أمارابك: مجلة علمية محكمة تصدر عن الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا www.amarabac.com
المجلد 8، العدد 24 (2017). ص ص 43-56

دور المراجعة التحليلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلاقة

عبد الوهاب موسى الجعلي محمد [1]

الملخص: هدف البحث إلى التعرف على دور المراجعة التحليلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلاقة. ولتحقيق هذا الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لتوافقه وطبيعة البحث. وتم توزيع 85 استبانه على أفراد المجتمع، وتم الحصول على 75 استبانه أي بنسبة استرداد 88%، ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات، تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية. ومن النتائج التي توصل إليها البحث أن التزام المراجع بالمراجعة التحليلية يحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة بدرجة عالية، وقد تأكد من خلال نتائج التحليل الإحصائي، وجود تأثير لدور المراجعة التحليلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلاقة. وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية التي تتعلق بالمراجعة التحليلية والمحاسبة الخلاقة، وتطوير أداء المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بالمراجعة التحليلية بكافة أنواعها عبر توفير دورات تدريبية لهم في هذا المجال، وتشجيع المحاسبين على الانتساب إلى عضوية المنظمات المهنية المهتمة بالمحاسبة الخلاقة في الدول المتقدمة، وترسيخ مفهوم المراجعة التحليلية في بيئة التدقيق، وأهمية وجودها في تحقيق المصداقية والثقة في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة التحليلية، المحاسبة الخلاقة

The Role of the Analytical Review in Reducing Impact of Creative Accounting

Abdelwhab Musa Elgali Mohamed

Abstract: This study aimed to identify the role of the analytical review in reducing the negative impact of creative accounting. in order to achieve this, aim the descriptive analytical approach has been used due to its suitability to the nature of the study. 85 questionnaire copies were distributed on the study community, where 75 questionnaire copies were given back by a percentage of 88%. Statistical package for the social sciences (SPSS) was used to analyze data and test hypotheses. The major results of the study are: the compliance of the auditor by analytical review is limiting the creative accounting practices in a high degree; furthermore, the results of the statistical analyses confirmed that there is an effect of analytical review in reducing the negative impact of creative accounting. the study recommended further studies relating to future action analytical review and creative accounting, and develop the performance of chartered accountants in all kinds of the analytical review by providing training courses in this field, and encourage accountants to membership of professional organizations interested in creative accounting in developed countries, and to deepen the concept of the analytical review in the audit processes and to focus on its importance in achieving a high level of credibility and reliability of the financial statements.

Key words: analytical review, creative accounting

[1] أستاذ المحاسبة المساعد، قسم المحاسبة والتمويل، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة غرب كردفان، السودان. معار إلى جامعة الجوف المملكة العربية السعودية.

أولاً: المقدمة

إن ظهور النظام العالمي الجديد والعولمة أوجد تحولات اقتصادية وقانونية واجتماعية تستهدف تحرير التجارة الدولية وإعطاء دور هام للقطاع الخاص، وأن انهيار عدد من الشركات الكبرى مثل شركة إنرون (Enron) للطاقة وشركة وورلدكوم (World Com) للاتصالات وشركة آرثر أندرسون (Arthur Anderson) والتي تعتبر في حينها من أكبر خمس شركات للمحاسبة والمراجعة في العالم، أدى إلى ظهور أدب جديد في المحاسبة يركز على كيفية احتساب الأرباح وإدارتها، مما أثر بصورة سلبية على الأسواق المالية الأمريكية، مما دفع الولايات المتحدة الأمريكية في عام 2002 م إلى إصدار قانون Sarbanes – Oxley باعتباره ممثل حوكمة جديدة لمهنة ومنشآت المحاسبة والمراجعة (الجعلي، 2010م، ص 1). وقد واجهت مهنة المحاسبة مشاكل كثيرة جراء قضايا الفساد المالي والإداري وظهور سلبيات المحاسبة الخلاقة، ونظراً لأهمية المراجعة التحليلية من حيث دراسة وتحليل ومقارنة العلاقة بين بنود القوائم المالية، فقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين أهمية المراجعة التحليلية بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (520) الإجراءات التحليلية النافذة المفعول في أو بعد 15 ديسمبر 2009 م.

مشكلة وأسئلة البحث

يرغب البعض أحياناً إلى تحقيق أهداف محددة، الأمر الذي يدفعهم إلى معالجة البيانات المحاسبية أو التلاعب بها عن طريق ابتداع أساليب محاسبية دقيقة، مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية التي لها تأثير كبير على القوائم المالية،حيث تظهرها بصورة غير حقيقية بهدف تحقيق رغبات الإدارة، وليس مصلحة المستفيدين منها، وهذا ما يسمى بالمحاسبة الخلاقة. لذا غدت المحاسبة الخلاقة سمة من سمات المؤسسات والشركات التي تسير نحو الإخفاق، ونتيجة لذلك ازداد الاهتمام بالمراجعة التحليلية. ويمكن تلخيص مشكلة البحث في الاجابة عن السؤالين الآتيين:

1. ما مدى أثر الالتزام بالمراجعة التحليلية بالقوائم المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة؟
2. ما مدى التزام المراجعين السودانيين بتطبيق المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية؟

أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث في الآتي:

1. التعرف إلى المحاسبة الخلاقة وتشخيص ممارساتها.
2. إدراك مدى الاستفادة من الالتزام بالمراجعة التحليلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلاقة.
3. معرفة أهم بنود القوائم المالية التي يمكن التلاعب فيها من خلال ممارسات المحاسبة الخلاقة.
4. معرفة مدى التزام المراجعين السودانيين بتطبيق المراجعة التحليلية عند تدقيقي البيانات المالية.

فرضيات البحث

يقوم البحث باختبار صحة الفرضيات الآتية:

1. الالتزام بتطبيق المراجعة التحليلية بالقوائم المالية يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة.
2. يستخدم المراجعون السودانيون المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية.

أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من حيث أنها تسلط الضوء على المحاسبة الخلاقة ولما لها من أثر كبير على عدم مصداقية القوائم المالية وعلى مستخدمي هذه القوائم. وكذلك تسلط الضوء على مختلف الجوانب المتعلقة بإجراءات المراجعة التحليلية، والتي تسهم في تطوير المهنة والنهوض بها إلى

المستوى المطلوب. وكذلك سوف تقدم الدراسة توصيات بشأن كيفية التغلب على المعوقات التي تحول دون استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المراجعين السودانيين.

منهج البحث

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي على أرض الواقع والاطلاع على الدراسات النظرية والميدانية العربية والأجنبية التي لها علاقة بموضوع البحث مع استقراء وعرض بعض نتائج الدراسات السابقة التي لها علاقة بالمراجعة التحليلية والمحاسبة الخلاقة، واستنباط ما يقلل من ممارسات المحاسبة الخلاقة ويدعم المراجعة التحليلية.

ثانياً: الإطار النظري

1. الإطار المفاهيمي للمراجعة التحليلية

يتضمن هذا الجزء تعريف المراجعة التحليلية، وأهدافها وأساليبها.

تعريف المراجعة التحليلية

وردت عدة تعريفات للمراجعة التحليلية، فقد عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها عملية تقييم للمعلومات المالية يتم من خلالها دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية بعضها البعض، وبينها وبين البيانات غير المالية (أرنز ولوبك 2002م، ص 34)، ويقصد بالمراجعة التحليلية الاختبارات التي يجريها المراجع (المحاسب القانوني) من خلال استخدام طرق وأساليب تحليلية عديدة لتحديد طبيعة العلاقات التي تربط عناصر القوائم المالية فيما بينها أو مع مصادر بيانات أخرى مماثلة أو ذات علاقة، وذلك بهدف التحقق من وجود ومعقولية تلك العلاقات (العنقري، 2007 م، ص 127)، وعرفت المراجعة التحليلية بأنها عبارة عن مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقة بينها وتحديد مدى اعتماد المراجع على الاختبارات الأساسية من خلال اختبار تفاصيل المعاملات أو الأرصدة أو الجمع بينهما (حماد، 2004م، 152)، ووردت عدة مفاهيم للمراجعة التحليلية فقد أطلق عليها البعض الإجراءات التحليلية، وآخرون الفحص التحليلي، ويسميها البعض الاستعراض التحليلي (موسى، 2013 م، ص 312)، وقد عرفت بأنها عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشأة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشأة ونشاطها (الذينبات، 2012م، ص 139). ومن خلال التعريفات السابقة يمكن للباحث أن يعرف المراجعة التحليلية بأنها إجراءات تهدف إلى فحص واختبار وتقييم المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بمنشأة ما.

أهداف المراجعة التحليلية

حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين أهداف المراجعة التحليلية في الآتي (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، 2010 م، ص 434):

1. حصول المدقق على أدلة موثوق منها وذات علاقة من خلال المراجعة التحليلية الجوهرية.
2. تكوين الاستنتاج الكلي لدى المدقق حول اتساق البيانات المالية، من خلال المراجعة التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق.

كما أشار (جمعة،2012م، ص 467) أن الهدف الرئيس من استخدام المدقق للإجراءات التحليلية هو تخفيض مخاطر الاكتشاف. وتنبثق عن هذا الهدف عدة أهداف فرعية منها (أبو سنيدة،2015م، ص 25):

1. فهم طبيعة عمليات ونوع الصناعة التي يعمل بها.
2. اكتشاف أية صعوبات مالية تعاني منها المنشأة محل المراجعة.

3. العمل على تخفيض اختبارات المراجعة الأخرى.
4. اكتشاف أية أخطاء في العمليات المالية أو في الأرصدة.
5. تساعد في تقديم التوصيات للعمل.

يرى الباحث أن المراجعة التحليلية يمكن أن تفيد في الحد من مقدار الجهد المبذول في عملية المراجعة، وكذلك اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية واكتشاف البنود غير العادية وغير المتوقعة، وتفيد في تخفيض اختبارات التدقيق، وتعطي مؤشراً على قدرة المنشأة بالاستمرارية.

أساليب المراجعة التحليلية

أساليب المراجعة التحليلية متعددة، وأكثر تلك الأساليب شيوعاً نجد (العنقري، 2007 م، ص 129):

1. مقارنة قيم عناصر القوائم المالية الحالية بمثيلاتها عن العام السابق.
2. تحليل النسب.
3. مقارنة قيم عناصر القوائم المالية الفعلية بالقيم المقدرة سلفاً لتلك العناصر من الموازنات والقوائم المالية التقديرية.
4. مقارنة المعلومات (مالية أو غير مالية) الخاصة بالمنشأة محل المراجعة بمعلومات مماثلة متاحة خاصة بمنشآت أخرى تنتمي إلى نفس حقل النشاط.

أغراض واستعمالات المراجعة التحليلية

إن أغراض واستعمالات المراجعة التحليلية وكما بينها معيار التدقيق الدولي رقم (520) تتمثل في الآتي (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، 2008، ص 458):

1. إجراءات تقييم المخاطر.
2. إجراءات تدقيق جوهرية.
3. إجراءات لتكوين الاستنتاج الكلي حول البيانات المالية المدققة.

2. الإطار المفاهيمي للمحاسبة الخلاقة

يتضمن هذا الجزء مفهوم المحاسبة الخلاقة ودوافع الإدارة لاستخدام أساليبها.

مفهوم المحاسبة الخلاقة

إن مصطلح المحاسبة الخلاقة ظهر منذ الثمانينيات من القرن العشرين عندما واجهت الشركات صعوبة في فترة الركود التي حدثت في بداية تلك الفترة التي كان فيها الضغط لإنتاج أرباح أفضل. وعرفت المحاسبة الخلاقة بأنها مصطلح يستخدم في تجميل (تحسين) صورة المشروع تحسيناً صورياً من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للمشروع وذلك لتحقيق أهداف محددة (صيام، 2007م، ص 7)،وكذلك عرفت المحاسبة الخلاقة بأنها تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية (مطر، وحلبي، 2009م، ص 9)، وعرفت أيضاً بأنها عملية قيام الإدارة باستقلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها (حمادة، 2010م، ص 9)، وتم تعريف المحاسبة الخلاقة بأنها شكل من أشكال التلاعب والخداع في مهنة المحاسبة، وأن استخدام المحاسبة الخلاقة لا يكون في الإجراءات والمبادئ المحاسبية بحد ذاتها وإنما في كيفية استخدامها وتوظيفها بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة من أجله لخدمة أغراض معينة (الأغاء، 2011م، ص 82).

ويتضح من خلال التعريفات السابقة أن المحاسبة الخلاقة هي وسيلة من وسائل الاستفادة من تعدد البدائل الموجودة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية، واستغلال الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي.

دوافع استخدام أساليب المحاسبة الخلاقة

هناك العديد من الدوافع التي تجعل الإدارة تستخدم المحاسبة الخلاقة منها (عبد الفتاح،0 201 م،ص 81):

1. التخفيض الضريبي من خلال تخفيض الأرباح وزيادة النفقات.
2. عمليات اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
3. إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل عما هو في الواقع لإرضاء المستثمرين وذلك من خلال تعديل الأرباح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
4. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق والتأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.

أساليب المحاسبة الخلاقة المستخدمة في القوائم المالية

فيما يلي بعض أساليب المحاسبة الخلاقة في القوائم المالية:

أ. أساليب المحاسبة الخلاقة المستخدمة في قائمة الدخل:

يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات التالية (طينة، 2012م، ص 91):

1. تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً واعتمادها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها.
2. زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً، وأخيراً ابتداع ذلك من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية.
3. نقل الإيرادات الحالية إلى فترات زمنية محاسبية لاحقة.
4. نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية.

ب. أساليب المحاسبة الخلاقة المستخدمة في قائمة المركز المالي:

فيما يلي عرض لبعض أساليب المحاسبة الخلاقة للتلاعب بالقيم المحاسبية بقائمة المركز المالي (عبد الفتاح، 2010م، ص 84):

1. تضخيم قيمة الأصول بأصول معنوية قبل شرائها (الاعتراف بالشهرة غير المشتراة).
2. المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة، واستخدام طرق متنوعة لتقييمها.
3. عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية عند تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة بالميزانية.
4. التلاعب في نسب إهلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها وذلك بتخفيضها عن النسب المستخدمة في السوق.
5. التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.
6. إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض أسعار الأصول المتداولة.
7. إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف زيادة رأس المال العامل.
8. التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العملات الأجنبية.
9. القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف الحسابات طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين السيولة.
10. تغيير الطرق المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.
11. عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
12. الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.

13. إضافة أرباح السنوات السابقة إلى صافي ربح العام الحالي بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة وذلك لزيادة ربح العام.

ج. أساليب المحاسبة الخلاقة المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية

يتم التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال تسجيل النفقات التشغيلية من قبل المحاسب واعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس، وتقوم الشركة بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالية باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة، وتقوم باستبعادها من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة؛ الأمر الذي يزيد من التدفقات النقدية الداخلة، أو التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من سداد الضرائب مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات أو بعض حقوق الملكية (عباس، 2012 م، ص 51)

د. أساليب المحاسبة الخلاقة المستخدمة في قائمة التغير في حقوق الملكية

إن جميع عناصر قائمة التغير في حقوق الملكية معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الخلاقة من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية (طينة، 2012، ص 95).

أساليب المراجعة التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة

إن التطور الكبير في شكل الوحدات الاقتصادية، وتعدد نشاطاتها، وظهور الشركات متعددة الجنسيات ذات رؤوس الأموال الضخمة والمتعددة النشاطات والمترامية الأطراف، وظهور ظاهرة انهيار الشركات والتلاعب في الحسابات، أدى إلي ضرورة تطوير عمليات التدقيق وإجراءاتها وطرقها وأساليبها، وكان من نتائج هذا التطوير أن انتقلت المراجعة التحليلية من أداة تدقيق فرعية إلى أداة أساسية تتم وفق أسس ومعايير معتمدة دولياً (موسى، 2013م)، ويجب أن تمثل النتائج المعقولة التي يصل إليها المراجع من خلال المراجعة التحليلية بالنسبة لأرقام القوائم المالية إجابات لعدد من الأسئلة المتعلقة بكل من (العنقري، 2007م،ص 121):

1. قائمة المركز المالي:

أ. هل تم تسجيل كل الأصول والخصوم؟

ب. هل الأصول والخصوم المسجلة موجودة بالفعل؟

ج. هل الأصول المسجلة مملوكة بالفعل للمنشأة، وهل الخصوم المسجلة تمثل التزامات فعلية على المنشأة؟

د. هل تم التوصل إلى المبالغ المعبرة عن الأصول والخصوم وفقاً للسياسات التي أقرتها المنشأة؟

هـ. هل تم عرض الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال والإفصاح عنها بصورة سليمة؟

2. قائمة الدخل:

أ. هل تم تسجيل كل الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر المتعلقة بالفترة المحاسبية؟

ب.هل تمثل الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر إيرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر تخص المنشأة؟

ج. هل تم إثبات وقياس الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وفقاً للسياسات المحاسبية التي أقرتها المنشأة.

د. هل تتماشى السياسات المحاسبية المقررة مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها والملائمة لظروف المنشأة؟

هـ. هل تم عرض الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والإفصاح عنها بصورة سليمة؟

3. قائمة التدفق النقدي

أ. هل تظهر القائمة جميع التدفق النقدي المحصل خلال الفترة؟

ب. هل تظهر القائمة جميع التدفق النقدي المدفوع خلال الفترة؟
ج. هل تم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعلقة بالعرض والإفصاح عند إعداد هذه القائمة؟
مما سبق يستنتج الباحث أن إجراءات المراجعة التحليلية تساهم مساهمة فعالة في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة، حيث يمكن اكتشاف ومعالجة القصور من خلال مراجعة القوائم المختلفة مراجعة تحليلية، ويمكن أيضاً كشف حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية أو منعها في الشركة أو البيئة التنظيمية.

ثالثاً: الدراسات السابقة

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة التحليلية والمحاسبة الخلاقة، ومن هذه الدراسات نجد:

1. الدراسات التي تناولت المراجعة التحليلية:

أ. دراسة: أحمد المخادمة، 2007 م: هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على بعض العوامل المختارة من الأدبيات الخاصة بالتدقيق التي يتوقع أن تؤثر في كفاءة أداء عملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية، وتوصلت الدراسة إلى أن مكاتب التدقيق تعتمد بشكل أساسي على إجراءات المراجعة التحليلية في عملياتها، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى وجود علاقة بين أهداف المراجعة التحليلية وإجراءاتها وكفاءة عملية التدقيق.

ب. دراسة: عصام قريط 2009 م: هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المراجعين السوريين ومعرفة المراحل التي يستخدمون فيها تلك الإجراءات خلال مراحل المراجعة المختلفة، وتوصلت الدراسة إلي أن هنالك تدنياً في مستوى استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة من قبل المراجعين السوريين، مع وجود تفاوت في استخدام تلك الإجراءات، وذلك على الرغم من استخدامها في جميع مراحل المراجعة.

ج. دراسة: محمد عايش المطيري 2011 م: هدفت الدراسة إلى بيان مدى التزام مدققي الحسابات في دولة الكويت بتطبيق متطلبات المعيار (520)، كما هدفت إلى التعرف على أبرز النسب المالية المستخدمة في الإجراءات التحليلية من قبل المدققين في الكويت، وتوصلت الدراسة إلى أن مكاتب التدقيق في الكويت تطبق الإجراءات التحليلية بشكل متوسط في مرحلة التخطيط ومرحلة اختبارات التدقيق التفصيلية، وأنها تطبقها بشكل مرتفع في مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق.

د. دراسة: كناري سعيد الربضي 2013 م: هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الأردنية، وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك دوراً واضحاً لاستخدام المحاسب القانوني للإجراءات التحليلية في تمكينه وزيادة قدرته على الوقوف على الحقائق وتعزيز قناعته بالنتائج التي حصل عليها من خلال التحليل، وبالتالي إبداء رأي أكثر دقة مما يساهم في تضييق فجوة التوقعات.

هـ: دراسة: Essner & Scharin 2013: هدفت الدراسة إلى الوصول للمدى الذي يوفر فهماً كافياً لكيفية القيام بالإجراءات التحليلية واستخدامها في الممارسة العملية من قبل مدققي الحسابات، وتوصلت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية يمكن أن تكون مفيدة في مختلف طرق استخدامها ولها القدرة على تبسيط عملية التدقيق وتوفير الوقت والمال لشركات التدقيق إذا أجريت وتم تفسير نتائجها بطريقة صحيحة وفعالة.

2. الدراسات التي تناولت المحاسبة الخلاقة

أ. دراسة: Park and Shin 2004 : اهتمت الدراسة بتحليل العلاقة بين قيام الشركات بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ونوعية أعضاء مجلس الإدارة. وتوصلت الدراسة ومن خلال التطبيق على عينة من الشركات الكندية إلى وجود علاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ونوعية

أعضاء مجلس الإدارة، باعتبار أن وجود أعضاء مجلس الإدارة من مجموعة المؤسسين سيوفر لديهم القدرة على التدخل والقيام بعمليات ممارسة المحاسبة الإبداعية بالمقارنة بأعضاء مجلس الإدارة الذين ينتمون إلى فئة الوسطاء الماليين.

ب. دراسة: Gowthorpe and Amat 2005 : اهتمت الدراسة ببعض أنواع سلوك التلاعب من منظور أخلاقي وتناولت التلاعب الكلي من خلال تأثير جماعة الضغط على الشركات للتأثير في القوائم المالية لصالح معديها، وتناولت كذلك التلاعب الجزئي ليعبر عن معالجة الأرقام المحاسبية لصالح الشركات الإسبانية، وتوصلت الدراسة إلى أن التلاعب سواء كان كلياً أو جزئياً هو محاولة من معدي القوائم المالية للإبداع المحاسبي لإعداد قوائم مالية لا تنفع المستخدمين إنما تحقق مصالح معديها.

ج. دراسة: Ghosh 2010 : هدفت الدراسة إلى توضيح خطورة عواقب ممارسات المحاسبة الخلاقة التي تؤدي إلى انهيار معظم الشركات، واقتراح طرق الحماية من هذه الممارسات، وذلك بالتطبيق على الشركات الهندية، وتوصلت الدراسة إلى ازدياد أهمية قطاع الشركات وسوق الأوراق المالية ومهنة المحاسبة بالمحاسبة الخلاقة، وكيفية الحماية منها من خلال تحسين جودة حوكمة الشركات، وزيادة فعالية عملية التدقيق والحد من الخيارات البديلة في المعالجات المحاسبية.

د. دراسة: رنا جمال طينة 2012: هدفت الدراسة إلى التعرف على دور لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة في المصارف الفلسطينية، وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان التدقيق وتؤدي للحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة في القوائم المالية للمصارف الفلسطينية، منها _ الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها، ودعم وظيفة التدقيق الداخلي، ودراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها، ودعم حوكمة الشركات.

وباستعراض الدراسات السابقة التي تناولت موضوعي المراجعة التحليلية والمحاسبة الخلاقة يتضح أن هذه الدراسات قد أسهمت في توضيح الآتي:

_ أن مكاتب التدقيق تعتمد بشكل أساسي على إجراءات المراجعة التحليلية.

_ أن هنالك دوراً واضحاً لاستخدام المحاسب القانوني للمراجعة التحليلية في تمكينه وزيادة قدرته في تضييق فجوة التوقعات.

_ أن هنالك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان التدقيق وتؤدي للحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة في القوائم المالية للمصارف، مثل دعم آليات حوكمة الشركات، والإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها.

_ أن التلاعب سواء كان كلياً أو جزئياً هو محاولة من معدي القوائم المالية للإبداع المحاسبي لإعداد قوائم مالية لا تنفع المستخدمين إنما تحقق مصالح معديها.

_ ازدياد أهمية قطاع الشركات وسوق الأوراق المالية ومهنة المحاسبة، وإمكانية حمايتها من ممارسات المحاسبة الخلاقة من خلال تحسين جودة حوكمة الشركات.

أما ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة فأنها جمعت بين هذه الدراسات لتحديد دور المراجعة التحليلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلاقة، حيث ربطت الدراسة بين موضوع المراجعة التحليلية وموضوع المحاسبة الخلاقة، وبالنظر إلى الدراسات السابقة التي ربطت موضوعي المراجعة التحليلية والمحاسبة الخلاقة نلاحظ أن هناك ربطاً جزئياً فقط، أما هذه الدراسة فقد ربطت معظم إجراءات المراجعة التحليلية بالمحاسبة الخلاقة.

رابعاً: الدراسة الميدانية

تناولت هذه الدراسة اختبار فرضيات البحث من خلال تحليل البيانات التي قام الباحث بجمعها بواسطة قائمة استقصاء للحصول على المعلومات اللازمة التي تمكنه من اختبار فرضيات البحث. وتم استخدام الوسط الحسابي والتوزيع التكراري والنسبي، وتم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS

والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences واختبار مربع كاي لدلالة الفروق للحصول على نتائج بقدر الإمكان.

مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث الأصلي من مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين لكبرى الشركات المساهمة،ومكاتب المراجعة في السودان، أما عينة البحث فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع البحث، حيث قام الباحث بتوزيع 85 استبانه على المستهدفين، وقد استجاب 75 فرداً حيث أعادوا الاستبانه بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة، أي ما نسبته 88%.

وتكون الاستبيان من جزء أول يشمل مقدمة توضح الغرض منها، ثم البيانات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، التخصص، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة، مجال النشاط)، ثم الجزء الثاني ويتضمن 20 عبارة تعكس آراء أفراد العينة حول موضوع البحث.

اختبار صحة الفرضيات

أولاً: نتائج اختبار الفرضية الأولي: الالتزام بتطبيق المراجعة التحليلية بالقوائم المالية يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة.

الجدول رقم (1): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية الأولى

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
1	تعمل المراجعة التحليلية على التأكد من أن الأصول المسجلة بالدفاتر مملوكة بالفعل للمنشأة.	4.28	0.70	85.6
2	تعمل المراجعة التحليلية على التأكد من أن الخصوم المسجلة بالدفاتر تمثل التزامات فعلية على المنشأة.	3.37	0.76	67.4
3	تساعد المراجعة التحليلية في الكشف عن مصداقية عرض الأصول والخصوم وحقوق الملكية والإفصاح عنها بصورة سليمة.	4.35	0.92	87.0
4	تعمل المراجعة التحليلية على التأكد من أن قيم الأصول والخصوم قد تم إعدادها وفقاً للسياسات التي أقرتها الشركة.	2.51	0.88	50.2
5	إن الالتزام بتطبيق المراجعة التحليلية يساعد في تحديد كل الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر المتعلقة بالفترة الحالية	4.02	0.60	80.4
6	تعمل المراجعة التحليلية على التأكد عن مدى الالتزام بالسياسات المحاسبية التي أقرتها الشركة في إثبات وقياس الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر.	3.81	0.66	76.2
7	تعمل المراجعة التحليلية على التأكد من أن الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر قد تم الإفصاح عنها بصورة سليمة.	4.28	0.67	85.0
8	تعمل المراجعة التحليلية على التأكد من أن السياسات المحاسبية المتبعة بالمنشأة تتماشى مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.	3.14	0.94	62.8
9	تبين المراجعة التحليلية مدى إظهار قائمة التدفقات النقدية بالمنشأة لجميع التدفق النقدي المحصل خلال الفترة.	4.09	0.89	81.8
10	تبين المراجعة التحليلية مدى إظهار قائمة التدفقات النقدية بالمنشأة لجميع التدفق النقدي المدفوع خلال الفترة.	4.28	0.67	85.0
11	تبين المراجعة التحليلية مدى الالتزام بمعايير المحاسبة المتعلقة بالعرض والإفصاح عند إعداد قائمة التدفقات النقدية.	4.14	0.74	82.8
الإجمالي		3.85	0.44	77

يبين الجدول (1) أن الفقرة الثالثة التي نصت على (تساعد المراجعة التحليلية في الكشف عن مصداقية عرض الأصول والخصوم وحقوق الملكية والإفصاح عنها بصورة سليمة) قد احتلت الترتيب الأول بين فقرات الفرضية الأولى، وهذا يعني أن إتباع إجراءات المراجعة التحليلية يساعد في الكشف عن مدى مصداقية القيم الموضحة بالقوائم المالية والمتعلقة بكل من الأصول والخصوم

وحقوق الملكية. وهذا يعني ضرورة قيام الشركات بالإفصاح التام والشفاف عن جميع الأصول والخصوم وحقوق الملكية، وبصورة سليمة. وحققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً بلغ 4.35، وبأهمية نسبية 87.0. أما أقل الفقرات تأثيراً حسب رأي عينة الدراسة فهي (تعمل المراجعة التحليلية على التأكد من أن قيم الأصول والخصوم قد تم إعدادها وفقاً للسياسات التي أقرتها الشركة) حيث حققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً 2.51، وبأهمية نسبية بلغت 50.2، وبلغ المتوسط الحسابي لفقرات الفرضية 3.85، وبأهمية نسبية بلغت 77، وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة لفقرات الفرضية الأولى أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، تم اختبار One Sample T – test لإجابات عينة الدراسة والخاصة بمتغيرات الفرضية الأولى والجدول (2) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول (2): المؤشرات الإحصائية لاختبار (T) للفرضية الأولى

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
الالتزام بتطبيق المراجعة التحليلية بالقوائم المالية يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة	3.85	0.44	12.56	0.000

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وهي معنوية عند مستوى 0.000. وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى أن الالتزام بتطبيق المراجعة التحليلية بالقوائم المالية يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة. لذا تقبل الفرضية الأولى بمستوى ثقة 95 %.

ثانياً: نتائج اختبار الفرضية الثانية: يستخدم المراجعون السودانيون إجراءات المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية.

الجدول رقم (3): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية الثانية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
1	عند تدقيق البيانات المالية تتم مقارنة قيم عناصر القوائم المالية الحالية بمثيلاتها عن العام السابق.	4.02	0.80	80.4
2	يستخدم المراجعون تحليل النسب لدراسة العلاقات بين عناصر القوائم المالية.	3.42	0.85	68.4
3	عند تدقيق البيانات المالية تتم مقارنة قيم عناصر القوائم المالية الفعلية بالقيم المقدرة لتلك العناصر في الموازنات والقوائم المالية التقديرية.	3.79	.056	75.8
4	يقارن المراجعون المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة بمعلومات مماثلة متاحة خاصة بمنشآت أخرى تنتمي إلى نفس حقل النشاط.	4.67	0.61	93.4
5	عند تدقيق البيانات المالية تتم مقارنة المعلومات غير المالية الخاصة بالمنشأة بمعلومات مماثلة متاحة خاصة بمنشآت أخرى تنتمي إلى نفس حقل النشاط.	3.53	0.67	70.6
6	عند تدقيق البيانات المالية يتم فحص أرصدة الحسابات وميزان المراجعة للمنشأة لمعرفة الأرصدة غير العادية.	4.16	0.81	83.2
7	يتم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في جميع مراحل المراجعة (التخطيط، التنفيذ، المراجعة النهائية)	3.07	0.51	61.4
	الإجمالي	3.81	0.39	76.2

يبين الجدول (3) أن الفقرة الرابعة (يقارن المراجعون المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة بمعلومات مماثلة متاحة خاصة بمنشآت أخرى تنتمي إلى نفس حقل النشاط.) قد احتلت الترتيب الأول بين فقرات الفرضية الثانية، وهذا يعني أن مقارنة المعلومات المالية الخاصة بالمنشاة بالمعلومات المماثلة المتاحة عن المنشآت الأخرى يمثل أكثر وسائل المراجعة التحليلية استخداماً لدى المراجعين السودانيين. وحققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً بلغ 4.67، وبأهمية نسبية 93.4، أما أقل الفقرات

تأثيراً حسب رأي عينة الدراسة فهي الفقرة السابعة (يتم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في جميع مراحل المراجعة - التخطيط - التنفيذ - المراجعة النهائية) حيث حققت هذه الفقرة وسطاً حسابياً 3.07، وبأهمية نسبية بلغت 61.4، وبلغ متوسط المتوسطات لفقرات الفرضية الثانية 3.81، وبأهمية نسبية بلغت 76.2، وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة لفقرات الفرضية الثانية أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، تم اختبار One Sample T – test لإجابات عينة الدراسة والخاصة بفقرات الفرضية الثانية والجدول (4) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها:

الجدول (4): المؤشرات الإحصائية لاختبار (T) للفرضية الثانية

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
يستخدم المراجعون السودانيون إجراءات المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية	3.81	0.39	13.57	0.000

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وهي معنوية عند مستوى 0.000. وهذا يعني أن عينة الدراسة ترى أن المراجعين السودانيين يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية. لذا تقبل الفرضية الثانية وبمستوى ثقة 95 %.

خامساً: النتائج والتوصيات

النتائج:

هدف البحث إلى التعرف بالمراجعة التحليلية وأهدافها وكذلك التعرف على المحاسبة الخلاقة وتشخيص ممارساتها وإدراك مدى الاستفادة من المحاسبة التحليلية في مكافحة أساليب وممارسات المحاسبة الخلاقة، وقد توصل البحث إلى النتائج التالية:

1. أن الالتزام بإجراءات المراجعة التحليلية في قائمة المركز المالي يحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة، وذلك من خلال المساعدة في الكشف عن مصداقية عرض الأصول والخصوم وحقوق الملكية، والإفصاح عنها بصورة سليمة.
2. أن الالتزام بإجراءات المراجعة التحليلية في قائمة الدخل يحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة، وذلك من خلال التأكد من أن الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر قد تم الإفصاح عنها بصورة سليمة.
3. أن الالتزام بإجراءات المراجعة التحليلية في قائمة التدفقات النقدية يحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة، وذلك من خلال التأكد عن مدى الالتزام بمعايير المحاسبة المتعلقة بالعرض والإفصاح عند إعداد قائمة التدفقات النقدية.
4. يمكن اكتشاف حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية من خلال مراجعتها مراجعة تحليلية.
5. أن المراجعين السودانيين يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية في جميع مراحل المراجعة (التخطيط، التنفيذ، المراجعة النهائية).
6. أن المراجعين السودانيين يدركون مدى أهمية المراجعة التحليلية ودورها في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلاقة.
7. وجود تأثير لدور المراجعة التحليلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلاقة.

التوصيات:

بعد استعراض النتائج يوصي الباحث بما يلي:

1. ضرورة اهتمام المهتمين والمهنيين بموضوع المراجعة التحليلية وذلك لأهميتها في كشف أساليب وممارسات المحاسبة الخلاقة.

2. ضرورة وضع دليل خاص بمعايير حوكمة الشركات في السودان وتطوير وتحديث الأنظمة والقوانين.
3. الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، والاهتمام أكثر بموضوع المحاسبة الخلاقة على مستوى الشركات وعلى مستوى الدولة.
4. ترسيخ مفهوم المراجعة التحليلية في بيئة التدقيق وأهمية وجودها في تحقيق المصداقية والثقة في القوائم المالية.
5. تطوير أداء المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بالمراجعة التحليلية بكافة أنواعها عبر توفير دورات تدريبية.
6. تشجيع المحاسبين على الانتساب إلى عضوية المنظمات المهنية المهتمة بالمحاسبة الخلاقة في الدول المتقدمة

المراجع:

- أبو سنيدة، نادية عبد المجيد، دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق (غزة: الجامعة الإسلامية،رسالة ماجستير غير منشورة، 2015م).
- أحمد، عاطف، دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية (مصر: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة).
- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، (عمان: إصدارات معايير التدقيق الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، 2008 م).
- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC، (عمان: إصدارات معايير التدقيق الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، 2010 م).
- الاغاء،عماد سليم، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية (غزة: جامعة الأزهر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).
- البطنيجي،فادي، مدى إدراك محللي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).
- الجعلي، عبد الوهاب موسى، أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية (السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2010م).
- الداعور،جبر، أثر تطبيق بطاقة الأداء التوازن في الحد من إدارة الأرباح (غزة: الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية، 2013م).
- العنقري، حسام عبد المنعم، مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية (الرياض: مطابع السروات، 2007م).
- المطيري، محمد عايش، مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (520)، (الأردن: عمان، جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011 م)
- المخادمة، أحمد عبد الرحمن، أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق (الاردن: الجامعة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد الرابع، 2007 م).
- الربضي، كناري سعيد،دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي من وجه نظر المحاسب القانوني الأردني (الأردن: جامعة جدارا،رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م).

- الذنيبات، علي عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2012 م).

- آرينز، الفين، ولوبك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل (الرياض: دار لمريخ للنشر، 2002 م).

- جمعة، أحمد حلمي، التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع،2012م).

_حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004 م).

-طينة،رنا جمال، دور لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م).

_موسى، علي، إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع (ليبيا: جامعة الزاوية، المجلة الجامعة، العدد 15، 2013م).

-مطر،محمد، وحلبي لينا حسن، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وموثوقية البيانات الصادرة عن الشركات المساهمة (عمان: مجلة جامعة الشرق الأوسط، 2009م).

-عباس،سيد، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية (الجزائر: مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2012 م).

-عبد الفتاح،عبد الرحمن، دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، 2010 م).

-علي،عمر، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات (الجزائر: جامعة المدية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

-صيام،أحمد زكريا، مدى إدراك محللي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة (الأردن: جامعة الزيتونة، المؤتمر العلمي السنوي السابع، 2007 م).

- قريط، عصام، مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية، (سوريا: جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول 2009م).

-رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دمشق: مجلة جامعة دمشق للعوم الاقتصادية والقانونية، العدد 2، 2010 م).

Beltratti , Andrea ,2005, the complementary between governance and corporate social responsibility, the seneva papers dio 1057.

Esner , Nichas & Unader – Scharin, Erik. 2013. Analytical procedures a practice based approach. Umea school of business and economics.

Gowthorpe, c. Amat , o 2005, Creative Accounting, journal of business ethics, vol,57 no ,1.

Ghosh , s 2010 creative accounting, the management accounting vol. 44, no ,3.

Park Y , and Shin H ,2004 , board composition and earning , management in Canada , journal of corporate finance.

Piot , Charles , and Janin , Remi, 2007 , audit quality and earning management in france , social sciences and humanities research council 0f Canada.

Pickett, K , spencer , 2011, the internal auditing hand book ,journal and sons England.

www.econ world bank. org.

www.ssrn.com.

www.infatch accountans.com.

www.ibacnet.org

www.forensicaccounting.com

****