

أثر مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية¹: دراسة تجريبية

- أ.د/ سمير كامل محمد عيسى،
- د/ محمد خميس خطاب زيتون

1. مقدمة

مع تزايد درجة تعقيد وعولمة وعدم تأكد وديناميكية الظروف الاقتصادية، تتزايد حاجات وتوقعات أصحاب المصلحة بشأن نزاهة وموثوقية التقارير المالية، وفي نفس الوقت، تنتصف التقارير المالية بقدر كبير من الأحكام المهنية والتوجهات المستقبلية والتقديرية الشخصية، وفي ضوء هذه التطورات، أصبحت مهنة المراجعة، والتي تهدف أساساً إلى إضفاء المصداقية وإمكانية الاعتماد على معلومات التقارير المالية - جوهرية وحاسمة، أكثر من أي وقت مضى، في كفاءة وفعالية سوق رأس المال، فأصبحت جودة المراجعة ضرورية لتحقيق وتحافظ على جودة وموضوعية التقارير المالية ودعم ثقة المستثمرين.

وتعتبر الأحكام المهنية Professional Judgment جوهر عملية المراجعة؛ لأنها تؤثر بصورة كبيرة في جودتها، وتعتبر وسيلة أساسية يمكن من خلالها أن يتحكم مراقب الحسابات في مخاطر عدم المعاينة Non -Sampling Risk ومصدرها الرئيسي، فإذا كانت الأدلة والإجراءات التحليلية وتقييم المخاطر هي حجر الأساس في المراجعة، فإن الأحكام المهنية هي الأداة المهمة التي تكونها وترتبطها ببعضهما البعض (Bell et al. 2005) Connective Mortar .

1 هذا البحث مشتق من رسالة دكتوراه غير منشورة للباحث محمد خميس زيتون بعنوان "محددات العلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية - دراسة تجريبية" كلية التجارة - جامعة دمنهور، 2016.

- أستاذ المحاسبة والمراجعة قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية
- مدرس المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.

ونتيجة التحرك نحو معايير المحاسبة والمراجعة المعتمدة على المبادئ¹، وزيادة التركيز على مقاييس القيمة العادلة، فقد زاد التركيز على جوهرية سلامة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، وتعرف معايير المراجعة الحكم المهني على أنه تطبيق الخبرة والمعرفة والتدريبات ذات الصلة، وذلك في سياق معايير المحاسبة والمراجعة، وقواعد السلوك المهني، لإصدار القرار المنشود حول مسارات الإجراءات المناسبة لظروف عملية المراجعة (ISA (2015). 200.13.k). ويمكن اعتباره عملية توصل إلى قرار، أو رسم استنتاج منطقي - وبدون تحيز- في ظل وجود عديد من الحلول البديلة الممكنة، وذلك في ظل حالات عدم التأكد والمخاطرة، ويتطلب تفكيراً إدراكياً فعلاً يتضمن ممارسة الشك المهني Professional Skepticism والموضوعية Objectivity خلال تخطيط وأداء عملية المراجعة.

ويعتبر الشك المهني² موقفاً ضرورياً لتعزيز قدرة مراقب الحسابات على تحديد الظروف التي قد تدل على وجود تحريفات جوهرية والاستجابة لها، ويتضمن تقييماً

1 تختلف معايير المحاسبة والمراجعة المعتمدة على المبادئ عن معايير المحاسبة والمراجعة المعتمدة على القواعد، فالمعتمدة على المبادئ عبارة عن عملية وضع المعايير المحاسبية بناءً على مجموعة من المفاهيم القائمة على أساس التعريفات الاقتصادية العامة والتي تتيح للممارس استخدام الحكم المهني لمعالجة الأحداث الاقتصادية حسب جوهر هذه الأحداث، بينما المعتمدة على القواعد عبارة عن عملية وضع المعايير بناءً على مجموعة من القواعد الصارمة والبالغة الحسم التي تعطى شرحاً تفصيلياً بالإجراءات والخطوات التي يجب أن يتم تطبيقها لمعالجة الحدث الاقتصادي دون السماح بالحياد عن هذه القواعد أو وجود أي قدر من الحكم المهني (عبد الوهاب، 2014).

² نظرًا للاهتمام المتزايد في الآونة الأخيرة بالأحكام المهنية لمراقب الحسابات ومستوى الشك المهني الذي يمارسه، فقد بدء مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي IAASB في يونيو 2015 العمل في مشروع يتعلق بالشك المهني، وأدرجه في خطة العمل الاستراتيجية عن الفترة من 2015 إلى 2019، ويهدف هذا المشروع إلى استكشاف الأمور التي تتعلق بمستوى ومدى اتساق الشك المهني والأحكام المهنية في المراجعة، ويتساءل هل هناك حاجة لصياغة أكثر تحديدًا للشك المهني في معايير = المراجعة؟ أو ما إذا كان ينبغي تقديم إرشاد على نطاق أوسع لاستخدام مراقب الحسابات للشك المهني والأحكام المهنية، وطرح IAASB في ديسمبر 2015 دعوة للتعليق بعنوان

جوهرياً لأدلة المراجعة، ويتطلب أن يكون مراقب الحسابات في حالة تأهب لأدلة المراجعة التي تتناقض مع بعضها البعض، وأن يتساءل عن مصداقية المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة. ويعتبر هذا التقييم ضرورياً لكي يصل مراقب الحسابات لرأيه عن القوائم المالية (IAASB 2012; APB 2010; PCAOB 2012).

وتعرف معايير المراجعة الشك المهني على أنه عقلية متسائلة Questioning Mind وتقييم انتقادي Critical Assessment لأدلة المراجعة (ISA (2015). 200.I). وخلصت المعايير إلى أن الهدف من الشك المهني هو تقييم أدلة المراجعة، فقد أوضحت أن الشك المهني يتطلب استفساراً مستمراً لما كانت المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها تشير إلى أن التحريفات الجوهرية ترجع إلى الغش Fraud. كما أنه عند ممارسة الشك المهني لجمع وتقييم الأدلة، فإنه يجب ألا يرضى مراقب الحسابات بأدلة أقل من المقنعة بسبب اعتقاده أن الإدارة صادقة. ويؤخذ على تعريف المعايير المهنية للشك المهني أنه تعريف غامض نوعاً ما، ولا يحدد ماهية الدرجة المعقولة من التساؤل العقلي، والتقييم الانتقادي، وكيف يتم توثيق موقف الشك المهني بصورة صريحة.

ومن جانب آخر، اهتمت العديد من الدراسات الأكاديمية (Nelson 2009; Hurtt et al. 2013; Quadackers et al. 2014; Nolder and Kathryn 2014; Chiang 2016; Knechel et al. 2016) باستكشاف وتحديد ماهية الشك المهني، فقد عرفه البعض (Nelson 2009;

"تحسين جودة المراجعة لأصحاب المصلحة: التركيز على الشك المهني، رقابة الجودة، ومراجعة المجموعة" Enhancing Audit Quality in The Public Interest: A Focus on "Professional Skepticism, Quality Control, and Group Audits"، وبالنسبة للجزء الخاص بالشك المهني، فقد انتهى IAASB من قبول تعليقات على هذه الدعوة في مايو 2016، وبدأ في تحليل هذه التعليقات، وتنتهي مرحلة تحليل التعليقات في سبتمبر 2016، ثم يبدأ IAASB مرحلة أخرى من تطوير مقترحاته خلال الفترة من سبتمبر 2016 وحتى سبتمبر 2017، وسوف تتضمن مقترحاً للمشروع يتضمن قراراته بشأن المراحل الأخرى من تطوير المشروع، ويقدم المقترح قبل النهائي للتعليق عليه من قبل الأطراف المعنية.

Quadackers et al. 2014) على أنه ميل مراقب الحسابات لتأجيل إصدار الأحكام حتى يتم جمع الأدلة الكافية والملائمة، وأيضاً ميل مراقب الحسابات لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى مرتفع، وقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الغش (Nelson 2009; Chiang 2016)، وأنه تحيز متحفظ لمراقب الحسابات عند إصداره للأحكام، واستقلاله (Hurt et al. 2013; Chiang 2016). وحدد البعض (Bell et al. 2005) هدفاً آخر للشك المهني وهو أحكام وقرارات مراقب الحسابات، وينطوي هذا الهدف على أن مراقب الحسابات يجرى نقداً ذاتياً استباقياً *Preemptively Self-Critical* تحسباً للحجج المختلفة التي يمكن أن يجلبها الآخرون ضد معتقداته أو قاعدة الأدلة لديه. والنقد الذاتي الاستباقي هو وسيلة للتعامل بنجاح مع القابلية للمساءلة *Accountability*، ويتطلب التفكير بطرق مرنة ومتعددة الأبعاد (Grenier 2016).

وبالرغم من تركيز الدراسات على تفسير الشك المهني إلا أنها ترى أن هناك غموضاً حول ماهية الشك المهني، ولهذا يجب قياسه وتفصيله، فقد قامت دراسة Hurt (2010) بقياس الشك المهني في ضوء السمات الشخصية للمتسككين بصورة عامة، وحددت دراسة (Plumlee et al. 2012) الشك المهني كعملية إدراكية *Cognitive Process*. وقدمت دراسة (Nolder and Kathryn 2014) مقياساً للشك المهني باعتباره بناء موقف كامن غير قابل للملاحظة يتجلى في: (1) معتقدات تقييمية لمراقب الحسابات (تتمثل في بعد الإدراك) عن تأكيدات الإدارة، بما في ذلك مخاطر التحريفات الجوهرية وما يُشكل كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي تدعم رأي مراقب الحسابات. (2) مشاعر (تتمثل في بعد التأثير) كاستجابة للمخاطر المرتبطة بالتحريفات المحتملة في تأكيدات الإدارة وعدم كفاية وعدم معقولية أدلة المراجعة المحتملة. (3) رغبة وتصرفات (تتمثل في بعد الميول) ترتبط بطبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة الإضافية المؤداة والتي تحدد درجة الإقناع النهائي للأدلة الداعمة لرأي مراقب الحسابات.

وفي ديسمبر 2008 لخص مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB أغلب أوجه قصور المراجعة الجوهرية و/أو المتكررة

الحدوث والتي تم ملاحظتها أثناء عملية التفتيش من 2004-2007، وأوضحت النتائج أن منشآت المحاسبة والمراجعة فشلت في تنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على، واختبار، والتحقق من، وجمع، وتقييم، وفحص، وتفسير أدلة المراجعة التي تتسق مع معايير المراجعة، وبالتالي لم يكن لدى مراقبي الحسابات الأدلة الكافية والملائمة لدعم آرائهم. وتوصل PCAOB إلى أنه - في كثير من الحالات - يعتبر الفشل في تطبيق الشك المهني المناسب من العوامل المهمة التي سمحت بحدوث أوجه القصور (PCAOB 2008. p. 20).

فقد يواجه مراقب الحسابات تحديات عند تطبيق والحفاظ على موقف شك مهني يتضمن عقلية متسائلة وتقييمًا انتقاديًا لأدلة المراجعة، فعلى مستوى مراقب الحسابات الفرد، أوضحت دراسة (Glover and Douglas 2014) أنه يمكن أن تكون أحكامه غير سليمة بسبب الانخداع أو التحيز أو الاستخدام غير الواعي لعقلية الاختصارات Shortcuts، وبالتالي يمكن أن تنشأ مواقف تؤدي إلى إصدار أحكام دون المستوى الأمثل Suboptimal وتعيق بصورة محتملة التطبيق المناسب للشك المهني، كما قد يؤثر ضغط موازنة الوقت على ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، فقد يدفعه لتطبيق مستوى شك مهني غير كافٍ، وبالتالي يؤدي إلى عدم كفاية الأدلة، وبالإضافة إلى ذلك، نظرًا لأن المشرف على عملية المراجعة يقيم أداء مراقبي الحسابات، فيمكن أن يتأثر مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات الفرد بتفضيلات المشرفين عليه، فمراقب الحسابات الفرد يتحفز ليحذو حذو المشرف، ويترتب على ذلك رسائل سلبية غير مقصودة، ويمكن أن يؤثر أيضًا مستوى معرفة وخبرة مراقب الحسابات في التطبيق المناسب للشك المهني (Nelson 2009)، فقد يتبنى مراقب الحسابات الأقل خبرة عقلية تفهيمية Understanding Mindset بخلاف العقلية المتسائلة Challenging or Questioning Mindset، وقد يجد صعوبة في تحدى وجهات نظر الإدارة.

وعلى مستوى فريق المراجعة، تؤثر ضغوط الحفاظ على العملاء وتكوين علاقات معهم على قدرة فريق المراجعة أو مراقب الحسابات الفرد على ممارسة

الشك المهني الكافي، فقد يعتقد مراقب الحسابات أن ممارسة مستوى مرتفع من الشك المهني يمكن أن يضر بالعلاقة بين منشأة المحاسبة والمراجعة وعملها، الأمر الذي ينعكس على تقييمه للمخاطر (Glover and Douglas 2014)، كما يمكن أن تحد ضغوط موازنة الوقت من دوافع وقدرة فريق المراجعة على ممارسة المستوى المناسب من الشك المهني، ولا تشجع على الاستعانة بالخبراء والمتخصصين في صناعة عميل المراجعة (Robinson et al. 2013)، بالإضافة إلى ذلك، قد تنشأ مشكلة تفكير المجموعة Groupthink، فقد تؤدي ميول تفكير المجموعة إلى أحكام أكثر تهاوؤًا من حيث تحمل المخاطر عن التي يقبلها أي عضو في فريق المراجعة بصورة فردية (PCAOB 2012).

وعلى مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة ومهنة المراجعة ككل، فإن أحد أهم التهديدات لممارسة الشك المهني هو طريقة اختيار منشأة المحاسبة والمراجعة التي تقوم بأداء عملية المراجعة، وكذلك كيفية تحديد الأتعاب، وبالإضافة إلى ذلك، قد تخلق المنافسة في سوق المحاسبة والمراجعة تهديدًا على التطبيق والحفاظ على المستوى المناسب من الشك المهني، فعندما ينخفض هامش ربح منشأة المحاسبة والمراجعة، يشعر مراقب الحسابات بضغوط تدفعه إلى تخفيض الوقت المنقضي في أداء عملية المراجعة (Glover and Douglas 2014)، كما قد يفشل فريق المراجعة في ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في حالة عدم تركيز وتحفيز ودعم المنظمات المهنية، بصورة كافية، قادة منشآت المحاسبة والمراجعة لتحقيق جودة المراجعة، والحفاظ على العقلية المتسائلة الموضوعية، ودور مراقب الحسابات في أسواق رأس المال (PCAOB 2012; Carpenter and Jane 2013).

وعلى الجانب الآخر من ذلك، يجد المتتبع لبيئة الممارسة المهنية في مصر توقف إصدار معايير مراجعة مهنية مصرية عند عام 2008 ولم يحدث أيُّ تطوير عليها منذ هذا التاريخ؛ وبالرغم من ذلك صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم 84 لسنة 2008 بتأسيس وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية والمعدل بقرار مجلس

إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم 24 لسنة 2009 وبموجب هذا القرار تم تشكيل مجلس إدارة خاص بوحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية. ومن البديهي أن هذا التوجه يصب باتجاه دعم الرقابة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات وتحديدًا جودة المراجعة، فهل يمارس هؤلاء مراقبو الحسابات الشك المهني بمستوى مميز؟ وإن حدث فهل انعكس ذلك على سلامة أحكامهم المهنية عامة، وعلى التحريفات الجوهرية خاصة؟ وهل يوجد دليل تجريبي في بيئة الممارسة المهنية المصرية على ذلك؟ هذا ما يسعى هذا البحث للإجابة عنه.

2. مشكلة البحث:

يمكن النظر إلى عملية المراجعة على أنها إصدار سلسلة متتابعة من الأحكام المهنية خلال المراحل المختلفة لها بداية من قبول التكليف وحتى إصدار تقرير المراجعة متضمنًا الرأي الفني المحايد لمراقب الحسابات. ونظرًا لأهمية الشك المهني في أداء عملية المراجعة وفقًا لمعايير المراجعة، التي أكدت على أهمية تطبيقه سواء من قبل مراقب الحسابات الفرد أو من قبل فريق المراجعة، إلا أن PCAOB أظهر - من خلال أنشطة فحصه لمنشآت المحاسبة والمراجعة - قلقه حول ما إذا كان مراقب الحسابات يطبق بصورة جدية وتامة الشك المهني، وإذا كان مستوى الشك المهني يرتبط إيجابًا بسلامة الأحكام المهنية في المراجعة فإن هناك محددات لهذه العلاقة يجب دراستها واختبارها عمليًا. ويمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة الآتية:

- ما هو الشك المهني؟ وكيف يمكن تحديد وقياس مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات؟ وما هي العوامل المحددة لمستوى ممارسة هذا الشك؟
- هل يؤثر مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة أحكامه بصفة عامة؟ وحكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بصفة خاصة؟

3. أهداف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة وتأصيل مفهوم الشك المهني في المراجعة وأثر مستواه على سلامة أحكام مراقب الحسابات بصفة عامة، وحكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بصفة خاصة، وذلك من خلال دراسة تجريبية على عينة من مراقبي الحسابات لاختبار فرض البحث.

4. أهمية ودوافع البحث:

يكتسب البحث أهمية أكاديمية لكونه يركز على أهمية ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وأثر ذلك على سلامة حكمه المهني، مساهمًا بذلك توجه معايير المراجعة خاصة الدولية والأمريكية (IAASB 2012; APB 2010; APB 2012; PCAOB 2012)، والتي تؤكد على أهمية الدور الذي يلعبه الشك المهني في عملية المراجعة، فهو يمثل جزء لا يتجزأ من مهارات مراقب الحسابات، حيث يرتبط الشك المهني بصورة كبيرة بجودة المراجعة.

ويكتسب البحث أهمية مهنية باعتبار الشك المهني محددًا لسلامة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، كما أن تطبيق الشك المهني من شأنه أن ينعكس إيجابًا على تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة، ويقلل من احتمال أن يختار مراقب الحسابات إجراءات مراجعة غير مناسبة أو التطبيق الخطأ لإجراءات المراجعة الملائمة أو الحكم الخطأ على الأدلة ومن ثم التفسير الخطأ لنتائج المراجعة.

ومن أهم دوافع البحث ما يلي:

- ندرة البحوث الأكاديمية في مصر - في حدود علم الباحث - بشأن دراسة وقياس واختبار أثر مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة أحكامه المهنية ، على الرغم من أن المفترض أن يكون الشك المهني جزء من تعليم وتدريب مراقبي الحسابات، بالإضافة إلى أن منشآت المحاسبة والمراجعة الدولية تفرض تطبيق الشك المهني في مداخل المراجعة المهيكلية الخاصة بها.

- جذب اهتمام مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية نحو أهمية ممارسة الشك المهني خلال عملية المراجعة، نظرًا لاهتمام الإصدارات المهنية بالشك المهني، وعدم مواكبة معايير المراجعة المصرية لهذه التطورات.
- السير في اتجاه البحوث التي تبحث في سبل الارتقاء بجودة مراجعة الحسابات عامة، وللشركات المساهمة المقيدة في البورصة على وجه الخصوص، لما لذلك من منفعة لمستخدمي القوائم المالية، خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية.

5. حدود البحث:

يخرج عن نطاق البحث دراسة الشك المهني من منظور علوم أخرى بخلاف المراجعة مثل: السلوك التنظيمي وعلم النفس وعلم النفس الاجتماعي والتسويق والإدارة والموارد البشرية وغيرها من العلوم الأخرى، إلا بمقدار ما يلزم لمعالجة مشكلة البحث. ويخرج عن نطاق البحث أيضًا مجالات الأحكام المهنية الأخرى بخلاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

6. خطة البحث:

انطلاقًا من مشكلة البحث وهدفه وفي ضوء حدوده سيتم استكمالها على النحو

التالي:

- 1/6- الشك المهني من منظور الإصدارات المهنية.
- 2/6- الشك المهني من منظور الدراسات ذات الصلة.
- 3/6- تحليل العلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية واشتقاق فرض البحث.
- 4/6- منهجية البحث.
- 5/6- التحليل العملي للمتغير التابع.
- 6/6- نتائج اختبار فرض البحث.
- 7/6- نتائج وتوصيات البحث والإجابة على أسئلته ومجالات البحث المقترحة.

1/6- الشك المهني من منظور الإصدارات المهنية:

في استجابة للأزمة المالية العالمية عام 2008-2009، فإن عديد من الأنظمة التشريعية الدولية أظهرت قلقها بشأن أحكام مراقب الحسابات، على سبيل المثال، فقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي IAASB في فبراير 2012 وثيقة بعنوان " الشك المهني في مراجعة القوائم المالية"، وقد ركز المجلس فيها على الدور الأساسي للشك المهني في عملية مراجعة القوائم المالية، والعلاقة المتداخلة بين الشك المهني وأحكام مراقب الحسابات، فكلاهما يعتبران مدخلات أساسية لجودة المراجعة، وأوضح المجلس أن معايير المراجعة الدولية ISAs تعرف الشك المهني على أنه موقفًا يتضمن عقلية متسائلة وانتباهًا للظروف التي قد تدل على احتمال تحريف بسبب الأخطاء أو الغش وتقييمًا جوهريًا للأدلة (ISA(2015) 200.I)، ونظرًا لصعوبة إدراك المعنى الكامل للشك المهني، فقد حددت معايير المراجعة الدولية العناصر الهامة التي تساعد في فهم معنى الشك المهني فيما يلي (IAASB 2012):

- **كموقف Attitude**، فإن الشك المهني في الأساس تفكير عقلي، والعقلية التشككية هي التي تحرك سلوك مراقب الحسابات لتبني مدخلًا متسائلًا عند الأخذ في الاعتبار المعلومات وتكوين الاستنتاجات، وفي هذا الصدد، يرتبط الشك المهني ارتباطًا لا ينفصل بالمبادئ الأخلاقية للموضوعية واستقلال مراقب الحسابات¹. ويعزز استقلال مراقب الحسابات من قدرته على العمل بنزاهة وموضوعية والحفاظ على الوضع المهني السليم.

¹ يفرق مجلس المعايير الأخلاقية الدولي للمحاسبين The International Ethics Standards Board for Accountants بين مكونين للاستقلال هما: الأول هو الاستقلال الذهني Independence of Mind وهو حالة عقلية تسمح لمراقب الحسابات بالتعبير عن استنتاجاته بدون أن يكون متأثرًا بأية مؤثرات قد تضر بأحكامه المهنية، وبالتالي تسمح هذه الحالة لمراقب الحسابات أن يتصرف بنزاهة وموضوعية ويمارس الشك المهني الكافي، والثاني هو الاستقلال في الظاهر Independence in Appearance وفيه يتجنب مراقب الحسابات الحقائق والظروف التي تعتبر مهمة والتي يحتمل أن تؤثر في معقولية ومعلوماتية الطرف الثالث بحيث يستنتج أن النزاهة والموضوعية والشك المهني لمنشأة المحاسبة والمراجعة أو لأحد أعضاء فريق المراجعة قد

• يتضمن الشك المهني أيضًا حالة من التأهب *being Alert to*، على سبيل المثال، إذا تناقضت أدلة المراجعة مع بعضها البعض أو المعلومات التي تشكك في مصداقية المستندات أو الاستجابة للاستفسار الذي يعتبر بمثابة أدلة مراجعة، بالإضافة إلى أنه يشمل التأهب للظروف التي قد تدل على احتمال الغش، والظروف التي تدل على الحاجة لإجراءات مراجعة بالإضافة لتلك التي تتطلبها المعايير.

• يتضمن الشك المهني أيضًا التقييم الجوهرى لأدلة المراجعة *Critical Assessment of Audit Evidence*، والذي يتضمن كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤكد تأكيدات الإدارة *Management's Assertions* والمعلومات التي تناقض هذه التأكيدات، ويعني تطبيق الشك المهني في هذه الحالة الاستفسار والأخذ في الاعتبار مدى كفاية ومعقولية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في ضوء الظروف المتاحة¹.

وأيضاً أصدر مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة في البورصة PCAOB النشرة رقم 10 في ديسمبر 2012 بعنوان "الحفاظ على وتطبيق الشك المهني في عملية المراجعة" كاستجابة لقلقه بشأن انخفاض مستوى الشك الذي يمارسه مراقب الحسابات والذي أدى في كثير من الحالات لفشل المراجعة². ويتطلب

تم انتهاكهم (SEC(2015) 290.6). ويمكن اعتبار الاستقلال في الظاهر مظهرًا سلوكيًا للاستقلال الذهني.

¹ على سبيل المثال، في حالة وجود عوامل مخاطر الغش ووجود مستند وحيد كأدلة مراجعة.

² يرى (Tackett et al. 2004) أن فشل المراجعة يتحقق بوجود تحريف جوهرى في القوائم المالية والذي لا يظهر في تقرير المراجعة، و/ أو ارتكاب مراقب الحسابات خطأ كبيراً في أداء عملية المراجعة. ويرى (Peecher et al. 2007) أن مثل هذا الفشل قد يرجع لأحد الأخطاء التالية: فشل مراقب الحسابات في الحصول على فهم جوهرى لأعمال عميل المراجعة، الفشل في التحقق من والتدعيم الكافي لتفسيرات وإفصاحات الإدارة، الفشل في ممارسة الشك المهني حول العمليات غير العادية والعمليات التي تتم في نهاية السنة والعمليات مع الأطراف ذات العلاقة، والفشل في إدراك وتقييم المخاطر بشكل كافٍ.

PCAOB من مراقبي الحسابات ممارسة العناية المهنية الواجبة في تخطيط وأداء عملية المراجعة وإعداد التقرير، وتتطلب العناية المهنية من مراقبي الحسابات ممارسة الشك المهني. وقد عرف PCAOB الشك المهني بأنه موقف يتضمن عقلية متسائلة وتقييمًا انتقاديًا لملاءمة وكفاية أدلة المراجعة، واستخدام مراقب الحسابات المعرفة والمهارة والقدرة التي تتطلبها مهنة المحاسبة والمراجعة للأداء إجراءات جمع وتقييم أدلة المراجعة بجدية وحسن نية ونزاهة وموضوعية. وأوضح PCAOB أنه يمكن وصف الشك المهني باستخدام ثلاثة عناصر وهي (PCAOB 2012):

- **السمات Attributes** (المعرفة، المهارة، القدرة): يتعين أن يقوم بعملية المراجعة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي والكفاءة، ويجب أن يسند لمراقب الحسابات مهام تتناسب مع مستواه من المعرفة والمهارة والقدرة حتى يتمكن من تقييم أدلة المراجعة التي يقوم بتفسيرها.
- **العقلية Mindset** (الموقف): يجب ألا يفترض مراقب الحسابات أن الإدارة غير أمينة ولا يفترض الصدق والأمانة التي لا جدال فيها، كما لا ينبغي أن يرضى مراقب الحسابات عند ممارسة الشك المهني بأدلة أقل من المقنعة بسبب اعتقاده بصدق وأمانة الإدارة، وينبغي أن يؤدي مراقب الحسابات عملية المراجعة بعقلية تعترف بإمكانية وجود تحريفات جوهرية ترجع للغش، بغض النظر عن أي خبرة سابقة عن عميل المراجعة، وبغض النظر عن اعتقاده Auditor's Belief عن أمانة ونزاهة الإدارة.
- **التصرف Action** (التقييم الانتقادي): يتطلب الجمع والتقييم الموضوعي لأدلة المراجعة من قبل مراقب الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار كفاية وملاءمة الأدلة، ونظرًا لأنه يتم تجميع وتقييم الأدلة طيلة عملية المراجعة، فإنه ينبغي ممارسة الشك المهني طيلة عملية المراجعة.

وأيضًا كاستجابة للأزمة المالية العالمية، فقد أصدرت المفوضية الأوروبية The European Commission (EC) في عام 2010 ورقة بعنوان Green Paper تطلب فيها التعليق على دور مراقب الحسابات وجودة المراجعة (EC 2010)،

وأصدرت بعد هذه الورقة مقترحاً يعكس التعليقات التي وردت إليها، وقد أوضح هذا المقترح أن التدوير الإلزامي لمنشأة المحاسبة والمراجعة *Audit Firm Rotation*، والمراجعة المشتركة¹ *Joint Audits*، وحظر تقديم الخدمات الأخرى بخلاف عملية المراجعة *Non-Audit Services*، والقواعد الصارمة بشأن تعيين مراقب الحسابات *Stricter Rules* تعتبر وسيلة لتحقيق استقلال مراقب الحسابات وتحسين التطبيق المناسب للشك المهني، علاوة على ذلك، فإن المقترح يدعم أهمية حفاظ مراقب الحسابات على الشك المهني من خلال تشجيع مراقب الحسابات على التحدي بنشاط *Actively Challenge* للإدارة، والاعتراف بإمكانية وجود تحريفات جوهرية.

وبالإضافة إلى ما سبق فقد تناول مجلس ممارسات المراجعة *Auditing Practices Board* بصورة مباشرة موضوع الشك المهني في ورقة للمناقشة *Discussion Paper* أصدرها في أغسطس 2010 (APB 2010)، وتناقش هذه الورقة مستوى الشك المهني الذي يمارسه مراقب الحسابات لأداء عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة، وشملت الأسئلة التي تم إثارتها في هذه الورقة على: ما هو دور العقلية المبدئية *Initial Mindset* لمراقب الحسابات (أي موقف الشك المحايد مقابل الشك الافتراضي) في عملية المراجعة؟ وهل يعيق تركيز منشآت المحاسبة والمراجعة على خدمة عملائهم وإدارة علاقات معهم - مراقب الحسابات على ممارسة الشك المهني؟ وهل تساهم منهجيات المراجعة في انخفاض مستوى الشك المهني (على سبيل المثال، قد تخفض مهام المراجعة وقوائم الاستقصاء المعدة مسبقاً من دافع وقدرة مراقب الحسابات على إجراء الاستفسارات للإدارة ومتابعة الردود)؟ وهل تؤثر أوراق العمل المعدة لعميل معين في عقلية مراقب الحسابات وتجعله أكثر ثقة في العميل، وهل تؤثر على مدى وطبيعة إجراءات المراجعة التي يقوم بها مراقب

¹ تعرف المراجعة المشتركة *Joint Audits* على أنها عملية منظمة يتم فيها مراجعة القوائم المالية من قبل اثنين من منشآت المحاسبة والمراجعة، أو من قبل اثنين من مراقبي الحسابات المستقلين بشرط الاشتراك في جهود عمل المراجعة، وتقديم تقرير واحد عن عملية المراجعة موقعاً منهما معاً، والاشتراك في المسؤولية لكل من مراقبي الحسابات (Ratzinger -Saki et al. 2012).

الحسابات؟ وهل كلما أصدر المشرعون المزيد من المعايير التي تهدف إلى زيادة الشك المهني، فإنه يوجد خطر من اتجاه مراقب الحسابات إلى المعايير التي تعتمد على القواعد مقابل المعايير التي تعتمد على المبادئ؟ وما هو تأثير كل من ثقافة وحوكمة الشركة على ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني؟ بالإضافة إلى ثقافة الشركة، فما هو تأثير الاختلافات الثقافية الفردية على ممارسة الشك المهني (هل يختلف مستوى الشك المهني بناء على اختلاف الثقافة)؟

وفي نفس السياق أصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد الحكومي الاسترالي Australian Government Auditing and Assurance Standards Board إرشاداً في أغسطس 2012 بعنوان "الشك المهني في مراجعة التقارير المالية" ويتشابه هذا الإرشاد بصورة تامة مع الإرشاد الذي قدمه مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي في فبراير 2012 (AUASB 2012). كما أصدر أيضاً مجلس معايير المراجعة والتوكيد الاسترالي في مايو 2013 إرشاداً يهدف إلى تقديم طرق عملية يمكن من خلالها أن يحسن الشك المهني من جودة عملية المراجعة.

وبالتالي يمكن القول إن هناك اعترافاً بالدور الحاسم الذي يلعبه الشك المهني في أداء عملية المراجعة، فقد أوضحت الإصدارات المهنية أنه ينبغي على مراقب الحسابات أن يمارس مستوى مناسباً من الشك المهني لأنه يعتبر أمراً مهماً من متطلبات عملية المراجعة وأداء الإجراءات وتقييم نتائج الإجراءات، فالشك المهني موقفٌ يتضمن تفكيراً تشككياً وتقييماً انتقادياً لأدلة المراجعة، وأوضحت الإصدارات المهنية أيضاً أنه يجب أن يتوافر لمراقب الحسابات المعرفة والمهارة والقدرة والاستقلال الذي يمكنه من ممارسة الشك المهني، ويعتبر من أهم طرق تحقيق استقلال مراقب الحسابات من أجل التطبيق المناسب للشك المهني هو دوران منشأة المحاسبة والمراجعة، والمراجعة المشتركة.

2/6- الشك المهني من منظور الدراسات ذات الصلة:

قدمت الدراسات الأكاديمية عديداً من وجهات النظر للشك المهني فهناك وجهة نظر ترى أن الشك المهني عكس الثقة (Harding et al. 2016)، وفي هذا الصدد ركزت دراسة (Shaub 1996) على ميول واتجاهات مراقب الحسابات للثقة في عملائه وأن الشك المهني لديه جذور من مفهوم "قول الحقيقة" Truth-Telling ويرتبط بالعلاقة بين مراقب الحسابات وإدارة العميل، مع الأخذ في الاعتبار بصورة غير مباشرة تقييم مراقب الحسابات لكفاية وملاءمة الأدلة، وفي هذا الصدد، تشير نتائج دراسة (Zimmerman 2016) إلى أن هناك تفاعل بين ثقة مراقب الحسابات في الإدارة وتوقيت استجابة الإدارة لأستفسارات مراقب الحسابات (الإستجابة قبل الوقت المتوقع مقابل الإستجابة بعد الوقت المتوقع) في التأثير على الشك المهني لمراقب الحسابات، فعندما يكون مراقب الحسابات أقل ثقة في تفسيرات الإدارة، فإنه يكون أكثر تشككاً في استجاباتها المقدمة بعد الوقت المتوقع مقارنة باستجاباتها المقدمة قبل الوقت المتوقع؛ لأن مراقب الحسابات ينظر في هذه الحالة للإدارة على أنها أقل مصداقية. وعندما يكون مراقب الحسابات أكثر ثقة في تفسيرات الإدارة، فإن الشك المهني له لا يتأثر بتوقيت استجابة الإدارة.

وهناك وجهة نظر أخرى تبنتها بعض الدراسات (Bamber et al. 1997; Cushing 2003; Hurtt 2007) وهى وجهة نظر محايدة للشك Neutral Perspective، على سبيل المثال، دراسة (Bamber et al. 1997) التي أخذت في الاعتبار الشك على أنه كيفية تحديث مراقب الحسابات لمعتقداته في ضوء الأدلة الجديدة وذلك من وجهة نظره كمحايد، وأما (Cushing 2003) فيعرف التشكك على أنه ميل الفرد ليكون دقيقاً بصورة نسبية عند تقييم المخاطر الخاصة به بدلاً من أن يكون ذا مستوى ثقة مرتفع أو يكون مصدرًا للشك بصورة كبيرة الأمر الذي يؤدي للتحيز بصورة متوقعة، وأما (Hurtt 2007) فتعرف الشك المهني على أنه ميل الفرد إلى تأجيل الاستنتاجات للدرجة التي توفر عندها الأدلة الدعم الكافي لبديل معين أو تفسير معين مقارنة بالآخرين. ويمكن القول إن وجهة نظر الشك المحايد تتفق مع وجهة نظر معايير المراجعة التي

تقترح ألا يفترض مراقب الحسابات أن الإدارة غير أمينة ولا يفترض أيضاً الصدق التام في الإدارة، وفي ظل وجهة النظر المحايدة للشك يقوم مراقب الحسابات بتقييم الأدلة بعناية وموضوعية لكن دون افتراض وجود احتمال مرتفع على الغش أو عدم كفاءة الإدارة، وجمع أدلة المراجعة للتحقق من تأكيدات الإدارة وأيضاً لتحدي التفسيرات البديلة Trust but Verify .

ومع ذلك هناك دراسات أخرى (Hogarth and Einhorn 1992; McMillan and White 1993; Bell et al. 2005; Nelson 2009) أخذت في اعتبارها وجهة نظر الشك الافتراضي Presumptive Doubt، على سبيل المثال، يعرف (Hogarth and Einhorn 1992) المتشكك بأنه الشخص ذو الحساسية المرتفعة للأدلة السلبية لكنه يتجاهل الأدلة الإيجابية. وأما (McMillan and White., 1993) فيعرفان الشك المهني لمراقب الحسابات بأنه الحساسية لأدلة المراجعة التي تخفض من مخاطر الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. وأوضحت دراسة (Bell et al. 2005) أن الشك المهني هو تقييم متزايد لمخاطر أن تأكيد الإدارة المعين غير صحيح وفقاً للمعلومات المتوفرة لمراقب الحسابات، وأوضحت الدراسة أن هناك هدفاً آخر من الشك المهني وهو أحكام وقرارات مراقب الحسابات، ويتطلب هذا الهدف أن يكون مراقب الحسابات ناقدًا ذاتيًا بصورة مسبقة، وذلك تحسباً للحجج المختلفة التي يمكن أن يقدمها الآخرون ضد اعتقاداته، ويعتبر النقد الذاتي المسبق هو طريقة للتعامل بنجاح مع القابلية للمساءلة، خاصة أمام الأطراف غير معروفة التفضيلات، ويستلزم التفكير بمرونة وطرق متعددة الأبعاد.

وترى دراسة (Nelson 2009) أن المتشكك هو الشخص الذي يشير سلوكه إلى شك أكثر نسبياً حول صدق وصحة بعض التأكيدات، وأن مراقب الحسابات ذو المستوى المرتفع من الشك المهني يحتاج إلى إقناع أكثر نسبياً (في شكل مجموعة أدلة أكثر إقناعاً) قبل أن يستنتج أن التأكيد المعين صحيح، ومع ذلك، يعترف (Nelson 2009) بأن الحفاظ على موقف الشك الافتراضي قد يؤدي إلي زيادة تكاليف المراجعة وقد يتسبب في عدم كفاءتها (عبء مراجعة، تأخير إصدار التقرير، وزيادة

موازنة الوقت). وبالرغم من ذلك، تبنت عديد من الدراسات (Carpenter et al. 2011; Fukukawa and Theodore 2011; Carpenter and Jane 2013; Brown et al. 2013) وجهة نظر الشك الافتراضي. (Peytcheva 2014; Bowlin et al. 2015)

ويمكن القول إن وجهة نظر الشك الافتراضي تتفق مع المتطلبات المحددة في معايير المراجعة لافتراض وجود مخاطر التحريفات الجوهرية التي ترجع للغش بغض النظر عن الخبرة السابقة عن عميل المراجعة وبغض النظر عن نزاهة الإدارة، فالشك الافتراضي يأخذ في الاعتبار قدرًا من عدم الكفاءة أو عدم الأمانة من جانب معدي القوائم المالية.

وبالإضافة إلى وجهات النظر المختلفة للشك المهني التي تم استعراضها، فإن هناك جانب آخر لتعريف الشك المهني وهو ما إذا كان الشك المهني يتكون بصورة أساسية من مجموعة مهارات وسلوكيات شخصية، أو ما إذا كان يتضمن معرفة وخبرة مراقب الحسابات أيضًا، وتقترح دراسة (Hurtt 2010) أن الشك المهني هو خاصية متعددة الأبعاد للفرد، فيمكن أن يكون سمة لمراقب الحسابات الفرد (جانب مستقر نسبيًا ودائم لديه) ويمكن أن يكون أيضًا حالة (طرف مؤقت تثيره المتغيرات الموقفية). وتقترح دراسة (Plumlee et al. 2012) أن الشك المهني عملية إدراكية تتضمن مهارات يمكن اكتسابها، ولهذا يعتبر فهم واكتساب السمات الشخصية التي تقود مراقب الحسابات لممارسة الشك المهني أمرًا مهمًا.

وبالتالي يمكن القول إن تعريف (Hurtt 2010) يفترض وجود سمات شخصية لمراقب الحسابات، وأن الشك المهني هو سمة ملازمة لمراقب الحسابات تتشابه مع سماته الشخصية الأخرى مثل الضمير الحي والفضول وغيرها، ويرى (Hurtt 2010) أن مراقب الحسابات ينشأ ولديه مستوى فطري من الشك للبيئة المهنية، حيث يركز على الأمور المهنية والأحداث الموجودة في عملية المراجعة. وذلك على عكس وجهات النظر الأخرى للشك المهني، والتي ركزت على تعارض المصالح بين الإدارة ومراقب الحسابات، وتقترض أن الشك المهني ينشأ بصورة أساسية كاستجابة لظروف المراجعة.

ومن الملاحظ أن غياب الاتجاه الواضح والإرشاد التطبيقي العملي بشأن ما هو السلوك والتصرف الذي يُشكل الشك المهني المناسب خلال مجموعة من سيناريوهات مخاطر التأكيدات والحسابات المختلفة أدى إلى وجهات نظر وأراء وتطبيقات مختلفة للشك المهني، وكل من وجهات النظر المختلفة للعقلية التشككية لها آثار على فعالية وكفاءة عملية المراجعة، وهنا يثار تساؤل عما هي وجهة النظر المثلى للشك المهني؟ وتقترح دراسة (Glover and Douglas 2014) أنه بدلاً من التركيز على وجهات النظر السابقة للشك المهني، يمكن أن يكون التفكير في تطبيق الشك المهني كسلسلة متصلة A Continuum مرتبطة بمخاطر التحريفات الجوهرية - أكثر إنتاجية، مع الأخذ في الاعتبار أنه يكون بعد التقييم المبدئي للمخاطر، والذي يعاد النظر فيه طيلة عملية المراجعة لضمان تطبيق المستوى المناسب من الشك المهني عند جمع وتقييم أدلة المراجعة.

ويوضح تطبيق الشك المهني كسلسلة متصلة أن هناك أربعة فئات متداخلة تعبر عن الشك المهني وهي بالترتيب؛ الثقة التامة ثم الشك المحايد ثم الشك الافتراضي ثم الشك التام، وأن هذه الفئات لا تستخدم بنسب متساوية في عملية المراجعة، ولكن يعتبر الأكثر استخداماً هما الشك المحايد والشك الافتراضي، وأن الشك المحايد يغطي الجزء الأكبر من تطبيق الشك المهني كسلسلة متصلة، لأنه في ظل الشك المحايد يكون لمستوى المخاطر وأدلة المراجعة الأثر في التحرك عبر مستويات الشك المختلفة (أي التحرك من الشك المحايد إلى الشك الافتراضي أو إلى الشك التام). وأن هذا التحرك يزيد من مستوى التساؤل في عقلية مراقب الحسابات ويتطلب إعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة¹ (Glover and Douglas 2014).

ويعتبر الشك التام هو البعد الأكثر تشككاً من مستوى الشك الافتراضي والذي يعتبر مناسباً، على سبيل المثال، عندما تكتشف اختبارات المراجعة أخطاء و/أو غشاً

¹ على سبيل المثال، قد يكون توقيت الاختبارات قرب نهاية السنة المالية، أو قد تتضمن طبيعة الاختبارات أنواع إضافية من الإجراءات لتوفير الأدلة، أو يمكن زيادة مدى الاختبارات.

ويترتب عليه تحريفات جوهرية بالقوائم المالية. وهنا يجب أن يبحث مراقب الحسابات عن أي أخطاء إضافية، ويطلب من عميل المراجعة القيام بذلك، ويتتبع الجهود المبذولة بصورة مناسبة، وعندما يوجد دليل على الغش أو التحريفات الجوهرية، فيعتبر من المناسب مناقشة ذلك مع لجنة المراجعة (Glover and Douglas 2014).

ومن ناحية أخرى، يعتبر الشك الافتراضي مناسباً عندما تشير الظروف إلى وجود مخاطر جوهرية أو قابلية للتحريفات الجوهرية، لكن في حالة غياب مثل هذه المخاطر، قد يؤدي تطبيق عقلية الشك الافتراضي على كل التأكيدات ذات المخاطر المتفاوتة إلى تكاليف غير ضرورية في عملية المراجعة، ومن جانب آخر، قد يؤدي الإفراط في استخدام الشك المحايد إلى الفشل في الحصول على الأدلة الكافية والملاءمة في المجالات ذات القابلية المرتفعة للتحريفات الجوهرية (Glover and Douglas 2014; Quadackers et al. 2014).

وبالتالي يمكن القول إن تطبيق الشك المهني كسلسلة متصلة يلقي الضوء على اختلاف مستوى الشك المهني المناسب بناء على الموقف وليس العقلية، كما أن تطبيق الشك المهني كسلسلة متصلة يمثل عملية تدرج للشك خلال مستويات متفاوتة (أقل أو أكثر تشككاً)، وليس بالضرورة وجود عقليات مختلفة بصورة تامة، فقد تؤدي بعض العوامل إلى موقف شك محايد أو موقف شك افتراضي، وبالتالي إلى جمع وتقييم مزيد من أدلة المراجعة أو الاقتصار على التي تم جمعها، وتعتمد هذه العوامل، بصورة أساسية، على القابلية للتحريفات الجوهرية والتقييم المبدئي للمخاطر.

3/6- تحليل العلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية واشتقاق فرض البحث:

تتطلب معايير المراجعة من مراقب الحسابات أن يطبق عقلية متسائلة وتقييمًا انتقاديًا للأدلة، وعلى الرغم من ذلك، لا يقوم مراقب الحسابات دائماً بتقييم أدلة

المراجعة وفقاً لما تتطلبه المعايير¹، وبسبب هذا القصور في تشغيل الأدلة، غالباً ما يفشل مراقب الحسابات في تطبيق مستوى مناسب من الشك المهني. ويعتبر البعض (Ranzilla et al. 2013) أن عدم كفاية الشك المهني تنتج من قصور سلوك مراقب الحسابات في تشغيل المعلومات، ويرى (Rasso 2015) أن تحسين تشغيل مراقب الحسابات للمعلومات إدراكياً عند جمع الأدلة يساعد على تحسين جودة المراجعة، علي سبيل المثال، تحسين متطلبات التوثيق التي تشجع على تقديم مستوى تحليل متعمق عن أسباب قضاء مراقب الحسابات مزيد من الوقت في مهمة محددة، أو أسباب جمع أدلة إضافية، وبالإضافة إلى ذلك، فإن تقديم تعليمات لمراقب الحسابات لاستخدام حدسه Intuition بدلاً من العمليات التحليلية للتوثيق يجعله أكثر حساسية للمعلومات السلبية عند إصدار الأحكام (Wolfe et al. 2014)، وفي نفس السياق، يتفق البعض (Griffith et al. 2015) على أن وضع مراقب الحسابات في عقلية متسائلة يسهل من تحديد التناقضات في عناصر الأدلة، وعدم التحيز عند تقييم الأدلة، ويؤدي إلى إدراك أفضل للتقديرات غير المعقولة. وقد وصف PCAOB الشك المهني لمراقب الحسابات مستخدماً ثلاثة عناصر هي؛ السمات والعقلية والتصرف، لذلك سيقوم الباحث بتحليل العلاقة بين هذه العناصر وسلامة الحكم على التحريفات الجوهرية.

1/3/6- تحليل العلاقة بين سمة الشك المهني لمراقب الحسابات وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية:

لقد حظيت العلاقة بين سمة الشك المهني لمراقب الحسابات وسلامة أحكامه

باهتمام الكثيرين (Hurt et al. 2003; Fullerton and Durtschi 2004; Hurtt et al. 2008; Quadackers et. al. 2009; Popova 2013; Coppage and Trimbak 2014; Olsen et al. 2015; Elias and Magly 2015)، فقد أوضح البعض (Hurt et al. 2003) أن سمة الشك المهني لمراقب الحسابات تؤثر في سلوكه، ويشمل هذا التأثير أربعة سلوكيات هي:

¹ على سبيل المثال، أوضحت دراسة (Griffith et al. 2015) أنه غالباً ما يفشل مراقب الحسابات عند مراجعة التقديرات المحاسبية في التقييم الكافي لافتراضات الإدارة، وفي التفسير الانتقادي للأدلة المتوفرة، وفي جمع الأدلة الإضافية اللازمة للوصول للاستنتاجات.

البحث المتزايد عن المعلومات، واكتشاف مزيد من التناقضات، وتوليد مزيد من البدائل، والتأكد من موثوقية مصدر الأدلة¹. وفي نفس السياق، انتهت دراسة (Fullerton and Durtschi 2004) إلى أن المراجعين الداخليين ذوي مستوى الشك المهني المرتفع يوجد لديهم رغبة أكبر لزيادة البحث وراء المعلومات الإضافية عندما يواجهون مجموعة متنوعة من أعراض التلاعب، وذلك بمقارنتهم بالمراجعين الداخليين ذوي مستوى الشك المهني الأقل. ومن خلال تجربة تم الربط فيها بين مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات وسلوكين له هما: تقييم الأدلة وتقديم التفسيرات البديلة، توصلت دراسة (Hurt et al. 2008) إلى أن الشك المهني يؤثر في تقييم الأدلة بصورة مباشرة، وأن مراقب الحسابات ذا مستوى الشك المهني المرتفع يستجيب بصورة أفضل للعملاء الجدد من خلال تركيزه على البحث في نتائج الاختبارات الأساسية بدلاً من أداء أوراق العمل الإدارية الأخرى، كما أنه اكتشف مزيداً من التناقضات، وانتهت الدراسة أيضاً إلى أن مستوى الشك المهني يرتبط بتقديم تفسيرات بديلة أكثر للأدلة.

1 حددت الدراسة خصائص سلوكيات مراقب الحسابات المتشكك كما يلي: (1) **البحث المتزايد عن المعلومات**: وفيه يقوم مراقب الحسابات المتشكك بالبحث عن وتفسير المعلومات على نطاق أوسع مقارنة بالبحث عن وتفسير المعلومات التي يقوم به مراقب الحسابات الأقل تشككاً، وهذا السلوك يتسق مع معايير المراجعة، التي تتطلب من مراقب الحسابات أن يحصل على مستوى كافٍ من الأدلة قبل إصدار رأيه، وبصورة مشابهة، تعترف معايير المراجعة بالعلاقة بين المخاطر والحاجة إلى توسيع نطاق البحث عن الأدلة، كما تقدم بعض الأساليب التي يمكن أن يستخدمها مراقب الحسابات في البحث عن الأدلة الإضافية، (2) **اكتشاف مزيد من التناقضات**: من المتوقع أن يقوم مراقب الحسابات، عند أداء عملية المراجعة، بتكوين توقعات محددة ومقارنتها مع النتائج الفعلية لعملية المراجعة وتحديد الاختلافات، ويعتبر تحديد هذه الاختلافات أو التناقضات ضرورياً لأداء عملية المراجعة بفاعلية، ويعتبر الكشف عن هذه التناقضات من ضمن سلوكيات مراقب الحسابات المتشكك، (3) **توليد مزيد من البدائل**: يستطيع مراقب الحسابات المتشكك بناء تفسيرات أو فروض أو سيناريوهات بديلة كتفسيرات للمعلومات التي يجمعها، (4) **التأكد من موثوقية مصدر الأدلة**: فيسعي مراقب الحسابات المتشكك لفهم دوافع العميل لتوفير أدلة المراجعة، والافتراضات التي تقوم عليها إدعاءات الإدارة.

ومن جانب آخر، حاولت دراسة (Quadackers et al. 2014) تفسير العلاقة بين وجهة نظر مراقب الحسابات للشك¹ والأحكام التشككية له وتأثير مخاطر أعمال عميل المراجعة² على هذه العلاقة، وتوصلت الدراسة إلى أن كلاً من الشك المحايد والافتراضي يرتبطان جوهرياً مع أحكام وقرارات مراقب الحسابات التشككية، لكن في حالة مخاطر أعمال عميل المراجعة المرتفعة، يكون الشك الافتراضي أكثر تنبؤية بالأحكام التشككية مقارنة بالشك المحايد، وهذا يعنى أن الشك الافتراضي يكون أكثر ارتباطاً بسلوك مراقب الحسابات المتشكك عن المحايد خاصة في حالة مخاطر أعمال عميل المراجعة المرتفعة.

ونفس السياق، اتفق البعض (Coppage and Trimbak 2009; Quadackers et al. 2009) على أن الخصائص التشككية التي ترجع لسمات مراقب الحسابات الشخصية تساعد في التنبؤ بالأحكام والقرارات التشككية له، فإذا كان مراقب الحسابات ذا طبيعة تشككية بصفة عامة، فمن المحتمل أن يصدر أحكاماً وقرارات أكثر تشككاً، فقد حددت دراسة (Quadackers et al. 2009) ثلاث خصائص للمتشكك وهي؛ الثقة بين الأفراد *Interpersonal Trust*، وتعليق الأحكام *Suspension of Judgment*،

1 وتوضح الدراسة أنه يوجد وجهتا نظر للشك المهني وهما: الشك المحايد **Neutrality** وفيه يفترض مراقب الحسابات عدم وجود تحيز في تكوين معتقداته عن إفصاحات الإدارة، فينبغي ألا يكون هناك تحيز سواء كان إيجابياً (الثقة) أو سلباً (الاشتباه)، ووجهة النظر الأخرى هي الشك الافتراضي **Presumptive** وفيه يفترض مراقب الحسابات قديراً من عدم أمانة أو تحيز الإدارة، وذلك ما لم يرد دليل على خلاف ذلك.

2 تعرف مخاطر الأعمال **Business risk** بأنها مخاطر عدم تحقيق أهداف أعمال الشركة كنتيجة للعوامل الداخلية والخارجية، أو الضغوط أو القوى التي تعرضت لها، أو للمخاطر المصاحبة لربحيتها واستمراريتها. وعرفت معايير المراجعة الدولية (ISA (2015). 315. 4b) مخاطر الأعمال بأنها المخاطر التي تنتج من الظروف أو الأحوال أو الملابسات أو الأحداث أو الأفعال أو المؤشرات التي يمكن أن تؤثر بصورة سلبية في قدرة الشركة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو التي تنتج من وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.

وتركيز الرقابة Locus of Control¹. وتوصلت إلى أن الثقة بين الأفراد أكثر جوهرية في التنبؤ بالأحكام والقرارات التشككية، وبالإضافة إلى ذلك، أظهرت النتائج تأثيراً تفاعلياً جوهرياً لبيئة رقابة عميل المراجعة على العلاقة بين الخصائص التشككية وأحكام وقرارات التخطيط التشككية لمراقب الحسابات.

وبالإضافة إلى ذلك، فقد اتفق البعض (مصطفى، 2012; Popova 2013) على أن قرارات وأحكام مراقب الحسابات تتأثر بكل من؛ مستوي الشك المهني لمراقب

¹ يمكن تعريف الثقة بين الأفراد بأنها عقد توقع عام بواسطة فرد أو جماعة على أن كلمة أو وعداً أو بياناً كتابياً أو شفوياً لفرد أو مجموعة أخرى يمكن الاعتماد عليه. وتعد الفكرة الأساسية هنا أنه إذا كان مراقب الحسابات لديه مستوى منخفض من الثقة بين الأفراد، فإنه يفترض أن يكون أكثر تشككاً. ويعتبر تعليق الأحكام أحد الخصائص الأساسية للمتشككين، فهو عنصر ضروري للاستفسار، فيظل المتشكك يجمع الأدلة حتى يتأكد من أنه لا يوجد شخص عاقل يشك في الادعاء المعين. واتساقاً مع هذا ووفقاً لمعايير المراجعة، فإنه يجب أن يجمع مراقب الحسابات أدلة مراجعة كافية وملائمة للوصول إلى استنتاج معقول يمكنه من إصدار رأيه، ويمكن قياس خاصية تعليق الأحكام من خلال مدى الحاجة إلى الإغلاق الإدراكي للمعرفة The Need for Cognitive Closure وهي الرغبة في جواب فوري على موضوع معين، بمعنى تقديم أية إجابة بدلاً من حالة الغموض والحيرة. فالشخص ذو الحاجة المرتفعة لإغلاق المعرفة قد يعيق عملية توليد الفروض. وتقرح الدراسة أن الشخص المتشكك سوف يعلق الأحكام حتى يكتسب معرفة أكثر عن المواقف الغامضة، ولهذا سوف يكون أقل إغلاقاً للمعرفة، كما أن الشخص الأكثر إغلاقاً للمعرفة سوف يقضى وقتاً أقل في أداء المهام. أما خاصية تركيز الرقابة فتتقسم إلى؛ تركيز الرقابة الخارجي ويشير إلى أن المخرجات لا يمكن أن تتأثر بأي جهود شخصية للفرد، وتركيز الرقابة الداخلي ويشير إلى أن المخرجات تتوقف على الإجراءات الشخصية. = وأوضحت الدراسة أنه يمكن إقناع الشخص ذي تركيز الرقابة الخارجي بسهولة أكثر، وبتأكيد أكثر، ويقبل المعلومات من الآخرين مقارنة بالشخص ذي تركيز الرقابة الداخلي، فالداخلي يسعى بنشاط نحو الأهداف القيمة، والبحث عن المعلومات، ولديه مهارات تعلم أفضل لتحديد والبحث عن الأسباب الملائمة للمهمة ويتخذ القرار بصورة مستقلة، وأكثر قدرة على التعامل مع الضغوط. وتعتبر خاصية تركيز الرقابة الداخلي ذات أهمية مرتفعة للشك المهني لمراقب الحسابات، على سبيل المثال، عند قبول تأكيدات الإدارة (Quadackers et al. 2009)

الحسابات نتيجة لسماته الشخصية (أكثر تشككاً أو أقل تشككاً)، والشك المهني النابع من الخبرة السابقة بعميل المراجعة (سواء كانت خبرة إيجابية أو سلبية أو لا يوجد خبرة)، ومن خلال تجربة شارك فيها مجموعة من الطلاب، توصلت الدراسة (Popova 2013) إلى تأثير المشاركين بالشك المهني النابع من الخبرة السابقة بعميل المراجعة عندما كانت خبرة سلبية، لأنهم أدركوا أن العميل - في هذه الحالة - غير جدير بالثقة، في حين أدت الخبرة الإيجابية إلى إدراك أن العميل جدير بالثقة. وخلصت الدراسة إلى أن المشاركين الأكثر تشككاً كانوا أكثر احتمالاً لاكتشاف الغش نتيجة لتوقعاتهم المبدئية عن الغش أو الأخطاء عند تقييم التحريفات الجوهرية بغض النظر عن الخبرة السابقة بالعميل، وأكثر حساسية للأدلة عن الغش أثناء تقييم الأدلة مقارنة بالمشاركين الأقل تشككاً، وأكثر احتمالاً للتوصل إلى أن التحريفات الجوهرية نتجت عن مخاطر الغش.

واستكمالاً للدراسات السابقة، فقد حاول البعض (Olsen et al. 2015; Elias and Magly 2015) الإجابة على تساؤل ما إذا كان الشك المهني كسمة¹ يفسر الاختلاف في أحكام مراقب الحسابات وقراراته. وأظهرت النتائج أن مستوى الشك المهني المرتفع يساعد في تحقيق جودة المراجعة، على الرغم من أنها ترتبط بزيادة مستوى الخبرة والمعلومات السابقة عن عميل المراجعة خاصة السلبية. فقد أوضحت دراسة (Olsen

¹ استخدمت دراسة (Olsen et al. 2015) مقياسين لقياس الشك المهني لمراقب الحسابات كسمة، يتمثل المقياس الأول في المقياس الذي قدمته دراسة Hurtt 2010، أما المقياس الآخر فهو مقياس (NEO PI-R) **the Revised NEO Personality Inventory** ووفقاً له ينعكس مستوى الشك في ثقة الفرد في الآخرين، ففي حين يعتقد الفرد أن الآخرين أمناء وصادقون بصفة عامة ومستمرة، يكون الآخرون في حقيقة الأمر غير ذلك. ويعتبر (NEO PI-R) مقياساً مختصراً لخمسة أبعاد أساسية لشخصية الفرد، وكذلك الجوانب والسمات الأكثر أهمية التي تحدد هذه الأبعاد. وتتمثل الأبعاد الخمسة الأساسية في العصبية Neuroticism، الانبساط Extraversion، اكتساب الخبرة Openness to Experience، درجة القبول Agreeableness، الاجتهاد Conscientiousness. ويتكون كل بُعدٍ منهما من ستة جوانب فرعية، وتعد الثقة جانباً فرعياً من بعد درجة القبول.

(et al. 2015) أن المتشكك يكون متفتحاً مع الأفراد، ولا يتوافق بسهولة مع طلبات الإدارة، ويعتبر ذلك سمة هامة في تطبيق معايير المراجعة، واكتشاف مخاطر التحريفات الجوهرية والتقرير عنها، وانتهت الدراسة إلى ارتباط الأحكام التشككية (ما يعتقد الأفراد أنهم قد يقومون به) ارتباطاً جوهرياً مع سمة الشك المهني لمراقب الحسابات التي تم قياسها من خلال مقياس Hurtt وليس مع ما إذا كان مراقب الحسابات متشككاً بصفة عامة في الأفراد وفقاً لتقييم مقياس (NEO PI-R)، على العكس من ذلك، لا تساهم سمة الشك المهني وفقاً لمقياس Hurtt في تفسير القرارات التشككية (ما قام به الأفراد فعلاً)، ولكن تختلف القرارات التشككية بين مراقبي الحسابات وفقاً لمقياس (NEO PI-R).

وتختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها استخدمت مقياسين للشك المهني كسمة، كما أنها ميزت بين الأحكام والقرارات التشككية، فأظهرت أن مقياس Hurtt يعتبر مؤشراً للأحكام التشككية ولا يعتبر مؤشراً للقرارات التشككية. إلا أن هذه الدراسة يؤخذ عليها أنها اعتمدت على مجموعة من الطلاب ولم تعتمد على مراقبي الحسابات، كما قد لا تكون المعلومات عن السمات الشخصية كافية في التنبؤ بسلوك مراقب الحسابات في مواقف معينة.

2/3/6- تحليل العلاقة بين عقلية الشك المهني لمراقب الحسابات وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية:

قدمت الدراسات السابقة دليلاً على أن سمة الشك المهني لمراقب الحسابات تزيد من احتمال إصداره للأحكام التشككية، كما أظهرت أيضاً أن المستوى المرتفع من الشك المهني يؤدي إلى أداء مراقب الحسابات جهود عمل إضافية لزيادة البحث عن المعلومات وتقييم إمكانية وجود تحريفات جوهرية، ومع ذلك، لم تقدم الدراسات دليلاً عما إذا كان الشك المهني يحسن من تفكير (عقلية) مراقب الحسابات حول أدلة المراجعة عند تقييمه لتأكيدات الإدارة، ولذلك اهتم البعض (Payne and Rober 2005; Harding and Ken 2011; Noviyanti and Lanita 2015; Olsen and Stuart 2015; Neri and

(Mary 2015) بتحليل وفهم ما إذا كان الشك المهني يحسن فعلاً من جودة المراجعة، أو أنه يزيد فقط من كمية العمل الذي يؤديه مراقب الحسابات.

وفي هذا السياق، يرى كل من (Payne and Rober 2005) أن مستوى الشك المهني المناسب، الذي ينبغي أن يحافظ عليه مراقب الحسابات، يسمح له في جميع الأوقات بتعديل التقييم المنخفض لمخاطر الغش كلما تم مواجهة أدلة جديدة¹. ولكن انتهت الدراسة إلى أنه إذا استقر مراقب الحسابات على تقييم مخاطر الغش بصورة منخفضة، خلال مرحلة التخطيط، فسيكون لذلك تأثير غير مرغوب على مستوى الشك المهني الذي يقدمه في مراحل عملية المراجعة الأخرى، مع وجود عوامل مخاطر الغش الجديدة. وهذا النوع من الاستجابة من المحتمل أن يكون له تأثير سلبي قوي على جودة المراجعة، كما يقدم مراقب الحسابات الذي يقبل تقييم مخاطر الغش بصورة مرتفعة أو معتدلة مستوى مرتفعاً من الشك المهني، وتقتصر النتائج أيضاً أن مستوى الشك المهني الذي يقدمه مراقب الحسابات يعتمد على خبرته.

وبحسب لدراسة (Harding and Ken 2011) قيامها بالتحقق من الوسائل التي يمكن أن تزيد مستوى الشك المهني في أحكام المراجعة المتعلقة بالتقارير المالية التي تحتوي على مخاطر غش، حيث تتساءل الدراسة عن كيف يمكن تعزيز الشك المهني بمنشآت المحاسبة والمراجعة؟ وما هي العوامل التي تؤدي، أو ينبغي أن تؤدي، إلى زيادة الشك المهني لمراقب الحسابات؟ وهل يمكن القيام بالمزيد لتعزيز الشك المهني لمراقب الحسابات؟ لقد تناولت الدراسة هذه الأسئلة من خلال تفسير تأثير اتصالات شريك المراجعة المختلفة على الشك المهني²، وتوصلت الدراسة إلى أنه عندما يكون

1 . بعبارة أخرى يجب أن يؤثر تقييم الأدلة على التقييم الأولي لمخاطر الغش بينما التقييم الأولي لمخاطر الغش ينبغي ألا يؤثر على تقييم الأدلة.

2 حيث تم الأخذ في الاعتبار (1) اتصالات شريك المراجعة من خلال رسائله والمعلومات التي يطرحها عن قابلية القوائم المالية لتوليد غش، (2) وصفه لأهمية الشك المهني حيث قد يركز على صدق ادعاءات الإدارة (تقييم الأدلة) أو قد يركز على تبرير استنتاجات المراجعة المعتمدة

هناك احتمال منخفض للغش، وتكون الإدارة هي التي قامت بتحديد هذا الاحتمال بدلاً من شريك المراجعة نفسه، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة مستوى الشك المهني وزيادة احتمال وجود عمليات غش، وبالإضافة إلى ذلك، يتحكم وصف أهمية الشك المهني في تأثير اتصالات شريك المراجعة.

وفي نفس السياق انتهت دراسة (Noviyanti and Lanita 2015) إلى تأثير كل من موقف الشك المهني، ولغة شريك المراجعة، ومعرفة مراقب الحسابات عن الغش في سلوك الشك المهني لمراقب الحسابات، وتجادل الدراسة أن شريك المراجعة الذي يركز على الشك المهني (الفعالية بدرجة أكبر من الكفاءة) يلعب دوراً مهماً في الحفاظ على، وتحسين الشك المهني لمراقب الحسابات، خاصة، مراقب الحسابات الذي يتسم بموقف شك مهني منخفض، فقد يعدل مراقب الحسابات موقفه، ويتصرف بصورة أكثر تشككاً، كما يمكن أن تحسن معرفة مراقب الحسابات عن الغش من سلوك الشك المهني، فقط لمراقب الحسابات الذي يتسم بموقف شك مهني منخفض، وكان شريك المراجعة يركز على الشك المهني، ولا تؤثر المعرفة في سلوك مراقب الحسابات الذي يتسم بموقف شك منخفض، وكان شريك المراجعة لا يركز على الشك المهني.

ونظراً لصعوبة التعرف على العمليات الإدراكية وراء الشك المهني، فقد هدفت دراسة (Olsen and Stuart 2015) إلى معالجة الفجوة في الدراسات السابقة من خلال تفسير ما إذا كان وكيف يتفاعل الشك المهني كموقف (الشك الناتج من مخاطر العميل) مع المزاج الشخصي Affect (رد فعل مراقب الحسابات سواء كان بصورة متعمدة أو بديهية نحو سلوك العميل) ويؤثرون في الأحكام التشككية¹. وانتهت

على الأدلة (أحكام مراقب الحسابات)، وتم تفعيل هذه المتغيرات في محتوى مخرجات جلسات العصف الذهني عن الغش والتي تمثل الفرصة الأولى لشريك المراجعة لتوفير هذه المعلومات.

¹ تتميز هذه الدراسة بعنصرين هما:

الأول: أنها اعتمدت على نظرية النظامين **the Two-System Theory** هي نظرية سيكولوجية عامة، تقترح أن هناك نظامين معرفيين للتفكير عند إصدار الأحكام والقرارات البشرية هما؛ النظام الأول هو النظام البديهي **Intuitive** أو النظام الاستدلالي **Heuristic** والنظام الثاني

الدراسة إلى أن تأثير المزاج الشخصي في أحكام مراقب الحسابات التشككية يعتمد على مستوى مخاطر عميل المراجعة. ففي حالة مخاطر العميل المرتفعة، فإن كلاً من المزاج الشخصي الإيجابي والسلبي عن العميل يجعل مراقب الحسابات أكثر تشككاً في أحكامه، ومن المثير للاهتمام أن المزاج الشخصي الإيجابي زاد من أحكام مراقب الحسابات التشككية في حالة المخاطر المرتفعة. أما في حالة المخاطر المنخفضة، فإن المزاج الشخصي الإيجابي عن سلوك العميل جعل مراقب الحسابات أكثر تشككاً بصورة جوهرية في أحكامه مقارنة بالمزاج الشخصي السلبي عن سلوك العميل. ومن خلال التحليل الإضافي لنتائج الدراسة اتضح أن المزاج له تأثير لاوعي

هو النظام المتعمد والمقصود *Deliberative* أو النظام التحليلي *Analytical*. يقوم الشخص في النظام الأول بالتفكير العقلاني بدون وعي، ويقدم هذا النظام على أنه ما يخطر على ذهن تلقائياً *a Baseline System in the Human Brain*. بينما النظام الثاني يتطلب فيه التفكير العقلاني المزيد من الجهد من جانب متخذ القرار، والتصرف بصورة متعمدة ليكون فعالاً. وطبقاً لهذه النظرية فإن المزاج سوف يؤثر على أحكام مراقب الحسابات إذا تصرف مراقب الحسابات وفقاً للنظام الأول البديهي بسبب أن الأحكام التشككية في التقييم البديهي تظهر سبب تفضيله أو عدم تفضيله لعميل المراجعة، على العكس إذا تصرف مراقب الحسابات وفقاً للنظام الثاني المتعمد فإن الأحكام التشككية تكون أكثر رد فعل للمخاطر في عملية المراجعة، ويتجاوز مراقب الحسابات في هذه الحالة عن تأثير المعلومات المزاجية عن سلوك العميل.

الثاني: أنها طلبت من المشاركين تبرير أحكامهم التشككية مع شرح مختصر لها لتجنب تأثير التخفيف *Dilution Effect*. فالتجارب التي تهتم فقط بتأثير أدلة غير تشخيصية *Non-Diagnostic* (تشير المعلومات غير التشخيصية إلى المعلومات التي لا تعتبر مفيدة في إصدار الأحكام) مع أدلة تشخيصية يكون تركيزها ضيقاً، نظراً لأن نتائج التجربة تكون ذات منفعة أقل *Not Producible* في الواقع الفعلي. ويشير تأثير التخفيف إلى حقيقة أن أحكام المشاركين تكون أقل تطرفاً عندما تكون الأدلة غير التشخيصية مختلطة مع أدلة تشخيصية. لهذا، غالباً فإن نتائج التجارب العملية تتأثر بتأثير التخفيف، حيث الأدلة غير التشخيصية تخفف من تأثير الأدلة التشخيصية. وتعتمد أهمية هذا التأثير على ما إذا كانت المعلومات غير التشخيصية قادرة على جذب انتباه المشاركين، ولذلك يوصي في التجارب أن يطلب من المشاركين تبرير أحكامهم واستخدامهم مساعدات القرار لتجنب تأثير التخفيف والتأكيد على أن نتائج التجربة ذات صلة بالواقع.

على أحكام مراقب الحسابات التشككية في حالة كل من التصرف البديهي أو المتعمد، ومع ذلك فإن تأثير المزاج الشخصي مختلف، فسلوك العميل الإيجابي جعل مراقب الحسابات المتعمد أكثر تشككاً في أحكامه مقارنة بسلوك العميل السلبي، بينما جعل مراقب الحسابات البديهي أقل تشككاً في أحكامه مقارنة بسلوك العميل السلبي. وتقتصر النتائج أن المزاج الشخصي يؤثر في أحكام مراقب الحسابات بغض النظر عما إذا كان مراقب الحسابات يستخدم المزاج الشخصي في قراراته بديهيًا أو متعمدًا، ومع ذلك، يختلف نوع التأثير فيما بينهم، وبالإضافة إلى ذلك، يرتبط الاختلاف في النوع (ذكر مقابل أنثى) مع الاختلاف في الأحكام التشككية، فقد قدمت مراقبات الحسابات الإناث مستوي مرتفع من الأحكام التشككية مقارنة بمراقبي الحسابات الذكور. وفي نفس السياق خلصت دراسة (Neri and Mary 2015) إلى أن عقلية مراقب الحسابات المتعمدة¹ Deliberative Mindset (أي ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني) تحسن الأداء في التقييم الانتقادي للأدلة غير المتوقعة Extrapolative Critical Assessment، على العكس العقلية التنفيذية Implemental Mindset تحسن الأداء في التقييم الانتقادي للأدلة المتوقعة Interpolative Critical Assessment.

¹ أوضحت الدراسة أن مراقب الحسابات يمكن أن يتسم بعقلية متعمدة أو عقلية تنفيذية، فالعقلية المتعمدة طريقة تفكير تتسم بالسلوك الانتقادي المتساؤل، والاهتمام بالأدلة الاستثنائية، وهي مرادفة لممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، وهي تحسن من تقييم الأهداف البديلة، وترتبط بالأخذ في الاعتبار الإجابة على سؤال لماذا شيء معين ينبغي أن يكون بهذه الطريقة. أما العقلية التنفيذية فهي عقلية مقارنة، وتعلق بتخطيط كيف يتم تحقيق الهدف، ويحسن التفكير التنفيذي من مرحلة تخطيط التصرف والتقرير بين بدائل التصرف لتحقيق الأهداف المحددة. ومن ناحية أخرى، أوضحت الدراسة أن التقييم الانتقادي للأدلة المراجعة يمكن أن يأخذ صورتين هما التقييم الانتقادي للأدلة غير المتوقعة Extrapolative و التقييم الانتقادي للأدلة المتوقعة Interpolative، ففي الصورة الأولى يتم السعي للحصول على أدلة إضافية، وجمع أدلة غير متاحة، ويتم التساؤل حول ما هي الأدلة التي قد لا تكون موجودة فعلاً. أما الصورة الثانية فيتم تقييم وتفسير تفاصيل الأدلة الموجودة والمستخدمة في دعم تأكيدات الإدارة مثل الحسابات المعقدة للقيمة العادلة للأصول.

3/3/6- تحليل العلاقة بين تصرف الشك المهني لمراقب الحسابات وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية:

يتضمن الشك المهني تقييماً انتقائياً للأدلة، فقد اهتمت الدراسات (Rose 2007; APB 2012; Carpenter and Jane 2013; Dennis and Karla 2014; Luippold et al 2015; Rasso 2015)، باختبار العلاقة بين الشك المهني من ناحية، وقدرة مراقب الحسابات على التقييم السليم لأدلة المراجعة من ناحية أخرى، لتحديد ما إذا كان تقييم مراقب الحسابات لأدلة المراجعة سيختلف باختلاف الشك المهني لديه. وتوصلت دراسة (Rose, 2007) إلى أن المستويات المرتفعة من الشك المهني، والخبرة الخاصة بالتلاعب، والمستويات الأقل من الثقة بعميل المراجعة تجعل مراقب الحسابات أكثر اهتماماً بالأدلة التي تشير إلى تقارير مالية محرفة، وتجعله أيضاً أكثر اعتقاداً بأن القوائم المالية قد تم تحريفها بشكل متعمد.

وفى نفس السياق اتفق كل من مجلس ممارسات المراجعة (APB., 2012) و (Idawati and Andrew 2015) على أن ممارسة الشك المهني يمكن أن تؤثر على عملية المراجعة من عدة جوانب منها؛ أنها تجعل تقييم مراقب الحسابات للمخاطر تقييماً انتقائياً Critical Appraisal لتأكيدات الإدارة، وتساعده في البحث النشط Actively Looking for Risk عن مخاطر التحريفات الجوهرية، وأوجه الضعف في تصميم وتشغيل نظم الإدارة للرقابة والتقرير عن الوضع المالي وأداء الشركة. وتساعد مراقب الحسابات أيضاً في تطوير مستوى متعمق من المعرفة عن أعمال الشركة محل المراجعة والبيئة التي تعمل فيها، وتمكنه من تقييم المخاطر من وجهة نظر مستقلة ومتجددة بدلاً من تقييم المخاطر من وجهة نظر الإدارة. وبالإضافة إلى ذلك، تمكن مراقب الحسابات من تصميم إجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كان هناك أية أدلة تتعارض مع تأكيدات الإدارة. وأخيراً تساعده في اكتساب المهارات المطلوبة لإصدار الأحكام المبنية على الأدلة، أو تعليق الأحكام، ويكون توثيقه للأحكام مقنعاً بدلاً من كونه استنتاجياً، وبالتالي لا يعرض مراقب الحسابات دائماً استنتاجاً لكنه

يعرض أيضًا الأساس المنطقي للاستنتاج، وربطه بطبيعة التحديات التي تواجهه في عمله، وقوة الأدلة التي يحصل عليها.

وانتقد البعض (Carpenter and Jane 2013; Dennis and Karla 2014; Ying and Chris 2015) على تأثير درجة تركيز شريك المراجعة على الشك المهني (كدافع)، ووجود أو عدم وجود مخاطر غش (كأدلة مبدئية) - بصورة مباشرة - على تقييم مراقب الحسابات لمخاطر الغش، ويتسق ذلك مع نموذج Nelson حيث اقترح وجود تأثير مباشر ومستقل للدوافع والأدلة المبدئية على أحكام مراقب الحسابات التشككية. فقد وجدت دراسة (Carpenter and Jane 2013) أنه في حالة التركيز المرتفع على الشك المهني يقدم مراقب الحسابات تقييمًا مرتفعًا لمخاطر الغش عندما يوجد مخاطر غش مقارنة بحالة التركيز المنخفض على الشك المهني. ومع ذلك، فإنه في حالة عدم وجود مخاطر غش، وكان هناك تركيز مرتفع على الشك المهني يقدم مراقب الحسابات تقييمًا مرتفعًا لمخاطر الغش عن حالة التركيز المنخفض على الشك المهني، وترشد هذه النتائج تركيز واضعي المعايير للغة المناسبة لتقييم مراقب الحسابات للغش، وتوضح التكاليف المحتملة لممارسة مراقب الحسابات للشك المهني في حالة عدم وجود غش. وانتهت الدراسة أيضًا إلى أنه في حالة التركيز المرتفع على الشك المهني اختار مراقب الحسابات عوامل مخاطر الغش الأكثر ملاءمة بصورة جوهرية، واختار إجراءات المراجعة التي ترتبط مباشرة مع الغش المحدد فعليًا عنه في حالة التركيز المنخفض على الشك المهني.

وعلى الجانب الآخر، فقد تناول البعض (Ng 2007; Luippold et al. 2015) أثر مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات على الحد من تأثير وفعالية ممارسات عميل المراجعة في إخفاء ممارسات إدارة الأرباح والتحريفات الجوهرية، فقد كشفت دراسة (Ng, 2007) عن أثر سلبي لمستوى الشك المهني لمراقب الحسابات على مدى فعالية إدارة العميل لعملية المراجعة¹، فزيادة مستوى الشك المهني لدى مراقب الحسابات يحد

¹ لقد بدا في الآونة الأخيرة، أن ظاهرة إدارة الأرباح تتطوي على ظاهرة إدارة المراجعة، وتعني إدارة العميل للمراجعة Audit Management استخدامه بعيد المدى (الاستراتيجي) لخطط

من تأثير سياسات العميل لإدارة عملية المراجعة من خلال التغلب على سياسة تشتيت انتباه مراقب الحسابات التي تتبناها إدارة عميل المراجعة. كما اتفق البعض (Luippold et al. 2015) على أن مراقب الحسابات الأكثر تشككاً مهنيًا أعلى احتمالاً لاكتشاف ممارسات إدارة عميل المراجعة للريح المحاسبي، وهو ما قد يكشف عن وجود علاقة إيجابية بين ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وقدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح. وهو ما أكدته دراسة (ريشو، 2014) فقد انتهت إلى أن مراقب الحسابات ذا سمات الشك المهني المرتفع أكثر إدراكاً لعوامل مخاطر التحريفات الجوهرية، وإجراءات اكتشافها، كما أنه أقل ثقة في مزاعم وتفسيرات الإدارة وأكثر اقتناعاً بأن التحريفات الجوهرية التي تنطوي عليها القوائم المالية لعميل المراجعة ترجع للتلاعب.

ومن جانب آخر، يمكن أن يؤدي الفشل في تشغيل أدلة المراجعة بصورة صحيحة، خاصة في وقت مبكر عند جمع الأدلة، إلى إصدار أحكام غير سليمة، مثل قرار إنهاء عملية جمع الأدلة قبل اكتمالها، والذي قد يكون سببه عدم ممارسة الشك المهني بصورة كافية، وفي هذا الصدد، حاول (Rasso 2015) دراسة ما إذا كان وكيف يمكن أن يؤثر مستوى التوثيق والتفسير¹ Precepts of Construal- level

لاهية Distraction Tactics بهدف منع مراقب الحسابات من اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والتلاعب في القوائم المالية خلال أدائه لعملية المراجعة. وتشمل عدة طرق منها (1) طريقة التوصيات اللاهية لمناطق مراجعة نظيفة وفيها تقوم إدارة عميل المراجعة بتوجيه انتباه مراقب الحسابات، من خلال توصيات مباشرة أو غير مباشرة، نحو مناطق مراجعة باعتبارها ذات مخاطر تحريف عالية، وهي حقيقة خالية من التحريفات، بهدف استنفاد قدر من هذا الانتباه، (2) طريقة التوصيات اللاهية لمناطق مراجعة غير نظيفة وفيها تقوم إدارة عميل المراجعة بتوجيه انتباه مراقب الحسابات إلى مناطق مراجعة تحتوى على تحريفات غير هامة نسبياً، (3) طريقة الأخطاء اللاهية وتقوم على فلسفة نشر أخطاء لاهية سهلة الاكتشاف داخل القوائم المالية يؤثر سلباً في قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية (الإببيري، 2013)

¹ تعتبر دراسة عملية تشغيل وجمع الأدلة أمراً هاماً لأنها مكونٌ هامٌ من مكونات الشك المهني، فقد يتم تعليق الأحكام حتى يتم جمع الأدلة الكافية والملائمة، وتساعد نظرية مستوى التفسير **Construal level Theory** في تحسين التشغيل الفعال للأدلة، فهي تقترح أن السلوك أو

Theory في تشغيل وجمع مراقب الحسابات لأدلة المراجعة أثناء مراجعة التقديرات المعقدة، وكانت النتائج متسقة في أن مراقب الحسابات الذي يستخدم هيكل أحكام يسمح له بـ و/ أو يحسن من مستوى التفسير المرتفع يقدم مستويات شك مهني مرتفعة، وينعكس ذلك في مستوى جودة مرتفع بشأن تقييم مخاطر التقديرات، وبالتالي يقدم مراقب الحسابات مستوى مرتفعاً من الأحكام والإجراءات التشككية، ويقضي وقتاً أطول في أداء المهمة، خاصة في مرحلة جمع وتقييم الأدلة.

4/3/6- تحليل الأبعاد الأخرى للعلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية:

تقترح بعض الدراسات (Brown et al. 1999; Nelson 2009; Brazel et al. 2013; Majors et al. 2014; Bowlin et al. 2015; Grenier 2016) أن مستوى الشك المهني المرتفع يمكن أن يمثل مشكلة، وليس بالضرورة أن يكون الحل الأمثل، فقد اتفق البعض (Brown et al. 1999; Nelson 2009) على أن تشجيع مراقب الحسابات ليكون متشككاً يمكن - في بعض الأحيان - أن يفرض تكاليف على كفاءة عملية المراجعة، وفي نفس الاتجاه، انتهى البعض (Bowlin et al. 2015) إلى أن جودة المراجعة تنخفض بالنسبة لمراقب الحسابات ذي العقلية التشككية أكثر من مراقب الحسابات الأقل تشككاً، وذلك في حالة التدوير الإلزامي، لأن التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات يخفض من جهود المراجعة، ويزيد من عمليات المراجعة الأقل جهداً مع التقارير المالية المحرفة.

الطريقة التي يقوم من خلالها مراقب الحسابات بتفسير المعلومات تؤثر في أحكامه، وتصف هذه النظرية مستويين للتفسير: التفسير عند المستوى المنخفض Low Level Construals ويكون دقيقاً Specific ومفصلاً Detailed ، والتفسير عند المستوى المرتفع High Level Construals ويكون أوسع Broad ومجرداً Abstract، وأحد الاختلافات بين المستويين هو أنه من السهل على مراقب الحسابات عند مستوى التفسير المرتفع أن يشغل ويستوعب كمية كبيرة من المعلومات بما في ذلك المعلومات السلبية، بينما تكون هذه المهمة صعبة في حالة التفسير عند المستوى المنخفض، فالتفسير عند المستوى المرتفع يركز فيه مراقب الحسابات على الصورة العامة ولا يركز على التفاصيل، فهو يركز على السمات الأساسية التي تستحوذ على جوهر الأدلة.

كما أن هناك اتجاه آخر، يفترض أن سمات بيئة المراجعة تؤثر في العلاقة بين الشك المهني وفعالية المراجعة، فقد افترض البعض (Majors et al. 2014) أنه عند وجود عوامل مسببة لنضوب الأنا¹ Ego Depletion ، فإن ذلك يؤثر سلباً على أداء مراقب الحسابات للمهام، فقد اتضح أن مراقب الحسابات يؤدي مهمة تقييم المخاطر بصورة أسوأ في ظروف نضوب الأنا عنه في ظل حالة عدم نضوب الأنا، وبخصوص تفاعل نضوب الأنا مع الشك المهني، فقد خلصوا إلى أن التأثير السلبي لنضوب الأنا على الأداء يكون أكثر وضوحاً لمراقب الحسابات ذي مستوى الشك المهني المرتفع².

وفي نفس السياق، اتفقت العديد من الدراسات (DeZoort and Loed 1997; Sweeney and Pierce 2004) على أنه يتم مكافأة مراقب الحسابات على تحقيق الكفاءة أكثر من الفاعلية، وفي هذا السياق، توصل البعض (Brazel et al. 2013; 2016) إلى أن الأثر الناتج من قيام مراقب الحسابات بجمع أدلة إضافية (كتصرف تشككي) يؤثر في تقييم أدائه، وأن تحيز الإدراك المتأخر للمعرفة³ يكافئ مراقب الحسابات على أدائه

1 نضوب الأنا Ego Depletion : هي ظاهرة تستنفد فيها ممارسة رقابة النفس الموارد الإدراكية للفرد، وبالتالي يتدهور الأداء المستقبلي، وعملية إصدار الأحكام، ويتم الانشغال بمهام معقدة إدراكياً، ونظراً لطبيعة بيئة المراجعة، فإن مراقب الحسابات يواجه عادة عوامل تتسبب في نضوب الأنا (مثل: 1) أن مراقب الحسابات يظل في عملية اختيار متكررة طوال عملية المراجعة لأي من اختبارات المراجعة يجب القيام بأدائها لجمع الأدلة الكافية والملائمة، (2) وأيضاً في ظل حالة عدم التأكد المصاحبة لبيئة المراجعة يطلب من مراقب الحسابات استخدام التفكير المعقد إدراكياً عند أداء إجراءات المراجعة، خاصة عند مراجعة التقديرات المحاسبية.

² لمزيد من التفصيل عن تطبيق ظاهرة نضوب الأنا في المراجعة يمكن الرجوع إلى دراسة (Hurley 2015).

³ **تحيز الإدراك المتأخر للمعرفة Hindsight Bias** (النهاية تبرر الوسيلة): هي نظرية سلوكية تهتم بكيفية تأثير إدراك الشخص بأن نتيجة التصرف المعين تؤثر في طريقة تقييم أدائه، فعند تطبيقها في مجال المراجعة، ويفرض وجود اثنين من مراقبي الحسابات، وبوجهان نفس الأدلة المبدئية التي تدل على وجود تناقضات، وتزيد من احتمال ممارسة الشك المهني لاكتشاف التحريفات الجوهرية، وقد قام كلاهما بممارسة الشك المهني، فقد يعاقب المسئول عن تقييم عملية

إجراءات جمع أدلة إضافية عند وجود تحريفات جوهرية فعلاً، أما في حالة عدم وجود تحريفات جوهرية فإنه يعاقب مراقب الحسابات.

واستكمالاً للدراسات السابقة، فقد أوضحت دراسة (Grenier 2016) أن التخصص الصناعي قد يعيق بعض جوانب الشك المهني لمراقب الحسابات، فكلما اكتسب مراقب الحسابات خبرة أكثر بالصناعة، فإنه يمكنه تطوير معرفة أعمق عن تفسيرات التحريفات الجوهرية للتقلبات غير العادية في عناصر القوائم المالية، وهذه المعرفة، بجانب ثقته في قدرته على تحليل أدلة المراجعة، تعيق ميله ليكون متشككاً عندما لا يوجد مؤشرات صريحة على وجود تحريفات جوهرية، وذلك في ظروف المراجعة التي تكون فيها التحريفات الجوهرية أقل احتمالاً، ويجادل الباحث بأن نفس هذه الظروف زعمت فيها تقارير PCOAB أنها تسببت في عدم كفاية ممارسة الشك المهني وارتكاب الغش وإخفائه جيداً.

ونشابهت دراسة (Peytcheva 2014) مع الدراسات السابقة في أن زيادة مستوى الشك المهني ليس بالضرورة يتحول إلى أحكام ذات جودة مرتفعة، فزيادة الشك المهني لمراقب الحسابات تجاه تأكيدات الإدارة أو تجاه أي فرض من الفروض التي يقوم مراقب الحسابات باختبارها لا يعني بالضرورة أن مراقب الحسابات سيصل إلى الحكم السليم عن مدى مصداقية تأكيدات الإدارة. وتوصلت الدراسة إلى أن الشك المهني كموقف يزيد من احتمال التفكير الإدراكي السليم عند اختبار الأدلة بالنسبة للمبتدئين (الطلاب) عن الأكثر خبرة (مراقبي الحسابات)، وأيضاً الشك المهني كسمة يرتبط بتحسين أداء اختبار الفروض بالنسبة للمبتدئين عن الأكثر خبرة، وتفسر

المراجعة مراقب الحسابات الأول إذا لم يجد تحريفات جوهرية، لأنه أدى لزيادة تكاليف المراجعة، وقد يكافئ مراقب الحسابات الآخر إذا وجد تحريفات جوهرية، وبالتالي مثل هذا التحيز المتأخر في الإدراك قد يجعل مراقب الحسابات يميل لممارسة الشك المهني الكافي فقط في حالة تحديد تحريفات جوهرية بصورة مؤكدة، ويعني أيضاً أن مراقب الحسابات من المحتمل أن يتخلى عن التحقق من التناقضات الأكثر غموضاً في أدلة المراجعة لأنها قد تؤدي إلى زيادة التكاليف دون وجود تحريفات جوهرية.

الدراسة ذلك بأن المبتدئين عند مقارنتهم بالأكثر خبرة سوف يكونون أكثر ميلاً للانتفاع بالشك المهني فيما يصدر عنهم من أحكام، وأن إدراك الأكثر خبرة لأهمية الشك المهني سواء من خلال ما تتطلبه المعايير أو من خلال البرامج التدريبية سوف يجعلهم على استعداد دائم ومستمر لتقديم مستوى مرتفع من الشك، وهو الأمر الذي قد يؤدي إلى تقليل فاعلية أي عملية تعبئة إضافية لهم كي ينعكس الشك المهني على سلوكهم، أما المبتدئين نظراً لأنهم على العكس تماماً من ذلك، فإن درجة تأثرهم بإشارات الشك المهني وحرصهم على التصرف وفقاً لها سوف تكون أكبر وأعمق.

وبصورة مشابهة لم تجد دراسة (Harding and Trotman 2015) دليلاً على الارتباط بين سمة الشك المهني لمراقب الحسابات وإدراكه لاحتمال التحريفات الجوهرية التي ترجع للغش أثناء جلسات العصف الذهني، ومن ناحية أخرى، وجدت الدراسة ارتباط إيجابي مع مستوى الشك المهني المنعكس في الحكم المهني بشأن إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة.

وحاولت دراسة (Kham and Noel 2016) استكشاف سبب عدم انعكاس سمة الشك المهني بصورة منتظمة على أحكام وتصرفات مراقب الحسابات، من خلال تفسير ذلك - جزئياً - بالخصائص الشخصية الأخرى التي تضعف من تأثير سمة الشك المهني. ووجدت الدراسة أن العوامل الجمالية لبيئة عميل المراجعة - بدون تدخل العميل ذاته - ¹Aesthetic Engagement تضعف من العلاقة بين سمة الشك المهني وأحكام وتصرفات مراقب الحسابات، فكلما زاد الأثر الطيب لدى مراقب الحسابات عن البيئة الجمالية لعميل المراجعة، كلما كانت العلاقة بين سمة الشك المهني وأحكام وتصرفات مراقب الحسابات أقل إيجابية، والأكثر أهمية، أنه عندما يزيد هذا الأثر الطيب لمستوى كبير، فإنه يكون هناك علاقة سلبية بين سمة الشك

¹ **Aesthetic Engagement**: هي التفاعلات بين بيئة عميل المراجعة الجمالية ذات الأثر الطيب ومراقب الحسابات التي تُحول المقاومة المبدئية لمراقب الحسابات إلى استعداد لقبول المعروف عليه، وفي بعض الأحيان تحول مراقب الحسابات لمتعشش لما يتم عرضه عليه، وفي هذه الحالة يحاول عميل المراجعة أن يُبلي الأسس التي تقوم عليها شكوك مراقب الحسابات تجاه تأكيدات الإدارة.

المهني وأحكام وتصرفات مراقب الحسابات، حيث يكون مراقب الحسابات لديه ميول للتوافق مع عناصر بيئة العمل الجمالية.

يخلص الباحث من هذه الجزئية إلى أن هناك وجهتي نظر للعلاقة بين ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة أحكامه، فمن جانب، اتفقت الدراسات على أن الشك المهني يحسن من قدرة مراقب الحسابات على الأداء الإدراكي عند أداء عملية المراجعة، فمراقب الحسابات ذو مستوى الشك المهني المرتفع لديه رغبة أكبر في زيادة البحث وراء المعلومات الإضافية، واكتشاف مزيد من التناقضات، وتقديم تفسيرات بديلة أكثر، عندما يواجه مخاطر تحريفات جوهرية، وذلك بمقارنته بمراقب الحسابات ذي مستوى الشك المهني الأقل، كما أن ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني تجعله يقيم المخاطر تقييماً انتقاديًا، وتساعده في اكتساب فهم متعمق لعمل المراجعة وبيئته، وتساعده في الحفاظ على استقلاله عند جمع الأدلة الكافية والملائمة، وتصميم إجراءات المراجعة الفعالة. على العكس من ذلك، هناك وجهة نظر أخرى ترى أنه ليس بالضرورة أن زيادة الشك المهني لمراقب الحسابات تؤدي إلى إصدار أحكام سليمة خاصة في حالة التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات، وتقييم أداء مراقب الحسابات بناء على الكفاءة. ولذلك فإن الدراسة ستقوم باختبار الفرض التالي:

الفرض الأول: يؤثر مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني إيجابًا على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم.

4/6- منهجية البحث:

تستهدف هذه الفرعية من البحث عرض الهدف من الدراسة التجريبية، ومجتمع وعينة الدراسة، وتوصيف متغيرات الدراسة، وأدوات وإجراءات الدراسة التجريبية، وأدوات التحليل الإحصائي التي تم الاعتماد عليها، وتحليل النتائج واختبار فرض البحث، وذلك على النحو التالي:

1/4/6- هدف الدراسة التجريبية:

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار مدى وجود دليل عملي في بيئة الممارسة المهنية المصرية على وجود علاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

2/4/6- مجتمع وعينة الدراسة:

أجريت الدراسة على مجتمع واحد، وهو مجتمع مراقبي حسابات شركات المساهمة، وقد تم اختيار عينة انتقائية تحكمية من المجتمع ضمت (193) مفردة من مراقبي حسابات شركات المساهمة¹، وذلك قياساً على عديد من الدراسات السابقة التي اعتمدت على عينة من مراقبي الحسابات (Quadackers and Tom 2009; Fukukawa and Theodore 2011; Carpenter and Jane 2013; Brazel et al. 2013; Quadackers et al. 2014; Peytcheva 2014; Lauck and Sudip 2015; Olsen and Iris 2015). ويوضح الجدول رقم (1) الإحصاء الوصفي لعينات الدراسة.

1 وزع الباحث عدد 627 قائمة استقصاء على مفردات العينة عن طريق التسليم اليدوي ومواقع التواصل الاجتماعي والمقابلات الشخصية لمراقبي الحسابات بمتنشات المحاسبة والمراجعة الواقعة بمدن القاهرة والجيزة والإسكندرية، وحضور بعض المؤتمرات العلمية لمراقبي الحسابات في نادي التجارين بالقاهرة، وحضور مؤتمر الجمعية العلمية للخبرة الضريبية الموافق يوم 2016/2/6 تحت عنوان "الضرائب الدولية والإقرارات الضريبية المصرية لعام 2015" بالإسكندرية. وبعد فترة تراوحت من أسبوعين الى أربعة عشر أسبوعاً، استلم منها 216 قائمة، بنسبة استجابة 34.45%، واستبعد منها عدد 23 قائمة لعدم اكتمال الردود، ولذا كانت نسبة القوائم السليمة من القوائم المستلمة 89.4%.

جدول رقم (1)

الإحصاء الوصفي لعينة الدراسة

العينة	البيان
	<u>المؤهلات العلمية:</u>
%75.7	بكالوريوس محاسبة
%19.2	دبلوم دراسات عليا
%2.8	ماجستير محاسبة
%2.3	دكتوراه في المحاسبة
	<u>الشهادات المهنية:</u>
%84.2	لم يحصل على شهادة
%15.8	حصل على شهادة
	<u>عضوية وزمالة الجمعيات المهنية:</u>
%24.4	غير عضو
%75.6	عضو
	<u>الدرجة الوظيفية:</u>
%15.9	مراجع
%25	مراجع أول
34.15	مدير أو مشرف
%25	شريك مراجعة
	<u>الخبرة الوظيفية:</u>
%8.4	أقل من 3 سنوات
%9.6	من 3 إلى 5 سنوات
%27.5	من 5 إلى 10 سنوات
%54.5	أكثر من 10 سنوات
	<u>الخبرة بمهمة محددة:</u>
9.08	الوسط
(7)	(الوسيط)
[7.230]	[الانحراف المعياري]

3/4/6- توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

1/3/4/6- المتغير المستقل:

مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، واعتمد الباحث في قياسه على مقياس دراسة (Hurtt, 2010) لمستوى الشك المهني الفطري لمراقب الحسابات: وفيه يمثل مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات تفاعلاً معقدًا وديناميكيًا بين سمات مراقب الحسابات الشخصية والموقف الذي يحدد سلوكه التشككي. ويتكون هذا المقياس من ثلاثين عبارة (كما يتضح بملحق البحث رقم 1) تقيس ست خصائص تشككية لمراقب الحسابات¹ هي؛ خاصية العقلية المتسائلة²، وخاصية تعليق الأحكام³، وخاصية البحث عن المعرفة⁴، وخاصية فهم جوانب الشخصية¹، وخاصية الاحترام الذاتي²، والاستقلال الذاتي³.

¹ خاصية العقلية المتسائلة (تم قياسها من خلال ثلاث عبارات هي 7، 13، 24)، وخاصية تعليق الأحكام (تم قياسها من خلال خمس عبارات هي 3، 9، 20، 22، 27)، وخاصية البحث عن المعرفة (تم قياسها من خلال ست عبارات هي 4، 8، 15، 23، 28، 29)، وخاصية فهم جوانب الشخصية (تم قياسها من خلال خمس عبارات هي 5، 11، 14، 26، 30)، وخاصية الاحترام الذاتي (تم قياسها من خلال خمس عبارات هي 2، 6، 12، 17، 21)، والاستقلال الذاتي¹ (تم قياسها من خلال ست عبارات هي 1، 10، 16، 18، 19، 25).

² تعني التحقق من ومحاولة إثبات التأكيدات، والاستجابات النشط، والفضول، واكتساب المزيد من المعلومات عن فرص الغش ومجالات المخالفات، فمراقب الحسابات الذي يتمتع بهذه الخاصية ليس من السهل أن يقع تحت تأثير الآخرين (Hurtt 2010).

³ تعني عدم استعداد مراقب الحسابات لقبول التأكيدات والادعاءات ببساطة، علاوة على الاحتفاظ بعقل متفتح وتقييم انتقادي لأدلة المراجعة، وألا يتسرع في إصدار حكمه حتى يحصل على الأدلة الكافية والملائمة - أمرٌ جوهريٌّ عند ممارسة الشك المهني.

⁴ يعتبر المتشكك محققًا متفتح الذهن على استعداد دائم لاستكشاف وجهات النظر الجديدة، ويتمتع بنظرة متعمقة تتجاوز ما هو ظاهر، فعندما يواجه مراقب الحسابات بحالة من التعقيد، فإنه يتغلب عليها عن طريق البحث الأكثر شمولية عن المعرفة والمعلومات والأفكار، والتحقق من الجوانب الأساسية لإمكانية التحريف (Hurtt 2010).

وقد طُلب من مفردات عينة الدراسة قراءة هذه العبارات، ثم تحديد درجة اتفاقهم معها، باستخدام مقياس ليكرت سداسي المستويات⁴ 6-Point Likert Scale (حيث يبدأ من 1 = غير أوافق بشدة، وينتهي بـ 6 = أوافق بشدة). وبالتالي يكون مدى الدرجات الإجمالية للمقياس تتراوح بين 30 إلى 180، مع الأخذ في الاعتبار أنه بعد انتهاء مفردات عينة الدراسة من الإجابة على العبارات والتزامًا بما جاء في دراسة (Hurtt 2010) فقد تم تعديل قيم العبارات رقم 1، 10، 17، 16، 11، 19، 25، 26، وذلك بطرح القيمة التي اختارتها مفردات عينة الدراسة من رقم 7 وتكون الدرجة التي تدرج ضمن المقياس هي نتيجة عملية الطرح المشار إليه، وتشير الدرجة الأكبر إلى مستوى شك مهني مرتفع لمراقب الحسابات، وذلك اتساقاً مع عديد من الدراسات التي استخدمت هذا المقياس (Noviyanti and Lanita 2013; Quadackers and Tom 2014; Majors et al. 2014; Peytcheva 2014; Olsen and Iris 2015; Olsen et al. 2015; Elias and Magdy 2015).

¹ تعني ميل مراقب الحسابات للأخذ بعين الاعتبار المعلومات في ضوء الدوافع الشخصية للفرد الذي يتم الحصول منه على المعلومات، جنباً إلى جنب، مع موقف التساؤل المستمر وتعليق الأحكام والبحث عن المعرفة يزوده بمرونة وقدرة انتقادية عند جمع وتشغيل وتقييم الأدلة على نحو فعال.

² تعني ضرورة أن يتمتع مراقب الحسابات بقدر من الاحترام الذاتي من أجل مقاومة محاولات الإقناع والضغط من عميل المراجعة (Hurtt 2010).

³ تعكس استقلال مراقب الحسابات، واعتماده على ذاته، وقدرته على التصرف، والتحكم الذاتي في المشاعر بدلاً من السماح للمؤثرات والادعاءات والآراء الخارجية من التأثير على نحو غير ملائم في موقفه التشككي (Hurtt 2010).

⁴ استخدمت دراسة (Hurtt 2010) مقياس ليكرت سداسي المستويات ولم تستخدم مقياس ليكرت خماسي أو سباعي المستويات أو أي مستوى فردي من الاستجابات لتجنب مشكلة اختيار القيمة المتوسطة (محايد)، فقد أوصت دراسة (Converse and Presser 1990) بأنه يفضل عدم النص صراحة على القيمة المتوسطة لتجنب فقدان معلومات حول الاتجاه الذي يسلكه المشاركون في الدراسة، ولإجبارهم على اتخاذ موقف محدد من عبارات المقياس سواء بالموافقة أو الرفض، وتجنب استجابة المحايدة.

وتم قياس المتغير المستقل، مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، عن طريق تحديد المتوسط الحسابي لاستجابات كل مفردة من مفردات عينة الدراسة على حدة للثلاثين عبارة، وقد بلغ الحد الأقصى 172 درجة، والحد الأدنى 87 درجة، ثم تحديد المتوسط الحسابي لاستجابة مفردات عينة الدراسة ككل، وقد بلغ 133.399، ثم تقسيم مفردات العينة إلى أكثر تشككاً وأقل تشككاً، بناءً على مقارنة المتوسط الحسابي لاستجابة كل مفردة من عينة الدراسة على حدة مع المتوسط الحسابي لاستجابة مفردات عينة الدراسة ككل، فإذا كان المتوسط الحسابي لاستجابة مفردة عينة الدراسة على حدة أكبر من المتوسط الحسابي لاستجابة مفردات العينة ككل، تكون المفردة أكثر تشككاً، وإذا كان أقل من المتوسط الحسابي لاستجابة مفردات العينة ككل، تكون المفردة أقل تشككاً.

وجدير بالذكر أن هناك مقياساً آخر اقترحه دراسة (Nolder and Kathryn 2014) لقياس الشك المهني: وفيه يعتبر الشك المهني بناء موقف كامن غير قابل للملاحظة يتجلى في (1) معتقدات تقييمية لمراقب الحسابات (بعد الإدراك) عن تأكيدات الإدارة، بما في ذلك مخاطر التحريفات الجوهرية وما يُشكل كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي تدعم رأي مراقب الحسابات، (2) مشاعر (بعد التأثير) كاستجابة للمخاطر المرتبطة بالتحريفات المحتملة في تأكيدات الإدارة وعدم معقولية وكفاية أدلة المراجعة المحتملة، و (3) رغبة وتصرفات (بعد الميول) ترتبط بطبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة الإضافية المؤداة والتي تحدد درجة الإقناع النهائي للأدلة الداعمة لرأي مراقب الحسابات .

ويعكس هذا المقياس طبيعة وقوة الشك المهني من خلال استجابات تقييمية Evaluative Responses لمراقب الحسابات تجاه هدفه من الشك المهني، ويتكون المقياس من هيكل ثلاثي الأبعاد يتضمن استجابات تقييمية لكل من بعد الإدراك Cognitive Responses وبعد التأثير Affective Responses وبعد الميول Conative Responses. ويعتبر قياس كل بعد من الأبعاد الثلاث أمراً مهماً من أجل تحديد ما إذا كانت تصرفات مراقب الحسابات ترتبط بشكل وثيق مع الإدراك

والتأثير أم لا. ولذلك إذا كان هناك ارتباطاً إحصائياً قوياً بين الثلاثة أبعاد، فإن ذلك يشير إلى مستوى شك مهني مرتفع لمراقب الحسابات. ونظراً لحدثة هذا المقياس، وأنه مازال في مرحلة التطوير، وعدم اكتماله والتحقق من صدقه في قياس الشك المهني لمراقب الحسابات، حتى إعداد هذا البحث، وعدم اعتماد دراسات سابقة عليه، فلم يعتمد عليه الباحث في قياس مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، ولكن تم الاعتماد على مقياس دراسة (Hurtt 2010) فقط، فقد قدمت الدراسات السابقة (Fullerton and Durtschi 2004; Nelson 2009; Popova 2013; Knechel et al. 2016) على أن مقياس دراسة (Hurtt 2010) يتوقع السلوك التشككي، وأوضح (Nelson 2009) أنه مقياسٌ مستقر نسبياً مع مرور الوقت، ويهتم بست خصائص لمراقب الحسابات المتشكك.

2/3/4/6-المتغير التابع:

سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ويقصد به الالتزام بمعايير الأداء المهنية لتوفير تأكيد معقول بأن مجال الحكم يتماشى مع المعايير وغير محرف جوهرياً (Knechel et al. 2013)، وتم قياسه من خلال التزام مراقب الحسابات باتباع خطوات عملية إصدار الأحكام السليمة التي حددتها الإرشادات المهنية والدراسات السابقة (CICA 1995; Moore 2009; ICAS 2012; Glover et al. 2012; Ranzilla et al. 2013; CAQ 2014)؛ وتحديد وتوضيح المشكلة والأهداف، وجمع وتقييم المعلومات، وتحديد وتقييم البدائل المحتملة، وإصدار الحكم السليم، وفحص منطق الاستنتاج¹. وقد ربط الباحث بين متطلبات معايير المراجعة

¹ اهتمت عديد من الدراسات والمنظمات المهنية (CICA¹ 1995; Ballou and Dan 2004; Moore 2009; ICAS¹ 2012; Glover et al. 2012; Ranzilla et al. 2013; CAQ 2014) بتوضيح الخطوات الأساسية لسلامة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، وأوضحت أنها تتمثل في: =

وخطوات عملية الأحكام السليمة، واشتق المقاييس الفرعية التالية لقياس سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات على التحريفات الجوهرية:

1. يتمثل المقياس الأول لسلامة الحكم المهني في تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل (Harding and Ken 2011)، وتتطلب معايير المراجعة أن يتم أداء عملية المراجعة بعقلية متسائلة تعترف باحتمال تحريف جوهرى (ISA(2015). 200.13.I)، وقد طُلب من مفردات عينة الدراسة الإجابة على سؤال في الحالة الافتراضية لتحديد درجة الموافقة على " أنه لا يوجد تحريفات جوهرية في القوائم المالية"، وتم قياسه باستخدام مقياس ليكرت ذي التسعة مستويات -9 Point Likert Scale، يبدأ من 1 = غير موافق بشدة وينتهي بـ 9 = موافق بشدة، وتشير الدرجة الأقل إلى مستوى مرتفع من الشك المهني، وبالتالي سلامة الحكم المهني، ويفسر هذا المقياس الشك الموجه نحو القوائم المالية ككل بصورة مباشرة بدلاً من التمييز بين التحريفات التي ترجع إلى الغش أو الأخطاء. وهو ما اعتبره الباحث يمثل الخطوة الأولى من خطوات عملية الأحكام السليمة، وهي تحديد وتوضيح المشكلة والهدف.

- **الخطوة الأولى: تحديد وتوضيح المشكلة والأهداف:** وهي خطوة ليست سهلة دائماً، وتعتمد على قدرة مراقب الحسابات على الأخذ بعين الاعتبار وجهات النظر المختلفة، بما في ذلك المعلومات التي تتعارض مع تأكيدات الإدارة.
- **الخطوة الثانية: جمع وتقييم المعلومات:** لا تقتصر على الحصول على المعلومات من عميل المراجعة فقط، لكن تمتد إلى التقييم الانتقادي للأدلة الكافية والملائمة.
- **الخطوة الثالثة: تحديد وتحليل وتقييم البدائل:** تحتاج أن يكون مراقب الحسابات دقيقاً عند تفسير البدائل المحتملة، وينبغي أن يكون يقظاً عند تحديد المعلومات التي قد لا تؤيد توقعات أو موقف الإدارة.
- **الخطوة الرابعة: إصدار الحكم السليم:** فإذا لم تكن عملية إصدار الأحكام مؤيدة، فإن مراقب الحسابات عليه أن يعيد النظر في العملية والأدلة التي حصل عليها مرة أخرى.
- **الخطوة الخامسة: فحص واستكمال التوثيق:** تتمثل عملية التوثيق في تسجيل أسباب إصدار الحكم المهني، ويساعد ذلك في دعم تقرير مراقب الحسابات، ويعتبر ضرورياً لتأييد الأحكام المصدرة.

2. يتمثل المقياس الثاني لسلامة الحكم المهني في تقييم صحة تفسيرات الإدارة (Quadackers and Tom 2009)، تتطلب معايير المراجعة أن يستقصي مراقب الحسابات عن المعلومات التي تقدمها الإدارة له (ISA(2015). 240.A9)، وبصفة خاصة، ينبغي التمعن في الدافع من تقديم المعلومات، ويعبر قلق مراقب الحسابات بشأن صحة افتراضات الإدارة عن مستوى شك مهني مرتفع له، وقد طُلب من مفردات عينة الدراسة الإجابة على سؤال في الحالة الافتراضية لتحديد نسبة مئوية لاحتمال أن تقدم تفسيرات الإدارة معلومات صادقة عن التحريفات الجوهرية، وكلما انخفضت النسبة المئوية كلما كان ذلك دليلاً على عقلية متسائلة، وبالتالي سلامة الحكم المهني. وهو ما اعتبره الباحث يمثل الخطوة الثانية من خطوات عملية الأحكام السليمة، وهي جمع وتقييم المعلومات.
3. يتمثل المقياس الثالث لسلامة الحكم المهني في إمكانية الاعتماد على مصدر أدلة المراجعة (الأدلة التي تقدمها الإدارة وتخضع لسيطرتها) (Harding and Ken 2015; Kim and Ken 2011)، وفي هذا الصدد تتطلب معايير المراجعة من مراقب الحسابات أن يتشكك بصورة كافية في مصداقية القوائم المالية، وأن يأخذ بعين الاعتبار مدى إمكانية الاعتماد على المستندات التي تعدها الإدارة، وتتطلب منه التقييم الانتقادي لأدلة المراجعة (ISA(2015). 200.A18). ولذلك فإن مراقب الحسابات الذي يدرك الأدلة التي تقدمها الإدارة على أنها أقل اعتمادية يُظهر شكاً مهنيًا مرتفعاً، وقد طُلب من مفردات عينة الدراسة الإجابة على سؤال في الحالة الافتراضية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تقدمها الإدارة، وتم قياسه على مقياس ليكرت ذي السبعة مستويات، يبدأ من 1 = لا يمكن الاعتماد عليها إطلاقاً وينتهي بـ 7 = يمكن الاعتماد عليها بصورة كبيرة، وتشير الدرجة الأقل إلى مستوى مرتفع من الشك المهني، وبالتالي سلامة الحكم المهني، وهو ما اعتبره الباحث يمثل الخطوة الثانية من خطوات عملية الأحكام السليمة، وهي جمع وتقييم المعلومات.

4. يتمثل المقياس الرابع لسلامة الحكم المهني في **عدد التفسيرات البديلة التي يقدمها مراقب الحسابات** (Quadackers and Tom 2009; Kim and Ken 2015)، من المتوقع أن يقدم مراقب الحسابات المتشكك عددًا أكبر من التفسيرات البديلة المعقولة، وقد طُلب من مفردات عينة الدراسة الإجابة على سؤال في الحالة الافتراضية لاختيار عدد من التفسيرات البديلة لمشكلة الحالة، ويشير العدد الأكبر من التفسيرات البديلة إلى مستوى مرتفع من الشك المهني، وبالتالي سلامة الحكم المهني، وهو ما اعتبره الباحث يمثل الخطوة الثالثة من خطوات عملية الأحكام السليمة، وهي تحديد وتقييم البدائل المحتملة.

5. يتمثل المقياس الخامس لسلامة الحكم المهني في **عدد التفسيرات العكسية Counter-Explanations** (Quadackers and Tom 2009; Kim and Ken 2015)، وتتطلب معايير المراجعة من مراقب الحسابات أن يؤدي عملية المراجعة بعقلية متسائلة وتقييم انتقادي للأدلة، وتم قياسها من خلال عدد التفسيرات العكسية (المضادة) التي يقدمها مراقب الحسابات والتي تفترض أن تفسيرات الإدارة غير صحيحة **Error-Explanations**، ويشير العدد الأكبر من التفسيرات العكسية التي يختارها مراقب الحسابات إلى مستوى مرتفع من الشك المهني، وبالتالي سلامة الحكم المهني، وهو ما اعتبره الباحث يمثل الخطوة الثالثة من خطوات عملية الأحكام السليمة، وهي تحديد وتقييم البدائل المحتملة.

6. يتمثل المقياس السادس لسلامة الحكم المهني في **تقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية** (Quadackers and Tom 2009)، وقد طُلب من مفردات عينة الدراسة الإجابة على سؤال في الحالة الافتراضية يتضمن تقديم نسبة مئوية لاحتمال تحقق التفسيرات العكسية، وتشير النسبة المئوية المرتفعة للتفسيرات العكسية إلى مستوى شك مهني مرتفع، الأمر الذي ينعكس في سلامة الحكم المهني، وهو ما اعتبره الباحث يمثل الخطوة الثالثة من خطوات عملية الأحكام السليمة، وهي تحديد وتقييم البدائل المحتملة.

7. يتمثل المقياس السابع لسلامة الحكم المهني في أداء إجراءات مراجعة إضافية (Quadackers and Tom 2009)، تتطلب معايير المراجعة أن يتأهب مراقب الحسابات للظروف التي تتطلب إجراءات مراجعة إضافية (ISA(2015). 200.A18)، وتتطلب المعايير أيضًا من مراقب الحسابات مزيدًا من التحقيق والاستفسار، وتحديد التعديلات والإضافات الضرورية على إجراءات المراجعة (ISA(2015).200.A21). وفي هذا الصدد، يعتبر المتغير الأكثر استخدامًا في الدراسات السابقة (Shaub 1996; Shaub and Lawrence 1996; Hurtt et al. 2008; Quadackers and Tom 2009; Popova 2013) لقياس مدى الاختبارات الإضافية التي يؤديها مراقب الحسابات هو عدد ساعات موازنة الوقت لمراقب الحسابات، وقد طُلب من مفردات عينة الدراسة الإجابة على سؤال في الحالة الافتراضية لتحديد عدد ساعات موازنة الوقت المطلوبة للقيام بعملية مراجعة مشكلة الحالة الافتراضية، وقد تم تحديد عدد ساعات مرجعي لموازنة وقت مراقب الحسابات 100 ساعة قياسًا لعملية المراجعة في السنة السابقة، وذلك لتقليل التباين بين استجابات مفردات عينة الدراسة، من خلال توفير قيمة مرجعية Benchmark لعدد ساعات موازنة الوقت للسنة السابقة. ويعبر الفرق الأكبر بين عدد ساعات موازنة الوقت لمفردات عينة الدراسة والقيمة المرجعية عن مستوى شك مهني مرتفع، وبالتالي سلامة الحكم المهني، وهو ما اعتبره الباحث يمثل الخطوة الثالثة من خطوات عملية الأحكام السليمة، وهي تحديد وتقييم البدائل المحتملة.

8. يتمثل المقياس الثامن لسلامة الحكم المهني في توقيت إصدار مراقب الحسابات أحكامه المؤقتة (المبدئية) Tentative Judgment (Kim and Ken 2015)، تتطلب معايير المراجعة من مراقب الحسابات المتشكك أن يكون قادرًا على تعليق أحكامه، طالما لم يصل إلى المستوى المقنع من أدلة المراجعة، حتى يتم جمع وتقييم الأدلة الكافية والملائمة (ISA(2015). 200.A22)، وقد طُلب من مفردات عينة الدراسة الإجابة على سؤال في الحالة الافتراضية لتحديد توقيت إصدار الأحكام المبدئية عن التحريفات الجوهرية، وتم قياسه باستخدام مقياس ليكرت

ذتي السبعة مستويات، يبدأ من 1 = إصدار الأحكام المهنية مباشرة بعد بدء قراءة أدلة المراجعة وينتهي بـ 7 = تصدر الأحكام المبدئية أثناء المرحلة النهائية من عملية الأحكام، وتشير الدرجة الأعلى إلى تعليق مراقب الحسابات إصدار حكمه، وبالتالي إلى مستوى مرتفع من الشك المهني، وبالتالي سلامة الحكم المهني، وهو ما اعتبره الباحث يمثل الخطوة الرابعة من خطوات عملية الأحكام السليمة، وهي إصدار الحكم السليم.

9. يتمثل المقياس التاسع لسلامة الحكم المهني في تقييم احتمال التحريفات

الجوهرية (Harding and Ken 2011; Kim and Ken 2015)، تتطلب معايير المراجعة من مراقب الحسابات تحديد وتقييم والاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية (ISA(2015).315.6.7.8)، ويعتبر سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات على التحريفات الجوهرية محور اهتمام الدراسة، وقد طُلب من مفردات عينة الدراسة في الحالة الافتراضية إصدار حكم مهني بشأن احتمال وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، وتم قياسه باستخدام مقياس ليكرت ذي التسعة مستويات، يبدأ من 1 = احتمال منخفض للتحريفات وينتهي بـ 9 = احتمال مرتفع للتحريفات، ويشير الاحتمال المرتفع إلى مستوى مرتفع من الشك المهني، وبالتالي سلامة الحكم المهني، وهو ما اعتبره الباحث يمثل الخطوة الرابعة من خطوات عملية الأحكام السليمة، وهي إصدار الحكم السليم.

10. يتمثل المقياس العاشر لسلامة الحكم المهني في التحيز المصاحب للأحكام

المهنية (Kim and Ken 2014)، يعتبر التحيز الذي ينعكس في الأحكام النهائية لمراقب الحسابات أمرًا مهمًا لسلامة حكمه، وتوضح معايير المراجعة أن مراقب الحسابات الأكثر تشككًا يعرض مستوى تحيز أقل في افتراضاته واستنتاجاته (ISA(2015). 200.A19)، وقد طُلب من مفردات عينة الدراسة في المقياس التاسع إصدار حكم مهني بشأن احتمال وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، ويقاس التحيز المنعكس في هذا الحكم من خلال الفروق في الاختلاف بين أحكام مفردات عينة الدراسة وأحكام الخبراء، ويشير الاختلاف الأقل إلى

مستوى مرتفع من الشك المهني، وبالتالي سلامة الحكم المهني، وهو ما اعتبره الباحث يمثل الخطوة الخامسة من خطوات عملية الأحكام السليمة، وهي فحص منطوق الاستنتاجات. مع الأخذ في الاعتبار أن الدراسات السابقة (Kim and Ken 2014) اعتمدت عند الحصول على الحكم المهني للخبراء على أربعة من شركاء المراجعة بمنشآت المحاسبة والمراجعة التي تنتمي لـ BIG 4 وأحد الأكاديميين ذي خبرة، واعتمد الباحث عند حصوله على الحكم المهني للخبراء على تقديم الحالة الافتراضية لاثنتين من شركاء المراجعة بمنشآت المحاسبة والمراجعة وأحد الأكاديميين المتخصصين ذي الخبرة، وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن الحكم المهني على التحريفات الجوهرية لعينة الخبراء كانت (6.667)، ويؤخذ على هذه الطريقة أنها قدمت أحكاماً مهنية مختلفة للخبراء، نظراً لاختلاف حجم منشآت المحاسبة والمراجعة التي ينتمون إليها، واختلاف تخصصاتهم في صناعة عميل المراجعة، وغيرها من العوامل التي تتصف بها بيئة الممارسة المصرية.

ويعتقد الباحث أن هذه المقاييس الفرعية تعتبر عملية مستمرة تتكرر في أكثر من خطوة من خطوات عملية إصدار الأحكام السليمة، فقد يقوم مراقب الحسابات بأداء اختبارات إضافية عند جمع وتقييم المعلومات، أو عند تقييم البدائل المحتملة، أو قبل إصدار حكمه السليم مباشرة. ومن ناحية أخرى، قد يدل تحقق بعض هذه المقاييس على مستوى شك مهني منخفض (إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، وصحة تفسيرات الإدارة، وإمكانية الاعتماد على الأدلة، وزيادة التحيز)، أما باقي المقاييس فيدل تحققها على مستوى شك مهني مرتفع، ونظراً لاعتماد الباحث على العشرة مقاييس، فقد تم تحويل هذه المتغيرات الفرعية (إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، وصحة تفسيرات الإدارة، وإمكانية الاعتماد على الأدلة، والتحيز) إلى معكوسها حتى تسير جميع المقاييس في اتجاه واحد، وهو أن ممارسة الشك المهني تؤثر إيجاباً عليهم، مما ينعكس على سلامة الحكم المهني. ويمكن تلخيص قياس المتغير التابع، سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في الجدول رقم (2) كما يظهر كالتالي:

جدول رقم (2)

قياس سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية

القياس	المتغير التابع	خطوات عملية الأحكام السليمة
تقييم عدم وجود تحريفات جوهرية بصفة عامة في القوائم المالية باستخدام مقياس ليكرت ذي التسعة مستويات، وعكس هذا التكويد.	التقييم العام لإمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل.	الخطوة الأولى: تحديد وتوضيح المشكلة والهدف
من خلال تقديم مفردات عينة الدراسة وزن نسبي لها (X%)، وعكس هذه النسبة	تقييم صحة تفسيرات الإدارة.	الخطوة الثانية: جمع وتقييم المعلومات.
من خلال إجابة مفردات عينة الدراسة باستخدام مقياس ليكرت ذي السبعة مستويات، وعكس هذا التكويد.	تقييم مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تقدمها الإدارة.	الخطوة الثالثة: تحديد وتقييم البدائل المحتملة.
عدد التفسيرات البديلة التي وافق عليها مراقب الحسابات ونسبتها إلى إجمالي التفسيرات البديلة المتاحة له.	توليد مراقب الحسابات تفسيرات بديلة.	
عدد التفسيرات العكسية التي وافق عليها مراقب الحسابات ونسبتها إلى إجمالي التفسيرات العكسية المتاحة له	توليد مراقب الحسابات تفسيرات عكسية.	الخطوة الرابعة: إصدار الحكم السليم.
من خلال تقديم مفردات عينة الدراسة وزن نسبي لها (X%)، وإيجاد الوسط الحسابي لها.	تقييم مراقب الحسابات احتمال تحقق التفسيرات العكسية.	
الزيادة في عدد ساعات موازنة الوقت لمراقب الحسابات عن القيمة المرجعية.	أداء اختبارات إضافية.	
من خلال إجابة مفردات عينة الدراسة باستخدام مقياس ليكرت ذي السبعة مستويات.	توقيت إصدار الأحكام المبدئية.	الخطوة الخامسة: فحص منطق الاستنتاجات.
من خلال إجابة مفردات عينة الدراسة باستخدام مقياس ليكرت ذي التسعة مستويات.	تقييم احتمال التحريفات الجوهرية.	
الفرق بين الأحكام المصدرة من قبل مفردات عينة الدراسة وأحكام الخبراء، ويتم إيجاد معكوس التحيز، في حالة التحيز الموجب 8 = (أعلى درجات التحيز) - التحيز وفي حالة التحيز السالب = 1 - (8 * مطلق التحيز)	التحيز المنعكس في الأحكام.	

المصدر: إعداد الباحث

4/4/6- أدوات البحث:

اعتمد الباحث على؛ تصميم حالة افتراضية وعرضها على الأفراد الذين ستجرى عليهم التجربة، واستبيان رأي الأفراد في الحالة الافتراضية المقدمة لهم، وإجراء المقابلات كأدوات لجمع البيانات اللازمة والتي سيتم تحليلها إحصائيًا لاختبار فرض البحث والإجابة على الأسئلة العلمية التي يطرحها على نحو سليم.

5/4/6- إجراءات الدراسة التجريبية:

لإجراء الدراسة التجريبية أعد الباحث قائمة استقصاء تتضمن المعالجة التجريبية، ووزعت القائمة على مفردات عينة الدراسة، وذلك لتحديد مدى وجود دليل عملي على العلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

ومن ناحية أخرى أجرى الباحث مقابلات شخصية مع اثنين من شركاء مراجعة يعملون بمنشآت محاسبة ومراجعة، وأحد الأعضاء الأكاديميين، وعرض عليهم الباحث الحالة الافتراضية بغرض إصدار حكم مهني على احتمال وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، حيث يكون المتوسط الحسابي لاستجاباتهم بمثابة قيمة مرجعية عند قياس التحيز في حكم مفردات عينة الدراسة¹، والذي يعتبر أحد المقاييس الفرعية للمتغير التابع، سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية.

وقد أجرى الباحث مقابلات شخصية مع مفردات عينة الدراسة عند تسليم قوائم الاستقصاء أو استلامها للهدف ذاته. وتكونت قائمة الاستقصاء من قسمين، تمثل الهدف من القسم الأول في الحصول على بعض البيانات العامة عن مفردات عينة الدراسة، واحتوى القسم الثاني على المعالجة التجريبية المتعلقة بموضوع البحث، وفيما يلي شرح محتويات قسمي قائمة الاستقصاء:

¹ حيث تتكون القيمة المرجعية من عدد اثنين من شركاء المراجعة أحدهم مقيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية والآخر غير مقيد، بالإضافة الي أحد الأعضاء الأكاديميين بأحدى كليات التجارة بالجامعات المصرية.

القسم الأول: البيانات الشخصية:

استهدف هذا القسم الحصول على بعض البيانات الأساسية عن أفراد عينة الدراسة، وتتمثل في؛ الدرجات العلمية التي تم الحصول عليها، والعضوية أو الزمالة في الجمعيات المهنية، والشهادات المهنية التي تم الحصول عليها، والدرجة الوظيفية، وعدد سنوات ممارسة المهنة.

القسم الثاني: الأسئلة الخاصة بموضوع البحث:

احتوى هذا القسم على جزئين فرعيين، تضمن الأول منهما على مجموعة من الأسئلة عددها ثلاثون سؤالاً تم الرد عليها باستخدام مقياس ليكرت سداسي المستويات (بقيمة 1، 2، 3، 4، 5، 6)، واستهدف هذا الجزء من تلك الأسئلة قياس المتغير المستقل، مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني. وذلك قياساً على عديد من الدراسات (Hurt 2010; Noviyanti and Lanita 2013; Quadackers and Tom 2014; Majorsetal 2014; Peytcheva 2014; Olsen and Iris 2015; Olsen et al. 2015; Elias and Magdy 2015). واحتوى الجزء الفرعي الثاني على الحالة الافتراضية¹، التي تتضمن بيانات عن شركة افتراضية (شركة الأوائل) مقيدة بالبورصة المصرية، وتعمل في مجال تطوير وتصنيع وتسويق الأدوية والأجهزة الطبية، وتتكون من ثلاث أقسام (قسم الأدوية، التجميل، الأدوات الطبية)، وتقوم منشأة المحاسبة والمراجعة التي يعمل بها أفراد عينة الدراسة بمراجعة القوائم المالية للشركة منذ ثلاثة سنوات سابقة. وتتصف إدارة الشركة بأنها تفضل ممارسات الأعمال وسياسات التقرير غير المتحفظة، وتركز على السرعة والكفاءة عند تنفيذ القرارات، وتتنظر إلى قسم تكنولوجيا المعلومات بالشركة على أنه شر لا بد منه، وتركز بشكل أساسي على تحقيق مقاييس الأداء قصيرة الأجل ذات التوجه المحاسبي فقط.

وطُلب من أفراد عينة الدراسة افتراض أنه كمرقب حسابات للشركة انتهى من أداء الإجراءات التحليلية للقوائم المالية، وأظهرت زيادة التغير في نسبة مجمل الربح للسنة الحالية بمقدار 10% عن السنة السابقة، وأن هذه الزيادة تتعدى بكثير الزيادات

¹ مصدر هذه الحالة هو دراسة (Quadackers and Tom 2009) مع بعض التصرف.

التي حدثت خلال الخمس سنوات السابقة، وأنه إذا لم تكن هذه الزيادة موجودة، فإن مجمل ربح الشركة يكون أقل من المفصح عنه بمقدار 15.5 مليون جنيه تقريباً (علمًا بأن بيانات قائمة الدخل كانت؛ صافي المبيعات 471.7 مليون جنيه، تكلفة بضاعة مباعة 301.7 مليون جنيه، مجمل ربح 170 مليون جنيه)، وعلى الرغم من أن نسبة مجمل ربح الشركة دائماً تكون أعلى بقليل من متوسط الصناعة التي تنتمي إليها، إلا أن هذا العام تفوق متوسط الصناعة بمعدل 32%.

وقد كان تفسير المدير المالي لشركة الأوائل لهذه الزيادة عند استفسار أفراد عينة الدراسة منه على ذلك، أن الزيادة ترجع إلى تغير تشكيلة المبيعات في العام الحالي، فقد كانت مبيعات قسم الأدوات الطبية أفضل من ذي قبل، فقد تجاوزت 27% هذا العام مقارنة بالعام السابق 13%، وقد أوضح المدير المالي للشركة أن سعر بيع منتجات قسم الأدوات الطبية يتراوح في أي مكان بين أكثر من 10 آلاف جنيه إلى ما يزيد عن مليون جنيه في بعض الحالات، مع العلم أن متوسط سعر بيع منتجات قسم الأدوات الطبية للشركة كان 53 ألف جنيه فقط، محققاً نسبة مجمل ربح تفوق 45%، وعلاوة على ذلك، تعتبر الشركة أكثر تأهيلاً لتلبية رغبات المستهلكين المتخصصة، مقارنة بمنافسيها، ويقدر العملاء ذلك.

وتمثل الهدف من تصميم الحالة الافتراضية على هذا النحو في إمداد مفردات عينة الدراسة بمجموعة من المعلومات عن احتمال وجود تحريفات جوهرية في شركة الأوائل، تتمثل في زيادة نسبة مجمل الربح للسنة الحالية عن السنوات السابقة، وتقديم معلومات تمثل تفسير الإدارة، متمثلة في المدير المالي، لسبب هذه الزيادة، وهو تغير تشكيلة المبيعات، ومعلومات عن التزام عميل المراجعة حوكمياً، وتفعيل المساءلة القانونية لمراقب الحسابات، ويتم الاستناد إلى هذه المعلومات عند الإجابة على مجموعة من الأسئلة اللاحقة البالغ عددها ستة أسئلة، والتي تستهدف قياس المتغير التابع، سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وذلك بهدف تحديد مدى وجود علاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ومحددات هذه العلاقة.

فقد استهدف السؤال الأول منها قياس المتغير التابع الفرعي: تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل، بينما استهدف السؤال الثاني منها قياس كل من المتغير التابع الفرعي: تقييم صحة تفسيرات الإدارة، والمتغير التابع الفرعي: عدد التفسيرات البديلة التي يقدمها مراقب الحسابات، والمتغير التابع الفرعي: عدد التفسيرات العكسية التي يقدمها مراقب الحسابات، والمتغير التابع الفرعي: تقييم مراقب الحسابات لاحتمال تحقق التفسيرات العكسية، واستهدف السؤال الثالث منها قياس المتغير التابع الفرعي: إمكانية الاعتماد على مصدر أدلة المراجعة، واستهدف السؤال الرابع منها قياس المتغير التابع الفرعي: توقيت إصدار مراقب الحسابات أحكامه المؤقتة، واستهدف السؤال الخامس منها قياس المتغير التابع الفرعي: أداء إجراءات مراجعة إضافية، واستهدف السؤال السادس منها قياس المتغيرين التابعين الفرعيين: تقييم احتمال التحريفات الجوهرية، والتحيز المصاحب للأحكام المهنية.

6/4/6- التصميم التجريبي المستخدم:

استخدم الباحث لقياس تأثير المتغير المستقل لفرض الدراسة الأول، والمتمثل في مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، تصميمًا تجريبيًا ذا أبعاد 1×2 ، وقد تم تقسيم هذا المتغير، استنادًا إلى مقياس دراسة (Hurtt 2010)، إلى مستويين (مفردات عينة الدراسة الأكثر تشككًا مقابل مفردات عينة الدراسة الأقل تشككًا). وتم إمداد عينة من مراقبي حسابات شركات المساهمة (مفردات عينة الدراسة الأكثر تشككًا ومفردات عينة الدراسة الأقل تشككًا) بحالة افتراضية تتناول عملية مراجعة القوائم المالية لشركة الأوائل. وطلب منهم إصدار أحكام مهنية على التحريفات الجوهرية بهدف اختبار أثر مستوى ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني على سلامة أحكامهم على التحريفات الجوهرية. ومن ثم تحتوي هذه التجربة على معالجتين تجريبيتين، وذلك على النحو التالي:

المعالجة الأولى: سلامة الحكم المهني بشأن التحريفات الجوهرية لمراقبي الحسابات الأكثر تشككًا.

المعالجة الثانية: سلامة الحكم المهني بشأن التحريفات الجوهرية لمراقبي الحسابات الأقل تشككاً.

وسيتم إجراء مقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (سلامة الحكم المهني بشأن التحريفات الجوهرية لمراقبي الحسابات الأكثر تشككاً) ومجموعة المعالجة الثانية (سلامة الحكم المهني بشأن التحريفات الجوهرية لمراقبي الحسابات الأقل تشككاً). وتهدف هذه المقارنة إلى قياس أثر مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه المهني على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ومن ثم اختبار الفرض البحث بالنسبة لمفردات عينة الدراسة.

7/4/6- الاختبارات الإحصائية المستخدمة لتحليل نتائج الدراسة التجريبية:

استخدم الباحث مجموعة من الاختبارات الإحصائية اللامعلمية Non Parametric Tests ببرنامج (SPSS) الإصدار الخامس عشر لإجراء التحليل الإحصائي اللازم للمشاهدات التي تم تجميعها من قائمة الاستقصاء للتوصل إلى نتائج إحصائية تؤيد قبول أو رفض فرض البحث. وتم اختيار هذه الاختبارات نظراً لاستخدام الباحث مقاييس ترتيبية لتجميع البيانات اللازمة لاختبار فرض البحث (عزام، 1990)، فضلاً عن استهدافه اختبار مدى وجود اختلاف أو تباين بين مجموعتين مستقلتين من الأفراد أو المشاهدات. واشتملت تلك الاختبارات على اختبار سبيرمان كاختبار لامعلمي لقياس الارتباط بين متغيرين، واختبار مان ويتي-Mann Whitney Test لعينتين مستقلتين، والتحليل العاملي¹ لقياس صدق المتغير التابع، سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية، ومعامل كرونباخ ألفا لقياس ثباته.

¹ يقصد بالتحليل العاملي Factor Analysis مجموعة الأساليب الإحصائية التي تهدف إلى تخفيض عدد المتغيرات أو البيانات Data Reduction المتعلقة بظاهرة معينة، ويتم ذلك من خلال بناء مجموعة جديدة من المتغيرات المحددة على العلاقات، ومن ثم تحويلها لمجموعة من المكونات الأساسية التي لا ترتبط فيما بينها ارتباطاً عالياً. أو هو أسلوب رياضي يستهدف تبسيط الارتباطات بين مختلف المتغيرات الداخلة في التحليل وصولاً إلى العوامل المشتركة التي تصف العلاقة بين هذه المتغيرات وتفسيرها. وينقسم التحليل العاملي إلى نوعين هما:

وقد استخدم الباحث اختبار الارتباط لسبيرمان كاختبار لامعلمي لقياس العلاقة بين متغيري فرض البحث. وفي هذه الحالة يمكن صياغة الفرض الإحصائي على النحو التالي:

فرض العدم: $H_0: \rho = 0$: أي أن معامل الارتباط بين متغيري فرض البحث غير معنوي. الأمر الذي يعني عدم وجود علاقة ارتباط معنوية بين مستوى ممارسة الشك المهني وسلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. ويشير ρ إلى معامل الارتباط.

الفرض البديل: $H_1: \rho \neq 0$: أي أن معامل الارتباط بين متغيري فرض البحث معنوي، الأمر الذي يعني وجود علاقة ارتباط معنوية بين مستوى ممارسة الشك المهني وسلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

ويتم رفض فرض العدم الإحصائي، وقبول الفرض البديل، إذا كانت قيمة P.Value أقل من 5%¹، بمعنى وجود درجة ارتباط معنوية بين ممارسة الشك المهني لعينة الدراسة وسلامة الحكم على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ويتم حدوث العكس إذا كانت قيمة P.Value أكبر من 5%.

واستخدم الباحث اختبار مان ويتي Mann-Whitney Test اللامعلمي للعينات المستقلة لإجراء المقارنة وقياس مدى الاختلاف بين وسيطي عينتين مستقلتين، ولذلك استخدم للمقارنة بين مجموعتي التجربة المستخدمة لاختبار فرض

(1) **التحليل العاملي الاستكشافي Exploratory Factor Analysis** ويستخدم في الحالات التي تكون فيها العلاقات بين المتغيرات والعوامل الكامنة غير معروفة، ومن ثم يهدف إلى اكتشاف العوامل التي تصنف إليها المتغيرات.

(2) **التحليل العاملي التوكيدي Confirmatory Factor Analysis** ويستخدم لفرض اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة، كما يستخدم في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية.

¹ تشير إلى **مستوى الخطأ المسموح به** والذي يفترضه الباحث، ويسمى الخطأ من النوع الأول وهو احتمال رفض فرض العدم وهو في الواقع صحيح.

البحث، بهدف اختبار أثر مستوى ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني على سلامة أحكامهم المهنية على التحريفات الجوهرية. وفي هذه الحالة يمكن صياغة الفرض الإحصائي على النحو التالي:

فرض العدم: $H_0: M_1 = M_2$: أي لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطي عينتي مراقبي الحسابات الأقل تشككاً ومراقبي الحسابات الأكثر تشككاً كعينتين مستقلتين بشأن سلامة أحكامهم المهنية على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. وتشير M_1 إلى وسيط مشاهدات العينة الأولى، وتشير M_2 إلى وسيط مشاهدات العينة الثانية.

الفرض البديل: $H_1: M_1 \neq M_2$: أي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطي عينتي مراقبي الحسابات الأقل تشككاً ومراقبي الحسابات الأكثر تشككاً كعينتين مستقلتين بشأن سلامة أحكامهم المهنية على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

ويتم رفض فرض العدم الإحصائي، وقبول الفرض البديل، إذا كانت قيمة P.Value أقل من 5%، بمعنى وجود اختلافات معنوية بين عينتي مراقبي الحسابات الأقل تشككاً ومراقبي الحسابات الأكثر تشككاً كعينتين مستقلتين، بشأن سلامة أحكامهم المهنية على التحريفات الجوهرية، ويتم حدوث العكس إذا كانت قيمة P.Value أكبر من 5%.

5/6- التحليل العاملي للمتغير التابع:

1/5/6- صدق المتغير التابع سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية:

نظراً لاعتماد الباحث في قياس المتغير التابع، سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية، على التزام مراقب الحسابات باتباع خطوات عملية الأحكام السليمة التي حددتها الإرشادات المهنية، وقيام الباحث، بناء على الدراسات السابقة، باشتقاق عشرة متغيرات فرعية تقيس سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية (وهي، 1) تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل، (2) تقييم صحة تفسيرات الإدارة، (3) تقييم إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تقدمها الإدارة، (4) توليد تفسيرات

بديلة، 5) توليد تفسيرات عكسية، 6) تقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية، 7) أداء اختبارات إضافية، 8) توقيت إصدار الأحكام المبدئية، 9) تقييم احتمال التحريفات الجوهرية، 10) التحيز في الأحكام، فقد قام الباحث بإجراء التحليل العاملي الاستكشافي لتحديد مدى إمكانية الاعتماد على هذه المتغيرات الفرعية العشرة مجتمعة في تفسير المتغير التابع، سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية.

وتم تنفيذ عديد من الاختبارات لغرض التحقق من توافر شروط استخدام التحليل العاملي للبيانات والتوصل إلى عوامل سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية ومنها:

1- قياس (KMO^1): لغرض قياس مدى كفاية عدد أفراد العينة لتحقيق شروط إجراء التحليل العاملي وتقديم نتائج جيدة، والذي يجب ألا تقل نسبته عن (0.50)، وعند إجراء الاختبار على البيانات كانت القيمة المستخرجة لهذا المقياس (0.594)، مما يدل على أن عدد مشاهدات العينة مناسب وكاف لإجراء التحليل العاملي.

2- اختبار Bartlett's: تم إجراء هذا الاختبار بوصفه مؤشرًا للعلاقة بين المتغيرات الفرعية، إذ يجب أن يكون مستوى الدلالة لهذه العلاقة أقل من (0.05)، وعند إجراء الاختبار على البيانات كانت القيمة المستخرجة لهذا الاختبار (0.000)، وهذا مؤشر على أن العلاقة بين المتغيرات دالة إحصائية.

وبالنسبة لمخرجات التحليل العاملي، فقد أظهرت النتائج أنه يفضل دمج المتغيرات الفرعية العشر في ثلاثة عوامل كامنة لتفسير سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات، بدلاً من دمج المتغيرات الفرعية في متغير واحد فقط، وهو سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية. فعند إجراء التحليل العاملي الاستكشافي، بناء على طريقة المكونات الرئيسية Principal Components التي تأخذ في اعتبارها العوامل التي يكون الجذر الكامن لها أكبر من أو يساوي الواحد، اتضح أن هناك ثلاثة عوامل تمثل ثلاث علاقات خطية للبيانات من أصل عشرة متغيرات فرعية

¹ Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.

لسلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات، فبلغ الجذر الكامن للعامل الأول (3.257) ويفسر هذا العامل 25.101% من المتغير التابع، سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية، وبلغ الجذر الكامن للعامل الثاني (1.586) ويفسر هذا العامل 17.746% من المتغير التابع، سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية، وبلغ الجذر الكامن للعامل الثالث (1.211) ويفسر هذا العامل 17.700% من المتغير التابع، سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية، وبصورة عامة تستطيع هذه العوامل الثلاث أن تفسر ما نسبته 60.548% من المتغير التابع، سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية.

وفي نفس السياق، أظهرت نتائج التحليل العملي أن العامل الأول يتكون من المتغيرات الفرعية تقييم صحة تفسيرات الإدارة، وتوليد تفسيرات بديلة، وتوليد تفسيرات عكسية، وتقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية. ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، تقييم صحة تفسيرات الإدارة، على العامل الأول 69.9% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، توليد تفسيرات بديلة، على العامل الأول 85.4% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، توليد تفسيرات عكسية، على العامل الأول 89.2% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، تقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية، على العامل الأول 59.1% من بياناته.

ويتكون العامل الثاني من المتغيرات الفرعية توقيت إصدار الأحكام المبدئية، وتقييم احتمال التحريفات الجوهرية، والتحيز في الأحكام. ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، توقيت إصدار الأحكام المبدئية، على العامل الثاني 66% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، تقييم احتمال التحريفات الجوهرية، على العامل الثاني 73.2% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، التحيز في الأحكام، على العامل الثاني 77.4% من بياناته.

ويتكون العامل الثالث من المتغيرات الفرعية تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل، وتقييم إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تقدمها الإدارة، وأداء اختبارات إضافية. ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم

المالية ككل، على العامل الثالث 72.5% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، تقييم إمكانية الاعتماد على الأدلة، على العامل الثالث 74.8% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، أداء اختبارات إضافية، على العامل الثالث 56% من بياناته.

ويخلص الباحث من ذلك إلى أنه من الأفضل الاعتماد على العوامل الثلاثة الجديدة كمقياس للمتغير التابع، سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات على التحريفات الجوهرية بالفوائم المالية، بدلاً من الاعتماد عند قياس المتغير التابع على عامل واحد فقط يشمل المتغيرات الفرعية العشر بصورة إجمالية، وأن هذه العوامل الثلاثة يمكنها تفسير 60.548% من المتغير التابع. ويقترح الباحث تسمية العوامل الثلاثة على النحو التالي؛ يمكن أن يطلق على العامل الأول عملية التشغيل المستمر لسلامة الأحكام المهنية، فهو يعتمد على توليد مراقب الحسابات تفسيرات بديلة وعكسية لتأكيدات عميل المراجعة وتقييم صحة تفسيرات الإدارة واحتمال تحققها، وكلها عوامل مطلوبة أثناء مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، كما قد يطلق الباحث عليه موقف الشك المهني، فقد أوضح PCAOB أن الشك المهني يتكون من ثلاثة عناصر هي؛ سمة الشك وموقف الشك والتصرف التشككي، ويعتقد الباحث أن هذا العامل يميل أكثر ليعكس موقف الشك المهني الذي يتخذه مراقب الحسابات أثناء أداء عملية المراجعة.

ومن جانب آخر، يمكن أن يطلق الباحث على العامل الثاني الأحكام النهائية لمراقب الحسابات، فهو يعتمد على توقيت إصدار الأحكام والتقييم النهائي للتحريفات الجوهرية، ومقدار التحيز في الأحكام النهائية لمراقب الحسابات، وتعتبر هذه المتغيرات الفرعية أحكاماً تحتاج لتبرير من مراقب الحسابات عند مساءلته، وغالباً ما يتم إصدارها في المراحل الأخيرة من عملية المراجعة، وقد يطلق الباحث أيضاً على هذا العامل التصرف التشككي، فهو يعتمد على المتغيرات الفرعية التي تعكس التصرف الذي يسلكه مراقب الحسابات ليعكس الشك المهني في سلوكه.

وأخيرًا، يمكن للباحث أن يطلق على العامل الثالث المدخلات المستمرة لسلامة الحكم المهني، فهو يعتمد على تقييم إمكانية وجود تحريفات بصفة عامة في القوائم المالية وتقييم إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي تقدمها الإدارة له، وأداء اختبارات إضافية، وتعتبر هذه المتغيرات مدخلات تحدد مدى حاجة مراقب الحسابات لممارسة الشك المهني، ويكتسبها في الخطوات الأولى من عملية المراجعة، وتستمر معه عند أداء اختبارات إضافية إذا لزم الأمر، ووجد ما يبررها، ووجود أتعاب مراجعة لأدائها، وكلها أمور تعكس إدراك مراقب الحسابات للحاجة لممارسة الشك المهني، ولذلك يمكن أن يطلق عليه أيضًا سمة الشك المهني لمراقب الحسابات. وسوف يطلق الباحث على هذه العوامل فيما بعد المتغيرات التابعة التجميعية. ويلخص الجدول رقم (3) هذه العوامل:

جدول رقم (3)

التحليل العاملي للمتغير التابع، سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية

العامل	ارقام المتغيرات التابعة الفرعية	اسم العامل المقترح (المتغيرات التابعة التجميعية)
الأول	2، 4، 5، 6	التشغيل المستمر لسلامة الحكم
الثاني	8، 9، 10	(موقف الشك)
الثالث	1، 3، 7	الأحكام النهائية (التصرف التشككي) المدخلات المستمرة (سمة الشك)

2/5/6- ثبات المتغير التابع سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية:

لتحديد ثبات المقياس تم استخدام معامل الاعتمادية (كرونباخ ألفا) لتحديد ثبات المتغير التابع، سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية، ويعد معامل كرونباخ ألفا مقبولاً في حالة تجاوزه 0.05، بينما في حالة بلوغه 0.06 يعد في حالة جيدة من الثبات، وإن زاد عن 0.07 يعد في حالة جيدة جداً من الثبات. وأظهرت نتائج التحليل

الإحصائي أن معامل كرونباخ ألفا 0.204 وبالتالي يعاني المقياس من حالة من عدم الثبات.

وأظهرت النتائج أيضاً أنه في حالة الاستغناء عن المتغير التابع الفرعي أداء اختبارات إضافية، فإن معامل كرونباخ ألفا سيتحسن ويصبح 0.656، ويفسر الباحث السبب في ذلك أن أداء اختبارات إضافية هو المتغير التابع الفرعي الوحيد الذي تم قياسه قياساً كمياً اعتماداً على عدد ساعات موازنة الوقت لمراقب الحسابات، أما باقي المتغيرات الفرعية الأخرى فتم قياسها قياساً ترتيبياً، وبالتالي نظراً لاختلاف طبيعة القياس بين هذا المتغير والمتغيرات الفرعية الأخرى انخفض معامل كرونباخ ألفا، لذلك ينصح الباحث بقياس هذا المتغير قياساً ترتيبياً إذا تم الاعتماد على هذه المتغيرات الفرعية في قياس سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات.

3/5/6- صدق وثبات المتغيرات التابعة التجميعية للمتغير التابع سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية:

لقد قام الباحث بإجراء التحليل العاملي التوكيدي بهدف اختبار افتراض وجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات الفرعية العشر لسلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية، والمتغيرات التابعة التجميعية (العوامل الثلاث).

1/3/5/6- المتغير التابع التجميعي الأول "المدخلات المستمرة لسلامة الحكم المهني (سمة الشك)":

من حيث صدق هذا المتغير التابع التجميعي، أظهرت نتائج التحليل العاملي أن نسبة المعلومات التي يستخلصها هذا المتغير الجديد من المتغيرات الفرعية الثلاث المكونة له وهي؛ تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل، وتقييم إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تقدمها الإدارة، وأداء اختبارات إضافية تمثل 49.374%، وأن معدلات تحميل المتغير الفرعي تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل على المتغير التجميعي 84.6%، ومعدلات تحميل المتغير الفرعي تقييم إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تقدمها الإدارة على المتغير التجميعي 74.5%، ومعدلات تحميل المتغير الفرعي أداء اختبارات إضافية على المتغير التجميعي 45.8%.

ويلاحظ أن هناك تأثيراً سلبياً للمتغير الفرعي أداء اختبارات إضافية على استخلاص المعلومات للمتغير التجميعي الأول، المدخلات المستمرة لسلامة الحكم المهني (سمة الشك). ومن حيث ثبات هذا المتغير التجميعي، وأظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن معامل كرونباخ ألفا 0.024، وبالتالي يعاني المقياس من حالة من عدم الثبات. وأظهرت النتائج أنه في حالة الاستغناء عن المتغير الفرعي أداء اختبارات إضافية فإن معامل كرونباخ ألفا سيتحسن ويصبح 0.563.

وقام الباحث بإعادة اختبار صدق هذا المتغير التجميعي في ظل استبعاد المتغير الفرعي أداء اختبارات إضافية، أظهرت نتائج التحليل العاملي أن نسبة المعلومات التي يستخلصها هذا المتغير الجديد من المتغيرات الفرعية المكونة له وهي؛ تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل، وتقييم إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تقدمها الإدارة تمثل 70.257%، وأن معدلات تحميل المتغير الفرعي تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل على المتغير التجميعي 83.8%، ومعدلات تحميل المتغير الفرعي تقييم إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تقدمها الإدارة على المتغير التجميعي 83.8%. ومن حيث ثبات هذا المتغير التجميعي، وأظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن معامل كرونباخ ألفا 0.563 وبالتالي يحقق المتغير ثباتاً مقبولاً.

2/3/5/6- المتغير التابع التجميعي الثاني "التشغيل المستمر لسلامة الحكم المهني (موقف الشك):"

من حيث صدق هذا المتغير التابع التجميعي، أظهرت نتائج التحليل العاملي أن نسبة المعلومات التي يستخلصها هذا المتغير الجديد من المتغيرات الفرعية الأربع المكونة له وهي؛ تقييم صحة تفسيرات الإدارة، وتوليد تفسيرات بديلة، وتوليد تفسيرات عكسية، وتقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية تمثل 62.093%، وأن معدلات تحميل المتغير الفرعي تقييم صحة تفسيرات الإدارة على المتغير التجميعي 76.8%، ومعدلات تحميل المتغير الفرعي توليد تفسيرات بديلة على المتغير التجميعي 84.5%، ومعدلات تحميل المتغير الفرعي توليد تفسيرات عكسية على المتغير

التجميعةي87.9%، ومعدلات تحميل المتغير الفرعي تقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية على المتغير التجميعةي63.8%. ومن حيث ثبات هذا المتغير التجميعةي، وأظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن معامل كرونباخ ألفا 0.645 وبالتالي يحقق المتغير ثباتاً جيداً.

3/3/5/6- المتغير التابع التجميعةي الثالث "الأحكام النهائية لسلامة الحكم المهني (التصرف التشككي)":

من حيث صدق هذا المتغير التجميعةي، أظهرت نتائج التحليل العاملي أن نسبة المعلومات التي يستخلصها هذا المتغير الجديد من المتغيرات الفرعية الثلاثة المكونة له وهي؛ توقيت إصدار الأحكام المبدئية، وتقييم احتمال التحريفات الجوهرية، والتحيز في الأحكام تمثل 58.567%، وأن معدلات تحميل المتغير الفرعي توقيت إصدار الأحكام المبدئية على المتغير التجميعةي 49.2%، ومعدلات تحميل المتغير الفرعي تقييم احتمال التحريفات الجوهرية على المتغير التجميعةي 88%، ومعدلات تحميل المتغير الفرعي التحيز في الأحكام على المتغير التجميعةي 86.1%. ومن حيث ثبات هذا المتغير التجميعةي، أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن معامل كرونباخ ألفا 0.584 وبالتالي يحقق المتغير ثباتاً مقبولاً.

4/5/6- صدق وثبات المقياس في ظل استبعاد المتغير الفرعي أداء اختبارات إضافية:

أظهرت نتائج التحليل العاملي أنه يفضل دمج المتغيرات الفرعية (تسعة متغيرات بعد استبعاد المتغير الفرعي أداء اختبارات إضافية) في ثلاثة عوامل كامنة لتفسير المتغير التابع، سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات، بدلاً من دمج المتغيرات الفرعية في متغير واحد فقط، سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية. فعند إجراء التحليل العاملي الاستكشافي اتضح أن هناك ثلاثة عوامل تمثل ثلاث علاقات خطية للبيانات، ويفسر العامل الأول 27.525% من المتغير التابع، ويفسر العامل الثاني 19.076% من المتغير التابع، ويفسر العامل الثالث 17.597% من المتغير

التابع، وبصورة عامة تستطيع هذه العوامل الثلاث أن تفسر ما نسبته 64.189% من المتغير التابع، سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية.

وفي نفس السياق، أظهرت نتائج التحليل العاملي أن العامل الأول يتكون من المتغيرات الفرعية تقييم صحة تفسيرات الإدارة، وتوليد تفسيرات بديلة، وتوليد تفسيرات عكسية، وتقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية. ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، تقييم صحة تفسيرات الإدارة، على العامل الأول 71.4% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، توليد تفسيرات بديلة، على العامل الأول 86.5% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، توليد تفسيرات عكسية، على العامل الأول 87.9% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، تقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية، على العامل الأول 58% من بياناته.

ويتكون العامل الثاني من المتغيرات الفرعية توقيت إصدار الأحكام المبدئية، وتقييم احتمال التحريفات الجوهرية، والتحيز في الأحكام. ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، توقيت إصدار الأحكام المبدئية، على العامل الثاني 64.7% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، تقييم احتمال التحريفات الجوهرية، على العامل الثاني 77.1% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، التحيز في الأحكام، على العامل الثاني 79.7% من بياناته.

ويتكون العامل الثالث من المتغيرات الفرعية تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل، وتقييم إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تقدمها الإدارة، وتقييم احتمال التحريفات الجوهرية. ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل، على العامل الثالث 76.5% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، تقييم إمكانية الاعتماد على الأدلة، على العامل الثالث 78.8% من بياناته، ويبلغ معدل تحميل المتغير الفرعي، تقييم احتمال التحريفات الجوهرية، على العامل الثالث 32.9% من بياناته.

ومن حيث ثبات المقياس، أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن معامل كرونباخ ألفا 0.656 وبالتالي يحقق المتغير ثباتاً جيداً. ومع ذلك ينصح الباحث بعدم استبعاد

المتغير الفرعي أداء اختبارات إضافية، ولكن قياسه قياساً ترتيبياً بدلاً من القياس الكمي. فيعتبر أداء الاختبارات الإضافية أمر ضروري لجمع مراقب الحسابات أدلة المراجعة الكافية والملائمة كأساس لإصداره أحكاماً سليمة.

ومن ناحية أخرى، تم قياس صدق وثبات المقياس في ظل افتراض القياس بكافة المتغيرات التابعة الفرعية معاً، وأظهرت النتائج التحليل العاملي الاستكشافي في هذه الحالة أن العامل الوحيد الذي يشمل المتغيرات الفرعية العشر، والذي يعبر عنه بسلامة الحكم المهني، يمكنه فقط تفسير 32.57% من المتغير التابع، وأن المتغير الفرعي توقيت إصدار الأحكام المبدئية لن يقوم بتقديم أي من بياناته في هذه الحالة. لذلك سيهتم الباحث عند تحليل نتائج الاختبارات الإحصائية واختبار فروض البحث بتحليل النتائج على ثلاثة مستويات هي؛ مستوى المتغيرات التابعة الفرعية العشر، ومستوى المتغيرات التابعة التجميعية الناتجة عن التحليل العاملي، ومستوى المتغير التابع الإجمالي الذي يشمل العشرة متغيرات التابعة الفرعية.

6/6- نتائج اختبار فرض البحث:

استهدف فرض البحث اختبار مدى وجود تأثير إيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه المهني على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ويمكن اختبار هذا الفرض على النحو التالي:

1/1/6/6- العلاقة بين ممارسة مراقب الحسابات الشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية:

تم استخدام اختبار سبيرمان كاختبار لاعملي لتحديد مدى وجود علاقة ارتباطية بين ممارسة مراقب الحسابات الشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية من عدمه، وقد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي الواردة بالجدول رقم (4) معنوية درجة الارتباط وانخفاض قيمة P.Value عن 5% للمتغيرات التابعة الفرعية (ماعد التحيز في الأحكام)، والمتغيرات التابعة التجميعية، والمتغير الإجمالي لسلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية.

ويدل هذا على وجود علاقة ارتباط قوية وإيجابية (ففي الغالب كان يزيد معامل الارتباط عن +6%) بين ممارسة مراقب الحسابات الشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وبناء على ذلك، يخلص الباحث إلى رفض فرض العدم الإحصائي وقبول الفرض البديل. وتقدم هذه النتائج دليلاً تجريبياً على وجود درجة ارتباط قوية بين ممارسة الشك المهني وسلامة الحكم على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

جدول (4)

نتائج التحليل الإحصائي لدرجة الارتباط

بين ممارسة الشك المهني وسلامة الحكم على التحريفات الجوهرية

مراقبو الحسابات		البيان
Asymp. Sig . (2-tailed)	Correlation Coefficient	
0.000	0.641	1- تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل
0.000	0.638	2- تقييم صحة تفسيرات الإدارة
0.000	0.756	3- تقييم إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تقدمها الإدارة
0.000	0.779	4- توليد تفسيرات بديلة (عدد، ونسبة)
0.000	0.755	5- توليد تفسيرات عكسية (عدد، ونسبة)
0.000	0.690	6- تقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية
0.001	0.676	7- أداء اختبارات إضافية
0.012	0.455	8- توقيت إصدار الأحكام المبدئية
0.000	0.631	9- تقييم احتمال التحريفات الجوهرية
0.081	0.324	10- التحيز في الأحكام
0.000	0.702	11- المدخلات المستمرة لسلامة الحكم (سمة الشك)
0.000	0.791	12- التشغيل المستمر لسلامة الحكم (موقف الشك)
0.000	0.607	13- الأحكام النهائية (التصرف التشككي)
0.000	0.734	14- سلامة الحكم على التحريفات الجوهرية

2/1/6/6- تأثير مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية:

يمكن اختبار مدى وجود تأثير إيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه المهني على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية من خلال إجراء مقارنة التجربة ، ويتم بموجبها اختبار مدى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطي عيني مراقبي الحسابات الأقل تشككًا والأكثر تشككًا كعينتين مستقلتين، من خلال مقارنة ردود مفردات عينة مراقبي الحسابات الأقل تشككًا مع ردود مفردات عينة مراقبي الحسابات الأكثر تشككًا، على مجموعة الأسئلة اللاحقة للحالة الافتراضية بقائمة الاستقصاء، المستخدمة لقياس المتغير التابع، المتمثل في سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ومن ثم اختبار فرض البحث، وتم استخدام اختبار (مان ويتني اللامعلمي) لإجراء المقارنة وتحديد مدى الاختلاف، وكانت نتائج التحليل الإحصائي كما هو مبين بالجدول رقم (5).

وأوضحت نتائج التحليل الإحصائي على مستوى المتغيرات التابعة الفرعية أن قيمة P. Value كانت أقل من 5% بالنسبة لعيني مراقبي الحسابات الأقل تشككًا والأكثر تشككًا على مختلف الأسئلة المستخدمة في قياس المتغير التابع في فرض البحث، ماعدا بعض الأسئلة التي تقيس المتغيرات التابعة الفرعية؛ تقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية، وأداء اختبارات إضافية، وتوقيت إصدار الأحكام المبدئية، ويشير ذلك إلى وجود اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطي عيني مراقبي الحسابات الأقل تشككًا والأكثر تشككًا كعينتين مستقلتين بشأن سلامة أحكامهم المهنية على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. أما بالنسبة للمتغيرات التابعة الفرعية؛ تقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية، وأداء اختبارات إضافية، وتوقيت إصدار الأحكام المبدئية، كانت قيمة P. Value أكبر من 5%، ويشير ذلك إلى عدم وجود اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطي عيني مراقبي الحسابات الأقل تشككًا والأكثر تشككًا كعينتين مستقلتين بشأن سلامة أحكامهم المهنية على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

جدول (5)

نتائج التحليل الإحصائي لأثر مستوى ممارسة الشك المهني على سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية

اختلاف سلامة الحكم المهني بين عينة مراقبي الحسابات الأقل تشككاً والأكثر تشككاً		البيان
Asymp. Sig. (2-tailed)	Z	
0.004	2.900-	1- تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل
0.026	2.228-	2- تقييم صحة تفسيرات الإدارة
0.000	4.640-	3- تقييم إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تقدمها الإدارة
0.000	4.607-	4- توليد تفسيرات بديلة (عدد، ونسبة)
0.000	3.857-	5- توليد تفسيرات عكسية (عدد، ونسبة)
0.055	1.916-	6- تقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية
0.052	1.946-	7- أداء اختبارات إضافية
0.588	0.542-	8- توقيت إصدار الأحكام المبدئية
0.012	2.519-	9- تقييم احتمال التحريفات الجوهرية
0.003	2.967-	10- التحيز في الأحكام
0.016	2.413-	11- المدخلات المستمرة لسلامة الحكم (سمة الشك)
0.000	4.583-	12- التشغيل المستمر لسلامة الحكم (موقف الشك)
0.005	2.829-	13- الأحكام النهائية (التصرف التشككي)
0.002	3.057-	14- سلامة الحكم على التحريفات الجوهرية

وعلى مستوى المتغيرات التابعة التجميعية، أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أيضًا أن قيمة P. Value كانت أقل من 5% بالنسبة لعينتي مراقبي الحسابات الأقل تشككًا والأكثر تشككًا على الثلاثة متغيرات التابعة التجميعية، المستخدمة في قياس المتغير التابع في فرض البحث، ويشير ذلك إلى وجود اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطي عينتي مراقبي الحسابات الأقل تشككًا والأكثر تشككًا كعينتين مستقلتين بشأن سلامة أحكامهم المهنية على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

وعلى المستوى الإجمالي للمتغير التابع، سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، فقد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P. Value كانت أقل من 5% بالنسبة لعينتي مراقبي الحسابات الأقل تشككًا والأكثر تشككًا، ويشير ذلك إلى وجود اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطي عينتي مراقبي الحسابات الأقل تشككًا والأكثر تشككًا كعينتين مستقلتين بشأن سلامة أحكامهم المهنية على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

وبناءً على تلك النتائج يتم رفض فرض العدم الإحصائي، وقبول الفرض البديل، ومعني ذلك وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في سلامة الأحكام المهنية على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بين عينة مراقبي الحسابات الأقل تشككًا وعينة مراقبي الحسابات الأكثر تشككًا. وقد قبل الباحث الفرض بالرغم من عدم وجود اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطي عينتي الحسابات الأقل تشككًا والأكثر تشككًا كعينتين مستقلتين بشأن المتغيرات التابعة الفرعية تقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية، وأداء اختبارات إضافية، وتوقيت إصدار الأحكام المبدئية، ويفسر الباحث ذلك بأنه بالرجوع إلى خطوات عملية إصدار الأحكام السليمة نجد أن المتغيرين التابعين الفرعيين تقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية، وأداء اختبارات إضافية، يمثلان خطوة تحديد وتقييم البدائل، والتي كان في نفس الخطوة اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطي عينتي الحسابات الأقل تشككًا والأكثر تشككًا بالنسبة للمتغيرين التابعين توليد تفسيرات بديلة وتفسيرات عكسية، وأيضًا يمثل المتغير الفرعي التابع توقيت إصدار الأحكام خطوة إصدار الأحكام السليمة والتي

كان في نفس الخطوة اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وسيطي عيني الحسابات الأقل تشككًا والأكثر تشككًا بالنسبة لتقييم احتمال التحريفات الجوهرية.

ومن ناحية أخرى، من أجل تحديد طبيعة تأثير مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات (إيجابًا أو سلبيًا) على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية، يتم مقارنة المتوسط الحسابي لردود مفردات عينة مراقبي الحسابات الأقل تشككًا مع المتوسط الحسابي لردود مفردات عينة مراقبي الحسابات الأكثر تشككًا، على مجموعة الأسئلة اللاحقة للحالة الافتراضية بقائمة الاستقصاء، المستخدمة لقياس المتغير التابع، المتمثل في سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ومن ثم تحديد طبيعة تأثير مستوى ممارسة الشك المهني على سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية، فإذا زاد المتوسط الحسابي لردود مفردات عينة مراقبي الحسابات الأكثر تشككًا عن المتوسط الحسابي لردود عينة مراقبي الحسابات الأقل تشككًا، في هذه الحالة يكون التأثير إيجابيًا، وإذا زاد المتوسط الحسابي لردود مفردات عينة مراقبي الحسابات الأقل تشككًا عن المتوسط الحسابي لردود عينة مراقبي الحسابات الأكثر تشككًا، في هذه الحالة يكون التأثير سلبيًا، وإذا تساوى المتوسط الحسابي لردود مفردات عينة مراقبي الحسابات الأكثر تشككًا مع المتوسط الحسابي لردود عينة مراقبي الحسابات الأقل تشككًا، يتم الأخذ في الاعتبار قيمة الانحراف المعياري، وكلما انخفض الانحراف المعياري لردود عينة مراقبي الحسابات الأكثر تشككًا عن الانحراف المعياري لردود عينة مراقبي الحسابات الأقل تشككًا، يكون التأثير إيجابيًا. وكانت نتائج التحليل الإحصائي كما هو مبين بالجدول رقم (6).

جدول (6)

نتائج التحليل الإحصائي لطبيعة تأثير ممارسة

الشك المهني على سلامة الحكم المهني على التحريفات الجوهرية

مراقبي الحسابات والأكثر تشككاً		مراقبي الحسابات الأقل تشككاً		البيان	
الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط		
0.93744.	6.8333	1.61690	4.4444	1- تقييم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ككل	
0.14035	0.6833	0.23419	0.4472	2- تقييم صحة تفسيرات الإدارة	
1.08362	4.0833	1.32349	1.8889	3- تقييم إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تقدمها الإدارة	
1.16450	5.0833	1.30859	2.7778	عدد	3- توليد تفسيرات بديلة
0.09704	0.4236	0.10905	0.2315	نسبة	
1.08362	3.0833	1.11437	1.2222	عدد	5- توليد تفسيرات عكسية
0.1548	0.4405	0.15920	0.1746	نسبة	
0.02203	0.0667	0.03447	0.031		6- تقييم احتمال تحقق التفسيرات العكسية

مراقبي الحسابات والأكثر تشككاً		مراقبي الحسابات الأقل تشككاً		البيان
الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	
31.790	51.667	17.6684	16.9444	7- أداء اختبارات إضافية
0.86603	5.7500	1.11437	4.7778	8- توقيت إصدار الأحكام المبدئية
1.40346	6.1667	1.55509	4.2222	9- تقييم احتمال التحريفات الجوهرية
3.56722	2.3890	1.80713	0.4259	10- التحيز في الأحكام
10.8557	20.8611	6.36556	7.7593	11- المدخلات المستمرة لسلامة الحكم (سمة الشك)
0.52950	2.2292	0.58907	1.1195	12- التشغيل المستمر لسلامة الحكم (موقف الشك)
1.63816	4.7686	1.17949	3.1420	13- الأحكام النهائية (التصرف التشككي)
3.60514	8.5806	2.31747	3.7182	14- سلامة الحكم على التحريفات الجوهرية

أوضحت نتائج التحليل الإحصائي على مستوى المتغيرات التابعة الفرعية، ومستوى المتغيرات التابعة التجميعية، ومستوى المتغير الإجمالي لسلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية أن المتوسط الحسابي لردود عينة مراقبي الحسابات الأكثر تشككاً يزيد عن المتوسط الحسابي لردود عينة مراقبي الحسابات الأقل تشككاً على مختلف الأسئلة المستخدمة في قياس المتغير التابع في فرض البحث، ويشير ذلك إلى وجود تأثير إيجابي أقوى لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني (الأكثر تشككاً مقارنة بالأقل تشككاً) في سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. ويخلص الباحث، في ضوء نتائج الاختبارات الإحصائية هذه، إلى وجود فروق جوهرية بين وسيط عينة مراقبي الحسابات الأكثر تشككاً ومراقبي الحسابات الأقل تشككاً كعينتين مستقلتين بشأن سلامة أحكامهم المهنية على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وإلى أن المتوسط الحسابي لعينة مراقبي الحسابات الأكثر تشككاً يزيد عن المتوسط الحسابي لعينة مراقبي الحسابات الأقل تشككاً. وبناءً على ذلك يتم رفض فرض العدم الإحصائي، وقبول الفرض البديل، أي يؤثر مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني إيجاباً على سلامة حكمه المهني على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وبالتالي قبول فرض البحث الأول.

وجاءت نتائج هذا الفرض مختلفة مع بعض الدراسات (Brazel et al. 2013; Majors et al. 2014) التي تجادل بأن زيادة مستوى الشك المهني ليس بالضرورة أن يتحول إلى أحكام ذات جودة مرتفعة، فزيادة الشك المهني لمراقب الحسابات تجاه تأكيدات الإدارة أو تجاه أي فرض من الفروض التي يقوم مراقب الحسابات باختبارها لا يعني بالضرورة أن مراقب الحسابات سيصل إلى الحكم السليم عن مدى مصداقية تأكيدات الإدارة. ومن ناحية أخرى، جاءت نتائج هذا الفرض متفقة مع عديد من الدراسات (Hurt et al. 2008; APB 2012; Olsen et al. 2015; Noviyanti and Lanita 2015) التي تجادل أن الشك المهني يتضمن عقلية متسائلة عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، ويتطلب تساؤلاً مستمرًا عما إذا كانت

أدلة المراجعة تشير إلى تحريف جوهرى، الأمر الذي ينعكس في سلامة حكمه المهني.

ويرى الباحث أن ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني تساعده في ألا يتوافق مع تأكيدات عميل المراجعة بسهولة، وتشجعه على الأخذ بعين الاعتبار التفسيرات البديلة، وتمكنه من تأجيل الأحكام حتى يتم جمع الأدلة الكافية والملائمة، وتجعله يدرك أهمية الطعن في وجهات نظر الإدارة، ودراسة مصادر المعلومات الأخرى، فإذا أخذ مراقب الحسابات تأكيدات الإدارة بدون النظر بشكل كافٍ في المعلومات غير التأكيدية الأخرى، فإنه يمكن أن يصدر أحكاماً مشوهة. كما أن مراقب الحسابات ذا سمات الشك المهني المرتفع أكثر إدراكاً لعوامل مخاطر التحريفات الجوهرية، وإجراءات اكتشافها، وأكثر اقتناعاً بأن التحريفات الجوهرية التي تنطوي عليها القوائم المالية لعميل المراجعة ترجع للتلاعب. الأمر الذي ينعكس في قدرة مراقب الحسابات على تحديد درجة تأثير التحريفات الجوهرية على القوائم المالية، ودرجة عدم التأكد التي تؤثر في نتائجه، والتأثير على إجراءات المراجعة. وبالتالي يمكن القول إن ممارسة الشك المهني الكافي تؤثر إيجاباً في إصدار مراقب الحسابات أحكاماً مهنية أكثر سلامة.

وتقدم هذه النتائج دليلاً تجريبياً على أن مراقب الحسابات الأكثر تشككاً في مصر يميل لإصدار أحكام أكثر سلامة من خلال التقييم الانتقادي لإمكانية الاعتماد على القوائم المالية، وعدم الارتكاز بصورة كبيرة على تفسيرات الإدارة، وتوليد تفسيرات بديلة، وتحديد تناقضات أكثر، وأداء اختبارات إضافية لجمع أدلة المراجعة الكافية والملائمة، وعدم التسرع في إصدار الأحكام بعد قراءة أدلة المراجعة مباشرة أو تنفيذ أول بديل عملي يتبادر إلى ذهنه، والتركيز على أسباب الغش.

7/6- نتائج وتوصيات البحث والإجابة على أسئلته ومجالات البحث المقترحة:

في ضوء أهداف وحدود البحث ومنهجيته، يمكن بلورة أهم نتائجه وتوصياته ومجالات البحث المستقبلية كما يلي:

1/7/6- نتائج البحث والإجابة على أسئلته:

استهدف البحث دراسة واختبار مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه المهني على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وفي سبيل تحقيق ذلك اشتمل البحث على دراسة نظرية وأخرى تجريبية، وقد أمكن الباحث الإجابة على الأسئلة الواردة بمشكلة البحث على النحو التالي:

- ركز السؤال الأول للبحث على الوقوف على مفهوم الشك المهني لمراقب الحسابات، وكيفية قياسه، وتحديد العوامل المحددة لتطبيق المستوى المناسب من الشك المهني. وتمت الإجابة على هذا السؤال نظرياً من خلال تعريف الشك المهني باعتباره موقفاً ينتج في بيئة عملية المراجعة، يتضمن فرصاً لمراقب الحسابات لممارسة التشكك من خلال معتقدات (اعتقاد مراقب الحسابات عن مدى كفاية الأدلة في ضوء مخاطر التحريفات الجوهرية) ومشاعر (الاستجابة لكفاية وملاءمة الأدلة في ضوء المخاطر) وميول للأعمال (طبيعة ومدى إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها لتوفير دليل كافٍ وملائم)، ويظهر هذا الموقف دوافع مراقب الحسابات المتأثرة بدوافع أطراف عملية المراجعة المختلفة (شريك المراجعة ومنشأة المحاسبة والمراجعة وعميل المراجعة والمنظمات المهنية)، وينعكس هذا الموقف في توثيق العمل المؤدى كتبرير لجودة الأداء. وتم قياس الشك المهني باستخدام مقياس دراسة (Hurt 2010) من خلال تحديد ست خصائص للمتشكك هي؛ العقلية المتسائلة، وتعليق الأحكام، والبحث عن المعرفة، وفهم جوانب الشخصية، والاستقلال الذاتي، والاحترام الذاتي، وتم قياسها من خلال ثلاثين سؤالاً عن طريق مقياس ليكرت سداسي المستويات. ويتأثر الشك المهني بكل من خصائص مراقب الحسابات (مثل السمات والخبرة والقدرة والتدريب) وخصائص أدلة المراجعة، وخصائص عميل المراجعة (مثل اتجاهه للتودد مع مراقب الحسابات) وخصائص البيئة الخارجية (مثل التشريعات والمعايير المهنية).

• ركز السؤال الثاني للبحث على تحديد مدى وجود دليل عملي في بيئة الممارسة المهنية المصرية على تأثير مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة أحكامه بصفة عامة، وحكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بصفة خاصة، وتمت الإجابة على هذا السؤال نظرياً وعملياً حيث قدمت الدراسة دليلاً تجريبياً على وجود علاقة ارتباط قوية وإيجابية بين ممارسة مراقب الحسابات الشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ووجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في سلامة الأحكام المهنية على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بين عينة مراقبي الحسابات الأقل تشككاً وعينة مراقبي الحسابات الأكثر تشككاً. وأن المتوسط الحسابي لعينة مراقبي الحسابات الأكثر تشككاً يزيد عن المتوسط الحسابي لعينة مراقبي الحسابات الأقل تشككاً. وبالتالي يمكن القول إن الشك المهني يحسن من قدرة مراقب الحسابات على الأداء الإدراكي عند أداء عملية المراجعة، فمراقب الحسابات ذو مستوى الشك المهني المرتفع لديه رغبة أكبر في زيادة البحث وراء المعلومات الإضافية، واكتشاف مزيد من التناقضات، وتقديم تفسيرات بديلة أكثر، عندما يواجه مخاطر تحريفات جوهرية، وذلك بمقارنته بمراقب الحسابات ذي مستوى الشك المهني الأقل، كما أن ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني تجعله يقيم المخاطر تقييماً انتقادياً، وتساعده في اكتساب فهم متعمق لعمل المراجعة وبيئته، وتساعده في الحفاظ على استقلاله عند جمع الأدلة الكافية والملائمة، وتصميم إجراءات المراجعة الفعالة.

2/7/6- توصيات البحث:

في ضوء أهداف البحث ومشكلته وحدوده، وما انتهى إليه من نتائج في شقيه النظري والتجريبي، يوصي الباحث بما يلي:

• أولاً المنظمات المهنية والتشريعية: تهتم الجهات التنظيمية والتشريعية حول العالم بشكل مكثف بتأصيل مفهوم الشك المهني في عملية المراجعة، وكيف يمكن تحسين تطبيقه في الممارسة العملية، لكنها لم توفر حتى الآن - لحظة إعداد

البحث - وصفاً واضحاً وغير معقد لماهية الشك المهني، ويلقي هذا التشوش في المفهوم غموضاً حول التطبيق المناسب للشك المهني في عملية المراجعة. ولذلك يوصي الباحث بالعمل على إنجاز تعريف مترابط وسهل الفهم للشك المهني وكيفية تطبيقه لتحسين جودة المراجعة.

● ثانياً منشآت المحاسبة والمراجعة: تعتبر لغة الإدارة العليا وتصرفات قادة منشآت المحاسبة والمراجعة رسائل واضحة تؤثر بصورة جوهرية في خلق بيئة على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة أو مستوى المهمة يمكن من خلالها أن يمارس مراقب الحسابات الفرد مستوى الشك المهني المناسب، لذلك يوصي الباحث منشآت المحاسبة والمراجعة بضرورة وضع سياسات وإجراءات لزيادة إدراك مراقبي الحسابات أن الجودة أمرٌ ضروريٌّ، من خلال اجتماعات ومحادثات رسمية وغير رسمية وتنفيذ برامج تدريب داخلي وتعليم مستمر لكل المستويات من الأفراد داخل المنشأة بواسطة الأفراد الأكثر خبرة.

● ثالثاً أقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية: أن تتبنى برامج لنقل خبراتهم الأكاديمية للممارسين، ونقل المتغيرات المستحدثة لهم والتعاون سويًا في النهوض بالمهنة، فجزء كبير من تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في البيئة المصرية يقع على التواصل بين الجانب الأكاديمي والجانب المهني.

3/7/6- مجالات البحث المستقبلية:

بناءً على ما توصل إليه البحث بشقيه النظري والعملي، وفي ضوء مشكلته وحدوده يقترح الباحث إجراء بحوث مستقبلية في المجالات التالية:

- دراسة واختبار ما إذا كان الشك المهني يتغير مع مرور الوقت خلال عملية المراجعة؟ وإذا كان يتغير، كيف يتم هذا التغير؟ وماهي محدداته؟
- دراسة وتحليل واختبار أثر تقارير الشفافية للجنة المراجعة ولمنشأة المحاسبة والمراجعة في تطبيق وتوثيق الشك المهني لمنشأة المحاسبة والمراجعة أو لمراقب الحسابات الفرد؟

- دراسة وتحليل واختبار أثر تشكيل لجنة المراجعة وخبرة أعضائها بالمراجعة أو وجود مراقب حسابات آخر داخل لجنة المراجعة على تطبيق وتوثيق الشك المهني؟
- دراسة وتحليل واختبار تأثير مرتبات وحوافز مراقب الحسابات على تطبيق المستوى المناسب من الشك المهني.
- دراسة وتحليل واختبار العلاقة بين ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني والقيمة المعلوماتية لفقرة أمور المراجعة الرئيسية Key Audit Matters في تقرير المراجعة الجديد ISA 701.
- دراسة الشك المهني للمراجع الداخلي، وتحليل واختبار أثر مستوى الشك المهني له على أداء وظيفة المراجعة الداخلية لدورها الاستشاري والتوكيدي في مجالات رقابة وحوكمة وإدارة المخاطر.
- دراسة وتحليل واختبار أثر مستوى الشك المهني لأعضاء لجنة المراجعة على جودة التقرير المالي.
- دراسة وتحليل واختبار فجوة التوقعات في تطبيق الشك المهني في عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

الإبياري، هشام فاروق مصطفى. 2013. نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي - دراسة تحليلية وتجربة ميدانية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 50، ص 235-295.

ريشو، بديع الدين. 2014. الشك المهني للمراجع: الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية - دراسة تجريبية. *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، المجلد الأول، ص 239-307.

عبد الوهاب، وائل محمد. 2014. العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير المحاسبية القائمة على القواعد، مقابل المبادئ لتحسين جودة المعلومات المحاسبية. *المؤتمر الأول لكليات العلوم الإدارية بجامعة دول مجلس التعاون الخليجي*، متوفر على <http://cbagccu.ksu.edu.sa/ar/paper>

عزام، عبد المرضي حامد. 1990، "طرق لا معلمية"، الإحصاء في الإدارة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية. ص 937-978.

مصطفى، محمود حسن. 2012. دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع - دراسة ميدانية. *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد خاص، ص 561-607.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Auditing Practices Board (APB). 2010. *Auditor Skepticism: Raising the Bar*. Discussion paper, APB.
- . 2012. *Professional Scepticism Establishing A Common Understanding and Reaffirming its Central Role in Delivering Audit Quality*. APB
- Auditing and Assurance Standards Board., and Institute of Chartered Accountants Australia. 2013. *Practical Ways to Improve the Exercise and Documentation of Professional Skepticism in an ISA Audit*. AASB Canada, ICAA. Australia
- Australian Government Auditing and Assurance Standards Board (AUASB). 2012. *Professional Skepticism in An Audit of a Financial Report*. AUASB. Australia.
- Ballou, B. 2004. Judgment and Decision- Making Research in A Dynamic Auditing Environment. *Working Paper, Auburn University*.
- Bamber, E. M., R. J. Ramsay, and R. M. Tubbs. 1997. An Examination of the Descriptive Validity of the Belief-adjustment Model and Alternative Attitudes to Evidence in Auditing. *Accounting, Organizations and Society*. 22 (3): 249–268.
- Bell, T. B., M. E. Peecher, and I. Solomon. 2005. *The 21st Century Public Company Audit*. New York, NY: KPMG LLP.
- Bowlin, K. O., J. Hobson, and M. D. Piercey. 2015. The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality. *The Accounting Review*. 90(4): 1363-1393.
- Brazel, J. F., S. B. Jackson., T. J. Schaefer, and B. W. Stewart. 2013. Hindsight Bias and Professional Skepticism: Does the End Justify the Means?. *Working Paper presented at the 7th EARNet Symposium in Trier, Germany*.
- ., S. B. Jackson., T. J. Schaefer, and B. W. Stewart. 2016. The Outcome Effect and Professional Skepticism. *The Accounting Review*. Online Mar 25, 2016.
- Brown, C. E., M. E. Peecher, and I. R. A. Solomon. 1999. Auditors' Hypothesis Testing in Diagnostic Inference Tasks. *Journal of Accounting Research*. 37(1): 1-26.
- Brown-Liburud, H. L., J. R. Cohen, and G. Trompeter. 2013. Effects of Earnings Forecasts and Heightened Professional Skepticism on

- the Outcomes of Client-Auditor Negotiation. *Journal of Business Ethics*. 116 (2): 311-325.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA). 1995. *Professional Judgment and the Auditor*. Toronto, Canada.
- Carpenter, T. D., C. Durtschi, and L. Gaynor. 2011. The Incremental Benefits of A Forensic Accounting Course on Skepticism and Fraud-Related Judgments. *Issues in Accounting Education*. 26 (1): 1-21.
- , and J. L. Reimers. 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*. 25(2): 45-69.
- Center for Audit Quality (CAQ). 2014. Professional Judgment Resource. Available at: <http://www.theacaq.org>
- Chiang, C. 2016. Conceptualising the Linkage between Professional Scepticism and Auditor Independence. *Pacific Accounting Review*. 28(2):1-18.
- Coppage, R., and T. Shastri. 2014. Effectively Applying Professional Skepticism to Improve Audit Quality. *The CPA Journal*. 84(8): 24.
- Cushing, B. E. 2003. Economic Analysis of Skepticism in an Audit Setting. *Working paper, University of Utah*.
- Dennis, S., and K. M. Johnstone. 2014. Audit Partner Leadership Tone and Professional Skepticism in Fraud Brainstorming. *Working Paper, Center for Accounting and Research and Education, University of Notren Dame*.
- DeZoort, T., and A. T. Lord. 1997. A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting. *Journal of Accounting Literature*. 16: 28-85.
- Elias, R., and M. Farag. 2015. The Relationship between Accounting Students' Personality, Professional Skepticism and Anticipatory Socialization. *Paper Presented at the AAA Annual Meeting August 6-10, 2015, New York, N*
- European Commission (EC). 2010. *Green Paper. Audit Policy: Lessons from the Crisis*. Brussels, Belgium: EC.
- Fukukawa, H., and T. J. Mock. 2011. Does Assertion Framing Affect Professional Skepticism?. *Working paper, Prepared for Presentation at the 2011 International Symposium on Audit Research, Quebec City, Canada*.

- Fullerton, R., and C. Durtschi. 2004. The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors. *Available at: <http://papers.ssrn.com>*
- Glover, S. M., and D.F. Prawitt. 2014. Practitioner Summary: Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing* 8 (2): 1-10.
- _____, _____, and KPMG LLP. 2012. *Enhancing Board Oversight: Avoiding Judgment Traps and Biases. Research* Commissioned by Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).
- Grenier, J. H. 2016. Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era. . *Journal of Business Ethics*. Online 20 April. 1-16.
- Griffith, E. E., J. S. Hammersley, K. Kadous. and D. Young. 2015. Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates. *Journal of Accounting Research*. 53(1): 49-77.
- Harding, N., and K. T. Trotman. 2011. Enhancing Professional Skepticism via the Fraud Brainstorming Discussion Outcomes. *Working Paper, The University of New South Wales*.
- _____. 2015. The effect of partner communications of fraud likelihood and sceptical orientation on auditors' professional skepticism. *Working Paper*.
- _____, M. I. Azim., R. Jidin., and J. P. Muir. 2016. A Consideration of Literature on Trust and Distrust as they Relate to Auditor Professional Scepticism. *Australian Accounting Review*. online: 1 Jul 2016.
- Hogarth, R. M., and H. J. Einhorn. 1992. Order Affects in Belief Updating: The Belief-adjustment Model. *Cognitive Psychology*. 24 (1): 1-55.
- Hurley, P. J. 2015. Ego depletion: Applications and implications for auditing research. *Journal of Accounting Literature*. 35: 47-76.
- Hurt, R. K. 2007. Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale. *Working Paper, Baylor University*.
- _____, M. Eining, and R. D. Plumlee. 2008. An Experimental Evaluation of Professional Skepticism. *Working Paper, Baylor University*.
- _____. 2010. Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 29 (1): 149-171.

- ., H. B. Liburd., C. E. Earley, and G. Krishnamoorthy. 2013. Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 32 (1): 45- 97.
- ., M. Eining, and D. Plumlee. 2003. Professional Skepticism: A Model with Implications for Research, Practice and Education. *University of Wisconsin, working paper*.
- Idawati, W and A. Gunawan. 2015. Effect of Competence, Independence and Professional Skepticism against Ability to Detect Fraud Action in Audit Assignment. *IJABER*. 13(7): 5125-5140.
- Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS). 2012. *A Professional Judgment Framework for Financial Reporting*. An International Guide for Preparers, Auditors, Regulators and Standard Setters.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2015. International standards of auditing (ISA) No. 240. *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*. New York, NY: IFAC.
- . 2015. International standards of auditing (ISA) No. 200. *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. New York, NY: IFAC.
- . 2015. International standards of auditing (ISA) No. 315. *Identifying and Assessing the Risk of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment*. New York, NY: IFAC
- . 2012. *Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements. IAASB Staff Questions and Answers*. New York, NY: IFAC.
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). Code of Ethics for Professional Accountants (SEC) 290. *Independence – Audit and Review Engagements*. New York, NY: IFAC
- Khan, M. J., N. Harding. 2016. Why is Trait Skepticism not Consistently Reflected in Audit Judgments? An Exploratory Study into the Role of Aesthetic Engagement. *Working Paper, UNSW Australia University*.
- Kim, S., and K. T. Trotman. 2015. The Comparative Effect of Process and Outcome Accountability in Enhancing Professional Scepticism. *Accounting & Finance*. 55(4): 1015-1040.

- Knechel, W. R., G. V. Krishnan., M. Pevzner., L. B. Shefchik, and U. K. Velury. 2013. Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 32(1): 385-421.
- ., A. S. Sofla, and T. Svznstrom. 2016. Recognition and Control of Professional Skepticism in Accounting Firms. *Available at: <http://wp.unil.ch/earnnet2015/files/2014/10/Recognition-and-Control-of-Professional-Skepticism-in-Accounting-Firms.pdf>*
- Luippold, B. L., T. Kida., M. D. Piercey, and J. F. Smith. 2015. Managing Audits to Manage Earnings: The Impact of Diversions on An Auditor's Detection of Earnings Management. *Accounting, Organizations and Society*. 41, 39-54.
- Majors, T. M., L. B. Shefchik, and A. Vitalis. 2014. The Interactive Effect of Ego Depletion and Trait Skepticism on Auditor Performance. *Available at: <http://papers.ssrn.com>*
- McMillan, J. J., and R. A. White. 1993. Auditors' Belief Revisions and Evidence Search: the Effect of Hypothesis Frame, Confirmation and Professional Skepticism. *The Accounting Review* 68 (3): 443-465.
- Moore, G. 2009. Using Professional Judgment. *The Auditor Report* 33:(1). *Available at: <http://aaahq.org>*
- Nelson, M. 2009. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 28 (2): 1-34.
- Neri, M., and M. B. Curtis. 2015. Mindsets and the Assessment of Audit Evidence. *Paper Presented at the AAA Annual Meeting August 6-10, 2015. New York, N*
- Ng, T. 2007. Auditors' Decisions on Audit Differences that Affect Significant Earnings Thresholds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 26(1): 71-89.
- Nolder, C. J., and K. Kadous. 2014. The Way Forward on Professional Skepticism: Conceptualizing Professional Skepticism as an Attitude. *Available at: <http://papers.ssrn.com>*
- Noviyanti, S., and L. Winata, L. 2015. The Role of" Tone at The Top" and Knowledge of Fraud on Auditors' Professional Skeptical Behavior. *Contemporary Management Research*. 11(1): 55-74.
- Olsen, C., E. J. Brevik., A. J. Lundervold, and I. Stuart. 2015. An Empirical Investigation of the Relationship between

- Professional Skepticism, Trust Level and Audit Skeptical Judgments and Decisions. *Available at:* <http://papers.ssrn.com>
- ., and I. Stuart. 2015. The Effects of Situational Professional Skepticism and Affect on Auditors' Skeptical Judgments: A Two-System Theory Perspective. *Available at:* <http://papers.ssrn.com>
- Payne, E. A., and R. J. Ramsay. 2005. Fraud Risk Assessments and Auditors' Professional Skepticism. *Managerial Auditing Journal*. 20 (3): 321-330.
- Peecher, M. E., R. Schwartz, and I. Solomon. 2007. It's All about Audit Quality: Perspectives on Strategic-Systems Auditing. *Accounting, Organizations and Society*. 32(4- 5):463-485
- Peytcheva, M. 2014 Professional Skepticism and Auditor Cognitive Performance in a Hypothesis-Testing Task. *Managerial Auditing Journal*. 29 (1): 27-49.
- Plumlee, D., B. Rixom, and A. J. Rosman. 2012. Training Auditors to Think Skeptically. *Paper Presented at the Auditing Mid-year Meeting, Savannah, GA.*
- Popova, V. 2013. Exploration of Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments. *Managerial Auditing Journal*. 28 (2): 140-160.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2008. *Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006, and 2007 Inspections of Domestic Annually Inspected Firms. Release No. 2008-008.* Washington, DC: PCAOB.
- . 2012. *Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits. Staff Audit Practice Alert No.10.* Washington, DC: PCAOB.
- Quadackers, L., T. Groot, and A. Wright. 2009. Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. *Working paper.* http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1478105
- ., ———., and ————. 2014. Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. *Contemporary Accounting Research*. 31(3): 639-657.
- Ranzilla, S., R. Chevalier., G. Herrmann., S. Glover, and D. Prawitt. 2013. *Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting: The KPMG Professional Judgment Framework.* New York, NY: KPMG LLP.

- Rasso, J. T. 2015. Construal Instructions and Professional Skepticism in Evaluating Complex Estimates. *Accounting, Organizations and Society*. 46: 44-55.
- Ratzinger-Sakel, N., S. Audoussert-Coulier., J. Kettunen, and C. Lesage. 2012. What Do We Know about Joint Audit. *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*. 1-49.
- Robinson, S. N., M. B. Curtis, and J. C. Robertson. 2013. A Person-situation Approach to the Examination of Professional Skepticism: Consideration of Time Pressure and Goal Framing. Available at: <http://papers.ssrn.com>.
- Rose, J. M. 2007. Attention to Evidence of Aggressive Financial Reporting and Intentional Misstatement Judgments: Effects of Experience and Trust. *Behavioral Research in Accounting*. 19(1): 215–229.
- Shaub, M. K. 1996. Trust and Suspicion: The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors' Trust of Clients. *Behavioral Research in Accounting*. 8(Supplement): 154–174.
- ., and J. E. Lawrence. 1996. Ethics, Experience and Professional Skepticism: A Situational Analysis. *Behavioral Research in Accounting*. 8(Supplement): 124-157.
- Sweeney, B., and B. Pierce. 2004. Management Control in Audit Firms: A Qualitative Examination. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 17(5): 779-812.
- Tackett, J., F. Wolf, and G. Claypool. 2004. Sarbanes-Oxley and Audit Failure: A Critical Examination. *Managerial Auditing Journal*. 19 (3): 340 – 350.
- Wolfe, C. J., B. E. Christensen, and S. D. Vandervelde. 2014. Thinking Fast versus Thinking Slow: The Effect on Auditor Skepticism. Available at: <http://papers.ssrn.com>
- Ying, S. X and C. Patel. 2015. The Influence of Partners' Views on Chinese Auditors' Judgments Related to Professional Scepticism. *International Institute of Social and Economic Sciences*. 21 June 2015, *Business & Management Conference, Vienna*.
- Zimmerman, A. 2016. The Joint Impact of Management Expressed Confidence and Response Timing on Auditor Professional Skepticism in Client Email Inquiries. *Managerial Auditing Journal*. 31(6/7): 566-588.

ملحق رقم (1): مقياس Hurtt لقياس سمة الشك المهني لمراقب الحسابات:

قدمت Hurtt مقياساً لمستوى الشك المهني اعتماداً على الخصائص المستمدة من معايير المراجعة وعلم النفس والفلسفة وبحوث سوك المستهلك، ويتكون هذا المقياس من ثلاثين عبارة، ومن خلال الإجابة عليها يتم تحديد مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات وهي:

1. أقبل في كثير من الأحيان تفسيرات الآخرين دون مزيد من التوضيحات.
2. أشعر بالرضا عن نفسي.
3. أرجئ البت في القضايا حتى أتمكن من الحصول على مزيد من المعلومات.
4. تثيرني آفاق التعليم.
5. أهتم بمعرفة الأسباب التي دفعت الأفراد للتصرف بالطريقة التي يقومون بها.
6. أتق من قدراتي.
7. غالباً أرفض أي مقولة إذا لم امتلك دليلاً على صحتها.
8. استمتع باستكشاف المعلومات الجديدة.
9. أتأني وأخذ وقتي عند اتخاذ القرارات.
10. أميل للقبول الفوري لكل ما يقوله الآخرون لي.
11. لا يعينني سلوك الأفراد الآخرين.
12. متأكد من نفسي ولا اقبل الشك فيها.
13. يقول لي أصدقائي بأنني عادة أتساءل عن الأشياء التي أراها أو اسمعها.
14. أود أن أفهم السبب وراء سلوك الأفراد الآخرين.
15. اعتقد أن التعليم شيء مثير.
16. عادة أقبل الأشياء التي أراها أو أقرأها أو اسمعها كقيمة حقيقية.
17. لا أشعر بالتأكد من نفسي.
18. أهتم عادة التناقضات في تفسيرات الآخرين.
19. في معظم الأحيان، أتفق مع ما يفكر فيه الآخرون في نفس مجموعتي.
20. لا أحب إصدار الأحكام والقرارات بصورة سريعة.

21. لدى الثقة في نفسي.
22. لا أحب إصدار الأحكام والقرارات حتى ألقى نظرة على كل المعلومات المتاحة.
23. أحب البحث عن المعرفة.
24. استفسر بصورة متكررة عن الأشياء التي اسمعها أو أراها.
25. يسهل على الأفراد الآخرين إقناعي.
26. نادراً ما أخذ في الاعتبار سبب تصرف الأفراد بطريقة معينة.
27. أحب أن أتأكد من أنني أخذت في الاعتبار معظم المعلومات المتوفرة قبل إصدار القرار.
28. استمتع عندما أحاول تحديد ما إذا كان ما قرأته أو سمعته صحيح أم لا.
29. استمتع بالتعلم.
30. تعتبر التصرفات التي يتخذها الأفراد والأسباب وراء هذه التصرفات مبهرة وجذابة.

ويتمثل الثلاثون عبارة السابقة مقياساً لمستوى الشك المهني لمراقب الحسابات، وتستهلك هذه العبارات من الفرد أقل من خمس دقائق للإجابة عليها بصورة طبيعية، وتستخدم هذه العبارات في قياس الاختلافات في الخصائص الفردية، مع الأخذ بعين الاعتبار أنه لا توجد إجابة صحيحة أو إجابة خاطئة. ومن الجدير بالذكر أن العبارات 1، 10، 11، 16، 17، 25، 19، 26 تم صياغتهم بشكل يتناقض مع منطق المقياس، لذلك تلفت الدراسة النظر إلى أن الدرجة التي ينبغي إدراجها في المجموع الكلي للمقياس لكل عبارة من هذه العبارات هي (7- الدرجة الفعلية) وفقاً لاختيار الشخص الذي تم تطبيق المقياس عليه، وتتراوح الدرجة النهائية لمستوى الشك المهني على هذا المقياس بين 30-180 درجة، وتشير الدرجة الأعلى إلى مستوى شك مهني مرتفع.