن الاختلافات فيما بين فئات الدراسة لمعوقات تطبيق المحاسبة القضائية**

Asymp . Sig.	بيئة الدراسة		معوقات تطبيق المحاسبة القضائية
	السعودية	مصر	
0.0162	176.00	323.500	عزوف الجامعات لاعتماد مقرر يتعلق بالمحاسبة القضائية يؤثر سلبيًا على تفعيل مهنة المحاسبة القضائية.
0.0181	178.500	304.100	غياب التشريعات القانونية المنظمة لعمل المحاسبة القضائية وإجراءاتها.
0.0216	184.300	312.100	عدم اهتمام المنظمات المهنية بهذا المجال، والعمل على تأهيل المحاسب القضائي بالقدر الكافي.
0.0832	222.500	402.100	نقص الكوادر البشرية المؤهلة علميًا وعمليًا لتطبيق المحاسبة القضائية.
0.0728	218.300	387.200	عدم وجود شهادات مهنية لأداء عمليات التقصي عن الغش.
0.0321	193.200	427.200	عدم وجود قواعد السلوك المهني أو قانون أخلاق المهنة أو معايير أو إرشادات ملزمة تحكم أداء القائمين بعمليات التقصي عن الغش.
0.000	227.100	397.200	عدم وجود جمعية مهنية رسمية مستقلة للمحاسبة القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين (ACFE).
0.048	195.100	344	ضعف ثقافة مكافحة الغش والتلاعب والفساد لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.

من الجدول (48) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (*Mann-Whitney*) جاءت أكبر من 0.05 ( $sig.>0.05$ ) بالنسبة لآراء كل الفئات. وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن معوقات تطبيق المحاسبة القضائية.

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثالث  $H_{03.2}$  "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمعوقات تطبيق المحاسبة القضائية".

**3/3/9/5/6- نتائج اختبار الفرض الفرعي الثالث من الفرض الثالث  $H_{03.3}$ :** "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمقومات تطبيق المحاسبة القضائية". وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال (8) من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج الآتية:

**أولاً: الإحصاء الوصفي:** التوزيع التكراري والنسبي لمقومات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة (المصرية/ السعودية):

**أ- على مستوى العينة الكلية:** توصيف آراء عينة الدراسة حول مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة (المصرية/ السعودية):

**جدول رقم (49) يوضح توصيف**

**الآراء لمقومات تطبيق المحاسبة القضائية في بيئتي الدراسة المصرية والسعودية**

الترتيب	درجة الموافقة	نسبة معامل الاختلاف	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	مقومات تطبيق المحاسبة القضائية
9	موافقة	19.6	0.025	0.72767	3.7122	216	الظروف الاقتصادية السائدة في البيئة تساهم إيجاباً في تطبيق المحاسبة القضائية.
10	موافقة بشدة	22.5	0.000	0.82667	3.683	216	تتوفر بيئة تشريعية ملائمة في البيئة تساهم في احتضان مهنة المحاسبة القضائية وتعزيز عملها.
5	موافقة بشدة	16.6	0.0325	0.63166	3.7951	216	تتوفر ثقافة واستعداد لتقبل التعامل مع المحاسبة القضائي.
2	موافقة	15.8	0.0654	0.60911	3.8390	216	يوجد قبول واستعداد لدى المؤسسات ذات العلاقة لتطبيق التعاون أو الشراكة مع المحاسبين القضائيين.
3	موافقة	1.8	0.0125	0.71728	3.814	216	قيام الجامعات متمثلة في أقسام المحاسبة بكليات التجارة أو العلوم الإدارية بتخصيص وتدريب مقررات خاصة بالمحاسبة القضائية.
4	موافقة	16.7	0.0215	0.63476	3.8049	216	عقد الندوات والمؤتمرات المتخصصة بأساليب ذات العلاقة بالاحتيايل المالي وأساليب اكتشافه.
1	موافقة	14.8	0.0195	0.5739	3.8822	216	عقد الدورات التدريبية المتخصصة بأساليب الاحتيايل المالي وآليات اكتشافه.
6	موافقة	16.7	0.0632 1	0.62920	3.7659	216	إنشاء جمعية مهنية مستقلة تحت مسمى جمعية المحاسبين القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين.
7	موافقة	18.3	0.0715	0.68134	3.7268	216	إلزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بتوسيع خدماتها وتخصيص قسم مستقل بداخلها خاص بخدمات المحاسبة القضائية.
11	موافقة	16.3	0.0232	0.58912	3.562	216	وضع وإصدار ميثاق السلوك المهني للمحاسب القضائي يحسن من أداء مهنة المحاسبة القضائية وأداء من يمتننها، ويكسبها ثقة المجتمع بما يزيد فيه فاعليتها.
8	موافقة	21.9	0.0321	0.81394	3.722	216	إصدار معايير خاصة بالمحاسبة القضائية

يتضح من الجدول (49) أن الوسط الحسابي دال إحصائياً لصالح الموافقة على أن مقومات تطبيق المحاسبة القضائية المقترحة في البحث لها دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث جاءت " عقد الدورات التدريبية المتخصصة بأساليب الاحتيايل المالي وآليات اكتشافه." في الأهمية الأولى، وأنه " يوجد قبول واستعداد لدى المؤسسات ذات العلاقة لتطبيق التعاون أو الشراكة مع المحاسبين القضائيين." وجاء ذلك في الترتيب الثاني. وللجامعات دور كبير حيث "قيام الجامعات متمثلة في أقسام المحاسبة بكليات التجارة أو العلوم الإدارية بتخصيص

وتدريس مقررات خاصة بالمحاسبة القضائية " يساعد في تطبيق المحاسبة القضائية، وجاء ذلك في الترتيب الثالث. وجاء ذلك دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05.

ب- على مستوى بيئتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة بخصوص مقومات تطبيق المحاسبة القضائية، وذلك على النحو الآتي:

**جدول رقم (50) يوضح توصيف الآراء لمقومات تطبيق المحاسبة القضائية**

درجة الموافقة الترتيب	نسبة معامل الاختلاف %	مستوى المعنوية لاختبار "ت"		الانحراف المعياري		الوسط الحسابي		مقومات تطبيق المحاسبة القضائية	
		السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر	السعودية	مصر
8	21.45	17.9	0.0251	0.032	0.790	0.669	3.686	3.7358	الظروف الاقتصادية السائدة في البيئة تساهم إيجاباً في تطبيق المحاسبة القضائية.
1	16.14	18.8	0.004	0.002	0.635	0.781	3.939	4.1456	تتوفر بيئة تشريعية ملائمة في البيئة تساهم في احتضان مهنة المحاسبة القضائية وتعزيز عملها.
10	23.03	15.6	0.0541	0.039	0.675	0.586	2.934	3.7453	تتوفر ثقافة واستعداد لتقبل التعامل مع المحاسبة القضائي.
2	18.03	14.8	0.0097	0.036	0.684	0.576	3.798	3.9012	يوجد قبول واستعداد لدى المؤسسات ذات العلاقة لتطبيق التعاون أو الشراكة مع المحاسبين القضائيين.
5	18.89	17.1	0.0093	0.002	0.711	0.653	3.767	3.8019	قيام الجامعات متمثلة في أقسام المحاسبة بكليات التجارة أو العلوم الإدارية بتخصيص وتدريس مقررات خاصة بالمحاسبة القضائية.
9	21.64	15.7	0.004	0.005	0.680	0.591	3.145	3.7736	عقد الندوات والمؤتمرات المتخصصة بأساليب ذات العلاقة بالاحتيايل المالي وأساليب اكتشافه.
6	21.87	13.2	0.0624	0.005	0.821	0.505	3.757	3.8302	عقد الدورات التدريبية المتخصصة بأساليب الاحتيايل المالي وآليات اكتشافه.
4	16.98	15.4	0.000	0.062	0.643	0.574	3.787	3.7358	إنشاء جمعية مهنية مستقلة تحت مسمى جمعية المحاسبين القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين.

5	10	18.89	17.7	0.0093	0.001	0.711	0.652	3.767	3.6887	إلزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بتوسيع خدماتها وتخصيص قسم مستقل بداخلها خاص بخدمات المحاسبة القضائية.
3	4	16.56%	0.14	0.001	0.005	0.627	0.554	3.787	3.8113	وضع وإصدار ميثاق السلوك المهني للمحاسب القضائي يُحسن من أداء مهنة المحاسبة القضائية وأداء من يمتننها، ويكسبها ثقة المجتمع بما يزيد فيه فاعليتها.
11	11	39.95	0.20	0.01	0.000	0.874	0.760	2.187	3.6887	إصدار معايير خاصة بالمحاسبة القضائية وأساليبها وطرق اكتشافها للغش وممارسات إدارة الأرباح، والمؤهلات والصفات الواجب توافرها في من يزاولها، بالإضافة إلى حقوق وواجبات المحاسب القضائي.

يتضح من الجدول (50) اتفاق البيئة المصرية والبيئة السعودية في ترتيب بعض المقومات المتاحة لتطبيق المحاسبة القضائية. حيث جاء في الترتيب الأول "توافر بيئة تشريعية ملائمة تساهم في احتضان مهنة المحاسبة القضائية وتعزيز عملها". ثم جاء "يوجد قبول واستعداد لدى المؤسسات ذات العلاقة لتطبيق التعاون أو الشراكة مع المحاسبين القضائيين" في الترتيب الثاني. واتفقا أيضًا حول الترتيب الخامس والثامن والحادي عشر، وهذا يرجع لاقتناع المستقصى منهم بإمكانية تطبيق المحاسبة القضائية في البيئتين، وأن الترتيب جاء دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 لكافة العناصر.

#### ثانياً: التحليل الإحصائي:

أ: على مستوى العينة الكلية: تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص مقومات تطبيق المحاسبة القضائية، وذلك على النحو الآتي:

#### جدول رقم (51) يوضح

#### نتائج اختبار Chi-Square بخصوص مقومات تطبيق المحاسبة القضائية

Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square	مقومات تطبيق المحاسبة القضائية
-------------	------	------------	--------------------------------



		$\chi^2$	
0.001	4	250.785	الظروف الاقتصادية السائدة في البيئة تساهم إيجاباً في تطبيق المحاسبة القضائية.
0.000	4	315.463	تتوفر بيئة تشريعية ملائمة في البيئة تساهم في احتضان مهنة المحاسبة القضائية وتعزيز عملها.
0.006	4	249.301	تتوفر ثقافة واستعداد لتقبل التعامل مع المحاسبة القضائي.
0.005	4	358.439	يوجد قبول واستعداد لدى المؤسسات ذات العلاقة لتطبيق التعاون أو الشراكة مع المحاسبين القضائيين.
0.0864	4	236.610	قيام الجامعات متمثلة في أقسام المحاسبة بكليات التجارة أو العلوم الإدارية بتخصيص وتدريب مقررات خاصة بالمحاسبة القضائية.
0.007	4	262.415	عقد الندوات والمؤتمرات المتخصصة بأساليب ذات العلاقة بالاحتيال المالي وأساليب اكتشافه.
0.054	4	247.898	عقد الدورات التدريبية المتخصصة بأساليب الاحتيال المالي وآليات اكتشافه.
0.006	4	284.151	إنشاء جمعية مهنية مستقلة تحت مسمى جمعية المحاسبين القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين.
0.0236	4	225.263	إلزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بتوسيع خدماتها وتخصيص قسم مستقل بداخلها خاص بخدمات المحاسبة القضائية.
0.00	4	306.122	وضع وإصدار ميثاق السلوك المهني للمحاسب القضائي يُحسن من أداء مهنة المحاسبة القضائية وأداء من يمتنها، ويكسبها ثقة المجتمع بما يزيد فيه فاعليتها.

من الجدول (51) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05)، ما عدا بند "قيام الجامعات متمثلة في أقسام المحاسبة بكليات التجارة أو العلوم الإدارية بتخصيص وتدريب مقررات خاصة بالمحاسبة القضائية". وكذلك بند "عقد الدورات التدريبية المتخصصة بأساليب الاحتيال المالي وآليات اكتشافه". فكانت الدلالة الإحصائية أكبر من 0.05، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص مقومات تطبيق المحاسبة القضائية والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ب: على مستوى بيئي الدراسة (مصر والسعودية): تم استخدام اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص مقومات تطبيق المحاسبة القضائية والحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

جدول رقم (52) يوضح نتائج اختبار *Chi-Square* بشأن

مقومات تطبيق المحاسبة القضائية

السعودية			مصر			مقومات تطبيق المحاسبة القضائية
<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square</i> $\chi^2$	<i>Asymp. Sig.</i>	<i>d.f.</i>	<i>Chi-Square</i> $\chi^2$	
0.002	4	97.100	0.0231	4	156.415	الظروف الاقتصادية السائدة في البيئة تساهم إيجاباً في تطبيق المحاسبة القضائية.
0.002	4	91.990	0.0501	4	178.151	تتوفر بيئة تشريعية ملائمة في البيئة تساهم في احتضان مهنة المحاسبة القضائية وتعزيز عملها.
0.0512	4	94.616	0.006	4	154.231	تتوفر ثقافة واستعداد لتقبل التعامل مع المحاسبة القضائي.
0.0327	4	157.111	0.041	4	203.057	يوجد قبول واستعداد لدى المؤسسات ذات العلاقة لتطبيق التعاون أو الشراكة مع المحاسبين القضائيين.
0.0215	4	91.909	0.0321	4	149.952	قيام الجامعات متمثلة في أقسام المحاسبة بكليات التجارة أو العلوم الإدارية بتخصيص وتدريس مقررات خاصة بالمحاسبة القضائية.
0.000	4	106.78	0.0331	4	157.925	عقد الندوات والمؤتمرات المتخصصة بأساليب ذات العلاقة بالاحتيايل المالي وأساليب اكتشافه.
<u>0.062</u>	4	92.636	0.000	4	162.767	عقد الدورات التدريبية المتخصصة بأساليب الاحتيايل المالي وآليات اكتشافه.
0.048	4	111.465	0.0387	4	105.415	إنشاء جمعية مهنية مستقلة تحت مسمى جمعية المحاسبين القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين.

0.001	4	90.051	0.0036	4	137.698	إلزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بتوسيع خدماتها وتخصيص قسم مستقل بداخلها خاص بخدمات المحاسبة القضائية.
0.045	4	132.636	0.001	4	174.302	وضع وإصدار ميثاق السلوك المهني للمحاسب القضائي يُحسن من أداء مهنة المحاسبة القضائية وأداء من يمتنها، ويُكسبها ثقة المجتمع بما يزيد فيه فاعليتها.

من الجدول (52) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05) ، ما عدا بند "عقد الدورات التدريبية المتخصصة بأساليب الاحتيال المالي وآليات اكتشافه." وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص مقومات تطبيق المحاسبة القضائية.

ج- على مستوى الفئات:

ج/1- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص مقومات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، ثم اختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

جدول (53) يوضح نتائج اختبار *Kruskal-Wallis* بشأن مقومات تطبيق المحاسبة القضائية

السعودية			مصر			مقومات تطبيق المحاسبة القضائية
Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal - Wallis $\chi^2$	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal - Wallis $\chi^2$	
0.0138	4	5.508	0.036	4	3.603	الظروف الاقتصادية السائدة في البيئة تساهم إيجاباً في تطبيق المحاسبة القضائية.
0.041	4	12.627	0.047	4	14.7	تتوفر بيئة تشريعية ملائمة في البيئة تساهم في احتضان مهنة المحاسبة القضائية وتعزيز عملها.
0.0425	4	14.657	0.032	4	33.135	تتوفر ثقافة واستعداد لتقبل التعامل مع المحاسبة القضائي.
0.027	4	16.322	0.028	4	61.09	يوجد قبول واستعداد لدى المؤسسات ذات العلاقة لتطبيق التعاون أو الشراكة مع المحاسبين القضائيين.

0.0548	4	51.348	0.063	4	7.552	قيام الجامعات متمثلة في أقسام المحاسبة بكليات التجارة أو العلوم الإدارية بتخصيص وتدریس مقررات خاصة بالمحاسبة القضائية.
0.0032	4	3.452	0.024	4	14.611	عقد الندوات والمؤتمرات المتخصصة بأساليب ذات العلاقة بالاحتيايل المالي وأساليب اكتشافه.
0.006	4	6.798	0.044	4	26.813	عقد الدورات التدريبية المتخصصة بأساليب الاحتيايل المالي وآليات اكتشافه.
0.087	4	0.408	0.055	4	19.381	إنشاء جمعية مهنية مستقلة تحت مسمى جمعية المحاسبين القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين.
0.007	4	2.814	0.016	4	12.385	إلزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بتوسيع خدماتها وتخصيص قسم مستقل بداخلها خاص بخدمات المحاسبة القضائية.
0.0115	4	3.653	0.011	4	61.258	وضع وإصدار ميثاق السلوك المهني للمحاسب القضائي يُحسن من أداء مهنة المحاسبة القضائية وأداء من يمتنهنها، ويكسبها ثقة المجتمع بما يزيد فيه فاعليتها.

من الجدول (53) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05)، ما عدا بند "قيام الجامعات متمثلة في أقسام المحاسبة بكليات التجارة أو العلوم الإدارية بتخصيص وتدریس مقررات خاصة بالمحاسبة القضائية." وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم بخصوص مقومات تطبيق المحاسبة القضائية، وذلك لكل البنود، باستثناء قيام الجامعات متمثلة في أقسام المحاسبة بكليات التجارة أو العلوم الإدارية بتخصيص وتدریس مقررات خاصة بالمحاسبة القضائية" فلا توجد فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم بخصوصها" حيث جاءت الدلالة الإحصائية لها أكبر من 0.05 (Asymp. Sig > 0.05

ج/2- تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة، بخصوص مقومات تطبيق المحاسبة القضائية وذلك على النحو الآتي:

#### جدول (54) يوضح نتائج

#### اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن مقومات تطبيق المحاسبة القضائية

Asymp.	بيئة الدراسة	مقومات تطبيق
--------	--------------	--------------

Sig.	السعودية	مصر	المحاسبة القضائية
0.0525	217.314	396.500	الظروف الاقتصادية السائدة في البيئة تساهم إيجاباً في تطبيق المحاسبة القضائية.
0.0801	112.300	285.100	تتوفر بيئة تشريعية ملائمة في البيئة تساهم في احتضان مهنة المحاسبة القضائية وتعزيز عملها.
0.0621	211.325	425.100	تتوفر ثقافة واستعداد لتقبل التعامل مع المحاسبة القضائي.
0.0492	228.541	411.300	يوجد قبول واستعداد لدى المؤسسات ذات العلاقة لتطبيق التعاون أو الشراكة مع المحاسبين القضائيين.
6080.0	193.254	341.200	قيام الجامعات متمثلة في أقسام المحاسبة بكليات التجارة أو العلوم الإدارية بتخصيص وتدريس مقررات خاصة بالمحاسبة القضائية.
5470.0	214.321	410.100	عقد الندوات والمؤتمرات المتخصصة بأساليب ذات العلاقة بالاحتيايل المالي وأساليب اكتشافه.
6570.0	228.225	409.100	عقد الدورات التدريبية المتخصصة بأساليب الاحتيايل المالي وآليات اكتشافه.
6560.0	231.154	420.500	إنشاء جمعية مهنية مستقلة تحت مسمى جمعية المحاسبين القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين.
2550.0	225.200	424.500	إلزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بتوسيع خدماتها وتخصيص قسم مستقل بداخلها خاص بخدمات المحاسبة القضائية.
8750.0	199.100	413.200	وضع وإصدار ميثاق السلوك المهني للمحاسب القضائي يُحسن من أداء مهنة المحاسبة القضائية وأداء من يمتننها، ويكسبها ثقة المجتمع بما يزيد فيه فاعليتها.

من الجدول (54) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) جاءت أكبر من 0.05 (sig. >0.05) بين آراء كل الفئات، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقصى منهم وكذلك ما بين كل فئتين، بشأن مقومات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الفرعي الثالث من الفرض الثالث  $H_{03.3}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمقومات تطبيق المحاسبة القضائية". في ضوء ما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثالث  $H_{03}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مساهمة المدخل المقترح بدور فعالية استخدام المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

4/9/5/6- نتائج اختبار الفرض الرابع  $H_{04}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصى منهم بخصوص آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح". وتم صياغة هذا الفرض للإجابة عن السؤال التاسع من قائمة الاستقصاء، وكانت النتائج على النحو الآتي:

أولاً- الإحصاء الوصفي: التوزيع التكراري والنسبي لآليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح:

أ- على مستوى العينة الكلية: توصيف آراء عينة الدراسة لآليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

### جدول رقم (55) يوضح توصيف الآراء

#### لآليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح

الترتيب	درجة الموافقة	نسبة معامل الاختلاف	مستوى المعنوية لاختبار "ت"	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح
9	موافق بشدة	17.14	0.0652	0.6428	3.7512	216	يؤدي التطبيق السليم لإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
4	موافق	17.66	0.0345	0.678	3.839	216	قيام المحاسب القضائي بتحليل المعلومات المالية بغرض استخدامها في المحاكم والنزاعات المالية يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
8	موافق	15.04	0.002	0.5657	3.761	216	تساهم المحاسبة القضائية في دعم وتعزيز عمل المدقق الداخلي والخارجي وذلك في إطار العلاقة التكاملية بينهما.
1	موافق	17.69	0.000	0.6879	3.8878	216	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء تساعد في تعقب الصفقات الخاطئة مما يحد من ممارسات إدارة الأرباح.
12	موافق بصدّة	19.47	0.0561	0.7216	3.707	216	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء عن مصادر الأموال واستخداماتها يحد من الفساد المالي.
13	موافق	19.29	0.005	0.6278	3.2546	216	تقديم معلومات للقضاء عن الغش والأخطاء والتلاعب في القوائم المالية يساعد على إقرار الحق والعدالة ويحد من ممارسات إدارة الأرباح.

3	موافق بشدة	16.54	0.001	0.6415	3.878	216	تُساهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية، كما تُساعد القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوى والمنازعات القضائية.
10	موافق	18.16	0.006	0.6811	3.7512		تُساعد المحاسبة القضائية في تقليل فجوة الثقة والمصادقية في التقارير المالية لدى مستخدميها.
9	موافق	16.38	0.008	0.6152	3.756		تقديم المحاسبة القضائية لمعلومات عن مدى التزام الشركة بالتشريعات والقوانين قد يحد من إدارة الأرباح.
7	موافق	17.36	0.004	0.6555	3.7756		توفير المحاسب القضائي للخدمات الاستشارية القانونية والجنائية في القضاء ذات الطابع المالي قد يحد من ممارسات إدارة الأرباح.
6	موافق	15.28	0.006	0.5807	3.8		إدراك المحاسب القضائي بأشكال الغش والتلاعب ونماذج التنبؤ والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح يُقلل ويُحد من تلك الممارسات.
2	موافق	14.41	0.006	0.559	3.878		ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني يساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.
5	موافق	16.55	0.001	0.6327	3.824		ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني Professional Skepticism يُساعده في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

يتضح من الجدول (55) أن الوسط الحسابي دال إحصائيًا لصالح الموافقة على آليات تطبيق المحاسبة القضائية المقترحة، وجاء بند " تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء تساعد في تعقب الصفقات الخاطئة. في الترتيب الأول. ثم يأتي في الترتيب الثاني "ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني يساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح"، وبعدها يأتي " تُساهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية، كما تُساعد القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوى والمنازعات القضائية"، بينما جاء في الترتيب الأخير "تقديم معلومات للقضاء عن الغش والأخطاء والتلاعب في القوائم المالية يساعد على إقرار الحق والعدالة ويحد من ممارسات إدارة الأرباح". وأن الترتيب جاء دالًا إحصائيًا عند مستوى معنوية أقل من 0.05 لكافة العناصر. وكذلك نسبة اختلاف أقل من 20%.

ب- على مستوى بيئتي الدراسة (المصرية والسعودية): توصيف آراء عينة الدراسة حول آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

جدول رقم (56) يوضح توصيف الآراء  
تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح

درجة الموافقة الترتيب	نسبة معامل الاختلاف		مستوى المعنوية لاختبار		الانحراف المعياري		الوسط الحسابي		آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح	
	السعودي	مصر	السعودي	مصر	السعودي	مصر	السعودي	مصر		
11	6	18.1 8	16.1 5	0.002	0.000	0.6738	0.6123	3.7071	3.7925	يؤدي التطبيق السليم لإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
2	2	17.9 8	27.2 8	0.065	0.002	0.7213	1.1247	4.0129	4.1231	قيام المحاسب القضائي بتحليل المعلومات المالية بغرض استخدامها في المحاكم والنزاعات المالية يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
10	4	15.8 8	24.2 9	0.048	0.003	0.5949	0.9412	3.7475	3.8753	تساهم المحاسبة القضائية في دعم وتعزيز عمل المدقق الداخلي والخارجي وذلك في إطار العلاقة التكاملية بينهما.
6	10	19.3 8	28.4 6	0.0012	0.002	0.7378	0.9918	3.8081	3.4852	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء تساعد في تعقب الصفقات الخاطئة مما يحد من ممارسات إدارة الأرباح.
3	9	18.1	2.33	0.004	0.089	0.7070	0.0831	3.8990	3.573	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء عن مصادر الأموال واستخداماتها يحد من الفساد المالي.
5	12	29.4	30.6	0.001	0.008	0.8341	0.7078	2.8345	2.3125	تقديم معلومات للقضاء عن الغش والأخطاء والتلاعب في القوائم المالية يساعد على إقرار الحق والعدالة ويحد من ممارسات إدارة الأرباح.
4	3	17.7	14.1	0.0632	0.001	0.6924	0.5469	3.8990	3.8774	تساهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية، كما تساعد القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوى والمنازعات القضائية.
9	13	19.4	29.5	0.002	0.001	0.7279	0.6314	3.7576	2.1348	تساعد المحاسبة القضائية في تقليل فجوة الثقة والمصداقية في التقارير المالية لدى مستخدميها.
8	8	16.7	16.1	0.005	0.003	0.6317	0.6025	3.7776	3.7453	تقديم المحاسبة القضائية لمعلومات عن مدى التزام الشركة بالتشريعات والقوانين قد يحد من إدارة الأرباح.



1	1	19.8	1.36	0.006	0.005	0.8347	0.0563	4.215	4.1348	توفير المحاسب القضائي للخدمات الاستشارية القانونية والجنائية في القضاء ذات الطابع المالي قد يحد من ممارسات إدارة الأرباح.
7	7	17.0	16.2	0.005	0.006	0.6432	0.6106	3.7834	3.7642	إدراك المحاسب القضائي بأشكال الغش والتلاعب ونماذج التنبؤ والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح يُقلل ويُحد من تلك الممارسات.
12	11	20.0	15.0	0.000	0.006	0.5891	0.5184	2.9451	3.4532	ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني يساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.
5	5	18.5	14.5	0.003	0.001	0.7122	0.554	3.8384	3.8113	ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني Professional Skepticism يُساعده في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

يتضح من الجدول (56) اتفاق البيئة المصرية مع البيئة السعودية في أهمية وترتيب آليات تطبيق المحاسبة القضائية حيث اتفقا على أن "توفير المحاسب القضائي للخدمات الاستشارية القانونية والجنائية في القضاء ذات الطابع المالي قد يحد من ممارسات إدارة الأرباح". وجاء ذلك في الترتيب الأول. ويأتي بعد ذلك "قيام المحاسب القضائي بتحليل المعلومات المالية بغرض استخدامها في المحاكم والنزاعات المالية يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح". وجاء ذلك في الترتيب الثاني. ثم اتفقا كذلك في الترتيب الخامس والسابع والثامن، أن نسبة الخلاف 29.43% كحد أقصى، وجاء ذلك دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 لكافة العناصر.

#### ثانياً- التحليل الإحصائي:

أ- على مستوى العينة الكلية: تم استخدام اختبار Chi-Square بشأن آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

#### جدول رقم (57) يوضح نتائج اختبار Chi-Square بشأن آليات تطبيق

#### المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح

Asymp. Sig.	d. f.	Chi-Square $\chi^2$	آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح
0.019	4	273.810	يؤدي التطبيق السليم لإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

0.000	4	230.571	قيام المحاسب القضائي بتحليل المعلومات المالية بغرض استخدامها في المحاكم والنزاعات المالية يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.000	4	277.439	تُساهم المحاسبة القضائية في دعم وتعزيز عمل المدقق الداخلي والخارجي وذلك في إطار العلاقة التكاملية بينهما.
0.000	4	244.502	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء تساعد في تعقب الصفقات الخاطئة مما يحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.005	4	332.390	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء عن مصادر الأموال واستخداماتها يحد من الفساد المالي.
0.0213	4	227.878	تقديم معلومات للقضاء عن الغش والأخطاء والتلاعب في القوائم المالية يساعد على إقرار الحق والعدالة ويحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.0321	4	257.251	تُساهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة الهيئات الرقابية والاشرفية، كما تُساعد القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوى والمنازعات القضائية.
0.0629	4	227.878	تُساعد المحاسبة القضائية في تقليل فجوة الثقة والمصادقية في التقارير المالية لدى مستخدميها.
0.005	4	257.420	تقديم المحاسبة القضائية لمعلومات عن مدى التزام الشركة بالتشريعات والقوانين قد يحد من إدارة الأرباح.
0.045	4	266.785	توفير المحاسب القضائي للخدمات الاستشارية القانونية والجنائية في القضاء ذات الطابع المالي قد يحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.003	4	406.195	إدراك المحاسب القضائي بأشكال الغش والتلاعب ونماذج التنبؤ والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح يُقلل ويُحد من تلك الممارسات.
0.002	4	399.366	ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني يساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

من الجدول (57) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05)، عدا بند "تُساعد المحاسبة القضائية في تقليل فجوة الثقة والمصادقية في التقارير المالية لدى مستخدميها". (Asymp. Sig > 0.05) وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص آليات تطبيق المحاسبة القضائية لكل البنود، بينما توجد فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص بند "تُساعد المحاسبة القضائية في تقليل فجوة الثقة والمصادقية في التقارير المالية لدى مستخدميها".

ب- على مستوى بيئتي الدراسة (مصر السعودية): تم استخدام اختبار Chi-Square بشأن آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

**جدول رقم (58) يوضح نتائج اختبار Chi-Square**

بشأن آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح
Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square $\chi^2$	Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square $\chi^2$	
0.000	4	113.889	0.002	4	161.849	يؤدي التطبيق السليم لإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.000	4	89.081	0.003	4	145.698	قيام المحاسب القضائي بتحليل المعلومات المالية بغرض استخدامها في المحاكم والنزاعات المالية يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.032	4	108.091	0.023	4	160.717	تُساهم المحاسبة القضائية في دعم وتعزيز عمل المدقق الداخلي والخارجي وذلك في إطار العلاقة التكاملية بينهما.
0.0032	4	102.899	0.0251	4	144.113	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء تساعد في تعقب الصفقات الخاطئة مما يحد من ممارسات إدارة الأرباح.
<u>0.068</u>	4	92.394	<u>0.0066</u>	4	173.170	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء عن مصادر الأموال واستخداماتها يحد من الفساد المالي.
0.036	4	97.566	0.0361	4	194.472	تقديم معلومات للقضاء عن الغش والأخطاء والتلاعب في القوائم المالية يساعد على إقرار الحق والعدالة ويحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.0369	4	106.535	0.0365	4	155.962	تُساهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية، كما تُساعد القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوى والمنازعات القضائية.
0.049	4	89.242	0.0349	4	141.019	تُساعد المحاسبة القضائية في تقليل فجوة الثقة والمصادقية في التقارير المالية لدى مستخدميها.
<u>0.0842</u>	4	114.535	<u>0.0624</u>	4	143.433	تقديم المحاسبة القضائية لمعلومات عن مدى التزام

						الشركة بالتشريعات والقوانين قد يحد من إدارة الأرباح.
0.0226	4	97.254	0.0481	4	173.774	توفير المحاسب القضائي للخدمات الاستشارية القانونية والجنائية في القضاء ذات الطابع المالي قد يحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.0294	4	174.283	0.0128	4	167.887	إدراك المحاسب القضائي بأشكال الغش والتلاعب ونماذج التنبؤ والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح يُقلل ويُحد من تلك الممارسات.
0.0442	4	111.384	0.0235	4	158.604	ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني يساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

من الجدول (58) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05) ، عدا بند "تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء عن مصادر الأموال واستخداماتها يحد من الفساد المالي". وبند "تقديم المحاسبة القضائية لمعلومات عن مدى التزام الشركة بالتشريعات والقوانين قد يحد من إدارة الأرباح". وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص كل البنود المقترحة كآليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، ما عدا تلك البنود أي توجد فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينتين) لهما، حيث " (Asymp. Sig > 0.05).

ج- على مستوى الفئات:

ج/1- تم استخدام اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

جدول (59) يوضح نتائج اختبار *Kruskal-Wallis* بشأن آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح

السعودية			مصر			آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح
Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis $\chi^2$	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis $\chi^2$	
0.023	4	4.520	0.0125	4	2.518	يؤدي التطبيق السليم لإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

0.001	4	2.902	0.0472	4	2.298	قيام المحاسب القضائي بتحليل المعلومات المالية بغرض استخدامها في المحاكم والنزاعات المالية يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.0542	4	22.058	0.0513	4	4.013	تُساهم المحاسبة القضائية في دعم وتعزيز عمل المدقق الداخلي والخارجي وذلك في إطار العلاقة التكاملية بينهما.
0.0364	4	6.573	0.026	4	5.570	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء تساعد في تعقب الصفقات الخاطئة مما يحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.0564	4	33.204	0.075	4	3.440	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء عن مصادر الأموال واستخداماتها يحد من الفساد المالي.
0.0361	4	15.287	0.0239	4	2.3456	تقديم معلومات للقضاء عن الغش والأخطاء والتلاعب في القوائم المالية يساعد على إقرار الحق والعدالة ويحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.0541	4	2.065	0.0342	4	1.241	تُساهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة الهيئات الرقابية والاشرفية، كما تُساعد القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوى والمنازعات القضائية.
0.0324	4	6.473	0.0442	4	10.324	تُساعد المحاسبة القضائية في تقليل فجوة الثقة والمصادقية في التقارير المالية لدى مستخدميها.
0.0321	4	4.333	0.0324	4	3.534	تقديم المحاسبة القضائية لمعلومات عن مدى التزام الشركة بالتشريعات والقوانين قد يحد من إدارة الأرباح.
0.024	4	22.498	0.013	4	2.038	توفير المحاسب القضائي للخدمات الاستشارية القانونية والجنائية في القضاء ذات الطابع المالي قد يحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.0351	4	32.192	0.0362	4	22.438	إدراك المحاسب القضائي بأشكال الغش والتلاعب ونماذج التنبؤ والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح يُقلل ويُحد من تلك الممارسات.
0.006	4	46.173	0.002	4	41.621	ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني يساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

من الجدول (59) يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود أقل من 0.05 (Asymp. Sig <0.05)، ما عدا بند "تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء عن مصادر الأموال واستخداماتها يحد من الفساد المالي". وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم بخصوصيات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك

لكل البنود، باستثناء تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء عن مصادر الأموال واستخداماتها يحد من الفساد المالي، فلا توجد فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم بخصوصها، حيث جاءت الدلالة الإحصائية لها أكبر من  $0.05$  ( $Asymp. Sig > 0.05$ ).  
**ج/2-** تم استخدام اختبار *Mann-Whitney Test* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة بشأن آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك على النحو الآتي:

**جدول (60) يوضح نتائج اختبار *Mann-Whitney Test* بشأن آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح**

Asymp. Sig.	بيئة الدراسة		آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح
	السعودية	مصر	
0.052	190.220	408.200	يؤدي التطبيق السليم لإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.0631	206.200	417.100	قيام المحاسب القضائي بتحليل المعلومات المالية بغرض استخدامها في المحاكم والنزاعات المالية يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.055	187.100	405.200	تُساهم المحاسبة القضائية في دعم وتعزيز عمل المدقق الداخلي والخارجي وذلك في إطار العلاقة التكاملية بينهما.
0.106	187.320	370.300	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء تساعد في تعقب الصفقات الخاطئة مما يحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.0854	225.100	384.100	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء عن مصادر الأموال واستخداماتها يحد من الفساد المالي.
0.0621	170.500	419.100	تقديم معلومات للقضاء عن الغش والأخطاء والتلاعب في القوائم المالية يساعد على إقرار الحق والعدالة ويحد من ممارسات إدارة الأرباح.
0.0521	193.200	426.100	تُساهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة الهيئات الرقابية والاشرفية، كما تُساعد القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوى والمنازعات القضائية.
0.0451	226.200	403.200	تُساعد المحاسبة القضائية في تقليل فجوة الثقة والمصادقية في التقارير المالية لدى مستخدميها.
0.0354	151.200	397.100	تقديم المحاسبة القضائية لمعلومات عن مدى التزام الشركة بالتشريعات والقوانين قد يحد من إدارة الأرباح.
0.0213	195.200	421.300	توفير المحاسب القضائي للخدمات الاستشارية القانونية والجنائية في القضاء ذات الطابع المالي قد يحد من ممارسات إدارة الأرباح.

0.0512	229.300	429.100	إدراك المحاسب القضائي بأشكال الغش والتلاعب ونماذج التنبؤ والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح يُقلل ويُحد من تلك الممارسات.
0.0656	210.500	402.100	ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني يساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.
0.0231	219.214	421.200	ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني Professional Skepticism يُساعده في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

من الجدول (60) يتضح أن مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) جاءت أكبر من 0.05 ( $sig. > 0.05$ ) بين آراء كل الفئات، عدا بند " ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني يساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح. " وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية فيما بين آراء فئات المستقصى منهم (ما بين كل فئتين) بشأن آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

مما سبق يتضح صحة الفرض الرابع  $H_{04.1}$  لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بآليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح.

#### 6/6- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية:

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة التي قام بها الباحثون بشقيها النظري والتطبيقي، يخلص الباحثون إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، بالإضافة لاقتراح بعض مجالات البحث التي يمكن تناولها من جانب الباحثين، وذلك على النحو الآتي:

#### 1/6/6- النتائج: تتمثل أهم نتائج البحث فيما يأتي:

#### 1/1/6/6- نتائج الدراسة النظرية:

- تُعد ممارسات إدارة الأرباح من أهم القضايا التي ساعدت على انهيار العديد من الشركات في مختلف البلدان، والتي تمارسها الإدارة لإظهار نتائج الأداء الاقتصادي للشركة على خلاف الحقيقة، ولذلك زاد الاهتمام بدراسة وتحليل تلك الظاهرة لما لها من تأثير مهم على مصداقية القوائم والتقارير المالية وبالتالي على القرارات الاستثمارية.
- فرقت الدراسات والكتابات السابقة بين ممارسات إدارة الأرباح الانتهازية والمفيدة وفقاً للفئة المستفيدة من التحكم في مستوى الأرباح المعلنة، فإذا أدت إلى تحقيق منافع ذاتية للإدارة كانت انتهازية Opportunist، بينما لو أدت إلى تحقيق منافع للمساهمين وأصحاب المصالح فإنها تُعد مفيدة.

- يمكن التمييز بين أسلوبين أو طريقتين لممارسات إدارة الأرباح، وهما: ممارسات إدارة الأرباح من خلال المستحقات Accrual- based Earnings (AEM) وممارسات إدارة الأرباح من خلال الأنشطة والعمليات الحقيقية Real Management Earnings Management (REM). ويتم النوع الأول من خلال حرية الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية أو تغييرها، وذلك باتخاذ القرارات التي تستهدف التأثير الدفترى على المعلومات المحاسبية، في محاولة لإخفاء الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة، بينما يتضمن الأسلوب الثاني اتخاذ قرارات تستهدف التأثير الحقيقي على المعلومات المحاسبية، من خلال التأثير على توقيت حدوث بعض الأنشطة سواء أكانت متعلقة بالعمليات التشغيلية أم الاستثمارية أم التمويلية. ومن الصعب اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح الحقيقية، كما أنها أكثر خطورة على الشركة لأنها تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية، مما ينعكس سلباً على قيمة الشركة والأداء المستقبلي لها.
- تنامي الاهتمام بالمحاسبة القضائية، والتي تتطلب مزيجاً من المهارات المحاسبية ومهارة التحريات، وتهدف إلى اكتشاف و/ أو منع الغش في القوائم والتقارير المالية كأحد القضايا المحورية التي تواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة.
  - تواجه ممارسة مهنة المحاسبة القضائية العديد من الصعوبات، من أهمها:
  - عدم وجود مقرر دراسي يتناول المحاسبة القضائية بالجامعات المصرية أو السعودية.
  - غياب التشريعات القانونية المنظمة لعمل المحاسبة القضائية وإجراءاتها.
  - عدم وجود جمعية مهنية لمنح تراخيص مزاولة مهنة محاسب قضائي.
  - عدم وجود معايير تحدد واجبات ومسؤوليات المحاسب القضائي.
- ضعف الوعي بثقافة مكافحة الغش والتلاعب والاحتيايل المالي لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.
- من دراسة وتحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، بالإضافة إلى دراسة الوضع الحالي في جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية، تم اشتقاق الإطار المتكامل المقترح للمحاسبة القضائية، الأمر الذي يمكن معه القول بأن



تطبيقه في البيئة المصرية أو السعودية له مردود إيجابي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

#### 2/1/6/6 - نتائج الدراسة التطبيقية:

على مستوى الدراسة التطبيقية، توصل البحث إلى النتائج الآتية:

- عدم صحة الفرض الأول  $H_{01}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".
- عدم صحة الفرض الثاني  $H_{02}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصى منهم بخصوص أسباب وأساليب وآثار والحد من ممارسات إدارة الأرباح".
- عدم صحة الفرض الثالث  $H_{03}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول مساهمة المدخل المقترح بدور فعال لاستخدام المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح".
- عدم صحة الفرض الرابع  $H_{04}$ : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تصورات المستقصى منهم بخصوص آليات تطبيق المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح".

#### 2/6/6 - التوصيات:

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحثون بما يأتي:

- ضرورة تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في الدولة المصرية أو السعودية على الشركات التي تتورط في القيام بممارسات إدارة الأرباح، خاصة في ظل الظروف الراهنة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.
- ضرورة زيادة وعي الشركات والمستثمرين وأصحاب المصالح بأهمية ومزايا تطبيق المحاسبة القضائية في الكشف و/ أو منع الغش والاحتيال المالي والحد من ممارسات إدارة الأرباح، وغيرها من الأدوار التي يختص بها المحاسب القضائي، خاصة في ظل تزايد الطلب على خدماته في الوقت الراهن نتيجة ارتفاع عدد الدعاوى القضائية.

- ضرورة إصدار معيار محاسبي للمحاسبة القضائية، يمكن أن يُطلق عليه "معيار المحاسبة القضائية" يتم فيه تعريف واضح ودقيق لمفهومها ومجالات استخدامها وأساليبها، والمؤهلات والمهارات الواجب توافرها فيمن يزاولها ومقوماتها.
- الاستعانة بالإطار المقترح من قبل الجهات والهيئات المهنية والسلطات التشريعية، وخاصة فيما يتعلق بإنشاء جمعية مهنية رسمية ومستقلة للمحاسبة القضائية -سواء في البيئة المصرية أو السعودية- على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)، وقيامها بوضع إطارًا للتوصيف المهني السليم، والمعايير الملائمة لتطبيق المحاسبة القضائية في البيئة المصرية أو السعودية.
- ضرورة إدراج المحاسبة القضائية في خطط المناهج الدراسية بالجامعات المصرية والسعودية، مع التركيز على عقد ورش العمل والندوات والمؤتمرات والحالات العملية لشرح الجوانب التطبيقية لهذا المجال، والفوائد التي ستعود على الشركات وأصحاب المصالح من تطبيقه، وكذا تأثيره الإيجابي على الاقتصاد الوطني.

### 3/6/6- التوجهات البحثية المستقبلية:

- يرى الباحثون في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج وجود العديد من المجالات التي يمكن أن تشكل أساسًا لبحوث مستقبلية، ومن أهمها ما يأتي:
- أثر ممارسات إدارة الأرباح على جودة التقارير المالية وانعكاس ذلك على قرارات المستثمرين وقيمة الشركة.
  - دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل التحول الرقمي.
  - أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح: إطار مقترح ودراسة تطبيقية مقارنة.
  - نحو تطوير الإطار الفكري للمحاسبة المالية لمواجهة ممارسات إدارة الأرباح في ضوء جائحة كورونا (COVID-19).
  - تحليل العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية والاحتفاظ بالنقدية CashHoldings وأثرها على الحد من ممارسات إدارة الأرباح: أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية أو السعودية.

- تأثير جائحة كورونا (COVID-19) على الأداء المالي والتشغيلي للشركة: دراسة مقارنة.
- تحليل العلاقة بين المحاسبة القضائية وآليات الحوكمة وأثرها على القيمة السوقية للشركة: دليل تطبيقي من بيئة الأعمال المصرية أو السعودية.

## 7- المراجع

### 1/7- المراجع العربية:

- إبراهيم، الهادي آدم محمد، وهارون، مصطفى. (2016). المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بسوق المال في الخرطوم، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، العراق، العدد (55): 204-255.
- إبراهيم، سماسم كامل موسى. (2011). دور أبعاد حوكمة الشركات في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح والحد منها- دراسة تطبيقية، الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (15)، العدد الثاني، الجزء الثاني، ديسمبر: 437-499.
- إبراهيم، طارق وفيق (2019). المحاسبة القضائية كآلية لضبط وتطوير أداء التقارير المالية في ضوء معايير إعداد التقارير المالية IFRS، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد (6)، العدد الثاني، ديسمبر: 237-292.
- إبراهيم، علاء الدين توفيق. (2016). دور المراجعة القضائية في الحد من التلاعب في بيئة المعلومات الرقمية للشركات: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو: 496-554.

- إبراهيم، محمد زيدان. (2006). السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال - دراسة اختبارية، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة (18)، العدد الأول والثاني، يناير، إبريل: 105-133.
- أبو الخير، مديرة طه (1999). إدارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية - دليل ميداني من التغيرات في أرصدة المخصصات بالقوائم المالية، التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني: 1-40.
- أحمد، عاطف محمد أحمد. (2013). دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد الأول، العدد الثاني، ديسمبر: 1-40.
- آل حسن، علي فايع محمد. (2018). إدارة الأرباح باستخدام حسابات الاستحقاق: دراسة تطبيقية في الشركات السعودية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلد (38)، العدد الرابع، ديسمبر: 55-73.
- الجبوري، نصيف جاسم، والخالدي، صلاح هادي محمد. (2013). دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد (19)، العدد (70): 457-473.
- الجليلي، مقداد أحمد. (2012). المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد (34)، العدد (107): 9-21.
- الجليلي، مقداد أحمد، وجميل، رافي نزار. (2012). دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال - دراسة حالة في مكتب التحقيقات الفدرالي، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، السنة (35)، العدد (93): 107-138.
- الجمال، جيهان عبدالمعز. (2012). دور المراجعة القضائية في مواجهة الغش المالي في ظل البيئة الإلكترونية - دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، السنة الثانية: 845-906.
- الحربي، عيد عوض الطويط صنيتان. (2020). مدخل مقترح لأثر استخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على البيئة الكويتية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها: 1-176.
- الخالدي، ناهض نمر محمد. (2014). دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها 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: 9-50.

- السعد، صالح بن عبدالرحمن. (2013). المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية- دراسة ميدانية استكشافية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، المجلد (27)، العدد الأول، 1434هـ: 3-94.
- السيسي، نجوى أحمد. (2006). دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية- دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير: 33-83.
- الشواربي، محمد بالمنعم. (2018). أثر إدماج أساليب المحاسبة القضائية في مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلي، الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (22)، العدد الرابع- الجزء الأول، ديسمبر: 131-199.
- الشيشيني، حاتم محمد عبد الرؤوف (2006). دراسة تجريبية للعلاقة بين موقف مراجع الحسابات من إدارة الربح، ونوع المعيار المحاسبي، والأهمية النسبية لمقدار إدارة الربح ومدى قوة حجج الإدارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثلاثون، العدد الأول:
- الصاوي، عفت أبو بكر محمد (2019). أثر قابلية القوائم المالية للمقارنة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المسجلة في بورصة الأوراق المالية في الفترة من 2016-2018، مجلة المحاسبة والمراجعة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول: 206-285.
- العوادة، حنان، نور، عبدالناصر إبراهيم. (2017). إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد (13)، المجلد الثاني: 161-179.
- الكبيسي، مجدي وائل. (2019). دور حوكمة الشركات في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية-دراسة ميدانية. المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلد (39) العدد الثاني، يونيو: 99-124.
- الكبيسي، عبد الستار عبد الجبار عيدان. (2016). دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد (12)، العدد الأول: 1-29.

- المنوفي، ريهام السيد على. (2011). دور المراجعة القضائية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات: دراسة نظرية ميدانية، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الأول، يناير/ يونيو: 71-97.
- الوكيل، حسام السعيد. (2018). مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية- دراسة ميدانية، **الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (22)، العدد الثالث- الجزء الأول، أكتوبر: 165-252.
- هلال، عبد الله عبد العظيم (2008). تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح مع دراسة ميدانية في مصر، **المجلة العلمية التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثالث: 83-132.
- حامد، صفا محمود السيد (2004). إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية- دراسة تحليلية، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد (18)، العدد الأول، يونيو: 9-13.
- حامد، محجوب عبدالله. (2017). مدى تطبيق المراجعة القضائية في فصل الدعاوى والمنازعات الخاصة بالمخالفات المالية في المحاكم السودانية- دراسة ميدانية استكشافية، **مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية)**، المجلد (21) العدد الثاني، يونيو: 374-416.
- حسن، عادل محمد محمد، وعبدالرحمن، عبدالرحمن عبدالله. (2015). دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية- بحث ميداني من وجهة نظر مكاتب المراجعة، **المجلة العلمية (أماريك)**، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد السادس، العدد (18): 123-136.
- حسين، محمد إبراهيم محمد (2017). محددات المفاضلة ما بين إدارة الأنشطة الحقيقية في مقابل التلاعب بالمستحقات بهدف إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول: 46-82.
- حسين، محمد إبراهيم محمد (2018). تأثير تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على ممارسات إدارة الأرباح والقيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثالث: 106-147.
- حماد، طارق عبد العال (2005). نموذج مقترح لقياس جودة الأرباح في ضوء انتشار الممارسات المحاسبية الخاطئة "دراسة ميدانية"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة (25)، ملحق العدد الثاني: 221.

- حماد، مصطفى أحمد محمد (2017). أثر استخدام الأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح REM على الأداء التشغيلي اللاحق للشركات المصرية - دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (21)، العدد الأول: 10-62.
- خليفة، علاء كامل حسن. (2017). دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية في منظمات الأعمال (دراسة ميدانية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (54)، العدد الثاني، يوليو: 219-246.
- خليل، محمد أحمد إبراهيم. (2017). تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية- دراسة اختبارية، مجلة المحاسبة والمراجعة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد الخامس، العدد الأول: 197-236.
- دوتا، سوارف ك. (2018). استخدام الأساليب الإحصائية في المحاسبة القضائية: نحو فهم للنظرية والتطبيق في مجال تحليل البيانات. ترجمة: ماجد محمد السيد جزر، مروة بنت عبد الإله محمد الحويبي، مركز البحوث والدراسات، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1440هـ: 23-61.
- راشد، محمد إبراهيم محمد (2020). أثر حجم وتدوير منشأة مراقب الحسابات على ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية والحقيقية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع، العدد الأول: 1-66.
- زلط، علاء عاشور عبدالله. (2013). دور نظام معلومات المحاسبة القضائية في الحد من صور الفساد المالي في البيئة المصرية. المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة بعنوان: تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، كلية التجارة، جامعة بني سويف، 7-8 أبريل: 1-17.
- سالم، أحمد محمد كامل. (2010). خدمة التقصي المالي القانوني في مصر: الطلب على الخدمة والتنظيم المهني لها في بيئة الممارسة المهنية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول: 1-69.
- سامي، مجدي محمد. (2002). دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي (دراسة ميدانية)، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد (24)، العدد الأول، يناير: 135-171.
- سعد الدين، إيمان محمد. (2010). دراسة تحليلية للمحاسبة الابتداعية ودور المحاسب القضائي في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة (49)، العدد (75): 255-306.

- سعودي، سامح محمد لطفي. (2015). دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات غسيل الأموال-دراسة اختبارية، **الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (19)، العدد الثالث، أكتوبر: 1-39.
- شلبي، عزة حلمي محمود (2020). بيان أثر تقنيات المحاسبة القضائية في أداء المراجع الخارجي وإدراك مصلحة الزكاة والدخل لمهامها (دراسة ميدانية في السعودية)، **مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، يناير: 1-39.
- صالح، منال حسين لفته. (2016). استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، **مجلة دنانير**، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، المجلد الأول، العدد الثامن: 592-621.
- عبد الحليم، أحمد حامد محمود (2012). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية مقارنة"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة (32)، العدد الثاني، المجلد الأول: 205-308.
- عبد الرحمن، عبد الرحمنعبد الله. (2016). أثر التخصص المهني على دور المحاسبة القضائية في اكتشاف ممارسات التلاعب بالأرقام المالية: دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين بالسودان، **مجلة الإدارة العامة**، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد (56)، العدد الرابع، يوليه، شوال 1437هـ: 769-829.
- عبدالعزيز، جعفر عثمان الشريف. (2017). مدى إدراك المراجعين الخارجيين لأهمية تطبيق المحاسبة القضائية في المحاكم السودانية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم، **مجلة جامعة بحري للآداب والعلوم الإنسانية**، جامعة بحري، السودان، السنة (6)، العدد (11)، يونيو: 175-214.
- عبدالفتاح، محمد عبدالفتاح محمد. (2007). إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء ممارسات إدارة الأرباح- دراسة ميدانية، **الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (11)، العدد الثاني، ديسمبر: 191-272.
- عبدالقادر، أحمد محمود عبدالهادي (2020). إطار مقترح للحد من إدارة الأرباح في ضوء العوامل المؤثرة على اختيار مدخل إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية: 44-67.
- عبدالمجيد، حميده محمد (2020). قياس أثر الرافعة المالية على المفاضلة بين التلاعب في الأنشطة الحقيقية وإدارة الأرباح على أساس الاستحقاق: دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (24)، العدد الرابع، ديسمبر: 90-140.



- عطية، فاتن سيد خميس، الشيراري، عبد الله بن ضيف (2019). قياس أثر السلوك التنظيمي للإدارة على ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية على الشركات المسجلة بالبورصة السعودية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (49)، العدد الرابع: 355-408.
- عطية، متولي السيد متولي (2020). قياس أثر ممارسات إدارة الأرباح والتدفقات النقدية التشغيلية على عوائد الأسهم - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع، العدد الثاني، مايو: 381-436.
- عيسى، سمير كامل محمد (2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - مع دراسة تطبيقية، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (45)، العدد الثاني، يونيو: 14-20.
- غنيم، محمود رجب يس. (2014). نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، أكتوبر: 137-228.
- قمبر، جميلة سعيد. (2014). قياس مدى إدراك أهمية المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية، *المجلة الجامعة*، المجلد الأول، العدد (16)، فبراير: 213-242.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (2015). *قراءات في المحاسبة والمراجعة القضائية*، الدار الجامعية، الإسكندرية: 46-62.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم (2003). دور المراجع في الرقابة على ممارسات إدارة الربح - دليل استقرائي من البيئة المصرية، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني: 248-301.
- متولي، أحمد زكي حسين. (2010). دور تقارير التآلفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية مع دراسة ميدانية، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني: 552-554.
- محمد، حسناء عطية محمد (2018). دوافع الإدارة الحقيقية للأرباح من خلال الأنشطة وتأثيرها على سياسة توزيع الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، *مجلة المحاسبة المصرية*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (14): 497-547.

- محمود، سحر عبدالسميع. (2019). محددات ونتائج المدخل الحقيقي لإدارة الأرباح- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثالث، العدد الثالث: 183-227.
- محمود، عبد الحميد العيسوي (2020). أثر ممارسات إدارة الأرباح من خلال إدارة عرض بنود قائمة الدخل على جودة الأرباح المحاسبية مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع، العدد الأول: 345-417.
- مرعي، مجدي محمود علي (2019). دور المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية في القوائم المالية (دليل ميداني من البيئة المصرية)، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة (39)، العدد الثالث: 49-94.
- مندور، محمد محمد محمد إبراهيم. (2016). أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (20)، العدد الثاني-الجزء الثاني، يوليو: 1119-1172.

#### 2/7- المراجع الأجنبية:

- Achleitner, A. K.; Gunther, N.; Kaserer, C.; & Siciliano, G. (2014). Real Earnings Management and Accrual Based Earnings Management in Family Firms. **European Accounting Review**, 23 (3) 431-461.
- Aduwo, O.O. (2016). The Role of Forensic Accounting in Combating the Menace of Corporate Failure. **International Journal of Economics, Commerce and Management**, IV (1): 640-649.
- Ahadiat, N.; & Hefzi, H. (2012). An Investigation of Earnings Management practices: Examining Generally Accepted Accounting principles. **International Journal of Business and social Science**, 3 (14): 245-251.
- Alao, A.A. (2016). Forensic Auditing and Financial Fraud in Nigerian Deposit Money Banks (DMBs). **European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research**, 4(8): 1-19.
- Ali, B.; & Kamardin, H. (2018). Real Earnings Management:A Review of Literature and Future Research. **Asian Journal of Finance & Accounting**, 10 (1): 440-456.
- Almasarwah, A.K.; Sarea, A.M.; Abu Afifa, M.; & Marei.Y.(2021). Earnings manipulation and firm performance: evidence from Jordan. **Int.J. Critical Accounting**, 12(3):259-278.
- Anagnostopoulou, S. C.;& Tsekrekos, A. E. (2017). The Effect of Financial Leverage on Real and Accrual Based Earnings Management. **Accounting and Business Research**, 47 (2): 191-236.

- Augustine, E. A.; & Rosemary, E.U-E. (2014). The Growing Relevance of Forensic Accounting as a Tool for Combating Fraud and Corruption: Nigeria Experience. **Research Journal of Finance and Accounting**, 5 (2): 67-81.
- Baatour, K.; Othman, H. B.; & Hussainey, K. (2017). The Effect of Multiple Directorships on Real and Accrual Earnings Management: Evidence from Saudi Listed Firms. **Accounting Research Journal**, 30 (4): 395-412.
- Baralexis, S. (2004). Creative Accounting in Small Advancing Countries: The Greek Case. **Managerial Auditing Journal**, 19(3): 440-461.
- Barton, J. (2001). Does the Use of Financial Derivatives Affect Earnings Management Decisions?. **The Accounting Review**, 76(1):1-26.
- Bartov, E., & Mohanram, P. (2004). Private Information, Earnings Manipulations, and Executive Stock-option Exercises. **The Accounting Review**, 79 (4):889-920.
- Bassiouny, S.; Soliman, M.; & Ragab, A. (2016). The Impact of Firm Characteristics on Earnings Management: An Empirical study on the Listed Firms in Egypt. **The Business and Management Review**, 7 (2): 91-101.
- Bergstresser, D., & Philippon, T. (2006). CEO Incentives and Earnings Management. **Journal of Financial Economics**, 80(3):511-529.
- Bhasin, M. L. (2013). Corporate Governance and forensic Accountants' Role: Global Regulatory Action Scenario. **International Journal of Accounting Research**, 1 (1): 1-19.
- Bhasin, M. L. (2016). Contribution of Forensic Accounting to Corporate Governance: An Exploratory study of an Asian Country. **International Business Management**, 10 (4): 479- 492.
- Brian, B.; Payne, J.L.; & Thomas, W.B. (2015). Earnings Management: Do Firms Play "follow the leader?" **Contemporary Accounting Research**, 2(4): 1-27.
- Brown, D. (2007). Cost of Forensic Accounting. **Accounting Policy and practice Report**, 3 (5): 228-229.
- Carpenter, T. (2007). Audit Team Brainstorming Fraud Risk Identification, and fraud Risk Assessment: Implication of SAS No. 99. **The Accounting Review**, 82 (5): 119-140.
- Carpenter, T. D.; Durtschi, C.; & Gaynor, L. M. (2011). The Incremental Benefits of a forensic Accounting Course on Skepticism and Fraud-Related Judgments. **Issues in Accounting Education**, 26 (1): 1-21.
- Chan, L. H.; Chen, T. Y.; & Yu, Y. (2015). Substitution between Real and Accruals Based Management after Voluntary Adoption of

- Compensation claw back Provisions. **The Accounting Reviews**,90 (1): 147-174.
- Chen, X.; Cheng, Q.; & wang, X. (2015), Does Increased Board Independence Reduce Earnings Management? Evidence from Recent Regulatory Reforms. **Review of Accounting studies**, 22: 899-933.
  - Coenen, T. (2006). Why Didn't Our Auditors Find The Fraud?. **Wisconsin Law Journal**, 25: 1-33.
  - Cupertino, C.; Martinez, A.; & Da Costa, N. (2015). Earning Manipulations by Real Activities Management and Investors' Perceptions. **Research in International Business & Finance**, 34: 309-323.
  - Curtis, E. (2008) Legal and Regulatory Environments and Ethics: Essential Components of a fraud and Forensic Accounting Curricula. **Issues in Accounting Education**, 23 (4): 535-543.
  - Dechow, P.; Sloan; R.; & Sweeney, A. (1995). Detecting Earnings Management. **Accounting Review**, 70 (2): 193-225.
  - Degiannakis, S.; Giannopoulos, G.; Ibrahim, S.; & Rozic, I. (2019). Earnings Management to avoid Losses and earnings declines in Croatia. **Int. J. Computational Economics and Econometrics**, 9(3): 218-238.
  - Digabribele, J. A. (2009). Implications of Regulatory Prescriptions and Audit Standards on the Evolution of Forensic Accounting in the Audit Process. **Journal of Applied Accounting Research**, 10 (2): 109-121.
  - Donelson, D. C.; MCInnis, J. M.; & Mergenthaler. R.D. (2013). Discontinuities and Earnings Management: Evidence from Restatements Related to securities Litigation. **Contemporary Accounting Research**, 30 (1): 242-268.
  - Dreyer, K. (2014). A History of Forensic Accounting. Undergraduate Research and Creative practice. Available at: <http://scholarworks.gvsu.edu>: 1-23.
  - Efiog, J. (2012). Forensic Accounting Education: An Exploration of Level of Awareness in Developing Economies-Nigeria as A case study, **International Journal of Business and Management**, 7 (4):26-34.
  - El Deeb, M.S.; & Ramadan, M. S (2020). The Impact of Financial Distress, Firm Size, and Audit Quality on Earnings' Management Evidence from Companies Listed in the Egyptian Stock Exchange. **Alexandria Journal of Accounting Research**, 4(3): 1-48.
  - Enofe, A. O.; Okpaka, P.O.; & Atube, E.N. (2013). The Impact of Forensic Accounting on Fraud Detection. **European Journal of Business and Management**, 5 (26): 61-73.
  - Enomoto, M. (2013). Accrual-Based and Real Earnings Management: An International Comparison for Investor Protection. **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, 11(3):183-198.

- Ge, w.; & Kim, J.B. (2014). Boards, Take Over Protection and Real Earnings Management. **Review of Quantitative Finance and Accounting**, 43(4): 651-682.
- Ghosh, A.; Marra,A., & Moon,D. (2010). Corporate Boards Audit Committees and Earnings Management: Pre-and post-Sox Evidence. **Journal of Business Finance & Accounting(JBFA)**, 37 (9-10): 1145-1176.
- Gong, G., & Li, L.Y., & Xie, H. (2009). The Association between Management Earnings Forecast Errors and Accruals. **The Accounting Review**, 84 (2):497-525.
- He, L.; & Yang, R. (2014). Does Industry Regulation Matter? New Evidence on Audit Committees and Earnings Management. **Journal of Business Ethics**, 123: 573-589.
- Ho, L.; Liao, Q.; & Taylor, M. (2015). Real and Accrual-Based Earnings Management in the Pre-and Post- IFRS Periods; Evidence from china. **Journal of International Financial Management & Accounting**, 26 (3): 294-335.
- Hossain, K.; & Islam, T. (2016). Investigating the Effectiveness of Forensic Accounting as a Tool for Detecting Fraud and Corruption in Selected Public-Sector Banks in Bangladesh. **Journal of Business Research**, 1(2): 192-204.
- Huang, X.; & Sun, L. (2017). Managerial Ability and Real Earnings Management. **Advances in Accounting**, 39: 91-104.
- Huber, D. (2013). Forensic Accountants, Forensic Accounting Certifications and Due Diligence, **Journal of forensic & Investigative Accounting**, 5 (1): 13-20.
- Huber, D.; & Digabriele, J. A. (2014). Research in Forensic Accounting- What matters?. **Journal of Theoretical Accounting Research**, 10 (1): 40-70.
- Ipinio, E.; & Parbonetti, A. (2017). Mandatory IFRS Adoptions: The Trade-off between Accrual-Based and Real Earnings Management. **Accounting & Business Research**, 47(1): 91-121.
- Ismail, M.A.A (2017). Real Earnings Management Versus Accrual-based and its Effect on Firm Performance: Evidence from Egypt. **Alexandria Journal of Accounting Research**, 1(2):1-38.
- Izedonmi, F.; & Ibadin, P. O. (2012). Forensic Accounting and Financial Crimes: Adopting the Inference, Relevance and logic Solution Approach. **African Research Review**, 6 (4): 125-139.
- Jahirul, I.; Habibur, R.; & Takdir, H. (2011). Forensic Accounting as a Tool for Detecting Fraud and Corruption: An Empirical Study in Bangladesh. **ASA University Review**, 5 (2): 77-85.
- James, A.D. (2011). An Observation of Differences in the Transparent Objectivity of Forensic Accounting Expert witnesses. **Journal of forensic & Investigative Accounting**, 3 (2): 390-416.

- Jiang, H.; Habib, A.; & wang, S. (2018). Real Earnings Management, Institutional Environment, and Future Operating Performance: An International study. **International Journal of Accounting**, 53: 33-53.
- Jones, J. J. (1991). Earning Management during Import Relief Investigation. **Journal of Accounting Research**, 29 (2): 193-228.
- Katmon, N.; & Al Farooque, O. (2017). Exploring the Impact of Internal Corporate Governance on the Relation between Disclosure Quality and Earnings Management in the UK Listed Companies. **Journal of Business Ethics**, 50: 171-195.
- Khanh, H.; & Khuong, N. (2018). Audit Quality, Firm Characteristics and Real Earnings Management: The case of Listed Vietnamese Firms. **International Journal of Economics & Financial Issues**, 8 (4): 243-249.
- Kothari, S. P.; Leone, A.; & Wasely, C. (2005). Performance Matched Discretionary Accrual Measures. **Journal of Accounting & Economics**, 39 (1): 163-197.
- Krstic, G. (2009). The Role of Forensic Accountants in Detecting Frauds in Financial Statements. **Economics and Organization**, 6 (3): 295-302.
- Lev, B. (2003). Corporate Earnings: Facts and Fiction. **Journal of Economic Perspectives**, 17(2):27-50.
- Lopes, A.P. (2018). Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Portugal. **Athens Journal of Business & Economics**, 4(2): 179-192.
- Lukani, T. (2013). Earnings Management and Firm Size: An Empirical Analyze in Albanian Market. **European scientific Journal**, 9 (16): 135-143.
- Magrath, L., & Weld, L.G. (2002). Abusive Earnings Management and Early Warnings Signs. **The CPA Journal**, 72(8):50-55.
- Malik, M. (2015). Corporate Governance and Real Earnings Management: The Role of the Board and Institutional Investors. **Journal of Knowledge Globalization**, 8 (1): 37-87.
- Malusare, L. B. (2013). The Effectiveness of forensic Accounting in Detecting, Investigating and Preventing Frauds in India. **International Interdisciplinary Research Journal**, 3 (3): 192-201.
- Mellado, C.; & Saona, P. (2020). Real earnings management and corporate governance: A study of Latin America. **Economic Research-EKonomska Istrazivanja**, 33(1): 2229-2268.
- Naga, T.L. (2015). Forensic Accounting and Fraud Examination. **International Journal of Scientific Research and Management (IJSRM)**, 3 (1): 1956-1966.
- Nelson, M.W., Elliott, J.A., & Tarpley, R.N. (2003). How are Earnings Managed? Examples from Auditors. **Accounting Horizons**, 17:1-31.

- Nkama, N.; & Onoh, J.O. (2016). Forensic the Accounting and Board Performance in The Nigerian Banking Industry. **Journal of Accounting and Financial Management**,2(2):Available at: <https://ssrn.com/abstract=2865129>.
- Okolie, A. O.; Izedonmi, F. O.; & Enofe, A. O. (2014). Audit quality and Cash-Based Earnings Management of Quoted Companies in Nigeria. **Journal of Finance and Investment Analysis**, 3 (1): 35-50.
- Okoye, E.; & Gbegi, O. (2013). Forensic Accounting: A Tool for fraud Detection and Prevention in the public sector. **International Journal of Academic Research in Business and social Sciences**, 3 (3): 1-19.
- Oyedokun, G. E. (2016). Forensic Accounting Investigation Techniques: Any Rationalization? Available at: <https://ssrn.com/abstract=2910318>: 1-17.
- Parfet, W.U. (2000). Accounting Subjectivity and Earnings Management: Apreparer Perspective. **Accounting Horizons**, 14 (4):481-488.
- Prabowo, A. (2016). Money Laundering and Forensic Accounting in Indonesia: Postgraduate Perspective. **International Business Management**, 10: 5633-5642.
- Prawitt, D.F., Smith, J.L., & Wood, D.A. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. **The Accounting Review**, 84(4):1255-1280.
- Razzaque, R.; Ali, M.; & Mather, P. (2016). Real Earning Management in Family Firms: Evidence from an Emerging Economy. **Pacific-Basin Finance Journal**, 40: 237-250.
- Rezaee, Z.; & Cumbley, L. (2007). The Role of forensic Auditing Techniques in Restoring Public Trust and Investor Confidence in Financial Information. **Forensic Examiner**, 16 (1): 44-50.
- Roychowdhury, S. (2006). Earnings Management through Real Activities Manipulation. **Journal of Accounting and Economics**, 42 (3): 335-370.
- Sahdan, M. H.; Cowton, C. J. & Drake, J. E. (2020). Forensic Accounting Services in English Local Government and the Counter-Fraud Agenda. **Public Money & Management**: 1-11. <https://www.tandfonline.com/Loi/rpmm20.or:https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1714208>.
- Saona, P.; Muro, L.; & Alvarado, M. (2020). How do the ownership structure and board of directors' features impact Earnings Management? The Spanish Case. **Journal of International Financial Management & Accounting**. Available at: <https://doi.org/10.1111/jifm.12114>.
- Sellami, M. (2016). The Interaction between Real and Accrual- based Earnings Management: Analysis based on the Mandatory IFRS adoption. **International Journal of Accounting and Economics Studies**, 4 (1): 24-31.

- Sohn, B. C. (2016). The Effect of Accounting Comparability on the Accrual- based and Real Earnings Management. **Journal of Accounting and Public Policy**, 35 (5): 513-539.
- Steinhof, J.C. (2008). Forensic Auditing: A window to Identifying and Combating Fraud, Waste and Abuse. **The Journal of Government Financial Management**, 57 (2):119.
- Sun, J.; Lan, G.; & Liu, G. (2014). Independent Audit Committee Characteristics and Real Earnings Management. **Managerial Auditing Journal**, 29 (2): 153-172.
- Tiwari, R. K.; & Debnath, J. (2017). Forensic Accounting: A Blend of Knowledge. **Journal of Financial Regulation and Compliance**, 25 (1): 73-80.
- Van Akkeren, J.; & Buckby, S. (2017). Perceptions on the Causes of Individual and Fraudulent Co- offending: Views of Forensic Accountants. **Journal of Business Ethics**, 146 (2): 383-404.
- Yadav, S.; & Yadav, S. (2013). Forensic Accounting: A New Dynamic Approach to Investigate fraud cases. **International Journal of Multidisciplinary Management studies**, 3(7):1-9.
- Yaping, N. (2005). The Theoretical Framework of Earnings Management. **Canadian social Science**, 1 (3): 32-38.
- Yuanhi, L.; weiqian, N.; Erwei, X.; & Djajadikerta, H. (2013). Can Banks Identify Firms' Real Earnings Management? Evidence from china. **Finance Research Letters**, 25: 23-29.
- Zang, A. Y. (2012). Evidence on the Trade-off between Real Activities Manipulation and Accrual- Based Earning Management. **The Accounting Review**, 87 (2): 675-703.



## 8- ملحق البحث

### قائمة استقصاء

سعادة الأستاذ الفاضل/ .....

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحثون بإعداد بحث علمي بعنوان:

"دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية مقارنة"

ويأمل الباحثون من سعادتكم الإجابة على الاستفسارات والعبارات الواردة بقائمة الاستقصاء المرفقة، من خلال وضع علامة "√" أما درجة الاتفاق التي تناسب وجهة نظركم، وذلك كما رأيكم من أهمية بالغة في إتمام الدراسة الميدانية للبحث، علمًا بأن آراءكم سوف تحاط بكل سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

ويشكر الباحثون لسيادتكم تعاونكم الصادق معهم واستجابتكم الكريمة للعمل على خدمة البحث العلمي، ونعتذر عما قد يسببه لكم من مشقة وتضحية بجزء ثمين من وقتكم لاستيفاء القائمة المرفقة، وندعو المولى عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء.

ونسأل الله العظيم أن يوفقنا جميعًا لما فيه الخير والصلاح

وتفضلوا بقبول موفور التحية والتقدير،،،

الباحثون

### بيانات شخصية

- 1- الاسم (اختياري): .....
- 2- المؤهل العلمي: .....
- 3- الوظيفة: .....
- 4- جهة العمل: .....
- 5- سنوات الخبرة:

أكثر من 10 سنوات	من 5: 10 سنوات	أقل من 5 سنوات
------------------	----------------	----------------

الرجاء وضع علامة (√) أمام درجة الاتفاق التي تعبر عن رأيكم:

رقم السؤال	درجة الموافقة السؤال	موافق تمامًا (5)	موافق (4)	محدد أو محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق على الإطلاق (1)
(1)	من وجهة نظركم: هل ترون أن المحاسبة القضائية <b>Forensic Accounting</b> لها دورًا مهمًا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح <b>Earnings Management</b> ؟					
(2)	تسعى الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح:					
(1/2)	لتحقيق أهداف خاصة بها.					
(2/2)	لتحقيق متطلبات الاقتراض والمديونية.					
(3/2)	لتحقيق توقعات المحللين الماليين والمستثمرين.					
(4/2)	لتخفيف العبء الضريبي وتحقيق بعض الوفورات الضريبية.					
(5/2)	لتجنب التكاليف السياسية.					
(6/2)	عند تغيير الشركة للإدارة.					
(7/2)	لتفادي الآثار السلبية لجائحة <b>COVID-19</b> (المعروف بفيروس كورونا).					
(8/2)	أخرى (أذكرها من فضلك): .....					
(3)	تلجأ الإدارة إلى التأثير عمدًا على رقم صافي الربح عن طريق (أساليب):					
(1/3)	التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات.					
(2/3)	التلاعب في أسس الاعتراف بالمصروفات.					
(3/3)	تغيير الشكل القانوني للشركة.					
(4/3)	التغيير (التعديل) في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية.					
(5/3)	استخدام التقدير الشخصي في بعض الأمور الخاصة بتحديد صافي الربح.					
(6/3)	استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية وتعدد بدائل					

رقم السؤال	درجة الموافقة السؤال	موافق تماماً (5)	موافق (4)	غير محدد أو محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق على الإطلاق (1)
	السياسات المحاسبية.					
(7/3)	استخدام أسلوب هيكله العمليات من خلال تعديل أو إعادة صياغة العقود والاتفاقيات بما يحقق أهدافها.					
(8/3)	تطبيق المعيار المحاسبي الجديد مبكراً قبل الموعد الإلزامي له.					
(9/3)	الإفراط في الإنتاج.					
(10/3)	تغيير توقيت الأرباح الناتجة من بيع الأصول طويلة الأجل (مثل الأصول الثابتة والأوراق المالية).					
(11/3)	إعادة شراء أسهم الشركة.					
(12/3)	أخرى (من فضلك أذكرها): .....					
<b>(4)</b>	<b>ممارسات إدارة الأرباح ينتج عنها آثار سلبية عديدة من أهمها:</b>					
(1/4)	تخفيض قيمة الشركة.					
(2/4)	اندثار وتلاشي السلوك الأخلاقي.					
(3/4)	إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية.					
(4/4)	عقوبات اقتصادية على الشركات التي قامت بإرباحها.					
(5/4)	تأثير سلبي على حركة سوق الأوراق المالية والأداء الاقتصادي للمجتمع ككل.					
(6/4)	زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات Information Asymatry للمتعاملين بأسواق المال.					
(7/4)	انخفاض الأداء المستقبلي للشركة.					
(8/4)	زيادة تكلفة التمويل.					
(9/4)	زيادة التقلبات المستقبلية في أسعار وعوائد الأسهم.					
(10/4)	أخرى (من فضلك أذكرها): .....					
<b>(5)</b>	<b>آليات الحد من ممارسات إدارة الأرباح:</b>					
(1/5)	الالتزام بمعايير محاسبة عالية الجودة.					
(2/5)	الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة.					
(3/5)	تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية.					
(4/5)	تفعيل دور آليات الحوكمة (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة).					
(5/5)	زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.					
(6/5)	تفعيل دور المحاسبة القضائية.					
(7/5)	أخرى (من فضلك أذكرها): .....					
<b>(6)</b>	<b>مبررات الاتجاه نحو استخدام المحاسبة القضائية في البيئة (المصرية/السعودية):</b>					
(1/6)	ارتفاع معدل الدعاوى والمنازعات القضائية وحاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية.					

رقم السؤال	درجة الموافقة السؤال	موافق تماماً (5)	موافق (4)	غير محدد أو محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق على الإطلاق (1)
(2/6)	اهتزاز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في أداء المراجعين الخارجيين لفشلهم في اكتشاف العديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.					
(3/6)	فشل المراجعين الداخليين في اكتشاف العديد من مظاهر غش الإدارة Management Froud.					
(4/6)	فشل لجان المراجعة Audit Committees في القيام بواجباتها بالشكل اللائق.					
(5/6)	تُساهم في زيادة كفاءة وفعالية أداء المراجعة الخارجية، وطمأنة مستخدمي القوائم المالية بعدم وجود ممارسات لإدارة الربح أو غش بالقوائم المالية.					
(6/6)	تُساعد على الحد من وتضييق فجوة التوقعات Expectations Gap بين الإدارة والمستثمرين، مما ينعكس إيجاباً في استعادة ثقة المستثمرين في المعلومات المالية.					
(7/6)	تُساعد القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوي والمنازعات القضائية.					
(8/6)	تطبيق المحاسبة القضائية يُساهم في دفع عجلة الاقتصاد خاصة في ظل المتغيرات المعاصرة مثل جائحة كورونا Covid19.					
(9/6)	ظهور المحاسبة القضائية كمجال وتخصص جديد في بيئة الأعمال وحاجته إلى متخصصين بمواصفات ومهارات معينة يؤدي إلى توسيع سوق مهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة الطلب على خدماتها من جانب المجتمع.					
(10/6)	أخرى (من فضلك أذكرها): .....					
(7)	معوقات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة (المصرية/السعودية):					
(1/7)	عزوف الجامعات لاعتماد مقرر يتعلق بالمحاسبة القضائية يؤثر سلباً على تفعيل مهنة المحاسبة القضائية.					
(2/7)	غياب التشريعات القانونية المنظمة لعمل المحاسبة القضائية وإجراءاتها.					
(3/7)	عدم اهتمام المنظمات المهنية بهذا المجال، والعمل على تأهيل المحاسب القضائي بالقدر الكافي.					
(4/7)	نقص الكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعملياً لتطبيق المحاسبة القضائية.					
(5/7)	عدم وجود شهادات مهنية لأداء عمليات التقصي عن الغش.					
(6/7)	عدم وجود قواعد السلوك المهني أو قانون أخلاق المهنة أو معايير أو إرشادات ملزمة تحكم أداء القائمين بعمليات التقصي عن الغش.					
(7/7)	عدم وجود جمعية مهنية رسمية مستقلة للمحاسبة القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين (ACFE).					

رقم السؤال	درجة الموافقة السؤال	موافق تماماً (5)	موافق (4)	غير محدد أو محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق على الإطلاق (1)
(8/7)	ضعف ثقافة مكافحة الغش والتلاعب والفساد لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.					
(9/7)	أخرى (من فضلك أذكرها): .....					
(8)	مقومات تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة (المصرية/السعودية):					
(1/8)	الظروف الاقتصادية السائدة في البيئة تساهم إيجاباً في تطبيق المحاسبة القضائية.					
(2/8)	تتوفر بيئة تشريعية ملائمة في البيئة تساهم في احتضان مهنة المحاسبة القضائية وتعزيز عملها.					
(3/8)	تتوفر ثقافة واستعداد لتقبل التعامل مع المحاسبة القضائي.					
(4/8)	يوجد قبول واستعداد لدى المؤسسات ذات العلاقة لتطبيق التعاون أو الشراكة مع المحاسبين القضائيين.					
(5/8)	قيام الجامعات متمثلة في أقسام المحاسبة بكليات التجارة أو العلوم الإدارية بتخصيص وتدريس مقررات خاصة بالمحاسبة القضائية.					
(6/8)	عقد الندوات والمؤتمرات المتخصصة بأساليب ذات العلاقة بالاحتيايل المالي وأساليب اكتشافه.					
(7/8)	عقد الدورات التدريبية المتخصصة بأساليب الاحتيايل المالي وآليات اكتشافه.					
(8/8)	إنشاء جمعية مهنية مستقلة تحت مسمى جمعية المحاسبين القضائية على غرار جمعية فاحصي الغش المعتمدين.					
(9/8)	إلزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بتوسيع خدماتها وتخصيص قسم مستقل بداخلها خاص بخدمات المحاسبة القضائية.					
(10/8)	وضع وإصدار ميثاق السلوك المهني للمحاسب القضائي يُحسن من أداء مهنة المحاسبة القضائية وأداء من يمتهنا، ويكسبها ثقة المجتمع بما يزيد فيه فاعليتها.					
(11/8)	إصدار معايير خاصة بالمحاسبة القضائية وأساليب وطرق اكتشافها للغش وممارسات إدارة الأرباح، والمؤهلات والصفات الواجب توافرها في من يزولوها، بالإضافة إلى حقوق وواجبات المحاسب القضائي.					
(12/8)	أخرى (من فضلك أذكرها): .....					
(9)	آليات المحاسبة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح:					
(1/9)	يؤدي التطبيق السليم لإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.					
(2/9)	قيام المحاسب القضائي بتحليل المعلومات المالية بغرض استخدامها في المحاكم والنزاعات المالية يساهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.					
(3/9)	شُاهم المحاسبة القضائية في دعم وتعزيز عمل المدقق الداخلي والخارجي وذلك في إطار العلاقة التكاملية بينهما.					

رقم السؤال	درجة الموافقة السؤال	موافق تماماً (5)	موافق (4)	غير محدد أو محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق على الإطلاق (1)
(4/9)	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء تساعد في تعقب الصفقات الخاطئة مما يحد من ممارسات إدارة الأرباح.					
(5/9)	تقديم معلومات مالية ومحاسبية للقضاء عن مصادر الأموال واستخداماتها يحد من الفساد المالي.					
(6/9)	تقديم معلومات للقضاء عن الغش والأخطاء والتلاعب في القوائم المالية يساعد على إقرار الحق والعدالة ويحد من ممارسات إدارة الأرباح.					
(7/9)	تُساهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية، كما تُساعد القضاء في سرعة الفصل والبت في الدعاوى والمنازعات القضائية.					
(8/9)	تُساعد المحاسبة القضائية في تقليل فجوة الثقة والمصادقية في التقارير المالية لدى مستخدميها.					
(9/9)	تقديم المحاسبة القضائية لمعلومات عن مدى التزام الشركة بالتشريعات والقوانين قد يحد من إدارة الأرباح.					
(10/9)	توفير المحاسب القضائي للخدمات الاستشارية القانونية والجنائية في القضاء ذات الطابع المالي قد يحد من ممارسات إدارة الأرباح.					
(11/9)	إدراك المحاسب القضائي بأشكال الغش والتلاعب ونماذج التتبع والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح يُقلل ويُحد من تلك الممارسات.					
(12/9)	ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني يساعد في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.					
(13/9)	ممارسة المحاسب القضائي للشك المهني Professional Skepticism يُساعده في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.					
(14/9)	أخرى (من فضلك أذكرها): .....					

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين،،،