

**مدى إدراك مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسارات  
كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه  
( دراسة ميدانية )**

**Extent to Auditors Perception in Egyptian Environment  
of Inquiries Importance as an Effective Audit Procedure  
in Detecting and Reporting Fraud  
( A Field Study )**

د/ محمود حسن مصطفى مصطفى

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

dr.mahmoudhassan@bus.asu.edu.eg

**المستخلص:**

هدف هذا البحث إلى دراسة مدى إدراك مراقبي الحسابات لأهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه بالتطبيق على بيئة المراجعة المصرية، من خلال إعداد دراسة ميدانية تعتمد على قائمة استقصاء، تم توزيعها على عينة مكونة من (٦٩) مراقب حسابات، وطلب من عينة الدراسة استيفاء هذه القائمة لاختبار الفروض التي يقوم عليها هذا البحث، وذلك باستخدام كل من اختبار T-test لعينة واحدة، اختبار T-test لعينتين مستقلتين. وكانت أهم نتائج الدراسة: (١) يدرك مراقبي الحسابات في البيئة المصرية بدرجة كافية لأهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه، حيث تسمح الاستفسارات بإجراء مقابلات شخصية تمكن من تحديد المشكلات غير القابلة للملاحظة أو المستبعدة من المستندات والسجلات، كما أنها تعمل على توصيل رسالة من مراقب الحسابات إلى كافة العاملين بالشركة، بأنه دائماً متيقظ، ويبحث دائماً عن أي غش قد تم ارتكابه أو ينوي ارتكابه، (٢) لا توجد فروق جوهرية تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه باختلاف كلاً من التوجهات الفكرية، والتأهيل العلمي، كما لا توجد فروق جوهرية أيضاً بمدى اكتشاف مراقبي الحسابات لتحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في مراجعات سابقة من عدمه. وأخيراً، تم إجراء تحليل إضافي على عينة أخرى مكونة من (٤٢) فرداً من الإدارات والأفراد الآخرين بالشركات المصرية،

وتوصل هذا التحليل إلى إدراك الإدارات والأفراد الآخرين بدرجة كافية لأهمية استفسارات مراقب الحسابات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه. الكلمات المفتاحية: الاستفسار، الإدارة، الأفراد الآخرين، الغش، التقارير المالية الاحتمالية، اختلاس الأصول.

### **Abstract**

This research aimed at discussing extent to auditors perception of inquiries importance as an effective audit procedure in detecting and reporting fraud by applying on Egyptian audit environment, by preparing a field study based on a survey, which was distributed to a sample of (69) auditors, and asked from study sample, this survey was completed to test the hypotheses on which this research is based, using both T-test for one sample and T-test for two independent samples. Most important results of study were: (1) Auditors in Egyptian environment are sufficiently perception of inquiries importance as an effective audit procedure in detecting and reporting fraud, as Inquiries allow for personal interviews to be conducted that helps to identify problems that are not observable or excluded from documents and records. Inquiries also work to deliver a message from auditor to all employees of company, that he is always vigilant and is always looking for any fraud that has been committed or is intended to be committed. (2) There are no significant differences in degree of perception of inquiries importance from management and other as an effective audit procedure in detecting and reporting fraud, depending on intellectual orientations and scientific qualifications of auditors. There are no also significant differences in whether auditors detect a material misstatement due to fraud in previous audits or not. Finally, an additional analysis was conducted on another sample consisting of (42) individuals from managements and others in Egyptian companies. This analysis concluded that managements and others are sufficiently perception of auditor's inquiries importance as an effective audit procedure in detecting and reporting fraud.

**Keywords:** Inquiry, Management, Others, Fraud, Fraudulent Financial Reporting, Misappropriation of Assets.

## ١/ الإطار العام للبحث

### ١/١ طبيعة المشكلة

يعتبر الغش مفهوم قانوني واسع النطاق، ولا يدخل مراقبي الحسابات في عمل تحديدات قانونية عما إذا كان الغش قد حدث أم لا، ولكن ينصب اهتمامهم بصفة خاصة بما يتعلق بالتصرفات التي ينتج عنها تحريفات جوهرية بالقوائم المالية. وتوفر معايير المراجعة المتعلقة بمسئولية مراقبي الحسابات عن دراسة الغش والتقارير عنه<sup>(١)</sup> مجموعة من المفاهيم والمتطلبات الجوهرية لزيادة قدرتهم على اكتشاف الغش والتقارير عنه، بحيث لا يتم التركيز فقط على مجرد اكتشاف الغش إنما أيضاً منع حدوثه والحيولة دون وقوعه (ISA, 240c, SAS, 99)، معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠).

وتمثل مخاطر الغش أحد أكبر التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمجتمع ككل، ونتيجة لنتزايد أهمية هذه المشكلة، أكدت معايير المراجعة المتعلقة بمسئولية مراقب الحسابات عن دراسة الغش والتقارير عنه (ISA, 240b, 240c, ISA, SAS, 99)، معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) على مجموعة من المتطلبات الجوهرية لزيادة قدرة مراقبي الحسابات تجاه اكتشاف الغش والتقارير عنه، بحيث لا يتم التركيز فقط على مجرد اكتشاف الغش إنما أيضاً منع حدوثه والحيولة دون وقوعه، ومن بين هذه المتطلبات ضرورة وأهمية قيام مراقب الحسابات بالاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين<sup>(٢)</sup> عن آرائهم حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، وذلك عند دراسة وتحديد مخاطر الغش.

ولقد أشارت هذه المعايير إلى أن قيام مراقب الحسابات بالاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين لها أهميتها نظراً لأن الغش غالباً ما يكتشف من خلال المعلومات التي يتم الحصول عليها كاستجابة لهذه الاستفسارات حيث توفر لمراقب الحسابات المزيد من الفرص للتعرف على مخاطر الغش، وذلك من خلال المقارنة

<sup>(١)</sup> قام مجلس معايير المراجعة (ASB) التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام ٢٠٠٢ بإصدار إيضاح معايير المراجعة الأمريكية SAS رقم (٩٩) بعنوان "دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية". كما قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في ديسمبر ٢٠٠٤ بتعديل معيار المراجعة الدولي ISA رقم (٢٤٠) والذي كان يحمل عنوان "الغش والخطأ" ليحمل عنوان "مسئولية مراقب الحسابات عن دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية". هذا فضلاً عن قيام هيئة سوق المال المصرية عام ٢٠٠٨ بإصدار معايير المراجعة المصرية والصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨، والتي تعتبر بمثابة ترجمة حرفية لمعايير المراجعة الدولية، ومن ثم فإن معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) المتعلق بمسئولية مراقب الحسابات عن دراسة الغش والتقارير عنه يعتبر بمثابة ترجمة حرفية لمعيار المراجعة الدولي ISA رقم (٢٤٠) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في ديسمبر 2004. كما قام أيضاً الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في ديسمبر ٢٠٠٩ بتعديل معيار المراجعة الدولي ISA رقم (٢٤٠) الصادر في ديسمبر 2004، ليحمل عنوان "مسئوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية".

<sup>(٢)</sup> يقصد "بالأفراد الآخرين" موظفي الشركة والعاملين بها بخلاف الإدارة وموظفي الحسابات مثل أفراد التشغيل الذين ليس لهم صلة مباشرة بعملية التقارير المالية، والأفراد الذين توجد لديهم معرفة بمعاملات معقدة أو غير عادية، ومستشار الشركة القانوني.

بين المعلومات التي تم الحصول عليها، ومن ثم تحديد مدى التطابق أو التناقض فيما بينها. وبذلك فإن هذه المعايير تعتبر أول معايير مهنية تتطلب من مراقب الحسابات الاستفسار من أفراد آخرين بخلاف الإدارة وموظفي الحسابات، وذلك عند تحديد مخاطر الغش، كما أنها قد وسعت بدرجة كبيرة من الاستفسارات التي يقوم بها مراقب الحسابات داخل الشركة حيث كانت غير موجودة في معايير المراجعة السابقة المعنية بدراسة الغش والتقرير عنه (ISA, 240a, SAS, 82).

ومن ثم، يمكن القول بأن الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين أصبحت توجهاً ضرورياً للاتصال الفعال بين مراقبي الحسابات والإدارة والأفراد الآخرين، وذلك للحصول على معلومات وردود ذات أهمية عند تحديد مخاطر الغش في كافة مراحل عملية المراجعة. وقد كشفت (دراسة Liu, 2012) عن أن البيانات المالية ما زالت تحتوي على العديد من التقديرات التي تعتمد على الأحكام الشخصية، وإن برامج المراجعة تعتمد بدرجة كبيرة على الأدلة القائمة على الاستفسار، لذلك فإن هناك حاجة لفهم ما إذا كانت الاستفسارات يمكن أن توفر أدلة موثوق فيها أم لا. كما أضافت (دراسة Vinson, et. al., 2022) أن الاستفسارات من العميل تمثل إجراءً أساسياً عند مراجعة القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الأدبيات السابقة لا تقدم سوى القليل من الأدلة فيما يتعلق بكيفية قيام مراقبي الحسابات بعملية الاستفسار من العميل، وكيف يرتبط تدوين الملاحظات أثناء عملية الاستفسار بجودة المراجعة. بينما كشفت (دراسة Laxman, 2013) عن أهمية الاستفسارات كأداة فعالة في حل المشكلات، وذلك من خلال التحقق من الآثار التربوية للتعليم القائم على الاستفسار في سياق منهجية حل المشكلات، بالإضافة إلى قياس أثر تطوير مهارات الاستجواب (التساؤل) **Questioning Skills** على قدرات الطلاب في حل المشكلات. وقد خلصت الدراسة إلى أن التعلم القائم على الاستفسار قد شجع الطلاب على اكتشاف معارف جديدة من تلقاء أنفسهم، بالإضافة إلى تعزيز قدراتهم على حل المشكلات عن طريق اقتراح الأسئلة الملائمة والتوصل إلى تفسيرات مدعومة بالأدلة.

وفي ضوء ما سبق، فإن الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين تمثل إجراء مراجعة فعال يساعد مراقبي الحسابات على اكتشاف الغش والتقرير عنه، لذلك فإن الأمر يحتاج إلى دراسة حتى يمكن التعرف على مدى إدراك مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية هذه الاستفسارات في اكتشاف الغش والتقرير عنه بالممارسة العملية، وهذا ما دفع الباحث، بصورة رئيسية، نحو تقديم هذا البحث.

وتأسيساً على ما سبق، فإن طبيعة المشكلة تتلخص في التساؤلات الآتية:

أولاً: هل يدرك مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه؟

ثانياً: هل تختلف درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه باختلاف التوجهات الفكرية لمراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة ومراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبة؟

ثالثاً: هل تختلف درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه باختلاف التأهيل العلمي لمراقبي الحسابات بالبيئة المصرية؟

رابعاً: هل تختلف درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه بمدى اكتشاف مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لتحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في عمليات مراجعة سابقة من عدمه؟

## ٢/١ أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- ١- تحديد مدى إدراك مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.
- ٢- دراسة مدى اختلاف درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه باختلاف التوجهات الفكرية لمراقبي الحسابات بالبيئة المصرية.
- ٣- إيضاح مدى اختلاف درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه باختلاف التأهيل العلمي لمراقبي الحسابات بالبيئة المصرية.
- ٤- بيان مدى اختلاف درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه بمدى اكتشاف مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لتحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في عمليات مراجعة سابقة من عدمه.

## ٣/١ أهمية البحث

يستمد البحث أهميته العلمية والعملية مما يلي:

### ١/٣/١ الأهمية العلمية:

تنبع الأهمية العلمية لهذا البحث من الآتي:

أولاً: مناقشة وتحليل أهم معايير المراجعة والدراسات السابقة التي تناولت الموضوع محل البحث سواء في مجال المراجعة أو مجال علم النفس.

ثانياً: كشفت (دراسة Gow., et. al., 2016) عن إن البحوث المحاسبية التي تستخدم البيانات القابلة للملاحظة (البيانات غير التجريبية) تتوصل إلى استنتاجات سببية تتمتع بدقة عالية، بينما البحوث المحاسبية الأخرى التي تستخدم الأساليب شبه التجريبية لوضع تقديرات غير متحيزة لتحسين الاستنتاجات السببية التي تتوصل إليها، عادة ما تكون الافتراضات التي بنيت عليها هذه التقديرات لا تتمتع بالدقة الكافية، كما أن الافتراضات اللازمة لتطبيق الأساليب شبه التجريبية يحتمل عدم استيفائها بالكامل بمعظم البيئات البحثية، لذلك ينبغي أن تعتمد البحوث المحاسبية على الدراسات الوصفية الميدانية المتعمقة التي تهدف إلى التركيز على فهم العلاقات السببية، وزيادة

المعرفة لسلوك الظواهر محل الدراسة، هذا فضلاً قدراتها على مساعدة الباحثين في تجنب بعض المعوقات المفاهيمية التي قد تؤثر على دقة الاستنتاجات، حيث تساعد على بناء نماذج السبب والنتيجة بشكل أكثر وضوحاً، والتي يمكن أن يستخدمها الباحثين الآخرين في إعداد البحوث التجريبية. وهذا ما يسعى إليه البحث الحالي، حيث يهدف إلى الوصف الميداني لمدى إدراك مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسارات من الإدارة والآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

### ٢/٣/١ الأهمية العملية:

تستمد الأهمية العملية لهذا البحث من أن موضوع الغش يمثل تحدياً كبيراً لمراقبي الحسابات لما يترتب عليه من تضليل أصحاب المصالح، حيث إن الغش يمثل مشكلة عالمية تواجه المجتمع ككل، لما يترتب عليه من خسائر فادحة (Lu, 2005, ISA, 2011, Vald, et, al., 2011, Erkan & Arici, 2011, Kleinman, et. Chen, 2016, Brown., 2015, Lokanan, 2015 Laut., Mehta, et. al., 2021, Yusrianti, et. al., 2020, al., 2020, Gepp, et. al., 2023, Chimonaki et. al., 2023, et. al., 2021, Sinaga., et. al., 2024, Fekir, et. al., 2024). ونتيجة لذلك فهناك طلب متزايد على مراقبي الحسابات من أجل تأدية دوراً فعالاً في مساعدة الشركات في منع واكتشاف الغش (Kassem & Higson, 2012, Giriūnas, 2013, Mackevičius & Sinaga., et. al., 2024)، بالتالي يظل اكتشاف الغش من أهم أولويات مهنة المحاسبة (Brown., 2015). كما ينبغي على الباحثين التركيز في المجال المحاسبي على كيفية اكتشاف الغش ومنع حدوثه (ISA, 2011, Chimonaki et. Anichiti., 2023, Laut., et. al., 2021, al., 2023). لذلك يسعى البحث الحالي إلى دراسة مدى إدراك مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه، وذلك حتى تستطيع مكاتب المراجعة من بلوغ أهدافها وتقديم خدماتها بمستوى عالٍ من الجودة، الأمر الذي قد يحد من إمكانية تعرض هذه المكاتب لمخاطر التقاضي وما يترتب عليها من فقد سمعتها وعملائها، وبالتالي زيادة قدرتها على البقاء بالمنافسة.

### ٤/١ فروض البحث

في ضوء ما أوضحه الباحث بشأن طبيعة مشكلة البحث، وتحقيقاً لأهدافه، يمكن صياغة الفروض البحثية الآتية:

- ١- لا يوجد إدراك جوهري لمراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.
- ٢- لا توجد فروق جوهريّة بين مراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة، ومراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

٣- لا توجد فروق جوهرية بين اختلاف التأهيل العلمي لمراقبي الحسابات بالبيئة المصرية تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

٤- لا توجد فروق جوهرية بين مراقبي الحسابات الذين اكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في عمليات مراجعة سابقة، ومراقبي الحسابات الذين لم يكتشفوا مثل هذه التحريفات تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

### ٥/١ منهج البحث

في إطار أهمية البحث وأهدافه واختباراً لفروضه سوف ينتهج الباحث المنهجين الاستنباطي والاستقرائي معاً، وذلك على النحو التالي:

#### ١/٥/١ المنهج الاستنباطي:

يعمل هذا المنهج على توضيح الأبعاد المختلفة للمشكلة التي يعالجها البحث وتأسيسها علمياً، وكذلك تبيان الأهداف التي يسعى إليها، بالإضافة إلى توضيح أهمية هذا البحث. ويعتمد ذلك على الاطلاع على الكتب العلمية والأبحاث المنشورة وكذلك الدوريات المرتبطة بموضوع البحث والتمثل في دراسة مدى إدراك مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

#### ٢/٥/١ المنهج الاستقرائي:

يتم من خلال هذا المنهج اختبار الفروض التي يقوم عليها هذا البحث، وتحديد مدى قبولها من عدمه عن طريق طرح قائمة استقصاء على عينة الدراسة، وتجميع الإجابات على العبارات الواردة بها، واختبارها إحصائياً.

## ٢/ الاستفسارات كإجراء مراجعة في اكتشاف الغش

### ١/٢ مفهوم الاستفسارات وأهميتها كإجراء مراجعة

تعني الاستفسارات في مهنة المراجعة بانها الحصول على معلومات مكتوبة أو شفوية من العميل (الإدارة، العاملين بمختلف المستويات التنظيمية) رداً على أسئلة مراقب الحسابات. ومن ثم، تمثل عملية الاستفسار استجابة منهجية للأفراد الذين لديهم معرفة بالأحداث أو العمليات موضوع الفحص، وذلك للحصول على معلومات كافية تؤكد مزاعم معينة (Albrecht, et. al., 2012, P. 276).

ويشير معيار المراجعة المصري (الدولي ISA) رقم (٥٠٠) إلى أن الاستفسار يهدف إلى الحصول على المعلومات المالية وغير المالية من أفراد لديهم المعرفة بها سواء كانوا من داخل الشركة أو خارجها. والاستفسار هو إجراء من إجراءات المراجعة يستخدم بتوسع طوال عملية المراجعة، ويكون غالباً مكملًا

لإجراءات المراجعة الأخرى. ويمكن أن تتراوح الاستفسارات من استفسارات رسمية مكتوبة إلى استفسارات غير رسمية شفوية، وتعتبر عملية تقييم الاستجابة للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار نفسها.

كما يشير معيار المراجعة المصري (الدولي ISA) رقم (٥٨٠) إلى أنه يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة عن الأمور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية عندما يتعذر الحصول على أدلة مراجعة كافية أخرى. وقد تنحصر الأمور التي يجب الإقرار عنها كتابيا من قبل الإدارة على الموضوعات الهامة نسبياً المتعلقة بالقوائم المالية سواء منفصلة أو مجتمعة. والإقرار الكتابي من قبل الإدارة يقلل من إمكانية حدوث سوء فهم ما بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة، والذي قد ينشأ في حالة الإقرار الشفهي. كما أضاف (لطفي، ٢٠١٠، ص ٣٧٨-٣٧٧) أن الإقرارات المكتوبة تؤكد على أنه ليس هناك أي سوء فهم بين الإدارة ومراقب الحسابات عما يقال، حيث تعطي للإدارة الفرصة لتصحيح أي سوء تفسير قد يقع فيه مراقب الحسابات، كما أنها تؤكد على أن الإدارة تتحمل المسؤولية الخاصة بصحة هذه الإقرارات. كما أضافت أيضاً بعض الدراسات أن الإقرارات الشفوية تكون أقل إقناعاً وكفاية، لذلك فهي تكون غير ملائمة لدعم وتعزيز رأي مراقب الحسابات. وفي حالة استخدام مراقب الحسابات للإقرارات الشفوية كدليل مراجعة، فإنه يحتاج إلى الحصول على أدلة أخرى لتعزيز هذه الإقرارات من خلال إجراءات مراجعة أخرى (Zakari, 2013, Zakari & Ahmad., 2014).

وتتبع أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة لاكتشاف الغش مما يلي:

أولاً: تساعد الاستفسارات من الإدارة على تحديد الجوانب التي يمكن أن تؤدي إلى ارتكاب الغش، وكذلك توعية الإدارة بأضرار الغش ومخاطره، وكذلك بالبرامج والضوابط الرقابية التي من شأنها منع واكتشاف الغش (حماد، ٢٠٠٢). كما أنها تتيح المعرفة بالغش من المصدر الأصلي، حيث هناك أفراد لا يتحدثون إلا إذا سئلوا، وتزيد استفسارات مراقب الحسابات من إمكانية تحدث هؤلاء الأفراد (حماد، ٢٠٠٢، Maddox, 2004, Kaplan, McMillan, 2006, et. al., 2011). ويؤكد الخبراء القضائيين Forensic Experts على أن الأفراد الذين يترددون في التطوع بتقديم المعلومات عن معرفتهم بأي غش أو الاشتباه فيه، سيكون من المرجح تقديمهم لهذه المعلومات عند سؤالهم مباشرة من خلال الاستفسارات (Montgomery, 2002). كما كشفت (دراسة 2023, Zhu and Phang.) عن ضرورة إجراء مراقبي الحسابات استفسارات من المديرين الماليين فيما يتعلق بجوانب الرقابة الرئيسية للعمليات اليومية، حيث توفر هذه الاستفسارات استجابات نموذجية بشأن المواقف التي قد تتجاوز فيها الإدارة الرقابة الداخلية.

ثانياً: أكدت معايير المراجعة المتعلقة بدراسة الغش والتقارير عنه (SAS, 99, ISA, 240c، معيار المراجعة المصري رقم ٢٤٠) على أهمية قيام مراقب

الحسابات بالاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين عن آرائهم حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، نظراً لأن الغش غالباً ما يكتشف من خلال المعلومات التي يتم الحصول عليها كاستجابة لهذه الاستفسارات حيث توفر المزيد من الفرص للتعرف على مخاطر الغش. كما يمكن الاستجابة لمخاطر الغش المحددة من خلال الاستفسار الإضافي من الإدارة والأفراد الآخرين لتعزيز بعض الأدلة والمعلومات الأخرى. وينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بأداء مجموعة من الإجراءات لتقييم مخاطر التحريف الجوهرى الناتج عن الغش أو الخطأ، ومن بين هذه الإجراءات الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين، حيث إن المعلومات الناتجة عن هذه الاستفسارات يمكن أن تكون مفيدة في إعطائه رؤية مختلفة في تحديد مخاطر التحريف الجوهرى (معيار المراجعة المصري رقم ٣١٥، ISA, 315, SAS, 109, Fekir, et. al., 2024).

ثالثاً: إن الإجابات التي يتم الحصول عليها كاستجابة للاستفسارات يمكن أن تزود مراقب الحسابات بمعلومات لم يحصل عليها من قبل، كما يمكن أن توفر معلومات تختلف بصورة جوهرية عن المعلومات الأخرى (معيار المراجعة المصري رقم ٥٠٠، ISA, 500).

رابعاً: يمكن للأفراد الآخرين عند توجيه الاستفسارات إليهم أن يخبروا مراقب الحسابات بالكيفية التي تطبق بها الضوابط الرقابية، ومتى يتم تجاهل تلك الضوابط أو التحايل عليها. فعادة ما يكون الإدارة وموظفي الحسابات في وضع تكتم وحرص عند التعامل مع مراقب الحسابات، أما الأفراد الآخرين الذي ليس لهم علاقة مباشرة بالحسابات فيكونون أقل حرصاً، وقد تصدر منهم كلمات عفوية توضح ما يحدث بالضبط عند توجيه الاستفسارات إليهم (حماد، ٢٠٠٢، Ramos, 2003). بينما أشارت (دراسة Jayalakshmy, 2005) إلى أنه ينبغي على مراقب الحسابات القيام بالاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين بكافة المستويات الوظيفية لإعطائهم الفرصة للإبلاغ عن الغش، حيث تساعد عملية الاستفسار على دراسة الكيفية التي يمكن أن يتم بها الغش، وكيفية اكتشافه بفعالية.

خامساً: تعتبر الاستفسارات إجراء مراجعة فعال، حيث تتيح لمراقبي الحسابات إجراء مقابلات شخصية يمكن من خلالها التعرف على المشكلات غير القابلة للملاحظة أو المستبعدة من المستندات والسجلات، كما تتيح بسهولة ملاحظة ردود المستفسر منهم، بالإضافة إلى إمكانية تعديل الأسئلة أثناء المقابلات بناءً على ردود المستفسر منهم (لطفى، ٢٠٠٧، ص ٣١٨).

سادساً: كشفت (دراسة Wright & Berger 2011) عن أن تقديم الإدارة لاستجابات مضللة لاستفسارات مراقبي الحسابات بهدف إخفاء الغش المرتكب، قد ساعد هؤلاء المراقبين على تقييم مخاطر الغش بفعالية أكثر، وذلك مقارنة بمراقبي الحسابات الذين لم تقدم لهم مثل هذه الاستجابات المضللة. وهو ما

يعكس أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة في تحسين عملية اكتشاف الغش والتقارير عنه. بينما أشار (Albrecht, et. al., 2012, P. 276) إلى أن الاستفسار يعد الأسلوب الأكثر استخداماً عند دراسة الغش، نظراً لأنه يساعد على استنباط الاعترافات والأدلة من مرتكبي الغش بطريقة منهجية منظمة.

سابعاً: قد ينتج عن الأشخاص الموجهة إليهم الاستفسارات تلميحات أو إشارات لفظية أو غير لفظية Verbal & Nonverbal Cues توفر مؤشراً لارتكاب غش، وأن هناك محاولات لإخفائه، وهو ما قد يؤدي إلى اكتشاف الغش والتقارير عنه بسهولة (Lee, et. al., 2013 & 2018). كما أن الاستفسارات يمكن أن توفر مؤشرات سلوكية مفيدة للكشف عن الخداع، مثل السلوكيات اللفظية غير الطبيعية (الإجابات غير الصحيحة)، والسلوكيات غير اللفظية غير الطبيعية (الاعراض العصبية)، كما أنها قد تكون مفيدة عند تقييم مخاطر الغش (Lee, et. al., 2013).

ثامناً: قد كشفت (Kassem, 2018) دراسة عن أن الأساليب الأكثر شيوعاً لتقييم نزاهة الإدارة هي، الاستفسار من الإدارة والقائمين على الحوكمة فيما يتعلق بالغش، وحالات الغش السابقة، وكيف تعاملت معها الإدارة، والتواصل المفتوح مع الموظفين فيما يتعلق بممارسات الإدارة والسلوك الأخلاقي، وتقييم ميثاق أخلاقيات الشركة، والرسالة التي يتم توصيلها للموظفين بشأن التعامل مع السلوك غير الأخلاقي، بالإضافة إلى طرح السؤال بأشكال متعددة لتحديد ما إذا كان المديرين يميلون إلى إخفاء المعلومات أو يتلاعبون بالحقائق أم لا. ويرى الباحث أن الاستفسار كإجراء مراجعة يعمل على خلق علاقات تعاونية جيدة بين مراقب الحسابات وكافة الأفراد المستفسر منهم سواء الإدارة أو الأفراد الآخرين، الأمر الذي قد يؤدي بدوره إلى زيادة قدرة مراقب الحسابات على الحصول على أية معلومات ضرورية في أي وقت، حيث تنبع أهمية الاستفسار كإجراء مراجعة من إمكانية استخدامه في كافة مراحل عملية المراجعة.

## ٢/٢ أسباب الإحجام عن استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة

بالرغم من أهمية الاستفسار كإجراء مراجعة، إلا أن بعض مراقبي الحسابات قد لا يرغبون في توجيه أسئلة أو استفسارات للإدارة أو الأفراد الآخرين عن آرائهم حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، وذلك لعدة أسباب من أهمها ما يلي: أولاً: قد يتصور بعض مراقبي الحسابات أن الاستفسارات ستثير استياء الأشخاص الموجهة إليهم.

وفي الواقع، لن يحدث أي استياء عند الاستفسار عن مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، إذا ما تم الاستفسار بطريقة سليمة، بحيث يتم التأكيد أولاً على طبيعة الاستفسار، بشكل لا يجعل الشخص الموجه إليه الاستفسار يفهم سبب طرحه، حيث إذا ما فهمه الشخص سبب طرح الاستفسار فمن

المرجح أن يحدث الاستياء الأمر الذي قد يؤدي إلى تلقي إجابات غير صحيحة أو مضللة، لذلك ينبغي على مراقب الحسابات عند استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة أن يقوم بتصميم مجموعة من الأسئلة الملائمة لتحديد مخاطر الغش دون توجيه اتهام لأحد بحيث ينبغي عليه كسب ثقة الأفراد الذين توجه إليهم استفساراته وذلك قبل طرحها عليهم، مع أهمية التأكيد على هؤلاء الأفراد بأن هذه الاستفسارات ضرورية من أجل الوفاء بالمتطلبات المهنية، وأن اختيارهم لا يعني أنهم ليسوا أمناء، إنما لكونهم يمتلكون القدرة على توفير المعلومات اللازمة لأداء عملية المراجعة (McMillan, 2006).

ثانياً: يتصور بعض مراقبي الحسابات أن الاستفسارات حول مخاطر الغش قد تؤدي إلى مشكلات قانونية إذا ما تم اكتشاف غش مستقبلاً، وخاصة إذا كانت شفوية.

إن احتمال دخول مراقب الحسابات في مشكلات قانونية إذا ما تم اكتشاف غش مستقبلاً هو أمر غير منطقي، نظراً لأن معايير المراجعة بصفة عامة سواء المصرية أو الدولية أو الأمريكية تعطي لمراقب الحسابات الحق في إجراء الاستفسارات اللازمة لأداء عملية المراجعة، بينما تؤكد معايير المراجعة المتعلقة بدراسة الغش والتقارير عنه بصفة خاصة (ISA, SAS, 99, 240c ، معيار المراجعة المصري رقم ٢٤٠) على أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين عن آرائهم حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، كما أكدت أيضاً على أن الغش غالباً ما يكتشف من خلال المعلومات التي يتم الحصول عليها كاستجابة لهذه الاستفسارات حيث توفر المزيد من الفرص للتعرف على مخاطر الغش، لذلك فإن إجراء الاستفسارات يحقق لمراقب الحسابات الالتزام بمفهوم بذل العناية المهنية الواجبة في ضوء ما تقتضيه به معايير المراجعة في هذا الشأن، الأمر قد يؤدي بدروه إلى تجنب أية مشكلات قانونية إذا ما تم اكتشاف غش مستقبلاً.

ثالثاً: يتصور بعض مراقبي الحسابات أنهم لن يتلقوا الإجابات الصحيحة أو أنهم يتلقوا إجابات مضللة عند توجيه الاستفسارات كإجراء مراجعة، حيث قد تؤدي الاستفسارات إلى قيام عميل المراجعة بتوجيه انتباه مراقب الحسابات من خلال إجابات مباشرة أو غير مباشرة لمجالات مراجعة محددة باعتبارها ذات مخاطر تحريف جوهري وهي في الحقيقة الأمر خالية من التحريفات بهدف استنفاد قدر من هذا الانتباه وما يصاحبه من وقت وجهد وتكلفة مراجعة في مجالات مراجعة لا يحتاج إليها، وصرف انتباهه بعيداً عن مجالات المراجعة ذات مخاطر التحريف الجوهري بحيث يعتمد عميل المراجعة على إرسال إجابات مضللة لمراقب الحسابات من خلال الاستفسارات التي تعمل على إثارة انتباهه لمجالات مراجعة باعتبارها ذات مخاطر تحريف جوهري نتيجة عوامل وظروف معينة. فعلى سبيل المثال يمكن لعميل المراجعة توجيه انتباه مراقب الحسابات للأصول طويلة الأجل من خلال إبلاغه بقيام الشخص المسئول عن صيانتها بإجازة

مرضية طويلة، وإحلال أحد العاملين من غير ذو الخبرة محله لحين عودته. فعندما يتبين له عند الفحص أنها لا تتضمن تحريفات تكون النتيجة استيفاء جهده ووقته في فحص حسابات نظيفة، فضلاً عن احتمال الاستنتاج بسلامة العمليات الأخرى للأصول طويلة الأجل من التحريفات (الإبياري، ٢٠١٣).

ويرى الباحث أن اعتقاد بعض مراقبي الحسابات بأنهم يتلقوا إجابات غير صحيحة أو مضللة عند توجيه الاستفسارات كإجراء مراجعة، هو اعتقاد غير موضوعي، نظراً لأنه يمكن لهؤلاء المراقبين تحديد مدى صحة هذه الإجابات من خلال المقارنة فيما بينها، وأيضاً فيما بينها وبين المعلومات الأخرى، ومن ثم تحديد مدى الاتساق أو التناقض، وفي حالة عدم الاتساق، فإنه ينبغي على مراقبي الحسابات الحصول على دليل مراجعة أضافي للحد من عدم الاتساق. كما أن تلقي الإجابات غير صحيحة أو مضللة قد يمثل إشارات تحذيرية لإمكانية ارتكاب غش، وأن هناك محاولات لإخفائه. وهو ما قد تدفع مراقبي الحسابات إلى المزيد من الفحص، الأمر الذي قد يؤدي إلى اكتشاف الغش بفعالية.

رابعاً: يظن البعض أن أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات، وخاصة إذا كانت شفوية، تكون أقل صلاحية من أدلة الإثبات التي تنتج عن إجراءات المراجعة الأخرى (الفحص، الملاحظة، المصادقات)، وذلك لأن صلاحية ودقة الإجابات التي يتم الحصول عليها كاستجابة للاستفسارات تتوقف على أمانة الشخص المستفسر منه، ومدى معرفته بالموضوع محل الاستفسار، بالإضافة إلى احتمال وجود مصلحة شخصية له قد يجعله يتعمد إخفاء بعض الحقائق والتلاعب في الإجابات.

وفي هذا الشأن، أشار معيار المراجعة المصري (الدولي ISA) رقم (٥٠٠) إلى أن الإجابات التي يتم الحصول عليها كاستجابة للاستفسارات يمكن أن تزود مراقب الحسابات بمعلومات لم يحصل عليها من قبل أو توفر له أدلة مراجعة ملائمة، كما يمكن أن توفر معلومات تختلف بصورة جوهرية عن المعلومات الأخرى مثل، المعلومات المتعلقة باحتمالية تخطي الإدارة للضوابط الرقابية. وفي بعض الحالات، توفر هذه الإجابات أساساً لمراقب الحسابات لكي يقوم بتعديل أو أداء إجراءات مراجعة إضافية. كما أنها أيضاً يمكن أن تحدد مدى صحة المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من المصادر الأخرى، ومن ثم فإن أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها كاستجابة للاستفسارات لا تقل صلاحية عن أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من المصادر الأخرى (الفحص، الملاحظة، المصادقات).

ولكن ينبغي على مراقب الحسابات ألا يعتبر الأدلة الشفوية التي يحصل عليها كاستجابة للاستفسارات بديلاً للأدلة الأخرى التي ينبغي الحصول عليها من المصادر الأخرى ويتوقع بمستوى معقول أن هذه الأدلة متوافرة. بينما في حالات معينة يمكن ألا تكون هناك أدلة مراجعة متاحة بخلاف تلك التي تم الحصول

عليها كاستجابة للاستفسارات، ولذلك فإن على مراقب الحسابات الحصول على إقرار مكتوب من الإدارة، ومن ثم، تكون إقرارات الإدارة هي دليل المراجعة الوحيد المتاح في هذه الحالة (معياري المراجعة المصري رقم ٥٨٠، ISA, 580).

خامساً: لم يتلق معظم مراقبي الحسابات التدريب الكافي على كيفية إجراء الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين عن آرائهم حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، بالإضافة إلى كيفية تقييم مصداقية المعلومات الناتجة عنها:

وفي هذا الشأن، كشفت (دراسة علي، ٢٠٠٥) عن أن الإصدارات المهنية قد قدمت إرشادات كافية بشأن إجراءات المراجعة الملائمة لاكتشاف الغش، ومن بين هذه الإجراءات الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين عن آرائهم عن مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، برغم ذلك فإن مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية أكثر تحفظاً في هذا الشأن، ويميلون إلى إجراءات المراجعة النمطية. وهذا التحفظ يعكس مدى حاجة مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية إلى التعليم والتدريب المستمر في هذا المجال.

كما أشارت (دراسة Aghazadeh, 2012) إلى أن معايير المراجعة تتطلب من مراقب الحسابات أن يحدد مدى مصداقية الإدارة عند رد على استفساراته قبل اعتبار أن إجابات الإدارة صادقة. وعلى الرغم من ذلك فإن هذه المعايير لم تحدد الكيفية التي ينبغي على مراقب الحسابات أن يقيم بها مصداقية الإجابات والمعلومات التي تم الحصول عليها.

وفي ضوء ما سبق، فإن الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين عن آرائهم حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، يحقق لمراقب الحسابات هدفين رئيسيين، الأول هو الالتزام بمعايير المراجعة في إنجاز ما يترتب عليه من مسئولية بشأن اكتشاف الغش والتقرير عنه من خلال الحصول على المعلومات والردود في هذا الشأن، بالإضافة إلى إجراء المقارنة فيما بينها وأيضاً فيما بين المعلومات الأخرى، وذلك لتحديد مدى الاتساق من عدمه. بينما الآخر، يتمثل في أن الاستفسار يعمل على توصيل رسالة من مراقب الحسابات إلى كافة العاملين بالشركة، بأنه دائماً متيقظ، ويبحث دائماً عن أية أعمال غش قد تم ارتكابها أو ينوي ارتكابها، الأمر الذي قد يؤدي إلى زيادة قدرته على اكتشاف الغش والتقرير عنه، بحيث لا يتم التركيز فقط على مجرد اكتشاف الغش إنما أيضاً منع حدوثه، نتيجة توقع مرتكبي الغش بأن مراقب الحسابات يبحث دائماً عن الغش، وهو ما قد يخلق لديهم الشعور بالخوف من افتضاح أمرهم في حال اكتشافه. من جهة أخرى، فإن أهم ما يميز الاستفسار كإجراء مراجعة أنه يوفر مؤشرات غير لفظية (تعبيرات الوجه / حركات الجسد) تعزز المعلومات والردود التي تم الحصول عليها، حيث تساعد ملاحظة تعبيرات الوجه وحركات الجسد على التأكد من مدى صدق المستفسر منه. كما أن الاستفسار يوفر عمقاً في المعلومات والردود لإمكانية توضيح مغزى الأسئلة وإعادة طرحها مرة أخرى. كما أنه أيضاً قد يوفر معلومات يصعب الحصول عليها من إجراءات المراجعة الأخرى؛ لأن الأشخاص بشكل عام يفضلون التحدث عن الكتابة.

## ٣/٢ أنواع الاستفسارات واستخداماتها

ينبغي على مراقب الحسابات أن يستخدم الاستفسار كأسلوب لجمع المعلومات بطريقة تتلائم مع الغرض من استخدامه، ووفقاً لهذا الغرض فإنه يمكن لمراقب الحسابات استخدام واحد أو أكثر من أنواع الاستفسارات الآتية: (لطفي، ٢٠٠٧، ص ص ٣١٨-٣١٩)

### ١- الاستفسار المعلوماتي Informational Inquiry:

يستخدمه مراقب الحسابات للحصول على معلومات بشأن حقائق وتفاصيل قد لا تكون متوفرة لديه. وعادة ما يستخدم هذا النوع عندما يرغب مراقب الحسابات في الحصول على معلومات بشأن إجراءات أو عمليات الشركة. وغالباً ما يتصف بالعمق، كما يصاحب بأسئلة ذات نهايات مفتوحة حتى تتيح للمستفسر منه أن يوفر تفاصيل الإجراءات أو العمليات الخاصة بالشركة. ويتمثل أحد الاستخدامات الشائعة لهذا النوع من الاستفسار عندما يقوم مراقب الحسابات بجمع معلومات بشأن فعالية البرامج والضوابط الرقابية أو الغش أو الغش المشتبه فيه.

### ٢- الاستفسار التقديري Assessment Inquiry:

يستخدمه مراقب الحسابات هذا النوع من الاستفسار لتقدير ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها صحيحة وموثوق بها أم لا. وغالباً ما يبدأ هذه النوع من الاستفسار بأسئلة واسعة ذات نهايات مفتوحة والتي تتيح للمستفسر منه أن يوفر ردود واستجابات تفصيلية، يتبعها بعد ذلك بالمزيد من الأسئلة. ويتمثل أحد الاستخدامات الشائعة لهذا النوع من الاستفسار في تدعيم ردود الإدارة الخاصة بالاستفسارات الأولية عن طريق طرح أسئلة للأفراد الآخرين داخل الشركة للتأكد من مدى صحة ردود واستجابات الإدارة.

### ٣- الاستفسار الاستفهامي Interrogative Inquiry:

يستخدمه مراقب الحسابات عندما يبحث عن معلومات حول موضوع معين، حيث غالباً ما يستخدم هذا النوع من الاستفسار لتحديد ما إذا كان المستفسر منه قد قام بحذف بعض المعلومات أو الحقائق أو الأحداث بشكل مخادع ومتعمد أم لا. فعندما يشك مراقب الحسابات في قيام المستفسر منه بحذف بعض المعلومات أو الحقائق بشكل مخادع ومتعمد فإنه يقوم بالاستفسار الاستفهامي عن طريق طرح أسئلة موجهة يتم الإجابة عليها بـ "نعم" أو "لا". وغالباً ما يكون الاستفسار الاستفهامي قائم على المواجهة بحيث يغطي موضوعات أو حقائق أو أحداث أو ظروف محددة. وينبغي أن يتم إجراء هذا النوع من الاستفسار عن طريق الأعضاء الرئيسيين بفريق المراجعة، والذين يتمتعون بالخبرة والمعرفة الكافية بأمور الشركة والبيئة التي تعمل في إطارها.

ويمكن تصنيف الاستفسارات إلى استفسارات تنم وجهاً لوجه، وأخرى تتم من خلال وسائل الاتصال الإلكترونية، حيث أصبح ترتيب الاجتماعات وجهاً لوجه بين مراقبي الحسابات وعملاء المراجعة أكثر صعوبة وأعلى تكلفة، ويرجع ذلك إلى التوسع المستمر لمؤسسات الأعمال في جميع أنحاء العالم، ويعد الاعتماد على وسائل

الاتصال الإلكتروني مثل رسائل البريد الإلكتروني **E-mail Messaging** أو عقد الاجتماعات عبر الفيديو **Video-Conferencing** لأغراض الاستفسار بين مراقب الحسابات والعمل إحدى الطرق لتحسين سرعة وتوقيت عملية الاستفسار وخفض تكلفتها (Kachelmeier., 2018، Nöteberg & Hunton., 2015).

## ٤/٢ الإرشادات والسلوكيات التي يتعين الالتزام بها عند استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة في اكتشاف الغش

يتعين على مراقبي الحسابات الالتزام بالإرشادات والسلوكيات التالية عند استخدام الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة في اكتشاف الغش: أولاً: التخطيط السليم لعملية الاستفسار:

تشير الدراسات السابقة في المجالات الأخرى بخلاف مجال المراجعة إلى أن التخطيط السليم لعملية الاستفسار يمثل الخطوة الأولى تجاه تحسين نوعية المعلومات والردود التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات (Liu, 2012)، لذلك يتعين على مراقب الحسابات أن يستخدم الحكمة والبصيرة والتخطيط السليم ليضع خطة مدروسة لعملية الاستفسار مع مواصلة إتباع أسلوب الخطوة بخطوة عند إجراء هذه العملية. ثانياً: مراعاة معرفة وموضوعية وخبرة ومسئوليات ومؤهلات الأشخاص الموجه إليهم الاستفسارات:

ينبغي على مراقب الحسابات عند استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة مراعاة كل من معرفة وموضوعية وخبرة ومسئوليات ومؤهلات الأشخاص الموجه إليهم استفساراته، بحيث يقوم مراقب الحسابات بتقييم المستفسر منه (المصدر)، وليس فقط تقييم المعلومات والردود التي يحصل عليها، لما للمستفسر منه من تأثير جوهري مصداقية على هذه المعلومات والردود، حيث يستلزم ذلك من مراقب الحسابات ضرورة امتلاك عقلية متشككة ومتسائلة وناقدة دائماً.

ثالثاً: امتلاك خبرة الاتصال الفعال:

يجب أن يكون لدى مراقب الحسابات خبرة الاتصال الفعال عند استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة، بحيث يقنع المستفسر منهم بأهمية استفساراته، وأن يصل هذه الاستفسارات بطريقة فعالة تساعده في الحصول على الردود والمعلومات الصحيحة. وفي هذا الشأن، كشفت (دراسة Lee & Welker, 2008) عن أن مراقبي الحسابات يستمدون شكوكهم من سلوكيات تختلف عن تلك التي يستخدمها طلاب المحاسبة، وذلك عند تحديد مدى كذب أو خداع المستفسر منهم عند الرد على الاستفسارات. وتشير هذه النتيجة إلى أن الخبرة العملية لمراقبي الحسابات تعدل نهجهم عند تحديد مدى خداع المستفسر منهم. وأرجعت الدراسة هذه النتيجة إلى ثلاثة أسباب هي، (١) إن المقابلات التي تشتمل على استفسارات تكون أكثر إرهاقاً وتوتراً من المحادثات اليومية العادية، (٢) قد تتطلب أسئلة المقابلات قدراً أكبر من التفكير مقارنة بالمحادثات اليومية، (٣) يكون مراقبي الحسابات أكثر اهتماماً بالمحتوى المعلوماتي للردود على الاستفسارات مقارنة بالمحادثات اليومية.

#### رابعاً: ممارسة الشك المهني Professional Skepticism:

يتعين على مراقب الحسابات ممارسة الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ الاستفسارات وتقييم الردود عليها، بحيث يكون لديه عقلية منفتحة تتضمن ذهن متساؤل وتقييم انتقادي للمعلومات والردود التي يحصل عليها من استفساراته، مع مراعاة استخدام حكمه المهني في تحديد متى يكون ضرورياً تعزيز ردود الإدارة على الاستفسارات بمعلومات أخرى، بالإضافة إلى التركيز على حل التناقضات في المعلومات والردود على استفساراته إن وجدت. وبذلك أصبحت ممارسة الشك المهني أثناء عملية الاستفسار تمثل مطلباً أساسياً عند الحكم على مدى معقولية ومصداقية المعلومات والردود التي تم الحصول عليها كاستجابة لعملية الاستفسار (Auditing & Assurance Bulletin, 2012, PCAOB, 2007). وهذا ما أكدته أيضاً (دراسة Hussin & Iskandar., 2015).

وأشارت معايير المراجعة المتعلقة بدراسة الغش والتقرير عنه (ISA, 240c)، ومعيير المراجعة المصري رقم ٢٤٠) إلى أن مراقب الحسابات ينبغي عليه أن يتبع الشك المهني عند تقييم ردود الإدارة على الاستفسارات مدركاً أن الإدارة غالباً ما تكون في أفضل وضع يمكنها من ارتكاب الغش، وبناء عليه يستخدم حكمه المهني عند تحديد متى يكون من الضروري تعزيز ردود الإدارة على الاستفسارات بمعلومات أخرى. وعندما تكون الردود على الاستفسارات متعارضة، يسعى مراقب الحسابات لحل هذا التعارض. كما أشارت معايير المراجعة (ISA, 315)، معيار المراجعة المصري رقم ٣١٥) إلى أنه عندما يقوم مراقب الحسابات بإجراء استفسارات وأداء إجراءات مراجعة أخرى يقوم بممارسة الشك المهني، وعليه ألا يرضى بأدلة مراجعة غير مقنعة بالقدر الكافي استناداً على اعتقاده بأن الإدارة ومسئولي الحوكمة أمناء ويتمتعون بالنزاهة. كما يتعين عليه الحفاظ على عقلية الشك المهني بحيث يأخذ في اعتباره وبحرص شديد منطقية وردود الأفعال تجاه الاستفسارات مع مسئولية الحوكمة، وغير ذلك من المعلومات التي تم الحصول عليها منهم في ضوء الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة.

وعلى العكس، كشفت (دراسة Brasel, et. al., 2019) عن أنه يوجد استراتيجية لتحسين ممارسة الشك المهني من خلال تحسين الأحكام المتشككة وتحويلها إلى إجراءات متشككة، وذلك طوال عملية المراجعة. وتمثل هذه الاستراتيجية في إجراء استفسارات عن الغش من موظفي المستوى التشغيلي في الوقت المناسب، حيث إن مراقبي الحسابات الذين أجرؤا استفسارات عن الغش من موظفي المستوى التشغيلي قبل أداء اختبارات التحقق أصدروا أحكاماً أكثر تشككاً، وذلك مقارنة بمراقبي الحسابات الذين أجرؤا الاستفسارات بعد اختبارات التحقق أو مراقبي الحسابات الذين لم يجرؤا أية استفسارات.

#### خامساً: فن الاستفسار Art of The Inquiry:

ينبغي على مراقب الحسابات أن يتمتع بفن الاستفسار، خاصة عند الاستفسار من الأفراد المشتبه فيهم أو الذين لديهم علم ببواطن الأمور، لأن ذلك

قد يمكنه من توفير قدر ملائم من المعلومات والأدلة حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، بالإضافة إلى أهمية التركيز على الأسئلة التي تلقي الضوء على الإشارات التحذيرية، وخاصة المتعلقة بمدى ملاءمة الاعتراف بالإيراد، مدى تخطي الإدارة للضوابط الرقابية، كميات المخزون، التغييرات في التقديرات المحاسبية، العمليات غير العادية والمعقدة، ومدى تأثير ذلك على عدالة القوائم المالية، الأمر الذي قد يؤدي بدوره إلى اكتشاف الغش والتقرير عنه بفعالية. كما ينبغي على مراقب الحسابات أن يستفسر بطريقة سليمة، بحيث يتم التأكيد أولاً على طبيعة الاستفسار، بشكل لا يجعل الشخص الموجه إليه الاستفسار يفهم سبب طرحه، حيث إذا ما فهمه الشخص سبب طرح الاستفسار فمن المحتمل الحصول على إجابات غير صحيحة أو مضللة، لذلك ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم مجموعة من الأسئلة الملائمة دون توجيه اتهام لأحد، وذلك حتى يتسنى له الحصول على إجابات موضوعية سليمة غير مضللة.

ويجب على مراقب الحسابات أن يتمتع بالثقة بالنفس، بحيث تحقق له الهدوء الداخلي، وعدم الاضطراب النفسي عند توجيه استفساراته، ويكون أكثر ميلاً للطعن في المعلومات والردود، والمطالبة بما يؤيد صحتها بشكل معقول. أما مراقب الحسابات الذي يفقد الثقة بالنفس تنخفض لديه القدرة على اقناع المستفسر منهم باستفساراته وأهميتها، بالتالي يكون أكثر ميلاً للتسليم بما يقدم له من معلومات وردود دون التأكد من صحتها.

#### سادساً: قدرات التفكير الابتكاري **Creative Thinking Abilities**:

يتعين على مراقب الحسابات أن يمتلك قدرات التفكير الابتكاري عند استخدام الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة. وتتمثل قدرات التفكير الابتكاري في القدرات الآتية (هلال، ١٩٩٧، ص ٨٨-٩٩):

- الحساسية للمشكلات: ينبغي على مراقب الحسابات أن يتحسس جيداً الهدف من عملية الاستفسار، حيث إنه لن يستطع طرح أسئلة مناسبة دون أن يدرك الهدف الذي يسعى إليه أولاً من عملية الاستفسار.
- الطلاقة: يتعين على مراقب الحسابات أن يطرح الأسئلة المناسبة لموضوع الاستفسار، بالإضافة إلى ضرورة امتلاكه القدرة على تكوين أسئلة مترابطة ومتصلة لغوياً. ويراعي عند تصميم الأسئلة أن تكون ذات النهايات المفتوحة، حيث إن الأسئلة ذات النهايات المفتوحة تكون أفضل من الأسئلة ذات النهايات المغلقة التي يتم الإجابة عليها بـ "نعم / لا".
- الأصالة: يجب على مراقب الحسابات أن يمتلك القدرة على طرح أسئلة بعيدة عما هو معتاد ومألوف، وكذلك القدرة على أداء عملية الاستفسار بعناية فائقة وجهد متميز. كما يراعى الاعتدال في طرح الأسئلة حتى يتمكن من الحصول على الردود والمعلومات اللازمة.
- المرونة التلقائية: يقصد بها أن يمتلك مراقب الحسابات القدرة على تعديل الأسئلة المطروحة أثناء إجراء الاستفسارات تأسيساً على ردود المستفسر

منهم، بحيث تتسم الأسئلة بالتنوع في الاتجاهات وإمكانية التحول من اتجاه إلى آخر كلما تتطلب الأمر ذلك.

- إدراك التفاصيل: يكون لدى مراقب الحسابات القدرة على إعطاء تفاصيل أكثر أو تقديم إضافات للأسئلة التي يطرحها، بحيث يستطيع في النهاية التعرف على التفاصيل الدقيقة للموضوع محل الاستفسار.

ويفضل أن تكون الأسئلة موضوع الاستفسار مكتوبة حتى لا يتنسى طرح بعض الأسئلة، وهذا لا يمنع إمكانية تعديل بعض الأسئلة أثناء إجراء المقابلة تأسيساً على ردود المستفسر منه. ويراعى أهمية عدم إطلاع المستفسر منه على الأسئلة قبل وأثناء المقابلة بحيث تكون مفاجئة له، حتى لا يكون على استعداد بالإجابة عليها بطريقة غير صحيحة، الأمر الذي قد يؤدي إلى الحصول على ردود ومعلومات مضللة. كما يفضل عدم تحديد المدة الزمنية التي تستغرقها عملية الاستفسار، نظراً لأن الحدود الزمنية قد تؤدي إلى أداء المقابلة بكفاءة وليس بفعالية.

#### سابعاً: فن الاستماع Art of the Listening:

ينبغي على مراقب الحسابات أن يمتلك القدرة على الاستماع الجيد للآخرين، خاصة الأفراد المشتبه فيهم أو الذين لديهم علم ببواطن الأمور، بالإضافة إلى ضرورة امتلاكه لذاكرة سمعية Auditory Memory قوية، لأن ذلك قد يمكنه ملاحظة مدى التغيير في سلوك الأفراد عند الرد على استفساراته الشفوية، الذي قد يوفر له المزيد من الفرص للتعرف على مخاطر الغش، الأمر الذي قد يؤدي إلى اكتشاف الغش والتقارير عنه بفعالية. ومن ثم، فإنه ينبغي على مراقب الحسابات أن يتحلى بفن الاصغاء الجيد عند تجميع المعلومات والردود التي يتم الحصول عليها كاستجابة لاستفساراته الشفوية لتحديد مدى صحتها من عدمه.

#### ثامناً: الانتباه والملاحظة Attention & Observation:

ينبغي على مراقب الحسابات أن يتمتع بخاصية الانتباه والملاحظة بحيث يمتلك القدرة على الاستجابة لظرف أو مثير معين أثناء إجراء عملية الاستفسار. ولكي يتم معرفة أو الحكم على مدى صدق الشخص فلا بد من ملاحظة شخصيته عن طريق مراقبة سلوكه. ويقصد بالسلوك كل الأفعال والنشاطات التي تصدر من الشخص سواء كانت ظاهرة أو غير ظاهرة، وسواء أكانت قابلة للملاحظة أو غير قابلة للملاحظة، ومن ثم يتضمن السلوك بهذا المعنى كل ما يصدر عن الشخص من عمل حركي أو تفكير أو كلام أو مشاعر أو انفعالات عند التفاعل معه (العيدروس، ٢٠١٥). ويعد تحديد مدى صدق المستفسر منهم مهمة شاقة بالنسبة لمراقبي الحسابات، حيث يظهر المستفسر منهم عدداً كبيراً من السلوكيات الجسدية واللفظية على مدار عملية الاستفسار، لذا يجب على مراقبي الحسابات تجميع هذه السلوكيات في إطار متماسك ومتكامل عند تقييم مدى صدق المستفسر منه من عدمه (Lee & Welker., 2015).

ويؤكد واضعي المعايير الأمريكية والدولية على أهمية انتباه مراقبي الحسابات للسلوكيات غير المألوفة للمستفسر منهم أثناء إجراء عملية الاستفسار،

لأن هذه السلوكيات يمكن أن تشير إلى الخداع أو التضليل **Deception**، وهذه السلوكيات هي المعقولة **Implausibility**، والتناقض **Inconsistency** كمؤشرات مقترحة. كما أشار المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) في تقريره عام ٢٠٠٠ إلى ضرورة الانتباه للسلوكيات الجسدية غير المألوفة التي تشير إلى العصبية **Nervousness** (Lee & Welker., 2008).

وفي هذا الشأن، خلصت (دراسة Lee & Welker., 2008) إلى أن انتباه وإدراك مراقبي الحسابات للردود غير المكتملة من الناحية المعلوماتية **Incomplete Informationally replies**، وحركات الجسد **Body Movements** (مثل، الملل **Fidgeting**، التجاهل **Shrugging**) للمستفسر منهم يزيد من قدراتهم على تحديد مدى كذب وخداع هؤلاء المستفسر منهم من عدمه. لذلك فإنه ينبغي على مراقبي الحسابات توخي الحذر أثناء إجراء عملية الاستفسار؛ لأنه قد يصدر عن المستفسر منهم تلميحات أو إشارات لفظية أو غير لفظية توفر مؤشراً على ارتكاب الغش، وأن هناك محاولات لإخفائه (Jr., 2013 & 2018).

كما كشفت (دراسة Lee & Welker., 2015) عن أن مراقبي الحسابات يستمدون شكوكهم بشأن كذب وخداع المستفسر منهم عند الرد على الاستفسارات من خلال انطباعين **Impressions**، هما، الارتباك **Uneasiness** وعدم توفير المعلومات الكافية **Non-informativeness**. كما أكدت الدراسة على أن التدريب على تحسين تصورات وتفسيرات مراقبي الحسابات لهذين الانطباعين يمثل أداة مفيدة في كشف كذب وخداع المستفسر منهم. بينما توصلت (دراسة Ben, et. al., 2022) إلى أن تعبيرات الوجه لإرادية وعابرة وقادرة على كشف المشاعر الحقيقية التي يحاول الأفراد إخفاءها، لذلك يمكنها توفير معلومات هامة عند كشف الكذب، والكشف الجنائي، وما إلى ذلك. ونظراً لأن التعبيرات الدقيقة للوجه عابرة ومنخفضة الكثافة، فإن اكتشافها والتعرف عليها أمر صعب ويعتمد بشكل كبير على التجارب السابقة للخبراء. كما توصلت (دراسة Dong, et. al., 2022) إلى أن تعبيرات الوجه الناشئة عن حركات سبع عضلات بالوجه، تكون بمثابة إشارة هامة وحاسمة للكشف عن خداع المستفسر منه، وذلك من خلال مقارنة مخطط كهربية العضل الوجهي (fEMG) المطابق بين ظروف الحقيقة والكذب. كما أن عضلي الوجنية **Zygomaticus** والموجة الفائقة **Corrugator Supercilii** يمكن أن يلعباً أدواراً هامة في كشف الخداع، وتتوافق هذه النتيجة مع نتائج الدراسات السابقة<sup>(١)</sup>. وأن التركيز على منطقة الجبهة والحاجبين والخدين عند تحليل تعبيرات الوجه يحسن من القدرة على كشف خداع المستفسر منه.

كما كشفت أيضاً (دراستي 2018 & 2013 Jr.) عن أن إجراء عملية الاستفسار من خلال مراقب حسابات واحد فقط يحد من القدرة على اكتشاف الغش،

(١) قد ركزت أغلب الدراسات السابقة على عضلي الوجنية **Zygomaticus** والموجة الفائقة **Corrugator Supercilii**، وتشير نتائج هذه الدراسات إلى ارتباط هاتين العضلتين بشكل كبير بالتعبيرات الإيجابية والسلبية للمستفسر منه.

بينما إجراء عملية الاستفسار من خلال اثنين من مراقبي الحسابات معاً يؤدي إلى زيادة القدرة على اكتشاف الغش؛ نتيجة إمكانية إدراك التفاعلات أثناء المناقشة من خلال ملاحظة التلميحات أو الإشارات السلوكية Behavioral Cues، ومدى الاضطراب Nervousness، بالإضافة إلى توفير القدرة على دمج هذه التلميحات أو الإشارات السلوكية بما يساعد على تحسين عملية اتخاذ القرارات اللاحقة.

بينما كشفت (دراسة Vrij, et. al., 2019) عن أن الإشارات غير اللفظية للخداع ضعيفة وغير موثوق فيها، بينما الإشارات اللفظية للخداع أكثر تشخيصاً له. ومن ثم، فإن الأفراد يبالغون في تقدير العلاقة بين السلوك غير اللفظي وكشف الخداع، حيث يفترضون العديد من العلاقات التي هي في الواقع غير صحيحة. كما هدفت (دراسة Vrij and Hartwig., 2021) إلى قياس أثر ارتداء المتهمين لأقنعة الوجه الطبية أثناء جائحة كوفيد-19 على قدرة القضاة في اكتشاف خداع المتهمين. وقد خلصت الدراسة إلى أن تعبيرات الوجه والجسم (السلوك غير اللفظي) للمتهمين ليس مصدراً موثقاً للمعلومات، وليس مفيداً في اكتشاف الخداع؛ لأنها عادة لا ترسل إشارات حقيقية عن الخداع، وإن منع القضاة من ملاحظة تعبيرات الوجه نتيجة ارتداء المتهمين لأقنعة الوجه الطبية لا يعيق هؤلاء القضاة من اكتشاف الخداع، بل يجعلهم أكثر استماعاً وانتباهاً وتركيزاً لمحتوى حديث (ردود) المتهمين عند محاولتهم لاكتشاف الخداع، وذلك بدلاً من التركيز على ملاحظة تعبيرات الوجه. ومن ثم، فإن ارتداء المتهمين لأقنعة الوجه لا يضعف من قدرة القضاة على اكتشاف الخداع.

#### تاسعاً: الإدراك الحسي Perceptual:

يقصد بالإدراك الحسي القدرة على استخراج المعلومات التي يتجاهلها الآخرون أو التي لا يمكنهم رؤيتها أو ملاحظتها (Kent, et. al., 2006). لذلك ينبغي على مراقب الحسابات أن يمتلك خاصية الإدراك الحسي بحيث يمتلك القدرة على استخراج المعلومات التي يتجاهلها المستفسر منهم أو التي لا يمكنهم رؤيتها أو ملاحظتها لنظراً لاعتقادهم أو إيمانهم بعدم أهمية هذه المعلومات. وفي هذا الشأن، كشفت (دراسة Kent, et. al., 2006) عن أن خاصية الإدراك الحسي تمثل أكثر الخصائص النفسية أهمية في جميع مراحل المراجعة. كما أنها تعتبر جزءاً لا يتجزأ من خبرة المراجعة.

#### عاشراً: التكيف Adapt:

يعني التكيف أن يمتلك مراقب الحسابات القدرة على تحديد المواقف المتغيرة والاستجابة لها بشكل ملائم (Kent, et. al., 2006)، لذلك ينبغي عليه أن يتمتع بخاصية التكيف بحيث يمتلك القدرة على تحديد المواقف المختلفة وتغييراتها أثناء إجراء عملية الاستفسار، ويقوم بالاستجابة لها بشكل ملائم.

وفي هذا الشأن، كشفت (دراسة Kent, et. al., 2006) عن أن خاصية التكيف تكون ذات أهمية بالغة في مراحل المراجعة (اختبارات العمليات / اختبارات

الأرصدة / استكمال المراجعة) فيما عدا مرحلة تخطيط وتصميم المراجعة. ويرى الباحث أن هذه النتيجة تعد منطقية لأن مراقب الحسابات أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المراجعة لا يحتاج إلى التكيف، حيث تهدف هذه المرحلة إلى تفهم أعمال العميل وبيئته، وتحديد المناطق الأكثر عرضة للغش والتي تحتاج للمزيد من الفحص، وتقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، وتقييم مخاطر الأعمال المرتبطة بنشاط العميل بالإضافة إلى تقييم الضوابط الرقابية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها، هذا فضلاً عن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي ينبغي أداؤها، وكذلك إعداد الاستجابات الملائمة لنتائج تقييم المخاطر المحددة.

#### الحادي عشر: فن التقييم الانتقادي **Art of Critical Assessment**:

ينبغي على مراقب الحسابات أن يمتلك القدرة على التقييم الانتقادي للمعلومات والردود التي حصل عليها كاستجابة لاستفساراته، لأن التقييم الانتقادي قد يوفر له المزيد من الفرص لتحديد مخاطر الغش. ويؤكد معيار المراجعة المصري (الدولي ISA) رقم (٥٠٠) على أن عملية تقييم الاستجابة للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار نفسها. ويمكن لمراقب الحسابات إجراء التقييم الانتقادي للمعلومات والردود التي حصل عليها من خلال إجراء المقارنات فيما بين هذه المعلومات والردود، وأيضاً فيما بين المعلومات الأخرى، بالتالي تحديد مدى الاتساق من عدمه، وهو ما قد يؤدي إلى اكتشاف الغش والتقرير عنه بفعالية.

ويؤكد (لطفي، ٢٠٠٧، ص ٣٢٠) على أن الاستفسار حتى يكون فعالاً، فإنه يتعين على مراقبي الحسابات أن يتمتعوا بالمهارات الخاصة بالاستماع الجيد وملاحظة سلوك الأفراد الموجه إليهم الاستفسار، بالإضافة إلى امتلاك القدرة على تقييم الردود التي تم الحصول عليها كاستجابة لهذه الاستفسار. كما يضيف الباحث ضرورة الربط المنطقي **Systematically Link** لهذه الردود والمعلومات في إطار متكامل بما يساعد على تقييمها وتحديد مدى الاتساق فيما بينها من عدمه.

كما أشار (Albrecht, et. al., 2012, PP. 308-309) إلى أنه يمكن التحقق من مدى صدق الأشخاص الموجه إليهم الاستفسارات من خلال مجموعة من الاختبارات، والتي يطلق عليها "اختبارات الأمانة **Honesty Testing**"، وهي:

#### (١) اختبار القلم والورقة **Pencil-and-Paper Test**:

يستخدم هذا الاختبار لتحديد مدى قدرة الشخص المستفسر منه على تبرير قبوله للعمل الاحتياطي، وذلك من خلال طرح عليه مجموعة من الأسئلة غير المباشرة، والتي يتم الإجابة عليه بعلامة (✓) أو (×)، ومن أمثلة هذه الأسئلة:

- هل من الطبيعي أن يكون معظم الأشخاص غير أمناء؟
- هل الأشخاص غير الأمناء ينبغي أن يعاقبوا بالسجن؟

فإجابات الشخص على مثل هذه الأسئلة تحدد مدى أمانته من عدمه. ويمتاز هذا الاختبار بإمكانية تطبيقه من خلال الحاسب الآلي، كما أنه لا يستغرق

إلا بضغ دقائق، بالتالي يمكن تطبيقه على عدد كبير من الأشخاص في وقت محدود، ومن ثم إمكانية تحديد الأشخاص المشتبه فيهم بسهولة. كنتيجة لهذه المميزات، فإن هذا الاختبار يستخدم على نطاق واسع بالولايات المتحدة الأمريكية.

### (٢) دراسة الخط Graphology:

يستخدم هذا الاختبار لتحليل الشخصية من خلال دراسة الخط، وذلك لتحديد مدى نزاهة وأمانة الشخص في أداء المهمة المكلف بها. وقد انتشر استخدام هذا الاختبار بشكل كبير في السنوات الأخيرة، ولكن يتشكك معظم المهنيين في مصداقية هذا الاختبار في مجال دراسة الغش.

### (٣) تحليل نبرة الصوت، وأجهزة كشف الكذب:

يستخدم اختبار تحليل نبرة الصوت Voice Stress Analysis لتحديد ما إذا كان الشخص الموجه إليه الاستفسارات كاذباً أم صادقاً، وذلك من خلال استخدام جهاز متصل بالشخص يدرس نبرات صوته عند الإجابة على الاستفسارات الموجهة إليه. بينما أجهزة كشف الكذب Polygraphs تعتبر أجهزة أكثر تعقيداً من اختبار تحليل نبرة الصوت، حيث تقوم هذه الأجهزة بتقييم مدى اضطراب الشخص الموجه إليه الاستفسارات عند الإجابة عليها. ويفترض أن الشخص عندما يقوم بأداء عمل احتيالي أو يكذب يشعر بالذنب والندم، وهو ما يحدث تغيرات في سلوكه نتيجة الاضطرابات النفسية. وبالرغم من ذلك يرى البعض أن هذه الأجهزة قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صحيحة نتيجة للأسباب الآتية:

- قد يشعر بعض الأشخاص الأمناء بالخوف من هذه الأجهزة، مما يحدث تغيرات في سلوكهم نتيجة اضطرابات الخوف، ومن ثم يتم الحكم عليهم بأنهم غير أمناء على الرغم من أمانتهم.

- إن بعض الأشخاص غير الأمناء قد لا يشعرون بالذنب عند ارتكابهم عمل احتيالي أو الكذب، وهو ما قد يؤدي إلى عدم اضطرابهم، وبالتالي لا يتغير سلوكهم، من ثم قد يتم الحكم عليهم بأنهم أمناء على الرغم من عدم أمانتهم.

يرى الباحث أن هناك قيود قد تحد من استخدام مراقب الحسابات لهذا الاختبار بالممارسة العملية؛ لأن استخدام أجهزة متصلة بالمستفسر منهم لتحليل نبرة الصوت، وكشف الكذب قد يثير استيائهم نتيجة الشعور بأنهم موضع اتهام أو أن هناك تشكيك في مصداقيتهم، الأمر الذي قد يسبب خلافات بين مراقب الحسابات والمستفسر منهم، وهو ما يحد من استخدام هذا الاختبار في حالة الاستفسارات الشفوية. ولكن يمكن لمراقب الحسابات استخدام هذا الاختبار إذا كان الاستفسار مسجلاً صوتياً ومرئياً، وهي ما يمكنه من استخدام هذه الأجهزة في وقتاً لاحقاً لعملية الاستفسار لتحليل نبرة الصوت، وكشف مدى كذب المستفسر منهم، وذلك دون علمهم. كما أن هذه القيود والخلافات يمكن أن تكون غير موجودة إذا تم استخدام هذه الأجهزة من خلال المحاسبين القضائيين Forensic Accountants أو فاحصي الغش Fraud Examiners الذي تستدعيهم جهات قضائية أو رسمية للتحقيق في حالات غش مكتشفة؛ وذلك نتيجة الطبيعة الرسمية لعملية الاستفسار في هذه الحالة.

وقدمت مقالة الكاتب **Richard Lanza** بعنوان "تقنيات المقابلة والاستجواب في عمليات المراجعة"، والتي تعتمد على كتاب المؤلف **Stan B. Wallers** بعنوان "مبادئ المقابلة والاستجواب المتعلقة بلغة الجسد"، مجموعة من الملاحظات الهامة على إجراء المقابلات والاستجواب، وهي: (جمعية المدققين الداخليين IIA، ٢٠٢٠، ص ص ٦-٢٧ : ٦-٣١)

١- إن الهدف من تقنيات المقابلة والاستجواب هو تحديد ما إذا كان الشخص صادقاً أم لا، وذلك من خلال ملاحظة الاتصال اللفظي وغير اللفظي أثناء المقابلة، لتحديد متى ينطوي اتصال الشخص على خداع وتضليل. وأثبتت الدراسات أن الاتصال الإنساني في معظمه غير لفظي (٦٥٪)، لذلك يجب على القائم بالمقابلة أن يكون قادراً على إدراك الاتصال غير اللفظي لتحديد المجالات التي قد تنطوي على خداع وتضليل، وأن يتعمق أكثر ليصل إلى الحقائق.

٢- يتعرض الشخص للتوتر **Stress** نتيجة استجابته للبيئة المحيطة. وبمرور الأشخاص عادة عبر خمسة أطوار، ولكن في العديد من المواقف يتخطون أحد الأطوار أو ينتقلون بسرعة عبر الأطوار الخمسة وصولاً إلى طور "التقبل" المفضل. وتتمثل هذه الأطوار الخمسة فيما يلي:

أ- **الغضب Anger**: هو الذي يبدي من خلاله الشخص سلوكاً دفاعياً أو يهاجم فيه الطرف المقابل أو الحقائق المعروضة كمحاولة للحفاظ على الهيمنة أو السيطرة على المقابلة.

ب- **الاكتئاب Depression**: هو غضب موجه نحو الذات، حيث يقوم الشخص بمهاجمة نفسه كمحاولة لإيجاد ملجأ آمن بداخل نفسه حتى تنتهي المقابلة.

ج- **الإنكار Denial**: يقوم الشخص بإنكار ارتكابه لأي عمل خاطئ أو معرفة أي شيء عن موضوع المقابلة.

د- **المساومة Bargaining**: يبدأ الشخص هنا بالانفتاح على الطرف المقابل من خلال تبرير ما حدث، والتشكي طلباً للثناء والشفقة، وفي النهاية يحاول معرفة ما ستكون عليه الأمور إذا ما أخبر بالحقيقة.

هـ- **التقبل Acceptance**: يتقبل الشخص مسئولية ارتكابه للخطأ أو اللغش، ويدرك أن السلوك الخداعي لم يجد معه نفعاً.

٣- يتم تحديد الإشارات اللفظية **Verbal** عند تغيير الشخص لنوعية صوته أو طبقة أو محتواه. بينما الإشارات غير اللفظية **Nonverbal** يتم تحديدها عند ملاحظة لغة الجسد. وعادة ما تكون الإشارات غير اللفظية أسهل من حيث الملاحظة والتحديد؛ نتيجة صعوبة إخفائها، ولكن يجب الانتباه إلى أن مجرد إظهار إشارة غير لفظية لا يستنتج منه أن الشخص يحاول الخداع والتضليل، ولكن يمكن استخدامها كتأكيد للإشارات اللفظية التي تصدر عنه. ويتناول الجدول رقم (٢ / ١) إشارات الخداع اللفظية وغير اللفظية التي قد تحدث في الأطوار الخمسة السابق ذكرها، بالإضافة إلى الاستجابات الموصي بها للقائم بالمقابلة تجاه هذه الأطوار.

## جدول رقم (٢ / ١) " إشارات الخداع اللفظية وغير اللفظية عبر الأطوار الخمسة، والاستجابات الموصي بها "

م	الأطوار	الإشارات اللفظية	الإشارات غير اللفظية	الاستجابات الموصي بها
١	الغضب	- مهاجمة من يقوم بالمقابلة. - مهاجمة الحقائق. - تهديد من يقوم بالمقابلة في عمله أو وضعه الوظيفي. - الاستخدام المفرط للغة البذيئة.	- زيادة الاحمرار في الوجه. - لمس من يجري المقابلة فيزيائياً. - التحديق بمن يجري المقابلة والحاجبين بشكل حرف " V ". - اليد تمسك الرأس والأصابع بشكل حرف " L ". - هز القدم أو الساق (القدم المتهيجة).	- الاحترافية والحياد: طرح الأسئلة ببساطة. - عدم الغضب. - العودة إلى جوانب المقابلة الأخرى التي كان فيها الشخص بمزاج راضٍ لتهدئة الوضع. - فهم وقبول اكتتابه. - محاولة إراحته. - توجيهه طرح الأسئلة نحو النقاط الأساسية المتعلقة بالحقائق الرئيسية.
٢	الاكتئاب	- ان يذكر الشخص كونه محبطاً او مكتئباً. - ذكر المشاكل الصحية أو الشخصية.	- خفض الرأس (التحديق بالأرض). - البكاء أو ظهور تعبيرات الحزن على الوجه.	- فهم وقبول اكتتابه. - محاولة إراحته. - توجيهه طرح الأسئلة نحو النقاط الأساسية المتعلقة بالحقائق الرئيسية.
٣	الإنكار	- استغراق فترة طويلة في الإجابة على الأسئلة أو استخدام جمل مفككة. - وجود فجوات في الذاكرة (خاصة الفجوات الانتقالية). - طرح الأسئلة أكثر من الإجابة (مثل: لماذا أقوم بالمخاطرة بوظيفتي بقيامي بهذا التصرف؟). - استخدام تعبيرات مثل "بصدق أنا لا أعرف". - تحوير الإجابة من خلال استخدام تعبيرات مثل "من المحتمل" أو "أحياناً".	- إظهار وجه خالٍ من الملامح أو التحديق بالطرف المقابل بصرامه. - حجب الفم باليد (لمس العين / الأنف / الفم). - حدوث انقطاعات ملحوظة بنمط الاتصال البصري الطبيعي على غير المعتاد. - زم الشفاه أو صرها. - الاستخدام المتوتر للأيدي (مثل: النقر بالأصابع أو تنظيف الأظافر). - تصالب الأيدي.	- تدعيم الأسئلة بحقائق وارقام وعرضهم على الشخص تكراراً. - عدم محاولة الضغط للحصول على اعتراف من شخص يقول الحقيقة بصدق، ولا يبيدي إشارات لفظية أو غير لفظية.
٤	المساومة	- التذمر والتشكي طلباً للشفقة. - محاولة التبرير من خلال شرح أن أي شخص آخر كان سيتصرف بنفس الطريقة. - يكون دمث الخلق بإفراط مع الطرف المقابل.	- الإبتسامه المصطنعه (عريضة او بارزة). - فتح الأذرع (وراحة اليد إلى أعلى) و / أو الميل باتجاه الطرف المقابل. - البكاء أو ظهور تعبيرات الحزن على الوجه.	- الاستماع بشكل منفتح ومحاولة تفهم وضع الشخص: تشكيل رابط معه. - عدم تحطيم الأنا عنده: تقديم عبارات التفهم من قبل المقابل، مثل "أي شخص في مكانك كان ليقوم بنفس الشيء".
٥	التقبل	- طرح سؤال "ماذا سيحصل لي لو كنت أنا من فعلها؟" - القول "أنا لم أفعلها، ولكن إذا أردتني أن أقول إنني أنا من فعلها، فسأقول".	- تدوير العينين إلى الخلف في الوجه مع إغلاق الجفون. - فتح الأذرع (وراحة اليد إلى أعلى) و / أو الميل باتجاه الطرف المقابل. - تنهد عميق.	- استمع واستمع، ومن ثم استمع أكثر. - لا تحطم الأنا عنده: تقديم عبارات التفهم من قبل المقابل، مثل "أي شخص في مكانك كان ليقوم بنفس الشيء".

المصدر/ جمعية المدققين الداخليين IIA، ٢٠٢٠، ص ٦-٢٩ : ٣٠-٦.

- ٤- يتعين على القائم بالمقابلة مراعاة الجوانب والاعتبارات الآتية:
- قبل بدء المقابلة: أن يحدد الموضوعات التي سيتم تناولها ومناقشتها، وخاصة الموضوعات التي توفر معلومات موضع شك أو الموضوعات التي تستدعي العناية الخاصة.
  - عند بداية المقابلة: أن يجعل الشخص يشعر بالراحة، وذلك بمناقشة موضوعات عامة ليس لها علاقة بمجال المساءلة. وأثناء ذلك، يقوم بملاحظة الاتصال العيني للشخص، ولغة الجسد، وطريقة تعبيره اللفظية، لأن ذلك يفصح عن حالته الأساسية.
  - أثناء المقابلة: يطلب من الشخص أن يناقش موضوع المساءلة من البداية حتى النهاية دون تدخل أو مقاطعة من قبله، بحيث يستمع له بشكل كامل. وهذا من شأنه أن يريح الشخص، ويسمح له إما بعرض صورة صادقة عن الموضوع أو باختلاق صورة مضللة. أما بالنسبة للإشارات اللفظية أو غير اللفظية في هذه المرحلة فينبغي أن تعبر عموماً عن حالة مريحة.
  - في نهاية المقابلة: أن يجعل الشخص يقوم بتلخيص واستعادة الأقسام الرئيسية للموضوع، وذلك بسؤاله مثلاً "دعنا نرجع إلى هذا الجزء من النقاش... كيف قمت بحساب هذا الرقم بالضبط؟" ويجب فعل ذلك بطريقة غير ملحوظة، لجعل الشخص يستعيد ما قاله في البداية ليقوم بإكمال الشرح بدءاً من نقاط مختلفة ومتعددة، وتقريباً بطريقة غير منطقية. وفي هذه المرحلة من المقابلة ينبغي تركيز الانتباه على الإشارات اللفظية وغير اللفظية باعتبار أنها تشير إلى الموضوعات التي يحاول الشخص فيها استخدام سلوك مضلل في حال إذا كان غير صادقاً. وطالما يتم الشك بوجود سلوك خداعي، على من يجري المقابلة أن يستخدم الاستجابات الواردة بالجدول السابق، وذلك استناداً على الإشارات الخداع التي يتم ملاحظتها وتحديدها.
- ويتيم حالياً دراسة بعض أساليب علم الأعصاب **Neuroscience** لاستخدامها ككاشفات للكذب والخداع. وقد تم استخدام علم الأعصاب والكهرباء الدماغية **Electroencephalography** لدراسة العلاقة بين الخصائص العصبية الحيوية (الحساسية تجاه الضغط الاجتماعي) والمشاركة في الإفصاح عن السلوك المالي الخاطئ. وقد وجد أن هناك ارتباطاً إيجابياً بين الحساسية تجاه الضغط الاجتماعي والميل للمشاركة في الإفصاح عن السلوك المالي الخاطئ (Olsen & Gold, 2018). وتوصلت (دراسة Ahmed, et. al., 2021) إلى أنه يمكن كشف الخداع في مقاطع الفيديو باستخدام نظام ترميز حركة الوجه **Facial Action Coding System** التي تمكن من القياس الكمي لتعبيرات الوجه، على النحو التالي: (Dong, et. al., 2021)
- يمكن ترميز رفع الخد، ومص الشفاه كمشاعر إيجابية. بينما وجود العبوس **Frown**، يمكن ترميزه كمشاعر سلبية.

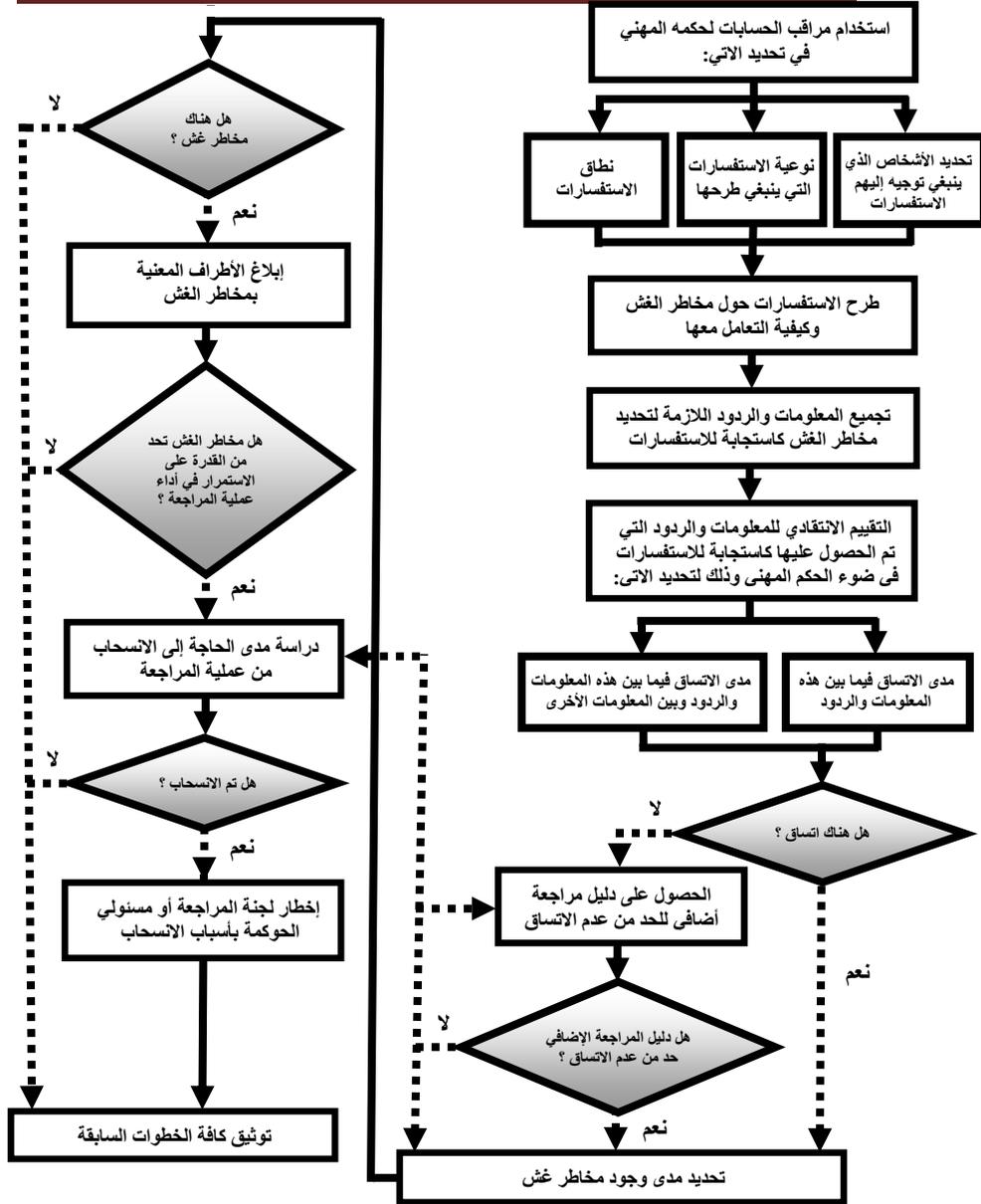
- عندما تظهر زوايا الشفاه مرفوعة للأعلى يمكن ترميزها كعاطفة إيجابية.
  - عند وجود ارتفاع الحاجب يمكن ترميزه بأنه مفاجأة.
  - عند ظهور الصرير Gnashing، يمكن ترميزه كغضب.
  - عندما تكون حركات الحاجبين والعينين والفم موجودة في نفس الوقت، يمكن ترميزها كخوف.
  - عند ارتفاع الجفن السفلي، والفم مغلق بإحكام يمكن ترميزه كشعور بالاشمئزاز.
  - عند وجود العبوس والعينين مفتوحتين على مصراعيهما في نفس الوقت، يمكن ترميزه كحزن. كما أن وجود العينين مغلقتين، يمكن ترميزها أيضاً كحزن.
- بينما أضافت (دراسة Wu, et. al., 2018) أن المسار الكثيف المحسن Improved Dense Trajectory (IDT) الذي يتم استخدامه على نطاق واسع للتعرف على الأحداث، يعد أداة فعالة في التنبؤ بالخداع في مقاطع الفيديو. كما أضافت (دراسة Shuster, et. al., 2021) أن منهج تخطيط كهربية العضل An Electromyography Approach يعد منهجاً فعالاً لدراسة سلوك الخداع من خلال عضلات الوجه.
- كما أضافت (دراسة Vrij., et. al., 2017) أن منهج كشف الكذب المعرفي Cognitive Lie Detection Approach يتكون من ثلاث تقنيات يمكنها التمييز بين الصادقين والكاذبين. وتتمثل هذه التقنيات في، فرض العبء المعرفي، وتشجيع المستفسر منهم على توفير المزيد من المعلومات، وطرح أسئلة غير متوقعة، حيث تؤدي هذه التقنيات إلى إظهار الكاذبين للمزيد من الإشارات المعرفية التشخيصية للخداع، بالتالي تسهيل عملية كشف الكذب.
- أثناء المقابلة، ينبغي على القائم بالاستفسار القيام بالآتي: (جمعية المدققين الداخليين IIA، ٢٠٢٠، ص ٦-٣١)
- ١- محاولة الحصول على معلومات عامة قبل الحصول على معلومات محددة.
  - ٢- طرح أسئلة متتابعة عندما يكون ذلك مناسباً بناءً على إجابة الشخص، وعدم الالتزام بشدة بالترتيب المحدد مسبقاً للأسئلة.
  - ٣- تجنب الأسئلة الإيحائية، وهي الأسئلة التي توجي بالإجابة.
  - ٤- التركيز على موضوع محدد لعدم تشويش الشخص.
  - ٥- أخذ دور الباحث عن الحقيقة، وتجنب محاولة الحصول على اعترافات.
- كما يتعين على القائم بالاستفسار تجنب الوقوع في بعض الأخطاء ومنها:
- ١- إغفال وقائع هامة أو التقليل من أهميتها، ويسمى هذا الخطأ بالتصرف.
  - ٢- حذف بعض الحقائق أو الاستجابات، ويسمى هذا الخطأ بالحذف.
  - ٣- المبالغة في تقدير ما يصدر عن المستفسر منه، ويسمى هذا الخطأ بالإضافة.
  - ٤- عدم ذكر ما قيل بالضبط وبإبدال كلمات المستفسر منه بكلمات لها مضامين، ويسمى هذا الخطأ بالإبدال.

##### ٥- عدم الربط السليم بين المعلومات، ويسمى هذا الخطأ بالتغيير.

وينبغي تسجيل إجابات الاستفسارات، حيث من المفضل أن يقوم القائم بعملية الاستفسار بتسجيل الملاحظات والإجابات في وقت المقابلة، وعدم تأخيرها لوقت لاحق، حتى لا ينسى المستفسر أي تفاصيل، ويجب أن يتعد المستفسر عن تفسير الإجابات في حالة عدم وضوحها، بل ينبغي أن يلجأ إلى المستفسر منه لاستيضاح الأمر عند الحاجة لذلك، ومن الممكن استخدام أجهزة التسجيل؛ من أجل مراعاة الموضوعية والدقة بصورة أكبر، ولكن ينبغي أن يتم استئذان المستفسر منه في ذلك. وعلى القائم بالاستفسار أن يقرر مسبقاً طريقة تسجيل الإجابات يدوياً أو آلياً (تسجيل صوتي / فيديو) مع ملاحظة أثر طريقة التسجيل المستخدمة على الإجابات والردود. وقد يرغب القائم بالاستفسار أحياناً بالتسجيل للاحتفاظ بنغمة الصوت أو الحركات الجسدية أو الملامح للمستفسر منه التي قد تعطي دلالة ما. كما أن تدوين الملاحظات أثناء الاستفسارات الشفوية يحسن من قدرة مراقبي الحسابات عند مراقبة المستفسر منه لتقييم مدى مصداقيته (Gamble, 2013).

ويعرض الشكل رقم ( ٢ / ١ ) الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه، بحيث ينبغي على مراقب الحسابات استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة في ضوء هذه الخطوات، حيث يتم أولاً استخدام مراقب الحسابات لحكمه المهني في تحديد الأشخاص الذي ينبغي توجيه إليهم استفساراته، ونوعية هذه الاستفسارات ونطاقها، يتبع ذلك، عملية طرحها وتجميع المعلومات والردود كاستجابة لهذه الاستفسارات، ويليها، التقييم الانتقادي لهذه المعلومات والردود لتحديد مدى الاتساق فيما بينها، وأيضاً فيما بينها وبين المعلومات الأخرى، وذلك في ضوء الحكم المهني لمراقب الحسابات، ثم، تحديد مدى وجود مخاطر غش من عدمه وذلك في حالة الاتساق فيما بين المعلومات والردود، بينما في حالة عدم الاتساق فينبغي على مراقب الحسابات أن يحصل على دليل مراجعة إضافي للحد من عدم الاتساق، فإذا أدى دليل المراجعة الإضافي إلى الحد من حالة عدم الاتساق فإنه يتعين على مراقب الحسابات تحديد مدى وجود مخاطر غش من عدمه، أما في حالة عدم قدرة دليل المراجعة الإضافي على الحد من حالة عدم الاتساق فإنه ينبغي على مراقب الحسابات تقييم موقفه من أداء عملية المراجعة أما بتحديد مدى وجود مخاطر غش أو بالحصول على دليل مراجعة إضافي أو بدراسة مدى الحاجة إلى الانسحاب من أداء عملية المراجعة، وفي حالة الانسحاب من أداء عملية المراجعة فإنه ينبغي عليه إخطار لجنة المراجعة أو مسئول الحوكمة<sup>(١)</sup> بأسباب انسحابه.

(١) يشير الإيضاح الأمريكي SAS رقم (٩٩) إلى إبلاغ لجنة المراجعة Audit Committee، بينما يشير كل من معيار المراجعة الدولي ISA رقم (٢٤٠)، ومعيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) إلى إبلاغ مسئول الحوكمة Those Charged with Governance.



شكل رقم (٢ / ١) "الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه" المصدر/ إعداد الباحث. يمثل الأثر المؤكد ← يمثل الأثر المحتمل ←

بينما في حالة استمرار مراقب الحسابات في أداء عملية المراجعة فإنه ينبغي عليه تحديد مدى وجود مخاطر الغش. وإذا أسفرت عملية تحديد مخاطر الغش عن وجود مخاطر غش بالفعل، فإنه ينبغي على مراقب الحسابات إخطار الأطراف المعنية<sup>(١)</sup> بمخاطر الغش المحددة، وفي حالة ما إذا كانت هذه المخاطر تحد من قدرته على الاستمرار في أداء عملية المراجعة فإنه ينبغي عليه دراسة مدى الحاجة إلى الانسحاب من أداء عملية المراجعة، وإذا تم الانسحاب فإنه ينبغي عليه إخطار لجنة المراجعة أو مسؤولي الحوكمة بأسباب انسحابه. وأخيراً، يجب على مراقب الحسابات توثيق كافة ما سبق من خطوات.

وجدير بالذكر أن معايير المراجعة المعنية بدراسة الغش والتقرير عنه (ISA, 240c, SAS, 99)، معيار المراجعة المصري رقم ٢٤٠) قد أشارت إلى أنه نظراً لاختلاف الظروف بالممارسة المهنية، فإنه ليس من الممكن تحديد ووصف متى يكون الانسحاب من عملية المراجعة مناسباً على وجه التحديد، ولذلك فعلى مراقب الحسابات أن يسترشد برأي مستشاره القانوني عندما يدرس الانسحاب من عملية المراجعة.

### ٣/ الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث

#### ١/٣ الهدف من الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية، إلى اختبار فروض هذا البحث لتحديد مدى صحتها من عدمه، وذلك فيما يتعلق بدراسة مدى إدراك مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

#### ٢/٣ أداة الدراسة الميدانية

تم تصميم قائمة استقصاء، بهدف اختبار فروض البحث، وهي تحتوي على اثنان وثلاثون عبارة تتدرج الإجابة عليها على مقياس خماسي للإجابات تبدأ من "أوافق تماماً" إلى "لا أوافق على الإطلاق"، وتأخذ الإجابات أوزاناً ترجيحية طبقاً لمقياس "ليكرت" تبدأ من ٥ إلى ١ على الترتيب. وراعى الباحث في تصميمها تحقيق الوضوح وسهولة التعامل معها، خاصة وأنه كان متوقفاً أن يتم استيفاء القائمة دون مساعدة من الباحث، وتحقيقاً لذلك راعى الباحث استهداف أكبر قدر ممكن من المساهمة الإيجابية في استيفاء بيانات الدراسة الميدانية من جانب المشاركين في عينة الدراسة، بتوجيه رسالة إليهم في بداية القائمة، أكد فيها على أهمية الآراء والمقترحات التي سوف يقدمونها من أجل تطوير المهنة. كما وضح من خلالها الهدف من الاستقصاء، والفئة الموجه إليها، واختتمت هذه الرسالة

(١) تتمثل "الأطراف المعنية" في المستوى الإداري الملائم الذي يمكنه التعامل مع مخاطر الغش ومواجهتها، بالإضافة إلى العمل على الحد منها مستقبلاً، وعادة ما يكون المستوى الإداري المناسب هو على الأقل مستوى واحد أعلى من مستوى الشخص أو الأشخاص المتورطين في الغش المرتكب أو المشتبه فيه، وفي بعض الظروف يكون المستوى الإداري المناسب هو لجنة المراجعة أو مسؤولي الحوكمة.

بالتأكيد على سرية جمع وتحليل البيانات. كما حرصاً على توضيح بعض المفاهيم التي اشتملت عليها القائمة، مثل: الغش، الاستفسارات، الأفراد الآخرين. ثم اختتمت القائمة بالبيانات النوعية المتعلقة بالمشاركين في عينة الدراسة.

لاختبار مدى موضوعية قائمة الاستقصاء وسهولة الإجابة عليها، قبل القيام بعملية التوزيع على المشاركين في عينة الدراسة، اختبر الباحث قائمة الاستقصاء عن طريق مجموعة مكونة من أربعة مراقبين حسابات من ذوي الخبرة، لتقييم القائمة من حيث تكوينها وصياغة الأسئلة وتسلسلها، ومدى فهم المشاركين للأسئلة المطروحة عليهم. وقد أمكن في ضوء هذه الخطوة تعديل القائمة حتى أصبحت بالشكل الذي استخدمت عليه في الدراسة الميدانية.

### ٣/٣ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

إن اختبار صحة الفروض والاستدلال على صدق النتائج، يتطلب ضرورة اختيار عينة ممثلة من مزاولي المهنة بجمهورية مصر العربية، من بين مجتمع المراقبين المزاولين في السوق المصرية، سواء في مكاتب المراجعة الخاصة أو بالجهاز المركزي للمحاسبين، وذلك مع التحفظ من جانب الباحث حيث إن العينة المختارة عينة تحكمية اعتمد عليها الباحث نظراً لما يلي:

- ١- إن ظروف وطبيعة جمع بيانات الدراسة الميدانية، تتطلب تفاوت المؤهلات الدراسية، والمستويات الوظيفية، الخبرات المهنية، وجهات العمل، ومدى اكتشاف غش في مراجعات سابقة بين مراقبي الحسابات المشاركين في الدراسة.
- ٢- إن تحقيق العشوائية أمر صعب المنال في بيئة المراجعة المصرية بسبب ضعف الاستجابة للمشاركة في البحوث العلمية نتيجة الثقافة السائدة تجاه التعاون في مجال البحث العلمي وتكريس بعضاً من وقت المهنيين له.
- ٣- رغبة واستعداد مراقبي الحسابات للمشاركة في جمع بيانات الدراسة.

وبناءً عليه، فلقد تم اختيار عينة الدراسة بصورة تحكمية، بحيث تشمل فئتين رئيسيتين، مراقبون بمكاتب المراجعة الخاصة، ومراقبون بالجهاز المركزي للمحاسبين الذين كانوا على استعداد للمشاركة في استيفاء قائمة الاستقصاء. ولتحديد مفردات عينة الدراسة قام الباحث بزيارة تسعة مكاتب مراجعة خاصة فضلاً عن الجهاز المركزي للمحاسبين. ولقد تم اختيار هذه الجهات بصورة تحكمية، وإن كان قد روعي في هذا الاختيار أن يشمل بعض المكاتب التي تتبع مؤسسات مراجعة دولية، استناداً إلى أن توافر هذا المعيار يشير إلى أن المكتب يعد مكتباً كبير الحجم على مستوى السوق المصرية. ولقد توافر هذا المعيار في ثلاثة مكاتب، أما باقي المكاتب التي تم زيارتها فهي تتراوح ما بين متوسطة الحجم وصغيرة في ضوء اعتبارات عدد الشركاء فيها، وعدد المراقبين العاملين بها.

وتتمثل الملامح الرئيسية للمشاركين في عينة الدراسة في الآتي:

- شملت عينة الدراسة ٦٩ مراقباً، وتصنيف مفردات هذه العينة طبقاً لجهة عملهم، يتضح أن ٤٧,٨% من هؤلاء المراقبين يعملون في مكاتب المراجعة التابعة للقطاع الخاص. بينما يعمل الباقيون (٥٢,٢%) بالجهاز المركزي للمحاسبين.

- يعمل ١٨,٩٪ من المشاركين في عينة الدراسة في مكاتب كبيرة الحجم استناداً إلى تبعية هذه المكاتب لأحد المكاتب الدولية، فضلاً عن أن ٥٢,٢٪ من المشاركين يعملون بالجهاز المركزي للمحاسبات، أما باقي المشاركين (٢٨,٩٪) فيعملون في مكاتب متوسطة وصغيرة الحجم.
- يتمتع ٢٦٪ تقريباً من المشاركين بعينة الدراسة بتأهيل علمي أعلى من الدرجة الجامعية الأولى، حيث حصلوا على مؤهلات متنوعة، تتفاوت ما بين درجات الماجستير والدكتوراه والدبلومات ودرجات الزمالة الصادرة من الجمعيات المهنية.
- يبلغ متوسط عدد سنوات مزاوله مهنة المحاسبة منذ التخرج في عينة الدراسة ١٨,٤ سنة تقريباً، وتبلغ نسبة المراقبين الذين زاولوا المهنة لمدة ٥ سنوات فأقل ١٥,٩٪ من جملة عدد المشاركين في عينة الدراسة، كما تبلغ نسبة المراقبين الذين تقع مدة مزاولتهم للمهنة بين أكثر من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات ٢٧,٦٪، بينما تبلغ نسبة المراقبين الذين تقع مدة مزاولتهم للمهنة بين أكثر من ١٠ سنوات إلى ٢٠ سنوات ٨,٧٪، أما المراقبين الذين زاولوا المهنة لمدة أكثر من ٢٠ سنوات فتبلغ نسبتهم ٤٧,٨٪.
- يمثل المراقبون مرتفعو الخبرة ٥٦,٥٪ من جملة عدد المشاركين في عينة الدراسة وهم من زاولوا المهنة لمدة أكثر من ١٠ سنوات. بينما المراقبون متوسطو الخبرة فتبلغ نسبتهم ٢٧,٦٪ وهم من تقع مدة مزاولتهم للمهنة بين أكثر من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات. أما المراقبون حديثو التخرج، وهم من زاولوا المهنة لمدة أقل من ٣ سنوات، وهؤلاء بلغت نسبتهم ١٥,٩٪.
- يشغل المشاركون في عينة الدراسة مستويات وظيفية مختلفة، وهي:  
(أ) مكتب مراجعة: (شريك / مدير مراجعة / مراجع أول / مراجع).  
(ب) الجهاز المركزي للمحاسبات: (وكيل وزارة / مدير عام / مراقب حسابات أ / مراجع أول / مراجع).
- يشغل ٤٧,٨٪ من المشاركين في عينة الدراسة الوظائف التنفيذية، وهذه الوظائف تشمل وظائف مراقب حسابات أ، مراجع أول، مراجع، بينما يشغل ٥٢,٢٪ من المشاركين الوظائف الإشرافية، وهذه الوظائف تشمل وظائف شريك، وكيل وزارة، مدير عام، مدير مراجعة.
- إن ٨٢,٦٪ من المشاركين في عينة الدراسة يشغلون مستوياتهم الوظيفية الحالية منذ فترة تتراوح ما بين سنة وثلاث سنوات، بينما باقي المشاركين (١٧,٤٪) فيشغلون مستوياتهم الوظيفية الحالية منذ فترة تتراوح ما بين أكثر من ٣ سنوات إلى ١٠ سنة. وذلك بمتوسط مدة الخبرة يبلغ ٢,٥ سنة تقريباً.
- قد اكتشف معظم المشاركين في عينة الدراسة (٧١٪ تقريباً) تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في عمليات مراجعة سابقة.

### ٤/٣ توزيع قائمة الاستقصاء وجمعها واختبار صلاحيتها

تم توزيع عدد (٨٦) قائمة استقصاء على أفراد عينة الدراسة، وذلك لاستيفائها، وإعادتها للباحث. وعند استلام القوائم بعد الإجابة عليها قام الباحث بفرزها للتأكد من استيفائها بالطريقة المطلوبة، ولقد تبين أن القوائم الصالحة لإجراء الاختبارات عليها هي (٦٩) قائمة، منها ٣٣ قائمة لمراقبي حسابات يعملون بمكاتب مراجعة خاصة، و ٣٦ قائمة لمراقبي حسابات يعملون بالجهاز المركزي للمحاسبات، وبذلك بلغت نسبة الردود المقبولة ٨٠,٢٪.

ولاختبار مدى موضوعية وصدق قائمة الاستقصاء وسهولة الإجابة عليها، قبل القيام بعملية التوزيع على عينة الدراسة، اختبر الباحث قائمة الاستقصاء عن طريق مجموعة مكونة من خمسة مراقبي حسابات ذوي الخبرة، لتقييم القائمة. وقد أمكن في ضوء هذه الخطوة تعديل القائمة حتى أصبحت بالشكل الذي استخدمت عليه في الدراسة الميدانية.

وبعد استيفاء عينة الدراسة لقائمة الاستقصاء، تم إجراء اختبارين، الأول، للتأكد من أن موضوعية أسئلة قائمة الاستقصاء وسهولة الإجابة عليها، بينما الثاني، لاختبار صلاحية النتائج التي تتوصل إليها الدراسة الميدانية من خلال اختبار تحيز عدم الاستجابة **Test of Non-Response Bias**، وذلك على النحو التالي:

- الاختبار الأول: يهدف هذا الاختبار إلى التأكد من موضوعية الأسئلة التي تضمنتها قائمة الاستقصاء وسهولة الإجابة عليها، بعد القيام بعملية التوزيع على عينة الدراسة، تم سؤالهم عن مدى احتياجهم لمعلومات أو تفسيرات أخرى للرد على أسئلة الاستقصاء، فأشار معظم المشاركين بعينة الدراسة (٩٦٪ تقريباً) إلى عدم احتياجهم لمعلومات أو تفسيرات أخرى للرد على أسئلة الاستقصاء، وهو يشير إلى موضوعية أسئلة قائمة الاستقصاء وسهولة الإجابة عليها.
- الاختبار الثاني: حتى لا يكون هناك تأثير للقوائم الاستقصاء غير المستوفاة على نتائج الدراسة، فإن الباحث قد سعى إلى التقليل من تحيز عدم الاستجابة (عدم الرد) **Non-Response Bias**، واستلزم ذلك إجراء اختبار تحيز عدم الاستجابة **Armstrong & Test of Non-Response Bias** (Overton, 1977)، ويتطلب هذا الاختبار إجراء مقارنة بين إجابات المشاركين الذين استوفوا قوائم الاستقصاء مبكراً **Early** (٢٥٪ الأولى من المشاركين في عينة الدراسة الذين استوفوا قوائم الاستقصاء)، وإجابات المشاركين الذين استوفوا قوائم الاستقصاء متأخراً **Late** (٢٥٪ الأخيرة من المشاركين في عينة الدراسة الذين استوفوا قوائم الاستقصاء) على اعتبار أن إجابات المشاركين الذين لم يستوفوا قوائم الاستقصاء تتطابق إجاباتهم مع إجابات المشاركين الذين استوفوا قوائم الاستقصاء متأخراً، وذلك لاختبار أثر تحيز عدم الاستجابة على نتائج الدراسة<sup>(١)</sup>.

(١) قد اعتمدت العديد من الدراسات في مجال المراجعة على اختبار تحيز عدم الاستجابة لـ **Armstrong & Overton, 1977**، ومن بين هذه الدراسات، **Cohen, et. al., 2014**، **Cohen, et. al., 2017**، **Thongchai, 2015**.

وبدراسة وتحليل دلالة الفروق بين متوسطي إجابات المشاركين الذين استوفوا قوائم الاستقصاء مبكراً، وإجابات المشاركين الذين استوفوا قوائم الاستقصاء متأخراً بشأن جميع أسئلة الاستقصاء، يخلص الباحث إلى أنه لا توجد فروق معنوية بين متوسطي إجابات المشاركين الذين استوفوا قوائم الاستقصاء مبكراً، وإجابات المشاركين الذين استوفوا قوائم الاستقصاء متأخراً بشأن جميع أسئلة الاستقصاء، حيث إن قيمة مستوى المعنوية أكبر من ٥٪، الأمر الذي يعني أن تحيز عدم الاستجابة لن يكن له تأثير على نتائج الدراسة.

### ٥/٣ منهج تحليل بيانات الدراسة الميدانية

تم استخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS pc+) الإصدار (٢٥)، لتحليل بيانات الدراسة الميدانية، واختبار الفروض الخاصة بها. ولقد تم تحليل بيانات الدراسة الميدانية، واختبار الفروض الخاصة بها وذلك اعتماداً على المقاييس والاختبارات الإحصائية الآتية:

#### أولاً: الإحصاء الوصفي Descriptive Statistic:

يستخدم الإحصاء الوصفي بغرض توصيف المشاركين في عينة الدراسة لتحديد الملامح العامة لهم.

#### ثانياً: تحليل الثبات (الاعتمادية Reliability):

تم تحليل الثبات (الاعتمادية) باستخدام اختبار ألفا كرونباخ Cronpach's Alpha بهدف التأكد من مدى ثبات عبارات قائمة الاستقصاء.

وتبين للباحث من نتائج تحليل الثبات أن معامل ألفا كرونباخ يبلغ (٠,٨٢٥)، وهو يقترب من الواحد الصحيح، الأمر الذي يتضح معه أن هناك تناسقاً داخلياً بين إجابات كل عبارة مع العبارات الأخرى. وهذا ما يوضحه الجدول رقم (٣ / ١).

جدول رقم (٣ / ١) "تحليل الثبات (الاعتمادية) والصدق"

عدد الحالات (حجم العينة)	عدد العبارات	قيمة معامل الثبات (ألفا كرونباخ)	قيمة معامل الصدق الذاتي
٦٩	٣٢	٠,٨٢٥	٠,٩٠٨

#### ثالثاً: تحليل الصدق Validity:

لتحديد مدى صدق قائمة الاستقصاء على قياس الخصائص المستهدفة. بعبارة أخرى، التأكد من تغطية قائمة الاستقصاء لجميع جوانب الدراسة. تم استخدام معامل الصدق الذاتي<sup>(١)</sup>، وطبقاً لمعامل الصدق، كلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح فيكون كافياً للحكم على صدق أداة القياس المستخدمة في قياس الخصائص المستهدفة.

(١) يمثل الصدق الذاتي العلاقة بين الصدق والثبات، ويقاس معامل الصدق الذاتي بالجذر التربيعي لمعامل الثبات.

وتبين للباحث من نتائج تحليل الصدق أن معامل الصدق الذاتي يبلغ (٠,٩٠٨)، وهو يقترب من الواحد الصحيح، الأمر الذي يتضح معه أن عبارات قائمة الاستقصاء تغطي جميع جوانب الدراسة، الأمر الذي يتضح معه قدرة قائمة الاستقصاء على قياس الخصائص المستهدفة. وذلك كما هو مبين بالجدول السابق.

رابعاً: اختبار T-test لعينة واحدة:

تم استخدام هذا الاختبار للوقوف على مدى اختلاف متوسط إجابات المستقصى منهم على عبارات الاستقصاء، وذلك عن القيمة (٣) والتي تمثل الامتناع عن إبداء الرأي طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي، ومن ثم فإن الاختلاف عن هذه القيمة يمثل وجود اتجاه للمشاركين في عينة الدراسة، نحو الموافقة أو عدم الموافقة على عبارات الاستقصاء، والخاصة بدراسة مدى إدراك مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

خامساً: اختبار T-test لعينتين مستقلتين:

استخدم الباحث هذا الاختبار لتحديد مدى معنوية الفروق بين ما يلي:

- ١- متوسط إجابات المشاركين في الدراسة الذين استوفوا قوائم الاستقصاء مبكراً، ومتوسط إجابات المشاركين في الدراسة الذين استوفوا قوائم الاستقصاء متأخراً، وذلك لاختبار أثر تحيز عدم الاستجابة على نتائج الدراسة.
- ٢- متوسط إجابات مراقبي حسابات الجهاز المركزي للحسابات، ومتوسط إجابات مراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.
- ٣- متوسط إجابات مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بتأهيل علمي أعلى من الدرجة الجامعية الأولى، ومتوسط إجابات مراقبي الحسابات الذين أقتصروا تأهيلهم العلمي على الدرجة الجامعية الأولى تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.
- ٤- متوسط إجابات مراقبي الحسابات الذين اكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في مراجعات سابقة، ومتوسط إجابات مراقبي الحسابات الذين لم يكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في مراجعات سابقة تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

### ٦/٣ التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

يعرض الباحث نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية على النحو التالي:

١/٦/٣ دراسة مدى إدراك مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه

لدراسة مدى إدراك مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه، تطلب الأمر صياغة واختبار الفرض الأصلي الأول التالي:

« لا يوجد إدراك جوهري لمراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه »

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اختبار T-test لعينة واحدة للوقوف على مدى اختلاف متوسط إجابات المستقصى منهم على عبارات قائمة الاستقصاء، وذلك عن القيمة (٣) والتي تمثل الامتناع عن إبداء الرأي.

ويعرض الجدول رقم (٣ / ٢) نتائج اختبار T-test لعينة واحدة، والذي يظهر مستوى معنوية محسوب أقل من مستوى المعنوية المستخدم في إجراء الاختبار  $\alpha = 5\%$  فيما عدا العبارتين ( $X_5$  ،  $X_6$ )، الأمر الذي يعني وجود اتجاه بين المشاركين في عينة الدراسة للموافقة على جميع العبارات الخاصة بدرجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

وفي ضوء البيانات المعروضة في الجدول رقم (٣ / ٢)، تبين الآتي:

١- بالنسبة للعبارتين ( $X_2$  ،  $X_1$ ): يتأرجح متوسط إجابة مراقبي الحسابات بين الموافقة التامة والموافقة إلى حد ما، وهذا يعكس إدراك ووعي مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين عن آرائهم حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها كأحد مصادر تجميع المعلومات اللازمة لتحديد مخاطر الغش. بالإضافة إلى أهمية توجيه الاستفسارات بشأن مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، بغض النظر عن المستوى الوظيفي الذي يشغله الشخص الموجهة إليه.

٢- بالنسبة للعبارة ( $X_3$ ): يشير متوسط إجابة مراقبي الحسابات إلى الموافقة التامة عليها، وهذا يعكس تحفظ وتخوف مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية بشأن صلاحية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات، وخاصة إذا كانت شفوية، وذلك مقارنة بصلاحية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من المصادر الأخرى.

٣- بالنسبة للعبارة ( $X_4$ ): يتأرجح متوسط إجابة مراقبي الحسابات بين الامتناع عن إبداء الرأي وعدم الموافقة إلى حد ما، وهذا يعني وعي مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسار كإجراء مراجعة، كما يؤكد ضمناً أن الاستفسارات حول مخاطر الغش لا تثير استياء الأشخاص الموجهة إليهم.

٤- بالنسبة للعبارتين ( $X_6$  ،  $X_5$ ): يشير متوسط إجابة مراقبي الحسابات إلى الامتناع عن إبداء الرأي، وهذا ما يعني للباحث، تحفظ مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية بشأن الاعتراف بأن بعض الاستفسارات حول مخاطر الغش قد تؤدي إلى مشكلات قانونية لهم إذا ما تم اكتشاف الغش مستقبلاً، وخاصة إذا كانت استفسارات شفوية. كما يتحفظون أيضاً بشأن الاعتراف بعدم تلقيهم الإجابات الصحيحة عند توجيه الاستفسارات كإجراء مراجعة.

جدول رقم (٢/٣) "نتائج اختبار T-test لعينة واحدة الخاصة بدرجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه"

مستوى المعنوية	قيمة ت	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	حجم العينة	العبرة	
٠,٠٠٠	١٠,٤٩٧	١,١٠١	٤,٣٩	٦٩	ينبغي على مراقب الحسابات القيام بتجميع المعلومات اللازمة لتحديد مخاطر الغش من خلال الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين عن آرائهم حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها.	X <sub>1</sub>
٠,٠٠٠	٧,٨١٣	١,٢٦٣	٤,١٩	٦٩	يتعين على مراقب الحسابات ألا يتردد في توجيه الاستفسارات بشأن مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، بغض النظر عن المستوى الوظيفي الذي يشغله الشخص بالشركة.	X <sub>2</sub>
٠,٠٠٠	٢٨,٠٢٦	٠,٥١١	٤,٧٢	٦٩	أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات، وخاصة إذا كانت شفوية تكون أقل صلاحية من أدلة الإثبات التي تنتج عن الفحص أو الملاحظة أو المصادقات.	X <sub>3</sub>
٠,٠٣٩	(٢,١٠٦)	١,٤٨٦	٢,٦٢	٦٩	تثير الاستفسارات حول مخاطر الغش استياء الأشخاص الموجهة إليهم، لذا ينبغي عدم استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة.	X <sub>4</sub>
٠,١٤٠	١,٤٩٣	١,٤٥٢	٣,٢٦	٦٩	قد تؤدي بعض الاستفسارات حول مخاطر الغش إلى مشكلات قانونية لمراقب الحسابات إذا ما تم اكتشاف غش مستقبلاً، وخاصة إذا كانت شفوية.	X <sub>5</sub>
٠,٣١٦	١,٠١٠	١,١٩٢	٣,١٤	٦٩	عادة لا يتلقى مراقبي الحسابات الإجابات الصحيحة عند توجيه الاستفسارات كإجراء مراجعة.	X <sub>6</sub>
٠,٠٠٠	١٥,٧٤٧	٠,٨٧٢	٤,٦٥	٦٩	ينبغي ألا تقتصر استفسارات مراقب الحسابات على مستويات الإدارة العليا، بل يجب أن تمتد لتشمل المستويات المختلفة داخل الشركة.	X <sub>7</sub>
٠,٠٠٠	١٦,٩١٧	٠,٧٤٠	٤,٥١	٦٩	تتيح الاستفسارات لمراقب الحسابات إجراء مقابلات شخصية يمكن من خلالها تحديد المشكلات غير القابلة للملاحظة أو المستبعدة من المستندات والسجلات.	X <sub>8</sub>
٠,٠٠٠	٥,٤٨٩	١,٠٩٧	٣,٧٢	٦٩	أفضل أدلة الإثبات لا تأتي عادة من السجلات، بل من الأفراد الذين يتعاملون مع هذه السجلات عند توجيه الاستفسارات إليهم.	X <sub>9</sub>
٠,٠٠٠	١١,٩٥٤	٠,٩٣٧	٤,٣٥	٦٩	تعمل الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين على توصيل رسالته من مراقب الحسابات إلى كافة العاملين بالشركة، بأنه دائماً متيقظ، ويبحث دائماً عن أية جرائم غش قد تم ارتكابها أو ينوي ارتكابها.	X <sub>10</sub>
٠,٠٠٠	١٢,٩٩٨	٠,٨٢٤	٤,٢٩	٦٩	يؤدي الاستفسار إلى زيادة قدرة مراقبي الحسابات تجاه اكتشاف الغش والتقرير عنه، بالإضافة إلى منع حدوثه مستقبلاً.	X <sub>11</sub>

تابع جدول رقم (٢/٣) "نتائج اختبار T-test لعينة واحدة الخاصة بدرجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقارير عنه"

مستوى المعنوية	قيمة ت	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	حجم العينة	العبرة	
٠,٠٠٠	١٤,٤١٣	٠,٨١٠	٤,٤١	٦٩	إجراء المزيد من الاستفسارات يؤدي إلى جمع المعلومات التي تساعد على تحديد مخاطر الغش.	X <sub>12</sub>
٠,٠٠٠	٤,٣٧٣	١,١٢٩	٣,٥٩	٦٩	يجب على مراقب الحسابات ان يدرك عند تقييم ردود الإدارة عن الاستفسارات، ان الإدارة في افضل وضع لإرتكاب الغش وإخفائه.	X <sub>13</sub>
٠,٠٠٠	١٨,٧٣٣	٠,٦٥٥	٤,٤٨	٦٩	ينبغي على مراقب الحسابات ان يقوم بإجراء المقارنه بين الردود والمعلومات التي تم الحصول عليها من الاستفسارات، لتحديد مدى الاتساق فيما بينها.	X <sub>14</sub>
٠,٠٠٠	٢٠,٦٥٠	٠,٦٣٠	٤,٥٧	٦٩	يتعين على مراقب الحسابات القيام بإجراء المقارنات بين الردود والمعلومات التي تم الحصول عليها من الاستفسارات وبين المعلومات الأخرى، لتحديد مدى الاتساق.	X <sub>15</sub>
٠,٠٠٠	٢٤,٤٢٧	٠,٥٧٧	٤,٧٠	٦٩	في حالة عدم الاتساق بين الردود والمعلومات التي تم الحصول عليها من الاستفسارات وبين المعلومات الأخرى، فإنه ينبغي على مراقب الحسابات الحصول على دليل مراجعة إضافي للحد من عدم الاتساق.	X <sub>16</sub>
٠,٠٠٠	٨,٥٥٢	٠,٨٨٧	٣,٩١	٦٩	تساعد الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين على تحديد الغش من المصدر الأصلي.	X <sub>17</sub>
٠,٠٠٠	١٤,٧٤٧	٠,٧٩٢	٤,٤١	٦٩	ينتج عن الاستفسارات ادلة إثبات لا يمكن الحصول عليها من المصادر الأخرى، حيث هناك افراد لا يتحدثون إلا إذا سئلوا.	X <sub>18</sub>
٠,٠١٩	٢,٣٩٦	١,٤٠٧	٣,٤١	٦٩	عادة ما يخبر الأفراد الآخرين مراقب الحسابات بالكيفية التي تطبق بها الضوابط الرقابيه، ومتى يتم تجاهل تلك الضوابط أو التحايل عليها، عند توجيه الاستفسارات إليهم.	X <sub>19</sub>
٠,٠٠٠	١٢,٩٠٧	٠,٨٤٩	٤,٣٢	٦٩	توجيه نفس السؤال لاشخاص مختلفين يزيد من فعالية الاستفسارات، من خلال المقارنه بين الإجابات لتحديد مدى الاتساق أو التناقض.	X <sub>20</sub>
٠,٠٠٠	١٤,٥٧١	٠,٨٥١	٤,٥١	٦٩	عادة ما تكون الإدارة وموظفي الحسابات في وضع تكتم وحرص عند التعامل مع مراقبي الحسابات، أما الأفراد الآخرين الذي ليس لهم علاقة مباشرة بالحسابات فيكونون أقل حرصاً، وقد تخرج منهم كلمات عفوية توضح ما يحدث بالضبط عند توجيه الاستفسارات إليهم.	X <sub>21</sub>

تابع جدول رقم (٢/٣) ”نتائج اختبار T-test لعينة واحدة الخاصة بدرجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه“

مستوى المعنوية	قيمة ت	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	حجم العينة	العبارة
٠,٠٠٠	١٣,٩٣٤	٠,٧٦٩	٤,٢٩	٦٩	X <sub>22</sub> تساعد الاستفسارات على ملاحظة مدى التغير في سلوك الأشخاص عند الرد عليها.
٠,٠٠٠	١٣,٧٧٩	٠,٧٩٥	٤,٣٢	٦٩	X <sub>23</sub> تسمح الاستفسارات بإمكانية تعديل الأسئلة بناءً على ردود الأشخاص الموجهة إليهم.
٠,٠٠٠	١٤,٣٠٠	٠,٨٥٠	٤,٤٦	٦٩	X <sub>24</sub> ينبغي على مراقبي الحسابات توخي الحذر أثناء إجراء الاستفسارات، لأنه قد ينتج عن الأشخاص الموجهة إليهم تلميحات أو إشارات (تعبيرات الوجه) توفر مؤشرًا لحدوث غش، وأن هناك محاولات لإخفائه.
٠,٠٠٠	٤,٤٧٥	١,٢١١	٣,٦٥	٦٩	X <sub>25</sub> إجراء الاستفسارات من خلال مراقب حسابات واحد فقط يمكن أن يحد من القدرة على اكتشاف الغش.
٠,٠٠٠	٨,٨٦٧	١,٠٠٥	٤,٠٧	٦٩	X <sub>26</sub> إجراء الاستفسارات من خلال أكثر من مراقب حسابات يؤدي إلى زيادة القدرة على اكتشاف الغش؛ نتيجة إمكانية إدراك تلميحات أو إشارات الأشخاص عند الرد على الاستفسارات.
٠,٠٠٠	٨,٧٥٣	١,٠٤٥	٤,١٠	٦٩	X <sub>27</sub> الاستفسار من الإدارة بشأن مخاطر الغش، يوفر معلومات مفيدة عن غش الموظفين، بينما قد لا يوفر مثل هذه المعلومات بشأن غش الإدارة.
٠,٠٠٠	٤,٦٠٦	١,١٥٠	٣,٦٤	٦٩	X <sub>28</sub> الاستفسار من الأفراد الآخرين بشأن مخاطر الغش، يوفر معلومات مفيدة عن غش الإدارة، بينما قد لا يوفر مثل هذه المعلومات بشأن غش الموظفين.
٠,٠٠٠	١٢,٣٠٠	٠,٨٥٢	٤,٢٦	٦٩	X <sub>29</sub> يمكن أن يستجيب مراقب الحسابات لمخاطر الغش المحددة من خلال الاستفسار الإضافي من الإدارة والأفراد الآخرين لتعزيز بعض الأدلة والمعلومات الأخرى.
٠,٠٠٠	٧,٣٦٧	١,١٤٤	٤,٠١	٦٩	X <sub>30</sub> الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين حول مخاطر الغش يحقق لمراقب الحسابات الالتزام بمعايير المراجعة بشأن تجميع المعلومات اللازمة لتحديد مخاطر الغش.
٠,٠٠٠	٧,٠٧٤	١,٠٠٤	٣,٨٦	٦٩	X <sub>31</sub> هل توافق على أن الاستفسار من الإدارة يوفر معلومات بشأن مخاطر الغش، وكيفية التعامل معها، مما يساعد على اكتشاف الغش والتقرير عنه؟
٠,٠٠٠	٦,٣٧٠	١,١١٥	٣,٨٦	٦٩	X <sub>32</sub> هل توافق على أن الاستفسار من الأفراد الآخرين يوفر معلومات بشأن مخاطر الغش، وكيفية التعامل معها، مما يساعد على اكتشاف الغش والتقرير عنه؟
٠,٠٠٠	٢٢,٨٣٦	٠,٣٩٤	٤,٠٨	٦٩	المتوسط العام

٥- بالنسبة للعبارتين ( $X_7$  ،  $X_8$ ): إن متوسط إجابة مراقبي الحسابات يشير إلى الموافقة التامة عليها، وهذا يعكس الإدراك التام لمراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية ألا يقتصر الاستفسار على مستويات الإدارة العليا، بل يجب أن يمتد ليشمل كافة المستويات داخل الشركة. كما أن الاستفسار يتيح إجراء مقابلات شخصية يمكن من خلالها التعرف على المشكلات غير القابلة للملاحظة أو المستبعدة من المستندات والسجلات.

٦- بالنسبة للعبرة ( $X_9$ ): يشير متوسط إجابة مراقبي الحسابات إلى الموافقة إلى حد ما، وهذا يعني من وجهة نظر الباحث، الاعتراف بالكاد بأهمية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها كاستجابة للاستفسارات.

٧- بالنسبة للعبارات ( $X_{10}$  ،  $X_{11}$  ،  $X_{12}$ ): يتأرجح متوسط إجابة مراقبي الحسابات بين الموافقة التامة والموافقة إلى حد ما، وهذا يعكس أن الاستفسار كإجراء مراجعة يعمل على توصيل رسالة من مراقب الحسابات إلى كافة العاملين بالشركة، بأنه دائماً متيقظ، ويبحث دائماً عن أي غش قد تم ارتكابه أو ينوي ارتكابه، الأمر الذي قد يؤدي بدوره إلى زيادة قدرته على اكتشاف الغش، ومنع حدوثه. كما أن إجراء المزيد من الاستفسارات يؤدي إلى جمع المعلومات التي تساعد على تحديد مخاطر الغش بفعالية، وهذا يتفق مع ما أكدته معايير المراجعة المعنية بدراسة الغش والتقرير عنه في هذا الشأن.

٨- بالنسبة للعبرة ( $X_{13}$ ): يشير متوسط إجابة مراقبي الحسابات إلى الموافقة إلى حد ما، وهذا ما يعكس للباحث، تحفظ مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية بشأن ضرورة إدراكهم عند تقييم ردود الإدارة عن الاستفسارات، أن الإدارة في أفضل وضع لا ارتكاب الغش وإخفائه، على الرغم من تأكيد معايير المراجعة المعنية بدراسة الغش والتقرير عنه على أهمية توخي الحذر في هذا الشأن. وتأكيداً لذلك، قامت (دراسة Hamilton, et. al., 2024) بفحص نوع التفسير الذي يوفره المديرون لإخفاء نواياهم الاحتمالية وفعاليتها في الحد من شكوك مراقبي الحسابات. وقد توصلت الدراسة إلى أنه عندما يكتشف مراقبي الحسابات تحريفاً، فإنهم عادةً ما يقومون بالاستفسار من العميل لتحديد ما إذا كان ناتج عن خطأ أم غش، فإذا كان التحريف ناتجاً عن غش، فإن إدارة العميل تحاول تقليل شكوك مراقبي الحسابات من خلال جعل سلوكهم يبدو غير مقصود (عذراً An Excuse)، حيث يستخدم المديرين الأعذار Excuses (مثل، "لقد نسيت")، بدلاً من المبررات Justifications لتوضيح أن الغش ناتج عن إغفال/تقاعس (حذف معلومات) بدلاً من التضليل العمدي (تقديم معلومات مضللة). كما أن قدرة المديرين على إخفاء الغش قد تستمر حتى بعد أن يكتشف مراقبي الحسابات التحريف المتعمد.

٩- بالنسبة للعبارات ( $X_{14}$  ،  $X_{15}$  ،  $X_{16}$ ): إن متوسط إجابة مراقبي الحسابات يشير إلى الموافقة التامة، وهذا يعكس الإدراك التام لمراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية إجراء المقارنات بين الردود المعلومات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات، وأيضاً فيما بينها وبين المعلومات الأخرى، كما يعكس

- أن عملية تقييم الردود والمعلومات تعتبر جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار نفسها. ويؤكد أيضاً على ضرورة الحصول على دليل مراجعة إضافي في حالة عدم الاتساق بين الاستفسارات والمعلومات الأخرى، وذلك للحد من عدم الاتساق.
- ١٠- بالنسبة للعبارة (X<sub>17</sub>): يشير متوسط إجابة مراقبي الحسابات إلى الموافقة إلى حد ما، وهو يعكس اعتراف مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية بأن الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين يساعد على تحديد الغش من المصدر الأصلي.
- ١١- بالنسبة للعبارة (X<sub>18</sub>): يتأرجح متوسط إجابة مراقبي الحسابات بين الموافقة التامة والموافقة إلى حد ما، وهذا يعني أن الاستفسار كإجراء مراجعة يساعد على توفير أدلة إثبات قد لا يمكن الحصول عليها من المصادر الأخرى، وذلك لأن هناك أفراد لا يتحدثون إلا إذا سئلوا. وتتفق هذه النتيجة مع ما جاء به بعض الدراسات من أن الاستفسار يتيح المعرفة بالغش من المصدر الأصلي، حيث هناك أفراد لا يتحدثون إلا إذا سئلوا، ويزيد الاستفسار من إمكانية تحدث هؤلاء الأفراد (حماد، ٢٠٠٢، Maddox, 2004، McMillan, 2006، Forensic Experts Kaplan, et. al., 2011). ويؤكد الخبراء القضائيين على أن الأفراد الذين يترددون في التطوع بتقديم المعلومات عن معرفتهم بأي غش أو الاشتباه فيه، من المرجح تقديمهم لهذه المعلومات عند توجيه الاستفسار إليهم مباشرة (Montgomery, 2002).
- ١٢- بالنسبة للعبارة (X<sub>19</sub>): إن متوسط إجابة مراقبي الحسابات يتأرجح بين الموافقة إلى حد ما والامتناع عن إبداء الرأي، وهذا يعكس تحفظ مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية بشأن إمكانية قيام الأفراد الآخرين بإخبار مراقب الحسابات بالكيفية التي تطبق بها الضوابط الرقابية، ومتى يتم تجاهل تلك الضوابط أو التحايل عليها، وذلك عند توجيه الاستفسارات إليهم.
- ١٣- بالنسبة للعبارة (X<sub>20</sub>): يتأرجح متوسط إجابة مراقبي الحسابات بين الموافقة التامة والموافقة إلى حد ما، وهذا يعني أن توجيه نفس السؤال لأشخاص مختلفين يزيد من فعالية الاستفسارات، من خلال المقارنة بين الإجابات.
- ١٤- بالنسبة للعبارة (X<sub>21</sub>): تشير الإجابات إلى الموافقة التامة على أن الإدارة وموظفي الحسابات عادة ما يكونوا في وضع تكتم وحرص عند التعامل مع مراقبي الحسابات، أما الأفراد الآخرين الذي ليس لهم علاقة مباشرة بالحسابات فيكونون أقل حرصاً، وقد تخرج منهم كلمات عفوية توضح ما يحدث بالضبط.
- ١٥- بالنسبة للعبارة (X<sub>22</sub> ، X<sub>23</sub> ، X<sub>24</sub>): يشير متوسط إجابة مراقبي الحسابات إلى الموافقة التامة عليها، وهذا يعني أن الاستفسارات كإجراء مراجعة تساعد على ملاحظة مدى التغير في سلوك الأشخاص عند الرد عليها، كما أنها تسمح بإمكانية تعديل الأسئلة بناءً على ردود المستفسر منهم. كما يعني أيضاً إدراك ووعي مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية توشي الحذر أثناء إجراء الاستفسارات، لأنه قد يصدر عن الأشخاص الموجهة إليهم تلميحات أو إشارات (تعبيرات الوجه) توفر مؤشراً لارتكاب غش، وأن هناك محاولات لإخفائه. وتتفق هذه النتائج مع ما جاء به بعض الدراسات من أن الاستفسار

يتيح ملاحظة السلوكيات أو التلميحات أو الإشارات غير المألوفة وتعبيرات الوجه للمستفسر منهم عند الرد على الاستفسارات، وهو ما يزيد من القدرة على تحديد مدى كذب وخداع المستفسر منه (Lee & Welker., 2008, Ben, et. al., ,Lee & Welker., 2015, Jr., 2013 & 2018, 2022, (Dong, et. al., 2022, Yael and Granoviter., 2021, 2022). بينما تتفق هذه النتائج جزئياً مع ما توصلت إليه (دراستي Vrij, et. al., 2019, 2021, (Vrij and Hartwig., 2021)، حيث توصلت الدراسة الأولى إلى أن الإشارات غير اللفظية للخداع ضعيفة وغير موثوق فيها، بينما الإشارات اللفظية للخداع أكثر تشخيصاً له. ومن ثم، فإن الأفراد يبالغون في تقدير العلاقة بين السلوك غير اللفظي وكشف الخداع، حيث يفترضون العديد من العلاقات التي هي في الواقع غير صحيحة. بينما توصلت الدراسة الثانية إلى أن تعبيرات الوجه (السلوك غير اللفظي) ليس مصدراً موثقاً للمعلومات وليس مفيداً في اكتشاف الخداع؛ لأنها عادة لا ترسل إشارات حقيقية عن الخداع، وإن منع ملاحظة تعبيرات الوجه نتيجة ارتداء أقنعة لا يعيق من اكتشاف الخداع، بل يجعل أكثر استماعاً وانتباهاً وتركيزاً لمحتوى الحديث عند اكتشاف الخداع.

١٦- بالنسبة للعبارتين ( $X_{25}$  ،  $X_{26}$ ): إن متوسط إجابة مراقبي الحسابات يشير إلى الموافقة إلى حد ما، وهذا يعكس اعتراف مراقبي الحسابات بالكاد بأن إجراء الاستفسارات من خلال مراقب حسابات واحد فقط يمكن أن يحد من القدرة على اكتشاف الغش، بينما إجراء الاستفسارات من خلال أكثر من مراقب حسابات معاً يؤدي إلى زيادة القدرة على اكتشاف الغش؛ وذلك نتيجة إمكانية إدراك تلميحات أو إشارات الأشخاص عند الرد على الاستفسارات. وتتفق هذه النتائج مع ما توصلت إليه (دراستي 2018 & 2013, Jr.) من أن إجراء عملية الاستفسار من خلال مراقب حسابات واحد فقط يحد من القدرة على اكتشاف الغش، بينما إجراء عملية الاستفسار من خلال اثنين من مراقبي الحسابات معاً يؤدي إلى زيادة القدرة على اكتشاف الغش؛ نتيجة إمكانية إدراك التفاعلات أثناء المناقشة من خلال ملاحظة التلميحات أو الإشارات السلوكية، ومدى الاضطراب، بالإضافة إلى توفير القدرة على دمج هذه التلميحات أو الإشارات السلوكية بما يساعد على تحسين عملية اتخاذ القرارات اللاحقة.

١٧- بالنسبة للعبارة ( $X_{27}$ ): يتأرجح متوسط إجابة مراقبي الحسابات بين الموافقة التامة والموافقة إلى حد ما، وهذا ما يعني للباحث، أن الاستفسار من الإدارة حول مخاطر الغش، يوفر معلومات مفيدة عن غش الموظفين (اختلاس الأصول)، بينما قد لا يوفر مثل هذه المعلومات بشأن غش الإدارة (التقارير المالية الاحتمالية). وهذا يعني أن الإدارة تكون شريكة في إعداد التقارير المالية الاحتمالية لذلك فإنها لن توفر معلومات مفيدة أو أنها قد توفر معلومات مضللة عند الاستفسار منها عن غش الإدارة. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه (دراسة 1999, Ganesh & Wright.) من أنه في حالة غش الإدارة، فإن الاستفسار من الإدارة العليا يكون ذو موثوقية ضئيلة بسبب المخاوف بشأن موضوعية ردود واستجابات الإدارة العليا على الاستفسار الموجهة إليهم.

١٨- بالنسبة للعبارة (X<sub>28</sub>): إن متوسط إجابة مراقبي الحسابات يتأرجح بين الموافقة إلى حد ما والامتناع عن إبداء الرأي، وهذا يعكس تحفظ مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية بشأن قدرة الاستفسار من الأفراد الآخرين على توفير معلومات مفيدة عن غش الإدارة، وأيضاً تحفظهم أيضاً على عدم قدرة الاستفسار من الأفراد الآخرين على توفير معلومات مفيدة عن غش الموظفين. ويرى الباحث، أن تخوف بعض الموظفين من الفصل الوظيفي أو التعرض لعقوبات أو جزاءات قد يمثل عائق أمام توفيرهم لمعلومات مفيدة حول غش الإدارة. وعلى العكس، يكون هؤلاء الموظفين على استعداد أكبر لتوفير معلومات مفيدة حول غش الموظفين الآخرين عند توجيه الاستفسارات إليهم؛ نظراً لاعتقادهم بأنهم لن يتعرضوا لعقوبات أو جزاءات. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه (دراسة Ganesh & Wright., 1999) من أنه في حالة غش الموظفين، فإن الاستفسارات من الإدارة العليا تكون ذات موثوقية عالية بسبب زيادة موضوعية ردود واستجابات الإدارة العليا على الاستفسارات الموجهة إليهم. بينما تتفق هذه النتيجة جزئياً مع ما توصلت إليه (دراسة Kaplan, et. al., 2011) من أن الموظفين على استعداد أكبر للإبلاغ عن الغش في حالة استفسار مراقبي الحسابات عنه، وذلك مقارنة بحالة عدم الاستفسار عنه. كما توصلت إلى أنه لا توجد فروق جوهرية بشأن استعداد الموظفين نحو الإبلاغ عن نوعي الغش (غش الإدارة / اختلاس الأصول).

١٩- بالنسبة للعبارة (X<sub>29</sub>): يتأرجح متوسط إجابة مراقبي الحسابات بين الموافقة التامة والموافقة إلى حد ما، وهذا يعني إدراك ووعي مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لإمكانية الاستجابة لمخاطر الغش المحددة من خلال الاستفسار الإضافي من الإدارة والأفراد الآخرين، وذلك لتعزيز بعض الأدلة والمعلومات الأخرى. وهذا ما يعني للباحث، أهمية الاستفسار كإجراء مراجعة فعال.

٢٠- بالنسبة للعبارة (X<sub>30</sub> ، X<sub>31</sub> ، X<sub>32</sub>): يشير متوسط إجابة مراقبي الحسابات إلى الموافقة إلى حد ما، وهذا يعني من وجهة نظر الباحث، الاعتراف الضمني بأن الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين حول مخاطر الغش يحقق لمراقبي الحسابات الالتزام بمعايير المراجعة بشأن تجميع المعلومات اللازمة لتحديد مخاطر الغش. كما أن الاستفسار بشأن مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، يساعد مراقبي الحسابات على اكتشاف الغش. ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه (دراسة Kaplan, et. al., 2011) من أن الموظفين هم الأكثر شيوعاً للكشف عن الغش بالممارسة العملية، حيث عادة ما يكتشفوا الغش ببيئة الأعمال الاحتياطية قبل المهنيين، كما أنهم على استعداد أكبر للإبلاغ عن الغش في حال استفسار مراقبي الحسابات عنه، وذلك مقارنة بعدم الاستفسار عنه.

٢١- يشير المتوسط العام لإجابات المشاركين في عينة الدراسة على عبارات قائمة الاستقصاء إلى الموافقة إلى حد ما، حيث بلغ ٤,٠٨، هذا فضلاً عن أن قيم "t" المحسوبة كلها قيم موجبة - فيما عدا العبارة (X<sub>4</sub>) عند مستوى معنوية محسوب أقل من مستوى المعنوية المستخدم في إجراء الاختبار ٥٪، فيما عدا

العبارتين ( $X_5$  ،  $X_6$ ). وهذا ما يعني للباحث، الاعتراف بأهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

وفي ضوء ما سبق، يتم رفض الفرض الأصلي الأول، وقبول الفرض البديل والذي يقضي بأن مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية يدركون جوهرياً أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

٢/٦/٣ اختبار العلاقة بين التوجهات الفكرية لمراقبي الحسابات بالبيئة المصرية، ودرجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه

لاختبار العلاقة بين التوجهات الفكرية للمشاركين في عينة الدراسة، درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه، تطلب الأمر صياغة واختبار الفرض الأصلي الثاني التالي:

(( لا توجد فروق جوهرية بين مراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة، ومراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه ))

وتم اختبار هذا الفرض من خلال اختبار T-test لعينتين مستقلتين، ويعرض الجدول رقم (٣ / ٣) دلالة الفروق بين متوسطي إجابات مراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات، وإجابات مراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

وتحليل البيانات المعروضة بالجدول رقم (٣ / ٣)، يتضح الآتي:

١- لا توجد فروق جوهرية بين متوسطي إجابات مراقبي حسابات الجهاز، وإجابات مراقبي حسابات المكاتب على جميع عبارات قائمة الاستقصاء، حيث مستوى المعنوية المحسوب أكبر من مستوى المعنوية المستخدم بإجراء الاختبار ٥٪ (ما عدا العبارات  $X_4$  ،  $X_6$  ،  $X_{19}$  ،  $X_{20}$  ،  $X_{28}$  ،  $X_{32}$ ).

٢- يشير المتوسط العام للإجابات إلى عدم وجود فروق جوهرية بين متوسطي إجابات مراقبي الجهاز، وإجابات مراقبي المكاتب تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه. كما يشير المتوسط العام للإجابات إلى الموافقة إلى حد ما لكل من مراقبي حسابات الجهاز، ومراقبي حسابات المكاتب، وهذا يعني من وجهة نظر الباحث، الاعتراف بالكاد بأهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

وفي ضوء ما سبق، يتم قبول الفرض الأصلي الثاني، والذي يقضي بأنه لا توجد فروق جوهرية بين مراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة، ومراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

جدول رقم (٣ / ٣) "دلالة الفروق بين متوسطي إجابات مراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات، وإجابات مراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه"

العبارة	جهة العمل	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	مستوى المعنوية
X <sub>1</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,١٧	١,٢٣١	(١,٧٩٩)	٠,٠٧٧
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٦٤	٠,٨٩٥		
X <sub>2</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٠٣	١,٢٧٦	(١,١٠٥)	٠,٢٧٣
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٣٦	١,٢٤٥		
X <sub>3</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٦٧	٠,٥٨٦	(٠,٩٨٤)	٠,٣٢٩
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٧٩	٠,٤١٥		
X <sub>4</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٣,١١	١,٣٢٦	٣,٠١٣	٠,٠٠٤
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٢,٠٩	١,٤٨٧		
X <sub>5</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٣,٠٠	١,٣٥٢	(١,٥٧٦)	٠,١٢٠
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٣,٥٥	١,٥٢٣		
X <sub>6</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٣,٥٦	١,٠٢٧	٣,١٨٤	٠,٠٠٢
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٢,٧٠	١,٢١٢		
X <sub>7</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٦٧	٠,٩٨٦	٠,١٤٣	٠,٨٨٧
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٦٤	٠,٧٤٢		
X <sub>8</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٥٠	٠,٦٩٧	(٠,٠٨٤)	٠,٩٣٣
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٥٢	٠,٧٩٥		
X <sub>9</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٣,٧٥	١,٠٧٩	٠,١٩٩	٠,٨٤٣
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٣,٧٠	١,١٣٢		
X <sub>10</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٣٦	٠,٨٣٣	٠,١٢٢	٠,٩٠٣
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٣٣	١,٠٥١		
X <sub>11</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,١١	٠,٨٢٠	(١,٩١٨)	٠,٠٥٩
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٤٨	٠,٧٩٥		
X <sub>12</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٣١	٠,٧٨٦	(١,٠٧٥)	٠,٢٨٦
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٥٢	٠,٨٣٤		
X <sub>13</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٣,٥٠	١,٠٢٨	(٠,٧٢٢)	٠,٤٧٣
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٣,٧٠	١,٢٣٧		
X <sub>14</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٥٣	٠,٥٦٠	٠,٦٥٣	٠,٥١٦
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٤٢	٠,٧٥١		
X <sub>15</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٥٣	٠,٦٩٦	(٠,٥١٣)	٠,٦١٠
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٦١	٠,٥٥٨		
X <sub>16</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٧٨	٠,٥٤٠	١,٢٤١	٠,٢١٩
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٦١	٠,٦٠٩		
X <sub>17</sub>	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٠,٦,٤	٧٩١,٠	١,٤٠٤	٠,١٦٥
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٧٦,٣	٩٦٩,٠		

تابع جدول رقم (٣ / ٣) "دلالة الفروق بين متوسطي إجابات مراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات، وإجابات مراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه"

العبارة	جهة العمل	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	مستوى المعنوية
X18	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٣٣	٠,٨٢٨	(٠,٧٩٢)	٠,٤٣١
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٤٨	٠,٧٥٥		
X19	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٣,٨٩	١,٠٦٣	٣,١٧١	٠,٠٠٢
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٢,٨٨	١,٥٥٦		
X20	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٥٣	٠,٥٦٠	٢,١٩٥	٠,٠٣٢
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٠٩	١,٠٤٢		
X21	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٦١	٠,٥٩٩	١,٢١١	٠,٢٣٠
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٣٦	١,٠٦٥		
X22	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,١٤	٠,٧٩٨	(١,٧٢٨)	٠,٠٨٩
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٤٥	٠,٧١١		
X23	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٤٢	٠,٨٤١	١,٠٦٩	٠,٢٨٩
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٢١	٠,٧٤٠		
X24	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٥٦	٠,٧٣٥	٠,٩٣٦	٠,٣٥٣
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٣٦	٠,٩٦٢		
X25	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٣,٧٥	١,٠٢٥	٠,٦٩٨	٠,٤٨٧
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٣,٥٥	١,٣٩٤		
X26	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٣,٨٦	٠,٩٩٠	(١,٨٥٨)	٠,٠٦٨
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٣٠	٠,٩٨٤		
X27	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,١١	٠,٩٥٠	٠,٠٨٠	٠,٩٣٧
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٠٩	١,١٥٦		
X28	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,١١	٠,٨٢٠	٣,٩٣٣	٠,٠٠٠
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٣,١٢	١,٢٤٤		
X29	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,١٩	٠,٨٨٩	(٠,٦٧٤)	٠,٥٠٣
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٣٣	٠,٨١٦		
X30	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٣,٩٢	١,١٠٥	(٠,٧٣٩)	٠,٤٦٢
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,١٢	١,١٩٣		
X31	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,٠٣	٠,٩٤١	١,٥٠٦	٠,١٣٧
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٣,٦٧	١,٠٥١		
X32	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,١٩	٠,٨٢٢	٢,٧٦٧	٠,٠٠٧
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٣,٤٨	١,٢٧٨		
المتوسط العام	الجهاز المركزي للمحاسبات	٣٦	٤,١٣	٠,٤٣٧	١,١٠٢	٠,٢٧٥
	مكاتب المراجعة الخاصة	٣٣	٤,٠٣	٠,٣٤٠		

### ٣/٦/٣ اختبار العلاقة بين التأهيل العلمي لمراقبي الحسابات بالبيئة المصرية، ودرجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه

لاختبار العلاقة بين التأهيل العلمي للمشاركين بعينة الدراسة، ودرجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه، تطلب الأمر صياغة واختبار الفرض الأصلي الثالث التالي:  
(( لا توجد فروق جوهرية بين اختلاف التأهيل العلمي لمراقبي الحسابات بالبيئة المصرية تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه ))

وتم اختبار هذا الفرض من خلال اختبار T-test لعينتين مستقلتين، ويعرض الجدول رقم (٣ / ٤) دلالة الفروق بين متوسطي إجابات مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بتأهيل علمي أعلى من الدرجة الجامعية الأولى، وإجابات مراقبي الحسابات الذين أقتصروا تأهيلهم العلمي على الدرجة الجامعية الأولى تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه. وبدراسة وتحليل البيانات المعروضة بهذا الجدول، يتبين الآتي:

١- لا توجد فروق جوهرية بين متوسطي إجابات مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بتأهيل علمي أعلى من الدرجة الجامعية الأولى، وإجابات مراقبي الحسابات الذين أقتصروا تأهيلهم العلمي على الدرجة الجامعية الأولى (البكالوريوس) على جميع عبارات قائمة الاستقصاء (ما عدا العبارتين  $X_{25}$  ،  $X_{26}$ ).

٢- بالنسبة للعبارتين  $(X_{25})$ : يشير متوسط إجابة مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بتأهيل علمي أعلى من البكالوريوس إلى الامتناع عن إبداء الرأي، بينما يشير متوسط إجابة مراقبي الحسابات الذين يقتصر تأهيلهم العلمي على البكالوريوس إلى الموافقة إلى حد ما. وهذا يعني من وجهة نظر الباحث، اعتراف مراقبي الحسابات الذين يقتصر تأهيلهم العلمي على البكالوريوس بالكاد بأن إجراء الاستفسارات من خلال من خلال مراقب حسابات واحد فقط يمكن أن يحد من القدرة على اكتشاف الغش، بينما يتحفظ مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بتأهيل علمي أعلى من البكالوريوس على ذلك، وهذا قد يكون نتيجة لتمتع هؤلاء المراقبين بتأهيل علمي أعلى يجعل لديهم القدرة على إجراء الاستفسارات بشكل فردي.

٣- بالنسبة للعبارتين  $(X_{26})$ : إن متوسط إجابة مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بتأهيل علمي أعلى من البكالوريوس يشير إلى الموافقة إلى حد ما، بينما يتأرجح متوسط إجابة مراقبي الحسابات الذين يقتصر تأهيلهم العلمي على البكالوريوس بين الموافقة التامة والموافقة إلى حد ما. وهذا يعني من وجهة نظر الباحث، الاعتراف التام من قبل مراقبي الحسابات الذين يقتصر تأهيلهم العلمي على البكالوريوس على أن إجراء الاستفسار من خلال أكثر من مراقب حسابات معاً يؤدي إلى زيادة القدرة على اكتشاف الغش، بينما موافقة مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بتأهيل علمي أعلى من البكالوريوس جاءت من منطلق أنه إذا كان إجراء الاستفسار من خلال أكثر من مراقب حسابات معاً يزيد من القدرة على اكتشاف الغش، فلا بأس من ذلك.

جدول رقم (٣ / ٤) "دلالة الفروق بين متوسطي إجابات مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بتأهيل علمي أعلى من الدرجة الجامعية الأولى، وإجابات مراقبي الحسابات الذين أقتصر تأهيلهم العلمي على الدرجة الجامعية الأولى تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه"

العبارة	التأهيل العلمي	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	مستوى المعنوية
X <sub>1</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٣٣	١,٢٨٣	(٠,٢٥٨)	٠,٧٩٧
	البكالوريوس	٥١	٤,٤١	١,٠٤٣		
X <sub>2</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,١١	١,٠٧٩	(٠,٣٠٠)	٠,٧٦٥
	البكالوريوس	٥١	٤,٢٢	١,٣٣١		
X <sub>3</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٦٧	٠,٥٩٤	(٠,٥٥٧)	٠,٥٨٠
	البكالوريوس	٥١	٤,٧٥	٠,٤٨٣		
X <sub>4</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٣,٠٠	١,٣٧٢	١,٢٥٦	٠,٢١٣
	البكالوريوس	٥١	٢,٤٩	١,٥١٥		
X <sub>5</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٣,٠٠	١,١٤٥	(٠,٨٨٥)	٠,٣٧٩
	البكالوريوس	٥١	٣,٣٥	١,٥٢١		
X <sub>6</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٣,٣٩	١,١٤٥	١,٠١١	٠,٣١٦
	البكالوريوس	٥١	٣,٠٦	١,٢٠٧		
X <sub>7</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٦٧	٠,٩٧٠	٠,٠٨١	٠,٩٣٥
	البكالوريوس	٥١	٤,٦٥	٠,٨٠٩		
X <sub>8</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٦١	٠,٥٠٢	٠,٦٩٠	٠,٤٩٣
	البكالوريوس	٥١	٤,٤٧	٠,٨٠٩		
X <sub>9</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٣,٩٤	١,٠٥٦	٠,٩٨٩	٠,٣٢٦
	البكالوريوس	٥١	٣,٦٥	١,١١٠		
X <sub>10</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٠٠	١,٢٨٣	(١,٨٦٦)	٠,٠٦٦
	البكالوريوس	٥١	٤,٤٧	٠,٧٥٨		
X <sub>11</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,١٧	٠,٧٨٦	(٠,٧٣٥)	٠,٨٠٦
	البكالوريوس	٥١	٤,٣٣	٠,٨٤١		
X <sub>12</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٣٩	٠,٦٠٨	(٠,١٠٢)	٠,٩١٩
	البكالوريوس	٥١	٤,٤١	٠,٨٧٦		
X <sub>13</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٣,٥٦	١,٠٤٢	(٠,١٦٨)	٠,٨٦٠
	البكالوريوس	٥١	٣,٦١	١,١٦٨		
X <sub>14</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٤٤	٠,٧٠٥	(٠,٢٣٥)	٠,٨٠١
	البكالوريوس	٥١	٤,٤٩	٠,٦٤٤		
X <sub>15</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٥٦	٠,٧٠٥	(٠,٠٧٥)	٠,٩٤٠
	البكالوريوس	٥١	٤,٥٧	٠,٦٠٨		
X <sub>16</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٦١	٠,٦٠٨	(٠,٧٢١)	٠,٤٧٣
	البكالوريوس	٥١	٤,٧٣	٠,٥٦٨		
X <sub>17</sub>	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٠٠	٠,٨٤٠	٠,٤٨١	٠,٦٣٢
	البكالوريوس	٥١	٣,٨٨	٠,٩٠٩		

تابع جدول رقم ( ٣ / ٤ ) "دلالة الفروق بين متوسطي إجابات مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بتأهيل علمي أعلى من الدرجة الجامعية الأولى، وإجابات مراقبي الحسابات الذين أقتصروا تأهيلهم العلمي على الدرجة الجامعية الأولى تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه"

العبارة	التأهيل العلمي	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	مستوى المعنوية
X18	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٢٨	٠,٦٦٩	(٠,٧٩٦)	٠,٤٢٩
	البكالوريوس	٥١	٤,٤٥	٠,٨٣٢		
X19	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٣,٨٨	٠,٩٦٣	١,٧١٨	٠,٠٩٠
	البكالوريوس	٥١	٣,٢٤	١,٥٠٥		
X20	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٤٤	٠,٦١٦	٠,٧٢٨	٠,٤٦٩
	البكالوريوس	٥١	٤,٢٧	٠,٩١٨		
X21	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٦١	٠,٦٠٨	٠,٦٨٤	٠,٤٩٧
	البكالوريوس	٥١	٤,٤٥	٠,٩٢٣		
X22	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٠٠	٠,٨٤٠	(١,٨٩٥)	٠,٠٦٢
	البكالوريوس	٥١	٤,٣٩	٠,٧٢٣		
X23	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٤٤	٠,٨٥٦	٠,٧٧٧	٠,٤٤٠
	البكالوريوس	٥١	٤,٢٧	٠,٧٧٧		
X24	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٥٠	٠,٧٠٧	٠,٢٠٩	٠,٨٣٥
	البكالوريوس	٥١	٤,٤٥	٠,٩٠١		
X25	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٣,١٧	١,٠٤٣	(٢,٠٢٤)	٠,٠٤٧
	البكالوريوس	٥١	٣,٨٢	١,٢٢٨		
X26	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٣,٦٧	٠,٩٧٠	(٢,٢٨٦)	٠,٠٢٥
	البكالوريوس	٥١	٤,٢٤	٠,٨٨٥		
X27	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٣,٧٨	١,٠٦٠	(١,٥٤٤)	٠,١٢٧
	البكالوريوس	٥١	٤,٢٢	١,٠٢٦		
X28	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٣,٧٢	١,١٢٧	٠,٣٦٠	٠,٧٢٠
	البكالوريوس	٥١	٣,٦١	١,١٦٨		
X29	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٠٠	٠,٩٧٠	(١,٥٢٧)	٠,١٣٢
	البكالوريوس	٥١	٤,٣٥	٠,٦٩٦		
X30	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,١٧	٠,٧٠٧	٠,٦٥٤	٠,٥١٦
	البكالوريوس	٥١	٣,٩٦	١,٢٦٤		
X31	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٠٣	٠,٩٢٤	(٠,١٠٦)	٠,٩١٦
	البكالوريوس	٥١	٣,٦٧	١,٠٤٠		
X32	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٢٢	٠,٦٤٧	١,٦٤٥	٠,١٠٥
	البكالوريوس	٥١	٣,٧٣	١,٢١٨		
المتوسط العام	درجة أعلى من البكالوريوس	١٨	٤,٠٧	٠,٣٤٦	(٠,١٩٥)	٠,٨٤٦
	البكالوريوس	٥١	٤,٠٩	٠,٤١١		

٤- يشير المتوسط العام للإجابات إلى عدم وجود فروق جوهرية بين متوسطي مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بتأهيل علمي أعلى من البكالوريوس، ومراقبي الحسابات الذين أقتصروا على تأهيلهم العلمي على البكالوريوس تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه. وفي ضوء ما سبق، يتم قبول الفرض الأصلي الثالث، والذي يقضي بأنه لا توجد فروق جوهرية بين اختلاف التأهيل العلمي لمراقبي الحسابات بالبيئة المصرية تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

٤/٦/٣ اختبار العلاقة بين مدى اكتشاف مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لتحريفات جوهرية ناتجة عن الغش بمراجعات سابقة، ودرجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه

لاختبار العلاقة بين مدى اكتشاف مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لتحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في مراجعات سابقة، ودرجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه، تطلب الأمر صياغة واختبار الفرض الأصلي الرابع التالي:

« لا توجد فروق جوهرية بين مراقبي الحسابات الذين اكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في عمليات مراجعة سابقة، ومراقبي الحسابات الذين لم يكتشفوا مثل هذه التحريفات تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه »

وتم اختبار هذا الفرض من خلال اختبار T-test لعينتين مستقلتين، ويعرض الجدول رقم (٣ / ٥) دلالة الفروق بين متوسطي إجابات مراقبي الحسابات الذين اكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في مراجعات سابقة، وإجابات مراقبي الحسابات الذين لم يكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في مراجعات سابقة تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه. وبدراسة وتحليل البيانات المعروضة بهذا الجدول، يتبين الآتي:

١- لا توجد فروق جوهرية بين متوسطي إجابات مراقبي الحسابات الذين اكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في مراجعات سابقة، وإجابات مراقبي الحسابات الذين لم يكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في مراجعات سابقة على جميع عبارات قائمة الاستقصاء (ماعدتا العبارتين  $X_{24}$ ،  $X_{27}$ ).

٢- يشير المتوسط العام للإجابات إلى عدم وجود فروق جوهرية بين متوسطي مراقبي الحسابات الذين اكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في مراجعات سابقة، ومراقبي الحسابات الذين لم يكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في مراجعات سابقة تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

جدول رقم (٣ / ٥) "دلالة الفروق بين متوسطي إجابات مراقبي الحسابات الذين اكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في عمليات مراجعة سابقة، وإجابات مراقبي الحسابات الذين لم يكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في عمليات مراجعة سابقة تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه"

العبارة	مدى اكتشاف المشاركين لتحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في مراجعات سابقة	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	مستوى المعنوية
X1	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٣١	١,٢١١	(١,٠٠٦)	٠,٣١٨
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٦٠	٠,٧٥٤		
X2	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٣١	١,١٧٦	١,٢١٦	٠,٢٢٨
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٩٠	١,٤٤٧		
X3	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٧٣	٠,٥٣١	٠,٢٥٤	٠,٨٠٠
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٧٠	٠,٤٧٠		
X4	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٢,٥١	١,٥٠٢	(٠,٩٨٨)	٠,٣٢٧
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٢,٩٠	١,٤٤٧		
X5	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٣,٤١	١,٤٥٧	١,٣٢٧	٠,١٨٩
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٢,٩٠	١,٤١٠		
X6	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٣,١٠	١,٢١٢	(٠,٤٦٥)	٠,٦٤٣
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٢٥	١,١٦٤		
X7	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٦٣	٠,٩٧٢	(٠,٢٨٩)	٠,٧٧٣
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٧٠	٠,٥٧١		
X8	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٦١	٠,٦٧١	١,٨٧٩	٠,٠٦٥
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٢٥	٠,٨٥١		
X9	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٣,٨٢	١,٠٥٤	١,٠٨٩	٠,٢٨٠
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٥٠	١,١٩٢		
X10	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٤١	٠,٨١٤	٠,٨٣٦	٠,٤٠٦
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٢٠	١,١٩٦		
X11	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٣٩	٠,٧٣١	١,٥٦٠	٠,١٢٣
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٠٥	٠,٩٩٩		
X12	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٣٥	٠,٨٧٩	(٠,٩٤٤)	٠,٣٤٩
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٥٥	٠,٦٠٥		
X13	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٣,٥٧	١,١٥٥	(٠,٢٦١)	٠,٧٩٥
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٦٥	١,٠٨٩		
X14	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٤٧	٠,٦٨٠	(٠,١٧٥)	٠,٨٦٢
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٥٠	٠,٦٠٧		
X15	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٥٩	٠,٦٤٣	٠,٥٤٧	٠,٥٨٦
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٥٠	٠,٦٠٧		
X16	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٧٦	٠,٤٨٠	١,٣٤٩	٠,١٨٢
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٥٥	٠,٧٥٩		
X17	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٣,٩٠	٠,٩٨٤	(٠,٢٢٠)	٠,٨٢٧
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٩٥	٠,٦٠٥		

تابع جدول رقم (٣ / ٥) "دلالة الفروق بين متوسطي إجابات مراقبي الحسابات الذين اكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في عمليات مراجعة سابقة، وإجابات مراقبي الحسابات الذين لم يكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في عمليات مراجعة سابقة تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقارير عنه"

العبارة	مدى اكتشاف المشارك لتحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في مراجعات سابقة	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	مستوى المعنوية
X18	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٤٧	٠,٧٩٣	(١,٠٤٥)	٠,٣٠٠
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٢٥	٠,٧٨٦		
X19	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٣,٢٢	١,٤٧٦	(١,٦٩٨)	٠,٠٩٤
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٨٥	١,١٣٧		
X20	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٤٣	٠,٦٤٥	١,٧٠٤	٠,٠٩٣
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٠٥	١,١٩١		
X21	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٥٩	٠,٧٦٢	١,٥٢٩	٠,١٣١
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٢٥	١,٠٢٠		
X22	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٣٧	٠,٨٠٩	١,٣١٧	٠,١٩٢
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,١٠	٠,٦٤١		
X23	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٤٣	٠,٧٦٤	١,٨٢٥	٠,٠٧٢
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٠٥	٠,٨٢٦		
X24	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٦٥	٠,٥٩٧	٣,٠٦٩	٠,٠٠٣
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,٠٠	١,١٧٤		
X25	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٣,٨٠	١,٢٠٧	١,٥٦٠	٠,١٢٣
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٣٠	١,١٧٤		
X26	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,١٤	١,٠٦١	٠,٩١٠	٠,٣٦٦
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٩٠	٠,٨٥٢		
X27	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٢٧	٠,٨٨٤	٢,٠٨٨	٠,٠٤١
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٧٠	١,٣٠٢		
X28	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٣,٧١	١,١٣٧	٠,٨٦٤	٠,٣٩٠
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٤٥	١,١٩١		
X29	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,٣٣	٠,٨٩٩	١,٠٠٣	٠,٣٢٠
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٤,١٠	٠,٧١٨		
X30	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,١٢	١,٠٩٢	١,٢٣٢	٠,٢٢٢
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٧٥	١,٢٥١		
X31	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٣,٨٢	١,٠٣٤	(٠,٤٩٩)	٠,٦١٩
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٩٥	٠,٩٤٥		
X32	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٣,٨٢	١,١٤٩	(٠,٤٤٩)	٠,٦٥٥
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٩٥	١,٠٥٠		
المتوسط العام	اكتشف تحريفات جوهرية	٤٩	٤,١٣	٠,٤٠٦	١,٤٢٢	٠,١٦٠
	لم يكتشف تحريفات جوهرية	٢٠	٣,٩٨	٠,٣٥١		

وفي ضوء ما سبق، يتم قبول الفرض الأصلي الرابع، والذي يقضي بأنه لا توجد فروق جوهرية بين مراقبي الحسابات الذين اكتشفوا تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في عمليات مراجعة سابقة، ومراقبي الحسابات الذين لم يكتشفوا مثل هذه التحريفات تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

### ٧/٣ التحليلات الإضافية لبيانات الدراسة الميدانية

يتناول الباحث التحليلات الإضافية لبيانات الدراسة الميدانية فيما يلي:

١/٧/٣ تحديد مدى موافقة مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية بشأن أهمية استخدام الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة لاكتشاف الغش والتقرير عنه

بدراسة وتحليل آراء عينة الدراسة بشأن مدى أهمية استخدام الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة لاكتشاف الغش والتقرير عنه، تبين الآتي:

١- بلغت نسبة مراقبي الحسابات الموافقين بشأن أهمية استخدام الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة لاكتشاف الغش والتقرير عنه ٧٤٪ تقريباً من جملة عدد مراقبي الحسابات المشاركين بعينة الدراسة، بينما ١٦٪ تقريباً من هؤلاء المشاركين يرون أن استخدام الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين لاكتشاف الغش والتقرير عنه ينبغي أن تتم في بعض الأحيان عندما تتطلب عملية المراجعة ذلك، أما النسبة الباقية (١٠٪ تقريباً) فقد رفضوا ذلك تماماً.

٢- إن نسبة الموافقة لمراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة بالمشاركين بعينة الدراسة بلغت ٧٦٪ تقريباً من جملة عدد المشاركين من مكاتب المراجعة الخاصة، في حين بلغت هذه النسبة لمراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات ٧٢٪ تقريباً من جملة عدد المشاركين من الجهاز المركزي للمحاسبات.

٢/٧/٣ تحديد وجهات نظر مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية بشأن استخدام الاستفسارات ستساعد على اكتشاف التقارير المالية الاحتمالية بدرجة أكبر من اختلاس الأصول أم العكس صحيح أم ستساعد على اكتشاف كليهما بدرجة متكافئة

بدراسة وتحليل آراء عينة الدراسة بشأن استخدام الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة في الممارسة المهنية ستساعد على اكتشاف التقارير المالية الاحتمالية بدرجة أكبر من اكتشاف اختلاس الأصول أم العكس صحيح أم ستساعد على اكتشاف كليهما بدرجة متكافئة، ينضح الآتي:

١- بلغت نسبة مراقبي الحسابات الموافقين بشأن استخدام الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة في الممارسة المهنية ستساعد على اكتشاف كلاً من التقارير المالية الاحتمالية واختلاس الأصول بدرجة متكافئة ٤٧٪ من جملة عدد مراقبي الحسابات المؤيدين لأهمية استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة لاكتشاف الغش والتقرير عنه، بينما ٣٢٪ تقريباً من هؤلاء المشاركين يرون أن استخدام مثل هذه الاستفسارات ستساعد على اكتشاف اختلاس

الأصول بدرجة أكبر من التقارير المالية الاحتياطية، أما النسبية الباقية (٢١٪ تقريباً) فقد رأوا أنها ستساعد على اكتشاف التقارير المالية الاحتياطية بدرجة أكبر من اختلاس الأصول.

٢- إن نسبة الموافقة لمراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة بشأن استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة في الممارسة المهنية ستساعد على اكتشاف كلاً من التقارير المالية الاحتياطية واختلاس الأصول بدرجة متكافئة بلغت ٤٢٪ تقريباً من جملة عدد مراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة المؤيدين لأهمية استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة عند دراسة الغش والتقرير عنه، في حين بلغت هذه النسبة لمراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات ٥٢٪ تقريباً من جملة عدد مراقبي حسابات الجهاز المركزي للمؤيدين لأهمية استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة عند دراسة الغش والتقرير عنه.

٣- بلغت نسبة الموافقة لمراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة بشأن استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة في الممارسة المهنية ستساعد على اكتشاف اختلاس الأصول بدرجة أكبر من التقارير المالية الاحتياطية ٣٩٪ تقريباً من جملة عدد مراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة المؤيدين لأهمية استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة عند دراسة الغش والتقرير عنه، في حين بلغت هذه النسبة لمراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات ٢٦٪ تقريباً من جملة عدد مراقبي حسابات الجهاز المركزي للمؤيدين لأهمية استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة عند دراسة الغش والتقرير عنه.

٤- أن نسبة الموافقة لمراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة بشأن استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة في الممارسة المهنية ستساعد على اكتشاف التقارير المالية الاحتياطية بدرجة أكبر من اختلاس الأصول بلغت ١٩٪ تقريباً من جملة عدد مراقبي حسابات مكاتب المراجعة الخاصة المؤيدين لأهمية استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة عند دراسة الغش والتقرير عنه، في حين بلغت هذه النسبة لمراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات ٢٢٪ تقريباً من جملة عدد مراقبي حسابات الجهاز المركزي للمؤيدين لأهمية استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة عند دراسة الغش والتقرير عنه.

### ٨/٣ تحليلات إضافية أخرى

قام الباحث، بتصميم قائمة استقصاء أخرى، للتعرف على آراء إدارات بعض الشركات المصرية والأفراد الآخرين بها بشأن أهمية استفسارات مراقب الحسابات كإجراء مراجعة لاكتشاف الغش والتقرير عنه، تحتوي هذه القائمة على عشر عبارات تتدرج الإجابة عليها على مقياس خماسي للإجابات تبدأ من "أوافق تماماً" إلى "لا أوافق على الإطلاق". وراعى الباحث في تصميمها تحقيق الوضوح وسهولة التعامل معها.

وتم توزيع عدد (٥٠) قائمة على إدارات بعض الشركات والأفراد الآخرين بها، وذلك لاستيفائها، وإعادتها للباحث. وعند استلام القوائم بعد الإجابة عليها قام الباحث بفرزها للتأكد من استيفائها بالطريقة المطلوبة، ولقد تبين أن القوائم الصالحة لإجراء الاختبارات عليها هي (٤٢) قائمة، وبذلك بلغت نسبة الردود المقبولة ٨٤٪.

وبعد استيفاء الاستقصاء، تم إجراء اختبار للتأكد من موضوعية أسئلة الاستقصاء وسهولة الإجابة عليها من خلال سؤال المشاركين عن مدى احتياجهم لمعلومات أو تفسيرات أخرى للرد على أسئلة الاستقصاء، فأشار معظم المشاركين (٩٥٪ تقريباً) إلى عدم احتياجهم لمعلومات أو تفسيرات أخرى. ويعرض الجدول رقم (٦ / ٣) الملامح الرئيسية للمشاركين في هذه الاستقصاء على النحو التالي:

جدول رقم (٦/٣) "اللامح الرئيسية للمشاركين في استقصاء الإدارات والأفراد الآخرين"

م	بيان	عدد المشاركين	%
١	الوظيفة الحالية:		
	- مجلس إدارة (عضو منتدب / عضو مجلس)	٦	١٤,٣٪
	- الإدارة المالية:		
	محاسب	٤	٩,٥٪
	رئيس حسابات	٦	١٤,٣٪
	مراقب مالي	٤	٩,٥٪
	مدير مالي	٤	٩,٥٪
	- الإدارات الأخرى:		
	إحصائي توكيد جودة	٤	٩,٥٪
	مهندس ميكانيكا	٢	٤,٨٪
محلل إحصائي	٢	٤,٨٪	
مدير إنتاج	٤	٩,٥٪	
مدير مشتريات	٤	٩,٥٪	
مدير موارد بشرية	٢	٤,٨٪	
	المجموع	٤٢	١٠٠٪
٢	عدد سنوات الخبرة في الوظيفة الحالية:		
	١ - ٥ سنوات	٢٧	٦٤,٣٪
	أكثر من ٥ سنوات - ١٠ سنوات	١٠	٢٣,٨٪
	أكثر من ١٠ سنوات - ١٥ سنة	٢	٤,٨٪
	أكثر من ١٥ سنة	٣	٧,١٪
	المجموع	٤٢	١٠٠٪
	المتوسط	٥,٩ سنة	

قد تم استخدام اختبار T-test لعينة واحدة للوقوف على مدى اختلاف متوسط إجابات المستقصى منهم على عبارات الاستقصاء العشر، وذلك عن القيمة (٣) والتي تمثل الامتناع عن إبداء الرأي.

ويعرض الجدول رقم (٧ / ٣) نتائج اختبار T-test لعينة واحدة، والذي يظهر مستوى معنوية محسوب أقل من مستوى المعنوية المستخدم في إجراء الاختبار  $\alpha = 5\%$ ، الأمر الذي يعني وجود اتجاه بين المشاركين للموافقة على جميع العبارات الخاصة بأهمية استفسارات مراقب الحسابات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه، حيث إن قيم "t" المحسوبة جميعها قيم موجبة.

وفي ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية، يتضح للباحث أن هناك اتساق بدرجة كبيرة بين إجابات مراقبي الحسابات، وإجابات الإدارات والأفراد الآخرين داخل الشركات بالبيئة المصرية بشأن أهمية الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

جدول رقم (٧ / ٣) "نتائج اختبار T-test لعينة واحدة الخاصة بدرجة إدراك الإدارات والأفراد الآخرين لأهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه"

م	العبارة	حجم العينة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	مستوى المعنوية
١	يتعين على مراقب الحسابات ألا يتردد في توجيه الاستفسارات بشأن مخاطر الغش وكيفية التعامل معها عند أداء كل عملية المراجعة.	٤٢	٤,٨٦	٠,٣٥٤	٣٣,٩٨٣	٠,٠٠٠
٢	قد تثير استفسارات مراقب الحسابات عن مخاطر الغش استياء الأشخاص الموجهة إليهم.	٤٢	٤,٢١	٠,٧٥٠	١٠,٤٩١	٠,٠٠٠
٣	عادة لا يتلقى مراقب الحسابات الإجابات الصحيحة عند توجيه الاستفسارات كإجراء مراجعة.	٤٢	٣,٤٨	١,٢٥٤	٢,٤٦١	٠,٠١٨
٤	ينبغي ألا تقتصر استفسارات مراقب الحسابات على مستويات الإدارة العليا، بل يجب أن تمتد لتشمل المستويات الوظيفية المختلفة داخل الشركة.	٤٢	٤,١٢	١,٥٠١	٤,٨٣١	٠,٠٠٠
٥	تتيح الاستفسارات لمراقب الحسابات إجراء مقابلات شخصية يمكن من خلالها تحديد المشكلات غير القابلة للملاحظة أو المستبعدة من المستندات والسجلات.	٤٢	٤,٠٠	١,٣٠٧	٤,٩٦٠	٠,٠٠٠
٦	تؤدي الاستفسارات إلى زيادة قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الغش والتقرير عنه، بالإضافة إلى منع حدوثه في المستقبل.	٤٢	٤,٠٥	١,٦٣٧	٤,١٤٧	٠,٠٠٠
٧	ينتج عن الاستفسارات أدلة إثبات قد لا يمكن الحصول عليها من المراجعة المستندية، حيث هناك أفراد لا يتحدثون إلا إذا سئلوا.	٤٢	٤,٥٢	٠,٥٩٤	١٦,٦٢٠	٠,٠٠٠
٨	عادة ما تقوم الإدارة والأفراد الآخرين بإخبار مراقب الحسابات بالكيفية التي تطبق بها الضوابط الرقابية، ومتى يتم تجاهل تلك الضوابط أو التحايل عليها، وذلك عند توجيه الاستفسارات إليهم.	٤٢	٤,٥٧	١,٥٠٠	٢,٤٦٨	٠,٠١٧
٩	الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين بشأن مخاطر الغش، يوفر معلومات مفيدة عن غش الموظفين.	٤٢	٤,٠٧	٠,٨٦٧	٨,٠١٣	٠,٠٠٠
١٠	الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين بشأن مخاطر الغش، يوفر معلومات مفيدة عن غش الإدارة.	٤٢	٤,١٧	٠,٨٥٣	٨,٨٦٤	٠,٠٠٠
	المتوسط العام	٤٢	٤,١١	٠,٥٢٢	١٣,٧٢٤	٠,٠٠٠

## ٤/ نتائج وتوصيات البحث والدراسات المستقبلية

### ١/٤ نتائج البحث

في ضوء الدراسة النظرية والدراسة الميدانية لهذا البحث، فقد توصل الباحث إلى النتائج الرئيسية الآتية:

- ١- تمثل الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين عن آرائهم حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها كأحد مصادر تجميع المعلومات اللازمة لتحديد مخاطر الغش، حيث توفر لمراقب الحسابات المزيد من الفرص لتحديد مخاطر الغش.
- ٢- ينبغي على مراقب الحسابات أن يدرك عند تقييم استجابات الإدارة للاستفسارات، أن الإدارة في أفضل وضع لارتكاب الغش لذلك يجب عليه أن يستخدم حكمه المهني عند تحديد مدى الاتساق بين استجابات الإدارة للاستفسارات والمعلومات الأخرى، وفي حالة عدم الاتساق فيما بين الاستفسارات والمعلومات الأخرى فإنه ينبغي عليه الحصول على دليل مراجعة أضافي للحد من عدم الاتساق.
- ٣- يعتمد نجاح الاستفسارات كإجراء مراجعة على كفاءة مراقب الحسابات وقدرته على توجيه الأسئلة الملائمة واختياره للشخص المستفسر منه والمكان والتوقيت المناسب، بحيث يتعين عليه عند إجراء الاستفسارات حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها أن يتمتع بكل من الشجاعة والثقة بالنفس، عقلية متسائلة وخلاقة، القدرة على التخيل والحدس، القدرة على التحليل والتقييم الانتقادي، بالإضافة إلى أن يعتمد على المعلومات والردود المبنية على الحقائق بحيث يكون يقظاً متنبهاً حتى لا يخلط بين الاقتناع المجرد والأمانة، ولا بين العصبية والادانة.
- ٤- يدرك ويعي مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لأهمية الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين عن آرائهم حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، كإجراء مراجعة يساعد على تحديد مخاطر الغش بفعالية، الأمر الذي قد يؤدي بدوره إلى زيادة قدرتهم على اكتشاف الغش والتقارير عنه بالإضافة إلى منع حدوثه مستقبلاً، ومن ثم تضيق فجوة التوقعات بشأن مسؤولياتهم عن اكتشاف الغش والتقارير عنه، بالتالي تلبية توقعات المجتمع في هذا الشأن.
- ٥- تتيح الاستفسارات لمراقب الحسابات إجراء مقابلات شخصية يمكن من خلالها تحديد المشكلات غير القابلة للملاحظة أو المستبعدة من المستندات والسجلات، كما أنها تعمل على توصيل رسالة من مراقب الحسابات إلى كافة العاملين بالشركة، بأنه دائماً متيقظ، ويبحث دائماً عن أي غش قد تم ارتكابه أو ينوي ارتكابه.
- ٦- هناك تأكيد تام من جانب مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية على أهمية إجراء المقارنات بين الردود المعلومات التي تم الحصول عليها من الاستفسارات، وأيضاً فيما بينها وبين المعلومات الأخرى، ومن ثم فإن عملية تقييم الردود والمعلومات التي يتم الحصول عليها كاستجابة للاستفسارات تعتبر جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار نفسها.

٧- إن توجيه نفس السؤال لأشخاص مختلفين يزيد من فعالية الاستفسارات، من خلال المقارنة بين الإجابات لتحديد مدى الاتساق من عدمه، كما أن الاستفسارات كإجراء مراجعة تساعد على ملاحظة مدى التغير في سلوك الأشخاص عند الرد عليها، بالإضافة إلى أنها تسمح بإمكانية تعديل الأسئلة بناءً على ردود الأشخاص الموجهة إليهم.

٨- يؤكد مراقبي الحسابات على أهمية توخي الحذر أثناء إجراء الاستفسارات، لأنه قد يصدر عن الأشخاص الموجهة إليهم تلميحات أو إشارات توفر مؤشراً لارتكاب غش، وأن هناك محاولات لإخفائه. كما يؤكدون على أن إجراء الاستفسارات من خلال أكثر من مراقب حسابات معاً يؤدي إلى زيادة القدرة على اكتشاف الغش والتقرير عنه؛ وذلك نتيجة إمكانية إدراك تلميحات الأشخاص عند الرد على الاستفسارات، بينما إجراء الاستفسارات من خلال من خلال مراقب حسابات واحد فقط يمكن أن يحد من القدرة على اكتشاف الغش.

٩- يؤكد مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية على إن الاستفسار من الإدارة حول مخاطر الغش، يوفر معلومات مفيدة عن غش الموظفين، بينما قد لا يوفر مثل هذه المعلومات بشأن غش الإدارة. بينما يتحفظون بشأن عدم قدرة الاستفسار من الأفراد الآخرين على توفير معلومات مفيدة عن غش الموظفين.

١٠- لا توجد فروق جوهرية تجاه درجة إدراك أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه باختلاف كل من التوجهات الفكرية، والتأهيل العلمي لمراقبي الحسابات بالبيئة المصرية. كما لا توجد فروق جوهرية أيضاً بمدى اكتشاف مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية لتحريفات جوهرية ناتجة عن الغش في مراجعات سابقة من عدمه.

١١- يوافق معظم المشاركين في عينة الدراسة (٧٤٪ تقريباً) على أهمية استخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة عند دراسة الغش والتقرير عنه. وهذا يعني من وجهة نظر الباحث أن مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية يدركون أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

١٢- يرى ٤٧٪ تقريباً من جملة عدد مراقبي الحسابات المؤيدين لأهمية استخدام الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة عند دراسة الغش والتقرير عنه أن استخدام الاستفسارات في الممارسة المهنية ستساعد على اكتشاف كل من التقارير المالية الاحتمالية واختلاس الأصول بدرجة متكافئة، بينما ٣٢٪ تقريباً من هؤلاء المشاركين يرون أن استخدام هذه الاستفسارات ستساعد على اكتشاف اختلاس الأصول بدرجة أكبر من التقارير المالية الاحتمالية، أما النسبة الباقية (٢١٪ تقريباً) فقد رأوا أنها ستساعد على اكتشاف التقارير المالية الاحتمالية بدرجة أكبر من اختلاس الأصول.

١٣- تدرك وتعي الإدارات والأفراد الآخرين داخل الشركات بالبيئة المصرية لأهمية استفسارات مراقب الحسابات من الإدارة والأفراد الآخرين كإجراء مراجعة فعال

في اكتشاف الغش والتقرير عنه. ومن ثم، فإن هناك اتساق بين إجابات مراقبي الحسابات، وإجابات الإدارات والأفراد الآخرين داخل الشركات بالبيئة المصرية بشأن أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

وفي ضوء ما سبق، يتضح أهمية الاستفسارات كإجراء مراجعة فعال في اكتشاف الغش والتقرير عنه، لما لها من دور هام وفعال في تدعيم استجابة مراقبي الحسابات لمخاطر الغش من خلال تدنية مخاطر عدم اكتشاف الغش كمنهجية مهنية لعملية المراجعة، وهو ما قد يؤدي إلى زيادة قدرتهم على اكتشاف الغش والتقرير عنه، ومن ثم ضمان أداء عملية المراجعة المستوى المقبول مهنيًا، الأمر الذي قد يؤدي بدوره إلى تضيق فجوة التوقعات بشأن مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش والتقرير عنه، وبالتالي تلبية توقعات المجتمع في هذا الشأن.

#### ٢/٤ توصيات البحث

بناءً على النتائج التي توصل إليها هذا البحث، يوصي الباحث بالآتي:

١- تأهيل مراقبي الحسابات بالبيئة المصرية فيما يتعلق بكيفية إجراء الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين عن آرائهم حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها، من خلال إعداد دورات تدريبية على الأساليب الفعالة للاستفسار، مع تبيان التصرفات المهنية السليمة تجاه ما يصدر من تلميحات أو إشارات توفر مؤشراً لارتكاب غش.

٢- يتعين توجيه جهود الباحثين بالبيئة المصرية لدراسة سبل زيادة قدرة مراقبي الحسابات على اكتشاف الغش باستخدام الاستفسارات كإجراء مراجعة.

٣- يتوجب على المنظمات المهنية القيام بإجراء فحص لأعمال الغش التي ارتكبت في الممارسة العملية، وذلك بهدف التعرف على الأساليب التي استخدمت في ارتكابها وإخفائها، من أجل إعداد الاستفسارات الملائمة حول مخاطر الغش وكيفية التعامل معها.

#### ٣/٤ الدراسات المستقبلية

في ضوء ما توصل إليه هذا البحث من نتائج وتوصيات، يرى الباحث أن الدراسات المستقبلية يمكن أن تتمثل في الدراسات الآتية:

- ١- أثر الاستفسارات كإجراء مراجعة على كفاءة وفعالية عملية المراجعة.
- ٢- أثر الاستفسارات كإجراء مراجعة على فعالية المراجعة عند اتباع العميل لسياسات الإقناع Persuasion Tactics عند ارتكاب الغش.
- ٣- أثر العلاقة السابقة بين العميل ومراقب الحسابات على فعالية الاستفسارات كإجراء مراجعة.
- ٤- دور الاستفسارات كإجراء مراجعة في كشف التصرفات غير القانونية.

## ٥/ مراجع البحث

### ١/٥ المراجع العربية:

- الإبياري، هشام فاروق مصطفى (٢٠١٣)، "تحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي - دراسة تحليلية وتجربة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، (المجلد ٥٠، العدد الأول - يناير)، ص ص ٢٣٥ - ٢٩٥.
- العيدروس، أغادير سالم (٢٠١٥)، "أخلاقيات المهنة والسلوك الوظيفي"، مجلة الإداري، معهد الإدارة العامة، سلطنة عمان، (العدد ١٤١ - السنة السابعة والثلاثون، يونيو)، ص ص ١٧٥ - ١٨٧.
- جمعية المدققين الداخليين IIA (٢٠٢٠)، منهج CIA باللغة العربية المعتمد من شركة PRC، "الجزء الأول - أساسيات التدقيق الداخلي"، الفصل السادس - مخاطر الاحتيال، ص ص ٦-٢٧ : ٦-٣١.
- حماد، طارق عبد العال (٢٠٠٢)، "دراسة انتقادية لمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (العدد الأول)، ص ص ٣٥٠ - ٤٢١.
- علي، عبد الوهاب نصر (٢٠٠٥)، "أثر محددات التلاعب في القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وأثر ذلك على تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية - دراسة تجريبية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، (المجلد الثاني والأربعون، العدد الأول)، ص ص ٩ - ٥٠.
- لطفي، أمين السيد أحمد (٢٠٠٧)، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- ----- (٢٠١٠)، "ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية"، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) بعنوان "مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية"، الصادر عن هيئة سوق المال بقرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨.
- معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) بعنوان "تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام"، الصادر عن هيئة سوق المال بقرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨.
- معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) بعنوان "أدلة المراجعة"، الصادر عن هيئة سوق المال بقرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨.
- معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) بعنوان "إقرارات الإدارة"، الصادر عن هيئة سوق المال بقرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨.
- هلال، محمد عبد الغني حسن (١٩٩٧)، "مهارات التفكير الابتكاري - كيف تكون مبدعاً"، القاهرة، مركز تطوير الأداء والتنمية، الطبعة الثانية.

## 5/2 Bibliography:

- Aggazadeh, Sanaz (2012)., "Expressed Confidence and Skepticism: The Effect of Expressed Confidence on Auditor Judgments", (Ph.D Dissertation), Graduate College, University of Oklahoma.
- Ahmed, Hammad Ud Din., Bajwa, Usama Ijaz., Zhang, Fan., Anwar, Muhammad Waqas (2021)., "Deception Detection in Videos using the Facial Action Coding System", Cornell University. <https://arxiv.org/abs/2105.13659>
- Albrecht, W. Steve., Conan C. Albrecht., Chad O. Albrecht., and Mark F. Zimbelman (2012)., "Fraud Examination", South-Western, Fourth Edition.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)., Statement on Auditing Standard No. 82, "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", (February, 1997).
- -----., Statement on Auditing Standard No. 99, "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", (October, 2002).
- -----., Statement on Auditing Standard No. 109, "Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatements", (February, 2006).
- Anichiti, Alexandru (2023)., "Accounting Fraud – A Bibliometric Analysis", European Journal of Accounting, Finance & Business, (Vol. 11), PP. 185 – 190.
- Armstrong, J. Scott., and Overton, Terry S. (1977)., "Estimating Non-response Bias in Mail Surveys", Journal of Marketing Research, (14 (3)), PP. 396 – 402.
- Auditing and Assurance Bulletin (2012)., "Enhancing Professional Skepticism", Auditing and Assurance Standards Board (AASB), February, PP. 1 – 5.
- Ben, Xianye., Ren, Yi., Zhang, Junping., Wang, Su-Jing., Kpalma Kidiyo., Meng, Weixiao., Liu, Yong-Jin (2022)., "Video-Based Facial Micro-Expression Analysis: A Survey of Datasets, Features and Algorithms", IEEE Transactions on Pattern Analysis and Machine Intelligence, (Vol. 44, No. 9), PP. 5826 – 5846.
- Brasel, Kelsey R., Hatfield, Richard C., Nickell, Erin Burrell., and Parsons, Linda M. (2019)., "The Effect of Fraud Risk Assessment Frequency and Fraud Inquiry Timing on Auditors' Skeptical Judgments and Actions", Accounting Horizons, (March, Vol. 33, No. 1), PP. 1 – 15.

- Brewste, Billy E. (2016)., "The Effect of Client Lies on Auditor Memory Resistance and False Memory Acceptance", Auditing: A Journal of Practice & Theory, (Vol. 35, No. 3, August), PP. 33 – 55.
- Brown, J. Owen (2015)., "Conducting Effective Fraud Brainstorming Sessions: Best Practice Tips and Available Resources for Your Audit Teams", Today's CPA, (May/June), PP. 39 – 44.
- Chen, Suduan (2016)., "Detection of Fraudulent Financial Statements Using the Hybrid Data Mining Approach", SpringerPlus Journal, ((2016)5:89), PP. 1 – 16.
- Chimonaki Christianna., Stelios Papadakis., and Christos Lemonakis (2023)., "Perspectives in Fraud Theories – A Systematic Review Approach [Version 1; Peer review: Awaiting Peer Review]", (F1000Research 2023, 12:933), PP. 1 – 18. <https://doi.org/10.12688/f1000research.131896.1>
- Cohen, Jeffrey R., Dalton, Derek W. and Harp, Nancy L. (2014)., "The Effect of Professional Skepticism on Job Attitudes and Turnover Intentions within the Audit Profession", Working Paper, (March ,17), PP. 1 – 48. <https://ssrn.com/abstract=2410547>
- Cohen, Jeffrey R., Dalton, Derek W. and Harp, Nancy L. (2017)., "Neutral and Presumptive Doubt Perspectives of Professional Skepticism and Auditor Job Outcomes", Accounting, Organizations and Society, (62), PP. 1 – 20.
- Dong, Zizhao., Wang, Gang., Lu, Shaoyuan., Yan, Wen-Jing., and Wang, Su-Jing (2021)., "A Brief Guide: Code for Spontaneous Expressions and Micro-Expressions in Videos", Advanced Techniques for Facial Expressions Generation and Spotting, PP. 31 – 37.
- Dong, Zizhao., Gang Wang., Shaoyuan Lu., Luyao Dai., Shucheng Huang., and Ye Liu (2022)., "Intentional-Deception Detection Based on Facial Muscle Movements in an Interactive Social Context", Pattern Recognition Letters, (164), PP. 30 – 39.
- Erkan, Mehmet., and Arici, Nuray Demirel (2011)., "Regulations on Fraud Audit in Publicly-Held Companies: A Comparative Study on The Turkish and US Capital Markets", International Journal of Business and Social Science, (Vol. 2, No. 15, August), PP. 251 – 257.
- Fekir, Samia., Chikhi, Billal., Al Shubiri, Faris., and Fekir, Nadia (2024)., "The Relationship between Assessing Audit Risks and Revealing Creative Accounting Methods in Accounting Estimates: The Perspective of Algerian External Auditors", Wseas Transactions on Business and Economics, (Vol. 21), PP. 382 – 397
- Gamble, Kelly F. (2013)., "Presentation Modality and Source Monitoring During Management Inquiry: Effects on Auditors'

- Reliability Judgments", Accounting and Finance Research, (Vol. 2, No. 1), PP. 73 – 89.
- Gepp, Adrian., Kumar, Kuldeep., and Bhattacharya, Sukanto (2023)., "Taking the Hunch out of the Crunch: A Framework to Improve Variable Selection in Models to Detect Financial Statement Fraud", Accounting & Finance, PP. 1 – 20. [wileyonlinelibrary.com/journal/acfi](http://wileyonlinelibrary.com/journal/acfi)
  - Gow, Ian., Larcker, Davidf., and Reiss, Peterc (2016)., "Causal Inference in Accounting Research", Journal of Accounting Research, (Vol. 54, No. 2, May), PP. 477 – 523.
  - Hamilton, Erin L, Smith, Jason L. and Carlisle, Melissa (2024)., "Explaining Away Intentional Misstatements: Do Management-Provided Excuses Decrease Auditor Skepticism?", AUDITING: A Journal of Practice & Theory, (43, (1)), PP. 151 – 166.
  - Hussin, Sayed Alwee Hussnie Sayed., and Iskandar, Takiah Mohd (2015)., "Re-Validation of Professional Skepticism Traits", Procedia Economics and Finance, (28), PP. 68 – 75
  - International Auditing and Assurance Standards Committee., International Standards on Auditing No. 240a, "Fraud and Error", International Federation of Accountants, (2000).
  - .., International Standards on Auditing No. 240b, "The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements", International Federation of Accountants, (December, 2004).
  - .., International Standards on Auditing No. 240c, "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements", International Federation of Accountants, (December, 2009).
  - .., International Standards on Auditing No. 500, "Audit' Evidence", International Federation of Accountants, (December, 2009).
  - .., International Standards on Auditing No. 580, "Written Representations", International Federation of Accountants, (December, 2009).
  - .., International Standards on Auditing No. 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment, (December, 2013).
  - ISA, Tak (2011)., "Impacts and Losses Caused by the Fraudulent and Manipulated Financial Information on Economic Decisions", Review of International Comparative Management, (Vol. 12, Issue 5, December), PP. 929 – 939.

- Jayalakshmy, R., Seetharaman, A., and Khong, Tan Wei (2005)., "The Changing Role of The Auditors", Managerial Auditing Journal, (Vol. 20, Iss. 3), PP .249 – 271.
- Jr, Holderness, D. Kip (2013)., "Detecting Deception in Client Inquiries", (Ph.D. dissertation), United Stated: Bentley University.
- Jr, Holderness D. Kip, (2018)., "The Effect of Multiple Auditors on Deception Detection in a Client Inquiry Setting", Behavioral Research in Accounting, (30, (1)), PP. 39 – 58.
- Kachelmeier, Steven J. (2018)., "Testing auditor–client interactions without letting auditors and clients fully interact: Comments on Bennett and Hatfield (2018)", Accounting, Organizations and Society, (68–69), PP. 58 – 62.
- Kaplan, Steven E., Pope, Kelly Richmond., and Samuels, Janet A. (2011)., "An Examination of the Effect of Inquiry and Auditor Type on Reporting Intentions for Fraud", AUDITING: A Journal of Practice & Theory, (Vol. 30, No. 4, November), PP. 29 – 49.
- Kassem, Rasha., and Andrew, Higson (2012)., "The New Fraud Triangle Model", Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS), 3(3), PP. 191 – 195.
- ----- (2018)., "Assessing Management Integrity: Insights from Big 4 Auditors in Egypt", Current Issue in Auditing, American Accounting Association, (Vol. 12, No. 1, Spring), PP. A29 – A39.
- Kent, Pamela., Munro, Lois., and Gambling, Tony (2006)., "Psychological Characteristics Contributing to Expertise in Audit Judgment", International Journal of Auditing, (Int. J. Audit. 10), PP. 125 – 141.
- Kleinman, Gary., Strickland, Pam., and Anandarajan, Asokan (2020)., "Why Do Auditors Fail to Identify Fraud? An Exploration", Journal of Forensic and Investigative Accounting, (Vol. 12, Iss. 2, July–December), PP. 334 – 351.
- Ganesh, Krishnamoorthy., and Wright, Arnold (1999)., "A Framework for Assessing the Value of Management Inquiry", International Journal of Auditing, (Int. J. Audit. 3), PP. 5 – 20.
- Laut, Made., Mertha Jaya., and Made Narsa (2021)., "The Importance of Forensic Tax and Accounting Knowledge to Prevent Fraud in New Normal Era", Journal of Hunan University (Natural Sciences), (Vol. 48. No. 2), PP. 101 – 112.
- Laxman, Kumar (2013)., "Infusing Inquiry–based Learning Skills in Curriculum Implementation", International Journal for Lesson and Learning Studies, (Vol. 2, Iss. 1), PP. 41 – 55.
- Lee, Chih–Chen., and Robert. B. Welker (2008)., "Identification of perceived Interviewee Behaviors That Influence Auditors'

- Assessment of Deception”, International Journal of Auditing, (Int. J. Audit, 12), PP. 205 – 220.**
- Lee, Chih-Chen., Welker, Robert B., and Wang, Te-Wei (2013)., "An Experimental Investigation of Professional Skepticism in Audit Interviews", International Journal of Auditing, (Int. J. Audit. 17), PP. 213 – 226.
  - Lee, Chih-Chen., and Welker, Robert B. (2015)., "Impressions That Arouse an Auditor's Suspicion of Lying in an Interview”, International Journal of Auditing, (Int. J. Audit. 19), PP.295 – 306.
  - Liu, Guoping (2012)., "Gathering Evidence Through Enquiry: A Process Improvement Focus", Behavioral Research in Accounting, (Fall, Vol. 24, No. 2), PP. 153 – 175.
  - Lokanan, Mark E. (2015)., "Challenges to The Fraud Tringle: Questions on Its Usefulness", Accounting Forum, (39), PP. 201 – 224.
  - Lu, Shunlan (2005)., "SAS 99 & Fraud Detection", University of Tennessee Honors Thesis Projects, University of Tennessee, Knoxville, PP. 1–30. [http://trace.tennessee.edu/utk\\_chanhonoproj/881](http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj/881)
  - Mac, Giolla, E., and Luke, Timothy J.. (2021). "Does the cognitive approach to lie detection improve the accuracy of human observers?”, Applied Cognitive Psychology, (35), PP. 385 – 392.
  - Mackevičius, Jonas, Lukas Giriūnas (2013)., "Transformational Research of The Fraud Triangle”, Ekonomika, (Vol. 92(4)), PP. 150 – 163.
  - Maddox, Chad (2004)., "SAS 99 Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", Construction Accounting and Taxation, (January/February). PP. 19 – 23.
  - McMillan, Ed (2006)., "Consideration of fraud in Financial Statement Audit", Chamber Executive, (Fall), PP. 36 – 37.
  - Mehta, Kamakshi., Prabhat Mittal., Pankaj Kumar Gupta., and J. K. Tandon (2021)., "Analyzing the Impact of Forensic Accounting in the Detection of Financial Fraud: The Mediating Role of Artificial Intelligence”, International Conference on Innovative Computing and Communications, PP. 585 – 592.
  - Montgomery, Daniel D., Mark S. Beasley., Susan L. Menelaides., and Zoe-vonna Palmrose (2002)., "Auditors' New Procedures for Detecting Fraud", Journal of Accountancy, PP. 64 – 68.
  - Noch, Muhammad Yamin (2024)., "A Critical Analysis of Risk Auditing: An Auditor's Approach”, Golden Ratio of Auditing Research, (Vol.4, Issue. 1), PP. 1–13.
  - Nöteberg, Anna., and Hunton, James E. (2015)., "Client Inquiry Via Electronic Communication Media: Does the Medium Matter?”, Advances in Accounting Behavioral Research, (Vol. 8), PP. 87 – 112.

- Olsen, Carmen., Gold, Anna (2018)., "Future Research Directions at the Intersection between Cognitive Neuroscience Research and Auditors' Professional Skepticism", Journal of Accounting Literature, (41), PP. 127 – 141.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2007)., Auditing Standard No. 5 – An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That is Integrated with An Audit of Financial Statements and Related Independence Rule and Conforming Amendments", PCAOB Release No. 2007-005A, (June, 12).
- Ramos, Michael (2003)., "Auditors' Responsibility for Fraud Detection", Journal of Accountancy, (Vol. 195, Jan), PP. 28–35.
- Sinaga, Indra Rolando., Sondakh, Jullie J., & Warongan, Jessy D. L. (2024)., "The Influence of Independence, Integrity, Professionalism, and Objectivity on Fraud Prevention in Auditors with Auditor Ethics as a Moderating Variable: Empirical Study at the Representative Office of the Supreme Audit Agency in North Sulawesi Province", The Contrarian: Finance, Accounting, and Business Research, (Vol. 3, Iss. 1), PP. 41 – 52.
- Shuster, Anastasia., Inzelberg Lilah., Ossmy Ori., Izakson Liz., Hanein Yael., & Levy, Dino J. (2021)., "Lie to My Face: An Electromyography Approach to the Study of Deceptive Behavior", Brain Behav, Dec;11(12):e2386. doi: 10.1002/brb3.2386. Epub 2021 Oct 22.
- Thongchai, Chanpen (2015)., "Audit Specialization and Audit Success: An Empirical Investigation of Certified Public Accountants (CPAs) in Thailand", The Business and Management Review, (Vol. 7, Number, 1, November), PP. 395 – 407.
- Vald, Mariana., Tulvinsch, Mihaela., and Chirita, Irina (2011)., "The Consequences of Fraudulent Financial Reporting", The Annals of the Ștefan cel Mare, University of Suceava, Fascicle of the Faculty of Economics & Public Administration, (Vol. 11, No. 1(13)), PP. 264–268.
- Vinson, Jeremy M., Robertson, Jesse C., and Curtis, Mary B. (2022)., "How Auditors' Approach to Client Inquiry May Affect Skeptical Judgment: A Mixed-method Examination of Client Inquiry and Note Taking", European Accounting Review, (Vol. 31, Iss. 3), PP. 543 – 573.
- Vrij, Aldert., Fisher, Ronald P., and Blank, Hartmut (2017)., "A Cognitive Approach to Lie Detection: A Meta-Analysis", Legal and Criminological Psychology, (22), PP. 1 – 21.
- Vrij, Aldert., Hartwig, Maria., and Granhag, P. Anders (2019)., "Reading lies: Nonverbal communication and deception", Annual Review of Psychology, (70), PP. 295 – 317.

- Vrij, Aldert., and Hartwig, Maria (2021)., "Deception and Lie Detection in the Courtroom: The Effect of Defendants Wearing Medical Face Masks", Journal of Applied Research in Memory and Cognition, (10), PP. 392 – 399.
- Wright, William F., and Berger, Leslie (2011)., "Fraudulent Management Explanations and the Impact of Alternative Presentations of Client Business Evidence", AUDITING: A Journal of Practice & Theory, (Vol.30, No.2, May), PP. 153 – 171.
- Wu, Zhe., Singh, Bharat., Davis, Larry., and Subrahmanian, V. (2018)., "Deception Detection in Videos", Proceedings of the AAAI Conference on Artificial Intelligence, (Vol. 32, (1)). <https://doi.org/10.1609/aaai.v32i1.11502>
- Yael. Hanein, and Granoviter, Omer (2021)., "Leaked Expressions Captured with Wearable High Resolution Facial Electromyography", <https://osf.io/preprints/psyarxiv/rd3x6>
- Yusrianti, Hasni., Ghozali, Imam., and Yuyetta, Etna N. (2020)., "Asset Misapplication Tendency: Rationalization, Financial Pressure, and The Role of Opportunity (Study in Indonesian Government Sector)", Humanities & Social Sciences Reviews, (Vol. 8, No. 1), PP. 373 – 382.
- Zakari, Mohamed Abulgasem (2013)., "Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion?", Conference in Rama 2013 – Report and Impressions, (October, 17 – 18).
- Zakari, Mohamed Abulgasem., and Ahmad, Nassr Saleh Mohamad (2014)., "The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report", Society of Interdisciplinary Business Research (SIBR) Conference, Kuala Lumpur, Malaysia (7th – 8th February).
- Zhu, Skye., and Phang, Soon-Yeow (2023)., "How do Lead Auditor Instructions Influence Component Auditors' Evidence Collection Decisions? The Joint Influence of Construal Interpretations and Responsibility", Contemporary Accounting Research, (29 September 2023), PP. 591 – 619.
- Zimmerman, Aleksandra B. (2016)., "The Joint Impact of Management Expressed Confidence and Response Timing on Auditor Professional Skepticism in Client Email Inquiries", Managerial Auditing Journal, (Vol. 31, Iss. 6/7), PP. 566 – 588.