

**تأثير اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي لمراقب الحسابات على
تقييم أدلة المراجعة وانعكاس ذلك على جودة الحكم المهني
"دراسة تجريبية"**

**The Impact of Differences in The Level of Auditors'
Critical Thinking Skills on The Evaluation of Audit
Evidence and Its Reflection on The Quality of
Professional Judgment
"An Experimental Study"**

د. ريهام محمد عبد اللطيف حلمي

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة_ جامعة عين شمس

Reham_mohamed@bus.asu.edu.eg

المستخلص:

يهدف البحث إلى توضيح تأثير اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي لدى مراقبي الحسابات على تقييم أدلة المراجعة وانعكاس ذلك على الحكم مهني. وتعتبر العلاقة بين مستوى مهارة التفكير الانتقادي لمراقب الحسابات والحكم المهني علاقة ترابطية قوية، حيث يعتمد الحكم المهني لمراقب الحسابات بشكل كبير على مستوى مهاراته في التفكير الانتقادي. ويقصد بالتفكير الانتقادي القدرة على تحليل المعلومات والبيانات المالية بعمق، والتمييز بين المعلومات ذات الصلة وغير ذات الصلة، والكشف عن الأخطاء والثغرات في المعلومات المالية، وذلك من خلال تقييم أدلة المراجعة. ولقد تم اتباع المنهج التجريبي لاختبار تأثير اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي عملياً بالتطبيق على عينة حكمية (١١٤) من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة والجهاز المركزي للمحاسبات. ولقد خلص البحث إلى أن هناك تأثيراً معنوياً لاختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي على إصدار حكم مهني رشيد من خلال تقييم أدلة المراجعة.

الكلمات الافتتاحية: مستوى مهارة التفكير الانتقادي، تقييم أدلة المراجعة، جودة الحكم المهني، فهم الأدلة المقدمة، تحليل الأدلة المقدمة، الشك المهني، تقرير المراجعة، النزاهة الفكرية، الموضوعية، العصف الذهني.

Abstract:

The research aims to clarify the impact of the difference in the level of critical thinking skills among auditors on the evaluation of audit evidence and its reflection on professional judgment. The relationship between the level of auditor's critical thinking skills and professional judgment is considered a strong correlational relationship, as the auditor's professional judgment heavily relies on their level of critical thinking skills. Critical thinking is defined as the ability to analyze financial information and data in depth, distinguish between relevant and irrelevant information, and detect errors and gaps in financial information through the evaluation of audit evidence. The experimental approach was followed to practically test the impact of different level of critical thinking skills by applying it to a judgmental sample (114) of auditors in accounting and auditing firms and the Central Auditing Organization. The research concluded that there is a statistically significant impact of the difference in the level of critical thinking skills on issuing sound professional judgment through the evaluation of audit evidence.

Keywords: level of Critical thinking skills, evaluation of audit evidence, quality of judgment Professional, understanding the evidence presented, analysis of the evidence presented, professional skepticism, audit report, intellectual integrity, objectivity, brainstorming.

١. طبيعة المشكلة:

على الرغم مما تضيفه مهنة المراجعة من مصداقية إلى القوائم المالية وتساهم بشكل كبير في الإدارة الفعالة للشركات وأسواق رأس المال والاقتصاد ككل، إلا أن التقدم الاقتصادي والاجتماعي المستمر في مجال المراجعة أدى إلى خلق بيئة اقتصادية معقدة، ومع استمرار وتزايد تعقيد العمليات والتقديرات المحاسبية أصبح يواجه مراقبي الحسابات صعوبة في تقييم المعلومات المالية التي تتصف بدرجة عالية من

عدم اليقين، وأصبح لزامًا على مراقب الحسابات أن يتبع التفكير الانتقادي بدرجة أكبر عند تقييم أدلة المراجعة (Olojede, et.al.,2020, Bucaro,2018).

الأمر الذي أدى إلى أن أصبح هناك فجوة بين ما يبذله مراقب الحسابات من مجهود وبين جودة تقريره، وهذا يتطلب الكفاءة والفهم والقدرة على التعبير بشكل مميز من خلال الحكم المهني لمراقب الحسابات. ومما لا شك فيه أن الحكم المهني أمر صعب والقدرة على إصدار الأحكام الجيدة هي حجر الزاوية في مهنة المراجعة، ويرتكز الحكم المهني على تطبيق المعرفة والخبرة وبما لا يتعارض مع معايير المحاسبة والمراجعة، ومع الالتزام بقواعد السلوك المهني للوفاء بمسؤولياتهم بشكل صحيح (Kamalgharibi, et.al., P.36, 2023).

ويتطلب الحكم المهني أيضًا أن يتصف مراقب الحسابات ببعض المهارات السلوكية التي تمكنه من إصدار أحكام مهنية ذات جودة. الأمر الذي يتطلب من مراقب الحسابات أن يستند على التفكير الانتقادي بدرجة أكبر عند تقييم أدلة المراجعة ومن ثم إصدار حكم مهني رشيد. فالأحكام المهنية الرشيدة لمراقبي الحسابات، لا تتوقف على الالتزام بتطبيق المعايير المهنية فقط ولكنها تتوقف أيضًا بنفس الدرجة على الجوانب السلوكية وبصفة خاصة التفكير الانتقادي (فهيم، ٢٠٢٣، ص ١٠٧). وترتيبًا على ما سبق، فإن المشكلة البحثية تتلخص في أن مراقبي الحسابات يواجهون تحديات عديدة نتيجة للتقدم السريع في تكنولوجيا المعلومات والمخاطر المرتبطة بهذه التكنولوجيا والتغيرات المهنية والاقتصادية الأمر الذي كان له انعكاس على طبيعة أدلة المراجعة وتعقدها الأمر يتطلب التركيز على التفكير الانتقادي بدرجة أكبر عند تقييم أدلة المراجعة في ظل المؤثرات الجديدة على هذه الأدلة وبعبارة أخرى تعزيز مهاراتهم السلوكية وبصفة خاصة التفكير الانتقادي لتحقيق جودة إصدار أحكامهم المهنية، وبالتالي يمكن توضيح المشكلة البحثية في الثلاث أسئلة الرئيسية التالية:

- ١) هل يؤثر اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي لمراقب الحسابات على تقييم أدلة المراجعة؟
- ٢) هل يؤثر تقييم أدلة المراجعة المبني على التفكير الانتقادي على جودة إصدار حكم مهني؟
- ٣) هل يؤثر اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي لمراقب الحسابات على حكمه المهني من خلال تقييم أدلة المراجعة؟

٢. أهداف البحث:

- وطبقاً للمشكلة البحثية فإنه يمكن تحديد الأهداف التي يسعى البحث إلى تحقيقها في الثلاثة الأهداف التالية:
- الهدف الأول:** إيضاح تأثير اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي لمراقب الحسابات على تقييم أدلة المراجعة.
- الهدف الثاني:** دراسة تأثير تقييم أدلة المراجعة المبني على التفكير الانتقادي على جودة الحكم المهني.
- الهدف الثالث:** دراسة تأثير اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي على الحكم المهني لمراقب الحسابات من خلال تقييم أدلة المراجعة.

٣. الإطار النظري واشتقاق الفروض:

١/٣ - مهارة التفكير الانتقادي Critical Thinking Skill:

التفكير الانتقادي هو القدرة على تنظيم واستخدام المعلومات بطريقة عقلانية ومنطقية، وذلك على الرغم من أن المعلومات قد لا تكون كاملة. ويسمح التفكير الانتقادي بتحديد المعلومات غير الصحيحة، والكاذبة، وغير المكتملة، والقديمة. كما أنه يمكنه التمييز بين التفكير المنطقي والرأي الشخصي، فالتفكير المنطقي يسعى إلى الحقيقة الموضوعية من خلال الأدلة والبراهين، بينما يعبر الرأي الشخصي عن وجهة نظر ذاتية قد لا تستند إلى أي دليل موضوعي. وترتيباً على ذلك فإن التفكير الانتقادي الجيد يتضمن القدرة على بناء حجج منطقية مع عدم إغفال الآراء الشخصية. لذلك

يعتبر التفكير الانتقادي هو حجر الأساس لاكتساب الخبرات المختلفة، وهو إحدى المهارات الحياتية أكثر من كونه قدرة المفكرين على تحدي تفكيرهم.

ولقد اختلفت الآراء حول وضع تعريف موحد للتفكير الانتقادي وذلك في علم الفلسفة، حيث عرف (Ennis,1985) التفكير الانتقادي بأنه التفكير التأملي والمعقول الذي يركز على اتخاذ القرار بشأن ما نعتقد أو نفعله. ثم قام (Paul,1992) بتعريفه بأنه التفكير المنضبط والموجه ذاتيًا والذي يجسد المعيار في التفكير المناسب لنوع أو مجال معين من التفكير. بينما عرفت الجمعية الفلسفية الأمريكية (American Philosophical Society-APS) عام ١٩٩٥م التفكير الانتقادي بأنه "حكم هادف ذاتي التنظيم يؤدي إلى التفسير والتحليل والتقييم والاستنتاج، بالإضافة إلى تفسير الاعتبارات الاستدلالية، أو المفاهيمية، أو المنهجية، أو المعيارية، أو السياقية التي يستند إليها هذا الحكم" (De clerq, 2021, P4-5).

وترى الباحثة، أنه على الرغم من أن تعريف (APS) يعتبر هامًا وواضحًا للفلاسفة التربويين، إلا أنه قد لا يصلح بسهولة للتطبيق العملي، وذلك طبقًا لما توصلت إليه الدراسات السابقة في هذا المجال.

وبناءً عليه، قامت بعض الدراسات (Andolina,2001, Banning,2019, Soleimanpour,2019) بوضع تعريف أكثر قابلية للتطبيق ويتفق مع الواقع من المنظور الفلسفي، وهو أن التفكير الانتقادي هو العملية التي بموجبها يقوم الشخص بتقييم الآراء والمعلومات والمصادر التي توفر هذه المعلومات، ومن ثم يتم استخدام الاستراتيجيات والمهارات المهنية المناسبة لتحقيق النتائج المرجوة. ويعتبر هذا المفهوم أكثر قابلية للتنفيذ في الواقع العلمي.

وعند تطبيق التفكير الانتقادي في مجال المحاسبة بمفهومها الواسع، كان هناك صعوبة لوضع تعريف محدد للتفكير الانتقادي يتفق مع طبيعة المحاسبة والمراجعة نظرًا لندرة الأبحاث التي تناولت التفكير الانتقادي في هذا المجال. حيث قام (Mcpeck,1981,P.8) بوضع تعريف للتفكير الانتقادي وهو التعريف الأكثر

تطبيقًا في مهنة المراجعة وهو "مهارة للانخراط في نشاط يتسم بالتشكك التأملي (Reflective Skepticism) حيث يجب على مراقبي الحسابات تطبيق الشك المهني في جميع جوانب عملية المراجعة، كالتشكيك في الأدلة المقدمة والتحقق من صحة المعلومات من خلال جمع وتقييم المزيد من الأدلة، ولذلك يجب ألا تقتصر كفاءة مراقبي الحسابات على المهارات والخبرات الفنية فحسب بل يجب أن يكون لديهم أيضًا ميل إلى النقد والتشكيك في الأدلة المقدمة لهم من قبل عملاء المراجعة، أي يكون لديهم استعداد للتفكير الانتقادي".

وعرف (Kurfiss, 1988, p.2) التفكير الانتقادي بأنه "بنية معرفية وعملية تهدف إلى الاستقصاء المنهجي لموقف، أو ظاهرة، أو سؤال، أو مشكلة. وتتضمن هذه البنية تكاملًا فعالًا لجميع البيانات والمعلومات المتاحة بهدف تكوين فرضية أو استنتاج قابل للتبرير المنطقي والمقنع"، ثم تطوير هذا التعريف عام ١٩٨٩م ليشتمل على مرحلتين متميزتين ومتكاملتين: مرحلة الاكتشاف ومرحلة التبرير:

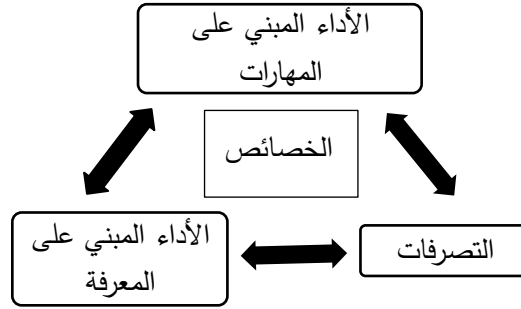
- في مرحلة الاكتشاف (Discovery Phase) ، يتم فحص منهجي للأدلة والبيانات بهدف تحديد المؤشرات الدالة التي قد تكشف عن معلومات جوهرية. ويتم خلال هذه المرحلة صياغة تفسيرات أولية أو فرضيات محتملة لشرح دلالة هذه المؤشرات.
- أما مرحلة التبرير (Justification Phase) ، فتتضمن عرضًا منطقيًا ومنظمًا للاستنتاجات المستخلصة، والحجج الداعمة، والأدلة المؤيدة عند إصدار حكم أو قرار نهائي (Sin, et.al. 2015).

ولقد خضعت هذه التعريفات لبعض التطوير والتعديل لتصبح أكثر قابلية للتطبيق من خلال (Griffith, et.al., 2015)، كما ورد في دراسة (Hasan, et.al., 2020, P.194) حيث عرف التفكير الانتقادي بأنه العقلية التداولية (Deliberative Mindset) ويقصد بالعقلية التداولية بأنها تضع مراقبي الحسابات في نمط التفكير الناقد والحث على إجراء تحليلات نقدية وتجعلهم قادرين على تحديد ودمج القضايا

المستهدفة والتناقضات في الأدلة بشكل أفضل من مراقبي الحسابات الذين لا يتمتعون بالعقلية التداولية. وترتيباً إلى ما سبق، تخلص الباحثة إلى أن التفكير الانتقادي يتوافر فيه مستويات مختلفة وكل مستوى يتصف بخصائص معينة ويمكن توضيحها كما يلي:

أ- مستويات التفكير الانتقادي:

أن مراقب الحسابات لديه تفكير الانتقادي ولكن يختلف هذا التفكير من مراقب لآخر وذلك لاختلاف مستوى التفكير لدى المراقب حيث يوجد مستويات للتفكير الانتقادي ويمكن توضيحهم من خلال الشكل رقم (١):



المصدر: (Thomas, et.al., 2015, p.98)

ووفقاً للشكل السابق رقم (١) فإن هناك ثلاث مستويات للتفكير الانتقادي وهم:

المستوى الأول: التصرفات (Disposition)

يشير هذا المستوى إلى استعداد مراقب الحسابات للانخراط في عمليات ذهنية موجهة نحو تحقيق أهداف محددة ضمن سياقات وظروف معينة، وقد تم تحديد ثلاثة ميول فرعية رئيسية للتفكير الانتقادي:

- ١- الميل نحو الانفتاح الذهني والإنصاف: ويتضمن خاصية المرونة المعرفية والميل نحو تبني وجهات نظر متنوعة وتقييمها بموضوعية.
- ٢- السعي نحو الحقيقة والدقة: ويتضمن خاصية الفضول المدروس والرغبة في التحقق المنهجي من المعلومات والوصول إلى استنتاجات دقيقة.

٣- التأملية: وهي ناتج سمات وميول نحو التفكير المنظم والمتأني في العمليات المعرفية.

وترتبط هذه التصرفات ارتباطاً وثيقاً بالكفاءات المهارية والمعرفية، حيث أن التصرف الإيجابي نحو التفكير الانتقادي لا يضمن أن يكون الشخص مفكراً ماهراً وبالمثل، فإن المهارة لا تضمن أن يكون الشخص مستعداً لاستخدام التفكير الانتقادي. المستوى الثاني: الأداء المبني على المعرفة (Knowledge-Based Performance)

يعد الترابط الوثيق بين المعرفة والتفكير الانتقادي أمراً مسلماً به، حيث أن اكتساب المعرفة يتم عبر عمليات التفكير، بينما تستلزم ممارسة التفكير توافر المعرفة. ويعد التفكير الانتقادي غير ممكن في غياب المعرفة، كما أن النضج الفكري يمثل شرطاً أساسياً لممارسته.

وقد تم تحديد ثلاث مجموعات رئيسية للمعرفة ذات الصلة بالتفكير الانتقادي وهم: المجموعة الأولى: المعلومات العامة والحقائق الأساسية: وتعد ضرورية لتمكين عمليات التقييم السليم واتخاذ القرارات المستنيرة.

المجموعة الثانية: المعرفة المحددة القائمة على المحتوى: تتعلق بالمعلومات المتخصصة والسياقية ضمن مجال أو تخصص معين.

المجموعة الثالثة: الخبرة: وتشمل التطور الفكري والمعرفة المكتسبة من خلال التجارب الحياتية والمهنية (Thomas, et.al., 2015, p.98).

المستوى الثالث: الأداء المبني على المهارات (Skills-Based Performance)

يتضمن التفكير الانتقادي مجموعة من المهارات المعرفية الأساسية وهي: أولاً: مهارة القدرة على فهم وشرح معنى المعلومات المقدمة إليه وتحديد المشكلة. ثانياً: مهارة تحليل المعلومات مما يوفر فرصة لتحديد أسباب المشكلة والنتائج والحلول المحتملة.

ثالثاً: مهارة التقييم والتي تنطوي على مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة.

ب- خصائص التفكير الانتقادي:

قامت بعض الدراسات

(Ghadimi,et.al.,2021, Ameen, et.al.,2023, DeClercq, et.al.,2021, Gaballah,2022) بتحديد سبع خصائص يجب توافرها في مراقبي الحسابات ليصبح لديهم مهارة التفكير الانتقادي وهم:

١. الفضول المدروس (**Thoughtful Curiosity**): حيث إن المفكرين الانتقadiين فضوليين بطبيعتهم ولديهم اهتمامات واسعة، لذلك يجب الحرص على الحصول على المعرفة من خلال طلب المعرفة والفهم من خلال الملاحظة والتساؤل المدروس لاستكشاف الإمكانيات والبدائل.
٢. الموضوعية (**Objectivity**): وهذا يعني أن يكون مراقب الحسابات موضوعي في اتخاذ القرارات بدون تحيز ويتطلب أيضًا اتخاذ قرارات سريعة وحاسمة باستقلالية تامة ونزاهة.
٣. المرونة (**Flexibility**): ويطلق على هذه الخاصية أيضًا بالعصف الذهني (**Brainstorming**) لمراقب الحسابات، ويقصد بها الرغبة في تغيير الأفكار أو أساليب البحث عن الأدلة واستخدام أفكار جديدة وحلول للمشاكل والتعلم من الأخطاء وتقبل الآراء الأخرى.
٤. الشك المهني المعقول (**Reasonable Professional Skepticism**): حيث يمتلك مراقبي الحسابات عقلية متسائلة دائمًا، بمعنى عدم قبول النتائج على أنها نتائج حقيقية وصحيحة حتى يتم تقديم الأدلة الكافية. وقد استند هذا التعريف على (**Sternberg's Theory**) للحكم الذاتي العقلي وعلاقته بأنماط التفكير. حيث يعتبر أسلوب التفكير التشخيصي أحد المكونات الأساسية للشك المهني، ويؤثر في قدرة المراقب على ممارسة التفكير الانتقادي. وقد صنف (Sternberg) في عام ٢٠٠٥ أنماط التفكير إلى ثلاثة أنواع رئيسية: النوع الأول هو التفكير المعرفي الموجه نحو

الاستيعاب والمعالجة، والذي يركز على إدراك المعلومات وتحليلها. بينما النوع الثاني يظهر مستوى أقل من التفكير المعرفي الموجه نحو المواءمة والتكيف مع المواقف والمهام. أما النوع الثالث فيتميز بالقدرة على التكيف الفعال مع المواقف والمهام.

ولقد أظهرت هذه النظرية أيضًا أن هناك علاقة بين أنماط التفكير والشك المهني، حيث أن الشك المهني يتطلب تفكيرًا محافظًا ومستويات أقل من التعقيد المعرفي. وبناءً عليه يمكن القول بأن الشك المهني وأنماط التفكير يؤثران على التفكير الانتقادي (Bongcales, et.al., 2022).

٥. المصداقية أو النزاهة الفكرية (Credibility & Intellectual Integrity): أن المصداقية هي جوهر عملية المراجعة، وهي البحث عن الحقائق، حتى لو كانت النتائج مخالفة للافتراضات والمعتقدات التي يعتقدونها مراقب الحسابات.

٦. المنهجية (Methodology): وهي الالتزام المستمر بسياسة منهجية تحليلية واستخدام المعلومات التي يمكن التحقق منها والمطالبة دائمًا بتطبيق العقل والأدلة والميل إلى توقع العواقب.

٧. المثابرة الفكرية (Intellectual Perseverance): المثابرة الدائمة لمتابعة الحقائق الفكرية رغم الصعوبات والعقبات والإحباطات وخاصةً عند محاولة المفاوضات مع العميل، وقد تسمى أيضًا بالإبداع (Creativity) حيث إن المفكرين الانتقadiين هم في الأساس مفكرون مبدعون ومما لا شك فيه أن الإبداع أصبح مهارة أساسية لدى مراقبي الحسابات.

٢/٣ - تقييم أدلة المراجعة Evaluation of Audit Evidence:

تعتبر عملية المراجعة هي عملية جمع وتقييم الأدلة لتحديد درجة المطابقة بين المعايير والمعلومات ذات الصلة وكافية كأساس للتوصل إلى استنتاجات معقولة. حيث تعتبر أدلة المراجعة هي الأساس التي يبنى عليها مراقبي الحسابات رأيهم وبالتالي فإنها تؤثر على أهداف المراجعة وعن مدى صدقها. ويتم الحصول على أدلة المراجعة من مصدرين وهما: المصدر الأول هو إدارة عميل المراجعة أما المصدر الثاني هو ما يقوم مراقبي الحسابات بجمعه بنفسهم من مصادر مختلفة وفي أغلب الأوقات يتم الاعتماد على هذا المصدر بدرجة أكبر من المصدر الأول.

ويواجه مراقبي الحسابات مجموعة متنوعة من أدلة المراجعة حيث يوفر كل دليل درجة مختلفة من الإقناع، وهذا ينتج عنه اتجاهين مختلفين وهما: الاتجاه الأول أن مراقبي الحسابات لديهم القدرة على انتقاء أدلة المراجعة ذات الصلة وبكميات كافية من الأدلة المرتبطة والتي تحقق مراجعة فعالة وكفاء. الاتجاه الثاني غالبًا ما يواجه مراقبي الحسابات ظروفًا تكون فيها المعلومات الأولية المقدمة إليهم هي المعلومات التي يتم تذكرها دائمًا ويميلون إلى تجاهل المعلومات الأخرى المقدمة إليهم. فعندما يحصل مراقبو الحسابات على معلومات أولية سيئة عن وضع العميل الخاضع للمراجعة فإن ذلك يتسبب في تجاهل المراقبين لأدلة المراجعة الجيدة التالية المقدمة إليهم، نظرًا لفقدان الثقة في عميل المراجعة ويؤدي ذلك إلى تقييم المخاطر بدرجة عالية، وعلى العكس من ذلك عندما يحصل مراقبو الحسابات على معلومات أولية جيدة عن عميل المراجعة سيتم تجاهل أدلة المراجعة السيئة المتوفرة لديهم مما يترتب عليه تقييم المخاطر بدرجة منخفضة. ويجب على مراقبي الحسابات دائمًا أن يتشككوا في أدلة المراجعة المتوفرة لديهم، وتحديد درجة توافق هذه الأدلة مع المعايير بغض النظر عن وضع العميل، وهذا لا يعني أن مراقبي الحسابات لا يثق في الجهة الخاضعة للمراجعة، ولكن

هذا يدل على حاجة مراقبي الحسابات إلى فحص أدلة المراجعة المتاحة والحفاظ على العقلية التساؤلية ويجب أن يكون تقييم أدلة المراجعة أكثر دقة إذا توافر لدى مراقبي الحسابات مهارة التفكير الانتقادي (Apandi,et.al.,P.54-56,2020).

وبناءً على ما سبق، يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث وهو:

H_1 : "يؤثر اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي لدى مراقب الحسابات تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تقييم أدلة المراجعة".

٣/٣- جودة الحكم المهني Quality of Professional Judgment:

يعتبر تقرير المراجعة هو المحصلة النهائية لعملية المراجعة التي قام بها مراقبي الحسابات منذ لحظة استلام خطاب التكليف بالقيام بمهمة المراجعة وحتى لحظة تكوين رأيهم الفني والمهني المحايد عن مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية. فتقرير المراجعة هو نتيجة ما توصل إليه مراقبي الحسابات مفادها بأن مستخدمي القوائم المالية يمكنهم الاعتماد على ما جاء بها من معلومات. ويسبغ تقرير المراجعة الثقة والمصداقية في عدالة القوائم المالية.

ويعتبر تقرير المراجعة الأداة الرئيسية التي يتواصل بها مراقبي الحسابات مع مستخدمي القوائم المالية، ويهدف لتعزيز مصداقية المعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، والتأكيد على أن تقرير المراجعة هو الوسيلة الوحيدة المستخدمة لتتقيد وإعلام مختلف مستخدمي القوائم المالية حول وظيفة المراجعة.

وبالرغم من أهمية تقرير المراجعة لدى مستخدمي القوائم المالية، إلا أنه كثيراً ما تثار تساؤلات هامة حول مصداقية التقرير عن القوائم المالية، خاصةً خلال الأزمة الاقتصادية والتي أطاحت بالعديد من مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، ومن أشهرها مكتب آرثر أندرسون. وبناءً على تلك الأزمة، أصبح هناك فجوة ثقة بين مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة، والمستثمرين بصفة خاصة ومراقبي الحسابات، حيث يرى مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المراجعة الحالي

لا يقابل احتياجاتهم من المعلومات، على الرغم من أن تقرير المراجعة يعد بمثابة همزة الوصل بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية (احمد، ٢٠١٥، ص. ٧٥٧).

وللتغلب على هذه الفجوة بين مستخدمي القوائم المالية أو المستثمرين وما يقوم به مراقبي الحسابات وتقديمهم لتقرير يعبر عن رأيهم المهني والفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية من خلال مجموعة من الأحكام المهنية المتتابعة التي يستندون عليها في اتخاذ قراراتهم بداية من قبول عملية المراجعة وحتى إصدار تقرير المراجعة وذلك باعتبار أن الأحكام المهنية هي حجر الأساس التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، الأمر الذي يتطلب من مراقبي الحسابات تحقيق أعلى مستوى لجودة الحكم المهني من خلال الالتزام بالإرشادات والتوجيهات التي تتطلبها معايير المراجعة وتنمية المهارات السلوكية لدى مراقبي الحسابات (الجندي، ٢٠٢٣، الأشول، ٢٠٢٤).

وبالتالي يعتبر الحكم المهني مهارة أساسية في مهنة المحاسبة بشكل عام، ويعد جوهر عملية المراجعة بشكل خاص حيث تعتمد جودة المراجعة على جودة الأحكام المهنية والتوصل إلى الأحكام المهنية الرشيدة من خلال تحديد العوامل التي تؤثر على حكم مراقبي الحسابات، حيث يمكن القول أن الحكم المهني هو عبارة عن أنشطة عقلية لتكوين فكرة ورأي أو تقدير حول موضوع أو أحداث أو ظاهرة يقوم بها مراقبي الحسابات أثناء أداء عملية المراجعة، وتقييم المخاطر، وتحديد مستوى الأهمية النسبية، واختيار عملية المراجعة، ومدى ملاءمة أدلة المراجعة وأنواع تقرير المراجعة الذي سيتم إصداره (هباش، ٢٠٢٤، ص. ٢١٧). ويمكن تبويب الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات طبقاً للأساس الذي اعتمد عليه المراقب في الحكم المهني إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهم:

١. الحكم المهني على أساس الأدلة المقدمة.

Professional Judgment Based on The Evidence Presented

٢. الحكم المهني على أساس السلوكيات المهنية.

Professional Judgment Based on Professional Behavior

٣. والحكم المهني على أساس القدرة البديهية.

Professional Judgment Based on Intuitive Ability

وفيما يلي عرض كلٍ منهم على النحو التالي:

١. الحكم المهني على أساس الأدلة المقدمة

Professional Judgment Based on The Evidence Presented:

ويطلق أيضًا على الحكم المهني على أساس الأدلة المقدمة بالحكم التحليلي والتدريجي المستخدم في مراجعة القوائم المالية بالحكم العقلاني، ويحاول مراقبي الحسابات تقييم أدلة المراجعة المقدمة من الإدارة بناءً على تتبع المعلومات، والحصول على لمحة عامة عن الأداء المالي للإدارة من خلال مراجعة الآراء السابقة لمراقبي الحسابات.

ويمكن اعتبار هذا النوع من الحكم المهني أساساً جيداً لاتخاذ القرار نظراً لاستهلاكه للوقت والقيام بالعملية بشكل متدرج، إلا أنه له قيوداً حيث يؤدي إلى التباطؤ في التفكير والضغط، حيث يسعى إلى إصدار أحكام بناءً على حقائق مفصلة والأدلة المقدمة (Cyr,et.al.,2020, Kamalgharibi, et.al., 2023).

٢. الحكم المهني على أساس السلوكيات المهنية

Professional Judgment Based on Professional Behavior

هي محاولة مراقبي الحسابات الالتزام بمبادئ السلوك المهني من خلال تفسير متكامل وشامل وموضوعي وذلك من خلال التحكم في العواطف والضغط من الإدارة، والحقيقة أن مراقبي الحسابات لديهم فلسفة ذاتية للمعايير الأخلاقية فهي أحد متطلبات مهنة المراجعة، وأيضاً عامل مهم أثناء عملية المراجعة وإصدار الأحكام المهنية.

ويمكن القول إن هذا النوع من الحكم المهني يستند إلى مجموعة من الخصائص السلوكية والأخلاقية التي يتمتع بها مراقبي الحسابات بنظرة أوسع (Kamalgharibi, et al ,2023) .

٣. الحكم المهني على أساس القدرة البديهية

Professional Judgment Based on Intuitive Ability:

ويسعى هذا النوع من الحكم المهني إلى فحص الأبعاد الخفية للأداء المالي للإدارة واتخاذ القرارات من خلال القوة البديهية، بغض النظر عن أي افتراضات ذاتية. كما أن هذا النوع من الحكم المهني يزيد من سرعة عمل مراقبي الحسابات وقدرتهم على اتخاذ القرار ويضع ضغطاً أقل على البيانات المالية، فلا يقوم مراقبي الحسابات بفحص الأدلة فقط، بل يتخذوا قرارات أكثر بديهية من خلال دراسة تاريخ الشركة واستراتيجياتها وعلاقاتها.

وهذا النوع من الحكم المهني يقوم على أدلة معينة بذاتها يحددها مراقب الحسابات، والتي تمكنه من إجراء فحص سريع لإجمالي الحسابات واستنتاج مؤشرات مبدئية عن مدى دقة هذه الحسابات (نصر، آخرون، ٢٠٢٣، هباش، ٢٠٢٤).

وبناءً على ما سبق، يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث وهو:

H₂: "يؤثر تقييم أدلة المراجعة المبني على التفكير الانتقادي تأثيراً ذو دلالة إحصائية على جودة الحكم المهني".

٣/٤- العلاقة بين اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي والحكم المهني

لمراقب الحسابات من خلال تقييم أدلة المراجعة:

يواجه مراقبي الحسابات ضغوطاً متزايدة لاتخاذ قرارات مستنيرة في بيئة مالية سريعة التغيير. وتؤثر جودة حكمهم المهني بشكل كبير على مصداقية نتائج عملية المراجعة، مما يتطلب مجموعة من المهارات الأساسية لدى مراقبي الحسابات.

ويعد تطوير مهارات الحكم المهني واتخاذ القرارات القوية أمر ضروريًا حيث يتعامل مراقبي الحسابات مع الأمور المعقدة التي تتطلب تحليلًا نقديًا ومنطقيًا سليمًا، حيث إن الحكم المهني أمر بالغ الأهمية عندما يواجه مراقبي الحسابات مجالات لا تتوافر فيها إرشادات واضحة أو عند تقييم تقديرات الإدارة. وتعتبر مهارة التفكير الانتقادي من المهارات السلوكية الأساسية التي يجب أن تتوافر لدى مراقبي الحسابات لما لها من دور أساسي في تحليل المعلومات المالية والكشف عن الأخطاء والثغرات ويزيد من دقة وشمولية عملية المراجعة من خلال تقييم أدلة المراجعة. ويعتمد الحكم المهني لمراقبي الحسابات على مهاراته وخبراته، وبالتالي يعتبر مستوى مهارة التفكير الانتقادي جزءًا لا يتجزأ من الحكم المهني (Muslim,P.89,2024).

وبناءً على ما سبق، يمكن اشتقاق الفرض الثالث للبحث وهو:

H₃: "يؤثر اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي تأثيرًا ذو دلالة إحصائية على الحكم المهني لمراقب الحسابات من خلال تقييم أدلة المراجعة".

٤. منهجية البحث:

لاختبار فروض البحث، قامت الباحثة بتصميم دراسة تجريبية (Experimental Approach)، وذلك لعدم إمكانية التحكم في جميع المتغيرات بشكل تام. وصُممت الدراسة التجريبية لاختبار مدى قبول وقابلية الإطار المقترح لتأثير اختلاف مستوى التفكير الانتقادي على تقييم أدلة المراجعة وانعكاس ذلك على الحكم المهني لمراقب الحسابات.

وتم إجراء الدراسة على مجموعة من مراقبي الحسابات الذين لديهم خبرات متكافئة ومتماثلة في مجال المراجعة والعاملين في مكاتب المراجعة والمحاسبة والجهاز المركزي للمحاسبات، ولقد تم تبويب الدراسة إلى مرحلتين، المرحلة الأولى: التأكد من أن هناك اختلاف في مستوى التفكير الانتقادي لدى مراقبي

الحسابات، المرحلة الثانية: تأثير اختلاف مستوى التفكير الانتقادي على تقييم الأدلة وانعكاس ذلك على الحكم المهني لمراقبي الحسابات.

ولقد ركزت التجربة على مشكلة الأصول الضريبية المؤجلة (**Deferred Tax Assets**)، لأن الأصول الضريبية المؤجلة غالباً ما ينظر إليها على أنها جانب محاسبي معقد، تحمل إمكانات كبيرة للشركات التي تهدف إلى زيادة العوائد المستقبلية. حيث تنشأ هذه الأصول عادةً عندما تكون الشركة قد سددت ضرائب زائدة في السنوات السابقة أو سجلت نفقات معفاة من الضرائب من شأنها أن تقلل الالتزامات الضريبية المستقبلية، وتحتاج الشركات إلى استخدام التخطيط الضريبي الاستراتيجي ويمكن للشركات في هذه الحالة استخدام الأصول الضريبية المؤجلة لتقليل الالتزامات الضريبية المستقبلية، مما يؤدي إلى زيادة التدفق النقدي والربحية.

ولقد اعتمدت الباحثة على دراسة (Reid,et.al.,2020) لصياغة الحالة التجريبية وقامت بإجراء التعديلات اللازمة عليها حتى تصبح متوافقة مع الظروف البيئية المحلية من ناحية، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل من ناحية أخرى. وقد تم عرض الحالة من خلال تقديم معلومات سلبية عن شركة افتراضية ثم تقديم معلومات إيجابية عنها.

وتعمل الشركة الافتراضية في مجال تصنيع الأجهزة الجراحية منذ ١٢ عام، وهي شركة مصرية مساهمة مقيدة في البورصة المصرية وخاضعة لقانون ١٥٩ لسنة ٨١. وقد تم مراجعة الشركة من كافة جوانبها ولقد كانت الأمور طبيعية فيما عدا مشكلة واحدة فقط هي التي واجهت مراقبي الحسابات وهي الأصول الضريبية المؤجلة، حيث كانت في سنة ٢٠٢٣ (٥٠ مليون جنيه) وفي سنة ٢٠٢٢ (٦٠ مليون جنيه). وتم إعطاء معلومات إضافية عن الشركة أنها تواجه منافسة متزايدة، وتشهد زيادة في التكاليف، وتعتمد على الربحية المستقبلية على إطلاق منتج جديد. وتم إعطاء القوائم المالية للسنتين الماليتين ٢٠٢٢، ٢٠٢٣، وتم

إضافة معلومة أن المدير المالي للشركة يرغب في إجراء عملية التخفيض الأقل عما يطلبه مراقبي الحسابات لعدم التأثير السلبي على أسعار أسهم الشركة في البورصة المصرية.

وقد تم توجيه سؤاليين للمراقبين عن تحديد قيمة التخفيض المناسبة للأصول الضريبية المؤجلة والتقرير المناسب لهذا التخفيض.

١/٤-حدود البحث:

تشمل حدود البحث ما يلي:

الحدود الموضوعية: تم الاعتماد على حالة افتراضية عن تقييم الأصول الضريبية المؤجلة لقياس تأثير اختلاف مستوى التفكير الانتقادي على تقييم أدلة المراجعة وانعكاسه على اصدار حكم مهني.

الحدود المكانية: تم الاعتماد على مكاتب المحاسبة والمراجعة والجهاز المركزي للمحاسبات وذلك في نطاق القاهرة الكبرى فقط.

٢/٤-عينة البحث:

تم الاعتماد على عينة حكمية نظراً لصعوبة تحديد حجم المجتمع، وتم اختيار هذه العينة في ضوء المعايير التالية:

١- أن تشمل مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة والمحاسبة الموجودة في القاهرة الكبرى، بالإضافة إلى مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات العاملين بمراقبات مختلفة.

٢- أن يكون المراقبين ذوي خبرات مهنية متقاربة.

٣- أن يكون لدى المراقبين الاستعداد للمشاركة في البحث.

وتم توزيع (١٢٥) قائمة استقصاء إلكترونية وورقية، وبلغت القوائم التي تم استردادها (١١٩) قائمة استقصاء وتم استبعاد (٥) قوائم استقصاء لعدم صلاحيتها وبالتالي أصبح عدد قوائم الاستقصاء الصالحة (١١٤) قائمة.

٣/٤-متغيرات البحث:

اشتمل هذا البحث على ثلاثة متغيرات أساسية وهي:

- المتغير الأول، المتغير المستقل (Independent variable) (X):

ويتمثل في مستوى التفكير الانتقادي، وتم قياسه من خلال مجموعة من الأسئلة تعبر عن الثلاثة أبعاد الأساسية للتفكير الانتقادي وهم:

١- البعد الأول: مهارة القدرة على فهم الأدلة المقدمة وقد تضمنت هذه المهارة خاصيتين من خصائص التفكير الانتقادي وهما: (الفضول المدروس، والموضوعية).

٢- البعد الثاني: مهارة تحليل الأدلة المقدمة وقد تضمنت هذه المهارة خاصيتين أيضًا من خصائص التفكير الانتقادي وهما: (الشك المهني المعقول، والمرونة).

٣- البعد الثالث: مهارة تقييم الأدلة وقد تضمنت هذه المهارة ثلاث خصائص من خصائص التفكير الانتقادي وهم: (المثابرة الفكرية، والمنهجية، والنزاهة الفكرية).

وبقياس مدى توفر هذه الأبعاد الثلاثة (المهارات) يتم التوصل إلى مستوى التفكير الانتقادي لدى مراقبي الحسابات.

- المتغير الثاني، المتغير الوسيط (Mediator Variable) (M):

ويتمثل في تقييم أدلة المراجعة حيث تم تقديم معلومات إيجابية عن الشركة الافتراضية ثم تقديم معلومات سلبية حتى يتم التأكد من عدم تجاهل مراقبي الحسابات المعلومات السلبية بعد تقديم المعلومات الأولية الإيجابية عن الشركة وذلك من خلال تحديد مبلغ التخفيض المناسب لقيمة الأصول الضريبية المؤجلة.

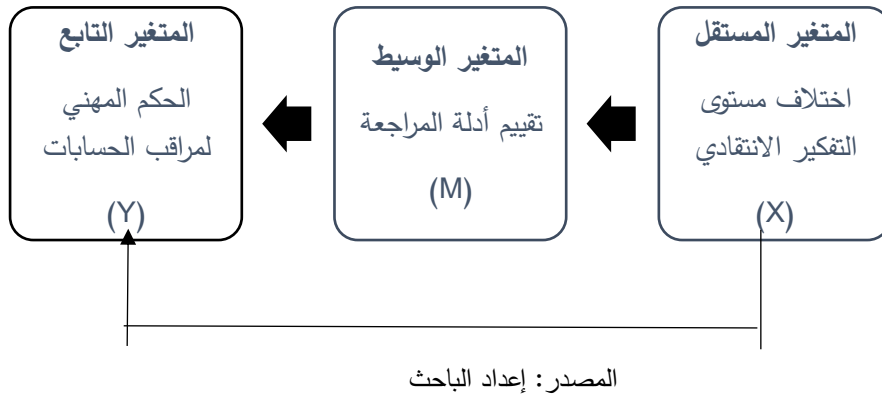
- المتغير الثالث، المتغير التابع (Dependent variable) (Y):

ويتمثل في الحكم المهني لمراقبي الحسابات وعبر عنه من خلال مدى مناسبة نوع

التقرير المصدر مع الحكم الذي توصل إليه مراقبي الحسابات وذلك في ضوء مستوى مهارة التفكير الانتقادي لديهم في تقييم أدلة المراجعة المقدمة إليهم.

ويعرض الشكل رقم (٢) العلاقة بين متغيرات البحث:

الشكل رقم (٢): العلاقة بين متغيرات البحث.



٤/٤ اختبار الفروض:

تم استخدام الأساليب والاختبارات الإحصائية الآتية عند اختبار الفروض:

١. إجراء الإحصاء الوصفي **Descriptive Statistics** عن طريق حساب التكرارات والنسبة المئوية لمتغيرات البحث.
٢. تطبيق اختبار χ^2 لمعرفة ما إذا كان المتغيرين مرتبطين (غير مستقلين) ببعضهما البعض أم لا.

٣. حساب معامل ارتباط بيرسون **Pearson correlation coefficient** لمعرفة ما إذا كانت هناك علاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة أم لا.

٤. تطبيق الانحدار اللوجستي **Logistic Regression** لدراسة تأثير اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي على تقييم أدلة المراجعة، ودراسة تأثير تقييم أدلة المراجعة على الحكم المهني.

٥. تطبيق تحليل المسار **Path Analysis** أو ما يعرف بنمذجة المعادلات البنائية **Structure Equation Modelling (SEM)** لدراسة تأثير اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي على الحكم المهني من خلال تقييم أدلة المراجعة كمتغير يتوسط العلاقة.

أولاً: الإحصاء الوصفي **Descriptive Statistics**:

تم حساب التكرارات والنسبة المئوية للمتغيرات الديموغرافية والبيانات الأساسية المعبرة عن عينة الدراسة البالغة (١١٤) مفردة وفقاً لمدى اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي (**المجموعة الأولى**: مستوى مهارة التفكير الانتقادي منخفض، **المجموعة الثانية**: مستوى مهارة التفكير الانتقادي مرتفع)، وبالتالي:

أ. **الخصائص الديموغرافية للمشاركين في البحث** بهدف استكشاف خصائص عينة البحث كما هو موضح بالجدول رقم (١):

الجدول رقم (١): التكرارات والنسبة المئوية للمتغيرات الديموغرافية

المتغيرات	العناصر	المجموعة الأولى (مستوى مهارة التفكير الانتقادي منخفض)		المجموعة الثانية (مستوى مهارة التفكير الانتقادي مرتفع)		العينة ككل	
		التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
النوع	ذكر	٢٩	٧٤.٤	٦٤	٨٥.٣	٩٣	٨١.٦
	أنثى	١٠	٢٥.٦	١١	١٤.٧	٢١	١٨.٤
العمر	٢٠ - أقل من ٣٠	١٩	٤٨.٧	٢٨	٣٧.٣	٤٧	٤١.٢
	٣٠ - أقل من ٤٠	١٥	٣٨.٥	٣٠	٤٠	٤٥	٣٩.٥
	٤٠ فأكثر	٥	١٢.٨	١٧	٢٢.٧	٢٢	١٩.٣
مكان الوظيفة	الجهاز المركزي للمحاسبات	٤	١٠.٣	١٧	٢٢.٧	٢١	١٨.٤
	مكتب مراجعة	٣٥	٨٩.٧	٥٨	٧٧.٣	٩٣	٨١.٦
اجمالي عدد سنوات الخبرة الوظيفية	أقل من ٥ سنوات	١٣	٣٣.٣	٢٢	٢٩.٣	٣٥	٣٠.٧
	٥ - أقل من ١٠	٨	٢٠.٥	١٨	٢٤	٢٦	٢٢.٨
	١٠ - أقل من ١٥	١١	٢٨.٢	١٥	٢٠	٢٦	٢٢.٨
	١٥ فأكثر	٧	١٧.٩	٢٠	٢٦.٧	٢٧	٢٣.٧
المؤهل العلمي	بكالوريوس	٢٣	٥٩	٥١	٦٨	٧٤	٦٤.٩
	دبلوم	٧	١٧.٩	٧	٩.٣	١٤	١٢.٣
	ماجستير	٥	١٢.٨	٨	١٠.٧	١٣	١١.٤
	دكتورة	٤	١٠.٣	٩	١٢	١٣	١١.٤
الشهادات المهنية	عضوية أو زمالة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية	٨	٢٠.٦	١٩	٢٥.٣	٢٧	٢٣.٧
	CIA	٠	٠	٣	٤	٣	٢.٦
	CPA	٠	٠	٢	٢.٧	٢	١.٨
	أخرى	٣١	٧٩.٥	٥١	٦٨	٨٢	٧١.٩
التقيد لدى هيئة الرقابة المالية	نعم	٧	١٧.٩	١٢	١٦	١٩	١٦.٧
	لا	٣٢	٨٢.١	٦٣	٨٤	٩٥	٨٣.٣

ويتضح من الجدول السابق رقم (١) مايلي:

- أن غالبية المشاركين في التجربة من الذكور بنسبة ٨١.٦٪، بينما المشاركين من الإناث بنسبة ١٨.٤٪ وقد يرجع ذلك إلى عدم إقبال الإناث على المشاركة في التجربة وقلقهم. ويتضح أيضًا أن أغلب الذكور تتوافر لديهم مستوى مرتفع من التفكير الانتقادي بنسبة ٨٥.٣٪ وذلك على خلاف الإناث التي كانت أغلبهم تتوافر فهن مستوى منخفض من التفكير الانتقادي بنسبة ٢٥.٦٪.
- أن غالبية المشاركين تتراوح أعمارهم بين ٢٠-٣٠ سنة وهذا يدل على أن إجمالي عدد سنوات الخبرة أقل من ٥ سنوات، مما يترتب عليه أيضًا أن أصبح غالبية المشاركين من الحاصلين على بكالوريوس.
- أن غالبية المشاركين من مكاتب المراجعة والمحاسبة وذلك بنسبة ٨١,٦٪، بينما عدد المشاركين من الجهاز المركزي للمحاسبات ١٨.٤٪ وأن غالبية مكاتب المراجعة والمحاسبة في البحث من المكاتب غير المقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية.

ب- الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة تم حساب التكرارات والنسبة المئوية لمتغيرات الدراسة (مستوى مهارة التفكير الانتقادي، تقييم ادلة المراجعة، الحكم المهني) كما هو موضح بالجدول رقم (٢):

جدول رقم (٢): الإحصاء الوصفي لمتغيرات البحث

المتغيرات	العناصر	التكرار	%
فهم الأدلة المقدمة (X ₁)	مستوى مهارة منخفض	٥٠	٤٣.٩
	مستوى مهارة مرتفع	٦٤	٥٦.١
تحليل الأدلة المقدمة (X ₂)	مستوى مهارة منخفض	٤٠	٣٥.١
	مستوى مهارة مرتفع	٧٤	٦٤.٩
تقييم الأدلة (X ₃)	مستوى مهارة منخفض	٣٩	٣٤.٢
	مستوى مهارة مرتفع	٧٥	٦٥.٨
مستوى مهارة التفكير الانتقادي ككل (X)	مستوى مهارة منخفض	٣٩	٣٤.٢
	مستوى مهارة مرتفع	٧٥	٦٥.٨
تقييم أدلة المراجعة	تخفيض ٥ مليون جنيه	٤٧	٤١.٢
	تخفيض ٣٠ مليون جنيه	٦٧	٥٨.٨
الحكم المهني	عكسي	١	٠.٩
	متحفظ	٤٧	٤١.٢
	نظيف مع فقرة لفت انتباه	٥٠	٤٣.٩
	نظيف	١٦	١٤.٠

ويتضح من الجدول السابق رقم (٢) مايلي:

- أن غالبية المشاركين تتوافر فيهم الثلاث أبعاد للتفكير الانتقادي لدى مراقبي الحسابات وكانت على التوالي (٥٦.١٪، ٦٤.٩٪، ٦٥.٨٪) مما يؤدي إلى توافر اختلاف في مستوى التفكير الانتقادي لدى مراقبي الحسابات المشاركين في التجربة، أن السبع خصائص للتفكير الانتقادي تتوفر لدى المشاركين والذين لديهم اختلاف في مستوى التفكير وهم (الفضول المدروس، الموضوعية، المرونة، الشك المهني المعقول، النزاهة الفكرية، المنهجية، المثابرة الفكرية).

- أن غالبية المشاركين أفادت آراءهم بضرورة تخفيض الأصول الضريبية المؤجلة ٣٠ مليون جنيه بنسبة وصلت إلى ٥٨.٨٪.
- أن غالبية المشاركين كان حكمهم المهني يتراوح بين تقرير نظيف مع فقرة لفت انتباه ٤٣.٩٪ وتقرير متحفظ ٤١.٢٪.

ثانيًا: اختبار الفروض:

أ. اختبار الفرض الأول

تم إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة لاختبار مدى صحة الفرض الأول والذي ينص على "يؤثر اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي لدى مراقب الحسابات تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تقييم أدلة المراجعة". وقد تم الاعتماد في اختبار هذا الفرض على:

- ١- تطبيق كلاً من اختبار χ^2 ومعامل ارتباط بيرسون لمعرفة ما إذا كان هناك ارتباط بين اختلاف مستوى التفكير الانتقادي لدى مراقب الحسابات وتقييم أدلة المراجعة أم لا.
- ٢- تطبيق تحليل الانحدار اللوجستي **Logistic Regression**، نظراً لأن المتغير التابع (تقييم أدلة المراجعة) متغير ثنائي، يأخذ القيمة (١) إذا كان التخفيض ٣٠ مليون جنيه والقيمة (٠) إذا تخفيض ٥ مليون جنيه. من هنا سيتم دراسة تأثير اختلاف مستوى التفكير الانتقادي على تقييم أدلة المراجعة من خلال النموذج الموضح بالمعادلة (١):

$$\begin{aligned} \text{logit}(p) &= \ln \left(\frac{p(M=j)}{1-p(M=j)} \right) \\ &= \alpha + \beta X \end{aligned} \quad (1)$$

حيث إن:

 M ← تقييم أدلة المراجعة. X ← اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي. α ← ثابت معادلة الانحدار. β ← معامل نموذج الانحدار الخاصة بمتغير تقييم أدلة المراجعة.أ.١. اختبار χ^2

يوضح الجدول رقم (٣) درجة الارتباط بين اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي وتقييم أدلة المراجعة التالي:

جدول رقم (٣): درجة الارتباط بين اختلاف مستوى التفكير الانتقادي وتقييم أدلة المراجعة

معامل الارتباط (r)		اختبار (χ^2)		تقييم أدلة المراجعة			اختلاف مستوى التفكير الانتقادي	
القيمة الاحتمالية <i>p-value</i>	الارتباط	القيمة الاحتمالية <i>p-value</i>	قيمة χ^2	الاجمالي	تخفيض ٣٠ مليون	تخفيض ٥ مليون		
٠.٠٠٠	٠.٣٧٣	٠.٠٠٠	١٥.٨٥٩	٥٠	١٩	٣١	مستوى منخفض	فهم الأدلة المقدمة (X ₁)
				٦٤	٤٨	١٦	مستوى مرتفع	
				١١٤	٦٧	٤٧	الاجمالي	
٠.٠٠٠	٠.٣١٨	٠.٠٠٠	١١.٥٠٨	٤٠	١٥	٢٥	مستوى منخفض	تحليل الأدلة المقدمة (X ₂)
				٧٤	٥٢	٢٢	مستوى مرتفع	
				١١٤	٦٧	٤٧	الاجمالي	
٠.٠٠٠	٠.٢٩٨	٠.٠٠٠	١٠.٠٩٢	٣٩	١٥	٢٤	مستوى منخفض	تقييم الأدلة (X ₃)
				٧٥	٥٢	٢٣	مستوى مرتفع	
				١١٤	٦٧	٤٧	الاجمالي	
٠.٠٠٠	٠.٢٩٨	٠.٠٠٠	١٠.٠٩٢	٣٩	١٥	٢٤	مستوى منخفض	مستوى التفكير الانتقادي ككل (X)
				٧٥	٥٢	٢٣	مستوى مرتفع	
				١١٤	٦٧	٤٧	الاجمالي	

ويتضح من الجدول رقم (٣) مايلي:

- أن في كل بعد من أبعاد التفكير الانتقادي كان عدد المشاركين الذين تتوافر لديهم مستوى مرتفع من المهارة وقاموا باختيار تخفيض الأصول الضريبية المؤجلة ٣٠ مليون جنية وذلك بعدد (٥٢) مشاركًا، بينما المشاركين الذي تتوافر لديهم مستوى مرتفع من المهارة، ولكن قاموا باختيار تخفيض الأصول الضريبية المؤجلة ٥ مليون جنية وهم (٢٣) مشاركًا.
- أنه تم إجراء اختبار كاي^٢ للاستقلالية وجد أن القيمة الاحتمالية (P-Value) = (٠.٠٠٠) وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية عند (٠.٠٠٥) وهذا يعني معنوية تأثير الاختلاف في مستوى التفكير الانتقادي لمراقبي الحسابات على تقييم أدلة المراجعة.
- أنه يوجد ارتباط طردي ذو دلالة إحصائية بين اختلاف مستوى التفكير الانتقادي وتقييم أدلة المراجعة.

٢.٠. تحليل الانحدار اللوجستي

يوضح الجدول رقم (٤) نماذج الانحدار اللوجستي الثنائي، بما يشتمل على قيم معاملات الانحدار اللوجستي والخطأ المعياري (Standard Error)، ونتيجة اختبار Wald-test للتأكد من معنوية المتغير المستقل، بالإضافة إلى قيمة معامل التحديد (R^2) (Coefficient of Determination) ونتيجة اختبار (χ^2) للتأكد من معنوية نموذج الانحدار اللوجستي ككل كما يلي:

جدول رقم (٤): نموذج الانحدار بين اختلاف مستوى التفكير الانتقادي وتقييم الأدلة المراجعة

اختبار χ^2 -test		معامل التحديد (r^2)	اختبار $Wald$ -test		معاملات نموذج الانحدار		النموذج
القيمة الاحتمالية p -value	قيمة χ^2		القيمة الاحتمالية p -value	قيمة اختبار $Wald$	الخطأ المعياري	قيمة المعامل	
٠.٠٠٠٠	١٦.١٢٥	٠.١٧٨	٠.٠٠٠٠	١٠.٢٠٨	٠.٦٥٠	٢.٠٧٨-	ثابت المعادلة Constant
			٠.٠٠٠٠	١٤.٩٩٤	٠.٤١٠	١.٥٨٨	فهم الأدلة المقدمة (X_1)
٠.٠٠٠٠	١١.٥١٩	٠.١٢٩	٠.٠٠٠٧	٧.٢٠٧	٠.٧٠١	١.٨٨٢-	ثابت المعادلة Constant
			٠.٠٠٠٠	١٠.٩٧٠	٠.٤١٤	١.٣٧١	تحليل الأدلة المقدمة (X_2)
٠.٠٠٠٠	١٠.٠٨٠	٠.١١٤	٠.٠٠١٣	٦.٢١٥	٠.٧٠٤	١.٧٥٦-	ثابت المعادلة Constant
			٠.٠٠٠٢	٩.٦٦٥	٠.٤١٤	١.٢٨٦	تقييم الأدلة (X_3)
٠.٠٠٠٠	١٠.٠٨٠	٠.١١٤	٠.٠٠١٣	٦.٢١٥	٠.٧٠٤	١.٧٥٦-	ثابت المعادلة Constant
			٠.٠٠٠٢	٩.٦٦٥	٠.٤١٤	١.٢٨٦	مستوي التفكير الانتقادي (X)

ويتضح من الجدول رقم (٤) أنه:

- تم إجراء اختبار $Wald$ test ويقصد به (القيود المفروضة على المعلمات الإحصائية بناءً على المسافة المرجحة بين التقدير غير المقيد وقيمه

المفترضة بموجب الفرضية الصفرية ، حيث يكون الوزن هو دقة التقدير).
وتبين أن القيمة الاحتمالية المصاحبة لاختبار Wald (P-value) =
(٠.٠٠٢) أقل من مستوى المعنوية عند (٠.٠٥) وهذا يدل على أن نموذج
الانحدار الذي تم بناءه يعتبر نموذج ذو دلالة إحصائية وذلك لكل بعد من
أبعاد التفكير الانتقادي.

- معامل التحديد (R^2) الذي يعبر عن مدى تأثير اختلاف مستوى التفكير
الانتقادي لدى مراقبي الحسابات على تقييم أدلة المراجعة والذي يبلغ
١١.٤٪، في حين الجزء المتبقي ٨٨.٦٪ يرجع إلى عوامل أخرى لها تأثير
على تقييم أدلة المراجعة ولم يتم تناولها في البحث الحالي.
وترتيباً على ما سبق، تم قبول الفرض الأول والذي يقضي بأن توافر اختلاف
في مستوى مهارة التفكير الانتقادي لدى مراقبي الحسابات يؤثر على تقييمهم لأدلة
المراجعة.

ب. اختبار الفرض الثاني

تم إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة لاختبار مدى صحة الفرض الثاني والذي
ينص على أنه "يؤثر تقييم أدلة المراجعة المبني على التفكير الانتقادي تأثيراً ذو
دلالة إحصائية على جودة الحكم المهني". وقد تم الاعتماد في اختبار هذا الفرض
على:

١- تطبيق اختبار χ^2 لمعرفة ما إذا كان هناك ارتباط بين تقييم أدلة المراجعة
والحكم المهني (المتغيرين غير مستقلين) أم لا، وفقاً لاختلاف مستوى التفكير
الانتقادي.

٢- تطبيق تحليل الانحدار اللوجستي **Logistic Regression**، نظراً لأن
المتغير التابع (الحكم المهني) متغير ثنائي، يأخذ القيمة (١) إذا كان التقرير

نظيف والقيمة (٠) إذا التقرير غير نظيف. من هنا سيتم دراسة تأثير تقييم أدلة المراجعة على جودة الحكم المهني من خلال النموذج الموضح بالمعادلة (٢) وفقاً لاختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي:

$$\begin{aligned} \text{logit}(p) &= \ln \left(\frac{p(Y=j)}{1-p(Y=j)} \right) \\ &= \alpha + \beta M \end{aligned} \quad (2)$$

حيث إن:

- Y ← الحكم المهني.
- M ← تقييم أدلة المراجعة.
- α ← ثابت معادلة الانحدار.
- β ← معامل نموذج الانحدار الخاصة بمتغير تقييم أدلة المراجعة.

ب.١. اختبار χ^2

يوضح الجدول التالي رقم (٥) درجة الارتباط بين تقييم أدلة المراجعة وجودة الحكم

المهني:

جدول رقم (٥): درجة الارتباط بين تقييم أدلة المراجعة وجودة الحكم المهني

المجموعة	تقييم أدلة المراجعة	جودة الحكم المهني					اختبار (χ^2)		معامل الارتباط (r)	
		عكسي	متحفظ	نظيف مع فقرة	نظيف	الاجمالي	قيمة χ^2	القيمة الاحتمالية p -value	الارتباط	القيمة الاحتمالية p -value
المجموعة الأولى (مستوى مهارة منخفض)	تخفيض ٥ مليون	٠	٦	٦	١٢	٢٤	٠.٩٧٥	٠.٣٢٣	-٠.١٥٨	٠.٣٣٦
	تخفيض ٣٠ مليون	٠	٦	٧	٢	١٥				
	الاجمالي	٠	١٢	١٣	١٤	٣٩				
المجموعة الثانية (مستوى مهارة مرتفع)	تخفيض ٥ مليون	٠	١٧	٥	١	٢٣	٨.٩٢٤	٠.٠٠٣	٠.٣٤٥	٠.٠٠٢
	تخفيض ٣٠ مليون	١	١٨	٣٢	١	٥٢				
	الاجمالي	١	٣٥	٣٧	٢	٧٥				

ويتضح من الجدول رقم (٥) مايلي:

- أن غالبية المشاركين في المجموعة الأولى (الديهم مستوى منخفض من مهارة التفكير الانتقادي) كان حكمهم المهني تخفيض الأصول الضريبية المؤجلة ٥ مليون جنية وإصدار تقرير نظيف، بينما غالبية المشاركين في المجموعة الثانية (الديهم مستوى مرتفع من مهارة التفكير الانتقادي) كان حكمهم المهني تخفيض الأصول الضريبية المؤجلة بمبلغ ٣٠ مليون جنية وإصدار تقرير نظيف مع فقرة لفت انتباه.

- أنه بإجراء اختبار كاي^٢ للاستقلالية في المجموعة الأولى (مستوى منخفض) تبين أن القيمة الاحتمالية (P -Value) = (٠.٣٢٣) وهي قيمة أكبر من مستوى المعنوية عند (٠.٠٥) وهذا يعني عدم معنوية تأثير عدم اختلاف

في مستوى التفكير الانتقادي لمراقبي الحسابات على تقييم أدلة المراجعة في اصدار حكم مهني، بينما في المجموعة الثانية (مستوى مرتفع) تبين أن القيمة الاحتمالية (P-Value) = (٠.٠٠٣) وهي قيمة أصغر من مستوى المعنوية عند (٠.٠٥) وهذا يعني معنوية تأثير اختلاف مستوى التفكير الانتقادي لمراقبي الحسابات على تقييم أدلة المراجعة في إصدار حكم مهني.

- أن معامل الارتباط (R) في المجموعة الأولى (مستوى منخفض) (٠.١٥٨-) وهو بعيد عن الواحد الصحيح وهذا يعبر عن ضعف الارتباط بين تقييم أدلة المراجعة والحكم المهني ويبين أيضًا أن الارتباط عكسي، وتبين أيضًا أن القيمة الاحتمالية (P-Value) = (٠.٣٣٦) وهي قيمة أكبر من مستوى المعنوية عند ٥٪ وهذا يعبر عن عدم وجود ارتباط بين تقييم أدلة المراجعة والحكم المهني في حالة الاختلاف في مستوى التفكير الانتقادي. بينما في المجموعة الثانية (مستوى مرتفع) (٠.٣٤٥) وهو بعيد عن الواحد الصحيح وهذا يعبر عن وجود ارتباط بين تقييم أدلة المراجعة والحكم المهني، وتبين أيضًا أن القيمة الاحتمالية (P-Value) = (٠.٠٠٢) وهي قيمة أصغر من مستوى المعنوية عند ٥٪ وهذا يعبر عن وجود ارتباط طردي بين تقييم أدلة المراجعة والحكم المهني في حالة اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي.

ب.٢. تحليل الانحدار اللوجيستي

يوضح الجدول الآتي رقم (٦) نماذج الانحدار اللوجيستي الثنائي، بما يشتمل على قيم معاملات الانحدار اللوجيستي والخطأ المعياري (Standard Error)، ونتيجة اختبار **z-test** للتأكد من معنوية المتغير المستقل، بالإضافة إلى قيمة معامل التحديد (**Coefficient of Determination (R²)**) ونتيجة اختبار (χ^2) للتأكد من معنوية نموذج الانحدار اللوجيستي ككل.

جدول رقم (٦): نموذج الانحدار بين تقييم أدلة المراجعة وجودة الحكم المهني

المجموعة	النموذج	معاملات نموذج الانحدار		اختبار <i>Wald-test</i>		معامل التحديد (R^2)	اختبار χ^2-test	
		قيمة المعامل	الخطأ المعياري	قيمة اختبار <i>Wald</i>	القيمة الاحتمالية <i>p-value</i>		قيمة χ^2	القيمة الاحتمالية <i>p-value</i>
المجموعة الأولى (مستوى منخفض)	ثابت المعادلة <i>Constant</i>	١.٠٩٩	٠.٤٧١	٥.٤٣١	٠.٠٢٠	٠.٠٣٤	٠.٩٦٢	٠.٣٢٧
	تقييم أدلة المراجعة (<i>M</i>)	-٠.٦٩٣	٠.٧٠٧	٠.٩٦١	٠.٣٢٧			
المجموعة الثانية (مرتفع)	ثابت المعادلة <i>Constant</i>	-١.٠٤١	٠.٤٧٥	٤.٨١٠	٠.٠٢٨	٠.١٥٤	٩.١٧٩	٠.٠٠٢
	تقييم أدلة المراجعة (<i>M</i>)	١.٥٩٤	٠.٥٥٥	٨.٢٣٣	٠.٠٠٤			

ويتضح من الجدول رقم (٦) مايلي:

- في المجموعة الأولى (مستوى منخفض من مهارة التفكير الانتقادي): تم إجراء اختبار *Wald test*، وتبين أن القيمة الاحتمالية المصاحبة لاختبار $Wald (P-value) = (٠.٣٢٧)$ أكبر من مستوى المعنوية عند (٠.٠٥) وهذا يدل على أن نموذج الانحدار الذي تم بناءه يعتبر نموذج غير دال إحصائيًا.
- معامل التحديد (R^2) الذي يعبر عن اختلاف مستوى التفكير الانتقادي لدى مراقبي الحسابات في تقييم أدلة المراجعة من خلال حكمهم المهني بنسبة ٣.٤٪، في حين الجزء المتبقي ٩٦.٦٪ يرجع إلى عوامل أخرى لها تأثير على إصدار حكم مهني لدى مراقبي الحسابات ولم يتم تناولها في البحث الحالي.

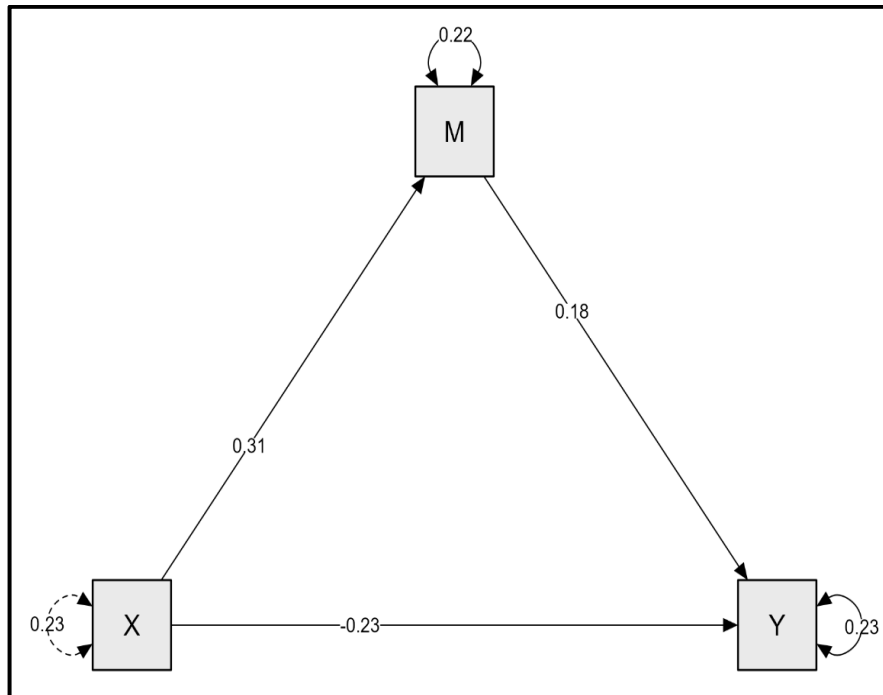
- أما في المجموعة الثانية (مستوى مرتفع من مهارة التفكير الانتقادي): تبين من اختبار Wald test، أن القيمة الاحتمالية المصاحبة لاختبار Wald $(P\text{-value}) = (0.004)$ أقل من مستوى المعنوية عند (0.05) وهذا يدل على أن نموذج الانحدار الذي تم بناءه يعتبر نموذج ذو دلالة إحصائية.
- ومعامل التحديد (R^2) الذي يعبر عن اختلاف مستوى التفكير الانتقادي لدى مراقبي الحسابات في تقييم أدلة المراجعة من خلال إصدار حكم مهني بنسبة ١٥.٤٪، في حين الجزء المتبقي ٨٤.٦٪ يرجع إلى عوامل أخرى لها تأثير على إصدار حكم مهني لدى مراقبي الحسابات ولم يتم تناولها في البحث الحالي.

وترتيباً على ما سبق، تم قبول الفرض الثاني والذي يقضي بأن تقييم أدلة المراجعة يؤثر على الحكم المهني عندما يتوافر لدى مراقبي الحسابات اختلاف في مستوى التفكير الانتقادي، بينما في حالة عدم وجود اختلاف في مستوى التفكير لا يؤثر تقييم أدلة المراجعة على إصدار حكم مهني لدى مراقبي الحسابات.

ج. اختبار الفرض الثالث

تم إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة لاختبار مدى صحة الفرض الثالث والذي يقضي بأن "يؤثر اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي تأثيراً ذو دلالة إحصائية على جودة الحكم المهني من خلال تقييم أدلة المراجعة" ومن أجل اختبار هذا الفرض على تطبيق تحليل المسار **Path Analysis** أو ما يعرف بنمذجة المعادلات البنائية **Structure Equation Modelling (SEM)**، كما هو موضح بالشكل رقم (٣) التالي:

الشكل رقم (٣): نمذجة المعادلات البنائية



المصدر: برنامج SPSS

هذا ويوضح الجدول رقم (٧) التأثير المباشر وغير المباشر لاختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي على جودة الحكم المهني من خلال تقييم أدلة المراجعة كما يلي:

جدول رقم (٧): تأثير اختلاف مستوى التفكير الانتقادي على جودة الحكم المهني من خلال تقييم أدلة المراجعة

المسارات	معاملات الانحدار Estimate	الخطأ المعياري Std. Error	اختبار z	القيمة الاحتمالية p-value
$M \leftarrow X$	٠.٣٠٩	٠.٠٩٣	٣.٣٢٨	٠.٠٠٠٠
$Y \leftarrow M$	٠.١٨٢	٠.٠٩٦	١.٩٠٢	٠.٠٥٧
$Y \leftarrow X$	٠.٢٢٨	٠.٠٩٩	٢.٣٠٤	٠.٠٢١
$Y \leftarrow M \leftarrow X$	٠.٠٥٦	٠.٠٣٤	١.٦٥١	٠.٠٩٩

ويتضح من الجدول رقم (٧):

- أنه تم إجراء Z-test هو (أداة إحصائية تُستخدم لتحديد ما إذا كانت وسيلة توزيعين تختلف حتى مع الفروق المعروفة وأحجام العينات الكبيرة).
- أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاختلاف مستوى التفكير الانتقادي (X) على تقييم أدلة المراجعة (M)، حيث تبين أن القيمة الاحتمالية المصاحبة لاختبار z (P-Value) = (٠.٠٠٠٠) أقل من مستوى المعنوية عند ٥٪.
- أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتقييم أدلة المراجعة (M) على جودة الحكم المهني (Y)، حيث تبين أن القيمة الاحتمالية المصاحبة لاختبار z (P-Value) = (٠.٠٥٧) أقل من مستوى المعنوية عند ١٠٪.
- أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاختلاف مستوى التفكير الانتقادي (X) على جودة الحكم المهني (Y)، حيث تبين أن القيمة الاحتمالية المصاحبة لاختبار z (P-Value) = (٠.٠٢١) أقل من مستوى المعنوية عند ٥٪.
- أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاختلاف مستوى التفكير الانتقادي (X) على جودة الحكم المهني (Y) من خلال تقييم أدلة المراجعة (M)، حيث

تبين أن القيمة الاحتمالية المصاحبة لاختبار z (P-Value) = (٠.٠٩٩) أقل من مستوى المعنوية عند ١٠٪.

وترتيباً على ما سبق، تم قبول الفرض الثالث والذي يقضي بأن اختلاف مستوى مهارة التفكير الانتقادي يؤثر تأثيراً ذو دلالة إحصائية على جودة الحكم المهني من خلال تقييم أدلة المراجعة.

٥. نتائج البحث:

توصل البحث إلى النتائج الآتية:

١/٥- تم قبول الفرض الأول للبحث الذي ينص على "يؤثر اختلاف مستوى التفكير الانتقادي لدى مراقب الحسابات تأثيراً ذو دلالة إحصائية على تقييم أدلة المراجعة"، وتم الاستنتاج منه أن تأثير اختلاف مستوى التفكير الانتقادي على تقييم أدلة المراجعة يؤدي إلى:

- تحسين دقة تقييم أدلة المراجعة: من خلال أن مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بمستوي مرتفع من مهارة التفكير الانتقادي القوية يقدرّون أدلة المراجعة بدقة أعلى من أولئك ذو مستوى منخفض من المهارة.
- تحسين القدرة على الكشف عن الأخطاء: من خلال أن مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بمستوي مرتفع من مهارة التفكير الانتقادي يكتشفون أخطاء أكثر في أدلة المراجعة من أولئك ذو مستوى منخفض من المهارة.
- تحسين القدرة على التمييز بين المعلومات ذات الصلة وغير ذات الصلة: وذلك من خلال أن مراقبي الحسابات الذين يتصفون بمستوي تفكير انتقادي مرتفع يتميزون بين المعلومات ذات الصلة وغير ذات الصلة في أدلة المراجعة بدقة أعلى من أولئك ذو مستوى منخفض من المهارة.
- تحسين القدرة على تحليل المعلومات المالية: من خلال أن مراقبي الحسابات الذين يتصفون بمستوي تفكير انتقادي مرتفع يتميزون بقدرة أعلى على تحليل

البيانات المالية وتفسيرها بدقة أعلى من أولئك ذو مستوى منخفض من المهارة.

- تحسين القدرة على الكشف عن الأخطاء الجوهرية: من خلال أن مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بمستوي مرتفع من مهارة التفكير الانتقادي يتميزون بقدرة أعلى على الكشف عن الأخطاء الجوهرية وتحليلها بدقة أعلى من أولئك ذو مستوى منخفض من المهارة.

٢/٥- تم قبول الفرض الثاني الذي ينص على " يؤثر تقييم أدلة المراجعة المبني على التفكير الانتقادي تأثيراً ذو دلالة إحصائية على جودة الحكم المهني"، وتم استنتاج أهمية تقييم أدلة المراجعة حيث إن تقييم أدلة المراجعة هو جزء مهم من عملية المراجعة، حيث يساعد على تحسين جودة الحكم المهني.

٣/٥- تم قبول الفرض الثالث الذي ينص على " يؤثر اختلاف مستوى التفكير الانتقادي تأثيراً ذو دلالة إحصائية على الحكم المهني لمراقب الحسابات من خلال تقييم أدلة المراجعة"، وتم الاستنتاج منه بتأثير اختلاف مستوى التفكير الانتقادي على الحكم المهني من خلال:

- تحسين جودة الحكم المهني: من خلال أن مراقبي الحسابات الذين يتصفون بمستوي تفكير انتقادي مرتفع يقدرّون أدلة المراجعة بدقة أعلى، مما يؤدي إلى تحسين جودة الحكم المهني.
- تحسين القدرة على اتخاذ القرارات: وذلك من خلال أن مراقبي الحسابات الذين يتصفون بمستوي تفكير انتقادي مرتفع يتميزون بقدرة أعلى على اتخاذ القرارات الصحيحة بناءً على أدلة المراجعة.
- تحسين القدرة على التعامل مع المواقف غير المتوقعة: من خلال أن مراقبي الحسابات الذين يتصفون بمستوي تفكير انتقادي مرتفع يتميزون بقدرة أعلى على التعامل مع المواقف غير المتوقعة التي قد تظهر أثناء المراجعة.

- تحسين القدرة على التواصل الفعال: من خلال أن مراقبي الحسابات الذين يتصفون بمستوى تفكير انتقادي مرتفع يتميزون بقدرة أعلى على التواصل الفعال مع عميل المراجعة.
- تحسين القدرة على تحليل المخاطر: من خلال أن مراقبي الحسابات الذين يتصفون بمستوى تفكير انتقادي مرتفع يتميزون بقدرة أعلى على تحليل المخاطر وتحديدها.
- ٤/٥- أهمية اختلاف مستوى التفكير الانتقادي لمراقب الحسابات حيث إن مهارة التفكير الانتقادي لمراقب الحسابات تعتبر مهارة أساسية لتحسين جودة تقييم أدلة المراجعة والحكم المهني، مما يتطلب تطوير مستوى مهارة التفكير الانتقادي لمراقب الحسابات وذلك من خلال برامج التدريب والتعليم.

المراجع:

المراجع العربية:

- أحمد، أحمد عبد القادر، (٢٠١٥)، "قياس أثر تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجعة على تعظيم قيمته وتضييق فجوة التوقعات بشأنه دراسة ميدانية على ما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية في يناير ٢٠١٥م"، *المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة بجامعة الأزهر*، (المجلد ١٤، العدد ٢)، ص.٧٣-١.
- الأشول، محمد حسن فهمي، (٢٠٢٤)، "دور الإفصاح عن المعلومات المستقبلية في تحسين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيمة بالبورصة المصرية"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، (المجلد ٥، العدد ١)، ص.١١٧٩-١٢٣٤.
- الجندي، خالد محمد محمد، (٢٠٢٣)، "أثر التحالفات الإستراتيجية والتخصص الصناعي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن

الاستمرارية بالتطبيق على الشركات المساهمة في البورصة المصرية"، *المجلة العلمية للبحوث التجارية - جامعة المنوفية*، (المجلد ٥٠، العدد ٣)، ص.ص ٣٠١-٣٧٦.

- فهمي، مديحة محمود، آخرون، (٢٠٢٢)، " أثر المهارات السلوكية لمراقب الحسابات على كشف إدارة عملية المراجعة- دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، (مجلد ٢٦، العدد ٣)، ص.ص ١٠٣-١٤٢.
- نصر، عبد الوهاب علي، شحاته السيد شحاته، محمود محمد السيد، (٢٠٢٣)، "أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية: دليل من مصر-دراسة تجريبية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، (المجلد ٧، العدد ١)، ص.ص ٢٨٤-٣٧٨.
- هياش، شرين عبد الله عباس، (٢٠٢٤)، "قياس تأثير جودة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات على توقيت إصدار التقرير: نموذج معدل في ظل البيانات الضخمة مع دراسة تطبيقية"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، (المجلد ١٦، العدد ٣)، ص.ص ٢١٢-٢٥٥.

المراجع الأجنبية:

- Ameen, Iman & Asaad Wahhab, (2023), "Developing Auditor's creative thinking skills to reduce mitigating the potential risks associated with material misrepresentation", **Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice**, (Vol.6, No.53).
- Andolina, Mike, (2001), "Critical thinking for working student".

- Apandi, R. Nelly Nur & Alfira Sofia & Hanifa Zulhaimi, (2020), "Understanding of auditor professional skeptics: Are the sequence of evidence and critical thinking determining factors? (experimental research)," **The International Journal of Business Review**, (Vol.3, No.2), P.p53-64.
- Banning, M., (2019), "Measure that can be used to instill critical thinking skills in nurse prescribers", **Nurse Education in Practice**, (Vol.6, No.3), P.p98-105.
- Bongcales, Teovy & Ariel A. & Lorieamar O. & Jurienel Mae & Jycka D. & Kristine June, (2022), " Auditors' Professional Skepticism and Its Relationship with Their Thinking Styles", **Recoletos Multidisciplinary Research Journal**, (Vol.10, No.2), P.p 1-17.
- Bucaro, Anthony C., (2018), "Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates", **Accounting Organizations and Society**, P.p1-15.
- Cyr, D. & Heroux, S. & Fontaine, R., (2020), "Auditors' judgment subordination and the theory of planned behavior", **Managerial Auditing Journal**, (Vol.35, No.8), Pp. 1189-1211.

- De Clercq, B.& E.A.J. Terblanche, (2021), "A critical thinking competency framework for Accounting students", **Accounting Education**, (Vol.30, No.4), P.p325-354.
- Gaballah, Elsayed Abdelfattah, (2022), "The basics of critical thinking with practical examples in our everyday life", **مجلة وادي النيل للدراسات والبحوث الانسانية والاجتماعية والتربوية، كلية الآداب- جامعة القاهرة، (المجلد ٣٦، العدد ٣٦)، ص.ص ١٤١١-١٥٤٦**.
- Ghadimi, Bahman & Fereydoon Rahnamay & Bahman Banimahd, (2021), "Comparative study of the impact of critical thinking on fraud risk assessment in public and private sector Auditors", **International Journal of Finance and Managerial Accounting**, (Vol.6, No.23), P.p25-34.
- Griffith, E. & E., Hammersley & J.S., Kadous& D.R., Young, (2015), "Auditor mindsets and audits of complex estimates", **Journal of Accounting Research**, (Vol.53, No.1), Pp. 1-31.
- Hasan, Batul Towfique & Parmod chand & Meiting lu, (2020), "Influence of Auditor's gender experience, rule observance attitudes and critical thinking disposition on materiality judgements", **international Journal of Auditing**, (Vol.25 No.1), P.p188-205.

- Kamalgharibi, Alireza & Mansour Garkaz & Alireza Matoufi & Mehdi Safari & Geray li, (2023), "Developing the effectiveness of Professional audit judgment based on the mindfulness of Auditors", **Iranian Journal of Finance**, (Vol.7, No.1), P.p35-65.
- Kurfiss, J., (1988), " "Helping Faculty Foster Students' Critical Thinking in the Disciplines", **New Directions for Teaching and Learning**, (Vol.37, No.1), Pp. 41-50.
- McPeck, John, (1981), "Critical thinking and education".
- Muslim, M., (2024), "Fostering Critical Thinking and Analytical Skills in Audit Education", **Advances in Managerial Auditing Research**, (Vol.2, No.2), Pp. 87-96.
- Olojeda, Paul & Olayinka Erin & Osarienmen Asiriwa & Momoh Usman, (2020), "Audit expectation gap: an empirical analysis", **Future Business Journal**, (Vol.6, No.1), P.p1-10.
- Sin, Samantha, et.al., (2015), " Critical thinking in Professional Accounting Practice: Conceptions of Employers and Practitioners", **The Palgrave Handbook of Critical Thinking in Higher Education**.

- Soleimanpour, J., (2019), "The relationship between positive curriculum and critical thinking of students at Imam Khomeini University of Marine Science in Noshir", **Quarterly Journal of Marine Science Education**, (Vol.6, No.2), Pp. 89-103.
- Thomas, Keith & Beatrice Lok, (2015), "Teaching Critical Thinking: An Operational Framework", **The Palgrave Handbook of Critical Thinking in Higher Education**.