

دور محددات جودة المراجعة في العلاقة بين شفافية الإفصاح والتلاعب بالإرقام المالية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين السودانيين) (دراسة ميدانية خلال الفترة 2022م)

أستاذ المحاسبة المساعد
كلية العلوم الإدارية - جامعة بحري

د. الطيب المجتبى البلولة محمد

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى قياس أثر محددات جودة المراجعة في العلاقة بين شفافية الإفصاح والتلاعب في الأرقام المالية، تمثلت مشكلة الدراسة في أن المرونة المتاحة في الفكر المحاسبي لمعالجة الأحداث المالية وعدم وجود معايير موحدة وملزمة لتنظيم وضبط الممارسات والسياسات المحاسبية بالسودان جعل الشركات السودانية تطبق معايير مختلفة لمعالجة أحداثها المالية، تتمثل أهمية الدراسة في أهمية تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية والاستفادة منها في تطوير الممارسة المهنية للمراجعة بالشكل الذي ينعكس على تحسين أداء المراجعين الخارجيين لاكتشاف التلاعب بالإرقام المالية بالشركات السودانية. كان المستهدف من الدراسة المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وكانت الاستبانة أداة رئيسية لجمع البيانات من عينة عشوائية بسيطة. من خلال نماذج الانحدار الخطي تم التوصل إلى أنه: «توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين شفافية الإفصاح والتلاعب في الأرقام المالية» أن محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة بإعتبارها متغيراً وسيطاً أدى إلى زيادة قوة العلاقة بين شفافية الإفصاح والحد من التلاعب في الأرقام المالية بالشركات السودانية. الكلمات المفتاحية: شفافية الإفصاح، محددات جودة المراجعة، التلاعب في الأرقام المالية

The role of audit Quality Determinants on the Relationship between Transparency of Disclosure and Manipulation of Financial Figures.

(A Case study on the Sudanese external auditors2022)

Dr. Al Tib Almuggtaba Albaalola Mohmmad

Abstract

The study aimed to measure the impact of audit quality determinants in the relationship between transparency of disclosure and manipulation of financial figures. The problem of the study was that the flexibility available in accounting thought to address financial events and the absence of unified and binding standards for organizing and controlling accounting practices and policies in Sudan made Sudanese companies apply different standards to address their events Financial, the importance of the study is the importance of applying the principle of disclosure and transparency and benefiting from it in developing the professional practice of auditing in a way that is reflected in improving the performance of external auditors to discover the manipulation of financial figures in Sudanese companies. The study applied the descriptive analytical method, and the questionnaire was a main tool for collecting data from a simple random sample,. Through linear regression models, it was concluded that: “there is a statistically significant relationship between disclosure transparency and manipulation of financial figures.” The determinants of external audit quality associated with the audit office as a mediating variable led to an increase in the strength of the relationship between disclosure transparency and limiting manipulation of financial figures in companies Sudanese.

Keywords: disclosure transparency, audit quality determinants, manipulation of financial figures

الإطار العام للدراسة :

المقدمة :

أدت الأزمات الاقتصادية العالمية المتكررة بسبب انتشار الفساد داخل إدارات الشركات المساهمة، من أعضاء مجلس الإدارة ومراجعي الحسابات الداخلي والخارجي، إلى لبحث عن سبل لمنع حدوث تلك الازمات. فقامت الحكومات بوضع مجموعة من القواعد والضوابط والمبادئ التي تحكم وتراقب إدارة الشركة المساهمة من خلال هيئة السوق المالية والمساهمين في الشركة وسميت تلك القواعد والمبادئ بحوكمة الشركات. وأهم هذه المبادئ هو مبدأ الإفصاح والشفافية والذي تبنته معظم شركات المساهمة في دول العالم ونظام هيئة السوق المالية وجعله من القواعد الآمرة التي يترتب علي مخالفتها الجزاء. فالزم به الشركات المساهمة ومصدرين الأوراق المالية بحيث تضع الشركات المساهمة كافة المعلومات بحيث تضع الشركات المساهمة كافة المعلومات التي تطلبها المشرع والمتعلقة بالمركز المالي للشركة تحت نظر هيئة السوق المالية والمساهمين والمستثمرين بصفة مستمرة(1)، الأمر الذي أدى إلى إصدار معايير محاسبية تتضمن العديد من التفصيلات والتفسيرات مع وجود عدد البدائل والطرق لتطبيقها، مما يتيح للإدارة مجالاً واسعاً للتلاعب بالتقارير عن أدائها المالي وإظهاره بأفضل صورة ممكنة من خلال ما يعرف بالتلاعب بالأرقام المالية ، ونتيجة لهذه الممارسات ظهرت العديد من الأزمات والفضائح المالية في الشركات العالمية التي هزت موثوقية وعدالة القوائم المالية المنشورة ومصداقية مُعدي ومراجعي تلك القوائم(2). مما لاشك فيها أن السبب في ذلك يرجع إلى غياب الممارسات السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة، وكذلك نقص الشفافية والإفصاح المناسب وعدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الوضع المالي للوحدات الإقتصادية (3)، بالإضافة إلى إخفاق مراقبي الحسابات بل وتواطؤ بعضهم في الكشف عن التجاوزات والممارسات المحاسبية الخاطئة لإدارات الشركات محل المراجعة(4)، وبسبب ذلك أهتمت العديد من المنظمات الدولية بوضع مبادئ لحوكمة الشركات حددت فيها مسؤوليات مجلس الإدارة ومتطلبات الإفصاح أحوال الشفافية في القوائم المالية، وتعد الحوكمة من الأدوات والوسائل التي تحقق السلامة المالية للشركات من خلال تطبيق وتفعيل ميثاق شرف أخلاقي لتحقيق الممارسات المثلى والتي تحقق حماية مصالح الشركات ضد الغش والخداع الذي تتضمنه القوائم المالية(5) . ويعتبر الهدف الأساسي من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إعطاء رأي فني ومحايد حول ما إذا تم إعداد البيانات من جميع النواحي المادية ووفقاً لإطار محدد لتقييم تلك البيانات(6)، حيث يقوم المراجع بالتخطيط الجيد لعملية المراجعة لتمكنه من جمع الأدلة والبراهين الكافية والمقنعة لإبداء الرأي حول عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائجه مسترشداً في عمله بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني ومدى إلزام الشركات بالتطبيق السليم لمبادئ الحوكمة(7). بناءً على ما سبق تأتي أهمية العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية بممارسات التلاعب بالأرقام المالية بجانب أهمية دور محددات جودة المراجعة الخارجية في ضبط هذه العلاقة، فتطبيق الشركات لمبدأ الإفصاح والشفافية يساهم في رفع كفاءة وفعالية المراجعين الخارجيين ويساعدهم في إكتشاف أي تلاعب أو إحتيال يحدث في هذه الشركات.

أولا مشكلة الدراسة:

في ضوء ماتعاني منه الكثير من دول العالم من تفشي حالات الغش والإحتيال والتضليل في إعداد القوائم والتقارير المالية وما صاحب ذلك من انتشار للأزمات والإنهيارات المالية، فقد ترتب على ذلك فقدان

ثقة المستخدمين في المعلومات المالية المنشورة (8)، ونظراً لتلك الظروف السائدة لجأت كثير من إدارات الشركات إلى بعض التصرفات الإنتهازية لتجميل البيانات المالية سعيًا وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها أو مركزها المالي، مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الإعتماد عليها في إعداد تقارير مالية مضللة (9)، ويلاحظ الباحث أن التلاعب في الأرقام المالية التي تتبعها الإدارة في تحقيق ذلك تتمثل في ممارسات إدارة الأرباح، تهديد الدخل، المحاسبة المتعسفة، التقارير المالية المضللة وهو ما يطلق عليه مصطلح التلاعب بالأرقام المالية. بناءً على ما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث في أن المرونة المتاحة في الفكر المحاسبي لمعالجة الأحداث المالية وعدم وجود معايير موحدة وملزمة لتنظيم وضبط الممارسات والسياسات المحاسبية بالسودان جعل الشركات السودانية تطبق معايير مختلفة لمعالجة أحداثها المالية، مما أدى إلى قيام تلك الشركات بالتلاعب في الأرقام المالية، ومن ثم فإن الدراسة تبحث في ما إذا كان مبدأ شفافية الإفصاح يحد من التلاعب بالإرقام المالية، وكذلك ما إذا كان محددات جودة المراجعة الخارجية تؤدي إلى زيادة قوة تلك العلاقة، ولإيضاح مشكلة البحث بصورة أكبر يثير الباحث التساؤلات التالية:

هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ شفافية الإفصاح والتلاعب في الأرقام المالية ؟
هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ شفافية الإفصاح ومحددات جودة المراجعة الخارجية؟
هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات جودة المراجعة الخارجية والتلاعب بالإرقام المالية ؟

هل تؤثر محددات جودة المراجعة الخارجية كمتغير وسيط في العلاقة بين مبدأ شفافية الإفصاح والتلاعب بالإرقام المالية ؟
أهمية الدراسة :
الأهمية العلمية للدراسة :

الدراسة تناول إضافة جديدة للمعرفة من ناحية قياس تأثير محددات جودة المراجعة الخارجية كمتغير وسيط في العلاقة ما بين مبدأ الإفصاح والشفافية والتلاعب بالإرقام المالية إذ تعد هذه الناحية هي الإضافة للمعرفة المحاسبية.

تسهم هذه الدراسة في سد الفجوة في الدراسات السابقة الأجنبية والعربية وخاصة في السودان بمدتأثير مبدأ الإفصاح والشفافية علي التلاعب بالإرقام المالية والذي بدوره يؤثر على تحقيق رقابة فعالة على أعمال هذه الشركات.

تمثل هذه الدراسة قاعدة رصينة ونقطة إنطلاق للدراسات العلمية المستقبلية في المجال المحاسبي. تعتبر هذه الدراسة إضافة علمية للمكتبات الجامعية، ومكتبة مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان.

الأهمية العملية للدراسة :

على الرغم من وجود مجلس لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان، ولكن لا توجد معايير موحدة يلتزم بها المراجعين الخارجيين عند ممارسة مهنة المراجعة، ولا معايير محاسبية تحكم الشركات عند إعداد وعرض القوائم المالية، مما يجعل هذه الشركات تتلاعب ببياناتها المالية من خلال التلاعب بالإرقام المالية والتي بصدها هذه الدراسة .

توضيح أهمية تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية والإستفادة منها في تطوير الممارسة المهنية للمراجعة بالشكل الذي ينعكس على تحسين أداء المراجعين الخارجيين لإكتشاف التلاعب بالإرقام المالية بالشركات السودانية.

تساهم هذه الدراسة مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تحديث الإطار المفاهيمي لإصدار معايير للمحاسبة والمراجعة تعمل على تنظيم الممارسة العملية.

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف الآتية :

إختبار أثر العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية والتلاعب بالإرقام المالية .

إختبار أثر العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية ومحددات جودة المراجعة الخارجية.

إختبار أثر العلاقة بين محدثات جودة المراجعة الخارجية والتلاعب بالإرقام المالية

إختبار دور محدثات جودة المراجعة الخارجية كمتغير وسيط في العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية والتلاعب بالإرقام المالية .

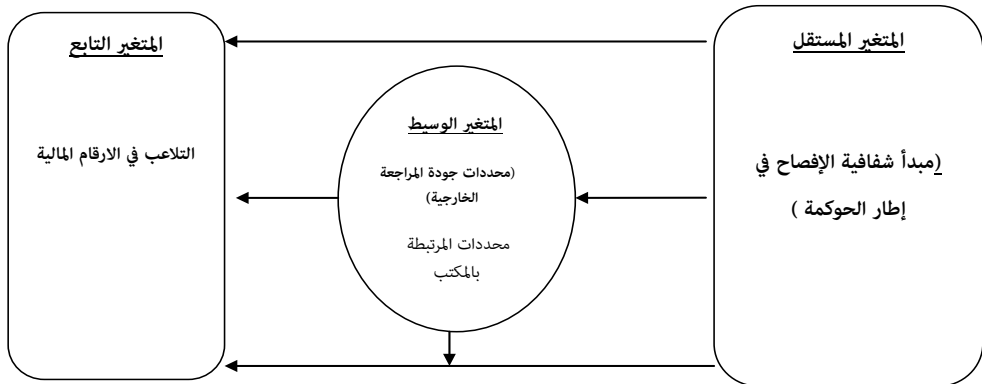
منهجية الدراسة :

إعتمد الباحث على المنهج الوصفي في هذه الدراسة لأهميتها في الدراسات العلمية حيث لا يكتفي بوصف الظاهرة فحسب بل يحلل واقعها ويفسر نتائجها من خلال معالجة البيانات والوصول إلى تفسيرات يمكن تعميمها لزيادة رصيد المعرفة عن تلك الظاهرة، ويهدف المنهج الوصفي في هذه الدراسة إلى وصف طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة المتمثلة في (مبدأ الإفصاح والشفافية) كمتغير مستقل، (والتلاعب بالإرقام المالية) كمتغير تابع، (جودة المراجعة الخارجية)، كمتغير وسيط، ومن ثم جمع البيانات عن المتغيرات وتحليلها للخروج بالنتائج المختلفة.

نموذج الدراسة :

شكل رقم (1)

يوضح نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحث، 2022م.

فرضيات الدراسة :

- لتحقيق أهداف الدراسة وإيجاد حل للمشكلة وفقاً لنموذج البحث تم صياغة الفرضيات الآتية:
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار الحوكمة والتلاعب في الأرقام المالية .
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار الحوكمة ومحددات جودة المراجعة :
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات جودة المراجعة الخارجية والتلاعب في الأرقام المالية.
- تؤثر محددات جودة المراجعة الخارجية كمتغير وسيط في العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار الحوكمة والتلاعب في الأرقام المالية

حدود الدراسة :

- تتمثل حدود الدراسة في الآتي:
- الحدود المكانية: ولاية الخرطوم .
- الحدود الزمانية: تم تجميع بيانات البحث خلال العام 2022م
- الحدود البشرية: المراجعون الخارجيون (المحاسبون القانونيون) المرخص لهم مزاوله المهنة بالسودان.
- الحدود الموضوعية: مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار الحوكمة، محددات جودة المراجعة، التلاعب في الأرقام المالية

ثانيا الدراسات السابقة :

5. الحد المؤسسي : أقتصرت الدراسة على المراجعين الخارجيين:

دراسة: (10) هدفت الدراسة الى بيان العلاقة بين التحسين في جودة المراجعة ومتغيراته والتحسين في جودة اعتماد التحريفات المالية غير العادية في التقارير المالية لعملاء المراجعة، توصلت الدراسة الى أن التحسين في جودة المراجعة يقود إلى التحسين في جودة الإفصاح عن المستحقات غير العادية وكشف التحريفات بالتقارير المالية للعملاء.

دراسة: (11): هدفت الدراسة إلى تحديد دور المراجع الخارجي في إكتشاف الممارسات الإحتيالية للمحاسبة.، توصلت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية هي أحد أساليب المراجعة الخارجية التي تصلح للتطبيق في جميع مراحل عملية المراجعة، وتؤدي إلى زيادة فاعليتها وتزيد من احتمال إكتشاف الممارسات الإحتيالية في المحاسبة.

دراسة (12): هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين عمليات التدقيق في المكاتب الخمسة الكبرى والمكاتب غير الخمسة الكبرى لمنع الإحتيال في المحاسبة، توصلت الدراسة الى أن عملاء مكاتب التدقيق الخمسة الكبرى هم أقل عرضة لممارسات المحاسبة الإحتيالية مقارنة بعملاء مكاتب التدقيق غير الخمسة الكبرى.

دراسة: (13): هدفت الدراسة إلى بيان دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية، توصلت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات تعتبر من أدوات الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية.

دراسة: (14): هدفت الدراسة إلى بيان دور حوكمة الشركات في تحجيم استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بالشركات السعودية توصلت الدراسة إلى أن هنالك علاقة بين الإطار المقترح للربط بين مبادئ حوكمة الشركات وتحجيم استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بالشركات السعودية.

دراسة: (15): هدفت الدراسة إلى معرفة دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية، توصلت الدراسة إلى أن تجربة حوكمة الشركات في السودان ضعيفة بسبب الخلل الإداري وسوء أداء عدد من أجهزة الدولة والمؤسسات، بالإضافة إلى إنتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري.

دراسة: (16): هدفت الدراسة إلى التعرف على الأساليب والإجراءات التي يتبعها المدقق في الكشف عن حالات الإحتيال والغش، توصلت الدراسة إلى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين في إكتشاف طرق وأساليب الغش والإحتيال المستخدمة في إعداد وإصدار التقارير المالية والإحتيالية.

دراسة: (17): هدفت الدراسة إلى إختبار أثر العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي وهيكل الملكية علي ممارسات إدارة الأرباح، توصلت الدراسة إلى أن التأثير المتقاطع لمتغيرات جودة التدقيق وهيكل الملكية له تأثير سلبي كبير على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية ولكن له تأثير إيجابي وغير هام في الشركات التجارية.

دراسة: (18): هدفت الدراسة إلى دراسة تأثير الدور الوسيط لجودة التدقيق على العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وموثوقية تدقيق البيانات المالية، توصلت إلى أن جودة مدقق الحسابات تتوسط جزئياً في العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وموثوقية البيانات المالية المدققة.

دراسة: (19): هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم جودة المراجعة ومتطلباتها والعوامل المؤثرة فيها وتوضيح مبادئ حوكمة الشركات وأهمية تطبيقها، توصلت الدراسة إلى أن مبادئ حوكمة الشركات تساهم في تفعيل جودة المراجعة من خلال تدعيم إستقلالية المراجع والتأكيد على بذل العناية اللازمة والإلتزام بالمتطلبات المهنية التي تحكم عملية المراجعة.

دراسة: (20): هدفت الدراسة إلى بيان كيفية التعزيز الإيجابي لمفهوم المحاسبة الإبداعية بما يكفل تحقيق موثوقية المعلومات المالية وضبط سلبياتها والقضاء على التلاعب بأساليبها، توصلت الدراسة إلى أن تعدد السياسات المحاسبية وخاصة تلك المتعلقة بالمعالجات تجعل بالإمكان اتخاذها كوسيلة للتلاعب بإختيار السياسات المحاسبية التي تصب في صالح المنشأة.

دراسة: (21): هدفت الدراسة إلى إظهار إنعكاس تطبيق الممارسات المحاسبية الخاطئة علي جودة الارباح المحاسبية توصلت الدراسة إلى أن الإعتماد علي رقم الربح وحده دون الأخذ في الإعتبار العوامل التي تؤدي إلى تخفيضه، كأدراة للأرباح وإرتفاع مستوى المستحقات أو تضمينها ارباح غير حقيقية يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة.

الإطار النظري للدراسة :

اولاً مبدأ الإفصاح والشفافية في اطار حوكمة الشركات :

يمثل الإفصاح والشفافية أحد الركائز المهمة في نظام مبادئ حوكمة الشركات، ويقصده به الإفصاح السليم والصحيح وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي

وحقوق الملكية وحوكمة الشركات (22) . ويتوجب على الشركات وفق هذا المبدأ الإفصاح عن أي شيء يمكن أن يؤثر في صنع القرار الاقتصادي، كما يتوجب على الشركات الإفصاح عن المعلومات في وقت مبكر قدر الإمكان، إذ أن إصدار التقارير المالية في وقت متأخر يفقدها أهميتها (23) . وينبغي أن يتضمن الإفصاح ولا يقتصر على المعلومات الآتية (24):

النتائج المالية ونتائج عمليات للشركة: أهداف الشركة.

حصة الأغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت.
المكافآت والرواتب التي يتقاضاها أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسيين (25)
المسائل المادية المتصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح.
هياكل وسياسات حوكمة الشركات.
ينبغي القيام بمراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع مستقل، كفاء مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية موضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية والمالية (26) .
ينبغي على المراجعين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وأن يقوموا بممارسة كافة ماتقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة (27)
يتطلب أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكان حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة (28).

ثانياً : محددات جودة المراجعة

ثانياً: محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة

يقصد بمحددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة العوامل التي توضح ما إذا كانت عملية المراجعة الخارجية التي يقوم بها مكتب المراجعة ذات جودة عالية ام لا (29) وتتمثل هذه المحددات في الآتي.

حجم منشأة المراجعة:

يمثل حجم مكتب المراجعة ابرز المقاييس المستخدمة لقياس جودة الأداء المهني، كلما كان عدد عملاء المكتب كبير كان هذا مؤشر علي جودة المراجعة، وكلما قل عدد عملائه كان هذا مؤشر علي انخفاض جودة عملية المراجعة (30) .، كما أن ذلك لا يعني حكماً قاطعاً بأن حجم مكتب المراجعة يعتبر دليلاً على جودة عملية المراجعة الخارجية (31) . يري الباحث أن كبر حجم مكتب المراجعة أو صغره ليس على الجودة، وإنما يكون أداء المكتب بالجودة المطلوبة إذا إلتزم بالمتطلبات المهنية وكان هنالك نظام للرقابة على أدائه.

الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة:

من المتفق عليه أن القيمة المضافة لعملية المراجعة تتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية وأن هذه القوائم لا تحتوي علي أخطاء جوهرية، ومن ناحية أخرى فأن فشل المراجع في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله في القيام بعمله، وبالتالي فأن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد منشأة المراجعة يعتبر مقياساً علي جودة

عمليات المراجعة(32).تتوقف جودة المراجعة الخارجية على مدى إستقلال وكفاءة المراجع، ، بما ينعكس في النهاية على اكتشافه للأخطاء والمخالفات الجوهرية الواردة في التقارير المالية والتقرير عنه⁽³³⁾.
طول مدة إستمرار منشأة المراجعة في عملية المراجعة:

يقصد مدة إستمرار عملية المراجعة الخارجية بالمنشأة عدد السنوات التي يقوم فيها المراجع بمراجعة القوائم المالية لنفس المنشأة، ووجود تعارض في الفكر المحاسبي حول أثر هذا العامل على جودة المراجعة الخارجية، فهناك آثار إيجابية لطول المدة تتمثل في في كفاءة وتحسين عملية المراجعة، واكتساب الخبرة لدى المراجع الخارجي والتعرف علي طبيعة نشاط العميل والتعرف علي النظم المالية والتشغيلية والرقابية للعميل . (34) وهناك آثار سلبية لطول المدة تتمثل في الآتي (35):وجود دافع اقتصادي قوي لدى المراجع الخارجي للمحافظة على العميل.والتقاضي عن الأخطاء التي يكتشفها المراجع الخارجي ، وعدم التقرير عنها، وعدم التجديد والابتكار في اجراءات المراجعة الخارجية.وصنع نوع من العلاقات الشخصية . الجمود التفسيري، حيث يستقر في ذهن المراجع الخارجي افكار وانطباعات معينة عن المنشأة محل المراجعة ونظمها المحاسبية والرقابية (36).

هيكلية عملية المراجعة:

يعتمد مفهوم هيكلية عملية المراجعة على أن عملية المراجعة الخارجية يمكن تخطيطها في شكل برامج وذلك بدلاً من الاعتماد الكامل على الاحكام والتقديرية الشخصية، وقد ساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها، رغبة منشأة المراجعة في تنميط الممارسات العملية لكي تزداد ثقة الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية في المهنة ككل، و قيام العديد من المنظمات المهنية بمحاولة هيكلية عملية المراجعة من خلال وضع برنامج لما يجب أن تكون عليه الممارسة العملية(37).

شهرة (سمعة) مكتب المراجعة:

تعتبر شهرة مكتب المراجعة من العوامل المحددة لجودة المراجعة حيث تعرف بأنها تداول اسم المكتب بين العملاء علي أنه يقدم خدماته بمستوي جودة متميز وتقاس الشهرة من خلال عدة معايير ومؤشرات مثل حجم مكتب والإلتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني والخبرة المهنية لأعضاء المكتب (38).

تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين:

إن مكاتب المراجعة تسعى إلى فهم المجال المهني الذي ينتمي إليه العميل لما له من أثر على زيادة مقدرتهم في مجال إكتشاف الأخطاء والإحتيال المالي في القوائم المالية حيث إن إستخدام إستراتيجية التخصص المهني في مكاتب المراجعة يؤثر على جودة التدقيق بشكل إيجابي، فالمكاتب المتخصصة مهنياً يمكنها التحكم في مخاطر أعمال العميل أكثر من غيرهم عن طريق دراسة وتحليل الجوانب الإدارية للعميل ،نزاهة الإدارة، المنافسة.(39).

الخدمات الإستشارية:

لم تعد مكاتب المراجعة تقدم خدمات المراجعة الخارجية فقط، بل اتسع مجال الخدمات التي تؤديها هذه المكاتب، وأخذت إتجاهات وأبعاد جديدة مما أدى إلى زيادة ونمو الأهمية الاقتصادية لهذه الخدمات.

التقدم التقني في أداء المهنة:

أن إتباع الوسائل التكنولوجية والعلمية الحديثة (إستخدام الحاسب الآلي، وإستخدام العينات الإحصائية) في منشأة المراجعة يعتبر من أهم مظاهر جودة المراجعة ويترتب علي إستخدام منشأة المراجعة لتلك الوسائل الحديثة جعل فريق العمل الذي يقوم بأعمال المراجعة علي علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في تنفيذ عملية المراجعة. (40).

المنافسة بين مكاتب المراجعة:

يري بعض الكتاب أن المنافسة بين منشآت المراجعة تؤدي إلي زيادة جودتها، بينما يري آخري أن المنافسة بين منشآت المراجعة قد تؤدي إلي تخفيض جودتها وذلك نظراً لأن المنافسة تؤدي إلي تخفيض الأتعاب ، ، حيث الإلتزام بمعايير وآداب وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ علي المستوي المقبول من الجودة حتي في ظل إنخفاض الأتعاب نتيجة للمنافسة (41).

ثالثاً تعريف التلاعب في الأرقام المالية :

عرفت بأنها القصور في تطبيق المبادئ المحاسبية وعدم كفاية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية وإخفاء البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعكس الوضع المالي للشركة مما يؤدي إلي فقدان ثقة المستخدمين في معلومات التقارير المالية (42). وعرفت بأنها إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركات بشكل صورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي (43).

كما عرفت بأنها التصرفات التي تقوم بها الإدارة للتأثير علي أرقام القوائم المالية بطريقة متعمدة تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ولكن لا تتفق مع النواحي الأخلاقية، وذلك لتحقيق العديد من الدوافع الذاتية التي تصب في مصلحة الوحدة الاقتصادية في الآجل القصير متبعة في ذلك العديد من الوسائل والادوات المحاسبية وغير المحاسبية. (44) و عرفت بأنها الممارسات التي تعمل علي تغيير القيم المحاسبية إلي قيم مرغوب فيها من الإدارة أو المساهمين أو الأثنين معاً، لكنها تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، فهي ممارسات في إطار قانوني لكنها قد تكون غير أخلاقية. (45) كما عرفت علي إنها كافة أنواع السلوك والإجراءات المحاسبية المستترة والهادفة إلي إظهار القوائم والتقارير المالية للمستخدمين بصورة مضللة وغير قانونية (46).

يستطيع الباحث تقديم تعريف شامل للتلاعب في الأرقام المالية على أنها ممارسة يقوم بها شخص أو أكثر للتلاعب بالبيانات المالية وغير المالية من خلال الإستفادة من حرية الإختيار من بين السياسات والتقديرات المحاسبية لإظهار نتيجة النشاط والمركز المالي بصورة مخالفة للواقع الإقتصادي وبالتالي إخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها من أجل تحقيق مانع شخصية.

الدراسة الميدانية:

أولاً.مجتمع الدراسة الميدانية:

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المراجعين الخارجيين (المحاسبين القانونيين) المرخص لهم مزاوله المهنة بالسودان.

ثانياً . عينة الدراسة:

أما عينة الدراسة فقد تم إختيارها بصورة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة، وقد قام الباحث بتوزيع عدد (127) إستمارة إستبانة على أفراد العينة، وأستجاب (112) فرداً أي ما نسبته (88 %) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الإستمارات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة، أي أن هنالك (15) إستمارة بنسبة (12 %) لم يقم المستهدفون بإعادتها إلي الباحث.

ثالثاً . أداة الدراسة الميدانية:

تم الاعتماد على الاستبانة كأداة أساسية لجمع بيانات الدراسة والتي تتكون من قسمين هما:

1- القسم الأول: البيانات الشخصية

2-القسم الثاني:: قياس متغيرات الدراسة التي تضم ثلاثة محاور المحور الأول شفافية الإفصاح حيث يشتمل على عدد (7) عبارات والمحور الثاني (محددات جودة المراجعة) حيث يشتمل على عدد (12) عبارات، أما المحور الثالث التلاعب في الأرقام المالية يشتمل على (23) عبارات، فيما يلي تحليل البيانات الأساسية للدراسة وهي (التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة).

الجدول رقم (1)

خصائص عينة الدراسة:

النسبة المئوية	التكرارات	البيان	
		فئات الخاصة	المتغير
67.0 %	75	بكالوريوس	المؤهل العلمي
9.8 %	11	دبلوم عالٍ	
17.9 %	20	ماجستير	
4.5 %	5	دكتوراة	
0.9 %	1	اخرى	
100.0	112	المجموع	
64.3 %	72	محاسبة	التخصص العلمي
4.5 %	5	تكاليف ومحاسبة ادارية	
12.5 %	14	ادارة اعمال	
10.7 %	12	اقتصاد	
3.6 %	4	نظم معلومات محاسبية	
4.5 %	5	اخرى	

النسبة المئوية	التكرارات	البيان	
		المتغير	فئات الخاصة
100.0	112	المسمى الوظيفي	المجموع
% 5.4	6		مالك مكتب مراجعة
% 7.1	8		شريك مكتب مراجعة
% 4.5	5		مدير مكتب مراجعة
% 12.5	14		رئيس فريق مراجعة
% 20.5	23		مراجع رئيسي
% 30.4	34		مساعد مراجع
% 18.8	21		مراجع تحت التدريب
% 0.9	1		اخرى
100.0	112		المجموع
% 100	115	سنوات الخبرة	الإجمالي
% 43.8	49		5 سنوات فأقل
% 22.3	25		6-10 سنة
% 20.5	23		11-15 سنة
% 13.4	15		16 فأكثر
100.0	112		المجموع
% 43.8	49		5 سنوات فأقل
100.0	112		المجموع

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية، 2022م .

يتضح للباحث من الجدول رقم (1) أن (64.3%) متخصصين في المحاسبة (4.5 %) متخصصين تكاليف ومحاسبة ادارية(12.5 %) متخصصين ادارة اعمال(10.7 %) متخصصين إقتصاد (3.6 %). متخصصين نظم معلومات محاسبية(0.9 %) لديهم تخصصات أخرى، وأن (5.4%) من أفراد العينة هم ملاك مكاتب مراجعة، (7.1 %) هم شركاء في مكاتب مراجعة،(4.5 %) هم مدراء مكاتب مراجعة،(12.5 %) هم رؤساء فرق مراجعة،(20.5 %) هم مراجعين رئيسين، (30.4 %) هم مساعدين مراجع، (18.8 %) هم مراجعين

تحت التدريب، (0.9 %) لديهم وظائف أخرى، كما أن (67.0 %) من أفراد حجم العينة هم من + حملة البكالوريوس، (9.8 %) يحملون درجة الدبلوم العالي، (17.9 %) يحملون درجة الماجستير، (4.5 %) يحملون درجة الدكتوراة، (0.9 %) يحملون درجات أخرى، كذلك فإن (43.8 %) من أفراد حجم العينة خبرتهم أقل من (5) سنوات، (22.3 %) خبرتهم تفوق الـ (5) سنوات، (20.5 %) خبرتهم تفوق الـ (10) سنوات، (13.4 %) خبرتهم تفوق الـ (15) سنة، (13.4 %) خبرتهم تفوق الـ (16) سنة، مما ينعكس على دقة وسلامة البيانات التي يدلون بها والتي تحقق أغراض الدراسة.

رابعاً : الأساليب الإحصائية المستخدمة:

ولتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من فرضياتها تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) والذي يشير إختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية، كما تمت الإستعانة ببرنامج الأكل (Excel) لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة، وذلك لإستخدام نتائج الأساليب الإحصائية التالية: الرسومات البيانية والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على البيانات الشخصية. التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على العبارات. التجزئة النصفية - كرنباخ الفا لحساب معامل الثبات والصدق الإحصائي. والوسط الحسابي (Mean) والانحراف المعياري للتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة. إختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) لمعرفة الفروقات الجوهرية لإجابات أفراد العينة على عبارات كل متغير.

نموذج الإنحدار الخطي البسيط لمعرفة مدى وجود علاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع. تحليل الإنحدار اللوجستي لمعرفة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات الوسيطة. اختبار كاي تربيع لمعرفة إتجاه العلاقة بين المتغيرات الوسيطة والمتغير التابع، وأيضاً معرفة دور المتغيرات الوسيطة في العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع. ثانياً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات خامساً: ثبات وصدق أداة الدراسة الميدانية لمعرفة الصدق الظاهري تم عرض الاستبانة على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين والمهتمين بموضوع الدراسة وقد أبدوا ملاحظاتهم حول تعديل بعض الفقرات من حيث الإضافة والحذف وقد تم الالتزام بها قبل استخراج الاستبانة بصورتها النهائية.

تم حساب الثبات والصدق الذاتي من خلال طريقة التجزئة النصفية وفق الجدول الآتي:

جدول رقم (2)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الإستطلاعية على الإستبانة:

الفرضيات	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
المحور الاول	7	89 %	94 %
المحور الثاني	12	65 %	81 %
المحور الثالث	23	98 %	99 %
الإستبانة كاملة	42	96 %	98 %

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحث من الجدول رقم (2) أن جميع معاملات الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بكل متغير وعلى إستمارة الإستبانة كاملة كانت عالية جداً أي قريبة من (100 %) مما يعطى مؤشر جيد لثبات وصدق الإستبانة وفهم عباراتها من قبل المبحوثين، ومن ثم الإعتماد عليها في إختبار فرضيات البحث.

سادساً: الإحصاء الوصفي لبيانات الدراسة :

التوزيع التكراري والمتوسطات والانحرافات المعيارية واختبار العينة الواحدة (One- Sample Test) للمتغيرات:

1.. التوزيع التكراري والمتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول: شفافية الإفصاح : يهدف هذا المحور لمعرفة شفافية ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه اراء افراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته.

جدول رقم (3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (شفافية الإفصاح)

مستوى التطبيق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطبقة تماماً	مطبقة	غير متأكد	غير مطبقة	غير مطبقة تماماً	العبارات
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
مطبقة	.797	4.18	41	55	12	3	1	يتم الإفصاح عن النتائج التشغيلية للشركة
			% 36.6	% 49.1	% 10.7	% 2.7	% 0.9	
مطبقة	.925	4.19	47	50	6	7	2	يتم عرض الوضع المالي بشكل دوري
			% 42.0	% 44.6	% 5.4	% 6.3	% 1.8	
مطبقة	.861	4.13	41	51	14	5	1	يتم الإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة
			% 36.6	% 45.5	% 12.5	% 4.5	% 0.9	
مطبقة	1.076	3.82	38	32	28	12	2	يتم الإبلاغ عن أي ممارسات غير أخلاقية بالشركة
			% 33.9	% 28.6	% 25.0	% 10.7	% 1.8	

مستوى التطبيق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مطبقة تماماً	مطبقة	غير متأكد	غير مطبقة	غير مطبقة تماماً	العبارات
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
مطبقة	1.135	3.66	31	34	31	10	6	تتعامل الشركة مع جميع الأطراف بشفافية
			% 27.7	% 30.4	% 27.7	% 8.9	% 5.4	
مطبقة	.982	4.01	40	45	17	8	2	يتم الكشف عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية
			% 35.7	% 40.2	% 15.2	% 7.1	% 1.8	
مطبقة	.758	4.14	39	52	19	2	0	يتم الإعلان عن القرارات الجوهرية المتخذة من الإدارة العليا
			% 34.8	% 46.4	% 17.0	% 1.8	% 0.0	
مطبقة	.733	4.02	277	319	127	47	14	شفافية الإفصاح
			% 35.3	% 40.7	% 16.2	% 6.0	% 1.8	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحث من الجدول رقم (3) أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة للبعد الرابع من المتغير المستقل (شفافية الإفصاح) بلغت (4.02) قريبة جداً من الوزن (4) الذي يعني (مطبقة) وهذا يدل على أن غالبية المراجعين الخارجيين في عينة الدراسة أجابوا على أن مبدأ شفافية الإفصاح مطبق بالشركات السودانية.

كما أن قيمة الانحراف المعياري بلغت (0.733). وتشير هذه القيمة إلى التجانس الكبير في إجابات المراجعين الخارجيين السودانيين على عبارات البعد الرابع من المحور الأول.

2. التوزيع التكراري والمتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني: محددات جودة

المراجعة الخارجية المرتبطة بالمكتب محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمكتب:

يهدف هذا البعد لمعرفة محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمكتب واختبار هذا البعد

لابد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته.

جدول رقم (4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني (محددات جودة المراجعة)

مستوى التأثير	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	تأثير إيجابي	تأثير سلبي	العبارات
			التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	
تأثير إيجابي	.226	1.95	106	6	كبر حجم مكتب المراجعة
			% 94.6	% 5.4	
تأثير إيجابي	.162	1.97	109	3	التجهيزات التقنية بمكتب المراجعة
			% 97.3	% 2.7	
تأثير إيجابي	.207	1.96	107	5	السمعة المهنية لمكتب المراجعة
			% 95.5	% 4.5	
تأثير إيجابي	.430	1.24	27	85	الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة
			% 24.1	% 75.9	
تأثير إيجابي	.273	1.92	103	9	قدرة المكتب علي المنافسة بسوق خدمات المراجعة
			% 92.0	% 8.0	
تأثير إيجابي	.351	1.86	96	16	تخصص المكتب في نشاط الشركات عملاء المراجعة
			% 85.7	% 14.3	

مستوى التأثير	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	تأثير إيجابي	تأثير سلبي	العبارات
			التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	
تأثير إيجابي	.496	1.58	65	47	طول مدة إرتباط مكتب المراجعة بعميل المراجعة
			% 58.0	% 42.0	
تأثير إيجابي	.445	1.73	82	30	إرتفاع حجم اتعاب المراجعة
			% 73.2	% 26.8	
تأثير إيجابي	.286	1.91	102	10	إرتباط المكتب بمكاتب مراجعة عالمية
			% 91.1	% 8.9	
تأثير إيجابي	.243	1.94	105	7	تسهيل مكتب المراجعة لوسائل الإتصال بالعملاء
			% 93.8	% 6.3	
تأثير إيجابي	.360	1.85	95	17	أداء خدمات بخلاف خدمة المراجعة التقليدية
			% 84.8	% 15.2	
تأثير إيجابي	.226	1.95	106	6	إلتزام المكتب بتطبيق معايير الرقابة النوعية
			% 94.6	% 5.4	
تأثير إيجابي	.148	1.82	1103	241	محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمكتب
			% 82.1	% 17.9	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحث من الجدول رقم (4) أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة من المتغير الوسيط (محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة) بلغت (1.82) قريبة جداً من الوزن (2) الذي يعني (تأثير إيجابي) وهذا يدل على أن غالبية المراجعين الخارجيين في عينة الدراسة أجابوا على أن المحددات المرتبطة بمكتب المراجعة لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة الخارجية.

كما أن قيمة الانحراف المعياري بلغت (148). وتشير هذه القيمة إلى التجانس الكبير في إجابات المراجعين الخارجيين السودانيين على عبارات البعد الأول من المحور الثاني.

3. التوزيع التكراري والمتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث التلاعب في الأرقام

المالية يهدف هذا المحور لمعرفة التلاعب في الأرقام المالية ، ولاختبار هذا المحور لابد من بيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عباراته

جدول رقم (5)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث

العبارات	غير ممارسة تَمَلَأُ	غير ممارسة التكرار	نسبة	غير متأكد	ممارسة	ممارسة تَمَلَأُ	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مستوى الممارسة
يتم التلاعب في أسس الإعتراف ببعض الإيرادات	10	27	24.1 %	24	34	17	1.219	3.19	غير ممارسة
	8.9 %			21.4 %	30.4 %	15.2 %			
يتم رسملة مصروفات إيرادية لا تتوفر فيها شروط الرسملة	9	33	29.5 %	25	30	15	1.194	3.08	غير ممارسة
	8.0 %			22.3 %	26.8 %	13.4 %			
يتم تغيير طريقة تقييم المخزون السلي دون مبررات مقبولة	5	49	43.8 %	19	16	23	1.262	3.03	غير ممارسة
	4.5 %			17.0 %	14.3 %	20.5 %			
يتم إستهلاك الأصول الثابتة بمعدلات تختلف عن تلك السائدة في السوق	10	45	40.2 %	15	24	18	1.276	2.96	غير متأكد
	8.9 %			13.4 %	21.4 %	16.1 %			
يتم إعتداد أسعار صرف غير حقيقية في ترجمة المعاملات التي تتم بعملة أجنبية	6	48	42.9 %	14	25	19	1.248	3.03	غير ممارسة
	5.4 %			12.5 %	22.3 %	17.0 %			
يتم تضمين الربح التشغيلي مكاسب من البند غير العادية	10	37	33.0 %	33	19	13	1.150	2.89	غير متأكد
	8.9 %			29.5 %	17.0 %	11.6 %			
يتم إعتداد نسب متدنية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها	6	33	29.5 %	21	30	22	1.228	3.26	غير ممارسة
	5.4 %			18.8 %	26.8 %	19.6 %			

مستوى الممارسة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	ممارسة تتبعاً	ممارسة	غير متأكد	غير ممارسة	غير ممارسة	العبارات
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
غير ممارسة	1.184	3.12	17	28	24	37	6	يتم سداد القروض قصيرة الأجل عن طريق القروض طويلة الأجل
			% 15.2	% 25.0	21.4 %	% 33.0	% 5.4	
غير ممارسة	1.229	3.05	18	23	28	33	10	يتم تصنيف محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الورادة بالمعايير المحاسبية
			% 16.1	% 20.5	25.0 %	% 29.5	% 8.9	
غير ممارسة	1.371	3.06	24	24	11	41	12	يتم تكوين بعض المخصصات بصورة مبالغ فيها
			% 21.4	% 21.4	% 9.8	% 36.6	% 10.7	
غير متأكد	1.361	3.14	27	22	12	42	9	لا يتم الإفصاح عن الأثر المترتب عن إغلاق خط إنتاجي
			% 24.1	% 19.6	10.7 %	% 37.5	% 8.0	
غير ممارسة	1.342	3.23	27	26	14	36	9	يتم إخفاء بعض المستندات المؤيدة للمعاملات المالية
			% 24.1	% 23.2	12.5 %	% 32.1	% 8.0	
غير ممارسة	1.240	3.04	18	26	19	41	8	يتم الإعلان عن نتائج الأعمال بالإصدارات الصحفية قبل نشر التقارير المالية
			% 16.1	% 23.2	17.0 %	% 36.6	% 7.1	
غير ممارسة	1.258	3.14	22	23	24	35	8	يتم إتباع أسلوب خاطئ لمفهوم الأهمية النسبية
			% 19.6	% 20.5	21.4 %	% 31.3	% 7.1	
غير متأكد	1.266	3.17	21	30	15	39	7	يتم تطبيق أساس الإستحقاق بصورة غير سليمة
			% 18.8	% 26.8	13.4 %	% 34.8	% 6.3	
غير ممارسة	1.269	3.33	25	33	14	34	6	يتم إستغلال الثغرات الموجودة في قوانين التشريعات الضريبية
			% 22.3	% 29.5	12.5 %	% 30.4	% 5.4	
غير ممارسة	1.190	3.09	18	25	23	41	5	يتم التهرب من رسملة عقود الإيجار
			% 16.1	% 22.3	20.5 %	% 36.6	% 4.5	

مستوى الممارسة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	ممارسة تتبعاً	ممارسة	غير متأكد	غير ممارسة	غير ممارسة تتبعاً	العبارات
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			نسبة	نسبة	نسبة	نسبة	نسبة	
غير ممارسة	1.176	3.12	18	24	29	35	6	يتم الاعتراف بعمليات التوريق علي أنها عمليات بيع حقيقة
			% 16.1	% 21.4	25.9 %	% 31.3	% 5.4	
غير متأكد	1.256	3.19	21	29	20	34	8	يتم ممارسة طرق خاطئة للمحاسبة عن عمليات الاندماج
			% 18.8	% 25.9	17.9 %	% 30.4	% 7.1	
غير ممارسة	1.236	3.05	19	23	23	39	8	يتم استخدام المنشآت ذات الغرض الخاص في تحقيق أرباح غير مشروعة
			% 17.0	% 20.5	20.5 %	% 34.8	% 7.1	
غير متأكد	1.244	3.36	25	34	13	36	4	يتم إتباع معالجات محاسبية أكثر تحفظاً
			% 22.3	% 30.4	11.6 %	% 32.1	% 3.6	
غير ممارسة	1.266	3.04	22	18	21	44	7	يتم التلاعب في تصنيف بعض بنود التدفقات النقدية
			% 19.6	% 16.1	18.8 %	% 39.3	% 6.3	
غير ممارسة	1.325	3.01	23	19	16	44	10	يتم إعتقاد نسب إطفاء غير متعارف عليها للأصول غير الملموسة
			% 20.5	% 17.0	14.3 %	% 39.3	% 8.9	
غير ممارسة	1.065	3.11	472	585	457	883	179	الممارسات المحاسبية الإحتيالية
			% 18.3	% 22.7	17.7 %	% 34.3	% 6.9	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحث من الجدول رقم (5) أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الثالث (التلاعب في الأرقام المالية) بلغت (3.11) قريبة جداً من الوزن (4) الذي يعني (غير ممارسة) وهذا يدل على أن غالبية المراجعين الخارجيين في عينة الدراسة اجابوا على أن الشركات السودانية غير ممارسة للممارسات المحاسبية الإحتيالية.

كما أن قيمة الإنحراف المعياري بلغت (1.065) وتشير هذه القيمة إلى التجانس الكبير في إجابات المراجعين الخارجيين السودانيين على عبارات المحور الثالث.

سابعاً :إختبار الفرضيات :

لاختبار الفرضيات تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط على النحو التالي:
إختبار الفرضية الاولى : والتي تنص على أن: «توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين شفافية الإفصاح والتلاعب في الأرقام المالية .

جدول رقم (6)

نتائج الإنحدار الخطي البسيط لقياس أثرالعلاقة بين شفافية الإفصاح والتلاعب في الارقام المالية بمكاتب المراجعين السودانيين .

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.698	3.094	معنوية
$\hat{B}_1$	.352	2.617	معنوية
معامل الارتباط (R)	.242a		
معامل التحديد (R^2)	.059		
أختبار (F)	6.849		النموذج معنوي
$\hat{Y} = (1.698) + .352X_4$			

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م .

يتضح من الجدول رقم (6) وجود ارتباط طردي بين تطبيق شفافية الإفصاح كمتغير مستقل والتلاعب في الأرقام المالية كمتغير تابع، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط البسيط التي بلغت (0.242)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.06)، هذه القيمة تدل على أن شفافية الإفصاح كمتغير مستقل يساهم بـ (6 %) في الحد من التلاعب في الأرقام المالية (المتغير التابع)، حيث أن نموذج الإنحدار الخطي البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (8.259) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.05)، كما تبين أن معادلة نموذج الإنحدار الخطي البسيط تساوي:

$$\hat{Y} = (1.698) + .352X_4$$

من خلال المعادلة يتضح أن قيمة التلاعب في الأرقام المالية تساوي (1.698) عندما تكون قيمة شفافية الإفصاح صفراً، في حين نجد أن قيمة التلاعب في الأرقام المالية تساوي (0.352) عندما تكون قيمة شفافية الإفصاح (0.01) وهي أقل من القيمة المعنوية مما يعني أن شفافية الإفصاح بالشركات السودانية يؤثر في التلاعب في الأرقام المالية بنسبة (35 %) وهذه النتائج تشير إلى قبول الفرضية الأولى .

2. إختبار الفرضية الثانية : التي تنص علي أن :«توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين شفافية

الإفصاح ومحددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجع

تم استخدام نموذج الإنحدار اللوجستي لإختبار الفرضية الرئيسية الثانية ، حيث يشتمل النموذج

على المتغير المستقل الممثل في: (شفافية الإفصاح (DD) - كما يشتمل النموذج على المتغير التابع (y)

محددات جودة المراجعة الخارجية ويأخذ القيمة (واحد) عندما يكون هنالك تأثير إيجابي، ويأخذ القيمة (صفر) عندما يكون هنالك تأثير سلبي، وفي هذه الحالة يسمى الإنحدار اللوجستي بالثنائي، حيث يأخذ النموذج الشكل التالي:

$$E(Y) = \pi(X) = \frac{e^{(B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4)}}{1 - e^{(B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4)}} \dots \dots \dots (4-1)$$

هذه الدالة من إحدى خصائصها سهولة التحويل إلى دالة خطية كما ذكرنا سابقاً وذلك بإيجاد اللوغريثم للأساس e نحصل على ما يسمى اللوجت (Logit)

$$\begin{aligned} \tilde{g}(x_i) &= \text{Loge} \left(\frac{\pi(x)}{1 - \pi(x)} \right) \\ &= B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4 \dots \dots (4-2) \end{aligned}$$

هو النموذج الذي سيتم تطبيقه على البيانات. عند تطبيق النموذج السابق أعلاه على البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS تم الحصول على النتائج الآتية كما في الجدول رقم (6). يوضح الجدول رقم (7) نتائج الإنحدار اللوجستي لدراسة العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية ومحددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة جدول رقم (7)

نتائج الإنحدار اللوجستي لدراسة العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية ومحددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة

البيان	مقدرات معاملات المتغيرات المستقلة (B)	الخطأ المعياري (S.E)	إختبار والد (Wald)	درجات حرية d f	القيمة الإحتمالية Sig	نسبة الخطر Exp (P)
D	-120.16	5736.97	.000	1	.983	6.54
Constant	1056.59	26786.44	.002	1	.969	.000

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

يتضح للباحث من الجدول رقم (7) الآتي:

العمود الثاني من الجدول يوضح مقدرات المعاملات للمتغير المستقل فنجد أن :

$$(B) = (-120.16)$$

وفيالعمود الثالث الخطأ المعياري للمقدرات الذي نجد أنه اقل ما يمكن لشفافية الإفصاح

$$((5736.97)).$$

أما العمود الرابع فيوضح قراءات إحصائية اختبار (Wald) بدرجات حرية (1) والعمود الخامس القيم الإحتمالية للمتغيرات في النموذج اللوجستي، نلاحظ أن القيم الاحتمالية لمتغير

والقيمة الإحصائية لمتغير شفافية الإفصاح DD تساوي (0.983) وهي أكبر من القيمة المعنوية (0.05) مما يعني أن شفافية الإفصاح DD ليس لها تأثير معنوي على محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة.

النتائج أعلاه تشير إلى أن الفرضية الثانية «لمتحقق».

3: اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على أن: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة والتلاعب في الأرقام المالية .

تم استخدام اختبار كاي تربيع لإختبار الفرضية الثالثة

يوضح جدول رقم (8) نتائج اختبار كاي تربيع لدراسة العلاقة بين محددات الجودة المرتبطة بمكتب المراجعة والتلاعب في الأرقام المالية .

جدول رقم (8)

نتائج اختبار كاي تربيع لدراسة العلاقة بين محددات الجودة المرتبطة بمكتب المراجعة والتلاعب في الأرقام المالية

Total	محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة					
	تأثير إيجابي	تأثير سلبي				
7	7	0	التكرار	غير ممارسة	التلاعب في الارقام المالية	
% 100.0	% 100.0	% 0	%	تماماً		
34	34	0	التكرار	غير ممارسة		
% 100.0	% 100.0	% 0	%			
26	25	1	التكرار	غير متأكد		
% 100.0	% 96.2	% 3.8	%			
24	23	1	التكرار	ممارسة		
% 100.0	% 95.8	% 4.2	%			
21	20	1	التكرار	ممارسة		
% 100.0	% 95.2	% 4.8	%	تماماً		
112	109	3	التكرار	Total		
% 100.0	% 97.3	% 2.7	%			
.769	القيمة الاحتمالية	4	درجات الحرية	1.818 ^a	كاي تربيع	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحث من الجدول رقم (8) أن قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات افراد العينة لدراسة العلاقة بين محدداتجودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة والتلاعب في الأرقام المالية بلغت (1.818) وهذه القيمة أقل من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (0.05) والبالغة (9.488)، كما نجد أن قيمة متغيرات الدراسة المعنوية بلغت (0.769) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة على أن هنالك علاقة بين محدداتجودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة والتلاعب في الأرقام المالية . مما تقدم نستنتج أن الفرضية الفرعية الأولى التي نصت على أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محدداتالجودة المرتبطة بمكتب المراجعةوالتلاعب في الارقام المالية «لمتحقق».

إختبار الفرضية الرابعة التي تنص علي أنه: «تؤثر محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة في العلاقة بين شفافية الإفصاح والتلاعب في الارقام المالية ».

يوضح جدول رقم (9) نتائج اختبار كاي تربيع لدراسة اثر محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة في العلاقة بين شفافية الإفصاح والتلاعب في الارقام المالية .
دول رقم (9)

نتائج اختبار كاي تربيع لدراسة اثر محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة في العلاقة بين شفافية الإفصاح والتلاعب في الارقام المالية

Total	التلاعب في الارقام المالية					محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة			
	ممارسة تماماً	ممارسة	غير متأكد	غير ممارسة	غير ممارسة تماماً	التكرار	مطبقة تماماً	شفافية الإفصاح	تأثير سلبي
2	1				1	التكرار			
% 100.0	% 50.0				% 50.0	%			
2	1				1	التكرار		Total	
% 100.0	% 50.0				% 50.0	%			
5	0	2	1	2	0	التكرار	غير مطبقة	شفافية الإفصاح	تأثير إيجابي
% 100.0	% 0	% 40.0	20.0 %	40.0 %	% 0	%			
15	2	5	6	2	0	التكرار	غير متأكد		
% 100.0	% 13.3	% 33.3	40.0 %	13.3 %	% 0	%			
50	0	12	15	18	5	التكرار	مطبقة	مطبقة تماماً	
% 100.0	% 0	% 24.0	30.0 %	36.0 %	% 10.0	%			
40	18	5	4	12	1	التكرار	مطبقة تماماً	Total	
% 100.0	% 45.0	% 12.5	10.0 %	30.0 %	% 2.5	%			
110	20	24	26	34	6	التكرار		Total	
% 100.0	% 18.2	% 21.8	23.6 %	30.9 %	% 5.5	%			
دالة إحصائية	.000	القيمة الاحتمالية	12	درجات الحرية	40.805 ^b	كاي تربيع	الاختبار		

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحث من الجدول رقم (9) أن قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين إجابات أفراد العينة لدراسة أثر محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة في العلاقة بين شفافية الإفصاح والتلاعب في الأرقام المالية بلغت (40.805) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (12) ومستوى دلالة (0.05) والبالغة (21.026)، كما نجد أن قيمة متغيرات الدراسة المعنوية بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة على أن محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة بإعتبارها متغيراً وسيطاً له تأثير في العلاقة بين شفافية الإفصاح والتلاعب في الأرقام المالية .

مما تقدم نستنتج أن الفرضية الفرعية الرابعة التي نصت على أنه: تؤثر محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة في العلاقة بين شفافية الإفصاح والتلاعب في الأرقام المالية «قد تحققت»

الخاتمة :

أن تفعيل مبدأ شفافية الإفصاح بمكاتب المراجعة السودانية ساهم بصورة كبيرة في الحد من التلاعب بالأرقام المالية، لأنه أحد الركائز المهمة في نظام مبادي حوكمة الشركات، ويقدم إفصاحات سليمة في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات المتعلقة بالشركة، أن العلاقة بين مبدأ شفافية الإفصاح والتلاعب في الأرقام علاقة طردية إيجابية، فكلما تم الالتزام بمبدأ الإفصاح والشفافية ساهم ذلك في الحد من التلاعب بالأرقام المالية في الشركات السودانية، حيث تمكن المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة السودانية، من تطبيق مبدأ شفافية الإفصاح مما ساعدهم في الحد من التلاعب في الأرقام المالية، وأن محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة أدت إلى زيادة قوة العلاقة بين شفافية الإفصاح والحد من التلاعب في الأرقام المالية بالشركات السودانية، وعليه فإن نتائج وتوصيات الدراسة يمكن عرضها كما يلي :

النتائج :

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية::

النتائج العامة: تتمثل في الآتي :

- أ. وضعت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية ستة مبادئ للحوكمة متضمنة مبدأ الإفصاح والشفافية .
- ب. تعد مشكلة تضارب المصالح من أهم المشاكل كونها تولد ما يسمى بالتلاعب في الأرقام المالية .
- ج. يتمثل الدافع الأساسي للإدارة للقيام بالتلاعب في الأرقام المالية في زيادة الأرباح للحصول على أكبر قدر من الحوافز والمكافآت.

النتائج الخاصة : من خلال أسلوب الانحدار تم التوصل إلى الآتي:

- أ. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين شفافية الإفصاح والتلاعب في الأرقام المالية »
- ب. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين شفافية الإفصاح و محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة.
- ج. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات الجودة المرتبطة بمكتب المراجعة والتلاعب في الأرقام المالية .»

د. أن محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة بإعتبارها متغيراً وسيطاً أدى إلى زيادة قوة العلاقة بين شفافية الإفصاح والحد من التلاعب في الأرقام المالية بالشركات السودانية.

مناقشة النتائج :

توصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي بين شفافية الإفصاح والتلاعب في الأرقام المالية بمكاتب المراجعة السودانية، اتفقت تماماً مع دراسة (13) التي توصلت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات تعتبر من أدوات الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية. حيث تناولت الحوكمة ككل وان الدراسة الحالية تناولت مبدأ من مبادي الحوكمة شفافية الإفصاح، والمحاسبة الإبداعية هي بعد من ابعاد التلاعب في الأرقام المالية مع إختلاف مكان التطبيق . وأتفقت مع دراسة (14) التي توصلت إلى أن هنالك علاقة بين الإطار المقترح للربط بين مبادئ حوكمة الشركات وتحجيم إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بالشركات السعودية. حيث يلاحظ أن مبدأ شفافية الإفصاح هو احد مبادي الحوكمة، وان المحاسبة الإبداعية هي احد ابعاد التلاعب في الأرقام المالية، مع إختلاف مكان التطبيق . وأتفقت مع دراسة (16) التي توصلت إلى أن مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين في إكتشاف طرق وأساليب الغش والإحتيال المستخدمة في إعداد وإصدار التقارير المالية والإحتيالية. حيث تناولت نفس الأبعاد مع إختلاف أن دراسة الباحث تناولت محددات المراجعة المرتبطة بمكتب المراجعة مع إختلاف مكان التطبيق . واتفقت مع دراسة (19) ، التي توصلت الدراسة إلى أن مبادئ حوكمة الشركات تساهم في تفعيل جودة المراجعة. وذلك من خلال تدعيم إستقلالية المراجع والتأكيد على بذل العناية اللازمة والإلتزام بالمتطلبات المهنية التي تحكم عملية المراجعة.

التوصيات:

أوصت الدراسة بما يلي:

1. ضرورة إهتمام المراجعين الخارجيين ببذل المزيد من الجهد والمتابعة للمستجدات المتعلقة بمفهوم شفافية في إطار الحوكمة الشركات وكيفية تطبيقها عن طريق التعليم المهني المستمر والدورات العلمية والعملية لزيادة كفاءة وفاعلية أداءهم.
2. إصدار معايير للمراجعة الخارجية من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان تواكب المستجدات في البيئة المحاسبية ومن ثم تساعد على تحسين جودة عمليات المراجعة.
3. إصدار معايير محاسبية موحدة وملزمة من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لتخفيض الخيارات بين البدائل المحاسبية لتسجيل المعاملات الإقتصادية للحد من مجال التلاعب بالبيانات المالية.
4. زيادة إهتمام الشركات السودانية بتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية يتوافق مع معايير ومحددات جودة المراجعة لتحسين جودة أداء المراجعين الخارجيين لمساعدتهم في الحد من التلاعب في الأرقام المالية .
5. إنشاء دورات تدريبية للمراجعين من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان تتعلق بمفاهيم وممارسات التلاعب بالأرقام المالية وكيفية إكتشافها.

6. إجراء المزيد من الدراسات حول جودة المراجعة الخارجية ودورها في العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية بالشركات السودانية والتلاعب في الأرقام المالية بمقاييس أخرى مختلفة من تلك التي أعتمدت عليها الدراسة .

مناقشة النتائج :

توصلت الدراسة إلى أثر معنوي بين شفافية الإفصاح والتلاعب في الأرقام المالية بمكاتب المراجعة السودانية، اتفقت تماما.

الهوامش:

- (1) الغامدي، حمدان بن درويش، (2019م) الإفصاح والشفافية والجزاء المترتب علي الإخلال بهما كأحد مبادئ حوكمة الشركات في النظام السعودي، معهد خادم الحرمين الشريفين لأبحاث الحج والعمرة قسم البحوث الإدارية والإنسانية، المملكة العربية السعودية، م ص 19 .
- (2) شاهين، علي عبد الله أحمد، (2011م) إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية - دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية، (المنامة: الجامعة الخليجية، مجلة الجامعة الخليجية، المجلد 3، العدد 4، ص ص 2 - 3.
- (3) جواد، بان قاسم جواد، (2017م) دور تكنولوجيا المعلومات في تحقيق الحوكمة - دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، (بغداد: الجمعية العراقية لتكنولوجيا المعلومات الكلية، المجلة العراقية لتكنولوجيا المعلومات، المجلد 7، العدد 4، ص ص 1 - 2.
- (4) سليم، احمد سليم محمد، (2014م) نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية - دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، ص 3.
- (5) الشريف، هشام محمد أحمد (2011م) ، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على إدارة المخاطر في المصارف التجارية - دراسة ميدانية على المصارف التجارية السودانية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة والتمويل غير منشورة، ص 1.
- (6) النزلي، جمال عبدالقادر (2009م) ، ركائز منع التحريفات والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، (عمان: جامعة الشرق الأوسط، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، ص 19.
- (7) كرسوع أرزاق أيوب محمد (2008م)، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها علي القوائم المالية في عملية المراجعة - دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، ص ص 4 - 5.
- (8) علي، عبدالفتاح أحمد (2006م) ، قياس المضامين التقييمية لممارسات أنشطة إدارة الأرباح، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 67، م، ص 496.
- (9) الأغا، عماد سليم الأغا، (2011م) دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية علي موثوقية البيانات المالية، (غزة: جامعة الأزهر، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، ص 4.
- (10) عبدالهادي، إبراهيم عبدالحفيظ (2007م)، تحسين جودة المراجعة وتأثيرها على تحسين جودة الإفصاح عن التحريفات والإستحقاقات غير العادية في التقارير المالية للعملاء - دراسة نظرية ميدانية، (القاهرة: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 2، العدد 1، ص ص 361 - 425
- (11) رياض، سامح محمد رضا (2008م) ، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الإحتيالية في

ضوء التطورات الإقتصادية المعاصرة، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، المجلد 48، العدد 3)،.

(12) Lennox Clive, Pittman Jeffrey A (2010), Big Five Audits and Accounting Fraud, (USA: Contemporary Accounting Research, Vol. 27, No. 1,)

(31) إبراهيم، الهادي آدم محمد هاتف، مجيد عبدالحسين ،، لبعاج قاسم محمد عبدالله (2017م)، حوكمة الشركات ودورها في الحد من أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية بجودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على عينة من المصارف العراقية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مجلة الدراسات العليا، المجلد 7، العدد 28)، ص ص 1 - 30.

(14) خطاب، محمد شحاتة ،، السيد، ياسر أحمد (2012م)إطار مقترح لتفعيل دور حوكمة الشركات في تحجيم إستخدام بعض أساليب المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية على الشركات السعودية، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، المجلد 52، العدد 2)، ص ص 201 - 264.

(15) بله، سيد عبدالرحمن عباس (2012م)دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات المحاسبة الإبداعية، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 2)، ص ص 51 - 68.

(16) جعارة، أسامة عمر (2015م م) أثر إدراك المالكين لممارسات المحاسبة الإبداعية علي قائمة التدفق النقدي، (عمان: الجامعة الأردنية، كلية المال والأعمال، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 1، 2015م)، ص 230.

(17) Kouaiba, Amel, Jarbouib Anis(, 2014), External Audit Quality and Ownership Structure: Interaction and Impact on Earnings Management of Industrial and Commercial Tunisian sectors, (Tunisia: University of Sfax, Faculty of Economics and Management, Journal of Economics, Finance and Administrative Science, Vol 19), pp 78-89.

(18) Alrshah, Abdelfatah M.(2014), Corporate Governance, Auditor Quality and The Reliability of Audited Financial Statements in Libyan Banking Sector, (Malaysia: University Utara, Othman Yeop Abdullah Graduate School of Business, Unpublished PhD thesis in Philosophy).

(19) حسين، وسام نعمة (2014م)، دور مبادئ الحوكمة في تحقيق جودة المراجعة - دراسة إستطلاعية لآراء عينة من المراجعين في محافظة صلاح الدين، (بغداد: جامعة تكريت، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 10، العدد 32)، ص ص 280 - 302.

(20) الجعارات، خالد جمال أبوخليفة، دينا سليمان 2015م) المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب اقتراح نموذج جلوباطممارسات المحاسبة الإبداعية، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 1)، ص ص 19 - 42..

- (21) العاني . صفاء احمد (2016م) ، منى كامل حمد، الممارسات المحاسبية الخاطئة وإنعكاسها علي جودة الارباح المحاسبية، (بغداد: جامعة كربلاء، كلية القانون، المؤتمر العلمي الثامن لهيئة النزاهة، 13 - 15 فبراير).
- (22) علاونه، سعيد عبدالكريم ، نصر(2013م) ، مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد مدونة الحوكمة، (عمان: جامعة اليرموك، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، حاكمية الشركات والمسؤولية الإجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، للفترة من 17 - 18 نيسان)، ص 476
- (23) المشهداني، . بشرى نجم عبد الله ، طلب، حسنين راغي ، (2010م) دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات، (القاهرة: جامعة بغداد، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 71)، ص 457.
- (24) حماد، طارق عبد العال (2005م)، حوكمة الشركات، المفاهيم، التجارب، المبادئ، (الأسكندرية: الدار الجامعية، م)، ص ص 10-11.
- (52) (25)، النواس رافد عبيد ،(2016م) دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، (عمان: مجلة مال وأعمال، المجلد 19، العدد 5514، 5515، م)، ص 1.
- (26) الصلاح، محمد سليمان، (2005م) الإستفادة من ادوات الرقابة وادارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات، (القاهرة: فندق شيراتون القاهرة، المؤتمر العربي الاول، بعنوان التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات، الفترة من 24-26 سبتمبر)، ص ص 61-62.
- (72) (27) (إبراهيم، . محمد بهاء الدين (2010م) إطار مقترح لتحديد منهج تطبيقي لآليات حوكمة الشركات بهدف زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية للشركات المساهمة مع التطبيق على بيئة المراجعة بجمهورية مصر العربية، (القاهرة: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 1، العدد 2، م)، ص 78.
- (28) Organization for economic co operation and Development (OCED), Opcit, P10(28)
- (29) الأهل، عبدالسلام سليمان قاسم (2008م) ، العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية - دراسة نظرية - ميدانية، (القاهرة: جامعة اسيوط، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، ص 30.
- (30) علي، عبدالفتاح أحمد علي(2000م)، قياس البعد الإختياري للدور الحوكمي للمراجعة في الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، (القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 24، العدد 2)، ص 214.
- (31) www.googlr.com, Audit Quality.Heidi V. Bauwhede, et.al., Audit Quality Public Ownership and Firms Discretionary Accruals Management, (Catholic University of

- Leuven, Belgium, March 2001), PP.6 – 7.
- (32) هلال، عبدالله عبدالعزيز (2008 م) ، تأثير مراقبي الحسابات بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة علي جودة المراجعة، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 2، ص 492.
- (33) حسين، . فاروق أحمد (1999 م) ، التقرير عن الرقابة الداخلية للجهات الخارجية - إطار مقترح، (القاهرة: جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد 1، م)، ص 219.
- (34) طلبة علي إبراهيم (1994) قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراجعة الحسابات- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية الاقتصاد والتجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 1، 1994م)، ص 1296.
- (35) جادالله، سامية طلعت (2005 م) ، سياسة التغيير الدوري الإلزامي لمراجعي الحسابات وأثره على جودة الأرباح المحاسبية، (القاهرة: أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مجلة البحوث الإدارية، المجلد 27، العدد 3)، ص 75.
- (36) راضي، محمد سامي (1998 م) ي، الخصائص المحددة لجودة المراجعة، (القاهرة: جامعة المنوفية، كلية التجارة، مجلة آفاق جديدة، العدد 2، 1998م)، ص 265.
- (37) David D, Williams W. Dirsmith, Mark. The Effect of Audit Technology on Auditor Efficiency,((37) Organizations and Society, Vol. 13, No. 4, 1988), PP. 487 – 508.
- (83) (38) عبدالغفار، عماد سيد (2013 م) ، دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وأثر ذلك علي قرارات المستثمرين في منشآت الأعمال، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، ص 42.
- (39) المصدر، مرشد عيد (2013 م) ، أثر مخاطر مهنة التدقيق علي جودة التدقيق، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م)، ص 51.
- (40) أمين، إيمان أحمد (2011 م) ، مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة، (القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية، للبحوث والدراسات التجارية، العددان 3 – 4)، ص 275.
- (14) راضي، . محمد سامي (2011 م) ، موسوعة المراجعة المتقدمة، (الأسكندرية: دار التعليم العالي 1م)، ص 356.
- (42) عبدالحليم، مجدي مليجي (2010 م) دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها علي جودة القوائم المالية المنشورة لتدعيم سوق الأوراق المالية المصرية، (القاهرة: جامعة بنها، كلية التجارة، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة)، ص 103.
- (43) جمال، عمورة ، أحمد، شريف (2011 م) دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية، (الجزائر: جامعة البليدة: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، الفترة من 18 – 19)، ص 8.

- (44) محمود، حسام حسن د، (2010 م) تأثير حوكمة الشركات علي إدارة الارباح، (القاهرة: جامعة الأسكندرية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2010م)، ص 5.
- (45) المبروك، سالم، عبد الحكيم (2012 م) ا معايير التقارير المالية الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية، (عمان: جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، ص 8.
- (46) أبراهيم، محمد معتصم ، النجيب، إسماعيل محمد، (2015 م) بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، مجلة العلوم الإقتصادية، المجلد 1، العدد 16، 2015م)، ص 142.