



تأثير الشك المهني على أداء مراقبي الحسابات في تدقيق القوائم المالية المتحفظة

أ.م. د. عماد محمد فرحان⁽²⁾

موسى كاظم الياسري⁽¹⁾

emadMoh79@ gmail.com

musaqadm@gmail.com

كلية الإدارة والاقتصاد /جامعة واسط

المستخلص

إنّ لقرار مراقبي الحسابات أهمية خاصة فهو يوفر الأساس لتعليقاتهم في تقرير المدقق. لذا فإنّ التعرف على العوامل التي تؤثر على اتخاذ القرار من قبل مراقبي الحسابات المستقلين يمكن أن يساعد مؤسسات التدقيق بشكل كبير. فالشك هو أحد العوامل المهمة التي تؤثر على صنع القرار. الغرض من هذا البحث هو التحقيق في العلاقة بين مؤشرات الشك واتخاذ القرار من قبل راقبي الحسابات ولتحقيق هدف الدراسة تمّ عمل استبانة اعتماداً على متغيرات الدراسة. تكون مجتمع الدراسة من شركات ومكاتب التدقيق المجازة في العراق وبواقع (293) مراقب حسابات ووزعت الاستبانة على عيّنة من شركات ومكاتب التدقيق. إذ بلغ عدد استمارات الاستبيان الموزعة (185) استمارة تمت اجابة (112) استمارة منها. وكانت الاستثمارات غير المجابة بواقع (73) استمارة. وتمّ بيان اثر المتغيرات عن طريق استعمال الباحث للبرنامج الإحصائي (spss) في تحليل الاستبانة كما استعمل الباحث الاختبارات الإحصائية المناسبة لذلك الغرض، وتمّ اختبار الفرضيات والتوصل إلى استنتاجات كان من أهمها هي يمكن للشك المهني أن يعزّز من استقلالية وموضوعية مراقبي الحسابات وبذلك يُعدّ من العوامل التي تحسن من كفاءتهم وأدائهم المهني. أمّا أهم التوصيات التي توصل إليها الباحثان هي ضرورة ممارسة الشك المهني في جميع مراحل التدقيق بدءاً من قبول مهمة التدقيق وانتهاءً بإعطاء رأي فني من قبل مراقب الحسابات لمّا لذلك من دور فعال في تحسين كفاءة وفاعلية أداء مراقبي الحسابات.

المصطلحات الرئيسية للبحث :- التدقيق، الشك المهني، مراقب حسابات

المقدمة

إنّ إتاحة الفرصة للإدارات من استعمال ممارسات محاسبية أمراً يمكن له أن يفتح باب الاحتيال والتلاعب والغش في الأرقام المحاسبية كتمهيد الدخّل أو المحاسبة الإبداعية وغيرها من الممارسات التي تؤدي إلى إفصاحات غير عادلة في القوائم المالية تؤدي إلى خداع مستخدمي القوائم المالية، ممّا يتطلب إجراءات رقابة تمنح مستخدمي تلك القوائم مزيداً من الثقة عند اتخاذ القرارات المبنية على معلومات التقارير المالية إذ يتوجب على مراقبي الحسابات بذل العناية المهنية

الواجبة والاحتفاظ بنزعة الشك المهني الذي يُعدّ أحد المفاهيم الأساس لممارسة مهنة التدقيق ، وفي حالة عدم ممارستها يصعب على المدققين الوصول إلى تأكيد معقول حول عدالة القوائم المالية. إن استعمال المدققين للشكوك المهنية يعزز جودة عملية التدقيق وبقلل من مخاطر التدقيق ويزيد ثقة مستخدمي البيانات المالية في مهنة التدقيق، ويسعى الباحث لمعرفة إمكانية الوصول إلى البيانات المالية الخالية من أي أخطاء أو احتيال أو غش أو تشويه يؤثر على القوائم المالية وبيان تأثير الشك المهني على جودة أداء مراقبي الحسابات .

ومن أجل تحقيق أهداف البحث تمّ تقسيمه على أربعة محاور هي :-

المحور الأول / منهجية البحث وأهم الدراسات السابقة

المحور الثاني / الشك المهني في عملية التدقيق

المحور الثالث / اختبار الفرضيات - تحليل وتفسير النتائج

المحور الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول / منهجية البحث وأهم الدراسات السابقة

أولاً / منهجية البحث

1- مشكلة البحث :-

تُعدّ الشكوك بأنها الموقف العقلي المتمثل في التشكيك في صحة الأدلة التي يتمّ الحصول عليها والتنبؤ إلى الأدلة التي تتعارض مع مصداقية المستندات أو إقرارات الطرف المسؤول عن تلك المستندات، فيمكن القول إن الشك المهني عنصر مهم في جودة عمل مراقبي الحسابات، والاستعمال غير المناسب له قد يثير على أدائهم ويمكن أن يلحق الضرر بسمعتهم. مما يتطلب دراسة تأثير الشك المهني ودوره في تحسين رأي مراقب الحسابات عند تدقيق القوائم المالية المتحفظة . وما يمكن أن يعكسه ذلك على جودة تقرير مراقبي الحسابات في البيئة العراقية و جودة التدقيق بصورة عامة . وبناءً على ذلك يمكن صياغة التساؤلات الآتية :-

1-هل تؤثر نزعة الشك المهني على أداء مراقبي الحسابات ؟

2- كيف يمكن للشك المهني أن يُحسن من أداء مراقبي الحسابات عند تدقيق البيانات المالية المتحفظة ؟

2-أهمية البحث :-

تُكمن أهمية البحث على صعيد البيئة التدقيقية العراقية إلى أهمية تطبيق الشك المهني في عملية التدقيق، وتطوير جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق العراقية ، ممّا يعزّز من جودة تقرير مراقب الحسابات.

3-أهداف البحث :-

1- قياس تأثير نزعة الشك المهني على جودة أداء مراقبي الحسابات .

2- يمكن للدراسة أن تبين الظروف التي تستدعي من مراقب الحسابات زيادة الشك المهني عند التدقيق .

3- توضيح أهم العوامل التي تؤثر على ممارسة الشك المهني .

4-فرضية البحث :-

توجد علاقة تأثير للشك المهني على أداء مراقبي الحسابات عند تدقيق القوائم المالية المتحفظة.

5-حدود البحث :-

ا- الحدود المكانية

شركات المجازة في العراق ومكاتب تدقيق الحسابات .

ب- الحدود الزمانية

الاعتماد على نشرة مراقبي الحسابات المجازين للعمل في العراق لسنة 2022 والبالغ عددهم 293 مراقب حسابات .

6- منهج واسلوب البحث

ا- الجانب النظري

من الناحية النظرية ، اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي لعرض وتحديد المشكلات وإثبات فرضيات البحث وأهدافه من خلال استقراء الأدبيات المحاسبية المتعلقة بموضوع البحث والمتمثلة في الكتب العلمية في مجال التخصص . وكذلك الدوريات والمجلات العلمية و الأطروحات والرسائل الجامعية والمقالات والنشرات العلمية واحداث المؤتمرات فضلاً عن شبكة المعلومات الدولية الانترنت.

ب- الجانب التطبيقي

اعتمد الباحث في الجانب التطبيقي على المنهج التحليلي الوصفي لإنجاز الجانب العملي من خلال استبانة تم تصميمها من محورين استهدفت مجتمع الدراسة المتكون من (26) شركة تدقيق مجازة لسنة 2022 و (117) مراقب حسابات من الصنف الأول و(116) مراقب حسابات من الصنف الثاني .

ثانياً / أهم الدراسات السابقة

1- عربية :-

ا- دراسة (الطائي و عثمان 2018)

وهي دراسة بعنوان (تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق)

تهدف هذه الدراسة إلى :-

تهدف الدراسة إلى قياس تأثير خصائص الشك المهني لمراقبي الحسابات على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية وكذلك قياس خصائص الشك المهني في شركات ومكاتب التدقيق العراقية.

توصّلت هذه الدراسة إلى :-

إنّ مراقبي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق يمتلكون خصائص شك المدقق المهني بدرجة كبيرة، فضلا عن تأثير تلك الخصائص في جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، ممّا يعني أنّ ممارسة الشكّ المهني تؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق من خلال اكتشاف الأخطاء المادية الناتجة عن الاحتيال أو الأخطاء مما يؤدي إلى الحفاظ على ثقة مستخدمي القوائم المالية بمهنة التدقيق.

ب- دراسة (قاسم 2019)

وهي دراسة بعنوان (دراسة مدى تأثير ممارسة الشكّ المهني من قبل المراجع الخارجي على جودة حكمه المهني- دراسة ميدانية على المملكة العربية السعودية).

تهدف هذه الدراسة إلى :-

التعرف على مفهوم الشكّ المهني الذي يفترض أن يمارسه المدقق الخارجي عند قيامه بعملية التدقيق. ومعرفة أثر ممارسة الشكّ المهني من قبل المدقق الخارجي على جودة حكمه المهني عن طريق إجراء دراسة ميدانية وكذلك نشر الوعي بأهمية ممارسة الشكّ المهني من قبل مراقبي الحسابات ومعرفة مدى تأثيره على جودة حكمه المهني.

توصّلت هذه الدراسة إلى:-

وجود معرفة واطلاع بمفهوم الشكّ المهني من قبل مراقبي الحسابات وبيّنت الدراسة إنّ هناك عوامل تؤثر على مستوى ممارسة الشكّ المهني لدى مراقبي الحسابات جاءت في مقدمة تلك العوامل الشهادة المهنية المتخصصة والتدريب المستمر لدى مراقبي الحسابات وكذلك هنالك عوامل تؤثر على حكم المراقب المهني والتي تتمثل في قلة الخبرة وقلة التدريب والتخطيط غير السليم لعملية التدقيق وطرق جمع الأدلة، إذ إنّ هذه العوامل تؤثر على جودة الحكم المهني لدى مراقبي الحسابات.

ج- دراسة (الزايع 2020)

وهي دراسة بعنوان (علاقة استعمال الشكّ المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية - دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة).

تهدف هذه الدراسة إلى :-

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على علاقة استعمال الشكّ المهني لمراقب الحسابات، واكتشاف الاحتيال والأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، والأحكام والقرارات المتعلقة بكل من تقييم مخاطر المراجعة ، وتخطيط أعمال التدقيق، و تنفيذ إجراءات التدقيق ، وكذلك تقييم المدقق لمدى ملائمة الأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية للوحدة الاقتصادية للزبون لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.

توصّلت هذه الدراسة إلى :-

أن المدقق الخارجي يقوم بدراسة وتقييم مدى كفاية وصحة الأدلة الاستدلالية لدعم رأيه الفني الحيادي وان المدقق الخارجي يمارس العناية المهنية الكافية للشك المهني عند تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية في البيانات المالية إلى حد كبير. ولا يتم الموافقة على صحة البيانات المالية إذا لم يتم جمع أدلة كافية لتمكين المدقق من إبداء رأيه حول صحة وعدالة البيانات المالية. وان هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استعمال مراقب الحسابات للشك المهني واكتشاف الاحتيال والأخطاء والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية. وتوجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استعمال المدقق الخارجي للشك المهني والأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق.

1- اجنبية :-

ا- دراسة (Y. Hamshari, H. Ali, et al. 2021)

وهي دراسة بعنوان (علاقة الشك المهني بمخاطر التدقيق والرقابة الداخلية واكتشاف الاحتيال والأخطاء الجوهرية في البيانات المالية في الأردن)

(The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan.)

تهدف هذه الدراسة إلى :-

معرفة العلاقة بين الشك المهني لمراقب الحسابات واكتشاف الاحتيال والأخطاء في البيانات المالية ، وبيان مدى التزام المدقق بالشك المهني وأثره في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، ومعرفة أثر الشك المهني في تقليل مخاطر التدقيق، وايضاً معرفة علاقة الشك المهني بالرقابة الداخلية.

توصّلت هذه الدراسة إلى :-

إنّ قدرة المدقق المالي على اكتشاف مخاطر التدقيق تزداد عندما يستعمل الشكوك المهنية ويسعى لتطبيقها بكفاءة ، وفق الأسس العلمية .

ب- دراسة (Witjaksono and Yudatama 2021)

وهي دراسة بعنوان (تأثير الشك المهني والاستقلالية والكفاءة والخبرة على قدرة المدقق على اكتشاف الاحتيال)

(The Influence of Professional Skepticism, Independence, Competence, and Experience on Auditor's Ability to Detect Fraud)

تهدف هذه الدراسة إلى :-

فحص العوامل التي تؤثر على قدرة المدققين على اكتشاف الاحتيال لدى المدققين الذين يعملون في شركة West Jakarta Public Accounting Firm المسجلة لدى IAPI في عام 2018 في اندونيسيا، إذ ان العوامل المستعملة في هذه الدراسة هي الشك المهني ، استقلالية المدقق وكفاءة المدقق وخبرة المدقق.

توصلت هذه الدراسة إلى :-

إنّ الشك المهني له تأثير إيجابي على قدرة المدققين على اكتشاف الاحتيال. وكذلك لا تؤثر استقلالية المدقق على قدرة المدققين على اكتشاف الاحتيال. وان كفاءة المدقق لها تأثير إيجابي على قدرة المدققين على اكتشاف الاحتيال. وايضاً خبرة المدقق لها تأثير إيجابي على قدرة مدقق الحسابات على اكتشاف الاحتيال. الشك المهني واستقلالية المدقق وكفاءة المدقق وخبرة التدقيق تؤثر في آن واحد على قدرة المدققين على اكتشاف الاحتيال.

ثالثاً / مساهمة الدراسة الحالية مقارنةً مع الدراسات السابقة

تبينت الدراسات السابقة عند تناولها الشك المهني فمن خلال عرض الدراسات ونتائجها ، فقد اهتمت معظمها حول الشك المهني في عملية التدقيق وبعض الدراسات بينت علاقة الشك المهني بجودة التدقيق والبعض الآخر تناول تطبيق الشك المهني وأثره على اكتشاف الاحتيال ، أما الدراسة الحالية فتتشابه من الجانب النظري الدراسات السابقة من حيث المفاهيم إلا انها تختلف عن الدراسات السابق بما يلي :-

- 1- استعمل الباحثان في الجانب العملي دراسة تحليلية استطلاعية لعينة عن شركات ومكاتب التدقيق في جمهورية العراق.
- 2- بين الباحثان تأثير التحفظ المحاسبي والشك المهني على جودة أداء مراقبي الحسابات .

المحور الثاني / الشك المهني في عملية التدقيق

أولاً / مفهوم التدقيق

التدقيق هو أحد فروع المحاسبة التي تطورت في المدة الأخيرة بسبب الحاجة إليها، وبسبب الوسائل والأساليب المستخدمة ، على الرغم من أن الحاجة إلى الرقابة ظهرت تقريباً مع ظهور المحاسبة، إلا أنّ تطورها هو إلى حد ما جاء حديثاً، إذا أعطت الدراسات السابقة أهمية للمصطلحات والجوانب النظرية للمحاسبة ، فقد سيطر الجانب الميداني والعملي والتجريبي مع ظهور التدقيق. ساعدت عوامل عديدة لظهور وتطور التدقيق المحاسبي كزيادة حجم المنشآت وظهور شركات الأموال المساهمة وظهور بعض القوانين والتشريعات مثل قانون ضريبة الدخل والسوق المالية وحماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم . يتتبع البعض ظهور مهنة التدقيق إلى القرن الثالث عشر في إيطاليا، حيث كان المدقق شخصاً مهماً يتقاضى أتعابه بما يتناسب مع الأخطاء وقضايا الاحتيال التي يكتشفها. أما ما يخص التنظيم المهني للتدقيق جاء كمرحلة متطورة وتم تأسيس أول جمعية مهنية تختص بالتدقيق في إيطاليا وتحديداً في البندقية عام 1581 ، وتم إنشاء ما يسمى بجمعية ميلان عام 1739. أما في فرنسا، فكان مطلوباً من الأعيان تقديم قراءة عامة سنوياً لحسابات ممتلكاتهم أمام المدققين وبموافقتهم ، تم إنشاء المؤسسات التي ركزت معظم اهتماماتها على التدريب المهني للمحاسبين والمدققين وتحديد الشروط التي يجب أن يستوفيها الأشخاص الذين يرغبون في ممارسة المهنة.

ثانياً / فروض التدقيق

الفرض هو قاعدة تحظى بقبول وعي تعبر عن تطبيق عملي وتستعمل لحل نوع معين من المشاكل أو لترشيد سلوك، كما تعدّ الفروض مقدمة تعتمد عليها الأفكار والمعتقدات والقواعد الأخرى، والفروض الأساسية لنظرية التدقيق هي : (حداد و هازل 2017، 15)

1-بإمكان التحقق من البيانات المالية للزبون. فإذا لم يكن الأمر كذلك ، فسيكون من المستحيل إجراء تدقيق عادل. "التحقق" يعني تحديد الحقيقة أو الكذب.

2-يجب على مراقب الحسابات أن يتصرف كمراقب حسابات فقط حتى يتمكن من تقديم رأي مستقل ومحاييد وموضوعي حول العرض العادل للمعلومات المالية إذ يتطلب من مراقب الحسابات أن يكون مستقلاً عن تأثيرات وضغوط الإدارة.

3-إذا لم يحدث العكس ، فإنّ ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل. إذ يفترض مراقب الحسابات أن الأشياء تظل كما هي بشكل عام. وومن ثمّ إن الأدلة التاريخية تكون حاسمة.

4-لا يوجد تضارب محتمل في المصالح بين مراقب الحسابات والإدارة او موظفي الوحدة الاقتصادية قيد التدقيق .

5-الحفاظ على نزعة الشكّ المهني لدى مراقبي الحسابات ، حيث يلزم الشكّ المهني إلى الاستمرار بالحذر بشأن البيانات المالية حول وجود خطأ جوهري أو تحريف نتيجة غش أو احتيال المحاسبي.

7-إنّ نظام الرقابة الداخلية الفعال والقوي يقلّل من احتمالية وجود الغش والاحتيال في الوحدة الاقتصادية

8-يؤدي اعتماد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية إلى صحة ومصادقية المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها في تاريخ إعداد القوائم .

ثالثاً / مفهوم الشكّ المهني

الشكّ المهني هو بناء أساسي في التدقيق. إذ يُطلب من مراقبي الحسابات ممارسة الشكوك طوال إجراء كل عملية تدقيقية تتطلب التطبيق السليم للشك المهني ،أن يشكّ مراقبو الحسابات في مصداقية الأدلة وأن يكونوا متيقظين لمؤشرات الاحتيال، والتحيز الإداري، وتقييم الأدلة بشكل نقدي، كما أكدّ المجلس الدولي لمعايير المحاسبة أن الشكّ يقلّل من مخاطر التغاضي عن الظروف غير العادية والإفراط في التعميم عند استخلاص النتائج من ملاحظات التدقيق، واستعمال افتراضات غير مناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وتقييم نتائجها. ومن ثمّ، يمكن النظر إلى الشكّ على أنّه القوة التي تدفع مراقبي الحسابات إلى التعرف على الأخطاء والمخالفات المحتملة والتحقيق في التحريفات، في حالة وجودها. وهذا يعني أن المستوى المناسب من الشكّ المهني ضروري لإجراء تدقيق عالي الجودة (Nolder and Kadous 2018, 1) كما نص المعيار الدولي (ISA 200) على أنّه يجب على مراقب الحسابات إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. إذ يقوم مراقب الحسابات بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بموقف من الشكّ المهني مع الاعتراف بأن الظروف قد تكون موجودة والتي تؤدي إلى تحريف البيانات المالية بشكل جوهري. ويهتمّ المراقب بشكل أساس بالمخاطر التي قد تؤثر على البيانات المالية. كما يمكن بيان بعض تعاريف الشكّ المهني كما في الجدول رقم (1)

-:

الجدول رقم (1) بعض تعاريف الشك المهني

المصدر	التعريف
(Nelson 2009, 3)	الشك المهني هو استفساراً مستمراً عما إذا كانت المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها تشير إلى حدوث خطأ جوهري بسبب الاحتيال.
(Afriyani and Rofika 2014, 8)	الشك المهني هو موقف من مراقب الحسابات يتضمن عقلاً يشكك دائماً في أدلة التدقيق وقيمها بشكل نقدي، واستعمال دقيق وشامل للمهارات المهنية.
(Arens, et al. 2017, 36)	الشك المهني هو موقف يتضمن عقلاً متسائلاً ، والتنبه للظروف التي قد تشير إلى وجود أخطاء محتملة بسبب الاحتيال أو الخطأ ، وتقييم نقدي لأدلة التدقيق.
(IESBA 2018, 13)	عرف معيار (ISA 200) الشكوك المهنية على إنها موقف يتضمن عقلاً متسائلاً، متنبهاً للظروف التي يمكن أن تشير إلى وجود خطأ محتمل بسبب خطأ أو احتيال ، وتقيماً انتقادياً للأدلة.

رابعاً / خصائص الشك المهني

عادةً ما يكون من الصعب على مراقبي الحسابات تبني احتمال أن حتى زبائنهم قد يفتقرون إلى الكفاءة أو قد يحاولون خداعهم طوال عملية التدقيق، فقد يحتاج مراقبو الحسابات إلى العمل للتغلب على هذه الأحكام التحيزية ويحتاجون إلى أن يتم تذكيرهم باستمرار بأهمية الحفاظ على قدر مناسب من الشك المهني وإدراك أن خطر التحريف الجوهري موجود في جميع عمليات التدقيق. اشارت الأبحاث الأكاديمية حول موضوع الشك المهني إلى أن هناك خمس خصائص للشك المهني كما في ادناه : (Arens, et al. 2017, 149)

1- وقف الحكم

يجب أن يقتنع مراقب الحسابات بالأدلة التي حصل عليها وأنها كافية ومناسبة قبل اتخاذ أي قرار وذلك بالحصول من الإدارة على إجابات لأسئلته واستفساراته حول القوائم المالية. فإذا كانت ردود الإدارة متناقضة ، فيجب على مراقب الحسابات ألا يكون سريعاً في اتخاذ أي قرار. (Y. Hamshari, H. Y. Ali, et al. 2021, 109)

2- البحث عن المعرفة

يشير إلى فضول مراقب الحسابات أو رغبته في التحقيق. والهدف من التحقيق هو الحصول على معلومات إضافية من أجل تقليل الشكوك المتعلقة بالمهام. المعرفة المكتسبة من قبل مراقبي الحسابات مفيدة في تطبيق إجراءات وتقنيات التدقيق المختلفة. تؤكد المعايير الدولية للتدقيق على أهمية امتلاك المعرفة ذات الصلة ، لا سيما عند وجود خطر

التحريف الجوهرى بسبب الاحتيال. في حالة ارتفاع مخاطر الاحتيال ، يجب تعزيز وتنويع إجراءات التدقيق للحصول على معلومات أكثر موثوقية. إن مقدار فضول مراقب الحسابات في الحصول على أدلة كافية ومناسبة يدفعه إلى البحث أكثر عن صحة وموثوقية هذه المعلومات والأدلة ، وهذا يؤدي إلى تقليل عوامل عدم اليقين. (Dimitrova and Sorova 2016, 4)

3- الفهم الشخصي

الفهم الشخصي هو فهم دوافع مزودي المعلومات ونزاهتهم، ففهم مراقب الحسابات وتقييمه لشخصية الإدارة ومعرفة الدوافع والحوافز والضغوط التي تجعل الإدارة تقدم تقارير مالية تحتوي على تحريفات أو بيانات مضللة. إن احتفاظ مراقب الحسابات بالشك المهني يجعله لا يقبل الأدلة غير المقنعة، بحيث يقوم بتقييم مصادر الأدلة والمعلومات. ومن منظور التدقيق ، يُعدّ الفهم الشخصي وجود مستوى معيناً حول كيفية تقدير مراقبي الحسابات لنزاهة الشخص الذي يقدم أدلة التدقيق. وتتطلب خاصية الفهم الشخصي أيضاً أن يكون مراقبو الحسابات متشككين في سلوك العميل وأفعاله (Hakimah 2019, 30)

4- الاستقلال الذاتي

دعت معايير التدقيق الدولية إلى ضرورة تمتع مراقب الحسابات بالاستقلالية الفكرية والظاهرية والتي تعني أنه عند اتخاذ القرار ، يجب أن يتمتع مراقب الحسابات باستقلالية تامة في التعبير عن رأيه في عدالة القوائم المالية دون التعرض لأيّة تأثيرات من شأنها إضعاف رأيه. لذلك ، فإن ممارسة مراقب الحسابات المستمرة للتشكيك المهني تعزّز موثوقية الأدلة.

5- الثقة بالنفس

الثقة - تشير إلى مشاعر تقدير الذات والإيمان بقدرات الفرد. فمراقبو الحسابات الذين يمتلكون هذه السمة هم أكثر ثقة في أداء مهام التدقيق وإصدار أحكام واستنتاجات التدقيق الخاصة بهم بشكل فعال. إنّ مراقبي الحسابات الذين يمتلكون سمة الثقة بالنفس قادرون على تحدي افتراضات وقرارات العميل ؛ ويشككون في الأدلة المقدمة لهم. المراقبون الواثقون من أنفسهم على يقين من عملهم وقادرون على الدفاع عن أنفسهم ضد ضغط الآخرين. يمكن أن تقلل الثقة بالنفس من مخاطر التحريف الجوهرى في البيانات المالية بسبب الاحتيال. وكلما زادت الخبرة العلمية والعملية والمهنية التي يتمتع بها مراقب الحسابات ، زادت ثقته بنفسه ، (Sayed Hussin and Iskandar 2015, 70)

خامساً / مفهوم وتعريف مراقب الحسابات

مراقب الحسابات هو الشخص الذي يقوم بتدقيق حسابات وأنشطة أي مؤسسة، و هذا المدقق من خارج هيكل عمل هذه المؤسسات الخاضعة للتدقيق. إن مراقب الحسابات هو ذلك الشخص الذي يمارس مهنة التدقيق كعضو في شركة او مكتب للتدقيق مرخصاً للممارسة مهنة التدقيق، كما يشترط في العضو الممارس لمهنة التدقيق ان تنطبق عليه الشروط العامة المتعارف عليها لمهنة التدقيق والتي تتعلق بشخص المدقق متمثلة بالتأهيل العلمي والتدريب والكفاءة والاستقلال والحياد فضلاً عن بذل العناية المهنية اللازمة ، إذ يمارس المدقق عمله وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها. (الشحنة 2015، 41).

سادساً / المبادئ التي يجب أن يتمتع بها مراقبو الحسابات

إنَّ استيفاء الأشخاص والمؤسسات التي ستنفذ عملية التدقيق للمتطلبات المختلفة ستؤدي إلى زيادة مزايا التدقيق المنفذ وقوة نتائج التدقيق وتقريره. بهذا المعنى ، إذ من الممكن مناقشة مبادئ مراقبي الحسابات تحت أربعة عناوين فرعية. (Avci 2015, 53) .

1-مبدأ الكفاءة المهنية والعناية والشك

يجب أن يتمتع مراقب الحسابات بالكفاءة الفنية في مجال السجلات المحاسبية والتدقيق . تتطلب هذه الكفاءة كفاءة المعلومات الفنية والخبرة المهنية المختصة لإجراء تقييم مستقل. لا تتكون الكفاءة من المعلومات التقنية فقط، بل هناك حاجة أيضاً إلى الخبرات المهنية لإجراء التقييم. وهكذا فإنَّ المعلومات التقنية والخبرة المهنية تشكل الكفاءة المهنية التي تكمل بعضها البعض. إلى جانب الكفاءة المهنية ، يجب على المدقق فحص جميع السجلات المتعلقة بالتدقيق باهتمام وعناية كبيرين في نطاق العناية المهنية. يجب على المدقق أن يخطط للتدقيق وفقاً لقواعد العناية المهنية ، وفحص الجودة والأدلة المناسبة ، ويعد بعناية أوراق الدراسة ، ويقيم البيانات المالية ، ويعد التقرير بعناية ، والذي يتضمن آراءه الخاصة. وفي الوقت نفسه ، تتطلب العناية المهنية الشك المهني أثناء جمع وتقييم الأدلة

3-مبدأ الموضوعية

الموضوعية تعني المقارنة الموضوعية للمراقب الحسابات لما يحدث وما يجب أن يحدث دون تأثر مشاعره والتعرض لتأثير خارجي أثناء التدقيق. ومع ذلك ، فإنَّ هذا الموقف ليس تنفيذاً ميكانيكياً ويجب ألا يعيق المدقق عن استعمال هامش التقدير عند مستويات معينة في كل من تقيّماته ضمن الواجب أو بما يتماشى مع الأداء الجيد للخدمة. تتطلب الموضوعية أن تكون مستقلاً ظاهرياً ، وتحمي الموقف الموضوعي ، وأن تكون بعيداً عن تضارب المصالح وأن تكون لديك أخلاق ذاتية أثناء التدقيق .

4-مبدأ الصدق

يجب أن يكون مراقب الحسابات بعيداً عن المصالح والمشاعر الشخصية أثناء التدقيق. وفقاً لذلك ، من المتوقع أن يتمتع المدقق بشخصية موثوقة وصادقة إن الصدق يمثل أن يكون لمراقبي الحسابات موقف موضوعي وواقعي وحيادي خالٍ من المخاوف الأيديولوجية تجاه الوحدات الخاضعة للرقابة ومستخدمي تقارير التدقيق.

2-مبدأ الاستقلالية

يشير مبدأ الاستقلالية إلى أن تكون الآراء والقرارات والأحكام والتوصيات المتعلقة بالتدقيق موضوعية ، ولا يجب تضمين أي علاقات شخصية أو مسؤوليات أو تضارب في المصالح في فحص المدقق، فلا يكفي أن يكون مراقب الحسابات مستقلاً فنياً أو لا تتأثر قراراته بالإدارات ؛ لكن يجب عليه أيضاً تجنب المواقف التي من شأنها أن تلقي بظلال من الشك على استقلاليته في هذا السياق ، قد تعدم الاستقلالية في التدقيق في حالة علاقة المدقق بالجهة الخاضعة للرقابة أو عملية التدقيق بناءً على المصلحة الذاتية المالية أو وجود علاقات شخصية أو عائلية مع الجهة الخاضعة للرقابة. (رفاعه 2017، 24)

سابعاً /القوائم المالية المتحفظة

تمثل القوائم المالية الجزء المحوري من التقارير المالية ، وتُعدّ الوسائل الأساسية لإيصال المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية ، وانها أحد المصادر الرئيسية للمعلومات بعد تدقيقها من قبل مراقب الحسابات لتكون موثوقة في اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية من قبل مستخدميها. وتهدف القوائم بشكل عام إلى توفير معلومات حول الوضع المالي وأداء الشركة والتغيرات في الوضع المالي لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ قرارات عقلانية تجاه المصلحة العامة لخدمة العديد من المستخدمين وتمكينهم من تحديد قدرة الوحدة الاقتصادية في توليد التدفقات النقدية بشكل جيد ، وقد تمت صياغتها لتكون بمثابة مصدر تستند إليه قرارات المستثمرين والدائنين ومستخدمي تلك القوائم بصورة عامة . والتحفظ في القوائم يشير إلى أنه عندما وأينما يقتضي عدم اليقين والتعرض للمخاطر تتخذ المحاسبة موقفاً حذراً ويقظاً حتى ظهور دليل على عكس ذلك. وهو القاعدة التي يستطيع المحاسبين من خلالها أخذ الأصول بالقيمة الأقل و الالتزامات بالقيمة الأكبر وفقاً لما تم اتاحته من بدائل وكذلك وجوب تأخير توقيت الاعتراف بالإيرادات مقارنةً مع المصروفات. ويكون ذلك في قائمتي الدخل والميزانية وعلى وفق المبادئ و السياسات المحاسبية . (خلف الله و عياش 2021، 1241)

المحور الثالث / اختبار الفرضيات -تحليل وتفسير النتائج

تحليل (الشك المهني) المتغير المستقل

تم استعمال الوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة التصنيف لغرض التأكد من موافقة افراد عينة الدراسة على جميع عبارات (متغيرات) الشك المهني وحسب الجدول رقم (1) الموضح في ادناه :-

الجدول (1)

تأثير الشك المهني على أداء مراقبي الحسابات في تدقيق القوائم المالية المتحفظة

المتغيرات (العبارات)		التصنيف					الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اتجاه العينة
		1	2	3	4	5			
Yi1	التكرار	0	7	14	21	70	0.93	4.375	أُتفق تماماً
	النسبة	0	0.062	0.125	0.187	0.625			
Yi2	التكرار	0	7	14	56	42	0.66	4.25	أُتفق تماماً
	النسبة	0	0	0.125	0.50	0.370			
Yi3	التكرار	0	0	14	42	56	0.69	4.25	أُتفق تماماً
	النسبة	0	0	0.125	0.370	0.50			
Yi4	التكرار	0	0	14	56	42	0.66	4.25	أُتفق تماماً
	النسبة	0	0	0.125	0.5	0.375			
Yi5	التكرار	0	0	7	63	42	0.58	4.312	أُتفق تماماً
	النسبة	0	0	0.062	0.562	0.375			
Yi6	التكرار	0	7	7	49	49	0.83	4.25	أُتفق تماماً
	النسبة	0	0.062	0.062	0.437	0.437			
Yi7	التكرار	0	0	7	79	35	0.56	4.25	أُتفق تماماً
	النسبة	0	0	0.062	0.623	0.312			
Yi8	التكرار	0	7	7	63	35	0.78	4.125	أُتفق تماماً
	النسبة	0	0.062	0.062	0.562	0.312			
Yi9	التكرار	0	0	7	63	42	0.58	4.312	أُتفق تماماً
	النسبة	0	0	0.062	0.562	0.375			

Yi10	التكرار	0	0	14	49	49	4.312	0.68	أُتفق تماماً
		0	0	0.125	0.437	0.437			
Yi11	التكرار	0	0	7	35	70	4.562	0.61	أُتفق تماماً
		0	0	0.062	0.312	0.625			
Yi12	التكرار	0	14	35	28	35	3.75	1.03	أُتفق تماماً
		0	0.125	0.312	0.25	0.312			
Yi13	التكرار	0	0	28	42	42	4.125	0.78	أُتفق تماماً
		0	0	0.25	0.375	0.375			
Yi14	التكرار	0	0	14	56	42	4.25	0.66	أُتفق تماماً
		0	0	0.125	0.50	0.375			
Yi15	التكرار	0	0	14	49	49	4.312	0.68	أُتفق تماماً
		0	0	0.125	0.437	0.437			
Yi16	التكرار	0	0	14	56	42	4.25	0.66	أُتفق تماماً
		0	0	0.125	0.50	0.375			
Yi17	التكرار	0	7	7	42	56	4.312	0.84	أُتفق تماماً
		0	0.062	0.062	0.375	0.50			
Yi18	التكرار	0	0	21	28	56	4.187	0.95	أُتفق تماماً
		0	0.062	0.187	0.25	0.50			
Yi19	التكرار	0	0	7	49	56	4.437	0.61	أُتفق تماماً
		0	0	0.062	0.437	0.50			
Yi20	التكرار	0	0	7	56	49	4.375	0.60	أُتفق تماماً
		0	0	0.062	0.50	0.437			

نتيجة المحور	0	56	259	937	959	4.268	0.71	أُتفق تماماً
الوسط الحسابي العام 4.268 اي أُتفق تماماً حسب مقياس ليكرت الخماسي								

من خلال الجدول (1) نلاحظ ان قيمة الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجمالي اسئلة المحور الثاني قد بلغ الوسط الحسابي (4.268) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.71) وهذا يعني ان عينة البحث تستجيب مع حركة المقياس . أما تحليل فقرات المحور الثاني فهي كالآتي :-

السؤال الأول: يُعدّ الشكّ المهني من العوامل الأساس التي تحسن من كفاءة وأداء مراقبي الحسابات.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi1) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.375) والانحراف المعياري هي (0.93) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنّه (يُعدّ الشكّ المهني من العوامل الاساسية التي تحسن من كفاءة وأداء مراقبي الحسابات)

السؤال الثاني: تتطلب العقلية المتشككة لمراقب الحسابات عند تدقيق المخزون النظر في أنّه قد تمّ تقييمه بالكلفة او القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi2) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.25) والانحراف المعياري هي (0.66) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنّه (تتطلب العقلية المتشككة لمراقب الحسابات عند تدقيق المخزون النظر في أنّه قد تمّ تقييمه بالكلفة او القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل)

السؤال الثالث: تزداد شكوك مراقب الحسابات في حال وجد ان هناك تعدد في طرائق تقييم المخزون وعدم اتساق في الاساليب الامر الذي يجعل من البيانات اداة تضليل للمستخدمين.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi3) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.375) والانحراف المعياري هي (0.69) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنّه (تزداد شكوك مراقب الحسابات في حال وجد ان هناك تعدد في طرق تقييم المخزون وعدم اتساق في الاساليب الامر الذي يجعل من البيانات اداة تضليل للمستخدمين)

السؤال الرابع: يمكن لسمة الشكّ المتمثلة بالبحث عن المعرفة ان تحفز مراقب الحسابات على تتبع عملية اشتقاق مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi4) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.25) والانحراف المعياري هي (0.66) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنّه (يمكن لسمة الشكّ المتمثلة بالبحث عن المعرفة ان تحفز مراقب الحسابات على تتبع عملية اشتقاق مخصص الديون المشكوك في تحصيلها)

السؤال الخامس: يتطلب الحفاظ على الشكّ المهني لمراقب الحسابات التأكد من إجراء تقييم معدل الاندثار والنظر للقدرة الانتاجية والعمر الإنتاجي المتوقع للأصل.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi5) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.312) والانحراف المعياري هي (0.58) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (يتطلب الحفاظ على الشك المهني لمراقب الحسابات التأكد من إجراء تقييم معدل الاندثار والنظر للقدرة الانتاجية والعمر الإنتاجي المتوقع للأصل)

السؤال السادس: يتطلب الشك المهني لمراقب الحسابات مراجعة تكاليف التطوير التي تكبدتها الوحدة الاقتصادية للتأكد من أن جميع التكاليف المؤهلة قد تمت رسملتها بشكل صحيح.

بينت نتائج اجابات (Yi6) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.25) والانحراف المعياري هي (0.83) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (يتطلب الشك المهني لمراقب الحسابات مراجعة تكاليف التطوير التي تكبدتها الوحدة الاقتصادية للتأكد من أن جميع التكاليف المؤهلة قد تمت رسملتها بشكل صحيح)

السؤال السابع: في حال ملاحظة تناقض في ردود الادارة حول استفسار ما ، فيجب على مراقب الحسابات أن لا يكون متسرعاً في اتخاذ أي قرار ويتطلب العمل وفق خاصية وقف الحكم.

وقد بينت نتائج اجابات (Yi7) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.25) والانحراف المعياري هي (0.56) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (في حال ملاحظة تناقض في ردود الادارة حول استفسار ما ، فيجب على مراقب الحسابات أن لا يكون متسرعاً في اتخاذ أي قرار ويتطلب العمل وفق خاصية وقف الحكم)

السؤال الثامن: ينظر مراقب الحسابات في ظل شكه المهني إلى معدلات الخصم التي تستعملها الوحدة الاقتصادية للخصوم المتداولة والتأكد من أن السعر المستعمل ضمن المعقول.

وقد بينت نتائج اجابات (Yi8) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.125) والانحراف المعياري هي (0.78) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (ينظر مراقب الحسابات في ظل شكه المهني إلى معدلات الخصم التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية للخصوم المتداولة والتأكد من أن السعر المستخدم ضمن المعقول)

السؤال التاسع: تمثل ممارسة الشك المهني للمراقب الحسابات مراجعة اتفاقيات الديون والتأكيد مع المستفيدين على تاريخ استحقاق المبلغ الأساسي للدين، وسعر الفائدة.

وقد بينت نتائج اجابات (Yi9) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.312) والانحراف المعياري هي (0.58) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (تمثل ممارسة الشك المهني للمراقب الحسابات مراجعة اتفاقيات الديون والتأكيد مع المستفيدين على تاريخ استحقاق المبلغ الأساسي للدين، وسعر الفائدة)

السؤال العاشر: وفقاً للشك المهني لمراقب الحسابات، يجب التأكد من استعمال الاحتياطي للأغراض التي تم تخصيصه من أجلها.

وقد بينت نتائج اجابات (Yi10) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.312) والانحراف المعياري هي (0.68) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (وفقاً للشك المهني لمراقب الحسابات، يجب التأكد من استعمال الاحتياطي للأغراض التي تم تخصيصه من أجلها)

السؤال الحادي عشر: ان عدم التوافق بين الحدوث الفعلي للإيرادات مع الأرقام الفعلية ووجود تناقضات في ارقام المبيعات يدعو لزيادة الشك المهني لدى مراقب الحسابات.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi11) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.562) والانحراف المعياري هي (0.61) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (ان عدم التوافق بين الحدوث الفعلي للإيرادات مع الأرقام الفعلية ووجود تناقضات في ارقام المبيعات يدعو لزيادة الشك المهني لدى مراقب الحسابات)

السؤال الثاني عشر : كمراقب حسابات فإن الوحدات الاقتصادية التي تمارس التحفظ المحاسبي ،تجعلني أشعر بالريبة واشك في أنهم يخفون شيئاً ما ، مما يضطرني للتوسع في الأدلة.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi12) ان قيمة الوسط الحسابي هي (3.75) والانحراف المعياري هي (1.03) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (كمراقب حسابات فإن الوحدات الاقتصادية التي تمارس التحفظ المحاسبي ،تجعلني أشعر بالريبة والشك في أنهم يخفون شيئاً ما ، مما يضطرني للتوسع في الأدلة)

السؤال الثالث عشر: يتم النظر من قبل مراقب الحسابات فيما إذا كانت إدارة الوحدة الاقتصادية التي سيتم تدقيقها تتصرف بنزاهة وما إذا كانت هناك أي أمور قد تؤثر على تصرفه بشك مهني إذا قبل المهمة.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi13) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.125) والانحراف المعياري هي (0.78) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (يتم النظر من قبل مراقب الحسابات فيما إذا كانت إدارة الوحدة الاقتصادية التي سيتم تدقيقها تتصرف بنزاهة وما إذا كانت هناك أي أمور قد تؤثر على تصرفه بشك مهني إذا قبل المهمة)

السؤال الرابع عشر: يجب أن يكون مراقب الحسابات متشككاً عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر في مرحلة التخطيط للتدقيق وان لا يقبل تفسيرات الإدارة في ظاهرها .

وقد بينت نتائج إجابات (Yi14) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.25) والانحراف المعياري هي (0.66) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (يجب أن يكون مراقب الحسابات متشككاً عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر في مرحلة التخطيط للتدقيق. و ان لا يقبل تفسيرات الإدارة في ظاهرها)

السؤال الخامس عشر: عند الحصول على أدلة التدقيق ينبغي النظر في مصداقية وكفاية الأدلة، لا سيما عند وجود مخاطر الاحتيال.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi15) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.312) والانحراف المعياري هي (0.68) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (عند الحصول على أدلة التدقيق ينبغي النظر في مصداقية وكفاية الأدلة، لا سيما عند وجود مخاطر الاحتيال)

السؤال السادس عشر: عند تقييم الأدلة، على مراقب الحسابات إجراء تقييم نقدي لأدلة المراجعة وأن يكون متيقظاً للأدلة المتضاربة التي قد تؤثر على كفاية وملاءمة الأدلة التي تم الحصول عليها.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi16) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.25) والانحراف المعياري هي (0.66) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (عند تقييم الأدلة، على مراقب الحسابات إجراء تقييم نقدي لأدلة المراجعة وأن يكون متيقظاً للأدلة المتضاربة التي قد تؤثر على كفاية وملاءمة الأدلة التي تم الحصول عليها)

السؤال السابع عشر: على مراقب الحسابات عند تكوين رأيه، ان يطبق الشك المهني من خلال النظر في مدى كفاية الأدلة بشكل عام دعماً لرأيه.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi17) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.312) والانحراف المعياري هي (0.84) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (على مراقب الحسابات عند تكوين رأيه، ان يطبق الشك المهني من خلال النظر في مدى كفاية الأدلة بشكل عام دعماً لرأيه)

السؤال الثامن عشر: تعد أخلاقيات المهنة من العوامل المتأصلة في بيئة التدقيق وان عدم الالتزام بها يؤثر على التطبيق المناسب للشك المهني لدى مراقب الحسابات.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi18) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.187) والانحراف المعياري هي (0.95) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (تعد أخلاقيات المهنة من العوامل المتأصلة في بيئة التدقيق وان عدم الالتزام بها يؤثر على التطبيق المناسب للشك المهني لدى مراقب الحسابات)

السؤال التاسع عشر: تعد الخبرة من العناصر المهمة لدى مراقبي الحسابات في أداء إجراءات التدقيق لأن خبرة المراقب تميل إلى التأثير على مستوى الشك المهني لديه.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi19) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.437) والانحراف المعياري هي (0.61) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (تعد الخبرة من العناصر المهمة لدى مراقبي الحسابات في أداء إجراءات التدقيق لأن خبرة المراقب تميل إلى التأثير على مستوى الشك المهني لديه)

السؤال العشرون: يمكن للتدريب أن يحسن حكم مراقبي الحسابات ويزيد من نزعة الشك المهني. وهذا يدل على أنه كلما زاد التدريب المقدم لهم ، كلما ارتفع مستوى الشك المهني لديهم.

وقد بينت نتائج إجابات (Yi20) ان قيمة الوسط الحسابي هي (4.375) والانحراف المعياري هي (0.60) وهذا يدل على استجابة عينة البحث لحركة المقياس مما يؤكد اتفاق عينة البحث على أنه (يمكن للتدريب أن يحسن حكم مراقبي الحسابات ويزيد من نزعة الشك المهني. وهذا يدل على أنه كلما زاد التدريب المقدم لهم ، كلما ارتفع مستوى الشك المهني لديهم)

بين الجدول رقم (1) الاوساط الحسابية والانحراف المعياري المتعلقة بإجابات افراد عينة البحث والخاصة بالمحور الثاني الذي يتضمن الشك المهني من خلال التوصل إلى أهم النتائج التالية:-

1-توزعت النتائج حسب الجدول اعلاه بين اعلى مستوى لارتفاع مستوى الاجابات الافراد العينة وحققها السؤال الحادي عشر والذي يتضمن (ان عدم التوافق بين الحدوث الفعلي للإيرادات مع الأرقام الفعلية ووجود تناقضات في ارقام المبيعات يدعوا لزيادة الشك المهني لدى مراقب الحسابات) إذ بلغت قيمة الوسط الحسابي له (4.562) وبانحراف معياري مقداره (0.61)والذي يوضح مقدار التشتت في استجابات افراد العينة والذي يعكس مقدار تركيز الاستجابات.

2-كانت اقل قيمة للوسط الحسابي للسؤال الاول والذي يتضمن (يُعدّ الشكّ المهني من العوامل الاساسية التي تحسن من كفاءة وأداء مراقبي الحسابات) إذ بلغ الوسط الحسابي له (4.375) وبانحراف معياري مقداره (0.93) والذي يوضح مدى انحراف استجابات افراد العينة عن وسطها الحسابي.

3-وكانت اقل قيمة للوسط الحسابي للسؤال الثاني عشر والذي يتضمن (كمراقب حسابات فإنّ الوحدات الاقتصادية التي تمارس التحفظ المحاسبي ،تجعلني أشعر بالريبة واشك في أنهم يخفون شيئاً ما ، مما يضطرني للتوسع في الأدلة) إذ بلغ الوسط الحسابي (3.75) وانحراف معياري مقداره (1.03) والذي يوضح مدى انحراف استجابات افراد العينة عن وسطها الحسابي.

وبذلك أثبتت الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين الشكّ المهني وأداء مراقبي الحسابات عند تدقيق القوائم المالية المتحفظة أي كلما زاد التحفظ المحاسبي زاد الشكّ المهني وومن ثمّ ينعكس على جودت أداء مراقبي الحسابات .

المحور الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

أولاً / الاستنتاجات

- 1- يمكن للشك المهني ان يعزز من استقلالية وموضوعية مراقبي الحسابات وبذلك يُعدّ من العوامل التي تحسن من كفاءتهم وأدائهم المهني .
- 2- إنّ لعامل الخبرة الدور الكبير في أداء مراقبي الحسابات عند تنفيذ إجراءات التدقيق كونها تحفز الشكّ المهني لديهم الامر الذي يضيف على عملية التدقيق مزيداً من الثقة من قبل مستخدمي التقارير.
- 3- يمكن الارتقاء بمهنة التدقيق عن طريق تحسين جودة تقارير مراقبي الحسابات بإعطائهم رأياً نظيف في ظل ممارستهم اجراءات التدقيق وفقاً لنزعة الشكّ المهني .
- 4- يمكن ان يكون هناك تباين في استعمال نزعة الشكّ المهنية تبعاً للسمات الشخصية المختلفة التي يتمتع بها مراقبي الحسابات.

ثانياً / التوصيات

- 1- ضرورة ممارسة الشكّ المهني في جميع مراحل التدقيق بدءاً من قبول مهمة التدقيق وانتهاءً بإعطاء رأي فني من قبل مراقب الحسابات لما لذلك من دور فعال في تحسين كفاءة وفاعلية أداء مراقبي الحسابات .
- 2- ضرورة توحيد الجهود من قبل المنظمات المهنية والاكاديميين وكذلك واضعي المعايير حول بيان طبيعة الشكّ المهني بشكل أفضل عن طريق تدريب مراقبي الحسابات ووضع دليل استرشادي يبيّن أهم جوانب الشكّ المهني عبر مراحل العملية التدقيقية .
- 3- ضرورة الالتزام بأخلاقيات المهنة حفاظاً على ثقة مستخدمي البيانات المالية وللارتقاء بمهنة التدقيق .

- 4- كما يوصي الباحثان بالاستمرار بإجراء دراسات وبحوث في هذا المجال حول مدى ممارسة الشك المهني من قبل مكاتب وشركات التدقيق في العراق لما يشكله ذلك من أهمية في تحسين تقرير مراقبي الحسابات.

مراجع

1. ايمان حداد، و حليلة هازل . "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات الغش المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة لدى مكتب سعدي للتدقيق - جيجل-." *Dépôt Institutionnel* ، 2017: 1-103.
2. بشرى فاضل الطائي، و علاء الدين عبدالرحمن عثمان. "تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق." *مجلة العلوم الاقتصادية والادارية العدد 80 المجلد 42* ، حزيران، 2018: 597-618.
3. بن يوسف خلف الله، و زبير عياش. "قياس أثر تبني سياسة التحفظ المحاسبي للحد من التلاعب في القوائم المالية دراسة ميدانية بمؤسسة سونطرا كفرع نومروالية غرداية." *مجلة معهد العلوم الاقتصادية المجلد (24) العدد (1)* ، 2021: 1235-1254.
4. تامر مزيد رفاعه. *اصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المشاه*. عمان ،شارع الملك حسين: دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2017.
5. رزق ابو زيد الشحنة . *تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الاطار النظري) الطبعة الاولى*. الاردن /عمان /شارع الجمعية العلمية الملكية : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2015.
6. محمد بسام محمد قاسم . "رسالة ماجستير." *دراسة مدى تأثير ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي على جودة حكمه المهني- دراسة ميدانية على المملكة العربية السعودية*. مكة المكرمة: جامعة ام القرى ، 2019.
7. هاني فرحان الزايغ. "علاقة استعمال الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية - دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة." *مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية العدد 2 المجلد 28* ، 2020: 209-232.
8. Avci, Mehmet Alpertunga. "Theoretical Framework of the Public Audit." *Review of Arts and Humanities*, Vol. 4, No. 2,, December 2015: 45-61.
9. Hamshari, Yaser Mohd, Haitham Yousef Ali, Mohammad Ahmad Alqam, and . "The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan." *Academic Journal of Interdisciplinary Studies Vol 10 No 2*, March 01, 2021: 105-117.
10. Nelson, Mark W. "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing." *AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY Vol. 28, No. 2*, November 1, 2009: 1-34.

11. Sayed Hussin, Sayed Alwee Hussnie, and Takiah Mohd Iskandar. "Re-Validation of Professional Skepticism Traits." *Procedia Economics and Finance* 28 , 2015: 68-75.
12. Witjaksono, Armanto, and Yudistira Yudatama. "The Influence of Professional Skepticism, Independence, Competence, and Experience on Auditor's Ability to Detect Fraud." *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, volume 585, 2021: 279-284.
13. Afriyani, Neni, and Rita Anugerah Rofika . "Pengaruh kompetensi, motivasi dan skeptisme profesional terhadap kualitas audit auditor inspektorat se-provinsi Riau." *JOM FEKON Vol.1 No. 2*, October 01, 2014: 1-19.
14. Arens, Alvin A., rAndAl J elder, MARk s BeAsley, and Chris e hogAn. *Auditing And Assurance services An integrAted ApproACH sixteenth edition*. United States of America.: Pearson Education, Inc., 2017.
15. Dimitrova, Janka , and Anica Sorova. "THE ROLE OF PROFESSIONAL SKEPTICISM IN FINANCIAL STATEMENT AUDIT AND ITS APPROPRIATE APPLICATION." *Journal of Economics / Accounting and Auditing Vol. 1 No. 2*, December 27, 2016: 1-17.
16. Hakimah, Hanifah Azzahra . "The Influence of Auditor's Independence, Competence, Work Experience and Professional Skepticism on Audit Quality." *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Fakultas Ekonomi dan Bisnis Vol 7, No 1*, July 20, 2019: 1-113.
17. IESBA. "Professional Skepticism – Meeting Public Expectations." *IFAC*, August 15, 2018: 1-22.
18. Nolder, Christine J, and Kathryn Kadous. "Grounding the Professional Skepticism Construct in Mindset and Attitude Theory: A Way ." *Accounting, organizations and society Volume 67*, May 2018: 1-50.

Abstract

The auditors' decision is of particular importance as it provides the basis for their comments in the auditor's report. Therefore, knowing the factors affecting decision-making by independent auditors can greatly help auditing institutions. Doubt is an important factor

affecting decision making. The purpose of this research is to investigate the relationship between indicators of doubt and decision-making by auditors, and to achieve the objective of the study, a questionnaire was made based on the variables of the study. The study population consisted of auditing companies and offices licensed in Iraq, with (293) auditors. The questionnaire was distributed to a sample of auditing companies and offices. The number of distributed questionnaires was (185), of which (112) were answered. The unanswered questionnaires were (73) questionnaires. The effect of the variables was shown through the researcher's use of the statistical program (spss) in analyzing the questionnaire. The researcher also used the appropriate statistical tests for that purpose. The hypotheses were tested and conclusions reached, the most important of which is that professional doubt can enhance the independence and objectivity of auditors. Thus, it is considered one of the factors that Improve their efficiency and professional performance. The most important recommendations reached by the researchers is the need to practice professional skepticism in all audit stages, starting from accepting the audit task and ending with giving a technical opinion by the auditor, because of its effective role in improving the efficiency and effectiveness of the auditors' performance..