تحليل العلاقة بين الشك المهني لمراجع الحسابات ومخاطر أعمال العميل وأثرها على جودة الحكم المهني

د. صبحي سعيد علي القباطي
عضو هيئة تدريس
جامعة الحديدة
الجمهورية اليمنية

فكرة الأطروحة وأهدافها

تتمثل الفكرة الرئيسية للأطروحة في تحليل العلاقة بين الشك المهني للمراجع ومخاطر أعمال العميل وبيان أثرها على تحسين جودة الحكم المهني، وهو ما تم الوقوف عليه من خلال ما يلي:

1- بيان الخصائص المؤثرة في ممارسة المراجع للشك المهني وتحديد مستويات عملية تحليل المراجع لمخاطر أعمال العميل بهدف الوصول إلى أحكام مهنية ملائمة للمراجع.
2- تحديد العلاقة بين ممارسة المراجع للشك المهني وبين خصائص بيئة أعمال العميل.
3- بيان انعكاس العلاقة بين ممارسة المراجع للشك المهني وتحليل مخاطر أعمال العميل، على تحسين جودة الحكم المهني للمراجع.

الأهمية والمبررات

في ضوء فكرة وأهداف الأطروحة، تستمد الدراسة أهميتها ومبرراتها من ناحيتين وهما:

1- العلمية: يعتبر ممارسة المراجع للشك المهني عنصرًا مهمًا في التأثير على تحسين أحكامه المهنية وخاصة المتعلقة بالمخاطر خلال عملية المراجعة، وبالتالي التغلب على مشاكل التحيز التي قد تشوبها هذه الأحكام، والوصول إلى نتائج ومقترحات مفيدة للمراجعين.
2- العملية: تظهر الأهمية العلمية في مجال التطبيق من خلال الفوائد المتوقعة لها كالتالي:

أ- تشجيع المراجعين على ممارسة الشك المهني الملائم، والذي يُعتبر أحد الأدوات التي تعمل على التحسين المستمر لأداء المراجعين من خلال تحسين أحكامهم المهنية وبالتالي مساعدتهم على إجراء مراجعات أكثر شمولاً، مما ينعكس إيجابيًا على جودة عملية المراجعة، وبالتالي يحافظ المراجعين على سمعتهم وحمايتهم من مخاطر التقاضي.

ب- إيجاد حلول لتضييق فجوة التوقعات بين متطلبات المجتمع المالي وبين ما تتضمنه تقارير المراجعة، من خلال تدعيم حماية مستخدمي تقارير المراجعة ضد احتمالات وجود مخاطر هامة في القوائم المالية، نظرًا لأن ممارسة الشك المهني تجعل المراجع متنبهًا لظروف المخاطر مما يساهم في تحديد المخاطر والتحريفات في القوائم المالية.

منهجية البحث

تعتبر هذه الدراسة ميدانية (استكشافية ووصفية) اختبارية، واستخدم الباحث المزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، وذلك بالاعتماد على كل من المصادر الأولية بإجراء دراسة ميدانية اختبارية، والمصادر الثانوية وتتمثل بمراجعة أدبيات موضوع الدراسة، والكشف عن أبعاد الظاهرة محل الدراسة ومتغيراتها، ثم وصف متغيرات المشكلة ودورها في تفسير المشكلة محل الدراسة.

فروض الدراسة

- لا توجد علاقة معنوية بين خصائص الشك المهني وبين جودة الأحكام المهنية للمراجع.
- لا توجد علاقة معنوية بين تحليل مخاطر أعمال العميل وبين جودة الأحكام المهنية للمراجع.

- لا توجد علاقة معنوية بين خصائص الشك المهني وبين تحليل مخاطر أعمال العميل.
- لا يوجد اختلافات معنوية بين فئتي عينة الدراسة (مكاتب الـBIG-4، والمكاتب المتوسطة) حول علاقة خصائص بيئة أعمال العميل بممارسة المراجعين للشك المهني.
- لا يوجد أثر معنوي للعلاقة بين خصائص الشك المهني وبين مخاطر أعمال العميل وذلك على جودة الأحكام المهنية.
- لا يوجد اختلافات معنوية بين فئتي عينة الدراسة حول أثر العلاقة بين خصائص الشك المهني وبين مخاطر أعمال العميل وذلك على جودة الأحكام المهنية.

مجتمع الدراسة: مزاولي مهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية.

عينة الدراسة

تتكون من فئتين وهما مراجعي مكاتب الـ(Big-4) والمكاتب المتوسطة. باستخدام العينات العشوائية الطبقية. وتم توزيع (20)قائمة استقصاء لكل مكتب من مكاتب الـ(Big-4) وبإجمالي (80)قائمة، و(8)قوائم لكل مكتب من المكاتب المتوسطة وعددها سبعة وبإجمالي (56)قائمة. وبلغت قوائم الاستقصاء المستردة والصالحة للتحليل (98)قائمة.

أداة جمع البيانات وقياس متغيرات الدراسة

اعتمدت الدراسة على أسلوب قائمة الاستقصاء، والتي تم تحكيمها وإعداد الصياغة النهائية لها وتوزيعها على الأطراف المستقصى منهم. وتم صياغة الإجابة باستخدام مقياس ليكرت Likert الخماسي الذي يتراوح بين (5)موافق بشدة إلى (1)غير موافق بشدة. وتم تحديد وقياس المتغيرات التي تشملها فروض الدراسة كالتالي:

المتغيرات المستقلة والمتداخلة:

أ- خصائص الشك المهني: ويتم قياس هذا المتغير من خلال الجزء الأول في قائمة الاستقصاء، والتي تتضمن (47) عبارة موزعة على جزأين الأول: خصائص الشك المهني المتعلقة بالمراجع وهي (سمات الشك، الخبرة والتخصص الصناعي، حوافز المراجع)، والثاني: خصائص الشك المهني المتعلقة بالبيئة الخارجية وهي (المساءلة، تعاقب المراجع، الأبعاد الثقافية).

ب- تحليل مخاطر أعمال العميل: وتم قياس هذا المتغير من خلال (20) عبارة في القسم الثاني من قائمة الاستقصاء، من خلال قياس تحليل مخاطر البيئة الداخلية لكل نشاط، ومخاطر البيئة الخارجية على مستوى منشأة العميل، والذي يؤثر على ممارسة المراجع للشك المهني ومن ثم ينعكس على إصدار المراجع لأحكامه المهنية.

ج- علاقة خصائص بيئة أعمال العميل بممارسة المراجعين للشك المهني: وتم قياس هذه العلاقة في القسم الثالث من قائمة الاستقصاء ويتضمن (28) عبارة، من خلال سبعة متغيرات وهي (نزاهة وكفاءة الإدارة، تعقيدات العميل، درجة مخاطر العميل، تفضيلات العميل، التفاوض مع العميل، حوكمة الشركات، تقييم احتمال حدوث المخاطر).

المتغير التابع: الحكم المهني للمراجع: وتم قياسه في القسم الرابع من قائمة الاستقصاء، من خلال (22) عبارة، لقياس انعكاسات العلاقة السابقة في المساهمة على تحسين الحكم المهني للمراجع.

الأساليب الإحصائية

تم الاعتماد على برنامج SPSS23 لتفريغ البيانات وجدولتها وإجراء التحليل الإحصائي المناسب لتحليل البيانات ولاختبار صحة فروض الدراسة، وتطلب ذلك تطبيق ما يلي:

- الإحصاء الوصفي: مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية، وكذلك تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق.
- الإحصاء الاستدلالي «التحليلي»: وذلك للتحقق من مدى صحة الفروض وهذه الأساليب هي تحليل الانحدار الخطي البسيط، والانحدار الخطي المتعدد، واختبار مان وتني.

أهم نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1- وجود علاقة معنوية طردية ذات دلالة إحصائية بين خصائص الشك المهني سواءً المتعلقة بالمراجع أو المتعلقة بالبيئة الخارجية وبين تحسين جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط 0,302، 0,382 على التوالي عند مستوى معنوية أقل من 5 %.

بالنسبة لمتغيرات خصائص الشك المهني المتعلقة بالمراجع، فقد تبين من نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغيرات المستقلة (سمات الشك المهني، والخبرة والتخصص الصناعي، وحوافز المراجع) وبين المتغير التابع جودة الأحكام المهنية، وبمعاملات ارتباط 0,234، 0,242، 0,448 على التوالي عند مستوى معنوية أقل من 5%.

بالنسبة لمتغيرات خصائص الشك المهني المتعلقة بالبيئة الخارجية، فقد تبين وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغيرات المستقلة (المساءلة، وتعاقب المراجع، والأبعاد الثقافية للشك المهني) وبين المتغير التابع جودة الأحكام المهنية، وبمعاملات ارتباط 0,382، 0,173، 0,210، على التوالي عند مستوى معنوية أقل من 5%.

2- توجد علاقة معنوية طردية بين تحليل مخاطر أعمال العميل وبين جودة الأحكام المهنية، بمعامل الارتباط 0,391 عند مستوى معنوية أقل من 1 %. واتضح أن المراجعين يولون أهمية كبيرة لمخاطر البيئة الداخلية وبأهمية نسبية بلغت 82,21 %، أكبر عنها من مخاطر البيئة الخارجية بأهمية نسبية 78,46 %.

3- توجد علاقة معنوية طردية بين خصائص الشك المهني وبين تحليل مخاطر أعمال العميل، حيث بلغ معامل الارتباط 0,339 عند مستوى معنوية أقل من 1 %. وهذا يدل على أن تشجيع خصائص الشك المهني يساهم في توجيه المراجعين نحو التحليل الجيد لمخاطر أعمال العميل.

4- يوجد اختلافات معنوية عند مستوى 5 % بين فئتي عينة الدراسة (فئة مكاتب المراجعة BIG-4، وفئة مكاتب المراجعة المتوسطة) حول علاقة متغيرات خصائص بيئة أعمال العميل (وهي: نزاهة وكفاءة إدارة العميل، وتعقيدات العميل، ودرجة مخاطر العميل، وتفضيلات العميل، والتفاوض مع العميل، وحوكمة الشركات، وتقييم احتمال حدوث المخاطر) بممارسة المراجعين للشك المهني. والفروق ظهرت لصالح فئة مكاتب المراجعة المتوسطة، وهذه النتيجة تدل على عدم اتفاق آراء فئتي عينة الدراسة حول أثر هذه المتغيرات، ويعزو الباحث إلى الفروق العالية بين المكاتب الكبيرة والمتوسطة من حيث الخبرات وحجم العملاء.

5- يوجد أثر معنوي للعلاقة بين الشك المهني للمراجع ومخاطر أعمال العميل وذلك على جودة الحكم المهني خلال مراحل عملية المراجعة المتعلقة (بالتعاقد مع العميل، بتخطيط المراجعة، بتنفيذ إجراءات المراجعة، وإصدار تقرير المراجعة) وتتفق هذه النتيجة مع ما تم التوصل إليه في الدراسة النظرية، وعند التحليل الجزئي للمراحل كان الأثر الأكبر للعلاقة على تحسين جودة الحكم المهني في مرحلة تخطيط المراجعة. وبلغت قيمة معامل التحديد الكلي لفئتي الدراسة الـ BIG-4 والمتوسطة 63,5%، 34,7%، على التوالي، وبمقارنة هذه النتيجة مع الفرضين الأول والثاني، نلاحظ أنها تسير في نفس الاتجاه وهذا يعزز دور العلاقة بين الشك المهني ومخاطر أعمال العميل في التأثير على جودة الحكم المهني بصورة أكبر.

6- لا يوجد اختلافات معنوية بين أراء فئتي عينة الدراسة (مكاتب المراجعة BIG-4، ومكاتب المراجعة المتوسطة) حول أثر العلاقة بين الشك المهني للمراجع ومخاطر أعمال العميل على جودة الحكم المهني خلال مراحل عملية المراجعة، وبلغت قيمة الدلالة 0,081 وهي غير دالة عند مستوى دلالة 5%، وهذا ما يعني وجود اتفاق بين آراء

فئتي عينة الدراسة حول هذه الفرضية، بينما ظهرت فروق معنوية فقط في كل من مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة وكانت الاختلافات بالنسبة للمرحلتين لصالح فئة مكاتب المراجعة المتوسطة.

أهم التوصيات العلمية فيما يتعلق بتطوير حقل المعرفة

في ضوء نتائج الدراسة خلص الباحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة أن يسعى المراجعون للحصول على أدلة كافية تنفي أو تؤكد الشك في كافة مراحل عملية المراجعة، وعدم ربط الشك المهني بحسن الظن بالعميل. وضرورة دراسة المراجعين لجميع الأحداث الاقتصادية وغير الاقتصادية من خلال تحليل المخاطر الداخلية والخارجية والتي قد تؤثر على أداء منشأة العميل. وضرورة تنمية القدرات المهنية والمهارات الفنية للمراجع من خلال التدريب المتخصص مهنياً من أجل ممارسة الشك المهني الملائم وفهم كيفية تحليل مخاطر أعمال العميل، وبالتالي إصدار أحكام مهنية ذات جودة عالية، وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة، وذلك من خلال اهتمام مكاتب المراجعة بتنمية سلوك الشك المهني لدى المراجعين العاملين بها.

الدروس المستفادة من الناحية التطبيقية والعملية

إن الدروس المستفادة تغطي ثلاثة أمور- الأول: ما تم إتمامه بشكل صحيح أو بشكل خاطئ من الناحية العملية، والثاني: يتعلق بالإدارة والتخطيط وهيكلة العمل والثالث: كيفية التواصل بين الإدارة وفريق العمل وسيتم تناول الدروس المستفادة كما يلي:

من الدروس المستفادة من الناحية التطبيقية أن المراجعين الذين لا يتبنون ولا يمارسون نظرة الشك المهني خلال عملية المراجعة يقبلون بكل سهولة تقديرات وتوجهات إدارة عميل المراجعة في القضايا التي يمكن أن يشوبها تحريفات قد تكون جوهرية، لأن إدارة عميل المراجعة قد تلجأ إلى ممارسات محاسبية خاطئة، أو عقد صفقات مالية مشبوهه، ومن ثم تلجأ هذه الإدارة إلى التبرير والخداع الذي قد لا ينتبه إليه المراجع الذي لا يمارس الشك المهني بشكل جيد.

مع تزايد المخاطر المحيطة بمنشآت الأعمال يقوم المراجعين بممارسة الشك المهني، نظراً لعدم التأكد في ظل العديد من المخاطر الداخلية والخارجية للمنشآت، والناتجة عن التطورات في البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، فممارسة المراجع للشك المهني الملائم يساعده في تحليل مخاطر أعمال العميل، وبالتالي جمع وتقييم أدلة الإثبات المقنعة من حيث النوعية أو الكمية، وذلك بهدف إصدار أحكام مهنية ملائمة حول هذه المخاطر والتحريفات الجوهرية التي يمكن أن تكون مصاحبة لها في القوائم المالية.

إن المراجعين ذوي الخبرة والمتخصصين صناعياً يقومون بالتحليل الجيد للمخاطر وبشكل خاص في ظل خصائص بيئة العميل عالية المخاطر، كما إن التعمق في فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الأعمال لها أثر إيجابي على أحكام المراجع في اكتشاف مخاطر الاحتيال، وزيادة قدرة المراجعين على اتخاذ قرارات أفضل وأكثر اتساقا وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة ككل. فقد أبدى معظم المراجعين رأيهم بأن تقييمهم لمخاطر المراجعة ومخاطر الأعمال ومخاطر تكنولوجيا المعلومات يؤثر في تطوير استراتيجية المراجعة بشكل متكامل ومكمل لبعضه البعض، فيؤثر تقييم مخاطر الأعمال على زيادة قدرة المراجعين على وزيادة فهم المراجعين لكل من بيئة العمل وبيئة الرقابة الداخلية، كما يؤثر تقييم مخاطر المراجعة في التخطيط وتعديل برامج المراجعة وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر المراجعة. ويؤثر تقييم مخاطر تكنولوجيا المعلومات على مساعدة المراجعين في تقييم كفاية وفاعلية تشغيل أنظمة الرقابة الداخلية، وفهم عناصر النظام المحاسبي، وعناصر نظام الرقابة الداخلية.

كان الأثر إيجابيًا لتركيز شريك المراجعة على الشك المهني الذين يمارسه المراجعين والذي يساعدهم في تنمية مهاراتهم ويزيد من فعالية وكفاءة تقييم الاحتيال والقيام بعملية المراجعة بشك جيد، فالتواصل الجيد بين شريك أو مدير المراجعة مع المراجعين يساعدهم على إصدار أحكام مهنية ذات جودة علية وبالتالي إتمام عملية المراجعة بجودة عالية.