بسم الله الرحمن الرحيم

مدى إستجابة خطط المراجعة لمخاطر غش الإدارة في ضوء المتطلبات الحديثة لمعايير المراجعة

"دراسة ميدانية"

إعداد

د/ أكرم محمد علي الوشلي

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

رئيس قسم المحاسبة

كلية الإقتصاد والعلوم الإدارة – جامعة إب

الجمهورية اليمنية

مدى إستجابة خطط المراجعة لمخاطر غش الإدارة
في ضوء المتطلبات الحديثة لمعايير المراجعة

مخلص الدراسة

هدفت الدراسة إلى إلى تقييم مدى إستجابة خطط المراجعة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة، بحسب متطلبات معايير المراجعة. وتم تحقيق ذلك الهدف من خلال قياس مدى إدراك مراجعي الحسابات لمسؤولية تقييم واكتشاف غش الإدارة، وقياس مدى أستجابة خطط المراجعة إستجابة لمخاطر الغش المرتفعة. وفي الأخير تم قياس التأثير النسبي لخصائص المراجعين في اكتشاف غش الإدارة.

- لا يدرك مراجعي الحسابات حجم المسئولية الملقاة على عاتقهم تجاه غش الإدارة في ضوء متطلبات معايير المراجعة الحديثة، وأثر ذلك على تخطيط عملية المراجعة. حيث يعتبرون أن أداء المراجع لاختبارات المراجعة العادية يفي بمسئوليته تجاه اكتشاف غش الإدارة.
- أن قرارات تخطيط عملية المراجعة تتأثر بنتائج تقييم مخاطر غش الإدارة، وإن كان ترتيب قرارات تخطيط المراجعة التي يتخذها المراجعون استجابة لمخاطر الغش يبين أنهم يميلون إلى الاعتماد على إجراءات المراجعة الأقل تكلفة، بغض النظر عن فعاليتها في اكتشاف غش الإدارة.
- أوضحت النتائج وجود فجوة في بيئة المراجعة اليمنية بين ما يستخدمه المراجعون من مداخل ووسائل دعم القرار من ناحية، وما يعتقدونه حول دقة وفعالية هذه المداخل وتلك الوسائل من ناحية أخـــرى. فعلى الرغم من إدراك المراجعين بأن استـــخدام المدخل المنفصل بدلاً من المـــدخـــل الشامل، ووسائل دعم القرار التي تعتمد على التكنولوجيا الحديثة بدلاً من الوسائل التي تعـــتمد على الأحـــكام والتقديرات الشخصية يعمل على تحسين دقة وفعالية تقييم مخاطر غش الإدارة، وبالتالي في اكتشاف غش الإدارة أن وجد، بالرغم من ذلك فإنه يلاحظ أن المدخل المنفصل ووسائل دعم القرار الحديثة لا تستخدم في الواقع العملي.
- في الأخير أشارت نتائج تحليل الانحدار اللوجيستي إلى أن الخبرة السابقة لجهة العمل في اكتشاف الغش، والموقع الوظيفي للمراجع لهما قدرة تنبؤية مهمة في التنبؤ بغش الإدارة. فكلما زادت الخبرة السابقة لجهة العمل في اكتشاف الغش، وارتفع المستوى الوظيفي لأعضاء فريق المراجعة، كلما زادت إمكانية فريق المراجعة في اكتشاف غش الإدارة.

١. مقدمة

تعد مشكلة غش الإدارة منذ عدة عقود من المواضيع المهمة سواء لمهنة المراجعة أو للباحثين أو للمجتمع بشكل عام، نتيجة لما يترتب على هذا الغش من انهيارات متوالية للعديد من الشركات الكبرى في معظم دول العالم، خاصة الشركات متعددة الجنسيات. ومن أشهر حالات الانهيار التي حدثت نتيجة لغش الإدارة – على سبيل المثال لا الحصر– ما حدث لعملاق الطاقة الأمريكية شركة *Enron*، وشركة *Worldcom*، وشركة *Xerox*. وكذلك الحال في فرنسا مع شركة *Vivendi Universal*، أو في ايطاليا مع شركة *Parmalat*، أو في سويسرا مع شركة *Adecco Int'l*.

وقد ترتب على حالات غش الإدارة تلك خسائر مالية كبيرة. فقد قدرت دراسة لجمعية فاحصي الغش المجازين في الولايات المتحدة الأمريكية *(ACFE,2002)* بأن ٦% من إيرادات الولايات المتحدة الأمريكية فُقدت خلال عام ٢٠٠٢م نتيجة للغش. كما أشار *Rezaee(2005)* إلى أن حالات غش الإدارة كلفت المشاركين في أسواق المال أكثر من خمسمائة مليار دولار خلال السنوات الأخيرة، هذا بالإضافة إلى نتائج الدعاوي القضائية التي رفعت على المراجعين نتيجة لتلك الحالات.

كما أحدثت حالات غش الإدارة تأثيرات عميقة على مهنة المراجعة، حيث تسببت في إضعاف مصداقيتها وأساءت إلى سمعة المراجعين. وترتب عليها تزايد الضغوط على المهنة، مصحوباً بالتساؤل عن دور المراجع الخارجي تجاه اكتشاف غش الإدارة، بعد أن أجمعت معظم أراء المهتمين بأنه يعد السبب الأساسي للانهيارات المفاجئة للعديد من الشركات الكبرى، وبأنها أصبحت مشكلة عمل رئيسة بالنسبة للمراجعين ولمهنة المراجعة يجب اتخاذ الخطوات اللازمة لمكافحتها والحد من آثارها*(KPMG,2002)*. ولعل من أهم آثار الغش على المهنة انهيار مكتب آرثر أندرسون *Arthur-Anderson* أحد أكبر مكاتب المحاسبة والمراجعة في العالم.

لذلك فقد تزايد وعي المجتمعات بمخاطر غش الإدارة وآثارها على الأوضاع الاقتصادية وإعاقة عملية التنمية الاجتماعية، كما أصبحت قضية محاربة هذه الظـــاهرة ومكافحـــتها قضية عالمية. واتخذت عملية مكافحة الغش اتجاهين متوازيين، هما الإصلاحات التشريعية والإصلاحات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، كما تم ذلك على المستوى الدولي وعلى المستوى المحلي لمعظم دول العالم.

على المستوى الدولي، أقرت الجمعية العامة للأمم المتحدة في نهاية أكتوبر ٢٠٠٣م الاتفاقية الخاصة بمكافحة الفساد في الممتلكات العامة بموجب قرارها رقم (٥٨٤). وقد هدفت هذه الاتفاقية إلى ترويج التدابير الرامية إلى منع ومكافحة ظاهرة الفساد بصورة أكفأ وأنجح، وترويج وتيسير ودعم التعاون

الدولي في هذا المجال، وتقديم المساعدة التقنية في مجال مكافحة الفساد بما في ذلك استرداد الموجودات، وتعزيز النزاهة والمساءلة والإدارة السليمة للشؤون والممتلكات العامة.

كما قامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية *(OECD)* – وهي منظمة تتكون من مجموعة من الخبراء ينتمون إلى ثلاثين دولة بما فيها الولايات المتحدة والمملكة المتحدة، وتؤثر تعليماتها على أكثر من سبعين بلد في العالم– في عام ١٩٩٩م بإقرار معاهدة خاصة بمكافحة رشوة المسئولين العموميين. كما أصدرت في عام ٢٠٠٤م مجموعة من مبادئ حوكمة الشركات. وقد أكدت هذه المبادئ وبشكل كبير على عدد من القضايا المتعلقة بالحد من غش الإدارة والأسباب التي تؤدي إلى حدوثه، منها التوصية بتطوير معايير المحاسبة والمراجعة، وتعزيز استقلال أعضاء مجالس الإدارات والحاجة لجعلهم يعملون وفق مصلحة الشركة وحملة الأسهم*(OECD, 2004)*.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية تم سن عدد من التشريعات أهمها قانون *Sarbanes-Oxley* الصادر في عام ٢٠٠٢م، والذي أستهدف حماية المصلحة العامة وإعادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية. ومثل صدور هذا القانون بداية عهد جديد لمهنة المحاسبة والمراجعة، ومن أهم القوانين المؤثرة في المهنة في الوقت الحاضر، كونه يعطي للجهات الرسمية حق التدخل في تنظيم الممارسات المحاسبية. كما حد القانون من الحرية التي كانت تتمتع بها المهنة في وضع المعايير والإرشادات المهنية. ويظهر ذلك بوضوح من خلال إقرار القانون إنشاء مجلس جديد يسمي مجلس الإشراف على المحاسبة في الشركات العامة *(PCAOB)*، والذي مُنح صلاحيات واسعة في مراقبة أعمال مهنة المراجعة. هذا فضلاً عما قرره القانون من صلاحيات لهيئة تداول الأوراق المالية *(SEC)* بشأن التأكد من استقلالية وحياد مراجعي الحسابات، بهدف حماية مصالح المستثمرين والدائنين والمستخدمين الآخرين*(AICPA, 2005)* .

وعلى الرغم من الاستياء المبدئي الذي أبدته دول الإتحاد الأوروبي *(EU)* تجاه القانون الأمريكي *Sarbanes-Oxley* كونه طبق على الشركات الأوروبية التي تعمل في الولايات المتحدة. فإنه بعد سلسلة من المفاوضات، اتفقت السلطات الأمريكية والأوروبية على التعاون في وضع مجموعة حازمة من التعليمات المتوافقة. حيث تعهدت الهيئات التنظيمية في كلا القارتين باتخاذ موقف متعاون ومتكافئ في تدعيم حوكمة الشركات في مواجهة غش الإدارة. كما قام الاتحاد باقتراح قانون للمراجعين القانونيين يحدد فترة ارتباط المراجعين بعملائهم. في حين أقرت الدول الأوروبية إصلاحات فردية في قوانينها المتعلقة بالشركات.

أما على مستوى مهنة المراجعة، فقد تمثلت الإصلاحات بتحرك المهنة لاستعادة الثقة العامة في خدمات التأكيد والتصديق التي تقدمها، من خلال تطوير معايير المراجعة المتعلقة بمسئولية المراجعين تجاه تقييم واكتشاف غش الإدارة. وكان من أهم الجهود في هذا المجال جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين

القانونيين *(AICPA)*. حيث قام المعهد بإقرار العديد من السياسات والإجراءات التي استهدفت التوعية بمشكلة غش الإدارة وأهمية اكتشافه. كما قام بإصدار المعيار *SAS, NO. 99*. والذي تضمن اعترافاً من المهنة بمسئولية المراجع عن اكتشاف غش الإدارة. ووسع المعيار بشكل ملحوظ من مسئولية المراجعين تجاه اكتشاف غش الإدارة والتقرير عنه. وتطّلب منهم تقييم مخاطر غش الإدارة، وجمع المزيد من المعلومات والأدلة المتعلقة بهذا التقييم، والاستجابة لهذه المخاطر بتصميم إجراءات المراجعة المناسبة *(AICPA, 2002)*.

بعد الإصلاحات المهنية الأمريكية، بدأت الإصلاحات المهنية على المستوى الدولي. فبعد الدعم القوي الذي حصل عليه الاتحاد الدولي للمحاسبين *(IFAC)* في مساعيه لتطوير المعايير التي يصدرها من بعض المنظمات الدولية ذات التأثير في المجالات الاقتصادية والمالية العالمية – مثل منتدى الاستقرار الماليِ العالميِ (*FSF*)، والمنظمة الدولية للجانِ الأوراق المالية (*IOSCO*)، والبنك الدولي *(WB)*، والمجموعة الأوربية *(EC)* – كون الإتحاد في أكتوبر ٢٠٠٢م لجنة عمل لإعادة الثقة العامة في التقارير المالية من منظور دولي. والتي بدورها قدمت العديد من التوصيات التي تهدف إلى تقوية إدارة الشركات، ومعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن الإتحاد*(Badawi, I. M., 2005)* .

كما قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولية التابع للإتحاد *(IAASB)* بتعديل نص المعيار *IAS, No.240* المتعلق بغش الإدارة *(IFAC, 2004)*. وجاء النص الجديد للمعيار مشابهاً إلى حد كبير للمعيار الأمريكي *SAS, No. 99*. حيث وسع من مسئولية المراجعين نحو اكتشاف غش الإدارة، وأكد على ضرورة تقييم مخاطر غش الإدارة والاستجابة لها، كما وسع المعيار من إجراءات عملية المراجعة التي يجب على المراجعين القيام بها لاكتشاف الغش.*

٢. مشكلة الدراسة

يتضح مما سبق أن رد مهنة المراجعة لاستعادة الثقة العامة، جاء بعد أن أدركت المهنة أهمية تقييم مخاطر غش الإدارة، وأهمية دقة وفعالية ذلك التقييم في نجاح أو فشل عملية المراجعة، باعتبار أنه في ضوء تقييم المراجعين لمخاطر غش الإدارة يمكن تصميم خطة مراجعة تستجيب لهذه المخاطر، ومن ثم تعديل هذا التقييم خلال مرحلة العمل الميداني ونتائج اختبارات المراجعة للوصول إلى التقييم النهائي لمخاطر غش الإدارة.

* نتيجة لتشابه نص المعيار الدولي المعدل *IAS No.240* مع نص المعيار الأمريكي *SAS No.99* فسوف يكتفي الباحث بالإشارة إلى نصوص المعيار الأمريكي إلا في الحالات التي يرى فيها الباحث ضرورة الإشارة إلى نص المعيار الدولي.

وبالرغم من ذلك، تشير العديد من الدراسات في الفكر المهني المعاصر إلى أن المراجعين الخارجيين لا زالوا يخفقون في تقييم واكتشاف حالات غش الإدارة. فقد أشارت الدراسات التي يجريها مكتب مراجعة *(KPMG, 2006)* إلى أن ٤% فقط من حالات غش الإدارة التي تمت دراستها في عامي ١٩٩٨م و٢٠٠٢م تم اكتشافها من قبل المراجعين المستقلين. وارتفعت هذه النسبة لتصل إلى ١٢% في عام ٢٠٠٣م. ثم انخفضت مرة أخرى إلى مستوى متدني جدا هو ١% فقط في عام ٢٠٠٦م.

كما أشارت دراسة لمكتب مراجعة *(BDO,2006)* الاسترالي حول حالات غش الإدارة في القطاع غير الربحي – الذي يتضمن الجمعيات المهنية، وبرامج الصداقة والتبادل، ومشروعات وبرامج الإغاثة الدولية في الكوارث والأزمات وغيرها– إلى أن المراجعين الخارجيين لم يتمكنوا من اكتشاف سوى ٣% من حالات غش الإدارة التي خضعت للدراسة.

وفي ضوء ذلك، تتمثل مشكلة البحث في دراسة **مدى تطبيق المتطلبات الحديثة التي وردت في معايير المراجعة المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة بحيث تصبح موجهة نحو اكتشاف غش الإدارة، ومدى تأثير تطبيق تلك المتطلبات على كفاءة وفعالية عملية المراجعة في اكتشاف غش الإدارة.**

٣. هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى قياس مدى إدراك المراجعين لمسؤولية تقييم واكتشاف غش الإدارة، واستجابتهم لمخاطر الغش، وقياس التأثير النسبي لخصائصهم في اكتشاف غش الإدارة. وبشكل محدد تهدف الدراسة البحث إلى:

أولاً: تقييم مدى إدراك مهنة المراجعة لمسؤولية تجاه تقييم وإكتشاف غش الإدارة.

ثانياً: قياس أثر مخاطر غش الإدارة على القرارات تخطيط عملية المراجعة التالية:

١. طبيعة ومدى وتوقيت أختبارات المراجعة.
٢. مزيج أختبارات المراجعة.
٣. نوع المدخل المستخدم في تقييم مخاطر غش الإدارة.
٤. نوع وسائل دعم القرار المستخدمة في تقييم مخاطر غش الإدارة.

ثالثاً: تقييم أثر خصائص المراجعين ومكاتب المراجعة في فعالية إكتشاف غش الإدارة وهي:

٢. حجم مكتب المراجعة (من الكبار أم من غير الكبار).
٣. الموقع الوظيفي للمراجع.
٤. المؤهل العلمي للمراجع.
٥. الخبرة المهنية للمراجع.

٦. محاسب قانوني معتمد أم لا.
٧. الخبرة السابقة في إكتشاف غش الإدارة.

٤. أهمية الدراسة

تعتبر مسئولية المراجعين عن اكتشاف غش الإدارة من القضايا الأكثر إثارة للجدل، ومصدراً رئيساً للضغوط التي تواجه مهنة المراجعة في معظم دول العالم، وأحد أهم أسباب فجوة التوقعات في المراجعة. كما أن اكتشاف غش الإدارة يعتبر أمراً مهماً لكلٍ من المهنة والمجتمع، وهو ما يعزز أهمية دراسة هذه المشكلة. ويمكن إظهار أهمية البحث لأطراف عملية المراجعة والجهات والهيئات المهتمة بالمهنة على النحو التالي:

٤/١ الأهمية العلمية:

- إن تبني كلٍ من المعيار الأمريكي *(SAS, No. 99)* والمعيار الدولي *(ISA, 240)* لمنهج المراجعة المؤسس على مفهوم مخاطر المراجعة كمدخل لاكتشاف غش الإدارة، والذي يتطلب من المراجعين مراعاة تقييم مخاطر غش الإدارة في جميع مراحل المراجعة، يعزز من أهمية هذا البحث كونه يتطرق لكيفية تحسين كفاءة وفعالية تقييم المراجعين لمخاطر غش الإدارة، من خلال تناوله للمفاهيم والمداخل الملائمة التي يمكن أن تساعد المراجعين في تقييم مخاطر الغش بفاعلية وكفاءة، وبالتالي تصميم إجراءات المراجعة الكفيلة باكتشافه إن وجد.
- يأمل الباحث أن يعمل البحث على تضييق الفجوة المترتبة على عدم إعطاء الاهتمام الكافي في الدراسات السابقة حول تأثير خصائص المراجعين على تقييم مخاطر غش الإدارة وبالتالي اكتشاف هذا الغش. وجاء اهتمام الباحث بذلك من منطلق أن وضع وتقديم التعليمات للمراجعين بشكل نمطي ضمن معايير أو إرشادات المراجعة غير كفيل باكتشاف غش الإدارة، ما لم يتم الأخذ في الاعتبار تأثير تلك العوامل.

٤/٢ الأهمية العملية

- العمل على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة بتطوير مداخل جديدة لعملية المراجعة يمكن من خلالها زيادة قدرة المراجعين على اكتشاف غش الإدارة، مما يزيد من أهمية مهنة المراجعة بالنسبة للمجتمع، ويزيد من مبررات الحاجة إليها، ويبرهن على قوتها ومرونة إطارها في توفير مداخل مراجعة تتناسب مع المستجدات الاقتصادية.

- غالباً ما يؤدي الفشل في اكتشاف الغش إلى خسائر للمستثمرين، والذي يؤدي تباعاً إلى رفع الدعاوي القضائية ضد المراجعين. لذلك يجب على المراجعين إدراك أن لهم مصلحة شخصية في إكتشاف غش الإدارة، وتتمثل تلك المصلحة في تخفيف وردع الدعاوي القضائية المحتملة.
- بما أن دور المراجعين في المجتمع هو تحسين الثقة في القوائم المالية، وبما أن نجاحهم في عمل ذلك مرتبط بمدى قدرتهم على إقناع المجتمع بالوثوق بمهنة المراجعة وبالمراجعين كمجموعة. لذلك فعليهم الاهتمام بتحسين تقييم واكتشاف غش الإدارة، لتفادي الأثر الضار لعدم اكتشافه على مصداقيتهم كمهنيين، وهو ما يتضح بصورة واضحة من حالة مكتب مراجعة آرثر أندرسون.
- بما أن المنفعة الأساسية لعملية المراجعة تكمن في إضفاء الثقة على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لتصبح ملائمة لاتخاذ القرارات. وبالتالي فإن فشل المراجعين في إكتشاف غش الإدارة، يجعل منفعة المراجعة منعدمة إن لم تكن ذات تأثير سلبي، وتؤدي إلى أن يتخذ المستثمرون قرارات غير صحيحة يترتب عليها توزيع وتخصيص الموارد الاستثمارية بشكل غير كفء، وهو ما يضر في النهاية بالنمو الاقتصادي ككل*(Elliott. and et. Al.,1980)* .

٥. تطوير فروض الدراسة

١/٥ مسئولية المهنة تجاه تقييم وإكتشاف غش الإدارة

تعتبر مسئولية المراجع تجاه اكتشاف غش الإدارة والتقرير عنه عنصراً رئيساً في إحداث فجوة التوقعات في المراجعة. حيث يتضح من خلال نتائج الدراسات والبحوث في هذا المجال وجود توقعات كبيرة لدى المجتمع حول دور المراجع في اكتشاف غش الإدارة، ولم تقم مهنة المراجعة بمقابلة هذه التوقعات. وهو ما أكدته الدراسة المبكرة التي قام بها *(Porter,1983)* حول مسئولية المراجعين تجاه الغش. والتي توصلت إلى وجود توقعٍ عالٍ لدى المجتمع يفترض بأن على المراجعين اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية بالمنشأة محل المراجعة، باعتبار أن ذلك هو الهدف الأساسي والضروري لوظيفة المراجعة، متقدماً على توفير الثقة والمأمونية بالقوائم المالية، والتحقق من دقة السجلات المحاسبية. وبشكل محدد خلصت الدراسة إلى أن ١٠٠% من المستثمرين في المؤسسات العامة، و٨١% من المستثمرين في القطاع الخاص، و٨٣% من المراجعين المؤهلين، و٨٤% من مديري الشركات، حددوا اكتشاف حالات الغش والأخطاء الجوهرية كهدف للمراجعة.

كما أكدت عدد من الدراسات على أن مسئولية المراجع تجاه اكتشاف غش الإدارة ذات علاقة رئيسية ومباشرة في وجود فجوة التوقعات في المراجعة. حيث أشارت دراسة *(Gloeck,1993)* إلى أن عدم وضوح دور المراجع ناحية اكتشاف الغش والتقرير عنه، يعد من الأسباب الرئيسة لهذه الفجوة. كما استنتجت دراسة *(De Martinis et al.,1980)* أن دور وأهداف وحدود عملية المراجعة، خاصة ما يتعلق منها

بمسئولية المراجع نحو منع الغش واكتشافه، تعد من الأسباب الرئيسة لفجوة التوقعات في المراجعة خاصة في إدراك مستخدمي القوائم المالية.

وقد ترتب على وجود هذا التوقع العالي لدى المجتمع أن يكتشف المراجعون جميع التحريفات المترتبة على غش الإدارة، أن أصبح المراجعون عرضة لعواقب تنظيمية وقانونية وخيمة إذا ما أخفقوا في ذلك. فقد توصلت دراسة *(Palmrose,1987)* إلى أن حوالي نصف عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين كانت بسبب غش الإدارة، وأن هذه القضايا ترتب عليها خسائر كبيرة لشركات المراجعة. كما استنتجت دراسة *(Carcello and Palmrose,1994)* وجود علاقة إيجابية معنوية بين وجود غش الإدارة والتقاضي ضد المراجعين. فيما خلصت دراسة *(Feroz et al,1991)* إلى أن فشل المراجعين في الأخذ في الاعتبار إمكانية وجود غش الإدارة، وردت في ٢٠% من نشرات تنفيذ المحاسبة والمراجعة التي أصدرتها هيئة تداول الأوراق المالية *(SEC)* ضد المراجعين.

وحاول تيار آخر من الدراسات تحديد أكثر أنواع ممارسات غش الإدارة التي يمكن أن تزيد من احتمالات تعرض المراجعين للتقاضي إذا ما أخفقوا في اكتشافها، وتوصلت إلى أن المراجعين يواجهون مسئولية قانونية مرتفعة نتيجة فشل عملية المراجعة عندما يكون لدى الشركة التي يراجعونها رقابة داخلية قوية مطبقة، أي عندما تكون نسبة الخطأ غير المتعمد منخفضة *(Bloomfield, 1997)*. أو عندما يكون غش الإدارة من الأنواع الشائعة والتي تحدث بشكل متكرر، أو عندما تنشأ حالات الغش من العمليات الوهمية *(Bonner et al.,1998)*.

من ناحية أخرى، وفي محاولة لتخفيف وإعلام المجتمع حول حجم مسئولية المراجع الخارجي تجاه اكتشاف غش الإدارة. اهتم تيار آخر من الدراسات بدراسة هذه المسئولية من وجهة نظر المراجعين، في سبيل تخفيف حجم المسئولية الملقاة على عاتق المراجعين، وتحميل جزء منها على الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمنشأة. فعلى سبيل المثال توصل *(Shaw,1995)* إلى أن حالات الانهيار التجاري البارزة الأخيرة وغير المتوقعة لم تحدث بسبب حالات فشل المراجعة، وإنما حدثت بسبب فشل الإدارة التنفيذية. وأوضحت الدراسة بأن فشل الإدارة المسبب لتلك الانهيارات أخذ العديد من الأشكال، مثل الفشل في ممارسة اتخاذ القرار الإداري الفعال، أو الفشل في مواجهة نتائج الأخطاء، أو الفشل في ضمان أصول الشركة، أو الفشل في إنهاء توظيف شخص يضر بالشركة. وأشارت الدراسة إلى أن بعض العوامل مثل تعقد هياكل الشركات وعملياتها المالية، إضافة إلى المنافسة الحادة بين شركات المراجعة، هي من الأسباب العديدة التي يمكن أن تزيد من احتمالات فشل المراجعة في اكتشاف غش الإدارة.

وتتفق نتائج الدراسة السابقة مع نتائج دراسة *(Farrell and Franco,1999)* والتي توصلت إلى أن المراجعين لا يتفقون مع توقعات المجتمع حول تغيير دورهم ومسئولياتهم تجاه اكتشاف غش الإدارة، والحدود على هذا الدور المحتمل في الرقابة على الغش ومنعه، بسبب وجود عوامل أخرى تتعلق بمسئولية الإدارة قد تمنع الغش ويجب أن تؤخذ في الحسبان، مثل الرقابة الإدارية، وتقييم الأشخاص المتقدمين للتوظيف، والمناخ التنظيمي، وغيرها من العوامل.

كما اهتم تيار آخر من الدراسات بتوضيح مسئولية المراجعين تجاه غش الإدارة في ضوء معايير المراجعة الحديثة، ومنها دراسة *(Munter and Ratcliffe,1998)* التي هدفت إلى عرض وتحليل مسئولية المراجعين تجاه اكتشاف الغش والتقرير عنه في ضوء المعيار *SAS No.82*. وخلصت الدراسة إلى أن المعيار زاد من مسئوليات المراجعين تجاه الغش بشكل ملحوظ، وتطلب منهم مراعاة الغش عند تخطيط وأداء عملية المراجعة.

وحول المعيار *SAS No.99*، توصلت دراسة *(Montgomery et al.,2002)* ودراسة *(McConnell and Banks,2003)* إلى أن المعيار وسع مسؤولية المراجعين تجاه تقييم واكتشاف غش الإدارة. وخلصت الدراستين إلى أن أهم التغيرات الجذرية الجديرة بالانتباه الواردة في المعيار الجديد تتضمن ما يلي:

١. تطلب تنظيم جلسات المناقشة بين فريق المراجعة، وتدعيم مدخل زيادة الشك المهني.
٢. التوسع في إجراء التحقيقات والاستفسارات.
٣. الاعتراف بالموقف أو التبرير، كشرط ثالث يتوافر عادة عند حدوث الغش.
٤. احتواء المعيار على إرشادات موسعة عن تقييم مخاطر التحريف الجوهري المترتبة على الغش.
٥. تضمن المعيار لإجراءات موجهة نحو مخاطر اختراق الإدارة لنظام الرقابة الداخلية.

وفي نفس السياق، قدمت دراسة *(Selley and Turner, 2004)* عرضاً وتحليلاً مقارن لكل من معيار المراجعة الكندي *(AASB)* في القسم رقم (٥١٣٥)، والمعيار الدولي *IAS No.240*، والمعيار الأمريكي *SAS No.99*. وخلصت الدراسة إلى أن المعايير الثلاثة تتفق في الجوانب التالية:

١. الاتفاق على مطلب أساسي، وهو أهمية نزعة الشك المهني، وبذل العناية المهنية عند تحديد وتقييم ومطابقة مخاطر الغش الجوهري، خصوصاً الغش المرتكب من قبل الإدارة.
٢. عدم تغيير المسئولية الأساسية للمراجع، بشأن التأكيد المعقول بأن القوائم المالية سليمة وخالية من التحريفات الجوهرية سواء المترتبة على الخطأ أو الغش.
٣. تنظيم المناقشات بين أعضاء فريق المراجعة، بشأن مخاطر الغش المحتملة.

ومن الدراسات التي اهتمت بدراسة مسئولية مراجع الحسابات تجاه غش الإدارة في بيئة المراجعة العربية، دراسة (الصباغ،١٩٩٧) ، والتي هدفت إلى دراسة التطور التاريخي لمسئولية المراجعين عن اكتشاف الغش والتقرير عنه. وخلصت الدراسة إلى أن قضية مسئولية المراجعين عن اكتشاف الغش والتقرير عنه تتصف بالتغير التاريخي، ويرجع ذلك إلى التطور والتغير في البيئة الاقتصادية التي يعمل المراجعون في إطارها.

بينما هدفت دراسة (شعيشع،١٩٩٨) إلى دراسة وتحليل مسئولية مراجعي الحسابات نحو الأخطاء والغش في ضوء المعيار الأمريكي *SAS, No.82*. وخلصت الدراسة إلى أنه يجب أن يكون المراجع مسئولاً عن إعطاء تأكيد معقول باكتشاف جميع الأخطاء والغش ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية. بينما تعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن منع واكتشاف جميع الأخطاء والغش بالدفاتر والقوائم المالية. وأشارت الدراسة إلى وجود جوانب قصور في المعيار تحتاج إلى تطوير.

وتناولت دراسة (نصر،٢٠٠٥) مسئولية المراجع عن اكتشاف التلاعب والغش في مصر، وتحديد طبيعة التلاعب في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات العلمية السابقة ذات الصلة. وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الإصدارات المهنية والدراسات العلمية الحديثة قد أولت اهتماما كبيراً بمفهومي الشك المهني والتفكير الجماعي المتوقد للمراجع، وهو بصدد تخطيط إجراءات المراجعة، وبما يمكنه من اكتشاف التلاعب في القوائم المالية. كما قدمت إرشادات كافية بشأن إجراءات المراجعة الملائمة لاكتشاف التلاعب في القوائم المالية، خاصة الاستفسارات، والإجراءات التحليلية، والحد من إمكانية تنبؤ موظفي العميل بإجراءات المراجعة. وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير التشريعات المهنية وإعادة تنظيم مهنة المراجعة في مصر، بما يساعد على وجود تحديد واضح لمسئولية المراجعين نحو اكتشاف التحريفات المترتبة على غش الإدارة ذات التأثير المهم نسبياً على المساهمين والمستثمرين.

ويتبين من الاستقراء السابق للأدب المحاسبي أن مسؤولية مهنة المراجعة تجاه غش الإدارة، أتسع نطاقها خاصة بصدور المعيار *SAS No. 99* ، والمعيار الدولي *ISA No.240* المعدل، لتشمل جميع مراحل عملية المراجعة أبتداء بتخطيط المراجعة وانتهاء بالوصول إلى تأكيد معقول حول مدى سلامة القوائم المالية خالية من غش الإدارة. لذلك تسعى هذه الدراسة إلى تقييم مدى إدراك المراجعين للجوانب المختلفة لهذه المسؤولية من خلال أختبار الفرض التالي:

الفرض الأول: "لا يدرك المراجعين مدى المسئولية تجاه تقييم واكتشاف غش الإدارة طبقاً لمتطلبات معايير المراجعة الحديثة".

٢/٥ أثر مخاطر غش الإدارة على تخطيط عملية المراجعة

أكدت المعايير المهنية على أن تقييم مخاطر غش الإدارة يساعد المراجعين في تخطيط وتسعير عملية المراجعة، وفي توجيه إجراءات تجميع أدلة المراجعة لدراسة المصادر المحتملة للتحريفات، وفي التركيز على التواصل والتفاعل بين أعضاء فريق المراجعة، والتركيز على القضايا الأساسية. لذلك فقد سعت العديد من البحوث والدراسات لدراسة أثر هذه المخاطر على قرارات المراجعين المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة.

فقد هدفت دراسة *(Zimbelman,1997)* إلى التحقق من أثر إلزام المراجعين بتقييم مخاطر الغش بشكل منفصل –كما هو مطلوب في المعيار *SAS No.82*– على انتباههم لعوامل مخاطر الغش وقراراتهم المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة من خلال التغيير الملائم إما في موازنات الوقت، أو في اختيار إجراءات المراجعة الملائمة. وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- أدى أستخدام المدخل المنفصل في تقييم مخاطر الغش إلى تطوير خطط المراجعة لتكون أكثر حساسية لمخاطر الغش، من خلال الزيادة المهمة في كلٍ من موازنات الوقت، ومستويات المخاطر.
- قام المراجعون بزيادة جهد المراجعة أستجابة لمخاطر الغش، من خلال زيادة موازنات الوقت، مما يقود إلى اكتشاف الغش بشكل أكبر، سواء كانت مؤشرات مخاطر الغش مرتفعة أو منخفضة.
- لم يعدل المشاركون طبيعة خطط المراجعة استجابة للتغيرات في مخاطر الغش.
- أشار الباحث إلى أن بعض حالات فشل المراجعة نتجت بسبب أن طبيعة مدخل المراجعة بقي ثابتاً في وجود الغش. وأن إجراءات المراجعة الحالية ليست موجهة بشكل خاص نحو اكتشاف الغش.

وفي نفس السياق توصلت دراسة *(Graham and Bedard,2003)* إلى أنه يوجد ارتباط معنوي إحصائياً بين عوامل مخاطر غش الإدارة وتخطيط اختبارات المراجعة، أكثر من ارتباطها بتقديرات مخاطر الغش، مما يوحي بأنه يجب على المراجعين وواضعي معايير المراجعة التركيز على الخصائص الفردية، والتي يعتبرها المراجعون ذات علاقة بالغش، وربط تلك العوامل بالتخطيط.

وفي دراسة متبناة من قبل مجلس معايير المراجعة *(ASB)*، هدفت دراسة *(Glover and et al.2003)* إلى مقارنة حساسية المراجعين لعوامل مخاطر الغش على قراراتهم المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة، قبل وبعد صدور المعيار *SAS No.82*. وقامت الدراسة من منطلق أن الهدف الأساسي من المعيار هو جعل المراجعين أكثر حساسية لاكتشاف الغش من خلال التقييم المنفصل لهذه المخاطر.

وبشكل عام خلصت الدراسة إلى أن التغييرات في أحكام التخطيط المتعلقة بالغش التي اتخذها المراجعون، منذ صدور المعيار *SAS No.82*، تتسق عموماً مع قصد مجلس معايير المراجعة. حيث خلصت الدراسة إلى ما يلي:

- أظهر المراجعون إدراكاً أكبر للحاجة إلى تعديل خطط المراجعة استجابةً للتغير في مؤشرات الغش بعد صدور المعيار مقارنة بما كان سائد قبل صدور المعيار.
- زاد المراجعون من مدى خطط المراجعة استجابة لمخاطر الغش المتزايدة بعد صدور المعيار *SAS No.82*، بينما لم يقم المراجعون بذلك قبل صدور المعيار.
- لم يقم المراجعون بتغيير طبيعة اختبارات المراجعة بفعالية استجابة للتغيرات في مخاطر الغش.
- وفي الاخير أوصى الباحثون بتشجيع سياسة المراجعة التي تسهل التفكير الاستراتيجي، وإلى اعتقادهم بأن البحث المستقبلي يجب أن يساعد على تحديد كيف يمكن لسياسة المراجعة أن تسهل مثل هذا التفكير، وبحيث تقود المراجعين لتغيير طبيعة خطط المراجعة بفعالية استجابةً لمخاطر الغش.

وهدفت دراسة *(Mock and Turner,2005)* إلى التحقق من أثر تقديرات مخاطر الغش الفعلية على برامج المراجعة. وعلى مدى سنتين من المراجعة، وجد الباحثون أنه في ٢٠% من السنة الأولى، و٣١% من السنة الثانية من سنوات المراجعة التي تم فحصها، قام المراجعون بتعديل طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة، وتم تخصيص أعضاء أكثر خبرة في فرق المراجعة، كما تم إضافة أو حذف بعض إجراءات المراجعة.

ويتضح مما سبق أنه بالرغم من تأكيد المعايير المهنية على وجود علاقة تأثيرية بين مخاطر الغش وتخطيط عملية المراجعة، فإن الدراسات في هذا المجال قدمت نتائج متفاوتة لمدى استجابة المراجعين لهذه المخاطر، وبالتالي لأثر تلك المخاطر على تخطيط عملية المراجعة. حيث خلصت بعض الدراسات إلى وجود أستجابة لهذه المخاطر بينما خلص البعض الآخر إلى أن خطط المراجعة ظلت ثابتة في مواجهة مخاطر الغش، برغم إدراك المراجعين للحاجة إلى تعديلها. لذلك يسعى البحث إلى دراسة هذه النقطة في البيئة اليمنية من خلال أختبار الفرض التالي:

<u>الفرض الثاني</u>: "لا تتأثر قرارات تخطيط عملية المراجعة بمخاطر غش الإدارة المرتفعة".

وسيتم أختبار هذا الفرض من خلال أختبار الفروض الفرعية الآتية:

١. لا تتأثر قرارات تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى أختبارات المراجعة بمخاطر غش الإدارة المرتفعة.
٢. لا تتأثر قرارات تخطيط مزيج/طبيعة أختبارات المراجعة بمخاطر غش الإدارة المرتفعة.
٣. لا يدرك المراجعون أن تقييم مخاطر غش الإدارة وفقاً للمدخل المنفصل يؤدي إلى تقييم أكثر دقة وفعالية مما هو في حال تم ذلك وفقاً المدخل الشامل.

٤. لا يدرك المراجعون أن تقييم مخاطر غش الإدارة باستخدام وسائل دعم القرار الحديثة يؤدي إلى تقييم أكثر دقة وفعالية مما هو في حال تم ذلك باستخدام وسائل دعم القرار التقليدية.

٣/٥ أثر خصائص المراجعين على إمكانية إكتشاف غش الإدارة

برغم إجماع الباحثين ومنظمي مهنة المراجعة على أن تقديم الإرشادات والتعليمات في معايير المراجعة بشكل نمطي ليس كفيلاً بتمكين المراجعين من اكتشاف التحريفات المترتبة على ممارسات غش الإدارة، إن لم يتم تحسين وتطوير مهارات المراجعين القائمين بعملية المراجعة. ومن الدراسات المهمة في هذا المجال دراسة *(Knapp and Knapp,2001)* التي تناولت دراسة أثر خبرة المراجعة على فعالية الإجراءات التحليلية في اكتشاف غش القوائم المالية. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- أن مديري المراجعة قاموا بعمل تقييم أكثر فعالية لمخاطر غش القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية مقارنة برؤساء فرق المراجعة.
- أعد المراجعون ذوي الخبرة – في ظل وجود أوامر واضحة بتقدير مخاطر الغش بشكل منفصل– تقديرات أكثر فعالية، أفضل مما قام به المديرين الذين لم يستلموا مثل هذه الأوامر.
- أكدت شركات المراجعة الخمس الكبرى بأن تقدير مخاطر الغش المطلوب في *SAS No.82* يتم تنفيذه أو مراجعته من قبل الشريك أو المدير.

فيما هدفت دراسة *(Carpenter and et. Al, 2002)* إلى اختبار المتطلبات والاقتراحات التي تضمنها المعيار *(SAS, No.99)*، واختبار ما إذا كان لنوع الخبرة، والمعرفة المكتسبة، دوراً أساسياً في مساعدة المراجع في عمل تقديرات دقيقة لمخاطر غش الإدارة، وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

١. إن بيئة المراجعة العادية لا تزود المراجعين بالخبرة العملية الضرورية، وبالمعلومات المرتجعة المتعلقة بغش الإدارة، لتمكنهم من اكتشاف غش الإدارة في المستقبل.
٢. أظهر المراجعون المبتدئون الذين حصلوا على تدريب مناسب، مستوى عال من الشك المهني، والمعرفة بغش الإدارة، وكانت لديهم إمكانية أفضل لاكتشاف غش الإدارة – إن وجد – أفضل من الأفراد ذوى خبرة المراجعة العادية.

وتحقق *(Ansah et al.,2002)* من التأثير النسبي لحجم شركات المراجعة، ومدة خدمة المراجع، وسنوات خبرة المراجع في المراجعة، على إمكانية اكتشاف غش الإدارة. وتوصل الباحثون إلى أن هذه العوامل تعد مؤشراً مهماً في التنبؤ بإمكانية حدوث الغش، وتعمل على زيادة إمكانية اكتشافه.

ويتضح من خلال مراجعة الأدب المحاسبي ندرة الدراسات التي اهتمت بتحليل أثر خصائص المراجعين في تقييم واكتشاف غش الإدارة. وانحصر اهتمام معظم تلك الدراسات على خاصية الخبرة المهنية، لذلك يسعى هذا البحث إلى دراسة هذه النقطة البحثية من خلال أختبار الفرضية التالية:

الفرض الثالث: "لا تؤثر خصائص المراجعين ومكاتب المراجعة في إمكانية اكتشاف غش الإدارة".

٦. منهجية الدراسة

١/٦ مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مقدمي خدمة المحاسبة والمراجعة ويتضمن العاملون في مكاتب المحاسبة والمراجعة الدولية، لتأثيرها الكبير على سوق المهنة، وتميز العاملون فيها بالتأهيل العلمي والعملي والعاملون في مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية. بالاضافة إلى مراجعي الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

وتكونت عينة الدراسة من ٢٠٠ مراجع تم أختيارهم بطريقة حكمية، بحيث تتضمن أهم خصائص مجتمع الدراسة. وروعي أن يكون الجزء الأكبر من العينة من المراجعين ذوي الخبرة الطويلة في المهنة، كما روعي أن تشتمل العينة على جزء كبير من المراجعين العاملين في المكاتب الدولية أو المراسلة لمكاتب دولية، الأمر الذي يتطلب منها الالتزام بأحدث النشرات والمعايير المهنية.

٢/٦ أداة جمع البيانات

أعتمدت الدراسة على أسلوب قائمة الإستقصاء في جمع البيانات. وتم تصميم القائمة بناء على الدراسة النظرية التحليلية للدراسات والبحوث في هذا المجال، وتنقسم القائمة إلى ثلاثة أجزاء كالتالي:

١. **البيانات العامة:** تضمن هذا الجزء مجموعة من الأسئلة، تتعلق بالبيانات الشخصية للمستقصى منهم، مثل الاسم، وجهة العمل، والوظيفة الحالية، والمؤهل، وعدد سنوات الخبرة العامة، بالإضافة إلى أسئلة تتعلق بخبرة المستقصى منهم بغش الإدارة.
٢. **مفاهيم الدراسة:** قائمة بأهم المفاهيم الأساسية المستخدمة في الاستقصاء والمقصود بها بإيجاز، وذلك بهدف التوضيح للمستقصى منهم وتوجيههم نحو التركيز على الهدف الذي تسعى القائمة إلى تحقيقه.
٣. **الأسئلة المتعلقة بالدراسة:** تنقسم أسئلة الدراسة إلى خمسة أسئلة على النحو التالي:
   - **السؤال الأول:** وتضمن أربع عبارات استهدفت قياس مدى موافقة المستقصى منهم على مجموعة من الإجراءات، بهدف قياس مدى إدراك مراجعي الحسابات بمسئوليتهم الحالية تجاه غش اكتشاف غش الإدارة المقررة طبقاً لمعايير المراجعة الحديثة.

- **السؤال الثاني:** وتضمن مجموعة من العبارات التي استهدفت قياس مدى موافقة المستقصى منهم على مجموعة من الإجراءات التي أوصت معايير المراجعة الدولية والأمريكية بضرورة القيام بها عند مواجهة المراجع لمخاطر مرتفعة لغش الإدارة، وهذه الإجراءات هي:
  - زيادة مدى اختبارات المراجعة.
  - تغيير توقيت اختبارات المراجعة.
  - تخصيص مراجعين أكثر خبرة.
  - تدعيم الأشراف على الفريق القائم بعملية المراجعة
  - توجيه مزيد من الاهتمام نحو التحقق من المبادئ والسياسات المحاسبية.
  - جعل اختبارات المراجعة غير قابلة للتنبؤ من قبل إدارة العميل.
  - تغيير طبيعة اختبارات المراجعة.
- **السؤال الثالث:** وتضمن مجموعة من العبارات استهدفت قياس مدى موافقة المستقصى منهم على مجموعة من التغييرات في طبيعة اختبارات المراجعة استجابة لمخاطر غش الإدارة، وهذه الاختبارات هي :
  - زيادة اختبارات الرقابة.
  - زيادة إجراءات المراجعة التحليلية.
  - زيادة الاختبارات التفصيلية للعمليات.
  - زيادة الاختبارات التفصيلية للأرصدة.
- **السؤال الرابع:** استهدف هذا السؤال معرفة المدخل المتبع في تقييم مخاطر غش الإدارة (المدخل الشمولي/ المدخل المنفصل)، وقياس مدى موافقة المستقصي منهم على أن التقييم المنفصل سوف يزيد من دقة وفعالية هذا التقييم.
- **السؤال الخامس:** استهدف هذا السؤال معرفة وسائل دعم القرار المستخدمة في تقييم مخاطر غش الإدارة (قائمة بعوامل مخاطر الغش، الأساليب الإحصائية، نظم الخبرة، أخرى، أو لا يتم استخدام أية وسيلة)، وقياس مدى موافقة المستقصي منهم على أثر هذه الوسائل في دقة وفعالية هذا التقييم.

٣/٦ ترميز بيانات الدراسة

تم إعداد قائمة الاستقصاء بالاعتماد على الأسئلة المغلقة، لتسهيل عملية الترميز والتحليل، كما تم استخدام مقياس *Likert* المكون من خمس فئات متساوية، تبدأ من الفئة الأولي (غير موافق بالمرة) وتم التعبير عنها بالرقم (١)، وحتى الفئة الأخيرة (موافق تماماً) وتم التعبير عنها بالرقم (٥).

٤/٦ تحكيم قائمة الاستقصاء

بعد إعداد قائمة الاستقصاء بشكلها المبدئي، تم عرضها على عدد من الأساتذة الأفاضل، بهدف الاستفادة من خبرتهم كلاً في مجال تخصصه من خلال تحكيمهم حول محتويات القائمة وطريقة صياغة العبارات التي تحتويها، وأسلوب قياسها. وتضمنت قائمة المحكمين متخصصين في مجال المحاسبة المراجعة، وإدارة الأعمال، وعلم النفس، والإحصاء. ومن خلال المقابلات الشخصية التي قام بها الباحث مع المحكمين، أو من خلال ملاحظاتهم المكتوبة، تمكن الباحث من الحصول على عدد من التوصيات والآراء الجيدة حول محتويات القائمة، تم أخذها في الاعتبار عند إعداد الصياغة النهائية للقائمة.

٥/٦ أختبار الصدق والثبات

تم إجراء اختبار الصدق والثبات لقائمة الاستقصاء باستخدام معامل *(Alfa Cronbach)*، والذي تتراوح قيمته بين الصفر والواحد، على عينة تتكون من (٣٠) قائمة، وكانت قيمة معامل الثبات (*Alpha = %9404*)، وقيمة معامل الصدق تساوي تقريباً (*Alpha =97 %*) (الجذر التربيعي لمعامل الثبات). وتشير تلك النتائج إلى أن قائمة الاستقصاء المستخدمة في الدراسة تتمتع بقدر كبير من الثبات الداخلي والاتساق والاستقرار، ويمكن الاعتماد عليها (الثقة) في جمع بيانات الدراسة.

٦/٦ إجراءات توزيع وجمع قوائم الاستقصاء

تم توزيع قوائم الاستقصاء بالاعتماد على المقابلات الشخصية مع المشاركين في الدراسة، وتم أعطاء المشاركين فترة زمنية مناسبة لاستيفاء هذه القوائم. وبلغ عدد القوائم الموزعة (٢٠٠) قائمة. فيما بلغ عدد القوائم التي تم استردادها (١٥٤) قائمة. واستبعد منها (١٥) قائمة لعدم استيفائها لكافة البيانات المطلوبة. وبالتالي بلغ عدد القوائم الصالحة للتحليل (١٣٩) قائمة بنسبة بلغت تقريباً (٦٩,٥%) من حجم العينة.

جدول رقم (١)

بيان بقوائم الاستقصاء الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل

الجهة / القوائم	مكاتب المحاسبة المراجعة		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		الإجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
القوائم الموزعة	١٣٠	–	٧٠	–	٢٠٠	–
القوائم المستلمة	٩٤	%٧٢	٦٠	%٨٥,٧	١٥٤	%٧٧
القوائم المستبعدة	١١	%٨,٥	٤	%٥,٧	١٥	%٧,٥
القوائم الصالحة للتحليل	٨٣	%٦٣,٨	٥٦	%٨٠	١٣٩	%٦٩,٥

٧. تحليل نتائج الدراسة الميدانية

١/٧ خصائص عينة الدراسة

جدول رقم (٢)

خصائص عينة الدراسة

الخصائص	مكاتب المحاسبة والمراجعة		الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة		الإجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
١. التصنيف حسب المستوى الوظيفي						
شريك أو صاحب مكتب/ مدير عام وأعلى	٣٢	%٣٩	٣	%٤	٣٥	%٢٥
مدير أو مشرف مراجعة/ مدير إدارة	١٣	%١٦	٨	%١٤	٢١	%١٥
مراجع أول/ رئيس فريق	٢٤	%٢٩	٢١	%٣٨	٤٥	%٣٢
مراجع ثان/ مراجع	١٤	%١٧	٢٤	%٤٣	٣٨	%٢٧
الإجمالي	٨٣	%١٠٠	٥٦	%١٠٠	١٣٩	%١٠٠
٢. التصنيف حسب مستوى التأهيل العلمي						
دكتوراه	٨	%١٠	١	%٢	٩	%٦
ماجستير	٦	%٧	٢	%٤	٨	%٦
زمالة	٩	%١١	٥	%٩	١٤	%١٠
بكالوريوس	٦٠	%٧٢	٤٨	%٨٦	١٠٨	%٧٨
٣. التصنيف حسب الخبرة المهنية						
أقل من خمس سنوات	٢٨	%٣٤	١٦	%٢٩	٤٤	%٣٢
من ٥ سنوات–اقل من ١٠ سنوات	١٨	%٢٢	١٧	%٣٠	٣٥	%٢٥
من ١٠ سنوات – أقل من ١٥ سنة	١٤	%١٧	١٤	%٢٥	٢٨	%٢٠
من ١٥ سنة فأكثر	٢٣	%٢٨	٩	%١٦	٣٢	%٢٣
٤. تصنيف العينة إلى مجازين وغير مجازين						
محاسب قانوني	٥٤	%٦٥	٣٠	%٥٤	٨٤	%٦٠,٤
محاسب غير مرخص له بمزاولة المهنة	٢٩	%٣٥	٢٦	%٤٦	٥٥	%٣٩,٦
٥. التصنيف حسب خبرة جهة العمل في إكتشاف غش الإدارة						
توجد خبرة سابقة	٦٥	%٧٨	٤٣	%٧٧	١٠٨	%٧٧,٧
لا توجد خبرة سابقة	١٨	%٢٢	١٣	%٢٣	٣١	%٢٢,٣
٦. التصنيف حسب خبرة المراجع السابقة في إكتشاف غش الإدارة						
توجد خبرة سابقة لدى المراجع	٤٤	%٥٣	٣٢	%٥٧	٧٦	%٥٤,٧
لا توجد خبرة سابقة لدى المراجع	٣٩	%٤٧	٢٤	%٤٣	٦٣	%٤٥,٣

وأهم النتائج التي يمكن أستخراجها من الجدول ما يلي:

١. أن (٧٣%) من العينة من المستويات الوظيفية العليا، نظراً لأن عملية تقييم مخاطر المراجعة والتي تشتمل بشكل أساسي مخاطر غش الإدارة، غالباً ما يقوم بها هذه الشريحة من المراجعين.
٢. اعتمدت الدراسة بصورة كبيرة على المراجعين الذين تزيد سنوات مزاولتهم لمهنة المحاسبة والمراجعة عن خمس سنوات، حيث بلغت نسبتهم حوالي ٦٨% من العينة.
٣. اعتمدت الدراسة بشكل أساسي على المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة حيث يشكلون حوالي٦٠% من العينة، بينما يمثل المراجعين غير الحاصلين على إجازة المحاسب القانوني يمثلون حوالي ٤٠% من العينة، معظمهم من المراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الدولية، نظراً لما تتطلبه هذه المكاتب من مستوى عالي في التأهيل والتدريب قد يصل بهؤلاء المحاسبين إلى مستوى المحاسبين القانونيين، إن لم يفوقهم في بعض الحالات.
٤. يتبين من الجدول السابق أن حوالي ٥٥% من العينة لديهم خبرة سابقة في اكتشاف غش الإدارة، وحوالي ٧٨% من عينة الدراسة أشاروا إلى وجود خبرة سابقة لجهة عملهم في اكتشاف غش الإدارة.

٢/٧ أختبار الفرضيات

١/٢/٧ مسئولية المراجع تجاه غش الإدارة

تضمن السؤال الأول أربع عبارات تناولت جوانب مختلفة من مسئولية المراجع تجاه غش الإدارة حسب معيار المراجعة الدولي *(IAS,No.240)*، طلب من المراجعين تحديد مدى الموافقة عليها. وتم اختبار هذا الفرض باستخدام اختبار *(Wilcoxon Test)*، من خلال قياس معنوية الاختلاف بين متوسط إجابات المستقصي منهم (متوسط الموافقة) والمتوسط الفرضي لمقياس *(Likert)* الخماسي وهو (٣). كما سيتم دراسة أثر نوع جهة العمل على تصورات المراجعين حول مدى مسئوليه المراجع تجاه غش الإدارة، كما هو موضح في الجدول (٣).

حيث يلاحظ من الجدول رقم (٣) وجود اختلافات معنوية بين متوسط موافقة المراجعين المستقصى منهم والوسط الحسابي الفرضي لثلاث من العبارات التي تتناول جوانب مختلفة لمسئولية المراجع تجاه غش الإدارة. بينما لا يوجد اختلاف معنوي بين متوسط الموافقة لعبارة واحدة عن المتوسط الفرضي.

جدول رقم (٣)

مدى إدراك مراجعي الحسابات لمسئوليتهم تجاه غش الإدارة.

البيان	معنوية موافقة المراجعين				الفروق بين المراجعين			
	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار Wilcoxon		المتوسط		اختبار Mann Whitney	
			قيمة (Z)	مستوى المعنوية	مكاتب المراجعة	جهاز الرقابة	قيمة (Z)	مستوى الدلالة
اختبارات المراجعة العادية غير مصممة لاكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة على غش الإدارة.	٣،٣٦	١،١٨٩	-٣،٤٦	٠،٠٠١ *	٣،٣٠	٣،٤٤	-٠،٦٣٨	٠،٥٢٣
لا ترتبط مسئولية المراجع عن اكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة على غش الإدارة بهدف المراجعة العادية.	٣،١٩	١،١٨١	-١،٨١٣	٠،٠٧٠	٣،١٨	٣،٢٠	-٠،٠٠٩	٠،٩٩٣
على المراجع ممارسة الشك المهني وأن يعترف بإمكانية وجود تحريفات ناتجة عن قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية بهدف الغش بغض النظر عن خبرته السابقة مع الإدارة.	٤،٠٣	١،٠٧٠	-٨،٠١٤	٠،٠٠٠ *	٤،٢٣	٣،٧٣	-٢،٤٥٠	٠،٠١٤ *
الاستجابة للمخاطر المرتفعة للتحريفات الجوهرية المترتبة على غش الإدارة، بتصميم برنامج يوفر تأكيد معقول عن اكتشاف هذه التحريفات الجوهرية.	٤،٥٣	٠،٥٩٢	-١٠،٣٧	٠،٠٠٠ *	٤،٥٥	٤،٥٠	-٠،٧٢٣	٠،٤٧٠

(*) معنوي عند مستوى معنوية (٥%)

ولمزيد من توضيح ذلك فإنه يتبين من الجدول السابق ما يلي:

أولاً: اختبارات المراجعة العادية: يرى (٥٦،٨%) من المراجعين المستقصى منهم أن اختبارات المراجعة العادية لا يمكنها اكتشاف التحريفات المترتبة على غش الإدارة. فيما رفض ذلك (٣١،٧%)، وعبر (١١،٥%) منهم عن عدم تأكدهم. من ناحية أخري، حصلت هذه العبارة على متوسط موافقة (٣،٣٦)، وهو أعلى من المتوسط الفرضي بشكل معنوي إحصائيا. أي أن المراجعين بشكل عام يعتبرون أن اختبارات المراجعة العادية غير مصممة لاكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة على غش الإدارة. ويتضح أيضاً من نتائج اختبار *Mann Whitney* عدم وجود اختلاف معنوي بين مراجعي كل من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة حول عدم قدرة اختبارات المراجعة العادية على اكتشاف غش الإدارة.

ثانياً: هدف المراجعة العادية: وافق (٥١،٨%) من المراجعين المستقصي منهم على أن مسئولية المراجع عن اكتشاف غش الإدارة ترتبط بهدف المراجعة العادية، بينما عبر (٣٦%) منهم عن عدم موافقتهم، و(١٢،٢%) غير متأكدين من ذلك. وقد أدت تلك النتيجة إلى عدم وجود اختلاف معنوي بين متوسط موافقة المراجعين وهو (٣،١٩)، والمتوسط الفرضي، ويشير ذلك إلى أن المراجعين المستقصى منهم يرون أن مسئولية المراجع تجاه اكتشاف غش الإدارة مرتبطة بأداء اختبارات المراجعة العادية، وهو ما يتناقض مع النتيجة السابقة.

ثالثاً: ممارسة الشك المهني: أشارت النتائج إلى أن هذا المتطلب حضي بموافقة أغلبية المراجعين المستقصى منهم وبنسبة (٧٩،٢%)، بينما لم يوافق على ذلك (١٤،٤%)، وكان (٦،٥%) منهم غير متأكدين. وكان متوسط الموافقة لجميع المراجعين على ممارسة الشك المهني (٤،٠٣)، وهو يزيد بشكل معنوي إحصائيا عن المتوسط الفرضي. كما يتبين وجود اختلافات معنوية بين مراجعي مكاتب المراجعة ومراجعي جهاز الرقابة حول ممارسة المراجع للشك المهني. حيث كان مراجعي مكاتب المراجعة أكثر إدراكاً بأهمية ممارسة الشك المهني. وقد يعود ذلك إلى أن ممارسة الشك المهني هو من المتطلبات الهامة لمعايير المراجعة المهنية الحديثة المتعلقة بغش الإدارة، والتي تحكم عمل مكاتب المراجعة.

رابعاً: الاستجابة للمخاطر المرتفعة لغش الإدارة: وافق (٩٦،٤%) من المراجعين المستقصي منهم على أن من مسئولية المراجع الاستجابة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة، بينما لم يوافق على ذلك مراجع واحد (٠،٧%)، وكان (٢،٩%) غير متأكدين من ذلك. وتعتبر نسبة الموافقة على أن مسئولية المراجع الاستجابة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة، نسبة عالية جداً، حيث حصلت على متوسط موافقة (٤،٥٣) وهو يزيد عن المتوسط الفرضي بشكل معنوي إحصائياً.

ومما سبق يمكن القول أن مراجعي الحسابات في اليمن يدركون بأن من مسئوليتهم تقييم واكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة على غش الإدارة. حيث اعتبروا أن اختبارات المراجعة العادية غير مصممة لاكتشاف غش الإدارة. ورأوا أن من مسئولية المراجع ممارسة الشك المهني، والاستجابة للمخاطر المرتفعة لغش الإدارة عند تخطيط عملية المراجعة. ألا أنهم من ناحية أخرى يرون أن مسئولية المراجع تجاه غش الإدارة ترتبط بهدف المراجعة العادية. ويرى الباحث أن ذلك اللبس لدى المراجعين يرجع إلى أنه برغم إدراك المراجعون لمدى مسئوليتهم تجاه غش الإدارة، ألا أنهم لا يدركون الخطوات أو الإجراءات التي يجب أن تتخذ لتعديل إجراءات المراجعة العادية استجابة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة، وبحيث يصبح الهدف منها هو اكتشاف غش الإدارة أن وجد، وبما يفي بمسئولية المراجع تجاه غش الإدارة. **وهذه النتيجة تدعم قبول فرض العدم الذي يتوقع عدم إدراك المراجعون لحجم مسئوليتهم الحالية تجاه تقييم واكتشاف غش الإدارة المقررة طبقاً لمتطلبات معايير المراجعة الحديثة".**

٢/٢/٧ أثر مخاطر غش الإدارة على تخطيط عملية المراجعة

١/٢/٢/٧ طبيعة وتوقيت ومدى أختبارات المراجعة

سيتم قياس أثر المخاطر المرتفعة لغش الإدارة على قرارات تخطيط عملية المراجعة من خلال تحليل إجابات المستقصى منهم حول تأثير المخاطر المرتفعة لغش الإدارة على قرارات تخطيط عملية المراجعة بما تتضمنه من عناصر مختلفة مثل المدى والتوقيت وطبيعة اختبارات المراجعة وتكوين فريق المراجعة والإشراف عليه، باستخدام اختبار *(Wilcoxon Test)*، لقياس معنوية الاختلاف بين متوسط إجابات المستقصي منهم والمتوسط الفرضي لمقياس *(Likert)* الخماسي وهو **(٣)**. كما سيتم دراسة أثر اختلاف نوع جهة العمل المراجعين (مكاتب المراجعة/ الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة) على تصوراتهم حول مدى مسئوليه المراجع تجاه غش الإدارة، كما هو موضح في الجدول (٤).

حيث يلاحظ من الجدول رقم (٤) أن متوسط موافقة جميع إجراءات المراجعة يزيد بشكل معنوي إحصائياً عن المتوسط الفرضي. وفي ضوء ذلك يمكن ألقول بأن المخاطر المرتفعة للتحريفات الجوهرية لغش الإدارة تؤثر بشكل هام على قرارات المراجع المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة، وهو ما لا يدعم توقع الفرض الفرعي الأول، **وبالتالي يمكن قبول الفرض البديل الذي يتوقع أن قرارات المراجعون المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة تتأثر بمخاطر غش الإدارة المرتفعة**".

ولمزيد من التوضيح يتبين من الجدول السابق ما يلي:

- عدم وجود اختلافات معنوية بين المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة، والمراجعين بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة حول أثر مخاطر غش الإدارة على قرارات تخطيط عملية المراجعة التي يجب على المراجع زيادتها أو تعديلها لمواجهة المخاطر المرتفعة لغش الإدارة، فيما عدا قرار المراجع بجعل اختبارات المراجعة غير قابلة للتنبؤ من قبل إدارة المنشأة محل المراجعة، حيث كان مراجعو مكاتب المراجعة أكثر موافقة على أتحاذ هذا الإجراء مقارنة بمراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، ومع ذلك فإن كلا النوعين من المراجعين يوافقون على إعداد اختبارات مراجعة لا يمكن لإدارة المنشأة محل المراجعة أن تتنبأ بها.

جدول رقم (٤)

أثر المخاطر المرتفعة لغش الإدارة على قرارات تخطيط عملية المراجعة

إجراءات المراجعة	معنوية موافقة المراجعين			الفروق بين المراجعين			
	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار Wilcoxon	المتوسط		اختبار Mann Whitney	
			قيمة (Z) / مستوى المعنوية	مكاتب المراجعة	جهاز الرقابة	قيمة (Z)	مستوى الدلالة
زيادة مدى اختبارات المراجعة (سواء كان معبراً عنه بحجم العينة أو ساعات المراجعة).	٤،٤٢	٠،٦١٣	- ٠،٠٠٠ *	٤،٤١	٤،٤٣	-٠،٧٣١	٠،٤٦٤
تغيير توقيت أداء اختبارات المراجعة (كأن تكون فجائية، أو غير دورية، أو مستمرة).	٤،٢٣	٠،٧٨٣	-٩،٥٥٧ ٠،٠٠٠ *	٤،٣٠	٤،١٣	-١،٠٤١	٠،٢٩٨
تخصيص مراجعين أكثر خبرة في فريق المراجعة.	٤،٦٠	٠،٥٩٧	- ٠،٠٠٠ *	٤،٦٢	٤،٥٧	-٠،٠٥٦	٠،٩٥٥
تدعيم الإشراف على الفريق القائم بعملية المراجعة.	٤،٤٦	٠،٥٨١	- ٠،٠٠٠ *	٤،٤٩	٤،٤١	-٠،٦٦٥	٠،٥٠٦
توجيه مزيد من الاهتمام نحو التحقق من المبادئ والسياسات المحاسبية.	٤،٣٤	٠،٦١٠	- ٠،٠٠٠ *	٤،٤٢	٤،٢٣	-١،٨٣٤	٠،٠٦٧
جعل اختبارات المراجعة غير قابلة للتنبؤ من قبل إدارة العميل.	٤،٢١	٠،٧٨٥	-٩،٤١٣ ٠،٠٠٠ *	٤،٣٩	٣،٩٣	-٣،٢٨٧	٠،٠٠١ *
تغيير طبيعة اختبارات المراجعة (أي مزيج الاختبارات المخطط استخدامها في عملية المراجعة).	٤،٢٥	٠،٧٢٤	-٩،٧٧١ ٠،٠٠٠ *	٤،٣٢	٤،١٦	-١،٤٥٥	٠،١٤٦

- (*) معنوي عند مستوى معنوية (٥%).

- يمكن ترتيب قرارات تخطيط عملية المراجعة التي سيتخذها المراجعين عند مواجهة مخاطر مرتفعة لغش الإدارة، حسب أولويتها بالنسبة للمراجعين المستقصى منهم على النحو التالي:

١. **تكوين فريق المراجعة وتعزيز الإشراف عليه:** تخصيص مراجعين أكثر خبرة في فريق المراجعة، وتعزيز الإشراف على هذا الفريق، كان البديل الأول الذي سيلجأ إليه المراجعين عند تخطيط عملية مراجعة لمنشأة تتضمن مخاطر مرتفعة لغش الإدارة. مما يوحي بأن المراجعين لا يحبذون الاستجابة للمخاطر المرتفعة لغش الإدارة من خلال تعديل مدى وتوقيت وطبيعة اختبارات المراجعة التي تتضمنها خطة المراجعة، بقدر ما يفضلون الاستجابة لتلك المخاطر من خلال التركيز على العنصر البشري الذي ستوكل إليه مهمة المراجعة. ويعتقد الباحث أن سبب ذلك قد يعود إلى سهولة هذا الإجراء، مقارنة بما تتطلبه عملية تعديل عناصر خطة المراجعة الأخرى –طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة– من معرفة وخبرة بكيفية تعديلها.

٢. **مدى اختبارات المراجعة:** زيادة مدى اختبارات المراجعة استجابة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة كان البديل الثاني، متقدما على تعديل توقيت وطبيعة اختبارات المراجعة. ويتفق ذلك مع نتائج العديد من الدراسات التي انتهت إلى أن تعديل مدى اختبارات المراجعة أكثر الإجراءات انتشارا في الممارسة المهنية مقارنة بتعديل توقيت وطبيعة اختبارات المراجعة. وهو ما يوضح وجود علاقة قوية بين مستوى مخاطر غش الإدارة ومدى اختبارات المراجعة، حيث يزيد مدى اختبارات المراجعة عند وجود مخاطر مرتفعة لغش الإدارة، والعكس صحيح.

٣. **طبيعة اختبارات المراجعة:** أن متوسط الموافقة على تعديل طبيعة اختبارات المراجعة، وتوجيه المزيد من الاهتمام نحو المبادئ والسياسات المحاسبية، تشير إلى أن قرار تعديل طبيعة اختبارات المراجعة سوف يكون البديل الثالث للمراجع لمواجهة مخاطر الغش المرتفعة. وقد يعود سبب تفضيل المراجعين لآلية تعديل مدى وليس طبيعة اختبارات المراجعة، إما إلى اعتقاد المراجعين بأن الاختبارات المعيارية التي تتضمنها خطة المراجعة العادية قادرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة على غش الإدارة، بغض النظر عن مستوى هذه المخاطر من منشأة إلى أخرى. أو بسبب عدم إلمام المراجعين بكيفية تعديل مزيج اختبارات المراجعة المخططة.

٤. **توقيت اختبارات المراجعة:** جاء قرار تعديل توقيت أداء اختبارات المراجعة، وجعلها غير قابلة للتنبؤ من قبل إدارة العميل محل المراجعة كبديل أخير للمراجعين للاستجابة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة. ويمكن تبرير ذلك بأن ارتباطات المراجعة تتضمن مواعيد محددة يجب على المراجع الالتزام بها خاصة فيما يتعلق بموعد الانتهاء من عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة. هذا فضلاً عن كون معظم عمليات المراجعة يتم الاتفاق بشأنها بين المنشأة محل المراجعة والمراجع قرب نهاية السنة

المالية، مما يحد من قدرة المراجع على تغيير توقيت اختبارات المراجعة استجابة لمخاطر المراجعة، خاصة عندما يكون مرتبط بأكثر من عملية مراجعة.

٢/٢/٢/٧ مزيج/ طبيعة اختبارات المراجعة

استكمالا لما سبق في الفقرة السابقة، حول قياس أثر مخاطر غش الإدارة على قرارات المراجع المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة، يهدف هذا القسم إلى قياس أثر هذه المخاطر على قرارات المراجع المتعلقة بتخطيط مزيج/طبيعة اختبارات المراجعة، ممثلة في الأربعة الأنواع الرئيسية لاختبارات المراجعة، وهي اختبارات الرقابة، وإجراءات المراجعة التحليلية، والاختبارات التفصيلية للعمليات، والاختبارات التفصيلية للأرصدة، من خلال اختبار فرض العدم التالي:

"**لا تتأثر قرارات تخطيط مزيج/طبيعة اختبارات المراجعة بمخاطر غش الإدارة المرتفعة**"

وأستهدف الفرض دراسة ما إذا كان المراجعون يقومون بتعديل مزيج اختبارات المراجعة استجابة للمخاطر المرتفعة لغش الإدارة، وتحديد أي من هذه الاختبارات يعتمد عليها المراجعون بشكل كبير مقارنة ببقية اختبارات المراجعة محل الدراسة لمواجهة هذه المخاطر. وتم اختبار هذا الفرض باستخدام اختبار *(Wilcoxon Test)*، لقياس مدى معنوية الاختلاف بين متوسط موافقة المستقصى منهم، والمتوسط الفرضي لمقياس *Likert* الخماسي وقيمته (٣).

ويتبين من الجدول (٥) أن اختبارات المراجعة الأربعة محل الدراسة حصلت على متوسط موافقة عالي يقع بين موافق وموافق تماماً. ويزيد هذا المتوسط للأنواع الأربعة من الاختبارات عن قيمة المتوسط الفرضي بشكل هام إحصائياً. وهو ما يتبين من قيمة (Z)، ومستوى المعنوية التي كانت (٠،٠٠٠) للأربعة الاختبارات. وتشير هذه النتيجة إلى أن قرارات المراجع المتعلقة بمزيج اختبارات المراجعة المخططة تتأثر بشكل جوهري بالمخاطر المرتفعة لغش الإدارة، وينعكس هذا التأثير في قيام المراجعون بزيادة مزيج اختبارات المراجعة الأربعة محل الدراسة استجابة لهذه المخاطر. **وهذه النتيجة لا تتفق مع توقع الفرض السادس، وتدعم قبول الفرض البديل بأن "قرارات المراجعين المتعلقة بتخطيط مزيج اختبارات المراجعة تتأثر بمخاطر غش الإدارة".**

كما يتبين من الجدول رقم (٥) عدم وجود اختلافات معنوية بين المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة، والمراجعين بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة حول قرارات تخطيط مزيج/ طبيعة اختبارات المراجعة التي يجب على المراجع زيادتها لمواجهة المخاطر المرتفعة لغش الإدارة. مما يعني أن اختلاف جهة العمل لا تؤثر على قرارات المراجعين المتعلقة بتخطيط مزيج اختبارات المراجعة استجابة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة.

جدول رقم (٥)

أثر مخاطر غش الإدارة المرتفعة على قرارات تخطيط مزيج اختبارات المراجعة

إجراءات المراجعة	معنوية موافقة المراجعين				الفروق بين المراجعين			
	المتوسط	الانحراف المعياري	اختبار Wilcoxon		المتوسط		أختبار Mann Whitney	
			قيمة (Z)	مستوى المعنوية	مكاتب المراجعة	جهاز الرقابة	قيمة (Z)	مستوى المعنوية
زيادة اختبارات الرقابة	٤،٤٩	٠،٥٩٣	-١٠،٣٤	٠،٠٠٠ *	٤،٤٨	٤،٥٠	-٠،٣١٥	٠،٧٥٣
زيادة إجراءات المراجعة التحليلية	٤،٤٦	٠،٦٥١	-١٠،٢٤	٠،٠٠٠ *	٤،٤٩	٤،٤١	-٠،٣٨٨	٠،٦٩٨
زيادة الاختبارات التفصيلية للعمليات	٤،٢٦	٠،٧٣٣	-٩،٨٣	٠،٠٠٠ *	٤،٢٨	٤،٢٣	-٠،٠٥٨	٠،٩٥٤
زيادة الاختبارات التفصيلية للأرصدة	٤،٣٢	٠،٧٠٢	-٩،٩٦	٠،٠٠٠ *	٤،٣٠	٤،٣٤	-٠،١٦٦	٠،٨٦٩

- (*) معنوي عند مستوى معنوية (٥%).

من ناحية أخرى، ومن خلال المقارنة بين متوسط الموافقة وقيمة (z) للأنواع الأربعة من اختبارات المراجعة، يتضح أن تأثير مخاطر غش الإدارة على مزيج اختبارات المراجعة يتفاوت من اختبار إلى آخر. حيث يمكن ترتيب الأنواع الأربعة من اختبارات المراجعة من حيث أولوية اختيارها من قبل المراجعين عند مواجهة مخاطر مرتفعة لغش الإدارة على النحو الآتي:

١. اختبارات الرقابة: وجاءت في المرتبة الأولي بمتوسط (٤،٤٩).
٢. إجراءات المراجعة التحليلية: وجاءت في المرتبة الثانية بمتوسط (٤،٤٦).
٣. الاختبارات التفصيلية للأرصدة: وجاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط (٤،٣٢).
٤. الاختبارات التفصيلية للعمليات: وجاءت في المرتبة الرابعة والأخيرة بمتوسط (٤،٢٦).

ويتبين مما سبق أن المراجعين يأخذون في الاعتبار معيار (التكلفة/المنفعة) عند تخطيط مزيج اختبارات المراجعة، حيث كان عامل الربحية هو الموجة لعملية المفاضلة بين أنواع اختبارات المراجعة الأربعة الرئيسية. وهو ما سينعكس على قرارات المراجعون المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة لمنشأة ذات مخاطر مرتفعة لغش الإدارة، حيث يفضل المراجعون الاستجابة لهذه المخاطر من خلال زيادة اختبارات الرقابة، وإجراءات المراجعة التحليلية لتميز هذه الاختبارات بانخفاض تكلفة إجرائها إذا ما قورنت بتكاليف القيام باختبارات المراجعة التفصيلية للعمليات والأرصدة.

٨. بمعني آخر، توحي هذه النتيجة بأن قرارات المراجعون المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة لا تعطي أولوية لضرورة اكتشاف غش الإدارة، وهو ما يقتضي تخطيط مزيج اختبارات المراجعة بشكل يكفل تمكين المراجع من اكتشاف هذا الغش أن وجد، وبغض النظر عن تكلفة أدائها، بقدر ما يتم التركيز على تحقيق أرباح مرتفعة من خلال أداء عملية المراجعة بأقل تكلفة ممكنة.

٣/٢/٢/٧ مداخل تقييم مخاطر غش الإدارة

يوجد مدخلين رئيسيين لتقييم مخاطر غش الإدارة، هما مدخل تقييم مخاطر المراجعة بشكل عام بما فيها مخاطر غش الإدارة (المدخل الشامل)، ومدخل تقييم مخاطر غش الإدارة بشكل منفصل عن بقية مخاطر المراجعة (المدخل المنفصل). وسيتم فيما يلي اختبار مدى إدراك المراجعون المستقصى منهم لدقة وفعالية المدخل الأخير مقارنة بالمدخل الأول، من خلال اختبار فرض العدم التالي:

"**لا يدرك المراجعون أن تقييم مخاطر غش الإدارة وفقاً للمدخل المنفصل يؤدي إلى تقييم أكثر دقة وفعالية مما هو في حال تم ذلك وفقاً المدخل الشامل**".

ومن خلال أختبار مدى صحة هذه الفرض بأستخدام اختبار *(Wilcoxon Test)* لقياس مدى معنوي الفرق بين متوسط إجابات المراجعين المستقصى منهم والمتوسط الفرضي لمقياس *Likert* الخماسي وقيمته (٣)، كما هو موضح في الجدول (٦). يلاحظ أن متوسط إجابات المراجعين المستقصى منهم يزيد بشكل معنوي إحصائيا عن المتوسط الفرضي. وهو يعني أن المراجعين يوافقون على أن تقييم مخاطر غش الإدارة باستخدام المدخل المنفصل يعطي تقييم أكثر دقة وفعالية لهذه المخاطر مقارنة بالمدخل الشامل.

جدول رقم (٦)

المقارنة بين مدخلي تقييم مخاطر غش الإدارة

البيان	مدى الموافقة على العبارة		اختبار *Wilcoxon*		اختبار *Chi Square*	
	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة (Z)	مستوى الدلالة	قيمة χ^2	مستوى المعنوية
إجراء تقييم منفصل لمخاطر غش الإدارة، يقدم تقييم أكثر دقة وفعالية، مما هو في حالة إجراء تقييم شامل لمخاطر المراجعة (متضمنة مخاطر غش الإدارة).	٣،٩٣	١،٠٦٠	٧،٦٧-	٠،٠٠٠ *	٣٦،١٨	٠،٠٠٠ *

- (*) معنوي عند مستوى معنوية (٥%).

وفي ضوء النتيجة السابقة يمكن رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل الذي يتوقع أن "**المراجعون يدركون أن تقييم مخاطر غش الإدارة وفقاً للمدخل المنفصل يؤدي إلى تقييم أكثر دقة وفعالية مما هو في حال تم ذلك وفقاً المدخل الشامل**".

ولبيان ما إذا كانت وجهة نظر المراجعين حول دقة المدخل المنفصل في تقييم مخاطر غش الإدارة، مستقلة عن المدخل الذي يستخدمونه. بمعنى آخر اختبار ما إذا كانت أراء المراجعين تعبر عن إدراكهم لمدى دقة المدخل المنفصل مقارنة بالمدخل الشامل بغض النظر عن المدخل الذي يستخدمونه فعلاً، أم أن وجهة نظرهم تمثل دفاعاً عن المدخل الذي يستخدمونه، يتبين ما يلي:

١. يتبين من الجدول (٧) حول مداخل تقييم مخاطر غش الإدارة التي يستخدمها المراجعون المستقصى منهم في بيئة المراجعة اليمنية. أن (٧٣) مراجعاً (٥٣% من العينة) يستخدمون المدخل الشامل، بينما يستخدم (٦٦) مراجعاً (٤٧% من العينة) المدخل المنفصل.

جدول رقم (٧)

مداخل تقييم مخاطر غش الإدارة المستخدمة في بيئة المراجعة اليمنية

م	المدخل	التطبيق		الإجمالي	
		عدد	نسبة	عدد	نسبة
١	المدخل الشامل	٧٣	٥٣	٧٣	٥٣
٢	المدخل المنفصل	٦٦	٤٧	١٣٩	١٠٠

٢. تشير نتائج اختبار *Chi Square* للاستقلال في الجدول (٦)، أن قيمة (χ^2) ٣٦،١٨ بدرجة معنوية (٠،٠٠٠)، مما يدل على أن وجهة نظر المراجعين المستقصى منهم حول دقة وفعالية المدخل المنفصل مقارنة بالمدخل الشامل مستقلة عن المدخل الذي يستخدمونه في الواقع العملي.

٣. ويتضح مما سبق وجود فجوة بين ما يدركه المراجعون وبين ما يطبقونه في الواقع العملي. حيث توحي النتائج السابقة إلى أنه برغم أدارك مراجعي الحسابات بمدى دقة وفعالية المدخل المنفصل في تقييم مخاطر غش الإدارة، إلا أنهم يطبقون المدخل الشامل. وهو ما يشير ضمناً إلى عدم إدراك معظم مراجعي الحسابات بمتطلبات المعايير المهنية – خاصة المعيار الدولي رقم *(IAS,No.240)* المعدل المتعلق بمسئولية المراجع عن الغش– والتي توصي بتقييم مخاطر غش الإدارة بشكل منفصل عن بقية مخاطر المراجعة، لما يتميز به هذه المدخل من قدره جذب على وتركيز انتباه المراجع نحو العوامل المرتبطة بغش الإدارة، وهو ما يساعد المراجع في تقييم مستوى هذه المخاطر بدقة وفعالية، وبالتالي تزيد أمكانية اكتشاف غش الإدارة إن وجد.

٤/٢/٢/٧ وسائل دعم القرار

فيما يلي سيتم قياس مدى أدراك مراجعي الحسابات لأهمية استخدام وسائل دعم القرار الحديثة في تقييم مخاطر غش الإدارة، من خلال اختبار الفرض التالي:

"**لا يدرك المراجعون أن تقييم مخاطر غش الإدارة باستخدام وسائل دعم القرار الحديثة يؤدي إلى تقييم أكثر دقة وفعالية مما هو في حال تم ذلك باستخدام وسائل دعم القرار التقليدية**".

وسيتم اختبار هذا الفرض باستخدام اختبار *Wilcoxon Test*، لقياس مدى معنوية الفروق بين متوسط إجابات المراجعين المستقصى منهم والمتوسط الفرضي لمقياس *Likert* الخماسي وقيمته (٣)، كما هو موضح في الجدول رقم (٨).

جدول رقم (٨)

المقارنة بين وسائل دعم القرار التقليدية والحديثة المستخدمة في تقييم مخاطر غش الإدارة

البيـــــــان	مدى الموافقة على العبارة		اختبار *Wilcoxon*		اختبار *Chi Square*	
	متوسط	الانحراف المعياري	قيمة *(z)*	مستوى الدلالة	قيمة χ^2	مستوى الدلالة
استخدام وسائل أكثر تطوراً من سائل دعم القرار، يمكن المراجع من إجراء تقييم أكثر دقة وفعالية لمخاطر التحريفات الجوهرية المترتبة على غش الإدارة.	٤،٢٩	٠،٦٩٢	٩،٨٢٥-	٠،٠٠٠ *	٢٨،٧٨٦	٠،٠١٧ *

*** معنوي عند مستوى معنوية (٥%).**

حيث يتضح من الجدول السابق أن متوسط إجابات المراجعين المستقصى منهم يزيد بشكل هام إحصائياً عن الوسط الحسابي الفرضي، ويشير ذلك إلى أن المراجعين المستقصى منهم يوافقون على أنه كلما تم استخدام وسائل دعم قرار أكثر تطوراً في تقييم مستوى مخاطر غش الإدارة، كلما ساعد ذلك على زيادة دقة وفعالية تقييم مستوى هذه المخاطر. وفي ضوء ذلك فإنه يمكن رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل الذي يتوقع أن **المراجعين يدركون أن تقييم مخاطر غش الإدارة باستخدام وسائل دعم القرار الحديثة يؤدي إلى تقييم أكثر دقة وفعالية مما هو في حال تم ذلك باستخدام وسائل دعم القرار التقليدية**".

ولبيان ما إذا كانت موافقة المراجعين مستقلة عن ما يستخدمونه من وسائل دعم القرار في الواقع العملي أم أنها مرتبطة بما يستخدمونه فعلاً نلاحظ ما يلي:

١. تبين نتائج اختبار *Chi Square* للاستقلال، الموضحة في الجدول (٨)، أن موافقة المراجعين مستقلة عن ما يستخدمونه فعلاً من وسائل دعم القرار. هذه النتيجة تشير إلى أن المراجعين يدركون أهمية استخدام وسائل دعم القرار التي تعتمد على الأنظمة التكنولوجية في تقييم مخاطر غش الإدارة.
٢. يتبين من الجدول رقم (٩) أن أغلبية المراجعين لا يستخدمون وسائل دعم قرار حديثة – ممثلة في هذه الدراسة بالأساليب الإحصائية والنظم الخبيرة – حيث أشار ٦٨% تقريباً أنهم يستخدمون قوائم مراجعة تتضمن عوامل مخاطر غش الإدارة، و(١٣،٧%) يستخدمون وسائل أخرى – لم تذكر في

قوائم الاستقصاء رغم طلب ذلك منهم- و(٤،٣%) لا يستخدمون أي وسيلة لدعم القرار، بينما لم تكن نسبة من يستخدمون أساليب حديثة لا تتجاوز (٨،٤%) وكانت هذه الوسيلة هي الأساليب الإحصائية.

جدول رقم (٩)

وسائل دعم القرار المستخدمة في بيئة المراجعة اليمنية في تقييم مخاطر غش الإدارة

م	المدخل	التطبيق		الإجمالي	
		عدد	نسبة	عدد	نسبة
١	قائمة بعوامل مخاطر الغش (قائمة المراجعة).	٩٤	٦٧،٦	٩٤	٦٧،٦
٢	الأساليب الإحصائية.	١٢	٨،٦	١٠٦	٧٦،٢
٣	نظم الخبرة.	٠	٠	١٠٦	٧٦،٢
٤	وسائل أخرى	١٩	١٣،٧	١٢٥	٨٩،٩
٥	لا يتم استخدام أي وسيلة من وسائل دعم القرار	٦	٤،٣	١٣١	٩٤،٢

٣. بشكل مفاجئ أشارت نتائج الدراسة إلى أن جميع المراجعين المستقصى منهم لا يستخدمون النظم الخبيرة، برغم أن كثير من المراجعين المستقصى منهم ينتمون إلى مكاتب مراجعة تابعة أو متزاملة مع مكاتب مراجعة دولية. وهو ما يثير تساؤل عن مدى استفادة مكاتب المراجعة اليمنية التابعة لمكاتب مراجعة دولية من هذه التبعية، والتي يفترض أن تنعكس في تطبيق المكاتب اليمنية لجميع الأنظمة الحديثة التي تمتلكها مكاتب المراجعة الدولية، والتي على أساسها اكتسبت هذه المكاتب سمعة كبيرة مكنتها من السيطرة على سوق المراجعة اليمنية.

٤. عموماً النتائج السابقة تشير إلى وجود فجوة بين ما يعتقده المراجعون وبين ما يقومون بتطبيقه في الممارسة العملية. فبرغم إدراك المراجعين بدقة وفعالية وسائل دعم القرار التي تعتمد على الأنظمة التكنولوجية الحديثة في تقييم مخاطر غش الإدارة، إلا أنهم في الواقع العملي لا يستخدمون هذه الوسائل، ويعتمدون على الوسائل التقليدية التي تعتمد بشكل رئيسي على الحكم الشخصي للمراجع. وقد يرجع سبب ذلك أما لمحدودية إمكانياتهم وعدم قدرتهم على اقتناء وسائل دعم القرار الحديثة مثل النظم الخبيرة، أو أنهم يفتقرون إلى المعرفة الكافية بكيفية استخدام هذه الوسائل رغم امتلاكهم لها خاصة المتوفرة منها مثل الأساليب الإحصائية.

٣/٢/٧ أثر خصائص المراجعين على أمكانية اكتشاف غش الإدارة

سيتم في هذا القسم دراسة أثر بعض خصائص مراجعي الحسابات والجهة التي يعملون فيها على إمكانية اكتشاف الغش من قبل المراجع أو الجهة التي يعمل فيها (مكتب مراجعة/الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة)، من خلال اختبار فرض العدم التالي:

"لا تؤثر خصائص المراجعين على أمكانية اكتشافهم لغش الإدارة".

وتم اختبار هذا الفرض من خلال دراسة العلاقة بين النجاح السابق للمراجعين في اكتشاف غش الإدارة (كمتغير تابع)، وبعض خصائص المراجعين (كمتغيرات مستقلة)، باستخدام أسلوب تحليل الانحدار اللوجستي. وتم إجراء هذا التحليل لكلاً من مراجعي مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على حدة، بهدف قياس مدى أثر الخصائص المتعلقة بجهة العمل على إمكانية اكتشاف غش الإدارة.

١/٣/٢/٧ مكاتب المراجعة

يتضح من الجدول رقم (٩) الآتي:

- في ضوء نتائج اختبار *Wald* لمعاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة– يماثل اختبار *(t-Test)* المستخدم في اختبار معنوية معاملات الانحدار في نموذج الانحدار المتعدد – يتبين وجود تأثير هام إحصائياً لكل من الموقع الوظيفي للمراجع عند مستوى معنوية (٥%)، والخبرة السابقة لمكتب المراجعة في اكتشاف الغش عند مستوى معنوية (١%). وتشير أشارة معامل الانحدار للمتغيرين أن تأثيرهما إيجابي على إمكانية اكتشاف غش الإدارة.

جدول رقم (٩)

نتائج تحليل الانحدار اللوجستي حول أثر خصائص مراجعي مكاتب المراجعة على إمكانية اكتشاف غش الإدارة

م	المتغير	معامل الانحدار *(ß)*	الخطأ المعياري *(S.E)*	*Wald Chi-square*	مستوى المعنوية *(sig.)*
١	حجم مكتب المراجعة	٠،٨٤٧	٠،٧٦١	١،٢٣٩	٠،٢٦٦
٢	الموقع الوظيفي للمراجع	١،٣٨٢	٠،٥٤٩	٦،٣٤٨	٠،٠١٢ **
٣	المؤهل العلمي للمراجع	٠،٣٤٢-	٠،٣٨٧	٠،٧٧٩	٠،٣٧٧
٤	الخبرة المهنية للمراجع	٠،٢٤٩	٠،٣٨٣	٠،٤٢٢	٠،٥١٦
٥	محاسب قانوني معتمد	٠،١٦٤	٠،٨٧١	٠،٠٣٦	٠،٨٥٠
٦	الخبرة السابقة لجهة العمل في اكتشاف غش الإدارة	٤،٩٣٢	١،٢٦٥	١٥،١٩١	٠،٠٠٠ *
	ثابت المعادلة	٩،٨٩٧-	٢،٩٢٥	١١،٤٤٦	٠،٠٠١ *

***،** معنوي عند مستوى معنوية (١%، ٥%) على التوالي.**

معادلة الانحدار:

$$Fraud_j = \alpha + \beta_1 Size_j + \beta_2 Post_j + \beta_3 Qua_j + \beta_4 Exp_j + \beta_5 CPA_j + \beta_6 Detect_j + \mathrm{E}_j$$

تقديرات النموذج:

Wald Chi Square= 37.125, Sig.=0.000
2 log likelihood =77.636
Cox & Snell R Square = 0.361
Nagelkerke R Square= 0.481

- أيضاً تشير نتائج اختبار *Wald* إلى عدم وجود تأثير معنوي إحصائيا لكل من حجم مكتب المراجعة، والمؤهل العلمي، والخبرة المهنية، وما إذا كان المراجع مجاز أم لا.
- قيمة اختبار *Wald Chi-Squared* لمعادلة الانحدار– والذي يشابه اختبار (*F-Test*) الذي يستخدم لاختبار معنوية معادلة الانحدار في الانحدار المتعدد– تشير إلى معنوية معادلة الانحدار عند مستوى معنوية (١%)، حيث كانت قيمة (*Wald Chi Square= 37.1253*) بمستوى معنوية (*Sig.=0.000*). وهو ما يعني أن المتغيرات التي تتضمنها معادلة الانحدار وبشكل عام تؤثر على إمكانية اكتشاف غش الإدارة.
- قيمة *Nagelkerke R Square* –والتي تماثل معامل التحديد في الانحدار المتعدد– تشير إلى أن معادلة الانحدار تفسر (٤٨%) من التغير في المتغير التابع المتمثل في إمكانية اكتشاف غش الإدارة. بينما تشير قيمة *Cox & Snell R Square* – الذي يماثل معادل التحديد المعدل في الانحدار المتعدد– بأن معادلة الانحدار تفسر (٣٦%) من التغير في المتغير التابع في حال حذف احد المتغيرات التي تتضمنها معادلة الانحدار، وهي نسبة أقل من النسبة السابقة، وهو ما يشير إلى وجود انسجام جيد بين بيانات معادلة الانحدار.
- يتبين من أشارة معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة أن هذه المتغيرات تؤثر بشكل إيجابي على إمكانية اكتشاف غش الإدارة، فيما عدا المؤهل العلمي للمراجع.
- يتضح من تحليل اختبار *Wald* – يعتبر مؤشر لمدى القوة التفسيرية للمتغير المستقل– يلاحظ ما يلي:
  - الخبرة السابقة لمكتب المراجعة في اكتشاف غش الإدارة تلعب دوراً هاماً في اكتشاف غش الإدارة حيث جاءت في المرتبة الأولي مقارنة ببقية المتغيرات. أي أن مكاتب المراجعة التي تمتلك خبرة سابقة في اكتشاف غش الإدارة تنقل هذه الخبرة إلى مراجعيها، من خلال تثقيفهم بالمعرفة والخبرة المكتسبة، وهو ما يمكّن المراجعين من اكتشاف الغش على نطاق أوسع مقارنة بمكاتب المراجعة التي ليس لديها خبرة سابقة في اكتشاف غش الإدارة.
  - متغير الموقع الوظيفي للمراجع أحتل المرتبة الثانية من حيث درجة التأثير على إمكانية اكتشاف غش الإدارة. بمعنى آخر، فرق المراجعة التي تتضمن مراجعين من مستويات مهنية عالية (مدير مراجعة أو رئيس فريق) تتمكن من اكتشاف غش الإدارة بشكل أفضل من فرق المراجعة التي تتشكل بشكل أساسي من المراجعين المبتدئين. وهذه النتيجة تتفق مع المعايير المهنية التي تتطلب من مكاتب المراجعة تخصيص مراجعين ذوي خبرة وكفاءة في فريق المراجعة، وتعزيز عملية الإشراف على فريق المراجعة إذا ما كانت المنشأة تتضمن مخاطر غش مرتفعة.
  - جاء متغير حجم شركة المراجعة في المرتبة الثالثة من حيث التأثير على أمكانية اكتشاف غش الإدارة. فبالرغم من أن تأثير هذا المتغير غير معنوي إحصائياً، إلا انه يمكن الاستدلال من ذلك

أن حجم شركة المراجعة مقاساً بالتبعية إلى احد المكاتب الدولية، يؤثر إلى حد ما على إمكانية اكتشاف غش الإدارة.

٢/٣/٢/٧ الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

يلاحظ من بيانات الجدول (١٠) ما يلي:

- تشير نتائج اختبار *Wald* إلى أن متغير الخبرة السابقة للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يؤثر بشكل هام إحصائياً على إمكانية اكتشاف غش الإدارة عند مستوى معنوية (١%). كما تشير قيمة إحصاءه *Wald* إلى أن هذا المتغير جاء في المرتبة الأولي مقارنة ببقية المتغيرات. بينما لا يوجد تأثير هام إحصائياً لكل من الموقع المهني، والمؤهل العلمي، والخبرة المهنية للمراجع، وما إذا كان المراجع محاسب قانوني أم لا.
- قيمة إحصاءه *Wald Chi-Squared* لمعادلة الانحدار (٢٠،٨٥٥)، بمستوى معنوية (٠،٠٠١)، أي أنه توجد معنوية إحصائية لمعادلة الانحدار. وتشير هذه النتيجة إلى الدور الهام الذي تلعبه المتغيرات التي تتضمنها معادلة الانحدار في اكتشاف غش الإدارة.

جدول رقم (١٠)

نتائج تحليل الانحدار اللوجستي

حول أثر خصائص مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على إمكانية اكتشاف غش الإدارة

م	المتغير	معامل الانحدار (β)	الخطأ المعياري (S.E)	Wald Chi-square	مستوى المعنوية (sig.)
١	الموقع الوظيفي للمراجع	٠،٢١٥	٠،٥١٨	٠،١٧٢	٠،٦٧٨
٢	المؤهل العلمي للمراجع	٠،٧٤٢	٠،٩٤٣	٠،٦١٨	٠،٤٣٢
٣	الخبرة المهنية للمراجع	٠،٠١١-	٠،٣٧٤	٠،٠٠١	٠،٩٧٧
٤	محاسب قانوني معتمد	٠،٢١٧	٠،٦٩٧	٠،٠٩٧	٠،٧٥٦
٥	الخبرة السابقة لجهة العمل في اكتشاف غش الإدارة	٣،٧٨٦	١،٢٥٨	٩،٠٥٩	٠،٠٠٣ *
	ثابت المعادلة	٨،٦١٠-	٤،٣١٢	٣،٩٨٨	٠،٠٤٦ **

***، ** معنوي عند مستوى معنوية (١%، ٥%) على التوالي.**

معادلة الانحدار:

$$Fraud_j = \alpha + \beta_1 Post_j + \beta_2 Qua_j + \beta_3 Exp_j + \beta_4 CPA_j + \beta_5 Detect_j + \mathrm{E}_j$$

تقديرات النموذج:

Wald Chi Square= 20.855, Sig.=0.001
2 log likelihood =55.630
Cox & Snell R Square = 0.311
Nagelkerke R Square= 0.417

- تشير قيمة معامل *Nagelkerke R Square* إلى أن المتغيرات التي تتضمنها معادلة الانحدار يفسر (٤٢%) تقريباً من التغير في المتغير التابع. وهو يشير إلى وجود انسجام بين البيانات التي تتضمنها معادلة الانحدار.
- يتبين من أشارة معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة أن هذه المتغيرات تؤثر بشكل إيجابي على إمكانية اكتشاف غش الإدارة، فيما عدا الخبرة المهنية للمراجع.

بشكل عام، تشير نتائج تحليل الانحدار اللوجستي أن الخصائص التي تلعب دوراً هاماً ومؤثراً في اكتشاف غش الإدارة، هي الخبرة السابقة لجهة العمل في اكتشاف غش الإدارة، والموقع الوظيفي للمراجع. وبالتالي يمكن القول أن فرض العدم الذي يتوقع وجود تأثير لخصائص المراجعين على أمكانية اكتشافهم لغش الإدارة يمكن قبوله لهذين المتغيرين. بينما يمكن رفض هذا الفرض لبقية الخصائص وهي:

- حجم مكتب المراجعة.
- المؤهل العلمي للمراجع.
- الخبرة المهنية للمراجع.
- ما إذا كان المراجع محاسب قانوني أم لا.

٨. ملخص النتائج

أسفرت الدراسة الميدانية عن النتائج التالية

١/٨ مسئولية المراجع نحو اكتشاف غش الإدارة طبقاً لمعايير المراجعة الحديثة:

أظهرت النتائج إدراك المراجعون بأن اختبارات المراجعة العادية لا يمكنها اكتشاف غش الإدارة. كما كانوا مدركين بأن من مسئولية المراجع نحو عش الإدارة، ممارسة الشك المهني، والاستجابة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة بتصميم وتعديل برنامج المراجعة. إلا أنهم وبشكل مناقض للنتيجة السابقة اعتبروا أن مسئولية المراجع نحو غش الإدارة مرتبطة بأداء اختبارات المراجعة العادية. مما يشير إلى وجود لبس وعدم إدراك كامل لدى المراجعين لمختلف جوانب مسئولية المراجع نحو اكتشاف غش الإدارة في ضوء ما تقتضيه متطلبات معايير المراجعة الحديثة.

٢/٨ أثر مخاطر غش الإدارة على قرارات تخطيط المراجعة

١/٢/٨ أثر مخاطر غش الإدارة المرتفعة على تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة

١. كان هناك تأثير جوهري لمخاطر غش الإدارة المرتفعة على جميع قرارات تخطيط عملية المراجعة التي خضعت للدراسة المتعلقة بطبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة وتكوين فريق المراجعة والإشراف عليه.

٢. ترتيب بدائل قرارات التخطيط المتعلقة بالاستجابة لمخاطر غش الإدارة المرتفعة، يشير بأن المراجعين يحبذون الاستجابة لهذه المخاطر المرتفعة من خلال تعزيز خبرة فريق المراجعة والإشراف عليه (أي التركيز على العنصر البشري في عملية المراجعة). وقد يعود ذلك لسهولة اتخاذ هذا الإجراء للمراجعين، تلى ذلك في الترتيب قرار زيادة مدى اختبارات المراجعة، ثم تعديل طبيعة اختبارات المراجعة، وفي الأخير تعديل توقيت عملية المراجعة.

٢/٢/٨ أثر مخاطر غش الإدارة المرتفعة على تخطيط مزيج/ طبيعة اختبارات المراجعة

١. كان هناك تأثير جوهري لمخاطر غش الإدارة المرتفعة على جميع قرارات تخطيط مزيج/طبيعة إجراءات المراجعة المكونة من: اختبارات الرقابة، وإجراءات المراجعة التحليلية، والاختبارات التفصيلية للعمليات، والاختبارات التفصيلية للأرصدة.

٢. جاء ترتيب مزيج اختبارات المراجعة من حيث تفضيل المراجعون لأي نوع منها يتم تعديله أولاً على النحو التالي:

أ- اختبارات الرقابة. ب - إجراءات المراجعة التحليلية.

ج - الاختبارات التفصيلية للأرصدة. د - الاختبارات التفصيلية للعمليات.

٣. النتائج السابقة حول قرارات تخطيط عملية المراجعة تشير إلى أن عامل الربحية يعتبر عاملاً متحكماً في تلك القرارات. حيث يبدو من ترتيب قرارات تخطيط عملية المراجعة في الفقرة (٢)، أو ترتيب قرارات تخطيط مزيج / طبيعة اختبارات المراجعة في الفقرة (٤)، وجود ميل واضح لدى المراجعين نحو اختيار الإجراءات الأقل تكلفة، رغم ثبوت محدودية قدرة هذه الإجراءات خاصة اختبارات الرقابة وإجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف غش الإدارة، لكون الإدارة في موقع يمكنها من تجاوز الرقابة الداخلية بالنسبة للأولى، ونتيجة لاعتماد الثانية بشكل رئيسي على كلاً من الحكم المهني للمراجع في تفسير نتائج الإجراءات التحليلية وعلى المعلومات المقدمة من الإدارة.

٣/٢/٨ مداخل تقييم مخاطر غش الإدارة

١. أظهرت نتائج الدراسة الميدانية حول مدخلي تقييم مخاطر غش الإدارة الشائعان في الفكر المهني، بأن معظم المراجعين المستقصى منهم (٥٣%) يقيمون هذه المخاطر باستخدام المدخل الشامل الذي يقضي بتقييم مخاطر غش الإدارة ضمن مخاطر المراجعة بشكل عام. برغم ثبوت ضعف نموذج خطر المراجعة (تقدير الخطر الطبيعي وخطر الرقابة الداخلية) في اكتشاف غش الإدارة. وتوصيات المنظمات المهنية تقضي بأن يتم تقييم مخاطر غش الإدارة بشكل منفصل عن بقية المخاطر (المدخل المنفصل).

٢. أعتبر المراجعون وبشكل هام إحصائياً أن استخدام المدخل المنفصل في تقييم مخاطر غش الإدارة يعمل على تحسين كفاءة وفعالية هذا التقييم مقارنة بالمدخل الشامل. وهو ما يشير وجود فجوة بين إدراك المراجعين حول دقة وفعالية المدخل المنفصل في تقييم مخاطر غش الإدارة، مقارنة بالمدخل الشامل، وبين ما يطبقونه بالفعل في الواقع العملي. وترجع هذه الفجوة إلى عدم إدراك معظم المراجعون بمتطلبات المعايير المهنية – خاصة المعيار الدولي رقم *(IAS, No.240)* المعدل المتعلق بمسئولية المراجع عن الغش– والتي توصي بتقييم مخاطر غش الإدارة بشكل منفصل عن بقية مخاطر المراجعة، كونه يعمل على تركيز انتباه المراجع نحو العوامل الهامة المرتبطة بغش الإدارة، وهو ما يمكن المراجع في الأخير من تقييم مستوى هذه المخاطر بدقة وفعالية، وبالتالي يزيد احتمال اكتشاف غش الإدارة أن وجد.

٤/٢/٨ وسائل دعم القرار

١. أشارت نتائج الدراسة الميدانية بأن ٦٨% تقريبا من المراجعين المستقصى منهم يستخدمون قوائم مراجعة بعوامل مخاطر غش الإدارة، و١٣,٧% يستخدمون وسائل أخرى. بينما كانت نسبة استخدام الأساليب الحديثة لا تتجاوز ٨,٤% وكانت هذه الوسيلة هي الأساليب الإحصائية. وهي

نتيجة مفاجئة إذا ما أخذنا في الاعتبار أن ٥٧% من عينة الدراسة الممثلة لمكاتب المراجعة هم مراجعون ينتمون لمكاتب المراجعة الدولية. والتي يتوقع أنها تستخدم أنظمة مراجعة حديثة.

٢. كما أظهرت النتائج موافقة المراجعون المستقصى منهم بشكل هام إحصائياً على أن استخدام وسائل دعم القرار التي تعتمد على الأنظمة التكنولوجية في تقييم مخاطر غش الإدارة يحسن من دقة وفعالية هذا التقييم مقارنة بالوسائل التقليدية التي تعتمد على الحكم الشخصي للمراجع.

٣. تشير النتائج السابقة إلى وجود فجوة بين ما يعتقد المراجعون وبين ما يقومون بتطبيقه في الممارسة العملية. فبرغم إدراك المراجعين لدقة وفعالية وسائل دعم القرار التي تعتمد على الأنظمة التكنولوجية الحديثة في تقييم مخاطر غش الإدارة، إلا أنهم لا يستخدمون هذه الوسائل، ويعتمدون على الوسائل التقليدية التي تعتمد على الحكم الشخصي. وقد يرجع سبب ذلك إما لعدم القدرة على اقتناء وسائل دعم القرار الحديثة مثل النظم الخبيرة، أو أنهم يفتقرون إلى المعرفة الكافية بكيفية استخدام هذه الوسائل رغم امتلاكهم لها خاصة المتوفرة منها مثل الأساليب الإحصائية.

٩. توصيات الدراسة

١. توعية المراجعين بحجم مسئوليتهم نحو غش الإدارة في ظل متطلبات معايير المراجعة الحديثة. بما تتضمنه هذه المسئولية من متطلبات التقييم والتوثيق والتخطيط والتقرير عن غش الإدارة.

٢. أن انخفاض تكاليف اختبارات الرقابة وإجراءات المراجعة التحليلية لا يبرر الاعتماد عليها بشكل رئيسي في تقييم واكتشاف غش الإدارة نتيجة تدني فعاليتها في ذلك. لذلك يوصي الباحث بضرورة تعزيز هذه الإجراءات باختبارات المراجعة الجوهرية رغم ارتفاع تكاليف أدائها. وبشكل عام يجب الموازنة بين تكلفة عملية المراجعة وفعاليتها، دون الإخلال بأحدهما لمصلحة الآخر. ويمكن استخدام الإجراءات التحليلية بهدف تحديد العملاء ذوي المخاطر المرتفعة، وكذلك في تحديد الأمور التي يجب أن تركز عليها اختبارات المراجعة الجوهرية، كون مثل هذه التحليلات تعمل على توفير جهد ووقت المراجعين، كما تساعدهم في اكتشاف غش الإدارة أن وجد وفي حدود معقولة.

٣. تقترح النتائج حاجة المراجعين إلى التدريب المستمر خاصة في ظل التغيير المستمر في معايير المراجعة. لتزويد المراجعين بالخبرة الكافية والتعليمات المقدمة في معايير المراجعة خاصة المعيار الدولي *(IAS, No.240)*، كون بيئة المراجعة حتى لو كانت مثالية لا يمكن أن تزود المراجعين بالخبرة الكافية حول غش الإدارة.

٤. يعتقد الباحث أن دراسة حالات غش الإدارة المكتشفة، وتحليل أسبابها وكيفية طرق اكتشافها، وتدريب المراجعين عليها هي أفضل الطرق لتطوير أداء المراجعين، وتحسين فعالية وكفاءة عملية المراجعة نحو اكتشاف غش الإدارة.

قائمة المراجع

١. المراجع العربية:

عبد الوهاب نصر على، "أثر محددات التلاعب في القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وأثر ذلك على تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية– مع دراسة تجريبية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، المجلد ٤٢، العدد الأول، (مارس ٢٠٠٥): ص ٩–٥٠.

محمد عبد المولي الصباغ، "تطور مسئولية المراجعين عن اكتشاف الغش والتقرير عنه– تاريخياً ودولياً– دراسة تحليلية مقارنة"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، (أبريل ١٩٩٧): ص ٧٣–١١٥.

مختار إسماعيل أبو شعيشع، "دراسة تحليلية لمعيار المراجعة الدولي رقم (٨٢) بشأن مسئولية المراجع عن الأخطاء والغش ومقترحات التطوير"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، (يناير ١٩٩٨): ص ١٦٧–١٩٣.

٢. المراجع الأجنبية

Ansah, S.O.; Moyes, G.D.; Oyelere, P.B.; and Hay, D., "An Empirical Analysis of the Likelihood of Detecting Fraud in New Zealand", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17, No. 4, (2002): pp. 192-204.

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

American Institute of Certified Public Accountants. **Summary of Sarbanes-Oxley Act 2002**. http://www.aicpa.org/inf o/sarbanes_oxley_summary. htm, accessed January 20, 2005.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), **"Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse"**, (2002). Available at: www.cfenet.com

Badawi, I. M., "Global Corporate Accounting Frauds and Action for Reforms", *Review of Business*, (Spring 2005), Vol. 26: pp. 8-14,

BDO, Chartered Accountants And Advisers, "**Not-for-Profit Fraud Survey 2006**". BDO, Australia, 2006, p. 31.

Bloomfield, R.I., "Strategic Dependence and the Assessment of Fraud Risk: a Laboratory Study", *The Accounting Review*, Vol. 72 No. 4, (Oct. 1997): pp. 517-539.

Bonner, S.E.; Palmrose, Z.V.; and Young, S.M., "`Fraud Type and Auditor Litigation.- An Analysis of SEC Accounting and Auditing Enforcement Releases", *The Accounting Review*, Vol. 73, No. 4, (1998): pp. 503-32.

Carcello, J. V.; and Palmrose, Z-V., "Auditor Litigation and Modified *Reporting* on Bankrupt Clients", *Journal of Accounting Research* ,Vol. 32 (Supplement 1994): pp. 1-30.

Carpenter, T.; Durtschi, C.; and Gaynor, L. M., "**The Role of Experience in Professional Skepticism, Knowledge Acquisition, and Fraud Detection**", Working Paper, (October 2002), available in **www.ssrn.com.**

DeMartinis, M.; Kim, M. E.; and Aw. A.," An Examination of the Audit Expectation Gap in Singapore", **http://business.unisa.edu.au/aaanz98/abstracts/DeMartinis.htm**

Elliott, R.K. and Willingham, J. J., **Management Fraud: Detection and Deterrence**. New York: Petro celli Books, (1980).

Farrell, B.R. and Franco, J.R., "The Role of the Auditor in the Prevention and Detection of Business Fraud: SAS No. 82", *Western Criminology Review*, Vol. 2, No. 1, (1999). available at: http:// *wcr.sonoma.edu/v2n1/v2n1.html*

Feroz, E. H.; Park, K.; and Pastena, V. S., "The *Financial* and Market Affects of the SEC's Accounting and Auditing Enforcement Releases", *Journal of Accounting Research*, Vol. 29 (Supplement 1991): pp. 107-142.

Gloeck, J. D., "The **Expectation Gap with Regard to the Auditing Profession in the Republic of South Africa**", Ph.D. Dissertation, the University of Pretoria, (1993).

Glover, S. M.; Prawitt, D. F.; Schultz, J.; and Zimbelman, M. F., "A Test of Changes in Auditors' Fraud-Related Planning Judgments since the Issuance of SAS No. 8"**,** *Auditing, A Journal of Practice and theory* , Vol. 22, No 2, (Sep2003): pp.237-251.

Graham, L.; And Bedard, J., "Fraud Risk and Audit planning", *International Journal of Auditing*, Vol. 7, No. 1, (March, 2003): pp. 55-70.

IFAC, International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB**),"The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statement",** ISA No. 240. New York, 2004.

Knapp, C.; and Knapp, M., "The Effects of Experience and Explicit Fraud Risk Assessment in Detecting Fraud with Analytical Procedures", *Accounting، Organization and Society*, Vol.26, Issue 1, (January 2001):pp. 25-37.

KPMG, "**Fraud Survey 2002**", KPMG, Darwin, Australia, 2002.

KPMG, "**Fraud Survey 2006**", KPMG Advisory, 2006, p. 20.

McConnell, D.K.; and Banks, G.Y., "Expanded Guidance for Auditor Fraud Detection Responsibilities", *The CPA Journal*, Vol. 73, No.6, (June 2003): pp. 26-33.

Mock T.J.; and Turner, L. J., "**Auditor Identification of Fraud Risk Factors and their Impact on Audit Programs",** *International Journal of Auditing*, Vol. 9, No. 1, (Mar 2005): pp. 59-77.

Montgomery, D.D.; Beasley, M.S.; Menelaides, S.L.; and Palmrose, Z-V., "Auditors' New Procedures for Detecting Fraud", *Journal of Accountancy*, Vol. 193, No. 5, (May 2002) : pp. 63-67.

Munter, P.; and Ratcliffe, T. A., "Auditor's Responsibilities for Detection of Fraud", *National Public Accountant*, Vol. 43, No. 6, (August 1998): pp.37-43.

Organization for Economic Cooperation and Development, "**Principles of Corporate Governance**", 2004. http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf.

Palmrose, Z.V., "Litigation and Independent Auditors: The Role of Business Failures and Management Fraud", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 6,(Spring 1987): pp. 90-103.

Porter, B., "**Report on the Auditor's Responsibility to Detect Fraud**", Unpublished Research Report, Accountancy Dept., Massey University, New Zealand, (1983).

Rezaee, Z., "Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud", *Critical Perspectives on Accounting*, (April 2005):p.277.

Selley, D.; and Turner, E., "Detecting Fraud and Error", *CA Magazine*, Vol. 137, No. 6, (August 2004): pp. 37-38.

Shaw, J., "Audit Failure and Regulatory Overload", *Accountancy*, Vol. 115 No, 1219, (1995): pp. 82-83.

Zembilman, M. F., "The Effects of SAS No. 82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning decisions", *Journal of Accounting Research*, Vol. 35,(Supplement, 1997):pp. 75-97.