

دور تقنيات المحاسبة القضائية وتكنولوجيا المعلومات في الحد من إدارة الأرباح  
في الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين

د. عصام محمد الطويل

أستاذ المحاسبة المالية المشارك - جامعة الأقصى - غزة

أ. بلال نعمات علوان

ماجستير المحاسبة والتحكيم المالي - جامعة الأقصى - غزة

(تاريخ الاستلام 2023/07/08، تاريخ القبول 2023/12/23)

**The role of forensic accounting techniques and information technology in reducing earnings management in non-financial companies listed on the Palestine Stock Exchange**

**Dr. Essam Mohammed Al-Taweel**

Associate Professor of Financial Accounting – Al-Aqsa University – Gaza

**Mr. Bilal Nemat Alwan**

Master of Accounting and Financial Arbitration – Al-Aqsa University – Gaza

**(Received 08/07/2023, Accepted 23/12/2023)**



أ. بلال علوان - غزة E-mail address: [b.olwan.1990@gmail.com](mailto:b.olwan.1990@gmail.com) البريد الإلكتروني:

د. عصام الطويل - غزة E-mail address: [im.altaweel@alqsa.edu.ps](mailto:im.altaweel@alqsa.edu.ps) البريد الإلكتروني:

## الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تقنيات المحاسبة القضائية وتكنولوجيا المعلومات في الحد من أساليب إدارة الأرباح في الشركات غير المالية في بورصة فلسطين. كما واستخدمت الورقة المنهج الوصفي التحليلي وذلك بإعداد استبيان لجمع البيانات الأولية الخاصة بمدى توفر تقنيات المحاسبة القضائية لدى الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين والممثلة لمجتمع الدراسة، وعددها (33) شركة، كما وزع الاستبيان بواقع (3) نماذج لكل شركة، ما مجموعه (99) استبانة، وقد تم استرداد (77) استبانة من (30) شركة، أي بنسبة استرداد (77.78%)، كما تم استخدام القوائم المالية للشركات غير المالية في بورصة فلسطين بهدف احتساب النسب المطلوبة لقياس ممارسات إدارة الأرباح.

وقد توصلت الورقة إلى عدة من النتائج أهمها: توفر نسبة معقولة من تقنيات المحاسبة القضائية لدى الشركات غير المالية في بورصة فلسطين، كما بينت هذه النتائج وجود نسبة عالية من ممارسة إدارة الأرباح لدى الشركات الفلسطينية، كما أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي إيجابي لكافة تقنيات المحاسبة القضائية (التقيب عن البيانات، استخدام تكنولوجيا المعلومات، تنوع البعد المعرفي) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لدى الشركات غير المالية في بورصة فلسطين.

وقد أوصت الورقة بتفعيل المحاسبة القضائية والتركيز على مواكبة التكنولوجيا لكشف القضايا الاحتياطية المتقدمة وكذلك تأهيل المحاسبين على مواكبة المجالات الأخرى التي تساعدهم في كشف هذه القضايا، مع ضرورة اهتمام شركات المساهمة العامة في بورصة فلسطين بتفعيل دور المحاسبة القضائية من خلال دائرة الرقابة الداخلية، إضافة إلى ضرورة إعادة النظر في التشريعات والقوانين الفلسطينية الخاصة بترخيص مكاتب التدقيق، وشهادات مدققي الحسابات، وتضمينها مجموعة من الشروط والخصائص الإضافية لزيادة فاعليتها في الحد من إدارة الأرباح، أهمها حصول المتقدم للترخيص على شهادة محاسب قضائي.

**الكلمات المفتاحية:** تقنيات المحاسبة القضائية، أساليب إدارة الأرباح.

## ABSTRACT:

The study aimed to identify the role of forensic accounting techniques and information technology in limiting profit management methods in non-financial companies in the Palestine Stock Exchange. The paper also used the descriptive analytical method by preparing a questionnaire to collect primary data on the availability of forensic accounting techniques in the non-financial companies listed on the Palestine Exchange and representing the study population, which numbered (33) companies. The questionnaire was distributed by (3) forms for each company, a total of (99) questionnaire, and (77) questionnaires were retrieved from (30) companies, with a recovery rate of (77.78%). The financial statements of non-financial companies in the Palestine Stock Exchange were also used in order to calculate the percentages required to measure earnings management practices.

The paper reached a number of results, the most important of which are: the availability of a reasonable percentage of forensic accounting techniques for non-financial companies in the Palestine Stock Exchange. (data mining, use of information technology, diversity of knowledge dimension) in limiting earnings management practices of non-financial companies in the Palestine Stock Exchange.

The paper recommended activating forensic accounting and focusing on keeping pace with technology to detect advanced fraudulent cases, as well as qualifying accountants to keep pace with other areas that help them in exposing these issues, with the need for public shareholding companies in the Palestine Stock Exchange to activate the role of forensic accounting through the internal control department, in addition to the necessity Reconsidering the Palestinian legislation and laws related to licensing audit offices and auditors' certificates, and including in them a set of additional conditions and characteristics to increase their effectiveness in limiting profit management, the most important of which is the applicant's obtaining a certificate of forensic accountant.

**Forensic Accounting Techniques, Earnings Management methods:Keywords**

## المقدمة :

المالية عن أرض الواقع يترك المجال لأصحاب النفوس الضعيفة في التلاعب في التقارير المالية من خلال تزوير بعض الملفات والبيانات، وعدم الإفصاح الصادق عن الأرباح في التقارير المالية وإخفاء الحقائق واختلاس الأموال، وغير ذلك من الجرائم المالية المختلفة والمتعددة لذلك تعاني بعض الشركات من عجز مالي لذلك يمكن القول بأن أحد أهم أسباب العجز هو استخدام أساليب إدارة الأرباح أو وجود ضعف أو قصور في الرقابة لذلك لكي يتم تقادي هذا العجز يجب اتباع وسائل رقابية فعالة مثل تنشيط دور تقنيات المحاسبة القضائية ويمكن القول بأنها من أهم أدوات التفعيل للرقابة، كذلك أشارت دراسة (عبد الحليم وآخرون، ٢٠٢١، ص ٤٣١) أنه ثبت من خلال العديد من الدراسات التي أجراها الباحثون أن إدارة شركات المساهمة سواء أكانت في مصر أو الولايات المتحدة الأمريكية أو غيرها من الدول تمارس عمليات إدارة الأرباح، وأن هذه الممارسات تتنوع لتشمل الممارسات المشروعة بمعنى استغلال المرونة في الاختيار بين البدائل التي توفرها المبادئ المحاسبية المقبولة، أو غير المشروعة، بمعنى مخالفة القواعد والمعايير المحاسبية المقبولة، ويمكن للإدارة ممارسة النوعين في الوقت ذاته لتحقيق أهدافها بالإضافة إلى أن هناك اهتماماً كبيراً في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن تؤديه المحاسبة القضائية والأنشطة التي يمارسها المحاسب القضائي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

استناداً على ما تقدم فيمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال السؤال الرئيس التالي:

" ما دور تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من أساليب إدارة الأرباح؟"

وينفرد عن السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

١. ما دور تقنية التدقيق على البيانات في الحد من أساليب

إدارة الأرباح ؟

٢. ما دور تقنية استخدام تكنولوجيا المعلومات في الحد من

أساليب إدارة الأرباح ؟

٣. ما دور تقنية تنوع البعد المعرفي في الحد من أساليب

إدارة الأرباح؟

شهد العالم تغيرات متعددة في شتى المجالات ومن أهمها المحاسبة بشكل عام ومجال المحاسبة القضائية بشكل خاص وتعتبر المتغيرات الاقتصادية الحالية والعولمة، وانفتاح الأسواق الخارجية والمتعددة الجنسيات والمنافسة بينهما من أهم العوامل التي أثرت على تطور وظهور مجال المحاسبة القضائية مما دفع الكثير من المفكرين إلى البحث عن طرق واستراتيجيات جديدة للتعامل مع التغيرات ومواكبة التطورات المتلاحقة وذلك لحماية التقارير المالية من الاختلاس والتزوير والتلاعب في الإفصاح الصحيح والصادق عن التقارير المالية، لذا كان من الضروري أن يتم تطوير تقنية تكنولوجيا المعلومات بشكل خاص وتقنيات المحاسبة القضائية بشكل عام حتى يتم الاسهام في التقليل والحد من الجرائم المالية ومن الفساد المالي والذي يتمثل في عمليات الغش والاختلاس وغيرها من العمليات والجرائم وذلك من أجل نشر تقارير مالية صحيحة وسليمة، كما وتشكل أساليب إدارة الأرباح أداة مهمة من الأدوات التي يتم استخدامها من أجل التلاعب والتزوير وعدم اظهار الحقائق في التقارير المالية، وتغيير الأرقام الصحيحة والتلاعب في نسبة الأرباح والتحايل في الإفصاح المالي وعدم الإفصاح الصادق والحققي، ومن هذه الأساليب تغيير طرق الاهتلاك و تغيير العمر الافتراضي للأصل وتغيير نسب المخصصات مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ومخصصات اهتلاك الاصول الثابتة بكافة أنواعها، وغيرها من الأساليب المتبعة من أجل عدم إظهار الأرباح بقيمتها الحقيقية

للمحاسبة القضائية عدة من التقنيات من أبرزها تقنية تكنولوجيا المعلومات والتي يستعان بها في مهمة تجميع المعلومات ومن ثم توصيل النتائج حول ذلك إلى الجهة المعنية بهدف الحد من الآثار المترتبة على غسيل الأموال والحد من تهريبها. وهنا لا بد من الإشارة الى ان هذه التقنيات كثيرة ومتنوعة، ويمكن للمحاسب القضائي انتخاب واحدة أو أكثر منها للقيام بمهامه وذلك انطلاقاً من أن كل حالة من الحالات المتنبئة تتطلب تقنية تتسجم مع طبيعتها. (صالح، ٢٠١٦، ص ٥٩٦)

## مشكلة الدراسة:

إن الناظر اليوم إلى الواقع المالي في الشركات والمؤسسات يلاحظ حجم المشكلات المالية التي يعانون منها كذلك غياب الرقابة

ممن تطرقوا لموضوع المحاسبة القضائية بشكل عام والتقنيات بشكل خاص، كذلك توضح الدراسة أن أساليب إدارة الأرباح أداة للاختلاس والتزوير وعدم اظهار الحقائق في التقارير المالية وتغيير الارقام الصحيحة والتلاعب في نسبة الأرباح وعدم الإفصاح الحقيقي، لذلك يتم الاستفادة من تفعيل دور المحاسب القضائي، وتفعيل دور تقنيات المحاسبة القضائية في حماية التقارير المالية من التلاعب والغش والاختلاس والجرائم المالية كافة لما لها أهمية بالغة من أجل إنهاء أساليب إدارة الأرباح ونشر تقارير مالية تتسم بالموضوعية والصدق.

#### فرضيات الدراسة:

#### الفرضية الرئيسية:

- يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية لدى الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وينبثق من الفرضية الرئيسية عدة فرضيات فرعية:

1. يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات) لدى الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
2. يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (التتقيب عن البيانات) لدى الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
3. يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع البعد المعرفي) لدى الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

#### الدراسة

#### متغيرات

1. المتغير المستقل: تقنيات المحاسبة القضائية وسوف يستخدم الباحثان التقنيات التالية:
- استخدام تكنولوجيا المعلومات.
- التتقيب على البيانات.

#### أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في التعرف على دور تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من أساليب إدارة الأرباح.

ويشتق من الهدف الرئيس مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل فيما يلي:

1. الكشف عن دور تقنية التتقيب على البيانات في الحد من أساليب إدارة الأرباح.
2. بيان دور تقنية استخدام تكنولوجيا المعلومات في الحد من أساليب إدارة الأرباح.
3. تسليط الضوء على دور تقنية تنوع البعد المعرفي في الحد من أساليب إدارة الأرباح.

#### أهمية الدراسة:

تنقسم أهمية الدراسة الى قسمين:

#### الأول: الأهمية العلمية (النظرية) للدراسة:

تتبلور أهمية الدراسة من الناحية العلمية بتقديم دليلاً علمياً عن تقنيات المحاسبة القضائية وتكنولوجيا المعلومات ودورها في الحد من أساليب إدارة الأرباح في بيئة الأعمال ، وهو ما قد يوفر معلومات مفيدة تمكن الجهات المختصة في الرقابة على التقارير المالية بالشكل الذي يضمن لها الصدق والموضوعية والدقة وعدم السرقة والغش والتلاعب والاختلاس، كما وتتبع الأهمية من كون تقنيات المحاسبة القضائية تساعد في الحد من أساليب إدارة الأرباح والرقابة على الاموال والتحقيق عن الفساد وذلك يكون باستخدام تقنيات المحاسبة القضائية وتكنولوجيا المعلومات والعمل على استحداث وابتكار تقنيات جديدة تساعد المحاسب القضائي على القيام بعمله بفاعلية وكفاءة وعلى أكمل وجه، وذلك من أجل نشر تقارير مالية صحيحة وسليمة ولتحقيق الرقابة على الأموال، والعمل على تطوير تقنيات المحاسبة القضائية لما لها دور مهم وأهمية بالغة في حماية التقارير المالية من التلاعب.

#### الثاني: الأهمية العملية (التطبيقية) للدراسة:

أما أهمية الدراسة من الناحية العملية فتتبع من أهمية موضوع الدراسة، حيث تعتبر هذا البحث من الابحاث النادرة التي ربطت بين المحاسبة القضائية وتكنولوجيا المعلومات وممارسة ادارة الأرباح في حدود علم الباحثان ؛ لأن هذه المواضيع والمجالات من المحاسبة تتميز بالحدثة؛ أي أنه يوجد قلة من الكتاب والباحثين

أما التقنية الثالثة فهي من إضافة الباحثان لمعرفة ما مدى تنوع البعد المعرفي من حيث (التعليمات، الارشادات، الجانب المسلكي في التعاون، المعرفة في القانون، الثقافة المحاسبية) لدى المحاسب القضائي.

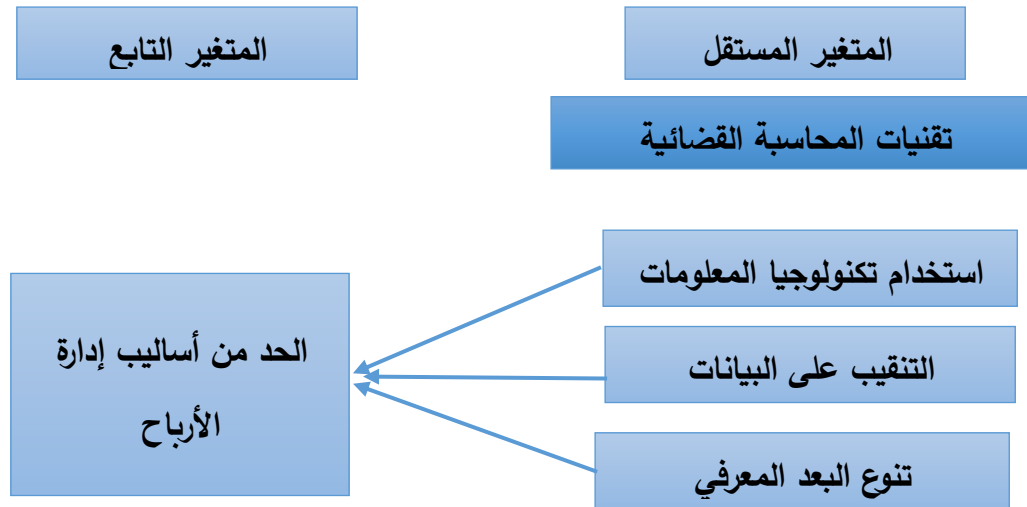
٢. المتغير التابع: الحد من أساليب إدارة الأرباح.

إنموذج الدراسة:

شكل (خطأ! لا يوجد نص من النمط المعين في المستند...١):  
أنموذج الدراسة

• تنوع البعد المعرفي.

وبالرغم من تعدد تقنيات المحاسبة القضائية إلا أن الباحثان استخدمتا التقنيتين السابقتين لكونها الأشمل والأكثر أهمية والأوسع انتشاراً وشيوعاً واستخدماً، كما وتعتبر دراسة (العواد والجبوري ٢٠٢١) ودراسة (عبد، ٢٠٢١) ودراسة (الوكيل، ٢٠١٨) ودراسة (الشواربي، ٢٠١٨) ودراسة (شعبان، ٢٠١٦) ودراسة (، 2016, Albashrawi) ودراسة (2015, Greenland) من بعض الدراسات التي استخدمت التقنيتين السابقتين.



والمبادئ والأسس ذات الصبغة القانونية النازمة لأي نزاع أو فساد مالي بحيث تعمل على ترجمة الأرقام والأحداث إلى حقائق بحيث تتوفر القدرة عن البحث عن الحقائق التحري والتقصي من أجل ابداء رأي علمي محايد ومنعاً للغش والتلاعب والاختلاس والاحتيال حتى يتم الوصول إلى حل النزاع وفض الخلاف المالي أمام القضاء.

٢. أساليب إدارة الأرباح:

يرى الباحثان أن أساليب إدارة الأرباح مفاهيمياً بأنها عبارة عن أداة من الأدوات التي تستخدمها الإدارة من أجل التزوير والتلاعب وعدم اظهار الحقائق في التقارير المالية وتغيير الارقام الصحيحة والتلاعب في نسبة الأرباح والتحايل في الافصاح المالي وعدم الافصاح الصادق والحقيقي بغرض تغيير أرباح الشركة إما بالنقصان أو الزيادة من أجل تحقيق منافع تخص هذه الإدارة.

المصدر: من إعداد الباحثان  
حدود الدراسة:

تحدد نتائج هذه الدراسة بالحدود التالية:

١. الحد الموضوعي: تقتصر هذه الدراسة على بيان تقنيات المحاسبة القضائية ودورها الحد من أساليب إدارة الأرباح.
٢. الحد الزمني: فترة إعداد هذه الدراسة خلال عام ٢٠٢٣م.
٣. الحد البشري: الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين.

٤. الحد المكاني: أجريت هذه الدراسة في فلسطين.

مصطلحات الدراسة:

١. المحاسبة القضائية:

يرى الباحثان أن المحاسبة القضائية مفاهيمياً بأنها عبارة عن فرع من الفروع الحديثة لعلم المحاسبة التي تنظمها مجموعة من القواعد

## الدراسات السابقة:

١. دراسة (صلاح الدين، هشام، ٢٠٢٢) دور أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين.

هدفت الدراسة الى الكشف عن دور أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بدراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين من أساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة المالية والمراجعة والمهنيين من محافظي الحسابات الممثلين لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وكذلك الخبراء المحاسبون وذلك في بعض ولايات الشرق الجزائري وتم الاعتماد على الاستبيان التي صمم لقياس تصورات المبحوثين اتجاه دور أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتم الاستعانة ببرنامج SPSS في تحليل البيانات وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: تتجسد ممارسات المحاسبة الإبداعية في كل القوائم المالية التي تعدها الشركة، كما وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: نشر الوعي الكافي حول خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية ومواجهتها من خلال التشريعات والأنظمة المنظمة لمهنة المحاسبة القضائية .

٢. دراسة (Noor-Aldeen-Kassem-Alawneh-) دور المحاسبة القضائية

(Lab, 2022): بعنوان: دور المحاسبة القضائية

وأثرها في الحد من ظاهرة غسيل الأموال

THE ROLE OF JUDICIAL ACCOUNTING AND ITS IMPACT IN REDUCING THE PHENOMENON OF MONEY LAUNDERING

سلطت هذه الدراسة الضوء على مشكلة في البنوك وهي وجود غسيل أموال في البنوك الخاصة مما ينعكس سلبا على الأنشطة الاقتصادية، والغرض من هذه الدراسة هو التحقيق في أبعاد الطب الشرعي المحاسبة (تحليل مصادر الاستخدام والأموال، المحاسبة الجنائية المسار، عملية التحليل الزمني، جدول تتبع التدفق النقدي لمختلف الأنشطة وتحليل الارتباط بين الناس وعلاقتهم البيانات المالية ومتابعة العمليات المالية المشبوهة) وبياناتها التأثير في الحد من ظاهرة غسيل الأموال. استخدمت منهجية الدراسة التحليل الكمي للبيانات المتعلقة بمصارف خاصة في محافظة البصرة قيد

الدراسة وهي (٧) مصارف خاصة البنوك. تضمنت عينة الدراسة جميع المحاسبين الماليين في هؤلاء عدد البنوك وعددها (١٥٠) فردا وتمت معالجة البيانات من خلال الأساليب الإحصائية باستخدام برنامج SPSS وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تقوم المحاسبة القضائية بمراقبة نشاط البنك بشكل مستمر للحد من عملية الغسيل، وتعمل المحاسبة القضائية على خطة عمل لفحص القوائم المالية لكل عميل داخل البنك، وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: إعداد كوادرات مؤهلة وعملية في المحاسبة القضائية لتلبية احتياجات المجتمع والهيئات القضائية.

٣. دراسة (المدهون وأحمد، ٢٠٢١): واقع المحاسبة القضائية في قطاع غزة من وجهة نظر القضاة "دراسة ميدانية استكشافية.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على المحاسبة القضائية وذلك من خلال البحث في واقع هذا الحقل في قطاع غزة من وجهة نظر القضاة وتحديد مدى حاجة القضاة في قطاع غزة للاستعانة بالمحاسبة القضائية في المحاكم ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي كما تم الاعتماد على الاستبانة تم إعدادها بما يتناسب مع أهداف وفرضيات الدراسة حيث تم توزيع الاستبانة على (٧٨) قاضياً وتمت الاستجابة من (٣٤) قاضياً بنسبة (٤٤%) من المجتمع المستهدف وحجم العينة وهذه النسبة تعد مقبولة في مثل هذه الدراسات، وقد خلصت الدراسة الى أن هناك حاجة إلى المحاسبة القضائية لمساعدة القضاء للفصل في المنازعات القضائية وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بالمحاسبة القضائية بشكل أكبر من قبل لجهات المعنية، كما وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها ضرورة أن تكون التقارير التي يقدمها المكلف بمهمة المحاسب القضائي للقضاء أكثر مهنية وأن تعرض بشكل واضح وبسيط.

٤. دراسة (عمر، أمين، محمد. ٢٠٢١) أهمية المحاسبة

القضائية كألية لمكافحة الفساد المالي - بالإشارة الى تجارب بعض البلدان العربية.

سعت الدراسة إلى معرفة أهمية المحاسبة القضائية كإحدى أهم آليات مكافحة الفساد المالي وذلك من خلال التطرق إلى مجموعة من المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة القضائية والفساد المالي

واستعراض بعض تجارب البلدان العربية كما واستخدم الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي نظراً لملائمة لطبيعة موضوع الدراسة وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية تلعب دور هام في مكافحة الفساد المالي وذلك من خلال التقنيات والمهارات التي تتميز بها والخدمات التي توفرها كخدمة تأييد الدعاوي القانونية وخدمات التحري كما أوصت الدراسة بضرورة التنسيق بين الهيئات المحاسبية المهنية والجامعات والمعاهد العلمية من أجل التوعية بالدور الهام للمحاسبة القضائية في مجال مكافحة الفساد المالي وتكريس النزاهة والشفافية المالية وذلك من خلال تنظيم الأيام الدراسية وعقد الندوات العلمية.

#### ٥. دراسة (الكبيسي، ٢٠٢١): تأثير جودة المراجعة في

الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة.

تهدف الدراسة الى استكشاف مدى ممارسة إدارة المصارف الفلسطينية المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لإدارة الأرباح، وفحص تأثير احدى العوامل المؤثرة في تلك الممارسة والمتمثلة في عوامل جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام نموذج جونز المعدل وتتألف عينة الدراسة من جميع المصارف الفلسطينية المساهمة العامة البالغة (٦) مصارف على مدار سلسلة زمنية من العام ٢٠١٤-٢٠١٦ وقد أظهرت الدراسة في النتائج أن المصارف قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال سنوات الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها، الاهتمام بحجم أتعاب مراجعي الحسابات بالتناسب مع الجهد وحجم العمليات ومخاطر المراجعة والذي سيؤثر في الحد من التحريفات وممارسات إدارة الأرباح ويحسن جودة التقارير المالية.

#### ٦. دراسة (S-Abdulrahman, 2019): بعنوان:

المحاسبة القضائية ومنع الاحتيال في القطاع العام النيجيري: ورقة مفاهيمية.

**Forensic Accounting and Fraud Prevention in Nigerian Public Sector: A Conceptual Paper.**

تبحث هذه الدراسة في المحاسبة القضائية ومنع الاحتيال في القطاع العام النيجيري باستخدام بعض الدراسات المختارة من داخل نيجيريا وخارجها. تتمثل أهداف الدراسة في تحديد كيف تمنع محاسبة الطب الشرعي الاحتيال في القطاع العام في نيجيريا وتحديد ما إذا كانت محاسبة الطب الشرعي تمنع الاحتيال في القطاع العام في نيجيريا. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم جمع البيانات من مصدر ثانوي أو تحليل المحتوى. بناءً على التحليل، وجدت الدراسة وجود تأثير إيجابي كبير بين تقنيات المحاسبة القضائية ومنع الاحتيال. كما وأوصت الدراسة أنه ينبغي اتخاذ المزيد من الخطوات لضمان منع الاحتيال من خلال تطبيق تقنيات المحاسبة القضائية. علاوة على ذلك، يجب وضع إطار قانوني فعال وشامل وتوفيره من أجل التنفيذ الفعال لما يقوله القانون من قبل الوكالات الحكومية التي كانت مثقلة بهذه المسؤولية نيابة عن الحكومة.

#### النظري/

#### الاطار

#### المحاسبة القضائية:

#### تمهيد:

تعتبر المحاسبة القضائية علم من علوم علم المحاسبة الحديثة التي أصبحت في ظل ما نراه اليوم من تغيرات اقتصادية هائلة سواء محلية أبو عربية أو إقليمية وانفتاح للأسواق الخارجية والدولية وغيرها من التطورات لا يمكن الاستغناء عنها وذلك لمواكبة وملاحقة التطورات والتغيرات الكبيرة التي تحدث في البيئة المعاصرة كما وتعتبر المحاسبة القضائية رادعاً أساسياً للحماية من عمليات الغش والاختلاس والسرقة وكافة الجرائم المالية بشكل عام وأيضاً للحد من أساليب إدارة الأرباح التي تعتبر من الامور والطرق الحديثة التي يتم استخدامها من أجل تضليل واخفاء الأرباح والارقام الحقيقية من القوائم المالية لما لذلك من أثر سلبي وسيئة على المردود بشكل عام سواء المردود على القطاع العام أو القطاع الخاص.

#### تعريف المحاسبة القضائية:

تعددت تعريفات المحاسبة القضائية في الأدبيات المحاسبية نظراً لاختلاف الباحثين وتتكون المحاسبة القضائية من الناحية اللغوية من كلمتين أساسيين مستقلتين إذ تشير كلمة القضائية عن القضايا ذات العلاقة بالمحاكم القانونية، وأما كلمة المحاسبة فهي تشير إلى

مناسب في الوقت المناسب نتيجة عدم تمتعهم بالاستقلال الكافي لعمل ذلك.

٤. إن وظيفة المدقق الخارجي لا تتمثل في الكشف عن الاحتيال في الكشوفات المالية وإن الوظيفة الأساسية لهم تتمثل في إبداء الرأي حول مدى انسجام عملية الإبلاغ المالي للشركة قيد التدقيق مع المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية.

#### أهداف المحاسبة القضائية:

ذكرت دراسة (الصادق ونور، ٢٠١٨، ١٥٢) عدة أهداف للمحاسبة القضائية:

١. تقديم المقترحات وتحديد الصعوبات التي تواجه تطبيق المحاسبة القضائية.
٢. التعرف على مدى توافر أنظمة وقوانين مفعلة التي تساعد في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي.
٣. الاستفادة من خبرات وآراء المحاسبين القضائيين حول الدعاوى التي تخص بالمخالفات المالية.
٤. إظهار دور المحاسبة القضائية ودور المحاسبين القضائيين في اكتشاف الفساد الإداري والمالي باستخدام تكنولوجيا المعلومات والتقنيات الحديثة.
٥. التعرف على مدى توافر الخبرات والتعليم للموارد البشرية المؤهلة والمدرّبة لممارسة المحاسبة القضائية وتقييم المخاطر.
٦. بيان أهمية تطبيق مقومات المحاسبة القضائية وأثرها في مواجهة حالات الفساد الإداري والمالي.
٧. التعرف على مهنة المحاسبة القضائية باعتبارها مهمة في الدعم الفني والعلمي للدعاوى القضائية التي تلقى اهتمام كبير دولياً ومحلياً.

#### تقنيات المحاسبة القضائية:

هي عبارة عن أدوات وأساليب وطرق يستخدمها المحاسب القضائي من أجل إكمال المهام الموكلة إليه وإتمامها على أكمل وجه سواء كانت مهام تتعلق بالفساد الإداري أو المالي أو الغش أو الاختلاس أو الاحتيال المالي وذلك من أجل الحفاظ على المال العام والخاص من الجرائم المالية بكافة أنواعها وأشكالها.

تصنيف وتسجيل وتلخيص الأحداث الاقتصادية بطريقة تخصيصية تساعد الأطراف المختلفة أصحاب العلاقة من استخدام المعلومات المحاسبية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وفي دمج كلمتين (المحاسبة القضائية) نحصل على دلالة تشير إلى استخدام المعلومات المحاسبية من المصادر الأخرى لتحديد الحقائق بصورة موضوعية يمكنها أن تدعم المواقف المعقولة في المحكمة (عمر وآخرون، ٢٠٢١، ص ٥) نقلاً عن (الجيلي، ٢٠١٢، ص ٢٠٣).

أما دراسة (Estache, & Foucart, 2018) أشارت إلى أن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عرف المحاسبة القضائية بأنها: "تطبيق المعرفة المتخصصة، ومهارات التحقيق التي يمتلكها المحاسب القانوني CPA في جمع، وتحليل، وتقييم المسألة بشكل واضح وتفسير وتوصيل النتائج التي يصل إليها للمحكمة، مجلس الإدارة، أو الجهات القضائية التنفيذية الأخرى". كما وعرفها (المدهون و أحمد، ٢٠٢١، ص ٧) بأنها: إحدى فروع المحاسبة الحديثة التي تقوم بالاعتماد على المعرفة المتكاملة بعلم المحاسبة وتدقيق الحسابات وأمور قانونية متعلقة بالبحث والتحري والمعرفة بالتشريعات والإجراءات المتبعة في المحاكم إلى جانب معارف أخرى مما يجعله مؤهلاً لأن يكون خبيراً في إعداد تقارير الخبرة المالية المطلوبة لغايات الفصل في الدعاوى المدنية أمام القضاء بما يمكنه إبداء الرأي الفني المتخصص المحايد في الدعاوى القضائية وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية للقضاء مما يساعد في الفصل في المنازعات المالية وتحقيق العدالة.

#### أسباب ظهور المحاسبة القضائية:

أشار (Owojori, 2009, 185) من الأسباب المهمة لنمو وظهور المحاسبة القضائية:

١. عدم تمكن لجان التدقيق الداخلي من تسليط الضوء على مختلف الحقائق والجوانب الخفية الأخرى لاحتياال الشركات.
٢. الطريقة المستعملة في تعيين مراقبي الحسابات القانونيين لا توفر ضمان الاستقلالية؛ لأنها تحتل التواطؤ والضغط.
٣. يمكن للمدققين الداخليين الكشف وبشكل مؤكد عما كان يحدث ولكنهم ليسوا في وضع يسمح لهم للشروع في عمل



**ويرى الباحثان** أنه يجب تفعيل دور تقنيات المحاسبة القضائية ومن هذه التقنيات:

#### ١. استخدام تكنولوجيا المعلومات:

هي عبارة عن تقنية من التقنيات الحديثة التي يتم الاعتماد فيها على الأجهزة الإلكترونية والبرامج المحوسبة والمطورة التي يتم من خلالها إرسال واستقبال البيانات والمعلومات المالية التي يحتاجها المحاسب القضائي للمساهمة في الرقابة على المال العام. أشارت دراسة (الشواري، ٢٠١٨، ص ٣٥) أنه وفق هذا الأسلوب يتم استخدام وتوظيف تكنولوجيا المعلومات لإنجاز أعمال المراجعة التي تساعد المحاسب القضائي في اتمام مهمته بشكل أفضل وأسرع وبتكلفة أقل ويتطلب الاستعانة بهذا الأسلوب توفر كل المعلومات الملائمة لعملية المراجعة في أنظمة الحاسب الآلي وعن طريق هذا الأسلوب يمكن إجراء اختبار مراجعة تفصيلية للمعاملات التجارية وأرصدة الحسابات ولملابن الملفات بنسبة ١٠٠٪ وذلك في سبيل الكشف عن ممارسات الغش والاحتيال المالي استنادا الى أن معظم هذه الممارسات تتضمنها السجلات المشمولة بالفحص والاختبار ويساعد هذا الأسلوب في تحديد الأنماط غير الاعتيادية في قواعد بيانات الأنظمة المحاسبية للوحدات الاقتصادية ويكون ذلك باستخدام مجموعة من الاختبارات التي تحدد الأنماط غير الاعتيادية هذه مثل تسديد نفس القائمة لنفس التاريخ لمورد معين مرتين أو تسديدها لعدة موردين.

#### ٢. التنقيب عن البيانات:

يعرف الباحثان هذه التقنية بأنها: عبارة عن عملية بحث وغرلة البيانات لاستخراج معلومات ذات قيمة ومعنى واكتشاف معلومات جديدة يتم الاستفادة منها والاسترشاد بها في عملية البحث والتنقيب عن البيانات المبهمة وغير الواضحة من أجل الرقابة وحل النزاع أو الخلاف المالي.

كما وأشارت دراسة (حامد، ٢٠١٧، ص ٣٩٢) بأن هذه التقنية تهدف إلى البحث عن الكم الهائل من البيانات لاكتشاف العلاقات المعقدة بين النماذج والأحداث والاتجاهات، حيث يوفر ذلك المعلومات الملائمة التي تمكن من اكتشاف جوانب الضعف في ضوابط الرقابة الداخلية.

#### ٣. تنوع البعد المعرفي:

أما التقنية الثالثة فهي من إضافة الباحثان لمعرفة ما مدى تنوع البعد المعرفي للمحاسب القضائي ويعرف الباحثان تقنية تنوع البعد المعرفي بأنها: عبارة عن مجموعة من السلوكيات والمهارات التي يتميز بها المحاسب القضائي ويتعامل بها مع الناس ومعرفة مدى خبرته في الجانب المسلكي في التعاون والتعامل مع الناس والمعرفة بالقانون ومعرفته بالثقافة المحاسبية بشكل عام.

**ويرى الباحثان** أن تقنية تنوع البعد المعرفي من التقنيات المهمة للمحاسبة القضائية التي يجب على المحاسب القضائي التميز والانفراد بها؛ لأنها تعبر على ثقافة المحاسب القضائي وتدل على اهتمامه بالعلوم التي تخدمه وتساعد في عمله سواء علوم تختص بالجانب القانوني أو الجانب المحاسبي أو مهارات التعامل مع الناس لذلك يجب على المحاسب القضائي أن يكون مزود بالدورات المعدة والمصممة التي تهدف إلى زيادة ثقافته بعلوم المحاسبة القضائية كما يجب على الدولة إعداد ورش عمل وندوات ولقاءات بحيث تستهدف هذه الأنشطة المحاسبون القضائيون من أجل إثراء مهاراتهم وخبراتهم ومواكبتهم للتطورات العلمية الحديثة وإعداد كادر مميز وملم بالبعد المعرفي من المحاسبين القضائيين حتى يقوم بدوره وهو الرقابة على الإنفاق الحكومي وحفظ المال العام من الجرائم المالية بكافة أشكالها وأنواعها.

#### المشاكل التي تواجه تطور المحاسبة القضائية:

ذكرت دراسة (عبد الحليم وآخرون، ٢٠٢١، ص ٤٥٣-٤٥٤) بعض المشاكل التي تواجه نمو وتطور المحاسبة القضائية منها:

١. نقص الكوادر البشرية المؤهلة لتطبيق هذا الفرع من فروع المحاسبة
٢. القصور في أو عدم تطبيق المفاهيم والأساليب المعاصرة.
٣. عدم وجود تشريع واضح يتناول الإجراءات الواجب اتباعها في حالة حسم المنازعات أو جهة معينة ملزمة لتطبيق المحاسبة القضائية.
٤. الاعتماد في كثير من الأحوال على عنصر التقدير والحكم الشخصي للقائم على أعمال المحاسبة القضائية.
٥. عدم اهتمام الأكاديميين وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات بتدريس مقررات المحاسبة القضائية.

النقصان بما يعد عملاً يعطي انطباع مضلل عن عائد الشركة ومخاطرها.

**كما ويعرف الباحثان إدارة الأرباح بأنها:** عبارة عن أداة من الأدوات التي تستخدمها الإدارة من أجل التزوير والتلاعب وعدم إظهار الحقائق في التقارير المالية وتغيير الأرقام الصحيحة والتلاعب في نسبة الأرباح والتحايل في الإفصاح المالي وعدم الإفصاح الصادق والحقوقي بغرض تغيير أرباح الشركة إما بالنقصان أو الزيادة من أجل تحقيق منافع تخص هذه الإدارة.

**أساليب إدارة الأرباح:**

**ذكرت دراسة (جودة والعمور، ٢٠١٦، ص ٢٧٩) عدة أساليب لإدارة الأرباح:**

١. التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيرادات.
٢. رسمة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة.
٣. التلاعب في العمر الإنتاجي للأصول الثابتة
٤. التلاعب في تقدير قيمة الأصل بعد انتهاء عمره الانتاجي.
٥. التلاعب في قيمة المخزون السلعي آخر الفترة.
٦. التلاعب في تكوين واستخدام المخصصات.
٧. التلاعب في تخصيص وتوزيع تكاليف البحوث والتطوير حال الاندماج.

**العوامل المؤثرة على أساليب إدارة الأرباح:**

**أشارت دراسة (محمد، ٢٠١٧، ص ١٩) الى العوامل المؤثرة على أساليب إدارة الأرباح:**

١. ربحية الشركة لأن زيادة الربحية يساعد على الوفاء بالتزاماتها.
٢. زيادة توزيعات الأرباح.
٣. جذب المستثمرين الجدد.
٤. حجم الشركة حيث كلما ازداد حجم الشركة زادت احتمالية ممارسة الإدارة للتلاعب في الأرباح للحفاظ على التصيب السوقي لها.
٥. تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

**دوافع استخدام إدارة الأرباح:**

**أشارت دراسة (محمد، ٢٠١٧، ص ٣٢) إلى دوافع الشركات لممارسة أساليب إدارة الأرباح:**

**ويرى الباحثان** أنه يجب تكثيف وتوحد وتظافر الجهود من أجل التغلب على تلك المشاكل وحلها لما لذلك الأمر من أهمية بالغة في تطوير ورقي وهور المحاسبة القضائية بشكل أكبر وأعمق والتفكير الجاد بكيفية زيادة الكوادر البشرية المختصة بمجال المحاسبة القضائية كون هذا المجال من المجالات الجديدة والحديثة لعلوم المحاسبة وكذلك التواصل مع أصحاب الرأي والقرار لإعداد تشريع للمحاسبة القضائية والعمل على زيادة الاهتمام من قبل نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينيين والجامعات والمعاهد والكليات على ضرورة وضع وإعداد مساقات خاصة بالمحاسبة القضائية تدرس للطلبة من أجل زيادة الاهتمام بهذا المجال على وجه الخصوص.

**أساليب إدارة الأرباح**

**تمهيد:**

تعتبر أساليب إدارة الأرباح من الأساليب القديمة الحديثة وأداة من الأدوات المهمة التي يتم استخدامها من أجل التلاعب والتزوير في التقارير والقوائم المالية وذلك لتحقيق أهداف غير مشروعة، وهنا لا بد من الإشارة إلى الآثار السلبية التي تنتج عن استخدام أساليب إدارة الأرباح مثل تدهور المركز التنافسي للشركة والتعثر والفشل في المستقبل وللد من أساليب إدارة الأرباح لابد من الحصول على التقارير المالية من مكاتب تدقيق تتسم بدرجة عالية من الصدق والدقة وأن تعمل الحكومة والجهات المعنية على زيادة الرقابة على التقارير المالية ومقارنتها بتقارير مالية منشورة سواء للشركة نفسها أو لشركات مختلفة تختص بنفس التخصص.

**تعريف أساليب إدارة الأرباح:**

عرفت دراسة (9، ٢٠١٢، Bhundia) إدارة الأرباح بأنها: اتخاذ خطوات متعمدة ضمن المبادئ المحاسبية لجعل الأرباح المعلن عنها مطابقة لتلك المقبولة عموماً المرغوبة.

أما دراسة (ابراهيم وهارون، ٢٠١٦، ص ٢٣٥) فقد عرفت إدارة الأرباح بأنها: ممارسات تتعمدها الإدارة لأغراض الهدف منها تحقيق منافع خاصة متعددة عن طريق التلاعب في الحسابات مستغلة في ذلك المرونة المحاسبية المعروفة والسلطة التقديرية الممنوعة لها دون أن تخرق القواعد والمبادئ المحاسبية المعروفة فتقوم بتقدير بعض العناصر في التقارير المالية عند اعدادها وعرضها قاصدة بذلك التأثير علة أرباح الشركة اما بالزيادة أو

٣. عدم دقة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية مما يؤثر سلباً على قرار المستثمرين والمقرضين الحاليين والمستقبليين ويفقد الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية المنشورة.

#### المقترحات للحد من استخدام أساليب إدارة الأرباح:

أشار (محمد، ٢٠١٧، ص٢) في مقاله عدة طرق يمكن أن تحد من استخدام أساليب إدارة الأرباح وفق ما يلي:

١. إنشاء لجان مراجعة بالشركات تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد إتعابه كمحاولة لزيادة استقلاليته.

٢. التقليل من عدد البدائل للمعالجات المحاسبية وإلغاء استخدام البعض منها.

٣. الحد من استخدام بعض السياسات المحاسبية وإلغاء البعض منها.

٤. تفعيل خاصية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية.

٥. اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصادقية العالية للحد من أساليب استخدام طرق المحاسبة الإبداعية.

٦. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية .

٧. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق للسلوك المهني.

#### الاطار التطبيقي/

#### منهجية الدراسة

حيث إنه قد تم تحديد جوانب وأبعاد الظاهرة موضع الدراسة مسبقاً من خلال مراجعة الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة التي تسعى إلى التعرف على تقنيات المحاسبة القضائية ودورها في الحد من أساليب إدارة الأرباح في الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين. فقد اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها.

#### مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات غير المالية المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والبالغ عددها 33 شركة حسب الموقع

١. التلاعب في صافي الربح لتحقيق رقم الربح المستهدف للحفاظ على وضع الشركة.

٢. تخفيف العبء الضريبي على الشركة.

٣. الوفاء بشروط الائتمان مع الدائنين وتحسين عقود المديونية مع الغير .

٤. توطيد العلاقة بين الشركة والعاملين بها من خلال نظام المكافأة والحوافز.

٥. تلبية متطلبات أصحاب المصالح والمحللين.

٦. التلاعب في أسعار السهم وتشجيع المستثمرين الحاليين والمحتملين.

لذلك يرى الباحثان أنه أصبح من الضروري التعامل مع مكاتب تتصف بدرجة عالية من الدقة والأمانة والصدق للحصول على التقارير المالية وكذلك ضرورة اعتماد مؤشرات لقياس الاداء المالي للشركات حتى يتم مقارنة ما هو موجود في القوائم المالية مع الواقع الفعلي في الشركة وقياس صدق القوائم المالية لأنه بات معروف وواضح أن الهدف الأساسي والرئيس لإدارة الأرباح هو الخداع والغش والتضليل لذلك أصبح من الضروري على فرض عقوبات رادعة لمن يستخدم هذه الأساليب.

#### الآثار الناتجة عن استخدام إدارة الأرباح:

أشارت دراسة (علي، ٢٠١٩، ص ٣١٥) الى عدة آثار ناتجة عن استخدام إدارة الأرباح:

١. صعوبة تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والمتمثلة في خصائص المعلومات الأساسية مثل الملائمة والثقة أو الخصائص الثانوية مثل المعايير الرقابية والقانونية والذي ينعكس بدوره على ثقة أصحاب المصالح المختلفة ذات العلاقة بالشركة التي تعتمد على المعلومات المحاسبية في قراراتها المختلفة.

٢. التحيز الذاتي عند إعداد المعلومات المحاسبية لصالح الإدارة علة حساب باقي الفئات الأخرى بهدف تعظيم منافعها الذاتية على حساب تلك الفئات الأخرى مما ينتج عنه عدم تحقيق التوازن بين مصالح الإدارة والفئات الأخرى.

الإلكتروني لبورصة فلسطين ([www.p-s-e.com](http://www.p-s-e.com))، بتاريخ 2023/9/2. وتبين أن هذه الوحدات موزعة على ثلاث قطاعات هي (الاستثمار، الخدمات، الصناعة)، وزعت عليهم الاستبانة بواقع (3) استبانة لكل شركة وتم استرداد 77 استبانة بمعدل استجابة 77.78% والجدول التالية تبين خصائص المستجيبين وشركاتهم كما يلي:

#### توزيع الشركات المستجيبة حسب القطاع الاقتصادي

يبين جدول رقم (1) أن 37.66% من الشركات المستجيبة تتبع قطاع الصناعة، مما يتوافق وحجم هذا القطاع في المجتمع وقد بلغت نسبة استجابة شركات هذا القطاع 74.36%، يليه قطاعي الاستثمار بنسبة 36.36% بنسبة استجابة بلغت 84.85%، يليهما قطاع الخدمات بنسبة 25.97% بنسبة استجابة بلغت 74.97%، ويرجع التباين في نسب القطاعات إلى تباين نسبتهم في البورصة، إضافة إلى التباين في نسبة الاستجابة.

#### جدول (١): توزيع الشركات المستجيبة حسب القطاع الاقتصادي

| القطاع الاقتصادي | عدد الشركات المستهدفة | عدد الشركات المستجيبة | عدد الاستبانة الموزعة | عدد الاستبانة المستلمة | نسبة الاستجابة | النسبة من العينة |
|------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|------------------------|----------------|------------------|
| قطاع الصناعة     | 13                    | 12                    | 39                    | 29                     | 74.36%         | 37.66%           |
| قطاع الاستثمار   | 11                    | 10                    | 33                    | 28                     | 84.85%         | 36.36%           |
| قطاع الخدمات     | 9                     | 8                     | 27                    | 20                     | 74.07%         | 25.97%           |
| المجموع          | 33                    | 30                    | 99                    | 77                     | 77.78%         | 100.00%          |

#### أداة الدراسة:

بغرض التعرف على درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، فقد تم استخدام قائمة استقصاء لهذا الغرض، وقد تم إعداد قائمة الاستقصاء لقياس درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وتتكون من 3 محاور (التقيب عن البيانات، استخدام تكنولوجيا المعلومات، تنوع البعد المعرفي)، ويتكون كل محور من ٧ فقرات.

#### صدق الاستبيان:

#### ١. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

#### جدول (٢): الصدق الداخلي لفقرات الاستبانة تقنيات المحاسبة القضائية

| الرقم                           | الفقرة                                                                           | معامل الارتباط r | القيمة الاحتمالية |
|---------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|------------------|-------------------|
| البعد الأول: التقيب عن البيانات |                                                                                  |                  |                   |
| 1.                              | يتم تطبيق تقنية التقيب عن البيانات للمساهمة في غرلة البيانات المالية.            | 0.903**          | 0.000             |
| 2.                              | يتم اجراء عملية تقنية التقيب عن البيانات لاستخراج معلومات تتصف بالدقة والشمولية. | 0.901**          | 0.000             |

| الرقم                                            | الفقرة                                                                                                   | معامل الارتباط r | القيمة الاحتمالية |
|--------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-------------------|
| 3.                                               | تساهم تقنية التتقيب عن البيانات للمساهمة في الرقابة على القوائم والبيانات المالية.                       | 0.813**          | 0.000             |
| 4.                                               | تتم أعمال التتقيب عن البيانات لغرض المساهمة في حل المشكلات المالية بين الاطراف المستهدفة.                | 0.802**          | 0.000             |
| 5.                                               | تعمل المؤسسة على اكتشاف جوانب الضعف في ضوابط الرقابة الداخلية من خلال استخدام تقنية التتقيب عن البيانات. | 0.918**          | 0.000             |
| 6.                                               | يستفاد من تقنية التتقيب عن البيانات في اكتشاف معلومات جديدة.                                             | 0.866**          | 0.000             |
| 7.                                               | يتم تطبيق تقنية التتقيب عن البيانات لغرض تحليل وتوضيح البيانات غير الواضحة.                              | 0.673**          | 0.006             |
| <b>البعد الثاني: استخدام تكنولوجيا المعلومات</b> |                                                                                                          |                  |                   |
| 1.                                               | يتم استخدام تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض الحد من استخدام أساليب إدارة الأرباح.                         | 0.775**          | 0.001             |
| 2.                                               | تستخدم تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض الافصاح عن المعلومات بشكل سليم.                                    | 0.845**          | 0.000             |
| 3.                                               | تستخدم تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض استخراج البيانات بشكل آمن وسليم.                                   | 0.912**          | 0.000             |
| 4.                                               | تستخدم تقنية تكنولوجيا المعلومات البرامج المحوسبة والمطورة لغرض الحد من تصرفات الادارة غير القانونية.    | 0.697**          | 0.004             |
| 5.                                               | يستفيد المحاسب القضائي من تقنية تكنولوجيا المعلومات في تطوير أساليب الرقابة.                             | 0.667**          | 0.007             |
| 6.                                               | تعمل المؤسسة على استخدام تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض الكشف عن البيانات الغامضة.                       | 0.832**          | 0.000             |
| 7.                                               | يتم تطبيق تقنية تكنولوجيا المعلومات لغرض الوصول الى البيانات بشكل سريع وأمن.                             | 0.852**          | 0.000             |
| <b>البعد الثالث: تنوع البعد المعرفي</b>          |                                                                                                          |                  |                   |
| 1.                                               | تحرص المؤسسة على ترسيخ مبادئ البعد المعرفي لدى أفراد النظام المحاسبي لديها.                              | 0.815**          | 0.000             |
| 2.                                               | تهتم المؤسسة بزيادة مهارات المحاسب لديها من خلال اكتسابه تقنية تنوع البعد المعرفي                        | 0.545*           | 0.036             |
| 3.                                               | تحرص المؤسسة على استخدام تقنية تنوع البعد المعرفي لغرض تعميق السلوكيات الايجابية للمحاسب القضائي.        | 0.796**          | 0.000             |
| 4.                                               | توفر تقنية تنوع البعد المعرفي الثقافة المحاسبية لمحاسبين الشركة بشكل عام.                                | 0.624*           | 0.013             |

| الرقم | الفقرة                                                                                                                 | معامل الارتباط r | القيمة الاحتمالية |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-------------------|
| 5.    | تعزز المؤسسة ثقافة وتقنية تنوع البعد المعرفي لغرض تنمية الجانب المسلكي في العمل.                                       | 0.796**          | 0.000             |
| 6.    | تقوم المؤسسة بتطبيق تقنية تنوع البعد المعرفي في المجالات القانونية.                                                    | 0.753**          | 0.001             |
| 7.    | تحرص المؤسسة على زيادة تقنية تنوع البعد المعرفي من خلال تعدد الطرق والاساليب التي يتعاون بها المحاسب القضائي مع الغير. | 0.605*           | 0.017             |

دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.514.

جدول (خطأ! لا يوجد نص من النمط المعين في المستند): معامل الارتباط بين معدل كل محور مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "13" تساوي 0.514

## ٢. صدق الإتساق البنائي لمحاور الدراسة:

جدول رقم (3) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور مع المعدل الكلي للاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة

| الرقم | المحور                                                 | معامل الارتباط r | القيمة الاحتمالية |
|-------|--------------------------------------------------------|------------------|-------------------|
| 1.    | تقنيات المحاسبة القضائية (التنقيب عن البيانات)         | 0.945**          | 0.000             |
| 2.    | تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات) | 0.929**          | 0.000             |
| 3.    | تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع البعد المعرفي)          | 0.975**          | 0.000             |

براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) براون للتصحيح  
حسب المعادلة التالية: معامل الثبات =  $\frac{2}{r+1}$  حيث (ر) معامل الارتباط، وقد بلغ معامل الارتباط (0.947) وهو معامل ثبات كبير نسبياً مما يعطي طمأنينة تجاه استخدام أداة الدراسة في عملية البحث، حيث أنها أعلى من الحد المقبول وهو (0.60) (Sekaran, 2005).

جدول (٤): معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

| التجزئة النصفية |                |              |                   | عنوان المحور                                           |
|-----------------|----------------|--------------|-------------------|--------------------------------------------------------|
| عدد الفقرات     | معامل الارتباط | معامل الثبات | القيمة الاحتمالية |                                                        |
| 7               | 0.906          | 0.951        | 0.000             | تقنيات المحاسبة القضائية (التنقيب عن البيانات)         |
| 7               | 0.825          | 0.904        | 0.000             | تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات) |
| 7               | 0.902          | 0.948        | 0.000             | تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع البعد المعرفي)          |
| 21              | 0.900          | 0.947        | 0.000             | الكلي                                                  |

## ثبات فقرات الاستبانة Reliability:

أما ثبات أداة الدراسة فيعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريباً لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أي وقت، وقد أجرى الباحثان خطوات الثبات على مجتمع الدراسة الاستطلاعية نفسها بطريقة التجزئة النصفية حيث تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة فردية الرتبة ومعدل الأسئلة زوجية الرتبة، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "13" تساوي 0.514

الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

أولاً: المتغير المستقل: درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية  
لقياس درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية للشركات المستجيبة  
تم جمع استجابة الشركات لكل فقرة من فقرات الاستبانة (X)

$$Z = \frac{\sum_{I=1}^{I=N} (X_I / 5)}{21} \times 100\%$$

حيث:

$Z$

المحاسبة القضائية.

$X_I$

الفقرة (I) من فقرات محور الدراسة الخاص تقنيات المحاسبة القضائية.

وبتطبيق المعادلة السابقة على كافة محاور الدراسة الخاصة بتقنيات المحاسبة القضائية المزمع قياسها للوصول إلى نسبة توفر تقنيات المحاسبة القضائية في كل شركة من الشركات المكونة لعينة الدراسة.

وبتطبيق المعادلة السابقة تم الوصول إلى درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية، والجدول رقم (5) يوضح هذه النسب. ويتبين من الجدول أن الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين تتوفر لديها (83.57%) من تقنيات المحاسبة القضائية، كما يظهر الجدول تميز قطاع الخدمات عن القطاعين الآخرين بالاهتمام الأكبر بتوفير تقنيات المحاسبة القضائية، حيث يتضح أن هذا القطاع يتوفر لديه (89.01%) من هذه التقنيات، ويمكن

مقسومة على الدرجة القصوى للاستجابات وهي (5)، ومن ثم جمع فقرات الاستبانة وقسمته على عدد فقرات الاستبانة (21) كما هو مبين في المعادلة التالية والمتوسط تم جمع استجابات الشركة وقسمتها على عدد الاستجابات الخاصة بها:

درجة توفر تقنيات

استجابة عينة الدراسة

تفسير ذلك من وجهة نظر الباحثان إلى شمول هذا القطاع على شركتين من أكبر الشركات حجماً، وأكثرها صلة بالتنقيب عن البيانات واستخدام تكنولوجيا المعلومات والرقابة عليها وهي شركتي الاتصالات الفلسطينية (PALTEL)، وشركة الوطنية موبايل (OOREDOO)، وكذلك مستشفى نابلس التخصصي (NSC) الذي تفرض عليه طبيعة نشاطه التشغيلي (الصحي) الاهتمام بالمحاسبة القضائية بشكل عام، كما يتضح تماثل درجة توفر هذه التقنيات لدى قطاعي الصناعة والاستثمار بواقع (81.59) لكل منهما. وتتوافق هذه النتائج مع دراسة (شعبان، 2016): التي أظهرت توافر مقومات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية.

جدول (5): درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية لدى كل شركة من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

| رمز الشركة | القطاع الاقتصادي | عدد الاستجابات | التنقيب عن البيانات | استخدام تكنولوجيا المعلومات | التنوع المعرفي | التطبيق العام | متوسط القطاع |
|------------|------------------|----------------|---------------------|-----------------------------|----------------|---------------|--------------|
| APC        | قطاع الصناعة     | 3              | 87.62%              | 88.57%                      | 78.10%         | 84.76%        | 81.59%       |
| AZIZA      |                  | 2              | 72.86%              | 72.86%                      | 67.14%         | 70.95%        |              |
| BJP        |                  | 3              | 96.19%              | 95.24%                      | 95.24%         | 95.56%        |              |

| رمز الشركة      | القطاع الاقتصادي | عدد الاستجابات | التنقيب عن البيانات | استخدام تكنولوجيا المعلومات | التنوع المعرفي | التطبيق العام | متوسط القطاع |
|-----------------|------------------|----------------|---------------------|-----------------------------|----------------|---------------|--------------|
| BPC             |                  | 3              | 94.29%              | 89.52%                      | 94.29%         | 92.70%        |              |
| ELECTRODE       |                  | 3              | 85.71%              | 87.62%                      | 91.43%         | 88.25%        |              |
| JCC             |                  | 2              | 70.00%              | 71.43%                      | 62.86%         | 68.10%        |              |
| JPH             |                  | 3              | 74.29%              | 75.24%                      | 68.57%         | 72.70%        |              |
| LADAEN          |                  | 1              | 88.57%              | 65.71%                      | 88.57%         | 80.95%        |              |
| NAPCO           |                  | 3              | 72.38%              | 76.19%                      | 63.81%         | 70.79%        |              |
| NCI             |                  | 3              | 96.19%              | 91.43%                      | 92.38%         | 93.33%        |              |
| PHARMACARE      |                  | 2              | 87.14%              | 85.71%                      | 55.71%         | 76.19%        |              |
| VOIC            |                  | 1              | 85.71%              | 91.43%                      | 77.14%         | 84.76%        |              |
| APIC            | قطاع الاستثمار   | 3              | 77.14%              | 73.33%                      | 59.05%         | 69.84%        | 81.59%       |
| AQARIYA         |                  | 2              | 75.71%              | 77.14%                      | 60.00%         | 70.95%        |              |
| ARAB            |                  | 3              | 87.62%              | 94.29%                      | 88.57%         | 90.16%        |              |
| JREI            |                  | 2              | 81.43%              | 87.14%                      | 90.00%         | 86.19%        |              |
| PADICO          |                  | 3              | 90.48%              | 92.38%                      | 90.48%         | 91.11%        |              |
| PID             |                  | 3              | 76.19%              | 72.38%                      | 62.86%         | 70.48%        |              |
| PIIC            |                  | 3              | 79.05%              | 70.48%                      | 66.67%         | 72.06%        |              |
| PRICO           |                  | 3              | 80.00%              | 91.43%                      | 92.38%         | 87.94%        |              |
| UCI             |                  | 3              | 92.38%              | 83.81%                      | 92.38%         | 89.52%        |              |
| SANAD           |                  | 3              | 90.48%              | 76.19%                      | 96.19%         | 87.62%        |              |
| AHC             | قطاع الخدمات     | 3              | 85.71%              | 89.52%                      | 93.33%         | 89.52%        | 89.01%       |
| NSC             |                  | 3              | 97.14%              | 92.38%                      | 96.19%         | 95.24%        |              |
| OOREDOO         |                  | 3              | 94.29%              | 91.43%                      | 92.38%         | 92.70%        |              |
| PALAQAR         |                  | 3              | 74.29%              | 71.43%                      | 65.71%         | 70.48%        |              |
| PALTEL          |                  | 3              | 94.29%              | 94.29%                      | 95.24%         | 94.60%        |              |
| PEC             |                  | 2              | 94.29%              | 88.57%                      | 94.29%         | 92.38%        |              |
| RSR             |                  | 1              | 91.43%              | 91.43%                      | 85.71%         | 89.52%        |              |
| WASSEL          |                  | 2              | 90.00%              | 90.00%                      | 82.86%         | 87.62%        |              |
| المتوسط الحسابي |                  | 77             | 85.43%              | 83.95%                      | 81.32%         | 83.57%        | 83.57%       |

يتمثل المتغير التابع لهذه الدراسة بمؤشر ممارسة الشركة لإدارة الأرباح، ويعد التلاعب من خلال المستحقات وسيلة مثيرة

ثانياً: المتغير التابع: إدارة الأرباح



(2021 -) كما هو موضح في الملحق (3)، ولقياس المستحقات الاختيارية باستخدام هذا النموذج تم اتباع الخطوات التالية:

١. قياس المستحقات الكلية:
٢. تقدير معاملات الانحدار اللازمة لبناء نموذج Jones المعدل:

ثانياً: تقدير معالم النموذج الذي سيتم من خلاله احتساب معاملات الانحدار بين مجموعة من المستحقات والمستحقات الكلية من خلال معادلة الانحدار التالية والتي تتم لمجموعة شركات العينة في كل سنة على حده:

$$\frac{TACC_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \beta_1 \frac{1}{A_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})}{A_{i,t-1}} + \beta_3 \frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} + e_{i,t}$$

$E_{i,t}$  = الخطأ العشوائي

٣. تحديد المستحقات غير الاختيارية العادية تعرف المستحقات غير الاختيارية (nondiscretionary accruals) بأنها: المستحقات التي تنشأ من المعاملات التي تقوم بها الشركة في الفترة الحالية، والتي تعتبر طبيعية بالنسبة للشركة، بحيث تعكس مستوى أداء الشركة، استراتيجيتها، اتفاقيات العمل، الأحداث على المستوى الكلي، والعوامل الاقتصادية الأخرى. ويتم تقديرها باستخدام معاملات الانحدار المستخرجة في المرحلة السابقة باستخدام المعادلة التالية:

$$\frac{NDACC_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \beta_1 \frac{1}{A_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})}{A_{i,t-1}} + \beta_3 \frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}}$$

المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة تفوق المتوسط الحسابي فإن الشركة تكون قد مارست إدارة الأرباح (جودة المستحقات ضعيفة) خلال هذه السنة وتعطى متغيراً وهمياً (1). أما إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة تقل عن المتوسط الحسابي فإن الشركة لم تمارس إدارة الأرباح (جودة المستحقات جيدة) خلال هذه السنة وتعطى متغيراً وهمياً (0).

ويوضح الجدول رقم (6) نسبة ممارسة إدارة الأرباح في كل قطاع من القطاعات الاقتصادية، حيث يتضح من خلاله أن نسبة ممارسة إدارة الأرباح في كافة الشركات المستجيبة بلغت (43.33%) في حين كان أكثر القطاعات ممارسة لإدارة الأرباح هو قطاع الصناعة بنسبة (66.67%) يليه قطاع الاستثمار بنسبة (40.00%)،

للاهتمام بالنسبة للإدارة، فقد اكتشف الباحثون أن المستحقات الاختيارية هي الوسيلة التي من خلالها يمكن كشف ممارسات إدارة الأرباح، حيث يهتم نموذج Jones المعدل لقياس إدارة المستحقات بالمستحقات الاختيارية على اعتبارها العنصر الأقل موثوقية، ويعني ذلك أن المستحقات الاختيارية أكثر عرضة لتلاعب المديرين وبالتالي هي مقياس صالح لإدارة الأرباح، وقد تم استخراج كافة النسب والمؤشرات اللازمة لهذا النموذج من بورصة فلسطين من خلال القوائم المالية المنشورة للفترة (2012

حيث:

$TACC_{i,t}$  = المستحقات الكلية للشركة i خلال الفترة t  
 $\Delta REV_{i,t}$  = حجم التغير في الإيرادات للشركة i بين الفترتين t و t-1  
 $\Delta REC_{i,t}$  = حجم التغير في حسابات تحت التحصيل للشركة i بين الفترتين t و t-1  
 $PPE_{i,t}$  = الحجم الإجمالي العقارات والممتلكات والآلات للشركة i خلال الفترة t  
 $A_{i,t-1}$  = إجمالي أصول الشركة i خلال الفترة t-1

#### ٤. تحديد المستحقات الاختيارية

يتم احتساب المستحقات الاختيارية ( $DACC_{i,t}$ ) discretionary accruals لكل شركة من شركات العينة بالفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية

$$DACC_{i,t} = TACC_{i,t} - NDACC_{i,t}$$

وقد تم حساب المستحقات الاختيارية بطرح المستحقات غير الاختيارية الناتجة من الخطوة الثالثة، من المستحقات الكلية المحسوبة في الخطوة الأولى والنتائج موضحة في ملحق رقم (6).

خامساً: مرحلة الحكم على جودة المستحقات

بعد حساب المستحقات الاختيارية لكل شركة خلال سنوات الدراسة، يجب حساب متوسط هذه المستحقات الاختيارية خلال الفترة المدروسة، ثم يتم إجراء المقارنة التالية: إذا كانت القيمة

فقطاع الخدمات بنسبة (12.50%)، ولا يمكن اعتماد ذلك من وجهة نظر الباحثان في الحكم على ممارسة إدارة الأرباح لقطاع أكثر من الآخر، حيث إن هذه النتيجة هي خاصة بممارسة الشركات لإدارة الأرباح خلال العام (2021) فقط، وبالتالي لا يمكن تعميمه على باقي السنوات، وتتوافق هذه النتائج مع

ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية في الشركات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، بغض النظر عن القطاع الذي تنتمي إليه الشركة، وأن الشركات المساهمة العامة أكثر ممارسة لإدارة الأرباح لدوافع ضريبية. ودراسة (الداعور، 2013) التي بينت الدراسة أن الوحدات الاقتصادية الفلسطينية تمارس سياسة إدارة الأرباح.

جدول (٦): إدارة الأرباح كمؤشر عكسي لدقة المستحقات لعينة

الدراسة

كل من دراسة (جودة والعمور، 2016) والتي توصلت إلى وجود

| القطاع الاقتصادي | عدد الشركات المستجيبة | شركات ممارسة لإدارة الأرباح | نسبة ممارسة إدارة الأرباح |
|------------------|-----------------------|-----------------------------|---------------------------|
| قطاع الصناعة     | 12                    | 8                           | 66.67%                    |
| قطاع الاستثمار   | 10                    | 4                           | 40.00%                    |
| قطاع الخدمات     | 8                     | 1                           | 12.50%                    |
| كافة الشركات     | 30                    | 13                          | 43.33%                    |

### اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى التي تنص على: يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (التقريب عن البيانات) لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

بغرض اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليلي الارتباط والانحدار بين كل من درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية (التقريب عن البيانات) لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين (مقاساً بمتوسط استجابة الشركة على كافة فقرات المحور الأول من الاستبانة) ودرجة ممارسة الشركة لإدارة الأرباح وفق مؤشر (جوز) المعدل، ويوضح الجدول رقم (7) أن معامل الارتباط 0.619 وهي علاقة سالبة مما يعني أن العلاقة بين كل من درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية (التقريب عن البيانات) وممارسة إدارة الأرباح عكسية، كما أن مستوى الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط أقل من 0.05، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر تقنيات المحاسبة القضائية (التقريب عن البيانات) لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وممارسة إدارة الأرباح. ويمكن إرجاع هذه العلاقة العكسية إلى أن التقريب عن البيانات بهدف استخراج وتحديد معلومات مفيدة واكتساب المعارف من قاعدة بيانات كبيرة، وتحليل كميات كبيرة

من البيانات هو أسلوب جيد للكشف عن الحقائق أو الاتجاهات غير الواضحة أو التناقضات بطريقة كاملة وفعالة مما يزيد من فعالية الرقابة الداخلية، والمحاسبة القضائية، ويحد من ممارسة الشركة لإدارة الأرباح.

ومن خلال نتائج تحليل الانحدار يتضح أن معامل التحديد = 0.383، وهذا يعني أن 38.3% من التراجع في ممارسة إدارة الأرباح (المتغير التابع) تم تفسيره من خلال درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية (التقريب عن البيانات). كما أن قيمة الاختبار  $T = -4.171$ ، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة  $0.05 \leq \alpha$  وهذا يدل على وجود دور ذو دلالة إحصائية؛ لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (التقريب عن البيانات) لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وبالتالي تم قبول الفرضية الأولى، وعليه يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (التقريب عن البيانات) لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح عند مستوى دلالة 0.05.

جدول (٧): تحليل الارتباط (Pearson) والانحدار الخطي البسيط لدور توفر تقنيات المحاسبة القضائية (التقريب عن البيانات) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

| ممارسات إدارة الأرباح | معامل الانحدار | قيمة الاختبار t | القيمة الاحتمالية |
|-----------------------|----------------|-----------------|-------------------|
|-----------------------|----------------|-----------------|-------------------|

|                                                |        |               |       |
|------------------------------------------------|--------|---------------|-------|
| المقدار الثابت                                 | 3.634  | 4.714         | 0.000 |
| تقنيات المحاسبة القضائية (التنقيب عن البيانات) | -3.747 | -4.171        | 0.000 |
| $Y=3.634-3.747X1$                              |        |               |       |
| معامل الارتباط r                               | -0.619 | معامل التحديد | 0.383 |

عن البيانات الغامضة، يزيد من قدرتهم على الحد من تصرفات الإدارة غير القانونية، وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح. ومن خلال نتائج تحليل الانحدار يتضح أن معامل التحديد = **0.273**، وهذا يعني أن **27.3%** من التراجع في ممارسة إدارة الأرباح (المتغير التابع) تم تفسيره من خلال درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات). كما أن قيمة الاختبار  $T = -3.244$ ، والقيمة الاحتمالية (**Sig.**) تساوي **0.003** وهي أقل من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وهذا يدل على وجود دور ذو دلالة إحصائية لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات) لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وبالتالي تم قبول الفرضية الثانية، وعليه يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات) لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح عند مستوى دلالة **0.05**.

**جدول (٨): نتائج تحليل الارتباط (Pearson) والانحدار الخطي البسيط لدور توفر تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**

| ممارسات إدارة الأرباح                                  | معامل الانحدار | قيمة الاختبار t | القيمة الاحتمالية |
|--------------------------------------------------------|----------------|-----------------|-------------------|
| المقدار الثابت                                         | 2.879          | 3.797           | 0.001             |
| تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات) | -2.914         | -3.244          | 0.003             |
| $Y=2.879-2.914X2$                                      |                |                 |                   |
| معامل الارتباط r                                       | -0.523         | معامل التحديد   | 0.273             |

البعد المعرفي) لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

**الفرضية الثانية التي تنص على:** يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (**0.05**) لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات) لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

بغرض اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليلي الارتباط والانحدار بين كل من درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات) لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين (مقاساً بمتوسط استجابة الشركة على كافة فقرات المحور الأول من الاستبانة) ودرجة ممارسة الشركة لإدارة الأرباح وفق مؤشر (جوز) المعدل، ويوضح الجدول رقم (8) أن معامل الارتباط **0.523** وهي علاقة سالبة مما يعني أن العلاقة بين كل من درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات) وممارسة إدارة الأرباح عكسية، كما أن مستوى الدلالة الاحصائية لمعامل الارتباط أقل من **0.05**، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين توفر تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات) لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وممارسة إدارة الأرباح. ويمكن إرجاع هذه العلاقة العكسية إلى أن استخدام المحاسبين والمدققين لتقنية تكنولوجيا المعلومات في تحليل البيانات، والاستفادة منها في الرقابة، والكشف

**الفرضية الثالثة التي تنص على:** يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (**0.05**) لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع

بغرض اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليلي الارتباط والانحدار بين كل من درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع البعد المعرفي) لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين (مقاساً بمتوسط استجابة الشركة على كافة فقرات المحور الأول من الاستبانة) ودرجة ممارسة الشركة لإدارة الأرباح وفق مؤشر (جونز) المعدل، ويوضح الجدول رقم (9) أن معامل الارتباط 0.776 وهي علاقة سالبة مما يعني أن العلاقة بين كل من درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع البعد المعرفي) وممارسة إدارة الأرباح عكسية، كما أن مستوى الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط أقل من 0.05، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع البعد المعرفي) لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وممارسة إدارة الأرباح. ويمكن إرجاع هذه العلاقة العكسية إلى أن البعد المعرفي ومشاركته بين أفراد المؤسسة يؤدي زيادة مهارات المحاسب لديها من خلال اكتسابه تقنية تنوع البعد المعرفي، وبالتالي تعميق السلوكيات الإيجابية والثقافة المحاسبية للمحاسب القضائي، مما ينمي لديه القدرة على اكتشاف التجاوزات والأخطاء المحاسبية، وبالتالي الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ومن خلال نتائج تحليل الانحدار يتضح أن معامل التحديد = 0.603، وهذا يعني أن 60.3% من التراجع في ممارسة إدارة الأرباح (المتغير التابع) تم تفسيره من خلال درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع البعد المعرفي). كما أن قيمة الاختبار  $T = -6.519$ ، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وهذا يدل على وجود دور ذو دلالة إحصائية لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع البعد المعرفي) لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

وبالتالي تم قبول الثالثة، وعليه يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع البعد المعرفي) لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح عند مستوى دلالة 0.05.

**جدول (٩): نتائج تحليل الارتباط (Pearson) والانحدار الخطي البسيط لدور توفر تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع البعد المعرفي) في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**

| ممارسات إدارة الأرباح                         | معامل الانحدار | قيمة الاختبار t | القيمة الاحتمالية |
|-----------------------------------------------|----------------|-----------------|-------------------|
| المقدار الثابت                                | 2.717          | 7.648           | 0.000             |
| تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع البعد المعرفي) | -2.808         | -6.519          | 0.000             |
| $Y = 3.634 - 3.747X_1$                        |                |                 |                   |
| معامل الارتباط r                              | -0.776         | معامل التحديد   | 0.603             |

ومن خلال نتائج الفرضيات الفرعية السابقة يتضح جليا دور توفر تقنيات المحاسبة القضائية الخاصة بـ (التنقيب عن البيانات، استخدام تكنولوجيا المعلومات، تنوع البعد المعرفي) في الحد من ممارسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لممارسات إدارة الأرباح، وعليه تم قبول الفرضية الرئيسية والذي تنص على: " يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح".

ولاختبار الفرض الرئيس تم اجراء تحليل الانحدار المتعدد لقياس أثر أبعاد المحاسبة القضائية مجتمعة على الحد من ممارسة إدارة

الأرباح، ويوضح الجدول رقم (١٠) أن معامل الارتباط 0.777 وهي علاقة سالبة مما يعني أن العلاقة بين كل من درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية وممارسة إدارة الأرباح عكسية، كما أن مستوى الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط أقل من 0.05، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر تقنيات المحاسبة القضائية لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وممارسة إدارة الأرباح. ومن خلال نتائج تحليل الانحدار يتضح أن معامل التحديد = 0.603، وهذا يعني أن 60.3% من التراجع في ممارسة إدارة الأرباح (المتغير التابع) تم تفسيره من خلال درجة توفر تقنيات المحاسبة القضائية. كما أن قيمة الاختبار

جدول (10): نتائج تحليل الارتباط (Pearson) والانحدار الخطي المتعدد لدور توفر تقنيات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح

$F = 13.168$ ، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وهذا يدل على وجود دور ذو دلالة إحصائية لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

| ممارسات إدارة الأرباح                                  | معامل الانحدار | قيمة الاختبار t   | القيمة الاحتمالية |
|--------------------------------------------------------|----------------|-------------------|-------------------|
| المقدار الثابت                                         | 2.734          | 3.780             | 0.001             |
| تقنيات المحاسبة القضائية (التنقيب عن البيانات)         | 0.096          | 0.070             | 0.945             |
| تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات) | -0.125         | -0.123            | 0.903             |
| تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع البعد المعرفي)          | -2.801         | -3.688            | 0.001             |
| $Y = 3.634 - 3.747X_1$                                 |                |                   |                   |
| معامل الارتباط r                                       | -0.777         | معامل التحديد     | 0.603             |
| قيمة الاختبار F                                        | 13.168         | القيمة الاحتمالية | 0.000             |

- تتوفر لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين نسبة مرتفعة من تقنيات المحاسبة القضائية، كما تظهر النتائج تميز قطاع الخدمات عن القطاعين الآخرين بالاهتمام الأكبر بتوفير تقنيات المحاسبة القضائية.
- يتضح جليا من نتائج تطبيق نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح من خلال جودة المستحقات وجود نسبة مرتفعة من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين للعام (2021)، وكان أكثر القطاعات ممارسة لإدارة الأرباح هو قطاع الصناعة يليه قطاع الاستثمار فقطاع الخدمات وجود دور إيجابي ذو دلالة إحصائية لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (التنقيب عن البيانات) لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للحد من ممارسة إدارة الأرباح.
- وجود دور إيجابي ذو دلالة إحصائية لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (استخدام تكنولوجيا المعلومات) لدى الشركات المساهمة العامة

وتشابهت نتائج هذه الدراسة من خلال الفرضية الرئيسة مع نتائج مجموعة من الدراسات السابقة كدراسة دراسة (عمر، أمين، محمد، 2021) التي توصلت الى ان المحاسبة القضائية تلعب دور هام في مكافحة الفساد المالي وذلك من خلال التقنيات والمهارات التي تتميز بها في مجال مكافحة الفساد المالي وتكريس النزاهة والشفافية المالية. ودراسة (العواد والجبوري 2021): التي توصلت الى ان المحاسبة القضائية تسهم بدرجة كبيرة في تحديد قضايا الفساد والاحتيايل بدقة عالية بواسطة توظيف التقنيات المختلفة، ودراسة (شيبان، 2019): والتي الدراسة إلى أن إجراءات المحاسبة القضائية تلعب دورا وفعالا في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وكذلك (عبد الله، نور. 2018): التي توصلت إلى أن للمحاسبة القضائية دور مهم في الحد من ممارسات الفساد المالي، ودراسة (ابراهيم وهارون، 2016) التي أظهرت أن المحاسبة القضائية لها دور مهم وأساسي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، ودراسة (S-Abdulrahman, 2019): التي وجدت تأثير إيجابي كبير بين تقنيات المحاسبة القضائية ومنع الاحتيايل، التي توصلت إلى أن مهارات وتقنيات المحاسبة القضائية لها تأثير كبير على كشف وتقليل الاحتيايل.

نتائج الدراسة:

٢. حامد، محجوب. (٢٠١٧). **مدى تطبيق المراجعة القضائية في فصل الدعاوى والمنازعات الخاصة بالمخالفات المالية في المحاكم السودانية (دراسة ميدانية استكشافية Al-Aqsa University Journal (Humanities Series)، 21(2)، 374-416.**

٣. صالح، منال، (٢٠١٦)، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية، مجلة الدنانير، المجلد ١، الإصدار ٢، الجامعة العراقية.

٤. الصديق، بابكر ونور موسى، (٢٠١٨)، أثر تطبيق المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي: دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة السودانية، **مجلة الدراسات الادارية والاجتماعية**، م ٢، ع ٤ ص ١٣٩-١٨٢.

٥. صلاح الدين، سوالم، هشام، طراد، ٢٠٢٢، دور أساليب المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، جامعة محمد الشريف، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد ١٠، العدد ١.

٦. عبد الحليم، أحمد و أحمد، نبيل، وسرور، عيبر (٢٠٢١). دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، **مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية** 10(3)، 425-558.

٧. عبد، فضل الله، (٢٠٢١): دور فلسفة المحاسبة القضائية في شفافية وجودة القوائم المالية، جامعة الفرات الاوسط التقنية، الكلية التقنية الادارية **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد (١٦)، العدد (٥٦).

٨. على، عزيزة (٢٠١٩). اثر التحفظ المحاسبي غير المشروط علي ممارسة إدارة الأرباح الحقيقية - دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بسوق الاوراق المالية في مصر، جامعة عمر المختار البيضاء، ليبيا، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، مج ١٠ العدد الثالث الجزء الثاني، ص ٢٩٠-٣٤٢.

٩. عمر، محي الدين، أمين، بوخرص، محمد، ورحالي، (٢٠٢١). أهمية المحاسبة القضائية كآلية لمكافحة الفساد المالي-بالإشارة إلى تجارب بعض البلدان العربية. **مجلة أوراق اقتصادية** (1) 37.5-22

المدرجة في بورصة فلسطين على الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

• وجود دور إيجابي ذو دلالة احصائية لتوفر تقنيات المحاسبة القضائية (تنوع البعد المعرفي) لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للحد من ممارسة إدارة الأرباح.

## ثانياً- توصيات الدراسة:

١. تفعيل المحاسبة القضائية والتركيز على مواكبة التكنولوجيا لكشف القضايا الاحتمالية المتقدمة وكذلك تأهيل المحاسبين على مواكبة المجالات الأخرى التي تساعدهم في كشف هذه القضايا سواء في الإدارة أو القانون أو علم النفس.

٢. ضرورة إعداد محاسب قضائي يمتلك مهارات عالية في الجوانب التدقيقية والمحاسبية من خلال الاطلاع ومواكبة التقدم في مجال المعايير التدقيقية والمحاسبية والمعالجات المحاسبية المستحدثة والتكنولوجيا المستحدثة.

٣. تضافر جهود المنظمات والجهات المهنية لتنمية الوعي لدي المساهمين والمستثمرين بإبراز دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتحسين جودة القوائم المالية وزيادة مصداقيتها.

٤. ضرورة اهتمام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بتفعيل دور المحاسبة القضائية من خلال دائرة الرقابة الداخلية، والاهتمام بالجانب الفني من أساليب البحث والتحقيق، والعمل على اكتساب المهارة الفنية في تطبيق أساليب المحاسبة القضائية.

٥. ضرورة اهتمام الجامعات الفلسطينية بتطوير تخصص المحاسبة ليشمل المحاسبة القضائية كأحد فروع المحاسبة تؤهل المحاسب للعمل كمحكم مالي ومحاسب قضائي، إلى جانب المراجعة القضائية.

## المصادر والمراجع:

١. ابراهيم، الهادي وهارون، مصطفى: (٢٠١٦)، المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسة إدارة الأرباح سوق المال في الخرطوم، **مجلة المستنصرية للدراسات العربية والاجنبية**، كلية التجارة، جامعة النيلين، العدد ٥٥.

intervention in inefficient public procurement.

.Journal of Public Economics, 157, 95–106

20. Greenland, Collin , A. A., (2015) ANNUAL CONFERENCE Indianapolis.

21. 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, 29(2), 183–187.

22. RESEARCH ARTICLE THE ROLE OF JUDICIAL ACCOUNTING AND ITS IMPACT IN REDUCING THE PHENOMENON OF MONEY (2022)

LAUNDERING Hayder Jerri Mohsin1, Laith Yousef Bani Hani2, Noor Aldeen Kassem Al-Alawneh3, Huthefh Mohammed AlAli4, Ashraf Hamad Al-Khalaileh5 and Wassan Qasem Qased Journal Homepage: –

www.journalijar.com Article DOI:

10.21474/IJAR01/14416 DOI URL:

<http://dx.doi.org/10.21474/IJAR01/14416>.

23. Sekaran U. (2005), "Research Methods for Business With Spss 13.0 Set", (4th ed.). New York: John Wiley and Sons, Hoboken , New Jersey.

10. العواد، أسعد والجبوري، حيدر (٢٠٢١): دور تقنيات المحاسبة القضائية في تعزيز قرارات الجهات التحقيقية للحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية والإدارية، العدد ٢، المجلد ٨.

11. الكبجي، مجدي، (٢٠٢١): تأثير جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية المساهمة العامة، مجلة الجامعة العربية الأمريكية للبحوث، مجلد ٧، العدد ١.

12. محمد، أيمن، (٢٠١٧)، مدير وحدة التحكم والتنظيم بأكوليد، Director of the control and regulation unit ACOLID، طرق كشف إدارة الأرباح في المؤسسات، مقال منشور في النشرة الاعلامية.

<https://specialties.bayt.com/ar/specialties/q/371490/%D9%85%D8%A7->

13. محمد، هشام: (٢٠١٧)، أثر إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على العلاقة التفاعلية بين التدفقات النقدية التشغيلية والقيمة السوقية للشركة دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المدرجة بسوق الأوراق المالية، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

14. المدهون، نافذ وأحمد، بسام. (٢٠٢١). واقع المحاسبة القضائية في قطاع غزة من وجهة نظر القضاة" دراسة ميدانية استكشافية، مجلة جامعة الأزهر- غزة، سلسلة العلوم الانسانية، المجلد ٢٣، العدد ١.

15. الوكيل، حسام. (٢٠١٨)، مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسيل الأموال في البيئة المصرية- دراسة ميدانية، الفكر المحاسب، ٢٥٢-١٦٥، (٦) ٢٢.

16. Abdulrahman, S. (2019). Forensic accounting and fraud prevention in Nigerian public sector: A conceptual paper. International Journal of Accounting & Finance Review, 4(2), 13–21.

17. Albashrawi , Mousa , (2016) Detecting Financial Fraud Using Data Mining.

18. Bhundia, A., (2012). A comparative study between free cash flows and earnings management. Business Intelligence Journal, 5(1): 124

19. Estache, A., & Foucart, R. (2018). The scope and limits of accounting and judicial courts