

دور تقنيات المحاسبة القضائية  
في الحد من ممارسات إدارة  
الأرباح في القوائم المالية (دراسة  
ميدانية على عينة من شركات  
المساهمة العامة المدرجة في  
سوق الخرطوم للأوراق المالية)

إعداد:

د. شيرين مامون سيداحمد

أستاذ مشارك - الجامعة الإسلامية بمينيسوتا

sherienmamoun@gmail.com

د. محمد قرشي الزين حسن

أستاذ مساعد - الجامعة الإسلامية بمينيسوتا

mo.qurashi@hotmail.com

## المستخلص

تناولت الدراسة دور تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية لشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية. تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: ما هو دور تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية لشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية؟ ويتفرع منه الاسئلة الفرعية التالية ما هو دور تقنية التنقيب عن البيانات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية؟ ما هو دور تقنية استخدام تكنولوجيا المعلومات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية؟ هدفت الدراسة إلى اختبار دور تقنية التنقيب عن البيانات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية، ومعرفة دور تقنية استخدام تكنولوجيا المعلومات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية. اختبرت الدراسة الفرضية الرئيسية التالية: يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية. وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية: يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتقنية التنقيب عن البيانات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية، يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتقنية استخدام تكنولوجيا المعلومات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم اختبار بيانات الدراسة من واقع بيانات الدراسة الميدانية والتي تم جمعها عبر (٣٠٣) إستبانة بنسبة إستجابة بلغت (٨٧٪) من جملة الاستبانات الموزعة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها تستخدم شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض استخدام البيانات والوصول إليها بشكل سريع والإفصاح عنها، تحاول شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم

للأوراق المالية الإستفادة من تقنية التنقيب عن البيانات في إكتشاف معلومات جديدة لغرض تحليل البيانات غير الواضحة. أوصت الدراسة بتوصيات منها ضرورة إهتمام شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية بتفعيل دور المحاسبة القضائية من خلال قسم الرقابة الداخلية، ضرورة إصدار معيار محاسبي للمحاسبة القضائية، عقد ورش العمل والندوات والمؤتمرات لشرح الجوانب التطبيقية.

### الكلمات المفتاحية:

تقنيات المحاسبة القضائية، ممارسات إدارة الأرباح، قائمة الدخل، قائمة المركز المالي

## Abstract

The study examined the role of forensic accounting techniques in reducing earnings management practices in the financial statements of public joint stock companies listed on the Khartoum Stock Exchange. The problem of the study was represented in the following main question: What is the role of forensic accounting techniques in reducing earnings management practices in the financial statements of public joint stock companies listed on the Khartoum Stock Exchange? The following sub-questions branch out from it: What is the role of data mining technology in reducing earnings management practices in financial statements? What is the role of the use of information technology in reducing earnings management practices in financial statements? the study aimed to test the role of data mining technology in reducing earnings management practices in financial statements, and to know the role of information technology use in reducing earnings management practices in financial statements. The study tested the following main hypothesis: There is a statistically significant role for forensic accounting techniques in reducing earnings management practices in financial statements. The following sub-hypotheses branch out from them: There is a statistically significant role for data mining technology in reducing earnings management practices in the financial statements. There is a statistically significant role for the technology of using information technology in reducing earnings management practices in the financial statements. The study used the descriptive analytical

approach. The study data was tested based on the field study data, which was collected through (303) questionnaires, with a response rate of (%87) of the total questionnaires distributed. The study reached results, including that public joint stock companies listed on the Khartoum Stock Exchange use information technology technology for the purpose of using data, accessing it quickly, and disclosing it. Public joint stock companies listed on the Khartoum Stock Exchange are trying to benefit from data mining technology in discovering new information for the purpose of analyzing Unclear data. The study made recommendations, including the need for public joint stock companies listed on the Khartoum Stock Exchange to pay attention to activating the role of forensic accounting through the internal control department, the need to issue an accounting standard for forensic accounting, and hold workshops, seminars and conferences to explain the applied aspects.

### **Keywords:**

Forensic Accounting Techniques, Earnings Management Practices, income statement, balance sheet.

## مقدمة :

نشأت المحاسبة القضائية لحاجة القضاء لخدمات المحاسبين في القضايا ذات الصبغة المحاسبية والمالية ، وتعرف بأنها استخدام مهارات المحاسبة والمراجعة والمهارات التحقيقية في مساعدة القضاء في النزاعات ذات الصبغة المحاسبية والمالية للوصول للحقيقة ولقد تعددت أدوار المحاسب القضائي ، فبالإضافة إلى دوره في المحاكم كشاهد خبير حيث يقوم بإنجاز المهمة المكلف بها من قبل المحكمة فإنه قد يقوم بدور المستشار الوسيط أو المحكم ، ويتم الطلب على خدماته بسبب الخبرة والمهارات التي يمتلكها من قبل شركات التأمين والمصارف والوكالات الحكومية كما أن تعاون المحاسبين القانونيين أصبح أمراً لا مفر منه للنجاح في ردع الإحتيال وغسيل الأموال والجرائم الإقتصادية ، فممارسة خدمات المحاسبة القضائية تحتاج من المحاسب القضائي أن يتميز بالثقة الشخصية والحزم والمثابرة والمرونة والشك المهني والقدرة على المحاجة والمجادلة والقدرة على التواصل مع الناس والقدرة على العمل ضمن فريق والرغبة والقدرة على السفر بالإضافة إلى إمتلاك مهارة التحليل ومهارات المحاسبة الأساسية ومهارات المراجعة ومهارات حل المشاكل ومهارات تحليل البيانات ومهارات إجراء المقابلة واستخلاص المعلومات ومهارات الإتصال الشفهي والكتابي بفاعلية ومهارات الحاسوب الأساسية ومهارات استخدام تقنية المعلومات في المحاسبة ومهارات كتابة التقرير ومهارات الحاسوب القضائية والمعرفة بعلم النفس والمعرفة بعلم الإجرام والمعرفة بالقانون المدني والجنائي والإجراءات القضائية والإلمام بالقوانين والمعايير المهنية المطبقة والخبر باستخدام قانون بنفورد والبرامج الحاسوبية المستخدمة في المراجعة وتحليل البيانات الإلكترونية. أدى التطور الإقتصادي الذي شهده العالم في الآونة الأخيرة وما تبعه من إزدياد عدد شركات الأعمال وضخامة أجهزتها وتعدد

أنشطتها إلى زيادة حالات التلاعب بالأرباح وإنتشار ظاهرة تضخم الأرباح التي تنتهجها بعض الإدارات لخدمة مصالحها الخاصة ، مما أدى إلى زيادة شكوك المستثمرين والمساهمين والمقرضين حول وجود إحتيال وتضليل في القوائم المالية ، وارتفاع معدل الدعاوي القضائية والمنازعات ومن ثم حاجة القضاء الى خبراء أو مستشارين محاسبين ومراجعين مختصين يمكن الإستفادة من خبراتهم ومهارة وعمق تحرياتهم وإبداء رأيهم حول الدعاوي القضائية التي تختص بالمخالفات المالية والغش في القوائم المالية.

### مشكلة الدراسة :

تتمثل مشكلة البحث في أن المرونة المتاحة في الفكر المحاسبي أدى الى تلاعب الشركات في إعداد التقارير المالية بصورة تحقق أغراضها الشخصية بالإضافة إلى أساليب التلاعب الأخرى مما يجعل تلك التقارير غير عادلة وتداول حولها الشكوك من قبل المستثمرين ولذلك كان لابد من الحاجة للمحاسبين وذوي الإختصاص بالجوانب المالية والمحاسبية لمفهوم المحاسبة القضائية كأحد الإتجاهات الحديثة في المحاسبة وأهميتها وقدرتها على الحد من أشكال إدارة الأرباح ، تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي : ماهو دور تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح فى القوائم المالية لشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية ؟ ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية :

- ماهو دور تقنية التنقيب عن البيانات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية الأربعة ؟
- ماهو دور تقنية إستخدام تكنولوجيا المعلومات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية الأربعة ؟

## أهداف الدراسة :

تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- اختبار دور تقنية التقيب عن البيانات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية
- معرفة دور تقنية إستخدام تكنولوجيا المعلومات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية

## أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة فى الآتي :

### 1 الأهمية العلمية وتتمثل في:

- 1 إثراء الجانب المعرفي لدور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح و الوصول الي نتائج تفيد الجهات الرقابية عن الشركات بما يخدم إعداد تقارير مالية خالية من التلاعب و الغش و التضليل .
- 2 يعد البحث مساهمة في الأدبيات المحاسبية السابقة حيث يساير البحوث المحاسبية التي تركز على المحاسبة القضائية ودورها في تحقيق الشفافية و مصداقية القوائم و التقارير المالية .
- 3 قلة البحوث العلمية التي تناول موضوع الدراسة في السودان، وبالتالي يوفر البحث معلومة مفيدة لطلاب العلم والباحثين في هذا المجال.

### 2 الأهمية العملية وتتمثل في الآتي:

- 1 تكمن في النتائج التي يؤمل أن تسفر عنها هذه الدراسة من خلال دور تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح فى القوائم المالية
- 2 إن هذه الدراسة سوف تكون مرجعاً للشركات التي تستطيع الاستفادة من نتائج هذه الدراسة



3 الإستفادة من تقنيات المحاسبة القضائية في حماية التقارير المالية من التلاعب و الغش و الجرائم المالية .

### فرضيات الدراسة:

تمثلت فرضية الدراسة في :

**الفرضية الرئيسية التالية :** يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية. و تتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية :

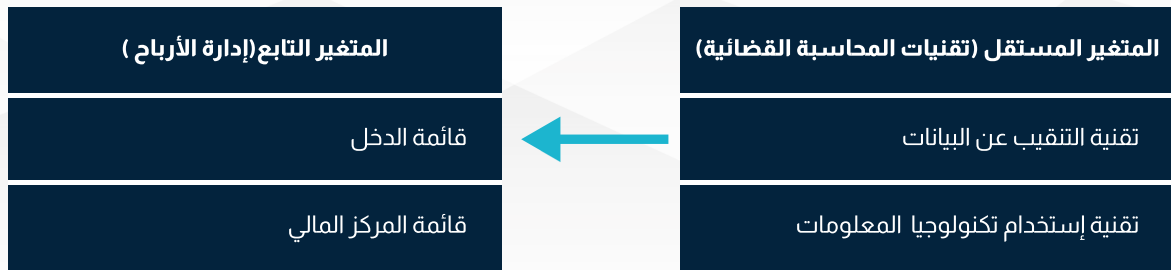
**الفرضية الفرعية الأولى :** يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتقنية التنقيب عن البيانات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في قائمة الدخل .

**الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتقنية التنقيب عن البيانات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي.

**الفرضية الفرعية الثالثة :** يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتقنية إستخدام تكنولوجيا المعلومات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في قائمة الدخل .

**الفرضية الفرعية الرابعة:** يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتقنية إستخدام تكنولوجيا المعلومات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي.

شكل رقم (أ)  
نموذج الدراسة



المصدر : إعداد الباحثين ، ٢٠٢٤م

## منهجية الدراسة:

لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة سوف يُستخدم المنهج الوصفي التحليلي، إذ عرف هذا المنهج بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة وقياسها كما هي.

## حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة بالاتي :

**الحدود المكانية:** عينة من شركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية .

**الحدود الزمانية:** ٢٠٢٤م .

## مصطلحات الدراسة :

- 1 المحاسبة القضائية** عبارة عن فرع من الفروع الحديثة لعلم المحاسبة التي تنظمها مجموعة من القواعد والمبادئ و الأسس ذات الصبغة القانونية الناظمة لأي نزاع أو فساد مالي بحيث تعمل عمل على ترجمة الأرقام والأحداث إلى حقائق بحيث تتوفر القدرة عن البحث عن الحقائق و التحري والتقصي من أجل ابداء رأي علمي محايد ومنعاً للغش والتلاعب والإختلاس والإحتيال حتى يتم الوصول إلى حل النزاع وفض الخلاف المالي أمام القضاء .
- 2 أساليب إدارة الأرباح:** تعرف مفاهيمياً بأنها عبارة عن أداة من الأدوات التي تستخدمها الإدارة من أجل التزوير و التلاعب و عدم إظهار الحقائق في التقارير المالية و تغيير الأرقام الصحيحة و التلاعب في نسبة الأرباح و التحايل في الإفصاح المالي و عدم الإفصاح الصادق و الحقيقي بغرض تغيير أرباح الشركة إما بالنقصان أو الزيادة من أجل تحقيق منافع تخص هذه الإدارة (بلال، ٢٠٢٣)

- 3 القوائم المالية :** تعرف القوائم المالية بأنها سجلات مكتوبة

4 **قائمة الدخل:** هي أحد أهم القوائم المالية التي تعتمد عليها أي شركة لمعرفة أرباحها وخسائرها خلال فترة زمنية معينة. وهناك أهمية كبيرة لتلك القائمة لأنها تساعد مديري الشركات في إدارة أعمالهم، وكذلك تحديد مدى ربحية المشروع الخاص بهم. كما تسهم تلك القائمة في توفير معلومات عن النتائج المالية للأنشطة التجارية للشركة خلال فترة زمنية. وذلك من خلال توضيح مقدار الإيرادات التي حققتها الشركة خلال فترة ما والتكاليف التي تكبدتها فيما يتعلق بتوليد تلك الإيرادات.

5 **قائمة المركز المالي:** هي قائمة يتم إعدادها لبيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين، حيث يتم من خلال هذه القائمة معرفة كل ما تمتلكه المنشأة من أصول وما عليها من التزامات (خصوم) في لحظة زمنية معينة، بحيث تظهر حسابات الأصول في جانب و الحسابات الخاصة بالالتزامات وحقوق الملكية في جانب آخر (مجدي، ٢٠٢٢م)

## الدراسات السابقة

### دراسة: الوكيل (٢٠١٨)

هدفت الى اقتراح مدخل لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسيل الاموال في البيئة المصرية ، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع راي (٤٣) مفردة من الأكاديميين، و(٣٦) مفردة من المراجعين الخارجيين، و(٣٣) مفردة من إدارات البنوك، وقد توصلت الدراسة الى ان المحاسب القضائي الى توافر مجموعة من الخصائص والمعارف والمهارات حتى يمكنه منع او الحد من عمليات غسل الاموال من اهمها: الذكاء وقوة الملاحظة ، السرية، الحياد ، الشك المهني، مهارات المراجعة ، المعرفة القانونية ، مهارات البحث والتحري والتحقيق ، المعرفة المحاسبية. كما توصلت الدراسة ان هناك مجموعة

من الاساليب التي يستخدمها المحاسب القضائي في مكافحة عمليات غسل الأموال او الحد منها، ومن اهمها: التحقق من مدى قوة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، التحقق من مدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية المطبقة، المراقبة المستمرة على مصادر الأموال واستخداماتها، تجميع الأدلة الكافية والمناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية المتعلقة بعمليات غسل الأموال.

### دراسة : مرعي (٢٠١٩)

هدفت الى التعرف على دور اليات المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية في القوائم المالية، وذلك من خلال استطلاع راي (٦٩) مفردة من المراجعين الخارجيين، و(٤٨) مفردة من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات، و(٤٦) مفردة من الأكاديميين. وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة ذات دلالة بين الممارسات الاحتيالية في البيئة المصرية للأساليب الاحتيالية وبين التضليل في القوائم المالية، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اليات المحاسبة القضائية وتطوير دور المراجع الخارجي في الحد من الممارسات الاحتيالية في القوائم المالية، وأيضا توصلت الدراسة الى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ادراك كل من الاكاديميين والمراجعين الخارجيين ومراجعى الجهاز المركزي للمحاسبات لآثار اليات المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية في القوائم المالية.

### دراسة :الحربي (٢٠٢٠)

هدفت الى اقتراح مدخل لاستخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الاعمال الكويتية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع راي عينة مكونة من: (٣٩) مفردة من المراجعين الخارجيين، (٢١) مفردة من الخبراء بوزارة العدل الكويتية، (٣٢) مفردة من المستفيدين من خدمات المراجعة القضائية، (٢٤) مفردة من أعضاء هيئة التدريس. وقد توصلت الدراسة الى انه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين اراء عينة الدراسة حول أهمية تطوير ممارسة

المراجعة القضائية للحد من ممارسات إدارة الأرباح، كما اتفقت اراء عينات الدراسة الاربعة حول الأثر الإيجابي للأبعاد المقترحة لاستخدام المراجعة القضائية في الكشف والتقرير عن إدارة الأرباح في بيئة الاعمال الكويتية.

### دراسة : أحمد ،نبيل ،عبير(٢٠٢١)

هدفت الدراسة إلى استكشاف دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في بيئتي الأعمال المصرية والسعودية ، تم إجراء هذه الدراسة من خلال استخدام قائمة استقصاء واستطلاع رأي عينة مكونة من: (٥٠) مفردة من المساهمين والمستثمرين كممثلين لمستخدمي القوائم المالية ، و (٦٠) مفردة من الخبراء والمحاسبين المقيدين بجدول خبراء المحاكم الاقتصادية ، و (٨٠) مفردة من مراقبي حسابات شركات المساهمة و(٦٠) مفردة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية والسعودية ، وتم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المناسبة وتطبيقها من خلال برنامج (SPSS) في تحليل النتائج ، تشير النتائج في هذه الدراسة إلى أن للمحاسبة القضائية دوراً مهماً في الحد من ممارسة إدارة الأرباح من وجهة نظر عينة الدراسة لبيئتي الأعمال المصرية والسعودي ، كما أ، المحاسبة القضائية تتطلب مزيجاً من المهارات المحاسبية والمهارات والتحريات ، وأن تطبيقها يواجه العديد من الصعوبات من أهمها : عدم وجود مقرر دراسي في الجامعات ، غياب التشريعات القانونية المنظمة لها ، عدم وجود جمعية مهنية لمنح تراخيص مزاوله مهنة محاسب قضائي، عدم وجود معايير تحدد واجبات ومسؤوليات المحاسب القضائي ، ضعف الوعي بثقافة مكافحة الغش والتلاعب والاحتيال المالي لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح ، وأوصت الدراسة بضرورة زيادة وعي الشركات والمستثمرين وأصحاب المصالح بأهمية ومزايا تطبيق المحاسبة القضائية في الكشف أو منع الغش والاحتيال المالي والحد من ممارسة إدارة الأرباح وغيرها من الأدوار التي يختص بها المحاسب القضائي ، ضرورة انشاء معيار

محاسبي لتنظيم ممارسات المحاسبة القضائية ، في مصر والسعودية.  
دراسة : بلال (٢٠٢٣)

هدفت الدراسة إلى التعرف على تقنيات المحاسبة القضائية ودورها في الحد من أساليب إدارة الأرباح في الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين ، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد قائمة استقصاء لجمع البيانات الأولية الخاصة بمدى توافر تقنيات المحاسبة القضائية لدى الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين والممثلة لمجتمع الدراسة ، وعددها (٣٣) شركة ، حيث تم توزيع الاستبانات بواقع (٣) استبانات لكل شركة ، ما مجموعه (٩٩) استبانة ، وقد تم استرداد (٧٧) استبانة من (٣٠) شركة ، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها توفر نسبة معقولة من تقنيات المحاسبة القضائية لدى الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين ، كما أظهرت النتائج وجود نسبة مرتفعة من ممارسة إدارة الأرباح لدى الشركات الفلسطينية ، كما أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي إيجابي لكافة التقنيات المحاسبية القضائية (التقيب عن البيانات ، استخدام تكنولوجيا المعلومات، تنوع البعد المعرفي) في الحد من ممارسة إدارة الأرباح لدى الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين ، وقد أوصت الدراسة بتفعيل المحاسبة القضائية والتركيز على مواكبة التكنولوجيا بكشف القضايا الاحتيالية المتقدمة وكذلك تأهيل المحاسبين على مواكبة المجالات الأخرى التي تساعدهم في كشف هذه القضية ، مع ضرورة اهتمام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بتفعيل دور المحاسبة القضائية من خلال دائرة الرقابة الداخلية.

## الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

### أولاً : الإطار النظري للمحاسبة القضائية

#### مفهوم المحاسبة القضائية:

يشير مصطلح المحاسبة القضائية في هذه الدراسة إلى النظرة الشاملة للتحقيق من الغرض، حيث يتضمن منع الغش بالإضافة إلى تحليل وضبط الرقابة الداخلية للمقاومة الغش، ويمكن أن تتضمن عملية متابعة السجلات المحاسبية بهدف البحث عن أدلة إثبات عن الغش عند مراجعة الغش (أمين، ٢٠١٤). عرفت المحاسبة القضائية بأنها هي تطبيق لمبادئ المحاسبة، والنظريات والضوابط والحقائق والفرضيات المحاسبية في نزاع قانوني وتشمل جميع فروع المعرفة المحاسبية، أي أن المحاسبة القضائية تتكون من عنصرين أساسيين هما: الخدمات القانونية التي تعرف بدور المحاسب القضائي بوصفه خبيراً ومستشاراً وخدمات التحقيق التي تعتمد على الاستفادة من مهارات المحاسبة القضائي التي قد لا تؤدي إلى الشهادة في قاعة المحكمة (مقداد، ٢٠١٢).

#### أهمية المحاسبة القضائية:

أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي وبعض الهيئات المهنية على عدم كفاية التأهيل العلمي الحالي للمراجعين لاكتشاف الغش والتضليل في القوائم المالية، وعلى ضرورة تعلم المراجعين لمهارات المحاسب القضائي، مثل رفع مستوى الشك المهني والتركيز على الغش والتضليل في التقرير المالي، كما تتزايد أهميتها للأسباب التالية :

1 تزايد الحاجة إلى المحاسبين القضائيين لعملاء المراجعة ذوي المخاطرة المرتفعة للمساعدة في تفسير نتائج الاختبارات القضائية، ودعم الرقابة المالية المانعة.

2 تتضمن المحاسبة القضائية التأكد من مدى التزام الشركة



- التشريعات والقوانين إلى جانب المراجعة المالية للصفقات الهامة.
- 3 تساهم المحاسبة القضائية في رفع كفاءة الهيئات الرقابية والإشرافية، كما تساعد القضاء في سرعة البت أو الفصل في المنازعات القضائية.
- 4 تساعد على تضييق فجوة التوقعات وتقليل سوء الفهم بين الإدارة والمستثمرين (إيمان، ٢٠١٠م)

### أسباب ظهور المحاسبة القضائية:

أن هناك دوافع وراء نشأة المحاسبة القضائية تتمثل فيما يلي:

- 1 طمأنة المستثمرين والمساهمين والمقرضين على الحالة المالية للشركات، واستبعاد شكوكهم حول وجود غش في القوائم المالية.
- 2 تقليل فجوة التوقعات وهي التي تمثل الاختلاف بين ما يعرفه المحاسبين القانونيين عن دورهم في ضبط الغش وبين ما هو متوقع منهم.
- 3 التعدد الواضح في الوظائف المالية وما صاحبها من ظهور لبعض حالات الفساد الإداري والمالي في الشركات.
- 4 تلبية حاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية (سامح، ٢٠٠٥م)

### ثانياً: الإطار النظري لإدارة الأرباح

#### مفهوم إدارة الأرباح:

بأنها سلوك تقوم به الإدارة بغرض التأثير على التدفقات النقدية التي تحدث في الدخل بهدف معالجة الانحرافات غير العادية من خلال اختيار سياسات محاسبية معينة (محمد، ٢٠٠١)

أيضا تعني قيام المديرين بممارسة الأعمال التي من شأنها حجب القيمة



الأساسية للمنشأة أو التأثير على تخصيص مواردها (ممدوح، ١٩٩٩)

## دوافع إدارة الأرباح

لا شك أن ممارسة الحياة العملية تحركها دوافع معينة تعمل كموجه لتحقيق أهداف معينة ، وبطبيعة الحال فإن هذا الأمر ينطبق على الممارسات التي تقوم بها الإدارة نحو حجم الأرباح المطلوب استهدافها ، ولكن السؤال الذي يثور هو ما إذا كانت ظاهرة إدارة الأرباح هدفاً في حد ذاته تحركه طبيعة أداء المؤسسة وممارستها لأنشطتها الاعتيادية وهو أمر متفق عليه أم أن هناك دوافع أخرى تنطوي عليها هذه الظاهرة ، وحول هذا الأمر يجمع الباحثون بأن هناك دافعان لإدارة الأرباح يتعلق الأول منها بتحقيق منافع ذاتية للإدارة ، أما الثاني فيتعلق بالتأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال إظهار كفاءة المنشأة بهدف ضمان بقائها واستمراريتها في سوق المنافسة ، وفيما يتعلق بطبيعة وأهداف تلك الدوافع فقد أشار بعض الباحثين إليها من خلال تحقيقها لعدد من المزايا: (محمد ، ٢٠١١)

### أ دوافع تعاقدية:

تظهر أهمية الدوافع التعاقدية كمحفز لإدارة الأرباح عندما تستخدم البيانات المحاسبية كأساس للاعتماد عليها في تنظيم بعض العلاقات التعاقدية مع الغير مثل عقود الإقراض التي تترك أثراً واضحاً على توزيع المواد لمقابلة التكاليف المترتبة عليها، كما أن هناك حافزاً آخر يدفع المديرين إلى إدارة الأرباح وذلك عندما ترتبط مكافآتهم أو تحسين أوضاعهم الوظيفية بالأرباح المحققة، فضلاً عن تحقيق مزايا أخرى تتعلق بالأمان الوظيفي واكتساب مزايا إضافية عند التفاوض مع النقابات وغيرها.

### ب دوافع تتعلق بأوضاع المنشأة في السوق المالي:

لا شك أن المعلومات المحاسبية للقوائم المالية المنشورة للمنشآت في السوق المالي تشكل مصدراً هاماً ومفيداً للاعتماد عليها من

قبل المستثمرين والمحللين في اتخاذ قراراتهم ، الأمر الذي يولد حافزاً للمديرين للتلاعب في الأرباح في محاولة للتأثير على تقييم سعر السهم بما يتوافق مع توقعات هؤلاء المحللين وقد يظهر ذلك عند اعتزام المنشأة إصدار أسهم جديدة بهدف زيادة سعرها ، كما تقوم الشركات التي تواجه سنة مالية سيئة بتحميل نفس السنة مبالغ كبيرة من المصروفات غير العادية بهدف تحقيق أرباح كبيرة في السنوات القادمة وهو ما يعرف بالغسيل الكبير والذي عادة ما يتم إجراؤه عند تغيير الإدارة العليا بغرض تطهير الميزانية استعداداً لبداية جديدة (عماد، ٢٠٠٩م)

### ج دوافع تنظيمية:

تتعلق هذه الدوافع بما قد تقدم عليه الإدارة من تلاعب في الأرباح أو التحايل على القرارات أو الضوابط التنظيمية التي تصدرها بعض الجهات الرسمية والرقابية المنظمة للأداء، فمثلاً تتطلب الأنظمة الرقابية المصرفية توفير حد أدنى من الملاءة المصرفية لرؤوس أموال البنك، وبالتالي تجد هذه المنشأة نفسها مضطرة بالالتزام بهذا التنظيم، الأمر الذي قد يدفع بعض المديرين إلى التأثير في الأرباح إيجاباً لغرض التحايل على تلك النظم وإظهار منشآتهم بصورة تحقق الملاءة المالية المطلوبة (عبدالمجيد، ٢٠٠٦م)

## ثالثاً : منهجية الدراسة وإجراءاتها

### إجراءات الدراسة الميدانية

تخطيط الدراسة الميدانية الهدف منها تحديد محتوى الدراسة الذي يحقق أهدافها، وإثبات فرضياتها وذلك من خلال تحديد محتويات الدراسة، ومصادر المعلومات ، وأساليب جمعها من المصادر الميدانية.

### أولاً : منهج الدراسة

لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة سوف تستخدم المنهج

الوصفي التحليلي ، إذ عرف هذا المنهج بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة وقياسها كما هي (عدنان بن ماجد وآخرون ، ١٩٩١، ص ١٢٩)

### ثانياً : مجتمع الدراسة:

يعرف المجتمع الأصلي بأنه الجماعة التي يهتم بها الباحث والتي يريد أن يخلص بها إلى نتائج قابلة للتعميم عليها، وهو المجتمع الذي له خاصية واحدة على الأقل تميزه عن غيره من المجتمعات أو الجماعات، ويتكون مجتمع الدراسة الأصلي يتكون مجتمع البحث من عينة من شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية ذوي الاختصاص مدير الإدارة المالية ، مراجع داخلي، مدير الإستثمار ، محاسب، رئيس قسم الحسابات الجارية ، مدير إدارة التفتيش و المراجعة .

### ثالثاً : عينة الدراسة :

تم إختيار العينة العشوائية وهي إحدى انواع العينات غير الإحتمالية ، حيث إعتد الدارس على معادلة روبرت ماسون لتحديد حجم عينة الدراسة من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع ٣٥٠ إستبانة .

$$n = \frac{M}{[(S^2 \times (M-1)) \div "pq"] + 1}$$

حيث إن:

M: حجم المجتمع

S: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة (٩٥) أي قسمة نسبة

الخطأ ٠,٠٥ على ١,٩٦

P: نسبة توافر الخاصية وهي (٥٠٠)

q: النسبة المتبقية من الخاصية وهي (٥٠)

### رابعاً : أدوات الدراسة :

الأداة المستخدمة لجمع البيانات في هذا البحث هي الاستبانة، حيث تم توزيع (٣٥٠) إستبانة، تمكن الدارس من الحصول على (٣٠٦) إستبانة من

جملة الإستبانات الموزعة بنسبة (٨٧٪).  
الجدول (١) يبين عدد الاستبانة الموزعة، والمستلمة للمجتمع.

العدد	البيان	الرقم
	عينة الدراسة: العاملين بشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية	
350	الاستبانة الموزعة	1
15	الإستبانات المفقودة	2
335	الاستبانة المستلمة	3
32	الاستبانة المستلمة و غير صالحة للتحليل	4
303	الاستبانة المستلمة والصالحة للتحليل	5
87%	نسبة الإستجابة	6

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتمادية على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٤م  
يوضح الجدول (١) عدد الإستبانة الموزعة والمستلمة التي أجري عليها التحليل وبلغت نسبة الأستجابة (٨٧٪) وهذا يدل على أن أغلب الإستبانات التي وزعت تم إستلامها، هذه النسبة كافية لإجراء الإختبارات الإحصائية والحصول على نتائج تعمم على مجتمع البحث المعني.

الجدول (٢)

معامل الثبات	معامل المصدقية ألفا كرنباخ	عدد العبارات	المحور
0.946	0.935	21	عبارات المحور الاول
0.904	0.972	29	عبارات المحور الثاني
0.966	0.961	50	لجميع عبارات الاستبانة

المصدر: إعداد الباحثين ، بالاعتمادية على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٤م

بلغ معامل المصدقية ألفا كرنباخ في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة (٩٦%) فيما بلغ معامل الثبات (٠,٩٦٦) وتشير هاتان القيمتان إلى الثبات ، والصدق الكبيرين في إجابات أفراد عينة الدراسة بما يؤدي إلى الثقة ، والقبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة، مما يمكننا من الإعتمادية على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة ، وتحليل نتائجها.

## رابعاً : نتائج الدراسة و مناقشتها و تفسيرها

### تحليل بيانات الاستبانة:

#### المحور الاول المتغير المستقل : « تقنيات المحاسبة القضائية »

#### البعد الاول: « التنقيب عن البيانات »:

الجدول (٣) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الاول:

التكرار والنسبة %											
الرقم	لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبرة
	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	
1	77	5.8%	40	0.8%	72	9.2%	63	55.8%	51	28.3%	يتم تطبيق تقنية التنقيب عن البيانات للمساهمة في غربلة البيانات المالية.
2	41	4.2%	41	4.2%	45	5%	108	60%	68	26.7%	يتم اجراء عملية تقنية التنقيب عن البيانات لإستخراج معلومات تتصف بالدقة والشمولية.
3	46	5.8%	37	0.8%	41	4.2%	95	49.2%	84	40%	تساهم تقنية التنقيب عن البيانات للمساهمة في الرقابة على القوائم والبيانات المالية.
4	43	3.3%	43	5.8%	41	4.2%	96	50%	80	36.7%	تتم أعمال التنقيب عن البيانات لغرض المساهمة في حل المشكلات المالية بين الأطراف المستهدفة.
5	42	2.5%	40	3.3%	42	5%	105	60.8%	70	28.3%	يستفاد من تقنية التنقيب عن البيانات في إكتشاف معلومات جديدة.

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م

من خلال الجدول (٣) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات البعد الذي ينص على: «التنقيب عن البيانات» يلاحظ الباحثين في العبارة الاولى: «يتم تطبيق تقنية التنقيب عن البيانات للمساهمة في غربة البيانات المالية» نجد أن (٥١) مبحوث وبنسبة (٢٨,٣%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (٧٢) مبحوث ويمثلون نسبة (٩,٢%) من العينة المبحوثة، و يوجد (٧٧) مبحوث وبنسبة (٥,٨%) لا يوافقون من العينة المبحوثة.

**العبارة الثانية: «يتم اجراء عملية تقنية التنقيب عن البيانات لاستخراج معلومات تتصف بالدقة والشمولية»** نجد أن (٦٨) مبحوث وبنسبة (٢٦,٧%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، ويوجد (٤٥) مبحوث محايد بنسبة (٥%) من العينة المبحوثة، ويوجد (٤١) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (٤,٢%) من العينة المبحوثة.

**العبارة الثالثة: «تساهم تقنية التنقيب عن البيانات للمساهمة في الرقابة على القوائم والبيانات المالية»** نجد أن (٨٤) مبحوث وبنسبة (٤٠%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، ويوجد (٤١) مبحوث محايد بنسبة (٤,٢%) من العينة المبحوثة، ويوجد (٤٦) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (٥,٨%) من العينة المبحوثة.

**العبارة الرابعة: «تتم أعمال التنقيب عن البيانات لغرض المساهمة في حل المشكلات المالية بين الأطراف المستهدفة»** نجد أن (٨٠) مبحوث وبنسبة (٣٦,٧%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (٤١) مبحوث ويمثلون نسبة (٤,٢%) من العينة المبحوثة، و يوجد (٤٣) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة وبنسبة (٣,٣%).

**العبارة الخامسة القائلة «يستفاد من تقنية التنقيب عن البيانات في إكتشاف معلومات جديدة.»** نجد أن (٧٠) مبحوث وبنسبة (٢٨,٣%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (٤٢) مبحوث ويمثلون نسبة (٥%) من العينة المبحوثة، و يوجد (٧) مبحوث

لا يوافق من العينة المبحوثة وبنسبة (٢,٥%).

## الجدول (٤) الإحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد: التنقيب عن البيانات

الرقم	العبارات	الوسيط	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير	الترتيب
1	يتم تطبيق تقنية التنقيب عن البيانات للمساهمة في غربلة البيانات المالية.	3.95	4	1.06	عالية	4
2	يتم إجراء عملية تقنية التنقيب عن البيانات لإستخراج معلومات تتصف بالدقة والشمولية.	3.94	4	1.03	عالية	5
3	تساهم تقنية التنقيب عن البيانات للمساهمة في الرقابة على القوائم والبيانات المالية.	3.98	4	0.84	عالية	1
4	تم أعمال التنقيب عن البيانات لغرض المساهمة في حل المشكلات المالية بين الأطراف المستهدفة.	4.07	5	0.96	عالية جدا	3
5	يستفاد من تقنية التنقيب عن البيانات في إكتشاف معلومات جديدة.	4.10	5	0.95	عالية جدا	2

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م  
من خلال الجدول (٤) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات البعد الذي ينص على «التنقيب عن البيانات» فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (٣,٩٤-٤,١٠) والانحراف المعياري (٠,٨٤ - ١,٠٦) والمنوال يقع في المدى (٤ - ٥) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة.

## البعد الثاني: «إستخدام تكنولوجيا المعلومات»

الجدول (٥)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الثاني:

التكرار والنسبة %										الرقم	العبارة
أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة			
ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك		
27.5%	69	52.5%	99	12.5%	51	2.5%	39	5%	45	1	يتم إستخدام تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض الحد من استخدام أساليب إدارة الأرباح.
31.7%	74	58.3%	106	2.5%	39	5.8%	43	1.7%	41	2	تستخدم تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض الإفصاح عن المعلومات بشكل سليم
34.2%	77	41.7%	86	18.3%	52	4.2%	47	1.7%	41	3	تستخدم تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض إستخراج البيانات بشكل آمن وسليم.
40%	84	45.8%	91	3.3%	40	5.8%	43	5%	45	4	تستخدم تقنية تكنولوجيا المعلومات البرامج المحوسبة والمطورة لغرض الحد من تصرفات الإدارة غير القانونية.
38.3%	82	49.2%	95	5.8%	43	4.2%	35	2.5%	48	5	يستخدم المحاسب القضائي من تقنية تكنولوجيا المعلومات في تطوير أساليب الرقابة.

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م من خلال الجدول (٥) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات البعد الذي ينص على: «إستخدام تكنولوجيا المعلومات»:

يلاحظ الباحثين في العبارة الأولى القائلة « يتم إستخدام تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض الحد من استخدام أساليب إدارة الأرباح » نجد أن (٦٩) مبحوث وبنسبة (٢٧,٥%) من العينة يوافقون على ما جاء بالعبارة، ويوجد (٥١) مبحوث محايد وبنسبة (١٢,٥%)، بينما يوجد (٤٥) مبحوث من العينة من لا يوافقون وبنسبة (٥%) من العينة المبحوثة. العبارة الثانية: والتي تنص على « تستخدم تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض الإفصاح عن المعلومات بشكل سليم » نجد أن (٧٤) مبحوث وبنسبة (٣١,٧%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، يوجد (٣٩) مبحوث محايد وبنسبة (٢,٥%)، و يوجد (٤١) مبحوث لا يوافقون من العينة



المبحوثة وبنسبة (1,7%).

**العبرة الثالثة: والتي تنص على « تستخدم تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض إستخراج البيانات بشكل آمن وسليم »** نجد أن (77) مبحوث وبنسبة (34,2%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، ويوجد (52) مبحوث محايد بنسبة (18,3%) من العينة المبحوثة، ويوجد (41) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (1,7%) من العينة المبحوثة.

**أما العبارة الرابعة التي تنص على « تستخدم تقنية تكنولوجيا المعلومات البرامج المحوسبة والمطورة لغرض الحد من تصرفات الإدارة غير القانونية. »** نجد أن (84) مبحوث بنسبة (40%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (40) مبحوث ويمثلون نسبة (3,3%)، و يوجد (45) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (5%) من العينة المبحوثة.

**العبرة الخامسة: التي تنص على « يستفيد المحاسب القضائي من تقنية تكنولوجيا المعلومات في تطوير أساليب الرقابة »** نجد أن (82) مبحوث وبنسبة (38,3%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، ويوجد (43) مبحوث محايد بنسبة (5,8%) من العينة المبحوثة، ويوجد (48) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (2,5%) من العينة المبحوثة.

الجدول (٦)

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الثاني:

الرقم	العبارات	الوسيط	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير	الترتيب
1	يتم إستخدام تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض الحد من استخدام أساليب إدارة الأرباح.	4.00	5	0.97	عالية جدا	5
2	تستخدم تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض الإفصاح عن المعلومات بشكل سليم	4.01	5	0.93	عالية جدا	4
3	تستخدم تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض إستخراج البيانات بشكل آمن وسليم.	4.16	5	0.99	عالية جدا	2
4	تستخدم تقنية تكنولوجيا المعلومات البرامج المحوسبة والمطورة لغرض الحد من تصرفات الإدارة غير القانونية.	4.10	5	0.96	عالية جدا	3
5	يستفيد المحاسب القضائي من تقنية تكنولوجيا المعلومات في تطوير أساليب الرقابة.	4.05	5	0.87	عالية جدا	1

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م  
من خلال الجدول (٦) يلاحظ الدارس أن الإحصاءات الوصفية للعبارات البعد الذي ينص على «إستخدام تكنولوجيا المعلومات» فإن الاوساط الحسابي له تقع في المدى ما بين (٤,١٦-٤,٠٠) والمنوال يقع في المدى (٥) والاندرف المعيارى يقع في المدى ما بين (٠,٨٧ - ٠,٩٩) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسى ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة.

## المحور الثانى : المتغير التابع « ممارسات إدارة الأرباح فى القوائم المالية »

### البعد الاول: ممارسات إدارة الأرباح فى قائمة الدخل

الجدول (٧)

التوزيع التكرارى لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الأول :

التكرار والنسبة %											
الرقم	العبارة	لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة	
		ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك
1	تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بتسجيل الإيراد بشكل سريع فيما لا تزال عملية تحقق الإيراد موضع شك.	45	5%	37	0.8%	46	8.3%	93	47.5%	82	38.3%
2	تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بتسجيل الإيراد من خلال عائد لمرة واحدة	45	5%	38	1.7%	40	3.3%	110	61.7%	70	28.3%
3	تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالإخفاق فى تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات .	51	10%	37	0.8%	44	6.7%	102	55%	69	27.5%
4	تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بنقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً الى الفترات المالية الحالية	47	9.2%	41	4.2%	44	56.7%	104	56.7%	67	25.8%
5	تحاول شركات المساهمة العامة التلاعب بتكلفة البضاعة المباعة بتعديل بيانات الجرد للمخزون والأصناف الراكدة	47	6.7%	38	1.7%	44	6.7%	93	47.5%	81	37.5%

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م  
من خلال الجدول (٧) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات المحور

الذي ينص على: «ممارسات إدارة الأرباح فى قائمة الدخل»: يلاحظ الباحثين فى العبارة الأولى القائلة «تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بتسجيل الإيراد بشكل سريع فيما لا تزال عملية تحقق الإيراد موضع شك» نجد أن (٨٢) مبحوث وبنسبة (٣٨,٣%) من العينة يوافقون على ما جاء بالعبارة، ويوجد (٤٦) مبحوث محايد وبنسبة (٨,٣%)، بينما يوجد (٤٥) مبحوث من العينة من لا يوافقون وبنسبة (٥%) من العينة المبحوثة.

**العبارة الثانية: تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بتسجيل الإيراد من خلال عائد لمرة واحدة** «نجد أن (٧٠) مبحوث وبنسبة (٢٨,٣%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، يوجد (٤٠) مبحوث محايد وبنسبة (٣,٣%)، و يوجد (٤٥) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (٥%).

**العبارة الثالثة: والتي تنص على «تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالإخفاق فى تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات»** نجد أن (٦٩) مبحوث وبنسبة (٢٧,٥%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، أما المحايدون بلغ عددهم (٤٤) مبحوث من العينة ويمثلون نسبة (٦,٧%) من العينة، و يوجد (٥١) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة وبنسبة (١٠%).

**أما العبارة الرابعة التي تنص على «تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بنقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً الى الفترات المالية الحالية»** نجد أن (٦٧) مبحوث بنسبة (٢٥,٨%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (٤٤) مبحوث ويمثلون نسبة (٥٦,٧%)، و يوجد (٤٧) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (٩,٢%) من العينة المبحوثة.

**العبارة الخامسة: التي تنص على «تحاول شركات المساهمة العامة التلاعب بتكلفة البضاعة المباعة بتعديل بيانات الجرد للمخزون والأصناف الراكدة»** نجد أن (٨١) مبحوث وبنسبة (٣٧,٥%) من العينة

المبحوثة يوافقون على العبارة، ويوجد (٤٤) مبحوث محايد بنسبة (٦,٧%) من العينة المبحوثة، ويوجد (٤٧) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (٦,٧%) من العينة المبحوثة.

الجدول (٨)

الإحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الاول:

الترتيب	التفسير	الانحراف المعياري	المنوال	الوسيط	العبارات	الرقم
4	عالية جدا	0.91	4	3.87	تداول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بتسجيل الإيراد بشكل سريع فيما لا تزال عملية تحقق الإيراد موضع شك.	1
1	عالية	1.12	5	4.02	تداول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بتسجيل الإيراد من خلال عائد لمرة واحدة	2
3	عالية	1.13	5	4.07	تداول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات .	3
5	عالية جدا	1.05	5	4.07	تداول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بنقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترات المالية الحالية	4
2	عالية جدا	1.16	5	4.08	تداول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بتكلفة البضاعة المباعة بتعديل بيانات الجرد للمخزون والأصناف الراكدة	5

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م من خلال الجدول (٨) يلاحظ الباحثين أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الذي ينص على « أداء العاملين » فإن الاوساط الحسابي له تقع في المدى ما بين (٣,٨٧-٤,٠٨) والمنوال (٤ - ٥) والانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (٠,٩١) - (١,١٦) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة.

## البعد الثاني: ممارسات إدارة الأرباح في قائمة المركز المالي.

الجدول (٩)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الثاني:

التكرار والنسبة %											
الرقم	العبرة	لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة	
		ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك
1	تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالأصول غير الملموسة حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية، الشهرة	45	7.5%	37	0.8%	46	8.3%	93	47.5%	82	38.3%
2	تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالنقدية بتغيير اسعار الصرف .	42	5%	41	1.7%	40	3.3%	110	61.7%	70	28.3%
3	تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالإستثمارات طويلة الأجل تغيير الطريقة المحاسبية لتقييمها من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية.	51	10%	37	0.8%	44	6.7%	102	55%	59	27.5%
4	تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالأصول الطارئة حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها	50	9.2%	41	1.7%	77	25.4%	68	22%	67	25.8%
5	تقوم شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالذمم المدينة وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.	47	7.6%	38	1.7%	44	6.7%	93	47.5%	81	37.5%

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م  
من خلال الجدول (٩) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات المحور الذي ينص على: « ممارسات إدارة الأرباح فى قائمة المركز المالي»: يلاحظ الباحثين في العبارة الأولى القائلة « تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالأصول غير الملموسة حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية، الشهرة » نجد أن (٨٢) مبحوث وبنسبة (٣٨,٣%) من العينة يوافقون على ما جاء بالعبارة، ويوجد (٤٦) مبحوث محايد وبنسبة (٨,٣%) ، بينما يوجد (٤٥) مبحوث من العينة من لا يوافقون وبنسبة (٧,٥%) من العينة المبحوثة.

**العبارة الثانية: والتي تنص على « تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالنقدية بتغيير اسعار الصرف »** نجد أن (٧٠) مبحوث وبنسبة (٢٨,٣%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، يوجد (٤٠) مبحوث محايد وبنسبة (٣,٣%)، و يوجد (٤٢) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (٥%).

**العبارة الثالثة: والتي تنص على « تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالإستثمارات طويلة الأجل تغيير الطريقة المحاسبية**

لتقييمها من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية « نجد أن (٥٩) مبحوث وبنسبة (٢٧,٥%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة ، أما المحايدون بلغ عددهم (٤٤) مبحوث من العينة ويمثلون نسبة (٦,٧%) من العينة، و يوجد (٥١) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة وبنسبة (١٠%).

أما العبارة الرابعة التي تنص على « تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالأصول الطارئة حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها » نجد أن (٦٧) مبحوث بنسبة (٢٥,٨%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (٧٧) مبحوث ويمثلون نسبة (٢٥,٤%)، و يوجد (٥٠) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (٩,٢%) من العينة المبحوثة.

العبارة الخامسة: التي تنص على « تقوم شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالذمم المدينة وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة » نجد أن (٨١) مبحوث وبنسبة (٣٧,٥%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، و يوجد (٤٤) مبحوث محايد بنسبة (٦,٧%) من العينة المبحوثة، و يوجد (٤٧) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (٧,٦%) من العينة المبحوثة.

الجدول (١٠)

الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات البعد الثاني:

الترتيب	التفسير	الانحراف المعياري	المتوسط	الوسيط	العبارات	الرقم
6	عالية جدا	0.91	5	4.06	تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالأصول غير الملموسة حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية، الشهرة	1
8	عالية	1.12	4	3.89	تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالنقدية بتغيير اسعار الصرف .	2
9	عالية	1.13	4	3.85	تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالإستثمارات طويلة الأجل تغيير الطريقة المحاسبية لتقييمها من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية.	3
5	عالية جدا	1.05	5	4.08	تحاول شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالأصول الطارئة حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها	4
7	عالية جدا	1.16	5	4.00	تقوم شركات المساهمة العامة بالتلاعب بالذمم المدينة وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.	5

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، ٢٠٢٤م

من خلال الجدول (١٠) يلاحظ الباحث أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الذي ينص على « اداء العاملين » فان الاوساط الحسابي له تقع في المدى ما بين (٣,٨٥-٤,٠٦) والمنوال (٤ - ٥) والانحراف المعياري يقع في المدى ما بين (٠,٩١ - ١,١٦) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة.

## خامساً : النتائج والتوصيات

### أولاً : النتائج :

من خلال الدراسة النظرية والميدانية يستنتج الباحثين الآتي :

- 1 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور تقنيات المحاسبة القضائية و ممارسات إدارة الأرباح فى القوائم المالية.
- 2 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور تقنية التنقيب عن البيانات و ممارسات إدارة الأرباح فى قائمة الدخل
- 3 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور تقنية إستخدام تكنولوجيا المعلومات و ممارسات إدارة الأرباح فى قائمة المركز المالي .
- 4 ساهمت تقنيات المحاسبة القضائية فى مساعدة المراجعين فى إكتشاف وجود ممارسات لإدارة الأرباح .
- 5 تستخدم شركات المساهمة العامة تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض إستخدام البيانات و الوصول إليها بشكل سريع و الإفصاح عنها .

### ثانياً : التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحثين بالآتي :

- 1 ضرورة إهتمام شركات المساهمة العامة بتفعيل دور المحاسبة القضائية من خلال قسم الرقابة الداخلية .
- 2 الإستعانة بالإطار المقترح من قبل الهيئات المهنية و السلطات التشريعية فيما يتعلق بإنشاء جمعية مهنية رسمية مستقلة للمحاسبة القضائية فى البيئة السودانية.
- 3 ضرورة زيادة وعي الشركات و المستثمرين و أصحاب المصالح بأهمية تطبيق المحاسبة القضائية فى الكشف و منع الغش و الإحتيال المالي .
- 4 ضرورة تأهيل المحاسب القضائي بتزويده بمهارات عالية فى الجوانب المحاسبية من خلال مواكبة التطور فى معايير المحاسبية



تفعل المحاسبة القضائية و التركيز على مواكبة التكنولوجيا لكشف القضايا الإحتيالية .

5 ضرورة عقد ورش عمل وندوات متخصصة ومؤتمرات علمية فيما يخص المحاسبة القضائية ..

6 ضرورة حث المحاسبين و المراجعين على الإلتزام بالمعايير الدولية و أخلاقيات المهنة عند إعداد البيانات المال

## المراجع

- بلال عنوان علوان ، تقنيات المحاسبة القضائية ودورها في الحد من أساليب إدارة الأرباح ، فلسطين ، جامعة الأقصى غزة ، رسالة ماجستير منشورة ، ص ٩ ، ٢٠٢٣م.
- مجدي الكبيجي ، آداء الجعبري ، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية - من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين والسلك القضائي ، مجلة جامعة النجاح لأبحاث العلوم الإنسانية (المجلد ٣٦ (١٠) ، ص ٢٢٦ ، ٢٠٢٢م.
- الوكيل حسام السعيد، مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية، دراسة ميدانية، الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (٢٢)، العدد الثالث، الجزء الأول، ٢٠١٨
- مرعي مجدي محمود علي ، دور المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية في القوائم المالية (دليل ميداني من البيئة المصرية) ،مجلة البحوث والدارسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، السنة (٣٩) ، ٢٠١٩م
- عيد عوض صنيان الحربي، مدخل مقترح لأثر استخدام المراجعة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على البيئة الكويتية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠٢٠
- احمد حامد عبدالحليم، عبير عبدالكريم إبراهيم ، نبيل ياسن أحمد، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية مقارنة)، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية ، العدد الثالث ، ٢٠٢١م
- بلال نعمات علوان ، تقنيات المحاسبة القضائية ودورها في الحد من أساليب إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية) ،جامعة الأقصى (غزة)

- كلية الإدارة والتمويل، ٢٠٢٣م،  
أ.د. أمين السيد أحمد لطفي، قراءات في المحاسبة والمراجعة  
القضائية، الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠١٤م، ص ٥٤
- مقداد أحمد الجيلي، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في  
العراق، بغداد: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية  
الرافدين، المجلد ٣٤، العدد ١٠٧، ٢٠١٢م، ص ١٢.
- سامح محمد لطفي سعودي، دور المحاسبة القضائية في الحد  
من ممارسات غسيل الأموال - دراسة اختبارية، القاهرة: جامعة  
عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث،  
أكتوبر ٢٠٠٥م، ص ٧٦٣
- إيمان محمد سعد الدين، دراسة تحليلية للمحاسبة الابداعية ودور  
المحاسب القضائي في مراجعتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات  
والتكنولوجيا المصري، القاهرة: مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين،  
العدد ٧٥، ٢٠١٠م.
- محمد بدر الدين "أثر العوامل الاقتصادية على الاختيار المحاسبي  
للسياسات المحاسبية" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية  
التجارة، جامعة الزقازيق، العدد (١) لأول (٢٠١٠م)، ص ٢٧٥.
- ممدوح عبد الحميد، أثر السياسات المحاسبية لإدارة الأرباح على  
أسعار الأسهم بالتطبيق على الأسهم المتداولة في سوق الأوراق  
المالية المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين  
شمس، القاهرة، العدد الثاني، ١٩٩٩م، ص ٤٠٦-٤٤٩.
- محمد محمود جاسم وأسعد منشد محمد، انعكاسات القواعد  
المحاسبية على إدارة الأرباح، مجلة كلية التربية الأساسية، جامعة  
بابل، ال عدده ٥٥، ٢٠١١، ص ٨.
- عبد المجيد الطيب الفار، إدارة الأرباح وأثر الحاكمية المؤسسية  
عليها وعلاقتها بالقيمة السوقية للشركة، أطروحة دكتوراه  
في المحاسبة، غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية

والمصرفية، عمان، ٢٠٠٦م، ص ١١٥.  
عماد محمد علي وحمدان، علام محمد موسى، أثر الحكومة  
المؤسسية على إدارة الأرباح دليل من الأردن، الملتقى العلمي  
الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية،  
جامعة فرحات عباس - كلية الاقتصاد وعلوم التسيير- الجزائر،  
٢٠٠٩م، ص ١٤.



كلية الاقتصاد وإدارة الأعمال  
الجامعة الإسلامية بنيسوتا