

المحاسبة القضائية كألية لضبط وتطوير أداء التقارير المالية

في ضوء معايير إعداد التقارير المالية IFRS

**Forensic Accounting as a Mechanism for Monitoring
and Developing The Performance of Financial Reports
In the Light of Standards of The International Financial
Reports**

د/ طارق وفاق إبراهيم

المدرس بقسم المحاسبة

المعهد العالي للحاسبات والمعلومات وتكنولوجيا الإدارة - طنطا

ملخص الدراسة:

استهدفت هذه الدراسة تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة القضائية وأهميتها وأهدافها فضلاً عن مفهوم جودة التقارير المالية وخصائصها وأنواعها وكذلك بيان دور المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية من خلال وضع إطار مقترح لرسم العلاقة بين المحاسبة القضائية والتقارير المالية وقد تم إختبار الفرضيين الآتيين: الأول وجود فروق جوهرية بين جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقاً للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية في إعدادها في ضوء معايير التقارير الدولية IFRS والفرض الثاني تؤدي المحاسبة القضائية إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية .

وأُسفرت نتائج الدراسة التطبيقية عن قبول الفرضين وأشارت نتائج البحث إلى ظهور الحاجة إلى المحاسبة القضائية نتيجة تشعب العمليات المالية بين الشركات والتطور الاقتصادي للمشاريع وكذلك تزايد الحاجة إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS في ظل الاقتصاد العالمي الرقمي.

Abstract

This study aimed to shed the light on the concept, importance and objectives of Forensic Accounting; in addition to the concept, characteristics and types of Financial Reporting Quality; as well as the role of Forensic Accounting in improving Financial Reporting Quality through setting a proposed framework for charting the relationship between Forensic Accounting and Financial Reporting. The following two hypotheses have been tested; the first hypothesis: There are significant differences between the quality of the information offered in the financial reports prepared according to Forensic Accounting and the quality of the information offered in the financial reports that were prepared without the use of Forensic Accounting in the light of International Financial Reporting Standards (IFRS). Forensic Accounting improves the quality of accounting information and consequently achieves competitive advantage.

The results of the applied study resulted in the acceptance of the two hypotheses. The results also indicated that there is a need for Forensic Accounting due to the complexity of financial transactions between companies and the economic development of enterprises. In addition, there is a growing need for International Financial Reporting Standards (IFRS) in the global digital economy.

مقدمة البحث

بعد التطور الهائل والمستمر الذي أثر على كل متغيرات الحياة كان لا بد للمحاسبة أن تواكب هذا التطور الذي حدث في القرن العشرين ثم امتد إلى القرن الواحد والعشرين ومن ضمن فروع المحاسبة التي طال هذا التطور المحاسبة القضائية كـ مجال حديث من مجالات المحاسبة حيث برزت أهميتها ودورها في كشف الغش والاحتيال ومحاربة الفساد المالي الإداري بعد أن تفتت هذه الظاهرة السلبية في المجتمع المصري مؤخراً والتي لها آثاراً خطيرة على النواحي الاقتصادية، ومن خلال المحاسبة القضائية يتم تطبيق المعرفة في مجالات المحاسبة والتمويل والضرائب والمراجعة للقيام بعمليات التحليل والتحري والاستفسار والفحص واختبار المسائل القانونية بهدف التوصل الي قرار قبل تقديم رأيه كخبير ومع ذلك التطور الذي حدث ظهر تطور آخر وهو جودة التقارير المالية والتي تمثل مصداقية للمعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية ولكي يتحقق ذلك يجب أن تخلو التقارير المالية من التحريف والتضليل وأن يتم إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية بما يحقق الهدف من إستخدامها. من أجل ذلك سلط هذا البحث على المحاسبة القضائية واثرها على جودة التقارير المالية في ضوء معايير التقارير المالية الدولية .

وقد تزايدت الحاجة إلى معايير التقارير المالية الدولية في ظل الإقتصاد العالمي وعولمة أسواق رأس المال والتطورات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات ونشر التقارير المالية على شبكة الإنترنت وقد بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ (عام ٢٠٠١) بتطوير مجموعة موحدة ذات جودة عالية ومقبولة دولياً من معايير التقارير المالية بإعتبارها أحد ضوابط إنتاج معلومات شفافة وكاملة تعكس الوضع الحقيقي للشركات بهدف حماية أصحاب المصالح من ناحية وإعلام الأسواق المالية من ناحية أخرى. ويشمل البحث جانب نظري سلط الضوء على البيئة الإجرائية للبحث حيث تناول المحاسبة القضائية ومعايير التقارير المالية الدولية **IFRS** وجودة التقارير المالية أما الجانب العملي فيحتوى على تحليل خصائص العينة وتحليل النتائج الخاصة عن مدى مساهمة المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية في ضوء معايير التقارير المالية الدولية **IFRS**.

القسم الأول

الإطار المنهجي للبحث

١/١ - مشكلة البحث:

تعتبر المخالفات المالية والتلاعب في التقارير المالية من أخطر التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة مما يستدعي المهتمين بعلم المحاسبة لوضع آلية في إطار تنسيقي بين الجهات القضائية وبين مهنة المحاسبة لإصدار قرارات قضائية مهنية لاستخدام المحاسبة القضائية وتطوير مهنة المحاسب القضائي الذي لا يعتبر بديلاً عن المحاسب القانوني أو المراجع الخارجي بل يشكلان معاً إطاراً لدعم مهنة المراجعة.

هذا وي طرح البحث الحالي عدة تساؤلات في إطارها المشكلة البحثية على النحو الآتي :

- ١ - هل التقارير المالية بصورتها الحالية تفي بإحتياجات مستخدمي المعلومات في مختلف القطاعات ؟
- ٢ - ما هو الدور الذي يمكن أن تؤديه المحاسبه القضائية في تطوير أساليب إعداد التقارير المالية ؟
- ٣ - هل المحاسبة القضائية تساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ؟
- ٤ - ما نوع العلاقة بين المحاسبة القضائية وجودة التقارير المالية من خلال تطبيق **IFRS** ؟
- ٥ - ما هو مستوى الإتفاق في آراء عينة البحث حول مدى أهمية المحاسبة القضائية لتحقيق جودة التقارير المالية في ضوء معايير التقارير المالية الدولية **IFRS** ؟
- ٦ - ما هي عناصر جودة التقارير المالية من وجهة نظر عينة البحث ؟

٢/١ - أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة القضائية وأهميتها وأهدافها وأساليبها فضلاً عن مفهوم جودة التقارير المالية وخصائصها وأنواعها وكذلك بيان دور المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية من خلال وضع إطار مقترح لرسم العلاقة بين المحاسبة القضائية والتقارير المالية ومن هنا يمكن تحديد الأهداف الرئيسية للبحث فيما يلي:

- ١ - تحديد المقصود بالمحاسبة القضائية وآلياتها وسبل إستخدامها لتطوير أداء التقارير المالية .
- ٢ - تحديد المقصود بمعايير التقارير المالية الدولية **IFRS**
- ٣ - تحديد مفاهيم التقارير المالية والمشكلات التي تواجهها وسبل تطويرها .
- ٤ - تحديد العلاقة بين المحاسبة القضائية وجودة التقارير المالية **IFRS**.

٣/١- فروض البحث :

يسعى الباحث إلى إختبار صحة او عدم صحة الفروض الآتية :

الفرض الأول :

توجد فروق جوهرية بين جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقاً للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون إستخدام المحاسبة القضائية في إعدادها في ضوء معايير التقارير المالية الدولية **IFRS** .

الفرض الثاني :

تؤدي المحاسبة القضائية إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى تحقيق المزايا التنافسية .

٤/١- منهج البحث :

إعتمد الباحث في الجانب النظري على المنهج الإستقرائي من خلال مناقشة وقراءة البحوث والدراسات العلمية في مجال المحاسبة القضائية وكذلك إستخدامها في تطوير أداء التقارير المالية . أما في الدراسة العملية فتم إستخدام المنهج التحليلي لأساليب المحاسبة القضائية ودورها في تطوير أداء التقارير المالية من خلال أسلوب الإستقصاء حيث تم الإعتماد على إستمارة إستبيان لجمع البيانات الأولية التي تم إعدادها في ضوء الدراسات السابقة والجانب النظري .

٥/١- حدود البحث :

لن يتناول البحث الخصائص الرئيسية للمحاسبة القضائية إلا بالقدر الذي يخدم أهداف الدراسة مع التركيز على الخصائص الرئيسية باعتبارها الأكثر أهمية في مجال الدراسة ومساهمتها الفعالة في تحسين جودة التقارير المالية الأمر الذي من شأنه يساهم في توفير الوقت عند إعداد التقارير .

- سوف تقتصر الفترة الزمنية من ٢٠١٠ حتى ٢٠١٨ مع استبعاد عام ٢٠١١ من البحث نتيجة للأحداث السياسية التي من الممكن أن تؤثر على البحث .
- يقتصر البحث على تناول أثر المحاسبة القضائية على جودة التقارير المالية من خلال المعايير الدولية **IFRS** دون التعرض لمشكلات اعداد التقارير المالية بصفة عامة.

٦/١ - خطة البحث :

يتناول الباحث موضوع البحث من خلال النقاط الآتية :

أولاً : مفاهيم المحاسبة القضائية

ثانياً : معايير إعداد التقارير المالية **IFRS**.

ثالثاً : التقارير المالية وآفاق التطوير .

رابعاً : دور المحاسبة القضائية فى تطوير أساليب إعداد التقارير المالية

خامساً : الدراسة الميدانية (إختبارات الفروض)

سادساً: خلاصة البحث والنتائج والتوصيات .

٧/١ - الدراسات السابقة :

١/٧/١ - دراسة (١- الزمر ٢٠١٢) وتهدف إلى : دراسة مدى تأثير التحول إلى معايير التقارير الدولية على بعض المقاييس المحاسبية والتي تعكس جودة التقارير المالية من خلال دراسة تطبيقية على إحدى شركات التأمين السعودية . واستخلصت النتائج الآتية : وقد توصلت الدراسة إلى أن تحول معايير التقارير الدولية أدى إلى انخفاض مستويات إدارة الأرباح وزيادة مستوى التحفظ المحاسبي ومستويات عدم تماثل المعلومات .

٢/٧/١ - دراسة (٢- الاورفة لى) ٢٠١٢ وتهدف إلى : دراسة القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية فى ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية من خلال دراسة ميدانية على ٥٦ شركة فى سوق أبو ظبى للأوراق المالية . واستخلصت النتائج الآتية : زيادة القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية فى ظل تطبيق معايير IFRS حيث توجد علاقة موجبة معنوية بين الأرباح والعوائد كما يرتبط ربح السهم والقيمة الدفترية بعلاقة موجبة معنوية بسعر السهم .

٣/٧/١ - دراسة (٣- مليجي) ٢٠١٣ وتهدف إلى : إختبار أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة من جهة وتحليل إنعكاسات ذلك على قرارات المستثمرين فى بيئة الأعمال السعودية . واستخلصت النتائج الآتية : وجود تأثير إيجابى على جودة المعلومات المحاسبية فى تخفيض المستحقات الكلية ووجود تأثير إيجابى لهذه المعايير على قيمة الشركات المسجلة وتوصلت إلى أن معايير التقارير المالية الدولية تؤثر على قرارات المستثمرين حيث تعطى لهم إشارة إيجابية للمستثمر عن الأداء المالى للشركة.

٤/٧/١ - دراسة ميدانية (٤- مبارك ٢٠١٧) وتهدف إلى: بيان مفاهيم وإجراءات ومجالات تطبيق المحاسبة القضائية وأثر تطبيق المعايير الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وإستخدام المحاسبة

القضائية في تطوير وكفاءة التقارير المالية . واستخلصت النتائج التالية : أصبحت المحاسبة القضائية لها أهمية نتيجة زيادة البيئة التنافسية وتتمتع التقارير التي تعد وفقاً للمحاسبة القضائية بنتائج أدق من التقارير التي لا تستخدم فيها المحاسبة القضائية .

٥/٧/١ - دراسة (٥- صفوان ٢٠١٧) وتهدف إلى : وضع مفاهيم وأساليب المحاسبة القضائية ومفهوم التقارير المالية وأشكالها وأنواعها وأثر المحاسبة القضائية على تحسين جودة التقارير المالية . واستخلصت النتائج الآتية :

١- تزايد أهمية المحاسبة القضائية وأثرها على تحسين الأداء في المنشأة بسبب خلق نوع من الردع بين الإدارة وأصحاب المصالح .

٢- تؤثر المحاسبة القضائية تأثير إيجابي في جودة التقارير المالية .

٦/٧/١ - دراسة (٦- كاظم ٢٠١٨) وتهدف إلى : تسليط الضوء على مفاهيم المحاسبة القضائية وأهميتها وأهدافها وأساليبها ومفهوم جودة التقارير المالية والخصائص والأنواع ودور المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية . واستخلصت النتائج الآتية : تزايد الطلب على خدمات المحاسبة القضائية في الوقت الحاضر بسبب وجود مشاكل بين الإدارة وأصحاب المصالح مما استدعى رفع الدعاوى القضائية كما ان تطبيق المحاسبة القضائية يحسن جودة التقارير المالية نتيجة المعلومات المالية تمثل بصدق الظواهر والأحداث المحيطة .

٧/٧/١ - دراسة (٧- احمد ٢٠١٨) وتهدف إلى : تحليل مستوى جودة المعلومات المحاسبية وتحليل نماذج قياس مستوى جودة المعلومات المحاسبية وتحليل نماذج قياس كفاءة سوق الأوراق المالية وقياس جودة المعلومات المحاسبية في ضوء IFRS . واستخلصت النتائج الآتية : المعلومات المحاسبية التي تعد وفقاً لمعايير التقارير الدولية تتمتع بخاصية التمثيل الصادق بصورة أعلى من التقارير التي تعد وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية كما تتمتع المعلومات المحاسبية التي تعد وفقاً للمعايير الدولية بخاصية الرقابة أعلى من التي تعد وفقاً للمعايير المصرية

٨/٧/١ - دراسة (٨ - ابو الخير ٢٠٠٧) وتناولت معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية كمحددات لجودة التقارير المالية واستخلصت النتائج الآتية ان هناك ادلة واضحة على جودة التقارير المالية للشركات الخاضعة للقانون (١٥٩) لسنة ١٩٨١ وتعتبر اعلى منها للشركات التي تخضع للقانون (٢٠٣) لسنة ١٩٩١ .

٩/٧/١ - دراسة (9- Beest , etul , 2009) وتناولت قياس جودة التقارير المالية من خلال وضع مقياس شامل لتقييم جودة التقارير المالية من خلال تفعل الخصائص النوعية للمعلومات واستخلصت النتائج الآتية الى ان جودة التقارير المالية لا تتأثر فقط بمدى تطبيق معايير

المحاسبة وإنما تتأثر بمجموعة من العوامل الأخرى التي تحكم عملية التقييم النهائي لجودة التقارير المالية منها حجم الشركة - طبيعة الصناعة - بيئة التطبيق

وبتحليل الدراسات السابقة توصل الباحث الى:

- ١- ظهور المحاسبة القضائية كعنصر هام نتيجة زيادة البيئة التنافسية .
- ٢- تتمتع التقارير المالية التي تعد طبقاً للمحاسبة القضائية بنتائج دقيقة مقارنة بالتقارير التي لا تستخدمها حيث تتمتع المعلومات المحاسبية التي تعد وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية بخاصية التمثيل الصادق بصورة أعلى من معايير المحاسبة المصرية الأمر الذي يتطلب تطوير وتعديل معايير المحاسبة المصرية .
- ٣- تزايد الطلب على المحاسبة القضائية نتيجة وجود مشاكل بين الإدارة وأصحاب المصالح مما أدى إلى رفع الدعاوى القضائية ويكون الحل الوحيد في حل هذه المشكلة هي اللجوء للمحاسبة القضائية ومن هنا تظهر ماهية البحث .

القسم الثاني

المحاسبة القضائية

لا يستطيع أحد أن ينكر الدور الذي تؤديه المحاسبة القضائية كاحد فروع المحاسبة الحديثة في كشف حالات الفساد المالي والإداري وحالات التلاعب في القوائم المالية مما أبرز أهمية المحاسب القضائي لما يتوفر به من خصائص ومهارات قادرة على القيام بمهمة الفحص لتقديم الدعم والإستشارة.

١/٢ - نشأة المحاسبة القضائية :

نشأت المحاسبة القضائية عام ١٨١٧ بعد ظهور قضية عرفت بإسم (قضية مايرخيرسينفون) تتعلق بحدوث نزاع مالي بمحكمة كندية وتم الإستعانة بخبرات محاسبية لحل النزاع في الجوانب المالية (٩- السيسى:٢٠٠٦) وفي عام ١٨٢٤ نشر أول إعلان في الصحف في مدينة غلاسكو الاسكتلندية حيث كانت هناك دعوة للحكام والمحاسبين للتحقيق في نشاط إحتيالي في عام ١٩٠٠ ظهرت في أمريكا وإنجلترا بعد إعتقاد ضريبة الدخل مما أوجد الحاجة للمحاسبة القضائية بسبب التهرب من دفع ضريبة الدخل لدى المحاسب القضائي .

٢/٢ - تطور المحاسبة القضائية :

في عام ١٩٤٦ نشر محاسب أمريكي في نيويورك مقالاً بعنوان (المحاسبة القضائية مكانها في إقتصاد اليوم) وفي عام ١٩٨٢ صدر كتاب بعنوان المحاسبة القضائية - المحاسبة وشهادة الخبرة وتأسس المجلس الأمريكي للمحاسبين القضائيين في مارس ١٩٩٧ .

هناك حالياً ما لا يقل عن ١٦ جامعة وكلية أمريكية تقدم دورات متخصصة في مجال المحاسبة القضائية

٣/٢ - مفهوم المحاسبة القضائية :

هناك العديد من التعريفات للمحاسبة القضائية يمكن استعراض أهمها على النحو التالي :

- تعرف المحاسبة القضائية بأنها تتطوى على تطبيق المفاهيم والأساليب المحاسبية في المشاكل القانونية

- (2- Alon kaly , 2014)

تعرف بأنها ليست محاسبة فحسب بل تتطلع لأبعد من الأرقام في التعامل مع الواقع مما يتطلب التحليل العلمي والمتعمق للكشف عن المشاكل الكامنة في الأعمال التجارية والمالية وهي تستعين بالقانون ومهارات التحقيق لتكون حاضرة في المحاكم لحسم النزاعات بصورة عادلة كما (3- Anna & Sahlstrom , 2009) كما عرفها احد الدراسات بأنها هي خدمة محاسبية ومهنية تنظر إلى ما وراء الأرقام حتى تساعد على كشف الغش في القوائم المالية ومحاربة الفساد في الشركات وتتم المراجعة من خلال شخص أو فريق عمل مؤهل علمياً وعملياً يستخدم مهارات متخصصة ومتكاملة في المحاسبة والمراجعة (١٠- المنوفى ٢٠١١) وكذلك عرفها كاتب اخر بأنها هي فرع من فروع المحاسبة الذى يشتمل على تقديم خدمات الدعم القضائي والتحقيق المحاسبي للدوائر القضائية والشركات والوحدات الحكومية لمنع وكشف الجرائم الإقتصادية ذات الأبعاد المحاسبية من خلال منظومة الخبرات في مجالات المحاسبة والمراجعة والقانون (١١- بسيونى ٢٠١٦). حيث أن المحاسبة القضائية تؤدي الى الحصول علي شكل شهادة او استشارة

(4- Anwers,et al,2013) وعرفت على انها تكامل او اتحاد مهارات التقصى والمحاسبة والتدقيق للقيام بالتحليل الذي سيشكل الاساس لحل او لحسم المناقشات او المنازعات بصفة نهائية . كما عرفت بأنها مهنة تجمع بين الخبرة المالية ومهارات التحريات والعمل داخل إطار قانونى والذى يوفر ادلة لضبط الغش والتأكد من مصداقية القوائم المالية.

مما سبق يتضح للباحث أن :

المحاسبة القضائية هي : فرع من فروع المحاسبة الحديثه ومهنة تجمع بين الخبرات والمهارات في مجالات (المحاسبه - الإحصاء -القانون - الكمبيوتر) وتقدم الدعم للجهات القضائية والشركات والوحدات الإقتصادية لكشف الجرائم الإقتصادية وحالات الإحتيال والتلاعب والمخالفات المالية وتقوم بتطبيق المبادئ والنظريات المحاسبية وجميع فروع المحاسبة وكذلك تقوم بتقديم الخدمات القانونية من

خلال التقارير المهنية التي يقدمها المحاسب القضائي وتستطيع من خلال المحاسبة القضائية تقديم تقارير دورية حول نشاط الشركة .

٤/٢ أسباب نشوء المحاسبة القضائية :

هناك مجموعة من الاسباب التي أدت الى نشوء المحاسبة القضائية والاهتمام بها كفرع من فروع المحاسبة ولعل اهم هذه الاسباب هي : (١٢- راضي , ٢٠١١)

١- **استشراء الفساد والغش** : بالرغم من تبنى الاليات والمداخل لمحاربة الفساد الا انه ما زال موجودا ومتغلغلا وضاريا بجذوره فى الكثير من النظم وربما يرجع ذلك الى ان هناك بعض العقوبات التي تقف امام تشخيصه ومكافحته وعلاجه واحدى هذه العقوبات عدم توافر خدمات مهنة الفحص القانونى بشقيها التقصي والدعم القانونى وحيث يعتبر الفحص القانونى الجسر الذى يربط النظام المحاسبى بالنظام القانونى ومخرجاته وتوفيرمعلومات مالية ومحاسبية للاغراض القانونية

٢- **فجوة التوقعات** : ظهرت الحاجة الى المحاسبة القضائية كمجال محاسبى جديد يعمل على تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة وهو الامر الذى انعكس على جهود المنظمات المهنية وتوصيات مجلس الرقابة

(5- Bagaeva,A.,(2008) على اعمال مراجعى حسابات الشركة المقيدة فى البورصة الامريكية فى ضرورة تطبيق المحاسبة القضائية سواء بصورة دورية منتظمة او بصورة مفاجئة من حين لآخر .

٣- عدم قدره الدور التقليدى لمراجع الحسابات على اكتشاف الغش وبالرغم من المسؤولية الملقاه عليه لقد تطورت مسؤولية المراجع فى الوقت الحالى ولم تعد مقصورة فقط على ابداء الرأى الفنى فى مدى صدق وعدالة القوائم المالية .

٥/٢ أهمية المحاسبة القضائية :

بعد حدوث الإنهيارات الإقتصادية للعديد من المؤسسات الإقتصادية تزايد الإهتمام بالمحاسبة القضائية لمنع الإحتيال والتلاعب مما أدى إلى زيادة الدعاوى القضائية ذات الصبغة المالية أمام المحاكم والآن لم تعد خدمات المحاسبة القضائية مقتصرة على الجهات القضائية بل أصبحت تستخدم فى جهات عديدة مثل البنوك وشركات التأمين وتستمد المحاسبة القضائية أهميتها من العوامل الآتية (١٣- زلط ٢٠١٣) . إحدى المجالات المهمة التى تلبى إحتياجات المستقبل وتحديد الخصائص والمهارات المطلوبة فى المحاسب القضائي كما انها تمثل تكامل بين المحاسبة والقانون للعمل معاً لتحقيق إرتباط أكثر بالدعوى القضائية ممايجعل المحاسب القضائي على مستوى رفيع ويستطيع من خلالها تقديم تقارير يظهر منها التقديرات والفروض

٦/٢ أهداف المحاسبة القضائية :

- الخدمات التي تقدمها المحاسبة القضائية أصبحت مطلوبة من قبل جميع الأطراف سواء الأفراد أو المؤسسات أو منظمات الأعمال بغرض جمع الأدلة لثبوت القضية ويمكن إجمالى الأهداف في (١٤- سالم , ٢٠١٠)
- ١- تحديد الأنشطة غير القانونية التي تساعد على ارتكاب الغش
 - ٢- تجميع الأدلة الكافية وتقديم تقرير يتضمن رأياً فنياً مهنيّاً محايداً في الدعوى القضائية .
 - ٣- توفير محاسبين قضائيين متخصصين تتوافر لديهم المعرفة المتكاملة بالمحاسبة والمراجعة حتى يكونوا فاحصين أما خبراء , مستشارين يساهمون في تأييد الدعوى القضائية ومساعدة القضاء على إقرار الحق وتحقيق العدالة .
 - ٤- حماية المال العام من الغش والاحتيال وزيادة كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الخارجية .
 - ٥- كشف عمليات الإحتيال والتهرب الضريبي والممارسات الإجرامية التي ترتكب .
 - ٦ - جمع الأدلة الكافية وتقديم تقرير فنى محايد للمساعدة في الحكم في الدعوى القضائية .
 - ٧ تمكن المحاسبة القضائية من تقديم معلومات محاسبية للأطراف حال حدوثها .
- يري الباحث أن أهداف المحاسبة القضائية تعبر عن امتلاك المحاسبين القضائيين للخبرات الكافية في مجال المحاسبة والمراجعة والمعرفة القانونية والتحري وحماية المال العام من الإحتيال وكشف عمليات التهرب الضريبي وزيادة الثقة في القوائم المالية .

٧ /٢ - الخدمات التي توفرها المحاسبة القضائية :

تتمثل الخدمات التي تقدمها المراجعة القضائية فى نوعين رئيسيين من الخدمات هما :

أولاً : خدمات التقصى : (Invetrtigation Services)

وتشمل تلك الخدمات كل خدمات الفحص القانونى الغير المتعلقة بعمليات التقاضى الفعلية او المحتملة , وتشتمل على اداء التحليلات والتقسيات , والتي قد تستخدم المهارات نفسها المستخدمة فى خدمات الدعم القانونى باستثناء عدم استخدامها فى عملات التقاضى .

ثانياً : خدمات الدعم القانونى : (Litigation Support)

اوضحت دراسة مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى (AICPA,2005) تلك الخدمات تعترف بدور الفاحص القانونى كشاهد خبير او مستشار وتتضمن توفير مساعدة فى الاجراءات التشريعية او القانونية المحتملة او المتعلقة او الفعلية امام قاضى التحقيق بغرض الوصول لحل المنازعات بين مختلف اطراف النزاع .

٨/٢ مهارات المحاسبة القضائية :

نظراً لأن للمحاسبة القضائية مجالات متعددة , فإن كل مجال يتطلب المعرفة والخبرة المحاسبية القابلة للتطبيق مباشرة في محور دعم الدعاوى القضائية اعتماداً على طبيعة القضايا وأبعادها المختلفة , فقد يحتاج المحاسب القضائي الى استخدام مفاهيم المحاسبة على الإدارة والتكاليف او مفاهيم المحاسبة المالية او الحكومية , كما أن المهارات المتنوعة توفر أساساً ضرورياً لممارسة المحاسبة القضائية لذا فإن من ينخرط في هذا المجال لابد ان يكون له من المهارات والخبرات والمعارف ما يؤهله للقيام بهذا العمل على أكمل وجه , ومن ذلك ان يكون ذا نظرة ثاقبة للأمر , وقدرته على التحري والتقصي وربط الحقائق والقرائن والأدلة ببعضها البعض وإيجاد العلاقة بينهما .

٩/٢ - مقومات المحاسبة القضائية :

تشمل مقومات المحاسبة القضائية على عدة عوامل منها: (شكر, ٢٠٠١)

١/٩/٢ - **المؤهل العلمي** : تبدأ عملية نجاح المحاسبة القضائية على عامل التعليم الأكاديمي سواء كان ذلك في جانب المحاسبة أو في جانب القانون وغيرها من التخصصات الأخرى ذات الصلة مثل علم النفس حيث أن المهنة الأساسية للمحاسبة القضائية هي التحقق من حدوث عملية الإحتيال وذلك لتسهيل عمل القاضي حيث أنه ليس من المناسب تعيين محاسبين قضائيين جدد بل يجب على المحاسب القضائي المعرفة الكافية بالقوانين والتشريعات ومتابعة التطورات التي تحدث ومتابعة كل ما هو جديد .

٢/٩/٢ - **التدريب** : تأتي أهمية التدريب من أجل تأهيل جيل من الخبراء المحاسبين لمساعدتهم في تقديم التقارير الفنية إلى هيئات التحكيم بصورة تتوافق مع أدلة الإثبات حسب المعايير الدولية في إعداد التقارير المحاسبية لذلك من الأفضل توافر الخبرة في مراجعي الحسابات داخليا وخارجياً قبل ان يصبح محاسب قضائي .

٣/٩/٢ - **المهارات والقدرات والمعرفة** : القدرة على تحديد عملية الإحتيال يمثل الحد الأدنى من المعلومات الأولية وتوافر الخبرة الكافية لمدى توافر أدلة الإثبات ولابد أن يتقن المحاسب القضائي طبيعة الدليل قبل اتخاذ الإجراءات

١٠/٢ - خصائص المحاسبة القضائية :

يمكن بيان خصائص المحاسبة القضائية تتمثل في (١٥ - ابو بكر, ٢٠٠١)

- ٢- التعليم والتطوير المستمر في التخصصات الملائمة .
- ٣- الخبرة المتنوعة في المحاسبة والقانون .
- ٤- المهارات والاتصال .
- ٥- الخبرة العلمية والعملية في مجال الأعمال التجارية .
- ٦- المهارات الفردية والمرونة .

القسم الثالث

معايير إعداد التقارير المالية الدولية

International Financial Reporting standards (IFRS)

١/٣ - مقدمة :

تزايدت الحاجة إلى معايير التقارير المالية الدولية **IFRS** في ظل الإقتصاد العالمي وعولمة السوق لرأس المال والتطورات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات ونشر التقارير المالية على شبكة النت وقد بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ عام ٢٠٠١ بتطوير مجموعة موحدة ذات جودة عالية ومقبولة دولياً من معايير التقارير المالية لأنها أحد ضوابط إنتاج معلومات وكاملة تعكس الوضع الحقيقي للشركة بهدف حماية أصحاب المصالح من ناحية والأسواق المالية من ناحية أخرى مع أهمية التقارير المالية الدولية انتهجت العديد من الدول في نهاية عام ٢٠١٢ سياسة التوافق مع هذه المعايير وأصبح تنفيذها أمر ضروري لا يمكن تجاهله وأصدر الاتحاد الأوروبي عام ٢٠٠٢ تشريعاً بالزام الشركات المسجلة في دول الاتحاد الأوروبي بإعداد القوائم المالية على أساس **IFRS** بدءاً من أول يناير ٢٠٠٥ وقدمت (**SEC**) في أمريكا اقتراحاً بتطبيق **IFRS** بدءاً من ٢٠١٤ كذلك أوصت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية **IOSOC** بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية من أجل المصلحة العامة (**6-Bruce,et al , 2014**) وفي المملكة العربية السعودية فقد حددت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فترة ٥ سنوات تنتهي ٢٠١٧ من أجل التحول التدريجي إلى معايير التقارير المالية الدولية لتهيئة البيئة لعملية التحول إلى المعايير الدولية بما يحقق أفضل النتائج لتحسين جودة المعلومات المحاسبية . معايير التقارير المالية الدولية أو ما يرمز لها اختصاراً بـ **IFRS** وهي حزمة من المعايير المحاسبية قدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية وفسرها وحيء بها لتطوير المعايير المحاسبية ولتصبح ذات جودة عالية قابلة للفهم والتطبيق ولتساعد المساهمين في سوق رأس المال العالمي في اتخاذ القرارات الاقتصادية .

٢/٣ معايير إعداد التقارير المالية الدولية (International Financial Reporting standards IFRS)

هى عبارة عن مجموعة من المعايير المحاسبية وتفسيراتها صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية . مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية تنص على كيفية الإبلاغ عن انواع معينة من المعاملات والاحداث الاخرى فى البيانات المالية . تم اصدار المعايير الدولية للتقارير المالية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية **International Accounting Standards Board (IASB)** الذى يحدد بشكل واضح كيف يجب على المحاسبين الحفاظ على حساباتهم والإبلاغ عنها وقد تم تأسيس المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية من اجل الحصول على لغة محاسبية مشتركة بحيث يتم فهم الاعمال والحسابات من شركة الى اخرى ومن بلد الى اخر . و يتمثل الهدف من المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية فى الحفاظ على الاستقرار والشفافية المالية فى جميع انحاء العالم ويتيح ذلك للشركات والمستثمرين والافراد اتخاذ قرارات مالية مناسبة بحيث يمكن رؤية الوضع المالى للشركة التى يرغبون فى الاستثمار فيها من خلال تقاريرها المالية المعدة حسب المعايير الدولية .

٣/٣ - أسباب إقرار معايير التقارير المالية الدولية :

نمو الأسواق المالية العالمية وتطورها بشكل كبير وانتشار العولمة الاقتصادية وبالتالي نمو التجارة الدولية وتحريرها الي جانب الاستثمار الدولي المباشر وتعرض أنظمة النقد الدولية لتغيرات ملموسة وتضخم قوه بعض الشركات متعددة الجنسيات وتعاطفها حتى أصبحت تضم مختلف بقاع الأرض سواء كان ذلك انتشار الفروع والمكاتب الإقليمية او فرض السيطرة على الشركات التابعة واتباع أسلوب الخصخصة فى معظم دول العالم .

٤/٣ - أثر تطبيق IFRS على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركة :

حددت معايير التقارير المالية الدورية الخصائص التى يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية حتى يكون لها دوراً في ترشيد قرارات مستخدميها كما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** كل من المعيار رقم ٩ (**IFRS9**) بعنوان الأدوات المالية (التصنيف والقياس) والمعيار (**IFRS13**) بعنوان قياس القيمة العادلة للذات أكدا على إستخدام القيمة العادلة بهدف توفير المعلومات الأكثر ملائمة للمستثمرين كما أشارت دراسة من خلال تحليل التقارير المالية لعينه من (٨٩٢) شركة في (١٥) دولة من دول الاتحاد الأوربي إلى أن التحول لهذه المعايير يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية وارتفاع القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية من خلال دورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح كما أنها ترتبط بعلاقة إرتباط معنوية مع أداء الشركات وقد فسرت ذلك دراسة **7- Chen,et al, 2010**) التى أشارت إلى أن جودة معايير التقارير المالية الدولية أعلى من جودة المعايير المحلية مماينعكس زيادة جودة المعلومات المحاسبية وأشارت دراسة (**8- chin & Aucley 2013**) إلى أن الإلتزام بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية يجعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة للمستثمرين

لأغراض التنبؤ والتقييم كما أن الأرباح المعلنة في ظل تطبيق هذه المعايير تكون أكثر تعبيراً حقيقة أداء الشركات ,مع تعدد الآثار الإيجابية المرتبطة بالتحول إلى معايير التقارير المالية الدولية إلا أنه هناك بعض التحديات تواجه هذا التحول حيث أشارت دراسة (9-chridtopher. (2013 إلى تعدد إحتياجات المستفيدين الداخليين والخارجيين للشركات من المعلومات مما يجعل من الصعوبة على مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الوفاء باحتياجاتهم وقد أشارت دراسة (10- Clare) (wang.(2014 عن طريق دراسة ميدانية لعينه من الشركات الألمانية المسجلة (Dax30) إلى عدم وجود إرشادات كافية للتنفيذ وزيادة تقلبات الأرباح بالإضافة لوجود تحديات بعدم توافر التأهيل والمعرفة الكافية للمحاسبين لتطبيق تلك المعايير بالإضافة إلى الصعوبات المتعلقة بالاختلافات الفنية والتسويات وتكلفة التحول. كما أشارت دراسة (11- cohen,and T.Lys.(2008 إلى تحسن الأداء المالي للشركات المسجلة في بورصة آتينا لأوراق المالية بعد تحولها إلى (IFRS) وتم قياس هذا الأداء من خلال بعض المقاييس المحاسبية الأساسية مثل الربحية والسيولة وأثبتت أن معايير التقارير المالية الدولية تساهم في تحسين جودة المحاسبة ويرفع من كفاءة التقرير المالي وتحسين شفافية المعلومات ويؤدي إلى ارتفاع مستوى الأداء المحاسبي واستمرارية الشركة كما يتضح أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن معايير (IFRS) يتوافر فيها قدر كبير من الملائمة والثقة والقابلية للمقارنة وتساهم في دعم قدرة مستخدمي القوائم المالية على تقييم أداء الشركة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية

٥/٣- الانعكاسات المحاسبية لمعايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية :

حاول مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المساهمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وزيادة قدرتها التفسيرية به من خلال الإجراءات الآتية :-

١/٥/٣- أصدر المجلس قائمة المفاهيم رقم (٨) في سبتمبر ٢٠١٠ التي تضمنت بعض التعديلات على الخصائص النوعية للمعلومات المالية بحيث تكون أكثر نفعاً وفائدة لمتخذي القرارات وقد جاءت الخصائص في مجموعتين هما :-

- أ- الخصائص الأساسية :- تشتمل على خاصتي الملائمة والتمثيل الصادق .
- ب- الخصائص المفزة للخصائص الأساسية :- وهي تشتمل على ٤ خصائص وهم القابلية للمقارنة - القابلية للتحقق - القابلية للفهم - الوقت المناسب .

٢/٥/٣- أصدر المجلس المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (١٣) بعنوان قياس القيمة العادلة (مايو ٢٠١١) على أن يطبق (يناير ٢٠١٣) مع السماح بالتطبيق المبكر وقد استهدف

هذا المعيار تخفيض التعقيد وتحسين التناسق في تطبيق قياسات القيمة العادلة وتحسين الشفافية من خلال تعزيز الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة وتحسين الشفافية .

٣/٥/٣- تضمن المعيار رقم (٩) بعنوان الأدوات المالية للتصنيف والقياس بعض المتطلبات التي ساهمت في تبسيط إجراءات المحاسبة عن الأدوات المالية مقارنة بالمعيار الدولي رقم (IFRS 39) بهدف تحسين قدرة المستخدمين على فهم إعداد التقارير المالية للأدوات المالية من خلال تقليل عدد فئات التصنيف وتطبيق منهج إنخفاض قيمة واحدة محل مناهج إنخفاض القيمة المختلفة ذات فئات التصنيف المتعددة في المعيار الدولي رقم (٣٩) بالإضافة إلى أن التعديلات الواردة في معيار (IFRS 9) ساهم في تحقيق درجة أعلى من الملائمة وموثوقية المعلومات وقابليتها للمقارنة بدرجة أكثر من المعيار (IFRS 39) مما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية

- مما سبق يري الباحث أن استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يعزز من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ويوفر قياس أكثر واقعية وملائمة للأرباح ويخلق نوعاً من الشفافية ويزرع الثقة لدى مستخدمي التقارير المالية.

القسم الرابع

التقارير المالية وآفاق التطوير

١/٤ مقدمه:

١- تمثل التقارير المالية أحد العناصر الرئيسية لمخرجات النظام المحاسبي وكذلك في نفس الوقت هي مدخلات نماذج متعددة ومتباينة في اتخاذ القرار كالمستويات الإدارية والتنفيذية المختلفة والمستثمرين وجهات الوساطة المالية والوحدات الإدارية ذات الطابع العام والمنظمات المهنية سواء كانت هذه الأطراف تمارس نشاطها على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي ولا يخفى عن كل ذي مصلحة إن إعداد التقارير المالية عالية الجودة تعد حافزاً لنمو أسواق المال ومن أهمها أسواق الأوراق المالية حيث يفترض أن ينعكس إقتصاد الكيان في التقارير المالية (١٦- ابو حمام ٢٠٠٩) في الماضي كان هناك توجه عام لدى الممارسين لتشكيل معلومات محاسبية لفترة أقل من سنه وكانت التقارير المالية تعتبر مصدر هام للمستثمرين والدائنين وكان يطلب من شركات المساهمة أن تقوم بحفظ واسهمها بعض أنواع التقارير المالية إلى سوق الأوراق المالية كجزء من الاتفاقية مع الشركات المدرج اسهمها في الأسواق المالية .

٢/٤ - معايير جودة التقارير المالية : استنادا الى ذلك يستطيع متخذ القرارات على تلك القوائم ذات الجودة العالية كأحد اهم المقومات لاتخاذ القرار الذى يجب ان يتوفر فيها عناصر الملائمة والوقتية وقابلية المعلومات للمقارنة مما تتخذ هذه الجودة عده معايير رئيسية منها:

١/٢/٤ - المعايير القانونية : تسعى العديد من المؤسسات القانونية للعديد من المعايير فى الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية ولتحقيق الالتزام بها من خلال التشريعات والقوانين من اجل توفير هيكل تنظيمي يقوم بضبط الجوانب مع المتطلبات القانونية التى توضع للشركات بالإفصاح الكافي .

٢/٢/٤ - المعايير الرقابية : ينظر الي عنصر الرقابة بانه احد مكونات العملية الإدارية التى يتركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين لان نجاح هذا العنصر يؤدي الى وجود رقابه فعالة يحدد عمل اللجان للمراجعة الإدارية والمالية وأيضا المساهمين والأطراف ذات العلاقة فى قواعد الحوكمة

٣/٤ - مكونات التقارير المالية:

تتمثل مكونات التقارير المالية فى الآتى: (١٧- محمود & اخلاص, ٢٠١٤)

١/٣/٤ - قوائم مالية أساسية: وهى القوائم التى تعد بصورة دورية وتمثل الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التى يمكن أن تحقق أهداف المحاسبة المالية وهى:

١- قائمة المركز المالي.

٢- قائمة الدخل.

٣- قائمة التدفقات النقدية.

٤- قائمة التغير فى حق الملكية.

٥- الإيضاحات المتجمعة.

٢/٣/٤ - قوائم مالية ثانوية:

وهى قوائم إضافية يتم إعدادها بصورة تطوعية أو بناء على توصيات من الجمعيات المهنية وهى:

١- قائمة ابيان تفاصيل بعض عناصر المركز المالي.

٢- قائمة القيمة المضافة.

٣- قائمة مالية معدلة بالتغير فى المستوى العام للأسعار.

ويري البعض أن التقرير المالى وفقاً لمتطلبات مجلس معايير المحاسبة يحتوى على:

١- تقرير مجلس الإدارة.

٢- الملاحظات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

٣- تقرير مراقب الحسابات.

٤/٤ - مفهوم جودة التقارير المالية:

عرفت بأنها مدى تقديم التقارير المالية لمعلومات حقيقية وعادلة حول الأداء الاقتصادي للشركة وعرفت أيضًا بأنها ما تتمتع به المعلومات المحاسبية من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأنها تخلو من التحريفات ويرى البعض انها المقدار الذي تتمتع بها المعلومات من مصداقية وما تحتويه من منفعة للمستخدمين وإنما تخلو من التحريفات وإنما تم إعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية تساعد على تحقيق الهدف من استخدامها وعرفت أيضًا بأنها هي ما تتصف المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأنها تم إعدادها وفقًا لمجموعة من المعايير (١٨ - ابو الخير ٢٠٠٨)

٥/٤ - أهمية جودة التقارير المالية:

تتمثل أهمية جودة التقارير المالية في (١٩ - الخيال ٢٠٠٩) تدعم المعلومات الواردة بتلك التقارير حيث يساعد التقرير عن معلومات عالية الجودة تتسم باكتمال المحتوى والشفافية بهدف تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومتخذ القرار تستطيع الإدارة بحكم موقعها الوصول لكافة المعلومات التي تحتاجها لاتخاذ قراراتها ويسهل للمستخدم الخارجي الحصول على احتياجاتهم من المعلومات مما يساعدهم على تخفيض تكاليف الوكالة بين أصحاب المصالح الداخلية والخارجية بالمنشأة وتساهم في خفض تكلفة رأس المال عن طريق تخفيض عدم التأكد بمخاطر وعوائد الاستثمار والتخصيص الأمثل للموارد عن طريق توضيح تلك الفرص التي تساهم في زيادة كفاءة رأس المال وزيادة حاجة الشركات المساهمة الى التمويل عن طريق أسواق المال وبورصة الأسهم والسندات فالإيضاح بعد شرط أساسي لتأسيس أسواق المال مما يكسب الإفصاح في التقارير المالية مصداقية لدى المستخدمين والمساهمين مما يزيد من قيمة وجودة المعلومات وفجوة التقارير المالية ستؤثر إيجابيًا على ثقة المستفيدين منها وسيؤدي إلى اعتمادهم على ما تتضمنه من معلومات مالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية وتؤثر إيجابيا على قرارات المستثمرين المتعلقة بفتح استثمار جديد في مجالات الاستثمار المختلفة وفي الاقتراض وفي توزيع مواردهم المتاحة مما يؤدي الي زيادة الكفاءة العامة للسوق.

٦/٤ - المشكلات التي تواجه إعداد التقارير المالية:

الهدف الرئيسي من إعداد التقارير المالية هي أن يتم المستفيدين من القوائم المالية بتقارير دورية وحديثة ورغم المزايا السابقة فإنها لا تخلو من المشكلات من أهمها: تكون الفترة مقيدة نسبيًا لذلك فإن أي أخطاء في التقدير يكون لها أثر سلبي كبير وتحميل المصروفات السنوية على فترات تشكل عقبات كبيرة أمام معد التقارير نظرًا لأن عملية تحميل الضريبة أمر في غاية الصعوبة وصعوبة تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والطبيعة الموسمية حيث توجد في بعض الشركات الصناعية مما يؤدي إلى وجود تقلبات كثيرة في الإيرادات والمصروفات.

القسم الخامس

دور المحاسبة القضائية فى تطوير

أساليب إعداد التقارير المالية

١/٥ - المحاسبة القضائية وملائمة المعلومات المحاسبية:

هى خدمة محاسبية ومهنية تنظر إلى ما وراء الأرقام حتى تساهم فى كشف الغش والتلاعب فى القوائم المالية محل النزاع ومحاربة أساليب الفساد المالى وهو العلم الذى يتعامل مع تطبيق المعرفة فى مجالات المحاسبة والتمويل والضرائب والمراجعة والتحليل المالى والتحري والاستفسار وفحص واختيار المسائل فى القانون الجنائي وفلسفة التشريع فى محاولة الوصول إلى الصدق الذى من خلاله يتمكن المحاسب من تقديم رأيه الخبير والفني والمحايد وتطبيق المعرفة المتخصص ومهارات التحقق التى يمتلكها المحاسب القانونى فى جمع وتحليل وتقييم المسألة بشكل واضح وتفسير وتوصيل النتائج التى يصل إليها إلى المحكمة وإلى مجلس الإدارة وجميع الجهات القضائية التنفيذية الأخرى (١٨ - ابو الخير ٢٠٠٨) ويرى الباحث أن المحاسبة القضائية تحد من عمليات الغش والاحتيال فى بيانات القوائم المالية والتقارير المالية مما يؤدي إلى زيادة الثقة فى التقارير المالية لمجموعة المتعاملين والمستثمرين ببيانات القوائم المالية حتى تساعدهم فى اتخاذ القرار الملائم. فى بيئة الأعمال التى تتسم بالتغيير المستمر وكذلك المنافسة الشديدة فى الأسواق دفع الشركة بالاهتمام بتحسين جودة التقارير المالية باعتبارها الأساس الذى تستند عليه جميع الأطراف ذات العلاقات المتشابكة لاتخاذ القرار (١٩ - الخيال ٢٠٠٩). ومن هنا فإن المحاسبة القضائية تعتبر أدها ضغط على إدارة الشركة من أجل تحسين جودة المعلومات فى التقارير المالية السنوية مما أدى إلى تزايد الطلب على خدمات المحاسبة القضائية فى الوقت الحاضر بسبب وجود مشاكل حقيقية بين الإدارة وأصحاب المصالح التى تستدعى رفع دعوى فى المحاكم المختصة حيث يعتبر الغش والاحتيال نوعان هما غش الموظف وغش الإدارة ومن أهم واجبات المحاسبة القضائية الحد من ذلك.

٢/٥ - دور المحاسبة القضائية فى توثيق المعلومات المحاسبية :

قد يظهر المحاسبون القانونيون فى مسرح الجريمة فى وقت متأخر قليلاً مقارنة بمراجعي الغش إلا أن مساهمتهم الرئيسية تتمثل فى ترجمة المعاملات المالية المعقدة والبيانات الرقمية الى مصطلحات يمكن أن يفهمها الشخص العادي وهذا يعتبر ضروري حيث إذا ذهب الغش إلى المحكمة فأن القاضي سيكون شخص عادى حيث أن مجالات الخبرة المرتبطة بالمحاسبين القضائيين لن تكون فى مجال المحاسبة والمراجعة فقط بل إنها أيضاً تشمل مجالات عديدة منها التحقق الجنائي والمقابلات وكتابة التقرير لذلك يجب على المحاسب القضائي أن تتوافر فيه مهارات اتصال ممتازة بالإضافة الى كونهم مهنيين فى السلوك والتصرف كما تعتبر المحاسبة القضائية أهم الأساليب لمواجهة الجريمة الإلكترونية

لعدم وجود المجرم في مسرح الجريمة وكذلك يعمل المجرم تحت حماية القانون (٢٠- لطفى , ٢٠١٤)

إن المحاسب القضائي يواجه موارد متعددة للحصول على دليل إثبات مالى بالإضافة إلى تفسير وعرض ذلك الدليل بطريقة معينة من شأنها مساعدة أصحاب المصلحة في فهمها وتعتبر موضوعية واستقلال المحاسب القضائي لها أهميه قصوى للوفاء بتلك الأغراض من خلال كشف الغش والاحتيال في بيانات القوائم المالية للكشف عنها لمستخدميها حتى تكون المعلومات المحاسبية على درجة عالية من الموثوقية (٢١ - الكبيسي , ٢٠١٤)

ويري الباحث أن المحاسبة القضائية توفر درجة عالية من الثقة لدى مستخدمى المعلومات المحاسبية لما تقوم به من كشف الغش والاحتيال في بيانات المعلومات المحاسبية وتسعى المحاسبة القضائية من خلال معايير إعداد التقارير المالية IFRS إلى الحد من الإحتيال والغش الذي يظهر في الشركات من خلال إستخدام شركات وهمية أو موظفين وهميين كما أن من أهمية المحاسبة القضائية أنها آلية هامة لحل مشكلة عولمة الشركات لأن مجلس الإدارة المحايد هو الذي يستطيع مراقبة الموردين وكلما زادت مهام وسلطات مجلس الادارة المستقل قلت حالات الاحتيال ويعتبر التعاون بين المحاسبة القضائية ولجان المراجعة إجراءً هاماً للرقابة على عملية إعداد التقارير المالية . (٢٢- حماد , ٢٠٠٥)

٣/٥ المحاسبة القضائية وأساليب التلاعب فى التقارير المالية :

تتعدد أشكال وأنواع التلاعب فى الحسابات وذلك بهدف تحقيق منافع وأهداف تسعى اليها الإدارة وذلك باستخدام العديد فى الاساليب التى تحقق تلك الأهداف , وتتعدد هذه الأساليب المستخدمة من قبل الإدارة , وتعمل المحاسبة القضائية فى زيادة مصداقية وضبط التقارير المالية من خلال تقليل الأساليب الأتية :

١- المحاسبة النفعية وهى اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية , سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة الى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ام لا , والمحاسبة القضائية تعمل على اكتشاف هذا النوع من الأساليب وتحدد المسئولين .

٢- إدارة الدخل وهى التلاعب فى الدخل بهدف الوصول الى هدف محدد مسبق من قبل الإدارة او متنبأ فيه من قبل محلل مالى او ليكون مسارات محددة للعمل.

مما سبق يتضح للباحث أن العلاقة بين المحاسبة القضائية وأساليب التلاعب فى التقارير المالية ان هذه العلاقة طردية كلما زادت دورة المحاسبة القضائية من اكتشاف والتحرى عن اساليب المحاسبة التى تهدف الى تحقيق اهداف محدد سواء كانت مستنده الى مبادئ محاسبية او لا من خلال تحديد هذه الاساليب والمسؤولين المباشرين عنها والمتضررين من هذه الاساليب البحث عن الدليل الذى يدينهم واصدار احكام قضائية كل هذه الاجراءات تعمل على هذه الاساليب.

٤/٥ إجراءات المحاسبة القضائية وتحليل التقارير المالية للثبوت من مصداقيتها :

تعمل المحاسبة القضائية فى سبيل الحصول على الدليل القضائى للحكم على مصداقية التقارير المالية عن طريق فحص التقارير المالية الربع سنوية ، والسنوية ، تتضمن تقرير المراجعة القضائية عند فحص وتحليل التقارير المالية الاى : (٢٣ - مطر ، ٢٠٠٤)

فحص ملاحظات المراجع بخصوص نتائج المراجعة وفحص كافة التقارير التى يقدمها المراجع الخارجى فيما يتعلق بالتقارير المالية والنظر فى أى تغييرات ملموسة بشأن المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المستخدمة والتأكد فى قدرة المنشأة على الاستمرار فى النشاط ، وسلامه فرض الاستمرارية المستخدم فى اعداد التقارير المالية ، وذلك من خلال التحقيق المالى والتقصى عن اى مدفوعات مشكوك فيها او اى تقييم الاصول او التزامات مالية محتملة والتأكد من الالتزام التام بالممارسات القانونية السليمة لجميع عمليات الشركة والفحص المنتظم للنتائج المالية التى تظهرها التقارير المحاسبية التى تقدم للإدارة و التأكد من كفاية الايرادات المتبعة لسلامة المعلومات التى تنشر داخليا و مراعاة التحفظات الهامة للمراجعة الخارجية بشأن إدارة الشركة.

مما سبق يستخلص الباحث أن المحاسبة القضائية تعمل على الثبوت من مصداقية التقارير المالية من خلال العمل فى الحصول على الدليل القضائى عن طريق فحص التقارير المالية وتحليلها ومراجعة ملاحظات المراجع ونتائج ملاحظات المراجعة للتأكد من الالتزام التام بالممارسات القانونية والمبادئ المحاسبية لجميع عمليات الشركة.

٥/٥ المحاسبة القضائية مقومات مصداقية التقارير المالية :

تعتبر مصداقية التقارير المالية الهدف الرئيسى الذى تسعى لتحقيقه ، لكن هناك مجموعة من العوامل لى تؤثر فى عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير معلومات النظام المحاسبى ، ويستند النظام المحاسبى فى أساس وظائفه فى مجموعة من الأدوات والإجراءات المستخدمين فى النظام لتحقيق أهدافه وتتضمن هذه المقومات فى مجموعة من المعايير التى تدعم مصداقية التقارير المالية من خلال الآتى (٢٤ - امين وعقل ، ٢٠٠١)

١- **معايير قانونية :** تسعى العديد من المؤسسات فى الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات.

٢- **معايير رقابية :** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التى يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ، ويتوقف نجاح هذا العنصر على رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية من تنظيم المعالجة الحالية.

٣- **معايير مهنية** : تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية .

٤- **معايير فنية** : ان تتوفر معايير تؤدي إلى تطوير مفهوم المحاسبة القضائية مما ينعكس بدوره على مصداقية التقارير المالية ويزيد ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي الى زيادة الاستثمار .

يتضح للباحث من العلاقة بين المحاسبة القضائية ومقومات مصداقية التقارير المالية ان المحاسبة القضائية تعمل على دعم مقومات وخصائص ومقاييس مصداقية التقارير المالية من خلال معرفة تلك المقومات سواء كانت قانونية او رقابية او معايير مهنية ومعايير فنية من خلال تنسيقها ودعمها والاسترشاد بها في الحكم من خلال التقارير المالية والتي تعتبر الدليل القضائي في الحكم من خلال مقارنة هذه التقارير بالمقومات والقوانين المطلوبة

القسم السادس

الدراسة الميدانية

١/٦ مقدمة

تهدف الدراسة الميدانية إلى دراسة آراء عينة من الأكاديميين والمسؤولين عن الشؤون المالية والإدارية والقانونية في الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية EGX100 حول دور "المحاسبة القضائية كأداة لضبط وتطوير أداء التقارير المالية في ضوء معايير إعداد التقارير المالية IFRS"، ولتحقيق ذلك يقدم الباحث عرضاً لمجتمع وعينة الدراسة، وأسلوب جمع البيانات، وتوصيف وتحليل البيانات، وانتهاءً بالنتائج المستخلصة من الدراسة والتوصيات المناسبة المبنية على تلك النتائج.

٢/٦ مجتمع وعينة الدراسة

يشتمل مجتمع الدراسة ما يلي:

- المسئولين عن الشؤون المالية والإدارية والقانونية في الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية EGX100. عن الفترة من (٢٠١٤-٢٠١٩)

- الأكاديميين في محافظتي القاهرة والجيزة وهم اساتذة كليات التجارة في جامعة القاهرة وعين شمس وحلوان والمعاهد الخاصة والغربية وهم اساتذة كلية التجارة جامعة طنطا والمعاهد الخاصة للاستفادة بالخبرة العلمية والأكاديمية في مجال الدراسة.

وقد قام الباحث بسحب عينة بلغت ٣٨٤ فرداً من مجتمع الدراسة، وقد استخدمت في تحديد حجم العينة الصيغة التالية:

$$n = \frac{z^2 pq}{D^2}$$

حيث:

P: نسبة الظاهرة في المجتمع ويمكن اعتبارها ٥٠% لأنها تعطي أكبر عدد للعينة.

q: (١ - نسبة الظاهرة في المجتمع).

Z: الدرجة المعيارية المقابلة لمعامل الثقة ٩٥% وهي تساوي ١,٩٦.

D: نسبة الخطأ المسموح به في حدود ٥%.

n: حجم العينة.

وبالتطبيق في الصيغة السابقة يكون حجم العينة المناسب:

$$n = \frac{1.96^2 (0.5)(0.5)}{0.05^2} = 384$$

وفيما يلي الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة:

٣/٦ الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة

تشتمل الخصائص الديموجرافية لعينة البحث على النوع، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، طبيعة الوظيفة، وفيما يلي تلك الخصائص لعينة البحث:

جدول (١): الخصائص الديموجرافية لعينة البحث

النوع	الخصائص الديموجرافية	بيان	عدد	نسبة %
		نكر	٢٦٣	٦٨,٥

٣١,٥	١٢١	أنثى	
٢٢,٤	٨٦	أقل من ٥ سنوات	الخبرات السابقة
٢٦,٣	١٠١	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	
٢٤,٧	٩٥	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	
٢٦,٦	١٠٢	١٥ سنة فأكثر	
		الوسط الحسابي = ١٢,٩ سنة	
		الانحراف المعياري = ٩,٤ سنة	
٤٩,٧	١٩١	مؤهل جامعي	المؤهل العلمي
٢٦,٨	١٠٣	دبلوم دراسات عليا	
١٣,٨	٥٣	ماجستير	
٩,٦	٣٧	دكتوراه	
٢١,٤	٨٢	إدارة عليا	طبيعة الوظيفة
٣٩,٨	١٥٣	إدارة وسطى	
٣٨,٨	١٤٩	وظيفة تنفيذية	
١٠٠	٣٨٤		الإجمالي

يتضح من الجدول أن :

الخصائص الديموجرافية لعينة البحث وفقاً لما ورد من قوائم الاستقصاء ، تتمثل فيما ما يلي:

توزيع عينة البحث بحسب النوع: مثل الذكور ما يزيد على ثلثي العينة حيث كانت النسبة ٦٨,٥ ، بينما تمثل الإناث بنسبة ٣١,٥% ، وبذلك شملت عينة البحث كلا الجنسين.

توزيع عينة البحث بحسب الخبرات السابقة: تتنوع سنوات خبرة عينة البحث، كما تمثلت بنسب متقاربة، فكانت أكثر الفئات تمثيلاً هي الفئة "١٥ سنة فأكثر" حيث تمثلت بنسبة ٢٦,٦% ، يلي ذلك الفئة "من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات" حيث تمثلت بنسبة ٢٦,٣% ، بينما تمثلت الفئتان " من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة" و "أقل من ٥ سنوات" بنسب ٢٤,٧% ، ٢٢,٤% على التوالي، وبأخذ مراكز الفئات بلغ المتوسط الحسابي لخبرة عينة البحث ١٢,٩ سنة، بانحراف معياري ٩,٤ سنة، وبذلك تعتبر خبرة عينة البحث مناسبة.

توزيع عينة البحث بحسب المؤهل العلمي: كانت غالبية عينة البحث أي ما يقارب نصف العينة من الحاصلين على مؤهلات جامعية، حيث بلغت النسبة ٤٩,٧% ، يلي ذلك الحاصلين على دبلوم دراسات

عليا حيث بلغت نسبتهم ٢٦,٨%، بينما تمثل الحاصلون على الماجستير والدكتوراه بنسبة ٢٣,٤%، وبذلك يكون التأهيل العلمي لعينة البحث مناسباً.

توزيع عينة البحث طبيعة الوظيفة: مثلت وظائف الإدارة الوسطى ٣٩,٨%، والإدارة التنفيذية ٣٨,٨%، بينما مثلت الإدارة العليا نسبة ٢١,٤% من إجمالي عينة البحث.

٤/٦ فروض الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بصياغة الفروض التالية بغرض اختبارها:

الفرض الأول: توجد فروق جوهرية بين جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقاً للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية في إعدادها في ضوء معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

الفرض الثاني: تؤدي المحاسبة القضائية إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.

٥/٦ مصادر وأسلوب جمع البيانات

استخدم الباحث استمارة الاستبيان كمصدر رئيسي لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث هدفت الدراسة إلى اختبار "دور المحاسبة القضائية كآلية لضبط وتطوير أداء التقارير المالية في ضوء معايير إعداد التقارير المالية IFRS"، وقد اشتملت الاستمارة على بيانات ديموجرافية (الجنس، المؤهل العلمي، الخبرات السابقة، طبيعة الوظيفة) لعينة الدراسة، وأربعة محاور بحثية كما يلي:

المحور الأول: المحاسبة القضائية من حيث المفهوم والأسلوب والأهداف.

المحور الثاني: معايير إعداد التقارير المالية IFRS.

المحور الثالث: دور معايير المحاسبة القضائية في تحسين أداء التقارير المالية.

رابعاً: دور المحاسبة القضائية في تحقيق الميزة التنافسية.

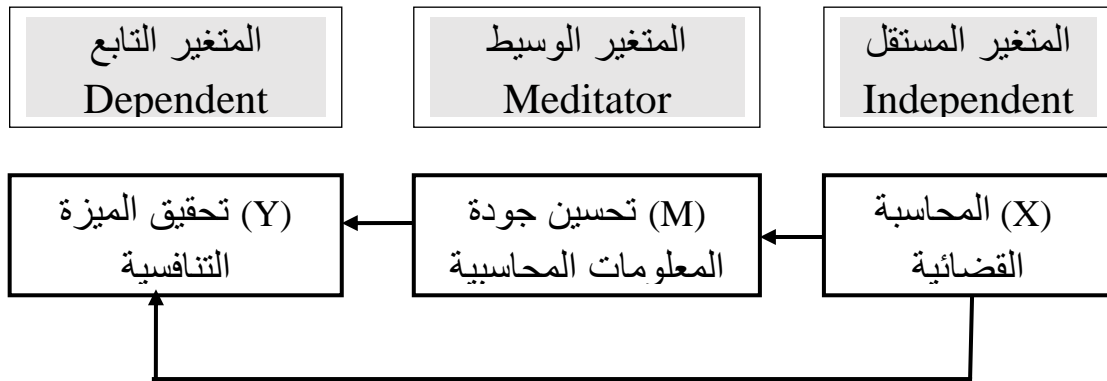
وقد تم إعطاء رقم لكل استمارة استبيان ليسهل الرجوع إليها عند الحاجة، كما تم ترميز العبارات برموز تشتمل على رقم المحور ورقم العبارة داخل المحور مثل X1_1 ترمز إلى المحور الأول العبارة الأولي، Y_11 المحور الرابع العبارة الحادية عشرة،... الخ. كما إعطاء أوزان للاستجابات المقاسة بمقياس ليكرت الخماسي كما يلي:

جدول (٢) أوزان الإجابة على أسئلة الاستبيان

الاستجابة	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
الفئات	١	٢	٣	٤	٥
مدى متوسط الاستجابات	١,٧٩-١	٢,٥٩-١,٨٠	٣,٣٩-٢,٦٠	٤,١٩-٣,٤٠	٥-٤,٢٠

٦/٦ متغيرات الدراسة

يمكن تحديد المتغيرات التالية في ضوء فروض الدراسة:



شكل (١) متغيرات الدراسة والعلاقة بينها

٧/٦ الأساليب الإحصائية المستخدمة

لاختبار فرضيات الدراسة تم إجراء التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام البرامج الإحصائية SPSS، AMOS وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

• اختبار درجة المصدقية والثبات للبيانات **Reliability**

تم استخدام اختبار المصدقية المعروف باستخدام معامل التجزئة النصفية Split-Half وذلك باستخدام معامل سبيرمان وبراون للتجزئة النصفية Spearman-Brown في حالة تساوي معاملات ثبات وتباينات الجزئين، ومعامل جتمان للتجزئة النصفية Guttman Split-Half coefficient في حالة عدم تساوي ثبات وتباينات الجزئين، وكذلك تم استخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Coefficient Alpha، وتفسر بأنها معامل الثبات الداخلي بين الإستجابات، وتتراوح قيمة ألفا بين الصفر والواحد، ولذا فإن القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المعامل هي ٦٠% فأكثر، أما إذا كانت أقل فتعتبر المصدقية ضعيفة.

• اختبار التناسق الداخلي Internal Consistency

يقاس التناسق الداخلي لعبارة استمارة الاستبيان بمعامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات الاستمارة، والبعد أو المحور الذي تنتمي إليه تلك العبارة، فإذا كان الارتباط موجباً ومعنوياً دل ذلك على التناسق الداخلي بين العبارات والمحاور التي تنتمي إليها.

• الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة Descriptive Statistics

تشتمل الإحصاءات الوصفية على ما يلي:

مقاييس النزعة المركزية Measures of Central Tendency

نتمكن بواسطة مقاييس النزعة المركزية قياس النقطة التي تتمحور حولها كافة القيم، أي أنها تتجه نحو قيمة معينة في المركز أوتقترب منه، وقد تم استخدام الوسط الحسابي Mean، والوسط الحسابي النسبي.

مقاييس التشتت Dispersion

وتبين مقاييس التشتت مدى انتشار البيانات الإحصائية بشكل كمي، أي مدى ابتعادها عن المركز، وقد تم استخدام الانحراف المعياري Standard Deviation كمقياس للدلالة على مقدار تشتت الاستجابات عن وسطها الحسابي، إذا أنه كلما كانت قيم الانحراف المعياري كبيرة نسبياً دل ذلك على تشتت الإجابات عن الوسط الحسابي، كما تم استخدام معامل الاختلاف Coefficient of Variation لقياس مدى الاختلافات بين أفراد العينة.

التكرارات والنسب المئوية Frequencies and Percent

وذلك لتوصيف البيانات الديموجرافية النوعية بحساب التكرارات والنسب المئوية لكل فئة من فئات تلك البيانات.

• تحليل الارتباط البسيط Correlation

وذلك عن طريق معامل الارتباط الخطي لبيرسون، ومن خلال هذه العلاقة سوف يتم تحديد درجة واتجاه ودلالة علاقات الارتباط البسيط، بين متغيرات الدراسة.

• أسلوب الانحدار البسيط Simple Regression

وذلك لاختبار فروض الدراسة، حيث تكون العلاقة بين متغير تابع ومتغير مستقل، وينتج عنه معادلة إحصائية خطية يمكن استخدامها لتفسير العلاقة بين المتغيرات أو تقدير قيمة المتغير التابع عند معرفة قيم المتغيرت المستقلة.

ومن أهم الأساليب المستخدمة في تحليل الانحدار ما يلي:

– **معامل التحديد R^2** : هو مربع معامل الارتباط المتعدد ويبين نسبة التغيرات في المتغير التابع والتي تقوم بتفسيرها وشرحها المتغيرات المستقلة.

– **اختبار (F test)**: هو أحد أساليب تحليل التباين (ANOVA) ويختبر معنوية نموذج الانحدار ككل، ونعتمد في الحكم على مستوى المعنوية المحسوب Sig.، فإذا كان أقل من أو يساوي ٠,٠٥، أمكن قبول معنوية النموذج.

– **اختبار (T test)**: وذلك لاختبار معنوية المعلمات المقدرة (أي ثابت الانحدار، ومعلمات الانحدار) ونعتمد في الحكم على مستوى المعنوية المحسوب Sig. فإذا كان أقل من أو يساوي ٠,٠٥، أمكن قبول معنوية المعالم المقدرة.

• **اختبارات للعينات المترابطة Paired Samples T-test**: ويستخدم للمقارنة بين مجموعتين من الدرجات لعينة واحدة، في حالة البحث يستخدم للمقارنة بين جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقاً للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية.

• **التحليل العاملي التوكيدي Confirmatory Factor Analysis CFA**: وذلك للتأكد من أن العبارات تقيس محاور الدراسة، ويستخدم لاختبار تمثيل العبارات للمحاور قبل تحليل المسار Path Analysis.

• أسلوب تحليل المسار Path Analysis

يستخدم أسلوب تحليل المسار Path Analysis في حالة وجود متغيرات وسيطة Mediator variables أي مستقلة وتابعة في آن واحد، حيث يقسم تأثير المتغيرات المستقلة في المتغير التابع إلى تأثيرات مباشرة Direct Effect وتأثيرات غير مباشرة Indirect Effect حيث تساهم المتغيرات الوسيطة في تفسير تلك العلاقات.

٨/٦ مقياس صدق وثبات المحتوى لمتغيرات الدراسة

تتضمن مقياس صدق وثبات المحتوى لمتغيرات الدراسة صدق الاستبيان من حيث صدق المقياس (الاتساق الداخلي Internal consistency)، وكذلك اختبارات الثبات باستخدام معامل التجزئة النصفية Split-Half وذلك باستخدام معادلة سبيرمان وبراون النصفية المتساوية Spearman-Brown، ومعادلة جتمان للتجزئة النصفية غير المتساوية Guttman Split-Half coefficient وكذلك معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha، وفيما يلي نتائج تلك الاختبارات:

الاتساق الداخلي: Internal Validity

يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع السؤال الذي تنتمي إليه تلك العبارة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي لاستمارة الاستبيان وذلك من خلال حساب معامل

الارتباط بين كل عبارة من عبارات استمارة الاستبيان، والمتوسط العام للمحور الذي تنتمي إليه تلك العبارة، وفيما يلي نتائج الاتساق الداخلي:

المحور الأول: المحاسبة القضائية من خلال المفهوم والأسلوب والأهداف

يوضح الجدول التالي رقم (٤) معامل الارتباط بين عبارات (المحاسبة القضائية من خلال المفهوم والأسلوب والأهداف) والمتوسط العام للمحور:

جدول (٣) الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

معاملات الارتباط	العبارات
٠,٥٥٢	X1_01 تستطيع من خلال المحاسبة القضائية تقديم تقارير دورية يظهر من خلالها التقديرات والفروض.
٠,٥٢٣	X1_02 تمكن المحاسبة القضائية من تقديم المعلومات المحاسبية لأطراف ذات العلاقة حال حدوثها.
٠,٤٦٧	X1_03 تساعد المحاسبة القضائية من تقديم تقارير حول الملاحظات عن قائمتي المركز المالي والدخل.
٠,٤٩٣	X1_04 تعاون المحاسبة القضائية الإدارة على تقديم تقارير دورية حول نشاط الشركة.
٠,٦٠٨	X1_05 توضح المحاسبة القضائية هل تم إعداد تقرير المراجع بطريقة سليمة أم لا
٠,٥٣٢	X1_06 تساعد المحاسبة القضائية على تسليط الضوء على الأحداث الإيجابية والسلبية عند مناقشة التقرير.
٠,٦٤٣	X1_07 تساعد المحاسبة القضائية على تقديم تقارير دورية على أثر أحداث السوق على المنشأة.
٠,٦٧٧	X1_08 تساعد المحاسبة القضائية من القدرة على التأكيد على قابلية فهم البيانات المالية.
٠,٦٩٠	X1_09 تساعد المحاسبة القضائية على تقديم تقارير سنوية موضحاً بها المبادئ المحاسبية المطبقة.
٠,٥٤٤	X1_10 تمكن المحاسبة القضائية من تقديم تقارير توضح من خلالها المخاطر والتحديات.

(**) ارتباط معنوي عند مستوى معنوية (٠,٠١)

يوضح الجدول رقم (٣) أن معاملات الارتباط المبينة قد تراوحت بين ٠,٤٦٧، ٠,٦٩٠ وأن كافة العبارات دالة عند مستوى معنوية $\alpha=0.01$ وبذلك تعتبر تلك العبارات متسقة داخلياً، وأن المحور صادق لما وضع لقياسه.

المحور الثاني: معايير إعداد التقارير المالية IFRS

يوضح الجدول التالي معامل الارتباط بين عبارات (معايير إعداد التقارير المالية IFRS) والمتوسط العام للمحور:

جدول (٤) الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

العبارات	معاملات الارتباط
X2_01 ينعكس أثر التحول إلى معايير التقارير المالية IFRS على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في البورصة وكذلك على قرارات المستثمرين في بيئة الأعمال المصرية.	٠,٤٨١
X2_02 استهداف مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية IASB من إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتحسين جودة وشفافية المعلومات لتعكس الأداء الاقتصادي والمركز المالي الحقيقي للشركة.	٠,٦٩٩
تتعدد نماذج قياس جودة المعلومات المحاسبية تشتمل على:	
X2_03A مدخل جودة الربح	٠,٣٤٦
X2_03B مدخل جودة الاستحقاقات	٠,٦٤٤
X2_03C مدخل توقيت الاعتراف بالربح والخسارة	٠,٥٣٠
من أهم الانعكاسات المحاسبية لمعايير اعداد التقارير المالية IFRS على جودة المعلومات المحاسبية:	
X2_04A تعديل خصائص المعلومات النوعية.	٠,٣٥١
X2_04B إصدار معيار إعداد التقارير المالية بعنوان قياس القيمة العادلة.	٠,٤٢٣
X2_04C تضمين المعيار رقم ٩ من المتطلبات التي ساهمت في تبسيط الإجراءات المحاسبية والأدوات المالية.	٠,٤٠٣
X2_05 تساهم معايير IFRS في تحسين جودة التقارير المالية حيث تعكس حقيقة الواقع الاقتصادي للشركات وتوفر معلومات لحملة الأسهم.	٠,٧٠٥
X2_06 تطبيق مجال الاختبار بين البدائل المحاسبية والتي كانت تستخدم بواسطة الإدارة للتلاعب والاحتيايل ويعتبر أحد أهداف IFRS للمساعدة في الحد من سلوك الإدارة الانتهازي.	٠,٣٦٦

(**) ارتباط معنوي عند مستوى معنوية (٠,٠١)

يوضح الجدول رقم (٤) أن معاملات الارتباط المبينة قد تراوحت بين ٠,٣٤٦، ٠,٧٠٥ وأن كافة العبارات دالة عند مستوى معنوية $\alpha=0.01$ وبذلك تعتبر تلك العبارات متسقة داخليا، وأن المحور صادق لما وضع لقياسه.

المحور الثالث: دور المحاسبة القضائية في تحسين أداء التقارير المالية

يوضح الجدول التالي رقم (٥) معامل الارتباط بين عبارات (دور المحاسبة القضائية في تحسين أداء التقارير المالية) والمتوسط العام للمحور:

جدول (٥) الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

العبارات	معاملات الارتباط
M_01 تسعى المحاسبة القضائية من خلال معايير إعداد التقارير المالية IFRS للحد من الاختلاس والاحتيايل واستخدام شركات وهمية أو موظفين وهميين.	٠,٥١٣

العبارات	معاملات الارتباط
M_02 يعتبر الغش والاحتيايل بصورة عامة نوعان هما غش الموظف وغش الإدارة أو ما يسمى بالاختلاس بواسطة الإدارة وتعتبر المحاسبة القضائية مناسبة للحد من ذلك.	٠,٥٨٢
M_03 تعتبر المحاسبة القضائية وسيلة فعالة لمواجهة الجريمة الإلكترونية حيث لا يوجد مجرم مادي في مسرح الجريمة حيث يعمل المجرم من أماكن بعيدة تحت مظلة القانون.	٠,٥٢٠
M_04 تعتبر المحاسبة القضائية آلية هامة لحل مشكلة عولمة الشركات في الشركات الحديثة حيث يعتبر مجلس الإدارة المستقل أكثر قدرة على مراقبة الموردين لأن هناك تعارض في المصالح وكلما زاد استقلال مجلس الإدارة انخفض حدوث الاحتيايل المحاسبي.	٠,٥٨٤
M_05 يعتبر التكامل بين المحاسبة القضائية وخبره لجان المراجعة هدفاً لتحقيق مراقبة فعالة على عملية إعداد التقارير المالية والتصرفات المحاسبية الخاصة بالشركة.	٠,٥٤٤
M_06 يمكن للمحاسبة القضائية أن يكون لها دوراً هاماً في تحقيق متطلبات قانون SOX والذي ينص على الإفصاح الرسمي من قبل الشركة إذا كانت لجنة المراجعة غير موجودة أو غير فعالة أو لا تتألف مع المديرين المستقلين.	٠,٤٦٧
M_07 تساعد المحاسبة القضائية من خلال معايير اعداد التقارير المالية في علاج ما يسمى بفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين حيث تشير الفجوة إلى الفرق بين ما يتصوره مستخدموا القوائم المالية وبين مهنة المراجعة.	٠,٥٨٦
M_08 تقع المسؤولية الرئيسية على جودة وسلامة إعداد التقارير المالية على عاتق ادارة المنظمة وكل جهات التشريع والمعايير في جميع انحاء العالم بشكل تضع المسؤولية ليست على الإدارة.	٠,٤٦٠

(**) ارتباط معنوي عند مستوى معنوية (٠,٠١)

يوضح الجدول رقم (٥) أن معاملات الارتباط المبينة قد تراوحت بين ٠,٥٨٦، ٠,٤٦٠، وأن كافة العبارات دالة عند مستوى معنوية $\alpha=0.01$ وبذلك تعتبر تلك العبارات متسقة داخلياً، وأن المحور صادق لما وضع لقياسه.

المحور الرابع: دور المحاسبة القضائية في تحقيق الميزة التنافسية

يوضح الجدول التالي رقم (٦) معامل الارتباط بين عبارات (دور المحاسبة القضائية في تحقيق الميزة التنافسية) والمتوسط العام للمحور:

جدول (٦) الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع

العبارات	معاملات الارتباط
Y_01 تسعى المحاسبة القضائية إلى الدعم القضائي وحل النزاعات بين الإدارة وأصحاب المصالح.	٠,٦٠٦
Y_02 تسعى المحاسبة القضائية إلى القضاء على حالات التلاعب في القوائم المالية.	٠,٦٢٨
Y_03 تسعى المحاسبة القضائية إلى انخفاض عدم تامل المعلومات.	٠,٦٥٨
Y_04 تسعى المحاسبة القضائية إلى تخفيض حالات الغش مما يؤدي إلى جودة المنتج.	٠,٤٣٩
Y_05 تسعى المحاسبة القضائية إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٠,٥٣٤

Y_06	تسعى المحاسبة القضائية إلى زيادة مستوى التحفظ المحاسبي.	٠,٥٨٦
Y_07	تسعى المحاسبة القضائية إلى اكتشاف الاحتيال ومنع الفساد.	٠,٥٨٣
Y_08	تسعى المحاسبة القضائية إلى مراقبة غسيل الأموال.	٠,٦٦٣
Y_09	تسعى المحاسبة القضائية تحقيق مصداقية القوائم المالية	٠,٦٧١
Y_10	تساعد المحاسبة القضائية على دراسة شكاوى ورغبات العملاء المتنوعة والمتغيرة.	٠,٥٧١
Y_11	تساعد المحاسبة القضائية على مواجهة المخاطر التي تحد من قدرتها على استدامة الميزة التنافسية.	٠,٤٧٠

(**) ارتباط معنوي عند مستوى معنوية (٠,٠١)

يوضح الجدول رقم (٦) أن معاملات الارتباط المبينة قد تراوحت بين ٠,٤٣٩، ٠,٦٧١ وأن كافة العبارات دالة عند مستوى معنوية $\alpha=0.01$ وبذلك تعتبر تلك العبارات متسقة داخليا، وأن المحور صادق لما وضع لقياسه.

مقاييس الثبات: Reliability

يوضح الجدول التالي مقاييس الثبات بطريقة التجزئة النصفية، وطريقة ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة:

جدول (٧) مقاييس الثبات Reliability لمحاور الدراسة

طريقة ألفا كرونباخ		طريقة التجزئة النصفية		عدد العبارات	محاور الدراسة
معامل الصدق ^(٢)	معامل الثبات	معامل جوتمان	معامل سبيرمان وبراون		
٠,٨٧٧	٠,٧٧٠	٠,٦٧١	٠,٦٧٣	١٠	المحاسبة القضائية من خلال المفهوم والأسلوب والأهداف
٠,٨١٧	٠,٦٦٨	٠,٦٥٣	٠,٦٦٤	١٠	معايير إعداد التقارير المالية IFRS
٠,٧٩٦	٠,٦٣٤	٠,٦٩٥	٠,٧٠٠	٨	دور المحاسبة القضائية في تحسين أداء التقارير المالية
٠,٨٩٢	٠,٧٩٦	٠,٨٦٤	٠,٨٦٨	١١	دور المحاسبة القضائية في تحقيق الميزة التنافسية

(*) معامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات، ويقصد به الصدق البنائي Structure Validity

يتضح من الجدول رقم (٧) أن معامل سبيرمان وبراون قد تراوح بين ٠,٦٦٤، ٠,٨٦٨، ومعامل جتمان قد تراوح بين ٠,٦٥٣، ٠,٨٦٤، كما أن معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alfa قد تراوح بين ٠,٦٣٤، ٠,٧٩٦ والذي انعكس بدوره على معامل الصدق حيث تراوح بين ٠,٧٩٦، ٠,٨٩٢، مما يدل على ثبات استجابات عينة البحث، وإمكانية تعميم نتائج الدراسة على مجتمع الدراسة.

٩/٦ الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

بعد أن تم اختبار بيانات الدراسة من حيث الصلاحية والثبات والصدق، تم إجراء الإحصاء الوصفي لتلك البيانات، ونهدف من ذلك إلى توصيف تلك المتغيرات من حيث النزعة المركزية (الوسط الحسابي، والوسط

الحسابي النسبي)، والتشتت (الانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف) بهدف تحديد الأهمية النسبية لتلك المتغيرات وترتيبها حسب تلك الأهمية من وجهة نظر عينة البحث، وفيما يلي نتائج توصيف المتغيرات:

المحور الأول: المحاسبة القضائية من خلال المفهوم والأسلوب والأهداف

للتأكد من إدراك عينة البحث للمحاسبة القضائية من خلال المفهوم والأسلوب والأهداف، تم توصيف تلك الاستجابات من حيث النزعة المركزية والتشتت، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (٨) الإحصاء الوصفي لاستجابات عينة البحث حول المحاسبة القضائية من خلال المفهوم والأسلوب والأهداف

المتغيرات	وسط حسابي	وسط حسابي نسبي %	انحراف معياري	معامل الاختلاف %	نسبة الاتفاق %	ترتيب
X1_01 تستطيع من خلال المحاسبة القضائية تقديم تقارير دورية يظهر من خلالها التقديرات والفروض.	٣,٦٤	٧٢,٨	١,٣٦	٣٧,٢	٦٢,٨	١٠
X1_02 تمكن المحاسبة القضائية من تقديم المعلومات المحاسبية للأطراف ذات العلاقة حال حدوثها.	٣,٨١	٧٦,٢	١,٢٨	٣٣,٥	٦٦,٥	٧
X1_03 تساعد المحاسبة القضائية من تقديم تقارير حول الملاحظات عن قائمتي المركز المالي والدخل.	٣,٧٣	٧٤,٦	١,٢٧	٣٣,٩	٦٦,١	٨
X1_04 تعاون المحاسبة القضائية الإدارة على تقديم تقارير دورية حول نشاط الشركة.	٣,٨٤	٧٦,٨	١,٢٢	٣١,٨	٦٨,٢	٦
X1_05 توضح المحاسبة القضائية هل تم إعداد تقرير المراجع بطريقة سليمة أم لا	٣,٩٩	٧٩,٨	١,١٩	٢٩,٩	٧٠,١	٢
X1_06 تساعد المحاسبة القضائية على تسليط الضوء على الأحداث الإيجابية والسلبية عند مناقشة التقرير.	٣,٦٩	٧٣,٨	١,٣٢	٣٥,٨	٦٤,٢	٩
X1_07 تساعد المحاسبة القضائية على تقديم تقارير دورية على أثر أحداث السوق على المنشأة	٣,٩٤	٧٨,٨	١,١٩	٣٠,٢	٦٩,٨	٣
X1_08 تساعد المحاسبة القضائية من القدرة على التأكيد على قابلية فهم البيانات المالية.	٣,٨٩	٧٧,٨	١,٢٢	٣١,٣	٦٨,٧	٥
X1_09 تساعد المحاسبة القضائية على تقديم تقارير سنوية موضحاً بها المبادئ المحاسبية المطبقة.	٣,٩١	٧٨,٢	١,٢٣	٣١,٤	٦٨,٦	٤
X1_10 تمكن المحاسبة القضائية من تقديم تقارير توضح من خلالها المخاطر والتحديات.	٤,٠٢	٨٠,٤	١,١٨	٢٩,٤	٧٠,٦	١
X1 المحاسبة القضائية (المتوسط العام)	٣,٨٥	٧٦,٩	٠,٧١	١٨,٥	٨١,٥	

يوضح الجدول رقم (٨) أن استجابات عينة البحث حول المحاسبة القضائية من خلال "المفهوم والأسلوب والأهداف" اتجهت نحو الموافقة، بمتوسط استجابات ٣,٨٥، وبمتوسط نسبي ٧٦,٩%، وبنسبة اتفاق ٨١,٥%، مما يدل على أن درجة الموافقة "موافق".

واتجهت كافة العبارات نحو الموافقة حيث تراوح متوسط الاستجابات بين ٤,٠٢، ٣,٦٤ مما يدل على أن درجة الموافقة "موافق" على كافة العبارات، و جاء في الترتيب الأول " تمكن المحاسبة القضائية من تقديم تقارير توضح من خلالها المخاطر والتحديات" وفي الترتيب الأخير "تستطيع من خلال المحاسبة القضائية تقديم تقارير دورية يظهر من خلالها التقديرات والفروض".

نخلص من ذلك إلى الإدراك الجيد لعينة البحث من خلال المفهوم والأسلوب والأهداف.

المحور الثاني: معايير إعداد التقارير المالية IFRS

لمعرفة مدى موافقة عينة البحث حول معايير إعداد التقارير المالية IFRS، تم توصيف تلك الاستجابات من حيث النزعة المركزية والتشتت، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (٩) الإحصاء الوصفي لاستجابات عينة البحث حول معايير إعداد التقارير المالية

المتغيرات	وسط حسابي	وسط حسابي نسبي %	انحراف معياري	معامل الاختلاف %	نسبة الاتفاق %	درجة الموافقة	ترتيب
X2_01 ينعكس أثر التحول إلى معايير التقارير المالية IFRS على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في البورصة وكذلك على قرارات المستثمرين في بيئة الأعمال المصرية.	٣,٦٧	٧٣,٥	١,٣٣	٣٦,٣	٦٣,٧	موافق	
X2_02 استهداف مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية IASB من إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتحسين جودة وشفافية المعلومات لتعكس الأداء الاقتصادي والمركز المالي الحقيقي للشركة.	٣,٧٣	٧٤,٥	١,٢٧	٣٤,٢	٦٥,٨	موافق	
تتعدد نماذج قياس جودة المعلومات المحاسبية تشتمل على:							
X2_03A مدخل جودة الربح	٣,٥٤	٧٠,٨	١,٤١	٣٩,٨	٦٠,٢	موافق	٣
X2_03B مدخل جودة الاستحقاقات	٣,٧٧	٧٥,٣	١,٣٠	٣٤,٥	٦٥,٥	موافق	٢
X2_03C مدخل توقيت الاعتراف بالربح والخسارة	٣,٧٨	٧٥,٦	١,٢٣	٣٢,٥	٦٧,٥	موافق	١
من أهم الانعكاسات المحاسبية لمعايير إعداد التقارير المالية IFRS على جودة المعلومات المحاسبية							
X2_04A تعديل خصائص المعلومات النوعية.	٣,٢٣	٦٤,٦	١,٤٧	٤٥,٥	٥٤,٥	محايد	٣
X2_04B إصدار معيار إعداد التقارير المالية بعنوان قياس القيمة العادلة.	٣,٣٦	٦٧,١	١,٤٢	٤٢,٢	٥٧,٨	محايد	٢
X2_04C تضمين المعيار رقم ٩ من المتطلبات التي ساهمت في تبسيط الإجراءات المحاسبية والأدوات المالية.	٣,٨١	٧٦,٣	١,٢٧	٣٣,٤	٦٦,٦	موافق	١
X2_05 تساهم معايير IFRS في تحسين جودة التقارير المالية حيث تعكس حقيقة الواقع الاقتصادي للشركات وتوفر معلومات لحملة الأسهم.	٣,٧٣	٧٤,٦	١,٢٧	٣٣,٩	٦٦,١	موافق	
X2_06 تطبيق مجال الاختبار بين البدائل المحاسبية والتي كانت تستخدم بواسطة الإدارة للتلاعب والاحتيايل ويعتبر أحد أهداف IFRS للمساعدة في الحد من سلوك الإدارة الانتهازي.	٤,٠٥	٨٠,٩	١,٠٨	٢٦,٦	٧٣,٤	موافق	
X2 المعايير المالية (المتوسط العام)	٣,٦٨	٧٣,٦	٠,٦٦	١٧,٩	٨٢,١	موافق	

يظهر الجدول رقم (٩) موافقة عينة البحث على أهمية المعايير المالية IFRS على المستوى العام حيث بلغ متوسط الاستجابات ٣,٦٨ بانحراف معياري قدره ٠,٦٦ مما يدل على أن درجة الموافقة "موافق"، حيث وافقت عينة البحث على أثرها في تحسين المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات في البورصة، ودورها في تحقيق الشفافية، وانعكاس الأداء الاقتصادي والمركز المالي الحقيقي للشركة، والحد من سلوك الإدارة الانتهازي.

ووافقت عينة البحث على نماذج قياس جودة المعلومات المحاسبية، حيث جاء في الترتيب الأول: مدخل توقيت الاعتراف بالربح والخسارة، كما جاء في الترتيب الثاني: مدخل جودة الاستحقاقات، وفي الترتيب الثالث: مدخل جودة الربح، حيث بلغ متوسط الاستجابات ٣,٧٨، ٣,٧٧، ٣,٥٤ على التوالي، مما يدل على أن درجة الموافقة "موافق".

كما جاءت أهم الانعكاسات لمعايير التقارير المالية IFRS على جودة المعلومات المحاسبية هي: "تضمنين المعيار رقم ٩ من المتطلبات التي ساهمت في تبسيط الإجراءات المحاسبية والأدوات المالية"، يلي ذلك "إصدار معيار إعداد التقارير المالية بعنوان قياس القيمة العادلة"، ثم "تعديل خصائص المعلومات النوعية".

المحور الثالث: دور المحاسبة القضائية في تحسين أداء التقارير المالية

لتوصيف آراء عينة البحث حول دور المحاسبة القضائية في تحسين أداء التقارير المالية، تم توصيف تلك الاستجابات من حيث النزعة المركزية والتشتت، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (١٠) الإحصاء الوصفي لاستجابات عينة البحث حول دور المحاسبة القضائية في تحسين أداء التقارير المالية

المتغيرات	وسط حسابي	وسط حسابي نسبي %	انحراف معياري	معامل الاختلاف %	نسبة الاتفاق %	درجة الموافقة	ترتيب
M_01 تسعى المحاسبة القضائية من خلال معايير إعداد التقارير المالية IFRS للحد من الاختلاس والاحتيال واستخدام شركات وهمية أو موظفين وهميين.	٣,٦٢	٧٢,٤	١,٣٥	٣٧,٢	٦٢,٨	موافق	٦
M_02 يعتبر الغش والاحتيال بصورة عامة نوعان هما غش الموظف وغش الإدارة أو ما يسمى بالاختلاس بواسطة الإدارة وتعتبر المحاسبة القضائية مناسبة للحد من ذلك.	٣,٥٥	٧١,٠	١,٣٤	٣٧,٧	٦٢,٣	موافق	٧
M_03 تعتبر المحاسبة القضائية وسيلة فعالة لمواجهة الجريمة الإلكترونية حيث لا يوجد مجرم مادي في مسرح الجريمة حيث يعمل المجرم من أماكن بعيدة تحت مظلة القانون.	٣,٣٦	٦٧,٢	١,٤٣	٤٢,٧	٥٧,٣	محايد	٨
M_04 تعتبر المحاسبة القضائية آلية هامة لحل مشكلة عولمة الشركات في الشركات الحديثة حيث يعتبر مجلس الإدارة المستقل أكثر قدرة على مراقبة الموردين لأن هناك تعارض في المصالح وكلما زاد استقلال مجلس الإدار انخفض حدوث الاحتيال المحاسبي.	٤,٠٦	٨١,٢	١,١١	٢٧,٢	٧٢,٨	موافق	٣
M_05 يعتبر التكامل بين المحاسبة القضائية وخبره لجان	٣,٨٠	٧٦,٠	١,٢٥	٣٢,٨	٦٧,٢	موافق	٤

المتغيرات	وسط حسابي	وسط حسابي نسبي %	انحراف معياري	معامل الاختلاف %	نسبة الاتفاق %	درجة الموافقة	ترتيب
المراجعة هدفاً لتحقيق مراقبة فعالة على عملية إعداد التقارير المالية والتصرفات المحاسبية الخاصة بالشركة.							
M_06 يمكن للمحاسبة القضائية أن يكون لها دوراً هاماً في تحقيق متطلبات قانون SOX والذي ينص على الإفصاح الرسمي من قبل الشركة إذا كانت لجنة المراجعة غير موجودة أو غير فعالة أو لا تتألف مع المديرين المستقلين.	٤,٢٨	٨٥,٦	٠,٨٩	٢٠,٧	٧٩,٣	موافق تماماً	١
M_07 تساعد المحاسبة القضائية من خلال معايير إعداد التقارير المالية في علاج ما يسمى بفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين حيث تشير الفجوة إلى الفرق بين ما يتصوره مستخدموا القوائم المالية وبين مهنة المراجعة.	٣,٦٣	٧٢,٦	١,٤١	٣٨,٨	٦١,٢	موافق	٥
M_08 تقع المسؤولية الرئيسية على جودة وسلامة إعداد التقارير المالية على عاتق إدارة المنظمة وكل جهات التشريع والمعايير في جميع أنحاء العالم بشكل تضع المسؤولية ليست على الإدارة.	٤,١٩	٨٣,٨	٠,٩٥	٢٢,٦	٧٧,٤	موافق	٢
M تحسين أداء التقارير المالية (المتوسط العام)	٣,٨١	٧٦,٢	٠,٦٥	١٧,١	٨٢,٩	موافق	

يظهر الجدول رقم (١٠) أهمية دور المحاسبة القضائية في تحسين أداء التقارير المالية، وقد جاء هذا الدور مرتباً وفق الأهمية من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:

- تحقيق متطلبات قانون SOX والذي ينص على الإفصاح الرسمي من قبل الشركة إذا كانت لجنة المراجعة غير موجودة أو غير فعالة أو لا تتألف مع المديرين المستقلين.
- تقع المسؤولية الرئيسية على جودة وسلامة إعداد التقارير المالية على عاتق إدارة المنظمة وكل جهات التشريع والمعايير في جميع أنحاء العالم بشكل تضع المسؤولية ليست على الإدارة.
- الحد من الاختلاس والاحتيال واستخدام شركات وهمية أو موظفين وهميين.
- يعتبر الغش والاحتيال بصورة عامة نوعان هما غش الموظف وغش الإدارة أو ما يسمى بالاختلاس بواسطة الإدارة وتعتبر المحاسبة القضائية مناسبة للحد من ذلك.
- تعتبر وسيلة فعالة لمواجهة الجريمة الإلكترونية حيث لا يوجد مجرم مادي في مسرح الجريمة حيث يعمل المجرم من أماكن بعيدة تحت مظلة القانون.

دور المحاسبة القضائية في تحقيق الميزة التنافسية

لتوصيف آراء عينة البحث حول دور المحاسبة القضائية في تحقيق الميزة التنافسية، تم توصيف تلك الاستجابات من حيث النزعة المركزية والتشتت، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (١١) الإحصاء الوصفي لاستجابات عينة البحث حول دور المحاسبة القضائية في تحقيق الميزة التنافسية

المتغيرات	وسط حسابي	وسط حسابي نسبي %	انحراف معياري	معامل الاختلاف %	نسبة الاتفاق %	درجة الموافقة	ترتيب
Y_01 تسعى المحاسبة القضائية إلى الدعم القضائي وحل النزاعات بين الإدارة وأصحاب المصالح.	٤,٢٤	٨٤,٨	٠,٨٩	٢١,٠	٧٩,٠	موافق تماماً	١
Y_02 تسعى المحاسبة القضائية إلى القضاء على حالات التلاعب في القوائم المالية.	٤,٢١	٨٤,٢	١,٠٢	٢٤,١	٧٥,٩	موافق تماماً	٢
Y_03 تسعى المحاسبة القضائية إلى انخفاض عدم تماثل المعلومات.	٤,١٢	٨٢,٤	١,٠٣	٢٥,١	٧٤,٩	موافق	٥
Y_04 تسعى المحاسبة القضائية إلى تخفيض حالات الغش مما يؤدي إلى جودة المنتج.	٣,٨٤	٧٦,٨	١,٢٢	٣١,٨	٦٨,٢	موافق	٨
Y_05 تسعى المحاسبة القضائية إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح.	٣,٦٧	٧٣,٤	١,٣٣	٣٦,٣	٦٣,٧	موافق	١١
Y_06 تسعى المحاسبة القضائية إلى زيادة مستوى التحفظ المحاسبي.	٤,٠٧	٨١,٤	١,٠٧	٢٦,٣	٧٣,٧	موافق	٧
Y_07 تسعى المحاسبة القضائية إلى اكتشاف الاحتيال ومنع الفساد	٤,١٤	٨٢,٨	٠,٩٩	٢٣,٨	٧٦,٢	موافق	٣
Y_08 تسعى المحاسبة القضائية إلى مراقبة غسل الأموال.	٤,١٤	٨٢,٨	١,٠٩	٢٦,٣	٧٣,٧	موافق	٤
Y_09 تسعى المحاسبة القضائية لتحقيق مصداقية القوائم المالية	٤,١٠	٨٢,٠	١,٠٥	٢٥,٥	٧٤,٥	موافق	٦
Y_10 تساعد المحاسبة القضائية على دراسة شكاوى ورغبات العملاء المتنوعة والمتغيرة	٣,٨٠	٧٦,٠	١,٢٦	٣٣,٣	٦٦,٧	موافق	١٠
Y_11 تساعد المحاسبة القضائية على مواجهة المخاطر التي تحد من قدرتها على استدامة الميزة التنافسية	٣,٨٠	٧٦,٠	١,٢٣	٣٢,٣	٦٧,٧	موافق	٩
Y تحقيق الميزة التنافسية (المتوسط العام)	٤,٠١	٨٠,٢	٠,٦٤	١٥,٩	٨٤,١	موافق	

يتضح من الجدول رقم (١١) موافقة عينة البحث على دور المحاسبة القضائية في تحسين الميزة التنافسية على المستوى العام حيث بلغ متوسط الاستجابات ٤,٠١ بانحراف معياري قدرة ٠,٦٤ مما يدل على أن درجة الموافقة "موافق"، وذلك بالدرجة الأولى عن طريق (الدعم القضائي وحل النزاعات بين الإدارة وأصحاب المصالح، والقضاء على حالات التلاعب في القوائم المالية) حيث بلغت درجة الموافقة "موافق جداً"، يلي ذلك دور المحاسبة القضائية في (اكتشاف الاحتيال ومنع الفساد، ومراقبة غسل

الأموال، وانخفاض عدم تماثل المعلومات، وتحقيق مصداقية القوائم المالية، زيادة مستوى التحفظ المحاسبي، وتخفيض حالات الغش مما يؤدي إلى جودة المنتج، مواجهة المخاطر التي تحد من قدرتها على استدامة الميزة التنافسية، دراسة شكاوى ورغبات العملاء المتنوعة والمتغيرة، الحد من ممارسات إدارة الأرباح) حيث تراوح متوسط الاستجابات بين ٤,١٤، ٣,٦٧ مما يدل على أن درجة الموافقة "موافق".

١٠/٦ اختبار الفروض

اختبار الفرض الأول: توجد فروق جوهرية بين جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقاً للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية في إعدادها في ضوء معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

ولاختبار ذلك الفرض تم استخدام اختبار ت للعينات المترابطة Paired samples T test حيث يتم اختبار الفرض العدمي والفرض البديل كالتالي:

الفرض العدمي H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين توجد فروق جوهرية بين جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقاً للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية في إعدادها في ضوء معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

الفرض البديل H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين توجد فروق جوهرية بين جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقاً للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية في إعدادها في ضوء معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

وتكون قاعدة الحكم بناءً على مستوى المعنوية المحسوب، فإذا كان مستوى المعنوية Sig. أقل من ٠,٠٥ فإننا نستطيع رفض الفرض العدمي، ونقبل الفرض البديل.

يوضح الجدول التالي نتائج ذلك الاختبار:

جدول (١٢) نتائج اختبار T لاختبار وجود فروق جوهرية بين جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقاً للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية.

جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقاً للمحاسبة القضائية	جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية	اختبار T	درجات الحرية df	مستوى المعنوية Sig.
---	--	----------	-----------------	---------------------

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري			
٣,٨٥	٠,٧١٢	٣,٦٨	٠,٦٥٩	٥,٦١٢	٣٨٣	٠,٠٠٠

يتبين لنا من الجدول رقم (١٢) أن قيمة $T = ٥,٦١٢$ بمستوى معنوية أقل من $٠,٠١$ ، ولذلك فإننا نرفض الفرض العدمي، ونقبل الفرض البديل بوجود فروق جوهريه بين جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقاً للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية، وكانت هذه الفروق الاختلافات لصالح جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقاً للمحاسبة القضائية حيث بلغ متوسط الاستجابات $٣,٨٥$ ، بينما بلغ متوسط الاستجابات لجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية $٣,٦٨$.

نخلص من ذلك إلى قبول الفرض الأول والذي تمت صياغته في صورة الإثبات (أي الفرض البديل)

اختبار الفرض الثاني: تؤدي المحاسبة القضائية إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.

ولاختبار ذلك الفرض تم استخدام أسلوب الارتباط والانحدار البسيط لاختبار أثر المحاسبة القضائية على جودة المعلومات المحاسبية، وجودة المعلومات المحاسبية على تحقيق الميزة التنافسية، وجاءت النتائج التالية:

جدول (١٣) نتائج الانحدار البسيط لاختبار أثر المحاسبة القضائية على جودة المعلومات المحاسبية، وأثر جودة المعلومات المحاسبية على تحقيق الميزة التنافسية

المتغير المستقل X1 "المحاسبة القضائية"							المتغير التابع M "جودة المعلومات المحاسبية"						
اختبار معنوية المعلمات المقدرة			اختبار معنوية النموذج		القدرة التفسيرية R^2	معامل الارتباط R							
Sig. المعنوية	T المحسوبة	قيمة المعامل	Sig. المعنوية	F المحسوبة									
٠,٠٠٠	١٢,٧٧	α ٢,٠١٣	٠,٠٠٠	١٣٤,٣	٠,٢٦٠	٠,٥١٠ (**)							
٠,٠٠٠	١١,٥٩	β ٠,٤٦٧											
المتغير المستقل M "جودة المعلومات المحاسبية"							المتغير التابع M "تحقيق الميزة التنافسية"						
٠,٠٠٠	١٠,٨٣	α ١,٦٠٧	٠,٠٠٠	٢٦٩,٨	٠,٤١٤	٠,٦٤٣ (**)							
٠,٠٠٠	١٦,٤٣	β ٠,٦٣١											

(**) معنوي عند مستوى معنوية $٠,٠١$

يتضح من الجدول رقم (٣) ما يلي:

أثر المحاسبة القضائية على جودة المعلومات المحاسبية

- أظهرت نتائج الارتباط وجود علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين المحاسبة القضائية X_1 وجودة المعلومات المحاسبية M ، حيث بلغت قيمة $R = 0,510$ بمستوى معنوية $0,000$ مما يعني معنوية العلاقة عند مستوى معنوية $0,01$.

- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$M = 2.013 + 0.467 * X_1 + \varepsilon$$

حيث:

M جودة المعلومات المحاسبية

X_1 المحاسبة القضائية

ε الخطأ العشوائي

و يتضح من قيمة β ($0,467$) والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير، أي أن الزيادة في تطبيق "المحاسبة القضائية" بدرجة واحدة يتبعه زيادة في جودة المعلومات المحاسبية بـ $0,467$ درجة.

اختبار معنوية النموذج

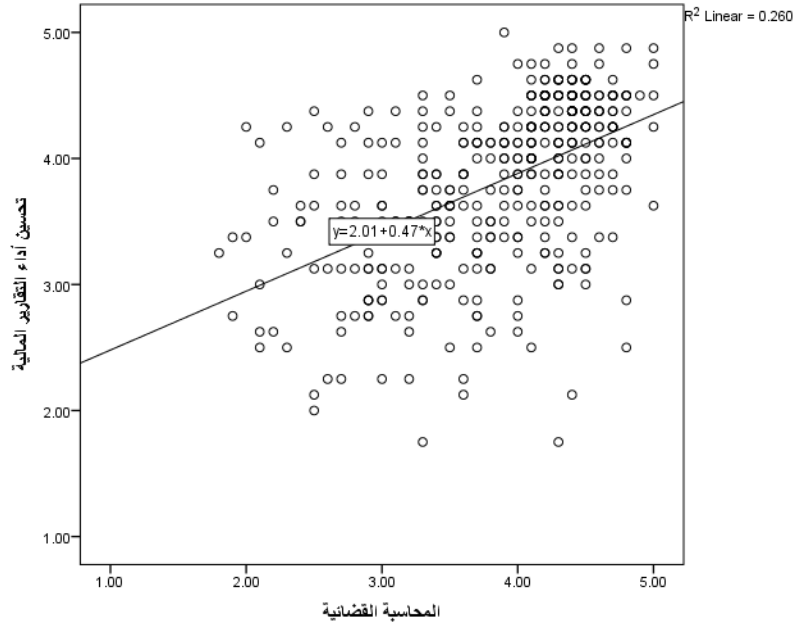
يتضح من اختبار F والذي يختص باختبار معنوية النموذج أن قيمة $F = 134,3$ بمستوى معنوية $0,000$ ، مما يؤكد معنوية العلاقة عند مستوى معنوية $0,01$.

اختبار معنوية المعلمات المقدرة

يتضح من اختبار T والذي يختص بمعنوية المعلمات المقدرة أن قيمة T لثابت الانحدار $12,77$ بمستوى معنوية $0,000$ ، وأن قيمة T لمعامل المتغير X_1 "المحاسبة القضائية" قد بلغ $11,09$ بمستوى معنوية $0,000$ مما يؤكد معنوية المعلمات المقدرة.

القدرة التفسيرية للنموذج

بلغت قيمة R square = $0,26$ مما يدل على أن المتغير المستقل X_1 "المحاسبة القضائية" يشرح حوالي 26% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع M "جودة المعلومات المحاسبية"، والشكل التالي رقم (٢) يوضح جودة توفيق خط الانحدار للعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع:



شكل (٢) شكل الانتشار بين X_1 "المحاسبة القضائية"، M "جودة المعلومات المحاسبية"

أثر جودة المعلومات المحاسبية على تحقيق الميزة التنافسية

- أظهرت نتائج الارتباط وجود علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين جودة المعلومات المحاسبية M ، وتحقيق الميزة التنافسية Y ، حيث بلغت قيمة $R = 0,643$ بمستوى معنوية $0,000$ مما يعني معنوية العلاقة عند مستوى معنوية $0,01$.
- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$Y = 1.607 + 631 * M + \varepsilon$$

حيث:

Y تحقيق الميزة التنافسية

M جودة المعلومات المحاسبية

ε الخطأ العشوائي

و يتضح من قيمة β (0,631) والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير، أي أن الزيادة في "جودة المعلومات المحاسبية" بدرجة واحدة يتبعها زيادة في تحقيق الميزة التنافسية بـ 0,631 درجة.

اختبار معنوية النموذج

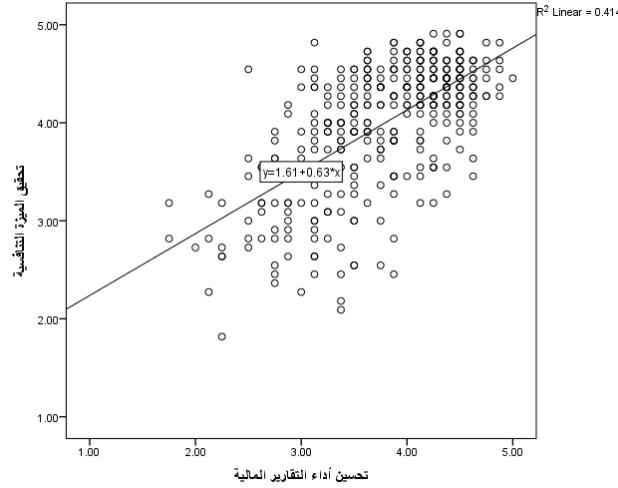
يتضح من اختبار F والذي يختص باختبار معنوية النموذج أن قيمة $F = 269,8$ بمستوى معنوية $0,000$ مما يؤكد معنوية العلاقة عند مستوى معنوية $0,01$.

اختبار معنوية المعلمات المقدرة

يتضح من اختبار T والذي يختص بمعنوية المعلمات المقدرة أن قيمة T لثابت الانحدار $10,83$ بمستوى معنوية $0,000$ ، وأن قيمة T لمعامل المتغير M "جودة المعلومات المحاسبية" قد بلغ $16,43$ بمستوى معنوية $0,000$ مما يؤكد معنوية المعلمات المقدرة.

القدرة التفسيرية للنموذج

بلغت قيمة $R^2 = 0.414$ ، مما يدل على أن المتغير المستقل M "جودة المعلومات المحاسبية" يشرح حوالي 41,4% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع Y "تحقيق الميزة التنافسية"، والشكل التالي يوضح جودة توفيق خط الانحدار للعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع:



شكل رقم (٣) القدرة التفسيرية للنموذج

مما سبق نخلص إلى قبول الفرض الثاني للباحث.

أسلوب تحليل المسار

الأسلوب المناسب لدراسة العلاقات التشابكية بين المتغيرات في حالة وجود متغير وسيط Mediator Variable هو تحليل المسار Path Analysis، وقبل إجراء تحليل المسار يتم استخدام التحليل العامل التوكيدي، وفيما يلي نتائج ذلك التحليل:

التحليل العامل التوكيدي

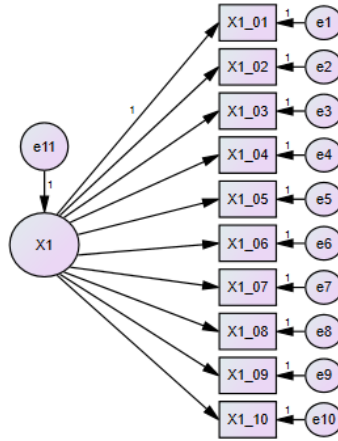
وقبل استخدام تحليل المسار Path analysis تم استخدام التحليل العامل التوكيدي Confirmatory Factor Analysis (CFA) وذلك للتأكد من أن العبارات التي وردت بقائمة الاستقصاء تقيس فعلياً محاور البحث.

المتغيرات المستقلة

تشتمل المتغيرات المستقلة على المحاور (المراجعة القضائية، المعايير الدولية) وللتأكد من أن العبارات تقيس فعلياً تلك المتغيرات الكامنة، تم استخدام التحليل العامل التوكيدي، وجاءت النتائج كما يلي:

المراجعة القضائية

يوضح الشكل التالي نتائج التحليل العامل التوكيدي لعبارات المحاسبة القضائية:



شكل (٤) التحليل العاملي التوكيدي لعبارات المحاسبة القضائية

ويتضح من الشكل رقم (٤) أن نموذج القياس الخاص بالمتغير الكامن X1 (المراجعة القضائية) يتضمن عشرة عبارات لكل عبارة خطأ قياس (e1, e2, ..., e10)، وخطأ بناء (e11) للمتغير الكامن ، ويوضح الجدول التالي رقم (١٤) نتائج التحليل العاملي التوكيدي للمحاسبة القضائية:

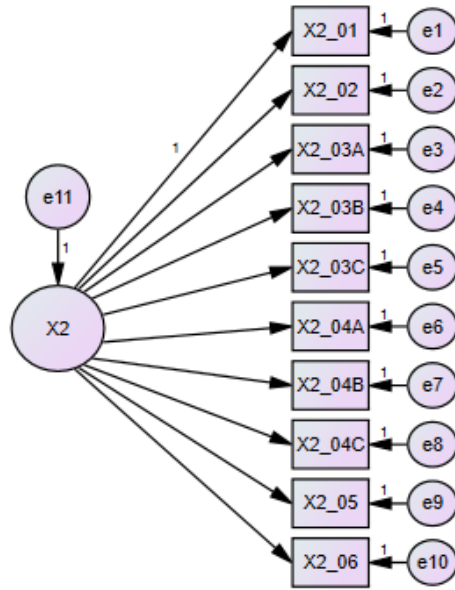
جدول (١٤) نتائج التحليل العاملي التوكيدي للمحاسبة القضائية

المتغيرات	Estimate القيمة المقدرة	S.E. الخطأ المعياري	C.R. القيمة الحرجة	P مستوى المعنوية
X1_01 <--- X1	1.000			
X1_02 <--- X1	1.526	.554	2.754	.006
X1_03 <--- X1	.994	.424	2.345	.019
X1_04 <--- X1	.838	.383	2.184	.029
X1_05 <--- X1	1.234	.469	2.629	.009
X1_06 <--- X1	1.601	.579	2.764	.006
X1_07 <--- X1	2.093	.699	2.993	.003
X1_08 <--- X1	5.471	1.702	3.215	.001
X1_09 <--- X1	5.589	1.739	3.214	.001
X1_10 <--- X1	2.004	.673	2.975	.003

يتضح من الجدول السابق رقم (١٤) معنوية كافة العبارات عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ مما يدل على أن هذه العبارات تنتمي فعلياً على محاور المحاسبة القضائية.

المعايير الدولية

يوضح الشكل التالي نتائج التحليل العاملي التوكيدي لعبارات المحاسبة القضائية:



شكل رقم (٦) التحليل العاملي التوكيدي لعبارات المعايير الدولية

ويتضح من الشكل رقم (٥) أن نموذج القياس الخاص بالمتغير الكامن X2 (المعايير الدولية) يتضمن عشرة عبارات لكل عبارة خطأ قياس (e1, e2, ..., e10)، وخطأ بناء (e11) للمتغير الكامن، ويوضح الجدول التالي رقم (٥) نتائج التحليل العاملي التوكيدي للمعايير الدولية:

جدول (١٥): نتائج التحليل العاملي التوكيدي لعبارات المعايير الدولية

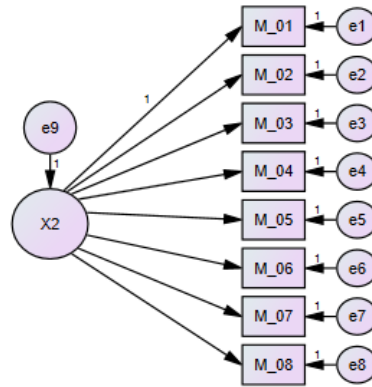
المتغيرات	Estimate القيمة المقدرة	S.E. الخطأ المعياري	C.R. القيمة الحرجة	P
X2_01 <--- X2	1.000			
X2_02 <--- X2	4.341	.993	4.372	***
X2_03A <--- X2	.905	.319	2.835	.005
X2_03B <--- X2	1.629	.429	3.800	***
X2_03C <--- X2	1.142	.334	3.421	***
X2_04A <--- X2	.180	.062	2.903	.004
X2_04B <--- X2	.446	.168	2.665	.008
X2_04C <--- X2	.677	.270	2.507	.012
X2_05 <--- X2	4.341	.994	4.369	***
X2_06 <--- X2	.625	.235	2.661	.008

(***) أقل من 0.001

يتضح من الجدول السابق رقم (١٥) معنوية كافة العبارات عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ مما يدل على أن هذه العبارات تتشبع فعلياً على محور المعايير الدولية.

المتغير الوسيط (جودة المعلومات المحاسبية)

وذلك للتأكد من أن عبارات المحور الوسيط تقيس فعلياً متغيراً كامناً هو "جودة المعلومات المحاسبية"، وجاءت النتائج كما يلي:



شكل رقم (٦) التحليل العاملي التوكيدي لعبارات جودة المعلومات المحاسبية

ويتضح من الشكل رقم (٥) أن نموذج القياس الخاص بالمتغير الكامن (جودة المعلومات المحاسبية) يتضمن ثمانية عبارات عبارات لكل عبارة خطأ قياس (e_1, e_2, \dots, e_8) ، وخطأ بناء (e_9) للمتغير الكامن ويوضح الجدول التالي رقم (١٦) نتائج التحليل العاملي التوكيدي لجودة المعلومات المحاسبية:

جدول (١٦): نتائج التحليل العاملي التوكيدي لجودة المعلومات المحاسبية

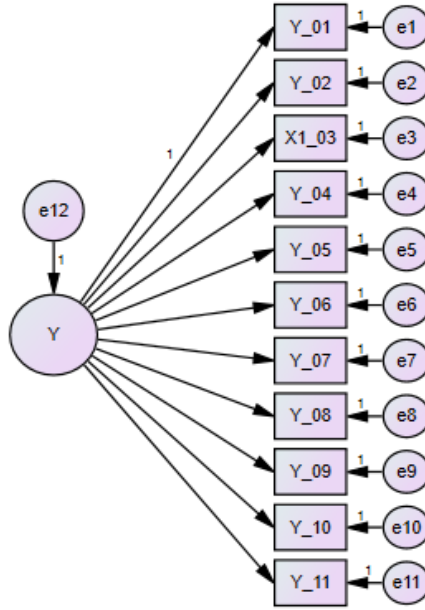
المتغيرات	Estimate القيمة المقدرة	S.E. الخطأ المعياري	C.R. القيمة الحرجة	P مستوى المعنوية
M_01 <--- X2	1.000			
M_02 <--- X2	1.471	.344	4.282	***
M_03 <--- X2	1.120	.302	3.714	***
M_04 <--- X2	1.594	.348	4.578	***
M_05 <--- X2	1.083	.277	3.907	***
M_06 <--- X2	.927	.220	4.208	***
M_07 <--- X2	1.654	.378	4.370	***
M_08 <--- X2	.976	.233	4.184	***

(***) أقل من 0.001

يتضح من الجدول السابق رقم (١٦) معنوية كافة العبارات عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ مما يدل على أن هذه العبارات تنسب فعلياً على محور "جودة المعلومات المحاسبية".

المتغير التابع (تحقيق الميزة التنافسية)

وذلك للتأكد من أن عبارات المحور الأول تقيس فعلياً متغيراً كامناً هو "تحقيق الميزة التنافسية"، وجاءت النتائج كما يلي:



شكل رقم (٧) التحليل العاملي التوكيدي لعبارات المتغير التابع

ويتضح من الشكل رقم (٧) أن نموذج القياس الخاص بالمتغير الكامن (تحقيق الميزة التنافسية) يتضمن عشرة عبارات عبارات لكل عبارة خطأ قياس (e1, e2, ..., e11)، وخطأ بناء (e12) للمتغير الكامن ويوضح الجدول التالي رقم (١٧) نتائج التحليل العاملي لتحقيق الميزة التنافسية

جدول (١٧): نتائج التحليل العاملي التوكيدي لتحقيق الميزة التنافسية

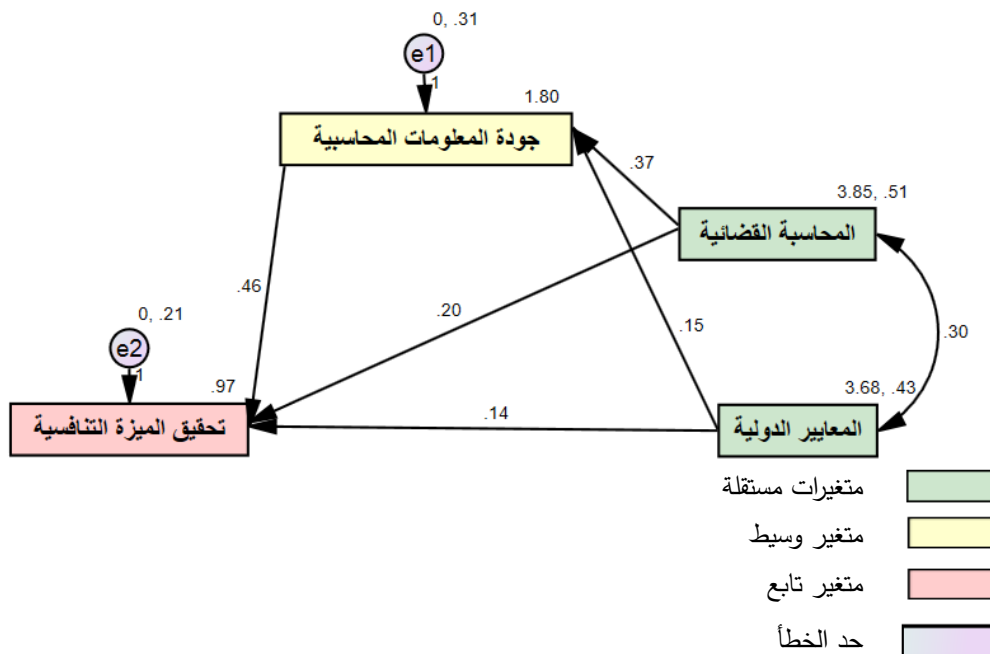
المتغيرات	Estimate القيمة المقدرة	S.E. الخطأ المعياري	C.R. القيمة الحرجة	P مستوى المعنوية
Y_01 <--- Y	1.000			
Y_02 <--- Y	3.119	.491	6.349	***
X1_03 <--- Y	1.063	.279	3.810	***
Y_04 <--- Y	1.217	.286	4.258	***
Y_05 <--- Y	1.196	.300	3.990	***
Y_06 <--- Y	1.480	.291	5.077	***
Y_07 <--- Y	1.091	.241	4.534	***
Y_08 <--- Y	3.498	.550	6.356	***
Y_09 <--- Y	1.603	.302	5.313	***
Y_10 <--- Y	1.154	.286	4.030	***
Y_11 <--- Y	.682	.246	2.771	.006

(***) أقل من 0.001

يتضح من الجدول السابق رقم (١٧) معنوية كافة العبارات عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ مما يدل على أن هذه العبارات تتشبع فعلياً على محور "تحقيق الميزة التنافسية".

تحليل المسار Path analysis

بعد التأكد من معنوية العبارات وقياسها للأبعاد، تم استخدام تحليل المسار Path Analysis حيث يوجد متغير وسيط وهو "جودة المعلومات المحاسبية" M حيث يتأثر بالمتغيرات المستقلة X1 "المحاسبية القضائية"، X2 "المعايير الدولية"، كما أنه يؤثر في نفس الوقت على Y "تحقيق الميزة التنافسية". وهذا المسار يمكن وصفه أو تمثيله في الشكل التالي:



شكل رقم (٨) شكل المسار لتأثير المحاسبة القضائية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.

يتضح من شكل المسار رقم (٨) ما يلي:

- المتغير الوسيط (جودة المعلومات المحاسبية) له تأثير مباشر على المتغير التابع (تحقيق الميزة التنافسية).

- المتغيرات المستقلة (المحاسبة القضائية، والمعايير الدولية) لها تأثير مباشر على المتغير الوسيط (جودة المعلومات المحاسبية)، ولها تأثير غير مباشر على المتغير التابع (تحقيق الميزة التنافسية).

والجدول التالي يوضح الآثار المباشرة وغير المباشرة لتأثير المحاسبة القضائية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية

جدول (١٨): الآثار المباشرة وغير المباشرة لتأثير المحاسبة القضائية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية.

تحقيق الميزة التنافسية			جودة المعلومات المحاسبية			المتغيرات التابعة
التأثير الكلي Total Effect	التأثير غير المباشر Indirect Effect	التأثير المباشر Direct Effect	التأثير الكلي Total Effect	التأثير غير المباشر Indirect Effect	التأثير المباشر Direct Effect	المتغيرات المستقلة
٠,٣٧٠	٠,١٧٢	٠,١٩٨	٠,٣٧٥	٠	٠,٣٧٥	المحاسبة القضائية
٠,٢١٤	٠,٠٧١	٠,١٤٣	٠,١٥٥	٠	٠,١٧٥	المعايير الدولية
٠,٤٦٠	٠	٠,٤٦٠				جودة المعلومات المحاسبية

يتضح من الجدول رقم (١٨) بعد دراسة التأثيرات المباشرة وغير المباشرة ما يلي:

- كانت أقوى التأثيرات الكلية على "تحقيق الميزة التنافسية" هو المتغير "جودة المعلومات المحاسبية" حيث بلغ التأثير ٠,٤٦٠، يلي ذلك المتغير "المحاسبة القضائية" حيث بلغ التأثير ٠,٣٧٠، ثم "المعايير الدولية" حيث بلغ التأثير ٠,٢١٤.

- كانت أقوى التأثيرات المباشرة على "جودة المعلومات المحاسبية" هو متغير "المحاسبة القضائية" حيث بلغ التأثير ٠,١٧٥.

- كانت أقوى التأثيرات غير المباشرة على "تحقيق الميزة التنافسية" هو المتغير "المحاسبة القضائية" حيث بلغ التأثير ٠,١٧٢ عبر المسارين التاليين:

٠,٣٧٥ جودة المعلومات المحاسبية → المحاسبة القضائية

٠,٤٦٠ تحقيق الميزة التنافسية → جودة المعلومات المحاسبية

فيكون التأثير غير المباشر = $٠,٣٧٥ \times ٠,٤٦٠ = ٠,١٧٢$.

- يلي ذلك متغير "المعايير الدولية" حيث بلغ التأثير ٠,٠٧١ عبر المسارين التاليين:

٠,١٧٥ جودة المعلومات المحاسبية → المعايير الدولية

٠,٤٦٠ تحقيق الميزة التنافسية → جودة المعلومات المحاسبية

فيكون التأثير غير المباشر = $٠,١٧٥ \times ٠,٤٦٠ = ٠,٠٧١$.

وبتقدير معاملات النموذج جاءت النتائج كما يلي:

جدول (١٩): تقدير المعلمات لتأثير المحاسبة القضائية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية

المتغيرات	Estimate القيمة المقدرة	S.E. الخطأ المعياري	C.R. القيمة الحرجة	P مستوى المعنوية	R square
Intercept	1.798	.174	10.318	***	0.275
M <--- X1	.375	.052	7.202	***	
M <--- X2	.155	.056	2.753	.006	
Intercept	.971	.161	6.025	***	0.496
Y <--- X2	.143	.046	3.090	.002	
Y <--- X1	.198	.045	4.361	***	
Y <--- M	.460	.042	11.009	***	

(***) مستوى معنوية أقل من ٠,٠٠١.

من الجدول رقم (١٩) يتضح يمكن صياغة نموذج المعادلات كما يلي:

$$M = 0.241 + 0.248 * X1 + 0.148 * X2 + 0.178 * X3 + 0.357 * X4 + \varepsilon$$

$$R \text{ square} = 0.653$$

$$Y = 0.174 + 0.583 * M + 0.093 * X1 + 0.091 * X2 + 0.068 * X3 + 0.124 * X4 + \varepsilon$$

$$R \text{ square} = 0.859$$

حيث X1 "المراجعة البيئية"، X2 "المقومات الاقتصادية"، X3 "المقومات الاجتماعية"، X4 "المقومات البيئية"، Y "تحقيق التنمية المستدامة"، ε الخطأ العشوائي.

وقد ثبتت معنوية النموذج حيث تراوحت القيمة الحرجة بين ٢,٧١٩، ١٩,١٤٩ مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية ٠,٠١، كما كانت القدرة التفسيرية للنموذج الأول ٦٥,٣%، وللنموذج الثاني ٨٥,٩%.

معايير مطابقة النموذج

قام الباحث بإجراء اختبار جودة توفيق Goodness of Fit لنموذج تحليل المسار باستخدام مؤشرات جودة التوفيق الموضحة بالجدول رقم (٢٠) كما يلي:

جدول (٢٠) نتائج اختبارات جودة التوفيق لنموذج المعادلات الهيكلية

القيمة	المؤشر	رمز المؤشر
٣,٤٣٦	مربع كاي Chi Square	CMIN/df
٠,٩٥٧	مؤشر حسن المطابقة Goodness of Fit Index	GFI
٠,٩٢٩	مؤشر المطابقة المقارن Comparative Fit Index	CFI
٠,٩٦١	مؤشر توكر لويس Tuker-Lewis Index	TLI
٠,٨٨١	مؤشر المطابقة المعياري Normal Fit Index	NFI
٠,٠٤	الجذر التربيعي لمتوسطات الخطأ التقريبي Root mean square error of approximation	RMSEA

يتضح من الجدول رقم (٢٠) أن قيمة Chi square = ٣,٤٣٦ وهي أقل من القيمة ٥، كما بلغت قيمة RMSEA = ٠,٠٤، وهي أقل من ٠,٠٨، كما زادت باقي المؤشرات عن ٠,٩٠ - فيما عدا مؤشر المطابقة المعياري NFI - فقد بلغت قيمته ٠,٨٨١ مما يدل على المطابقة الجيدة للبيانات.

القسم السابع

خلاصة البحث والنتائج والتوصيات

أولاً: خلاصة البحث:

تزايدت الحاجة الى معايير اعداد التقارير المالية فى ظل لاقتصاد العالمى وعولمة اسواق راس المال وظهور ما يسمى بالاقتصاد الرقى وتعد المحاسبة القضائية احدى الآليات التى تساعد وتقدم الدعم للشركات والوحدات الاقتصادية والجهات القضائية لكشف الجرائم الاقتصادية وحالات الاحتيال والتلاعب والمخالفات المالية.

ولعل أهم أسباب ظهور المحاسبة القضائية تتمثل فى انتشار الفساد والغش ومشكلة فجوة التوقعات بالإضافة الى عدم قدرة الدور التقليدى للمراجع فى كشف التحريفات رغم حجم المسئولين الملقيه عليه.

ينبغى عند الاعتماد على المحاسبة القضائية ضرورة امتلاك المحاسبين الخبرات الكافية فى المجالات المحاسبية الاقتصادية ، القانونية وذلك حتى يتحقق حماية المال العام وزيادة الثقة فى المعلومات التى تحتويها القوائم المالية.

ثانياً: نتائج البحث:

١- ظهرت الحاجة الى المحاسبة القضائية كنتيجة لتشعب العمليات المالية بين الشركات والتطور الاقتصادى المتسارع وتعدد الوظائف المحلية وما صاحبها من ظهور لبعض حالات الفساد المالى والادارى والحاجة الى دعم مستويات الأداء لدى الافراد العاملين.

٢- تزايدت الحاجة الى اعداد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) فى ظل الاقتصاد العالمى الرقى حيث بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ عام ٢٠٠١ بتطوير مجموعة موحدة ذات جودة عالية ومقبولة دولياً من معايير اعداد التقارير المالية.

٣- يعتبر تقارير مالية تحتوى على معلومات حقيقية وعادلة حول الاداء الاقتصادى فى الشركة احدى سمات جودة التقارير المالية حيث يعتبر من أهم خصائص جودة التقارير المالية الشفافية والوضوح بالإضافة الى متطلبات المحاسبة القضائية عند اعدادها.

٤- نتائج الدراسة التطبيقية:

اسفرت الدراسة التطبيقية على النتائج الآتية:

أ. توجد فروق جوهرية بين جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المعدة طبقاً للمحاسبة القضائية وجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دون استخدام المحاسبة القضائية حيث تبين أن قيمة "ت" ٥,٦١٢ بمستوى معنوية أقل من ٠,٠١ .

ب. تؤدي المحاسبة القضائية الى تحسين جودة المعلومات المحاسبية وانعكس ذلك على تحقيق الميزة التنافسية حيث أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة معنوية بين المحاسبة القضائية "X₁" وجودة المعلومات المحاسبية (M) حيث بلغ قيمة معامل الارتباط (R) ٠,٥١ , بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ , مما يعنى معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠١ , والمعادلة التالية توضح تلك العلاقة.

$$M = 2.013 + 0.467 * X_1 + \varepsilon$$

حيث M جودة المعلومات المحاسبية

E الخطأ العشوائى

X₁ المحاسبة القضائية

ج- أظهرت نتائج الارتباط وجود علاقة ارتباط طردى ذات دلالة معنوية بين جودة المعلومات المحاسبية (M) وتحقيق الميزة التنافسية (y) حيث بلغت قيمة (R) ٠,٦٤٣ , بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ , مما يعنى معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,١ , المعادلة التالية توضح ذلك

$$Y = 1.607 + 631 * M + \varepsilon$$

حيث M جودة المعلومات المحاسبية

Y تحقيق الميزة التنافسية

E الخطأ العشوائى

هـ- باستخدام تحليل المسار path analysis تبين أن المتغير الوسيط جودة المعلومات المحاسبية له تأثير مباشر على المتغير التابع تحقيق الميزة التنافسية اما المتغيرات المستقلة " المحاسبة القضائية" ومعايير اعداد التقارير المالية ifRS لها تأثير غير مباشر على المتغير التابع تحقيق الميزة التنافسية.

ثالثاً: التوصيات:

فى ضوء مشكلة البحث وأهدافه والنتائج التى تم التوصل إليها يوصى الباحث بما يلى:

أ. اعداد دورات متخصصة لتأهيل المحاسبين التأهيل الكافى فى المحاسبة القضائية لمواجهة المستجدات من اجراء تحقيقات من شأنها توضيح الاسباب الحقيقية وراء انخفاض جودة التقارير المالية .

ب. نشر الوعى تجاه اهمية المحاسبة القضائية واساليبها المختلفة بين اوساط الاطراف ذات العلاقة.

ج. العمل على ادخال مادة المحاسبة القضائية ضمن المقررات التدريسية فى الجامعات والمعاهد العليا المنوط بها تدريس المراجعة بصفة عامة.

المصادر

المصادر العربية:

- ١- الزمر , عماد عبد المنعم , ٢٠١٢ , " أثر التحول إلى معايير التقارير الدولية على جودة التقارير المالية " المجلة العلمية للاقتصاد والادارة , كلية التجارة جامعة عين شمس , العدد الرابع , المجلد الثالث .
- ٢- الأورفة لى , اسماء قحطان محمد نشأت , ٢٠١٢ , "محددات التحفظ المحاسبى وأثره على جودة المعلومات المحاسبية دراسة نظرية وتطبيقية " رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة , كلية التجارة , جامعة طنطا , ص ص ٣٦-١٦١ .
- ٣- مليجي , مجدى عبد الحليم , ٢٠١٣ , "أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدورية على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال السعودية , المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة , كلية التجارة , جامعة عين شمس " . العدد ٤ .
- ٤- مبارك , احمد مبارك , ٢٠١٧ , " أثر المحاسبة القضائية على زيادة جودة التقارير المالية دراسة ميدانية " , رسالة ماجستير , كلية التجارة , قسم المحاسبة , غزة .
- ٥- صفوان , عبد المنعم احمد , ٢٠١٧ , " دور المحاسبة القضائية في زيادة جودة التقارير المالية دراسة ميدانية " , جامعة النيلين , الخرطوم , كلية الدراسات العليا .
- ٦- كاظم , كرام محمد , ٢٠١٨ , " مستوى جودة المعلومات المحاسبية التي تعد وفقاً للمعايير الدولية أفضل من التي تعد وفقاً للمعايير المصرية المحاسبة القضائية وجودة التقارير المالية , دراسة ميدانية " جامعة القادسية , كلية الإدارة والاقتصاد .
- ٧- أحمد , محمد رمضان ابراهيم احمد , ٢٠١٨ , "نموذج مقترح لقياس جودة المعلومات المحاسبية كمدخل لرفع كفاءة سوق الأوراق المالية في ضوء IFRS " مجلة البحوث التجارية المعاصرة , كلية التجارة , جامعة سوهاج . العدد الثاني , المجلد ٢٥ .
- ٨- ابو الخير , مدثر طه , ٢٠٠٧ , " اثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية " دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الاصول , المجلة العلمية والتجارة والتمول , كلية التجارة , جامعة طنطا . العدد الثاني
- ٩- السيسي, نجوى احمد , ٢٠٠٦ , " دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية دراسة ميدانية " , المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة , كلية التجارة جامعة عين شمس , العدد لاول , يناير , ص ص ٣٣-٦٥ .
- ١٠- المنوفي, ربهام السيد على , ٢٠١١ , " دور المراجعة القضائية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات - دراسة نظرية ميدانية " , مجلة البحوث المالية والتجارية , كلية التجارة , جامعة بورسعيد العدد ١ , يناير - مايو ص ص ٧-٩٧
- ١١- بسيوني, محمد سعيد, ٢٠١٦ , "تأثير الفساد في الاداء الاقتصادي للحكومة بالتطبيق على بعض دول الشرق الوسط وآسيا الوسطى " , مجلة الفكر القانوني والاقتصادي, كلية الحقوق جامعة بنها , السنة السادسة, عدد خاص بالمؤتمر العلمي السنوي العاشر, بعنوان: القانون ومكافحة الفساد, ٢٧-٢٨ ابريل, ص ص ٣٨-٦٠ .

- ١٢- راضي، محمد سامي، ٢٠١١، " موسوعة المراجعة المتقدمة " ، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ص ص ٧٨-٦٩ .
- ١٣- زلط ، علاء عاشور عبد الله ، ٢٠١٣ ، " دور نظم معلومات المحاسبة القضائية في الحد من صور الفساد المالي في البيئة المصرية " ، المؤتمر الدولي الاول في المحاسبة والمراجعة، بعنوان تفعيل أليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، كلية التجارة جامعة بنى سويف، ص ص ٧-٨.
- ١٤- سالم ، أحمد محمد كامل ، ٢٠١٠، " خدمة التقصي المالي القانوني في مصر : الطلب على الخدمة والتنظيم المهني لها في بيئة الممارسة المهنية " ، المجلة العلمية - التجارة والتمويل ، كلية التجارة جامعة طنطا ، العدد الاول ص ص ١-٥٧.
- ١٥- ابو بكر، عوض الله ، ٢٠٠١ ، " اهمة وجودة الافصاح عن المعلومات المحاسبية ، " مجلة العلوم والتقانة ، جامعة السودان ، العدد ٢ ، المجلد ١٢ ، ص ص ١١٢-١٢٥ .
- ١٦- ابو حمام ، ماجد اسماعيل ، ٢٠٠٩ ، " اثر تطبيق الحوكمة على الافصاح المحاسبى وجودة التقارير المالية " ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية - غزة ، كلة التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل .
- ١٧- محمود ، بكر ابراهيم ووداد ، اخلاص عبد على ، ٢٠١٤ ، " دور المحاسبة القضائية فى الحوكمة وانعكاسها على جودة المعلومات المحاسبية " ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، العدد ٢٨ ، المجلد ٩ ، ص ص ١٢١-١٧٤ .
- ١٨- ابو الخير ، مدثر طه، ٢٠٠٨ ، " المنظور المعاصر للتحفظ المحاسبى بالتطبيق على الشركات المتداولة فى سوق الاسهم المصرية " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة جامعة ططا ، العدد الاول ، ص ص ١-٥٧
- ١٩- الخيال ، توفيق عبد المحس، ٢٠٠٩ ، " تأثير الايات الحوكمة على الاداء المالى لشركات المساهمة السعودية دراسة تطبيقية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عن شمس ، العدد الاول ، الجزء الثانى ، يونيه ، ص ص ٢١١-٢١٢ .
- ٢٠- لطغى ، امين السيد احمد ، ٢٠١٤ " قرارات فى المحاسبة والمراجعة القضائية " ، الدار الجامعية ص ص ٦٨-٧٠ .
- ٢١- الكبيسى ، عبد الستار عبد الجبار عدان ، ٢٠١٦ " دراسة استقصاء ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتى نظر القضاء والمحاسب القضائى " الاردن ، المجلة الاردنية فى ادارة الاعمال .
- ٢٢- حماد ، طارق عبد العال ، ٢٠٠٥ " حوكمة الشركات " ، المفاهيم والمبادئ والتجارب ، تطبيقات الحوكمة فى المصارف ، الاسكدرية الدار الجامعية .
- ٢٣- محمد ، مطر ، ٢٠٠٦ ، " الاتجاها الحديثة فى التحليل المالى والائتمانى " ، الاساليب والادوات والاستخدامات العلمية ، الطباعة الثانية عمان ، دار وائل للنشر .
- ٢٤- امين و عقل . ٢٠٠١ " المحاسبة الادارية " جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعى ، جامعة حلوان .

المصادر الأجنبية :

أولا المصادر المستخدمة :-

- 1- Beest , fery van and Braam , geert , 2011 " an empirical analysis of quality difference between uk and annual reports and us 10- k reports " nice working paper , Nijmegen centre for economics (NICE) institute for management research radboud university , Nijmegen , p.p.
- 2- Alon Kalay .(2014). "International Payout Policy ,Information Asymmetry and Agency Costs".*Journal of Accounting Research* .52(2).May
- 3- Anna –Maija Lantto and Petri Sahlstrom.(2009). "Impact of International Financial Reporting Standard Adoption on Key Financial Ratios".*Accounting and Finance* .49:341-361.
- 4- Anwer S.Ahmed, Michael Neel and Dechun Wang.(2013). "Does Mandatory Adoption of Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence". *Contemporary Accounting Research* .30(4):1344-1372.
- 5- Bagaeva,A.,(2008). "An Examination of the Effect of International Investors on Accounting Information Quality in Russia".*Advances in Accounting*.24:157-161.
- 6- Bruce Mackenzie,Tapiwa Njikizana,Danie Coetsee,Raymond Chamboko,Blaise,Brandon Hanekom,Edwin Selbst.(2014). "Introduction to International Financial Reporting Standards".John Wiley & Sons,in.
- 7- Chen,H.,Qing Liang.T., Yihong,J.,&Zhijum,L.,(2010)."The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality:Evidence From The European Union".*Journal of International Financial Management & Accounting* .21(3):1-57.
- 8- Chih Hsien Liao and Audrey Wen –Hsin Hsu.(2013)."Common Membership and Effective Corporate Governance: Evidence From Audit and Compensation Committees".*Corporate Governance : An International Review*. 21(1):79-92.
- 9-Christopher Nobles and Jordi. (2013). "Firm Size and National Profiles of IFRS Policy Choice" .*Australian Accounting Review* .23(3):208-215.
- 10-Clare wang.(2014). "Accounting Standards Harmonization and Financial Statement Comparability: Evidence From Transnational Information Transfer".*Journal of Accounting Research*.1-38.
- 11-Cohen,D.,A.Dey,and T.Lys.(2008)."Real and Accrual-Based Earnings Management in The Pre-and Post –Sarbanes-Oxley Periods".*The Accounting Review*.83(3):757-787