

إطار مقترح لخصائص الشك المهني وأثره على سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الإدارة
لفرض الاستمرارية: دراسة ميدانية

اعداد

الدكتور/ عبدالعال مصطفى ابو الفضل

مدرس المحاسبة بالمعهد العالي للدراسات التعاونية والادارية

استاذ مساعد بجامعة شقراء

٢٠١٦

إطار مقترح لخصائص الشك المهني وأثره على سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية: دراسة ميدانية

د. عبدالعال مصطفى ابوالفضل a.aboelfadl@yahoo.com

مستخلص Abstract

يهدف البحث إلى بناء إطار لخصائص الشك المهني وقياس مدى توافرها لدى مراقبي الحسابات السعوديين، وتأثير ذلك على سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات¹ المتعلق بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة؛ ولقد تم بناء إطار لخصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات يجمع بين خصائص نموذجي (Hurt,2010. Quadackers & Wijnandsrade,2009)، واختبار متغيرات ذلك الإطار ميدانياً على عينة من مراقبي الحسابات السعوديين، حيث استخدم الباحث الإحصاء الوصفي والتحليلي، مثل اختبار T لعينة واحدة و تحليل التباين ANOVA في اتجاه واحد والإنحدار الخطي البسيط والمتعدد، لتحليل البيانات واختبار متغيرات الإطار المقترح (خصائص الشك المهني).

وخلص البحث الى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في بيئة العمل السعودية إلا أنه كان هناك إختلاف في درجات الترتيب من حيث مدى توافر تلك الخصائص بين مفردات العينة، كما توصل البحث الى أن توافر تلك الخصائص يؤثر على الحكم المهني لمراقب الحسابات على مدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية ، ولقد أظهرت نتائج الدراسة وجود إختلاف في درجات التأثير بين خصائص الشك المهني على الحكم المهني لمراقبي الحسابات في بيئة العمل السعودية ، وأوضحت نتائج الدراسة أن تطبيق الشك المهني يعد ضرورياً لتعزيز قدرة مراقبي الحسابات على الاستجابة للظروف والحالات التي قد تدل على وجود تحريفات جوهرية، حيث يتضمن الشك المهني تقييم جوهري لأدلة المراجعة، وأن يكون مراقب الحسابات في حالة تركيز وتأهب لأدلة المراجعة التي تتناقض مع غيرها من الأدلة، وأن يكون العقل متسائلاً دائماً عن مصداقية المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، ويعتبر هذا التقييم ضرورياً لكي يصل مراقب الحسابات لرأيه المهني المحايد عن القوائم المالية بصفة عامة وعن مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية بصفة خاصة، وتوصى الدراسة بضرورة تبني مكاتب المراجعة لسياسة التدريب المستمر فيما يتعلق بالجوانب المختلفة للشك المهني والتذكير بشكل دائم خلال أي تعاقد بأهمية بذل العناية المهنية الكافية والإحتفاظ بمستوى ملائم من الشك المهني .

كلمات البحث Key Words:

الشك المهني Professional Skepticism، خصائص الشك المهني، نماذج قياس الشك المهني، محددات الشك المهني، فرض الإستمرارية، الحكم المهني .

١ - مقدمة :

¹ قد يستخدم الباحث مصطلحي مراقب الحسابات أو مراجع الحسابات كمصطلحين مترادفين.

الشك^٢ المهني Professional Skepticism مهارة تتطلب توفر عنصر الذكاء، فإذا لم يكن المحاسب ذكياً فقد تنطلي عليه بعض الحيل حتى البسيطة منها عند قيام إدارة منشآت الاعمال بممارسات إدارة الارباح Earnings Management وإعداد تقارير مالية احتيالية بهدف إخفاء هذه التحريفات والممارسات عن المراجع عند أدائه لعملية المراجعة (Luippold,2009) ويعد الشك المهني من المهارات الشخصية Personal Skills المرتبطة باتجاهات وسلوك المراجع وشخصيته المهنية، ولا شك أن تطوير هذه المهارات يُمكن مراجع الحسابات من تعلم الحذر المهني، ومحاولة التعرف على حقيقته العمل محل المراجعة من خلال التجميع والتقييم الموضوعي لأدلة الإثبات وابداء الرأي المهني أو معرفة الوقت المناسب لانسحابه من عملية المراجعة، وفي ظل الازمات المالية باتت الحاجة الى تحسين جودة الحكم المهني للمراجع من خلال سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش في التقارير المالية وممارسات إدارة الربح وتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار، وذلك من خلال ممارسته للشك المهني المصحوب بالذهن المتسائل questioning mind والاستفسار المستمر ongoing questioning عن ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها وما اذا كانت تشير الى امكانية وجود ما يؤكد أو ينفي شكوكه فيما يتعلق بالأحكام والقرارات الخاصة بإبداء رأيه في استمرارية المنشأة .

ويعتبر الحكم المهني للمراجع Professional Judgment هو جوهر عملية المراجعة، لأنه يؤثر بصورة كبيرة على جودة المراجعة أثناء قيامه بجمع أدلة الإثبات والقيام بإجراءات المراجعة التحليلية وتقييم المخاطر، حيث يعتبر الحكم المهني الأداة المهمة التي تكونهما وترابطهما بعضهما البعض، لذا فإن ذلك يتطلب من المراجع التفكير الفعال والذي يتضمن ممارسة الشك المهني Professional Skepticism خلال التخطيط والتنفيذ والتقرير عن عملية المراجعة (Bell et al., 2005). خاصة أن الشك المهني يقوم على إفتراض توقع التحريف في القوائم المالية لعدم أمانة إدارة عميل المراجعة وأن نزاهتها محل تساؤل دائم عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

وقد لخص مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB أوجه القصور الجوهرية في عملية المراجعة نتيجة الفشل في التحقق من تنفيذ إجراءات المراجعة ومن جمع وتقييم وتفسير أدلة المراجعة التي تتسق مع معايير PCAOB ، وبالتالي لم يكن لدى مراقبي الحسابات الأدلة الكافية والملائمة لدعم آرائهم، وتوصل PCAOB إلى اعتبار الفشل في تطبيق الشك المهني المناسب من العوامل المهمة التي سمحت بحدوث أوجه القصور في كثير من الحالات (PCAOB., 2008, p. 20).

٢- الإطار العام للبحث

١-٢ مشكلة البحث :

^٢ يقصد بالشك في اللغة كما ورد في معجم لسان العرب بأنه الحذر والتقدير، الريبة والظن والتهمة، الشئ غير المقنع، المعادلة في أمرين (ابن منظور، ١٣١١م، ص١٧٨، ص٢٣٥٦، ص٣٠٤٣، ص٣٦٧٨). أما مصطلح الشك في الفلسفة فهو فيعني البحث والتنقيب والاستطلاع (زقزوق، ١٩٩٣)، ووبرى (أسعد، ١٩٨٣) أن الشك يسهم في تحقيق المعرفة والتي تمر بثلاث مراحل عقلية: مرحلة الظن ثم مرحلة الشك ثم مرحلة اليقين وهو ما يتعارض مع ما ورد في معجم المعاني الجامع أن الظن مرتبة أعلى من الشك وأقل من اليقين. ويخلص الباحث من هذا بأن الشك يرتبط بالجوانب المعرفية ويعني البحث والتنقيب والتمعن والفحص العميق لازالة الغموض والالتباس. ويستخدم القاضي الشك المهني في تقييمه لأدلة القضية للوصول الى الحكم المبني على الجزم واليقين اعتماداً على مبدأ الشك يُفسر لصالح المتهم.

حظيت العلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة أحكامه باهتمام الكثير من الباحثين في مجال المراجعة (Carpenter., et, al.,2002; Payne & Ramasy., 2005; (Quadackers., et. al., 2009; Carpenter and Reimers., 2011; Popova, 2013)، وترتبط أهمية مراجع الحسابات ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي يقدمها للعملاء وكافة المستخدمين، لذلك فإن المجتمع المالي يتوقع من مراقبي الحسابات الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة والإلتزام بالمسؤوليات المتعلقة به، كما يتوقع منه الكشف عن الأخطاء الجوهرية واكتشاف الغش ومنع صدور القوائم المالية المضللة بعد المصادقة عليها.

وأوضحت النتائج التي توصل إليها مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة (PCAOB) في ديسمبر ٢٠٠٨ أن أغلب أوجه القصور الجوهرية و المتكررة الحدوث والتي تم ملاحظتها أثناء عملية التفتيش من ٢٠٠٤-٢٠٠٧، ترجع الى فشل مراقبي الحسابات في تنفيذ إجراءات المراجعة من جمع، وتقييم، وفحص، وتفسير أدلة المراجعة ، وبالتالي لم يكن لديهم الأدلة الكافية والملائمة لدعم آرائهم، وفي كثير من الحالات يعتبر الفشل في تطبيق الشك المهني المناسب من العوامل المهمة التي سمحت بحدوث العديد من أوجه القصور (PCAOB., 2008, p. 20).

ويعتبر تطبيق الشك المهني موقفاً ضرورياً لتعزيز قدرة مراقب الحسابات على الاستجابة للظروف التي قد تدل على وجود تحريفات جوهرية حيث يتضمن الشك المهني تقييم جوهري لأدلة المراجعة، ويعني ذلك أن يكون مراقب الحسابات في حالة تركيز وتأهب لأدلة المراجعة التي تتناقض مع غيرها من الأدلة، أو ان يكون العقل متساءل دائماً عن مصداقية المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، ويعتبر هذا التقييم ضرورياً لكي يصل مراقب الحسابات لرأيه المهني المحايد عن القوائم المالية (IAASB., 2012; APB.,2010; APB.,2012; PCAOB., 2012).

وتتمثل عملية المراجعة بأنها تتضمن إصدار سلسلة أحكام مهنية متتابعة بداية من قبول التكاليف وحتى إصدار تقرير المراجعة متضمناً الرأي الفني المحايد لمراقب الحسابات، ونظراً لأهمية الشك المهني في جودة أداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة التي أكدت على تطبيقه سواء من قبل مراقب الحسابات الفرد أو من قبل فريق المراجعة، إلا أن هناك شك حول ما إذا كان مراقب الحسابات يطبق بصورة جدية وتامة الشك المهني ومدى ارتباط مستوى الشك المهني بسلامة الأحكام المهنية في المراجعة وماهي محددات هذه العلاقة ومدى اختبارها عملياً، ويمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة الآتية:-

- ما هو مفهوم وأهداف وأهمية الشك المهني لمراقب الحسابات ومصادره ؟
- ما هي خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات؟
- ما هي محددات العلاقة بين ممارسة المراجعون الشك المهني وسلامة أحكامهم المهنية على التحريفات الجوهرية المؤثرة على الحكم باستمرارية المنشأة؟
- كيف يساهم الشك المهني في منع الغش والتلاعب في القوائم المالية والذي يؤثر على مؤشرات الحكم على استمرارية المنشأة؟

- كيف يمكن قياس مستوى الشك المهني لمراقبي الحسابات من خلال مدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات بالتطبيق على مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية ؟
- هل يؤثر مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه المهني على مدى ملائمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية ؟

٢-٢ أهداف البحث :

يهدف البحث الى الإجابة على تساؤلات البحث من خلال دراسة وتأصيل مفهوم الشك المهني في المراجعة، ودراسة مدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية، وأثر ممارستهم للشك المهني على سلامة حكمهم على مدى ملائمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة.

٣-٢ أهمية البحث :

يكتسب البحث أهميته من زاويتين هما :

أهمية علمية لكونه من الموضوعات الحديثة في الفكر المحاسبي والتي تتصف بندرة الدراسات -خاصة الدراسات العربية - التي تعرضت له، وضرورة معرفة مدى مسايرة الواقع التطبيقي للفكر النظري، ويركز هذا البحث على أهمية ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وأثر ذلك على سلامة حكمه المهني، مسايراً بذلك توجه معايير المراجعة خاصة الدولية والأمريكية (APB.,2010; IAASB., 2012; PCAOB., 2012; APB.,2012)، والتي تؤكد على أهمية الدور الذي يلعبه الشك المهني في عملية المراجعة، فهو يمثل جزء لا يتجزأ من مهارات مراقب الحسابات، حيث يرتبط الشك المهني بصورة كبيرة بسلامة الأحكام المهنية ومن ثم جودة المراجعة.

وللبحث أهمية عملية باعتبار الشك المهني محدداً لسلامة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، كما أن تطبيق الشك المهني من شأنه أن ينعكس إيجاباً على تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ويقلل من احتمال أن يختار مراقب الحسابات إجراءات مراجعة غير مناسبة أو التطبيق الخاطئ لإجراءات المراجعة أو الحكم الخاطئ على الأدلة ومن ثم التفسير الخاطئ لنتائج المراجعة بما يؤثر على تقديراته وأحكامه ورأيه المهني على سلامة قراراته وأحكامه المهنية.

٤-٢ دوافع البحث :

ومن أهم دوافع البحث مايلي:

- جذب اهتمام مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية السعودية نحو أهمية ممارسة الشك المهني خلال عملية المراجعة، نظراً لاهتمام الإصدارات المهنية بالشك المهني، وعدم مواكبة معايير المراجعة السعودية - في رأي الباحث- لهذه التطورات.
- ندرة البحوث الأكاديمية في المملكة العربية السعودية بشأن دراسة وقياس واختبار العلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني و سلامة الحكم المهني.
- السير في اتجاه البحوث التي تبحث في سبل الإرتقاء بجودة مراجعة الحسابات للشركات المساهمة المقيدة في البورصة، لما لذلك من منفعة لمستخدمي القوائم المالية خاصة المتعاملون في سوق الأوراق المالية.
- إيجاد دليل تجريبي على العلاقة الرئيسية محل الدراسة في بيئة الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية (مستوى ممارسة الشك المهني وسلامة الأحكام المهنية) .

٥-٢ فروض البحث :

يسعى البحث إلى اختبار الفروض التالية :

- الفرض الأول:** تتوافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.
- الفرض الثاني:** تؤثر خصائص الشك المهني على الحكم المهني لمراقب الحسابات بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الإستمرارية بالمملكة العربية السعودية.

٦-٢ منهج البحث :

يعتمد البحث على استخدام المنهج الوصفي التحليلي *descriptive Analytical approach* ، حيث يستخدم المنهج الوصفي من خلال عمل مسح للدراسات والبحوث السابقة المتعلقة بالبحث، ودراسة وتحليل تلك الدراسات للتعرف على أهم خصائص الشك المهني لدي مراقب الحسابات واثر ذلك على سلامة الحكم المهني على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة. كما يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لتحديد متغيرات النموذج المقترح لتحليل العلاقة بين خصائص الشك المهني لدي مراقب الحسابات وسلامة الحكم المهني على تقييم فرض استمرارية المنشأة، وصياغة بعض الفروض الاحصائية للدراسة، وسوف يتم إختبار الفروض الاحصائية لتلك العلاقة من خلال الدراسة الميدانية على عينة من مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية ويستخدم المنهج التحليلي *analytical approach* عن طريق إستمارة استبيان مُعدة خصيصاً لهذا الغرض.

٧-٢ خطة البحث :

للإجابة على اسئلة البحث وتحقيقاً لأهداف البحث ووفاءً لمتطلبات البحث المنهجية قام الباحث بتنظيم الاجزاء الباقية من البحث على النحو التالي:

٣- الإطار النظري للشك المهني .

٤- الدراسات السابقة .

٥- الإطار المقترح لخصائص الشك المهني.

٦- العلاقة بين الشك المهني للمراقب وحكمه المهني على مدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية في ظل توافر خصائص الشك المهني.

٧- الدراسة الميدانية .

٨- نتائج البحث والتوصيات.

٣- الإطار النظري للشك المهني .

٣-١ مفهوم الشك المهني ومصادره:

أولاً : من منظور الدراسات الأكاديمية:

ليس هناك تعريف موحد مقبول للشك المهني (Doucet & Nelson, 2009; Hurtt, 2007)
(Doucet, 1996) وقدمت الدراسات الأكاديمية عديداً من وجهات النظر للشك المهني فهناك وجهة نظر ترى أن الشك المهني هو الذهن المتسائل Questioning Mind والتقييم الانتقادي لأدلة المراجعة Critical Assessment of Audit Evidence دون افتراض مسبق من جانب المراجع لنزاهة أو لعدم نزاهة الإدارة (Fullerton & Durtschi, 2004)، وفي هذا الصدد فقد ركزت دراسة (Shaub.,1996) على ميول واتجاهات مراقبي الحسابات للثقة في عملائهم وأن الشك المهني لديه جذور من مفهوم "قول الحقيقة" Truth-Telling ويرتبط بالعلاقة بين مراقب الحسابات وإدارة العميل مع الأخذ في الاعتبار بصورة غير مباشرة تقييم مراقب الحسابات لكفاية وملاءمة الأدلة، فالشك المهني هو تقييم المراقب لمدي سلامة ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها ويكون منتبها الي ادلة المراجعة المتعارضة ويتسأل عن مدي مصداقية المستندات او اقرارات الادارة.

وترى دراسة (Bamber et al., 1997) أن الشك المهني يمثل قدرة مراقبي الحسابات على إعادة النظر وتحديث آرائهم وقناعاتهم في ضوء الأدلة الجديدة وفق رؤية تستوعب الترجيح المحايد، أما (Cushing., 2003) فيعرف التشكك بأنه ميل الفرد ليكون دقيقاً بصورة نسبية عند تقييم المخاطر الخاصة بعملية المراجعة بدلاً من مستوى الثقة المرتفع وأن يكون شكاك بصورة كبيرة، أما (Hurtt., 2007) فيعرف الشك المهني بأنه ميل الفرد إلى الاستنتاجات للدرجة التي توفر عندها الأدلة الدعم الكافي لتفسير معين مقارنة بالآخرين، ومن خلال التركيز على المخاطر فإن هذه التعاريف للشك المهني توجه حاجة مراقب الحسابات إلى أدلة مراجعة كافية وملائمة كاستجابة لافتراض المخاطر المرتفعة في عملية المراجعة. ويعتبر مراقبو الحسابات الذين يمارسون هذا النمط من التفكير هم أكثر اعترافاً وبوضوح بتركيزهم على مخاطر الغش في القوائم المالية.

والشك المهني هو شك تحفظي presumptive Doubt " أكثر منه "موقفا محايدا Neutral stance " (Nelson 2007)، ويشير موقف محايد إلى حقيقة أن المراجع لا يفترض أن الإدارة غير آمنة أو أن أمانتها غير قابلة للتساؤل (Cushing,2000; IFAC, 2007). ويرى (Popova, 2013) أن النظرة الحيادية Neutral view في الشك تتطوي على سلوك العقل المفتوح وإفترض أن عميل المراجعة ليس صادق الكامل أو صادق بالكامل.

وهناك دراسات أخذت في اعتبارها وجهة نظر الشك التحفظي (الافتراضي أو الظني) Presumptive Doubt والذي يعني وجهة نظر أكثر تشككا كما يستخدمه خبراء الطب الشرعي (Public Oversight Board, 2000. Bell et al. 2005) ولنفترض أن مراجع الحسابات يفترض قدرا من التضليل أو عدم الأمانة dishonesty ما لم يقدم دليل على خلاف ذلك، ووفقا لمجلس الرقابة العامة (2000) ومراجعي حسابات الطب الشرعي يفترض عموما عدم الأمانة ما لم يكن هناك دليل على عكس ذلك. وبالمثل (McMillan and White, 1993) وضحا أن الشك المهني يستتبع التحيز للتحفظ Conservative bias والسلوك التحفظي Conservative behavior في أحكام المراجعة في إشارة إلى أن المراجعين المتشككين سيركزوا على المزيد من الأدلة ذات الصلة بالخطأ (Smith and Kida, 1991) وعرفوا الشك المهني لمراقب الحسابات بأنه الحساسية لأدلة المراجعة التي تخفض من مخاطر الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، ويعرف (Hogaeth and Einhorn., 1992) المتشكك بأنه الشخص ذو الحساسية المرتفعة للأدلة السلبية وتجاهله الأدلة الإيجابية، وعرف (Bell, et. al., 2005) الشك المهني بأنه التقييم المتزايد لمخاطر تأكيدات الإدارة غير صحيحة وفقاً للمعلومات المتوفرة للمراجع، وأن هناك هدفاً آخر من الشك المهني وهو أن يكون مراقب الحسابات ناقداً ذاتياً بصورة مسبقة، وذلك تحسباً للحجج المختلفة التي يمكن أن يقدمها الآخرون ضد اعتقاداته، ويعرف (Nelson., 2009) الشك المهني بأنه تعبير أو دلالة على احكام مراقب الحسابات وقراراته التي تعكس تقييم مرتفع لوجود مخاطر لمعلومات متاحة غير صحيحة، وأن مراقب الحسابات ذو المستوى المرتفع من الشك المهني يحتاج بصورة أعلى نسبياً من غيره من زملائه إلى إقناع أكثر نسبياً (في شكل مجموعة مترابطة ومتسقة من الأدلة الأكثر إقناعاً) قبل الوصول إلى التأكيد بصحة بند معين من القوائم المالية، أما (Hurtt., 2010) فعرف الشك المهني بأنه ميل الشخص نحو إرجاء الحكم على الأمور حتى يحصل على الأدلة الكافية لدعم بديل أو تفسير معين على باقي التفسيرات بإفترض أن الميل ينبع من سمة الشخص أو من موقف معين نتيجة متغيرات موقفية (بيئة منشأة عميل المراجعة).

ومن استعراض وجهات النظر السابقة بشأن الشك المهني يميل الباحث إلى تعريف (Hurtt., 2010) بميل مراقب الحسابات نحو إرجاء الحكم على الأمور حتى يحصل على الأدلة الكافية لدعم بديل أو تفسير معين على باقي التفسيرات، حيث أنه الأقرب لافتراض وجود سمات شخصية لمراقب الحسابات، فالشك المهني هو سمة ملازمة لمراقب الحسابات الفرد والتي تتشابه مع سمات شخصية أخرى مثل الضمير الحي والفضول وغيرها، فهو يرى أن مراقب الحسابات ينشأ ولديه مستوى فطري من الشك للبيئة المهنية حيث يركز على الأمور المهنية والأحداث الموجودة في عملية المراجعة، وذلك على

عكس وجهات النظر الأخرى للشك المهني والتي ركزت على تعارض المصالح بين الإدارة ومراقب الحسابات، وتفترض أن الشك المهني ينشأ بصورة أساسية كاستجابة لظروف المراجعة.

ثانياً : من منظور الإصدارات المهنية:

تناولت العديد من المعايير الأمريكية والدولية الشك المهني، فعرف معايير المراجعة الدولية (ISA, No. 200) الشك المهني بأنه موقف عقلية تساؤليه وانتباهاً للظروف التي قد تدل على احتمال تحريف بسبب الأخطاء أو الغش وتقييم جوهري للأدلة، وأوضحت الفقرة رقم (١٥) أنه يجب على مراقب الحسابات أن يخطط وينفذ عملية المراجعة في حالة من الشك المهني لكي يدرك الظروف التي قد تتسبب في وجود تحريفات جوهريّة في القوائم المالية (IAASB., 2012). وأوضحت الفقرة (١٦) أن موقف التشكك المهني يعني قيام مراقب الحسابات بإجراء تقييم انتقادي حذر مع عقلية متسائلة لمدى صحة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وانه متيقظ ومنتهب لأدلة المراجعة التي تناقض أو تدعو للتساؤل بشأن موثوقية المستندات، وتناولت الفقرة رفقو (٢٢) من معيار المراجعة الدولي (ISA, No. 220) أن مسؤولية فريق المراجعة تتضمن الاحتفاظ بمستوى مناسب من التفكير الموضوعي وممارسة التشكك المهني من خلال إثارة الأسئلة مع أعضاء الفريق الأكثر خبره مع تطوير قنوات الإتصال ضمن فريق عملية المراجعة، أما الفقرة (٢٤) من معيار المراجعة الدولي (ISA, No. 200) يجب على مراقب الحسابات أن يمارس التشكك المهني أثناء عملية المراجعة لإحتمال وجود أخطاء جوهريّة بسبب الاحتمال بالرغم من خبرة المراجع السابقة مع عميل المراجعة .

ويصعب وجود تعريف واحد لادراك المعنى الكامل للشك المهني، بالإضافة إلي انه لا توجد طريقة وحيدة محددة يمكن من خلالها التعرف على الشك المهني، ومع ذلك فإن معايير المراجعة الدولية حددت العناصر الهامة التي تساعد في فهم معنى الشك المهني كما يلي (IAASB., 2012):

أ- **كموقف Attitude**: الشك المهني في الأساس تفكير عقلي، والعقلية التشككية هي التي تحرك سلوك المراجع لتبنى مدخلاً تساؤلياً عند الأخذ في الاعتبار المعلومات وتكوين الاستنتاجات، وفي هذا الصدد فإن الشك المهني يرتبط بالمبادئ الأخلاقية للموضوعية واستقلال مراقب الحسابات.

ب- **حالة من التأهب being Alert to**: يشمل التأهب للظروف التي قد تدل على احتمال الغش والظروف التي تدل على الحاجة لإجراءات مراجعة إضافية لتلك التي تتطلبها المعايير، وذلك إذا تناقضت أدلة المراجعة مع بعضها البعض أو المعلومات التي تشكك في مصداقية المستندات .

ت- **التقييم الجوهري لأدلة المراجعة Critical Assessment of Audit Evidence** يتضمن الشك المهني كل من المعلومات التي تدعم وتؤكد تأكيدات الإدارة Management's Assertions، والمعلومات التي تناقض هذه التأكيدات، فتطبيق الشك المهني في هذه الحالة

يعنى الاستفسار والأخذ في الاعتبار مدى كفاية ومعقولية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في ضوء الظروف المتاحة.

ويعد الشك المهني أحد المفاهيم التي تناولتها المعايير الأمريكية ولكن بقليل من الدقة، وأوضحها (SAS, No. 1) أن الشك المهني أحد متطلبات بذل العناية المهنية، وهو الموقف الذي يتضمن الاستجواب العقلي والتقييم الانتقادي لأدلة المراجعة، ويستخدم مراقب الحسابات المعرفة والمهارة والقدرة التي تتطلبها مهنة المحاسبة والمراجعة للأداء بنزاهة وحرص وحسن نية، وجمع وتقييم موضوعي لأدلة المراجعة، ولا يفترض أن الإدارة غير آمنة ولا يفترض الصدق والأمانة التي لا جدال فيها أيضاً. بعبارة أخرى يعمل مراقب الحسابات بحرص عند جمع وتقييم الأدلة بدون أي تحيز مسبق.

كما أوضح (SAS, No.67) على مراقب الحسابات أن يمارس مستوى مناسب من الشك المهني خلال عملية المراجعة، ويعتبر الشك المهني أمراً مهماً في تحديد متطلبات عملية المراجعة وأداء الإجراءات وتقييم نتائج الإجراءات. وبالتالي يمكن القول أن هناك اعترافاً بالدور الحاسم الذي يلعبه الشك المهني في ممارسة المراجعة فهي ترى أن الشك المهني يتطلب تساؤلاً مستمراً ongoing questioning، فعلى مراقب الحسابات أن يمارس التشكك المهني خلال عملية المراجعة مدركاً احتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال بالرغم من خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالرقابة، وإذا لم يوجد خلاف ذلك فعلى مراقب الحسابات أن يقبل بالسجلات والمستندات على أنها حقيقة، ولكن خلال المراجعة إذا حدث هناك شك في مستندات أو قيود أو ظروف بأنها غير صحيحة فعلى مراقب الحسابات إجراء المزيد من التحقيقات والبحث عن مزيد من الأدلة، ويتضمن التشكك المهني ان يكون مراقب الحسابات مدركاً لما يلي:

١. أدلة المراجعة التي تتعارض مع أدلة أخرى التي تم الحصول عليها.
 ٢. المعلومات التي تؤدي إلى التساؤل حول مدى موثوقية الوثائق وإجراءات الاستجابة للاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.
 ٣. الحالات التي قد تدل على وجود احتيال محتمل .
 ٤. الظروف التي تشير إلى الحاجة لوضع اجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك الاجراءات التي تقتضيها معايير المراجعة الدولية.
 ٥. الحكم المهني: حيث ينبغي على مراقب الحسابات أن يمارس الحكم المهني عند تخطيط وإجراء عملية مراجعة البيانات المالية والتقرير عن ذلك.
 ٦. الأدلة الكافية والمناسبة ومخاطر عملية المراجعة: على مراقب الحسابات أن يحصل على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وذلك من أجل الحد من مخاطر عملية المراجعة وبالتالي تمكين المراقب من التوصل إلى استنتاجات معقولة لبيني عليها رأيه.
- وبالنظر الى عدم الإتفاق والإلتباس حول اتجاه الشك المهني بين الدراسات الأكاديمية والمعايير المهنية ظهر اتجاهين للشك المهني هما :

- الإتجاه الأول : الشك المحايد وهو ألا يكون مراقب الحسابات متحيزاً سواء تحيز موجب لصالح الإدارة او سالب ضدها أثناء تكوين رأيه (Nelson., 2009) (Quadackers et al.2009)

- الإتجاه الثاني : الشك التحفظي (لإفتراضي) ويقوم على إفتراض مراقب الحسابات في إدارة منشأة عميل المراجعة قدرأ من خيانة الأمانة ما لم تثبت أدلة المراجعة خلاف ذلك.

ويتفق الباحث مع إتجاه الشك التحفظي وهو ما أيده (Nolder.2012., Quadackers et al.2009) والمعايير المهنية بسبب الأزمات المالية والمخالفات المرتكبة من جانب منشآت الأعمال لتلائم مع مسئولية المراقب تجاه كشف الإنحرافات الجوهرية نتيجة الإحتيال ولتجنب إلقاء اللوم على المنظمين في حالات الفشل الناتجة عن عدم ممارسة التشكك المهني، الأمر الذي من المرجح أن يؤدي إلى زيادة الحد الأدنى من أدلة المراجعة اللازمة لدعم رأي مراقب الحسابات ومن ثم تقليل عمليات فشل المراجعة التي تنتج في كثير من الاحيان عن عدم قيام المراقب بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة التي تدعم رأيه المهني(شرف، ٢٠١٥)

ومن ناحية أخرى فقد تناولت بعض الدراسات مصادر الشك المهني واتفقت تلك الدراسات على أنه يمكن التفرقة بين نوعين من مصادر الشك المهني وذلك على النحو الآتي :

(ريشو ، ٢٠١٥، 2013., Popova , Nelson 2009. Hurtt., 2010.)

- الشك المهني الناتج عن السمات الشخصية لمراقب الحسابات أو ما يُسمى بشك السمات Trait Skepticism أو الشك المرتبط بالميول أو النزعات الشخصية.

- الشك المهني النابع من الخبرات السابقة مع عميل مراجعة مفترض والذي يشار اليه أحياناً بمصطلح خبرة عميل محدد (CSEs) Client-Specific Experiences أو باعتباره الشك النابع عن حالة محددة من الخبرة Situational Skepticism.

يخلص الباحث من العرض السابق إلى أن المعايير المهنية تصف الشك المهني كسمة للعقلية التشككية وتقييم إنتقادي لأدلة المراجعة، لكن يجب الأخذ في الاعتبار أيضاً أنه عند إصدار الأحكام المهنية فإن مراقب الحسابات يجب عليه ممارسة الشك المهني، لذلك ركزت المعايير المهنية في المراجعة على الهدف من الشك المهني عند جمع وتقييم الأدلة أن يكون مراقب الحسابات منتبهاً إلى أدلة المراجعة المتعارضة ويتساءل عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة لتخفيض خطر إغفال حالات تشير الشك أو التعميم الزائد في التوصل إلى استنتاجات نتيجة القيام بالملاحظة أو من استخدام افتراضات خاطئة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقييم النتائج المحققة منها، وألا يفترض أن الإدارة غير أمينة أو أن أمانتها غير قابلة للتساؤل، وبالتالي فإن إقرارات الإدارة لا تعد بديلاً عن الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة ليتمكن المراقب من التوصل إلى إستنتاجات مناسبة يبنى عليها رأيه.

٣-٢ أهداف الشك المهني :

يسعى مراقب الحسابات عند ممارسته للشك المهني إلى تحقيق الأهداف التالية :

- تقييم أدلة المراجعة:حيث أوضحت معايير المراجعة الأمريكية (SAS NO.99) أو الدولية (ISA) أن الشك المهني يتطلب استفساراً مستمراً Ongoing Questioning من خلال الذهن المتسائل عما

إذا كانت المعلومات وأدلة المراجع التي تم الحصول عليها تشير إلى أن التحريفات الجوهرية ترجع إلى الغش Fraud، كما أن مراقب الحسابات عند ممارسة الشك المهني لا يرضى بأدلة أقل من المقنعة (Kinney., 2000,AICPA 2002., P. 2.13).

- أحكام قرارات مراقب الحسابات: ينطوي هذا الهدف على أن مراقب الحسابات يجرى نقداً ذاتياً استباقياً - Preemptively Self-Critical تحسباً للحجج المختلفة التي يمكن أن يجلبها الآخرون ضد معتقداته أو قاعدة الأدلة لديه، والنقد الذاتي الاستباقي هو وسيلة للتعامل بنجاح مع امكانية المساءلة (Accountability، ويتطلب التفكير بطرق مرنة ومتعددة الأبعاد (Grenier., 2011, Bell., et al., 2005).

٣-٣ أهمية الشك المهني :

يعتبر ممارسة الشك المهني من المؤثرات الهامة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، ويتضح ذلك من زيادة التركيز على الشك المهني في معايير المراجعة المهنية، وترى دراسة (Hurttt., 2010) أن سلوك الشك المهني لمراقب الحسابات يتأثر بالسمات الشخصية الفردية وكذلك بالمتغيرات الموقفية حيث تساهم هذه العوامل في هذا السلوك، وقدم (Nelson., 2009) نموذجاً للشك المهني حيث تعتبر الأحكام والإجراءات التشككية دالة في أدلة المراجعة وأن هناك ثلاثة محددات هي: المعرفة، السمات، والدوافع. والتي تؤثر على طبيعة وقرارات مراقب الحسابات، إلا أنه غالباً ما يفشل مراقب الحسابات في ممارسة درجة مناسبة من الشك المهني ومن ثم عدم الكشف عن عمليات التلاعب وإدارة الأرباح وهو ما يؤدي الى فشل عملية المراجعة، وكانت فضيحة شركة إنرون للطاقة مثال واضح على أن فشل المراجعة كان بسبب عدم ممارسة المستوى المطلوب من الشك المهني (Benston & Hartgraves,2002. Carpenter et al., 2002)، وهذا ما أكدته لجنة مراقبة البورصة الأمريكية لعام ٢٠٠٠ (SEC) من أن ٦٠% من حالات فشل المراجعة كانت نتيجة عدم ممارسة مراقبي الحسابات ما يكفي من التشكك المهني اللازم لكشف حالات التلاعب والتزوير والاحتيايل المالي، ولقد ركز بعض الباحثين (Nelson., 2009.,Hurttt et. al., 2013) وكذلك المنظمات المهنية (IAASB., 2012; APB.,2010; PCAOB., 2012) على أهمية ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني عند أداء عملية المراجعة، كما تعد ممارسة الشك المهني ضرورة للحفاظ على ثقة المساهمين والمستثمرين في إجراءات وتقارير المراجعة (kadous,2000).

وتعترف معايير المراجعة الدولية بصورة صريحة بالأهمية الأساسية للشك المهني، ومع ذلك يعتبر تبنى وتطبيق التفكير التشككي بصورة نهائية مسئولية شخصية ومهنية يتبناها كل مراقب حسابات على حده، ولهذا فإن منشآت المحاسبة والمراجعة ذاتها لها دور هام في غرس التفكير التشككي في مراقب الحسابات، وذلك عن طريق تصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات التي تعزز الثقافة الداخلية للاعتراف بأن الشك المهني ضروري لأداء عملية المراجعة (IAASB., 2012; Rixom., et al., 2012). من خلال :

- العمل على توسيع نطاق عملية المراجعة مع وضع تقديرات اكبر لاحتمالات التلاعب ، واعطاء وزن نسبي أعلى لأدلة التلاعب فى القوائم المالية ، فكلما ارتفع الشك المهني كلما أدى ذلك إلى قيام المراجع بأداء كمية أكبر من أعمال المراجعة . (Fullerton & Durtscher 2004 ; Quadackers et al.2009)

- المساعدة فى مجالات الإستجابة لإشارات التلاعب الحمراء Red Flags^٣ بالقوائم المالية، وكيفية التعامل معها بالشكل الملائم (Hammersley et al.2011;Carpenter et al.2008).

- تأثر العلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة أحكامه بصفة عامة، وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بصفة خاصة بالعديد من العوامل والمحددات. (Hurrt et al., 2013)

مما سبق يرى الباحث أهمية ممارسة الشك المهني فى مجالات المراجعة نظراً للاثمات المالية وحالات الفشل المتعددة والمتكررة نتيجة عدم إكتشاف حالات التلاعب وإدارة الأرباح، الأمر الذى يستلزم من مراقب الحسابات ممارسة الشك المهني العقلاني الوظيفي المعتدل وغير المبالغ فيه فى كافة مراحل عملية المراجعة من خلال بذل العناية المهنية اللازمة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة وكافية لتحسين جودة الحكم المهني .

٣-٤ محددات ممارسة الشك المهني :

هناك الكثير من المحددات التي تحد من ممارسة التشكك المهني، منها ما يتعلق بطبيعة وسمات مراقب الحسابات، ومنها ما يتعلق ببيئة الرقابة ومخاطر منشأة عميل المراجعة، ومنها ما يتعلق باعتبارات التكلفة والعائد، ويمكن تحديدها فى العناصر التالية : (شرف، ٢٠١٥)

١. ضعف السمات الشخصية .

٢. الصغوط والمنافع الشخصية .

٣. التصورات والأحكام المسبقة .

٤. الضعف والقصور المعرفي .

٣-٥ المسئولية المهنية للمراجع:

تتطلب المسئولية المهنية من مراقب الحسابات ممارسة أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركاً لإمكانية حدوث تحريفات هامة ومؤثرة ناتجة عن الغش والتدليس وذلك على الرغم من الخبرة السابقة لمراقب الحسابات فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة منشأة العميل محل المراجعة ، ويتحقق ذلك من خلال القيام بالإجراءات التى تمكنه من الحصول على المعلومات التى تستخدم فى تحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الممارسات المحاسبية، والتى تؤدى إلى إعداد قوائم مالية مضللة، إضافة إلى تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن تلك الممارسات على مستوى القوائم المالية محل المراجعة على أساس أن تقرير مراقب الحسابات يصدر متضمناً الرأى المهني عن عدالة عرض القوائم المالية ككل، وفى تحديد مسؤوليات مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش فإنه غير

^٣ الاشارات الحمراء للتلاعب Red Flags تعتبر عوامل خطر للتلاعب Fraud Risk Factors (Carpenter et al.2008) أو أعراض التلاعب Fraud Symptoms (Fullerton & Durtschi 2004).

مسؤول عن منع الغش^٤ ولكن عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات اللازمة في عمل برنامج المراجعة الشامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في القوائم المالية من خلال ممارسته الشك المهني وواجباته المهنية المتعارف عليه، ويجب أن يقدر المراجع مستوى الخطر الناشئ من وجود تلاعبات ذات تأثير جوهري على القوائم المالية لأنه سوف يعتمد على مستوى الخطر عند وضع خطة المراجعة وتصميم برنامج الفحص، وقد يرى مراقب الحسابات أنه من الضروري الانسحاب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ المؤسسة إجراءات تجاه الغش والتي يرى المراجع أنها ضرورية في ظل الظروف حتى ولو لم يكن الغش أو الخطأ له تأثير مادي على القوائم المالية، ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي مراقب الحسابات وجود أدلة تورط الإدارة والسلطة العليا والذي من شأنه أن يؤثر على مصداقية قرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية العلاقة بين المراجع والمؤسسة، فمعرفة المراجع بالتزاماته ومسؤولياته تجاه القوائم المالية تساهم في الوصول إلى مصداقية وسلامة القوائم المالية وخلوها من الشكوك والانحرافات، وهناك نوعان من الاختبارات التي يقوم بها المراجع :

- اختبارات الرقابة : لتحديد مدى قوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية للشركة والتي في ضوءها يتحدد النوع الثاني من الاختبارات.

- اختبارات التحقق للعمليات والأرصدة: في ضوء نتائج اختبارات الرقابة يحدد المراجع طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات التحقق من العمليات والأرصدة الواردة في القوائم المالية

وخلال كلا النوعين يجب أن يحافظ المراجع على الشك المهني، فإذا شك المراجع بأمر ما يجب عليه أن يتحقق حتى يزيل هذا الشك ، ففي حالة شك المراجع في احتمال وجود غش أو أخطاء ما الإجراء الذي الواجب اتباعه ؟

المرحلة الأولى: توسيع اختبارات التحقق للعمليات والأرصدة من خلال اجراء فحص إضافي حتى يتأكد من عدم وجود غش أو أخطاء، وفي حالة وجود أخطاء وغش ينتقل للمرحلة الثانية

المرحلة الثانية: يقوم المراجع بتبليغ مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة في الشركة بضرورة تصحيح الأخطاء، و اذا صححت الإدارة الأخطاء في هذه الحالة يكتفي المراجع بتقرير نظيف، اما إذا امتنعت الإدارة عن تصحيح الأخطاء في هذه الحالة على المراجع أن يحدد مدى الأهمية النسبية لهذه الأخطاء، فإذا كانت الأهمية النسبية جوهريه ولكن ليست بصورة كبيرة، يصدر تقرير متحفظ، اما اذا كانت الأهمية النسبية جوهريه بصورة كبيرة والمراجع ليس متأكد من وقوع الخطأ فإن المراجع يمتنع عن إبداء الرأي، وفي حالة ما اذا كانت الأهمية النسبية جوهريه بصورة كبيرة، والمراجع متأكد من وقوع الخطأ فإن المراجع يصدر تقرير سلبي.

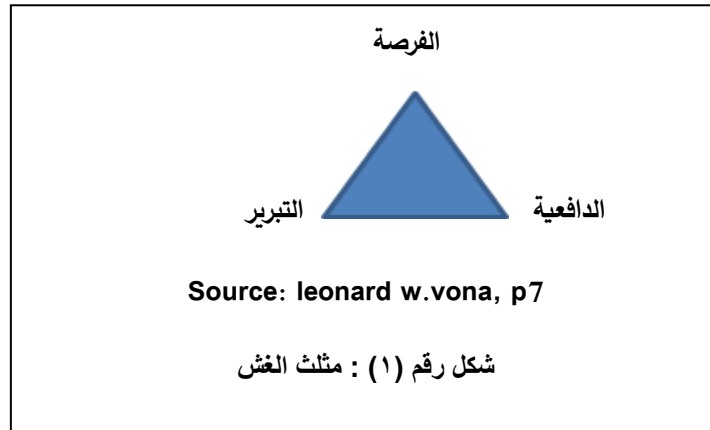
٣-٦ دور المراجع من خلال تفعيل الشك المهني للحد من الأخطاء والغش في القوائم المالية

عادة ما تنشأ الأخطاء في البيانات المالية إما بسبب الاحتيال أو الخطأ، والفيصل بينهما هو القصد من عدم القصد، ورغم أن الاحتيال هو مفهوم قانوني واسع لأغراض معايير التدقيق الدولية غير أن المراجع

^٤ حسب معيار المراجعة الدولي ISA رقم ٢٤٠ فإن مسؤولية الغش في الأساس تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

معني بالاحتيال الذي يتسبب في خطأ جوهري في البيانات المالية، وتقع مسؤولية منع واكتشاف الاحتيال على الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها، ومن المهم أن تشدد الإدارة والتي تشرف على أولئك المكلفين بالرقابة بشكل قوي على منع الاحتيال مما قد يقلل من فرص وقوعه ومنعه بحيث يمكن إقناع الأفراد بعدم ارتكاب الاحتيال بسبب احتمالية الكشف عنه وفرض العقاب، فالاحتيال أو الغش يؤدي إلى سلسلة من التحريفات المتعمدة بسبب غش واحتيال العاملين أو غش واحتيال الإدارة ويصعب اكتشافها بصورة تلقائية، واكتشاف الغش يرتبط بقوة أضعف نظام الرقابة الداخلية حتى في ظل وجود نظام رقابة داخلية قوي يمكن أن تتغلب الإدارة على إجراءات الرقابة ومن الصعب اكتشاف هذا النوع على الرغم من تأثيره الكبير على صدق وعدالة القوائم المالية، كما يشير مصطلح الغش إلى فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أعضاء الشركة، وينطوي الغش على (دانيال، غالي جورج ٢٠٠٢) التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها؛ سوء توزيع الأصول؛ حذف أو إلغاء آثار العمليات من السجلات أو المستندات؛ تسجيل عمليات وهمية وسوء تطبيق السياسات المحاسبية.

إن عملية التنبؤ بالغش تكمن في أن الأفراد الذين يستوفون الشروط الثلاثة لمثلث الغش من المرجح أن يقوموا به، حسب جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA حيث تتضح هذه الظروف في الشكل التالي :



الفرصة : إن ضعف ثقافة الشركة وعدم وجود ما يكفي من إجراءات الرقابة الداخلية يمكن أن يؤدي في كثير من الأحيان إلى الاعتقاد بأن الغش لا يمكن كشفه.

التبرير : هو الاعتقاد بأن العمل الذي يرتكب لا يعتبر غش أو غير مهم.

الدافعية : غالبا ما تنشأ نتيجة احتياجات فورية مثلا وجود ديون على الموظف أو رغبة الإدارة في تحقيق أرباح.

وفيما يتعلق بتحديد المواطن الأكثر عرضة للغش المالي financial fraud من قبل شركات الأعمال، قد اتفق الجزء رقم ٧٠٤ من تقرير ال SEC مع تقرير لجنة Sarbanes-Oxley لسنة ٢٠٠٢. علي أن هذه المناطق يمكن تقسيمها إلي ثلاث مجموعات علي النحو التالي:

١. الاعتراف بالإيرادات، وما تتضمنه من التقرير المضلل عن المبيعات الوهمية، التوقيت غير الملائم للاعتراف بالإيرادات، والتقييم غير المناسب للإيرادات.

٢. الاعتراف بالمصروفات، بما في ذلك عدم صحة التكاليف الرأسمالية، المصروفات المؤجلة، الاستخدام غير الصحيح للاحتياطات والمخصصات.

٣. اندماجات الأعمال، والتي تتعلق بالأنشطة المحاسبية غير الملائمة، والتي استخدمت للتأثير أو للتقير عن الوحدات المندمجة.

أما دراسة (Weld et al , 2004) فكان هدفها تحليل الغش المالي لشركات الأعمال، بعد تزايد فضائح هذه الأعمال في السنوات الأخيرة، مع التركيز علي حالة الغش المالي لشركة Health South ، خاصة بعد أن اتهمت بالغش من قبل ال SEC في ١٩/٣/٢٠٠٣. (بأن إيرادات هذه الشركة مقدرة بأكثر من قيمتها الحقيقية بحوالي ١,٤ بليون \$ سنوياً منذ ١٩٩٩. وذلك بهدف خلق انطباع مبالغ فيه عن وضع الشركة المالي، يقابل توقعات Wall Street وتوقعات المحللين، وقد وقفت دراسة (Weld et al , 2004) علي بعض مواطن الأنشطة التي تقوم بها إدارة الشركة لإدارة الإيرادات بشكل غير صحيح، وقدمت عدد من العلاقات يجب علي المراجعين، أخذها في الاعتبار كإشارات تحذيرية مبكرة لوجود عمليات غير صحيحة لإدارة الإيرادات، وهي:

١. وجود تدفقات نقدية غير متناسبة بالإيرادات.

٢. أوراق قبض غير متناسبة مع مصادر الدخل.

٣. حساب الديون المشكوك في تحصيلها غير متناسبة مع حساب العملاء.

٤. حساب الاحتياطات غير متناسب مع باقي عناصر القوائم المالية.

٥. عمليات استحواذ غير متناسبة لمجال الأعمال الحالي.

٦. إيرادات غير متوافقة مع توقعات المحللين.

وعلى مراقب الحسابات الحصول على تأكيد معقول بان البيانات المالية تخلو من الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الاحتيال او الخطأ، وبسبب القيود المتأصلة فان هناك احتمالية عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية رغم أنه يتم التخطيط لعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، إن مخاطر عدم كشف مراقب الحسابات عن بيان خاطئ جوهرى ناتج عن احتيال الإدارة هي أكبر من مخاطر عدم كشفه عن بيان خاطئ جوهرى ناتج عن احتيال الموظف لأن الإدارة عادة ما تكون في وضع يمكنها التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية أو عرض معلومات مالية احتيالية أو تجاوز إجراءات الرقابه المصممة لمنع عمليات الاحتيال المشابهة من قبل موظفين آخرين، فعند حصول مراقب الحسابات على تأكيد معقول فعليه أن يحافظ على التشكك المهني اثناء عملية المراجعة حيث من المحتمل أن تتجاوز الإدارة أنظمة الرقابة وبالتالي قد تكون اجراءات المراجعة غير فعالة في اكتشاف الاحتيال.

٣-٧ دور الشك المهني في زيادة فعالية عملية المراجعة.

يلعب الشك المهني دوراً فاعلاً في زيادة فعالية عملية المراجعة من خلال قيام مراقب الحسابات بما يلي :

- يمارس مراقب الحسابات الشك المهني للكشف عن تحريفات في القوائم المالية.

- يقوم مراقب الحسابات بإجراء المراجعة التحليلية للقوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة للتأكد من صحتها و معقوليتها.
- يقوم مراقب الحسابات بالعناية المهنية اللازمة لتحديد مواطن الغش في القوائم المالية.
- يلتزم مراقب الحسابات بمعايير المراجعة الدولية وتبني المناهج و الأساليب المعروفة لمراجعة التقديرات المحاسبية.
- يتحمل مراقب الحسابات المسؤولية المهنية والتأديبية عند عدم ممارسته الشك المهني مما قد لا يؤدي لوجود عمليات الغش.
- يعتبر إخفاق مراقب الحسابات في اكتشاف الغش نتيجة عدم بذله العناية المهنية اللازمة مسؤولاً عنه.
- عند تقييم نظام الرقابة الداخلية وتبين ضعف جوهري في تصميم و تنفيذ النظام يقوم مراقب الحسابات بإشعار الجهة المسؤولة عن هذا الخلل في النظام.
- يعمل مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة على غش الإدارة أثناء تنفيذ مهام المراجعة.
- التأكد من وجود نظام رقابة فعال في المؤسسة يمنع وجود تلاعبات في القوائم المالية.

٣-٨ خصائص مراقب الحسابات ومقدمات الإجراءات التشككية

تناولت دراسة (Hurt et. al., 2013) لأربعة محاور تتمثل في: خصائص مراقب الحسابات، خصائص أدلة الإثبات، خصائص منشأة العمل، وخصائص البيئة، وتلعب خصائص مراقب الحسابات ومقدمات الإجراءات التشككية دوراً بارزاً في ممارسة الشك المهني، حيث يتسم كل مراقب حسابات بتركيبية فريدة ومتنوعة من الخصائص الفردية (مثل السمات، الخبرة، التدريب، الدوافع، التفكير الأخلاقي، المزاج) لكل عملية مراجعة، وسيتعرض الباحث لخصائص مراقب الحسابات ومقدمات الإجراءات التشككية لعلاقتها المباشرة بموضوع البحث على النحو التالي:.

أولاً : خصائص مراقب الحسابات

١/١- الفروق الفردية (السمات) Individual Differences (Traits)

الفروق الفردية هي السمات التي تمكن مراقب الحسابات من تحديد متى يتم جمع الأدلة وتقييمها، وتسمح أيضاً له بممارسة الأحكام التشككية.(Hurt et. al., 2013). وقد أثبتت البحوث في Individual Differences أن مراقب الحسابات ذو المستوى المرتفع من سمات الشك المهني يميل لإصدار أحكام أكثر تشككاً، وهذه الأحكام مقاسه من خلال تحديد تناقضات أكثر وتوليد تفسيرات بديلة

(Hurtt et al., 2012)، والتركيز على أسباب الغش والتقليل من الاعتماد على تفسيرات الإدارة (Quadackers et al., 2012).

٢/١ - التجربة والخبرة المتعمقة Experience and Expertise

تحدد التجربة والخبرة المتعمقة بعدة عوامل مثل مستوى المعرفة عن صناعة أعمال العميل، وعدد سنوات العمل كمراجع، والخبرة بمهمة معينة، والخبرة بمهام المراجعة الأكثر تعقيداً، وتفسر دراسة (Hurtt et. al., 2013) الدور الذي تلعبه الخبرة في مستوى الأحكام التشككية التي يقدمها مراقب الحسابات، حيث الخبرة لمراقب الحسابات تجعله أكثر تشككاً، وتساهم في توسيع البحث عن المعلومات وتقييم الأدلة وتحديد التناقضات وتوليد مزيد من التفسيرات البديلة ومواجهة سلوك الإدارة في إدارة الأرباح، الأمر الذي يؤدي إلى إصدار أحكام تشككية أفضل، كما أن نقص الخبرة والمعرفة قد يعيق الأحكام والقرارات التشككية.

٣/١ - التدريب Training

لا شك أن الطرق التي يتدرب عليها مراقب الحسابات المتخصص في صناعة عميل المراجعة على الشك المهني تؤثر في عمليات إصدار الأحكام والاشتراك في التفسيرات المضادة، والأخذ في الاعتبار البدائل المتعددة، بالإضافة إلى البديل المفضل من قبل الإدارة، ووجد (Grenier., 2011) أنه عندما يقال لمراقب الحسابات أن يكون متشككاً في الأدلة، فإن ذلك لا يغير من أحكامه (لأنه يكون أقل احتمالاً ليكتشف الغش)، لكن عندما يتدرب ليكون متشككاً في عمليات تقييم الأدلة يكون أكثر احتمالاً لتوليد تفسيرات عن الغش مقارنة بمراقبي الحسابات غير المتخصصين في الصناعة.

٤/١ - الدافعية Motivation

هناك العديد من الدوافع (الحوافز) الإقتصادية وغير الإقتصادية ذات علاقة بالأحكام التشككية وتعتبر المسألة حافزاً قوياً قد يدفع مراقب الحسابات لإصدار أحكام أكثر تشككاً أو تدفعه للتخلي عن الشك لإرضاء عميل المراجعة، ومن الدوافع أيضاً المخاطر المرتبطة بفشل المراجعة Audit Failure بوجود تحريف جوهرى في القوائم المالية والذي لا يظهر في تقرير المراجعة و مخاطر السمعة Reputational Risk، ومخاطر التقاضي Litigation Risk ، وتعرض مراقب الحسابات لدعاوى قضائية، ويرى (Hurtt et. al., 2013) أن مراقب الحسابات قد لا يجد دافع خارجي لإصدار الأحكام التشككية لأن نظام الحوافز لا يكافئه على عملية إصدار الأحكام التشككية ولكن قد يكافئه فقط عندما تؤدي الأحكام إلى نتائج مفيدة لمنشأة المحاسبة والمراجعة.

٥/١ - التبرير الأخلاقي Moral Reasoning

أوضحت دراسة (Hurtt et. al., 2013) أن التبرير الأخلاقي لمراقب الحسابات يؤثر على قدرته على تقييم الأدلة لأنه يسمح له بفهم عقلية العميل في توليد الأدلة بالنظر للأدلة من خلال عيون العميل، كما أن الشخص ذو مستوى التبرير الأخلاقي المرتفع يكون أكثر احتمالاً ليكون قلقاً بشأن نوايا الإدارة نحو التحريف وإدارة الأرباح، ولهذا مراقب الحسابات الأكثر تشككاً يكون رأيه اشد قسوة عن التحريف وإدارة الأرباح وهو ما يعبر عن إدراكه الأخلاقي.

٦/١ - المزاج

يعد المزاج أو التأثير من الخصائص التي قد تؤثر على قدرة مراقب الحسابات على تقييم الأدلة بطريقة وافية ومتأنية، وقد ذكرت دراسة (Hurt et. al., 2013) أن المزاج الذي يتم توليده من قبل جهود المديرين للتقرب والتودد لمراقبي الحسابات يؤثر على توليد الافتراضات والأحكام الأخلاقية عنهم وبالتالي على القرارات والأحكام التشككية للمراقب، أيضاً الحالات المزاجية المختلفة سواء الإيجابية أو السلبية تؤثر على أحكام مراقب الحسابات، وكذلك العواطف والغضب يمكن أن يؤثر كل منهم على موقف مراقب الحسابات تجاه عميل المراجعة وبالتالي تؤثر بالتبعية على أحكامه، كما أن هناك علاقة بين الشعور بالاكتمال عن شيء لا علاقة له بالعميل والقدرة على تقييم الأدلة بطريقة وافية ومتأنية.

ثانياً: مقدمات الإجراءات التشككية فيما يتعلق بخصائص مراقب الحسابات؛ فهي تشمل:

١/١ - الشجاعة الأخلاقية Moral Courage

عرفت دراسة (Hurt et. al., 2013) الشجاعة الأخلاقية بالقدرة على توليد مسئولية ودوافع لأداء الإجراءات الأخلاقية في مواجهة الشدائد والتحديات، وأن الشجاعة الأخلاقية تدفع مراقب الحسابات لعمل الإجراءات بشأن الأحكام التي يتخذها، ومرجع ذلك أن المراقب ذو المستوى المرتفع من الأخلاق يكون أكثر حساسية للمعلومات عن نزاهة وأمانة عميل المراجعة، ويكون أكثر احتمالاً لأداء إجراءات معينة بناء على أحكامه التشككية، وأقل تأثراً بضغط العميل مع زيادة إجراءات المراجعة أو اتخاذ موقف غير مألوف مع عميل المراجعة.

٢/١ - الاستقلال Independence

يرى (Hurt et. al., 2013) أن استقلال مراقب الحسابات يجب أخذه في الاعتبار عند مناقشة الشك المهني، لأنه في حالة انخفاض استقلال المراجع فمن المحتمل أن لا يؤدي مراقب الحسابات عملية المراجعة بالمستوى المناسب من الموضوعية والشك المهني.

٣/١ - المعرفة Knowledge

ترتبط المعرفة بالأحكام والإجراءات التشككية وتعد جزء من خبرة مراقب الحسابات، وقد قام (Griffith et. al, 2012) بمقابلة مراقبي الحسابات الذين اعترفوا باعتمادهم الزائد على تأكيدات الإدارة دون التركيز على الرقابة الداخلية، وعدم توليد واختبار الاحتمالات والفرضيات، والفتل في ملاحظة التعارض بين أدلة المراجعة مع بعضها ومع افتراضات الإدارة، وتوصلت الدراسة إلى أنه قد يؤدي قلة أو انعدام المعرفة إلى الفتل في أداء الإجراءات و في جمع أدلة الإثبات الإضافية عندما كان يقتضى الأمر ذلك، ويرجع هذا النقص في الإجراءات إلى الفتل في فهم وتقييم الحالات التي كان من الضروري عندها جمع المزيد من الأدلة (المعرفة) لدعم أو رفض ادعاءات الإدارة من خلال الشك المهني.

٤ - الدراسات السابقة :

قام (Shaub & Lawrence, 1996) بدراسة العوامل التي تؤثر على الشك المهني للمراجع والتي تمثلت في ثلاث عوامل رئيسية تمثلت في الجوانب الأخلاقية للمراجع، بيئة عميل المراجعة، وخبرة

المراجع. واعتبرت الدراسة أن الشك المهني هو محصلة تفاعل تلك المتغيرات الثلاث وأنها المسببة في مدى توافر مستوى فكر وممارسة الشك المهني للمراجع .

أما دراسة (Hurtt,1999) فكانت أكثر شمولاً لخصائص الشك المهني والممارسات المتوقعة ممن تتوفر فيهم تلك الخصائص حيث حدد ست خصائص هي (الفضول وحب المعرفة، الرغبة في فهم الآخرين، نزعة التشك والاستجواب، البطء في تشكيل الأحكام، التردد في قبول ادعاءات الآخرين، الثقة بالنفس) وأن تلك الخصائص تؤثر على مستوى الشك المهني للمراجع والذي يؤدي بدوره الى أربع ممارسات يقوم بها المراجع لتأكيد أدلة المراجعة وزيادة التدقيق والتي تتمثل في الاتي :

- التوسع في البحث عن المعلومات .
- زيادة الاهتمام بفهم التناقضات والوقوف عندها .
- زيادة توليد البدائل .
- زيادة التدقيق في الاشخاص مصادر المعلومات .

اما دراسة (Hayes,2006) فهدفت إلي توضيح المتطلبات التي يجب علي مراقب الحسابات أخذها في الاعتبار عند مراجعة القوائم المالية فيما يتعلق بالغش Fraud، خاصة في معيار المرجعة (SAS 99) حيث ركز علي أهمية الاحتفاظ بأسئلة مناسبة في ذهن فريق المراجعة، وأي اعتقاد سابق يتعلق بصدق وسلامة الإدارة أو خطر تجاوز الإدارة للرقابة، وعند ممارسة الشك المهني يلزم أن يوجه فريق المراجعة إلي الحذر الدائم لأي معلومات أو ظروف عن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية نتيجة الغش المحاسبي، طلب دليل إضافي كضرورة يؤكد التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية نتيجة الغش المحاسبي، أما معيار المراجعة رقم ١٠٩ الفقرة رقم ١٤ والتي عنوانها " المناقشة مع فريق المراجعة "، فمن أهم ما جاء بهذا المعيار من إيضاحات من حيث الشك المهني هو أن المراجع يجب أن يخطط ويؤدي أعمال المراجعة وفق حالة من الشك المهني، وتركيز المناقشة علي الاحتياج إلي الشك المهني خلال التكليف.

وتوصلت دراسة (Hurtt, et, al., 2008) إلى أن الشك المهني يؤثر على تقييم الأدلة بصورة مباشرة، وأن مراقب الحسابات ذو المستوى المرتفع من الشك المهني يستجيب أفضل للعملاء الجدد من خلال تركيزه على البحث في نتائج الاختبارات الأساسية بدلاً من أداء أوراق العمل الإدارية الأخرى واكتشاف المزيد من التناقضات. وأوضحت الدراسة أن مستوى الشك المهني يرتبط بصورة معتدلة مع تقديم تفسيرات بديلة أكثر متعلقة بالأدلة الموثقة بغض النظر عن ظروف التجربة، وأن مراقب الحسابات الأكثر تشككاً يعرض بصورة عامة مستوى مرتفعاً من سلوك تقييم الأدلة وتقديم تفسيرات بديلة، وأكثر استجابة لظروف المراجعة من المراقب الأقل تشككاً.

وفرقت دراسة (Nelson ,2009) بين أحكام الشك وممارسات الشك المهني حيث اعتبرت ممارسات التشكك المهني تابعة لأحكام الشك المهني وبالتالي تكون أحكام الشك المهني متغير مستقل وممارسات التشكك المهني متغير تابع له، بمعنى ان احكام الشك المهني تؤثر بدرجة كبيرة على ممارسات التشكك المهني بالإضافة الى بعض المتغيرات الاخرى مثل خبرة المراجع وتدريبه ومعرفته وسماته Traits وحوافز المراجعة والتي تؤثر على كل من احكام الشك المهني بطريق مباشر وعلى ممارسات التشكك المهني بطريق مباشر وغير مباشر من خلال تأثرها بأحكام الشك المهني، وتوصلت الدراسة الى ان

الشك المهني يمكن قياسه من خلال نتائج الممارسة المهنية المتشككة التي يمارسها المراجع والتي يمكن بدورها من قياس أحكام الشك المهني لدى المراجع

وتناولت دراسة (Quadackers & Wijnandsrade.2009) خصائص الشك المهني وعلاقتها بأحكام وقرارات الشك وأن الخصائص التشككية التي ترجع للسمات الشخصية لمراقب الحسابات تساعد في التنبؤ بالأحكام والقرارات التشككية له، فعلى سبيل المثال، إذا كان مراقب الحسابات بصورة عامة ذو طبيعة تشككية، فإنه من المحتمل أن يؤدي هذا إلى أحكام وقرارات أكثر تشككا، وحددت الدراسة ثلاث خصائص تؤثر على أحكام وقرارات الشك المهني للمراجع وهي؛ الثقة الشخصية Interpersonal Trust، والحاجة الى الافصاح ، وتركيز الرقابة Locus of Control، حيث أن تلك الخصائص الثلاثة تشكل الشك المهني للمراجع الذي يؤثر بدوره على أحكام وقرارات الشك المهني للمراجع في ضوء مخاطر عميل المراجعة، وتتمثل متغيرات أحكام وقرارات الشك المهني في الاتي :

- احتمال أن تكون تفسيرات الادارة صحيحة .

- احتمال وجود احتيال أو تلاعب .

- عدد التفسيرات البديلة .

- عدد تفسيرات الأخطاء .

- الوزن النسبي للأخطاء .

- عدد الساعات المدرجة في موازنة العمل.

وتوصلت الدراسة إلى أن الثقة الشخصية كانت الأكثر جوهرية في التنبؤ بأحكام وقرارات الشك المهني، وأن النتائج أظهرت تأثير تفاعلي جوهرى لبينة الرقابة للعميل على العلاقة بين الخصائص التشككية وأحكام وقرارات التخطيط التشككية لمراقبي الحسابات.

وأوضحت دراسة (Hurt., 2010) ان خصائص الشك تؤثر على تشكيل عقلية الشك لدى مراقب الحسابات وأن عقلية الشك تؤثر بدورها على الممارسة المهنية لمراقب الحسابات، وبالتالي فان الممارسة المهنية تتأثر من خلال مدى توافر خصائص الشك المهني ومن ثم قام بتطوير نموذج لقياس خصائص الشك المهني المتمثلة في المجموعات الستة التالية : (تعليق الأحكام Suspension of Judgment ، العقلية التساؤلية Questioning Mind ، البحث عن المعرفة Search for Knowledge ، فهم الشخصية Interpersonal Understanding ، الثقة بالنفس Self-confidence ، والاستقلال الذاتي Self-determination) . وافترض أن تلك الخصائص تؤثر على مستوى الشك المهني بدرجات متساوية وذلك لعدم قياس تأثير كل خاصية من خصائص الشك المهني في دراسات سابقة، وأن الخصائص الثلاث الأولى ترتبط بطريقة تفسير مراجع الحسابات لأدلة المراجعة، وتدل هذه الخصائص على الإستعداد للبحث الكامل عن أدلة المراجعة الكافية وتفسيرها قبل إتخاذ القرار، فمراقب الحسابات الذي يتبع منهج الشك المهني يكون على استعداد للانتظار قبل إصدار أحكامه المهنية وفق معايير المراجعة فلا ينبغي أن يكون المراقب مقتنعاً وراضياً بأقل قدر من أدلة مراجعة، أما الفهم الشخصي فهو يدل على الحاجة إلى الأخذ في الاعتبار الجوانب الإنسانية للمراجعة عند تقييم أدلة المراجعة حيث يحدد المراقب الأحداث والظروف التي تدل على الدوافع أو الضغوط على الأفراد لارتكاب الغش، والفرص المتاحة أمامهم لتنفيذ الغش، والتبرير العقلي المستخدم من الأفراد لتفسير

الأعمال المزورة، أما الخاصيتين الأخيرتين وهما الثقة بالنفس والاستقلال الذاتي فيتعلقان بقدرة الأفراد على التعامل مع المعلومات التي تم الحصول عليها، فيجب أن يكون لدى مراقب الحسابات الشجاعة المهنية ليس فقط في التفسير الواضح، أو تجاهل مقترحات الآخرين، ولكن أيضا ليقدّم إبداعاته الخاصة بنفس الدرجة من التقييم البحثي والمفصل.

أما دراسة (Carpenter and Reimers., 2011) فتوصلت إلى أن درجة التركيز على الشك المهني في ظل وجود أو عدم وجود الغش، يؤثران بصورة مباشرة على تقييم مراقب الحسابات لمخاطر الغش، وأن مراقب الحسابات ذو التركيز المرتفع على الشك المهني يوفر تقييم مرتفع لمخاطر غش في حالة وجود الغش، مقارنة بحالة عدم وجود الغش فإن مراقبي الحسابات ذوي التركيز المرتفع على الشك المهني أعدوا مستوى تقييم مرتفع لمخاطر الغش عن هؤلاء ذوي التركيز المنخفض على الشك المهني. وأن مراقب الحسابات ذو التركيز المرتفع على الشك المهني اختار عوامل مخاطر الغش الأكثر ملاءمة بصورة جوهرية عن مراقب الحسابات ذو التركيز المنخفض على الشك المهني، وأن مراقب الحسابات ذو التركيز المرتفع على الشك المهني اختار إجراءات المراجعة التي ترتبط مباشرة مع الغش المحدد فعليا عن مراقب الحسابات ذو التركيز المنخفض.

ويرى مجلس ممارسات المراجعة (APB., 2012) أن الشك المهني هو جوهر عملية المراجعة حيث يحدد جودة كل قرارات وأحكام المراجعة ومن خلاله يتم تحقيق فعالية عملية المراجعة لمقابلة احتياجات المستخدمين، وأن ممارسة الشك المهني تجعل عملية تقييم مراقب الحسابات للمخاطر تتضمن تقييماً انتقادياً Critical Appraisal لتأكيدات الإدارة، والبحث النشط Actively Looking for Risk عن التحريفات الجوهرية التي قد تنشأ بسبب الغش أو الأخطاء أو أوجه الضعف في تصميم وتشغيل نظم الإدارة للرقابة، وتساعد مراقب الحسابات على أن يطور مستوى متعمق من المعرفة عن أعمال الشركة محل المراجعة والبيئة التي تعمل فيها، والتي تمكنه من تقييم المخاطر من وجهة نظر مستقلة ومتجددة بدلاً من التقييم من وجهة نظر الإدارة، وقيام مراقب الحسابات بتصميم إجراءات المراجعة ليأخذ في الاعتبار ما إذا كان هناك أدلة من شأنها أن تتعارض مع تأكيدات الإدارة، كما أن الشك المهني يساعد مراقب الحسابات في امتلاك المهارات المطلوبة لتعليق أو إصدار الأحكام المبنية على الأدلة عن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة وصحيحة عن الموقف المالي للمنشأة في ضوء قوة الأدلة التي حصل عليها.

وأوضحت دراسة (Quadackers, et al., 2012) وجود منظورين للشك المهني وهما: الشك المحايد Neutrality وفيه يفترض مراقب الحسابات عدم وجود تحيز في تكوين معتقداته عن تأكيدات الإدارة (عميل المراجعة) سواء في حالة وجود الثقة أو اشتباه في تلك التأكيدات، ووجه النظر الأخرى هي الشك الافتراضي Presumptive وفيه يفترض مراقب الحسابات قدرًا من عدم أمانة الإدارة (عميل المراجعة) ما لم يرد دليل على خلاف ذلك، وتوصلت الدراسة إلى أن كل من الشك المحايد والافتراضي يرتبط جوهرياً مع قرارات وأحكام المراجع التشككية، لكن في حالة المخاطر المرتفعة يكون للشك الافتراضي قدرة على التنبؤ بالأحكام التشككية مقارنة بالشك المحايد، وهذا يعني أن الشك الافتراضي يكون أكثر ارتباطاً بسلوك مراقب الحسابات المتشكك عن المحايد خاصة في حالة المخاطر المرتفعة.

وتقدم دراسة (Hurtt et. al., 2013) تفسير لكل من مقدمات ومخرجات الأحكام والإجراءات التي تعكس الشك المهني لمراجع الحسابات من خلال توسيع نموذج Nelson من خلال استبدال مقدمات

° مجلس ممارسات المراجعة Auditing Practices Board ويتبع هذا المجلس مجلس التقرير المالي Financial Reporting Council وهو جهة تنظيمية مستقلة في المملكة المتحدة مسؤولة عن تحسين حوكمة الشركات وإعداد تقارير للمستثمرين عنها.

الشك المهني (مثل السمات والمعرفة والقدرة والدوافع) بعناصر أشمل تتضمن أربعة عناصر أساسية تتمثل فيما يلي:

- خصائص مراجع الحسابات: تلعب دوراً بارزاً في ممارسة الشك المهني، حيث يتسم كل مراجع بتركيبة فريدة ومتنوعة من الخصائص الفردية (مثل السمات، الخبرة، التدريب، الدوافع، التفكير الأخلاقي، المزاج) لكل عملية مراجعة.
- خصائص أدلة المراجعة : تعتبر مؤثرة في إصدار أحكام المراجعة، ويجب الأخذ في الاعتبار أنه لا ينبغي أن يتم ترجيح كل أدلة المراجعة بصورة متساوية من حيث مصدر الدليل ودرجة موضوعيته لما لها من تأثير على إصدار الأحكام المهنية.
- خصائص للعميل : وتتمثل في نزاهة الإدارة ودرجة تعقيد الأعمال ومخاطر الأعمال المتلازمة واتجاه عميل المراجعة للتودد والتعامل بلطف مع مراقب الحسابات الأمر الذي يؤثر على سلامة أحكامه.
- خصائص البيئة الخارجية : وتتمثل في التشريعات والمعايير المهنية وبيئة الرقابة المحيطة بعملية المراجعة والتي قد تؤثر على ممارسة الشك المهني.

ومن استقراء الدراسات السابقة يتضح أن فلسفة منشأة المحاسبة والمراجعة ونمط التشغيل يعتبران مقدمات هامة لتحفيز ودفع مراقب الحسابات ليصبح أكثر تشككاً، ومع ذلك تعتبر السمات الشخصية لمراقب الحسابات الفرد محددات هامة جدا لتحديد ما إذا كان يعرض المستوى المناسب من الشك المهني، كما أن التعليمات التي توجه لمراقب الحسابات ليكون أكثر تشككاً ليست كتأثير حصوله على فهم (وليكون متشككاً) في عملياته و متى يوجد تحيز في أحكامه. كما أن الخبرة المحددة بمهمة معينة، وكذلك الخبرة المحددة لعميل معين تساعد على تحسين الأحكام التشككية، كما أن مراقب الحسابات ذو السمات التشككية المرتفعة أو يميل لعدم الثقة يصدر أحكاماً أكثر تشككاً (تحديد تناقضات أكثر، توليد تفسيرات بديلة، التركيز على أسباب الغش، الاعتماد المنخفض على تفسيرات الإدارة)، أيضاً مراقب الحسابات ذو المستوى المرتفع من الشك المهني الافتراضي أو المحايد يقدم مستوى مرتفع من الأحكام التشككية عامة.

نتائج الدراسات السابقة :

- يتضح من استعراض نتائج الدراسات السابقة ما يلي :
- التركيز على مفاهيم وأركان ومكونات وخصائص الشك المهني .
 - اختلاف هذه الدراسات حول خصائص الشك المهني .
 - وجود اتجاهات مختلفة لمقاييس الشك المهني .
 - صعوبة قياس الشك المهني بشكل مسبق .
 - تعدد المتغيرات التي تؤثر في ممارسة التشكك المهني بخلاف أحكام الشك .
 - أن خصائص الشك المهني هي المحرك الاساسي لممارسة التشكك المهني .
 - تطوير مقاييس لقياس مستوى الشك المهني .
 - ان مقاييس الشك المهني التي تعتمد على خصائص الشك لدى المراجع هي الأساس لبناء مقياس لأثر خصائص الشك المهني على أحكام وقرارات المراجع .

- تناولت العديد من الدراسات علاقة الشك المهني بأحكام مراقب الحسابات في مرحلة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة أو بسلكه عند تقييم أدلة الإثبات أو بقدرته على إكتشاف التلاعب في القوائم المالية.
- هناك اتجاهان مختلفان لقياس الشك المهني يتمثل الأول في نموذج (Nelson,2009) والذي يقوم على قياس الشك المهني من خلال المخرجات المتمثلة في ممارسات المراجع المتشكك، وبالتالي لا يمكن قياس مستوى الشك المهني بشكل مسبق ويحتم الانتظار حتى انتهاء المراجع من عمله حتى نحكم عليه من واقع الممارسات التي نفذها، والثاني يتمثل في نموذج (Hurtt.2010) والذي يقيس الشك المهني من واقع مدى توافر خصائص الشك المهني في المراجع باعتبار أن تلك الخصائص هي الدافع لممارسة الشك المهني .
- الاتجاه الثاني هو الأكثر واقعية في تحديد مفاهيم ومقاييس الشك المهني بعكس الاتجاه الأول والذي تعرض للعديد من الإنتقادات نظراً لأن بعض الممارسات لا تعبر عن خصائص الشخص الذي قام بها، كما أن هناك العديد من المتغيرات التي تؤثر على ممارسة التشكك المهني بخلاف أحكام الشك، وبالتالي فإن الممارسة قد تكون ناتجة عن المتغيرات الأخرى أو أن النسبة الأكبر من التأثير في تلك الممارسة نتيجة العوامل الأخرى المؤثرة، الأمر الذي يجعل قياس الشك من خلال الممارسة غير دقيق (شرف، ٢٠١٥).

ويعتقد الباحث من الدراسات السابقة أنه لا يوجد تكامل بين نماج قياس الشك المهني (Hurtt,2010. Quadackers & Wijnandsrade,2009) من حيث خصائص الشك المهني، وهذا ما يسعى البحث لتحقيقه من خلال بناء إطار لخصائص الشك المهني وأثر تلك الخصائص على أحكام وقرارات المراجع ويجمع هذا الإطار بين خصائص النموذجين السابقين، وفي حدود علم الباحث لم تتناول أى من الدراسات السابقة أثر توافر خصائص الشك المهني على الحكم المهني على مدى ملائمة تقييم الإدارة لفرض الإستمرارية وهو ما لم يسعى الباحث لتحقيقه بالتطبيق على البيئة المحاسبية السعودية .

٥- الإطار المقترح لخصائص الشك المهني :

الشك المهني مفهوم هام في ممارسة المراجعة كما تتضح أهميته في كل معايير المراجعة، فالشك المهني صفة فردية متعددة الأبعاد وهو الأساس لمهنة المراجعة حيث تعترف بأهمية الشك فالمهني، فعلى سبيل المثال نجد أن (AICPA,1997b . SAS No. 1) تفوض mandates مراقب الحسابات استخدام الشك المهني مُشيرةً إلى "العناية المهنية الواجبة Due care تتطلب من المراقب ممارسة الشك المهني (AU 230.07)، وقد أكد مجلس الرقابة المهني على الشركة العامة المحاسبية PCAOB على أهمية الشك سواء في المعايير (PCAOB AS No. 5, 4,2007) أو في أحدث تقرير له حول مراجعة الشركات التي تم فحصها في التقرير السنوي (PCAOB, 2008)، وعلى الرغم من أن مفهوم الشك المهني مقبول على نطاق واسع إلا أن هناك القليل جداً من البحوث بشأن مكونات الشك المهني وكيفية قياسه عندما يحتاج المحاسبون الى ذلك، وقد اتجهت البحوث إلى المقاييس المصممة لقياس بعض خصائص الشك على سبيل المثال (١) الثقة (Shaub and Lawrence 1996; Choo and Tan 2000) (٢) الاستقلال (Shaub 1996) (٣) الشك (Shaub and Lawrence 1996)، وقام بعض الباحثين بتطوير بعض المقاييس الفريدة من نوعها مع ظروفها التجريبية (McMillan and White 1993) .

وتتمثل خصائص الشك المهني في الإطار المقترح في الخصائص التالية :

١- استجواب العقل : Questioning Mind

الشك المهني يتطلب استجواب مستمر عن ما إذا كانت المعلومات والأدلة التي يتم الحصول توجي بأن هناك أخطاء جوهرية بسبب الغش قد حدثت أم لا .(AICPA 2002) وهناك العديد من الدراسات المحاسبية تعادل الشك skepticism بالريبة أو الاشتباه ،suspicion ،أو إنكار وعدم ثقة،disbelief ، أو شك وحذر^٦ .doubt .

ويشير الادب الفلسفي إلى أن كلمة "المشككين" "skeptic" مشتقة من معنى مصطلح "مراقب بعناية observe carefully، فحص examine ، مراعاة consider (Fogelin , 1994) ويعرف الشك الفلسفي بالدعوة الى التساؤل عن أي شيء (Bunge, 1991) والمتشكك يسأل: ماذا تقصد؟ ويسعى للتوضيح ولماذا كنت تعتقد ما تفعله؟ ويطلب بالأسباب والأدلة، والتبرير، أو الإثبات، والشك يبدأ بالتحقيق ويؤدي إلى تشكيل المعتقدات لدى مراقب الحسابات، ويتم اعتماد سمة " استجواب العقل " بوصفها جانبا من جوانب الشك على نطاق واسع في المعايير المحاسبية (Kurtz, 1992).

٢- تعليق الأحكام Suspension of Judgment

الجانب الثاني من الشك المهني هو خاصية الإمتناع عن الحكم حتى يكون هناك مستوى ملائم من الأدلة التي يستند إليها في نتائج واستنتاجاته، و يناقش معيار المراجعة رقم (AICPA 1997b) . استخدام العناية المهنية في أداء العمل، ويقدم عدة إشارات إلى جمع أدلة كافية والانتظار لأدلة مقنعة persuasive evidence قبل اتخاذ القرار أو الحكم^٧ ، وألا يكون راضي إلا من خلال أدلة مقنعة يتم جمعها وتقييمها بموضوعية على مدار عملية المراجعة وهذا يدعم أن مفهوم الأحكام يجب تعليقها حتى يتم الحصول على أدلة كافية.

وناقش (Mautz and Sharaf 1961) الاتجاهات المشتركة في المراجعة الفعالة وأشاروا إلى أن مراقب الحسابات يجب ألا يصل للأحكام إلا بعد تقييم الأدلة المتوفرة إلى حد معقول، وفي علم النفس psychology ترتبط هذا الخاصية إرتباطا وثيقا بمعكوس الحاجة إلى الإغلاق المعرفي the need for cognitive closure، وقد تم تعريف الحاجة إلى الإغلاق بأنه الرغبة في الحصول على إجابة محددة على موضوع معين، أي الإجابة بدلا من اللبس والغموض confusion and ambiguity، وقد وجد في هذه الخاصية اختلاف بين الأفراد في المواقف المختلفة، وهذا النوع من البحوث يشير إلى أن الأفراد المختلفين لديهم قدرات مختلفة للعمل مع تعليق الحكم أو القرار . (Kruglanski 1990; Webster and Kruglanski 1994) والمتشكك لا يقبل بساذجة أول الأشياء التي يدركها أو يفكر فيها، بل يريد أن يرى أدلة قبل التصديق ، والمتشكك على استعداد لتشكيل الحكم form a judgment، لكنه بطيء عند القيام بذلك، وتعليق الحكم يحفز الخاصية المقابلة وهي البحث عن المعرفة، وتعليق الحكم هي واحدة من الخصائص الرئيسية للمشككين (Bunge, skeptics) (Bunge, 1991; Kurtz, 1992; Hurtt et al., 2003a) ومن المفترض أن تعليق الأحكام تتناسب عكسيا مع الحاجة إلى إغلاق المعرفي cognitive closure .

وبين (Kurtz, 1992) أن تعليق الأحكام عنصر ضروري للاستفسار المتشكك، ووفقاً لرأي (Bunge, 1991) فالمتشكك لا يقبل الأشياء التي يدرك أو يعتقد انها ساذجة naively . فالمتشكك ليس من السهل خداعه not gullible ؛ والمتشكك يريد أن يرى الأدلة قبل التصديق والمتشككون يعلقون

^٦ للمزيد الرجوع الى . Nelson 2009

^٧ هناك من لا يفرق بين الأحكام والقرارات وأنهما مترادفان ، ومن يفرق بين أحكام المراجعة وقرارات المراجعة باعتبار أن الأحكام تعكس فقط المعتقدات، بينما القرارات تعكس لا من المعتقدات والتفضيلات حيث أن أحكام المراجعة تعتبر الركيزة التي يتم بناء عليها إتخاذ قرارات المراجعة (للمزيد راجع شرف، ١٥ ، ص ٦٢) .

الأحكام لا سيما الاحكام التي لم يتم التحقق منها (Bunge, 1991). ويستمرروا في جمع الأدلة حتى أي شخص عاقل ينبغي أن يشك حتى يتبين له الحق (Kurtz, 1992). أيضا معايير المراجعة تنص على مراقب الحسابات جمع أدلة كافية ومناسبة للدرجة التي تجعله قادر على استخلاص استنتاجات معقولة وعلى أساسها يبدي الرأي في عملية المراجعة (ISA 200.16)، وعلى وجه الخصوص عندما يكون هناك خطر أو أخطاء جوهرية بسبب الغش يمكن أن يتأثر الشك المهني لمراجع الحسابات بطريقتين (ISA 240,64).

- أنها قد تزيد تقييم المراجع لمخاطر الأخطاء الجوهرية والحسابية في اختيار طبيعة ومدى التوثيق.

- أنها قد تزيد اعتراف المراجع بضرورة تأكيد تفسيرات الإدارة أو تعهدات فيما يخص الأمور الجوهرية .

وهذا التصرف يؤدي الى تعليق الأحكام suspension of judgments.

والإغلاق المعرفي cognitive closure يشير الى رغبة الإنسان في إزالة الغموض والتوصل إلى استنتاجات قاطعة، ويرى الباحث أن الحاجة إلى الإغلاق المعرفي تتناسب عكسياً مع خاصية تعليق الأحكام وهي واحدة من ترتيبات البنين الهامة التي تؤثر على عملية اكتساب المعرفة (Kruglanski and Ajzen, 1983)، فإذا كان الشخص لديه حاجة أكبر للإغلاق حينئذ قد يُعيقه عن الاستمرار في جمع الأدلة (Bailey et al., 2006). وتشير الأدلة البحثية أن الحاجة إلى التوصل بسرعة إلى قرار يؤدي إلى الميل الى السعي إلى إغلاق معرفي cognitive closure والامتناع عن التحقق الانتقادي (Kruglanski and Freund, 1983).

والحاجة للإغلاق المعرفي هي مقياس يقيس الرغبة في امتلاك بعض المعرفة حول موضوع معين، أي معرفة محددة، بدلا من اللبس والغموض (Webster and Kruglanski, 1994). والاقتراح هو أن يكون الشخص متشكك يعني تعليق الحكم حتى يعرف المزيد عن هذه الموقف أو تلك الحالة غامضة، وبالتالي سوف يكون على درجة أقل أو أدنى على هذا المقياس، وعليه من المتوقع مع ارتفاع الحاجة للإغلاق المعرفي أن تكون قدرة المراجع أقل على تعليق الحكم عندما يواجه بتقديم إيضاح من الإدارة (أي أنه سيكون أكثر حرصا على قبول التفسير)، وبالتالي سيتصرف بدرجة أقل تشككا .

وهناك دراسة (Bailey et al, 2006) بحثت مدى الحاجة إلى الإغلاق المعرفي وأفاد الباحثون أن الحاجة إلى الإغلاق المعرفي تكون أقل بشكل ملحوظ للمراجعين في الرتب العليا عنه في الرتب الدنيا، وعلاوة على ذلك تبين سلسلة من التجارب أن الحاجة إلى الإغلاق المعرفي تؤثر على إعدادات الحكم واتخاذ القرار المهنية، فعلى سبيل المثال مراقبي الحسابات مع ارتفاع الحاجة للإغلاق المعرفي يقضون وقتا أقل في مهام المراجعة.

٣- البحث عن المعرفة Search for Knowledge

خاصية "البحث عن المعرفة" تختلف عن خاصية استجواب العقل، لأن استجواب العقل لديه بعض الشعور بالإنكار أو الشك، في حين أن البحث عن المعرفة هو أكثر من شعور بالفضول العام، والمتشككون مهتمون بالمعرفة بشكل عام وليس لهم دوافع بالضرورة للبحث في أن يحقق نتيجة معينة أو الحصول على معلومات محددة، وهذا الجانب من التشكك واضح في الفلسفة أن المشكك لديه الرغبة في التمحيص، والنظر بعمق فيما وراء الأدلة بوضوح ولديه النضج ومستعد للتحقق وتقييم أي أدلة جديدة فيما يتعلق بأي أسئلة، ويشير (Mautz and Sharaf, 1961) إلى أن المراجعة تفرض

الفضول المحرك أو الدافع الذي يحث المراجعين أن يتبنوا موقفا من الفضول عند تنفيذ عمليات المراجعة المتعلقة بموضوع معين أو مسألة ما .
والسؤال المطروح ما الذي يحفز الفرد للبحث عن مزيد من المعلومات ؟ وهو نفس السؤال الذي كان أيضا موضع اهتمام الباحثين في مجال علم النفس لأكثر من قرن (Litman and Silvia, 2006) (Litman and Silvia)
وعادة ما يتم مناقشة هذه الرغبة في المعرفة من حيث الفضول الفردي في الكثير من البحوث التي تتحرى أو تفحص الفضول ونظرية الفضول والتي تهدف إلى تنشيط وتحفيز اهتمام الفرد، وأيضا لدفع الاستكشاف والاكتشاف (Litman and Silvia 2006, 319 exploration and discovery)

٤- فهم الشخصية Interpersonal Understanding

ترتبط الخصائص الثلاث الأولى مع كيفية تقييم مراقب الحسابات لأدلة المراجعة، ولكن جانبا هاما من جوانب تقييم أدلة المراجعة هو فهم الشخصية Interpersonal Understanding ، والتي تتعامل مع فهم دوافع ونزاهة الأفراد الذين يقدمون الأدلة، كما هو واضح (SAS No. 99) في تحديد العديد من الحوافز والفرص المتاحة لموظفي عميل المراجعة لتقديم أدلة مضللة أو لارتكاب عمليات احتيال، وتوصي بالإعتراف بإمكانية أقل للاتصال الصادق في بحوث سلوك المستهلك، والتي تشير إلى أن الشك الإعلاني advertising skepticism لا يتكون فقط من التشكيك في الحقائق والمطالبات الإعلانية حرفيا، ولكن أيضا التشكيك في "دوافع المعلنين وتقدم دليلا على أن فهم دوافع الأفراد والسلوكيات يعد مكونا أساسيا من الشك.

ويشير الفلاسفة أن المتشكك من خلال فهم الأفراد يمكنه التعرف عليهم ويقبلهم، وأن الأفراد المختلفين لديهم تصورات مختلفة عن نفس الموضوع، وهذه الدوافع والتصورات للأفراد يمكن أن تؤدي بهم إلى تقديم معلومات منحازة أو مضللة ما لم يفهم المتشككون هؤلاء الأفراد، ومن الصعب التعرف على احتمال التحيز الموجود في المعلومات المقدمة من قبل هؤلاء الأفراد، بل من الصعوبة بمكان الكشف عنه عندما يقوم هؤلاء الافراد بتقديم معلومات مضللة عن قصد، وتشير دراسة (Hurtt,2010) إلى أهمية قيام مراقب الحسابات بدراسة الجوانب الإنسانية وراء دلالة ما يصل إليه من أدلة بهدف معرفة الدوافع والضغوط التي تدفع العميل لإرتكاب التلاعب والفرص التي تتيح له ارتكاب التلاعب .

٥- الاستقلال Autonomy

تشير خاصية الاستقلال إلى أن مراقب الحسابات يجب عليه إجراء تقييم موضوعي لأدلة المراجعة لتحديد ما إذا كانت الأدلة كافية لإصدار حكم أو قرار، وهذا يدعم تلك الخاصية عندما يقرر مراقب حسابات مستوى الأدلة اللازمة لقبول فرضية معينة.

ودعم (Mautz and Sharaf, 1961) الحاجة إلى الاستقلال عند مناقشة حاجة المراجع لامتلاك الشجاعة المهنية من خلال الإشارة إلى أن المراجع يجب أن تكون لديه الشجاعة المهنية ليس فقط الفحص الدقيق بل ربما تجاهل المقترحات المقدمة من الآخرين، مع الإشارة أيضا إلى ضرورة ممارسة الحكمة واتخاذ جميع الإجراءات المناسبة لإزالة ما في عقله من الانطباعات المشكوك فيها doubtful impressions أو الأسئلة غير المجاب عنها unanswered questions ، ويرى (Mautz) and Sharaf 1961 أن المراجع المتشكك معني بما يحدده هو من صحة الإدعاءات وأن يكون أقل تأثرا بالمعتقدات أو محاولات الإقناع من الآخرين.

ويشير الفلاسفة الى أن الشك المهني ينطوي على الاستقلالية الفردية، أي التوجيه الذاتي والاستقلال الأخلاقي moral independence، ويحدد (McGinn, 1989) المتشكك بأنه الشخص الذي لا يقبل بسهولة مطالبات الآخرين، وأنه يحدد التناقضات والمغالطات fallacies الموجودة في الأدلة أو

في المطالبات المقدمة من قبل الآخرين وأن يقوم بفحوصات إضافية والحصول على أدلة مدعمة للوصول الى الرضا أو القناعة الشخصية personally satisfied.

٦ - الثقة بالنفس Interpersonal trust

يتطلب الشك مستوى معين من الثقة بالنفس ويقر (Hookway, 1990) بالحاجة إلى الثقة والاعتزاز في الإستفسار الناجح، والثقة بالنفس تعني وجود الهدوء الداخلي وعدم وجود اضطرابات، وتتميز الثقة بالنفس الشعور بالقيمة الذاتية والإيمان بقدرات وامكانيات المرء، ويشير (Hookway, 1990) إلى أن أولئك الذين لديهم أدنى مستوى في الثقة بالنفس يفتقرون إلى الثقة في الاعتماد على الأحكام الخاصة بهم، ويرى أن ما يسمى الثقة بالنفس هي تحدي لمحاولات الإقناع بدلا من مجرد قبول ما يعرض من أدلة .

ولقد نظرت بحوث المراجعة السابقة في الغالب لترتيب مراقبي الحسابات للشك ككملة للثقة (Cushing, 2000; Choo and Tan, 2000; Payne and Ramsay, 2005, Shaub, 1999; Shaub and Lawrence, 1996; Shaub and Lawrence, 1996)، ومع ذلك فإن بعض الدراسات تصف الثقة بوصفها وجه واحد فقط من أوجه تصرف المراجعين للشك skeptical disposition ((Hurtt, 1999; Hurtt et al., 2003a; Rose, 2007. .

والثقة الشخصية أو الثقة بالنفس يمكن تعريفها بأنها "التوقع المعمم الذي عقد من قبل فرد أو مجموعة على كلمة أو وعد أو بيان شفهي أو كتابي من فرد أو مجموعة أخرى يمكن الاعتماد عليه، والفكر الأساسي هو أنه إذا كان مراقب الحسابات لديه إنخفاض في مستوى الثقة بين الأفراد يفترض أن يكون أكثر تشككا" (Shaub, 1996; Hurtt, 2003).

ولقياس الثقة الشخصية إستخدم (Shaub, 1996) المصدقية و أجزاء منفصلة من فلسفات الإنسان ل (Wrightsmann, 1964, 1974). ومقياس الثقة في الأصل يقوم على قياس العلاقة مع شريك حياة الشخص، وإلى حد محدود أظهرت هذه المقاييس الهامة أو الرئيسية آثار التفاعل في شرح الأحكام والقرارات المتشككة، ومع ذلك فإن أيا من تلك المقاييس لم تسفر عن نتائج قوية لأنها ليست مصممة بشكل خاص لحالات المراجعة .

ويرى الباحث أن الثقة بالنفس تساعد مراقب الحسابات على مقاومة محاولات إدارة عميل المراجعة لإقناعه بأمر قد تتعارض مع ما إنتهى إليه من أدلة واستنتاجات.

٧ - تركيز الرقابة Locus of control

يشير تركيز الرقابة إلى افتراض أن الحالات الداخلية تفسر لماذا بعض الاشخاص يتعاملون مع الظروف الصعبة بنشاط وإصرار وبفارغ الصبر، في حين أن آخرين ينخرطوا بصورة سلبية passively engaged في المشاعر السلبية negative emotions (Lefcourt, 1991). والتركيز الخارجي للرقابة يشير إلى الاعتقاد السائد بأن النتائج لا يمكن أن تتأثر بجهود المرء الشخصية، في حين أن التركيز الداخلي للرقابة يوحي الى الاعتقاد بأن النتائج تعتمد إلى على التصرفات شخصية personal actions (Lefcourt, 1991)

وقد تم الاعتراف على نطاق واسع بأهمية تركيز الرقابة وأظهرت الأبحاث السابقة أن الجهات الخارجية هي أكثر سرعة في امكانية الإقناع، والتصديق، وقبول المعلومات من الآخرين (Phares, 1978)، وترتبط الجهات الداخلية بالسعي النشط وراء الأهداف القيمة valued goals، والبحث عن المعلومات (على سبيل المثال لديهم مهارات التعلم أفضل في تحديد والبحث عن مهمة الاشارات ذات الصلة) واتخاذ القرار المستقل، وأكثر قدرة على التعامل مع الإجهاد (Phares, 1978., Lefcourt, 1991).

وتبدو الجهات الداخلية عموماً أنها أكثر كفاءة وفعالية شخصية عن الجهات الخارجية وأنها تقترب من المواقف بمزيد من التوجيه والانتباه عن الجهات الخارجية.

ويبدو أن الخصائص الداخلية تكون ذات أهمية كبيرة للشك المهني لمراقبي الحسابات، على سبيل المثال من حيث قبول تأكيدات الإدارة، ومن المرجح أن تكون أكثر أهمية من الجهات الخارجية التي تعتبر الأهم وفقاً لمعايير المراجعة وجانباً من جوانب الشك المهني (ISA 240, par. 42. Hurtt, 2003) ، والمستخدم في تركيز الرقابة على جوانب تطوير مقياس شامل للشك المهني، وعلاوة على ذلك فإن الدراسات الاستقصائية في المراجعة حددت عدة أسباب محتملة لممارسة مستوى منخفض على الشك المهني في المراجعة (Pasewark et al. 1992) حيث تجد أن المراجع قد لا يتخذ إجراءات شك بسبب التخويف أو قلق حول ردود الفعل لعمل المراجعة، وقد وجد (Behn et al. 1997) (Nelson, 2007) علاقة سلبية بين إظهار الشك المهني ورضا العميل (أي لو أن المراجع أكثر تشككاً يصبح العميل غير سعيد)، هذه الحالات قد تؤدي إلى إرضاء العميل وتقليل الشكوك، ويزعم أن الأحكام والقرارات التشككية في مثل هذه الحالات يمكن أن تستفيد من المراجعين الداخليين بالتركيز الداخلي للرقابة .

وقامت بعض الدراسات ذات الأهمية (Bernardini, 1994) بدراسة العلاقة بين تركيز الرقابة والكشف عن الغش لمراجع الحسابات، وكان معدل الكشف عن الغش ليس أعلى بكثير بتركيز المراجعين على الرقابة الداخلية عن الخارجية، ومع ذلك فتنمية الأخلاق لمديري تركيز الرقابة الداخلية internal-locus-of control managers يكونون أكثر حساسية إلى المعلومات المتعلقة بنزاهة وكفاءة عميل المراجعة ولديهم معدلات أعلى للكشف عن تنمية الأخلاق لمديري تركيز الرقابة الخارجية و توصلت دراسة (Tsui and Gul, 1996) إلى النتائج الرئيسية المترتبة على تركيز الرقابة على الأحكام وقرارات المراجع في حالة وجود تعارض في المواقف conflict situation. وكانت الجهات الخارجية أكثر عرضة لتجاهل الالتزامات غير المسجلة كما أرادت الإدارة.

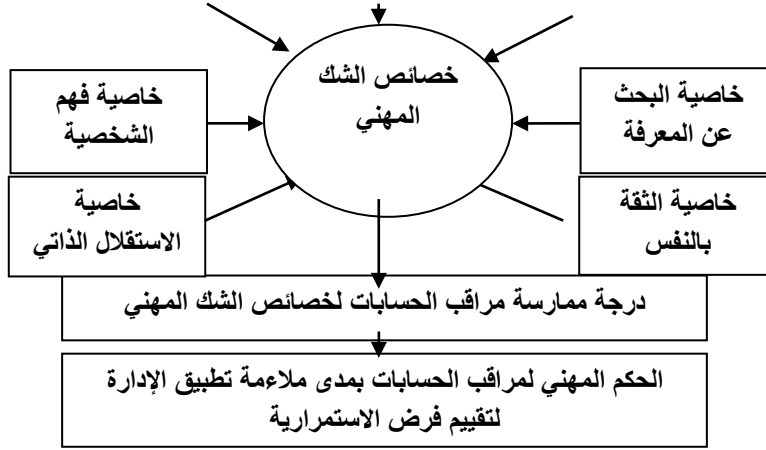
وفي ظل إعداد بيئة رقابة قوية تكون الإدارة متحفظة conservative في ممارسة الأعمال، ولديها خلافات متواضعة مع المراجعين الخارجيين، ولديها أيضاً مبادئ إرشادية صارمة لمتابعة إجراءات الرقابة الداخلية، وتحصل على مكافأتها على أساس عدة مقاييس للأداء مالية وغير المالية، أما في بيئة الرقابة الضعيفة تكون الإدارة عدوانية aggressive في ممارسة الأعمال ، ولديها خلافات متكررة مع المراجعين الخارجيين، وتطبق إجراءات الرقابة الداخلية بدرجة أقل دقة وأن العمل يعاني من ضعف إجراءات الرقابة، ولديها خطط التعويض compensation plans تقوم أساساً على الوصول إلى المحاسبة على مقاييس الأداء المستندة على المدى القصير.

ويقدم الباحث إطاراً لخصائص الشك المهني الواجب توافرها لدى مراقبي الحسابات والتي بدورها تؤثر على درجة ممارسة مراقب الحسابات لخصائص الشك المهني، وأن درجة الممارسة تؤثر بدورها على الحكم المهني لمراقب الحسابات بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة كما هو موضح في الشكل التالي.

خاصية تعليق
وإرجاء الأحكام

خاصية تركيز الرقابة

خاصية استجواب
العقل



شكل رقم (٢): الإطار المقترح لخصائص الشك المهني

ولا شك أن هذا الإطار يعتبر تطوير لقياس مستوى الشك المهني يقوم على أساس خصائص الشك المهني السبعة السابقة في المراجعة التي تحدد معاً المستوى الشامل للشك المهني من خلال: (١) فحص الأدلة؛ (٢) فهم الأدلة المقدمة؛ (٣) واتخاذ إجراء بناء على الأدلة.

هذه الخصائص السبعة المذكورة أعلاه هي التي تحدد المستوى العام للشك المهني عند مراقب الحسابات والتي بدورها افترضت أن السلوك يقود المتشككين، ومن المتوقع أن يقوم المراقب المتشكك ببناء التفسيرات، الفرضيات، أو السيناريوهات التي يمكن أن تعمل كتفسيرات بديلة للحصول على المعلومات وفحصها بغرض تأكيد أدلة المراجعة واتخاذ الأحكام والقرارات المتعلقة بهذا الشأن .

ويفترض أن يظهر مراقب الحسابات تشككا أكثر لأحكام والقرارات عندما:

١. تكون قادرة على توليد أكبر عدد من التفسيرات البديلة المعقولة.
٢. تقديم مزيد من التفسيرات الخطأ provide more error-explanations (لأن هذا هو عكس لتفسير عدم الخطأ العميل والذي يترتب عليه مخاطر أكبر للمستخدمين ومراجع الحسابات).
٣. تقدير احتمالات أعلى دقة للتفسيرات الخطأ.

والتفسيرات الخطأ لها أهمية قصوى نظراً لأنها تمثل الأحكام والقرارات المتشككة وهي من أكبر المخاطر للمستخدمين ومراقبي الحسابات، وأن المراجع المتشكك يركز على الأخطاء الأقل مما سيؤدي الى متوسط وزن عالي في الخطأ، وبالتالي، فإنه يضع مزيد من التركيز على "العمق depth" بدلاً من "الاتساع breadth"، ولا شك أن تأثير خصائص الشك المهني على متغيرات تخطيط المراجعة يعتمد على قوة بيئة الرقابة و مستوى خطر العميل client risk .

٦- العلاقة بين الشك المهني للمراجع وحكمه المهني على مدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية في ظل توافر خصائص الشك المهني :

تعرف الأحكام المهنية في المراجعة على أنها تطبيق الخبرة والمعرفة الملائمة في سياق معايير المحاسبة والمراجعة المتوفرة وأيضاً قواعد السلوك المهني للاختيار من بين بدائل التصرف الممكنة للوصول إلى القرار المناسب (Janet ., 1996). ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA 315 "ينبغي على مراقب الحسابات الوصول إلى فهم للشركة، متضمنة هيكل الرقابة الداخلية لها، وهذا الفهم يعتبر جوهرياً لتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية سواء كانت بسبب الغش أو الأخطاء، كما يعتبر أمراً جوهرياً لتقييم وأداء إجراءات المراجعة الإضافية لذلك فإن تحديد مستوى الفهم الذي يعتبر جوهرياً

للأهداف المحددة، وأداء مهمة تقييم المخاطر وتحديد التقديرات المبدئية للأهمية النسبية^٨ وتحديد ما إذا كان هناك أي تحريف في الإفصاحات التي تتضمنها القوائم المالية، كل هذه أمثلة للأمور التي تتطلب أحكاماً مهنية، وأيضاً تفسير وتحديد مدى تطبيق الشركة لمعايير المحاسبة المالية يتطلب أحكاماً مهنية (Knechel, 2000) وقد أوضحت دراسة (Ranzilla et al., 2013) انه يتم ممارسة الأحكام المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة في ثلاثة أمور وهي:

- تقييم الأدلة (مثل هل الأدلة التي تم الحصول عليها من تأكيد معين، جنباً إلى جنب مع الأدلة الأخرى، توفر الدليل الكافي والملائم لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن حالة الشركة).
 - تقدير الاحتمالات (مثل تحديد معقولة ما إذا كانت التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلاً للشركة تساعد على استرداد القيمة المستثمرة في الأصول طويلة الأجل).
 - اتخاذ القرار من بين الخيارات مثل اختيار إجراءات المراجعة أو الاستفسار من الإدارة.
- ويرى (Ballou and Heitger, 2004) أن فهم الخطوات المنطقية المتضمنة في عملية الأحكام عامة يعتبر أمراً مهماً في أداء أحكام المراجعة، ويرى أن معظم أحكام المراجعة تتم وفقاً للخطوات المنطقية التالية: التمثيل الذهني Mental Representation والبحث عن المعلومات Information Search والتفصيل Elaboration والتقييم Evaluation والأحكام Judgment ، فمراقب الحسابات يستخدم أولاً المعرفة الموجودة ويشغل الذاكرة ويقدم آليات لتكوين التمثيل الذهني للمشكلة التي تواجهه، بعد ذلك يقوم ببحث المعلومات للمدى الضروري للحصول على المعلومات الجوهرية لعملية الأحكام والقرارات، وبعد البحث عن المعلومات، سواء داخلياً أو خارجياً، يستخدم تشغيل الذاكرة للتفصيل الدقيق لقراره وحكمه الملائم ويقوم بتقويم الأدلة مهما كانت والآراء وأهداف المراجعة الأخرى المطلوبة، وأخيراً يصدر حكمه أو قراره اعتماداً على هدفه. وفي هذا السياق أوضحت دراسة (ICAS., 2012)^٩ أن هناك أربعة مبادئ للأحكام المهنية للمراجع وهي جمع وتحليل المعلومات، وتقييم الإرشادات ذات الصلة في المحاسبة والمراجعة، وعملية تقييم وتحدي أحكام عميل المراجعة، وأخيراً توثيق الأحكام.

وبشأن محددات الأحكام في المراجعة فسرت دراسة (Nelson and Tan, 2005) محددات أداء أحكام مراقب الحسابات في ثلاث مجموعات، المجموعة الأولى مرتبطة بمهمة المراجعة Audit Task ، والثانية مرتبطة بمراقب الحسابات، والأخيرة مرتبطة بالعلاقة بين مراقب الحسابات والأطراف الأخرى في أداء المهمة، وأوضحت الدراسة أن هناك العديد من المهام التي يقوم بها مراقب الحسابات ويصدر خلالها أحكاماً مثل مهمة تقييم المخاطر متضمنة نموذج مخاطر المراجعة والقرارات المرتبطة بتخطيط عملية المراجعة، ومهمة الإجراءات التحليلية من خلال دراسة العلاقات المحتملة بين البيانات المالية وغير المالية وتشمل أيضاً الاستفسار عن التقلبات والعلاقات التي تم تحديدها والتي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات الصلة وتقييم الأدلة، والقرارات التصحيحية للمراقب الحسابات والتي تتمثل في ما إذا كان يطلب من العميل تصحيح الأخطاء المكتشفة وتغيير المعالجة المحاسبية عندما تقترح الأدلة

^٨ الأهمية النسبية Materiality هي قيمة السهو أو التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن في ضوء الظروف المحيطة – أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي – الذي يعتمد على هذه المعلومات – نتيجة لهذا السهو أو التحريف، كما تعني الأهمية النسبية أن تحريفات معينة في حاب معين أو عدة حسابات تعتبر مهمة نسبياً لأنها تؤثر في إمكانية اعتماد مستخدم المعلومات المحاسبية على هذه المعلومات (على وآخرون، ٢٠١٣).

^٩ مجمع المحاسبين والمراجعين القانونيين الاسكتلندي Institute of Chartered Accountants of Scotland

أن المعالجة المحاسبية المختلفة أكثر ملاءمة Correction Decisions وأحكام تقييم فرض الاستمرارية^{١٠} Going Concern.

وفيما يتعلق بالحكم المهني لمراقب الحسابات على مدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة فإنه يرتبط بمدى ممارسة مراقب الحسابات للشكك المهني، وقد أشارت دراسة (محمد، ٢٠٠٣) إلى أن ممارسة الشك المهني أثناء تخطيط وتنفيذ وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار من شأنه أن يؤدي إلى ضبط جودة الأداء المهني، وقد أشار تقرير (PCAOP, 2008) إلى أن انخفاض مستوى الشك المهني عن المستوى المطلوب يعتبر من الأسباب الهامة وراء حالات الفشل المرتبطة بأوجه القصور في أعمال المراجعة، وقد أوضحت المعايير المهنية علاقة الشك المهني بتقييم فرض استمرارية المنشأة حيث نصت الفقرة (٢٧) من المعيار الدولي (٥٧٠) أنه "يمكن لمراجع الحسابات الوقوف على الأحداث أو الظروف التي قد تشير إلى وجود شك كبير حول قدرة المنشأة على الإستمرار من خلال إجراءات تقييم المخاطر، ومن خلال مرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، وأن يعطي اعتباراً خاصاً للوقوف على مثل هذه الأحداث بصورة مستمرة على مدار عملية المراجعة، وقد أوضح المعيار الأمريكي SAS ١٠٧ لسنة ٢٠٠٧، والذي يعتبر حجر الزاوية لمعايير المخاطر، أنه يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الاعتبار مخاطر المراجعة ويحدد الأهمية النسبية ومخاطر التحريفات الجوهرية Risk of Material Misstatement ، وإذا اعتقد أن هذه الأحداث أو الظروف من شأنها التأثير بصورة جوهرية أو معنوية على استمرارية المنشأة وجب عليه القيام ببعض الإجراءات الإضافية في ضوء جوهرية الأثار المتوقعة على استمرارية المنشأة" (IFAC, 2008)، ويتضمن التقييم الأولي لمخاطر التحريفات الجوهرية تحديد وتقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية، وتتبع المخاطر على مستوى القوائم المالية من الظروف والأحداث التي تعيق قدرة الشركة على الإستمرار، أو التي تدل على وجود ضغوط أو حوافز جوهرية تدفع الإدارة إلى زيادة مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الغش، كما تنشأ المخاطر أيضاً من الظروف والأحداث داخل بيئة الرقابة الداخلية والتي قد تزيد من مخاطر الضعف الجوهري^{١١} Risk of Material Weakness، وتتضمن هذه الظروف والأحداث فرص الإدارة للقفز Override of الرقابة وعقليات وموقف الإدارة والتي يمكن أن تزيد من مخاطر الغش و مخاطر ضعف الرقابة الجوهري، وبعد تحديد المخاطر على مستوى القوائم المالية فإن مراقب الحسابات عليه أن يحدد أيضاً المخاطر على مستوى العمليات وأرصدة الحسابات .

وعليه يرى الباحث وآخرون (شرف، ٢٠١٥) ضرورة ممارسة الشك المهني فيما يتعلق بتقديرات منشأة عميل المراجعة لفرض الاستمرارية تحقيقاً لمتطلبات المعايير المهنية والتي تلزم مراقب الحسابات بالتحقق من قيام منشأة عميل المراجعة بوضع التقديرات حول قدرة المنشأة على الإستمرار خلال الفترة القادمة، وضرورة تقييم تلك التقديرات واستخدام الشك المهني أثناء التقييم نظراً لأن تلك التقديرات تتعلق بالمستقل وتتعلق بمعلومات غير مؤكدة، الأمر الذي يتطلب من مراقب الحسابات الخروج عن الأساليب التقليدية والبحث والإطلاع على مزيد من المعلومات والمعرفة المتخصصة للإطمئنان عن تلك التقديرات، ولخطورة هذه المرحلة فإن مدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقب الحسابات سيكون

١٠ هناك إجماع على أن مسؤولية تطبيق افتراض الاستمرارية وتقييم مقدرة الشركة على الاستمرار تقع على عاتق الإدارة، بينما تتمثل مسؤولية مراقب الحسابات في الحكم على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لهذا الفرض. ويعتبر فرض الاستمرارية أحد الفروض التي يقوم عليها علم المحاسبة على اعتبار أن المنشأة مستمرة في نشاطها ولا علاقة لنشاط المنشأة بالعمر الطبيعي للملاك، وهو من الفروض الرئيسة التي تؤثر في إعداد القوائم المالية، وهذا الفرض يقوم على قاعدة "عدم التصفية" Non liquidation basis، ويتفق مع التوقع الطبيعي لأصحاب الشركة والإدارة، أما احتمال التصفية فتعد حالة استثنائية، وكثير من المبادئ العلمية المطبقة في المحاسبة تجد مبررها في فرض الاستمرارية وقد نشأ عن فرض الاستمرارية وتحديد الفترات المحاسبية، مشاكل محاسبية، وتطلب ذلك وضع مبادئ محاسبية لمعالجتها مثل مشكلة الإيرادات المستحقة والمقبوضة مقدماً، مشكلة المصروفات مستحقة الدفع والمدفوعة مقدماً، مشكلة المخصصات والاحتياطيات، مشكلة الاستهلاك . الخ.

١١ يختلف الضعف الجوهري للرقابة الداخلية عن القصور الجوهري، فتعرف أوجه الضعف الجوهري بأنها ارتباط وجه أو أكثر من أوجه القصور الهامة بما يولد تحريفات جوهرية تؤثر بنسبة كبيرة على القوائم والتقارير المالية أو قد يجعلها مضللة وغير سليمة، بينما تمثل أوجه القصور الهامة الضعف في إجراءات الرقابة نفسها متى تم تصميمها أو تشغيلها بما لا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب.

لها دور في قبول أو رفض التقديرات التي إعتدتها إدارة منشأة عميل المراجعة من خلال الحصول على مؤشرات قد تشير مجتمعة أو منفردة إلى استمرارية أو عدم استمرارية المنشأة في الفترة القادمة وتتمثل تلك المؤشرات كما ورد في المعيار الدولي (ISA, 570, 2003) في الآتي :

أولاً: المؤشرات المالية (Financial Indicators) وتتمثل بما يلي:

- ١) زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة.
- ٢) قرب استحقاق قروض ذات أجل محدود دون وجود إمكانية متوقعة للسداد، أو التجديد.
- ٣) ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.
- ٤) خسائر تشغيلية متكررة.
- ٥) تأخر توزيعات الأرباح، أو توقُّفها.
- ٦) عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها.
- ٧) صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.
- ٨) إصرار الموردين ودائني البضاعة على التعامل نقداً.
- ٩) عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتج جديد، أو استثمار آخر ضروري.

ثانياً: مؤشرات تشغيلية (Operating Indicators) وتتمثل بما يلي:

- ١) فقد مديرين مهمين دون إيجاد من يحلُّ محلهم.
- ٢) فقدان سوق رئيس، أو امتياز، أو مورد رئيس.
- ٣) صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة، أو نقص في المستلزمات الهامة.

ثالثاً: مؤشرات أخرى (Other Indicators) وتتمثل بما يلي:

- ١) عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال، أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- ٢) قضايا قانونية قائمة ضد الشركة يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع الوفاء بها.
- ٣) تغيير في السياسات، والقوانين الحكومية.

٧- الدراسة الميدانية :

تستهدف الدراسة الميدانية اختبار فروض البحث والتوصل إلي أدلة ميدانية تؤيد أو لاتؤيد تلك الفروض في بيئة الممارسة المحاسبية بالمملكة العربية السعودية.

٧-١ عينة البحث :

تتكون عينة البحث من (١٧٥) مراجعاً في مكاتب المحاسبة والمراجعة السعودية ، قام الباحث بتوزيع (١٧٥) إستبيان وتم تجميع (١٣٥) إستبيان وهذا العدد يمثل (٧٧٪) من الإستبيانات الموزعة. و تم توزيع الاستبيانات على عينة الدارسة المكونة من أربع مجموعات رئيسية هي: (صاحب مكتب مراجعة - شريك مراجعة - مدير مراجعة - مراجع) وقد وجد (١٣٢) من هذه الاستبيانات صحيحة بنسبة ٩٨ % تقريبا من الاستبيانات التي تم تجميعها، وهي نسبة جيدة من إجمالي الاستبيانات المجمعة، ويلاحظ على عينة البحث أنها ممثلة لكافة المسميات المهنية في المراجعة حيث بلغت نسبة صاحب مكتب ١١%، وشريك مراجعة ٤%، ومدير مراجعة ٢٢%، ومراجع ٦٣%، وأيضاً تتوافر الخبرة المهنية في عينة البحث حيث تتراوح الخبرة من ٥ سنوات الى أكثر من ٢٠ سنة حيث بلغت ١٩% لأكثر من ٢٠ سنة، ٢٣% لأكثر من ١٥ وأقل من ٢٠ سنة، ٢٣% لأكثر من ١٠ وأقل من ١٥ سنة، ٣٥% لأكثر من ٥ وأقل من ١٠ سنوات. وعليه تعتبر عينة البحث من منظور الخبرة جيدة لإرتباطها بخصائص الشك المهني وبأحكام وقرارات المراجعة، وكانت نسبة المؤهلات العلمية لدرجة البكالوريوس ٨٧%، ودرجة الماجستير ١١%، ودرجة الدكتوراه ٢% .

٢-٧ أداة البحث :

يتكون الاستبيان من (٥٠) عبارة تختص بوصف خصائص الشك المهني المفترض توافرها لدى مراقبي الحسابات وكذلك عدد (٧) عبارة تختص بمدى تأثير ممارسة مراقب الحسابات لخصائص الشك المهني على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة وأيضاً عدد (١٠) عبارة تختص بمدى كفاءة الحكم المهني المتعلق بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة وذلك باستخدام مقياس Likert لتحديد أوزان العبارات التي تقيس ذلك، وكانت الأوزان على النحو التالي: موافق تماماً ، موافق ، موافق الى حد ما ، غير موافق ، غير موافق تماماً، وكانت المصادقية على الاستبيان تبعا ألفا كرونباخ (٠,٩١). وتعد نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة (٦٠%)، وهذا يعني توافر درجة كبيرة من المصادقية في إجابات الأسئلة.

٣-٧ الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة:

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية في هذا البحث:

١- تحكيم الاستبيان:

قبل نشر الاستبيان تم عرضه لعملية تحكيم على مجموعة من الأساتذة المختصين بغية التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب خاصة فيما يتعلق دقة صياغة الأسئلة و توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية

٢- اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) :

من أجل اختبار مصداقية الاستبيان ومصادقية المستجوبين في الإجابة عن أسئلة الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لتحقيق الغرض المطلوب.

٣- البرامج والأدوات المستخدمة في معالجة الاستبيان

بعد أن تم تجميع العدد النهائي للاستبيانات المقبولة تم الاعتماد في تحليل البيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ، حيث تم تحليل البيانات التي تم تجميعها باستخدام العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل فيما يلي:-

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان.

- حساب المتوسطات الحسابية لكل خاصية من خصائص الشك المهني في الاستبيان.

- حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة المدروسة على أسئلة الدراسة.

- قياس الانحراف المعياري

وذلك من خلال القياس الإحصائي الوصفي باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) للحصول على المتوسطات الحسابية ، والانحرافات المعيارية، وتم الإعتماد على الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها فيما يخص كل خاصية من خصائص الشك المهني.

- إختبار كولمجروف - سمرنوف "One-Sample Kolmogorov Smirnov Test"

- حساب الإنحدار البسيط والمتعدد لاختبار علاقة التأثير والارتباط بين توافر خصائص الشك المهني والحكم المهني على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة .

٧-٤ فرض الدراسة الميدانية :

الفرض الأول: تتوافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.

وللوصول الى نتيجة نهائية بشأن التحقق من هذا الفرض تم إختبار الفروض الفرعية التالية:

١. تتوافر خاصية استجاب العقل لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.
٢. تتوافر خاصية تعليق وإرجاء الاحكام لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.
٣. تتوافر خاصية البحث عن المعرفة لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.
٤. تتوافر خاصية فهم الشخصية لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.
٥. تتوافر خاصية الثقة بالنفس لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.
٦. تتوافر خاصية الاستقلال الذاتي لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.
٧. تتوافر خاصية تركيز الرقابة لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.

الفرض الثاني: تؤثر خصائص الشك المهني على الحكم المهني بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة.

وللوصول الى نتيجة نهائية بشأن التحقق من هذا الفرض تم إختبار الفروض الفرعية التالية:

١. تؤثر خاصية استجاب العقل على الحكم المهني بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة للمنشأة لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.
٢. تؤثر خاصية تعليق وإرجاء الحكم على الحكم المهني بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.
٣. تؤثر خاصية البحث عن المعرفة على الحكم المهني بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.
٤. تؤثر خاصية فهم الشخصية على الحكم المهني بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.
٥. تؤثر خاصية الثقة بالنفس على الحكم المهني بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.
٦. تؤثر خاصية الاستقلال الذاتي على الحكم المهني بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.
٧. تؤثر خاصية تركيز الرقابة على الحكم المهني بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية.

٧-٥ التحليل الاحصائي لنتائج البحث :

٧-٥-١ قياس متغيرات البحث :

أولاً : قياس خصائص الشك المهني (المتغيرات المستقلة) :

تم قياس خصائص الشك المهني من خلال استبيان يتضمن مجموعة من العبارات التي يختص بوصفها. وقد تم استخدام مقياس Likert ذو الخمس نقاط لتحديد أوزان العبارات التي تقيس خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في المملكة العربية السعودية.

ثانياً : قياس مدى تأثير توافر خصائص الشك المهني على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة.

تم قياس هذا المتغير من خلال القياس الإحصائي لنموذج الانحدار البسيط ونموذج الانحدار المتعدد باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) كمتيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها فيما يخص كل خاصية من خصائص الشك المهني وتأثيرها على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة.

وللتأكد من فروض البحث يمكن الإجابة على تساؤلات البحث التالية :

السؤال رقم (١) هل تتوافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية ؟

تم إختبار مدى تتوافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية حيث تم حساب المتوسط والانحراف المعياري لإجابات المستجوبين والذي يقيس مدى توافر كل خاصية من خصائص الشك المهني، حيث تم حساب المتوسط العام للإجابات المتعلقة بكل خاصية، ثم حساب متوسط الوزن لجميع المتوسطات باستخدام إختبار T لعينة واحدة One Sample T- Test. (الجدول من رقم ١-٩).

السؤال رقم (٢) هل تؤثر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية على الحكم المهني بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة ؟

تم إختبار تأثير خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية على الحكم المهني بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة، حيث تم حساب معامل التحديد للانحدار البسيط والمتعدد باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) لإجابات المستجوبين والذي يقيس مدى تأثير كل خاصية من خصائص الشك المهني ، ومدى تأثيرهم مجتمعين على الحكم المهني بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة (الجدول من رقم ١٠-١٨) .

٢-٥-٧ إختبار فروض الدراسة الميدانية:

أولاً : إختبار الفرض الأول: تتوافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات السعوديين

وللوصول الى نتيجة نهائية بشأن التحقق من هذا الفرض تم إختبار الفروض الفرعية التالية:

١. تتوافر خاصية استجواب العقل لدى مراقبي الحسابات السعوديين .

يبين الجدول رقم (١) نتائج مدى توافر خاصية استجواب العقل لدى مراقبي الحسابات السعوديين من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري وإختبار كولمجراف - سمرنوف والأهمية النسبية.

جدول رقم (١) نتائج مدى توافر خاصية استجواب العقل لدى مراقبي الحسابات السعوديين

| Sig. | كولموجوروف- سميرنوف | الأهمية النسبية | Std. Dev | Mean | الأسئلة التي تقيس مدى توافر خاصية استجواب العقل لدى مراقبي الحسابات السعوديين |
|------|------------------------|--------------------|-------------|------|----------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.00 | 3.58 | 0.97 | .50 | 4.89 | ١. أرفض القوائم المالية اذا لم يكن لدي أدلة كافية تؤيد رأي فيما اذا كانت صحيحة أو غير صحيحة. |
| 0.00 | 2.86 | 0.94 | .52 | 4.86 | ٢. أضع كل الاحتمالات والافتراضات الممكنة قيد البحث والتحري عندما واجه مشكلة مهنية . |

| | | | | | |
|------|------|------|-----|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.00 | 4.37 | 0.91 | .50 | 4.68 | ٣. أرفض التحيز لرأي مهني محدد وأقبل التفكير في الآراء الأخرى. |
| 0.00 | 4.46 | 0.94 | .55 | 4.54 | ٤. أحرص على دراسة وتقييم الآراء المهنية والافتراضات الأخرى. |
| 0.00 | 4.02 | 0.91 | .50 | 4.68 | ٥. أقوم بطرح ومناقشة تساؤلات تتعلق بمهام العمل مع أشخاص من أهل الخبرة والاختصاص بدون تسمية عميل المراجعة. |
| 0.00 | 4.46 | 0.89 | .54 | 4.54 | ٦. قد لا أتوقف عن التفكير في مشاكل العمل المهني بعد انتهاء وقت العمل الرسمي. |
| 0.00 | 4.37 | 0.93 | .50 | 4.45 | ٧. أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال وجود مسائل تستوجب إعمال العقل. |
| 0.00 | 4.02 | 0.97 | .51 | 4.66 | المتوسط |

يتبين من الجدول رقم (١) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى توافر خاصية استجواب العقل بلغت (٤,٦٦) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها فيما يخص توافر خاصية استجواب العقل، وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولمجروف - سمرنوف) والتي تشير لعدم وجود إختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم تم قبول فرض تتوافر خاصية استجواب العقل لدى مراقبي الحسابات السعوديين، بمعنى أن مراقبي الحسابات السعوديين تتوافر لديهم خاصية استجواب العقل .

٢. تتوافر خاصية تعليق وإرجاء الحكم لدى مراقبي الحسابات السعوديين .

ويبين الجدول رقم (٢) نتائج مدى توافر خاصية تعليق وإرجاء الحكم لدى مراقبي الحسابات السعوديين من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولمجروف - سمرنوف والأهمية النسبية.

جدول (٢) نتائج مدى توافر خاصية تعليق وإرجاء الحكم لدى مراقبي الحسابات السعوديين

| Sig. | كولموجروف - سمرنوف | الأهمية النسبية | Std. Dev | Mean | الأسئلة التي تقيس مدى توافر خاصية استجواب العقل لدى مراقبي الحسابات السعوديين |
|------|--------------------|-----------------|----------|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.00 | 3.577 | 0.93 | 0.50 | 4.67 | ١- أرجيء الأحكام والقرارات حتى أتأكد من دقة وصلاحيه المعلومات المتاحة. |
| 0.00 | 2.862 | 0.94 | 0.52 | 4.72 | ٢- أرجيء الأحكام والقرارات حتى أتمكن من الحصول على المزيد من المعلومات . |
| 0.00 | 4.365 | 0.93 | 0.50 | 4.65 | ٣- أحرص على استشارة أعضاء فريق المراجعة وخبراء مهنيين قبل اتخاذ القرارات والاحكام . |
| 0.00 | 4.463 | 0.93 | 0.55 | 4.62 | ٤- لا اتخذ أحكام وقرارات مراجعة سريعة بناء على تجربتي السابقة أو لمراجعي المكتب الذي اعمل به والتي تظهر نزاهة وامانة إدارة عميل المراجعة . |
| 0.00 | 4.022 | 0.91 | 0.50 | 4.57 | ٥- أقوم بتأجيل الأحكام والقرارات لحين معرفة ودراسة مؤشرات الأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي لمنشأة عميل المراجعة . |
| 0.00 | 4.463 | 0.93 | 0.54 | 4.63 | ٦- أرجيء البت في الاحتمالات والافتراضات الممكنة حتى يتم البحث والتحري عن مدى صحتها . |
| 0.00 | 4.365 | 0.90 | 0.50 | 4.48 | ٧- أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال توفر مؤشرات بوجود ماطر حالية أو مستقبلية لمنشأة عميل المراجعة . |
| 0.00 | 4.017 | 0.92 | 0.52 | 4.62 | المتوسط |

ويتبين من الجدول رقم (٢) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى توافر خاصية تعليق وإرجاء الحكم بلغت (٤,٦٢) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها

فيما يخص توافر خاصية تعليق وإرجاء الحكم. وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولمجرروف - سمرنوف) والتي تشير لعدم وجود إختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم تم قبول فرض تتوافر خاصية تعليق وإرجاء الحكم لدى مراقبي الحسابات السعوديين، بمعنى أن مراقبي الحسابات السعوديين تتوافر لديهم خاصية تعليق وإرجاء الحكم.

٣. تتوافر خاصية البحث عن المعرفة لدى مراقبي الحسابات السعوديين .

يبين الجدول (٣) نتائج مدى توافر خاصية البحث عن المعرفة لدى مراقبي الحسابات السعوديين من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولمجرروف - سمرنوف والأهمية النسبية.

جدول رقم (٣) نتائج مدى توافر خاصية البحث عن المعرفة لدى مراقبي الحسابات السعوديين

| Sig. | كولموجوروف- سمرنوف | الأهمية النسبية | Std. Dev | Mean | الأسئلة التي تقيس مدى توافر خاصية البحث عن المعرفة لدى مراقبي الحسابات السعوديين |
|------|--------------------|-----------------|----------|------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.00 | 2.532 | 0.94 | 0.302 | 4.7 | ١- أشعر بالاستمتاع عند اكتشاف معلومات وأدلة جديدة . |
| 0.00 | 2.342 | 0.93 | 0.36 | 4.64 | ٢- أسعى جاهداً على التحقق من صحة المعلومات التي أحصل عليها .. |
| 0.00 | 3.365 | 0.93 | 0.379 | 4.65 | ٣- أبذل مزيد من الجهد لإزالة الغموض وعدم التأكد المرتبط بالمعلومات التي أحصل عليها. |
| 0.00 | 3.423 | 0.93 | 0.372 | 4.67 | ٤- أعمل للحصول على إجابات قاطعة دون لبس و لا تحمل سوى معنى واحد. |
| 0.00 | 4.012 | 0.92 | 0.395 | 4.61 | ٥- أقوم بدراسة وتقييم آراء ومقترحات الآخرين اذا تعارضت مع قراراتتي وأحكامي |
| 0.00 | 3.323 | 0.93 | 0.372 | 4.63 | ٦- أهتم بفهم الدوافع وراء الاحداث وأعمل على استيضاح تلك الدوافع . |
| 0.00 | 3.365 | 0.93 | 0.379 | 4.65 | ٧- أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال وجود غموض وعدم تأكيد للمعلومات المتاحة . |
| 0.00 | 3.17 | 0.93 | 365. | 4.65 | المتوسط |

ويتبين من الجدول رقم (٣) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى توافر خاصية البحث عن المعرفة بلغت (٤,٦٥) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كميّار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها فيما يخص توافر خاصية البحث عن المعرفة. وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولمجرروف - سمرنوف) والتي تشير لعدم وجود إختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم تم قبول فرض تتوافر خاصية البحث عن المعرفة لدى مراقبي الحسابات السعوديين، بمعنى أن مراقبي الحسابات السعوديين تتوافر لديهم خاصية البحث عن المعرفة.

٤. تتوافر خاصية فهم الشخصية لدى مراقبي الحسابات السعوديين

ويبين الجدول رقم (٤) نتائج مدى توافر خاصية فهم الشخصية لدى مراقبي الحسابات السعوديين من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولمجرروف - سمرنوف والأهمية النسبية.

جدول (٤) نتائج مدى توافر خاصية فهم الشخصية لدى مراقبي الحسابات السعوديين

| الأهمية النسبية | كولموجوروف-سميرنوف | . Sig. | Std. Dev | Mean | الأسئلة التي تقيس توافر خاصية فهم الشخصية لدى مراقبي الحسابات السعوديين |
|-----------------|--------------------|--------|----------|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.93 | 4.365 | 0.00 | 0.479 | 4.65 | ١- أهتم بفهم دوافع عميل المراجعة في عدم توفير المعلومات المستفسر عنها في الوقت المحدد. |
| 0.93 | 4.463 | 0.00 | 0.472 | 4.67 | ٢- أهتم بفهم دوافع عميل المراجعة وراء معارضة أو طلب تأجيل القيام بأي إجراء رقابي . |
| 0.86 | 4.511 | 0.00 | 0.469 | 4.32 | ٣- أهتم بمعرفة مدى وجود أهداف خاصة لعميل المراجعة وراء تفضيل بعض المعالجات المحاسبية. |
| 0.93 | 4.463 | 0.00 | 0.472 | 4.67 | ٤- أحرص على فهم فلسفة وأهداف مصادر المعلومات لتدديد درجة الإعتماد عليها. |
| 0.9 | 3.577 | 0.00 | 0.502 | 4.5 | ٥- أهتم بفهم وتحليل شحوصيات عميل المراجعة لفهم دوافع القرارات والممارسات التي يتخذونها . |
| 0.82 | 2.862 | 0.00 | 0.86 | 4.1 | ٦- أهتم بدراسة وتليل العلاقات والروابط داخل منظومة عميل المراجعة لمعرفة مدتها تأثيرها على ممارسات عميل المراجعة . |
| 0.87 | 4.365 | 0.00 | 0.479 | 4.35 | ٧- أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال عدم فهم دوافع عميل المراجعة وراء معارضة القيام بأي إجراء رقابي . |
| 0.89 | 4.133 | 0.00 | .525 | 4.47 | المتوسط |

ويتبين من الجدول رقم (٤) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى توافر خاصية فهم الشخصية بلغت (٤,٤٧) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها فيما يخص توافر خاصية فهم الشخصية، وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولموجوروف - سميرنوف) والتي تشير لعدم وجود إختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم تم قبول فرض تتوافر خاصية فهم الشخصية لدى مراقبي الحسابات السعوديين، بمعنى أن مراقبي الحسابات السعوديين تتوافر لديهم خاصية فهم الشخصية، وبناء على تلك النتائج يمكن القول أن مراقبي الحسابات السعوديين تتوافر لديهم خاصية فهم الشخصية.

٥. تتوافر خاصية الثقة بالنفس لدى مراقبي الحسابات السعوديين

يبين الجدول رقم (٥) نتائج مدى توافر خاصية الثقة بالنفس لدى مراقبي الحسابات السعوديين من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولمجروف - سمرنوف والأهمية النسبية.

جدول (٥) نتائج مدى توافر خاصية الثقة بالنفس لدى مراقبي الحسابات السعوديين

| Sig. | كولموجوروف -سميرنوف | الأهمية النسبية | Std. Dev | Mean | الأسئلة التي تقيس مدى توافر خاصية الثقة بالنفس لدى مراقبي الحسابات السعوديين |
|------|------------------------|--------------------|-------------|------|----------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.00 | 4.463 | 0.93 | 0.38 | 4.63 | ١. لا أخشى الخوض في مهام مراجعة جديدة غير معروفة لي من قبل . |
| 0.00 | 2.405 | 0.93 | 0.37 | 4.63 | ٢. الحظ لم يكن السبب الرئيسي وراء النجاح في الكثير من حالات المراجعة . |
| 0.00 | 4.463 | 0.92 | 0.37 | 4.61 | ٣. لا أخشى من تغيير جهة العمل أو تغيير إدارة عميل المراجعة |
| 0.00 | 5.241 | 0.92 | 0.37 | 4.61 | ٤. أثبتت التغذية المرتدة للحالات التي مارستها أن أحكامي وقراراتي كانت صحيحة . |
| 0.00 | 4.463 | 0.91 | 0.30 | 4.53 | ٥. الكثير من النجاح المهني لم يكن بسبب ارشادات وتوجيهات ومساعدة الإدارة والاصدقاء لي . |
| 0.00 | 4.463 | 0.92 | 0.36 | 4.59 | ٦. عندما أقارن نفسي بمن مثلي من المهنيين لا أشعر أنهم أكثر كفاءة مني . |
| 0.00 | 4.463 | 0.88 | 0.48 | 4.41 | ٧. لا أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال عدم الثقة بالنفس . |
| 0.00 | 4.280 | 0.91 | 0.38 | 4.57 | المتوسط |

ويتبين من الجدول رقم (٥) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى توافر خاصية الثقة بالنفس بلغت (٤,٥٧) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها فيما يخص توافر خاصية الثقة بالنفس، وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولمجروف - سمرنوف) والتي تشير لعدم وجود إختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم تم قبول فرض تتوافر خاصية الثقة بالنفس لدى مراقبي الحسابات السعوديين، بمعنى أن مراقبي الحسابات السعوديين تتوافر لديهم خاصية الثقة بالنفس.

٦. تتوافر خاصية الاستقلال الذاتي لدى مراقبي الحسابات السعوديين

يظهر الجدول رقم (٦) نتائج مدى توافر خاصية الاستقلال الذاتي لدى مراقبي الحسابات السعوديين من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولمجروف - سمرنوف والأهمية النسبية.

جدول رقم (٦) نتائج مدى توافر خاصية الاستقلال الذاتي لدى مراقبي الحسابات السعوديين

| Sig. | كولمجروف وف- سميرنوف | الأهمية النسبية | Std. Dev | Mean | الأسئلة التي تقيس مدى توافر خاصية الاستقلال الذاتي لدى مراقبي الحسابات السعوديين |
|------|----------------------------|--------------------|-------------|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.00 | 4.463 | 92% | 0.372 | 4.62 | لا أقبل تفسيرات الآخرين المهنية دون مزيد من الدراسة والتفكير. |
| 0.00 | 4.511 | 93% | 0.369 | 4.66 | لا أقبل السياسات المفضلة للعميل من أجل الحفاظ على العلاقة مع عميل المراجعة . |
| 0.00 | 4.365 | 93% | 0.379 | 4.65 | أرفض السياسات المفضلة لعميل المراجعة إذا كانت لا تتفق مع وجهة نظري حتى ولم تم قبولها العام الماضي من قبل زملائي في مكتب المراجعة. |
| 0.00 | 4.475 | 93% | 0.34 | 4.65 | أرفض السياسات المفضلة لعميل المراجعة رغم المزايا والمنافع الحالية والمستقبلية من العميل طالما لا تتفق مع وجهة نظري. |
| 0.00 | 4.463 | 93% | 0.372 | 4.63 | لا أقبل تفسيرات عميل المراجعة إذا كانت تلك التفسيرات تتناقض مع بعضها أو تتناقض مع ادلة مراجعة أخرى . |
| 0.00 | 4.511 | 93% | 0.439 | 4.65 | لا اتردد في ابداء رأي مهني مخالف لآراء أفراد ورئيس فريق المراجعة |
| 0.00 | 4.365 | 87% | 0.479 | 4.35 | أمتلك الشجاعة المهنية للفحص الدقيق وقد أتجاهل المقترحات المقدمة من الآخرين. |
| 0.00 | 4.450 | 92% | 0.39 | 4.60 | المتوسط |

ويتبين من الجدول رقم (٦) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى توافر خاصية الاستقلال الذاتي بلغت (٤,٦٠) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمياري لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها فيما يخص توافر خاصية الاستقلال الذاتي. وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولمجروف - سمرنوف) والتي تشير لعدم وجود إختلافات جوهرية بين مفردات العينة. ومن ثم تم قبول فرض تتوافر خاصية الاستقلال الذاتي لدى مراقبي الحسابات السعوديين . بمعنى أن مراقبي الحسابات السعوديين تتوافر لديهم خاصية الاستقلال الذاتي.

٧. تتوافر خاصية تركيز الرقابة لدى مراقبي الحسابات السعوديين .

يظهر الجدول رقم (٧) نتائج مدى توافر خاصية تركيز الرقابة لدى مراقبي الحسابات السعوديين من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كولمجروف - سمرنوف والأهمية النسبية

جدول (٧) نتائج مدى توافر خاصية تركيز الرقابة لدى مراقبي الحسابات السعوديين

| Sig. | كولموجوروف -سميرنوف | الأهمية النسبية | Std .Dev | Mean | الأسئلة التي تقيس مدى توافر خاصية تركيز الرقابة لدى مراقبي الحسابات السعوديين |
|------|------------------------|--------------------|-------------|------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.00 | 4.463 | 93% | 0.372 | 4.63 | ١- أقوم بالتركيز على الرقابة الداخلية . |
| 0.00 | 4.451 | 93% | 0.237 | 4.65 | ٢- أقوم بالاعتماد على الرقابة الداخلية في تحديد والبحث عن مهمة الاشارات ذات الصلة والمتعارضة مع الأدلة . |
| 0.00 | 4.463 | 92% | 0.372 | 4.61 | ٣- أعترف بأن نتائج البحث والتحري والاستفسار عن التناقضات تعتمد على التصرفات الشخصية للمراجع . |
| 0.00 | 4.414 | 93% | 0.476 | 4.66 | ٤- يجب تركيز الرقابة الداخلية للكشف عن الغش والتلاعبات. |
| 0.00 | 5.523 | 84% | 0.096 | 4.19 | ٥- أن احكام الشك المهني يمكن دعمها من خلال المراجعين الداخليين . |
| 0.00 | 4.463 | 91% | 0.372 | 4.57 | ٦- تركيز الرقابة الخارجية على أحكام وقرارات المراجع في حالة وجود تعارض في المواقف لا يؤدي الى قبول أي أخطاء أو إلتزامات غير مسجلة. |
| 0.00 | 4.365 | 93% | 0.479 | 4.65 | ٧- أشعر بعدم الارتياح عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيف. |
| 0.00 | 4.463 | 93% | 0.472 | 4.63 | ٨- يتم زيادة اساليب التحقق من دقة الضبط الداخلي في حالة الشك في ضعف نظم الرقابة القائمة |
| 0.00 | 4.575 | 91% | 0.36 | 4.57 | المتوسط |

ويتبين من الجدول رقم (٧) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى توافر خاصية تركيز الرقابة بلغت (٤,٥٧) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها فيما يخص توافر خاصية تركيز الرقابة. وكذلك نتائج الاختبارات اللامعلمية (اختبار كولمجروف - سمرنوف) والتي تشير لعدم وجود إختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم تم قبول فرض تتوافر خاصية تركيز الرقابة لدى مراقبي الحسابات السعوديين ، بمعنى أن مراقبي الحسابات السعوديين تتوافر لديهم خاصية تركيز الرقابة.

ولقياس مدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات بصفة عامة تم حساب المتوسط الحسابي العام لمدى توافر خصائص الشك المهني السبعة محل الدراسة والتطبيق وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول رقم (٨)

جدول رقم (٨) نتائج مدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات السعوديين

| Sig. | كولموجوروف- سميرنوف | الأهمية النسبية | Std. Dev | Mean | قياس مدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات السعوديين |
|------|------------------------|--------------------|-------------|------|----------------------------------------------------------------|
| 0.00 | ٤,٤٣٢ | %٩٢ | ٠,٣٨٩ | ٤,٥٩ | الوسط الحسابي العام . |

يتبين من الجدول رقم (٨) أن قيمة الوسط الحسابي العام لخصائص الشك المهني بلغت (٤,٥٩) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها فيما يخص توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات السعوديين، وكذلك نتائج اختبار كولموجوروف - سميرنوف والتي تشير لعدم وجود إختلافات جوهرية بين مفردات العينة، ومن ثم تم قبول فرض البحث بتوافر خصائص الشك المهني، بمعنى أن مراقبي الحسابات بالسعودية تتوافر لديهم خصائص الشك المهني .

ويمكن ترتيب خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات السعوديين حسب درجة الأهمية النسبية كما هي موضحة في الجدول رقم (٩)

جدول رقم (٩) ترتيب خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات السعوديين حسب درجة الأهمية النسبية

| م | خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات السعوديين | الوسط الحسابي | الأهمية النسبية | ترتيب الأهمية النسبية |
|---|-------------------------------------------------|---------------|-----------------|-----------------------|
| ١ | خاصية استجواب العقل | ٤,٦٦ | %٩٣ | ١ |
| ٢ | خاصية تعليق وإرجاء الاحكام | ٤,٦٢ | %٩٢ | ٣ |
| ٣ | خاصية البحث عن المعرفة | ٤,٦٥ | %٩٣ | ٢ |
| ٤ | خاصية فهم الشخصية | ٤,٤٧ | %٨٩ | ٦ |
| ٥ | خاصية الثقة بالنفس | ٤,٥٧ | %٩١ | ٥ |
| ٦ | خاصية الاستقلال الذاتي | ٤,٦٠ | %٩٢ | ٤ |
| ٧ | خاصية تركيز الرقابة | ٤,٥٧ | %٩١ | ٥ |

ويتبين من الجدول رقم (٩) أن خاصية استجواب العقل جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية لمدى توافر خصائص الشك المهني، وجاءت خاصية البحث عن المعرفة في المرتبة الثانية، ثم جاءت خاصية تعليق وإرجاء الاحكام في المرتبة الثالثة، ثم خاصية الاستقلال الذاتي في المرتبة الرابعة،

فخاصية الثقة بالنفس وخاصية تركيز الرقابة في المرتبة الخامسة معاً، وأخيراً حلت خاصية فهم الشخصية في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية النسبية.

ثانياً : إختبار الفرض الثاني : تؤثر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة .

وللوصول الى نتيجة نهائية بشأن التحقق من هذا الفرض تم إختبار الفروض الفرعية التالية

١. تؤثر خاصية استجواب العقل على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

يُظهر الجدول (١٠) نتائج نتائج التحليل الإحصائي لمدى تأثير خاصية استجواب العقل على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

جدول (١٠) نتائج تحليل الاتحدار البسيط لتأثير خاصية استجواب العقل على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة.

| البيان | R | R ² | F المحسوبة | F الجدولية | مستوى معنوية (sig) | الدالة | β |
|-------------------------------------------------------------------------------------|------|----------------|------------|------------|---------------------|--------|---------|
| الحكم المهني لمراقب الحسابات بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض استمرارية المنشأة | 0.54 | 0.29 | 53.74 | 3.9 | .000 | دال | 0.640 |
| الثبات | | | | | | | 1.677 |

ويتبين من الجدول وجود تأثير قوي لخاصية استجواب العقل بوصفها متغيراً مستقلاً على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة بوصفه متغيراً تابعاً، حيث بلغ معامل الارتباط R (0.54) عند مستوى معنوية (sig = 0.00)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.29) بمعنى أن ما قيمته (0.29) تقريباً من التغيرات في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة ناتج عن التغير في خاصية استجواب العقل، وبإيجاد قيمة درجة التأثير معامل β (0.64) لهذا المتغير في النموذج الذي يحويه اتضح أن هذا المتغير في ظل وجوده مع المتغيرات الستة الأخرى ذات العلاقة بالحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة معنوي، وهذا يعني قبول هذا الفرض و قدرة هذا المتغير على المساهمة في تفسير التغير الحادث في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة التي بلغت (53.7) تقريباً وهي أكبر من قيمة F الجدولية البالغة (3.9) وهذا يؤكد صحة قبول الفرض أن ما يدعم ذلك أن قيمة α = صفر عند مستوى معنوية (5%) أي بدرجة ثقة (95%)، وبناءً على ما سبق تم قبول فرض أن خاصية استجواب العقل تؤثر على الحكم المهني لمراقبي الحسابات في السعودية بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

٢. تؤثر خاصية تعليق وإرجاء الحكم على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

يُظهر الجدول (١١) نتائج نتائج التحليل الإحصائي لمدى تأثير خاصية تعليق وإرجاء الحكم على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

جدول (١١) نتائج تحليل الاتحدار البسيط لتأثير خاصية تعليق وإرجاء الحكم على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة

| البيان | R | R ² | F المحسوبة | F الجدولية | مستوى معنوية (sig) | الدلالة | β |
|-------------------------------------------------------------------------------------|------|----------------|------------|------------|--------------------|---------|--------------------------|
| الحكم المهني لمراقب الحسابات بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض استمرارية المنشأة | 0.46 | 0.21 | 34.09 | 3.9 | .000 | دال | الثبات |
| | | | | | | | خاصية تعليق وإرجاء الحكم |

ويتبين من الجدول وجود تأثير قوي لخاصية تعليق وإرجاء الحكم بوصفها متغيراً مستقلاً على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة بوصفه متغيراً تابعاً، حيث بلغ معامل الارتباط R (0.46) عند مستوى معنوية (sig = 0.00)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.21) بمعنى أن ما قيمته (0.21) تقريباً من التغيرات في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة ناتج عن التغير في خاصية تعليق وإرجاء الحكم، وبإيجاد قيمة درجة التأثير معامل β (0.55) تقريباً لهذا المتغير في النموذج الذي يحويه انضح أن هذا المتغير في ظل وجوده مع المتغيرات الستة الأخرى ذات العلاقة بالحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة معنوي، وهذا يعني قبول هذا الفرض وقدرة هذا المتغير على المساهمة في تفسير التغير الحادث في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة التي بلغت (34.1) وهي أكبر من قيمة F الجدولية البالغة (3.9) وهذا يؤكد صحة قبول الفرض وأن ما يدعم ذلك أن قيمة α = صفر عند مستوى معنوية (5%) أي بدرجة ثقة (95%)، وبناءً على ما سبق تم قبول فرض أن خاصية استجواب العقل تؤثر على الحكم المهني لمراقبي الحسابات في السعودية بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة.

٣. تؤثر خاصية البحث عن المعرفة على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة.

يُظهر الجدول (١٢) نتائج نتائج التحليل الإحصائي لمدى تأثير خاصية البحث عن المعرفة على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة.

جدول (١٢) نتائج تحليل الاتحدار البسيط لتأثير خاصية البحث عن المعرفة على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة

| البيان | R | R ² | F المحسوبة | F الجدولية | مستوى معنوية (sig) | الدلالة | β |
|-------------------------------------------------------------------------------------|------|----------------|------------|------------|--------------------|---------|------------------------|
| الحكم المهني لمراقب الحسابات بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض استمرارية المنشأة | 0.52 | 0.27 | 48.509 | 3.9 | .000 | دال | الثبات |
| | | | | | | | خاصية البحث عن المعرفة |

ويتبين من الجدول وجود تأثير قوي لخاصية البحث عن المعرفة بوصفها متغيراً مستقلاً على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة بوصفه متغيراً تابعاً، حيث بلغ معامل الارتباط R (0.52) عند مستوى معنوية (sig = 0.00)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.27) بمعنى أن ما قيمته (0.27) تقريباً من التغيرات في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم

فرض الإستمرارية للمنشأة ناتج عن التغير في خاصية البحث عن المعرفة ، وبإيجاد قيمة درجة التأثير معامل β (0.70) لهذا المتغير في النموذج الذي يحويه اتضح أن هذا المتغير في ظل وجوده مع المتغيرات الستة الأخرى ذات العلاقة بالحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة معنوي، وهذا يعني قبول هذا الفرض و قدرة هذا المتغير على المساهمة في تفسير التغير الحادث في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة التي بلغت (48.5) وهي أكبر من قيمة F الجدولية البالغة (3.9) وهذا يؤكد صحة قبول الفرض وأن ما يدعم ذلك أن قيمة α = صفر عند مستوى معنوية (5%) أي بدرجة ثقة (95%)، وبناءً على ماسبق تم قبول فرض أن خاصية البحث عن المعرفة تؤثر على الحكم المهني لمراقبي الحسابات في السعودية بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

٤. تؤثر خاصية فهم الشخصية على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

يُظهر الجدول (١٣) نتائج نتائج التحليل الإحصائي لمدى تأثير خاصية فهم الشخصية على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

جدول (١٣) نتائج انحدار تحليل البسيط لتأثير خاصية فهم الشخصية على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة

| البيان | R | R^2 | F المحسوبة | F الجدولية | مستوى معنوية (sig) | الدالة | β |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|------------|------------|--------------------|--------|-------------------|
| الحكم المهني لمراقب الحسابات بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض استمرارية المنشأة | 0.490 | 0.24 | 41.026 | 3.9 | .000 | دال | الثبات |
| | | | | | | | خاصية فهم الشخصية |
| | | | | | | | .593 |

ويتبين من الجدول وجود تأثير قوي لخاصية فهم الشخصية بوصفها متغيراً مستقلاً على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة بوصفه متغيراً تابعاً، حيث بلغ معامل الارتباط R (0.49) عند مستوى معنوية (sig = 0.00)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.24) بمعنى أن ما قيمته (0.24) من التغيرات في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة ناتج عن التغير في خاصية فهم الشخصية ، وبإيجاد قيمة درجة التأثير معامل β (0.59) لهذا المتغير في النموذج الذي يحويه اتضح أن هذا المتغير في ظل وجوده مع المتغيرات الستة الأخرى ذات العلاقة بالحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة معنوي، وهذا يعني قبول هذا الفرض و قدرة هذا المتغير على المساهمة في تفسير التغير الحادث في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة أو الشركة، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة التي بلغت (41.0) وهي أكبر من قيمة F الجدولية البالغة (3.9) وهذا يؤكد صحة قبول الفرض وأن ما يدعم ذلك أن قيمة α = صفر عند مستوى معنوية (5%) أي بدرجة ثقة (95%)، وبناءً على ماسبق تم قبول فرض أن خاصية فهم الشخصية تؤثر على الحكم المهني لمراقبي الحسابات في السعودية بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

٥. تؤثر خاصية الثقة بالنفس على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

يُظهر الجدول (١٤) نتائج نتائج التحليل الإحصائي لمدى تأثير خاصية الثقة بالنفس على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

جدول (١٤) نتائج تحليل الاتحدار البسيط لتأثير خاصية الثقة بالنفس على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة

| البيان | R | R^2 | F المحسوبة | F الجدولية | مستوى معنوية (sig) | الدلالة | β |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|------------|------------|--------------------|---------|--------------------|
| الحكم المهني لمراقب الحسابات بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض استمرارية المنشأة | 0.476 | 0.227 | 38.114 | 3.9 | .000 | دال | الثبات |
| | | | | | | | خاصية الثقة بالنفس |

ويتبين من الجدول وجود تأثير قوي لخاصية الثقة بالنفس بوصفها متغيراً مستقلاً على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة بوصفه متغيراً تابعاً، حيث بلغ معامل الارتباط R (0.476) عند مستوى معنوية (sig = 0.00)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.227) بمعنى أن ما قيمته (0.28) تقريباً من التغيرات في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة ناتج عن التغير في خاصية الثقة بالنفس، وبإيجاد قيمة درجة التأثير معامل β (0.57) لهذا المتغير في النموذج الذي يحويه اتضح أن هذا المتغير في ظل وجوده مع المتغيرات الستة الأخرى ذات العلاقة بالحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة معنوي، وهذا يعني قبول هذا الفرض و قدرة هذا المتغير على المساهمة في تفسير التغير الحادث في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة التي بلغت (38.1) وهي أكبر من قيمة F الجدولية البالغة (3.9) وهذا يؤكد صحة قبول الفرض وأن ما يدعم ذلك أن قيمة α = صفر عند مستوى معنوية (5%) أي بدرجة ثقة (95%)، وبناءً على ما سبق تم قبول فرض أن خاصية الثقة بالنفس تؤثر على الحكم المهني لمراقبي الحسابات في السعودية بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

٦. تؤثر خاصية الاستقلال الذاتي على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة.

يُظهر الجدول (١٥) نتائج نتائج التحليل الإحصائي لمدى تأثير خاصية الاستقلال الذاتي على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة.

جدول (١٥) نتائج تحليل الاتحدار البسيط لتأثير خاصية الاستقلال الذاتي على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة

| البيان | R | R^2 | F المحسوبة | F الجدولية | مستوى معنوية (sig) | الدلالة | β |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|------------|------------|--------------------|---------|------------------------|
| الحكم المهني لمراقب الحسابات بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض استمرارية المنشأة | 0.534 | 0.285 | 51.859 | 3.9 | .000 | دال | الثبات |
| | | | | | | | خاصية الاستقلال الذاتي |

ويتبين من الجدول وجود تأثير قوي لخاصية الاستقلال الذاتي بوصفها متغيراً مستقلاً على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة بوصفه متغيراً تابعاً، حيث بلغ معامل الارتباط R (0.534) عند مستوى معنوية ($\text{sig} = 0.00$)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.285) بمعنى أن ما قيمته (0.29) تقريباً من التغيرات في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة ناتج عن التغير في خاصية الاستقلال الذاتي، وبإيجاد قيمة درجة التأثير معامل β (0.44) لهذا المتغير في النموذج الذي يحويه اتضح أن هذا المتغير في ظل وجوده مع المتغيرات الستة الأخرى ذات العلاقة بالحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة معنوي، وهذا يعني قبول هذا الفرض و قدرة هذا المتغير على المساهمة في تفسير التغير الحادث في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة التي بلغت (51.9) وهي أكبر من قيمة F الجدولية البالغة (3.9) وهذا يؤكد صحة قبول الفرض) وهذا يؤكد صحة قبول الفرض وأن ما يدعم ذلك أن قيمة $\alpha =$ صفر عند مستوى معنوية (5%) أي بدرجة ثقة (95%)، وبناءً على ماسبق تم قبول فرض أن خاصية الاستقلال الذاتي تؤثر على الحكم المهني لمراقبي الحسابات في السعودية بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة.

٧. تؤثر خاصية تركيز الرقابة على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة.

يُظهر الجدول (١٦) نتائج نتائج التحليل الإحصائي لمدى تأثير خاصية تركيز الرقابة على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة.

جدول (١٦) نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير خاصية تركيز الرقابة على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة

| البيان | R | R^2 | F المحسوبة | F الجدولية | مستوى معنوية (sig) | الدالة | β |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|------------|------------|--------------------|--------|---------|
| الحكم المهني لمراقبي الحسابات بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض استمرارية المنشأة | 0.515 | 0.266 | 47.04 | 3.9 | .000 | دال | 0.460 |
| الثبات | | | | | | | 2.471 |

ويتبين من الجدول وجود تأثير قوي لخاصية تركيز الرقابة بوصفها متغيراً مستقلاً على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة بوصفه متغيراً تابعاً، حيث بلغ معامل الارتباط R (0.52) عند مستوى معنوية ($\text{sig} = 0.00$)، أما معامل التحديد فقد بلغ (0.266) بمعنى أن ما قيمته (0.27) تقريباً من التغيرات في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة ناتج عن التغير في خاصية تركيز الرقابة، وبإيجاد قيمة درجة التأثير معامل β (0.46) لهذا المتغير في النموذج الذي يحويه اتضح أن هذا المتغير في ظل وجوده مع المتغيرات الستة الأخرى ذات العلاقة بالحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة معنوي، وهذا يعني قبول هذا الفرض و قدرة هذا المتغير على المساهمة في تفسير التغير الحادث في الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة التي بلغت (47.0) وهي أكبر من قيمة F الجدولية البالغة (3.9) وهذا يؤكد صحة قبول الفرض وأن ما يدعم ذلك أن قيمة $\alpha =$ صفر عند مستوى معنوية (5%) أي بدرجة ثقة

(٩٥%)، وبناءً على ماسبق تم قبول فرض أن خاصية تركيز الرقابة تؤثر على الحكم المهني لمراقبي الحسابات في السعودية بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة. ويمكن ترتيب قوة تأثير خصائص الشك المهني على الحكم المهني لمراقب الحسابات على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض استمرارية المنشأة كما هي موضحة في جدول رقم (١٧) على النحو التالي :

جدول (١٧) ترتيب قوة تأثير خصائص الشك المهني

| م | المتغير المستقل | المتغير التابع | الحكم المهني لمراقب الحسابات | ترتيب قوة التأثير |
|---|----------------------------|----------------|------------------------------|-------------------|
| ١ | خاصية استجواب العقل | 0.292 | | ١ |
| ٢ | خاصية تعليق وإرجاء الاحكام | 0.210 | | ٧ |
| ٣ | خاصية البحث عن المعرفة | 0.272 | | ٣ |
| ٤ | خاصية فهم الشخصية | 0.240 | | ٥ |
| ٥ | خاصية الثقة بالنفس | 0.227 | | ٦ |
| ٦ | خاصية الاستقلال الذاتي | 0.285 | | ٢ |
| ٧ | خاصية تركيز الرقابة | 0.266 | | ٤ |

ويتبين من الجدول (١٧) أن خاصية استجواب العقل جاءت في المرتبة الأولى من حيث تأثيرها على الحكم المهني لمراقب الحسابات على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض إستمرارية المنشأة، وجاءت خاصية الإستقلال الذاتي في المرتبة الثانية، ثم خاصية البحث عن المعرفة في المرتبة الثالثة، فخاصية تركيز الرقابة في المرتبة الرابعة، فخاصية فهم الشخصية في المرتبة الخامسة، فخاصية الثقة بالنفس في المرتبة السادسة، وحلت خاصية تعليق وإرجاء الاحكام في المرتبة الاخيرة، وأن أكثر خصائص الشك المهني تأثيراً خاصية استجواب العقل وأقلهم تأثيراً خاصية تعليق وإرجاء الاحكام، وكانت الفروق بين درجات تأثير خصائص الشك المهني على الحكم المهني لمراقب الحسابات على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض استمرارية المنشأة ليست كبيرة ومقاربة الى حد ما.

وللتحقق من مدى تأثير خصائص الشك المهني كمتغير كلي مستقل على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة كمتغير تابع من خلال نتائج الجدول رقم (١٨) يتبين وجود تأثير قوى لخصائص الشك المهني على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة، حيث إذ بلغ معامل الإنحدار المتعدد (0.896)، وبناءً على ماسبق تم قبول فرض أن خصائص الشك المهني تؤثر على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة، وأن ما يدعم ذلك أن قيمة $\alpha =$ صفر عند مستوى معنوية (٥%) أي بدرجة ثقة (٩٥%)، وبالتالي فإن خصائص الشك المهني تؤثر على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

جدول (١٨) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتأثير خصائص الشك المهني على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة

| البيان | R | R^2 | F المحسوبة | F الجدولية | مستوى معنوية (sig) | الدالة | β |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------|------------|------------|--------------------|--------|-------------------|
| الحكم المهني لمراقب الحسابات بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض استمرارية المنشأة | 0.946 | 0.896 | 151.84 | 3.9 | .000 | دال | الثبات |
| | | | | | | | خصائص الشك المهني |

وبناءً على ما سبق تم قبول فرض البحث بأن خصائص الشك المهني تؤثر على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الإستمرارية للمنشأة.

الخلاصة:

يخلص الباحث إلى أن خصائص الشك المهني تعتبر خصائص متكاملة ومترابطة تشكل إطاراً للتشكك المهني الواجب توافره لدى مراقبي الحسابات لما له من تأثير فعال في بناء وتكوين وتشكيل عقلية مراقب الحسابات، وهذا له مردود إيجابي في توفير أدلة الإثبات اللازمة للتحقق من صحة وموثوقية المعلومات المحاسبية وإنعكاس ذلك على الحد من مخاطر عملية المراجعة ومن ثم على كفاءة الأداء المهني وجودة الأحكام المهنية من خلال سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش في التقارير المالية وممارسات إدارة الربح وتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار .

٨- نتائج البحث والتوصيات:

٨-١ نتائج البحث :

توصل البحث إلى النتائج التالية :

١. تتوافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في المملكة العربية السعودية.

٢. من حيث الأهمية النسبية لمدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في المملكة العربية السعودية جاءت خاصية استجواب العقل جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية لمدى توافر خصائص الشك المهني، وجاءت خاصية البحث عن المعرفة في المرتبة الثانية، ثم جاءت خاصية تعليق وإرجاء الأحكام في المرتبة الثالثة، ثم خاصية الاستقلال الذاتي في المرتبة الرابعة، فخاصية الثقة بالنفس وخاصية تركيز الرقابة في المرتبة الخامسة معاً، وأخيراً حلت خاصية فهم الشخصية في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية النسبية.

٣. يتأثر الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة بمدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في المملكة العربية السعودية.

٤. من حيث قوة تأثير خصائص الشك المهني على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة جاءت خاصية استجواب العقل في المرتبة الأولى، وخاصية الاستقلال الذاتي في المرتبة الثانية، ثم خاصية البحث عن المعرفة في المرتبة الثالثة، فخاصية تركيز الرقابة في المرتبة الرابعة، فخاصية فهم الشخصية في المرتبة الخامسة، فخاصية الثقة بالنفس في المرتبة السادسة، وحلت خاصية تعليق وإرجاء الأحكام في المرتبة الأخيرة.

٨-٢ التوصيات :

١. ضرورة أن يعمل مراقبي الحسابات على تطبيق خصائص الشك المهني عند مراجعة القوائم المالية لتأثيرها على الحكم المهني له وبالتالي عدم تعرض الشركات والمساهمين لأزمات مالية.

٢. عدم تخلي مراقبي الحسابات عن تبني تطبيق خصائص الشك المهني عند مراجعة القوائم المالية لتأثيرها الإيجابي على الحد من إدارة الأرباح وإعداد تقارير مالية احتيالية .

٣. على المنظمات المهنية إصدار معايير جديدة تعمل على ضرورة تبني وتفعيل خصائص الشك المهني لتأثيرها على تحسين جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات .

٤. ضرورة إهتمام مكاتب المراجعة بعقد دورات تدريبية لتنمية خصائص السلوك المهني لمراقبي الحسابات.

٩- اقتراحات لبحوث مستقبلية :

١. مدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات وأثره على الحكم المهني عند مراجعة القوائم المالية بالتطبيق على دول أخرى .

٢. دراسة مقارنة بين مدى توافر خصائص الشك المهني بين مراقبي الحسابات في دول مختلفة .

٣. مدى توافر خصائص الشك المهني لدى المراجع الداخلي وأثره على الحد من من أوجه التلاعب والإختلاس في القوائم المالية .

- مراجع البحث أولاً: المراجع العربية

١. الإيباري، هشام فاروق مصطفى، (٢٠١٣). "نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي - دراسة تحليلية وتجريبية ميدانية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، المجلد ٥٠، العدد ١، ص ٢٣٥-٢٩٥.
٢. الأديمي، منصور ياسين. (٢٠٠٦)، "المتغيرات المرتبطة بشخصية مراجع الحسابات وأثرها على جودة الأداء"، *مجلة الدراسات التجارية والإدارية*، جامعة الإسكندرية كلية التجارة دمنهور، العدد الرابع يوليو، ص ١٧٩-٢٥٠.
٣. الحناوى، رأفت، (١٩٨٥) "مسؤولية وموقف المراجع وأساليبه في التقرير فيما يتعلق باستمرارية العميل في النشاط"، *مجلة الإدارة العامة*، معهد الإدارة العامة، الرياض، العدد ٤٨، ديسمبر، ص ١٤٠-١٧٧.
٤. العمودي، أحمد، (٢٠٠١) "دور المدقق الخارجي في تقييم القدرة على الاستمرارية في الشركات المساهمة اليمنية"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، جامعة آل البيت، الأردن.
٥. ريشو، بديع الدين. ٢٠١٤. الشك المهني للمراجع: الاطار الفكري واثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات إكتشاف التلاعب بالقوائم المالية دراسة تجريبية، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة- جامعة طنطا، العدد الثاني
٦. شرف، جهاد محمد محمد (٢٠١٥)، "نموذج مقترح لقياس أثر خصائص الشك المهني على احكام وقرارات مراجع الحسابات : دراسة ميدانية" *رسالة دكتوراه غير منشورة*، كلية التجارة- جامعة القاهرة.
٧. شلبي، عبده على. (٢٠٠٨). "أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي على جودة المراجعة في مصر"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الثاني، ص ١٤١-١٤٨.
٨. على، عبد الوهاب نصر؛ (٢٠١٤)، *أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً للمعايير المصرية والدولية*، الطبعة الاولى، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.
٩. محمد، ثناء عطية فراج، محمد حسن صالح، (٢٠١٣)، "التأمين ضد التحريف في القوائم المالية وأثره على جودة المراجعة الخارجية"، بحث مقدم للمؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٧-٨ ابريل ٢٠١٣.
١٠. محمد، سامي حسن على، (٢٠٠٣)، "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة، رسالة دكتورته غير منشورة، كلية التجارة - جامعة عين شمس.
١١. مصطفى، محمود حسن (٢٠١٢)، "دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع : دراسة ميدانية، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة - جامعة عين شمس، عدد خاص، ص ٥٦١-٦٠٧.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Agoglia, C. P., C. Beaudoin, and G. T. Tsakumis. 2009. The Effect of Documentation Structure and Task Specific Experience on Auditors' Ability to Identify Control Weaknesses. **Behavioral Research in Accounting** 21: 1–77.
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1997. **Due Care in the Performance of Work**. Statement on Auditing Standards No. 1. New York, NY: AICPA.
3. ———. 1992. **The Confirmation Process**. Statement on Auditing Standards No. 67. New York, NY: AICPA.
4. ———. 2002. **Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit**. Statement on Auditing Standards No. 99. New York, NY: AICPA.
5. ———. 2007. **Generally Accepted Auditing Standards**. Statement on Auditing Standard No.105. New York, NY: AICPA.
6. ———. 2007. **Audit Risk and Materiality in Conducting An Audit**. Statement on Auditing Standard No.107. New York, NY: AICPA.
7. ———. 2007. **Understanding The Entity and Its Environment and Assessing The Risks of Material Misstatement**. Statement on Auditing Standard No.109. New York, NY: AICPA.
8. ———. 2007. **Performing Audit Procedures in Response to Assessed Risks and Evaluating The Audit Evidence Obtained**. Statement on Auditing Standard No.110. New York, NY: AICPA.
9. Ashari, A. 2013. Corruption Awareness, Ethical Sensitivity, Professional Skepticism and Risk of Corruption Assessment : Exploring the Multiple Relationship in Indonesian Case. **Paper presented at 2013 Financial Markets & Corporate Governance Conference**.
10. Auditing. 1997a. **Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit**. Statement on Auditing Standards No. 82. New York, NY: AICPA.
11. ———. 1997b. **Due Care in the Performance of Work**. Statement on Auditing Standards No. 1. New York, NY: AICPA.
12. ———. 2002. **Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit**. Statement on Auditing Standards No. 99. New York, NY: AICPA.
13. ———. 2006. **Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement**. Statement on Auditing Standards No. 109. New York, NY: AICPA.
14. Arens, A. a., r. j. Elder, and M. S. Beasley. 2012. **Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach**. Thirteenth Edition Pearson Education.
15. Auditing Practices Board (APB). 2010. **Auditor Skepticism: Raising the Bar. Discussion paper**, APB.
16. ———. 2012. **Professional Scepticism Establishing a Common Understanding and Reaffirming its Central Role in Delivering Audit Quality**. APB
17. Australian Government Auditing and Assurance Standards Board (AUASB). 2012. **Professional Skepticism in An Audit of a Financial Report**. AUASB. Australia.

18. Bailey, C.D., C.M. Daily and T.J. Philips Jr., 2006 . A Study of Kruglanski's Need for Closure Construct and Its Implications for Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing, **Working paper**, January
19. Ballou, B., and D. L. Heitger. 2004. Judgment and Decision- Making Research in A Dynamic Auditing Environment. **Working Paper, Auburn University**.
20. Bamber, E. M., R. J. Ramsay, and R. M. Tubbs. 1997. An Examination of the Descriptive Validity of the Belief-adjustment Model and Alternative Attitudes to Evidence in Auditing. **Accounting, Organizations and Society** 22 (3-4): 249-268.
21. Bazerman, M. H., G. Loewenstein, and D. A. Moore. 2002. Why Good Accountants do Bad Audits. **Harvard Business Review** (November): 97-102
22. Behn, B.K., J.V. Carcello, D.R. Hermanson and R.H. Hermanson, 1997. 'The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big 6 Firms', **Accounting Horizons**, Vol. 11 No. 1, , pp. 7-24
23. Beasley, M. S., J. V. Carcello, and D. R. Hermanson,. 2001,. Top 10 Audit Deficiencies. **Journal of Accountancy** 191(4): 63 - 66.
24. Behn, Bruce K. ; Kaplan, Steven E. and Krumwiede .2001 " Further Evidence on the Auditor's Going - concern Report: The Influence of Mangement plans", **Auditing**, Vol. 20, Issue 1, Mar, pp. 13-28 .
25. Bell, T. B., M. E. Peecher, and I. Solomon. 2005. **The 21st Century Public Company Audit**. New York, NY: KPMG LLP
26. . Benston, G.J. and A.L. Hartgraves, A. L., 2002 .'Enron: What happened and what we can learn from it', **Journal of Accounting and Public Policy** , , pp. 105-127.
27. -Boone, J.P., I. K. Khurana and K. K. Raman .2011. Do the Big 4 and the Second- Tier Firms Provide Audits of Similar Quality?. **Journal of Accounting and Public Policy**
28. Bowlin, K .O., J. L. Hobson, and M. D. Piercey. 2012. The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism and Interactions with Managers on Audit Quality. **Paper presented at the Auditing Mid-year Meeting, Savannah, GA**.
29. Brewster, B. E. 2012. An Experimental Investigation of Delayed Persuasion During Analytical Procedures: Are Auditors Susceptible to the Sleeper Effect? **Working paper, The University of Texas at Arlington**.
30. Brocheler, V., M. Steven and V. W. Arjen. 2004. Auditor Human Capital and Audit Firm Survival: The Dutch Audit Industry in 1930- 1992. **Accounting, Organizations & Society**. 29(7): 627-346.
31. Bunge, M. 1991. A skeptic's beliefs and disbeliefs. **New Ideas in Psychology** 9 _2_: 131-149.
32. Carpenter, T., C. Durtschi, and L. Gaynor. 2002,. The Role of Experience in Professional Skepticism, Knowledge Acquisition, and Fraud Detection. **American Accounting Association Mid-Year Auditing Meeting**.
33. ———. J. L. Reimers. 2011. Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Presence of Fraud on Auditors' Fraud Judgments and Actions. **Working paper, available at: <http://ssrn.com>**.
34. Casterella, J. R., K. L. Jensen and W. R. Knechel. 2009. Is Self- Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality?. **The Accounting Review** 19(9): 1720-1737.

35. Choo, F. and K. Tan, 2000. 'Instruction, Skepticism, and Accounting Students' Ability to Detect Frauds in Auditing', **Journal of Business Education**, Fall, pp. 72-87
36. Cushing, B. E. 2003. Economic Analysis of Skepticism in an Audit Setting. **Working paper, University of Utah.**
37. Cushing, B.E., 2000, 'Economic Analysis of Skepticism in an Audit Setting'. In; I. Solomon and M.E. Peecher (Eds.), 14th **Symposium on Auditing Research**, pp. 1-3.
38. Dechow, P. M., R. G. Sloan, and A. P. Sweeney. 1996. Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions By the SEC. **Contemporary Accounting Research** 13 (spring): pp 1 – 36
39. DeZoort, F. T., and S. Salterio. 2001. The Effects of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge of Audit Committee Members Judgments. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 20 (2): 31-47.
40. Doucet, M.S. and T.A. Doucet, 1996, 'Commentary on: Ethics, Experience and Professional Skepticism: A Situational Analysis', **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 8, Suppl., pp. 158-168
41. Dopuch, N., R. R. King, and R. Schwartz. 2001. An Experimental Investigation of Retention and Rotation Requirements. **Journal of Accounting Research** 39 (1): 93–117.
42. Earley, C. E., L. Gramling, and J. R. Joe. 2010. The Effect of Information about Management on Auditors' Inherent and Fraud Risk Assessments. **Working paper**, Providence College, University of Connecticut, and Georgia State University.
43. ———. V. B. Hoffman, and J. R. Joe. 2012. Are Auditors Skeptical of Management's Fair Value Classification Judgments? **Working paper**, Providence College, University of Pittsburgh, and Georgia State University.
44. European Commission (EC). 2010. **Green Paper. Audit Policy: Lessons from the Crisis**. Brussels, Belgium: EC.
45. Farag, M. S., and R. Z. Elias. 2012. The Impact of Accounting Students' Professional Skepticism on their Ethical Perception of Earnings Management. **Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting** 16: 185–200.
46. Fargher, N and L. Jiang. 2008. Litigation and Independent Auditors: the Role of Business Failures and Management Fraud. **Auditing: A Journal of practice and theory**, 27(2): 55-77.
47. Firth, M., L.L. Phyllis and M.K. Wong. 2005. Financial Statement Frauds and Auditor Sanction: An Analysis of Enforcement Actions in China. **Journal of Business Ethics**. 62: 367-381
48. Fogelin, R. J. 1994. **Pyrrhonian Reflections on Knowledge and Justification**. New York, NY: Oxford University Press
49. Forsman, L., and M. Johnson. 1996. Dimensionality and validity of two scales measuring different aspects of self-esteem. **Scandinavian Journal of Psychology** 37: 1–15
50. ———. 2011. Audit Risk Assessments using Belief Versus Probability. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 30 (1): 75–99.

51. Fullerton, R.R. and C. Durtschi, 2004. The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors, Utah State University, **working paper**.
52. Glover, S. M., and D. F. Prawitt. 2013. Enhancing Auditor Professional Skepticism. Available at: [http:// www.thecaq . org/docs/research/ skepticismreport.pdf](http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf)
53. Glover, S. M., and D. F. Prawitt. 2013. Enhancing Auditor Professional Skepticism. Available at: [http:// www.thecaq. org/docs/research/ skepticismreport.pdf](http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf)
54. Goodwin, J., AND J. L. Seow. 2002. The Influence of Corporate Governance Mechanisms on The Quality of Financial Reporting and Auditing: Perceptions of Auditors and Directors in Singapore. **Accounting and Finance** 42: 195-223.
55. Grenier, J. H. 2011. Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era: A dual-process Model and An Experimental Test. **Working Paper. Miami University of Ohio**.
56. Griffith, E. E., J. S. Hammersley, and K. Kadous. 2012. Auditing Complex Estimates: Understanding the Process Used and Problems Encountered. **Working paper, The University of Georgia, and Emory University**.
57. Hackenbrack, K., and M. Nelson. 1996. Auditors' Incentives and Their Application of Financial Accounting Standards. **The Accounting Review** 71 (1): 43-59.
58. Harding, N, and K. T. Trotman. 2011. Enhancing Professional Skepticism via the Fraud Brainstorming Discussion Outcomes. **Working Paper**, The University of New South Wales.
59. Hayes, 2006. " Sneaking a Peek: How the New Auditing Standards on Risk Assessment May Affect Fraud Huddles ", **The Journal of Government Financial Management**, Fall.
60. Hermanson, D. R., R. W. Houston and J. C. Rice. 2007. PCAOB Inspections of Smaller CPA Firms: Initial Evidence from Inspection Reports. **Accounting Horizons** 21(2): 137-152.
61. Hogarth, R. M., and H. J. Einhorn. 1992. Order Affects in Belief Updating: The Belief-adjustment Model. **Cognitive Psychology** 24 (1): 1-55.
62. Hookway, C. 1990. **Scepticism**. New York, NY: Routledge.
63. Hurtt, R.K., 1999. Sceptical About Skepticism: Instrument Development and Experimental Validation, **unpublished doctoral dissertation**, The University of Utah
64. Hurtt, R.K., M. Eining and D. Plumlee, , 2003a .Professional Skepticism: A Model with Implications for Research, Practice and Education, **working paper**, University of Wisconsin-Madison.
65. Hurtt, R.K., M. Eining and D. Plumlee, 2003b. An Experimental Examination of Professional Skepticism, **working paper**, University of Wisconsin-Madison,.
66. Hurtt, R. K. 2007. Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale. **Working Paper**, Baylor University.
67. ———. M. Eining, and R. D. Plumlee. 2008. An Experimental Evaluation of Professional Skepticism. **Working Ppaper**, Baylor University.
68. Hurtt, R. K., M. Eining, and D. Plumlee. 2009. Measuring professional skepticism to provide a link to skeptical behaviors. **Working paper**, Baylor University.

- 69.———. 2010. Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 29 (1): 149–171.
- 70.———. M. Eining, and D. Plumlee. 2012. Linking Professional Skepticism to Auditors' Behaviors. **Working Paper**, Baylor University, and The University of Utah.
- 71.———. H. B. Liburd., C. E. Earley., and G. Krishnamoorthy. 2013. Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 32 (1): 45- 97.
72. Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS).2012. A Professional Judgment Framework for Financial Reporting . **An International Guide for Preparers, Auditors, Regulators and Standard Setters**.
73. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2009. International standards of auditing (ISA) No. 240. **The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements**. New York, NY: IFAC.
- 74.———. 2009. International standards of auditing (ISA) No. 200. **Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing**. New York, NY: IFAC.
- 75.———. 2012. **Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements. IAASB Staff Questions and Answers**. New York, NY: IFAC.
76. Janet, M. 1996. Professional Judgment and The Auditor. **Contemporary Accounting Research** 13 (1) : 371
77. Kadous, K., 2000 .‘The Effects of Audit Quality and Consequence Severity on Juror Evaluations of Auditor Responsibility for Plaintiff Losses’, *The Accounting Review*, (75), pp. 327-341
78. Karjalainen, J. 2011. Audit Partner Industry Specialization and Earnings Quality of Privately Held Firms. **Available at: <http://papers.ssrn.com>**
79. Kerler, W. A., and L. N. Killough. 2009. The Effects of Satisfaction with A Client's Management during A Prior Audit Engagement, Trust, and Moral Reasoning on Auditors' Perceived Risk of Management Fraud. **Journal of Business Ethics** 85: 109–136.
80. Kinney, W. R. 2000. Economic Analysis of Skepticism in An Audit Setting: Discussion. **In Proceeding of the 14th Symposium on Auditing Research. Urbana, IL - University of Illinois**
81. Knechel, W. R. 2000. Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education. **Issues in Accounting Education**. 15(4):695-712.
- 82.———., S. E. Salterio, and N. Kochetova-Kozloski. 2010. The Effect of Benchmarked Performance Measures and Strategic Analysis on Auditors' Risk Assessments and Mental Models. **Accounting, Organizations and Society** 35: 316–333.
83. Kruglanski, A.W. and T. Freund, 1983 .‘The Freezing and Unfreezing of Lay-Inferences: Effects on Impressional Primacy, Ethnic Stereotyping, and Numerical Anchoring’, **Journal of Experimental Social Psychology**, (19), pp. 448-468.
84. Kruglanski and Ajzen, , 1983. ‘Bias and Error in Human Judgment’, **European Journal of Social Psychology**, Vol. 13, pp. 1-44
85. Kurtz, P. 1992. **The New Skepticism: Inquiry and Reliable Knowledge**. Buffalo, NY: Prometheus Books

86. Lee, C. C., R. B. Welker., and T. W. Wang. 2013. An Experimental Investigation of Professional Skepticism in Audit Interviews. **International Journal of Auditing** 17 (2): 213-226.
87. Lefcourt, H.M., 'Locus of Control'. In: Robinson, J.P., P.R. Shaver and L.S. Wrightsman, 1991., Measures of Personality and Social Psychological Attitudes, Volume 1 in **Measures of Social Psychological Attitudes Series**, pp. 413-500.
88. Leonard G. Weld, Peter M. Bergevin and Lorraine Magrath, 2004" Anatomy of a financial fraud ", **The CPA Journal**, October.
89. Leonard W. Vona , 2008., **Fraud Risk Assessment Building A Fraud Audit Program**, USA , , P 7-8.
90. Litman, J. A., and P. J. Silvia. 2006. The latent structure of trait curiosity: Evidence for interest and deprivation curiosity dimensions. **Journal of Personality Assessment**, 86 -3-: 318–328.
91. Lowensohn, S., L. E. Johnson., R. J. Elder and S. P. Davies. 2007. Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fees in The Local Government Audit Market. **Journal of Accounting and Public Policy**. 26: 705-732.
92. Luippold., B. L. 2009., " Managing audits to manage earnings: The impact of baiting tactics on an auditor's ability to uncover earnings management errors" **Unpublished PhD Dissertation**, University of Massachusetts – Amherst
93. Mautz, R. K., and H. A. Sharaf. 1961. The Philosophy of Auditing. **American Accounting Association** Monograph No. 6. Sarasota, FL: American Accounting Association.
94. McMillan, J. J., and R. A. White. 1993. Auditors' Belief Revisions and Evidence Search: the Effect of Hypothesis Frame, Confirmation and Professional Skepticism. **The Accounting Review** 68 (3): 443–465.
95. MacDonald, A. P. J. 1970. Revised scale for ambiguity tolerance: Reliability and validity. **Psychological Reports** 26: 791–798
96. . McGinn, M. 1989. **Sense and Certainty: A Dissolution of Scepticism**. New York, NY: Basil Blackwell, Inc.
97. Nelson, M. 2009. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 28 (2): 1–34.
98. Nelson, M., H. T. Tan. 2005. Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 24: 41-71.
99. Ng, T., and H. Tan. 2003., Effects of Authoritative Guidance Availability and Audit Committee Effectiveness on Auditors' Judgments in An Auditor-client Negotiation Context. **The Accounting Review** 78 (July): 801–818.
100. Nolder, C. J. 2012. ,The Role of Professional Skepticism, Attitudes and Emotions on Auditor's Judgments. **Published Doctoral Dissertation: Bentley University**.
101. Pasewark, W.R., R.A. Shockley and J.E. Wilkerson, 1992. 'Do Senior Auditors Experience Difficulty With Personal Objectivity When Making Inquiries of Client Employees', **Ohio CPA Journal**, 51, 2, , pp. 14-18
102. Payne, E. A., and R. J. Ramsay. 2005. Fraud Risk Assessments and Auditors' Professional Skepticism. **Managerial Auditing Journal** 20 (3): 321-330.

103. Peecher, M. E. 1996. The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence. **Journal of Accounting Research** 34_1_: 125–140.
104. Peecher, M. E., R. Schwartz, and I. Solomon. 2007. It's All about Audit Quality: Perspectives on Strategic Systems Auditing. Accounting, **Organizations and Society** 32: 463–485.
105. ———. 2008. Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006, and 2007 Inspections of Domestic Annually Inspected
106. Peytcheva, M. 2013. Professional Skepticism and Auditor Cognitive Performance in a Hypothesis Testing Task. **Working paper**, available at: <http://ssrn.com>.
107. Pflugrath, G., and N. Martinov. 2009. The Strength of An Accounting Firm's Ethical Environment and The Quality of Auditors' Judgment. **Journal of Business Ethics**, 87: 237-253.
108. Phares, E.J., 1978 . 'Locus of Control'. In: London, H. and J.E. Exner Jr., Dimensions of Personality, John Wiley & Sons, , pp. 263-304
109. Plumlee, D., B. A. Rixom, and A. J. Rosman. 2012. Training Auditors to Think Sceptically. **Working Paper**, The University of Utah, and University of Connecticut
110. Popa, I. E., A. T. Tudor., G. A. Span, and M. T. Fulop. 2011. Essential Characteristics of A Correct Professional Judgment Process. **International Journal of Business Research** 11 (1): 182-190.
111. Popova, V. 2013. Exploration of Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments. **Managerial Auditing Journal** 28 (2): 140-160.
112. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2008. **Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006, and 2007 Inspections of Domestic Annually Inspected Firms. Release No. 2008-008**. Washington, DC: PCAOB.
113. ———. 2012. **Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits. Staff Audit Practice Alert No.10**. Washington, DC: PCAOB
114. Quadackers, L.M., 2008. The Relationship between Auditors' Interpersonal Trust Factors, Professional Rank and Skeptical Judgments and Decisions, **working paper**, Vrije Universiteit Amsterdam, April.
115. Quadackers, L., T. Groot and A. Wright. ,2009, . Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. **Working paper**. [ttp://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1478105](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1478105)
116. Quadackers, L., T. Groot, and A. Wright. 2012. Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. **Working Paper**, VU University Amsterdam, and Northeastern University.
117. Ranzilla, S., R. Chevalier, G. Herrmann, S. Glover, and D. Prawitt. 2013. **Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting: The KPMG Professional Judgment Framework**. New York, NY: KPMG LLP.
118. Rixom, B. A., D. Plumlee, and A. J. Rosman. 2012. Training Auditors to Think Sceptically. **Paper Presented at the Auditing Mid-year Meeting, Savannah, GA**.
119. Robinson, D. R., and L. A. Owens-Jackson. 2009. Audit Committee Characteristics and Auditor Changes. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**. 13: 117-132.
120. Robertson, J. C. 2010. The Effects of Ingratiation and Client Incentive on Auditor Judgment. **Behavioral Research in Accounting** 22 (2): 69–86.

121. Romanus, R. N., J. J. Maher, and D. M. Fleming. 2008. Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting Restatements. **Accounting Horizons** 22 (4): 389–413.
122. Rose, J. M. 2007. Attention to Evidence of Aggressive Financial Reporting and Intentional Misstatement Judgments: Effects of Experience and Trust. **Behavioral Research in Accounting** 19: 215–229.
123. Sharma , D ., E .Boo., and V . Sharma . 2008. The Impact of Non-Mandatory Corporate Governance on Auditors' Client Acceptance, Risk and Planning Judgments, **Accounting & Business Research**, 38(2).
124. Shaub, M. K. 1996. Trust and Suspicion: The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors' Trust of Clients. **Behavioral Research in Accounting** 8: 154–174.
125. Shaub, M.K. and J.E. Lawrence, 1999. 'Differences in Auditors' Professional Skepticism Across Career Levels in The Firm', **Advances in Accounting Behavioral Research**, (2), pp. 61 -83.
126. Shaub, M.K. and J.E. Lawrence, 1996, 'Ethics, Experience, and Professional Skepticism: A Situational Analysis', **Behavioral Research in Accounting**, Supplement, pp. 124- 157
127. Smith, J.E. and T. Kida, 1991. 'Heuristics and Biases: Expertise and Task Realism in Auditing', **Psychological Bulletin**, , Vol. 109. No. 3, 472-489.
128. Taylor, M. H. 2000. The Effects of Industry Specialization on Auditors' Inherent Risk Assessments and Confidence Judgments. **Contemporary Accounting Research** 17: 693–712.
129. Tsui, J.S. and F.A. Gul, 'Auditors,1996,.' Behaviour in an Audit Conflict Situation: A Research Note on The Role of Locus of Control and Ethical Reasoning', **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 21, No. 1, pp. 41-51
130. Webster, D. M., and A. W. Kruglanski. 1994. Individual differences in need for cognitive closure. **Journal of Personality and Social Psychology** 67 -6-: 1049–1062.
131. Wrightsman, L.S., , 1974,. Assumptions about Human Nature: **A Social-psychological Analysis**, Monterey, CA, Brooks/Cole.
132. Wrightsman, L.S., 1964, .'Measurement of Philosophies of Human Nature', **Psychological Reports**, 14, pp. 743-751

قائمة استقصاء

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان : " إطار مقترح لخصائص الشك المهني وأثره على سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية: دراسة ميدانية"

ويهدف هذا البحث إلى بيان مدى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية ، وتأثير مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على مؤشرات الحكم على استمرارية المنشأة. ونظراً لأن قيمة ونجاح أي بحث علمي لا يتحقق إلا من خلال ربط الجانب الأكاديمي والجانب التطبيقي، لذا فإن الباحث يحاول من خلال قائمة الإستقصاء أو الإستبيان معرفة وجهة نظر سيادتكم في الأمور الواردة بالقائمة .

ويؤكد الباحث على أن مساهماتكم في هذا البحث عن طريق تخصيص بعض من وقتكم الثمين وإمدادنا بالبيانات المطلوبة هو الأساس الذي سيعتبر عليه نجاح هذا البحث ونؤكد لسيادتكم أن هذه البيانات لن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي فقط .

ويشكر الباحث سيادتكم جزيل الشكر لحسن تعاونكم معه في العمل على خدمة وإنجاح هذا البحث العلمي.

اسم الباحث

عبدالعال مصطفى ابو الفضل

استاذ مساعد - محاسبة

أولاً : البيانات الشخصية :

المسمى المهني : صاحب مكتب مراجعة شريك مراجعة مدير مراجعة مراجع

عدد سنوات الخبرة: : ١٠-٥ ١٥-١٠ ٢٠-١٥ فأكثر

المؤهل العلمي : بكالوريوس ماجستير دكتوراه أخرى (تذكر)

----- الشهادة المهنية: -----

ثانياً : مفاهيم :

- الشك المهني : هو الذهن المتسائل والمستمر والتقييم الانتقادي لأدلة المراجعة دون افتراض مسبق من جانب المراجع لنزاهة أو عدم نزاهة الإدارة والميل لإرجاء الحكم حتى يتمكن من الحصول على أدلة كافية وملائمة لإزالة هذا التشكك او تأكيده.
- خصائص الشك المهني : هي السمات التي يجب توافرها في المراجع حتى يتمكن من ممارسة الشك المهني وهي تتمثل في سبعة خصائص هي : استجواب العقل ، تعليق أو إرجاء الحكم ، البحث عن المعرفة ، فهم الشخصية ، الاستقلال الذاتي ، الثقة بالنفس ، تركيز الرقابة .

ثالثاً : خصائص الشك المهني التي يسعى البحث إلى قياس مدى توافرها في بيئة المراجعة السعودية ؛ الرجاء وضع علامة أمام الاختيار الذي يعكس مدى توفر هذه الفقرة لديك .

| م | الفقرات | موافق تماماً | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماماً |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-------|-------|-----------|------------------|
| 1 | خاصية استجواب العقل | | | | | |
| 1 | أرفض القوائم المالية اذا لم يكن لدي أدلة كافية تؤيد رأي فيما اذا كانت صحيحة أو غير صحيحة . | | | | | |
| 2 | أضع كل الاحتمالات والافتراضات الممكنة قيد البحث والتحري عندما واجه مشكلة مهنية .. | | | | | |
| 3 | أرفض التحيز لرأي مهني محدد وأقبل التفكير في الآراء الأخرى . | | | | | |
| 4 | أحرص على دراسة وتقييم الآراء المهنية والافتراضات الأخرى .. | | | | | |
| 5 | أقوم بطرح ومناقشة تساؤلات تتعلق بمهام العمل مع أشخاص من أهل الخبرة والاختصاص بدون تسمية عميل المراجعة .. | | | | | |
| 6 | قد لا أتوقف عن التفكير في مشاكل العمل المهني بعد انتهاء وقت العمل الرسمي .. | | | | | |
| 7 | أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال وجود مسائل تستوجب أعمال العقل . | | | | | |
| م | الفقرات | موافق تماماً | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماماً |
| 2 | خاصية تعليق و إرجاء الحكم | | | | | |
| 1 | أرجئ الأحكام والقرارات حتى أتأكد من دقة وصلاحيه المعلومات المتاحة. | | | | | |
| 2 | أرجئ الأحكام والقرارات حتى أتمكن من الحصول على المزيد من المعلومات . | | | | | |
| 3 | أحرص على استشارة أعضاء فريق المراجعة وخبراء مهنيين قبل اتخاذ القرارات والإحكام . | | | | | |
| 4 | لا اتخذ أحكام وقرارات مراجعة سريعة بناء على تجربتي السابقة أو لمراجعي المكتب الذي اعمل به والتي تظهر نزاهة وامانة إدارة عميل المراجعة . | | | | | |
| 5 | أقوم بتأجيل الأحكام والقرارات لحين معرفة ودراسة مؤشرات الأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي لمنشأة عميل المراجعة . | | | | | |
| 6 | أرجئ البت في الاحتمالات والافتراضات الممكنة حتى يتم البحث والتحري عن مدى صحتها . | | | | | |
| 7 | أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال توفر مؤشرات بوجود ماطر حالية أو مستقبلية لمنشأة عميل المراجعة . | | | | | |
| م | الفقرات | موافق تماماً | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماماً |
| 3 | خاصية البحث عن المعرفة | | | | | |
| 1 | أشعر بالاستمتاع عند اكتشاف معلومات وأدلة جديدة . | | | | | |
| 2 | أسعى جاهداً على التحقق من صحة المعلومات التي أحصل عليها | | | | | |
| 3 | أبذل مزيد من الجهد لإزالة الغموض وعدم التأكد المرتبط بالمعلومات التي أحصل عليها . | | | | | |
| 4 | أعمل للحصول على إجابات قاطعة دون لبس و لا تحمل سوى معنى واحد. | | | | | |
| 5 | أقوم بدراسة وتقييم آراء ومقترحات الآخرين اذا تعارضت مع قراراتتي وأحكامي .. | | | | | |
| 6 | أهتم بفهم الدوافع وراء الأحداث وأعمل على استيضاح تلك الدوافع . | | | | | |
| 7 | أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال وجود غموض وعدم تأكيد للمعلومات المتاحة . | | | | | |

| م | الفقرات | موافق تماماً | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماماً |
|---|-------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-------|-------|-----------|------------------|
| 4 | خاصية فهم الشخصية | | | | | |
| 1 | أهتم بفهم دوافع عميل المراجعة في عدم توفير المعلومات المستفسر عنها في الوقت المحدد. | | | | | |
| 2 | أهتم بفهم دوافع عميل المراجعة وراء معارضة أو طلب تأجيل القيام بأي إجراء رقابي . | | | | | |
| 3 | أهتم بمعرفة مدى وجود أهداف خاصة لعميل المراجعة وراء تفضيل بعض المعالجات المحاسبية. | | | | | |

| | | | | | |
|---|------------------|-----------|-------|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4 | | | | | أحرص على فهم فلسفة وأهداف مصادر المعلومات لتبديد درجة الاعتماد عليها. |
| 5 | | | | | أهتم بفهم وتحليل شحنيات عميل المراجعة لفهم دوافع القرارات والممارسات التي يتخذونها . |
| 6 | | | | | أهتم بدراسة وتليل العلاقات والروابط داخل منظومة عميل المراجعة لمعرفة مدتها تأثيرها على ممارسات عميل المراجعة . |
| 7 | | | | | أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال عدم فهم دوافع عميل المراجعة المراجعة وراء معارضة القيام بأي إجراء رقابي . |
| م | غير موافق تماماً | غير موافق | محايد | موافق | الفقرات |
| 5 | | | | | خاصية الثقة بالنفس |
| 1 | | | | | لا أخشى الخوض في مهام مراجعة جديدة غير معروفة لي من قبل . |
| 2 | | | | | الحظ لم يكن السبب الرئيسي وراء النجاح في الكثير من حالات المراجعة . |
| 3 | | | | | لا أخشى من تغيير جهة العمل أو تغيير إدارة عميل المراجعة |
| 4 | | | | | أثبتت التغذية المرتدة للحالات التي مارستها أن أحكامي وقراراتي كانت صحيحة . |
| 5 | | | | | الكثير من النجاح المهني لم يكن بسبب ارشادات وتوجيهات ومساعدة الإدارة والأصدقاء لي . |
| 6 | | | | | عندما أقارن نفسي بمن ولي من المهنيين لا أشعر أنهم أكثر كفاءة مني . |
| 7 | | | | | لا أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال عدم الثقة بالنفس . |
| م | غير موافق تماماً | غير موافق | محايد | موافق | الفقرات |
| 6 | | | | | خاصية الاستقلال الذاتي |
| 1 | | | | | لا أقبل تفسيرات الآخرين المهنية دون مزيد من الدراسة والتفكير. |
| 2 | | | | | لا أقبل السياسات المفضلة للعميل من أجل الحفاظ على العلاقة مع عميل المراجعة . |
| 3 | | | | | أرفض السياسات المفضلة لعميل المراجعة اذا كانت لا تتفق مع وجهة نظري حتى ولم تم قبولها العام الماضي من قبل زملائي في مكتب المراجعة. |
| 4 | | | | | أرفض السياسات المفضلة لعميل المراجعة رغم المزايا والمنافع الحالية والمستقبلية من العميل طالما لا تتفق مع وجهة نظري. |
| 5 | | | | | لا أقبل تفسيرات عميل المراجعة اذا كانت تلك التفسيرات تتناقض مع بعضها أو تتناقض مع ادلة مراجعة أخرى . |
| 6 | | | | | لا اتردد في ابداء رأي مهني مخالف لأراء أفراد ورئيس فريق المراجعة |
| 7 | | | | | أمتلك الشجاعة المهنية للفحص الدقيق وقد أتجاهل المقترحات المقدمة من الآخرين. |

| | | | | | | |
|---|------------------|-----------|-------|-------|--------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| م | غير موافق تماماً | غير موافق | محايد | موافق | موافق تماماً | الفقرات |
| 7 | | | | | | خاصية تركيز الرقابة |
| 1 | | | | | | أقوم بالتركيز على الرقابة الداخلية . |
| 2 | | | | | | أقوم بالاعتماد على الرقابة الداخلية في تحديد والبحث عن مهمة الاشارات ذات الصلة والمتعارضة مع الأدلة . |
| 3 | | | | | | أعترف بأن نتائج البحث والتحري والاستفسار عن التناقضات تعتمد على التصرفات الشخصية للمراجع . |
| 4 | | | | | | يجب تركيز الرقابة الداخلية للكشف عن الغش والتلاعبات. |
| 5 | | | | | | أن احكام الشك المهني يمكن دعمها من خلال المراجعين الداخليين .. |
| 6 | | | | | | تركيز الرقابة الخارجية على أحكام وقرارات المراجع في حالة وجود تعارض في المواقف لا يؤدي الى قبول أي أخطاء أو التزامات غير مسجلة. |
| 7 | | | | | | أشعر بعدم الارتياح عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيف. |
| 8 | | | | | | يتم زيادة اساليب التحقق من دقة الضبط الداخلي في حالة الشك في ضعف نظم الرقابة القائمة |

رابعاً : تأثير توافر خصائص الشك المهني على الحكم المهني المتعلق بمدى ملاءمة تقييم الإدارة
لفرض الاستمرارية. الرجاء وضع علامة أمام الاختيار الذي يعكس مدى تأثير كل خاصية لديك .

| م | الفقرات | موافق تماماً | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماماً |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------|-------|--------------|---------------------|
| 1 | خاصية استجواب العقل تؤثر على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة | | | | | |
| 2 | خاصية تعليق وإرجاء الاحكام تؤثر على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة | | | | | |
| 3 | خاصية البحث عن المعرفة تؤثر على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة | | | | | |
| 4 | خاصية فهم الشخصية تؤثر على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة | | | | | |
| 5 | خاصية الثقة بالنفس تؤثر على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة | | | | | |
| 6 | خاصية الاستقلال الذاتي تؤثر على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة | | | | | |
| 7 | خاصية تركيز الرقابة تؤثر على الحكم المهني بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة | | | | | |

خامساً : مدى كفاءة الحكم المهني المتعلق بمدى ملاءمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية: دراسة ميدانية.

الرجاء وضع علامة أمام الاختيار الذي يعكس مدى كفاءة تلك الاحكام والقرارات لديك .

| م | الاحكام والقرارات المتلفة بالحكم المهني المتعلق بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية . | موافق تماماً | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماماً |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------|-------|--------------|---------------------|
| 1 | لا اجد صعوبة في الحكم بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة. | | | | | |
| 2 | لا اجد صعوبة في الحصول على مؤشرات الشك بشأن استمرارية المنشأة | | | | | |
| 3 | لا اجد صعوبة في استخلاص الاستنتاجات الخاصة بتقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة. | | | | | |
| 4 | أهتم بتبادل الآراء والأفكار مع فريق العمل في الحكم بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة. | | | | | |
| 5 | تتفق تقييماتي مع تقييمات المهنيين الخبراء في الحكم بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة. | | | | | |
| 6 | تتفق تقييماتي الحالية مع تقييماتي السابقة لعميل المراجعة في الحكم بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية في | | | | | |

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | | | | ظل ثبات ظروف منشأة عميل المراجعة . |
| | | | | | 7 أحرص على الالتزام بالمعايير المهنية عند الحكم بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة. |
| | | | | | 8 أحرص على المشاركة في البرامج التدريبية النوعية والمؤتمرات وورش العمل الخاصة بالحكم بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة. |
| | | | | | 9 تظهر التغذية المرتدة لتقييماتي في الحكم بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لتقييم فرض الاستمرارية للمنشأة كفاءة تلك التقييمات . |
| | | | | | 10 أحرص على الالتزام بالمعايير المهنية عند تقييم مدى معقولية (ملائمة) تقييم الإدارة لفرض استمرارية المشروع. |