مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية
قسم المحاسبة والمراجعة

العدد الثالث – سبتمبر ٢٠٢١ – المجلد الخامس

العلاقة بين أسلوب ارتكاب وإخفاء الغش بالقوائم المالية وأحكام مراقبي الحسابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة– دراسة تجريبية

د/أيمن يوسف محمود يوسف
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة دمنهور

ملخص البحث

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين الأسلوب الذي يمكن أن تلجأ إليه الإدارة لارتكاب أو لإخفاء الغش وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة، في ظل الدور المعدل لخبرة مراقبي الحسابات. من خلال دراسة تجريبية على (٩١) مراقب حسابات ممن لهم حق مراجعة شركات المساهمة في بيئة الممارسة المهنية المصرية. وتم التوصل إلى نتائج تؤيد أن ارتكاب الغش اعتمادا على أسلوب إغفال المعاملات المالية، واخفائه اعتمادا على أسلوب إغفال المعلومات والأدلة يخفض من احتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة على أنها متعمدة مقارنة بما إذا كان تم ارتكاب الغش اعتمادا على تزييف المعاملات المالية، وإخفائه اعتمادا على أسلوب تزييف المعلومات والأدلة. وتزيد خبرة مراقبي الحسابات من احتمال تقييم التحريفات المكتشفة على أنها متعمدة مع استمرار تقييمهم للتحريفات التي تم ارتكابها واخفائها اعتمادا على أسلوب الإغفال على أنها أقل احتمالاً لأن تكون متعمدة مقارنة بالتي تم ارتكابها واخفائها اعتمادا على أسلوب التزييف. وتشير نتائج التحليل الإضافي إلى أن انتماء مراقب الحسابات لأحد المكاتب التي لديها شراكة مع أحد المكاتب الـ٤ الكبار يزيد من احتمال تقييمهم للتحريفات المكتشفة علي أنها متعمدة، مع استمرار تقييمهم للتحريفات التي تم ارتكابها واخفائها بأسلوب الإغفال علي أنها أقل احتمالاً أن تكون متعمدة مقارنة بالتي تم ارتكابها واخفائها بأسلوب التزييف. ويزيد مستوي التأهيل العلمي لمراقبي الحسابات من احتمال تقييمهم للتحريفات المكتشفة على أنها متعمدة، مع استمرار تقييمهم للتحريفات التي تم ارتكابها بأسلوب الإغفال على أنها أقل احتمالاً أن تكون متعمدة مقارنة بالتي تم ارتكابها واخفائها بأسلوب التزييف، بينما لم تثبت معنوية الدور المعدل لمستوي التأهيل العلمي على العلاقة بين اسلوب إخفاء الغش وأحكام مراقبي الحسابات، واخيرا لم يثبت وجود تأثير معدل معنوي لنوع (جنس) مراقب الحسابات على العلاقتين الأساسيتين محل البحث.

الكلمات المفتاحية: أحكام مراقبي الحسابات، اكتشاف الغش، أسلوب ارتكاب الغش، أسلوب إخفاء الغش، التحريفات بالقوائم المالية.

E.mail: Ayman.yousif@damanhour.edu.eg

The Relation between the Method of Committing and Concealing Financial Statements Fraud and Auditors' Judgments Regarding the Intentionality of Identified Misstatements- An Experimental Study.

Abstract

The objective of this study is to test the relationship between the fraud committing or concealing method and the auditors' judgments regarding the identified misstatements, considering the modified role of the auditors' experience. Using an experimental design, with sample of (91) auditors Participants who have the right to audit Shareholding companies in the Egyptian environment. Results reveals that committing fraud based on the method of omitting financial transactions, and concealing it based on the method of omitting information and evidence, reduces the likelihood of auditors evaluating the detected misrepresentations as intentional compared to whether fraud was committed based on misrecording financial transactions, and concealing it based on the method Falsification of information and evidence. And reveals that The auditors' experience increases the probability of evaluating Identified misstatements as intentional while continuing evaluate the misstatements that were committed and concealed based on the omission method as being less likely to be intentional compared to those that were committed and concealed based on the misrecording method. The results of the additional analysis indicate that the auditors of big 4 firm, and the highest earned degree auditors are more likely to evaluate the identified misstatements as intentional, while continuing their evaluation of the misstatements that were committed and concealed based on omission method as being less likely to be intentional compared to those that were committed And concealed based on misrecording method. But there is no evidence neither on the moderating role of auditor's highest earned degree on the relationship between fraud Concealing method and the auditor's judgement, nor the moderating role of gender on the two basic tested relationships.

Keywords: Auditors' Judgments; Fraud Detection; Fraud Method; Fraud Concealing Method; Financial Misstatements.

١- مقدمة البحث

يعتبر مراقب الحسابات مسئولاً عن اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، إلا أن مسئوليته لا تتوقف عند هذا الحد، وإنما تمتد إلى ضرورة توثيق طبيعة وتأثير هذه التحريفات، وتقييم ما إذا كانت ناتجة عن خطأ (غير متعمد)، أو غش (متعمد). ويتطلب تقييم مراقب الحسابات للتحريفات المكتشفة فهم دوافع الإدارة، وظروف وملابسات التحريفات المكتشفة، وممارسة الشك المهني أثناء جمع وتقييم أدلة المراجعة، إضافة إلى ضرورة جمع الأدلة الكافية على صدق ونزاهة الإدارة (Trompeter et al., 2013).

ولأحكام مراقب الحسابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة تداعيات على تقديراته حول طبيعة Nature، وتوقيت Timing، ومدي Extent، إجراءات المراجعة، وكذلك على تقديراته لمستوي الأهمية النسبية لهذه التحريفات. كما أن دقة أحكام مراقب الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة تؤثر علي جودة المراجعة، نظراً لأن توصيات معايير المراجعة للتعامل مع التحريفات المتعمدة الناتجة عن الغش تختلف جوهرياً عنها في حالة كونه ناتجاً عن خطأ. ومن ثم فإن فشل مراقب الحسابات في التوصل إلى تقديرات دقيقة – أو قريبة من الدقة– بشأن التحريفات المكتشفة سوف يقود إلى استجابات غير صحيحة من مراقبي الحسابات (Boyle et al., 2015; Brasel et al., 2019).

ونالت مخاطر الغش اهتماماً كبيراً على المستويين المهني والأكاديمي، باعتبارها الجانب المتعمد من التحريفات، وأن مرتكبه لا يتوقف عادة عند مرحلة الارتكاب، وإنما يتخذ مجموعة أخري من الإجراءات تهدف إلى إخفاء الغش المرتكب، ومن ثم يصعب اكتشافه مقارنة بالتحريفات الناتجة عن الأخطاء، ويزداد الأمر تعقيدا عندما يتم اختيار أساليب غش تبدو وكأنها غير متعمدة حتى في حال اكتشافها. وألزمت معايير المراجعة الدولية والأمريكية والمصرية مراقبي الحسابات بإجراء جلسات للعصف الذهني في كل تكليف مراجعة بهدف تحسين أحكامهم بشأن التحريفات الناتجة عن الغش، إلا أن تحقيق ذلك الهدف أمر مشروط بجودة هذه الجلسات (Carpenter, 2007; Brazel et al., 2010; Dennis and Johnstone, 2016).

ويمكن أن تلجأ الإدارة إلى غش القوائم المالية من خلال عدة أساليب أهمها؛ تزييف و/أو حذف معاملات مالية، كما أنها يمكن أن تعمد إلى إخفاء هذا الغش من خلال عدة أساليب أهمها؛ تزييف و/أو حذف المستندات والمعلومات الخاصة بالمعاملات محل الغش. وقد تستخدم الإدارة أساليب ارتكاب وإخفاء غش القوائم المالية استراتيجياً ليبدوا لمراقب الحسابات أنه غير متعمد في حال اكتشافه. وعلى الرغم من أن النظريات السلوكية تشير إلى أن الأفراد الذين يقدمون على فعل غير

اخلاقي يفضلون عادة تنفيذه واخفائه من خلال الحذف (الفعل السلبي)، وليس التزييف (الفعل الإيجابي) (e.g., Ritov and Baron 1999; Baron and Ritov 2004; DeScioli, et al., 2011b). إلا أن الدراسات الميدانية في مجال المراجعة وثقت أن الجانب الأكبر من غش القوائم المالية يتم تنفيذه من خلال التزييف، وليس من خلال الحذف (e.g., Beasley et al., 2010; Dechow et al., 2011). على الرغم من أن مراقب الحسابات يكون أقرب لتقييم التحريفات المكتشفة التي تم ارتكابها وإخفائها بأسلوب الحذف على أنها غير متعمدة، مقارنة بالتحريفات التي تم ارتكابها وإخفائها بأسلوب التزييف (Spranca, 1991; Hayashi, 2015)،

ويمكن أن تتأثر العلاقة بين أسلوب ارتكاب وإخفاء الغش وأحكام مراقبي الحسابات بالعديد من العوامل أهمها؛ خبرة مراقب الحسابات، وحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه، ونوع (جنس) مراقب الحسابات، ومستوي تأهيله العلمي (Ye, et al., 2014; Mui, 2018; Schafer, and Schafer, 2019). ويبرز ما سبق أهمية دراسة واختبار العلاقة بين أسلوب ارتكاب وإخفاء الغش وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وهو ما يسعي إليه هذا البحث.

٢- مشكلة البحث

تزداد القيمة المضافة لمراجعة القوائم المالية، كلما كانت أكثر قدرة على كشف التحريفات الجوهرية، خاصة الناتجة عن الغش، نظرا لأنه في ظل الاعتماد على التكنولوجي الحديثة، والبرمجيات المحاسبية الجاهزة انخفضت التحريفات الناتجة عن الأخطاء المحاسبية بشكل كبير (Elliott 2002; Damasiotis et al., 2015; Yu et al., 2018)، ومن ثم تركزت الجهود المهنية والبحثية على تحسين أحكام مراقبي الحسابات بشأن الغش، لما أصبح له من أولوية هامة للإبقاء على ثقة أصحاب المصالح في جودة تكليفات المراجعة. وفي المقابل فإن الإدارة التي تتخذ قرار بارتكاب غش بالقوائم المالية سوف تسعي إلى تنفيذه واخفائه استراتيجياً بأسلوب يصعب اكتشافه، وإذا تم اكتشافه يبدو وكأنه غير متعمد، مما قد يؤثر على أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وبناء على ما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث في الأسئلة التالية:

- هل يؤثر أسلوب ارتكاب الغش على أحكام مراقبي حسابات الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية بشأن تعمد التحريفات المكتشفة بالقوائم المالية؟

– هل يؤثر أسلوب إخفاء الغش على أحكام مراقبي حسابات الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية بشأن تعمد التحريفات المكتشفة بالقوائم المالية؟

– هل يؤثر مستوي خبرة مراقبي حسابات الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية على علاقة أسلوب ارتكاب و/أو إخفاء الغش بأحكامهم بشأن تعمد التحريفات المكتشفة بالقوائم المالية؟

٣- أهداف البحث

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين أسلوب ارتكاب وإخفاء الغش في القوائم المالية وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة والدور المعدل لخبرة مراقبي الحسابات على هذه العلاقة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، اعتمادا على دراسة تجريبية على عينة من مراقبي حسابات الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

٤- أهمية ودوافع البحث

يكتسب هذا البحث أهميته من إسهاماته المتوقعة على المستويين الأكاديمي والمهني، ويعتبر هذا البحث على المستوي الأكاديمي امتدادا لمجموعة الدراسات التي اهتمت بالغش في القوائم المالية، إلا أن الجانب الأكبر منها ركز على دراسته من خلال عناصر مثلث الغش (الدافع- الفرصة- التبرير). ولم تلق دراسة فعل الغش نفسه ذات الاهتمام من حيث أسلوب ارتكابه وجهود اخفائه وتداعيات ذلك على أحكام مراقب الحسابات وهو ما سوف تركز عليه هذه الدراسة. كما تتعدد الإسهامات المتوقعة لهذا البحث على مستوي الممارسة المهنية، لأن دراسة وفهم فعل الغش يمكن أن يسهم في تحسين أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة في البيئة المصرية، الأمر الذي ينعكس إيجابا على جودة المراجعة.

وتتعدد دوافع هذا البحث إلا أن أهم هذه الدوافع يتمثل في محاولة دراسة مشكلة البحث واختبار فرضياته وفق منهجية علمية تجريبية منضبطة، تتلافي قدر الممكن سلبيات الدراسات الاستقصائية، والتوصل إلى نتائج تسهم – ولو بقدر ضئيل – على المستويين الأكاديمي والمهني في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

٥- حدود البحث

يعتبر الغش أحد الموضوعات متعددة الجوانب والتي ترتبط بعلم السلوك والأخلاقيات، إلا أن هذا البحث يركز على أساليب ارتكاب وإخفاء الغش من منظور تأثيرها المحتمل على أحكام مراقبي الحسابات، ويخرج عن نطاق هذا البحث آية جوانب أخرى إلا بقدر ما يلزم لمعالجة مشكلة البحث،

كما أن قوة و/أو اتجاه العلاقة الأساسية محل البحث يمكن أن تتأثر بالعديد من العوامل التي يمكن أن تقوم بدور معدل لها، إلا أن الباحث اقتصر في دراسته علي (٤) عوامل فقط؛ خبرة مراقب الحسابات وتم دراسة دورها المعدل في التحليل الأساسي، وحجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه مراقب الحسابات ونوع (جنس) مراقب الحسابات ومستوي تأهيله العلمي من خلال تحليل إضافي. وأخيرا فإن إمكانية تعميم النتائج التي خلص اليها الباحث مشروطة باشتراطات اختيار العينة.

٦- خطة البحث

سوف يتم استكمال هذا البحث انطلاقاً من مشكلته وفي ضوء أهدافه وحدوده على النحو التالي:

٦-١ تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث.

٦-١-١ السياق المهني والأكاديمي لأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة بالقوائم المالية.

٦-١-٢ تحليل العلاقة بين أسلوب تنفيذ وإخفاء الغش في القوائم المالية وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة واشتقاق الفرضين الأول والثاني.

٦-١-٣ تحليل أثر خبرة مراقبي الحسابات على العلاقة بين أسلوب تنفيذ وإخفاء الغش في القوائم المالية وأحكامهم بشأن التحريفات المكتشفة واشتقاق الفرضين الثالث والرابع.

٦-٢ الدراسة التجريبية (التحليل الأساسي).

٦-٣ التحليل الإضافي.

٦-٤ الخلاصة والتوصيات وأهم مجالات البحث المقترحة.

٦-١ تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث

نتناول فيما يلي الإطار النظري لموضوع البحث، وتحليل لأهم الدراسات السابقة ذات الصلة، بهدف اشتقاق الفروض البحثية:

٦-١-١ السياق المهني والأكاديمي لأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة بالقوائم المالية

يعتبر مراقب الحسابات مسؤولاً عن كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية التي يقوم بمراجعتها، كما أنه مسؤول عن تقييم ما إذا كانت هذه التحريفات ناتجة عن خطأ، أو غش، ويعرف **معيار المراجعة الدولي** (IAASB, 2009a, ISA No. 240) **مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية**، وأحدث تعديلاته (PCAOB, 2020c, AS No. 2401) وكذلك معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) المقابل له مصطلح "الخطأ" على أنه تحريف غير

متعمد في القوائم المالية، ويشمل ذلك الخطأ جمع أو تشغيل البيانات التي تستخدم في إعداد القوائم المالية، أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن سهو أو سوء تفسير للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التبويب أو العرض أو الإفصاح، بينما يشير مصطلح "الغش" إلى عمل متعمد يقوم به فرد أو عدة أفراد من بين أفراد الإدارة أو أولئك المسئولين عن الحوكمة أو العاملين أو الغير، ويتعلق ذلك باستخدام الخداع للحصول على ميزة غير قانونية وغير مستحقة.

وتفرق المعايير المهنية الدولية والأمريكية (PCAOB, 2020c, AS No. 2401; AICPA, 2002, SAS No. 99) بين نوعين من التحريفات المتعمدة يرتبطان بمهام مراقب الحسابات، هما التحريفات الناتجة عن إعداد تقارير مالية محرفة ويمكن أن يطلق عليه مصطلح (غش الإدارة)، والتحريفات الناتجة عن التلاعب في الأصول ويمكن أن يطلق عليه (غش العاملين)، وقد تعمد الإدارة إلى تحريف القوائم المالية تحريفاً متعمدا من خلال أسلوبين رئيسيين، يعتمد الأسلوب الأول على أفعال إيجابية مثل التلاعب أو التزوير أو التعديل في السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة التي تستخدم في إعداد القوائم المالية، أو سوء تطبيق متعمد للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالمبالغ أو التبويب أو أسلوب العرض والإفصاح. بينما يعتمد الأسلوب الثاني علي أفعال سلبية مثل الإغفال المتعمد للأحداث أو المعاملات أو أية معلومات جوهرية أخرى.

وأولت المعايير المهنية (SEC 1999;AICPA 2002, SAS No. 99;PCAOB 2020a, AS No.2810) اهتماماً كبيراً بأحكام مراقبي الحسابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة، وتطلبت تلك المعايير استجابات مختلفة للتحريفات المكتشفة المتساوية في المقدار والأهمية النسبية ولكنها مختلفة من حيث أحكام مراقبي الحسابات بشأن احتمالية أن تكون متعمدة، ففي حالة اعتقاد مراقب الحسابات أن التحريفات المكتشفة ناتجة عن **خطأ** فعادة سوف تتجه استجابة مراقب الحسابات إلى محاولة تصحيح التحريف – أو اعتباره غير جوهري في حالة أنه لم يبلغ منفردا أو مجتمعا حد الأهمية النسبية– دون إعادة تقييم لإجراءات المراجعة ودون جمع أدلة إضافية.

بينما في حال اعتقاده أن التحريف متعمد، ينبغي على مراقب الحسابات أن يستجيب لمخاطر التحريف الهام المتعمدة (الغش) من خلال **ردود أفعال عامة** تتعلق باختيار فريق العمل والإشراف عليه، والدراسة المتعمقة للسياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة، وإدخال عنصر عدم التوقع عند اختيار طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة. وعلي **مستوي التأكيد** ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتغيير طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة لتتناسب مع مخاطر وجود

تحريف ناتج عن الغش. وفي حالة اكتشاف مراقب الحسابات عملية غش عن طريق الإدارة، أو الموظفين، أو آخرين، ينبغي عليه أن يقوم بإبلاغ هذه الأمور إلى المستوى الإداري المناسب والمسؤولين عن الحوكمة، وإذا كان هناك شك في نزاهة أو أمانه الإدارة أو في نزاهة أو أمانه المسؤولين عن الحوكمة، فعلي مراقب الحسابات أن يسعى للحصول على الاستشارة القانونية للمساعدة في تحديد الإجراء المناسب الذي سيتم اتخاذه بما في ذلك إبلاغ السلطات التنظيمية والرقابية.

ونظراً للاختلاف الجوهري فيما رتبته المعايير المهنية من إجراءات بناء على أحكام مراقب الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة، فإن وصول مراقب الحسابات إلى أحكام غير دقيقة بشأن التحريفات المكتشفة سوف يقوده إلى إجراءات غير دقيقة في مرحلة تالية، ومن ثم تنخفض جودة المراجعة في مجملها. ويعتبر حصول مراقب الحسابات على أحكام دقيقة بشأن التحريفات المكتشفة خاصة الجانب المتعمد منها هي أحد التحديات الهامة، ولغرض تحسين أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة تطلب **معيار المراجعة الدولي** (IAASB, 2009b, ISA No. 315) **تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام**، وأحدث تعديلاته (PCAOB, 2020b, AS No. 2110) وكذلك معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) المقابل له. أن يتوصل مراقب الحسابات إلى تفهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك هيكل الرقابة الداخلية المطبق، بالدرجة التي تمكنه من تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في مراجعة القوائم المالية، سواء كان ذلك راجعاً إلى أعمال الغش أم إلي الخطأ، وان يكون هذا التفهم كافيا إلى المدى الذي يستطيع معه المراقب القيام بتصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية.

واهتمت العديد من الدراسات (Boyle et al., 2015; Sorunke, 2016; Pamungkas et al., 2018; Amiram et al., 2018) بموضوع الغش، وتطوير نماذج دراسته ابتداء من نموذج مثلث الغش Fraud Tringle model، إلى نموذج الغش الرباعي Fraud Diamond Model، وصولاً إلى نموذج الغش الخماسي Fraud Pentagon Model، كما نال موضوع الغش اهتمام الباحثين في البيئة المصرية إلا أن أغلب الدراسات في البيئة المصرية ركزت الاهتمام على العوامل التي تزيد من كفاءة مراقبي الحسابات في كشف الغش مثل استخدمه للنسب المالية والتحليل المالي، وجلسات العصف الذهني، وتفعيل مدخل المراجعة المشتركة (عبد الرحمن، ٢٠١٥؛ يوسف، ٢٠١٥؛ فرج، ٢٠١٨)، واهتمت دراسة (علي، ٢٠١٧؛ سالم، ٢٠١٩) بمسببات الغش إلا أن دراسة (علي، ٢٠١٧) ركزت على التعثر المالي كأحد هذه المسببات، واختبرت دراسة (شحاته، ٢٠١٧)

مدي ملاءمة نموذجي الغش المستحدثين الرباعي والخماسي وتوصلت إلى أفضلية الأخير في تحديد احتمالية وجود غش بالقوائم المالية.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن مراقب الحسابات مسؤول عن كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بغض النظر عما إذا كانت هذه التحريفات ناتجة عن خطأ أو غش، إلا أن المعايير المهنية وضعت إجراءات تنظم استجابة مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة تختلف إلى حد كبير باختلاف الحكم المهني بشأن تعمد هذه التحريفات، ومن ثم فإن دقة أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة هي من الأمور المؤثرة علي جودة المراجعة، وأن الدراسات الأكاديمية اهتمت بدراسة ظاهرة الغش من حيث المسببات والتداعيات إضافة إلي محاولات نمذجة هذه الظاهرة، إلا أن الدراسات التي اهتمت بفعل الغش ذاته من حيث أسلوب ارتكابه واخفائه لا تزال في حاجة لمزيد من الجهود البحثية خاصة في البيئة المصرية، وهو ما سوف يتم التركيز عليه في هذا البحث.

٦-١-٢ تحليل العلاقة بين أسلوب تنفيذ وإخفاء الغش في القوائم المالية وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة واشتقاق الفرضين الأول والثاني

تعتبر ظاهرة تحيز الإغفال من الظواهر الهامة التي تم اختبارها بواسطة العديد من الدراسات المهتمة بالمجال السلوكي والأخلاقي (Baron and Ritov, 1994; Baron and Hershey, 1988; Kordes-de Vaal, 1996; Connolly and Reb, 2003)، ويمكن البناء عليها في موضوع علاقة أسلوب تنفيذ الغش في القوائم المالية بأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة لما لهذا الموضوع من جوانب سلوكية وأخلاقية. وتشير هذه الظاهرة إلى ميل الأفراد للحكم على الأفعال التي ينتج عنها نتائج سلبية والتي تم تنفيذها من خلال ارتكاب **فعل إيجابي** قائم على تنفيذ مجموعة من الأفعال والإجراءات التي من شأنها الوصول إلى نتائج سلبية معينة على أنها أقل أخلاقية، مقارنة بما إذا كان تم تنفيذها من خلال **فعل سلبي** قائم على إغفال بعض الإجراءات للوصول إلى النتائج السلبية نفسها (Anderson, 2003).

واهتمت العديد من الدراسات (Kordes-de Vaal, 1996; Bonner et al., 1998; Anderson, 2003; DeScioli et al., 2011a; DeScioli et al., 2011b; Bostyn and Roets, 2016, Jamison et al., 2020; Hamilton and Smith, 2021) باختبار جوانب مختلفة لهذه الظاهرة ميدانياً وتجريبياً، حيث اهتمت دراستي (Anderson, 2003; DeScioli et al., 2011b) بتفسير تفضيل الأفراد إلى ارتكاب الأفعال غير الأخلاقية من خلال الفعل السلبي، على الفعل الإيجابي الذي يؤدي إلى نفس النتائج. حيث اهتمت دراسة (2003) Anderson

بمحاولة الإجابة عن سؤال هام يتمثل في لماذا يتجنب الأفراد في كثير من الأحيان اتخاذ القرارات، وتفضيل عدم التصرف (الفعل السلبي)، على الفعل الإيجابي؟ وتسهم الإجابة عن هذا السؤال في تفسير ظواهر مختلفة تتقاطع مع فروع مختلفة من العلوم. وتفسر الدراسات السلوكية تجنب اتخاذ القرارات من خلال أربعة أنواع من التحيزات وهي (١) تأجيل الاختيار Choice Deferral [١]، و(٢) التحيز للوضع الراهن Status Quo Bias [٢]، و(٣) تحيز الإغفال Omission Bias [٣]، و(٤) الجمود Inaction Inertia [٤]. وتم التوصل إلى أن ميل الأفراد لعدم اتخاذ القرارات هو أمر يرتبط أيضاً بظروف وتداعيات عملية اتخاذ القرارات، والتي أبرزها المواءمة بين التكلفة والعائد، وصعوبة الاختيار، ووجود تخوف مسبق، واستراتيجيات اتخاذ القرار، ومدي جود معوقات، وعدم التأكد والمخاطرة المرتبطة بالقرار.

وتتفق نتائج دراسة DeScioli et al. (2011b) مع نتائج دراسة Anderson (2003) من حيث أن الأفراد أكثر ميلاً لتنفيذ الأفعال غير الاخلاقية (مثال؛ غش القوائم المالية) من خلال أسلوب الإغفال على اتخاذ إجراءات تؤدي للنتائج السلبية نفسها، وتفسر الدراسة ذلك بأن تقييم الأفعال غير الاخلاقية المرتكبة بالإغفال يكون أقل حدة من مثيلتها التي تم ارتكابها من خلال تنفيذ إجراءات أو فعل إيجابي، حتى في حالة كون القصد من وراء الفعل المرتكب متماثل في الحالتين. وتؤيد النتائج التجريبية أنه كلما زادت العقوبات المحتملة على الأفعال غير الاخلاقية، يزيد احتمال تنفيذها من خلال الإغفال على احتمال تنفيذها اعتمادا على إجراء أو فعل إيجابي، وتتسق هذه النتائج مع افتراضات النظريات السلوكية.

واهتمت بعض الدراسات (Kordes-de Vaal, 1996; DeScioli et al., 2011a; Bostyn and Roets, 2016; Jamison et al., 2020) بجانب آخر لظاهرة تحيز الإغفال وهو تقييم الأفراد للتصرفات غير الاخلاقية التي تم تنفيذها اعتمادا على فعل سلبي (الإغفال)، مقارنة بالتصرفات التي تم تنفيذها من خلال فعل إيجابي قائم على تنفيذ إجراءات محددة لتحقيق

---

[١] هو موقف يفضل فيه الفرد عدم اتخاذ قرار في الوقت الحالي، حتى يقضي بعض الوقت في البحث عن بدائل أفضل، أو تجنب المسؤولية عن اتخاذ القرار.

[٢] هو موقف ينحاز فيه متخذ القرار للوضع الراهن من خلال تكرار الخيارات الأولية في مواقف القرار المتتالية. وقد يحدث هذا على الرغم من تغير ظروف اتخاذ القرار الأولي.

[٣] هو موقف يفضل فيه الفرد الاختيار الذي يتطلب منه عدم اتخاذ أية إجراء.

[٤] هو موقف يشير إلى ميل الفرد لعدم اتخاذ القرار، في حالة توافر ظروف مماثلة أو أكثر جاذبية لاتخاذ القرار في الماضي ولم يتم اتخاذه.

الهدف غير الاخلاقي. حيث اهتمت دراسة Kordes-de Vaal (1996) بسؤال المشاركين في الدراسة عن أحكامهم بشأن مدي أخلاقية مجموعة من التصرفات التي قامت بها الإدارة بصفتها وكيلاً عن الملاك باستخدام أسلوبي الفعل السلبي من خلال إغفال بعض المعاملات المالية، والإيجابي من خلال تزييف أخري، إضافة إلى سؤالهم عن تقييمهم لاحتمالية تعمد هذه التصرفات، ومدي مسؤولية الوكيل عنها في عدد من الحالات الافتراضية. في حين أنه لم يطلب من المشاركين تبرير أحكامهم في ضوء الشكوك المحيطة بهذه الأفعال. وتم التوصل إلى نتائج تدعم أن الأحكام بشأن عدم أخلاقية التصرفات التي نفذتها الإدارة اعتمادا على الإغفال أقل حدة من التي تم تنفيذها بالتزييف. ويرجع ذلك إلى صعوبة توثيق مسببات الإغفال والمسؤول عنه مقارنة بالتزييف، ولذلك بدى أنه أقل تعمدا.

وتتفق نتائج دراستي (DeScioli et al. 2011a; Jamison et al., 2020) مع نتائج دراسة Kordes-de Vaal (1996)، على أن الخروقات التي تتم من خلال الإغفال (الفعل السلبي) يتم تقييمها على أنها أقل انحرافا من الناحية الأخلاقية مقارنة بالخروقات التي تتم اعتمادا على الفعل الإيجابي للتصرف غير الأخلاقي. وتفسر دراسة DeScioli et al. (2011a) هذه النتائج بأن الأدلة هي العامل الحاسم في الأحكام الأخلاقية، نظراً لأن تداعيات الأخطاء في هذه الأحكام تكون مؤثرة للغاية، وأن التصرف غير الأخلاقي المعتمد على فعل سلبي يتم تقييمه على أنه أقل انحرافاً لأنه أقل احتمالاً لأن ينتج عنه أدلة قطعية تدل على تعمد الفعل غير الأخلاقي مقارنة بالفعل الإيجابي. كما تم التوصل إلى أنه في حالة توفر الأدلة المادية القطعية على ارتكاب التصرف غير الأخلاقي اعتمادا على فعل سلبي تكون الأحكام بشأنه مماثلة للأحكام على بشأن نظيره المعتد على فعل إيجابي.

واتسقت نتائج دراسة Jamison et al. (2020) مع نتائج دراستي (Kordes-de Vaal, 1996; DeScioli et al., 2011) حيث خلصت من خلال منهجية تجريبية إلى أن التصرفات المنفذة اعتمادا على فعل إيجابي صنفت على أنها أكثر عدم أخلاقية، وأكثر ضررا، وحملوا القائمين على تنفيذه مسؤولية أكبر، مقارنة بالتصرفات المنفذة اعتمادا على فعل سلبي. كما أنه تم تقييمها على أنها أكثر احتمالا لأن تكون متعمدة مقارنة بنظيره المعتمد على فعل سلبي.

واتجهت دراسة Bostyn and Roets (2016) لاختبار ما إذا كانت ظاهرة تحيز الإغفال تنسحب على التصرفات الاخلاقية أيضاً، أو بمعني آخر هل يوجد ميل لدي الأفراد لتحقيق الأهداف الاخلاقية من خلال فعل سلبي، مقارنة بالفعل الإيجابي الذي يحقق الهدف نفسه؟ وتم التوصل إلى

عدم تماثل ظاهرة تحيز الإغفال في حالتي التصرفات الأخلاقية، وغير الأخلاقية. حيث تم التوصل إلى أن توصلت الدراسة إلى أدلة تجريبية تدعم وجود علاقة سببية بين التصرفات غير الاخلاقية وتحيز الإغفال، بينما كانت هذه العلاقة السببية أقل معنوية في حالة التصرفات الأخلاقية. ومن ثم فإن ظاهرة تحيز الإغفال كانت أكثر وضوحاً وارتباطاً بالتصرفات غير الاخلاقية.

ونظراً لارتباط ظاهرة تحيز الإغفال بالتصرفات غير الأخلاقية، اهتمت بعض الدراسات (Bonner et al., 1998; Hamilton 2016; Hamilton and Smith, 2021) بتطبيقات هذه الظاهرة على قرار وأسلوب الإدارة بغش القوائم المالية، وتداعياتها على أحكام مراقبي الحسابات بشأن الغش المكتشف، حيث اختبرت دراسة Bonner et al., (1998) ما إذا كان نوع الغش في القوائم المالية وأسلوب تنفيذه يؤثر على احتمال مقاضاة مراقب الحسابات، وتفترض الدراسة أن مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش تزيد في حالة فشله في اكتشاف عمليات الغش التي تحدث بشكل شائع، والناشئة عن فعل إيجابي كتضمين القوائم المالية عمليات وهمية. وأمكن دراسة ذلك من خلال تصنيف عينة من الغش المكتشف بواسطة لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) إلى غش شائع الحدوث، وآخر ناتج عن فعل إيجابي معتمد على تضمين القوائم المالية عمليات وهمية، وتم دراسة مدي ارتباطهما باحتمالات التقاضي. ومع الأخذ في الاعتبار خصائص العميل ومراقبي الحسابات تم التوصل إلى أدلة تجريبية تدعم افتراضات الدراسة المتمثلة في أنه تزيد احتمالات مقاضاة مراقبي الحسابات عندما يفشل في اكتشاف الغش في القوائم المالية الذي تم ارتكابه بأسلوب شائع، و/أو المعتمد على فعل إيجابي معتمد على تضمين القوائم المالية بعمليات وهمية.

وتضيف دراسة Hamilton (2016) أن جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الغش المكتشف لا تتأثر فقط بأسلوب ارتكاب الغش وإنما ترتبط أيضاً بمدي إدراك مراقبي الحسابات لتوجهات الإدارة ومستهدفاتها. ومن خلال دراسة تجربيه على عينة من (٨٢) مراقب حسابات ممن ينتمي لمكاتب المراجعة الـ٤ الكبار في الولايات المتحدة، تم التوصل إلى أن فهم وإدراك مراقبي الحسابات لتوجهات الإدارة يجعلهم أكثر قدرة على فهم وتقييم ظروف وملابسات التحريفات المكتشفة، ومن ثم أكثر قدرة على تقييم احتمالية أن تكون متعمدة. كما تم التوصل إلى أن مراقبي الحسابات الذين يهتمون بفهم وإدراك توجهات الإدارة أكثر قدرة على تقييم دوافع الغش لدى الإدارة من غيرهم، وأن فشل مراقبي الحسابات في فهم توجهات الإدارة يؤثر سلبا على قدرتهم على فهم ظروف وملابسات التحريفات المكتشفة، كما أنه يؤثر سلبا على قدرتهم على تقييم مخاطر الغش المرتبطة بها.

واختبرت دراسة Hamilton and Smith (2021) ما إذا كانت الإدارة توظف تحيز الإغفال لكي تبدو ممارسات غش وتحريف القوائم المالية غير مقصودة، وما إذا كانت أحكام وتقييمات مراقبي الحسابات تتأثر بتداعيات هذه الظاهرة. وتم التوصل من خلال دراسة تجريبية في الولايات المتحدة على عينة مكونة من (٥٨) من مديري الشركات في المستويات الإدارية العليا، و(٢١٥) مراقب حسابات إلى أن الإدارة عندما تقرر ارتكاب الغش فإنها تفضل إغفال معاملات مالية على قيامها بتزييفها، كما أنها تفضل إخفاء هذا الغش من خلال إغفال معلومات على تزييفها. ومع ذلك فإن مراقبي الحسابات أكثر احتمالا لتقييم التحريفات الناتجة عن إغفال معاملات مالية على أنها غير متعمدة. كما تم التوصل إلى أن مراقبي الحسابات يكونوا أقل تشككا عند اكتشاف معاملات مالية تم إغفالها مقارنة باكتشاف معاملات أخري تم تزييفها، كما أنهم يكونوا أقل تشككاً عند اكتشاف محاولات إخفاء غش تعتمد على إغفال معلومات مقارنة بالاعتماد على تزييفها. وتدعم هذه النتائج بصفة عامة أن غش القوائم المالية اعتمادا على إغفال معاملات مالية هو الاستراتيجية الأكثر تفضيلا من قبل الإدارة، والأقل احتمالا لتقييمها على أنها متعمدة من قبل مراقبي الحسابات.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن ظاهرة تحيز الإغفال هي إحدى الظواهر التي نالت اهتمام الدراسات في مجال علم النفس السلوكي، وأن جوهر هذه الظاهرة هو ميل الأفراد لتقييم التصرفات التي ينتج عنها نتائج سلبية (غير اخلاقية)، والتي تم تنفيذها من خلال فعل سلبي (إغفال إجراء أو أكثر) على أنها أقل قبولاً من الناحية الأخلاقية، وأقل تعمداً مقارنة بالتصرفات التي ينتج عنها نتائج مماثلة بينما تم تنفيذها من خلال فعل إيجابي (اتخاذ إجراء أو أكثر). وأنه يمكن الاستفادة من هذه الظاهرة في تحسين أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات التي يتم اكتشافها، وذلك انطلاقا من أن تحريف وغش القوائم المالية هو فعل ذا تداعيات اخلاقية، كما أن الإدارة قد تعمد إلى تنفيذه من خلال فعل سلبي يعتمد على إغفال معاملة مالية أو أكثر، أو من خلال فعل إيجابي يعتمد على تزييف معاملة مالية أو أكثر، كما أن الإدارة قد تلجأ إلى اخفائه من خلال فعل سلبي يعتمد على إغفال بعض المعلومات، أو من خلال فعل إيجابي يعتمد على تزييف بعض المعلومات، ومن ثم فإن ممارسات غش وتحريف القوائم المالية تتوافر بها الاشتراطات اللازمة لاحتمالية حدوث ظاهرة تحيز الإغفال ومن ثم فإن أسلوب تنفيذ و/أو إخفاء الغش يمكن أن يؤثر على أحكام مراقبي الحسابات بشأن احتمالية تعمد هذه التحريفات. **وبناء على ما سبق يمكن اشتقاق فرضي الدراسة الأول والثاني على النحو التالي:**

H1: يزيد أسلوب تنفيذ الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) معاملات مالية من احتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية.

H2: يزيد أسلوب إخفاء الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) المعلومات والأدلة من احتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية.

٦-١-٣ تحليل أثر خبرة مراقبي الحسابات على العلاقة بين أسلوب تنفيذ وإخفاء الغش في القوائم المالية وأحكامهم بشأن التحريفات المكتشفة واشتقاق الفرضين الثالث والرابع

تعتبر خبرة مراقب الحسابات إحدى الخصائص الهامة التي يمكن أن تؤثر على جودة أحكامه، وقد اهتمت العديد من الدراسات (Kaplan et al., 2008; Krishnan et al., 2013; Alissa et al., 2014; Lai and Liu, 2018; Schafer and Schafer, 2018; 2019) بدراسة واختبار التداعيات المختلفة لخبرة مراقب الحسابات لما لها من محتوي معلوماتي هام ومؤثر على تكلفة حقوق الملكية، وقيمة الشركة والعديد من قرارات أصحاب المصالح. حيث اختبرت دراسة Krishnan et al. (2013) العلاقة بين خبرة مراقب الحسابات بالصناعة وتكلفة حقوق الملكية، وتبني هذه الدراسة على افتراض أن خبرة مراقب الحسابات تحسن من جودة الأرباح، وأنه في حالة إدراك المستثمرين لهذا التحسن فمن المتوقع أن ينتج عن ذلك انخفاض في تكلفة حقوق الملكية. وتفرق هذه الدراسة بين ثلاث مستويات لخبرة مراقب الحسابات؛ أولاً: المستوي الوطني National-Only، وثانياً: مستوى أحد المدن City-Only، وثالثاً: المستوي الوطني وأحد المدن معاً Joint City-National Industry. وتم التوصل إلى أن عملاء المراجعة الذين خضعوا لعملية مراجعة تمت بواسطة مراقب حسابات ذا خبرة على المستوي الوطني، أو على المستوي الوطني وأحد المدن معاً سجلوا تكلفة أقل لحقوق الملكية، كما أن العملاء الذين تحولوا من مراقب حسابات غير ذي خبرة إلى مراقب حسابات ذي خبرة استطاعوا تخفيض تكلفة حقوق الملكية. كما أن التحول من مراقب حسابات غير ذي خبرة إلى مراقب حسابات ذي خبرة على المستوي الوطني أو على المستوي الوطني وأحد المدن معاً يخفض جوهرياً من تكلفة حقوق الملكية.

---

[٥] إذا كان لمراقب الحسابات حصة سوقية متقدمة في مراجعة صناعة ما على المستوي الوطني

[٦] إذا كان لمراقب الحسابات حصة سوقية متقدمة في مراجعة صناعة ما على مستوي أحد المدن

[٧] إذا كان لمراقب الحسابات حصة سوقية متقدمة في مراجعة صناعة ما على مستوي أحد المدن، وعلى المستوي الوطني معاً.

بينما اختبرت دراسة (Lai and Liu, 2018) أثر بعض خصائص مراقب الحسابات (الحجم، عدد مرات تقديم تكليف المراجعة للعميل، والتخصص الصناعي) على قيمة الشركات متنوعة القطاعات Value of Diversification. وتتصف الشركات متنوعة القطاعات بزيادة تكاليف الوكالة، وعدم تماثل المعلومات، وينتج عن ذلك انخفاض القيمة السوقية لهذه الشركات مقارنة بالشركات ذات القطاع الواحد، ويمكن أن يطلق على هذا الانخفاض خصم التنوع Diversification Discount. وتم التوصل إلى أن هذا الخصم يزيد عندما يتم تكليف مراقب حسابات متخصص صناعياً، لأن التخصص في هذه الحالة سوف يحد من قدرة مراقب الحسابات على كشف التحريفات الجوهرية في هذا النوع من الشركات. كما أن زيادة حجم مكتب المراجعة، وعدد مرات تقديم التكليف يزيد من جودة التقارير المالية. وتدعم هذه النتائج أن خصائص مراقب الحسابات تؤثر على تقييمات المستثمرين بشأن الشركات متنوعة القطاعات.

واختبرت دراسة Kaplan et al. (2008) دور خبرة مراقب الحسابات في التأثير على إمكانية اعتماده على المعلومات المقدمة له بواسطة الإدارة، عندما تحمل هذه المعلومات مبالغات إذا ما تم مقارنتها بمعيار موضوعي. وتوصلت الدراسة من خلال منهجية تجريبية إلى ان خبرة مراقب الحسابات كمسؤول فريق (مدير أو شريك)، وحجم مبالغات الإدارة في المعلومات التي قدمتها لمراقب الحسابات، يؤثران على تقييم مراقب الحسابات لإمكانية اعتماده على هيكل الرقابة الداخلية. وأن مراقبي الحسابات ذوي الخبرات الأقل كمسؤولي فريق كانوا أكثر تأثراً بالمبالغة في المعلومات المقدمة لهم، مقارنة بمراقبي الحسابات ذوي الخبرات الأكبر كمسؤولي فريق. وأن مراقبي الحسابات ذوي الخبرات الأعلى يكتسبون مهارات الإقناع والتفاوض التي تمكنهم من تشتيت محاولات الإدارة للتأثير على تقييماتهم وأحكامهم.

وتضيف دراسة Alissa et al. (2014) إلى دراسة Kaplan et al. (2008) أن خبرة مراقب الحسابات إضافة إلى درجة تعقد مهام التكليف لا تؤثر فقط على إمكانية اعتماده على المعلومات المقدمة له بواسطة الإدارة، وإنما يمتد تأثيرها إلى جودة أعمال المراجعة، واعتمدت هذه الدراسة على بيانات فعلية تاريخية بهدف الإسهام لمجموعة الدراسات التي اختبرت هذا الموضوع من خلال أدوات تجريبية وتحليلية. وتم التوصل إلى أن تعقد مهام التكليف يؤثر سلبا على أداء مراقب الحسابات، بينما تؤثر خبرة وجهود مراقب الحسابات إيجابا على أدائه. وبدراسة الدور المعدل لتعقد مهام المراجعة وخبرة مراقب الحسابات على علاقة جهود مراقب الحسابات بأدائه، تم التوصل إلى أن الخبرة تزيد من قوة العلاقة الإيجابية بين جهود مراقب الحسابات وأدائه، بينما يخفض تعقد المهام

من قوة هذه العلاقة. كما أن خبرة مراقب الحسابات تعزز من العلاقة الإيجابية بين جهود مراقب الحسابات وأدائه في ظل تعقد مهام المراجعة.

واختبرت دراسة Schafer and Schafer (2018) الدور المعدل للخبرة على العلاقة بين رضاء مراقب الحسابات عن عميل المراجعة Client Likeability وأحكامه بشأن الغش، حيث يتعامل مراقب الحسابات مع أنماط إدارية مختلفة داخل منشأة العميل أثناء تكليف المراجعة، ويستطيع بعض العملاء كسب رضاء مراقب الحسابات بينما لا يستطيع البعض الآخر تحقيق ذلك نتيجة خلق بيئة عمل ضاغطة أو غير ملائمة لمراقب الحسابات. وتشير النتائج التجريبية للدراسة أن قدرة العميل على تحقيق رضاء مراقب الحسابات تؤثر سلبا على أحكامه وتقييماته بشأن احتمالية الغش، ويظهر هذا التحيز نتيجة أن ثقة ورضاء مراقب الحسابات عن عميل المراجعة تؤثر إيجاباً على أحكامه بشأن إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة المقدمة من الإدارة. كما تشير النتائج أن خبرة مراقب الحسابات تخفف من هذا التحيز حيث أن مراقبي الحسابات الأكثر خبرة كانت أحكامهم أقل تأثرا بمستوي رضائهم عن عميل المراجعة.

وتتفق دراسة Schafer and Schafer (2019) مع دراسة Schafer and Schafer (2018) على أن خبرة مراقب الحسابات تقوم بدور هام في ترشيد أحكامه بشأن الغش خاصة في ظل وجود علاقة إيجابية بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة، حيث اختبرت أثر العلاقة بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة على أحكامه بشأن الغش، والدور المعدل للمساءلة وخبرة مراقب الحسابات في تقييم مخاطر الغش على هذه العلاقة. وتم التوصل من خلال دراسة تجريبية إلى أنه كلما كانت علاقة مراقب الحسابات بعميل المراجعة إيجابية ينخفض تقييم مراقب الحسابات لاحتمالات وجود غش بالقوائم المالية. وأن المساءلة تقوم بدور معدل لهذه العلاقة في حالة مراقبي الحسابات الأكثر خبرة. وأن تقييمات مراقبي الحسابات الأقل خبرة بشأن الغش أكثر تحيزا لعلاقاتهم مع العملاء. وتسهم هذه النتائج في تطوير آليات عمل جلسات العصف الذهني حول مخاطر الغش، والتي يشارك بها مراقبو الحسابات بمختلف خبراتهم، وتكون خصائص العميل أحد المحددات الهامة لتقييم هذه المخاطر.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن لخبرة مراقب الحسابات محتوي معلوماتي هام يمكن أن يؤثر على تكلفة التمويل، وقيمة الشركات، والعديد من قرارات أصحاب المصالح الأخرى. كما أنها يمكن أن تؤثر على جودة أحكام المراجعة بصفة عامة، وجودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الغش بصفة خاصة، وهو ما ينعكس علي جودة المراجعة، وجودة التقارير المالية. نظراً لأن خبرة مراقبي

الحسابات الفنية والإدارية تجعله أكثر قدرة على التزام الحياد، وعدم التحيز إيجاباً أو سلباً تجاه عميل المراجعة، كما أنها تكسبه مهارات الإقناع والتفاوض التي تمكنه من تشتيت محاولات التأثير على أحكامه. كما أنها تقوم بدور هام في تطوير آليات عمل جلسات العصف الذهني مما يؤثر على فاعليتها في كشف الغش. **وبناء على ما سبق يمكن اشتقاق فرضي الدراسة الثالث والرابع كما يلي:**

H3: تؤثر خبرة مراقب الحسابات على العلاقة بين أسلوب تنفيذ الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) معاملات مالية واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية.

H4: تؤثر خبرة مراقب الحسابات على العلاقة بين أسلوب إخفاء الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) المعلومات والأدلة واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية.

٦-٢ الدراسة التجريبية (التحليل الأساسي)

يتناول هذا القسم من البحث أهداف الدراسة التجريبية ومجتمع وعينة الدراسة ونموذج البحث وتوصيف وقياس متغيراته واختبارات الفروض احصائياً وصولاً للنتائج كما يلي:

٦-٢-١ أهداف الدراسة التجريبية

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار الفروض النظرية على عينة من مراقبي حسابات ممن لهم حق مراجعة شركات المساهمة غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، والتوصل إلى نتائج تجريبية تسهم في تحسين أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة بالقوائم المالية.

٦-٢-٢ مجتمع وعينة البحث

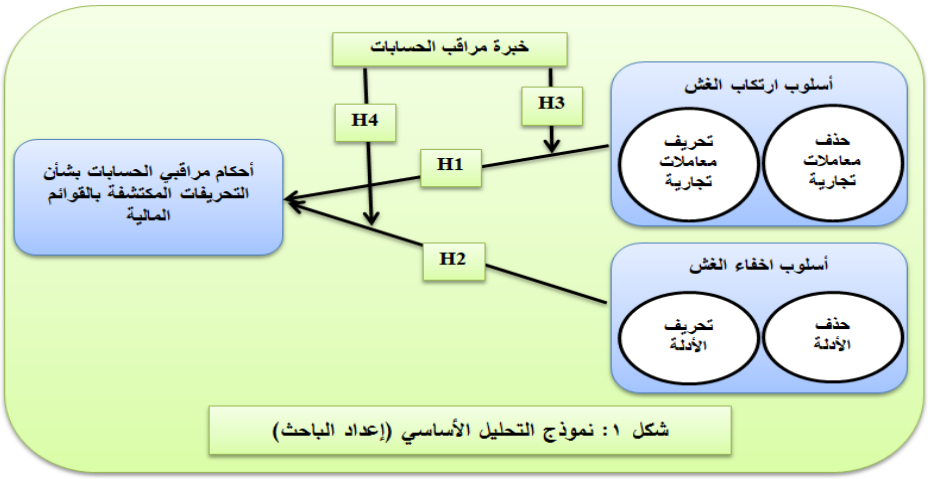
يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الحسابات المقيدين بسجلات الهيئة العامة للرقابة المالية ممن لهم حق مراجعة شركات المساهمة، وفرق العمل المعاونة لهم والأعضاء بمكاتبهم. وتكونت عينة البحث من (٣٦٤) مشاهدة، تم الحصول عليها من (٩١) مشارك، بواقع (٤) مشاهدات لكل مشارك. ويمكن تصنيف عينة البحث وفقاً لبعض الخصائص الديموغرافية على النحو التالي:

جدول ١ : الخصائص الديموغرافية لعينة البحث

الخصائص	التصنيف	عدد المشاركين	عدد المشاهدات	النسبة المئوية
الخبرة	أكبر من ١٠ سنوات	7	28	8%
	أكبر من ٣ سنوات وأقل من ١٠ سنوات	28	112	31%
	أقل من ٣ سنوات	56	224	62%
النوع	ذكر	75	300	82%
	أنثي	16	64	18%
حجم المكتب الذي ينتمي إليه مراقب الحسابات	لديه شراكة مع أحد المكاتب الـ٤ الكبار	24	96	26%
	ليس لديه شراكة مع أحد المكاتب الـ٤ الكبار	67	268	74%
مستوي التأهيل العلمي	دكتوراه	5	20	5%
	ماجستير	2	8	2%
	دبلوم	8	32	9%
	بكالوريوس	76	304	84%

٦-٢-٣ نموذج البحث وتوصيف وقياس المتغيرات

يمكن صياغة نموذج البحث في ظل التحليل الأساسي على النحو التالي:



شكل ١ : نموذج التحليل الأساسي (إعداد الباحث)

أ- المتغيران المستقلان

يتمثل متغيري البحث المستقلين في أسلوب ارتكاب الغش وأسلوب اخفائه وتم توصيفهما وقياسهما على النحو التالي:

أ-١ أسلوب ارتكاب الغش: تم معالجة هذا المتغير في الحالات التجريبية قياسا على دراستي (Hamilton, 2016; Hamilton and Smith, 2021) من خلال مستويين للقياس يعبرا عن

أسلوبين مختلفين يمكن أن تتبع الإدارة أحدهما أو كلاهما لارتكاب الغش هما (حذف معاملات تجارية مقابل تحريفها)، وتم معالجة أسلوب ارتكاب الغش اعتمادا على حذف معاملات تجارية في الحالات التجريبية من خلال الإشارة إلي قيام الإدارة بتأجيل الاعتراف بمصروفات حملة اعلانية إضافية كان يجب الاعتراف بها حيث أنها تمت قبل نهاية السنة (حذف معاملات تجارية)، بينما تم معالجة أسلوب ارتكاب الغش اعتمادا على تحريف أحداث الاقتصادية من خلال الإشارة إلي قيام الإدارة بتعجيل الاعتراف بإيرادات صفقة مبيعات كان يجب ألا يتم الاعتراف بها حيث أنها لم تستوفي شروط تحقق الإيراد حتى نهاية السنة (تحريف معاملات تجارية).

أ-٢ أسلوب إخفاء الغش: تم معالجة هذا المتغير قياسا على دراستي (Hamilton, 2016; Hamilton and Smith, 2021) من خلال مستويين للقياس يعبران عن أسلوبين يمكن أن تتبع الإدارة أحدهما أو كلاهما لإخفاء الغش هما (حذف الأدلة مقابل تحريفها). ويقصد **بأسلوب إخفاء الغش اعتمادا على حذف الأدلة** قيام الإدارة بحذف معلومات هامة من المستندات المرسلة للقائمين على تسجيل المعاملات بقسم الحسابات، مما يحول دون قدرة على الإلمام بالحقائق التي تمكنهم من تسجيلها بصورة صادقة، بينما يقصد **بأسلوب إخفاء الغش اعتمادا على تحريف الأدلة** من خلال قيام الإدارة بتضمين معلومات غير صادقة بالمستندات المرسلة لقسم الحسابات، وينتج عن ذلك تضليل القائمين على تسجيل المعاملات التجارية، ومن ثم تسجيل المعاملات بصورة غير صادقة.

وتم معالجة هذا المتغير في الحالات التجريبية بما يعكس قدرة الإدارة على توظيف أسلوبي إخفاء الغش بما يؤدي إلى تخفيض المصروفات (حالة حذف معاملات تجارية)، أو تضخيم الإيرادات (حالة تحريف معاملات تجارية). حيث تم معالجة حالة حذف الأدلة من خلال (١) حذف المعلومات الخاصة بتنفيذ حملة إعلانية إضافية ويترتب عن ذلك عدم تسجيل المصروفات الخاصة بها (تخفيض المصروفات)، (٢) حذف المعلومات التي تشير إلى أن بعض صفقات المبيعات مشروطة بأحقية العميل في تقييم جودة البضاعة والتحقق من مصدرها وارسال العميل لخطاب قبول البضاعة المرسلة إليه، ويترتب عن ذلك اعتراف قسم الحسابات بالمبيعات بمجرد شحن البضاعة للعميل (تضخيم الإيرادات).

وتم معالجة حالة تحريف الأدلة من خلال (١) قيام الإدارة بإرسال معلومات غير صادقة لقسم الحسابات تفيد أن الشركة لم تنفذ أية خدمات إعلانية إضافية قبل نهاية العام ويترتب عن ذلك عدم تسجيل المصروفات الخاصة بها (تخفيض المصروفات)، (٢) إرسال معلومات غير صادقة لقسم

الحسابات تفيد بأن صفقة المبيعات استوفت جميع شروط تحقق الإيراد ومن ثم يتم الاعتراف بها كمبيعات (تضخيم الإيرادات).

ب- المتغير التابع: أحكام مراقبي الحسابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة بالقوائم المالية: وتم قياس هذا المتغير من خلال سؤال مراقبي الحسابات عن احتمالية كون هذه التحريفات المكتشفة متعمدة في ضوء معطيات كل حالة. وتم تلقي استجابات المشاركين من خلال مقياس مكون من (١١) نقطة scale point-11، يشير (٠) إلى أنه من غير المحتمل أن تكون التحريفات المكتشفة متعمدة، ويشير (١٠) إلى أنه من المؤكد أن تكون متعمدة.

جـ- المتغير المعدل: خبرة مراقبي الحسابات: تم قياس هذا المتغير قياساً على (Schafer and Schafer, 2018; 2019) من خلال عدد سنوات الممارسة المهنية، وتم تصنيف خبرة مراقبي الحسابات إلى ثلاث مستويات؛ الأول: أقل من (٣) سنوات، والثاني: أكبر من (٣) سنوات وأقل من (١٠) سنوات، والثالث: أكبر من (١٠) سنوات.

٦-٢-٤ التصميم التجريبي للتحليل الأساسي:

يستهدف هذا البحث دراسة واختبار أثر أثنين من المتغيرات المستقلة (أسلوب ارتكاب الغش وأسلوب اخفائه)، ولكليهما مستويين للقياس (الحذف والتحريف) على أحكام مراقبي الحسابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة بالقوائم المالية في ظل ثلاثة مستويات للخبرة. فإن التصميم التجريبي المناسب (٢×٢×٣) ويمكن إيضاح معالجاته على النحو التالي:

جدول ٢: التصميم التجريبي للتحليل الأساسي

		مستوي الخبرة		
		أقل من ٣ سنوات	من ٣ سنوات إلى أقل من ١٠	أكبر من ١٠ سنوات
حذف معاملات تجارية	حذف المعلومات والأدلة	معالجة (١) أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة	معالجة (٢) أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة	معالجة (٣) أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة
	تحريف المعلومات والأدلة	معالجة (٤) أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة	معالجة (٥) أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة	معالجة (٦) أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة
تحريف معاملات تجارية	حذف المعلومات والأدلة	معالجة (٧) أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة	معالجة (٨) أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة	معالجة (٩) أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة
	تحريف المعلومات والأدلة	معالجة (١٠) أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة	معالجة (١١) أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة	معالجة (١٢) أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة

٦-٢-٥ أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية

يعتمد هذا البحث على مجموعة من البيانات الديموغرافية، إضافة إلى (٤) حالات تجريبية افتراضية موجهة إلى مراقبي الحسابات كأداة للبحث قياساً على (Hamilton, 2016; Hamilton and Smith, 2021) والموضحة تفصيلا في ملحق (١).

٦-٢-٦ نتائج اختبارات فروض البحث

يتناول البحث في هذه الفرعية عرض نتائج اختبارات الفروض البحثية على النحو التالي:

٦-٢-٦-١ نتيجة اختبار الفرض الأول (H1)

استهدف الفرض الأول اختبار **ما إذا كان أسلوب تنفيذ الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) معاملات مالية يزيد من احتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية.** ولغرض اختبار الفرض تم إعادة صياغته كفرض عدم على النحو التالي:

H_{10}: لا يزيد أسلوب تنفيذ الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) معاملات مالية من احتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية. ويمكن بيان معنوية الفرض السابق اعتمادا على نتائج اختبارات تحليل التباين والتي يمكن اختصارها من خلال الجدول التالي:

جدول ٣: نتائج اختبار فرض الدراسة الأول (H1)

مصدر التباين		مجموع المربعات	درجات الحرية (df)	متوسط المربعات	احصائية (F)	مستوي الدلالة (Sig.)
Fraud Method	Sphericity Assumed	74.692	1	74.692	3708.635	.000
	Greenhouse-Geisser	74.692	1.000	74.692	3708.635	.000
	Huynh-Feldt	74.692	1.000	74.692	3708.635	.000
	Lower-bound	74.692	1.000	74.692	3708.635	.000

يتضح من الجدول السابق أن قيمة إحصائية (F) لمتغير أسلوب ارتكاب الغش بالقوائم المالية في اختبارات تحليل التباين المختلفة تساوي (3708.635)، بمستوي دلالة (.000)، وهي أقل من مستوي معنوية (5%)، وتشير هذه النتائج إلى وجود تأثير معنوي لأسلوب ارتكاب الغش بالقوائم المالية على احتمال تقييم مراقب الحسابات للتحريفات المكتشفة على أنها متعمدة، ولغرض استبيان

طبيعة هذا الأثر المعنوي يجب المقارنة بين متوسطات استجابات مراقبي الحسابات على أسلوبي ارتكاب الغش (الإغفال مقابل التزييف). **ويمكن إيضاح نتائج هذه المقارنات الثنائية من خلال الجدول التالي:**

جدول ٤: نتائج المقارنة الثنائية بين متوسط استجابات مراقبي الحسابات لأسلوبي ارتكاب الغش

95% Confidence Interval for Difference[b]		Sig.[b]	Std. Error	Mean Difference (I-J)	Fraud Method (J)	Fraud Method (I)
Upper Bound	Lower Bound					
-1.235	-1.318	.000	.021	-1.277*	Misrecording	Omission
1.318	1.235	.000	.021	1.277*	Omission	Misrecording

ويتبين من الجدول السابق أن اختلاف أسلوب تنفيذ الغش بالقوائم المالية نتج عنه اختلاف في أحكام مراقبي الحسابات بشأن احتمالية تعمد التحريفات المكتشفة بمتوسط قدره (1.277)، وبمستوي دلالة (.000)، وهي أقل من مستوي معنوية (5%)، ويعني ذلك أن هذا الفرق معنوي وذا دلالة إحصائية. كما يتبين من الجدول السابق أن مقارنة متوسط استجابات مراقبي الحسابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة في حالة ارتكاب الغش بأسلوب الإغفال مقارنة بالتزييف أخذ قيمة سالبة (1.277−)، بينما أخذ القيمة الموجبة (1.277)، في حالة المقارنة العكسية بين الاستجابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة في حالة ارتكاب الغش بأسلوب التزييف مقارنة بالإغفال، ويعني ذلك أن أحكام مراقبي الحسابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة كانت أكبر في المتوسط في حالة ارتكاب الغش بأسلوب التزييف مقارنة بأسلوب الإغفال.

وتؤيد النتائج السابقة أن ارتكاب الغش اعتمادا على أسلوب الاغفال يزيد من احتمالية تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة على أنها غير متعمدة مقارنة بأسلوب التزييف، ومن ثم يتم رفض فرض العدم وقبول فرض الدراسة الأول (H1) بصورته البديلة والقائل بأن **أسلوب تنفيذ الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) معاملات مالية يزيد من احتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة)** في بيئة الممارسة المهنية المصرية. وتتفق النتائج السابقة مع الدراسات (DeScioli et al., 2011; DeScioli et al. 2011b, Jamison et al., 2020) التي توصلت في أدلة تجريبية تؤيد أن التصرفات غير الأخلاقية

بصفة عامة، والغش في القوائم المالية بصفة خاصة التي يتم ارتكابها بواسطة أسلوب الإغفال (الفعل السلبي) يتم تقييمها بصورة أقل حدة من التصرفات التي تم ارتكابها بواسطة التزييف (الفعل الإيجابي) الذي يؤدي إلى نفس النتائج السلبية.

٦-٢-٦-٢ نتيجة اختبار الفرض الثاني (H2)

استهدف فرض الدراسة الثاني اختبار **ما إذا كان أسلوب إخفاء الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) المعلومات والأدلة يزيد من احتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية.** ولغرض اختبار الفرض احصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم كما يلي:

H_{20}: لا يزيد أسلوب إخفاء الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) المعلومات والأدلة من احتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية. ويمكن بيان معنوية الفرض السابق اعتمادا على نتائج اختبارات تحليل التباين والتي يمكن بيانها من خلال الجدول التالي:

جدول ٥: نتائج اختبار فرض الدراسة الأول (H2)

مصدر التباين		مجموع المربعات	درجات الحرية (df)	متوسط المربعات	احصائية (F)	مستوي الدلالة (Sig.)
Concealing Method	Sphericity Assumed	236.270	1	236.270	5564.339	.000
	Greenhouse-Geisser	236.270	1.000	236.270	5564.339	.000
	Huynh-Feldt	236.270	1.000	236.270	5564.339	.000
	Lower-bound	236.270	1.000	236.270	5564.339	.000

يتضح من جدول نتائج اختبارات تحليل التباين للفرض H2 أن قيمة إحصائية (F) لمتغير أسلوب إخفاء الغش بالقوائم المالية تساوي (5564.339)، بمستوي دلالة (000.)، وهي أقل من مستوي معنوية (5%)، وتؤيد هذه النتائج وجود دليل تجريبي على أن أسلوب إخفاء الغش بالقوائم المالية يؤثر على أحكام مراقب الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة، ولغرض استبيان طبيعة هذا الأثر المعنوي سوف يتم المقارنة بين متوسطات استجابات مراقبي الحسابات على أسلوبي إخفاء

الغش (الإغفال مقابل التزييف) للمعلومات والأدلة. **ويمكن تلخيص نتائج المقارنات الثنائية من خلال الجدول التالي:**

جدول ٦: نتائج المقارنة الثنائية بين متوسط استجابات مراقبي الحسابات لأسلوبي إخفاء الغش

95% Confidence Interval for Difference[b]		Sig.[b]	Std. Error	Mean Difference (I-J)	Concealing Method (J)	Concealing Method (I)
Upper Bound	Lower Bound					
-2.210-	-2.331-	.000	.030	-2.271*	misrepresentation	Omission
2.331	2.210	.000	.030	2.271*	Omission	Misrepresentation

ويتبين من الجدول السابق أن اختلاف أسلوب إخفاء الغش بالقوائم المالية نتج عنه اختلاف في أحكام مراقبي الحسابات بشأن احتمالية تعمد التحريفات المكتشفة بمتوسط قدره (2.271)، وبمستوي دلالة (.000)، وهي أقل من مستوي معنوية (5%)، ويعني ذلك أن هذا الاختلاف معنوي وذا دلالة إحصائية. كما يتبين من الجدول السابق أن مقارنة متوسط استجابات مراقبي الحسابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة في حالة إخفاء الغش بأسلوب إغفال المعلومات والأدلة مقارنة بالتزييف أخذ قيمة سالبة (2.271−)، بينما أخذ القيمة الموجبة (2.271)، في حالة المقارنة العكسية بين الاستجابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة في حالة إخفاء الغش بأسلوب تزييف المعلومات والأدلة مقارنة بالإغفال، ويعني ذلك أن أحكام مراقبي الحسابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة كانت أكبر في المتوسط في حالة إخفاء الغش بأسلوب تزييف المعلومات والأدلة مقارنة بأسلوب الإغفال.

وتؤيد النتائج السابقة أن إخفاء الغش اعتمادا على أسلوب الاغفال يزيد من احتمالية تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة على أنها غير متعمدة مقارنة بأسلوب التزييف، ومن ثم يتم رفض فرض العدم وقبول فرض الدراسة الثاني (H2) بصورته البديلة والقائل بأن **أسلوب إخفاء الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) المعلومات والأدلة يزيد من احتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة)** في بيئة الممارسة المهنية المصرية. وتتسق نتائج اختبار الفرض الثاني في البيئة المصرية مع نتائج الدراسات (Kordes-de Vaal, 1996; Hamilton, 2016; Hamilton and Smith, 2021) التي خلصت إلى وجود أدلة تجريبية تتسق مع ظاهرة تحيز الأغفال، حيث خلص مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية إلى أحكام أقل تشككاً بشأن احتمالية تعمد التحريفات المكتشفة التي تم اخفائها بأسلوب الإغفال مقارنة بالتحريفات التي تم اخفائها بأسلوب التزييف.

٦-٢-٦-٣ نتيجة اختبار الفرض الثالث (H3):

استهدف الفرض الثالث اختبار **ما إذا كانت خبرة مراقب الحسابات تؤثر على العلاقة بين أسلوب تنفيذ الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) معاملات مالية واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية.** ولغرض اختبار الفرض تم إعادة صياغته كفرض عدم على النحو التالي:

H_{30}: لا تؤثر خبرة مراقب الحسابات على العلاقة بين أسلوب تنفيذ الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) معاملات مالية واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية. ويمكن بيان معنوية الفرض السابق اعتمادا على نتائج اختبارات تحليل التباين والتي يمكن اختصارها من خلال الجدول التالي:

جدول ٧: نتائج اختبار فرض الدراسة الثالث (H3)

مصدر التباين		مجموع المربعات	درجات الحرية (df)	متوسط المربعات	احصائية (F)	مستوي الدلالة (Sig.)
Fraud Method* Experience	Sphericity Assumed	1.684	2	.842	41.800	.000
	Greenhouse-Geisser	1.684	2.000	.842	41.800	.000
	Huynh-Feldt	1.684	2.000	.842	41.800	.000
	Lower-bound	1.684	2.000	.842	41.800	.000

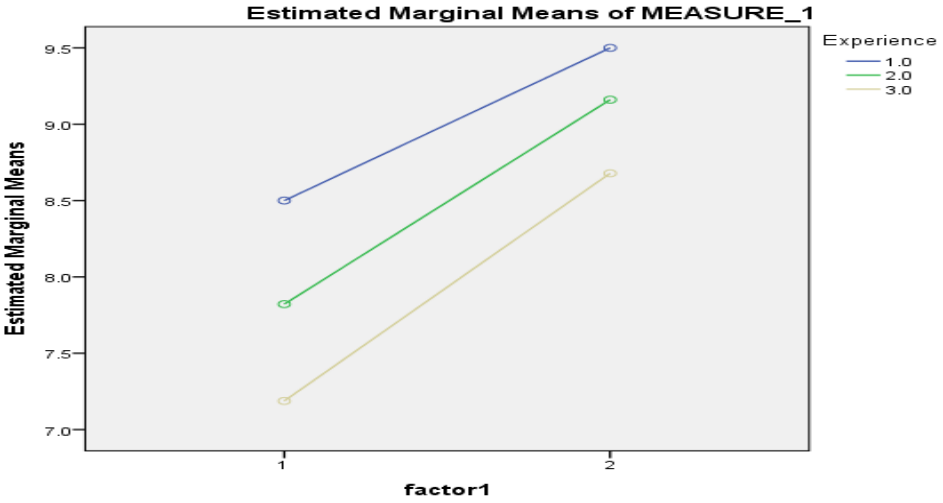
يتضح من جدول نتائج اختبارات تحليل التباين للفرض H3 أن قيمة إحصائية (F) للمتغير المعدل (**Fraud Method* Experience**) تساوي (41.800)، بمستوي دلالة (.000)، وهي أقل من مستوي معنوية (5%)، وتؤيد هذه النتائج وجود دليل تجريبي على أن خبرة مراقب الحسابات تقوم بدور معدل للعلاقة بين أسلوب ارتكاب الغش بالقوائم المالية وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة. ولاستبيان طبيعة هذا الأثر المعدل سيتم مقارنة متوسطات أحكام مراقبي الحسابات بشأن احتمالية تعمد التحريفات المكتشفة مصنفة وفقاً لمستوي خبراتهم في ظل اختلاف أسلوب ارتكاب الغش (الإغفال مقابل التزييف) المعاملات المالية. **ويمكن تلخيص نتائج هذه المقارنات من خلال الجدول التالي:**

جدول ٨: نتائج مقارنة متوسط أحكام مراقبي الحسابات مصنفة وفقا لخبراتهم في ظل اختلاف أسلوب ارتكاب الغش

95% Confidence Interval		Std. Error	Mean	Fraud Method	Experience
Upper Bound	Lower Bound				
8.875	8.125	.189	8.500	Omission	More than 10
9.818	9.182	.160	9.500	Misrecording	
8.009	7.634	.094	7.821	Omission	3 : 10
9.320	9.002	.080	9.161	Misrecording	
7.320	7.055	.067	7.188	Omission	Less than 3
8.791	8.566	.057	8.679	Misrecording	

تتسق نتائج المقارنات الثنائية بين أحكام مراقبي الحسابات بمختلف مستويات الخبرة بشأن التحريفات المكتشفة، مع نتائج تحليل التباين التي أيدت أن خبرة مراقبي الحسابات تؤثر على العلاقة بين أسلوب ارتكاب الغش وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة. حيث اختلفت أحكام مراقبي الحسابات بشأن احتمالية تعمد الغش المرتكب بأسلوب الإغفال باختلاف مستوي خبراتهم، حيث كانت متوسط استجابات مراقبي الحسابات ذوي الخبرات الأكثر من ١٠ سنوات (8.500)، وانخفض هذا المتوسط إلى (7.821) في مستوي الخبرة من ٣ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات، وبلغ هذا المتوسط (7.188) في مستوي الخبرة الأقل من ٣ سنوات.

كما اختلفت أحكام مراقبي الحسابات بشأن احتمالية تعمد الغش المرتكب بأسلوب التزييف باختلاف مستوي خبراتهم، حيث كانت متوسط استجابات مراقبي الحسابات ذوي الخبرات الأكثر من ١٠ سنوات (9.500)، وانخفض هذا المتوسط إلى (9.161) في مستوي الخبرة من ٣ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات، وبلغ هذا المتوسط (8.679) في مستوي الخبرة الأقل من ٣ سنوات. ويتضح من النتائج السابقة أن أحكام مراقبي الحسابات بشأن احتمالية تعمد التحريفات المكتشفة بمختلف خبراتهم كانت أكبر في حالة الغش المرتكب بأسلوب التزييف وبمستوي انحراف معياري أقل مقارنة بأسلوب الإغفال، **ويمكن إيضاح ذلك بالشكل البياني التالي:**



ويخلص الباحث من النتائج السابقة إلى أن خبرة مراقب الحسابات تؤثر عكسياً على العلاقة بين أسلوب ارتكاب الغش وأحكامه بشأن تعمد التحريفات المكتشفة، ومن ثم فإن خبرة مراقب الحسابات تخفض من احتمالية تأثر أحكامه بأسلوب تنفيذ الغش. وبناء على ذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض الثالث (H3) بصورته البديلة **والقائل بأن خبرة مراقب الحسابات تؤثر على العلاقة بين أسلوب تنفيذ الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) معاملات مالية واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية.**

٦-٢-٦-٤ نتيجة اختبار الفرض الرابع (H4)

استهدف الفرض الرابع اختبار **ما إذا كانت خبرة مراقب الحسابات تؤثر على العلاقة بين أسلوب إخفاء الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) المعلومات والأدلة واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية.** ولغرض اختبار الفرض تم إعادة صياغته كفرض عدم على النحو التالي:

H_{40}: لا تؤثر خبرة مراقب الحسابات على العلاقة بين أسلوب إخفاء الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) المعلومات والأدلة واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية. ويمكن بيان معنوية ذلك الفرض اعتمادا على نتائج اختبارات تحليل التباين والتي يمكن ايضاحها من خلال الجدول التالي:

جدول ٩: نتائج اختبار فرض الدراسة الرابع (H4)

مصدر التباين		مجموع المربعات	درجات الحرية (df)	متوسط المربعات	احصائية (F)	مستوي الدلالة (Sig.)
Concealing Method * Experience	Sphericity Assumed	1.522	2	.761	17.918	.000
	Greenhouse-Geisser	1.522	2.000	.761	17.918	.000
	Huynh-Feldt	1.522	2.000	.761	17.918	.000
	Lower-bound	1.522	2.000	.761	17.918	.000

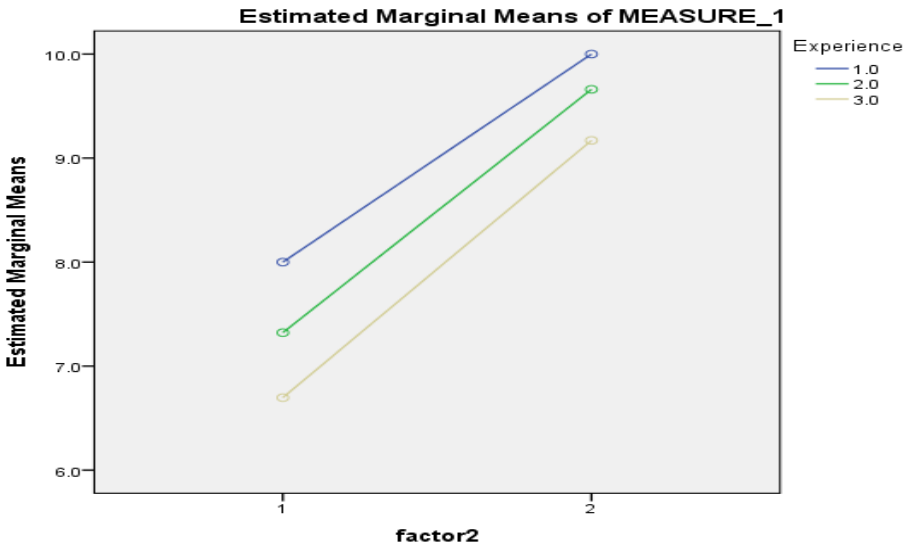
يتضح من جدول نتائج اختبارات تحليل التباين للفرض H4 أن قيمة إحصائية (F) للمتغير المعدل (**Concealing Method* Experience**) تساوي (17.918)، بمستوي دلالة (.000)، وهي أقل من مستوي معنوية (5%)، وتؤيد هذه النتائج وجود دليل تجريبي على أن خبرة مراقب الحسابات تقوم بدور معدل للعلاقة بين أسلوب إخفاء الغش بالقوائم المالية وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة. ولاستبيان طبيعة هذا الأثر المعدل سيتم مقارنة متوسطات أحكام مراقبي الحسابات بشأن احتمالية تعمد التحريفات المكتشفة مصنفة وفقاً لمستوي خبراتهم في ظل اختلاف أسلوب إخفاء الغش (الإغفال مقابل التزييف) للمعلومات والأدلة. **ويمكن تلخيص نتائج هذه المقارنات من خلال الجدول التالي:**

جدول ١٠: نتائج مقارنة متوسط أحكام مراقبي الحسابات مصنفة وفقا لخبراتهم في ظل اختلاف أسلوب إخفاء الغش

95% Confidence Interval		Std. Error	Mean	Fraud Concealing Method	Experience
Upper Bound	Lower Bound				
8.392	7.608	.197	8.000	Omission	More than 10
10.307	9.693	.154	10.000	Misrepresentation	
7.517	7.126	.099	7.321	Omission	3 : 10
9.814	9.507	.077	9.661	Misrepresentation	
6.835	6.558	.070	6.696	Omission	Less than 3
9.278	9.061	.055	9.170	Misrepresentation	

تتفق النتائج التي خلصت إليها المقارنات الثنائية بين أحكام مراقبي الحسابات بمختلف مستويات الخبرة بشأن التحريفات المكتشفة، مع نتائج تحليل التباين التي أيدت أن خبرة مراقبي الحسابات تؤثر على العلاقة بين أسلوب إخفاء الغش وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة. حيث اختلفت أحكام مراقبي الحسابات بشأن احتمالية تعمد الغش الذي تم محاولة اخفائه بأسلوب إغفال المعلومات والأدلة باختلاف مستوي خبراتهم، حيث كانت متوسط استجابات مراقبي الحسابات ذوي الخبرات الأكثر من ١٠ سنوات (8.000)، وانخفض هذا المتوسط إلى (7.321) في مستوي الخبرة من ٣ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات، وبلغ هذا المتوسط (6.696) في مستوي الخبرة الأقل من ٣ سنوات.

كما اختلفت أحكام مراقبي الحسابات بشأن احتمالية تعمد الغش الذي تم محاولة اخفائه بأسلوب تزييف المعلومات والأدلة باختلاف مستوي خبراتهم، حيث كانت متوسط استجابات مراقبي الحسابات ذوي الخبرات الأكثر من ١٠ سنوات (10.000)، وانخفض هذا المتوسط إلى (9.661) في مستوي الخبرة من ٣ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات، وبلغ هذا المتوسط (9.170) في مستوي الخبرة الأقل من ٣ سنوات. ويتضح من النتائج السابقة أن أحكام مراقبي الحسابات بشأن احتمالية تعمد التحريفات المكتشفة بمختلف خبراتهم كانت أكبر في حالة الغش الذي تم محاولة اخفائه بأسلوب تزييف المعلومات والأدلة وبمستوي انحراف معياري أقل مقارنة بأسلوب الإغفال، **ويمكن إيضاح ذلك بالشكل البياني التالي:**



تؤيد النتائج السابقة أن خبرة مراقب الحسابات تؤثر عكسياً على العلاقة بين أسلوب إخفاء الغش وأحكامه بشأن تعمد التحريفات المكتشفة، ومن ثم فإن خبرة مراقب الحسابات تخفض من احتمالية تأثر أحكامه بأسلوب الإدارة في إخفاء الغش، وبناء على ذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض الرابع (H4) بصورته البديلة **والقائل بأن خبرة مراقب الحسابات تؤثر على العلاقة بين أسلوب إخفاء الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) المعلومات والأدلة واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية.**

٦-٣ التحليل الإضافي

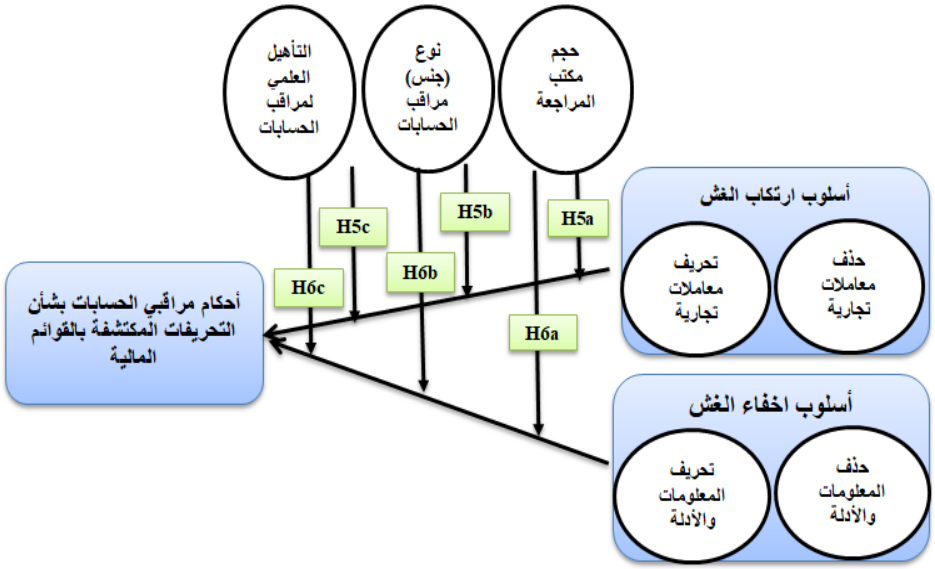
يهدف التحليل الاضافي إلى دراسة واختبار تأثير بعض العوامل الإضافية على العلاقة الأساسية محل البحث للتوصل إلى فهم أفضل بشأنها، واسترشاداً بدراسة (Hamilton and Smith, 2021) سيتم اختبار تأثير الدور المعدل لثلاثة عوامل تتمثل في (حجم مكتب المراجعة الذي ينتمي اليه مراقب الحسابات، ونوع (جنس) مراقب الحسابات، المؤهل الدراسي) على العلاقة بين أسلوب ارتكاب وإخفاء الغش وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة في بيئة الممارسة المصرية.

ويمكن تلخيص الهدف من التحليل الإضافي بدراسة واختبار الفرضين التاليين:

H5: يؤثر حجم مكتب المراجعة ونوع (جنس) مراقب الحسابات وتأهيله العلمي على العلاقة المعنوية بين أسلوب تنفيذ الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) معاملات مالية واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

H6: يؤثر حجم مكتب المراجعة ونوع (جنس) مراقب الحسابات وتأهيله العلمي على العلاقة المعنوية بين أسلوب إخفاء الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) المعلومات والأدلة واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

ويمكن صياغة نموذج التحليل الإضافي من خلال الشكل التالي:



شكل ١: نموذج التحليل الإضافي (إعداد الباحث)

٦-٣-١ نتائج اختبار أثر المتغيرات المعدلة الإضافية على العلاقة بين أسلوب ارتكاب الغش وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة بالقوائم المالية

لغرض اختبار أثر المتغيرات الإضافية المعدلة الثلاث والتي تتمثل في (حجم مكتب المراجعة **(H5a)**، ونوع (جنس) مراقب الحسابات **(H5b)**، ومستوي التأهيل العلمي **(H5c)**)، على العلاقة بين أسلوب ارتكاب الغش وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة تم إعادة صياغته الفرض الخامس كفرض عدم على النحو التالي:

H_{50}: لا يؤثر حجم مكتب المراجعة ونوع (جنس) مراقب الحسابات ومستوي تأهيله العلمي على العلاقة المعنوية بين أسلوب تنفيذ الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) معاملات مالية واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المهنية المصرية. ويمكن بيان معنوية ذلك الفرض من خلال نتائج اختبارات تحليل التباين والتي يمكن ايضاحها من خلال الجدول التالي:

جدول ١١: نتائج اختبار فرض الدراسة الخامس (H5)

مصدر التباين		مجموع المربعات	درجات الحرية (df)	متوسط المربعات	احصائية (F)	مستوي الدلالة (Sig.)
Fraud Method* Audit Firm size	Sphericity Assumed	.181	1	.181	23.424	.000
	Greenhouse-Geisser	.181	1.000	.181	23.424	.000
	Huynh-Feldt	.181	1.000	.181	23.424	.000
	Lower-bound	.181	1.000	.181	23.424	.000
Fraud Method* Auditor Gender	Sphericity Assumed	.000	1	.000	.025	.874
	Greenhouse-Geisser	.000	1.000	.000	.025	.874
	Huynh-Feldt	.000	1.000	.000	.025	.874
	Lower-bound	.000	1.000	.000	.025	.874
Fraud Method* Auditor Education level	Sphericity Assumed	.211	3	.070	9.104	.000
	Greenhouse-Geisser	.211	3.000	.070	9.104	.000
	Huynh-Feldt	.211	3.000	.070	9.104	.000
	Lower-bound	.211	3.000	.070	9.104	.000

يتضح من النتائج السابقة أن قيمة إحصائية (F) للمتغيرات الإضافية المعدلة الثلاث (حجم مكتب المراجعة **(H5a)**، ونوع (جنس) مراقب الحسابات **(H5b)**، والمستوي التعليمي **(H5c)**) تساوي على الترتيب (23.424)، (.025)، (9.104) بمستوي دلالة (.000)، (.874)، (.000)، وحيث أن مستوي الدلالة لمتغير النوع أكبر من مستوي المعنوية (5%)، فإن ذلك يعني أنه ليس له تأثير معدل ذا دلالة إحصائية على العلاقة محل البحث، بينما أظهرت النتائج السابقة أن مستوي الدلالة لمتغيري حجم مكتب المراجعة، والمستوي التعليمي لمراقبي الحسابات، أقل من مستوي المعنوية (5%)، ويعني ذلك أن لهما أثر معنوي معدل على العلاقة محل البحث، ويمكن استبيان اتجاه هذا الأثر المعنوي للمتغيرين من خلال المقارنات الثنائية بين أحكام مراقبي الحسابات بشأن الغش المكتشف.

ويمكن تلخيص نتائج مقارنة متوسط أحكام مراقبي الحسابات مصنفة وفقا لحجم مكتب المراجعة الذي ينتمون إليه في ظل اختلاف أسلوب ارتكاب الغش على النحو المبين فيما يلي:

جدول ١٢: نتائج مقارنة متوسط أحكام مراقبي الحسابات مصنفة وفقا لحجم المكتب الذي ينتمون إليه في ظل اختلاف أسلوب ارتكاب الغش

95% Confidence Interval		Std. Error	Mean	Fraud Method	Audit Firm size
Upper Bound	Lower Bound				
7.674	7.121	.139	7.398[a]	Omission	Non-Big (4)
9.155	8.640	.129	8.898[a]	Misrecording	
8.599	8.083	.130	8.341[a]	Omission	Big (4)
9.665	9.184	.121	9.425[a]	Misrecording	

ويتضح من الجدول السابق أن متوسط أحكام مراقبي الحسابات الذين ينتمون لمكاتب مراجعة ليس لديهم شراكة مع أحد المكاتب الـ٤ الكبار بشأن احتمال تعمد التحريفات المكتشفة التي تم ارتكابها عن طريق حذف معاملات مالية (7.398)، بينما ارتفع هذا المتوسط إلى (8.898) في حالة كون التحريفات المكتشفة تم ارتكابها عن طريق تحريف معاملات مالية. وأن متوسط أحكام مراقبي الحسابات الذين ينتمون لمكاتب مراجعة لديهم شراكات مع أحد المكاتب الـ٤ الكبار بشأن احتمال تعمد التحريفات المكتشفة التي تم ارتكابها عن طريق حذف معاملات مالية (8.341)، وارتفع هذا المتوسط إلى (9.425) في حالة كون التحريفات المكتشفة تم ارتكابها عن طريق تحريف معاملات مالية.

كما يتضح أن متوسط أحكام مراقبي الحسابات الذين ينتمون إلى مكاتب مراجعة لديهم شراكة مع أحد المكاتب الـ٤ الكبار بشأن احتمالية تعمد التحريفات المكتشفة كانت أكبر من نظائرهم الذين ينتمون لمكاتب ليس لديهم هذه الشركات، ومع هذا ظلت أحكامهم بشأن تعمد التحريفات المكتشفة التي تم ارتكابها بأسلوب حذف معاملات مالية أقل من التي تم ارتكابها بأسلوب تزييف المعاملات.

ولإيضاح طبيعة الأثر المعدل المعنوي للمستوي الدراسي لمراقبي الحسابات على العلاقة بين أسلوب ارتكاب الغش وأحكام مراقبي الحسابات، يمكن تلخيص نتائج مقارنة متوسط أحكام مراقبي الحسابات مصنفة وفقا لمستوياتهم الدراسية في ظل اختلاف أسلوب ارتكاب الغش على النحو المبين فيما يلي:

جدول ١٣: نتائج مقارنة متوسط أحكام مراقبي الحسابات مصنفة وفقا للمستوي الدراسي لهم في ظل اختلاف أسلوب ارتكاب الغش

95% Confidence Interval		Std. Error	Mean	Fraud Method	Education level
Upper Bound	Lower Bound				
9.003	7.997	.253	8.500[a]	Omission	Doctoral Degree
9.968	9.032	.235	9.500[a]	Misrecording	
9.136	7.864	.320	8.500[a]	Omission	Master degree
10.092	8.908	.298	9.500[a]	Misrecording	
8.367	7.633	.185	8.000[a]	Omission	Diploma
9.592	8.908	.172	9.250[a]	Misrecording	
7.866	7.425	.111	7.646	Omission	Bachelor
9.247	8.836	.103	9.041	Misrecording	

ويتضح من الجدول السابق أن متوسط أحكام مراقبي الحسابات الذين حصلوا على درجتي الدكتوراه والماجستير بشأن احتمال تعمد التحريفات المكتشفة التي تم ارتكابها عن طريق حذف معاملات مالية (8.500)، وارتفع هذا المتوسط إلى (9.500) في حالة كون التحريفات المكتشفة تم ارتكابها عن طريق تحريف معاملات مالية. وأن متوسط أحكام مراقبي الحسابات الذين حصلوا على دبلوم دراسات عليا بشأن احتمال تعمد التحريفات المكتشفة التي تم ارتكابها عن طريق حذف معاملات مالية (8.000)، وارتفع هذا المتوسط إلى (9.250) في حالة كون التحريفات المكتشفة تم ارتكابها عن طريق تحريف معاملات مالية. وأن متوسط أحكام مراقبي الحسابات الحاصلين على درجة البكالوريوس بشأن احتمال تعمد التحريفات المكتشفة التي تم ارتكابها عن طريق حذف معاملات مالية (7.646)، وارتفع هذا المتوسط إلى (9.041) في حالة كون التحريفات المكتشفة تم ارتكابها عن طريق تحريف معاملات مالية.

كما يتضح أن متوسط أحكام مراقبي الحسابات الحاصلين على مؤهلات دراسية عليا بشأن احتمال تعمد التحريفات المكتشفة كانت أكبر من نظائرهم الذين لم يحصلوا على هذه المؤهلات الإضافية، وظلت الأحكام بشأن احتمالية تعمد التحريفات المكتشفة التي تم ارتكابها بأسلوب حذف معاملات مالية أقل من التي تم ارتكابها بأسلوب تزييف المعاملات، كما أن النتائج لم توثق وجود اختلاف في أحكام مراقبي الحسابات الحاصلين على درجتي الماجستير والدكتوراه.

ويخلص الباحث من النتائج السابقة إلى أن حجم مكتب المراجعة ومستوي التأهيل العلمي لمراقب الحسابات يؤثران على العلاقة بين أسلوب تنفيذ الغش وأحكام مراقبي الحسابات بشأن تعمد

التحريفات المكتشفة، بينما لا يؤثر نوع (جنس) مراقب الحسابات على هذه العلاقة. ومن ثم **يمكن قبول الفرض (H_5) جزئياً** والقائل بأن يؤثر حجم مكتب المراجعة، ونوع (جنس) مراقب الحسابات، وتأهيله الدراسي على العلاقة المعنوية بين أسلوب تنفيذ الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) معاملات مالية واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية.

٦-٣-٢ نتائج اختبار أثر المتغيرات المعدلة الإضافية على العلاقة بين أسلوب إخفاء الغش وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة بالقوائم المالية

لغرض اختبار أثر المتغيرات الإضافية المعدلة الثلاث والتي تتمثل في (حجم مكتب المراجعة **(H6a)**، ونوع (جنس) مراقب الحسابات **(H6b)**، ومستوي التأهيل العلمي **(H6c)**)، على العلاقة بين أسلوب إخفاء الغش وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة تم إعادة صياغته الفرض السادس كفرض عدم على النحو التالي:

H_{60}: لا يؤثر حجم مكتب المراجعة، ونوع (جنس) مراقب الحسابات، وتأهيله الدراسي على العلاقة المعنوية بين أسلوب إخفاء الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) المعلومات والأدلة واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية. ويمكن بيان معنوية ذلك الفرض من خلال نتائج اختبارات تحليل التباين والتي يمكن ايضاحها من خلال الجدول التالي:

جدول ١٤: نتائج اختبار فرض الدراسة الخامس (H6)

مصدر التباين		مجموع المربعات	درجات الحرية (df)	متوسط المربعات	احصائية (F)	مستوي الدلالة (Sig.)
Fraud Concealing Method* Audit Firm size	Sphericity Assumed	.290	1	.290	10.772	.002
	Greenhouse-Geisser	.290	1.000	.290	10.772	.002
	Huynh-Feldt	.290	1.000	.290	10.772	.002
	Lower-bound	.290	1.000	.290	10.772	.002
Fraud Concealing Method* Auditor Gender	Sphericity Assumed	2.176E-5	1	2.176E-5	.001	.977
	Greenhouse-Geisser	2.176E-5	1.000	2.176E-5	.001	.977
	Huynh-Feldt	2.176E-5	1.000	2.176E-5	.001	.977
	Lower-bound	2.176E-5	1.000	2.176E-5	.001	.977
Fraud Concealing Method* Auditor Education level	Sphericity Assumed	.144	3	.048	1.780	.157
	Greenhouse-Geisser	.144	3.000	.048	1.780	.157
	Huynh-Feldt	.144	3.000	.048	1.780	.157
	Lower-bound	.144	3.000	.048	1.780	.157

يتضح من النتائج السابقة أن قيمة إحصائية (F) للمتغيرات الإضافية المعدلة الثلاث (حجم مكتب المراجعة **(H6a)**، ونوع (جنس) مراقب الحسابات **(H6b)**، والمستوي التعليمي **(H6c)**) تساوي على الترتيب (10.772)، (.001)، (1.780) بمستوي دلالة (.002)، (.977)، (.157)، وحيث أن مستوي الدلالة لمتغيري النوع، والمستوي التعليمي لمراقبي الحسابات أكبر من مستوي المعنوية (5%)، فإن ذلك يعني أنه ليس لهما تأثير معدل ذا دلالة إحصائية على العلاقة محل البحث، بينما أظهرت النتائج السابقة أن مستوي الدلالة لمتغير حجم مكتب المراجعة الذي ينتمي اليه مراقب الحسابات أقل من مستوي المعنوية (5%)، مما يعني أنه له أثر معدل معنوي على العلاقة محل البحث، ويمكن استبيان اتجاه هذا الأثر المعنوي من خلال المقارنات الثنائية بين أحكام مراقبي الحسابات الذين ينتمون لمكاتب مراجعة لديها شراكات مع المكاتب الـ٤ الكبار ونظائرهم ممن ينتمون لمكاتب ليس لديها هذه الشراكات بشأن الغش المكتشف في ظل اختلاف الأسلوب المتبع لإخفاء الغش على النحو المبين فيما يلي:

جدول ١٥: نتائج مقارنة متوسط أحكام مراقبي الحسابات مصنفة وفقا لحجم المكتب الذي ينتمون إليه في ظل اختلاف أسلوب إخفاء الغش

95% Confidence Interval		Std. Error	Mean	Fraud Concealing Method	Audit Firm size
Upper Bound	Lower Bound				
7.185	6.610	.144	6.898[a]	Omission	Non-Big (4)
9.650	9.146	.127	9.398[a]	misrepresenting	
8.117	7.581	.135	7.849[a]	Omission	Big (4)
10.152	9.681	.118	9.917[a]	Misrepresenting	

ويتضح من الجدول السابق أن متوسط أحكام مراقبي الحسابات الذين ينتمون لمكاتب مراجعة ليس لديهم شراكة مع أحد المكاتب الـ٤ الكبار بشأن احتمال تعمد التحريفات المكتشفة التي تم إخفائها عن طريق حذف المعلومات والأدلة (6.898)، بينما ارتفع هذا المتوسط إلى (9.398) في حالة كون التحريفات المكتشفة تم إخفائها عن طريق تحريف المعلومات والأدلة. وأن متوسط أحكام مراقبي الحسابات الذين ينتمون لمكاتب مراجعة لديهم شراكات مع أحد المكاتب الـ٤ الكبار بشأن احتمال تعمد التحريفات المكتشفة التي تم إخفائها عن طريق حذف المعلومات والأدلة (7.849)، وارتفع هذا المتوسط إلى (9.917) في حالة كون التحريفات المكتشفة تم اخفائها عن طريق تحريف المعلومات والأدلة.

ويتضح أيضاً من هذه النتائج أن متوسط أحكام مراقبي الحسابات الذين ينتمون لمكاتب مراجعة لديهم شراكات مع أحد المكاتب الـ٤ الكبار بشأن احتمالية تعمد التحريفات المكتشفة كانت أكبر من نظائرهم الذين ينتمون لمكاتب ليس لديهم هذه الشركات، ومع هذا ظلت أحكامهم بشأن تعمد التحريفات المكتشفة التي تم اخفائها بأسلوب حذف المعلومات والأدلة أقل من التي تم إخفائها عن طريق تحريف المعلومات والأدلة.

ويخلص الباحث مما سبق أيضاً النتائج السابقة إلى أن حجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه مراقب الحسابات يقوم بدور معدل معنوي للعلاقة بين أسلوب إخفاء الغش وأحكام مراقبي الحسابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة، بينما لا يؤثر نوع (جنس) مراقب الحسابات ومستوي تأهيله العلمي مؤهله الدراسي على هذه العلاقة. ومن ثم **يمكن قبول الفرض (H_6) جزئياً** والقائل بأن يؤثر حجم مكتب المراجعة، ونوع (جنس) مراقب الحسابات، وتأهيله الدراسي على العلاقة المعنوية بين أسلوب إخفاء الغش اعتمادا على إغفال (تزييف) المعلومات والأدلة واحتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة على أنها غير متعمدة (متعمدة) في بيئة الممارسة المصرية.

٦-٤ الخلاصة والتوصيات وأهم مجالات البحث المقترحة

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين الأسلوب الذي يمكن أن تعمد إليه الإدارة لارتكاب وإخفاء الغش في القوائم المالية وأحكام مراقبي الحسابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

وتم اختبار العلاقة بين أسلوب ارتكاب وإخفاء الغش في القوائم المالية وأحكام مراقبي الحسابات بشأن تعمد التحريفات المكتشفة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، في ظل الدور المعدل لمستوي خبرة مراقبي الحسابات اعتمادا على تصميم تجريبي (٢×٢×٣)، من خلال عينة مكونة من (٣٦٤) مشاهدة تم الحصول عليها من (٩١) مراقب حسابات ممن لهم حق مراجعة شركات المساهمة غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، من خلال تحليل أساسي، وآخر إضافي. وتشير نتائج التحليل الأساسي إلى أن ارتكاب الغش اعتمادا على أسلوب إغفال المعاملات المالية، واخفائه اعتمادا على أسلوب إغفال المعلومات والأدلة يخفض من احتمال تقييم مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة على أنها متعمدة مقارنة بما إذا كان تم ارتكاب الغش اعتمادا على تزييف المعاملات المالية، وإخفائه اعتمادا على أسلوب تزييف المعلومات والأدلة. كما تم التوصل إلى أن خبرة مراقبي الحسابات تسهم في ترشيد أحكامهم بشأن احتمالية تعمد الغش المكتشف، على الرغم من أن النتائج لا تزال تدعم ظاهرة تحيز الإغفال، حيث أن زيادة خبرة مراقبي الحسابات زادت من احتمالية تقييم

التحريفات المكتشفة على أنها متعمدة مع استمرار تقييمهم للتحريفات التي تم ارتكابها واخفائها اعتمادا على أسلوب الإغفال على أنها أقل احتمالاً لأن تكون متعمدة مقارنة بالتي تم ارتكابها واخفائه اعتمادا على أسلوب التزييف.

واهتم التحليل الإضافي بدراسة الدور المعدل لثلاثة عوامل تتمثل في حجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه مراقب الحسابات، والتأهيل الدراسي ونوع (جنس) مراقب الحسابات على العلاقتين الأساسيتين محل الدراسة. وتم التوصل إلى أن انتماء مراقب الحسابات لأحد المكاتب التي لديها شراكة مع أحد المكاتب الـ٤ الكبار يزيد من احتمال تقييمهم للتحريفات المكتشفة علي أنها متعمدة، مع استمرار تقييمهم للتحريفات التي تم ارتكابها واخفائها بأسلوب الإغفال علي أنها أقل احتمالاً أن تكون متعمدة مقارنة بالتي تم ارتكابها واخفائها بأسلوب التزييف. ويزيد المستوي الدراسي لمراقب الحسابات من احتمال تقييمهم للتحريفات المكتشفة على أنها متعمدة، مع استمرار تقييمهم للتحريفات التي تم ارتكابها بأسلوب الإغفال على أنها أقل احتمالاً أن تكون متعمدة مقارنة بالتي تم ارتكابها واخفائها بأسلوب التزييف، بينما لم تثبت معنوية الدور المعدل للمستوي الدراسي على العلاقة بين أسلوب إخفاء الغش وأحكام مراقبي الحسابات، واخيرا لم يثبت وجود تأثير معدل معنوي لنوع (جنس) مراقب الحسابات على العلاقة بين أسلوب ارتكاب وإخفاء الغش وأحكام مراقبي الحسابات.

ويوصي الباحث في ضوء ما خلص إليه من نتائج على **المستوي التشريعي** إلى ضرورة إصدار تشريع يفرض عقوبات على إدارة الشركات التي يثبت في حقها استخدام أساليب ارتكاب وإخفاء الغش بالقوائم المالية بهدف خداع مراقب الحسابات وتضليل مستخدمي القوائم المالية. وعلى **المستوي التنظيمي والمهني** ينبغي على الهيئة العامة للرقابة المالية ممثلة في وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات أن تقوم بدور أكثر فاعلية في هذا السياق من خلال تدريب مراقبي الحسابات على الأساليب المستحدثة لارتكاب وإخفاء الغش بهدف تحسين جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة، إضافة إلى ضرورة فرض عقوبات على مراقبي الحسابات ممن يثبت عدم ممارستهم القدر الكافي من العناية المهنية الكافية والشك المهني اللازمين لتحديد ما إذا كانت التحريفات المكتشفة ناتجة عن خطأ غير متعمد أم غش متعمد. وعلى **المستوي الأكاديمي** يجب بذل المزيد من الجهود البحثية لدراسة واختبار الجوانب المختلفة المتعلقة بأساليب ارتكاب وإخفاء الغش، وجودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، بما يمكن من التوصل لفهم أفضل للعلاقات بينهما ومن ثم يمكن التنبؤ والتحكم فيها، ومن أهم **النقاط البحثية المقترحة** في هذا السياق:

– أثر أسلوب تنفيذ وإخفاء الغش على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية.
– أثر أسلوب تنفيذ وإخفاء الغش على احتمالية إصدار مراقب الحسابات لتقرير برأي معدل على القوائم المالية التي قام بمراجعتها.
– أثر أسلوب تنفيذ وإخفاء الغش على مخاطر مقاضاة مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية.
– أثر أسلوب تنفيذ وإخفاء الغش على تكلفة التمويل في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.
– أثر خصائص مجلس الإدارة على جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة بالقوائم المالية.
– أثر طول مدة تقديم تكليف المراجعة على جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة بالقوائم المالية.
– أثر خصائص لجنة المراجعة على جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة بالقوائم المالية.
– أثر الرقمنة على جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة بالإفصاح الفوري.
– دراسة واختبار أثر البيانات الضخمة على كفاءة مراقب الحسابات في كشف الغش.
– دراسة انتقادية وتجريبية لاختبار أثر تعلم الآلة على كفاءة مراقب الحسابات في كشف الغش في كشف الغش بالقوائم المالية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

سالم، أحمد محمد. ٢٠١٩. مسببات الغش في التقارير المالية بين ثقة الطرف الثالث في مخرجات مهنة المراجعة وحتمية تطوير المهنة: حالة شركة موبايلي. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة الإسكندرية* ٣ (٣): ١– ٣٦.

شحاتة، شحاتة السيد. ٢٠١٧. مدى ملاءمة نموذجي مربع وخماسي الغش في تحديد احتمال وجود الغش بالقوائم المالية المضللة دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة الإسكندرية* ١ (١): ٤٩– ٩٩.

عبد الرحمن، نجلاء إبراهيم. ٢٠١٥. تحليل وتقييم العصف الذهني الإلكتروني لفريق المراجعة في اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية. *الفكر المحاسبي. قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة عين شمس* ١٩ (٥): ٧٧٥- ٨٣٥.

علي، عبد الوهاب نصر. ٢٠١٧. العلاقة بين التعثر المالي ووجود الغش بالقوائم المالية – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة الإسكندرية* ١ (١): ١- ٤٨.

فرج، هاني خليل. ٢٠١٨. أثر استخدام مراقب الحسابات للنسب المالية للشركات على كفاءته في كشف الغش بالقوائم المالية المحرفة عن عمد: دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١١ -٢٠١٥. *مجلة البحوث المحاسبية. قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة طنطا* ٥ (١): ٢٩٨- ٣٤٨.

وزارة الاستثمار. ٢٠٠٨. *معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية*. المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى. قرار رقم (١٦٦) لعام ٢٠٠٨ متاح على https://fra.gov.eg.

وزارة الاستثمار. ٢٠٠٨. *معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام*. المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى. قرار رقم (١٦٦) لعام ٢٠٠٨ متاح على https://fra.gov.eg.

يوسف، حنان محمد. ٢٠١٥. أثر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة على كفاءة مراقب الحسابات في الكشف والتقرير عن الغش في القوائم المالية. *الفكر المحاسبي. قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة عين شمس* ١٩ (٢): ٤٣٩- ٥,٣.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Alissa, W., V. Capkun, T. Jeanjean, and N. Suca 2014. An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. *Accounting, Organizations and Society* 39 (7): 495-510.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2002. *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*. Statement on Auditing Standards No. 99. New York, NY: AICPA.

Amiram, D., Z. Bozanic, J. Cox, Q. Dupont, J. Karpoff, and R. Sloan. 2018. Financial reporting fraud and other forms of misconduct: a multidisciplinary review of the literature. *Review of Accounting Studies* 23 (2): 732-783.

Anderson, C. J. 2003. The psychology of doing nothing: Forms of decision avoidance result from reason and emotion. *Psychological Bulletin* 129 (1): 139–167.

Baron, J., and I. Ritov. 1994. Reference points and omission bias. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 59 (3): 475–498.

Baron, J., and I. Ritov. 2004. Omission bias, individual differences, and normality. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 94 (2): 74–85.

Baron, J., and J. Hershey. 1988. Outcome bias in decision evaluation. *Journal of personality and social psychology* 54 (4): 569-579.

Beasley, M. S., J. V. Carcello, D. R. Hermanson, and T. L. Neal. 2010. *Fraudulent financial reporting 1998–2007, an analysis of U.S. public companies*. New York, NY: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Bonner, S., Z. Palmrose, and S. Young. 1998. Fraud type and auditor litigation: An analysis of SEC accounting and auditing enforcement releases. *Accounting Review* 73 (4): 503-532.

Bostyn, D. and A. Roets. 2016. The morality of action: The asymmetry between judgments of praise and blame in the action–omission effect. *Journal of Experimental Social Psychology* 63: 19–25.

Boyle, D., F. DeZoort, and D. Hermanson. 2015. The effect of alternative fraud model use on auditors' fraud risk judgments. *Journal of Accounting and Public Policy* 34 (6): 578-596.

Boyle, D., F. DeZoort, and D. Hermanson. 2015. The effect of alternative fraud model use on auditors' fraud risk judgments. *Journal of Accounting and Public Policy* 34 (6): 578-596.

Brasel, K., R. Hatfield, E. Nickell, and M. Parsons. 2019. The Effect of Fraud Risk Assessment Frequency and Fraud Inquiry Timing on Auditors' Skeptical Judgments and Actions. *Accounting Horizons* 33 (1): 1-15.

Brazel, J., T. Carpenter, and J. Jenkins. 2010. Auditors' use of brainstorming in the consideration of fraud: Reports from the field. *The Accounting Review* 85 (4): 1273–1301

Carpenter, T. 2007. Audit team brainstorming, fraud risk identification, and fraud risk assessment: Implications of SAS No. 99. *The Accounting Review* 82 (5): 1119–1140.

Connolly, T., and J. Reb. 2003. Omission bias in vaccination decisions: Where's the "omission"? Where's the "bias"? *Organizational Behavior and Human Decision Processes 91* (2): 186–202.

Damasiotis, V., P. Trivellas, I. Santouridis, S. Nikolopoulos, and E. Tsifora. 2015. IT competences for professional accountants. A review. *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 175 (2): 537-545.

Dechow, P. M., W. Ge, C. R. Larson, and R. G. Sloan. 2011. Predicting material accounting misstatements. *Contemporary Accounting Research* 28 (1): 17–82.

Dennis, S. and K. Johnstone. 2016. A field survey of contemporary brainstorming practices. *Accounting Horizons* 30 (4): 449-472.

DeScioli, P., R. Bruening, and R. Kurzban. 2011a. The omission effect in moral cognition: Toward a functional explanation. *Evolution and Human Behavior* 32 (3): 204–215.

DeScioli, P., J. Christner, and R. Kurzban. 2011b. The omission strategy. *Psychological Science* 22 (4): 442–446.

Elliott, R. K. 2002. Twenty-first century assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* March: 139–146.

Hamilton, E. 2016. Evaluating the intentionality of identified misstatements: How perspective can help auditors in distinguishing errors from fraud. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 35(4): 57-78.

Hamilton, E. and J. Smith. 2021. Error or Fraud? The Effect of Omissions on Management's Fraud Strategies and Auditors' Evaluations of Identified Misstatements. *The Accounting Review 96*(1): 225-249.

Hayashi, H. 2015. Omission bias and perceived intention in children and adults. *British Journal of Developmental Psychology* 33: 237–251.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2009a. *The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements*. International standard on auditing no. 240, New York, NY: IFAC.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2009b. *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment*. International standard on auditing no. 315, New York, NY: IFAC.

Jamison, J., T. Yay, and G. Feldman. 2020. Action-inaction asymmetries in moral scenarios: Replication of the omission bias examining morality and blame with extensions linking to causality, intent, and regret. *Journal of Experimental Social Psychology* 89: 103977.

Kaplan, S., E. O'Donnell, and B. Arel. 2008. The influence of auditor experience on the persuasiveness of information provided by management. *Auditing: A journal of practice & theory* 27 (1): 67-83.

Kordes-de Vaal, J. 1996. Intention and the omission bias: Omissions perceived as nondecisions. *Acta psychologica* 93 (1-3): 161-172.

Krishnan, J., C. Li, and Q. Wang. 2013. Auditor industry expertise and cost of equity. *Accounting Horizons* 27 (4): 667-691.

Lai, S. and C. Liu. 2018. The effect of auditor characteristics on the value of diversification. *Auditing: a Journal of practice and theory* 37 (1): 115-137.

Mui, G. 2018. Defining Auditor Expertise in Fraud Detection. *Journal of Forensic and Investigative Accounting* 10 (2): 168-186.

Pamungkas, I., I. Ghozali, T. Achmad, M. Khaddafi, and R. Hidayah. 2018. Corporate governance mechanisms in preventing accounting fraud: A study of fraud pentagon model. *Journal of Applied Economic Sciences* 13(2): 549-560.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2020a. ***Evaluating Audit Results***. Auditing Standard No. 2810. Available at ***https://pcaobus.org/***.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2020b. ***Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement***. Auditing
Standard No. 2110. Available at ***https://pcaobus.org/***.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2020c. ***Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit***. Auditing
Standard No. 2401. Available at ***https://pcaobus.org/***.

Ritov, I., and J. Baron. 1999. Protected values and omission bias. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 79 (2): 79–94.

Schafer, B. and J. Schafer. 2018. Client likeability in auditor fraud risk judgments: The mitigating influence of task experience, the review process, and a "Consider the Opposite" strategy. *Current Issues in Auditing* 12 (1): 11–16.

Schafer, B. and J. Schafer. 2019. Interpersonal affect, accountability and experience in auditor fraud risk judgments and the processing of fraud cues. *Advances in Accounting Behavioral Research*. 22 (2): 43–65.

Securities and Exchange Commission (SEC). 1999. *Materiality*. SEC Staff Accounting Bulletin No. 99. (August 12). Washington D.C.: SEC.

Sorunke, A. 2016. Personal ethics and fraudster motivation: The missing link in fraud triangle and fraud diamond theories. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences* 6 (2): 159–165.

Spranca, M. D., E. Minsk, and J. Baron. 1991. Omission and commission in judgment and choice. *Journal of Experimental Social Psychology* 27 (1): 76–105.

Trompeter, G., T. Carpenter, N. Desai, K. Jones, and R. Riley Jr. 2013. A synthesis of fraud-related research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 32 (Supplement 1): 287–321.

Ye, K., Y. Cheng, and J. Gao. 2014. How individual auditor characteristics impact the likelihood of audit failure: Evidence from China. *Advances in accounting* 30 (2): 394-401.

Yu, T., Z. Lin, and Q. Tang. 2018. Blockchain: the introduction and its application in financial accounting. *Journal of Corporate Accounting and Finance* 29 (4): 37-47.

ملاحق البحث

ملحق رقم (١)

السادة الأفاضل/

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان "**العلاقة بين اسلوب ارتكاب واخفاء الغش في القوائم المالية وأحكام مراقبي الحسابات بشأن التحريفات المكتشفة: دراسة تجريبية**"، وتسهم إجابة سيادتكم عن الأسئلة والحالات التجريبية المرافقة في إتمام هذه الورقة البحثية. ويطيب لي التأكيد على أن الإجابة المطلوبة هي التي تعبر عن وجهة نظركم وأنه لا توجد إجابات صحيحة وأخري خاطئة، كما أن الإجابات والردود المطلوبة سوف تستخدم لغرض علمي بحت، وأنه بعد تحليل هذه الإجابات والردود واستخلاص النتائج فلن تتم الإشارة بأية صورة من الصور إلى شخصكم الكريم أو المؤسسة التي تنتمون إليها.

وتفضلوا بقبول فائق التحية والتقدير علي حسن تعاونكم.

أولاً: البيانات الديموغرافية:

١) الاسم: ..... (اختياري)

٢) النوع:

☐ ذكر ☐ أنثي

٣) المؤهل الدراسي:

☐ بكالوريوس في المحاسبة ☐ دبلوم الدراسات العليا في المحاسبة

☐ ماجستير في المحاسبة ☐ دكتوراه في المحاسبة

٤) عدد سنوات الخبرة:

☐ أقل من ٣ سنوات

☐ من ٣ إلى أقل من ١٠ سنوات

☐ أكبر من ١٠ سنوات

٥) الوظيفية الحالية:

☐ عضو فريق مراجعة ☐ مدير فريق مراجعة

☐ شريك مراجعة ☐ أخري أذكرها .....

٦) هل مكتب المراجعة الذي تنتمي إليه لديه شراكة مع أحد المكاتب العالمية (في حالة مراقبي الحسابات):

☐ نعم ☐ لا

ثانياً: الحالات التجريبية:

حالة (١):

أثناء اختبار حسابات الدائنون أكتشف فريق المراجعة وجود تحريفات قدرت بمبلغ ١٢٣٧٠٠٠، تتعلق بشراء خدمات إعلانية إضافية تمت في ديسمبر ٢٠٢٠، وتم اكتشاف هذه التحريفات عن طريق اعتراض وكالة الاعلانات على المصادقات التي وجهت إليها، حيث أوضحت وكالة الاعلانات أن الشركة مدينة بمبلغ أكثر من المبلغ المشار إليه في المصادقات، حيث أن الوكالة قدمت خدمات إضافية بخلاف الخدمات الدورية. وأرفقت وكالة الاعلانات نسخة من عقد الخدمات الإضافية الذي تم توقيعه مع الشركة. ويعني ذلك أن الشركة لم تعترف بتكاليف الحملة الاعلانية

الإضافية والتي تقدر بمبلغ ١٢٣٧٠٠٠، وترتب على ذلك انخفاض مصروفات الدعاية والاعلان بالمبلغ المشار إليه، وزيادة صافي ارباح عام ٢٠٢٠ بالقيمة نفسها.

وبمراجعة "**أمر طلب الخدمات الإعلانية**" المرسل إلى قسم الحسابات تبين أنه لم يشير إلى انخفاض توقعات المبيعات عن المستهدف خلال الفترة من (نوفمبر إلى منتصف فبراير)، كما أنها لم يتضمن أية معلومات تفيد بأنه تم طلب خدمات إعلانية إضافية.

المطلوب: ما هو احتمال أن تكون التحريفات المشار إليها متعمدة؟

غير محتمل						مؤكد				
٠	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠

المطلوب: ما هو احتمال السعي نحو جمع مزيد من الأدلة حول التحريفات المكتشفة؟

غير محتمل						مؤكد				
٠	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠

المطلوب: ما هو احتمال إبلاغ شريك المراجعة أو المدير المسئول عن التحريفات باعتبارها أمر يتطلب ممارسة المزيد من الشك المهني؟

غير محتمل						مؤكد				
٠	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠

ملحوظة: سوف يطلب من المشاركين الإجابة عن السؤال السابق في الحالات التالية.

حالة (٢):

افترض نفس الحالة السابقة، إلا أنه بمراجعة "**أمر طلب الخدمات الإعلانية**" المرسل إلى قسم الحسابات تبين أنه يشير إلى أن توقعات المبيعات خلال الفترة من (نوفمبر إلى منتصف فبراير) تفوق المستهدف، وأنه لا توجد حاجة لشراء خدمات إعلانية إضافية.

حالة (٣):

أثناء اختبار حسابات العملاء أكتشف فريق المراجعة وجود تحريفات قدرت بمبلغ ١٢٣٧٠٠٠، تتعلق بمبيعات لأحد العملاء، وتم اكتشاف هذه التحريفات عن طريق اعتراض العميل على المصادقات التي وجهت إليه، حيث أوضح العميل أنه مدين للشركة بمبلغ أقل من المشار إليه في المصادقات، وأرفق العميل نسخة من عقد البيع المبرم بينه وبين الشركة. والذي يشترط عدم إتمام

عملية البيع إلا بعد تقييم العميل لجودة البضاعة والتحقق من مصدرها، وأن العميل لم يتحقق بعد من جودة ومصدر البضاعة المرسلة إليه، ومن ثم لم تتم عملية البيع حتى نهاية عام ٢٠٢٠. ومن ثم فإن الشركة قامت بتسجيل إيرادات لم تستوفي شروط تحققها، مما أدي إلى تضخيم صافي ارباح عام ٢٠٢٠ بالقيمة نفسها.

وبمراجعة "**أمر البيع**" المرسل إلى قسم الحسابات تبين أنه لم يشر إلى أن أية معلومات تفيد بأن تمام عقد البيع مشروط بحق العميل في تقييم جودة البضاعة والتحقق من مصدرها.

حالة (٤):

افترض نفس الحالة السابقة، إلا أنه بمراجعة "**أمر البيع**" المرسل إلى قسم الحسابات تبين أنه أشار إلى أن تمام عقد البيع مشروط بحق العميل في تقييم جودة البضاعة والتحقق من مصدرها، وأن جميع شروط عقد البيع تحققت، وأن العميل أرسل إخطار بالموافقة على اتمام صفقة البيع وأنه تحقق من جودة ومصدر البضاعة المرسلة إليه.