

العوامل المؤثرة في اكتشاف المراجع للغش والأخطاء في القوائم المالية ” دراسة ميدانية في ديوان المحاسبة الليبي ”

د. خالد محمد رحيل سالم و د. زينب رجب صداقة – جامعة عمر المختار – كلية الاقتصاد

الملخص

تهدف الدراسة إلى تحليل ودراسة العوامل المؤثرة في اكتشاف مراجعي ديوان المحاسبة الليبي الغش والأخطاء في القوائم المالية، ولتحقيق هدف الدراسة تم استلام 56 قائمة استقصاء من المراجعين بديوان المحاسبة سنة 2018م بالمنطقة الشرقية، وبأستخدام التحليل الوصفي والأستدلالي توصلت الدراسة إلى إن كل من العوامل المتعلقة بالمراجع، ووجود برنامج رقابي لدى الإدارة ومسئولي الحوكمة لردع الغش ومعاينة مرتكبيه، والعوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والقوانين والمعايير المهنية لها تأثير كبير على قدرة المراجع في اكتشاف الغش والأخطاء، بالإضافة إلى أنه لا يوجد تأثير لمستويات الخبرة للمشاركين في الدراسة إتجاه العوامل المؤثرة في إكتشاف المراجع للغش والاحطاء، ومن أهم توصيات الدراسة العمل على تعديل القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة بما يلائم متطلبات البيئة المحلية والتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في ليبيا.

Abstract

The research aims to analyze and study the effective factors in the detection of fraud and errors in the financial statements by the auditors of the Libyan Audit Bureau. To achieve that goal 56 questionnaires were collected as a sample study by using descriptive and deductive analyses. The study concluded that each of the factors related to the auditors, the existence of a control program in the management and the factors related to the Audit Bureau, legislation, laws and professional standards has a significant impact on the ability of the auditor in the detection of fraud and errors. In addition, there is no effect to the levels of experience of the participants in the study towards the affecting factors in discovery of fraud and errors. One of the most important recommendations of the study is to amend laws and regulations governing the profession of accounting and auditing in Libya.

1. مقدمة البحث

تواجه مهنة المراجعة خلال الآونة الأخيرة عدداً من التحديات من جانب مجتمع الأعمال، خصوصاً بعد الانهيارات المالية التي شهدتها العديد من الشركات العملاقة، التي تراجع قوائمها المالية من قبل مكاتب المراجعة الكبرى (عبد العظيم، 2012م: 2)؛ ولأن معظم حالات الإفلاس هذه يتم النظر إليها من معظم الأطراف على أنها فشل لعملية المراجعة (جربوع وشاهين، 2011م، 598) مما أدى إلى حدوث فجوة الثقة والمصدقية في التقارير المالية، فقد سارعت الجهات والمنظمات المهنية المسؤولة عن وضع معايير المراجعة إلى العمل على سد هذه الفجوة بغرض زيادة قدرة وفاعلية عملية المراجعة على اكتشاف الغش والأخطاء (عبد الحلیم، 2014م، 118)، وحيث أن مستوى جودة

المراجعة يتمثل في كفاءة المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها بصورة صحيحة، الأمر الذي حفز الباحث لدراسة العوامل المؤثرة في اكتشاف مراجعي ديوان المحاسبة للغش والأخطاء في القوائم المالية حيث أن عدم قدرة المراجع على اكتشاف الغش والأخطاء يؤثر سلباً على أدائه المهني ويؤدي إلى فشل عملية المراجعة (جربوع وشاهين، 2011م: 598).

2. مشكلة البحث

تمثل مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والأخطاء أحد أهم القضايا في مهنة المراجعة نتيجة تزايد عدد حالات الغش والفساد والتصرفات غير القانونية وخاصة في الوحدات الحكومية في ليبيا، حيث وفق تقرير منظمة الشفافية العالمية احتلت ليبيا الترتيب 170 من 176 دولة شملها المؤشر (Corruption Perceptions Index 2016)، وذلك نتيجة للتلاعب في السجلات والقوائم المالية الذي أدى بدوره إلى تضليل مستخدميها وفقدان ثقتهم في خدمات مهنة المراجعة الأمر الذي أثار الجدل حول مسؤولية المراجعين في ديوان المحاسبة حيال اكتشاف الغش والتقرير عنه والعوامل المؤثرة فيها؛ وهو ما توصلت له عدة دراسات في ليبيا، فتوصلت دراسة (الفلاح، 2015م: 280) إلى وجود عدم رضا من قبل المجتمع المالي والجمهور العام عن عمل المراجعين بالنسبة للمتوقع منهم وهو ما يعبر عنه بوجود فجوة توقعات في المراجعة، وأن المراجعين غير مقتنعين بمسؤولياتهم عن اكتشاف كل حالات الغش والأخطاء والفساد والتصرفات غير القانونية التي تحدث في الوحدات الحكومية الخاضعة لمراجعتهم، لأن لديهم قناعة بأن مسؤولية المراجع طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها هي تخطيط عملية المراجعة للبحث عن الأخطاء والغش الذي قد يكون له تأثير جوهري على البيانات المالية، وأن يبذل في عمله العناية والمهارة اللازمين؛ وتوصلت دراسة (العماري، 2004م) إلى أن من أسباب فجوة التوقعات في ليبيا هو وجود نقص في التشريعات الليبية بخصوص تنظيم المهنة مع وجود توقعات غير معقولة من جانب مستخدمي المعلومات المحاسبية حول مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، والتقرير عن كفاءة إدارة المنشأة.

ومن هنا يثار عدة تساؤلات حول العوامل المسببة في اتساع هذه الفجوة وتزايد ظاهرة ارتكاب الغش والأخطاء وزيادة الجدل حول مسؤولية المراجعين في ديوان المحاسبة حيال اكتشاف الغش والتقرير عنه؛ وخصوصاً بعد صدور قرار إنشاء ديوان المحاسبة من المجلس الانتقالي المؤقت رقم 119 لسنة 2011م، وصدور القانون رقم 19 لسنة 2013م من المؤتمر الوطني العام وازدياد المهام المنوطة بديوان المحاسبة وإعطاء ديوان المحاسبة الصلاحيات حتى يتمكن من مراجعة جميع المؤسسات بالدولة، باعتباره الجهة المسؤولة عن الحفاظ على المال العام، وتحسين الأداء المالي والإداري في هذه المؤسسات والحد من تفشي الفساد المالي والإداري، لذا كان من الأهمية دراسة واقع هذه المشكلة عن طريق تحليل ودراسة مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية والتصرفات غير القانونية والتلاعب التي يقترفها العميل والتقرير عنها والتعرف على آراء واتجاهات المراجعين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بعوامل المؤثرة في إمكانية اكتشافهم للغش والأخطاء، بالإضافة إلى تقديم إطار للعوامل الأكثر فاعلية في تحسين قدرة المراجع على اكتشاف الغش والأخطاء، ودعم كفاءة وفاعلية أداء ديوان المحاسبة من خلال إعطاء هذه العوامل أهمية في العملية الرقابية، وتلافي أية معوقات تحد من اكتشاف والتقرير عن الغش والأخطاء، ويمكن صياغة مشكلة البحث الرئيسية في السؤال التالي:

ماهي العوامل المؤثرة في اكتشاف المراجع للغش والأخطاء في القوائم المالية ؟

وسيتيم الإجابة على السؤال الرئيسي من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي في اكتشافه الغش والأخطاء؟
- هل يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بالإدارة ومسؤولي الحوكمة في المنشأة محل المراجعة في اكتشاف المراجع للغش والأخطاء؟
- هل يوجد تأثير للعوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والمعايير المهنية في اكتشاف المراجع للغش والأخطاء ؟
- هل يوجد تأثير لعدد سنوات الخبرة على آراء المراجعين بشأن العوامل المؤثرة في اكتشاف المراجع للغش والأخطاء ؟

3. هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي في تحليل ودراسة العوامل المؤثرة في اكتشاف مراجعي ديوان المحاسبة الغش والأخطاء في القوائم المالية والتصرفات غير القانونية والتلاعب التي يقترفها العميل والتقرير عنها والتعرف على آراء واتجاهات مراجعي ديوان المحاسبة فيما يتعلق بعوامل الدراسة وأثرها في الكشف عن الأخطاء والغش، واستخلاص مجموعة من التوصيات التي يأمل الباحث من خلال الأخذ بها أن تساهم في تفعيل الدور الرقابي لديوان المحاسبة و تحسين وزيادة دور وقدرة المراجعين في اكتشاف الغش وتقديم قوائم مالية خالية من التلاعب والتضليل وتعزيز مصداقية تقرير المراجعة وتدعيم منفعة مهنة المراجعة في ليبيا.

4. أهمية ودوافع البحث

تكمن أهمية ودوافع البحث في ضرورة تحسين مستوى كفاءة أداء مهنة المراجعة في ليبيا مما له من أثار كبيرة في المحافظة على حقوق أصحاب رأس المال وأصحاب المصالح في الشركات والحفاظ على الاقتصاد الوطني واكتساب ثقة المجتمع وتضييق فجوة التوقعات، وذلك من خلال دراسة وتحليل هذه المشكلة الهامة وهي مسؤولية المراجع في ديوان المحاسبة اتجاه الغش والأخطاء والتقرير عنه والعوامل المؤثرة فيه، وتقديم إطار للعوامل الأكثر فاعلية وتأثيراً في إكتشاف الغش والاطعاء، ودعم كفاءة وفاعلية أداء مراجعي ديوان المحاسبة من خلال إعطاء هذه العوامل أهمية في العملية الرقابية، وتلافي أية معوقات تحد من اكتشاف والتقرير عن الغش والأخطاء.

بالإضافة إلى ذلك من دوافع البحث هو إثراء المجال البحثي في هذا المجال و الحاجة لجهد الأكاديميين والممارسين معاً لتقديم المعلومة الجيدة بهدف توجيه الممارسة العملية للمراجعين في ديوان المحاسبة في ليبيا وخدمة البحث العلمي.

5. منهج البحث

لتحقيق هدف البحث أتبع المنهج الاستقرائي والاستنباطي باستخدام الدراسة النظرية والميدانية وذلك من خلال بتقسيم الدراسة إلى قسمين : الأول يتناول استقراء الدراسات السابقة المتعلقة بمفهوم الغش والأخطاء والفساد وأنواعه وأسباب وعوامل ارتكاب الغش، والإصدارات المهنية المتعلقة بالغش، ومسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في ظل المعايير الدولية، وكذلك استقراء الدراسات السابقة المتعلقة بالعوامل المؤثرة في اكتشاف مراجعي ديوان المحاسبة الغش والأخطاء في القوائم المالية والتي حددت في هذا البحث في ثلاث عوامل وهي عوامل متعلقة بالمراجع وعوامل متعلقة

بالإدارة ومستولي الحوكمة في المنشأة محل المراجعة وعوامل متعلقة بالتشريعات والمعايير المهنية وذلك لإستنباط فروض البحث وصياغتها في صورة قابلة للاختبار؛ أما القسم الثاني فيتضمن الدراسة الميدانية من خلال إعداد قائمة استقصاء بالعوامل المؤثرة في اكتشاف مراجعي ديوان المحاسبة الغش والأخطاء في القوائم المالية والتي تم التوصل إليها في الجزء النظري (القسم الأول) وتوزيعها على عينة من مراجعي فروع ديوان المحاسبة في المنطقة الشرقية، وذلك لإختبار فروض البحث بإستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة والتوصل إلى نتائج البحث.

6. حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة العوامل المؤثرة في اكتشاف مراجعي ديوان المحاسبة الغش والأخطاء في القوائم المالية، وبالتالي فهو لا يشمل المراجعين في مكاتب المراجعة الخاصة، كما أنه يشمل المراجعين في فروع الديوان في المنطقة الشرقية التي تشمل (طبرق - درنة - البيضاء - بنغازي - المرج) وذلك لقرب المكان ولحدود الجهد والوقت لتنفيذ البحث.

7. خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تم تقسيم خطة البحث إلى النقاط التالية:

1/7 استقراء الإصدارات المهنية والدراسات العلمية التي تناولت مفهوم الغش والأخطاء ومسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية.

2/7 إستقراء الدراسات العلمية التي تناولت العوامل المؤثرة في اكتشاف مراجع الخارجي للغش والأخطاء في القوائم المالية واشتقاق فروض البحث.

3/7 الدراسة الميدانية ونتائج اختبار فروض البحث (منهجية البحث).

4/7 النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

1/7 استقراء الإصدارات المهنية والدراسات العلمية التي تناولت مفهوم الغش والأخطاء ومسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية.

1/1/7 مفهوم الغش الأخطاء

أوضح معيار المراجعة الدولي رقم (240) أن التحريفات في القوائم المالية قد تكون نتيجة غش أو خطأ، ويشير مصطلح الخطأ إلى التحريفات غير المتعمدة في القوائم المالية ويتضمن الحذف للمبالغ أو الإفصاحات؛ وأن مصطلح الغش يشير إلى التصرفات المتعمدة عن طريق واحد أو أكثر من بين أفراد الإدارة ومستولي الحوكمة والعاملين أو طرف ثالث ينطوي على خداع للحصول على ميزة غير مستحقة أو غير قانونية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، معايير التدقيق الدولية، 2009م) بمعنى أن العامل الرئيسي للفرقة بين الخطأ والغش هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي تنتج عنه التحريفات في القوائم المالية متعمداً أو غير متعمد (عبد الحلیم، 2014م: 133)؛ بينما يعرف الفساد بأنه "الجهود المستخدمة للتأثير على أو إساءة استخدام السلطة من خلال القيام بتقديم أو قبول مكافآت

غير قانونية للحصول على مميزات خاصة غير مشروعة، مثل تزيف أو تبديل المستندات، اختلاس أو إساءة استخدام الأصول، إساءة استخدام السياسات المحاسبية... الخ (راضي، 2011م: 82)، أي أن الغش يعتبر أحد أدوات الفساد، فالغش محدد بالمعايير المهنية في التحريف المتعمد في القوائم المالية وينتج عنه تزيف القوائم المالية واختلاس الأصول وبالتالي هناك أثر على القوائم المالية، أما الفساد فإنه يعد استغلالاً للسلطة للحصول على منافع شخصية بدون ترك أثر على القوائم المالية، ويكون لهذا الفساد آثار مالية أو غير مالية (غنييم، 2015م: 165).

2/1/7 أنواع الغش والأخطاء في القوائم المالية

يمكن تقسيم الغش إلى مجموعتين: غش العاملين وغش الإدارة، ويتضمن غش العاملين بصفة عامة سرقة موارد المنشأة، التي يصاحبها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية لإخفاء مثل هذه السرقات، أما غش الإدارة يتضمن الأخطاء المتعمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الإدارة العليا، وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، وخطورة هذا النوع أنه يمكن أن يحدث حتى في ظل نظام جيد للرقابة الداخلية وبالتالي يكون من الصعب اكتشافه (توماس وهنكي، 2003م: 46).

وقد قسم معيار المراجعة الدولي (240) الغش في القوائم المالي إلى نوعين هما:

الأول: التحريفات الناتجة عن التقرير المالي الاحتمالي: حيث تتعدد طرق ارتكاب هذا النوع من الغش كما يلي:

أ. التأثير على القوائم المالية لخداع وتضليل مستخدميها.

ب. التأثير على القوائم المالية لإظهار عمليات المنشأة بشكل أكثر كفاءة.

ج. إدارة الأرباح من جانب الإدارة لخداع مستخدمي القوائم المالية وممارسات المحاسبة الإبداعية.

الثاني: التحريفات الناتجة عن إساءة استغلال الأصول: تشمل هذه التحريفات سوء استخدام الأصول وسرقتها واختلاسها ويمكن أن يرتكب هذا النوع من الغش من خلال الموظفين والإدارة.

ويتفق الباحث مع رأي (عبد الحلیم: 2014م) حيث يرى ان النوع الأول يعتبر الأكثر صعوبة في اكتشافه نظراً لارتكابه عن طريق إدارة المنشأة ووجود إمكانية لتخطي الإدارة لنظم الرقابة الموضوعية وتطوير جميع إدارات المنشأة لرغبتها، ويمكن مواجهته عن طريق تفعيل آليات حوكمة الشركات مثل لجان المراجعة، أما بالنسبة للنوع الثاني من أنواع الغش فيمكن مواجهته عن طريق وضع هيكل فعال للرقابة الداخلية وتطويره.

أما الخطأ يؤدي إلى تحريف غير متعمد في القوائم المالية وقد يكون بإحدى الصور الآتية (دحدوح، 2006م: 178؛ الحسيني، 2011م: 286):

- أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات والدفاتر والقوائم المالية.
- التطبيق المغلوط للسياسات المحاسبية.
- أخطاء فنية وهي ناتجة عن الجهل بقواعد وأصول المحاسبة، كالخلط بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.
- إغفال أو سوء تفسير الحقائق.

3/1/7 أسباب حدوث الغش

وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (240) والمعيار المراجعة الأمريكي (SAS NO. 99) الفقرة السابعة توجد ثلاث أسباب أو عوامل لحدوث الغش وهي:

- **الدافع أو الحافز:** فقد يكون لدى الإدارة والموظفين الحافز أو يكونوا تحت ضغط لارتكاب الغش والاحتيال.
- **الفرصة:** مثل وجود أساليب رقابة غير فعالة أو لدى الإدارة القدرة على تحطيم أساليب الرقابة.
- **التبرير:** القدرة على تبرير فعل الغش، فبعض الأشخاص لديهم الاتجاه والقيم الأخلاقية التي تسمح لهم بذلك، وحتى الأشخاص الأمناء يمكن أن يرتكبوا الغش في وجود تأثير الضغوط.
- كما أن التزايد المستمر للأخطاء والغش يرجع لعدة أسباب أهمها:
- **كبر حجم منشآت الأعمال والخدمات الخاضعة لعملية المراجعة.** (عبد الحلیم، 2014م: 133)
- **اختلاف الباحثين والمنظمات المهنية حول مسؤولية اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية هل هي الإدارة أم المراجع أم طرف ثالث؟**
- **أن المعايير المهنية اقتصرت مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش في حدود الفحص الذي قام به، ولا يسأل عما قد يكتشف بعد ذلك من أخطاء وغش.**

ويرى الباحث أن ارتكاب الغش يتزايد كلما اتسع نطاق توافر عوامل المخاطرة (الدافع والفرصة والتبرير) الناجمة عن التقارير المالية الاحتمالية وسوء استخدام الأصول، وهي عوامل تؤدي إلى فشل المراجعين الخارجيين في الكشف عن الغش والأخطاء، لذا ينبغي دراسة مدى وجود هذه العوامل في منشآت الأعمال على اختلاف البيئة التي تعمل فيها؛ ومعرفة الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى فشل المراجع في الكشف عن الغش والأخطاء وهو ما يهدف إليه هذا البحث.

4 /1/7 مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية وفقاً للإصدارات المهنية وفجوة التوقعات.

تقع مسؤولية منع واكتشاف الغش والخطأ على عاتق الإدارة ومسؤولي الحوكمة في المقام الأول ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي (عبد الحلیم، 2014م: 135) :

- يجب على الإدارة ومسؤولي الحوكمة العمل على إيجاد بيئة أمنية وسلوك أخلاقي وتوفير بيئة عمل إيجابية تتمثل في التعيين والتدريب وترقية العاملين الملائمين واتخاذ الإجراء المناسب تجاه أي غش أو تدليس.
- يقع على الإدارة ومسؤولي الحوكمة مسؤولية إيجاد بيئة رقابية مناسبة والمحافظة على تطبيق السياسات والإجراءات.
- يقع على الإدارة ومسؤولي الحوكمة مسؤولية وضع هيكل رقابة داخلية وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح ووضع إطار لإدارة المخاطر.

أما عن مسؤولية المراجع في الوقت الحاضر فقد تطورت ولم تعد مقصورة فقط على إبداء رأي فني عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، بل تعدت ذلك إلى تقديم تأكيد معقول عن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش. وقد ظهر ذلك في جهود (AICPA) في إصدار معياري المراجعة (SAS, No.82) (SAS, No.99) الذي يحقق إجراءات أفضل للمراجعة واختبار الرقابة، وقد اهتم المعيار (99) والمعنون بـ: "دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية"، بوصف التلاعب والغش وعلاقتها بالتقارير المالية تحت المراجعة، وبين أهمية ممارسة الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وأوضح أن المراجع يجب أن يستجيب للخطر الناتج عن الغش بمحاولة اكتشافه عن طريق الاستعانة بخبير قضائي.

وكذلك معيار المراجعة الدولي رقم (240) (ISA, No.240) والمعنون بـ: "مسئولية المراجع عن دراسة الغش عند مراجعة القوائم المالية" قدم معايير وإرشادات توضح مسؤولية المراجع عند دراسة الغش وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية والاحتيال في القوائم المالية واتخاذ الإجراءات التي تمكنه من اكتشاف الغش".

وقد أثار موضوع المسؤولية عن اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية جدلاً واسعاً بين الباحثين والمهنيين والمجتمع والمستفيدين من خدمات مهنة المراجعة (دحدوح: 2006م؛ باسودان وصالح: 2014م؛ عبد الحلیم: 2014م؛ منصر: 2015م) ومن الدراسات التي اهتمت بالتعرف على توقعات المستخدمين والمستفيدين من خدمات المراجعة والفحوة بين هذه التوقعات ومسئولية المراجع دراسة (صالح: 2002م) حيث درس مشكلة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، من خلال تقييم مدى فهم كل من المراجعين والمستثمرين لطبيعة وأهداف عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعين والمستثمرين لا يتفقون على ما يجب أن يفعله المراجع أو يقوم بالحكم عليه قبل إصداره للتقرير النظيف، حيث يتوقع المستثمرون أن لا يصدر المراجع تقرير نظيف إلا إذا استطاع الحكم على أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الناتجة عن تلاعب الإدارة والعاملين.

كما توصلت دراسة (Dixon et al., 2006) إلى وجود فجوة توقعات متعلقة بمستوى وطبيعة مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش، والحفاظ على السجلات المحاسبية، واختيار إجراءات المراجعة، وفعالية الرقابة الداخلية.

كذلك درس (Stirbu et al., 2009) تصورات مستخدمي التقارير المالية في رومانيا حول مسؤولية المراجعين في اكتشاف الغش والأخطاء، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك سوء فهم من قبل مستخدمي التقارير المالية، وأن لديهم توقعات أكبر حول واجبات المراجعين ومسئولياتهم عن الكشف عن الغش والإبلاغ عنه مما تتطلبه معايير المراجعة في هذا الخصوص.

وتوصلت دراسة (العماري: 2004م) إلى أن من أسباب فجوة التوقعات في ليبيا هو وجود نقص في التشريعات الليبية بخصوص تنظيم المهنة مع وجود توقعات غير معقولة من جانب مستخدمي المعلومات المحاسبية حول مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، والتقرير عن كفاءة إدارة المنشأة.

كذلك توصلت دراسة (الفلاح: 2015م) إلى وجود عدم رضا من قبل المجتمع المالي والجمهور العام عن عمل المراجعين في ليبيا بالنسبة للمتوقع منهم وهو ما يعبر عنه بوجود فجوة توقعات في المراجعة، وأن المراجعين غير مقتنعين

بمسؤولياتهم عن اكتشاف كل حالات الغش والأخطاء والفساد والتصرفات غير القانونية التي تحدث في الوحدات الحكومية الخاضعة لمراجعتهم، لأن لديهم قناعة بأن مسؤولية المراجع طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها هي تخطيط فحصه للبحث عن الأخطاء والغش الذي قد يكون له تأثير جوهري على البيانات المالية، وأن يبذل في عمله العناية والمهارة اللازمين.

ومن استعراض الدراسات السابقة حول فجوة التوقعات وخصوصاً المتعلقة بالبيئة الليبية يرى الباحث أن مهنة المراجعة تتعرض لكثير من الانتقادات من جميع الأطراف ذات العلاقة من مستخدمي تقرير المراجعة والمجتمع والجهات الرقابية وغيرها وذلك لعدم قدرتها على تلبية احتياجاتهم وتوقعاتهم والمتمثلة في اكتشاف حالات الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية، لذا نجد ضرورة ملحة لدراسة أسباب وجود هذه الفجوة والعوامل المؤثرة في قدرة المراجع اكتشاف حالات الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية وهو ما تهدف الدراسة الحالية التوصل إليه.

2/7 استقراء الدراسات العلمية التي تناولت العوامل المؤثرة في اكتشاف المراجع الخارجي للغش والأخطاء في القوائم المالية.

توجد عدة عوامل تؤثر على اكتشاف المراجع للغش والأخطاء التي يمكن تقسيمها إلى ثلاثة عوامل رئيسية تدرج ضمنها عدة عوامل فرعية وهي كما يلي:

1/2/7 عوامل متعلقة بالمراجع الخارجي

توجد عدة عوامل تؤثر في قدرة المراجع على اكتشاف الغش والأخطاء ومنها: السمات الشخصية للمراجع الخارجي، وتعد السمات الشخصية للمراجع الخارجي مثل قدراته وإدراكه وتقديره وثقته بنفسه ودافعيته وإحساسه وتحمل المخاطر والتسامح عاملاً مهماً في تحديد كفاءته في إصدار الأحكام وهو ما أشارت له عدة دراسات (علي: 1999م؛ حسن: 2005م؛ Nelson and Tan: 2005) كما أن الصفات الذهنية تؤثر على يقين المراجع وحكمه المهني وهذه الصفات هي القدرة التحليلية والقدرة على الاتصال والقدرة على الابتكار والقدرة الموضوعية (راضي: 2011م)؛ كذلك القيم الأخلاقية للمراجع هي أساس الأحكام المهنية، وهذه القيم هي: الاستقلال عن العميل (الحياد) والأمانة والنزاهة وإصدار الأحكام التي يمكن التحقق منها (الموضوعية) والعناية المهنية الواجبة في أداء المسؤوليات المهنية (الاجتهاد)، ولكي يقدم المراجع رأي موضوعي على تصريحات العميل المالية عليه أداء حكمه المهني دون تحيز وبنزاهة وتجنب تعارض المصالح (Mintz, 2010)؛ ومن أجل ذلك تزايد الاهتمام في المحاسبة والمراجعة نحو الاعتماد على "المدخل الأخلاقي" الذي يركز على مفاهيم العدالة والصدق وعدم التحيز (ليشي، 2010م: 82)؛ فالقيم الأخلاقية الشخصية لها تأثير على اتخاذ القرارات الأخلاقية التي تنطوي على ضغط العميل على المراجع لقبوله تحريف في القوائم المالية (Shafer et al., 2001; Jeffrey et al., 2004).

وفي ليبيا دراسة (العبيدي: 2016م) دور بعدي الفلسفة الأخلاقية المثالي والواقعي وبعض المتغيرات الشخصية الأخرى في عملية صنع القرار الأخلاقي للمحاسبين العاملين بمكاتب ديوان المحاسبة في شرق ليبيا، وتوصل إلى أن هناك دوراً هاماً ذو دلالة معنوية للفلسفة الأخلاقية المثالية في عملية صنع القرار الأخلاقي، في حين كانت النتائج المرتبطة بالمتغيرات الأخرى (العمر، الخبرة العملية، الفلسفة الواقعية) محدودة إلى حد كبير.

وفيما يتعلق بالكفاءة المهنية يجب أن يتوافر لدى المراجع مستوى من الكفاءة المهنية التي تتطلب توافر كل من المعرفة والمهارة والخبرة التي تعتبر حصيلية من التعليم والتدريب والتشاور مع الآخرين حتى يمكنه التعامل بكفاءة مع اكتشاف الغش والأخطاء، فقد استنتج (Asare et al.,2009) إلى أن المراجعين ذوي الخبرة المنخفضة قد خضعوا لأهداف العلاقات مع العملاء مما جعل إصدارات الحكم أقل تحفظاً وأن الخبرة الكبيرة تؤدي إلى الوعي بالتقاضي الذي يجعل المراجعين يضعون في أولوياتهم الامتثال للالتزام بالمعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فوق أهداف العلاقات مع العملاء مقارنة بأولئك المراجعين ذوي الخبرة المنخفضة، كما توصل (شحاتة:2015م) إلى وجود إختلافات جوهرية في كفاءة مراجعي الحسابات في الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية، ومن ثم جودة المراجعة التي يؤديها مراجعو الحسابات ذوي الخبرة وينتسبون لمنشآت محاسبة ومراجعة كبيرة الحجم عن كفاءة مراجعي الحسابات ذوي الخبرة الأقل وينتسبون لمنشآت محاسبة ومراجعة صغيرة الحجم، كذلك دراسة (باسودان وصالح: 2014م) توصلت إلى أن المراجعين في السعودية لديهم إلمام كافي عن إجراءات اكتشاف الغش ووعي بمسئوليتهم اتجاه اكتشاف الغش، كما ظهرت مستويات الخبرة تأثيراً معنوياً على إدراك مراجعي الحسابات لمسئوليتهم عن التقرير عن وجود تحريفات جوهرية متعمدة في البيانات المالية أو سوء استخدام الأصول.

على عكس ما توصل له (Abdalmohammadi and Owroso :2000) بأن المراجعين ذوي الخبرة ومديري المراجعة لم تكن لديهم ميولاً تجاه المعلومات الموجهة نحو الجوانب الأخلاقية عند قيامهم بتقييم مخاطر الغش والتزوير عند عملائهم، على عكس المراجعين حديثي الخبرة الذين وظفوا تلك المعلومات في تقريرهم.

وبالنسبة للتأهيل المهني يرى (شحاتة: 2015م) أن اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية يعتمد بدرجة كبيرة على التأهيل المهني لمراجع الحسابات، وتوصلت دراسة (Chanawongse et al.,2011) إلى أن مهنية المراجع لها تأثير كبير على جودة عملية المراجعة من خلال التعليم المستمر، حيث تم دراسة أثر مهنية المراجع على جودة عملية المراجع من خلال عدة متغيرات متعلقة بمهنية المراجع وهي (تعزيز الثقة، والقدرة على اتخاذ القرارات الحاسمة، والشفافية والقدرة على الوصول للمعلومة. وشفافية الإنجاز والموضوعية والشعور بالمسئولية) من خلال متغير وسيط وهو التعلم المستمر وتأثيره على جودة المراجعة.

وقامت مجموعة من الدراسات باختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على كفاءة قرارات وأحكام المراجع وأدائه المهني (Hakim and Omri,2010; Chi and Chin,2011; Rose-Green et al.,2011) فالتخصص الصناعي يسهل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية (متولي: 2006م)؛ بالإضافة إلى تحسين قرارات وأحكام المراجع الخارجي على كل من دقة تقدير المخاطر، واكتشاف ومواجهة الغش والأخطاء المالية وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي وتضييق فجوة التوقعات في المراجعة (ليبب: 2005م؛ Chen et al.,2006).

كما أن طول فترة ارتباط المراجع بالعميل والأتعاب لهم تأثير على اكتشاف الغش والأخطاء وهو ما توصلت له عدة دراسات التي درست العلاقة بين مبالغ أتعاب الخدمات الاستشارية وإدارة الأرباح في القوائم المالية منها (Alleyne et al.,2006; Kinney and Libby,2002; Frankel et al.,2002) كما افترضت دراسة (Chang and Hwang :2003) أن المراجع لديه الدافع للحفاظ على العميل ويسعى إلى أن يدفع العميل

للإبقاء عليه لفترة طويلة لتحقيق عوائد احتكارية من هذه العلاقة، لهذا فإن المراجع لن يصدر تقارير ضد العميل في حالة تقرير العميل عن مستويات مرتفعة من الأرباح مستخدماً معالجات محاسبية تؤدي إلى هذا الغرض.

ودراسة (عبد الحليم: 2014م) توصلت إلى أن هناك مجموعة من العوامل المؤثرة من وجهة نظر عينة البحث على مسؤولية مراجعي الحسابات عن اكتشاف الغش في القوائم المالية والتقرير عنه، واتفقت البيئتين المصرية والسعودية على أن أقل العوامل تأثيراً هي ضعف الإجراءات الرقابية وحجم مكتب المراجعة ومدى استقلاله، وأتعب عملية المراجعة، والبعد السلوكي والاجتماعي.

وبالنسبة للمراجعة القضائية بينت العديد من الدراسات منها (جليلي وجميل: 2012م؛ الخالدي: 2014م؛ أحمد: 2013م؛ غنيم: 2015م؛ رحيل وصدقة: 2017م) إلى مساهمة المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش والاحتيال المالي ومكافحة الفساد الإداري والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وضبط ومراقبة عمليات غسيل الأموال.

وتناولت دراسات أخرى دور لجان المراجعة في منع واكتشاف الغش (عبد الحليم: 2014م؛ AICPA, 2004) وخلصت إلى أنه يجب على أعضاء لجنة المراجعة فهم دورهم لضمان أن الشركة لديها برامج مكافحة الغش والضوابط المعمول بها للمساعدة في منع الغش بحيث تشمل ما يلي (AICPA, 2004: 2):

- رصد عملية إعداد التقارير المالية.
- الإشراف على نظام الرقابة الداخلية.
- الإشراف على المراجعة الداخلية ووظائف المحاسبة العامة.
- الإبلاغ عن النتائج إلى مجلس الإدارة.

كذلك تناولت بعض الدراسات تأثير استخدام وسائل دعم القرار على اكتشاف المراجعين للغش والأخطاء منها دراسة (لظفي: 2007م) التي خلصت إلى أن استخدام النظام الخبير كوسيلة لاتخاذ القرار عند تقييم مخاطر غش الإدارة من أفضل الوسائل نظراً للارتباط والتداخل بين المراجعين والنظام المستخدم.

وأيد ذلك دراسة (Alon and Dwyer: 2010) حول كيفية استخدام مدعيات القرار في تقييم خطر الغش والاحتيال واختبار مدى فاعليتها في أداء تلك المهمة وتوصلت الدراسة إلى أن فريق المراجعين الذي استخدم نظم دعم قرار المجموعة في تحليل وتقييم خطر الاحتيال أكثر قدرة على التقييم السليم وكان أداءه أكثر فعالية وكفاءة وكان قراره أكثر جوده من المجموعة التي لم تستخدم نظم دعم قرار المجموعة.

من استعراض الدراسات السابقة يتضح أنه توجد عدة عوامل متعلقة بالمراجع الخارجي تؤثر في اكتشافه للغش والأخطاء في القوائم المالية وهي السمات الشخصية للمراجع الخارجي كذلك القيم الأخلاقية والكفاءة المهنية التي تتطلب توافر كل من المعرفة والمهارة والخبرة والتأهيل المهني والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات وطول فترة ارتباط المراجع بالعميل والاتعاب وحجم مكتب المراجعة ومدى استقلاله واستخدام إجراءات المراجعة القضائية ودور لجان المراجعة واستخدام وسائل دعم القرار وغيرها، لذا فإن الباحث يعتقد إن هذه العوامل السابقة المتعلقة بالمراجع الخارجي تؤثر في اكتشافه للغش والأخطاء، وبذلك يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث كما يلي:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي المؤثرة في إكتشافه للغش والأخطاء".

2/2/7 عوامل متعلقة بالإدارة ومسئولي الحوكمة

إن تحديد ميول إدارة المنشأة محل المراجعة أحد العوامل الهامة المؤثرة على صحة ودقة قرارات المراجع المتعلقة بمهام المراجعة التي تحتاج إلى تقديرات وأحكام مهنية ويقصد بتلك الميول خصائص واتجاهات رجال الإدارة المتعلقة بالنواحي السلوكية في العمل التي تنعكس عادة على تصرفاتهم وقراراتهم المختلفة، فأتصاف رجال الإدارة بالأمانة والاستقامة يمنعهم من تجاوز أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة ومن ثم يستطيع المراجع أن يؤدي بعض إجراءات المراجعة في وقت مبكر قبل نهاية الفترة المالية وبأحجام عينات أقل نسبياً أي أن قرارات المراجع الخاصة بتحديد طبيعة ووقت ونطاق إجراءات المراجعة تتأثر بميول الإدارة (مهنا، 1993م).

ونتيجة للأنهيارات الحديثة الناتجة عن حالات الغش تزايد الاهتمام بدراسة أثر خصائص مرتكبي الغش، درس (Rivest and Lanoue :2012) أثر خصائص مرتكبي الغش وهي (المركز الوظيفي، الجنس، المستوى التعليمي، طول مدة بقاء الموظف بالشركة، وجود إتفاق على فعل الغش بين الموظفين) على خسائر الغش الوظيفي في الشركات الكندي، وخلصوا إلى أن مستوى سلطة مرتكب الغش ووجود إتفاق على فعل الغش بين الموظفين يؤديان لزيادة خسائر الغش من خلال توفير فرصة كبيرة لتجنب الرقابة الداخلية وارتكاب الغش.

أي أن دراسة صفات المدراء تعتبر إحدى الوسائل الأساسية لزيادة احتمال اكتشاف الغش وتعزيز قدرة المراجع في الوصول إلى أحكام مهنية رشيدة (حسن: 2005م).

كما يرى (Hui and Fatt :2007) أن معرفة المراجع عن العميل يجب أن تتضمن الظروف التنظيمية التي تنظم الأجزاء داخل نموذج مخاطر المراجعة وتعمل على تخفيض المخاطر وتنقسم هذه الظروف إلى ثلاث مستويات وهي الظروف التنظيمية على مستوى الشركة والظروف التنظيمية على مستوى الأعمال والظروف التنظيمية على مستوى القوة الخارجية.

وفهم نظام العميل وتقييم المخاطر من عوامل وخواص جودة أداء عملية المراجعة (لطفي: 2007م)؛ حيث إن هذا الفهم ضروري ومهم للحكم على مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية سواء الناتجة عن الغش أو الأخطاء، والمعرفة عن العميل يجب أن تتضمن ثلاث أنواع من العوامل التي تؤثر على أحكام المراجع وهي ظروف الأعمال والظروف على مستوى الشركة والظروف التنظيمية على مستوى الأعمال والظروف على مستوى الحساب وتتضمن التغييرات في السياسات المحاسبية التي لا تتسق مع معلومات التشغيل الأخرى للعميل (زيتون: 2011م)؛ كما توصل (جعارة : 2012م) إلى أنه يجب أن يكون لدى مراجعي الحسابات الخارجيين معرفة حول كيفية اكتشاف أساليب الإحتيال والغش التي يلجأ إليها العاملين في الشركة أو من قبل أعضاء الإدارة العليا، وكشفت الدراسة عن أن وجود تدخلات في حسابات الإدارة العليا في الشركات الأردنية تؤدي إلى توفر احتمالي الخطأ أو الإحتيال في إعداد البيانات والتقارير المالية، قد يكون ناتجاً عن سوء استخدام أصول الشركة، وعوامل المخاطرة المتعلقة بالأخطاء الناتجة عن التقارير المالية الاحتيالية، وهو ما أبدته دراسة (دحدوح : 2006م)، حيث أن عملية اكتشاف التضليل تتأثر بالعديد من العوامل المرتبطة بالمراجع وكذلك بالمنشأة وإدارتها.

وتناولت دراسة (أرسانيوس: 1999م) أثر ثلاث عوامل بيئية (سلوك الإدارة، برنامج حوافز الإدارة، إدارة المراجعة الداخلية) على قرارات المراجع سواء بشكل مباشر أو غير مباشر عند إبداء رأيه بشأن التقديرات المحاسبية، ويشير النموذج المباشر أن عوامل الخطر البيئية التي يمكن أن توهي بوجود تحيز من جانب الإدارة تؤثر بطريقة مباشرة في الأحكام المهنية للمراجعين بشأن التقديرات المحاسبية، أما النموذج غير المباشر فيشير إلى وجود علاقة غير مباشرة بين عوامل الخطر البيئية التي يمكن أن توهي بوجود تحيز من جانب الإدارة وبين الأحكام المهنية للمراجعين، ووفقاً لهذه النظرة يتوقع وجود ارتباط جوهري بين عوامل الخطر البيئية والأحكام الوسيطة (تقييم الأهمية النسبية، تقييم دوافع الإدارة) وبين هذه الأحكام والرأي الفني المحايد للمراجع الخارجي.

وفي ضوء استقراء وتحليل الدراسات السابقة فإن الباحث يعتقد بأن العوامل المتعلقة بإدارة المنشأة محل المراجعة ومسئولي الحوكمة تؤثر في اكتشاف المراجع للغش والأخطاء، ولذا فإنه يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث كما يلي: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بالإدارة ومسئولي الحوكمة المؤثرة في اكتشاف المراجع للغش والأخطاء".

3/2/7 استقراء عوامل متعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والقوانين والمعايير المهنية

بالنسبة للعوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والمؤثرة على اكتشاف الغش والأخطاء فقد تناولتها عدة دراسات منها دراسة (العقدة والنواسية: 2007م) التي تهدف إلى التعرف على العوامل المؤثرة على اكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني، توصلت الدراسة إلى أن أعلى نسبة تأثير تعود لمتغير الإستقلالية المالية والإدارية (79.7%) في حين كانت أدنى درجة تأثير (74.6%) تعود لمتغير دعم الإدارة العليا لديوان المحاسبة سواء أكانت السلطة التشريعية أم التنفيذية، وقد اختتمت الدراسة ببعض التوصيات الموجهة إلى ديوان المحاسبة والمراجعين أنفسهم بهدف تحسين الأداء.

كذلك تشكل المعايير المهنية جزءاً من بيئة المراجعة وهي القواعد التي على أساسها يستطيع المراجعون تقييم أدائهم، كما يستطيع الغير تقييم مدى كفاءة هذا الأداء، ويمارس الحكم المهني بواسطة معدي المعايير عند إعدادها، كما أنه يمارس بواسطة المراجعون عند تفسيرها وتطبيقها (غالي: 2001م)؛ وتساعد على قيام المراجعين بممارسة الحكم المهني بكفاءة وفاعلية وتحسين جودة الحكم المهني للمراجع ولعل من أهم ملامح هذا الدور تخفيض الحاجة إلى ممارسة الحكم المهني، كما إن قيام المراجع بالالتزام بالمعايير المهنية حال قيامه بممارسة الحكم المهني، يوفر لنفسه الحماية من التعرض للمساءلة القانونية، خاصة فيما يتعلق بالمواقف التي يحيطها الكثير من المخاطر وظروف عدم التأكد (راضى: 2011م).

وقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن تطوير معايير المراجعة المتعلقة بمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش سوف تعزز من التزام المراجعين بهذه المسئولية، ومنها دراسة (منصر: 2015م) التي تسعى إلى تحقيق عدة أهداف منها التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية باكتشاف الغش والأخطاء، وتبين من نتائج الدراسة أنه توجد مشاكل ومعوقات تؤثر على قيام مراجع الحسابات بأدائه لمسئولته المهنية على الوجه المطلوب وأوصت بضرورة وجود نظام رقابي فعال يمنع حالات الغش في القوائم المالية.

وهدفت دراسة (مومني وبدور: 2008م) إلى التعرف على مدى اتباع مراجعي الحسابات القانونيين الأردنيين للإجراءات اللازمة للكشف عن الغش، بما يتماشى مع معيار التدقيق الدولي رقم (240) المتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها للكشف عن الغش، وقد أظهرت النتائج أن مراجعي الحسابات عينة الدراسة يتبعون الإجراءات اللازمة لاكتشاف الغش كما يحددها معيار المراجعة الدولي رقم 240 ويلتزمون باتباع الإجراءات اللازمة عند ظهور دلائل على وجود الغش كما يحددها معيار المراجعة الدولي رقم 240 ويلتزمون أيضا باتباع الإجراءات اللازمة للإبلاغ عن الغش للإدارة والجهات المستفيدة والجهات النظامية والقضائية كما يحددها المعيار المذكور.

وتشير نتائج دراسة (باسودان وصالح: 2014م) إلى أن ممارسي المهنة في المملكة العربية السعودية يتمتعون بدرجة عالية من المعرفة والإدراك لمسئوليتهم عن اكتشاف الغش ولديهم وعي كافي للأعباء والمسئوليات الإضافية التي يتطلبها الالتزام بمعيار المراجعة رقم (15) "مسئولية المراجع تجاه الغش عند مراجعته القوائم المالية".

واستهدفت دراسة (ذنيبات: 2004م) تحديد مدى انسجام واجبات ومسئوليات مراجعي الحسابات في القوانين والأنظمة في الأردن مع تلك التي بينتها معايير المراجعة الدولية، وخلصت الدراسة إلى أن كثيرا من عبارات الواجبات والمسئوليات في القوانين لم تتم صياغتها بشكل مناسب، مما يزيد من عبء المراجعين ويحملهم مسئوليات خارج نطاق ما بينته معايير المراجعة الدولية.

كما أن وجود قوانين وتشريعات ملزمة تحدد واجبات ومسئوليات المراجع الخارجي ستؤدي إلى التزام المراجعين بهذه المسئوليات وزيادة فعالية المراجعة وهو ما يجب العمل عليه في ليبيا، حيث أن من أسباب فجوة التوقعات في ليبيا هو وجود نقص في التشريعات الليبية بخصوص تنظيم المهنة مع وجود توقعات غير معقولة من جانب مستخدمي المعلومات المحاسبية حول مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، والتقرير عن كفاءة إدارة المنشأة (العماري: 2004م).

وأجريت العديد من الدراسات في البيئة الليبية التي اهتمت بتقييم الاداء في ديوان المحاسبة ومن هذه الدراسات:

دراسة (زكري: 2013م) واستهدفت التعرف على مدى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة في ليبيا، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك فاعلية في رقابة ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد، وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق معايير المراجعة الحكومية الدولية وكذلك ضرورة نشر تقارير ديوان المحاسبة في وسائل الإعلام بما يكفل إرساء المساءلة والمحاسبة، وتنمية الوازع الديني في نفوس المسؤولين على المال العام.

دراسة (الفاخري: 2013م) واستهدفت الدراسة تقييم أداء ديوان المحاسبة في ليبيا والتعرف على مقومات الأداء الرقابي ومدى توفرها في ديوان المحاسبة الليبي وتأثير تلك المقومات على تنفيذ العمل الرقابي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن ديوان المحاسبة لا يتمتع باستقلال الإداري والمالي، كما أنه لا يتم اعتماد معايير المراجعة الحكومية الدولية في تحديد إجراءات المراجعة، وأن ديوان المحاسبة لا يهتم بإعداد الدورات التدريبية اللازمة لموظفيه بهدف اكسابهم الخبرة المطلوبة لإنجاز أعمال المراجعة، كذلك عدم استخدام مراجعي الديوان الوسائل التكنولوجية الحديثة في تدعيم أدلة الإثبات التي يحصلون عليها، كما أنهم لا يملكون مكتبة إلكترونية تسهل عليهم الرجوع للقوانين والأنظمة والتعليمات الضرورية.

دراسة (الفلاح: 2015م) التي تناولت دراسة واقع ممارسة مراجعة الأداء في ليبيا وتوصلت إلى أنه يوجد نقص في مقومات مراجعة الأداء، سواء في ديوان المحاسبة أو في الوحدات الحكومية وترجع الباحثة السبب إلى حداثة القوانين والتشريعات التي تلزم بتطبيق مراجعة الأداء، والأمر يتطلب متابعة من السلطة التشريعية لإجبار ديوان المحاسبة والوحدات الحكومية الخاضعة لمراجعته للاهتمام بتلك المقومات، حيث يوجد توافق كبير بين مراجعي الديوان والمدراء الماليين بالوحدات الحكومية بأن تطبيق مراجعة الأداء سوف يساهم في الحد من الغش والتجاوزات المتعمدة في استخدام المال العام، وتحسين وتطوير واجبات ومسئوليات المراجع الحكومي.

دراسة (الجهاني: 2017م) تهدف الدراسة للتعرف على واقع الشفافية ومدى توافرها في المؤسسات والشركات العامة الليبية، وكذلك التعرف على أهم مظاهر وأسباب الفساد المالي الأكثر شيوعاً وما هو دور الشفافية في الحد من ظاهرة الفساد المتفشى في المؤسسات والشركات العامة، واستهدفت أعضاء ديوان المحاسبة الليبي وأشارت النتائج إلى ضعف مستوى الإفصاح وضبابية الشفافية وعدم توافرها، كما توصلت إلى عدم وجود اختلاف في آراء عينة الدراسة حول أسباب الفساد وأشكاله الأكثر شيوعاً في المؤسسات والشركات العامة الليبية، وأخير أظهرت نتائج التحليل بوجود دور فعال للشفافية في الحد من الفساد المالي ومكافحته، أما أهم التوصيات إرساء مفهوم الشفافية والنزاهة وتفعيل دور الأجهزة الرقابية والقضائية وتعزيز مفهوم المساءلة لمكافحة الفساد والعمل على تطوير سياسات ونظم الإفصاح والشفافية الواجبة.

دراسة (الفلاح وبوشعالة: 2017م) استهدفت الدراسة التعرف على مدى توافق ممارسات مراجعي ديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات المعايير المهنية والقوانين والتشريعات النافذة في مجال الكشف عن الغش والفساد، وتوصلت الدراسة إلى وجود توافق كبير يصل إلى 78% بين ممارسات مراجعي الديوان ومتطلبات معايير المراجعة والقوانين والتشريعات النافذة، وأوصت الدراسة بضرورة تحديد مسؤوليات المراجع الحكومي فيما يتعلق باكتشاف الغش والفساد والاهتمام برفع كفاءتهم المهنية، وضرورة متابعة قضايا الفساد المحال إلى الجهات القضائية.

ومن استقراء وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بدور ديوان المحاسبة وتطوير معايير المراجعة والتشريعات والقوانين المتعلقة بمسئوليات المراجع اتجاه اكتشاف الغش والأخطاء يمكن صياغة الفرضية الثالثة للبحث كالآتي:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والمعايير المهنية المؤثرة في إكتشافه للغش والاختفاء".

3/7 الدراسة الميدانية ونتائج اختبار فروض البحث (منهجية البحث)

1/3/7 مجتمع وعينة الدراسة ونسبة الاستجابة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المراجعين في فروع ديوان المحاسبة في منطقة الشرقية التي تشمل: بنغازي - المرج - البيضاء - درنة - طبرق ويبلغ عددهم 120 مراجع (ديوان المحاسبة الليبي - الإدارة العامة البيضاء- 2017م).

وتتكون عينة الدراسة من المراجعين في ديوان المحاسبة في المنطقة الشرقية الذين أمكن الوصول إليهم نظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة بالإضافة إلى قيود الوقت والتكلفة، ومعلومية حجم المجتمع وبمستوى ثقة 95% وبخطأ مسموح

به في التقدير $\pm 5\%$ اعتماداً على جداول العينات الإحصائية والمقابل لحجم المجتمع (120) فتبين أن حجم العينة بلغ (92) مراجعاً (النجار وآخرون، 2010: 106) كما هو موضح في الجدول رقم (1).

جدول رقم (1): نسبة استجابة المشاركين في الدراسة

النسبة الاستجابة	الاستجابات الصحيحة	حجم العينة	حجم المجتمع	البيان
60.9%	56	92	120	المراجعون في ديوان المحاسبة

يتضح من خلال الجدول السابق أن عدد الاستمارات الموزعة على المشاركين في الدراسة من المراجعين في ديوان المحاسبة 92 استمارة استلم منها 56 استمارة صالحة للتحليل تمثل نسبة 60.9% وهي تعتبر نسبة مقبولة.

2/3/7 أداة جمع البيانات

اعتمدت الدراسة في الحصول على البيانات اللازمة للدراسة على قائمة الاستقصاء، وتحقيقاً لهدف البحث قام الباحثان بإعدادها مبنية على الدراسة النظرية والبحوث السابقة وموجهة إلى مجموعة من المراجعين في ديوان المحاسبة في المنطقة الشرقية، وقد روعي في تصميم هذه القائمة التركيز على فروض الدراسة وعدم طولها حتى تضمن الإجابة عليها كاملة، حيث تم تقسيمها إلى قسمين كما يلي :

القسم الأول: معلومات خاصة عن المشارك وهي: المؤهل العلمي للمشارك، عدد سنوات الخبرة.

القسم الثاني: مقياس أثر كل عامل من العوامل في قدرة المشاركين على اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية ومقسمة إلى ثلاث عوامل رئيسية (عوامل متعلقة بالمراجع الخارجي - عوامل متعلقة بالمنشأة محل المراجعة ومسئولي الحوكمة - عوامل متعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والمعايير المهنية) وتدرج تحتها مجموعة من العوامل الفرعية، والمقاسة على مقياس ليكرت الخماسي وفقاً للتدرج التالي :

جدول رقم (2) مقياس ليكرت الخماسي

تأثير عالي جداً	تأثير عالي	تأثير متوسط	تأثير محدود	ليس له تأثير على الإطلاق
5	4	3	2	1

المصدر : (دحدوح: 2006م)

ويصبح توزيع الإجابات حسب الجدول التالي (منصر: 2015م):

جدول رقم (3) الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

المتوسط المرجح	الإتجاه
من 1 إلى 1.79	غير موافق إطلاقاً
من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5	موافق بشده

المصدر : (منصر: 2015م)

3/3/7 الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات : بعد الإنتهاء من جمع البيانات تم الاستعانة بالحاسب الآلي بالاعتماد على برنامج (SPSS21) لتفريغ البيانات وجدولتها وإجراء التحليل الإحصائي المناسب لتحليل البيانات واختبار صحة فروض البحث، وتطلب ذلك تطبيق بعض أساليب الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي كالاتي (النجار وآخرون: 2010م):

- الإحصاء الوصفي: تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) الذي يستخدم لقياس مدى الصدق والثبات للأسئلة الموجودة في قائمة الاستقصاء، بالإضافة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- الإحصاء الاستدلالي: اعتمدت الدراسة في تحليل بياناتها واختبار فروض الدراسة على اختبار T للعينة الواحدة (One-Sample T-TEST) بالإضافة إلى تحليل التباين أحادي الإتجاه One Way Anova، وتم التحقق من العينة أنها تتوزع توزيعاً طبيعياً.

4/3/7 اختبار صدق وثبات المقياس

لقياس مدى الصدق والثبات للأسئلة الموجودة في قائمة الاستقصاء وكذلك التأكد من أهمية هذه الأسئلة في التحليل تم استخدام معامل ألفا كرونباخ كما بالجدول التالي:

جدول رقم (4) معاملات الصدق والثبات

عدد المفردات	معامل الصدق	معامل الثبات	البيان
16	0.788	.622	1. عوامل متعلقة بالمراجع الخارجي.
13	0.916	.840	2. عوامل متعلقة بالمنشأة محل المراجعة ومسئولي الحوكمة.
18	0.918	.843	3. عوامل متعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والمعايير المهنية.

أن معامل الثبات المقبول هو 0.60 فما فوق (النجار وآخرون: 2010م: 143)؛ من الجدول السابق يتبين أن جميع معاملات الصدق في محاور قائمة الاستقصاء تجاوزت 0.6 مما يعني أن نتائج الإجابات على المحاور المختلفة للقائمة ذات مصداقية عالية وبالتالي يمكن الاعتماد على نتائج القوائم واستخدامها في التحليل الإحصائي دون استبعاد أي عنصر من عناصر المحاور، كما يتضح من الجدول السابق أن جميع معاملات الثبات في محاور قائمة الاستقصاء تجاوزت 0.6 وهذا يعني أن هناك ثبات لآراء عينة البحث تجاه أداة القياس في قياسه محاور البحث.

5/3/7 وصف مقاييس الدراسة

1/5/3/7 وصف الخصائص الديموغرافية للمشاركين في الدراسة.

- تحليل الأسئلة العامة المتعلقة بالمؤهل العلمي للمشاركين في الدراسة: يعرض الجدول رقم (5) توزيع المشاركين في الدراسة حسب مؤهلاتهم العلمية كما يلي :

جدول رقم (5) توزيع المشاركين في الدراسة حسب مؤهلاتهم العلمية:

المؤهلات العلمية	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	2	3.6

12.5	7	ماجستير
69.6	39	بكالوريوس
10.7	6	دبلوم عالي
3.6	2	دبلوم متوسط
100.0	56	الإجمالي

يبين الجدول رقم (5) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي، ومن خلال البيانات الظاهرة في الجدول تبين أن نسبة 3.6% من المشاركين في الدراسة يحملون شهادة دبلوم المتوسط، ونسبة 10.7% منهم يحملون شهادة الدبلوم العالي، كما يحمل نسبة 69.6% منهم الشهادة الجامعية (بكالوريوس) و نسبة 12.5% منهم يحملون شهادة الماجستير، في حين يحمل نسبة 3.6% منهم شهادة الدكتوراه، ويتضح مما سبق أن أغلب المشاركين (نسبة 85.7%) يحملون الشهادة الجامعية والماجستير والدكتوراه وهذا يرفع مستوى الثقة في المعلومات التي يتحصل عليها الباحث.

- تحليل الأسئلة العامة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة للمشاركين في الدراسة: يعرض الجدول رقم (6) توزيع المشاركين في الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة كما يلي :

جدول رقم (6) توزيع المشاركين في الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة:

النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة
14.3	8	اقل من خمس سنوات
7.2	4	من 5 سنوات إلى اقل من 10 سنوات
32.1	18	من 10 سنوات إلى اقل من 15 سنة
46.4	26	من 15 سنة فأكثر
100	56	الإجمالي

من خلال البيانات الظاهرة في الجدول تبين أن ما نسبته 78.5% من المشاركين في الدراسة ممن يمارسون مهنة المراجعة من 10 سنوات فأكثر وهذه السنوات من الخبرة تجعلهم على قدر كبير من المعرفة والدراية بالعوامل المؤثرة في اكتشاف الغش وبالتالي الحصول على بيانات أكثر دقة وإعطاء آراء واقعية من خلال معرفتهم بالوضع العام، وهو ما يرفع مستوى الثقة في المعلومات التي يتحصل عليها الباحث.

2/5/3/7 وصف مقياس العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي.

جدول رقم (5) المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية للعوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي

الاتجاه العام	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي
تأثير عالي جداً	3	.60624	4.3214	السمات الشخصية للمراجع الخارجي (قدراته وإدراكه ودافعيته وتحمل المخاطر..)
تأثير عالي جداً	1	.75936	4.4286	القيم الأخلاقية للمراجع (الاستقلال عن العميل والأمانة..)

الكفاءة المهنية والتي تتطلب المعرفة والمهارة والخبرة.	4.4107	.65441	2	تأثير عالي جدا
للتأهيل المهني (التدريب و التعليم المستمر).	4.0893	.72052	5	تأثير عالي
التخصص الصناعي لمراجعات الحسابات.	3.0536	.90292	16	تأثير متوسط
طول فترة ارتباط المراجع بالعمل.	3.4464	1.17426	12	تأثير عالي
انتعاب المراجع من الخدمات الاستشارية.	3.5179	1.02675	11	تأثير عالي
استخدام المراجع للمهارات الخاصة بالمراجعة القضائية.	3.2679	1.01786	13	تأثير متوسط
تفعيل دور لجان المراجعة.	3.6607	.74533	10	تأثير عالي
قدرة المراجع على استخدام وسائل دعم القرار ونظم الخبرة في اكتشاف الغش.	4.0536	1.06889	7	تأثير عالي
الاعتماد على تقرير المراجع الداخلي.	3.0893	.93957	15	تأثير متوسط
مدى إلمام المراجع بمسئوليته عن اكتشاف الغش.	4.0714	.80582	6	تأثير عالي
العامل الاجتماعي للمراجع.	3.1250	1.29422	14	تأثير متوسط
التزام المراجع بإرشادات ومعايير المراجعة .	4.1071	.77878	4	تأثير عالي
التواصل والتعاون بين فريق المراجعة.	4.0357	.71260	8	تأثير عالي
التقييم الجيد لهيكل الرقابة الداخلية.	3.9107	.87960	9	تأثير عالي

تشير نتائج هذا الجدول إلى أن المتوسط الحسابي لمعظم العوامل المتعلقة بالمراجع أكبر من (3) مما يعني أن هذه العوامل وحسب آراء المشاركين لها تأثير كبير على قدرة المراجع في اكتشاف الغش والأخطاء، ويتضح من الجدول وبحسب آراء المشاركين أن القيم الأخلاقية للمراجع (الاستقلال عن العميل والأمانة..) هي من أهم هذه العوامل تأثيراً على قدرة المراجع في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا العامل **4.4286**، يليه في الأهمية عاملي الكفاءة المهنية والسمات الشخصية للمراجع الخارجي (قدراته وإدراكه ودافعيته وتحمل المخاطر) حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذين العاملين **4.4107**، **4.3214** على التوالي.

3/5/3/7 وصف مقياس العوامل المتعلقة بالإدارة ومسئولي الحوكمة

جدول رقم (8) المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية للعوامل المتعلقة بالإدارة ومسئولي الحوكمة

العوامل المتعلقة بالإدارة ومسئولي الحوكمة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
ميول إدارة المنشأة محل المراجعة (الأمانة والاستقامة)	3.8929	.96632	6	تأثير عالي
مستوى سلطة مرتكب الغش والاحتيال (المركز الوظيفي)	3.8036	.92283	10	تأثير عالي
المستوى التعليمي لمرتكب الغش والاحتيال	3.1607	1.20268	13	تأثير متوسط
وجود اتفاق على فعل الغش بين الموظفين	3.9643	1.12758	5	تأثير عالي
فعالية أساليب الرقابة الداخلية في المستويات الوظيفية	3.8571	.98033	8	تأثير عالي
الظروف التنظيمية للمنشأة محل المراجعة	3.8393	.82631	9	تأثير عالي
تعدد أساليب الاحتيال والغش التي يلجأ إليها العاملين أو أعضاء الإدارة العليا	3.9821	1.10357	4	تأثير عالي
توفر بيئة عمل ايجابية وتوفر برامج للحوافز والتدريب وتخفيف ضغوط العمل	3.6250	.92564	12	تأثير عالي

كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة	4.0536	.77271	2	تأثير عالي
وجود قواعد وأسس موضوعية لمعايير الأداء ومقاييسه	3.8571	.77292	7	تأثير عالي
تعاون الإدارة مع المراجع	4.0179	.90435	3	تأثير عالي
حجم المنشأة ومركزها المالي	3.7321	1.15193	11	تأثير عالي
وجود برنامج رقابي لدى الادارة ومستولي الحوكمة لردع الغش ومعاقبة مرتكبيه	4.1071	.98495	1	تأثير عالي

تشير نتائج هذا الجدول إلى أن المتوسط الحسابي لمعظم العوامل المتعلقة بالمراجع أكبر من (3) مما يعني أن هذه العوامل وحسب آراء المشاركين لها تأثير كبير على قدرة المراجع في اكتشاف الغش والأخطاء، ويتضح من الجدول وبحسب آراء المشاركين أن وجود برنامج رقابي لدى الادارة ومستولي الحوكمة لردع الغش ومعاقبة مرتكبيه هو من أهم هذه العوامل تأثيراً على قدرة المراجع في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا العامل 4.1071، يليه في الأهمية عاملي كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة و تعاون الإدارة مع المراجع حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذين العاملين 4.0536، 4.0179 على التوالي.

4/5/3/7 وصف مقياس العوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والقوانين والمعايير المهنية

جدول رقم (9) المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية للعوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والقوانين والمعايير المهنية

العوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والقوانين والمعايير المهنية	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
الإستقلالية المالية والإدارية لديوان المحاسبة	4.5000	.71351	1	تأثير عالي جداً
دعم السلطة التشريعية والتنفيذية لديوان المحاسبة	4.2679	.88402	3	تأثير عالي جداً
كثرة التشريعات المالية والإدارية ذات الصلة المالية لنفس المجال	3.8393	.96816	13	تأثير عالي
عدم كشف الشخص الذي يرتكب غش في الصحف والتراخي في معاقبته	3.7857	1.0394 8	14	تأثير عالي
كثرة الإستثناءات في القوانين والأنظمة والتعليمات	4.0536	.86170	9	تأثير عالي
شمول كافة مؤسسات الدولة برقابة الديوان	4.1250	.83258	5	تأثير عالي
إستخدام الديوان وسائل تكنولوجية في الرقابة المحوسبة	4.3571	.84053	2	تأثير عالي جداً
اخضاع دورات الديوان إلى التقييم بشكل دوري	4.0893	.81524	8	تأثير عالي
تركيز محتوى الدورات على الأساليب الفنية الحديثة في الرقابة	4.1071	.75507	6	تأثير عالي
كفاية موازنة التدريب والدورات	3.6786	.81144	17	تأثير عالي
تميز مراجعي الديوان في الرواتب مقارنة مع الموظف في الجهة الخاضعة لرقابة الديوان	4.1071	.98495	7	تأثير عالي

تأثير عالي	10	.67396	4.0179	توفرا لعدد الكافي من المراجعين في الديوان
تأثير عالي	18	.85508	3.6786	عدم التعامل بموضوعية مع الشكاوى بحق المراجعين
تأثير عالي	16	1.0088 9	3.7679	عدم وجود معايير مراجعة في ليبيا
تأثير عالي	12	.80582	3.9286	وجود إلزام باتباع معايير الانتوساي أو معايير المراجعة الدولية
تأثير عالي	15	.97218	3.7679	وجود دستور لأخلاقيات المهنة
تأثير عالي	11	.93350	3.9643	وجود إرشادات واضحة عن مسؤولية المراجع في اكتشافا لغش والأخطاء
تأثير عالي جداً	4	1.1072 4	4.2143	تنمية الوازع الديني في نفوس المسؤولين على المال العام

من الجدول السابق نجد أن المتوسط الحسابي لمعظم العوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والقوانين والمعايير المهنية أكبر من (3) مما يعني ان هذه العوامل وحسب آراء المشاركين لها تأثير كبير على قدرة المراجع في اكتشاف الغش والأخطاء، ويتضح من الجدول وبحسب آراء المشاركين أن الإستقلالية المالية والإدارية لديوان المحاسبة هو أهم هذه العوامل تأثيراً على قدرة المراجع في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا العامل 4.5000، يليه في الأهمية إستخدام الديوان وسائل تكنولوجيا في الرقابة المحوسبة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.3571، كما أن عامل دعم السلطة التشريعية و التنفيذة لديوان المحاسبة وعامل تنمية الوازع الديني في نفوس المسؤولين على المال العام يعتبران من أهم العوامل المؤثرة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذين العاملين 4.2679، 4.2143، على التوالي.

6/3/7 اختبار فروض البحث

لاختبار فروض البحث يتم صياغتها في صورة إحصائية كما يلي:

الفرض الأول:

فرض العدم H_0 : " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي المؤثرة في إكتشافه للغش والأخطاء " .

الفرض البديل H_1 : " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي المؤثرة في إكتشافه للغش والأخطاء " .

الفرض الثاني:

فرض العدم H_0 : " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بالإدارة ومسئولي الحوكمة المؤثرة في إكتشاف المراجع للغش والأخطاء " .

الفرض البديل H_1 : " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بالإدارة ومسئولي الحوكمة المؤثرة في إكتشاف المراجع للغش والأخطاء " .

الفرض الثالث:

فرض العدم H_0 : " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والقوانين والمعايير المهنية المؤثرة في إكتشافه للغش والأخطاء".

الفرض البديل H_1 : " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والقوانين والمعايير المهنية المؤثرة في إكتشافه للغش والأخطاء".

الفرض الرابع:

فرض العدم H_0 : " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المشاركين بشأن العوامل المؤثرة في إكتشاف المراجع للغش والاطء تعزى إلى سنوات الخبرة".

الفرض البديل H_1 : " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المشاركين بشأن العوامل المؤثرة في إكتشاف المراجع للغش والاطء تعزى إلى سنوات الخبرة".

1/6/3/7 اختبار T للعينة الواحدة (One-Sample T-TEST)

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One-Sample T-TEST) لتعزيز نتائج التحليل الوصفي المتعلق بالعوامل المؤثرة في إكتشاف المراجع للغش والأخطاء.

جدول رقم (10) اختبار T للعينة الواحدة (One-Sample T-TEST)

م	العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	Sig
1	العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي	3.7868	.34845	81.326	0.0
2	العوامل المتعلقة بالإدارة ومسئولي الحوكمة	3.8379	.57464	49.979	0.0
3	العوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والقوانين والمعايير المهنية	4.0139	.46400	64.736	0.0

يتضح من خلال الجدول السابق أن مستوى المعنوية للفقرات السابقة المتعلقة بالعوامل المؤثرة في إكتشاف المراجع للغش والاطء أقل من 0.05، كما أن الانحراف المعياري أقل من الواحد الصحيح هذا يدل على تجانس الإجابات في قائمة الاستقصاء.

مما سبق يمكن رفض فرض العدم وقبول البديل للفروض الثلاثة التي تنص بأنه :

- " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي المؤثرة في إكتشافه للغش والأخطاء".
- "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بالإدارة ومسئولي الحوكمة المؤثرة في إكتشافه للغش والأخطاء".

- " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والقوانين والمعايير المهنية المؤثرة في إكتشافه للغش والأخطاء".

2/6/3/7 اختبار تحليل التباين أحادي الاتجاه One Way Anova

وحتى يتمكن الباحث من اختبار معنوية الفرض الرابع تم استخدام تحليل التباين أحادي الاتجاه **One Way ANOVA** لاختبار معنوية الفروق بين الفئات المختلفة لسنوات الخبرة.

جدول رقم (11) تحليل التباين (ANOVA)

عوامل الدراسة	مصادر الاختلاف	درجات الحرية	قيمة F	مستوى الدلالة	القرار عند ($\alpha=0.05$)
العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي	الانحدار البواقي	3 52	1.150	.338	غير معنوي
العوامل المتعلقة بالإدارة ومسئولي الحوكمة	الانحدار البواقي	3 52	1.286	.289	غير معنوي
العوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والقوانين والمعايير المهنية	الانحدار البواقي	3 52	.264	.851	غير معنوي

من خلال الجدول السابق نجد أن قيم مستوى الدلالة لاختبار (F) لكل العوامل أكبر من قيمة مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) مما يعني عدم معنوية درجة الاختلافات في الآراء وفقاً لعدد سنوات الخبرة، وبذلك نقبل فرض العدم **H0**: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المشاركين بشأن العوامل المؤثرة في إكتشاف المراجع للغش والأخطاء تعزى إلى سنوات الخبرة".

أي أنه لا يوجد تأثير لعدد سنوات الخبرة على آراء المشاركين بشأن العوامل المؤثرة في إكتشاف المراجع للغش والأخطاء.

4/7 النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

1/4/7 نتائج البحث

من خلال دراسة وتحليل هذه المشكلة الهامة وهي مسؤولية المراجع في ديوان المحاسبة اتجاه الغش والأخطاء والتقرير عنه والعوامل المؤثرة فيه، توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- تم قبول الفرض البديل الأول " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي المؤثرة في إكتشافه للغش والأخطاء"، أي إن العوامل المتعلقة بالمراجع لها تأثير كبير على قدرة المراجع في إكتشاف الغش والأخطاء، وأن القيم الأخلاقية للمراجع (الاستقلال عن العميل والأمانة والنزاهة) الكفاءة المهنية والسمات الشخصية للمراجع الخارجي (قدراته وإدراكه ودافعيته وتحمل المخاطر) هي من أهم هذه العوامل تأثيراً على قدرة المراجع في إكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية وهو يؤيد ماتوصل له (العبيدي):

2016م) بأن هناك دوراً هاماً ذو دلالة معنوية للفلسفة الأخلاقية المثالية في عملية صنع القرار الأخلاقي للمحاسبين العاملين بمكاتب ديوان المحاسبة في شرق ليبيا.

● تم قبول الفرض البديل الثاني "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بالإدارة ومسئولي الحوكمة المؤثرة في إكتشافه للغش والاختفاء"، وأن وجود برنامج رقابي لدى الإدارة ومسئولي الحوكمة لردع الغش ومعاينة مرتكبيه، هو أهم هذه العوامل تأثيراً على قدرة المراجع في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية، ويليه في الأهمية عاملي كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة وتعاون الإدارة مع المراجع وهو يؤيد ما توصلت له دراسة (Hwang and Chang: 2010) ودراسة (أرسانيوس: 1999م).

● تم قبول الفرض البديل الثالث "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين بشأن العوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والقوانين والمعايير المهنية المؤثرة في إكتشافه للغش والأخطاء"، أي أن العوامل المتعلقة بديوان المحاسبة والتشريعات والقوانين والمعايير المهنية لها تأثير كبير على قدرة المراجع في اكتشاف الغش والأخطاء، وأن عامل الإستقلالية المالية والإدارية لديوان المحاسبة، هو أهم هذه العوامل تأثيراً على قدرة المراجع في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية وتتفق هذه النتيجة مع (العقدة والنواسية: 2007م)، يليه في الأهمية إستخدام الديوان وسائل تكنولوجية في الرقابة المحوسبة وعامل دعم السلطة التشريعية والتنفيذية لديوان المحاسبة وعامل تنمية الوازع الديني في نفوس المسؤولين على المال العام.

● تم قبول الفرض العدم الرابع "أنه لا يوجد تأثير لعدد سنوات الخبرة على آراء المشاركين بشأن العوامل المؤثرة في إكتشاف المراجع للغش والاختفاء"، أي انه لا توجد اختلاف في آراء المشاركين باختلاف مستويات خبرتهم (خبراء وغير خبراء) اتجاه العوامل المؤثرة في إكتشاف المراجع للغش والأخطاء، على عكس ما توصل له (Abdolmohammadi and Owgho: 2000) بأن المراجعين ذوي الخبرة ومديري المراجعة لم تكن لديهم ميولاً تجاه المعلومات الموجهة نحو الجوانب الأخلاقية عند قيامهم بتقييم مخاطر الغش والتزوير عند عملاتهم، على عكس المراجعين حديثي الخبرة الذين وظفوا تلك المعلومات في تقريرهم، كذلك دراسة (شحاتة: 2015م؛ باسودان وصالح: 2014م) إلى وجود اختلافات جوهرية في كفاءة مراجعي الحسابات في الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية وفقاً لمستويات الخبرة.

2 /4/7 توصيات البحث

بناء على ما تم التوصل إليه من تحليل ومناقشة النتائج فإن الباحث يوصي بما يلي:

- إلزام المراجعين بالتدريب المستمر ومتابعة التطورات بوضع إستراتيجية تدريبية وتعليمية مستمرة والعمل على تعزيز معرفة المراجعين من الناحية النظرية بمعايير المراجعة ومتطلبات العمل المهني بشكل عام وبمعايير اكتشاف الغش والاختفاء بشكل خاص.
- ضرورة أن تلعب المؤسسات التعليمية والجامعات دوراً فاعلاً في زيادة وتطوير التأهيل العلمي للمراجعين وربط مقررات المراجعة في الجامعة بدورات تدريبية عملية متعلقة بوسائل اكتشاف الغش ومحدداته.

- تعديل السياسات المعمول بها لقبول وتعيين المراجعين الجدد في مكاتب المراجعة وتخصيص المهام بين المراجعين بالأخذ في الاعتبار أن سنوات ممارسة المهنة ليست كافية كمحدد للخبرة وأن الخبرة تتمثل بالإضافة إلى سنوات الممارسة، التأهيل العلمي والمعرفة المتخصصة في مجالات المراجعة.
- توعية كافة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة (أطراف العلاقة الوكالية) بمسئولية كل من الإدارة ومراجعي الحسابات عن اكتشاف الغش والأخطاء وتفعيل نظام المساءلة ودور التفتيش والرقابة على جودة أداء المراجع وتكوين هيئة مستقلة تشرف على آلية تعيين وتكليف مراجعي الحسابات بما يعزز جودة الأداء المهني للمراجع.
- إلزام الإدارات العليا بالوحدات الحكومية بتوفير هيكل تنظيمي مناسب والحفاظ على سلامة النظام المحاسبي لتوفير المعلومات اللازمة للمراجع وتوفير نظام رقابة داخلية فعال.
- مكافأة الكادر الرقابي الذي يكشف عن خطأ أو غش، وعدم التراخي في تطبيق نصوص القانون بحق الشخص الذي يرتكب الخطأ أو الغش.
- العمل على تعديل القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة بما يلائم متطلبات البيئة المحلية والتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في ليبيا على أن تحتوي نصوص هذه القوانين على تخصيص مهام المراجعة وفقاً لمستويات الخبرة للمراجعين المكلفين بها.
- تعزيز الإستقلالية المالية والإدارية لديوان المحاسبة.
- تنمية الوازع الديني في نفوس بعض القائمين على المال العام.

3 /4/7 مجالات البحث المقترحة

- مدى إدراك المراجعين الخارجيين في ليبيا لمسئولياتهم تجاه اكتشاف الغش وفقاً لمعايير الانتوساي.
- دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي للغش في القوائم المالية.

* * * * *

المراجع

أولاً. المراجع العربية:

- أحمد، عاطف محمد أحمد (2013م). "دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة المحاسبة والمراجعة AUJAA، كلية التجارة، جامعة بني سويف، 2(1).
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (2009م)، المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، تعريف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان.
- " الجهاني، افطيم سالم (2017م). دور الشفافية في الحد من ظاهرة الفساد المالي، المؤتمر العلمي الأول حول مكافحة الفساد في ليبيا 4 - 5 نوفمبر بالبيضاء، قاعة البرلمان، جامعة بنغازي، مركز البحوث والاستشارات.
- أرسانيوس، بدر نبيه (1999 م) ، تأثير عوامل الخطر البيئية على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي للتقرير عن التقديرات المحاسبية وأثر ذلك على عدالة القوائم المالية، مجلة الدراسات المالية والتجارية (العلوم الإدارية)، بني سويف، جامعة القاهرة (1) : 5-47.
- باسودان، يوسف عبدالله وصالح ، عتاب عبد القادر (2014م)، مدى إدراك المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية لمسؤولياتهم تجاه اكتشاف الغش الواردة في معيار المراجعة السعودي رقم (15)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية، 51(2): 281-324.
- توماس، ولیم وهنكي أمرسون (2003م). المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، الرياض : دار المريخ.
- جربوع، يوسف محمود و شاهين، علي عبد الله (2011م) . العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة، وسبل علاج هذا الفشل - دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، القاهرة، 78: 575-608.
- جعارة، أسامة عمر (2012م) . أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال/ الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة، دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن دراسات العلوم الإدارية، الأردن، 39(2): 182-199.
- الجليلي، مقداد احمد وجميل، رافي نزار(2012م) . دور المحاسب القضائي في الكشف والتصدي لعمليات غسل الأموال - دراسة حالة من مكتب التحقيقات الفيدرالي، مجلة الإدارة والاقتصاد، 93: 81-95.
- حسن، دينا زين العابدين سعيد (2005م) . ارتباط جودة الأحكام الشخصية للمراجع بقدرته على تبرير قراراته. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، (3): 291-303.

- الحسيني، هدى خليل (2011م) . مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، (28): 281-309.
- الخالدي، ناهض نمر محمد (2014م). "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية" مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، (6)، يناير، 9-84.
- دحدوح، أحمد حسين (2006م) . مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، 22(1): 173-212.
- الذنبيات، علي (2004م) . دراسة تحليلية ناقدة لمدى انسجام واجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الأردنية مع معايير التدقيق الدولية، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، 31 (1) : 10-22.
- راضي، محمد سامي (2011م) . موسوعة المراجعة المتقدمة . الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- رحيل، خالد محمد و صداف، زينب رجب (2017م) . دور المراجعة القضائية في الحد من الغش والفساد المالي- دراسة ميدانية، المؤتمر العلمي الأول حول مكافحة الفساد في ليبيا 4 - 5 نوفمبر بالبيضاء، قاعة البرلمان، جامعة بنغازي، مركز البحوث والاستشارات.
- زكري، محمد أبو القاسم (2013م) . مدى فعالية رقابة ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة، ندوة حول ديوان المحاسبة (الواقع وآفاق التطوير)، كلية الاقتصاد والتجارة، زليتن.
- زيتون، محمد خميس جمعة (2011م) . أثر استخدام مدخل المراجعة على أساس المخاطر على أحكام المراجعين بشأن تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية . رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية.
- شحاته، السيد شحاته (2015م) . أثر خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأته على جودة المراجعة الخارجية -دراسة تجريبية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، 52(2) : 1-32.
- صالح، إبراهيم رضا (2002م) . تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين-دراسة نظرية تطبيقية- حالة مصر، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، (2) : 115-160.
- عبد الحلیم، أحمد حامد محمود (2014م) . العوامل المؤثرة في اكتشاف المراجع الخارجي للغش في القوائم المالية- دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، 51(2): 117-160.
- عبد العظيم، أميرة شريف فضل (2012م) . دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الاختلاقية وانعكاساتها العملية على نطاق مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة.
- العبيدي، أحمد يوسف شعيب مصباح (2016م) . دور الفلسفة الأخلاقية في عملية صنع القرار الأخلاقي - - دراسة ميدانية للمحاسبين العاملين بمكاتب ديوان المحاسبة في شرق ليبيا، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، جامعة عمر المختار، البيضاء، 3(6): 33-61.

- العقدة، صالح و النوايسه، محمد (2007م) . العوامل المؤثرة على إكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني - دراسة تحليلية، مجلة الإدارة والاقتصاد، 63: 65-108.
- علي، عبد الوهاب نصر(1999م) . العوامل المحددة لكفاءة مراقب الحسابات في إصدار الإحكام المهنية-دراسة مسحية إنتقادية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية والعلوم الإدارية، جامعة الاسكندرية،(2) : 5-41.
- العماري، امباركة سالم مفتاح (2004م) . فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي المعلومات المحاسبية في ليبيا اسبابها والاسلوب المقترح لتضييقها:دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة بنغازي.
- غالي، جورج دانيال (2001م) . تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الإسكندرية : الدار الجامعية.
- غنيم، محمود رجب (2015م) . نحو اطار متكامل لاستخدام المراجعة القضائية في منع واكتشاف الغش في البيئة المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، (2):137-227.
- الفاخري، جمعة محمد (2013م) . تقييم الأداء الرقابي وتأثير المقومات الأساسية للعمل الرقابي على أداء العمل الرقابي بديوان المحاسبة في ليبيا، ندوة حول ديوان المحاسبة (الواقع وفاق التطوير)، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن.
- الفلاح، فاطمة مفتاح (2015م) . أ.تحليل وقياس فجوة التوقعات في مجال المراجعة الحكومية في ليبيا-دراسة انتقادية وميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، 52(1):279-309.
- الفلاح، فاطمة مفتاح (2015م) . ب.واقع ممارسة مراجعة الأداء في ليبيا-دراسة استكشافية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، 52(2):165-195.
- الفلاح، فاطمة مفتاح و بوشعالة، عادل محمد (2017م) . مدى توافق ممارسي مراجعي ديوان المحاسبة الليبي مع المتطلبات المعايير المهنية في مجال الكشف عن الغش والفساد-دراسة ميدانية، المؤتمر العلمي الأول حول مكافحة الفساد في ليبيا 4 - 5 نوفمبر بالبيضاء، قاعة البرلمان، جامعة بنغازي، مركز البحوث والاستشارات.
- القانون رقم 19 لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.
- لبيب، خالد محمد عبد المنعم (2005م) . دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجي - دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية: 83-183.
- لطفي، أمين السيد أحمد (2007م) . تحسين دقة احكام المراجعين لأغراض تقييم مخاطر وجود الغش في التقارير المالية باستخدام وسائل دعم القرار، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، (1): 7-29.
- ليشي، فؤاد محمد (2010م) . نظرية المحاسبة، القاهرة : دار النهضة العربية.

- متولي، أحمد زكي حسين (2006). نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة دراسة ميدانية تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، (1): 199-215.
- منصر، جمال (2015م). مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية-دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي، رسالة ماجستير غير منشوره، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر.
- مهنا، محمد رشاد محمد يوسف (1993م). التقدير الشخصي في المراجعة، أفاق جديدة، جامعة المنوفية، السنة الرابعة (1): 259-275.
- مومني، منذر طلال ويدور، جمال إبراهيم (2008م). "مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240 والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه"، دراسات العلوم الإدارية، (1) 35:39-62.
- النجار، فايز جمعة والنجار، نبيل جمعة والزعبي، ماجد راضي (2010م). أساليب البحث العلمي - منظور تطبيقي (ط2)، عمان : دار حامد للنشر والتوزيع.

ثانياً. المراجع الأجنبية:

- **Abdolmohammadi, M. and Owoso, V. D. (2000).** "Auditors' ethical sensitivity and the assessment of the likelihood of fraud", **Managerial Finance**, Vol. 26, No. 11, pp.21 – 32.
- **AICPA (2004).** "Fraud and the Responsibilities of the Audit Committee: An Overview" as available from: <https://www.aicpa.org>.
- **Alleyne, P.A., Devonish, D., and Alleyne, P. (2006).** "Perceptions of auditor independence in Barbados", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21, No. 6, pp. 621-635.
- **Alon, A. and Dwyer, P. (2010).** "The impact of groups and decision aid reliance on fraud risk assessment", **Management Research Review**, Vol. 33, No. 3, pp.240 – 256.
- **Asare, S. K., Cianci, A. M., and Tsakumis, G. T. (2009).** "The impact of competing goals experience, and litigation consciousness on auditors judgments", **International Journal of Auditing**, Vol. 13, pp.223-236.
- **Chanawongse, K., Poonpol, P. and Poonpool, N. (2011).** "The effect of auditor professional on audit quality: an empirical study of certified public accountants (CPAs) in Thailand", **International Journal of BUSINESS Research**, Vol. 11, No. 3, pp.113-126.
- **Chang, C.J. and Hwang, N. R. (2003).** "The impact of retention incentives and client business risks on auditors' decisions involving aggressive reporting practices", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 22, No. 2, pp. 207-218.

- **Chen, K.Y., Wu, S.Y. and Zhou, J. (2006).** "Auditor brand name, industry specialisation, and earnings management: evidence from Taiwanese companies", **Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation**, Vol. 3, No. 2, pp.194–219
- **Chi, H. and Chin, C. (2011).** "Firm versus partner measures of auditor industry expertise and effects on auditor quality", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 30, No. 2, pp. 201-229.
- **Corruption Perceptions Index (2016).** Transparency International, available at: <http://www.transparency.org>.
- **Dixon, A.D. Woodhead, M. Sohlman, (2006).** "An investigation of the expectation gap in Egypt", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21 Issue: 3, pp.293-302. available at: <https://doi.org/10.1108/02686900610653026>
- **Frankel, R.M., Johnson, M.F. and Nelson, K.N. (2002).** "The relation between auditors fees for nonaudit services and earnings management", **The Accounting Review**, Vol. 77, Supplement, pp.71-105.
- **Hakim, F. and Omri, M.A. (2010).** "Audit quality and equity liquidity: some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry specialisation in Tunisian context", **Int. J. Business Continuity and Risk Management**, Vol. 1, No. 2, pp.151-165.
- **Hui, L. T. and Fatt, Q. K. (2007).** "Strategic organizational conditions for risks reduction and earnings management: A combined strategy and auditing paradigm", **Accounting Forum**, Vol. 31, No.2, pp. 179-201.
- **Jeffrey, C., Dilla, W. and Weatherholt, N. (2004).** "The impact of ethical development and cultural constructs on auditor judgments: A study of auditors in Taiwan", **Accounting Ethics**, Vol. 14, No. 3, pp. 553-579.
- **Kinney, W.R. and Libby, R. (2002).** "Discussion of the Relation between Auditors' Fees for Nonaudit Services and Earnings Management", **The Accounting Review**, Vol. 77, Supplement: Quality of Earnings Conference, pp. 107-114.
- **Mintz, S. M. (2010).** "Linking virtue to representational faithfulness in making judgments in a principles-based environment", **Research in Professional Responsibility and Ethics in Accounting**, Vol. 14, pp. 113-136.
- **Nelson, M. and Tan, H. (2005).** "Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.24, Supplement, pp. 41-71.
- **Rivest, Dominic Peltier and Nicole Lanoue (2012).** "Thieves from within: occupational fraud in Canada", **Journal of Financial Crime**, Vol. 19 No. 1, pp. 54-64.
- **Rose-Green, E., Huang, H. and Lee, C. (2011).** "The Association between Auditor Industry Specialization and Firms' Disclosure of Internal Control Weaknesses", **International Journal of Auditing**, vol. 15, pp. 204–216.
- **Shafer, W.E., Morris, R.M. and Ketchand, A.A. (2001).** "Effects of personal values on auditors' ethical decisions", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 14, No. 3, pp. 254-277.

- Stirbu, Dan; Morarum, Maria; Farcane, Nicoleta; Blidisel, Rodica and Popa, Adina.(2009). fraud and error auditors responsibility levels , adina popa5 anales universitatis apulensis series oeconomica, Vol. 11 ,No. 1.

* * * * *