

دور سمات الشك المهني للمراجع في تحسين جودة أحكامه المهنية صبحي سعيد علي القباطي

الملخص:

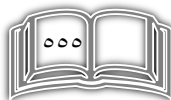
يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان دور سمات الشك المهني للمراجع في تحسين جودة أحكامه المهنية، ولتحقيق ذلك تم إجراء دراسة ميدانية على المراجعين في جمهورية مصر العربية، واعتمد البحث في تجميع البيانات على أسلوب قائمة الاستقصاء، وبلغت ردود القوائم الصالحة للتحليل (٦٠) قائمة من مكاتب الـ (Big-4)، و(٣٦) قائمة من مكاتب المراجعة المتوسطة.

وتوصل البحث إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين سمات الشك المهنية المتعلقة بالمراجع وبين جودة الأحكام المهنية، وأن أهم سمات الشك المهني لدى أفراد عينة الدراسة هي سمة تعليق الحكم.

Abstract:

The main objective of the research is to show the role of professional skepticism of auditor to improve the quality of professional judgments. In order to achieve field study was conducted on the auditors in the Egypt. The research was based on the collection of data on the questionnaire method. The responses of lists valid for analysis reached (60) a list of Big-4 firms, and (36) of Medium-sized audit firms.

The research found a positive correlation between the traits of professional skepticism related auditor and the quality of professional judgments. And that the most important traits of professional skepticism in the study sample are the Suspension of Judgment.



أولاً: الإطار العام للبحث

مقدمة البحث:

يمثل الحكم المهني جوهر مهنة المراجعة حيث تتطلب مراحل عملية المراجعة المختلفة ضرورة إصدار أحكام مهنية قابل للتبرير من قبل المراجع. وأصبح هناك حاجة ملحة لترشيد الحكم المهني للمراجع، الأمر الذي أدى بدوره إلى توجيه الاهتمام نحو التأكيد على أهمية وضرورة ممارسة الشك المهني professional skepticism المصحوب بالذهن المتسائل والتقييم الانتقادي لدليل المراجعة لتحسين جودة الاحكام المهنية.

ويعرف الشك المهني في المراجعة بأنه الموقف الذي يشمل استجواب العقل ويكون منتبهاً للظروف التي يمكن أن تشير إلى البيانات الخاطئة المحتملة بسبب الأخطاء أو الاحتيال، والتقييم النقدي لأدلة المراجعة (IFAC, 2014, ISA 200, p:80)، وتلعب سمات الشك المهني للمراجع دوراً بارزاً في ممارسته للشك المهني وتؤثر هذه السمات على الأحكام المهنية للمراجع.

مشكلة البحث:

أكدت المنظمات المهنية إلى وجود ضعف في ممارسة المراجعين للشك المهني، والذي أدى إلى فشل بعض عمليات المراجعة، ويمكن معالجة هذا الضعف من خلال التعرف على الخصائص المؤثرة على الشك المهني في المراجعة. فقد أشارت العديد من الدراسات مثل (e.g., Quadackers et al., 2009, p:4; Nelson, 2009, p:5; Hurtt, 2010, p:151) من الخصائص والعوامل التي تؤثر على ممارسة المراجعين للشك المهني، والتي يمكن ان تعتبر وسيلة لحث وتشجيع اكتساب ممارسة الشك المهني للمراجع عن طريقها، ثم تؤثر هذه الممارسة على الأحكام المهنية للمراجع، فيصف نموذج (Nelson, 2009, p:5) كيفية أن حكماً معيناً للمراجع يعكس مستوى معين من



الشكوك المهنية، وبالتالي فالأحكام المهنية تتأثر بمستوى الشكوك التي يمارسها المراجع.

وللتوصل إلى الحكم المهني الملائم واتمام عملية المراجعة بجودة عالية يجب على المراجع تطبيق مستوى ملائم من الحكم المهني، ويتوقع من سمات الشك المنظمة للمراجع ان تساهم في تحسين كفاءة أحكام وقرارات المراجع (شرف، ٢٠١٥، ص: ١٧٠)، (Quadackers et al., 2009, p:2).

في ضوء ما سبق، يمكن تحديد مشكلة البحث في السؤال البحثي الآتي: ما هي العلاقة سمات الشك المهني للمراجع وبين جودة احكامه المهنية؟

أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان العلاقة بين سمات الشك المهني للمراجع وبين جودة احكامه المهنية.

فروض البحث:

بناءً على أهداف ومشكلة البحث يسعى البحث إلى اختبار الفرض الرئيس التالي:
لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين سمات الشك المهني للمراجع وبين جودة الاحكام المهنية.

منهج البحث:

يقوم منهج البحث على أساس الجمع بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، حيث تم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال ملاحظة الظاهرة بالصورة التي تبدو عليها في الواقع، ثم محاولة تحديد أبعادها ومكوناتها بصورة أكثر دقة من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة، لتكوين الإطار النظري للبحث، ومن ثم وضع فروضها وتحديد المنهجية الملائمة لاختبارها. أما



المنهج الاستنباطي فقد تم استخدامه في إجراء الدراسة الميدانية والتعرف على طبيعة العلاقة بين سمات الشك المهني للمراجع وبين جودة الأحكام المهنية.

هيكل البحث:

تحقيقاً لهدف البحث وفي ضوء منهجيته تم تقسيم الأجزاء الباقية منه على النحو الآتي:

القسم الاول: الاطار الفكري لعلاقة سمات الشك المهني للمراجع بجودة احكامه المهنية

القسم الثاني: الدراسة الميدانية

نتائج وتوصيات البحث

القسم الاول: علاقة سمات الشك المهني للمراجع بجودة احكامه المهنية

يتأثر الشك المهني بالسمات السلوكية الشخصية للمراجع مثل المواقف والقيم الاخلاقية، كما يتأثر أيضاً بمستوى الكفاءة مثل المعرفة للأفراد الذين يؤدون عملية المراجعة (شحاته، ٢٠١٤، ص:١٢)، ويرى (Nelson, 2009, P:8) أن السمات هي صفات "غير المعرفة" يمكن أن تؤثر على الشك المهني للمراجع، وأنه يتم تناول السمات المتصلة بالشك المهني للمراجع من خلال ثلاث فئات وهي: القدرة على حل المشكلات، والتفكير الأخلاقي، ومقاييس الشكوك. وهذه السمات تسمح للمراجعين بممارسة الحكم المهني بجودة أعلى، وتمكن المراجعين من التحقق وتقييم أدلة المراجعة (Hurt et al., 2013, p: 50).

ويرى (Peytcheva, 2014, p:29; Hurt, 2010, p:150) أن تكوين وبناء الشك المهني للمراجع نابغاً من السمات الشخصية ومن الحالة



الظرفية، ومن ثم فإن قياس الشك المهني يكون من واقع سمات المراجع. حيث ان امتلاك سمات الشك المهني العالي يعني ضمنا وجود ميول أكبر باستمرار إلى إصدار أحكام مستقلة، بسبب النظر في أسباب سلوك إدارة العميل، وافترض الاستجاب العقلي، وتعليق الأحكام، والثقة بالنفس، والبحث عن المعرفة. وقد أشار (Hurtt, 2010, p:151) أن كل سمة من هذه السمات تساهم في قياس مستوى الشك المهني لدى المراجع وتحتاج إلى ان كل سمة تقاس بشكل منفصل. وهذه المقاييس متداخلة و مترابطة مع بعضها البعض.

وقد ركزت العديد من الدراسات على السمات التي يمتلكها المراجعون، والتي تنعكس بدورها على أحكام وتصرفات المراجع، ومن ابرز هذه الدراسات دراستي (Nelson, 2009, p:10; Hurtt, 2010, p:151) والتي حددت سمات ممارسة المراجع للشك المهني في المراجعة، من خلال المعايير المهنية وأبحاث الفلسفة وعلم النفس وسلوك المستهلك وأبحاث مراجعة الحسابات، وقد تمثلت هذه السمات في ست سمات وهي (١) استجواب العقل Questioning Mind، (٢) تعليق الحكم Suspension of Judgment، (٣) البحث عن المعرفة Search For Knowledge، (٤) فهم الشخصية Interpersonal Understanding، (٥) الثقة بالنفس Self-Confidence، (٦) الاستقلال الذاتي Autonomy.

وأصبحت هذه السمات الست تعرف بما يسمى مقياس هارت للشك المهني (The Hurtt Professional Skepticism Scale; hereafter, HPSS) وتمّ توضيح هذه السمات كما يلي:

١ - استجواب العقل:

يعتبر استجواب العقل احد السمات الهامة من سمات الشك المهني، واحد المقاييس الفرعية للشك المهني ويرتبط بالتقييم المهني لأدلة المراجعة (Hurtt, 2010, p:152; Schmitt et al., 2014, p:177) كما ان استجواب العقل يشير إلى موقف الفرد المتعلق بالفضول والاهتمام (Hurtt, 2010 p:152).



(Hussin and Iskandar, 2013, p:13) والتحقق والتثبت من التأكيدات (Nelson, 2009, p:10)، كما أنه يمثل جوهر الشك المهني المرتبط بتصرفات المراجع التي تثير التساؤلات عند إعداد عملية المراجعة (Toba, 2011, p:83) حيث يقوم المراجع باعتماد موقف استجواب العقل من أجل الحصول على أدلة كافية قبل إصدار أحكام المراجعة (Hussin and Iskandar, 2013, p:13)، والتأهب لمتابعة القضايا التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة إلى المزيد من أدلة المراجعة.

وتظهر هذه الخاصية واضحة وجلية في الكثير من معايير المراجعة التي تعرضت للشك المهني، فقد أشارت إلى أن الشك المهني هو الموقف الذي يتضمن استجواب العقل وتقييما نقديا لأدلة المراجعة، ويتطلب الاستجواب التساؤل المستمر عن ما إذا كانت المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها تشير إلى وجود تحريفات جوهرية، بغض النظر عن أي تجارب سابقة مع المنشأة وبغض النظر عن اعتقاد المراجع عن أمانة ونزاهة الإدارة (AICPA, 2002, SAS 99, p:1724; PCAOB, 2010a, Release No. 2010-004, AS 8, p:3; IFAC, 2014, ISA 200, p:80 & ISA 240, p:172).

كما وضحت المعايير أنه ينبغي أن تركز المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة "العصف الذهني" على ضرورة الحفاظ على استجواب العقل في جمع وتقييم الأدلة في جميع مراحل عملية المراجعة (AICPA, 2002, SAS 99, p:1725; p:1641; IFAC, 2014, ISA 300, p:266) والاستجواب والتحقق عن الأدلة المتناقضة Contradictory، والتساؤل عن موثوقية الردود على الاستفسارات وغيرها من المعلومات التي تم الحصول عليها من الإدارة والقائمين على الحوكمة.

كما أن استجواب العقل يساعد المراجعين على تعويض التحيز الطبيعي اتجاه الثقة بالعمل، مما يجعله يحرص على تقييم الأدلة الداعمة للمبالغ الموجودة



في القوائم المالية وإيضاحاتها والتفحص لها باهتمام، وبالتالي التقليل إلى حد كبير من احتمال فشل عملية المراجعة (Aschauer et al., 2017, p:22)، لذلك ينبغي تطوير التفكير الانتقادي والاستجابي خلال الفحص والتركيز أكثر على المجالات لأحكام عن المخاطر الجوهرية (شحاته، ٢٠١٤، ص:١٥) (Hussin and Iskandar, 2013, p:13).

وبالتالي فإن استجواب العقل هو جانب هام من جوانب الشك المهني وجوهره، الذي يجعل المراجع دائماً في موقف تساؤل عن المخاطر والتحريرات، حيث أن المراجع ذو التفكير الناقد يختار الحقائق والآراء في ضوء الأدلة التي تدعمها، والمعلومات التي تُعرض عليه تتطلب منه تفحص دقيق وإعطاء تبريرات منطقية والتمييز بين نقاط الضعف والقوة في هذه المعلومات، واستخلاص العلاقات فيما بينها، والتمييز بين احتمال صحة أو خطأ هذه المعلومات، والذي بدوره من المتوقع أن يحسن أداء المراجع.

٢- تعليق (أو تأجيل) الحكم:

يرتبط تعليق الحكم بمدى سعي المراجع بمعالجة المعلومات، كدافع للوصول إلى الأحكام الراسخة، قبل اصدار الحكم واتخاذ القرارات، والتي يمكن أن يكون لها نتائج مهمة، حيث أنه يمكن الحد من تأثير الأحكام بالتحيزات المرتبطة بها. وبالتالي فتعليق الحكم يشير إلى موقف المراجع بأنه سوف يؤجل إصدار أحكام المراجعة حتى يتم جمع أدلة كافية لشرح السبب الحقيقي لقضية ما في عملية المراجعة (Hurt, 2010, p:153; Hussin and Iskandar, 2013, p:13)، فالمرجعون الذين لديهم شك مهني غير مستعدين لقبول التأكيدات من إدارة العميل ببساطة، و بدلاً من ذلك يتم تعليق الحكم حتى يتم التقييم بعقل مفتوح وتقييم نقدي للأدلة (Nelson, 2009, p:10) (ريشو، ٢٠١٤، ص:٢٥١).



وقد وضحت معايير المراجعة أهمية تعليق الحكم حتى يتم جمع الأدلة الكافية، فقد أشارت المعايير الأمريكية SAS 99 أنه لا ينبغي أن يكون المراجع راضياً بأقل عدد من الأدلة المقنعة بسبب الاعتقاد بأن الإدارة أمينة (AICPA, 2002, SAS 99 Para 13, p:1724).

كما أشارت المعايير الدولية ISA^s No. 200, 240, 330, 500 إلى تعليق الحكم وذلك من خلال أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة كافية وملائمة عن مدى وجود تحريفات جوهرية، وذلك من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة للمخاطر المقدرة (IFAC, 2014, ISA 200, p:76)، وفي البحث في أوجه عدم الاتساق عندما تكون الإجابات على الاستفسارات المطروحة من المراجع على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة غير متنسقة، وزيادة الإدراك إلى الحاجة للتثبت من تفسيرات أو إقرارات الإدارة فيما يتعلق بالأمر الجوهري (IFAC, 2014, ISA 240, pp:162&179). فهذه المعايير تدل على تعليق الحكم حتى يتثبت المراجع من شكوكه ويتوصل إلى أدلة المراجعة الكافية والملائمة.

ومما سبق ذكره، يتضح ضرورة أن يتأني المراجع فيما يعرض عليه من معلومات ويقوم بتعليق الحكم، فلا يتسرع في حكمه ولا يقبل إلا ما يتثبت منه، حتى يتم الحصول على تفسير معين من خلال الأدلة الكافية، وأن لا يصدر المراجع أي حكم حتى يكون لديه مستوى مناسب من أدلة المراجعة التي يستند إليها هذا الاستنتاج، وبالتالي يعتبر تعليق الحكم ميزة تحفز المراجع على توسيع البحث عن المعرفة.

٣- البحث عن المعرفة:

تعتبر صفة البحث عن المعرفة إحدى سمات المراجعين عند ممارستهم للشك المهني، حيث لا بد أن يكون لدى المراجع فضول عام وتحقق عند تنفيذ عمليات المراجعة (Nelson, 2009, p:10)، وأن يكون لديه رؤية استطلاعية



عامة واهتمام بجميع الجوانب التي تتعلق بعملية المراجعة (ريشو، ٢٠١٤، ص:٢٥٢). والغرض من هذا التحقيق أو الفضول هو الحصول على معلومات إضافية من أجل الحد من أوجه عدم اليقين المهمة، خاصةً في المهام الأكثر تعقيداً أو عند نقص الخبرة لدى المراجع، والمراجعون الأكثر شكاً مهتمون في البحث عن المعرفة أثناء أداء أعمال المراجعة، فالمعرفة المكتسبة من قبل المراجعين مفيدة للحصول على مجموعة متنوعة من الإجراءات وتقنيات المراجعة (Quadackers, 2009, p:12; Hussin and Iskandar, 2013, p:13).

واختلافات المعرفة عند المراجعين تؤثر على تفسيرهم للمعلومات وبشكل خاص حول المخاطر والاحتيال، ونتيجة لذلك فإن اختلاف مستويات الشك المهني لديهم يؤدي إلى اختلاف تقييمهم للمخاطر والاحتيال. وكلما كان المراجع مدركاً بأنه أقل معرفة كلما كان لديه مستوى عالي من الشك المهني الذي يجعله يبحث عن المعرفة، حيث ان المستويات العالية من المعرفة ينتج عنها تقييماً أكثر وضوحاً للمعلومات (Endrawes and Monroe, 2013, pp:17&39). كما بينت دراسة (Rodgers et al., 2017, p:570) ان اكتساب المراجعين للمعرفة يساعد في تعزيز شكوكهم المهنية، وبالتالي تحسين دقة الأحكام المهنية. وتوصلت دراسة (شرف، ٢٠١٥، ص:١٧١) إلى أن سمة البحث عن المعرفة أكثر السمات تأثيراً على أحكام المراجعة.

وبين معيار المراجعة SAS 99 على ضرورة أن ممارسة عقلية الشك المهني في جمع وتقييم الأدلة يقود المراجعين إلى أن يكونوا في حالة تأهب مستمر للحصول على المعلومات (AICPA, 2002, SAS 99, Para 16, p:1725)، كما سلط الضوء المعيار ISA No. 200 على أهمية تعزيز إجراءات المراجعة وتنوعها للحصول على معلومات أكثر واقعية والوصول إلى الاستنتاجات المناسبة (IFAC, 2014, ISA 200, p:76).



وبناءً عليه تعتبر سمة البحث عن المعرفة من العوامل المؤثرة على تكوين وتشكيل عقلية الشك، فعند البحث عن المعرفة يتراكم عند المراجع معارف عالية حول عملاء المراجعة وعملية المراجعة نفسها، فالمراجع ذو المعرفة المهنية العالية أكثر قدرة على ممارسة الشك المهني الملائم، فالشك المهني يزيد نتيجةً لنقص المعرفة عن الوصول إلى اليقين، وهو ما يُوجب القيام بالمزيد من البحث والاطلاع للحصول على المعرفة اللازمة لتجاوز مرحلة الشك للوصول إلى فحص مدى عدالة القوائم المالية، والوصول إليها بواسطة التفكير النقدي الذي يعتنى بمراجعة المعطيات المعرفية وتمحيصها من الأخطاء، وبذلك يكون الشك حافزاً للحصول على المعرفة.

٤ - فهم الشخصية:

ترتبط هذه الصفة بالسمات الثلاث الأولى في كيفية قيام المراجع بتقييم الأدلة، حيث ان فهم الشخصية يمثل أحد مكونات الشك المهني الذي يساعد المراجع في فهم المواقف والسلوكيات البشرية (Cohen et al., 2015. p:10)، فعلى المراجع ان يتفهم دوافع ونزاهة الأشخاص الذين يقدمون أدلة المراجعة (Hurtt, 2010, p:154)، فالموقف العقلي للمراجع باتجاه الأشخاص الذين يقدمون المعلومات يؤثر على مستوى اليقظة للمراجعين في أنه يعمل على تكريس انتباه المراجع للكشف عن المعلومات المضللة (Lee et al., 2013, p:214).

فمن خلال فهم الشخصية يستطيع المراجع التعرف على التحيز المحتمل في المعلومات، أو المعلومات غير الدقيقة أو المضللة المقدمة من العميل، وفهم دوافع إدارة العميل لاحتمال وجود تلاعب في القوائم المالية، وهل الأدلة المقدمة من إدارة العميل تقتدر إلى المصادقية أم لا (Nelson, 2009, p:10; Ashari et al., 2013, p:8). وكذلك تصحيح الافتراضات الأولية للمراجع وجعله يتأكد بشكل جيد من أعمال المراجعة الخاصة به من خلال فهم دوافع سلوك إدارة العميل (Hussin and Iskandar, 2013, p:13).



ويمكن القول أنه يتم الكشف عن الاحتيال من خلال التعرف على مرتكبيه، فغالباً ما تظهر بعض الانماط السلوكية التي يمكن من خلالها التعرف على موثوقية المصدر مثل الظروف التي قد تؤدي إلى الاحتيال والتغيرات السلوكية غير المبررة، والمعلومات الشخصية للأفراد المقدمين للمعلومات. حيث يرى (Haynes, 1999, pp:91&97) أن فهم الشخصية يساعد المراجع على التحقق من مصدر المعلومات وعدم التحيز في تقييم الأدلة لتجنب التبعات القانونية ومخاطر السمعة وفشل عملية المراجعة.

كما وضح المعيار ISA No. 200 أن المراجع ينظر في مدى موثوقية المعلومات المستخدمة كدليل للمراجعة. وفي حالات الشك حول موثوقية المعلومات، يجب على المراجع المزيد من التحقق وتحديد ما هي التعديلات، أو الإضافات الضرورية على إجراءات المراجعة لحل هذا الأمر، ولا يتوقع أن يتجاهل المراجع خبرته السابقة عن إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة من ناحية الصدق والأمانة (IFAC, 2014, ISA 200, p:89). وكذلك المعيار ISA No. 240 الذي أكد على أهمية محافظة المراجع على عقلية الشك المهني عند تقييم مصدر المعلومات والأدلة التي يحصل عليها، كما أنه على المراجع عند تقييم ردود الإدارة على الاستفسارات اتخاذ موقف الشك المهني مدركاً أنه كثيراً ما تكون الإدارة في أفضل وضع لارتكاب الاحتيال، وبناء على ذلك فإنه على المراجع استخدام الحكم المهني عند تقرير متى يكون من الضروري تعزيز الردود على الاستفسارات بالمعلومات الأخرى، وعندما تكون الردود على الاستفسارات غير متنسقة فإن عليه محاولة حل عدم الاتساق (IFAC, 2014, ISA 240, pp:162&166)

ويرى الباحث أن فهم الشخصية يفيد المراجع من جانبيين، الجانب الأول أن الفهم الجيد لمصدر المعلومات يساعد المراجع على فهم مدى موثوقية الأدلة التي يحصل عليها، ففهم الشخصية يمثل أحد مكونات الشك المهني الذي يساعد



المراجع في فهم مواقف وسلوكيات إدارة العميل، وفهم دوافع ومدى نزاهة إدارة العميل إلى قد تقود إلى تقارير مالية احتيالية، مما يؤدي إلى فاعلية عملية المراجعة وكفاءة اداءها، والجانب الثاني يوفر فهم الشخصية للمراجع الوعى الاجتماعى في فهم احتياجات العملاء وتكوين إدارة فعالة لعلاقاته مع العملاء.

٥- الثقة بالنفس:

تتطلب الشكوك المهنية مستوى معين من الثقة بالنفس Self-Confidence، وتتأثر الثقة بالنفس بالقابلية للتأثر والقدرة على الإقناع (Quadackers et al., 2009, p:6; Hurtt, 2010, p:155)، حيث يجب أن يكون لدى المراجع الشجاعة المهنية، فمطالبات المراجع من إدارة العميل لها علاقة ايجابية مع تقدير الذات والثقة بالنفس لدى المراجع (Nelson, 2009, p:10).

والمراجعون الذين لديهم سمة الثقة بالنفس هم قادرون على خلق الافتراضات واتخاذ القرارات الصعبة الخاصة بالعميل، ودائما مرتابين من الأدلة المقدمة لهم، فهم قادرين على الدفاع عن أنفسهم ضد الضغوط من إدارة العميل من خلال إجراء تعديلات على إجراءات المراجعة، وتوسيع الاختبارات للحصول على معلومات إضافية أكثر موثوقية (Hussin and Iskandar, 2013, p:14). فإذا لم يكن لدى المراجع الثقة الكافية بالنفس فإن ذلك سيدفعه للتخلي عن إجراءات الفحص الإضافية، التي قد تكون ضرورية لإزالة شكوكه والحصول على تأكيدات تدعم رأيه المهني (McKnight and Wright, 2011, p:199).

وقد تضمنت معايير المراجعة الإشارة الضمنية إلى صفة الثقة بالنفس في عملية المراجعة، فقد أشار المعيار SAS No. 109 أنه يجب على المراجع أن يكون صارما وعلى أهبة الاستعداد للحصول على المعلومات أو الظروف الأخرى التي تشير إمكانية حدوث التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ،



وفي متابعة أي مؤشرات من هذا القبيل (AICPA, 2006, SAS 109, para 19, p:1673).

ولكن رغم أهمية الثقة بالنفس إلا أن الثقة الزائدة بالنفس فقد يكون لها آثار سلبية، فقد يفشل المراجع بسبب الثقة الزائدة في قياس مدى فعالية نظم وإجراءات العميل بشكل صحيح، ولا يقوم بالتشاور مع المراجعين الآخرين أو المختصين بمجال معين عند مواجهة مشكلة معينة.

ومما سبق تعتبر الثقة بالنفس مهمة للمراجع في قراره حول عدم اليقين المطلق بنزاهة الإدارة وأمانتها، وبالتالي عدم الاكتفاء بالأدلة والاستفسارات التي تقدمها، والعمل على الحصول على تأكيدات إضافية وكافية ومناسبة لعمل الاستنتاجات المعقولة. حيث ان الثقة بالنفس تمكن المراجع من مقاومة محاولات الإقناع والتحدي لافتراضات واستنتاجات الآخرين. وأن الشكوك تنطوي على ثقة عالية بالنفس ضرورية لدفع صاحبها لاتخاذ إجراءات للحصول على أدلة إضافية لتبديد شكوكه، أو الإجابة على الأسئلة التي أثيرت أثناء عملية المراجعة.

٦- الاستقلال الذاتي:

يقصد بالاستقلال الذاتي قدرة الفرد العاقل على صنع قراره الذاتي بنفسه ومن دون تدخل من أي طرف آخر. كما يشير إلى قدرة المراجع على اتخاذ قرارات غير متحيزة، وامتلاكه إلى الشجاعة المهنية اللازمة لإجراء الاختبارات والاجراءات اللازمة لعملية المراجعة، وعدم تأثره بالعوامل التي قد تؤدي إلى أحكام متحيزة، حيث أن المراجع يعتمد على قراراته ويعتمد بدرجة أقل على اقتراحات عملاء المراجعة، ولن يتأثر بسهولة بمعتقدات وأراء الآخرين، كما يقوم المراجع بإجراء تحقيقات والبحث عن أدلة إضافية حتى يكون راضي ووثق بتشكيل قراراته بنفسه وهو موقف يتطلب الشجاعة المهنية (Hussin and Iskandar, 2013, p:14).



كما يشير (Nelson, 2009, p:10) إلى الاستقلال الذاتي بأنه مقاومة الضغوط. فمن خلال الاستقلال الذاتي يستطيع المراجع التوصل إلى استنتاجات مستقلة ومقاومة للضغوط والحجج التي يقدمها العميل، فالمراجعين الأكثر استقلالاً ذاتياً هم أكثر مقاومة لضغوط ومحاولات اقناع العميل، وأكثر قدرة على الحفاظ على مستويات عالية من النزاهة والشك المهني (Cohen et al., 2015, p:9; (Shaub and Braun, 2014, p:17)، كما بينت دراستي (Aschauer et al., 2017, p:21; Kadous, 2000, p:335) أن الشك المهني يشير إلى أهمية الاستقلال الذاتي عن العميل ومتطلبات العميل باعتباره واجب Duty اتجاه الجمهور واتجاه العميل، كما توصلت دراسة (Schmitt et al., 2014, p:163) إلى وجود علاقة سلبية بين الاستقلال الذاتي وبين تأييد العميل Client Advocacy. وأكدت دراسة (Chiang, 2016, p:193) أن التهديدات لاستقلال المراجع هي حوافز قوية تقلل من الشك المهني لدى المراجع وهذا يؤدي إلى إصدار أحكام مهنية متحيزة.

وقد أشارت معايير المراجعة في قواعد اخلاقيات المهنة أنه لا بد أن يكون المراجع منتهياً للتهديدات التي تواجه المهنة وخصوصاً الاستقلالية، ولا بد من توافر الضمانات الكافية للحد من هذه التهديدات، وأن الاستقلالية تتألف من: (١) استقلال الفكر Independence of Mind وهو الحالة التي تسمح للمراجع بإبداء نتيجة ما- دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني، (٢) استقلال المظهر Independence in Appearance وهو تجنب الحقائق و الظروف الهامة التي قد يستخلص منها طرف خارجي "ثالث" - موضوعي وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة بما فيها أدوات الحماية المطبقة - أنه قد تم التأثير على نزاهة أو موضوعية أو الشك المهني لمكتب معين أو عضو ما في فريق المراجعة (IFAC, 2014CE, IESBA, p:47).



ومما سبق يتضح أن سمات الشك المهني لها أثر كبير على ممارسة المراجع للشك المهني، وأنها مترابطة مع بعضها حيث أن تعليق الحكم يساعد المراجع في البحث في أوجه عدم الاتساق، عندما تكون الإجابات على الاستفسارات المطروحة من المراجع على الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة غير متسقة، بحيث يرجئ المراجع الحكم حتى يكون لديه مستوى ملائم من الأدلة التي يبني عليها استنتاجاته، كما ان استجواب العقل يجعل المراجع يسعى نحو التحقق والتثبت من التأكيدات، وبالتالي يسعى المراجع نحو البحث عن المعرفة، حيث أن نقص المعرفة ربما تجعل المراجع أقل شكوكاً وأكثر اعتماداً على تقديرات الإدارة، مما ينتج عنه زيادة مخاطر التحريفات الجوهرية، وهذه الخصائص تجعل المراجع يبذل جهداً أكبر في فهم الشخصية من أجل التحقق من مصدر المعلومات، لأهمية ذلك في درجة الوثوق بالمعلومات، كما ان الثقة الجيدة بالنفس تنعكس في مواجهة الإدارة، ولكن لا ينبغي الثقة المفرطة بالنفس فأحياناً يحتاج المراجع بالاستعانة بخبير في بعض مجالات المراجعة الدقيقة، وامتلاكه إلى الشجاعة المهنية اللازمة لإجراء الاختبارات والاجراءات اللازمة لعملية المراجعة، وأن المراجع لا يتأثر بمعتقدات أو محاولات الإقناع من الآخرين، وبالتالي تحسين جودة الأحكام المهنية للمراجع.

القسم الثاني: الدراسة الميدانية

يعرض هذا القسم الدراسة الميدانية لاختبار فرض البحث الرئيسي، في محاولة لربط الجانب النظري بالتطبيق العملي.

مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من مزاوولي مهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية، وتتكون عينة البحث من فئتين من مكاتب المراجعة في جمهورية مصر



العربية وهما مراجعي مكاتب المراجعة الكبرى (Big-4) ومكاتب المراجعة المتوسطة. وقام الباحث بتوزيع (٢٠) قائمة استقصاء لكل مكتب من مكاتب الـ (Big-4) وبإجمالي عدد (٨٠) قائمة، و(٨) قوائم استقصاء لكل مكتب من مكاتب المراجعة المتوسطة وبإجمالي عدد (٥٦) قائمة. وبلغت الردود الصالحة (٦٠) قائمة فمن مكاتب الـ (Big-4)، و(٣٦) قائمة من مكاتب المراجعة المتوسطة.

نتائج اختبار فرض الدراسة:

يهدف هذا الفرض إلى تحديد مدى العلاقة بين سمات الشك المهني المتعلقة بالمراجع وبين جودة الأحكام المهنية، وتم صياغة الفرض في صورة فرض العدم القياسية من وجهة النظر الإحصائية كما يلي: " لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين سمات الشك المهني للمراجع وبين جودة الأحكام المهنية".

تتمثل المتغيرات الأساسية لهذا الفرض في جودة الأحكام المهنية الذي يمثل المتغير التابع (Y)، والمتغير المستقل سمات الشك المهني المتعلقة بالمراجع (X)، والمتكون من "استجواب العقل (X₁)، وتعليق الحكم (X₂)، والبحث عن المعرفة (X₃)، وفهم الشخصية (X₄)، والثقة بالنفس (X₅)، والاستقلالية (X₆)"، وحتى يتمكن الباحث من اختبار الفرض قام الباحث بعدة خطوات كما يلي:

أولاً: إيجاد الاحصاء الوصفي لسمات الشك المهني، ويوضح الجدول رقم (١) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الانحراف والأهمية النسبية لتوصيف أسئلة سمات الشك المهني.



جدول رقم (١) التحليل الوصفي والنسب المئوية لمتغير سمات الشك المهني

المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الأهمية النسبية %
استجاب العقل	3.23	0.47	14.47%	64.64%
تعليق وإرجاء الحكم	4.10	0.63	15.38%	82.08%
البحث عن المعرفة	3.86	0.58	15.07%	77.14%
فهم الشخصية	3.65	0.51	13.98%	73.00%
الثقة بالنفس	4.00	0.51	12.77%	80.05%
الاستقلالية	2.95	0.47	16.02%	59.04%
سمات الشك المهني	3.61	0.31	8.66%	72.20 %

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

يتضح من الجدول (١) أنه جاء في ترتيب الأهمية النسبية الكلية في الترتيب الأول تعليق الحكم بأهمية نسبية بلغت 82.08% وانحراف معياري 0.63 وجاء في الترتيب الثاني الثقة بالنفس بأهمية نسبية بلغت 80.05% وانحراف معياري 0.51 وجاء في الترتيب قبل الأخير عنصر استجاب العقل بأهمية نسبية بلغت 64.64% وانحراف معياري 0.47 بينما جاء في الترتيب الأخير عنصر الاستقلالية بأهمية نسبية بلغت 59.04% وانحراف معياري 0.47، وهذه النتيجة تبين أن تعليق الحكم أهم سمات الشك المهني.



ثانياً: اختبار مدى وجود ارتباط بين المتغيرات الجزئية لمتغير سمات الشك المهني (X) وبين المتغير التابع المتمثل في جودة الأحكام المهنية (Y).

تم إيجاد مصفوفة الارتباط لمتغيرات الفرض باستخدام معامل ارتباط سبيرمان Spearman، لتحديد مدى وجود ارتباط بين المتغيرات الجزئية لمتغير سمات الشك المهني (X) وبين المتغير التابع المتمثل في جودة الأحكام المهنية (Y)، وهذا ما يظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (٢) مصفوفة ارتباط سبيرمان بين سمات الشك المهني وبين جودة الأحكام المهنية خلال مراحل المراجعة

Y	سمات الشك X	الاستقلالية	الثقة بالنفس	فهم الشخصية	البحث عن المعرفة	تعليق الحكم	استجاب العقل	
							1	استجاب العقل
						1	-0.05	تعليق الحكم
					1	**0.477	0.180	البحث عن المعرفة
				1	**0.493	**0.405	0.048	فهم الشخصية
			1	*0.237	**0.501	**0.268	**0.297	الثقة بالنفس
		1	0.052	0.100	-0.071	-0.112	0.098	الاستقلالية
	1	**0.300	**0.616	**0.704	**0.740	**0.575	**0.363	سمات الشك X
1	*0.234	*0.203	*0.206	*0.146	**0.337	**0.410	*0.180	Y

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط لسبيرمان عند مستوى 0.01،

* تشير إلى معنوية معامل الارتباط لسبيرمان عند مستوى 0.05.



من الجدول رقم (٢) يتضح ما يلي:

أ- وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغيرات المستقلة الفرعية لسمات الشك المهني (استجاب العقل، تعليق الحكم، البحث عن المعرفة، فهم الشخصية، الثقة بالنفس، الاستقلالية)، وبين المتغير التابع جودة الأحكام المهنية Y، وتتراوح قوة العلاقة بين 0.410 لسمة تعليق الحكم، و 0.146 لسمة فهم الشخصية.

ب- وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغير المستقل سمات الشك المهني (X) وبين المتغير التابع جودة الأحكام المهنية Y، حيث بلغ معامل الارتباط 0.234 عند مستوى معنوية أقل من 5%.

ج- وجود علاقة ارتباط طردية بين كل سمة من السمات والمقياس الكلي لسمات الشك المهني، وتتراوح قوة العلاقة بين 0.740 لسمة البحث عن المعرفة، و 0.300 لسمة الاستقلالية، وهي دالة عند مستوى دلالة أقل من 1%.

د- فيما يتعلق بالارتباط الداخلي للسمات منفردة يظهر من الجدول وجود علاقة ارتباط فيما بينها، ما عدا سمة الاستقلالية لا ترتبط بأي من السمات الأخرى، وفيما عدا سمة استجاب العقل ترتبط بسمة الثقة بالنفس فقط، وتتراوح قوة العلاقة بين 0.501 و 0.237 للسمات المترابطة مع بعضها والدالة عند مستوى معنوية أقل من 5%.

ثالثاً: نتيجةً لثبوت وجود علاقات بين المتغيرات فإنه يمكن تطبيق نموذج الانحدار الخطي البسيط Simple linear regression Analysis لتحديد الاثر التفاعلي للمتغير المستقل سمات الشك المهني المتعلقة بالمراجع على المتغير التابع جودة الأحكام المهنية. وتم توضيح ذلك من خلال جدول رقم (٣).



جدول (٣) نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد الاثر التفاعلي للمتغير المستقل سمات الشك المهني المتعلقة بالمراجع على جودة الأحكام المهنية.

معامل التحديد r^2	f-test		t-test		المعلمت المقدره B	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
0.293	0.000	22.989	0.000	4.153	1.921	الجزء الثابت
			0.000	4.795	0.621	سمات الشك المهني X

من النتائج السابقة في الجدول (٣) يتضح ما يلي:

أ- **معامل التحديد (r^2):** يقيس النسبة المئوية لما تفسره قيم المتغير المستقل في قيم المتغير التابع، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح ذل ذلك على القوة التفسيرية لنموذج الانحدار، ويتضح أن قيمة r^2 بلغت 0.293 ، وهذا يدل على أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته 29.3% من التغير الكلي في المتغير التابع، وباقي النسبة 70.7% يرجع إلى الخطأ العشوائي Random Error، أو ربما لعدم ادراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض ادراجها ضمن النموذج، أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن النموذج الخطي.

ب- **اختبار معنوية المتغير المستقل (t-test):** باستخدام اختبار t-test كانت قيمة مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من $\alpha=0.01$ ، وهذا يعني أن سمات الشك المهني المتعلقة بالمراجع X ذات تأثير معنوي على جودة الأحكام المهنية عند مستوى معنوية أقل من 1%.

ج- **اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار (f-test):** لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار f-test، وحيث أن قيمة f



هي 36.218 وبمستوى معنوية 0.000 وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من 1%، مما يدل على جودة تأثير المتغير المستقل سمات الشك المهني المتعلقة بالمراجع X، على المتغير التابع جودة الأحكام المهنية Y، وهذا يعنى إمكانية الاعتماد على النموذج التقديري وكذلك إمكانية تعميم نتائج العينة على المجتمع محل الدراسة.

د- معادلة النموذج:

$$Y = 1.921 + 0.621 X$$

مما سبق يمكن رفض الفرض العدمي لفرض البحث، وقبول الفرض في صورته البديلة التي تنص علي أنه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين سمات الشك المهني للمراجع وبين جودة الاحكام المهنية".



النتائج والتوصيات

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

- تبين من نتائج التحليل الاحصائي أن اتجاهات مفردات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على متغير سمات الشك المهني، وذلك بمتوسط حسابي قدره 3.61، وانحراف معياري 0.31، وبأهمية نسبية بلغت 72.20%، وبالتالي فهم يمارسون الشك المهني المرتبط بالسمات وبدرجة متوسطة، وهذا يدل على أن المراجعين عينة الدراسة لديهم شك مهني جيد، ولديهم وعي بممارسته.
- وجود علاقة ارتباط طردية بين سمات الشك المهني المتعلقة بالمراجع وبين جودة الأحكام المهنية، حيث بلغ معامل الارتباط 0.234 عند مستوى معنوية أقل من 5%، ووجود علاقة ارتباط طردية بين كل سمة من سمات الشك المهني (استجواب العقل، تعليق الحكم، البحث عن المعرفة، فهم الشخصية، الثقة بالنفس، الاستقلالية)، وبين جودة الأحكام المهنية.
- اتضح أن أهم سمات الشك المهني لدى أفراد عينة الدراسة سمة تعليق الحكم، بأهمية نسبية بلغت 82.08% وانحراف معياري 0.63 يليها سمة الثقة بالنفس بأهمية نسبية بلغت 80.05% وانحراف معياري 0.51، بينما جاء في الترتيب الأخير سمة الاستقلالية بأهمية نسبية بلغت 59.04% وانحراف معياري 0.47 ..

كما أوصى البحث تشجيع المراجعين على ضرورة وأهمية ممارسة المراجعين للشك المهني وتنمية سمات الشك المهني لديهم، لما لذلك من دور هام وفعال في تحسين جودة الحكم المهني، وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة.



المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. ريشو، بديع الدين، (٢٠١٤)، "الشك المهني للمراجع: الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية - دراسة تجريبية"، العدد (٢)، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد (٢)، ص ص: ٢٣٧-٣٠٧.
2. شحاته، شحاته السيد، (٢٠١٤)، "المراجعة المتكاملة: مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين"، *دار التعليم الجامعي*، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
3. شرف، جهاد محمد محمد، (٢٠١٥)، "نموذج مقترح لقياس أثر خصائص الشك المهني على أحكام وقرارات مراجع الحسابات - دراسة ميدانية"، *رسالة دكتوراه غير منشورة*، قسم الرياضة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

1. AICPA, (2002), "*Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*", (SAS No. 99, AU Section 316), AICPA, New York, USA.
2. _____, (2006), "*Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement*", (SAS No. 109, AU Section 314), AICPA, New York, USA.
3. Aschauer, Ewald; Fink, Matthias; Moro, Andrea; Bakel-Auer, Katharina van; and Rasmussen, Bent Warming, (2017), "Trust and Professional Skepticism in the Relationship between Auditors and Clients - Overcoming the Dichotomy Myth", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 29, No. 1, pp:19-42.
4. Ashari, Masruri, Muhamad; and Zahro, NafiInayati, (2013), "Corruption Awareness, Ethical Sensitivity, Professional Skepticism and Risk of Corruption Assessment: Exploring the



- Multiple Relationship in Indonesian Case", *Proceedings of 3rd Asia-Pacific Business Research Conference, 25 - 26 February 2013*, Kuala Lumpur, Malaysia. At: <http://www.wbiworldconpro.com/pages/paper/malaysia-conference-2013/126>
5. Chiang, Christina, (2016), "Conceptualising the linkage between professional scepticism and auditor independence", *Pacific Accounting Review*, Vol. (28), No. (2), pp:180-200.
 6. Cohen, Jeffrey R.; Dalton, Derek W.; and Harp, Nancy L., (2015), "*The Effect of Professional Skepticism on Job Attitudes and Turnover Intentions Within the Audit Profession*", 2015 Auditing Section Midyear Conference and Doctoral Consortium, AAA, January 15–17, 2015, Florida, USA.
 7. Endrawes, Medhat; and Monroe, Gary S., (2013). "*Professional Skepticism Of Auditors: A Cross-Cultural Experiment*", Research Paper: Macquarie University, Oct.2013, At: http://mobile.businessandconomics.mq.edu.au/research/business_economics_research_seminars/past_research_seminars/past_research_seminars/seminar_by_medhat_endrawes
 8. Haynes, Christine M., (1999), "Auditors' Evaluation of Evidence Obtained through Management Inquiry: A Cascaded-Inference Approach", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. (18), No. (2), pp:87-104.
 9. Hurtt, R. Kathy, (2010), "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. (29), No. (1), pp:149–171.
 10. _____, Brown-Liburd, Helen; Earley, Christine E.; and Krishnamoorthy, Ganesh, (2013), "Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for



- Future Research", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. (32), pp:45-97.
11. Hussin, Sayed; & Iskandar, Takiah, (2013), "Exploratory Factor Analysis on Hurtt's Professional Skepticism Scale: A Malaysian Perspective", *Asian Journal of Accounting and Governance*, Vol. (4), pp:11-19.
 12. IFAC, (2014), "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements", 2015 Edition, Volume I, International Federation of Accountants (IFAC), New York, USA.
 13. Lee, Chih-Chen; Welker, Robert B.; and Wang, Te-Wei, (2013), "An Experimental Investigation of Professional Skepticism in Audit Interviews", *International Journal of Auditing*, Vol. (17), No. (2), pp:213-226.
 14. McKnight, Constance A.; and Wright, William F., (2011), "Characteristics of Relatively High-Performance Auditors", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. (30), No. (1), pp:191-206.
 15. Nelson, Mark, (2009), "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, Vol. (28), No. (2), pp:1-34.
 16. PCAOB, (2010), "*Related to the Auditor's Assessment of and Response to Risk*", Release No. 2010-004, Including: AS No. 8-15, August 5, 2010, PCAOB, Washington, USA.
 17. Peytcheva, Marietta, (2014), "Professional Skepticism and Auditor Cognitive Performance in A Hypothesis-Testing Task", *Managerial Auditing Journal*, Vol. (29), No. (1), pp:27-49.
 18. Quadackers, Luc; Groot, Tom; and Wright, Arnold, (2009), "Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to



Skeptical Judgments and Decisions”, SSRN, AAA, *Building Our Accounting Community, Annual Meeting, August 3-6 2009*, Anaheim, USA. At:

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1478105

19. Rodgers, Waymond; Mubako, Grace; and Hall, Laura, (2017), "Knowledge management: The effect of knowledge transfer on professional skepticism in audit engagement planning", *Computers in Human Behavior*, Vol. 70, pp:564-574.
20. Schmitt, Donna Bobek; Hageman, Amy M. and Radtke, Robin R. , (2014), "A Research Note on the Relationship Between Professional Skepticism and Client Advocacy", *Advances in Accounting Behavioral Research*, Vol. (17), pp:161-182.
21. Toba, Yoshihide, (2011), "Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing", *Waseda Business & Economic Studies*, No. (47), PP: 83-116.

