مجلة جامعة الملك عبدالعزيز : الاقتصاد والادارة، م37 ع 2، ص ص: 47-68 (1444هـ/2023م)
DOI: 10.4197 / Econ.37-2.1

مدى إلتزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية في تطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية

د. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز
قسم إدارة الأعمال- كلية إدارة الأعمال - جامعة المجمعة

المستخلص : هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية، استخدمت الدراسة المنهاج الوصفي التحليلي وتم جمع بينات الدراسة باستخدام أداة الاستبانة، حيث تم توزيعها على عينة عشوائية من مراجعي الحسابات الخارجيين بلغت 215 مراجعاً المنتمين لمكاتب المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية ملتزمون بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية، وبدرجة مرتفعة، وكذلك وجود توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة تُعزى لمتغيري المؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة حول التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية المعتمدة في المملكة العربية السعودية. وفي ضوء تلك النتائج أوصت الدراسة ضرورة قيام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة من خلال استخدام الشك المهني، وذلك في الأمور التي تزيد من خطر التحريف الجوهري الناتج عن ارتكاب الغش في القوائم المالية، وكذلك ضرورة تبني الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA) عقد ورش وندوات متخصصة في مجال معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: مراجعي الحسابات، معايير المراجعة الدولية، الغش، المملكة العربية السعودية.

1 -المقدمة:

تُعتبر الشركات من الوسائل المهمة للنهوض بالاقتصاد، لإسهامها في تحقيق التنمية الاقتصادية على مستوى الدول والأفراد على حد سواء، ومع التوسع في الأنشطة التي تعمل فيها وزيادة رؤوس أموالها، أدى ذلك إلى بروز الحاجة إلى رقابتها، حيث ظهر دور مراجع الحسابات الذي ينتظر تقريره الأطراف ذات العلاقة مثل مجلس الإدارة والمساهمون والمستثمرون والحكومات لما يتضمنه التقرير من بيانات ومعلومات محاسبية تستخدمها وتستفيد منها هذه الأطراف، حيث يضفي تقريره قدراً كبيراً من الموضوعية على البيانات والمعلومات التي تعدها الشركة محل المراجعة (عوض،336،2021-337). وأدت الانهيارات التي شهدتها كُبريات الشركات العالمية في بداية الألفية الثالثة إلى إثارة جدلاً واسعاً عن دور ومسؤوليات المراجعين الخارجيين عن تلك الانهيارات، حيث أدى انهيار العديد من الشركات الأمريكية مثل شركة أنرون Enron وورلد كوم World com إلى حدوث صدمة كبيرة لمهنة المراجعة بإضعاف مصداقيتها أمام المستفيدين من القوائم المالية التي تعدها تلك الشركات، لا سيما وأن أسباب انهيارها تعود بالدرجة الأولى إلى وجود أخطاء جوهرية نتيجة ارتكاب الغش المحاسبي عند إعداد القوائم المالية (عمري،2،2014-4). وفي العام 2004م أعلن الاتحاد الدولي للمحاسبين عن رغبته في تطوير رقابة الجودة على الخدمات المهنية من أجل تحسين جودتها واستعادة ثقة المجتمع فيها، وخدمة المصلحة العامة، وذلك من خلال رفع مستوى الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة من ناحية، وتقديم خدمات ذات جودة من قبل أعضاء المهنة من ناحية أخرى، وزيادة التوافق الدولي بين هذه المعايير (الجبول،886،2022-887). وتتوقع الأطراف ذات العلاقة بتقرير المراجع الخارجي قيام المراجع باكتشاف التحريفات الجوهرية الناتجة عن ارتكاب الغش عند إعداد القوائم المالية، إلا أن معايير المهنة أكدت في هذا الخصوص أن مسؤولية المراجع تكمن في تخطيطه لعملية المراجعة بالطريقة التي تؤدي إلى إبداءه لرأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية محل المراجعة، ومدى توافقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لذلك جاءت معايير المراجعة الدولية لإرشاد المراجعين وتمكينهم من إبداء رأي عادل وغير متحيز حول صدق وعدالة القوائم المالية، وذلك ببذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل عملية المراجعة، وتطبيق الإجراءات اللازمة ليضمن اكتشاف ما تحتويه القوائم المالية من غش أو خطأ، والالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية (ISA) ذات الصلة بالغش، مما يؤدي إلى حمايتهم من أي مسؤوليات مهنية تترتب على عدم اكتشافهم لهذه التحريفات، وبالتالي إخلاء مسؤوليتهم أمام الأطراف ذات العلاقة التي تستخدم أو تستفيد من تقرير المراجعة (لقراني،12،2017-14). وعلى مستوى المملكة العربية السعودية فقد اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في العام 2012م خطة التحول إلى معايير المراجعة الدولية، حيث تم تنفيذ الخطة على أربع مراحل تتضمن كل مرحلة مجموعة من المعايير المترابطة بغرض دراستها ومناقشتها ومن ثم اعتمادها وفقاً للإجراءات التنفيذية المعتمدة في خطة التحول لاعتماد كل معيار دولي. وتم اعتماد تطبيق معايير المراجعة الدولية اعتباراً من بداية العام 2017م أو بعده-1 Socpa,2020, (4). وأخيراً، تأتي الدراسة الحالية لاستطلاع رأي المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية حول مدى إلتزام مراجعي الحسابات بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بالغش المحاسبي والأخطاء الجوهرية الناتجة عنه عند إجراء عملية المراجعة والتي تتمثل في معيار المراجعة الدولي رقم 200 والموسوم بالأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، ومعيار المراجعة الدولي رقم 240 والذي يهدف إلى بيان مسؤوليات المراجع المهنية ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية، ومعيار المراجعة الدولي رقم 315 ويتناول مسؤولية المراجع المهنية عن التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها في القوائم المالية من خلال فهم بيئة المنشأة بما فيها الرقابة الداخلية، ومعيار المراجعة الدولي رقم 330 والخاص بمسؤولية المراجع المهنية عن تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي قام المراجع بالتعرف عليها وتقييمها.

2 -مشكلة وأسئلة الدراسة:

تمثل القوائم المالية حجر الزاوية الذي تعتمد عليه الأطراف الداخلية والخارجية ذات العلاقة بهذه القوائم، حيث تعتمد معظم هذه الأطراف على تلك التقارير في اتخاذ العديد من القرارات، ويتطلب ذلك الاهتمام بكيفية إعداد هذه القوائم، ومدى جودة مراجعتها، حيث نصت المادة الثالثة والثلاثون بعد المائة من نظام الشركات السعودي على أنه "يجب أن يكون للشركة مراجع حسابات (أو أكثر) من بين مراجعي الحسابات المرخص لهم بالعمل في المملكة" (نظام الشركات،2021، 19). وتثير هذ الدراسة عدداً من الأسئلة فيما يتعلق بمدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في

المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية وهي :

أ. ما مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بالمسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند القيام بعملية المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 200.

ب. ما مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240.

ج. ما مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية في التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 315.

د. ما مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية عند تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 330 .

ه. هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة تُعزى لمتغيري المؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة حول التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية .

3 -أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة الحالية في التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية عند إجراء عملية المراجعة، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الآتية:

أ. التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بالمسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند القيام بعملية المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 200.

ب. التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240.

ج. التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 315.

د. التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية عند تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 330.

هـ. الكشف عن وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة تُعزى لمتغيري المؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة حول التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية .

4 -أهمية الدراسة:

جاءت معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة باكتشاف الغش لتضع المبادئ الأساسية والإجراءات اللازمة التي يسترشد بها مراجع الحسابات الخارجي عند إجراء عملية المراجعة، لأن هذه المعايير من شأنها زيادة كفاءة وفاعلية المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية نتيجة ارتكاب الغش في القوائم المالية. ونظراً لأهمية موضوع الغش فقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في العام 1997م بإلغاءفقرة "Errors and Irregularities" من معايير المراجعة الأمريكية واستبدالها بعبارة "Fraud" وذلك استجابة للأهمية المتزايدة التي يجب أن تعطى لهذا الموضوع(Marncian,1997,479-481) ، مما سبق يمكن للباحث إبراز أهمية هذه الدراسة في الآتي:

أ. الأهمية العلمية: وتتمثل في:

-الطلب المتزايد على خدمات مهنة المراجعة، والضغوط المتزايدة والمتسارعة من قبل المستفيدين من تلك الخدمات، من أجل الحصول على قوائم مالية تعكس بصورة صادقة وعادلة المراكز المالية للشركات.

-تعتبر الدراسة من الدراسات الأولى على مستوى المكتبة السعودية والعربية على حسب علم الباحث من حيث تناولها لموضوع التزام مراجعي الحسابات بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية، من خلال استطلاع مراجعي الحسابات الخارجيين في هذا الخصوص، مما يعكس أصالتها وجِدتها.

-محاولة الإسهام في رفع درجة الوعي لدى مراجعي الحسابات بأهمية تطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية

-رفع درجة الوعي بمخاطر المراجعة، في ظل المساعي والتوجهات المحلية والإقليمية والدولية بشأن تضييق الفجوة بين ما يتوقعه جمهور المستفيدين من المراجع وبين ما يمليه عليه واجبه المهني فيما يعرف بفجوة التوقعات في المراجعة .

ب. الأهمية العملية: وتتمثل في الآتي:

-يتوقع الباحث أن تفيد نتائج الدراسة كافة الأطراف المهتمة بالمهنة من مهنيين، وأكاديميين، والجهات المنظمة لمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية في التعرف على مدى تطبيق مراجعي الحسابات لمتطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش، مما يؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المراجعة وتطويرها .

-يأمل الباحث أن تفيد نتائج هذه الدراسة الباحثين في بعض الأبحاث والدراسات اللاحقة والتي من الممكن أن تتناول الموضوع من أبعاد مختلفة.

-يمكن أن تسهم نتائج هذه الدراسة في الخروج بتوصيات تسهم في الارتقاء بالمستوى المهني للمراجعين، وتحسين الإجراءات التي يتبعونها في الكشف عن الغش في القوائم المالية.

5-حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

أ. حدود موضوعية: اقتصرت الحدود الموضوعية للدراسة على متغيراتها والتي تهدف إلى معرفة مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية عند إجراء عملية المراجعة.

ب. حدود زمانية: تم إجراء هذه الدراسة خلال العام 2022م.

ج. حدود بشرية: اقتصرت الدراسة الحالية على عينة من المراجعين الخارجيين المنتمين لمكاتب المراجعة في منطقة الرياض، وتم اختيار عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين في منطقة الرياض للأسباب الآتية:

-وجود عدد كبير من مكاتب المراجعة الخارجية في منطقة الرياض.

-تنوع المؤهلات العلمية والخبرات العملية في المراجعين الخارجيين الذين ينتمون إلى مكاتب المراجعة في منطقة الرياض .

6 -الإطار النظري:

أ. الغش المحاسبي :

بدأت ممارسة الغش في العصور القديمة، حيث تم التعبير عن ذلك بطرق مختلفة، وأول إشارة للغش وردت في قانون حمورابي قبل أكثر من 1800 سنة من خلال تحديد العلاقة بين دافعي الضرائب والسلطات الضريبية (Halilbegovic et al. 2020, 52-53). وفي عصرنا الحالي تكررت فضائح الاحتيال المالي في العديد من الشركات العالمية، حيث تنوعت أساليب ارتكاب الغش من قبل الشركات وأصبح المديرون والمحاسبون أكثر إبداعاً في اللجوء إلى ارتكابه باتباع أساليب مختلفة (Mohammad et al. 2020,43-44). وعرف المعيار الدولي للمراجعة رقم 240 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الموسوم (مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية) الغش بأنه فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير قانونية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 202،2003). وعرف الغش كذلك بأنه عبارة خطأ جوهري متعمد قد يضر بالمستخدمين والمستفيدين من المعلومات المحاسبية ((Ghozali, Indarto. 2016, 6-7، مما سبق يمكن للباحث تعريف الغش بأنه هو عمل مقصود من أعمال الاحتيال تقوم به الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين، ويتسبب في تحريف جوهري في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية. ويرى (Khanh, 2010,5-7) أن الغش المحاسبي الذي يجب على مراجع الحسابات أخذه في الاعتبار ينقسم إلى قسمين هما:

-الأخطاء المتعمدة في الدفاتر المحاسبية، ومن أمثلتها حذف بعض البيانات والمعلومات بغرض إخفائها، واستخدام إفصاحات مضلله لمستخدمي القوائم المالية.

-الأخطاء المتعمدة الناتجة عن اختلاس وسرقة الأصول، وذلك عن طريق تزوير الوثائق أو إخفاء حقيقة أصول مفقودة مما يترتب علية مخالفات مالية في القوائم المالية.

ويرى (عراب، ومحمد ،493،2018-494) أن الغش يمكن أن يرتكب إذا توفرت شروط محددة وهي:

-الفرصة: وتتمثل في ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، وضعف ثقافة المؤسسة مما يؤدي إلى الاعتقاد أن الغش لا يمكن اكتشافه.

-المنطقية: أي الاعتقاد بأن العمل المرتكب لا يعتبر غش.

-الدافعية: وغالباً ما تنشأ نتيجة احتياجات فورية مثل رغبة الإدارة في تحقيق أرباح عالية.

وهناك العديد من الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى ارتكاب الغش، وقد حاول (هاني ،89،2012-87)، حصرها في الآتي:

-الجهل بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والخاصة بتسجيل وترحيل وتبويب وتلخيص وعرض البيانات المالية.

-الإهمال والتقصير من قبل موظفي الإدارة المالية.

-الرغبة في اختلاس بعض موجودات المنشأة، بهدف تغطية عجز الخزينة، أو اختلاس سابق.

-محاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية لخدمة أغراض معينة.
-محاولة الإدارة التهرب من دفع الضرائب.

ب. معايير المراجعة الدولية :

يعتبر وجود معايير ومبادئ علمية متعارف عليها من جميع الممارسين والعاملين من المقومات الأساسية لأي مهنة، إذ أن هناك العديد من المهن لها معايير ومبادئ علمية ومن ضمنها مهنة المراجعة. تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في العام 1977م، ويعمل مع أعضائه ومنتسبيه البالغ عددهم 158 عضواً ومنظمة ينتشرون في 118 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة، وتقوم لجنة ممارسات المراجعة الدولية(IAPC) ، التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معايير المراجعة الدولية وخدمات التأكيد(Gunn et al. 2019,93-95)، حيث تم تعريف معايير المراجعة الدولية (ISA) بانها مجموعة من المعايير المهنية (36 معيار تتضمن ستة مجالات مهمة هي المبادئ العامة للمراجعة، وتقييم المخاطر، وأدلة المراجعة، والاستنتاجات، واستخدام أعمال الأخرين، وإعداد التقارير) التي تستخدمها مكاتب أو شركات المراجعة على مستوى العالم لتقييم البيانات المالية(Afrah, Ghaith, 2021,3-4)، كما تم تعريفها بأنها عبارة عن معايير مهنية يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ، من خلال المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB) لأداء عمليات المراجعة المالية بهدف خدمة الصالح العام من خلال تعزيز جودة وتوحيد ممارسة المراجع على مستوى العالم مما يؤدي إلى زيادة ثقة الجمهور في مهنة المراجعة (Minnis, Shroff, 2017, 481-483)، (Vanstraelen , Schelleman, 2017,573-576).

ويرى (بوسليماني، طويلب،167،2020-169) أن معايير المراجعة الدولية تمثل قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه، والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية. مما سبق يمكن للباحث أن يعرف معايير المراجعة الدولية بأنها مرجعاً يسترشد به المراجعين من أجل أداء مهمتهم والخروج بتقرير ذو جودة عالية يفيد كافة الطوائف ذات العلاقة. ويرى كل من Yuntong, Xie, 2018, 258-259)، و-Derzonet et al. 2019, 22) ((24أن أهمية معايير المراجعة الدولية تتمثل في تقليل درجة الاختلاف في الممارسة المهنية، وتمثل مرجعاً ومرشداً يوضح أسلوب العمل وخطواته وأهدافه، كما تعمل كإطار عام لتقويم نوعية وكفاءة العمل الفني بغرض تحديد طبيعة وأبعاد المسؤولية المهنية للمراجعين. ويضيف الباحث إلى ما ذكر إلى أن أهمية تبني وتطبيق معايير المراجعة الدولية تعتبر من الأهمية بمكان من خلال الحاجة إلى تحسين مستويات الأداء الفني لمراجعي الحسابات الخارجيين. وقد حقق إصدار الاتحاد الدولي للمحاسبين لمعايير المراجعة الدولية عدداً من الأهداف لخدمة المصلحة العامة وتعزيز جودة واتساق الممارسات في جميع أنحاء العالم بغرض تعزيز ثقة جمهور المستفيدين في خدمات المراجعة والتأكيد العالمية (Johnsen et al. 2019, 123-125)) حيث قام المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASBs) في العام 2021م بوضع استراتيجية عمل للعامين 2022و 2023 يسعى من خلالها لتحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في الآتي:(IAASBs, 2021,9-10)

-زيادة التركيز على الموضوعات الحديثة لضمان توفير أساس لمهام المراجعة والتأكيد ذات الصلة وبجودة عالية.
-ابتكار طرق جديدة لتقوية وتوسيع القدرة على القيام بالأعمال في الوقت المناسب.
-الحفاظ على العلاقة مع أصحاب المصلحة لتحقيق نجاحات على المستوى العالمي من خلال تفعيل تبني وتطبيق معايير المراجعة الدولية وخدمات التأكيد .

ج. معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش:

يعتبر مراجع الحسابات الخارجي مسؤولاً عن الحصول على تأكيد معقول عن خلو البيانات المالية ككل من التحريفات الجوهرية الناتجة عن ارتكاب الغش، وتفرض عليه هذه المسؤولية أن يحافظ على نزعة الشك المهني، وأن يلتزم بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش، حيث بدأ سريان هذه المعايير على مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من 1/1/2017م (IAASB,2018, 163-166)وهي :

- معيار المراجعة الدولي رقم 200: الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات مراجع الحسابات عند القيام بمراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، كما يوضح الأهداف العامة لمراجع الحسابات ويشرح طبيعة ونطاق المراجعة ليتمكن المراجع من تحقيق هدف المراجعة. ووفقاً لمتطلبات المعيار فإن الأهداف العامة لمراجع الحسابات تتمثل في الآتي:

أ. الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري بسبب الغش أو الخطأ.
ب. إعداد تقرير عن القوائم المالية والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.
ج. في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول، وفي الظروف التي يكون فيها إبداء رأي متحفظ في

تقرير المراجع غير كافٍ فإن معايير المراجعة الدولية تتطلب أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأي.

-معيار المراجعة الدولي رقم 240: مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية:

يتناول هذا المعيار مسؤوليات مراجع الحسابات فيما يتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية، كما يركز المعيار على كيفية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (315)، ومعيار المراجعة الدولي رقم (330)، ووفقاً لمتطلبات هذا المعيار على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية بسبب الغش، والحصول على أدلة إثبات كافية عن المخاطر المُقيمة للتحريف الجوهري بسبب الغش، وذلك من خلال تصميم استجابات مناسبة وتطبيقها، والاستجابة بشكل مناسب للغش أو الغش المشتبه فيه والمكتشف أثناء المراجعة .

- معيار المراجعة الدولي رقم 315: التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال بيئة المنشأة وبيئتها:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، ويهدف المعيار بصورة رئيسة إلى التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها سواء كانت بسبب غش أو خطأ جوهري على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، ومن ثم توفير أساس لتصميم وتطبيق استجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيمة .

-معيار المراجعة الدولي رقم 330: استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة:

ينحصر نطاق المعيار في تناوله لمسؤولية المراجع عن تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري عند مراجعة القوائم المالية، ويهدف المعيار إلى الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة عن مخاطر التحريف الجوهري المُقيمة، من خلال تصميم استجابات مناسبة وتطبيقها لمواجهة تلك المخاطر.

وتبنى مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)المعايير الدولية للمراجعة والفحص وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة الصادرة من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد، حيث بدأ التطبيق على عمليات مراجعة القوائم المالية للفترات المحاسبية التي بدأت في 1/1/2017م أو بعده، ويقصد بمعايير المراجعة الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية وفقاً للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معايير المراجعة الدولية كما صدرت من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد، مع إجراء تعديلات محدودة لتكييف تطبيقها بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة العربية السعودية، حيث لم تغير تلك التعديلات أياً من متطلبات تلك المعايير (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ،2018). وقد اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش كما صدرت من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد مع إجراء تعديل طفيف على معيار المراجعة الدولي 330 الموسوم (استجابات المراجع للمخاطر المقيمة) في الجزئية الخاصة بتعريف مصطلح "الفترة الأولية" حتى لا يكون هناك التباس في تعريف نفس المصطلح لأغراض معايير المحاسبة، حيث تم تعديل تعريف الفترة الأولية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية وعمليات التأكيد المعتمدة في المملكة العربية السعودية لتقرأ على النحو التالي: "لأغراض هذا المعيار يقصد بالفترة الأولية Interim period الفترة التي يقوم بها المراجع ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية (SOCPA,2020) " . مما سبق يخلص الباحث إن الهدف من إجراء الهيئة السعودية للمحاسبين والمراجعين لهذه التعديلات على معايير المراجعة الدولية والتأكيد هو إيجاد مواءمة بين متطلبات هذه المعايير وبيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية.

7 -الدراسات السابقة :

في هذا الجزء من الدراسة سيتناول الباحث بعض الدراسات الأجنبية والعربية ذات الصلة بموضوع الدراسة الحالية، وسيتم استعراضها من الأحدث إلى الأقدم، وذلك على النحو التالي:

-1 هدفت دراسة :Huidong et al, (2022) إلى التعرف على الغش المحاسبي المحتمل الذي ترتكبه الشركات المدرجة في السوق المالية في الصين خلال الفترة من 2013 حتى 2019 استناداً لنظرية الاستدلال الاستقرائي، حيث استخدمت الشركة معلومات المراجعة المتوفرة في السوق المالي الصيني والبحوث المحاسبية لعدد 376 شركة صينية، استخدمت الدراسة أسلوب الاستدلال بالرسم البياني المعرفي، ومن أبرز نتائج الدراسة أن شركات عينة الدراسة والتي ترتكب الغش المحاسبي تُراجع حساباتها عن طريق شركات مراجعة غير مؤهلة، حيث تستمر هذه الشركات في عملية مراجعة الشركات التي تمارس الغش المحاسبي لفترات طويلة.

-2 سعت الدراسة التي أجراها Andrew et al, (2022) إلى الإسهام في مكافحة الغش في القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة أندونيسا من خلال الكشف عن العوامل التي تؤدي إلى ارتكاب الغش في القوائم المالية المتمثلة في التحفيز والقدرة والفرص والترشيد، خلال الفترة من 2020

إلى 2015، استخدمت الدراسة المنهاج التاريخي في بحث العلاقة بين ارتكاب الغش ومتغيرات القدرة والفرص والترشيد. ومن أهم نتائج الدراسة أن الغش في البيانات المالية يمكن الكشف عنه عن طريق التحفيز والقدرة والفرص، وأن الشركات التي لديها مؤشرات قوية لارتكاب الغش هي الشركات المصنفة في الصناعات في تصنيف IDXالصناعي.

-3 هدفت دراسة الجبول (2022) إلى التعرف على مسؤولية المراجع الخارجي عن الغش والخطأ في القوائم المالية، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، حيث استطلعت الدراسة آراء عينة من المراجعين الخارجيين في الأردن بلغ عددهم (62) مراجع خارجي، استخدمت الدراسة المنهاج الوصفي التحليلي، وتم جمع بيانات الدراسة باستخدام أداة الاستبانة. ومن اهم نتائج الدراسة أن هناك اتفاق بين آراء عينة الدراسة بأن المراجع يجب أن يخطط لعملية المراجعة وينفذها من خلال استخدام الشك المهني، وفي ضوء متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240 .

-4 كشفت دراسة Jun, Duo, (2022) عن اتجاه الرقابة من قبل هيئة تنظيم الأوراق المالية (CSRC) في الصين على الشركات المدرجة في السوق المالية في الصين، وشركات المراجعة المتورطة في الغش المحاسبي في الفترة من 2019-2006، وذلك من حيث الإجراءات التنفيذية المتخذة بحق هذه الشركات، استخدمت الدراسة المنهاج الوصفي التحليلي في تحليل بيانات الدراسة. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها أن 30.9% من شركات المحاسبة عينة الدراسة متورطة في عمليات غش ارتكبتها الشركات العميلة، كما أن 80.1% من أساليب الغش تمت في قوائم الدخل للشركات العميلة، مما يشير إلى أن التحريفات المتعلقة بالدخل تعتبر الأكثر شيوعاً بين أساليب الغش في القوائم المالية.

-5 أجرى Alla, (2022) دراسة هدفت إلى استخدام النموذج السداسي للغش في فهم العوامل التي تؤدي إلى ارتكابه والتي تتمثل في الحافز، الفرصة، التبرير، القدرة، الإطار القانوني، واللوائح)، في الشركات المدرجة في البورصة المصرية، حيث تم توزيع استبانة على عينة مكونة من 10 شركات لديها دعاوى قضائية مالية خلال الفترة من 2019 حتى 2020، استخدمت الدراسة المنهاج الوصفي التحليلي، وتحليل الإنحدار اللوجستي في تحليل بيانات الدراسة، وتم قياس احتمالية وجود الغش في القوائم المالية باستخدام نموذج .Altman-Z Score وأشارت نتائج الدراسة إلى أن عنصر التواطؤ يلعب دوراً مهماً في ارتكاب الشركات للغش، وأن النموذج السداسي للغش أكثر ملاءمة من النموذج الخماسي في اكتشاف الغش في القوائم المالية .

-6 هدفت دراسة نزير، وبلقاسم (2021) إلى تسليط الضوء على مسؤوليات المراجع الخارجي عن الغش في القوائم المالية في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم 240، ومدى التزامهم بمسؤولياتهم المهنية لتعزيز قدرتهم في تحديد مخاطر الغش والعوامل التي تؤدي إلى اكتشافه، استخدمت الدراسة الوصفي التحليلي. ومن أبرز نتائج الدراسة أن مسؤوليات المراجع الخارجي تجاه الغش تكمن في إعطاء رأي حول مدى عدالة القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية الناتجة عن ارتكاب الغش، وأن التنفيذ الجيد لعملية المراجعة في اكتشاف الغش يكون باتباع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240 .

7 -استعرضت دراسة Intan, (2021) الأدبيات القائمة على التكنولوجيا للكشف عن الغش في البيانات المالية في الشركات الماليزية، كما سعت للكشف عن تحديات التنبؤ بالغش في التقارير المالية باستخدام مختلف التقنيات القائمة على التنقيب عن البيانات للكشف عن الغش في البيانات المالية، استخدمت الدراسة المنهاج التاريخي، وتوصلت الدراسة إلى أن التقنيات المستخدمة في مكافحة الغش في التقارير المالية يجب أن تكون مدعومة بالخبرة المناسبة لتطبيقها، ويجب أن تكون متنوعة لأن استخدام تقنية واحدة ربما لا تؤدي إلى اكتشاف الغش في التقارير المالية نتيجة تطور الأساليب المستخدمة في الغش .

-8 حاولت دراسة(Tarmizi, (2021 ، الكشف عن العوامل المؤثرة على التقارير المالية الاحتيالية في الشركات المدرجة في بورصة إندونيسيا خلال الفترة من 2016 حتى 2020، باستخدام نظرية الغش السداسية، حيث تم دراسة سبع عوامل من العوامل المؤثرة على التقارير المالية الاحتيالية (الاستقرار المالي، والضغوط الخارجية، والرقابة غير الفعالة، وتغيير المراجع، والغطرسة، والتواطؤ)، استخدمت الدراسة المنهاج الكمي، حيث تم توزيع استبانة على عينة مكونة من (125) شركة مدرجة في بورصة إندونيسيا، وتم استخدام تحليل الإنحدار اللوجستي في تحليل بيانات الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أن الاستقرار المالي، والضغوط الخارجية، والرقابة غير الفعالة لها تأثير إيجابي على التقارير المالية الاحتيالية، ولا يوجد أثر لتغيير المراجع والغطرسة والضغوط الخارجية على تلك التقارير .

-9 هدفت دراسة المشهداني، والمطر (2015) إلى التعرف على مدى التزام المراجع القانوني الأردني بمعايير المراجعة الدولية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مراجعي الحسابات

بمسؤولياتهم المهنية، استخدمت الدراسة المنهاج الوصفي التحليلي في تحليل بيانات الدراسة التي تم جمعها عن طريق الاستبانة، حيث تم توزيعها على عينة مكونة من 230 مراجع خارجي في الأردن. وتوصل البحث إلى عدد من النتائج أهمها أن مراجعي الحسابات المزاولين للمهنة في الأردن يلتزمون بمراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، ويبذلون العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.

-10 هدفت دراسة المعتاز (2010)، إلى التعرف على مدى وجود الغش في القوائم المالية للشركات المساهمة السعودية، وهل وصل لمرحلة الظاهرة، ودور الجهات الرقابية داخل وخارج الشركة لمكافحته. اعتمدت الدراسة على أسلوب المقابلات الشخصية، حيث تم إجراء عدد 20 مقابلة شخصية توزعت بالتساوي بين لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية ومراجعي الحسابات الخارجيين الذين سبق وأن قاموا بمراجعة شركات مساهمة. وأظهرت النتائج اتفاق أفراد عينة الدراسة أن إدارات الشركات المساهمة تعد محور الارتكاز في جميع حالات الغش التي يتم ارتكابها، باعتبارها المسؤولة عن إعداد تلك القوائم، كما أن الغش في الشركات المساهمة السعودية لم يصل بعد إلى مرحلة الظاهرة.

وتعليقاً على ما سبق عرضه من دراسات يمكن القول أن هناك تنوعاً كبيراً في تناول موضوع الغش من زوايا مختلفة، حيث حاولت بعض الدراسات التعرف على أليات وأدوات اكتشافه بالطرق الحديثة، وتطرق بعضها إلى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي في اكتشافه في ضوء معيار المراجعة الدولي رقم 240، وتناولت بعض الدراسات العوامل المؤثرة في ارتكاب الغش.

من أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة التي استعرضها الباحث، هو أن الدراسة الحالية تسعى للتعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات الصلة بالغش عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وهو مالم تتطرق إليه أي من الدراسات السابقة، والتي تناول بعضها المعيار الدولي للمراجعة رقم 240، ويرى الباحث أن هناك معايير مراجعة دولية أخرى ذات علاقة بالغش وهذا ما ستناقشه الدراسة الحالية، ويمثل ذلك في وجهة نظر الباحث الفجوة البحثية التي تسعى هذه الدراسة إلى الإسهام في تغطيتها.

8 -فروض الدراسة:

استناداً إلى أهداف الدراسة، ونتائج الدراسات السابقة، ومتطلبات معايير المراجعة الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية، يمكن صياغة فروضها على النحو الآتي:

أ. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بالمسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند مراجعة القوائم المالية ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 200.

ب. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240.

ج. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 315.

د. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية عند تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري، ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 330.

ه. توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة تُعزى لمتغيري المؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة حول التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية .

9 -مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع هذه الدراسة في جميع المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، حيث يبلغ عدد مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة في المملكة العربية السعودية وفقاً لإحصائيات الهيئة السعودية للمحاسبين والمراجعين 296 مكتبا وشركة مراجعة تضم عدد 515مراجعاً خارجياً ممارس للمهنة (https://socpa.org.sa) ، مع ملاحظة أن عدد المكاتب والشركات المرخص لها بمزاولة المهنة يتم تحديثها بصورة مستمرة، لذلك لجأ الباحث إلى استخدام أسلوب العينة، باستخدام التطبيق الالكتروني الجاهز لمعادلة ريتشارد جيجر التي تنص على :

$$n = \frac{\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2}{1+\frac{1}{N}\left[\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2 - 1\right]}$$

حيث:

= Nحجم المجتمع.

= الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 وتساوي 1.96.

= D نسبة الخطأ.

وبتطبيق المعادلة تصبح عينة الدراسة 220 مراجعاً خارجياً، حيث قام الباحث بتوزيع عدد 215 استبانة عن طريق التوزيع المباشر على عينة الدراسة في مكاتب المراجعة في منطقة الرياض، وتم استرداد 194 استبانة، أي ما نسبته 90% من الاستبانات الموزعة، وتم استبعاد عدد 16 استبانة لعدم اكتمال بياناتها ليصبح عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل من العينة 178 استبانة، وتمثل نسبة 92% من عدد الاستبانات المستردة.

10 -خصائص عينة الدراسة:

تم احتساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفقاً للجنس والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة، والجدول الآتي يوضح ذلك.

جدول رقم (1): يوضح خصائص عينة الدراسة

البيـــــــان	التوزيع	التكرارات	النسبة %
الجنس	ذكر	157	88.20
	أنثى	21	11.80
	المجموع	**178**	**100%**
المؤهل العلمي	دبلوم	28	15.73
	بكالوريوس	94	52.81
	ماجستير	31	17.42
	دكتوراه	25	14.04
	المجموع	**178**	**100%**
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	29	16.29
	5- 10 سنوات	49	27.53
	11-15 سنة	56	31.46
	أكثر من 15 سنة	44	24.72
	المجموع	**178**	**100%**

يتبين من الجدول رقم (1) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الذكور؛ إذ يبلغ عددهم في العينة 157 فرداً، ويمثلون ما نسبته 88.20% من العينة الكلية، في حين بلغ عدد الإناث في العينة 21 فرداً، ويمثلن 11.80% من العينة الكلية. ويعزي الباحث ذلك إلى طبيعة العمل في مكاتب المراجعة، حيث يفضل الذكور في مجال مراجعة الحسابات. يتضح كذلك أن غالبية أفراد عينة الدراسة من حملة شهادة البكالوريوس فأعلى؛ حيث بلغ عددهم 150 فرداً، ويمثلون 84.27% من أفراد العينة الكلية، مما يدل أن غالبية أفراد عينة الدراسة على مستوى عالي من الفهم الإدراك لما تم توجيهه لهم من أسئلة. واشتملت العينة على 28 فرداً من حملة الدبلوم، ويمثلون 15.73% من العينة الكلية. ويتضح كذلك أن 29 فرداً من أفراد عينة الدراسة عدد سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات، ويمثلون 16.29% من العينة الكلية، وهناك 49 فرداً من أفراد عينة الدراسة عدد سنوات خبرتهم تتراوح بين 5 إلى 10سنة ويمثلون 27.53% من عينة الدراسة، وهناك عدد 100 فرداً خبرتهم تزيد عن 10 سنوات ويمثلون نسبة 56.18 %من عينة الدراسة، مما يدل أن غالبية أفراد عينة الدراسة مدركون لما يُطرح عليهم من أسئلة.

11-أساليب جمع البيانات:

استخدمت الدراسة نوعين من البيانات هما:

أ-البيانات الثانوية: تم الاعتماد على الكتب والدوريات والتقارير والمقالات، والشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت)، والدراسات السابقة في الإطار النظري للدراسة.

ب-البيانات الأولية: استناداً إلى متطلبات التطبيق الواردة بمعايير المراجعة الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية قام الباحث بتطوير استبانة بهدف استطلاع آراء عينة من المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة حول مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية

12 -أداة جمع البيانات :

اعتمد الباحث في جمع البيانات الأولية للدراسة على الاستبانة، والتي تم إعدادها وتطويرها اعتماداً على المقاييس التي صاغها الباحث وتتمثل في الآتي :

القسم الأول: اشتمل على عبارات لمعرفة السمات الشخصية لعينة الدراسة وتمثلت في ثلاثة عناصر وهي الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: اشتمل على فقرات الاستبانة وتم تقسيمها إلى أربعة محاور وهي:

المحور الأول: الفقرات المتعلقة بمدى التزام مراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية بالمسؤوليات العامة للمراجع المستقل وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 200 المعتمد في المملكة العربية السعودية، وعددها (7) فقرات.

المحور الثاني: الفقرات المتعلقة بمدى التزام مراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240، وعددها (9) فقرات.

المحور الثالث: الفقرات المتعلقة بمدى التزام مراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 315، وعددها (13) فقرة.

المحور الرابع: الفقرات المتعلقة بمدى التزام مراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية عند تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 330، وعددها (11) فقرة. وتم تحديد مستوى الموافقة بخمس مستويات حسب مقياس ليكرت الخماسي، والذي يسمى انطلاقاً من عدد البدائل فإذا كان هناك خمس بدائل كما في الدراسة الحالية سُمي بمقياس ليكرت الخماسي (الشريف،2019، 41-40)، واستُخدِم المقياس لتقدير درجة الإجابة على عبارات الاستبانة لقياس مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وذلك لكل عبارة من عبارات محاور الاستبانة ومن وجهة نظر عينة الدراسة، ومستويات الموافقة هي (لا أوافق بشدة وتشير إلى أن درجة الالتزام بتطبيق متطلبات المعيار منخفضة جداً-لا أوافق وتشير إلى أن درجة الالتزام بتطبيق متطلبات المعيار منخفضة -محايد وتشير إلى أن درجة الالتزام بتطبيق متطلبات المعيار متوسطة-أوافق وتشير إلى أن درجة الالتزام بتطبيق متطلبات المعيار مرتفعة -أوافق بشدة وتشير إلى أن درجة الالتزام بتطبيق متطلبات المعيار مرتفعة جداً) ولتحديد درجة أثر كل فقرة وفقاً للمتوسط الحسابي للمقياس الخماسي، قام الباحث بحساب مدى المقياس (5-1 = 4) ، ومن ثم تقسيم الناتج على أكبر قيمة للمقياس للحصول على طول الفئة (5÷4= 0.80)، وبناءً على هذه القيمة تم تكوين المتوسطات الحسابية لكل فئة من فئات المقياس الخماسي كما يوضح الجدول الأتي:

جدول رقم (2): يوضح المتوسطات الحسابية لفئات المقياس الخماسي

بدائل الإجابة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
القيمة	1	2	3	4	5
المدى	1.79-1	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5-4.20

13- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة:

أ. ثبات المقياس: (الاستبانة)

تم حساب ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لقياس معامل الثبات لكل محور من محاور الاستبانة كما يوضحه الجدول أدناه:

جدول رقم (3): يوضح مؤشرات ثبات ألفا كرونباخ لفقرات محاور الاستبانة

العبارات	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	7	0.841	0.84
المحور الثاني	9	0.612	0.86
المحور الثالث	13	0.725	0.76
المحور الرابع	11	0.798	0.81

يتضح من الجدول رقم (3) أن ألفا كرونباخ لجميع فقرات محاور الاستبانة > 0.60 ، ويكون هناك تجانس واتساق كبير بين متغيرات الدراسة كلما اقتربت قيمة ألفا كرونباخ من الواحد صحيح، ويحدث العكس إذا اقتربت قيمة ألفا كرونباخ من الصفر.

ب. صدق المقياس (الاستبانة):

قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بالطريقتين الآتيتين:

1 -اختبار الصدق الظاهري لأداة الدراسةFace validity :

قام الباحث بعرض الاستبانة على أربعة من أعضاء هيئة التدريس ممن هم على رتبة (أستاذ وأستاذ مشارك) في تخصص المحاسبة في الجامعات السودانية و السعودية، وقد تم الآخذ بآرائهم وملاحظاتهم حول مناسبة فقرات وعبارات الاستبانة.

2 -اختبار الاتساق الداخلي: بعد التأكد من الصدق الظاهري للأداة، تم تطبيق الأداة على عينة عشوائية من مراجعي الحسابات الخارجيين في مدينة الرياض وعددهم (20) مراجعاً؛ من خارج عينة الدراسة، وعليه تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي بحساب معاملات ارتباط بيرسون (Pearson)بين الدرجة الكلية لكل محور والدرجة الكلية للاستبانة كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (4): يوضح مؤشرات معامل ارتباط بيرسون بين الدرجة الكلية لكل محور والدرجة الكلية للاستبانة (العينة الاستطلاعية: n=20)

المحور	الارتباط بالدرجة الكلية
التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بالمسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند القيام بعملية المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 200.	0.577**
التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240.	0.623**
التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 315.	0.498**
التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية عند تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 330.	0.743**

يتضح من الجدول رقم (4) أن معاملات الارتباط لبيرسون لمحاور الاستبانة تتراوح بين (0.498** و 0.743**) وهي مؤشرات دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01**). مما سبق يمكن القول أن هناك اتساق بين الدرجة الكلية لكل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة ويدل ذلك على أن الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

3- اختبار تحليل التباين الأحادي (أنوفا): لتحديد دلالة الفروق بين متوسطات استجابات عينة الدراسة وفقاً لمتغيري المؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة.

14.مناقشة نتائج تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة:

قبل التحقق من صحة فروض الدراسة لجأ الباحث إلى استخدام اختبار كولمنجروف-سمرنوف للتحقق من مدى خضوع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، والجدول أدناه يوضح ذلك.

جدول رقم (5): اختبار التوزيع الطبيعي (Sample K-S)

محتوى الفرضية	عدد العبارات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
العلاقة بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بالمسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند مراجعة القوائم المالية ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 200.	**7**	**1.124**	**1.481**
العلاقة بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240.	**9**	**0.915**	**1.591**
العلاقة بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 315.	**13**	**1.017**	**1.319**
العلاقة بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية عند تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري، ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 330.	**11**	**0.954**	**1.547**
جميع الفرضيات	**40**	**0.894**	**1.623**

يتضح من الجدول (5) أن قيمة Z المحسوبة أقل من قيمة Z الجدولية (1.16)، ومستوى الدلالة أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين توزيع بينات الاستبانة والتوزيع الطبيعي (البديوي، 2021، 8). وبعد التأكد من خضوع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي قام الباحث باختبار فروض الدراسة على النحو الآتي:

أ. اختبار الفرض الأول: والذي ينص على " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بالمسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند مراجعة القوائم المالية ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 200 ".

جدول رقم :(6) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول الالتزام بالمسؤوليات العامة للمراجع المستقل

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كآي المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الجدولية	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة
1	ممارسة المراجع للحكم المهني والمحافظة على نزعة الشك المهني طوال عملية التخطيط للمراجعة وتنفيذها.	4.29	0.433	94.86	3	8.62	0.000	موافق بشدة
2	التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش بناءً على فهم البيئة التي تعمل فيها المنشأة.	3.87	0.628	112.20	3	8.62	0.000	موافق
3	الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول وجود تحريفات جوهرية من خلال تصميم استجابات مناسبة وتطبيقها لمواجهة المخاطر المقيمة.	4.22	0.394	138.06	3	8.62	0.000	موافق بشدة
4	إبداء الرأي في القوائم المالية بناءً على الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.	4.68	0.341	124.25	3	8.62	0.000	موافق بشدة
5	اعتماد التقرير الذي يبديه المراجع على إطار التقرير المالي المنطبق، وأي أنظمة أو لوائح منطبقة.	3.98	0.724	109.34	3	8.62	0.000	موافق
6	التزام المراجع بمسؤولياته تجاه المستخدمين أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الأطراف خارج المنشأة فيما يتعلق بالأمور الناتجة عن المراجعة.	3.74	0.684	97.64	3	8.62	0.000	موافق
7	امتناع المراجع عن إبداء الرأي في الحالات التي لا يستطيع الوصول إليها إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية محل المراجعة خالية من التحريفات الجوهرية.	3.91	0.527	108.97	3	8.62	0.000	موافق
	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	**3.97**	**0.567**	**111.37**	**3**	**10.34**	**0.000**	**موافق**

يتضح من الجدول رقم (6) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذا الفرض أكبر من الوسط الفرضي (3)، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا الفرض. ولإثبات صحة الفرضية أو عدم صحتها تم استخدام اختبار (كآي تربيع)، ويظهر الجدول أن قيم مربع كآي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل فقرة من فقرات الفرضية عند مستوى دلالة 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة a=0.05، حيث بلغت قيمة كآي تربيع لجميع فقرات الفرضية 111.37، وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية 10.34، ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي العام للفرضية 3.97، والمتوسط الفرضي 3. مما سبق يستنتج الباحث أن الفرض الأول والذي ينص على " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بالمسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند مراجعة القوائم المالية ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 200" تم التحقق من صحته في جميع الفقرات التي تقيسه. وبمقارنة نتيجة الفرضية مع الدراسات السابقة نجدها تتفق مع نتيجة دراسة Bntan, (2020) وهي أن التقنيات المستخدمة في مكافحة الغش في التقارير المالية يجب أن يكون مدعوماً بوجود خبرة مناسبة لدى مراجعي الحسابات، كما أن نتيجة هذه الفرضية مع نتيجة دراسة نزير، وبلقاسم (2021)، وهي أن التنفيذ الجيد لعملية المراجعة لاكتشاف الغش يكون باتباع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240، وتتفق أيضاً نتيجة الفرضية مع نتيجة دراسة المشهداني، ومطر (2015) والتي توصلت إلى أن مراجعي الحسابات في الأردن يلتزمون بمراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، ويبذلون العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.

ب. اختبار الفرض الثاني: والذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240".

جدول رقم (7): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول التزامات مراجعي الحسابات بمسؤولياتهم المهنية ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية.

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كآي المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الجدولية	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة
1	فهم وتقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية التي وضعته الإدارة للحد من مخاطر الغش في القوائم المالية.	4.28	0.397	98.15	3	8.62	0.000	موافق بشدة
2	يستفسر المراجع من الإدارة عن تقييمها لخطر تحريف القوائم المالية بشكل جوهري بسبب الغش.	3.80	0.750	92.59	3	8.62	0.000	موافق
3	يستفسر المراجع من الإدارة عن وجود آلية متبعة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها في المنشأة.	3.54	0.689	107.57	3	8.62	0.000	موافق
4	يستفسر المراجع من الإدارة عن تواصلها إذا حدث مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بآلياتها للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها.	3.98	0.874	114.98	3	8.62	0.000	موافق
5	يستفسر المراجع من الإدارة عن تواصلها مع الموظفين فيما يتعلق بوجهات نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.	3.41	0.538	131.29	3	8.62	0.000	موافق
6	يستفسر المراجع من الإدارة والموظفين داخل المنشأة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه يؤثر على المنشأة.	3.88	0.816	120.61	3	8.62	0.000	موافق
7	يستفسر المراجع من المراجعين الداخليين لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه يؤثر على المنشأة.	3.95	0.297	110.84	3	8.62	0.000	موافق
8	تقييم المراجع لكيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة لعملية الإشراف على آليات الإدارة بالتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها.	3.76	0.671	128.37	3	8.62	0.000	موافق
9	قيام المراجع بالتبليغ عن الأمور ذات الصلة بالغش إلى المستوى الإداري المناسب ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح.	3.79	0.653	119.81	3	8.62	0.000	موافق
	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	**3.42**	**0.624**	**116.81**	**3**	**11.66**	**0.000**	**موافق**

يتضح من الجدول رقم (7) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذا الفرض أكبر من الوسط الفرضي 3، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا الفرض. ولإثبات صحة أو عدم صحة الفرضية تم استخدام اختبار كآي تربيع، ويظهر الجدول أن قيم مربع كآي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل فقرة من فقرات الفرضية عند مستوى دلالة 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة a=0.05، حيث بلغت

قيمة كآي تربيع لجميع فقرات الفرضية 116.81، وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية 11.66، ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي العام للفرضية 3.42، والمتوسط الفرضي 3. مما سبق يستنتج الباحث أن الفرض الثاني والذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240" تم التحقق من صحته في جميع الفقرات التي تقيسه. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة نزير، وبلقاسم (2021)، وهي أن تنفيذ عملية المراجعة بالصورة المطلوبة يتم عن طريق الالتزام بتطبيق متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240، كما تتفق مع نتيجة دراسة المشهداني، ومطر (2015)، وهي التزام مراجعي الحسابات في الأردن يلتزمون بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية في مراجعة القوائم المالية، وتتفق نتيجة هذه الفرضية مع نتيجة دراسة الجبول (2022) وهي وجوب قيام المراجع بتخطيط عملية المراجعة وتنفيذها من خلال استخدام الشك المهني، وفي ضوء متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240.

ج. اختبار الفرض الثالث: والذي ينص على " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 315".

جدول رقم (8): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول التزام مراجعي الحسابات بمسؤولياتهم المهنية في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كآي المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الجدولية	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة
1	يصمم المراجع وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر للحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها.	3.53	0.624	110.29	3	8.62	0.000	موافق
2	ينفذ المراجع إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.	3.46	0.871	95.02	3	8.62	0.000	موافق
3	يتوصل المراجع إلى فهم بيئة الرقابة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر.	4.11	0.597	122.41	3	8.62	0.000	موافق
4	ينفذ المراجع إجراءات تقييم المخاطر للتوصل إلى فهم الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها وحوكمتها، ومدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج الأعمال.	3.89	0.618	116.27	3	8.62	0.000	موافق
5	ينفذ المراجع إجراءات تقييم المخاطر للتوصل إلى فهم عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى.	3.62	0.522	126.44	3	8.62	0.000	موافق
6	ينفذ المراجع إجراءات تقييم المخاطر للتوصل إلى فهم المقاييس المستخدمة داخلياً وخارجياً لتقييم الأداء المالي للمنشأة.	3.49	0.851	109.45	3	8.62	0.000	موافق
7	تقويم السياسات المحاسبية للمنشأة، والتأكد من	3.81	0.619	112.95	3	8.62	0.000	موافق

تابع جدول رقم (8)

	مناسبتها واتساقها مع التقرير المالي المحدد.	4.14	0.580	125.17	3	8.62	0.000	موافق
8	يلفت المراجع إجراءات تقييم المخاطر للتوصل إلى فهم نظام معلومات المنشأة والضوابط ذات الصلة بإعداد القوائم المالية.	3.47	0.822	94.77	3	8.62	0.000	موافق
9	يتوصل المراجع إلى فهم لمكونات أنشطة الرقابة في المنشأة بهدف التعرف على الأدوات الرقابية لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.	3.54	0.549	103.92	3	8.62	0.000	موافق
10	يتوصل المراجع إلى فهم لمكونات أنشطة الرقابة في المنشأة بهدف التعرف على الأدوات الرقابية عند إثبات العمليات المالية، والمعاملات غير المتكررة وغير العادية.	3.48	0.680	127.06	3	8.62	0.000	موافق
11	التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتحديد ما إذا كانت توجد على مستوى القوائم المالية.	3.44	0.422	124..21	3	8.62	0.000	موافق
12	تقويم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات والقوائم المالية.	3.51	0.715	129..30	3	8.62	0.000	موافق
13	تضمين مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها في توثيق أعمال المراجعة.	**3.58**	**0.649**	**112.81**	**4**	**11.01**	**0.000**	**موافق**
	الدرجة الكلية لجميع الفقرات							

يتضح من الجدول رقم (8) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذا الفرض أكبر من الوسط الفرضي 3، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا الفرض. ولإثبات صحة أو عدم صحة الفرض تم استخدام اختبار كآي تربيع، ويظهر الجدول أن قيم مربع كآي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل فقرة من فقرات الفرضية عند مستوى دلالة 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة a=0.05، حيث بلغت قيمة كآي تربيع لجميع فقرات الفرضية 112.81، وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية 11.01، ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي العام للفرضية 3.58، والمتوسط الفرضي 3. مما سبق يستنتج الباحث أن الفرض الثاني والذي ينص على " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات بمسؤولياتهم المهنية في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 315" تم التحقق من صحته في جميع الفقرات التي تقيسه.

د. اختبار الفرض الرابع: والذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية عند تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري، ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 330 ".

جدول رقم (9): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية عند تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كآي المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الجدولية	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة
1	تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيمة على مستوى القوائم المالية.	3.58	0.871	121.05	3	8.62	0.000	موافق
2	تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها إلى مخاطر التحريف الجوهري المقيمة على مستوى الإقرارات.	3.44	0.524	125.18	3	8.62	0.000	موافق
3	تصميم إجراءات المراجعة الإضافية للتأكد من احتمالية وجود تحريف جوهري بسبب الخصائص المعيبة لفئة المعاملات، أو رصيد الحساب، أو الإفصاح ذي العلاقة.	3.92	0.298	130.16	3	8.62	0.000	موافق
4	تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييمه للخطر.	4.13	0.319	123.09	3	8.62	0.000	موافق
5	يقوم المراجع بتصميم وتنفيذ أدوات اختبارات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة.	3.98	0.617	115.69	3	8.62	0.000	موافق
6	يقوم المراجع بتصميم وتنفيذ أدوات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فعالية أداة رقابية معينة.	3.76	0.459	90.18	3	8.62	0.000	موافق

تابع جدول رقم (9)

7	تصميم وتنفيذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري المقيمة.	3.84	0.658	120.40	3	8.62	0.000	موافق
8	تضمين إجراءات الأساس مصادقة أو مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية.	4.21	0.410	108.12	3	8.62	0.000	موافق بشدة
9	تضمين إجراءات الأساس للتحقق من قيود اليومية الجوهرية والتعديلات الأخرى التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية.	3.59	0.713	90.54	3	8.62	0.000	موافق
10	تنفيذ إجراءات مراجعة لتقويم ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم وفقاً لإطار التقرير المالي المحدد.	3.47	0.651	106.50	3	8.62	0.000	موافق
11	تضمين توثيق عملية المراجعة بما يفيد بأن المعلومات الواردة في القوائم المالية تتطابق مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، سواء تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ.	3.66	0.786	92.49	3	8.62	0.000	موافق
الدرجة الكلية لجميع الفقرات		**3.49**	**0.547**	**109.85**	**3**	**9.29**	**0.000**	**موافق**

يتضح من الجدول رقم (9) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذا الفرض أكبر من الوسط الفرضي 3، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا الفرض. ولإثبات صحة أو عدم صحة الفرض تم استخدام اختبار كآي تربيع، ويظهر الجدول أن قيم مربع كآي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل فقرة من فقرات الفرضية عند مستوى دلالة 0.00، وهي أقل من مستوى الدلالة a=0.05، حيث بلغت قيمة كآي تربيع لجميع فقرات الفرضية 109.85، وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية 9.29، ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي العام للفرضية 3.49، والمتوسط الفرضي 3. مما سبق يستنتج الباحث أن الفرض الرابع والذي ينص على " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية عند تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري، ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 330" تم التحقق من صحته في جميع الفقرات التي تقيسه.

ه. اختبار الفرض الخامس: والذي ينص على "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة تُعزى لمتغيري المؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة حول التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية"

لاختبار هذه الفرضية تم إجراء اختبارات (T)، واختبار تحليل التباين الأحادي (أنوفا) لتحديد دلالة الفروق بين متوسطات استجابات عينة الدراسة وفقاً لمتغيري المؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة وجاءت النتائج على النحو الآتي:

1. متغير المؤهل العلمي:

ينقسم متغير المؤهل العلمي في هذه الدراسة إلى أربع مسميات هي: دبلوم، بكالوريوس، ماجستير، دكتوراه. وقد تم استخدام اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للموازنة بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية، والجدول الآتي يوضح نتيجة اختبار التباين الأحادي (أنوفا) لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول رقم (10): يوضح اختبار تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في استجابات عينة الدراسة حول الالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش والتي تُعزى لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
دبلوم	28	3.83	0.754	3.294	0.010
بكالوريوس	94	3.68	0.418		
ماجستير	31	3.55	0.534		
دكتوراه	25	3.19	0.681		

*وجود دلالة عند مستوى(0.05)

يتضح من الجدول رقم (10) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة، حول الالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش والتي تُعزى لمتغير المؤهل العلمي، حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في تحليل التباين الأحادي (0.010)، وهي قيمة دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). ونسبة لوجود علاقة معنوية في اختبار التباين، فقد قام الباحث بإجراء اختبار شيفيه لدلالة الفروق، حيث كانت النتائج على النحو الآتي:

جدول رقم (11): يوضح نتائج اختبار شيفيه للفروق بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول الالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش والتي تُعزى لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	المتوسط الحسابي	دبلوم	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه
دبلوم	3.19	-			
بكالوريوس	3.83		-		
ماجستير	3.68			-	
دكتوراه	3.89		*0.489		-

*وجود دلالة عند مستوى (0.05)

يتضح من الجدول رقم (11) أن الفروق بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول الالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية، تُعزى لمتغير المؤهل العلمي كانت بين الذين يحملون درجة البكالوريوس، ومن يحملون درجة الدكتوراه، لصالح من يحملون درجة الدكتوراه (ذوي المتوسط الحسابي الأعلى). ويُعزي الباحث ذلك إلى أن المراجعين الخارجيين الذين يحملون درجة الدكتوراه على إطلاع واسع بمعايير المراجعة الدولية، مما عمق من معرفتهم بمدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلباتها ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية.

2 .متغير عدد سنوات الخبرة:

ينقسم متغير عدد سنوات الخبرة في هذه الدراسة إلى أربع فئات، وهي: أقل من (5) سنوات، من (5) إلى (10) سنوات، من (11) إلى (15) سنة، أكثر من (15) سنة، وتم استخدام اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للموازنة بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول الالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية، والتي تُعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة، ويوضح الجدول الآتي نتيجة اختبار التباين الأحادي (أنوفا) لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول رقم (12): يوضح اختبار تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في استجابات عينة الدراسة حول الالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش والتي تُعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
أقل من (5) سنوات	29	3.52	0.749	4.604	*0.013
من (5-10) سنة	49	3.66	0.531		
من (11-15) سنة	56	3.80	0.412		
أكثر من (15) سنة	44	3.37	0.539		

*وجود دلالة عند مستوى(0.05)

يتضح من الجدول رقم (12) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة، الالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية والتي تُعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة، حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في تحليل التباين الأحادي (0.013)، وهي قيمة دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). ونسبة لوجود علاقة ذات دلالة معنوية في اختبار التباين، قام الباحث بإجراء اختبار شيفيه (Scheffee) لدلالة الفروق، حيث كانت النتائج على النحو الآتي:

جدول رقم (13): يوضح نتائج اختبار شيفيه للفروق بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول الالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش والتي تُعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	المتوسط الحسابي	أقل من (5) سنوات	من (5-10) سنة	من 11- 15 سنة	أكثر من (15) سنة
أقل من (5) سنوات	3.52	-			
من (5-10)	3.66		-		
من (11-15)	3.80		*0.359	-	
أكثر من (15) سنة	3.37				-

*وجود دلالة عند مستوى(0.05)

يتضح من الجدول رقم (13) أن الفروق بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى الالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية، والتي تُعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة، كانت بين من تتراوح سنوات خبرتهم من (10-5) سنة، ومن كانت سنوات خبرتهم بين (15-11) سنة، لصالح من كانت سنوات خبرتهم بين (15-11) سنة (ذوي المتوسط الحسابي الأعلى)، ويعزي الباحث ذلك إلى أن أفراد عينة البحث ممن خبرتهم بين (15-11) سنة أكثر إدراكاً بمتطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية، مقارنة مع الذين تتراوح خبرتهم بين (10-5) سنة، مما يعمق فهمهم لمدى تطبيق متطلبات تلك المعايير.

مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الخامسة والتي تنص على "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة تُعزى لمتغيري المؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة حول التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية" قد تم التحقق من صحتها.

النتائج والتوصيات:

أولاً: نتائج الدراسة:

بناءً على تحليل بيانات الدراسة توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وبدرجة مرتفعة بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بالمسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند مراجعة القوائم المالية ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 200، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد العينة على محور التزام مراجعي الحسابات بالمسؤوليات العامة للمراجع المستقل عند مراجعة القوائم المالية 3.97 ، وبانحراف معياري بلغ 0.58.
2. وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وبدرجة مرتفعة بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 240، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد العينة على محور التزام مراجعي الحسابات بمسؤولياتهم المهنية ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية 3.42 ، وبانحراف معياري بلغ 0.62 .
3. وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وبدرجة مرتفعة بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 315، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد العينة على محور التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها 3.58 ، وبانحراف معياري بلغ 0.65.
4. وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وبدرجة مرتفعة بين التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بمسؤولياتهم المهنية عند تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري، ومتطلبات معيار المراجعة الدولي رقم 330، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد العينة على محور التزام مراجعي الحسابات بمسؤولياتهم المهنية عند تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري، 3.49، وبانحراف معياري بلغ 0.55.
5. توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة تُعزى لمتغيري المؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة حول التزام مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة

العربية السعودية بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية .

ثانياً: التوصيات:

بناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يوصي الباحث بالآتي:

1. ضرورة قيام مراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة من خلال استخدام الشك المهني، وتحديداً في الأمور التي تزيد من خطر التحريف الجوهري الناتج عن ارتكاب الغش في القوائم المالية.
2. ضرورة تشجيع مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية على الالتزام بمسؤولياتهم المهنية الخاصة بتطبيق معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية.
3. ضرورة الاستفادة من خبرات مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية الذين لهم علاقات ارتباط مع شركات ومكاتب المراجعة الإقليمية والدولية، فيما يتعلق بتطبيق متطلبات معايير المراجعة الدولية خصوصاً المعايير ذات العلاقة بالغش المحاسبي في القوائم المالية.
4. ضرورة تبني الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)عقد ورش عمل وندوات مهنية متخصصة في مجال معايير المراجعة الدولية ذات العلاقة بالغش في القوائم المالية.
5. ضرورة اهتمام مراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتأهيل المهني، من خلال الالتحاق ببرامج زمالات المحاسبين القانونيين (البريطانية، الأمريكية، السعودية...الخ) ، وذلك لتطوير أدائهم المهني بشكل مستمر.

قائمة المصادر والمراجع:

المراجع العربية :

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2003). الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية للممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة (مسؤولية المدقق في اعتبار الاحيال والخطأ عند التدقيق).

2- البديوي، إيهاب محمد فوزي. (- البديوي، إيهاب محمد فوزي. (2021). أسس اختيار الأسلوب الإحصائي في بحوث التربية الرياضية، كلية التربية الرياضية، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.

3- الجبول، ميسر منيزل. (2022). مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ وأثرها على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في الأردن. المجلة العربية للنشر العلمي، 40 (2)، ص ص: 878-896.

4- الشريف، ناصري محمد. (2019). مقياس تصميم وبناء أدوات البحث العلمي، جامعة محمد الشريف مساعدية، الجزائر.

5- المشهداني، عمر توفيق، والمطر، ماجد خلف محمد. (2015). مدى التزام المحاسبين القانونيين بتحديد مخاطر الخطأ الجوهري من خلال معايير التدقيق الدولية-دراسة ميدانية. المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، جمهورية مصر العربية، 35 (9)، ص ص: 175-195.

6- المعتاز، إحسان بن صالح. (2010). الغش في القوائم المالية بالشركات المساهمة السعودية من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة والمراجعين الخارجيين، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 1، ص ص: 1-44.

7- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2018). الدليل الإسترشادي لممارسة المراجعة في المملكة العربية السعودية.

8- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2020). المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية: متاح على الرابط:
https://socpa.org.sa/

9- بوسليماني، صليحة، وطويلب، محمد. (2020). توفيق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 11 (1)، ص ص: 160-175.

10- عراب، سارة، ومحمد، زيدان. (2018). مسؤولية المراجع الخارجي تجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء

الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، 9، ص ص: 481-501.
11- عمري، فضيل مصطفى يوسف. (2014). مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة، عمان، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
12- عوض، أحمد محمد، عواد. (2021). المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات: دراسة تحليلية في ضوء الأنظمة السعودية، الأحساء، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل- العلوم الإنسانية والإدارية، 22 (1)، ص ص: 341-355.
13- لقراني، آسية. (2017). مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والخطأ في القوائم المالية-دراسة حالة على مستوى مكتب محافظ الحسابات. جيجل، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد الصديق بن يحي، الجزائر.
14- نزير، شبرو، وبالقاسم، بن خليفة. (2021). أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) الخاص بمسؤوليات المراجع في الكشف ومنع الاحتيال عند مراجعة القوائم المالية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة التنمية الاقتصادية، 6(1)، ص ص: 1-41 .
15- هاني، ايهاب نظمي. (2012). تدقيق الحسابات الإطار النظري، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
16- وزارة التجارة. نظام الشركات. (2021). متاح على الرابط: https://socpa.org.sa

المراجع الأجنبية:

1- Afrah, A, Ghaith, A. (2021). The Role of International Auditing Standards in Applying Corporate Governance and the Quality of the Professional Performance of the External Auditor. Asian Journal of Humanities and Social Studies, 8 (6),pp 1-7.
2- Andrew, S, Candy, R, Robin, N. (2022). Detection Fraudulent of Financial Statement Using Fraud S.C.O.R.E Model and Financial Distress. International Journal of Economics, Business and Accounting Research, 6 (1), pp: 211-222.
3- Derzon, J., Alford, A., Clarke, N., Gross, I., Shander, A., Thurer, R. (2019). Anemia management and audit feedback practices for reducing overuse of RBC transfusion: a laboratory medicine best practice systematic review and meta-analysis. American journal of clinical pathology, 151(1), pp: 18-28.
4- Ghozali, I, Indarto.S. (2016). Fraud diamond: Deduction analysis on the Fraudulent financial reporting, Risk Governance and Control Financial Markets & Institutions, 6 (4), pp:1-10.
5- Gunn, L., Kawada, S., Michas, N. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: Across-country analysis of complex audit clients. Journal of Accounting and Public Policy, 38(6), pp: 93-106.
6- Halilbegovic, S., Celebic, N., Cero, E., Buljubasic E., Mekic A. (2020). Application of Beneish M-score model on small and medium enterprises in Federation of Bosnia and Herzegovina. Eastern Journal of European Studies 11:pp: 46–63.
7- Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. (2018). Available at: https://www.iaasb.org/publications/2018-5
8- Huidong, W, Yanpeng, C, Jianping, L, Xiaoqian, Z. (2022). Financial fraud risk analysis based on audit information Knowledge graph, The 8th International conference on information Technology and Quantitative management (ITQM 2021 &2022), pp:780-787.
9- Intan, W., O. (2021). Financial Statement Fraud: Challenges and Technology. Deployment in Fraud Detection. International Journal of Accounting and Financial Reporting, 11 (4), pp: 1-11.
10- International Auditing and Assurance Standards Boa, (2018). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related

Services Pronouncements, Available at: https://www.ifac.org/

11- International Auditing and Assurance Standards Board. (2021). The IAASB's Work Plan for 2022–2023: A Public Interest Focus in Uncertain Times, 4 (2),pp: 1-16.

12- Johnsen, A. (2019). Public sector auditing in contemporary society: a brief review and introduction, journal of financial accounting and management in government, public services and charities, 35 (2), pp: 121-127.

13- Jun, W, Duo, W. (2022). Corporate Fraud and Accounting Firm Involvement: Evidence from China. Journal ok Risk and Financial Management, pp: 1-16.

14- Khanh, N. (2010). Financial statement fraud: motives, methods, cases and detection, Boca Raton, Florida, USA.

Marncian, J. (1997). The Auditors and Fraud. Journal of Accountancy, 32.- 15

16- Minnis, M, Shroff, N. (2017). Why regulate private firm disclosure and auditing? Accounting and Business Research, 47(5), pp: 473-502.

17- Mohammad, M., Ali A., Mehrdad, G., Babak J. (2020). Explaining the Beneish model and providing a comprehensive model of fraudulent financial reporting (FFR). International Journal of Nonlinear Analysis and Applications 12, pp: 39–48.

18- Tarmizi, A, Imam, G, Imang, P. (2021). Hexagon Fraud: Detection of Fraudulent Financial Reporting in State-Owned Enterprises Indonesia, Economies, 10 (13): 1-16.

19- Vanstraelen, A., Schelleman, C. (2017) Auditing private companies: what do we know? Accounting and Business Research, 47 (5), pp: 565-584.

20- Yuntong, H. U., & Xie, B. (2018). Internal audit of university affiliated hospitals: status quo and problems analysis. Chinese Journal of Hospital Administration, 34(3), pp: 252-265.

The extent commitment of external auditors in Kingdom of Saudi Arabia to application requirements of international auditing standards related to fraud in financial statements: A field study

Jafar Othman Elsharif Abdel Aziz
j.abdelaziz@mu.edu.sa

Abstract: This study aimed to identify the extent to which the external auditors in the Kingdom of Saudi Arabia are committed to applying the requirements of international auditing standards related to fraud in the financial statements. The study used the descriptive analytical method, and the study data was collected using the questionnaire tool, which was distributed to a random sample of 215 external auditors on external audit offices in the Kingdom of Saudi Arabia. The study concluded that the external auditors in the Kingdom of Saudi Arabia are committed to applying the requirements of international auditing standards related to fraud in the financial statements, to a high degree, as well as the presence of statistically significant differences between the opinions of the study sample members due to the variables of educational qualification, and the number of years of experience regarding the commitment of auditors External accounts apply the requirements of international auditing standards related to fraud in the financial statements approved in the Kingdom of Saudi Arabia. In light of these results, the study recommended the necessity for the external auditors in the Kingdom of Saudi Arabia to plan and implement the audit process through the use of professional skepticism, in matters that increase the risk of material misrepresentation resulting from committing fraud in the financial statements, as well as the necessity of adopting the Saudi Organization for Auditors and Accountants (SOCPA) Holding specialized workshops and seminars in the field of international auditing standards related to fraud in financial statements.

Key words: Auditors, International auditing standards, Fraud, Kingdom of Saudi Arabia.