



## أثر النمط الإدراكي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش<sup>١</sup> - دراسة تجريبية

أ/ بوسي حمدي حسن موسي

مدرس مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة دمنهور

### Abstract

The Research aims at study and test the direct Impact of External Auditor`s Moral Reasoning and Locus of Control on its Ability to detect Fraud . as well as study The Combined Effect of These two Variables on Auditor`s Ability to detect Fraud . These Relationships have been tested by conducting an Empirical Study on a Sample of 44 Auditors at The Egyptian Audit firms. The Study found that The External Auditor`s Level of Moral Reasoning positively affects its Ability to detect Fraud. Also, a pattern of Internal Locus of Control positively affects The Ability of External Auditor to detect Fraud . While a pattern of external Locus of Control adversely affects The Ability of External Auditor to detect Fraud . the Study also concluded to The Existence of a joint Effect of External Auditor`s Moral Reasoning and Locus of Control on its Ability to detect Fraud.

### ملخص البحث<sup>١</sup>

يهدف البحث إلى دراسة واختبار الأثر المباشر لكل من النمط الإدراكي الخاص بالتبرير الأخلاقي، والنمط الإدراكي الخاص بالمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش. وكذلك دراسة واختبار الأثر المشترك بين هذين المتغيرين على قدرة المراجع على اكتشاف الغش. وتم اختبار هذه العلاقات من خلال إجراء دراسة تجريبية على عينة تتكون من ٤٤ مراجع حسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية. ولقد توصلت الدراسة إلى أن مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع يؤثر إيجاباً على قدرته على اكتشاف الغش. كما أن وجود نمط السيطرة الداخلية يؤثر إيجاباً على قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش، بينما وجود نمط السيطرة الخارجية يؤثر سلباً على قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش. كما انتهت الدراسة أيضاً إلى وجود تأثير مشترك للتبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش.

<sup>١</sup> هذا البحث مشتق من رسالة دكتوراه بعنوان "اثر النمط الإدراكي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين قدرته على اكتشاف الغش" تحت إشراف أ.د. إسماعيل إبراهيم جمعة أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة الإسكندرية و أ.د. علاء محمد البتانوني أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة دمنهور

## مقدمة

إلى التناقض في نتائج الدراسات التي تناولت أثر النمط الإدراكي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش من ناحية ، وندرة الأبحاث المصرية التي تناولت أثر هذا المتغير على قدرة المراجع على اكتشاف الغش من ناحية أخرى . لذلك تعد هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تحاول دراسة أثر النمط الإدراكي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش في بيئة الممارسة المهنية المصرية. وسوف يركز هذا البحث على دراسة نوعين من الأنماط الإدراكية للمراجع وهما التبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي وذلك لكثرة الدراسات والأبحاث الأكاديمية التي تناولت هذين النمطين سواء كان التبرير الأخلاقي أو المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي .

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة واختبار الأثر المباشر لكل من النمط الإدراكي الخاص بالتبرير الأخلاقي، والنمط الإدراكي الخاص بالمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش. وكذلك دراسة واختبار الأثر المشترك بين هذين المتغيرين على قدرة المراجع على اكتشاف الغش . وسوف تتناول الباحثة الدراسة في هذا البحث من خلال تقسيمه إلى أربع أقسام ، يشمل القسم الأول الإطار النظري واشتقاق فروض البحث ، ويتناول القسم الثاني منهجية البحث ، ويشمل القسم الثالث نتائج التحليل الإحصائي ، وأخيرا يتناول القسم الرابع نتائج وتوصيات البحث .

## أولاً: الإطار النظري واشتقاق فروض البحث

اهتمت العديد من الدراسات الأكاديمية بقضية تحسين قدرة المراجعين على اكتشاف الغش والعوامل المؤثرة على قدرة المراجعين على اكتشاف الغش . وقد بينت بعض الدراسات (مثل Bernardi,1994

تعد مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف غش الإدارة والتقارير عنه من القضايا الجدلية منذ بداية مهنة المراجعة وحتى الآن . ففي بداية ممارسة مهنة المراجعة كان الهدف الأساسي لها هو اكتشاف كل حالات الغش والأخطاء ولكن بمرور الوقت تراجع هذا الهدف وحل مكانة هدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية. ونتيجة لتزايد الضغوط على مهنة المراجعة للتوسع في مسئولية المراجع عن اكتشاف غش الإدارة بسبب اتساع الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المراجعين وبين ما يدرك المجتمع أن المراجعين قدموه بالفعل ، بدأت المنظمات المهنية في العديد من دول العالم وبصفة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا في اتخاذ خطوات أكثر ايجابية لتطوير معايير المراجعة وإلقاء بعض المسئولية على مراجعي الحسابات عن اكتشاف الغش (احمد، ٢٠٠٠)، والتي بموجبها أصبح المراجع الخارجي مسئولاً عن اكتشاف غش الإدارة الجوهري الذي يؤثر على عدالة ومصداقية القوائم المالية وتقديم تأكيد معقول بان القوائم المالية خالية من الغش الجوهري الذي يؤثر على عدالتها ومصداقيتها (ISA NO.240).

ولقد تناولت العديد من الدراسات (Gunny, et al.,2007; Choi, et al.,2006; Bernardi,1994) العوامل المؤثرة في قدرة المراجع على اكتشاف الغش مثل طول فترة ارتباط المراجع بمنشأة العميل وارتفاع قيمة أتعاب المراجعة والنمط الإدراكي للمراجع الخارجي. وتهتم هذه الدراسة بدراسة أثر النمط الإدراكي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش. ويرجع الاهتمام بدراسة هذا المتغير

(Jeffrey, et al., 2004; Windsor and Ashkanasy, 1995 Abdolmohammadi and Ariail, 2009; Schatzberg, et al., 2005;)

**Preconventional** - المستوى ما قبل التقليدي **Level** أو المنخفض من التبرير الأخلاقي:

يهتم الفرد عند هذا المستوى بتحقيق المصلحة الذاتية دون الاهتمام بالآخرين وذلك عند اتخاذ القرار. ويتم تحديد مدى أخلاقية التصرفات عن طريق المكافآت والعقوبات التي ترتبط بهذه التصرفات. لذلك يعتمد الفرد عند هذا المستوى من التبرير الأخلاقي على القواعد والقوانين في اتخاذ الحكم في القضايا الأخلاقية .

**Conventional Level** - المستوى التقليدي أو المتوسط من التبرير الأخلاقي:

يهتم الفرد عند المستوى المتوسط من التبرير الأخلاقي بمشاعر وتوقعات الآخرين وتحسين صورته ومكانته أمام الآخرين، حيث يتم تحديد مدى أخلاقية التصرفات عن طريق مقارنة التصرفات بتوقعات الآخرين، وان ما يمكن اعتباره تصرفاً أخلاقياً هو التصرف الذي يتطابق مع توقعات الآخرين في المجتمع بشأن السلوكيات والتصرفات المقبولة .

**Post Conventional Level** - المستوى ما بعد التقليدي أو المرتفع من التبرير الأخلاقي

أو التبرير القائم على المبادئ:

يعتمد فيه الفرد على القيم والمبادئ العامة في اتخاذ الحكم في القضايا الأخلاقية وذلك لكي يصل إلى أحكام أخلاقية صحيحة .

وقامت مجموعة من الدراسات مثل (Au and Wong, 2000; Ponemon, 1992 Rasmussen and Windsor , 2003 Windsor , 2002; Rogers and Smith, 2001 Roberts and

Honn and Ugrin, 2012 ;Kerler and Kil-lough, 2009; أن النمط الإدراكي للمراجع يعد احد العوامل المؤثرة في قدرة المراجع على اكتشاف الغش . ويعد النمط الإدراكي للمراجع أحد الخصائص الشخصية التي تختلف من فرد لآخر، وعرفت دراسة (Honn and Ugrin 2012) (984 pp. أن النمط الإدراكي للمراجع على أنه "خاصية ثابتة تعبر عن المنهج الفكري الذي يفضله الفرد في حل المشاكل أو الإستراتيجية الإدراكية المفضلة لدى الفرد والتي يستخدمها في جميع مراحل حل المشكلة والتي تتمثل في كل من تحديد طبيعة المشكلة وتحديد المعلومات الملائمة التي يمكن أن تساعد في تقييم وحل المشكلة وتحديد الحل الملائم للمشكلة والطريقة المناسبة لتنفيذه ". وتهتم هذه الدراسة أساساً بدراسة اثر نمطين للإدراك على قدرة المراجع على اكتشاف الغش ، وهما النمط الإدراكي الخاص بالتبرير الأخلاقي ، والنمط الإدراكي الخاص بالمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي ، وذلك نظراً لكثرة الدراسات والأبحاث الأكاديمية التي تناولت هذين النمطين.

**أثر النمط الإدراكي الخاص بالتبرير الأخلاقي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش:**

قد أوضحت دراسات (Yu, 2011; Massey and Thorne , 2006) أن Kohlberg, 1958 قام

بتعريف التبرير الأخلاقي على أنه "العملية الذهنية للفرد المسؤولة عن تحديد مدى صحة القرارات التي يتوصل إليها الفرد عند مواجهة القضايا الأخلاقية". كما قدم Kohlberg في عام ١٩٦٩ نموذج

للتبرير الأخلاقي حدد فيه ثلاث مستويات مختلفة من التبرير الأخلاقي والتي تتمثل في كل من:

منخفض . بينما اتضح أن الطلبة عند المستويات المرتفعة من التبرير الأخلاقي في ظل ارتفاع المستوى الأخلاقي للقضية الأخلاقية يقومون بتقييم تصرف المراجع بشأن موافقته على قيام العميل بممارسة عمليات إدارة الأرباح على أنه تصرف غير أخلاقي . كما يقل احتمال موافقة هؤلاء الطلبة على قيام العميل بممارسة عمليات إدارة الأرباح . وتتمثل الخصائص التي تحدد المستوى الأخلاقي للقضية الأخلاقية في كل من :

- **أهمية النتائج:** يزداد المستوى الأخلاقي للقضية الأخلاقية وذلك مع زيادة حجم النتائج المترتبة على تصرف المراجع في القضية أو المشكلة محل الدراسة .

- **الإجماع:** يزداد المستوى الأخلاقي للقضية الأخلاقية مع زيادة درجة الإجماع على أهمية القضية الأخلاقية .

- **مدى التأثير:** يزداد المستوى الأخلاقي للقضية الأخلاقية وذلك كلما زاد عدد الأفراد الذين يتأثرون بقرار المراجع الخارجي

وقد استهدفت مجموعة أخرى من الدراسات- (Tsui,1996; Windsor and Ash,1995; Yu,2011; Gul, et al.,2003; Falk, et al.,1999) بدراسة أثر مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على استقلاله . واتفقت هذه الدراسات على أن هناك علاقة طردية جوهرية بين مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع واستقلاله ، حيث يقل احتمال قيام المراجعين عند المستويات المرتفعة من التبرير الأخلاقي بإبداء رأي غير متحفظ على قوائم مالية بها تحريفات جوهرية . وهذا يعني أنه يقل احتمال قيام المراجعين عند المستويات المرتفعة من التبرير الأخلاقي بالإخلال باستقلالهم . كما

(Wasioleski,2012) بدراسة اثر مستوى التبرير الأخلاقي للمراجعين على أحكام وقرارات وتصرفات المراجعين . وقد اتفقت هذه الدراسات على أن مستوى التبرير الأخلاقي للمراجعين يؤثر على ميول المراجعين لتقديم أحكام مهنية عادلة ومستقلة وذلك عند مواجهة القضايا الأخلاقية . حيث اتضح أن المراجعين عند المستويات المرتفعة من التبرير الأخلاقي يميلون إلى تقديم أحكام مهنية عادلة ومستقلة وذلك مقارنة بالمراجعين عند المستويات المنخفضة من التبرير الأخلاقي . كما توصلت هذه الدراسات أيضا إلى وجود علاقة عكسية جوهرية بين مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع واحتمال قيامه بسلوكيات وتصرفات غير سوية Dysfunctional Behavior والتي قد تؤثر سلبا على جودة عملية المراجعة مثل أداء مهام المراجعة في فترة زمنية اقل من الفترة التي أفصح المراجع عنها.

وتوصلت دراسة (Brandon,et al.,2007) إلى نتائج متعارضة مع نتائج الدراسات السابقة ، حيث قامت دراسة (Brandon,et al.,2007) بدراسة تأثير مستوى التبرير الأخلاقي لطلبة مادة المراجعة على مدى موافقة هؤلاء الطلبة على قيام المراجع بالسماح للعميل بممارسة عمليات إدارة الأرباح وكذلك مدى موافقة هؤلاء الطلبة على قيام العميل بممارسة عمليات إدارة الأرباح . وتوصلت الدراسة إلى أن ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي للطلبة لا يؤدي بالضرورة إلى قيام هؤلاء الطلبة باتخاذ أحكام أخلاقية ، حيث اتضح عدم وجود اختلاف بين أحكام الطلبة عند المستويات المنخفضة من التبرير الأخلاقي وأحكام الطلبة عند المستويات المرتفعة من التبرير الأخلاقي وذلك عند مواجهتهم للقضايا الأخلاقية ذات مستوى أخلاقي

(Rasmussen and Windsor,2003; Rog-  
ers and Smith,2001) إلى قيام المراجعين عند  
المستويات المرتفعة من التبرير الأخلاقي باتخاذ  
قرارات وتصرفات أكثر أخلاقية عند مواجهة القضايا  
الأخلاقية وذلك مقارنة بالمراجعين عند المستويات  
المنخفضة من التبرير الأخلاقي، بينما توصلت  
دراسات أخرى مثل (Brandon, et al., 2007)  
إلى أن تأثير مستوى التبرير الأخلاقي على الأحكام  
الأخلاقية يتوقف على المستوى الأخلاقي للقضية  
الأخلاقية ، حيث يقل هذا التأثير في حالة انخفاض  
المستوى الأخلاقي للقضية الأخلاقية بينما يزيد هذا  
التأثير في حالة ارتفاع المستوى الأخلاقي للقضية  
الأخلاقية .

كما اتضح أيضا أن هناك تضارب في نتائج  
الدراسات بشأن تأثير مستوى التبرير الأخلاقي  
للمراجع على قدرة المراجع على اكتشاف الغش ،  
حيث توصلت بعض الدراسات (مثل  
Bernardi,1994) إلى وجود علاقة طردية جوهرية  
بين مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع وقدرة المراجع  
على اكتشاف الغش ، بينما توصلت دراسات أخرى  
مثل (Kerler and Killough,2009) إلى عدم  
وجود علاقة بين مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع  
ومدى ثقته في إدارة العميل وتقييم المراجع لخطر  
الغش ، لذلك سوف يتم صياغة الفرض الأول على  
أساس وجود تأثير لمستوى التبرير الأخلاقي للمراجع  
على قدرة المراجع على اكتشاف الغش ولكن دون  
تحديد نوع هذا التأثير سواء كان إيجابيا أم سلبي ،  
ويمكن صياغة فرض البحث الأول على النحو  
التالي :

يوجد تأثير جوهري لمستوى التبرير الأخلاقي  
للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش .

اتضح وجود علاقة عكسية بين مستوى التبرير  
الأخلاقي للمراجع الخارجي ودرجة استجابته لضغوط  
العمل في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع  
الخارجي مع مصلحة العميل .

كما أضافت دراسة ( Bernardi, 1994) أن  
قدرة المراجعين عند المستويات المرتفعة من التبرير  
الأخلاقي على اكتشاف الغش تعتبر أعلى من قدرة  
المراجعين عند المستويات المنخفضة من التبرير  
الأخلاقي على اكتشاف الغش. بينما اختلفت معها  
دراسة ( Kerler and Killough,2009) والتي  
توصلت إلى عدم وجود علاقة بين مستوى التبرير  
الأخلاقي للمراجع ومدى ثقته في إدارة العميل وتقييم  
المراجع لخطر الغش . ويرجع ذلك لإدراك  
المراجعين لأهمية ممارسة الشك المهني عند أداء  
خدمات مراجعة القوائم المالية والأضرار والنتائج  
السلبية التي يمكن أن تترتب على ثقة المراجع في  
إدارة منشأة العميل .

ومن خلال استقراء الدراسات التي تناولت اثر  
النمط الإدراكي الخاص بالتبرير الأخلاقي للمراجع  
على قدرته على اكتشاف الغش ، تخلص الباحثة  
إلى أن هناك تضارب في نتائج الدراسات بشأن  
تأثير مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قرارات  
وسلوكيات وتصرفات المراجعين والتي تؤثر بالتبعية  
على قدرة المراجع على اكتشاف الغش . وقد  
أوضحت دراسة ( موسى، ٢٠١١) أن التزام المراجع  
بالمبادئ والقواعد الأخلاقية الموجودة في دستور  
آداب وسلوك المهنة والذي ينتج عنه قيام المراجع  
بسلوكيات وتصرفات أخلاقية يؤثر إيجابيا على وفاء  
المراجع بمسئوليته عن كشف التحريفات الجوهرية  
الموجودة في القوائم المالية الناتجة عن الغش  
والتقرير عنها . فقد توصلت بعض الدراسات مثل

## - أثر النمط الإدراكي الخاص بالمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش:

يتميز المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي بأنة عنصر متعدد الأبعاد . وتعتبر المعتقدات الشخصية للمراجع بشأن مدى وجود عدالة في المجتمع أحد أبعاد هذا العنصر (Windsor and Ashkanasy,1995) . ويعد المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي أحد الخصائص الشخصية التي تؤثر على سلوكيات وتصرفات المراجعين. وقد عرفت دراسات (McKn-ight and Wright,2011,-pp.195; Smith, et al., 2004,pp. 16) المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي بأنة " اعتقادات الفرد بشأن وجود علاقة بين أفعاله وقراراته وتصرفاته والنتائج المترتبة على هذه الأفعال والقرارات والتصرفات ، حيث يوجد نمطان لشخصية المراجع الخارجي وهما :

### ١- الشخصية التي تتسم بنمط السيطرة الداخلية Internal Locus of Control

**Individual**: وهى الشخصية التي تعتقد بوجود علاقة قوية بين قراراتها وأفعالها وتصرفاتها والمخرجات أو النتائج المتوقعة ، وان ما يحدث لها هو نتاج للأفعال والتصرفات التي تقوم بها ، حيث يعتقد الفرد أن النتائج المترتبة على أفعاله وتصرفاته تتوقف على قدراته ومؤهلاته وخصائصه الشخصية وخبراته ، بالإضافة إلى أنه يمكن التنبؤ بهذه النتائج.

### ٢- الشخصية التي تتسم بنمط السيطرة الخارجية External Locus of Control

**Individual**: وهى الشخصية التي تعتقد بأن

النتائج المترتبة على أفعالها وتصرفاتها لا ترتبط بالجهود الذاتية أو الأفعال والتصرفات التي يقوم بها الفرد أو القرارات التي يأخذها الفرد وإنما ترتبط بعوامل خارجية مثل الحظ والصدفة والقضاء والقدر ، بالإضافة إلى أنها لا يمكن أن تتنبأ بهذه النتائج . وقد قامت مجموعة من الدراسات ( Smith ,et al., (2001;Rogers and Smith,2004 بدراسة أثر المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قرارات المراجعين عند مواجهة القضايا الأخلاقية ، واتفقت هذه الدراسات على أن المراجع الذي يتسم بنمط السيطرة الداخلية يقوم باتخاذ قرارات أخلاقية وذلك عند مواجهة القضايا الأخلاقية . بينما يقوم المراجع الذي يتسم بنمط السيطرة الخارجية باتخاذ قرارات غير أخلاقية وذلك عند مواجهة القضايا الأخلاقية .

كما أتضح أن المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي يؤثر على مدى قبول أو رفض المراجع للسلوكيات المشكوك فيها أو غير الأخلاقية. حيث يميل الفرد الذي يتسم بنمط السيطرة الداخلية إلى القيام بسلوكيات وتصرفات أخلاقية ، بينما يميل الفرد الذي يتسم بنمط السيطرة الخارجية إلى القيام بسلوكيات وتصرفات غير أخلاقية ( Reiss and Mitra,1998). وفى هذا الصدد أضافت دراسة ( Chiu,2002) أن المدى الرقابي لشخصية الفرد يتوسط العلاقة بين الحكم الأخلاقي للفرد ( تقييم الفرد لمدى أخلاقية السلوك أو التصرف الذي سوف يقوم به ) ويميل الفرد للقيام بسلوك أخلاقي ، حيث أتضح أنه في حالة إذا كان الفرد يتسم بنمط السيطرة الداخلية فإن العلاقة بين الحكم الأخلاقي ويميل الفرد للقيام بسلوك أخلاقي تصبح علاقة قوية . بينما لا توجد علاقة بين الحكم الأخلاقي ويميل الفرد للقيام

وقد تبين أيضا أن المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي يؤثر بشكل جوهري على أداء المراجع لخدمة مراجعة القوائم المالية، فقد اتفقت مجموعة من الدراسات (McKnight and Wright, 2011; Chen and Silverthorne, 2008; Bernardi, 1997; Dali and Masoud, 2014; Apiah and Addai, 2014; Lopez, 2013; Owolabi, 2013) على أن مستوى أداء المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الداخلية لخدمة مراجعة القوائم المالية يعد مرتفعاً، وأن مستوى أداء المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الخارجية لخدمة مراجعة القوائم المالية يعد منخفضاً.

ومن خلال استقراء الدراسات التي تناولت اثر المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش، تخلص الباحثة إلى أن المراجع الذي يتسم بنمط السيطرة الداخلية يقوم باتخاذ قرارات أخلاقية وذلك عند مواجهة القضايا الأخلاقية، ويميل إلى القيام بسلوكيات وتصرفات أخلاقية، والتي تؤثر بالتبعية على قدرة المراجع على اكتشاف الغش. حيث أوضحت دراسة (موسى، ٢٠١١) أن التزام المراجع بالمبادئ والقواعد الأخلاقية الموجودة في دستور آداب وسلوك المهنة والذي ينتج عنه قيام المراجع بسلوكيات وتصرفات أخلاقية يؤثر إيجاباً على وفاء المراجع بمسئوليته عن اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية الناتجة عن الغش والتقرير عنها. بينما يقوم المراجع الذي يتسم بنمط السيطرة الخارجية باتخاذ قرارات غير أخلاقية وذلك عند مواجهة القضايا الأخلاقية ويميل إلى القيام بسلوكيات وتصرفات غير أخلاقية.

بسلوك أخلاقي في حالة إذا كان الفرد يتسم بنمط السيطرة الخارجية.

كما يؤثر المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي أيضا بشكل جوهري على استقلاله، فقد اتفقت مجموعة من الدراسات مثل (Tsui and Gul, 1996; Windsor and Ashkanasy, 1995) على وجود علاقة جوهريّة بين المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي واستقلاله، حيث اتضح وجود احتمالات مرتفعة لقيام المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الداخلية بالتصرف باستقلالية وذلك من خلال عدم الاستجابة لضغوط العميل والنتيجة عن الأهمية الاقتصادية لأتعباب المراجعة بالنسبة للمراجع في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع الخارجي مع مصلحة إدارة منشأة العميل، بينما اتضح وجود احتمالات مرتفعة لقيام المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الخارجية بالاستجابة لضغوط العميل في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع الخارجي مع مصلحة إدارة منشأة العميل.

وقد استهدفت مجموعة أخرى من الدراسات (Paino, et al., 2011; Donnelly, et al., 2012) أثر المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على احتمال قيام المراجع بسلوكيات غير سوية مثل جمع أدلة غير كافية وعدم إتمام إجراءات المراجعة بشكل كامل وقبول مبررات العملاء الضعيفة والتي تؤثر بشكل سلبي على جودة عملية المراجعة. واتفقت هذه الدراسات على وجود احتمالات مرتفعة لموافقة المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الخارجية على القيام بسلوكيات غير سوية. بينما يقل احتمال موافقة المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الداخلية على القيام بسلوكيات غير سوية.

لخدمة مراجعة القوائم المالية يعتبر منخفض ، ولذلك تتوقع الباحثة أنه تزداد قدرة المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الداخلية على اكتشاف الغش ، بينما تقل قدرة المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الخارجية على اكتشاف الغش ، وبذلك يمكن صياغة **الفرض الثاني** على النحو التالي :

يوجد تأثير جوهري للمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش .

**ويمكن تقسيم الفرض الثاني إلى فرضين فرعيين على النحو التالي :**

**الفرض الفرعي الأول :** يؤثر نمط السيطرة الداخلية إيجاباً على قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش .

**الفرض الفرعي الثاني :** يؤثر نمط السيطرة الخارجية سلباً على قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش .

- **الأثر المشترك لكل من النمط الإدراكي الخاص بالتبرير الأخلاقي والنمط الإدراكي الخاص بالمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرة المراجع على اكتشاف الغش :**

يستهدف هذا البحث أيضاً دراسة الأثر المشترك لمتغيرات الدراسة (التبرير الأخلاقي - المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي ) على قدرة المراجع على اكتشاف الغش . ومن خلال استقراء البحوث والدراسات الأكاديمية في هذا المجال أتضح أن هناك عدداً قليلاً من الدراسات التي ركزت على دراسة الأثر المشترك لأنماط الإدراكية للمراجع الخاصة بالتبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرة المراجع على اكتشاف الغش . فقد استهدفت دراسات (Windsor and Ashkanasy, 1995; Windsor and Ras-

كما اتضح وجود علاقة طردية جوهرية بين نمط السيطرة الداخلية واستقلال المراجع ، حيث تبين وجود احتمالات مرتفعة لقيام المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الداخلية بالتصرف باستقلالية وذلك من خلال عدم الاستجابة لضغوط العميل في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع الخارجي مع مصلحة إدارة منشأة العميل . ومن ناحية أخرى أوضحت دراسة (Mohamed and Habib, 2013) أن محافظة المراجع على استقلاله عن منشأة العميل سوف يؤثر إيجاباً على جودة عملية المراجعة ، وذلك لأن استقلال المراجع عن منشأة العميل سوف يساعد المراجع على الوفاء بمسئوليته والتي تتمثل في اكتشاف والتقرير عن التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية للعميل . بينما اتضح وجود احتمالات مرتفعة لقيام المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الخارجية بالاستجابة لضغوط العميل في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع مع مصلحة إدارة منشأة العميل .

كما خلصت الباحثة أيضاً إلى أنه يقل احتمال موافقة المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الداخلية على القيام بسلوكيات غير سوية والتي تؤثر بشكل سلبي على جودة عملية المراجعة أو قدرة المراجع على اكتشاف والتقرير عن التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية . بينما اتضح أنه يزداد احتمال موافقة المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الخارجية على القيام بسلوكيات غير سوية .

كما اتضح أن مستوى أداء المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الداخلية لخدمة مراجعة القوائم المالية يعد مرتفعاً ، بينما اتضح أن مستوى أداء المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الخارجية



- mussen,2004 Windsor and Rasmussen, 2005) فحص ودراسة الأثر المشترك لكل من التبرير الأخلاقي للمراجع والمعتقدات الشخصية للمراجع بشأن مدى وجود عدالة في المجتمع على استقلال المراجع ومدى استجابته لرغبات العميل في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع مع مصلحة إدارة منشأة العميل وذلك في ظل امتلاك منشأة العميل قدرة على التفاوض مع المراجع والتأثير على قراراته. واتفقت هذه الدراسات في البداية على أن هناك تأثيراً مشتركاً لكل من مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع والمعتقدات الشخصية للمراجع بشأن مدى وجود عدالة في المجتمع على استقلال المراجع ومدى استجابته لرغبات العميل في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع مع مصلحة إدارة منشأة العميل ، كما اتفقت هذه الدراسات أيضاً على النتائج التالية :
- ١- يقل احتمال استجابة المراجع لرغبات العميل في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع مع مصلحة إدارة منشأة العميل ويزداد مستوى استقلال المراجع وذلك عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع مرتفع وفي نفس الوقت لدى المراجع معتقدات شخصية بوجود عدالة في المجتمع .
- ٢- يزداد احتمال استجابة المراجع لرغبات العميل في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع مع مصلحة إدارة منشأة العميل ويقل مستوى استقلال المراجع وذلك في الحالات التالية:
- عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع مرتفعاً وفي نفس الوقت لدى المراجع معتقدات شخصية بعدم وجود عدالة في المجتمع .
- عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع متوسطاً وفي نفس الوقت لدى المراجع معتقدات شخصية بعدم وجود عدالة في المجتمع .
- كما اختلفت دراسة (Windsor and Rasmussen,2005) مع دراسة (Windsor and Ashkanasy,1995) بخصوص تأثير المعتقدات الشخصية للمراجع بشأن مدى وجود عدالة في المجتمع على أحكام المراجعين عند المستويات المنخفضة من التبرير الأخلاقي في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع مع مصلحة إدارة منشأة العميل ، حيث أوضحت دراسة (Windsor and Ashkanasy ,1995) أن أحكام المراجعين عند المستويات المنخفضة من التبرير الأخلاقي في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع مع مصلحة إدارة منشأة العميل لا تتأثر بالمعتقدات الشخصية للمراجع بشأن مدى وجود عدالة في المجتمع ، حيث أتضح أنه يزداد احتمال استجابة المراجعين عند المستويات المنخفضة من التبرير الأخلاقي لرغبات العميل وذلك بغض النظر عما إذا كان لدى هؤلاء المراجعين معتقدات شخصية بشأن وجود أو عدم وجود عدالة في المجتمع ويرجع ذلك لاعتبارات المصلحة الشخصية التي تدفع المراجعين إلى اتخاذ هذه الأحكام .
- بينما أوضحت دراسة (Windsor and Rasmussen ,2005) أنه تزداد قدرة المراجعين على مقاومة ضغوط الإدارة ويقل احتمال استجابة المراجعين لرغبات العميل في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع مع مصلحة إدارة منشأة العميل وذلك عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي لهؤلاء المراجعين منخفض وفي نفس الوقت لديهم معتقدات شخصية بوجود عدالة في المجتمع . كما توصلت

واستقلالية من هؤلاء المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الخارجية .

ومن خلال استقراء الدراسات التي تناولت الأثر المشترك لكل من التبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش ، تخلص الباحثة إلى أن هناك تأثيراً مشتركاً لكل من مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على استقلال المراجع ومدى استجابته لرغبات العميل في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع مع مصلحة إدارة منشأة العميل . حيث أتضح أنه عند انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع يزداد احتمال استجابة المراجع الذي يتسم بنمط السيطرة الخارجية لرغبات العميل. أما عند ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع يقل احتمال استجابة المراجع الذي يتسم بنمط السيطرة الخارجية لرغبات العميل. ومن ناحية أخرى ، أوضحت دراسة (Mohamed and Habib,2013) أن محافظة المراجع على استقلاله عن منشأة العميل سوف يؤثر إيجاباً على جودة عملية المراجعة ، وذلك لان استقلال المراجع عن منشأة العميل سوف يساعد المراجع على الوفاء بمسئوليته والتي تتمثل في اكتشاف والتقارير عن التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية للعميل، وبذلك يمكن صياغة **الفرض الثالث على النحو التالي :**

يوجد تأثير مشترك لمستوى التبرير الأخلاقي للمراجع والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش .

### ثانياً: منهجية البحث

لقد تم استخدام التجارب الميدانية في هذا البحث نظراً لتأثير استخدامها في العديد من

هذه الدراسة أيضاً إلى أنه يزداد احتمال استجابة المراجعين لرغبات العميل ونقل قدرة المراجعين على مقاومة ضغوط الإدارة وذلك عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي لهؤلاء المراجعين منخفض وفي نفس الوقت لديهم معتقدات شخصية بعدم وجود عدالة في المجتمع .

ومن ناحية أخرى قامت دراسة (Tsui and Gul, 1996) بفحص ودراسة الأثر المشترك لكل من التبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على استقلال المراجع ومدى قدرته على مقاومة ضغوط الإدارة في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع مع مصلحة إدارة منشأة العميل، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تأثير المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على احتمال استجابة المراجع لرغبات العميل في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع مع مصلحة إدارة منشأة العميل يتوقف على مستوى التبرير الأخلاقي له ، حيث أتضح أنه عند انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع يزداد احتمال استجابة المراجع الذي يتسم بنمط السيطرة الخارجية لرغبات العميل. أما عند ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع يقل احتمال استجابة المراجع الذي يتسم بنمط السيطرة الخارجية لرغبات العميل .

كما توصلت هذه الدراسة أيضاً إلى أنه يقل احتمال استجابة المراجعين الذين يتسمون بنمط السيطرة الداخلية لرغبات العميل في المواقف التي يتعارض فيها قرار المراجع مع مصلحة إدارة منشأة العميل وذلك بغض النظر عن مستوى التبرير الأخلاقي لهؤلاء المراجعين . لذلك يعتبر المراجعون الذين يتسمون بنمط السيطرة الداخلية أكثر أخلاقية

للتجربة. وتختلف قوائم الاستقصاء الأربعة عن بعضها البعض في القسم الثاني فقط الخاص بالحالة العملية .

وقد تم استخدام التصميم التجريبي (2×2) والذي يعتمد على تقسيم كل متغير من المتغيرات المستقلة للدراسة ( النمط الإدراكي الخاص بالتبرير الأخلاقي ، النمط الإدراكي الخاص بالمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي ) إلى مستويين، ومن ثم تحتوى التجربة على أربعة مجموعات معالجة :

**مجموعة المعالجة الأولى:** مستوى منخفض من التبرير الأخلاقي، نمط السيطرة الداخلية.

**مجموعة المعالجة الثانية:** مستوى منخفض من التبرير الأخلاقي، نمط السيطرة الخارجية.

**مجموعة المعالجة الثالثة:** مستوى مرتفع من التبرير الأخلاقي، نمط السيطرة الداخلية.

سوف يتم إجراء ستة مقارنات بين مجموعات المعالجة الأربعة لبيان اثر كل من النمط الإدراكي الخاص بالتبرير الأخلاقي ، النمط الإدراكي الخاص بالمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي ، والتأثير المشترك لهم على قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش . ويوضح الجدول رقم (1) هذه المقارنات ، وذلك على النحو التالي:

الدراسات الهامة التي تتعلق بالأنماط الإدراكية للمراجع الخاصة بالتبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي ، وقدرة المراجع على اكتشاف الغش ( Jeffrey ,et al,2004; Bernardi,1994 Yu,2011 Kerler and Killough,2009; Brandon,et al ,2007 ; ) وتم إجراء التجربة الميدانية على عينة تتكون من مجموعة من مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الواقعة بمدينة الإسكندرية ومدينة دمنهور . ولم تقتصر هذه العينة على العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة ذات الصلة بمكاتب المراجعة العالمية (Big 4) ، وإنما اشتملت على مراجعين في مكاتب المراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم .

كما قامت الباحثة بتصميم عدد (4) من قوائم الاستقصاء وذلك للتعرف على اتجاهات المراجعين نحو تأثير الأنماط الإدراكية للمراجع الخاصة بالتبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش. كما قامت الباحثة بتوزيع قوائم الاستقصاء الأربعة - الواردة بالملحق - على أفراد العينة بصورة عشوائية . حيث تنقسم كل قائمة من هذه القوائم إلى ثلاثة أقسام، بيانات عامه، الحالة العملية، والأسئلة اللاحقة **مجموعة المعالجة الرابعة:** مستوى مرتفع من التبرير الأخلاقي، نمط السيطرة الخارجية .

## الجدول رقم (١)

رقم المقارنة	مجموعتي المعالجة محل المقارنة	التأثير	فرض البحث
١	الأولى والثانية	اثر المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي وذلك في ظل انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي	الثاني
٢	الأولى والثالثة	اثر التبرير الأخلاقي وذلك في ظل وجود نمط السيطرة الداخلية	الأول
٣	الأولى والرابعة	الأثر المشترك لكل من التبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي	الثالث
٤	الثانية والثالثة	الأثر المشترك لكل من التبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي	الثالث
٥	الثانية والرابعة	اثر التبرير الأخلاقي وذلك في ظل وجود نمط السيطرة الخارجية	الأول
٦	الثالثة والرابعة	اثر المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي وذلك في ظل ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي	الثاني

## ثالثاً: نتائج التحليل الإحصائي

أما بالنسبة لتحليل بيانات الحالة العملية ، فقد

قامت الباحثة في البداية بإجراء اختبار كلوموجروف-سمير نوف وذلك لمعرفة التوزيع الاحتمالي للمجتمع الذي سحبت من العينة . بمعنى آخر، تحديد ما إذا كانت العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي أم لا . ويتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value اقل من ٠.٠٥ وهذا يعني رفض فرض العدم ، وقبول الفرض البديل الذي ينص على أن العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي، ولذلك سوف يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية في هذه الحالة لإجراء المقارنات بين مجموعات المعالجة الأربعة والتي تتمثل في كل من اختبار كروسكال-والس واختبار مان-ويتني .

قامت الباحثة بتوزيع قوائم الاستقصاء الأربعة على مراجعي الحسابات الذين يمارسون مهنة المراجعة في مكاتب المراجعة الواقعة بمدينة الإسكندرية ومدينة دمنهور . وقد اتضح أن عدد المراجعين المشاركين في الاستقصاء يبلغ ٤٤ مراجعاً. ويلاحظ أن عينة الدراسة تتضمن مراجعين من مستويات وظيفية مختلفة ( شريك ، مدير مراجعة ، مشرف، مراجع ، مراجع تحت التمرين ) . كما أن غالبية المراجعين لديهم خبرة من ٣ إلى ١٠ سنوات ، وان ربع عدد المراجعين تقريباً (١٢) لديهم خبرة أكثر من ١٠ سنوات مما يؤدي إلى زيادة الثقة في آرائهم واستيفائهم لقائمة الاستقصاء . كما أن المراجعين المشاركين في الدراسة من حملة البكالوريوس والبعض منهم يحمل شهادات أخرى . وان نصف عدد المراجعين تقريباً (٢٤ مراجع) لديهم عضوية في جمعيات مهنية مختلفة.

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

		samples
N		220
Normal Parameters <sup>a</sup>	Mean	2.7364
	Std. Deviation	1.35941
Most Extreme Differences	Absolute	.211
	Positive	.211
	Negative	-.137-
Kolmogorov-Smirnov Z		3.123
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000

a. Test distribution is Normal.

المعالجة الأربعة أو ان هناك اختلاف بين مجموعتين على الأقل من مجموعات المعالجة الأربعة . ولمعرفة مصدر هذا الاختلاف ، فإنه سوف يتم استخدام اختبار مان - ويتني وذلك لإجراء مقارنة بين كل مجموعتين من مجموعات المعالجة الأربعة ، لذلك سوف يتم إجراء ستة مقارنات باستخدام هذا الاختبار .

استخدمت الباحثة بعد ذلك اختبار كروسكال - والس وذلك لاختبار تطابق توزيعات المجتمعات (المعالجات) . أو بمعنى آخر ، إجراء مقارنة بين مجموعات المعالجة الأربعة لتقرير ما إذا كان هناك فرق بينهما . ويتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value اقل من 0.05 . وهذا يعني رفض فرض العدم ، وقبول الفرض البديل الذي ينص على وجود اختلاف بين مجموعات

**Kruskal-Wallis Test**

		Ranks	
codes	N	Mean Rank	
samples	1	55	100.68
	2	55	107.79
	3	55	131.92
	4	55	101.61
Total	220		

		Test Statistics <sup>a,b</sup>
		samples
Chi-Square		9.154
df		3
Asymp. Sig.		.027

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable:  
codes

## ١- اختبار فرض البحث الأول

يقترح فرض البحث الأول وجود تأثير جوهري لمستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش. ويمكن اختبار فرض البحث الأول من خلال إجراء المقارنات الثانية والخامسة وذلك على النحو التالي :

## المقارنة الثانية

تهدف هذه المقارنة إلى معرفة اثر مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف

الغش وذلك في ظل وجود نمط السيطرة الداخلية . ولذلك تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (مستوى منخفض من التبرير الأخلاقي ، نمط السيطرة الداخلية) ومجموعة المعالجة الثالثة ( مستوى مرتفع من التبرير الأخلاقي ، نمط السيطرة الداخلية). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين ، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني .

## المقارنة الثانية ( المقارنة بين مجموعتي الأولى والثالثة )

## Mann-Whitney Test

## Ranks

	codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks
samples	1	55	49.31	2712.00
	3	55	61.69	3393.00
	Total	110		

Test Statistics<sup>a</sup>

	samples
Mann-Whitney U	1.172E3
Wilcoxon W	2.712E3
Z	-2.099-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.036

a. Grouping Variable: codes

والثالثة . وتقدم هذه النتيجة دليلاً على وجود تأثير لمستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش في ظل وجود نمط السيطرة الداخلية وذلك إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى . كما

ويتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value اقل من ٠.٠٥ . وهذا يعني انه يمكن القول بدرجة ٩٥% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الأولى

يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثالثة (٦١.٦٩) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الأولى (٤٩.٣١). وهذا يعني أنه في ظل وجود نمط السيطرة الداخلية ، تكون قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش أكبر في حالة ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع عنها في حالة انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع .

### المقارنة الخامسة

تهدف هذه المقارنة إلى معرفة اثر مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف

### المقارنة الخامسة (المقارنة بين مجموعتي الثانية والرابعة)

#### Mann-Whitney Test

##### Ranks

	codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks
samples	2	55	57.12	3141.50
	4	55	53.88	2963.50
	Total	110		

##### Test Statistics<sup>a</sup>

	samples
Mann-Whitney U	1.424E3
Wilcoxon W	2.964E3
Z	-.545-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.586

a. Grouping Variable: codes

معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الثانية والرابعة. ونستنتج من ذلك انه في ظل وجود نمط السيطرة الخارجية ، لا يوجد تأثير لمستوى

ويتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أكبر من ٠.٠٠٥ . وهذا يعني انه يمكن القول بدرجة ٩٥% انه ليس هناك اختلافاً

حالة انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع وهذا ما يؤيد فرض البحث الأول ويوضح أن مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع يؤثر إيجاباً على قدرته على اكتشاف الغش . وأشارت متوسطات رتب المعالجات للمقارنة الخامسة إلى انه قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش.

## ٢- اختبار فرض البحث الثاني

يقترح فرض البحث الثاني وجود تأثير جوهري للمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش . ويمكن اختبار فرض البحث الثاني من خلال إجراء المقارنات الأولى والسادسة وذلك على النحو التالي:

### المقارنة الأولى

تهدف هذه المقارنة إلى معرفة اثر المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش وذلك في ظل انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي . وتتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (مستوى منخفض من التبرير الأخلاقي، نمط السيطرة الداخلية) ومجموعة المعالجة الثانية ( مستوى منخفض من التبرير الأخلاقي ، نمط السيطرة الخارجية ) . ويتم إجراء المقارنة بين المجموعتين باستخدام اختبار مان - ويتني .

التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش . كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثانية (٥٧.١٢) اكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الرابعة (٥٣.٨٨) . ونظراً لأن النتائج تبين أن العلاقة بين مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع وقدرته على اكتشاف الغش غير معنوية إحصائياً ، فانه يمكن القول بأنة قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش .

يتضح مما سبق انه يمكننا اختبار فرض البحث الأول والذي يتعلق بتأثير مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش، وذلك من خلال اختبار مان - ويتني للمقارنات الثانية والخامسة . فقد بينت نتائج الدراسة أن هناك اختلاف في قدرة المراجع على اكتشاف الغش نتيجة اختلاف مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع. ويكون هذا الاختلاف جوهرياً في حالة وجود نمط السيطرة الداخلية (المقارنة الثانية) ، ولكنه غير جوهرياً في حالة وجود نمط السيطرة الخارجية (المقارنة الخامسة). وبالتالي يمكن القول أن هناك دليل لقبول الفرض الأول في المقارنة الثانية ولا يمكن قبوله في المقارنة الخامسة . ولقد أشارت متوسطات رتب المعالجات للمقارنة الثانية إلى أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تكون اكبر في حالة ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع عنها في



## المقارنة الأولى (المقارنة بين مجموعتي الأولى والثانية)

## Mann-Whitney Test

## Ranks

	codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks
samples	1	55	54.43	2993.50
	2	55	56.57	3111.50
	Total	110		

Test Statistics<sup>a</sup>

	samples
Mann-Whitney U	1.454E3
Wilcoxon W	2.994E3
Z	-.365-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.715

a. Grouping Variable: codes

قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش .

## المقارنة السادسة

تهدف هذه المقارنة إلى معرفة اثر المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش وذلك في ظل ارتفاع مستوى التبوير الأخلاقي . ولذلك تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثالثة (مستوى مرتفع من التبوير الأخلاقي ، نمط السيطرة الداخلية ) ومجموعة المعالجة الرابعة ( مستوى مرتفع من التبوير الأخلاقي ، نمط السيطرة الخارجية ) . ولإجراء المقارنة بين المجموعتين ، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني .

ويتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value اكبر من ٠.٠٠٥ . وهذا يعني انه يمكن القول بدرجة ٩٥% انه ليس هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الأولى والثانية. ونستنتج من ذلك انه في ظل انخفاض مستوى التبوير الأخلاقي، لا يوجد تأثير للمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش . كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثانية (٥٦.٥٧) اكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الأولى (٥٤.٤٣) . ونظراً لان النتائج تبين أن العلاقة بين المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي وقدرته على اكتشاف الغش غير معنوية إحصائياً، فانه يمكن القول بأنه

## المقارنة السادسة ( المقارنة بين مجموعتي المعالجة الثالثة والرابعة)

## Mann-Whitney Test

## Ranks

	codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks
samples	3	55	61.41	3377.50
	4	55	49.59	2727.50
	Total	110		

Test Statistics<sup>a</sup>

	samples
Mann-Whitney U	1.188E3
Wilcoxon W	2.728E3
Z	-1.994-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.046

a. Grouping Variable: codes

وجود نمط السيطرة الداخلية عنها في حالة وجود نمط السيطرة الخارجية.

يتضح مما سبق انه يمكننا اختبار فرض البحث الثاني والذي يتعلق بتأثير المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش، وذلك من خلال اختبار مان-ويتني للمقارنات الأولى والسادسة . فقد بينت نتائج الدراسة أن هناك اختلاف في قدرة المراجع على اكتشاف الغش نتيجة اختلاف أنماط المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي . ويكون هذا الاختلاف جوهرياً في حالة ارتفاع مستوى التبشير الأخلاقي (المقارنة السادسة) ، ولكنة غير جوهرياً في حالة انخفاض مستوى التبشير الأخلاقي (المقارنة الأولى) . وبالتالي

ويتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value اقل من ٠.٠٥ . وهذا يعني انه يمكن القول بدرجة ٩٥% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الثالثة والرابعة. وتقدم هذه النتيجة دليلاً على وجود تأثير للمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش في ظل ارتفاع مستوى التبشير الأخلاقي وذلك إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى . كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثالثة (٦١.٤١) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الرابعة (٤٩.٥٩). وهذا يعني انه في ظل ارتفاع مستوى التبشير الأخلاقي ، تكون قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش أكبر في حالة

اكتشاف الغش . ويمكن اختبار فرض البحث الثالث من خلال إجراء المقارنات الثالثة والرابعة وذلك على النحو التالي :

### المقارنة الثالثة

تهدف هذه المقارنة إلى معرفة الأثر المشترك لمستوى التبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش.

ولذلك تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (مستوى منخفض من التبرير الأخلاقي ، نمط السيطرة الداخلية ) ومجموعة المعالجة الرابعة ( مستوى مرتفع من التبرير الأخلاقي ، نمط السيطرة الخارجية ) . ولإجراء المقارنة بين المجموعتين ، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان - ويتني .

يمكن القول أن هناك دليل لقبول الفرض الثاني في المقارنة السادسة ولا يمكن قبوله في المقارنة الأولى. كما أشارت متوسطات رتب المعالجات للمقارنة السادسة إلى أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تكون أكبر في حالة وجود نمط السيطرة الداخلية عنها في حالة وجود نمط السيطرة الخارجية وهذا ما يؤيد فرض البحث الثاني ويوضح أن وجود نمط السيطرة الداخلية يؤثر إيجاباً على قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش ، بينما وجود نمط السيطرة الخارجية يؤثر سلباً على قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش. وأشارت متوسطات رتب المعالجات للمقارنة الأولى إلى انه قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش .

### ٣- اختبار فرض البحث الثالث

يقترح فرض البحث الثالث وجود تأثير مشترك لمستوى التبرير الأخلاقي للمراجع والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على

## المقارنة الثالثة (المقارنة بين مجموعتي المعالجة الأولى والرابعة)

## Mann-Whitney Test

## Ranks

codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks
samples 1	55	48.22	2652.00
4	55	62.78	3453.00
Total	110		

Test Statistics<sup>a</sup>

	samples
Mann-Whitney U	1.112E3
Wilcoxon W	2.652E3
Z	-2.485-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.013

a. Grouping Variable: codes

أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الرابعة (٦٢.٧٨) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الأولى (٤٨.٢٢). وهذا يعني أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تكون أكبر في حالة وجود نمط السيطرة الخارجية وارتفاع مستوى التبشير الأخلاقي عنها في حالة وجود نمط السيطرة الداخلية وانخفاض مستوى التبشير الأخلاقي.

ويتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أقل من ٠.٠٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الأولى والرابعة. ومن ثم يتضح وجود تأثير مشترك لمستوى التبشير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي معاً على قدرته على اكتشاف الغش وذلك إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى. كما يتضح

**المقارنة الرابعة**

السيطرة الخارجية) ومجموعة المعالجة الثالثة (

مستوى مرتفع من التبشير الأخلاقي ، نمط السيطرة الداخلية ) . ولإجراء المقارنة بين المجموعتين ، تم تحليل بيانات الحالة العملية باستخدام اختبار مان - ويتني .

تهدف هذه المقارنة إلى معرفة الأثر المشترك لمستوى التبشير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش . وتتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثانية (مستوى منخفض من التبشير الأخلاقي ، نمط

**المقارنة الرابعة ( المقارنة بين مجموعتي المعالجة الثانية والثالثة)****Mann-Whitney Test****Ranks**

codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks
2	55	48.75	2681.50
3	55	62.25	3423.50
Total	110		

**Test Statistics<sup>a</sup>**

	samples
Mann-Whitney U	1.142E3
Wilcoxon W	2.682E3
Z	-2.278-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.023

a. Grouping Variable: codes

بين إجابات مجموعتي المعالجة إلى التأثير المشترك للتبشير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش . كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثالثة (٦٢.٢٥) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الثانية (٤٨.٧٥) . وهذا يعني انه تزداد قدرة المراجع

ويتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value اقل من ٠.٠٥ . وهذا يعني انه يمكن القول بدرجة ٩٥% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الثانية والثالثة . ويتضح من نتائج التحليل - إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى - انه يمكن رد الاختلاف

وجود نمط السيطرة الداخلية عنها في حالة انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي ووجود نمط السيطرة الخارجية .

#### ٤ - تحليلات إضافية لاختبار فروض البحث

استخدمت الباحثة الأسئلة الأولى والثانية والثالثة في القيام ببعض التحليلات الإضافية التي تساعد على اختبار صحة نتائج الدراسة. ويتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة الوسيط للأسئلة ١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦، ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ١٦، ١٧، ١٨، ١٩، ٢٠، وهذا يعني موافقة المشاركين في الاستقصاء على أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تزداد في الحالات التالية: عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي مرتفع ، عندما يتسم المراجع بنمط السيطرة الداخلية . وان قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تنخفض في الحالات التالية : عندما يتسم مستوى التبرير الأخلاقي منخفض ، عندما يتسم المراجع بنمط السيطرة الخارجية. كما اتفق المشاركين في الدراسة على وجود تأثيرات مشتركة للتبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش .

الخارجي على اكتشاف الغش بدرجة اكبر في حالة ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي ووجود نمط السيطرة الداخلية عنها في حالة انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي ووجود نمط السيطرة الخارجية .

يتضح مما سبق انه يمكننا اختبار فرض البحث الثالث والذي يتعلق بالأثر المشترك للتبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش ، وذلك من خلال اختبار مان-ويتني للمقارنات الثالثة والرابعة . فقد بينت نتائج الدراسة أن هناك اختلاف في قدرة المراجع على اكتشاف الغش نتيجة للتأثير المشترك للتبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي . وبالتالي يمكن القول أن هناك دليل لقبول الفرض الرابع في المقارنات الثالثة والرابعة .

كما أشارت متوسطات رتب المعالجات للمقارنات الثالثة والرابعة إلى أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تزداد بدرجة اكبر في حالة وجود نمط السيطرة الخارجية وارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي عنها في حالة وجود نمط السيطرة الداخلية وانخفاض مستوى التبرير الأخلاقي . كما تزداد قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش بدرجة اكبر في حالة ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي

#### Statistics

		Q1أ	Q1ب	Q1ت	Q1ث
N	Valid	44	44	44	44
	Missing	0	0	0	0
Mean		4.3409	1.8864	3.9773	1.7955
Median		5.0000	2.0000	4.0000	2.0000
Mode		5.00	1.00	5.00	1.00
Std. Deviation		1.03302	1.03914	1.30275	.95429

## Statistics

		Q1أ	Q1ب	Q1ت	Q1ث
N	Valid	44	44	44	44
	Missing	0	0	0	0
Mean		4.3409	1.8864	3.9773	1.7955
Median		5.0000	2.0000	4.0000	2.0000
Mode		5.00	1.00	5.00	1.00
Std. Deviation		1.03302	1.03914	1.30275	.95429
Sum		191.00	83.00	175.00	79.00

## Statistics

		Q2أ	Q2ب	Q2ت	Q2ث	Q3	Q4
N	Valid	44	44	44	44	44	44
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		2.0000	4.2955	2.1591	3.9773	3.7273	4.0455
Median		2.0000	5.0000	2.0000	4.0000	4.0000	4.0000
Mode		1.00	5.00	1.00	5.00	4.00	4.00
Std. Deviation		1.21999	.87815	1.29297	1.17114	1.01989	.98723
Sum		88.00	189.00	95.00	175.00	164.00	178.00

المراجع بنمط السيطرة الداخلية . ويتضح مما سبق ، أن نتائج اختبار الأسئلة أ ، اب ، أ٢ ، ب٢ تؤيد وتدعم فرض البحث الأول . وتؤيد نتائج اختبار الأسئلة ات ، ا٢ ، ات ، ب٢ فرض البحث الثاني . وتؤيد نتائج اختبار السؤال الثالث فرض البحث الثالث .

كما قامت الباحثة باختبار العلاقة المباشرة بين قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش وجودة عملية المراجعة وذلك من خلال استخدام السؤال الرابع . ويتضح من خلال نتائج التحليل

كما اتضح أن قيمة الوسيط للأسئلة اب، ا٢ ، أ٢ ، ب٢ أقل من ٣ ، وهذا يعني عدم موافقة المشاركين في الدراسة على أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تزداد في الحالات التالية: عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي منخفض ، عندما يتسم المراجع بنمط السيطرة الخارجية . كما اتضح عدم موافقة المشاركين في الاستقصاء على أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تنخفض في الحالات التالية : عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي مرتفع ، عندما يتسم

كما توصلت الدراسة ، فيما يخص فرض البحث الثاني والذي يتعلق بتأثير المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش، إلى أن هناك اختلاف في قدرة المراجع على اكتشاف الغش نتيجة اختلاف أنماط المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي . حيث أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تكون أكبر في حالة وجود نمط السيطرة الداخلية عنها في حالة وجود نمط السيطرة الخارجية وهذا ما يؤيد فرض البحث الثاني ويوضح أن وجود نمط السيطرة الداخلية يؤثر إيجاباً على قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش ، بينما وجود نمط السيطرة الخارجية يؤثر سلباً على قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش. أما فيما يخص فرض البحث الثالث والذي يتعلق بالأثر المشترك للتبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش ، فقد توصلت الدراسة إلى أن هناك اختلاف في قدرة المراجع على اكتشاف الغش نتيجة للتأثير المشترك للتبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي . حيث أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تزداد بدرجة أكبر في حالة وجود نمط السيطرة الخارجية وارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي عنها في حالة وجود نمط السيطرة الداخلية وانخفاض مستوى التبرير الأخلاقي . كما تزداد قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش بدرجة أكبر في حالة ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي ووجود نمط السيطرة الداخلية عنها في حالة انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي ووجود نمط السيطرة الخارجية . وفي ضوء النتائج التي توصلت لها الدراسة ، توصي الباحثة بضرورة تدعيم وإبراز أهمية النمط الإدراكي للمراجع الخارجي (باعتباره احد الخصائص

الإحصائي أن قيمة الوسيط أكبر من ٣ ، وهذا يعني موافقة المشاركين في الدراسة على أن زيادة قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تساعد على تحسين جودة عملية المراجعة ، مما يتضح وجود علاقة طردية بين قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش وجودة عملية المراجعة .

#### رابعاً: نتائج وتوصيات البحث

استهدف هذا البحث دراسة واختبار اثر النمط الإدراكي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش . وقد ركز هذا البحث على دراسة اثر نوعين من الأنماط الإدراكية للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش وهما التبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي ، بالإضافة إلى دراسة واختبار الأثر المشترك بين هذين النمطين على قدرة المراجع على اكتشاف الغش ، وذلك من خلال اختبار ثلاث فروض للبحث . وتم إجراء تجربة ميدانية على عينة مكونة من مجموعة من مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية . وتوصلت الدراسة ، فيما يخص فرض البحث الأول والذي يتعلق بتأثير مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش ، إلى أن هناك اختلاف في قدرة المراجع على اكتشاف الغش نتيجة اختلاف مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع . حيث أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تكون أكبر في حالة ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع عنها في حالة انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع وهذا ما يؤيد فرض البحث الأول ويوضح أن مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع يؤثر إيجاباً على قدرته على اكتشاف الغش .



وتوصي الباحثة أيضا بضرورة اهتمام البحوث الأكاديمية في مصر بالبحث في الخصائص الشخصية للمراجع الخارجي بصفة عامة والنمط الإدراكي للمراجع بصفة خاصة بأنواعه المختلفة، بالإضافة إلى دراسة اثر الأنماط الإدراكية المختلفة على جودة أداء المراجعين الخارجيين .

## مراجع البحث

### أولاً: المراجع العربية

- ١- احمد، محمد الرملي، (٢٠٠٠)، " مسئولية المراجع تجاه غش الإدارة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج - جامعة جنوب الوادي، العدد الثاني، ص١-٤١.
- ٢- موسي، بوسي حمدي حسن، (٢٠١١)، " دراسة تحليلية للعلاقة بين الالتزام الأخلاقي لسلوك مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة مع دراسة تطبيقية في بيئة الممارسة المهنية المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية .
- ٣- نويجي، حازم محفوظ محمد عمر، (٢٠٠٧)، " اثر مساعلة مراقب الحسابات عن اكتشاف التلاعب والتقارير عنة على تخطيط أعمال المراجعة مع دراسة تطبيقية في بيئة الممارسة المهنية في مصر"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

الشخصية للمراجع الخارجي ) بأنواعه المختلفة وخاصة النمط الإدراكي الخاص بالتبرير الأخلاقي والنمط الإدراكي الخاص بالمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي وذلك سواء على المستوى الأكاديمي أو المستوى المهني . فعلى المستوى الأكاديمي، نوصي بتطوير المناهج الدراسية في كليات التجارة لتتناول الخصائص الشخصية للمراجعين ومنها الأنماط الإدراكية خاصة التبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي من حيث مفهومها وأنواعها وأهميتها وتأثيراتها المختلفة على جودة أداء المراجعين وذلك لطلاب مرحلة البكالوريوس والدراسات العليا في المحاسبة والمراجعة وبالتالي تكون قد ساهمت في بناء شخصية ممارسي المهنة . وعلى المستوى المهني، نوصي بعقد دورات تدريبية للمراجعين الخارجيين حول أهمية الخصائص الشخصية للمراجع الخارجي (حيث أنها تؤثر بشكل جوهري على أداء المراجع لخدمة مراجعة القوائم المالية)، وخاصة النمط الإدراكي للمراجع الخارجي من حيث مفهوم وطبيعة وأنواع النمط الإدراكي للمراجع الخارجي وتأثيراته المختلفة على جودة عملية المراجعة .

## ثانياً: المراجع الأجنبية

- **Abdolmohammadi, Mohammad J. and Donald L. Ariail, 2009.** " A Test of The Selection – Socialization Theory in Moral Reasoning of CPAS in Industry Practice ", Behavioral Research in Accounting , vol.21,no.2,pp.1-12.
- **Appiah ,F. Asiedu and H. Addai ,20-14.** " An Investigation into The Casual Relationship Between Employees` Locus of Control and Contextual Performance ", Journal of Business and Behavioral Sciences , vol.26,no.2,pp.94-118.
- **Au,Alan K. M. and Danny S. N. Wong ,2000.** " The Impact of Guanxi on The Ethical Decision Making Process of Auditors : an Exploratory Study on Chinese CPAS in Hong Kong ", Journal of Business Ethics , vol. 28,no. 1, pp. 87-95.
- **Bernardi , Richard A.,1994.** " Fraud Detection : The Effect of Client Integrity and Competence and Auditor Cognitive Style ", Auditing : A Journal of Practice and Theory , vol. 13, Supplement ,pp.68-82.
- \_\_\_\_\_,1997. " The Relationship among Locus of Control Perceptions of Stress and Performance ", Journal of Applied Business Research , vol.13,no.4,pp.1-8.
- **Brandon ,Duane M. , William A. Kerler , Larry N. Killough and Jennifer M. Mueller ,2007."** The Joint Influence of Client Attributes and Cognitive Moral Development on Students Ethical Judgement ", Journal of Accounting Education , vol.25, pp.59-73.
- **Chen, Jui Chen and Colin Silverthorne ,2008.** " The Impact of Locus of control on Job Stress , Job Performance and Job Satisfaction in Taiwan", Leadership & Organization Development Journal , vol.29,no.7, pp.572-582.
- **Chiu, Randy K.,2002.** " Ethical Judgement , Locus of control and Whistle Blowing Intention : a Case Study of Mainland Chinese MBA Students ", Managerial Auditing Journal , vol. 1-7, no.9, pp.581-587.
- **Choi, Jong Hag , Jeong Bon Kim and Yoonseok Zang ,2006,** " The Association between Audit Quality and Abnormal Audit Fees ", 2006, Available at <http://WWW.SSRN.COM>.
- **Dali, Nasrullah and Arifuddin Mas`ud ,2014."** The Impact of Professionalism , Locus of Control and Job Satisfaction on Auditors` Performance : Indonesian Evidence ", International Journal of Business and Management Invention ,vol.3, iss.10,pp.63-73.
- **Donnelly, David P., Jeffrey J. Quirin and David Bravan ,2003.** " Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior : an Exploratory Model using Auditors Personal Characteristics ", Behavioral Research in Accounting , vol.15,pp.87-110.
- **Falk,Haim ,Bernadette Lynn ,Stuart Mestelman and Mohamed Shehata ,1999."** Auditor Independence ,Self I-

- nterested Behavior and Ethics : Some Experimental Evidence ", Journal of Accounting and Public Policy ,vol.18, no.4-5, pp.395-428.
- **Gul, Ferdinand A., Andy Y. Ng and Mariam Yew Jen Wu Tong ,2003.** " Chinese Auditors` Ethical Behavior in an Audit Conflict Situation ", Journal of Business Ethics ,vol. 42, no.4, pp.379-392.
  - **Gunny, Katherine , Gopal Krishnan and Tracey Zhang ,2007,"** is Audit Quality Associated with Auditor Tenure , Industry Expertise , and Fees ? Evidence from PCAOB Opinions ", Available at <http://WWW.SSRN.COM>.
  - **Honn,Darla D. and Joseph C. Ugrin ,2012.** " The Effects of Cognitive Misfit on Students Accounting Task Performance ", Issues in Accounting Education , vol.27, no.4 ,pp.979-998.
  - International Federation of Accountants (IFAC) ,2009.** " The Auditor`s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements : International Standard on Auditing No.2-40", This Document is Available online at <http://www.ifac.org>.
  - **Jeffrey , Cynthia , William Dilla and Nancy Weatherholt ,2004.** " The Impact of Ethical Development and Cultural Constructs on Auditor Judgment : A Study of Auditor in Taiwan ", Business Ethics Quarterly , vol.14,iss-3,pp. 553-579.
  - **Kerler, William A. and Larry N. Kirlough ,2009.** " The Effects of Satisfaction with A Clients Management During a Prior Audit Engagement , Trust and Moral Reasoning on Auditors Perceived Risk of Management Fraud ", Journal of Business Ethics , vol.85,pp. 109-136.
  - **Lopez,Maria A.,2013."** Moderating Effect of Hofstede`s Cultural Values on The Locus of Control / Job Performance Relationship of Managers in USA, Mexico ,South Korea and Hong Kong ", Journal of Business Strategies ,vol.30,no.1,pp.1-19.
  - Massey, Dawn W. and Linda Thorne ,2006.** " The Impact of Task Information Feedback on Ethical Reasoning ", Behavioral Research in Accounting , vol.18, pp.103-116.
  - McKnight , Constance A. and William F. Wright , 2011."** Characteristics of Relatively High Performance Auditors ", Auditing : A Journal of Practice and Theory , vol.30,no.1, pp.191-206.
  - **Mohamed, Diana Mostafa and Magda Hussein Habib ,2013.** " Auditor Independence , Audit Quality and The Mandatory Auditor Rotation in Egypt ", Education , Business and Society : Contemporary Middle Eastern Issues , vol.6, no.2,pp. 116-144.
  - Owolabi,Ademola B.,2013."** Influence of Work Locus of Control and Perceived Environmental Support on Employees` Work Attitude and Organizati-

- onally Beneficial Behavior ", Nigerian Journal of Applied Behavioral Sciences ,vol.1,pp.11-20.
- **Paino, Halil, Malcolm Smith and Zabaidah Ismail,2012.** " Auditor Acceptance of Dysfunctional Behavior", Journal of Applied Accounting Research , vol.13,no.1.pp.37-55.
- \_\_\_\_\_, **2011.** " Dysfunctional Audit Behavior : The Effects of Employee Performance , Turnover Intentions and Locus of Control ", Journal of Modern Accounting and Auditing , vol.7,-no.4.pp. 418-423.
- **Ponemon, Lawrence A.,1992.**" Auditor Underreporting of Time and Moral Reasoning : An Experimental Lab Study ", Contemporary Accounting Research , vol.9,no.1,pp. 171-189.
- **Rasmussen, Bent Warming and Carolyn A. Windsor ,2003.** " Danish Evidence of Auditors Level of Moral Reasoning and Predisposition to Provide Fair Judgements ", Journal of Business Ethics , vol. 47, no.2,pp. 77-88.
- **Reiss, Michelle C. and Kaushik Mitra ,1998.** " The Effects of Individual Difference Factors on The Acceptability of Ethical and unethical Workplace Behaviors", Journal of Business Ethics , vol.17,pp.1581-1593.
- **Roberts, Jeffrey A. and David M. Wasieleski,2012.**" Moral Reasoning in Computer – Based Task Environments : Exploring The Interplay Between Cognitive and Technological Factors on Individuals` Propensity to Bre-
- ak Rules ", Journal of Business Ethics , vol. 110,pp. 355-376.
- **Rogers , Violet , and Aileen Smith , -2001.**" Ethics , Moral Development and Accountants in Training ", Teaching Business Ethics , vol.5, no.1, pp.1-20.
- **Schatzberg, Jeffrey W. , Galen R. Sevick , Brian P. Shapiro , Linda Thorne and R. S. Olusegun Wallace ,2005.**" A Reexamination of Behavior in Experimental Audit Markets : The Effects of Moral Reasoning and Economic Incentives on Auditor Reporting and Fees ", Contemporary Accounting Research , vol.22, no. 1,pp.229-264.
- **Smith , Aileen , Evelyn C. Hume , Alan B. Davis and Ray Zimmerman ,2004.** " The Universal Relevance of Locus of Control in Ethical Decision Making : A Multi Country Examination ", Journal of Legal , Ethical and Regulatory Issues , vol.7,no.1.pp.15-25.
- **Tsui, Judy S. L. ,96.**" Auditors Ethical Reasoning : Some Audit Conflict and Cross Cultural Evidence ", The International Journal of Accounting , vol.1,31, no.1,pp. 121-133.
- \_\_\_\_\_ and **Ferdinand A. Gul ,1996.**" Auditors Behavior in an Audit Conflict Situation: A Research Note on The Role of Locus of Control and Ethical Reasoning ", Journal of Accounting, Organizations and Society ,vol.21,no.1,pp.41-51.

- **Windsor, Carolyn A., 2002.** " Auditors` Predisposition to Provide Fair Judgments : Australian Evidence of Auditor-s` Level of Moral Reasoning", Australian Accounting Review ,vol.12, no.2, pp. 51-59.
- \_\_\_\_\_ **and Neal M. Ashkanasy ,95.** " The Effect of Client Management Bargaining Power , Moral Reasoning Development, and Belief in a Just World on Auditor Independence ", Accounting, Organizations and Society , vol.20, no.7/8,pp.701-720.
- \_\_\_\_\_ **Bent Warming Rasmussen ,2005.**" The Paucity of Auditors Social Responsibility : an Empirical Study of Client Management Control of Auditor Independence", Available at [www. Mngt.waikato.ac.nz](http://www.Mngt.waikato.ac.nz).
- \_\_\_\_\_, **2004.** " Diversity of Auditor Independence Judgements : The Effect of Moral Reasoning, Justice Beliefs and Client Management Economic Bargaining Power on Independence ", Conference Proceedings on the 8<sup>th</sup> Symposium on Ethics Research in Accounting ,Hawaii, United States of America.
- **Yu, Hung –Chao,2011.** " Legal Systems and Auditor Independence ", Rev Account Stud , vol.16, pp.377-411.

## ملحق البحث

### نموذج لقوائم الاستقصاء المقدمة لعينة البحث

#### القسم الأول

#### بيانات عامة

#### ١ - المستوى الوظيفي داخل مكتب المراجعة:

○ - شريك

○ - مدير مراجعة

○ - مشرف

○ - مراجع

○ - مراجع تحت التمرين

#### ٢ - عدد سنوات ممارسة المهنة:

○ - اقل من ٣ سنوات

○ - من ٣ إلى ٥ سنوات

○ - من ٥ إلى ١٠ سنوات

○ - أكثر من ١٠ سنوات

#### ٣ - الدرجات العلمية:

○ - بكالوريوس .....

○ - دبلوم دراسات عليا في .....

○ - ماجستير .....

○ - دكتوراه في .....

○ - شهادات أخرى (برجاء ذكرها) .....

#### ٤ - عضو الجمعيات المهنية:

○ - عضو مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا.

○ - عضو مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

○ - عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

○ - عضو جمعية الضرائب المصرية.

○ - جمعيات أخرى (برجاء ذكرها) .....

## القسم الثاني

### الحالة العملية الخاصة بقائمة الاستقصاء الأولى (نويجي، ٢٠٠٧)

يعمل المراجع (أ) في مكتب عمرو الدسوقي للمحاسبة والمراجعة . وتعتبر الشركة (س) إحدى شركات القطاع الخاص المساهمة المصرية والمقيدة ببورصة الأوراق المالية من ضمن عملاء مكتب المراجعة والتي تقوم بالاتجار في قطع غيار السيارات. وقد كلف المراجع (أ) بمراجعة القوائم المالية للشركة (س) عن السنة المنتهية في ٣١-١٢-٢٠١٥. واتضح للمراجع (أ) أن هذه الشركة قد استهدفت تحقيق تقديرات الموازنة لصافي أرباح الشركة من خلال تضخيم رقم إيراد المبيعات عن طريق إثبات مبيعات صورية في الشهر الأخير من السنة المالية ٢٠١٥ دون إبلاغ المخازن ، حيث قام المسؤولون بهذه الشركة بالاتفاق مع بعض كبار العملاء على قيامهم بإرسال أوامر شراء بكميات كبيرة دون التزامهم باستلام تلك البضاعة أو تحملهم المسؤولية عنها ، وتقوم الشركة بتسجيل تلك البضاعة كمبيعات وذلك بعد أن قامت بشحنها لمخازن سرية . ومن ناحية أخرى ، أكدت إدارة الشركة على أنه قد تم شحن وتسليم البضاعة للعملاء ، وسجلت هذه البضاعة بمستندات الشحن أنه قد تم شحنها وتسليمها للعملاء . علما بان نظم الحوافز داخل الشركة محل المراجعة تعتمد على قيمة الأرباح كأساس لاحتساب الحوافز الشهرية والسنوية لأفراد الإدارة العليا ، وقد اتضح ذلك من خلال ملاحظة ارتفاع مستوى معيشة أفراد الإدارة وعدم تناسبها مع نظائهم في الشركات الأخرى ، وان هناك درجة عالية من المنافسة في الصناعة التي تعمل بها الشركة .

افتراض أنه بناء على نتائج اختبار المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي اتضح أن شخصية المراجع (أ) تتسم بنمط السيطرة الداخلية<sup>١</sup> . كما افترض أنه بناء على نتائج اختبار Dit والذي يستخدم لقياس مستوى التبرير الأخلاقي للمراجعين اتضح أن مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع (أ) منخفض<sup>٢</sup> .

<sup>١</sup> يقصد بالمدى الرقابي لشخصية المراجع اعتقادات الفرد بشأن وجود علاقة بين أفعاله وتصرفاته والنتائج المترتبة على هذه الأفعال والتصرفات ، والشخصية التي تتسم بنمط السيطرة الداخلية هي الشخصية التي تعتقد بوجود علاقة قوية بين أفعالها وتصرفاتها والنتائج المترتبة على هذه الأفعال والتصرفات.

<sup>٢</sup> يقصد بالتبرير الأخلاقي العملية الذهنية للفرد المسؤولة عن تحديد مدى صحة القرارات التي يتوصل إليها الفرد عند مواجهة القضايا الأخلاقية، وعند المستوى المنخفض من التبرير الأخلاقي يقوم الفرد باتخاذ القرار الذي يحقق مصلحته الشخصية ويعتمد على القواعد والقوانين في اتخاذ الحكم في القضايا الأخلاقية

## وفقا للمعلومات السابقة ، برجاء وضع مدى اتفاقك مع كل من العبارات التالية :

٥	٤	٣	٢	١	العبارة
موافق تماما	موافق إلى حد ما	غير محدد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق تماما	
					<p>١- سوف تكون شخصية المراجع (أ) والتي تتسم بخصائص عديدة مثل أنها تتسم بنمط السيطرة الداخلية وان مستوى التبرير الأخلاقي لها منخفض ، قادرة على اكتشاف التحريف الجوهرى الموجود في القوائم المالية للشركة (س) والذي يتمثل في المغالاة في رقم إيراد المبيعات .</p> <p>٢- سوف تكون شخصية المراجع (أ) قادرة على الوفاء بمسئولياتها عن تخطيط وأداء أعمال المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بان القوائم المالية للشركة لا تحتوى على تحريفات جوهرية بسبب الغش.</p> <p>٣- سوف تتعامل شخصية المراجع (أ) مع المغالاة في رقم إيراد المبيعات على أنه تحريف جوهرى وأنه سوف يؤثر بشكل سلبي على مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالى للشركة.</p> <p>٤- سوف تكون شخصية المراجع (أ) قادرة على تحديد واكتشاف الدوافع التي أدت إلى قيام الإدارة العليا بارتكاب هذا التحريف والتي تتمثل في أن نظم الحوافز داخل الشركة محل المراجعة تعتمد على قيمة الأرباح كأساس لاحتساب الحوافز الشهرية والسنوية لأفراد الإدارة العليا .</p> <p>٥- سوف تتعامل شخصية المراجع (أ) مع تأكيد إدارة الشركة على أنه قد تم شحن وتسليم البضاعة للعملاء ، في حين إنها قامت بشحن البضاعة المدرجة بأوامر الشراء لمخازن سرية وذلك حتى يمكن تسجيلها كمبيعات على أنه اتجاها قويا لدى إدارة الشركة لارتكاب الغش في القوائم المالية .</p>



### الحالة العملية الخاصة بقائمة الاستقصاء الثانية (Tsui,1996)

يعمل المراجع (أ) في مكتب عمرو الدسوقي للمحاسبة والمراجعة . وتعتبر الشركة (س) إحدى شركات القطاع الخاص المساهمة المصرية والمقيدة ببورصة الأوراق المالية من ضمن عملاء مكتب المراجعة . وقد كلف المراجع (أ) بمراجعة القوائم المالية للشركة (س) عن السنة المنتهية في ٣١-١٢-٢٠١٥ . وقد اتضح للمراجع (أ) أثناء قيامه بعملية المراجعة وجود التزامات غير مدرجة بالقوائم المالية وهذه الالتزامات عبارة عن مصروفات متعلقة بالعام السابق تمثل ٦٠% من إجمالي مصروفات الفترة ولم يتم دفعها أو تسجيلها في القوائم المالية للعام السابق و القوائم المالية للعام الحالي حيث أن هذه المصروفات لم تكن مقيدة بالدفاتر ، وتمت مناقشة إدارة الشركة في ذلك الأمر حيث أفادت الإدارة بتبرير عدم إدراج تلك الالتزامات بأنها غير هامة نسبيا ، ولذلك فإنه ليس من الضروري القيام بتعديل القوائم المالية بهذه الالتزامات وخاصة أن ذلك التعديل سوف يستغرق كثيرا من الوقت والتكلفة ومن ثم فقد أصرت الإدارة على موقفها . كما اتضح للمراجع (أ) أنه على الرغم من أن إيرادات الشركة استمرت في النمو إلا أن صافي ربح الشركة القابل للتوزيع عن السنة المالية المنتهية في ٣١-١٢-٢٠١٥ يبدو أنه سيكون أقل من المتوقع من جانب المحللين الماليين .

افتراض أنه بناء على نتائج اختبار المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي اتضح أن شخصية المراجع (أ) تتسم بنمط السيطرة الخارجية<sup>٣</sup> . كما افتراض أنه بناء على نتائج اختبار Dit والذي يستخدم لقياس مستوى التبرير الأخلاقي للمراجعين اتضح أن مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع (أ) منخفض.

<sup>٣</sup> هي الشخصية التي تعتقد بان النتائج المترتبة على تصرفاتها لا ترتبط بالجهود الذاتية أو التصرفات التي تقوم بها أو القرارات التي تتخذها وإنما ترتبط بعوامل خارجية مثل الحظ والصدفة

## وفقا للمعلومات السابقة ، برجاء وضع مدى اتفاقك مع كل من العبارات التالية :

٥	٤	٣	٢	١	العبارات
موافق تماما	موافق إلى حد ما	غير محد د	غير موافق إلى حد ما	غير موافق تماما	
					<p>١- سوف تكون شخصية المراجع (أ) والتي تتسم بخصائص عديدة مثل أنها تتسم بنمط السيطرة الخارجية وإن مستوى التبرير الأخلاقي لها منخفض ، قادرة على اكتشاف التحريف الجوهري الموجود في القوائم المالية للشركة (س) والذي يتمثل في وجود التزامات غير مدرجة بالقوائم المالية .</p> <p>٢- سوف تكون شخصية المراجع (أ) قادرة على الوفاء بمسئولياتها عن تخطيط وأداء أعمال المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بان القوائم المالية للشركة لا تحتوى على تحريفات جوهرية بسبب الغش.</p> <p>٣- سوف تتعامل شخصية المراجع (أ) مع عدم إدراج تلك الالتزامات على أنه تحريف جوهري وأنه سوف يؤثر بشكل سلبي على مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة.</p> <p>٤- سوف تكون شخصية المراجع (أ) قادرة على تحديد واكتشاف الحافز الذي دفع إدارة الشركة للتحريف في القوائم المالية والذي يتمثل في أن صافي ربح الشركة القابل للتوزيع عن السنة المالية المنتهية في ٣١-١٢-٢٠١٥ سيكون أقل من المتوقع من جانب المحللين الماليين .</p> <p>٥- سوف تتعامل شخصية المراجع (أ) مع تبرير إدارة الشركة لعدم إدراج تلك الالتزامات بان هذه الالتزامات غير هامة نسبيا وإن تعديل القوائم المالية بهذه الالتزامات سوف يستغرق كثيرا من الوقت والتكلفة على أنه اتجاها قويا لدى إدارة الشركة لارتكاب الغش في القوائم المالية .</p>

### الحالة العملية الخاصة بقائمة الاستقصاء الثالثة (Tsui,1996)

يعمل المراجع (أ) في مكتب عمرو الدسوقي للمحاسبة والمراجعة . وتعتبر الشركة (س) إحدى شركات القطاع الخاص المساهمة المصرية والمقيدة ببورصة الأوراق المالية من ضمن عملاء مكتب المراجعة . وقد كلف المراجع (أ) بمراجعة القوائم المالية للشركة (س) عن السنة المنتهية في ٣١-١٢-٢٠١٥ . وقد اتضح للمراجع (أ) أثناء قيامه بعملية المراجعة وجود التزامات غير مدرجة بالقوائم المالية وهذه الالتزامات عبارة عن مصروفات متعلقة بالعام السابق تمثل ٦٠% من إجمالي مصروفات الفترة ولم يتم دفعها أو تسجيلها في القوائم المالية للعام السابق و القوائم المالية للعام الحالي حيث أن هذه المصروفات لم تكن مقيدة بالدفاتر ، وتمت مناقشة إدارة الشركة في ذلك الأمر حيث أفادت الإدارة بتبرير عدم إدراج تلك الالتزامات بأنها غير هامة نسبيا ، ولذلك فإنه ليس من الضروري القيام بتعديل القوائم المالية بهذه الالتزامات وخاصة أن ذلك التعديل سوف يستغرق كثيرا من الوقت والتكلفة ومن ثم فقد أصرت الإدارة على موقفها . كما اتضح للمراجع (أ) أنه على الرغم من أن إيرادات الشركة استمرت في النمو إلا أن صافي ربح الشركة القابل للتوزيع عن السنة المالية المنتهية في ٣١-١٢-٢٠١٥ يبدو أنه سيكون أقل من المتوقع من جانب المحللين الماليين . افترض أنه بناء على نتائج اختبار المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي اتضح أن شخصية المراجع (أ) تتسم بنمط السيطرة الداخلية . كما افترض أنه بناء على نتائج اختبار Dit والذي يستخدم لقياس مستوى التبرير الأخلاقي للمراجعين اتضح أن مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع (أ) مرتفع<sup>٤</sup> .

<sup>٤</sup> عند هذا المستوى يعتمد الفرد على القيم والمبادئ العامة في اتخاذ الحكم في القضايا الأخلاقية

## وفقا للمعلومات السابقة ، برجاء وضع مدى اتفاقك مع كل من العبارات التالية :

٥ موافق تماما	٤ موافق إلى حد ما	٣ غير محدد	٢ غير موافق إلى حد ما	١ غير موافق تماما	العبارة
					<p>١- سوف تكون شخصية المراجع (أ) والتي تتسم بخصائص عديدة مثل أنها تتسم بنمط السيطرة الداخلية وان مستوى التبدير الأخلاقي لها مرتفع ، قادرة على اكتشاف التحريف الجوهرى الموجود في القوائم المالية للشركة (س) والذي يتمثل في وجود التزامات غير مدرجة بالقوائم المالية .</p> <p>٢- سوف تكون شخصية المراجع (أ) قادرة على الوفاء بمسئولياتها عن تخطيط وأداء أعمال المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بان القوائم المالية للشركة لا تحتوى على تحريفات جوهرية بسبب الغش.</p> <p>٣- سوف تتعامل شخصية المراجع (أ) مع عدم إدراج تلك الالتزامات على أنه تحريف جوهرى وأنه سوف يؤثر بشكل سلبي على مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة.</p> <p>٤- سوف تكون شخصية المراجع (أ) قادرة على تحديد واكتشاف الحافز الذي دفع إدارة الشركة للتحريف في القوائم المالية والذي يتمثل في أن صافى ربح الشركة القابل للتوزيع عن السنة المالية المنتهية في ٣١-١٢-٢٠١٥ سيكون اقل من المتوقع من جانب المحللين الماليين.</p> <p>٥- سوف تتعامل شخصية المراجع (أ) مع تبرير إدارة الشركة لعدم إدراج تلك الالتزامات بان هذه الالتزامات غير هامة نسبيا وان تعديل القوائم المالية بهذه الالتزامات سوف يستغرق كثيرا من الوقت والتكلفة على أنه اتجاها قويا لدى إدارة الشركة لارتكاب الغش في القوائم المالية .</p>

### الحالة العملية الخاصة بقائمة الاستقصاء الرابعة (نويجي، ٢٠٠٧)

يعمل المراجع (أ) في مكتب عمرو الدسوقي للمحاسبة والمراجعة . وتعتبر الشركة (س) إحدى شركات القطاع الخاص المساهمة المصرية والمقيدة ببورصة الأوراق المالية من ضمن عملاء مكتب المراجعة والتي تقوم بالاتجار في قطع غيار السيارات. وقد كلف المراجع (أ) بمراجعة القوائم المالية للشركة (س) عن السنة المنتهية في ٣١-١٢-٢٠١٥. واتضح للمراجع (أ) أن هذه الشركة قد استهدفت تحقيق تقديرات الموازنة لصافي أرباح الشركة من خلال تضخيم رقم إيراد المبيعات عن طريق إثبات مبيعات صورية في الشهر الأخير من السنة المالية ٢٠١٥ دون إبلاغ المخازن ، حيث قام المسؤولون بهذه الشركة بالاتفاق مع بعض كبار العملاء على قيامهم بإرسال أوامر شراء بكميات كبيرة دون التزامهم باستلام تلك البضاعة أو تحملهم المسؤولية عنها ، وتقوم الشركة بتسجيل تلك البضاعة كمبيعات وذلك بعد أن قامت بشحنها لمخازن سرية . ومن ناحية أخرى ، أكدت إدارة الشركة على أنه قد تم شحن وتسليم البضاعة للعملاء ، وسجلت هذه البضاعة بمستندات الشحن أنه قد تم شحنها وتسليمها للعملاء . علما بان نظم الحوافز داخل الشركة محل المراجعة تعتمد على قيمة الأرباح كأساس لاحتساب الحوافز الشهرية والسنوية لأفراد الإدارة العليا ، وقد اتضح ذلك من خلال ملاحظة ارتفاع مستوى معيشة أفراد الإدارة وعدم تناسبها مع نظائريهم في الشركات الأخرى ، وان هناك درجة عالية من المنافسة في الصناعة التي تعمل بها الشركة .

افتراض أنه بناء على نتائج اختبار المدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي اتضح أن شخصية المراجع (أ) تتسم بنمط السيطرة الخارجية . كما افترض أنه بناء على نتائج اختبار Dit والذي يستخدم لقياس مستوى التبرير الأخلاقي للمراجعين اتضح أن مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع (أ) مرتفع.

## وفقا للمعلومات السابقة ، برجاء وضع مدى اتفاقك مع كل من العبارات التالية :

٥ موافق تماما	٤ موافق إلى حد ما	٣ غير محدد	٢ غير موافق إلى حد ما	١ غير موافق تماما	العبارة
					<p>١- سوف تكون شخصية المراجع (أ) والتي تتسم بخصائص عديدة مثل أنها تتسم بنمط السيطرة الخارجية وان مستوى التبرير الأخلاقي لها مرتفع، قادرة على اكتشاف التحريف الجوهرى الموجود في القوائم المالية للشركة (س) والذي يتمثل في المغالاة في رقم إيراد المبيعات .</p> <p>٢- سوف تكون شخصية المراجع (أ) قادرة على الوفاء بمسئولياتها عن تخطيط وأداء أعمال المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بان القوائم المالية للشركة لا تحتوى على تحريفات جوهرية بسبب الغش.</p> <p>٣- سوف نتعامل شخصية المراجع (أ) مع المغالاة في رقم إيراد المبيعات على أنه تحريف جوهرى وأنه سوف يؤثر بشكل سلبي على مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة.</p> <p>٤- سوف تكون شخصية المراجع (أ) قادرة على تحديد واكتشاف الدوافع التي أدت إلى قيام الإدارة العليا بارتكاب هذا التحريف والتي تتمثل في أن نظم الحوافز داخل الشركة محل المراجعة تعتمد على قيمة الأرباح كأساس لاحتساب الحوافز الشهرية والسنوية لأفراد الإدارة العليا .</p> <p>٥- سوف نتعامل شخصية المراجع (أ) مع تأكيد إدارة الشركة على أنه قد تم شحن وتسليم البضاعة للعملاء ، في حين إنها قامت بشحن البضاعة المدرجة بأوامر الشراء لمخازن سرية وذلك حتى يمكن تسجيلها كمبيعات على أنه اتجاها قويا لدى إدارة الشركة لارتكاب الغش في القوائم المالية .</p>

## القسم الثالث

## الأسئلة العامة

برجاء توضيح مدى اتفاقك مع كل من العبارات التالية :

٥	٤	٣	٢	١	العبارة
موافق تماما	موافق إلى حد ما	غير محدد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق تماما	
					<p>١- تزداد قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش وذلك في الحالات التالية:</p> <p>أ- عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع مرتفع.</p> <p>ب- عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع منخفض.</p> <p>ت- عندما يتسم المراجع بنمط السيطرة الداخلية .</p> <p>ث- عندما يتسم المراجع بنمط السيطرة الخارجية .</p> <p>٢- تتخفض قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش وذلك في الحالات التالية :</p> <p>أ- عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع مرتفع.</p> <p>ب- عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع منخفض.</p> <p>ت- عندما يتسم المراجع بنمط السيطرة الداخلية .</p> <p>ث- عندما يتسم المراجع بنمط السيطرة الخارجية .</p> <p>٣- يوجد تأثير مشترك للتبرير الأخلاقي والمدى الرقابي لشخصية المراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش .</p> <p>٤- بصفة عامة ، أن زيادة قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تساعد على تحسين جودة عملية المراجعة .</p>