

أثر التبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على وفاء المراجع الخارجي بمسئوليته عن اكتشاف الغش - دراسة تجريبية^١

أ/ بوسي حمدي حسن موسى

مدرس مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة دمنهور

Abstract

The Research aims at studying and testing the direct Impact of External Auditor`s Moral Reasoning and Industrial Specialization on his Ability to detect Fraud. besides, The Research also aims at studying The Combined Effect of These two Variables on The Auditor`s Ability to detect Fraud. in order to test these relationships, The Researcher has conducted an Empirical Study on a sample of 40 Auditors at The Egyptian Audit Firms. The Results indicated that The External Auditor`s Level of Moral Reasoning positively affects his Ability to detect Fraud. Moreover, The External Auditor`s Industrial Specialization positively affects his Ability to detect Fraud. The Results also indicated That There is a joint Effect of External Auditor`s Moral Reasoning and Industrial Specialization on his Ability to detect Fraud.

ملخص البحث

يهدف البحث إلى دراسة واختبار الأثر المباشر لكل من التبرير الأخلاقي، والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش. وكذلك دراسة واختبار الأثر المشترك لهذين المتغيرين على قدرة المراجع على اكتشاف الغش. وتم اختبار هذه العلاقات من خلال إجراء دراسة تجريبية على عينة تتكون من ٤٠ مراجع حسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية. ولقد توصلت الدراسة إلى أن مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع يؤثر إيجاباً على قدرته على اكتشاف الغش. كما أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤثر إيجاباً على قدرته على اكتشاف الغش. كما انتهت الدراسة أيضاً إلى وجود تأثير مشترك للتبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش.

١ - هذا البحث مشتق من رسالة دكتوراه بعنوان "أثر 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

تناولت العديد من الدراسات (Chi and Chin, 2011; Kerler and Killough, 2009; Choi, et al., 2006) العوامل المؤثرة في قدرة المراجع على اكتشاف الغش مثل ارتفاع قيمة أتعاب المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع ومستوى التبرير الأخلاقي للمراجع . وتهتم هذه الدراسة بدراسة أثر كل من التبرير الأخلاقي للمراجع ومدى تخصصه في مراجعة نشاط معين أو صناعة معينة على قدرته على اكتشاف الغش . كما تختبر الدراسة البحث في الأثر المشترك لهذين المتغيرين . ويرجع الاهتمام بدراسة هذين المتغيرين إلى التناقض في نتائج الدراسات التي تناولت أثر التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش من ناحية ، وندرة الأبحاث التي تناولت الأثر المشترك لهذين المتغيرين على قدرة المراجع على اكتشاف الغش من ناحية أخرى . لذلك تعد هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تحاول دراسة الأثر المشترك للمتغيرين محل الدراسة (التبرير الأخلاقي للمراجع - التخصص الصناعي للمراجع) على قدرة المراجع على اكتشاف الغش.

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة واختبار الأثر المباشر لكل من التبرير الأخلاقي، والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش. وكذلك دراسة واختبار الأثر المشترك لهذين المتغيرين على قدرة المراجع على اكتشاف الغش. وسوف نتناول الباحثة الدراسة في هذا البحث من خلال تقسيمه إلى أربعة 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.

أن ازدياد حالات الإفلاس والإعسار والفشل المالي للعديد من الشركات في السنوات الأخيرة وحدث فضيحة شركة إنرون للطاقة في عام ٢٠٠١ في الولايات المتحدة الأمريكية أدت إلى الاهتمام بمسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، سواء الناتجة عن الأخطاء أو الغش، حيث يعد الانهيار المالي لشركة إنرون للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية نموذجا صارخا لغياب الدور الحوكمي للمراجعة . حيث اتفقت إدارة شركة إنرون مع المراجع الخارجي بالتلاعب في التقارير المالية لإخفاء الخسائر وتضخيم الأرباح والتي أدت في النهاية إلى الانهيار المالي للشركة وإفلاسها (على وشحاتة، ٢٠٠٨) . ومن هنا ظهرت أهمية وفاء المراجع الخارجي بمسئوليته عن اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، سواء الناتجة عن الأخطاء أو الغش، وذلك لما يترتب عليه من تحسين مستوى جودة أداء خدمة المراجعة وإضفاء الثقة على المعلومات الواردة بالقوائم المالية . لذلك 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 المسؤولية على مراجعي الحسابات عن اكتشاف الغش (احمد، ٢٠٠٠)، والتي بموجبها أصبح المراجع الخارجي مسئولاً عن تقديم تأكيد معقول Reasonable Assurance بان القوائم المالية خالية من الغش الجوهرية الذي يؤثر على عدالتها ومصداقيتها (ISA NO.240).

أولاً: الإطار النظري واشتقاق فروض البحث

اهتمت العديد من الدراسات الأكاديمية بقضية تحسين قدرة المراجعين على اكتشاف الغش والعوامل المؤثرة على قدرتهم على اكتشاف الغش . وقد بينت بعض الدراسات مثل (Kerler and Killough, 1994; Bernardi, 2009) أن التبرير الأخلاقي للمراجع يعد أحد العوامل المؤثرة في قدرة المراجع على اكتشاف الغش، حيث يعتبر التبرير الأخلاقي أحد الأنماط الإدراكية للمراجعين. ويعتبر النمط الإدراكي للمراجع أحد الخصائص الشخصية التي تختلف من فرد لآخر ، وعرفت دراسات (Fuller and Kaplan, 2004, pp.131; Chan, 1995, pp.24) أن النمط الإدراكي للمراجع على أنه " الطريقة التي يستخدمها الفرد في الحصول على وتخزين واستعادة وإدراك وفهم ومعالجة المعلومات، وذلك عند اتخاذ القرارات أو حل المشاكل. ويعتبر النمط الإدراكي للمراجع عاملاً وسيطاً بين عملية الحصول على المعلومات وعملية اتخاذ القرارات " . وتهتم هذه الدراسة بدراسة التبرير الأخلاقي، وذلك نظراً لكثرة الدراسات والأبحاث الأكاديمية التي تناولت هذا النمط الإدراكي . كما أوضحت دراسات أخرى (Krishnan, 2013; Balsam, et al., 2003) أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يعتبر من العوامل المؤثرة على قدرة المراجع على اكتشاف الغش. لذلك تهتم هذه الدراسة أساساً بدراسة أثر كل من التبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش.

1- أثر التبرير الأخلاقي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش

توجد عدة تعريفات للتبرير الأخلاقي، فقد اتفقت دراسات (Schatzberg, et al., 2005, pp. 236; Brandon, et al, 2007, pp.61) على تعريف التبرير الأخلاقي على أنه يتمثل في " الاستراتيجيات التي يستخدمها الفرد في حل المشاكل أو اتخاذ القرارات وذلك عند مواجهة القضايا الأخلاقية. وتتمثل القضايا الأخلاقية في المشاكل التي تظهر عندما يواجه الفرد صراعاً بين المعايير الأخلاقية والمصلحة الاقتصادية (Menestrel, 2002).

وقدم Kohlberg في عام ١٩٦٩ نموذجاً للتبرير الأخلاقي حدد فيه ثلاثة مستويات مختلفة من التبرير الأخلاقي والتي تتمثل في كل من: (Jeffrey, et al., 2004; Windsor and Ashkanasy, 1995 Abdolmohammadi and Ariail, 2009; Schatzberg, et al., 2005;)

أ- المستوى ما قبل التقليدي Preconventional 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 إصدار الأحكام في القضايا الأخلاقية.

ب- المستوى التقليدي conventional Level أو المتوسط من التبرير الأخلاقي:

يهتم الفرد عند المستوى المتوسط من التبرير الأخلاقي بمشاعر وتوقعات الآخرين ويتحسين

إلى أن المراجعين عند المستويات المرتفعة من التبرير الأخلاقي يميلون إلى القيام بتقديم تقرير مفضل بشأن نتائج أعمال الشركة إلى الجمهور في سوق الأوراق المالية. بينما يميل المراجعون عند المستويات المنخفضة من التبرير الأخلاقي إلى التقرير بصدق وأمانة عن نتائج أعمال الشركة.

أما دراسة (Bay and Greenberg,2001) فقد أوضحت أن العلاقة بين مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع والسلوك غير الأخلاقي علاقة جوهرية غير خطية، أي أن المراجعين عند المستويات المنخفضة، أو المرتفعة، من التبرير الأخلاقي من المرجح أن يقوموا بتصرفات غير أخلاقية.

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 تحليل الدراسات التي تناولت أثر النمط الإدراكي الخاص بالتبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش ، تخلص الباحثة إلى أن هناك تضارباً في نتائج الدراسات بشأن تأثير مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قرارات

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 .

ت- المستوى ما بعد التقليدي -Post Co-ventional Level أو المرتفع من التبرير الأخلاقي أو التبرير القائم على المبادئ:

يعتمد فيه الفرد على القيم والمبادئ العامة في إصدار الحكم عند مواجهة القضايا الأخلاقية ، وذلك لكي يصل إلى أحكام أخلاقية صحيحة .

واستهدفت دراسات (Gaffikin and Lind-awati,2012;Liyanarachchi and Newd-ick,2009) اختبار اثر مستوى التبرير الأخلاقي للمراجعين على قرارات وتصرفات المراجعين . وقد اتفقت هذه الدراسات على أنه تزداد درجة وعي وإدراك المراجعين لمدى أهمية القواعد والمبادئ الموجودة في دستور آداب وسلوك المهنة وتزداد درجة التزامهم بتطبيق هذه القواعد والمبادئ وذلك بالنسبة للمراجعين عند المستويات المرتفعة من التبرير الأخلاقي. وقد اتضح أن التزام المراجعين بتطبيق القواعد والمبادئ الموجودة في دستور آداب وسلوك المهنة سوف ينتج عنه قيام المراجع بسلوكيات وتصرفات أخلاقية وذلك عند مواجهة القضايا الأخلاقية.

وتوصلت دراسات (Schatzberg, et al., 2001) إلى نتائج متعارضة مع نتائج الدراسات السابقة، حيث توصلت دراسة (Schatzberg, et al,2005)

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 إيجابياً أم سلبياً، ويمكن صياغة فرض البحث الأول على النحو التالي:

يوجد تأثير جوهري لمستوى التبرير الأخلاقي

للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش .

٢- أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي

على قدرته على اكتشاف الغش:

يمكن تعريف التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على أنه " امتلاك المراجع الخارجي لمعرفة متعمقة وخبرة طويلة في الصناعة التي يعمل بها العميل وكيفية إعداد التقارير المالية للشركات التي تعمل في هذه الصناعة، وكذلك إمامة بإرشادات ومعايير الأداء المهني الخاصة بمهنة المراجعة وأساليب المراجعة التي يتم استخدامها في مراجعة نشاط أو صناعة معينة " (Sarwoko and Ag-oes,2014,pp.272) (Arens,et al., 2011,pp.237) .

واتفقت مجموعة من الدراسات (Nagy,2002; Krishnan, 2003;Carcello and Sarwoko and Agoes,2014;Knechel,et al.,2013; Rusmin,2010; Gunny,et al.,2007) على أن خبرة المراجع بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة تزيد من احتمال خلو القوائم المالية،التي تمت مراجعتها، من التحريفات الجوهرية، حيث اتضح أن خبرة المراجع بصناعة العميل تزيد من قدرته على اكتشاف التحريفات

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 إيجاباً على وفاء المراجع بمسئوليته عن كشف التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، الناتجة عن الغش والتقارير عنها . فقد توصلت بعض الدراسات (مثل Gaffikin and Lindawati, 2012 Liyan- ; arachchi and Newdick,2009) 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 دراسة(Schatzberg, et al., 2005) إلى أن المراجعين عند المستويات المنخفضة من التبرير الأخلاقي يميلون إلى القيام بسلوكيات أخلاقية، بينما يميل المراجعون عند المستويات المرتفعة من التبرير الأخلاقي إلى القيام بسلوكيات غير أخلاقية. كما أوضحت دراسة(Bay and Gr- eenberg,2001) أن المراجعين عند المستويات المنخفضة أو المرتفعة من التبرير الأخلاقي من المرجح أن يقوموا بتصرفات غير أخلاقية .

كما اتضح أيضاً أن هناك تضارباً في نتائج الدراسات بشأن تأثير مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش ، حيث توصلت دراسة (Bernardi,1994) إلى وجود علاقة طردية جوهرية بين مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع وقدرة المراجع على اكتشاف الغش، بينما توصلت دراسة(Kerler and Killough,2009)

ومن ناحية أخرى أوضحت دراسة (Carcello and Nagy,2004) إن العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجعي وإعداد تقارير مالية بها تحريفات جوهرية يتوقف على حجم منشأة العميل . حيث اتضح أن العلاقة العكسية بين التخصص الصناعي للمراجعي وإعداد تقارير مالية بها تحريفات جوهرية تعتبر ضعيفة بالنسبة لمنشآت العملاء كبيرة الحجم. ويرجع ذلك إلى أن منشآت العملاء كبيرة الحجم لديها القدرة على التفاوض مع المراجعي وإقناعهم باستخدامها للمعالجات المحاسبية، التي تساعد على تحقيق الأرباح المرغوب فيها حتى لو كانت تخالف المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن هذه المعالجات المحاسبية سوف ينتج عنها إعداد تقارير مالية محرفة، بالإضافة إلى أنه من الصعب على المراجعي أن يمتلك خبرة في الصناعة التي تعمل فيها منشآت العملاء كبيرة الحجم ، حيث أن منشآت العملاء كبيرة الحجم غالباً تعمل في أكثر من صناعة ، علاوة على أن هذه المنشآت تعمل في صناعات معقدة .

وتوصلت دراسة (Dunn and Mayhew, 2004) إلى أن استخدام مكتب المراجعة متخصص في القطاع الصناعي لتقديم خدمة مراجعة القوائم المالية يؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة الإفصاح في منشأة العميل، وفي هذا الصدد قامت مجموعة من الدراسات (Balsam,etal.,2003;Krishnan,etal.,2003; Darabi,et al.,2012;Innam,et al.,2012; Gerayli,et al.,2011;Rusmin,2010 Jaggi,et al.,2015;Huang and Liang, 2014) بدراسة العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجعي، كمحدد لجودة عملية المراجعة، وجودة الأرباح، والتي تم قياسها باستخدام القيمة المطلقة

الجوهرية الموجودة في القوائم المالية الناتجة عن الغش، لذلك فإن التخصص الصناعي للمراجعي يساعد على الحد من قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية. كما أن المراجعي ذوي الخبرة الصناعية يكونون أكثر فهماً للمشاكل والقضايا الموجودة داخل الصناعة التي تخصصوا فيها، وبالتالي فإنه يتوافر لديهم القدرة على معرفة وإدراك النماذج الفريدة الخاصة بالتحريفات الموجودة بالقوائم المالية والمرتبطة بالصناعة . وهو ما يمكنهم من القيام بإجراءات أكثر كفاءة وفعالية فيما يتعلق باكتشاف هذه التحريفات، مما ينعكس ذلك إيجاباً على مستوى جودة عملية المراجعة .

كما أضافت دراسة (Romanus,et al,2008) أن التخصص الصناعي للمراجعي يساعد في رفع مستوى جودة عملية المراجعة ، ومن ثم زيادة جودة التقارير المالية وذلك من خلال انخفاض حالات إعادة الإصدار التي تؤثر على الحسابات الرئيسية، مثل الإيرادات وتكلفة المبيعات ومصروفات التشغيل . كما أوضحت دراسة (Kim,et al.,2015) أيضاً أن استخدام مراجعي لديهم خبرة بصناعة العميل لتقديم خدمات المراجعة يؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة خدمات المراجعة ، وان ارتفاع مستوى جودة خدمات المراجعة سوف ينتج عنه قيام الإدارة بإعداد وتقديم تقارير مالية مرتفعة الجودة ، وكذلك سوف يساهم في الحد من قيام الإدارة بإساءة استخدام الأصول أو الاحتفاظ بالنقدية Cash Holdings وذلك من خلال استخدامها في تحقيق مصالحها الشخصية، مما ينعكس ذلك على ارتفاع القيمة السوقية للأصول النقدية، حيث يعكس التقييم السوقي للأصول النقدية توقعات المستثمرين ، بشأن الكيفية التي يتم بها استخدام الأصول النقدية في الشركة .

كما أضافت دراسة (Chi and Chin,2011) أن هناك علاقة عكسية جوهرية بين التخصص الصناعي لشركاء المراجعة والقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية.

من ناحية أخرى، تناولت دراسة (Krishnan, 2013) العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وإدراكات المستثمرين لمستوى جودة المعلومات المحاسبية ، والتي سوف يتم قياسها من خلال تكلفة أسهم رأس المال العادية. وتوصلت الدراسة إلى ارتفاع مستوى جودة خدمة المراجعة وذلك في حالة استخدام مراجعين لديهم خبرة في صناعة العميل لتقديم خدمة المراجعة . وان ارتفاع مستوى جودة خدمة المراجعة سوف ينتج عنه زيادة مصداقية ووضوح ودقة المعلومات المالية وزيادة إمكانية الاعتماد عليها وتحسين مستوى جودة ودقة أرباح الشركة ، مما ينعكس ذلك على تخفيض مستوى خطر المعلومات، والذي سوف يؤدي إلى انخفاض معدل العائد على الأسهم الذي سوف يطلبه حاملو الأسهم، أو انخفاض تكلفة أسهم رأس المال العادية. ومن خلال تحليل الدراسات، التي تناولت أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش، تخلص الباحثة إلى أن خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة تزيد من احتمال خلو القوائم المالية، التي تمت مراجعتها، من التحريفات الجوهرية. ويرجع ذلك إلى أن المراجعين الذين لديهم خبرة في الصناعة التي يعمل بها العميل يقدمون خدمات المراجعة بجودة مرتفعة ، حيث أن خبرة المراجع بصناعة العميل تزيد من قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية الناتجة عن الغش، لذلك فان التخصص الصناعي

للمستحقات الاختيارية Discretionary Accruals، حيث تستخدم الاستحقاقات المحاسبية في كثير من الأحيان كأحد الوسائل لإدارة الأرباح ، وتتضمن تقديرات تتطلب أحكاما شخصية والتي يكون من الصعب على المراجعين فحصها بموضوعية قبل تحققها فعلا .بالإضافة إلى أن هذه التقديرات تؤثر بشكل جوهري على الأرباح المعلنة .

واتفقت هذه الدراسات على أن المنشآت التي ترتبط بمراجعين متخصصين في القطاع الصناعي يقدمون جودة أرباح أعلى ، حيث توصلت هذه الدراسات إلى أنه يقل معدلات القيام بعمليات إدارة الأرباح في المنشآت التي ترتبط بمراجعين متخصصين في القطاع الصناعي. وقد اتضح هذا من خلال انخفاض حجم المستحقات الاختيارية في المنشآت التي ترتبط بمراجعين متخصصين في القطاع الصناعي عن حجم المستحقات الاختيارية في المنشآت التي ترتبط بمراجعين غير متخصصين في القطاع الصناعي . ويعني هذا أن التخصص الصناعي للمراجع يساعد على الحد من قيام الإدارة بعمليات إدارة الأرباح . ويرجع ذلك إلى أن المراجعين الذين لديهم خبرة في صناعة العميل يقدمون خدمات مراجعة بجودة مرتفعة، حيث أن خبرة المراجع بصناعة العميل تزيد من قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية، الموجودة في القوائم المالية، بصفة عامة، واكتشاف عمليات إدارة الأرباح بصفة خاصة. لذلك يرتبط التخصص الصناعي للمراجع بتحقيق مستويات مرتفعة من جودة الأرباح، حيث أن التخصص الصناعي يزيد من قدرة المراجعين على اكتشاف، والحد من، قيام الإدارة بعمليات إدارة الأرباح.

٣- الأثر المشترك لكل من التبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش:

اتضح للباحثة من خلال تحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسات بشأن تأثير مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش، أن دراسة (Bernardi, 1994) توصلت إلى أن مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع يؤثر بشكل مباشر على قدرته على اكتشاف الغش. كذلك توصلت دراسات أخرى مثل (Brandon, et al., 2007; Schatzberg, et al., 2005) إلى أن مستوى التبرير الأخلاقي يؤثر على قرارات وسلوكيات وتصرفات المراجع، والتي تؤثر بالتبعية على قدرته على اكتشاف الغش. كما اتضح للباحثة من خلال تحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسات، مثل (Innam, et al., 2012; Gerayli, et al., 2011; Rusmin, 2010; Krishnan, 2003 Knechel, et al., 2013) بشأن تأثير التخصص الصناعي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش، أن التخصص الصناعي للمراجع يؤثر إيجاباً على قدرته على اكتشاف الغش. لذلك تتوقع الباحثة بناء على النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات، سواء بشأن أثر مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش، أو أثر التخصص الصناعي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش، أن يكون هناك تأثيراً مشتركاً لكل من مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع والتخصص الصناعي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش. وبذلك يمكن صياغة الفرض الثالث على النحو التالي:

المراجع يساعد على الحد من قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية، كما أن المراجعين ذوى الخبرة الصناعية يكونون أكثر فهماً للمشاكل والقضايا الموجودة داخل الصناعة التي تخصصوا فيها. وبالتالي فإنه يتوافر لديهم القدرة على معرفة وإدراك النماذج الفريدة الخاصة بالتحريفات الموجودة بالقوائم المالية والمرتبطة بالصناعة. وهو ما يمكنهم من القيام بإجراءات أكثر كفاءة وفعالية فيما يتعلق باكتشاف هذه التحريفات.

كما تخلص الباحثة أيضاً إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يرتبط بتحقيق مستويات مرتفعة من جودة الأرباح، حيث ينخفض معدلات القيام بعمليات إدارة الأرباح في المنشآت التي ترتبط بمراجعين متخصصين في القطاع الصناعي، واتضح هذا من خلال انخفاض حجم المستحقات الاختيارية في المنشآت التي ترتبط بمراجعين متخصصين في القطاع الصناعي عن حجم المستحقات الاختيارية في المنشآت التي ترتبط بمراجعين غير متخصصين في القطاع الصناعي. ويرجع ذلك إلى أن خبرة المراجع بصناعة العميل تزيد من قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية بصفة عامة، واكتشاف عمليات إدارة الأرباح بصفة خاصة. لذلك فإن التخصص الصناعي يزيد من قدرة المراجعين على اكتشاف، والحد من، قيام الإدارة بعمليات إدارة الأرباح. وبناء على ما سبق تتوقع الدراسة أن التخصص الصناعي للمراجع يزيد من قدرته على اكتشاف الغش، وبذلك يمكن صياغة الفرض الثاني على النحو التالي:

يؤثر التخصص الصناعي للمراجع إيجاباً على قدرته على اكتشاف الغش.

اللاحقة 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 (التبرير الأخلاقي والذي سوف يتم قياسه باستخدام اختبار DIT (Brandon,et al.,2007)، التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، والذي سوف يتم قياسه باستخدام الحصة السوقية للمراجع في قطاع صناعي محدد والتي تتحدد من خلال عدد العملاء في القطاع الصناعي المحدد (Balsam, et al., 2003) إلى مستويين، ومن ثم تحتوى التجربة على أربعة مجموعات معالجة:

مجموعة المعالجة الأولى: مستوى منخفض من التبرير الأخلاقي، وجود خبرة صناعية .

مجموعة المعالجة الثانية: مستوى منخفض من التبرير الأخلاقي، عدم وجود خبرة صناعية.

مجموعة المعالجة الثالثة: مستوى مرتفع من التبرير الأخلاقي، وجود خبرة صناعية.

مجموعة المعالجة الرابعة: مستوى مرتفع من التبرير الأخلاقي، عدم وجود خبرة صناعية.

سوف يتم إجراء ستة مقارنات بين مجموعات المعالجة الأربعة لبيان اثر كل من التبرير الأخلاقي، التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، والتأثير المشترك لهما على قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش. ويوضح الجدول رقم (1) هذه المقارنات، وذلك على النحو التالي:

يوجد تأثير مشترك لمستوى التبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش.

ثانياً: منهجية البحث

تم استخدام التجارب الميدانية في هذا البحث نظراً لكثرة استخدامها في العديد من الدراسات الهامة التي تتعلق بالتبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي ، وقدرة المراجع على اكتشاف الغش (Kerler and Killough, 2009; Brandon,et al,2007; Jeffrey ,et al,2004) وتم إجراء التجربة الميدانية على عينة تتكون من مجموعة من مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الواقعة بمدينة الإسكندرية ومدينة دمهور. ولم تقتصر هذه العينة على العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة ذات الصلة بمكاتب المراجعة العالمية (Big4)، وإنما اشتملت أيضا على مراجعين في مكاتب المراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم .

وقامت الباحثة بتصميم عدد (4) من قوائم الاستقصاء وذلك للتعرف على اتجاهات المراجعين نحو تأثير التبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع 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

الجدول رقم (١) المقارنات بين مجموعات المعالجة

| رقم المقارنة | مجموعتي المعالجة محل المقارنة | التأثير | فرض البحث |
|--------------|-------------------------------|---|-----------|
| ١ | الأولى والثانية | اثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وذلك في ظل انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي | الثاني |
| ٢ | الأولى والثالثة | اثر التبرير الأخلاقي وذلك في ظل وجود خبرة صناعية | الأول |
| ٣ | الأولى والرابعة | الأثر المشترك لكل من التبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي | الثالث |
| ٤ | الثانية والثالثة | الأثر المشترك لكل من التبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي | الثالث |
| ٥ | الثانية والرابعة | اثر التبرير الأخلاقي وذلك في ظل عدم وجود خبرة صناعية | الأول |
| ٦ | الثالثة والرابعة | اثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وذلك في ظل ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي | الثاني |

ثالثاً: نتائج التحليل الإحصائي

عدد المراجعين تقريباً (٢٤ مراجع) لديهم عضوية في جمعيات مهنية مختلفة.

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 يعنى رفض فرض العدم ، وقبول الفرض البديل الذي ينص على أن العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي كما يلي

قامت الباحثة بتوزيع قوائم الاستقصاء الأربعة على مراجعي الحسابات الذين يمارسون مهنة المراجعة في مكاتب المراجعة الواقعة بمدينة الإسكندرية ومدينة دمنهور. وقد اتضح أن عينة الدراسة تتكون من ٤٠ مراجع. 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

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

| | | samples |
|---------------------------------|----------------|---------|
| N | | 200 |
| Normal Parameters ^a | Mean | 2.7350 |
| | Std. Deviation | 1.37632 |
| Most Extreme Differences | Absolute | .218 |
| | Positive | .218 |
| | Negative | -.151- |
| Kolmogorov-Smirnov Z | | 3.088 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | | .000 |
| a. Test distribution is Normal. | | |

أن قيمة P-Value اقل من ٠.٠٠٥ . وهذا يعنى رفض فرض عدم، وقبول الفرض البديل الذي ينص على وجود اختلاف بين مجموعات المعالجة الأربعة، أو أن هناك اختلاف بين مجموعتين على الأقل من مجموعات المعالجة الأربعة . ولمعرفة مصدر هذا الاختلاف ، فانه سوف يتم استخدام اختبار مان - ويتي وذلك لإجراء مقارنة بين كل مجموعتين من مجموعات المعالجة الأربعة، لذلك سوف يتم إجراء ستة مقارنات باستخدام هذا الاختبار

لذلك سوف يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية في هذه الحالة لإجراء المقارنات بين مجموعات المعالجة الأربعة والتي تتمثل في كل من اختبار كروسكال-والس واختبار مان - ويتي . واستخدمت 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

Kruskal-Wallis Test

Ranks

| codes | N | Mean Rank |
|-------|-----|-----------|
| 1 | 50 | 102.68 |
| 2 | 50 | 103.50 |
| 3 | 50 | 119.85 |
| 4 | 50 | 75.97 |
| Total | 200 | |

Test Statistics^{a,b}

| | samples |
|-------------|---------|
| Chi-Square | 15.615 |
| df | 3 |
| Asymp. Sig. | .001 |

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: codes

١- اختبار فرض البحث الأول

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

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

المقارنة الثانية:

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

المقارنة الثانية (المقارنة بين مجموعتي المعالجة الأولى والثالثة)

Mann-Whitney Test

Ranks

| | codes | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|----------------|-------|-----|-----------|--------------|
| | 1 | 50 | 44.61 | 2230.50 |
| samples | 3 | 50 | 56.39 | 2819.50 |
| | Total | 100 | | |

Test Statistics^a

| | samples |
|------------------------|---------|
| Mann-Whitney U | 955.500 |
| Wilcoxon W | 2.230E3 |
| Z | -2.093- |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .036 |

a. Grouping Variable: codes

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

المقارنة الخامسة

تهدف هذه المقارنة إلى معرفة اثر مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش وذلك في ظل عدم وجود خبرة صناعية . ولذلك تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثانية (مستوى منخفض من التبرير الأخلاقي ، عدم وجود خبرة صناعية) ومجموعة المعالجة الرابعة (مستوى مرتفع من التبرير الأخلاقي، عدم وجود خبرة صناعية) . ولإجراء المقارنة بين المجموعتين ، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان - ويتني .

بين إجابات مجموعتي المعالجة الأولى والثالثة . وتقدم هذه النتيجة دليلاً على وجود تأثير لمستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش في ظل وجود خبرة صناعية، وذلك إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى . كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثالثة (٥٦.٣٩) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الأولى (٤٤.٦١) . وهذا يعني إنه في ظل وجود نمط السيطرة الداخلية ، تكون قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش اكبر، في حالة ارتفاع مستوى التبرير

المقارنة الخامسة (المقارنة بين مجموعتي المعالجة الثانية والرابعة)

Mann-Whitney Test

Ranks

| | codes | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|---------|-------|-----|-----------|--------------|
| samples | 2 | 50 | 52.25 | 2612.50 |
| | 4 | 50 | 48.75 | 2437.50 |
| | Total | 100 | | |

Test Statistics^a

| | samples |
|------------------------|---------|
| Mann-Whitney U | 1.162E3 |
| Wilcoxon W | 2.438E3 |
| Z | -.641- |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .521 |

a. Grouping Variable: codes

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 أنه قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش. ويتضح من نتيجة اختبار فرض البحث الأول أنها تتفق مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة مثل (Gaffikin and Lindawati, 2012; Bernardi, 1994) بشأن وجود علاقة طردية جوهرية بين مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع وقدرته على اكتشاف الغش، لذلك ترى الباحثة أنه يجب الاهتمام برفع مستوى التبرير الأخلاقي لممارسي المهنة، طالما أنه سوف يؤثر إيجاباً على قدرتهم على اكتشاف الغش، ومن ثم سوف يساعدهم على الوفاء بالتزاماتهم المهنية ومسئولياتهم الاجتماعية .

٢ - اختبار فرض البحث الثاني

يقترح فرض البحث الثاني وجود تأثير جوهري للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش. ويمكن اختبار فرض البحث الثاني من خلال إجراء المقارنتين الأولى والسادسة وذلك على النحو التالي:

المقارنة الأولى:

تهدف هذه المقارنة إلى معرفة أثر التخصص الصناعي للمراجع 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 ، وجود خبرة صناعية) ومجموعة المعالجة الثانية (مستوى منخفض من التبرير الأخلاقي، عدم

ويتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أكبر من ٠.٠٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أنه ليس هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الثانية والرابعة. ونستنتج من ذلك أنه في ظل عدم توافر الخبرة الصناعية، لا يوجد تأثير لمستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثانية (٥٢.٢٥) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الرابعة (٤٨.٧٥) . ونظراً لأن النتائج تبين أن العلاقة بين مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع وقدرته على اكتشاف الغش غير معنوية إحصائياً، فإنه يمكن القول بأنه قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش .

يتضح مما سبق أنه يمكن اختبار فرض البحث الأول والذي يتعلق بتأثير مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش، وذلك من خلال اختبار مان-ويتني للمقارنتين 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 خبرة صناعية (المقارنة الثانية) ، ولكنه غير جوهري في حالة عدم وجود خبرة صناعية (المقارنة الخامسة). وبالتالي يمكن القول أن هناك دليلاً 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 أكبر في حالة ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع عنها في حالة انخفاض مستوى

وجود خبرة صناعية) . ويتم إجراء المقارنة بين المجموعتين باستخدام اختبار مان-ويتني .

المقارنة الأولى (المقارنة بين مجموعتي المعالجة الأولى والثانية)

Mann-Whitney Test

| | | Ranks | | |
|---------|-------|-------|-----------|--------------|
| | codes | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
| samples | 1 | 50 | 50.64 | 2532.00 |
| | 2 | 50 | 50.36 | 2518.00 |
| | Total | 100 | | |

Test Statistics^a

| | samples |
|------------------------|---------|
| Mann-Whitney U | 1.243E3 |
| Wilcoxon W | 2.518E3 |
| Z | -.050- |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .960 |

a. Grouping Variable: codes

الغش غير معنوية إحصائياً، فانه يمكن القول بأنه قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش .

المقارنة السادسة:

تهدف هذه المقارنة إلى معرفة اثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش وذلك في ظل ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي. ولذلك تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثالثة (مستوى مرتفع من التبرير الأخلاقي، وجود خبرة صناعية) ومجموعة المعالجة الرابعة (مستوى مرتفع من التبرير الأخلاقي، عدم وجود خبرة صناعية). ولإجراء المقارنة بين

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 التبرير الأخلاقي، لا يوجد تأثير للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش . كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الأولى (٥٠.٦٤) اكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الثانية (٥٠.٣٦) . ونظراً لان النتائج تبين أن العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وقدرته على اكتشاف

المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول باستخدام اختبار مان - ويتني .
عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية

المقارنة السادسة (المقارنة بين مجموعتي المعالجة الثالثة والرابعة)

Mann-Whitney Test

Ranks

| codes | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|-------|-----|-----------|--------------|
| 3 | 50 | 62.02 | 3101.00 |
| 4 | 50 | 38.98 | 1949.00 |
| Total | 100 | | |

Test Statistics^a

| | samples |
|------------------------|---------|
| Mann-Whitney U | 674.000 |
| Wilcoxon W | 1.949E3 |
| Z | -4.085- |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .000 |

a. Grouping Variable: codes

وجود خبرة صناعية عنها في حالة عدم وجود خبرة صناعية.

يتضح مما سبق انه يمكن اختبار فرض البحث الثاني والذي يتعلق بتأثير التخصص الصناعي للمراجع 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 وجود أو عدم وجود الخبرة الصناعية. ويكون هذا الاختلاف جوهرياً في حالة ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي (المقارنة السادسة)، ولكنه غير جوهرياً في حالة انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي (المقارنة الأولى). وبالتالي يمكن القول أن هناك دليل لقبول

ويتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value اقل من ٠.٠٠٥ . 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 للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش في ظل ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي وذلك إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثالثة (٦٢.٠٢) اكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الرابعة (٣٨.٩٨) . وهذا يعني انه في ظل ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي ، تكون قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش اكبر في حالة

٣- اختبار فرض البحث الثالث:

يقترح فرض البحث الثالث وجود تأثير مشترك لمستوى التبرير الأخلاقي للمراجع والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على 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 والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش . ولذلك تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (مستوى منخفض من التبرير الأخلاقي، وجود خبرة صناعية) ومجموعة المعالجة الرابعة (مستوى مرتفع من التبرير الأخلاقي، عدم وجود خبرة صناعية) . ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان ويتي .

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 خبرة صناعية عنها في حالة عدم وجود خبرة صناعية وهذا ما يؤيد فرض البحث الثاني ويوضح أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤثر إيجاباً على قدرته على اكتشاف الغش. وأشارت متوسطات رتب المعالجات للمقارنة الأولى إلى أنه قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش .

ويتضح من نتيجة اختبار فرض البحث الثاني أنها تتفق مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة (مثل Sarwoko and Agoes,2014;Knechel,et al,2013) بشأن وجود علاقة طردية جوهرية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وقدرته على اكتشاف الغش . لذلك ترى الباحثة ضرورة تخصيص المهام المعقدة والتي تحتاج إلى خبرة للمراجعين الخبراء والذين لديهم معرفة متخصصة في مجالات المراجعة،حيث أن هذه الخبرة سوف تمكنهم من أداء هذه المهام بجودة مرتفعة.

المقارنة الثالثة (المقارنة بين مجموعتي المعالجة الأولى والرابعة)

Mann-Whitney Test

Ranks

| codes | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|-----------|-----|-----------|--------------|
| 1 | 50 | 57.12 | 2856.00 |
| samples 4 | 50 | 43.88 | 2194.00 |
| Total | 100 | | |

Test Statistics^a

| | samples |
|------------------------|---------|
| Mann-Whitney U | 919.000 |
| Wilcoxon W | 2.194E3 |
| Z | -2.371- |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .018 |

a. Grouping Variable: codes

في حالة عدم وجود خبرة صناعية وارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي .

المقارنة الرابعة:

تهدف هذه المقارنة إلى معرفة الأثر المشترك لمستوى التبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش . وتتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثانية (مستوى منخفض من التبرير الأخلاقي ، عدم وجود خبرة صناعية) ومجموعة المعالجة الثالثة (مستوى مرتفع من التبرير الأخلاقي ، وجود خبرة صناعية) . ولإجراء المقارنة بين المجموعتين ، تم تحليل بيانات الحالة العملية باستخدام اختبار مان -ويتني .

ويتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أقل من ٠.٠٠٥ . وهذا يعني انه يمكن القول بدرجة ٩٥% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الأولى والرابعة . ومن ثم يتضح وجود تأثير مشترك لمستوى التبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي معاً على قدرته على اكتشاف الغش وذلك إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى . كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الأولى (٥٧.١٢) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الرابعة (٤٣.٨٨) . وهذا يعني أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تكون أكبر في حالة وجود خبرة صناعية وانخفاض مستوى التبرير الأخلاقي عنها

المقارنة الرابعة (المقارنة بين مجموعتي المعالجة الثانية والثالثة)

Mann-Whitney Test

Ranks

| | codes | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|---------|-------|-----|-----------|--------------|
| samples | 2 | 50 | 43.10 | 2155.00 |
| | 3 | 50 | 57.90 | 2895.00 |
| | Total | 100 | | |

Test Statistics^a

| | samples |
|------------------------|---------|
| Mann-Whitney U | 880.000 |
| Wilcoxon W | 2.155E3 |
| Z | -2.621- |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .009 |

a. Grouping Variable: codes

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 أكبر في حالة وجود خبرة صناعية وانخفاض مستوى التبرير الأخلاقي عنها في حالة عدم وجود خبرة صناعية وارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي . كما تزداد قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش بدرجة أكبر في حالة ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي ووجود خبرة صناعية عنها في حالة انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي وعدم وجود خبرة صناعية . ويتضح من نتيجة اختبار فرض البحث الثالث أنها تتفق مع توقعات الباحثة والتي توصلت إليها بناء على نتائج الدراسات السابقة السابقة (Brandon, et al, 2007 ;Knechel,et al.,2013;Innam,et al., 20-12)، سواء بشأن أثر مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش، أو أثر التخصص الصناعي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش، بان يكون هناك تأثيراً مشتركاً لكل من مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع والتخصص الصناعي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش.

ويتضح من خلال نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value اقل من 0.005 . وهذا يعنى انه يمكن القول بدرجة 95% 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 بين إجابات مجموعتي المعالجة إلى التأثير المشترك للتبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش . كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثالثة (57.90) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الثانية (43.10) . وهذا يعنى انه تزداد قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش بدرجة أكبر في حالة ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي ووجود خبرة صناعية عنها في حالة انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي وعدم وجود خبرة صناعية .

يتضح مما سبق انه يمكن اختبار فرض البحث الثالث والذي يتعلق بالأثر المشترك للتبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع 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 والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي .

المراجع خبرة في الصناعة التي يعمل بها العميل .
وان قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش
تنخفض في الحالات التالية : عندما يكون مستوى
التبرير الأخلاقي منخفض ، عندما لا يمتلك المراجع
خبرة في الصناعة التي يعمل بها العميل . كما اتفق
المشاركين في الدراسة على وجود تأثير مشترك
للتبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع
الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش .

٤- تحليل إضافي لاختبار فروض البحث

استخدمت الباحثة الأسئلة الأولى والثانية والثالثة
في القيام بتحليل إضافي يساعد على اختبار صحة
نتائج الدراسة. ويتضح من خلال نتائج التحليل
الإحصائي أن قيمة الوسيط للأسئلة أ١ ، ات، ب٢،
ت٢، ث٣ أكبر من ٣، 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 يمتلك

Statistics

| | أ١ Q1 | ب١ Q1 | ت١ Q1 | ث١ Q1 |
|----------------|---------|---------|---------|---------|
| N Valid | 40 | 40 | 40 | 40 |
| Missing | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Mean | 3.9250 | 2.0250 | 4.0500 | 2.0750 |
| Median | 4.0000 | 2.0000 | 4.0000 | 2.0000 |
| Mode | 5.00 | 1.00 | 5.00 | 1.00 |
| Std. Deviation | 1.34712 | 1.14326 | 1.03651 | 1.26871 |
| Sum | 157.00 | 81.00 | 162.00 | 83.00 |

Statistics

| | أ٢ Q2 | ب٢ Q2 | ت٢ Q2 | ث٢ Q2 | Q3 | Q4 |
|----------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| N Valid | 40 | 40 | 40 | 40 | 40 | 40 |
| Missing | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Mean | 1.9750 | 3.7500 | 2.0000 | 2.8500 | 3.3750 | 3.6000 |
| Median | 2.0000 | 4.0000 | 2.0000 | 4.0000 | 4.0000 | 4.0000 |
| Mode | 1.00 | 4.00 | 2.00 | 1.00 | 5.00 | 4.00 |
| Std. Deviation | 1.16548 | 1.25576 | 1.08604 | 1.77663 | 1.58012 | 1.23621 |
| Sum | 79.00 | 150.00 | 80.00 | 114.00 | 135.00 | 144.00 |

المشاركين في الدراسة على أن قدرة المراجع
الخارجي على اكتشاف الغش تزداد في الحالات

كما اتضح أن قيمة الوسيط للأسئلة اب١ ، ات١،
أ٢، ت٢ أقل من ٣، وهذا يعني عدم موافقة

للمراجع والتخصص الصناعي للمراجع على قدرته على اكتشاف الغش .

رابعاً: نتائج وتوصيات البحث ومجالات

البحث المستقبلية

استهدف هذا البحث دراسة واختبار اثر التبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش . بالإضافة إلى دراسة واختبار الأثر المشترك بين هذين المتغيرين 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 .

كما توصلت الدراسة ، فيما يخص فرض البحث الثاني والذي يتعلق بتأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش ، إلى أن هناك اختلاف في قدرة المراجع على اكتشاف الغش نتيجة وجود أو عدم وجود الخبرة الصناعية . حيث أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تكون أكبر في حالة وجود خبرة

التالية: عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي منخفض ، عندما لا يمتلك المراجع خبرة في الصناعة التي يعمل بها العميل . 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 يمتلك المراجع خبرة في الصناعة التي يعمل بها العميل. ويتضح مما سبق، أن نتائج اختبار الأسئلة 1أ، 1ب، 2أ، 2ب تؤيد وتدعم فرض البحث الأول. وتؤيد نتائج اختبار الأسئلة 1أ، 1ب، 2أ، 2ب 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 الإحصائي أن قيمة الوسيط أكبر من 3 ، 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 . ويتضح مما سبق أن نتائج التحليل الإضافي تتفق مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة (Knechel, et al, 2013; Ru- smin, 2010; Bernardi, 1994) علاقة طردية جوهرية بين مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع وقدرته على اكتشاف الغش ، وكذلك وجود علاقة طردية جوهرية بين التخصص الصناعي للمراجع وقدرته على اكتشاف الغش . كما أن نتائج التحليل الإضافي تتفق أيضاً مع توقعات الباحثة بشأن وجود تأثير مشترك لمستوى التبرير الأخلاقي

الباحثة بعقد دورات تدريبية للمراجعين حول المعايير الأخلاقية التي يتضمنها دستور آداب وسلوك مهنة المحاسبة والمراجعة من حيث مفهوم وطبيعة المعايير الأخلاقية وأهمية الالتزام بالمعايير الأخلاقية والنتائج المترتبة على الالتزام بهذه المعايير، حيث أن هذه الدورات سوف تساهم في رفع مستوى التبرير الأخلاقي للمراجعين . كما توصي الباحثة بضرورة قيام القادة داخل مكتب المراجعة بخلق ثقافة أخلاقية داخل المكتب والتي تشجع المراجعين على اتخاذ أحكام مهنية عادلة ومن ثم تساهم في رفع مستوى التبرير الأخلاقي للمراجعين العاملين بالمكتب . ويتم خلق ثقافة أخلاقية وذلك من خلال قيام القادة داخل مكتب المراجعة ببناء وتدعيم رؤية اجتماعية تقوم على التأكيد على ضرورة وفاء المراجع بمسئوليته تجاه الجمهور وتحقيق الجودة عند أداء خدمات المراجعة مما يزيد من ثقة المهتمين بخدماته في دورة المؤثر في تحقيق أهدافهم وكذلك ضرورة المحافظة على السمعة المهنية والمكانة الأدبية لمهنة المراجعة. كذلك ضرورة مراعاة الخبرة عند توزيع العمل داخل مكاتب المراجعة مما يساعد على تحقيق جودة الأداء، حيث يمكن تخصيص المهام البسيطة التي لا تحتاج إلى خبرة للمراجعين المبتدئين، أما المهام المعقدة والتي تحتاج إلى خبرة فيجب أن يتم تخصيصها للمراجعين الخبراء والذين لديهم معرفة متخصصة في مجالات المراجعة .

وفي ضوء هدف وحدود البحث ومنهجه ، وما تم الانتهاء إليه ، من نتائج وتوصيات ، فقد ظهرت بعض المجالات البحثية ذات الصلة بموضوع البحث والتي ينبغي أن يتم بحثها مستقبلا ومن بينها ما يلي : دراسة تحليلية وميدانية للعوامل المحددة

صناعية عنها في حالة عدم وجود خبرة صناعية وهذا ما يؤيد فرض البحث الثاني ويوضح أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يؤثر إيجاباً على قدرته على اكتشاف الغش. أما فيما يخص فرض البحث الثالث والذي يتعلق بالأثر المشترك للتبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على قدرته على اكتشاف الغش ، فقد توصلت الدراسة إلى أن هناك اختلاف في قدرة المراجع على اكتشاف الغش نتيجة للتأثير المشترك للتبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي . حيث أن قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش تزداد بدرجة أكبر في حالة وجود خبرة صناعية وانخفاض مستوى التبرير الأخلاقي عنها في حالة عدم وجود خبرة صناعية وارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي . كما تزداد قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش بدرجة أكبر في حالة ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي ووجود خبرة صناعية عنها في حالة انخفاض مستوى التبرير الأخلاقي وعدم وجود خبرة صناعية .

وفي ضوء النتائج التي توصلت لها الدراسة، توصي الباحثة بضرورة الاهتمام بتدريس المعايير الأخلاقية التي يتضمنها دستور آداب وسلوك مهنة المحاسبة والمراجعة بمزيد من التفاصيل وإبراز مزايا الالتزام بمعايير السلوك الأخلاقي للمهنة وذلك لطلاب مرحلة البكالوريوس والدراسات العليا في المحاسبة والمراجعة وبالتالي سوف يساهم ذلك في رفع مستوى التبرير الأخلاقي لممارسي المهنة ، حيث أن ارتفاع مستوى التبرير الأخلاقي للمراجعين سوف يساعدهم على الوفاء بالتزاماتهم المهنية ومسئولياتهم الاجتماعية وذلك من خلال قيامهم باتخاذ أحكام مهنية عادلة وأخلاقية. كما توصي

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Abdolmohammadi, Mohammad J. and Donald L. Ariail, 2009. " A Test of The Selection – Socialization Theory in Moral Reasoning of CP-AS in Industry Practice ", **Behavioral Research in Accounting** , Vol.21,no.2,pp.1-12.
2. Balsam, Steven, Jagan Krishnan and Joon S. Yang ,2003. " Auditor Industry Specialization and Earnings Quality ", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** , Vol.22,no.2, pp.71-97.
3. Bay , Darlene D. and Robert R. Greenberg , 2001, " The Relationship of The Dit and Behavior : A Replication ", **Issues in Accounting Education** , VOL.16, NO.3, PP. 367-380.
4. 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.
5. 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.
6. Carcello, Joseph V. and Albert L. Nagy , 2002. "Auditor Industry Specialization and Fraudulent Financial Reporting ", Proceedings of The Deloitte & Touche / University of Kansas Symposium on Auditing Problems : Fraud and The Audit Process, pp.94-118.
7. _____ ,2004. "Client Size , Auditor Specialization and Fraudlent Financial Reporting ", **Managerial**

لكفاءة المراجع الخارجي في اكتشاف الغش ، دراسة العلاقة بين مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع الخارجي والالتزام الأخلاقي بالسلوك المهني للمراجع الخارجي ، دراسة اثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على درجة اعتماد أصحاب المصالح على المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي .

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية

- 1- احمد، محمد الرملي، (٢٠٠٠)، " مسئولية المراجع تجاه غش الإدارة"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة بسوهاج - جامعة جنوب الوادي، العدد الثاني، ص ١-٤١ .
- 2- على ، عبد الوهاب نصر، وشحاتة السيد شحاتة، (٢٠٠٨)، **أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة**، (الإسكندرية، الدار الجامعية) .
- 3-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 .
- 4- نويجي ، حازم محفوظ محمد عمر ، (٢٠٠٧)، " اثر مساعلة مراقب الحسابات عن اكتشاف التلاعب والتقرير عنه على تخطيط أعمال المراجعة مع دراسة تطبيقية في بيئة الممارسة المهنية في مصر "، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

- Auditing Journal**, Vol. 19, no. 5, pp. 651-668.
8. Chan, Mike M.K., 1995. "The Moderating Effects of Cognitive Style and Recency Effects on The Auditor Belief Revision Process ", **Managerial Auditing Journal**, Vol.10, no. 9, pp.22-27.
 9. Chi, Hsin YI and Chen Lung Chin, 2011. " Firm versus Partner Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Auditor Quality ", **Auditing : A Journal of Practice and Theory** ,Vol.30, no.2, pp.201-229.
 10. 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>.
 - 11.- Darabi, Roya , Rezvan Kosari Mehr and Leila Hassannejad,2012. " The Effect of Audit Quality on Management Mechanisms ", **International Journal of Business and Social Science**, Vol.3, no.12, pp. 151-159.
 12. Dunn, Kimberly A. and Brian W. Mayhew,2004. " Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality " , **Review of Accounting Studies** , Vol.9,pp.35-58.
 13. Fuller, Lori R., and Steven E. Kaplan,2004. " A Note about the Effect of Auditor Cognitive Style on Task Performance", **Behavioral Research in Accounting**, Vol.16, pp. 131-143.
 14. Gaffikin ,M. J. R. and A. S. L. Lindawati,2012. " The Moral Reasoning of Public Accountants in The Development of a Code of Ethics : The Case of Indonesia ", **AAFBJ Journal** ,Vol.6,no.1,pp.3-21.
 15. Gerayli, Mahdi Safari, Abolfazi Momeni Yanesari and Aki Reza Maa-tooofi ,2011. " Impact of Audit Quality on Earnings Management : Evidence from iran ", **International Research Journal of Finance and Economics** , issue 66,pp.77-84.
 16. Huang, Chunghuey and Hung – Kang Liang ,2014. " Can Auditors Restrain Firms From Earnings Management ? " , **International Journal of Business and Information** ,Vol. 9,no.3,pp. 361-388.
 17. Inaam , Zgarni , Hilioui Khamoussi and ZEHRI Fatma,2012." Audit Quality and Earnings Management in the Tunisian Context", **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, Vol.2,no.2, pp.17-33.
 18. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ,2009. " **The Auditor`s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements** : International Standard on Auditing No.240", This Document is Available online at <http://www.ifac.org>.
 19. Jaggi, Bikki, Santanu Mitra and Mahmud Hossain ,2015. " Earnings Quality , Internal Control Weaknesses and Industry Specialist Audits " , **Review of Quantitative Finance and Accounting** ,Vol.45,iss.1,pp.1-32.
 20. 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.
 21. Kerler, William A. and Larry N. Killough ,2009. " The Effects of Satisf-

- action 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.
- 22.Kim, Jeong Bon ,Jay Junghun Lee and Jong Chool Park ,2015. " Audit Quality and The Market Value of Cash Holdings : The Case of Office –Level Auditor Industry Specialization ", **Auditing : A Journal of Practice & Theory** ,Vol.34,no-2,pp.27-57.
- 23.Knechel , W. Robert , Gopal V. Krishnan , Mikhail Peuzner , Lori B. Shefchik and Uma K. Velury ,2013. " Audit Quality: Insights From The Academic Literature ", **Auditing : A Journal of Practice & Theory** ,Vo-1.32, Supplement 1,pp.385- 421.
- 24.Krishnan, Jagan ,Chan Li and Qian Wang ,2013. " Auditor Industry Expertise and Cost of Equity ", **Accounting Horizons** ,Vol.27,no.4,-pp.667-691.
- 25.-Krishnan ,Gopal V.,2003." Does Big Six Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management? ", **Accounting Horizons**, Vol.17,pp.1-16.
- 26.Liyanarachchi, Gregory and Chris Newdick,2009." The Impact of Moral Reasoning and Retaliation on Whistle Blowing : Newzealand Evidence , **Journal of Business Ethics** , Vol.89,pp.37-57.
- 27.Menestrel , Marc Le , 2002, " Economic Rationality and Ethical Behavior : Ethical Business between Venality and Sacrifice " , **Business Ethics : A European Review**, VO-L.11, NO.2, PP.157-166.
- 28.Romanus, Robin N. , John J. Maher and Damon M. Fleming ,2008." Auditor Industry Specialization, Auditor Changes and Accounting Restatements ", **Accounting Horiz-ons** ,Vol.22, no.4,pp.389-413.
- 29.Rusmin , Rusmin ,2010. " Auditor Quality and Earnings Management : Singaporean Evidence " , **Managerial Auditing Journal** , Vol.25, no.7, pp. 618- 638.
- 30.Sarwoko, Iman and Sukrisno Agoes ,2014. " An Empirical Analysis of Auditor`s Industry Specialization , Auditor`s Independence and Audit Procedures on Audit Quality : Evidence From Indonesia " , International Conference on Accounting Studies , Kuala Lumpur ,Malaysia ,pp.271-281.
- 31.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.
- 32.Tsui, Judy S. L. ,96." Auditors Ethical Reasoning : Some Audit Conflict and Cross Cultural Evidence " , **The International Journal of Accounting** , Vol.31, no.1,pp. 121-133.
- 33.-_____ 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.

ملحق البحث

نموذج لقوائم الاستقصاء المقدمة لعينة البحث

القسم الأول

بيانات عامة

١ - المستوى الوظيفي داخل مكتب المراجعة:

- - شريك
- - مشرف
- - مدير مراجعة
- - مراجع
- - مراجع تحت التمرين

٢ - عدد سنوات ممارسة المهنة:

- - أقل 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 (نويجى، 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 إنه قد تم شحن وتسليم البضاعة للعملاء ، وسجلت هذه البضاعة بمستندات الشحن أنة 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 .

افترض أن المراجع (أ) لديه خبرة في الصناعة التي تعمل بها الشركة (س) .حيث أن المراجع (أ) لديه أكبر عدد من العملاء في الصناعة التي تعمل بها الشركة (س). كما افترض إنه بناء على نتائج اختبار Dit والذي يستخدم لقياس مستوى التبرير الأخلاقي للمراجعين اتضح أن مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع (أ) منخفض^١.

^١ يقصد بالتبرير الأخلاقي الإستراتيجية التي يستخدمها الفرد في اتخاذ القرارات 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 توضيح مدى اتفاقك مع كل من العبارات التالية

| ٥ موافق تماما | ٤ موافق إلى حد ما | ٣ غير موافق | ٢ غير موافق إلى حد ما | ١ غير موافق تماما | العبارة |
|---------------------|----------------------------|-------------------|-----------------------------------|----------------------------|---|
| | | | | | <p>١- سوف تكون شخصية المراجع (أ) والتي تتسم بخصائص عديدة مثل أنها تمتلك خبرة في الصناعة التي تعمل بها الشركة (س) ، وان مستوى التبرير الأخلاقي لها منخفض ، قدرة 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 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 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 اتجاهها 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 .

افترض أن المراجع (أ) ليس لديه خبرة في الصناعة التي تعمل بها الشركة (س). كما افترض إنه بناء على نتائج اختبار Dit والذي يستخدم لقياس مستوى التبرير الأخلاقي للمراجعين اتضح أن مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع (أ) منخفض.

وفقا للمعلومات السابقة، برجاء توضيح مدى اتفاقك مع كل من العبارات التالية

| العبارة | ١ غير موافق تماما | ٢ غير موافق إلى حد ما | ٣ غير موافق | ٤ موافق إلى حد ما | ٥ موافق تماما |
|---|----------------------------|--------------------------------|-------------------|----------------------------|---------------------|
| ١- سوف تكون شخصية المراجع (أ) والتي تتسم بخصائص عديدة مثل أنها لا تمتلك خبرة في الصناعة التي يعمل بها عميل المراجعة ، وان مستوى التبرير الأخلاقي لها منخفض ، قادرة على اكتشاف التحريف الجوهرى الموجود في القوائم المالية للشركة (س) والذي يتمثل في وجود التزامات غير مدرجة بالقوائم المالية . | | | | | |
| 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. | | | | | |
| 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. | | | | | |
| 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 ٢٠١٥-١٢-٣١ سيكون اقل من المتوقع من جانب المحللين الماليين. | | | | | |
| 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 . | | | | | |

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 ٢٠١٥-١٢-٣١. 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) أنة 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 أنة سيكون اقل من المتوقع من جانب المحللين الماليين .
افترض أن المراجع (أ) لديه خبرة في الصناعة التي تعمل بها الشركة (س). حيث أن المراجع (أ) لديه أكبر عدد من العملاء في الصناعة التي تعمل بها الشركة (س). كما افترض أنة بناء على نتائج اختبار Dit والذي يستخدم لقياس مستوى التبرير الأخلاقي للمراجعين اتضح أن مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع (أ) مرتفع^٢.

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

| ٥ موافق تماما | ٤ موافق إلى حد ما | ٣ غير موافق | ٢ غير موافق إلى حد ما | ١ غير موافق تماما | العبارة |
|---------------------|----------------------------|-------------------|-----------------------------------|----------------------------|---|
| | | | | | ١- سوف تكون شخصية المراجع (أ) والتي تتسم بخصائص عديدة مثل أنها تمتلك خبرة في الصناعة التي تعمل بها الشركة (س) وان مستوى التبرير الأخلاقي لها مرتفع ، قدرة على اكتشاف التحريف الجوهرى الموجود في القوائم المالية للشركة (س) والذي يتمثل في وجود التزامات غير مدرجة بالقوائم المالية . 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. ٣- سوف تتعامل شخصية المراجع (أ) مع عدم إدراج تلك الالتزامات على أنة تحريف جوهرى وأنة سوف يؤثر بشكل سلبي على مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالى للشركة . 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 اقل من المتوقع من جانب المحللين الماليين. 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 أنة اتجاها قويا لدى إدارة الشركة لارتكاب الغش في القوائم المالية . |

الحالة العملية الخاصة بقائمة الاستقصاء الرابعة (نويجى، 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 لصادف 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 المسئولون بهذه الشركة بالاتفاق مع بعض

عند هذا المستوى يعتمد الفرد على القيم والمبادئ العامة في اتخاذ الحكم في القضايا الأخلاقية²

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 .

افترض أن المراجع (أ) ليس لديه خبرة في الصناعة التي تعمل بها الشركة (س) . كما افترض أنه بناء على نتائج اختبار Dit والذي يستخدم لقياس مستوى التبوير الأخلاقي للمراجعين اتضح أن مستوى التبوير الأخلاقي للمراجع (أ) مرتفع.

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

| ٥ موافق تماما | ٤ موافق إلى حد ما | ٣ غير موافق | ٢ غير موافق إلى حد ما | ١ غير موافق تماما | العبارة |
|---------------------|----------------------------|-------------------|--------------------------------|----------------------------|---|
| | | | | | ١- سوف تكون شخصية المراجع (أ) والتي تنسم بخصائص عديدة مثل أنها لا تمتلك خبرة في الصناعة التي يعمل بها عميل المراجعة وان مستوى التبوير الأخلاقي لها مرتفع ، قادرة على اكتشاف التحريف الجوهرى الموجود في القوائم المالية للشركة (س) والذي يتمثل في المغالاة في رقم إيراد المبيعات . |
| | | | | | 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 . |
| | | | | | 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 المالي للشركة. |
| | | | | | 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 . |
| | | | | | 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 . |

القسم الثالث الأسئلة العامة

برجاء توضيح مدى اتفاقك مع كل من العبارات التالية

| ٥ موافق تماما | ٤ موافق إلى حد ما | ٣ غير موافق | ٢ غير موافق إلى حد ما | ١ غير موافق تماما | العبارة |
|---------------------|----------------------------|-------------------|-----------------------------------|----------------------------|---|
| | | | | | <p>١- تزداد قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش وذلك في الحالات التالية: أ- عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع مرتفع . ب- عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع منخفض. ت- عندما يمتلك المراجع خبرة في الصناعة التي يعمل بها العميل. ث- عندما لا يمتلك المراجع خبرة في الصناعة التي يعمل بها العميل.</p> <p>٢- تنخفض قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الغش وذلك في الحالات التالية : أ- عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع مرتفع . ب- عندما يكون مستوى التبرير الأخلاقي للمراجع منخفض. ت- عندما يمتلك المراجع خبرة في الصناعة التي يعمل بها العميل. ث- عندما لا يمتلك المراجع خبرة في الصناعة التي يعمل بها العميل .</p> <p>٣- يوجد تأثير مشترك للتبرير الأخلاقي والتخصص الصناعي للمراجع 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> |

