



جامعة مؤتة
كلية الدراسات العليا

أثر تطبيق المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان

إعداد الطالبة
روان عماد علي الحجاج

إشراف
الأستاذ الدكتور أحمد عبد الرحمن المخادمة

رسالة مقدمة إلى كلية الدراسات العليا
استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة
الماجستير في المحاسبة/ قسم المحاسبة

جامعة مؤتة، 2020

جميع الآراء الواردة في محتوى الرسالة
لا تعبر بالضرورة عن وجهة نظر جامعة مؤتة



قرار إجازة رسالة جامعية

تقرر إجازة الرسالة المقدمة من الطالب
روان عماد علي الحجاج
والموسومة بـ: اثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات
ادارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الاردنية
المدرجة في بورصة عمان

استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير المحاسبة
في
القسم: المحاسبة
في تاريخ ٢٠٢١/٠١/١٢

من الساعة ١٢ إلى الساعة ٢
قرار رقم

التوقيع

أعضاء اللجنة:

مشرفاً ومقرراً

أ.د احمد عبد الرحمن كريم المخادمة

عضوا

د. خالد عبد محمود الحطيبات

عضوا

د. أحمد سليم ابراهيم الطراونه

عضو خارجي

د. راتب محمد حمد القطامين

٢٠٢١/٠١/١٢

عميد كلية الدراسات العليا

أ.د عمر المعاينة



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قَالَ تَعَالَى: ﴿ قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ لَا يَعْلَمُونَ إِنَّمَا يَتَذَكَّرُ أُولُو

الْأَلْبَابِ ﴾ الزمر 9

إلى رمز العطاء، وقدوتي منذ الطفولة، وإلى المعطي للجميع دون حدود، إلى من حملت اسمه وبكل فخر، إلى من نازع الأيام من أجلنا، والدي العزيز، أدامه الله ذخراً لنا.

إلى مدينة السلام ونبع الحنان، إلى من كانت دعواتها الجميلة سرّ نجاحنا، إلى الوردة العطرة التي ما زلنا نستنشق عطرها، إلى أمي الحبيبة، أطل الله في عمرها. إلى أعزّ الناس وأقربهم إلى قلبي ومن استمدّ منه قوتي، ورفيق عمري، ومن خطا معي خطواتي وهون لي المصاعب، إلى زوجي العزيز يوسف الترك حفظك الله لي ورعاك.

إلى الشموع التي أنارت دربي والكواكب الجميلة في حياتي أخواني علي وأحمد، إلى من قدّموا العطاء دون مقابل أعانكم الله وجعل الله لكم من الأيام أجملها. إلى غاليات قلبي، إلى العينين الجميلتين وأميرتنا أختي أماني، وإلى صاحبة الضحكة الجميلة والوجه البشوش أختي إيمان، وإلى صاحبة الحضور والمتألقة والذكية أختي رهن، وإلى الجوهرة الجميلة ذات الابتسامة الهادئة أختي بشرى، وإلى أختي النابغة بالحكمة الطيبة الحنونة غالياتي فاطمة.

إلى فراشات العائلة الجميلة الحفيدة الأولى والغالية صغیرتي سلمى حقّق الله أحلامك يا صغیرتي، وإلى الوجه الطفولي البريء سلام، وحفظك الله من كل مكروه. إلى من قضينا أجمل الأوقات سوياً وعانقنا الليالي نحو النجاح، إلى من تكاتفنا سوياً إلى صديقاتي الغاليات.

إلى أساتذتي الذين غمروني بالحب والتقدير والنصيحة والإرشاد أهدیکم هذا العمل المتواضع سائلة الله العليّ القدير أن ینفعا ویمدنا بتوفيقه.

روان عماد علي الحجاج

الشكر والتقدير

لله الحمد كلّهُ، واليه يعود الفضل، فالحمد لله حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه، بأن شرح لي صدري ويسّر لي أمري، ووفقني لإتمام هذا العمل المتواضع، وأقدّم شكري لكل من مدّ لي يد العون لإتمام هذا البحث، ويسعدني أن أقدم جزيل الشكر لمشرفي الأستاذ الدكتور أحمد المخادمة لما قدّمه لي من عون ومساعدة على إتمام هذا البحث، وإلى جميع أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة مؤتة الحبيبة. كما أودّ أن أتقدّم بجزيل شكري للأساتذة الأجلاء الذين قبلوا مناقشة هذا البحث، الدكتور راتب القطامين، والدكتور أحمد الطراونة، والدكتور خالد الحطيبات.

روان عماد علي الحجاج

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
أ	الإهداء
ب	الشكر والتقدير
ج	فهرس المحتويات
هـ	قائمة الجداول
ز	قائمة الأشكال
ح	قائمة الملاحق
ط	المُخَلَّص باللغة العربية
ي	المُخَلَّص باللغة الإنجليزية
1	الفصل الأول: خلفيّة الدّراسة وأهميّتها
1	1.1 المُقدّمة
3	2.1 مُشكلة الدّراسة وأسئلتها
4	3.1 أهميّة الدّراسة
5	4.1 أهداف الدّراسة
6	5.1 فرضيات الدّراسة
7	6.1 أنموذج الدّراسة
8	7.1 مصطلحات الدّراسة
10	الفصل الثاني: الإطار النظري والدّراسات السّابقة
10	1.2 الإطار النظري
10	1.1.2 المحاسبة الجنائية
38	2.1.2 تقنيات المحاسبة الجنائية
42	3.1.2 إدارة الأرباح
57	2.2 الدّراسات السّابقة
81	3.2 تعليق على الدّراسات السّابقة

الصفحة	المحتوى
83	الفصل الثالث: المنهجية والتصميم
83	1.3 منهجية الدراسة
83	2.3 مجتمع الدراسة
84	3.3 مصادر جمع البيانات
84	4.3 إدارة الدراسة
86	5.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
87	6.3 الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة
88	7.3 وصف خصائص عينة الدراسة
94	الفصل الرابع: عرض النتائج ومناقشتها والتوصيات
94	1.4 نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة
126	2.4 نتائج الدراسة
127	3.4 التوصيات
128	المراجع
138	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	مُلخّص بالدرّاسات العربية والأجنبية	74
2	معاملات ثبات الداخلي (كرونباخ ألفا) لكل مجال من مجالات أداة الدّراسة وللاّداة ككل	87
3	توزيع أفراد العيّنة تبعًا للمتغيّرات الشخصية	88
4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العيّنة عن فقرات إمكانيّة توفير متطلّبات تطبيق المحاسبة الجنائيّة (خدمة البحث والتحرّي)	94
5	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العيّنة عن فقرات "إمكانيّة توفير متطلّبات تطبيق المحاسبة الجنائيّة (خدمة البحث القانوني)"	95
6	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العيّنة عن الفقرات "مدى إمكانيّة توفر مقوّمات تطبيق المحاسبة الجنائيّة (مدى توفر المهارات)"	97
7	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العيّنة عن الفقرات "مدى إمكانيّة توفر مقوّمات تطبيق المحاسبة الجنائيّة (مدى توفر الخبرات)"	99
8	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العيّنة عن فقرات "مدى إمكانيّة توفر مقوّمات تطبيق المحاسبة الجنائيّة (مدى توفر الصفات)"	100
9	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العيّنة عن فقرات مجال "مدى إمكانيّة تطبيق الإجراءات الأنشطةّة المتعلّقة بالمحاسبة الجنائيّة كمهنة مستقلة"	101
10	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العيّنة عن فقرات "تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة"	103

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
105	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات "تطبيق تقنية التحقق من البيانات"	11
106	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات متغيّر "كشف ممارسات إدارة الأرباح"	12
108	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (t) لأثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح	13
111	اختبار التوزيع الطبيعي	14
112	(Tolerance) و (VIF) نتائج الاختبار قيم	15
113	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد للفرضية الأولى	16
117	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد للفرضية الثانية	17
121	نتائج تحليل الانحدار البسيط للفرضية الثالثة	18
123	نتائج تحليل الانحدار البسيط للفرضية الرابعة	19
125	نتائج تحليل الانحدار البسيط للفرضية الخامسة	20

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
7	أنموذج الدراسة	1
90	توزيع أفراد العينة حسب العمر	2
90	توزيع أفراد حسب المستوى العلمي	3
91	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة الوظيفية	4
92	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	5
92	توزيع أفراد العينة حسب الشهادات المهنية	6
93	توزيع أفراد العينة حسب الدورات التدريبية والمؤتمرات العلمية التي تم الالتحاق بها ومشاركتها في مجال المحاسبة الجنائية أو إدارة الأرباح	7

المُلخَص

أثر تطبيق المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة
العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان

روان عماد علي الحجاج

جامعة مؤتة، 2020

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى بيان أثر تطبيق المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام الاستبانة لجمع البيانات، حيث تمثل مجتمع الدراسة بالمحاسبين القانونيين الأردنيين المزاولين، والبالغ عددهم (375) محاسباً وفقاً لجمعية المحاسبين القانونيين، وقد تم اختيار عينة عشوائية، وتم توزيع (103) استبانات، استرد منها (91) استبانة، واستبعد منها (5) استبانات غير صالحة للتحليل، وبالتالي يكون عدد الاستبانات التي أُجري عليها التحليل الإحصائي (86) استبانة. ولغاية تحليل البيانات واختيار الفرضيات استخدمت الدراسة برنامج التحليل الإحصائي (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لتوفير متطلبات ومقومات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى الدور الذي تقوم به تقنيات المحاسبة الجنائية المتمثلة في تقنيات التدقيق الحديثة، وتقنيات التحقق من البيانات في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح. وأظهرت الدراسة، أيضاً الدور الذي تقوم به الأنشطة والإجراءات في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح. وقد أوصت الدراسة بضرورة السعي إلى توفير بيئة مناسبة لتوفير متطلبات ومقومات المحاسبة الجنائية، كما أوصت، كذلك بضرورة إدراك أهمية تقنيات المحاسبة الجنائية في إجراء الخدمات المهنية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية، وضرورة قيام المحاسبين القانونيين بالاستعانة بتطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية للاستفادة منها عند إجراء عمليات التدقيق، بالإضافة إلى زيادة الأبحاث في مجال المحاسبة الجنائية.

الكلمات الدالة: المحاسبة الجنائية، تقنية التدقيق الحديثة، تقنية التحقق من البيانات، إدارة الأرباح.

Abstract

The impact of applying forensic accounting on uncovering the practices of earning management in the Jordanian public shareholding companies enlisted in Amman stock exchange

**Rawan Emad Ali Al-Hajaj
Mu'tah university, 2020**

This study aimed at demonstrating the impact of applying forensic accounting on uncovering the practices of earning management in the Jordanian public shareholding companies enlisted in Amman stock exchange. In order to achieve the study objectives, the study used the analytical descriptive approach and the questionnaire was used as the study instrument for data collection. The study population was represented by the currently working Jordanian legal accountants, with a total of (375) legal accountants according to the association of legal accountants. A random sample was chosen, to which (103) questionnaires were distributed; (91) questionnaires were returned and five invalid questionnaires were excluded, and thus the final number of valid questionnaires for statistical analysis was (86) questionnaires. (SPSS) was used for the purpose of data analysis and testing the hypotheses. The results showed that there is an impact for providing the requirements of forensic accounting on uncovering the practices of earning management, in addition to the role played by the techniques of forensic accounting represented by the modern audit techniques as well as the techniques of verifying data in unfolding the practices of earning management. The results also demonstrated the role played by the various activities and procedures in unfolding the practices of earning management.

In the light of the results, the study recommended the necessity of ensuring the existence of a suitable environment to provide the requirements of forensic accounting, the necessity of realizing the importance of forensic accounting techniques in performing the professional services to uncover the practices of earning management in the public Jordanian shareholding companies as well as the necessity of urging the legal accountants to employ the techniques of forensic accounting when performing the audit processes, in addition to conducting more research in the domain of forensic accounting.

Key words: forensic accounting, modern audit techniques, statements verification technique, earning management.

الفصل الأول

خلفية الدراسة وأهميتها

1.1 المقدمة:

تعدّ المحاسبة الجنائية نتاجًا للقيام بالكثير من المحاولات لتطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية، ومن أهمها تلك التي طالبت بالربط بين المحاسبة والقانون من طرف، وسدّ احتياجات القضاء للمعلومات المحاسبية من طرف آخر، ومن هنا جاءت المطالبات منذ عام (1982) في الكثير من البلدان للحاجة إلى خدمات المحاسبة الجنائية، ويختلف هذا المفهوم عن المحاسبة القانونية وعن مفهوم التدقيق الخارجي الذي تقوم به الأجهزة الحكومية الرسمية، أو ما تقوم به مكاتب المحاسبين القانونيين، ومراقبي الحسابات لدى القطاع الخاص؛ فنتاج المحاسبة القضائية تقارير يستعين بها القضاء لإصدار الأحكام بحق أطراف النزاع في القضايا المالية، حيث إن ممارسة المحاسبة الجنائية تتطلب توفر مجموعة من الخبرات المتعددة تشمل الكثير من التخصصات وأعمال التحقيق، وتكنولوجيا المعلومات الجنائية، وحلّ النزاعات، والقيام بدعم الدعاوى القضائية، وهذا يستدعي امتلاك المحاسب مهارات محاسبية عالية، بالإضافة إلى مهارات عالية في مجال التحقيق وسرعة البديهة والمقدرة على جمع الأفكار؛ فطبيعة عمل المحاسب الجنائي تتطلب تمتّعه بمعرفة محاسبية جيدة، وإلمامه بالإجراءات القانونية وأساليب التحقيق اللازمة (الجليلي، 2012). وتتعامل المحاسبة الجنائية مع الأرقام، وتستعين بالقانون ومهارة التحقيق والتحري لتؤدّي دورها في المحاكم، بالكشف عن الأضرار المالية والتقارير عنها باستخدام مهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق، ليتم في ما بعد اللجوء في التحقيقات القانونية وعمليات التقاضي لإنهاء النزاعات بشكل عادل، ونتيجة لزيادة الشكّ لدى مستخدمي التقارير المالية السنوية من المستثمرين والمقرضين والمساهمين وغيرهم من المستخدمين بوجود عمليات احتيال وتضليل في القوائم المالية، وارتفاع الدعاوى الجنائية، بالإضافة إلى حاجة القضاء للخبراء والمستشارين المحاسبين للاستفادة من خبراتهم وعمق تحرياتهم وتقديم آرائهم في ما يتعلق بالدعاوى الجنائية، والتي تقوم بإعداد محاسبين مؤهلين بشكل علمي وعملي في مجال المحاسبة والقانون، والعمل التجاري لدعم الدعاوى

الجنائية لمعاونة القضاء في اكتشاف الحقائق بما يتمتعون به من معرفة ومهارات في مجال المحاسبة والتدقيق والتحرّي للبحث في ما وراء الأرقام، والعمل ضمن إطار قانوني بتقديم أدلة قانونية تساعد على ضبط عمليات الاحتيال في القوائم المالية (شعبان، 2016).

يعدّ الاحتيال والفساد من الظواهر التي يعاني منها المجتمعات كافة، حيث تطلّ جميع جوانب الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وتؤثر بشكل سلبي على المجتمع، وبالتالي يجب تدارك هذه الظاهرة بالرجوع للشرع والقانون للحدّ منها (عبد الكافي وإبراهيم، 2019)؛ لأن الفساد يبطئ التنمية الاقتصادية ويحدّ من تقدّم الدول، وهذا الفساد يتطلب طرقاً معقدة لفهمه، ومن هذه الطرق المحاسبة الجنائية (Alabdullah, 2014)، حيث تعدّ مجالاً حيويًا حديثًا، وأن الاهتمام بها والقيام بدمجها في مجالات التعليم خطوة تنعكس للتقدم للأمام بإدراج المحاسبة الجنائية ضمن المناهج التعليمية لتخدم حاجات المجتمع؛ لاهتمامها بالكشف عن حالات الغشّ والفساد المالي، بالإضافة إلى تقديم خدمات أخرى متنوّعة كتقييم الأعمال، وحلّ المنازعات القانونية، والمساعدة على إجراء التحقيقات ذات العلاقة بالقضايا المالية (قمبر، 2014). كما ينظر إلى المحاسبة الجنائية بأنها جانب متخصص في مجال المحاسبة، والتي تقوم على تقديم خدمات الدعم الجنائي، بالإضافة إلى التحقيق المحاسبي في الشركات والوحدات الحكومية لتساعد على إصدار أحكامها وكشف الجرائم الاقتصادية ذات البعد المحاسبي بالاستناد إلى منظومة المعارف والخبرات المحاسبية، والتدقيق والقانون، والتي تدعم بقدرات، وتتمتع بمهارات شخصية في مجال الاتصال والتحقيق، ويمكن الاستعانة بالمحاسبة الجنائية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، حيث ينظر المساهمون إلى مؤشر الربحية بوصفه دليلاً على كفاءة الشركة، وحرصها على تحقيق أهداف المالكين، وقد أعطت الشركات اهتمامًا كبيرًا لصافي الربح لتقديم صورة حسنة عن أداء الشركة وصحة مركزها المالي، وتخفيض مستوى الخوف من المخاطر المرتبطة بها، حتى وإن كان اهتمامها بتجميل أرباح الشركة والقيام بممارسات للتحكم بالأرباح المحاسبية، والعمل على توزيعها ضمن الإمكانيات والاختيارات المحاسبية المتوفرة، وهذا ما يسمّى بممارسات إدارة الأرباح (عبدالله،

(2017)؛ إذ أصبحت الشركات تلجأ إلى ممارسة إدارة الأرباح لتحسين صورتها وتجميلها نتيجة الأزمات المالية العالمية للاحتيال على مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي وقوع مهنة التدقيق والمحاسبة بأزمة ثقة نتيجة لما تم نشره من البيانات، والتي تخدم أطرافاً على حساب أطراف أخرى؛ لذا كان لا بدّ من قيام الجهات المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة بالبحث عن أساليب وتقنيات لاستعادة الثقة بمخرجات النظام المحاسبي، ومن أهم الأدوات التي تم الاستعانة بها، هي تقنيات المحاسبة الجنائية (التدقيق بمساعدة الكمبيوتر، والتتقيب عن البيانات) للحدّ من إدارة الأرباح التي تؤثر في فهم المستخدمين للبيانات المالية لحقيقة المركز المالي للشركة؛ فإدارة الأرباح تحتوي على طرق ملتوية ومتعددة تحمل في طياتها الخداع للإيقاع وإلحاق الضرر بالمستخدمين الحاليين، والمرقبين الذين يندفعون بهذه القوائم، ونتيجة لذلك اتخاذ قرارات غير رشيدة (صيام وعبدالله، 2019).

لذا؛ جاءت هذه الدراسة للبحث في مجال جديد من مجالات المحاسبة، بمعرفة أثر تطبيق المحاسبة الجنائية باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

2.1 مشكلة الدراسة وأسئلتها:

جاءت الحاجة للمحاسبة الجنائية بالعمل نحو توفير متطلباتها، ومقوماتها، وأساليبها، وتقنياتها، لإيجاد المحاسب الجنائي القادر على القيام بالتحري والتحقق لاكتشاف الأعمال الأنشطة غير القانونية؛ ليقدم القضاء ويقدم رأيه للمساهمة في حلّ النزاعات ذات الطبيعة المالية، حيث لجأت إدارات الشركات للقيام بممارسة إدارة الأرباح بإحداث تأثيرات صورية لتعديل نتيجة أعمالها وأدائها بالاستعانة باستغلال الثغرات الموجودة في تعدّد البدائل والأساليب المحاسبية، بالإضافة إلى الثغرات الموجودة في طبيعة تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي، وكذلك مرونة تطبيق المعايير الدولية ذات الصلة ببدائل القياس والإفصاح المحاسبية، وتعدّد مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة. ونتيجة لانهايار كبرى الشركات برزت الحاجة لتوفير إجراءات كفيلة لضبط الأعمال المالية والمحاسبية للحدّ من ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، والتي

تقوم بتحسين مخرجات النظام المحاسبي للتأثير على المستخدمين والمستثمرين عند اتخاذ قراراتهم في فهم حقيقة المركز المالي للشركة باتباع طرق ملتوية تهدف إلى تضليلهم عن حقيقة الواقع.

يمكن صياغة أسئلة مشكلة الدراسة كما يلي:

ما أثر تطبيق المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان؟ ولإجابة عن هذا السؤال لا بد من الإجابة عن أسئلة الدراسة التالية:

1. ما مدى توفر متطلبات المحاسبة الجنائية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح

في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان؟

2. ما مدى توفر مقومات المحاسبة الجنائية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح

في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان؟

3. ما مدى تطبيق أساليب المحاسبة الجنائية وإجراءاتها وأنشطتها بوصفها مهنة

مستقلة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة

الأردنية المدرجة في بورصة عمان؟

4. ما مدى تطبيق تقنية التدقيق الحديثة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في

الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان؟

5. ما مدى تطبيق تقنية التحقق من البيانات للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح

في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان؟

3.1 أهمية الدراسة:

تتبع الأهمية النظرية للدراسة بتناولها موضوعاً حديثاً وحيوياً، حيث أخذت باهتمام الكثير من الباحثين، وتتبع هذه الأهمية، كذلك من أهمية الشركات المساهمة العامة المدرجة لدى بورصة عمان، وما تعود عليه من نفع للاقتصاد الوطني بتوفيرها للكثير من المزايا؛ إذ تبرز أهمية هذه الدراسة في دور المحاسبة الجنائية وتقنياتها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي تلجأ إليها إدارة الشركات لتجميل أدائها وإخفاء أدائها الفعلي لتضليل مستخدمي القوائم المالية والتأثير على القرارات المتخذة؛ ما نتج

عن ذلك انهيار كبرى الشركات، وأن السعي إلى توفير متطلّبات ومقوّمات المحاسبة الجنائية وتقنياتها عمل يخدم القضاء في ملاحق القضايا المالية والوقف على مسبباتها، الأمر الذي ينعكس بشكل إيجابي على بيئة الأعمال بتقديم المحاسبة الجنائية لخدماتها، والقيام بممارسة المهارات والخبرات المحاسبية، بالإضافة إلى الإلمام بالقواعد والإجراءات القانونية، لذا؛ فإن الاهتمام بالمحاسبة الجنائية يزيد من الثقة في القوائم المالية والبيانات المالية من خلال العمل على إظهار نتائج الأعمال بصورة حقيقية وعادلة؛ فالقوائم المالية تمثل المصدر الرئيس للمعلومات لتقييم أداء الشركة، حيث إنها تخدم المستخدمين والمستثمرين في عملية اتخاذهم للقرارات، وتعود دقّة القرارات المتخذة من قبلهم إلى صحة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، وبالتالي مساعدة مستخدمين هذه البيانات والمستثمرين في الاستناد إلى معلومات صحيحة ليتم بناء عليها اتخاذ قرارات أكثر دقّة.

4.1 أهداف الدّراسة:

يتمحور الهدف الرئيس لهذه الدّراسة بمعرفة أثر تطبيق المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان، ويتم تحقيق هذا الهدف بوساطة الأهداف التالية:

1. معرفة أثر توفير متطلّبات المحاسبة الجنائية المتمثلة في خدمة البحث والتحري وخدمة البحث القانوني في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.
2. معرفة أثر توفير مقوّمات المحاسبة الجنائية المتمثلة في المهارات والخبرات والصفات الذي يتمّع بها المحاسب الجنائي في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.
3. معرفة أثر تطبيق أساليب المحاسبة الجنائية وإجراءاتها وأنشطتها بوصفها مهنة مستقلّة في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

4. معرفة أثر تطبيق تقنية التدقيق الحديثة للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.
5. معرفة أثر تطبيق تقنية التحقق من البيانات للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

5.1 فرضيات الدراسة:

استنادًا إلى مشكلة الدراسة وأسئلتها، يمكن صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين أثر تطبيق المحاسبة الجنائية، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

الفرضية الأولى $H0_1$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين إمكانية توفير متطلبات المحاسبة الجنائية، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

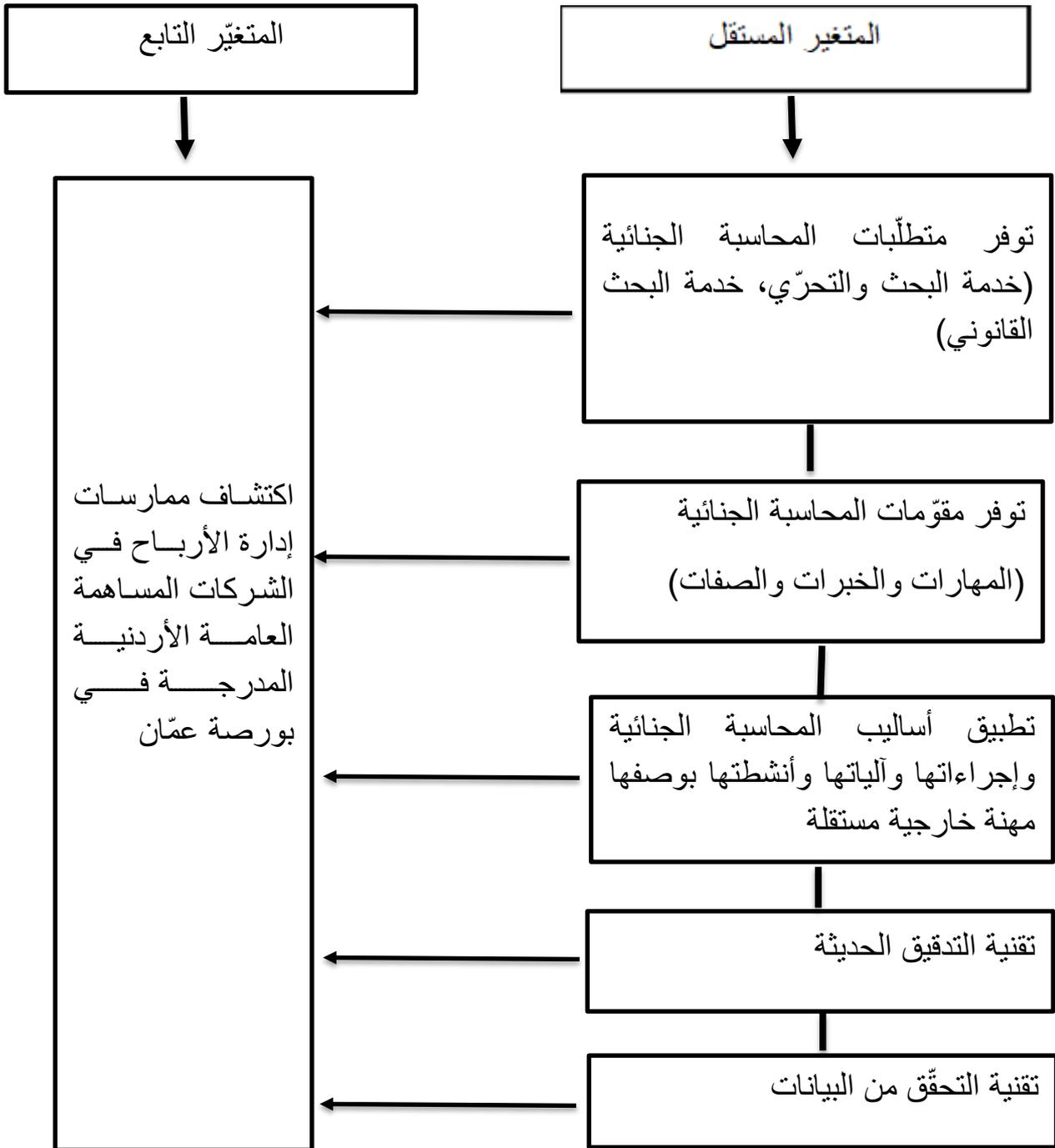
الفرضية الثانية $H0_2$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين إمكانية توفير مقومات المحاسبة الجنائية، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

الفرضية الثالثة $H0_3$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق أساليب المحاسبة وإجراءاتها وأنشطتها الجنائية، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

الفرضية الرابعة $H0_4$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق تقنية التدقيق الحديثة، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

الفرضية الخامسة $H0_5$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق تقنية التحقق من البيانات، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

6.1 أنموذج الدراسة:



(الشكل 1)
أنموذج الدراسة

7.1 مصطلحات الدراسة:

إدارة الأرباح: هو التحريف في الأداء الفعلي، ويمثل هذا التحريف تدخّل المديرين بشكل متعمد في نتائج التقارير المالية لغاية التلاعب والتحكّم في الأرقام المحاسبية التي يتم نشرها نتيجة لمرونة السياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو باللجوء إلى التقديرات المحاسبية لغاية تضليل أصحاب المصالح عن الأداء غير الجيد للشركة (أبو زيد ومحمد، 2020).

المحاسبة الجنائية: حقل من الحقول المحاسبية التي تستخدم مهارات وعلم المحاسبة والتحقيق والتدقيق؛ للكشف عن الأضرار الاقتصادية، والعمل على إعداد الآراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي (الكبيسي، 2016).

المحاسب الجنائي: الشخص المهني المرخص الذي يقوم بتحديد الممارسات غير القانونية والمشكوك فيها، والكشف عن مواطن الغش، وهذا يتطلب منه المعرفة بالجانب القضائي، ونشأ وجوده من حاجة القضاء لأشخاص يقدمون آراءهم حول المخالفات المالية، وتلبية حاجات المستخدمين لمعلومات حقيقة وعادلة (جمعية المحاسبين الأردنيين، 2020).

المحاسب القانوني: هو شخص مهني مستقل يتمتع بالكفاءة لمزاولة عملية تدقيق الحسابات، ويمارس عمله بناء على معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق المقبولة عموماً لدى شركة أو مكتب خاص، ويمتلك الأهلية العلمية والعملية اللازمة (جمعية المحاسبين الأردنيين، 2020).

تقنية التدقيق الحديثة: هي تقنية تقوم على استخدام برامج متخصصة لمساعدة المدقق في إكمال عملية التدقيق وتحقيق الأهداف المطلوبة، حيث تعدّ هذه التقنية مفيدة عندما يكون حجم البيانات كبيراً، وعند احتوائها على علاقات معقدة (عبد الله، 2017).

تقنية التحقق من البيانات: هي عملية استكشافية وتحليلية لكمية كبيرة من البيانات من أجل الحصول على علاقات ونماذج خفية تسهم في استخلاص المعلومات المفيدة والسادة في اتخاذ قرارات عمل استراتيجية تتكفل بزيادة أداء المنظمة، وتساعد هذه التقنية في التقيب عن البيانات المشوّهة والاستثناءات والنماذج، حيث تكون التشوّهات

غير مكشوفة بين إجمام كبيرة من البيانات، وهذا بدوره يسهم في تزويد المديرين والمدققين لاتخاذ الإجراءاا المناسبة (مطاك وأحمد، 2017).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

1.2 الإطار النظري:

1.1.2 المحاسبة الجنائية:

1.1.1.2 المقدمة:

تعدّ المحاسبة الجنائية من الاتجاهات الحديثة للمحاسبة؛ فهي تختص بتقديم المعلومات المالية والمحاسبية ذات الطابع العدلي للمعاونة في حلّ النزاعات المالية. (ياحامي وعبد الرحمن، 2018). ويمكن الاستفادة من المحاسبة الجنائية بتطبيق جوانبها المختلفة في دعم الجوانب القانونية، حيث تعتمد على الإلمام بالمعرفة والتحريّ وأمور مرتبطة بتكنولوجيا المعلومات، والتي تتم من قبل شخص مؤهل علمياً وعملياً، ويتمتع بمهارات المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى مهارات البحث والتحريّ، والذي يجعله مؤهلاً ليكون خبيراً ومستشاراً للقيام بالتحريات بشكل أكثر عمقاً وشمولاً من المراجعة، وهذا بدوره يساعد على تقديم الرأي الفني المتخصص المحايد في الدعوى القضائية، والمساهمة في تقديم تقرير مستند ومدعوم بالأدلة القانونية المناسبة لرجال القضاء للمساهمة في البتّ في المنازعات القضائية؛ تحقيقاً للعدالة (عثمان ونور، 2017). وتلعب المحاسبة الجنائية دوراً في إجراء التحريّ والتحقيق اللازم للحدث ومتابعته وتحليله والحصول على الأدلة الثبوتية، وكشف الغموض الذي تحتويه المعاملة بناء على طلب من الجهات المطالبة، وقد تكون هناك أحداث تخرج وتفلت عن السيطرة والإجراءات المحاسبية وإجراءات التدقيق لأسباب متعددة، بشكل متعمد أو غير متعمد. ولا يتم متابعة أو ملاحقة الأحداث بعد القيام بتدقيق القوائم المالية لغاية التأكد من حقيقة واقعية الحدث عند مطالبة أحد الأطراف المتعاملة في ما يتعلق بوجود مخالفات قانونية، الأمر الذي أدّى إلى تعزيز دور المحاسبة الجنائية بفتح أبواب مكاتبها لإجراء التحقيق والتحريّ للدعوى والنزاعات المالية التي تسجل في المحكمة، أو بناء على طلب المحكمة (علي، 2020).

كما تستند المحاسبة الجنائية إلى الجمع بين المعرفة في مجال المحاسبة والقانون والتدقيق، واستخدام مهارات التحريّ للكشف والبحث عن الحقائق المرتبطة بالمسائل

والادعاءات والمطالبات التي تتعرض لها الشركة، كالتحرّي حول الغشّ لغاية إثبات أو إنكار لوجود عمليات الغشّ، أو التحرّي للتأكد من مدى حقيقة مبالغ المطالبات التي تؤدي إلى النزاع بين شركات التأمين والمستفيدين من أجل تعويضهم عن الأضرار المؤمّن عليها (الخالدي والجبوري، 2013).

وتستمد المحاسبة الجنائية أهميتها من مجالات الخدمات التي تقدّمها، وتتضمن زيادة الثقة في القوائم المالية والمعلومات المحاسبية بتوضيح البيانات المالية بصورة مبسّطة للمستخدمين، وكشف الأخطاء الموجودة في المستندات المالية، وتقدير الخسائر الاقتصادية، وتقييم أنشطة الأعمال واكتشاف ومكافحة التهرب الضريبي، وحلّ الخلافات بين حملة الأسهم، والمساعدة في حلّ كل من نزاعات التأمين ونزاعات الميراث ونزاعات الملكية العائلية من خلال الخصائص والخبرة والمهارات التي يمتلكها المحاسب الجنائي ويتمتع بها (الحاج علي، 2019). وتعدّ المحاسبة الجنائية مجالاً أو حقلاً محاسبياً متخصصاً يبيّن الالتزامات التي تنتج عن النزاعات الفعلية أو المتوقعة بين الأطراف المتخاصمة لأغراض المحكمة. ويشير مصطلح الجنائية إلى استخدام المحاسبة في المحاكم، وكلمة تحقيقية تعني مهارات وإجراءات التقصي والتحقيق التي يتمتع بها المحاسب الجنائي، والتدقيق القضائي أو التحقيق القضائي، ويتبين هنا أن مهمة المحاسب الجنائي الرئيسة تتلخّص في إدلاء رأيه أمام المحكمة أو الجهات ذات العلاقة معتمداً على خبرته العملية والعلمية في القضية موضع التحقيق (الكبيسي وآخرون، 2016).

وبناء على ما سبق، تبين الدّراسة أن المحاسبة الجنائية مجال في علم المحاسبة يسعى إلى تقديم معلومات مالية ومحاسبية تخدم القضاء في حلّ النزاعات المالية من خلال القيام بعمليات التحرّي والتحقيق اللازمة بحثاً عن الأدلّة التي تدعم القضاء في الفصل في القضايا المالية؛ فالمحاسبة الجنائية قائمة على الدمج بين المحاسبة والقانون والتدقيق، وتختص في بيان الالتزامات على الأطراف المتنازعة لأغراض المحكمة.

2.1.1.2 مفهوم المحاسبة الجنائية:

يتجرأ مصطلح المحاسبة الجنائية إلى (المحاسبة، الجنائية)؛ فالمحاسبة تعمل على تقديم المعلومات المالية التي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية من خلال تصنيف الأحداث الاقتصادية وتلخيصها وتحليلها بطريقة صحيحة، أما الجنائية فهي صفة ترتبط وتتصل بمحاكم التقاضي، ويعبر عن دمج مصطلح المحاسبة والجنائية بالمعنى الذي يشير إلى استخدام المعلومات والأحداث المحاسبية لتحديد الحقائق بطريقة صحيحة لدعم المواقف التي يتم اتخاذها في المحاكم (زعارير، وآخرون، 2016).

وعرّف كثير من الباحثين المحاسبة الجنائية بتعريفات كثيرة، منها:

1. يرى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن المحاسبة الجنائية تقوم على تطبيق مهارات خاصة في مجال المحاسبة، وتدقيق الحسابات والأساليب الكمية والشؤون المالية، وأجزاء من المهارات التحقيقية والبحوث والقانون وجمع أدلة الإثبات وتحليلها وتقييمها، وتفسير النتائج وتقريرها، حيث إن المحاسبة الجنائية تؤدّي على شكل شهادة أو استشارة (AICPA, 2005).
2. الإجراء الذي يقوم بتحديد، وتسجيل، وتسوية وتصنيف، واستخراج، وتقرير التأكد من صحة البيانات المالية المرتبطة بالماضي والأنشطة المحاسبية الأخرى لغاية الحصول على دليل مناسب عن مدى صحة أنشطة الشركة (Panigrahi, 2006).
3. العلم الذي يتعامل مع تطبيق المعرفة في مجالات المحاسبة، والضرائب، والتمويل، والتدقيق والتحرّي والاستفسار، وفحص واختبار المسائل في القانون المدني والقانون الجنائي، وفلسفة التشريع في محاولة الوصول إلى الصدق الذي يتمكن من خلاله المحاسب بتقديم رأيه الخبير (Bhasim, 2007).
4. تطبيق مهارات المحاسبة والتدقيق والتمويل والطرق الكمية، ومجالات محددة من مهارات التحقيق والبحث والقانون في جمع وتحليل أدلة الإثبات، والقيام بتوضيح وتوصيل النتائج التي تم الوصول إليها (Hopwood et.al., 2008).

5. علم يهتم بتطبيق مفاهيم وحقائق محاسبية تجمع باستخدام أساليب تدقيق وتقنيات وإجراءات لحلّ المشكلات القانونية التي تستدعي وجود تكامل بين المحاسبة، والتدقيق ومهارات التحقيق (Arokiasamy & Cristal, 2009).
6. نظام له نماذج خاصة ومنهجيات لإجراء التحقيق باحثة عن شهادات و ضمانات ووجهات نظر استشارية لتقديم أدلة قانونية (Okunbor & Obaretin, 2010).
7. تطبيق لمبادئ المحاسبة، والنظريات، والحقائق والضوابط، أو فرضيات المحاسبية في نزاع قانوني، ويشمل جميع فروع المعرفة؛ أي أن المحاسبة القضائية تشمل عنصرين أساسيين، هما: الخدمات القانونية، وخدمات التحقيق (الجليلي، 2012).
8. نتيجة التكامل بين مهارات المحاسبين والمدققين، بالإضافة إلى مهارات التحقيق (Blessing, 2015).
9. حقل من الحقول المحاسبية التي تستخدم مهارات وعلم المحاسبة والتدقيق والتدقيق؛ للكشف عن الأضرار الاقتصادية، والعمل على إعداد الآراء في التحقيقات القانونية لدعم عمليات التقاضي (الكبيسي، 2016).
10. مجموعة المهارات والخبرات المتعلقة بالتدقيق والتحقيق، ويتم تأديتها على شكل استشارة أو شهادة، حيث إنها تخدم مجالات عديدة، مثل: المسؤولية عن منتج والملكية الفكرية، وعدم الالتزام بالوكالة أو الضمان، والنزاعات بين الشركاء والمساهمين، حيث أصبحت المحاسبة الجنائية تعدّ قطاعاً تخصصياً قائماً بذاته (شعبان، 2016).
11. العلم الذي يختصّ باستخدام المهارات المحاسبية والتحليل والمراجعة والاتصال الكتابي والشفهي، والدراية بالقانون المدني والجنائي، وتقنية الحاسوب والأدوات البرمجية في التحليل والاكتشاف وجمع الأدلة وتغيير المعلومات المحاسبية والمالية لغرض الدعم القضائي، أو التعليم، أو التحقيق المحاسبي (الحاج علي، 2019).

12. هي المحاسبة التي تستخدم الأساليب التحليلية والطرق الإحصائية والنماذج الرياضية في البحث عن التجاوزات المالية، أو التقصير والإهمال، أو الغش والاحتيال المهني، وتقديمها للمحكمة بأسلوب مبسّط بهدف المساعدة في تحقيق العدالة بين الأطراف المتنازعة، والتحكيم بين هذه الأطراف قبل اللجوء للمحاكم؛ إذ تعدّ أداة من أدوات تحقيق العدالة، وأساساً يستند إليه القضاء عند النطق بالحكم في القضايا ذات الطبيعة المالية (علي، 2019).

ومما سبق، تعرّف الدّراسة المحاسبة الجنائية بأنها مجال من مجالات علم المحاسبة يقوم بتقديم المعلومات المالية والمحاسبية لخدمة القضاء، من خلال القيام بممارسة مهارات المحاسبة والتدقيق والتحرّي جنباً إلى جنب بشكل يتمكّن من خلاله المحاسب الجنائي الإدلاء برأيه لمساعدة القضاء في فضّ النزاعات المالية لتحقيق العدالة.

3.1.1.2 التطوّر التاريخي للمحاسبة الجنائية:

أشارت الأدلّة إلى أن بداية ظهور المحاسبة الجنائية كان في عام (1817) نتيجة لوجود قضية إفلاس، والتي تعلّقت بحدوث نزاع مالي في محكمة كندية؛ ما أدى إلى الاستعانة بالمحاسب الذي أجرى عملية البحث والتحرّي في هذه القضية والاستفادة من خبراته أمام المحكمة بصفته شاهداً وخبيراً. ومن وجهة نظر (crumbley) يعدّ هذا المحاسب أول محاسب جنائي في التاريخ، وأساساً لظهور معالم المحاسبة الجنائية التي تعدّ مهنة مستقلة عن المحاسب القانوني (Singleton ,et.al., 2010).

كما أشارت الأدلّة إلى أن المحاسبة الجنائية ظهرت ضمن إعلان في إحدى الصحف اليومية في (غلاسكو، إسكتلندا) عام (1824). وخلال ذلك الوقت، كان هناك دعوى للحكام والمحامين والمحاسبين للمحامين للتحقيق في نشاط احتيالي، إلا أن بداية ظهور المحاسبة الجنائية في إنجلترا والولايات المتحدة عام (1900)، وهنا ظهرت المقالات التي وجهت بشأن منح شهادة الخبير (Zysman, 2010).

تطوّرت المحاسبة الجنائية عبر الزمن، ويمكن تتبّع المراحل التي توضح هذا التطور على النحو التالي (الجليلي 2012):

1. نشر الأمريكي (Maurice peloubet) في عام (1946) مقالاً بعنوان "المحاسبة الجنائية: مكانها في اقتصاد اليوم".
 2. أصدر (Francis c dykeman) عام (1982)، كتاباً بعنوان "المحاسبة الجنائية وشهادة الخبير".
 3. في عام (1986) أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) دليل ممارسة رقم (7) الذي تضمن ستة مجالات لخدمات المحاسبة الجنائية، والتي تشمل التالي: منع الاحتكار، وتحديد قيمة الأضرار، والمحاسبة، والتحليلات، والتقييم والاستشارات العامة.
 4. يحتوي الأدب المحاسبي الجنائي ضمن مجلة المحاسبة الجنائية على التدقيق والاحتيال والضرائب نتج عن نمو هذه المهنة.
 5. في آذار من عام (1997) تأسس المجلس الأمريكي للمحاسبين الجنائيين. ويرى (Dreyer, 2014) أن الاهتمام في المحاسبة الجنائية ما زال مستمراً، ويتبين كالاتي:
1. ظهر العدد الأول من مجلة المحاسبة الجنائية عام (1998) في جامعة (لويزيانا).
 2. صدر تقرير (POB "public over site board") عام (2000) بطلب من " (Securities and Exchange Commission " SEC) عن تدقيق بعنوان تقرير وتوصيات.
 3. صدر تقرير لجنة التسوية والنزاعات في (AICPA) عند دمج إجراءات المحاسبة الجنائية في بنية التدقيق على ضوء قانون (Oxley) والمعيار الجديد (SAS99)، وذلك في عام (2003).
 4. وفي عام (2008)، وبعد بداية الانهيار الاقتصادي واكتشاف تلاعب الشركات بالبيانات المالية، جاءت المطالبات الحكومية والشعبية بضرورة توفر محاسبين جنائيين معتمدين.

5. اعترفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين بالمحاسبة الجنائية عام (2009)، وخصّصت لها فصلاً في المجلة الخاصة بها باسم المحاسبة الجنائية؛ تشجيعاً لبحوثها.

6. صدر قانون دود- فرانك في عام (2011)؛ إذ يعدّ أهم قانون للإصلاح المالي منذ قانون البورصات عام (1933)، إلى أن أصبحت المحاسبة الجنائية علماً يدرّس في أكاديميات المحاسبة.

وفي العالم العربي، فإن بداية الطلب على خدمات المحاسبة الجنائية يعود للقرن الماضي؛ ففي عام (1950م) صدر أول كتاب للمحاسبة الجنائية يحمل عنوان "المحاسبة أمام القضاء في منازعات الضرائب"، ثم صدر الجزء الثاني من هذا الكتاب في عام (1953) يحمل عنوان "المحاسبة أمام القضاء" (السعد، 2013).
ومما سبق، ترى الدراسة أن المحاسبة الجنائية كمختلف المهن مرّت بمراحل ظهور إلى أن وصلت إلى ما عليه الآن، فهي مجال حديث من مجالات المحاسبة ظهرت تبعاً لحاجات المحاكم لمثل هذا المجال، ونتيجة لتزايد وارتفاع القضايا الاحتيالية فإن تطور هذا أمر حتمي لا بدّ منه ليساعد على خدمة القضاء وتوفير الأدلة بشكل أفضل.

4.1.1.2 طبيعة المحاسبة الجنائية:

تعدّ المحاسبة الجنائية أداة لا تقدر بثمن؛ فهي مكملّ لمهنة تدقيق الحسابات تستخدم للتحقق من وجود الجرائم لدى الشركات (Enof, 2015). حيث ينظر للمحاسبة الجنائية بأنها وعاء يحتوي على مجالات التحقيق ذات العلاقة لكشف الاحتيال؛ إذ تعدّ المحاسبة الجنائية من أهم الأدوات اللازمة للقيام بالتحقيق والمقاضاة لأطراف المتورطة في الأنشطة الإجرامية (البقاعين، 2015). وتقوم المحاسبة الجنائية على تكامل المهارات المختصة في مجال التدقيق والمحاسبة والقانون، حيث تقدّم تقريراً يساعد في الدعاوى الجنائية، ومساعدة المحاسب الجنائي على تقديم رأي مهني مستقل؛ فهي مهنة تجمع بين الخبرة المالية والإلمام بالجانب القانوني والعمل ضمن إطار قانوني يقدم أدلة كافية لكشف الاحتيال في القوائم المالية، وتركز بشكل أساس على التأييد والتسجيل والإثبات والتفسير، بالإضافة إلى أنها تزود بتقرير مدعم

بالأدلة القانونية والموضوعية لإثبات الواقع الحالي والتنبؤ بالمستقبل، كما يجب على المحاسب الجنائي الحصول على الكثير من الشهادات المهنية وممارسة المهنة بشكل فعلي، ويتم تقييمهم كل ثلاث سنوات، ومن هذه الشهادات: (CFE, CISA, CIA, Cr,) (FA, CPA) (أحمد، 2013). والمحاسبة علم ينظر إلى ما وراء الأرقام حيث يخدم القضاء بتوفير تحليل محاسبي يكون داعماً ومساعداً لعمليات المناقشة والجدل، كما تعدّ أشمل وأوسع نطاقاً من المحاسبة القانونية لاتصافها بدرجة عالية من التأكد والشمول، وكافية يستطيع من خلالها المحاسب الإدلاء برأيه المهني المستقل، والمقدرة على إعداد تقرير يساعد في الدعاوى الجنائية، أيضاً توصف بالفهم العميق للمجال المحاسبي ومهارات التحري والبحث والفحص، والقيام بممارسة أعلى درجات الشكّ المهني، وتأييد الدعاوى الجنائية ضمن المعايير العامة التي يجب أن يتمتع بها المحاسب الجنائي (أبو حشيش، 2013). وتستخدم المحاسبة الجنائية القانون إلى جانب مهارات التحقيق لتكون حاضرة في المحاكم؛ فهي قائمة على إشراك مهارات المحاسبة والتحقيق والتدقيق للكشف عن الأضرار المالية والإقرار عنها لاستخدامها خلال التحقيقات القانونية، ومن ثم إجراء عمليات التقاضي لإنهاء النزاعات بشكل عادل (أحمد، 2017).

ومما سبق، ترى الدراسة أن المحاسبة الجنائية علم قائم على تفسير الأرقام بالاستعانة بمهارات القانون والتحقيق للكشف عن عمليات الاحتيال والأضرار المالية الواقعة، وبالتالي التوصل لحلّ النزاعات بشكل عادل من خلال ما توفره من أدلة تخدم القضاء لحلّ المنازعات المالية.

5.1.1.2 أسباب ظهور المحاسبة الجنائية:

يرى (عبد الله ونور، 2018) أن هناك دوافع وأسباباً لظهور المحاسبة الجنائية، أهمها:

1. الانتشار الواسع لعمليات الغش والاحتيال المالي في القوائم المالية؛ ما أدى إلى اهتزاز الثقة من قبل المستثمرين ومستخدمين القوائم المالية في نزاهة الأداء وعدالة القوائم.

2. الإخلال في تطبيق مبادئ الحكومة المؤسسية؛ ما أدى إلى انتشار الفساد المالي، وانهيار الكثير من الشركات، ولجوء أصحاب المصلحة فيها لرفع الدعاوى القضائية.

3. ارتفاع الجرائم المالية وعمليات الاحتيال التي رافقت استخدام تكنولوجيا المعلومات أو الحاسوب، والتي تؤدي إلى خفض إجراءات الفحص والتدقيق نتيجة لبيئتها المعقدة، وتقليل أتعاب مهنة المراجعة، ونتيجة لذلك ظهرت الحاجة إلى قدرات في مجال التحقيق مختص في هذا النوع من الجرائم.

ويرى آخرون أسباب لظهور المحاسبة الجنائية (Owojori, 2009):

1. عدم مقدرة لجان التدقيق والتدقيق الداخلي من اكتشاف ومعرفة الحقائق والجوانب الخفية الأخرى للاحتيال.

2. لا توفر الطريقة المتبعة في تعيين مدققي الحسابات الاستقلالية نتيجة التواطؤ والضغطات.

3. مقدرة المدققين الداخليين الكشف عما يحدث، ولكنهم في وضع لا يسمح لهم بالقيام بالعمل المناسب في الوقت المناسب نتيجة عدم تمتعهم بالاستقلالية الكافية للقيام بذلك.

4. أن وظيفة المدقق الخارجي لا تشمل الكشف عن الاحتيال والغش في البيانات المالية، ولكن وظيفتهم الأساسية تتمثل في إبداء الرأي عن مدى انسجام عملية الإبلاغ المالي للشركة موضع التدقيق مع المعايير المحاسبية الدولية.

ويرى (راضي، 2011) أن المحاسبة الجنائية ظهرت نتيجة الأسباب التالية:

1. نمو الفساد والغش: يعدّ الفساد من أخطر القضايا التي تواجه بيئة الأعمال في الوقت الحالي؛ إذ يعرقل الفساد عملية التنمية عبر انتهاك القانون وسوء استخدام السلطات المخولة، وعلى الرغم من تبنّي الكثير من الآليات لمحاربة الفساد، إلا أنه ما زال موجوداً، وذلك لوجود العقوبات التي تقف أمام معالجته والقضاء عليه، وإحدى هذه العقوبات عدم توفر خدمات المحاسبة الجنائية التي تقوم على ربط النظام المحاسبي بالنظام القانوني، حيث توفر معلومات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية.

2. فجوة التوقعات: تعرف بأنها الفرق بين ما يقوم به المدققون، وما يتوقعه أصحاب المصالح، حيث يتوقع أصحاب المصالح من المدققين اكتشاف الغش والفساد الذي يحدث في الشركات، في حين أن معايير التدقيق لا تسمح له بذلك. وظهرت المحاسبة الجنائية بوصفها حقلاً يساعد في تضيق فجوة التوقعات، وهذا الأمر ساعد في تحسين أعمال المدققين للكشف عن عمليات الاحتيال المالي.

3. على الرغم من المسؤولية المترتبة على المدقق، إلا أنه من خلال الدور التقليدي كمدقق للحسابات غير قادر على اكتشاف الغش؛ فمسؤولية المدقق في الوقت الحالي محصورة في إبداء رأي فني، بل تجاوزت إلى تقديم تأكيد معقول في ما يتعلق بخلو القوائم المالية من التحريف الجوهرى الناجم عن الغش، وأكد المعيار (99) أن المدقق لا بد أن يستجيب للخطر الناتج من الغش، وذلك بمحاولة الكشف عنه من خلال الاستعانة بأفراد إضافيين يمتلكون مهارات ومعارف خاصة، بالإضافة إلى توضيح الخطر لمعرفة المناطق الأكثر خطراً بالنسبة للعميل، وأكد المعيار الدولي رقم (240) الخاص بمسؤولية المدقق المتعلقة بالغش في تدقيق القوائم المالية، ضرورة إدراك المدقق لغش القوائم واتخاذ الإجراء المناسب الذي يمكنه من ذلك، من خلال الاستعانة بمتخصص في مجال الفحص القانوني والتقصي .

4. حاجة المحاكم والقضاء إلى توفير معلومات من قبل الخبراء ذات طبيعة مالية ومحاسبية للأغراض القانونية؛ بسبب زيادة التنازع والصراع بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة، وانتشار الفساد والغش، الأمر الذي زاد من حاجة المحاكم، وارتفاع الدعاوى الجنائية التي تناولت مجالات حديثة تعكس عولمة التجارة، والتجارة الإلكترونية، وتبادل الخدمات، وما يترتب عليه من تعقيد للتشريعات وزيادة الضغط في التقاضي. وهذا ما أظهر مدى حاجة القضاء إلى مستشارين وخبراء في هذا المجال للتزويد بأرائهم وخبراتهم، من خلال تقاريرهم حول المخالفات المالية والغش المالي، وبالتالي تحقيق التكامل بين المحاسبة

والقانون؛ لتحقيق تقصي وتحليل يخدم الدعاوى الجنائية ذات العلاقة، وبحقق العدالة.

وترى الدراسة أن لارتفاع حالات الغش والاحتيال المالي في القوائم المالية وانتشار الفساد، وارتفاع الجرائم المالية، دوراً مهماً في ظهور المحاسبة، وذلك للحاجة لمجال يعتمد على التكامل بين القانون والمحاسبة، والتدقيق لمساعدة المحاكم في توفير أدلة من شأنها حلّ النزاعات المالية بتوفير خبراء يقومون بتقديم معلومات مالية ومحاسبية لأغراض قانونية تسهم في حلّ النزاعات المالية.

6.1.1.2 أهمية المحاسبة الجنائية:

ينظر للمحاسبة الجنائية على أنها الأساس لأي دعوى جنائية، أو منازعة ذات طبيعة تجارية، وتقوم المحاسبة الجنائية على التكامل بين المحاسبة والقانون، ولا ينحصر هدف المحاسب الجنائي في الكشف عن التلاعب المالي، وإنما يمتد إلى العمليات التي تتم بأسلوب تحقيقي من إبلاغ وفرز وتحقيق لمعلومات مالية سابقة (شعبان، 2016).

حيث يرى (Opiyo, 2017) أن المحاسبة الجنائية المتمثلة في (التدقيق الاستباقي للاحتيال، والقيام بالامتثال للسياسات والضوابط الداخلية القوية، وضوابط الإدارة، والفصل بين المهمات، ودعم حلّ النزاعات والتقاضي) لها دور وأثر إيجابي في الكشف عن الاحتيال والوقاية منه.

ترى (قمبر، 2014) أن أهمية المحاسبة الجنائية تكمن في أنها مجال واسع يستخدم في بيئة الأعمال؛ إذ يتم اللجوء إلى المحاسبين الجنائيين في عدة مهمات، ومن أهمها:

1. تقييم الأعمال لصالح مجموعة من الأطراف، ولغاية القانون يعمل المحاسب على تقييم القيمة الحالية للأعمال، ولا يختلف تقييم الأعمال في طبيعته، سواء كان لأغراض قانونية، أو أغراض أخرى، حيث إنه، ولغايات قانونية، يحدث بشكل مستمر ناتج عن النزاعات والتصفية، أو في ما يتعلق بالمعاملات الخاضعة للضريبة، ويترتب على ذلك التعاقد مع المحاسب الجنائي ليقوم

بالتعین الواضح لمثل هذه الأوضاع، والذي يقوم بتجميع المعلومات ذات الأبعاد المالية والقانونية والتاريخية والتشغيلية بشكل دقيق وكافٍ للأعمال موضع التقييم.

2. الحكم في ممارسات الإهمال المهني: يقوم المحاسب الجنائي على تحديد إذا كان هناك مخالفة للأخلاقيات والمعايير المهنية، كعدم القدرة على تطبيق (IFRS) من قبل المحاسب القانوني عند قيامه بالتدقيق، ويساعد المحاسب الجنائي قياس الخسائر الناتجة عن ذلك.

3. الفصل في النزاعات: يتم تنصيب المحاسب الجنائي لتقديم المساعدة حول توفير حلّ بديل للنزاعات بتوفير حلّ وسيط يسمح للأشخاص في حلّ النزاع مباشرة، وبأقل حدّ من الخلافات.

4. دعم مقاضاة الغشّ والمخالفات المالية: يقوم المحاسب الجنائي بالتحقيقات اللازمة التي تساعد الجهات المسؤولة بتطبيق القانون، ويتم مساعدة مكتب الادعاء العام في هذه القضايا من خلال تقرير يعده المحاسب الجنائي بالاعتماد والاستناد على علمه، وقدرته، ومهارته، وخبرته، والتدريب الذي خضع له، وتمارس هذه الأنشطة من قبل المتخصّصين بالمحاسبة الجنائية وفاحصي الغشّ كمستشارين أو خبراء؛ إذ إن متخصّصي المحاسبة الجنائية والغشّ يمكن لهم توفير خدمات الاستشارة القانونية والجنائية للقضايا الجنائية، والتعاقد مع المحاسب الجنائي لتقييم الأعمال والأصول والتحقيق في ادعاءات الضرر والأضرار الاقتصادية.

5. التحقيقات الداخلية المتعلقة بالغشّ: بينما يتم الكشف عن المعلومات التي تدلّ على وجود أو احتمالية الغشّ، يجب على الإدارة أو الأطراف ذات العلاقة إجراء تحقيق داخلي شامل بهدف جمع الحقائق للوصول إلى تقدير منطقي حول الانتهاك المشكوك فيه، ومن ثم اتخاذ القرار المناسب من خلال تحقيق داخلي لمواجهة أي عملية غشّ، أو احتيال لاستبعاد الخسوع لإجراء تحقيق حكومي.

وترى المنوفي (2011) أن من أهم المؤشرات على دور المحاسبة الجنائية الايجابي

1. التداخل بين المحاسبة الجنائية ومبادئ حوكمة الشركات.
 2. دور المحاسب الجنائي في تفعيل آلية الإفصاح والشفافية للحوكمة.
 3. دور المحاسبة الجنائية في التأكد من فعالية الأنظمة الداخلية للرقابة.
 4. دور التدقيق بالإفادة من مدى الالتزام بالقانون والتقليل من المخاطر.
- في حين يرى (شيبان، 2019) أن لإجراءات وأساليب المحاسبة الجنائية دوراً فعالاً في الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح. ويرى (آدم، 2018) أن أهمية المحاسبة الجنائية تتمثل في:

1. توفير خبرة مالية ومهارات للقيام بالتحريّ والعمل ضمن إطار قانوني يساعد على تقديم أدلة ملائمة لضبط حالات الغشّ، والحصول على أدلة إثبات تتصف بالواقعية والعدالة.
2. تحسين كفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية بالاستعانة بالقانون.
3. تستخدم المحاسبة الجنائية تكنولوجيا المعلومات للحدّ من الفساد في بيئة الأعمال الحديثة.
4. تستخدم المحاسبة الجنائية آليات التحقيق الجنائي للكشف عن المخالفات في التقارير المالية.
5. تساعد المحاسبة الجنائية في تحديد الأنشطة غير القانونية التي تساعد على ممارسة الغشّ من خلال جمع الأدلة، وتقديم رأي فني محايد حول التقارير المالية.

جاءت المحاسبة الجنائية للكشف عن عمليات الاحتيال والعمل على الوقاية منه، حيث تم الفصل بين ممارسات المحاسبة الجنائية والتدقيق، وهذا الفصل طور بيئة الأعمال بتوفير فرص عمل للمحاسبين، حيث وفرّ الإنترنت تقنيات جديدة من شأنها إلحاق الضرر بأصول الشركة، وهذا الأمر يستدعي إحداث تغيير في البيئة الرقمية وممارسات المحاسبة الجنائية (Smith, 2015).

ويساعد المحاسب الجنائي في المسائل قيد التحقيق باستخدام تقنيات لنقل الحقائق ونتاج ممارسات المحاسبة الجنائية في تقرير مكتوب عن إقامة الدعاوى الجنائية، ويؤدّي المحاسب الجنائي دوره بوصفه شاهداً خبيراً، وتستند أدلته، في

الغالب، إلى نتائج التقرير المكتوب، كما يجب على المحاسب الجنائي الإدلاء بشهادته والتأكد من أن تكون شهادته مقبولة لدى المحكمة؛ إذ ينظر للمحاسب الجنائي بالشاهد الموثوق (Slot, 2012).

وترى الدراسة أن أهمية المحاسبة الجنائية تكمن في أنها مجال حديث من مجالات المحاسبة، وأنها أساس في الدعاوى المالية؛ إذ تعدّ داعماً للمقاضاة في عمليات الغشّ والاحتيال، والفاصل في القضايا المالية، والمساعدة في تقديم أدلة تساعد المحاكم في البتّ في النزاعات المالية.

7.1.1.2 مجالات المحاسبة الجنائية:

تتسم مجالات المحاسبة الجنائية بالتنوع والامتداد لتغطية مختلف الجوانب المتعلقة في الفساد المالي، وقضايا المنازعات الضريبية والتجارية، والجرائم المنظمة، والقضايا المرتبطة بتعويضات التأمين، وقضايا الملكية الفكرية، والحوادث المرتبطة بالإهمال المهني وغيرها من الجرائم المختلفة الاقتصادية والجنائية (عبد الله ونور، 2018).

- تستخدم المحاسبة الجنائية في الكثير من المجالات منها (سعد الدين، 2010):
1. البحث في عمليات الغشّ والتلاعب في التقارير المالية وتقديم الأدلة المناسبة.
 2. فحص الرقابة الداخلية وتقييمها، وبحث في الفجوات ونقاط الضعف التي يستعان بها في الغشّ والتلاعب.
 3. تحدّد الخسائر عند المطالبة بالتعويض من شركات التأمين.
 4. تقييم المنشأة عند وجود نزاع يتطلب دراسة البنود المتنازع عليها لأكثر من فترة مالية.
 5. فحص كامل للأنشطة موضع الغشّ والاحتيال.
 6. تحديد مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المرتبطة بالهبات والإعلانات الحكومية والتبرعات.
 7. تقدير الأرباح المفقودة الناتجة عن تضييع الفرص على الشركات.

وترى الدراسة أن المحاسبة الجنائية مجال يمتاز بالتنوع يتضمن تغطية كافية للكشف عن حالات الاحتيال والفساد، وإجراء الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية، والبحث في مدى التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة والتشريعات الحكومية.

8.1.1.2 أهداف المحاسبة الجنائية:

ينظر للمحاسبة الجنائية على أنها أساس لأي دعوى قضائية أو منازعة ذات طبيعة تجارية، وتقوم على تكامل بين كل من المحاسبة والقانون، ولا ينحصر هدف المحاسبة الجنائية في الكشف عن التلاعب المالي، بل يمتد إلى العمليات التي تتم بأسلوب تحقيقي من إبلاغ وفرز وتحقيق للمعلومات المالية السابقة (شعبان، 2016).

ويرى (ياحمي، عبد الرحمن، 2018) أن المحاسبة الجنائية تهدف إلى:

1. دعم وتوجيه الاستشارات القضائية.

2. عقد المفاوضات والنقاشات الخاصة بالمنازعات التجارية.

3. تساعد في البحث عن عمليات الاحتيال في التقارير والقوائم المالية.

ويرى (غنيم، 2016) أن أهم أهداف المحاسبة الجنائية هو توفير دليل مادي حول الغش والاحتيال والفساد، وذلك لمعاونة الإدارة على توفير الرقابة للشركات، وتأييد الدعاوى الجنائية، والمساعدة على تحقيق العدالة وإقرار الحق.

في حين يرى (ياحمي وعبد الرحمن، 2018) أن المحاسبة الجنائية تهدف إلى دعم الاستشارات القانونية، والقيام بعقد المناقشات المرتبطة بالمنازعات المالية، والمساهمة في عملية البحث والتحري للكشف عن عمليات الاحتيال في التقارير المالية.

ويرى (طبيشات والدليمي، 2017) أن المحاسبة الجنائية تهدف إلى:

1. توفير معلومات تتعلق بعمليات التحري للمستخدمين.

2. دعم الدعاوى القضائية المختصة بالمعاملات التجارية لدى المحاكم من خلال

تقديم الأدلة المادية المالية للمحكمة، باعتبار المحاسبة الجنائية إطاراً متكاملًا

للمحاسبة والقانون.

ويرى (Olugbenga, 2013) أن أهداف المحاسبة الجنائية تتمثل في:

1. البحث والتحري حول عمليات الغش والفساد المالي.
2. دعم التقاضي.
3. تقديم الخدمات الاستشارية.
4. البحث والتحري حول قضايا الإهمال المهني.
5. التحقيق في الأعمال التجارية والكشف عن اختلاس الأصول.
6. تسوية النزاعات.

وترى السيسي (2006) أن المحاسبة الجنائية تهدف إلى:

1. تحديد المواضع غير القانونية التي تساعد على ارتكاب الغش، وجمع الأدلة بشكل كافٍ، وتقديم تقرير يتضمن رأي محايد يساعد في الدعاوى الجنائية.
 2. التزويد بمحاسبين جنائيين يمتلكون المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والتدقيق والتحري ليكونوا فاحصين، أو مستشارين، أو خبراء، يساعد على تأييد الدعاوى الجنائية ومعاونة القضاء على إظهار الحق وتحقيق العدالة.
 3. حماية المال العام من عمليات الغش وعمليات الاحتيال وسوء الاستخدام، والمساعدة على رفع كفاءة التدقيق الخارجي وفاعليته.
- وترى الدراسة أن المحاسبة الجنائية تسهم في دعم القضاء وتوجيه الاستشارات القانونية، بالإضافة إلى مساعدتها في عقد المفاوضات والمناقشات المرتبطة بالنزاعات المالية، والقيام بالتحري عن عمليات الغش والفساد المالي، وتهدف أيضاً إلى توفير محاسبين جنائيين لديهم المعرفة المناسبة في مجال المحاسبة والتدقيق والتحري ليكونوا مستشارين في الدعاوى الجنائية لمساعدة القضاء في إظهار الحق وتحقيق العدالة.

9.1.1.2 متطلبات المحاسبة الجنائية ومقاوماتها:

1- مهارات المحاسب الجنائي وخبراته وصفاته:

يجب إشراك المختصين في مجال المحاسبة الجنائية للقيام بالحد من عمليات الاحتيال، حيث يفتقر الموظفون الحكوميون والسلطة التنفيذية إلى امتلاك معرفة كاملة وإمام بجوانب المحاسبة الجنائية؛ إذ يحتاج أولئك الموظفون إلى تعزيز مهاراتهم في

مجال المحاسبة الجنائية باعتبارها الجسر بين ارتكاب الاحتيال والرقابة (karuti, .et.al., 2019).

- تتمثل المتطلبات الأساسية للمحاسبة الجنائية بما يلي (السيسي، 2006):
1. امتلاك المحاسب الجنائي خلفية محاسبية كافية، والمعرفة المتكاملة بالتدقيق والرقابة، وإدارة المخاطر، وكشف الغش.
 2. امتلاك المحاسب خبرة عالية في سبيل الحصول على معلومات، بالإضافة إلى الذكاء ودقة الملاحظة والانتباه والقيام بالتحري.
 3. الالتزام بدورات وبرامج تدريبية متخصصة في مجال المحاسبة الجنائية. ويرى (Salleh & ab aziz, 2014) أن أهم المهارات هي: القدرة على التحقيق، والتفكير النقدي الاستراتيجي، وتحديد القضايا الرئيسية، وفهم الأهداف. ويرى (الخالدي، 2014) أن المحاسب الجنائي ينبغي عليه الاتصاف بمجموعة من الصفات والمؤهلات بممارسة عمله:
 1. الحصول على شهادة (CFE) بعد اجتياز الامتحان اللازم.
 2. معرفة القوانين وقواعد الإثبات: يجب على المحاسب الجنائي التمتع بالقدرة على فهم القانون الجرمي، بالإضافة إلى القانون المدني والمعرفة بإجراءات المحكمة، وتقديم أدلة إثبات قاطعة.
 3. امتلاك مهارات التحقيق والتحليل؛ أي أن المحاسب الجنائي يجب أن يكون شكاكاً ومحققاً يتحرى الحقائق.
 4. الفهم الكافي للغش ونظرياته وأساليبه ونماذج، حيث يكون قادراً على تتبع الغش، والمقدرة على التفكير كمحاسب للتلاعب بالسجلات والأرقام.
 5. امتلاك مهارة الاتصال، حيث يبدع المحاسب الجنائي في مهارة الاتصال عندما يتصل بأطراف مختلفة يكونون ذوي معرفة معدومة في مجال المحاسبة والتدقيق.
 6. السعي إلى تطوير تطبيقات حاسوبية من شأنها أن تسهم في التحليل وتقديم أدلة الإثبات المالية.

7. امتلاك مهارات تنظيمية عالية؛ إذ يجب على المحاسب الجنائي امتلاك القدرة العالية على التنظيم والتحليل للبيانات المالية والمستندات؛ فسير عمل المحاسب يعتمد على قدرته في إدارة عمله.

في حين يرى (الخالدي والجبوري، 2013) أن المتطلبات اللازمة للمحاسبة الجنائية تتضمن محاور رئيسة، وهي: الإلمام بالمهارات المحاسبية، والمعرفة في مجال التدقيق والرقابة، وفهم أساس لبيئة التدقيق ومهارات الاتصال.

ويرى (عارم وال حسن، 2016) أنه لا بدّ من إلمام المحاسب الجنائي بالقواعد والتشريعات لتيسير عمله، بالإضافة إلى قيامه بتقديم تقارير مالية بتوصيات قانونية للجهات القضائية.

وترى الدّراسة بأنه لا بدّ من امتلاك المحاسب الكثير من الأمور، كالإلمام بالجوانب المحاسبية، والمعرفة والإلمام في مجال التدقيق، وامتلاك الكثير من الشهادات المهنية، ومهارات الاتصال، والمقدرة على التنظيم وتحليل البيانات، والدراية بالقانون الجرمي والإجراءات المتبعة من المحاكم.

2- مؤهلات المحاسب الجنائي:

يجب على المحاسب الجنائي امتلاك التأهيل العلمي والمهني اللازمين كي يتمكّن من أداء واجبه على أكمل وجه، وتقديم معلومات مالية ومحاسبية لتخدم جميع الأطراف. (ياحمي، عبد الرحمن، 2018)، ويرى آخرون ضرورة تمتّع المحاسب الجنائي بالمهارات والخصائص الضرورية له في مجال عمله (Grippe, 2003)، مثل:

1. استمرارية التعلم في التخصصات الملائمة والمناسبة.
2. تنوّع الخبرات في مجال المحاسبة الجنائية وتدقيق الحسابات.
3. امتلاك مهارة الاتصال الشفوي والاتصال الكتابي.
4. الخبرة في مجال التجارة.
5. تنوّع الخبرات التدقيقية في مجال المحاسبة الجنائية.
6. مقدرة المحاسب الجنائي على التفاعل مع فريق عمله، والمكوّن من المحاسبين، والمحققين.

7. امتلاك الخبرة في مجال التدقيق.
 8. امتلاك مهارات التواصل والمرونة مع الناس.
- ولممارسة المحاسبة الجنائية لا بدّ من توفير مجموعة من المهارات والمعارف التي تساعد المحاسب الجنائي من القيام بعمله (سعد الدين، 2010)، مثل:
1. فهم عميق للمحاسبة والتدقيق.
 2. معرفة أساليب التحري والتقصي وطرقه وإجراءاته.
 3. المعرفة العميقة بالقوانين والتشريعات.
 4. الفهم العميق لمداخل وطرق المحاسبة الاحتياالية المضللة.
 5. الإلمام بالإجراءات الجنائية وإجراءات التقاضي.
 6. امتلاك مهارة التفكير المنظم المنهجي لحلّ المنازعات الجنائية.
 7. امتلاك مهارة الاتصال الشفهي والكتابي وتقنية المعلومات.
 8. الاتصال الفعال لعرض أدلّة الإثبات والتقارير أمام جهات القضائية.
 9. ممارسة الشك المهني عند تنفيذ برنامج التدقيق.

ويرى (Davis, 2015) أنه يجب على المحاسب الجنائي التمتع بالمهارات الأساسية للمحاسب القانوني من الإلمام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والتدريب والتعليم المطلوب، وامتلاك الخبرة في مجال المحاسبة والضرائب، بالإضافة إلى امتلاك مهارات متخصصة في مجال التحليل وتفسير المعلومات، والمقدرة على تتبع الأصول، والقدرة على اكتشاف الغشّ والحصول على أدلّة التدقيق المطلوبة، بالإضافة إلى التمكن من الإدلاء بالشهادة والتفاوض في المحاكم، وعليه أيضاً أن يتمتع بالمعرفة الكافية في الإجراءات المدنية والقوانين، واستخدام التكنولوجيا.

ويرى (شنقراوي، وبابكر، 2016) أن على المحاسب الجنائي أن تتوفر فيه مجموعة من المؤهلات والخبرات ليتمكن من ممارسة عمله، وهي:

1. أن يكون حاصلًا على شهادة جامعية في مجال المحاسبة.
2. امتلاك زمالة في مجال المحاسبة.
3. المعرفة بالقانون التجاري وقانون الشركات، وهذه القوانين تدرس في المناهج المحاسبية لمساعدة المحاسب على القيام بالأعمال المحاسبية؛ إذ تتطلب

المحاسبة المعرفة في القوانين التجارية ليتمكن المحاسب من القيام بالدور المنوط به.

4. امتلاك خبرة لا تقل عن ثلاث سنوات تساعد على فهم الأعمال المحاسبية من واقع التجربة والتطبيق.

5. تقوم بعض البلدان بالاشتراط على الحصول على تراخيص لمزاولة مهنة المحاسبة، وحتى يتم قيده في سجل المحاسبين القانونيين.

6. أن يمتلك المحاسب النزاهة، ولا يوجد له أي صلة بأي جريمة مخلة بالآداب.

إن امتلاك القدرات والإمكانات العلمية والأكاديمية للمحاسب الجنائي لا تكفي ليكون قادرًا على قراءة الخفايا في تبرير المستندات والوثائق للكشف عن عمليات الاحتيال والغش، إلا إذا استندت واعتمدت على الخبرة العملية والممارسات المهنية؛ إذ تسهم الخبرة والممارسات في رفع مستوى الثقة بالإقناع والإصرار للمواجهة والمثابرة في فضّ النزاعات، وأن التكامل بين الخبرة العلمية والنظرية يؤدي إلى تحقيق أفضل النتائج. ولتوفير كادر ناجح يمتلك كفاءات تؤهله ليكون محاسبًا جنائيًا، يجب الالتحاق بالدورات التدريبية والقيام بممارسة عملية للمهنة تحت إشراف خبير متخصص لغاية تنمية وتطوير قدراته (علي، 2020).

3- صفات المحاسب الجنائي:

لا بدّ أن تتكامل مجموعة من الصفات لتعكس شخصية المحاسب الجنائي، والنقص في هذه الصفات قد لا يعطي صورة مقبولة لشخصية المحاسب الجنائي (Zysman, 2010)، ومن هذه الصفات:

1. الفضول والاستمرارية.

2. الإبداع.

3. المقدرة على التقدير والتقييم.

4. أن يكون أهلاً ومحلاً للثقة.

5. أن يكون ذا مهنية سليمة.

ويرى (خليل، 2017) بأنه يجب على المحاسب الجنائي التمتع بمجموعة من الصفات، وهي الذكاء، وقوة الملاحظة، والقدرة على تحليل وتقييم وتأييد الدعاوى

القانونية، وضرورة الإلمام بالمعارف القانونية، بالإضافة إلى القدرة على إدارة المخاطر وضبط عمليات الغش والاحتيال.

وترى الدراسة أن المحاسبة الجنائية كسائر المهن المختلفة تتطلب وتشرط ضرورة امتلاك المحاسب الجنائي للكثير من المهارات والصفات ليتمكن من القيام بأعماله بالشكل المطلوب، فلا بدّ من تمتّعه بالتأهيل العلمي والعملية، وضرورة وجود التكامل العلمي والعملية لتحقيق أفضل النتائج المرجوة، بالإضافة إلى امتلاك المحاسب الجنائي للشهادات في مجال المحاسبة، وامتلاك الخبرة المناسبة والإلمام بالقوانين والأنظمة التجارية وقانون الشركات، والسعي إلى توفير بيئة ملائمة لممارسة هذه المهنة من خلال الالتحاق بالدورات ذات العلاقة بهذه المهنة، بالإضافة إلى ذلك ضرورة ربط الصفات بعلاقة تكاملية في ما بينها؛ ليكون الأثر واضحاً في شخصية المحاسب الجنائي بقدرته على تحديد حالات الغش والاحتيال بدقة عالية، وقدرته على فهم أدق التفاصيل مستعيناً بخبرته في هذا المجال.

10.1.1.2 خدمات المحاسبة الجنائية:

أصبحت موثوقية الأنشطة المالية ذات أهمية كبيرة في ظلّ التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، والتي أدت إلى ازدياد جرائم الاحتيال، ومن هنا ظهرت الحاجة للمحاسبة الجنائية التي تقوم على تقديم خدمة التقاضي والشاهد الخبير (Akely, 2012).

- تقدّم المحاسبة الجنائية مجموعة من الخدمات، منها (راضي، 2011):
1. البحث والتحري: والتي وتضم خدمات التحري الجنائي، وتقييم الخسائر الاقتصادية، والتحري والتحقيق عن عمليات الغش وخصومات عمليات الشراكة والمساهمين، وادعاءات الضرر الشخصي، وحالات قطاع الأعمال، مثل: خسائر حقوق الملكية، وعدم أمانة العاملين في الشركة.
 2. خدمات الدعم القانوني، وتضم:
أ- خدمات الشاهد الخبير من خلال تقديم رأيه في القضايا موضع النزاع.

ب- الخدمات الاستشارية، وهي الخدمات التي يقوم بها المحاسب الجنائي بإبداء رأيه بالحقائق والقضايا المرتبطة بموضوع معين، ولا يشهد الاستشاري كشاهد خبير.

ويرى (البقاعين، 2015) أن خدمات المحاسبة الجنائية تتمثل في:

1. الخدمات القانونية: والتي يتصف بها المحاسب الجنائي بالمستشار والخبير.
2. خدمات التحقيق: وهي التي تستند إلى الاستفادة من مهارات المحاسب الجنائي، والتي قد لا تؤدّي الشهادة في المحكمة.

ويستطيع المحاسب الجنائي تقديم التحقيقات والخدمات والاستشارات التي من شأنها أن تساعد المهتمين والمتخصصين على تطبيق القانون في مجال النزاعات القضائية المدنية التي ترتبط بادعاءات الأضرار الاقتصادية نتيجة للممارسات المتعمدة للغشّ والمخالفات المالية (إبراهيم وهارون، 2016).

ومما سبق، ترى الدراسة أن المحاسبة الجنائية تقوم على تقديم خدماتها المتمثلة في خدمة البحث والتحريّ وخدمة الدعم القانوني، وأن خدمة البحث والتحريّ هي طريقة للبحث والتحريّ حول المسائل غير قانونية والمشكوك فيها، ويقوم على جمع الأدلة الملائمة للكشف عن حالات الغشّ والاحتيال، والكشف عن الأطراف المشاركة في هذه العمليات والعمل على تقديم حلول للقضايا موضع النزاع، وترى الباحثة، أيضاً أن خدمة الدعم القانوني تتمثل في دور المحاسب الجنائي كخبير ومستشار بتقديم رأيه للمحكمة للبتّ في القضايا موضع النزاع.

11.1.1.2 أساليب المحاسبة الجنائية:

إن تعدّد أساليب المحاسبة الجنائية يسهم في توفير بدائل متعددة لفحص الحسابات موضع النزاع مع اختلاف أشكال وأنماط النزاعات المالية، الأمر الذي يتمكن من خلاله المحاسب الجنائي من الحصول على أدلة الإثبات المطلوبة ليتسنى للقضاء إصدار الأحكام المناسبة للقضايا موضع النزاع (ياحمي، عبد الرحمن 2018). وتتمثل أساليب المحاسبة الجنائية (الجليلي، 2012) في:

1. إجراء التحريّات اللازمة عن الممارسات غير القانونية والمشكوك فيها؛ للتأكد من عدم وجود الغشّ أو الاحتيال
2. إجراء الفحص للكشف عن مخاطر الغشّ.
3. إجراء المقابلة الشخصية مع المسؤولين.
4. إجراء التدقيق بعد الانتهاء من العمليات، وتشتمل على المراجعة التشريعية والالتزام بالنظم.

وتتمثل أساليب المحاسبة الجنائية كما ترى (السيسي، 2006) ب:

أ- التدقيق التفاعلي: وهو الأسلوب الذي يهدف إلى إجراء التحريّ اللازم للكشف عن المناطق أو الأنشطة المخالفة للقانون والمشكوك فيها؛ للتأكد من وجود غشّ فيها من عدمه، وتحديد المسؤولين عن ذلك، وجمع الأدلّة لتأييد الدعاوى الجنائية.

ب- التدقيق البعدي: ويهدف هذا الأسلوب للبحث من عدة مظاهر مختلفة وتشمل:

1. التدقيق التشريعي: ويعنى هذا التدقيق بدراسة وتقييم الرقابة الداخلية والتأكد من حماية الأصول والمواد المختلفة.
2. الالتزام المنظم: وهو التدقيق الحكومي الذي يستخدم للتأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين والأحكام التشريعية عند صرف وإثبات المدفوعات الحكومية.
3. الأداة التشخيصية: وتستخدم لإجراء فحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغشّ والتركيز على فحص المناطق المستهدفة.
4. التحريّ عن الادعاءات: حيث يتم إجراء التحريّات الضرورية عن الشكاوى والادعاءات المقدّمة.

ومما سبق، ترى الدّراسة أن أساليب المحاسبة الجنائية المتنوعة المتبعة من قبل المحاسب الجنائي تمكنه من خلال توفير بدائل مختلفة من جمع أدلّة الإثبات لمعاونة القضاء على إصدار الأحكام المناسبة للقضايا المالية موضع النزاع، وذلك بالقيام بالتحريّ للممارسات غير القانونية، وفحص مواطن مختلفة للكشف عن الغشّ، والقيام بعمليات المراجعة التشريعية، ومدى الالتزام بالنظم.

12.1.1.2 إجراءات المحاسبة الجنائية:

يمكن تلخيص إجراءات المحاسبة الجنائية على النحو التالي (Zysman, 2011):

1. الالتقاء بالعميل للوقوف على المشكلة ومعرفة أبعادها والأسباب التي أدت إلى حدوث المشكلة.
 2. تدقيق الصراع لتوضيح الأطراف الأساسية فيه.
 3. إجراء التحقيق الأولي قبل تحديد الخطة المفصلة لإعطاء المجال للخطة التفصيلية اللاحقة.
 4. صياغة خطة العمل بالأهداف والمنهجية المتبعة لحل المشكلة.
 5. جمع الأدلة وتقييمها للتأكد من مدى صحة المعلومات، والاستعانة بالأساليب والتقنيات الملائمة.
 6. استخدام التقنيات الملائمة لتحليل الأضرار وقيمتها الحالية.
 7. إعداد تقرير نهائي يوضح فيه إطار العمل والمنهج المتبع والقيود الموجودة، بالإضافة إلى رأي المحاسب الجنائي والأدلة التي قام بتحصيلها.
- وترى الدراسة أن إجراءات المحاسبة الجنائية تشكل منهجية يتم اتباعها من قبل المحاسب الجنائي تبدأ بمقابلة المحاسب الجنائي للعميل لتحديد المشكلة والبحث فيها، والوقوف على أهم الأسباب للمشكلة، وتحديد الأطراف المشاركة فيها، والقيام بوضع خطة تساعد على حل المشكلة بجمع الأدلة واتباع الأساليب المناسبة لتحديد الأضرار، والوصول إلى القيام بإعداد تقرير نهائي يوضح من خلاله المنهجية المتبعة، بالإضافة إلى رأي المحاسب الجنائي وأدلته التي تمكن من الحصول عليها.

13.1.1.2 الجهات التي تمنح ترخيص مزاولة المحاسبة الجنائية:

هناك الكثير من المنظمات المهنية التي تعمل على مكافحة الغش والاحتيال، وتقوم على منح تراخيص لمزاولي المحاسبة الجنائية (قنديل 2014)

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

تأسست هذه الجمعية عام (1988) من قبل (Joe Wells) وآخرين؛ إذ تعدّ هذه المنظمة عالمية لمحاربة الغش والفساد، وفي مجال الاحتيال تعدّ هذه المنظمة مصدرًا رئيسًا للدورات والمعلومات، وتمنح هذه الجمعية ترخيص "فاحص الاحتيال المرخص (Certified Fraud Examiners CFE)" لمن يرغب في امتلاك المهارات المتخصصة اللازمة للكشف والتحقيق وردع الاحتيال.

2. جمعية اخصائي احتيال المرخصين Association of certified Fraud Specialists (ACFS)

تقوم جمعية أخصائي الاحتيال المرخصين، والتي مقرها في (California) (Sacramento) ذات الطبيعة التعليمية بمنح ترخيص "أخصائي الاحتيال المرخصين Certified Fraud (CFS) Specialists" بإجراء دورات متخصصة في الكشف عن الاحتيال وردّعه، والتي تقيمها الجمعية، وتخدم أعضائها ليتمكن لهم من الوصول إلى أعلى مستويات مكافحة الاحتيال، وتحويل المعرفة إلى مهنة ذات هدف.

3. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

منظمة أمريكية للمحاسبين القانونيين تهدف رسالته في تزويد الأعضاء بالموارد والمعلومات والقيادة، ويتسنى لهم توفير خدمات قيّمة، وبأفضل الطرق؛ لمساعدة الجمهور وأصحاب العمل والعملاء.

ويعمل هذا المعهد مع منظمات المحاسبين القانونيين داخل الولاية، وينظر في الأولوية للمناطق التي يكون فيها الاعتماد كبير من قبل الجمهور على المحاسبين القانونيين، ويعدّ تلخيص مهنة المحاسب القانوني أمرًا ذا قيمة، ويطبّق معايير على المحاسبين القانونيين في الولايات الأمريكية المتحدة. ونتيجة لزيادة الطلب على خدمات

المحاسبة الجنائية، قام المعهد في حزيران (2008) بإنشاء لجنة لتطوير برنامج تأهيل تقوم على منح ترخيص في المسائل الجنائية المالية ("certified in financial forensic") سميت هذه اللجنة لجنة التصديق على منح ترخيص في المسائل الجنائية المالية (CFF) (credential committee) كان هدف هذه اللجنة منح (900) تفويض؛ إذ منح المعهد أكثر من (3500) شهادة حتى نهاية شهر أيلول من سنة (2009)، وهو ما يمثل أربعة أضعاف ما تم التخطيط له.

وللحصول على تراخيص في المسائل الجنائية المالية لا بدّ من توفر مجموعة من الشروط، أهمها: أن يكون المتقدم محاسبًا قانونيًا ذا سمعة جيدة لدى المعهد، بالإضافة إلى امتلاكه خبرة لا تقل عن خمس سنوات، وحصوله على (100) نقطة، ويخضع المتقدم المؤهل إلى اختبار تحليلي من أجل الحصول على الترخيص المطلوب. واستطاع المعهد من خلال برنامج لتطوير مهارات المحاسبين القانونيين بمنح الترخيص المعتمد في تقييم الأعمال (accredited in business valuation) (ABV) بهدف تعزيز قدرتهم على تقديم خدمات تقييم الأعمال بجودة عالية إلى العملاء.

وباتفاق كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وجمعية فاحصي الاحتيال والمرخصين تم تأسيس معهد الاحتيال ("institute for fraud prevention") الذي يقوم بتوفير البحوث لمحاربة الاحتيال داخل الولايات المتحدة وخارجها، وكان الهدف الأساس من هذا المعهد تحسين قدرة الشركات والحكومات على مواجهة الاحتيال، والعمل على تثقيف الجمهور بأساليب الكشف عن الاحتيال ومواجهته، من خلال توحيد جهود العلماء والجامعات للوقوف على الأسباب الفعلية للاحتيال بجميع أشكاله.

4. المعهد الأمريكي للمحاسبة الجنائية American board of forensic accounting (ABFA)

مؤل هذا المجلس سنة (1997)، وهو يعمل تحت مظلة الكلية الأمريكية للفاحصين القائمين الدوليين (American college of forensic examiners international)، التي باشرت عملها سنة (1992)، من قبل (Robert O's block)، وبلغ عدد أعضائها بمختلف التخصصات الجنائية أكثر من (15000)

عضو، ووهبت نفسها للمحاسبة الجنائية لتطوير وتدريب واختبار ومنح التراخيص سنة (2001)، والتي تحمل اسم "المحاسب الجنائي المرخص (Certified forensic accountant" CR.FA)، إلا أن هذه المنظمة مختلفة اختلافاً كبيراً عن جمعية فاحصي الاحتيال المرخصين التي تركز على تدريب ومنح المحاسبين ترخيصاً؛ إذ إن دورات التدقيق تضم الطلبة الذين لديهم اطلاع على مفاهيم المحاسبة المتقدمة وإجراءات التدقيق. وأفاد رئيس المجلس الدكتور (William dunton) أن ازدهار المحاسبة الجنائية يُعزى إلى مجموعة من الأسباب، تتأثر بمدى إدراك المهنيين لقيمة الخدمات التي تقدمها المحاسبة الجنائية، والتي تشمل على خدمات دعم الدعاوى الجنائية وخدمات أعمال التحري، والدور المهم الذي يقوم به المحاسب لإنجاز هذه المهام، بالإضافة إلى زيادة توجه المجتمع لحلّ خلافاته باللجوء إلى محاكم، وتدني النزاهة ضمن مجتمعنا.

5. الجمعية الوطنية لمحلي التقييم المرخصين National association of certified valuation analysts (NACVA)

تم تأسيس الجمعية الوطنية لمحلي التقييم المرخصين سنة (1990)، وجاءت لتلبية حاجة المجتمع إلى مستشارين في التقييم، وقد درّبت محاسبين قانونيين بما يقارب (17500) محاسب قانوني في مجال تقييم الأعمال والمسائل الجنائية. يمتلك معظم أعضاؤها رخصة محلي التقييم المرخصين (certified valuation analysts) (CVA) وقد تم تطوير برامج الجمعية لإتاحة فرصة كبيرة لأعضائها للعمل في مجال تقديم الاستشارات في الدعاوى المالية، بالإضافة إلى احتساب الأضرار التجارية والشخصية والمنازعات في ما يتعلق بالملكية الفكرية. وقامت الجمعية بطرح رخصة " المحلل المالي الجنائي المرخص (CFFA) " (certified forensic financial analyst) وذلك في عام (2000)، أما في عام (2003) تحولت إلى أعمال التحري عن احتيال. وفي سنة (2007) دمجت الجمعية الوطنية لمحلي التقييم المرخصين رخصة محلل ردع الاحتيال والمرخص مع رخصة المحلل المالي الجنائي المرخص نتيجة لتشابه المتطلبات الأساسية لكل منها، وتمنح الجمعية ترخيص محلل التقييم المعتمد؛ إذ يتم منح تراخيص وفق متطلبات مختلفة، بالإضافة

إلى ذلك فالتراخيص لا تمنح بشكل مجاني، بل يتحمل المستفيد الأعباء المادية للحصول عليها، وبدأت الجامعات بتبني المحاسبة الجنائية ضمن مناهجها، ومنها جامعة (Webster) التي قامت في عام (2011) بالإعلان عن فتح ماجستير في المحاسبة الجنائية، والذي يجمع بين المحاسبة والتحرّي والقانون.

6. مركز المسائل الجنائية القانونية:

وهو مركز يعنى بأمور المحاسبة الجنائية، ويقدم الخدمات الاستشارية والتعليمية، ويعمل على إدارة ما يقارب (20) مكتباً ممثلاً له في الهند، بالإضافة إلى شبكة تضم أكثر من (600) عضو يمارسون المحاسبة الجنائية. ويعدّ هذا المركز الهيئة الرسمية الوحيدة التي تقدّم التعليم الرسمي في مجال المحاسبة الجنائية، وهو مستقل غير تابع لأي جامعة في الهند، ويوفر هذا المركز ثلاثة أنواع تدريب لمنح التراخيص، وهي:

1. برنامج المحاسبة الجنائية المرخص "certified forensic accounting program"(CFAP)

2. المحاسبة الجنائية المصرفية "certified bank forensic accounting" (CBFA)

3. الخبير في مكافحة غسيل الأموال "certified anti-money laundering expert" (CAME)

7. جامعة تورنتو:

تشاركت جهود جامعة (تورنتو) مع المعهد الكندي للمحاسبين الجنائيين نتيجة لزيادة الطلب على المحاسبين الجنائيين، والعمل على مواجهة التحديات المطروحة، لتوفير برنامج يمنح دبلوم المحاسبة الجنائية والتحرّي.

(DIFA) (diploma in investigative & forensic accounting). كما يمنح

المحاسبين القانونيين (chartered accountants) البرنامج (CA.JFA)

2.1.2 تقنيات المحاسبة الجنائية:

1.2.1.2 تقنية التدقيق الحديثة:

يعدّ من الصعب القيام بأعمال التدقيق دون استعمال تكنولوجيا المعلومات، لا سيما عندما تتوفر جميع المعلومات المطلوبة للقيام بالتدقيق موجودة على نظم الحاسوب؛ لذا يجب استخدام التكنولوجيا لإداء أعمال التدقيق وتحقيق الأهداف المرجوة (قنديل، 2014). تقوم هذه التقنية على استخدام برامج متخصصة لمساعدة المدقق في إكمال عملية التدقيق وتحقيق الأهداف المطلوبة، وتكوّن هذه التقنية مفيدة عندما يكون حجم البيانات كبيراً، وعند احتوائها على علاقات معقدة (عبد الله، 2017). وتعتمد هذه التقنية على استخدام الحاسوب وبرامجه باعتباره أداة من أدوات المحاسب الجنائي، وينظر إلى الحاسوب وبرامجه من خلال هذه التقنية كمساعدين للمحاسب الجنائي عند أداء الاختبارات المختلفة. وليتسنى للمحاسب الجنائي أداء أعماله، يجب توفير البرامج الملائمة له كي يتمكن من جمع أدلة الإثبات الملائمة، وضرورة اتباع منشأة العميل النظام الإلكتروني في مختلف معاملاتها للمساعدة في تطبيق هذه التقنية، بالإضافة إلى استخدام وسائل الأمان المناسبة لحماية البرامج المستخدمة (شعبان، 2016). ويمكن الاستفادة من برامج تقنية التدقيق الحديثة في مجال تحديد الأنماط غير المعتادة في أنواع البيانات المتخصصة بالنظم المحاسبية للوحدة الاقتصادية، باستخدام مجموعة من الاختبارات التي تشير وتحدد الأنماط غير المعتادة، كاختبار تكرار السجلات المتشابهة، أو اختبار تكرار السجلات المتشابهة المختلفة، كالقيام مرتين بتسديد الفاتورة نفسها، وبالتاريخ نفسه للمورد نفسه، أو القيام بتسديدها لأكثر من مورد (قنديل، 2014). وتعدّ تقنية التدقيق الحديثة من أدوات المحاسبة الجنائية، حيث تقوم باستخدام برمجيات بحثاً عن البيانات الشاذة وغير الطبيعية لإجراء بحث واستقصاء أوسع للكشف عن الشواذ في البيانات والوقوف على مسبباته، ويتمكن المحاسب الجنائي من خلال هذه التقنية من الحصول على أدلة إثبات لحدوث عملية الغش والاحتيال، حيث تمتاز هذه التقنية بسهولة الاستخدام، وسرعة الوصول إلى النتائج ودقتها (علي، 2019).

استخدامات تقنية التدقيق الحديثة (Oyedokun, 2015):

1. أخذ العينات: تساعد هذه التقنية على أخذ العينات بصورة إحصائية عشوائية، وهذا بدوره يؤدي إلى أن تكون العينات أكثر دقة، وبالتالي توفير الوقت.
2. إدارة الملفات: يمكن الاستفادة من هذه التقنية في تجميع الملفات والعمل على مقارنتها وإدارتها وعزلها بشكل تلقائي، بالاستعانة ببرنامج إدارة الملفات المحوسبة والمقبولة بشكل عام، وإجراء التعديلات على التقارير بشكل أسهل.
3. إعداد التقارير: بعد التأكد من سلامة مجتمع الدراسة، يستطيع المدقق إصدار تقارير موثوقة تتمتع بالنزاهة.

مزايا تقنية التدقيق الحديثة (Mehta & Muthur, 2007):

1. عمل اختبار تفصيلي للمعاملات التجارية وأرصدة الحسابات؛ إذ يمكن إجراء اختبار لعدد كبير من الملفات وبالكامل، ويمكن استخدام تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر لعمل تدقيق تفصيلي يشمل جميع البيانات، وتكون عمليات الاحتيال مضمّنة في السجلات، وهذا يعطي المحاسب الجنائي فرصة لاكتشاف الأدلة التي تؤكد عمليات الاحتيال عند اللجوء إلى استخدام التقنيات والأدوات الصحيحة.
2. تحديد المعاملات المتكررة والمفقودة وتحديد عدم الانسجام أو التذبذبات، من أجل اكتشاف الاحتيال.
3. استخدام أوامر وإجراءات معروفة للمحاسبين الجنائيين، وهذا الأمر يتضح من خلاله أن فترة التعليم سوف تكون قصيرة، وأنه من خلال هذه الفترة يستطيع الخبراء استعمال تقنية التدقيق بصورة فعالة، وذات كفاءة في التدقيق عن الاحتيال.
4. استيراد البيانات في نظم المحاسبة، ومن مختلف أشكال صيغ الملفات؛ إذ إن معظم نظم الحاسوب تستطيع القيام بتصدير البيانات بصيغة ملفات نصية، وتتمكن تقنية التدقيق بمساعدة الكمبيوتر على قراءة هذه الملفات واستيراد البيانات منها.

5. تسهيل عملية نسخ البيانات باعتبارها تقنية للقراءة فقط؛ فهي لا تحتوي على تعديل فعلي للبيانات، وبالتالي المحافظة على سلامة البيانات.
6. إجراء اختبار عام، بالإضافة إلى اختبار نظام الرقابة في الكمبيوتر.
7. اختبار وعيّنات لاستخراج البيانات لغاية إجراء اختبارات التدقيق عليها.
8. العمل على إعادة إجراء عمليات الاحتماب للتحقق من دقة النظم المحاسبية المؤتمتة، بالإضافة إلى احتساب النسب التحليلية.

برامج المحاسبة الجنائية (Mehta & Muthur, 2007):

1. برامج استخراج: يتم تصميم هذه البرامج لتعمل على تحليل مختلف سجلات قواعد البيانات التابعة للشركة، كحسابات المدينين، والفواتير، والرواتب، والدفعات إلى الموردين والمشتريات، وبعد ذلك يتم تحديد السجلات التي تحتوي على حالات غير منسجمة، أو التذبذب ليتم التحري عنها.
 2. برامج التحليل المالي: هذه البرامج تقوم على استخدام الكشوفات المالية الشهرية والفصلية والسنوية، كما تقوم على تحديد الحسابات المختلفة، كنسبة كلفة البضاعة المباعة إلى إيرادات المبيعات.
- وترى الدراسة أن تقنية التدقيق الحديثة مقترنة بالاستعانة بالتكنولوجيا لجمع البيانات المتوفرة على جهاز الكمبيوتر باستخدام برامج تمكن المدقق من تنفيذ أعماله وتحقيق أهدافه بشكل أفضل؛ إذ تعدّ هذه التقنية إحدى أدوات المحاسب الجنائي، والتي يمكن من خلالها المحاسب الجنائي من جمع الأدلة المناسبة والبحث عن الأنماط غير المعتادة والمألوفة، وأن التدقيق بمساعدة الكمبيوتر يختصر الوقت والجهد في إنجاز المعاملات بشكل كفؤ وفعال، وتساعد هذه التقنية على إجراء الاختبار لأنظمة الرقابة والحفاظ على صحة وسلامة المعلومات.

2.2.1.1 تقنية التحقق من البيانات:

تعدّ تقنية التحقق من البيانات عملية استكشافية وتحليلية لكميات كبيرة من البيانات، من أجل الحصول على علاقات ونماذج خفية تسهم في استخلاص المعلومات المفيدة والسادة في اتخاذ قرارات عمل استراتيجية تتكفل بزيادة أداء

المنظمة، وتساعد تقنية التنقيب عن البيانات الكشف عن البيانات المشوهة والاستثناءات والنماذج، وقد تكون التشوهات غير مكشوفة بين إجماع كبيرة من البيانات، وهذا بدوره يعزز ما يجري داخل المنظمة ويسهم في تزويد المديرين والمدققين بالمعلومات لاتخاذ القرارات الأفضل (مطلبك وأحمد، 2007). وتقوم هذه التقنية بالبحث في كمية كبيرة من البيانات بحثاً عن معلومات خفية وغير متوقعة، وتنفذ هذه التقنية بالاستعانة ببرامج كمبيوتر صمّمت لهذا الغرض، حيث تتميز تقنية التحقق من البيانات عن التقنيات الأخرى، وذلك في أن التقنيات الأخرى تقوم على تحديد الشواذ باستخدام مجموعة من قواعد الترشيح لمتغير معين، بينما تعتمد تقنية التنقيب عن البيانات على محاولة الكشف عن العلاقة الموجودة بين عدة متغيرات (قنديل، 2014).

كما يتميز استخدام هذه التقنية عند توفر حجم كبير من البيانات، فهذه التقنية تتعامل مع بيانات قد تم الحصول عليها لغاية أخرى عن التنقيب في البيانات، لذا؛ فإن استخدام هذه التقنية لا يؤثر على جمع البيانات، وأن هذه الميزة تعدّ من نقاط القوة لهذه التقنية. (شعبان 2016).

أنشطة تقنية التحقق من البيانات (Mehta& Muthur, 2007):

1. الاستكشاف: يقوم على الكشف عن المعرفة والأنماط الموجودة في البيانات، كالاتجاهات، أو الارتباط، أو التباين، ودون أي افتراض مسبق في ما يتعلق بماهية النمط الذي سيتم الكشف عنه.
2. نماذج التنبؤ: تقوم على استخدام الأنماط المكتشفة لتقدير النواتج التي يجب الحصول عليها من قيم جديدة.
3. تحليل الاختلاف: يتم من خلال تحديد القاعدة أو المعيار استخراج الاختلاف، ثم تحديد البنود التي تحيد عن القاعدة، والتي ينظر إليها بمثابة الشواذ، وتحتاج لإجراء المزيد من التقصي حولها.

أهداف التحقق من البيانات:

1. التحقق: أهداف تتعلق باستخدام واستخراج البيانات، من أجل تأكيد الفرضية أو رفضها، وشرح وملاحظة الأحداث.

2. الاكتشاف: أهداف تتمركز حول الاكتشاف بشكل آلي لأنماط وبيانات غير معروفة مسبقاً (عبد الله، 2017).

ومما سبق، ترى الدراسة أن تقنية التحقق من البيانات تقوم على البحث والاستكشاف للبيانات للوصول للمعلومات تساعد متخذي القرارات على اتخاذ القرارات، وتقوم هذه التقنية بتحديد غير المألوف والشاذ باستخدام قواعد الترشيح لاكتشاف العلاقات بين المتغيرات.

3.12 إدارة الأرباح:

1.3.1.2 المقدمة:

نشأت إدارة الأرباح تبعاً للمرونة التي تحتويها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لاختيار السياسات المحاسبية عند القيام بإعداد التقارير المالية، وهذه المرونة تؤدي إلى استخدام الأحكام التقديرية عند القيام بإعداد القوائم المالية من قبل المديرين؛ استجابة للتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال (أبو زيد ومحمد، 2020). وتقوم إدارة الشركات بإدارة أرباحها بشكل قانوني من خلال الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وبشكل آخر غير قانوني بتطبيق إجراءات لا تتفق مع تلك المبادئ؛ إذ تعدّ الممارسات المحاسبية التي تقوم على انتهاك المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أشدّ خطورة على الدائنين والمستثمرين بخلاف تلك التي تمتثل لها، وتتم باختيار الإدارة وسائل مصطنعة من أجل تعظيم الأرباح، وتشكل هذه الأنشطة احتيالياً يستدعي القيام بإجراء قضائي من قبل الذين يعتمدون على المعلومات، بغض النظر في ما يتعلق إذا كان التلاعب في الدخل ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، أم لا يكن من ضمنها، لذا؛ فإن النتائج الضارة بالمستثمرين قد تكون نفسها (التميمي والساعدي، 2015) . وتعددت الدوافع وراء ممارسة الأرباح، حيث تتمثل بالدافع الانتهازي الذي يعبر عن تحقيق منافع ذاتية للإدارة، ودافع آخر وهو التأثير على مستخدمين المعلومات المحاسبية بإظهار دخل المنشأة بما يحقق الاتزان بين درجة المخاطر والعائد لضمان بقاء المنشأة في سوق المنافسة، وهنا يكون الدافع هو كفاءة الشركة (أبو المكارم، 2004).

ومما سبق، ترى الدراسة أن لمرونة المبادئ المحاسبية دوراً في ظهور ممارسات إدارة الأرباح، ومن الممكن أن تقوم الشركات بإدارة أرباحها بشكل يتفق مع المبادئ المحاسبية؛ أي بشكل قانوني، وبشكل آخر لا يتفق مع المبادئ المحاسبية؛ أي غير قانوني، وتمارس الشركات إدارة الأرباح لنية إظهار أرباحها بشكل يخدم مصالحها ويحقق لها المنافع بالتأثير على مستخدمين المعلومات، وتقديم صورة غير صحيحة حول الأداء الفعلي للمنشأة.

2.3.1.2 مفهوم إدارة الأرباح:

عرّف الكثير إدارة الأرباح، ومن هذه التعريفات ما يلي:

1. هي التحريف في الأداء الفعلي للمنشأة، ويمثل هذا التحريف تدخل بشكل متعمد من قبل المديرين في نتائج التقارير المالية لغاية التلاعب والتحكم في الأرقام المحاسبية التي يتم نشرها؛ نتيجة لمرونة السياسات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو باللجوء إلى التقديرات المحاسبية لغاية تضليل أصحاب المصالح عن الأداء غير الجيد للشركة (أبو زيد ومحمد، 2020).
2. هي تحريف متعمد في الأرباح تقوم به الإدارة لإظهار حقيقة مخالفة لما هي عليه في الواقع، أو تغيير في مدلول القوائم المالية، أو توجيه متخذي القرارات لاتخاذ قرارات محسوبة مسبقاً (زغود، 2019).
3. هي تدخل متعمد من قبل الإدارة يتم عند إعداد التقارير المالية لإخفاء أو تعديل المعلومات للتأثير على الأرباح المراد الإفصاح عنها؛ للوصول للمستوى المستهدف من قبل الإدارة، ولتحقيق غايات خاصة من قبل الإدارة بالاستعانة بالأحكام الشخصية والتقديرات نتيجة المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من خلال تطبيق أنشطة حقيقية تؤثر في الأنشطة الاقتصادية للشركة (فودة، 2017).
4. هي ممارسات تقوم بها الإدارة بهدف تعديل التقارير المالية والتلاعب في الأرباح التي تعكس رغبة الإدارة، وليس الأرباح الحقيقية للشركة لتضليل أصحاب المصالح والوصول لمستوى محدد من الأرباح (الشبيب والعديم، 2019).

5. هي ما تقوم الإدارة باتخاذها من الوسائل والإجراءات والأنشطة من خلال الاستعانة بالمرونة بالمبادئ المحاسبية عن طريق التلاعب الذي يحدث بالمستحقات الأنشطة الحقيقية للشركة، أو عن طريق تطبيق ممارسات تخرج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بهدف تعظيم فوائد الإدارة وتحقيق مكاسب تسعى الإدارة للوصول إليها (التميمي والساعدي، 2015).
6. هي ممارسات تقوم بها الإدارة لتحقيق مكاسب معينة، أو تحقيق مستوى ربح يتوافق مع توقعات المحللين الماليين (أبو عجيبة وحمدان، 2010).
7. هي محاولات تقوم بها الإدارة للتأثير على أرقام الأرباح المعلنة في الأجل القصير لتحقيق مصالح ذاتية (Schroder et al., 2015).
- ومما سبق، ترى الدراسة أن ممارسات إدارة الأرباح يمكن تعريفها بأنها ممارسات لتسوية الأرقام المحاسبية وتجميلها مستعينة بمرونة المبادئ المحاسبية لتحقيق غايات ذاتية للإدارة بشكل يتوافق مع توقعات المحللين الماليين، وبالتالي الوصول إلى مستوى محدد من الأرباح لتضليل أصحاب المصلحة.

3.3.1.2 أسباب إدارة الأرباح (اللوزي، 2013):

1. تخفيض الأعباء الضريبية، بالقيام بتوقيت تحقيق الإيرادات والمصروفات على مدار فترات مالية.
 2. الاستقرار في سياسة توزيع الأرباح: وهو أمر يرغب فيه لتعظيم ثقة المستثمر حول أداء الشركة وكفاءة الإدارة.
 3. العمل على تنمية وتحسين العلاقات بين الإدارة والعاملين؛ لأن الارتفاع في الأرباح المعلنة قد يؤدي إلى مطالبة العاملين برفع أجورهم.
- ومما سبق، ترى الدراسة أن الشركات تلجأ إلى ممارسة إدارة الأرباح لتحقيق غايات ضريبية، والحصول على ثقة المستثمرين في أداء الشركة، ولتحسين العلاقة بين الإدارة والعاملين لديها.

4.3.1.2 أنواع إدارة الأرباح:

هناك نوعان من إدارة الأرباح، هما:

1. إدارة الأرباح الجيدة (Good earning management):

ويحدث هذا النوع بناء على قرارات اختياريه تتخذها الإدارة من أجل تحقيق الاستقرار المالي، وتحقيق استمرارية الشركة، وضمان تحقيق أعلى قدر من الإنتاجية (Parfet, 2000)، كتوزيع الحوافز على الموظفين في حال تحقيق إيرادات تسمح لهم في ذلك، أو القيام بزيادة فترات الراحة في حال كان الإنتاج أعلى مما تم التخطيط له (العمرى، 2017).

2. إدارة الأرباح السيئة (Bad earning management):

تعدّ إدارة الأرباح السيئة ممارسات غير مقبولة تهدف لإخفاء أو تضخيم الأرباح الحقيقية؛ فهي تسعى إلى استخدام المرونة التي سمحت بها السياسات المحاسبية والتقديرات الشخصية (Parfet, 2000)؛ إذ إن السياسات والمعايير المحاسبية سمحت بوجود بدائل يتم الاختيار من بينها؛ ما أعطى إدارة الشركات الفرصة لاستعمال الطرق الاحتمالية؛ أي السماح لها بالتنقل بين البدائل المختلفة لتعمد إظهار نتائج الأنشطة والوضع المالي بشكل معين للتأثير في متخذي القرارات، وبالتالي نتج عن هذه الممارسات انهيار شركات كبيرة وظهور أزمات مالية (إسماعيل، 2015). ومن الأمثلة على إدارة الأرباح السيئة: تخفيض نسبة الديون المشكوك في تحصيلها لغاية زيادة قيمة الأصول المتداولة، وبالتالي تقديم غير معبرة عن واقع الحسابات المدينة (العمرى، 2017).

ومما سبق، ترى الدراسة بأنه يطلق على إدارة الأرباح التي من شأنها أن تؤدّي إلى استقرار وضع الشركة المالي والمحافظة على استمراريته وتحقيق مستوى عالٍ من الإنتاجية، إدارة الأرباح الجيدة، بينما يطلق على الممارسات التي تسعى لتعظيم الأرباح المحققة وتقليل من أرقام الخسائر، إدارة الأرباح السيئة، ويستند تحديد نوع هذه الممارسات إلى معرفة نيّة الإدارة من وراء قيامها بهذه الممارسات.

5.3.1.2 أهداف إدارة الأرباح (آدم، 2019):

تهدف إدارة الأرباح إلى تحقيق الكثير من الأرباح:

1. القيام بتضليل أصحاب المصالح حول الأداء الاقتصادي للشركة.
 2. إخفاء الأداء المالي غير الجيد والضعيف.
 3. السعي إلى جعل التقارير المالية إعلامية أكثر للمستخدمين، من خلال الاختيار بين مجموعة مختلفة من البدائل المحاسبية، واستخدام التقديرات الشخصية.
 4. توفير معلومات يتمكن من خلالها مستخدمو التقارير المالية من إجراء توقعات بشكل أفضل، وبتكلفة منخفضة.
- وترى الدراسة أن إدارة الأرباح تسعى في المقام الأول إلى تضليل أصحاب المصالح حول نتائج الأعمال الحقيقية للشركة، وبالتالي اتخاذهم القرارات بناء على الأرقام المجملّة للأرباح والخسائر.

6.3.1.2 العوامل التي أدت إلى ظهور إدارة الأرباح (أشمليّة والطرلي، 2020):

1. المرونة في القواعد والمبادئ المحاسبية عند القيام بتطبيق السياسات المحاسبية، بتوفير المعايير المحاسبية المرنة لاختيار البديل الأنسب.
2. بعض العمليات المحاسبية تحتاج بدرجة كبيرة إلى التقدير الشخصي، ويجب أن لا يتم الاستعانة بالتقديرات الشخصية من أجل التأثير في بيانات القوائم المالية بما يتفق مع أهداف الإدارة لتحقيق أداء مالي جيد يضلّل المستخدمين لهذه القوائم.

وترى الدراسة أن إدارة الأرباح لم توجد بشكل عبثي، بل هي هيئة لها الأسباب والظروف للخروج إلى الوجود وممارستها من خلال مرونة المعايير المحاسبية، واللجوء إلى التقدير الشخصي للتأثير في الأرقام المحاسبية.

7.3.1.2 المؤيدون والمعارضون لإدارة الأرباح:

يرى المؤيدون لإدارة الأرباح بأنها خرق للمعايير المحاسبية؛ إذ تلجأ الشركة لاختيار السياسات المحاسبية وغيرها من الوسائل المختلفة لتحقيق أعلى درجة ممكنة

من الاستفادة للتأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية في فهم أداء الأعمال واتخاذ القرارات. في حين يرى المعارضون أن إدارة الأرباح هي دافع انتهازى من دوافع الإدارة للتأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية بإظهار دخل الشركة بشكل يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة؛ لضمان بقاء واستمرار الشركة في سوق المنافسة، وحين يكون الدافع من ذلك إظهار كفاءة إدارة الشركة، وفي حين يكون الدافع انتهازى يظهر التأثير الجوهرى لإدارة الأرباح على المركز الحقيقى للشركة، وبالتالي تضليل مستخدمي الكشوفات المالية (التميمي والساعدي، 2015).

وترى الدراسة أن ممارسة إدارة الأرباح كمختلف القضايا الأخرى لها مؤيدون ومعارضون؛ إذ يرى المؤيدون أنها الاستعانة بالمعايير المحاسبية للوصول لأقصى درجات الاستفادة بالتأثير في متخذي القرارات في عملية اتخاذ القرار، في حين يرى المعارضون أن إدارة الأرباح طريقة انتهازية تستعين بها الإدارة لتحقيق نواياها بإخفاء أدائها السيئ والضعيف عن المستخدمين للتأثير في القرارات المتخذة.

8.3.1.2 دوافع إدارة الأرباح:

1. دوافع السوق المالية: يعبر هذا الدافع عن الاستخدام الواسع للمعلومات المحاسبية من جانب المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة في تقييم الأسهم، وبالتالي إيجاد حافز لدى المديرين للتلاعب بالأرباح في محاولة للتأثير في أداء أسعار الأسهم في الأجل القصير (التميمي والساعدي 2015).
2. الحوافز الضريبية: يعدّ الحافز الضريبي سبباً من الأسباب التي أدت إلى لجوء الإدارة إلى التلاعب بالأرباح لتمهيد الدخل، أو بالاستعانة بسجلات الاحتيال بهدف تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة وبالتالي التهرب منها، كما يعتمد سلوك الإدارة في تبني السياسات والطرق البديلة على الآثار المحتملة لتبني السياسات والطرق على المدفوعات الضريبية المستقبلية؛ إذ يتم اعتماد الضرائب وفقاً للأرباح المحققة وعلى الإعداد المحاسبية، وهذا بدوره يدفع الإدارة لاختيار سياسات والطرق البديلة التي تقلل مقدار الربح الخاضع للضريبة، وأن اختيار الطرق المحاسبية التي تقوم على تخفيض الأرباح المحققة هو تعبير عن نية

الإدارة لتحقيق مكاسب ضريبية، فمن الممكن قيام إدارة الشركات باستغلال مرونة المعايير المحاسبية لإدارة الأرباح لغاية التهرب الضريبي من خلال اللجوء إلى تضخيم التكاليف، أو عدم تسجيل المبيعات، أو تأجيل الاعتراف بالإيرادات، أو تحويل المصاريف من مدة محاسبية إلى مدة أخرى. (التميمي والساعدي، 2015).

3. دوافع تعاقدية: ينشأ هذا الدافع في حال اعتماد شروط العقد بين الإدارة وأصحاب المصالح على النتائج المحاسبية مقدار الربح المحقق؛ إذ تعدّ عقود الأقران من أهم أنواع العقود التي تعدّ دافعاً بشكل كبير للإدارة لممارسة إدارة الأرباح. ويتم اللجوء لكتابة عقود الأقران للتحقق فيما إذا كان المديرون لا يقومون باتخاذ إجراءات تقييد مساهمين الشركة على حساب دائنيّة الشركة. (Rahman et al., 2013)

4. التكاليف السياسية: تقوم إدارة الشركات باستخدام الخيارات المحاسبية لتقليل الأرباح المفصح عنها، وإجراءات الإفصاح الأخرى للتقليل من التكاليف السياسية، فإن هذه الشركات تلجأ إلى استخدام الأساليب المحاسبية التي من شأنها تقليل الدخل المفصح عنه، أو قيامها بحملات عن أنشطتها الاجتماعية في الوسائل الإعلامية المتنوعة؛ لتخفض احتمالية استهدافها من قبل الجهات الحكومية، الأمر الذي يؤدي إلى حماية مصلحة الإدارة والمساهمين (التميمي والساعدي، 2015).

5. الدوافع الداخلية: هي دوافع لا علاقة لها بأصحاب المصالح الخارجية كالمساهمين أو المقرضين، وإنما تكون متداخلة بينهم، ويمكن الاستفادة داخل الشركة بتغيير التقارير المالية، أو القيام بتنظيم المعاملات بشكل يسمح لها تجنّب تسوية الميزانية، أو الوفاء بمعايير الأداء (Rahman et al., 2013).

6. الدوافع التنظيمية: تلجأ الإدارة لهذا الدافع للتأثير على الأرباح لتظهر التزام الشركة بالضوابط التنظيمية؛ فأعمال الشركات محكوم بالقرارات والضوابط التنظيمية، كقطاع البنوك الذي يتم إخضاعه لضوابط تنظيمية كمتطلبات كفاية رأس المال (Rahman et al., 2013).

وترى الدراسة أن الدوافع وراء ممارسة إدارة الأرباح تتمثل في نية الإدارة لتحقيق منافع ضريبية بتخفيض الضريبة المدفوعة، أو التمكن من الحصول على إعفاء ضريبي، بالإضافة إلى وجود الرغبة لدى مديري الشركات للتلاعب في الأرباح للتأثير على أسعار الأسهم في المدى القصير لتحقيق ربحية مرتفعة للسهم، وقد تلجأ الشركات لإظهار الدخل والأرباح المحققة بأقل مما هي عليه لتفادي تدخل الحكومة في ما يتعلق بمقدار الأرباح المحققة، وهذا دافع قوي لتقوم الشركات بممارسة إدارة الأرباح لتقليل المطالبات والالتزامات المترتبة على الأرباح التي تم تحقيقها، وقد تستعين الإدارة بممارسة إدارة الأرباح بشكل يبيّن أنها تتماشى وتلتزم بالضوابط التنظيمية الموضوعية، بالإضافة إلى اللجوء إلى ممارسة إدارة الأرباح في حال تواجد شرط بين الأطراف المتعاقدة (الإدارة، أصحاب المصالح) عند تحقيق رقم معيّن من الأرباح .

9.3.1.2 أساليب إدارة الأرباح:

تلجأ الإدارة إلى عدة أساليب للتأثير في صافي الدخل، ومن هذه الأساليب التي يتم اتباعها:

1. استخدام أدوات المشتقات المالية: هي أدوات يتم الاستعانة بها للحماية من مخاطر الأعمال كالتغيرات في أسعار البضائع، والتغير في معدل الفائدة وأسعار تحويل العملات الأجنبية، وأسعار النفط (اللوزي، 2013).
2. الرهان الكبير على المستقبل: ويعرف هذا الأسلوب بقيام الشركة بالاستحواذ على شركة أخرى، حيث تتمكن الشركة الأم من تعزيز الأرباح بتوحيد بيانات الدخل، والذي من خلاله يتم دمج أرباح الشركة التابعة مع أرباح الشركة الأم، ويستخدم هذا الأسلوب تقنية ووسائل معينة تتمثل بإلغاء تكاليف البحث والتطوير في الشركة التي تم امتلاكها، ودمج أرباح الشركة التابعة (Arakan, 2015). وهذا الأسلوب يستخدم وسائل عديدة، مثل (اللوزي 2013):
 - أ. إزالة التكاليف الجارية ذات العلاقة بالبحث والتطوير للشركة التي تم امتلاكها (المملوكة).
 - ب. القيام بدمج أرباح الشركة المملوكة مع أرباح الشركة الموحدة.

3. تمهيد الدخل (Income smoothing): هو شكل من أشكال إدارة الأرباح؛ إذ تقوم الشركات باستخدامه كوسيلة لنقل جزء من الأرباح التي تم تحقيقها في السنوات ذات الأرباح المرتفعة إلى السنوات التي تكون فيها الأرباح منخفضة، وهذا يعبر عن نية الإدارة في تقليل الانحرافات غير الاعتيادية في الدخل بنقل الأرباح من السنوات الجيدة إلى السنوات السيئة (Mulford & comiskey, 2002).

4. السداد المبكر للدين: يجري في العادة تسجيل ديون الشركات طويلة الأجل بالقيمة الدفترية المطفأ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ويسجل الربح أو الخسارة عن هذه الديون كبنء غير عادي في قائمة الدخل، ويستطيع المديرون إدارة الأرباح عن طريق اختيار الفترة المالية التي يتم فيها القيام بتسديد الدين مبكراً (Rahman et al., 2013).

5. أسلوب التقديرات في المحاسبة (Cookie Jar): تتميز المحاسبة المعتمدة على أساس الاستحقاق بالاستثناء للكثير من التقديرات المحاسبية، والتي يجب احتسابها وتسجيلها وفقاً للأحداث أو الصفقات في السنة المالية الحالية، والتي يترتب عليها التزامات ومطالبات تدفع مستقبلاً، وتتطلب تقديراً من قبل الإدارة، ولا يمكن معرفة الأحداث المستقبلية على درجة عالية من الدقة عند التقدير، فغالباً ما يشك في عملية التقدير، وبناء عليه تختار الإدارة تقديراً واحداً لتهيئة الفرصة لإدارة الأرباح (الأشقر 2010).

6. تنظيف القوائم المالية (Big Bath) : يظهر هذا النوع من الأساليب عندما تتوقع الشركة ظهور مصاريف كبيرة خلال تغييرات الهيكلية، والتي من الممكن أن يمتد أثرها إلى الكثير من السنوات، عوضاً عن قيام الإدارة بالاعتراف بالمصاريف حال ظهورها، وبالتالي ينتج عن ذلك تخفيض الدخل بإجمالي المصروفات المتوقعة للسنة الواحدة، ويعرف بـ (Big Bath)، وينتج عنه تعزيز دخل السنوات اللاحقة، ويعدّ الدافع وراء ممارسة هذا الأسلوب الاعتقاد بأن المستثمرين سيقومون بمساحمة الشركة التي قامت بالإعلان عن أرباح

سيئة في سنة ممارسة (Big Bath)، في حال إذا التحق بها تحسن فعلي في السنوات اللاحقة (Arakan,2015) .

7. التلاعب بالدفاتر (الأشقر، 2010): هو قيام الشركات بالتلاعب بحساباتها بالاستعانة بالكثير من الأساليب لغاية تحقيق الموازنة المستهدفة، أو لضمان حدّ معين من المكافآت، ومن هذه الأساليب:

1. أسلوب تعجيل الإيرادات، وهناك طريقتان لتعجيل الإيرادات:

أ. حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية، ويكون ذلك عندما يمتدّ تقديم الخدمات لأكثر من سنة؛ أي تسجيل الدفعة الكاملة من المبيعات في ذات الفترة التي تمّ تحصيلها واستلامها، مع أنها تتعلق بأكثر من سنة مالية.

ب. طريقة (Channel stuffing) حيث تقوم الشركة بإرسال شحنة كبيرة للموزّع في الربع الأخير من السنة، ويقوم بتقيدها في خانة المبيعات باعتبارها مبيعات، على الرغم من أنها ليست مبيعات.

2. أسلوب تأجيل المصروفات: حيث تلجأ الشركات في هذا الأسلوب إلى رسملة مصاريف تتعلق في السنة الحالية، وتحميلها للسنوات القادمة عوضاً عن تنزيلها من دخل السنة التي حدث فيها.

3. أسلوب المصاريف غير المتكرّرة: وفي هذا الأسلوب يتم إدراج المصاريف ضمن المصاريف العادية أو المتكرّرة؛ ما يؤدي إلى تشويه الدخل من العمليات الجارية.

4. إيرادات ومصروفات وهمية: تلجأ بعض الشركات لإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية لغاية تضخيم الأرباح، أو تخفيض الخسائر، أو لأسباب ضريبية محدّدة.

وترى الدّراسة وجود أساليب متنوعة تساعد على القيام بممارسة إدارة الأرباح، الأمر الذي تتمكّن من خلاله الإدارة بإظهار الأرقام المحققة بشكل يساعدها على التأثير في صافي الدخل، وبالتالي التأثير على الأطراف المتخذة للقرار.

10.3.1.2 النتائج المترتبة على القيام بممارسة إدارة الأرباح (Clikeman, 2003):

بالرغم من أن إدارة الأرباح تحقق منافع للإدارة في الأجل القصير، إلا أنها قد تحدث الكثير من المشكلات على المدى الطويل، ومنها ما يلي:

1. تخفيض قيمة المنشأة: تقوم المنشأة باتخاذ الكثير من القرارات التشغيلية لغاية التأثير على الأرباح على المدى القصير، وبالتالي ينعكس تأثير هذه القرارات على المدى الطويل بالأضرار بالكفاءة الاقتصادية للمنشأة، كتعجيل الإيرادات أو تأخير المصروفات.

2. إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية: إن ممارسة عملية إدارة الأرباح لا تقع على عاتق مستوى الإدارة العليا فقط، بل تقع أيضاً على عاتق مستوى الإدارة التشغيلية، فمديرو الإدارة التشغيلية يمارسون إدارة الأرباح للحصول على المكافآت والترقيات ومزايا إضافية أخرى، حيث إن عملية إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية عن الإدارة الدنيا من أبرز مخاطر إدارة الأرباح؛ فالأخطاء تبقى كما هي ولفترة زمنية طويلة دون القيام بتصحيحها.

3. التعرض لعقوبات اقتصادية شديدة: تعد ممارسات إدارة الأرباح أمراً مشكوكاً فيه من الجانب الأخلاقي، ويستند ذلك فيما إذا كانت هذه الممارسات مبررة من الجانب الأخلاقي أم لا، وإذا كانت الإدارة تنوي من وراء ذلك تحسين الجوانب المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية، أو لغاية تضليل مستخدمين البيانات.

4. التعرض لعقوبات اقتصادية: في السنوات الأخيرة قامت بورصة الأوراق المالية الأمريكية بسنّ عقوبات شديدة على الشركات التي قامت بممارسة إدارة الأرباح، ومن أشهر الأمثلة على ذلك، ما قامت به البورصة حيث فرضت غرامة مقدارها مليون دولار على شركة (W.R. Grance) ومطالبتها بإعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها؛ لأن الشركة قامت بين عام (1990-1992) بتخفيض أرباحها المعلنة بالقيام بتسجيل احتياطات غير صحيحة بلغ

مقدارها (55) مليون دولار، ومن ثم قامت (1993-1995) بإعادة هذه الاحتياطات إلى الأرباح.

وترى الدراسة أن ممارسة إدارة الأرباح تنعكس على جوانب متعددة للشركة، أهمها تقليل قيمة الشركة، وعلى سبيل المثال استعجال المقبوضات وتأخير المدفوعات، وبالتالي ظهور الأرباح بأرقام كبيرة على المدى القصير، وذلك من شأنه تعظيم الأرباح، ومن ثم ظهور المصاريف، وبالتالي نشوء الأضرار الاقتصادية، بالإضافة لإبقاء الأخطاء لمدة زمنية طويلة دون العمل على تصويبها لإخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية، ولممارسة إدارة الأرباح دور في تلاشي الأخلاق، وبالتالي فإن القيام بممارسة إدارة الأرباح يعرض الممارسين لها بالخضوع لعقوبات اقتصادية رادعة للحد منها؛ فالشركات التي تلجأ إلى تعظيم أرباحها فإنها سوف تضطر لتوزيع أرباحها من رأس المال، وبالتالي فإن ممارسة إدارة الأرباح تشكك في موثوقية البيانات، وفقدان ثقة المستثمرين والتقليل من القيمة السوقية للشركة بالتأثير في قدرتها التشغيلية.

11.3.1.2 الطرق المستخدمة في الكشف عن إدارة الأرباح:

حدّد (Mohanram, 2003) طريقتين للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح:
1. طريقة التحليل المحاسبي: يقوم المحلل المالي باتباع مجموعة من الخطوات للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف ترتبط بالربح المتحقق، ويمكن بيان هذه الخطوات على النحو الآتي:

أ- تحديد السياسات المحاسبية للمنشأة والصناعة المنتمية لها. فعلى سبيل المثال فإن قضايا مخاطر أسعار الفائدة ومخاطر الائتمان تعدّ من أهم السياسات المحاسبية لدى البنوك، وهذا يجعل مستخدمي القوائم المالية أكثر تركيزاً على المجالات المحتمل حدوث التلاعب فيها.

ب- القيام بتقييم المرونة المحاسبية للمنشأة بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

ج- القيام بتقييم الاستراتيجية المحاسبية للمنشأة، وذلك بتوضيح الاختلاف بين الاستراتيجية المحاسبية للمنشأة عن منافسيها، وتوضيح فيما إذا كانت

السياسات المحاسبية والتقديرات للمنشأة واقعية في الماضي، وتوضيح مدى التغيير في السياسات المهمة، وهل تمتلك الإدارة دافعاً للقيام بممارسة إدارة الأرباح؟

د- القيام بتقييم جودة الإفصاح عن المنشأة، وهل تقوم المنشأة بتوفير معلومات كافية لتقييم استراتيجيتها؟ وهل هناك مبررات كافية لخيارات السياسة المحاسبية؟ وهل هناك تحليل وتقييم لإداء المنشأة السابق؟ وهل تقوم المنشأة بتوفير إفصاحات إضافية تساعد على فهم البيانات المالية؟

2. طريقة تحليل المستحقات الاختيارية:

قامت دراسة (Dechow et al., 1995) بالإشارة إلى النماذج المتبعة للكشف

عن إدارة الأرباح، وهذه النماذج هي:

1. نموذج (Healy, 1985):

لقد وضع (Healy) النموذج الخاص به من خلال بحث قدّمه عام (1985) للقيام بقياس إدارة الأرباح، من خلال عمل مقارنة بين معدل مجموع المستحقات، ومعدل مجموع الموجودات من خلال المعادلة الآتية:

$$NDA_t = (\sum TA_t) / A_{i-1}$$

حيث إن:

$NDA =$ تشير إلى الاستحقاقات غير التقديرية.

$TA =$ مجموع الاستحقاقات المحسوبة وفقاً لإجمالي الأصول المختلفة.

$t =$ تشير إلى السنة فترة الحدث.

$T =$ تشير إلى السنة الفرعية للسنوات المتضمنة لفترة التقدير.

2. نموذج (DeAngelo, 1986):

قام (DeAngelo) بتقديم نموده بالاعتماد على افتراض بأن المستحقات غير الاختيارية تساوي مجموع المستحقات لآخر المدة، والتي تم الترميز لها بـ (T_{At-1}) ، والقيام بنسبها إلى مجموع الموجودات لسنة تسبقها، والتي تم الرمز لها بالرمز $(At-2)$ ، وقدّم هذا النموذج المعادلة الآتية:

$$NDA = T_{At-1} / A_{t-2}$$

3. نموذج (Jones1991):

قام (Jones) بتطوير نموذج جونز في (1991)، حيث أصبح من أكثر النماذج المستخدمة لاحتساب المستحقات؛ إذ يقوم باحتساب المستحقات غير الاختيارية وفقاً لنموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى، حيث تحتوي المتغيرات على التغير في المباني والمبيعات والمعدات.

وتم صياغة هذا النموذج على النحو الآتي:

$$NDA_{it} = a_1(1/A_{it-1}) + a_2(\Delta REV_{it}/A_{it-1}) + a_3(PPE_{it} / A_{it-1})$$

حيث ان:

NDA_{it} = المستحقات غير الاختيارية للشركة (i) للفترة (t).

A_{it-1} = إجمالي أصول الشركة (i) في نهاية الفترة (t).

ΔREV_{it} = هي التغير في مقدار إيرادات الشركة (i) في نهاية الفترة (t).

PPE_{it} = قيمة العقارات والمعدات والمباني للشركة (i) في نهاية الفترة (t).

ولاستخراج المعاملات (a_1, a_2, a_3) يتم الاعتماد على معادلة الميل الآتية:

$$TA/A_{it-1} = a_1(1/A_{it-1}) + a_2(\Delta REV_{it}/A_{it-1}) + a_3(PPE_{it} / A_{it-1}) + E1$$

4. نموذج (The modified Jones, 1995):

يعدّ هذا النموذج من أفضل النماذج المستخدمة لاكتشاف إدارة الأرباح وفقاً لدراسة (Jean et al., 2004)؛ إذ يقوم على قياس الاستحقاقات الاختيارية، وهناك خطوات لقياس إدارة الأرباح وفقاً لهذا النموذج لا بدّ من تطبيقها:

أ. قياس المستحقات الكلية، والتي تمثل الفرق بين صافي الربح التشغيلي، والتدفق النقدي من العمليات التشغيلية من خلال المعادلة الآتية:

$$TACC_{i,t} = ONI_{i,t} - OCF_{i,t}$$

حيث إن:

$TACC_{i,t}$ = تمثل المستحقات الكلية للشركة (i) للفترة (t).

$ONI_{i,t}$ = صافي الربح التشغيلي للشركة (i) خلال الفترة (t).

$OCF_{i,t}$ = التدفق النقدي من العملية التشغيلية للشركة (i) خلال الفترة (t).

ب. تقدير معالم النموذج (a_1, a_2, a_3) باحتساب المستحقات غير الاختيارية $(NDACC\ i, t)$ باستخدام معادلة الانحدار الآتية لمجموعة شركات ضمن العينة لكل سنة على حدة:

$$TACC\ i, t / A\ i, t-1 = a_1(1/A_{i,t}) + a_2(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC\ i, t) / A_{i,t-1} + a_3(PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + E_{i,t}$$

حيث إن:

$TACC\ i, t$ = المستحقات الكلية للشركة (i) للفترة (t).

$\Delta REV_{i,t}$ = التغيير في مقدار إيرادات الشركة (i) للفترة (t).

$\Delta REC\ i, t$ = التغيير في الحسابات تحت التحصيل للشركة (i) للفترة (t).

$PPE_{i,t}$ = الآلات والعقارات والممتلكات للشركة (i) للفترة (t).

$A_{i,t-1}$ = إجمالي أصول الشركة (i) للفترة (t-1).

$E_{i,t}$ = الخطأ العشوائي .

ج. تحديد المستحقات غير الاختيارية العادية $(NDACC\ i, t)$ لكل شركة من شركات العينة بالمعادلة التالية:

$$NDACC_{i,t} = \hat{a}_1(1/A_{i,t-1}) + \hat{a}_2(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC\ i, t) / A_{i,t-1} + \hat{a}_3(PPE_{i,t} / A_{i,t-1})$$

د. احتساب المستحقات الاختيارية $(DACC\ i, t)$ للشركة، وذلك بالفرق بين المستحقات الكلية، والمستحقات غير الاختيارية.

$$DACC\ i, t = TACC\ i, t - NDACC\ i, t$$

هـ. حساب المستحقات الاختيارية للشركات لسنوات الدراسة لغاية تصفيتها إلى شركات ممارسة، أو غير ممارسة لإدارة الأرباح.

5. النموذج الصناعي (The Industrial model):

يعدّ هذا النموذج بأن محدّدات المستحقات غير الاختيارية شائعة عبر الشركات لذات الصناعة نفسها، وذات دلالات خطية؛ أي أن المستحقات غير الاختيارية ترتبط من خلال علاقة خطية مع وسيط الصناعة لمجموع المستحقات مع محدّدات أخرى.

$$NDAt = B_1 + B_2 \text{ median } (TAt / At - 1)$$

حيث إن:

$NDA_t =$ المستحقات غير الاختيارية.

$TAt =$ إجمالي المستحقات للسنة.

$At-1 =$ إجمالي الموجودات لسنة سابقة.

$B1, B2 =$ معاملات خاصة بالنموذج.

6. نموذج (The performance-Matched Jones):

لقد طور هذا النموذج (كوثاري وآخرون)، ويستند هذا النموذج إلى نموذج (جونز)، ونموذج (جونز) المعدل. وتعدّ الإضافة على هذا النموذج بإضافة العائد إلى الأصول إلى المعادلة التي تحتسب المستحقات غير الاختيارية؛ ما يؤدي إلى السيطرة على تأثير الأداء على المستحقات.

معادلة احتساب المستحقات غير الاختيارية:

$$NDA_t = \alpha_0 + \alpha_1(1/A_{t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_t) + \alpha_3(PPE_t) + \alpha_4(ROA_t)$$

2.2 الدّراسات السابقة:

1- الدّراسات باللغة العربية:

دراسة صيام وعبد الله (2019) بعنوان "أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين".

هدفت هذه الدّراسة إلى معرفة مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (تقنية التدقيق الحديثة، وتقنية التفتيش عن البيانات)، والتعرّف إلى أثر تطبيق هذه التقنيات في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، وتحقيقاً لهدف الدّراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تكوّن مجتمع الدّراسة من المحاسبين القانونيين العاملين لدى مكاتب التدقيق، والبالغ عددهم (354) محاسباً، وتم اختيار عيّنة عشوائية مقدارها (145) من المحاسبين القانونيين والعاملين في مكاتب التدقيق، وتم استخدام الاستبانة. ولغاية تحليل البيانات وتحليل الفرضيات تم استخدام برنامج (spss)، وتوصّلت الدّراسة إلى وجود تطبيق مرتفع لتقنيات المحاسبة الجنائية، أيضاً وجود أثر

كبير لها في الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية. كما أوصت الدّراسة بعدّة توصيات، أهمها تعزيز قيام المحاسبين القانونيين الأردنيين بتطبيق تقنيات المحاسبة والاستفادة منها في عملية التدقيق .

دراسة علي (2019) بعنوان "استخدام أساليب وأدوات المحاسبة القضائية في فضّ النزاعات المالية بين الشركاء من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني".

هدفت هذه الدّراسة إلى بيان مدى استخدام المحاسب القانوني الأردني لأساليب وأدوات المحاسبة القضائية في حلّ النزاعات المالية بين الشركاء، من أجل مساعدته في تقديم رأيه المهني حول هذا النوع من القضايا. وتحقيقاً لهدف هذه الدّراسة تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي، وتكوّن مجتمع الدّراسة من المحاسبين القانونيين الأردنيين، وتم استخدام استبانة وزّعت على عيّنة الدّراسة المكوّنة من المحاسبين القانونيين في المحاكم النظامية الأردنية لإبداء رأيهم المهني بالاعتماد على خبراتهم في قضايا النزاعات المالية بين الشركاء؛ إذ بلغ عددهم (59) محاسباً قانونياً، ولغاية تحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدمت الدّراسة برنامج (SPSS)، وتوصّلت الدّراسة إلى أن المحاسب القانوني الأردني قادر على إدراك الفرق بين كل من مهمته كمحاسب قانوني (مدقق خارجي)، ومهمته كخبير محاسبي؛ فالمحاسب القانوني يستخدم أساليب وأدوات المحاسبة القضائية لحلّ النزاعات المالية بين الشركاء بشكل جيد، أيضاً توصّلت الدّراسة إلى أن الاهتمام بالمحاسبة القضائية وأساليبها وأدواتها وأهميّة استخدامها في القضايا ذات الطبيعة المالية بصورة خاصة لغاية تحقيق العدالة المرجوة منخفض ومتدنٍ على مستوى الخبراء المحاسبين أو الجهات ذات العلاقة. وقد أوصت الدّراسة بأن المحاسب القانوني الأردني أعطى وقدم مزيداً من الاهتمام لرفع كفاءته وقدرته على استخدام أساليب وأدوات المحاسبة القضائية، وذلك بالحصول على الشهادات المهنية المتخصصة، بالإضافة إلى تقديم المزيد من الجهود اللازمة لدى الجهات ذات العلاقة لتفعيل وتطوير دور المحاسبة القضائية وأهميّتها للمجتمع.

دراسة شيبان (2019) بعنوان: "المحاسبة القضائية ودورها في ترشيد ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي بالسودان".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح إجراءات وأساليب المحاسبة القضائية وبيان المؤهلات المهنية للمحاسبة القضائية. وتحقيقاً لهدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتكوّن مجتمع الدراسة من العاملين في ديوان المراجعة القومي، أما عينة الدراسة فبلغت (140) من العاملين في ديوان المراجعة القومي، وتم استخدام أداة الاستبانة. ولغاية تحليل البيانات واختبار الفرضيات تم استخدام الدراسة برنامج (spss)، وتوصّلت الدراسة إلى أن لإجراءات وأساليب المحاسبة القضائية دوراً فعالاً في التخفيض والحدّ من ممارسات إدارة الأرباح، وأوصت الدراسة بالاهتمام بتطبيق إجراءات المحاسبة القضائية والقيام بإجراء المزيد من البحوث في مجال المحاسبة القضائية، وضرورة تطوير المناهج المحاسبية لإعداد محاسبين قضائيين مؤهلين كجزء لدعم القضائية من خلال معرفتهم بالمحاسبة ومهارة التحريّ والمراجعة والإلمام والمعرفة بمعايير المحاسبة الدولية.

دراسة الحاج علي (2019) بعنوان "دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكّم المالي في المملكة العربية السعودية، ومع ارتفاع الدعاوى القضائية والمنازعات ظهرت الحاجة للاستعانة بخبراء أو محاسبين يتمتّعون بالخبرة المناسبة في القضايا المالية للاستفادة من خبرتهم من الدعاوى القضائية المرتبطة بالمنازعات ذات الطبيعة المالية. وتحقيقاً لهدف هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتكوّن مجتمع الدراسة من المحاسبين والقانونيين العاملين في مدينة خميس مشيط في السعودية، والبالغ عددها (47) فرداً، وتم استخدام أداة الاستبانة. ولغاية تحليل البيانات واختبار الفرضيات تم استخدام برنامج (spss)، وتوصّلت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها: تساعد المحاسبة القضائية في البتّ في القضايا ذات الطبيعة المالية في المحاكم، وتحتاج المحاكم إلى قسم خاص يعنى بالحاسبة القضائية، ووجوب تمتّع المحاسب القضائي بالمعرفة القانونية والتشريعية، بالإضافة إلى دور المحاسبة القضائية في دعم عمل المدقّق

الداخلي والخارجي ضمن إطار العملية التكاملية بينهما، وأوصت الدراسة بضرورة إدراج المحاسبة القضائية ضمن المناهج المحاسبية والقيام بفتح مراكز متخصصة لتدريب وتأهيل محاسبين قضائيين بشكل علمي وعملي، والعمل على إنشاء وحدة مختصة تُعنى بالمحاسبة القضائية تقوم بالتنسيق مع هيئة القضاء السعودية، بالإضافة إلى إيجاد تشريعات لتحديد واجبات المحاسب القضائي ومسؤولياته.

دراسة عبد الكافي وإبراهيم (2019) بعنوان "دور المحاسبة القضائية في الحدّ من الفساد المالي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والمحاسبين القضائيين".
هدفت الدراسة إلى بيان دور المحاسبة القضائية في الحدّ من الفساد المالي من وجهة نظر كل من المحاسبين القضائيين والمراجعين الخارجيين في مدينة سرت الليبية. وتحقيقاً لهدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتكوّن مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الخارجيين، والموظفين لدى ديوان المحاسبة، والخبراء القضائيين في بلدية سرت، أما العيّنة فقد بلغت (39) فرداً، وتم استخدام أداة الاستبانة. ولغاية تحليل البيانات واختبار الفرضيات تم استخدام برنامج (SPSS)، وتوصّلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين مجالات وإجراءات المحاسبة القضائية في الحدّ من الفساد المالي، وأن امتلاك المحاسب للمعرفة والمهارات الكافية يحدّ من ممارسات الفساد المالي، وأوصت بضرورة زيادة الاهتمام بالمحاسبة القضائية والتنسيق بين أعمال المحاسب القانوني، والمراجع الخارجي لتفعيل دور المحاسب القضائي، وتسهيل أداء دورة في تأييد دعاوى القضائية، بالإضافة إلى القيام بورشات عمل ومؤتمرات تختص بالتعريف بالمحاسبة القضائية وأهميتها، ورفع الوعي لدى المحاسبين بالأهمية المتعلقة بمهنة المحاسبة القضائية.

دراسة (ياحمي وعبد الرحمن، 2018) بعنوان "مؤهلات وأساليب المحاسب القضائي ودورها في الحدّ من ممارسات الفساد المالي في الشركات الصناعية الليبية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى انتشار الفساد المالي في ليبيا، والآثار السلبية المنعكسة على الشركات الصناعية، ومعرفة العلاقة بين مؤهلات المحاسب القضائي وأساليبه، والحدّ من ممارسات الفساد المالي في الشركات الصناعية في ليبيا، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي، والمنهج

الاستنباطي، وتكوّن مجتمع الدّراسة من العاملين لدى الشركة الليبية للحديد والصلب، وعددهم (150) موظفًا، أما عيّنة الدّراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية، وبالإستعانة بخبرة مُحكّمين من ذوي الاختصاص تم تحديد حجم العيّنة، وتم استخدام أداة الاستبانة التي ورّعت على عيّنة الدّراسة. ولغاية تحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدمت الدّراسة برنامج (spss)، وتوصّلت الدّراسة إلى عدة نتائج، أهمها: يعدّ التهرب الضريبي من صور الفساد الذي تمارسه الشركات الصناعية الليبية، وتمتّع المحاسب القضائي بمعرفة مهنية في مجال المحاسبة يستطيع من خلالها تقديم معلومات تساعد في الحدّ من الفساد المالي. وأوصت الدّراسة بضرورة تدريس المحاسبة الجنائية كمادة أساسية في التخصصات المحاسبة لدى الجامعات ومؤسسات التعليم العالي؛ ما يسهم ذلك في تخريج محاسبين قضائيين يساعدون في التخفيض والحدّ من ظاهرة الفساد المالي في دولة ليبيا.

دراسة عبد الله ونور، (2018) بعنوان "مدى شمولية مجالات المحاسبة القضائية للحدّ من ممارسات الفساد المالي: دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالسودان".

هدفت هذه الدّراسة إلى توضيح دور المحاسبة القضائية في الحدّ من ممارسات الفساد المالي، وتوضح دور المحاسب القضائي في دعم المقاضاة، بالإضافة إلى دوره كشاهد خبير، ويعدّ مجالاً من مجالات المحاسبة القضائية لتخفيض الحدّ من ممارسات الفساد المالي. وتحقيقاً لهدف الدّراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام أداة الاستبانة، وتكوّن مجتمع الدّراسة من المراجعين الخارجيين في كل من ديوان المراجع القومي، ومكاتب المحاسبة، والمراجعة الخاصة، والمجددين للترخيص، وبلغت عيّنة الدّراسة (120) مراجعاً من الفئتين. ولغاية تحليل البيانات واختبار الفرضيات تم استخدام برنامج (spss)، وتوصّلت الدّراسة إلى عدة نتائج أهمها دور المحاسبة القضائية في الحدّ من ممارسات الفساد المالي من خلال المجالات التي تسعى إلى تقديمها لجمع وتحليل وتقييم وتفسير الأدلّة الخاصة بالقضايا ذات الطبيعة المالية، وأوصت الدّراسة بضرورة العمل على تبني المحاسبة القضائية كمهنة جديدة

من قبل المجالس المهنية في الوطن لعربي بشكل عام، وفي السودان بشكل خاص، والقيام على تنظيم عملها وإصدار المعايير المتعلقة بها. دراسة آدم (2018) بعنوان "المحاسبة القضائية وأثرها على مصداقية التقارير المالية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير أساليب المحاسبة القضائية وإجراءاتها وآلياتها على مصداقية التقارير المالية، والتعرّف إلى مفهوم المحاسبة القضائية ومصداقية التقارير المالية، والسعي إلى تطوير المحاسبة القضائية وممارستها بتحديد المعوقات التي تحدّ من تطبيقها. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتكوّن مجتمع الدراسة من العاملين في ديوان المراجعة القومي، ومكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم، وتم استخدام استبانة وزّعت على عيّنة الدراسة المكوّنة من (99) فردًا. ولغاية تحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدمت الدراسة برنامج (spss) ، وتوصّلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية لها دور في تحسين كفاءة الهيئات الرقابية بالإفادة من القانون، وحلّ النزاعات المالية بالتحريّ عن عمليات الغشّ والاحتيال، كما تسهم المحاسبة القضائية في تقليص فجوة التوقّعات، والتخفيض من سوء الفهم بين كل من الإدارة والمستثمرين، ودور المحاسبة القضائية في ضبط الأنشطة غير القانونية، والعمل على فحص وتقييم الرقابة الداخلية، ووضع خطة عمل لفحص المعلومات والتقارير المالية ليتمّ التأكد من مصداقيتها أو عدمها، وتقوم المحاسبة القضائية بتوفير المهارات والقدرات المتخصصة، بالإضافة إلى دور المحاسبة القضائية في استخدام آليات التحقيق الجنائي للبحث عن المخالفات المالية في التقارير، واستخدامها لتكنولوجيا المعلومات للتمكّن من التصديّ للفساد في بيئة الأعمال الحديثة، وأوصت الدراسة بضرورة حصول المحاسب القضائي على الخبرة اللازمة ومهارات التحريّ والعمل ضمن إطار قانوني، والتأكد من التقارير التي تصدر للقضاء بأنها معدّة من قبل شخص يتوفر فيه متطلبات المحاسب القضائي.

دراسة طبيشات والدليمي (2017) بعنوان "المحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردني: دراسة ميدانية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين".

هدفت الدراسة إلى بيان دور المحاسبة القضائية في الكشف عن عمليات الاحتيال في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. وتحقيقاً لهدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتكوّن مجتمع الدراسة من المدققين المزاولين لمهنة التدقيق في الأردن، والحاصلين على شهادة محاسب قانوني أردني (JCPA)، أما عينة الدراسة فقد بلغت (165) مدققاً مزاولاً لمهنة التدقيق، وتم استخدام أداة الاستبانة. ولغاية تحليل البيانات واختبار الفرضيات تم استخدام برنامج (spss)، وتوصّلت الدراسة لوجوده، ولامتلاك المعرفة والمهارات المحاسبية، وامتلاك المعرفة والمهارات القانونية، وامتلاك المعرفة والمهارات التحري التي يسهم في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي، وأوصت الدراسة بعدة أمور، منها: السعي لإيجاد تشريع لتحديد واجبات المحاسبين القضائيين لدى المحاكم ولجان الاعتراض في دائرة الضريبة، والتمييز بين أعمال كل من المحاسب القضائي والمحاسب القانوني، والسعي إلى تأسيس هيئة مهنية تُعنى بأعمال المحاسبين القضائيين.

دراسة شعبان(2016) بعنوان "مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية من وجهة نظر مدققي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل ونقابة المعلمين بقطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى بيان مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية للكشف عن حالات الغش في الوحدات الاقتصادية. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي، وتكوّن مجتمع الدراسة من الوحدات الاقتصادية المختصة التي تعنى بممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق، والمكوّنة من فئتين، هما: مكاتب التدقيق والمحاسبة البالغ عددهم (74) مفردة في قطاع غزة، والمحكمين الماليين البالغ عددهم (62) مفردة في قطاع غزة، أما عينة الدراسة فقد شملت كافة أفراد المجتمع البالغ عددهم (136) مفردة، وتم استخدام أداة الاستبانة. ولغاية تحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدمت

الدّراسة برنامج (spss)، وتوصّلت الدّراسة إلى توفر المقوّمات الأساسية في قطاع غزة لتطبيق المحاسبة القضائية المتمثلة في التأهيل العلمي والعملية اللازمة لممارسة المحاسبة القضائية، والقيام بمزيد من الجهود لإدخال المحاسبة القضائية ضمن المناهج التعليمية في قسم المحاسبة، أيضًا توفر المهارات المتخصصة والخبرة العالية لدى المحاسبين الماليين. وأوصت الدّراسة بضرورة اعتماد المحاسبة كمادة ضمن المنهاج التعليمي، والحاجة لعقد ورشات ومؤتمرات للتعريف بالمحاسبة القضائية.

دراسة عارم وال حسن، (2016) بعنوان "المحاسبة القضائية والحدّ من الفساد المالي والإداري في المملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية على منطقة عسير".

هدفت الدّراسة إلى بيان مفهوم المحاسبة القضائية ودورها في الحدّ من الفساد الإداري والمالي في منطقة عسير. وتحقيقاً لهدف الدّراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتكوّن مجتمع الدّراسة من منتسبي الهيئات القضائية ومنتسبي أجهزة مكافحة الفساد في منطقة عسير، أما عيّنة الدّراسة فقد بلغ عددهم (50) من منتسبي الهيئات القضائية وأجهزة مكافحة الفساد في منطقة عسير، وتم استخدام أداة استبانة. ولغاية تحليل البيانات واختبار الفرضيات تم استخدام برنامج (spss)، وتوصّلت الدّراسة إلى وجود علاقة بين كل من المحاسبة القضائية، وبقية فروع المحاسبة، ووجود اختلاف بين المحاسب القضائي والمحاسب القانوني، بالإضافة إلى الدور الذي تقوم به المحاسبة القضائية للحدّ من الفساد المالي والإداري، وأوصت الدّراسة بضرورة الإلمام والمعرفة بالقواعد القانونية والتشريعية لتسهيل عمل المحاسب القضائي، وضرورة تدريس المحاسبة القضائية في الجامعات، وإنشاء قسم خاص يعنى ويختص بالمحاسبة القضائية لدى المحاكم الإدارية، وأجهزة الرقابة، وهيئات مكافحة الفساد، والتحقيق في الجرائم المالية.

دراسة البقاعين (2015) بعنوان "أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن عمليات الاحتيال والغشّ في القوائم المالية".

هدفت الدّراسة إلى بيان أثر استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية ودورها في الكشف عن الغشّ والاحتيال في القوائم المالية لدى الشركات المساهمة العامة الأردنية. وتحقيقاً لهدف هذه الدّراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتكوّن مجتمع

الدّراسة من المحاسبين القانونيين الأردنيين والعاملين في مكاتب تدقيق الحسابات المرخصين لمزاولة مهنة التدقيق في الأردن، أما عيّنة الدّراسة فقد بلغت (145) محاسباً قانونياً، وتم استخدام استبانة وزّعت على عيّنة الدّراسة. واستخدمت الدّراسة برنامج (spss) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وتوصّلت الدّراسة إلى وجود أثر لتطبيق تقنية أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر في الكشف عن عمليات الغشّ والاحتيال في القوائم المالية، وكان ذلك واضحاً من خلال القيام بشكل أفضل في تنفيذ أعمال التدقيق، وأن تقنية التتقيب عن البيانات تؤثر في الكشف عن عمليات الاحتيال والغشّ في القوائم المالية، وهذا التأثير بشكل واضح من خلال التتقيب عن أكبر قدر ممكن من البيانات لإيجاد معلومات جديدة وخفية. كما بينت الدّراسة، أيضاً وجود اهتمام كبير وواضح من قبل مدققي الحسابات بتقنيات المحاسبة الجنائية، ووجود معوّقات تحدّ من تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية، ووجود الوعي الكافي لأهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في اكتشاف سوء إدارة التدفقات النقدية في الشركة وإسهامها في اكتشاف مواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلي للشركة. كما أوصت الدّراسة بضرورة تشجيع تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية للمساعدة على كشف الاحتيال والغشّ في القوائم المالية، بالإضافة إلى عقد الدورات التدريبية في ما يتعلق بآليات عمل تقنيات المحاسبة الجنائية.

دراسة مطاحن (2015) بعنوان "المحاسبة القضائية في إطار مهام الرقابة المالية العليا لديوان المحاسبة في الأردن".

هدفت الدّراسة إلى بيان واقع المحاسبة القضائية ضمن إطار مهمات ديوان المحاسبة الأردني، ومدى استخدام مدققي الديوان لأساليب وأدوات المحاسبة القضائية. وتحقيقاً لهذا الهدف استخدمت الدّراسة المنهج الوصفي والتحليلي، وتكوّن مجتمع الدّراسة من المدقّقين والمدقّقين المساعدين لدى ديوان المحاسبة، وذلك باستخدام استبانة وزّعت على عيّنة الدّراسة البالغة (252) مدققاً ومدقق مساعد من أصل مجتمع الدّراسة المكوّن من (378) مدققاً ومدقق مساعد لدى ديوان المحاسبة الأردني، وذلك بنسبة (66.7%). ولغاية تحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدمت الدّراسة برنامج (spss). وتوصّلت الدّراسة إلى عدة نتائج، من أهمها: ارتفاع قضايا الاعتداء المالي،

والحاجة الضرورية لدور المحاسبة القضائية ضمن مهمات ديوان المحاسبة الأردني، ومن أهم النتائج، أيضاً تمتع مدقق ديوان المحاسبة بالمؤهلات والأخلاق اللازمة للقيام وممارسة المحاسبة القضائية، أيضاً استخدام ديوان المحاسبة الأردني لأساليب وأدوات المحاسبة الوقائية للكشف والوقاية من الغش والاحتيال بمستوى فاعلية عالية، باستثناء مقدرة المدققين لدى الديوان على إجراء التحريات اللازمة من أجل تأييد الدعاوى القضائية نتيجة لعدم إمامه بالأمر المتعلقة بالمحاكم والقضايا التي تتطلب لمهارة التحري والتحقيق، والتي تؤيد هذه الدعاوى. وقد أوصت الدراسة بعدة أمور، أهمها: القيام على تعديل القانون لدى ديوان المحاسبة ليتوافق مع متطلبات المحاسبة القضائية، والعمل على سنّ التشريعات التي من شأنها أن تدعم واجبات المحاسب القضائي لدى المحاكم، وديوان المحاسبة، ولجان الاعتراض في الدوائر الضريبية. دراسة السعد، (2013) بعنوان "المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية: الممارسات الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية استكشافية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى المحاسبة القضائية، ومعرفة تاريخها وأهم مجالاتها، بالإضافة إلى معرفة المهارات اللازمة لممارسة المحاسبة القضائية، والتعرف إلى الممارسات الحالية للمحاسبة القضائية، وأيضاً التعرف إلى النظرة المستقبلية. ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من الأكاديميين من متخصصي المحاسبة، وممارسي مهنة المحاسبة، والمراجعين، وأعضاء اللجان الاستئنافية والابتدائية للجان القضاء الإداري (العينة)، ومراجعين ومدير المراجعين، وتم استخدام أداة الاستبانة. ولغاية تحليل البيانات والقيام باختبار الفرضيات استخدمت الدراسة برنامج (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى وجود عدد من الاختلافات بين المحاسبة القضائية والمراجعة الخارجية، بالإضافة إلى ارتفاع وتزايد الطلب على خدمات المحاسبة الجنائية مستقبلاً، كما أوصت الدراسة بضرورة توفير كادر مؤهل بشكل علمي وعملي في مجال المحاسبة القضائية لسد احتياجات الجهات القضائية والمجتمع والجهات الأمنية للمحاسبة القضائية، وأوصت، كذلك بضرورة السعي لإيجاد معايير وإرشادات لترشيد ممارسة المحاسبة القضائية، وحث الجامعات في السعودية لتبني برامج مهنية في مجال المحاسبة القضائية.

2- الدّراسات باللغة الإنجليزية:

دراسة (Karuti,et.Al.,2019) بعنوان:

"Forensic Aaccounting Skills and Fraud Control in County Governments in Kenya : Evidence From Counties in MT . Kenya Region".

هدفت الدّراسة إلى بيان أثر تطبيق مهارات المحاسبة الجنائية للحدّ من عمليات الغشّ في (كينيا). وتحقيقاً لهدف هذه الدّراسة تم استخدام أسلوب المسح، واستخدام استبانة ورّعت على عيّنة الدّراسة المكوّنة من الموظفين العاملين لدى القطاع العام في (كينيا)، والبالغ عددهم (351) موظفًا، وهم المحاسبون، ومدققو الحسابات، والمحامون، وتم تحليل بيانات الدّراسة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss)، وتوصّلت الدّراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين مهارات المحاسبة الجنائية، ومكافحة الاحتيال، وأن اعتماد مهارات المحاسبة الجنائية سيساعد بشكل أكبر في الحدّ من عمليات الغشّ في القطاع العام، وأن القيام بإشراك المتخصّصين في مجال الحاسبة الجنائية يحدّ من عمليات الغشّ، وأن كل من المحاسبين ومدققي الحسابات بحاجة إلى زيادة معرفتهم بمهارات المحاسبة الجنائية. كما أوصت الدّراسة بضرورة اعتماد المنظمات المحاسبة الجنائية للسيطرة على الاحتيال، بالإضافة إلى ذلك يجب على الحكومة توفير بيئة مناسبة لتخصص المحاسبة الجنائية.

دراسة (OPIYO ، 2017) بعنوان :

" The Role Of Forensic Accounting Services In Fraud Mitigation Among Kenyan Public Institutions A Case Of Parastatals In Kenya "

هدفت الدّراسة إلى بحث وتحديد الدور الذي تقوم به المحاسبة الجنائية في التخفيف والحدّ من عمليات الاحتيال التي تحدث في مؤسسات القطاع المدني في (كينيا)؛ إذ تعدّ وظيفة هذه المؤسسات حيوية ومهمة؛ لما تقوم به من دعم النمو والتطور المستمر في (كينيا) لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية، وتحسين ورفع جودة التعليم والمخرجات العلمية، وإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع. وهدفت الدّراسة، أيضًا إلى السعي نحو مساعدة مؤسسات القطاع المدني في رسم السياسات المرتبطة بدور وظيفة المراجع الجنائي للكشف عن حالات الغشّ في تلك المؤسسات،

واستخدمت الدّراسة المنهج الوصفي والتحليلي لمجتمع الدّراسة المتكوّن من (103) مؤسسة عاملة لدى (كينيا) لعام (2016). كما أُجريت الدّراسة على (53) مؤسسة عاملة؛ أي ما يمثل (50%)، وتم استخدام استبانة وزّعت على عيّنة الدّراسة؛ إذ تم الإجابة عن (45) استبانة؛ أي ما نسبته (84.9%)، واستخدمت برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) لتحليل بيانات الدّراسة. وتوصّلت الدّراسة إلى أن جميع مؤسسات (كينيا) تستخدم نهج المحاسبة الجنائية للتخفيف والحدّ من الغشّ في هذه المؤسسات، والمتمثل في مراجعة الاحتيال الاستباقية للكشف عن حالات الغشّ والاحتيال، والامتثال للقوانين والأنظمة، والسعي إلى تطبيق نظام قوي وفعال للرقابة الداخلية، وتجنّب السيطرة الإدارية للمنفعة الشخصية والتفاضي، والعمل على فصل الوظائف وفضّ النزاعات، ولهذا النهج أثر إيجابي كبير وواضح للكشف عن الاحتيال ومنع حدوثه. وأوصت الدّراسة بضرورة استخدام نهج المحاسبة الجنائية في مؤسسات القطاع المدني في (كينيا) لمساعدتها في الكشف عن الاحتيال، والعمل على منع حدوثه.

دراسة (Davis. Et.Al.,2015) بعنوان:

"Characteristics And Skills Of The Forensic Accountant "

هدفت الدّراسة إلى بيان السمات والخصائص الأساسية والمهارات الأساسية، والتي من المتوقع أن يمتلكها المحاسب الجنائي في مختلف وسائل التحقيق المختلفة والمتنوعة. واستخدمت الدّراسة استبانة وزّعت على عيّنة الدّراسة المكوّنة من (603) محاسبين قانونيين، و(50) أكاديمياً، و(126) محامياً، وتم استخدام برنامج (Spss) لتحليل واختبار الفرضيات، ومن أبرز ما توصّلت إليه هذه الدّراسة أن من أهم المهارات التي يجب أن يمتلكها ويتمتع بها المحاسب الجنائي مهارات التحليل والبحث، وامتلاك مهارات الاتصال، وقدرته على تقديم رأيه ضمن إطار قانوني، كما أن هناك حاجة للمحاسب الجنائي ليكون قادراً على النظر إلى ما وراء التفاصيل التحليلية، وتوصّلت الدّراسة إلى أن المحاسب الجنائي يمتلك الخصائص والمهارات الأساسية، بالإضافة إلى الشهادات المطلوبة.

دراسة (SMITH,2015) بعنوان:

"The Past ,Present And Future Or Forensic Accounting "

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على نشأة وتطور المحاسبة الجنائية والمستقبل المهني المتوقع لها في أمريكا. واستخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي للوقوف على أسباب نشوء متطور المحاسبة الجنائية. كما أشارت الدراسة إلى أن المحاسبة الجنائية بدأت كجزء من التدقيق تبعاً للأحداث والعمليات المختلفة، واستقلال عملية التدقيق عن عملية كشف الاحتيال، وظهرت المحاسبة الجنائية للمساعدة على الكشف عن عمليات الاحتيال في القوائم المالية والعمل على التصدي لها، والكشف عن سرقة الأصول، والكشف عن الجرائم الإلكترونية وعمليات التقاضي، وتم اتباع أساليب حديثة ومتطورة للكشف عن عمليات الاحتيال والحصول على الأدلة، حيث يقوم المحاسب الجنائي باستخدام تقنيات التكنولوجيا الحديثة والمتطورة لتطبيق الأساليب التحليلية والطرق التحقيقية العميقة لدعم عمليات التقاضي بالأدلة المقدمة، وذكرت الدراسة أن من أهم الشهادات التي تعطي في مجال المحاسبة الجنائية (CFF, CR,FA, CFI). كما أوصت الدراسة بضرورة تطوير أساليب المحاسبة الجنائية للعمل على مواكبة التطورات في الجرائم الإلكترونية الرقمية.

دراسة (ENOFE, 2015) بعنوان:

"Forensic Accounting And Corporate Crime Mitigation "

هدفت الدراسة إلى البحث وفحص الدور الذي تقوم به المحاسبة الجنائية في تخفيض جرائم الاحتيال المالي والغش لدى الشركات النيجيرية؛ نتيجة لضعف قدرة كل من المحاسبين ومدققي الحسابات في معرفة مؤشرات الغش والعمل على اكتشافها عند قيامهم بمهامهم بالشكل المعتاد، خاصة فيما إذا كانت هذه الحالات محكمة يصعب ملاحظتها بالشكل، كما هدفت الدراسة إلى قياس قدرة المحاسبة الجنائية في خفض هذه الحالات في بيئة الأعمال. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي باستخدام استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكوّن من شركات ذات الاختصاص بالمحاسبة والتدقيق في نيجيريا، وبلغ عددها (80) شركة، وأجريت الدراسة على (66) شركة؛ أي ما يمثل (82,5%)، وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ضرورة القيام بضم المحاسبة الجنائية لمهنة التدقيق، الأمر الذي يساعد في خفض جرائم الغش وعمليات

الاحتيايل المالي لدى الشركات العاملة في نيجيريا، وتوصلت الدراسة، كذلك إلى ضرورة تفعيل دور الحوكمة من خلال الجنائية، وأن القيام بعدم إشراك المحاسب الجنائي في وضع أطر الرقابة الداخلية يزيد ويرفع من فرص ارتكاب الغشّ وعمليات الاحتيايل المالي، وأن السبب في القيام بأعمال الغشّ والاحتيايل يعود إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية والحوكمة لدى المنظمات، وأوصت الدراسة بعدة نتائج، أهمها: ضرورة ضم المحاسبة ضمن مهنة التدقيق، الأمر الذي يقوم على خفض جرائم الاحتيايل والغشّ في شركات نيجيريا، بالإضافة إلى ضرورة العمل على تفعيل دور الحوكمة من خلال المحاسبة الجنائية.

دراسة (Salleh & Ab Aziz، 2014) بعنوان:

"Traits ،Skills And Ethical Values Of Public Sector Forensic Accountants: An Empirical Investigation".

هدفت الدراسة إلى التعرف والبحث حول مستوى الوعي والالتزام لدى القطاع العام في ما يتعلق بمجال المحاسبة الجنائية في ماليزيا، بالإضافة إلى معرفة الصفات والمهارات الرئيسة والقيم الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها المحاسب الجنائي في القطاع العام في ماليزيا. وتكوّن مجتمع الدراسة من المهنيين (مدققين الحسابات والمحاسبين)، والأكاديميين، ومستخدمي خدمات المحاسبة الجنائية (المحامين والمحققين)، وتم استخدام استبانة وزّعت على عيّنة الدراسة البالغة (216) أكاديمياً، و(744) مهنيّاً، و(591) مستخدماً لخدمات المحاسبة الجنائية. وتم استخدام برنامج (SPSS) لتحليل بيانات الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى وجوب تمتّع المحاسب الجنائي بمجموعة مختلفة من الخصائص، كالقدرة التحليلية، والتركيز، والتمكّن من القيام بالتقييم، والتمتّع بمهارات التواصل والتعامل مع الآخرين؛ ليتمكن المحاسب الجنائي من تقديم رأيه للقضاة والمحامين والأطراف المهتمة والسلطات الحكومية، وأن يتمتع المحاسب الجنائي بالمعرفة في القانون والتدقيق والمحاسبة وتقنيات التحقيق والقيم الأخلاقية كالصدق والنزاهة. وأوصت الدراسة بضرورة توسيع برامج التدريب والتعليم في مجال المحاسبة الجنائية، ورفع مستوى الثقافة الأخلاقية والقيم الإسلامية، والسعي نحو إعطاء المزيد من الدورات في مجال الصفات المطلوبة والمهارات اللازمة لتأهيل

المحاسبين الجنائيين، بالإضافة إلى العمل على تأهيل المحاسبين في الدوائر الحكومية بما يتوافق مع مؤهلات المحاسب الجنائي.

دراسة (ALABDULLAH، 2014) بعنوان:

"The Role Of Forensic Accounting In Reducing Financial Corruption ".

هدفت الدراسة إلى شرح مفهوم المحاسبة الجنائية وأهدافها وماهية المحاسبة الجنائية باعتبارها وسيلة معاصرة، والسعي إلى توظيف المحاسبة الجنائية للتصدي والحد من الفساد المالي في المنظمات العراقية، في حين وجود قصور لدى الوسائل التقليدية للمحاسبة والرقابة المالية في الكشف عن الفساد المالي، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي لتحليل بيانات الدراسة، واستخدمت الاستبانة لاستخلاص النتائج تم توزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في (29) أكاديمياً متخصصاً في مجال المحاسبة والإدارة والتدقيق. وأبرز ما توصلت إليه هذه الدراسة أن المحاسبة الجنائية تتمكن من محاربة الغش والاحتيال الناتجة عن عدم وجود محاسبين قضائيين مدربين ومؤهلين للكشف عن عمليات الفساد المالي والغش، وذلك لعدم إدراج المحاسبة الجنائية كتخصص مستقل في الجامعات، سواء لطلبة البكالوريوس، أو لطلبة الدراسات العليا. وأهم ما أوصت به هذه الدراسة ضرورة إدراج المحاسبة الجنائية كتخصص مستقل لدى الجامعات العراقية لتوفير محاسبين جنائيين يمتلكون المقدرة على استخدام أساليب وأدوات المحاسبة الجنائية للتصدي لعمليات الغش والفساد المالي، بالإضافة إلى متابعة تدريبهم على أدوات وأساليب المحاسبة الجنائية، كما أوصت باللجوء إلى خبرات ومهارات المحاسبين الجنائيين في الدول المتطورة في هذا المجال، وسنّ القوانين والعقوبات للتصدي لمرتكبي عمليات الغش والفساد المالي، والعمل على تفعيل هيئات مكافحة الفساد العراقي، وإشراك المحاسبين في دورات المحاسبة الجنائية، والعمل على نشر أسماء الفاسدين وصورهم في الإعلام.

دراسة (AKYEL، 2012) بعنوان:

"Forensic Accounting Training: A Proposal For Turkey".

هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الجنائية وخدماتها والشروط المطلوب توفرها، وما هو مدى وواقع استخدام خدمات المحاسبة الجنائية في عمليات التقاضي،

ودور المحاسب الجنائي كشاهد خبير في القضايا الجاري التحقيق فيها في تركيا، واستخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي، حيث تناولت تعريف المحاسبة الجنائية والعمل على المقارنة ما بين المحاسبة والمحاسبة الجنائية، والخدمات التي تقوم على تقديمها المحاسبة الجنائية، ومهارات المحاسب الجنائي، وواقع المحاسبة الجنائية في تركيا، وكان من أبرز ما توصلت إليه هذه الدراسة هو مدى توافق خدمات دعم التقاضي ودور الشاهد الخبير في قضايا المحاكم التركية مع المعايير والقوانين، وأنها تلبي حاجة القضاء فعلياً، وتوصلت إلى أهمية مواكبة التطورات التقنية والتكنولوجية، والعمل على الاستفادة منها لخدمة أهداف المحاسبة الجنائية. كما أوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات الحكومية التركية على تطوير المناج التعليمية من أجل رفع كفاءات الشهود الخبراء، والعمل على تطوير القدرات بمواكبة تطور عمليات الاحتيال المهني وتطور أساليب الغش.

دراسة (SOLT ، 2012) بعنوان:

"An Evaluation Of The Forensic Accountants Role In Criminal Law Proceeding".

هدفت الدراسة إلى بيان دور المحاسب الجنائي، وتوضيح الفرق بين المحاسب الجنائي ومدقق الحسابات، والتعرف إلى الأساليب والتقنيات المستخدمة من قبل المحاسب الجنائي في التحقيقات، ومعرفة المعايير المستخدمة من قبل المحاسب الجنائي لإعداد التقارير وكتابتها، ودور المحاسب الجنائي كشاهد خبير أمام المحاكم، وقدمت الدراسة حالة عملية لشركة عاملة في جنوب أفريقيا تدعى (Prinsloo) للعام (2010)، والدور الذي تقوم به المحاسبة الجنائية في الكشف عن عمليات التلاعب والاحتيال، واستخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي للأدبيات المتاحة ذات العلاقة، والتي تشمل الكتب الأكاديمية للمجلات والمنشورات الإلكترونية، وقواعد البيانات، والصحف. وتوصلت الدراسة إلى أنه يجب على المحاسب الجنائي أن يتمتع بامتلاك المعرفة والدراية الكافية في القوانين والتشريعات، وتقنيات التحقيق الجنائي، والتشريعات والمبادئ التوجيهية، ومعايير إعداد التقارير وكتابتها، وإجراءات تقديم شهادته أمام المحكمة، بالإضافة إلى توفير معايير توفير المهنة في جنوب أفريقيا، وأوصت الدراسة

بالسعي لتأهيل المحاسبين الجنائيين في جنوب أفريقيا على استخدام تقنيات وأساليب التحقيق الجنائي، وكيفية كتابة التقارير للقيام بتقديم شهادتهم.

دراسة (GHOSH , 2011) بعنوان:

"Forensic Accounting -Another Feather In The Hat Of Accounting".

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في مفهوم المحاسبة الجنائية، والتعرّف على نشأة المحاسبة الجنائية والتقنيات التي تقوم على استخدامها عند القيام بالتحقيق في عمليات الغشّ والاحتيال، وما هو الدور الذي يقوم به المحاسب الجنائي للكشف عن عمليات الغشّ والاحتيال، بالإضافة إلى معرفة واقع المحاسبة الجنائية في الهند. واستخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي للأدبيات التي بحثت وتناولت هذا الموضوع بشكل عالمي، بالإضافة إلى الهند. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة الجنائية في الهند في بداياتها، بالرغم من الحاجة إلى خدماتها نتيجة لزيادة عمليات الغشّ والاحتيال؛ إذ تم اللجوء للمحاسب الجنائي للقيام بالتحقيق في قضايا عمليات الغشّ في الهند، وأن ظهور مؤسسات متخصصة في المحاسبة الجنائية (Serious Fraud Investigation Office (SFIO)) يدلّ على زيادة الوعي والمعرفة في أهمية المحاسبة الجنائية، ومدى الحاجة لخدمات المحاسبة الجنائية، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالمحاسبة الجنائية من قبل المنظمات المهنية، والعمل على تدريب المنتسبين لدى هذه المنظمات على أساليب وتقنيات المحاسبة الجنائية، ووضع المعايير التي من شأنها أن تنظّم عملهم بهدف دعم التقاضي في قضايا الجرائم وعمليات الغشّ.

مُلخَص بالدراسات العربية والأجنبية

جدول رقم (1)

مُلخَص بالدراسات العربية والأجنبية

الدراسة	الهدف	أهم النتائج
دراسة صيام وعبد الله (2019) "أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين".	هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (تقنية التدقيق الحديثة، وتقنية التقيب عن البيانات)، والتعرّف إلى أثر تطبيق هذه التقنيات في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.	توصّلت الدراسة إلى وجود تطبيق مرتفع لتقنيات المحاسبة الجنائية، كما يوجد أثر كبير لها في الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية.
دراسة علي (2019) "استخدام أساليب وأدوات المحاسبة القضائية في فضّ النزاعات المالية بين الشركاء من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني".	هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى استخدام المحاسب القانوني الأردني لأساليب وأدوات المحاسبة القضائية في حلّ النزاعات المالية بين الشركاء من أجل مساعدته في تقديم رأيه المهني حول هذا النوع من القضايا.	توصّلت الدراسة إلى أن المحاسب القانوني يستخدم أساليب وأدوات المحاسبة القضائية لحلّ النزاعات المالية بين الشركاء بشكل جيد، كما توصّلت الدراسة إلى أن الاهتمام بالمحاسبة القضائية وأساليبها وأدواتها وأهميّة استخدامها في القضايا ذات الطبيعة المالية بصورة خاصة لغاية تحقيق العدالة المرجوة، منخفض ومتدنٍ على مستوى الخبراء المحاسبين، أو الجهات ذات العلاقة.
دراسة الحاج علي (2019) " دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية".	هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية.	توصّلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية تساعد في البتّ في القضايا ذات الطبيعة المالية في المحاكم، وتحتاج المحاكم إلى قسم خاص يعنى بالحاسبة القضائية، ووجوب تمّتع المحاسب القضائي بالمعرفة القانونية والتشريعية،

بالإضافة إلى دور المحاسبة
القضائية في دعم عمل المدقق
الداخلي والخارجي ضمن إطار
العملية التكاملية بينهما.

دراسة عبد الكافي وإبراهيم (2019) " دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والمحاسبين القضائيين".
هدفت الدراسة إلى بيان دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي من وجهة نظر كل من المحاسبين القضائيين والمراجعين الخارجيين في مدينة سرت الليبية.

دراسة (ياحمي وعبد الرحمن، 2018) " مؤهلات وأساليب المحاسب القضائي ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي في الشركات الصناعية الليبية".
هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى انتشار الفساد المالي في ليبيا، والآثار السلبية المنعكسة على الشركات الصناعية، ومعرفة العلاقة بين مؤهلات المحاسب القضائي وأساليبه، والحد من ممارسات الفساد المالي في الشركات الصناعية في ليبيا.

دراسة عبد الله ونور، (2018) "مدى شمولية مجالات المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي: دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالسودان".
هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي، وتوضيح دور المحاسب القضائي في دعم المقاضاة، بالإضافة إلى ذلك دوره كشاهد خبير، ويعدّ مجالاً من مجالات المحاسبة القضائية لتخفيض الحد من ممارسات الفساد المالي.

دراسة آدم (2018) "المحاسبة القضائية وأثرها على مصداقية التقارير المالية".
هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير أساليب وإجراءات وآليات المحاسبة القضائية على مصداقية التقارير القانونية، والعمل على فحص وتقييم الرقابة الداخلية، ووضع خطة عمل

لفحص المعلومات والتقارير المالية ليتم التأكد من مصداقيتها أو عدمها، وتقوم المحاسبة القضائية بتوفير المهارات والقدرات المتخصصة، بالإضافة إلى دور المحاسبة القضائية في استخدام آليات التحقيق الجنائي للبحث عن المخالفات المالية في التقارير واستخدامها لتكنولوجيا المعلومات للتمكن من التصدي للفساد في بيئة الأعمال الحديثة.

دراسة طبيشات والدليمي (2017) "المحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردني دراسة ميدانية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين".

هدفت الدراسة إلى بيان دور المحاسبة القضائية في الكشف عن عمليات الاحتيال في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. توصلت الدراسة لوجوده ولامتلك المعرفة والمهارات المحاسبية، وامتلاك المعرفة والمهارات القانونية، وامتلاك المعرفة ومهارات التحري يسهم في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي.

دراسة شعبان (2016) "مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية من وجهة نظر مدققي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل ونقابة المعلمين بقطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى بيان مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية للكشف عن حالات الغش في الوحدات الاقتصادية. توصلت الدراسة إلى توفر المقومات الأساسية في قطاع غزة لتطبيق المحاسبة القضائية المتمثلة في التأهيل العلمي والعملية اللازمة لممارسة المحاسبة القضائية، والقيام بمزيد من الجهود لإدخال المحاسبة القضائية ضمن المناهج التعليمية في قسم المحاسبة، وأيضًا توفر المهارات المتخصصة والخبرة العالية لدى المحاسبين الماليين.

دراسة عارم وال حسن، (2016) "المحاسبة القضائية والحد من الفساد

هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم المحاسبة القضائية ودورها في الحد من الفساد

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين كل من المحاسبة القضائية

المالي والإداري في المملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية على منطقة عسير. عسير".

وبقية فروع المحاسبة، ووجود اختلاف بين المحاسب القضائي والمحاسب القانوني، بالإضافة إلى الدور الذي تقوم به المحاسبة القضائية للحدّ من الفساد المالي والإداري.

دراسة البقاعين (2015) بعنوان "أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن عمليات الاحتيال والغش في القوائم المالية".

هدفت الدراسة إلى بيان أثر استخدام تقنيات المحاسبة الجنائية ودورها في الكشف عن الغش والاحتيال في القوائم المالية لدى الشركات المساهمة العامة الأردنية.

توصّلت الدراسة إلى وجود أثر لتطبيق تقنية أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر في الكشف عن عمليات الغش والاحتيال في القوائم المالية، وكان ذلك واضحاً من خلال القيام بشكل أفضل في تنفيذ أعمال التدقيق. وأن تقنية التنقيب عن البيانات يؤثر في الكشف عن عمليات الاحتيال والغش في القوائم المالية، وهذا التأثير بشكل واضح من خلال التنقيب عن أكبر قدر ممكن من البيانات لإيجاد معلومات جديدة وخفية.

دراسة مطاحن (2015) "المحاسبة القضائية في إطار مهام الرقابة المالية العليا لديوان المحاسبة في الأردن".

هدفت الدراسة إلى بيان واقع المحاسبة القضائية ضمن إطار مهمات ديوان المحاسبة الأردني، ومدى استخدام مدققي الديوان لأساليب وأدوات المحاسبة القضائية.

أهم النتائج، أيضاً تمتع مدقق ديوان المحاسبة بالمؤهلات والأخلاق اللازمة للقيام وممارسة المحاسبة القضائية، وأيضاً استخدام ديوان المحاسبة الأردني لأساليب وأدوات المحاسبة الوقائية للكشف والوقاية من الغش والاحتيال بمستوى فاعلية عالية.

دراسة السعد، (2013) "المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية: الممارسات الحالية والنظرة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى المحاسبة القضائية ومعرفة تاريخها وأهم مجالاتها، بالإضافة إلى معرفة الاختلافات بين المحاسبة القضائية والمراجعة الخارجية، بالإضافة إلى

المستقبلية: دراسة ميدانية المهارات اللازمة لممارسة المحاسبة ارتفاع وتزايد الطلب على خدمات استكشافية".
القضائية، والتعرف إلى الممارسات المحاسبة الجنائية مستقبلاً.
الحالية للمحاسبة القضائية، وأيضاً التعرف إلى النظرة المستقبلية.

دراسة
هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق مهارات المحاسبة الجنائية في الحد من عمليات الغش في (كينيا).
توصّلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين مهارات المحاسبة الجنائية، ومكافحة الاحتيال، وأن اعتماد مهارات المحاسبة الجنائية سيساعد بشكل أكبر في مكافحة والحد من عمليات الغش في القطاع العام، وأن القيام بإشراك المتخصصين في مجال المحاسبة الجنائية يحد من عمليات الغش، وأن كل من المحاسبين ومدققي الحسابات بحاجة إلى زيادة معرفتهم بمهارات المحاسبة الجنائية.

دراسة (OPIYO ، 2017)
" The role of forensic accounting services in fraud mitigation among kenyan public institutions a case of parastatals in kenya "
هدفت الدراسة إلى بحث وتحديد الدور الذي تقوم به المحاسبة الجنائية في التخفيف والحد من عمليات الاحتيال التي تحدث في مؤسسات القطاع المدني في (كينيا).
توصّلت الدراسة إلى أن جميع مؤسسات كينيا تستخدم نهج التخفيف والحد من عمليات الاحتيال التي تحدث في مؤسسات القطاع المدني في هذه المؤسسات والتمثل في مراجعة الاحتيال الاستباقية، والامتثال للقوانين والأنظمة، والسعي نحو تطبيق نظام فعال للرقابة الداخلية، ولهذا النهج أثر إيجابي كبير وواضح للكشف عن الاحتيال ومنع حدوثه.

دراسة (Davis. Et.Al.,2015):
"Characteristics and skills "of the forensic Accountant"
هدفت الدراسة إلى بيان السمات والخصائص الأساسية والمهارات الأساسية، والتي من المتوقع أن يمتلكها المحاسب الجنائي في مختلف وسائل مهارات التحليل والبحث، وامتلاك

التحقيق المختلفة والمتنوعة.

مهارات الاتصال وقدرته على تقديم رأيه ضمن إطار قانوني، وهناك حاجة للمحاسب الجنائي ليكون قادرًا على النظر إلى ما وراء التفاصيل التحليلية، وتوصّلت الدّراسة إلى أن المحاسب الجنائي يمتلك الخصائص والمهارات الأساسية، بالإضافة إلى الشهادات المطلوبة .

دراسة (SMITH،2015)

" The past ,present and future or forensic "accounting

هدفت هذه الدّراسة إلى تسليط الضوء على نشأة وتطور المحاسبة الجنائية، والمستقبل المهني المتوقع لها في أمريكا.

وتوصّلت الدّراسة إلى أن المحاسب الجنائي يستخدم تقنيات التكنولوجيا الحديثة والمتطورة لتطبيق الأساليب التحليلية والطرق التحقيقية العميقة لدعم عمليات التقاضي بالأدلة المقدّمة، وذكرت الدّراسة أن أهم الشهادات التي تعطى في مجال المحاسبة الجنائية (CFF, CR,FA, CFI)

دراسة (ENOFE, 2015)

" Forensic accounting and corporate crime mitigation "

هدفت الدّراسة إلى البحث وفحص الدور الذي تقوم به المحاسبة الجنائية في تخفيض جرائم الاحتيال المالي والغشّ لدى الشركات النيجيرية.

توصّلت هذه الدّراسة إلى ضرورة تفعيل دور الحوكمة من خلال الجنائية، وأن القيام بعدم إشراك المحاسب الجنائي في وضع أطر الرقابة الداخلية يزيد ويرفع من فرص ارتكاب الغشّ وعمليات الاحتيال المالي، وأن السبب في القيام بأعمال الغشّ والاحتيال يعود إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية والحوكمة لدى المنظمات.

دراسة (Salleh & Ab ، 2014)

(Aziz

هدفت الدّراسة إلى التعرّف والبحث حول مستوى الوعي والالتزام لدى المحاسب الجنائي بمجموعة مختلفة

القطاع العام في ما يتعلق بمجال المحاسبة الجنائية في ماليزيا، بالإضافة والتركيز، والتمكّن من القيام إلى معرفة الصفات والمهارات الرئيسة والقيم الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها المحاسب الجنائي في القطاع العام في ماليزيا. وللتعمق بمهارات التواصل والتعامل مع الآخرين؛ ليتمكن المحاسب الجنائي من تقديم رأيه للقضاة، والمحامين، والأطراف المهتمة، والسلطات الحكومية، وأن يتمتع المحاسب الجنائي بالمعرفة في القانون والتدقيق والمحاسبة وتقنيات التحقيق والقيم الأخلاقية كالصدق والنزاهة.

هدفت الدراسة إلى شرح مفهوم المحاسبة الجنائية وأهدافها وماهية المحاسبة الجنائية باعتبارها وسيلة محاربة الغش والاحتيال الناتجة من معاصرة، والسعي إلى توظيف المحاسب الجنائي للتصدي والحدّ من الفساد المالي في المنظمات العراقية. وذلك عن طريق تدريب ومؤهّلين للكشف عن عمليات الفساد المالي والغش، وذلك لعدم إدراج المحاسبة الجنائية كتخصص مستقل في الجامعات، سواء لطلبة البكالوريوس، أو لطلبة الدراسات العليا.

هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الجنائية وخدماتها والشروط المطلوبة لتوفرها، وما هو مدى واقع استخدام خدمات المحاسبة الجنائية في عمليات التقاضي، ودور المحاسب الجنائي كشاهد خبير في القضايا الجنائية والتحقيق فيها في تركيا. وذلك عن طريق تدريب ومؤهّلين للكشف عن عمليات الفساد المالي والغش، وذلك لعدم إدراج المحاسبة الجنائية كتخصص مستقل في الجامعات، سواء لطلبة البكالوريوس، أو لطلبة الدراسات العليا.

هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الجنائية وخدماتها والشروط المطلوبة لتوفرها، وما هو مدى واقع استخدام خدمات المحاسبة الجنائية في عمليات التقاضي، ودور المحاسب الجنائي كشاهد خبير في القضايا الجنائية والتحقيق فيها في تركيا. وذلك عن طريق تدريب ومؤهّلين للكشف عن عمليات الفساد المالي والغش، وذلك لعدم إدراج المحاسبة الجنائية كتخصص مستقل في الجامعات، سواء لطلبة البكالوريوس، أو لطلبة الدراسات العليا.

"Traits، Skills And Ethical Values Of Public Sector Forensic Accountants: An Empirical Investigation".

دراسة (ALABDULLAH، 2014):
"The role of forensic accounting in reducing financial corruption".

دراسة (AKYEL، 2012)
"Forensic accounting training: a proposal for turkey".

دراسة (GHOSH , 2011)

"Forensic accounting - another feather in the hat of accounting".

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في توصلت هذه الدراسة إلى أن مفهوم المحاسبة الجنائية، والتعرف المحاسبة الجنائية في الهند في على نشأة المحاسبة الجنائية والتقنيات بداياتها، بالرغم من الحاجة إلى التي تقوم على استخدامها عند القيام خدماتها نتيجة لزيادة عمليات الغشّ بالتحقيق في عمليات الغشّ والاحتيال، والاحتيال؛ إذ تم اللجوء إلى وما هو الدور الذي يقوم به المحاسب المحاسب الجنائي للقيام بالتحقيق الجنائي للكشف عن عمليات الغشّ في قضايا عمليات الغشّ في الهند، والاحتيال، بالإضافة إلى معرفة واقع وأن ظهور مؤسسات متخصصة المحاسبة الجنائية في الهند. (في المحاسبة الجنائية Serious)

Fraud Investigation Office

(SFIO) يدل على زيادة الوعي

والمعرفة في أهمية المحاسبة

الجنائية، ومدى الحاجة لخدمات

المحاسبة الجنائية.

3.2 تعليق على الدراسات السابقة:

من خلال ما تناولته الدراسات السابقة، والتي بحثت في مجال المحاسبة الجنائية، أتضح أن هذه الدراسات بيّنت واقع المحاسبة الجنائية، سواء في الدول العربية، أو الأجنبية، وهذا دلالة على أهمية دور المحاسبة الجنائية الفعال في الحدّ والكشف عن الممارسات والأنشطة والمواضع غير القانونية، والتي ينتج عنها تضليل مستخدمي القوائم المالية بهدف تقديم صورة مغايرة عن الصورة الحقيقية لنتائج أعمال الشركات، ونتيجة لذلك يبرز دور المحاسبة في الحدّ من الأنشطة غير القانونية، والسعي إلى خدمة جميع الأطراف بعرض النتائج الحقيقية والفعالية لأعمال الشركات، والتي يستند إليها في عملية اتخاذ القرار، حيث زاد ونما الاهتمام بالمحاسبة الجنائية من خلال زيادة الدراسات التي تناولت المحاسبة الجنائية ودورها في خدمة كافة المجتمعات؛ إذ قامت الدراسة بتصميم استبانة لغاية التمكن من جمع البيانات للتوصل لأهم النتائج.

الاستفادة من الدّراسات السّابقة:

المعرفة والإلمام بأهم المراجع والكتب والمصادر التي تناولت وطرحت موضوع المحاسبة الجنائية، والوقوف على أهم معالمها، والتعرّف إلى مدى وأثر تطبيق المحاسبة الجنائية في البيئات المختلفة، ومعرفة أهم النتائج والتوصيات الواردة في الدّراسات السّابقة.

ما يميّز هذه الدّراسة:

بعد الاطلاع على الدّراسات السابقة التي سلطت الضوء على واقع المحاسبة الجنائية في مختلف البيئات، فإن هذه الدّراسة تميّزت عن غيرها من الدّراسات السابقة بأنها بحثت في أثر توفير مقوّمات المحاسبة الجنائية ومتطلّباتها، بالإضافة إلى أثر توفير إجراءات وأساليب المحاسبة الجنائية وأنشطة المحاسبة الجنائية في الحدّ من ممارسة إدارة الأرباح، وذلك من خلال الاسترشاد بأراء الأطراف المعنية المتمثلة بمدققي الحسابات الخارجيين، باعتبار ممارسة إدارة الأرباح تحريق يقصد به تضليل مستخدمي القوائم المالية، حيث تم الاستعانة في هذه الدّراسة بأراء مدققي الحسابات الخارجيين، وذلك نتيجة الاستعانة واللجوء إليهم في حال الكشف عن الأنشطة والمواضع غير القانونية، من خلال تصميم استبانة وزّعت على عيّنة الدّراسة، وعلى حدّ معرفة الباحثة، تعدّ هذه الدّراسة من أوائل الدّراسات في البيئة الأردنية التي تناولت أثر توفير البيئة المناسبة للمحاسبة الجنائية، ومعرفة أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية المتمثلة في تقنية التدقيق الحديثة، وتقنية التحقق من البيانات في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

الفصل الثالث المنهجية والتصميم

تمهيد:

يتناول هذا الفصل توضيحاً للمنهج المتبع في الدراسة، والإجراءات، وعرضاً لمجتمع الدراسة وعينتها، بالإضافة إلى التطرق إلى أداة الدراسة المتمثلة بالاستبانة وبيان صدقها وثباتها. كما تم في هذا الفصل عرض أساليب المعالجة الإحصائية المعتمدة في تحليل البيانات المتعلقة بهذه الدراسة.

1.3 منهجية الدراسة:

بهدف الوصول إلى أهداف الدراسة، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي بهدف جمع وتصنيف البيانات وتحليلها، حيث قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي لوصف المعلومات العامة للمستجيبين من خلال تحويل البيانات غير الكمية إلى بيانات كمية قابلة للقياس، من خلال تصميم استبانة تم جمع البيانات بوساطتها بما يتناسب مع الفرضيات التي تم اعتمادها في الدراسة، ومن ثم تم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) للتوصل إلى النتائج وتوصيات الدراسة.

2.3 مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة المحاسبين القانونيين الأردنيين المزاولين، وقد بلغ عددهم (375) مدققاً قانونياً وفقاً لبيانات تم تحصيلها من جمعية المحاسبين القانونيين. وقد تم توزيع الاستبانة على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة (103) استبانات، وتم استرداد (91) استبانة، تم استثناء (5) استبانات غير صالحة للتحليل، ويكون عدد الاستبانات التي أجري عليها التحليل الإحصائي (86) استبانة، حيث واجهت الباحثة صعوبة في الوصول إلى عينة الدراسة بسبب جائحة كورونا، وتوزع أفراد العينة في أماكن مختلفة؛ لذا قامت الباحثة بالتواصل مع أفراد العينة وإرسال الاستبانة بشكل إلكتروني، وتحصيل الإجابة بشكل إلكتروني.

3.3 مصادر جمع البيانات:

قامت الباحثة بجمع وتحليل بيانات الدراسة النظرية والميدانية بالاعتماد على نوعين من المصادر، هما:

1. المصادر الثانوية: وهي تلك البيانات التي تم الحصول عليها من المصادر المكتبية ومن المراجعة الأدبية للدراسات السابقة، كالكتب والبحوث العلمية، ورسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه، فضلاً عن الدوريات والنشرات المنشورة في المجالات المحكمة. وذلك لوضع الأسس العلمية والإطار النظري للدراسة.
2. المصادر الأولية: قامت الباحثة بتصميم استبانة مخصصة لجمع البيانات عن متغيرات الدراسة كأداة رئيسة للدراسة، حيث تضمنت مجموعة من الفقرات التي تقيس محاور الدراسة وأبعادها لاختبار فرضياتها.

4.3 أداة الدراسة:

اعتمدت الباحثة تصميم استبانة تناولت جميع أبعاد متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، والذي مكن من اختبار فرضيات الدراسة التي تم بناؤها وتوزيعها وتكوينها وفقاً لعينة الدراسة ملحق رقم (1). وبهدف زيادة درجة موثوقية ومصداقية البيانات التي تم جمعها، اعتمدت الدراسة على المقاييس الواردة في الدراسات السابقة في قياس متغيرات الدراسة، والتي تم إثبات موثوقيتها ومصداقيتها، كما تم توزيع إجابات أفراد العينة على فقرات الاستبانة وفقاً لمقياس (ليكرت) الخماسي، وهو مقياس فنوي لتحديد درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات الدراسة، ويساعد هذا المقياس على تحويل الإجابات إلى بيانات كمية يمكن قياسها إحصائياً، وقد اشتملت أداة الدراسة على جزئين، هما:

الجزء الأول: ما هو متعلق بالخصائص الديمغرافية للمجيبين عن أسئلة الدراسة، وهي: العمر، والمستوى التعليمي، وسنوات الخبرة الوظيفية، والتخصص العلمي، والشهادات المهنية، وعدد الدورات التدريبية التي تم الالتحاق بها، والمؤتمرات العلمية التي تم الالتحاق بها ومشاركتها في مجال المحاسبة الجنائية أو إدارة الأرباح.

الجزء الثاني: المتعلق باختبار الفرضيات التي تكوّنت من الفقرات التي عبّرت عن وجهة نظر المدققين القانونيين الأردنيين حول أثر تطبيق المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان، وتكوّنت من (6) محاور:

المحور الأول: إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية، وخصّص لها (19) فقرة، موزّعة على مجالين:

1. المجال الأول: خدمة البحث والتحري، وخصّص لها من المحور (13) فقرة.

2. المجال الثاني: خدمة البحث القانوني، وخصّص لها من المحور (6) فقرات.

المحور الثاني: مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية، وخصّص لها (29) فقرة، موزّعة على ثلاثة مجالات:

1. المجال الأول: مدى توفر المهارات، وخصّص لها من المحور (11) فقرة.

2. المجال الثاني: مدى توفر الخبرات، وخصّص لها من المحور (9) فقرات.

3. المجال الثالث: مدى توفر الصفات، وخصّص لها من المحور (9) فقرات.

المحور مجال الثالث: مدى إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية بوصفها مهنة مستقلة، وخصّص لها (14) فقرة.

المحور الرابع: تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة، وخصّص لها (8) فقرات.

المحور الخامس: تطبيق تقنية التحقق من البيانات، وخصّص لها (8) فقرة.

المحور السادس: كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان، وخصّص لها (15) فقرة.

تصحيح المقياس:

تكوّنت الاستبانة بصورتها النهائية من (93) فقرة، حيث استخدمت الباحثة

مقياس (ليكرت) للتدرج الخماسي بهدف قياس آراء أفراد عينة الدراسة، وتم إعطاء غير

موافق بشدّة (1)، غير موافق (2)، محايد (3)، موافق (4)، موافق بشدّة (5)،

وذلك بوضع إشارة (√) أمام الإجابة التي تعكس درجة موافقتهم، كما تم الاعتماد

على التصنيف التالي للحكم على المتوسطات الحسابية بالتدرج الخماسي كالتالي:

تم تحديد مستوى الفاعلية طبقاً للمقياس التالي:

طول الفئة = (الحدّ الأعلى للبديل - الحدّ الأدنى للبديل) / عدد المستويات
(1-5) / 3 = 1.33 وبذلك تكون المستويات كالتالي:
درجة موافقة منخفضة أقل من (2.34).
درجة موافقة متوسطة من (2.34 - 3.67).
درجة موافقة مرتفعة من (3.67) فأكثر. (Sekaran & Bougie, 2013)

5.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم إدخال بيانات الاستبانة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) بهدف معالجتها وفق الاختبارات التي تحقق غرض الدراسة، وتحديداً تم استخدام الأساليب الآتية:

1. اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha): لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة، وبهذا الاختبار يمكن التحقق من الاتساق الداخلي لأداة الدراسة كمؤشر على ثباتها، ويعدّ هذا الأسلوب من الأساليب الأكثر شيوعاً واستخداماً للتأكد من ثبات أداة الدراسة التي تتضمن عدد من الفقرات.

2. مقاييس الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics) لوصف خصائص عينة الدراسة، والإجابة عن أسئلتها.

3. مقاييس النزعة المركزية: الوسط الحسابي، والتكرارات، والنسب المئوية، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة، ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة، وكذلك الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي للتأكد من دقة التحليل.

4. الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression): من أجل اختبار أثر المتغيرات المستقلة للمحور الأول والثاني في المتغير التابع.

5. الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression): من أجل اختبار أثر المتغيرات المستقلة للمحور الثالث والرابع والخامس في المتغير التابع.

(Sekaran & Bougie, 2013)

6.3 الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة:

صدق أداة الدراسة وثباتها: قامت الباحثة باختبار درجة الصدق الظاهري لأجل معرفة الأسئلة المرتبطة ببعضها؛ إذ تم عرض الاستبانة على ذوي الخبرة والاختصاص ومجموعة من المحكمين من أساتذة الجامعات بهدف الحكم على صلاحيتها كأداة لجمع البيانات.

أما ثبات الأداة، فتم اعتماد معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) للاتساق الداخلي، وذلك للتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية، وبديل ارتفاع قيمته على ارتفاع درجة الثبات التي تتراوح قيمتها بين (1-0)، وتعدّ القيمة المقبولة إحصائياً (70%) فأكثر (Sekaran & Bougie, 2013)، وقد كانت النتائج كالآتي:

الجدول رقم (2)

معاملات ثبات الداخلي (كرونباخ ألفا) لكل مجال من مجالات أداة الدراسة وللاداة ككل

المحور	المجال	عدد الفقرات	معامل ثبات الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا)
إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية	خدمة البحث والتحرّي	13	0.920
	خدمة البحث القانوني	6	0.927
مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية	مدى توفر المهارات	11	0.864
	مدى توفر الخبرات	9	0.827
مدى إمكانية تطبيق الإجراءات والأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة	مدى توفر الصفات	9	0.948
	تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة	14	0.898
	تطبيق تقنية التحقق من البيانات	8	0.885
كشف ممارسات إدارة الأرباح	تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة	8	0.894
	كشف ممارسات إدارة الأرباح	15	0.849
معامل الثبات الكلي		93	0.973

يظهر من الجدول رقم (2) أن جميع قيم معاملات (كرونباخ ألفا) كانت مقبولة إحصائياً، وأن ثبات فقرات الدراسة كلها عالٍ، حيث بلغ (0.973)؛ ما يدل على أن أداة الدراسة ذات مصداقية (ثبات) عالية، بمعنى أن أداة الدراسة قابلة للقياس، كما يدل ذلك على استقرار النتائج إذا طبقت أكثر من مرة في ظروف مماثلة.

7.3 وصف خصائص عينة الدراسة:

تكوّنت عينة الدراسة من (86) من مدقي الحسابات القانونيين الأردنيين، وبهدف وصف خصائص عينة الدراسة، تم حساب التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الشخصية لأفراد العينة كما يلي:

يبين الجدول رقم (3) توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية لعينة الدراسة:

الجدول رقم (3)

توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية

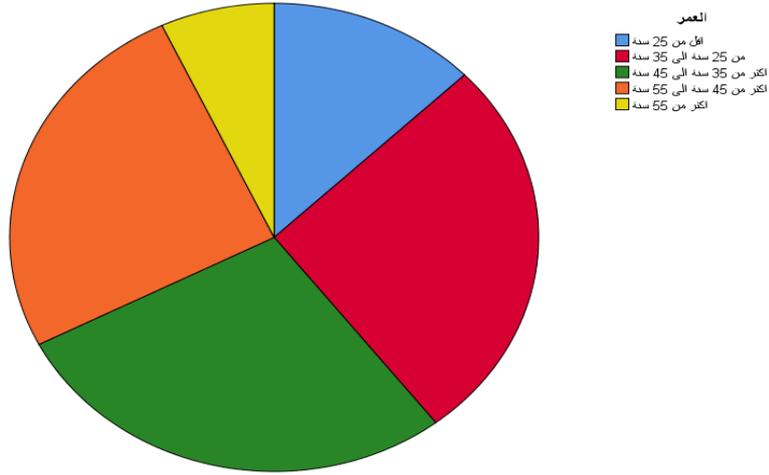
المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
العمر	أقل من 25 سنة	11	12.8
	من 25 سنة - 35 سنة	23	26.7
	أكثر من 35 سنة - 45 سنة	24	27.9
	أكثر من 45 سنة - 55 سنة	22	25.6
	أكثر من 55 سنة	6	7.0
المجموع			100
المستوى العلمي	دبلوم متوسط	17	19.8
	بكالوريوس	31	36.0
	ماجستير	23	26.7
	دكتوراه	15	17.4
	أخرى	0	0.0
المجموع			100
سنوات الخبرة الوظيفية	أقل من 5 سنوات	23	26.7
	أكثر 5 سنوات - 10 سنوات	19	22.1
	أكثر 10 سنوات - 15 سنة	16	18.6

20.9	18	أكثر 15 سنة - 20 سنة	
11.6	10	أكثر من 20 سنة	
100	86	المجموع	
73.3	63	محاسبة	التخصص العلمي
15.1	13	إدارة أعمال	
11.6	10	علوم مالية ومصرفية	
0.0	0	أخرى	
100	86	المجموع	
46.5	40	لا يوجد	الشهادات المهنية
10.5	9	CIA	
22.1	19	JCPA	
20.9	18	أخرى	
100	86	المجموع	
22.1	19	لا يوجد	عدد الدورات التدريبية
37.2	32	من 1 حتى 2 دورة	والمؤتمرات العلمية التي
29.1	25	من 2 حتى 6 دورات	تم الالتحاق بها
11.6	10	أكثر من 6 دورات	ومشاركتها في مجال
100	86	المجموع	المحاسبة الجنائية، أو
			إدارة الأرباح

يظهر من الجدول رقم (3) ما يلي:

1. توزعت عينة الدراسة على جميع الفئات العمرية الخمس، حيث بلغت أعلى نسبة للفئة العمرية (35) وأقل من (45) بنسبة (27.9%)، وأقل نسبة للفئة العمرية الأكثر من (55) سنة بنسبة (7.0%).

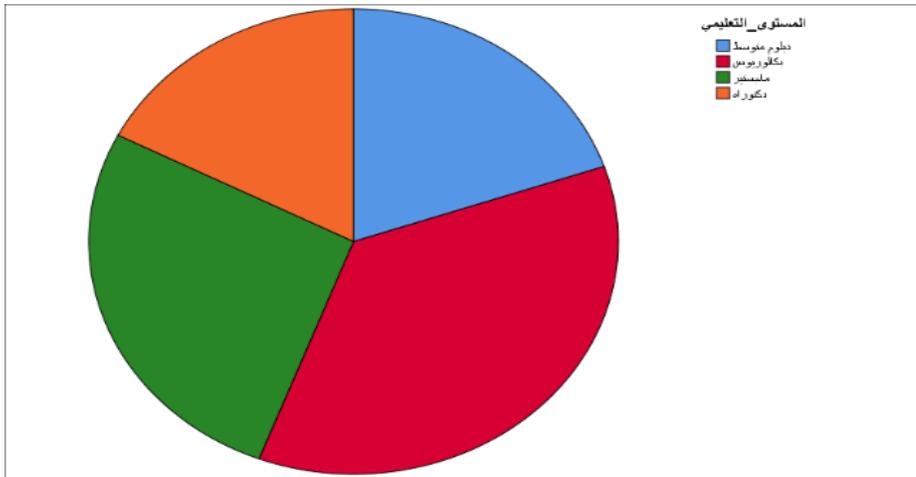
لذلك أفراد عينة الدراسة حسب العمر الذين أجابوا على السؤال هم (86) مدقق حسابات قانونيين، وتُعزى الباحثة ذلك إلى أن النسب متقاربة من الذين أعمارهم (25-55)، وهي النسبة المئوية الأعلى، والنسبة الأقل للذين أعمارهم أكبر من (55) سنة، والفئة العليا هي من فئة الشباب، وهذا مرتبط بطبيعة مهنة التدقيق. وهو ما يعني أن عينة الدراسة تمثل مجتمع الدراسة.



الشكل رقم (2)

توزيع أفراد العينة حسب العمر

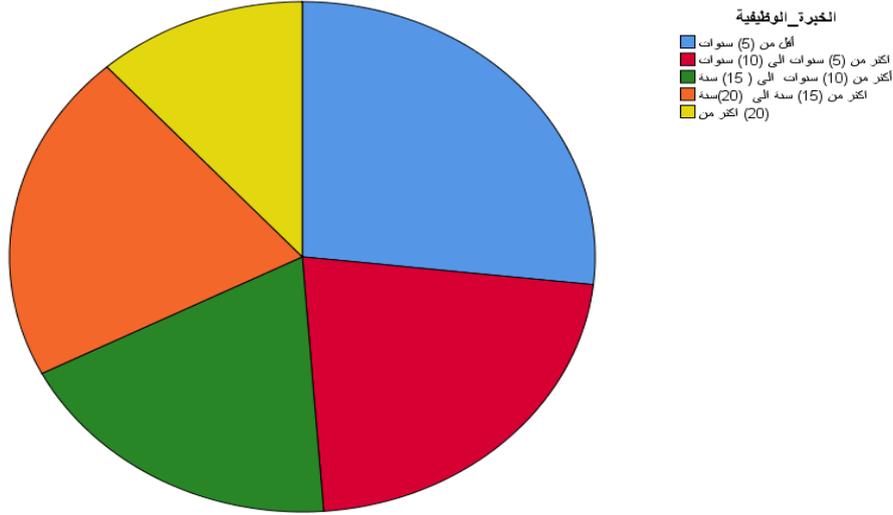
2. وزّعت عينة الدراسة على جميع المستويات العلمية، فكانت أعلى نسبة للذين يحملون الدرجة الجامعية الأولى (البكالوريوس) بنسبة (36.0%)، بينما الأقل كانت لمن كان يحمل درجة الدكتوراه، بالنسبة نفسها، وهي (17.4%). أفراد عينة الدراسة الذين أجابوا عن السؤال عن المستوى العلمي (86) مدقق حسابات قانوني، وهذا يشير إلى أن معظم مدققي الحسابات القانونيين هم من حملة الشهادة الجامعية الأولى كونها ذات مستوى ثقافي جيد لمثل هذه المهنة، بالإضافة إلى من يحملون درجة الدبلوم المتوسط والماجستير والدكتوراه، وهذا يؤشر على أن كافة أفراد عينة الدراسة ممن يحملون الدرجة العلمية المناسبة لتطبيق أداة الدراسة عليهم.



الشكل رقم (3)

توزيع أفراد حسب المستوى العلمي

3. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العيّنة تبعًا لمتغيّر سنوات الخبرة الوظيفية لمدققي الحسابات القانونيين (26.7%) لفترة الخبرة (أقل من 5 سنوات)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (11.6%) لفترة الخبرة أكثر من (20) سنة، وتشير هذه النسب إلى أن عيّنة الدّراسة لديها الخبرات الكافية، خاصة إذا تم تناولها مع المستويات العلمية؛ ما يعزّز نتائج هذه الدّراسة ويقوّها.

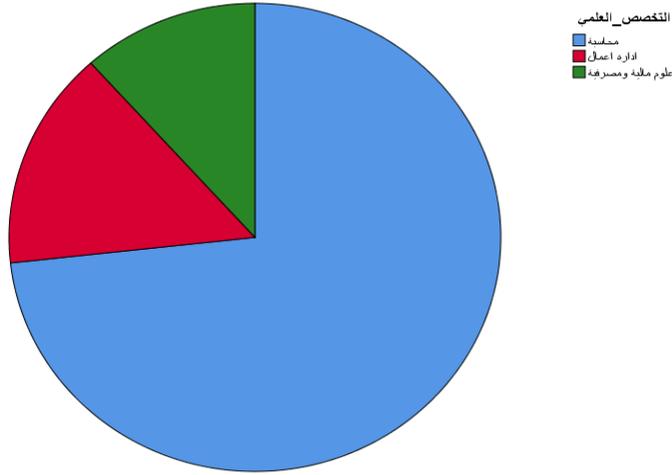


الشكل (4)

توزيع أفراد العيّنة حسب الخبرة الوظيفية

4. جاءت أعلى نسبة لإجابات عيّنة الدّراسة لتخصص المحاسبة بنسبة (73.3%)، بينما أقل نسبة هو لتخصّص العلوم المالية والمصرفية بنسبة (11.6%).

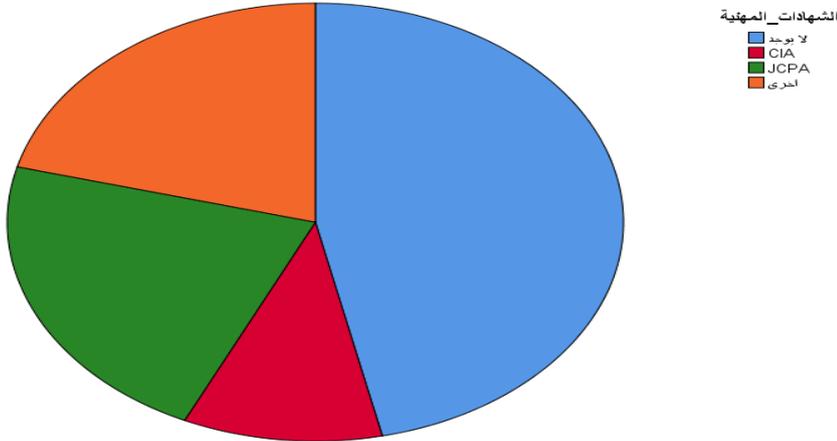
شملت عيّنة الدّراسة تبعًا لمتغيّر التخصص الدراسي (63) لتخصص المحاسبة، وهي نسبة مرتفعة نوعًا ما، وتشير النسبة الأعلى لتخصص المحاسبة إلى أن مكاتب التدقيق تركّز على تخصص المحاسبة كونه التخصص الرئيس القادر على العمل بهذا المجال، وبهذا يكون لدى عيّنة الدّراسة المفاهيم والأسس والأساليب المحاسبة خلال مرحلتهم الجامعية التي يزيد من إدراكهم لأهميّة موضوع هذه الدّراسة، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في إجاباتهم.



الشكل رقم (5)

توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

5. بلغت النسبة المئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير الذين يحملون شهادة مهنية أردنية (53.5%)، وهي نسبة قريبة بالمقارنة مع الذين يحملون الشهادة المهنية الأخرى، ولعل هذه النسبة لحمل الشهادة المهنية تدل على الاهتمام الكبير من قبل مكاتب التدقيق بتشجيع موظفيها بتأهيلهم للشهادات المهنية وتعيينهم، خاصة الشهادات المهنية من جمعية المدققين القانونيين الأردنيين، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في إجاباتهم.

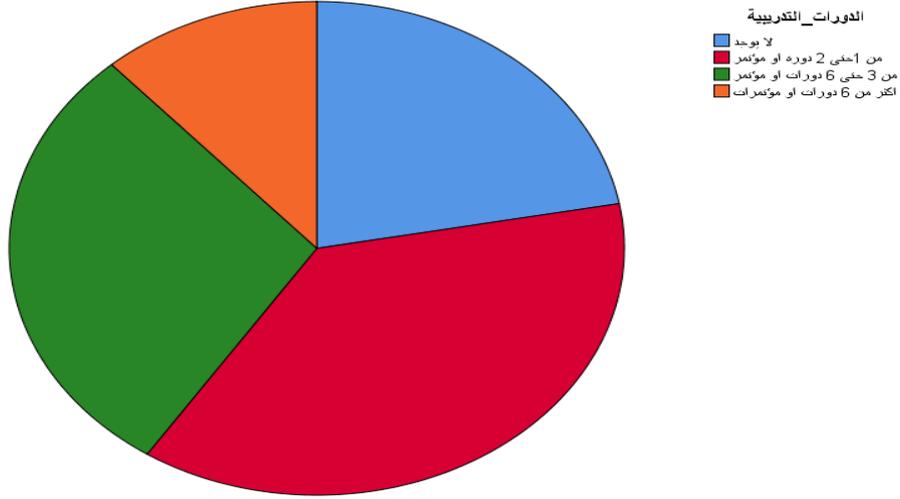


الشكل رقم (6)

توزيع أفراد العينة حسب الشهادات المهنية

6. بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال التدقيق (37.2%)، لعدد دورات تتراوح بين (1 و 2) دورات تدريبية، وهي نسبة مرتفعة جداً، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (11.6%) لعدد

دورات أكثر من (6) دورات تدريبية، إلا أن نسبة (22.1%) لم يكن لديهم أي دورة تدريبية وهي نسبة قليلة، وتشير النسب تقريباً إلى أن ثلاثة أرباع العينة ممن لديهم دورات تدريبية، وبهذا يكون لدى عينة الدراسة المفاهيم والأسس في مجال المحاسبة الجنائية وممارسة إدارة الأرباح في الشركات، وبالتالي معرفتهم لأهمية موضوع هذه الدراسة، ولذلك يمكن الاعتماد عليها في إجاباتهم.



الشكل رقم (7)

توزيع أفراد العينة حسب الدورات التدريبية والمؤتمرات العلمية التي تم الالتحاق بها ومشاركتها في مجال المحاسبة الجنائية أو إدارة الأرباح

الفصل الرابع

عرض النتائج ومناقشتها والتوصيات

تمهيد:

يستعرض الفصل الرابع نتائج بيانات الدراسة، وذلك لتحقيق هدف الدراسة، ويتناول هذا الفصل تحليل فرضيات الدراسة الرئيسة والفرعية فيها، بالإضافة إلى الفروقات الإحصائية التي تُعزى للمتغيرات الديمغرافية الخاصة بالمستجيبين.

1.4 نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

يبين الجدول رقم (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث والتحري)، ودرجة الرتبة حسب المتوسط الحسابي، ودرجة الأهمية من وجهة نظر عينة الدراسة.

الجدول رقم (4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث والتحري)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم
1	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في جمع الأدلة الملائمة والمناسبة لفض النزاعات ذات العلاقة بالأنشطة غير القانونية.	4.0814	.72299	7	مرتفعة
2	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري على تحديد طبيعة الأدلة التي يعتمد عليها لفض النزاعات ذات العلاقة بالأنشطة غير القانونية.	4.2326	.68039	1	مرتفعة
3	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في تقديم خدمة التحري الجنائي لإعداد التقارير الجنائية.	4.2093	.70488	2	مرتفعة
4	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في الكشف عن حدوث عمليات الاحتيال الفعلية.	4.1163	.65832	5	مرتفعة
5	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في تقديم خدمة حلّ منازعات عمليات الشراكة والمساهمين.	4.1395	.73825	4	مرتفعة

مرتفعة	6	.88156	4.1047	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في تقديم الخدمات ذات العلاقة بالادعاءات الشخصية.	6
مرتفعة	3	.77486	4.1512	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في الكشف عن الأطراف المشاركة في عملية الاحتيال.	7
مرتفعة	8	.75483	4.0814	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في تقديم الخدمات ذات العلاقة في توقف العمل.	8
مرتفعة	11	.95171	3.9884	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في تقييم الخسائر الاقتصادية نتيجة لانتهاك براءة الاختراع والعلامة التجارية.	9
مرتفعة	10	.87440	3.9884	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في فض النزاعات ذات الصلة بقضايا الإفلاس، أو التصفية، أو خرق العقود.	10
مرتفعة	9	.86488	4.0698	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في حلّ القضايا ذات العلاقة في الجرائم الإلكترونية، والتي تحصل في البيئة الرقمية.	11
مرتفعة	13	.87032	3.8256	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في تقييم الخسائر التي تحصل نتيجة النزاعات بعد الاستحواذ.	12
مرتفعة	12	.85277	3.9535	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري بفضّ النزاعات ذات العلاقة في عمليات غسيل الأموال والاختلاس والرشوة والتزوير.	13
مرتفعة	-	.57131	4.0725	المجال ككل	

يظهر الجدول رقم (4) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المجال "إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث والتحري)" تراوحت بين (4.23-3.83)، وكان أعلاها للفقرة (2)، والتي تنص على: "يساعد تقديم خدمة البحث والتحري على تحديد طبيعة الأدلة التي يعتمد عليها لفضّ النزاعات ذات العلاقة بالأنشطة غير القانونية"، جاءت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.23)، وبانحراف معياري (0.68)، وبدرجة مرتفعة، أما أقل المتوسطات الحسابية للفقرة رقم (12)، والتي تنص على: "يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في تقييم الخسائر التي تحصل نتيجة النزاعات بعد الاستحواذ"، فجاءت بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.83)، وبانحراف معياري (0.87)، وبدرجة مرتفعة.

يبين الجدول رقم (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات "إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث القانوني)، ودرجة الرتبة حسب المتوسط الحسابي، ودرجة الأهمية من وجهة نظر عينة الدراسة.

الجدول رقم (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات "إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث القانوني)"

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم
1	يساعد تقديم خدمة البحث القانوني على توفير خدمة الشاهد، والتي من خلالها يستطيع المحاسب الجنائي القيام بالإجراءات القانونية أمام قاضي التحقيق.	3.9884	.78955	5	مرتفعة
2	يساعد تقديم خدمة البحث القانوني على توفير خدمة الشاهد الخبير، والتي يستطيع المحاسب الجنائي من خلالها إبداء رأيه في القضية موضع النزاع.	4.0000	.85406	3	مرتفعة
3	يساعد تقديم خدمة البحث القانوني على توفير خدمة الاستشارة التي يتمكن من خلالها المحاسب الجنائي من إبداء رأيه في ما يتعلق في الحقائق والقضايا الخاصة موضع النزاع.	4.0000	.92036	4	مرتفعة
4	يساعد تقديم خدمة البحث القانوني على توفير أدلة يتم من خلالها مقاضاة مرتكبي عمليات الاحتيال.	4.0465	.87993	1	مرتفعة
5	يساعد تقديم خدمة البحث القانوني على تقديم أدلة في ما يتعلق في المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية والدعاوى الجنائية.	4.0349	.90030	2	مرتفعة
6	يساعد تقديم خدمة البحث القانوني على توفير أدلة تسهم في وضع استراتيجية للحد من عمليات الاحتيال المالي.	3.9302	.82306	6	مرتفعة
	المجال ككل	4.0000	.73786	-	مرتفعة

يظهر الجدول رقم (5) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المجال "إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث القانوني)" تراوحت بين (3.93-4.05) كان أعلاها للفقرة (4)، والتي تنص على: "يساعد تقديم خدمة البحث

القانوني على توفير أدلة يتم من خلالها مقاضاة مرتكبي عمليات الاحتيال"، جاءت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.05)، وبانحراف معياري (0.88)، وبدرجة مرتفعة، أما أقل المتوسطات الحسابية للفقرة رقم (6)، والتي تنص على: "يساعد تقديم خدمة البحث القانوني على توفير أدلة تسهم في وضع استراتيجية للحد من عمليات الاحتيال المالي"، فجاءت بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.93)، وبانحراف معياري (0.82)، وبدرجة مرتفعة.

يبين الجدول رقم (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات "مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر المهارات)"، ودرجة الرتبة حسب المتوسط الحسابي، ودرجة الأهمية من وجهة نظر عينة الدراسة.

الجدول رقم (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات "مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر المهارات)"

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم
1	وجود مهارات كافية للقيام بالتحليل الاستنتاجي من خلال طرح أسئلة مهنية محددة.	4.1977	.59051	3	مرتفعة
2	وجود مهارات كافية لتقييم الأعمال والحصول على التقييم العادل في عملية الإدارة والجوانب القانونية.	4.1628	.70060	7	مرتفعة
3	وجود مهارات كافية لامتلاك أساليب فعالة ذات العلاقة بعملية التحقيق والتحري المالي.	4.0930	.80627	10	مرتفعة
4	وجود مهارات كافية للاتصال الفعال لعرض النتائج وتوصيلها إلى الجهات المعنية.	4.1279	.74828	9	مرتفعة
5	وجود مهارات كافية لاستخدام أدوات التحليل والقياس المختلفة للوصول إلى النتائج وربطها بالمسببات.	4.1512	.72789	8	مرتفعة
6	وجود مهارات كافية لإجراء مقابلات والاتصالات بالشكل الشفوي والكتابي مع الأطراف ذات الصلة.	4.2326	.80695	1	مرتفعة

مرتفعة	2	.78390	4.2093	7	وجود مهارات كافية للاتصال الفعال للتمكن من عرض أدلة الإثبات والتقارير أمام الجهات القضائية.
مرتفعة	6	.83330	4.1860	8	وجود مهارات كافية لأداء الأعمال في بيئة الفريق الواحد إمكانيات توفير مهارات.
مرتفعة	5	.58434	4.1860	9	وجود مهارات كافية لفحص الأدلة الإلكترونية واكتشافها للحدّ من الاحتيال المالي في بيئة الأعمال الإلكترونية.
مرتفعة	3	.59051	4.1977	10	وجود مهارات كافية للقدرة على التحري والتحقيق وتحليل البيانات المالية وتوثيقها وتفسيرها.
مرتفعة	4	.64753	4.1977	11	وجود مهارات كافية لإدارة المخاطر وضبط عمليات الاحتيال المالي باكتشافها والإفصاح عنها بالتقارير المالية.
مرتفعة	-	.46613	4.1765		المجال ككل

يظهر الجدول رقم (6) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المجال "مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر المهارات)" تراوحت بين (4.23- 4.09) كان أعلاها للفقرة (6)، والتي تنص على: "وجود مهارات كافية لإجراء مقابلات والاتصالات بالشكل الشفوي والكتابي مع الأطراف ذات الصلة"، جاءت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.23)، وبانحراف معياري (0.81)، وبدرجة مرتفعة، أما أقل المتوسطات الحسابية للفقرة رقم (3)، والتي تنص على: "وجود مهارات كافية لامتلاك أساليب فعالة ذات العلاقة بعملية التحقيق والتحري المالي"، فجاءت بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.09)، وبانحراف معياري (0.81)، وبدرجة مرتفعة.

يبين الجدول رقم (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الخبرات)، ودرجة الرتبة حسب المتوسط الحسابي، ودرجة الأهمية من وجهة نظر عينة الدراسة.

الجدول رقم(7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العيّنة عن فقرات "مدى إمكانية توفر مقوّمات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الخبرات)"

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم
1	إمكانية توفر الخبرات المناسبة لاكتشاف عمليات الغشّ والاحتيال والتلاعب.	4.2558	.53547	1	مرتفعة
2	إمكانية توفر الخبرة المناسبة في نظم الرقابة الداخلية.	4.2326	.56723	3	مرتفعة
3	إمكانية توفر الخبرات المناسبة للإلمام بالتشريعات والإجراءات القانونية ذات العلاقة بالأمور المحاسبية والقانونية.	4.2093	.57632	5	مرتفعة
4	إمكانية توفر الخبرات المناسبة للإلمام بالمعايير المحاسبية الدولية.	4.1860	.60414	7	مرتفعة
5	إمكانية توفر الخبرات المناسبة للإلمام بمعايير التدقيق.	4.1628	.62985	8	مرتفعة
6	إمكانية توفر الخبرات المناسبة في استخدام البرمجيات الحديثة ذات العلاقة في التدقيق.	4.1977	.62909	6	مرتفعة
7	إمكانية توفر الخبرات المناسبة للإلمام في مجال القانون التجاري، أو قانون العقوبات، أو القانون المدني، أو قانون الإجرام.	4.2209	.58211	4	مرتفعة
8	إمكانية توفر الخبرات التدريبية المناسبة في مجال المحاسبة الجنائية.	4.2326	.54610	2	مرتفعة
9	إمكانية توفير الخبرات في مزاولة شهادة المحاسب القانوني المعتمد.	4.2326	.56723	3	مرتفعة
	المجال ككل	4.2145	.37758	-	مرتفعة

يظهر الجدول رقم (7) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المجال "مدى إمكانية توفر مقوّمات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الخبرات)" تراوحت بين (4.16-4.26) كان أعلاها للفقرة (1)، والتي تنص على: "إمكانية توفر الخبرات

المناسبة لاكتشاف عمليات الغشّ والاحتيال والتلاعب. " جاءت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.26)، وبانحراف معياري (0.54)، وبدرجة مرتفعة، أما أقل المتوسّطات الحسابية للفقرة رقم (5)، والتي تنص على: "إمكانية توفر الخبرات المناسبة للإمام بمعايير التدقيق"، فجاءت بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.16)، وبانحراف معياري (0.63)، وبدرجة مرتفعة.

يبين الجدول رقم (8) المتوسّطات الحسابية والانحرافات المعيارية مدى إمكانية توفر مقوّمات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الصفات)، ودرجة الرتبة حسب المتوسط الحسابي، ودرجة الأهميّة من وجهة نظر عيّنة الدّراسة.

الجدول رقم (8)

المتوسّطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العيّنة عن فقرات "مدى إمكانية توفر مقوّمات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الصفات)"

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم
1	يملك المحاسب الجنائي صفات تؤهّله للعمل ضمن فريق.	3.9070	1.00150	3	مرتفعة
2	يملك المحاسب الجنائي سرعة البديهة والاهتمام بالتفاصيل.	3.8023	1.23498	6	مرتفعة
3	يملك المحاسب الجنائي الثقة والمثابرة والإصرار على أداء الأعمال.	3.9651	1.04541	1	مرتفعة
4	يملك المحاسب الجنائي القدرة على الإبداع والابتكار والتأقلم مع طبيعة المهمة.	3.9651	1.14221	2	مرتفعة
5	يملك المحاسب الجنائي الاستقلالية عند أداء المهام المختلفة.	3.8605	1.20940	5	مرتفعة
6	يملك المحاسب الجنائي القدرة على تمالك النفس والالتزام بالهدوء عند مناقشة تفاصيل الدعاوى الجنائية.	3.8837	1.25012	4	مرتفعة
7	يملك المحاسب الجنائي الصفات التي تؤهّله إلى الحرص على الصالح العام، والالتزام بالأخلاق والنزاهة.	3.7093	1.23542	7	مرتفعة

مرتفعة	9	1.18264	3.6744	يمتلك المحاسب الجنائي حب الاطلاع والبحث والاستكشاف.	8
مرتفعة	8	1.20850	3.6977	يمتلك المحاسب الجنائي الميل للشكّ المهني، والعمل بثبات تحت الضغوط.	9
مرتفعة	-	.98451	3.8295	المجال ككل	

يظهر الجدول رقم (8) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المجال "مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الخبرات)" تراوحت بين (3.97-3.70) كان أعلاها بالمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري للفقرة (3)، والتي تنص على: "يمتلك المحاسب الجنائي الثقة والمثابرة والإصرار على أداء الأعمال"، جاءت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.97)، وانحراف معياري (1.05)، وبدرجة مرتفعة، أما أقل المتوسطات الحسابية للفقرة رقم (8)، والتي تنص على: "إمكانية توفر الخبرات المناسبة للإمام بمعايير التدقيق"، فجاءت بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.70)، وانحراف معياري (1.2)، وبدرجة مرتفعة.

يبين الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال "مدى إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة"، ودرجة الرتبة حسب المتوسط الحسابي، ودرجة الأهمية من وجهة نظر عينة الدراسة.

الجدول رقم (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات مجال "مدى إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة"

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم
1	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية بشكل مستقل وفعال عن مدقق الحسابات.	4.1279	.62866	5	مرتفعة
2	تسهم أنشطة المحاسبة الجنائية بمساعدة المحاسب القانوني على إبداء رأيه.	4.1744	.65425	3	مرتفعة
3	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية بشكل مستقل وفعال عن قرارات الإدارة.	4.2442	.70186	1	مرتفعة
4	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية لتحديد	4.1512	.64201	4	مرتفعة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم
	حجم الانحرافات في البيانات المالية.				
5	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية للكشف عن الانحرافات ذات الأثر السلبي على البيانات المالية.	4.1047	.65132	9	مرتفعة
6	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية لتحديد حجم المخاطر، والتي تؤثر سلبيًا على أداء الشركة.	4.0814	.70653	13	مرتفعة
7	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية لتحديد مدى استمرارية الشركة على المدى الطويل.	4.1163	.72629	8	مرتفعة
8	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية المتمثلة في قيامه بجمع البيانات وتحليل المعلومات والقيام في إعداد التقارير.	4.0930	.83494	12	مرتفعة
9	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية للإفصاح للعميل عن الحالات التي قد تهدد فيها استقلالية المدقق.	4.0930	.72967	11	مرتفعة
10	يمارس المحاسب الجنائي استقلالية المحاسبة الجنائية، وذلك بقيام بتفويض جزء من التكاليف للمؤهلين من مساعديه، وأن يستمر بالإشراف عليها.	4.1047	.75192	10	مرتفعة
11	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية باستخدام مفهوم الشكّ المهني للمعلومات ذات الصلة بكل تكليف وتحليلها وتقييمها.	4.1279	.74828	6	مرتفعة
12	يساعد تطبيق أنشطة المحاسبة الجنائية على تقليص فجوة التوقعات بين المحاسبين القانونيين وأصحاب المصالح، وذلك برفع كفاءة المحاسبين القانونيين.	3.9651	.65883	14	مرتفعة
13	يساعد تطبيق أنشطة المحاسبة الجنائية على مساعدة سلطة القضاء بتصميم سياسات وبرامج تقلل وتحدّ من عمليات الاحتيال المالي.	4.1977	.64753	2	مرتفعة
14	يساعد تطبيق أنشطة المحاسبية الجنائية على مساعدة المحاسب القانوني وهو بصدد إبداء رأيه في تقرير الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية.	4.1163	.51834	7	مرتفعة
	المجال ككل	4.1196	.45644	-	مرتفعة

يظهر الجدول رقم (9) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المجال "مدى إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة" تراوحت بين (3.97-4.24) كان أعلاها للفقرة (3)، والتي تنص على: " يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية بشكل مستقل وفعال عن قرارات الإدارة"، جاءت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.24)، وانحراف معياري (0.70)، وبدرجة مرتفعة، أما أقل المتوسطات الحسابية للفقرة رقم (12)، والتي تنص على: "يساعد تطبيق أنشطة المحاسبة الجنائية على تقليص فجوة التوقعات بين المحاسبين القانونيين وأصحاب المصالح، وذلك برفع كفاءة المحاسبين القانونيين"، فجاءت بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.97)، وانحراف معياري (0.66)، وبدرجة مرتفعة.

يبين الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة، ودرجة الرتبة حسب المتوسط الحسابي، ودرجة الأهمية من وجهة نظر عينة الدراسة.

الجدول رقم (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات "تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة"

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم
1	يتم تدقيق المستندات والفواتير لعمليات الشراء للتأكد من صحتها باستخدام الحاسوب.	4.1512	.62341	1	مرتفعة
2	تحديد واكتشاف تلاعب الإدارة في التدفقات النقدية للشركة باستخدام الحاسوب .	4.0698	.73229	4	مرتفعة
3	تخفيض تكاليف العمل وتقليل ساعات العمل اليومي باستخدام الحاسوب.	4.0930	.74562	2	مرتفعة
4	اختبار تفاصيل الصفقات الأرصدة بشكل أوسع وأشمل باستخدام الحاسوب.	4.0349	.72676	5	مرتفعة
5	تحديد أوجه التضارب والتقلبات الكبيرة في العمليات المالية باستخدام الحاسوب.	4.0930	.77654	3	مرتفعة
6	الكشف عن مواطن القوة والضعف في نظام	4.0349	.78886	6	مرتفعة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم
7	الرقابة الداخلية للشركات باستخدام الحاسوب. إنجاز عمليات التدقيق وتحليل البيانات بشكل أفضل باستخدام الحاسوب.	4.0930	.74562	2	مرتفعة
8	زيادة دقة الرقابة على المخزون واكتشاف التلاعب فيه باستخدام الحاسوب .	4.1512	.62341	1	مرتفعة
	المجال ككل	4.0901	.53744	-	مرتفعة

يظهر الجدول رقم (10) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المجال "تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة" تراوحت بين (4.03-4.15) كان أعلاها للفقرة (1 و 8)، والتي تنص على التوالي: "يتم تدقيق المستندات والفواتير لعمليات الشراء للتأكد من صحتها باستخدام الحاسوب"، و"زيادة دقة الرقابة على المخزون واكتشاف التلاعب فيه باستخدام الحاسوب"، جاءت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.15)، وبانحراف معياري (0.62)، وبدرجة مرتفعة، أما أقل المتوسطات الحسابية للفقرة رقم (6)، والتي تنص على: "الكشف عن مواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية للشركات باستخدام الحاسوب"، فجاءت بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.03)، وبانحراف معياري (0.79)، وبدرجة مرتفعة.

يبين الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال تطبيق تقنية التحقق من البيانات، ودرجة الرتبة حسب المتوسط الحسابي، ودرجة الأهمية من وجهة نظر عينة الدراسة.

الجدول رقم (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات "تطبيق تقنية التحقق من البيانات"

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم
1	البحث عن روابط منطقية بين البيانات التي يتم تدقيقها.	3.9767	.71910	8	مرتفعة
2	البحث في أكبر كمية ممكنة من البيانات بحثاً عن معلومات غير متوقعة.	4.0349	.72676	5	مرتفعة
3	القيام بتحليل الاختلافات واستنتاج التباين بين البيانات.	4.0465	.75001	3	مرتفعة
4	تحديد البنود الشاذة، والتي تحتاج للمزيد من البحث حولها.	4.0000	.84017	6	مرتفعة
5	الكشف عن وجود حالات تزوير من عدمها.	4.1279	.79404	1	مرتفعة
6	تزويد المدقق بأدوات مساعدة للكشف عن وجود تلاعب في البيانات المالية.	3.9884	.74351	7	مرتفعة
7	الكشف عن وجود الانحرافات في البيانات المالية.	4.0465	.79568	4	مرتفعة
8	البحث في أكبر كمية ممكنة من البيانات؛ بحثاً عن معلومات جديدة خفية.	4.0698	.76375	2	مرتفعة
	المجال ككل	4.0363	.58154	-	مرتفعة

يظهر الجدول رقم (11) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المجال "تطبيق تقنية التحقق من البيانات" تراوحت بين (3.98-4.13) كان أعلاها للفقرة (5)، والتي تنص على "الكشف عن حالات التزوير من عدمها"، جاءت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.13)، وانحراف معياري (0.79)، وبدرجة مرتفعة، أما أقل المتوسطات الحسابية للفقرة رقم (1)، والتي تنص على: "البحث عن روابط منطقية في البيانات التي يتم تدقيقها"، فجاءت بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.98)، وانحراف معياري (0.72)، وبدرجة مرتفعة.

يبين الجدول رقم (12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال كشف ممارسات إدارة الأرباح، ودرجة الرتبة حسب المتوسط الحسابي، ودرجة الأهمية من وجهة نظر عينة الدراسة.

الجدول رقم (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن فقرات متغير "كشف ممارسات إدارة الأرباح"

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم
1	استخدام التقديرات المحاسبية يزيد من درجة تعرض الحسابات للغش والسرقة وفرص حدوثها.	4.0930	.58667	9	مرتفعة
2	اللجوء للممارسة التقديرات المحاسبية يعمل على تعديل تاريخ الأخطاء لحساب معين.	4.0233	.71910	13	مرتفعة
3	يؤدي الاعتماد على ممارسة التقديرات المحاسبية إلى صعوبة تحديد الكميات والقيم في السجلات المحاسبية.	3.9535	.61179	15	مرتفعة
4	ممارسة الاعتراف بالإيرادات تمكن من تقدير المردودات المستقبلية بدرجة معقولة.	4.0930	.77654	10	مرتفعة
5	تقوم الشركة بتحريف الأرباح الفعلية ولا تظهرها بشكل صحيح في القوائم المالية خلال فترة زمنية معينة وتقوم بتدويرها لفترات لاحقة لتقليل نسبة الأرباح الفعلية.	4.1163	.72629	6	مرتفعة
6	يجب على الشركة معالجة جميع المصروفات التي تتحملها نتيجة الاستحواذ من أتعاب وعمولات ومصاريف تسجيل الأسهم وغيرها باعتبارها مصروفات عادية ترحل لملخص الدخل.	4.0000	.68599	14	مرتفعة
7	سوء استخدام الأهمية النسبية يؤدي إلى وجود تحريفات متعمدة كالغش أو التصرفات غير القانونية من جانب العميل.	4.0814	.75483	11	مرتفعة
8	اللجوء لاستخدام الأهمية النسبية يزيد من التأثير	4.0581	.70885	12	مرتفعة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة التقييم
	المحتمل للتحريفات والأخطاء على التزام الشركات بالتعاقدات والقوانين.				
9	استخدام الأهمية النسبية يزيد من المخاطر الناتجة من وجود أخطاء وتحريفات غير مكتشفة.	4.1047	.70342	8	مرتفعة
10	لدى كل شركة طريقة خاصة في معالجة المشاكل المحاسبية الناتجة عن عملية الاستحواذ (تحديد قيمة الشراء وإثباتها، إثبات مصروفا الشراء، الأرباح المتحققة جراء الاستحواذ).	4.1512	.64201	3	مرتفعة
11	امتلاك المحاسب الجنائي قدرات على التحري والتحقيق وتحليل البيانات يسهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.	4.1279	.69952	5	مرتفعة
12	تبني خدمة البحث والتحري في جمع الأدلة يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	4.1395	.59730	12	مرتفعة
13	امتلاك المحاسب الجنائي خبرات قانونية يسهم في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.	4.1977	.59051	1	مرتفعة
14	امتلاك المحاسب الجنائي أساليب ومهارات لتحليل وقياس العمليات المحاسبية يسهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.	4.1512	.58445	2	مرتفعة
15	التوسع في تقديم خدمات للعملاء (الخدمات المحاسبية) يسهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.	4.1047	.53201	7	مرتفعة
	المجال ككل	4.0930	.37675	-	مرتفعة

يظهر الجدول رقم (12) أن المتوسطات الحسابية لفقرات لمتغير "كشف ممارسات إدارة الأرباح" تراوحت بين (3.95-4.20) كان أعلاها للفقرة (13)، والتي تنص على: "امتلاك المحاسب الجنائي خبرات قانونية يسهم في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح"، جاءت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.20)، وبانحراف معياري (0.59)، وبدرجة مرتفعة، أما أقل المتوسطات الحسابية للفقرة رقم (3)، والتي تنص

على: "يؤدّي الاعتماد على ممارسة التقديرات المحاسبية إلى صعوبة تحديد الكميات والقيم في السجلات المحاسبية"، فجاءت بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.95)، وبانحراف معياري (0.61)، وبدرجة مرتفعة.

جدول رقم (13)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ونتائج اختبار (t) لأثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	درجات الحرية	متوسط الفرق	الدلالة الإحصائية
إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث والتحري)	4.0725	.57131	17.408	85	1.07245	.000
إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث القانوني)	4.0000	.73786	12.568	85	1.00000	.000
مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر المهارات)	4.1765	.46613	23.407	85	1.17653	.000
مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الخبرات)	4.2145	.37758	29.828	85	1.21447	.000
مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الصفات)	3.8295	.98451	7.813	85	.82946	.000
مدى إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة	4.1196	.45644	22.747	85	1.11960	.000
تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة	4.0901	.53744	18.810	85	1.09012	.000
تطبيق تقنية التحقق من البيانات	4.0363	.58154	16.526	85	1.03634	.000
كشف ممارسات إدارة الأرباح	4.0930	.37675	26.905	85	1.09302	.000

بلغ متوسط الفرق ما بين إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث والتحري)، وقيمة الاختبار المعتمدة (1.07)، وبلغت قيمة (ت) عند هذا المستوى من الفرق (17.408)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند (مستوى الثقة

0.05)؛ ما يعني أن هناك إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث والتحري).

بلغ متوسط الفرق ما بين إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث القانوني)، وقيمة الاختبار المعتمدة (1.0)، وبلغت قيمة (ت) عند هذا المستوى من الفرق (12.568)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند (مستوى الثقة 0.05)؛ ما يعني أن هناك إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث القانوني).

بلغ متوسط الفرق ما بين مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر المهارات)، وقيمة الاختبار المعتمدة (1.18)، وبلغت قيمة (ت) عند هذا المستوى من الفرق (23.406)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند (مستوى الثقة 0.05)؛ ما يعني أن هناك مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر المهارات).

بلغ متوسط الفرق ما بين مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الخبرات)، وقيمة الاختبار المعتمدة (1.21)، وبلغت قيمة (ت) عند هذا المستوى من الفرق (29.828)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند (مستوى الثقة 0.05)؛ ما يعني أن هناك مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الخبرات).

بلغ متوسط الفرق ما بين مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الصفات)، وقيمة الاختبار المعتمدة (0.83)، وبلغت قيمة (ت) عند هذا المستوى من الفرق (7.813)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند (مستوى الثقة 0.05)؛ ما يعني أن هناك مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الصفات).

بلغ متوسط الفرق ما بين مدى إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة، وقيمة الاختبار المعتمدة (1.12)، وبلغت قيمة (ت) عند هذا المستوى من الفرق (22.747)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند

(مستوى الثقة 0.05)؛ ما يعني أن هناك مدى إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة.

بلغ متوسط الفرق ما بين تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة، وقيمة الاختبار المعتمدة (1.09)، وبلغت قيمة (ت) عند هذا المستوى من الفرق (18.810)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند (مستوى الثقة 0.05)؛ ما يعني أن هناك تطبيقاً لتقنيات التدقيق الحديثة.

بلغ متوسط الفرق ما بين تطبيق تقنية التحقق من البيانات، وقيمة الاختبار المعتمدة (1.03)، وبلغت قيمة (ت) عند هذا المستوى من الفرق (16.526)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند (مستوى الثقة 0.05)؛ ما يعني أن هناك تطبيقاً لتقنية التحقق من البيانات.

بلغ متوسط الفرق ما بين كشف ممارسات إدارة الأرباح، وقيمة الاختبار المعتمدة (1.09)، وبلغت قيمة (ت) عند هذا المستوى من الفرق (26.905)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند (مستوى الثقة 0.05)؛ ما يعني أن هناك كشفاً لممارسات إدارة الأرباح.

افتراضات تحليل الانحدار الخطي:

لإجراء تحليل الانحدار الخطي لا بدّ من التأكد من توفر الافتراضات الأساسية للانحدار الخطي، والمتمثلة في التوزيع الطبيعي للبيانات، وعدم وجود ارتباط متعدد بين المتغيرات المستقلة في حالة الانحدار الخطي المتعدد.

التوزيع الطبيعي:

جدول رقم (14) يوضح نتيجة اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات، حيث تم استخدام اختبار (Skewness & Kurtosis)، وكانت النتائج كما يلي:

جدول (14)
اختبار التوزيع الطبيعي

Kurtosis	Skewness	المتغير
		المتغير المستقل: تطبيق المحاسبة الجنائية.
1.984	-1.754	إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث والتحرّي).
1.945	-1.633	إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث القانوني).
2.281	-1.72	مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر المهارات).
1.579	-1.186	مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الخبرات).
1.755	-1.78	مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (مدى توفر الصفات).
2.245	-1.757	مدى إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة.
2.349	1.469-	تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة.
1.721	1.366-	تطبيق تقنية التحقق من البيانات.
2.312	-1.751	المتغير التابع: كشف ممارسات إدارة الأرباح.

يظهر من جدول رقم (14) أن قيمة الاختبار لـ (**Skewness**) تقع بين (±1.96)، وقيمة اختبار (**Kurtosis**) تقع بين (±2.85)، وبالتالي فإن توزيع البيانات يخضع للتوزيع الطبيعي.

اختبار التداخلات (الارتباط) بين المتغيرات المستقلة

تم الاعتماد على اختبار (VIF) و (Tolerance) للتأكد من عدم وجود مشكلة تعدد العلاقات الخطية (الارتباط المتعدد) للفرضية الرئيسية الأولى والثانية (الانحدار الخطي المتعدد)؛ لأنها تعدّ مشكلة كإحدى المشكلات التي تواجه التقدير الإحصائي لمعاملات الانحدار، والجدول رقم (15) يظهر قيمة التداخل بين المتغيرات المستقلة:

جدول رقم (15)

نتائج الاختبار قيم (VIF) و (Tolerance)

المحور	المجال	VIF	Tolerance
إمكانية توفير متطلبات	خدمة البحث والتحري	1.718	.5820
تطبيق المحاسبة الجنائية	خدمة البحث القانوني	1.718	.5820
مدى إمكانية توفر مقومات	مدى توفر المهارات	1.131	.8840
تطبيق المحاسبة الجنائية	مدى توفر الخبرات	1.049	.9530
	مدى توفر الصفات	1.122	.8910

يبين الجدول (15) عدم وجود مشكلة الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة كونها أقل من 5 لقيم (VIF)، وقيم (Tolerance) أكبر من (20%)، وبالتالي تم قبول مستوى التباين في كل متغير من المتغيرات المستقلة.
اختبار فرضيات الدراسة:

اعتمدت الدراسة على أربعة نماذج رئيسة لاختبار فرضيات الدراسة، وتم استخدام طريقة المربعات الصغرى العادية (OLS)؛ لكون المتغير التابع متغيراً متصلًا.
اختبار الفرضية الأولى:

اعتمد نموذج لاختبار الفرضية الأولى والفرضيات الفرعية لها، بالنموذج التالي للتعقب بمتغيرات الفرضية الأولى:

$$EM = B_0 \pm B_1RFA \pm B_2LFA \pm \varepsilon$$

B_0 : الحدّ الثابت

EM : إدارة الأرباح

RFA : خدمة البحث والتحري

LFA : خدمة البحث القانوني

ε : الخطأ العشوائي

B_{L2} : معاملات الانحدار

الفرضية الأولى:

لا يوجد أثر لإمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

وينفرد عنها:

الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد أثر لإمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث والتحري) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد أثر لإمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث القانوني) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد للتعرف على العلاقة بين إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية والمتمثلة بـ (خدمة البحث والتحري، وخدمة البحث القانوني)، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، ويبين الجدول رقم (16) تلك العلاقة وأثر كل متغير مستقل في كشف ممارسات إدارة الأرباح.

جدول رقم (16)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد للفرضية الأولى

المتغير المستقل	قيمة (β)	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
الثابت	2.359	10.403	.000
خدمة البحث والتحري	0.263	3.673	.000
خدمة البحث القانوني	0.166	2.997	.004
قيمة (F)	31.538	الدلالة الإحصائية لـ F	.000
R	0.657	R^2	0.432
Durbin-Watson	2.099	$Adj. R^2$	0.418

يظهر الجدول رقم (16) وجود علاقة قوية وذات دلالة إحصائية بين إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية، والمتمثلة بـ (خدمة البحث والتحري و خدمة البحث القانوني)، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، حيث بلغت قيمة (F) (31.538) وبدلالة إحصائية (0,00)، حيث بلغت ($Adj. R^2$) (41.8%)، والتي تمثل قوة تأثير المتغير المستقل (إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية) في المتغير التابع (كشف ممارسات إدارة الأرباح)، وبذلك نرفض الفرضية العدمية الرئيسة الأولى، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على: "يوجد أثر لإمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان".

وتعزو الباحثة النتيجة التي أدت إلى الكشف عن إدارة الأرباح لما يلتزم بها المحاسبين القضائيين من اتخاذ إجراءات وفقاً لما تمليه المهنة من القيام بالبحث والتحري والبحث القانوني على أكمل وجه، حيث يدرك المحاسب القضائي أهمية الإجراءات البحث والاعتماد عليها في حكمه المهني، من خلال زيادة درجة الثقة بجمع الأدلة والإثباتات المكتملة للأدلة التي تم الحصول عليها من الطرق الأخرى.

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد أثر لإمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث والتحري) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

أظهرت نتيجة الانحدار المتعدد لوجود علاقة طردية بين خدمة البحث والتحري في كشف ممارسات إدارة الأرباح وذات دلالة إحصائية، حيث تشير النتيجة إلى أن قيمة (B) بلغت (0.263)، وقيمة (t) هي (3.673)، وذات دلالة إحصائية أقل من (5%)؛ أي أن زيادة المتغير المستقل بنسبة (1%) يؤدي إلى زيادة المتغير التابع بـ (0.263) وحدة، وبذلك نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية

(خدمة البحث والتحرّي) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان".

وتعزو الباحثة النتيجة إلى أن المحاسبين القضائيين ملتزمون بمتطلبات تطبيق المحاسبة القضائية من خلال البحث والتحرّي، والتي انعكست إيجاباً على كشف إدارة الأرباح.

وجاءت النتيجة متوافقة مع نتيجة دراسة (خليل، 2017)، والذي وجد أن هناك أثراً إيجابياً بين خدمة البحث والتحرّي، والتي تقدمها المحاسبة الجنائية، والحدّ من ممارسة الأنشطة غير القانونية في بيئة الأعمال.

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد أثر لإمكانية توفير متطلّبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث القانوني) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

أظهرت نتيجة الانحدار المتعدد لوجود علاقة طردية بين تحليل الاتجاهات في تحسين مستوى الحكم المهني للمحاسب القانوني، وذات دلالة إحصائية، حيث تشير النتيجة إلى أن قيمة (B) بلغت (0.166)، وقيمة (t) هي (2.997)، وذات دلالة إحصائية أقل من (5%)؛ أي أن زيادة المتغيّر المستقل بنسبة (1%) تؤدي إلى زيادة المتغيّر التابع بـ (0.166) وحدة، وبذلك نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على: "يوجد أثر لإمكانية توفير متطلّبات تطبيق المحاسبة الجنائية (خدمة البحث القانوني) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان".

وتعزو الباحثة النتيجة إلى أن المحاسبين القضائيين الأردنيين ملتزمون بتطبيق متطلّبات المحاسبة القضائية من خلال البحث القانوني، وأنهم مدركون لأهميتها، وبالتالي تؤدي إلى مساعدتهم في كشف إدارة الأرباح؛ ولذلك انعكست إيجاباً.

وجاءت النتيجة متوافقة مع نتيجة دراسة (خليل، 2017)، و (Akyel,2012)، وللذان وجدا أن هناك أثراً إيجابياً بين خدمة البحث القانوني التي تقدمها المحاسبة الجنائية، والحدّ من ممارسة الأنشطة غير القانونية في بيئة الأعمال.

اختبار الفرضية الثانية

اعتمد نموذج لاختبار الفرضية الثانية والفرضيات الفرعية لها، بالنموذج التالي للنتبؤ بمتغيرات الفرضية الثانية:

$$EM = B_0 \pm B_1SFA \pm B_2EFA \pm B_3AFA \pm \varepsilon$$

B_0 : الحدّ الثابت

EM : إدارة الأرباح

SFA : توفر المهارات

EFA : توفر الخبرات

AFA : توفر الصفات

ε : الخطأ العشوائي

B_{L3} : معاملات الانحدار

الفرضية الثانية:

لا يوجد أثر لإمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

ويتفرع عنها:

الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد أثر لإمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (المهارات) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد أثر لإمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (الخبرات) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد أثر لإمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (الصفات) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد للتعرف على العلاقة بين إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية، والمتمثلة بـ (المهارات والخبرات والصفات)، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، وبيّن الجدول رقم (17) تلك العلاقة، وأثر كل متغير مستقل في كشف ممارسات إدارة الأرباح.

جدول رقم (17)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد للفرضية الثانية

المتغير المستقل	قيمة (β)	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
الثابت	1.279	3.716	.000
المهارات	0.190	3.200	.002
الخبرات	0.285	4.034	.000
الصفات	0.214	7.625	.000
قيمة (F)	42.401	الدلالة الإحصائية لـ F	.000
R	0.780	R^2	0.608
Durbin-Watson	1.845	$Adj. R^2$	0.594

يظهر الجدول رقم (17) وجود علاقة قوية وذات دلالة إحصائية بين إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية، والمتمثلة بـ (المهارات والخبرات والصفات)، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، حيث بلغت قيمة (F) (42.401)، وبدلالة إحصائية (0,00)، حيث بلغت ($Adj. R^2$) (59.4%)، والتي تمثل قوة تأثير المتغير المستقل (إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية) في المتغير التابع (كشف ممارسات إدارة الأرباح)، وبذلك نرفض الفرضية العدمية

الثانية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على: "يوجد أثر لإمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان".

وتعزو الباحثة النتيجة التي أدت إلى الكشف عن إدارة الأرباح إلى ما يمتلكه المحاسبون القضائيون من مقومات وفقاً لما تملّيه المهنة من امتلاك المهارة والخبرة الكافية والصفة، حيث يدرك المحاسب القضائي أهمية تلك المقومات، وبالتالي تساعده في حكمه المهني.

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد أثر لإمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (المهارات) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

أظهرت نتيجة الانحدار المتعدد لوجود علاقة طردية بين المهارات في المحاسب القضائي في كشف ممارسات إدارة الأرباح وذات دلالة إحصائية، حيث تشير النتيجة إلى أن قيمة (B) بلغت (0.190)، وقيمة (t) هي (3.200)، وذات دلالة إحصائية أقل من (5%)؛ أي أن زيادة المتغير المستقل بنسبة (1%) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع بـ (0.190) وحدة، وبذلك نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على: "يوجد أثر لإمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (المهارات) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان".

وتعزو الباحثة النتيجة إلى أن المحاسبين القضائيين لديهم المهارات الكافية كمحاسبين قضائيين، والتي انعكست إيجاباً في كشف إدارة الأرباح.

وجاءت النتيجة متوافقة مع نتيجة دراسة (أحمد، 2013)، و(طبيشات والدليمي، 2017)، و(قنديل، 2014)، و(شعبان، 2016)، و(عبد الكافي وإبراهيم، 2019)، و(آدم، 2018)، و(Karuti,et.al.,2019)، و(Davis,et.al.,2015)، والذين وجدوا أن هناك أثراً إيجابياً بين المهارات التي يجب توفرها في المحاسب الجنائي، والحدّ من ممارسة الأنشطة غير القانونية في بيئة الأعمال.

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد أثر لإمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (الخبرات) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

أظهرت نتيجة الانحدار المتعدد لوجود علاقة طردية بين الصفات في المحاسب القضائي في كشف ممارسات إدارة الأرباح، وذات دلالة إحصائية، حيث تشير النتيجة إلى أن قيمة (B) بلغت (0.285)، وقيمة (t) هي (4.034)، وذات دلالة إحصائية أقل من (5%)؛ أي أن زيادة المتغير المستقل بنسبة (1%) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع بـ (0.285) وحدة، وبذلك نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على: "يوجد أثر لإمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (الخبرات) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان".

وتعزو الباحثة النتيجة إلى أن المحاسبين القضائيين الأردنيين لديهم الخبرات التي تؤهلهم لممارسة المحاسبة القضائية، وبالتالي تؤدي إلى مساعدتهم في كشف إدارة الأرباح، والتي انعكست إيجاباً.

وجاءت النتيجة متوافقة مع نتيجة دراسة (شعبان، 2016)، و(عبد الله ونور، 2018)، و(آدم، 2018)، والذين وجدوا أن هناك أثراً إيجابياً بين الخبرات التي يجب توفرها في المحاسب الجنائي، والحد من ممارسة الأنشطة غير القانونية في بيئة الأعمال.

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة:

لا يوجد أثر لإمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (الصفات) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

أظهرت نتيجة الانحدار المتعدد لوجود علاقة طردية بين الخبرات في المحاسب القضائي في كشف ممارسات إدارة الأرباح، وذات دلالة إحصائية، حيث تشير النتيجة إلى أن قيمة (B) بلغت (0.214)، وقيمة (t) هي (7.625)، وذات دلالة إحصائية

أقل من (5%)؛ أي أن زيادة المتغير المستقل بنسبة (1%) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع بـ (0.214) وحدة، وبذلك نرفض الفرضية العدمية، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على: "يوجد أثر إيجابية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية (الصفات) في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان".

وتعزو الباحثة النتيجة إلى أن المحاسبين القضائيين الأردنيين لديهم بالصفات الكافية لممارسة المحاسبة القضائية، وأنهم مدركون لأهمية تلك الصفات، وبالتالي تؤدي إلى مساعدتهم في كشف إدارة الأرباح، والتي انعكست إيجاباً.

وجاءت النتيجة متوافقة مع نتيجة دراسة (Salleh and Ab Aziz,2014) (خليل، 2017)، والذين وجدوا أن هناك أثراً إيجابياً بين الصفات التي يجب توفرها في المحاسب الجنائي، والحد من ممارسة الأنشطة غير القانونية في بيئة الأعمال. الفرضية الثالثة:

اعتمد نموذج لاختبار الفرضية الثالثة، بالنموذج التالي للتنبؤ بمتغيرات الفرضية الثالثة:

$$EM = B_0 \pm B_1PFA \pm \varepsilon$$

B_0 : الحدّ الثابت

EM : إدارة الأرباح

PFA : الإجراءات الأنشطة

ε : الخطأ العشوائي

B_1 : معامل الانحدار

لا يوجد أثر إيجابية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط للتعرف على العلاقة بين إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة

في بورصة عمان من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، ويبيّن الجدول رقم (17) تلك العلاقة، وأثر المتغير المستقل في كشف ممارسات إدارة الأرباح.

جدول رقم (18)

نتائج تحليل الانحدار البسيط للفرضية الثالثة

المتغير المستقل	قيمة (β)	قيمة (t)	الدالة الإحصائية
الثابت	1.228	6.109	.000
إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة	0.695	14.334	.000
قيمة (F)	205.464	الدالة الإحصائية لـ F	.000
R	0.843	R^2	0.710
Durbin-Watson	1.658		

يظهر الجدول رقم (18) وجود علاقة قوية وذات دلالة إحصائية لأثر إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، حيث بلغت قيمة (F) (205.464)، وبدلالة إحصائية (0,00)، حيث بلغ (R^2) (71.0%)، والتي تمثل قوة تأثير المتغير المستقل (إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة) في المتغير التابع (كشف ممارسات إدارة الأرباح)، وبذلك نرفض الفرضية العدمية الثالثة، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على: "يوجد أثر إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان".

وتعزو الباحثة النتيجة التي أدت إلى الكشف عن إدارة الأرباح إلى ما يقوم به المحاسبون القضائيون من إجراءات وحسب كل قضية على حدة. أظهرت نتيجة الانحدار البسيط لوجود علاقة طردية بين تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة في كشف ممارسات إدارة الأرباح

وذاذ دلالة إحصائية، حيث تشير النتيجة إلى أن قيمة (B) بلغت (0.695) وقيمة (t) هي (14.334)، وذاذ دلالة إحصائية أقل من 5(%)؛ أي أن زيادة المتغير المستقل بنسبة (1%) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع بـ (0.695) وحدة.

وجاءت النتيجة متوافقة مع نتيجة دراسة (الخالدي، 2014)، و(علي، 2019)، (شيبان، 2019)، و(عبد الكافي وإبراهيم، 2019)، و(آدم، 2018)، و(عبد الله ونور، 2018)، والذين وجدوا أن هناك أثراً إيجابياً بين ممارسة أساليب، وإجراءات، وآليات، وأنشطة المحاسبة الجنائية، والحدّ من ممارسة الأنشطة غير القانونية في بيئة الأعمال.

الفرضية الرابعة:

اعتمد نموذج لاختبار الفرضية الرابعة، بالنموذج التالي للتنبؤ بمتغيرات الفرضية الرابعة:

$$EM = B_0 \pm B_1 MAT \pm \varepsilon$$

B_0 : الحدّ الثابت

EM : إدارة الأرباح

MAT : تقنيات التدقيق الحديثة

ε : الخطأ العشوائي

B_1 : معامل الانحدار

لا يوجد أثر تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط للتعرف على العلاقة بين تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمّان من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، ويبين الجدول رقم (19) تلك العلاقة، وأثر المتغير المستقل في كشف ممارسات إدارة الأرباح.

جدول رقم (19)

نتائج تحليل الانحدار البسيط للفرضية الرابعة

المتغير المستقل	قيمة (β)	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
الثابت	1.803	9.497	.000
تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة	0.560	12.164	.000
قيمة (F)	147.968	الدلالة الإحصائية لـ F	.000
R	0.799	R^2	0.638
Durbin-Watson	1.848		

يظهر الجدول رقم (19) وجود علاقة قوية وذات دلالة إحصائية بين أثر تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، حيث بلغت قيمة (F) (147.968)، وبدلالة إحصائية (0,00)، حيث بلغ (R^2) (63.8%)، والتي تمثل قوة تأثير المتغير المستقل (تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة) في المتغير التابع (كشف ممارسات إدارة الأرباح)، وبذلك نرفض الفرضية العدمية الثالثة، ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على: "يوجد أثر تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان".

وتعزو الباحثة النتيجة التي أدت إلى الكشف عن إدارة الأرباح إلى ما يقوم به المحاسبون القضائيون من تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة، والتي تساعد من حيث الدقة والسرعة في الكشف عن إدارة الأرباح.

أظهرت نتيجة الانحدار البسيط لوجود أثر بين تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة في كشف ممارسات إدارة الأرباح وذات دلالة إحصائية، حيث تشير النتيجة إلى أن قيمة (B) بلغت (0.560)، وقيمة (t) هي (12.164)، وذات دلالة إحصائية أقل من (5%)؛ أي أن زيادة المتغير المستقل بنسبة (1%) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع بـ (0.560) وحدة.

وجاءت النتيجة متوافقة مع نتيجة دراسة (الجبوري والخالدي، 2013) الذي وجد أن هذه التقنيات تعمل على جذب الانتباه نحو البنود التي تظهر سلوكاً غير اعتيادي وغير طبيعي، حيث يتطلب ضرورة التحري عن هذا السلوك للكشف عن الأنشطة غير القانونية، كما جاءت هذه النتيجة متوافقة مع دراسة (البقاعين، 2015)، و(صيام وعبدالله، 2019)، و(قمبر، 2017)، والذين وجدوا أن هناك أثراً إيجابياً بين تطبيق تقنيات المحاسبة، والحد من ممارسة الأنشطة غير القانونية في بيئة الأعمال.

الفرضية الخامسة:

اعتمد نموذج لاختبار الفرضية الخامسة، بالنموذج التالي للتنبؤ بمتغيرات الفرضية الخامسة:

$$EM = B_0 \pm B_1 DVT \pm \varepsilon$$

B_0 : الحدّ الثابت

EM : إدارة الأرباح

DVT : تقنيات التحقق من البيانات

ε : الخطأ العشوائي

B_1 : معامل الانحدار

لا يوجد أثر تطبيق تقنية التحقق من البيانات في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط للتعرف على العلاقة بين تطبيق تقنية التحقق من البيانات، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، ويبين الجدول رقم (20) تلك العلاقة، وأثر المتغير المستقل في كشف ممارسات إدارة الأرباح.

جدول رقم (20)

نتائج تحليل الانحدار البسيط للفرضية الخامسة

المتغير المستقل	قيمة (β)	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
الثابت	2.172	11.108	.000
تطبيق تقنية التحقق من البيانات	0.476	9.929	.000
قيمة (F)	98.589	الدلالة الإحصائية لـ F	.000
R	0.735	R^2	0.540
Durbin-Watson	2.355		

يظهر الجدول رقم (20) وجود علاقة قوية وذات دلالة إحصائية بين أثر تطبيق تقنية التحقق من البيانات، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، حيث بلغت قيمة (F) (98.589)، وبدلالة إحصائية (0,00)، حيث بلغ (R^2) (54.0%)، والتي تمثل قوة تأثير المتغير المستقل (تطبيق تقنية التحقق من البيانات) في المتغير التابع (كشف ممارسات إدارة الأرباح)، وبذلك نرفض الفرضية العدمية الثالثة، ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على: "يوجد أثر تطبيق تقنية التحقق من البيانات في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان".

وتعزو الباحثة النتيجة التي أدت إلى الكشف عن إدارة الأرباح إلى ما يقوم به المحاسبون القضائيون من تطبيق التقنيات التحقق من البيانات، والتي تساعد من خلال العلاقات بين البيانات التي يتم التحقق منها وتحليلها ومقارنتها بشكل دقيق في الكشف عن إدارة الأرباح.

أظهرت نتيجة الانحدار البسيط لوجود أثر بين تطبيق تقنية التحقق من البيانات في كشف ممارسات إدارة الأرباح وذات دلالة إحصائية، حيث تشير النتيجة إلى أن قيمة (B) بلغت (0.476)، وقيمة (t) هي (9.929)، وذات دلالة إحصائية أقل من (5%)؛ أي أن زيادة المتغير المستقل بنسبة (1%) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع بـ (0.476) وحدة.

وجاءت النتيجة متوافقة مع نتيجة دراسة (الجبوري والخالدي، 2013) الذي وجد أن هذه التقنيات تعمل على جذب الانتباه نحو البنود التي تظهر سلوكًا غير اعتيادي وغير طبيعي، حيث يتطلب ضرورة التحري عن هذا السلوك للكشف عن الأنشطة غير القانونية، كما جاءت هذه النتيجة متوافقة مع دراسة (البقاعين، 2015)، و(صيام وعبدالله، 2014)، و(قمبر، 2017)، والذين وجدوا أن هناك أثرًا إيجابيًا بين تطبيق تقنيات المحاسبة، والحد من ممارسة الأنشطة غير القانونية في بيئة الأعمال.

2.4 نتائج الدراسة:

يأتي هذا الفصل بعد مناقشة الفرضيات بالفصل السابق لعرض أهم النتائج والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، بالإضافة إلى التوصيات في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

نتائج الدراسة:

أظهرت النتائج وجود علاقة تفسيرية قوية دالة إحصائيًا بين تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية، والكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

1. أظهرت النتائج وجود أثر موجب ذي دلالة إحصائية لإمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية، سواء كانت البحث والتحري، أو البحث القانوني في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

2. أظهرت النتائج وجود أثر موجب ذي دلالة إحصائية لإمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية، سواء كانت من ناحية المهارات، أو من الخبرات، أو الصفات التي يتمتع بها المحاسب القضائي في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

3. أظهرت النتائج وجود أثر موجب ذي دلالة إحصائية لإمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

4. أظهرت النتائج وجود أثر موجب ذي دلالة إحصائية لإمكانية تطبيق تقنيات التدقيق الحديثة في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.
5. أظهرت النتائج وجود أثر موجب ذي دلالة إحصائية لإمكانية تطبيق تقنيات التحقق من البيانات في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

5.4 التوصيات:

1. السعي إلى توفير البيئة المناسبة للمحاسبة الجنائية بتوفير متطلباتها ومقوماتها من قبل المنظمات المهنية المسؤولة.
2. العمل على عقد الدورات والندوات التي تسعى وتعنى بتطوير المحاسبة الجنائية.
3. العمل على تطوير مهارات وخبرات المحاسب الجنائي ليقدم المساعدة ويدعم بيئة التقاضي.
4. ضرورة إدراج المحاسبة الجنائية ضمن المناهج التعليمية في الجامعات الأردنية بما تحفقه من مزايا كثيرة في مكافحة الغش.
5. السعي إلى زيادة الأبحاث في مجال المحاسبة الجنائية.
6. ضرورة قيام المحاسبين القانونيين بالاستعانة بتطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية للاستفادة منها عند إجراء عمليات التدقيق.
7. ضرورة إدراك أهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في إجراء الخدمات المهنية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية.
8. السعي إلى رفع الوعي لدى القائمين على الشركات المساهمة العامة الأردنية حول دور تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

المراجع

المراجع العربية:

- إبراهيم، الهادي وهارون، مصطفى. (2016). "المحاسبة القضائية ودورها في الحدّ من ممارسة إدارة الأرباح- سوق المال في الخرطوم". مجلة مركز المستنصرية للدراسات العربية والدولية، 55(55)، 204-255.
- أبو المكارم، وصفي. (2004). "دراسة متقدمة في مجال المحاسبة المالية". ط2، دار الجامعة الجديدة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
- أبو حشيش، هشام جميل. (2013). "دور المحاسب الجنائي في الحدّ من ممارسات الفساد المالي" ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي المهني الدولي العاشر، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.
- أبو عجيلة، عماد، وحمدان، علام. (2010). "أثر جودة التدقيق في الحدّ من إدارة الأرباح". المجلة العربية للعلوم الإدارية. 17(2)، 277-319.
- أبو زيد، أبو زيد ومحمد مصطفى، محمد. عبد المنعم. (2020). "إدارة الأرباح من منظور الضريبة المؤجلة. جمعية إدارة الأعمال العربية، كلية التجارة، جامعة عين شمس. المجلد 168، 63-80.
- أحمد، خالد محمد علي. (2013). "دور المحاسبة القضائية في الحدّ من ممارسات الفساد المالي". ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر.
- أحمد، صفوان عبد المنعم أرباب. (2017) "دور المحاسبة القضائية في زيادة جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على ديوان المراجع القومي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
- آدم، صالح حامد محمد علي. (2019). "دور جودة التحاسب الضريبي في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية، مجلة الدّراسات العليا، جامعة النيلين، كلية الدّراسات العليا، مجلد14، العدد54، 237-255.
- آدم، عثمان أحمد. (2018). "المحاسبة القضائية وأثرها على مصداقية التقارير المالية: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة بولاية

الخرطوم. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

إسماعيل، عصام عبد المنعم أحمد. (2015). "أثر حجم الشركة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية" مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد2، 644-681. اشميلية، ميلاد والطرلي. محمد (2020). "إدراك المراجع الليبي لأساليب إدارة الأرباح: دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الخارجية"، مجلة آفاق اقتصادية، كلية الاقتصاد والتجارة، العدد12، 84-102.

الأشقر، هاني محمد، (2010). إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى التأثير بحجم الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

البقاعين، نسرين عصام عايد (2015). أثر تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن عمليات الاحتيال والغش في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية "رسالة ماجستير غير منشورة، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن.

التميمي، عباس حميد والساعدي، حكيم حمود (2015). "إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، الطبعة الأولى، المنهل للنشر. الجبوري، نصيف والخالدي، صلاح. (2013). "دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي". مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 19(70) 457-473.

الجليلي، مقداد أحمد. (2012). المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق مجلة تنمية الرافدين، 34(107)، 9-21.

الحاج علي، عبير بكري سر الختم. (2019). "دور المحاسبة القضائية في التدقيق والتحكيم المالي في المملكة العربية السعودية، *المجلة العالمية للاقتصاد والتجارة*، جامعة الملك خالد، السعودية، مجلد6، عدد3.

الخالدي، ناهض نمر محمد. (2014). "دور المحاسبة القضائية في مواجهة المحاسبة الإبداعية والحدّ من آثارها على القوائم المالية"، *مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات*، مجلد6، العدد6، 9-50.

السعد، صالح عبد الرحمن. (2013). "المحاسبة القضائية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية (استكشافية)، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز*، 27(1)، 3-94.

السيبي، نجوى أحمد. (2006). "دور المحاسبة القضائية في الحدّ من ظاهرة الغشّ في القوائم المالية: دراسة ميدانية *"المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، عدد1، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

الشبيب، رندة والعديم. خالد. (2019). "مدى أخلاقية إدارة الأرباح: دراسة استطلاعية، *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال*. مركز رفاة للدراسات والأبحاث، جامعة الملك سعود، السعودية، مجلد6، العدد1، 62-80.

الطيبشات، راما والدليمي. خليل. (2017). "المحاسبة القضائية ودورها في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين"، *مجلة الكلية الإسلامية*، جامعة إربد، الأردن، مجلد42، عدد37.

العمري، محمد فيصل محمود. (2017). "دور الحكومة الشرعية في الحدّ من إدارة الأرباح: دراسة ميدانية في البنوك الإسلامية العاملة في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جرش، الأردن.

الكبيسي، عبد الستار وحنا، نسيم يوسف وجميل، رافي نزار. (2016). "تفعيل دور المحاسبة القضائية في الحدّ من المنافسة والاحتكار الاقتصادي في ضوء قانون المنافسة والاحتكار الاقتصادي في العراق. *المجلة العربية للإدارة*، 36(2)، 349-366.

الكبيسي، عبد الستار. (2016). "دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي الأردني". *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، 12(1)، 1-29.

اللوزي، خالد محمد. (2013). "أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم. دراسة اختيارية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، عمان، الأردن.

المنوفي، ريهام السيد علي. (2011) دور المحاسبة القضائية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات: دراسة نظرية ميدانية". *مجلة البحوث المالية والتجارية*، 1(1)، 70-97.

جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين. (2020). متاح على الموقع <http://jacpa.org.jo>

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*، 5(1)، 197-236.

راضي، محمد سامي. (2011). موسوعة المراجعة المتقدمة "مراجعة استقصائية قضائية، مراجعة الأداء البيئي، مراجعة حوكمة الشركات، جودة الشركات". ط1. دار التعليم الجامعي. الإسكندرية. مصر.

زغارير، ياسر وعبد المنعم، أسامة وعثمان، محمد. (2016). "أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحدّ من التهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة الصناعية العامة الأردنية- دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الأردنيين. *المجلة الدولية للبحوث الإسلامية والإنسانية المتقدمة*، 6(3)، 1-32.

زغود، تير. (2019). "تأثير خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح: دراسة اختيارية على عينة من شركات المساهمة العامة الأردنية بالجزائر من الفترة

2015-2016، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، مجلد 6، عدد2، 1-16.

سعد الدين، إيمان محمد. (2010). دراسة تحليلية للمحاسبة الابتداعية ودور المحاسب القضائي في مواجهتها بالتطبيق على قطاع تكنولوجيا المعلومات المصري. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، 49(75)، 255-306.

شعبان، إنعام عثمان. (2016). "مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية من وجهة نظر مدققي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدى وزارة العدل ونقابة المحاسبين بقطاع غزة". رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

شنقراوي، مصطفى وبابكر، بشير. (2016). "المحاسبة القضائية في بعض البلدان العربية الواقع والطموحات". مجلة الدراسات العليا - جامعة النيلين، 4(14)، الخرطوم، السودان 69-85.

شيبان، محمد أحمد. (2019)، "المحاسبة القضائية ودورها في ترشيد ممارسات إدارة الأرباح: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي بالسودان، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مجلد 14، العدد55، 51-66.

صيام، زكريا وعبدالله منى (2019). "أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين" المجلة العالمية للاقتصاد والتجارة، الجامعة الهاشمية، الأردن، مجلد7، العدد2، 199-225.

عارم، سعد وال حسن، علي. (2016). "المحاسبة القضائية والحدّ من الفساد والإداري في المملكة العربية السعودية دراسة تطبيقية على منطقة عسر" مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، المجلد الأول، العدد الثالث ، 46، المملكة العربية السعودية، عسير، 41-75.

عبد الكافي، أشرف وإبراهيم. طاهر. (2019). "دور المحاسبة القضائية في الحدّ من الفساد المالي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والمحاسبين القضائيين"، مجلة الدراسات الاقتصادية، جامعة سرت، كلية الاقتصاد، مجلد2، العدد4، 118-149.

عبد الله، منى علي حسن (2017). "أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن.

عبد الله الزين عبد الله بابكر ونور، عادل صلاح الدين محمد. (2018) "مدى شمولية مجالات المحاسبة القضائية للحد من ممارسات الفساد المالي": دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالسودان. مجلة الدراسات العليا. 11(44)، 86-113.

عثمان، فارس ونور. عادل (2017). "مدى فعالية أساليب المحاسبة القضائية في الحدّ من ممارسات الفساد المالي: دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالسودان، مجلة كلية التجارة العلمية، جامعة النيلين، العدد5، 268-290.

علي، عالية صبحي سعيد. (2019). "استخدام أساليب وأدوات المحاسبة القضائية في فضّ النزاعات المالية بين الشركاء من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني" رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة العلوم الإسلامية، عمّان، الأردن.

علي، هه لكورد محمد. (2020). "أثر تفعيل المحاسبة القضائية في توثيق البيئة المالية والمحاسبية، مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع، كلية الإمارات للعلوم التربوية، العدد55، 266-282.

غنيم، محمود رجب يس. (2014). "نحو إطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغشّ في البيئة المصرية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس كلية التجارة. 4(4)، 137-228.

فودة، السيد أحمد محمود. (2017). "العلاقة بين سيولة الأسهم وإدارة الأرباح: دراسة اختبارية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية. كلية التجارة، مصر، مجلد عدد2، 262-339.

قمبر، جميلة سعيد. (2014). "قياس مدى إدراك أهميّة المحاسبة الجنائية وضرورة دمجها في مناهج التعليم العالي لدى أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الليبية بالمنطقة الغربية". *المجلة الجامعة*، 1(16)، 213-242.

قنديل، ربا إبراهيم. (2014) "المهارات المطلوبة من المحاسبين القانونيين الأردنيين لممارسة المحاسبة القضائية. رسالة ماجستير غير منشورة كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا.

مطاحن، ريم (2015). *المحاسبة القضائية في إطار مهام الرقابة المالية العليا لديوان المحاسبة في الأردن*. أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمّان، الأردن.

مطلبك، الدوري زكريا وأحمد، داليا عبد الحسين. (2017). "دور التنقيب عن البيانات في زيادة أداء المنظمة: دراسة تحليلية في المصرف الصناعي"، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، بغداد، مجلد3، العدد48، 40-62.

ياحمي، آدم وعبد الرحمن، عبد الرحمن. (2018). "مؤهلات وأساليب المحاسب القضائي ودورها في الحدّ من الفساد المالي في الشركات الصناعية الليبية. *مجلة الدراسات العليا - جامعة النيلين* ، 11(42)، 265-291.

المراجع الأجنبية:

- Akely, Nermin. (2012) Forensic Accounting Training: A proposal For Turkey, *procedia-Social and Behavioral Sciences* 55,77-86.
- Alabdullah, Tariq& Yahya, sorfi. (2014). The Role of forensic Accounting In Reducing Financial corruption: A Study In Iraq, **International Journal Of Business And Management**, vo1.9, no.1,26-34.
- American Institute of certified public Accountants (AICPA).2005, **Private company financial Reporting Taskforce Report**, New York, Available at: www.aicpa.org.
- Arakan, T. (2015)."The Effects of Earning Management Techniques, Net Income and Cash Flow on Stock Price" *Zeszyty Uniwersytetu Szczecinskiego. Finanse. Rynki finansows. Ubezpieczenia*, 74 (2) , 245-258.
- Arokiasamy I. and Cristal, lee S.,2009, Forensic Accounting: public acceptance towards occurrence of Fraud detection, **International Journal of Business and management**, vo1.4, No.4, pp.145-160.
- Bhasin, M.L. (2007). **Forensic accounting: A New paradigm for Niche consulting. Accounting and Auditing, the chartered Accountant** ,1000-1010.
- Blessing. I.N. (2015). Empirical Analysis on the Use of forensic Accounting Techniques in curbing creative Accounting. **International Journal of Economies, commerce and management**, 3(1),1-15.
- Clikeman, P.M. (2003)"Where auditors fear to tread: internal auditors should be proactive in educating companies on the perils of earnings management and in searching for signs of its use "**Internal Auditor**,60(4),75-79.
- Davis, c, Farrell, R., & Ogilby, s, (2015). characteristics and skill of the forensic accountant. American institute of certified public accountant. FVS. Section. AICPA.
- Dechow, P.M., Sloan, R.G., & Sweeney, A.P(1995)"Detecting earning management "**Accounting review** ,70(2),193-225.
- Dreyer, K. (2014). A History of Forensic Accounting. Honors projects, Grand valley State University. Available at: <http://scolarwork.gvsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1339&context=honorsprojects/296/>.
- Enofu, A.O& Ekpulu, G.A (2015). Forensic Accounting And Corporate Crime Mitigation, **European Scientific Journal**, vo1.II, no.7,167-185.
- Ghosh, I & Banergie, K.K. (2011). Forensic Accounting -Another feather in the Hat of Accounting, **The Chartered Accountant Journal. volume** 60, No.4,568-571.

- Grippo, Frank, (2003), Introduction to forensic Accounting. **The National public Accountant**, USA.
- Hopwood, W. S, leiner, J.J., &young, G.R (2008). **Forensic Accounting. McGraw-Hill /Irwin**. First Edition.
- Karuti, j, Mwaniki, G., & kingoriah, G, (2019) Forensic Accounting Skills and fraud control in county governments in Kenya :Evidence from counties in MT. **Kenya Region International Journal of Economics , commerce and Management** ,7(6),324-341
- Mehta G. S; Mathur, Tarun; "preventing Financial Fraud Through Forensic Accounting" **Journal of the Institute of chartered Accountants of India**; vol 55, No10.April2007.
- Mohanram, P.S. (2003)."How to manage earning management ". **Accounting World**,10(1),1-8.
- Mulford, Charles W .and Comiskey, Eugene E, (2002),"**The Financial Number Game Detecting Creative Accounting Practices**" John Wiley and Sons , Inc ,new jersey.
- Okunbor, J.A. and Obaretin, O.,2010, Effectiveness of the Application of Forensic Accounting services in Nigeria, Organizations, **AAU Journal of management Sciences**, vol.1, No.1.pp0171-184.
- Olugbenga, Aribaba (2013) "Application of forensic Accounting: A study of companies in Nigeria", **Academic Journal of Interdisciplinary Studies**, V.2, N.2.
- Opiyo, John. (2017). **The Role OF Forensic Accounting Services In Fraud mitigation Among Kenyan public Institutions- ACASE OF Parastatals In Kenya**, published Master Thesis, school of Business, university of Nairobi, Kenya.
- Owojori, A. A& Asaolu, T.O. (2009). The Role of Forensic Accounting In Solving The Vexed Problem of Corporate World, **European Journal OF Scientific Research**, ISSN 1450-216X, VO1.29, no.2,183-189.
- Oyedokun, Godwin (2015)"**Forensic Investigation and Forensic Audit methodology in a computerized work Environment** "The chartered Institute of Taxation of Nigeria.
- Panigrahi, P.k, "**Discovering Fraud in Forensic Accounting using Data mining Techniques** "The Chartered Accountant, p (1426-1430), April2006.
- Parfet, W.U. (2000) "**Accounting subjectivity and earning management: A paper perspective** "Accounting Horizons,14(4),481-488.
- Rahman, M.M., Moniruzzam, M., &Sharif, M.J. (2013)."Techniques motives and controls of earning management "**International Journal of Information Technology and Business Managemant**,11(1),22-34.

- Salleh, k., & Ab Aziz, R. (2014) Traits, skills and ethical values of public sector forensic accountant: an empirical investigation. **Procedia-social and Behavioral Sciences**,145,361-370.
- Schoroeder, R.G., Clark, M. W.,&Cathey,J.M. (2015) **Financial accounting theory and analysis :text reading and cases** .Hoboken , New Jersey :Johan Wiley& Sons I, united States of America.
- Sekaran, U.and. Bougie, R.,2013 **Research Method for Business**.1st ed Chichester: Wiley.
- Singleton, T.W, singleton, A.J. (2010) **Fraud Auditing and forensic Accounting** .4thEdition, John Wiley and Sons Inc.
- Slot, J. (2012) **An Evaluation of The Forensic Accountant`s Role In Criminal law proceeding**, published Doctoral Dissertation, Potchefstroom campus of the North -west University, South Africa.
- Smith, G. Stevenson. (2015). The past, present, And Future Of Forensic Accounting, Anniversary **The CPA Journal**,16-21.
- Zysman, Alan. (2010)"**Forensic Accounting Demystified**".
- Zysman, Alan.(2011)what you know about Forensic Accounting , www.Forensicaccountinginformation.com.

الملحق (أ)
الاستبانة



جامعة مؤتة كلية الأعمال

السيدات والسادة المحترمين

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

يسرني أن أقدم لكم الاستبانة المرفقة والتي تتضمن الكثير من الأسئلة والتي تسعى وتهدف إلى إنجاز واستكمال دراسة علمية بعنوان "أثر تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان" استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من كلية الأعمال / جامعة مؤتة وبحكم طبيعة عملكم المرتبط بموضوع الرسالة فإن الباحثة ترحو منكم التكرم والتلطف بالإجابة عن الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة شاكرة لكم اجابتم وحسن تعاونكم بالبحث العلمي وتسير مهمة الباحثة في إجراء الدراسة الميدانية. ويرجى مراعاة الدقة عند اختياركم للإجابة والتي تعكس الأثر الملموس على دقة نتائج الدراسة، علماً ان الباحثة تؤكد لكم انه سوف يتم التعامل بسرية تامه مع جميع المعلومات الواردة وانه سوف يتم استخدامها لأغراض البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

الباحثة

روان عماد الحجاج

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

1-العمر

اقل من (25)

من (25) إلى (35) سنة

أكثر من (35) سنة إلى (45) سنة

أكثر من (45) إلى (55)

أكثر من (55)

2-المستوى التعليمي:

بكالوريوس

ماجستير

الدبلوم المتوسط

دكتوراه

أخرى.....

3-سنوات الخبرة الوظيفية:

اقل من (5) سنوات

من (5) سنوات إلى (10) سنوات

أكثر من (10) سنوات إلى (15) سنة

أكثر من (15) سنة إلى (20)

أكثر من (20)

4- التخصص العلمي:

محاسبة

علوم مالية ومصرفية

إدارة أعمال

أخرى.....

5- الشهادات المهنية:

CIA

JCPA

لا يوجد

أخرى

6- عدد الدورات التدريبية والمؤتمرات العلمية التي تم الالتحاق بها ومشاركتها في مجال المحاسبة الجنائية او إدارة الأرباح.

1-2 دورة او مؤتمر

3-6 دورة او مؤتمر

أكثر من 6 دورات او مؤتمرات

لا يوجد

القسم الثاني: قياس متغيرات الدراسة

الرجاء وضع (√) أمام مستوى الموافقة المناسبة لحضرتكم:

أولاً: إمكانية توفير متطلبات تطبيق المحاسبة الجنائية.						
خدمة البحث والتحري						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في جمع الأدلة الملائمة والمناسبة لفض النزاعات ذات العلاقة بالأنشطة غير القانونية.					
2	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري على تحديد طبيعة الأدلة التي يعتمد عليها لفض النزاعات ذات العلاقة بالأنشطة غير القانونية.					
3	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في تقديم خدمة التحري الجنائي لإعداد التقارير الجنائية.					
4	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في الكشف عن حدوث عمليات الاحتيال الفعلية.					
5	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في تقديم خدمة حل منازعات عمليات الشراكة والمساهمين.					
6	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في تقديم الخدمات ذات العلاقة بالادعاءات الشخصية.					
7	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في الكشف عن الأطراف المشاركة في عملية الاحتيال					
8	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في تقديم الخدمات ذات العلاقة في توقف العمل.					
9	يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في تقييم الخسائر الاقتصادية نتيجة لانتهاك براءة الاختراع والعلامة التجارية.					

					يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في فض النزاعات ذات الصلة بقضايا الإفلاس او التصفية او خرق العقود.	10
					يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في حل القضايا ذات العلاقة في الجرائم الإلكترونية والتي تحصل في البيئة الرقمية.	11
					يساعد تقديم خدمة البحث والتحري في تقييم الخسائر التي تحصل نتيجة النزاعات بعد الاستحواذ.	12
					يساعد تقديم خدمة البحث والتحري بفض النزاعات ذات العلاقة في عمليات غسل الأموال والاختلاس والرشوة والتزوير.	13
خدمة البحث القانوني						
					يساعد تقديم خدمة البحث القانوني على توفير خدمة الشاهد والتي من خلالها يستطيع المحاسب الجنائي القيام بالإجراءات القانونية أمام قاضي التحقيق.	1
					يساعد تقديم خدمة البحث القانوني على توفير خدمة الشاهد الخبير التي يستطيع المحاسب الجنائي من خلالها إبداء رأيه في القضية موضع النزاع.	2
					يساعد تقديم خدمة البحث القانوني على توفير خدمة الاستشارة التي يتمكن من خلالها المحاسب الجنائي من إبداء رأيه فيما يتعلق في الحقائق والقضايا الخاصة موضع النزاع.	3
					يساعد تقديم خدمة البحث القانوني على توفير أدلة يتم من خلالها مقاضاة مرتكبين عمليات الاحتيال.	4
					يساعد تقديم خدمة البحث القانوني على تقديم	5

					أدلة فيما يتعلق في المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية والدعاوى الجنائية.
					6 يساعد تقديم خدمة البحث القانوني على توفير أدلة تساهم في وضع استراتيجية للحد من عمليات الاحتيال المالي.
ثانيا: مدى إمكانية توفر مقومات تطبيق المحاسبة الجنائية:					
إلى أي مدى ترى توفر المهارات التالية:					
					1 وجود مهارات كافية للقيام بالتحليل الاستنتاجي وذلك من خلال طرح أسئلة مهنية محددة.
					2 وجود مهارات كافية لتقييم الأعمال والحصول على التقييم العادل في عملية الإدارة والجوانب القانونية.
					3 وجود مهارات كافية لامتلاك أساليب فعالة ذات العلاقة بعملية التحقيق والتحري المالي.
					4 وجود مهارات كافية للاتصال الفعال لعرض النتائج وتوصيلها إلى الجهات المعنية.
					5 وجود مهارات كافية لاستخدام أدوات التحليل والقياس المختلفة للوصول الي النتائج وربطها بالمسببات
					6 وجود مهارات كافية لإجراء مقابلات والاتصالات بالشكل الشفوي والكتابي مع الأطراف ذات الصلة.
					7 وجود مهارات كافية للاتصال الفعال للتمكن من عرض أدلة الإثبات والتقارير أمام الجهات القضائية.
					8 وجود مهارات كافية لأداء الأعمال في بيئة الفريق الواحد إمكانيات توفير مهارات.
					9 وجود مهارات كافية لفحص الأدلة الإلكترونية واكتشافها للحد من الاحتيال المالي في بيئة

					الأعمال الإلكترونية.
					10 وجود مهارات كافية للقدرة على التحري والتحقيق وتحليل البيانات المالية وتوثيقها وتفسيرها.
					11 وجود مهارات كافية لإدارة المخاطر وضبط عمليات الاحتيال المالي باكتشافها والافصاح عنها بالتقارير المالية.
إلى أي مدى ترى توفر الخبرات:					
					1 إمكانية توفر الخبرات المناسبة لاكتشاف عمليات الغش والاحتيال والتلاعب.
					2 إمكانية توفر الخبرة المناسبة في نظم الرقابة الداخلية.
					3 إمكانية توفر الخبرات المناسبة للإلمام بالتشريعات والإجراءات القانونية ذات العلاقة بالأمور المحاسبية والقانونية.
					4 إمكانية توفر الخبرات المناسبة للإلمام بالمعايير المحاسبية الدولية.
					5 إمكانية توفر الخبرات المناسبة للإلمام بمعايير التدقيق.
					6 إمكانية توفر الخبرات المناسبة في استخدام البرمجيات الحديثة ذات العلاقة في التدقيق.
					7 إمكانية توفر الخبرات المناسبة للإلمام في مجال القانون التجاري او قانون العقوبات او القانون المدني او قانون الاجرام.
					8 إمكانية توفر الخبرات التدريبية المناسبة في مجال المحاسبة الجنائية.
					9 إمكانية توفير الخبرات في مزاولة شهادة المحاسب القانوني المعتمد.
إلى أي مدى ترى توفر الصفات التالية:					

					1	يمتلك المحاسب الجنائي صفات تؤهله للعمل ضمن فريق.
					2	يمتلك المحاسب الجنائي سرعة البديهة والاهتمام في التفاصيل.
					3	يمتلك المحاسب الجنائي الثقة والمثابرة والإصرار على أداء الأعمال.
					4	يمتلك المحاسب الجنائي القدرة على الإبداع والابتكار والتأقلم مع طبيعة المهمة.
					5	يمتلك المحاسب الجنائي الاستقلالية عند أداء المهام المختلفة.
					6	يمتلك المحاسب الجنائي القدرة على تمالك النفس والالتزام بالهدوء عند مناقشة تفاصيل الدعاوى الجنائية.
					7	يمتلك المحاسب الجنائي الصفات التي تؤهله بالحرص على الصالح العام والالتزام بالأخلاق والنزاهة.
					8	يمتلك المحاسب الجنائي حب الاطلاع والبحث والاستكشاف.
					9	يمتلك المحاسب الجنائي الميل للشك المهني والعمل بثبات تحت الضغوط.
ثالثاً: مدى إمكانية تطبيق الإجراءات الأنشطة المتعلقة بالمحاسبة الجنائية كمهنة مستقلة:						
					1	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية بشكل مستقل وفعال عن مدقق الحسابات.
					2	تساهم أنشطة المحاسبة الجنائية بمساعدة المحاسب القانوني على إبداء رأيه.
					3	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية بشكل مستقل وفعال عن قرارات الإدارة.

					4	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية لتحديد حجم الانحرافات في البيانات المالية.
					5	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية للكشف عن الانحرافات ذات الأثر السلبي على البيانات المالية.
					6	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية لتحديد حجم المخاطر والتي تؤثر سلباً على أداء الشركة.
					7	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية لتحديد مدى استمرارية الشركة على المدى الطويل.
					8	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية المتمثلة في قيامه بجمع البيانات وتحليل المعلومات والقيام في إعداد التقارير.
					9	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية للإفصاح للعميل عن الحالات التي قد تهدد فيها استقلالية المدقق.
					10	يمارس المحاسب الجنائي استقلالية المحاسبة الجنائية وذلك بقيام بتفويض جزء من التكليف للمؤهلين من مساعديه وان يستمر بالإشراف عليها.
					11	يمارس المحاسب الجنائي إجراءات المحاسبة الجنائية باستخدام مفهوم الشك المهني للمعلومات ذات الصلة بكل تكليف وتحليلها وتقييمها.
					12	يساعد تطبيق أنشطة المحاسبة الجنائية على تقليص فجوة التوقعات بين المحاسبين القانونيين وأصحاب المصالح وذلك برفع كفاءة

					المحاسبين القانونيين.
					يساعد تطبيق أنشطة المحاسبة الجنائية على مساعدة سلطة القضاء بتصميم سياسات وبرامج تقلل وتحد من عمليات الاحتيال المالي.
					يساعد تطبيق أنشطة المحاسبة الجنائية على مساعدة المحاسب القانوني وهو بصدد إبداء رأيه في تقرير الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية.
تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (تقنية التدقيق الحديثة)					
					1 يتم تدقيق المستندات والفواتير لعمليات الشراء للتأكد من إثبات صحته باستخدام الحاسوب.
					2 تحديد واكتشاف تلاعب الإدارة في التدفقات النقدية للشركة باستخدام الحاسوب.
					3 تخفيض تكاليف العمل وتقليل ساعات العمل اليدوي باستخدام الحاسوب.
					4 اختبار تفاصيل الصفقات الأرصدة بشكل أوسع واشمل باستخدام الحاسوب.
					5 تحديد أوجه التضارب والتقلبات الكبيرة في العمليات المالية باستخدام الحاسوب.
					6 الكشف عن مواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية للشركات باستخدام الحاسوب.
					7 إنجاز عمليات التدقيق وتحليل البيانات بشكل أفضل باستخدام الحاسوب.
					8 زيادة دقة الرقابة على المخزون واكتشاف التلاعب فيه باستخدام الحاسوب.
تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية (تقنية التحقق من البيانات)					
					1 البحث عن روابط منطقية بين البيانات التي يتم تدقيقها.
					2 البحث في أكبر كمية ممكنة من البيانات بحثاً عن معلومات غير متوقعة.

					القيام بتحليل الاختلافات واستنتاج التباين بين البيانات.	3
					تحديد البنود الشاذة والتي تحتاج لمزيد من البحث حولها.	4
					الكشف عن وجود حالات تزوير من عدمها.	5
					تزويد المدقق بأدوات مساعدة للكشف عن وجود تلاعب في البيانات المالية.	6
					الكشف عن وجود الانحرافات في البيانات المالية.	7
					البحث في أكبر كمية ممكنة من البيانات بحثاً عن معلومات جديدة خفية.	8
كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان						
					استخدام التقديرات المحاسبية يزيد من درجة تعرض الحسابات للغش والسرقة وفرص حدوثها.	1
					اللجوء للممارسة التقديرات المحاسبية يعمل على تعديل تاريخ الأخطاء لحساب معين.	2
					يؤدي الاعتماد على ممارسة التقديرات المحاسبية إلى صعوبة تحديد الكميات والقيم في السجلات المحاسبية.	3
					ممارسة الاعتراف بالإيرادات تمكن من تقدير المردودات المستقبلية بدرجة معقولة.	4
					تقوم الشركة بتحريف الأرباح الفعلية ولا تظهرها بشكل صحيح في القوائم المالية خلال فترة زمنية معينة وتقوم بتدويرها لفترات لاحقة لتقليل نسبة الأرباح الفعلية.	5
					يجب على الشركة معالجة جميع المصروفات التي تتحملها نتيجة الاستحواذ من أتعاب وعمولات ومصاريف تسجيل الأسهم وغيرها باعتبارها مصروفات عادية ترحل لمخصص الدخل.	6

					7	سوء استخدام الأهمية النسبية يؤدي إلى وجود تحريفات متعمدة كالغش أو التصرفات غير القانونية من جانب العميل.
					8	اللجوء لاستخدام الأهمية النسبية يزيد من التأثير المحتمل للتحريفات والأخطاء على التزام الشركات بالتعاقدات والقوانين.
					9	استخدام الأهمية النسبية يزيد من المخاطر الناتجة من وجود أخطاء وتحريفات غير مكتشفة.
					10	لدى كل شركة طريقة خاصة في معالجة المشاكل المحاسبية الناتجة عن عملية الاستحواذ (تحديد قيمة الشراء وإثباتها، إثبات مصروفا الشراء، الأرباح المتحققة جراء الاستحواذ).
					11	امتلاك المحاسب الجنائي قدرات على التحري والتحقيق وتحليل البيانات يسهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.
					12	تبني خدمة البحث والتحري في جمع الأدلة يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
					13	امتلاك المحاسب الجنائي خبرات قانونية يسهم في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.
					14	امتلاك المحاسب الجنائي أساليب ومهارات لتحليل وقياس العمليات المحاسبية يسهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.
					15	التوسع في تقديم خدمات للعملاء (الخدمات المحاسبية) يسهم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

الملحق (ب)
شهادة تدقيق وترجمة

مكتبة التقوى للخدمات الطلابية - جامعة مؤتة - البوابة الشمالية

لمن يهمه الأمر

شهادة تدقيق أو إعادة صياغة

تشهد إدارة مكتبة التقوى بأن الطالبة روان عماد علي الحجاج والمعنونة ب: " أثر تطبيق المحاسبة الجنائية في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان " قد دُقت تدقيقاً لغوياً ونحوياً وإملائياً وتم ترجمة الملخص وتم تنسيقها حسب الأصول المعتمدة لكلية الدراسات العليا في جامعة مؤتة

الإدارة مكتبة التقوى

الختم المعتمد

المعلومات الشخصية

الاسم: روان عماد علي الحجاج

التخصص: الماجستير في المحاسبة

الكلية: إدارة الأعمال

سنة التخرج: 2020