

دور الشك المهني لمراقب الحسابات في الحد من مخاطر الاكتشاف**The role of the auditor's professional skepticism in reducing detection risk**

أ. م. د عادل صبحي عبد القادر

Adel Sobhi Abdul Qader

College of Administration and Economic

dadel7021@yahoo.com

الباحث سارة عبد الحسن محمد

Sarah Abdul-Hassan Mohamed

كلية الادارة والاقتصاد/ الجامعة العراقية

sarahalgalby@gmail.com

تاريخ تقديم البحث: 2023/01/22

تاريخ قبول البحث: 2023/02/02

المستخلص

يناقش البحث تأثير ممارسة الشك المهني من قبل مراقبي الحسابات في امكانية الحد من مخاطر الاكتشاف حيث تشير نتائج البحث الى إن متغير (الشك المهني) له ارتباطاً وتأثيراً في (الحد من مخاطر الاكتشاف) فعند التخطيط لعملية التدقيق ، فان ممارسة الشك المهني تدفع مراقب الحسابات الى التركيز على ما قد يجعل القوائم المالية محرفة بشكل جوهري ويساعده ذلك في اختيار إجراءات التدقيق التي يمكن توقعها مجتمعة لتقليل مخاطر الاكتشاف إلى مستوى منخفض بشكل مقبول وقد توصل الباحثان الى ان الفهم الكافي لأهمية ممارسة الشك المهني من قبل مراقبي الحسابات في جميع مراحل عملية التدقيق يساعدهم على الوفاء بمسؤوليتهم في ابداء رأي مهني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية في ضوء النتائج التي تم التوصل اليها ومن اجل تفعيل دور الشك المهني لمراقب الحسابات في الحد من مخاطر الاكتشاف اوصى الباحثان بضرورة دعم الدراسات الاكاديمية ونشر الوعي حول مفهوم الشك المهني وتقديم التوجيه الكافي لمراقبي الحسابات حول كيفية ممارسة الشك المهني و كيفية معرفة المواطن التي تستدعي ممارسة مستوى اعلى من الشك المهني ..

الكلمات المفتاحية : الشك المهني , مخاطر الاكتشاف**Abstract**

The research discusses the impact of the practice of professional skepticism by the auditors on the possibility of reducing the risk of discovery, as the results of the research indicate that the variable (professional skepticism) has a correlation and impact on (reducing the risk of discovery). When planning the audit process, the practice of professional skepticism prompts the auditor to Focusing on what may make the financial statements materially distorted, and this helps him in selecting the audit procedures that can be expected together to reduce the risk of discovery to an acceptable low level. Fulfilling their responsibility in expressing a neutral professional opinion about the fairness of the financial statements in the light of the results reached. In order to activate the role of professional skepticism for the auditor in reducing the risk of discovery, the researchers recommended the need to support academic studies, spread awareness about the concept of professional skepticism, and provide adequate guidance to auditors about How to practice professional skepticism and how to know the issues that require the exercise of a higher level of professional skepticism.

مقدمة

تستمد مهنة التدقيق أهميتها من الدور الذي تلعبه في توفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل خالية من التحريف الجوهرى سواء الناتج عن الخطأ أو الغش والذي يمكن مستخدميها من اتخاذ القرارات المالية والاقتصادية الرشيدة . وهذا يتطلب من مراقب الحسابات جمع عدد كافي من الأدلة والمعلومات الموثوقة لبناء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية ومدى توافقها مع المعايير والمبادئ المحاسبية حفاظاً على مهنيته وتجنباً للمساءلة , ولهذا فإن ممارسة الشك المهني تحفز مراقب الحسابات على التفكير النقدي والميل الى جمع اكبر عدد ممكن من الأدلة المناسبة و بذل العناية المهنية اللازمة لتقييم موثوقية هذه الأدلة والمعلومات حيث يمثل هدف التدقيق الرئيس في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية , ويتحقق ذلك من خلال إبداء مراقب الحسابات لرأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق , يكون الرأي عما إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة من جميع الجوانب الجوهرية , أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة لذلك قد لا يعني القيام بعملية التدقيق الحماية المطلقة من كل تحريف مهما كان جوهرى أو مهم نسبياً, كما أن مراقب الحسابات ليس ضامناً لكشف كل تضليل في القوائم المالية سواء كان ناتج عن الخطأ أو الغش أو الاحتيال

المبحث الاول : منهجية البحث

1- مشكلة البحث

تستمد مهنة التدقيق أهميتها من الدور الذي تلعبه في توفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل خالية من التحريف الجوهرى سواء الناتج عن الخطأ أو الغش والذي يمكن مستخدميها من اتخاذ القرارات المالية والاقتصادية الرشيدة فان قيام المحاسب باستخدام خبرته ومعرفته بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة البيانات المحاسبية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف معينة واحتمال أن مراقبي الحسابات لن يحدوا بشكل فعال من هذه الجهود , هو مصدر قلق للمساهمين وأعضاء المنظمات , وقد تم وصفه على أنه ربما يكون أهم قضية أخلاقية تواجه مهنة المحاسبة, وان عملية تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول , ومن ثم تمكين مراقب الحسابات من استنباط استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه , يعد أمراً خاضعاً للحكم المهني وليس أمراً قابلاً للقياس بدقة وبناءً على ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث في صيغة التساؤل التالي .

هل لممارسة الشك المهني من قبل مراقب الحسابات دور في الحد من مخاطر الاكتشاف ؟

2- اهداف البحث

يهدف البحث الى :

- 1.تحديد ودراسة الاطار المفاهيمي لمفهوم الشك المهني واهميته في الممارسة المهنية .
- 2.التعرف على مخاطر الاكتشاف.
- 3.تحديد العلاقة بين ممارسة الشك المهني والحد من مخاطر الاكتشاف .

3- أهمية البحث

يكتسب البحث أهميته من حيث أهمية مخاطر الاكتشاف , حيث يسهم البحث في الربط بين الجهود الاكاديمية والارشادات الصادرة من الجهات المهنية ذات العلاقة لدراسة مخاطر الاكتشاف والتي تعد احد اهم العوامل المؤثرة على أحكام وقرارات مراقب الحسابات وعلى جودة ادائه المهني .

4- فرضية البحث

أن دراسة وتحليل متغيرات البحث وعلاقتها يستند إلى فرضية الرئيسة هي ان ممارسة الشك المهني من قبل مراقب الحسابات يمكنه من الحد من مخاطر الاكتشاف .

الفرضية الرئيسة : هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الشك المهني والحد من مخاطر الاكتشاف. وتتبع منها الفرضيات الفرعية الاتية

- ❖ **الفرضية الفرعية الاولى:** هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الشك المهني و الحد من مخاطر الاكتشاف.
- ❖ **الفرضية الفرعية الثانية :** هناك علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين الشك المهني و الحد من مخاطر الاكتشاف.

5- منهج البحث

في ضوء طبيعة مشكلة البحث ، وأهدافه وأهميته سيتم تبني المناهج الاتية في اطار جانبي البحث وكالاتي:

1. الجانب النظري : سيتم اعتماد المنهج الاستقرائي الوصفي في عرض وتحليل متغيرات البحث بإطارها النظري، اعتماداً على الكتب والبحوث والدراسات السابقة المنشورة في الدوريات والمواقع الالكترونية ذات الصلة.
2. الجانب العملي : تم توظيف المنهج الوصفي الكمي التحليلي في إطار دراسة وتحليل واقع استخدام نزعة الشك المهني للحد من مخاطر الاكتشاف .

6- حدود البحث

- 1.الحدود الموضوعية : اختبر البحث الأثر المتوقع لممارسة الشك المهني في الحد من مخاطر الاكتشاف.
- 2.الحدود الزمانية: تعد الفترة (2020 -2021) أساساً لجمع المصادر والبيانات المحاسبية عن الشركات عينة البحث .
- 3.الحدود المكانية: تم اختيار مجموعة من الشركات التدقيق المجازة للعمل في العراق كعينة لتطبيق الجانب العملي من البحث.

7- مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث في شركات التدقيق المجازة للعمل في العراق والبالغ عددها 26 شركة حسب التقرير الصادر من مجلس المهنة المتضمن اسماء شركات التدقيق المجازة للعمل عام 2022 . ولغرض تحقيق هدف البحث قام الباحثان باختيار عينة قصدية مكونة من 5 شركات تدقيق اي ما يعادل 19 % من مجموع مجتمع البحث .

المبحث الثاني : الاطار النظري للشك المهني لمراقب الحسابات

اجتذبت قضية عدم ممارسة الشك المهني من قبل مراقبي الحسابات الكثير من الاهتمام من قبل مختلف هيئات الرقابة والتدقيق في اعقاب الحالات المتزايدة من القوائم المالية الاحتيالية (Hussin & Iskandar ,2015: 68) . حيث اعلنت هيئة تداول الاوراق المالية الامريكية SEC ان 60% من حالات الفشل في التدقيق كان سببها نقص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات (القباطي , 2017 : 588) . وكما هو معروف تكمن اهمية مهنة التدقيق في الحصول تأكيد معقول وليس مطلق بان القوائم المالية خالية من اي تحريف جوهري سواء بسبب الغش او الخطأ (المعيار الدولي للمراجعة 200 , 2020 : 60) وابداء الرأي المهني حول مدى عدالة القوائم المالية ومدى توافقها مع المعايير والمبادئ المحاسبية (قاسم , 2019 : 11) بشكل عام ، يضع المستخدمون ثقتهم في أن مراقبي الحسابات يتصرفون بحذر لاكتشاف أي عملية احتيال في القوائم المالية في الوقت الحاضر تتطلب طبيعة إجراءات التدقيق من مراقبي الحسابات إبداء رأي مع ضمان معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية (Hussin & Iskandar , 2015: 69) . فإن الشك المهني يمثل حجر الزاوية المهم لجودة التدقيق لذلك يُطلب من مراقبي الحسابات ممارسة المستوى المناسب من الشك المهني على النحو المنصوص عليه في المعايير المهنية (Olsen ,2018 :142) & Gold) . لذلك فان مقدار ما يمتلكونه من الشك المهني وكيف يستخدمونه عند تقييم المعلومات للوصول إلى الأحكام المهنية واتخاذ قرارات التدقيق يعد أحد المحددات الرئيسية لجودة التدقيق (Boritz et al ,2018 :4) .

1. خصائص الشك المهني

إن الفحص الدقيق للمعايير يكشف عن وجود خصائص متعددة للشك المهني . تم تحديد مجموعة من الخصائص المستمدة من معايير التدقيق والدراسات المتعلقة بعلم النفس والفلسفة وبحوث سلوك المستهلك في محاولة لتوسيع فهم مهنة المحاسبة للشك المهني , حيث وجد ان هذه الدراسات تشير إلى مجموعة محتملة من السلوكيات التي تدل على الشك المهني (: Hurtt , 2010 , 51). وهذه الخصائص هي :

أ- عقل متسائل : تتمثل هذه الخاصية في فلسفة التحقق والاستجواب الذهني في حالات عدم اليقين او عدم التأكد تجاه معلومات محددة تتطلب زيادة فضول مراقب الحسابات وتوسيع نطاق الفحص (رايس و زعيبط , 2020 , 455) ، حيث تظل عقلية مراقب الحسابات في وضع تساؤل مستمر حول مدى كفاية وملاءمة الأدلة التي تم الحصول عليها (Hamshari etal , 2021 :109).

ب- تعليق الحكم: وهو خاصية من خصائص الشك القائمة على مفهوم متطلبات الإفصاح المعرفي فمراقب الحسابات يجب أن يكون متشككاً أثناء تأجيل ابداء الرأي إلى أن يكون هناك دليل كاف ومعرفة السبب الحقيقي لحدوث المشكلة وعدم التسرع في اتخاذ القرارات (Hussin& Iskandar , 2015: 70) .

ت- البحث عن المعرفة : تختلف خاصية البحث عن المعرفة ، عن خاصية العقل المتسائل لأن العقل المتسائل لديه بعض الإحساس بعدم التصديق أو الشك ، في حين أن البحث عن المعرفة هو أكثر من إحساس بالفضول أو الاهتمام العام ، حيث يهتم المشككون بالمعرفة بشكل عام وليسوا بالضرورة متحمسين للبحث لمجرد التحقق من نتيجة معينة أو الحصول على معلومات محددة ، وتتماشى هذه الخاصية مع مفهوم الشك في الفلسفة (Hurtt , 2010 : 154).

ث- فهم الشخصية : يتطلب الموقف المتشكك فهم دوافع الناس وسلوكياتهم حيث تظهر دراسات الاقتصاد السلوكي بوضوح أن التصورات والدوافع والحوافز قد تدفع الناس إلى تقديم معلومات مضللة أو غير دقيقة، فبدون هذا الجانب من الشك المهني قد يكون من الصعب على مراقب الحسابات أن يتعرف أو يكتشف مسبقاً النوايا الغامضة للأشخاص الذين يقدمون المعلومات حيث يمكن للعقل المتشكك تحدي الافتراضات غير الواضحة وتصحيحها بمجرد تحديدها وفهمها (Ciołek , 2017 :37) .

ج- الاستقلالية الذاتي : أن مفهوم الشك المهني يحتوي ضمناً على مفهوم استقلالية الفرد ، أي التوجيه الذاتي والاستقلال الأخلاقي فمراقب الحسابات المتشكك هو الشخص الذي لا يقبل بسهولة ادعاءات الآخرين (Hurtt , 2010 : 155) . حيث تتطوي بيئة التدقيق على العديد من العلاقات والمصالح المختلفة والتي قد تكون متعارضة في كثير من الاحيان لذلك فان استقلالية مراقب الحسابات تمكنه من ابداء رأيه بمهنية وبدون خوف (قاسم , 2019 : 41,42) . تحدد كل من مدونة السلوك المهني ومدونة قواعد السلوك المهني الاستقلال على أنه يتكون من عنصرين هما الاستقلال الذهني او العقلي واستقلال المظهر (Arens etal , 2016 :89) .

ح- الثقة بالنفس: ان الثقة بالنفس من اهم خصائص الشك المهني وتشير الى المستوى الذي يؤمن به مراقب الحسابات ويتق بنفسه. هذه الثقة تقوده الى سلوك معين يمكنه من فهم الامور التي عليه القيام بها لاتخاذ القرارات والاحكام (الطائي وعثمان , 2018 : 602) .

2. اهمية الشك المهني

ان عدم قدرة مراقبي الحسابات على كشف عمليات الاحتيال و فشلهم في توكي الدقة اللازمة وفضول الاستقصاء وتحليل الأدلة المتاحة كما هو متوقع من محترف مراقبة الحسابات (Louwers et al, 2013 : 41) . أدى الى ازدياد الاهتمام بمدى ممارسة مراقب الحسابات لمستوى مناسب من الشك المهني خصوصاً بعد انهيار عدد من الشركات العالمية الكبرى من امثال شركة Enron و Adelphia و Tyco International و WorldCom و Olympus Corporation و اخرها شركة Automony

Corporation في سنة 2012 (القباطي , 2017 : 582) . ان وقوع الأخطاء والاحتيال في التقارير المالية لهذه الشركات سلط الضوء على فرضية اساسية تبرز اهمية الشك المهني وهي وجود تضارب محتمل في المصالح بين مراقبي الحسابات وإدارة الشركة التي يتم تدقيقها , حيث ينشأ هذا التضارب لأن الإدارة تريد تقديم الشركة في أفضل صورة ممكنة بينما يجب على مراقب الحسابات التأكد من أن المعلومات حول الوضع المالي للشركة معروضة بشكل عادل (Louwers et al , 2015 : 17) . لأنه بدون الشك يكون مراقب الحسابات عرضة لقبول أدلة تدقيق غير دقيقة أو ضعيفة , اما من خلال ممارسة مستوى كافي من الشك المهني فيكون مراقبو الحسابات أقل احتمالاً لتجاهل الظروف غير العادية أو استنتاج رأي من أدلة تدقيق محدودة أو استخدام افتراضات غير مناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق (Johnstone et al , 2013 : 128) . فالشك المهني يمكنهم من التقييم الدقيق والتساؤل والتفكير في موضوعية كافة أحكامهم والتخفيف من كل اشكال التحيزات السلوكية مثل الثقة المفرطة (3 : Cruz et al , 2020) فمراقب الحسابات المتشكك مهنيًا سوف يقوم بـ (Johnstone et al , 2013 : 128) التشكيك الانتقادي في أدلة التدقيق المتناقضة.

1. إجراء تقييم دقيق لمصادقية أدلة التدقيق ، لا سيما المؤشرات التي تكون فيها مخاطر الاحتيال عالية .
2. التشكيك بشكل معقول في صحة الوثائق ، مع قبول اعتبار المستندات أصلية ما لم يكن هناك سبب للاعتقاد بخلاف ذلك.
3. التساؤل بشكل معقول عن صدق ونزاهة الإدارة ، والأفراد المسؤولين عن الحوكمة ، ومقدمي أدلة التدقيق من الأطراف الثالثة.

هناك اتفاق مشترك بين منظمي المهنة على أن تعزيز الشك المهني لمراقبي الحسابات يمثل تحدياً رئيسياً لكل من شركات التدقيق والهيئات التنظيمية خصوصاً في المجالات التي تتضمن أحكام إدارية مهمة مع عدم تأكد كبير في القياس. ونظرًا لأن الاقتصاد العالمي يصبح أكثر تعقيدًا ، فمن المتوقع أن يزداد عدد هذه المجالات في المستقبل ، مما يجعل تطبيق مستوى كافٍ من الشك المهني في إجراءات التدقيق أكثر أهمية (Ciołek& Emerling , 2019 : 2) ويمكن تلخيص أهمية الشك المهني كما يأتي :

1. أهمية الشك المهني لمهنة التدقيق : يعد الشك المهني أحد أهم الأدوات التي تساعد على استعادة مهنة التدقيق لمكانتها كعامل رئيس في الكشف عن عمليات الاحتيال والحد منها (الزايغ , 2020 : 219) . كما اظهرت نتائج الدراسات ان النقص في مستوى الشك المهني يضر بجودة عمليات التدقيق وسمعة مراقبي الحسابات فهناك اتفاق كبير على أهمية الشك المهني في ممارسة مهنة التدقيق حيث يعد الشك المهني السمة الأساسية لعمليات التدقيق المعاصرة (9 : 2009 , Quadackers) . ان ممارسة الشك المهني يكون عند تقييم نزاهة وامانة ادارة العميل في مرحلة ما قبل التعاقد وتقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية وملائمة السياسات المحاسبية المطبقة كذلك مدى كفاية الافصاح في القوائم المالية في مرحلة تنفيذ التدقيق (مصطفى , 2012 : 571, 572) كذلك فان ممارسة الشك المهني عند تقييم قدرة العميل على الاستمرارية في المستقبل كل ذلك يؤدي الى تعزيز ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق (الطائي وعثمان , 2018 : 600) .
2. أهمية الشك المهني لأعضاء فريق التدقيق : ان ممارسة الشك المهني يحقق عدد من المزايا لمراقب الحسابات بصورة خاصة وشركة التدقيق بصورة عامة فهو يعد احد عوامل التحسين المستمر للأداء ويساهم في اجراء تدقيق اكثر شمولاً لضمان اكتشاف ومنع عمليات الاحتيال (الطائي وعثمان , 2018 : 601) فالشك المهني عنصر أساسي لتطبيق العناية المهنية المطلوبة من جميع المشاركين في سلسلة اصدار التقارير المالية , وبالتالي فان الشك في جميع أنحاء سلسلة اصدار هذه التقارير يزيد من احتمالية اكتشاف الاحتيال (Johnstone et al , 2013 : 41) . وهذا يؤدي إلى زيادة مستوى جودة الأداء المهني في جميع مراحل عملية التدقيق من بداية مرحلة الارتباط بالزبون وتقييمه في مرحلة ما قبل التعاقد مروراً بمرحلة التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذ العمل الميداني وإجراءات التدقيق (مصطفى , 2012 : 571) . ان حقيقة اعتماد أسواق رأس المال على مراقبي

الحسابات لكشف القوائم المالية الاحتمالية تمثل ضغط كبير على فريق التدقيق ، فقد تواجه شركة التدقيق دعاوى قضائية كبيرة وفقدان للسمعة إذا فشل التدقيق في الكشف عن الاحتيال عند وجوده (Reimers & Carpenter 56: 2013). أهمية الشك المهني لمستخدمي القوائم المالية : ان اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الاموال وانفصال الملكية عن الادارة ادى الى ابتعاد المالكين عن اي تدخل في تشغيل المنشأة ومراقبتها (الشحنة , 2015: 23) , ان المستثمرين وصناع القرار الآخرين قد لا يتمتعون بمستوى الخبرة المطلوبة للتعامل مع تعقيد الأحداث والمعاملات في بيئة الأعمال العالمية في الوقت الحاضر لذلك فهم بحاجة للمساعدة في جعل المعلومات أكثر قابلية للفهم لغرض اتخاذ القرار المناسبة (3 : 2016 Louwers et al) وبالتالي فالشك المهني يمثل حلقة الوصل بين عمل مراقب الحسابات و المستثمرين لأنه أساس ثقة المستثمر في التقارير المالية (60 : 2013 Carpenter & Reimers) . وعلى الرغم من أن المدققين ليسوا مسؤولين عن اكتشاف عمليات الاحتيال ، إلا أنه يجب عليهم الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل خالية من كافة الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الخطأ او الاحتيال (266: 2017 Hussin et al) والتأكيد المعقول هو مستوى عالي من التأكيد يتم الوصول اليه عند الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتخفيض مخاطر التدقيق المختلفة (المعيار الدولي للمراجعة 200, الفقرة 5 , 2020: 59). ويساعد تطبيق مبدأ الشك المهني مراقبي الحسابات على جمع أدلة التدقيق وتقييمها بشكل فاعل كما يذكر مجلس الرقابة المحاسبية على الشركة العامة (PCAOB) انه عندما لا يطبق مراقبو الحسابات الشك المهني بشكل مناسب فقد لا يحصلون على أدلة مناسبة كافية لدعم آرائهم في المواقف التي تكون فيها القوائم المالية محرفة بشكل جوهري (1 : 2021 Saiewitz & et al) . بالإضافة لذلك فقد ازدادت في السنوات الأخيرة مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم مدى كفاءة الأنظمة الإدارية والمالية للمنشآت المالية والإفصاح عن مدى فاعلية تلك الأنظمة ، فبعد أن كان التقييم يستخدم لأغراض مساعدة مراقب الحسابات في تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وتحديد حجم العينة المطلوب فحصها أصبح الإفصاح عن التقييم يخدم المستخدمين الخارجيين (الزايغ , 2020 : 210), فقد تتطلب الانظمة واللوائح المطبقة في بعض الدول من مراقبي الحسابات تقديم اراء بشأن امور محددة مثل فاعلية الرقابة الداخلية او مدى اتساق تقرير الادارة المنفصل مع القوائم المالية (المعيار الدولي للمراجعة 200, الفقرة 1أ , 2020 : 64) .

3.العوامل المؤثرة على ممارسة الشك المهني

اثبتت الدراسات الحديثة أن تقييم الأدلة وتوليد التفسيرات البديلة و البحث عن معلومات إضافية واكتشاف مراقبي الحسابات للتناقضات والأخطاء يكون أكبر في ظل ظروف تحفز الشك المهني (11-9 : 2008 Hurtt et al) . فهناك عوامل تحد من ممارسة المستوى المطلوب من الشك المهني، قسم منها يتعلق بطبيعة وسمات مراقب الحسابات نفسه وقسم يتعلق ببيئة الرقابة ومخاطر عمل منشأة الزبون والقسم الآخر يتعلق باعتبارات التكلفة (ابو الفضل, 2016 : 186) . واستنادا للدراسات الاكاديمية المهمة بدراسة وتطوير الشك المهني يمكن تحديد اهم العوامل التي تؤثر على ممارسة الشك المهني في الحالات العملية وكما يأتي:

- أ- السمات العقلية
- ب- السمات الاخلاقية
- ت- عوامل نفسية
- ث- الاطار الزمني والتنظيمي لعملية التدقيق
- ج- تكاليف عملية التدقيق
- ح- التعليم والتدريب
- خ- الخبرة العملية
- د- استمرارية العمل
- ذ- بيئة العمل
- ر- التكنولوجيا

المبحث الثالث: الاطار النظري لمخاطر الاكتشاف

إن المخاطر كمفهوم ليس جديداً على مهنة التدقيق أو على مراقبي الحسابات المسؤولين عن تصميم اجراءات التدقيق المناسبة لتنفيذ عملية التدقيق, فقد تم الإشارة إلى ذلك المفهوم ضمن معايير التدقيق منذ القرن الماضي , ففي العام 1983 عرف المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA مخاطر التدقيق ضمن بيانه رقم 47 بأنها مخاطر فشل مراقب الحسابات دون أن يدري في إبداء رأي سليم حول قوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً (الشاهين , 2015 : 25) . ولا يتوقع من مراقب الحسابات بل لا يمكنه أن يخفض مخاطر التدقيق إلى مستوى الصفر ولذلك لا يمكنه أن يصل إلى تأكيد مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري ويرجع ذلك إلى وجود قيود ملازمة للتدقيق تنشأ من طبيعة التقرير المالي وطبيعة إجراءات التدقيق والحاجة إلى القيام بالتدقيق خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة (معيار المراجعة الدولي 200 الفقرة أ 47 , 2020 : 72) .ونظراً لوجود تلك القيود فهناك مخاطر لا مفر منها تتمثل في عدم اكتشاف بعض التحريفات الجوهريّة ، حتى عندما يتم التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (الجبول , 2022 : 883) .

1. انواع مخاطر الاكتشاف

يدرك مراقب الحسابات المحترف وجود المخاطر ويتعامل معها بطريقة مناسبة لتحقيق عمليات تدقيق ذات جودة عالية (Arens et al, 2016: 262). وتختلف مخاطر الاكتشاف في طبيعتها عن مخاطر التدقيق الأخرى التي تحدد وتقيم طبقاً لظروف وطبيعة نشاط الزبون مما يجعلها خارج سيطرة مراقب الحسابات , فهي مخاطر تنشأ من طبيعة ونوعية الاجراءات التي يختارها مراقب الحسابات لتنفيذ عملية التدقيق ومدى كفاءة تطبيقها من قبله وبالتالي فان ما يميز مخاطر الاكتشاف هو أنها تقع داخل نطاق سيطرة مراقب الحسابات و يمكنه التحكم فيها وتعديلها (بورقعة وجلودى , 2019 : 11) . وتتكون مخاطر الاكتشاف من نوعين بناءً على طبيعة الاجراءات المستخدمة في اداء عملية التدقيق (المصدر , 2013 : 34) :

- أ- **مخاطر التدقيق التحليلي Analytical audit risk** : وهي المخاطر الناتجة فشل إجراءات التدقيق التحليلية في اكتشاف التحريفات التي لا تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة الاقتصادية .
- ب- **مخاطر التدقيق التفصيلي Detailed audit risk** : وهي المخاطر القبول الخاطئ لنتائج الاختبارات التفصيلية رغم وجود تحريفات جوهريّة تقضي بعدم قبول نتائج الاختبارات التفصيلية حيث إن هذا التحريف الجوهري لم يتم تحديده رغم كل ما تم اجراءه من اختبارات و رغم وجود نظام الرقابة الداخلية .

2.اهمية تحديد مستوى مخاطر الاكتشاف

The importance of Determining the level of Detection Risk

إن ظروف عدم التأكد تجعل من انجاز عمل ما امر ينطوي على مخاطر ويتطلب مهارة عالية في كيفية التعامل معه , وان وجود مخاطر قيام مراقب الحسابات بإصدار تقرير يتضمن رأياً غير سليم مبني على حكم خاطئ بسبب وجود تحريفات لم يكتشفها (مسعودي وبن الدين , 2017: 258) . كما ان النظر إلى عملية التدقيق كممارسة مهنية تهدف إلى تحقيق الربح وتحمل مخاطر متعددة تتمثل بالمساءلة المهنية أو القانونية التي قد يتعرض لها مراقب الحسابات نتيجة القبول بتدقيق حسابات عميل معين وانجاز هذا التدقيق ادى الى قيام القائمين على تنظيم المهنة بالبحث عن امكانية استخدام مدخل المخاطر السائد في معظم القرارات المالية , والذي يربط بين المخاطر وما يتعلق بها من تكاليف وبين العائد المتوقع عند اتخاذ القرار بقبول الزبون (الشاهين, 2015 : 23) . واستناداً إلى المستوى المسموح به أو المخطط له لمخاطر الاكتشاف (والذي يعتمد دائماً على تقييم المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة) ، يقوم مراقبو الحسابات بتعديل وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية (Louwers et al, 2018 : 122) .

أ- **طبيعة إجراءات التدقيق Nature of audit procedures** : حيث تشير طبيعة إجراء التدقيق إلى نوع الأدلة المستخدمة ونوع الاختبارات والغرض من استخدامها , حيث يتوفر لدى مراقب الحسابات أنواع مختلفة من أدلة التدقيق والتي يمكنه استخدامها وهي (الفحص الفعلي والمصادقات والتفتيش والإجراءات التحليلية والاستفسارات والملاحظة وإعادة الحساب وإعادة الأداء) , اما فيما يخص الاختبارات فهناك مجموعة من اختبارات التدقيق لكل منها غرض محدد وكما يأتي (الصباغ , 2016 : 32)

1. **اختبارات الرقابة Tests of controls** : وهي عبارة عن إجراءات التدقيق التي يتم من خلالها اختبار مدى فعالية سياسات وإجراءات الرقابة بغرض تدعيم التخفيض في خطر الرقابة
2. **الاختبارات الأساسية للعمليات Substantive tests of transactions** : وهي الاختبارات التي يقوم بها مراقب الحسابات للتعرف على التحريفات بغرض تحديد ما إذا تحققت أهداف التدقيق المرتبطة بكل فئة من فئات المعاملات المالية .
3. **الإجراءات التحليلية Analytical procedures** : تشير هذه الإجراءات الى استخدام المقارنات والعلاقات المالية وغير المالية بغرض تحديد ما إذا كان رصيد حساب او تأكيد ما يبدو منطقياً .
4. **الاختبارات التفصيلية لأرصدة Tests of details of balances** : وهي عبارة عن الاختبارات التي يقوم بها مراقب الحسابات للتعرف على التحريفات بغرض تحديد ما إذا تم تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بأرصدة الحسابات ويتضمن كل نوع من أنواع اختبارات التدقيق اعلاه أنواعاً معينة من الأدلة .

ب- **توقيت إجراءات التدقيق Timing of audit procedures** : يشير التوقيت إلى موعد اكتمال إجراءات التدقيق ، وللقيام بذلك يأخذ مراقب الحسابات بعين الاعتبار ما إذا كان يجب استكمال الإجراءات في نهاية السنة المالية بعد تاريخ قائمة المركز المالي او قبل ذلك التاريخ (Louwers et al, 2018 : 122) . وتظهر العلاقة بين توقيت إجراءات التدقيق وعملية تقييم المخاطر في أنه كلما ارتفع مستوى المخاطر المقيمة يتوجب على مراقب الحسابات القيام بإجراءات التدقيق في فترة أقرب من نهاية السنة المالية موضوع التدقيق وليس عند تاريخ مبكر ، وكذلك يجب مراعاة القيام بإجراءات التدقيق على فترات غير قابلة للتنبؤ من قبل العميل (الصباغ , 2016 : 33) .

ت- **مدى إجراءات التدقيق Extent of audit procedures** : يشير إلى عدد الاختبارات التي تم إجراؤها. فمن الواضح أنه كلما زاد الاختبارات زادت فرصة العثور على الأخطاء والاحتيال ، وبالتالي ، انخفضت مخاطر الاكتشاف (Louwers et al, 2018 : 122) .

المبحث الرابع : الجانب العملي

دراسة العلاقة بين المتغير المستقل (الشك المهني) والمتغير التابع (مخاطر الاكتشاف)

1- قياس الشك المهني للشركات عينة البحث

تم استخدام مقياس Hurtt 2010 (HPSS) لقياس مستوى الشك المهني, وهو مقياس نفسي (اعتمد على تفاصيل من علم النفس) مصمم لقياس مستوى الشك المهني بالاعتماد على الخصائص الستة للشك المهني, المقياس مكون من 30 عنصراً (استفسار) مسجل له درجات من 6 نقاط ومصمم بشكل اسئلة صيغت بهيئة عبارات يمكن ان يستخدمها الأشخاص لوصف أنفسهم , حيث تتراوح نتائج الردود من 1 إلى 6 درجة , ويمكن أن تتراوح درجات المقياس الاجمالية لكل فرد من 30 إلى 180 درجة , مع الاخذ بالاعتبار ان هناك اسئلة وضعت بصيغة معكوسة اي ان نتائجها ستكون عكس الارقام الممنوحة لها ضمن السياق الاعتيادي (Hurtt 2010:165,166).

من اجل قياس الشك المهني لأفراد عينة البحث وتحقيق هدفه تم توزيع قائمة الفحص على افراد الشركات عينة البحث , وبعد تفريغ محتويات القوائم تم جمع الدرجات الممنوحة لمراقبي الحسابات المستجيبين لكل عنصر من عناصر القائمة والبالغة 30 سؤال بصورة فردية مع الاخذ بنظر الاعتبار ان الأسئلة 1 ، 10 ، 11 ، 16 ، 17 ، 19 ، 25 ، 26 مسجلة بشكل عكسي, تم طرح النتيجة من 7 واستخدام الرقم المقلوب في جمع النتيجة الإجمالية. وقد تم تحويل الدرجة الى نسبة مئوية من خلال قسمة درجة الفرد على 180 لوضع النتيجة على مقياس مكون من 100 نقطة , وحسب الجدول ادناه

جدول (1) تقييم نتائج استمارة الفحص حسب الدرجات

الدرجة	60-30	90-60	120-90	160-130	180-160
التقييم	ضعيف جدا	ضعيف	متوسط	جيد	شك مهني عالي

المصدر : اعداد الباحثان

تم قياس الشك المهني لجميع مراقبي الحسابات المستجيبين العاملين في الشركات عينة البحث بشكل فردي فيما بعد تم قياس درجة الشك المهني لكل شركة وعرض النتائج باستخدام المتوسط الحسابي لدرجات مراقبي الحسابات في كل شركة وكما موضح في ما يأتي :

جدول (2) قياس الشك المهني لعينة البحث

ت	اسم الشركة	متوسط درجة الشك المهني	النسبة المئوية	اعلى درجة	ادنى درجة	التقييم
1	ار	136.8	%76	180	76	شك مهني جيد
2	ق أ	130.8	%73	146	100	شك مهني جيد
3	ع ح	122.8	%68	154	79	شك مهني متوسط
4	ع ش	135.2	%75	179	72	شك مهني جيد
5	م ف	139.8	%78	153	131	شك مهني جيد
	المجموع	133.08	%74	180	72	شك مهني جيد

المصدر : اعداد الباحثان

تشير نتائج الجدول الى وجود تقارب في درجات الشك المهني المسجلة للشركات عينة البحث, حيث بلغ متوسط درجات الشك المهني للشركات 133,08 وبنسبة %74 بمتوسط درجات شك مهني تتراوح بين 122,8 و 139,8 في حين بلغت اعلى درجة للشك المهني تم تسجيلها ضمن عينة البحث 180 درجة وبنسبة %100 في شركة أ ر تليها درجة شك مهني بمقدار 179 وبنسبة %99 في شركة ع ش و اقل درجة تم تسجيلها ضمن افراد عينة البحث 72 وبنسبة %40

2- قياس مخاطر الاكتشاف

تشير طريقة القياس الكمي للمخاطر بشكل عام ومخاطر الاكتشاف بشكل خاص الى تقدير قيمة المخاطر باستخدام قيم رقمية للتعبير عن مستوى المخاطر المقيمة من خلال التحليلات الرياضية والاحصائية لتحديد احتمال وقوع المخاطر وكما تمت الاشارة اليه في المبحث الثالث من الفصل الثاني يتم قياس قيمة مخاطر لاكتشاف من خلال الخطوات الاتية :

أ- تحديد قيمة مخاطر التدقيق المقبولة

ب- تحديد قيمة مخاطر التحريف الجوهرى (المخاطر الكامنة , مخاطر الرقابة)

ت- ايجاد قيمة مخاطر الاكتشاف من خلال تطبيق المعادلة الاتية

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR}$$

حيث :

DR مخاطر الاكتشاف

AR مخاطر التدقيق المقبولة

IR المخاطر الكامنة

CR مخاطر الرقابة

أ- تحديد قيمة مخاطر التدقيق المقبولة : تستخدم شركات التدقيق عينة البحث مدخل مخاطر التدقيق في تنفيذ عملية التدقيق وتستند في ذلك الى الصيغة المفاهيمية لنموذج مخاطر التدقيق واستخدام الحكم المهني في تحديد قيمة مخاطر التدقيق المقبولة من خلال فهم طبيعة نشاط العميل وطبيعة عمله والحصول على فهم كافي لنظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية وكما مبين في الجدول ادناه :

الجدول (3) تقييم مخاطر التدقيق المقبولة للوحدات الاقتصادية

ت	شركة التدقيق	الوحدة الاقتصادية	مخاطر التدقيق المقبولة
1	أر	أ	0,25
2	ق أ	ب	0,50
3	ع ح	ج	0,50
4	ع ش	د	0,25
5	م ف	هـ	0,25

المصدر : من اعداد الباحثان

ب- تحديد قيمة مخاطر التحريف الجوهرى (المخاطر الكامنة , مخاطر الرقابة) : ليس هناك طرق رياضية دقيقة معتمدة وتلقى قبول عام في التطبيق العملي لقياس مخاطر التحريف الجوهرى وتوفير نتائج دقيقة ولكن هناك مجموعة من النماذج المقترحة والمحاولات التي تعتمد بشكل رئيسي على نظرية الاحتمال probability Theory ومن اجل تحقيق هدف البحث تم اختيار النموذج المقترح من قبل الصباغ 2016 لتحديد قيمة مخاطر التحريف الجوهرى في الوحدات الاقتصادية المختارة لعينة البحث عند مستوى القوائم المالية .

يتضمن النموذج المقترح اربع خطوات لقياس مخاطر التحريف الجوهرى عند مستوى القوائم المالية هي :

- تقييم مخاطر الاحتيال
- تقييم المخاطر الكامنة
- تقييم مخاطر الرقابة
- التوصل لنتيجة القياس الكمي لمخاطر التحريف الجوهرى .

تستند الية القياس المستخدمة في النموذج المقترح من قبل الصباغ 2016 لقياس مخاطر التحريف الجوهرى الى نظرية الاحتمال probability Theory والتي تقوم على منح قيم احتمالية للخطر المراد قياسه ضمن المدى (1,0) حيث يتم اعطاء القيمة (1) عند تقدير مراقب الحسابات لاحتمال وجود تحريفات جوهرية والقيمة (0) عند تقدير مراقب الحسابات لعدم احتمال وجود تحريفات جوهرية بعد ان يتم تقييم وجود المؤشرات لكل عامل من عوامل مخاطر التحريف الجوهرى يتم استخدام المتوسط الحسابي لكل عامل لإيجاد القيمة الاحتمالية للمخاطر, وكما يأتي

$$\frac{x_n + \dots + x_2 + x_1}{n} = \text{القيمة الاحتمالية لوجود المخاطر}$$

حيث :

x_2 و x_1 تمثل القيمة الاحتمالية لمؤشرات وجود المخاطر

n يمثل عدد المؤشرات الكلي

الجدول (4) اجمالي مخاطر التحريف الجوهري

ت	المخاطر	القيمة				
		أ	ب	ج	د	هـ
1	المخاطر الكامنة	0,58	0,58	0,58	0,58	0,58
2	مخاطر الرقابة	0,12	0,28	0,20	0,16	0,08
3	مخاطر التحريف الجوهري	0,07	0,16	0,12	0,09	0,05

المصدر : من اعداد الباحثان

نلاحظ من الجدول اعلاه ان قيمة المخاطر الجوهريه عند مستوى البيانات المالية للوحدات الاقتصادية أ ، ب ، ج ، د ، هـ (0,07 , 0,16 , 0,12 , 0,09 , 0,05) على التوالي وهي تمثل نتيجة ضرب قيمة المخاطر الكامنة في قيمة مخاطر التدقيق للوحدات الاقتصادية عينة البحث .

ت- ايجاد قيمة مخاطر الاكتشاف : يوضح الجدول التالي قيمة مخاطر الاكتشاف المقدره للوحدات الاقتصادية عينة البحث .

الجدول (5) ايجاد قيمة مخاطر الاكتشاف المقدره

ت	شركة التدقيق	الوحدة الاقتصادية	مخاطر التدقيق المقبولة	مخاطر التحريف الجوهري	مخاطر الاكتشاف
1	أر	أ	0,25	0,07	3,57
2	ق أ	ب	0,50	0,16	3,13
3	ع ح	ج	0,50	0,12	4,17
4	ع ش	د	0,25	0,09	2,78
5	م ف	هـ	0,25	0,05	5

المصدر : من اعداد الباحثان

نلاحظ من الجدول اعلاه ان قيمة مخاطر الاكتشاف المقدره بلغت (3,57 , 3,13 , 4,17 , 2,78 , 5) للشركات ار ، ق أ ، ع ح ، ع ش ، م ف على التوالي وهي ناتج قسمة قيمة مخاطر التدقيق المقبولة من الجدول 1 على قيمة مخاطر التحريف الجوهري من الجدول رقم 7 حيث بلغت اعلى قيمة 5 في الشركة م ف واقل قيمة 2,78 في الشركة ع ش.

3. التحليل الإحصائي لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة

يتناول البحث دراسة وتحليل متغيرات الدراسة في جانبها العملي بهدف الحصول على البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة، من حيث مناقشة واختبار فرضيات العلاقة بين متغيرات الدراسة ، تم اعتماد البيانات الواردة في الجدول (1,2) لقياس المتغير (الشك المهني) لجميع مراقبي الحسابات المستجيبين العاملين في الشركات عينة البحث. و لقياس المتغير (الحد من مخاطر الاكتشاف) تم الاعتماد على البيانات الواردة في الجدول (3,5) المتضمنة تقييم مخاطر التدقيق للوحدات الاقتصادية و قيمة مخاطر الاكتشاف المقدره، وذلك لاختبار فرضيات البحث الرئيسية المتضمنة :-

أ- اختبار الفرضية الفرعية الاولى المتضمنة هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الشك المهني و الحد من مخاطر الاكتشاف.

و لقياس علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة تم استخدام معامل الارتباط بيرسون، والجدول (6) التالي يبين النتائج التي تم الحصول عليها لاختبار هذه العلاقة.

جدول (6) قيم معامل ارتباط بيرسون

هـ	د	ج	ب	أ	الحد من مخاطر الاكتشاف	الشك المهني	المتغيرات
0.640**	0.612**	0.692**	0.675**	0.643**	0.312**	0.658**	أ ر
0.669**	0.667**	0.665**	0.411*	0.685**	0.304**	0.648**	ق أ
0.604**	0.671**	0.744*	0.628**	0.611**	0.408**	0.488**	ع ح
0.596**	0.413*	0.666**	0.576**	0.688**	0.315**	0.492**	ع ش
0.726*	0.608**	0.689**	0.504**	0.615**	0.515**	0.632**	م ف
0.603**	0.632**	0.621**	0.589**	0.673**	0.844**	1	الشك المهني
0.520**	0.390**	0.408**	0.314**	0.335**	1	0.844**	الحد من مخاطر الاكتشاف

المصدر: إعداد الباحثان، اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي. معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01).

يبين الجدول (6) معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة شركات التدقيق (أ ر ، ق أ ، ع ح ، ع ش ، م ف) مع الوحدات الاقتصادية (أ ، ب ، ج ، د ، هـ) حيث كانت جميع قيم معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01).

كما يبين جدول (6) ان قيمة معامل ارتباط بيرسون بين المتغير (الشك المهني) والمتغير (الحد من مخاطر الاكتشاف) قد بلغت (0.844) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)، وهذه النتيجة تشير إلى أن كلما كان هناك معايير أخلاقية لتقييم أداء الوحدة أو الجدارة الائتمانية ، من أجل تجنب الوقوع في إشكالية عدم اكتشاف مراقب الحسابات أرقام المركز المالي المتحيزة نتيجة استخدام الاحتياطات السرية وتزييف النسب المالية سيسهم ذلك في تركيز الهيئات والمنظمات المسؤول عن تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق على أهمية تقييم المخاطر التي يمكن ان تؤدي الى افشال او اضعاف عملية التدقيق، وذلك كون التخطيط لعملية التدقيق وخلال عملية تجميع وتقييم الأدلة يتعرض مراقب الحسابات لعدد من المخاطر والتي تعرف بمخاطر الاكتشاف. أي بمعنى آخر واستناداً الى معنوية علاقة الارتباط الدالة احصائياً نقبل الفرضية الفرعية الأولى والمتضمنة " هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الشك المهني و الحد من مخاطر الاكتشاف ".

ب - اختبار الفرضية الفرعية الثانية: لاختبار الفرضية الفرعية الثانية المتضمنة (هناك علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين الشك المهني و الحد من مخاطر الاكتشاف) و لإثبات هذا الاثر بين الشك المهني و الحد من مخاطر الاكتشاف، يمكن قياس ذلك من خلال نموذج الانحدار الخطي البسيط من خلال افتراض وجود علاقة دالية بين الشك المهني (X) و الحد من مخاطر الاكتشاف (Y) ويمكن التعبير عنها بمعادلة الانحدار الخطي التالية: -

$$Y = a + \beta X$$

β = ميل المعادلة (مقدار التغير في Y الذي يحدث نتيجة تغير X وحدة). a = ثابتة احصائية

وتبين المعادلة اعلاه ان الشك المهني هي دالة للقيمة الحقيقية للحد من مخاطر الاكتشاف ويبين الجدول (7) نتائج تحليل التباين (ANOVA) ومعاملات اختبار علاقة التأثير بين متغيرات لقياس العلاقة بينهما.

الجدول (7) نتائج تحليل الانحدار الخطي

ANOVA							
النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية df	متوسط المربعات	R	R ²	قيم F المحسوبة	مستوى المعنوية Sig
الانحدار	0.361	1	0.361	0.844	0.712	69.275	.000
القيمة المتبقية	0.146	28	0.005				
الاجمالي	0.508	29					
المعاملات Coefficients							
النموذج	معامل β	المعاملات الغير معيارية		T	مستوى المعنوية Sig	المعاملات المعيارية	
		الخطأ المعياري	بيتا			بيتا	مستوى المعنوية Sig
الثابت	.882	.211		4.180	.007		
الشك المهني	.816	.098	.844	8.323	.000		

المصدر: إعداد الباحثان، اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي. معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية (0.01).

بالاستناد الى النتائج الموضحة في الجدول (7) يتبين إن متغير (الشك المهني) له ارتباطاً وتأثيراً في (الحد من مخاطر الاكتشاف)، حيث يشكل هذا التأثير والارتباط أنموذج انحدار خطي من حيث قوة الارتباط والقدرة التفسيرية والتأثيرية. فقد بلغت قيمة معامل (R) لهذا النموذج (0.844) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01) ويدعم معنويتها قيمة اختبار (F) البالغة (69.275) التي هي أكبر من قيمتها الجدولية (3.17) وتُشير إلى وجود تأثير ما بين المتغير (الشك المهني) والمتغير (الحد من مخاطر الاكتشاف)، كما إن قيمة معامل التحديد (R²) والتي تمثل القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي قد بلغت (0.712) وتعني هذه القيمة أن نموذج الانحدار الخطي ومن خلال المتغير (الشك المهني) يمكنه أن يفسر ما نسبته (71.2%) من الاختلاف والتباين في المتغير (الحد من مخاطر الاكتشاف)، وهي نسبة جيدة ما وتدلل على وجود علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.01).

ويتضح من الجدول (7) النتائج الاحصائية ان قيمة (T=8.323) والتي هي اكبر من قيمتها الجدولية (2.457) وهي دالة بمستوى معنوية (Sig= 0.01) وهذا يدل على ان منحني الانحدار كاف لوصف العلاقة بين الشك المهني و الحد من مخاطر الاكتشاف وبدلالة معنوية. مما يثبت صحة و قبول الفرضية الفرعية الثانية والمتضمنة " هناك علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين الشك المهني و الحد من مخاطر الاكتشاف " وعلى وفق البيانات في جدول (7) تكون معادلة الانحدار الخطي: -

$$Y = 0.882 + 0.816X$$

ويتضح من خلال قيمة معامل الميل الحدي (β) البالغ (0.882) بأن زيادة بعد الشك بمقدار وحدة واحدة سيؤدي الى زيادة في المتغير الحد من مخاطر الاكتشاف بنسبة (88.2%) والباقي يعزى الى عوامل اخرى.

وبناءً الى النتائج الواردة في الجدول (6) و الجدول (7) المتضمنة قبول الفرضية الفرعية الاولى والفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية للبحث. وإشارة الى ذلك، تمّ قبول الفرضية الرئيسية المتضمنة: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الشك المهني و الحد من مخاطر الاكتشاف .

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- أ- ان الفهم الكافي لأهمية ممارسة الشك المهني من قبل مراقبي الحسابات في جميع مراحل عملية التدقيق يساعدهم على الوفاء بمسؤوليتهم في ابداء رأي مهني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية .
- ب- ان امتلاك مراقب الحسابات لمستوى كافي من الشك المهني وميله لافتراض عدم صحة تأكيدات ادارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق يؤدي الى التركيز على جمع وتقييم الادلة التي تثبت احتمالية وجود اخطاء او احتيال خاصة مع ارتفاع تقييم مخاطر التدقيق .
- ج- أن التطورات السريعة التي تشهدها بيئة الاعمال جعلت تعزيز الشك المهني لمراقبي الحسابات يمثل تحدياً رئيسياً لكل من شركات التدقيق والهيئات التنظيمية خصوصاً في المجالات التي تتضمن أحكام إدارية مهمة مع عدم تأكد كبير في القياس. ونظراً لأن الاقتصاد العالمي يصبح أكثر تعقيداً ، فمن المتوقع أن يزداد عدد هذه المجالات في المستقبل ، مما يجعل تطبيق مستوى كافٍ من الشك المهني في إجراءات التدقيق أكثر أهمية .
- د- ان امتلاك مراقب الحسابات لسمات وخصائص الشك المهني قد لا تؤدي بالضرورة الى تطبيق المستوى المناسب فالطبيعة البشرية لمراقب الحسابات تجعله عرضة للتأثر بعوامل بيئة العمل وهذا ينعكس بالتأكيد على سلوكياته و احكامه وقراراته المهنية .
- هـ- ان التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية لا ضمن وصول مراقب الحسابات إلى تأكيد مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرى بسبب وجود قيود ملازمة لعملية التدقيق .
- و- تختلف مخاطر الاكتشاف في طبيعتها عن مخاطر التدقيق الأخرى لكونها مخاطر تنشأ من طبيعة ونوعية الاجراءات التي يختارها مراقب الحسابات للقيام بعملية التدقيق ومدى كفاءة تطبيقها من قبله .
- ز- تعتمد قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الغش على عوامل معينة إن وصول مراقب الحسابات إلى رأي سليم حول مدى عدالة تمثيل القوائم المالية يتطلب منه بذل العناية المهنية اللازمة اثناء تنفيذ الاعمال للحد من مخاطر الاكتشاف
- ح- تُشير نتائج في الجدول (6) والجدول (7) اختبار معامل الارتباط و اختبار الفرضيات إلى وجود علاقة ارتباط و تأثير بين الشك المهني و الحد من مخاطر الاكتشاف , أي بمعنى اخر كلما زاد التركيز بعملية التدقيق للقوائم المالية للشركات عينة البحث وفقاً لمعايير التدقيق للقوائم المالية من توافر مجموعه من الخصائص النوعية الاساسية من الملائمة والتمثيل الصادق وكمية وانواع المعلومات التي يجب الافصاح عنها وبالشكل الذي تعرض فيه سيسهم ذلك في الكشف عن الاحتمالات السرية و تقدير مخاطر الاكتشاف. وبذلك تم قبول الفرضية الرئيسية الثانية .

ثانياً: التوصيات

- أ- دعم الدراسات الاكاديمية ونشر الوعي حول مفهوم الشك المهني وتقديم التوجيه الكافي لمراقبي الحسابات حول كيفية ممارسة الشك المهني و كيفية معرفة المواطن التي تستدعي ممارسة مستوى اعلى من الشك المهني
- ب- التحلي بعقلية متسائلة والتمسك بالثبات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف سواء كان ناتج عن خطأ أو غش وإجراء تقييم نقدي للتأكدات قبل قبولها كأدلة .
- ت- ضرورة قيام الهيئات المهنية و التنظيمية المسؤولة عن مهنة التدقيق بالتأكيد على اهمية الشك المهني وضرورة ممارسته اثناء عملية التدقيق .
- ث- ضرورة قيام الهيئات المهنية و التنظيمية المسؤولة عن مهنة التدقيق بالتأكيد على مراعات المعايير المهنية والاخلاقية ومتابعة نشر التعليمات الخاصة بأخلاقيات المهنة .

- ج- بذل العناية المهنية اللازمة خلال جميع مراحل تنفيذ عملية التدقيق .
- ح- ضرورة التأكيد على امتلاك مراقب الحسابات المحترف فهم كافي لوجود المخاطر كيفية التعامل معها بطريقة مناسبة لتحقيق عمليات تدقيق ذات جودة عالية .
- خ- الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لتخفيض مخاطر الاكتشاف إلى مستوى منخفض بشكل مقبول

المصادر

1. ابو الفضل , عبد العال مصطفى , اطار مقترح لخصائص الشك المهني واثره على سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الادارة لفرض الاستمرارية : دراسة ميدانية , مجلة البحوث المحاسبية , المجلد 3 , العدد 2 , جمهورية مصر العربية , 2016 .
2. الجبول ميسر منيزل , مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ وأثرها على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في الأردن , المجلة العربية للنشر العلمي , العدد 40 , المملكة الاردنية الهاشمية , 2022 .
3. الزايغ , هاني فرحان , علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الغش والاختفاء الجوهرية في القوائم المالية – دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة , مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية , المجلد 28 , العدد 2, فلسطين , 2020 .
4. الشاهين عصام تركي , أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية) , اطروحة دكتوراه , جامعة دمشق , كلية الاقتصاد , الجمهورية العربية السورية , 2015 .
5. الصباغ سامر هائل , اثر القياس الكمي لمخاطر الاختفاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية) , اطروحة دكتوراه , جامعة دمشق , كلية الاقتصاد , الجمهورية العربية السورية , 2016 .
6. الطائي بشرى فاضل , علاء الدين عبد الرحمان عثمان , تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق , مجلة العلوم الاقتصادية والادارية . العدد 108 , المجلد 24 , جمهورية العراق , 2017.
7. القباطي , صبحي سعيد , تطور واتجاه الشك المهني في عملية المراجعة في ظل طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع , المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية , المجلد الثامن , ملحق العدد الثالث , جمهورية مصر العربية , 2017 .
8. المصدر مرشد عيد , أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة) , رسالة ماجستير , الجامعة الاسلامية – غزة , كلية التجارة , فلسطين , 2013 .
9. المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الاخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية , الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين , المملكة العربية السعودية , 2020 .
10. بو رقعة مباركة , جلودي حنان , أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات و رسالة ماجستير , جامعة جيلالي بونعامه بخميس مليانة , كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير , 2019 .
11. رايس سفيان, نور الدين زعبيط , أثر سلوك الشك المهني للمدقق الخارجي على تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في ولاية تبسة , مجلة العلوم الانسانية , المجلد 21 , العدد 1 , الجزائر , 2020 .
12. قاسم محمد بسام محمد , دراسة مدى تأثير ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي على جودة حكمه المهني – دراسة ميدانية على المملكة العربية السعودية , رسالة ماجستير , جامعة ام القرى – كلية ادارة الاعمال , المملكة العربية السعودية , 2019 .
13. مسعودي عمر , بن الدين محمد , تخطيط عملية التدقيق ودوره في الحد من مخاطر التدقيق في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات بولاية أدرار , مجلة التكامل الاقتصادي , المجلد 5 , العدد 2 , الجمهورية الجزائرية , 2017 .
14. مصطفى , محمود حسن , دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع : دراسة ميدانية , دار المنظومة www.mandumah.com , جمهورية مصر العربية , 2012 .
15. Arens,A. Alvin , elder, J . Randal , Beasley ,S . Mark , Chris E. Hogan , Auditing and assurance services-An integrated Approach , sixteenth edition , Pearson Education, Inc, United States of America , 2016.
16. Boritz J. Efrim , Patterson Katharine Elizabeth , Rotaru Kristian , Wilkin Carla , How Reliable are the Hurr Professional Skepticism Scale and the Rotter Interpersonal Trust Scale for Audit Experimental Research , Canadian Academic Accounting Association Annual Conference, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3101814> , Canada , 2018

17. Carpenter D. Tina, Reimers L. , Jane , Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions , accounting behavior and organization , volume 25 Issue2 , United States of America , 2013
18. Ciołek Maciej , Professional Skepticism in Auditing and its Characteristics , Scientific work of the University of Economics in Wrocław , Issue 474 , Poland , 2017.
19. Hamshari Yaser Mohd , Ali Haitham Yousef , Alqam Mohammad Ahmad , 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 , Volume 10 Issue 2, Jordan , 2021
20. Hurtt R. Kathy , Development of a Scale to Measure Professional Skepticism , Auditing: A Journal of Practice & Theory , Volume. 29 Issue 1 , United States of America , 2010 .
21. Hurtt R. Kathy , Eining Martha , Plumlee R. David, An Experimental Examination Of Professional Skepticism , Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1140267> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1140267>, United States of America , 2008.
22. Hussin Sayed Alwee Hussnie Sayed , Iskandar Takiah Mohd , Saleh Norman Mohd, Jaffar Romlah , Professional skepticism and auditors' assessment of misstatement risks the moderating effect of experience and time budget pressure , Economics and Sociology , Volume. 10, no. 4, Malaysia , 2017.
23. Hussin Sayed Alwee Hussnie Sayed , Iskandar Takiah Mohd , Re-Validation of Professional Skepticism Traits , Procedia Economics and Finance , Volume 28 , Malaysia , 2015 .
24. Johnstone ,M . Karla, Gramling ,A. Audrey , Rittenberg ,E . Larry , Auditing a risk –based approach to conducting a quality audit , ninth edition , South-Western, Cengage Learning , United States of America, 2014.
25. Louwers J . Timothy , Ramsay J. Robert , Sinason H . David , Strawser R . Jerry , Thibodeau C . Jay , Auditing and assurance services , Sixth edition , McGraw-Hill Education. , United States of America , 2013
26. Olsen Carmen , Gold Anna , Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional skepticism , Journal of Accounting Literature , Volume 41 , United States of America , 2018 .
27. Quadackers , Luc, A study of auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions , ACADEMIC THESIS to obtain the degree of Doctor, Vrije University , Holland, 2009
28. Saiewitz Aaron , Dodgson Kate Mary , Doxey M . Marcus , Examining the Impact of Audit Firms' Use of Skepticism Feedback in Auditor Training), Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3183471> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3183471> , United States of America , 2021