

أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية- دراسة تجريبية نجوى محمود أحمد أبو جبل^(١)

ملخص البحث:

يهدف البحث الحالي إلى دراسة واختبار أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقارير عنها بصورة صحيحة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وفي سبيل ذلك اشتمل البحث على دراسة نظرية بالاضافة الى دراسة تجريبية. تم اختبار فروض البحث، حيث أظهر اختبار الفرض الأول عدم وجود اختلاف معنوي بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر في حالة تفعيل الإجراءات التحليلية. وأظهر اختبار الفرض الثاني عدم وجود اختلاف معنوي بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر في حالة تفعيل جلسات العصف الذهني. كما أظهر اختبار الفرض الثالث عدم وجود اختلاف معنوي بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر في حالة تفعيل الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة. وأخيراً أظهر اختبار الفرض الرئيسي عدم وجود اختلاف معنوي بين آراء فئات الدراسة حول كلما كان مراقب الحسابات ممارساً للشك المهني كلما زادت جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. وفي ضوء ما إنتهى إليه البحث بشقيه النظري والتجريبى تم تقديم مجموعة من التوصيات.

الكلمات المفتاحية: الشك المهني- التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية - جودة عملية المراجعة - استقلال مراقب الحسابات.

^(١) أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة-جامعة طنطا
nagwaabougabl@yahoo.com : E-Mail

**The Effect of Auditor's Practice of Professional Skepticism on Quality of His Judgment about Substantial Misrepresentations in the Financial Statements
An Experimental Study**

Abstract:

The research aims to study and test the effect of the practice of auditor's professional skepticism on quality of his judgment about substantial misrepresentations in the financial statements in professional practice environment in Egypt. The assessment is carried out through a theoretical and experimental study. Hypotheses were tested, where first sub hypothesis showed there was no significant difference between the views of study groups about the positive impact of the auditor practicing professional skepticism in case of enhancing analytical procedures. Second sub hypothesis showed that there was no significant difference between the views of study groups about the positive impact of the practice of auditor professional skepticism in case of enhancing brainstorming. The third sub hypothesis also showed there was no significant difference between the views of study groups about the positive impact of practicing the auditor professional skepticism in case of enhancing ethics. Finally, the main hypothesis showed there was no significant difference between views of study groups that whenever the auditor practices professional skepticism the higher quality of his judgment of substantial misrepresentations in the financial statements.

Keywords : Professional skepticism -substantial misrepresentations in the financial statements - audit quality - auditors independence.

١ - مقدمة البحث:

شهد العالم في الآونة الأخيرة العديد من الانهيارات المالية لعدد كبير من الشركات؛ نتيجة ارتكاب الكثير من حالات الغش التي أسفرت عن تحريفات جوهرية في القوائم المالية وفشل المراقبين في اكتشاف هذه التحريفات والتقرير عنها نتيجة انخفاض جودة عملية المراجعة. ولقد توسعت مسئولية مراقب الحسابات بصورة كبيرة في ضوء المتغيرات المهنية والتشريعية والتنظيمية، وأصبح لزاماً عليه أن يستغل كافة الفرص المتاحة والأساليب الممكنة التي تمكنه من أداء وظيفته بالصورة المطلوبة وتعفيه من المسائلة حال فشله في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. وتتحقق سلامة أحكام مراقب الحسابات ليس فقط من خلال ادراك درجة تعقيد مهمة وبيئة المراجعة والمهارات الفنية لمراقب الحسابات، ولكن أيضاً من خلال ادراك السمات الشخصية والمعرفة الضمنية له، ومستوى الشك المهني الذي يمارسه. (Ahmad,2015 ; Bowlin,et al.,2014)

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، تعرف معايير المراجعة الأحكام المهنية Professional Judgment على أنها تطبيق الخبرة والمعرفة والتدريبات ذات الصلة، وذلك في سياق معايير المحاسبة والمراجعة، وقواعد السلوك المهني، لاصدار القرار المنشود حول مسارات الاجراءات المناسبة لظروف عملية المراجعة. يعتبر الشك المهني أحد الموضوعات الهامة التي لها تأثير مباشر على جودة عملية المراجعة. ولذا ينبغي على مراقب الحسابات القيام بتخطيط وأداء عملية المراجعة متبعاً أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركاً للعوامل التي قد تؤدي إلى تحريف القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً ومن ثم عدم مصداقيتها. (Bell, et al.,2012)؛ على، ٢٠١٥؛ زيتون، ٢٠١٦؛ (Bennouri and Touron, 2012)

يتضح مما سبق، أهمية تحسين الشك المهني في التأثير على جودة الأداء المهني للمراقب في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها بصورة صحيحة. مما يتطلب تقييم إلى أي مدى تؤثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية؟، هذا ما سيحاول البحث الحالي الاجابة عليه نظرياً وتجريبياً.

٢ - مشكلة البحث:

تتطلب معايير المراجعة من مراقب الحسابات أن يطبق عقلية متسائلة وتقيماً انتقادياً للأدلة. وتعتبر الأحكام المهنية جوهر عملية المراجعة، حيث تتبع قيمة عملية المراجعة من الحكم المهني لمراقب الحسابات الفرد، والأحكام المهنية الجماعية للمهنة ككل. وقد دفع انتشار ظاهرة الغش المالي بالعديد من الحكومات والهيئات الرقابية على أسواق المال والجهات المنظمة للمهنة إلى اعتبار التحريفات والغش من أهم المشكلات التي يجب التصدي لها والتغلب عليها، حيث تتسبب في سوء استغلال الموارد وعدم استقرار أسواق المال وضياح أموال المستثمرين وأصحاب المصلحة في المنشآت وانهيار الاقتصاد القومي والعالمى. ونتيجة لما سبق، أصدر المجمع الأمريكى فى عام ٢٠٠٢ معيار المراجعة رقم (٩٩) والذي ركز على أهمية أن يحافظ مراقبى الحسابات فى كافة مراحل عملية المراجعة على أقصى درجات الشك المهني بغض النظر عن خبراتهم السابقة ومعتقداتهم حول نزاهة الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها وقوائمها المالية. (وزارة الاستثمار، ٢٠٠٨؛ عبد الحليم، ٢٠١٤؛ زينون، ٢٠١٦؛ Panye and Ramsay,2005)

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، يمكن تعريف التحريفات الجوهرية بأنها، تلك التحريفات المعقدة التي يصعب اكتشافها أو تشخيصها لاشتمالها على مجموعة من الإشارات أو الإيحاءات Cues التي تبدو غير ضارة أو مؤثرة بصورة منفردة، ولكن عندما يتم تجمعها معاً يتشكل الخطر. وسعيًا نحو الارتقاء بمستوى جودة عملية المراجعة من جهة، والتأكيد على تطبيق الاصدارات المهنية ذات الصلة (ISA, 240; AICPA,99) من جهة أخرى، فمن الضروري أن يحرص مراقب الحسابات على الاستجابة للتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. وتعنى الاستجابة هنا تعديل خطة وبرنامج المراجعة والتقرير إذا لزم الأمر، فإذا كانت هذه الاستجابة مؤيدة أكاديمياً ومهنياً فهل

- يدركها وينفذها مراقبو الحسابات في مصر؟، هذا ما سيحاول البحث الحالي الاجابة عليه نظرياً وتجريبياً، ويمكن إبراز مشكلة البحث من خلال مجموعة من التساؤلات الملحة التي تمثل الإجابة عليها جوهر مشكلة هذا البحث على النحو التالي:
- ١- ما هو التوصيف المهني للشك المهني، والتحريفات الجوهرية، وما أثرهما على مصداقية القوائم المالية؟
 - ٢- ما هي العلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وجودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية؟
 - ٣- إلى أي مدى يمكن أن يساهم تحسين مستوى ممارسة الشك المهني للمراقب في زيادة جودة المراجعة والحد من مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية في بيئة الممارسة المهنية في مصر؟
 - ٤- أهمية البحث عن دليل تجريبي في المحيط المهني في مصر، وذلك من خلال تصميم مجموعة من الحالات الافتراضية لاحدى الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية تحتوى على بعض التحريفات الجوهرية المتعمدة، وغير المتعمدة يتم تقديمها لعينة من مراقبي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، والمراقبين بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات، وتمثل هذه التساؤلات محور إهتمام البحث.

٣-هدف البحث:

يتمثل الهدف العام من البحث في دراسة وتأصيل مفهوم الشك المهني في المراجعة، ومحاولة الوصول إلى دليل عملي بشأن العلاقة بين كل من مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وجودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في حالة مراجعة الشركات المساهمة المصرية المقيدة بالبورصة عملياً، من خلال العمل على تحسين كفاءة وفعالية مستوى الشك المهني للمراقب، وفقاً للمعايير والقوانين واللوائح ذات الصلة، أو متطلبات تخطيط وتنفيذ إجراءات جمع الأدلة الكافية والملائمة والتقرير في بيئة الممارسة المهنية.

٤-أهمية ودوافع البحث:

تتبع أهمية ودوافع البحث من جانبين الأكاديمي والعملي، فعلى الجانب الأكاديمي هناك ندرة في الدراسات الأكاديمية والتجريبية- في حدود علم الباحثة- التي أجريت في هذا المجال في الدول العربية. وعلى الجانب العملي، يعتبر الشك المهني أحد الموضوعات التي تمس الشخصية المهنية لمراقب الحسابات والتي لها تأثير كبير على كفاءة وفاعلية المراجعة. وفي هذا الصدد، قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي IAASB باصدار معايير التقرير الجديد (IAS,2014,No.720,700,701,570,705,706,260)، والمقترح تطبيقها بدءاً من (١٥) ديسمبر ٢٠١٦، وتهدف الى تحديد تركيز مراقب الحسابات على الأمور التي يتعين التقرير عنها والتي تزيد من أهمية ممارسة الشك المهني.

٥- أسلوب وأدوات ومنهجية البحث:

تحاول الباحثة في هذه الدراسة الإختبار التجريبي لأثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في بيئة الممارسة المهنية بهدف إستعادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية. وفي سبيل ذلك يتمثل أسلوب البحث في استقراء وتحليل الاصدارات والدراسات السابقة لاشتقاق الفروض، وأسلوب التجريب باستخدام حالات افتراضية. وتشمل الأدوات اختياري المجتمع والعينة وتصميم مجموعة من الحالات الافتراضية لاحدى الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية تحتوى على بعض التحريفات الجوهرية المتعمدة، وغير المتعمدة ويطلب من أفراد العينة الاجابة عليها، وعمل معالجات للمتغيرات المستقلة مدعومة بأسئلة موحدة لقياس أثر هذه المتغيرات على المتغير التابع، واستخدام الأدوات الاحصائية في تحليل النتائج.

٦- حدود البحث:

وفقاً لأهداف البحث ومشكلته يخرج عن نطاق البحث المتغيرات التفاعلية الأخرى بخلاف تفعيل الإجراءات التحليلية، تفعيل جلسات العصف الذهني، وتفعيل الالتزام بقواعد سلوك وأداب المهنة، وأيضاً يخرج عن نطاق البحث مجالات الأحكام المهنية الأخرى بخلاف الحكم المهني على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. كما أن تعميم النتائج مشروط بضوابط اختيار عينة الدراسة.

٧- تنظيم البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار الفروض، سوف يسير البحث كما يلي:

- إستقراء وتحليل أهم الدراسات السابقة.

- عرض وتحليل الإطار العام للشك المهني.

- عرض وتحليل آليات تفعيل الشك المهني لمراقب الحسابات لجودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

- بيان انعكاسات تحسين مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في بيئة الممارسة المهنية.

- الدراسة التجريبية واختبار فروض البحث.

- الخلاصة والنتائج والتوصيات.

وسنعرض لما سبق على النحو التالي:

١/٨ إستقراء وتحليل أهم الدراسات السابقة:

تتطلب معايير المراجعة من مراقب الحسابات أن يطبق عقلية متسائلة وتقيماً انتقادياً للأدلة، وعلى الرغم من ذلك، لا يقوم مراقب الحسابات دائماً بتقييم أدلة المراجعة وفقاً لما تتطلبه المعايير. ويسبب 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. وقد اهتمت الجهود المحاسبية في الآونة الأخيرة بقضية ممارسة المراقب لمستوى ملائم من الشك المهني، مما أدى إلى ظهور الإهتمام من جانب الدراسات المحاسبية بموضوع ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وعلاقته بجودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، والتي تباينت فيما بينها من حيث زاوية الإهتمام. يتم تصنيف الدراسات السابقة إلى التوبيخ التالي:

١/١/٨ دراسات تناولت تحليل العوامل المؤثرة على مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات.

٢/١/٨ دراسات تناولت العلاقة بين مستوى الشك المهني وقدرة المراقب على تقييم التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

وفي الجزء التالي سوف يتم تناول كل مجموعة بالتفصيل كما يلي:

١/١/٨ دراسات تناولت تحليل العوامل المؤثرة على مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات:

إهتمت هذه المجموعة من الدراسات بتحليل العوامل المؤثرة على مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات. فقد قامت دراسة (Nelson, et al., 2005) بفحص أثر السلوك التعاوني لإدارة عميل المراجعة مع المراقب على مستوى الشك المهني للمراقب، وإجراء دراسة تجريبية على الطلاب وتقسيمهم إلى مجموعتين، قامت المجموعة الأولى بتمثيل دور عملاء المراجعة، وقامت المجموعة الثانية بتمثيل دور المراقبين. توصلت الدراسة إلى وجود أثر سلبي لسلوك الإدارة التعاوني على مستوى الشك المهني للمراقب. كما تناولت دراسة (Mary, 2008) تأثير ارتباط خبرة المراقب السابقة بعميل المراجعة، والعوامل الموقفية والحاكمة لعميل المراجعة على مستوى الشك المهني للمراقب تجاه عميل المراجعة. توصلت الدراسة إلى تأثير خبرة المراقب السابقة بعميل المراجعة والعوامل الموقفية المحفزة لعميل المراجعة، ودقة محاضر مجلس الإدارة على مستوى الشك المهني للمراقب تجاه عميله. كما تناولت دراسة (Hurtt, et

(al., 2008) أثر بعض المتغيرات السلوكية، والتي تضمنت العناية بفحص المعلومات المتبادلة بين المراقب والعميل، وتوسع المراقب في البحث عن المعلومات وأدلة الاثبات، وزيادة التعارض فيما بين المراقب و عميل المراجعة على مستوى الشك المهني للمراقب. وقد توصلت الدراسة إلى التأثير الإيجابي للعناية بفحص المعلومات المتبادلة بين المراقب والعميل على مستوى شك المراقب. كما تناولت دراسة (Rennie, et al., 2010) تحليل العوامل التي تؤثر على درجة ثقة مراقب الحسابات بإدارة عميل المراجعة والتي تؤثر على مستوى شكه المهني من خلال إجراء دراسة تجريبية على (٤٨) شريك مراجعة، (٢٠) مدير مراجعة، و (٣) مديري شركات مع الاعتماد على مواقف مراجعة فعلية. وقد توصلت الدراسة إلى الأثر السلبي لتكرار عدم الاتفاق بين المراقب والعميل في مواقف سابقة على ثقة المراقب بالعميل، والتأثير الإيجابي لطول العلاقة بين المراقب والعميل على ثقة المراقب بالعميل. كما تناولت دراسة (Nolder,2012) مستويات سمات الشك المهنية والخبرات المختلفة لمراقب الحسابات ومدى تأثيرها على الأحكام المهنية في المراجعة. وتوصلت إلى أن التوقعات الأولية للمراقب تجاه التحريفات بالقوائم المالية تحركها في المقام الأول خبرة المراقب السابقة مع عميل المراجعة وبالأخص في مرحلة تقييم أدلة الاثبات. كما هدفت دراسة (محمد، ٢٠١٢) الى قياس وتفسير العوامل المؤثرة على ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات، واشتملت متغيرات الدراسة على مجموعة من المتغيرات المتعلقة بالمراقب ومجموعة أخرى من المتغيرات المتعلقة بالعلاقة بين المراقب والعميل. من خلال اجراء دراسة ميدانية لاختبار فروض البحث. وتوصلت الى وجود علاقة ذات دلالة معنوية ايجابية بين ممارسة الشك المهني في المراجعة والكفاءة المهنية والتخصص الصناعي للمراقب والالتزام بقواعد وآداب سلوك المهنة وفحص وتقييم أوراق عمل المراجعة.

كما تناولت دراسة (Robinson,et al.,2013) التأثيرات والاعتبارات المختلفة على الشك المهني لمراقب الحسابات بتحليل السمات الشخصية التي تؤثر على الشك المهني للمراقب ومدى تأثيرها على سلوكه. وتوصلت الدراسة إلى أن ضغوط الوقت لها تأثير غير مباشر على سلوكيات ممارسة المراقبين للشك المهني مما يساعد على تحسين جودة المراجعة بشكل عام. كما أوضحت دراسة (Endrawes and Monroe,2013) تأثير الثقافة ومخاطر التحريفات الجوهرية والمساءلة على الشك المهني لمراقبي الحسابات مع التطبيق على عينة من مراقبي الحسابات من الشركات الأربع الكبرى في مكاتب المراجعة في كلاً من مصر وأستراليا. وتوصلت إلى، أن هناك علاقة موجبة سواء في مصر وأستراليا بين المساءلة والشكوك المهنية.

٢/١/٨ دراسات تناولت العلاقة بين مستوى الشك المهني وقدرة المراقب على تقييم التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية:

إهتمت هذه المجموعة من الدراسات بانعكاس علاقة مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات على جودة حكمه على تقييم التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. فقد تناولت دراسة (Ramos,2003) الشك المهني طبقاً لاصدارات معايير المراجعة والمتعلقة باكتشاف الغش في القوائم المالية. توصلت الدراسة الى أن ممارسة الشك المهني تؤدي الى تنظيم عملية المراجعة. كما استهدفت دراسة (Payne and Ramsay,2005) اختبار ما إذا كان تقييم خطر التحريف في مرحلة تخطيط المراجعة، وخبرة المراقب تؤثر في مستوى الشك المهني لمراقبي الحسابات أثناء عملية المراجعة. توصلت الدراسة إلى أن مراقبي الحسابات في مجموعة تقييم خطر التلاعب المنخفض كانوا الأقل في مستوى الشك المهني بالمقارنة بزملائهم في مجموعة الرقابة، وأن مراقبي الحسابات في مجموعة الرقابة كانوا الأقل في مستوى الشك المهني بالمقارنة بزملائهم في مجموعة الخطر المتوسط والعالي، وأن مراقبي الحسابات من المستوى الأقل خبرة كانوا أكثر شكاً من المراقبين الأكثر خبرة.

كما استهدفت دراسة (Carpenter and Reimers,2013) اختبار أثر وجود جلسات التفكير الجماعي الخلاق من جانب فريق عمل المراجعة على تقييم خطر التلاعب مع اجراء تجربة معملية على عينة من (١٢٠) مراقب حسابات من احدى منشآت المراجعة الأربعة الكبرى في الولايات المتحدة. توصلت الدراسة إلى أن تقييم خطر التلاعب بعد جلسات التفكير الجماعي الخلاق سوف يكون أعلى بصورة جوهرية من ذلك التقييم قبل الجلسات، خاصة في ظل وجود التلاعب. كما تناولت دراسة (ريشو، ٢٠١٤) أثر الشك

المهني في البيئة المهنية المصرية على قوة ادراك المراقبين لعوامل خطر التلاعب، واجراءات اكتشافه. وتوصلت إلى أن المشاركين ذوى الشك المهني الأعلى سوف يكون لديهم قدرة أكبر على تحديد عوامل التلاعب واجراءات اكتشافه.

كما تناولت دراسة (غنيم، ٢٠١٥) مدى تأثير تطبيق سياسة التغيير الإلزامى للمراقب على قدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بالمملكة العربية السعودية. توصلت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية طردية ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني، والقدرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

- تقييم نتائج الدراسات السابقة:

من خلال إستعراض الدراسات السابقة، يمكن التوصل إلى أنها قد إنتفقت فيما بينها على:

- تعدد المتغيرات المؤثرة إيجاباً وسلباً على مستوى الشك المهني للمراقب عند أداء عملية المراجعة، وتشمل خبرة المراقب بالعمل ومتغيرات سلوكية وموقفية، وارتباط مستوى الشك المهني للمراقب بثقته بإدارة العميل.
- ندرة الدراسات التي أجريت في مجال الشك المهني للمراقب في الدول العربية- في حدود علم الباحثة- وخاصة فيما يتعلق بأثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. حيث إعتمدت بعض الدراسات على التحليل النظري للدراسات السابقة، وإعتمد البعض الآخر على المنهج التجريبي. ولم تنطرق إلى محاولة تقويم أثر العلاقة بين ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في بيئة الممارسة المهنية، وهذا ما تسعى إليه الدراسة الحالية من خلال الدراسة التجريبية.
- سوف تضيف الباحثة على الدراسات السابقة تناول؛ الإطار العام للشك المهني، آليات تفعيل الشك المهني لمراقب الحسابات، وبيان انعكاسات تحسين مستوى ممارسة الشك المهني للمراقب على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في بيئة الممارسة المهنية.

٢/٨ الاطار العام للشك المهني:

١/٢/٨ مفهوم وأهمية الشك المهني:

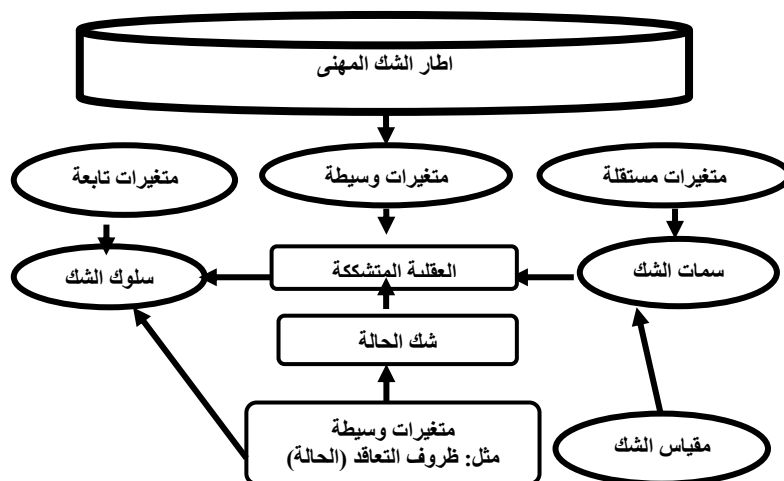
يعتبر الشك المهني أحد الموضوعات الهامة التي تمس الشخصية المهنية لمراقب الحسابات والتي لها تأثير كبير على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، ومن ثم على مصداقية تقرير المراجعة. الشك المهني هو عكس الثقة، ويشير إلى الاستقلال عن العميل وهو ميل الشخص نحو الاستنتاجات وتأجيل الحكم حتى يتم الحصول على تفسير معين من خلال الأدلة الكافية وهذا يعتمد على السمات الشخصية لمراقب الحسابات. ورغم أن معايير ومهنة المراجعة لا تتطلب من المراقب عمل تفسيرات بديلة لتفسيرات الإدارة، فانها تتطلب حفاظه على درجة شكه المهني Professional Skepticism عند مستوى مقبول خلال عمليتي التقدير والحكم.

(وزارة الاستثمار، ٢٠٠٨؛ Reimers, 2011؛ Rose and Rose, 2003)

وفي هذا الصدد، عرف معيار المراجعة الدولي رقم (٢٠٠) الشك المهني بأنه "موقف يشمل ذهنياً يطرح الأسئلة ويكون منتصباً للظروف التي يمكن أن تشير إلى البيانات الخاطئة المحتملة بسبب الأخطاء أو الاحتيال، والتقييم الحساس لأدلة الإثبات". كما عرفه معيار المراجعة الأمريكي رقم (٩٩) بأنه " تعبير عن موقف أو حالة تتضمن استجاباً للعقل وتقيماً نقدياً لأدلة المراجعة توجب على المراقب التعامل وفق منطق يعترف بإمكانية وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال". كما أكد دليل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين على الحاجة الملحة لممارسة مهام عملية المراجعة في اطار من الشك المهني حتى يمكن اكتشاف الأخطاء الهامة والجوهرية. ويرى (Nelson, 2009) الشك المهني يشير إلى أحكام وقرارات المراقب التي تعكس تقييم عال من المخاطر مشروطاً بأن تكون المعلومات متاحة لمراقب الحسابات. (Hutchins, 2012) وقد أخذت العديد من الدراسات بنظرة الشك الافتراضي، ووفقاً لتلك

النظرة فإن المراقبين الأكثر شكاً هم المراقبون الأكثر ميلاً واعتقاداً بأن القوائم المالية يوجد بها تحريفات جوهرية، أو المراقبين الذين يقومون بجمع أدلة أكثر قبل قبول مزاعم العميل، وقبل استنتاج أن التحريف الجوهرى غير موجود بالقوائم المالية. يتضح مما سبق، تعتبر ممارسة الشك المهني هامة في الحالات ذات المخاطر المرتفعة لحماية المراقب وشركة المراجعة من مخاطر السمعة ومخاطر التقاضي، لأن نقص ممارسة الشك المهني تؤدي لتطور ثقة المراقب بإدارة العميل مما يؤثر سلباً على أحكام وقرارات المراجعة وعلى تقييمات المراقب لمخاطر التحريف بالقوائم المالية. ويوضح الشكل رقم (1) اطار الشك المهني.

الشكل رقم (1) *



* المصدر : Hurtt,2010,P.150

يتضح من الشكل رقم (1) يشير إطار الشك المهني إلى أن العقلية المتشككة Skeptical Mindset للمراقب تتأثر بكل من؛ شك السمات Strait Skepticism، والشك النابع من شك الحالة State Skepticism (ظروف الارتباط أو التعاقد) ، مما ينعكس في النهاية في صورة سلوك الشك Skeptical Behavior لمراقب الحسابات عند أداء عملية المراجعة.

تتمثل أهمية الشك المهني في؛ يعتبر سلوك الشك المهني بين مديري المراجعة و المراقبين أعضاء الفريق التابعين له مهم لرفع الكفاءة والمعرفة المهنية لهم، حيث أن الثقة المفرطة في علاقة مشرف المراجعة بأعضاء الفريق، والقصور في ممارسة الشك المهني تؤثر سلباً على نتائج تقييمه لكفاءتهم ومعرفتهم المهنية. تحقق ممارسة الشك المهني العديد من المزايا للمراقب ولشركة المراجعة، حيث يعد أحد الأدوات التي تعمل على التحسين المستمر لأداء مراقبي الحسابات ومساعدتهم على إجراء مراجعة أكثر شمولاً لمنع واكتشاف التحريفات بالقوائم المالية. كما يعبر الشك المهني عن تقديرات المراقب المرتفعة للمخاطر لعدم صحة وموثوقية المعلومات المتوفرة.

(Saputra,2015; Hammersley,2011;Zerni 2013; Brazel,et al.,2007)

كما يؤثر الشك المهني على الحفاظ على جودة وضبط جودة أداء المراقب بداية من إرتباطه بالعميل، وتقييمه في مرحلة ما قبل التعاقد مروراً بممارسة الشك المهني عند تخطيط المراجعة، وأداء العمل الميداني وتنفيذ اجراءات المراجعة، وانتهاء بمرحلة اصدار تقرير المراجعة. والحفاظ على ثقة المجتمع المالي، يساعد المراقب في استخدام اجراءات المراجعة الملائمة واكتشاف حالات الاحتيال الممكنة، والحفاظ على موقف التشكك المهني للمراقب يعزز استقلاليتته عن المنشأة محل المراجعة مما يحمي قدرته على تكوين رأى فنى دون أن يتأثر بتأثيرات تضعف الرأى المهني. ويساهم الشك المهني في تخفيض تأثير انتماء المراقب لشركة المراجعة وتحيزه للأحكام والقرارات السابقة الصادرة عن مراقبين تابعين لنفس شركة المراجعة وبالتالي تأثير تلك الأحكام السابقة على أحكام وقرارات المراقب للسنة الحالية. (عبد الرحمن، ٢٠١٤؛ Ronen,2002)

ومن الأهمية معالجة مستوى الشك المهني المنخفض والذي يؤثر سلباً على فعالية المراجعة، من خلال تخفيض مخاطر إغفال الشك Risk of Overlooking Suspicious عند تقييم التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. يضاف لما سبق، يؤثر الشك المهني على سلوك مراقب الحسابات حيث يساعد على تقييم وفهم خصائص الإدارة مثل قدراتهم والضغوط والأسلوب والمواقف التي يجب تقييمها وفهمها من قبل مراقب الحسابات، والنظر في مدى كفاية عناصر أدلة الإثبات والتي يمكن الحصول عليها من خلال الملاحظة والاستفسارات والمصادقات. كما يجب أن يشمل التقييم التساؤل عن أدلة المراجعة المتناقضة وامكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات وغيرها من المعلومات التي تم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وزيادة توليد الافتراضات بسبب احتمال حدوث تغيرات في الظروف.

(الابيارى، ٢٠١٣؛ ريشو، ٢٠١٤؛ Saksena, 2010; Hollingsworth and Chan, 2012)

٢/٢/٨ أهم الاصدارات المهنية فى مجال الشك المهني، والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية:

مما لا شك أن، مراقبى الحسابات الذين لديهم حالة عالية من الشكوك المهنية يكون لديهم قدر أكبر من فعالية عملية مراجعة الحسابات دون التضحية بالكفاءة. وقد أكدت العديد من معايير المراجعة الدولية ونشرات المراجعة الأمريكية على أهمية ممارسة الشك المهني فى عملية المراجعة للحكم على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية من خلال إصدار معايير وإرشادات المراجعة. وتستهدف الدراسة فى هذا الجزء الوقوف على ما استقرت عليه الاصدارات المحاسبية ذات الصلة بالشك المهني، والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وذلك على النحو التالي:

أ- الشك المهني، والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية فى معايير المراجعة الدولية:

أشارت الفقرة رقم (٧) من معيار المراجعة الدولي رقم (٢٠٠) على أن "تشتمل معايير المراجعة على أهداف ومتطلبات وتطبيقات ومواد تفسيرية أخرى تم تصميمها لدعم المراقب فى الحصول على تأكيد معقول". كما تتطلب معايير المراجعة بأن يمارس المراقب الحكم المهني والالتزام بالشك المهني أثناء تخطيط وإجراء عملية المراجعة. أما الفقرة رقم (١٥) فقد أشارت إلى أنه يجب على المراقب تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مع ممارسة الشك المهني مدركاً بأنه ربما توجد ظروف تتسبب فى وجود أخطاء جوهرية فى القوائم المالية. كما أشارت الفقرة رقم (٧) من معيار المراجعة رقم (٢٣٠) إلى أنه " فيما يتعلق بالمتطلبات التى تطبق عموماً أثناء عملية المراجعة قد يوجد عدد من الطرق التى يمكن أن تدل على توثيق الالتزام بمعايير المراجعة الدولية فى ملف المراجعة". (وزارة الاستثمار، ٢٠٠٨) واستهدف معيار المراجعة الدولي رقم (ISA, No. 240) توفير إرشادات بشأن مسؤولية مراقب الحسابات بشأن الخطأ والتلاعب عند القيام بمراجعة القوائم المالية. كما طالب المعيار، مراقب الحسابات بتصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول بأن التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية، والنتيجة عن التلاعب أو الخطأ يمكن اكتشافها. وفى عام ٢٠٠٤ أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار المراجعة الدولي (ISA, No. 240 Revised) والذي تطلب من مراقب الحسابات الأخذ فى الاعتبار التلاعب عن طريق الاعتراف بالإيراد عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة من التلاعب. وأن يقوم بفهم الوحدة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية والتي يجب أن تشمل القرارات الهامة التى تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة.

وفى هذا الصدد، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مسودة معيارى المراجعة الدوليين (ISA, No. 705, 706) بشأن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية. وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٥) يتضمن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية فقرة خاصة عن مسؤولية مراقب الحسابات تشير إلى أنه مسئول عن تقييم مخاطر تحريف القوائم المالية بصورة جوهرية سواء بسبب الأخطاء أو التلاعب. ويوضح معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٦) متى وكيف يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرة للتركيز على أمر معين، أو للتركيز على أمور أخرى. كما تناول معيار المراجعة الدولي المنقح (ISA, No. 315) الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي فى سبتمبر ٢٠١٢ تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من خلال فهم الشركة وبيئتها، ومن التعديلات

المقترحة؛ تتضمن اجراءات تقييم المخاطر تقييم الإفصاحات ذات الصلة، ومناقشة مراقب الحسابات مع أعضاء فريق العمل بشأن الإفصاحات الجديدة مما يساعده على تحديد أفضل الأماكن لحدوث مخاطر التحريف الجوهري.

ب-الشك المهني، والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في معايير المراجعة الأمريكية:

وفقاً للإصدار الأمريكي رقم (SAS,No.53) الذي أصدره مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA يجب على مراقب الحسابات تصميم عملية المراجعة بهدف توفير تأكيد معقول بشأن اكتشاف الأخطاء وأوجه عدم الانتظام التي تعتبر جوهرية ومؤثرة على عدالة القوائم المالية. كما ألزم المعيار رقم (SAS,No.82) مراقب الحسابات بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لتوفير درجة معقولة من التأكيد بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء الناتجة عن الخطأ أو التلاعب. كما أكد المعيار رقم (SAS,No. 99) على ضرورة قيام مراقب الحسابات بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لتوفير تأكيد معقول بأن القوائم خالية من التحريفات الجوهرية سواء الناتجة عن الخطأ أو التلاعب.

وفي عام ٢٠٠٦ أصدر AICPA حزمة من معايير المراجعة من رقم (SASs 100 :114) ومن أهم ما أضافته تلك الإصدارات هو تعديل نموذج خطر المراجعة. فقد أشارت الفقرة رقم (١٣) من المعيار رقم (١٠٦) ، إلى أنه يجب على المراقب استخدام حكمه المهني وممارسة الشك المهني في تقييم كمية ونوعية أدلة المراجعة ومدى كفاءتها وملائمتها لدعم رأيه حول القوائم المالية. كما عرف معيار المراجعة الأمريكي رقم (SAS,No.107) خطر التحريفات الجوهرية بأنه محصلة لتقييم مراقب الحسابات لخطر الرقابة والخطر المتلازم معاً. كما أشارت الفقرة رقم (١٩) من معيار المراجعة الأمريكي رقم (١٠٩) يجب على المراقب تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة مع موقف من الشك المهني. كما أكدت الفقرة رقم (٤) من معيار المراجعة الأمريكي رقم (١١٠) على ضرورة الحفاظ على الشك المهني في جمع وتقييم أدلة المراجعة كرد فعل لمعالجة مخاطر الأخطاء أو التحريفات الجوهرية المحتملة.

ج- الشك المهني، والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في الاصدارات المهنية الأخرى:

في استراليا أوضح المعيار (AUS,No.210) أن مراقب الحسابات مسئول عن تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية للوحدة خالية من التحريفات الجوهرية سواء الناتجة من الخطأ أو التلاعب. وعلى المراقب تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بدرجة من الشك المهني وأن يراعى احتمال تخطي الإدارة للرقابة الداخلية. وفي إنجلترا أكد المعيار البريطاني رقم (٢٤٠) مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب عند القيام بمراجعة القوائم المالية. وأكد على أن تكون هناك مناقشة بين أعضاء فريق المراجعة فيما يتعلق باحتمال تحريف القوائم المالية للوحدة بصورة جوهرية بسبب التلاعب. كما أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في أكتوبر ٢٠١٠ م معيار مسؤولية المراقب تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية.

د-الشك المهني، والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في معايير المراجعة المصرية:

حظى موضوع مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف التحريفات والتقرير عنها باهتمام الكثير من التشريعات المصرية. وفقاً للمادة الرابعة عشر من الباب الثاني من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر في عام ١٩٢٨ يعتبر مراقب الحسابات مخلصاً بالأمانة المهنية اذا لم يذكر في تقريره ما علمه من تحريف أو تلاعب في القوائم المالية. كما أوضحت فقرات ومواد قانون مزاوله المهنة رقم (١٣٣) لسنة ١٩٥١ حقوق وواجبات مراقبي الحسابات والمراجعين تحت التميين، ولم يتعرض لمسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف التلاعب والتقرير عنه. كما أوضحت المادة رقم (٧٧) من قانون قطاع الأعمال العام رقم (٢٠٣) لسنة ١٩٩١ لمراقب حسابات الجهاز أن يبدي ملاحظاته بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق القوانين واللوائح والقرارات والتثبت من صحة تطبيق النظام المحاسبي الموحد. كما تناول معيار المراجعة المصري رقم (١١) توضيح مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف عدم صدق القوائم والتقارير المالية الناتجة عن التلاعب أو الخطأ عند قيام مراقب الحسابات بمراجعة تلك القوائم والتقارير المالية، ويجب على مراقب الحسابات أن يحصل

على التأكيد المناسب بعدم وقوع أخطاء. كما جاء معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) متفقاً مع معيار المراجعة الدولي الأول حول الربط بين مفهوم الشك المهني ومفهوم العقلية المتسائلة.

يتضح مما سبق، ومن خلال استقراء وتحليل الاصدارات المهنية في مجال الشك المهني والتعريفات بالقوائم المالية، اتفقت الاصدارات على أنه يجب على مراقب الحسابات أن يمارس قدرماً ملائماً من الشك المهني، هو وفريق المراجعة عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بصرف النظر عن أى إعتقاد سابق بشأن سمعة وأمانة الإدارة. وتتشابه المعايير الاسترالية والبريطانية مع المعايير الدولية في تحديد مسؤولية مراقب الحسابات. وقد أكد المعيار الأمريكى رقم (٩٩) أكثر من غيره من المعايير على زيادة الشك المهني. كما أكدت المعايير الدولية على أهمية قيام مراقب الحسابات بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بدرجة من الشك المهني مدركاً بأن الظروف والأحداث الموجودة ربما تدل على التلاعب أو الخطأ. أهم ما استحدثه المعيار رقم (٩٩) على المعيار رقم (٨٢) هو إبراز وزيادة الشك المهني وزيادة الاستفسارات من الإدارة وآخرين لتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن التلاعب، وتوسيع ارشادات تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن التلاعب.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، أن التشريعات والمعايير تجعل مراقب الحسابات مسئول صراحة عن اكتشاف التلاعب والتقارير عنه، وبعضها تلزم مراقب الحسابات بشكل ضمنى باكتشاف التلاعب، بينما تجعله مسئول صراحة عن التقرير عنه. وتتشابه المعايير الاسترالية والبريطانية مع المعايير الدولية في تحديد مسؤولية مراقب الحسابات. كما أكد المعيار الدولي رقم (٢٤٠) المعدل، والمعيار الأمريكى رقم (٩٩) على أن يقوم مراقب الحسابات بتوسيع مدى المعلومات المستخدمة لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن التلاعب بخلاف عوامل خطر التلاعب. وهذا ما اتفقت عليه أيضاً المعايير الاسترالية والبريطانية مع المعايير الدولية والأمريكية. (نويجى، ٢٠٠٩)

٣/٢/٨ مصادر الشك المهني لمراقب الحسابات:

تعتمد ممارسة الشك المهني على معرفة مراقب الحسابات بمنشأة العميل، وما توافر من معلومات بشأن مدى نزاهة وأمانة إدارة المنشأة، ومدى معقولية قيم العمليات وأرصدة الحسابات. يمكن التفرقة بين نوعين من مصادر الشك المهني وهما؛ الشك المهني الناتج عن السمات الشخصية للمراقب والذي يشار إليه أحياناً بمصطلح شك السمات أو الشك المرتبط بالميول أو النزعات الشخصية. والشك المهني النابع من الخبرات السابقة مع عميل مراجعة مفترض والذي يشار إليه أحياناً بمصطلح خبرة عميل محدد، أو باعتباره الشك النابع عن حالة محددة من الخبرة. وعلى العكس من شك الحالة الذي يختلف باختلاف حالة المراجعة وظروفها، فإن شك السمات يرتبط بالسمات والخصائص الشخصية. (ريشو، ٢٠١٤؛ Fullerton and.Durtschi, 2004)

وفي هذا الصدد، يوجد مقياس محدد يمكن من خلاله تحديد مستوى الشك المهني النابع من السمات الشخصية لمراقب الحسابات. وأن وضع مقياس لمستوى الشك المهني يتطلب تحديد مجموعة الخصائص التي تؤثر في تحديد مستوى الشك المهني للمراقب وتتمثل في؛ خصائص عميل المراجعة، وتتمثل في، مخاطر العميل، نزاهة الإدارة، صناعة العميل والعلاقة مع شركة المراجعة، تعقيدات عمل العميل، تفضيلات العميل، والنفاوض. ومجموعة السمات الفردية التي تتيح إمكانية فهم أفضل لكيفية إنتاج الأحكام التي تعكس الشك المهني، وتتمثل في، البحث عن المعرفة، الاستقلال الذاتي، فهم الدوافع، استجواب العقل، الثقة بالنفس، والقدرة على حل المشاكل. بالإضافة إلى، خصائص التدريب للمراقب والممارسات الأخلاقية والتدريب على تعقيدات العميل. وخصائص الحافز (الدافع) سواء الاقتصادي، مخاطر التقاضي، ومخاطر السمعة، والتي تؤثر على مدى الأحكام والاجراءات التي تعكس الشك المهني للمراقب. بالإضافة إلى، خصائص التجربة والخبرة والتي تؤثر على تقييم مخاطر الاحتيال بدقة، فهم تعقيدات العميل، كمية الاختبارات، أداء الاجراءات التحليلية، والقدرة على تفسير النتائج. وخصائص أدلة الإثبات والتي تؤثر على، المصادر الشخصية مقابل الموضوعية، والتأكيد مقابل عدم التأكيد. وخصائص البيئة الخارجية مثل، تقييم المخاطر، المسؤولية أمام المراقبين، والمسؤولية أمام الجهات المهنية. بالإضافة إلى، خصائص التفكير الأخلاقي ويتمثل تأثيرها على الشك المهني للمراقب في؛ إنشاء بيئة أخلاقية، الاعتراف بالقضايا الأخلاقية، الثقة

بالعميل، وجعل الحكم أخلاقى. (Hurt,et al.,2013؛ عبد الرحمن، ٢٠١٤؛ Endrawes and Hammersley,2011; Monroe,2013)

٤/٢/٨ كيفية قياس الشك المهني لمراقب الحسابات للحكم على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية:

فى عام ٢٠١٠ قدمت دراسة (Hurt,2010) مقياساً لمستوى الشك المهني الفطرى لدى مراقب الحسابات من خلال تصميم مقياس عام متعدد الأبعاد يمكن من خلاله تحديد مستوى الشك المهني لدى مراقب الحسابات، فقد تم وضع مجموعة مبدئية من الأسئلة بلغ عددها (٢٢٠) سؤال، منها (١٧٠) سؤال تم اشتقاقها من المقاييس المتاحة فى علم النفس والتي ترتبط بخصائص الشك المهني وهى؛ الفهم الشخصى، الاستقلال، احترام الذات، البحث عن المعرفة، والتأنى فى إصدار الأحكام، والعقل المتسائل. بالإضافة إلى (٥٠) سؤال آخر تم كتابتها لاستكمال التركيز على بعض جوانب الشك المهني التي لا توجد فى المقاييس الأخرى السابقة على هذه الدراسة. ويوضح الشكل رقم (٢) العبارات التي شملها مقياس الشك المهني وفقاً لدراسة (Hurt,2010)

الشكل رقم (٢) *

العبارات التي يشملها مقياس الشك المهني

- ١- غالباً ما أقبل تفسيرات الآخرين دون مزيد من التوضيحات.
- ٢- شعورى جيد عن نفسى.
- ٣- عند اتخاذ أى قرار بشأن أى مشكلة، أنتظر حتى أستطيع الحصول على المزيد من المعلومات.
- ٤- أبحث عن التعلم المثير لى.
- ٥- أهتم بالأسباب التي جعلت الأفراد يتصرفون بالطريقة التي تصرفوا بها.
- ٦- أثق فى قدراتى.
- ٧- غالباً أرفض أى مقولة حتى أملك الدليل على صحتها.
- ٨- أستمتع باكتشاف معلومات جديدة.
- ٩- أحتاج لوقت لاتخاذ القرارات.
- ١٠- أميل للقبول الفورى لكل ما يقوله الآخرون لى.
- ١١- سلوك الأفراد الآخرون لا يمثل أهمية بالنسبة لى.
- ١٢- أنا متأكد من نفسى.
- ١٣- يقول لى أصدقاى أننى عادة أتساءل عن الأشياء التي أراها أو أسمعها.
- ١٤- أحب أن أفهم الأسباب وراء تصرفات الآخرين.
- ١٥- أعتقد أن التعلم شىء مثير.
- ١٦- عادة ما أقبل الأشياء التي أراها أو أقرأها أو أسمعها.
- ١٧- لا أشعر بالثقة فى نفسى.
- ١٨- أهتم عادة بالتناقضات فى تفسيرات الآخرين.
- ١٩- فى معظم الأحيان، أتفق مع ما يعتقده الآخرون فى الجماعة.
- ٢٠- لا أفضل اتخاذ القرارات بسرعة.
- ٢١- أملك ثقة فى نفسى.
- ٢٢- لا أحب إصدار الأحكام حتى أملك نظرة على كل ما هو متاح بسهولة.
- ٢٣- أحب البحث عن المعرفة.
- ٢٤- أسأل كثيراً عن الأشياء التي أراها أو أسمعها.
- ٢٥- من السهل للآخرين إقناعى.
- ٢٦- نادراً ما أهتم بالسؤال عن سبب تصرف الأفراد بطريقة معينة.
- ٢٧- أحب أن أتأكد من حصولى على معظم المعلومات قبل اتخاذ القرار.
- ٢٨- أستمتع عندما أحاول تحديد حقيقة ما قرأته أو سمعته.
- ٢٩- أستمتع بالتعلم.
- ٣٠- من الأشياء التي تجذبنى التصرفات التي يتخذها الأفراد، والأسباب وراء تلك التصرفات.

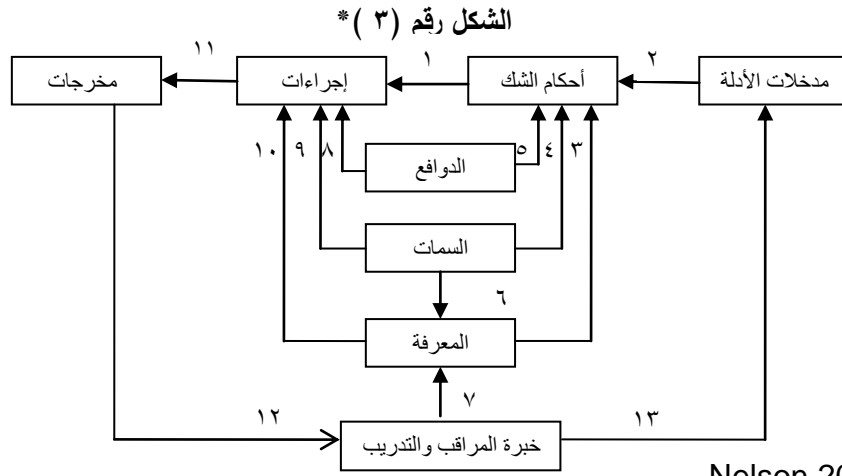
* المصدر: Hurt,2010,PP.167-168

وقد تم صياغة تلك الأسئلة في شكل عبارات ويكون مطلوب من الشخص إختيار الاجابة التى تعبر عنه من بين ستة إجابات وفقاً لمقياس ليكارت الذى يتضمن ستة إجابات تتراوح ما بين موافق بشدة (٦ درجات) وغير موافق بشدة (درجة واحدة). ومن الجدير بالذكر، أن العبارات ١، ١٠، ١١، ١٦، ١٩، ١٧، ٢٥، ٢٦ تم صياغتهم بشكل يتناقض مع منطق المقياس، لذلك كانت الدرجة التى ينبغى إدراجها فى المجموع الكلى للمقياس لكل عبارة من هذه العبارات هى (٧ - الدرجة الفعلية) وفقاً لاختيار الشخص الذى تم تطبيق المقياس عليه. وتم تطبيق المقياس أكثر من مرة وعلى فترات متفاوتة على مجموعتين وإضافة وإستبعاد بعض الأسئلة إلى أن تم صياغته فى صورته النهائية (٣٠ عبارة) وكانت الدرجة الكلية للمقياس تتراوح ما بين (٣٠ - ١٨٠ درجة) وتشير الدرجة الأعلى إلى مستوى أكبر من الشك المهني.

٣/٨ محددات الشك المهني لمراقب الحسابات للحكم على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية:

من الأهمية التعرف على محددات الشك المهني من جانب مراقب الحسابات للحكم على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. فقد قدمت دراسة (Nelson,2009) نموذج لمحددات الشك المهني عند أداء عملية المراجعة. وتتمثل فكرة النموذج فى؛ بيان كيف تتحد وتتكامل أدلة المراجعة مع كل من معرفة وسمات ودوافع مراقب الحسابات للتوصل إلى الأحكام التى تعكس مستوى معين من الشك المهني Skeptical Judgment يتم ترجمتها فيما بعد إلى مجموعة من الإجراءات Skeptical Action، وإدراك الاختلاف بين الأحكام والإجراءات رغم وجود علاقة وثيقة بينهما. وتتمثل مجموعة المحددات التى تتحد وتتكامل معاً للوصول لأحكام الشك المهني من جانب المراقب فى؛ أدلة الإثبات Evidential Input وتشمل جميع الأدلة التى تم تجميعها وتقييمها خلال عملية المراجعة. وتؤثر على أحكام الشك المهني عند التخطيط المبدئى لأعمال المراجعة، وإصدار الرأى النهائى للمراجعة. والمعرفة Knowledge لممارسة الشك المهني من جانب مراقب الحسابات. (Hurtt and Plumlee,2008) ويوضح الشكل رقم (٣) نموذج محددات الشك المهني لمراقب الحسابات لأداء عملية المراجعة.

وتعتبر معرفة المراقب بكافة القيود الواردة بمعايير المحاسبة والمراجعة من أهم جوانب المعرفة التى تؤثر على أحكام الشك المهني للمراقب. بالإضافة إلى، السمات Traits وتشير إلى جميع صفات المراقب الأخرى بخلاف المعرفة والتى يمكن أن تؤثر فى الشك المهني مثل؛ القدرة على حل المشاكل للتعامل مع السيناريوهات المختلفة التى قد يواجهونها خلال عملية المراجعة، والسلوك الأخلاقى للحساسية تجاه المعلومات التى ترتبط بأمانة ونزاهة العميل. والدوافع Incentives وتؤثر على أحكام الشك المهني للمراقب ومنها؛ تجنب كافة المواقف والتصرفات التى قد تؤدى إلى تهديد سمعته المهنية، وحرص المراقب على مسؤوليته القانونية. وتتضمن الدوافع الشخصية، وبعض الدوافع التى قد تتوافر لدى شركة المراجعة ومنها رغبة الشركة فى تجنب خطر التقاضى بما قد يؤثر على قدرتها فى الاحتفاظ بعملائها الحاليين أو الحصول على عملاء جدد. (Quadackers,et al.,2009; Hurtt,2013; Payne and kerler and Killough,2009; Ramsay,2005)



* المصدر : Nelson,2009, P.5

يتضح من الشكل رقم (٣) تتمثل محددات الشك المهني لمراقب الحسابات لآداء عملية المراجعة في كل من؛ دوافع وسمات ومعرفة المراقب، والأحكام التي توصل إليها المراقب من خلال الشك المهني والتي تعكس نطاق ومدى الشك المهني، مما يتطلب ترجمة تلك الأحكام إلى إجراءات تتفق معها. وتتطلب تعديل طبيعة ونطاق إختبارات المراجعة المخططة، وزيادة ساعات المراجعة بما يتوافق مع ما انتهت إليه أحكام الشك المهني من تقييم للتحريفات الجوهرية المحتملة والمكتشفة، وبما يتوافق مع المعالجات المحاسبية غير المتحفظة التي قد تمارسها الإدارة. كما يؤدي إلى تغيير كمية وطبيعة الأدلة المتاحة أمام المراقب، والحصول على بعض الأدلة الإضافية وتعد جزء أساسي من خبرة المراقب، كما تمثل مدخلات جديدة لعملية المراجعة.

٤/٨ آليات تفعيل الشك المهني لمراقب الحسابات لجودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية:

هناك إتفاق بين الباحثين (Nelson,2009; Arens,et al.,2012) على أهمية ممارسة الشك المهني من جانب مراقب الحسابات، مما يؤدي إلى ضبط جودة الأداء المهني. وفي هذا الصدد، يجب على المراقب تتبع تحريفات السنوات السابقة، مثل التحريفات في الإضافات للأصول الانتاجية والتحريفات في المخزون وفي الاستحقاقات وغيرها عند تقييم تحريفات القوائم المالية المراجعة. هناك مجموعة من الآليات المقترحة التي يمكن استخدامها من جانب مراقب الحسابات في ضوء مسؤولياتهم المهنية والقانونية لتحسين مستوى الشك المهني، والتي تمكن مراقب الحسابات من أدائه لعمله بصورة ملائمة ومناسبة مع الواقع، ومتماشية مع مفاهيم التكلفة والعائد. وتتمثل في؛ تفعيل الإجراءات التحليلية، تفعيل جلسات العصف الذهني، والالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة.

١-تفعيل الإجراءات التحليلية:

تعتبر الاجراءات التحليلية Analytical Procedures من أهم أساليب المراجعة التي تصلح للتطبيق في جميع مراحل عملية المراجعة، وتؤدي إلى زيادة فعاليتها من خلال تخفيض الوقت والجهد والتكاليف اللازمة للقيام بعملية المراجعة، كما يمكن استخدامها بكفاءة في الكشف عن الغش الإداري. وتساعد الاجراءات التحليلية وخاصة المؤشرات والنسب المالية في كشف وفحص العلاقات غير الطبيعية أو غير المعقولة المتعلقة بالبند المختلفة للمعلومات والقوائم المالية. مطابقة القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات الأخرى مع السجلات المحاسبية والمعلومات من الأنظمة أو العمليات التي لا تعد جزء من نظام الأستاذ العام، يتضمن توثيق عملية المراجعة الإفصاحات الأخرى، مراعاة الاستجابة للمخاطر عند تخطيط اجراءات المراجعة توقيت القوائم المالية بما فيها الإفصاحات الأخرى.

(Zhou,2012; Acito,et al.,2009)

وتجدر الإشارة مما سبق، أنه من الأسباب الهامة التي تعوق اكتشاف مراقبي الحسابات للتحريف المتعمد بالحسابات والقوائم المالية، عدم استخدام الإجراءات التحليلية على نحو فعال. حيث يؤدي التطبيق السليم للإجراءات التحليلية إلى اكتشاف العديد من الأخطاء والتحريفات التي تشوب القوائم المالية. ويجب الاعتماد على الإجراءات التحليلية الكمية والوصفية للمساعدة في صياغة وتطوير الفروض حول الأسباب الرئيسية للاختلافات الجوهرية عن التوقعات الكمية.

(Eilifsen and Messier, 2013؛ الابيارى، ٢٠١٤؛ سليمان، ٢٠١٠)

٢- تفعيل جلسات العصف الذهني:

أهمية جلسات العصف الذهني Brainstorming في تحسين مستوى الشك المهني للمراقب في تقييم التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. يقصد بالعصف الذهني، عقد مناقشات واتصال مستمر بين أفراد فريق المراجعة من خلال جلسات العصف الذهني. تؤدي جلسات العصف الذهني إلى جعل مراقب الحسابات أكثر تشككاً، وتزيد من قدرته على تقييم مخاطر الغش والبحث عنه. وهناك مجموعة من الطرق التي يمكن اتباعها لإجراء جلسات العصف الذهني وهي؛ **جلسات العصف الذهني المتتابعة**، يتم فيها إجراء الجلسات على عدة مراحل وهي؛ **المرحلة التحضيرية**، يطلب من كل فرد من أفراد فريق المراجعة تقييمه الخاص للمخاطر المحيطة بعملية المراجعة وخاصة ما يتعلق منها بمخاطر التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية دون اتصاله بباقي أفراد الفريق. ثم **المرحلة التفاعلية**، يتم فيها إجراء جلسة مفتوحة بين كافة أفراد فريق المراجعة ويتم الاستماع لآراء الأفراد التي تم التوصل إليها في المرحلة الأولى دون مقاطعة أو تعليق من باقي الأفراد، ثم يتم إجراء جلسة أخرى يتم فيها الاستماع للأفكار المستحدثة والناجمة عن الاستماع لأفكار الأفراد الآخرين في الجلسة السابقة. وأخيراً **مرحلة التقييم**، ويتم فيها تحديد المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة بناء على ما تم التوصل إليه من أفكار في الجلستين السابقتين، والتي قد ينتج عنها تعديلات جوهرية في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخططة لعملية المراجعة. وهناك **جلسات العصف الذهني المفتوحة**، وتعد من أكثر الطرق اتباعاً في الواقع العملي، ويتم فيها تبادل الأفكار بين أفراد فريق المراجعة بطريقة غير منظمة نسبياً تحت إشراف أحد الشركاء في مكتب المراجعة.

(شاذلى، ٢٠١١؛ Griffith, et al., 2015)

ج- الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة:

تمثل قواعد آداب وسلوك المهنة Ethics الإطار الذي يعمل من خلاله مراقب الحسابات، حيث أنها تمثل مجموعة من القواعد والمعايير والارشادات التي تمثل أنماطاً للسلوك والتصرفات المتوقعة من جانب المراقب والتي تتطلب من المراقب زيادة الشك المهني بسبب زيادة الجهد الفكري المتحفظ والحذر من جانبه. تؤثر سمة الشك المهني لمراقب الحسابات في سلوكه، ويشمل هذا التأثير أربعة سلوكيات هي؛ البحث المتزايد عن المعلومات، اكتشاف مزيد من التناقضات، توليد مزيد من البدائل، والتأكد من موثوقية مصادر الأدلة. وكلما كان مراقب الحسابات ممارساً للشك المهني وملماً بالأخطاء والتلاعبات الإدارية وملتزماً في اكتشافها وتحديد مدى أهميتها في تحريف القوائم المالية، كلما أصدر حكمه عليها بكفاءة. بالإضافة إلى، توافر التأهيل المهني الملائم سواء علمياً أو عملياً وتوافر المهارات اللازمة لقيامه بعملية المراجعة وذلك نتيجة لتراكم المعرفة العلمية أو العملية من أدائه لتلك المهام، ومدى استيفائه متطلبات القيد بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية.

(محمد، ٢٠١٢؛ على، ١٩٩٩؛ Aschauer, et al., 2013)

٥/٨ انعكاسات تحسين مستوى ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية:

تعد ممارسة المراقب للشك المهني عند أداء عملية المراجعة ضرورية لضمان جودة المراجعة. وتتوقف جودة المراجعة على مستوى ممارسة المراقب للشك المهني، وتحقق بممارسة الشك عند مستوى مقبول. يؤثر تحسين مستوى ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات على:

أ- تخطيط وأداء إجراءات المراجعة.

ب- تقرير مراقب الحسابات.

ج- جودة حكم مراقب الحسابات على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

١- تحليل العلاقة بين تحسين مستوى ممارسة الشك المهني وتخطيط وأداء إجراءات المراجعة:

يؤدي التخطيط الجيد لعملية المراجعة إلى تخفيض حجم المجهود الكلي اللازم بذله لإتمام التنفيذ، كما يؤدي التقدير الخاطئ لخطر المراجعة إلى التخصيص غير السليم لموارد المراجعة، يجب على مراقب الحسابات أن يخطط وينفذ عملية المراجعة لكي يحصل على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء الناتجة عن الخطأ أو التلاعب. يجب أن يقوم المراقب بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الناتجة عن التلاعب، وإذا وجد أن تلك المخاطر مرتفعة يجب عليه أن يقوم بتعديل برنامج المراجعة للاستجابة لتلك المخاطر المتزايدة بالتوسع في اختبارات المراجعة التي سيتم أدائها وتعديل مدى وطبيعة وتوقيت اختبارات المراجعة. وتخصيص مساعدين ذوي خبرة للقيام بالمراجعة وتحسين الاشراف عليهم، زيادة حجم العينة، وأداء إجراءات تحليلية أكثر تفصيلاً، وأداء الاختبارات الأساسية على مدار السنة. يؤثر الشك المهني في تقييم الأدلة بصورة مباشرة، 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. (الابيارى، ٢٠١٣؛ Montague, 2010; Riley, 2013; Ranzilla, et al., 2013)

٢- تحليل العلاقة بين تحسين مستوى ممارسة الشك المهني وتقرير مراقب الحسابات:

يؤثر تحسين مستوى الشك المهني على، تحسين تقرير مراقب الحسابات في التقرير عن التحريفات الجوهرية بصورة صحيحة، حيث يساعد على تضيق فجوة التوقعات وتقليل حالات التناقض التي يتعرض لها مراقب الحسابات. يجب أن يشمل تقرير مراقب الحسابات الموجه إلى لجنة المراجعة على كافة حالات الأخطاء والغش التي تم اكتشافها أثناء إجراؤه لعملية مراجعة الحسابات والقوائم المالية والأهمية النسبية لكل منها ومدى تأثيرها على مصداقية القوائم المالية. تعديل تقرير مراقب الحسابات من خلال إضافة فقرة لفت الانتباه، صارت بمثابة دليل على وجود خطر تحريفات غير معلومة unknown misstatements وذلك على ضوء إصدار تقرير برأى غير متحفظ، مع إضافة فقرة لفت الانتباه، بدلاً من إصدار تقرير برأى معدل، لو كان قد علم بتلك التحريفات الجوهرية في حينها. (سليمان، ٢٠١٠؛ Robkab, et al., 2012; Nolder, 2012)

٣- تحليل العلاقة بين تحسين مستوى ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات وجودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية:

إن 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 جديدة. مراقب 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. (Rennie, et al.,2010; Robinson, et al.,2013)؛ وزارة الاستثمار، ٢٠٠٨) وفي هذا الصدد، يجب التكامل بين الأركان التالية لمساعدة مراقب الحسابات في تطوير دوره في الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية؛ الاستقلال والنزاهة والموضوعية، التأهيل العلمي والعملية، وأهمية المعايير المهنية والتي توفر الارشادات اللازمة لمراقب الحسابات والتي تمكنه من التعرف على كافة العوامل التي من الممكن أن تزيد من مخاطر احتواء القوائم المالية على أخطاء. وعلى مراقب الحسابات أن يمارس أقصى درجات الشك المهني. كما تستوجب متطلبات قيد مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، ضرورة توافر التأهيل المهني الملائم والخبرة والقدرة والملاءة المهنية، والاهتمام بقواعد آداب وسلوك المهنة. (سليمان، ٢٠١٠؛ شحاته، ٢٠١٥؛ Quadackers,et,al.,2013)

٩- الدراسة التجريبية واختبار فروض البحث:

تهدف الدراسة التجريبية إلى اختبار فروض وأهداف البحث في ضوء حدوده، وذلك من خلال تصميم مجموعة من الحالات الافتراضية لاحدى الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية تحتوى على بعض التحريفات الجوهرية المتعمدة، وغير المتعمدة وعمل معالجات للمتغيرات المستقلة مدعومة بأسئلة موحدة لقياس أثر هذه المتغيرات على المتغير التابع، كما تم إعطاء أوزان للإستجابة وفقاً لمقياس ليكرت الترتيبي الخماسي كما يلي:

التصنيف	موافق تماماً	موافق بدرجة كبيرة	موافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق تماماً
الوزن	٥	٤	٣	٢	١

١/٩ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث مجتمعات وهم؛ المجتمع الأول يشمل مراقبي الحسابات القائمين بأعمال مراجعة حسابات الشركات المساهمة والذين ينتمون إلى منشآت محاسبة ومراجعة مختلفة الحجم، ويتكون المجتمع الثاني من مجتمع المراقبين بالجهاز المركزي للمحاسبات ذوى الخبرة بمراجعة منشآت أعمال كشرركات قطاع الأعمال العام والشركات التي يساهم فيها المال العام. والمجتمع الثالث، يتكون من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والتي تتجاوز خبرتهم أكثر من سبع سنوات مما يجعل ردودهم وإجاباتهم على الحالات التجريبية أكثر ملائمة لإختبار فروض البحث. وتم اختيار تلك الفئات بسبب الاختلاف في مستوى التأهيل العلمي بينهم وبين مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة المصرية، ومراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات مما يمكن من مقارنة ردود أفراد المجموعات الثلاثة لمعرفة تأثير الخبرة ومستوى التأهيل العلمي على ردودهم في هذا الشأن. وللحصول على البيانات فقد تم توزيع عدد من الحالات الافتراضية على عينة انتقائية تحكيمية منهم، حيث تم توزيع أسئلة الحالات الافتراضية عليهم، وتم استبعاد القوائم التي لا تتوافر فيها الشروط اللازمة.

ولقد قام البحث على معالجة مجموعات مفردات العينة كعينات مستقلة، الأولى تشمل مراقبي الحسابات ممثلين عن ممارسي المهنة في سوق خدمات المراجعة، والثانية تشمل مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات، والثالثة أعضاء هيئة التدريس بالجامعات. وقد تم مراعاة بعض الجوانب الهامة عند تصميم الحالات الافتراضية والتي تمثلت في أن تكون الأسئلة المصاحبة لها واضحة ومباشرة وهامة للبحث ويمكن الاجابة عليها، وأن تكون الحالة محددة وتتضمن بيانات كافية ومناسبة. ولقد توجهت الباحثة بإجراء مقابلات مع بعض أفراد العينة تم من خلالها التعريف بأهداف البحث وأهميته، وتسليم إستمارات الإستقصاء، وتحديد موعد لإستلام الردود عليها. بلغ عدد الإستمارات التي تم توزيعها على أفراد البحث (٢٧٠) إستمارة، بينما تم تجميع (٢٠٠) إستمارة فقط أى ما يعادل ٧٤ % تقريباً من إجمالي أفراد العينة. ويوضح الجدول رقم (١) تحليلاً لحجم العينة محل الدراسة.

جدول رقم (١)
قوائم الإستقصاء الموزعة والمعادة ونسبة الردود

نسبة الردود	عدد الاستمارات الموزعة والصالحة للتحليل	عدد الاستمارات الموزعة	مجتمع الدراسة
٧٥ %	٩٠	١٢٠	المراقبين بمكاتب المراجعة المصرية وبعض فروع المكاتب العالمية العاملة في مصر
٧٠ %	٤٩	٧٠	المراقبين بالجهاز المركزي للمحاسبات
٧٦ %	٦١	٨٠	أعضاء هيئة التدريس بالجامعات
٧٤ %	٢٠٠	٢٧٠	الإجمالي

يتضح من الجدول السابق، أن عدد الاستجابات الصحيحة ٧٤% وتعتبر نسبة كافية لإجراء الدراسة التجريبية على أفراد المجموعات الثلاثة، ويؤكد ذلك النتائج التي تم التوصل إليها من تشغيل البيانات عن طريق الحاسب الآلي.

٢/٩ أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية:

تم إجراء الدراسة التجريبية من خلال عرض حالات تجريبية إفتراضية لحدى الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية تحتوي على مجموعة من التحريفات المتعمدة وغير المتعمدة تم توزيعها على أفراد العينة، ويوضح ملحق البحث نموذج الإستمارة الذي يتضمن الحالات التجريبية المستخدمة في البحث. وكل الحالات مصحوبة بنفس الأسئلة لعزل أثر اختلاف الأسئلة على اجابات الأفراد، وطلب من أفراد العينة الاجابة على الأسئلة الموحدة المرافقة لكل الحالات الافتراضية.

٣/٩ المتغيرات والفروض:

يتمثل المتغير المستقل محل الدراسة في؛ مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، وتم قياسه من خلال توجيه مجموعة من الأسئلة والتي ترتبط بخصائص الشك المهني وهي؛ الفهم الشخصي، الاستقلال، احترام الذات، البحث عن المعرفة، والثأني في إصدار الأحكام، والعقل المتسائل، وفقا لما توصلت إليه دراسة (Hurtt,2010). وقد طلب من مفردات عينة الدراسة قراءة هذه العبارات، ثم تحديد درجة اتفاقهم معها، باستخدام مقياس ليكرت الترتيبي الخماسي.

ويتمثل المتغير التابع في جودة الحكم على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية سواء الناتجة عن تزيف القوائم المالية أو اختلاس الأصول، ويقصد به الالتزام بمعايير الأداء المهنية لتوفير تأكيد معقول بأن مجال الحكم يتماشى مع المعايير وغير محرف جوهرياً وتم قياسه من خلال التزام مراقب الحسابات باتباع خطوات عملية لاصدار الأحكام السليمة التي حددتها الارشادات المهنية والدراسات السابقة. (Hurtt,2010 ;Ranzilla,et al.,2013)

وتتمثل المتغيرات الوسيطة التفاعلية Moderating Variables لقياس سلامة الحكم المهني لمراقب الحسابات على التحريفات الجوهرية في؛ تفعيل تخطيط وأداء اجراءات المراجعة، ويقاس عن طريق كم ونوع الاجراءات التحليلية المخططة، وتم قياس هذا المتغير من خلال نموذج (صفر، واحد). والثاني هو تفعيل العصف الذهني ويقاس هذا المتغير بتخصيص المساعدين والاشراف عليهم، واجراء مزيد من الاستفسارات، وتوسيع نطاق اختبارات التفاصيل، وأداء الاجراءات على مدار الفترة المحاسبية وتم قياسه من خلال نموذج (صفر، واحد). والثالث هو تفعيل الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة ويقاس هذا المتغير ببدائل الرأى وأية تعديلات في شكل ومحتوى التقرير في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ومدى اعتماد مستخدمى القوائم المالية على تقرير المراقب، وتقييم صحة تفسيرات الادارة، وتقييم احتمال التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية وتم قياسه من خلال نموذج (صفر، واحد). ولتحقيق أهداف البحث تم إشتقاق الفروض التالية والتي سيتم إختبارها في بيئة الممارسة المصرية، وتتمثل في :

الفرض الرئيسي:

لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء فئات الدراسة حول كلما كان مراقب الحسابات ممارساً للشك المهني كلما زادت جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

وينقسم هذا الفرض إلى ثلاثة فروض فرعية:

الفرض الفرعي الأول:

لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر في حالة تفعيل الإجراءات التحليلية.

الفرض الفرعي الثاني:

لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر في حالة تفعيل العصف الذهني.

الفرض الفرعي الثالث:

لا يوجد اختلاف معنوي بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر في حالة تفعيل الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة.

٤/٩ التصميم التجريبي لاختبار الفروض:

سيتم إجراء الدراسة التجريبية من خلال تصميم مجموعة من الحالات الافتراضية لاحدى الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية تحتوى على بعض التحريفات الجوهرية المتعمدة، وغير المتعمدة وعمل معالجات للمتغيرات المستقلة مدعومة بأسئلة موحدة لقياس أثر هذه المتغيرات على المتغير التابع، وذلك بالرجوع إلى الدراسات السابقة وبنفس المنهجية، التي سارت عليها بعض هذه الدراسات (الابيارى، ٢٠١٤؛ شحاته، ٢٠١٥؛ Hurtt, 2010) حيث يتناسب استخدام تلك التجارب مع طبيعة البحث.

١٠- تجميع نتائج التجربة وتحليلها احصائياً:

يمكن عرض أدوات وكيفية عمل التحليل الاحصائى لنتائج التجربة واختبار فروض البحث كما يلي:

١/١٠ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

بعد مراجعة وتصنيف إستثمارات الإستقصاء المستلمة للتأكد من إكتمالها وصلاحياتها، فقد تم إدخال إجاباتها على الحاسب الآلى بعد ترميز المتغيرات والبيانات باستخدام برنامج SPSS (Version 20) ، وتم إستخدام الأساليب الآتية:

١- مقياس الإعتمادية أو المصدقية Reliability: ويوضح مدى الإعتماد على نتائج أسئلة الإستثمارات، ومدى إمكانية

تعميم النتائج على مجتمع الدراسة، وذلك من خلال مقياس معامل الثبات Cronbach's Alpha.

٢- إختبار Wilcoxon Signed Rank Test لمعرفة الوسيط المتوقع Median P- Value لكل فرض من فروض البحث.

٣- إختبار Mann-Whitney: ويعد من الاختبارات اللامعلمية للتحقق من مدى التوافق بين آراء عينات الدراسة المستقلة، كما يمكن استخدامه مهما كان عدد أفراد العينة.

٤- أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد التدريجي Multiple Linear Regression، واختبار تحليل التباين فى اتجاه واحد One Way ANOVA.

٢/١٠ اختبار المصادقية:

تم اختبار مدى الصدق والثبات في أداة الدراسة (معامل الثبات والصدق) باستخدام اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha لقياس مدى الإتساق الداخلي لعينة الدراسة ومفرداتها والذي يأخذ قيمة تتراوح ما بين الصفر (لا يوجد صدق أو ثبات في البيانات)، والواحد الصحيح (يوجد صدق أو ثبات تام في البيانات). وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي صدق وثبات المقياس حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ (٠.٩٩٢) وهي قريبة من الواحد مما يعكس إستقرار المقياس.

٣/١٠ تحليل النتائج واختبار فروض البحث:

يتضمن هذا الجزء عرضاً للمنهجية المتبعة في تحليل البيانات والأساليب الإحصائية والإختبارات الخاصة بأداة البحث.

- اختبار فروض البحث:

أ- اختبار الإعتدالية وتحديد أسلوب التحليل الإحصائي المناسب:

لتحديد الإختبار الإحصائي الملائم لإختبار الفروض، فقد تم إجراء إختبار الإعتدالية Normality على البيانات المتحصل عليها من الإستقصاء لمعرفة توزيع البيانات ويقوم اختبار الإعتدالية على الفرض التالي:

الفرض العدمي: بيانات العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بيانات التوزيع الطبيعي.

الفرض البديل: بيانات العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بيانات التوزيع الطبيعي.

وقد تبين أن قيمة P-Value تساوى ٠.٠٠٠٠ أى أقل من ٥ % وبالتالي يتم رفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل، بأن بيانات العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بيانات التوزيع الطبيعي. ونظراً لطبيعة البيانات التي تم الحصول عليها والتي تمثل في غالبيتها أسئلة ترتيبية، لذلك فقد تم الإعتماد على الإختبار اللامعلمى Non Parametric. وإستخدام إختبار Wilcoxon Signed Rank Test لمعرفة الوسيط المتوقع P-Value Median للفرض. بالإضافة إلى إجراء الإختبار فى إصدار الحكم على قيمة P-Value عند مستوى ثقة ٩٥ % ، وإصدار الحكم برفض أو قبول فرض معين، يجب إتباع قاعدة الحكم التي تقوم على مقارنة P-Value المحسوبة باستخدام البرنامج عند مستوى معنوية ٥ % ، بحيث إذا كانت قيمة P- Value أقل من ٥ % نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل. والعكس فى حالة إذا كانت P-Value أكبر من ٥ % نقبل فرض العدم ونرفض الفرض البديل.

ب- إختبار فروض البحث:

تستهدف الدراسة فى هذه الفرعية، اختبار فروض البحث للوقوف على رأى أفراد البحث بشأن ما اذا كانت ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني تؤثر على؛ تقييم التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وتخطيط وأداء إجراءات المراجعة، وتقرير مراقب الحسابات.

١- نتيجة إختبار الفرض الفرعى الأول:

إستهدف هذا الفرض إختبار وقياس مدى وجود اختلاف معنوى بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر فى حالة تفعيل الإجراءات التحليلية. ولاختبار الفرض يتم صياغة فرض البحث فى صورة احصائية على النحو التالي:

$H_0: M \leq 3$ ويعنى وجود اختلاف معنوى بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية فى حالة عدم تفعيل الإجراءات التحليلية.

$H_1: M > 3$ ويعنى عدم وجود اختلاف معنوى بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية فى حالة تفعيل الإجراءات التحليلية.

ويعنى فرض العدم وجود اختلاف معنوى بين آراء فئات الدراسة حول وجود إختلاف فى سلامة حكم مراقب الحسابات على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية فى ظل تحسين مستوى ممارسته للشك المهنى فى حالة عدم تفعيل الإجراءات التحليلية، مقابل الفرض البديل القائل بعدم وجود هذا الاختلاف.

وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS Version20) لاجراء هذا الاختبار، ولإصدار الحكم برفض أو قبول فرض معين فقد تم حساب قيمة P-Value عند مستوى ثقة ٩٥ %، وتم التوصل الى أن قيمة P-Value لكل أسئلة الحالة الافتراضية الأولى بناءً على نتائج تحليل اختبار Mann-Whitney أقل من ٠.٠٥، كما أن $(M > 3)$ فى حالة تفعيل تخطيط وآداء اجراءات المراجعة لمراقب الحسابات. مما يعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، كما أيد الوسط الحسابى نفس النتائج حيث بلغ (٤.٢٦). ويتضح من اتفاق أفراد المجموعات الثلاثة أن خبرة مراقبى الحسابات أعضاء المجموعة الأولى من جهة والتأهيل العلمى لأفراد المجموعتين الثانية والثالثة من جهة أخرى قد إنعكس على ردودهم فى هذا الشأن، حيث تتسق الردود مع الاصدارات المهنية والدراسات السابقة فى هذا الشأن.

٢- نتيجة إختبار الفرض الفرعى الثانى:

إستهدف هذا الفرض إختبار وقياس مدى وجود اختلاف معنوى بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهنى على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر فى حالة تفعيل العصف الذهنى. ولاختبار الفرض يتم صياغة فرض البحث فى صورة احصائية على النحو التالى:

$H_0: M \leq 3$ ويعنى وجود اختلاف معنوى بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة الشك المهنى لمراقب الحسابات على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية فى حالة عدم تفعيل العصف الذهنى.

$H_1: M > 3$ ويعنى عدم وجود اختلاف معنوى بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة الشك المهنى لمراقب الحسابات على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية فى حالة تفعيل العصف الذهنى.

وقد جاءت الردود على هذه الأسئلة لتؤيد العلاقة بين مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهنى، وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية فى حالة تفعيل العصف الذهنى بالنسبة للمجموعات الثلاثة حيث كانت قيمة P-Value لكل أسئلة الحالة الافتراضية الثانية أقل من ٠.٠٥، كما أن $(M > 3)$ فى حالة تفعيل العصف الذهنى لمراقب الحسابات. كما يؤكد المشاركون فى التجربة بأنه يجب على مراقب الحسابات الأخذ فى الاعتبار عوامل الخطر عند تقييم التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية الناتجة عن التلاعب أو الخطأ، ومن أهمها؛ عدم فعالية نظام المعلومات المحاسبى، وربط حوافز الادارة بربحية الشركة، وارتفاع معدل دوران المحاسبين والمراجعين الداخليين. مما يعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.

٣- نتيجة إختبار الفرض الفرعى الثالث:

إستهدف هذا الفرض إختبار وقياس مدى وجود اختلاف معنوى بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهنى على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر فى حالة تفعيل الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة. ولاختبار الفرض يتم صياغة فرض البحث فى صورة احصائية على النحو التالى:

$H_0: M \leq 3$ ويعنى وجود اختلاف معنوى بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة الشك المهنى لمراقب الحسابات على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية فى حالة عدم تفعيل الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة.

$H_1: M > 3$ ويعنى عدم وجود اختلاف معنوى بين آراء فئات الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة الشك المهنى لمراقب الحسابات على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية فى حالة تفعيل الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة.

وقد جاءت الردود على هذه الأسئلة لتؤيد العلاقة بين مستوى ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات، وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في حالة تفعيل الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة بالنسبة للمجموعات الثلاثة حيث كانت قيمة P-Value لكل أسئلة الحالة الافتراضية الثالثة أقل من ٠.٠٠٥، كما أن $(M > 3)$ في حالة تفعيل الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة من جانب مراقب الحسابات. كما تستوجب متطلبات قيد مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، ضرورة توافر التأهيل المهني الملائم والخبرة والقدرة والملاءة المهنية، والاهتمام بقواعد آداب وسلوك المهنة.

٤- نتائج اختبار الفرض الرئيسي:

تم استخدام اختبار Mann-Whitney للتعرف على مدى وجود اختلاف بين آراء عينة الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ويوضح الجدول رقم (٢) نتائج اختبار Mann-Whitney بين آراء عينة الدراسة.

الجدول رقم (٢)

نتائج اختبار Mann-Whitney بين آراء عينة الدراسة

المعنوية	اختبار Mann-Whitney	N	عينة الدراسة	العبارات
٠.٥٣٧	١٩٦٠	٩٠	المراقبين بمكاتب المراجعة المصرية	٢٧-١
		٤٩	المراقبين بالجهاز المركزي للمحاسبات	
		٦١	أعضاء هيئة التدريس بالجامعات	
		٢٠٠	Total	

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥ مما يدل على عدم وجود اختلاف في الآراء بين عينة الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. يضاف لما سبق، تم استخدام أسلوب تحليل التباين في اتجاه واحد one way analysis of variance، لاختبار الفرض الرئيسي للبحث. ويوضح الجدول رقم (٣) نتائج تحليل التباين بين آراء عينة الدراسة.

الجدول رقم (٣)

نتائج تحليل التباين بين آراء عينة الدراسة

مستوى المعنوية	ف المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	
٠.٣٣	٠.٥٧	٠.٠١٩	١	٠.٠١٩	بين المجموعات
		٤.٣٢	٢٢	٠.٠٩٥	داخل المجموعات
			٢٣	٠.١١٤	الكلية

يتضح من الجدول رقم (٣) أن قيمة (ف) المحسوبة = (٠.٥٧) بمستوى معنوية (٣٣%)، وهذا يوضح عدم وجود اختلاف في الآراء بين عينة الدراسة حول مدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وأهمية ممارسة وتحسين مستوى الشك المهني في ظل المنافسة بين مؤسسات المراجعة، والتأثير الإيجابي للشك المهني على تخطيط وأداء إجراءات المراجعة، وعلى تقرير مراقب الحسابات. وهذا يؤكد صحة الفرض الرئيسي والفروض الفرعية الثلاثة للبحث.

١١- الخلاصة والنتائج و التوصيات:

يستهدف هذا البحث محاولة الوصول إلى دليل عملي بشأن العلاقة بين تأثير ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها بصورة صحيحة في بيئة الممارسة المهنية. ولقد تم البدء بتقديم إطار نظري يتناول عرض وتحليل الإطار العام للشك المهني، عرض وتحليل مفهوم وأهمية الشك المهني، عرض وتحليل أهم الاصدارات المهنية في مجال الشك المهني، والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، عرض وتحليل مصادر الشك المهني لمراقب الحسابات، عرض وتحليل كيفية قياس الشك المهني لمراقب الحسابات للحكم على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، عرض وتحليل آليات تفعيل الشك المهني لمراقب الحسابات لجودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، انعكاسات تحسين مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في بيئة الممارسة المهنية، في ظل مجموعة من الفروض الإختبارية. وفي ضوء ما تناوله البحث في شقه النظري وما انتهت إليه الدراسة التجريبية، يمكن بلورة أهم نتائجه على النحو التالي:

أ-تزايد الاهتمام بالشك المهني المنظم لمراقب الحسابات في عملية المراجعة، حيث يعتبر الشك المهني عنصراً هاماً في مراجعة القوائم المالية، وهو ما ينعكس على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

ب- تعتبر ممارسة الشك المهني هامة في الحالات ذات المخاطر المرتفعة لحماية المراقب وشركة المراجعة من مخاطر السمعة ومخاطر التقاضي، لأن نقص ممارسة الشك المهني تؤدي لتطور ثقة المراقب بإدارة العميل، مما يؤثر سلباً على أحكام وقرارات المراجعة وعلى تقييمات المراقب لمخاطر التحريف بالقوائم المالية.

ج- هناك نوعان من مصادر الشك المهني وهما؛ الشك المهني الناتج عن السمات الشخصية للمراقب والذي يشار إليه أحياناً بمصطلح شك السمات أو الشك المرتبط بالميول أو النزعات الشخصية، والشك المهني النابع من الخبرات السابقة مع عميل مراجعة مفترض والذي يشار إليه أحياناً بمصطلح خبرة عميل محدد.

د- تتمثل محددات الشك المهني لمراقب الحسابات لآداء عملية المراجعة في كل من دوافع وسمات ومعرفة المراقب، والأحكام التي توصل إليها المراقب من خلال الشك المهني والتي تعكس نطاق ومدى الشك المهني، مما يتطلب ترجمة تلك الأحكام إلى إجراءات تتفق معها.

هـ -تتمثل آليات تفعيل الشك المهني لمراقب الحسابات لجودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في؛ تفعيل الإجراءات التحليلية، وتفعيل العصف الذهني، وتفعيل الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة.

و- يؤثر تحسين مستوى الشك المهني على؛ تخطيط وآداء إجراءات المراجعة، وتقرير مراقب الحسابات، وجودة حكم مراقب الحسابات على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

ي- على مراقب الحسابات مسئولية البحث عن مدى وجود غش في القوائم المالية، ومن المتوقع من المراقب أن يكتشف مثل هذا الغش من خلال ممارسة العناية والمهارة المهنية التي تتطلب ممارسة الشك المهني، والحصول على كافة المعلومات اللازمة لتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش، والمناقشة فيما بين أعضاء فريق المراجعة من خلال العصف الذهني لتحديد وجود أي تحريفات جوهرية بالقوائم المالية. ويعتبر الشك المهني أحد الموضوعات الهامة التي لها تأثير مباشر على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها بصورة صحيحة ومن ثم جودة عملية المراجعة. وتم تحقيق هذا الهدف من خلال استقراء الأبحاث والكتابات السابقة في أدبيات المحاسبة والمراجعة والمتعلقة بمشكلة البحث وتحديد متغيراتها، مع إجراء دراسة تجريبية على عينة من مراقبي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، والمراقبين بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات، وبلغ حجم العينة (٢٠٠) مفردة، وقد تم تجميع البيانات من خلال تصميم مجموعة من الحالات الافتراضية لاحدى الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية تحتوى على بعض التحريفات الجوهرية المتعمدة، وغير المتعمدة وعمل معالجات للمتغيرات المستقلة مدعومة بأسئلة موحدة

لقياس أثر هذه المتغيرات على المتغير التابع، والمقابلات الشخصية مع بعض مفردات العينة، كما تم تحليل البيانات باستخدام إختبار Wilcoxon Signed Rank Test، وكذلك أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد التدريجي Multiple Linear Regression، واختبار تحليل التباين فى اتجاه واحد، واختبار Mann-Whitney؛ وذلك بغرض اختبار فروض الدراسة. وقد أيدت نتائج الدراسة التجريبية نتائج التحليل النظرى، وتم التوصل من خلال الدراسة التجريبية إلى:

- ١- إتفاق مفردات عينة البحث حول مدى التأثير الايجابى لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر فى حالة تفعيل الإجراءات التحليلية، ومن ثم قبول الفرض الفرعى الأول للبحث.
 - ٢- إتفاق مفردات عينة البحث حول مدى التأثير الايجابى لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر فى حالة تفعيل العصف الذهني، ومن ثم قبول الفرض الفرعى الثانى للبحث.
 - ٣- إتفاق مفردات عينة البحث حول مدى التأثير الايجابى لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر فى حالة تفعيل الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة، ومن ثم قبول الفرض الفرعى الثالث للبحث.
 - ٤- إتفاق مفردات عينة البحث حول كلما كان مراقب الحسابات ممارساً للشك المهني كلما زادت جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية أى يوجد علاقة طردية بينهما، ومن ثم قبول الفرض الرئيسى للبحث.
- وفى ضوء النتائج السابقة توصى الباحثة بالآتى:
- ١- أهمية إستبدال الكثير من العقوبات الإدارية التي كانت موقعة علي مراقب الحسابات في حالة المخالفات بعقوبات جنائية وغرامات مالية، وإضافة نص تشريعي جديد علي قانون تنظيم سوق رأس المال رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢ يتضمن المسؤولية المدنية لإدارة الشركة ومراقبي حساباتها في حالة إدانتهم بالغش أو الإحتيال أو الإهمال الجسيم مما ينتج عنه إصدار معلومات مالية مضللة.
 - ٢- ضرورة وضع وتنفيذ برامج تنمية مهنية لمراقبي الحسابات، سواء من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة، أو من قبل الجهاز المركزى للمحاسبة.
 - ٣- أهمية أن يأخذ مراقب الحسابات في إعتباره توقعات أصحاب المصلحة سواء من داخل أو من خارج الشركة بدءاً من التخطيط لعملية المراجعة حتى الانتهاء منها، وذلك في ضوء الإلتزام بمعايير وإرشادات المراجعة.
 - ٤- أهمية أن يكون من مهام لجنة المراجعة التحقق من وجود دليل للسلوك والأخلاق، والتأكد من الإلتزام به من جانب المسؤولين بالشركات.
 - ٥- أهمية تهيئه بيئة مهنية داعمة لممارسة الشك المهني من جانب مراقب الحسابات بدرجة ملائمة والتأكيد على ما يضمن استقلاله من معايير وقواعد وأنظمة مهنية ملائمة تساعده على اكتشاف التحريفات بالقوائم المالية لكى يحد من مخاطر عملية المراجعة.
 - ٦ - أهمية تفعيل دور المعاهد والهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في متابعة تطور أساليب الممارسات المهنية، ودراسة مدى إرتباط أي نهج ممارسة حديث بأساسيات المهنة ومعاييرها وقواعدها السلوكية.
 - ٧- ضرورة إعادة النظر فى معايير المراجعة والتشريعات والقوانين المنظمة لها فى البيئة المصرية، وذلك لتضييق فجوة المعايير فى مصر كما ونوعاً من خلال مدخل التوفيق المهني Harmonization.

- مقترحات لأبحاث مستقبلية:

- في ضوء حدود البحث وما إنتهى إليه من نتائج، تعتقد الباحثة بأهمية البحث مستقبلاً في الموضوعات التالية:
- إجراء دراسة تطبيقية لتقييم أثر ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية المنشورة في مصر .
- الحاجة الى اجراء دراسة تجريبية لتحليل واختبار العلاقة بين الشك المهني لمراقب الحسابات والتحفيز المحاسبي في القوائم المالية.
- اجراء دراسة مقارنة لأثر ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات بين الشركات المقيدة بالبورصة والشركات غير المقيدة بالبورصة في مصر .
- إجراء دراسة ميدانية لتقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وتأثيرها على مستوى أداء مكاتب المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر .
- الحاجة الى اجراء دراسة لتحليل واختبار أثر حوافز مراقب الحسابات على تطبيق المستوى المناسب من الشك المهني.
- إجراء دراسة ميدانية لرد فعل سوق الأوراق المالية حال ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات في مصر .
- إجراء دراسة تجريبية لدراسة أثر ممارسة الشك المهني من جانب المراجع الداخلي على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في مصر .

مراجع البحث

المراجع العربية:

- الإيباري، هشام فاروق مصطفى ، ٢٠١٣ ، " نحو اطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع فى مواجهة خطر ادارة عميل المراجعة للفحص التحليلى - دراسة تحليلية وتجربة ميدانية "، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الأول، يناير، المجلد رقم (٥٠)، ص ٢٣٥ - ٢٩٥.
-، ٢٠١٤، "محددات تباين تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية- دراسة تحليلية وتجريبية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو ، ص ٧٣ - ١٢٨.
- جمعة، أحمد حلمى، ٢٠١٤ ، " إدراك إدارة منشأة العميل مخاطر استقلالية مراقب الحسابات وأثره في جودة المراجعة والخدمات غير المتعلقة بالمراجعة"، **جامعة أم القرى**، مكة المكرمة ، المملكة العربية السعودية . متاح على موقع: <http://www.ssrn.com>
- ريشو، بديع الدين، ٢٠١٤، "الشك المهني للمراجع: الاطار الفكرى وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات واجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية- دراسة تجريبية"، **المجلة العلمية، التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثانى، المجلد الأول، ص ٢٣٩- ٣٠٧.
- زيتون، محمد خميس جمعة خطاب، ٢٠١٦، " أثر قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية- دراسته تجريبية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثانى، يوليو، المجلد (٥٣) ، الجزء الثالث، ص ٣٨٥ - ٤١٧.
- سليمان، محمد سعيد على حسانين ، ٢٠١٠، "مدخل مقترح لتطوير دور مراقب الحسابات فى التقرير عن القوائم المالية المضللة- دراسة ميدانية"، **رسالة دكتوراه منشورة**، كلية التجارة، جامعة قناة السويس .
- شاذلى، مؤمن عبد الله، ٢٠١١، " تحليل دور عملية العصف الذهنى لفريق المراجعة فى اكتشاف الغش وانعكاسه على مخاطر المراجعة"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- شحاته، شحاته السيد، ٢٠١٥، "أثر جودة مراقب الحسابات وحجم منشأته على جودة المراجعة الخارجية - دراسة تجريبية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثانى، يوليو، المجلد رقم (٥٢) ، الجزء الأول، يوليو، ص ٣١ - ١.
- عبد الحليم، أحمد حامد محمود ، ٢٠١٤، "العوامل المؤثرة فى اكتشاف المراجع الخارجى للغش فى القوائم المالية-دراسة ميدانية مقارنة"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثانى، يوليو، المجلد رقم (٥١) ، الجزء الأول، ص ٣١ - ١.
- عبد الرحمن، نجلاء ابراهيم يحيى ، ٢٠١٤، " تحليل العلاقة بين الشك المهني للمراجع والقوة التفاوضية مع عميل المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية بالسعودية"، **مجلة المحاسبة المصرية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السابع، السنة الرابعة ، ص ١١٧ - ١٦٠ .
- على، وليد أحمد محمد، ٢٠١٥، " تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله"، **المجلة العلمية، التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، مارس، ص ٤١٦-٤٨٣ .
- غنيم، محمود رجب يس، ٢٠١٥، " أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجى فى قدرته على إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية- دراسة تطبيقية فى البيئة السعودية"، **بحث منشور على موقع google.com**.
- محمد، سامى حسن على، ٢٠١٢، " اطار مقترح لقياس وتفسير العوامل المؤثرة على ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد الثالث.
- نوبجى، حازم محفوظ محمد عمر، ٢٠٠٩، " أثر مساعلة مراقب الحسابات عن اكتشاف التلاعب والتقرير عنه على تخطيط أعمال المراجعة - دراسة تطبيقية على بيئة الممارسة المهنية فى مصر"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- وزارة الاستثمار ، ٢٠٠٨، "معايير المراجعة المصرية"، القرار رقم (١٦٦) ، القاهرة، جمهورية مصر العربية،

المراجع الأجنبية:

- Acito, A.A., J.J. Burks, and W.B. Johnson, 2009, "Materiality Decisions and the Correction of Accounting Errors", **The Accounting Review**, Vol. 48, No. 3, pp. 659-688.
- Ahmad, Maslina, 2015, "The Impact of Ex-auditor's Employment with Audit Clients on Perceptions of Auditor Independence", **Contemporary Issues in Management and Social Science Research**, Vol. 172, pp. 479-486.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1988, "**The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities**", Statement on Auditing Standards, No. 53, Ny. AICAP.
- (AICPA), 1997, "**Consideration of Fraud in Financial Statement Audit**", Statement on Auditing Standards, No. 82, Ny. AICAP.
- (AICPA), 2002, "**Consideration of Fraud in Financial Statement Audit**", Statement on Auditing Standards, No. 99, Ny. AICAP.
- (AICPA), 2006, "**Audit Documentation**", Statement on Auditing Standards, No. 103, Ny. AICAP.
- (AICPA), 2006, "**Audit Risk and Materiality in Conducting An Audit**", Statement on Auditing Standards, No. 107, Ny. AICAP.
- Arens, Alvin, A., Elder, Randal, J., and Beasley, Mark, S., 2012, "**Auditing and Assurance Services-An Integrated Approach**", Thirteenth Edition, Pearson Education.
- Australian Accounting Research Foundation, 2002, "**The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of a Financial Report**", Statement on Auditing Practice, No. 210 (AARF).
- Bell, T., Marrs, F., Solomon, I. and Thomas, H., 2012, "Auditing Organizations Through A Strategic- Systems Lens", (**KPMG : the KPMG Business Measurement Process, Peat Marwick LLP**).
- Bennouri M., Nekhili M. and Touron, 2012, "Does Auditors Reputation Discourage Related party Transactions ? ", The French Case March 20, **Financial Markets and Corporate Governance Conference**. Available at: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1823464>, accessed 12/11/2012
- Bowlin, K.O., Jessen, L.H., and M. David Piercey, 2014, "The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism and Interactions with Managers on Audit Quality", **Available at: http://www.ssrn.com/sbstrat =10262234**
- Brown, Liburd, H.L., J.R. Cohen and G. Trompeter, 2012, "Effects of Earnings Forecasts and Heightened Professional Skepticism on the Outcomes of Client Auditor Negotiation", **Journal of Business Ethics**. Available at: <http://www.ssrn.com/sbstrat =10262007>
- Carpenter, Tina, D., and Reimers, Jane, L., 2011, "Professional Skepticism: the Effects of APartners' Influence and the Presence of Fraud on Auditors' Fraud Judgments and Actions", **Working Paper**. Available at: <http://www.ssrn.com/sbstrat =113020262>
- , 2013, "Professional Skepticism: the Effects of APartners' Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions", **Behavioral Research in Accounting, American Accounting Association**, Vol. 25, No. 2, pp. 45-69.
- Endrawes, Medhat and Monroe, Gary, S., 2013, "Professional Skepticism of Auditors- Across Cultural Experiment", **Research Paper: Macquarie University**, Oct., 2013, **Available at: http://www.ssrn.com/sbstrat =10262007**
- Fullerton, R., and C. Durtschi, 2004, "The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors", **Working Paper**. Available at: <http://www.ssrn.com/sbstrat =10262117>
- Griffith, E. E., J. S. Hammersley and D. Young, 2015, "Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates", **Journal of Accounting Research**, Vol. 53, No. 1, pp. 49-77.
- Hammersley, J.S., 2011, "A Review and Model of Auditor Judgments in Fraud Related Planning Tasks", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 30, No. 4, pp. 101-128.

- Hollingsworth, Carol and Chan, Li ,2012," Inventors' Preceptions of Auditors' Economic Dependence on the Client Post SOX Evidence", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, pp.110-122.
- Hurtt, K.M.Eining,and R.D.Plumlee,2008, " An Experimental Examination of Professional Skepticism", **Working Paper.Avaliable at: SSRN: <http://SSRN.COM/ABSTRACT=1140267>**
- Hurtt,R.K.,2010,"Development of Ascale to Measure Professional Skepticism", **Auditing:A Journal of Practice and Theory**,Vol.29, No.1,pp.149-171.
- Hurtt, R.Kethy, Brown, Liburd, Helen,Earley, Christine,E. and Krishnamoorthy, Ganesh,2013," Research on Auditor Professional Skepticism:Literature Synthesis and Opportunities for Future Research and Opportunities for Future Research", **Auditing : A Journal of Practice and Theory, American Accounting Association**, Vol. 32,No. 2,pp.45-97.
- Hutchins, G. , 2012, "Add Value to Quality Audits ", **Milwaukee, Quality Progress**, Vol. 35, No. 9, pp. 74-75.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 2004,"**The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in An Audit of Financial Statements**", Statement of Auditing Standards,No.240(ICAEW).
- International Auditing and Assurance Standards Board,2015, "Identifying and Assessing the Risk of Material Misstatement through Understantanding the Entity and Its Environment", **International Standards of Auditing (ISA)**,No.315, New York,NY:IFAC.
- International Federation of Accountants,1994,"**The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in An Audit of Financial Statements**", International Standard on Auditing (ISA)240(IFAC).
-,2004,"**The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in An Audit of Financial Statements**", International Standard on Auditing (ISA)240 Revised (IFAC).
-,2005,"**Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report** ",**Proposed Standard on Auditing (ISA)705 (IFAC)**.
-,2005,"**Emphasis of Matter Paragraphs and other Matters Paragraphs in the Independent Auditor's Report** ",**Proposed International Standard on Auditing (ISA)706 (IFAC)**.
-,2014,"**AFramework for Audit Quality: Key Elements that Create An Environment for Audit Quality**", New York,NY:IFAC.
- kerler , William,.A and Killough, Larry,N.,2009," The Effects of Satisfaction with AClient's Management during Aprior Audit Engagement, Trust and Moral Reasoning on Auditors' Perceived Risk of Management Fraud ", **Journal of Business Ethics, Springer Link** ,Vol. 85,No.7, pp.109-136.
- Mary, L . ,2008 , " Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol.19,Issue 4 ,pp.226-254. **Available at: <http://papers.ssrn.com/abstract=2176729>.accessed 12/11/2012**
- Montague,N.R, 2010," The Effects of Directional Audit Guidance and Estimation Uncertainty on Auditor Confirmation Bias and Professional Skepticism When Evaluating Fair Value Estimates", **Doctoral Dissertation**, University of South Florida. **Avaliable at: <http://www.ssrn.com/sbtract=10262007>**
- Nelson, M,2009," A model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing ", **Auditing : A Journal of Practice and Theory**,Vol.28,No.2,pp.1-34.
- Nelson, M ,W.,S.D. Smith and Z. Palmrose ,2005," The Effect of Quantitative Materiality Approach on Auditors' Adjustment Decisions", **The Accounting Review**,Vol. 80,No.3,pp. 897-920.

- Nolder, C.A and Riley, T.J., 2013, " Effects of Differences in National Culture on Auditor's Judgments and Decisions: A Literature Review of Cross Cultural Auditing Studies from A Judgment and Decision Making Perspective ", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 33, No. 2, pp.141-164.
- Nolder, C.J., 2012, " The Role of Professional Skepticism, Attitudes and Emotions on Auditor's Judgments ", **Doctoral Dissertation. Available at: <http://www.ssrn.com/sbstrct=13172014>**
- Payne, E. and Ramsay, R., 2005, " Fraud Risk Assessments and Auditor's Professional Skepticism ", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 20, No. 3, pp.321-330.
- Quadackers, L.T., Groot and A. Wright, 2009, " Auditor's Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions ". **Working Paper. Available at: <http://www.ssrn.com/sbstrct=10262007>**
- Quadackers, Luc, Groot Toom and Wright, Arnold, 2013, " Auditor's Professional Skepticism: Neutrality Versus Presumptive Doubt ", **Contemporary Accounting Research**, The Canadian Academic Accounting Association, Accepted Article, Aug. 2013.
- Ranzilla, S., R. Chevalier, G. Herrmann, S. Glover and D. Prawitt, 2013, " **Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting : The KPNG Professional Judgment Framework** ", New York, NY: KPNG LLP.
- Ramos, M., 2003, " Auditor's Responsibility for Fraud Detection ", **Journal of Accountancy**, January, pp.28-36.
- Rennie, M. D. Kopp, L.S. and W.M. Lemon, 2010, " Exploring Trust and the Auditor Client Relationship : Factors Influencing the Auditor's Trust of A Client Representative ", **Auditing**, Vol. 29, Issue.1.
- Ronen, J., 2002, " Post Enron Reform : Financial Statement Insurance and GAAP Revisited " **Stanford Journal of Law, Business & Finance**, Vol. 8, No.1, pp. 1-30.
- Robkab, Phaiboon, Sagbon, Knittaya and Leemanonwarachai, Teerapon, 2012, " The Influence of Audit Independence, Audit Professionalism and Audit Quality on Audit Value Creation - An Empirical Study of Tax Auditors in Thailand ", **Review of Business Research**, Vol. 12, pp. 54 – 64.
- Robinson, Shani, N., Curtis, Mary, B. and Robertson, Jesse, C., 2013, " A Person Situation Approach to the Examination of Professional Skepticism: Consideration of Time Pressure and Goal Framing ", **SSRN, Available at: <http://www.papers.ssrn>**.
- Rose, A. and J. Rose, 2003, " The Effect of Fraud Risk Assessments and A Risk Analysis Decision Aid on Auditor's Evaluation of Evidence and Judgment ", **Accounting Forum**, Vol. 27, No. 3, pp.312-338.
- Saksena, P. N., 2010, " Four Tools Under the Umbrella of Continuous Improvement to Help Auditors Prevent/Detect Frauds ", **The Journal of American Academy of Business**, Cambridge, Vol.15, No.2.
- Saputra, Wali, 2015, " The Impact of Auditor's Independence on Audit Quality - A Theoretical Approach ", **International Journal of Scientific and Tehnology Research**, Vol. 4, Issue.12.
- Zerni, S., 2013, " The Entrenchment Problem, Corporate Governance Mechanisms and Firm Value ", **Contemporary Accounting Research**, Vol.27, No.4, pp:1169-1206.
- Zhou, Y., 2012, " Government Audit Materiality (Part One): How and Why Is It Different from Corporate Audit Materiality – A Theoretical Matrix on Three Materiality Differences and Corresponding Contextual Reasons ", **International Journal of Economics and Finance**, Vol. 4, No.1.

(ملحق البحث)
أسئلة الدراسة التجريبية

أولاً: بيانات عامة:

(١) المستوى التعليمي:

بكالوريوس
ماجستيردبلوم دراسات دكتوراه شهادات مهنية CPA أو عضوية زمالة جمعية المحاسبين المصرية
أخرى (أذكرها) -----

(٢) الخبرة العملية بالسنوات:

أقل من ٥ سنوات

١٠ - ١٥ سنة

٥ - ١٠ سنوات ١٥ سنة فأكثر

(٣) الوظيفة:

مراقب حسابات

شريك مراجعة

مراقب حسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات

عضو هيئة تدريس

ثانياً : الأسئلة المتعلقة بموضوع البحث:

البيان	موافق تماماً	موافق بدرجة كبيرة	موافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق تماماً
	٥	٤	٣	٢	١
١- أقبيل في كثير من الأحيان تفسيرات الآخرين دون مزيد من التوضيحات.					
٢- شعوري بالرضا جيد عن نفسي.					
٣- أنتظر حتى أستطيع الحصول على المزيد من المعلومات عند اتخاذ أي قرار بشأن أي مشكلة.					
٤- أبحث عن التعلم المثير وأكره الغموض.					
٥- أهتم بمعرفة الأسباب التي جعلت الأفراد يتصرفون بالطريقة التي تصرفوا بها.					
٦- أتق في قدراتي وكفائتي، ولا أعتقد بدور الصدفة.					
٧- غالباً أرفض أي مقولة إذا لم يتوافر الدليل على صحتها.					
٨- استمتع باكتشاف معلومات جديدة.					
٩- أحتاج لوقت كافي لاتخاذ القرارات.					
١٠- أميل للقبول الفوري لكل ما يقوله الآخرون لى.					
١١- لا يمثل سلوك الأفراد الآخرون أهمية بالنسبة لى.					
١٢- لا أقبيل التشكك في تصرفاتي ومناكدها.					
١٣- يقول لى أصدقائي أنني عادة أتساءل عن الأشياء التي أراها أو أسمعها.					
١٤- أحب فهم الأسباب وراء تصرفات الآخرين.					
١٥- أعتقد أن التعلم شيء مثير.					
١٦- عادة ما أقبيل الأشياء التي أراها أو أقرأها أو أسمعها.					
١٧- لا أشعر بالثقة في نفسي وأخشى الآخرين.					
١٨- أهتم عادة بالتناقضات في تفسيرات الآخرين.					
١٩- فى معظم الأحيان، أتفق مع ما يعتقده الآخرون فى المجموعة.					
٢٠- لا أفضل اتخاذ القرارات بسرعة.					
٢١- أمتلك ثقة فى نفسي.					
٢٢- لا أحب إصدار الأحكام حتى أمتلك نظرة على كل ما هو متاح بسهولة.					
٢٣- أحب البحث عن المعلومات والمعرفة الجديدة.					
٢٤- أسأل بشكل متكرر عن الأشياء التي أراها أو أسمعها.					
٢٥- يسهل للآخرين إقناعى.					
٢٦- نادراً ما أهتم بالسؤال عن سبب تصرف الآخرين بطريقة معينة.					
٢٧- أحب فحص معظم المعلومات المتاحة قبل إصدار الأحكام.					
٢٨- أستمتع عندما أحاول تحديد حقيقة ما قرأته أو سمعته.					
٢٩- أستمتع بالتعلم.					
٣٠- من الأشياء التي تجذبني التصرفات التي يتخذها الأفراد، والأسباب وراء تلك التصرفات.					

ثالثاً : الحالات الافتراضية:

الحالة الأولى:

يعتبر سلوك الشك المهني بين مديري المراجعة والمراقبين أعضاء الفريق التابعين له مهم لرفع الكفاءة والمعرفة المهنية لهم، حيث أن الثقة المفرطة في علاقة مشرف المراجعة بأعضاء الفريق، والقصور في ممارسة الشك المهني تؤثر سلباً على نتائج تقييمه لكفاءتهم ومعرفتهم المهنية.

مقدمة:

الشركة (س) شركة مساهمة مصرية مقيدة بالبورصة تم تأسيسها منذ أربعين عاماً، وقد تبين لك من خلال الاجراءات التحليلية الأولية للقوائم المالية للشركة خلال عام ٢٠١٤ أن البيئة الرقابية على دورة الإيرادات والمصروفات ايجابية، وهناك انتظام في اجتماعات مجلس الادارة ولجنة المراجعة بالشركة. كما اتضح لك أن ادارة الشركة حريصة على انجاز أو تخطى توقعات المبيعات. كما اتضح من خلال مراجعة السنة السابقة أن نظام الرقابة الداخلية على دورة الإيرادات والمصروفات يمكن الاعتماد عليه عند تسجيل عمليات المبيعات والمصروفات، وأن ادارة المبيعات لديها الخبرة والأمانة، وأن امكانية تجاوزه محدودة.

وقد اتضح للشركة أن السبب وراء الانخفاض المتوقع في صافي الربح القابل للتوزيع، ارتفاع تكاليف الصيانة. ولقد قام المدير المالي بالاتفاق مع رئيس مجلس الادارة على، رسملة مصاريف الصيانة للتوصل الى توافق صافي الربح القابل للتوزيع مع توقعات المحللين الماليين وتم معالجة ذلك بأن هناك خطأ تم تصحيحه. وعلى الرغم من أن مبيعات الشركة في النمو، الا أن ايراد المبيعات هذا العام انخفض وأقل من المتوقع. وقد بررت ادارة الشركة ذلك بسبب زيادة عمليات رد البضاعة المباعة، وارتفاع نسبة مخصص الديون المشكوك فيها، وتسجيل مبيعات بضاعة من خلال أوامر البيع الصادرة من ادارة المبيعات. وقد تأثر صافي الربح القابل للتوزيع فأصبح أقل من المتوقع من جانب المستثمرين والمحللين الماليين. كما اتضح قيام الشركة بالمبالغة المتعمدة في المخزون نتيجة انخفاض أسعار المخزون، وتقادم بعض الأنواع من المخزون.

بالإضافة إلى ما سبق، قامت الشركة بالمبالغة بصورة جوهرية في دخلها الصافي لتحقيق تنبؤات الأرباح عن طريق الاعتراف غير الملائم بالإيرادات من المبيعات لوكلاء الأمانة قبل نهاية السنة المالية بأسبوعين. ولزيادة مبيعات الأمانة قامت الشركة باعداد برنامج تسويق أعطى الموزعين مسئولية البيع الأساسية للمنتجات التقليدية لتركز الشركة على جهودها في السوق. كما قام المراقب المالي للشركة باخفاء المغالاة في حسابات العملاء، عن طريق زيادة مردودات ومسموحات المبيعات ومعالجة حسابات العملاء على أنها ديون معدومة. كما قامت الشركة بالمبالغة في نسبة التغير في نسبة مجمل الربح بمقدار ٣.٢ % بالمقارنة بالارتفاع في السنوات الخمس السابقة، وقد فسر المدير المالي للشركة أن الارتفاع في نسبة مجمل الربح يرجع الى تغيير تشكيلة المبيعات للشركة، مما أدى الى تحسن مجمل الربح.

معلومات أخرى:

- كان هناك مراقب حسابات آخر غيرك، مكلف بمراجعة حسابات الشركة عن عام ٢٠١٣.
- نسبة كبيرة من دخل الادارة العليا في صورة حوافز كنسبة من الأرباح.
- تسلمت الشركة رأى نظيف في العام السابق.

وفى ضوء هذه المعطيات:

س ١: الى أى مدى توافق أو لا توافق على، أصبح مراقب الحسابات مسئولاً عن تخطيط وآداء أعمال المراجعة لتوفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية لا تحتوى على تحريفات جوهرية سواء بسبب الأخطاء أو التلاعب:

موافق تماماً	موافق بدرجة كبيرة	موافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق تماماً
١	٢	٣	٤	٥

يؤدى التخطيط الجيد لعملية المراجعة إلى تخفيض حجم الجهود الكلى اللازم بذله لإتمام التنفيذ، كما يؤدى التقدير الخاطئ لخطر المراجعة إلى التخصيص غير السليم لموارد المراجعة، ومن ثم انخفاض فعالية وكفاءة عملية المراجعة، كما يعتمد قرار تخطيط عملية المراجعة من حيث الطبيعة والتوقيت على تقدير المراقب لمخاطر الاكتشاف.

من فضلك ما هو تقييمك للعبارات التالية والتي تتعلق بمدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر فى حالة تفعيل الإجراءات التحليلية والتي من المتوقع أن تؤثر فى تخطيط وآداء اجراءات المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر:

٢- فى تقديرك، أى من الحسابات التالية من المحتمل أن تتضمن تحريفات هامة ومؤثرة على دلالة القوائم المالية لهذه الشركة والتي ترجع للغش:

١/٢ تكاليف الصيانة.	٢/٢ قيمة المبيعات.
٣/٢ حسابات العملاء.	٤/٢ المخزون.
٥/٢ مبيعات الأمانة.	٦/٢ نسبة مجمل الربح.

٣- الى أى مدى توافق أو لا توافق على أنه لا توجد تحريفات جوهرية بالقوائم المالية لهذه الشركة:

موافق تماماً	موافق بدرجة كبيرة	موافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق تماماً
١	٢	٣	٤	٥

٤- فى تقديرك، أى من الاجراءات التالية، يجب على المراقب القيام بها لتخطيط اجراءات المراجعة للتحقق من صحة العمليات محل التحريفات بالقوائم المالية لهذه الشركة:

- ١/٤ زيادة تركيز المراقب على العمليات غير العادية فى سبيل اكتشاف أى تحريفات.
- ٢/٤ جمع أدلة أكثر موثوقية.
- ٣/٤ تكتيف المناقشة بين أفراد فريق المراجعة بخصوص عوامل وجود مخاطر ذات أهمية نسبية.
- ٤/٤ تخصيص مساعدين ذوى خبرة، للقيام بالمراجعة وتحسين الاشراف عليهم.
- ٥/٤ آداء الاجراءات الأساسية على مدار السنة.
- ٦/٤ تكتيف المراقب من استفساراته مع ادارة وموظفى عميل المراجعة.
- ٧/٤ زيادة حجم العينة وآداء اجراءات تحليلية أكثر تفصيلاً خلال عملية المراجعة.
- ٨/٤ جعل اجراءات المراجعة واقعية.
- ٩/٤ ممارسة نزعة الشك المهني تحسباً لاحتمال وجود بيانات غير صحيحة بسبب الغش.

٥- تقدير خطر التلاعب أو خطر الخطأ الهام بعملية أو حساب ما، يتطلب تحليل مسببات كل منهما:

موافق تماماً ١	موافق بدرجة كبيرة ٢	موافق ٣	غير موافق إلى حد ما ٤	غير موافق تماماً ٥

٦- هل توافق على أن قيام رئيس مجلس ادارة الشركة والمدير المالى برسمة تكاليف الصيانة، قد اخترقت الرقابة الداخلية على

عملية اعداد القوائم المالية:

موافق تماماً ١	موافق بدرجة كبيرة ٢	موافق ٣	غير موافق إلى حد ما ٤	غير موافق تماماً ٥

٧- ان اتخاذ رئيس مجلس الادارة والمدير المالى لقرار المعالجة المحاسبية لتكاليف الصيانة دون الرجوع للسياسات المحاسبية

والرقابية القائمة يساعد المدير المالى على تبرير التحريف بالقوائم المالية بسبب التلاعب:

موافق تماماً ١	موافق بدرجة كبيرة ٢	موافق ٣	غير موافق إلى حد ما ٤	غير موافق تماماً ٥

٨- تختلف درجة اهتمامك وحجم اختبارات المراجعة المتوقع باختلاف كل من؛ حالة توقع وجود تلاعب فى قيمة المبيعات، وحالة

توقع وجود خطأ مؤثر بالقيمة:

موافق تماماً ١	موافق بدرجة كبيرة ٢	موافق ٣	غير موافق إلى حد ما ٤	غير موافق تماماً ٥

٩- أهمية التمييز بين الخطأ والتلاعب، قبل البدء فى أداء اختبارات المراجعة لتقدير احتمال وجود تحريفات جوهرية بالعملية أو

الحساب محل المراجعة:

موافق تماماً ١	موافق بدرجة كبيرة ٢	موافق ٣	غير موافق إلى حد ما ٤	غير موافق تماماً ٥

١٠- أهمية تقدير كل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام بقيمة المبيعات عند التخطيط لعملية المراجعة للوصول الى تأكيد

معقول بأنها لا تحتوى على تحريفات جوهرية بسبب الأخطاء أو التلاعب:

موافق تماماً ١	موافق بدرجة كبيرة ٢	موافق ٣	غير موافق إلى حد ما ٤	غير موافق تماماً ٥

١١- فى تقديرك، لخطر التلاعب، وخطر الخطأ الهام الذى يتعلق بقيمة الصيانة، المخزون، المبيعات، ومبيعات الأمانة،

ومخصص الديون المشكوك فيها ، ونسبة مجمل الربح لهذه الشركة هو:

موافق تماماً ١	موافق بدرجة كبيرة ٢	موافق ٣	غير موافق إلى حد ما ٤	غير موافق تماماً ٥

الحالة الثانية:

يعد الاستقلال أحد السمات الأساسية التي يجب أن يتمتع بها المراقب عند تقييم الأدلة، حيث يجب عليه تقييم تلك الأدلة بموضوعية، حتى يمكن تحديد ما إذا كانت تلك الأدلة كافية لإصدار حكم مهني. يساعد احتفاظ مراقبو الحسابات باستقلاليتهم ونزاهتهم في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية في رفع مستوى جودة عملية المراجعة، سواء من حيث استقلاليته وقدرته على أن يفصح ويقرر عن مظاهر التلاعب ومن ثم تعزيز مصداقية المعلومات المالية. يفرض أن المعلومات السابقة والتي وردت بالحالة السابقة كانت متوافرة، من فضلك ما هو تقييمك للعبارات التالية والتي تتعلق بمدى التأثير الإيجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر في حالة تفعيل العصف الذهني والتي من المتوقع أن تؤثر في تقرير مراقب الحسابات في بيئة الممارسة المهنية في مصر:

١٢- يعتبر الشك المهني عاملاً أساسياً في تحقيق علاقات متوازنة وغير منحازة بين رئيس الفريق والمرؤسين، بما يسهم في:

١/١٢ توزيع عادل لمهام العمل بين أعضاء الفريق بما يتناسب مع القدرات المهنية اللازمة لمواجهة مخاطر منشأة العميل.

٢/١٢ إعداد برامج تدريب ملائمة لأعضاء الفريق تسهم في تغطية جوانب الضعف لرفع الكفاءة المهنية للمراقبين لمواجهة احتياجات منشأة العميل من معارف مهنية مميزة.

٣/١٢ تساؤلاً مستمراً من جانب مراقب الحسابات عما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تدل على امكانية تحريفات جوهرية .

٤/١٢ تدريب مراقب الحسابات ليكون أكثر تشككاً في عملية اصداره للأحكام (تشكك ذاتي) ، والأحكام التي يصدرها مراقبو الحسابات الآخرين في فريق المراجعة (تشكك خارجي).

١٣- في تقديرك، تتمثل الآثار الواقعة على مراقب الحسابات حال عدم اكتشافه التحريفات بالقوائم المالية لهذه الشركة في:

١/١٣ الخسائر المالية والضرر الذي يلحق بسمعة وشهرة المراقب.

٢/١٣ زيادة فجوة التوقعات واتساعها نتيجة فقد الثقة بعمل المراقب.

٣/١٣ فقدان المراقب لمبرر هام وقوى من مبررات الطلب على خدماته.

٤/١٣ خسائر فقدان العملاء الذين يلجأون الى المراقب طلباً لبعض الاستفسارات المهنية التي تشكل محور اتخاذهم لبعض القرارات.

٥/١٣ زيادة حالات التقاضي المقامة ضد المراقبين بسبب ما لحق بالمهتمين بالمنشأة من أضرار .

١٤- أى من عوامل الخطر التالية، يتم أخذها في الحسبان عند تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن التلاعب لهذه الشركة:

١/١٤ عدم فعالية نظام المعلومات المحاسبى.

٢/١٤ ربط حوافز الادارة بربحية الشركة.

٣/١٤ ارتفاع معدل دوران المحاسبين والمراجعين الداخليين.

٤/١٤ زيادة نسبة تملك الادارة لأسهم الشركة.

٥/١٤ الضغوط المتزايدة على الادارة من جانب المساهمين لزيادة الربحية.

١٥- في تقديرك، أى من العوامل التالية، قد تؤثر على قدرة مراقب الحسابات بشأن اكتشاف التحريفات بالقوائم المالية لهذه الشركة:

١/١٥ التعليم المهني المستمر للمراقب.

٢/١٥ التوقيت الخاص بانتهاء عملية المراجعة.

٣/١٥ مدى المام المراقب بواجباته ومسئوليته والتقييم الجيد لهيكل الرقابة الداخلية.

٤/١٥ حجم اختبارات المراجعة.

٥/١٥ ممارسة الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ برنامج المراجعة.

٦/١٥ التزام المراقب بإرشادات ومعايير المراجعة المصرية والدولية.

٧/١٥ تفعيل دور لجان المراجعة بالشركات.

١٦- في تقديرك، يتمثل أثر تحسين استقلال وموضوعية أعضاء فريق المراجعة على تحسين جودة عملية المراجعة لهذه الشركة في:

١/١٦ عمليات المعاينة التي يقوم بها الشريك الثانى في المراجعة .

- ٢/١٦ ينخفض التأثير النسبي للإيرادات التي تتقاضاها مكاتب المراجعة كبيرة الحجم من عميل معين إلى إجمالي إيراداتها.
- ٣/١٦ استخدام برامج مراجعة متطورة تزيد من فعالية نتائج عملية المراجعة.
- ٤/١٦ زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.
- ١٧- في تقديرك، تتمثل مسؤولية مراقب الحسابات في التقرير عن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في :
- ١/١٧ الاشارة في التقرير الى التصرفات غير القانونية التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية.
- ٢/١٧ تبليغ المستوى الادارى المناسب ولجنة المراجعة باحتمال وجود تحريف.
- ٣/١٧ الاشارة في التقرير الى التحريفات الجوهرية المتعمدة للمعلومات المالية نتيجة الغش أو الخطأ.
- ٤/١٧ الاشارة في التقرير الى سوء استخدام الأصول من مديري وموظفي المنشأة.
- ٥/١٧ مطابقة القوائم المالية، بما في ذلك الافصاحات الأخرى مع السجلات المحاسبية والمعلومات من الأنظمة أو العمليات التي لا تعد جزء من نظام الأستاذ العام.
- ٦/١٧ يتضمن توثيق عملية المراجعة الافصاحات الأخرى، الاستجابة للمخاطر عند تخطيط اجراءات المراجعة توقيت القوائم المالية بما فيها الافصاحات الأخرى.
- ١٨- في تقديرك، ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني تجعله يقيم المخاطر تقييماً انتقادياً، وتساعد في:
- ١/١٨ اكتساب فهم متعمق لعمل المراجعة وبيئته.
- ٢/١٨ تعليق الأحكام التي يتم جمع أدلة المراجعة الكافية والملائمة لدعم أو دحض التأكيدات.
- ٣/١٨ الاحترام الذاتي من أجل مقاومة محاولات الاقناع والضغط من عميل المراجعة.
- ١٩- في تقديرك، تأثير الخبرة على الأحكام التشككية يتحدد بعدة عوامل منها:
- ١/١٩ مستوى المعرفة عن صناعة عميل المراجعة، وعدد سنوات العمل كمراقب حسابات، والخبرة بمهمة معينة، والخبرة بمهام المراجعة الأكثر تعقيداً.
- ٢/١٩ القابلية للمساءلة قد تدفع مراقب الحسابات لاصدار أحكام أكثر تشككاً.
- ٣/١٩ فهم عقلية عميل المراجعة في توليد الأدلة.
- ٤/١٩ مراقب الحسابات ملماً بالأخطاء والتلاعبات الادارية وتمرساً في اكتشافها .

الحالة الثالثة:

- بناءً على خبرتك في مجال المراجعة، وفي ضوء المعلومات السابق عرضها من فضلك ما هو تقييمك للعبارات التالية والتي تتعلق بمدى التأثير الايجابي لمستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بدرجة أكبر في حالة تفعيل الالتزام بقواعد آداب وسلوك المهنة من جانب مراقب الحسابات في بيئة الممارسة المهنية في مصر:
- ٢٠- في تقديرك، أن التزام المراجعين بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني يساهم في تدعيم إستقلالية المراجعين ويقلل من مقدرة المنشآت محل المراجعة على ممارسة الضغوط على مراجعي حساباتها، بنسبة مقدرة هي:

صفر	١٠%	٢٠%	٣٠%	٤٠%	٥٠%	٦٠%	٧٠%	٨٠%	٩٠%	١٠٠%

- ٢١- أى من الاجراءات التالية، يجب القيام بها لاكتشاف التحريف في حسابات العملاء:

- ١/٢١ تطبيق اختبارات نهاية الفترة في تاريخ الميزانية.
- ٢/٢١ التحقق من وجود فصل في المهام.
- ٣/٢١ فحص عمليات اعدام حسابات العملاء، والاتصال بالعملاء الذين أعدم حساباتهم.
- ٤/٢١ التحقق من ايداع المتحصلات النقدية بالبنك بصفة منتظمة ويومية.
- ٥/٢١ ارسال المصادقات الى العملاء للتحقق من أرصدهم.

٢٢- يترتب على تحريف المخزون بالقوائم المالية لهذه الشركة:

١/٢٢ مبالغة فى صافى الربح القابل للتوزيع.

٢/٢٢ تزييف القوائم المالية.

٣/٢٢ مبالغة فى الأصول.

٤/٢٢ تبديد الأصول.

٢٣- فى تقديرك، أن ادارة الشركة قد تخطت الرقابة الداخلية على عملية اعداد القوائم المالية:

موافق تماماً ١	موافق بدرجة كبيرة ٢	موافق ٣	غير موافق إلى حد ما ٤	غير موافق تماماً ٥

٢٤- فى تقديرك، عند التخطيط لعملية المراجعة، ما هى الاجراءات اللازمة للقيام بتخطيط مراجعة دورة الايرادات والمتحصلات لهذه الشركة:

١/٢٤ الاستفسار من الموزعين الذين حضرو الاجتماع وفهمهم لشروط المبيعات.

٢/٢٤ قراءة المحاضر الرسمية للاجتماعات مع الموزعين.

٣/٢٤ فحص النقدية المستلمة من بعض مبيعات الموزعين.

٤/٢٤ التحليل الأساسى لكفاءة ائتمان الموزعين والالتزام بشروط الائتمان.

٢٥- من الاجراءات التحليلية التى يجب القيام بها لتخطيط اجراءات مراجعة حسابات هذه الشركة والتحقق من دورة المخزون:

١/٢٥ فحص التقلبات غير العادية فى كل من مجمل الربح، وتكلفة المبيعات لكل منتج.

٢/٢٥ مقارنة الفاقد أو التالف من المخزون للفترة الحالية بالفترة السابقة.

٣/٢٥ مقارنة معدل دوران المخزون للفترة الحالية مع الفترة السابقة.

٤/٢٥ مقارنة المخزون المتقادم للفترة الحالية.

٥/٢٥ أى اجراءات أخرى.

٢٦- فى تقديرك، تزيد دوافع الادارة لارتكاب التلاعب كلما كانت هذه الشركة تعاني من:

١/٢٦ ضغوط من مجلس ادارة الشركة على المسؤولين بالشركة لتحقيق أهداف مالية صعبة.

٢/٢٦ عدم استقرار مالى.

٣/٢٦ زيادة نسبة تملك الادارة لأسهم الشركة.

٤/٢٦ زيادة ضغوط المساهمين على الادارة لزيادة الربحية.

٥/٢٦ حوافز الادارة المرتبطة بالأرباح.

٢٧- فى تقديرك، من الفرص التى تتيح التلاعب فى القوائم المالية لهذه الشركة:

١/٢٧ عدم فعالية الرقابة.

٢/٢٧ ارتفاع معدل دوران المحاسبين والمراجعين الداخليين.

٣/٢٧ طبيعة الصناعة.