

أثر جودة المراجعة الخارجية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الاحتيالية

(دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين بالسودان)

**The Impact of External Quality Audit on Discovering Fraudulent Accounting Practices (Study Survey on External Audits in Sudan)**

د. محمد إسحق عبدالله أبكر<sup>1\*</sup>، د. الشامي عبدالهادي آدم عبدالهادي<sup>2</sup>، د. القذافي محمد حسن يعقوب

3

<sup>1</sup> أستاذ مشارك، كلية العلوم الإدارية، جامعة بحري - السودان [Mohammedishag111@gmail.com](mailto:Mohammedishag111@gmail.com)  
<sup>2</sup> أستاذ مساعد، كلية العلوم الإدارية، جامعة بحري - السودان [shamyabdo734@gmail.com](mailto:shamyabdo734@gmail.com)  
<sup>3</sup> أستاذ مساعد، كلية العلوم الإدارية، جامعة بحري - السودان [gazzafi0012@gmail.com](mailto:gazzafi0012@gmail.com)

تاريخ القبول:

تاريخ التقييم:

تاريخ التسليم:

Abstract

الملخص

The study aimed to investigate the Impact of external quality Audit on discovering fraudulent accounting practices and testing relations between these variances.

The study resulted in frequency relation between quality of external Audit and discovering fraudulent accounting practices presented in earnings management and paving income and misleading financial reports, which indicates for external auditors discovering in Sudan for fraudulent accounting practices, which increase for quality of external audit.

**Keywords** External Audit, Earnings Management Paving Income, Misleading Financial Reports.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر جودة المراجعة الخارجية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الاحتيالية، واختبار العلاقات بين هذه المتغيرين.

توصلت الدراسة الى أن هنالك علاقة طردية بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسات المحاسبة الاحتيالية المتمثلة في إدارة الأرباح وتمهيد الدخل والتقارير المالية المضللة، مما يدل على أن اكتشاف المراجعين الخارجيين بالسودان لممارسات المحاسبة الاحتيالية زادت من جودة المراجعة الخارجية.

**الكلمات المفتاحية:** مراجعة خارجية، إدارة أرباح ، تمهيد دخل، تقارير مالية مضللة.

## 1. مقدمة:

### 1.1. تمهيد:

يعد مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان الجهة المسؤولة عن تنظيم الممارسات المحاسبية وسوق المراجعة بالسودان، لكن حتى الآن لا توجد معايير موحدة وملزمة تضبط الممارسات والسياسات المحاسبية، فالشركات في السودان تطبق معايير مختلفة، مما يتيح للإدارة مجالاً واسعاً للتلاعب بالتقارير عن أدائها المالي وإظهاره بأفضل صورة ممكنة من خلال ما يعرف بالممارسات المحاسبية الاحتيالية.

بناءً على ما سبق تأتي أهمية دور جودة المراجعة الخارجية في اكتشاف ممارسات المحاسبية الاحتيالية كمساهمة في رفع كفاءة وفاعلية المراجعين الخارجيين ومساعدتهم في اكتشاف أي تلاعب أو احتيال يحدث في هذه الشركات.

### 2.1. مشكلة الدراسة:

تتمثل 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، مما أدى إلى قيام تلك الشركات ببعض الممارسات المحاسبية الاحتيالية. فما هو أثر جودة المراجعة الخارجية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الاحتيالية؟ وهي المشكلة التي تبحثها الدراسة فيما إذا كانت جودة المراجعة الخارجية تحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية، ويمكن إبرازها من خلال التساؤلات التالية:

- هل توجد علاقة بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة إدارة الأرباح؟
- هل توجد علاقة بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة تمهيد الدخل؟
- هل توجد علاقة بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة التقارير المالية المضللة؟

### 3.1. أهداف الدراسة:

تتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة، التعرف على أثر جودة المراجعة الخارجية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الاحتيالية، ويتحقق ذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- معرفة نتيجة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة إدارة الأرباح.
- معرفة نتيجة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة تمهيد الدخل.
- معرفة نتيجة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة التقارير المالية المضللة.

### 4.1. أهمية الدراسة:

يمكن توضيح أهمية الدراسة على النحو التالي:

أ. الأهمية العلمية للدراسة:

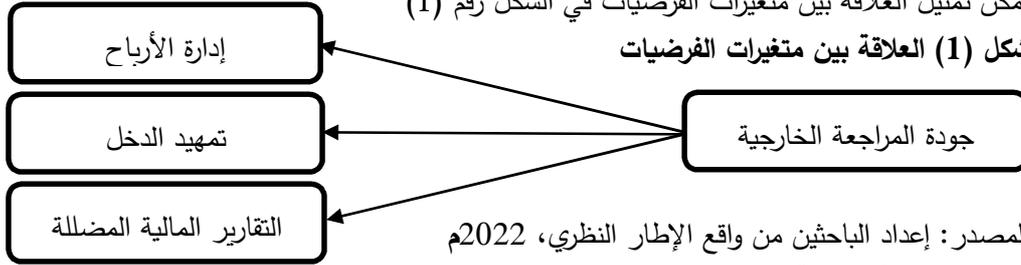
- بيان علاقات جديدة في الفكر المحاسبي بين جودة المراجعة الخارجية وأبعاد ممارسات المحاسبة الاحتياطية وذلك لبيان أثر جودة المراجعة الخارجية على رفع كفاءة وفاعلية المراجعين الخارجيين للحد من الممارسات المحاسبية الاحتياطية.
  - فتح آفاق جديدة للأكاديميين لإجراء بحوث جديدة وصياغة متغيرات وفرضيات جديدة في مجال جودة المراجعة الخارجية، وممارسات المحاسبة الاحتياطية.
- ب. الأهمية العملية للدراسة:

- توضيح أهمية تطبيق جودة المراجعة الخارجية والاستفادة منها في تطوير الممارسة المهنية للمراجعة بالشكل الذي ينعكس على تحسين أداء المراجعين الخارجيين لاكتشاف الممارسات المحاسبية الاحتياطية بالشركات السودانية.
  - تساعد هذه الدراسة مكاتب المراجعة بالسودان في زيادة معرفتهم وخبرتهم في كشف ممارسات المحاسبة الاحتياطية للشركات عن طريق زيادة مستوى الاهتمام بجودة المراجعة الخارجية.
1. 5. فرضيات الدراسة:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة إدارة الأرباح.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة تمهيد الدخل.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة التقارير المالية المضللة.

يمكن تمثيل العلاقة بين متغيرات الفرضيات في الشكل رقم (1)

شكل (1) العلاقة بين متغيرات الفرضيات



المصدر: إعداد الباحثين من واقع الإطار النظري، 2022م  
1. 6. منهجية الدراسة:

- اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي التحليلي في تحديد العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وأبعاد ممارسات المحاسبة الاحتياطية، وجمع البيانات المختلفة لدعم العلاقة بين المتغيرات، بالإضافة إلى تحليل البيانات والخروج بالاستنتاجات المختلفة لهذه العلاقة.
1. 7. حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على المراجعين الخارجيين بولاية الخرطوم.
- الحدود الزمنية: تم تجميع بيانات الدراسة خلال العام 2022م.
- الحدود الموضوعية: تناولت المتغيرين جودة المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الاحتياطية.

## 8.1. الدراسات السابقة:

هدفت دراسة (جعارة، 2012م) الى التعرف على الأساليب والإجراءات التي يتبعها المدقق في الكشف عن حالات الاحتيال والغش. وتوصلت الى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين في اكتشاف طرق وأساليب الغش والاحتيال المستخدمة في إعداد وإصدار التقارير المالية الاحتياطية. كذلك دراسة (دحدوح ومحمد، 2013م) هدفت الى بيان العلاقة بين فاعلية لجان التدقيق والحد من الاحتيال في الشركات المساهمة في سوريا. وتوصلت الى أن ضوابط تشكيل لجان التدقيق تؤثر في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية. أما دراسة (Kouaiba, Jarbouib, 2014) هدفت الى اختبار أثر العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي وهيكل الملكية على ممارسات إدارة الأرباح. وتوصلت الى أن التأثير المتقاطع لمتغيرات جودة التدقيق وهيكل الملكية له تأثير سلبي كبير على ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية. كما أن دراسة (Puiu, 2015) هدفت الدراسة الى كيفية منع وكشف الممارسات المحاسبية الاحتياطية داخل الشركات الصغيرة والمتوسطة في رومانيا. وتوصلت الى اقتراح حل تكنولوجيا المعلومات من أجل منع وكشف الممارسات المحاسبية الاحتياطية التي تجرى من خلال برامج المحاسبة داخل الشركات الصغيرة والمتوسطة في رومانيا. أما دراسة (كسكس وآخرون، 2019م) هدفت الى بيان دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح نموذجاً). وتوصلت الى أن الشركات الجزائرية محل الدراسة قد مارست أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح. وأن لمحافظ الحسابات دور مهم في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال الكشف عن أهم التلاعبات التي تتم في إعداد القوائم المالية لأجل تظليل مستخدمي القوائم المالية. ودراسة (مامون، 2020م) هدفت إلى التعرف على تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي وجودة المعلومات المحاسبية. وتوصلت الى أن تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها. أما دراسة (عثمان، 2021م) هدفت الى التعرف على دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة الشركات المساهمة لإدارة الأرباح. وتوصلت الى أن لجان المراجعة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية تساهم في الحد من ممارستها لإدارة الأرباح من خلال تفعيل آلية المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية والإشراف والرقابة على التقارير المالية.

### - مناقشة الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة معظمها بعض العوامل التي تساعد المراجع الخارجي على اكتشاف الممارسات الاحتياطية في المحاسبة، فبعضها ركز على قواعد وآليات الحوكمة التي تطبقها الشركات لتحسين قدرة المراجع على اكتشاف هذه الممارسات. أما الدراسة الحالية فقد امتازت بأنها ركزت على العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية والممارسات المحاسبية الاحتياطية.

## 2. الإطار النظري للدراسة:

### 2.1. جودة المراجعة الخارجية:

عرفت جودة المراجعة بأنها قدر المراجع على اكتشاف المخالفات المالية في تطبيق النظام المحاسبي للعميل والمقدرة على تسجيل تلك المخالفات في التقرير الذي يعده عن القوائم المالية (جربوع وصباح، 2015م، ص90). كما عرفت بأنها قدرة المراجع علي تدعيم مصداقية القوائم المالية والتقرير عن الممارسات غير السليمة (صالح، 2015م، ص83). وايضاً عرفت بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية غير التي تم التقرير عنها (أبو الفتوح ومحمد، 2010م، ص454). وعرفت بأنها احتمالية قيام مراقب الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية بالإبلاغ عنها في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق (محمد، 2014م، ص366).

## 2. أهمية جودة المراجعة الخارجية:

يرتبط بعملية المراجعة مجموعة من الأطراف كل منهم ينظر الي جودة المراجعة بأنها تمثل مطلباً جوهرياً، بحيث تحقق له أهداف تختلف عما تحققه للأطراف الأخرى، لذلك أهمية جودة المراجعة الخارجية لهذه الأطراف تتمثل في إنتاج معلومات حقيقة تعكس الهدف الذي أنتجت من أجله، فالمراجع هدفه التأكد من صحة إعداد هذه البيانات والمنشأة هدفها إخلاء مسؤوليتها بتقديم معلومات تلي حوجه مستخدميها، والمستخدم هدفه اتخاذ قرارات صحيحة بناءً على هذه المعلومات، والمهنة هدفها المحافظة على مصالح جميع الأطراف بناءً على معايير وقواعد تضبط تلك المصالح.

## 2. 3. الممارسات المحاسبية الاحتيالية:

### 2. 1. 3. تعريف الممارسات المحاسبية الاحتيالية:

عرفت بأنها أسلوب مقصود من شخص أو أكثر للتلاعب بالبيانات المالية وغير المالية لإظهار نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي وبالتالي إخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها من أجل تحقيق منفعة شخصية (عبد الرضا، 2016م، ص258). كما عرفت على إنها كافة أنواع السلوك والإجراءات المحاسبية المستترة والهادفة الى إظهار القوائم والتقارير المالية للمستخدمين بصورة مضللة وغير قانونية (جعارة، 2015م، ص230). كذلك عرفت بأنها ممارسات تقوم بها الإدارة من خلال حرية الاختيار من بين السياسات المحاسبية البديلة للتلاعب والغش في الأرقام المحاسبية وتحويلها من وضع معين إلى وضع آخر مخالف يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم والتقارير المالية واتخاذهم لقرارات غير صحيحة وغير سليمة (عبد الملك، 2009م، ص83).

مما تقدم يستطيع الباحثين تعريف الممارسات المحاسبية الاحتيالية على أنها ممارسة يقوم بها شخص أو أكثر للتلاعب بالبيانات المالية وغير المالية من خلال الاستفادة من حرية الاختيار من بين السياسات والتقديرات المحاسبية لإظهار نتيجة النشاط والمركز المالي بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي وبالتالي إخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها من أجل تحقيق منافع شخصية.

### 2. 2. 3. أنواع الممارسات المحاسبية الاحتيالية:

يطلق أحياناً على الممارسات المحاسبية الاحتيالية بأنها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد المحاسبية واختيار ممارسات الإفصاح والقياس لتغيير ارقام القوائم

المالية مما هو عليه لتصحيح بالصورة التي يرغبها فيها معدو هذه القوائم، وقد تأخذ الممارسات المحاسبية الاحتياطية عدة أشكال منها ما يلي:

#### أ. إدارة الأرباح المحاسبية:

عرفت إدارة الأرباح بأنها الأساليب التي تحدث عندما يستخدم المديرون الحكم في إعداد التقارير المالية وفي هيكلة العمليات المالية، لتعديل التقارير المالية من أجل تضليل بعض أصحاب المصالح فيما يتعلق بالأداء الاقتصادي الراهن للشركة أو للتأثير على العوائد التعاقدية المعتمدة على الأرقام المحاسبية التي يتم التقرير عنه (محمد، 2007م، ص200).

#### ب. تمهيد الدخل:

هنالك العديد من الطرق والإجراءات المحاسبية التي تستخدمها الإدارة من أجل القيام بممارسة تمهيد الدخل، وقد بينت الأدبيات المحاسبية أن هنالك ثلاثة أبعاد أساسية لممارسة تمهيد الدخل، متمثلة في: التمهيد الحقيقي - التمهيد الوهمي - التمهيد التصنيفي (الجبوري وهادي، 2016م، ص76).

#### ج. التقارير المالية المضللة:

عرفت التقارير المالية المضللة بأنها فعل مقصود يقوم به شخص أو أكثر ويتعلق باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية (العريبي وآخرون، 2014م، ص462). وأيضاً عرفت التلاعب من خلال إعادة تويب عناصر القوائم والتقارير المالية بطريقة ما لإظهار عناصر معينة أو إخفاء عناصر أخرى ولا يتعارض هذا التلاعب مع المعايير المحاسبية المستخدمة، حيث يعد هذا الأسلوب أحد الأساليب الشكلية للممارسات المحاسبية الابتكارية، وبالرغم من أن هذه الممارسات لا تؤثر مباشرة على صافي أرباح المنشأة، ولكنها تؤثر على العناصر التي تتضمنها تقاريرها المالية (عبد الحكيم، 2012م، ص494).

يرى الباحثين مما سبق ممارسات المحاسبة الاحتياطية يعد سلوكاً إدارياً بالشركات، يمارس بعدة أشكال أو صور مثل إدارة الأرباح، تمهيد الدخل، التقارير المالية المضللة. كما أن جميع هذه الممارسات يمكن تصنيفها على أنها ممارسات المحاسبة الإبداعية، فالشركات تمارس هذه الطرق والأساليب لغرض تحسين الانطباع عن أدائها، خاصة انطباع الأطراف ذات المصلحة.

### 3. الدراسة الميدانية:

#### 1.3. إجراءات الدراسة الميدانية:

##### أ. مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المراجعين الخارجيين (المحاسبين القانونيين) في السودان. أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بصورة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة حيث قام الباحثين بتحديد وتوزيع عدد (50) استمارة استقصاء على المستهدفين واستجاب (45) فرداً أي ما نسبته (90%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستمارات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة، أي أن هنالك (5) استمارات بنسبة (10%) لم يتم إعادتها إلى الباحثين، ومن ثم تصبح النسبة النهائية لحجم العينة إلى

المجتمع (36.03%). وقد استند الباحثين في اختياره لعينة الدراسة إلى ما اقترحه روسكو (Roscoe) من قواعد بالنسبة لتحديد حجم العينة، ومن هذه القواعد أن أحجام العينات أكثر من (30) وأقل من (500) ملائمة لمعظم البحوث (Sekaran, 2010, p 295).

ب. قياس متغيرات الدراسة:

تم استخدام استمارة الاستقصاء لقياس المتغيرات، حيث تضمنت خصائص عينة الدراسة وأربعة محاور: المحور الأول خصص لقياس المتغير المستقل (جودة المراجعة الخارجية)، والمحور الثاني لقياس المتغير التابع الأول (اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح)، والمحور الثالث لقياس المتغير التابع الثاني (اكتشاف ممارسة تمهيد الدخل)، أما المحور الرابع فخصص لقياس المتغير التابع الثالث (اكتشاف ممارسة التقارير المالية المضللة).

ج. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS) واستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري للتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، وتم استخدام معادلة سيبرمان- براوين لحساب معامل الثبات لقياس درجة الاعتمادية لأداة الدراسة، وتحليل الانحدار الخطي المتعدد لمعرفة نتيجة العلاقة بين المتغير المستقل والتابع. حيث تم تحويل الفئات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى فئات رقمية (1,2,3,4,5) على التوالي، ومن ثم إدخالها في البرنامج الإحصائي:

د. قياس الاعتمادية لأداة الدراسة:

تم قياس درجة الاعتمادية لاستمارة الاستقصاء بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول رقم (1):

جدول (1) نتائج قياس درجة الاعتمادية لأداة الدراسة

م	المتغير	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
1	المستقل	0.69	0.83	0.91
2	التابع ( البعد الأول)	0.55	0.74	0.86
3	التابع ( البعد الثاني)	0.40	0.63	0.79
4	التابع ( البعد الثالث)	0.61	0.78	0.88
	استمارة الاستقصاء كاملة	0.72	0.85	0.92

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

يتضح للباحثين من الجدول رقم (1) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بكل متغير وعلى استمارة الاستقصاء كاملة كانت أكبر من (50%)، والبعض منها قريب جداً من (100%) مما يدل على أن أداة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

### 2.3. التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

#### أ. التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل:

جدول (2) التوزيع التكراري والوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات

#### المتغير المستقل

ت	العبرة	التكرار والنسبة %					أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التفسير
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة								
1	يتم تنفيذ عملياتنا في إطار وجود مجموعة من المهارات الذاتية والتنفيذية.	15	30	0	0	0	4.33	0.477	أوافق					
		%33.3	%66.7	%0	%0	%0								
2	نوثق كافة قراراتنا ونتائج عملياتنا في القوائم المالية بالشركات في تقاريرنا بوضوح.	18	27	0	0	0	4.40	0.495	أوافق					
		%40	%60	%0	%0	%0								
3	تخضع بعض القضايا للاختبار في مراجعتنا للشركات.	14	30	1	0	0	4.29	0.506	أوافق					
		%31.1	%66.7	%2.2	%0	%0.0								
4	يتم تحقيق أهدافنا بكفاءة عالية.	16	29	0	0	0	4.36	0.484	أوافق					
		%35.6	%64.4	%0	%0	%0								
5	كلفة تنفيذ عملياتنا تنتج عائداً مناسباً.	15	25	5	0	0	4.22	0.636	أوافق					
		%33.3	%55.6	%11.1	%0.0	%0.0								
6	تتم عملياتنا بالاستقلالية تامة.	16	28	1	0	0	4.33	0.522	أوافق					
		%35.6	%62.2	%2.2	%0.0	%0.0								
7	يتم تحديد خطة لعملياتنا بشكل ملائم تحتوي على جميع العناصر والأهداف المطلوبة.	18	26	1	0	0	4.38	0.535	أوافق					
		%40	%57.8	%2.2	%0.0	%0.0								

أثر جودة المراجعة الخارجية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الاحتياطية ..... /محمد / الشامي/ القذافي

8	نلتزم بالمعايير الدولية المهنية عند تنفيذ عملياتنا.	15	29	1	0	4.31	0.514	أوافق
		%33.3	%64.4	%2.2	%0.0			

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

من الجدول رقم (2) يتضح للباحثين الآتي:

- أن الوسط الحسابي لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل قريب الي الوزن (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات قياس مدى جودة المراجعة الخارجية بمكاتب المراجعة السودانية.

- كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير المستقل بين (0.477-0.636) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

ب. التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع (البعد الأول):

جدول (3) التوزيع التكراري والوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (البعد الأول)

ت	العبرة	التكرار والنسبة %					
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	التفسير
1	يلاحظ أن بعض الشركات تتلاعب في رقم الدخل عبر الفترات المالية المتعاقبة.	7	36	2	0	0	أوافق
		%15.6	%80	%4.4	%0.0	%0.0	
2	يلاحظ أن صافي الدخل لبعض الشركات لا توجد به تذبذبات كبيرة عبر الفترات المالية.	7	29	9	0	0	أوافق
		%15.6	%64.4	%20	%0.0	%0.0	
3	أحياناً نقوم بتعديل مبلغ صافي الدخل للشركات لكي يصبح صحيحاً.	10	32	3	0	0	أوافق
		%22.2	%71.1	%6.7	%0.0	%0.0	
4	أحياناً نجد أن بعض مبالغ المخصصات المختلفة غير صحيح.	7	37	1	0	0	أوافق
		%15.6	%82.2	%2.2	%0.0	%0.0	

أثر جودة المراجعة الخارجية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الاحتياطية ..... /محمد / الشامي/ القذافي

5	في بعض الأحيان نكتشف أن مبلغ المصروفات الأخرى غير صحيح.	7	37	1	0	4.13	0.405	أوافق
		%15.6	%82.2	%2.2	%0.0			
6	أحياناً نكتشف أن هنالك شركات مبالغ إيراداتها غير حقيقية.	10	35	0	0	4.22	0.420	أوافق
		%22.2	%77.8	%0	%0.0			

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

من الجدول رقم (3) يتضح للباحثين الآتي:

- أن الوسط الحسابي لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع ( البعد الأول ) قريب من الوزن (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات اكتشاف المراجعين الخارجيين ممارسة إدارة الأرباح من قبل الشركات.
- كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير التابع ( البعد الأول) بين (0.405 - 0.601) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

ج. التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع ( البعد الثاني):

جدول (4) التوزيع التكراري والوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع ( البعد الثاني)

ت	العبرة	التكرار والنسبة %					
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	الانحراف المعياري
1	توجد شركات تتلاعب في تصنيف بعض التدفقات النقدية.	5	37	3	0	0	0.424
		%11.1	%82.2	%6.7	%0.0	%0.0	
2	بعض الشركات تستفيد من بعض البنود في كشف الدخل من أجل تقلبات التذبذب الحاصل فيه.	8	33	4	0	0	0.514
		%17.8	%73.3	%8.9	%0	%0.0	
3	تلجا الشركات الي اختيار توقيت حدوث	9	35	1	0	0	0.442
		%20	%77.8	%2.2	%0	%0.0	

								العمليات أو الصفقات الفعلية لتقليل الدخل المعلن عنه بمرور الوقت.	
4	أوافق	0.424	4.16	0 %0.0	0 %0	1 %2.2	36 %80	8 %17.8	توزع بعض الشركات المصروفات التي يمتد أثرها لأكثر من فترة محاسبية واحدة علي أساس تحميل التكلفة على الفترات المستفيدة.
5	أوافق	0.318	4.11	0 %0.0	0 %0.0	0 %0	40 %88.9	5 %11.1	هنالك شركات تتبع أسلوب خاطئ لمفهوم الأهمية النسبية.
6	أوافق	0.452	4.02	0 %0.0	0 %0.0	4 %8.9	36 %80	5 %11.1	توجد شركات تُغير في استخدام الطرق المحاسبية في تمهيد الدخل.

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

من الجدول رقم (4) يتضح للباحثين الآتي:

- أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع ( البعد الثاني) قريبة من الوزن (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات اكتشاف المراجعين الخارجيين ممارسة تمهيد الدخل من قبل الشركات.
- كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير التابع ( البعد الثاني) بين (0.318 - 0.514) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

د. التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع ( البعد الثالث):

جدول (5) التوزيع التكراري والوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (البعد الثالث)

ت	العبرة	التكرار والنسبة %
---	--------	-------------------

أثر جودة المراجعة الخارجية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الاحتياطية ..... /محمد / الشامي/ القذافي

التفسير	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
1	أوافق	0.438	4.11	0 %0.0	0 %0.0	2 %4.4	36 %80	7 %15.6	تقوم الشركات بالتغيير المتعمد في قيم بعض بنود القوائم المالية.
2	أوافق	0.475	4.04	0 %0.0	0 %0	4 %8.9	5 %77.8	6 %13.3	تقوم الشركات بالحذف المتعمد في قيم بعض بنود القوائم المالية.
3	أوافق	0.458	4.09	0 %0.0	0 %0	0 %0.0	32 %71.1	13 %28.9	أحياناً تمارس الشركات أساليب لا تتوافق مع الأعراف والقواعد المحاسبية لكي تحقق مكاسب مالية ضخمة.
4	أوافق	0.458	4.07	0 %0.0	0 %0	0 %0.0	32 %71.1	13 %28.9	بعض الشركات تقوم بالتحريف المقصود في القوائم المالية لخداع مستخدمي تلك القوائم.
5	أوافق	0.477	4.03	0 %0.0	0 %0.0	0 %0	30 %66.7	15 %33.3	هنالك شركات تخفي معلومات عن دخلها لكي تتهرب من الضرائب.
6	أوافق	0.438	4.11	0 %0.0	0 %0.0	2 %4.4	36 %80	7 %15.6	توجد شركات تحاول تخفيض المصروفات الظاهرة في القوائم المالية إلى أدنى حد ممكن حتى لو أدى ذلك إلى عدم

									إظهارها بصورتها الحقيقية.
--	--	--	--	--	--	--	--	--	---------------------------

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

من الجدول رقم (5) يتضح للباحثين الآتي:

- أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع ( البعد الثالث) قريبة من الوزن (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات اكتشاف المراجعين الخارجيين ممارسة إعداد التقارير المالية المضللة من قبل الشركات.
- كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير التابع ( البعد الثالث) بين (0.438 - 0.475) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

يوضح الجدول رقم (6) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغير المستقل (جودة المراجعة الخارجية) والمتغير التابع (اكتشاف ممارسات المحاسبة الاحتياطية، الذي يعبر عنه باكتشاف ممارسة إدارة الأرباح وتمهيد الدخل والتقارير المالية المضللة).

جدول (6) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة

ت	المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن أقرب إلى	
				الوزن	التفسير
1	جودة المراجعة الخارجية	4.31	0.557	4	أوافق
2	اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح	4.14	0.503	4	أوافق
3	اكتشاف ممارسة تمهيد الدخل	4.10	0.416	4	أوافق
4	اكتشاف ممارسة التقارير المالية المضللة	4.07	0.457	4	أوافق

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

يتبين للباحثين من الجدول (6) أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة للمتغير الأول جودة المراجعة الخارجية (المتغير المستقل) بلغت (4.31)، كذلك هذه القيمة قريبة إلى الوزن (4) الذي يعني (أوافق) وهذا يدل على أن غالبية المراجعين الخارجيين في عينة الدراسة متخصصون مهنياً في نشاط الشركات، وأن قيم الوسط الحسابي للمتغير الثاني اكتشاف ممارسات المحاسبة الاحتياطية (المتغير التابع) معبر عنه باكتشاف إدارة الأرباح وتمهيد الدخل والتقارير المالية المضللة بلغت (4.14)، (4.10)، (4.07)، على التوالي، التي تعني (أوافق)، وهذا يدل على أن غالبية المراجعين الخارجيين قد اكتشفوا ممارسات المحاسبة الاحتياطية ممثلة في أبعادها الثلاثة. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على جميع المتغيرات بين (0.416-0.557)، وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات المراجعين الخارجيين على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

#### 4. نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار الفرضيات (الأولى، الثانية، الثالثة) تم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط. حيث يستخدم هذا النموذج في حالة وجود متغير واحد مستقل (X)، ومتغير واحد تابع (Y) في فرضية الدراسة، ويأخذ نموذج لانحدار الخطي البسيط المعادلة الأساسية التالية:  $\gamma = \beta_0 + \beta_1 X$  حيث إن  $(\beta_0)$  تمثل الجزء الثابت للنموذج. وإن  $(\beta_1)$  فهي تمثل معامل الانحدار.

#### 1.4. نتائج اختبار الفرضية الأولى:

نصت الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة إدارة الأرباح ".

يوضح الجدول رقم (7) نتائج الانحدار الخطي البسيط بين جودة المراجعة الخارجية بصفة متغير مستقل ممثلاً ب (X) واكتشاف ممارسة إدارة الأرباح بصفة متغير تابع ممثلاً ب (Y):

جدول (7) نتائج العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة إدارة الأرباح

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	2.611	1.655	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	5.122	0.448	$\hat{B}_1$
			0.55	معامل الارتباط (R)
			0.30	معامل التحديد ( $R^2$ )
			8.191	اختبار (F)
النموذج معنوي				
$\hat{y}_1 = 1.655 + 0.448x$				

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

يتضح للباحثين من الجدول رقم (7) أن معامل الارتباط البسيط بين جودة المراجعة الخارجية بصفقتها متغيراً مستقلاً واكتشاف ممارسة إدارة الأرباح بصفته متغيراً تابعاً بلغ (0.55)، مما يعني وجود ارتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.30)، هذه القيمة تدل على أن جودة المراجعة الخارجية بصفقتها متغيراً مستقلاً تفسر (30%) من التغيير الحاصل في اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح (المتغير التابع)، كما أن نموذج الانحدار البسيط معنوي، فقد بلغت قيمة اختبار (F) (8.191)، وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى لمعنوية (0.05). بالإضافة إلى ذلك فإن معادلة نموذج الانحدار لهذه الفرضية تم صياغتها كالتالي:

$$\hat{y}_1 = 1.655 + 0.448x$$

إذ إن (1.655) تمثل الجزء الثابت للنموذج، وهي تمثل متوسط اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح عندما تساوي جودة المراجعة الخارجية صفراً، وإن (0.448) يمثل معامل الانحدار، وهذه القيمة تعني: كلما زادت جودة المراجعة الخارجية يزداد اكتشاف ممارسة إدارة الأرباح بنسبة (45%). وبناء على ذلك يستنتج الباحثين قبول فرضية الدراسة الأولى.

#### 2.4. نتائج اختبار الفرضية الثانية:

نصت الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة تمهيد الدخل".

يوضح الجدول رقم (8) نتائج الانحدار الخطي البسيط بين جودة المراجعة الخارجية بصفة متغير مستقل ممثل ب (X) واكتشاف ممارسة تمهيد الدخل بصفة متغير تابع ممثل ب (Y<sub>2</sub>):

جدول (8) نتائج العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة تمهيد الدخل

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	3.915	1.439	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	8.985	0.459	$\hat{B}_1$
			0.40	معامل الارتباط (R)
			0.16	معامل التحديد ( $R^2$ )
			35.898	اختبار (F)
$\hat{y}_2 = 1.439 + 0.459x$				

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

يتضح للباحثين من الجدول رقم (8) أن معامل الارتباط البسيط بين جودة المراجعة الخارجية بصفحتها متغيراً مستقلاً واكتشاف ممارسة تمهيد الدخل بصفته متغيراً تابعاً بلغ (0.40)، مما يعني وجود ارتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.16)، هذه القيمة تدل على أن جودة المراجعة الخارجية بصفحتها متغيراً مستقلاً تقسّر (16%) من التغيير الحاصل في اكتشاف ممارسة تمهيد الدخل (المتغير التابع)، كما أن نموذج الانحدار البسيط معنوي، فقد بلغت قيمة اختبار (F) (35.898)، وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى لمعنوية (0.05). بالإضافة إلى ذلك فإن معادلة نموذج الانحدار لهذه الفرضية تم صياغتها كالتالي:

$$\hat{y}_2 = 1.439 + 0.459x$$

إذ إن (1.439) تمثل الجزء الثابت للنموذج، وهي تمثل متوسط اكتشاف ممارسة تمهيد الدخل عندما تساوي جودة المراجعة الخارجية صفراً، وإن (0.459) يمثل معامل الانحدار، وهذه القيمة تعني: كلما زادت جودة المراجعة الخارجية يزداد اكتشاف ممارسة تمهيد الدخل بنسبة (46%). وبناء على ذلك يستنتج الباحثين قبول فرضية الدراسة الثانية.

#### 3.4. نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

نصت الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة إعداد التقارير المالية المضللة".

يوضح الجدول رقم (9) نتائج الانحدار الخطي البسيط بين جودة المراجعة الخارجية بصفة متغير مستقل ممثل ب (X) واكتشاف ممارسة التقارير المالية المضللة بصفة متغير تابع ممثل ب (Y<sub>3</sub>):

جدول (9) نتائج العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة إعداد التقارير المالية المضللة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	3.684	1.761	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	4.106	0.358	$\hat{B}_1$
			0.61	معامل الارتباط (R)
			0.37	معامل التحديد ( $R^2$ )
			22.233	اختبار (F)
				النموذج معنوي
$\hat{y}_3 = 1.761 + 0.358x$				

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

يتضح للباحثين من الجدول رقم (9) أن معامل الارتباط البسيط بين جودة المراجعة الخارجية بصفقتها متغيراً مستقلاً واكتشاف ممارسة التقارير المالية المضللة بصفته متغيراً تابعاً بلغ (0.61)، مما يعني وجود ارتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.37)، هذه القيمة تدل على أن جودة المراجعة الخارجية بصفقتها متغيراً مستقلاً تفسر (37%) من التغيير الحاصل في اكتشاف ممارسة التقارير المالية المضللة (المتغير التابع)، كما أن نموذج الانحدار البسيط معنوي، فقد بلغت قيمة اختبار (F) (22.233)، وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى لمعنوية (0.05). بالإضافة إلى ذلك فإن معادلة نموذج الانحدار لهذه الفرضية تم صياغتها كالتالي:

$$\hat{y}_3 = 1.761 + 0.358x$$

إذ إن (1.761) تمثل الجزء الثابت للنموذج، وهي تمثل متوسط اكتشاف ممارسة التقارير المالية المضللة عندما تساوي جودة المراجعة الخارجية صفراً، وإن (0.358) يمثل معامل الانحدار، وهذه القيمة تعني: كلما زادت جودة المراجعة الخارجية يزداد اكتشاف ممارسة التقارير المالية المضللة بنسبة (36%). وبناء على ذلك يستنتج الباحثين قبول فرضية الدراسة الثالثة.

##### 5. خاتمة:

##### 5.1. النتائج: من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصل الباحثون الى النتائج الآتية:

- أن جودة المراجعة الخارجية تدعم مصداقية القوائم المالية والتقارير عن الممارسات غير السليمة.
- أن ممارسة إدارة الأرباح تحدث من قبل الشركات لتعديل التقارير المالية من أجل تضليل بعض أصحاب المصالح فيما يتعلق بالأداء الاقتصادي الراهن للشركة أو للتأثير على العوائد التعاقدية المعتمدة على الأرقام المحاسبية التي يتم التقرير عنه.

- أن ممارسة تهديد الدخل تستخدمها إدارة الشركات من أجل القيام بتأثير على الصفقات التجارية والتغيير في الطرق المحاسبية المتبعة والاستفادة من بعض البنود في كشف الدخل من أجل تقلبات التذبذب الحاصل فيه والعمل على ضمان استقراره.
- أن ممارسة التقارير المالية المضللة من قبل إدارة الشركات يتعلق باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية.
- أن معامل الارتباط البسيط بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة إدارة الأرباح بلغ (0.55) مما يعني وجود ارتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.30) مما يدل على أن اكتشاف المراجعين الخارجيين بالسودان لممارسة إدارة الأرباح زادت من جودة المراجعة الخارجية.
- أن معامل الارتباط البسيط بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة تهديد الدخل بلغ (0.40) مما يعني وجود ارتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.16) مما يدل على أن اكتشاف المراجعين الخارجيين بالسودان لممارسة تهديد الدخل زادت من جودة المراجعة الخارجية.
- أن معامل الارتباط البسيط للعلاقة بين جودة المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسة التقارير المالية المضللة بلغ (0.61) مما يعني وجود ارتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.37) مما يدل على أن اكتشاف المراجعين الخارجيين بالسودان لممارسة إعداد التقارير المالية المضللة زادت من جودة المراجعة الخارجية.

## 5. 2. التوصيات: بناءً على النتائج السابقة للدراسة يوصي الباحثون بالتوصيات الآتية:

- ضرورة زيادة مستوى اهتمام مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان بجودة المراجعة الخارجية لزيادة جودة عملية المراجعة، ومن ثم الحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية من قبل الشركات.
- تكوين الإطار المفاهيمي لإصدار المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة في السودان، تطويره ليواكب المستجدات في البيئة المحاسبية، ومن ثم يتضمن الجوانب المختلفة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الاحتيالية من قبل الشركات.
- إصدار معايير محاسبية موحدة وملزمة من قبل مجلس المحاسبين القانونيين في السودان، تأخذ في الحسبان ممارسات المحاسبة الاحتيالية، ومراقبة الشركات المختلفة في تطبيقها.
- على الهيئات المختلفة في السودان مثل سوق الخرطوم للأوراق المالية أن تنشر مفاهيم ممارسات المحاسبة الاحتيالية، وكيفية اكتشافها، خاصة لمستخدمي القوائم المالية بما فيهم المستثمرين.
- إصدار معايير للمراجعة الخارجية من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان لتواكب المستجدات في البيئة المحاسبية ومن ثم تساعد على تحسين جودة عمليات المراجعة.

- إصدار معايير محاسبية موحدة وملزمة من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لتخفيض الخيارات بين البدائل المحاسبية لتسجيل المعاملات للحد من مجال التلاعب بالبيانات المالية.
- إنشاء دورات تدريبية للمراجعين من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان تتعلق بمفاهيم وممارسات التلاعب بالأرقام المالية وكيفية اكتشافها.
- إجراء المزيد من الدراسات حول جودة المراجعة الخارجية وربطها بالممارسات المحاسبة الاحتياطية بمقاييس أخرى مختلفة من تلك التي أعتمد عليها البحث.

#### 6. قائمة المراجع:

- Abu alfutuhi, simir, wamuhamad, risha, (2010), 'athar mukawinat haykal hawkat alsharikat eali jwdt almurajaeati, almajalat almisriat lildirasat altijariati, jamieat almansurat- alqahirata, almujujalad 34, aleadad 2.
- Aljaburi, mahdi eatiat, wahadi, aiqdas hsayn, (2016), 'athar tamhid aldakhl ealaa muashirat eawayid alaistithmari, majalat kuliyat al'iidarar walaiqtisadi, jamieat babli- aleiraqi, almujujalad 174, aleadad 19.
- Alearbid, eisam fahad, waleuthmani, muhamad nadir, waeasi, 'ahmad eisaa, (2014), dawr qawaeid hawkat alsharikat fi tahsin qudrat almarajie eali aiktishaf alghishi fi alqawayim almaliati, majalat jamieat tishrin lilbuhuth waldirasat aleilmia, jamieat tishrin- suria, almujujalad 36, aleadad 5.
- Jiearat, 'usamat eumr, (2012), 'asalib almudaqiq alkharijii fi aiktishaf eamaliaat alaihtial / alghishu fi albyanat almaliat lilsharikat almusahamat aleamatu, majalat dirasat aleulum al'iidariati, aljamieat al'urduniyat- al'urdunu, almujujalad 39, aleadad 2.
- Jiearat, 'usamat eumr, (2015), 'athar 'iidrak almaliyn limumarasat almuhasabat al'iibdaeiati ealaa qayimat altadafuq alnaqdii, majalat darisat aleulum al'iidariati, aljamieat al'urduniyat- al'urdunu, almujujalad 42, aleudadu1.
- Jarbuea, yusif mahmud, wasabah, salim 'ahmad, (2015), madaa tathir al'ahamiyat alnisbiat wamakhatir almurajaeat ealaa takhtit wujudat eamaliat almurajaeati, majalat jamieat filastin lil'abhath waldirasati, jamieat filastin- ghazat, aleadad 8.
- Dahduh, husayn 'ahmadu, wamuhamad, eumar 'ahmad, (2013), dawr lijan altadqiq fi alhadi min alaihtial fi alsharikat almusahamat alsuwriatu, majalat jamieat dimashq lileulum alaiqtisadiat walqanuniati, jamieat dimashqa- suria, almujujalad 29, aleadad 2.
- kaskis, maseud, w zarqun, eumar alfaruq, , wazarquna, muhamad, (2019), dawr almarajie alkharijii fi alhadi min mumarasat almuhasabat al'iibdaeia ('iidarar al'arbah nmwdhjaan), majalat almuasasati, jamieat aljazayir 3- aljazayar, almujujalada8, aleadadu1, aljazayir.
- Mamun, shirin sayid ahmad muhamad, (2020), 'athar mumarasat almuhasabat alabdaeiati ealaa jawdat almaelumat almuhasabiati, majalat aldirasat almaliat walmuhasabiati wal'iidariati, jamieat alearabi bin almuhibi 'am albawaqi- aljazayar, almujujaladi7, aleudadu1.
- Muhamadu, eabd alkarim mahmud, (2014), jwdat altadqiq qira'at jadidat limafhum qadim, majalat kuliyat baghdad lileulum alaiqtisadiat aljamieati, aleadad alhasu

bialmutamar aleilmii alkhamisi, kuliyyat baghdad lileulum alaiqtisadiat aljamieati-aleiraqi.

- Muhamadu, muhamad eabd alfataahi, (2007), 'iitar muqtarah lithahqiq mawdueiat taqrir muraqib alhisabat fi daw' mumarasat 'iidarat al'arbahi, majalat alfikr almuhasabi, jamieat eayn shams- alqahirat, aleadad 2.

- Euthman, jaefar alsharif eabd aleaziza, (2021), dawr lijan almurajaeat fi alhadi min mumarasat alsharikat almusahimat li'iidarat al'arbaha, majalat dirasat mutaquadimat fi almaliat walmuhasabati, jamieat alearabi altabsi tabisatu- aljazayar, almujalad 4, aleudadul.

- Eabd alrida, thamir kazim, (2016), dawr muraqib alhisabat fi aiktishaf alaihtial min khilal munaqashat watahlil taqrir al'iidarati, majalat al'iidarat walaiqtisadi, aljamieat almustansiriat- aleiraqi, aleadad 7.

- Eabd almalki, 'ahmad rajaba, (2009), jwdat taqarir al'aemal alsanawiat lilsharikat almusajilat bialbursat bayn alailtizam biqawaeid alhawkamata wadabt maeayir almuhasabat almisriati, majalat albuqhuth altijariat almueasirati, jamieat suhaj

- Eabd alhakimi, majdi miliji, (2012), madkhal muqtarah limurajaeat eamaliaat tawriq al'usul almaliat lithahsin jawdat altaqarir almaliat almanshurata fi daw' 'asalib almuhasabat alaibtikariati, almajalat aleilmiat lilaiqtisad waltijarati, jamieat eayn shams

- Alqahirat, almujalad, aleudadul. - salih, 'abu alhamd mustafi, (2015), 'athar almurajaeat almushtarakat eali jwdt almurajaeat wadarajat altarkiz fi suq khadamat almurajaeat fi albiyat almisriati, majalat albuqhuth altijariat almueasirati, jamieat swahaj- alqahirata, almujalad 29, aleudadu - Kouaiba, Amel, Jarbouib, Anis, (2014), External Audit Quality and Ownership Structure: Interaction and Impact on Earnings Management of Industrial and Commercial Tunisian sectors, Journal of Economics, , Tunisia: University of Sfax, Faculty of Economics and Management, Finance and Administrative Science, Vol. 19.

- Puiu A. Monica, (2015), The Prevention and Investigation of Fraudulent Accounting Practices, Romania: University Alexandru Ioan Cuza of Iasi, Faculty of Economics and Business Administration, PhD thesis in unpublished accounting.

- Sekaran.U, Bougie.R, (2010), Research Methods for Business – A skill Building Approach, New York: John Wiley and Sons.