



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

ماجستير مراجعة الحسابات

دور ممارسة الشك المهني في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية

"دراسة ميدانية"

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الباحثة وعد إبراهيم عقيل

إشراف الاستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح

الأستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد جامعة دمشق



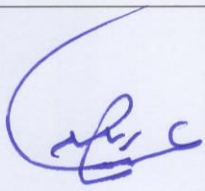
جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

ماجستير مراجعة الحسابات

موافقة لجنة الحكم على الرسالة بعد إجراء التعديلات المطلوبة

التوقيع	الاسم والمرتبة العلمية
	الأستاذ الدكتور حسين دحدوح الأستاذ في قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
	الدكتورة سمر حبيب الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
	الدكتور رياض عبد الرؤوف المدرس في قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

تصريح التدقيق اللغوي:


الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الآداب والعلوم الإنسانية

..... الاقتصاد الأستاذ الدكتور عميد كلية

تحية طيبة وبعد :

قمت بالتدقيق اللغوي (الرسالة الماجستير- لأطروحة الدكتوراه) التي أعدها

الطالبة وعد إبراهيم عجيل

وعنوانها:

دور ممارسة السلطة المهنية في إدارة مخاطر التلوث البيئي في

التقارير المالية

يأشرف الدكتور حبيب أحمد رعدو

ورقمها في سجلاتنا (..... ١١٣٠.....)

يرجى أخذ العلم

دمشق / ٧ / ٢٠٢٠

المصدق : د. محمود المجدد

الأستاذ في قسم اللغة العربية - جامعة دمشق

رقم الهاتف : ٩٤٤٧١٨٣٢٥

التوقيع :
مكتب التدقيق اللغوي
إدمنيرة محمد فاعود

الآية:

لأن من دونه وله كل الأشياء، له المجد الى الابد..... آمين

رومية 11 : 36

الإهداء :

الى وطني الأعلى

الى كل من بذل الغالي والنفيس أبي

الى الشمعة المقدسة التي تضيء ليل الحياة وظلمتها... رمز الحب الصادق أمي

إلى من كان السند والملجأ أخوتي

مع كل المحبة

الباحثة

شكر وتقدير:

بعد الشكر والتبجيل للرب العالي القدير

أتقدم بوافر امتناني وجزيل شكري

✓ إلى من أعطى وأجزل بعطائه إلى من تعلمت منه أن للنجاح قيمة ومعنى إلى من آمنت معه ان لا مستحيل في الإبداع والرقى... إلى من كان المنارة التي أنارت الطريق في الحق والعلم والمعرفة.... إلى من تفضل بتحمل عناء الاشراف والتوجيه ... الأستاذ الدكتور المشرف حسين دحدوح.

✓ الى الأساتذة أعضاء لجنة التحكيم الذين شرفوني بالتحكيم على هذه الدراسة، وما اقتضى عن ذلك من وقت وجهد مبذول في سبيل إتمام الدراسة وتصويبها وإثرائها.

✓ وافر الشكر وجزيل الاحترام إلى كافة الأساتذة في كلية الاقتصاد بجامعة دمشق... من رفعوا وسام الاخلاق على صدورهم ... من كانت القيم عطاءاتهم ... والإبداع عنوانهم.

✓ الشكر الموصول للأستاذ الدكتور إبراهيم العدي - رئيس قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد لكل ما قدمه من جهد لكافة الطلاب اثناء توليه رئاسة القسم.

مع فائق الاحترام

الباحثة

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع		
أ	قرار لجنة الحكم		
ب	تصريح التدقيق اللغوي		
ت	الآية		
ث	الاهداء		
ج	الشكر والتقدير		
ح	قائمة المحتويات		
ز	قائمة الجداول		
ص	قائمة الأشكال		
ض	قائمة الاختصارات		
ط	الملخص باللغة العربية		
1	الاطار العام والدراسات السابقة	الفصل الأول	
2	المقدمة		
3	مصطلحات الدراسة		
3	مشكلة الدراسة		
5	الدراسات السابقة		
5	الدراسات السابقة باللغة العربية		
12	الدراسات السابقة باللغة الإنكليزية		
19	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة		
20	أنموذج الدراسة		
21	أهمية الدراسة		
22	أهداف الدراسة		
23	فرضيات الدراسة		
25	متطلبات الشك المهني وفقاً لمعايير التدقيق الدولية	الفصل الثاني	
26	تمهيد		
27	الإطار العام للشك المهني	المبحث الأول	
27	الاطار المفاهيمي للشك المهني في التدقيق	1.	

31	طبيعة الشك المهني وأهميته	2.	
31	مفهوم الشك المهني	2.1	
38	تعريف الشك المهني	2.2	
40	أهمية الشك المهني	2.3	
43	المستويات المناسبة لممارسة الشك المهني والعوامل المؤثرة عليه	المبحث الثاني	
43	مستويات ممارسة الشك المهني	1	
45	المستوى الأول: الثقة	1.1	
45	المستوى الثاني: الشك المحايد	1.2	
46	المستوى الثالث: الشك الافتراضي	1.3	
47	المستوى الرابع: الشك اليقيني	1.4	
49	العوامل المؤثرة على ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني	2	
50	ضعف نظام الرقابة الداخلية	2.1	
50	عقلية الشك	2.2	
50	تخصص مدقق الحسابات	2.3	
51	استقلال مدقق الحسابات	2.4	
52	بذل العناية المهنية الواجبة	2.5	
52	المعرفة والخبرة المهنية للمدقق	2.6	
55	محددات (مُعوقات) ممارسة الشك المهني	3	
55	العوامل المرتبطة ببيئة عملية التدقيق	3.1	
55	العوامل المرتبطة بمدقق الحسابات	3.2	
58	خصائص الشك المهني	المبحث الثالث	
60	خصائص السلوك	1	
60	استجواب العقل	1.1	
60	تعليق الحكم	1.2	
61	البحث عن المعرفة	1.3	
62	خصائص الأدلة	2	
63	فهم الشخصية	2.1	
63	خصائص السمات	3.	
63	الثقة بالنفس	3.1	
64	الاستقلال الذاتي	3.2	

65	خلاصة الفصل الثاني		
67	إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية وعلاقتها بالشك المهني	الفصل الثالث	
68	تمهيد		
70	العلاقة بين عوامل مخاطر الاحتيال والشك المهني	المبحث الأول	
70	طبيعة عوامل مخاطر الاحتيال ومفهومها	1	
71	تعريف عوامل مخاطر الاحتيال	1.1	
72	مكونات عوامل مخاطر الاحتيال	1.2	
73	الدافع		
73	الفرصة		
74	المبررات		
76	تقييم عوامل مخاطر الاحتيال	2	
77	السمات المرتبطة بعوامل مخاطر الاحتيال	2.1	
78	دور ممارسة الشك المهني في معالجة التقارير المالية الاحتمالية	3	
79	دور ممارسة الشك المهني في معالجة سوء تخصيص الأصول	4	
81	العلاقة بين إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والشك المهني	المبحث الثاني	
82	تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية وعلاقتها بممارسة الشك المهني	1	
82	مفهوم تحديد المخاطر	1.1	
83	مؤشرات وجود التحريفات الجوهرية ومواطن وجودها	1.2	
84	إجراءات تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى التقارير المالية	1.3	
85	إجراءات تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى الإثبات	1.4	
87	العلاقة بين مستويات الشك المهني وتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية	1.5	
90	علاقة ممارسة الشك المهني في تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	1.6	
92	تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية وعلاقتها بممارسة الشك المهني	2	
92	تقييم المخاطر وإجراءاتها	2.1	
93	إجراءات تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى التقارير المالية	2.2	
94	إجراءات تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى الإثبات	2.3	
96	العلاقة بين تقييم المخاطر والمعالجة العرفية للمخاطر	2.4	
97	علاقة ممارسة الشك المهني في تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	2.5	
99	الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية وعلاقتها بممارسة الشك المهني	3	

99	مفهوم الاستجابة للمخاطر وإجراءاتها	3.1	
100	الاستجابات الشاملة للمُدقق لجهة مَخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى التقارير المالية	3.2	
102	الاستجابات الشاملة للمُدقق لجهة مَخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى الإثبات	3.3	
104	علاقة ممارسة الشك المهني في الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	3.4	
104	السمات المعرفية للمُدقق، في ظل الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	1	
104	المدخلين الايجابي والسلبي للسمات المعرفية في التدقيق، وأثرها على ممارسة الشك المهني		
105	المدخل الايجابي (التأكيد)	1.1	
106	النهج الإيجابي للتدقيق مع الشك المهني الحيادي	1.1.1	
107	النهج الإيجابي للتدقيق مع الشك المهني المُفترض	1.1.2	
107	المدخل السلبي (عدم التأكيد)	2.1	
108	النهج السلبي للتدقيق مع الشك المهني الحيادي	2.1.1	
108	النهج السلبي للتدقيق مع الشك المهني المُفترض	2.1.2	
109	السمات غير المعرفية للمُدقق في ظل الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	2	
109	القدرة على حل الصعوبات	2.1	
109	التفكير الأخلاقي	2.2	
109	مقاييس (موازن) الشك	2.3	
109	خلاصة الفصل الثالث		
113	الدراسة الميدانية		الفصل الرابع
114	منهجية الدراسة وأدواتها		المبحث الأول
114	مجتمع الدراسة وعينتها	1	
115	منهج الدراسة	2	
116	أدارة الدراسة	3	
118	الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	4	
119	صدق الأداة	5	
119	الصدق الظاهري	5.1	
119	صدق الاتساق الداخلي	5.2	
128	ثبات الأداة	6	
128	ثبات الأداة باستخدام ألفا كرونباخ	6.1	

130	ثبات الأداة باستخدام جوتمان للتجزئة النصفية	6.2	
131	عرض بيانات الدراسة، وتحليلها، واختبار فرضياتها	المبحث الثاني	
131	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والوظيفية	1	
134	عرض بيانات محاور الدراسة وتحليلها	2	
151	اختبار الفرضيات	3	
161	النتائج والتوصيات	المبحث الثالث	
161	النتائج	1	
162	التوصيات	2	
163	قائمة المراجع		
.i	ملاحق الدراسة	الملاحق	
.ii	قائمة محكمين الاستبيان	الملحق رقم (1)	
.iii	الاستبيان	الملحق رقم (2)	
.x	الملخص باللغة الانكليزية		
.xi	صفحة الغلاف باللغة الأجنبية		

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1.	عدد الاستبيانات الموزعة ونسبتها والمستردة والصالحة للتحليل منها وغير الصالحة للتحليل	115
2.	مستوى قياس عبارات الاستبيان	117
3.	دلالة قيمة المتوسط الحسابي	118
4.	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسب من الشك المهني والدرجة الكلية للمحور	120
5.	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم والدرجة الكلية للمحور	121
6.	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور	122
7.	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور	123
8.	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور	124
9.	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة توافر خصائص الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور	125
10.	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة توافر خصائص الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور	126
11.	معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة توافر خصائص الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور	127
12.	معامل ثبات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة	128
13.	معامل ثبات جوتمان للتجزئة النصفية لكل محور من محاور الدراسة	130
14.	التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب الجنس	131
15.	التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير الفئات العمرية	131

132	16.	التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة
133	17.	التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي
133	18.	التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي
134	19.	التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي
135	20.	التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسب من الشك المهني)
137	21.	التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية)
138	22.	التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية)
140	23.	التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية)
143	24.	التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم)
145	25.	التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية)
147	26.	التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية)
148	27.	التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية)
151	28.	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الأول مع القيمة (3)

152	29. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الثاني مع القيمة (3)
154	30. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الثالث مع القيمة (3)
155	31. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الرابع مع القيمة (3)
156	32. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الخامس مع القيمة (3)
157	33. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور السادس مع القيمة (3)
159	34. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور السابع مع القيمة (3)
160	35. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الثامن مع القيمة (3)

قائمة الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
21	أنموذج الدراسة	36.
42	نموذج الشك المهني	37.
54	تحسين مستوى الشك المهني لدى مدقق الحسابات	38.
59	خصائص الشك المهني	39.
89	العوامل المؤثرة على ممارسة مستوى مناسب من الشكوك المهنية وأثرها على تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية	40.
98	تقييم مدقق الحسابات المُتشكك لمخاطر التحريفات الجوهرية	41.

قائمة الاختصارات

الاختصار	معنى الاختصار باللغة العربية	معنى الاختصار باللغة الانكليزية
ADA	تحليل بيانات المدققين	Auditors' Data Analytics
SEA	لجنة الأوراق المالية والبورصة	Securities and Exchange Commission
SAS	معيّار التدقيق الامريكي	Statement on auditing standards
SEC	هيئة الأوراق والأسواق المالية	Securities and Exchange Commission
IAS	معيّار التدقيق الدولي	International Standards on Auditing
SPSS	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Packages For Social Science`s
T-Test	اختبار T للعينة الواحدة	T Student Test-One sample

دور ممارسة الشك المهني في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية

دراسة ميدانية

اشراف الأستاذ الدكتور حسين احمد دحدوح

اعداد الباحثة وعد إبراهيم عقيل

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى بيان دور ممارسة الشك المهني من قبل مدققي الحسابات المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والعاملين لديهم في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، وذلك من خلال التعرف على مستويات الشك المهني الممارسة من قبل مدققي الحسابات في البيئة السورية، ومدى توافر خصائص الشك المهني لديهم، ثم بيان العلاقة بين هذه الممارسة لجهة إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

لتحقيق هدف الدراسة تم توزيع (80) استمارة استبيان، على مجتمع الدراسة وهم مدققو الحسابات المعتمدون من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2021، واسترداد (75) منها واستبعاد (2) منها لعدم صلاحيتها للتحليل الاحصائي، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي واختبار ت ستيودنت لمقارنة متوسط عينة مع متوسط معلوم (One Sample T-test)، وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

أظهرت الدراسة عدة نتائج، أبرزها:

- 1) يمارس مدققو الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسباً من الشك المهني.
- 2) يتوافر لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم خصائص الشك المهني.
- 3) تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.
- 4) يسهم توافر خصائص الشك المهني في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: الشك المهني، إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية، التقارير المالية.

الفصل الأول

الإطار العام والدراسات السابقة

الفصل الأول: الإطار العام والدراسات السابقة

المقدمة:

تَرتب على ازدياد حالات الفشل المالي التي تتعرض لها المنشآت، نتيجة التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، سواء المقصودة منها أو غير المقصودة، مسؤوليات جمّة على مدققي الحسابات، وانتقادات كبيرة على مهنة التدقيق، و يُلاحظ أن بعد كل حالة فشل مالي تتعرض لها إحدى المنشآت، كانت الاتهامات تُوجه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة إلى مدققي الحسابات، بالإخلال بواجباتهم تجاه التقارير المالية للمنشآت محل التدقيق، وتزايدت في الآونة الأخيرة الأصوات والدعوات التي تطالب بتوسيع مسؤوليات المدقق لاكتشاف جميع التحريفات في التقارير المالية، والحد منها.¹

لكن في ظل محددات عملية التدقيق التي من أهمها أداء عملية التدقيق أداءً اختبارياً، المخاطر الكامنة والمتأصلة في التقارير المالية، أساس استمرارية المنشأة، تحديد القيم العادلة، التقديرات المحاسبية التي تم على أساسها إعداد التقارير المالية، تعقد عمليات المنشآت، ضغوط الميزانيات، وقت تقديم تقارير التدقيق، التلاعب من قبل إدارة المنشآت، وغيرها، وبالرغم من الجهود المبذولة كلها من قبل مدققي الحسابات، فقد حدثت تلك المحددات من قدرة مدققي الحسابات على اكتشاف كافة التحريفات في التقارير المالية، وتحقيق رغبة المجتمع المالي.

لذلك تزايد اهتمام المنظمات المهنية، بالأساليب التي من شأنها أن تسهم في اكتشاف التلاعبات، والحد من التحريفات، وحيث يصعب في حقيقة الأمر توسيع مسؤوليات المدقق، فقد طالبت هذه المنظمات في عدد من معايير التدقيق، أهمها معيار التدقيق الدولي (IAS.NO.240)، معيار التدقيق الدولي (IAS.NO.315)، معيار التدقيق الدولي (IAS.NO.330)، ومعيار التدقيق الأمريكي (SAS NO.99)، مدققي الحسابات ممارسة نزعة الشك المهني أثناء

¹ دحدوح، حسين أحمد، (2006)، مسؤولية مدققي الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22- العدد الأول، ص 174.

أداء عملية التدقيق، بدءاً من شروط الاتفاق على التكليف وحتى صدور تقرير التدقيق النهائي، لعل ذلك يساهم في الكشف عن مخاطر التحريفات الجوهرية والحد منها قدر الإمكان.

وتأتي هذه الدراسة لتوضح إسهام ممارسة الشك المهني في بعض عمليات التدقيق في سورية، في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، لجهة تحديد تلك المخاطر، تقييمها، والاستجابة لها.

مصطلحات الدراسة:

نزعة الشك المهني: (Professional skepticism): موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقظ

للحالات التي تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش وإجراء تقييم انتقادي للأدلة.²

تحريف (Misstatement): اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية، أو تصنيفه، أو عرضه، أو الإفصاح عنه،

وما يجب ان يكون عليه مبلغ هذا البند، أو تصنيفه، أو عرضه، أو الإفصاح عنه، وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق،

ويمكن ان ينشأ التحريف عن طريق خطأ، أو غش.³

خطر التحريف الجوهري: (Risk of material misstatement): خطر أن القوائم المالية، محرفة بشكل جوهري

قبل التدقيق.⁴

مشكلة الدراسة:

تتنامى فقد الثقة في مهنة التدقيق وتقارير مدققي الحسابات، نتيجة بعض حالات فشل عمليات التدقيق التي تُعزى

إلى ضعف قدرة المدققين على اكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، لذلك تدرجت المنظمات المهنية

والدراسات الأدبية بمتطلبات إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية، وألزمت مدققي الحسابات بتخطيط عملية التدقيق وتنفيذها

² مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020)، المعايير الدولية للتدقيق والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة الهيئة السعودية

للمحاسبين القانونيين، "ISA200 P.62"

³ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020)، مرجع سبق ذكره، "ISA200 P.61".

⁴ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020)، مرجع سبق ذكره، "ISA200 P.62".

بنزعة الشك المهني خاصةً في اثناء قيام المدققين في إجراءات التدقيق المصممة لتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية وتقييمها في التقارير المالية، والاستجابة لها. وتتوعد الآراء بخصوص مستويات الشك المهني وتدرجت المستويات انطلاقاً من الثقة التامة في إدارة المنشأة محل التدقيق وصولاً إلى الشك اليقيني، إلا أن المستويين الأكثر شيوعاً والأكثر منطقية هما "الشك المهني الافتراضي، والشك المهني المحايد" لذلك بعض الدراسات المرجعية اقترحت ممارسة شك مهني افتراضي بمعنى افتراض تحيز متأصل في تأكيدات الإدارة، وبالتالي تبني مبدأ إن لإدارة المنشأة محل التدقيق قدراً من عدم الأمانة ما لم تثبت أدلة التدقيق غير ذلك. والدراسات الأخرى افترضت ممارسة شك مهني محايد بمعنى الاعتماد على تمثيلات الإدارة، مع عناية معقولة حول وجود أي حالة أو حدث يستوجب الشك المهني، وبالتالي تبني مبدأ ممارسة الشك المهني عند ظهور الإشارات التحذيرية للمخاطر. وعليه يمكن التعبير عن مشكلة الدراسة بالأسئلة التالية:

- 1) هل يمارس مدققو الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسباً من الشك المهني؟
- 2) هل تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية؟ ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:
 - 2.1. هل تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية؟
 - 2.2. هل تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية؟
 - 2.3. هل تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية؟

(3) هل يتوافر لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم خصائص الشك المهني؟

(4) هل يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير

المالية؟ ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:

4.1. هل يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية

في التقارير المالية؟

4.2. هل يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية

في التقارير المالية؟

4.3. هل يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات

الجوهرية في التقارير المالية؟

الدراسات السابقة: Previous Studies:

بهدف معرفة الأبحاث السابقة لموضوع الدراسة، سيتم عرض بعض من الدراسات والأدبيات السابقة، ذات

الصلة المباشرة أو غير المباشرة في موضوع الدراسة، وأهمها:

أولاً: الدراسات السابقة باللغة العربية:

1. دراسة (الزايغ، 2020) بعنوان: علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الغش

والأخطاء الجوهرية في التقارير المالية- دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة.⁵

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف الغش

والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والأحكام والقرارات المتعلقة بكل من تقييم مخاطر التدقيق وتخطيط أعمال التدقيق

⁵ الزايغ، هاني فرحان (2020) علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في التقارير المالية - دراسة

ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد رقم (28) العدد رقم (2)

وتتفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك تقييم مدقق الحسابات لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.

لتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من ثلاثة أجزاء، وزعت على مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في قطاع غزة وعددهم 95 مدققاً واسترداد 92 استبانة، واستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Packages For Social Science's، واختبار T للعينة الواحدة (T Student Test-One sample).

توصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يستخدم حكمه الشخصي ويمارس الشك المهني في تقييم كمية ونوعية أدلة الاثبات ومدى كفايتها وصلاحياتها لدعم رأيه الفني المحايد، كما أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية، إضافة إلى أن الضبط الداخلي يسهم في تدعيم الرقابة الداخلية وتقويتها بأقل تكلفة ممكنة.

2. دراسة (رايس، 2020) بعنوان⁶: أثر سلوك الشك المهني للمدقق الخارجي على تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي

لتقرير التدقيق: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في ولاية تبسة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على بيان أثر الشك المهني في مهمة التدقيق الخارجي على تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق.

لتحقيق هدف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها صممت استمارة لجمع المعلومات، حيث وزعت هذه الاستمارة على مدققي الحسابات بولاية تبسة، وتم تحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

6 رايس، سفيان وزعبيط، نور الدين (2020) أثر سلوك الشك المهني للمدقق الخارجي على تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في ولاية تبسة، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد رقم (31) العدد رقم (1)

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر وعلاقة ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني وجودة المحتوى المعلوماتي لتقرير مدققي الحسابات.

3. دراسة (قاسم، 2019) بعنوان: دراسة مدى تأثير ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي على جودة حكمه المهني.⁷

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم الشك المهني الذي من المفترض أن يمارسه المدقق الخارجي عند أداء عملية التدقيق، وكذلك معرفة مدى تأثير ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي على جودة حكمه المهني. لتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي في الدراسة الميدانية، ودراسة آراء عينة البحث التي شملت عينتين: الأكاديميين في أقسام المحاسبة في الجامعات والكليات السعودية والمدققين الخارجيين، وتحليل البيانات باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

توصلت الدراسة إلى تأكيد اتفاق عينة الدراسة حول أهمية التعرف على مفهوم الشك المهني، وأهمية ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي عند أداء عملية التدقيق، الأمر الذي يسهم ويؤثر في زيادة تحسين جودة حكمه المهني وتطويرها.

4. دراسة (الشاعر، 2018) بعنوان: أثر خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على تقييم مدى ملائمة الأنظمة المالية والإدارية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.⁸

⁷ قاسم، محمد بسام محمد (2019) دراسة مدى تأثير ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي على جودة حكمه المهني، دراسة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة أم القرى - كلية إدارة الأعمال - قسم المحاسبة - المملكة العربية السعودية.

⁸ الشاعر، هناء (2018) أثر خصائص الشك المهني لمدقق الحسابات على تقييم مدى ملائمة الأنظمة المالية والإدارية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي، بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر غزة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - قسم المحاسبة.

هدفت هذه الدراسة أساساً إلى دراسة العلاقة بين خصائص الشك المهني وتقييم مدقق الحسابات لمدى ملاءمة الأنظمة المالية والإدارية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي من وجهة نظر مدققي الحسابات العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة.

لتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتم توزيع 150 استبانة للمدققين المزاولين للمهنة للعام 2017، وتم استرداد 140 منها.

أظهرت الدراسة عدة نتائج كان أبرزها:

(1) تمتع المدقق الفلسطيني بدرجة جيدة من خصائص الشك المهني، إلا أن هذه الخصائص تتباين فيما بينها، وتبين أن أعلى هذه الخصائص لدى المدقق هي خاصية فهم الشخصية، يليه الاستقلالية، فاستجواب العقل، يليها البحث عن المعرفة، والثقة بالنفس.

(2) يهتم 82% من المدققين بتقييم مدى ملائمة الأنظمة المالية والمحاسبية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي، بينما يهتم 85% منهم بتقييم مدى ملائمة الأنظمة الإدارية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.

(3) توفر خصائص الشك المهني لدى المدقق تركت أثراً إيجابياً على تقييم مدقق الحسابات لمدى ملاءمة الأنظمة المالية والإدارية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.

5. دراسة (سارة، 2018) بعنوان: مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية:⁹

⁹ سارة، عراب (2018) مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد التاسع.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية وتقييمها للحد من

تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية.

لتحقيق هدف الدراسة، فقد اقتصر على بيان مؤشرات وجود الغش والخطأ على مستوى القوائم المالية ومجالات ارتكابها، ومخاطر وجود غش وارتباطات غير قانونية على مستوى تلك القوائم، وشرح لعناصر مثلث الغش، وانعكاس أثر الغش على القوائم المالية، كما تم استعراض مراحل تقييم المدقق الخارجي لمخاطر الغش، وإجراءات عملية التدقيق عند وجود دلائل تشير إلى وجود غش أو خطأ.

أظهرت نتائج الدراسة أن المدقق الخارجي يواجه مخاطر الغش والأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية من خلال تقييمه الجيد والدقيق لمخاطر وجود الغش عن طريق المراحل المحددة في الدراسة، وأن ممارسة الشك المهني بدرجة ملائمة والأخذ في الحسبان عند تقييمه لمخاطر خصائص الإدارة ومدى ميلها للتلاعب والتحايل وظروف الصناعة التي ينتمي إليها المشروع والخصائص التشغيلية والاستقرار المالي، يساعد على اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية.

6. دراسة (محجوب، 2017) بعنوان: نموذج مقترح لتحسين جودة الأداء المهني للتدقيق في إطار تقدير المخاطر

باستخدام الشك المهني (دراسة تجريبية):¹⁰

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني من خلال تبنيه وجهة النظر المتسائلة والمتشككة، والتقييم الانتقادي فيما يتعلق بالأحكام والإجراءات المهنية عند تقدير مخاطر التدقيق، وانعكاس ذلك على جودة الأداء المهني.

¹⁰ محجوب، هالة إبراهيم (2017)، نموذج مقترح لتحسين جودة الأداء المهني للتدقيق في إطار تقدير المخاطر باستخدام الشك المهني (دراسة تجريبية)، بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة - كلية التجارة - قسم المحاسبة. جامعة عين شمس.

لتحقيق هدف الدراسة، تضمنت جزئين أساسيين، تم عرض الإطار العلمي للرسالة في الجزء الأول منها وانتهت فيه الباحثة إلى نموذج مقترح لقياس أثر ممارسة الشك المهني عند تقدير مخاطر التدقيق على جودة التدقيق، أما الجزء الثاني فقد تضمن دراسة تجريبية تمثلت في حالة عملية لتحديد مدى صلاحية النموذج المقترح في الواقع العملي لاختبار فروض الدراسة.

أظهرت الدراسة نتيجتين:

(1) النتيجة الأولى: هي أنه على مراقب الحسابات أن يتصف وينمي خصائص الشك المهني، وهي: (العقلية المتسائلة، البحث عن المعرفة، الثقة بالنفس، الحكم الذاتي، فهم العلاقات الشخصية، وتعليق الحكم)، للمحافظة على ممارسة الشك المهني، حتى تمتزج هذه الخصائص مع أدائه للتخطيط وتقدير مخاطر التدقيق بموضوعية، واتخاذ الإجراءات المناسبة وتنفيذها بفعالية، ومزاولة الأحكام والقرارات المهنية السليمة، ليتمكن من إصدار رأي مهني يحقق جودة التدقيق.

(2) النتيجة الثانية: هي أن ممارسة الشك المهني عند تقدير مخاطر التدقيق من أهم خصائص مراقب الحسابات، التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط لعملية التدقيق، وتؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني.

7. دراسة (زيتون، 2017) بعنوان: دراسة استكشافية لقياس الشك المهني لمراقب الحسابات في بيئة الممارسة

المهنية المصرية.¹¹

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من صدق مقياس Hurtt وثباته لقياس سمة الشك المهني الفطري لمراقب الحسابات

في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

¹¹ زيتون، محمد خميس جمعة خطاب (2017) دراسة استكشافية لقياس الشك المهني لمراقب الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية كلية التجارة، جامعة الإسكندرية مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية المجلد رقم 54/ العدد 1/- مصر.

لتحقيق هدف الدراسة تم توزيع الثلاثين عبارة المكونة للمقياس على 193 مراقب حسابات بمنشآت المحاسبة والتدقيق المصرية، واستخدام مقياس ليكرت السداسي، وإجراء التحليل العاملي التوكيدي بهدف اختبار افتراض وجود أو لا وجود للعلاقة.

أظهرت الدراسة أنه بالرغم من أن مقياس Hurtt يمكنه تفسير مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية، إلا أن بعض خصائص سمة الشك المهني التي اقترحتها Hurtt قد لا تفسر السلوك التشككي لمراقب الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

8. دراسة (عثمان، 2017): تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق:¹²

هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير خصائص الشك المهني لمدققي الحسابات على جودة التدقيق في شركات التدقيق العراقية ومكاتبه.

لتحقيق هدف الدراسة تم توزيع (62) استمارة استبيان، على عينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق العراقية ومكاتبه، وتم بيان أثر المتغيرات من خلال استخدام النماذج الإحصائية بطريقة المربعات الصغرى، ونموذج الانحدار الخطي، لاختبار فرضيات الدراسة.

أظهرت نتائج الدراسة امتلاك المدققين في شركات التدقيق العراقية ومكاتبه خصائص الشك المهني بدرجة كبيرة، فضلاً عن وجود تأثير لخصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق في شركات التدقيق العراقية ومكاتبه، أي أن ممارسة الشك المهني يؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق من خلال اكتشاف التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أو الأخطاء مما يؤدي إلى الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق.

¹² عثمان، علاء الدين عبد الرحمن (2017) تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 108/، المجلد 24/، ص 597.

ثانياً: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

1. دراسة (Xiaoxing Li, 2022) بعنوان:¹³

Behavioral challenges to professional skepticism in Auditors' Data Analytics

journey:

((التحديات السلوكية للشك المهني في تحليل بيانات المدققين (ADA))

هدفت هذه الدراسة إلى إعلام المدققين المهنيين والأوساط الأكاديمية بالتحديات السلوكية المحتملة لتطبيق

الشك المهني للمدققين عند استخدام تحليل بيانات التدقيق (Auditors' Data Analytics (ADA) ومناقشة فرص البحث المستقبلية لذلك.

لتحقيق هدف الدراسة تم مراجعة أبحاث التدقيق ذات الصلة ومناقشة التحديات المحتملة من خمس وجهات نظر، وهي: مواقف المدققين تجاه (ADA)، خصائص البيانات، الانحرافات التي تم تحديدها بواسطة (ADA)، عقلية المدققين، السياقات الاجتماعية والتفاعلات التي تنطوي عليها ممارسة (ADA).

توصلت الدراسة إلى أنه وعلى الرغم من أن تطبيق (ADA) يجلب عديداً من الفوائد في أثناء عملية التدقيق، إلا أنه في نفس الوقت يثير عديداً من التحديات لتطبيق المستويات المناسبة من الشك المهني للمدقق، إن إدراك هذه التحديات السلوكية المحتملة والاستعداد لها أمر بالغ الأهمية لتعزيز فوائد ADA للشك المهني وبالتالي جودة عملية التدقيق.

2. دراسة (Bayuandika, 2021) بعنوان:¹⁴

¹³ Xiaoxing Li, (2022), Behavioral challenges to professional skepticism in auditors' data analytics journey, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs economie 96(1/2).

¹⁴ Bayuandika. Muhammad (2021) THE EFFECT OF SPIRITUAL INTELLIGENCE AND PROFESSIONAL SKEPTICISM OF INTERNAL AUDITORS ON DETECTION OF FRAUD, International Journal of Asian Social Science. Vol (11), No (1)

THE EFFECT OF SPIRITUAL INTELLIGENCE AND PROFESSIONAL SKEPTICISM OF INTERNAL AUDITORS ON DETECTION OF FRAUD.

((تأثير الذكاء الشخصي والشك المهني للمدققين الداخليين في كشف الاحتيال))

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير الذكاء الشخصي والشك المهني في القدرة على اكتشاف الاحتيال في الشركات الإعلامية في Jakarta.

التحقيق هدف الدراسة فقد تم جمع البيانات المستخدمة من خلال توزيع الاستبيانات على المدققين الداخليين في شركات الإعلام الخاصة في منطقة Jakarta، واستخدام تقنية تحليل الانحدار الخطي المتعدد وبرنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

توصلت الدراسة إلى أن متغير الذكاء الشخصي ليس له أي تأثير في اكتشاف الاحتيال، في حين أن الشك المهني له تأثير إيجابي في اكتشافه.

3. دراسة (Alnafisah, 2019) بعنوان:¹⁵

The Practice of Professional Skepticism in Auditing

((ممارسة الشك المهني في التدقيق))

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف كيفية قيام المدققين المحترفين الممارسين للمهنة باستيعاب مفهوم الشكوك المهنية وفهمها وتفعيلها في الممارسة العملية.

لتحقيق هدف الدراسة فقد استخدمت هذه الدراسة نهج بحث نوعياً للتحقيق في معنى الشكوك المهنية في التدقيق في سياق الخبرة العملية لمدققي التقارير المالية، تضمنت الطريقة الأولية لجمع البيانات مقابلات شبه منظمة مع (44)

¹⁵ Alnafisah Yasser A, (2019) The Practice of Professional Scepticism in Auditing, A thesis submitted to the **University of Manchester** for the degree of Doctor of Philosophy (PhD) In the Faculty, AC. UK.

مشاركًا في البحث يعملون في شركات التدقيق الأربع الكبرى في المملكة المتحدة، مع استخدام نموذج الحدس الاجتماعي SIM لتقديم تفسيرات للمعنى العملي للشكوك المهنية والتي تحدد دور الشعور الغريزي في ممارسة الشكوك المهنية للمدققين مع مراعاة المنطقية في المعالجة.

توصلت الدراسة إلى أن استخدام مثل هذا الإطار النظري في تقديم تفسير شامل للشكوك المهنية الذي يمكن أن يكشف عن طبيعته وتركيباته، والتفاعل بين جوانبه المعرفية والعملية التي يتخذ المدققون حكمهم المهني اليومي بناءً عليها.

4. دراسة (Knechel, et al, 2018) بعنوان: ¹⁶

The Effect of Professional Skepticism on Auditor Compensation and Auditor

Opinions:

((تأثير الشك المهني على تعويضات المدققين وآرائهم))

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين الشك المهني وتعويضات المدققين وآرائهم وإعداد التقارير، وأولت الدراسة اهتماماً خاصاً للتأثيرات التفاضلية بين شركات الأربعة الكبار وغيرها، لتحقيق هدف الدراسة تم استخدام البيانات من الدراسة الاستقصائية التي تم إجراؤها في السويد عن المدة من 2007-2011، وتم استخدام الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة. أظهرت الدراسة عدة نتائج كان أبرزها:

1) ان مستوى الشك المهني يرتبط ارتباطاً إيجابياً بتعويض المدققين في شركات الأربعة الكبار، ولا يوجد مثل هذا الارتباط في شركات التدقيق الأخرى غير الأربعة الكبار، وأن هناك ارتباطاً إيجابياً بين مستوى المدققين في الشكوك المهنية وقرارات التدقيق التي يتخذونها فيما يتعلق بإصدار تقارير التدقيق المعدلة، وبشكل أكثر تحديداً،

¹⁶ Knechel, W. Robert, et al, (2018), The Effect of Professional Skepticism on Auditor Compensation and Auditor Opinions, University of Florida.

وجدت الدراسة أن المدققين في شركات التدقيق الأخرى غير الأربعة الكبار هم أكثر عرضة لإصدار آراء معدلة، بخلاف مدققي شركات الأربعة الكبار.

(2) إن الشك المهني مرتبط مع تقارير المدققين لدى الأربعة الكبار ولا يرتبط مع غير مدققي الأربعة الكبار، وتبين أن شركات التدقيق الأربعة الكبار تقدر قيمة الشك المهني، وأن عمليات ضبط الجودة الداخلية تزيل الاختلافات المتنوعة بين المدققين في قرارات تقارير التدقيق، في المقابل، لا يبدو أن شركات التدقيق غير الأربعة الكبار تحفز الشك المهني ولا تعوض عمليات ضبط الجودة الداخلية للفروق الفردية في قرارات تقارير التدقيق.

5. دراسة (Hussnie,2017) بعنوان:¹⁷

Professional Skepticism and Auditor`s assessment of Misstatement Risks:

The Moderating effect of experience and time budget pressure.

((الشك المهني وتقييمات المدقق لخطر الأخطاء ، تأثير اعتدال الخبرة وضغوط الموازنة الزمنية))

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين الشك المهني والخبرة وضغوط الموازنة الزمنية على تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء.

لتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على دراسة ميدانية وتحليل متعدد الاختصاصات من (248) مدقق حسابات من شركات التدقيق الأربعة الكبار وغيرها.

أظهرت نتائج الدراسة أن الشك والخبرات المهنية لها آثار إيجابية بينما يكون لضغوط الموازنة تأثير سلبي على تقييم المدقق للأخطاء الجوهرية، ومن خلال إجراء التحليل الإضافي للعينات المأخوذة من المنطقتين المختارتين Kuala Lumpur and Selangor فقد أظهرت نتائج هذا التحليل فهماً أفضل لما إذا كان المدققون قادرين على

¹⁷ Hussin, Sayed (2017) PROFESSIONAL SKEPTICISM AND AUDITORS' ASSESSMENT OF MISSTATEMENT RISKS: THE MODERATING EFFECT OF EXPERIENCE AND TIME BUDGET PRESSURE, Journal of scientific papers ECONOMIC & SOCIOLOGY.

الحفاظ على الشك المهني مع قدر معين من خبرة التدقيق ذات الصلة وعلى مستويات مختلفة من ضغوط الموازنة الزمنية.

6. دراسة (Kimberly , et al, 2014) بعنوان:¹⁸

Professional Skepticism in Practice: An Examination of the Influence of Accountability on Professional Skepticism:

((الشك المهني في الممارسة: دراسة تأثير المساءلة على الشكوك المهنية))

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير المساءلة على الشكوك المهنية، ويقترح مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOB أن المدققين قد لا يقومون بممارسة الشك المهني ممارسة دائمة /أو/ بجد، بينما الأدبيات الموجودة في (Hurt, Brown-Liburd, Earley, and Krishnamoorthy 2013) تشير إلى أن الشك المهني يمكن أن يتأثر بعدد من العوامل الداخلية والخارجية، ولذلك ينشأ التساؤل فيما يتعلق بكيفية تطبيق الشك المهني وتوظيفه علمياً.

لتحقيق هدف الدراسة فقد تم استخدام الدراسة الاستقصائية من خلال الأسئلة الكمية والنوعية للحصول على تصورات لعدد من العوامل التي تعزز تطبيق الشك المهني أو تمنعه، باستخدام إطار عمل Solomon and Trotman's 2013 للمساءلة، واستيضاح إجابات لـ 77 من المدققين ذوي الخبرة المتباينة، وإجراء ستة مقابلات مع المستجوبين. أظهرت نتائج الدراسة أن مصادر المساءلة التي يمكن تعقبها للأفراد تعزز الشك المهني للمدققين بقوة أكبر، وفي المقابل، قد تؤدي ضغوط الموازنة الزمنية والوثائق الزائدة إلى إضعاف الشك المهني للمدقق.

¹⁸Kimberly, Westermann, et al, (2014) Professional Skepticism in Practice: An Examination of the Influence of Accountability on Professional Skepticism, Florida International University.

7. دراسة (Abičić, 2014) بعنوان: ¹⁹

Professional Skepticism of Auditors and risk of Fraudulent Financial Reporting:

((شكوك المدققين المهنية ومخاطر التقارير المالية الاحتمالية))

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان العلاقة بين شكوك المدققين المهنية ومخاطر التقارير المالية الاحتمالية، حيث بينت الدراسة انه في ظل تزايد وتيرة التقارير المالية الاحتمالية يتعين على المدقق أداء عملية التدقيق مع موقف سلوكي من الشك المهني.

لتحقيق هدف الدراسة تم توزيع 235 استمارة استبيان على عينة عشوائية من مدققي الحسابات، في جمهورية كرواتيا خلال العام 2012، وتم جمع 77 استمارة استبيان، أي بمعدل استرداد 33%، وتم استخدام بعض الأساليب الإحصائية لتحليل بيانات الدراسة.

أظهرت نتائج الدراسة أن الشك المهني يعتمد على الخصائص الفردية للمدقق، لكن الشكوك تتأثر أيضاً بالمعرفة المهنية، التدريب، والخبرة، مع الاسهام المهم لشركة التدقيق في إنشاء السياسات والإجراءات التي تعزز أهمية الشكوك خلال عملية التدقيق وتنفيذها، كما تبين أن المدققين، وعلى الرغم من إدراكهم لأهمية الشك المهني، فهم لا يظهرون المستوى المناسب من الشك عند تقييم مخاطر الاحتيال، بسبب نقص الخبرة والمعرفة لتحديد عوامل مخاطر الاحتيال، أو لأن معايير التدقيق لم تقدم إرشادات كافية تتعلق بالمستوى المناسب من الشك المهني الواجب ممارسته، ولذلك، هناك حاجة إلى التعليم المستمر حول الاحتيال والتأكيد على أهمية الشك المهني على مستوى شركات التدقيق.

8. دراسة (Nickell, 2012) بعنوان: ²⁰

¹⁹ Abičić, Silvija Pretnar, (2014) PROFESSIONAL SKEPTICISM OF AUDITORS AND RISK OF FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING, Journal of Accounting and Management.

²⁰ Nickell, Erin Burrell. (2012) An Examination of Issues Related to Professional Skepticism in Auditing, A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy in the College of Business Administration at the University of Central Florida.

An Examination of Issues Related to Professional Skepticism in Auditing:

((اختبار القضايا ذات الصلة بالشك المهني في التدقيق))

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار القضايا ذات الصلة بالشك المهني، وبينت الدراسة أولاً إن الافتقار إلى الدقة في تعريف المفهوم يُفترض أنه يؤدي إلى الاختلاف في كيفية تطبيق الشك في الممارسة، وراعت وجهات النظر المختلفة لما يشكل شكاً مهنيًا كافيًا (مناسباً)، وفحصت كيفية اختلاف وجهات النظر هذه بين ممارسي مهنة التدقيق والجهات الرقابية (التنظيمية).

ولتحقيق أهداف الدراسة أخذت الدراسة في الحسبان مايلي:

- وجهات النظر المتنافسة للشكوك المهنية - الشك المحايد مقابل الشك المفترض - وما إذا كان يطلب من المدققين تبني وجهات نظر بديلة للشكوك المفترضة، قد تكون لها آثار على كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها.
 - ما إذا كانت طبيعة العلاقة بين المدقق والعميل تهدد قدرة المدقق على الحفاظ على موقف من الشك المهني، خاصةً تجاه العملاء الذين بنى معهم المدقق علاقات عمل وثيقة، أو الذين يعتمد عليهم المدقق مالياً.
- بحثت هذه الدراسة الإجراءات المنفذة تجاه مدققي الحسابات بين أعوام 1999-2009، وحددت بعض العوامل المرتبطة بغياب وجود الشكوك المهنية.
- أظهرت نتائج الدراسة معلومات قيّمة للمدققين، والمنظمين، حول مستوى الشك المناسب، الذي يجب أن يُمارس من قبل المدققين، والذي يجب أن يُحدد من قبل الجهات التنظيمية.

9. دراسة (Hurt,2008) بعنوان:

AN EXPERIMENTAL EXAMINATION OF PROFESSIONAL SKEPTICISM

((الفحص التجريبي للشك المهني)):

هدفت هذه الدراسة الى إجراء فحص تجريبي للشك المهني في التدقيق واكتشاف فيما إذا كان النظر الى الشك المهني على أنه سمة وليس استجابة لظروف عملية التدقيق يوفر ربط أوضح بين الشك المهني وسلوك المدققين.

لتحقيق هدف الدراسة تم استخدام مقياس تم تطويره بشكل خاص لقياس مستوى الشك المهني في التدقيق، حيث تم فحص تأثيره على سلوكين هما تقييم الأدلة وتوليد البدائل.

توصلت الدراسة الى ان سلوك المدققين ذوي الشك الأعلى أكثر اعتدالاً في ظل ظروف التدقيق العادية ويتفاعلون مع الظروف المحفزة للشك ويقومون بزيادة الشك المهني أكثر من المدققين الأقل شكاً، وان المدققين ذوي الشك الأعلى يتصرفون بشكل منهجي أكثر من المدققين ذوي الشك المنخفض.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

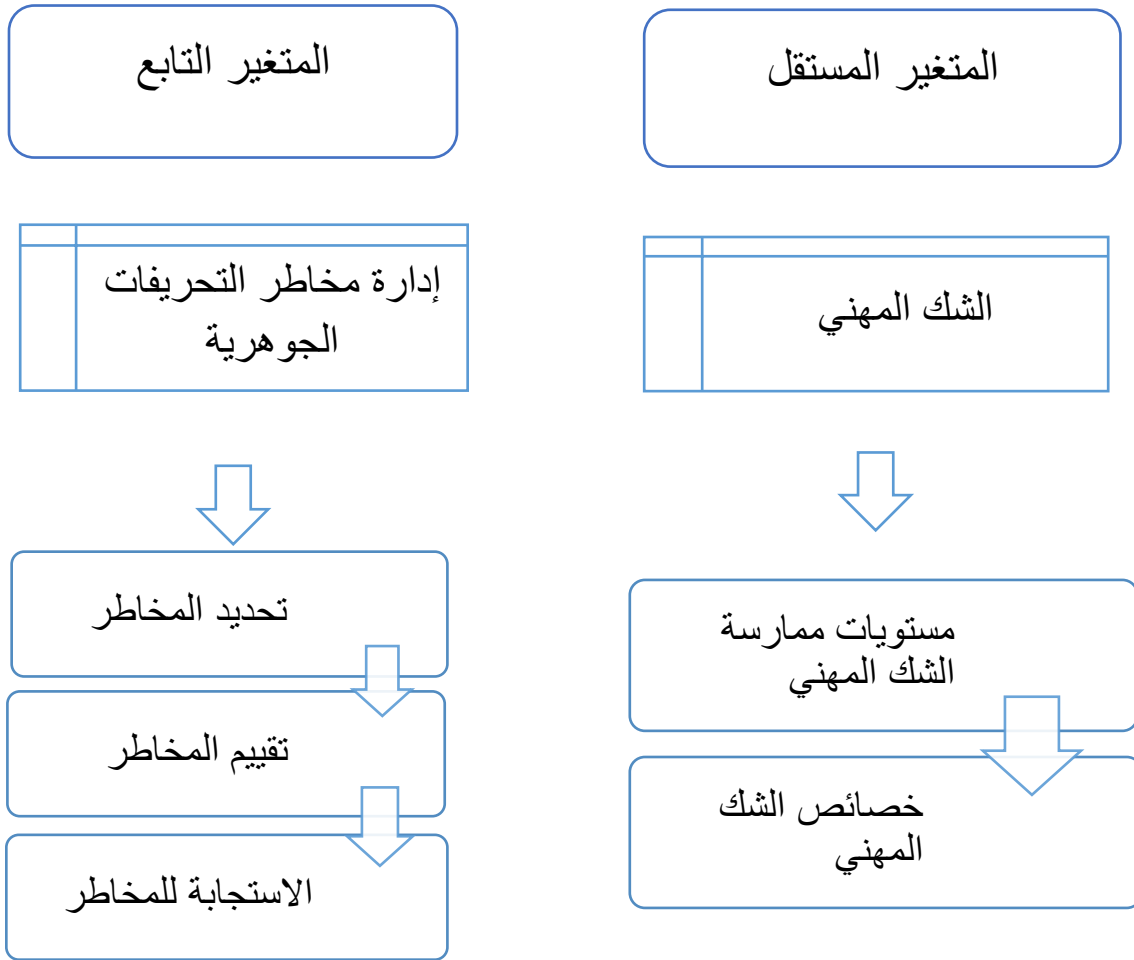
من خلال استقراء مضامين الدراسات السابقة وتحليلها، يمكن استخلاص الملاحظات التالية:

1. اتفقت معظم الدراسات والأدبيات السابقة ذات الصلة بالشك المهني، على هدف مشترك، وهو ضرورة الحفاظ على ممارسة نزعة الشك المهني في أثناء تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها.
2. اعتمدت أغلب الدراسات السابقة على الشك المهني كمدخل رئيسي، في حين اختلفت مخرجات هذه الدراسات فيما بينها.
3. اختبرت بعض الدراسات العلاقة بين الشك المهني وبعض العوامل الوصفية (كتعويضات المدققين، قرارات التدقيق، المساءلة، المعرفة والخبرات المهنية، ضغوط الموازنة الزمنية، وجودة التدقيق)، كما ركز بعضهم منها على الاختلاف في وجهات النظر بين ممارسي المهنة والجهات الرقابية (التنظيمية) في تحديد العوامل المؤثرة على المستوى المناسب من الشكوك المهنية الذي يجب على مدققي الحسابات ممارسته، في حين خلصت إحدى الدراسات إلى نموذج مقترح لقياس أثر ممارسة الشك المهني في إطار تقدير مخاطر التدقيق على جودة الأداء المهني للتدقيق.

والدراسة الحالية تأتي استكمالاً لما ورد بالدراسات السابقة، وتتميز في بيانها لدور ممارسة الشك المهني في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية في البيئة السورية، ولم يتم التطرق "لحد علم الباحثة" إلى هذه الدراسة مسبقاً في هذه البيئة، ولم يتم التعرف إلى أي مدى يوجد مثل هذه العلاقة في الممارسات العملية للمهنة في سورية، وهذا ما يمكن التعبير عنه بالخصوصية المكانية للدراسة، أما الخصوصية الإجرائية للدراسة تتمثل في التعرف على دور ممارسة الشك المهني في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية "في متغيراته الثلاث" أي لجهة تحديد المخاطر وتقييمها والاستجابة لها، ولم تتناول أي من الدراسات السابقة هذه المتغيرات مجتمعةً.

أنموذج الدراسة:

انطلاقاً من تساؤلات الدراسة يمكن تصميم أنموذج الدراسة على النحو التالي:



الشكل رقم (1) انموذج الدراسة

أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية: تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في معرفة مستويات الشك المهني التي تمارس من قبل مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم، ومدى توافر خصائص الشك المهني لديهم، ومن ثم تبين العلاقة بين ممارسة الشك المهني وإدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية في متغيراته الثلاثة "تحديد المخاطر، تقييم المخاطر، والاستجابة للمخاطر"، لعلها تكون إضافة علمية متواضعة تسهم في إثراء الجهود البحثية ذات الصلة بالشكوك المهنية،

ومخاطر التحريفات الجوهرية، حيث تُأكد أغلب الأدبيات أن مخاطر التحريفات الجوهرية وما ينتج عنها من تقارير مالية احتيالية أصبحت قضية محل اهتمام من قبل مستخدمي التقارير المالية كافة.

الأهمية العملية: تتمثل الأهمية العملية للدراسة من خلال إسهامها في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، سواء الناجمة عن الغش أو الخطأ، من خلال استخدام المدقق لنزعة الشك المهني، والكشف عن تلك المخاطر والحد منها قدر الإمكان، لعلها تكون بمنزلة قواعد ارشادية لمدققي الحسابات تمكنهم من ممارسة الشك المهني بالمستوى المناسب، في أثناء تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها، وتسهم في وضع بعض المقترحات للاستئناس بها من قبل فريق التدقيق لأداء عملية التدقيق بشكل يتناسب مع القدرات المهنية اللازمة لمواجهة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، الأمر الذي يترتب عليه أثر كبير ومهم للأطراف المعنية بعملية التدقيق (مستخدمي التقارير المالية، الجهات الرقابية، الإدارات الضريبية، المستثمرين، والدائنين..) مما يعني زيادة ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق من جهة، وتجنب تعرض المدقق للمساءلة وخطر التقاضي من جهة أخرى.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- (1) معرفة مستوى ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم للشك المهني.
- (2) معرفة فيما إذا كانت ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني من قبل مدققي الحسابات تسهم في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية. ويتفرع عن هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية الآتية:
 - 2.1. معرفة فيما إذا كانت ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني من قبل مدققي الحسابات تسهم في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.
 - 2.2. معرفة فيما إذا كانت ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني من قبل مدققي الحسابات تسهم في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

2.3. معرفة فيما إذا كانت ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني من قبل مدققي الحسابات تسهم في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

(3) معرفة مدى توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم.

(4) معرفة دور توافر خصائص الشك المهني في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، ويتفرع عن هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية الآتية:

4.1. معرفة دور توافر خصائص الشك المهني في تحديد دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

4.2. معرفة دور توافر خصائص الشك المهني في تقييم دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

4.3. معرفة دور توافر خصائص الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

فرضيات الدراسة:

استناداً لما سبق، وانطلاقاً من مشكلة الدراسة، وتحقيقاً لأهدافها، تم صياغة الفرضيات التالية:

(1) يمارس مدققو الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسباً من الشك المهني.

(2) تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

2.1. تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في تحديد دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

2.2. تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في تقييم دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

2.3. تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

(3) يتوافر لدى مدقي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم خصائص الشك المهني.

(4) يسهم توافر خصائص الشك المهني في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

- 2.1. يسهم توافر خصائص الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.
- 2.2. يسهم توافر خصائص الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.
- 2.3. يسهم توافر خصائص الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

الفصل الثاني

متطلبات الشك المهني وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

الفصل الثاني: متطلبات الشك المهني وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

تمهيد: الشك في اللغة العربية: حالة نفسية يتردد معها الذهن بين الإثبات والنفي ويتوقف عن الحكم²¹، والشك من المنظور الفلسفي: البحث والتتقيب والاستطلاع²²، وبحسب نظرية المعرفة فقد وصل ديكارت من الشك في الحواس إلى الشك في المعرفة الحسية سواء الظاهرة منها، أو الباطنة، وكذلك في المعرفة المتأنتية من عالم اليقظة، كما شك في قدرة العقل الرياضي إلى المعرفة، وشك في وجوده، ووجود العالم الحسي، إلى أن أصبح شكه دليلاً عنده على الوجود، فقال: كلما شككت ازددت تفكيراً فازددت يقيناً بوجودي.

السؤال عن ثبوتية كل ما نعرفه ونؤمن به، تلك كانت ببساطة "الفلسفة الشكوكية" أو الشك في علم الفلسفة المعروف بـ "Skepticism"، ولأن الفلسفة معناها "حب الحكمة" والسعي وراء المعرفة، كانت الفلسفة الشكوكية أحد أهم علوم الفلسفة، لأنها تشك في المعرفة الحقيقية، وتساءل إن كانت معلومة أو مؤكدة، لتدفع صاحبها في رحلة لإثبات المنفي²³. فعندما عكف ديكارت على أن يقيم العالم الكلي، على أساس ثابت في العقل، وعندما جعل اليقين ابتداءً ذلك، شرع الشك. فإذا صمد أي مبدأ أو أية معرفة تجاه الشك، كان حجر الزاوية في البناء، وما تبقى فهو الزيف. فالفرق إذن بين شكه وشك الريبين عظيم جداً. إذ إن شك الريبين غاية فلسفتهم، ونهاية استدلالهم، أما شك ديكارت فهو شك مؤقت، لا بل هو بداية البحث عن الحقيقة. وإذا كان شك الريبين تنازلاً عن حقوق الفكر وإنكاراً للعقل، فإن شك

²¹ **المعجم الوسيط** - مجمع اللغة العربية بالقاهرة - صدر عام 1960.

²² أبو الفضل، عبد العال مصطفى 2016، إطار مقترح لخصائص الشك المهني وأثره على سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية، **مجلة البحوث المحاسبية**، جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، ص: 176

²³ جمال، أميرة مقال منشور بعنوان **(الفلسفة الشكوكية "كيف كان الشك أول مراتب اليقين")** بتاريخ 2017/4/14 في موقع "ن" بوست الإلكتروني

(سياسة واقتصاد). تاريخ الزيارة 2019/12/7 12.30 pm

ديكارت هو إيمان بالعقل، وعزم محقق على الوصول إلى اليقين. وهذا كله يدل على أن شك الريبين مذهب فلسفي، أما شك ديكارت فهو طريقة بحث.²⁴

وكما اختلاف مفهوم الشك في اللغة والفلسفة، فقد اختلف أيضاً مفهوم الشك في التدقيق، فبعض الدراسات والأدبيات كدراسة (محجوب، 2017) ربطت مفهوم الشك بالعقلية المتسائلة وعدت الشك التفكير في الاستجواب والنقد في أدلة الإثبات، في حين عدت دراسة (مصطفى، 2012) الشك هو الجزء المهم من حكم المُدَقِّق المهني والأساس الذي يبني عليه المُدَقِّق رأي التدقيق.

وترى الباحثة أن الشك المهني في التدقيق يتوافق مع مبدأ ديكارت في الشك، ومع نظرية المعرفة لاسيما في ظل خاصية النشاط المعرفي الذي يتمتع به المُدَقِّق، حيث الشك المهني وسمة أداء المُدَقِّق وسعيه، بحكمة، نحو المعرفة، أي إن الشك المهني ليس غاية فلسفية نهايتها الاستدلال وحسب، بل إن ممارسة الشك المهني أولى مراتب الإدراك واليقين.

المبحث الأول: الإطار العام للشك المهني:

1. الإطار المفاهيمي للشك المهني في التدقيق:

يُعد علم الفلسفة من أول العلوم وأكثر اهتماماً بموضوع الشك، وترجع جذور الشك إلى الحضارة اليونانية القديمة، حيث تعود جذوره إلى عام 275 قبل الميلاد، الذي بُني على إمكانية المعرفة الإنسانية، فقد ظهر الشك في الكتابات الفلسفية القديمة من كلمة (المُشككين Skeptic)، وهو مشتق من الكلمة اليونانية (Skeptikos) التي تعني الاستفسار أو التأمل، وكذلك من الكلمة اليونانية Skepsis التي تعني التحقق والاستفسار.²⁵ ويُعد مصطلح الشك المهني من

²⁴ الباحثون السوريون، مبدأ الشك وأثر ديكارت فكرياً، (الفلسفة والعلوم الاجتماعية) أعلام ومفكرون، المصدر: الموقع الإلكتروني، تاريخ الزيارة 2019/12/7 "12.30 pm".

²⁵ القباطي، صبحي علي سعيد، (2017) تطور واتجاه الشك المهني في عملية التدقيق في ظل طريقة المعرفة، كلية التجارة الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 8/ ملحق - مصر. ص: 6

المصطلحات واسعة الانتشار في عديد من مجالات العلوم. وفي مجال تدقيق الحسابات يُعد مفهوم الشك المهني من المفاهيم الجوهرية والضرورية في ممارسة المهنة، ولعل ما يؤكد ذلك إشارة عديد من معايير التدقيق في مراحل تطورها إلى أهمية ممارسة الشك المهني خلال عملية التدقيق. يُشار إلى الشك على أنه الحكم الذي يميز ما إذا كان المُدققون مسؤولين أم لا عندما تكون التقارير المالية مُحرفة تحريفاً جوهرياً، وكون هذه العملية لا تقدم تعريفات مبكرة حول حكم المُدقق، أو جوانب الحكم مثل الشك في حد ذاته، لذلك تم تأطير هذه القضايا والمناقشات بعبارات مثل "الرعاية المعقولة" أو "المهارة المعقولة".²⁶

الشك المهني في التدقيق يعود إلى خمسينيات القرن الماضي عندما طلبت لجنة الأوراق المالية والبورصة Securities and Exchange Commission (SEA) في إصدارها في قضية McKesson & Robbins لعام 1938 من مُدققي الحسابات "الدخول في عملية تدقيق مع قدر وفير من الشك المهني"²⁷، كما ظهر الشك المهني كالتزام أخلاقي في التدقيق في بحث بعنوان "المعايير المحاسبية" في كتابات Wilcox للتعمق في العناية المهنية الواجبة على المُدقق²⁸. المنشأة الأولى لاستخدام لفظ "الشك المهني" في معايير التدقيق في عام 1977 وذلك من خلال معيار التدقيق الأمريكي (SAS No.16) الذي أكد في الفقرة رقم (6) "أنه على المُدقق أن يُخطط ويُنفذ إجراءات التدقيق مع موقف من الشك المهني. وبعد سحب معيار التدقيق الأمريكي (SAS No.16) وإصدار المعيار (SAS No.53) في عام 1988 فقد تضمن بيان رسمي عن الشك، لما أشار إلى أنه يجب على المُدقق أن يمارس درجة مناسبة من الشك المهني لتحقيق تأكيد معقول بأن الأخطاء أو التحريفات الجوهرية سوف يتم الكشف عنها.²⁹ إلا إن المحاسبين

²⁶ O'Donnel, Kerr (2016), Professional Scepticism: Another audit expectation gap? **Tasmanian School of Business & Economics University of Tasmania**. P:21

²⁷ Toba, Yoshihide (2011) Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing, **WASEDA BUSINESS & ECONOMIC STUDIES** 2011 NO.47, P:86

²⁸ القباطي، صبحي علي سعيد (2019) تحليل العلاقة بين الشك المهني لمراجع الحسابات ومخاطر العمل وأثرها على جودة الحكم المهني، **المجلة العربية للإدارة**، المجلد 39/ العدد 1/ - مصر. ص: 586

²⁹ القباطي، صبحي علي سعيد، 2017، مرجع سبق ذكره ص: 287

والمُدَقِّقِينَ لم يُولُوا الاهتمام في الشك المهني إلا حين صدور معيار التدقيق الأمريكي (SAS No.82) ³⁰ في عام 1997 حيث عدل مفهوم الشك المهني وتم عدّه الجودة الرئيسية للعناية المهنية الواجبة، وتم الإشارة إليها من ضمن "المعايير العامة" بدلاً من معايير "العمل الميداني". ³¹ كما استحدث معيار التدقيق الأمريكي (SAS.NO.99) أسلوب العصف الذهني وسيلة يستخدمها مدققو الحسابات في سبيل أداء مهمتهم في تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها لتوفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء الناتجة عن الخطأ أو التلاعب. وأكد معيار التدقيق الأمريكي (SAS.NO.106) على أن المدقق يقوم بالاعتماد على الأدلة التي تكون مقنعة وليست قطعية، ولذلك يجب ألا يكون راضياً عن أدلة إثبات أقل من مقنعة، الأمر الذي يستوجب من المدقق استخدام حكمه المهني وممارسة الشك المهني في تقييم كمية أدلة التدقيق ونوعيتها ومدى كفايتها وملاءمتها لدعم رأيه الفني المحايد، كما شدد معيار التدقيق الأمريكي (SAS.NO.110) على فريق التدقيق ضرورة الحفاظ على الشك المهني في جمع أدلة التدقيق وتقييمها، وتكليف عدد أكبر من الموظفين ذوي الخبرة أو الذين لديهم مهارات متخصصة في توفير المزيد من إجراءات الرقابة، أو دمج عناصر إضافية، أو إجراء اختبارات إضافية، وإجراء تغييرات عامة على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى، كرد فعل لمعالجة مخاطر الأخطاء أو التحريفات الجوهرية المحتملة. ³²

وقد أظهرت عدة إخفاقات في بعض عمليات التدقيق بداية السبعينات لهيئة الأوراق والأسواق المالية Securities and Exchange Commission (SEC) أن التأكيد على العناية المهنية لم يكن كافياً، وأن فشل بعض من عمليات التدقيق يعود إلى افتقار المدققين إلى ممارسة المزيد من الشكوك المهنية. وعليه فقد عززت الهيئة منذ ذلك الحين موقفها من الشك المهني. ³³ ولما كان المدققون الخارجيون يتأثرون بالأدوار المؤسسية والاجتماعية، فقد تم تكليف المهنة من

³⁰ Toba, Yoshihide (2011), Op. Cit., P:92

³¹ Toba, Yoshihide (2011), Ibid., P:90

³² American Institute of Certified Public Accountants (aicpa), <https://www.aicpa.org/content/aicpa>

³³ Toba, Yoshihide (2011), Op. Cit., P:87

قبل المجتمع بالعمل المؤسساتي لكونها "المراقبة العامة" التي تتحدث عن التقارير المالية للمنشآت، وتتحقيقاً لذلك من المتوقع ان تظهر مهنة التدقيق مجموعة معينة من المواقف والسلوكيات المهنية، كالاستقلالية والموضوعية وقد أبرزت انتهاكات هذه التوقعات المجتمعية فجوة التوقعات حيث لم تف المهنة بتوقعات المجتمع للأداء المعقول، وتوجت هذه السلسلة بعدد من حالات فشل التدقيق أواخر التسعينات وبداية القرن الحالي، التي أدت إلى نهاية حقبة التنظيم الذاتي للمهنة وتكريس الاهتمام الكبير بالشكوك المهنية الذي يُعد سمة أساسية لعقلية المُدقق الفعالة.³⁴ لذلك وفي سياق متصل واكبت معايير التدقيق الدولية مطالبها في الحفاظ على ضرورة ممارسة المدقق لنزعة الشك المهني في عديد من اصداراتها فقد أشار معيار جودة التدقيق أن عملية التدقيق هي تخصص يعتمد على أفراد أكفاء يستخدمون ما لديهم من خبرات ويلتزمون بالنزاهة والموضوعية ونزعة الشك المهني لتمكينهم من إصدار الاحكام المناسبة التي تدعمها الحقائق وظروف الارتباط، فإن نزعة الشك المهني أحد الجوانب المهمة في حكم المدقق فيما يتعلق بالتخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها وتقويم نتائجها. وقد طالب معيار التدقيق الدولي (IAS.NO.200) من المدقق تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، موضحاً أن الحفاظ على نزعة الشك المهني عند قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها يتضمن على سبيل المثال إدراك أن الإدارة مفرطة في التفاؤل بشأن خططها والانتباه إلى المعلومات التي قد تكون غير متسقة مع القوائم المالية، أو المعلومات التي حصل عليها المدقق في أثناء تنفيذ عملية التدقيق. وأيضاً أنط معيار التدقيق الدولي (IAS.NO.240) عملية الحصول على التأكيد المعقول في أن يكون المدقق مسؤولاً عن الحفاظ على نزعة الشك المهني طيلة عملية التدقيق آخذاً في الحسبان مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة ومدرراً لحقيقة ان إجراءات التدقيق الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في اكتشاف التحريف، وأن الشك المهني يعني التشكيك الدائم فيما إذا كانت المعلومات أو أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها توحى بوجود تحريف جوهري بسبب

³⁴ Westermann, Kimberly D, et al, (2014), Professional Skepticism in Practice: An Examination of the Influence of Accountability on Professional Skepticism, **University of Central Florida**, p:7

الاحتيال متجاهلاً خبرته السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة محل التدقيق والمكلفين بالحوكمة. وأعاد معيار التدقيق الدولي (IAS.NO.2400) التأكيد على ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني في أثناء عملية التدقيق خاصةً إذا أراد المدقق تخفيض مخاطر فقد ملاحظة الظروف غير الاعتيادية فإن التطبيق السليم لنزعة الشك للمهني من شأنها أن تتسبب في اعتقاد المدقق أن القوائم المالية قد تكون محرفة تحريفًا جوهرياً. وربط معيار التدقيق الدولي (IAS.NO3000) مهارات وأساليب التأكيد في تطبيق نزعة الشك المهني والحكم المهني.³⁵

2. طبيعة الشك المهني وأهميته:

2.1 مفهوم الشك المهني:

الشك المهني خاصية متعددة الأبعاد، يمكن أن يكون سمة "جانب ثابت ومستقر نسبياً للفرد"، ويمكن أن يكون حالة "وضعية مؤقتة أثارها المتغيرات الظرفية"³⁶ الشك المهني هو الاستعداد لطرح الأسئلة الصعبة ومناقشتها، والموضوعية في التوصل إلى الاستنتاجات المبينة على الحقائق.³⁷ حددت بعض الأبحاث السابقة موقف الشك المهني كسمة، حيث تتبنى نظرية السمات وجهة نظر مفادها أن السمات السلوكية هي ميول من أصل بيولوجي، وبالتالي فهي تعد فطرية، وهذا يعني أن الشك المهني في السمات هو ميل للتصرف بطريقة معينة، وأن السلوك سيظهر بطريقة متسقة أتساقاً معقولاً.³⁸ وكون الشك المهني بناءً أساسياً كامناً (الموقف) يمارسه المدقق في أحكامه وقراراته وتصرفاته وسلوكه، فإن السمات والخصائص هي المحرك لموقف وعقلية الشك المهني. إن الفصل بين موقف الشك وبين الظواهر التي تُنتجها الأحكام والقرارات ضرورة، لأن الأحكام والقرارات قد ترتبط بعدد كبير من العوامل الظرفية، وليس بالضرورة الشك المهني، وعليه فإن الشك المهني في التدقيق مفهوم مُختلط من المعرفة والجوانب الفيزيولوجية للإدراك. ولأن

³⁵ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020) مرجع سبق ذكره،

³⁶ Nickell, Erin Burrell, (2012) Op. Cit., P:20

³⁷ Westermann, Kimberly D, et al, (2014) Op. Cit., P:16

³⁸ O'Donnel, Kerr (2016), Op. Cit., P:26

خصائص السلوك تؤثر على الأحكام والقرارات، فيُعرف السلوك على أنه الصفات المتأصلة في العقل والشخصية، وتكون الخصائص المتشككة في السلوك مدخلاً للأحكام والقرارات المتشككة.³⁹

الشك المهني هو أحد مكونات اتخاذ القرارات الظرفية وغالباً ما يتم وصفه في أدبيات التدقيق على أنه سلسلة متصلة تتراوح من الثقة الكاملة إلى الشك الكامل، بمعنى أنه إن لم يكن المدقق متشككاً بما فيه الكفاية، فقد يفترض أن المخاطر المرتبطة بالمهمة منخفضة، وبالتالي يُخطط لها ويُخصص وقتاً غير كافٍ للمهمة، أو العكس.⁴⁰ ويُقال عن الشك المهني إنه عكس الثقة، ويُشير إلى الاستقلال عن العميل.⁴¹ إلا أن الشك المهني أيضاً لا يعني الافتقار التام إلى الثقة، بل هو فعل لتأكيد المعلومات التي يتلقاها المدققون من الأطراف الأخرى.⁴² والنظر بعين ناقدة لا تنق بالادارة لكنها موضوعية من الناحية المهنية إلى مواطن تُعد بحسب الحكم المهني للمدقق تحتاج إلى عناية خاصة،⁴³ وحين القول بأن الشك المهني نقيض الثقة، فإنه لا يمكن إجراء تدقيق لتقارير مالية في ظل غياب الثقة بالمطلق بين المدقق وإدارة المنشأة محل التدقيق، فالمدقق يحتاج إلى المعلومات المقدمة من قبل الإدارة ويحتاج إلى تعاون الإدارة لتنفيذ عملية التدقيق، لأن أعضاء إدارة المنشأة لديهم المعرفة الأكبر حول منشأتهم، وهكذا فإن المدقق ليس لديه الخيار سوى أن يضفي قدرًا من الثقة، لاسيما ان فقد الثقة الشديد أيضاً يُمثل تهديداً للتدقيق، فإن جمع الكثير من الأدلة وإكمال مهام التدقيق غير الضرورية هي أوجه قصور تزيد من التكاليف وقد تلحق الضرر بالعلاقات بين المدقق وإدارة المنشأة

³⁹ Quadackers, Lucas Mathias (2009), A Study of Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions, Vrije Universiteit Amsterdam, P:19

⁴⁰ Mubako, Grace (2016), Knowledge Management: The Effect of Knowledge Transfer on Professional Skepticism in Audit Engagement Planning, University of Texas at El Paso, United States of America, P:10

⁴¹ أبو جبل، نجوى محمود أحمد (د.ت) أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، مجلة المحاسبة والتدقيق AUJAA – مصر ص: 239.

⁴² Curtis, Rebecca K (2014) Breaking the Barrier – An Examination into the Current State of Professional Skepticism, University of Connecticut, United States of America, Open Commons @ UConn Library P:6

⁴³ Westermann, Kimberly D, et al, (2014) Op. Cit., P:16

محل التدقيق بسبب الزيادة في الوقت والتكاليف⁴⁴ ومع ذلك فإذا ما سمح للثقة أن تصبح قوية جداً يمكن أن يضعف ذلك الشك المهني، حيث تُعد درجات الثقة المنخفضة إشارة إلى زيادة الشكوك المهنية.⁴⁵ يقوم مُدقق الحسابات بالتصرف اتجاه إدارة المنشأة محل التدقيق بثقة عندما لا تتوافر لديه معلومات كافية، وترتبط هذه الثقة بفقد المعرفة التي تتضمن متغيرات سلوكية ترتبط بخَطَر إدارة المنشأة والشعور بآثاره على التدقيق والقدرة على ملاحظة هذه الآثار.⁴⁶ وتؤيد الباحثة ما ورد في دراسة (الابباري، 2013) أن للثقة عُصران، الأول: إدراكي يقوم على معرفة المُدقق بإدارة المنشأة من خلال انفتاح الاتصال. والثاني شعور (إحساس)، يقوم على رغبة (ميل) المُدقق للثقة بإدارة المنشأة، وقيام الثقة على العنصر الثاني يفسد الشك المهني، فمن الضروري أن يلقي الإدراك الوزن الأعلى مقارنة بالإحساس عند بناء الثقة. وترى الباحثة أنه يجب ألا يكون لدى المُدقق ثقة مطلقة أو شك مطلق، فالدافع المعرفي ومقاييس الفروق الفردية المرتبطة بها تعد المحركات المهمة لأداء المُدقق والتخطيط لعملية التدقيق وخاصة التخطيط لاكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية وتقييمها وتصميم الاستجابة المناسبة لها، وبالتالي فإن الثقة بإدارة المنشأة محل التدقيق تُؤثر في اتجاه الشك المهني للمُدقق سواء "إيجابياً أو سلبياً" وسواء محايداً أو افتراضياً.

ووفقاً لمفهوم الشك المهني فإنه ينبغي على المُدقق عند أداء عملية التدقيق أن يَمْتَلِك العقلية التي تعترف بإمكانية وجود تحريف جوهرى ناتج عن الغش، وبغض النظر عن أي خبرة سابقة له مع إدارة المنشأة محل التدقيق.⁴⁷ لأن الشكوك المهنية هي الأمور التي يُشار إليها في أحكام المُدقق وقراراته التي تؤثر على تقييم متزايد لمخاطر غياب صحة التأكيدات، مشروطة بالمعلومات والأدلة المتاحة للمُدقق.⁴⁸ حيث أن الشك المهني ميل المُدقق نحو إرجاء الحكم

⁴⁴ O'Donnel, Kerr (2016), Op. Cit., P:28

⁴⁵ O'Donnel, Kerr (2016), Op. Cit., P:28

⁴⁶ الابباري، هشام فاروق مصطفى، (2013) "نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل التدقيق للفحص التحليلي - دراسة تحليلية وتجربة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، المجلد (50)، العدد (1) ص: 256

⁴⁷ Curtis, Rebecca K (2014) Op. Cit., P: 567

⁴⁸ Nelson, Mark W. (2009) A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing, American Accounting Association, AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY, Vol. 28, No. 2 p:1

على الأمور حتى يحصل على أدلة كافية وصالحة لدعم بديل أو تفسير معين على باقي التفسيرات.⁴⁹ اعترفت لجنة كوهين The Cohen Commission بمفهوم الشك المهني في تقريرها المبدئي عام 1977 على النحو التالي: الملاحظة هي ملاحظة ما نعرف كيف نلاحظه من خلال الخبرة والتعليم والخيال، والشك المهني هو أن نلاحظ أكثر مما تراه العين.⁵⁰ إن موقف المهنة تجاه الشك المهني في التدقيق أكثر ارتباطاً بالطبيعة الجوهرية للتدقيق (إجراء تدقيق) الذي يتضمن، جوهرياً، فعل الاستجواب من قبل فرد آخر أو سلوك فرد آخر.⁵¹ ويُعد الفرد متشككاً عندما يكون حساساً للغاية لأدلة التدقيق السلبية ويتجاهل الأدلة الإيجابية، وإذا كان حساساً للأدلة التي من شأنها أن تُقلل من خطر الفشل في اكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.⁵² وقد ميزت بعض الدراسات البحثية كدراستي (Carcello and Neal 2000; Choo and Tan 2000) الشكوك المهنية في حيث منظور النتائج الذي يبدو أنه ينظر إلى النتائج المتشككة على أنها تشير إلى أنه قد تم ممارسة المزيد من الشكوك المهنية، لاسيما وجهة النظر الافتراضية بشكل أكبر، ويُشكك المدققون ذو المستوى العالي من الشك في الدليل على صحة التأكيدات حيث يُشككون في الدليل على أن التأكيدات مُضللة.

ومن الناحية الفلسفية: أخذ الشك المهني حيزاً كبيراً في الأبحاث والجوانب الفلسفية، فقد عُرف الشك المهني من الناحية الفلسفية بأنه قدرة أو موقف نفسي أو عقلي يرفض أو يُعارض إظهار الأحكام بغض النظر عن شكل تلك الأحكام وطبيعتها، والشخص الذي يُمارس الشك المهني هو الذي ينظر ويفحص بعمق.⁵³ ظهرت عدة مدارس فكرية متشككة، يمكن تقسيمها إلى نوعين أساسيين من الشك، ويُعدان مسارين رئيسيين للفكر فيما يتعلق بالشك في الفلسفة:

⁴⁹ الصايغ، عماد سعد محمد (2017) إطار مقترح لاستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية، قسم المحاسبة والتدقيق، كلية التجارة، جامعة عين شمس، **الفكر المحاسبي** مجلد 21/ عدد 4/ - مصر. ص: 1164

⁵⁰ Toba, Yoshihide (2011), Op. Cit., P:87

⁵¹ Toba, Yoshihide (2011), Ibid., P:93

⁵² Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:4

⁵³ علي، وليد أحمد محمد (2015) تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاضلية بين المراجع وعميله، كلية التجارة، جامعة طنطا - **مجلة التجارة والتمويل**، العدد 1/ - مصر. ص: 425

(1) الشك المنظم (المعرفي) **systematic skepticism** الذي ينص على أن اكتساب المعرفة المطلقة أمر مستحيل، لأن الأفراد لا يستطيعون ملاحظة السببية أو تجربتها،⁵⁴ وتتفي الشكوك المعرفية إمكانية أي معرفة "عالمية أو محلية، قوية أو ضعيفة"، وبالتالي لا تسهم في أنشطة لحل المشكلات أو القضايا مثار التساؤل.⁵⁵

(2) الشك المنهجي (الفضولي) **methodological skepticism** الذي يقبل أن اكتساب المعرفة أمر ممكن،⁵⁶ و يُعد بناءً في أنه يهدف إلى حل المشاكل في الحياة الفعلية، وقد دافع عنها بقوة الفيلسوف كورتز.⁵⁷

إن التمييز بينهما أمر مهم لأن الشكل الثاني من الشك هو المفيد في الاستفسار واكتساب المعرفة واتخاذ القرار.⁵⁸ وترى الباحثة أنه قد يكون ميل المُدققين إلى تأكيد مزاعم الإدارة مشروطاً بعدد من التأثيرات، وذلك قد لا يشمل نتائج الاستفسارات والإجراءات التحليلية وحسب، بل يشمل أيضاً تحيزات المُدقق (سواءً أكانت واعية أم غير واعية)، واعتقادات المُدقق وتقييماته لمصلحته الذاتية، وللوصول إلى الحقيقة الموضوعية يجب تصفية هذه التأثيرات والتكيفات الأخرى، وفي سياق أحكام المُدققين قد يكون من المهم فهم الآثار المترتبة على القواعد السلوكية (الاستدلال) الكامنة خلف عملية صنع القرارات.

وترى الباحثة من وجهة النظر الفلسفية، أنه لا ينبغي للشك في التدقيق أن يأخذ شكلاً معرفياً ويتعامل على أساس التساؤل: هل يمكننا الحصول على المعرفة الحقيقة؟ وبدلاً من ذلك، يجب أن يكون الشك فضولياً، يسهم في تكوين "المعتقد المعقول المسوغ" للمُدقق فيما يتعلق بالتقارير المالية محل التدقيق، مع مراعاة ضرورة فصل هذا النوع من الشك عن الشك الجنائي الذي يُركز فقط على الكشف عن أفعال بشرية مُعينة.

⁵⁴ Quadackers, Lucas Mathias (2009), Op. Cit., P:11

⁵⁵ Toba, Yoshihide (2011), Op. Cit., P:95

⁵⁶ Quadackers, Lucas Mathias (2009), Op. Cit., P:11

⁵⁷ Toba, Yoshihide (2011), Op. Cit., P:95

⁵⁸ Quadackers, Lucas Mathias (2009), Op. Cit., P:11

ونظراً لصعوبة وجود مفهوم مُشترك للشك المهني، فقد انتهت عدد من الدراسات المرجعية، وخاصةً دراسات (عيسى، 2017) ودراسة (الصايغ، 2017) ودراسة (Nolder, Christine J. & Kadous, Kathryn 2018) إلى وجود مجموعة من العناصر المهمة التي تُساعد على تحديد معنى الشك المهني ومفهومه، وهي:

1. **موقف:** الموقف هو تكامل تقييمي للإدراك ويؤثر على الخبرة فيما يتعلق بشيء ما، إن فهم طبيعة المواقف هو الخطوة الأولى لفهم السلوك البشري ومعالجة المشاكل الاجتماعية،⁵⁹ لا سيما أن الشك المهني في الأساس تفكير عقلي، والعقلية المتشككة هي التي تُحرك سلوك المدقق لتبني مدخلاً تساؤلياً عند الأخذ في الحسبان المعلومات وتكوين الاستنتاجات،⁶⁰ والمواقف تجاه هذه الأشياء أو الأشخاص أو الأحداث لا يمكن ملاحظتها، ولكن يُمكن الاستدلال عليها من تعبيرات المعتقدات أو التأثيرات المرتبطة بها،⁶¹ وفي هذا الصدد ترى الباحثة أن الشك المهني يرتبط بالمبادئ الأخلاقية والموضوعية، ويعزز استقلال المدقق من خلال قدرته على العمل بنزاهة للحفاظ على الوضع المهني السليم.

2. **حالة من التأهب:** أي الموقف المتشكك، هناك أدبيات غنية في علم النفس الاجتماعي تُظهر أن المواقف هي عدسة يفهم الأفراد من خلالها مُحيطهم وينقلون الاتساق في تقييماتهم لتوجيه سلوك هذا المحيط،⁶² التشكك غالباً ما يرتبط بالاستجاب والملاحظة الدقيقة والتفكير العميق وتعليق المُعتقد، ويشتمل الشك المهني على السمات المرتبطة بالشك في بيئة مهنية تتطلب العناية الواجبة ومستوى من الرعاية.⁶³ والمتشكك هو: الشخص الذي يشير سلوكه إلى شك أكثر نسبياً حول صدق بعض التأكيدات، وإن مُدقق الحسابات ذا المستوى المرتفع من الشك المهني

⁵⁹ Nolder, Christine J. & Kadous, Kathryn (2018) **Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward** United States of America, Accounting, Organizations and Society, p:8

⁶⁰ أبو الفضل، عبد العال مصطفى (2016) مرجع سبق ذكره، ص: 182

⁶¹ Nolder, Christine J. & Kadous, Kathryn (2018) Op. Cit., P:8

⁶² Nolder, Christine J. & Kadous, Kathryn (2018) Ibid, P:8

⁶³ Glover, Steven M. & Prawitt, Douglas F. (2014) Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum, **American Accounting Association**, Current Issues in Auditing, Volume 8, Issue 2 P:2

يحتاج إلى إقناع أكثر نسبياً قبل أن يستنتج أن التأكيد المعين صحيح.⁶⁴ وفي هذا الصدد، ترى الباحثة أن الشك المهني يتطلب من المُدقق البقاء في حالة يقظة دائماً وخاصةً على سبيل المثال لا الحصر، أدلة الاثبات التي تتناقض مع بعضها بعضاً، غياب معقولية التقديرات، نتائج التدقيق الأولية التي تشير إلى احتمالية وجود تحريفات جوهرية.

3. **التقييم الانتقادي لأدلة التدقيق:** إن هدف التدقيق النهائي هو بيان عدالة التقارير المالية، ولذا فإن المُدققين يحققون هذا الهدف من خلال الحصول على الأدلة الملائمة والكافية (أي المنتج الجماعي لإجراءات التدقيق المنفذة) وتقييمها لدعم رأيهم. وبالتالي فإن الهدف الرئيس لموقف الشك المهني هي التقارير المالية أي (تأكيدات الإدارة / أدلة التدقيق).⁶⁵ وفي هذا الصدد ترى الباحثة أن المتشكك هو الشخص الذي يدرس وبعناية تأكيدات إدارة المنشأة محل التدقيق ومزاعمها، والمعلومات التي قد تتناقض هذه التأكيدات، وبالتالي فإن الشك المهني يعني المزيد من الاستفسار لتحديد مدى كفاية أدلة التدقيق وملاءمتها ومدى معقولية تأكيدات الإدارة التي تم الحصول عليها في ضوء الظروف المتاحة، والتأني في إصدار الأحكام المهنية لحين تقييم هذه الأدلة بمهنية وبموضوعية.

ومن وجهة نظر الباحثة إنه يمكن النظر إلى الشك المهني على أنه عدسة يقوم من خلالها مُدققو الحسابات بتقييم أدلة التدقيق ومخاطر التحريفات الجوهرية طيلة عملية التدقيق، ويعد هذا السلوك والسلوك في الاستجواب ضرورياً لأداء التدقيق الفعال، ومطلوب في كل جانب من جوانب عملية التدقيق، وكون الشك المهني مجموعة من الصفات "السلوكية والمهنية" التي يجب على مُدققي الحسابات امتلاكها والتحلي بها، لتعزيز القدرة على إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية، لذلك ترتبط الشكوك المهنية ارتباطاً وثيقاً بالمحددات الأخلاقية الأساسية لموضوعية المُدقق واستقلاليته، فمن غير المرجح أن تكون عملية التدقيق الذي يتم أداؤها بدون موقف من الشك المهني عملية تدقيق عالية الجودة، في جوهرها.

⁶⁴ زيتون، محمد خميس جمعة خطاب (2017) مرجع سبق ذكره، ص:8

⁶⁵ Nolder, Christine J. & Kadous, Kathryn (2018) Op. Cit., P:8

2.2. تعريف الشك المهني:

عرّف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية نزعة الشك المهني بأنها: موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ، أو غش، وإجراء تقييم نقدي للأدلة.⁶⁶ وعرف معيار التدقيق الأمريكي رقم (SAS No.99) الشك المهني بأنه: تعبير عن موقف أو حالة تتضمن استجابة للعقل وتقييماً نقدياً لأدلة التدقيق تُوجب على المُدَقِّق التعامل وفق منطق يعترف بإمكانية وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال. وأكد فيه على مسؤولية مُدَقِّق الحسابات صراحةً عند كل ارتباط مع العميل على ممارسة الشك المهني، وأوضح المعيار السبب وراء ممارسة مستويات عالية من الشك المهني، مُفترضاً الكثير من السلوك المتسائل خلال عملية التدقيق، وذلك لتحسين القدرة على كشف الاحتيال،⁶⁷ وقد تعددت تعريف الشك المهني في الدراسات والأدبيات ذات الصلة، فمنها ما عرّف الشك المهني بأنه ميل الشخص نحو تأجيل الحكم حتى يقدم أدلة كافية لدعم بديل أو تفسير معين على باقي التفسيرات،⁶⁸ ومنها ما عرف الشك المهني بأنه خيار المُدَقِّق لممارسة واجبه المهني من أجل منع الآثار السلبية الناجمة من سلوك شخص آخر أو تقليلها،⁶⁹ ومنها ما عرف الشك المهني على أنه قدرة مُدَقِّق الحسابات على إعادة النظر وتحديث آرائهم وقناعاتهم في ضوء الأدلة الجديدة وفق رؤية تستوعب الترجيح المُحايد،⁷⁰ ومنها ما عرفه بأنه إعادة التفكير وفق منطق مختلف يقوم على الشك المنهجي الذي يعمل على تحرير العقل من المعتقدات والأفكار، وذلك في كل من علاقة المُدَقِّق مع المنشأة محل التدقيق وعلاقته مع أفراد فريق التدقيق، ويستبعد المُدَقِّق الثقة المفرطة في المنشأة ويتعامل بالعقلية التي لا تستبعد غياب نزاهة وأمانة إدارة المنشأة.⁷¹ ومنها ما عرّف

⁶⁶ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020) مرجع سبق ذكره، "ISA200 P.62"

⁶⁷ محجوب، هالة إبراهيم مهدي عبد الله (2017) مرجع سبق ذكره ص: 17

⁶⁸ مبارك، إيمان علي مكاوي (2018) التكامل بين الشك المهني والتخصص الصناعي للمراجع وانعكاسه على جودة عملية التدقيق، قسم المحاسبة، كلية

التجارة، جامعة القاهرة - مصر ص: 41

⁶⁹ عثمان، علاء الدين عبد الرحمن (2017) مرجع سبق ذكره ص: 600

⁷⁰ أبو الفضل، عبد العال مصطفى (2016) مرجع سبق ذكره ص: 180

⁷¹ مبارك، إيمان علي مكاوي (2018) مرجع سبق ذكره ص: 41

الشك المهني بأنه ميل الفرد بصورة نسبية عند تقييم المخاطر الخاصة بعملية التدقيق بدلاً من مستوى الثقة المرتفع وأن يكون متشككاً بصورة كبيرة.⁷² ومنها ما عرف الشك المهني بأنه السلوك الذي يشير نسبياً إلى الشك في صحة المعلومات وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من قبل إدارة العميل، وتحديدًا إلى احكام وقرارات المُدَقِّق التي تعكس تقييماً عالياً من المخاطر مشروطاً بأن تكون المعلومات مُتاحة للمُدَقِّق.⁷³

وصفت الأبحاث الأكاديمية واللجان المعنية بتعاريف الشك المهني كما ورد أعلاه بأكثر من معنى وقد أوحى كل تعريف منها بمعنى خاص للشكوك المهنية، وقد اختلفت معايير التدقيق في وجهة نظرها إلى الشكوك المهنية، فقد أشارت معايير التدقيق الأمريكية إلى أن الشكوك المهنية هي شرط للرعاية المهنية الواجبة، مما يعني النظر إلى الشك المهني من وجهة النظر الحيادية، بينما التعريف الذي نص عليها معيار التدقيق الدولي (IAS. NO. 240) فقد تبني وجهة النظر المفترضة للشك المهني عندما ألزم المُدَقِّق بجمع أدلة التدقيق الكافية والملاءمة وتقييمها تقييماً موضوعياً لتأكيد التحريفات الجوهرية في التقارير المالية أو نفيها وطالب المُدَقِّق بافتراض وجود التحريفات والنظر في الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية من خلال زيادة غياب القدرة على التنبؤ بإجراءات التدقيق، وأشار إلى أن المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيق التقارير المالية التي أوجبت معايير التدقيق الدولية مُدَقِّقي الحسابات بالالتزام بها كان من أهمها الشك المهني، ونصت المعايير على وجوب أن يُخطط المُدَقِّق وينفذ عملية التدقيق بنزعة شك مهني، مدركاً أنه ربما توجد الظروف التي تتسبب بتقارير مالية مُحرفة جوهرياً.

كما ترى الباحثة، ومن خلال التعاريف المتعددة إن التركيز الأكثر شيوعاً للشك المهني هو: التركيز على الجانب النفسي من الإدراك الرقابي، وهو عقل استجواب المُدَقِّق، أي العقل المتيقظ لاحتمال وجود التحريفات الجوهرية،

⁷² أبو الفضل، عبد العال مصطفى (2016) مرجع سبق ذكره ص: 180

⁷³ عثمان، علاء الدين عبد الرحمن (2017) مرجع سبق ذكره ص: 600

العقل الذي يساعد على تعويض الميل الطبيعي تجاه الثقة بإدارة المنشأة محل التدقيق والتمييز بين الصدق والاستدلال الموضوعي القائم على الحقائق، والعقل الذي يرى الشك وسيلة المعرفة وبداية الاستدلال.

2.3. أهمية الشك المهني:

تتمثل أهمية الشك المهني في ضبط جودة الأداء المهني مما يعني زيادة ثقة المجتمع المالي بتقرير التدقيق، وتحقيق علاقات متوازنة بين كافة الأطراف المعنية بتلك العملية، فإن الشك ينصب في الموضوع المشكوك فيه نتيجة لنقص المعرفة عن الوصول إلى اليقين، وبالتالي يساعد الشك المهني الباحث في البحث عن المعرفة من أجل الوصول إلى الحقيقة، ومن وجهة نظر الباحثة تتبع أهمية ممارسة الشك المهني في التدقيق من المزايا المترتبة عليه التي تم اختصارها في النقاط التالية:

- تتطلب المسؤولية والعناية المهنية من المُدقق ممارسة الشك المهني عند تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها، مما يترتب عليه تحسين الاحكام المهنية للمُدقق التي تُعد جوهر عملية التدقيق، ويُعبر الشك المهني عن أحكام المُدقق التي تعكس تقديرات مرتفعة من المخاطر مما يتطلب من المُدققين عمل صياغة موضوعية للأحكام المهنية على أساس أدلة التدقيق، ودون حصول أي تأثير من إدارة المنشأة محل للتدقيق.
- المحافظة على استقلال مُدقق الحسابات، مما يعني فقدان تأثر المدقق بالبيئة المحيطة أو الضغوطات الخارجية التي قد تفرض عليه تعديل رأيه المهني تحقيقاً لأهداف ومصالح أخرى.
- التأهب لأي مؤشرات محتملة من تحيز الإدارة، وإلى التحريفات المحتملة، ويُساهم في النظر إلى مدى كفاية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها وملاءمتها.
- العمل على التحسين المستمر لأداء المُدققين ومساعدتهم في استخدام إجراءات التدقيق الملائمة، وبالتالي إجراءات تدقيق أكثر شمولاً لاكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

➤ التأثير على جودة الأداء المهني في التدقيق، فإن مستوى جودة عملية التدقيق يتوقف على مقدار الشك المهني الذي يُمارسه المُدققون.

➤ تعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية من خلال إسهام ممارسة الشك المهني في اكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، مما يعمل على الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بالمُدققين ومهنة تدقيق الحسابات.

كما ترى الباحثة مما سبق أن أهمية الشك المهني تعني الأطراف المعنية بعملية التدقيق كلها، فعلاوةً على القيمة المُضافة للشك المهني على عملية التدقيق وجودته التي ستتحقق من خلال ممارسة الشك المهني فإن للشك المهني أيضاً أثر كبير ومهم لفريق التدقيق من خلال إنجاز المهام بموضوعية ودون أي انحياز لأي من طرفي عملية التدقيق، وبالتالي موثوقية التقارير المالية للمنشآت، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق وتقارير مُدققي الحسابات الذي يمكن عده أسمى أهداف مهنة تدقيق الحسابات.

وبعد التطرق إلى مفهوم الشك المهني وأهميته، يمكن التعبير عن نموذج الشك المهني من خلال الشكل رقم (2) أدناه:



يعبر الشكل أعلاه عن نموذج الشك المهني، وبمعنى آخر يتضمن الخصائص السلوكية والشخصية لمُدقق الحسابات وأثر هذه الخصائص على مستوى شكوك المدققين المهنية.

المبحث الثاني: المستويات المناسبة لممارسة الشك المهني والعوامل المؤثرة عليه:

تمهيد: وصفت معظم المنظمات المهنية العالمية في تقاريرها الشك المهني بأنه قلب عملية التدقيق، وعدته المهارة التي ينبغي عليها المُدقق حُكمه المهني لذلك أصبح الشك المهني في ذهن معظم مُدققي الحسابات، والمُدققين الذين يمارسون الشك المهني لا يَفقدون أبداً الرغبة في السؤال عن حقيقة الأرقام الظاهرة في التقارير المالية، والأساس الذي تم على أساسه احتساب هذه الأرقام، فمغريات السؤال عن عدالة التقارير المالية أصبحت مع الوقت غريزة لدى مُدققي الحسابات، إلا أن القيود المفروضة على مُدققي الحسابات من ضغوط عمليات المنشأة محل التدقيق، ومواعيد تقديم تقارير التدقيق، وغيرها، تؤكد على مُدققي الحسابات ممارسة الشك المهني بالمستوى المناسب، وترك المبالغة فيه. فما هي المستويات المناسبة لممارسة الشك المهني، العوامل المؤثرة عليه، وماهي معوقات أو محددات ممارسة الشك المهني؟

1. مستويات ممارسة الشك المهني:

الشك المهني أحد الأدوات التي سوف تُساعد مهنة التدقيق على استعادة مكانتها الرئيسية في الوقاية من عمليات الاحتيال، وكشف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، وأن نقص المستوى المطلوب من ممارسة الشك المهني يُعد من أهم العوامل وراء الفشل في كشف عمليات التزوير والاحتيال التي تُلحق الضرر بمهنة التدقيق إلى جانب تأثيرها على سمعة المُدققين.⁷⁴ وتتطلب ممارسة المهارة والعناية المهنية شكوكاً صحيحة، وهو التصرف في سؤال صحة جميع تمثيلات إدارة المنشأة محل التدقيق واختبارها، ويجب على المُدقق المستقل التعامل بعقلية منفتحة متوازنة حول نزاهة الإدارة وحسن نيتها، ويجب ألا يفرض أن الإدارة لا تتمتع بالنزاهة أو الأخذ بالنزاهة وحسن النية أمر مسلماً به.⁷⁵ فالشك المهني يتطلب التوازن بين الثقة والشك، حيث ان السلوك المنحرف او غير المتوازن سيحدث إن كان هناك ثقة مطلقة

⁷⁴ علي، وليد أحمد محمد (2015) مرجع سبق ذكره ص: 426

⁷⁵ Toba, Yoshihide (2011), Op. Cit., P:88

أو ارتياب شديد، والقدر المتزن من الشك الذي هو نوع من التنبيه، وليس تشديد الحراسة، قد يكون سهلاً ومفيداً، خاصةً أن غياب الشكوك المهنية قد يجعل الآخرين يتساءلون عن فائدة مهنة التدقيق.⁷⁶ ويجب أن تكون السلوكيات والإجراءات اللازمة للشك المهني مناسبة عبر مجموعة من وجهات النظر والتطبيقات والآراء المختلفة، ويجب أن يتناسب المستوى المناسب من الشك المهني مع كل حالة فردية بعد التحليل المناسب لبيئة المنشأة محل التدقيق.⁷⁷

أكدت على ذلك معايير التدقيق الدولية والأمريكية عندما طلبت من المدققين الحفاظ على عقلية الشك عند تخطيط عملية التدقيق وأدائها، وعند تدقيق التأكيدات، وتقييم تقديرات الإدارة، والنظر في خطر التقارير المالية الاحتمالية، خاصةً في ظل إعزاب الأفراد والمنظمات عن قلقهم من أن الفشل في ممارسة مستوى معين من الشكوك المهنية قد يكون سبباً رئيسياً لفشل عملية التدقيق، ويُمثل الفشل في مستوى ملائم من الشك المهني عندما تفتقر الأدلة إلى القوة الكافية لاستبعاد التحريفات الجوهرية، تهديداً محتملاً لفعالية عملية التدقيق، وبالتالي، يجب أن يزداد الشك حتى يصبح التحقق من أدلة التدقيق أكثر صعوبة. عد المعيار (ISA. NO. 240) نزعة الشك المهني للمدقق، من الأمور الضرورية لتقويم أدلة الإثبات، ويشمل ذلك التساؤل عن أدلة التدقيق المتناقضة، وإمكانية الاعتماد على الوثائق والردود على الاستفسارات، وغيرها من المعلومات التي تم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، بغض النظر عن خبرة المدقق السابقة بخصوص أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، وأن ممارسة المدقق لنزعة الشك المهني، تُعد على درجة كبيرة من الأهمية خاصةً عند الأخذ في الحسبان مخاطر تحريف جوهري بسبب غش، نظراً لتغير الظروف. وأكد المعيار على أنه ونظراً لكون الإدارة في أفضل مكانة لارتكاب الغش، فإن على المدقق ممارسة نزعة الشك المهني، وهو بصدد تقويم ردود الإدارة على استفساراته، وقد يصل إلى قناعة، على - أنه من الضروري - تأكيد ردود الإدارة على استفساراته بمعلومات أخرى. وأشارت الفقرة رقم (4) من معيار التدقيق الأمريكي (SAS.NO.109) أنه

⁷⁶ Endrawes, Medhat (2010) PROFESSIONAL SCEPTICISM OF AUDITORS: A CROSS-CULTURAL EXPERIMENT, School of Accounting, University of Western Sydney p:14

⁷⁷ Mubako, Grace (2016), Op. Cit., P:10

على مُدقق الحسابات تخطيط أعمال التدقيق وتنفيذها مع مَوقف من الشك المهني، وأكد معيار التدقيق الأمريكي (SAS.NO.110) على فريق التدقيق ضرورة الحفاظ على الشك المهني في جمع وتقييم أدلة التدقيق، وتكليف عدد أكبر من الموظفين ذوي الخبرة أو الذين لديهم مهارات مُتخصصة في توفير المزيد من إجراءات الرقابة، أو دمج عناصر إضافية، أو إجراء اختبارات إضافية، وإجراء تغييرات عامة على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى، كرد فعل لمعالجة مخاطر الأخطاء أو التحريفات الجوهرية المحتملة، وعليه يمكن تحديد أربعة مستويات لممارسة الشك المهني كمايلي:

- 1.1. **المستوى الأول: الثقة:** يفترض المُدقق وفق هذا المستوى الثقة التامة في موضوعية ونزاهة الإدارة، ووفقاً لهذا المستوى فإن مُدقق الحسابات يخرج من نطاق الشك المهني، إلا أن هذا المستوى لا يتوافق مع معايير التدقيق التي حذرت من الثقة التامة تجاه الإدارة على الرغم من أي نتائج إيجابية لذات الإدارة في عمليات تدقيق سابقة.⁷⁸
- 1.2. **المستوى الثاني: الشك المُحايد:** يفترض المُدقق وفق هذا المستوى الحياد، ويحافظ على العقل المستجوب الذي يساعد المُدققين على تعويض التحيز الطبيعي اتجاه الثقة بالإدارة، يقوم هذا المستوى على مبدأ "ثق ثم تحقق"⁷⁹، ويُشير المَوقف المُحايد إلى حقيقة أن المُدقق لا يجب أن يكون أي رأي في إقرارات الإدارة مُسبقاً، أي عدم التحيز في تكوين مُعتقداته سواءً في الاتجاه الإيجابي (الثقة) أو الاتجاه السلبي (الشك).⁸⁰ وإنما سيسعى المُدقق إلى تحقيق توازن لكميات أكبر من الأدلة التي تدعم تأكيدات التقارير المالية وتؤكددها،⁸¹ ويُعد الشك المُحايد وجهة نظر تقليدية، لأنها رؤية مقتبسة من GAAS، إضافة إلى أنها وجهة النظر المتوقعة التي يتخذها المُدقق

⁷⁸ الصايغ، عماد سعد محمد (2017) مرجع سبق ذكره ص:1165

⁷⁹ القياطي، صبحي علي سعيد (2017) مرجع سبق ذكره ص:591

⁸⁰ Quadackers, Lucas Mathias (2009), Op. Cit., P:17

⁸¹ QUADACKERS, LUC & GROOT, TOM & WRIGHT, ARNOLD (2012) Auditors' Professional Skepticism: Neutrality Versus Presumptive Doubt- **Contemporary Accounting Research** – Netherlands Vol. 31 No. 3 p:641

نتيجة ثقته بالإدارة، كان يطلق على هذا المنظور رمزياً بالشك المعقول، وقد كان الأساس الذي استندت إليه الأبحاث التجريبية بشأن تقييم أدلة التدقيق.

يفرض منظور الشك المحايد على مُدقق الحسابات ألا يمارس الشك المهني إلا عند ظهور الإشارات التحذيرية، بينما قد يحدث أن تحكم التصرفات غير الرسمية بالشكل الذي لا يؤدي إلى ظهور هذه الإشارات، وبالتالي لا يتمكن مُدقق الحسابات من اكتشاف التحريفات، ما لم يكن متبعاً منظور الشك الافتراضي.⁸² إلا أن بعضهم عد أن الموقف المحايد في الشك يشير إلى حقيقة أن المُدقق لا يفترض أن الإدارة غير أمينة، أو أن أمانتها غير قابلة للتساؤل، وأن النظرة الحيادية في الشك تتطوي على سلوك العقل المفتوح التي تفترض أن الإدارة (غير صادقة أبداً/ صادقة بالكامل).⁸³ رأى مؤيدي هذا النهج أن اتباع نهج الشك الافتراضي للتدقيق بأكمله من شأنه أن يؤدي إلى الإفراط في جمع أدلة التدقيق في عدد من المجالات، ويؤدي إلى توازن دون المستوى الأمثل بين الكفاءة والفعالية،⁸⁴ ويؤيد ذلك من وجهة نظر الباحثة أن هناك بعضاً من المجالات في معايير التدقيق قد أخذت المنظور المحايد للشكوك المهنية "لا يفترض المُدقق أن الإدارة غير نزيهة أو يفترض صدقاً لا جدال فيه".

وفي حين يبدو أن الحياد هو المنظور الأساسي الكامن وراء معايير التدقيق، يجادل بعضهم أن التوقعات المجتمعية للمُدققين قد انتقلت من الموقف المحايد أكثر نحو منظور الشك الافتراضي للشك المهني.⁸⁵

1.3. المستوى الثالث: الشك الافتراضي: يفترض المُدقق وفق هذا المستوى حساسية متزايدة للأدلة السلبية، التي توضح وجود تناقضات واختلافات فيما بينها، وقد يُشير ذلك التعارض إلى احتمال وجود تحريفات جوهرية ناتجة عن الاحتيال⁸⁶، ويقوم هذا المستوى على افتراض أن لإدارة المنشأة محل التدقيق قدرًا من عدم الأمانة ما لم

⁸² محجوب، هالة إبراهيم مهدي عبدالله (2017) مرجع سبق ذكره ص:20

⁸³ أبو الفضل، عبد العال مصطفى (2016) مرجع سبق ذكره ص:181

⁸⁴ Glover, Steven M.& Prawitt, Douglas F. (2014) Op. Cit., P:2

⁸⁵ QUADACKERS, LUC & GROOT, TOM & WRIGHT, ARNOLD (2012) Op. Cit., p:641

⁸⁶ محجوب، هالة إبراهيم مهدي عبدالله (2017) مرجع سبق ذكره ص:20

تُثبت أدلة التدقيق خلاف ذلك⁸⁷، ومستوى معين من الإهمال أو عدم الكفاءة من جانب مُعدي التقارير المالية⁸⁸، وتَحيز متأصل في تأكيدات الإدارة، وهنا يسعى مُدقق الحسابات للحصول على المعرفة لتأكيد الاستنتاجات التي توصل إليها، ولا يقبل إلا بأدلة أكثر قوة وإقناعاً لتكشف عن التحريفات الجوهرية في حال وجودها، أو تُقدم تأكيداً معقولاً بعدالة عرض التقارير المالية وشفافيتها.⁸⁹ إن الدراسات التي اتفقت على مفهوم الشك الافتراضي اعتبرت ان الشك المهني هو التقييم الموضوعي للأدلة، ويشير إلى أحكام وقرارات المُدقق التي تعكس تقييماً عالياً من المخاطر مشروطاً بأن تكون المعلومات متاحة للمُدقق. وبهذا فإن للمُدقق شكاً مرتفعاً ويحتاج إلى المزيد من الأدلة المقنعة قبل أن يقتنع بأن هذا التأكيد صحيح.⁹⁰ حيث يُمارس المُدقق وفق هذا النهج الشك المهني على نطاق واسع، ممارسة جدية مكثفة، وأكثر حزمًا.

1.4. المستوى الرابع: الشك اليقيني: يفترض المُدقق وفق هذا المستوى الشك في أعلى مستوياته وحالاته، وذلك عندما تسفر نتائج الاختبارات الأولية عن احتيال منهجي يؤدي بطبيعته إلى تحريفات جوهرية، وفي هذه الحالة يقوم المُدقق بالاتصال مع المكلفين بالحوكمة ومناقشة ما توصل إليه من نتائج أولية ويبدأ بتطبيق مفهوم المحاسبة القضائية.⁹¹

يُفترض أن كلا وجهتي النظر الافتراضية والمُحايدة قد تدفع المُدققين إلى إصدار أحكام وقرارات متشككة، ولكن في المواقف التي تنطوي على مخاطر عالية، سيكون الشك الافتراضي أكثر تنبؤاً بسلوك المُدقق، ويشير هذا التوقع إلى أن الشك الافتراضي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بسلوكيات المُدقق المتشككة أكثر من ارتباطه بالحياد، لاسيما في التقارير

⁸⁷ أبو الفضل، عبد العال مصطفى (2016) مرجع سبق ذكره ص:184

⁸⁸ Glover, Steven M.& Prawitt, Douglas F. (2014) Op. Cit., P:2

⁸⁹ محجوب، هالة إبراهيم مهدي عبدالله (2017) مرجع سبق ذكره ص:20

⁹⁰ QUADACKERS, LUC & GROOT, TOM & WRIGHT, ARNOLD (2012) Op. Cit., p:640

⁹¹ الصايغ، عماد سعد محمد (2017) مرجع سبق ذكره ص:1165

المالية عالية المخاطر حيث تفرض المعايير المهنية أحكاماً وإجراءات أكثر تشككاً.⁹² لا سيما إنه وعند اشراك كلا جانبي الشك (سمة، حالة) سيستخدم المُدققون حينها إجراءات تدقيق أكثر شمولاً وسيركزون على أدلة عالية الجودة، بعبارة أخرى، إذا كانت سمة الشك تُعبر عن أي شيء آخر غير المحاييد (أي الثقة /عدم الثقة، أو الشك الافتراضي)، يمكن القول ان هذه السمة تمثل تحيزاً متأصلاً في المُدقق، مما يتطلب ان تُعوض السلوكيات الأخرى الأكثر مرونة من أجل تقديم تدقيق موضوعي ومناسب للمخاطر.⁹³

تبين للباحثة من خلال الدراسات التي تم الاستفادة منها أن مستويات الشك المهني فيها قد اقتصر على الشك المحايد والشك الافتراضي، حيث يشير هذان النوعان إلى درجات بديلة من الشك يقترب منها المُدقق في بداية التخطيط لعملية التدقيق، ولم تتطرق أغلب الدراسات إلى مستوى الثقة المطلقة أو الشك اليقيني، ويعزى ذلك من وجهة نظر الباحثة إلى افتقار الممارسة المهنية إلى هذين المستويين بسبب بعدهما عن المنطقية أو الواقعية فإن المستوى الأقصى من الثقة قد يؤدي إلى فشل عملية التدقيق، والحد الأقصى من اليقين بوجود الاحتيال قد يؤدي إلى تكاليف وجهود غير مبررة. والجدير بذكره أن بناء الشكوك المهنية في الأدبيات الأكاديمية غير متسقة، فبعضها تبنى وجهة النظر التنظيمية أي منظور الشك المفترض الذي يفترض مستوى ما من عدم الأمانة للإدارات والتركيز على الحاجة للمزيد من الأدلة قبل قبول التفسيرات. بينما تبنت أخرى المنظور المحايد التي تفترض عقلية غير متحيزة وموضوعية لا تفترض أن إدارة المنشأة غير صادقة أو أمينة.

تؤيد الباحثة مستوى الشك الافتراضي في اثناء ممارسة الشك المهني الذي من شأنه أن يحد من فشل عملية التدقيق ويرفع من جودتها، ولتوافقه مع المجالات الأكبر من متطلبات معايير التدقيق الدولية التي تَحث مُدقق الحسابات على ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني متجاهلاً خبرته السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة،

⁹² QUADACKERS, LUC & GROOT, TOM & WRIGHT, ARNOLD (2012) Op. Cit., p:640

⁹³ O'Donnel, Kerr (2016), Op. Cit., P:29

حيث أن افتراض معايير التدقيق الدولية تتمثل في وجود تحريفات جوهرية بالتقارير المالية ناتجة عن الاحتيال، وعلى مُدقق الحسابات ممارسة الشك المهني للحصول على التأكيدات المعقولة التي تثبت هذه التحريفات، أو تثبت أمانة ونزاهة الإدارة، وعدالة عرض التقارير المالية. كما ترى الباحثة أن على المُدققين تكييف وجهة نظر الشك الافتراضي لأن الشك المهني ينطوي على تحيز متحفظ وسلوك محافظ ذي حساسية مرتفعة لجهة الأحكام المهنية في التدقيق. خاصة في ظل التحول المجتمعي من منظور الشك المحايد إلى الشك الافتراضي الذي يعزى إلى الانتكاسات الاقتصادية والمخالفات التجارية الكبيرة، وفشل عديد من عمليات التدقيق ذات الارتباطات الهامة.

2. العوامل المؤثرة على ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني:

يوجد في الممارسة المهنية عديد من العوامل التي قد تؤثر على ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني والتي يمكن إجمالها وفقاً للدراسات التي تم الاستناد عليها وخاصةً دراساتي (محجوب، 2017) ودراسة (الصايغ، 2017) في النقاط التالية:

أ. **ضعف نظام الرقابة الداخلي:** تتوقف فعالية نظام الرقابة الداخلية في الواقع العملي على عاملين أساسيين، وهما: التصميم (كفاء أم غير كفاء)، والتطبيق (فعال، أم غير فعال) ويتضح مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية من خلال أداء كل من هذين العاملين، وتأثير ذلك على ممارسة مُدقق الحسابات لمستوى مناسب من الشك المهني، على النحو التالي:⁹⁴

1. يؤدي تصميم نظام رقابة داخلية غير كفاء، والتطبيق غير الفعال إلى ضعف نظام الرقابة الداخلي، مما

يؤدي إلى زيادة مستوى ممارسة الشك المهني لدى مُدقق الحسابات.

2. يؤدي تصميم نظام رقابة داخلية كفاء، في حين يتم تطبيقه تطبيقاً غير فعال، إلى ضعف نظام الرقابة

الداخلية، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الشك المهني لدى مُدقق الحسابات.

⁹⁴ محجوب، هالة إبراهيم مهدي عبدالله (2017) مرجع سبق ذكره ص: 23

3. يؤدي تصميم نظام رقابة داخلية كفاء، وتطبيقه تطبيقاً فعال، إلى قوة نظام الرقابة الداخلية، مما يؤدي

إلى انخفاض مستوى ممارسة الشك المهني لدى مُدقق الحسابات.

وترى الباحثة ان لأنظمة الرقابة الداخلية أثراً جليلاً في ممارسة مستوى مُناسب من الشك المهني وتُعد تلك الأنظمة البيئة الضابطة لإيقاع المنشأة التي تحول دون حدوث التحريفات الجوهرية سواء تلك التي تحدث من قبل الإدارة والتي يَنْتُج عنها التقارير المالية الاحتمالية ام تلك التي تحدث من قبل الموظفين والتي يَنْتُج عنها سوء تخصيص الأصول.

ب. **عقلية الشك:** تُعد عقلية الشك من أهم العوامل المؤثرة على ممارسة الشك المهني، وتَشْمُل عقلية الشك: (التوسع في البحث عن المعلومات، زيادة العمل على كشف التناقضات، زيادة القدرة على توليد البدائل، وزيادة التدقيق في المعلومات الشخصية). وتُعد عقلية الشك المُحرك وراء ممارسة الشك المهني، وترى الباحثة أن عقلية الشك يمكن إجمالها في خصائص الشك المهني كلها، ويمكن إدراج تلك الخصائص كلها تحت مسمى عقلية الشك، فمن وجهة نظر الباحثة إن من يمتلك عقلية الشك يقوم على استجواب العقل بهدف التقييم الانتقادي لأدلة التدقيق، فيعمل باستقلالية وموضوعية وبتقّة مطلقة، ليتوسع في البحث عن مصادر المعلومات التي تعمل على كشف التناقضات وغياب الاتساق، ويتأني في إصدار حكمه المهني بعد تفهم كافة الجوانب المتعلقة بإدارة المنشأة محل التدقيق، والحصول على أدلة التدقيق الأكثر إقناعاً.

ت. **تخصّص مُدقق الحسابات:** يُعد تخصّص مُدقق الحسابات في نشاط معين من أهم العوامل المؤثرة على ممارسة مستوى الشك المهني المطلوب، وتزّيد معرفة مُدقق الحسابات ومهارته المهنية، من إدراكه لتحديد وتقدير المخاطر الخاصة بنشاط معين،⁹⁵ ومن حدة ملاحظته ونفاذ بصيرته في فهم الأحداث غير الواضحة وتقييمها مما يزيد من

⁹⁵ محجوب، هالة إبراهيم مهدي عبدالله (2017) مرجع سبق ذكره ص:25

مهارات البحث عن مصادر جديدة للمعلومات تسهم في إيجاد حلول لتلك الأحداث،⁹⁶ كما تزيد من ثقته بنفسه ومن قدرته على استيعاب الأدلة المتعلقة بتقييم مخاطر الاحتيال، وإظهار جوانب المعرفة والحسم في أثناء الأداء المهني،⁹⁷ وقد يميل المُدققون إلى ترك البحث أكثر عندما تكون توقعاتهم بأنه لا توجد تحريفات مدعومة بأدلة تدقيق أولية، وبالتالي، فإن معرفة المُدقق بالأخطاء وأنماط التَحريفات يمكن أن يعمل على تعزيز الشكوك المهنية.⁹⁸ لذلك يتسم المتخصصون من مُدققي الحسابات بالقدرة على تحديد الأخطاء الجوهرية المتكررة بالنشاط محل التدقيق، ويملكون الخبرة لإجراء تحليلات تفصيلية لمشكلات عملية التدقيق، والقدرة على تعديل القرارات المتعلقة بخطة التدقيق، وتنفيذ الإجراءات الفعالة التي تتصف بالكفاءة، إضافةً إلى القدرة على تجاهل المعلومات غير المفيدة، وتحديد نمط الأدلة المتناقضة التي تشير إلى تحريف معين، ومن ثم تشير إلى زيادة تحسين مستوى ممارسة الشك المهني.⁹⁹ وتم التأكيد على أن المُدققين المختصين في الصناعة وخبرات التدقيق الأخرى هم أكثر عرضة لتحديد احتمال حدوث تحريفات جوهرية خاصة، وتعديل قرارات تخطيط عملية التدقيق نتيجة لذلك، ومن المرجح أن يكونوا الأقدر على تجاهل المعلومات غير ذات الصلة، وأكثر ميلاً إلى التعرف على مجموعات من الأدلة التي تشير إلى زيادة خطر التحريفات الجوهرية.¹⁰⁰

ث. **استقلال مُدقق الحسابات:** يُعرف الاستقلال بأنه الحالة الذهنية التي تسمح للمُدقق بأداء عمله دون التأثير بالحالات التي من الممكن أن تضعف الحكم المهني، وبالتالي فإن المُدقق الذي يتمتع بالاستقلالية يستطيع العمل بموضوعية وبشك مهني، ولذلك يُعد الاستقلال من أهم الخصائص الواجب توفرها في مُدقق الحسابات لتحسين مستوى ممارسة

⁹⁶ مبارك، إيمان علي مكاي (2018) مرجع سبق ذكره ص:52

⁹⁷ الصايغ، عماد سعد محمد (2017) مرجع سبق ذكره ص:1166

⁹⁸ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:8

⁹⁹ محجوب، هالة إبراهيم مهدي عبدالله (2017) مرجع سبق ذكره ص:25

¹⁰⁰ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:8

الشك المهني في أثناء أداء عملية التدقيق.¹⁰¹ ويتجه مدققو الحسابات لزيادة مستوى الشك المهني في أثناء عملية التدقيق، بغاية الالتزام بالسلوك الأخلاقي للمهنة، فيتحمل مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات مستخدمي التقارير المالية من جهة، ويواجه الضغوط التي قد يتعرض لها من بعض الإدارات للمساومة على استقلاله خاصة في حالات الاحتيال والتدليس في التقارير المالية من جهة أخرى.

ج. **بذل العناية المهنية الواجبة:** يؤثر بذل العناية المهنية الواجبة على ممارسة مدقق الحسابات للشك المهني فكلما أخذ المدقق بالحسبان بذل العناية المهنية وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق كلما أدى ذلك إلى محافظته على مستوى الشك المهني المقبول، في حين أن التراخي في بذل العناية المهنية يؤدي إلى تقصيره في ممارسة الشك المهني وانخفاض مستوى الشك عن المستوى المقبول لعملية التدقيق. لاسيما أنه وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق الدولية فإن ممارسة الشك المهني تتطلب من أهم متطلبات العناية والرعاية المهنية.

ح. **المعرفة والخبرة المهنية للمدقق:** تُعرف المعرفة المهنية بأنها: مجموعة المعارف والمهارات المطلوبة لعمل ما، التي تسهم في نجاح هذا العمل، ومما لا شك فيه أن خبرة المدقق المهنية وجودة المعرفة المكتسبة لدى المدقق لها تأثير كبير على جودة أحكام قرارات التدقيق، وخاصة في الأحداث غير الهيكلية التي تخضع بدرجة كبيرة للتقدير الشخصي¹⁰²، والمدققون الذين يمتلكون المعرفة تمكنهم معرفتهم من تعديل المخاطر المُقيمة استجابةً لخصائص إدارة المنشأة محل التدقيق مثل نزاهتها، كفاءتها، خصائصها كالصحة المالية وجودة أنظمة الرقابة الداخلية، وجودة أدلة التدقيق.¹⁰³ ومن وجهة نظر الباحثة فإن تمتع المدقق بالمعرفة والخبرة المهنية له تأثير هام على ممارسة الشك المهني بالمستوى المطلوب وتسمح المعرفة والخبرة بزيادة القدرة على اكتشاف حالات التحريفات الجوهرية في

¹⁰¹ مبارك، إيمان علي مكاي (2018) مرجع سبق ذكره ص:55

¹⁰² مبارك، إيمان علي مكاي (2018) مرجع سبق ذكره ص:52

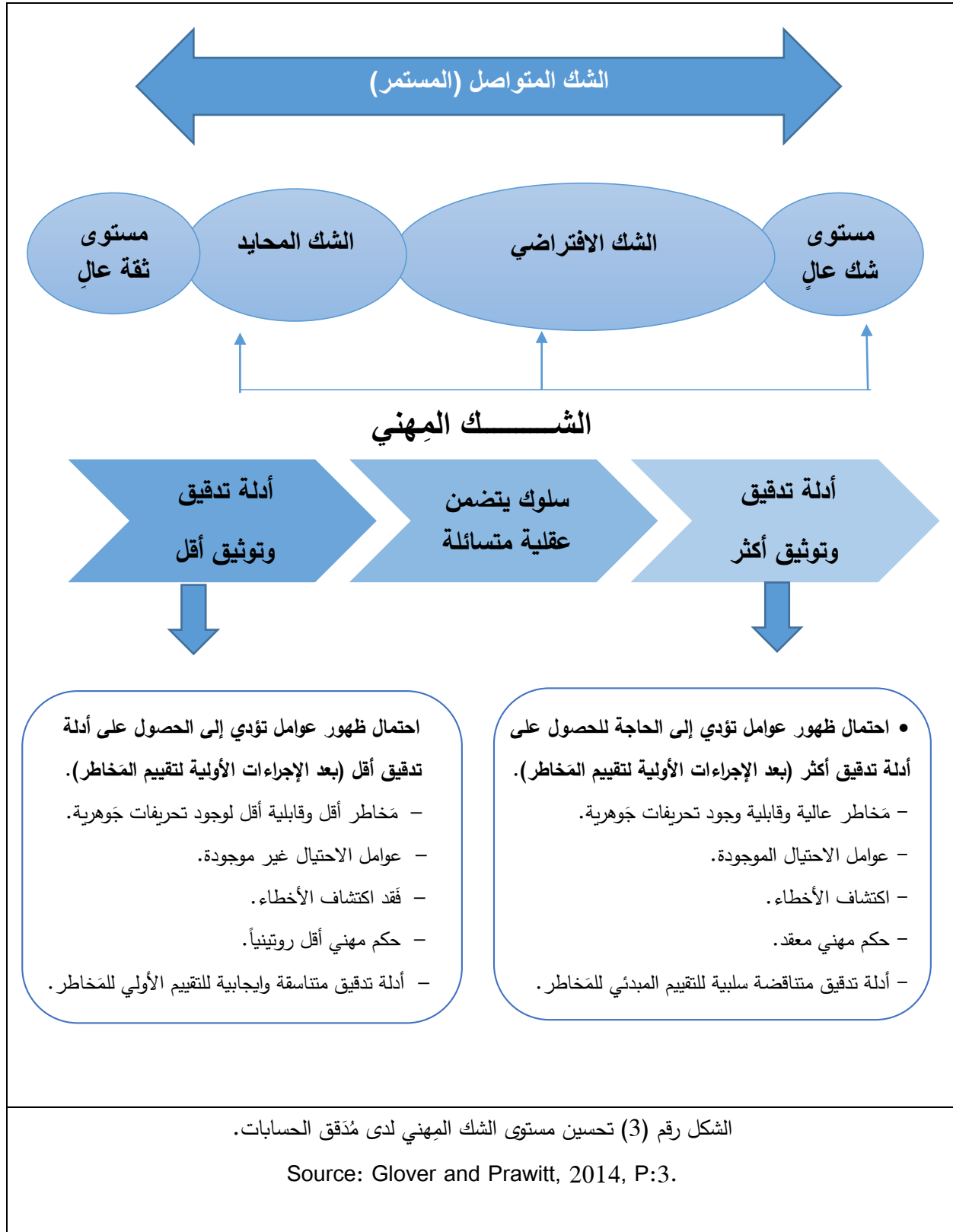
¹⁰³ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:7

التقارير المالية، وبالتالي تسهم في تحديد المواطن التي تحتاج إلى تنفيذ إجراءات تدقيق أكثر شمولية من تلك المواطن التي لا تحتاج إلى زيادة شمولية تلك الإجراءات.

وبالنظر إلى إخفاقات بعض عمليات التدقيق الكبيرة السابقة، وأوجه القصور المبلغ عنها في تقارير فحص المنظمين، والعدد والحجم المتزايد للتقديرات المعقدة في التقارير المالية، فهناك حاجة متزايدة إلى الموثوقية والثقة في التقارير المالية وما يقابلها من طلب متزايد على تعزيز جودة التدقيق، ولذلك يُعد تعزيز مستوى الشك المهني المطبق عملياً إحدى الوسائل المهمة لتحسين جودة التدقيق.¹⁰⁴

يتبين من خلال الشكل رقم (3) أدناه بعض العوامل التي تُسهم في تحسين مستوى الشك المهني لدى مدقق الحسابات.

¹⁰⁴ Glover, Steven M.& Prawitt, Douglas F. (2014) Op. Cit., P:6



3. مُحددات (مُعوقات) ممارسة الشك المهني:

على الرغم من الآثار الإيجابية والمزايا التنافسية لممارسة الشك المهني من قبل مُدققي الحسابات، إلا أن هناك عدداً من العوامل التي تُحد من هذه الممارسة، وتُقر المنظمات المهنية أن هناك مُعوقات جَوهريّة لتطبيق الشكوك المهنيّة مثل العلاقات مع الإدارات، ضغوط الميزانيات، الوقت...)، وبالمجمل يمكن تبويب معوقات ممارسة الشكوك المهنيّة ضمن فئتين:

الفئة الأولى: العوامل المرتبطة ببيئة عملية التدقيق¹⁰⁵:

يُبوب عند هذه الفئة مجموعة من العوامل التي تُحد من ممارسة الشكوك المهنية لجهة بيئة عملية التدقيق، وهي:

1. الوقت المحدد لعملية التدقيق، وما يترتب على ذلك من ارتفاع تكاليف التدقيق.
2. التأثير السلبي لعلاقة المُدقق المُتشكك بأعضاء فريق التدقيق، وإدارة المنشأة محل التدقيق.
3. ضعف القدرة التنافسية لمنشأة التدقيق نتيجة ارتفاع التكاليف وغياب الانسجام مع إدارة المنشآت محل التدقيق.

الفئة الثانية: العوامل المرتبطة بمُدقق الحسابات:

يُبوب عند هذه الفئة مجموعة من العوامل التي تُحد من ممارسة الشكوك المهنية لجهة السمات السلوكية والمهنية لمُدققي الحسابات، وهي:

1. ضعف السمات الشخصية: يتمثل ضعف السمات الشخصية في عدة أمور، منها: (ضعف القدرة على حل المشكلات، الثقة بالآخرين، ضعف نزعة الشك المهني، التسامح تجاه حالات الغموض، ضعف جلسات العصف الذهني)¹⁰⁶ وعليه فإن ضعف السمات الشخصية تعني توتراً ذهنياً ونفسياً مستمرين الأمر الذي يزيد من الآثار السلبية على الأداء المهني.

¹⁰⁵ مبارك، إيمان علي مكايي (2018) مرجع سبق ذكره ص: 48

¹⁰⁶ المعصراوي، حمادة السعيد (2019) نزعة الشك المهني عند كل من المراجع الخارجي وفاحصي الزكاة والضرائب، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية

2. الضغوط والمنافع الشخصية: عندما تتغلب المصالح أو المنافع الشخصية على أداء مُدقق الحسابات، ويقوم بالتخلي عن متطلبات العناية المهنية إما بسبب مصالح شخصية كإرضاء إدارة المنشأة محل التدقيق بدوافع مادية أو معنوية، أو بسبب ضغوط خارجية عن إرادته تطلبها قنوات بعض المُدققين، على سبيل المثال ضرورة الحفاظ على مستوى معيشي معين، أو ضغوط خارجية تملّوها عليهم بعض الجهات، فإن استقلالية مُدققي الحسابات هنا تكون بحالات أضعف من قدرتهم على ممارسات الشكوك المهنية في اثناء أداء عملية التدقيق.

3. النّصّورات والأحكام المسبقة¹⁰⁷: وتّعني ألا يبنّي المُدقق أحكامه المهنية على معلومات سابقة عن أمانة ونزاهة ممارسات إدارة المنشأة محل التدقيق، حتى لو كان ارتباط التدقيق من غير المرة الأولى، فنتائج التدقيق لفترة مالية معينة يجب ألا تُؤثر على إجراءات التدقيق في الارتباطات اللاحقة، أخذاً بالحسبان إمكانية تغير ظروف الإدارة. بينت دراسة (Loebbecke et al, 1989) أن ما يقارب ربع حالات الاحتيال تم اكتشافها في العام الأول من الارتباط، ويشير هذا إلى أنه عندما يقبل المُدقق المنشأة محل التدقيق في العام الأول، قد يستخدم اختبارات تدقيق غير متوقعة، أيضاً قد يصبح المُدقق أكثر شكاً بسبب اختبارات مرحلة القبول التي تؤدي إلى اكتشاف التحريفات في عام ارتباط التدقيق الأول. وهذا يشير إلى أن المشاركة المسبقة مع الإدارات تقلل من فرصة كشف التحريفات بسبب انخفاض مستوى الشك المهني أو نتيجة لسلوك المُدقق المتوقع.¹⁰⁸

4. الضعف والقصور المعرفي، وغياب التخصص: ضعف شخصية مُدقق الحسابات وضعف معرفته وخبراته المهنية وغياب تخصصه تؤدي إلى قدرة أقل على ممارسة الشك المهني، ويعزى ذلك من وجهة نظر الباحثة إلى أن مُدققي الحسابات المبتدئين الذين لا يتمتعون بالخبرة المهنية الكافية قد يتعذر عليهم إمكانية تحديد

¹⁰⁷ علي، وليد أحمد محمد (2015) مرجع سبق ذكره ص: 427

¹⁰⁸ Endrawes, Medhat (2010) Op. Cit., P:24

مواطن التحريفات الجوهرية في التقارير المالية بدقة، نتيجة ضعف المعرفة المهنية، والتخصص الدقيق. بالمقابل يرى بعضهم ان المعرفة قد لا تُعزز دائماً الشك المهني، فمن المرجح أن يعتقد ذوو الخبرة الأكثر والمتخصصون على أن الأخطاء هي تفسيرات أكثر احتمالية نسبياً لنتائج التدقيق، مما قد يؤثر سلباً على الشكوك المهنية. وفي بعض المهام يقوم المتخصصون بتقييم مخاطر متأصلة أقل من غير المتخصصين،¹⁰⁹ حيث ان خبرة المُدقق المُتخصص تُحسن تفسيره واستيعابه لتقييم الأدلة فقط بدلاً من تعزيز الشك المهني، ويعزى ذلك إلى أن أحكام المُدقق المتخصص تصبح أكثر تلقائية وبديهية بعيداً عن الشك المهني.¹¹⁰

ترى الباحثة من خلال ما تم عرضه ضرورة إيجاد التوازن في الارتباطات المهنية، فعملية التدقيق غير مستمرة حتى اللانهاية، لذا لا بد من مراعاة وقت تقديم تقارير التدقيق، التكاليف والجهود غير المبررة الناجمة عن الزيادة المفرطة في ممارسة الشكوك المهنية. وأيضاً لابد لمدقي الحسابات من التمتع بالاستقلالية لتفادي الضغوط الخارجية والمصالح الشخصية للحفاظ على مهنية المدقق وتعزيز مخرجات هذه العملية، وفي هذا الصدد على مدقي الحسابات المتابعة الدورية والدائمة للإصدارات المهنية، زيادة المعرفة والتخصص المهني، غياب بناء التصورات والأحكام المسبقة، تدعيم الأحكام المهنية بأدلة تدقيق ذات مصداقية عالية، وذلك بهدف التغلب على العوامل التي قد تكون عائقاً أمام ممارسة الشكوك المهنية في المستويات الملاءمة لكل ارتباط.

¹⁰⁹ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:8

¹¹⁰ شريعة، بو بكر فرج والغزواني، رحاب محمد رجب (2017) مدى التزام المراجع الخارجي الليبي بمعيّار التدقيق الدولي 240 المتعلق بالاحتياّل، مجلة البحوث المالية والاقتصادية - ليبيا، المقالة رقم 1/ الإصدار 2/ ص:13

المبحث الثالث: خصائص الشك المهني:

أظهر الواقع العملي أهمية خصائص الشك المهني على الممارسات المهنية لعمليات التدقيق، بدءاً من الخصائص الشخصية كالمعرفة، الخبرة، الثقة بالنفس، الذكاء، والتخصص، وحتى الخصائص التشغيلية كضغوط الوقت، أتعاب التدقيق، أدلة التدقيق، وبيئة المنشأة محل التدقيق.

وبصرف النظر عن الخصائص الشخصية لمُدققي الحسابات، تتأثر الشكوك المهنية بمعرفة المُدقق وخبرته وتدريبه، فضلاً عن إجراءات منشأة التدقيق من خلال وضعها لمنهجية عمل محددة وواضحة، مراقبة جودة العمل، الالتزام بقواعد السلوك المهني والأخلاقي، والتعليم المستمر الذي يعزز أهمية الشك المهني خلال مراحل عملية التدقيق كلها.¹¹¹ قُسمت الدراسات والأدبيات السابقة خصائص الشك المهني ضمن مجموعات مُتعددة، فقد قُسمت دراسة (Hussin&Iskandar,2015) خصائص الشك إلى ثلاث مجموعات (الأولى تتعلق بطريقة فحص المُدقق لأدلة التدقيق، والثانية تتعلق بتقييم المُدقق لمصدر الأدلة والمعلومات، والثالثة تتعلق بالقدرة الذاتية للمُدقق في التعامل مع الأدلة والمعلومات المتاحة)¹¹². أيضاً قُسمت دراسة (Hurtt,2010) خصائص الشك المهني إلى ثلاث مجموعات (صُمّت المجموعة الأولى الخصائص المتعلقة بالطريقة التي يفحص بها المُدقق أدلة التدقيق والتي تشير إلى مدى كفاية الأدلة وصلاحياتها، وصُمّت المجموعة الثانية خاصية تتعلق بالتدقيق في الجوانب الإنسانية من عملية التدقيق عن تقييم الأدلة، في حين صُمّت المجموعة الثالثة خاصيتين تتعلقان بقدرة المُدقق على التعامل مع المعلومات المتاحة له).¹¹³ وبيّنت Hurtt أن أسلوب الشك المحايد مقابل الشك المفترض يُشير إلى درجات بديلة من الشك، ويمكن أن

¹¹¹ Abičić, Silvija Pretnar, (2014) Op. Cit., P:4

¹¹² عثمان، علاء الدين عبد الرحمن (2017) مرجع سبق ذكره ص: 601

¹¹³ الشاعر، هناء إسماعيل (2018) مرجع سبق ذكره ص: 38

يكون كلاهما سمة /خاصية (جانباً ثابتاً ومستقراً نسبياً للفرد) وأيضاً حالة مؤقتة تثيرها المتغيرات الظرفية. وطُورت

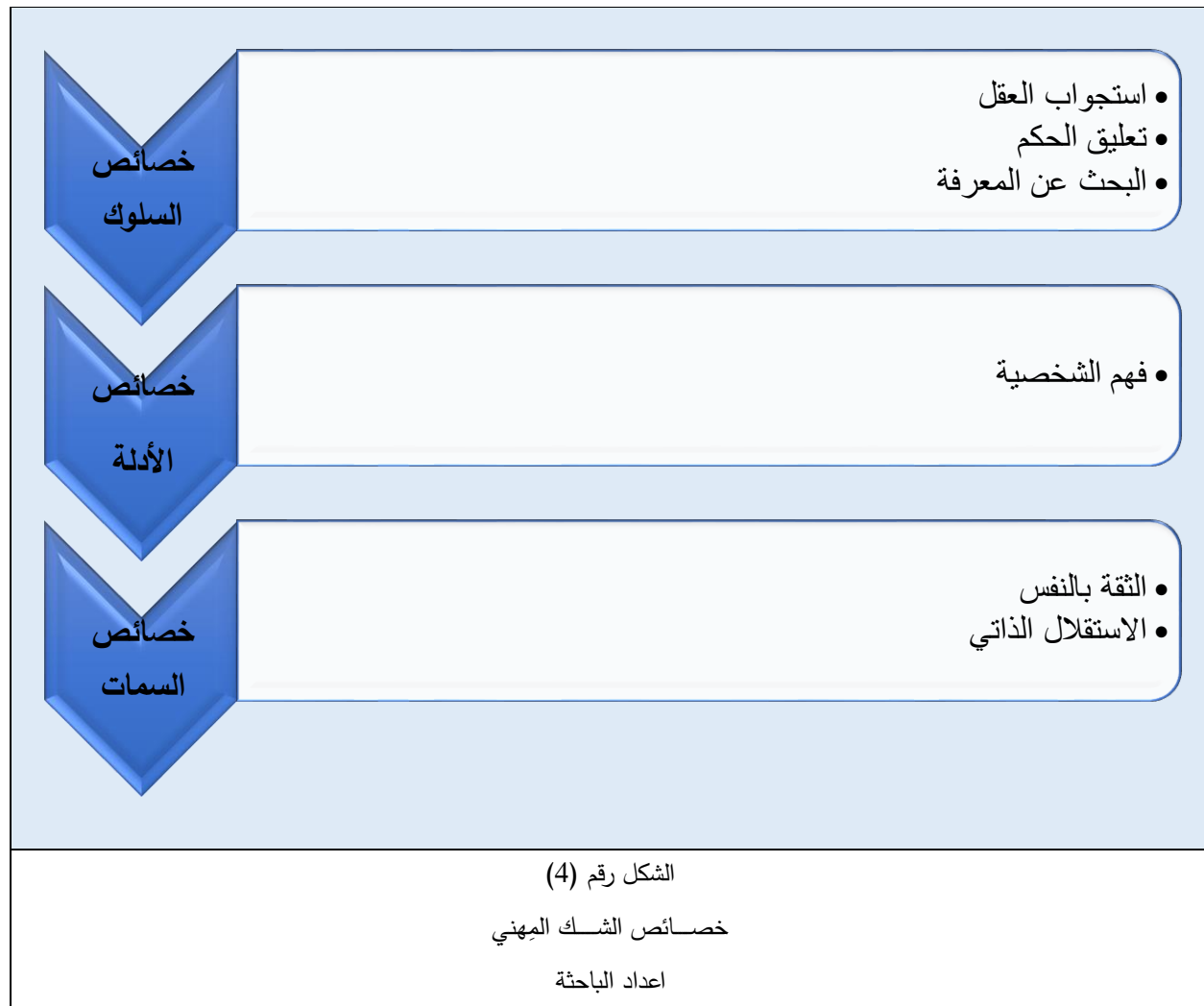
Hurtت مقياساً يقيس شكوك الفرد المتأصلة بناءً على خصائص الشك الستة.¹¹⁴

وعليه يمكن تقسيم خصائص الشك المهني أيضاً ضمن ثلاث مجموعات، على أن تُضم المجموعة الأولى خصائص

السلوك "سلوك مُدَقِّقي الحسابات خلال عملية التدقيق، والثانية تتضمن خصائص الأدلة "أدلة التدقيق التي تم الحصول

عليها"، في حين تضم المجموعة الثالثة خصائص السمات "السمات الشخصية لمُدَقِّقي الحسابات"، ويوضح الشكل رقم

(4) تصنيف الخصائص وفق المجموعات أعلاه.



¹¹⁴ Nickell, Erin Burrell, (2012), Op. Cit., P:20

أولاً: خصائص السلوك:

يمكن تعريف السلوك بأنه الأفعال والأنشطة التي تصدر عن مدققي الحسابات، والتي يُمكن ملاحظتها وقياسها ويندرج تحت بند خصائص السلوك ثلاث خاصيات فرعية ترتبط بالأسلوب المتوقع من المدقق سلوكه في أثناء عملية التدقيق، وهي:

1. استجواب العقل: دَعمت هذه الخاصية معايير التدقيق التي ركزت على أن الشك المهني هو عقل استجواب المُدقق، فقد عَرَف معيار التدقيق الدولي (ISA No.240) الشك المهني بأنه الموقف الذي يتضمن العقل المتسائل والتقييم الانتقادي لأدلة التدقيق، وطالب معيار التدقيق الأمريكي (SAS No.99) المُدققين التأكد فيما إذا كانت المعلومات وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها تشير إلى إمكانية احتواء التقارير المالية على تحريفات جوهرية ناشئة عن الاحتيال. تُعد من أهم خصائص الشك المهني وأحد المقاييس الفرعية للشك المهني المرتبطة بالتقييم المهني لأدلة التدقيق، وتشير إلى موقف المُدقق المتعلق بالفضول والاهتمام، والتحقق والتثبت من التأكيدات. تشمل هذه الخاصية فلسفة التحقق والتأكيدات، والاستجواب الذهني لمُدقق الحسابات،¹¹⁵ وتأكيداً على أهميتها فقد تم استخدامها في عدة دراسات بديلاً عن مصطلح الشك المهني،¹¹⁶ لأنها تمثل جوهر الشك المهني المرتبطة بتصرفات المُدقق التي تشير التساؤلات والتأهب لمتابعة القضايا التي يمكن أن تؤدي إلى الحاجة للمزيد من أدلة التدقيق.

2. تعليق الحكم: دَعَم هذه الخاصية معيار التدقيق الأمريكي (SAS No.99) ومعايير التدقيق الدولية (ISA No. 200,240, 330) عندما أكدت في عدة متطلبات على مُدققي الحسابات تقييم أدلة التدقيق تقييماً موضوعياً وجمع ما يكفي من أدلة التدقيق حتى الحصول على الأدلة الأكثر إقناعاً لتأكيد أو نفي وجود تحريفات جوهرية في التقارير المالية، وذلك من خلال تصميم وتنفيذ استجابة مناسبة للمخاطر المقيمة. تُقَوِّم هذه الخاصية

¹¹⁵ علي، وليد أحمد محمد (2015) مرجع سبق ذكره ص: 437

¹¹⁶ ريشو، بديع الدين (2014) الشك لمهني للمراجع: الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم

المالية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مجلة التجارة والتمويل العدد 2/ - مصر ص: 251

على مفهوم متطلبات الإفصاح المعرفي، الذي يعني مدى رضا المُدَقِّق عن كفاية المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها قبل اتخاذ القرار. وتُعني هذه الخاصية ضرورة تأنٍ مُدَقِّق الحسابات فيما يُعرض عليه من معلومات وتعليق الحكم، فلا يتسرع في حُكمه ولا يقبل إلا ما تثبت منه، وبالتالي تُعد سمة لتحفيز المُدَقِّق على التوسع في البحث عن المعرفة.

حظيت هذه الخاصية بتأييد الدراسات الفلسفية حين أشارت إلى أن الباحث وراء القضايا الفلسفية يجب أن يكون لديه الرغبة في الوصول إلى إجابات قاطعة الدلالة والوضوح وتخلو من التشويش والغموض. ويرى الفلاسفة المتشككون على أنهم غير مستعدين لقبول التأكيدات والمطالبات، وبدلاً من ذلك فهم يُفضلون الحفاظ على العقل المنفتح والتقييم النقدي لأدلة التدقيق.¹¹⁷

3. البحث عن المعرفة: وتُعني أن يكون لدى مُدَقِّق الحسابات رؤية استطلاعية عامة واهتمام بجميع الجوانب التي تتعلق بعملية التدقيق، والبحث عن المزيد من المعلومات، تختلف هذه الخاصية عن خاصية استجواب العقل فبينما تنطوي الأخيرة على بعض المعاني مثل "فقد الثقة" بشأن قضية "محددة" فإن خاصية البحث عن المعرفة تشير إلى نطاق أكبر من الاهتمام وحب الاستطلاع والفضول "عامة"¹¹⁸ كما يؤثر اختلاف المعرفة عند المُدَقِّقين على تفسيرهم للمعلومات وخاصةً عن تقييم مخاطر الاحتيال، فكلما كان المُدَقِّق مُدركاً بأنه أقل معرفة كلما كان لديه مستوى عالٍ من الشك المهني الذي يجعله يبحث عن المعرفة، فإن المستويات العالية من المعرفة ينتج عنها تقييم أكثر وضوحاً للمعلومات، واكتساب المُدَقِّقين للمعرفة يساعد في تعزيز الشكوك المهنية وبالتالي تحسين دقة الأحكام

¹¹⁷ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:10

¹¹⁸ ريشو، بديع الدين (2014) مرجع سبق ذكره ص:252

المهنية.¹¹⁹ كما أن نقص المعرفة ربما تجعل المُدَقِّق أقل تشككاً وأكثر اعتماداً على تقديرات الإدارة مما ينتج عنه زيادة حَظَر التدقيق.¹²⁰

ركزت الدراسات العلمية على الخصائص الثلاث السابق ذكرها، لأنها تُعرف المتشككين بأنهم أولئك الذين لا يقبلون المعلومات والمواقف في ظاهرها، وإنما يُشرعون الاستفسارات للحصول على أدلة أو مسوغات أو إثبات حول الموضوعات مثار البحث.¹²¹ وترى الباحثة أنه وبلاستناد إلى المفهوم السائد بقلّة ثبات (مرونة) السلوك، فإن السلوك ممكن تعلّمه وتطوّره، في ظل الظروف والبيئة المحيطة بالجوانب المتعلقة بالمواقف ذات الصلة كلها، وعليه فإن على مدققي الحسابات الابتعاد عن السلوك اللاإرادي، واتباع السلوك المقصود، الواعي، المهني وتوجيهه بناءً على مستجدات مراحل عملية التدقيق.

ثانياً: **خصائص الأدلة:** تُساعد هذه الخاصية المُدَقِّق في فهم المواقف والسلوكيات البشرية، فمن خلالها يمكن أن يتفهم المُدَقِّق التحيز المحتمل في المعلومات، أو المعلومات غير الدقيقة، أو المضللة المقدمة من إدارة المنشأة محل التدقيق، وهل تفتقر هذه الأدلة إلى المصادقية أم لا، وبالتالي الكشف عن التحريفات عن طريق التعرف على مرتكبيه من خلال ظهور بعض الأنماط السلوكية التي من خلالها يمكن التعرف على موثوقية مصدر المعلومات.¹²² ويُدرّك المتشكك أن الأفراد المختلفين قد يكون لديهم تصورات مختلفة عن نفس الحدث، وأن هذه التصورات المتنوعة يمكن أن تؤدي إلى تقديم الأفراد معلومات غير دقيقة أو مضللة.¹²³ ويندرج تحت بند خصائص الأدلة خاصية فرعية واحدة ترتبط بمواقف إدارة المنشأة محل التدقيق ودوافعها، وهي:

¹¹⁹ القباطي، صبحي علي سعيد (2017) مرجع سبق ذكره ص: 563

¹²⁰ علي، وليد أحمد محمد (2015) مرجع سبق ذكره ص: 437

¹²¹ Fullerton, Rosemary R. & Durtschi, Cindy (n.d) **The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors.** School of Accountancy, Utah State University – United States of America. P:7

¹²² القباطي، صبحي علي سعيد (2017) مرجع سبق ذكره ص: 564

¹²³ Fullerton, Rosemary R. & Durtschi, Cindy (n.d) Op. Cit., P:7

فهم الشخصية: تجاوزت هذه الخاصية الخصائص الثلاث السابقة وتميزت بأنها توجّهت إلى ما يزيد عن تقييم الأدلة أو الحصول على المزيد من أدلة التدقيق الأكثر إقناعاً إلى تقييم مصدر أدلة التدقيق والمعلومات المتاحة للتأكد من صدق إعدادها ونزاهة وأمانة مُعديها. لأن هذه الخاصية مرتبطة بمواقف الإدارة ودوافعها، وضرورة فهم هذه المواقف فمن المتوقع أن تكون الإدارة في موقف يجعلها تقوم بارتكاب الاحتيال للظهور في مواقف مُحددة تُملئها عليها إما مجالس الإدارة أو إحدى الأطراف الخارجية. لذلك على المُدقق بذل العناية المهنية اللازمة لفهم الشخصية واستخدام الحُكم المهني عند حصوله على عدم اتساق في الردود أو أدلة التدقيق أو المعلومات المتاحة.

تُشير الكثير من الأدبيات الفلسفية إلى أن الدوافع للفهم هو المفتاح لتحديد إمكانية التحريف أو الاختلاف في الإدراك،¹²⁴ فإنّ المتشكّكين يجب أن يكون لديهم رؤاهم الخاصة، وتحدي افتراضات الآخرين، وطلب معلومات كافية لحل أي تناقضات ومغالطات يقدمها الآخرون.¹²⁵

ثالثاً: خصائص السمات: يمكن تعريف السمات على أنها الخصائص المختلفة من الأنماط للسلوك والتفكير والمواقف والقيم، ويندرج تحت بند خصائص السمات خاصيتان فرعيتان ترتبط بشخصية المدقق في أثناء عملية التدقيق، وهي:

1. الثقة بالنفس: أي أن يكون المُدقق حازماً عند ملاحظته أوجه عدم اتساق، واثقاً بما يملك من معلومات ومؤهلات، مخططاً للاستجابة المناسبة لحالات اشتباه أو تأكيد وجود تحريف جوهري في التقارير المالية. حيث يتطلب الشك المهني مستوى معيناً من الثقة بالنفس واحترام الذات، فالثقة الجيدة بالنفس تنعكس في دقة الأحكام الخاصة بالمُدقق وشجاعته المهنية،¹²⁶ وتتأثر الثقة بالنفس بالقابلية للتأثر والقدرة على الإقناع، والتسليم بضرورة تحقيق النجاح¹²⁷ والمُدققون الذين لديهم خاصية الثقة بالنفس قادرون على خلق الافتراضات واتخاذ القرارات، ودائماً غير مرتابين من

¹²⁴ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:10

¹²⁵ Fullerton, Rosemary R. & Durtschi, Cindy (n.d) Op. Cit., P:7

¹²⁶ علي، وليد أحمد محمد (2015) مرجع سبق ذكره ص: 437

¹²⁷ مبارك، إيمان علي مكايي (2018) مرجع سبق ذكره ص: 44

الأدلة المقدمة لهم، فهم قادرون على الدفاع عن أنفسهم ضد ضغوط الإدارة.¹²⁸ وقد أدرك الفلاسفة الحاجة إلى المتشككين في تحدي الآخرين وتقدير رؤاهم الخاصة، وتم إدراك أيضاً حاجة المدققين إلى الشجاعة المهنية، على سبيل المثال: أثبتت دراسات التسويق أن الشك في ادعاءات الإعلان مرتبط إيجابياً باحترام الذات.¹²⁹ وتعد هذه الخاصية والخاصية التي تليها إحدى الخصائص المتعلقة بشخصية مدققي الحسابات ودعمتها عديد من معايير التدقيق والأبحاث ذات الصلة، إلا أنها أكدت في الوقت ذاته على ضرورة ترك المبالغة في هذه الخاصية تجنباً للآثار السلبية الناتجة عن ذلك والتي من شأنها فشل عملية التدقيق.

2. الاستقلال الذاتي: يُقصد بالاستقلال الذاتي قدرة الفرد العاقل على صنع قراره الذاتي بنفسه ومن دون تدخل من أي طرف آخر، ويشير إلى قدرة المدقق على اتخاذ قرارات غير متحيزة، وقلة تأثره بالعوامل التي قد تؤدي إلى أحكام متحيزة.

وصفت بعض الدراسات هذه الخاصية بمصطلح احترام الذات، وتتبع أهمية احترام الذات من أنه يساعد المدقق على مقاومة الحالات التي قد تبذلها إدارة المنشأة محل التدقيق لإقناعه بأمر لا يتعارض مع ما انتهى إليه من استنتاجات.¹³⁰ فالاستقلال هو حجر الزاوية لعملية التدقيق، ولا يمكن أن تكون عملية التدقيق تتصف بالنزاهة والموضوعية، من دون الاستقلال الذهني لمدققي الحسابات فإن غياب استقلال المدقق يعني شكاً مهنيّاً أقل، وتأثيرات قد تضعف الحكم المهني لمدققي الحسابات.

تؤكد الدراسات العلمية أن امتلاك خصائص الشك الست ستؤدي إلى أربعة سلوكيات تدقيق محددة، وهي: زيادة البحث عن المعلومات، زيادة الكشف عن التناقضات، زيادة توليد البدائل، والتدقيق الموسع للمعلومات الشخصية، وكل من

¹²⁸ القباطي، صبحي علي سعيد (2017) مرجع سبق ذكره ص: 566

¹²⁹ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:10

¹³⁰ ريشو، بديع الدين (2014) مرجع سبق ذكره ص: 253

هذه السلوكيات الرقابية ينبغي بدوره تمكين المُدَقِّق من الكشف عن التحريفات الجوهرية بشكل أفضل.¹³¹ وإن اختصاصي الصناعة قادرون خاصةً على تحديد أنماط الأدلة التي تشير إلى تحريف مُعين، والتعرف على مجموعات من الأدلة التي تُشير إلى زيادة حُطَر تحريفات معينة، والتعرف على الأنماط غير المكتملة واتباعها واقتراح إجراءات فعالة مُصممة لتحديد ما إذا كان هناك تحريف موجود.¹³² وترى الباحثة أنه وبلاستناد إلى المفهوم السائد بثبات السمات نسبياً، فإن امتلاك مدققي الحسابات لسمات الشك المهني العالي المنظمة والواقعية يعني ضمناً وجود ميول كبيرة ومستمرة إلى إصدار الأحكام المستقلة.

خلاصة الفصل الثاني:

ألزمت الإصدارات المهنية كلها مُدققي الحسابات بممارسة الشك المهني خلال أداء عملية التدقيق بهدف زيادة قدرتهم على اكتشاف التحريفات الجوهرية كلها في التقارير المالية، فقد اقترنت -وفقاً لهذه الإصدارات- القدرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية سواء تلك الناشئة عن الخطأ أو الاحتيال، من خلال ممارسة المُدققين للشكوك المهنية، وقد أناطت معايير التدقيق عملية الحصول على التأكيد المعقول في أن يكون المُدقق مسؤولاً عن الحفاظ على نزعة الشك المهني في أثناء التدقيق، أخذاً في الحسبان احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، ومدرراً حقيقة أن إجراءات التدقيق الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في اكتشاف الغش، وهذه المتطلبات تم تصميمها لمساعدة المُدقق في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الاحتيال وتقييمها وفي تصميم الإجراءات المناسبة لاكتشاف مثل هذا التحريف. ويتطلب الحفاظ على نزعة الشك المهني وفقاً لمعايير التدقيق الدولية استمرار التساؤل بشأن ما إذا كانت المعلومات وأدلة التدقيق، التي تم الحصول عليها، توحى بوجود تحريف جوهرية بسبب غش. ويشمل ذلك، الأخذ في الحسبان، مدى امكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق وأدوات الرقابة على عملية

¹³¹ Fullerton, Rosemary R. & Durtschi, Cindy (n.d) Op. Cit., P:7

¹³² Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:8

إعدادها وتطويرها. وبسبب خصائص الاحتيال، تُعد نزعة الشك المهني للمُدقق ذو أهمية خاصة عند الأخذ في الحسبان مخاطر تحريف جوهري بسبب الاحتيال.

ومن خلال استعراض المواضيع ذات الصلة بالشكوك المهنية، ومتطلبات معايير التدقيق الصادرة عن عديد من دول العالم المتعلقة فيها، يتبين أن هذه الإصدارات قد اتفقت على ضرورة الشكوك المهنية لزيادة قدرة مُدققي الحسابات على اكتشاف كافة التحريفات الجوهرية، حيث نرى أن الإشارة دائماً حاضرة إلى فقدان الشكوك المهنية عند حدوث فشل في أي عملية تدقيق، وأنه داعم رئيسي وأساسي في الدعاوى القضائية لسوء الممارسة العملية والمهنية ضد مُدققي الحسابات. يتم تقديم منظور مختلف إلى حد ما عن طريق المعايير التي تركز على الاحتيال أو المجالات التي يبدو أن الإدارة لديها الكثير من السلطة التقديرية عليها، ولا تزال المعايير المهنية تشير إلى وجهة النظر المحايدة للشكوك المهنية، لكنها وضعت مهمة مختلفة إلى حد ما، واقترحت المزيد من العقلية الجنائية في التدقيق فيكون لدى المُدقق شك مهني افتراضي، ويفترض مستوى من عدم الأمانة مالم تدل التقارير المالية خلاف ذلك.

الفصل الثالث

إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية وعلاقتها بالشك المهني

الفصل الثالث: إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية وعلاقتها بالشك المهني

تمهيد: الخطر في اللغة العربية: شعور أو حالة تُصيب الشخص الذي يواجه شيئاً ما يهدده، وترتبط فكرة الخطر، مع عديد من المفاهيم وأهمها: الخوف، والشك، وضعف القدرة على التأكد¹³³، وقد عَرَفَ مُعْجَم (Oxford) الخطر بأنه احتمال مواجهة خطر، أو التعرض لخسارة أو ضرر. وعُرف أيضاً بأنه احتمال خسارة أو تراجع لربح أو صدارة بشكل مغاير لما يتوقع حصوله من قرار أو نشاط ما.¹³⁴ الخطر هو إمكانية وقوع حدث يكون له تأثير على تحقيق أهداف المنشأة، ويتم قياس المخاطر في تأثيرها واحتمالية حدوثها،¹³⁵ أما المخاطر الهامة في التقارير المالية هي مخاطر مُحددة ومُقيمة من مخاطر التحريفات الجوهرية تتطلب حسب حكم المُدَقِّق مراعاة خاصة عند التدقيق،¹³⁶ وعُرفت أيضاً على أنها حالة من غياب التأكد، فهي احتمال لحدوث ظروف أو أحداث من شأنها أن يكون لها تأثير على أهداف المنشأة، ويشمل ذلك إمكانية حدوث خسارة أو ربح، أي حدوث اختلاف عن النتيجة المرجوة أو المُخطَّط لها، ويرتبط تحقق الخطر وحدثه بعنصرين هما: احتمال وقوع الحدث المُسبب للخطر، والآثار أو العواقب التي ستترتب على وقوع هذا الحدث.¹³⁷

ينقسم السلوك المتشكك إلى إجراءات التدقيق الموجهة وإجراءات التدقيق غير الموجهة، وقد يمارس المُدَقِّقون الفكر المتشكك وليس السلوك المتشكك، ومن المتوقع أن يزداد مستوى الشك في وجود مخاطر التحريفات الجوهرية.¹³⁸

¹³³ موقع موضوع الإلكتروني - <https://mawdoo3.com/> تاريخ الزيارة 2020/4/26 الساعة 10.37 p.m

¹³⁴ الجرد، رشا (2014) أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتها، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق - ص:29.

¹³⁵ مراد، درويش (2015) استخدام إدارة التدقيق الداخلي لأسلوب التقييم الذاتي للرقابة للحد من المخاطر المصرفية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق - ص:19.

¹³⁶ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020)، مرجع سبق ذكره "ISA315 P.219"

¹³⁷ مراد، درويش (2015) مرجع سبق ذكره ص:19.

¹³⁸ Endrawes, Medhat (2010) Op. Cit., P:29

ولأن المتشكك المنهجي هو الشخص الذي يستخدم الشك والاستفسار للمساعدة في البحث عن المعرفة، بينما المتشكك العقائدي يستخدم الشك والتساؤل لإثبات ضعف القدرة على الحصول على المعرفة، فالشكوكية الشديدة لا يمكن ان تخدم المصالح العملية باستمرار، فبقدر ما تثير الشكوك تمنع الأفعال.¹³⁹ ولأن الشك المهني يتكون من مرحلتين: الفكر المتشكك، والسلوك المتشكك. لذا يُقاس الفكر المتشكك في درجة أن أحد الجوانب الحاسمة للشك هو قدرة المُدقق على توجيه الشك الافتراضي بشكل مناسب نحو مؤشر صالح للمخاطر المتزايدة، فإن الشك المهني يكون أكثر ملاءمة عندما يوجه المُدققون شكوكهم نحو دليل أقوى نسبياً لمخاطر التحريفات المتزايدة، وأحد الجوانب الحاسمة للشك هو قدرة المُدقق على توجيه الشك المفترض توجيهاً مناسباً نحو مؤشر صالح للمخاطر المتزايدة.¹⁴⁰ وفي المقابل فإنه ومن الناحية العملية فإن فرض شرط "زيادة الشك" يمثل إشكالية بدون قياس موضوعي للشك، وإذا كان من الممكن قياس الشكوك، فلا يزال من الضروري تحديد ما إذا كانت زيادة الشكوك تؤدي إلى سلوكيات قد تزيد من اكتشاف الاحتيال.¹⁴¹ ويجب على منشآت التدقيق تعزيز السلوك الأخلاقي لمُدقي الحسابات وذلك بالنظر إلى آثاره الإيجابية، ويرتبط التفكير الأخلاقي ارتباطاً وثيقاً بالقدرة والاستعداد لاكتشاف التحريفات الجوهرية، فالمُدقق الحاصل على درجات أعلى في التفكير الأخلاقي سوف يتصرف وفقاً لمتطلبات المعايير المهنية وقواعد السلوك الأخلاقية، لأن درجة التفكير الأخلاقي الأعلى تُقلل من احتمالية عصيان قواعد أخلاقيات التدقيق.¹⁴²

¹³⁹ Quadackers, Lucas Mathias (2009), Op. Cit., P:11

¹⁴⁰ Brazel, Joseph F. & Leiby, Justin & Schaefer, Tammie J. (2017), When Rewards Encourage Professional Skepticism (And When They Do Not), **North Carolina State University**, P:11

¹⁴¹ Fullerton, Rosemary R. & Durtschi, Cindy (n.d) Op. Cit., P:6

¹⁴² Mapuasari, Supeni Anggraeni (2017) **The Ethics of Professional Skepticism: A Study in Indonesia Supreme Audit Institution**, Accounting Department, Faculty of Business, President University p:4

المبحث الأول: العلاقة بين عوامل مخاطر الاحتيال والشك المهني.

تمهيد: الإدارة هي المسؤولة عن إعداد التقارير المالية وعن الأنظمة والسياسات المحاسبية المعتمدة والمطبقة، وعن أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة، ولضعف قدرة المُدقق الحصول على تأكيد مطلق حول صدق التقارير المالية بسبب المُحددات والقيود الكامنة لعملية التدقيق، فإن المُدقق يسعى للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأيه عن عدالة التقارير المالية، وفي نطاق مسؤوليته في الكشف عن التحريفات الجوهرية في التقارير المالية. تنشأ التحريفات الجوهرية في التقارير المالية إما من إدارة المنشأة محل التدقيق وينتج عنها ما يُعرف بالتقارير المالية الاحتيالية، أو عن موظفي المنشأة محل التدقيق وينتج عنها ما يُعرف بسوء تخصيص الأصول، وتُعد الشكوك المهنية في التدقيق عاملاً مهماً جداً في إصدار الاحكام المهنية، ويظهر جلياً وخاصةً لدى تطبيق الشكوك المهنية أثر الخبرة والمعرفة في التمييز بين الأفعال التي أدت إلى نشوء التحريفات الجوهرية فيما إذا كانت صادرة عن خطأ أو احتيال، ولأن الاحتيال لا يحدث بشكل متكرراً كما الأخطاء، ولأن المُدققين لديهم الخبرة في العثور على الأخطاء أكثر من العثور على الاحتيال، فإن معرفتهم بتدقيق الحسابات حول الاحتيال أقل تعقيداً من الأخطاء، ومع ذلك تزداد معرفة المدقق بمؤشرات عوامل الاحتيال مع الخبرة بالنظر إلى تقييمات مخاطر الاحتيال، فما هي عوامل مخاطر الاحتيال الثلاثة وماهي إجراءات تقييمها، وهل للشك المهني دور في الكشف عن التحريفات الجوهرية سواء أكانت تقارير مالية احتيالية أو سوء تخصيص أصول؟ سيتم مناقشة ذلك فيما سيأتي:

1. طبيعة عوامل مخاطر الاحتيال ومفهومها: تأتي أهمية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال من

أن عملية تقييم المخاطر غير المناسبة يمكن أن تؤدي إلى توزيع غير كافٍ أو غير فعال لموارد التدقيق، فإن معظم حالات الخلل في تصميم إجراءات التدقيق تعود إلى مخاطر الاحتيال، وإلى نقص خبرة المُدققين في التعامل

مع مؤشرات الاحتيال.¹⁴³ وكون الاحتيال خطأ التمثيل لحقيقة مادية، والعرض الخاطئ هذا يتم عن قصد بهدف تضليل الآخرين، مع وجود أطراف تضررت من هذا التصرف.¹⁴⁴ لذلك يزداد خطر التحريفات الجوهرية من خلال: معاملات مع أطراف ذات علاقة، علاقة وثيقة بين المدقق والإدارة، اعتماد كبير لمنشأة التدقيق على أتعابها من منشأة واحدة.¹⁴⁵ خاصة عندما تكون مخاطر التقاضي منخفضة.¹⁴⁶ وبناءً على ذلك تتطلب معايير التدقيق الدولية والدراسات والأدبيات من المدقق النظر في وجود عوامل تتعلق بالمكونات الثلاثة للاحتيال، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، لأن الاحتيال ينطوي على بعض العوامل لارتكابه.¹⁴⁷

1.1. تعريف عوامل مخاطر الاحتيال: تُعرّف عوامل مخاطر الاحتيال (Fraud risk factors) بأنها: أحداث، أو ظروف تشير إلى دافع، أو ضغط لارتكاب احتيال، أو تهيئة فرصة لارتكابه.¹⁴⁸ وعلى الرغم من ارتكاب الاحتيال بالخفاء إلا أنه غالباً ما توجد علامات ومؤشرات تحذيرية تنبه المدقق لحدوثه، وخلال كامل عملية التدقيق بوصفها "عملية تراكمية" بدءاً من قبول ارتباط التدقيق وحتى صدور تقرير التدقيق.¹⁴⁹ إلا أن ملاحظة أن الافراد لديهم الموقف المطلوب لارتكاب الاحتيال، هو أمر صعب، ويرجع ذلك في المقام الأول إلى أن الإدارة محل التدقيق ستحاول احتياطياً التستر على التقارير المالية الاحتيالية وإعدادها بطريقة مصممة جيداً لإخفاء التحريفات الموطنة فيها،¹⁵⁰ إلا أن مرتكبي الاحتيال يظهرون ميزات مختلفة عن السلوك العادي أو

¹⁴³ الصباغ، سامر هائل (2016) مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد رقم 12/، العدد رقم 2/ - ص: 383.

¹⁴⁴ الفكي، الفاتح الأمين (2014) مداخل مقترحة لتطوير كفاءة وفاعلية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش المالي - المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية العدد رقم 5/ ص: 99

¹⁴⁵ Endrawes, Medhat (2010) Op. Cit., P:24

¹⁴⁶ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:13

¹⁴⁷ Nickell, Erin Burrell, (2012), Op. Cit., P:21

¹⁴⁸ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020)، مرجع سبق ذكره، "ISA NO.240 P.129".

¹⁴⁹ شريعة، بو بكر فرج والغزواني، رحاب محمد رجب (2017) مرجع سبق ذكره ص: 9

¹⁵⁰ Nickell, Erin Burrell, (2012), Op. Cit., P:21

علامات التحذير من الاحتيال، أسماها بعضهم بالأعلام الحمراء.¹⁵¹ لذلك يجادل معيار التدقيق الأمريكي (SAS. NO. 99) بأن عوامل الموقف وحدها لا تشكل دليلاً كافياً لاستنتاج ان الاحتيال غير مُحتمل، وتوصي بأن يتجاهل المُدققون الخصائص السلوكية التي تُوحي بانخفاض مخاطر التحريف الجوهرية مثل صدق الإدارة وأمانتها.¹⁵²

وعلى الرغم ان الاحتيال يرتكب عادة في الخفاء الا انه توجد مؤشرات وعلامات تحذيرية تُنبه المدقق لحدوثه لذلك تعتبر عوامل مخاطر الاحتيال أحد أهم مصادر المعلومات التي يستخدمها المدقق لتقييم مخاطر الاحتيال أثناء مرحلة التخطيط لتدقيق التقارير المالية.

1.2. **مكونات عوامل مخاطر الاحتيال:** أطلق Ramos على هذه العوامل مصطلح "مثلث الاحتيال"¹⁵³ تُسلط مفاهيم مثلث الاحتيال الضوء لمُدققي الحسابات على أهمية التمعن في الأفراد الذين يفكرون في دوافع إدارة المنشأة محل التدقيق واتجاهاتها وفرصها.¹⁵⁴ بحثت دراسة (Popova, 2009) في تقييم المخاطر، وركزت على عوامل المخاطر المُحتملة للاحتيال، أو ما عُرِفَت بالرايات الحمراء أو المؤشرات التحذيرية، وتبين أن المُدققين الذين يُقيمون المخاطر على أساس عوامل مخاطر الاحتيال يُظهرون تقييماً مُرتفعة للمخاطر ويُظهرون المزيد من الحساسية تجاه مستويات مخاطر الاحتيال في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، مقارنة بالمُدققين الذين يُقيمونها على أساس المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.¹⁵⁵ وأشار معيار التدقيق الدولي (ISA. NO.240) إلى أن عوامل مخاطر الاحتيال ليست جميعها مناسبة لجميع الحالات،

¹⁵¹ Abičić, Silvija Pretnar, (2014) Op. Cit., P:3

¹⁵² Nickell, Erin Burrell, (2012), Op. Cit., P:21

¹⁵³ شفاعمري، فضيل مصطفى (2014) مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، قسم المحاسبة والتمويل - كلية الاعمال - جامعة الشرق الأوسط - ص:17.

¹⁵⁴ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:10

¹⁵⁵ شريعة، بو بكر فرح والغزواني، رحاب محمد رجب (2017) مرجع سبق ذكره ص:11

ويمكن للمُدقق تحديد عوامل إضافية بحسب الأحوال والظروف، وذلك بالنسبة للتقارير المالية الاحتيالية، أو بالنسبة لسوء تخصيص الأصول. وصنف المعيار عوامل مخاطر الاحتيال إلى ثلاث مجموعات هي الآتي:

الدافع/ الضغط: الدافع هو الضغط لارتكاب الاحتيال، كأن تكون المكافأة على أساس الدخل.¹⁵⁶ قد يكون الضغط وسيلة للإبداع والكفاءة إذا ما كانت الأهداف قابلة للتحقيق، لكنه يكون دافعاً للاحتيال وسوء التصرف إذا ما كانت الأهداف مستحيلة وغير قابلة للتحقق.

قد تتولد الدوافع والضغوط لإعداد تقارير مالية احتيالية عندما تكون الإدارة واقعة تحت ضغط من مصادر خارج المنشأة أو داخلها، لتحقيق التوقعات (التي قد تكون غير واقعية) بشأن مستهدف الأرباح أو النتائج المالية، خاصةً إذا كانت التبعات على فشل الإدارة في تحقيق الأهداف كبيرة، وبالمثل قد يتولد لدى الأفراد الدافع لاختلاس الأصول بسبب عيشهم في مستوى يتجاوز إمكانياتهم.¹⁵⁷ وبعبارة أخرى توافر النية أو القصد لإخفاء بعض الحقائق، أو تعديلها لتحقيق منافع شخصية، أو لتضليل مستخدمي المعلومات المالية.¹⁵⁸

الفرصة: وتعني الأدوات والأحداث والظروف التي تسهم في القدرة على ارتكاب الاحتيال، كضعف أنظمة الرقابة الداخلية، أو أن يكون لدى الفرد الخبرة والمعرفة في نقاط الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية، أو أن يكون مرتكب الاحتيال محل ثقة الإدارة كثيراً.

لا يمكن ارتكاب الاحتيال حتى في حالة الضغوط الشديدة، ما لم توجد فرصة لذلك، ويمكن تحديد إمكانية حدوث الفرص من جانبين هما: طبيعة أعمال المنشأة وقابلية أنظمة المحاسبة فيها للتلاعب، وبيئة المنشأة

¹⁵⁶ Endrawes, Medhat (2010) Op. Cit., P:20

¹⁵⁷ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020)، مرجع سبق ذكره المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، "ISA240 P.135".

¹⁵⁸ شفاعمري، فضيل مصطفى (2014) مرجع سبق ذكره ص:12

الداخلية التي تسمح بذلك.¹⁵⁹ ويشار إلى الموقف في هذا النطاق هو تسويق المكاسب الشخصية على حساب المنشأة والآخرين.¹⁶⁰

المبررات: وذلك عندما تعطي الإدارة المسوغ لإعداد التقارير المالية الاحتمالية، أو أن يكون لدى الأفراد مجموعة من القناعات أو المعتقدات أو الصفات الأخلاقية التي تسمح لهم بارتكاب أفعال احتيالية بقصد وعن دراية، وفي المقابل منهم من يقوم بأفعال احتيالية في بيئة تفرض ما يكفي من الضغوط عليهم ولو كانوا من الأفراد الأمناء.

تم اعتماد عوامل مخاطر الاحتيال في التدقيق منذ صدور معيار التدقيق الأمريكي (SAS. NO. 53)، وجاءت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية اللاحقة وتعديلاتها لتعزيز استخدامها، وقد ركزت في البداية على مُحَدِّدين فقط للاحتيال هما (الدافع/ الحافز، والفرصة) لارتكاب الاحتيال.

أشار معيار التدقيق الدولي (ISA. NO.240) إلى أنه ليس من السهولة ترتيب عوامل مخاطر الاحتيال حسب الأهمية، فأهمية هذه العوامل تتباين فيما بينها تبايناً كبيراً، فإن بعض تلك العوامل قد يكون موجوداً داخل المنشآت لكن الظروف الخاصة المحيطة بها لا تؤدي إلى خلق مخاطر تحريف جوهري، إلا أنها تعكس توجهاً يسمح بتبرير التصرف الاحتيالي، لأن خصائص الاحتيال مرتبطة بانطوائها على دافع ما أو ممارسة ضغوط لارتكاب الاحتيال وفرصة ملحوظة للقيام بذلك، مع وجود تبرير مُعين يسوغ ارتكابه. وبناءً عليه، فإن التقرير عن وجود أي من تلك العوامل وما إذا كان سيتم أخذه في الحسبان عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري للتقارير المالية، بسبب احتيال، يتطلب ممارسة المدقق لحُكمه المهني.

¹⁵⁹ شريعة، بو بكر فرج والغزواني، رحاب محمد رجب (2017) مرجع سبق ذكره ص:10

¹⁶⁰ Endrawes, Medhat (2010) Op. Cit., P:20

إن الأفراد الذين يحاولون منع الاحتيال عادةً ما يعملون فقط على أحد العناصر الثلاثة لمثلث الاحتيال، وهو "الفرصة" وذلك لأنهم يعتقدون أن امتلاك الضوابط الرقابية السليمة يُمكنها إزالة الفرص التي تهيئ الظروف لارتكاب الاحتيال لذلك فهم يركزون معظم جهودهم على تطبيق الضوابط الرقابية السليمة، وهم نادراً ما يركزون على الضغوط التي تدفع إلى ارتكاب الاحتيال أو المسوغات التي تبرر قبول ارتكابه.¹⁶¹ إلا أن المُدققين أكثر حساسية لتقييم المخاطر بناءً على عاملي الدافع والفرصة من أولئك الذين يقيمون عوامل مخاطر الاحتيال دون تمييز للظروف القائمة، وإن هذه الحساسية تكون أكبر إذا ما ارتبط عاملا الدافع والفرصة بعامل تبرير الإدارة.¹⁶² ولما كان الاحتيال دالة لثلاث مجموعات عوامل مخاطر الاحتيال، فكلما كبر النطاق الذي تُوجد فيه هذه العوامل الثلاثة، كلما زادت إمكانية حدوث الاحتيال، فالاحتيال ما هو الا نتيجة اجتماع الدوافع والفرص والتبريرات.¹⁶³ إن هذه العوامل ضرورية لكنها ليست شرطاً كافياً أو وحيداً لارتكاب التحريف الجوهري، والمُدققون مطالبون بالنظر في هذه العوامل عند تقييم مستويات مخاطر التحريفات الجوهرية.¹⁶⁴ وفي المقابل فإن عوامل خطر الاحتيال لا تعني بالضرورة وجود احتيال إلا أنها غالباً توجد في الظروف التي شهدت حدوث احتيال، ولذلك فإنها تشير إلى مخاطر تحريف جوهري سببه الاحتيال.¹⁶⁵

وترى الباحثة أن مرتكب الاحتيال لديه عقلية خاصة تسمح له بتبرير أعماله وهو عرضة أكثر من غيره بسبب ميوله لذلك، إما بسبب صفاته الأخلاقية أو ظروفه الشخصية أو الدافع وراء سلوكه، إضافة للعوامل الخارجية التي تنبع من فقد المعايير الأخلاقية أو غياب جدية استجابة الإدارة تجاه حالات الاحتيال الفعلية. والجدير بالذكر أن عوامل مخاطر الاحتيال التي تقع تحت بند التبرير يصعب على المُدقق مراقبتها أو التحقق منها، فعادةً ما تكون غير ملموسة

¹⁶¹ مصطفى، محمود حسن (2012) دراسة تحليلية لمعايير التدقيق الأمريكية والدولية والمصرية المتعلقة بمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش، الفكر المحاسبي، المجلد رقم 11/، العدد رقم 1/، مصر ص: 152

¹⁶² شريعة، بو بكر فرج والغزواني، رحاب محمد رجب (2017) المرجع السابق ص: 12

¹⁶³ مصطفى، محمود حسن (2012) مرجع شيق ذكره ص: 157

¹⁶⁴ Endrawes, Medhat (2010) Op. Cit., P:20

¹⁶⁵ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020)، مرجع سبق ذكره، "ISA240 P.131".

ولا يمكن ملاحظتها، وهذا ما أكده معيار التدقيق الدولي (ISA. NO.240) لما نص على: "قد لا تكون عوامل الخطر التي تُعد انعكاساً لموقف سلوكي يسمح بتبرير التصرف المنطوي على احتيال قابل للملاحظة من قبل المدقق". وتؤيد الباحثة أن الضغوط والفرص تُعد مؤشرات أقوى للتنبؤ بإمكانية حدوث التقارير المالية الاحتيالية من التبريرات.

2. تقييم عوامل مخاطر الاحتيال:

تحتوي عوامل مخاطر الاحتيال ضمناً عوامل مالية وغير مالية، وتعد من أهم مصادر المعلومات التي يستخدمها المدقق في إجراءات تقييم مخاطر الاحتيال، ويجب على المدقق دراسة تلك العوامل وتحليلها وتقييم إذا ما كان أي منها دالاً على وجود الاحتيال،¹⁶⁶ إن الجمع بين مثلث الاحتيال ونظرية السلوك المخطط Theory of Planned Behavior يوفر إطاراً مفيداً يساعد على تحليل السلوك غير الأخلاقي للإدارة الذي قد يصاحب ارتكاب الاحتيال، ومن ثم، فإنه ينبغي على المدقق تقييم أخلاقيات الإدارة من خلال مكونات نظرية السلوك المخطط، والتي تشمل على تقييم المواقف، والمبادئ الشخصية، الرقابة السلوكية المدركة، والالتزام الأخلاقي.¹⁶⁷ تُعد عملية تقييم مخاطر الاحتيال الناتجة عن الإدارة عملية معقدة، خاصةً عندما يواجه المدقق مسؤولية قانونية جسيمة عن فشل عملية التدقيق، وتتطلب عملية تقييم

المخاطر من المدقق إضافة إلى ممارسة الشك المهني والتقدير والحكم المهني، القيام بالتقييمات التالية:¹⁶⁸

- أ. نوع المخاطر الممكن وجودها في التقارير المالية، والتي قد تكون تقارير مالية احتيالية أو اختلاس أصول.
- ب. أهمية هذه المخاطر وحجمها، وما إذا كانت ذات حجم يؤدي مفرداً أو لدى تجميعه مع مخاطر أخرى إلى تحريفات جوهرية في التقارير المالية.

ت. إمكانية حدوث المخاطر، بمعنى درجة تواتر وحدث تحريفات جوهرية في التقارير المالية، ودورية هذه المخاطر.

¹⁶⁶ الصباغ، سامر هائل (2016) أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

ص: 46

¹⁶⁷ مصطفى، محمود حسن (2012) مرجع شيق ذكره ص: 154

¹⁶⁸ سارة، عراب وزيدان، محمد (2018) مرجع سبق ذكره ص: 494.

ث. مدى انتشار المخاطر، ويعني مدى تأثر التقارير المالية بالتحريفات الموجودة فيما إذا كانت مؤثرة على التقارير المالية تأثيراً كبيراً، أم أنها مقتصرة على رصيد حساب أو فئة معينة من العمليات.

2.1. السمات المرتبطة بعوامل مخاطر الاحتيال: على المُدقق لدى تقييم عوامل مخاطر الاحتيال دراسة العوامل

المرتبطة بها أيضاً، والمتمثلة وفقاً لمعايير التدقيق الدولي بما يلي:

أ. خصائص الإدارة وتأثيرها على بيئة الرقابة: في وجود صلة وثيقة بين قدرات الإدارة وضغوطها وأسلوبها واتصالها المباشر بنظام الرقابة الداخلية وعملية إعداد التقارير المالية. مثلاً وجود علاقات متوترة بين الإدارة ومُدققي الحسابات السابقين، أو مُدقق الحسابات الحالي.

ب. ظروف الصناعة: وتتضمن البيئة الاقتصادية والتنظيمية التي تعمل بها المنشأة.

ت. الخصائص التشغيلية والاستقرار المالي: وهي تتصل بطبيعة المنشأة وتعقيد عملياتها، ونتيجة دخولها.

أظهرت دراسة (Skousen and wrigh, 2006) التي اعتنت بتحديد أهم عوامل المخاطر أن المقام الأول يأتي لمؤشرات التشغيل والاستقرار المالي، تليها خصائص الإدارة وتأثيرها على البيئة الرقابية، وتأتي متأخرة خصائص الصناعة، في حين تبين أهمية أربع عوامل تمثلت في زيادة نسبة ملكية المدراء التنفيذيين عن 5% من الأسهم وغياب وجود لجان تدقيق بالمنشأة، وزيادة نسبة المديونية وترك فصل الاختصاصات، وفي نفس المنحى ظهر ارتباط ايجابي ما بين الاحتيال وأربعة عوامل أخرى هي: النمو السريع للأصول، زيادة التمويل الخارجي، الاحتياجات النقدية، وسيطرة الإدارة على المنشأة ونقص الملكية الداخلية.¹⁶⁹ وتؤيد الباحثة ما توصلت إليه هذه الدراسة نظراً لأهمية مؤشرات التشغيل والاستقرار المالي على المنشأة وخاصة لجهة استمراريتها.

وبعد التعرف على عوامل مخاطر الاحتيال الثلاثة وإجراءات تقييمها، سيتم التطرق إلى دور ممارسة الشك المهني في الكشف عن التحريفات الجوهرية سواء أكانت تقارير مالية احتيالية أو سوء تخصيص أصول.

¹⁶⁹ شريعة، بو بكر فرج والغزواني، رحاب محمد رجب (2017) المرجع السابق ص: 12

3. دور ممارسة الشك المهني في معالجة التقارير المالية الاحتياطية:

يُعد مخاطر كشف احتيال الإدارة أكبر من مخاطر كشف احتيال الموظفين، نظراً لمكانة الإدارة الفريدة وقدرتها على تجاوز الرقابة والتلاعب بالسجلات وعرض المعلومات المالية، خاصة في المجالات المتعلقة بحكم وتقديرات الإدارة.¹⁷⁰ وحيث إن اعداد التقارير المالية ينطوي على أحكام وتقديرات، وبנוدها تحتوي على تقييمات ذاتية، وتشمل على ممارسة الإدارة لتفسيرات وإصدارها لأحكام تبعاً لظروف المنشأة، الأمر الذي يخلق صعوبة عند تدقيق معقوليتها ومدى التحيز المحتمل في أحكام الإدارة عند إعدادها.¹⁷¹ لذلك فإن قدرة المُدقق على كشف الاحتيال تعتمد على عدة عوامل منها: "خبرته المهنية، مهارته العملية، معدل تكرار الحدوث والمجال الذي يمكن أن يحدث فيه الاحتيال، وعديد من العوامل الأخرى. وفي سياق مُتصل اختبرت عدة دراسات أهمها دراسة (Carpenter and et. Al, 2002) فيما إذا كانت المتطلبات والاقتراحات التي قَدَمها معيار التدقيق الأمريكي (SAS NO.99) بخصوص الأثر الذي يؤديه تنوع الخبرة والمعرفة المكتسبة لدى المُدققين في اكتشاف الاحتيال الناجم عن إدارة المنشأة محل التدقيق، وتوصلت إلى:¹⁷²

أ. إن بيئة التدقيق العادية لا تُزود المُدققين بالخبرة العملية الضرورية، وبالمعلومات المُرتجعة المتعلقة باحتيال الإدارة، لتمكنهم من اكتشاف هذا الاحتيال في المستقبل.

ب. أظهر المُدققون المبتدئون الذين حصلوا على تدريب مناسب، مستوى عالٍ من الشك المهني، والمعرفة باحتيال الإدارة، وكان لديهم إمكانية أفضل لاكتشافه إكتشافاً أفضل من ذوي خبرة التدقيق العادية.

إن أكبر مخاطر التقارير المالية الاحتياطية يتصل بما يُسمى بـ "نقطة ضعف" من إمكانية تجاوز الإدارة للضوابط الرقابية، وأنه في بعض الحالات لا يرتكب كبار المُديرين عملية الاحتيال مباشرة، بل يمارسون ضغوطاً على مرؤوسيه

¹⁷⁰ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020)، مرجع سبق ذكره، "ISA240".

¹⁷¹ شريعة، بو بكر فرج والغزواني، رحاب محمد رجب (2017) مرجع سبق ذكره ص: 8

¹⁷² الوشلي، أكرم محمد علي (د.ن) مدى استجابة خطط التدقيق لمخاطر غش الإدارة في ضوء المتطلبات الحديثة لمعايير التدقيق، كلية الاقتصاد والعلوم والإدارة - جامعة إب الجمهورية اليمنية. ص: 14

لتحقيق النتائج التي تستحيل دون التلاعب في أنظمة الرقابة، وهنا يجب التأكيد على أن توفير بيئة تحد من هذه الظروف أمر ضروري للتقليل أو تجنب مخاطر الاحتيال، وعلى المدقق التأكد من وجود:¹⁷³

- الاشراف الفعال من قبل إدارة المنشأة أو المكلفين بالحوكمة.

- قسم تدقيق داخلي فعال.

- قواعد سلوك مكتوبة.

4. دور ممارسة الشك المهني في معالجة سوء تخصيص الأصول:

سوء تخصيص الأصول يتضمن بصفة عامة اختلاس موارد المؤسسة التي يُصاحبها أخطاء مُعتمدة بالسجلات المحاسبية لإخفاء تلك الاختلاسات، وغالباً ما يتم الاعتماد في مثل تلك الحالات على ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في منع التحريفات الجوهرية أو اكتشافها.¹⁷⁴ وعلى المدقق البحث في العوامل المرتبطة بزيادة فرص اختلاس أصول المنشأة من خلال التأكد من:

أ. قابلية الأصول للاختلاس: وترتبط بطبيعة هذه الأصول، طريقة تسجيلها، أماكن حفظها، المسؤول عنها، ودرجة سيولة هذه الأصول.

ب. الضوابط الرقابية: وتشمل إجراءات الإدارة المتخذة حيال المحافظة على هذه الأصول من الاختلاس.

من وجهة نظر الباحثة تُعد عوامل مخاطر الاحتيال أحد أهم مصادر المعلومات التي يستخدمها المدقق لتقييم مخاطر الاحتيال في أثناء مرحلة التخطيط لتدقيق التقارير المالية كلها، ويجب على المدقق استخدامه أعلى درجات الشك المهني في أثناء تقييمه لتلك العوامل، إلا أنه وتماشياً مع افتراضات الاعتماد الاقتصادي، فمن المتوقع أنه عندما تكون إدارة المنشأة محل التدقيق هامة بشكل خاص لربحية منشأة التدقيق، قد يتخذ المدققون قرارات تفضل الاحتفاظ بالمنشأة محل

¹⁷³ شريعة، بو بكر فرج والغزواني، رحاب محمد رجب (2017) مرجع سبق ذكره ص: 11

¹⁷⁴ سارة، عراب وزيدان، محمد (2018) مرجع سبق ذكره - ص: 486.

التدقيق على الشك المهني، ونتيجة لذلك، قد يظهر المُدَقِّقون حساسية أقل لعوامل الخطر العالي (مثل الضغوط والفرص)، مما يؤدي إلى تقييمات أقل لمخاطر الاحتيال.

إن الاهتمام المتزايد بعوامل خطر التحريفات الجوهرية هو سمة من سمات الشك المهني الأقوى، فإن المُدَقِّقين الذين يُظهرون حساسية عالية لعوامل خطر التحريفات الجوهرية الخاصة بإدارة المنشأة محل التدقيق سيكون لديهم شكوك مهنية متزايدة، وإذا أظهر المُدَقِّقون شكوكاً مهنية متزايدة فمن المحتمل أن يتبنوا منهجاً محافظاً.¹⁷⁵ وتؤيد الباحثة أنه عندما يُعبر الشريك في عملية التدقيق عن احتمالية منخفضة للتحريف الجوهرية، قد يؤثر ذلك سلباً على مدى حساسية فريق التدقيق وتنبهه لإشارات التحريفات الجديدة التي قد تكون مُضمنة في الأدلة التي تم تقييمها، وبالتالي قد لا يمارس فريق التدقيق المستوى المناسب من الشك المهني، في حين من الممكن أن يعمل شريك عملية التدقيق ذو الشك المهني المرتفع حافزاً لممارسة الشك المهني، حينها سيكون انعكاس تأثير ذلك إيجابياً على تقييمه لعوامل مخاطر الاحتيال واستجابته وإجراءات التدقيق المُتخذة بناءً على ذلك التقييم.

¹⁷⁵ Liburd, Helen L. Brown (2009) **Effects of earnings forecasts and heightened professional skepticism on the outcomes of client-auditor negotiation**, University of Central Florida- p:10

المبحث الثاني: العلاقة بين إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية والشك المهني.

تمهيد: يعكس جزء من تصور الشك المهني فكرة ان المُعالجة المعرفية للأفراد تُحدد مواقفهم وقوتها، على سبيل المثال، ستؤدي المعالجة المتحيزة للأدلة إلى معتقدات متحيزة حول خطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، مقابل ذلك، ستؤدي المعالجة الأكثر جهداً إلى اتجاهات أقوى، وفهماً أفضل لمصدر الموقف المُتشكك مهنيًا وقوته.¹⁷⁶ سيتم في هذا المبحث دراسة العلاقة بين ممارسة الشك المهني وبين إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية، أي إجراءات مدققي الحسابات لجهة كل من تحديد المخاطر وتقييمها، والاستجابة لها، والتحريفات في التقارير المالية هي اختلاف بين مبلغ بند من بنود التقارير المالية، أو تصنيفه، أو عرضه، أو الإفصاح عنه، وما يجب ان يكون عليه مبلغ هذا البند، أو تصنيفه، أو عرضه، أو الإفصاح عنه، طبقاً لما يتطلبه إطار التقرير المالي المعمول به.

تنشأ التحريفات الجوهرية إما عن خطأ، أو عن احتيال، وقد ميّز معيار التدقيق الدولي (ISA NO.240) بين الاحتيال والخطأ، في أن العامل الذي يُميز بينهما هو ما إذا كان الإجراء الأساسي الناجم عن التحريف في التقارير المالية مقصوداً أو غير مقصود، وعرف خطر التحريف الجوهري على أنه خطر أن التقارير المالية، مُحرفة جوهرياً قبل التدقيق¹⁷⁷، وعُرفت أيضاً على أنها التحريفات الناتجة عن تدخلات مدروسة من قبل الإدارة في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بقصد تحقيق مصالح شخصية، ويمكن تحديدها باستخدام المُدراء لأحكام شخصية في عملية إعداد التقارير المالية وتسجيل المعاملات تسجيلاً يهدف إلى تضليل بعض مستخدمي التقارير المالية عن الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة، أي تحقيق الأهداف الشخصية من خلال الأرقام المحاسبية.¹⁷⁸

¹⁷⁶ Nolder, Christine J. & Kadous, Kathryn (2018) Op. Cit., P:4

¹⁷⁷ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020)، مرجع سبق ذكره، "ISA200 P.62".

¹⁷⁸ عراب، محمد خير منير (2015) دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، **جامعة دمشق** - ص:16

أما إدارة المخاطر تُعرّف بأنها مختلف الأعمال التي تقوم بها الإدارة للحد من بعض الآثار السلبية الناتجة عن هذه المخاطر.¹⁷⁹ تتضمن إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية (وفقاً لما نصت عليه معايير التدقيق) الإجراءات المُتخذة من قبل مدققي الحسابات لجهة:

1. تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

2. تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

3. الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

وتظهر مخاطر التحريفات الجوهرية على مستويين:

- المستوى الاجمالي للتقارير المالية.

- مستوى الإثبات لفئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والافصاحات.

1. تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية وعلاقتها بممارسة الشك المهني.

تُكمن أهمية مهنة التدقيق في إبداء الرأي في عدالة التقارير المالية ومدى توافقها مع الإطار المالي المعمول به، وذلك بعد تطور الأعمال واتساع نطاقها وتَعَدَّر تدقيق عمليات المنشأة محل التدقيق كلها، فقد كانت الوظيفة الأساسية لمهنة التدقيق هو اكتشاف كافة التحريفات من خطأ واحتيال نظراً لصغر حجم المشروعات والعمليات المالية، أما اليوم ومع تعقد عمليات المشروعات وكبر حجمها وصعوبة إجراء تدقيق شامل لعمليات المنشآت كلها فتعد ممارسة المدقق للشك المهني ذات أهمية وجدوى كبيرة في عملية البحث عن المعلومات وكشف التناقضات وتوليد البدائل والفحص الموسع عن مصدر المعلومات.

¹⁷⁹ رضوان، إيهاب ديب (2012) أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة،

1.1. مفهوم تحديد المخاطر: تعد عملية تحديد المخاطر بأنها الإجراءات المتخذة من قبل مدققي الحسابات لاكتشاف

التحريفات الجوهرية في التقارير المالية سواء تلك الناشئة عن الاحتيال أو الخطأ، وترى الباحثة أنه يمكن تعريف مصطلح تحديد المخاطر بأنه: عملية جمع معلومات عن بنود التقارير المالية ودراسة خصائص مخاطر هذه البنود والتعرف على الأنماط السلوكية لمعديها، والتحقق فيما إذا كان لدى الإدارة دوافع أو ضغوط معينة لإعداد تقارير مالية احتيالية. في مرحلة تحديد المخاطر يجب النظر في جميع العوامل الداخلية والخارجية التي لها تأثير هام ومؤثر على التقارير المالية، وبالأخص الظروف والأحداث التي تخلق حوافز وتمثل ضغوطاً على إدارة المنشأة محل التدقيق، مع فرض عناية خاصة للبحث في المؤشرات التي توحى بوجود التحريف الجوهري، فما هي مؤشرات وجود التحريفات الجوهرية الناجمة عن الاحتيال وأين تكمن مواطن تواجدها؟

1.2. مؤشرات وجود التحريفات الجوهرية ومواطن وجودها: إن من أهم مؤشرات خطر الاحتيال هي: صنع القرار

المهيمن عليه فرد واحد من أفراد الإدارة، ضعف نظام الرقابة الداخلية، التعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، تراجع الصناعة، تفاوت في الأرباح المحققة والأرباح المتوقعة، التزامات تعاقدية كبيرة، مؤشرات غياب نزاهة الإدارة.¹⁸⁰ تُظهر أدبيات الكشف عن التحريفات الجوهرية ثلاث فئات يمكن تصنيفها مؤشرات للدلالة على وجود التحريفات الجوهرية وهي:¹⁸¹

- الأعراض التي تتعلق ببيئة المنشأة محل التدقيق، التي تشمل أسلوب الإدارة، أنظمة الحوافز، الأخلاقيات العامة، الضغوط الصناعية، وعلاقة المنشأة مع أطراف خارجية أخرى.
- الأعراض التي تتعلق بمرتكب الاحتيال، كالضغوط المالية، والضغوط المتعلقة ببيئة العمل.
- الأعراض التي تتعلق بالسجلات والممارسات والأنظمة المحاسبية.

¹⁸⁰ Endrawes, Medhat (2010) Op. Cit., P:28

¹⁸¹ Fullerton, Rosemary R. & Durtschi, Cindy (n.d) Op. Cit., P:8

وأما عن الإجراءات المتخذة من قبل المدقق حيال تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية، يمكن تقسيمها فيمالي عند مستوى التقارير المالية، ومستوى الإثبات:

1.3. إجراءات تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى التقارير المالية:

قد يلجأ بعض المدراء الماليين إلى ارتكاب تحريفات جوهرية في التقارير المالية، كأن يتم تغيير أرصدة بعض الحسابات لتدّارك عجز ما في التقارير المالية، وذلك إما لإخفاء جهل وقلة دراية، أو لإخفاء اختلاس ما، ونتيجة لذلك يظهر بعض المؤشرات التي توحى بتلك التحريفات، كاختلاف في السجلات المحاسبية من معاملات غير مُسجلة وفق الأصول المحاسبية سواء في المبلغ، أو التوقيت، أو لا توجد مستندات تدعم صحة هذه العمليات، أو أدلة التدقيق المتعارضة أو المتناقضة: كالمستندات غير الكافية، أو المعدلة، أو الشيكات الملغاة أو غير الموجودة. وفي هذا السياق فإنه على المدقق: ¹⁸²

أ. الاستفسار من الإدارة والآخرين داخل المنشأة عن آرائهم حول مخاطر الاحتيال وكيفية التعامل معها، وينبغي على المدقق أن يدرك أن الإدارة في أفضل وضع لارتكاب الاحتيال لذلك يجب استخدام المدقق لحكمه المهني عند تحديد مدى الاتساق بين استجابات الإدارة للاستفسارات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها، وتنفيذ إجراءات مناسبة في ضوء ما تم التوصل إليه.

ب. دراسة مدى وجود عامل أو أكثر من عوامل مخاطر الاحتيال التي يمكن أن تساعد على تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال، مع مراعاة ضرورة ألا تعد عوامل مخاطر الاحتيال المحددة في معايير التدقيق شاملة، حيث أن المدققين الذين استخدموا أسئلة ذات نهايات مفتوحة ساعدتهم على تطوير عوامل مخاطر الاحتيال الخاصة بهم، وجعلتهم يتفوقون في أدائهم على أولئك الذين اعتمدوا على التقارير المرجعية المبنية على البحث فقط عن عوامل مخاطر الاحتيال الواردة في تلك المعايير.

¹⁸² مصطفى، محمود حسن (2012) مرجع سبق ذكره ص: 167

ت. الأخذ في الحسبان دلالات ومؤشرات وجود التحريفات الجوهرية، وأن يعيد النظر في تقدير المخاطر وصحة إقرارات الإدارة في ضوءها، فإن مؤشرات اكتشاف حالات معينة من التحريفات تعتمد على علاقة ارتكاب أو إخفاء التحريفات بإجراءات الرقابة المحددة، ومستويات الإدارة والموظفين ذوي العلاقة، فإذا وجد المدقق مؤشرات تشير إلى احتمال وجود تحريفات جوهرية عليه القيام بما يلي:¹⁸³

- التوسع في إجراءات التدقيق، والحصول على المزيد من الأدلة لإثبات أو نفي التحريف المشتبه به.
- المتابعة مع الإدارة للتأكد من معالجة التحريفات التي تم الإبلاغ عنها والتحقق من مدى كفاية الإفصاحات ذات العلاقة.
- عند ارتباط التحريفات بأحد أفراد الإدارة، على المدقق إعادة النظر في إمكانية الاعتماد على القرائن والأدلة كلها المعدة من قبل هذا الفرد.

1.4. إجراءات تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى الإثبات:

إن مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى الإثبات يعني وجود تحريفات جوهرية في رصيد حساب معين، أو فئة من فئات المعاملات، أو إفصاح ذات أهمية.

إن قلق مدققي الحسابات لدى تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى الإثبات، قد ينشأ عندما يُنظر إلى الإدارة على أنها ذات موقف منخفض المخاطر تجاه الاحتيال، فحينها سيُكون المدققون أقل تشككاً في احتمالية أن تكون التقارير المالية خاطئة بسبب الاحتيال، وتُحذر المنظمات المهنية من أنه عندما يُعرض على المدققين إشارات منخفضة المخاطر قد يتجاهلوا مستويات عالية من الفرص والإشارات التحفيزية التي توجي بالاحتيال.¹⁸⁴ وفي هذا السياق فإنه على المدقق:

¹⁸³ سارة، عراب وزيدان، محمد (2018) المرجع السابق ص: 497.

¹⁸⁴ Nickell, Erin Burrell, (2012), Op. Cit., P:21

أ. دراسة العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة لنتائج الإجراءات التحليلية المؤداة في أثناء مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، حيث ينبغي على المُدَقِّق عند أداء الإجراءات التحليلية أن يضع تَوَقُّعات معقولة يتوقع وجودها وذلك على أساس تفهمه للمنشأة والبيئة التي يعمل في إطارها، فعند مقارنة هذه التوقعات مع التقارير الفعلية المُسجلة قد تكشف عن وجود علاقات غير عادية أو غير متوقعة، وعلى المُدَقِّق النظر في تلك النتائج على أرصدة حسابات التقارير المالية لتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية.

ب. حدد معيار التدقيق الدولي (ISA NO.330) مجموعة من الإجراءات التي على المدقق أدائها لغرض تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية كالآتي: ¹⁸⁵

- إذا حدّد المُدَقِّق أن خَطراً مقدراً لتحريف جوهري عند مستوى الإثبات بأنه خَطَرٌ مهم، فيجب عليه تنفيذ إجراءات أساسية تستجيب لهذا الخَطَر بشكل خاص،
- عندما تقتصر مواجهة الخَطَر المهم على الإجراءات الأساسية - فقط - فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات تفصيل،
- عندما يتم اكتشاف تحريفات جوهرية في تاريخ أولي لم يكن يتوقعها المُدَقِّق عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري فيجب عليه أن يُقوم ما إذا كان تقدير الخَطَر ذي العلاقة، وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساسية المُخططة، التي تغطي الفترة المتبقية بحاجة إلى تعديل.

وترى الباحثة أن لإجراءات تحديد المخاطر أهمية خاصة، وسيتم من خلالها تحديد كامل مسار عملية التدقيق، وإن على المدقق القيام بهذه المرحلة بموضوعية مطلقة، متجاوزاً اعتقاداته السابقة كلها حول الإدارة والمكلفين بالحوكمة، ومتجاهلاً افتراضات صدق الإدارة كلها، مع مراعاة أن تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية بأعلى مما ينبغي يعني جهود وتكاليف إضافية غير مسوغة.

¹⁸⁵ مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (2020)، مرجع سبق ذكره، "ISA330 P.275".

1.5. العلاقة بين مستويات الشك المهني وتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية:

تبنّت معايير التدقيق الدولية والأمريكية سابقاً المنظور المحايد للشك المهني، على سبيل المثال أكد معيار التدقيق الأمريكي (SAS. NO. 1) في العناية المهنية الواجبة في أداء العمل على "التقييم الموضوعي لأدلة التدقيق" لذلك يتبنى المُدقق المحايد عقلية أولية تجاه أدلة التدقيق غير المنحازة، وأشار المعيار أيضاً إلى أن المُدقق المتشكك لا يفترض أن الإدارة غير نزيهة ولا يفترض الصدق الذي لا جدال فيه. ومن ناحية أخرى فقد اعتمدت الإصدارات الحديثة لمعايير التدقيق الدولية والأمريكية على منظور الشك المفترض، فقد اقترح معيار التدقيق الأمريكي (SAS. NO. 99) النظر في الاحتيال عند تدقيق التقارير المالية، فقد نص على ضرورة أن يؤدي المُدقق عملية الارتباط بعقلية تعترف باحتمال وجود تحريف جوهري بسبب الاحتيال، بغض النظر عن أي خبرة سابقة تتعلق بأمانة إدارة المنشأة ونزاهتها (الإشارة إلى ISA 240) ووفقاً لذلك يكون المُدقق المتشكك أكثر حساسية لمخاطر التحريفات الجوهرية ويفترض مستوى من غياب الأمانة أو التحيز من الإدارة حتى الحصول على أدلة التدقيق التي تخالف ذلك الافتراض.

إن الافتراضات تعتمد على الحالة الذهنية لاستجواب المُدقق، لذا تمثل وجهة النظر الحيادية للشك على الرأي التقليدي للمدقق، وقد سميت فيما بعد بالموقف المحايد للشك المهني، وهو الموقف الذي لا ينبغي للمدقق أن يفترض صدق الإدارة ولا ينكرها إنكاراً قاطعاً، بل يجب أن يحافظ على هذا السؤال بحيادية، بعض المهنيين أطلقوا على هذا الافتراض رمزاً "الشك الصحي، أو الشك المنطقي"، ويُشدد على أن المُدقق لا ينبغي أن يفترض بلا شك أن الإدارة صادقة، ولكن يجب أن يحمل وجهة نظر غير متحيزة لصدقها، ورأى آخرون أن وجهة نظر الحياد تصبح أقل قابلية للاستمرار في ممارسة عملية التدقيق الفعلية، في حين يرى المؤيدون لهذا الافتراض أن تدقيق التقارير المالية على أساس افتراض غياب الأمانة ليس ممارسة فعلية، وهذا الافتراض من غياب الأمانة سيكون مخالفاً لتقافة التدقيق، التي اعتمدتها مهنة التدقيق. وخاصة في أن عملية التدقيق تعتمد على الثقة المتبادلة بين الإدارة والمُدقق، وجهودهم المتبادلة المفترضة

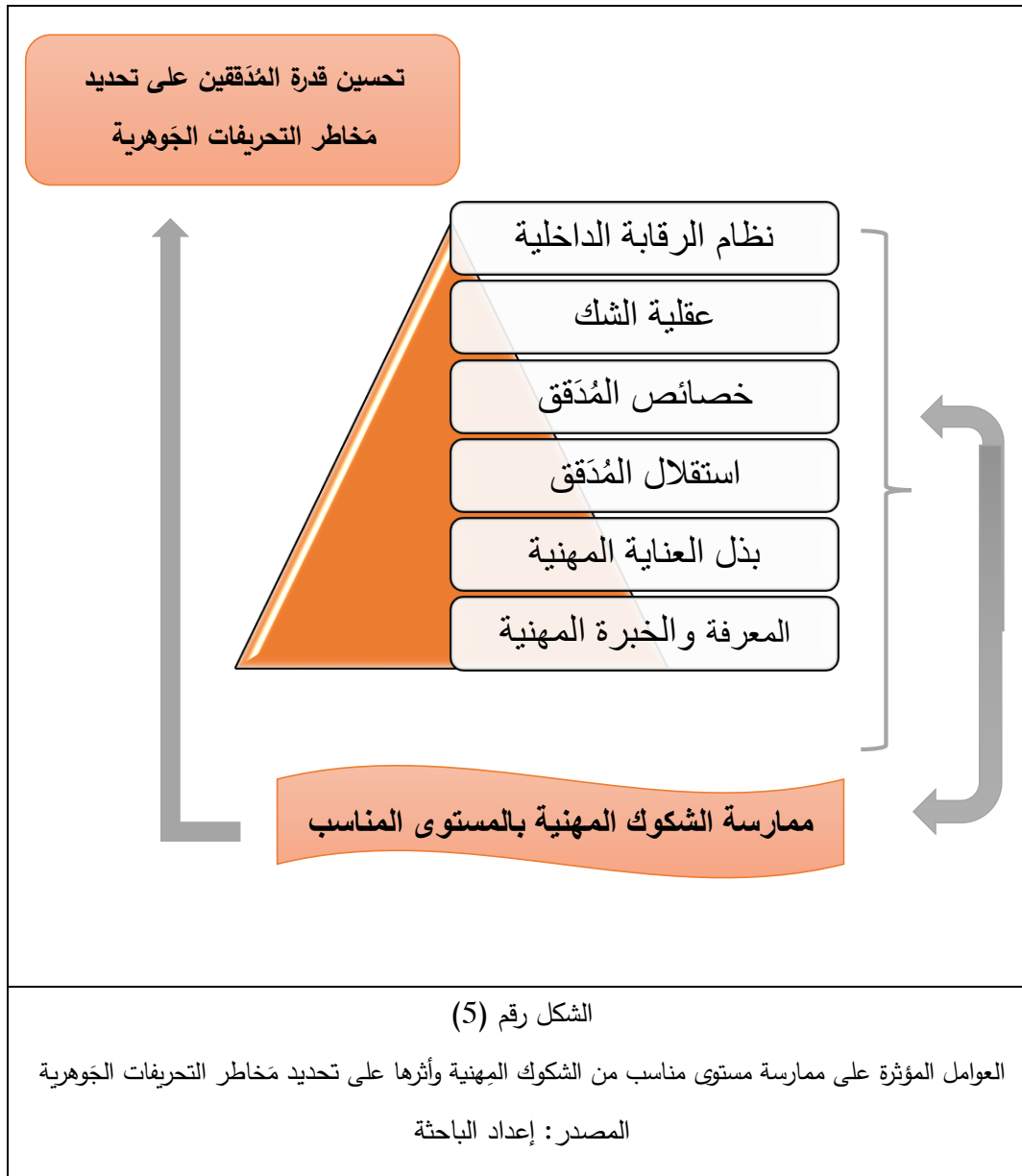
لتحقيق عرض عادل للبيانات المالية، إن وجهة النظر المفترضة للشك هي أحدث ولكن لم يتم دعمها بالشكل اللازم من قبل المنظمات بعد، وعلى الرغم من وجود بعض المعارضين لها إلا أن ممارسة المهنة تتجه نحو هذا الافتراض. إن الفشل في تحديد إشارات التحريفات الجوهرية يرجع إلى ثقة المُدققين المفرطة في قدرتهم على تقييم أدلة التدقيق، أي الاعتماد على الشك في المعلومات (كسمة) وحدها وتجاهل الشكوك العملية (كمهارة) أو فقد الاستفادة منها.¹⁸⁶ ومن المُحتمل أن تعتمد أحكام المُدقق وقراراته في هذه المرحلة اعتماداً كبيراً على الخصائص المتشككة خاصة في البيانات عالية المخاطر، لأن المُدققين الذين يتفاعلون مع الأحداث من خلال اتخاذ إجراءات حذرة للغاية يمتلكون مستوى عالياً من الشك، ويُفترض أن هذا التفاعل محتمل خاصةً للمدققين الذين يمارسون الشك المهني الافتراضي، باعتبار أن هذا المنظور ينم عن فقد ثقة.¹⁸⁷

تؤيد الباحثة الموقف الافتراضي للشك المهني خاصةً في مرحلة تحديد المخاطر باعتبار أنها بداية عملية التدقيق ومن خلالها يمكن تحديد فيما إذا كانت البيئة ذات مخاطر مرتفعة أو منخفضة ليصار بناءً على هذا التحديد ممارسة الشك المهني بالمستوى الأفضل في المراحل اللاحقة، واتخاذ المستوى الذي يتيح عملية تدقيق بناءة تعمل على ضبط نهج المخاطر، وفي حال تم تحديد المخاطر على أنها مرتفعة على المدققين اتخاذ نهجاً لعملية تدقيق فعالة على نطاق واسع، اتخاذاً مكثفاً، وأكثر حزمًا، وأن يثق المُدققون بغرائزهم ويتحققوا من شكوكهم لأن الشك المهني ما هو إلا الحاسة السادسة للمدققين، وما على المُدقق إلا تعزيز هذه الحاسة لديه.

يبين الشكل رقم (5) أدناه العوامل المؤثرة على ممارسة مستوى مناسب من الشكوك المهنية وأثرها على تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية:

¹⁸⁶ O'Donnel, Kerr (2016), Op. Cit., P:36

¹⁸⁷ QUADACKERS, LUC & GROOT, TOM & WRIGHT, ARNOLD (2012) Op. Cit., p:643



يوضح الشكل رقم (5) أعلاه ان امتلاك العوامل المشار اليها من خصائص المدقق كعقلية الشك والاستقلال وبذل العناية... مع توفر نظام كفاء للرقابة الداخلية تساهم في ممارسة الشكوك المهنية بالمستوى المناسب وبالتالي تحسين قدرة المدققين على تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

1.6. علاقة ممارسة الشك المهني في تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية:

عَوَضت منشآت التدقيق الكبيرة الشك المهني الفردي المُخَفَضُ بمراقبة منهجية لجودة عملية التدقيق، وقد تَقْتَرِ المنشآت غير الكبيرة إلى هذه الأنظمة، أو أنها غير قادرة على تنفيذ أنظمة أكثر تعقيداً للرقابة الداخلية، غالباً ما تكون مراقبة الجودة في منشأة تدقيق ما عملية منفصلة عن المستوى التنفيذي للممارسة، لذا مثل هذه الأعمال، قد لا تستطيع أن تدعمها إلا منشآت التدقيق الكبيرة فهي قادرة على دعم نفس المستوى من أنظمة مراقبة الجودة في ممارساتها.¹⁸⁸ لدى قيام منشآت التدقيق والاستشارات بتنظيم هرمي لعمليات التدقيق يمكن حينها تعزيز الشك المهني في عمليات التدقيق، فإذا ما كانت عملية التعزيز تكافئ الشكوك المهنية، فيجب أن يكون لدى المُدَقِّقِينَ على الأرجح سمات وأحكام تفضل الشكوك المهنية، ويكون العكس صحيحاً إذا كانت عملية التعزيز تؤكد على الكفاءة والاحتفاظ بالمنشآت محل التدقيق.¹⁸⁹ ويمكن القول إن مُعْتَقَدَاتِ المُدَقِّقِينَ بشأن مَخَاطِرِ التحريفات الجوهرية يتم تعزيزها، جزئياً على الأقل، داخل منشآت التدقيق، وليس بالضرورة هي فطرية، مما يعني أن الشركات لديها بعض السيطرة على شكوك المُدَقِّقِينَ، نظراً لأن جزء الموقف من الشك المهني مبني اجتماعياً.¹⁹⁰ المُدَقِّقُونَ الذين لديهم التزام تنظيمي كبير هم أقل عرضة للسماح بالتحريفات، إلا إذا كانوا يواجهون "ضغط طاعة" مرتفعاً (كشريك يقبل بالتنازل عن التعديل) أو "ضغط المطابقة" (اقتراح من المُدَقِّقِ السابق المسؤول)، ويمكن النظر إلى جميع هذه الافتراضات على أنها تحديد مستوى الحافز الذي يُغَيِّرُ تأثير المبادئ الأخلاقية.¹⁹¹ ويَصِفُ بُعْدُ (الجماعية/ الفردية) العلاقة بين الفرد والجماعة السائدة في مجتمع معين، لأنهما مرتبطان بأنظمة القيم المشتركة بين الأغلبية، فإن قضايا الجماعية مقابل الفردية تحمل إحياءات أخلاقية قوية، في الفردية أو الثقافات المستقلة هناك ثقافات ضعيفة بين الأفراد، الذات المستقلة القوية تسعى لتحقيق أهدافها في

¹⁸⁸ Knechel, W. Robert, et al, (2018), Op. Cit., P:30

¹⁸⁹ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:19

¹⁹⁰ Nolder, Christine J. & Kadous, Kathryn (2018) Op. Cit., P:4

¹⁹¹ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:17

انخفاض الولاء والاعتماد المنخفض على الآخرين، وبالمقابل، في الثقافة الجماعية هناك روابط قوية بين الأفراد والولاء العالي لمنظمتهم، ويعمل الافراد جماعياً لتحقيق أهداف المنظمة.¹⁹²

يُشار إلى ميل الأفراد إلى اتخاذ قرارات أقل شكاً وجود معلومات ليست ذات صلة، باسم تأثير التخفيف، بمعنى آخر، لا يجد المدقق أثراً هاماً للمعلومات التي تم الحصول عليها ويرى أنها غير ذات الصلة بمخاطر التحريفات الجوهرية لذلك تقلل من حساسيته للعوامل المرتبطة بهذه المعلومات، فقد يحدث ان يتم توجيه المُدققين من قبل إدارة المنشأة محل التدقيق توجيهاً مباشراً أو غير مباشر إلى عدّ المواقف الإدارية منخفضة المخاطر تجاه الاحتيال معلومات ليست ذات صلة، وبالتالي يلجأ المدقق إلى سلوك أقل شكاً مما يعني تحديد منخفض لمخاطر التحريفات الجوهرية، إلا أن المُدقق المتشكك يجب أن يكون من الصعب إقناعه، لكن ليس مستحيلاً.¹⁹³

وترى الباحثة ضرورة تعزيز مفهوم الفريق وتحلي شريك التدقيق بروح العمل الجماعي ومشاركة أعضاء فريق التدقيق الملاحظات كلها خاصةً المتناقضة منها التي تم الحصول عليها في اثناء تخطيط عملية التدقيق، ويجب عدّ ذلك فرصة لشريك التدقيق لتقديم معلومات قد تؤثر على مستوى الشك المهني لأعضاء فريق التدقيق كلهم.

¹⁹² Endrawes, Medhat (2010) Op. Cit., P:55

¹⁹³ Nickell, Erin Burrell, (2012), Op. Cit., P:22

2. تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية وعلاقتها بممارسة الشك المهني.

تُعد التعليمات الصريحة لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية تُحسن فرصة اكتشاف التحريفات¹⁹⁴ لذا يتم تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من خلال تشخيصها وتحليلها، وتشمل على: فحص العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية، والمنافسة، والتغيرات الاقتصادية، وعوامل داخلية مثل نوعية المستخدمين، وطبيعة أنشطة المنشأة، وخصائص عملية معالجة نظام المعلومات.¹⁹⁵

2.1. تقييم المخاطر وإجراءاتها:

عرّفت معايير التدقيق الدولية إجراءات تقييم الخطر (Risk assessment procedures) بأنها إجراءات التدقيق المنفذة لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها، سواء بسبب احتيال، أو خطأ عند مستويات التقارير المالية والإثبات.

إن المعنى المقصود بالتفسير الوارد لكلمة "تقييم" هو أداء توليف Synthesis فعال للمخاطر التي تم التعرف عليها تمهيداً لتحقيق استجابة فعالة لتلك المخاطر، فيكون الهدف من هذا التقييم أو التوليف، هو تحديد الجوانب الأكثر عرضة للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال، وأنواع التحريفات التي من المرجح حدوثها، والتعرف على كيفية إخفائها.¹⁹⁶ وتتبع أهمية تقييم مخاطر الاحتيال من انعكاساتها الممكنة على القرارات اللاحقة لتخطيط رأي عملية التدقيق، وتُعد عملية تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية عملية صعبة ومعقدة، بسبب طبيعتها وما يتبعها من ضرورة إصدار أحكام متعددة، والخبرة المطلوبة لهذه الغاية قد لا تتوفر عند الكثير من مدققي الحسابات، وبحسب ما تبين نتيجة إحدى الدراسات أن مهام عملية تقييم المخاطر هي من ضمن المهام الحرجة لعملية التدقيق.¹⁹⁷

¹⁹⁴ Endrawes, Medhat (2010) Op. Cit., P:19

¹⁹⁵ زقوت، نسيم إبراهيم (2016) مرجع سبق ذكره ص: 30

¹⁹⁶ مصطفى، محمود حسن (2012) مرجع سبق ذكره ص: 174

¹⁹⁷ مصطفى، محمود حسن (2012) مرجع سبق ذكره ص: 173

وأما عن الإجراءات المتخذة من قبل المدقق حيال تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، تم تقسيمها فيمالي عند مستوى التقارير المالية، ومستوى الإثبات:

2.2. إجراءات تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى التقارير المالية:

تُشير مخاطر التحريف الجوهري على المستوى الإجمالي للتقارير المالية، إلى مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بالتقارير المالية شاملة كوحدة واحدة، وتؤثر على عديد من الإثباتات والإفصاحات ذات الصلة، ويجب على المدقق عند التخطيط لإجراءات التدقيق على هذا المستوى وتنفيذها، وعند تقييم النتائج والابلاغ عنها أن يأخذ في الحسبان مخاطر وجود تحريف جوهري في التقارير المالية ناتجة عن الأخطاء أو الاحتيال من خلال ممارسات غير قانونية لأغراض محددة.

ولما كانت الإدارة هي المسؤولة عن الرقابة الداخلية في المنشأة، وعن إعداد التقارير المالية للمنشأة، ومن ثم، يكون من المناسب للمدقق:¹⁹⁸

- أ. أن يستفسر من الإدارة عن تقديرها لخطر حدوث احتيال، وأدوات الرقابة المعمول بها لمنع واكتشافه.
- ب. إن طبيعة، ومدى، وتكرار تقدير الإدارة لمثل هذا الخطر وأدوات الرقابة المعمول بها، يوفر للمدقق انطباعاً عن بيئة الرقابة الداخلية في المنشأة.
- ت. من المهم أن يُعبر المدققون خلال عملية التدقيق عن شكوك وحذر عند استخدام الأحكام المهنية، وخاصةً عند النظر في تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، والمدققون الذين لديهم خبرة عن إعداد التقارير المالية الاحتيالية يعتقدون أنه من المهم جداً إجراء عملية التدقيق بموقف من الشك المهني، خاصةً عند النظر في التقارير المالية الاحتيالية، ومن ناحية أخرى لا يُظهر المدققون درجة كافية من الشك عند النظر في مخاطر الاحتيال بسبب نقص

¹⁹⁸ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020)، مرجع سبق ذكره، "ISA240".

الخبرة والمعرفة لتحديد عوامل مخاطر الاحتيال أو لأن معايير التدقيق لم تقدم إرشادات كافية تتعلق بالتعبير عن موقف الشك المهني المناسب.¹⁹⁹

ث. يجب على المُدَقِّق أداء إجراءات تقدير الخطر، لتوفير أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها عند مستوى التقارير المالية ومستوى الإثبات، ومع ذلك لا توفر إجراءات تقدير الخطر في حد ذاتها ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، التي تُعد الأساس في رأي المُدَقِّق. ولذلك يجب أن تتضمن إجراءات تقييم الخطر مايلي:²⁰⁰

- الاستفسارات من الإدارة وأفراد وظيفة التدقيق الداخلي، ومن الآخرين داخل المنشأة.
- الاجراءات التحليلية.
- الملاحظة والتقصي.

2.3. إجراءات تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى الإثبات:

يواجه المُدَقِّق عددا من الحوافز التي قد تزيد (خطر التقاضي) أو تنقص (ضغط عمل المنشأة محل التدقيق) الشك المهني، وإن إحدى الحوافز المهمة هي مخاطر المنشأة محل التدقيق، وهي إحدى السمات التي تزيد من مخاطر التحريفات الجوهرية.²⁰¹ تتكون مخاطر التحريف الجوهرية عند مستوى الإثبات من مكونين هما الخطر المُلازم وخطر الرقابة، ويشكل كل من الخطر المُلازم وخطر الرقابة مخاطر المنشأة، ويوجدان - مستقلين - عن تدقيق التقارير المالية. يتم تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى الإثبات بهدف تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، ولهذا الغرض يمكن للمدقق:²⁰²

¹⁹⁹ Abičić, Silvija Pretnar, (2014) Op. Cit., P:15

²⁰⁰ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020)، مرجع سبق ذكره، "ISA315".

²⁰¹ Quadackers, Lucas Mathias (2009), Op. Cit., P:20

²⁰² مصطفى، محمود حسن (2012) مرجع سبق ذكره ص: 164

أ. التأكيد على ضرورة المحافظة على استمرار الاتصال بين أعضاء فريق التدقيق بشأن مخاطر التحريفات الجوهرية خاصة تلك الناتجة عن الاحتيال، وأن يكون هذا الاتصال مصحوباً بتبني عقلية مناسبة من الشك المهني مُتوجّه بالذهن المتسائل والتقييم الانتقادي لأدلة التدقيق، وذلك بدءً من تخطيط عملية التدقيق وطوال إجراءات التنفيذ.

ب. دراسة مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية، إضافة إلى دراسة المخاطر الناتجة عن افتراض غياب ملاءمة الاعتراف بالإيراد كأحد مخاطر الاحتيال (على سبيل المثال).

يتبين من خلال ما ورد في إجراءات تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية وتقييمها كما حددتها بعض الدراسات التي تم الاعتماد عليها كمراجع بحثية، وكما حددتها معايير التدقيق الدولية تشابه في بعض من هذه الإجراءات مما يشير إلى مدى الترابط بين هاتين المرحلتين، لذلك نرى تكراراً لبعض الإجراءات في المرحلتين نذكر منها على سبيل المثال: الاستفسارات والإجراءات التحليلية.. ويعزى ذلك من وجهة نظر الباحثة إلى أن الفصل بين المرحلتين قد يصعب في بعض عمليات التدقيق وخاصة المعقدة منها، لذلك ما يوحي من الدراسات السابقة ومن متطلبات معايير التدقيق في تكرارها لبعض الإجراءات أن الهدف من ذلك هو أنه ما لم يتم كشفه من تحريف جوهري في أثناء أداء إجراءات تحديد المخاطر لا بد أن يتم الكشف عنه أثناء أداء إجراءات تقييم المخاطر، ويؤكد معيار التدقيق الدولي (ISA NO.315) على ذلك حين نص: (ومع ذلك لا توفر إجراءات تحديد الخطر في حد ذاتها ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، التي تُعد الأساس في رأي المُدقق) كما ترى الباحثة ضرورة تمتع المُدققين بدرجة عالية من الخبرة حيث توفر المعرفة الخبرة السابقة في تقييم المخاطر مدخلات لمُدققي الحسابات عند تكليفهم بمهام الكشف عن التحريفات الجوهرية، وقد تؤثر خبرتهم في التعامل مع القضايا المتعلقة بالتحريفات، وترى أن الخبرة تُوازن العلاقة بين موقف الفرد وسلوكه، خاصة أن العلاقة الإيجابية بين الموقف والأداء أقوى للأفراد ذوي الخبرة أكثر من الأفراد الأقل خبرة.

2.4. العلاقة بين تقييم المخاطر والمعالجة المعرفية للمخاطر :

يُمكن للعوامل الظرفية أن تخفف الارتباط بين السمات الشخصية ونتائج العمل، إن أحد أكثر المتغيرات الظرفية شيوعاً والتي قد تخفف من تأثير السمة الشخصية على النتائج هي قوة الموقف، تمثل قوة الموقف "درجة وجود قيود في البيئة" تكون القيود الظرفية قوية إذا كان هناك مستوى عالٍ من المراقبة والسيطرة على سلوك الأفراد، حيث ستحد القيود الظرفية من قدرة الفرد على التعبير عن شخصيته في القرارات.²⁰³ تتضمن إجراءات الموقف صراحةً التأثيرات التي تُعد قوية في تحديد السلوك والمعتقدات، والقدرة على التنبؤ بعلاقة الموقف والسلوك هو دالة على قوة الموقف، فقد يُعبر اثنان من المُدققين عن تأثيرات ومعتقدات متشابهة مباشرةً حول مخاطر التحريفات الجوهرية، ومع ذلك فإن قوة الاستجابات التقييمية لها تتعلق بسلوك المدققين.²⁰⁴ خاصةً في ظل وجود تأثير تفاعلي بين المخاطر والخصائص المتشككة في شرح الأحكام والقرارات، فإن الأساس المنطقي لهذا التفاعل هو أن العلاقة بين الخصائص المتشككة والأحكام والقرارات المتشككة قد تعتمد على الموقف.²⁰⁵

في حين أن اللوائح والقواعد التنظيمية تُسلط الضوء على أهمية العمليات المعرفية في وصف الشكوك المهنية، خاصةً لدى القيام بإجراءات تقييم المخاطر فإن البحث حول الشكوك المهنية للمدققين غالباً ما يُغفل فحص مثل هذه العمليات، إن الدراسات التي تفحص مواقف المدققين المتشككة مهنيًا، وأحكامهم المتشككة دون فحص العملية المعرفية تنطوي على خطر الخطأ في التقييمات.²⁰⁶ وفي هذا المنحى فإنه من المهم التمييز الواضح بين كيفية إظهار السمات والمهارة في الشك، لإن جانب المهارة هو الذي سيكون أكثر عرضة لتأثيرات السلوك، وذلك نظراً لأن السمات متأصلة وبالتالي ثابتة أما المهارة فهي مكتسبة ومتغيرة، ومع ذلك فإن الشك المهني يتضمن أيضاً خاصية ظرفية، ويعتمد التباين في

²⁰³ Knechel, W. Robert, et al, (2018), Op. Cit., P:13

²⁰⁴ Nolder, Christine J. & Kadous, Kathryn (2018) Op. Cit., P:11

²⁰⁵ Quadackers, Lucas Mathias (2009), Op. Cit., P:20

²⁰⁶ Nolder, Christine J. & Kadous, Kathryn (2018) Op. Cit., P:5

التعبير على الضغوط والدوافع والقناعات.²⁰⁷ وبالتالي فإن معتقدات المُدققين بوجود خطر مرتفع للتحريفات الجوهرية دون المشاركة في المعالجة المعرفية المناسبة لتحديد أسباب هذه المخاوف أو المعتقدات على وجه التحديد، قد لا تسمح لهم بتصميم إجراءات مناسبة، وهذا يعني أن تقييمات المخاطر وحدها لن تعكس دائماً فهماً عملياً للمخاطر.²⁰⁸

2.5. علاقة ممارسة الشك المهني في تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية:

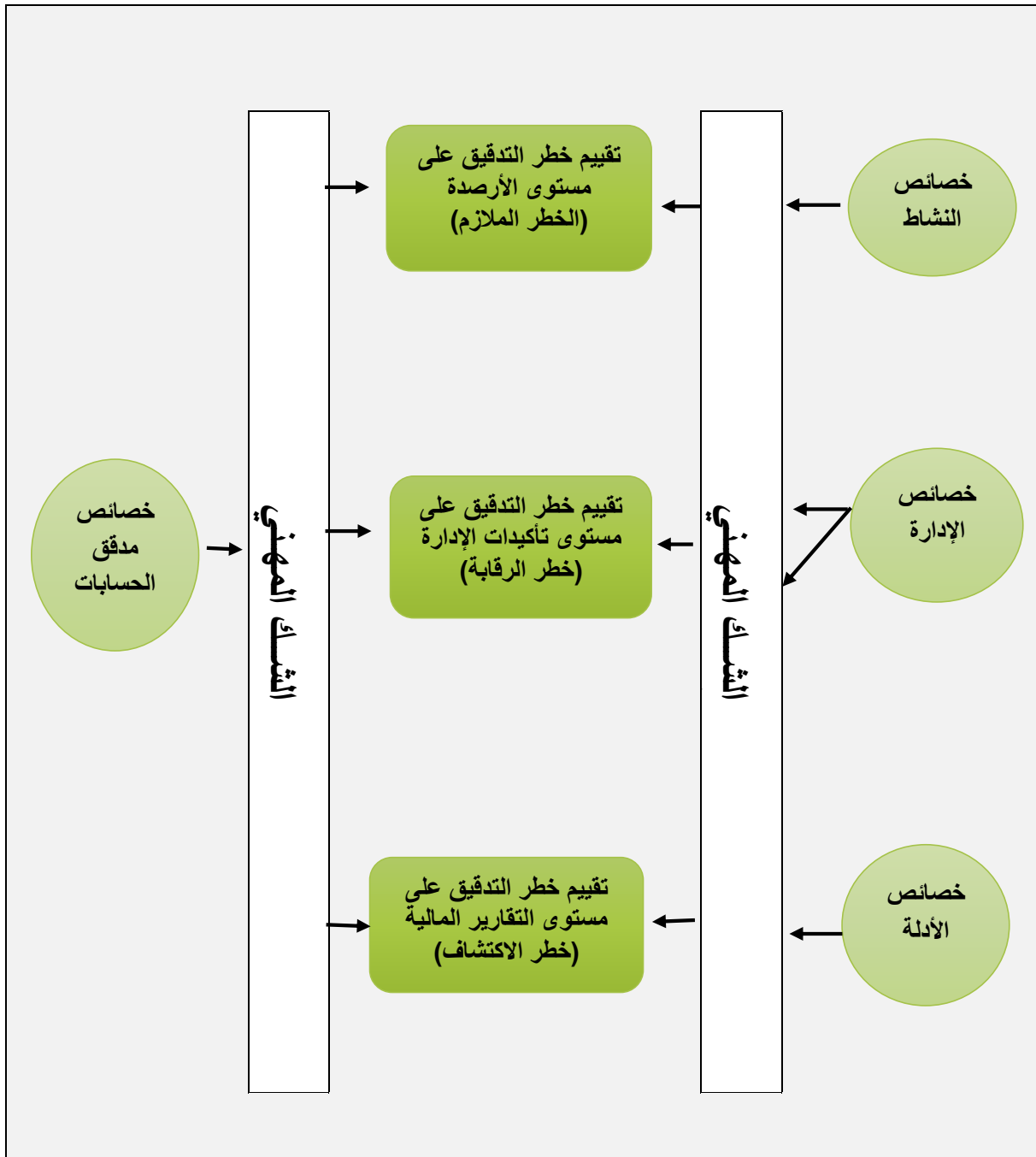
تُقدم الدراسات الأكاديمية أدلة على أن الشك المهني له علاقة مهمة وإيجابية مع أحكام المُدققين وقراراتهم، من حيث أن المُدققين الذين حصلوا على درجات أعلى من مقياس الشك المهني يحتاجون إلى مزيد من البحث في أدلة التدقيق عن مؤشرات وجود التحريفات الجوهرية، وأن المُدقق المُتشكك يطرح أسئلة عامة للبحث عن مزيد من التوضيح الموثق بالأسباب أو المسوغات، وبالتالي يمكن القول بأنه "من الناحية النظرية" إن مُدققي الحسابات ذوي السلوك المُتشكك المرتفع هم أكثر مشاركة في تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من المُدققين ذوي الموقف المُتشكك المنخفض، كما يمكن أن تعمل تقييمات الأداء آلية رئيسية لتزويد المُدققين بحوافز لممارسة الشك، وبشكل أكثر تحديداً، فإن التعرف على الشكوك وتقييم المُدققين لمخاطر التحريفات الجوهرية بناءً على مستوى شكوكهم يُمكن أن يحفز المُدققين على تخصيص الجهود تجاه الشك، وبعبارة أخرى، فإن التقييم الإيجابي للتطبيق المناسب للشك المكلف وربط المكافآت بالتقييمات الإيجابية يجب أن يزيد من دوافع المُدققين للانخراط في الشك.²⁰⁹

يوضح الشكل رقم (6) التالي العلاقة بين خصائص الشك المهني وتقييم مدقق الحسابات المُتشكك لمخاطر التحريفات الجوهرية.

²⁰⁷ O'Donnel, Kerr (2016), Op. Cit., P:30

²⁰⁸ Nolder, Christine J. & Kadous, Kathryn (2018) Op. Cit., P:5

²⁰⁹ Brazel, Joseph F. & Leiby, Justin & Schaefer, Tammie J. (2017) Op. Cit., P:8



الشكل رقم (6)

تقييم مدقق الحسابات المُتشكك لمخاطر التحريفات الجوهرية.

المصدر: محجوب، 2017 ص: 59

3. الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية وعلاقتها بالشك المهني:

إن العمل بكفاءة وفعالية في مرحلتي تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية وتقييمها له أثر هام وواضح على عملية التدقيق، إلا أن كفاءة هاتين المرحلتين فقط دون تصميم الاستجابة المناسبة للمخاطر التي تم تحديدها وتقييمها لن يكلل عملية التدقيق بالنجاح.

3.1. مفهوم الاستجابة للمخاطر وإجراءاتها:

تعد عملية الاستجابة للمخاطر بأنها: مجموعة الإجراءات المصممة والمنفذة من قبل مدققي الحسابات لمواجهة مخاطر التحريفات الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها على مستوى الإثبات وعلى مستوى البيانات المالية. ونظراً لأهمية هذه المرحلة فقد وَجَّهت معايير التدقيق الدولية والأمريكية مدققي الحسابات تنفيذ الارتباطات التي تنطوي على مخاطر عالية للتحريفات الجوهرية بسبب الاحتيال بمزيد من الشك المهني، وقد يؤدي هذا التوجيه إلى إبداء المدققين أحكاماً وقرارات متشككة في موقف عالي المخاطر بغض النظر عن السلوك المتشكك فيمارس المدققون مستوى عالياً من الشك المهني ويتخذون إجراءات حذرة للغاية، وقد تختلف الأحكام والقرارات المتشككة في بيئة منخفضة المخاطر.²¹⁰ ومع ذلك إن المدققين غالباً ما يظلون مترددين نسبياً في تغيير برامج التدقيق استجابةً لعوامل خطر التحريفات الجوهرية، فإن مدققي الحسابات قد يزدون ساعات العمل المخطط لها استجابةً لدليل الإجراءات التحليلية التي تشير إلى زيادة مخاطر التحريفات الجوهرية إلى حد أكبر عندما يكون لدى العميل حافز صريح للتحريف الجوهري، لكن في حالة التأييد المنخفض لمخاطر التحريفات الجوهرية فإن أقل من 60% من المدققين يُعدلون برامج التخطيط الخاصة بهم. ومن أحد التفسيرات لهذه النتائج هو أن مدققي الحسابات يرون أن برامج التدقيق الخاصة بهم تتضمن

²¹⁰ Quadackers, Lucas Mathias (2009), Op. Cit., P:20

بالفعل متكاً لتكون قادرة على استيعاب المخاطر المتزايدة.²¹¹ إن معايير التدقيق تتطلب من المُدققين تعديل الشك بناءً على الأدلة التي تم الحصول عليها، مما يعزز فكرة أن الشك لا يمكن التحكم فيه فحسب، بل يستجيب مباشرة للأدلة. وأما عن الإجراءات المتخذة من قبل المدقق حيال الاستجابة الشاملة لمخاطر التحريفات الجوهرية، يمكن تقسيمها فيمالي عند مستوى التقارير المالية، ومستوى الإثبات (الإثبات):

3.2. الاستجابات الشاملة للمُدقق لجهة مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى التقارير المالية:

التقارير المالية الاحتياطية هي الأخطاء المعتمدة بالسجلات المحاسبية التي تتم من قبل الإدارة، بغرض تحريف المركز المالي للمنشأة و تغيير نتائج أعمالها، وتكمن خطورة هذا النوع من التحريفات باحتمالية حدوثه حتى في ظل وجود أنظمة رقابية فعالة في منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، وذلك بسبب قدرة الإدارة من موقعها الفريد على تجاوز أنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة.²¹² ولذلك فإنه وعند تحديد الاستجابات الشاملة لمواجهة المخاطر المقدرة لتحريف جوهري بسبب احتيال عند مستوى قائمة مالية، يجب أن يعكس أداء المُدقق قدراً زائداً من ممارسة نزعة الشك المهني، من خلال:²¹³

- أ. تحديد العاملين والاشراف عليهم، ويكون ذلك عن طريق تعيين أفراد إضافيين يتمتعون بمهارات ومعارف خاصة، مثل الخبراء في البحث الجنائي وتقنية المعلومات، أو عن طريق تعيين أفراد أكثر خبرة لأداء الارتباط.
- ب. تقويم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل إدارة المنشأة، وخصوصاً تلك المتعلقة بالمقاييس غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، تشير إلى تقرير مالي احتيالي بسبب تطبيق الإدارة لممارسة إدارة الأرباح.
- ت. مراعاة عنصر غياب القدرة على التنبؤ بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، وإدخال عناصر إضافية يصعب التنبؤ بها عند اختيار إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم القيام بها، إذ قد يكون الأفراد الذين من داخل المنشأة

²¹¹ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:15

²¹² سارة، عراب وزيدان، محمد (2018) مرجع سبق ذكره ص: 486.

²¹³ مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (2020)، مرجع سبق ذكره، "ISA240 P.142".

ولديهم معرفة بإجراءات التدقيق التي تتم عادةً في الارتباطات أكثر قدرة على إخفاء التقرير المالي الاحتيالي، ويمكن تحقيق ذلك على سبيل المثال، عن طريق:

- تطبيق الإجراءات الأساسية على أرصدة حساب، وإقرارات مختارة ما كان ليتم اختبارها في ظروف أخرى بسبب أهميتها النسبية أو خطرها.
- تعديل توقيت إجراءات التدقيق عما هو متوقع.
- استخدام طرق مختلفة لاختيار العينات.
- القيام بإجراءات التدقيق في مواقع مختلفة أو في مواقع لا يتم الإعلان عنها.

ث. عندما يواجه المُدَقِّق ظروفاً من الممكن أن تشير إلى وجود تحريف جوهري في التقارير المالية ناتج عن الاحتيال أو الممارسات غير القانونية، يجب على المُدَقِّق تصميم إجراءات التدقيق وتنفيذها لتحديد ما إذا كانت التقارير المالية محرفة جوهرياً، وذلك من خلال تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب تنفيذها، وتغييرها حسب الظروف، حيث يعتمد التَّعْيِير في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب تنفيذها على مايلي:²¹⁴

- حُكْم المُدَقِّق فيما يتعلق بنوع التحريفات الجوهرية أو الممارسات غير القانونية التي تشير إليها الظروف.
- أثر هذه التحريفات على التقارير المالية.
- لا يجب أن يفترض المُدَقِّق أن حالة التحريف الجوهري هي حَدَث منفصل، فإذا وجد المُدَقِّق مؤشرات تشير إلى احتمال وجود تحريفات جوهرية على المُدَقِّق القيام بما يلي:
- التوسع في إجراءات التدقيق لإثبات وجود التحريفات أو نفيها.
- التأكد من معالجة التحريفات الجوهرية في حال تم إثباتها.

²¹⁴ قريط، عصام وزركلي، احمد (2016) دور تخطيط التدقيق في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 38/ العدد رقم 3/ ص: 433

- التأكد من كفاية الإفصاح المتعلق بالتحريفات الجوهرية.
 - على المُدقق أن يبلغ الإدارة بنتائج التدقيق للتحريفات الجوهرية الموجودة أو المشتبه بوجودها، بغض النظر عن تأثيرها على التقارير المالية.
- ج. أضاف معيار التدقيق الدولي (IAS. NO. 240) إجراءات إضافية لتحديد الاستجابات الشاملة لمواجهة المخاطر المقدرة لتحريف جوهري بسبب احتيال على مستوى التقارير المالية، التي - عادةً - تتضمن المحددات المتعلقة بكيفية يمكن القيام بالتدقيق، بحيث نَعكس قَدراً زائداً من ممارسة نزعة الشك المهني وعلى سبيل المثال من خلال:
- زيادة الحساسية عند الاختيار المتعلق بطبيعة ومدى الوثائق المطلوب اختبارها ومداهما للتثبت من المعاملات الجوهرية.
 - الحاجة الزائدة للتأكد من صحة التفسيرات والإفادات فيما يتعلق بالأمور الجوهرية.
 - تَنْظِيم جلسات العصف الذهني للنظر في مَخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.
- 3.3. الاستجابات الشاملة للمُدقق لجهة مَخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى الإثبات:**
- للمدقق ولدى مواجهة مخاطر التحريفات الجوهرية المقيمة عند مستوى الإثبات القيام بمايلي:
- أ. تَصْمِيم وتنفيذ المزيد من إجراءات التدقيق، التي تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهما، للمخاطر المقدرة لتحريف جوهري بسبب احتيال عند مستوى الإثبات، ويُمكن للمُدقق أن يَسْتَجِيب لمَخاطر الاحتيال المُحددة من خلال تعديل طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق، ويكون ذلك ممكناً بالطرق التالية:
- **طبيعة إجراءات التدقيق:** يمكن أن يقوم المُدقق بتغيير طبيعة إجراءات التدقيق أو تعديلها بهدف توفير أدلة أكثر مصداقية عن معلومات إضافية تعزز معلومات أخرى، كالحصول على أدلة تدقيق من مصادر خارجية، فحص الأصول الأكثر أهمية، الاستفسارات الإضافية من الإدارة داخل المنشأة لتعزيز بعض الأدلة والمعلومات الأخرى.

• **توقيت إجراءات التدقيق:** يمكن أن يقوم المُدَقِّق بتغيير توقيت إجراءات التدقيق المطبقة للاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية، كالقيام بأداء المزيد من إجراءات التدقيق في نهاية العام بدلاً من أداء الإجراءات المؤقتة أو المرحلية.

• **مدى إجراءات التدقيق:** يجب أن يعكس مدى إجراءات التدقيق المنفذة تقييم المُدَقِّق لمخاطر التحريفات الجوهرية، لذلك يجب على المُدَقِّق تعديل مدى إجراءات التدقيق وفقاً لتقييمه لمخاطر الاحتيال، وذلك بزيادة حجم العينة، أداء المزيد من الإجراءات التحليلية الأكثر تفصيلاً.

وقد أكد مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) على أهمية الاستجابة لمخاطر الاحتيال من خلال تغيير طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات التدقيق المنفذة، بسبب أن هذا الموقف يستند إلى الاعتقاد بأن عدم تغيير إجراءات التدقيق يعطي فرصة كافية لمرتكبي جرائم الاحتيال لإخفاء أعمالهم، الأمر الذي يجعل اكتشافها من خلال استخدام إجراءات التدقيق التقليدية أمراً صعباً، إن لم يكن مستحيلاً.²¹⁵

ب. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (ISA NO.330): عند تصميم إجراءات التدقيق الإضافية بغرض تنفيذها، يجب على المُدَقِّق أن:²¹⁶

ينظر في الأسباب التي أدت إلى التقييم الذي تم التوصل إليه لخطر التحريف الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات، وكل رصيد حساب، وكل إفصاح، بما في ذلك:

- احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الخصائص المعينة لفئة المعاملات، أو رصيد الحساب، أو الإفصاح ذي الصلة (بعبارة أخرى، الخطر المُلازم).

²¹⁵ مصطفى، محمود حسن (2012) مرجع شيق ذكره ص: 178

²¹⁶ مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (2020)، مرجع سبق ذكره، "ISA330 P.269".

- ما إذا كان تقييم المخاطر يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة (أي خطر الرقابة)، مما يتطلب من المُدقق الحصول على أدلة تدقيق، لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (بعبارة أخرى، إذا كان ينوي المُدقق الاعتماد على الفعالية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات الأساسية).
- ت. أن يحصل على أدلة تدقيق أكثر اقناعاً كلما أرتفع تقييم المدقق للخطر.

3.4. علاقة ممارسة الشك المهني في الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية:

الشك المهني في التدقيق هو مفهوم مختلط من كل من الجانب المعرفي، والجوانب النفسية للإدراك، فالأول يرتبط بوسيلة المعرفة ويتعامل مع المنهج (الإيجابي أو السلبي) الذي ينبغي على المُدقق تطبيقه قبل تصميم عملية جمع الأدلة، أما الثاني فيرتبط بتصرفات المُدقق الذي يثير التساؤلات عند إعداد عملية التدقيق إعداداً خاصاً، ويتعامل تعاملًا أساسياً مع قياس العمق والتأثير للاستجابات العقلية للمُدقق.²¹⁷ يشرح النشاط المعرفي طريقة مقدمة أولية واضحة لفلسفة العلم والمعرفة، ويوضح طريقتين مختلفتين للمعرفة، كلاهما ينتميان انتماءً أساسياً إلى طريقة الاستقراء، معتمدين على استنتاج عام بشأن الأدلة المرصودة، هاتان الطريقتان للمعرفة هما التأكيد والنفي (النقيض بمثال مضاد).²¹⁸ فما هي السمات المعرفية وغير المعرفية للمُدقق، في ظل الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، وما أثر هذه السمات على ممارسة الشك المهني؟.

1. السمات المعرفية للمُدقق، في ظل الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية:

يتميز النشاط المعرفي للمُدقق بتعدد اتجاهاته، فالمُدقق يتعامل مع أنواع كثيرة من الظواهر البشرية والعادات الاجتماعية، ولا بد أن يكمل مهمته في إطار قيود زمنية محدّدة، والقيود الإدراكية أو المعرفية لها تأثير على الشك المهني للمُدقق، ومن ثم على الحكم المهني، على سبيل المثال تؤثر خبرة المُدقق على الأحكام الصادرة عنه على افتراضات الأخطاء

²¹⁷ القباطي، صبحي علي سعيد، 2017، مرجع سبق ذكره ص: 592.

²¹⁸ Toba, Yoshihide (2011), Op. Cit., P:97

أو عدم الاخطاء في التقارير المالية، وبالتالي خلق عديد من الفرضيات البديلة، ولاسيما عندما تكون التفسيرات من إدارة المنشأة محل التدقيق غير كافية وغير مقنعة.

النشاط المعرفي أبعد ما يكون عن الدقة مقارنة مع نشاط العالم، في حيث أن المُدَقِّق لا يتعامل فقط مع عديد من أنواع الظواهر البشرية والمعايير الاجتماعية، ولكن عليه أيضاً إكمال مهمته إكمالاً حازماً في ظل قيود زمنية مُعينة، ومع ذلك فإن الشيء المشترك بين العلماء والمُدَقِّقين، هو ان حججهم واستدلالاتهم تستند استناداً متساوياً إلى الأدلة (الحالات والحقائق والعينات المرصودة..) وكلاهما يقف على نفس الأساس المعرفي. إن افتراض الأفكار والمنهجيات الأساسية من فلسفة العلم والمنطق سيعمق التحليل المعرفي لإدراك المُدَقِّق في الشك المهني.²¹⁹ فطريقة المعرفة التي سوف يتبعها المُدَقِّق تسمى بالجانب المعرفي Epistemic Aspect، التي ترتبط بفلسفة طريقة المعرفة التي تتناول كيفية تشكيل المُدَقِّق لمعتقدات معقولة ومسوغة بشأن التقارير المالية، ويرتبط هذا المجال ارتباطاً أساسياً بوسيلة المعرفة في الفلسفة، ويتعامل مع كل من المدخل الايجابي والمدخل السلبي، الذي يعتمد عليه المُدَقِّق اعتماداً مسبقاً في تصميم عملية جمع أدلة التدقيق. وبالتالي فإن تحليل الشك المهني فيما يتعلق بتحليل إدراك المُدَقِّق ومعرفته يرتبط بفلسفة طريقة المعرفة التي يتبعها لكي يُشكل المُدَقِّق هذه الاعتقادات المعقولة والمسوغة والتي يُمكن تفسيرها عن طريق هذين المدخلين المختلفين للمعرفة.²²⁰ فما هما المدخلان الايجابي والسلبي اللذان يرتبطان بالجانب المعرفي في ظل ممارسة الشك المهني، وللمسمات المعرفية في التدقيق مدخلان ولهم تأثير على الشك المهني، وهما:

1.1. المدخل الايجابي (التأكيد): التشكك في التأكيد مرتبط بـ: "كيف يمكن للمدقق التحقق من الافتراض عن طريق

جمع أدلة مختصة وكافية لإثبات التأكيدات في التقارير المالية"، وحيث يعكس التأكيد وجهات نظر الإدارة

بالتالي فهو دائماً إيجابي،²²¹ ويسمى المدخل الايجابي بمدخل الإثبات أو التأييد فهو استقرار للتثبت من مزاعم

²¹⁹ Toba, Yoshihide (2011), Op. Cit., P:97

²²⁰ القباطي، صبحي علي سعيد، 2017، مرجع سبق ذكره ص: 593

²²¹ Toba, Yoshihide (2011), Op. Cit., P:99

الإدارة من خلال الأدلة الإيجابية. ويتقضي هذا المدخل بجمع الأدلة المتعلقة والكافية لإثبات التأكيدات الواردة في التقارير المالية من وجهة نظر الإدارة، وليس من أجل نفيها،²²² وقد حددت الأبحاث السابقة في علم النفس والمحاسبة أن أحكام المُدققين عرضة لصعوبات مختلفة، مثل صعوبة التعرف على أنماط الأدلة، وتطبيق المعرفة السابقة على مهمة الحكم الحالية، وتقييم الأدلة تقييماً موضوعياً، ومنع الحوافز من التأثير على الحكم بطرق غير واعية، فإن كل هذه الاختلافات يمكن أن تؤثر على مدى تأثير أحكام الشكوك المهنية.²²³ والأدلة الإيجابية وفق هذا المدخل هي الأدلة الكافية والمتعلقة بإثبات التأكيدات الواردة في التقارير المالية، وليس من أجل نفيها. وتُعد درجات الثقة المنخفضة في إدارة المنشأة محل التدقيق إشارة إلى زيادة الشكوك المهنية.²²⁴ فإن من أهم الانتقادات الموجهة إلى هذا المدخل أن تركيز المُدقق على تأكيدات إدارة المنشأة محل التدقيق يثير المخاوف في أن هذه الإدارة قد تكون قادرة على التأثير والقيادة للمُدقق على نحو غير مرغوب في عملية التدقيق، وأن انحياز المُدقق باتجاه الخيار الأكثر ملاءمة لإدارة المنشأة محل التدقيق يدل على ضعف الشك المهني. وينشأ عن هذا المدخل الممارسات التالية:²²⁵

1.1.1. النهج الإيجابي للتدقيق مع الشك المهني الحيادي: وهنا يفترض المُدقق صدق الإدارة ونزاهتها، ويعتمد على تمثيلات الإدارة، مع عناية معقولة حول وجود أي حالة أو حدث يستوجب الشك المهني وبالتالي الحصول على ما يؤيد هذا الشك أو نفيه، لا يوجد ما يثير الشك المهني لدى المُدقق يعني التزامه بالحيطة والحذر بالشكل المعقول، لكن وجهة النظر الحيادية جنباً إلى جنب مع الإيجابية قد تضعف أو تهدد الشكوك المهنية التي يحتاج المُدقق إلى ممارستها.

²²² القباطي، صبحي علي سعيد، 2017، مرجع سبق ذكره ص: 593

²²³ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:6

²²⁴ O'Donnel, Kerr (2016), Op. Cit., P:28

²²⁵ Toba, Yoshihide (2011), Op. Cit., P:99

1.1.2 النهج الإيجابي للتدقيق مع الشك المهني المفترض: يقترب هذا الأسلوب من جوهر الشك المهني في المستوى الذي يجب أن يكون فيه المُدَقِّق حساساً تجاه أي تحريف جوهري، و يزداد مستوى الأدلة المطلوبة للأساس المعقول أو الرأي المعقول، ويتطلب ممارسة أكثر شمولاً للشك المهني، ويسمح للمدقق بتأكيد التأكيدات السلبية إيجابياً أو استباقياً للتدقيق.

1.2. المدخل السلبي (عدم التأكيد): ويسمى أيضاً نهج الإثبات المضاد، يشدد المنهج السلبي على أن النفي أقوى من التأكيد، ويفترض مسبقاً أنه يوجد بالضرورة تعارض بين مصلحة المُدَقِّق وإدارة المنشأة محل التدقيق،²²⁶ يُعد المدخل السلبي على عكس المدخل الإيجابي، ويقوم على نفي التأكيد، عند الجمع والتحقق من أدلة التدقيق، وبعبارة أخرى فإن المدخل السلبي ينكر قوة التأكيدات ويبحث عن الأدلة السلبية - فحتى لو وجد دليل سلبي واحد - فربما يقود إلى أدلة سلبية أخرى.²²⁷ لأن المدخلات الاستدلالية توفر مدخلات مهمة للأحكام المهنية، فإن المعلومات التي تحتويها أدلة التدقيق هي معلومات تم جمعها والنظر فيها في أثناء عملية التدقيق، لذلك تؤثر الشكوك المهنية على التخطيط الأولي للتدقيق، وتُعد جزءاً هاماً من عملية التدقيق.²²⁸ ويشير هذا المدخل إلى أن على المُدَقِّق البحث عن الأدلة التي تثير الاشتباه بوجود تحريف جوهري ولا بد أن يكون حذراً حذراً دقيقاً ومعقولاً من مزاعم الإدارة وتأكيداتها، وعليه فإن هذا المدخل يحث على زيادة الشكوك المهنية للمدقق، وزيادة انتباهه لإشارات خطر التدقيق، ويتفق بطريقة أكبر مع اتجاه معايير التدقيق من المدخل الإيجابي.²²⁹ ومن الانتقادات الموجهة إلى المنهج السلبي هو أنه على الرغم من أنه أكثر فعالية، إلا أنه قد

²²⁶ Toba, Yoshihide (2011), Ibid., P:100

²²⁷ القباطي، صبحي علي سعيد، 2017، مرجع سبق ذكره ص:594

²²⁸ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:6

²²⁹ القباطي، صبحي علي سعيد، 2017، مرجع سبق ذكره ص:594

يكون أقل كفاءة بالنسبة للمدقق، وأكثر تكلفة بالنسبة لمنشأة التدقيق. وينشأ عن هذا المدخل الممارسات التالية:²³⁰

1.2.1. **النهج السلبي للتدقيق مع الشك المهني الحيادي:** يبقى المُدَقِّقون وفقاً لهذا الأسلوب يتعاملون تعاملًا اعتيادياً مع أدلة التدقيق، بينما يصبحون أكثر حساسية لمخاطر إدارة المنشأة الخاضعة للتدقيق (داخلياً وخارجياً) ويؤدون تأكيدات سلبية اعتماداً على تقييم المخاطر. ويتشجع المُدَقِّقون على ممارسة درجة أعلى من الشك المهني من أجل التعرف على مواطن التحريفات وتصميم الإجراءات المناسبة عند وجود مؤشرات الاحتيال.

1.2.2. **النهج السلبي للتدقيق مع الشك المهني المفترض:** يتطلب هذا الأسلوب أن يتعرف تعرفاً استباقياً وصريحاً على الأدلة السلبية بدءاً من مرحلة التخطيط، أي أن يقوم المُدَقِّق بتصميم برنامج يستهدف الكشف عن التحريفات الجوهرية، بناءً على تقييم لمخاطر أعمال إدارة المنشأة محل التدقيق، وحين لا يوجد أي منهجية واضحة وصريحة لتدريب المُدَقِّق على الكشف عن التحريفات الجوهرية، فإن الطريقة الوحيدة لإعداد المُدَقِّقين للاعتراف بالتحريفات الجوهرية هي شحذ فضولهم، وزيادة حساسيتهم تجاه الاحتيال، لتعزيز عمق الشك المهني بدءاً من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، وحتى صدور رأي التدقيق النهائي.

وبعد التطرق إلى الجانب والسمات المعرفية للمدقق وتأثيرها حيال ممارسة الشكوك المهنية، لابد من ذكر السمات غير المعرفية للمدقق التي من الممكن أيضاً أن تؤثر على الشك المهني، والتي يمكن تقسيمها إلى ثلاث فئات:²³¹

²³⁰ Toba, Yoshihide (2011), Op. Cit., P:102

²³¹ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:9

2. السمات غير المعرفية للمُدقق، في ظل الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية

2.1. القدرة على حل الصعوبات: تتمحور الفكرة الأساسية هنا في ان الذكاء سيساعد المُدققين على تحديد

التحريفات المحتملة، حيث ان القدرة على تنفيذ عملية التدقيق وأدائها باستخدام الشكوك المهنية له أثر

كبير وهام على فعالية عملية التدقيق، على سبيل المثال: تحديد التحريفات الجوهرية وتقييمها من خلال

دراسة بعض العلاقات باستخدام الإجراءات التحليلية.

2.2. التفكير الأخلاقي: تتمثل إحدى طرق عرض هذه السمة في تحديد مدى تأثير الأحكام والإجراءات المتعلقة

بمُدققي الحسابات بملاحظاتهم من خلال دوافعهم، والنتيجة العامة للدراسات المتعلقة بهذه السمة هي أن

المُدققين في مراحل أعلى من التطور الأخلاقي يبدون أكثر حساسية للمعلومات حول كفاءة إدارة المنشأة

محل التدقيق ونزاهتها، وهم أكثر قدرة على تحديد السلوك الملائم المحتمل.

2.3. مقاييس (موازين) الشك: الميل العام للشك يتم باستخدام مقياسيين تم تطويرهما لتقييم الاعتقاد بأن الأفراد

جديرون بالثقة (أخلاقيون ومسؤولون ومستقلون) يقاومون ضغوط المجموعة ويتبعون معتقداتهم الخاصة،

وكذلك مقياس ثقة إدارات المنشآت محل التدقيق لتقييم الاتجاه العام للمُدققين للثقة بعملائهم.

وبالتالي، وبعد البحث في السمات المعرفية وغير المعرفية نجد ارتباطاً بينها وبين السلوك الأخلاقي للمُدققين لدى

ممارسة الشكوك المهنية، لذلك يتبادر إلى الذهن التساؤل فيما إذا كان هناك علاقة بين السلوك الأخلاقي والشك المهني؟

سيما في ظل تأثير الشك المهني بالسمات السلوكية للمُدقق مثل المواقف أو القيم الأخلاقية ومعرفة الفرد عند توليه

المشاركة.²³² لذلك درست بعض الأدبيات تأثير المستويات الأخلاقية على الشكوك المهنية للمُدقق، ففي الوقت الذي

لم يجد منها أي علاقة بين الحساسية الأخلاقية وصنع القرار، ففي المقابل أشارت عديد منها إلى وجود علاقة بينهما،

فمثلاً القدرة على الحكم على نزاهة المدراء هي سمة مهمة للشك المهني، وإن حساسية المُدققين للإشارات التحذيرية

²³² Curtis, Rebecca K (2014) Op. Cit., P:9

التي تشير إلى شكوكهم المهنية لها ما يسوغها هي دالة على تطورهم الأخلاقي، وهذا ما يشير إلى أنه عندما يكون هناك اهتمام أكبر بالأخلاقيات المهنية سيكون هناك شكوك مهنية أعلى.²³³ والجدير بالذكر أن الأحكام المهنية التي تُترجم إلى إجراءات وممارسات للشكوك المهنية لا تعتمد على مدى تأثير الأحكام على الشكوك المهنية وحسب، إنما تعتمد أيضاً على جوانب حوافز المُدقق، الصفات، المعرفة، والأخلاق. وإن هذا التمييز بين الحكم والعمل يؤثر على فكرة أن الشك المهني يجب أن يصل إلى حد ما أن يكون كافياً لتعزيز عملية التدقيق.²³⁴ وهنا فإن من المتوقع أن تؤدي إدارة منشأة التدقيق وثقافتها التي تعزز الشك المهني وأخلاقياته إلى ممارسات تدقيق أكثر شمولاً.²³⁵ وفي هذا الصدد فإن سلوك الشك المهني بين مدراء فرق التدقيق والمُدققين أعضاء فريق التدقيق التابعين لهم يُعد مهماً لرفع الكفاءة والمعرفة المهنية، فإن الثقة المفرطة (القصور في ممارسة الشك المهني) في علاقة مدير الفريق بأعضاء الفريق يؤثر سلباً على نتائج تقييمه لكفاءتهم ومعرفتهم المهنية.²³⁶

وتؤيد الباحثة ما ورد أعلاه خاصةً لجهة ضرورة إتاحة الفرصة لمشاركة أكبر عدد من الآراء حول مخاطر التحريفات الجوهرية لأن مثل هذه المشاركة هي تعزيز لكيفية التعامل مع أي مزاعم ترد للمدقق عن أي تحريف جوهري مع التأكيد على أن تكون هذه الأفكار ذات جودة مرتفعة، لأن الأفكار ذات الجودة المنخفضة لا ينتج عنها ما يُسوغ تكلفتها.

خلاصة الفصل الثالث: إن أحكام المدققين عرضة لصعوبات مختلفة، مثل صعوبة التعرف على أنماط الأدلة، تقييم معقولية التقديرات المحاسبية، تطبيق المعرفة السابقة على مهمة الحكم الحالية، تقييم أدلة التدقيق تقيماً موضوعياً ومهنيًا... وكل هذه الاختلافات لا بد أن تؤثر على مدى تأثير الأحكام المهنية على الشك المهني، لذلك يتطلب التطبيق السليم للشك المهني أن يكون المدقق متيقظاً لمؤشرات الاحتيال والتحيز الإداري لكي يحقق الشك المهني الهدف في

²³³ Westermann, Kimberly D, et al, (2014) Op. Cit., P:16

²³⁴ Nelson, Mark W. (2009) Op. Cit., P:6

²³⁵ Curtis, Rebecca K (2014) Op. Cit., P:9

²³⁶ علي، وليد أحمد محمد (2015) مرجع سبق ذكره ص: 426

تقليل مخاطر التعاضي عن الظروف غير الاعتيادية في المنشأة الخاضعة للتدقيق، فإن أهم طرق تعزيز إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية وتحسينها هي أن يدرك المُدققون أن الشك المهني هو أولوية لكل مدقق.

وفي المقابل فإنه ومن الناحية العملية فإن فرض شرط "زيادة الشك" بدون قياس موضوعي للشك، يمثل إشكالية، حيث يجب التركيز على ضرورة التحكم في الشك المهني وترك المبالغة فيه، وإن تطبيق الشك المهني بالمستوى المناسب هو مسؤولية شخصية مهنية يجب أن يتبناها كل مدقق بالشكل الذي يسهم في تحسين قدرته على إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية. وإذا كان من الممكن قياس الشكوك، فلا يزال من الضروري تحديد ما إذا كانت زيادة الشكوك تؤدي إلى سلوكيات قد تزيد من اكتشاف التحريفات الجوهرية. ويجب على المنظمات المهنية تعزيز السلوك الأخلاقي لمدققي الحسابات وذلك بالنظر إلى آثاره الإيجابية على فعالية إدارة المخاطر، ويرتبط التفكير الأخلاقي ارتباطاً وثيقاً بالقدرة والاستعداد لاكتشاف التحريفات الجوهرية، فالمُدقق الحاصل على درجات أعلى في التفكير الأخلاقي سوف يتصرف وفقاً للمعايير المهنية، لأن درجة التفكير الأخلاقي الأعلى تُقلل من احتمالية عصيان قواعد أخلاقيات التدقيق.

إن فقد الثقة المُقترن بعلامات ارتفاع مخاطر التحريف يضع المُدقق في مستوى عالٍ من التنبيه، في المقابل، لا يفترض المُدققون الذين يركزون على الحياد صراحةً وجود تحريفات جوهرية، وبالتالي، عندما يواجهون مؤشرات على مخاطر أكبر، سيكونون أكثر حذراً، ولكن ليس بنفس القدر مثل أولئك الذين يميلون إلى فقد الثقة. لذلك يُفترض أنه في بيئة تنطوي على مخاطر أعلى (كبيئة أنظمة رقابة داخلية ضعيفة) سيُظهر المُدققون شكوكاً افتراضية أكبر. وفي حين أن موقف المُدقق المفترض للشكوك المهنية يجب أن يكون امراً جوهرياً لعملية التدقيق إلا أن بعض إدارات المنشآت محل التدقيق قد تعارض بشدة هذا التوجه، وأيد هذا الاعتراض بعض المهنيين والأكاديميين بذريعة أنه لا يمكن تحميل المُدققين مسؤولية الكشف عن التحريفات الجوهرية كلها التي تسببها جميع أنواع الاحتيال أو الممارسات غير القانونية كلها، ويصعب جداً اكتشاف جميع عمليات الاحتيال وغيرها من المخططات أو الإجراءات غير القانونية.

وأيضاً فمن المرجح ان يقوم مدققو حسابات الشركات المعرضون لمخاطر تحريف عالية بإجراء اختبارات تدقيق مكثفة وبالتالي زيادة رسوم التدقيق، وينتج عن ذلك أن يكون المُدَقِّقون أكثر تحفظاً فإنهم يولون اهتماماً أكبر لفعالية التدقيق بدلاً من الكفاءة في سياق ارتفاع مخاطر التحريفات الجوهرية، وفي حين أن الموقف الأكثر تشدداً تجاه الشك المهني قد يؤدي إلى تحسين الفعالية في الكشف عن التحريفات الجوهرية، في المقابل إن الكثير من الشك المهني قد يكون مكلفاً، غير فعال، وقد يؤدي إلى الإضرار بالعلاقة مع إدارة المنشأة محل التدقيق، لذلك تتطلب معايير التدقيق أدلة كافية وملاءمة ومختصة لدعم تأكيدات الإدارة، وبمجرد جمع مثل هذه الأدلة، فإن الشك المهني المستمر سيكون غير فعال.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد عرض الإطار النظري للدراسة الذي يهيئ الأرضية لمشكلة الدراسة وذلك عن طريق فصوله يأتي الجانب الميداني لدراسة العلاقة بين الشك المهني وإدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وذلك من خلال الإجراءات التي سوف يتم إتباعها بدءاً من الأدوات المستعملة في البحث ثم مجالات البحث والعينة وكيفية اختيارها ثم الطرق الإحصائية لمعالجة البيانات، والاجابة عن تساؤلات البحث وفرضياته، وصولاً الى النتائج والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية الدراسة وأدواتها:

1) مجتمع الدراسة وعينتها:

مجتمع الدراسة: المجتمع المستهدف يتكون من المدققين المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2021، وقد بلغ عددهم /100/ مدقق، تم اختيار مجتمع الدراسة من المدققين المزاولين للمهنة والمعتمدين من قبل الهيئة لأنه يقوم بعمليات التدقيق على البيانات المالية للشركات المساهمة العامة، ويحقق الشروط الواجب توافرها في مكاتب وشركات تدقيق الحسابات، لجهة حجم الشركات، أعداد المدققين المزاولين العاملين فيها، والالتزام بمعايير التدقيق الدولية.

وقد تضمن مجتمع الدراسة المدققين المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والعاملين لديهم المزاولين لمهنة التدقيق في سورية.

عينة الدراسة: تم اختيار جميع عناصر المجتمع نظراً لصغر حجمه، وتم إجراء الدراسة عليه، ومن ثم استخلاص النتائج، وتعميمها على كامل المجتمع الأصلي.²³⁷

وقامت الباحثة بتوزيع (80) استبياناً للدراسة الميدانية تم استرداد (75) استبياناً، وحذف استبيانين لفقد صلاحيتهما للتحليل الإحصائي، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (1)

عدد الاستبيانات الموزعة ونسبتها والمستردة والصالحة للتحليل منها وغير الصالحة للتحليل

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	80	الاستبيانات الموزعة
94%	75	الاستبيانات المستردة
6%	5	الاستبيانات غير المستردة
3%	2	الاستبيانات غير الصالحة للتحليل
91%	73	الاستبيانات الصالحة للتحليل

(2) منهج الدراسة:

انطلاقاً من طبيعة الدراسة والمعلومات المراد الحصول عليها من آراء أفراد العينة ومن خلال الأسئلة التي تسعى الدراسة للإجابة عليها، تم في الدراسة الحالية الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة

²³⁷ عبيدات، محمد، وأبو نصار، محمد، ومبيضين، عقلة، (1999) منهجية البحث العلمي: القواعد والمراحل والتطبيقات، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الأردنية. ص 84.

والادبيات ذات الصلة بموضوع البحث في مجال الشك المهني وإدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، وذلك لتكوين إطار معرفي واسع بمشكلة البحث، ووصف ما جاء فيها، ثم تم الاعتماد على الخطوات المنهجية التالية:

2.1. صياغة فروض الدراسة التي تتمحور حول تقديم إجابات لمشكلة الدراسة، وُحددت الفروض في هذه الدراسة

لفرض رئيسي هو: أثر المتغير المستقل على المتغير التابع.

2.2. تجميع البيانات اللازمة التي تمكن من اختبار الفرض المحدد، وتم تصميم استبيان يتضمن مجموعة من

الأسئلة التي تعكس مشكلة البحث والعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وقد تم توزيعه على

مجتمع الدراسة من المدققين المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

2.3. اختبار فروض الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي لتطبيقات العلوم الاجتماعية SPSS.

2.4. التوصل إلى النتائج، وتقديم التوصيات لغرض تحقيق أهداف الدراسة.

(3) أداة الدراسة:

تم الاعتماد في الدراسة الحالية على الاستبيان أداة للدراسة، لأن الدراسة هدفت إلى دراسة العلاقة بين الشك المهني وإدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، ولأجل ذلك تم استخدام الاستبيان الذي يُعد وسيلة لجمع المعلومات، تستعمل كثيراً في البحوث الميدانية، وعن طريق الاستبيان تستمد المعلومات مباشرة من المصدر الأصلي،

ويتمثل الاستبيان في جملة من الأسئلة، يقسم في الدراسة الحالية إلى الأقسام التالية:

الأول: البيانات العامة.

الثاني: ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسباً من الشك المهني.

الثالث: توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم.

الرابع: مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

الخامس: مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

السادس: مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

السابع: مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

الثامن: مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

التاسع: مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

وتضمنت عبارات المحاور السابقة إجابات محددة يتم إدراجها وفق مقاييس محددة كـمقياس (ليكرت) Likert الخماسي وسيتم إعطاء درجة للإجابة لكل خيار، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (2) مستوى قياس عبارات الاستبيان

غير موافق أبداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5

(4) الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

أ. الجداول التكرارية والنسبية.

ب. المتوسط الحسابي (Mean):

الجدول رقم (3) دلالة قيمة المتوسط الحسابي

الدالة	قيمة المتوسط
رفض الموافقة أبداً	1 - 1.79
رفض الموافقة	1.80 - 2.59
المحايدة	2.60 - 3.39
موافقة	3.40 - 4.19
موافقة بشدة	4.20 - 5.00

ت. الانحراف المعياري (Standard Deviation):

ث. معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha):

ج. الثبات بالتجزئة النصفية.

ح. اختبارات الإحصاء الاستدلالي (Tests of The Inferential Statistics).

خ. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation).

د. اختبار ت ستودنت لمقارنة متوسط عينة مع متوسط معلوم (One Sample T-test).

ذ. مستوى الدلالة (Significance Level (Sig).

(5) صدق الأداة:

صدق الاستبانة يعني "أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه"، كما يقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، وتكون مفهومة لكل من يستخدمها،²³⁸ وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

أ. الصدق الظاهري:

يقصد بالصدق الظاهري صدق الاستبيان من وجهة نظر المحكمين وهو أن يختار الباحث عدداً من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة²³⁹ وتم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من متخصصين في العلوم الإدارية والاقتصادية والاحصائية في كلية الاقتصاد جامعة دمشق و جامعة بليموث في بريطانيا ، وأسماء المحكمين بالملحق رقم (1)، وقد استجابت الباحثة لآراء المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة.

ب. صدق الاتساق الداخلي:

قامت الباحثة بتحديد مدى الصدق الداخلي للمقاييس من خلال حساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لعبارات المحور الذي تنتمي إليه بعد حذف العبارة من المحور، وذلك باستخدام معامل ارتباط بيرسون وتتراوح قيمة معامل الارتباط بين (-1، +1)، فأظهرت نتائج معامل ارتباط بيرسون أن معاملات الارتباط لعبارات الاستبيان دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.01) فإن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.01) وبذلك تُعد عبارات الاستبيان صادقة في قياس الظاهرة.

²³⁸ عبيدات، ذوقان، وعدس، عبد الرحمن، وعبد الخالق، كريد. (2001)، البحث العلمي، مفهومه، أدواته وأساليبه. دار الفكر، عمان، الأردن. ص179.

• 239 الجرجاوي، زياد. (2010)، القواعد المنهجية لبناء الاستبيان، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين. ص107

أولاً: صدق الاتساق الداخلي لمحور ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسب من الشك المهني:

الجدول رقم (4) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسب من الشك المهني والدرجة الكلية للمحور

ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسب من الشك المهني		
أقوم بممارسة الشك المهني وفق سلوك العقل المفتوح، ولا أفترض مسبقاً إن الإدارة (غير صادقة أبداً/ صادقة بالكامل)	معامل ارتباط بيرسون	.626**
	قيمة المعنوية	0.001
اعتمد على معلوماتي وتصوراتي السابقة عن أمانة ونزاهة إدارة المنشأة محل التدقيق	معامل ارتباط بيرسون	.807**
	قيمة المعنوية	0.000
اعتمد على تمثيلات الإدارة، مع عناية معقولة حول وجود أي حالة أو حدث يستوجب الشك المهني.	معامل ارتباط بيرسون	.817**
	قيمة المعنوية	0.000
أفترض تحيز متأصل في تأكيدات الإدارة.	معامل ارتباط بيرسون	.633**
	قيمة المعنوية	0.001
احافظ على التوازن بين الثقة المطلقة والارتباك الشديد تجاه إدارة المنشأة محل التدقيق	معامل ارتباط بيرسون	.885**
	قيمة المعنوية	0.000
تحول وضعية منشأة التدقيق التنافسية من قدرتي على ممارسة الشك المهني بالمستوى المناسب.	معامل ارتباط بيرسون	.746**
	قيمة المعنوية	0.000
تحول تكاليف عملية التدقيق ووقت عملية التدقيق من قدرتي على ممارسة الشك المهني بالمستوى المناسب.	معامل ارتباط بيرسون	.776**
	قيمة المعنوية	0.000

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (4) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسب من الشك المهني والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$ وبذلك يعد المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

ثانياً: صدق الاتساق الداخلي لمحور توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم:

الجدول رقم (5) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم والدرجة الكلية للمحور

توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم		
0.744**	معامل ارتباط بيرسون	أثق في الاقرارات المقدمة من الإدارة ثم أتحقق منها.
0.000	قيمة المعنوية	
0.842**	معامل ارتباط بيرسون	لا أصدر الحكم إلا عند الوصول إلى إجابات قاطعة الدلالة والوضوح وتخلو من التشويش والغموض.
0.000	قيمة المعنوية	
0.628**	معامل ارتباط بيرسون	أقوم بإثارة التساؤلات والاستفسارات حتى الوصول إلى أعلى المستويات من المعرفة.
0.001	قيمة المعنوية	
0.664**	معامل ارتباط بيرسون	أهتم بمعرفة الأسباب الكامنة وراء تصرفات الآخرين.
0.000	قيمة المعنوية	
0.610**	معامل ارتباط بيرسون	أبقى متابعاً لأثر التقارير التي أبديت رأيي فيها للتأكد من صحة حكمي المهني.
0.002	قيمة المعنوية	
0.665**	معامل ارتباط بيرسون	أتبع معتقداتي الخاصة وأقاوم ضغوط المجموعة.
0.003	قيمة المعنوية	

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (5) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$ وبذلك يعد المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

ثالثاً: صدق الاتساق الداخلي لمحور مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر

التحريفات الجوهرية في التقارير المالية:

الجدول رقم (6) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في

تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور

مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية		
تؤدي الثقة التامة في إدارة المنشأة محل التدقيق إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.874**
	قيمة المعنوية	0.001
يؤدي تبني مبدأ "ثق ثم تحقق" إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.859**
	قيمة المعنوية	0.001
يؤدي عدم ممارسة الشك المهني إلا عند ظهور الإشارات التحذيرية للمخاطر إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية	معامل ارتباط بيرسون	.703**
	قيمة المعنوية	0.001
يؤدي تبني مبدأ ان "إدارة المنشأة محل التدقيق قدرأ من عدم الأمانة ما لم تثبت أدلة التدقيق غير ذلك" إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.716**
	قيمة المعنوية	0.001
يؤدي افتراض مستوى معين من الإهمال وعدم الكفاءة والتحيز المتأصل في تأكيدات الإدارة إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.689**
	قيمة المعنوية	0.001
يؤدي العمل وفق مفهوم الشك اليقيني إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.705**
	قيمة المعنوية	0.001

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (6) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة المستوى المناسب من الشك

المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند

مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$ وبذلك يعد المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

رابعاً: صدق الاتساق الداخلي لمحور مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية:

الجدول رقم (7) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور

مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية		
يؤدي افتراض موضوعية ونزاهة إدارة المنشأة محل التدقيق بشكل مطلق إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.872**
	قيمة المعنوية	0.000
تؤدي النظرة الحيادية أي عدم التحيز في تكوين المعتقدات سواء في الاتجاه الإيجابي (الثقة) أو الاتجاه السلبي (الشك) إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.895**
	قيمة المعنوية	0.000
يؤدي عدم الافتراض المسبق بان الإدارة (غير صادقة / صدقها لا جدال فيه) إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.776**
	قيمة المعنوية	0.000
يؤدي الاهتمام المتزايد في الأدلة السلبية التي توضح تناقضات واختلافات فيما بينها إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية	معامل ارتباط بيرسون	.765**
	قيمة المعنوية	0.000
تؤدي ممارسة الشك المهني بشكل مكثف، أكثر جدية، وأكثر حزمًا، إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.827**
	قيمة المعنوية	0.000
يؤدي فرض الشك المهني بأعلى حالاته ومستوياته بغض النظر عن المخاطر المحددة، إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.626**
	قيمة المعنوية	0.001

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (7) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$ وبذلك يعد المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

خامساً: صدق الاتساق الداخلي لمحور مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر

التحريفات الجوهرية في التقارير المالية:

الجدول رقم (8) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في

استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور

مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية		
.864**	معامل ارتباط بيرسون	يؤدي انتقاء المستوى المناسب من الشك المهني إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.001	قيمة المعنوية	
.871**	معامل ارتباط بيرسون	يؤدي البحث عن الأدلة الإيجابية للتثبت من التأكيدات الواردة في التقارير المالية، وليس من أجل نفيها، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.001	قيمة المعنوية	
.811**	معامل ارتباط بيرسون	يؤدي الاتساق بين أدلة التدقيق مع المواقف والسلوكيات البشرية لمعدي التقارير المالية، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.001	قيمة المعنوية	
.785**	معامل ارتباط بيرسون	يؤدي التعامل بشكل اعتيادي مع أدلة التدقيق، مع فرض حساسية أكثر لإدارة المخاطر في حال تبين أن المخاطر مرتفعة، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.001	قيمة المعنوية	
.794**	معامل ارتباط بيرسون	يؤدي الإفراط في جمع أدلة التدقيق إلى توازن دون المستوى الأمثل بين الكفاءة والفعالية، وبالتالي استجابة غير مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.001	قيمة المعنوية	
.738**	معامل ارتباط بيرسون	يؤدي فرض مفهوم الشك اليقيني إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.001	قيمة المعنوية	

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (8) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة المستوى المناسب من الشك

المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً

عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$ وبذلك يعد المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

سادساً: صدق الاتساق الداخلي لمحور مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدقي الحسابات المعتمدين من

قبل الهيئة والعاملين لديهم في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية:

الجدول رقم (9) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدقي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور

مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدقي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية		
يعمل ذكاء مدقق الحسابات على حل الصعوبات وبالتالي تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.753**
	قيمة المعنوية	0.000
يؤدي الوصول إلى إجابات قاطعة الدلالة والوضوح إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.770**
	قيمة المعنوية	0.000
تؤدي الرغبة بالتحقق من حقيقة ما أومي إلي، إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.746**
	قيمة المعنوية	0.000
يؤدي الاهتمام بالأنماط السلوكية إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.894**
	قيمة المعنوية	0.000
تؤدي الشجاعة المهنية وعدم الارتياح من أدلة التدقيق المقدمة إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.861**
	قيمة المعنوية	0.000
يؤدي التأثير بالبيئة المحيطة إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.	معامل ارتباط بيرسون	.766**
	قيمة المعنوية	0.000

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (9) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدقي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$ وبذلك يعد المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

سابعاً: صدق الاتساق الداخلي لمحور مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر

دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية:

الجدول رقم (10) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي

الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور

مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية		
.901**	معامل ارتباط بيرسون	يؤدي النظر إلى إقرارات إدارة المنشأة محل التدقيق بفكر ناقد وعقل متسائل، إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.000	قيمة المعنوية	
.615**	معامل ارتباط بيرسون	تؤدي القدرة على خلق الافتراضات والتأني في اتخاذ القرارات إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.001	قيمة المعنوية	
.826**	معامل ارتباط بيرسون	تؤدي المستويات العالية من المعرفة إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.000	قيمة المعنوية	
.877**	معامل ارتباط بيرسون	يؤدي الاهتمام بمعرفة دوافع الإدارة إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.000	قيمة المعنوية	
.812**	معامل ارتباط بيرسون	يؤدي التسليم بضرورة تحقيق النجاح إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.000	قيمة المعنوية	
.742**	معامل ارتباط بيرسون	تؤدي القدرة على صنع القرارات الذاتية دون التأثير بالعوامل المحيطة إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.000	قيمة المعنوية	

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (10) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة توافر خصائص الشك

المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية

للمحور دالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$ وبذلك يعد المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

ثامناً: صدق الاتساق الداخلي لمحور مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية:

الجدول رقم (11) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور

مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية		
0.798**	معامل ارتباط بيرسون	تؤدي إثارة التساؤلات والتأهب لمتابعة القضايا التي يمكن ان تؤدي إلى الحاجة للمزيد من أدلة التدقيق إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.000	قيمة المعنوية	
0.721**	معامل ارتباط بيرسون	يؤدي العمل وفق مفهوم متطلبات الإفصاح المعرفي وعدم اتخاذ القرارات الا بعد الرضا عن كفاية وملاءمة المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.000	قيمة المعنوية	
0.754**	معامل ارتباط بيرسون	تؤدي إثارة الاستفسارات والتعامل مع قياس العمق والتأثير للاستجواب العقلي، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.000	قيمة المعنوية	
0.904**	معامل ارتباط بيرسون	يؤدي إدراك ان الأفراد المختلفين قد يكون لديهم تصورات مختلفة عن نفس الحدث إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.000	قيمة المعنوية	
0.851**	معامل ارتباط بيرسون	يؤدي تحدي افتراضات الآخرين والقدرة على مقاومة ضغوط الإدارة، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.000	قيمة المعنوية	
0.705**	معامل ارتباط بيرسون	يؤدي الارتباط بين السمات المعرفية وغير المعرفية للمدققين إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
0.000	قيمة المعنوية	

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (11) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$ وبذلك يعد المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

6) ثبات الأداة:

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ومعامل جوتمان للتجزئة النصفية بهدف التأكد من ثبات المقاييس في قياس العلاقة بين الشك المهني وإدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية، وأيضاً للتأكد من إجابات عينة الدراسة ستكون واحدة إذا كرر تطبيقها على الأفراد أنفسهم، أي أن المقاييس تعطي قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة،²⁴⁰ وأوضحت النتائج أن المقاييس قد أوفت بجميع الشروط اللازمة لعددها صالحة للاستخدام وأنها تتمتع بدرجة عالية من الثبات.

أ. ثبات الأداة باستخدام ألفا كرونباخ:

الجدول رقم (12) معامل ثبات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة

محاو الدراسة	عدد البنود	قيمة معامل ألفا كرونباخ
ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسب من الشك المهني	7	0.875
توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم	6	0.761
مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	6	0.849
مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	6	0.888
مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	6	0.877

²⁴⁰ الجرجاوي، زياد. (2010)، مرجع سبق ذكره، ص107.

0.887	6	مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية
0.897	6	مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية
0.872	6	مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن جميع قيم الثبات تتمتع بثبات عالٍ حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسباً من الشك المهني (0.875)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم (0.761)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية (0.849)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية (0.888)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية (0.877)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية (0.887)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية (0.897)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية (0.872)، مما يدل على أن الأداة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

ب. ثبات الأداة باستخدام جوتمان للتجزئة النصفية:

الجدول رقم (13) معامل ثبات جوتمان للتجزئة النصفية لكل محور من محاور الدراسة

محاو الدراسة	عدد البنود الفردية	عدد البنود الزوجية	قيمة معامل جوتمان
ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسب من الشك المهني	4	3	0.815
توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم	3	3	0.683
مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	3	3	0.693
مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	3	3	0.857
مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	3	3	0.871
مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	3	3	0.865
مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	3	3	0.817
مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	3	3	0.782

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (13) نجد أن قيمة معاملات ثبات جوتمان للتجزئة النصفية مرتفعة مما يدل على أن الأداة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

من خلال دراسة الصدق والثبات لأداة الدراسة تكون استبانة الدراسة في صورتها النهائية كما هي في الملحق رقم (2) قابلة للتوزيع، وتكون الباحثة قد تأكدت من صدق استبانة الدراسة وثباتها مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والاجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المبحث الثاني: عرض بيانات الدراسة، وتحليلها، واختبار فرضياتها.

أولاً: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والوظيفية:

1. توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

الجدول رقم (14) التوزيع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	51	70%
أنثى	22	30%
المجموع	73	100%

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

توزع أفراد عينة الدراسة إلى ذكور وإناث بنسب مختلفة وبلغت نسبة الذكور (70%) مقابل (30%) نسبة الإناث.

2. توزيع عينة الدراسة حسب الفئات العمرية:

الجدول رقم (15) التوزيع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير الفئات العمرية

الفئات العمرية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	9	12%
من 30 سنة إلى 35 سنة	12	16%
من 36 سنة إلى 40 سنة	14	19%

23%	17	من 41 سنة إلى 45 سنة
30%	21	من 46 سنة فأكثر
100%	73	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

تبين من خلال الدراسة الميدانية أن نسبة أفراد العينة من الفئة العمرية أقل من 30 سنة بلغت نسبتهم (12%)، وكذلك أفراد العينة من الفئة العمرية (30 - 35) سنة بلغت نسبتهم (16%)، وأفراد العينة من الفئة العمرية (36 - 40) سنة بلغت نسبتهم (19%)، وأفراد العينة من الفئة العمرية (41 - 45) سنة بلغت نسبتهم (23%) وأفراد العينة الذين من العمر 46 سنة وأكثر بلغت نسبتهم (30%).

3. توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم (16) التوزيع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
15%	11	أقل من 5 سنوات
18%	13	من 5 إلى 10 سنوات
21%	15	من 11 إلى 15 سنة
23%	17	من 16 إلى 20 سنة
23%	17	من 21 سنة فأكثر
100%	73	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

تبين من نتائج الدراسة أن (15%) من أفراد العينة لديهم خبرة عملية أقل من 5 سنوات، و(18%) من أفراد العينة لديهم خبرة عملية من 5 سنة إلى 10 سنة وأفراد العينة الذين لديهم خبرة من 11 سنة إلى 15 سنة بلغت نسبتهم

(21%)، أما الذين لديهم خبرة من 16 سنة إلى 20 سنة فبلغت نسبتهم (23%)، والذين لديهم خبرة أكثر من 21 سنة فبلغت نسبتهم (23%).

4. توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (17) التوزيع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
إجازة جامعية	51	70%
دراسات عليا	22	30%
المجموع	73	100%

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

أما بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي فتبين من نتائج الدراسة أن (70%) من أفراد العينة من حملة الشهادة الجامعية مقابل (30%) من حملة درجة الدراسات العليا.

5. توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

الجدول رقم (18) التوزيع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
إدارة أعمال	3	4%
مالية ومصرفية	7	10%
محاسبة	63	86%
المجموع	73	100%

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

أما بالنسبة لمتغير التخصص العلمي فتبين من نتائج الدراسة أن (86%) من أفراد العينة من تخصص محاسبة، و(10%) من تخصص مالية ومصرفية، و(4%) من تخصص إدارة أعمال.

6. توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي:

الجدول رقم (19) التوزيع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المستوى الوظيفي
37%	27	مدقق
19%	14	مدقق رئيسي
18%	13	مدير تدقيق
26%	19	شريك
100%	73	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

أما بالنسبة لمتغير المستوى الوظيفي فتبين من نتائج الدراسة أن (37%) من أفراد العينة هم مدققون، و(19%) مدققون رئيسيون، و(18%) مديرو تدقيق، و(26%) من أفراد العينة هم شركاء.

ثانياً: عرض بيانات محاور الدراسة وتحليلها:

المحور الرئيسي الأول: ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسب من الشك المهني.

الجدول رقم (20) التوزيع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (ممارسة

مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسب من الشك المهني)

المتوسط	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
3.88	13	44	10	6	0	التكرار
	17.8%	60.3%	13.7%	8.2%	0.0%	النسبة المئوية
أقوم بممارسة الشك المهني وفق سلوك العقل المفتوح، ولا أفترض مسبقاً إن الإدارة (غير صادقة أبدأ/ صادقة بالكامل)						
3.23	4	33	16	16	4	التكرار
	5.5%	45.2%	21.9%	21.9%	5.5%	النسبة المئوية
اعتمد على معلوماتي وتصوراتي السابقة عن أمانة ونزاهة إدارة المنشأة محل التدقيق						
3.52	7	37	17	11	1	التكرار
	9.6%	50.7%	23.3%	15.1%	1.4%	النسبة المئوية
اعتمد على تمثيلات الإدارة، مع عناية معقولة حول وجود أي حالة أو حدث يستوجب الشك المهني.						
3.15	3	25	28	14	3	التكرار
	4.1%	34.2%	38.4%	19.2%	4.1%	النسبة المئوية
أفترض تحيز متأصل في تأكيدات الإدارة.						
3.78	12	41	12	8	0	التكرار
	16.4%	56.2%	16.4%	11.0%	0.0%	النسبة المئوية
احافظ على التوازن بين الثقة المطلقة والارتياح الشديد تجاه إدارة المنشأة محل التدقيق						
2.66	1	17	19	28	8	التكرار
	1.4%	23.3%	26.0%	38.4%	11.0%	النسبة المئوية
تحول وضعية منشأة التدقيق التنافسية من قدرتي على ممارسة الشك المهني بالمستوى المناسب.						
2.99	8	23	11	22	9	التكرار
	11.0%	31.5%	15.1%	30.1%	12.3%	النسبة المئوية
تحول تكاليف عملية التدقيق ووقت عملية التدقيق من قدرتي على ممارسة الشك المهني بالمستوى المناسب.						

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

- 1) بالنسبة للعبارة (أقوم بممارسة الشك المهني وفق سلوك العقل المفتوح، ولا أفترض مسبقاً أن الإدارة (غير صادقة أبدأ/ صادقة بالكامل) نجد أن متوسطها (3.88) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة حسب رأي أفراد العينة.

(2) بالنسبة للعبارة (اعتمد على معلوماتي وتصوراتي السابقة عن أمانة ونزاهة إدارة المنشأة محل التدقيق) نجد أن متوسطها (3.23) وهذا يعبر عن رأي محايد لأفراد العينة على العبارة.

(3) بالنسبة للعبارة (اعتمد على تمثيلات الإدارة، مع عناية معقولة حول وجود أي حالة أو حدث يستوجب الشك المهني). نجد أن متوسطها (3.52) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة حسب رأي أفراد العينة.

(4) بالنسبة للعبارة (أفترض تحيز متأصل في تأكيدات الإدارة) نجد أن متوسطها (3.15) وهذا يعبر عن رأي محايد لأفراد العينة على العبارة.

(5) بالنسبة للعبارة (أحافظ على التوازن بين الثقة المطلقة والارتياح الشديد تجاه إدارة المنشأة محل التدقيق) نجد أن متوسطها (3.78) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.

(6) بالنسبة للعبارة (تحول وضعية منشأة التدقيق التنافسية من قدرتي على ممارسة الشك المهني بالمستوى المناسب) نجد أن متوسطها (2.66) وهذا يعبر عن رأي محايد لأفراد العينة على العبارة.

(7) بالنسبة للعبارة (تحول تكاليف عملية التدقيق ووقت عملية التدقيق من قدرتي على ممارسة الشك المهني بالمستوى المناسب) نجد أن متوسطها (2.99) وهذا يعبر عن رأي محايد لأفراد العينة على العبارة.

المحور الرئيسي الثاني: مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

سيتم عرض بيانات هذا المحور من خلال المحاور الفرعية التالية:

المحور الفرعي رقم (1): مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية:

الجدول رقم (21) التوزيع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (مساهمة

المستوى المناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية)

المتوسط	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
2.58	1	20	13	28	11	التكرار	تؤدي الثقة التامة في إدارة المنشأة محل التدقيق إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	1.4%	27.4%	17.8%	38.4%	15.1%	النسبة المئوية	
3.01	2	26	20	21	4	التكرار	يؤدي تبني مبدأ "ثق ثم تحقق" إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	2.7%	35.6%	27.4%	28.8%	5.5%	النسبة المئوية	
2.81	0	21	20	29	3	التكرار	يؤدي عدم ممارسة الشك المهني إلا عند ظهور الإشارات التحذيرية للمخاطر إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	0.0%	28.8%	27.4%	39.7%	4.1%	النسبة المئوية	
3.47	5	31	14	14	1	التكرار	يؤدي تبني مبدأ ان "الإدارة المنشأة محل التدقيق قدرًا من عدم الأمانة ما لم تثبت أدلة التدقيق غير ذلك" إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	8.2%	52.1%	19.2%	19.2%	1.3%	النسبة المئوية	
3.26	3	32	19	19	0	التكرار	يؤدي افتراض مستوى معين من الإهمال وعدم الكفاءة والتحيز المتأصل في تأكيدات الإدارة إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	4.1%	43.8%	26.0%	26.0%	0.0%	النسبة المئوية	
2.58	2	15	19	23	14	التكرار	يؤدي العمل وفق مفهوم الشك اليقيني إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	2.7%	20.5%	26.0%	31.5%	19.2%	النسبة المئوية	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

(1) بالنسبة للعبارة (تؤدي الثقة التامة في إدارة المنشأة محل التدقيق إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية)

نجد أن متوسطها (2.58) وهذا يعبر عن رفض موافقة أفراد العينة على العبارة حسب رأي أفراد العينة.

(2) بالنسبة للعبارة (يؤدي تبني مبدأ "ثق ثم تحقق" إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها

(3.01) وهذا يعبر عن رأي محايد لأفراد العينة على العبارة.

(3) بالنسبة للعبارة (يؤدي عدم ممارسة الشك المهني إلا عند ظهور الإشارات التحذيرية للمخاطر إلى تحديد دقيق

لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (2.81) وهذا يعبر عن رأي محايد لأفراد العينة على العبارة.

(4) بالنسبة للعبارة (يؤدي تبني مبدأ ان "لإدارة المنشأة محل التدقيق قدرًا من عدم الأمانة ما لم تثبت أدلة التدقيق

غير ذلك" إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.47) وهذا يعبر عن موافقة

أفراد العينة على العبارة.

(5) بالنسبة للعبارة (يؤدي افتراض مستوى معين من الإهمال وعدم الكفاءة والتحيز المتأصل في تأكيدات الإدارة

إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.26) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة

على العبارة.

(6) بالنسبة للعبارة (يؤدي العمل وفق مفهوم الشك اليقيني إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن

متوسطها (2.58) وهذا يعبر عن رفض موافقة أفراد العينة.

المحور الفرعي رقم (2) مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات

الجوهرية في التقارير المالية:

الجدول رقم (22) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (مساهمة

المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية)

المتوسط	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
2.52	3	16	10	31	13	التكرار	يؤدي افتراض موضوعية ونزاهة إدارة المنشأة محل التدقيق بشكل مطلق إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	4.1%	21.9%	13.7%	42.5%	17.8%	النسبة المئوية	
3.62	7	44	9	13	0	التكرار	تؤدي النظرة الحادية أي عدم التحيز في تكوين المعتقدات سواء في الاتجاه الإيجابي (الثقة) أو الاتجاه السلبي (الشك) إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	9.6%	60.3%	12.3%	17.8%	0.0%	النسبة المئوية	
3.48	8	31	23	10	1	التكرار	يؤدي عدم الافتراض المسبق بأن الإدارة (غير صادقة / صدقها لا جدال فيه) إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	11.0%	42.5%	31.5%	13.7%	1.4%	النسبة المئوية	
3.78	12	38	18	5	0	التكرار	يؤدي الاهتمام المتزايد في الأدلة السلبية التي توضح تناقضات واختلافات فيما بينها إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية
	16.4%	52.1%	24.7%	6.8%	0.0%	النسبة المئوية	
3.93	16	41	11	5	0	التكرار	تؤدي ممارسة الشك المهني بشكل مكثف، أكثر جدية، وأكثر حزمًا، إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	21.9%	56.2%	15.1%	6.8%	0.0%	النسبة المئوية	
2.56	9	14	9	18	23	التكرار	يؤدي فرض الشك المهني بأعلى حالاته ومستوياته بغض النظر عن المخاطر المحددة، إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	12.3%	19.2%	12.3%	24.7%	31.5%	النسبة المئوية	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

1) بالنسبة للعبارة (يؤدي افتراض موضوعية ونزاهة إدارة المنشأة محل التدقيق بشكل مطلق إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (2.52) وهذا يعبر عن رفض موافقة أفراد العينة على العبارة حسب رأي أفراد العينة.

2) بالنسبة للعبارة (تؤدي النظرة الحيادية أي عدم التحيز في تكوين المعتقدات سواء في الاتجاه الإيجابي (الثقة) أو الاتجاه السلبي (الشك) إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.62) وهذا يعبر عن رأي موافقة أفراد العينة على العبارة.

3) بالنسبة للعبارة (يؤدي عدم الافتراض المسبق بأن الإدارة (غير صادقة / صدقها لا جدال فيه) إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.48) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.

4) بالنسبة للعبارة (يؤدي الاهتمام المتزايد في الأدلة السلبية التي توضح تناقضات واختلافات فيما بينها إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.78) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.

5) بالنسبة للعبارة (تؤدي ممارسة الشك المهني بشكل مكثف، أكثر جدية، وأكثر حزمًا، إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.93) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.

6) بالنسبة للعبارة (يؤدي فرض الشك المهني بأعلى حالاته ومستوياته بغض النظر عن المخاطر المحددة، إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (2.56) وهذا يعبر عن رفض موافقة أفراد على العبارة.

المحور الفرعي رقم (3) مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

الجدول رقم (23) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية)

المتوسط	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
3.97	9	56	5	3	0	التكرار	يؤدي انقضاء المستوى المناسب من الشك المهني إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	12.3%	76.7%	6.8%	4.1%	0.0%	النسبة المئوية	
3.74	5	49	14	5	0	التكرار	يؤدي البحث عن الأدلة الإيجابية للتثبت من التأكيدات الواردة في التقارير المالية، وليس من أجل نفيها، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	6.8%	67.1%	19.2%	6.8%	0.0%	النسبة المئوية	
3.84	8	53	6	4	2	التكرار	يؤدي الاتساق بين أدلة التدقيق مع المواقف والسلوكيات البشرية لمعدي التقارير المالية، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	11.0%	72.6%	8.2%	5.5%	2.7%	النسبة المئوية	
3.90	11	48	10	4	0	التكرار	يؤدي التعامل بشكل اعتيادي مع أدلة التدقيق، مع فرض حساسية أكثر لإدارة المخاطر في حال تبين أن المخاطر مرتفعة، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	15.1%	65.8%	13.7%	5.5%	0.0%	النسبة المئوية	
3.56	5	42	16	9	1	التكرار	يؤدي الإفراط في جمع أدلة التدقيق إلى توازن دون المستوى الأمثل بين الكفاءة والفعالية، وبالتالي استجابة غير مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	6.8%	57.5%	21.9%	12.3%	1.4%	النسبة المئوية	
2.55	4	17	10	26	16	التكرار	يؤدي فرض مفهوم الشك اليقيني إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	5.5%	23.3%	13.7%	35.6%	21.9%	النسبة المئوية	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

- (1) بالنسبة للعبارة (يؤدي انتقاء المستوى المناسب من الشك المهني إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.97) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (2) بالنسبة للعبارة (يؤدي البحث عن الأدلة الإيجابية للتثبت من التأكيدات الواردة في التقارير المالية، وليس من أجل نفيها، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.74) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (3) بالنسبة للعبارة (يؤدي الاتساق بين أدلة التدقيق مع المواقف والسلوكيات البشرية لمعدي التقارير المالية، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.48) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (4) بالنسبة للعبارة (يؤدي التعامل بشكل اعتيادي مع أدلة التدقيق، مع فرض حساسية أكثر لإدارة المخاطر في حال تبين أن المخاطر مرتفعة، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.90) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (5) بالنسبة للعبارة (يؤدي الإفراط في جمع أدلة التدقيق إلى توازن دون المستوى الأمثل بين الكفاءة والفعالية، وبالتالي استجابة غير مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.56) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (6) بالنسبة للعبارة (يؤدي فرض مفهوم الشك اليقيني إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (2.55) وهذا يعبر عن رفض موافقة أفراد على العبارة.

المحور الرئيسي الثالث: توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم.

الجدول رقم (24) التوزيع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (توافر

خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم)

المتوسط	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
3.68	7	42	18	6	0	التكرار	أثقت في الاقرارات المقدمة من الإدارة ثم أتتحقق منها.
	9.6%	57.5%	24.7%	8.2%	0.0%	النسبة المئوية	
4.25	26	42	2	3	0	التكرار	لا اصدر الحكم إلا عند الوصول إلى إجابات قاطعة الدلالة والوضوح وتخلو من التشويش والغموض.
	35.6%	57.5%	2.7%	4.1%	0.0%	النسبة المئوية	
4.18	21	44	8	0	0	التكرار	أقوم بإثارة التساؤلات والاستفسارات حتى الوصول إلى أعلى المستويات من المعرفة.
	28.8%	60.3%	11.0%	0.0%	0.0%	النسبة المئوية	
3.73	14	30	24	5	0	التكرار	اهتم بمعرفة الأسباب الكامنة وراء تصرفات الآخرين.
	19.2%	41.1%	32.9%	6.8%	0.0%	النسبة المئوية	
3.70	4	49	14	6	0	التكرار	أبقى متابعاً لأثر التقارير التي أبديت رأيي فيها للتأكد من صحة حكمي المهني.
	5.5%	67.1%	19.2%	8.2%	0.0%	النسبة المئوية	
3.36	8	27	23	13	2	التكرار	أتبع معتقداتي الخاصة وأقاوم ضغوط المجموعة.
	11.0%	37.0%	31.5%	17.8%	2.7%	النسبة المئوية	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

1) بالنسبة للعبارة (أثقت في الاقرارات المقدمة من الإدارة ثم أتتحقق منها) نجد أن متوسطها (3.68) وهذا يعبر

عن موافقة أفراد العينة على العبارة.

- (2) بالنسبة للعبارة (لا أصدر الحكم إلا عند الوصول إلى إجابات قاطعة الدلالة والوضوح وتخلو من التشويش والغموض) نجد أن متوسطها (4.25) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (3) بالنسبة للعبارة (أقوم بإثارة التساؤلات والاستفسارات حتى الوصول إلى أعلى المستويات من المعرفة) نجد أن متوسطها (4.18) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (4) بالنسبة للعبارة (اهتم بمعرفة الأسباب الكامنة وراء تصرفات الآخرين) نجد أن متوسطها (3.73) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (5) بالنسبة للعبارة (أبقى متابعاً لأثر التقارير التي أبديت رأيي فيها للتأكد من صحة حكمي المهني) نجد أن متوسطها (3.70) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (6) بالنسبة للعبارة (أتبع معتقداتي الخاصة وأقاوم ضغوط المجموعة) نجد أن متوسطها (3.36) وهذا يعبر عن رأي محايد لأفراد على العبارة.

المحور الرئيسي الرابع: مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية؟

سيتم عرض بيانات هذا المحور من خلال المحاور الفرعية التالية:

المحور الفرعي رقم (1) مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

الجدول رقم (25) التوزيع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية)

المتوسط	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
3.96	13	48	8	4	0	التكرار	يعمل ذكاء مدقق الحسابات على حل الصعوبات وبالتالي تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	17.8%	65.8%	11.0%	5.5%	0.0%	النسبة المئوية	
4.03	10	57	4	2	0	التكرار	هل يؤدي الوصول إلى إجابات قاطعة الدلالة والوضوح إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية؟
	13.7%	78.1%	5.5%	2.7%	0.0%	النسبة المئوية	
3.88	8	51	11	3	0	التكرار	تؤدي الرغبة بالتحقق من حقيقة ما أومي إلي، إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	11.0%	69.9%	15.1%	4.1%	0.0%	النسبة المئوية	
3.62	5	44	15	9	0	التكرار	يؤدي الاهتمام بالأنماط السلوكية إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	6.8%	60.3%	20.5%	12.3%	0.0%	النسبة المئوية	
3.81	17	36	10	9	1	التكرار	تؤدي الشجاعة المهنية وعدم الارتياح من أدلة التدقيق المقدمة إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	23.3%	49.3%	13.7%	12.3%	1.4%	النسبة المئوية	
3.08	6	24	16	24	3	التكرار	يؤدي التأثير بالبيئة المحيطة إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.
	8.2%	32.9%	21.9%	32.9%	4.1%	النسبة المئوية	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

- 1) بالنسبة للعبارة (يعمل ذكاء مدقق الحسابات على حل الصعوبات وبالتالي تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.96) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.

- (2) بالنسبة للعبارة (يؤدي الوصول إلى إجابات قاطعة الدلالة والوضوح إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (4.03) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (3) بالنسبة للعبارة (تؤدي الرغبة بالتحقق من حقيقة ما أومي إلي، إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.88) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (4) بالنسبة للعبارة (يؤدي الاهتمام بالأنماط السلوكية إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.62) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (5) بالنسبة للعبارة (تؤدي الشجاعة المهنية وغياب الارتياح من أدلة التدقيق المقدمة إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.81) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (6) بالنسبة للعبارة (يؤدي التأثير بالبيئة المحيطة إلى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.08) وهذا يعبر عن رأي محايد لأفراد على العبارة.

المحور الفرعي رقم (2) مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

الجدول رقم (26) التوزيع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية)

المتوسط	موافق بشدة	موافق	محاييد	غير موافق	غير موافق بشدة	
4.04	11	55	6	1	0	التكرار
	15.1%	75.3%	8.2%	1.4%	0.0%	النسبة المئوية
يؤدي النظر إلى إقرارات إدارة المنشأة محل التدقيق بفكر ناقد وعقل متسائل، إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.						
4.04	12	53	7	1	0	التكرار
	16.4%	72.6%	9.6%	1.4%	0.0%	النسبة المئوية
تؤدي القدرة على خلق الافتراضات والتأني في اتخاذ القرارات إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.						
4.27	27	41	3	2	0	التكرار
	37.0%	56.2%	4.1%	2.7%	0.0%	النسبة المئوية
تؤدي المستويات العالية من المعرفة إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.						
4.10	19	43	10	1	0	التكرار
	26.0%	58.9%	13.7%	1.4%	0.0%	النسبة المئوية
يؤدي الاهتمام بمعرفة دوافع الإدارة إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.						
3.71	15	34	12	12	0	التكرار
	20.5%	46.6%	16.4%	16.4%	0.0%	النسبة المئوية
يؤدي التسليم بضرورة تحقيق النجاح إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.						
3.89	17	35	18	2	1	التكرار
	23.3%	47.9%	24.7%	2.7%	1.4%	النسبة المئوية
تؤدي القدرة على صنع القرارات الذاتية دون التأثير بالعوامل المحيطة إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.						

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

1) بالنسبة للعبارة (يؤدي النظر إلى إقرارات إدارة المنشأة محل التدقيق بفكر ناقد وعقل متسائل، إلى تقييم دقيق

لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (4.04) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.

(2) بالنسبة للعبارة (تؤدي القدرة على خلق الافتراضات والتأني في اتخاذ القرارات إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات

الجوهرية) نجد أن متوسطها (4.04) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.

(3) بالنسبة للعبارة (تؤدي المستويات العالية من المعرفة إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن

متوسطها (4.27) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.

(4) بالنسبة للعبارة (يؤدي الاهتمام بمعرفة دوافع الإدارة إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن

متوسطها (4.10) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.

(5) بالنسبة للعبارة (يؤدي التسليم بضرورة تحقيق النجاح إلى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن

متوسطها (3.71) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.

(6) بالنسبة للعبارة (تؤدي القدرة على صنع القرارات الذاتية دون التأثير بالعوامل المحيطة إلى تقييم دقيق لمخاطر

التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.89) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.

المحور الفرعي رقم (3) مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر

لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

الجدول رقم (27) التوزيع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور (مساهمة

توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير

المالية)

المتوسط	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
4.18	15	56	2	0	0	التكرار
	20.5%	76.7%	2.7%	0.0%	0.0%	النسبة المئوية
تؤدي إثارة التساؤلات والتأهب لمتابعة القضايا التي يمكن ان تؤدي إلى الحاجة للمزيد من أدلة التدقيق إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.						
4.10	14	53	5	1	0	التكرار
	19.2%	72.6%	6.8%	1.4%	0.0%	النسبة المئوية
يؤدي العمل وفق مفهوم متطلبات الإفصاح المعرفي وعدم اتخاذ القرارات الا بعد الرضا عن كفاية وملاءمة المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.						
3.93	11	48	12	2	0	التكرار
	15.1%	65.8%	16.4%	2.7%	0.0%	النسبة المئوية
تؤدي إثارة الاستفسارات والتعامل مع قياس العمق والتأثير للاستجواب العقلي، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.						
3.84	9	46	15	3	0	التكرار
	12.3%	63.0%	20.5%	4.1%	0.0%	النسبة المئوية
يؤدي إدراك ان الأفراد المختلفين قد يكون لديهم تصورات مختلفة عن نفس الحدث إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.						
3.71	10	39	17	7	0	التكرار
	13.7%	53.4%	23.3%	9.6%	0.0%	النسبة المئوية
يؤدي تحدي افتراضات الآخرين والقدرة على مقاومة ضغوط الإدارة، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.						
3.90	8	51	13	1	0	التكرار
	11.0%	69.9%	17.8%	1.4%	0.0%	النسبة المئوية
يؤدي الارتباط بين السمات المعرفية وغير المعرفية للمدققين إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.						

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد:

- (1) بالنسبة للعبارة (تؤدي إثارة التساؤلات والتأهب لمتابعة القضايا التي يمكن ان تؤدي إلى الحاجة للمزيد من أدلة التدقيق إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (4.18) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (2) بالنسبة للعبارة (يؤدي العمل وفق مفهوم متطلبات الإفصاح المعرفي وعدم اتخاذ القرارات إلا بعد الرضا عن كفاية وملاءمة المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (4.10) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (3) بالنسبة للعبارة (تؤدي إثارة الاستفسارات والتعامل مع قياس العمق والتأثير للاستجابات العقلية، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.93) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (4) بالنسبة للعبارة (يؤدي إدراك أن الأفراد المختلفين قد يكون لديهم تصورات مختلفة عن نفس الحدث إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.84) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (5) بالنسبة للعبارة (يؤدي تحدي افتراضات الآخرين والقدرة على مقاومة ضغوط الإدارة، إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.71) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.
- (6) بالنسبة للعبارة (يؤدي الارتباط بين السمات المعرفية وغير المعرفية للمدققين إلى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية) نجد أن متوسطها (3.90) وهذا يعبر عن موافقة أفراد العينة على العبارة.

ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة:

سنعتمد في دراسة الفرضيات على قيمة المعنوية (Sig) فإذا كانت قيمة المعنوية (Sig) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية يكون الاختبار غير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، أما إذا كان كانت قيمة المعنوية (Sig) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية يكون الاختبار دالاً إحصائياً عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، ومن أجل ذلك سنعتمد على اختبار ت ستيودنت لمقارنة متوسط عينة مع متوسط معلوم.

1) الفرضية الرئيسية الأولى: يمارس مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم

مستوى مناسب من الشك المهني عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

لدراسة الفرضية الرئيسية الأولى قامت الباحثة بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات أفراد العينة على محور (ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسباً من الشك المهني) ثم قامت الباحثة بمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور مع القيمة المتوسطة (3)، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (28) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستيودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة

على المحور الأول مع القيمة (3)

يمارس مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسباً من الشك المهني	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار ت	قيمة المعنوية
	73	3.32	0.592	4.548	0.001

من الجدول رقم (28) نلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية (Sig = 0.001) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية

($\alpha=0.05$)، أي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على محور (ممارسة مدققي

الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسباً من الشك المهني) وبين القيمة المتوسطة (3)،

أي هناك موافقة من قبل أفراد العينة على المحور أي يمارس مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسب من الشك المهني.

والنتيجة (قبول الفرضية): يقوم مدققو الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم بممارسة مستوى مناسب من الشك المهني عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

يتبين من خلال النتيجة الإحصائية أعلاه أن مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم يمارسون مستوى مناسب من الشك المهني تنوعت هذه الممارسة بين شكوك مهنية افتراضية وشكوك مهنية محايدة، الأمر الذي يدل أيضاً على قلة وجود أي عوامل أو محددات تحول دون قدرة مدققي الحسابات على ممارسة المستوى المناسب من الشك المهني، وهذا يشير إلى أن عمليات التدقيق المؤداة في سورية تتمتع بدرجة جيدة من الكفاءة والفعالية.

(2) الفرضية الرئيسية الثانية: يتوافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

لدراسة الفرضية الرئيسية الثانية قامت الباحثة بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات أفراد العينة على محور (توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم) ثم قامت الباحثة بمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور مع القيمة المتوسطة (3)، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (29) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستيودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة

على المحور الثاني مع القيمة (3)

يتوافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار ت	قيمة المعنوية
	73	3.82	0.343	20.297	0.001

من الجدول رقم (29) نلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية ($\text{Sig} = 0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$)، أي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على محور (توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم) وبين القيمة المتوسطة (3)، أي هناك موافقة من قبل أفراد العينة على المحور أي تتوافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم.

والنتيجة (قبول الفرضية): يتوافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

يتبين من خلال النتيجة الإحصائية أعلاه توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات (مجتمع الدراسة) بدرجة جيدة الأمر الذي يشير توازن بين الكفاءة والفعالية في ممارسة الشكوك المهنية أثناء أداء عمليات التدقيق.

3) الفرضية الرئيسية الثالثة: تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

3.1. الفرضية الفرعية الأولى: تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

لدراسة الفرضية الفرعية الأولى قامت الباحثة بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات أفراد العينة على محور (مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية) ثم قامت الباحثة بمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور مع القيمة المتوسطة (3)، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (30) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستيودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة

على المحور الثالث مع القيمة (3)

قيمة المعنوية	قيمة اختبار ت	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية
0.308	-1.027	0.570	2.93	73	

من الجدول رقم (30) نلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية ($\text{Sig} = 0.308$) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية

($\alpha=0.05$)، أي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على محور (مساهمة المستوى

المناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية) وبين القيمة

المتوسطة (3)، أي هناك رأي محايد لأفراد العينة على المحور أي يسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في

تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية بشكل محايد.

والنتيجة (قبول الفرضية): تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر

التحريفات الجوهرية في التقارير المالية بشكل محايد عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

تؤيد النتيجة الإحصائية أعلاه ماورد في متن البحث لجهة أن ممارسة الشك المهني بالمستوى المناسب تسهم في تحديد

جيد لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية مما يشير إلى ضرورة تلاشي قلق مدققي الحسابات تجاه احتمال

احتواء التقارير المالية لتحريفات جوهرية وإعداد برنامج تدقيق يثري عملية إدارة المخاطر.

3.2. الفرضية الفرعية الثانية: تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر

التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

لدراسة الفرضية الفرعية الثانية قامت الباحثة بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات أفراد العينة على محور (مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية) ثم قامت الباحثة بمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور مع القيمة المتوسطة (3)، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (31) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستيودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة

على المحور الرابع مع القيمة (3)

تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار ت	قيمة المعنوية
	73	3.45	0.505	7.690	0.001

من الجدول رقم (31) نلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية ($\text{Sig} = 0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$)، أي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على محور (مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية) وبين القيمة المتوسطة (3)، أي هناك موافقة لأفراد العينة على المحور أي تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

والنتيجة (قبول الفرضية): تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

تؤيد النتيجة الإحصائية أعلاه ما ورد في متن البحث لجهة أن ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني يسهم في تقييم جيد لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية ويشير تحقق الفرضية إلى وجود تشابه إلى حد ما في قوة الاستجابات التقييمية لدى مدققي الحسابات.

3.3. الفرضية الفرعية الثالثة: تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر

التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

لدراسة الفرضية الفرعية الثالثة قامت الباحثة بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات أفراد العينة على محور (مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية) ثم قامت الباحثة بمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور مع القيمة المتوسطة (3)، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (32) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستيودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة

على المحور الخامس مع القيمة (3)

قيمة المعنوية	قيمة اختبار ت	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية
0.001	18.886	0.326	3.72	73	

من الجدول رقم (32) نلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية ($\text{Sig} = 0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية

($\alpha=0.05$)، أي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على محور (مساهمة المستوى

المناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية) وبين القيمة

المتوسطة (3)، أي هناك موافقة لأفراد العينة على المحور أي يسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في

الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

والنتيجة (قبول الفرضية): تسهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في الاستجابة لمخاطر التحريفات

الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

تؤيد النتيجة الإحصائية أعلاه ما ورد في متن البحث لجهة أن ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني يسهم في الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية أي إن تعامل المدققين مع كل من السمات المعرفية وغير المعرفية في التدقيق مع الظواهر والسلوكيات البشرية لمعدي التقارير المالية من شأنه أن يشكل معتقدات معقولة ومبررة بشأن عدالة التقارير المالية.

4) الفرضية الرئيسية الرابعة: يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في إدارة

مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

4.1. الفرضية الفرعية الأولى: يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة

لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

لدراسة الفرضية الفرعية الأولى قامت الباحثة بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات أفراد العينة

على محور (مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات

الجوهرية في التقارير المالية) ثم قامت الباحثة بمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور مع القيمة المتوسطة

(3)، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (33) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستيودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة

على المحور السادس مع القيمة (3)

يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار ت	قيمة المعنوية
	73	3.73	0.498	12.494	0.001

من الجدول رقم (33) نلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية ($\text{Sig} = 0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$)، أي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على محور (مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية) وبين القيمة المتوسطة (3)، أي هناك موافقة لأفراد العينة على المحور أي يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

والنتيجة (قبول الفرضية): يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

تؤيد النتيجة الإحصائية أعلاه ما ورد في متن البحث بأن الشك المهني داعم أساسي ورئيسي لتحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

4.2. الفرضية الفرعية الثانية: يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

لدراسة الفرضية الفرعية الثانية قامت الباحثة بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات أفراد العينة على محور (مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية) ثم قامت الباحثة بمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور مع القيمة المتوسطة (3)، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (34) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستيودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة

على المحور السابع مع القيمة (3)

يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار ت	قيمة المعنوية
	73	4.01	0.381	22.644	0.001

من الجدول رقم (34) نلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية ($\text{Sig} = 0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية

($\alpha=0.05$)، أي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على محور (مساهمة توافر

خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية)

وبين القيمة المتوسطة (3)، أي هناك موافقة لأفراد العينة على المحور أي يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى

مدققي الحسابات في تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

والنتيجة (قبول الفرضية): يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة

لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

تؤيد النتيجة الإحصائية أعلاه ما ورد في متن البحث لجهة أن توافر خصائص الشك المهني يسهم في تقييم جيد

لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية الأمر الذي يؤكد أن سلوكيات المدقق المتشككة تسهم في زيادة الكشف

عن التناقضات، وتنوع البدائل المفترضة.

4.3. الفرضية الفرعية الثالثة: يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات لديهم في استجابة فعالة

أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

لدراسة الفرضية الفرعية الثالثة قامت الباحثة بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات أفراد العينة

على محور (مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات

الجوهرية في التقارير المالية) ثم قامت الباحثة بمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة على المحور مع القيمة المتوسطة (3)، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (35) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة اختبار ت ستيودنت لمقارنة متوسط إجابات أفراد العينة

على المحور الثامن مع القيمة (3)

يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار ت	قيمة المعنوية
	73	4.01	0.381	22.644	0.001

من الجدول رقم (35) نلاحظ أن قيمة المعنوية الإحصائية ($\text{Sig} = 0.001$) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$)، أي لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على محور (مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية) وبين القيمة المتوسطة (3)، أي هناك موافقة لأفراد العينة على المحور أي يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.

والنتيجة (قبول الفرضية): يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

تؤيد النتيجة الإحصائية أعلاه ما ورد في متن البحث لجهة أن توافر خصائص الشك المهني يسهم في استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية الأمر الذي يؤكد على أن المدقق المتشكك يقدم منظوراً مهنيّاً مختلفاً ويتمتع بأداء توليف فعال ويربط بشكل فني ومتخصص فيما بين المفهوم المختلط للجوانب المعرفية والسلوكية لمعدي التقارير المالية وبين ما تم تحديده وتقييمه من مخاطر تحريفات جوهرية بغرض تصميم الاستجابة الملائمة لها.

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج: أظهرت الدراسة مجموعة من النتائج، وهي على النحو التالي:

- (1) يقوم مدققو الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم بممارسة مستوى مناسب من الشك المهني عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$ ، الأمر الذي يؤدي إلى توازن مدققي الحسابات اتجاه مغريات التحقق من عدالة العرض التي تصبح مع الوقت غريزة لكل مدقق.
- (2) يتوافر لدى مدققي الحسابات المعتمدين من قبل الهيئة والعاملين لديهم خصائص الشك المهني عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$ ، الأمر الذي يؤدي إلى إدراك مدققي الحسابات أن الشك المهني هو قلب عملية التدقيق، والمهارة التي ينبغي عليها المدقق حكمه المهني.
- (3) يساهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية بشكل محايد عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$ ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة القدرة في التعرف على مؤشرات وجود التحريفات الجوهرية، وحجمها، ومواطن تواجدها.
- (4) يساهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$ ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة القدرة على التعرف على الجوانب الأكثر عرضة للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال، وأنواعها، وكيفية اخفائها.
- (5) يساهم ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$ ، الأمر الذي يؤدي إلى صدور آراء وأحكام مهنية موضوعية ومستقلة.
- (6) يساهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$ ، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين طبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات الأساسية المؤداة في اثناء عمليات التدقيق.

(7) يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدقي الحسابات في تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$ ، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق كفاية وملاءمة أدلة التدقيق خاصة كلما ارتفع تقييم المدقق للخطر.

(8) يسهم توافر خصائص الشك المهني لدى مدقي الحسابات في الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$ ، الأمر الذي يؤدي إلى التأكيد على أن أهم طرق تعزيز إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية وتحسينها هي أن يدرك المُدَقِّقون أن الشك المهني هو أولوية لكل مدقق.

ثانياً: التوصيات: انطلاقاً من النتائج أعلاه، توصي الدراسة بما يلي:

- (1) ضرورة بقاء مدقي الحسابات مدركين ان الشك المهني وسمة أداء المُدَقِّق وسعيه بحكمة، نحو المعرفة.
- (2) ينبغي المحافظة على مستوى ممارسة الشكوك المهنية لدى مدقي الحسابات موضوع الدراسة، ورفض المبالغة في ممارستها ويجب بقاء الإشارة حاضرة إلى أن الشك المهني المستمر غير فعال.
- (3) ضرورة قيام الجهات الرقابية والتنظيمية بتعزيز ممارسة الشكوك المهنية، ونشر التوعية باستمرار حول أهميتها ومكانتها لعمليات تدقيق تتصف بآراء مستقلة وتقارير مالية عادلة العرض.
- (4) يجب على مدقي الحسابات متابعة الإصدارات العلمية والمهنية كلها لتعزيز قدراتهم وسماتهم المعرفية للحفاظ على أداء عمليات التدقيق بفكر ناقد وعقل متسائل، وتحسين إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية.
- (5) ضرورة تعزيز السلوك الأخلاقي لمدقي الحسابات لارتباطه بالقدرة على العمل بموضوعية، فإن درجة التفكير الأخلاقي الأعلى تُقلل من احتمالية عصيان قواعد أخلاقيات التدقيق، وبالتالي استقلالية وموضوعية لدى إصدار الأحكام المهنية.

مراجع الدراسة:

المراجع باللغة العربية	
1. الأبياري، هشام فاروق مصطفى، (2013) "نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل التدقيق للفحص التحليلي - دراسة تحليلية وتجربة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، المجلد (50)، العدد (1)	
2. أبو الفضل، عبد العال مصطفى 2016، إطار مقترح لخصائص الشك المهني وأثره على سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة.	
3. أبو جبل، نجوى محمود أحمد (د.ت) أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، مجلة المحاسبة والتدقيق - AUJAA مصر	
4. الجرجاوي، زياد. (2010)، القواعد المنهجية لبناء الاستبيان، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين.	
5. الجرد، رشا (2014) أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتها، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق	
6. دحدوح، حسين أحمد، (2006)، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22- العدد الأول	
7. رايس، سفيان وزعبيط، نور الدين (2020) أثر سلوك الشك المهني للمدقق الخارجي على تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في والية تبسة، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد رقم (31) العدد رقم (1)	
8. رضوان، إيهاب ديب (2012) أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.	
9. ريشو، بديع الدين (2014) الشك لمهني للمراجع: الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية، كلية التجارة، جامعة طنطا، مجلة التجارة والتمويل العدد 2/ - مصر	
10. الزايغ ، هاني فرحان (2020) علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في التقارير المالية - دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية	
11. زيتون، محمد خميس جمعة خطاب (2017) دراسة استكشافية لقياس الشك المهني لمراقب الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية كلية التجارة، جامعة الإسكندرية مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية المجلد رقم 54/ العدد 1/- مصر.	
12. سارة، عراب (2018) مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد التاسع	

13.	الشاعر، هناء (2018) أثر خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على تقييم مدى ملائمة الأنظمة المالية والإدارية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي، بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر غزة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - قسم المحاسبة
14.	شريعة، بو بكر فرج والغزواني، رحاب محمد رجب (2017) مدى التزام المراجع الخارجي الليبي بمعيار التدقيق الدولي 240 المتعلق بالاحتيايل، مجلة البحوث المالية والاقتصادية - ليبيا، المقالة رقم 1/ الإصدار 2/
15.	شفاعمري، فضيل مصطفى (2014) مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، قسم المحاسبة والتمويل - كلية الاعمال - جامعة الشرق الأوسط
16.	الصباغ، سامر هایل (2016) أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق
17.	الصباغ، سامر هایل (2016) مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيايل، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد رقم 12/، العدد رقم 2/.
18.	الصايغ، عماد سعد محمد (2017) إطار مقترح لاستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية، قسم المحاسبة والتدقيق، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الفكر المحاسبي مجلد 21/ عدد 4/ - مصر.
19.	عبيدات، ذوقان، وعدس، عبد الرحمن، وعبد الخالق، كريد. (2001)، البحث العلمي، مفهومه، أدواته وأساليبه. دار الفكر، عمان، الأردن
20.	عبيدات، محمد، وأبو نصار، محمد، ومبيضين، عقلة، (1999) منهجية البحث العلمي: القواعد والمراحل والتطبيقات، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الأردنية.
21.	عثمان، علاء الدين عبد الرحمن (2017) تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 108/، المجلد 24/.
22.	عراب، محمد خير منير (2015) دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق
23.	علي، وليد أحمد محمد (2015) تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاضلية بين المراجع وعميله، كلية التجارة، جامعة طنطا - مجلة التجارة والتمويل، العدد 1/ - مصر.
24.	الفكي، الفاتح الأمين (2014) مداخل مقترحة لتطوير كفاءة وفاعلية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش المالي - المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية العدد رقم 5/
25.	قاسم، محمد بسام محمد (2019) دراسة مدى تأثير ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي على جودة حكمه المهني، دراسة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة أم القرى - كلية إدارة الاعمال - قسم المحاسبة - المملكة العربية السعودية.
26.	القباطي، صبحي علي سعيد (2019) تحليل العلاقة بين الشك المهني لمراجع الحسابات ومخاطر العميل وأثرها على جودة الحكم المهني، المجلة العربية للإدارة، المجلد 39/ العدد 1/ - مصر

27.	القباطي، صبحي علي سعيد، (2017) تطور واتجاه الشك المهني في عملية التدقيق في ظل طريقة المعرفة، كلية التجارة الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 8/ ملحق - مصر
28.	قريط، عصام وزركلي، احمد (2016) دور تخطيط التدقيق في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 38/ العدد رقم 3/
29.	مبارك، إيمان علي مكاوي (2018) التكامل بين الشك المهني والتخصص الصناعي للمراجع وانعكاسه على جودة عملية التدقيق، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة - مصر
30.	محجوب، هالة إبراهيم (2017)، نموذج مقترح لتحسين جودة الأداء المهني للتدقيق في إطار تقدير المخاطر باستخدام الشك المهني (دراسة تجريبية)، بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة- كلية التجارة - قسم المحاسبة. جامعة عين شمس.
31.	مراد، درويش (2015) استخدام إدارة التدقيق الداخلي لأسلوب التقييم الذاتي للرقابة للحد من المخاطر المصرفية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق
32.	مصطفى، محمود حسن (2012) دراسة تحليلية لمعايير التدقيق الأمريكية والدولية والمصرية المتعلقة بمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش، الفكر المحاسبي، المجلد رقم 11/، العدد رقم 1/، مصر.
33.	المعصراوي، حمادة السعيد (2019) نزعة الشك المهني عند كل من المراجع الخارجي وفاحصي الزكاة والضرائب، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية - العدد 82/
34.	الوشلي، أكرم محمد علي (د.ن) مدى استجابة خطط التدقيق لمخاطر غش الإدارة في ضوء المتطلبات الحديثة لمعايير التدقيق، كلية الاقتصاد والعلوم والإدارة - جامعة إب الجمهورية اليمنية.
35.	الباحثون السوريون، مبدأ الشك وأثر ديكارت فكرياً، (الفلسفة والعلوم الاجتماعية) أعلام ومفكرون، المصدر: الموقع الإلكتروني
36.	المعجم الوسيط - مجمع اللغة العربية بالقاهرة- صدر عام 1960
37.	جمال، أميرة مقال منشور بعنوان ("الفلسفة الشكوكية" كيف كان الشك أول مراتب اليقين) بتاريخ 2017/4/14 في موقع "ن" بوست الإلكتروني (سياسة واقتصاد).
38.	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (2020)، المعايير الدولية للتدقيق والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،
39.	موقع موضوع الإلكتروني - https://mawdoo3.com/

	References in a foreign language
1.	Abičić, Silvija Pretnar, (2014) PROFESSIONAL SKEPTICISM OF AUDITORS AND RISK OF FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING, Journal of Accounting and Management.
2.	Alnafisah Yasser A, (2019) The Practice of Professional Scepticism in Auditing, A thesis submitted to the University of Manchester for the degree of Doctor of Philosophy (PhD) In the Faculty, AC. UK.
3.	American Institute of Certified Public Accountants (aicpa), https://www.aicpa.org/content/aicpa
4.	Bayuandika. Muhammad (2021) THE EFFECT OF SPIRITUAL INTELLIGENCE AND PROFESSIONAL SKEPTICISM OF INTERNAL AUDITORS ON DETECTION OF FRAUD, International Journal of Asian Social Science. Vol (11), No (1)
5.	Brazel, Joseph F. & Leiby, Justin & Schaefer, Tammie J. (2017), When Rewards Encourage Professional Skepticism (And When They Do Not), North Carolina State University
6.	Curtis, Rebecca K (2014) Breaking the Barrier – An Examination into the Current State of Professional Skepticism, University of Connecticut, United States of America, Open Commons @ UConn Library
7.	Endrawes, Medhat (2010) PROFESSIONAL SCEPTICISM OF AUDITORS: A CROSS-CULTURAL EXPERIMENT, School of Accounting, University of Western Sydney
8.	Fullerton, Rosemary R. & Durtschi, Cindy (n.d) The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors, School of Accountancy, Utah State University – United States of America
9.	Glover, Steven M.& Prawitt, Douglas F. (2014) Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum, American Accounting Association, Current Issues in Auditing, Volume 8, Issue 2
10.	Hussin, Sayed (2017) PROFESSIONAL SKEPTICISM AND AUDITORS' ASSESSMENT OF MISSTATEMENT RISKS: THE MODERATING EFFECT OF EXPERIENCE AND TIME BUDGET PRESSURE, Journal of scientific papers ECONOMIC & SOCIOLOGY.

11.	Kimberly, Westermann, et al, (2014) Professional Skepticism in Practice: An Examination of the Influence of Accountability on Professional Skepticism, Florida International University
12.	Knechel, W. Robert, et al, (2018), The Effect of Professional Skepticism on Auditor Compensation and Auditor Opinions, University of Florida.
13.	Liburd, Helen L. Brown (2009) Effects of earnings forecasts and heightened professional skepticism on the outcomes of client–auditor negotiation, University of Central Florida–
14.	Mapuasari, Supeni Anggraeni (2017) The Ethics of Professional Skepticism: A Study in Indonesia Supreme Audit Institution, Accounting Department, Faculty of Business, President University
15.	Mubako, Grace (2016), Knowledge Management: The Effect of Knowledge Transfer on Professional Skepticism in Audit Engagement Planning, University of Texas at El Paso, United States of America
16.	Nelson, Mark W. (2009) A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing, American Accounting Association, AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY, Vol. 28, No. 2
17.	Nickell, Erin Burrell. (2012) An Examination of Issues Related to Professional Skepticism in Auditing, A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy in the College of Business Administration at the University of Central Florida.
18.	Nolder, Christine J. & Kadous, Kathryn (2018) Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward United States of America, Accounting, Organizations and Society
19.	O'Donnel, Kerr (2016), Professional Scepticism: Another audit expectation gap? Tasmanian School of Business & Economics University of Tasmania.
20.	QUADACKERS, LUC & GROOT, TOM & WRIGHT, ARNOLD (2012) Auditors' Professional Skepticism: Neutrality Versus Presumptive Doubt– Contemporary Accounting Research – Netherlands Vol. 31 No. 3
21.	Quadackers, Lucas Mathias (2009), A Study of Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions, Vrije Universiteit Amsterdam

22.	Toba, Yoshihide (2011) Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing, WASEDA BUSINESS & ECONOMIC STUDIES 2011 NO.47
23.	Westermann, Kimberly D, et al, (2014), Professional Skepticism in Practice: An Examination of the Influence of Accountability on Professional Skepticism, University of Central Florida
24.	Xiaoxing Li, (2022), Behavioral challenges to professional skepticism in auditors' data analytics journey, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs economie 96(1/2).

الملاحق

ملاحق الدراسة:

الملحق رقم (1)

قائمة المحكمين

تم تحكيم الاستبانة موضوع الدراسة من قبل الأساتذة الأفاضل مشكورين

الدكتور خالد الحسيني	الأستاذ في جامعة بليموث - بريطانيا
الدكتور عصام قريط	الأستاذ في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
الدكتور رياض عبد الرؤوف	المدرس في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
الدكتور عمر سيدي	الأستاذ في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

وقد قامت الباحثة بالأخذ بجميع الملاحظات القيمة التي قام الأساتذة بتقديمها لغرض تصويب عبارات الاستبانة

وتحقيق الغاية المرجوة منها.

الملحق رقم (2) استبانة الدراسة

السادة المحترمين..

تحية طيبة وبعد...

أضع بين أيديكم هذه الاستثمارة التي تم اعدادها استكمالاً لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات والمتعلقة بدراسة العلاقة بين الشك المهني وإدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية - دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية، راجية التكرم ببيان الرأي في عبارات الاستبيان المرفق لما تتمتعون به من خبرة ودراية في هذا الموضوع.

كما ارجو بيان الرأي بدقة وموضوعية وعدم اغفال أي عبارة من عبارات الاستبيان لتحقيق الغاية المرجوة من الدراسة، مؤكدةً لكم الحرص التام على سرية المعلومات المقدمة وبأنها ستوظف فقط لأغراض البحث العلمي.

شاكراً لكم حسن استجابتكم

اعداد الباحثة: وعد عقيل

اشراف الأستاذ الدكتور: حسين دحدوح.

أولاً: البيانات العامة:

الرجاء وضع علامة (√) في المكان المناسب:

1- الفئة العمرية:

أقل من 30 سنة	من 30 سنة إلى 35 سنة	من 36 سنة إلى 40 سنة	من 41 سنة إلى 45 سنة	من 46 سنة فأكثر

2- الجنس

انثى	ذكر

3- المؤهل العلمي:

إجازة جامعية	دبلوم دراسات عليا	ماجستير	دكتوراه	أخرى

4- التخصص العلمي:

محاسبة	مالية ومصرفية	إدارة اعمال	اقتصاد	أخرى

5- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	من 11 إلى 15 سنة	من 16 إلى 20 سنة	من 21 سنة فأكثر

6- المستوى الوظيفي:

مدقق	مدقق رئيسي	مدير تدقيق	شريك	أخرى

المحور الأول: ممارسة مدققي الحسابات المعتمدين قبل الهيئة والعاملين لديهم مستوى مناسباً من الشك المهني. من خلال خبرتك العملية في مهنة تدقيق الحسابات يرجى بيان رأيك في كل من العبارات التالية من خلال وضع علامة (✓) في المكان المناسب:

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	أقوم بممارسة الشك المهني وفق سلوك العقل المفتوح، ولا أفترض مسبقاً إن الإدارة (غير صادقة أبداً/ صادقة بالكامل)					
2.	اعتمد على معلوماتي وتصوراتي السابقة عن أمانة ونزاهة إدارة المنشأة محل التدقيق.					
3.	اعتمد على تمثيلات الإدارة، مع عناية معقولة حول وجود أي حالة أو حدث يستوجب الشك المهني.					
4.	أفترض تحيز متأصل في تأكيدات الإدارة.					
5.	أحافظ على التوازن بين الثقة المطلقة والارتياح الشديد تجاه إدارة المنشأة محل التدقيق					
6.	تحول وضعية منشأة التدقيق التنافسية من قدرتي على ممارسة الشك المهني بالمستوى المناسب.					
7.	تحول تكاليف عملية التدقيق ووقت عملية التدقيق من قدرتي على ممارسة الشك المهني بالمستوى المناسب.					

المحور الثاني: توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات المعتمدين قبل الهيئة والعاملين لديهم. من خلال خبرتك العملية في مهنة تدقيق الحسابات يرجى بيان رأيك في كل من العبارات التالية من خلال وضع علامة (✓) في المكان المناسب:

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	أثق في الاقرارات المقدمة من الإدارة ثم أتحقق منها.					
2.	لا اصدر الحكم إلا عند الوصول الى إجابات قاطعة الدلالة والوضوح وتخلو من التشويش والغموض.					
3.	أقوم بإثارة التساؤلات والاستفسارات حتى الوصول الى اعلى المستويات من المعرفة.					
4.	اهتم بمعرفة الأسباب الكامنة وراء تصرفات الآخرين.					

5.	أبقى متابعاً لأثر التقارير التي أبديت رأيي فيها للتأكد من صحة حكمي المهني.				
6.	أتبع معتقداتي الخاصة وأقاوم ضغوط المجموعة.				

المحور الثالث: مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية. من خلال خبرتك العملية في مهنة تدقيق الحسابات يرجى بيان رأيك في كل من العبارات التالية من خلال وضع علامة (✓) في المكان المناسب:

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
1.	تؤدي الثقة التامة في إدارة المنشأة محل التدقيق الى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
2.	يؤدي تبني مبدأ "ثق ثم تحقق" الى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
3.	يؤدي عدم ممارسة الشك المهني إلا عند ظهور الإشارات التحذيرية للمخاطر الى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
4.	يؤدي تبني مبدأ ان "لإدارة المنشأة محل التدقيق قدرًا من عدم الأمانة ما لم تثبت أدلة التدقيق غير ذلك" الى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
5.	يؤدي افتراض مستوى معين من الإهمال وعدم الكفاءة والتحيز المتأصل في تأكيدات الإدارة الى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
6.	يؤدي العمل وفق مفهوم الشك اليقيني الى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					

المحور الرابع: مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية. من خلال خبرتك العملية في مهنة تدقيق الحسابات يرجى بيان رأيك في كل من العبارات التالية من خلال وضع علامة (✓) في المكان المناسب:

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
1.	يؤدي افتراض موضوعية ونزاهة إدارة المنشأة محل التدقيق بشكل مطلق الى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
2.	تؤدي النظرة الحيادية أي عدم التحيز في تكوين المعتقدات سواء في الاتجاه الإيجابي (الثقة) او الاتجاه السلبي (الشك) الى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					

3.	يؤدي عدم الافتراض المسبق بأن الإدارة (غير صادقة / صدقها لا جدال فيه) الى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.				
4.	يؤدي الاهتمام المتزايد في الأدلة السلبية التي توضح تناقضات واختلافات فيما بينها الى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية				
5.	تؤدي ممارسة الشك المهني بشكل مكثف، أكثر جدية، وأكثر حزمًا، الى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.				
6.	يؤدي فرض الشك المهني بأعلى حالاته ومستوياته بغض النظر عن المخاطر المحددة، الى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.				

المحور الخامس: مساهمة المستوى المناسب من الشك المهني في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية. من خلال خبرتك العملية في مهنة تدقيق الحسابات يرجى بيان رأيك في كل من العبارات التالية من خلال وضع علامة (✓) في المكان المناسب:

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	يؤدي انتقاء المستوى المناسب من الشك المهني الى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
2.	يؤدي البحث عن الأدلة الإيجابية للثبوت من التأكيدات الواردة في التقارير المالية، وليس من أجل نفيها، الى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
3.	يؤدي الاتساق بين أدلة التدقيق مع المواقف والسلوكيات البشرية لمعدي التقارير المالية، الى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
4.	يؤدي التعامل بشكل اعتيادي مع أدلة التدقيق، مع فرض حساسية أكثر لإدارة المخاطر في حال تبين ان المخاطر مرتفعة، الى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
5.	يؤدي الإفراط في جمع أدلة التدقيق الى توازن دون المستوى الأمثل بين الكفاءة والفعالية، وبالتالي استجابة غير مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
6.	يؤدي فرض مفهوم الشك اليقيني الى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.					

المحور السادس: مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات لديهم في تحديد أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية؟ من خلال خبرتك العملية في مهنة تدقيق الحسابات يرجى بيان رأيك في كل من العبارات التالية من خلال وضع علامة (✓) في المكان المناسب:

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	يعمل ذكاء مدقق الحسابات على حل الصعوبات وبالتالي تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
2.	يؤدي الوصول الى إجابات قاطعة الدلالة والوضوح الى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
3.	تؤدي الرغبة بالتحقق من حقيقة ما أومي إلي، الى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
4.	يؤدي الاهتمام بالأنماط السلوكية الى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
5.	تؤدي الشجاعة المهنية وعدم الارتياح من أدلة التدقيق المقدمة الى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
6.	يؤدي التأثير بالبيئة المحيطة الى تحديد دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					

المحور السابع: مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في تقييم أكثر دقة لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية. من خلال خبرتك العملية في مهنة تدقيق الحسابات يرجى بيان رأيك في كل من العبارات التالية من خلال وضع علامة (✓) في المكان المناسب:

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	يؤدي النظر الى إقرارات إدارة المنشأة محل التدقيق بفكر ناقد وعقل متسائل، الى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
2.	تؤدي القدرة على خلق الافتراضات والتأني في اتخاذ القرارات الى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
3.	تؤدي المستويات العالية من المعرفة الى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
4.	يؤدي الاهتمام بمعرفة دوافع الادارة الى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
5.	يؤدي التسليم بضرورة تحقيق النجاح الى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.					

6.	تؤدي القدرة على صنع القرارات الذاتية دون التأثير بالعوامل المحيطة الى تقييم دقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية.				
----	---	--	--	--	--

المحور الثامن: مساهمة توافر خصائص الشك المهني لدى مدققي الحسابات في استجابة فعالة أكثر لمخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية. من خلال خبرتك العملية في مهنة تدقيق الحسابات يرجى بيان رأيك في كل من العبارات التالية من خلال وضع علامة (✓) في المكان المناسب:

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	تؤدي إثارة التساؤلات والتأهب لمتابعة القضايا التي يمكن ان تؤدي الى الحاجة للمزيد من أدلة التدقيق الى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
2.	يؤدي العمل وفق مفهوم متطلبات الإفصاح المعرفي وعدم اتخاذ القرارات الا بعد الرضا عن كفاية وملاءمة المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها، الى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
3.	تؤدي إثارة الاستفسارات والتعامل مع قياس العمق والتأثير للاستجابات العقلية ¹ ، الى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
4.	يؤدي إدراك ان الأفراد المختلفين قد يكون لديهم تصورات مختلفة عن نفس الحدث الى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
5.	يؤدي تحدي افتراضات الآخرين والقدرة على مقاومة ضغوط الإدارة، الى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.					
6.	يؤدي الارتباط بين السمات المعرفية ² وغير المعرفية ³ للمدققين الى استجابة مناسبة لمخاطر التحريفات الجوهرية.					

¹ قياس العمق والتأثير للاستجابات العقلية هو جانب من الجوانب النفسية للإدراك المتعلقة بسلوك المدقق لجهة إثارة التساؤلات لدى القيام بعملية التدقيق، ويرتبط مع الجوانب المعرفية التي يتمتع بها المدقق.

² السمات المعرفية: تتعلق السمات المعرفية بطريقة المعرفة التي سوف يتبعها المدقق والتي تسمى بالجانب المعرفي المرتبط بفلسفة طريقة المعرفة والتي تتناول كيفية تشكيل المدقق لمعتقدات معقولة ومبررة بشأن التقارير المالية.

³ السمات غير المعرفية: هي قدرة المدققين على حل الصعوبات، تفكيرهم الأخلاقي، ومقاييس التقييم بأن الافراد جديرون بالثقة (أخلاقيون ومسؤولون ومستقلون).

Language proofreading permit:

SYRIAN ARAB REPUBLIC
DAMASCUS UNIVERSITY
The Higher Institute of
Translation and Interpreting

الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
المعهد العالي للترجمة والتأويل الفورية

الرقم:
التاريخ: ١٠/١٠/٢٠٢٢

الأستاذ الدكتور عميد كلية الآداب

تم تدقيق النصين باللغتين العربية والإنكليزية للطالب محمد إبراهيم غنم
لرسالة الماجستير / أطروحة الدكتوراة التي أعدها وعنوانها:
دور ممارسة الشك المهني في إدارة مخاطر التحريفات الجوهرية في التأويل الفوري
بناءً عليه نثبت أن النصين العربي والإنكليزي متطابقان لغوياً وعلمياً

يرجى أخذ العلم

دمشق في ١٧ / ٨ / 2022.

اسم المدقق: بابك العيس
التوقيع: B

عميد المعهد العالي للترجمة والتأويل الفورية
د. فؤاد سليمان الخوري

دمشق - تجمع كلية الهندسة الميكانيكية والكهربائية - هاتف : 5426275 فاكس : 5426279

English Abstract

The Role of Practicing Professional Skepticism in managing the risks of material Misstatements of financial reports. "Field study"

Prepared by

Waad Ibrahim Akeel

Supervised by

Prof. Dr. Hussein Ahmed Dahdouh

This study aimed to demonstrate the role of professional skepticism practiced by auditors in Syria in managing the risks of material misstatements in financial reports, by identifying the levels of professional skepticism practiced by auditors in the Syrian environment, and the extent to which they have the characteristics of professional skepticism, and then showing the relationship between this practice in terms of managing the risks of material misstatements in financial reporting.

To achieve the aim of the study, (80) questionnaire forms were distributed to the study community, who are auditors accredited by the Syrian Commission on Financial Markets and Securities for the year 2021, and (75) of them were retrieved and (2) of them were excluded because they were not suitable for statistical analysis. Student to compare a sample mean with a known mean (One Sample T-test), and the SPSS statistical packages for social sciences.

The study showed several results, most notably:

- 1) Auditors in Syria practices an appropriate level of professional skepticism.
- 2) The auditors in Syria have the characteristics of professional skepticism.
- 3) The practices of an appropriate level of professional skepticism contributes to managing the risks of material misstatement of financial reporting.
- 4) The availability of the characteristics of professional skepticism contributes to managing the risks of material misstatements in the financial reports.

Keywords: professional skepticism, risk management of material misstatement, financial reports.

Damascus University

Faculty of Economics

Accounting Department

Master's degree in Audit



**The Role of Practicing Professional Skepticism in managing
the risks of material Misstatements of financial reports.
"Field study"**

Thesis submitted for obtaining a master's degree in audit

Prepared by Waad Ibrahim Akeel

Supervised by Prof. Dr. Hussein Ahmed Dahdouh

Professor in the Accounting Department - Faculty of Economics, Damascus
University

2022
