Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences (JEALS) • Vol 9, Issue 5 (2025) • P: 73 - 49
https://journals.ajsrp.com/index.php/jeals
ISSN: 2522-3372 (Online) • ISSN: 2522-3372 (Print)

The Extent of the Affection of Some Factors on the Responsibility of External Auditor for Detection and Reporting Fraud Operations: An Empirical Study in the Kingdom of Saudi Arabia

Ms. Bdour Saeed Alrefai
King Abdulaziz University | KSA

Received: 18/12/2024
Revised: 26/12/2024
Accepted: 15/01/2025
Published: 30/05/2025

* Corresponding author: bdouralrefai@gmail.com

Citation: Alrefai, B. S. (2025). The Extent of the Affection of Some Factors on the Responsibility of External Auditor for Detection and Reporting Fraud Operations: An Empirical Study in the Kingdom of Saudi Arabia. *Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences, 9*(5), 49 – 73. https://doi.org/10.26389/AJSRP.R201224

2025 © AISRP • Arab Institute of Sciences & Research Publishing (AISRP), Palestine, all rights reserved.

• **Open Access**

This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY-NC) license

Abstract: This research aims to study the extent of the affection of some factors on the responsibility of the External Auditor on the detection of fraud operations and reporting them.

In order to achieve this objective the study is divided into two main parts: in the first part the theoretical side is addressed by reviewing the related literature, where as the second part included designing of the questionnaire form which includes the factors affecting the external auditor's responsibility in discovering fraud operations and reporting them and which are used to deal with all the thesis of the study. After distributing the questionnaire to the two categories of the study, it is collected and analyzed statistically with a view to determine the extent of the affection of some factors on the external auditor's responsibility in discovering fraud operations and reporting them. The result of the study indicated that there is considerable conformity between individuals of the study sample (auditing firms, and beneficiaries of published financial statements and reports) about along number of factors which may affect the external auditors' responsibility in discovering fraud operations and reporting them; where as there is a big difference in the viewpoint of study simple on both categories about a number of factors with regard to the affect of these factors on the responsibility of the external auditor in discovering fraud operations and reporting them. The study concluded by presenting a number of recommendations, the most important of which is setting a general frame for the factors affecting the responsibility of the external auditor in discovering cases of fraud and reporting them. This should not only be based on the viewpoint of a certain category, but of several categories in order to lessen the risks that the external auditor losing that trust of the beneficiaries of financial statements and reports; thus, providing a suitable work environment for the external auditor during auditing operations free of pressure from colleagues or the office owner or the client and his employees usually faced by the auditor. In so doing suitable environment is created for achieving the required quality for the auditing profession.

Keywords: external auditor, Fraud operations, external auditor report.

مدى تأثير بعض العوامل على مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية عام 2009م

أ. بدور بنت سعيد الرفاعي
جامعة الملك عبد العزيز | المملكة العربية السعودية

المستخلص: يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى تأثير بعض العوامل على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم مراجعة الادبيات ذات العلاقة بموضوع البحث وتم تصميم استمارة الاستبيان التي اشتملت على عدد من العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها والتي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضيات الدراسة، وقد توصلت نتائج البحث إلى أن هناك توافقًا كبيرًا بين أفراد عينة الدراسة حول عدد كبير من العوامل التي يمكن أن تؤثر على مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها، بينما كان هناك اختلاف في آراء عينة الدراسة بفئتيها حول عدد من العوامل من حيث تأثير هذه العوامل على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.

واختتم البحث بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة وضع اطار عام للعوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف عمليات الغش ليس فقط من وجهة نظر فئة معينة ولكن من وجهة نظر عدة فئات وذلك حتى يمكن التقليل من مخاطر فقدان المراجع الخارجي لثقة المستفيد من القوائم والتقارير المالية والعمل على توفير بيئة عمل مناسبة للمراجع الخارجي أثناء عملية المراجعة خالية من الضغوطات التي يواجهها المراجع من قبل زملاءه أو صاحب المكتب أو من العميل وموظفيه لما يسببه ذلك من تهيئة الظروف البيئية الملائمة لتحقيق الجودة المطلوبة لمهنة المراجعة.

الكلمات المفتاحية: المراجع الخارجي، عمليات الغش، تقرير المراجع الخارجي.

مقدمة:

لقد نشأت مهنة المراجعة نتيجةً للحاجة الضرورية إلى الفحص الحيادي للقوائم المالية، وكذلك لوجود تعارض بين مصالح الإدارة والمساهمين، ولأهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات، إضافة إلى البعد الجغرافي لمستخدمي هذه القوائم عن معديها، وبما أننا نعيش في مجتمع يتّسم بوجود منشآت اقتصادية تعتمد على أسواق المال، وفي ظل ما حدث من تغيرات سريعة كان لابد من وجود من يقوم بالتقرير عن نتائج أعمال تلك المنشآت إلى الأطراف المعنية، ومن هنا ظهرت أهمية المراجع الخارجي لكي يقوم بالتأكيد المعقول من صحة وعدالة القوائم المالية وما تحتويه من بيانات ومعلومات معتمداً في ذلك على معايير مراجعة متعارف عليها، من أجل إبداء رأيه فيما تحتويه القوائم المالية، وذلك عن طريق وسيلة اتصال "تقرير المراجع"(واكد،2003م).

ولقد تميزت مهنة مراجعة الحسابات في المملكة بشخصيتها المستقلة التي تظهر بشكل خاص في سرعة استجابتها للتطورات المستمرة التي تمر بها المملكة، حيث إن تفاعل المهنة مع البيئة التي توجد بها يمثل حجر الزاوية لنجاح المهنة في أداء وظيفتها والهدف من وجودها، فاستمرار التفاعل والتطور تبعاً لمقتضيات الظروف المتنوعة والتحديات المختلفة التي تواجهها يعدُّ أمراً أساسياً لاستمرار المهنة في التواجد وإثبات أحقيتها في أداء ما تقدمه من خدمات(السديري،1426هـ).

وتعد الفترة الزمنية لتطور مهنة مراجعة الحسابات بالمملكة العربية السعودية قصيرة نسبياً إذا ما قورنت بالفترة الزمنية لتطور مهنة المراجعة في المملكة المتحدة. فممارستها في المملكة العربية السعودية كمهنة تعود فقط إلى عام (1370هـ.1950م) الذي واكب صدور نظام ضريبة الدخل.

وتعد مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية اليوم سواء من ناحية الممارسة أو التنظيم مثالاً يقتدى به لدى كثير من الدول، فقد حظيت المهنة بالاهتمام الكبير من قبل المسئولين والمهتمين على اختلاف مستوياتهم بالمملكة منذ بداية ظهورها إلى صدور المرسوم الملكي رقم (م /12) بتاريخ 13/ 5/ 1412هـ (1991م) والذي تمت بموجبه الموافقة على "نظام المحاسبين القانونيين" الذي نص في مادته التاسعة عشرة على إنشاء " الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين " كجهازًا تنظيمياً يعمل تحت إشراف "وزارة التجارة" للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة، وقد أصدرت هذه الهيئة عدة معايير تختص بممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية، وتنص على ضرورة التزام المحاسب القانوني بمعايير التأهيل والاستقلال والعناية المهنية الواجبة لممارسة المهنة (العنقري،1424هـ).

وعلى الرغم من إمكانية اعتبار اكتشاف الغش والتلاعب أحد مسؤوليات وأهداف المراجعة من خلال ردود فعل المهنة للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، إلا أن عدداً من الكُتَّاب أكدوا على أهمية دور المراجعين عن اكتشاف الغش، فكثير من الدراسات الميدانية في عدد من الدول أكدت على أن مستخدمي القوائم المالية . بخلاف المراجعين . لا يزالون يفضلون ويعتقدون أن المراجع الخارجي تقع عليه مسئولية اكتشاف الغش والتلاعب، وذلك على الرغم من اهتمام المعاهد المهنية والكتّاب بتقليل مسئوليات المراجعين إلا أنه لا تزال توجد مطالبات من جهات عدة تؤكد على أهمية دور المراجع الخارجي في هذا الشأن، إضافة إلى أن بعض الدراسات أظهرت أن تقليل المراجعين لمسئوليتهم في الكشف عن الغش والتلاعب يعد أمراً ملازماً للمهنة خصوصاً التي ترتكز على التنظيم الذاتي، حيث إن المهنيين القائمين على التنظيم الذاتي يعتبرون من مصلحتهم تقليص هذه المسئولية خصوصاً في حالات سقوط الشركات التي نتجت عن تلاعب وغش لم يتم اكتشافهما من قبل مراجعي هذه الشركات في محاولة لضمان وحماية مصالح المهنة ولكن على حساب التزام المراجعين بمسؤولياتهم تجاه المجتمع (السديري،1426هـ)

طبيعة المشكلة:

تكمن مشكلة هذه الدراسة في محاولة التعرف على مدى مسئولية المراجع الخارجي عن **اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها في بيئة ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية**، وذلك من أجل الوصول إلى قدر عال من الثقة والمصداقية عند إبداء المراجع الخارجي رأيه حول القوائم المالية المراجعة.

هدف وأهمية البحث:

الهدف الأساسي لهذه الدراسة يكمن في كشف النقاب عما إذا كانت مسئولية الكشف عن عمليات الغش والتقرير عنها تقع ضمن مسئوليات المراجع الخارجي وضمن التزاماته تجاه العميل والأطراف الثالثة بموجب الأنظمة والمعايير وقواعد السلوك والأعراف المهنية.

ويستمد هذا البحث أهميته من زيادة واستمرار الجدل حول مسئوليات المراجعين حيال اكتشاف الخطأ والغش، وتضارب المصالح بالنسبة للمهنيين وما يُنتظر من المهنة وبالأخص فيما يتعلق بتحقيق توقعات المجتمع، كل ذلك يؤكد على تفاقم هذه المشكلة والحاجة إلى إيجاد حلول لها بتحديد أكثر دقة من قبل الجهات المنظمة للمهنة لمدى تحمل المراجع الخارجي لمسئولية اكتشاف الغش ومسئولية التقرير عنه للجهة المناسبة.

منهجية البحث:

سيتم الاعتماد في هذا البحث على "المنهجية النظرية الإيجابية"(Positive Theory) التي استخدمت استخداماً واسعاً في البحوث المحاسبية، حيث تقوم على بناء مجموعة من الفرضيات التي تساعد على إيجاد تنبؤ قوي وممكن عن الأحداث والوقائع المختلفة، وتتيح أسلوباً استنباطياً يعتمد على مجموعة محددة من الملاحظات التي قد تكون حقيقية أو افتراضية (المطيري ومتولي، 2002).

وعليه تمت صياغة الفرضيات التالية بناءً على كونها فرضيات رئيسية وأساسًا للدراسة الميدانية التي يُنتظر أن يتم إجراؤها على عينة مختارة من المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة في مدينة "جدة" وعلى المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المنشورة:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العوامل الديموغرافية لفئة مكاتب المراجعة وبين العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العوامل الديموغرافية لفئة المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المنشورة وبين العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئة مكاتب المراجعة وفئة المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المنشورة حول وجهة نظرهم في العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.

خطة تنظيم البحث:

على ضوء طبيعة البحث والهدف منه سيتم تقسيم هذا البحث إلى خمسة فصول على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار النظري للبحث والدراسات السابقة

الفصل الثاني: الإطار العملي للبحث (منهجية البحث وتصميم الدراسة الميدانية)

الفصل الثالث: الخلاصة وأهم النتائج والتوصيات.

الفصل الأول: الإطار النظري للبحث والدراسات السابقة

تقتضي الأنظمة والمعايير ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة في السعودية . بما فيها نظام الشركات ومعيار التقرير، ومعيار العرض والإفصاح العام، وغيرها أن يذكر المحاسبون القانونيُّون صراحةً في تقاريرهم عن أيّة عملية مراجعة تعاقدوا على إنجازها وما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفق النقدي للشركة محل المراجعة.

هذه الأنظمة –في المقابل- لم تحسم أو حتى تناقش مسؤوليات المحاسب القانوني في الكشف والتقرير عن عمليات الغش والأخطاء الجوهرية، ومسؤولياته عن التقرير عن كفاءة وفاعلية إدارة الشركة محل المراجعة، وغيرها من الأمور التي تتطلب التحديد(العنقري،1427ه).

وقد أفرزت استطلاعات حديثة لآراء المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات في السعودية نتائج تدل على أن عموم المستفيدين يتوقعون من المحاسب القانوني أداء وظيفة الرقيب وتقديم ضمان عن دقة ومصداقية القوائم المالية للشركات محل المراجعة، في حين لم تتضمن إصدارات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معايير وقواعد وأنظمة مهنية ما يؤكد على أن وظيفة المحاسب القانوني لا تمتد لتشمل مثل هذه الالتزامات (السديري، العنقري 1426ه). من هنا أصبح هناك فجوة في التوقعات بين ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة والمستفيدين منها، وتكمن هذه الفجوة في اختلاف توقعات مستخدمي تقارير المراجعة حول أهداف عملية المراجعة ودور ووظيفة المحاسب القانوني عن مايعتقده المحاسبون القانونيُّون أنفسهم(العنقري،1427ه). وتمثل مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية إحدى المهام الأساسية للمراجعين التي لها أثر واضح في وجود فجوة التوقعات، وتعد مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها أحد الأسباب المهمة التي ساعدت على ظهور "فجوة التوقعات" في مهنة المراجعة، حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف كل الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة.

وعليه، ترى الباحثة أن أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات هو عدم ضمان جودة المراجعة بالشكل الذي يضمن اكتشاف كل حالات الغش من جانب المراجع الخارجي، وبناء عليه يتضح أن لدى المجتمع توقعًا عاليًا بأن يكتشف المراجع الغش والأخطاء المادية بالمنشأة محل المراجعة، وذلك كون اكتشاف الغش هدفًا أساسيًا وضروريًا لوظيفة المراجعة.

وبناءً على ما سبق، فإنه من الواضح أن واجبات المراجع الخارجي بشأن اكتشاف الغش والتقرير عنه ليست كافية لتلبية توقعات الرأي العام، ونتيجة لذلك فإنه ما زالت هناك فجوة بين توقعات الرأي العام لدور المراجع وبين إدراك المراجع لواجباته. وعلى أية حال فمن الواضح أيضًا أنه استجابةً للضغوط من عدة اتجاهات فإن المهنة في مرحلة إعادة تقييم لموقفها في هذا الصدد، إذ تخطو خطوات فعالة نحو تضييق الفجوة، ويتضح هذا بصفة خاصة في "بريطانيا" و"الولايات المتحدة"، حيث وصل غش الشركات إلى نسبة خطيرة في السنوات الأخيرة،

ومن الملاحظ في هذه الدول أن هناك تغيُّرًا في اتجاه المنظمات المهنية نحو تحديد وتعريف واجبات المراجع، حيث تغير الموقف الدفاعي الذي أشرنا إليه في البداية ومعارضة قبول مسئولية محدودة عن اكتشاف الغش والتقرير عنه إلى الاعتراف بواجبات المراجع في هذا الخصوص على نحو أكثر إيجابية. إضافة إلى أن التغير في موقف مهنة المراجعة في "بريطانيا" أصبح واضحًا، وذلك في قبولها مؤخرًا بواجب التقرير عن حالات الغش أو الشك في وجوده إلى السلطات التشريعية (مصطفى، 1993م).

كما تختلف الممارسات والأشكال التي قد يتخذها الغش والتلاعب الممكن حدوثه في المنشآت الاقتصادية ودرجة تعقيده، لذلك فمن المهم تحديد هذه الأساليب والممارسات التي تقع ضمن نطاق الغش والتلاعب ويمكن حصرها وفق ما ظهرت في العديد من الدراسات في أربعة مظاهر على النحو التالي:

- استخدام الخداع، مثل المناورات والتلاعب والتزييف أو التحريف في السجلات المحاسبية أو أي مستندات أخرى، بهدف الحصول على مميزات غير شرعية وغير نظامية.
- العرض غير السليم بقصد التحريف في المبالغ أو الإفصاح في السجلات المحاسبية والقوائم المالية.
- التطبيق غير السليم لأساسيات المحاسبة بخصوص المبالغ والتصنيفات الخاصة بأسلوب العرض.
- الاستخدام السيئ للأصول أو سرقتها(السديري،1426هـ).

ويرغب مستخدمو القوائم المالية من المراجع الخارجي اكتشاف الغش والتقرير عنه، وليس في الاستطاعة الاعتماد على المراجعة العادية لاكتشاف كل أنواع الغش والتلاعب خاصة إذا لم يكن لها أثرٌ جوهريٌ على القوائم المالية، وبالرغم من ذلك فإن إهمال المراجع الخارجي في أداء وظيفته يؤدي إلى عدم اكتشافه للغش الذي يتسبب في الخسائر التي يمكن تفاديها، وبذلك يعد المراجع مسئولاً عن التعويض المادي للمتضرر نتيجة الأضرار التي لحقت به، ويثبت الإهمال في أي وقت لا يلتزم فيه المراجع بالعناية المهنية الواجبة في أداء مهمته التي تتمثل بشكل عام في التفسير السليم لمعايير المراجعة المتعارف عليها(توماس وهنكي،1989م).

وعلى الرغم من إمكانية اعتبار اكتشاف الغش والتلاعب أحد مسئوليات وأهداف المراجعة من خلال ردود فعل المهنة حيال المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية المواكبة للفترة، إلا أن عددًا من الكتّاب أكدوا على أهمية دور المراجعين في اكتشاف الغش. فكثير من الدراسات الميدانية في عدد من الدول أكدت على أن مستخدمي القوائم المالية بخلاف المراجعين لا يزالون يفضلون ويعتقدون أن المراجع عليه مسئولية كشف الغش والتلاعب، وذلك على الرغم من اهتمام المعاهد المهنية والكتّاب بتقليل مسئوليات المراجعين إلا أنه لا تزال توجد مطالبات من جهات عدة تؤكد على أهمية دور المراجع في هذا الشأن. إضافة إلى أن بعض الدراسات أظهرت أن تخفيض المراجعين لمسئوليتهم في الكشف عن الغش والتلاعب يعد أمرًا ملازمًا للمهنة خصوصًا تلك التي ترتكز على التنظيم الذاتي، حيث إن المهنيين القائمة مهنتهم على التنظيم يعتبرون من مصلحتهم تقليص هذه المسئولية، لاسيما في حالات سقوط الشركات التي نتجت عن تلاعب وغش لم يتم اكتشافهما من قبل مراجعي هذه الشركات في محاولة لضمان وحماية مصالح المهنة ولكن على حساب التزام المراجعين بمسئولياتهم تجاه المجتمع.

ومن هنا يتبين لنا ان مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية مرت بعدة مراحل أثرت عليها الأحداث والظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومن خلال ما تم استعراضه يتضح لنا التطور الذي حدث لمهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، وحتى يكون في الاستطاعة دراسة مسئولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الغش كان لابد من التطرق لبيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية وأخذها في الاعتبار، وذلك من خلال التعرف على مراحل تطور المهنة منذ بداية ظهورها في المملكة ومزاولتها بدون وجود نظام يعمل على إدارة هذه المهنة وتنظيمها، مرورًا بصدور نظام الشركات الذي جاء في مضمونه أن تلتزم الشركات بمراجعة حساباتها لدى محاسب قانوني مما أعطى أول اعتراف نظامي بمزاولة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة، ومن ثم صدور أول نظام للمحاسبين القانونيين عام (1493هـ) متضمنًا بعض الضوابط الهادفة إلى تنظيم المهنة، ولرفع مستوى أداء المهنة وتطويرها صدر "نظام المحاسبين القانونيين" وحدد مهامها واختصاصاتها باعتبارها الجهاز الرسمي الذي يتولى تطوير وتنظيم المهنة في الوقت الحالي.

ثانياً: الدراسات السابقة:

أجريت خلال العقدين السابقين مجموعة من الدراسات والبحوث العلمية في مجال تنظيم مهنة المراجعة أبرزت كثيرًا من القضايا غير الملموسة في موضوع تنظيم المهنة، ومن هذه القضايا قضية مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والتقرير عنه، ولقد لقي موضوع "مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش" في بيئة المراجعة اهتمامًا متزايدًا من قبل الباحثين في هذا المجال وكذلك من قبل المنظمات المهنية، والذي تزامن مع تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد أهل المهنة وذلك في العديد من الدول مثل: "بريطانيا" و"الولايات المتحدة الأمريكية" و"كندا" و"استراليا" و"نيوزيلندا" وكذلك على المستوى العربي، حيث تنوعت الجوانب التي تناولت هذه المشكلة.

وتمثل مراجعة الأدبيات الخاصة بموضوع البحث أهمية كبيرة تكمن في أنها تتيح للباحثة إمكانية معرفة ما توصل إليه الباحثون والكتّاب في مجال الظاهرة محل البحث.

واستنادًا إلى ذلك سوف يتم في هذا الفصل استعراض الدراسات التي تناولت مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والتقرير عنه، لمعرفة أبرز النتائج التي توصلت إليها تلك الدراسات والبحوث لتكون بمثابة أساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد العوامل والمؤثرات التي سيتم التركيز عليها في إجراء الدراسة الميدانية في البيئة السعودية.

- دراسة (Weik 1983):

أشارت هذه الدراسة إلى أن الخلل الذي يحدث أثناء تأدية المراجع الخارجي لمهمته يكمن في تصور المراجع ذاته بأن متطلبات المهمة تفوق قدراته، وبالأخص في ظل الإجهاد الذي يشعر به نتيجة لأن الوقت المحدد لاستكمال إجراءات عملية المراجعة غير كافٍ، من هنا تبرز أهمية إعطاء محاضرات وندوات حول مهام ومسئوليات المراجع الخارجي والقيام بتعريفه بمتطلبات المهنة وواجبه تجاه تلك المتطلبات.

- دراسة (Ritts and Park 1989):

قام الباحثان بدراسة حول تطبيق نشرة معايير المراجعة رقم (58) حيث استعرض الباحثان ما تم إجراؤه من تعديلات في تقرير المراجع الخارجي وذلك من خلال خريطة تدفق، وتطرق الباحثان إلى ما حدث خلال السنوات الماضية من مداولات عدة للنظر في إحداث تغييرات في تقرير المراجع كان آخرها في عام (1978م) من قبل لجنة مسئوليات المراجع الحيادي التي أطلق عليها لجنة كوهين حيث فشلت تلك المحاولات إلى حد ما، وذلك نظرًا للقلق حول الآثار الممكنة لزيادة مسئولية المراجع و مدى فهم الجمهور للقصد الذي يرمي إليه المراجعون. واستمر هذا النقد حول مقدرة أصحاب المهنة على إيصال الرسائل عبر التقرير، وتوصل الباحثان إلى أن أهم أسباب فجوة التوقعات هو سوء الفهم الواقع بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجع فيما يتعلق بطبيعة المراجعة ودرجة التأكيد المطلوبة من تقرير المراجع، وتوالت تلك المداولات حتى تم الانتهاء من مناقشتها في عام (1986م) خلال الجلسات التي عقدت في لجنة التجارة الفرعية للمراقبة، وكان من نتائج تلك الاجتماعات استجابة مجلس معايير المراجعة لفجوة التوقعات وإصداره لتسع قوائم جديدة حول معايير المراجعة الحيادية كان من ضمنها المعيار رقم (58)، وقد كان الهدف من خريطة التدفق الواردة في الدراسة هو مساعدة المراجعين في تطبيق التعديلات الرئيسية في صياغة التقرير المحدد بنشرة معايير المراجعة رقم (58).

- دراسة (Byington and Sutton 1991):

أشارت هذه الدراسة إلى أن معايير المراجعة يجب أن تتغير لتعكس استقلالية المراجع الخارجي ومسئوليته عن اكتشاف عمليات الغش في التقارير المالية، وقد أوضحت هذه الدراسة مصطلح "فجوة التوقعات" وأشارت إلى أن الإجراءات التحليلية الخاصة بعملية المراجعة ليست كافية، ويجب أن يحل محلها اختبارات موضوعية لأرصدة الحسابات والمعاملات، وأن هذا التغيير كان مطلوبًا منذ فترة طويلة حيث يجب اختبار نظام الرقابة الداخلية للمنشأة للتأكد من أنه نظام موثوق به ويمكن الاعتماد عليه والتقييم من خلاله، ثم بعد ذلك استخدام الإجراءات التحليلية.

- دراسة (Humphrey et al.1992):

هدف هذه الدراسة يكمن في دراسة "فجوة التوقعات" في بريطانيا عن طريق التعرف على كيفية إدراك مجموعات مختلفة مهتمة بالتقارير المالية لدور وطبيعة عمل المراجع الخارجي، حيث تم توزيع قائمة استقصاء تحتوي على مجموعات من الأسئلة تدور حول دور ووظيفة المراجعة بشكل عام، وعن أداء المراجعين وعن القرارات التي يمكن أن يتخذها المراجع في سلسلة من الحالات القصيرة، ولقد أظهرت الدراسة وجود اختلافات كثيرة في رأي كل من المراجعين والمجموعات الأخرى حول طبيعة المراجعة وعمل المراجع، وقد أكدت هذه الدراسة على وجود فجوة التوقعات في بريطانيا كما أن الدراسة وضعت مقترحات لتضييق نطاق "فجوة التوقعات".

وترى الباحثة أن مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها هي أحد مسببات وجود فجوة التوقعات وبناء عليه يجب إلقاء الضوء على مسئوليات وواجبات المراجع الخارجي حتى يتسنى له العمل بموجبها.

- دراسة (Jones and Choon 1992):

طرحت هذه الدراسة استفسار تقرير المراجع الموسَّع: "هل يمكن أن يكون أفضل؟" حيث ذكر الباحثان أن التغييرات المقدمة في شكل التقرير الموسَّع سيكون لها الأثر الواضح على شكل ومحتوى تقرير المراجع، وأن الهدف المنشود هو زيادة قيمة التقارير، وذلك عن طريق تقديم المزيد من المعلومات ولكن يجب أن لا يكون ذلك على حساب الوضوح. ويجب أن يقوم التعديل المقترح في تقرير المراجع بالشرح لمستخدمي القوائم المالية عن ماهية مسئوليات المراجعين وكيف يقومون بتنفيذ تلك المسئوليات؟ واقترح الباحثان عددًا من التغييرات التي لابد من إجرائها على تقرير المراجع الخارجي وهي على النحو التالي: يجب أن يحمل التقرير عنوانًا مناسبًا حتى يمكن التأكد من شكله بسهولة مثال "تقرير المراجع الحيادي إلى أعضاء.....رأي متحفظ"

في حالة قيام الإدارة بوضع إفادة أو بيان بمسئولياتها فإنه يتم استبعاد وصف مسئوليات الإدارة في تقرير المراجع مما يؤدي إلى اختصار تقريره.

- دراسة (Porter 1993):

قامت الباحثة بدراسة تطبيقية لاستطلاع آراء مجموعات من المستفيدين من خدمات المراجعة في "نيوزيلندا"، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة استقصاء تضمنت ثلاثين واجبًا من الواجبات المقترح أداؤها بواسطة المراجعين الخارجيين، وشملت عينة البحث المجتمع المالي (المراجعين، مدراء الشركات، المحللين الماليين، والأكاديميين المتخصصين في المراجعة)، والجمهور العام (القانونيين، الصحافة المالية، وأفراد الجمهور العام) واتضح من تحليل نتائج الدراسة أن هناك نقصًا في المعرفة المتعلقة بواجبات المراجع حيث إن المستقصي منهم لم يستطع تحديد واجبات المراجعين المحددة وفقًا لمعايير مهنة المراجعة بشكل صحيح، إضافة إلى أنهم أشاروا إلى أن المراجعين لا يؤدون واجباتهم بشكل مرضي.

- دراسة (الشنواني 1994م):

وهي رسالة ماجستير أجريت في جامعة دمشق بعنوان" دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس والتلاعب مع تطبيق على قضايا محكمة الأمن الاقتصادي بدمشق." وقد تناولت الرسالة في الجانب النظري مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الاختلاس والتلاعب في ظل معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، فضلاً عن المسؤولية القانونية لمفتشي الحسابات في أجهزة الرقابة في سوريا، فضلاً عن دراسة مجموعة من حالات الاختلاس التي تمت في الوحدات الحكومية خلال الفترة الواقع ة ما بين عام (1978م) وعام (1991م)، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- إن معظم حالات الاختلاس كان سببها عدم مراعاة قواعد الرقابة الداخلية.
- غياب دور مفتش الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في الكشف المبكر عن الخلل الحاصل في أنظمة الرقابة المحاسبية والمالية لمؤسسات الدولة الأمر الذي أدى إلى استمرار بعض وقائع الاختلاس مدة طويلة واكتشافها فيما بعد عن طريق الإخبار وليس من خلال المراجعة التي يقوم بها مفتش الهيئة والجهاز.
- غياب دور المراجعة الداخلية.
- عدم تقيد المسئولين في الإدارة العليا بقواعد النظام الداخلي والقوانين.

- دراسة (Epstein and Geiger 1994) :

تطرق الباحثان إلى دراسة آراء المستثمرين ورغباتهم، وقد قام الباحثان ببحث استطلاعي شمل (1000) مساهم في "بورصة نيويورك" والتي تضم في عضويتها (50) ولاية، وبلغ عدد الردود (246) استجابة حيث كان أكثر من (50%) من العينة يتوقعون من المراجع الخارجي الكشف عن الأخطاء الهامة في القوائم المالية، وأشار الباحثان إلى أن معايير المراجعة الصادرة في عام (1988م) تعالج جزئيًا الانتقادات الموجهة إلى المهنة وذلك على الرغم من أن العديد من المعايير الصادرة توضح مسؤولية المراجع بشكل معقول، أما المعيار رقم (53) فقد أكد على مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء وضرورة التقرير عن تلك الأخطاء والمخالفات. وأن أكثر من (70%) ممن شملتهم الدراسة توقعوا أن يقوم المراجع بتأكيد مطلق عن نتائج كشف الأخطاء الناجمة عن الاحتيال والغش.

- دراسة (Monroe and Woodliff 1994):

دعت هذه الدراسة إلى ضرورة وحتمية أن يقوم المراجعون بتحمل مسؤوليات أكبر لاكتشاف الغش والأخطاء، حيث يتوقع منهم المجتمع اكتشاف الغش أثناء عملية المراجعة. وأظهرت نتائج الدراسة أن (74%) من المساهمين، و (62%) من الدائنين، و (52%) من المدينين لديهم قناعة بضرورة قيام المراجعين بتنفيذ أعمال المراجعة وفقًا لمعايير المراجعة من أجل اكتشاف جميع الأخطاء الواردة في القوائم المالية.

- دراسة (Lee 1994):

لقد قامت الباحثة بإجراء دراسة تحليلية تاريخية تهدف إلى ملاحظة ورصد دور وطبيعة بعض المصطلحات غير المحددة والمعرَّفة بشكل جزئي والتي تقترن عادة برأي المراجع الخارجي في تقريره النهائي حول القوائم المالية محل المراجعة مثل عبارة "صدق وعدالة" أو عبارة "تظهر بعدل" وناقشت الباحثة إمكانية استغلال المهنيين مثل هذه العبارات لتتماشى مع مصالحهم، كما أظهرت أيضًا بعض النتائج المترتبة على وجود هذه العبارات، فكون هذه العبارات غير محددة بدقة يسبب نوعًا من الارتباك لمستخدمي تقرير المراجع، إضافة إلى أنها تسمح للمراجعين بتكييفها وفق مصالحهم وقد أجرت الباحثة تحليلاً تاريخيًا مقارنًا يتضمن نظرة تاريخية حول نشأة هذه المصطلحات في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا.

- دراسة (السقا 1997م):

احتوت هذه الدراسة على مجموعة من المهام المتعلقة بالمهام الحالية للمراجعة خاصة تلك المرتبطة بالتقرير عن أعمال التحريف والغش والسرقات ودرجة الضمان والتأكيد التي يبديها المراجع الخارجي للمستفيدين من القوائم المالية، وأشارت الدراسة أيضًا إلى أن هناك

فجوة معرفة لدى مستخدمي القوائم المالية بالمهام الحالية للمراجعين، وخاصة المهام المرتبطة بأعمال التحريف والغش والسرقات والضمان أو التأكيد الذي يعطيه المراجع للمستفيدين.

- دراسة (Gray and Reid 1997) :

أشارت هذه الدراسة إلى أن (70%) تقريبًا من مستخدمي القوائم المالية الذين شملتهم الدراسة لديهم قناعة تامة بأنه يجب على المراجع الخارجي عند تنفيذ عملية المراجعة التأكد من اكتشاف جميع حالات الغش. وخلصت الدراسة إلى أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات غير معقولة بخصوص مسؤوليات المراجعين عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، وأشارت الدراسة إلى ضرورة توعية المستفيدين من القوائم المالية بمهام ومسؤوليات المراجعين، وكذلك بحدود ونطاق عملية المراجعة ودرجة التأكيد التي يمكن توقعها من عملية المراجعة.

- دراسة (Dewing and Russell 2002):

هدفت هذه الدراسة إلى الوصول إلى تعريف "لفجوة التوقعات" وتحديد عناصرها والنطاق الذي يمكن أن تقوم نظم المراجعة على تضييقه، وليتم ذلك فقد قام الباحثان بتوزيع قائمة استقصاء على ملاك الأسهم وأعضاء "جمعية المدراء الماليين" في إنجلترا ونتج عن الاستقصاء أن المدراء الماليين وملاك الأسهم مدركون لوجود "فجوة التوقعات" تلك الفجوة الناتجة عن عدم إدراك المستفيدين من القوائم المالية لمهام ومسئوليات المراجع، واتضح أنه يسود بينهم القلق حيال تحديد مجال ومسئولية عمل المراجعين ومدى جودة أدائهم لعملهم، بالإضافة إلى اهتمامهم بموضوع الرقابة على أداء عمل المراجعين، وظهر اتفاق بين المدراء الماليين على أن زيادة تنظيم المهنة وزيادة الرقابة على أداء المراجعين من شأنه تضييق نطاق "فجوة التوقعات".

الخلاصة:

لقد تم استعراض عدد من الدراسات ذات العلاقة بموضوع البحث، ومن خلال استعراض الدراسات السابقة في مجال البحث اتضح للباحثة أن هناك إجماعًا على عدد من العوامل التي لها تأثير على المراجع الخارجي فيما يتعلق باكتشافه لعمليات الغش والتقرير عنها، ومن جهة أخرى فإن بعض الدراسات أوضحت أن هناك خللاً في مدى إلمام المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المنشورة حول مهام المراجع الخارجي في عملية المراجعة، مما يستدعي إجراء دراسة ميدانية لتلك العوامل من وجهة نظر المراجع الخارجي، ومن ناحية أخرى من وجهة نظر المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المنشورة خاصة في بيئة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية.

الفصل الثاني: الإطار العملي للبحث

منهجية البحث:

لقد نال موضوع اختيار منهجية البحث لدراسة الظواهر والممارسات المحاسبية في الفكر المحاسبي الغربي اهتمامًا واسع النطاق خلال العقدين الماضيين، حيث ظهرت دراسات متعددة هدفها إيضاح أهمية منهجية البحث في كشف الممارسات المحاسبية، ويعود ذلك الاهتمام إلى عدم قدرة المناهج البحثية السائدة أو التقليدية (المنهج الاستقرائي، والمنهج الاستنباطي، والمنهج الإيجابي) على تفسير جميع العوامل المؤثرة على الظواهر المحاسبية، حيث لازالت تلك المناهج السائدة تركز على العوامل المرئية في فهم المحاسبة، وذلك باستخدام الطرق الكمية والتحليلات الإحصائية دون الاهتمام بالأبعاد الاجتماعية والاقتصادية والسياسية الملازمة لتلك الظواهر المحاسبية، وبالاعتماد على أساس إدراك الباحثين في المحاسبة أن المحاسبة ظاهرة فنية، ولذلك تم توجيه البحث النوعي أو الكيفي في بداية الثمانينيات نحو تشكيل وبناء مدارس فكرية (مناهج بحثية) لكشف الظواهر المحاسبية، التي تهتم بدراسة العوامل غير المرئية للموضوع الذي تم بحثه بديلاً للمناهج السائدة التي قيدت الباحثين ونوعية أدوات البحث ونوعية التفسيرات(المطيري، والمتولي، 2002م).

مجتمع وعينة الدراسة:

لتحقيق هدف البحث ركزت الباحثة في دراستها الميدانية على فئتين، هما:

- مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، كونهم الطرف الأساسي في تحديد مدى مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.

وقد تم القيام بإجراء حصر شامل لجميع المكاتب العاملة في مدينة جدة، من واقع بيان مكاتب المراجعة المرخص لهم بمزاولة المهنة، وقد بلغ إجمالي تلك المكاتب (42) مكتبًا في مدينة جدة.

- المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية كونهم من الأطراف التي تحتاج إلى قوائم مالية تتسم بالثقة والمصداقية لما لها من تأثير على قراراتهم الاستثمارية.

وقد قامت الباحثة بتوزيع الاستبانة التي تم عرضها على المشرف الاكاديمي والمحكمين لتحكيمها قبل توزيعها على عينة الدراسة على النحو التالي:

عدد (42) استمارة استبانة على مكاتب المراجعة بما يعادل استمارة لكل مكتب.

عدد (25) استمارة استبانة على أعضاء هيئة التدريس" بجامعة الملك عبد العزيز".

عدد (35) استمارة استبانة على بنكي الجزيرة والأهلي.

وبذلك يبلغ عدد الاستمارات الموزعة (102) استمارة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم إجراء التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة على الاستبانة التي تم توزيعها على العينة عن طريق مكتب مختص باجراء التحليل الاحصائي باستخدام الأساليب الإحصائية التالية: إجراء اختبار الصدق والثبات لأسئلة الاستبانة المستخدمة في جمع البيانات وذلك باستخدام معامل "ألفا كرونباخ" (Cronbach Alpha) .

معامل الارتباط لـ "بيرسون" (Product-moment correlation; Person) لتقنين أداة الدراسة.

الإحصاء الوصفي وهو جداول تكرارية بسيطة تشمل التكرارات والنسب المئوية لأسئلة الاستبانة.

حساب المتوسط المرجح لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة في شكل مشابه لمقياس ليكرت (هاشم، 1980)، حيث يعتبر من أفضل أساليب قياس الاتجاهات، ويستخدم المتوسط المرجح إذا كان المتغير يأخذ قيمًا تختلف من حيث أهميتها، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها، لذا قامت الباحثة بإعطاء الوزن المناسب لأهمية كل عبارة من عبارات الجزء الثاني على النحو التالي:

تأثير كبير جدًا	الوزن 5
تأثير كبير	الوزن 4
تأثير متوسط	الوزن 3
تأثير محدود	الوزن 2
ليس له تأثير على الإطلاق	الوزن 1

وتم حساب الوزن المرجح لإجابات كل عبارة من العبارات التي وردت في الجزء الثاني على النحو التالي: (الصياد، حبيب، 1427هـ)

1 – 1.79	يعني أن الإجابة تقع في فئة "ليس له تأثير على الإطلاق".
1.8 – 2.59	يعني أن الإجابة تقع في فئة "تأثير محدود".
2.6 – 3.39	يعني أن الإجابة تقع في فئة "تأثير متوسط".
3.4 – 4.19	يعني أن الإجابة تقع في فئة "تأثير كبير".
4.2 – 5.00	يعني أن الإجابة تقع في فئة "تأثير كبير جداً".

الانحراف المعياري (standard deviation) ويدل على مدى كفاءة الوسط الحسابي في تمثيل مركز البيانات بحيث يكون الوسط الحسابي أكثر جودة كلما كانت قيمة الانحراف المعياري صغيرة (فهمي، 2005م).

اختبار "كروسكال والاس"(Kruskal-Wallis Test) وهو اختبار لتحديد ما إذا كان هناك فروق معنوية لإجابات عينة البحث وهل تعد ذات دلالة إحصائية أي إنها فروق حقيقية أم فوارق تعود إلى أخطاء الصدفة.

اختبار "مان وتني" (Mann Whitney test) ويستخدم في حالة وجود فروق معنوية في النسب والمتوسطات الحسابية لإجابات عينة البحث عند تطبيق اختبار "كروسكال والاس" ويتم إجراء الاختبار لكل طرف في ظل متغير من متغيرات الدراسة وذلك لتفسير نتائج تحليل التباين، وتحديد أي المقارنات الثنائية هي السبب في وجود الاختلاف المعنوي.

جدول رقم (1/4) معاملات ثبات أداة الدراسة وفقًا لمحددات الجزء الثاني

الفئة	عدد العبارات	معامل الثبات
فئة مكاتب المراجعة	**18**	**0.849**
فئة المستفيدين	**18**	**0.799**

يتضح من جدول (1/4) أن قيم معاملات الثبات موجبة مع تقارب قيمها من فئة لأخرى، حيث بلغت في فئة مكاتب المراجعة (0.849)، وفي فئة المستفيدين (0.799)، وهي معاملات ثبات مرتفعة مما يطمئن الباحثة إلى توفر درجة ثبات عالية للاستبانة بالإضافة إلى صدقها.

جدول (2/4) قيم معاملات الارتباط بين درجة الفقرة والدرجة الكلية لعبارات الاستبانة

فئة مكاتب المراجعة							
الفقرة	معامل الارتباط	الفقرة	معامل الارتباط	الفقرة	معامل الارتباط	الفقرة	معامل الارتباط
1	0.732**	2	0.780**	3	0.385	4	0.764**
5	0.597**	6	0.386	7	0.361	8	0.517**
9	0.685**	10	0.545**	11	0.517**	12	0.630**
13	0.635**	14	0.575**	15	0.328	16	0.401*
17	0.441*	18	0.285				

فئة المستفيدين							
الفقرة	معامل الارتباط	الفقرة	معامل الارتباط	الفقرة	معامل الارتباط	الفقرة	معامل الارتباط
1	0.500**	2	0.282	3	0.425**	4	0.479**
5	0.421**	6	0.627**	7	0.435**	8	0.335
9	0.292	10	0.484**	11	0.579**	12	0.639**
13	0.544**	14	0.328*	15	0.568**	16	0.407**
17	0.531**	18	0.645**				

** دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل

* دال عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل

يوضح الجدول رقم (2/4) قيم معاملات الارتباط بين درجة الفقرة والدرجة الكلية للقسم الذي تنتمي إليه الفقرة هي قيم عالية أو متوسطة، وجميعها موجبة عند دالة (0.05) ، وتزيد قيمتها عن (0.27) مما يعني وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي فيعكس بالتالي درجة عالية من الصدق لفقرات الاستبانة.

تحليل النتائج المتعلقة بالإحصاء الوصفي:

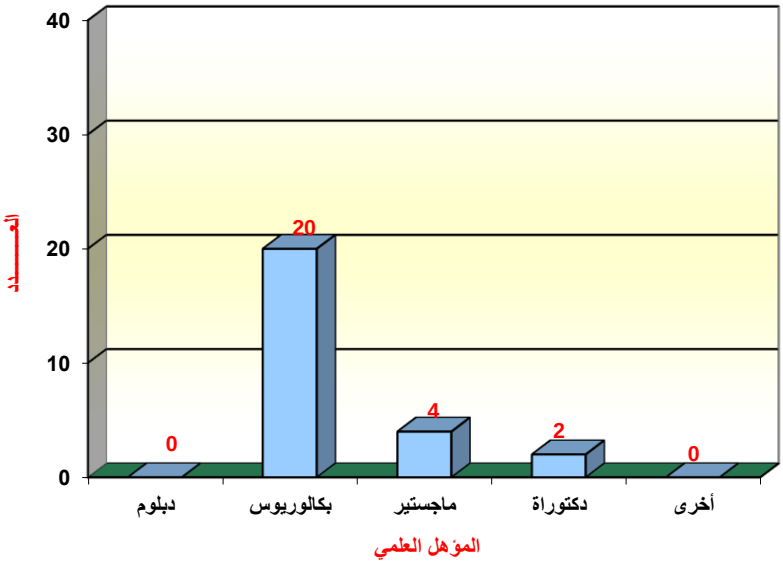
أولاً : بيانات عامة:

1. فئة مكاتب المراجعة

جدول (3/4) توزيع أفراد عينة الدراسة (فئة مكاتب المراجعة) وفق المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
دبلوم	00	00
بكالوريوس	20	76.9
ماجستير	4	15.4
دكتوراه	2	7.7
مؤهلات أخرى	00	00
المجموع	26	%100

توزيع أفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي

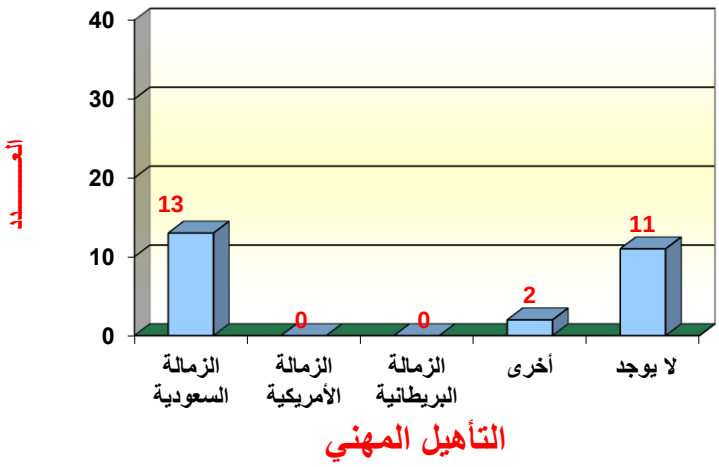


جدول (4/4) توزيع أفراد عينة الدراسة (فئة مكاتب المراجعة) وفق التأهيل المهني

التأهيل المهني	العدد	النسبة المئوية %
الزمالة السعودية	13	50.0
الزمالة الأمريكية	00	00
الزمالة البريطانية	00	00
أخرى	2	7.7
لا يوجد	11	42.3
المجموع	26	%100

يتضح من الجدول رقم (4-4) والخاص بتحديد التأهيل المهني لأفراد عينة الدراسة من فئة مكاتب المراجعة أن النسبة الأكبر كانت للحاصلين على "الزمالة السعودية" حيث بلغت نسبتهم (50%)، تليها فئة الذين لا يوجد لديهم تأهيل مهني حيث بلغت نسبتهم (42.3%) وكانت النسبة الأقل لفئة أخرى حيث بلغت نسبتهم (7.7%).

توزيع أفراد عينة الدراسة وفق التأهيل المهني

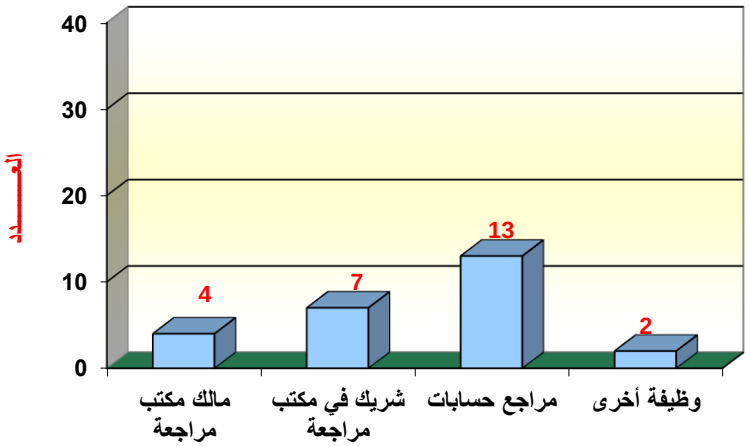


جدول (5/4) توزيع أفراد عينة الدراسة (فئة مكاتب المراجعة) وفق الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية %
مالك مكتب مراجعة	4	15.4
شريك في مكتب مراجعة	7	26.9
مراجع حسابات	13	50.0
وظيفة أخرى	2	7.7
المجموع	26	%100

يتضح من الجدول رقم (4-5) والخاص بتحديد الوظيفة لأفراد عينة الدراسة من فئة مكاتب المراجعة أن النسبة الأكبر كانت للذين يعملون في وظيفة "مراجع حسابات" حيث بلغت نسبتهم (50%) أي نصف عينة الدراسة، يليها فئة "شريك في مكتب المراجعة" حيث بلغت نسبتهم (26.9%) يليها فئة "مالك مكتب مراجعة" بنسبة (15.4%) وكانت أقل نسبة "لوظيفة أخرى" بنسبة (7.7%).

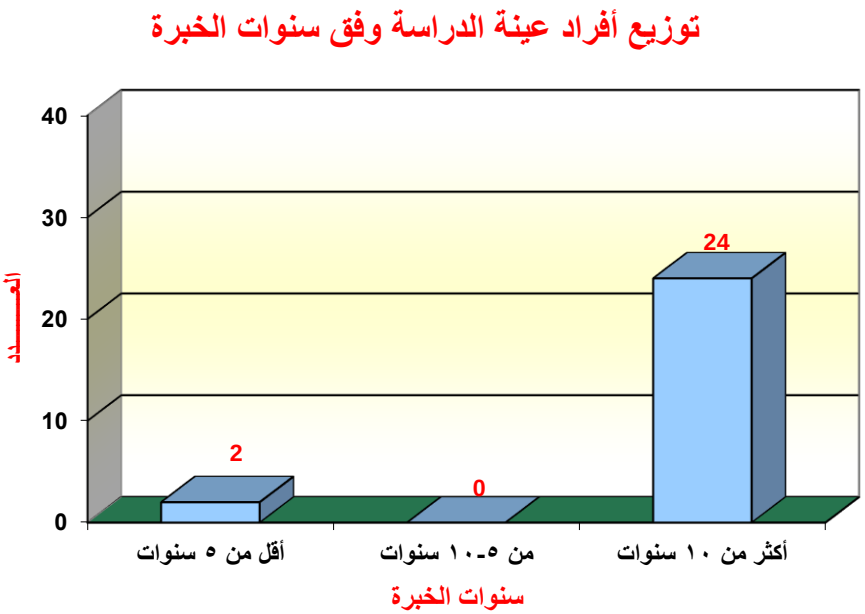
توزيع أفراد عينة الدراسة وفق الوظيفة



جدول (6/4) توزيع أفراد عينة الدراسة (فئة مكاتب المراجعة) وفق سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	2	7.7
من 5 إلى 10 سنوات	00	00
أكثر من 10 سنوات	24	92.3
المجموع	26	%100

يتضح من الجدول رقم (4-6) والخاص بتحديد سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة من فئة مكاتب المراجعة نجد أن النسبة الأكبر كانت للذين بلغت سنوات الخبرة لديهم أكثر من (10) سنوات حيث كانت نسبتهم (92.3%)، في حين كانت نسبة الذين تبلغ سنوات خبرتهم أقل من (5) سنوات (7.7%)، ولم يكن من بين أفراد عينة الدراسة من تراوحت سنوات الخبرة لديهم من (5 إلى10) سنوات.

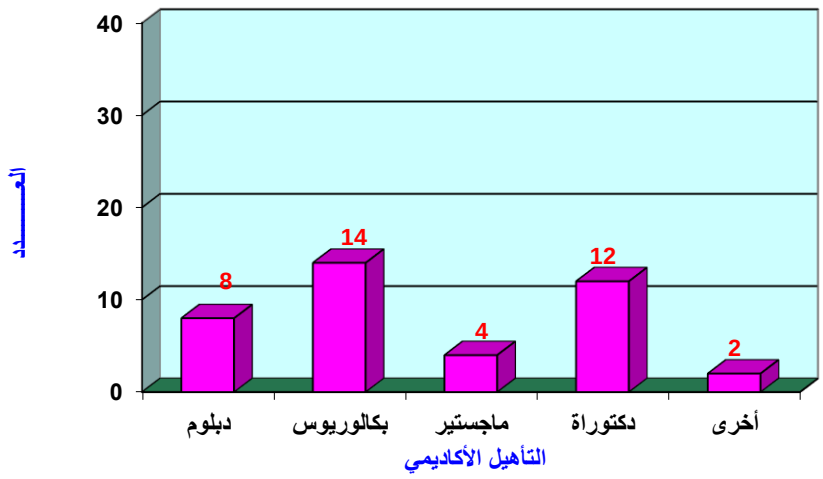


2. فئةالمستفيدين

جدول (7/4) توزيع أفراد عينة الدراسة (فئة المستفيدين) وفق التأهيل الأكاديمي

التأهيل الأكاديمي	العدد	النسبة المئوية %
دبلوم	8	20.0
بكالوريوس	14	35.0
ماجستير	4	10.0
دكتوراه	12	30.0
مؤهلات أخرى	2	5.0
المجموع	40	%100

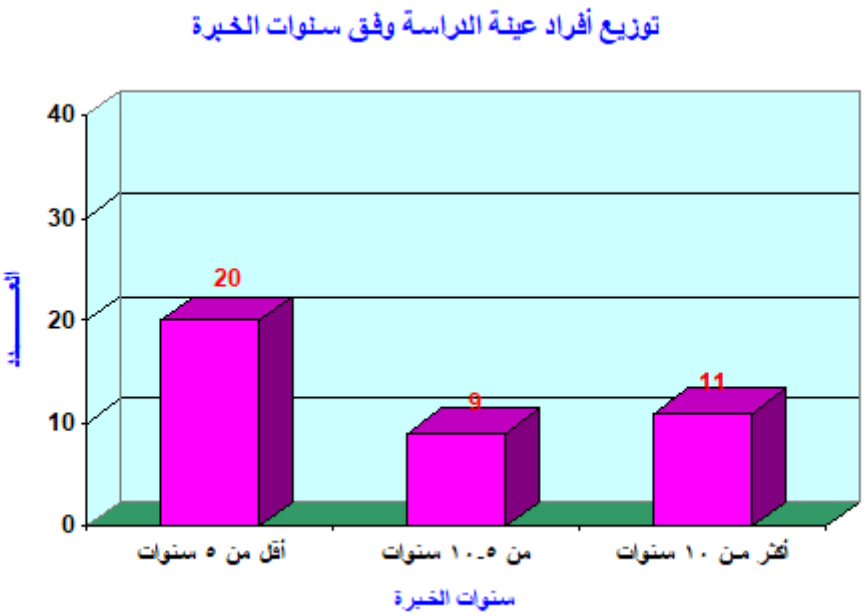
يتضح من الجدول (7/4) والخاص بتحديد التأهيل الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة من فئة المستفيدين أن النسبة الأكبر كانت للحاصلين على "البكالوريوس" حيث بلغت نسبتهم (35.0%) يليها فئة الحاصلين على مؤهل علمي "الدكتوراه" حيث بلغت نسبتهم (30%) يليها فئة الحاصلين على مؤهل "الدبلوم" بنسبة (20%) وكانت أقل نسبة هي "أخرى" وبلغت (5%).



جدول (8/4) توزيع أفراد عينة الدراسة (فئة المستفيدين) وفق سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	20	50
من 5 – 10 سنوات	9	22.5
أكثرمن 10 سنوات	11	27.5
المجموع	40	%100

يتضح من الجدول (8/4) والخاص بتحديد سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة من فئة المستفيدين أن النسبة الأكبر كانت للذين تبلغ سنوات خبرتهم أقل من (5) سنوات حيث بلغت نسبتهم (50%) يليها فئة الذين تبلغ سنوات خبرتهم أكثر من (10) سنوات بنسبة (27.5%) وكانت أقل نسبة لمن كانت خبرتهم من (5إلى10) سنوات.

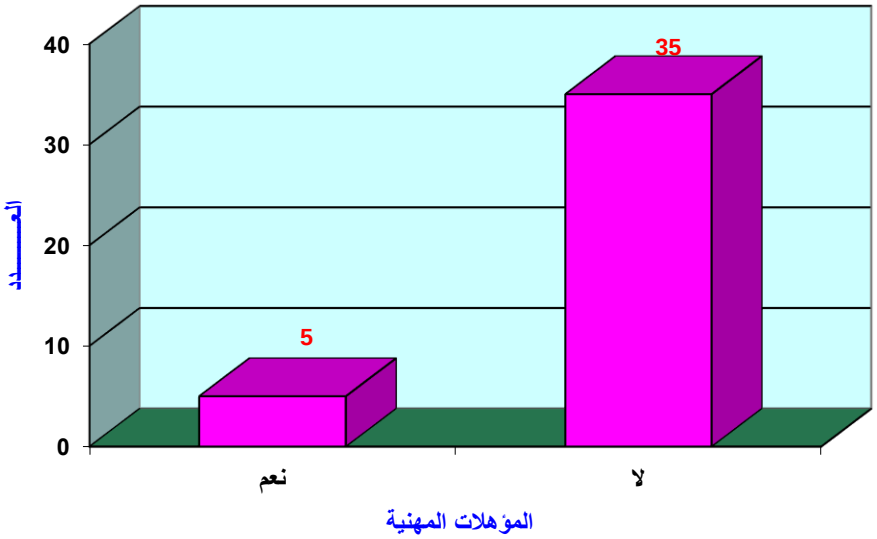


جدول (9/4) توزيع أفراد عينة الدراسة (فئة المستفيدين) وفق المؤهلات المهنية

المؤهلات المهنية	العدد	النسبة المئوية %
نعم	5	12.5
لا	35	87.5
المجموع	40	%100

يتضح من الجدول رقم (9/4) والخاص بتحديد مدى وجود مؤهلات مهنية لأفراد عينة الدراسة فئة المستفيدين نجد أن النسبة الأكبر كانت للذين لا يوجد لديهم مؤهلات مهنية، حيث بلغت نسبتهم(87.5%) والفئة الأقل التي كانت لديها مؤهلات مهنية حيث بلغت نسبتهم (12.5%).

توزيع أفراد عينة الدراسة وفق المؤهلات المهنية

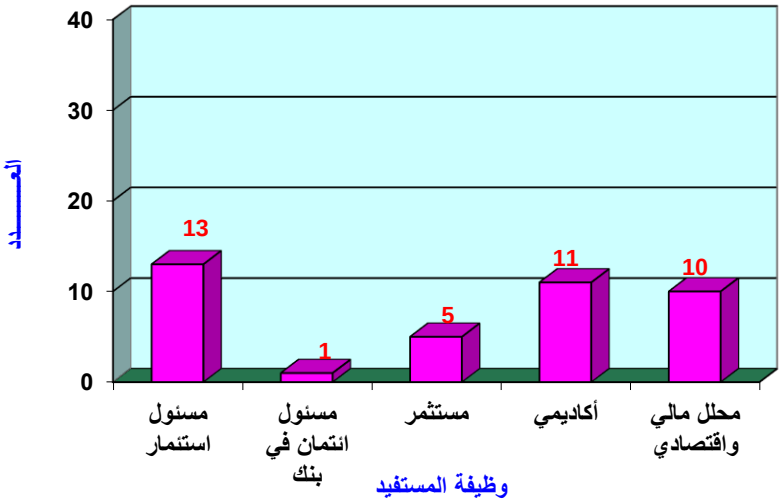


جدول (10/4) توزيع أفراد عينة الدراسة (فئة المستفيدين) وفق الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية %
مسئول استثمارفي بنك	13	32.5
مسئول ائتمان في بنك	1	2.5
مستثمر	5	12.5
أكاديمي	11	27.5
محلل مالي و اقتصادي	10	25.0
المجموع	40	%100

يتضح من الجدول رقم (10/4) والخاص بتحديد الوظيفة لأفراد عينة الدراسة من فئة المستفيدين أن النسبة الأكبر كانت للذين يعملون في وظيفة "مسئول استثمار في بنك" حيث بلغت نسبتهم (32.5%) يليها فئة "الأكاديميين" حيث بلغت نسبتهم (27.5%)، يليها من يعملون في وظيفة "محلل مالي واقتصادي" بنسبة (25.0%) يليها فئة "مستثمر" بنسبة (12.5%) وكانت أقل نسبة هي "مسئول ائتمان في بنك" بنسبة (2.5%).

توزيع أفراد عينة الدراسة وفق وظيفة المستفيد



الجزء الثاني:

من فضلك إبداء وجهة نظرك حول أثر كل عامل من العوامل الآتية على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.

جدول (11/4) التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة فئة مكاتب المراجعة حول فقرات الاستبانة

م	العوامل	مدى التأثير										المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		ليس له تأثير على الإطلاق		تأثير محدود		تأثير متوسط		تأثير كبير		تأثير كبير جداً			
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%		
1	عامل الوقت (التوقيت الخاص بإنهاء عملية المراجعة)	00	00	7	26.9	3	11.5	10	38.5	6	23.1	3.58	1.14
2	مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة.	10	38.5	6	23.1	6	23.1	3	11.5	1	3.8	2.19	1.20
3	حجم مكتب المراجعة ومدى مقاومته لضغوط إدارة العميل.	8	30.8	3	11.5	7	26.9	6	23.1	2	7.7	2.65	1.35
4	تخوف المراجع من فقد العميل.	13	50.0	2	7.7	8	30.8	1	3.8	2	7.7	2.12	1.31
5	أتعاب عملية المراجعة.	8	30.8	7	26.9	4	15.4	3	11.5	4	15.4	2.54	1.45
6	التأهيل العلمي والمهني للمراجع.	00	00	00	00	00	00	12	46.2	15	53.8	4.54	0.51
7	سمعة مكتب المراجعة.	2	7.7	4	15.4	6	23.1	5	19.2	9	34.6	3.58	1.33
8	الاعتماد على تقرير المراجع الداخلي.	00	00	3	11.5	15	57.7	8	30.8	00	00	3.19	0.63
9	البعد الاجتماعي والسلوكي للمراجع الخارجي.	6	23.1	7	26.9	4	15.4	7	26.9	2	7.7	2.69	1.32
10	الخبرة العملية للمراجع.	00	00	2	7.7	00	00	9	34.6	15	57.7	4.42	0.86
11	تقييم خطر التحريفات الهامة على القوائم المالية بسبب الغش.	00	00	00	00	7	26.9	11	42.3	8	30.8	4.04	0.77
12	رضا مراجع الحسابات الخارجي عن العمل.	1	3.8	6	23.1	9	34.6	8	30.8	2	7.7	3.15	1.01
13	تقدير المراجع لمسئوليته القانونية المتوقعة حيال عدم اكتشاف عمليات الغش.	00	00	2	7.7	12	46.2	6	23.1	6	23.1	3.62	0.94
14	جودة عملية المراجعة.	00	00	00	00	00	00	18	69.2	8	30.8	4.31	0.47
15	مدى إلمام المراجع الخارجي بواجباته ومسئولياته.	00	00	00	00	2	7.7	12	46.2	12	46.2	4.38	0.64

م	العوامل	مدى التأثير								المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		ليس له تأثير على الإطلاق		تأثير محدود		تأثير متوسط		تأثير كبير	تأثير كبير جداً		
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%		
16	مدى إلمام المستفيدين من القوائم المالية بواجبات ومسئوليات المراجع الخارجي.	1	3.8	5	19.2	8	30.8	9	34.6	3	11.5	3.31	1.05
17	ضعف الإجراءات الرقابية لدى العميل.	00	00	00	00	4	15.4	7	26.9	15	57.7	4.42	0.76
18	نتائج الإجراءات التحليلية التي قام بها المراجع أثناء تخطيط عملية المراجعة.	00	00	00	00	7	26.9	12	46.2	7	26.9	4.00	0.75

من خلال الجدول رقم (11/4) والخاص بإجابات أفراد عينة الدراسة من فئة مكاتب المراجعة حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها، ومن ثم ترى الباحثة أنه يمكننا إعادة ترتيب إجابات أفراد العينة وفق المتوسطات الحسابية، وذلك ما يوضحه الجدول التالي رقم (12/4).

جدول (12/4) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة فئة مكاتب المراجعة حول فقرات الاستبانة مرتبة تنازلياً وفق المتوسط الحسابي

الترتيب	العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الأول	6- التأهيل العلمي والمهني للمراجع.	4.54	0.51
الثاني	10- الخبرة العملية للمراجع.	4.42	0.86
الثالث	17- ضعف الإجراءات الرقابية لدى العميل.	4.42	0.76
الرابع	15- مدى إلمام المراجع الخارجي بواجباته ومسئولياته.	4.38	0.64
الخامس	14- جودة عملية المراجعة.	4.31	0.47
السادس	11- تقييم خطر التحريفات الهامة على القوائم المالية بسبب الغش.	4.04	0.77
السابع	18- نتائج الإجراءات التحليلية التي قام بها المراجع أثناء تخطيط عملية المراجعة.	4.00	0.75
الثامن	13- تقدير المراجع لمسئوليته القانونية المتوقعة حيال عدم اكتشاف عمليات الغش.	3.62	0.94
التاسع	1- عامل الوقت (التوقيت الخاص بإنهاء عملية المراجعة)	3.58	1.14
العاشر	7- سمعة مكتب المراجعة.	3.58	1.33
الحادي عشر	16- مدى إلمام المستفيدين من القوائم المالية بواجبات ومسئوليات المراجع الخارجي.	3.31	1.05
الثاني عشر	8- الاعتماد على تقرير المراجع الداخلي.	3.19	0.63
الثالث عشر	12- رضا مراجع الحسابات الخارجي عن العمل.	3.15	1.01
الرابع عشر	9- البعد الاجتماعي والسلوكي للمراجع الخارجي.	2.69	1.32
الخامس عشر	3- حجم مكتب المراجعة ومدى مقاومته لضغوط إدارة العميل.	2.65	1.35
السادس عشر	5- أتعاب عملية المراجعة.	2.54	1.45

الترتيب	العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
السابع عشر	2- مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة.	2.19	1.20
الثامن عشر	4- تخوف المراجع من فقد العميل.	2.12	1.31

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي :

وافق أفراد عينة الدراسة على عدد (10) عوامل يرون أنها تؤثر على مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها، وقد حصلت هذه العوامل على متوسطات حسابية تراوحت بين (3.58 ، 4.54) وهي متوسطات عالية تقع جميعها في فئة "تأثير كبير جدًا ، تأثير كبير". وكان ترتيب هذه العوامل وفق المتوسط الحسابي على النحو التالي:

- في الترتيب الأول جاء العامل رقم (6) التأهيل العلمي والمهني للمراجع بمتوسط حسابي (4.54) وانحراف معياري (0.51).
- في الترتيب الثاني جاء العامل رقم (10) الخبرة العملية للمراجع بمتوسط حسابي (4.42) وانحراف معياري (0.86).
- في الترتيب الثالث جاء العامل رقم (17) ضعف الإجراءات الرقابية لدى العميل بمتوسط حسابي (4.42) وانحراف معياري (0.76).
- في الترتيب الرابع جاء العامل رقم (15) مدى إلمام المراجع الخارجي بواجباته ومسئولياته بمتوسط حسابي(4.38) وانحراف معياري (0.64).
- في الترتيب الخامس جاء العامل رقم (14) جودة عملية المراجعة بمتوسط حسابي (4.31) وانحراف معياري (0.47).
- في الترتيب السادس جاء العامل رقم (11) تقييم خطر التحريفات الهامة على القوائم المالية بسبب الغش بمتوسط حسابي (4.04) وانحراف معياري (0.77).
- في الترتيب السابع جاء العامل رقم (18) نتائج الإجراءات التحليلية التي قام بها المراجع الخارجي أثناء تخطيط عملية المراجعة بمتوسط حسابي (4.00) وانحراف معياري (0.75).
- في الترتيب الثامن جاء العامل رقم (13) تقدير المراجع لمسئوليته القانونية المتوقعة حيال عدم اكتشاف عمليات الغش بمتوسط حسابي (3.62) وانحراف معياري (0.94).
- في الترتيب التاسع جاء العامل رقم (1) عامل الوقت (التوقيت الخاص بإنهاء عملية المراجعة) بمتوسط حسابي (3.58) وانحراف معياري (1.14) وبالمتوسط نفسه جاء العامل رقم (7) سمعة مكتب المراجعة وبانحراف معياري (1.33).

حصلت خمسة عوامل على متوسطات حسابية تقع في فئة "تأثير متوسط" وتراوح المتوسط لهذه العوامل بين (2.65) و(3.31) وجاء ترتيب هذه العوامل وفق المتوسط الحسابي على النحو التالي :

- مدى إلمام المستفيدين من القوائم المالية بواجبات ومسئوليات المراجع الخارجي بمتوسط حسابي (3.31) وانحراف معياري (1.05).
- الاعتماد على تقرير المراجع الداخلي بمتوسط حسابي (3.19) وانحراف معياري (0.63).
- رضا مراجع الحسابات الخارجي عن العمل بمتوسط حسابي (3.15) وانحراف معياري (1.01).
- البعد الاجتماعي والسلوكي للمراجع الخارجي بمتوسط حسابي (2.69) وانحراف معياري (1.35).
- حجم مكتب المراجعة ومدى مقاومته لضغوط إدارة العميل بمتوسط حسابي (2.65) وانحراف معياري (1.35).

في حين جاءت ثلاثة عوامل بمتوسط حسابي يقع في فئة "تأثير محدود" حيث تراوح المتوسط الحسابي لهذه العوامل بين (2.12) و(2.54) وجاء ترتيب هذه العوامل وفق المتوسط الحسابي على النحو التالي :

- أتعاب عملية المراجعة بمتوسط حسابي (2.54) وانحراف معياري (1.45).
- مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة بمتوسط حسابي (2.19) وانحراف معياري (1.2).
- تخوف المراجع من فقد العميل بمتوسط حسابي (2.12) وانحراف معياري (1.31).

جدول (13/4) التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة فئة المستفيدين حول فقرات الاستبانة

م	العوامل	مدى التأثير										المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		ليس له تأثير على الإطلاق		تأثير محدود		تأثير متوسط		تأثير كبير		تأثير كبير جدًا			
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%		
1	عامل الوقت (التوقيت الخاص بإنهاء عملية المراجعة)	1	2.5	5	12.5	7	17.5	16	40.0	11	27.5	3.78	1.07
2	مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة.	3	7.5	7	17.5	9	22.5	18	45.0	3	7.5	3.28	1.09
3	حجم مكتب المراجعة ومدى مقاومته لضغوط إدارة العميل.	1	2.5	3	7.5	12	30.0	17	42.5	7	17.5	3.65	0.95
4	تخوف المراجع من فقد العميل.	3	7.5	6	15.0	9	22.5	14	35.0	8	20.0	3.45	1.20
5	أتعاب عملية المراجعة.	3	7.5	7	17.5	9	22.5	16	40.0	5	12.5	3.33	1.14
6	التأهيل العلمي والمهني للمراجع.	00	00	2	5.0	5	12.5	19	47.5	14	35.0	4.13	0.82
7	سمعة مكتب المراجعة.	00	00	2	5.0	10	25.0	14	35.0	14	35.0	4.00	0.91
8	الاعتماد على تقرير المراجع الداخلي.	1	2.5	4	10.0	21	52.5	9	22.5	5	12.5	3.33	0.92
9	البعد الاجتماعي والسلوكي للمراجع الخارجي.	1	2.5	9	22.5	16	40.0	12	30.0	2	5.0	3.13	0.91
10	الخبرة العملية للمراجع.	00	00	2	5.0	12	30.0	15	37.5	11	27.5	3.88	0.88
11	تقييم خطر التحريفات الهامة على القوائم المالية بسبب الغش.	00	00	5	12.5	8	20.0	12	30.0	15	37.5	3.93	1.05
12	رضا مراجع الحسابات الخارجي عن العمل.	2	5.0	5	12.5	15	37.5	15	37.5	3	7.5	3.30	0.97
13	تقدير المراجع لمسئوليته القانونية المتوقعة حيال عدم اكتشاف عمليات الغش.	1	2.5	2	5.0	10	25.0	18	45.0	9	22.5	3.80	0.94
14	جودة عملية المراجعة.	00	00	3	7.5	7	17.5	20	50.0	10	25.0	3.93	0.86
15	مدى إلمام المراجع الخارجي بواجباته ومسئولياته.	00	00	2	5.0	6	15.0	20	50.0	12	30.0	4.05	0.81
16	مدى إلمام المستفيدين من القوائم المالية بواجبات ومسئوليات المراجع الخارجي.	4	10.0	6	15.0	12	30.0	13	32.5	5	12.5	3.23	1.17

م	العوامل	مدى التأثير: ليس له تأثير على الإطلاق ت	%	تأثير محدود ت	%	تأثير متوسط ت	%	تأثير كبير ت	%	تأثير كبير جدًا ت	%	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
17	ضعف الإجراءات الرقابية لدى العميل.	00	00	7	17.5	7	17.5	15	37.5	11	27.5	3.75	1.06
18	نتائج الإجراءات التحليلية التي قام بها المراجع أثناء تخطيط عملية المراجعة.	1	2.5	5	12.5	9	22.5	19	47.5	6	15.0	3.60	0.98

من خلال الجدول السابق الخاص بإجابات أفراد عينة الدراسة من فئة المستفيدين حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها، ترى الباحثة أنه يمكننا إعادة ترتيب إجابات أفراد العينة حسب المتوسطات الحسابية وذلك ما يوضحه الجدول التالي رقم (14/4):

جدول (14/4) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة فئة المستفيدين حول فقرات الاستبانة مرتبة تنازلياً وفق المتوسط الحسابي

الترتيب	العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الأول	6- التأهيل العلمي والمهني للمراجع.	4.13	0.82
الثاني	15- مدى إلمام المراجع الخارجي بواجباته ومسئولياته.	4.05	0.81
الثالث	7- سمعة مكتب المراجعة.	4.00	0.91
الرابع	11- تقييم خطر التحريفات الهامة على القوائم المالية بسبب الغش.	3.93	1.05
الخامس	14- جودة عملية المراجعة.	3.93	0.86
السادس	10- الخبرة العملية للمراجع.	3.88	0.88
السابع	13- تقدير المراجع لمسئوليته القانونية المتوقعة حيال عدم اكتشاف عمليات الغش.	3.80	0.94
الثامن	1- عامل الوقت (التوقيت الخاص بإنهاء عملية المراجعة)	3.78	1.07
التاسع	17- ضعف الإجراءات الرقابية لدى العميل.	3.75	1.06
العاشر	3- حجم مكتب المراجعة ومدى مقاومته لضغوط إدارة العميل.	3.65	0.95
الحادي عشر	نتائج الإجراءات التحليلية التي قام بها المراجع أثناء تخطيط عملية المراجعة.	3.60	0.98
الثاني عشر	4- تخوف المراجع من فقد العميل.	3.45	1.20
الثالث عشر	5- أتعاب عملية المراجعة.	3.33	1.14
الرابع عشر	8- الاعتماد على تقرير المراجع الداخلي.	3.33	0.92
الخامس عشر	12- رضا مراجع الحسابات الخارجي عن العمل.	3.30	0.97
السادس عشر	2- مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة.	3.28	1.09
السابع عشر	16- مدى إلمام المستفيدين من القوائم المالية بواجبات ومسئوليات المراجع الخارجي.	3.23	1.17
الثامن عشر	9- البعد الاجتماعي والسلوكي للمراجع الخارجي.	3.13	0.91

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي :

وافق أفراد عينة الدراسة على عدد (12) عاملاً يرون أنها تؤثر تأثيرًا كبيرًا على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها، حيث تراوح المتوسط الحسابي لهذه العوامل بين (3.45) و(4.13) وهو ما يعني وقوع هذه العوامل في فئة "التأثير الكبير جدًا" و"التأثير الكبير" من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وكان ترتيب هذه العوامل وفق المتوسط الحسابي على النحو التالي:

- في الترتيب الأول جاء العامل رقم (6) التأهيل العلمي والمهني للمراجع بمتوسط حسابي (4.13) وانحراف معياري (0.82).
- في الترتيب الثاني جاء العامل رقم (15) مدى إلمام المراجع الخارجي بواجباته ومسئولياته بمتوسط حسابي (4.05) وانحراف معياري (0.81).
- في الترتيب الثالث جاء العامل رقم (7) سمعة مكتب المراجعة بمتوسط حسابي (4.00) وانحراف معياري (0.91).
- في الترتيب الرابع والخامس جاء كلٌّ من العامل رقم (11) تقييم خطر التحريفات الهامة على القوائم المالية بسبب الغش، والعامل رقم (14) جودة عملية المراجعة بمتوسط حسابي (3.93) وانحراف معياري على التوالي لكلا العاملين (1.05) ، (0.86).
- في الترتيب السادس جاء العامل رقم (10) الخبرة العملية للمراجع بمتوسط حسابي (3.88) وانحراف معياري (0.88).
- في الترتيب السابع جاء العامل رقم (13) تقدير المراجع لمسئوليته القانونية المتوقعة حيال عدم اكتشاف عمليات الغش بمتوسط حسابي (3.80) وانحراف معياري (0.94).
- في الترتيب الثامن جاء العامل رقم (1) عامل الوقت (التوقيت الخاص بإنهاء عملية المراجعة) بمتوسط حسابي(3.78) وانحراف معياري (1.07).
- في الترتيب التاسع جاء العامل رقم (17) ضعف الإجراءات الرقابية لدى العميل بمتوسط حسابي (3.75) وانحراف معياري (1.06).
- في الترتيب العاشر جاء العامل رقم (3) حجم مكتب المراجعة ومدى مقاومته لضغوط إدارة العميل بمتوسط حسابي (3.65) وانحراف معياري (0.95).
- في الترتيب الحادي عشر جاء العامل رقم (18) نتائج الإجراءات التحليلية التي قام بها المراجع الخارجي أثناء تخطيط عملية المراجعة بمتوسط حسابي (3.60) وانحراف معياري (0.98).
- في الترتيب الثاني عشر جاء العامل رقم (4) تخوف المراجع من فقد العميل بمتوسط حسابي (3.45) وانحراف معياري (1.2).

حصلت ستة عوامل على متوسطات حسابية تقع في فئة "تأثير متوسط" وتراوح المتوسط لهذه العوامل بين (3.13) و (3.33) وجاء ترتيب هذه العوامل وفق المتوسط الحسابي على النحو التالي:

- أتعاب عملية المراجعة بمتوسط حسابي (3.33) وانحراف معياري (1.14).
- الاعتماد على تقرير المراجع الداخلي (3.33) وانحراف معياري (0.92).
- رضا مراجع الحسابات الخارجي عن العمل بمتوسط حسابي (3.30) وانحراف معياري (0.97).
- مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة بمتوسط حسابي (3.28) وانحراف معياري (1.09).
- مدى إلمام المستفيدين من القوائم المالية بواجبات ومسئوليات المراجع الخارجي بمتوسط حسابي (3.23) وانحراف معياري (1.17).
- البعد الاجتماعي والسلوكي للمراجع الخارجي بمتوسط حسابي (3.13) وانحراف معياري (0.91).

جدول رقم (15/4) اختبار كروسكال للعلاقة بين التأهيل الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة لفئة مكاتب المراجعة وبين إجاباتهم حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها

المتغير	التأهيل الأكاديمي	ن	متوسط الرتب	كروسكال والاس	احتمال المعنوية	الدلالة
العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها	دبلوم	00	00	0.656	0.720	غير دال
	بكالوريوس	20	13.90			
	ماجستير	4	10.75			
	دكتوراة	2	15.00			
	مؤهلات أخرى	00	00			

باستخدام اختبار "كروسكال والاس" يتضح أنه لا تختلف آراء مفردات عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها تبعا للتأهيل الأكاديمي عند مستوى معنوية (5%) حيث أن قيمة احتمال المعنوية (0.720) كان أكبر من (0.05) وفق ما يظهر في الجدول رقم (16/4).

أي أن اختلاف التأهيل الأكاديمي ليس له تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على إجابات العينة بالنسبة للعوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها عند مستوى معنوية (5%).

جدول رقم (16/4) اختبار كروسكال للعلاقة بين الوظيفة لأفراد عينة الدراسة لفئة مكاتب المراجعة وبين إجاباتهم حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها

المتغير	الوظيفة	ن	متوسط الرتب	كروسكال والاس	احتمال المعنوية	الدلالة
العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها	مالك مكتب مراجعة	4	17.00	11.870	0.008	دال
	شريك في مكتب مراجعة	7	6.00			
	مراجع حسابات	13	14.85			
	أخرى	2	24.00			

باستخدام اختبار "كروسكال والاس" يتضح وجود اختلاف في آراء مفردات عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها تبعا للوظيفة عند مستوى معنوية (5%) حيث أن قيمة احتمال المعنوية (0.008) كان أقل من (0.05).

ولتحديد الفئة التي تسببت في وجود هذا الفرق المعنوي قمنا بإجراء اختبار "مان- وتني" بين آراء كل فئتين من فئات الوظيفة وفق ما يظهر في الجدول رقم (17/4).

جدول رقم (17/4) اختبار مان وتني Mann-Whitney لتحديد معنوية الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة وفق الوظيفة

الوظيفة (1)	الوظيفة (2)	مان وتني	Z	الاحتمال	الدلالة
مالك مكتب مراجعة	شريك في مكتب مراجعة	0.000	2.695-	0.007	دال
مالك مكتب مراجعة	مراجع حسابات	22.000	0.460-	0.645	غير دال
مالك مكتب مراجعة	أخرى	0.000	1.907-	0.057	غير دال
شريك في مكتب مراجعة	مراجع حسابات	14.000	2.507-	0.012	دال
شريك في مكتب مراجعة	أخرى	0.000	0.035-	0.056	غير دال
مراجع حسابات	أخرى	3.000	1.708-	0.088	غير دال

يشير الجدول (17/4) إلى ما يلي:

- وجود فرق معنوي بين آراء أفراد عينة الدراسة "مالك مكتب مراجعة" من جهة و"شريك في مكتب مراجعة" من جهة أخرى.
- وجود فرق معنوي بين آراء عينة الدراسة "شريك في مكتب مراجعة" من جهة و"مراجع حسابات" من جهة أخرى.

جدول رقم (18/4) اختبار كروسكال للعلاقة بين سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة لفئة مكاتب المراجعة وبين إجاباتهم حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها

المتغير	سنوات الخبرة	ن	متوسط الرتب	كروسكال والاس	احتمال المعنوية	الدلالة
العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها	أقل من 5 سنوات	2	17.00	0.459	0.498	غير دال
	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	00	00			
	أكثر من 10 سنوات	24	13.21			

باستخدام اختبار "كروسكال والاس" يتضح أنه لا تختلف آراء مفردات عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها تبعًا لسنوات الخبرة عند مستوى معنوية (5%) حيث أن قيمة احتمال المعنوية (0.498) كان أكبر من (0.05) وفق ما يظهر في الجدول رقم (18/4).

أي إن اختلاف سنوات الخبرة ليس له تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على إجابات العينة بالنسبة للعوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها عند مستوى معنوية (5%).

جدول رقم (19/4) اختبار كروسكال للعلاقة بين التأهيل الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة لفئة المستفيدين وبين إجاباتهم حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها

المتغير	التأهيل الأكاديمي	ن	متوسط الرتب	كروسكال والاس	احتمال المعنوية	الدلالة
العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها	دبلوم	8	14.44	3.095	0.542	غير دال
	بكالوريوس	14	21.25			
	ماجستير	4	24.13			
	دكتوراه	12	22.75			
	مؤهلات أخرى	2	18.75			

باستخدام اختبار "كروسكال والاس" يتضح أنه لا تختلف آراء مفردات عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها تبعًا للتأهيل الأكاديمي عند مستوى معنوية 5%حيث أن قيمة احتمال المعنوية (0.452) كان أكبر من (0.05) كما يظهر من الجدول رقم (19/4).

أي إن اختلاف التأهيل الأكاديمي ليس له تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على إجابات العينة بالنسبة للعوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها عند مستوى معنوية (5%).

جدول رقم (20/4) اختبار كروسكال للعلاقة بين سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة لفئة المستفيدين وبين إجاباتهم حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها

المتغير	سنوات الخبرة	ن	متوسط الرتب	كروسكال والاس	احتمال المعنوية	الدلالة
العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها	أقل من 5 سنوات	20	16.42	6.463	0.040	دال
	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	9	20.94			
	أكثر من 10 سنوات	11	27.55			

باستخدام اختبار "كروسكال والاس" يتضح وجود اختلاف في آراء مفردات عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها تبعًا لسنوات الخبرة عند مستوى معنوية (5%) حيث إن قيمة احتمال المعنوية (0.040) كان أقل من (0.05).

ولتحديد الفئة التي تسببت في وجود هذا الفرق المعنوي قمنا بإجراء اختبار "مان-وتني" بين آراء كل فئتين من فئات سنوات الخبرة وفق ما يظهر في الجدول رقم (20/4).

جدول رقم (21/4) اختبار مان وتني Mann-Whitney لتحديد معنوية الفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

سنوات الخبرة (1)	سنوات الخبرة (2)	مان وتني	Z	الاحتمال	الدلالة
أقل من 5 سنوات	من 5 – 10 سنوات	68.500	1.016-	0.310	غير دال
أقل من 5 سنوات	أكثر من 10 سنوات	50.000	2.482-	0.013	دال
من 5 – 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	32.000	1.0333-	0.183	غير دال

يشير الجدول (21/4) إلى ما يلي:

- عدم وجود فرق معنوي بين آراء أفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات) من جهة و(من 5-10 سنوات) من جهة أخرى.
- وجود فرق معنوي بين أراء أفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات) من جهة و(أكثر من 10 سنوات) من جهة أخرى.
- عدم وجود فرق معنوي بين آراء أفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة (من 5-10 سنوات) من جهة و(أكثر من 10 سنوات) من جهة أخرى.

جدول رقم (22/4) اختبار كروسكال للعلاقة بين وظيفة أفراد عينة الدراسة لفئة المستفيدين وبين إجاباتهم حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها

المتغير	الوظيفة	ن	متوسط الرتب	كروسكال والاس	احتمال المعنوية	الدلالة
العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها	مسئول استثمار في بنك	13	20.38	2.916	0.572	غير دال
	مسئول ائتمان في بنك	1	20.50			
	مستثمر	5	12.90			
	أكاديمي	11	23.59			
	محلل مالي و اقتصادي	10	21.05			

باستخدام اختبار كروسكال والاس يتضح أنه لا تختلف آراء مفردات عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها تبعًا للوظيفة عند مستوى معنوية (5%) حيث إن قيمة احتمال المعنوية (0.572) كان أكبر من (0.05) وفق ما يظهر في الجدول رقم (22/4).

أي إن اختلاف الوظيفة لفئة المستفيدين ليس له تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على إجاباتهم بالنسبة للعوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها عند مستوى معنوية (5%).

الخلاصة:

لقد تمت مناقشة المراحل الأساسية لأسلوب الدراسة الميدانية، بداية من تصميم أداة الدراسة وتحديد مجتمع وعينة البحث والتطرق للأساليب الإحصائية المستخدمة في إجراء التحليلات الإحصائية، وأخيراً مناقشة أهم نتائج الدراسة الميدانية وصولاً إلى اختبار الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة، ولقد تم التوصل بشكل عام إلى نتائج تثبت ما يلي:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عدد سنوات الخبرة لفئة مكاتب المراجعة وبين العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين التأهيل الأكاديمي لفئة مكاتب المراجعة وبين العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.
- يوجد اختلاف في آراء مفردات عينة فئة مكاتب المراجعة حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها تبعاً للوظيفة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الوظيفة لفئة المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المنشورة وبين العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش التقرير عنها.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين التأهيل الأكاديمي لفئة المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المنشورة وبين العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.
- يوجد اختلاف في آراء مفردات عينة فئة المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المنشورة حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها تبعاً لعدد سنوات الخبرة.

الفصل الثالث: الخلاصة واهم النتائج والتوصيات

الخلاصة وأهم النتائج والتوصيات

سبقت الإشارة إلى أن هذا البحث يهدف إلى كشف النقاب عما إذا كانت مسؤولية الكشف عن عمليات الغش والتقرير عنها تقع ضمن مسئوليات المراجع الخارجي وضمن التزاماته تجاه العميل والأطراف الثالثة بموجب الأنظمة والمعايير وقواعد السلوك والأعراف المهنية.

وفي ضوء أهداف البحث تم تقسيمه إلى خمسة فصول، حيث تناول الفصل الأول مقدمة تم من خلالها توضيح مشكلة البحث وأهدافه وأهميته وتقسيمه، بينما اختص الفصل الثاني بالخلفية العلمية لموضوع البحث تناولت فيه الباحثة جزئين: الأول وتم فيه إلقاء الضوء على نبذة مختصرة عن تطور مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، بينما في الجزء الثاني تم التطرق إلى مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها، وتم تخصيص الفصل الثالث لمراجعة الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث،

وتم تخصيص الفصل الرابع لاستعراض الإطار المنهجي الذي يعتمد عليه هذا البحث والقائم على فرضيات معينة كأساس لإجراء الدراسة الميدانية، وذلك من خلال الاعتماد على النظرية الإيجابية بغرض شرح وتفسير الظاهرة محل البحث، واستنادًا إلى ما تقتضيه المنهجية البحثية تم تحديد الفرضيات التالية كأساس للدراسة الميدانية:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات الشخصية لفئة مكاتب المراجعة وبين العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات الشخصية لفئة المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المنشورة وبين العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئة مكاتب المراجعة وفئة المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المنشورة حول وجهة نظرهم في مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.

ولقد تم التوصل بشكل عام إلى نتائج تثبت ما يلي:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عدد سنوات الخبرة لفئة مكاتب المراجعة وبين العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين التأهيل الأكاديمي لفئة مكاتب المراجعة وبين العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.
- يوجد اختلاف في آراء مفردات عينة فئة مكاتب المراجعة حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها تبعًا للوظيفة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الوظيفة لفئة المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المنشورة وبين العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش التقرير عنها.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين التأهيل الأكاديمي لفئة المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المنشورة وبين العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها.
- يوجد اختلاف في آراء مفردات عينة فئة المستفيدين من القوائم والتقارير المالية المنشورة حول العوامل المؤثرة على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها تبعًا لعدد سنوات الخبرة.

بالاستناد إلى نتائج هذا البحث نورد فيما يلي عدد من التوصيات:

- ضرورة تدعيم رأي المراجع الخارجي بالأدلة الكافية والملائمة التي تتضمن الإفصاح الكافي والملائم عن رأيه مما يكون له تأثير إيجابي على ثقة المستفيد بالقوائم المالية المنشورة.
- ضرورة إدراك المراجع الخارجي للعقوبات التي يفرضها القانون على مكاتب المراجعة في حال عدم الإفصاح عن عمليات الغش إن وجدت أثناء عملية المراجعة.
- الأخذ في الحسبان التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي عند توظيفه وذلك وفق المؤهلات التي حددتها "الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين"، فمن خلال هذه الدراسة ثبت أن هذا العامل من العوامل التي لها تأثير كبير جداً على مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش.
- ضرورة عقد الدورات والندوات والمحاضرات التي تساهم في إلقاء الضوء على مهام وواجبات ومسئوليات المراجع الخارجي وذلك لتطوير قدرات ومهارات المراجع الأمر الذي يساهم في نجاح عملية المراجعة.
- ينبغي على الحكومات التدخل بوضع القوانين اللازمة من أجل تحديد دقيق لمسئولية المراجع الخارجي وتوعية المستفيدين من التقارير المالية بحدود هذه المسئولية وبالمقصود برأي المراجع وطبيعة عمله، وأن يكونوا على علم أن المراجع الخارجي لا يقوم بمراجعة شاملة وأنه لا يضمن صحة التقارير المالية.
- ينبغي على المنظمات المهنية القيام بدراسة معمقة لقضايا الغش والأخطاء للتعرف على الطرق والأساليب المستخدمة في ذلك ومن ثم وضع المعايير والإجراءات التي يجب على المراجع الخارجي اتباعها والتي على أساسها تتحدد مسئوليته.
- إجراء المزيد من البحوث والدراسات التي تتناول مسئولية المراجع الخارجي في اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها والعوامل المؤثرة عليه لاسيما في بيئة ممارسة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية، ويتوقف نجاح هذه البحوث والدراسات على تعاون فئة مكاتب المراجعة وفئة المستفيدين من خدمات مهنة المراجعة مع القائمين على تنفيذ مثل هذه البحوث والدراسات وذلك من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

- السديري، فهدة سلطان (1426هـ)، موضوعات متقدمة في مراجعة الحسابات، ط1، جدة: مطابع السروات.
- السديري، فهدة سلطان والعنقري، حسام عبد المحسن (1426هـ)، "فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة وتأثر تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة"، المؤتمر العلمي السنوي الرابع حول الريادة والإبداع: استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، عمان: جامعة فيلادلفيا.
- السقا، السيد أحمد إسماعيل (1997م) "فجوة التوقعات: معايير جديدة لزيادة فعالية أعمال المراجعة"، مجلة المحاسبة، الرياض (نوفمبر)، ص ص 44-46.
- الشنواني، غياث(1994)، دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس والتلاعب مع التطبيق على قضايا محكمة الأمن الاقتصادي بدمشق، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.
- الصياد،جلال وحبيب، محمد الدسوقي (1427هـ)، مقدمة في الطرق الإحصائية، ط7، جدة: دار حافظ للنشر والتوزيع.
- العنقري، حسام بن عبد المحسن (1424هـ)، مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، ط2، جدة: مطابع السروات العنقري، حسام بن عبد المحسن (1427هـ)، من يحاسب المحاسب القانوني، ط1، جدة: مطابع السروات.
- المطيري، عبيد سعد ومتولي، طلعت عبد العظيم (2002م)، "المناهج البحثية المعاصرة (التفسيري والنقدي) وغيابها عن البحوث العربية في المحاسبة"، المجلة العربية للمحاسبة، البحرين: المجلد الخامس، العدد الأول، مايو، ص ص 10-37.
- توماس، وليم وهنكي، أمرسون (1989م)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: أحمد حجاج وكمال الدين سعيد، الرياض: دار المريخ للنشر.
- فهمي، محمد شامل بهاء الدين (2005)، الإحصاء بلا معاناة المفاهيم والتطبيقات باستخدام برنامج SPSS، ج(1)، إدارة الطباعة والنشر بمعهد الإدارة العامة.
- مصطفى، صادق حامد (1993) "نحو تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، دراسة تحليلية نقدية مقارنة"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد(47)، ص ص 56- 113.
- هاشم، زكي محمود (1980م)، الجوانب السلوكية في الإدارة، الكويت: وكالة المطبوعات، ص 125.
- واكد، سامي صبحي (2003م) الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Benau, M.G., Humphrey, Mozier , and Turely ,(1993) "Auditing Expectation and performance in spain and Britain : Comparative Analysis", The international journal of Accounting ,pp .221-307.
- Dewing I.P and Russell P.O. (2002), " UK fund managers, Audit regulation and new Accountancy foundation : To wards a narrowing of the Audit Expectation gap ?", Mangerial Auditing journal , vol.17,no.9, pp .537-545.
- Epstein , Marc ;Geiger, Marshall A. (1994), "Investor views of Audit Assurance : Recent Evidence of the Expectation gap" , Journal of accountancy 177 (1) :60-66
- Epstein , marc J ;Geiger, Marshall A. (1994), "Investor view of Audit Assurance :Recent Evidence of the Expectation Gap", Journal of Accountancy 177(1) :60-66.
- Gay, G., Schelluch, P., and Reid, I., (1997), "user's Perceptions of the auditing Responsibilities for the prevention, Detection and reporting and Fraud, other Illegal Acts and error", Australian Accounting Review (May): 51-61.
- Humphrey, C. G., P. Moizer and W.S. Turley (1992),"The Audit Expectation Gap in the united kingdom ", Research Board of the Institute of Chartered Accountants in England and wale's, London, pp.99.
- Jones; Martyn , and Choon , Hocklim (1992), "The Expanded Auditor's Report: Could Do Better" , Accountancy, (November): 90-91.
- Lee T., (1994) , "Financial Reporting Quality Labels " Accounting Auditing and Accountability journal ,vol.7No.2, 1994, pp.30-49.
- Monroe ,Gray . S ; woodliff , David R.(1994), "An Empirical investigation of the Audit Expectation Gap :Australian Evidence" , Accounting and financial 34 (1) :47-74.
- porter (1993), "Auditors' Responsibilities with Respect to Corporate Fraud: a Controversial Issue", Chapter 2, pp. 31-54, in Sherer, M. and Turley, S. (eds.), Current Issues in Auditing, Third Edition, (London:Paul Chapman Publishing Ltd.)
- Ritts, Blaine, A.; Leathers ,park E. (1989),"The Auditor's Report :A Guide to Implementation of SAS Nol.58", The Ohio CPA journal, (spring): 17-22.
- Weick, K. E. (1983),"stress in Accounting system ", The Accounting Review, vol. 58, No. 2, pp. 350-365.