

تقييم فاعلية برامج التعليم المحاسبي في تشكيل
السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني
لمراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية
(دراسة تجريبية)

د/أحمد كمال مطاوع

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة المنصورة

١ - مقدمة

تزايد الإهتمام بقضية الشك المهني في الآونة الأخيرة في محاولة للتعرف على العوامل المؤثرة في ممارسات الشك المهني لدى مراقبي الحسابات لما لها من انعكاس على جودة عملية المراجعة، حيث يراها البعض من أهم العوامل التي أدت إلى فشل عملية المراجعة في الآونة الأخيرة (Beasley et al., 2001; Hurtt, 2010; Popova, 2012; Carpenter & Reimers, 2013) ، ويتفق ذلك مع ما إنتهت إليه دراسة لجنة سوق الأوراق المالية الأمريكي (SEC) حيث أرجعت أسباب فشل مراقبي الحسابات في إكتشاف الإحتيال إلى تدنى مستوى ممارستهم للشك المهني، حيث أوضحت الدراسة أنه من بين ٤٥ حالة إحتيال تم دراستها يوجد ٢٤ حالة ترجع إلى عدم ممارسة مراقبي الحسابات لمستوى الشك المهني بشكل مناسب (Fatmawati et al., 2018).

ورغم أهمية قضية ممارسة الشك المهني بواسطة مراقبي الحسابات وتعدد الدراسات (Zarefar et al., 2016; Nolder & Kadous, 2018) التي تناولت العوامل المعززة للشك المهني لدى مراقبي الحسابات، إلا أنه على حد علم الباحث لا يوجد في النطاق العربي كتابات تطرقت إلى دراسة أثر برامج التعليم المحاسبي في الجامعات على تشكيل سمات الشك المهني لدى خريجها، على الرغم من أن أحدث الدراسات (Ciołek & Emerling, 2019) في هذا المجال قد أشارت إلى أن عدم بناء سمات الشك المهني في المراحل الأولى

للتعليم المحاسبي يجعل من نتائج التدريب اللاحق ضعيفة الأثر على سلوك مراقبي الحسابات تجاه ممارسة الشك المهني.

وإنطلاقاً من إعتقاد الباحث بأن نقطة البداية لبناء مستويات الشك المهني لدى مراقبي الحسابات يجب أن تبدأ بتتمية مايسمى بسمات الشك المهني-Trait Professional Skepticism من خلال برامج التعليم المحاسبي التي تقدمها الجامعات والمعاهد على إختلاف أنواعها، تسعى هذه الدراسة إلى تقييم فاعلية دور تلك البرامج في بناء سمات الشك المهني من خلال دراسة تجريبية على طلاب وخريجي برامج التعليم المحاسبي بالمملكة العربية السعودية.

٢ - مشكلة البحث

يعد الشك المهني Professional Skepticism بمثابة حجر الزاوية في ممارسة مهنة المراجعة، ويشار إلى الشك المهني في مجال المراجعة بموقف مراقب الحسابات خلال ممارسة عملية المراجعة والذي يتضمن الإستفسار المستمر الناتج عن العقلية المتسائلة والتقييم النقدي لأدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها للإطمئنان بدرجة معقولة إلى إمكانية الإعتماد عليها في بناء الرأي الذي ينتهي إليه، ويعرف معيار المراجعة الدولي (ISA: 200) الشك المهني على أنه تمتع مراقب الحسابات بعقلية إستجابية لها القدرة على التقييم النقدي للأدلة التي يحصل عليها والتي قد تمكنه من إكتشاف التحريفات الجوهرية المحتملة سواء كانت بسبب أخطاء أو غش (IAASB, 2012a).

يؤكد مجلس معايير المراجعة الدولية (IAASB,2012a) على أن الشك المهني يخفض من مخاطر التغاضي عن الظروف غير العادية ، والإفراط في التعميم عند إستخلاص النتائج من ملاحظات مراقبي الحسابات، وإستخدام الإفتراضات غير المناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقييم نتائجها، وبالتالي يمكن إعتبار الشك المهني بمثابة القوة التي تدفع مراقبي الحسابات إلى التعرف على الأخطاء والمخالفات المحتملة والتحقق من أثارها حال وجودها، وهذا يعني أن وجود مستوى مناسب من الشك المهني يعد أمراً حتماً لتحقيق جودة عملية المراجعة.

وعلى الرغم من أن معايير المراجعة سواء الأمريكية (99: SAS) أو الدولية (240: ISA) تؤكد على ضرورة وأهمية ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني في كافة مراحل عملية المراجعة حتى يتسنى لهم القيام بأعمال المراجعة بكفاءة وفاعلية، إلا أن أغلب الدراسات على المستوى العربي (ريشو، ٢٠١٤؛ أبو الفضل، ٢٠١٦؛ القباطي، ٢٠١٧)، والدولي (Ashari & Zahro, 2013; Chiang, 2016; Aschauer et al., 2017) تناولت موضوع الشك المهني من حيث أثره على أداء مراقبي الحسابات، ولا يوجد سوى عدد قليل من الدراسات التي تتناول مصادر وأنواع الشك المهني وكيفية تنميته وقياسه (PoPva, 2012; Hurtt, 2010)، لذا فإن قضية الشك المهني مازالت تتطلب المزيد من الدراسات من جانب الباحثين.

وتصنف الدراسات السابقة مصادر الشك المهني إلى مصدرين: أولهما الشك الناتج عن السمات والخصائص الشخصية لمراقبي الحسابات Trait Professional Skepticism، وثانيهما الشك المهني الناتج عن الخبرة مع العملاء أو ما يسمى الشك الموقفي Situational Skepticism، ويتفق الباحث مع ما إنتهت إليه العديد من الدراسات (Griffith et al., 2012) و(ريشو، ٢٠١٤) في أن الشك المهني النابع من السمات الشخصية هو العنصر الأكثر حسماً في تحديد مستوى الشك المهني لمراقبي الحسابات، وأن الشك المعتمد على السمات الشخصية هو بمثابة ضمان وحماية لمراقب الحسابات من مخاطر الإعتدال بشكل مفرط على المصدر الثاني من مصادر الشك المهني، حيث أن الشك الموقفي لايفعل في حالة ثقة مراقب الحسابات في العميل والمرتكزة على الخبرة السابقة في التعامل بينهم.

ورغم أن السمات الشخصية لمراقبي الحسابات تعد أحد أهم مصادر بناء الشك المهني، إلا أن هذه السمات يؤثر فيها العديد من المتغيرات المرتبطة بالبيئة والنشأة والثقافة المجتمعية وهي عوامل بالغة التعقيد في قياسها أو التنبؤ بأثرها، ولكن ما لا يمكن إغفاله هو أثر التعليم والتدريب على تغيير السمات الشخصية للأفراد، فإذا لم يحقق التعليم أو التدريب ذلك التغيير المطلوب أو المستهدف فإن هذا يعني أننا أمام حالة فشل لاشك فيها، وتتطلب إعادة النظر في المحتوى العلمي أو طريقة تقديم هذا المحتوى أو كلاهما.

وفى المملكة العربية السعودية يوجد العديد من برامج التعليم المؤهلة للمحاسبين والمراجعين فى مختلف الجامعات غير أن هذه البرامج تتباين فيما بينها من حيث فلسفتها فى تصميم المقررات وإختيارها لأعضاء هيئة التدريس القائمين عليها، فبعض برامج التعليم المحاسبى بالمملكة العربية السعودية تتبنى الرؤية الأكاديمية البحتة فى تصميم مقرراتها وتعتمد على أعضاء هيئة تدريس من ذوى الخبرة الأكاديمية فقط، مع تأجيل تعلم الطلاب لبعض الجوانب المهنية إلى ما بعد التخرج والحصول عليها من خلال برامج التدريب التى تعقدتها هيئة المحاسبين القانونيين السعودية (SOCPA)، بينما البعض الأخر من برامج التعليم المحاسبى يتبنى فلسفة المزج بين المحتوى الأكاديمى والمهنى المعتمد من هيئة المحاسبين القانونيين السعودية وتسعى إلى مشاركة أعضاء هيئة التدريس لديها بالعمل فى اللجان الإستشارية والتدريبية الخاصة بهيئة المحاسبين القانونيين السعودية بجانب أعمال التدريس ببرامج التعليم المحاسبى.

وفى ظل هذا التباين بين برامج التعليم المحاسبى التى تقدمها الجامعات بالمملكة العربية السعودية تتبلور مشكلة البحث فى محاولة الإجابة عن التساؤلات البحثية التالية:

- ما هى قدرة برامج التعليم المحاسبى فى الجامعات السعودية على تنمية السمات الشخصية لخريجها والتى تأهلهم لممارسة الشك المهنى؟
- هل يوجد تأثير معنوى لتباين الإطار الفلسفى لبرامج التعليم المحاسبى بالجامعات السعودية على السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهنى؟
- هل تساهم برامج الزمالة التى تعقدتها هيئة المحاسبين القانونيين السعودية فى الحد من تأثير إختلاف مستوى السمات الشخصية لدى خريجي برامج التعليم المحاسبى على إختلاف فلسفتها وإتجاهاتها على ممارستهم للشك المهنى ؟

٣- أهداف البحث

يهدف هذا البحث بشكل رئيسى إلى تقييم فاعلية دور برامج التعليم المحاسبى على إختلاف فلسفتها فى بناء السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهنى لدى مراقبى الحسابات فى المملكة العربية السعودية ويتحقق الهدف الرئيسى للبحث من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد أهمية ومفهوم الشك المهنى ومحددات ممارسته.

- تحديد وقياس السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى مراقب الحسابات.
- قياس مدى تأثير تباين فلسفة برامج التعليم المحاسبي فى الجامعات السعودية على تشكيل السمات المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى خريجها.
- تقييم دور برامج الزمالة التى تقدمها هيئة المحاسبين القانونيين السعودية فى الحد من تأثير إختلاف فلسفة برامج التعليم المحاسبي فى الجامعات السعودية على ممارسة خريجها للشك المهني.

٤- أهمية البحث

تتمثل الأهمية العلمية للبحث فى محاولة تضيق فجوة البحوث فى مجال المراجعة التى تتناول أثر برامج التعليم المحاسبي فى المملكة العربية السعودية على بناء السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى خريجها، فعلى حد علم الباحث أنه يوجد عدد قليل من الدراسات الأجنبية التى تناولت تلك القضية البحثية، بينما لا يوجد على مستوى المملكة العربية السعودية أى دراسة فى ذلك المجال.

وتتمثل الأهمية العملية للبحث فى تقديم نتائجه وتوصياته لتكون بمثابة أحد المصادر التى يمكن أن تستعين بها الجامعات فى المملكة العربية السعودية فى تطوير تصميم مقرراتها وفلسفتها التدريسية الخاصة ببرامج التعليم المحاسبي، وبما يتسق مع رؤية المركز الوطنى للتقويم والإعتماد الأكاديمى بالمملكة العربية السعودية والتى تسعى إلى كسب ثقة المجتمع المحلى والعالمى فى مخرجات المؤسسات التعليمية وبرامجها.

٥- فروض البحث

فى ضوء مشكلة وأهداف البحث يسعى الباحث إلى إختبار الفروض التالية:

- لاتوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني بين طلاب برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدى) وطلاب البرامج الأخرى غير المحاسبية.
- لاتوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني بين طلاب برامج التعليم المحاسبي المطور وطلاب البرامج الأخرى غير المحاسبية.

- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهنى بين طلاب برامج التعليم المحاسبي المطور طلاب برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي).
- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى ممارسات الشك المهنى بين خريجي برامج التعليم المحاسبي المطور وخريجي برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي) بعد الإلتحاق ببرنامج الزمالة الذى تعقده هيئة المحاسبين القانونيين السعوديه.

٦- حدود البحث

سوف يتم بناء البحث سواء من الجانب النظرى أو التطبيقى فى ضوء الحدود التالية:

- نظراً لأن الباحث يسعى إلى تقييم فاعلية برامج التعليم المحاسبي فى بناء السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهنى ولاستبعاد أثر الخبرة على ممارسات الشك المهنى سوف تقتصر الدراسة على الطلاب وحديثى التخرج من هذه البرامج دون غيرهم.
- سوف يتم الإعتماد فى الدراسة التجريبية فيما يتعلق برنامج التعليم المحاسبي المطور على طلاب وخريجي برنامج المحاسبة بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية دون غيرها من برامج التعليم المحاسبي المطور فى جامعات المملكة العربية السعودية، نظراً للتعاون المتبادل بين القائمين على هذا البرنامج وهيئة المحاسبين القانونيين السعوديه بشكل مستمر.
- سوف يتم الإعتماد فى الدراسة التجريبية فيما يتعلق برنامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي) على طلاب وخريجي برنامج المحاسبة بكلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل دون غيرها من برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي) فى جامعات المملكة العربية السعودية.
- ترتبط نتائج تلك الدراسة ببيئة تطبيقها ولايمكن تعميم نتائجها على باقى المنطقه العربية.

٧- منهج البحث

تتطلب طبيعة البحث إستخدام مناهج متعددة للوفاء بأغراضه، وسوف يعتمد الباحث على المنهج الإستنباطى بهدف دراسة وتحليل مشكلة البحث وإشتقاق الفروض العامة وسوف يتم ذلك من خلال تحليل الدراسات الأكاديمية السابقة والمعايير والإصدار المهنية المرتبطة بموضوع البحث فى دول العالم المختلفة، بالإضافة إلى ذلك فان الباحث سوف يعتمد على

المنهج الإستقرائي من خلال القيام بالدراسة التجريبية لإختبار فروض البحث ودراسة مدى إمكانية تعميم نتائجه بالمملكة العربية السعودية.

٨- تنظيم البحث

إنطلاقاً من مشكلة وأهداف البحث وفي ضوء حدوده سوف يتم تقسيم الجزء المتبقى منه على النحو التالي:

٨-١ أهمية ومفهوم الشك المهني.

٨-٢ العوامل والمحددات المؤثرة في ممارسة الشك المهني.

٨-٣ السمات الشخصية المؤهلة للشك المهني وآليات قياسها.

٨-٤ الدراسات السابقة وتطوير الفروض.

٨-٥ الدراسة التجريبية.

٨-٦ النتائج والتوصيات.

٨-١ أهمية ومفهوم الشك المهني

تزايد الإهتمام بالشك المهني من خلال كلاً من الدراسات العلمية والمعايير المهنية في مجال المراجعة بمختلف دول العالم في محاولة لرفع كفاءة الأداء المهني لمراقبي الحسابات وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة والحد من فجوة التوقعات بين مايقدمه الممتحنون لهذه المهنة من خدمات وما يتوقعه المستفيدون منها، ويوصف الشك في إطار هذا البحث بالمهني نظراً لممارسته بواسطة أشخاص مهنيين مؤهلين علمياً وعملياً لممارسة مهنة المراجعة وفقاً للمعايير والإرشادات الحاكمة لتلك الممارسة.

ومصطلح الشك مشتق من كلمة (Skeptic) والتي تعنى المتشككين وهو لفظ مشتق من الكلمة اليونانية (Skeptikos) والتي تعنى الإستفسار للحصول على المعلومات الكافية، وإستقلال الفكر وعدم التأثر بالآخرين، وتأجيل الحكم إلى حين الحصول على الدليل الكافي والمناسب (Glover & Prawitt, 2014).

تعرف معايير المراجعة الدولية والأمريكية (IAS: 240; SAS: 99) الشك المهني على أنه إمتلاك عقل إستجابي ذو قدرة على التقييم النقدي، حيث يطالب معيار المراجعة الدولي (IAS: 240) مراقبي الحسابات بضرورة ممارسة الشك المهني أثناء التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة من خلال إستخدام العقل المتسائل والتقييم النقدي لأدلة المراجعة وأيضاً التساؤل

المستمر عما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها توحى بوجود تحريفات جوهرية ناتجة عن غش، بمعنى إنه يجب على مراقب الحسابات أن يتخذ موقف الشك المهني أثناء المراجعة مدركاً بأنه قد توجد تحريفات جوهرية ناتجة عن غش بغض النظر عن خبرته السابقة مع العميل وتقييماته السابقة لنزاهة إدارة المنشأة.

ورغم أن مكونات مفهوم الشك المهني تكاد أن يكون متفق عليها بين معايير المراجعة الأمريكية والدولية على إنها تشمل جانبين هما: العقلية المتسائلة Mindset والقدرة على ممارسة التقييم النقدي لأدلة المراجعة إلا أنه يوجد تباين في ممارسة الشك المهني بين مراقبي الحسابات يرجع إلى التباين الفكري والسلوكي بينهم، فبعض المراجعين يتبنى منظور الشك الإفتراضي (Presumptive Doubt View) حيث يظل المراجع في حالة تشكك في كل ماتقدمه له الإدارة أو يحصل عليه من أدلة مراجعة إلى أن يثبت العكس، وهذا المنظور يسمى بالمنظور التحفظي ويستخدمه عادة المحققون القانونيين وأطباء الطب الشرعي (Peytcheva, 2014)، بينما يتبنى البعض الأخر من المراجعين منظور الشك المحايد (The Neutral View) والذي يقوم على ممارسة الشك المهني في إطار لايفترض صدق الإدارة كما أنه لايفترض عدم صدقها (Popova, 2012).

ويتفق الباحث مع العديد من الباحثين (Nelson, 2009; Popova, 2012; Hurtt, 2010) في تبني منظور الشك الإفتراضي أو التحفظي، لسببين رئيسين: أولهما توافقه مع معايير المراجعة الدولية والأمريكية، ثانيهما أن تبني هذا المنظور رغم تأثيره السلبي على تكلفة عملية المراجعة إلا إنه ذو تأثير إيجابي على جودتها والتي أصبحت مطلب لمستخدمي التقارير المالية في العديد من الأسواق المالية، خاصة بعد العديد من الأزمات المالية التي ألفت المزيد من الشكوك حول جودة عملية المراجعة، فقد أوضحت دراسة أجراها مكتب المراجعة الدولي إرنست ويونج عام ٢٠١٥ أن ٣٧% من المشاركين في الإستبيان الخاص بالدراسة يعتقدون بأن البيانات المالية الإحتيالية للشركات التي تعرضت للإفلاس مثل شركة Enron، WorldCom، Tyco، Symbol Technologies، كان من الممكن إكتشافها بواسطة مراقبي الحسابات إذا ما بذلوا العناية المهنية الواجبة والتي يعد الشك المهني هو حجر الزاوية فيها (Winardi et al., 2017).

وبناء على ماتقدم يرى الباحث أن مفهوم الشك المهني المتوافق مع معايير المراجعة الدولية ومتطلبات البيئة المعاصر يتمثل في أنه موقف مهني يرتكز على الفحص والتفكير المنطقي والإنتقادي لأدلة المراجعة المقترن بالقدرة على عزل تأثير الميول الشخصية لمراقب الحسابات على أحكامه وعدم التأثير بالمعرفة السابقة المكتسبة عن العملاء.

٨-٢ العوامل والمحددات المؤثرة في ممارسة الشك المهني

تناولت العديد من الدراسات العوامل المؤثرة في ممارسة الشك المهني ويمكن حصر تلك العوامل في عاملين رئيسيين: أحدهما يرتبط بمراقب الحسابات وهو العقلية المتشككة، والأخر يرتبط ببيئة وخصائص العميل ويمكن تناول تلك العوامل على النحو التالي:

عقلية الشك المهني: تعد عقلية التشكك من العوامل الرئيسية المؤثرة في ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، والتي تتمثل في القدرة على إكتشاف التناقضات وتوليد البدائل، وأخيراً القدرة على إتخاذ القرار، وبالتالي يمكن القول بأن العقلية المتشككة لمراقب الحسابات هي المحرك الرئيسي لممارسة الشك المهني (الصايغ، ٢٠١٧).

وتتأثر عقلية التشكك بالبناء الفكري والنفسي لمراقب الحسابات والذي يتشكل من محصلة التفاعل بين الأنظمة التعليمية التي يمر بها والسمات الشخصية والخبرات المكتسبة من الممارسات الفعلية لمهنة المراجعة، وتناول الباحثون (Peytcheva, 2014; Hurtt et al., 2013) السمات المتصلة بالشك المهني لمراقب الحسابات من خلال ثلاثة محاور تتمثل في القدرة على حل المشكلات، والتفكير الأخلاقي، ومقاييس الشكوك، حيث يرى هؤلاء أن توافر سمات الشك المهني لدى مراقبي الحسابات يمكنهم من ممارسة عمليات التحقق وتقييم أدلة المراجعة وإصدار الأحكام المهنية بجودة أعلى.

ونظراً لأهمية السمات المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى مراقبي الحسابات فإن العديد من الدراسات (الطائي وعثمان، ٢٠١٨) و (Nelson, 2009; Nolder, 2012) إهتمت بإستخلاص وتصنيف هذه السمات من خلال معايير المراجعة والبحوث البيئية في مجال المراجعة وعلم النفس، وسلوك المستهلك، حيث صنفها إلى ستة سمات رئيسية وهي العقل الإستجوابي Questioning Mind، تأجيل الاحكام Suspension of Judgment، فهم الشخصية Interpersonal Search for Knowledge، فهم الشخصية Interpersonal

Understand، الثقة في النفس Self Confidence، الإستقلال الذاتى Autonomy، وهذه السمات تعد أحد محاور الدراسة الرئيسية وسوف يتم تناولها تفصيلاً فى جزء لاحق.

فضلاً عما سبق تعد المعرفة المهنية المكتسبة لمراقب الحسابات نتيجة التأهيل العلمى والعملى أحد العوامل المؤثرة على تكوين وتشكيل العقلية المتشككة فزيادة مستويات هذه المعرفة ينعكس بشكل إيجابى على ممارسات مراقبى الحسابات للشك المهني فى جميع مراحل عملية المراجعة (Nelson, 2009)، ويرى الباحث أن الخبرة العملية والتخصص القطاعى لمراقبى الحسابات أحد مصادر تعزيز المعرفة المهنية وأن هذه المصادر لها إنعكاس إيجابى غير مباشر على ممارسات مراقب الحسابات للشك المهني، وتشير الدراسات (Zarefar et al., 2016; Law & Yuen, 2016) فى هذا الخصوص إلى أن مراقبى الحسابات الأكثر خبرة يتمتعون بمقدرة أكبر على إصدار الأحكام المهنية الأكثر موضوعية من هؤلاء الأقل خبرة، كذلك تتزايد قدراتهم على إكتشاف حالات الغش، يضاف إلى ذلك أن تخصص مراقبى الحسابات فى قطاع معين يدعم قدرتهم على إستيعاب المعلومات وأدلة المراجعة التى يحصلون عليها بما يمكنهم من التقييم النقدى والموضوعى لهذه الأدلة وتلك المعلومات بشكل أكثر مهنية عن هؤلاء الذين يفتقرون إلى خاصية التخصص القطاعى.

وفى السياق السابق لتأثير الخبرة على مستوى المعرفة المهنية لمراقبى الحسابات فإنه لا يمكن إهمال تأثير عنصر التدريب المستمر وتناقل الخبرة بين مراقبى الحسابات الأكثر خبرة والأقل خبرة على ممارسات الشك المهني، حيث تشير إحدى الدراسات (Ciołek&Emerling 2019)، إلى أن التدريب خاصة لدى مكاتب المراجعة الكبرى والتي تمتلك خطط وسياسات واضحة ومحددة مسبقاً لتدريب العاملين بها يساهم فى زيادة قدرة مراقبى الحسابات على ممارسة الشك المهني وإكتشاف التحريفات الجوهرية، والجدير بالذكر أن هيئة المحاسبين القانونيين السعودية قد تبنت معايير للرقابة النوعية على مكاتب المراجعة والتي تلزم جميع مكاتب المراجعة العاملة بالمملكة بضرورة وجود خطط وسياسات واضحة لتدريب المراجعين سواء من خلال برامج يتم الإستعانة فيها بخبراء من هيئة المحاسبين القانونيين السعودية أو خبراء يستعين بهم المكتب من خارج هيئة المحاسبين القانونيين السعودية، كذلك أكدت هذه المعايير على أهمية التدريب من خلال العمل وذلك بإشراف مراقبى الحسابات الأكثر خبرة على مساعديهم أثناء تنفيذ مهمة المراجعة.

بالإضافة إلى ماسبق تذهب إحدى الدراسات (الصايغ، ٢٠١٧) إلى أن طول فترة الإرتباط بين مراقبى الحسابات والعملاء يعد من أحد العوامل ذات التأثير السلبى على ممارسة مراقبى الحسابات للشك المهنى، فطول مدة الإرتباط بين مراقبى الحسابات وعمالئهم يؤدي إلى إنخفاض جودة عملية المراجعة نتيجة ضعف أدائهم وإنخفاض مستويات ممارستهم للشك المهنى نتيجة تحولهم من تبنى منظور الشك المهنى المفترض إلى منظور الشك المهنى الحيادى، لذلك فإن التغيير الدورى الإلزامى لمراقبى الحسابات يساهم فى الحد من تأثير تفريط مراقبى الحسابات فى مستويات ممارستهم للشك المهنى على جودة عملية المراجعة (Bowlin et al., 2015).

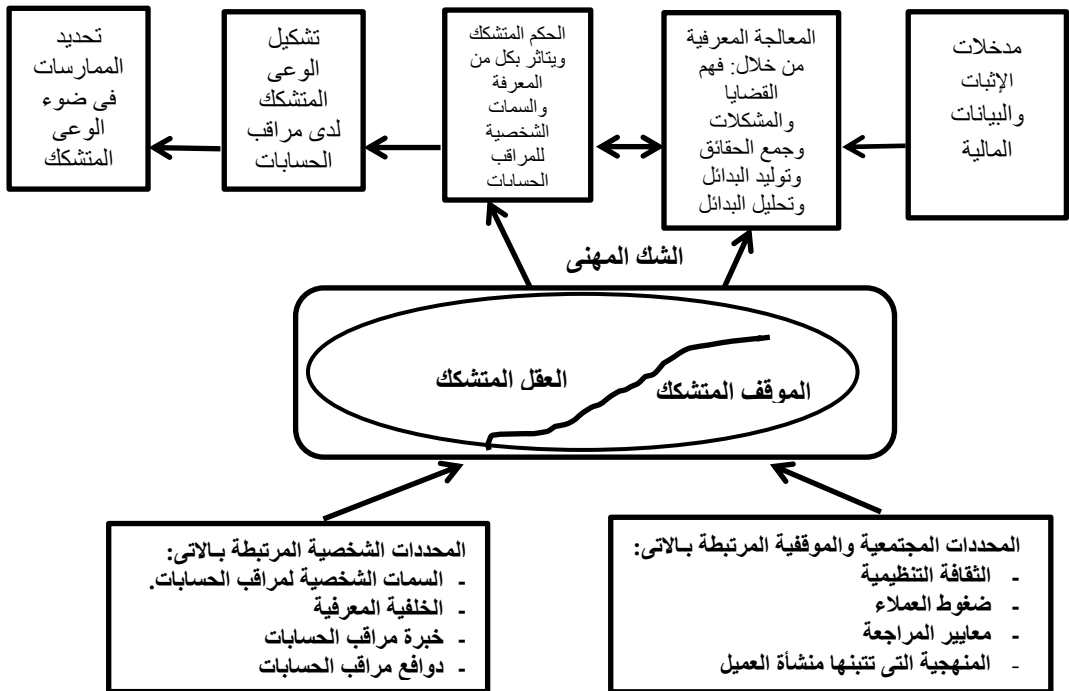
ويعتقد الباحث أن تأثير العوامل السابقة سوف يكون محدود الأثر فى حال غياب إلتزام من جانب مراقبى الحسابات بالميثاق الأخلاقى لمهنة المراجعة، وفى هذا الصدد تشير الدراسات (Enofe et al., 2015; Zarefar et al., 2016; Kusumawati & Syamsuddin, 2018) إلى أن أداء مراقبى الحسابات لواجباتهم بما يتوافق مع أخلاقيات المهنة يؤدي إلى إتباعهم للسلوك المتحفظ عند إصدار أحكامهم المهنية نتيجة لزيادة مستوى الشك المهنى لديهم والذي يؤدي إلى بذل المزيد من الجهد الأمر الذى ينعكس بشكل إيجابى وجوهري على جودة عملية المراجعة.

بيئة العمل (الشك الموقفى): يقصد بهذا العامل وجود متغيرات ترتبط ببيئة العمل وتثير شكوك مراقبى الحسابات وتنعكس على مستويات الشك المهنى التى يتم تبنيتها، ويطلق على هذا الشك الموقفى أو شك الحالة، وهو شك مؤقت يرتبط بأحداث أو مواقف محدده يتعرف عليها مراقبى الحسابات خلال عملية المراجعة، ويرى (Anderson et al., 2004) أن تقديم الإدارة لتفسيرات تتفق مع حوافزها تجاه إدارة الأرباح عند الرد على ملاحظات مراقبى الحسابات يجعلها غير مقنعه وتزيد من تشكك مراقبى الحسابات مما يدفعهم إلى التوسع فى ممارسة الشك المهنى لمواجهة المخاطر المرتبطة بإدارة الأرباح.

وبناء على ماسبق يمكن القول بأن شك الحالة أو الشك الموقفى يختلف من عميل إلى آخر نتيجة لإختلاف البيئة التنظيمية، ومخاطر ودرجة تعقيد النشاط، والقطاع الصناعى الذى

ينتمي إليه العميل، ومدى تعاون العميل مع مراقب الحسابات، وأخيراً طول فترة الإرتباط بين مراقب الحساب والعميل (شرف، ٢٠١٥).

ويرى الباحث أن تحديد العوامل المؤثرة على الشك المهني يجب أن يكون من خلال التعرف على مصادر الشك المهني والعوامل المؤثرة في كلاً من هذه المصادر، فعلى الرغم من أهمية بناء الشكوك المهنية، إلا أنه يوجد تباين في الإتجاهات والآراء بشأن ماهية الشكوك المهنية وكيفية قياسها (IAASB, 2015)، فالمنظمون لمهنة المراجعة يشيرون عموماً إلى الشكوك المهنية باعتبارها موقفاً يشتمل على عقل إستجوابي وتقييم نقدي للأدلة (AICPA, 1997; PCAOB, 2006; IAASB, 2016). بينما يشير الممارسون إلى الشك المهني باعتباره التأثير العقلي على الحكم المهني لمراقبي الحسابات (Glover & Prawitt, 2014)، ويرى الباحث عدم وجود تناقض بين الإتجاهين فالشكوك المهنية لمراقبي الحسابات يساهم في تكوينها كلاً من العقل المتشكك Skeptical Mindset والموقف المتشكك Skeptical Attitude، ويوضح الشكل رقم (١) المراحل السابقة واللاحقة لممارسة الشك المهني وما يتخللها من عوامل ذات تأثير على تلك الممارسة.



الشكل رقم (١) نقلاً عن: Nolder, C. and Kadous, K. (2018), p.3

ويفتق الباحث مع ما إنتهت إليه دراسة (Hurtt, 2010) فى أن الشك المهنى هو محصلة تفاعل كلاً من العقلية المتشككة والحالة أو الموقف المتشكك، غير أن الباحث يعتقد أن العقلية المتشككة هى بمثابة العامل الأكثر تأثيراً على ممارسة الشك المهنى، وأن شك الحالة أو الموقف هو مجرد عامل مساعد يثير إنتباه مراقب الحسابات ليعمل فكره المتشكك.

وتشير العديد من الدراسات العربية (شرف، ٢٠١٥؛ أبو الفضل، ٢٠١٦) والأجنبية (Boyle & Carpenter, 2015) إلى أن ممارسة الشك المهنى الناتج من التفاعل بين عقلية الشك والحالة أو الموقف يؤدي إلى تحسن أداء مراقبى الحسابات وبالتالي تعزيز مستوى جودة عملية المراجعة، غير أن هناك العديد من المحددات والتي تشكل قيود حاكمة على نتائج ممارسة الشك المهنى، وتتمثل تلك المحددات فى الضغوط المرتبطة بمحدودية الوقت المتاح لعملية المراجعة، الضعف والقصور المعرفى لدى بعض مراقبى الحسابات، ضغوط العملاء والمنافع الشخصية، والإعتماد على التصورات والأحكام السابقة عن العملاء، وأخيراً ضعف السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهنى لدى بعض لمراقبى الحسابات.

وفى ضوء ماسبق يعتقد الباحث أن السمات الشخصية التى يتمتع بها مراقبى الحسابات تمثل حجر الزاوية فى ممارستهم للشك المهنى، وانطلاقاً من تلك الأهمية سوف يتناول الباحث السمات الشخصية المؤهلة للشك المهنى لدى مراقبى الحسابات وآليات قياسها وذلك فى الجزء التالى.

٨-٣ السمات الشخصية المؤهلة للشك المهنى وآليات قياسها

نظراً لأهمية الشك المهنى كأحد الركائز الأساسية لأداء مهمة المراجعة بالجودة المطلوبة فقد إهتمت العديد من الدراسات فى الآونة الأخيرة بتطوير مقاييس لتحديد مستويات الشك المهنى غير أن دراسة (Hurtt 2010) تظل من أهم الدراسات التى إهتمت بقياس أثر السمات الشخصية على الشك المهنى، حيث يركز نموذج (Hurtt 2010) على أن مستوى الشك المهنى هو محصلة التفاعل بين ستة خصائص أو سمات شخصية لمراقبى الحسابات، وتم تقسيم هذه الخصائص أو السمات بين ثلاثة مجموعات: المجموعة الأولى وتشمل خاصية إستجواب العقل، وتأجيل الحكم، وأخيراً البحث عن المعرفة، والمجموعة الثانية تشمل خاصية

فهم الشخصية وتتمثل فى قدرة مراقب الحسابات على إدراك مدى دوافع ومصالح الأطراف التى توفر المعلومات فى التأثير على شكل ومحتوى تلك المعلومات التى يتم إتاحتها له أثناء عملية المراجعة، والمجموعة الثالثة تشمل خاصيتى الثقة بالنفس والإستقلال الذاتى وهى خواص تدعم إستقلال وموضوعية مراقبى الحسابات، ونظراً لأهمية تلك الخصائص بوصفها أحد المتغيرات الرئيسية فى هذا البحث فإنه يمكن تناولها بالمزيد من التفصيل على النحو التالى:-

خاصية إستجواب العقل: مما لا شك فيه أن إستجواب العقل هو السمة الأكثر شهرة فى ممارسات الشك المهني، ويتفق فى ذلك كلاً من معايير المراجعة الدولية والأمريكية، كذلك العديد من الدراسات فى مجال المراجعة والفلسفة وسلوك المستهلك (ريشو، ٢٠١٤)، حيث تشير معايير المراجعة الدولية (IAS: 200) والأمريكية (SAS: 99) إلى أن الشك المهني يقصد به التساؤل والإستفسار المستمر من جانب مراقب الحسابات حول إمكانية الإعتماد على المعلومات وأدلة المراجعة التى حصل عليها عند إبداء رأى مناسب عن القوائم المالية ومدى إحتوائها على تحريفات جوهرية ترجع إلى تلاعب من جانب الإدارة، والعديد من الدراسات فى مجال المراجعة تشير إلى خاصية إستجواب العقل او العقل المتسائل بالعديد من المصطلحات مثل الإرتياب Suspicion ، عدم الثقة والشك أو الحذر Doubt، وجميعها تحمل ضمناً معنى إستجواب العقل (Nelson 2009).

بينما تشير الأبحاث فى مجالات أخرى مثل سلوك المستهلك إلى أن الشكوك ترتبط إرتباطاً وثيقاً بطرح الأسئلة، وتشير الدراسات التى تتعامل مع شكوك الأفراد حول الإعلان إلى أن أحد جوانب شكوك المستهلك هو الميل إلى التشكيك فى محتوى الرسالة التى يتضمنها الإعلان (Koslow, 2000)، وفى السياق ذاته فإن الدراسات فى مجال الفلسفة تشير إلى أن النزعات أو الميول الشخصية نحو الإستفسار الدائم تعد إحدى الخصائص الهامة للشك الفلسفى، ويرتبط مصطلح الشك فى هذا المجال بمصطلحات أخرى مثل الملاحظة بعناية أو الإهتمام الكبير أو التأمل (ريشو ٢٠١٤).

وبناء على ماتقدم يرى الباحث أن خاصية إستجواب العقل هى المقوم الرئيسى للشك المهني، فإستجواب العقل يمكن مراقب الحسابات من التقييم النقدى والموضوعى للمعلومات وأدلة

المراجعة التي حصل عليها من إدارة المنشأة خاصة إذا إستطاع تجاهل معتقداته عن أمانة ونزاهة الإدارة والتي تكونت لديه نتيجة تجارب سابقة مع ذات الإدارة، ويتفق الباحث مع ما إنتهى إليه بعض الباحثين (Carpenter & Reimers, 2013) حول أهمية جلسات العصف الذهني والتفكير الجماعي من خلال فريق المراجعة ودورها الإيجابي في تفعيل خاصية العقل الإستجوابي وتنمية القدرات الإدراكية لمراقبي الحسابات في التعرف على العوامل المرتبطة بخطر التلاعب وإجراءات إكتشافه.

خاصية تأجيل الحكم: يرتبط تأجيل الحكم بتطبيق معايير المراجعة سواء الأمريكية أو الدولية حيث يشير معيار المراجعة الأمريكي (SAS:99) إلى أهمية قيام مراقب الحسابات بجمع وتقييم أدلة المراجعة والتأكد من كفايتها ومناسبتها قبل إصدار أحكام أو آراء وذلك في كافة مراحل عملية المراجعة حتى يكون رأيه موضوعياً وبعيداً عن التحيز الشخصي الناتج من تأثر مراقب الحسابات بأحكام سابقة عن نزاهة وأمانة إدارة المنشأة، فضلاً عن ذلك فإن معيار المراجعة الدولي (ISA: 240) يشير إلى تأجيل أو إرجاء مراقبي الحسابات لأحكامهم من خلال توجيه المعيار لهم بإستخدام التشكك المهني عند تقييم ردود الإدارة على إستفساراتهم، والتأكيد على أهمية جمع المزيد من المعلومات والأدلة للتأكد من مصداقية إستجابات إدارة المنشأة خاصة إذا كانت تلك الإستجابات تحتوى ردود من الإدارة تتسم بالتناقض.

وتشير دراسة (Hurt,2010) إلى أن خاصية تأجيل الأحكام لم تحظى بتأييد المعايير والدراسات في مجال المراجعة فقط وإنما حظيت أيضا بتأييد الدراسات الفلسفية والتي تشير إلى أن الباحث وراء القضايا الفلسفية يجب أن تكون لديه الرغبة في الوصول إلى إجابات قاطعة الدلالة والوضوح وتخلو من التشويش والغموض عند التصدى بالدراسة لبعض الموضوعات أو القضايا والمزاعم العقائدية وذلك قبل إصدار أية أحكام أو قرارات (ريشو، ٢٠١٤).

وبناء على ماسبق يرى الباحث أن خاصية تأجيل إصدار الأحكام تمثل أحد الخصائص أو السمات الهامة الحاكمة لممارسة الشك بصفه عامة والشك المهني في مجال المراجعة بصفة

خاصة، وبالتالي فإن خاصية تأجيل الحكم تبرر وتدعم الخاصية التالية وهي خاصية التوسع في البحث عن المعرفة.

خاصية البحث عن المعرفة: بناء على توافر خاصية تأجيل الحكم لدى مراقب الحسابات فمن المتوقع أن يواصل جمع أدلة المراجعة وتقييمها بشكل موضوعي حتى يصل إلى مستوى مناسب من الإقتناع لتحمل مسئولية الحكم، فمراقب الحسابات المتشكك لا يتوقف عند مرحلة الشك فقط في أدلة المراجعة، ولكن ينطلق منها الى مرحلة البحث عن المعرفة والفهم، وبالتالي فإن خاصية البحث عن المعرفة تشير إلى موقف عام من الفضول لدى مراقب الحسابات والذي يخلق الدافع لديه في البحث عن المزيد من المعلومات لتحقيق الفهم الشخصي وتقييم مصادر الأدلة ودوافع الإدارة وذلك للحكم على مدى مصداقيتها وأمانتها فيما توفره من معلومات (Nickell, 2012).

وتعتبر خاصية البحث عن المعرفة من العوامل المؤثرة في تكوين وتشكيل عقلية الشك، فالبحث عن المعرفة يؤدي إلى تراكم معارف لدى مراقب الحسابات عن العملاء وعن عملية المراجعة، فمراقب الحسابات ذو المعرفة المهنية المرتفعة يكون أكثر قدرة على ممارسة الشك المهني الملائم (القباطي، ٢٠١٧)، بينما مراقب الحسابات ذو المعرفة المهنية المنخفضة والذي لا تتوافر لديه سمة أو خاصية البحث عن المعرفة يكون أقل تشكك وأكثر اعتماداً على تقديرات الإدارة مما يؤدي إلى زيادة خطر المراجعة (Hurtt, 2010)، وعلى النقيض من ذلك يعتقد الباحث أن مراقبي الحسابات ذوي المعرفة المهنية المنخفضة والذين يمتلكون خاصية البحث عن المعرفة تتزايد لديهم مستويات الشك مما يستوجب قيامهم بالمزيد من البحث والإطلاع للوصول إلى مستوى المعرفة اللازم لتجاوز مرحلة الشك والتمكن من إبداء الرأي المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية.

خاصية فهم الشخصية: تتفاعل هذه الخاصية مع الخصائص الثلاث السابقة حيث إنها تحدد المسار الذي يجب أن يسلكه مراقب الحسابات عند تقييم أدلة المراجعة، فهذه الخاصية تمكن مراقب الحسابات من تفهم المواقف والسلوك البشري بكل تعقيداته (Cohen et al., 2017)، وتوافر هذه الخاصية لدى مراقب الحسابات يعنى قدرته على تقييم أدلة المراجعة من خلال إدراكه للجوانب الإنسانية ومايرتبط بها من حوافز أو ضغوط قد تدفع الإدارة إلى

ممارسة التلاعب، في حين أن غياب هذه الخاصية يجعل مراقب الحسابات يقيم أدلة المراجعة بشكل مجرد من الدوافع الإنسانية المرتبطة بها مما يؤدي إلى التقييم الخاطئ لهذه الأدلة وزيادة احتمالات عدم إكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية (Hurtt, 2010; Lee et al., 2013; Hussin & Iskandar, 2013)

ويتطلب معيار المراجعة الدولي (ISA:200) من مراقب الحسابات أن ينظر في مدى موثوقية مصادر المعلومات التي يعتمد عليها كدليل للمراجعة، وفي حال الشك في موثوقية مصادر المعلومات يجب عليه التحقق وتحديد ماهي التعديلات أو الإجراءات الإضافية الضرورية الواجب إتباعها لتجاوز تلك المشكلة، وإنه من غير المتوقع أن يتجاهل مراقب الحسابات خبراته السابقة عن إدارة المنشأة ومدى صدقها وأمانتها.

ويرى الباحث أن خاصية تفهم الشخصية من الخصائص المحورية التي تساعد في توجيه التفكير المتشكك وخاصة في المهن التي تتعامل مع البشر بصفة عامة ومهنة المراجعة بصفة خاصة، فأحكام مراقبي الحسابات وقراراتهم تعتمد في المقام الأول على معلومات يتم الحصول عليها من أفراد سواء داخل المنشأة أو خارجها لذلك فإن تفهم سلوك ودوافع مصادر المعلومات يحدد درجة الثقة فيها ويساعد مراقب الحسابات في الوصول إلى تقييم مناسب لها بما يعكس على جودة عملية المراجعة.

خاصية الثقة بالنفس: يعتقد البعض أن مراقبي الحسابات الذين يتمتعون بمستويات مرتفعة من الثقة بالنفس لديهم القدرة على بناء الافتراضات وإتخاذ القرارات بشجاعة بغض النظر عن ضغوط العملاء (Hussin & Iskander, 2013)، فالاشخاص الذين يفتقرون إلى هذه الخاصية لن يكون لديهم القدرة على الطعن في إدعاءات الآخرين أو مواجهتهم بشكل مباشر من خلال طرح التساؤلات والحصول على الإجابات وتقييمها بشكل موضوعي (Mcknight & Wright, 2011).

وقد تضمن المعيار الأمريكي (SAS: 109) إشارة إلى خاصية أو سمة الثقة بالنفس بشكل غير مباشر حيث أوضح المعيار إنه يجب على مراقب الحسابات أن يكون صارماً عند طلب المعلومات والإيضاحات خاصة عندما يوجد مؤشرات أو دلائل تشير إلى إمكانية وجود

تحريفات جوهرية ناتجة عن ممارسات خاطئة أو إحتيالية دون أى إعتبار لأحكامه السابقة عن نزاهة وأمانة إدارة المنشأة.

ورغم أهمية خاصة الثقة بالنفس إلا أن هناك محاذير حول الإفراط فى هذه الخاصية، حيث تشير الدراسات (الصباغ وشرف، ٢٠١٤؛ القباطى، ٢٠١٧) إلى أن إفراط مراقب الحسابات فى الثقة بالنفس يمكن أن يؤثر بشكل سلبى على برامج التدريب، وتوزيع المهام، والإستعانة بمشورة أطراف أخرى أكثر تخصص أو خبرة، وينعكس ذلك فى النهاية بشكل سلبى على جودة عملية المراجعة.

خاصية الإستقلال الذاتى: يعتبر الإستقلال الذاتى وحياد مراقب الحسابات من المفاهيم الأساسية فى مجال المراجعة، ويقصد بالإستقلال الذاتى قدرة مراقب الحسابات على الوصول إلى أحكام أو إتخاذ القرارات بدون التأثر بضغوط أى من الأطراف أصحاب المصالح فى المنشأة، حيث أن قرارات وأحكام مراقبى الحسابات يجب أن تكون مرتبطة بما أتخذه من إجراءات وماتوصل إليه من معلومات فى ضوء قناعاته المهنية بغض النظر عن قناعات أى أطراف أخرى.

وبناء على ما سبق فإن الإستقلال الذاتى يعنى القدرة على مقاومة الضغوط من جانب العملاء، فمراقبى الحسابات الذين يتمتعون بمستويات مرتفعة من الإستقلال الذاتى يكونون أكثر قدرة على الحفاظ على مستويات عالية من النزاهة والشك المهني (Nelson,2009; Cohen et al.,2017)، وتشير بعض الدراسات (Schmitt et al.,2014; Chiang,2016) إلى وجود علاقة عكسية بين الإستقلال الذاتى وبين رضا إدارات المنشآت عن مراقب الحسابات، لذلك تحاول إدارات بعض المنشآت من خلال العديد من الحوافز الحد من تأثير ذلك الإستقلال على قرارات وأحكام مراقبى الحسابات التى لاتتوافق مع رغباتهم.

ويستخلص الباحث من العرض السابق للخصائص أو السمات الشخصية المؤهلة للشك المهني لدى مراقبى الحسابات إنها ترتبط وتتكامل مع بعضها البعض فى تشكيل شخصية مراقب الحسابات القادرة على ممارسة الشك المهني، فالعقل المتسائل يتوقف أمام أوجه عدم الإتساق فى المعلومات والأدلة ولا يتسرع فى إصدار الأحكام دون البحث عن المزيد من

المعلومات من مصادر مختلفة، ولايكتفى مراقب الحسابات بذلك ولكنه يقيم ما حصل عليه من معلومات في ضوء فهمه لشخصية الأفراد الذين يمثلون مصادر تلك المعلومات، وحتى يمارس مراقب الحسابات عملية التقييم بموضوعية يجب أن يتمتع بقدر مناسب من الثقة بالنفس والإستقلال الذاتي الذي يمثل سياج حماية لمقاومة أى ضغوط أو حوافز تهدد إستقلاله وحيادة المفترض.

ورغم أهمية الخصائص والسمات السابق الإشارة إليها إلا أن التوقف عند هذا الحد وعدم وجود مقياس يعبر عنها يفقدها أهميتها من الجانب العملى، لذلك فقد إهتمت العديد من الدراسات بإيجاد مقياس مناسب للتعبير عن مستوى تلك الخصائص المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى مراقبي الحسابات، غير أن جميعها تعرض للعديد من الإنتقادات والتي أنطلقت منها دراسة (Hurtt, 2010) في محاولة لتلافي تلك الإنتقادات وإشتقاق مقياس يعد هو الأشهر والأكثر قبولا في مجال قياس سمات الشك المهني في مجال المراجعة.

وأهم مايميز دراسة (Hurtt, 2010) إنها لم تعتمد فقط في إشتقاق المقياس المعبر عن الخصائص والسمات المؤهلة للشك المهني على الدراسات فى مجال المراجعة، ولكنها إتمدت وإلى حد بعيد على الدراسات الأخرى المرتبطة بعلم النفس وكذلك الدراسات المرتبطة بسلوك العملاء (ريشو، ٢٠١٤)، وفقاً لذلك المقياس المتعدد الأبعاد تم وضع مجموعة مبدئية من الأسئلة عددها ٢٢٠ سؤال منها ١٧٠ سؤال تم إشتقاقها من المقاييس المتاحة فى علم النفس والعلوم المرتبطة بسلوك العملاء، وتم إضافة ٥٠ سؤال أخرى لتغطية بعض الجوانب الأخرى المرتبطة بمجال المراجعة والتي لاتوجد لها مقاييس فى مجال العلوم الأخرى، وكل سؤال من هذه الأسئلة يتم الاجابة عليه وفقاً لمقياس ليكرت والذي يتضمن ٦ إجابات تتراوح بين موافق بشدة وغير موافق بشدة، وبعد تجربة المقياس لأكثر من مرة وعلى فترات متباعدة تم إختصار عدد الأسئلة إلى ٣٠ سؤال فقط كما يوضحها الجدول رقم (١).

جدول: (١) نقلاً عن: Hurtt, K. (2010), p. 150.

م	العبارات الخاصة بمقياس Hurtt
١	غالباً ما أقبل تفسيرات الآخرين بدون تفكير اضافي.
٢	شعوري جيد عن نفسي.
٣	عند إتخاذ أى قرار بشأن أى مشكلة فإننى أنتظر حتى أستطيع الحصول على المزيد من المعلومات.
٤	أبحث عن التعليم المثير لى.
٥	أهتم بالأسباب التى جعلت الأفراد يتصرفون بالطريقة التى يتصرفون بالطريقة التى تصرفوا بها.
٦	أنا أثق فى قدراتى
٧	غالباً ما أرفض أى مقولة حتى أمتلك الدليل على صحتها.
٨	استمتع بإكتشاف معلومات جديدة .
٩	أحتاج مزيد من الوقت عند صناعة القرار
١٠	أميل للقبول الفورى لكل ما يقوله الآخرون لى.
١١	سلوك الأفراد الآخرون لايمثل أهمية بالنسبة لى.
١٢	أنا متأكد من نفسي.
١٣	يقول لى أصدقائى أننى عادة اتسأل عن الأشياء التى أراها أو أسمعها.
١٤	أحب أن أفهم الاسباب وراء تصرفات الآخرين.
١٥	أعتقد أن التعليم شئ مثير.
١٦	عادة ما أقبل الأشياء التى أرها أو أقرأها أو أسمعها.
١٧	لا أشعر بالثقة فى نفسي.
١٨	أهتم عادة بالتناقضات فى تفسيرات الآخرين.
١٩	فى معظم الأحوال فاننى أتفق مع مايعتقده الآخرون فى الجماعة.
٢٠	لا أفضل إتخاذ القرار بسرعة.
٢١	أمتلك ثقة فى نفسي.
٢٢	لا أحب أن اقرر حتى امتلك نظره على كل ما هو متاح بسهولة.
٢٣	أحب البحث عن المعرفة.
٢٤	أسأل كثيرا عن الاشياء التى أراها أو أسمعها.
٢٥	من السهل للآخرين إقناعى.
٢٦	نادرا ما أهتم بالسؤال عن سبب تصرف الآخرين بطريقة معينة.
٢٧	أحب أن امتلك معظم المعلومات قبل إتخاذ القرار .
٢٨	أستمع عندما أحاول تحديد حقيقة ما قرأته أو سمعته.
٢٩	أستمع بالتعلم.
٣٠	من الأشياء التى تجذبنى التصرفات التى يتخذها الأفراد والأسباب التى تقف ورائها.

٨-٤ الدراسات السابقة وتطوير الفروض

تتنوع برامج التعليم المحاسبي التي تتبناها دول العالم المختلفة لتأهيل خريجيها للعمل كمراقبي حسابات، والأكثر من ذلك أن هذا التنوع يمتد إلى داخل الدولة الواحدة، ففي دولة إندونيسيا على سبيل المثال كان لخريجي برامج التعليم المحاسبي الحق في إدراج أنفسهم كمراقبي حسابات تحت التدريب بمجرد التخرج من تلك البرامج، إلا أنه اعتباراً من عام ٢٠٠٢ أصبح من شروط إدراج الخريجين في سجلات مراقبي الحسابات الإلتحاق ببرنامج مهني تم تصميم مقرراته من قبل جمعية المحاسبين المهنيين في إندونيسيا، والذي يشمل مقررات متنوعة مثل التقارير المالية، وخدمات المراجعة والتأكيد، والمحاسبة الإدارية المتقدمة، والإدارة الضريبية، والإدارة المالية المتقدمة، وذلك لتدريب الملتحقين من خلال البرنامج على الممارسات المؤهلة لمزاولة مهنة المراجعة بشكل إحترافي (Fatmawati et al., 2018).

وبناء على ماسبق فإن بعض الجامعات التي تقدم برامج التعليم المحاسبي التقليدي في إندونيسيا سعت إلى تطوير مقرراتها عن طريق المزج بين المقررات الأكاديمية (التقليدية) والمقررات المؤهلة للحصول على شهادة الزمالة (CPA) للعمل كمحاسبين قانونيين بحيث يتم تدريب الملتحقين بتلك البرامج ومن خلال تلك المقررات المطورة أثناء دراستهم على بعض الجوانب المهنية، ويعفى خريجي هذه البرامج المطورة من الإختبار في تسعة وحدات من إختبار الزمالة (CPA) بينما يتقدم خريجي برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي) للإختبار في إحدى عشر وحدة للحصول على شهادة الزمالة للعمل كمحاسبين قانونيين.

وتجدر الإشارة إلى أن فلسفة برامج التعليم المحاسبي في المملكة العربية السعودية تشابة إلى حد كبير مع الفلسفة التي تنتهجها دولة إندونيسيا، فمعظم جامعات المملكة توجد لديها برامج للتعليم المحاسبي ذات مقررات أكاديمية (تقليدية)، بينما يوجد عدد قليل من البرامج تتبنى منهج المزج بين المقررات الأكاديمية (التقليدية) والمقررات المهنية التي تقدمها هيئة المحاسبين القانونيين السعودية (SOCPA) مثل برنامج التعليم المحاسبي بجامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، التي تطور برامجها بشكل دوري بما يتوافق مع فلسفتها في تحقيق المزج بين المقررات الأكاديمية (التقليدية) والمهنية، كذلك تحرص على تبادل الخبرات بين أعضاء هيئة التدريس لديها والخبراء في هيئة المحاسبين القانونيين من خلال السماح

لأعضاء هيئة التدريس بالتعاون مع هيئة المحاسبين القانونيين في مجالات عدة مثل تصميم وتقديم البرامج المؤهلة للزمالة وترجمة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وإعداد بنوك الأسئلة لإختبارات الزمالة، كما يتم الإستعانة بخبراء من الهيئة لتقديم ندوات وورش عمل تثقيفية للطلاب في برنامج التعليم المحاسبي، غير أن خريجي هذه البرنامج لا يتم إعفائهم من أى أجزاء من إختبارات الزمالة التى تعقدها الهيئة كما هو الحال فى دولة إندونيسيا.

والسؤال الذى يطرح نفسه الآن هل التنوع فى فلسفة برامج التعليم المحاسبي بالجامعات السعودية له تأثير على الخصائص أو السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني؟ وهل أن التدريب اللاحق للتخرج من برامج التعليم المحاسبي والذى يتم تقديمه من خلال دورات الزمالة التى تعقدها هيئة المحاسبين القانونيين السعودية يقلص من تأثير الفجوة فى السمات الشخصية للشك بين الخريجين عند ممارستهم للشك المهني؟.

على الرغم من أن العديد من الدراسات قد تناول الشك المهني وأهميته والعوامل المؤثرة فيه، إلا أن تأثير برامج التعليم المحاسبي على الشكوك المهنية لم يحظى بالإهتمام الكافي، وبناء ما تقدم جاءت دراسة (Hurtt et al., 2013) كإستجابة لدعوات العديد من الباحثين لسد الفجوة البحثية المتعلقة بدراسة أثر برامج التعليم المحاسبي على تعزيز مستويات الشك المهني لدى مراقبي الحسابات، حيث إنتهى بعض الباحثين إلى وجود أربعة مجموعات من الخصائص تؤثر على مستويات الشك المهني وهى خصائص مراقب الحسابات، وخصائص أدلة المراجعة، وخصائص العميل، والخصائص البيئية، وفي هذا الإطار تم الإشارة إلى التعليم والتدريب كأحد أهم خصائص مراقب الحسابات ذات الأثر على ممارسة وتطوير الشك المهني، ويتفق هذا مع ما إنتهت إليه دراسة (Nelson, 2009) والتي أكدت على التأثير الجوهرى لكلاً من التعليم والتدريب على ممارسة الشك المهني.

ويرى البعض (McCoy et al., 2011) أن التفكير المتشكك للخريجين من برامج التعليم المحاسبي قد يتحسن نتيجة إكتساب معارف ومهارات من خلال دراستهم لمقررات المراجعة، حيث يتوقعون تأثير المعارف المكتسبة من تلك البرامج على تحسين المهارات العامة فى التحقق من صحة أدلة المراجعة، كذلك يتوقع أن يكون خريجي تلك البرامج أكثر دراية وقدرة على كشف الإحتيال، وذلك نتيجة تعرفهم على مفاهيم وتقنيات المراجعة الأساسية مثل

خصائص المخاطر، وتقييم المخاطر، والإجراءات الشائعة الاستخدام للكشف عن الإحتيال، وأخيراً أساليب تقييم أدلة المراجعة.

وقد أوضحت بعض الدراسات في هذا المجال أن طلاب برامج التعليم المحاسبي هم الأكثر قدرة على تحديد البدائل وإتخاذ القرارات فيما يتعلق بالمشاكل الأخلاقية عن خريجي برامج كليات إدارة الأعمال الأخرى بخلاف برنامج المحاسبة، حيث أوضحت دراسة (Sweeney & Costello, 2009) وجود علاقة إرتباط إيجابي بين التصورات الأخلاقية المتكونه لدى خريجي برامج التعليم المحاسبي ومستويات الشك المهني لديهم، فضلاً عما سبق فقد أشارت دراسة (Farag & Elias, 2012) إلى أن خريجي برامج التعليم المحاسبي أكثر ميلاً إلى التفكير المتشكك من نظرائهم في برامج التعليم غير المحاسبي، وعلى الرغم مما سبق فقد توصلت دراسة (Thomas, 2012) إلى أنه على الرغم من وجود تصورات أخلاقية أكبر بكثير لدى خريجي برامج التعليم المحاسبي عن خريجي البرامج الأخرى غير المحاسبية إلا أنه لا يوجد فروق معنوية بينهم عند إتخاذ القرارات في الواقع العملي.

وعلى الرغم من التأكيد على أهمية التعليم والتدريب وتأثيرهم على ممارسة الشك المهني في العديد من الدراسات إلا أن النقاش ظل قائماً لفترة طويلة حول مدى امكانية تعلم الشكوك المهنية في بيئة الفصول الدراسية، وفي هذا الصدد يرى (Wedemeyer, 2010) أن برامج التعليم المحاسبي في الجامعات قد تكون غير مثمرة في هذا المجال للطلاب الذين يتلقون مقررات دراسية أكاديمية (تقليدية)، حيث يصعب عليهم أن يتفهموا كيفية ممارسة الشكوك المهنية بشكل كامل نتيجة ندرة تعرضهم لتجارب حقيقية خلال فترة دراستهم برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي)، ويذهب آخرون (Peecher et al., 2013) إلى أن تعرض الطلاب لمواقف تتطلب ممارسة التفكير المتشكك في عملية إتخاذ القرار من خلال البرامج التدريبية يؤثر بشكل أكثر فاعلية على ممارستهم للشك المهني عن تأثير برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي).

وفي ذات السياق إنتهت بعض الدراسات (Crawford et al., 2011; Libby & Luft, 1993) إلى أن خريجي برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي) يفتقرون إلى المهارات الإحترافية لتطبيق المعارف التي تم الحصول عليها من خلال هذه البرامج، فهذه المهارات

المهنية لا يتم إكتسابها دائماً من مقررات برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي)، ولكن من التأثير المتكامل لكلاً من برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي) والبرامج التدريبية المهنية المخصصة لذلك الغرض والتي تعقب التخرج من برنامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي)، وبالتالي فإن الغرض الرئيسي من برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي) هو تأهيل الخريجين من الجانب المعرفي والتقني فقط، أى تهيئة قدرات الخريجين على الإنخراط في مهنة المراجعة وليس ممارستها.

بالإضافة الى ماسبق قامت بعض الدراسات (Chan & Leung, 2006; Farag & Elias, 2012; Fleming et al., 2010; Ying & Patel, 2016) بدراسة تأثير المستوى التعليمي على ممارسات الشك المهني بإستخدام عينة من طلاب برامج التعليم المحاسبي على مستوى مرحلة البكالوريوس والماجستير في السنوات النهائية كمراجعين مبتدئين، وذلك للتحكم في التأثيرات المربكة المحتملة للخبرة المهنية والثقافة التنظيمية لشركات المراجعة على أحكام المشاركين في عينة الدراسة، وتشير النتائج إلى أن المشاركين الذين لديهم مستوى أعلى من التعليم الرسمي في المحاسبة لديهم مستويات أعلى من سمات الشك المهني، وأوضحت هذه الدراسات أيضاً أنه كلما ارتفع مستوى التعليم الرسمي ارتفعت درجة الشك المهني وكذلك القدرة على الإحتفاظ بالأحكام المتشككة بغض النظر عن التجارب السابقة مع العملاء.

وفي إتجاه معاكس يذهب بعض الباحثين (Carpenter et al., 2011) إلى أنه يمكن رفع مستوى الشكوك المهنية من خلال تنمية سمات الشك لدى مراقبي الحسابات بالتدريب الذي لا يرتبط مباشرة بالمحاسبة أو المراجعة، فقد قام الباحثون بفحص تأثير دورة تدريبية في العلوم الجنائية على شكوك المتدربين وأظهرت النتائج أن المتدربين قدموا تقييمات للمخاطر الأولية أعلى بكثير لعوامل خطر الإحتيال مقارنة بما قدمه فريق من الخبراء، فضلاً عن ذلك فإن هؤلاء المتدربين حافظوا على نفس المستوى من المهارات في تقييم المخاطر لفترة طويلة بعد إنتهاء البرنامج التدريب، واتضح ذلك من خلال إعادة تقييم قدرات هؤلاء المتدربين بعد سبعة أشهر من إنتهاء الدورة التدريبية.

وعلى الرغم من أن شركات المراجعة الكبرى تبذل جهوداً كبيرة لتعزيز الشكوك المهنية لدى منسوبيها من مراقبى الحسابات سواء من خلال تنظيم برامج تدريبية فى هذا الشأن أو التدريب من خلال العمل وتناقل الخبرة بين مراقبى الحسابات ومساعدتهم (Kim & Trotman, 2015; Carpenter & Reimers, 2013) إلا أن بعض المنظمين للمهنة يشيرون إلى أن التدريب اللاحق للتخرج لايساهم فى تشكيل سمات الشك المهني بالشكل المتوقع، وتظل نتائج هذا التدريب مرهونة بمستوى الشكوك المهنية لدى خريجي برنامج التعليم المحاسبى منذ البداية أمراً أساسياً وحاكماً لتأثير تلك البرامج التدريبية اللاحق للتخرج.

فضلا عما سبق فقد إنتهت العديد من الدراسات (Liu, 2018; Fatmawati et al., 2018; Ciołek & Emerling, 2019) إلى أن برامج التعليم المحاسبى المطورة والتي تحقق المزج بين المقررات الأكاديمية (التقليدية) والمقررات المهنية المعتمدة من الهيئات المهنية تساهم فى تنمية سمات الشك لدى خريجها بشكل أفضل مقارنة بخريج برامج التعليم المحاسبى الأكاديمي (تقليدى) التى أثبتت بعض الدراسات السابقة عدم وجود إختلاف معنوى فى مستويات سمات الشك المهني لديهم مقارنة بنظرائهم من خريجي البرامج الأخرى فى مجال العلوم المالية والادارية مثل خريجي برامج الإقتصاد وإدارة الأعمال.

ويرى الباحث فى ضوء ماسبق أن هناك نتائج متباينه للدراسات السابقة التى أجريت فى هذا المجال، فبعض الدراسات إنتهت إلى وجود علاقة طردية بين مستوى التعليم الأكاديمي (التقليدى) والسمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني، وبعض الدراسات ترى أن سمات الشك يمكن تنميتها من خلال التدريب المهني اللاحق للتخرج من برامج التعليم المحاسبى الأكاديمي (التقليدية) حتى لو فشلت تلك البرامج فى تشكيل سمات الشك لدى خريجها، وعلى النقيض يرى بعض الباحثين أن التدريب المهني اللاحق لن يكون مثمر إذا فشلت برنامج التعليم المحاسبى فى تشكيل سمات الشك لدى خريجها، وأخيراً إنتهت دراسات أخرى إلى أن تطوير برامج التعليم المحاسبى الأكاديمي (التقليدى) من خلال المزج بين مقرراتها ومتطلبات التأهيل المهني المعتمدة من قبل المنظمات المهنية يعد أفضل السبل لتنمية سمات الشك المؤهلة لممارسة الشك المهني بواسطة مراقبى الحسابات.

وتتمثل الفجوة البحثية فى أن كلاً من الدراسات السابقة قد تناولت قضية البحث فى بيئة مختلفة من حيث جوانبها الثقافية والتعليمية، والتنظيمية المرتبطة بمهنة المراجعة، مما يجعل نتائج تلك الدراسات محدوداً ومرتبطة ببيئة تطبيقها، وفى ظل غياب تلك الدراسات عن البيئة العربية بما تشمله من أنظمة تعليم محاسبى تختلف فى فلسفتها ومحتواها عن البيئات التى أجريت فيها معظم الدراسات السابقة، فإن الباحث يرى أهمية إجراء هذه الدراسة بالتطبيق على المملكة العربية السعودية كإحدى البيئات العربية وذلك لتقييم فاعلية دور برامج التعليم المحاسبى فى بناء السمات المؤهلة لممارسة الشك المهني، وكمناطق للتوصل إلى توصيات تساهم فى تطوير برامج التعليم المحاسبى فى تلك البيئة بما ينعكس بشكل إيجابى على تنمية السمات المؤهلة لممارسة الشك المهني بوصفها حجر الزاوية فى ممارسة مهنة المراجعة.

وبناء على ما تقدم ولتحقيق أهداف الدراسة سوف يسعى الباحث من خلال الدراسة التجريبية إلى إختبار الفروض التالية:

- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني بين طلاب برامج التعليم المحاسبى الأكاديمي (التقليدي) وطلاب البرامج الأخرى غير المحاسبية.
- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني بين طلاب برامج التعليم المحاسبى المطور وطلاب البرامج الأخرى غير المحاسبية.
- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني بين طلاب برامج التعليم المحاسبى المطور وطلاب برامج التعليم المحاسبى الأكاديمي (التقليدي).
- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى ممارسات الشك المهني بين خريجي برامج التعليم المحاسبى المطور وخريجي برامج التعليم المحاسبى الأكاديمي (التقليدي) بعد الإلتحاق ببرنامج الزمالة الذى تعقده هيئة المحاسبين القانونيين السعودية.

٨-٥ الدراسة التجريبية

تهدف الدراسة التجريبية إلى إختبار فروض البحث في ضوء أهدافه وحدوده، وسوف يعتمد الباحث على نموذج (2010) Hurtt السابق الإشارة إليه عند قياس أثر برامج التعليم المحاسبي على السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني، كذلك سوف يتم تصميم حاله إفتراضية لإحدى عملاء المراجعة والتي تتضمن بعض المعلومات والمواقف ويطلب من المشاركين تحديد مدى الثقة فيما قدمه العميل من معلومات ومدى تقديرهم لوجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية، وذلك عند قياس أثر الإلتحاق ببرنامج الزمالة الذي تعقده هيئة المحاسبين القانونيين السعودية على ممارسة الشك المهني لدى خريجي برامج التعليم المحاسبي على إختلاف أنواعها بالمملكة العربية السعودية، ويأتى إعتقاد الباحث على الدراسة التجريبية في إختبار الفروض اتساقاً مع معظم الدراسات السابقة (Carpenter & Reimers, 2013; Farag & Elias, 2016; Liu, 2018; Ciołek & Emerling, 2019) في هذا المجال.

٨-٥-١ المشاركون في الدراسة التجريبية

لإختبار فروض الدراسة الثلاثة الأولى إعتد الباحث على أربعة عينات من طلاب مرحلة البكالوريوس، ويتيح إستخدام عينة من الطلاب في المراحل الدراسية النهائية - عند تحديد أثر البرنامج التعليمي على السمات الشخصية المؤهلة للشك المهني - عزل تأثير الخبرة المهنية على متغيرات الدراسة.

ولأغراض الدراسة تم تحديد العينتين الأولى والثانية من طلاب مرحلة البكالوريوس بكلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل بالمنطقة الشرقية، وتمثل المجموعة الأولى في طلاب برنامج المحاسبة، وتمثل المجموعة الثانية في طلاب التخصصات الأخرى بخلاف تخصص المحاسبة (برنامج التسويق، إدارة الأعمال، التمويل والإستثمار)، وبلغ حجم العينة الواحدة ٥٥ طالب وطالبة، وفسفة برنامج المحاسبة بكلية إدارة الأعمال تقوم على المقررات الأكاديمية (التقليدية) وتأجيل التأهيل المهني لمرحلة إلى مرحلة مابعد التخرج من خلال إلحاق الخريجين ببرنامج التأهيل للزمالة المهنية الذي تعقده هيئة المحاسبين القانونيين السعودية.

بالإضافة إلى ماسبق تم تحديد العينتين الثالثة والرابعة من طلاب مرحلة البكالوريوس بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية بالرياض، وتمثل العينة الثالثة فى طلاب برنامج المحاسبة، والمجموعة الرابعة فى طلاب البرنامج الأخرى بخلاف برنامج المحاسبة (الإقتصاد، وإدارة الأعمال، والتمويل والإستثمار)، وبلغ حجم العينة الواحدة ٦٠ طالب وطالبة، وتقوم فلسفة برنامج المحاسبة بكلية الإقتصاد والعلوم الادارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية على المزج بين المقررات التقليدية ومتطلبات التأهيل المهني لهيئة المحاسبين القانونيين السعودية، كذلك التعاون بين أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة وهيئة المحاسبين القانونيين السعودية فى مجالات التدريب، وترجمة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، كذلك التأليف والإستشارات.

ولإختبار الفرض الرابع تم تحديد عينتين من المتدربين فى برنامج الزمالة المهنية والتي تعقده هيئة المحاسبين القانونيين السعودية، العينة الأولى تضم متدربين فى منطقة الرياض وتم الإعتماد على ثلاثة دفعات من المتدربين خلال الفترة من شهر يناير وحتى شهر مايو ٢٠١٩ وبلغ إجمالى عدد المتدربين ١٢٤ متدرب، وبلغ عدد المتدربين الملتحقين بالبرنامج التدريبي ٧٣ متدرب ومتدربة من خريجي برنامج المحاسبة بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية من حديثى التخرج، وذلك بعد إستبعاد خريجي الجامعات الأخرى والمتدربين ذوى الخبرة، فيما العينة الثانية تضم ثلاث دفعات من المتدربين من المنطقة الشرقية وبلغ إجمالى عددهم خلال نفس الفترة السابقة ١٠٢ متدرب، وبلغ عدد المتدربين الملتحقين بالبرنامج التدريبي ٦٤ متدرب ومتدربة من خريجي برنامج المحاسبة بكلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل من حديثى التخرج، وذلك بعد إستبعاد خريجي الجامعات الأخرى والمتدربين ذوى الخبرة.

٨-٥-٢ خطوات وإجراءات الدراسة التجريبية

فى ضوء أهداف البحث وسعيًا لإختبار فروضه سوف يتبع الباحث فى الدراسة التجريبية الخطوات والإجراءات التالية:

لإختبار الفروض الثلاثة الأولى للبحث سوف يتم الإعتماد على الإستبيان الموضح فى الملحق رقم (١) وهو عبارة عن مقياس (Hurttt (2010) لقياس السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى مراقبي الحسابات، والجدير بالذكر أن هذا المقياس يعتمد على

٣٠ عبارة يقوم المشاركون في العينات الأربعة الأولى بإختيار الإجابة التي تعبر عنهم شخصياً من بين ستة إختيارات وفقاً لمقياس ليكارت السداسي وتتراوح الإجابات بين أوافق بشدة (٦ درجات) وغير موافق بشدة (درجة واحدة)، وذلك لجميع العبارات فيما عدا العبارات رقم (١)، (١٠)، (١١)، (١٦)، (١٧)، (١٩)، (٢٥)، (٢٦)، حيث أن صياغة هذه العبارات جاء بشكل يخالف منطق المقياس وتحسب أوزان تلك العبارات بطرح الدرجة الفعلية من سبع درجات، وعند توزيع الإستبيان على المشاركين كانت التعليمات بأن يختار كل مشارك أول إجابة ترد إلى ذهنه دون تردد وأنه لا يوجد إجابات صحيحة وأخرى خاطئة وأن الوقت المتاح لكل عبارة هو دقيقة واحدة وبالتالي إجمالي زمن الإستبيان وهو ٣٠ دقيقة.

وبعد جمع بيانات الإستبيان السابق يتم حساب الدرجة الكلية التي حصل عليها كل مشارك وهي تتراوح بين ٣٠-١٨٠ درجة، يتم إعادة توزيع إجابات المشاركين على المحاور الستة الخاصة بالسمات المؤهلة لممارسة الشك المهني وفقاً للقائمة الموضحة في الملحق رقم (٢)، وبناء على تلك البيانات التي سوف يتم تجميعها من مفردات العينات سوف يتم إستخدام إختبار (T) للتعرف على دلالة الفروق بين متوسطات العينتين المستقلتين، وذلك كمنطلق لإختبار صحه أو خطأ الفروض الثالثة الأولى.

ولإختبار الفرض الرابع من فروض البحث تم تصميم الإستبيان الثاني الموضح في الملحق رقم (٣) وتم تضمينه بعض عوامل الخطر المرتبطة بتحريفات جوهرية بالإعتماد على ملحق معيار المراجعة الدولي (٢٤٠) الخاص بمسئوليات مراقب الحسابات تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية.

وللتعرف على مدى ثبات أداة الدراسة وإتساقها تم إستخدام إختبار كرونباخ الفا وإتضح أن معامل كرونباخ الفا للإستبيان الأول والثاني ٠.٧٤٥ و ٠.٧٦٣ على التوالي وهذا يؤكد مدى الإتساق الداخلي لأداة الدراسة وثباتها، حيث يشير معيار كرونباخ الفا إلى أنه ينبغي أن يزيد معامل الاتساق الداخلي لأداة الدراسة عن ٧٠% ليعكس ثبات أداة القياس وإتساقها (Hair et al. 2010).

وسوف يتم توزيع الإستبيان على عينتين من المتدربين بعد إنتهائهم من البرنامج التدريبي الخاص بقسم المراجعة في برنامج الزمالة الذي تعقده هيئة المحاسبين القانونيين بالمملكة

العربية السعودية والذي يستغرق ثلاث أسابيع بواقع ٨٠ ساعة تدريبية، وتتكون العينة الأولى بمنطقة الرياض من خريجي برنامج المحاسبة من كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية من حديثي التخرج البالغ عددهم ٧٣ متدرب، وتتكون العينة الثانية من خريجي برنامج المحاسبة من كلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل من حديثي التخرج البالغ عددهم ٦٤ متدرب، وبعد جمع البيانات من خلال الإستيبيان الثانى الموضح بالملحق رقم (٣) يتم حساب الدرجة الكلية التى حصل عليها كل مشارك وهى تتراوح بين ١٨-٩٠ درجة، حيث أن الباحث سوف يعتمد على مقياس ليكرت الخماسى، يعقب ذلك إستخدام إختبار (T) الإحصائى للتعرف على دلالة الفروق بين متوسط العينتين كمنطلق لإختبار صحة أو خطأ الفرض الرابع والذي يهدف الى التعرف على أثر التدريب على ممارسة الشك المهني فى ظل إختلاف مستوى السمات الشخصية المؤهلة لتلك الممارسة لدى خريجي برامج التعليم المحاسبي المختلفة.

٨-٥-٣ نتائج التحليل الإحصائى

يرتبط الفرض الأول بدراسة تأثير نوع البرنامج التعليمى على السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى طلاب مرحلة البكالوريوس بكلية إدارة الأعمال بجامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل بالمنطقة الشرقية بالمملكة العربية السعودية، من خلال توزيع الإستيبيان الوارد فى الملحق رقم (١) على عينتين من الطلاب، وتمثل العينة الأولى فى طلاب برنامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدى) والعينة الثانية فى طلاب البرامج الأخرى بخلاف برنامج المحاسبة، وحجم العينة الواحدة ٥٥ طالب وطالبة.

وبعد إستبعاد الإستيبيانات غير المكتملة فى العينة الأولى وعددها اثنان، وفى العينة الثانية وعددها ثلاث إستبيانات، تم تحليل نتائج الإستيبيان إحصائياً بإستخدام إختبار (T) لمقارنة المتوسطات للعينات المستقلة على المستوى الكلى للسمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني وفقاً لمقياس (Hurttt 2010)، وجاءت النتائج كما يوضح الجدول رقم (٢) تشير إلى أن المتوسط العام لسمات الشك المهني لدى المشاركين بالعينة الأولى ٨٥.٩٠٥٧، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ٨١.٥١٩٢ علماً بأن الدرجة الكلية القصوى ١٨٠ درجة (حيث أن عدد العبارات ثلاثون عبارة والدرجة القصوى لكل عبارة ستة درجات)، ولتحديد ما إذا كانت الفروق بين العينتين ذات دلالة إحصائية أم لا، توضح نتائج إختبار

(T) الإحصائي في الجدول رقم (٣) أن مستوى المعنوية المقابل لقيمة (T) يبلغ ٠.١٤٧ وهو أكبر من ٥% مما يعنى أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية فى مستوى سمات الشك المهني بين عينتى الدراسة، وبناء على ما تقدم يقبل الباحث فرض الدراسة الأولى والذي يرى بأنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني بين طلاب برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي) وطلاب البرامج الأخرى غير المحاسبية.

جدول: (٢) Group Statistics

طلاب كلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
طلاب برنامج المحاسبة	53	85.9057	13.16210	1.80795
طلاب البرامج الأخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	81.5192	17.24846	2.39193

جدول: (٣) Independent Samples Test

Variable	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
	F	Sig.	T	Df	Sig. (2-tailed)
Equal variances assumed	7.210	.850	1.467	103	.146
Equal variances not assumed			1.463	95.386	.147

ولمزيد من التحليل للبيانات الخاصة بإختبار الفرض الأول من فروض البحث تم إعادة تفرغ وتوزيع بيانات الإستبيان الوارد فى الملحق رقم (١) على القائمة الواردة بالملحق رقم (٢) لإختبار تأثير نوع البرنامج التعليمي على المحاور الستة المكونه للسمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى طلاب مرحلة البكالوريوس بكلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل بالمنطقة الشرقية بالمملكة العربية السعودية.

وجاءت النتائج كما يوضح الجدول رقم (٤) تشير إلى أن المتوسط العام للمحور الأول الخاص بخاصية إستجواب العقل لدى المشاركين بالعينة الأولى ١٧.٦٠٣٨، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ١٧.١٩٢٣ علماً بان الدرجة الكلية القصوى لهذا

المحور ٤٢ درجة (حيث ان عدد العبارات سبع عبارات والدرجة القصوى لكل عبارة ستة درجات)، بينما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام للمحور الثانى المتعلق بخاصية تأجيل الحكم لدى المشاركين بالعينة الأولى ١١.٩٤٣٤، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ١١.٤٤٢٣ علماً بأن الدرجة الكلية القصوى لهذا المحور ٢٤ درجة (حيث ان عدد العبارات اربعة عبارات والدرجة القصوى لكل عبارة ستة درجات)، ويتضح من تحليل البيانات للمحور الثالث المتعلق بخاصية البحث عن المعرفة أن المتوسط العام لدى المشاركين بالعينة الأولى ٢٢.٣٣٩٦، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ٢١.٢٥ علماً بان الدرجة الكلية القصوى لهذا المحور ٤٢ درجة (حيث أن عدد العبارات سبعة عبارات والدرجة القصوى لكل عبارة ستة درجات)، وفيما يتعلق بالمحور الرابع الخاص بخاصية فهم الشخصية يتضح أن المتوسط العام لدى المشاركين بالعينة الأولى ١٤.٦٠٣٨، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ٩.٩٨٠٨ علماً بأن الدرجة الكلية القصوى لهذا المحور ٢٤ درجة (حيث ان عدد العبارات أربعة عبارات والدرجة القصوى لكل عبارة ستة درجات)، وتشير النتائج فيما يتعلق بالمحور الخامس الخاص بخاصية الثقة بالنفس أن المتوسط العام لدى المشاركين بالعينة الأولى ١١.٨٤٩١، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ١٣.٤٠٣٨ علماً بأن الدرجة الكلية القصوى لهذا المحور ٣٠ درجة (حيث أن عدد العبارات خمسة عبارات والدرجة القصوى لكل عبارة ستة درجات)، وأخيراً تشير النتائج فيما يتعلق بالمحور السادس الخاص بخاصية الإستقلال الذاتى أن المتوسط العام لدى المشاركين بالعينة الأولى ٧.٥٦٦، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ٨.٢٥ علماً بان الدرجة الكلية القصوى لهذا المحور ١٨ درجة (حيث ان عدد العبارات ثلاث عبارات والدرجة القصوى لكل عبارة ستة درجات).

جدول: (٤) Group Statistics

المحاور	طلاب كلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الأول: خاصية إستجواب العقل	برنامج المحاسبة	53	17.6038	6.27063	.86134
	برامج أخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	17.1923	8.19382	1.13628
المحور الثاني: خاصية تأجيل الحكم	برنامج المحاسبة	53	11.9434	4.55908	.62624
	برامج أخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	11.4423	5.32995	.73913
المحور الثالث: خاصية البحث عن المعرفة	برنامج المحاسبة	53	22.3396	7.11430	.97722
	برامج أخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	21.2500	11.04869	1.53218
المحور الرابع: خاصية فهم الشخصية	برنامج المحاسبة	53	14.6038	3.98236	.54702
	برامج أخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	9.9808	4.16564	.57767
المحور الخامس: خاصية الثقة بالنفس	برنامج المحاسبة	53	11.8491	4.95129	.68011
	برامج أخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	13.4038	6.31605	.87588
المحور السادس: خاصية الإستقلال الذاتي	برنامج المحاسبة	53	7.5660	2.99685	.41165
	برامج أخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	8.2500	2.64853	.36728

ولتحديد ما إذا كانت الفروق بين العينتين ذات دلالة إحصائية أم لا، توضح نتائج إختبار (T) الإحصائي في الجدول رقم (٥) أن مستوى المعنوية المقابل لقيمة (T) أكبر من ٥% لجميع المحاور فيمعدا المحور الرابع المتعلق بخاصية فهم الشخصية مما يعنى أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى سمات الشك المهني الناتجة من المحاور الأول والثاني والثالث والخامس والسادس بين عينتي الدراسة، بينما توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى سمات الشك المهني الناتجة من المحور الرابع بين عينتي الدراسة.

جدول: (٥) Independent Samples Test

المحاور		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	T	Df	Sig. (2-tailed)
المحور الأول: خاصية إستجاب العقل	Equal variances assumed	7.156	.009	.289	103	.773
	Equal variances not assumed			.289	95.518	.774
المحور الثاني: خاصية تاجيل الحكم	Equal variances assumed	.681	.411	.518	103	.606
	Equal variances not assumed			.517	99.975	.606
المحور الثالث: خاصية البحث عن لمعرفة	Equal variances assumed	18.800	.000	.602	103	.549
	Equal variances not assumed			.600	86.838	.550
المحور الرابع: خاصية فهم الشخصية	Equal variances assumed	.084	.772	5.813	103	.000
	Equal variances not assumed			5.811	102.578	.000
المحور الخامس: خاصية الثقة بالنفس	Equal variances assumed	6.417	.013	1.405	103	.163
	Equal variances not assumed			1.402	96.598	.164
المحور السادس: خاصية الإستقلال الذاتى	Equal variances assumed	1.041	.310	1.238	103	.218
	Equal variances not assumed			1.240	101.901	.218

يرتبط الفرض الثانى بدراسة تأثير نوع البرنامج التعليمى على السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهنى لدى طلاب مرحلة البكالوريوس بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية بمنطقة الرياض بالمملكة العربية السعودية، من خلال توزيع الإستبيان الوارد فى الملحق رقم (١) على عينتين من الطلاب، وتتمثل العينة الأولى فى طلاب برنامج المحاسبة المطور والعينة الثانية فى طلاب البرامج الأخرى بخلاف برنامج المحاسبة ويبلغ حجم العينة الواحدة ٦٠ طالب وطالبة.

وبعد إستبعاد الإستبيانات غير المكتملة فى العينة الأولى وعددها أربعة إستبيانات، والعينة الثانية وعددها ثمانية إستبيانات، تم تحليل نتائج الإستبيان احصائياً باستخدام إختبار (T) لمقارنة المتوسطات للعينات المستقلة على المستوى الكلى للسمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهنى وفقاً لمقياس (Hurtt (2010)، وجاءت النتائج كما يوضح الجدول رقم (٦) تشير إلى أن المتوسط العام لسمات الشك المهنى لدى المشاركين بالعينة الأولى ١٥٢.٢٥، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ١٠٢.٣٦٥٤، ولتحديد ما إذا كانت الفروق بين العينتين ذات دلالة إحصائية أم لا، توضح نتائج إختبار (T) الإحصائى فى الجدول رقم (٧) أن مستوى المعنوية المقابل لقيمة (T) أقل من ٥% مما يعنى أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية فى مستوى سمات الشك المهنى بين عينتى الدراسة، وبناء على ما تقدم يرفض الباحث فرض الدراسة الثانى والذى يرى أنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهنى بين طلاب برامج التعليم المحاسبي المطور وطلاب البرامج الأخرى غير المحاسبية، ويقبل الفرض البديل الذى يرى بأنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهنى بين طلاب برامج التعليم المحاسبي المطور وطلاب البرامج الأخرى غير المحاسبية.

جدول: (٦) Group Statistics

كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
طلاب برنامج المحاسبة	56	152.2500	10.93659	1.46146
طلاب البرامج الأخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	102.3654	13.38719	1.85647

جدول: (٧) Independent Samples Test

Variable	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
	F	Sig.	T	Df	Sig. (2-tailed)
Equal variances assumed	4.050	.047	21.271	106	.000
Equal variances not assumed			21.113	98.663	.000

ولمزيد من التحليل للبيانات الخاصة بإختبار الفرض الثانى من فروض البحث تم إعادة تفرغ وتوزيع بيانات الإستبيان الوارد فى الملحق رقم (١) على القائمة الواردة بالملحق رقم (٢) لإختبار تأثير نوع البرنامج التعليمى على المحاور الستة المكونه للسمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهنى لدى طلاب مرحلة البكالوريوس بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية بمنطقة الرياض بالمملكة العربية السعودية.

وجاءت النتائج كما يوضح الجدول رقم (٨) تشير إلى أن المتوسط العام للمحور الأول الخاص بخاصية إستجواب العقل لدى المشاركين بالعينة الأولى ٣٦.٣٧٥٠، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ٢٤، بينما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام للمحور الثانى المتعلق بخاصية تأجيل الحكم لدى المشاركين بالعينة الأولى ١٩.٦٢٥٠، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ١٥.٤٢٣١، ويتضح من تحليل البيانات للمحور الثالث المتعلق بخاصية البحث عن المعرفة أن المتوسط العام لدى المشاركين بالعينة الأولى ٣٦.٦٢٥٠، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة

الثانية ٢٣.٦١٥٤، وفيما يتعلق بالمرور الرابع الخاص بخاصية فهم الشخصية يتضح أن المتوسط العام لدى المشاركين بالعينة الأولى ١٩.٩٨٢١، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ١٤.٢١١٥، وتشير النتائج فيما يتعلق بالمرور الخامس الخاص بخاصية الثقة بالنفس إلى أن المتوسط العام لدى المشاركين بالعينة الأولى ٢٥.٣٧٥، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ١٥.٧١١٥، وأخيراً تشير النتائج فيما يتعلق بالمرور السادس الخاص بخاصية الإستقلال الذاتي إلى أن المتوسط العام لدى المشاركين بالعينة الأولى ١٤.٢٦٧٩، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ٩.٤٠٣٨، ويلاحظ إرتفاع المتوسطات للمحاور الستة لدى طلاب برنامج التعليم المحاسبي المطور عن طلاب البرامج الأخرى بخلاف برنامج المحاسبة بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية.

جدول: (٨) Group Statistics

المحاور	كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الأول: خاصية إستجاب العقل	برنامج المحاسبة	56	36.3750	2.74069	.36624
	برامج أخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	24.0000	6.55295	.90873
المحور الثاني: خاصية تاجيل الحكم	برنامج المحاسبة	56	19.6250	2.72739	.36446
	برامج أخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	15.4231	2.80298	.38870
المحور الثالث: خاصية البحث عن المعرفة	برنامج المحاسبة	56	36.6250	4.11897	.55042
	برامج أخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	23.6154	6.00377	.83257
المحور الرابع: خاصية فهم الشخصية	برنامج المحاسبة	56	19.9821	2.35481	.31467
	برامج أخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	14.2115	2.47605	.34337
المحور الخامس: خاصية الثقة بالنفس	برنامج المحاسبة	56	25.3750	3.63599	.48588
	برامج أخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	15.7115	3.91246	.54256
المحور السادس: خاصية الإستقلال الذاتي	برنامج المحاسبة	56	14.2679	3.17084	.42372
	برامج أخرى بخلاف برنامج المحاسبة	52	9.4038	1.82853	.25357

ولتحديد ما إذا كانت الفروق بين العينتين ذات دلالة إحصائية أم لا، توضح نتائج إختبار (T) الإحصائي فى الجدول رقم (٩) أن مستوى المعنوية المقابل لقيمة (T) أقل من ٥% لجميع المحاور مما يعنى أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية فى مستوى سمات الشك المهنى الناتجة من جميع المحاور الستة بين طلاب برنامج التعليم المحاسبي المطور والبرامج الأخرى بخلاف برنامج المحاسبة بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية.

جدول: (٩) Independent Samples Test

المحاور		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	T	Df	Sig. (2-tailed)
المحور الأول: خاصية إستجاب العقل	Equal variances assumed	11.674	.001	12.967	106	.000
	Equal variances not assumed			12.631	67.268	.000
المحور الثانى: خاصية تاجيل الحكم	Equal variances assumed	.656	.420	7.894	106	.000
	Equal variances not assumed			7.886	104.906	.000
المحور الثالث: خاصية البحث عن لمعرفة	Equal variances assumed	4.948	.028	13.211	106	.000
	Equal variances not assumed			13.035	89.474	.000
المحور الرابع: خاصية فهم الشخصية	Equal variances assumed	1.155	.285	12.413	106	.000
	Equal variances not assumed			12.390	104.373	.000
المحور الخامس: خاصية الثقة بالنفس	Equal variances assumed	3.595	.061	13.304	106	.000
	Equal variances not assumed			13.268	103.736	.000
المحور السادس: خاصية الإستقلال الذاتى	Equal variances assumed	25.417	.000	9.667	106	.000
	Equal variances not assumed			9.850	89.121	.000

ويرتبط الفرض الثالث بدراسة تأثير نوع برنامج التعليم المحاسبي على السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى طلاب مرحلة بكالوريوس المحاسبة الأكاديمية (التقليدي) بكلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل بالمنطقة الشرقية وطلاب مرحلة بكالوريوس المحاسبة المطور بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية بمنطقة الرياض بالمملكة العربية السعودية، من خلال التحليل المقارن لإستجابات العينة الأولى من المشاركين في إختبارات الفرض الأول وإستجابات العينة الأولى من المشاركين في إختبارات الفرض الثاني من فروض هذا البحث وفقاً لنتائج الإستبيان الوارد في الملحق رقم (١).

ومن تحليل بيانات الإستبيان إحصائياً باستخدام إختبار (T) لمقارنة المتوسطات للعينات المستقلة على المستوى الكلى للسمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى المشاركين في الإستبيان وفقاً لمقياس (Hurttt 2010)، جاءت النتائج كما يوضح الجدول رقم (١٠) تشير إلى أن المتوسط العام لسمات الشك المهني لدى المشاركين بالعينة الأولى من طلاب برنامج المحاسبة الأكاديمية (التقليدي) بكلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل يبلغ ٨٥.٩٠٥٧، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية من طلاب برنامج المحاسبة المطور بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية ١٥٢.٢٥، ولتحديد ما إذا كانت الفروق بين العينتين ذات دلالة إحصائية أم لا، توضح نتائج إختبار (T) الإحصائي في الجدول رقم (١١) أن مستوى المعنوية المقابل لقيمة (T) أقل من ٥% مما يعنى أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية فى مستوى سمات الشك المهني بين عيني الدراسة، وبناء على ما تقدم يرفض الباحث فرض الدراسة الثالث والذي يرى أنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني بين طلاب برامج التعليم المحاسبي المطور وطلاب برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي)، ويقبل الفرض البديل الذي يرى بأنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني بين طلاب برامج التعليم المحاسبي المطور وطلاب برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي).

جدول: (١٠) Group Statistics

طلاب مرحلة البكالوريوس ببرنامج المحاسبة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
كلية ادارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل	53	85.9057	13.16210	1.80795
كلية الإقتصاد والعلوم المالية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية	56	152.25	10.93659	1.46146

جدول: (١١) Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
	F	Sig.	T	Df	Sig. (2-tailed)
Equal variances assumed	3.516	.064	28.684	107	.000
Equal variances not assumed			28.538	101.276	.000

ولمزيد من التحليل للبيانات الخاصة بالفرض الثالث من فروض البحث وإختبار تأثير نوع برنامج التعليم المحاسبي على المحاور الستة المكونه للسمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى طلاب مرحلة بكالوريوس المحاسبة الأكاديمي (التقليدي) بكلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل وطلاب مرحلة بكالوريوس المحاسبة المطور بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية بالمملكة العربية السعودية، أوضحت نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (١٢) أن المتوسط العام للمحور الأول الخاص بخاصية إستجواب العقل لدى المشاركين بالعينة الأولى ١٧.٦٠٣٨، بينما يبلغ هذا المتوسط لدى المشاركين بالعينة الثانية ٣٦.٣٧٥، بينما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام للمحور الثاني المتعلق بخاصية تأجيل الحكم لدى المشاركين بالعينة الأولى ١١.٩٤٣٤، مقابل ١٩.٦٢٥ للمشاركين بالعينة الثانية، ويتضح من تحليل البيانات للمحور الثالث المتعلق بخاصية البحث عن المعرفة أن المتوسط العام لدى المشاركين بالعينة

الأولى ٢٢.٣٣٩٦، مقابل ٣٦.٦٢٥ للمشاركين بالعينة الثانية، وفيما يتعلق بالمحور الرابع الخاص بخاصية فهم الشخصية يتضح أن المتوسط العام لدى المشاركين بالعينة الأولى ١٤.٦٠٣٨، مقابل ١٩.٩٨٢١ للمشاركين بالعينة الثانية، وتشير النتائج فيما يتعلق بالمحور الخامس الخاص بخاصية الثقة بالنفس إلى أن المتوسط العام لدى المشاركين بالعينة الأولى ١١.٨٤٩١ مقابل ٢٥.٣٧٥ للمشاركين بالعينة الثانية، وأخيراً تشير النتائج فيما يتعلق بالمحور السادس الخاص بخاصية الإستقلال الذاتى إلى أن المتوسط العام لدى المشاركين بالعينة الأولى ٧.٥٦٦ مقابل ١٤.٢٦٧٩ للمشاركين بالعينة الثانية.

ويلاحظ الباحث إرتفاع المتوسطات للمحاور الستة لدى طلاب برنامج التعليم المحاسبي فى العينة الثانية الممثلة لطلاب برنامج التعليم المحاسبي المطور بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية عن طلاب برنامج التعليم المحاسبي بالعينة الأولى الممثلة لطلاب برنامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدى) بكلية إدارة الأعمال بجامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل.

جدول: (١٢) Group Statistics

المحاور	برنامج المحاسبة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الاول: خاصية إستجواب العقل	كلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل	53	17.6038	6.27063	.86134
	كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية	56	36.3750	2.74069	.36624
المحور الثانى: خاصية تاجيل الحكم	كلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل	53	11.9434	4.55908	.62624
	كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية	56	19.6250	2.72739	.36446
المحور الثالث: خاصية البحث عن	كلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل	53	22.3396	7.11430	.97722

المعرفة	كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية	56	36.6250	4.11897	.55042
المحور الرابع: خاصية فهم الشخصية	كلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل	53	14.6038	3.98236	.54702
	كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية	56	19.9821	2.35481	.31467
المحور الخامس: خاصية الثقة بالنفس	كلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل	53	11.8491	4.95129	.68011
	كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية	56	25.3750	3.63599	.48588
المحور السادس : خاصية الاستقلال الذاتي	كلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل	53	7.5660	2.99685	.41165
	كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية	56	14.2679	3.17084	.42372

ولتحديد ما إذا كانت الفروق بين العينتين ذات دلالة إحصائية أم لا، توضح نتائج إختبار (T) الإحصائي في الجدول رقم (١٣) أن مستوى المعنوية المقابل لقيمة (T) أقل من ٥% لجميع المحاور مما يعني أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى سمات الشك المهني الناتجة من جميع المحاور الستة بين طلاب برنامج التعليم المحاسبي المطور بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية وطلاب برنامج التعليم المحاسبي الأكاديمي التقليدي بكلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل.

جدول: (١٣) Independent Samples Test

المحاور		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	T	Df	Sig. (2-tailed)
المحور الأول: خاصية إستجاب العقل	Equal variances assumed	28.084	.000	20.43	107	.000
	Equal variances not assumed			20.055	70.329	.000
المحور الثاني: خاصية تأجيل الحكم	Equal variances assumed	12.778	.001	10.74	107	.000
	Equal variances not assumed			10.602	84.072	.000
المحور الثالث: خاصية البحث عن لمعرفة	Equal variances assumed	7.568	.007	12.914	107	.000
	Equal variances not assumed			12.737	82.388	.000
المحور الرابع: خاصية فهم الشخصية	Equal variances assumed	19.925	.000	8.637	107	.000
	Equal variances not assumed			8.523	83.468	.000
المحور الخامس: خاصية الثقة بالنفس	Equal variances assumed	3.969	.049	16.318	107	.000
	Equal variances not assumed			16.182	95.183	.000
المحور السادس: خاصية الإستقلال الذاتى	Equal variances assumed	0.353	.554	11.327	107	.000
	Equal variances not assumed			1.344	107.000	.000

ويرتبط الفرض الرابع بدراسة تأثير التدريب اللاحق للتخرج على ممارسات الشك المهني في ظل إختلاف مستوى السمات الشخصية المؤهلة لتلك الممارسات لدى خريجي برامج التعليم المحاسبي المختلفة في المملكة العربية السعودية، ولتحقيق هذا الفرض تم تجميع البيانات الخاصة بالإستبيان الثانى الموضح بالملاحق رقم (٣) وذلك بعد توزيعه على العينة الأولى من المتدربين حديثى التخرج من برنامج التعليم المحاسبي المطور بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية بمنطقة الرياض بالمملكة العربية السعودية وعددهم ٧٣ مشارك ومشاركة، وبعد فرز إستجابات المشاركين تم إستبعاد ٦ إستبيانات لعدم

إكمال البيانات، وبالتالي تم الإعتماد على إستجابات ٦٧ مشارك ومشاركة فقط، بالإضافة إلى ماسبق تم تجميع البيانات الخاصة بالإستبيان الثانى الموزع على العينة الثانية من المتدربين حديثي التخرج من برنامج المحاسبة الأكاديمي (التقليدى) بكلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل بالمنطقة الشرقية بالمملكة العربية السعودية، وعددهم ٦٤ مشارك ومشاركة، وبعد فرز إستجابات المشاركين تم إستبعاد ٨ إستبيانات لعدم إكمال البيانات، وبالتالي تم الإعتماد على إستجابات ٥٦ مشارك ومشاركة فقط.

ولمقارنة المتوسطات للعينات المستقلة فيما يتعلق بممارسات الشك المهني الناتجة من التفاعل بين السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى المتدربين والشك الموقفي، وللتعرف على تأثير البرامج التدريبية اللاحقة للتخرج على تلك الممارسات، ودورها في الحد من تأثير إختلاف مستويات السمات الشخصية المؤهلة للشك المهني بين خريجي برامج التعليم المحاسبي المختلفة كما أوضح إختبار الفرض الثالث من فروض هذا البحث، تم تحليل نتائج الإستبيان الثانى إحصائياً بإستخدام إختبار (T) وجاءت النتائج كما يوضح الجدول رقم (١٤) تشير إلى أن المتوسط العام لمستوى الشك المهني فى إكمال وجود تحريف جوهرى لدى المتدربين بالعينة الأولى من خريجي برنامج المحاسبة المطور بكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية - الأعلى فى مستوى السمات الشخصية المؤهلة للشك المهني - يبلغ ٧٦.٦٥٦٧، بينما المتوسط العام لدى المتدربين بالعينة الثانية من خريجي برنامج المحاسبة الأكاديمي (التقليدى) بكلية إدارة الأعمال بجامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل - الأقل فى مستوى السمات الشخصية المؤهلة للشك المهني - يبلغ ٥٩.٥٧١٤، مما يعنى أن التدريب اللاحق للتخرج لن يعوض تأثير الفروق فى مستوى السمات الشخصية المكتسبة من خلال برامج التعليم المحاسبي المختلفة عند ممارسة خريجها للشك المهني.

جدول: (١٤) Group Statistics

المتدربين من خريجي برنامج المحاسبة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية	67	76.6567	7.41120	.90542
كلية إدارة الأعمال جامعة الإمام عبد الرحمن بن فيصل	56	59.5714	13.83521	1.84881

ولتحديد ما إذا كانت الفروق بين العينتين ذات دلالة إحصائية أم لا، توضح نتائج إختبار (T) الإحصائي في الجدول رقم (١٥) أن مستوى المعنوية المقابل لقيمة (T) أقل من ٥% مما يعنى أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عينتى الدراسة فى مستوى ممارستهم للشك المهني عند تقدير احتمال وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، رغم تعرض المتدربين لنفس البرنامج التدريبي مما يعنى أن التدريب اللاحق للتخرج لايمكن أن يعوض القصور فى بناء السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني والتي يتم اكتسابها من خلال مراحل التعليم المحاسبي الأولى، وبناء على ما تقدم يرفض الباحث فرض الدراسة الرابع والذي يرى أنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى ممارسات الشك المهني بين خريجي برامج التعليم المحاسبي المطور وخريجي برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي) بعد الإلتحاق ببرنامج الزمالة الذى تعقده هيئة المحاسبين القانونيين السعودية، ويقبل الباحث الفرض البديل الذى يرى بأنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية فى ممارسات الشك المهني بين خريجي برامج التعليم المحاسبي المطور وخريجي برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي) بعد الإلتحاق ببرنامج الزمالة الذى تعقده هيئة المحاسبين القانونيين السعودية.

جدول: (١٥) Independent Samples Test

Variable	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
	F	Sig.	T	Df	Sig. (2-tailed)
Equal variances assumed	23.497	.000	8.725	121	.000
Equal variances not assumed			8.299	80.679	.000

٨-٦ النتائج والتوصيات

فى ضوء الدراسة النظرية وإختبار الفروض من خلال الدراسة التجريبية يخلص الباحث إلى النتائج والتوصيات التالية.

٨-٦-١ النتائج

- تؤكد العديد من الدراسات الأكاديمية والجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة على أن الشك المهني بمثابة حجر الزاوية فى مهنة المراجعة، وأن العديد من حالات الفشل فى أداء مراقبى الحسابات لأدوارهم ترجع إلى القصور فى ممارستهم للشك المهني.
- أن برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدى) والتي لا تهتم بمزج مقرراتها بالمتطلبات التي تتبناها المنظمات المهنية تعجز عن بناء السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى خريجها بالشكل المطلوب، حيث أوضح إختبار الفرض الأول أن طلاب برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدى) لا يتميزون فى مستوى السمات الشخصية المؤهلة للشك المهني عن طلاب البرامج الأخرى غير المحاسبية، حيث أن برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدى) تتبنى المقررات الأكاديمية البحثية، كما أن طرق تناول تلك المقررات يعتمد على طرق التدريس التقليدية، التي تتعد تماماً عن طرق التدريس المطور الذي يعتمد على حالات المحاكاه بإستخدام بيئات إفتراضية، وعلى النقيض من ذلك يوضح إختبار الفرض الثانى تميز طلاب برامج التعليم المحاسبي المطور فى سمات الشك عن طلاب البرامج الأخرى غير المحاسبية.
- بالإضافة إلى ما سبق أوضحت الدراسة أن برامج التعليم المحاسبي المطور تساعد فى بناء السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لدى طلابها بصورة أفضل من طلاب برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدى)، حيث أوضح إختبار الفرض الثالث وجود فروق ذات دلالة معنوية فى السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني بين طلاب برنامج التعليم المحاسبي المطور وطلاب برنامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدى).
- يتضح من خلال إختبار الفرض الرابع فى هذه الدراسة أن التدريب المهني اللاحق لم ينجح فى الحد من تأثير إختلاف مستوى السمات الشخصية بين المتدربين على ممارستهم للشك المهني عند تقديرهم لإمكانية وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية،

مما يعنى أن بناء السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني في مراحل التعليم المحاسبي الأولى أمراً هاماً وحيوياً ولا يمكن تعويضه من خلال التدريب المهني اللاحق.

٨-٦-٢ التوصيات

- تطوير مقررات برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي) بجامعة المملكة العربية السعودية من خلال إعادة تصميم المقررات الخاصة بتلك البرامج بالتعاون مع هيئة المحاسبين القانونيين السعودية، بحيث يتم تضمين تلك المقررات لحالات افتراضية تحاكي الواقع العملي يتم مناقشتها مع الطلاب من خلال جلسات العصف الذهني.
- تضمين برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي (التقليدي) بجامعة المملكة العربية السعودية - كجزء من الساعات المعتمدة - مقررات ترتبط ببناء المهارات الشخصية Soft Skills مثل مهارات التواصل Communication Skills ، الإلتزام وتحمل المسؤولية Commitment and Accepting Responsibility ، إدارة الوقت TimeMan- Creativity and Problem agement ، القدرة على العمل تحت الضغط Solving Skills Ability to Work Under Pressure.
- الإستعانة بتجربة محاكاة بيئة العمل والتي تبنتها كلية التجارة جامعة المنصورة والتي أسست ما يسمى بالبورصة الافتراضية والبنك الافتراضي، وتأسيس مكتب المراجعة الافتراضي لتدريب الطلاب أثناء الدراسة بالإستعانة بمدربين من ممارسي مهنة مراقبة الحسابات.
- التشجيع على تبادل الخبرات بين أعضاء هيئة التدريس بالجامعات السعودية ومستشاري التدريب والترجمة بهيئة المحاسبين القانونيين السعودية، حيث يعتقد الباحث أن هذا التبادل سوف يكون له إنعكاس جيد على تناول أعضاء هيئة التدريس بالجامعات للمقررات الدراسية الأكاديمية.
- واخيراً يرى الباحث أنه نظراً لإختلاف طبيعية المتطلبات الخاصة بالتأهيل للعمل بمهنة المراجعة عن المتطلبات الخاصة بالتأهيل للعمل بوظائف المحاسبين، أهمية دراسة مقترح الفصل بين برامج التعليم المؤهلة للعمل بمهنة المراجعة عن برامج التعليم المؤهلة للعمل بوظائف المحاسبة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- أبو الفضل، عبد العال مصطفى (٢٠١٦). "إطار مقترح لخصائص الشك المهني وأثره على سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية: دراسة ميدانية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا، ديسمبر، العدد ٢، ص ص. ١٧٤-٢٤٠.
- الصايغ، عماد سعد محمد (٢٠١٧). "إطار مقترح لإستخدام التشكك المهني فى ترشيد قياس التقديرات المحاسبية: دراسة ميدانية"، **مجلة الفكر المحاسبى**، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، ديسمبر، المجلد ٢١، العدد ٤، ص ص. ١١٥٠-١٢١٤.
- الصباغ، احمد عبد المولى، وشرف، جهاد محمد (٢٠١٤). "مدى إهتمام الأبحاث الأكاديمية والمعايير المهنية بممارسة التشكك المهني لمواجهة مخاطر المراجعة"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة ، جامعة حلوان، المجلد ٢٨، العدد الثالث.
- الطائي، بشرى فاضل ، عثمان، علاء الدين عبد الرحمن (٢٠١٨). "تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، المجلد ٢٤، العدد ١٠٨، ص ص. ٥٩٧-٦١٨.
- القباطى، صبحى سعيد على (٢٠١٧). "دور سمات الشك المهني للمراجع فى تحسين جودة احكامه المهنية"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس، المجلد الثامن، ملحق العدد الثالث، ص ص. ٥٥٥-٥٨٠.
- ريشو ، بديع الدين، (٢٠١٤). "الشك المهني للمراجع : الاطار الفكرى وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل وإحتمالات إكتشاف التلاعب بالقوائم المالية- دراسة تجريبية"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثانى، ص ص. ٣٢٧-٣٠٧.

- شرف، جهاد محمد محمد (٢٠١٥). "تمودج مقترح لقياس أثر خصائص الشك المهني على احكام وقرارات مراجع الحسابات: دراسة ميدانية"، *رسالة دكتوراة*، غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.

ثانياً: المراجع الاجنبية

American Institute of Certified Public Accountants (1988). " Consideration of the Internal Control Structure in Financial Statement Audit: Statement on Auditing Standards No. 109", New York, AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants (1997). "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit: Statement on Auditing Standards No. 82", New York, AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants (2002). " Statement on Auditing Standards No. 99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", New York, AICPA.

Anderson, R., Mansi, S. and Reeb, D. (2004). "Board Characteristics, Accounting Report Integrity and the Cost of Debt", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 37, No.3, pp. 315–342.

Aschauer, E., Fink, M., Moro, A., Bakel-Auer, K. and Rasmussen, B. (2017). "Trust and Professional Skepticism in the Relationship between Auditors and Clients Overcoming the Dichotomy Myth", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 29, No. 1, pp. 19-42.

Ashari M. and Zahro, N. (2013). "Corruption Awareness, Ethical Sensitivity, Professional Skepticism and Risk of Corruption Assessment: Exploring the Multiple Relationship in Indonesian Case", *Proceedings of 3rd Asia-Pacific Business Research Conference*, 25: 26 February 2013, Kuala Lumpur, Malaysia.

Beasley, M., Carcello, J. and Hermanson, D. (2001). " Top 10 audit deficiencies", *Journal of Accountancy*, Vol. 19, No.1, pp. 63-66.

Bowlin, K., Hobson, J. and Piercey, M. (2015). "The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality", *The Accounting Review*, Vol. 90, No. 4, pp. 1363–1393.

- Boyle, M. and Carpenter, B. (2015). " Demonstrating Professional Skepticism: Insight from Recent Research for Auditor's of Financial Statement", *The CPA Journal*, March, pp.31-35.
- Carpenter, T., Durtschi, C. and Gaynor, L. (2011). " The Incremental Benefits of a Forensic Accounting Course on Skepticism and Fraud-Related Judgments", *Issues in Accounting Education*, Vol. 26, No. 1, pp. 1-21.
- and Reimers, J. (2013). "Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions ", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 25, No.2, pp. 45-69.
- Chan, S. and Leung, P. (2006). "The Effects of Accounting Students' Ethical Reasoning and Personal Factors on Their Ethical Sensitivity", *Managerial Auditing Journal* , Vol.21, No.4, pp. 436-457.
- Chiang, C. (2016). "Conceptualising the linkage between Professional Skepticism and Auditor Independence", *Pacific Accounting Review*, Vol. 28, No. 2, pp.180-200.
- Ciołek, M. and Emerling, I.(2019). "Can We Shape Trait Professional Skepticism through University Accounting Programs? Evidence from Polish University", *Sustainability*, Vo.11, No.1, pp 2-30.
- Cohen, J., Dalton, Derek, D. and Harp, N. (2017), " Neutral and presumptive doubt Perspectives of Professional Skepticism and Auditor Job Outcomes", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 62, pp. 1–20.
- Crawford, L., Helliard, C. and Monk, E. (2011). "Generic Skills in Audit Education", *Accounting Education*, Vol. 20, No. 2, pp.115–131.
- Enofe, A., Ukpebor, I. and Ogbomo, N. (2015). "The Effect of Accounting Ethics in Improving Auditor Professional Skepticism", *International Journal of Advanced Academic Research*, Vol. 1, No.2, pp.43-58.
- Farag, M. and Elias, R. (2012). "The Impact of Accounting Students' Professional Skepticism on their Ethical Perception of Earnings Management", <https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/S1574765%282012%29000>.
- and Elias, R. (2016). "The relationship between accounting students' personality, professional skepticism and anticipatory socialization", *Accounting Education*, Vol.25, No.2.

- Fatmawati , D., Mustikari, A. and Fransiska,I. (2018). " Does Accounting Education Affect Professional Skepticism and Audit Judgment?", *Jurnal Pengurusan*, Vol. 52, pp. 221 – 233.
- Fleming, D.,Chow, C. and Su, W. (2010). "An Exploratory Study of Chinese Accounting Students' and Auditors' Audit-Specific Ethical Reasoning", *Journal of Business Ethics*, Vol. 94, No.3, pp. 353-369.
- Glover, S. and Prawitt, D. (2014). "Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum", *Current Issues in Auditing*, Vol. 8, No. 2, pp.1-10.
- Griffith, E. , Hammersley, J. and Kadous, K. (2012). "Auditing Complex Estimates: Understanding the Process Used and Problems Encountered", *Working paper*, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=0222022>.
- Hair, F. Balack C., Barbin, J. and Anderson, E. (2010). " Multivariate Data Analysis", (7th), UK, Pearson.
- Hurt, K. (2010). "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism", *Auditing: Journal of Practice & Theory* , Vol.29, No.1, pp. 149-171.
- , Brown-Liburd, H., Earley, C. and Krishnamoorthy , G. (2013). "Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research", *Auditing: Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, pp. 45-97.
- Hussin, S; and Iskandar, T. (2013). "Exploratory Factor Analysis on Hurtt's Professional Skepticism Scale: A Malaysian Perspective", "*Asian Journal of Accounting and Governance*, Vol. 4, pp. 11–19.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), International Standard on Auditing (240). The Auditor's Responsibility Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements, <http://www.ifac.org>.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2012a). Overall Objectives of the Independent Auditor and The Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. ISA 200, New York, IFAC.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015). "Invitation to

- Comment – Enhancing Audit Quality in The Public Interest- a Focus on Professional Skepticism, Quality Control, and Group Audits". New York.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016). "Handbook of International Quality Control, Auditing, review, other Assurance, and Related Services pronouncements", New York, The International Federation of Accountants.
- Kim, S. and Trotman, K., (2015). "The Comparative Effect of Process and Outcome Accountability in Enhancing Professional Skepticism", *Accounting & Finance*, Vol. 55, pp. 1015–1040.
- Koslow S. (2000). "Can The Truth Hurt? How Honest and Persuasive Advertising Can Unintentionally Lead to Increased Consumer Skepticism", *The Journal of Consumer Affairs*, Vol. 34, No. 2, pp. 245–268.
- Kusumawati, A. and Syamsuddin, S. (2018). "The Effect of Auditor Quality to Professional Skepticism and its Relationship to Audit Quality", *International Journal of Law and Management*, Vol. 60, No. 4, pp. 998-1008.
- Law, P. and Yuen, D. (2016). " Professional Scepticism in Two Economies with Cultural Differences and the Public Interest: Evidence from China and the United States", *Applied Economics*, Vol. 48, No. 2, pp. 89–106.
- Lee, C., Welker, B. and Wang, T. (2013). "An Experimental Investigation of Professional Skepticism in Audit Interviews", *International Journal of Auditing*, Vol. 17, No. 2, pp.213-226.
- Libby, R. and Luft, J. (1993). " Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation, and Environment", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No.5, pp. 425–450.
- Liu, X. (2018). "Can Professional Skepticism be Learned? Evidence from China", *Journal of Education for Business*, Vol. 93, No. 6, pp. 267–27.
- McCoy, N., Burnett, R., Friedman, M. and Morris, M. (2011). "Internal Audit: How to Develop Professional Skepticism", *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol. 22, pp. 3–14.

- Mcknight, A. and Wright, W. (2011). "Characteristics of Relatively High Performance Auditor", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No.1, pp.191-206.
- Nelson, M. (2009). "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", *Auditing: Journal of Practice & Theory*, Vol. 28, No.2, pp. 1-34.
- Nickell, E. (2012). " An Examination of Issues Related To Professional Sk-
epticism in Auditing", *Doctoral Dissertation*, University of Central Florida,
<http://stars.library.ucf.edu/etd>.
- Nolder, C. (2012). "The role of professional skepticism, Attitude and
Emotion on Auditor's Judgment", *Ph.D. Thesis*, Bentley University.
- and Kadous, K. (2018). "Grounding the Professional Skepticism
Construct in Mindset and Attitude Theory: A Way Forward",
Accounting, Organizations and Society ,Vol.67, pp. 1–14.
- Peecher, M., Solomon, I., and Trotman, K. (2013). "An Accountability
Framework for Financial Statement Auditors and Related Research
Questions", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.38, No.8,
pp. 596-620.
- Peytcheva, M. (2014). "Professional Skepticism and Auditor Cognitive
Performance in a Hypothesis-testing Task", *Managerial Auditing
Journal*, Vol. 29, No. 1, pp. 27-49.
- Popova, V. (2012). "Exploration of Skepticism, Client-Specific Experiences,
and Audit Judgments", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28, No.2,
pp. 140-160.
- Public Company Accounting Oversight Board (2006). "Due Professional
Care in the Performance of Work, Auditing Standard No.
1015", Washington, D.C., PCAOB.
- Schmitt, D., Hageman, M. and Radtke, R. (2014). "A Research Note on the
Relationship between Professional Skepticism and Client Advocacy",
Advances in Accounting Behavioral Research, Vol. 17, pp. 161-182.
- Sweeney, B. and Costello, F. (2009). "Moral Intensity and Ethical Decision-
Making: An Empirical Examination of Undergraduate Accounting and
Business Students", *Accounting Education*, Vol. 18, No. 1, pp.75–97.

- Thomas, S. (2012). "Ethics and Accounting Education", *Issues in Accounting Education*, Vol. 27, No. 2, pp. 399-418.
- Wedemeyer, P. (2010). "A Discussion of Auditor Judgment as the Critical Component in Audit Quality-A Practitioner's Perspective", *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol. 7, No. 4, pp. 320–333.
- Winardi, R., Mustikarini, A. and Permana, Y. (2017). "Do Auditor Professional Skepticism and Client Narcissism Affect Fraud Risk Assessment?", *The Indonesian Journal of Accounting Research*, Vol. 20, No.1, pp. 70-97.
- Ying, S. and Patel, C. (2016). "Skeptical Judgments and Self-Construal: A Comparative Study between Chinese Accounting Students in Australia and China", *Journal of International Accounting Research*, Vol. 15, No.3, pp. 97-111.
- Zarefar, A., Andreas and Zarefar, A. (2016). "The Influence of Ethics, Experience and Competency Toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Skepticism as Moderating Variable", *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 219, pp. 828 – 832.

ملحق ١

الإستبيان الأول

عزيز الطالب/ الطالبة

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإجراء بحث بعنوان :

تقييم فاعلية برامج التعليم المحاسبي في تشكيل السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لمراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية: (دراسة تجريبية).
يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة التي تتوافق مع آرائكم ، مع العلم بأن زمن تعبئة الإستبيان ٣٠ دقيقة ولا يوجد إجابة صحيحة وأخرى خاطئة وبالتالي المطلوب الإجابة بمجرد قراءة العبارة حيث أن الإجابات تعبر عن شخصك فقط، علماً بأن هذه المعلومات سوف تستخدم لأغراض البحث العلمى وسوف يتم التعامل معها بسرية تامة.

وافر الشكر والتقدير ،،،،،

الباحث

د. احمد كمال مطاوع

م	البيانات الشخصية الاسم :..... الكلية:..... التخصص:..... الجامعة	لا اتفق بشدة	لا اتفق الى حد ما	لا اتفق قليلا	اتفق قليلا	اتفق الى حد ما	اتفق بشدة
١	غالبًا ما أقبل تفسيرات الآخرين بدون تفكير اضافى.						
٢	شعورى جيد عن نفسى.						
٣	عند اتخاذ أى قرار بشأن أى مشكلة فأننى انتظر حتى استطيع الحصول على المزيد من المعلومات.						
٤	ابحث عن التعليم المثير لى.						
٥	اهتم بالاسباب التى جعلت الأفراد يتصرفون بالطريقة التى يتصرفون بالطريقة التى تصرفوا بها.						
٦	انا اثق فى قدراتى						
٧	غالبًا ما ارفض أى مقولة حتى امتلك الدليل على صحتها.						
٨	استمتع باكتشاف معلومات جديدة .						
٩	احتاج مزيد من الوقت عند صناعة القرار						
١٠	اميل للقبول الفورى لكل ما يقوله الاخرون لى.						
١١	سلوك الافراد الاخرون لايمثل أهمية بالنسبة لى.						
١٢	انا متأكد من نفسى.						
١٣	يقول لى اصدقائى اننى عادة اتسال عن الاشياء التى اراها او اسمعها.						
١٤	احب ان افهم الاسباب وراء تصرفات الاخرين.						
١٥	اعتقد ان التعليم شئ مثير.						
١٦	عادة ما أقبل الاشياء التى اراها أو اقرها أو اسمعها.						
١٧	لا اشعر بالثقة فى نفسى.						
١٨	اهتم عادة بالتناقضات فى تفسيرات الاخرين.						
١٩	فى معظم الاحوال فأننى اتفق مع مايعتقده الاخرون فى الجماعة.						
٢٠	لا أفضل اتخاذ القرار بسرعة.						
٢١	امتلك ثقة فى نفسى.						
٢٢	لا احب ان اقرر حتى امتلك نظره على كل ماهو متاح بسهولة.						
٢٣	احب البحث عن المعرفة.						
٢٤	اسال كثيرا عن الاشياء التى اراها أو اسمعها.						
٢٥	من السهل للاخرون اقناعى.						
٢٦	نادرا ما اهتم بالسؤال عن سبب تصرف الاخرين بطريقة معينة.						
٢٧	احب ان امتلك معظم المعلومات قبل اتخاذ القرار.						
٢٨	استمتع عندما احاول تحديد حقيقة ما قرأته او سمعته.						
٢٩	استمتع بالتعلم.						
٣٠	من الاشياء التى تجذبنى التصرفات التى يتخذها الافراد والاسباب التى تقف ورائها.						

ملحق ٢

المحور الاول: خاصية إستجواب العقل						
م	اتفق بشدة	اتفق إلى حد ما	اتفق قليلا	لا اتفق قليلا	لا اتفق إلى حد ما	لا اتفق بشدة
١						غالبا ما أقبل تفسيرات الآخرين بدون تفكير إضافي.
٢						غالبا ما أرفض أى مقولة حتى أمتلك الدليل على صحتها.
٣						يقول لى أصدقائى أننى عادة أتسأل عن الأشياء التى أراها أو أسمعها.
٤						أهتم عادة بالتناقضات فى تفسيرات الآخرين.
٥						عادة ما أقبل الأشياء التى أراها أو أقرأها أو أسمعها.
٦						اسأل كثيرا عن الأشياء التى أراها أو أسمعها.
٧						نادرا ما أهتم بالسؤال عن سبب تصرف الآخرين بطريقة معينة.
المحور الثانى: خاصية تأجيل الحكم						
٨						عند إتخاذ أى قرار بشأن أى مشكلة فأننى أنتظر حتى أستطيع الحصول على المزيد من المعلومات.
٩						أحتاج مزيد من الوقت عند صناعة القرار
١٠						لا أفضل إتخاذ القرار بسرعة.
١١						لا أحب ان أقرر حتى أمتلك نظره على كل ماهو متاح بسهولة.
المحور الثالث : خاصية البحث عن المعرفة						
١٢						أبحث عن التعليم المثير لى.
١٣						أحب أن أمتلك معظم المعلومات قبل إتخاذ القرار.
١٤						أستمتع عندما أحاول تحديد حقيقة ما قرأته أو سمعته.
١٥						أستمتع بالتعلم.
١٦						أحب البحث عن المعرفة.
١٧						أستمتع بلكشاف معلومات جديدة.

١٨	أعتقد أن التعليم شئٌ مثير.				
المحور الرابع : خاصية فهم الشخصية					
١٩	أهتم بالأسباب التي جعلت الأفراد يتصرفون بالطريقة التي يتصرفون بالطريقة التي تصرفوا بها.				
٢٠	سلوك الأفراد الآخرين لا يمثل أهمية بالنسبة لى.				
٢١	أحب أن أفهم الأسباب وراء تصرفات الآخرين.				
٢٢	من الأشياء التي تجذبني التصرفات التي يتخذها الأفراد والأسباب التي تقف وراءها.				
المحور الخامس : خاصية الثقة بالنفس					
٢٣	شعورى جيد عن نفسى.				
٢٤	أنا أثق فى قدراتى.				
٢٥	أنا متأكد من نفسى.				
٢٦	لا أشعر بالثقة فى نفسى.				
٢٧	أمتلك ثقة فى نفسى.				
المحور السادس : خاصية الإستقلال الذاتى					
٢٨	أميل للقبول الفورى لكل ما يقوله الآخرون لى.				
٢٩	فى معظم الاحوال فاننى اتفق مع مايعتقده الآخرون فى الجماعة.				
٣٠	من السهل للآخرون اقناعى.				

ملحق ٣

الإستبيان الثانى

عزير المتدرب/ المتدربة

تحية طيبة وبعد ،،،،

يقوم الباحث بإجراء بحث بعنوان

تقييم فاعلية برامج التعليم المحاسبي فى تشكيل السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهنى لمراقبى الحسابات بالمملكة العربية السعودية (دراسة تجريبية).
 بوصفك مراقب حسابات لإحدى الشركات المسجلة فى سوق المال السعودى والتي تعمل فى مجال البتروكيماويات بمنطقة الرياض توافرت لديك المعلومات الواردة فى القائمة التالية يرجى وضع علامة (√) أمام إختيارك الذى يوضح مدى شكك فى إمكانية حدوث تحريفات جوهرية ناتجة عن ممارسات الغش بواسطة إدارة الشركة،
 علماً بأن هذه المعلومات سوف تستخدم لأغراض البحث العلمى وسوف يتم التعامل معها بسرية تامة.

وافر الشكر والتقدير،،،،،

الباحث

د. احمد كمال مطاوع

م	المعلومات المتاحة عن الشركة	اشك بقوى في امكانية وجود غش	اشك إلى حد ما في امكانية وجود غش	محايد	لا اشك إلى حد ما في امكانية وجود غش	لا اشك مطلقا في امكانية وجود غش
١	الاستقرار المالي، أو الربحية مهددة بظروف اقتصادية، تتعلق بالصناعة، أو بالجوانب التشغيلية للمؤسسة.					
٢	خضوع الإدارة لضغوط زائدة عن الحد، للوفاء بمتطلبات، أو لتحقيق توقعات من أطراف خارجية.					
٣	نشر توقعات للإدارة - في الصحف- مفرطة في التفاؤل، أو في رسائل تتعلق بالتقارير السنوية، وإقتران ذلك بالحاجة إلى تمويل إضافي عن طريق الاقتراض.					
٤	معلومات متاحة، تشير إلى الموقف المالي الشخصي للإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، غير مطمئنة، بالنظر إلى الأداء المالي للمنشأة.					
٥	وجود ضغوط زائدة عن الحد على الإدارة، أو على الأفراد المسؤولين عن العمليات التشغيلية لتحقيق أهداف مالية، تم وضعها من قبل المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك المبيعات، أو أهداف محفزة تتوقف على الربحية.					
٦	معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة تخرج عن النطاق العادي، أو المألوف لأعمال المنشأة، أو مع أطراف ذات علاقة لم تتم مراجعة حساباتهم، أو تتم مراجعتها من قبل مكتب آخر.					
٧	أصول، خصوم، إيرادات، أو مصروفات، تتم بناء على تقديرات مهمة، تتضمن أحكاماً شخصية وغير موضوعية، أو يكتنفها عدم تأكيد ويصعب تأييدها.					
٨	عمليات مهمة تقع خارج الحدود، أو يتم تنفيذها - عبر الحدود الدولية - في دول ذات سلطان قضائي وبيئة أعمال وثقافة مختلفة.					
٩	حسابات بنكية مهمة، أو عمليات لشركات، أو فروع تابعة، في دول تُعد ملاذاً للتهرب الضريبي، (فيها إعفاء ضريبي)، دون أن يكون هناك مبرر أعمال واضح لوجودها.					

					هيمنة الإدارة، ممثلة في شخص واحد، أو مجموعة صغيرة في (مؤسسات لا يكون مالكيها هم مديروها)، دون أن تكون هناك أدوات رقابة تعوض ذلك.	١٠
					معدل مرتفع من دوران الإدارة العليا، الإدارة القانونية، أو المكلفين بالحوكمة.	١١
					معدلات دوران مرتفعة، أو الاعتماد على موظفين غير أكفاء في المحاسبية، المراجعة الداخلية، أو فريق تقنية المعلومات.	١٢
					تاريخ معروف من المخالفات، أو الانتهاكات للقوانين واللوائح ومطالبات متزايدة ضد المنشأة، أو إدارتها العليا، أو المكلفين بالحوكمة.	١٣
					سلوك الإدارة المستمر المتمثل في التزامها بإبلاغ المحللين الماليين، والدائنين، والأطراف الخارجية بتحقيق تنبؤات مالية مبالغ فيها وغير واقعية.	١٤
					توتر العلاقة بين الإدارة والمراجع الحالي، أو السابق.	١٥
					ترقيات، مكافآت، لا تتفق مع التوقعات.	١٦
					إشراف غير كافي على مصروفات الإدارة العليا، مثل السفر والتعويضات الأخرى.	١٧
					منذ تأسيس الشركة دائما ما يصدر مراقب الحسابات تقريراً نظيفاً بشأن قوائمها المالية.	١٨