الشك المهني للمراجع : الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية دراسة تجريبية.

د/ بديع الدين ريشو

أستاذ المحاسبة و المراجعة المساعد

أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

الشك المهنى للمراجع : الإطار الفكرى وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية

دراسة تجريبية

د/ بديع الدين ريشو

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية

ملخص البحث :

لقد بدأ الاهتمام بقضية الشك المهنى منذ سنوات عديدة ، ومازال الاهتمام بها مستمراً ، ومتزيداً حتى الآن ، ويؤكد ذلك وجود عدد كبير من الدراسات الأجنبية التى تناولت تلك القضية خلال السنوات الأخيرة ، ولعل من أهم الأسباب وراء ذلك الاهتمام وجود اتفاق كبير بين معايير المراجعة ، والدراسات الأكاديمية بالإضافة إلى بورصة الأوراق المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية على أن عدم ممارسة القدر الملائم من الشك المهنى يعد أحد أهم أسباب فشل المراجعة .

ويتناول الباحث فى هذا البحث الإطار الفكرى للشك المهنى ، حيث تناول الباحث مفهوم ، وخصائص ، ومصادر ، ومحددات الشك المهنى ، وكيفية قياسه ، و الجدل العلمى الذى ارتبط بكل جانب من هذه الجوانب والذى مازال مستمراً حتى اليوم. ونظراً لأهمية العلاقة بين الشك المهنى وتلاعب الإدارة عند اعداد القوائم المالية وهو ماتبين بوضوح من خلال الدراسات السابقة التى قام الباحث بتحليلها وتقييمها، ونظراً أيضاً لندرة الدراسات المصرية فقد اشتمل هذا البحث أيضاعلى قيام الباحث بإجراء دراسة تجريبية تضمنت حالة عملية عن عميل مراجعة مفترض وذلك لاختبار أثر اختلاف مستوى الشك المهنى فى البيئة المهنية المصرية على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب ، وقد انتهت تلك الدراسة إلى أن المشاركين ذوى الشك المهنى الأعلى سوف يكون لديهم قدرة أكبر على تحديد عوامل التلاعب وإجراءات اكتشافة ، كما أنهم أقل ثقة فيما تقدمه الإداره من تبريرات وتفسيرات ومزاعم ، حيث كانت تلك الفئة أكثر ميلاً لتفسير فقدان بعض المستندات بوجود تحريفات جوهرية ترجع إلى التلاعب بالقوائم المالية . ويوصى الباحث بضرورة اهتمام شركات المراجعة العاملة فى مصر بتنمية قدرات مراجعيها لممارسة القدر الملائم من الشك المهنى ، وذلك من خلال بعض البرامج التدريبية التى تتناول محددات الشك المهنى التى انتهت إليها بعض الدراسات السابقة .

1- مقدمة فى مشكلة البحث وأهميته ومنهجيته

يعد الشك المهنى Professional Skepticism من المفاهيم الجوهرية والضرورية فى ممارسة مهنة المراجعة ، ولعل مايؤكد ذلك إشارة جميع معايير المراجعة فى كافة مراحل تطورها إلى أهمية الشك المهنى (Hurtt 2010) .

ولقد قامت معايير المراجعة فى وقت مبكر بتعريف الشك المهنى باعتباره السلوك الذى ينطوى على كل من العقلية المتسائلة Questioning Mind ، والتقييم الإنتقادى Critical Assessment لأدلة المراجعة ، دون افتراض مسبق من جانب المراجع لنزاهة Honesty أو لعدم نزاهة Dishonesty الإدارة (Fullerton & Durtschi 2004).

ويتطلب سلوك الشك المهنى ضرورة التفرقة بين أحكام الشك المهنى Skeptical Judgment وإجراءاته Skeptical Action حيث يتعين تحديد أحكام الشك المهنى أولاً حتى يمكن تحديد إجراءات المراجعة الملائمة والتى تتفق مع ما انتهى إليه المراجع من أحكام نتيجة مستوى الشك المهنى لديه (Shaub & Lawrence 2002 ; Nelson 2009).

وتتفق الدراسات الأكاديمية فيما بينها حول الأهمية الشديدة للشك المهنى ، وذلك على اعتبار أن الشك المهنى كلما كان أكثر ارتفاعا كلما أدى ذلك إلى قيام المراجعين بأداء كمية أكبر من أعمال المراجعة لتوسيع نطاق البحث المعرفى لديهم ، كما يؤدى إلى وضع المراجعين تقديرات أكبر لاحتمالات التلاعب ، واعطاء وزن نسبى أعلى لأدلة التلاعب فى القوائم المالية (Fullerton & Durtscher 2004 ; Quadackers et al.2009) ، كما أنه يساعدهم كثيراً فى مجال الإستجابة لإشارات التلاعب الحمراء بالقوائم المالية ، وكيفية التعامل معها بالشكل الملائم (Hammersley et al.2011;Carpenter et al.2008) ، وجديربالتنويه أن الإشارات الحمراء للتلاعب Red Flags قد تم التعامل معها باعتبارها عوامل خطر التلاعب Fraud Risk Factors (Carpenter et al.2008) أو أعراض التلاعب Fraud Symptoms (Fullerton & Durtschi 2004).

و انطلاقا من أهمية الشك المهنى ، وتأكيداً عليها، فلم يكن غريباً أن تأتى إحدى الدراسات Fullerton & Durtschi (2004) لتطالب المراجعين بضرورة زيادة مستوى الشك المهنى لديهم حتى يصل إلى المستوى الذى يستخدمه خبراء القضاء Forensic Experts ، وهو ما يتطلب منهم افتراض عدم أمانة الإدارة إلى حين توافر الأدلة على عكس ذلك . كذلك لم يكن غريباً أيضاً أن تهتم بعض الدراسات بتناول الطرق والأساليب التى يمكن من خلالها أن تقوم شركات المراجعة بتعزيز ممارسات الشك المهنى لدى العاملين بها ، حيث تشير دراسة Nelson (2009) إلى أن شركات المراجعة يجب عليها تصميم واستخدام مجموعة من الإجراءات والنظم التى تؤدى إلى تعزيز مستوى الشك المهنى ، والتأكيد على أهمية ممارسته

من جانب العاملين بها ، ويأتى فى مقدمة تلك الإجراءات والنظم ما يتم تصميمة وتطبيقة من إجراءات ونظم تتعلق بتعيين وتدريب وترقية العاملين بها ، أو تتعلق بكيفية تقييم أدائهم ، أو بكيفية منحهم الحوافز المختلفة . وتضيف دراسة Carpenter et al (2008). أن عقد برامج تدريبية تتعلق بالمحاسبة القضائية Forensic Accounting يعد من أهم الأساليب التى تؤدى إلى زيادة مستوى الشك المهنى لدى المراجعين.

وتزداد أهمية الشك المهنى كلما كان هناك ما يدعو للشك فى مزاعم الإدارة والاعتقاد بأنها أقل اقناعاً كما هو الحال عندما تزداد حوافز الإدارة (Robertson 2010)، وفى تلك الحالة فإن الأمر المؤكد أن تركيز شركاء المراجعة على سلوك الشك المهنى سوف يؤثر على أحكامهم الخاصة بالتلاعب (Carpenter & Reimers 2011) . ولعل مما يزيد من أهمية الشك المهنى أن تأثير العملاء على المراجعين سوف يزداد كلما افتقد المراجعين الالتزام بالمستوى الملائم من الشك المهنى(Popova 2013).

وجدير بالتنويه أن سلوك الشك المهنى لايعد من الأمور الهامة للمراجعين الخارجيين فقط ، وإنما يعد أيضاً من الأمور الجوهرية للمراجعين الداخليين حيث يجب عليهم أن يتبنّوا سلوكاً يعكس مستوى مرتفع من الشك المهنى ، وذلك باعتبارهم يمثلون دائماً وللعديد من الأسباب خط الدفاع الأول The First Line of Defense لمنع واكتشاف كافة أشكال وأساليب التلاعب داخل الشركة (Fullerton & Durtschi 2004).

كما تؤكد دراسة Carpenter & Reimers (2011) على أن الفهم الأفضل للشك المهنى أصبح على درجة كبيرة من الأهمية ليس فقط للمراجعين ، وإنما أيضاً لكل من واضعى المعايير ، ومسؤولى أسواق رأس المال.

وتأكيداً على أهمية الشك المهنى فقد انتهت دراسة D'Aquila & Capriotti (2011) إلى أن بورصة الأوراق المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية ترى أن فشل عملية المراجعة ترجع لعدة أسباب من أهمها عدم ممارسة شركاء ومديرى المراجعة لمستوى ملائم من الشك المهنى عند أداء عملية المراجعة . كما تؤكد دراسة Beasley et al (2001). على أن 60% من الحالات التى فشلت فيها المراجعة فى اكتشاف التلاعب ترجع إلى فشل المراجعين فى المحافظة على سلوك الشك المهنى.

ونظراً لأهمية الشك المهنى فإن معيار المراجعة الدولى رقم (99) (SAS NO.99) يتطلب من مراجعى الحسابات ضرورة الحفاظ على ممارسة الشك المهنى طوال عملية المراجعة، وتعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة كلما تم الحصول على أدلة إثبات جديدة يكون من شأنها أن تجعل هذا التعديل أمراً ضرورياً ، وذلك بصرف النظر عن الخبرة السابقة بعميل المراجعة ، أو المعتقدات السابقة حول أمانة ونزاهة إدارة العميل الذى تخضع قوائمه المالية للمراجعة (Payne & Ramsay 2005)

وبرغم اهتمام الكثير من الدراسات الأكاديمية والمعايير المهنية بتناول الشك المهنى إلا أنه مازال فى حاجة لمزيد من البحث ، ولعل ما يؤكد ذلك أن قضية تحديد مفهوم الشك المهنى، وتحديد أشكاله مازالت مفتوحه للإستكشاف من جانب الباحثين (Popova 2013) ، ومن ناحية أخرى فلا يوجد سوى القليل من الدراسات التى تناولت مصادر وأنواع الشك المهنى ، وكيفية قياسه (Hurtt 2010).

والأكثر من ذلك أن الدراسات التى تناولت قضية الشك المهنى مازالت تفتقد الاتفاق والاجماع فيما انتهت إليه من نتائج (Grenier 2011 ; Peytcheva 2013).

ومن ناحية أخرى فإن مسؤولية المراجعين عن منع واكتشاف التلاعب قد حظيت باهتمام بالغ من جانب الباحثين فى السنوات الأخيرة ، خاصة بعد أن جاء معيار المراجعة الدولى رقم 99 (SAS NO.99) ليؤكد بشكل يفوق جميع المعايير الأخرى على ضرورة اعطاء المراجعين اهتمام أكبر بالتلاعب وما يترتب عليه من مخاطر مختلفة (Rose2007).

وعلى الرغم من اهتمام بعض الدراسات باختبارالعلاقة بين الشك المهنى وقدرة المراجع على اكتشاف التلاعب (Mueller & Anderson 2002 ; Quadackers et al.2009) إلا أنه لاتوجد حتى الآن سوى القليل من الأدلة التجريبية حول كيفية تأثير الشك المهنى بمصادره المختلفه على أداء المراجع عند التخطيط للفروض المرتبطة بالتلاعب وعند اختبار تلك الفروض (Hammersley 2011) . كما أن نتائج بعض الدراسات التى تناولت تلك العلاقة لم تنتهى إلى اتفاق عام حول نتائج تلك العلاقة ، فعلى الرغم من انتهاء بعض الدراسات إلى أن ارتفاع مستوى الشك المهنى سوف يزيد من قدرة المراجع على التعامل مع التلاعب ، إلا أن دراسة Bowlin et al.(2014) انتهت إلى أن ممارسة الشك المهنى فى ظل التناوب الإلزامى سوف تؤدى إلى نتائج بالغة الضرر، كذلك فإن دراسة

peytcheva(2013) ترى أن زيادة الشك المهنى المرتبط بعميل مراجعة محدد ربما لايحقق أى آثار اضافية .

وبالإضافة إلى ماسبق، فقد تبين للباحث وجود الكثير من أوجه القصور فى الدراسات التى تناولت الإطار الفكرى للشك المهنى ، ويأتى فى مقدمة تلك الأوجه عدم اهتمام الدراسات بتناول الإطار الفكرى للشك المهنى بشكل يتضمن مختلف جوانبه ، ويعطى رؤية متكاملة عنه، ولعل ما يؤكد ذلك ماتبين للباحث من أن العديد من الدراسات قامت بالإشارة إلى مفهوم الشك المهنى بشكل عابر ، ليس هذا فقط ، بل أن الخصائص المرتبطة بالشك المهنى، وكيفية قياسه لم تتناولها سوى دراسة (Hurtt 2010) ، كذلك فإن محددات الشك المهنى وكيفية تنميته كانت مجالاً لاهتمام دراسة واحدة وهى دراسة (Nelson 2009).

ومن هنا تأتى مشكلة البحث والتى تتمثل فى أن علاقة الشك المهنى بأحكام المراجع فيما يتعلق بعوامل التلاعب وإشاراته الحمراء ، واحتمالات حدوثه ، وإجراءات اكتشافه مازالت فى حاجة إلى اهتمام من جانب الباحثين فى البيئة المصرية ، بالإضافة إلى وجود قصور شديد فى الدراسات التى تناولت الإطارالفكرى للشك المهنى بالشكل الذى يعطى رؤية شاملة عن مفهومه ، ومصادره ، وخصائصه، ونماذج قياسه، ومحددات وجوده ، وكيفية تنميته .

وانطلاقا مما سبق فإن من أهم التساؤلات التى يحاول هذا البحث الإجابة عليها مايلى :

(1) ماهو مفهوم الشك المهنى ؟ وهل اختلفت معايير المراجعة والدراسات الأكاديمية فيما بينها بشأن ذلك المفهوم ومحتواه ومتطلباته ؟ وماهى المصادر المختلفة للشك المهنى ؟

(2) ماهى الخصائص التى تؤثر فى مستوى الشك المهنى لدى المراجعين ، وكيف يمكن قياسه ؟

(3) ما هى محددات الشك المهنى ؟ وماهو الفرق بين أحكام الشك المهنى وإجراءاته ، وماهى العلاقة بين تلك الأحكام وهذه الإجراءات من ناحية ومحددات الشك المهنى من ناحية أخرى ؟

(4) ماهى الآثار المختلفة للشك المهنى على كفاءة المراجع فى تقييم خطر التلاعب ، وتقييم أدلة الإثبات ، وهل يؤثرمستوى الشك المهنى على نتائج المفاوضات بين المراجع وعملاء المراجعة بشأن القضايا الخلافية فى القوائم المالية؟

(5) هل يؤثر اختلاف مستوى الشك المهنى فى البيئة المهنية المصرية على قوة إدراك المراجعين لعوامل خطر التلاعب وإشاراته الحمراء ، وإجراءات اكتشافه، وتقييم المراجعين لأسباب وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية ؟

وتأسيساً على ذلك يمكن القول أن هذا البحث يهدف إلى تحليل وتقييم الدراسات التى تناولت قضية الشك المهنى لتحديد ما بينها من نقاط اتفاق ، ومجالات اختلاف بشأن مفهوم الشك المهنى ، ومصادره المختلفة ، والخصائص المرتبطه به ، و أساليب ووسائل قياسه ، كذلك يهدف هذا البحث إلى تحديد ما انتهت إليه الدراسات السابقة بشأن محددات الشك المهنى وعلاقة هذه المحددات بكل من أحكام الشك المهنى وإجراءاته المختلفة ، وما انتهت إليه أيضاً بشأن الآثار المختلفة للشك المهنى فى العديد من المجالات ويأتى فى مقدمتها قدرة المراجع على تقييم خطر التلاعب وأدلة الإثبات المرتبطة به ، ونتائج المفاوضات بين المراجع وعملاء المراجعة ، وبالإضافة إلى ماسبق يهدف البحث من خلال دراسة تجريبية إلى معرفة أثر الشك المهنى فى البيئة المهنية المصرية على قوة إدراك المراجعين لعوامل خطر التلاعب ، وإجراءات اكتشافه ، ومدى ثقة المراجع فى تفسيرات ومزاعم الإدارة بشأن الأسباب التى ترجع إليها التحريفات الجوهرية التى تنطوى عليها القوائم المالية لعميل مراجعة مفترض .

وترتبط أهمية هذا البحث بالعديد من الجوانب ، فهو أولاً يتناول أحد العوامل التى تؤثر إيجابيا فى جودة المراجعة ، حيث يتفق العديد من الدراسات ، كما سبق القول ، على أن عدم ممارسة المستوى الملائم من الشك المهنى يعد أحد الأسباب الهامة وراء فشل الكثير من حالات المراجعة ، وثانياً فإن البحث يساعد على تدعيم حماية مستخدمى تقارير المراجعة ضد احتمالات وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية ترجع إلى حالات تلاعب بتلك القوائم وذلك نظراً لأن زيادة مستوى الشك المهنى يساهم فى تدنية تلك العوامل وإكتشافها ، وإذا كان الشك المهنى على هذا القدر من الأهمية فإن القصور الذى يلاحظه الباحث فى الدراسات العربية التى تناولت قضية الشك المهنى يصبح على درجة كبيرة من الخطورة، ومن هنا يأتى السبب الثالث لأهمية هذا البحث حيث يعد محاولة من جانب الباحث لعلاج بعض أوجه القصور المشار إليها .

ومن أهم قيود هذا البحث أن الباحث سوف يهتم فقط فى الدراسة التجريبية باختبار أثر الشك المهنى النابع عن السمات الشخصية Trait Skepticism ، وهو ما يعنى أن هذا البحث لن يهتم باختبارأثر الشك المهنى النابع عن الخبرة المهنية مع عميل محدد من عملاء المراجعة والذى يطلق عليه شك الحالة Situational Skepticism .

ووفقاً للمنهجية التى استخدمها الباحث فى تنظيم هذا البحث ، فسوف يقوم الباحث فى الجزء الثانى بتناول الإطارالفكرى للشك المهنى والذى يتضمن كل من: مفهوم الشك المهنى ومصادره المختلفة ، الخصائص المرتبطة بسلوك الشك المهنى ، وكيفية قياسه، نموذج محددات الشك المهنى عند أداء عملية المراجعة ، وفى الجزء الثالث سيتم تحليل وتقييم مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث وذلك تمهيداً لاشتقاق فروض البحث فى الجزء الرابع ، و التى سيتم إختبارها فى الجزء الخامس ، وذلك من خلال الدراسة التجريبية ، وفى نهاية البحث سيتم تخصيص الجزء السادس منه لبيان أهم النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحه مستقبلا.

2- الإطار الفكرى للشك المهنى

يتناول الباحث فيما يلى الإطار الفكرى للشك المهنى والذى قام الباحث باستخلاصه من خلال تحليل وتقييم بعض الدراسات السابقة ، ويتضمن الإطار الفكرى الذى سيتم تناوله كل من مفهوم الشك المهنى ومصادره ، خصائصه وإمكانية قياسه ، بالإضافة إلى نموذج محددات الشك المهنى.

2-1 مفهوم الشك المهنى ومصادره

على الرغم من أن الشك المهنى يعتبر من المفاهيم التى تم تناولها بشكل متكرر فى المعايير الدولية للمراجعة ، إلا أن هذا التناول قد تم بقليل من الدقة (2009) Nelson ، وقد انعكس ذلك بشكل واضح على الدراسات الأكاديمية التى تناولته حيث تؤكد دراسة (2005) Payne & Ramsay على عدم وجود اتفاق عام حول المعنى الدقيق لمفهوم الشك المهنى ، بل أن تلك الدراسات قد جاءت متناقضة أحياناً عند تعريفها للشك المهنى (2009) Nelson .

ولقد تم تقديم المنظور الأول للشك المهنى فى معيار المراجعة الدولى الأول (SAS NO.1) حيث يوضح هذا المعيار أن الشك المهنى يعد أحد المتطلبات الضرورية لبذل العناية المهنية

الكافية ، ويقصد به السلوك الذى يرتبط بوجود عقليةِ متسائله Questioning Mind، والتقييم الانتقادى لأدلة المراجعة (Nelson 2009).

ولقد جاء معيار المراجعة المصرى رقم (200) متفقاً مع معيار المراجعة الدولى الأول (SAS NO.1) حول الربط بين مفهوم الشك المهنى ومفهوم العقلية المتسائلة حيث ينص معيار المراجعة المصرى المشار إليه على أن المقصود بالشك المهني هو تقييم المراقب لمدى سلامة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها ، وانتباهه إلى أدلة المراجعة المتعارضة ، وأن يتساءل عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة . ويضيف معيار المراجعة المصرى أن إتباع أسلوب الشك المهنى يعتبر ضرورياً خلال مراحل المراجعة المختلفة لتخفيض خطر إغفال حالات تثير الشك أو خطر التعميم الزائد فى التوصل إلى استنتاجات نتيجة القيام بالملاحظة ، أو من استخدام افتراضات خاطئة فى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقييم النتائج المحققة منها .

ويجدر التنويه إلى أن معيار المراجعة المصرى رقم (200) ، وكذلك معيار المراجعة الدولى رقم (1) SAS NO.1 قد أخذا بالنظرة الحيادية Neutral View عند تحديدهما لمفهوم الشك المهنى والتى تتطلب من المراجع عند تخطيط وأداء المراجعة عدم افتراض أن الإدارة غير أمينة ، أو أن أمانتها غير قابلة للتساؤل ، وهو مايعنى أن إقرارات الإدارة لاتعد بديلاً عن الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة ليتمكن المراجع من التوصل إلى إستنتاجات مناسبة يبنى عليها رأيه . وترى دراسة Popova (2013) أن النظرة الحيادية عند التعامل مع الشك تنطوى على سلوك العقل المفتوح Open – Minded Attitude وافتراض أن الإدارة ليست صادقة بالكامل ، ولا غير صادقة بالكامل .

ونظراً للخصائص المختلفة للتلاعب فى القوائم المالية ، فقد جاء معيار المراجعة المصرى رقم (240) ، ومعيار المراجعة الدولى رقم (99) (SAS NO.99) أكثر تأكيداً على أهمية ممارسة أسلوب الشك المهنى عند تقييم المراجع لخطر التحريفات الجوهرية التى قد ترجع للتلاعب من جانب الإدارة ، كما أكد كل منهماعلى مفهوم العقلية المتسائلة عند الحديث عن أسلوب الشك المهنى ، حيث ينص معيار المراجعة المصرى المشار إليه على أن الشك المهنى هو نمط فى التصرف يتضمن عقلية متسائلة كما يتضمن تقييم حذر لأدلة المراجعة ، ويتطلب الشك المهنى تساؤلاً مستمراً عما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة

ترجح وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش. ويلاحظ أن معيار المراجعة المصرى المشار إليه يؤكد على أنه على الرغم من أنه لايمكن أن يتوقع من المراجع أن يتغاضى عن خبرته السابقة مع المنشأة بشأن أمانة ونزاهة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة ، إلا أن الحفاظ على أسلوب الشك المهنى يكون على درجة كبيرة من الأهمية لأنه قد يحدث تغييراً فى الظروف.

وفيما يتعلق بالدراسات الأكاديمية فإن العديد من تلك الدراسات قد أخذ بنظرة الشك الافتراضى Presumptive Doubt View ، ووفقاً لتلك النظرة فإن المراجعين الأكثر شكاً هم المراجعون الأكثر ميلاً واعتقاداً بأن القوائم المالية يوجد بها تحريفاً جوهرياً ، أو المراجعين الذين يقومون بجمع أدلة أكثر قبل قبول مزاعم العميل ، وقبل استنتاج أن التحريف الجوهرى غيرموجود بالقوائم المالية. وتتفق تلك الدراسات على أن المراجع الأكثر شكاً هو ذلك الشخص الذى تتوافر لديه حساسية أكبر للأدلة السلبية ، وهى الأدلة التى تؤدى إلى تخفيض خطر الفشل فى اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم والتقاريرالمالية لعميل المراجعة (McMillan& White 1993 ; Peecher1996 ; Turner 2001) .ولذلك فإن دراسة (Popova (2013 ترى أن نظرة الشك الافتراضى تقتضى من المراجعين أن يأخذوا فى اعتبارهم أن التحريفات الجوهرية من المحتمل أن ترجع إلى التلاعب من جانب الإدارة.

وفى نفس السياق ، فإن بعض الدراسات قد تعاملت مع نتائج المراجعة و القدرة على اكتشاف التلاعب كمقياس للشك الافتراضى ، حيث ترى تلك الدراسات أن المراجع الأكثر شكاً هو المراجع الذى تتوافر لديه قدرة أكبر على اكتشاف التلاعب فى القوائم المالية لعميل المراجعة (Carcello & Neal 2000 ; Choo & Tan 2000).

وتأتى دراسة Nelseon (2009) لتكون من أبرز الدراسات التى أخذت بنظرة الشك الافتراضى ، حيث ترى الدراسة أن الشك المهنى هو ذلك السلوك الذى يشير إلى مستوى أكبر نسبياً من الشك حول صحة بعض مزاعم الإدارة ، أو بمعنى آخر فإن الشك المهنى يرتبط بتلك الأحكام والقرارات التى يتخذها المراجع بناءً على المعلومات المتاحه أمامه وتعكس تقييم مرتفع من جانبه لخطر عدم صحة مزاعم الإدارة ، وبالتالى فإن الدراسة تؤكد على أن المراجع الذى يكون لديه قدر أكبر من الشك المهنى هو ذلك المراجع الذى يحتاج

إلى إقتناع أكبر نسبيا من خلال مجموعة أكثر إقناعاً من أدلة الإثبات وذلك قبل أن يستنتج صحة مزاعم الإدارة .

ويرى الباحث أن النظرة الأفضل لتحقيق الهدف من وراء الشك المهنى هى نظرة الشك الافتراضى ، وذلك لأن النظرة الحيادية سوف تفقد قيمتها وتأثيرها إذا كانت الإدارة لديها قدر من الكفاءة يساعدها على اخفاء التلاعب ، وهو ما يعنى أن المراجع قد لايصل إلى ذلك التلاعب بسهولة ، وذلك على العكس مما تقتضيه نظرة الشك الافتراضى والتى سيكون المراجع فيها أكثر حرصاً على التأكد من عدم وجود تلاعب بالقوائم المالية .

ومن ناحية أخرى فقد تناولت بعض الدراسات مصادر الشك المهنى، وقد اتفقت تلك الدراسات على أنه يمكن التفرقة بين نوعين من مصادر الشك المهنى وذلك على النحوالأتى: (Nelson 2009 ; Hurtt 2010 ; Popova 2013)

(1) الشك المهنى الناتج عن السمات الشخصية للمراجع Trait Professional Skepticism ، والذى يشار إليه أحيانا بمصطلح شك السمات Trait Skepticism، أو الشك المرتبط بالميول أوالنزعات الشخصية Dispositional Skepticism.

(2) الشك المهنى النابع من الخبرات السابقة مع عميل مراجعة مفترض Professional Skepticism Stemming From Previous Experience with a Hypothetical Client والذى يشار إليه أحياناً بمصطلح خبرة عميل محدد Client-Specific Experiences(CSEs)، أو باعتباره الشك النابع عن حالة محددة من الخبرة Situational Skepticism . وكما يتضح فإن الشك المهنى فى تلك الحالة ينشأ من وقائع التعامل بين المراجع وكل عميل من عملاء المراجعة خاصة فيما يتعلق بمدى استعداد العميل للتعاون مع المراجع، وبالتالى فإنه يرتبط بالخبرة "الخاصة" وليس بالخبرة "العامة" للمراجعة والتى تنشأ من واقع تعامل المراجع مع العديد من العملاء.

وعلى العكس من شك الحالة الذى يختلف باختلاف حالة المراجعة وظروفها ، فإن شك السمات يرتبط بالسمات والخصائص الشخصية والتى تتصف بالاستقرار والثبات ، وهو ما ينعكس على شخصية المراجع وتحديد ما إذا كانت شخصية متشككة بطبيعتها أم لا وذلك بصرف النظر عن حالة المراجعة التى يتعاملون معها (Peytcheva 2013).

ووفقاً لدراسة Hurtt (2010) فإن الإطار العام للشك المهنى والوارد فى الشكل رقم (1) يشير إلى أن العقلية المتشككة Skeptical Mindset للمراجع تتأثر بكل من شك السمات Trait Skepticism ، والشك النابع من ظروف الارتباط أو التعاقد أو ما يطلق عليه شك الحالة State Skepticism ، وهو ما ينعكس فى النهاية فى صورة سلوك الشك Skeptical Behavior .

وجدير بالتنويه أن هناك علاقة بين ثقة المراجع فى عميل المراجعة وما يتمتع به من مستوى للشك المهنى (Griffith et al.2012) ، وذلك على اعتبار أن المراجعين ذوى الثقة الأقل فى عملائهم هم المراجعين الذين سوف تتوافر لديهم العقلية المتسائلة بشكل أكبر خلال عملية المراجعة (Shaub 1996) كما أن انخفاض مستوى ثقة المراجعين سوف يؤدى إلى قيامهم بتقييم أدلة الإثبات بشكل انتقادى أكبر وذلك خلال جميع مراحل مراجعة القوائم المالية للعميل (Rose & Rose 2003).

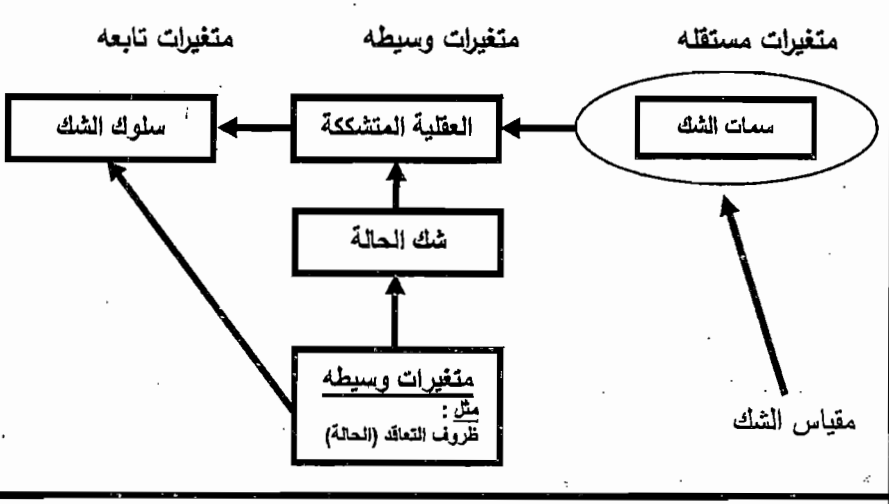
ويعتقد الباحث أن الشك المهنى النابع من السمات الشخصية سوف تزداد أهميته و سيكون هو العنصر الأكثر حسماً فى تحديد مستوى الشك المهنى لدى المراجع ، إذا كانت الخبرة السابقة بعميل المراجعة تشير إلى وجود ثقة متزايده فيما يقدمه العميل من مزاعم وتفسيرات.

2/2- الشك المهنى : خصائصه وكيفية قياسه

نظراً لأهمية الشك المهنى ، فقد كان من الطبيعى أن تهتم الدراسات والأبحاث العلمية بمحاولة السعى وراء كيفية قياسه ، وتعد دراسة(Hurtt (2010 من أبرز الدراسات

شكل رقم (1)

إطار الشك المهني



المصدر : Hurtt 2010, P.150

التى تم القيام بها خلال السنوات الأخيرة والتى استهدفت بشكل أساسى الوصول إلى مقياس محدد يمكن من خلاله تحديد مستوى الشك المهنى النابع من السمات الشخصية للمراجع Trait Professional Skepticism، وتشير الدراسة إلى أن مستوى الشك المهنى لدى المراجع هو انعكاس وترجمة لمجموعة كبيرة ومتنوعة من الخصائص الشخصية متعددة الأبعاد Multi – Dimensional Individual Characteristic.

وعلى هذا فقد أشارت الدراسة إلى أن وضع مقياس لمستوى الشك المهنى يتطلب أولاً تحديد مجموعة الخصائص التى تؤثر فى تحديد مستوى شك السمات لدى المراجع. وسوف يتناول الباحث فيما يلى تلك الخصائص وذلك قبل أن يتناول كيفية قياس مستوى الشك المهنى .

1/2/2 المرتبطة بسلوك الشك المهنى

لقد استطاعت دراسة Hurtt (2010) الوصول إلى تلك الخصائص بعد التحليل الدقيق للموضوعات ذات الصلة فى مجال كل من المراجعة ، وعلم النفس ، والفلسفة ، وأبحاث سلوك المستهلك، حيث انتهت الدراسة إلى وجود ستة خصائص تلعب دوراً كبيراً

ومؤثراً فى تحديد مستوى الشك المهنى لدى المراجع ، وقد جاءت تلك الخصائص الست على النحو الأتى :

الخاصية الأولى : العقل المتسائل Questioning Mind

يمكن القول أن خاصية العقل المتسائل تلقى تأييد واسع النطاق باعتبارها إحدى الخصائص الهامة التى تؤثر على مستوى الشك المهنى ، ولا يقتصر هذا التأييد على الأبحاث والدراسات فى مجال المحاسبة والمراجعة فقط ، وإنما يشمل أيضاً العديد من الأبحاث فى التخصصات العلمية الأخرى وفى مقدمتها الفلسفة، وأبحاث سلوك المستهلك .

ففى مجال المراجعة ، تشير الدراسة إلى أن (SAS NO.99) قد ركز بشكل كبير وواضح على أهمية الشك المهنى للمراجع والذى يقصد به التساؤل المستمر من جانبُ المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات والأدلة التى تم الحصول عليها تشير إلى أن التحريفات الجوهرية ترجع إلى التلاعب الذى تم من جانب الإدارة . وتأكيداً على أهمية خاصية العقل المتسائل فإن الدراسة تشير إلى أن المصطلحات الأخرى التى تم استخدامها من جانب العديد من الأبحاث المحاسبية كبديل عن مصطلح الشك المهنى تنطوَى بشكل أو بآخر على ضرورة أن يتصف الشخص بقدر ما من حب الاستطلاع ، ومن أهم هذه المصطلحات الإرتياب Suspicion وعدم الثقة Disbelief ، والشك أو الحذر Doubt.

وفيما يتعلق بالدراسات التى تناولت سلوك المستهلك ، فإن الدراسة توضح أن العديد من تلك الدراسات تؤكد على أن ميول ونزعات المستهلك للتساؤل حول مدى صحة الإدعاءات التى تنطوى عليها الاعلانات المقدمة له تعد من أهم الخصائص التى تؤثر على مستوى شك المستهلك تجاه تلك الاعلانات .

وفى السياق ذاته فإن أبحاث الفلسفة تشير إلى أن النزعات أو الميول الشخصية نحو الاستفسار الدائم تعد إحدى الخصائص الهامة للشك الفلسفى، وتشير تلك الدراسات إلى أن مصطلح الشك يرتبط بشكل كبير بمصطلحات أخرى مثل الملاحظة بعناية أو اهتمام كبير To Observe Carefully ، أو التأمل To Consider .

الخاصية الثانية : التأنى فى إصدار الأحكام Suspension of Judgment

وفقاً لمعايير المراجعة، فإن الشك المهنى يتطلب من المراجع ضرورة الاستمرار فى جمع أدلة الإثبات وتقييمها بموضوعية حتى يتم الوصول إلى المستوى الملائم من الأدلة الكافية

والمقنعة ، وعدم إصدار أى أحكام قبل الوصول إلى هذا المستوى الملائم من الأدلة ، وهو ما يعنى ضرورة أن يتأنى المراجع قبل إصدار أى أحكام تتعلق بالتحقق من مزاعم الإدارة .

ومن ناحية أخرى فإن دراسة Hurtt(2010) تؤكد على أن خاصية التأنى فى إصدار الأحكام لم تحظى بتأييد معايير و دراسات المراجعة فقط ، وإنما حظيت أيضاً بتأييد الدراسات الفلسفية والتى تشير إلى أن الباحث وراء القضايا الفلسفية يجب أن تكون لديه الرغبة فى الوصول إلى إجابات قاطعة الدلالة والوضوح وتخلومن التشويش Confusion ، والغموضAmbiguity عند التصدى بالدراسة لبعض الموضوعات،أوالقضايا والمزاعم العقائدية Dogmatic Assertions وذلك قبل إصدار أية أحكام أو قرارات. وهو ما يعنى أن التأنى فى إصدار الأحكام يمثل إحدى السمات أو الخصائص الهامة للشك عند التعامل مع أى قضية من القضايا الفلسفية.

الخاصية الثالثة : البحث عن المعرفة Search for Knowledge

تختلف خاصية البحث عن المعرفة عن خاصية العقل المتسائل ، فبينما تنطوى خاصية العقل المتسائل على بعض المعانى مثل عدم الثقة Disbelief أو الريبة Doubt بشأن قضايا "محددة" ، فإن خاصية البحث عن المعرفة تشير إلى نطاق أكبر من الاهتمامات أو حب الاستطلاع والفضول Curiosity بشكل "عام" ، حيث يتصف الشخص المتشكك بالسعى وراء المعرفة العامة ، وليس السعى وراء التحقق من نتيجة محددة ، ولقد تم تدعيم تلك الخاصية باعتبارها إحدى الخصائص الهامة المرتبطة بالشك فى العديد من دراسات علم النفس حيث ينظر للشخص الباحث عن المعرفة على أنه الشخص الذى يطلب المعرفة بقصد المعرفة "العامة" دون أن يرتبط ذلك بهدف "محدد"، ومن هنا فإن هذه الرغبة فى المعرفة قد تم التعامل معها فى علم النفس باعتبارها نوعاً من حب الاستطلاع أو الفضول .

الخاصية الرابعة : الفهم الشخصى Interpersonal Understanding

تختلف تلك الخاصية عن الخصائص الثلاث السابق تناولها ، حيث تشير دراسة Hurtt (2010) إلى أن الخصائص الثلاث الأولى تتعلق بكيفية تقييم المراجع لأدلة الإثبات والطرق التى استخدمها فى تقييم تلك الأدلة ، أما خاصية الفهم الشخصى وحسب ما تشير إليه الدراسة فإنها تشير إلى أهمية قيام المراجع بدراسة الجوانب الإنسانية وراء دلالة ما يصل إليه من أدلة ، وذلك بهدف معرفة الحوافز أو الضغوط التى تدفع العميل لارتكاب التلاعب،

والفرص التى تتيح له ارتكابه بالفعل ، وما يعتمد عليه من مبررات لإجراءات التلاعب ، وهو ما أشار إليه بوضوح (SAS NO .99)

وتؤكد نتائج بحوث السوق وفقا لما تذكره الدراسة على أن الشك فى المزاعم التى ينطوى عليها أى اعلان لايتطلب فقط وجود العقل المتسائل، وإنما يتطلب أيضاً التساؤل عن دوافع المعلنين وفهم هذه الدوافع.

كذلك فإن دراسات علم النفس تؤكد على أهمية امتلاك مجموعة من المهارات الاجتماعية Social Skills عند ممارسة سلوك الشك، وذلك حتى يمكن تحقيق قدر ملائم من التفاعل الاجتماعى يتيح فهم دوافع وسلوك الأفراد ، وإن افتقاد هذا الفهم قد يؤدى إلى معلومات تفتقد الدقة أو يشوبها التحيز والتحريف.

الخاصية الخامسة : الاستقلال Autonomy

يعد الاستقلال إحدى السمات الأساسية التى ينبغى أن يتمتع بها المراجع عند تقييم الأدلة حيث يجب عليه تقييم تلك الأدلة بموضوعية ، وذلك حتى يمكن تحديد ما إذا كانت تلك الأدلة كافية لإصدار حكم مهنى . ويتفق باحثو علم النفس على أن الشك المهنى يتضمن الاستقلال الشخصى أو ما يعرف بإدارة الذات Self – Direction أو الاستقلال المعنوى أو الأخلاقى Moral Independence وذلك على اعتبار أن الشك فى رأى بعض علماء علم النفس يعنى عدم قبول دعاوى الآخرين بسهولة.

الخاصية السادسة : احترام الذات Self-Esteem

يرتبط الشك المهنى أيضاً بمستوى ملائم من احترام الذات ، وتنبع أهمية احترام الذات فى المراجعة من أنه يساعد المراجع على مقاومة المحاولات التى قد تبذلها إدارة العميل لإقناعه بأمر ما يتعارض مع ما انتهى إليه من استنتاجات، وفى علم النفس فإن احترام الذات يشير إلى ثقة الفرد فيما يمتلكه من قدرات ، والشعور بقيمته الذاتية Self – Worth .

ويتضح مما سبق أن الخاصيتين الأخيرتين يرتبطان بقدرة الشخص على التصرف وفقاً لما حصل عليه من معلومات .

و ونظراً لأن قضية الشك هى قضية ترتبط أساساً بعلم النفس ، فإن الباحث يرى أن من أهم ما يميز دراسة Hurtt (2010) أنها عند تحديدها للخصائص المؤثرة فى مستوى الشك المهنى لم تكتفى فقط بالاعتماد على الدراسات المحاسبية ، وإنما اعتمدت وبشكل كبير على

الدراسات الخاصة ببعض المجالات الأخرى ذات الارتباط الوثيق بقضية الشك وفى مقدمتها مجالات علم النفس ، والفلسفة ، وسلوك المستهلك.

2/2/2 كيفية قياس الشك المهنى النابع عن السمات الشخصية.

لا تتوقف أهمية دراسة Hurtt (2010) فقط على أنها قامت بتحديد الخصائص المؤثرة فى مستوى الشك المهنى ، وإنما ترجع أهميتها أيضاً إلى أنها الدراسة الوحيدة التى قامت بتصميم مقياس عام متعدد الأبعاد يمكن من خلاله تحديد مستوى شك السمات المهنى لدى المراجع ، وهو المقياس الذى اعتمد عليه العديد من الدراسات الأخرى التى تلتها وتناولت قضية الشك المهنى . فبعد أن انتهت الدراسة من تحديد الخصائص الست التى تؤثر على تحديد مستوى شك السمات المهنى لدى المراجع ، قامت باستعراض الخطوات التى تم من خلالها الوصول إلى مقياس عام لشك السمات ، وقد أخذت الدراسة فى اعتبارها وهى تسعى وراء الوصول لذلك المقياس ما يلى :

(1) نظراً لأن مستوى الشك المهنى النابع من السمات الشخصية للمراجع يعكس مجموعة من الخصائص متعددة الأبعاد حسب ما أخذت به الدراسة وهو ماجعلها ترى أن الشك المهنى هو سلوك يعتمد على بناء متعدد الأبعاد ، فقد اعتمدت الدراسة عند تصميم المقياس على الخصائص الست التى تم الوصول إليها استنادإلى معايير المراجعة والدراسات التى ترتبط بكل من علم النفس ، والفلسفة ، وبحوث سلوك المستهلك.

(2) انتقدت الدراسة المقاييس التى انتهت إليها بعض الدراسات التى سبقتها ، وقد تمثلت أبرز مجالات الانتقاد فى أن هذه الدراسات قد استخدمت مقاييس مختلفة وهو ما يحول دون الوصول لنفس النتائج ، حيث تتباين النتائج باختلاف المقياس المستخدم ، كذلك فإن دراسة Hurtt (2010) تؤكد على أن الدراسات التى سبقتها لم توضح بشكل قاطع ما إذا كانت تهدف من خلال المقاييس التى انتهت إليها لقياس شك السمات أم الشك المهنى النابع عن المتغيرات المرتبطة بكل حالة من حالات المراجعة التى قام بها المراجع State Professional Skepticism.

(3) تم وضع مجموعة مبدئية من الأسئلة بلغ عددها 220 سؤال ، منها 170 سؤال تم اشتقاقها من المقاييس المتاحة فى علم النفس والتى ترتبط بالخصائص الست للشك المهنى التى سبق تناولها ، بالإضافة إلى 50 سؤال آخر تم كتابتها لاستكمال التركيز

على بعض جوانب الشك المهنى التى لا توجد فى المقاييس الأخرى . وقد تم صياغة تلك الأسئلة فى شكل عبارات ويكون مطلوب من الشخص إختيار الإجابة التى تعبر عنه من بين ستة إجابات وفقاً لمقياس ليكارت الذى يتضمن ستة إجابات تتراوح ما بين موافق بشدة (6 درجات) وغير موافق بشدة (درجة واحدة)

(4) تم اختصار تلك الأسئلة فيما بعد إلى 30 سؤال فقط ، وذلك بعد أن تم تطبيق المقياس أكثر من مرة وعلى فترات متفاوته على مجموعتين من الأشخاص منهم مجموعة من الطلاب بلغ عددهم 250 طالب يدرسون إدارة الأعمال بمرحلة البكالوريوس ، وقد إستجاب منهم 247 طالب ، و المجموعة الأخرى من المراجعين المهنيين بشركات المراجعة الكبرى وذلك بعد أخذ موافقة مديرى وشركاء تلك الشركات على تطبيق المقياس إما من خلال مقابلات شخصية ، أو عن طريق البريد الاليكترونى للمراجعين ، وقدبلغ عدد المراجعين 350 مراجع إلا أن نسبة الإستجابة لم تتجاوز 57% (200 مراجع)، وقد اقتضى هذا التطبيق المتكرر إضافة واستبعاد وتعديل بعض الأسئلة ، وبعد أن اجتاز المقياس اختبارات الصدق والثبات فقد تم صياغته وضعه فى صورته النهائية (30 عبارة) ، وبالتالى فقد كانت الدرجة الكلية للمقياس 180 درجة. وعند توزيع المقياس على أفراد العينة فقد تم تنبيههم إلى أن المقياس يهدف إلى قياس الفروق الفردية فى الخصائص الشخصية لهم ، وبالتالى فلا توجد إجابات خاطئة وأخرى صحيحة، كما تم التأكيد على أفراد العينة بسرعة الإجابة على أى عبارة أو الإجابة بمجرد قراءة العبارة.

وتشير نتائج التطبيق النهائى للمقياس إلى أن المتوسط العام لدرجة الاختبارلمجموعة الطلاب كان 132,7 ، بانحراف معيارى 15,9، وقد بلغ الحد الأدنى للدرجات 77 درجة ، أما الحد الأقصى فقد بلغ 175درجة . أما فى مجموعة المراجعين فقد بلغت تلك القيم الأربعة 138,8 ،12,6 ،111، 173 درجة على التوالى . ويوضح الشكل رقم (2) العبارات الثلاثون التى تمثل جوهر المقياس المشارإليه .

ويلاحظ أن العبارات 1 و10 و11 و16 و17 و19 و25 و26 قد تم صياغتها بشكل يتناقض ومنطق المقياس ولذلك تلفت الدراسة نظر الباحثين إلى أن الدرجة التى ينبغى إدراجها فى المجموع الكلى للمقياس لكل عبارة من هذه العبارات هى (7 – الدرجة الفعلية) وفقاً لإختيار الشخص الذى تم تطبيق المقياس عليه ، وبالتالى فإن الدرجة النهائية سوف

شكل رقم (2)

العبارات الخاصة بمقياس الشك المهني وفقا لدراسة Hurtt 2010

(1) غالباً ما أقبل تفسيرات الآخرون بدون تفكير اضافى.

(2) شعورى جيد عن نفسى.

(3) عند اتخاذ اى قرار بشأن اى مشكلة فإننى أنتظر حتى أستطع الحصول على المزيد من المعلومات .

(4) أبحث عن التعلم المثير لى.

(5) أهتم بالأسباب التى جعلت الأفراد يتصرفون بالطريقة التى تصرفوا بها.

(6) أنا أثق فى قدراتى.

(7) غالباً ما ارفض أى مقولة حتى أمتلك الدليل على أنها حقيقية.

(8) اكتشاف معلومات جديدة شئ يسعدنى.

(9) آخذ وقتى عند صناعة القرارات.

(10) أميل للقبول الفورى لكل ما يقوله الآخرون لى.

(11) سلوك الأفراد الآخرون لا يمثل أهمية بالنسبة لى.

(12) أنا متأكد من نفسى.

(13) يقول لى أصدقائى أننى عادة أتساءل عن الأشياء التى أراها أو أسمعها.

(14) أحب أن أفهم الأسباب وراء تصرفات الآخرين.

(15) أعتقد أن التعلم شئ مثير

(16) عادة ما اقبل الأشياء التى أراها أو أقراها أو أسمعها.

(17) لا أشعر بالثقة فى نفسى.

(18) أهتم عادة بالتناقضات فى التفسيرات.

(19) فى معظم الأحوال فإننى أتفق مع ما يعتقده الآخرون فى الجماعة.

(20) أكره صناعة القرارات بسرعة.

(21) أمتلك ثقة فى نفسى.

(22) لا أحب أن أقرر حتى أمتلك نظرة على كل ماهو متاح بسهولة.

(23) أحب البحث عن المعرفة.

(24) أسأل كثيراًعن الأشياء التى أراها أو أسمعها.

(25) من السهل للآخرون اقناعى.

(26) نادراً ما أهتم بالتساؤل عن لماذا تصرف الناس بطريقة معينة ؟

(27) أحب أن أتأكد بأننى أمتلك معظم المعلومات المتاحة قبل صناعة القرار.

(28) أستمتع عندما أحاول تحديد ما إذا كان ما قرأته أو سمعته حقيقة.

(29) أستمتع بالتعلم.

(30) من الأشياء التى تجذبنى التصرفات التى يتخذها الأفراد ، والأسباب وراء تلك التصرفات .

المصدر : Hurtt (2010),PP 167-168.

تتراوح ما بين 30 – 180 درجة والدرجة الأعلى تشير إلى مستوى أكبر من الشك المهنى . كذلك فإن الدراسة تلفت النظر إلى أن الباحثين ربما يرغبون فى تحويل المقياس إلى مقياس ذات 100 نقطة Point Scale – 100 وهو ما يمكن أن يتم عن طريق قسمة الدرجة الفعلية لكل مشارك على 180 ، وبالتالى فإن المشارك الذى يحصل على 100 نقطة هو المشارك الذى حصل على الدرجة النهائية للمقياس وهى 180 درجة.

وجدير بالتنويه أن محاولات وضع مقياس للشك المهنى قد بدأت بدراسة Hurtt (2003) والتى تم نشرها كورقة عمل قبل أن يتم تطويرها فيما بعد لتصدر فى صورتها النهائية فى دراسة Hurtt (2010) ومن خلال تحليل الدراستين يمكن القول أنه لاتوجد اختلافات جوهرية بينهما فيما يتعلق بمقياس الشك المهنى الذى انتهت إليه كل منهما.

3/2 نموذج محددات الشك المهنى

تعد دراسة (Nelson 2009) من أبرز الدراسات التى تم القيام بها خلال السنوات الأخيرة فى محاولة من جانبها لوضع نموذج لمحددات الشك المهنى عند أداء عملية المراجعة ، ولعل ما يؤكد أهمية ذلك النموذج أن الدراسات التى تناولت موضوع الشك المهنى والتى تم القيام بها فى أعقاب نشر دراسة (Nelson(2009 تكاد لا تخلو أى دراسة منها من الإشارة إلى ذلك النموذج ، والاعتماد عليه .

ومن خلال تحليل الباحث للنموذج المشار إليه ، والوارد فى الشكل رقم (3) ، يمكن القول أن الفكرة الأساسية للنموذج تتمثل فى بيان كيف تتحد وتتكامل أدلة المراجعة مع كل من معرفة وسمات ودوافع المراجع لانتاج الأحكام التى تعكس مستوى معين من الشك المهنى لدى المراجع ، ثم بيان كيف تتحد وتتكامل أحكام الشك المهنى مع كل من معرفة وسمات ودوافع المراجع لانتاج الإجراءات التى ربما تعكس مستوى أكبر أو أقل من الشك المهنى .

وعلى هذا يمكن القول أن الفكرة الأساسية للنموذج تتمثل فى ضرورة أن يدرك المتعاملين مع الشك المهنى بأن هناك اختلاف بين الأحكام المرتبطة بالشك المهنى Skeptical Judgment ، وما يتطلبه من إجراءات Skeptical Action ، رغم وجود علاقة وثيقة بينهما (العلاقة رقم 1) . وبالإضافة إلى ذلك فإن النموذج يتضمن مجموعة من العلاقات الأخرى التى تعبر عن أهم محددات الشك المهنى وفقاً لما تراه دراسة (Nelson 2009) ،

وعلى هذا ، فإن النموذج ينطلق أساساً من حقيقة أن ممارسة المراجع لسلوك الشك المهنى سوف تنتهى به إلى مجموعة من الأحكام التى يتم ترجمتها فيما بعد إلى مجموعة من الإجراءات .

ويتضح من النموذج الذى انتهت إليه الدراسة أن أحكام الشك المهنى يتم الوصول إليها نتيجة اتحاد وتكامل مجموعة من المحددات وهى على النحو الأتى :

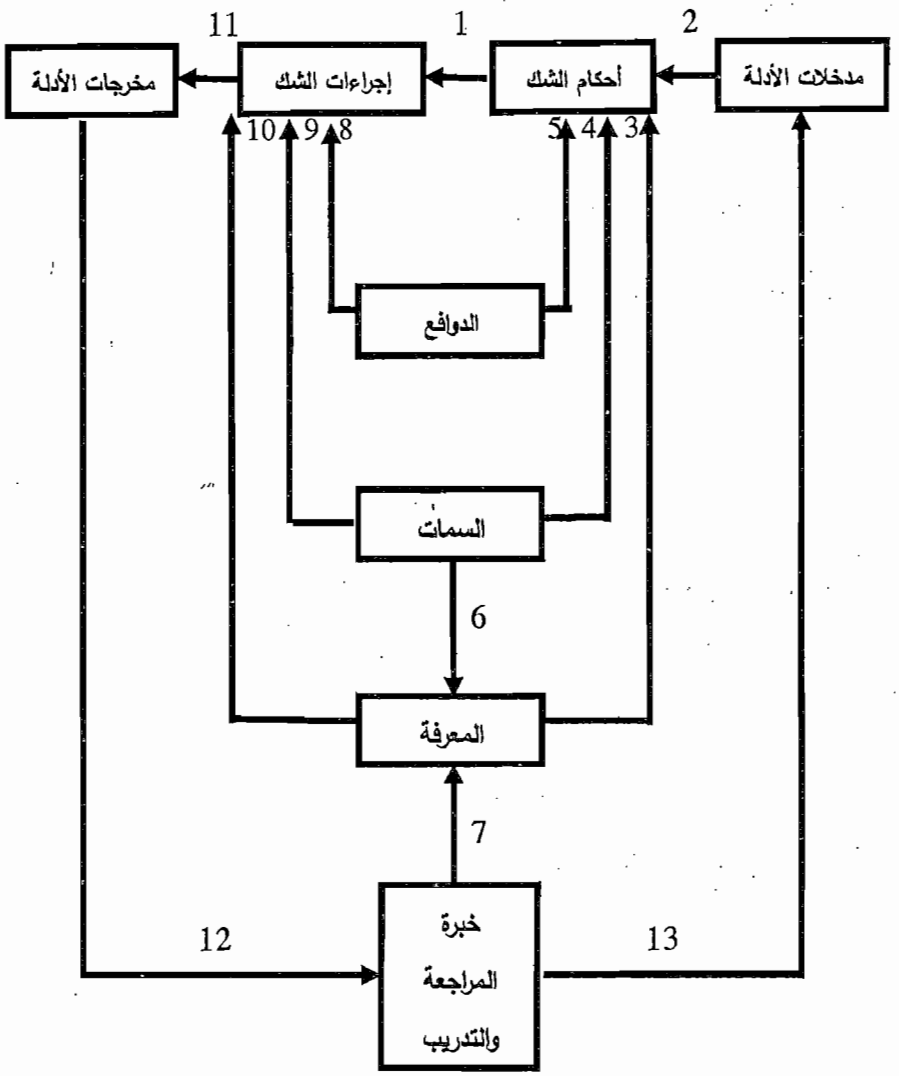
أدلة الإثبات Evidential Input (العلاقة رقم 2) : وتشير الدراسة إلى أن المدخلات المبدئية لأدلة الإثبات سوف تؤثر على أحكام الشك المهنى عند التخطيط المبدئى لأعمال المراجعة حيث تقتصرمدخلات الأدلة فى تلك المرحلة على بعض المعلومات حول العميل، كما سوف تؤثر على أحكام الشك المهنى عند إصدار الرأى النهائى للمراجعة وذلك لأن مدخلات الأدلة فى تلك المرحلة سوف تشتمل على جميع الأدلة التى تم تجميعها وتقييمها خلال عملية المراجعة .

المعرفة Knowledge (العلاقة رقم 3) : تتطلب ممارسة المراجع للشك المهنى عند تعامله مع الأدلة التى تم الحصول عليها أن تتوافر لديه القدرة من خلال خبرته المهنية على معرفة كل من العلاقات الاتجاهية Knowledge of Directional Relations بين أى دليل من الأدلة وخطر المراجعة ، ومعدل تكرار الأخطاء Frequency of Errors ، ونوعية الأدلة التى تشير إلى وجود خطر التحريف الجوهرى بالقوائم المالية.

وفيما يتعلق بالعلاقات الاتجاهية بين أدلة الإثبات المختلفة وخطر المراجعة فإن دراسة Nelson(2009) تشير إلى أن المراجعين يجب عليهم معرفة أن وجود بعض العوامل المؤثرة فى الخطر سوف يتطلب ممارسة قدر أكبر من الشك المهنى ، ومن بين تلك العوامل التى قد توضحها أدلة الإثبات مايتعرض له العميل من ضغوط ومشاكل مالية ،أو وجود قصور فى هيكل الرقابة الداخلية ، أوالشك فى نزاهة الإدارة وعدم وجود اتصالات جيدة بينهم وبينها ، وبالتالى فإن توافر مثل هذه العوامل سوف يتطلب ضرورة تعديل المراجعين لتقييمهم المبدئى لخطر المراجعة.

شكل رقم (3)

نموذج محددات الشك المهني عند أداء عملية المراجعة



المصدر : Nelson (2009), P.5

أما فيما يتعلق بضرورة معرفة معدل تكرار الأخطاء ، فإن الدراسة تشير إلى أن المراجعين ذوى الخبرة الأكبر والتخصص القطاعى الأكثر سوف يمتلكون معرفة أكثر دقة عن الأخطاء الأكثر شيوعاً وتكراراً، وعن كيفية تمييز وتحديد أنواع أدلة الإثبات التى تشير إلى وجود أخطاء محددة ، وفى تلك الحالة فإن خبرة المراجعين وتخصصهم القطاعى سوف يساعدهم من ناحية أخرى على تعديل القرارات المرتبطة بتخطيط أعمال المراجعة، واقتراح الإجراءات الأكثر فعالية للتعامل مع تلك الأخطاء وما قد تؤدى إليه من تحريف جوهرى بالقوائم المالية، وتعد ساعات المراجعة المخططة من أبرز المجالات التى قد تتأثر بذلك النوع من المعرفة.

وتؤكد الدراسة على أن معرفة المراجع بكافة القيود الواردة بمعايير المحاسبة والمراجعة تعتبر من أهم جوانب المعرفة التى تؤثر على أحكام الشك المهنى لدى المراجع . واتساقا مع بعض الدراسات الأخرى ، فإن دراسة Nelson (2009) تؤكد من خلال النموذج الذى انتهت إليه على أن معرفة المراجع يمكن النظر إليها باعتبارها النتيجة النهائية للتكامل بين سمات المراجع (العلاقة رقم 6) ، وخبرة المراجعة Audit Experience بما تتضمنه من عمليات ومجالات تدريب Training(العلاقة رقم 7).

السمات Traits (العلاقة رقم 4) : ويقصد بالسمات فى الدراسة جميع صفات المراجع الأخرى بخلاف المعرفة والتى يمكن أن تؤثر فى الشك المهنى مثل : الذكاء ، والميل نحو الشك والحذر ، والثقة بالنفس، وتشير دراسة (Nelson (2009 إلى أن الدراسات التى تناولت السمات المرتبطة بالشك المهنى يمكن تقسيمها إلى ثلاثة فئات حيث أهتم بعضها بالقدرة على حل المشاكل Problem – Solving Ability واهتم بعضها الآخر بالسلوك أو المنطق الأخلاقى Ethics/ Moral Reasoning .

أما الفئة الثالثة فقد اهتمت بمجموعة من الخصائص التى يمكن من خلالها الوصول إلى مقاييس للشك المهنى Skepticism Scals .

ووفقاً لما تذكره الدراسة فإن القدرة على حل المشاكل سوف تساعد المراجعين على التعامل الملائم مع السيناريوهات المختلفة التى قد يواجهونها خلال عملية المراجعة ، كما أنها ترتبط بشكل كبير بالأداء الفعال لمهام المراجعة ذات الصلة بالشك المهنى. كذلك فإن الدراسة تؤكد ،استنادإلى الدراسات التى سبقتها، على أن السلوك الأخلاقى يشير إلى مدى تأثير الدوافع

الشخصية للمراجعين على الأحكام والإجراءات المرتبطة بالشك المهنى ، وأن المراجعين ذوى السلوك الأخلاقى الأكبر سوف تكون لديهم حساسية أكبر تجاه المعلومات التى ترتبط بنزاهة وأمانه العميل ، كما ستكون لديهم قدرة أكبر على تحديد السلوك غير الملائم من جانب العميل دون أن يشاركوا فيه أو يتجاهلونه.

ومن ناحية أخرى فإن مجموعة السمات الأخرى والتى يمكن من خلالها قياس الشك المهنى فى مجال المراجعة تتضمن بعض السمات مثل التأنى قبل إصدار الأحكام ، والعقل المتسائل ، والبحث وراء المعرفة ، والثقة بالنفس Self – Confidence والتى ترتبط باحترام الذات Self – esteem وقد سبق تناول تلك الخصائص بالتفصيل فى مرحلة سابقة من هذا البحث .

الدوافع Incentives (العلاقة رقم 5) : من أهم العوامل التى قد تؤثر على أحكام الشك المهنى للمراجع ما قد يتوافر لديه من دوافع شخصية ومنها حرص المراجع على مسؤوليته القانونية ، وتجنب كافة المواقف والتصرفات التى قد تؤدى إلى تهديد سمعته المهنية ، وفقدان وظيفته أو تقاعده ، وتعديل حوافزه أو مكانته التنظيمية داخل شركة المراجعة ، بالإضافة إلى الضغوط التى قد تواجه المراجع بسبب موازنة الوقت ، أوبسبب محاولات العميل لمنع المراجع من اتخاذ إجراءات المراجعة الملائمة بما يتفق مع ضرورة الاحتفاظ الدائم من جانب المراجع بالشك المهنى .

ويجدر التنويه إلى أن الدوافع التى تؤثر على أحكام الشك المهنى لا تقتصر فقط على الدوافع الشخصية " للمراجع" ، وإنما تتضمن أيضاً بعض الدوافع التى قد تتوافر لدى "شركة" المراجعة ومنها رغبة الشركة فى تجنب خطر التقاضى بما قد يؤثر على سمعتها المهنية وعلى قدرتها فى الاحتفاظ بعملائها الحاليين أو الحصول على عملاء جدد ، أو على قدرتها فى الاحتفاظ بأتعاب مرتفعة نظير أداء خدماتها . كذلك فإن الدراسة تشير إلى أن أتعاب الخدمات الأخرى قد تكون فى بعض الأحيان أحد الدوافع التى تؤثر سلبيا على ممارسة الشك المهنى من خلال تخفيضه ، كذلك فإن ضغوط العميل على المراجع للاستمرار فى تقديم خدماته مقابل أتعاب منخفضة سوف تؤدى إلى تخفيض الشك المهنى ، وهو ما يطلق عليه ضغوط الموازنة .

ووفقاً لأحكام الشك المهنى التى انتهى إليها المراجع والتى تعكس من جانب آخر نطاق ومدى الشك المهنى لدى المراجع ، فإن الأمر سوف يتطلب ترجمة تلك الأحكام إلى ما يتفق معها من إجراءات ، و رغم أن الدراسة تؤكد على أن أحكام الشك المهنى تعتبر هى المحرك أو المحدد الأساسى لإجراءات الشك وهو ما يتضح من الشكل رقم (3) ، إلا أن الدراسة تؤكد أيضاً على أن الدراسات التى سبقتها قد انتهت إلى أن إجراءات الشك المهنى لايتم تحديدها اعتماداً على أحكام الشك المهنى فقط ، ولكن اعتماداً أيضاً على كل من : دوافع وسمات ومعرفة المراجع (العلاقات أرقام 8 و 9 و10 على التوالى) .

ويتضح تأثير أحكام الشك المهنى على إجراءات الشك المهنى عندما تتطلب تلك الأحكام ومحدداتها ضرورة تعديل طبيعة ونطاق اختبارات المراجعة المخططة ، وزيادة ما تتطلبه تلك الاختبارات من ساعات للمراجعة بما يتوافق مع ماانتهت إليه أحكام الشك المهنى من تقييم للتحريفات الجوهرية المحتملة أحياناً والمكتشفة أحياناً أخرى ، وبما يتوافق أيضاً مع المعالجات المحاسبية المتعسفة (غير المتحفظة) التى قد تمارسها الإدارة .

وأخيراً يتضح من النموذج أن تطبيق إجراءات المراجعة التى تعكس أحكام الشك المهنى لدى المراجع سوف يؤدى إلى تغيير كمية وطبيعة الأدلة المتاحة أمام المراجع ، وهو ما سوف يساعد المراجع فى الحصول على بعض الأدلة الاضافية (العلاقة رقم11) ، وتلك الأدلة الاضافية سوف تصبح من ناحية أخرى جزء أساسى من خبرة المراجع (العلاقة رقم 12) ، كما أنها سوف تمثل مدخلات جديدة لعملية المراجعة (العلاقة رقم 13).

وتأسيساً على ماسبق ، يمكن للباحث القول أن هناك علاقة وثيقة بين ماجاء فى دراسة Hurtt (2003,2010) ودراسة Nelson(2009) حيث يتبين أن خصائص الشك المهنى الواردة فى دراسة Hurtt(2003,2010) تمثل أحد محددات الشك المهنى الواردة فى دراسة Nelson(2009) حيث ورد بها أن من بين محددات الشك المهنى السمات الشخصية والتى تتمثل فى مجموعة من الصفات والخصائص الشخصية بخلاف المعرفة.

3- الدراسات السابقة

يتناول الباحث فيما يلى مجموعة من الدراسات السابقة التى تناولت الشك المهنى للمراجع والعلاقات التى تربطه بغيره من المتغيرات .

وبعد تحليل وتقييم تلك الدراسات فقد استقر رأى الباحث على تقسيمها إلى أربعة مجموعات وقدرة المراجع على اكتشاف التلاعب . وفى المجموعة الثانية فسوف يتم تناول الدراسات التى اختصت باختبارالعلاقة بين الشك المهنى من ناحية ، وأحكام المراجع فى مرحلة تخطيط المراجعة من ناحية أخرى.

أما المجموعة الثالثة فقد اختصت بتناول علاقة الشك المهنى بقدرة المراجع على تقييم أدلة الإثبات ، وفى النهاية تأتى المجموعة الرابعة من الدراسات وهى الدراسات التى تناولت علاقة الشك المهنى بكل من تناوب المراجع ، ونتائج عمليات التفاوض بينه وبين عميل المراجعة .

1/3 دراسات تناولت العلاقة بين الشك المهنى وقدرة المراجع على اكتشاف التلاعب

رغم تعدد وتنوع الدراسات التى تناولت الشك المهنى للمراجع ، إلا أنه يمكن القول أن اختبارالعلاقة بين المستويات المختلفة للشك المهنى وقدرة المرَاجع على كشف الأنواع المتعددة للتلاعب بالقوائم المالية كان من أبرز المجالات التى نالت و بوضوح اهتمام العديد من الدراسات العلمية السابقة .

وفى هذا السياق جاءت دراسة Fullerton & Durtschi (2004) والتى اهتمت باختبارالعلاقة بين المستويات المختلفة للشك المهنى ومهارات اكتشاف التلاعب لدى المراجعين الداخليين ، وقد تمثل الهدف الأول للدراسة فى تحديد ما إذا كانت المستويات الأعلى من الشك المهنى سوف تجعل المراجعين الداخليين لديهم قدرة أفضل على اكتشاف التلاعب، والإدراك الأقوى والأدق للإشارات الحمراء Red Flags المرتبطة بحالات التلاعب ، وبالتالى تكون لديهم رغبة أكبر للبحث عن المعلومات والحقائق الإضافية التى تساعدهم على تحسين وتطوير قدراتهم فى اكتشاف التلاعب . أما الهدف الثانى للدراسة فقد تمثل فى تحديد ما إذا تدريب المراجعين الداخليين على المعرفة الأكبر بالتلاعب ، وزيادة وعيهم به سوف يؤدى إلى تغيير سلوك المراجعين تجاه التعامل مع الإشارات الحمراء للتلاعب ، وتغيير مستوى رغبتهم فى البحث عن معلومات أكبر وحقائق اضافية بما يجعل إستجابة المراجعين ذوى المستوى الأقل من الشك المهني للتعامل مع الإشارات الحمراء للتلاعب بعد

التدريب ستكون أكثر تماثلاً مع إستجابة المراجعين ذوى المستويات الأعلى من الشك المهنى.

ولعل من أبرز الأسباب التى تؤكد أهمية تلك الدراسة أن الأدوار المركبة للمراجعين الداخليين ، والأهداف المتعارضة لهم ربما تؤثر على أحكامهم ، كما أنها قد تؤدى إلى تخفيض مستوى الشك المهنى لديهم ، وذلك على اعتبار أن المراجع الداخلى يؤدي دور المحامى Advocate أحياناً ، ودور الخصم Adversary أحياناً أخرى ، وبالتالى فإن الأمر يتطلب الاهتمام بدراسة العلاقة بين المستويات المختلفة للشك المهنى وقدرة المراجعين الداخليين على اكتشاف التلاعب وهو ما اختصت به تلك الدراسة .

وسعياً وراء تحقيق هدفىّ الدراسة فقد تم إعداد قائمة استقصاء تتكون من جزئين ، وتقديمها إلى 57 من المراجعين الداخليين بفلوريدا، لدي كل منهم خبرة فى العمل كمراجع داخلى بلغت فى المتوسط عشر سنوات ، أما خبرتهم مع شركاتهم الحالية فقد بلغت خمس سنوات ، ومنهم 54 مراجع من حملة المؤهلات العليا (39 بكالوريوس ، و15 ماجستير) ، أما الباقى فهم ممن يحملون مؤهلات تسبق المرحلة الجامعية (مدارس عليا) ، كما أن 31 منهم أكتسبوا خلال مسارعملهم الوظيفى خبرة فى مجال اكتشاف بعض أوجه التلاعب .

ولقد تتطلب الأمر فى البداية ضرورة تقسيم عينة الدراسة إلى مجموعتين وفقاً لمستوى الشك المهنى حيث تم تقسيم العينة إلى مجموعة مرتفعة الشك المهنى ، وأخرى منخفضة الشك المهنى ، وذلك من خلال مقياس الشك المهنى الوارد فى دراسة Huttt (2003) ، وهو ما اختص به الجزء الأول من قائمة الاستقصاء ، والذى اشتمل على مجموعة من الأسئلة تتعلق بالخصائص الشخصية المرتبطة بالشك المهنى وفقاً للمقياس المشار إليه ، وقد اعتمدت إجابة هذه الأسئلة على مقياس Likert ذى النقاط الست والتى تتراوح مابين اعترض بشدة وقد أعطيت لها درجة واحدة ، وحتى أوافق بشدة وقد أعطيت لها ست درجات.

ولتحقيق الهدف الأول للدراسة فقد اشتمل الجزء الثانى من قائمة الاستقصاء والذى أطلقت عليه الدراسة جزء الإشارات الحمراء (The Red – Flags Section) على 75 سؤال ترتبط بأعراض التلاعب Fraud Symptoms ، وتشير الدراسة إلى أن تحديد تلك الأعراض قد تم اعتماداً على أعراض التلاعب التى انتهت إليها بعض الدراسات العلمية المرتبطة باكتشاف التلاعب ، بالإضافة إلى المعلومات التى تم تجميعها من ممارسى المهنة

ذوى الخبرة فيما يتعلق بفحص واكتشاف التلاعب . وقد كان مطلوباً من المشاركين تحديد إلى أى درجة يرغبون فى توسيع نطاق بحثهم عن المعلومات والحقائق الإضافية تجاه كل من هذه الأعراض المختلفة للتلاعب ، ولقد تم استخدام مقياس Likert ذى النقاط الست السابق الإشاره إليه لتحديد درجة رغبة كل مراجع . وبالإضافة إلى تلك الأسئلة المرتبطة بأعراض التلاعب ، فقد تضمنت قائمة الاستقصاء أيضاً مجموعة أخرى من الأسئلة تم تقديمها فقط للتشويش وصرف الإنتباه.

وتستمر الدراسة فى منهجيتها سعياً وراء تحقيق هدفها الثانى ، ولذلك فقد قامت باخضاع المشاركين لبرنامج تدريبى لمدة ثمان ساعات بهدف تنمية مهاراتهم فى معرفة التلاعب وزيادة وعيهم به ، وبعد انتهاء البرنامج التدريبى فقد كان مطلوباً من المشاركين اعادة الإجابة على الجزء الثانى من قائمة الاستقصاء (جزء الإشارات الحمراء للتلاعب) وذلك لتحديد ما إذا كان البرنامج التدريبى قد أدى إلى تغيير مستوى رغبتهم فى البحث وراء معلومات وحقائق إضافية عند تعاملهم مع كل إشارة من الإشارات الحمراء للتلاعب . وقد انتهت الدراسة إلى أن المراجعين الداخليين ذوى الشك المهنى الأعلى يوجد لديهم رغبة أكبر لزيادة البحث وراء المعلومات والحقائق الاضافية عندما يواجهون مجموعة متنوعة وكبيرة من أعراض التلاعب أو إشاراته الحمراء ، وذلك بمقارنتهم بالمراجعين الداخليين ذوى الشك المهنى الأقل . ولقد كان من أبرز أعراض التلاعب التى تأثرت بمستوى الشك المهنى كل من: أوجه القصور بالرقابة الداخلية ، التغيرات الشخصية فى حياة الموظفين ، عدم استمرار الشركة مع شركة المراجعة ومستشارها القانونى ، والمخالفات التى تنطوى عليها الممارسة المحاسبية للشركة واتجاهاتها المالية .

كذلك انتهت الدراسة إلى وجود تأثير قصير الأجل للبرنامج التدريبى الذى خضع له المشاركين حيث تبين انخفاض الفروق بين مجموعتى الدراسة (مجموعة المراجعين ذوى الشك المهنى المرتفع ، ومجموعة المراجعين ذوى الشك المهنى المنخفض) فيما يتعلق برغبتهم فى زيادة البحث وراء المعلومات والحقائق الاضافية عندما يواجهون مجموعة متنوعة وكبيرة من أعراض التلاعب أوإشاراته الحمراء . وتؤكد الدراسة على أنه فى ضوء المنهجية التى استخدمتها فقد تم تقييم الآثار قصيرة الأجل فقط لتدريب المشاركين على زيادة معرفتهم

بالتلاعب ، وزيادة وعيهم به ، أما تقييم الآثار طويلة الأجل له فهو ما لم تسمح به المنهجية التى استخدامها .

وتوصى الدراسة فى نهايتها بضرورة استمرار الأبحاث لاختبار أثر الشك المهنى فى تطوير قدرات ومهارات اكتشاف التلاعب ليس فقط لدى المراجعين الداخليين ، ولكن أيضاً لدى المراجعين الخارجيين نظراً لوجود الكثير من التساؤلات التى مازالت فى إنتظار الاجابة عليها.

وفى سياق الاهتمام الملحوظ من جانب الباحثين بنموذج الشك المهنى الذى انتهت إليه دراسة Nelson (2009) تأتى دراسة Carpenter & Reimers (2011) التى اهتمت باختبار بعض العلاقات الواردة فى النموذج المشار إليه ، خاصة ما يرتبط منها بالعلاقة بين الحوافز (Incentives) و مدخلات أدلة الإثبات (Evidential Input) من ناحية ، وأحكام الشك المهنى (Skeptical Judgments) والإجراءات المرتبطة به (Skeptical Actions) من ناحية أخرى.

واتساقا مع ذلك ، فقد تمثل الهدف الرئيسى للدراسة فى اختبارأثر كل من تركيز شريك المراجعة على الشك المهنى (الحوافز) ، ووجود تلاعب بالقوائم المالية (مدخلات أدلة الإثبات) على كل من التحديد الملائم من جانب المراجعين لعوامل خطر التلاعب ، وتقييمهم لهذا الخطر (الأحكام المرتبطة بالشك المهنى) ، واختيارهم للإجراءات الملائمة لمراجعة التلاعب (السلوك المرتبط بالشك المهنى).

وبعد تحليل الدراسة لمجموعة من الدراسات التى سبقتها استطاعت تحديد توقعاتها بشأن العلاقة بين المتغيرات المستقلة (تركيز شريك المراجعة على الشك المهنى ، ووجود تلاعب بالقوائم المالية) ، والمتغيرات التابعة (التحديد الملائم لعوامل خطر التلاعب ، وتقييم خطر التلاعب ، والإجراءات التى سيتم اختيارها لمراجعة التلاعب) ، ووفقاً لتلك التوقعات فقد قامت الدراسة بوضع ثلاثة فروض تم اختبارها من خلال دراسة تجريبية . ولقد تمثلت فروض الدراسة فيما يلى :

(1) المراجعون الذين يعملون تحت قيادة شريك مراجعة يهتم بالتركيز المرتفع على الشك المهنى سوف يحددون عدد أكبر من عوامل خطر التلاعب التى ترتبط بالفعل بالتلاعب ، وذلك بالمقارنة بالمراجعين الذين يعملون تحت قيادة شريك مراجعة يعطى تركيز منخفض على الشك المهنى ، وسوف يكون الأثر أقوى فى حالة

القوائم التى تحتوى على تلاعب بالقوائم المالية وذلك بالمقارنة بحالة عدم وجود تلاعب .

(2) المراجعون الذين يعملون تحت قيادة شريك مراجعة يهتم بالتركيز المرتفع على الشك المهنى سوف يعطون تقييم أعلى لخطر التلاعب، وذلك بالمقارنة بالمراجعين الذين يعملون تحت قيادة شريك مراجعة يعطى تركيز منخفض على الشك المهنى ، وسوف يكون الأثر أقوى فى حالة القوائم التى تحتوى على تلاعب بالقوائم المالية وذلك بالمقارنة بحالة عدم وجود تلاعب .

(3) المراجعون الذين يعملون تحت قيادة شريك مراجعة يهتم بالتركيز المرتفع على الشك المهنى سوف يقترحون عدد أكبر من الإجراءات الملائمة لمراجعة التلاعب ، وذلك بالمقارنة بالمراجعين الذين يعملون تحت قيادة شريك مراجعة يعطى تركيز منخفض على الشك المهنى ، وسوف يكون الأثر أقوى فى حالة القوائم التى تحتوى على تلاعب بالقوائم المالية وذلك بالمقارنة بحالة عدم وجود تلاعب .

ولقد تم اختيار عينة اجمالية من مديرى المراجعة بشركات المراجعة الأربعة الكبرى ، وقد بلغ عددهم 80 مراجع ، بمتوسط خبرة 7,93 سنة ،وتؤكد الدراسة على أن اختيارها لفئة مديرى المراجعة يرجع إلى أنهم يمتلكون الخبرة الأفضل فى مجال التلاعب وذلك بالمقارنة بفئة كبير المراجعين (Seniors). وقد تم تقسيم العينة الاجمالية أولا إلى مجموعتين فرعيتين تم إخبار إحداهما بأن شريك المراجعة المسؤول عن هذا الارتباط أكثر تركيزاً على الشك المهنى وبالتالى فهو يطلب منهم الاحتفاظ بمستوى ملائم من الشك المهنى وفقاً لما يتطلبة معيار المراجعة الدولى رقم 99 (SAS NO.99) ، والثانية تم اخبارها بأن شريك المراجعة أكثر اهتماماً بتكاليف المراجعة وهومايعنى أنه أقل تركيزاً على الشك المهنى ، وبعد ذلك تم تقسيم كل مجموعة منهما إلى مجموعيتين فرعيتين الأولى تتعامل مع قوائم مالية بها تلاعب ، والثانية تتعامل مع قوائم مالية تخلو من التلاعب ، وبذلك يكون هناك أربعة مجموعات فرعية أو أربعة خلايا (Cell) بكل منها 20 مراجع . وتشير الدراسة إلى أنه نظراً لمسؤولية المراجعين أمام شريك المراجعة فإن طريقة أدائهم سوف تتأثر غالباً بتعليمات وتوجيهات الشريك.

وفى سياق إجراء الدراسة التجريبية تم تصميم مجموعتين من القوائم المالية إحداهما لشركة عامة وقد سبق إصدارها واكتشفت بورصة الأوراق المالية (SEC) أنها تحتوى على تلاعب ، أما الثانية فقد أعيد اعدادها بناء على تعليمات بورصة الأوراق المالية وهو الأمر الذى جعلها تخلوا من التلاعب .

ولقد تضمنت القوائم المالية التى تحتوى على تلاعب على سبعة تلاعبات خمسة منها مما تم وضعه فى المعيار رقم 99 (SAS NO. 99) وهى: الاعتراف بالإيراد بما يخالف المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، الاعتراف بالإيراد فى فترة غير ملائمة ، التلاعب فى المصاريف والاحتياطيات ، الرسملة غير الملائمة لبعض التكاليف ، تقديرات غير معقولة للقيمة العادلة ، أما ماتبقى من أوجه تلاعب فقد تمثلت فى تأجيل مصروف الضرائب بشكل غير ملائم ، ومبيعات غير ملائمة لبعض الاستثمارات فى الأوراق المالية وقد تميز كل منهما بندرة ملاحظتها من جانب المشاركين فى الدراسة.

ووفقا للدراسة فقد تم الحكم على مدى ملائمة عوامل التلاعب التى ذكرها المشاركين ، ومدى ملائمة إجراءات مراجعتها وفقاً لمدى ارتباط تلك العوامل وهذه الإجراءات بما تضمنته الحالة من بعض أوجه التلاعب الواردة فى SAS NO.99 . وعلى سبيل المثال فقد كان من بين الإجراءات الملائمة لاكتشاف التلاعب اختيار نقطة قطع فى توقيت مبكر خلال الفترة المالية وعدم الانتظار حتى اليوم الأخير منها حسبما يجرى العمل به فى الحالات العادية .

وبالإضافة إلى ماسبق فقد تم اعطاء المشاركين معلومات عامة حول الشركة موضوع الحالة المعطاة لهم ، حيث تم تقديم معلومات لهم حول مجلس ادارة الشركة ، وظروف السوق الذى تعمل من خلاله ، وما تواجهه من منافسة ، وبعد ذلك تم سؤال المشاركين بافتراض انهم فى مرحلة التخطيط المبدئى للمراجعة عن كل من : عوامل خطر التلاعب ، وتقييمهم لخطر التلاعب ، وإجراءات المراجعة التى يرون أنها الأفضل لمراجعة التلاعب ، وقد تمت التجربة تحت اشراف من قاموا بالدراسة للتأكد من أن كل مجموعة قد حصلت على البيانات التى تخصها ، وأن المشاركين قد التزموا بالتعليمات.

ومن أهم النتائج التى انتهت إليها الدراسة أن درجة الشك المهنى تؤثر على تقييم المراجعين لخطر التلاعب ، حيث توضح نتائج الدراسة أن المراجعون الذين يخضعون لقيادة شريك مراجعة أكثر تركيزا على الشك المهنى قد قدموا تقييماً أكبر لخطر التلاعب وذلك بالمقارنة

بتقييم المراجعون الذين يخضعون لقيادة شريك مراجعة أقل تركيزاً على الشك المهنى ، و برغم أن ذلك قد تحقق سواء فى حالة القوائم المالية التى تشتمل على أوجه تلاعب أو تلك التى تخلوا منها ، إلا أن تقييمهم لخطر التلاعب كان أعلى فى حالة القوائم التى تشتمل على أوجه تلاعب .

وقد توصلت الدراسة أيضاً إلى وجود علاقة ايجابية بين درجة الشك المهنى واختيار عوامل الخطر الأكثر ملائمة ، حيث تؤكد نتائج الدراسة أن المراجعون الذين يخضعون لقيادة شريك مراجعة أكثر تركيزا على الشك المهنى قد اختاروا عوامل الخطر الأكثر ارتباطاً بالتلاعب ، خاصة فيما يتعلق بالقوائم المالية التى تشتمل على بعض أوجه التلاعب ، وذلك على عكس المراجعين الذين كانوا يخضعون لشريك مراجعة أقل تركيزاً على الشك المهنى .

كذلك فإن نتائج الدراسة تشير إلى إرتباط درجة الشك المهنى إيجابيا باختيار إجراءات المراجعة الأكثر ملائمة لمراجعة التلاعب، حيث تشير نتائج الدراسة أن المراجعون الذين يخضعون لقيادة شريك مراجعة أكثر تركيزاً على الشك المهنى قد اختاروا إجراءات أكثر ملاءمة لمراجعة التلاعب خاصة فى حالة القوائم التى تحتوى على أوجه تلاعب ، وذلك على عكس المراجعين الذين يخضعون لقيادة شريك مراجعة أقل تركيزاً على الشك المهنى .

وبذلك تؤكد الدراسة على أن ما انتهت اليه من نتائج يؤكد صحة جميع فروضها، كما يتفق مع العلاقات الواردة فى نموذج الشك المهنى الوارد فى دراسة (Nelson (2009 بأن درجة الشك المهنى ، وأدلة الإثبات التى تؤكد وجود أو انعدام أوجه التلاعب يؤثران على تقييم المراجع لكل من : عوامل خطر التلاعب ، وتقييم خطر التلاعب (الأحكام المرتبطة بالشك المهنى) ، كما يؤثران على نوعية إجراءات مراجعة التلاعب التى يتم اختيارها (السلوك المرتبك بالشك المهنى).

2/3 دراسات تناولت العلاقة بين الشك المهنى وأحكام المراجع فى مرحلة التخطيط

تعد مرحلة تخطيط المراجعة من أهم مراحل عملية المراجعة ، ولعل من أهم الأسباب وراء ذلك أن تلك المرحلة سوف تنتهى بتوصل المراجع إلى مجموعة من الأحكام والتى ستؤثر على المراحل الأخرى للمراجعة ، ولذلك فقد كان من الطبيعى أن تهتم بعض الدراسات باختبارالعلاقة بين الشك المهنى للمراجع وتلك الأحكام .

وتعد دراسة (Payne & Ramsay 2005) من الدراسات التى تناولت تلك العلاقة حيث تهدف الدراسة إلى اختبارأثر كل من: تقييم المراجعين المبدئى فى مرحلة تخطيط المراجعة لخطر التلاعب (Fraud Risk) ، وخبرة المراجعة العامة على مستوى الشك المهنى لدى المراجعين خلال مرحلة العمل الميدانى، وعلى ذلك فقد كانت التساؤلات الرئيسية للدراسة على النحو التالى :

(1) هل تؤثر نتائج التقييم المبدئى لخطر التلاعب الذى يقوم به المراجعين خلال مرحلة تخطيط المراجعة على مستوى الشك المهنى لدى المراجعين خلال مرحلة العمل الميدانى والتى تستهدف تقييم مدى صحة مزاعم الإدارة ؟ وما هو نوع هذا التأثير ؟

(2) هل سيختلف مستوى الشك المهنى لدى المراجعين خلال مرحلة العمل الميدانى بإختلاف مستوى الخبرة العامة لدى المراجع؟ أو بمعنى آخر ماهى العلاقة بين مستوى خبرة المراجع وما لديه من شك مهنى خلال مرحلة العمل الميدانى ؟

ولقد حاولت الدراسة الإجابة على هذين التساؤلين من خلال القيام بدراسة تجريبية والتى تم إجرائها على عينة من مراجعى الحسابات الذين يعملون بثلاث شركات من شركات المراجعة الخمس الكبرى (آنذاك)، ولقد بلغ العدد المبدئى للعينة 294 ، وحتى يمكن اختبارأثر الخبرة فقد كان بعض أعضاء العينة يمثل مجموعة من المراجعين Staff Auditors ، وبعضهم الآخر ممن يشغل وظيفة كبير المراجعين (أو مراجع أول) Senior Auditors بشركاتهم ، وبالتالى فقد أصبح لدينا مستويين من الخبرة ، ولقد بلغ العدد النهائى للعينة 184 فرد بعد استبعاد 110 من العينة المبدئية لفشلهم فى الاختبارات المبدئية التى على أساسها يتم إختيار العينة النهائية ، ولقد تراوحت الأعمار فى العينة النهائية ما بين 20 و43 سنة.

وقد تم قياس الشك المهنى لدى المراجع على أساس مستوى ثقته فيما يقدمه عميل المراجعة من مزاعم وتفسيرات، ومن ناحية أخرى فقد تم تقسيم عينة الدراسة عشوائياً إلى ثلاثة مجموعات تمثل ثلاثة حالات لخطر التلاعب وهى : خطر منخفض ، وخطر مرتفع ، ومجموعة رقابية حيث لم تعطى لها معلومات يمكن من خلالها إجراء التقييم المبدئى لخطر التلاعب. كما تم تقديم بعض المعلومات حول عميل مراجعة مفترض يتمثل نشاطه فى بيع أجهزة الحاسب الآلى ، وبعد ذلك يقرأ أفراد العينة بعض المعلومات حول أرصدة العملاء

حيث يتبين لهم أن بعض العملاء لم يرسلوا أى ردود على المصاقات الموجبة المرسلة لهم، وهنا كان لابد على أفراد العينة من استخدام الإجراءات البديلة للتحقق من أرصدة هؤلاء العملاء ، ومن بين هذه الإجراءات فحص فواتير المبيعات الخاصة بهم ، وهنا فإن مفردات العينة تكتشف أن بعض فواتير هؤلاء العملاء تم افتقادها، وهو ما يعتبر (الدليل المفقود) أحد عوامل خطر التلاعب وذلك وفقاً لمعيار المراجعة رقم 99 (SAS NO 99) .

وتستمر الحالة الافتراضية لتشير إلى أنه بسؤال المراقب المالى لدى العميل عن التفسير الذى يراه لافتقاد هذه المجموعة من الفواتير فقد قام بتقديم التفسير الذى يراه وبرغم أن التفسير المقدم كان منطقياً بدرجة كبيرة ،إلا أنه لم يكن هناك ما يؤكد ما إذا كان افتقاد الفواتير يرجع فعلاً للتفسير الذى قدمه المراقب المالى ، أم يرجع إلى محاولة اخفاء عملية تلاعب كبرى لدى عميل المراجعة ، وبعد انتهاء أفراد العينة من قراءة المعلومات السابقة فقد تم سؤال أفراد العينة حول مدى ثقتهم (وهو مقياس لمستوى الشك المهنى لديهم كما سبق القول) فى التفسير المقدم من جانب المراقب المالى لدى عميل المراجعة وذلك من خلال اعطاء درجة من عشر درجات وفقاً للمقياس الذى استخدمته الدراسة حيث يشير الحد الاقصى (عشر درجات) إلى أن التفسير الذى قدمه المراقب المالى هو تفسير صادق ، أما الحد الأدنى (درجة واحدة) فهو يشير إلى العكس تماماً. وبذلك فإن المتغير التابع كان مستوى الشك المهنى لدى كل مشارك فى الدراسة ، أما المتغير المستقل فقد كان مستوى التقيم المبدئى لخطر التلاعب (منخفض ، مرتفع ، مجموعة رقابية).

وانتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ، ومن أهمها أن التقييم المبدئى لخطر التلاعب يؤثر على مستوى الشك المهنى لدى المراجع ، حيث جاء مستوى الشك المهنى لدى مجموعة المشاركين ذوى التقييم المنخفض لخطر التلاعب أقل من مستوى الشك المهنى لدى المجموعة الرقابية ، أما مجموعة المشاركين ذوى التقييم المرتفع لخطر التلاعب فقد جاء مستوى الشك المهنى لديها أكبر من مستوى الشك المهنى لدى المجموعة الرقابية . وقد جاءت الفروق فى مستوى الشك المهنى بين المجموعات الثلاث على درجة كبيرة من الأهمية. وهو ما يعنى وجود علاقة إيجابية بين التقييم المبدئى لخطر التلاعب ومستوى الشك المهنى لدى المراجع خلال مرحلة العمل الميدانى.

كذلك فإن الدراسة انتهت إلى أن خبرة المراجعة تؤثر سلبياً على مستوى الشك المهنى لدى المراجعين ، حيث تؤكد نتائج الدراسة أن مستوى الشك المهنى لدى مجموعة المراجعين Staff Auditors (ذوى الخبرة الأقل) كان أكبر من مستوى الشك المراجعة لدى فئة كبير المراجعين Senior Auditors (ذوى الخبرة الأكبر). ولعل ذلك يرجع إلى أن نقص الخبرة لدى فئة مجموعة المراجعين سوف يجعلهم أكثر شكاً فيما يقدمه العميل من مزاعم وتفسيرات خلال مرحلة العمل الميدانى.

وانطلاقا من النتائج السابقة ، فإن الدراسة تؤكد فى نهايتها على أن شركات المراجعة فى حاجة ملحة لاستخدام التدريب المستمر فيما يتعلق بالجوانب المختلفة للشك المهنى ، والتذكير بشكل دائم خلال أى تعاقد بأهمية بذل العناية المهنية الكافية والاحتفاظ بمستوى ملائم من الشك المهنى ، خاصة بعد أن أثبتت النتائج التى انتهت إليها انخفاض مستوى الشك المهنى كلما ارتفع مستوى الخبرة العامة لدى المراجعين.

وعلى عكس الدراسة السابقة Payne & Ramsay(2005) ، والتى كان فيها الشك المهنى للمراجع هو المتغير التابع ، فإن دراسة Popova (2013) جاءت فى السياق ذاته وهو اختبارالعلاقة بين الشك المهنى وأحكام المراجع فى مرحلة تخطيط المراجعة ولكن جاء الشك المهنى فى تلك الدراسة كمتغير مستقل ، حيث تهدف الدراسة إلى اختبارأثر بعض مصادر الشك المهنى Professional Skepticism على أحكام المراجعة Audit Judgment، وتعد هذه الدراسة فى رأى الباحث من أهم الدراسات ، ليس فقط لأنها من أحدث الدراسات ، وإنما أيضاً للمنهجية التى اتبعتها ، والعينة التى اختارتها وهو ما سوف يتضح من خلال تناول الباحث لها.

ولقد أخذت هذه الدراسة بما انتهت إليه دراسة Nelson (2009) لمصادر الشك المهنى ، والتى تتمثل في الشك المهنى الناتج عن السمات الشخصية للمراجع Trait Professional Skepticism ، والذى أشارت إليه الدراسة إختصاراً بمصطلح شك السمات Trait Skepticism، كما أشارت إليه أحياناً باعتباره الشك المرتبط بالميول أو النزعات الشخصية Dispositional Skepticism.

هذا بالإضافة إلى الشك المهنى النابع من الخبرات السابقة مع عميل مراجعة مفترض Professional Skepticism Stemming From Previous Experience with a

Hypothetical Client والذى أشارت إليه الدراسة إختصار بمصطلح خبرة عميل محدد Client-Specific Experiences(CSEs)، كذلك فقد أشارت الدراسة فى بعض مراحلها باعتباره الشك النابع عن حالة محددة من الخبرة Situational Skepticism.

وتأسيساً على ما سبق ، يمكن القول أن هذه الدراسة قد استهدفت اختبارأثر اختلاف مستوى شك السمات ، وأثر اختلاف نوع الخبرة المرتبط بعميل المراجعة ، وأثر التفاعل بينهما على أحكام المراجعة ، ويقصد بها فى الدراسة التقييم المبدئى الذى يقوم به المراجع فى مرحلة تخطيط المراجعة بشأن توقعاتهم عما إذا كانت التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية هى تحريفات غير مقصودة Unintentional Misstatement ترجع إلى الأخطاء المحاسبية Errors ، أم تحريفات مقصودة Intentional Misstatement ترجع إلى التلاعب Fraud من جانب إدارة العميل .

وقد أوضحت الدراسة أنها سوف تتبنى ثلاثة أنواع من الخبرة السابقة مع عميل المراجعة وهى خبرة إيجابية ، وخبرة سلبية ، بالإضافة إلى نوع آخر تنعدم فيه خبرة المراجع بالعميل ، وهو ما أطلقت عليه الدراسة مصطلح الخبرة المحايدة Neutral Experience

وبينما يقصد بالخبرة الإيجابية فى الدراسة أن عميل المراجعة يكون متعاونا Cooperative وأميناً Honest، فإن الخبرة السلبية جاءت على العكس تماماً حيث يقصد بها أن عميل المراجعة يتصف بإفتقاد الأمانة Dishonest، وأنه مجادل وغير متعاون Contending

واستنادإلى تحليل مجموعة من الدراسات الأخرى فقد قامت دراسة Popva (2013) بوضع ثلاثة فروض جاءت على النحو الأتى:

(1) المراجعون ذوى الخبرة السلبية بعميل المراجعة سوف يكونوا أكثر احتمالاً لإختيار التلاعب عند وضع توقعاتهم المبدئية عن سبب التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ، وذلك بالمقارنة بالمراجعين ذوى الخبرة الإيجابية.

(2) المراجعون ذوى المستويات المرتفعة لشك السمات سوف يكونوا أكثر احتمالاً لإختيار التلاعب عند وضع توقعاتهم المبدئية عن سبب التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ، وذلك بالمقارنة بالمراجعين ذوى المستويات المنخفضة من شك السمات.

(3) سوف تكون الفروق بين التوقعات المبدئية لكل من المراجعين ذوى الخبرة الإيجابية والسلبية أكثر أهمية فى حالة المراجعين ذوى المستويات المنخفضة من شك السمات .

وحتى تتمكن الدراسة من اختبارتلك الفروض فقد قامت بإجراء دراسة تجريبية على عينة من الطلاب المتخصصين فى دراسة المراجعة سواء بمرحلة البكالوريس أو بمرحلة الماجستير، وقد بلغ العدد النهائى للعينة (79) طالب ، وبرغم أن الدراسة تشير إلى أن اختيار عينة من الطلاب قد يكون أحد معوقات تعميم نتائج الدراسة، إلا أنها تؤكد على أن من أهم مزايا اختيار هؤلاء الطلاب أنهم يفتقدون الخبرة العملية ، وهو ما سوف يتيح قياس أثر شك السمات بشكل مستقل ومحدد دون أن يتأثر بخبرة المراجع السابقة ، والتى تنعدم فى حالة الطلاب كما سبق القول .

وبعد الانتهاء من اختيار مفردات العينة تم تقسيم العينة الكلية إلى مجموعتين من الطلاب ، تمثلت المجموعة الأولى فى الطلاب ذوى شك السمات الأقل Less Skeptical، أما المجموعة الثانية فقد تمثلت فى الطلاب ذوى شك السمات الأكبر More Skeptical، وتشير الدراسة إلى أنها قد قامت بقياس مستوى شك السمات لدى أفراد العينة تمهيداً لتقسيمهم إلى مجموعتين باستخدام نفس المقياس المستخدم فى دراسة Hurtt (2010). وكلما حصل الطالب على درجة أعلى ، كلما كان لديه قدر أكبر من شك السمات وقد تم استخدام قيمة الوسيط كنقطة قطع بين من هم أكبر أو أقل شكاً، وبعد ذلك تم معرفة آراء مجموعتى الدراسة بشأن توقعاتهم المبدئية حول سبب وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية ، وما إذا كانت تلك التحريفات ترجع إلى وجود أخطاء محاسبية أم ترجع إلى التلاعب من جانب إدارة العميل.

وبعد مرور أسبوع تم تقسيم كل مجموعة إلى ثلاثة مجموعات أخرى وتم اعطاء كل مجموعة بيانات تشير إلى الخبرة السابقة مع عميل مراجعة ((مفترض)) حيث كانت البيانات المعطاه لإحدى المجموعات تشير إلى وجود خبرة إيجابية(عميل متعاون ويتصف بالأمانة) ، أما البيانات المعطاة للمجموعة الثانية فقد كانت تشير إلى وجود خبرة سلبية (عميل مجادل وغير متعاون ويفتقد الأمانة) ، أما المجموعة الثالثة فقد كانت البيانات المعطاة لها تفيد بعدم وجود معلومات عن الخبرة السابقة مع عميل المراجعة ، وقد تم سؤال كل مجموعة عن توقعاتهم بشأن سبب التحريفات الجوهرية فى قوائم عميل المراجعة المفترض.

وقد انتهت الدراسة إلى النتائج التالية :

(1) يؤثر نوع الخبرة السابقة بعميل المراجعة تأثيراً كبيراً على التوقعات المبدئية للمراجعين حول سبب التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية ، حيث تشير النتائج إلى أن أفراد العينة ذوى الخبرة السلبية يرون بأكثر مما يرى أفراد العينة ذوى الخبرة الإيجابية أن سبب تلك التحريفات هو تلاعب إدارة العميل، وبذلك فإن الفرض الأول للدراسة قد ثبتت صحته. ويرجع تأثير اختلاف نوع الخبرة على أحكام المراجعة إلى اختلاف مستوى جدارة العميل لاكتساب ثقة المراجع باختلاف نوع الخبرة السابقة ، وهو ما جعل الدراسة تؤكد أن مستوى ثقة المراجع فى العميل كان وسيطاً كاملاً فى تحديد الأحكام المبدئية للمراجعين. وتعكس تلك النتائج قناعة مفردات العينة بأن الإدارة التى تتصف بالأمانة تجعل فرص ارتكاب التلاعب محدودة . وتشير الدراسة أيضاًإلى أنه فى حالة عدم وجود معلومات عن الخبرة السابقة فإن التوقعات المبدئية تتحدد فقط استناداإلى مستوى شك السمات.

(2) لايوجد تأثير هام احصائياً لشك السمات على التوقعات المبدئية لسبب تحريفات القوائم المالية، وهو مايعنى عدم صحة الفرض الثانى للدراسة، وعلى الرغم من ذلك فقد كان تأثير شك السمات على درجة كبيرة من الأهمية فى مرحلة تقييم أدلة الإثبات حيث تشير نتائج الدراسة إلى أن أفراد المجموعة الأكثر شكاً أكثر حساسية لأدلة التلاعب ، وأكثر تركيزاًعليها وذلك بالمقارنة بأفراد المجموعة الأقل شكاً.

(3) رغم عدم تأثير نوع الخبرة على توقعات مجموعة الطلاب ذوى شك السمات المرتفع ،إلا أن تأثير نوع الخبرة كان واضحا وكبيراً فى حالة مجموعة الطلاب ذوى شك السمات المنخفض، حيث تشير نتائج الدراسة إلى أن التلاعب كان هو اختيار مجموعة الطلاب ذوى الشك المرتفع سواء فى حالة الخبرة السلبية أو الإيجابية السابقة مع عميل المراجعة، أما مجموعة الطلاب ذوى الشك المنخفض فقد كان التباين بين توقعاتها حول سبب التحريفات الجوهرية على درجة كبيرة من الأهمية الاحصائية حيث اختارت التلاعب فى ظل الخبرة السلبية ، والأخطاء المحاسبية فى ظل الخبرة الإيجابية، وهو مايعنى صحة الفرض الثالث للدراسة.

وفى النهاية تخلص الدراسة إلى أن أحكام وقرارات المراجعة تتأثر بكل من مستوى شك السمات لدى المراجعين ونوع خبراتهم السابقة مع عميل المراجعة، ولذلك تؤكد الدراسة على

أنه يجب على المراجعين عند تكوين أحكامهم وإصدار قرارتهم عدم الاعتماد فقط على خبراتهم السابقة بعميل المراجعة ، ولكن يتعين عليهم أيضاً المحافظة طوال مراحل المراجعة على سلوك الشك المهنى حيث حتى يمكن لهم أداء عملية المراجعة بدرجة كبيرة من الفعالية.

3/3 دراسات تناولت العلاقة بين الشك المهنى وتقييم المراجع لأدلة الإثبات

تبين مما سبق وجود علاقة ارتباط قوية بين الشك المهنى وأدلة الإثبات فى المراجعة ، وقد تبين ذلك عندما تناول الباحث فى مرحلة سابقة من هذا البحث مفهوم الشك المهنى حيث اتضح أن سلوك الشك المهنى يتضمن التقييم الإنتقادى للأدلة . ولذلك فقد اهتمت بعض الدراسات باختبارالعلاقة بين الشك المهنى من ناحية ، وقدرة المراجع على التقييم السليم لأدلة الإثبات من ناحية أخرى ، وذلك لتحديد ما إذا كان تقييم المراجع لأدلة الإثبات سوف يختلف باختلاف مستوى الشك المهنى لديه.

وتعد دراسة (Rose (2007 من بين الدراسات التى تناولت تلك العلاقة حيث تهدف الدراسة إلى اختبارأثر بعض خصائص المراجع ومنها الشك المهنى على مدى اهتمامه بأدلة الإثبات التى تشير إلى تعسف التقارير المالية ، وأثر ذلك الاهتمام على أحكام المراجع بشأن التحريفات التى تنطوى عليها القوائم المالية .

ووفقاً للدراسة فقد تمثلت خصائص المراجع فى كل من : ثقة المراجع عند تعامله مع الآخرين ، والشك المهنى المرتبط بعميل المراجعة Client-Related Skepticism ، وخبرة المراجع الخاصة بالتلاعب Fraud Experience . وبعد أن قامت الدراسة بتحليل مجموعة من الدراسات التى سبقتها ، فقد انتهت الدراسة إلى الفروض الأربعة التالية :

(1) تؤدى المستويات الأعلى من الشك المهنى إلى اهتمام المراجع بشكل أكبر بأدلة الإثبات المرتبطة بالتقارير المالية المتعسفة ، وذلك بالمقارنة بالمستويات الأقل من الشك المهنى.

(2) المراجعين ذوى مستويات الثقة الأقل سوف يبذلون اهتمام أكبر بأدلة الإثبات المرتبطة بالتقارير المالية المتعسفة ، وذلك بالمقارنة بالمراجعين ذوى مستويات الثقة الأكبر.

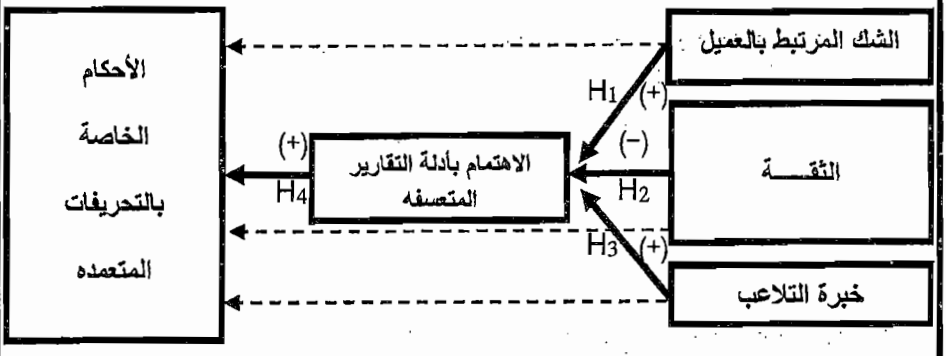
(3) ترتبط الخبرة الخاصة بالتلاعب إيجابيا مع اهتمام المراجعين بأدلة الإثبات المرتبطة بالتقارير المالية المتعسفة.

(4) اهتمام المراجعين بأدلة التقارير المالية المتعسفة سوف يرتبط إيجابيا مع تقييمهم لاحتمال تعمد التحريفات التى تنطوى عليها التقارير المالية المتعسفة.

ويوضح الشكل رقم (4) النموذج الذى اقترحته الدراسة للعلاقات الواردة بالفروض السابق ذكرها .

شكل رقم (4)

النموذج المقترح : آثار الثقة والخبرة على الاهتمام والأحكام



الخطوط غير المتصلة توضح الآثار المباشرة المحتملة للمتغيرات المستقلة على الأحكام الخاصة بالتحريفات

المصدر : Rose 2007, P.219

وكما يتضح فإن الفروض الثلاثة الأولى تتعلق باختبارأثر خصائص المراجع (مستوى الشك المهنى ، ومستوى الثقة فى الآخرين ، والخبرة الخاصة بالتلاعب) على مدى اهتمامه بأدلة التقارير المالية المتعسفة، بينما الفرض الرابع يتعلق باختبارالعلاقة بين مستوى اهتمام المراجع بأدلة التقارير المتعسفة ، وتقييمه لمدى التعمد فى التحريفات الجوهرية التى تنطوى عليها التقارير المالية .

ولقد تم اختبار مدى صحة الفروض السابقة من خلال دراسة تجريبية على عينة من المراجعين الممارسين للمهنة بلغ عددها المبدئى 135 مراجع ، إلا أنه قد تم استبعاد 10 مراجعين منهم لعدم قدرتهم على استكمال التجربة ، وبذلك بلغ العدد النهائى للعينة 125 مراجع بمتوسط خبرة 3,6 سنة ، ولقد تم إعطاء 45 دقيقة لكل مشارك لاستكمال التجربة .

ومن أهم الاعتبارات التى تم تصميم التجربة على أساسها تقسيم المشاركين فى التجربة إلى مجموعتين عشوائياً، تلقت المجموعة الأولى منهم قائمة مالية تحتوى على زيادة كبيرة وجوهرية فى حساب المبيعات عما هو متوقع . أما المجموعة الثانية فقد تلقت قائمة لايوجد بها مايشير إلى وجود أى شذوذ فى حساب المبيعات. وتشير الدراسة إلى أن تقسيم العينة الكلية على هذا النحو كان ضرورياً حتى يمكن الوصول إلى فئتين من الشك المرتبط بالعميل وهما شك مرتفع ، وآخر منخفض .

وبالإضافة إلى ماسبق ، فق تم اعطاء المشاركين بعض المعلومات حول عميل مراجعة مفترض ، وتشير هذه المعلومات إلى أن نشاط العميل يتمثل فى تصنيع وبيع عدادات المياه والكهرباء والغاز ، كذلك فقد تم تقديم معلومات حول 45 دليل من أدلة الإثبات ، ويوجد من بينها 12 دليل تشير إلى تعسف التقارير المالية ، خمسة أدلة منها ترتبط بالمبيعات ، والأدلة السبع الأخرى ترتبط بعناصر مالية أخرى غير المبيعات .

وفى سياق الدراسة التجريبية فقد قام المشاركين بالإجابة على قائمة استقصاء تتضمن بعض التساؤلات التى يتم من خلالها تحديد : مستوى خبرتهم العامة بالمراجعة ، ومستوى خبرتهم الخاصة بالتلاعب ، و مستوى ثقتهم فى الآخرين. ولقد تم قياس مستوى الخبرة العامة على أساس عدد سنوات وشهور الخبرة لدى كل مشارك ،أما مستوى الخبرة الخاصة بالتلاعب فقد تم قياسه على أساس عدد تعاقدات المراجعة التى استطاع فيها فريق المراجعة اكتشاف تلاعب بالقوائم المالية ، وكان المشارك أحد أعضاء ذلك الفريق ، وفيما يتعلق بمستوى الثقة فى الآخرين فقد تم قياسه على أساس قيام كل مشارك بتحديد مدى موافقته على كل عبارة من 14عبارة تتعلق جميعها بالأمانة والثقة وفقاً لبعض الدراسات التى سبقت الدراسة الحالية ، وكانت بدائل الاختيار المتاحة أمام كل مشارك ستة بدائل وتبلغ الدرجة القصوى للثقة 3 درجات ، والدرجة القصوى لعدم الثقة – 3 وبالتالى فإن الدرجة النهائية للمقياس تتراوح ما بين + 42 ، – 42 ، وبالتالى فإن الدرجة الأقل تشير إلى مستوى أقل من الثقة .

وتمهيداً لمعرفة نتائج الدراسة التجريبية فقد تم ابلاغ المشاركين بأنه مطلوب من كل منهم فحص المعلومات وأوراق العمل المقدمة لكل منهم حول عميل المراجعة المفترض وتحديد المجالات الأكثر جدلاً ، كما تم متابعة تصرفاتهم تجاه أدلة الإثبات التى تشير إلى وجود تعسف بالتقارير المالية ، وبالإضافة إلى ذلك ، ولكى يتم تحديد أحكامهم العامة بشأن

تحريفات التقارير المالية ، فقد تم سؤالهم حول الاحتمال الذى يرونه لتحريف القوائم المالية بشكل متعمد .

وقد انتهت الدراسة إلى مجموعة هامة من النتائج لعل من أهمها أن المستويات المرتفعة من كل من : الشك المهنى ، والخبرة الخاصة بالتلاعب ، والمستويات الأقل من الثقة بالآخرين تجعل المراجع أكثر اهتماماً بالأدلة التى تشير إلى تعسف التقارير المالية، وقد تم قياس هذا الاهتمام بالنسبة المئوية لقيام المشاركين بإعادة تقييم أدلة الإثبات التى تشير إلى وجود تعسف بالقوائم المالية (12 دليل كما سبق القول)، كذلك فقد انتهت نتائج الدراسة إلى أن المراجعين ذوى الاهتمام الأكبر بأدلة القوائم المتعسفة هم الأكثر اعتقادا بأن القوائم المالية قد تم تحريفها بشكل متعمد، وبذلك انتهت الدراسة بشكل عام إلى صحة جميع فروض البحث التى قامت باختبارها.

وفى السياق ذاته جاءت دراسة (Hurtt et al. 2008) والتى يتمثل هدفها الأساسى فى اختبارمدى وجود علاقة بين شك السمات المهنى وسلوك المراجعين ، وبشكل أكثر تحديداً يمكن القول أن هذه الدراسة استهدفت اختبارأثر مستوى الشك المهنى على نوعين من السلوك وهما تقييم الأدلة سواء فى ظروف المراجعة التى تستدعى الشك المهنى ، أو الظروف العادية للمراجعة ، وتوليد البدائل . وقد تم قياس مستوى الشك المهنى باستخدام المقياس الذى انتهت إليه دراسة (Hurtt (2010 والذى سبق تناوله .

وفى سياق سعى الدراسة لتحقيق هدفها فقد قامت باختبار فرضين من الفروض البحثية، يتضح منهما أن الدراسة تتوقع وجود علاقة بين مستوى الشك المهنى وسلوك المراجعين سواء عند تقييم الأدلة أو عند توليد التفسيرات البديلة ، كذلك فإن الدراسة تتوقع أن اختلاف مستوى الشك المهنى سوف يؤدى إلى اختلاف تأثر المراجعين باختلاف ظروف المراجعة ، وقد جاءت صياغة فروض الدراسة على النحو الأتى :

(1) سوف يقوم المراجعون ذوى الشك المهنى المرتفع بتقييم أدلة أكبر ، ويولدون تفسيرات بديلة أكثر وذلك بالمقارنة بالمراجعين ذوى الشك المهنى الأقل .

(2) عند تقييم الأدلة ، سوف يكون تأثر المراجعين ذوى الشك المرتفع بالاختلافات فى ظروف المراجعة أكثر قوة وذلك بالمقارنة بالمراجعين ذوى المستويات الأقل من الشك المهنى.

ولقد تم اختبارالفرضين السابقين من خلال دراسة تجريبية بلغ عدد المشاركين فيها 83 مراجع ممن يمارسون المهنة ، وتم قياس مستوى الشك المهنى النابع عن السمات الشخصية لكل منهم باستخدام المقياس الذى انتهت إليه دراسة (Hurtt (2010 كما سبق القول ، ويكون مطلوباً من نصف المشاركين تقريباً القيام بفحص مجموعة من أوراق العمل الخاصة بعميل مراجعة مفترض (شركة صناعية صغيرة مفترضة) و تستدعى هذه الأوراق الشك المهنى من جانب المشاركين ، وتتمثل أوراق العمل فى كل من : الملفات الدائمة للمراجعة ، القوائم المالية ، نتائج الاختبارات الجوهرية Substantive Tests لكل من المخزون ، والديون ، والأحداث اللاحقة Subsequent Events ، وبالإضافة إلى ذلك فقد تضمنت أوراق العمل مجموعة من الأخطاء الفعلية والأخطاء التى تشير إلى وجود تناقض فى أدلة الإثبات وما يرتبط بها من معلومات ، ولقد تم وضع هذه الأخطاء بشكل متعمد حتى يمكن اختبارمدى قدرة المشاركين على اكتشافها ، ومن أمثلة الأخطاء الفعلية وضع أسماء مختلفة لمنتجات نفس المصنع ، أو الخطأ فى ذكر الفروع التى قام العميل باغلاقها ، أما التناقضات فمن أمثلتها أن أوراق العمل تشير فى إحدى صفحاتها إلى ما يفيد رفع أسعار المنتجات ، بينما تشير صفحة أخرى إلى انخفاض تلك الأسعار. ومن الأمثلة الأخرى لها أن أوراق العمل تشير أحياناً إلى وجود طلب كبير على منتجات العميل ، بينما تشير فى أحيان أخرى إلى أن تخفيض سعر البيع يعتبر من الأمور الضرورية لتخفيض مستويات المخزون . أما النصف الآخر من المشاركين فإنه يقوم بفحص مجموعة من أوراق العمل ترتبط بعملية مراجعة تتم فى ظل الظروف العادية ويقصد بها عدم وجود ما يستدعى شك المراجع ، ويقوم المراجع بعد فحص الحالة المقدمة له بكتابة كافة الملاحظات التى وجدها .

ووفقاً للدراسة التجريبية فإن السلوكيات المرتبطة بتقييم الأدلة تتمثل فى كل من : سلوك البحث أو رغبة المراجع فى البحث وراء المعلومات والذى أطلقت عليه الدراسة مصطلح Search Behavior أحيانا و مصطلح Information Search فى أحيان أخرى ، ومدى قدرته على اكتشاف ما يوجد بأدلة المراجعة من أخطاء فعلية Factual Error، أو أخطاء تشير إلى تناقض المعلومات Contradiction Error ، ومن هنا فقد تمثلت المتغيرات التابعة المرتبطة بسلوك المراجع عند تقييم الأدلة فى عدد كل من : التناقضات والأخطاء الفعلية التى تم اكتشافها ، بالإضافة إلى عدد المرات التى سعى فيها المراجع للبحث عن

المعلومات،أما توليد البدائل فقد تم قياسه من خلال حساب عدد البدائل التى قدمها المشاركين.

وتشير الدراسة إلى أن نتائجها قد جاءت لتؤكد على أن الشك المهنى عندما يتم النظر إليه باعتباره نابع من السمات الشخصية للمراجع فإنه سوف يؤثر على سلوكيات وتصرفات المراجعين بصرف النظر عن ظروف المراجعة (ظروف تستلزم الشك أو ظروف عادية) ، وهو الأمر الذى يعنى أن المراجعين ذوى المستويات الأعلى من الشك المهنى سوف يتصرفون بشكل مختلف عن المراجعين ذوى المستويات الأقل للشك المهنى حتى فى تلك الحالات التى يبدو فيها تعاقد المراجعة غير مولد للشك ، حيث تؤكد نتائج الدراسة أن المراجعين الأكثر شكاً سواء فى ظل ظروف المراجعة العادية ، أو ظروف المراجعة المولدة للشك المهنى قد استطاعوا ، بالمقارنة بالمراجعين ذوى الشك المنخفض ، اكتشاف عدد أكبر من أخطاء التناقض فى المعلومات التى تحتوى عليها أدلة الإثبات ، كما أنهم قاموا بالتركيز بشكل أكبر على الاختبارات الجوهرية وهو ما جعلهم أكثر سعياً للبحث عن المعلومات المرتبطة بها ، كذلك فإن المراجعين الأكثر شكاً قدموا عددا أكبر من التفسيرات البديلة الجوهرية ، أما فيما يتعلق بالأخطاء الفعلية وبرغم أن المراجعين الأكثر شكاً قد اكتشفوا عدداً أكبر منها فى ظروف المراجعة المولدة للشك ، إلا أن الوضع قد جاء على العكس تماما فى ظل الظروف العادية للمراجعة حيث اكتشفت تلك الفئة من المراجعين عدداً أقل من الأخطاء الفعلية وذلك بالمقارنة بالمراجعين الأقل شكاً

ويستمر الاهتمام باختبارعلاقة الشك المهنى بتقييم المراجع لأدلة الإثبات ، وتعد دراسة Peytcheva (2013) من أبرز وأحدث تلك الدراسات وتهتم هذه الدراسة باختبارالآثار المشتركة لكل من شك الحالة State Skepticism وشك السمات Trait Skepticism على الأداء المعرفيCognitive Performance للمراجع فى مهام اختبارات الفروض المرتبطة بالتحقق من مدى صحة مزاعم إدارة عميل المراجعة. وذلك لمعرفة ما إذا كانت المستويات الأعلى من الشك المهنى سوف تؤدى إلى تحسين قدرة المراجع على إختيار أدلة الإثبات الأكثر والأدق تشخيصاًعند اختبارمدى مصداقية مزاعم الإدارة ، ومن هنا يبدو الاختلاف بين هذه الدراسة وما سبقها من دراسات أخرى ، حيث أهتمت الدراسات التى سبقتها باختبارأثر الشك المهنى على كل من أحكام وسلوك الشك المهنى دون أن تهتم

باختبارالعلاقة بين الشك المهنى وقدرة المراجع على إختيار الأدلة "الأفضل" وفقاً لقدرتها التشخيصية عند اختبارفروض المراجعة المرتبطة بالتحقق من مزاعم الإدارة. ولذلك فإن الدراسة ترى أن من أهم ما يميزها عن غيرها من دراسات أنها قد ركزت على الأداء المعيارى Normative Performance أو الأداء المعرفى Cognitive Performance للمراجع فى مهمة إختيار أدلة الإثبات، ووفقاً للدراسة فإن الأداء المعرفى للمراجع هو قدرة المراجع على صناعة استدلالات صحيحة معيارياً حول اختبارات الفروض المرتبطة بأعمال المراجعة ، كذلك فقد تم تعريف الأداء المعرفى للمراجع فى ذات الدراسة بأنه : الحصول على الأشياء الصحيحة Getting Things Right .

وتنطلق الدراسة فى أهدافها من اقتناعها بأن المستويات المرتفعة من الشك المهنى وإن كانت سوف تنعكس على سلوك المراجع ، إلا أنه ليس من الضرورى أن يتم ترجمة سلوك الشك هذا إلى أحكام وقرارات تؤدى لزيادة جودة المراجعة ، وبمعنى آخر فإن الدراسة ترى أن مجرد وجود قدر كبير من الشك المهنى لدى المراجع تجاه المزاعم التى صنعتها الإدارة ، أو تجاه أى فرض من الفروض التى يقوم المراجع باختبارها لايعنى بالضرورة أن المراجع سوف يصل إلى قرار صحيح معيارياً حول مدى مصداقية مزاعم الإدارة أو الفروض التى يتم اختبارها.

ولقد تبنت الدراسة رؤية الشك الافتراضى Presumptive Doubt View عند اختبارأثر شك الحالة ، ووفقاً للرؤية المشار إليها فإن شك الحالة يتم تعريفه بأنه التقييم المضاعف أو القوى لخطر عدم صحة مزاعم الإدارة على أن يكون ذلك مشروطاً بالمعلومات المتاحة للمراجع . وذلك على خلاف الرؤية المحايدة Neutral View والتى تتطلب من المراجع عدم افتراض أمانة أو عدم أمانة الإدارة ، والتركيز على بذل العناية المهنية الكافية عند أداء أعمال المراجعة.

ولقد تم إجراء الدراسة التجريبية باستخدام عينة من الطلاب الذين يقومون بدراسة المراجعة ، وعينة أخرى من المراجعين الممارسين . ولقد بلغ عدد الطلاب 78 طالب ، وكان متوسط أعمارهم 22 سنة ، أما عينة المراجعين فقد بلغ عددها المبدئى 89 مراجع تم اختيارهم من شركات المراجعة الدولية الكبرى ، ولقد تم استبعاد أربعة مراجعين منهم نظراً لأنهم لم يستكملوا الاجابات المطلوبة لقياس مستوى شك السمات لديهم وفقاً للمقياس الذى انتهت إليه دراسة Hurtt (2010) ، ولذلك فقد أصبح العدد النهائى لتلك العينة 85 مراجع منهم 27

التطبيق والتشجيع النشط للعقليات المتشككة لدى المراجعين المبتدئين (الطلاب) قد أدى إلى تحسين أدائهم المعرفى فى مهمة اختبارات الفروض المشار إليها

4/3 دراسات تناولت العلاقة بين الشك المهنى وكل من تناوب المراجع ونتائج مفاوضاته مع العميل

ويستمر الاهتمام من جانب الباحثين بالجوانب المختلفة للشك المهنى فى محاولة من جانبهم لاستكشاف بعض العلاقات الأخرى التى تربطه بغيره من المتغيرات ، وفى هذا السياق تأتى دراسة Brown – Liburd et al.(2012) لتهتم باختبارأثر بعض العوامل على نتائج عمليات التفاوض بين المراجع والعميل Auditor – Client Negotiation ومن بينها الشك المهنى القوى Heightened Professional Skepticism للمراجع . وتشير الدراسة إلى أن الدراسات الأخرى لم تهتم حتى الآن باكتشاف العلاقة بين الشك المهنى والنتائج النهائية للتفاوض بين المراجع والعميل.

ووفقاً للدراسة فإن النتائج النهائية للتفاوض يتم قياسها من خلال القيمة النهائية للعائد على السهم (FINAL EPS) Final Earnings Per Share والتى يتم الوصول إليها فى نهاية عمليات التفاوض بين المراجع والعميل .

ولقد تم اختبارالعلاقة المشار إليها من خلال دراسة تجريبية على عينة بلغ عددها النهائى 38 مشارك ، ولقد تم اختيار العينة من شركاء ومديرى المراجعة الذين يعملون بشركتين من شركات المراجعة الأربعة الكبرى ، منهم 21 مدير مراجعة ، وبينما يبلغ متوسط سنوات الخبرة العامة فى المراجعة لديهم 20,12 و 9,76 سنة على التوالى ، فإن متوسط سنوات الخبرة المباشرة فى مجال التفاوض مع العملاء كان 7,38 و 7,14 سنة على التوالى.ولقد تمثلت أهم الاعتبارات التى تم على أساسها إجراء التجربة مايلى :

(1) تم توجيه المشاركين نحو تبنى دور المراجع والتفاعل فى عملية تفاوض مع عميل تم تحديده باستخدام فكرة المحاكاة Simulated Client والذى تم برمجته على أجهزة الكمبيوتر . وفى البداية يقوم المراجع بالدخول إلى الموقع المخصص من خلال كلمة سر تعطى له من فريق البحث ، ثم يقوم بقراءة تعليمات الدراسة ، وبعد ذلك تقدم له بعض المعلومات حول الشركة (الصناعة ، التاريخ ، ملخص القوائم المالية)

مساعد مراجع ، و28 مراجع أول ، و18 مدير مراجعة ، و12 شريك مراجعة ، وقد بلغ متوسط الخبرة لديهم 6,5 سنة . ووفقاً للدراسة التجريبية التى تم القيام بها فقد كان مطلوباً من الطلاب والمراجعين فحص حالة مراجعة تم تقديمها لهم ثم تحديد الأدلة التى سوف يحتاجون لها حتى يتمكنوا من الاختبارالقاطع لصحة مزاعم الإدارة وما يرتبط بها من فروض .

ولقد كان من بين النتائج التى توصلت لها الدراسة أن شك الحالة قد أدى إلى تحسين الأداء المعرفى و المعيارى لدى مجموعة الطلاب فقط عند اختيار الأدلة، ووفقاً لما تراه الدراسة فإن هذه النتيجة يمكن تبريرها استنادإلى اختلاف المستوى المبدئى للشك المهنى الموجود لدى كل من المبتدئين (الطلاب) وذوى الخبرة العملية (المراجعين) ، حيث ترى الدراسة أن المبتدئين عند مقارنتهم بالممارسين سوف يكونوا أكثر حرصاً وميلاً للانتفاع بالشك المهنى فيما يصدر عنهم من أحكام ، حيث ترى الدراسة أن إدراك الممارسين لأهمية الشك المهنى سواء من خلال ماتتطلبه معايير المراجعة أو من خلال البرامج التدريبية التى يحضرونها سوف يجعلهم على استعداد دائم و مستمر لتقديم مستوى أعلى من الشك فى مسارهم المهنى وفى جميع مراحل عملية المراجعة ، وهو الأمر الذى قد يؤدى إلى تقليل فاعلية أى عملية تعبئة اضافية لهم كى ينعكس الشك المهنى على سلوكهم المهنى ، أما الطلاب ونظراً لأنهم على العكس تماماً من ذلك فإن درجة تأثرهم باشارات الشك المهنى ، وحرصهم على التصرف وفقاً لها سوف تكون أكبر وأعمق .

كذلك انتهت الدراسة إلى عدم اختلاف الطلاب والمراجعين من حيث المستوى العام للشك المهنى النابع عن السمات الشخصية والذى تم قياسه باستخدام المقياس الوارد فى دراسة (Hurtt (2010 ، إلا أنه وعلى الرغم من ذلك فإن نتائج الدراسة جاءت لتؤكد أن الدرجات الأعلى لشك السمات المهنى وفقاً للمقياس المشار إليه لم تؤدى إلى تحسين أداء اختبارات الفروض إلا فى مجموعة الطلاب فقط ، حيث تشير الدراسة إلى أنهم كان لديهم عقلية أكثر تشككاً ، وهو ما انعكس بشكل إيجابى على أدائهم المعرفى حيث جاء أدائهم المعيارى أفضل بالمقارنة بمجموعة المراجعين .

وتنتهى الدراسة إلى أن النتيجة العامة لها تتمثل فى أن زيادة شك الحالة تجاه إدارة شركة العميل ربما لا يحقق أية آثار اضافية ، أو يحقق قليل من التحسن فى الأداء المعيارى لاختبارات فروض المراجعة الخاصة بمدى مصداقية مزاعم الإدارة ، وفى ذات الوقت فإن

(2) تم اعطاء بعض البيانات الخاصة بعميل المراجعة، ومن بين هذه البيانات القيمة الدفترية للعائد على السهم وهى القيمة التى تتبناها إدارة العميل وتبلغ قيمتها 1,55 دولار، وبالإضافة إلى ذلك فقد تم تقديم بعض المعلومات عن نتائج مراجعة القوائم المالية للعميل ومن بينها أن فريق المراجعة قد اكتشف أن هناك تعديلين يجب ادخالهما على القيمة الدفترية للعائد على السهم ، ويؤدى التعديل الأول إلى تخفيض قيمة العائد على السهم بمبلغ 0,045 دولار ، وبالتالى تصبح قيمة العائد على السهم 1,505 دولار، أما التعديل الثانى فإنه يؤدى إلى تخفيض قيمة العائد على السهم بمبلغ 0,044 دولار ، وبالتالى تصبح قيمة العائد على السهم 1,46 دولار، وبينما كان أحد التعديلين يخضع بشكل أكبر للتقدير والحكم الشخصى ، فإن التعديل الآخر كان يخضع بشكل أقل نسبياً للتقدير والحكم الشخصى. وعلى هذا فإن العائد على السهم والذى يمثل المتغير التابع فى الدراسة التجريبية كانت له ثلاثة قيم محتملة وهى 1,55 دولار (فى حالة عدم تطبيق التعديلين المشار إليهما والتنازل عنهما) ، و1,505 دولار (فى حالة الأخذ بالتعديل الأول فقط) ، و 1,46 دولار (فى حالة الأخذ بالتعديلين المشار إليهما معاً) ويجرى التفاوض بين الطرفين بشأن تلك القيمة .

واسترشادا بدراسة كل من Nelson (2009) و (2010) Hurtt فقد تم قياس مستوى الشك المهنى ، وانتهت الدراسة إلى وجود تأثير قوى وجوهرى للشك المهنى على نتائج التفاوض الخاصة بالقيمة النهائية للعائد على السهم ، حيث تشير نتائج الدراسة إلى أن المراجعين ذوى الشك المهنى القوى كان لديهم قدر أكبر من التحفظ Conservative ،والحزم والاصرار Resolute ، واليقظة أو الحذر Vigilant عند مناقشة وجهة نظر العميل بشأن الخلافات حول أرصدة بعض عناصر القوائم المالية وذلك بالمقارنة بالمراجعين الذين يفتقدون الشك المهنى القوى ، وتؤكد نتائج الدراسة على أن هؤلاء المراجعين الذين يوجد لديهم مستوى أقل من الشك المهنى كانوا أقل تحفظا بشكل جوهرى فى موقفهم النهائى ، كما كان لديهم استعداد أكبر لتقديم تنازلات للإدارة فيما يتعلق بموقفهم التفاوضى النهائى خاصة فى تلك الحالات التى يكون فيها لدى الإدارة بعض الدوافع لإدارة الأرباح واستخدام بعض الأساليب المحاسبية المتعسفة ومحاولة إقناع المراجع بها ، حتى يمكن لهم مقابلة القيمة

المتوقعة من جانب المحللين الماليين للعائد على السهم ، وقد اتضح ذلك من خلال اختيار تلك الفئة من المراجعين لقيمة مرتفعة للعائد على السهم والتى تتطلب تعديلات أقل للأرباح.

وتشير الدراسة وهى تقدم تفسيرها وتبريرها لما انتهت إليه من نتائج أن صدور قانون Sarbanes – Oxley (SOX) قد لعب دوراً هاماً فيما انتهت اليه من نتائج نظراً لتعاظم مسؤولية المراجعين بعد صدور هذا القانون ، وتستند الدراسة فى ذلك إلى أن نتائجها قد جاءت على عكس نتائج الدراسات التى تم القيام بها قبل صدور القانون المشار إليه ، حيث أن تلك الدراسات توضح أن المراجعين كانوا أكثر ميلاً للموافقة على وجهة نظر العميل فى عمليات التفاوض خاصة عندما تكون الأحداث التى تدور حولها الخلافات والمناقشات أحداث غامضة نسبياً ، وعندما يكون رفض وجهة نظر العميل يؤدى إلى فشل العميل فى مقابلة توقعات المحللين الماليين .

وتتوالى الدراسات التى تتناول الآثار والعلاقات المختلفة للشك المهنى ، وفى هذا السياق تأتى دراسة (Bowlin et al. (2014 لتقوم بالقاء الضوء على سؤال ترى الدراسة أنه على درجة كبيرة من الأهمية لأنه يتناول موضوعاً من الموضوعات التى تحظى بقدر كبير وضخم من المناقشات والجدل بين الباحثين ، ويتمثل هذا السؤال فى تحديد ما إذاكان تأثير التناوب الإلزامى للمراجع Mandatory Auditor Rotation على جودة المراجعة سوف يعتمد على الاتجاه أو الإطار الذهنى أو العقلى Mental Frame الذى يتبناه المراجع عند تقييم مزاعم المديرين Managers Representations حول القوائم المالية .

ووفقاً للدراسة فإن هناك بديلين لهذا الاتجاه الذهنى أو العقلى وهما الأمانة المحتملة Potential Honesty للمديرين ، أو عدم أمانتهم المحتملة Potential Dishonesty عند عرض المزاعم التى تنطوى عليها القوائم المالية ، ولقد أطلقت الدراسة على الاتجاه الذهنى الثانى (عدم أمانة المديرين) مصطلح اتجاه أو اطار الشك Skepticism Fram.

ووفقاً لما تذكره الدراسة ، فإن الدافع الرئيسي وراء بحث هذا الموضوع يرجع إلى أن الاتجاه الذهنى للمراجع ربما يتفاعل مع تناوب المراجع وفقاً لبعض نظريات علم النفس ، وبذلك فإن من أهم ما يميز هذه الدراسة أنها تهتم بالاختبار المباشر لآثار "التفاعل" بين كل من : الاتجاه الذهنى للمراجع وتناوبه الزامياً على جودة المراجعة.

واستنادإلى تحليل بعض الدراسات السابقة فإن التوقعات والتنبؤات التى وضعتها دراسة Bowlin et al.(2014) تتمثل فى أن الاتجاه الذهنى للمراجع سوف يؤثر على ما يبذله المراجع من جهد سواء فى ظل التناوب أو عدم التناوب . ففى ظل عدم تناوب المراجعين ، وتبنى المراجعين لاتجاه أمانة مزاعم المديرين فإن الاحتمال الأكبر هو بذل المراجعين لجهود مراجعة أقل ، أما فى ظل تبنى المراجعين لاتجاه عدم أمانة المديرين فإن الاحتمال الأكبر هو بذل المراجعين جهود مراجعة أكبر. وعلى العكس تماماً فإنه فى ظل تناوب المراجعين ، فإن المراجعين سوف يبذلون مجهود أكبر عندما يتبنون اتجاه أمانة المديرين ، بينما سيبذلون مجهود أقل عندما يتبنون اتجاه الشك .

وبشكل أكثر تحديداً ، واتساقا مع بعض نظريات علم النفس ، فإن الدراسة تتنبأ بأن المراجعين الذين يتبنون اتجاه الشك سوف يؤدى تناوبهم إلى زيادة اعتقادهم بأن مزاعم الإدارة هى مزاعم أمينة ولذلك يخفضون جودة المراجعة .

ولقد تم اختبارأثر الاتجاه الذهنى للمراجع على العلاقة بين تناوب المراجع وجودة المراجعة من خلال مباراة استراتيجية Strategic Game بين المراجعين والمديرين ، وقد بلغ عدد المشاركين فيها 226 طالب من طلاب مرحلة البكالوريوس بأكبر الجامعات الأمريكية . ووفقاً للدراسة فإن الاستراتيجيات البديلة للطلاب الذين يقومون بدور المراجعين والتى يجب عليهم الاختيار من بينها هما جهود مراجعة مرتفعة أو منخفضة ، بينما تتمثل الاستراتيجيات البديلة للطلاب الذين يقومون بدور المديرين فى : تقارير مالية متعسفة Aggressive Reporting أو تقارير مالية متحفظة Conservative Reporting ، ولقد تم تفعيل التناوب الالزامى فى المباراة من خلال قيام الطلاب الذين يمثلون دور المراجعين بالتعامل مع نفس المدير (عدم تناوب) أو مع مدير مختلف (تناوب المراجع) وذلك خلال جولات المباراة .

ومن أهم النتائج التى انتهت إليها الدراسة مايلى :

(1) اتساقا مع التنبؤات التى وضعتها الدراسة والتى أكدتها النتائج ، فإن تأثير تناوب المراجع على جودة المراجعة سوف يختلف باختلاف الاتجاه الذهنى للمراجع عند تقييم أمانة مزاعم الإدارة ، حيث توضح نتائج الدراسة أن التناوب الالزامى يؤدى إلى زيادة جودة المراجعة وجهودها، ولكن فقط عندما يتبنى المراجع اتجاه أمانة الإدارة ، أما فى ظل تبنى المراجع لاتجاه الشك المهنى فإن هذا الأثر يصبح أثراً عكسياً حيث تنخفض جودة

المراجعة وجهودها فى ظل التناوب الالزامى ، وهو ما يعنى أن منافع تبنى المراجع لاتجاه الشك المهنى لن تتحقق إلا فى حالة عدم تناوب المراجع الزامياً ، أما تبنى المراجع لاتجاه الشك المهنى فى ظل التناوب الالزامى للمراجع فسوف يؤدى وفقاً للدراسة إلى آثار بالغة الضرر.

(2) نظراً لأن التناوب الالزامى يؤدى إلى زيادة بعض عناصر تكاليف المراجعة، فإن الدراسة ترى أن تبنى المراجع لاتجاه الشك المهنى مع استمراره دون تناوب سوف يعتبر طريقة أقل تكلفة لتحسين جودة المراجعة ، وتطالب الدراسة بأن يأخذ واضعى معايير المراجعة ذلك فى اعتبارهم.

وتؤكد الدراسة على أن من أهم نتائجها التى تميزها عن الدراسات التى سبقتها فى مجال دراسة الشك المهنى ، وهو ما يعد اضافة علمية من وجهة نظرها ، أنها قد استطاعت أن تبرهن على وجود تفاعل بالغ الضرر (وغير متوقع) بين التناوب الالزامى والشك المهنى . ولذات السبب فإن الباحث يرى أن نتائج هذه الدراسة تحتاج إلى المزيد من الأدلة التجريبية .

4- تقييم الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث

من خلال تحليل وتقييم الباحث لمجموعة الدراسات التى سبق تناولها، يمكن القول أن أهم الملاحظات التى خرج بها الباحث تتمثل فيما يلى :

(1) يوجد قصور شديد فى الدراسات التى تناولت الإطار الفكرى للشك المهنى بشكل يعطى رؤية متكاملة عنه، فعلى الرغم من أن معظم الدراسات التى سبق تناولها قامت بالإشارة إلى مفهوم الشك المهنى بشكل عابر ، إلا أن الخصائص المرتبطة بالشك المهنى ، وكيفية قياسه لم تتناولها سوى دراسة (Hurtt 2010) ، كما أن محددات الشك المهنى وكيفية تنميته لم يتناولها سوى دراسة (Nelson 2009).

(2) رغم اهتمام أغلبية تلك الدراسات باختبارالعلاقة بين الشك المهنى و التلاعب من جانب إدارة العميل فى القوائم المالية ، وذلك سواء تم هذا الاختبار بشكل مباشر (Fullerton & Durtschi 2004 ; Popova 2013) ، أو بشكل غير مباشر (Rose2007; Peytcheva 2013). إلا أن نتائج تلك الدراسات لم تنتهى إلى اتفاق عام حول تلك العلاقة فعلى الرغم من انتهاء بعض الدراسات إلى أن ارتفاع مستوى الشك المهنى سوف يزيد من قدرة المراجع على التعامل مع التلاعب ، إلا أن

دراسة(2014).Bowlin et al انتهت إلى أن نتائج الشك المهنى فى ظل التناوب الالزامى سوف تكون بالغة الضرر ، كذلك فإن دراسة peytcheva(2013) ترى أن زيادة شك الحالة تجاه الإداره ربما لايحقق أى آثار اضافية .

(3) يتضح من مجموعة الدراسات التى سبق تناولها أنه من الصعب الحديث عن الشك المهنى باعتباره "موجود" أو "غيرموجود" حيث تحدثت تلك الدراسات عند صياغة فروضها عن الشك المهنى باعتبار أنه موجود لدى جميع المشاركين ولكنه موجود بشكل " نسبى : ولذلك استخدمت الدراسات عبارة " المستويات الأعلى Highter Levels " أو "المستويات الأدنى Lower Levels" من الشك المهنى عند وصفها لمجموعات العينة التى استخدمتها (Hurtt et al.2010 ; Popova 2013)

(4) تبين بشكل واضح أن أغلبية تلك الدراسات قد قامت باختبار فروضها من خلال دراسة تجريبية (Payne & Ramsay 2005; Rose2007 ; Hurtt et al 2010) أو من خلال مباراة استراتيجية (Bowlin et al.2014) .

(5) اهتم بعض الدراسات السابقة بالتركيز على اختبارأثر الشك النابع من السمات الشخصية للمراجع (Popova 2013;Hurtt et al.2010;Peytcheva 2013) وقد استخدم بعض تلك الدراسات (Popova 2013;Peytcheva 2013) الطلاب كعينة عند إجراء الدراسة التجريبية وذلك حتى يمكن اختبارأثر شك السمات بشكل مستقل عن أثر الشك المهنى النابع عن الخبرة المهنية المرتبطة بكل عميل من عملاء المراجعة.

ونظراً لعدم اتفاق الدراسات السابقة فيما يتعلق بنتائج العلاقة بين الشك المهنى وقدرة المراجع وكفاءته فى التعامل مع الجوانب المختلفة للتلاعب من ناحية ، وعدم وجود الاهتمام الكافى من جانب الدراسات المصرية بقضية الشك المهنى وعلاقته بأحكام المراجع فيما يتعلق بالجوانب المختلفة للتلاعب من ناحية أخرى ، فإن الباحث سوف يقوم باختبارأثر شك السمات على أحكام المراجع فيما يتعلق بعوامل واحتمالات التلاعب وإجراءات اكتشافة وذلك من خلال دراسة تجريبية تختص باختبار ثلاثة فروض تم صياغتها بعد تحليل وتقييم مجموعة الدراسات السابقة ، وتتمثل الفروض الثلاثة فيما يلى :

الفرض الأول : المشاركين ذوى المستويات الأعلى من شك السمات المهنى سيكون لديهم إدراك أقوى لعوامل التلاعب وإشاراته الحمراء وذلك بالمقارنة بالمشاركين ذوى المستويات الأقل .

الفرض الثانى : المشاركين ذوى المستويات الأعلى من شك السمات المهنى سوف يكون لديهم ثقة أقل فى تفسيرات ومزاعم الإدارة وذلك بالمقارنة بالمشاركين ذوى المستويات الأقل .

الفرض الثالث : المشاركين ذوى المستويات الأعلى من شك السمات المهنى سوف تكون لديهم قدرة أكبر على تحديد الإجراءات الأكثر ملائمة لمراجعة التلاعب وذلك بالمقارنة بالمشاركين ذوى المستويات الأقل .

5- الدراسة التجريبية

تبين من خلال الدراسات التى سبق للباحث تناولها أن معظم هذه الدراسات قد قامت باختبار فروضها من خلال دراسة تجريبية ، واتساقاً مع الاتجاه الذى تبنته تلك الدراسات (Payne&Ramsay 2005;Rose2007 ;Carpenter & Reimers 2011) فقد قام الباحث باختبارفروض البحث من خلال إجراء دراسة تجريبية ، ويتناول الباحث فيما يلى تلك الدراسة من حيث المشاركين فيها، والإجراءات التى تم استخدامها لانجازها، والنتائج التى انتهت إليها.

1/5 المشاركون فى الدراسة التجريبية

تشير دراسة Popva (2013) إلى أن من أهم مزايا استخدام الطلاب الذين يدرسون المراجعة عند إجراء الدراسات التجريبية فى مجال الشك المهنى النابع عن السمات الشخصية أن استخدام الطلاب يساعد على تحديد أثر شك السمات بشكل مستقل عن أثر الخبرة المهنية مع عميل مراجعة محدد ، واقتناعاً من الباحث بذلك ، و اتساقا مع دراسة Popva (2o13) ودراسة Bowlin et al.(2014) فقد قام الباحث بإجراء دراسة تجريبية على عينة من طلاب مرحلة ماجستير المحاسبة بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، وبعضهم حصل على درجة الماجستير فى المحاسبة ، وبعضهم فى مرحلة اعداد رسالة الماجستير ، والبعض الآخر ما زال فى المرحلة التمهيدية، ولقد أخذ الباحث فى اعتباره استبعاد الطلاب الذين يعملون فى شركات المراجعة المصرية .

ولقد بلغ العدد المبدئى لعينة الدراسة 40 طالب إلا أنه قد تم استبعاد ثمانية طلاب بعد ذلك لأسباب مختلفة ، حيث تم استبعاد ثلاثة طلاب منهم لعدم حضورهم التجربة من بدايتها ، كما تم استبعاد خمسة طلاب آخرين لعدم قيامهم باستكمال إجراءات التجربة بالشكل الذى يسمح بتحليل البيانات الخاصة بهم احصائياً ، وبذلك فقد بلغ العدد النهائى للمشاركين فى التجربة 32 طالب ، وبلغ متوسط الأعمار 33,4 سنة.

2/5 إجراءات وخطوات الدراسة التجريبية

فى ضوء الهدف من البحث ، واتساقاً مع فروضه فقد تمثلت إجراءات وخطوات الدراسة التجريبية فيما يلى:

الخطوة الأولى : استرشاداً بماجاء فى بعض الدراسات التى سبق للبحث تناولها ومنها دراسة Fullerton & Durtschi (2004) ودراسة Popova(2013) فقد تم تقسيم العينة الكلية إلى مجموعتين وفقاً لمستوى الشك المهنى ، حيث تمثلت المجموعة الأولى فى الطلاب ذوى الشك الأعلى ولقد بلغ عددهم 18 طالب ، أما المجموعة الثانية فقد تمثلت فى الطلاب ذوى الشك الأقل وقد بلغ عددهم 14 طالب ، ولقد تم تقسيم الطلاب باستخدام مقياس الشك المهنى الذى انتهت إليه دراسة Hurtt (2010) التى سبق للباحث تناولها ، وهو المقياس الذى اعتمد عليه الكثير من الدراسات الأخرى كما سبق القول . وتنفيذا لذلك فقد تم اعطاء كل طالب قائمة تتضمن العبارات الثلاثون الواردة فى مقياس الشك المهنى الوارد بالدراسة المشار إليها، و التزاماً بما جاء فى ذات الدراسة Hurtt (2010) قد تم تنبيه المشاركين إلى عدم وجود إجابات صحيحة وأخرى خاطئة ، كما تم تنبيههم أيضاً إلى ضرورة الإجابة على أى عبارة بمجرد الانتهاء من قراءتها .

وكان مطلوباً من كل طالب من الطلاب تحديد موقفه من كل عبارة من العبارات الثلاثون حيث كانت الإختيارات المتاحة أمام الطالب تتروح ما بين ستة درجات (أوافق بشدة) ، ودرجة واحدة (غير موافق بشدة) ، وبعد انتهاء الطلاب من الإجابة على العبارات الثلاثين والتزاماً بما جاء فى الدراسة المذكورة فقد تم تعديل درجات العبارات أرقام 1و10و11و16و17و19و25 و26 وذلك بطرح الدرجة التى اختارها الطالب من رقم 7 وتكون الدرجة التى تدرج ضمن المقياس هى نتيجة عملية الطرح المشار إليها .

ومن واقع المتوسط الحسابى الذى تم حسابه تبين أن المتوسط العام لإستجابات المشاركين هو126,375 درجة ، والحد الأقصى هو162 درجة ، أما الحد الدنى فقد بلغ 68 درجة ، وبذلك فقد تم تقسيم العينة الكلية إلى مجموعتين باستخدام المتوسط العام (126,375) وبالتالى فإن الطلاب ذوى الشك الأعلى هم الطلاب الذين يبدأ متوسط درجاتهم من 127 درجة (١٨ طالب) ، أما الطلاب ذوى الشك الأقل فهم الطلاب الذين يقل متوسط درجاتهم عن 127(14 طالب). وقد استغرقت هذه الخطوة ثلاثون دقيقة .

الخطوة الثانية : حتى يمكن اختبارمدى صحة الفرض الثانى ، واسترشادا بدراسة Fullerton & Durtschi (2004) فقد تم اعطاء كل طالب من المجموعتين قائمة تتضمن مجموعة من الحالات الواردة بالملحق رقم (1) لمعيار المراجعة المصرى رقم (240) والتى تمثل مجموعة من عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناتجة عن اعداد تقارير مالية مزيفة ، وقد تم سؤال المشاركين عن الدرجة التى سوف يرغبونها لتوسيع نطاق بحثهم عن معلومات وحقائق إضافية فى كل حالة من الحالات المقدمة إليهم للتحقق من مدى وجود تحريفات متعمدة بالقوائم المالية لعميل المراجعة وقد تمثلت هذه الحالات فيما يلى :

(1) تعقد الهيكل التنظيمى لمنشأة العميل.

(2) اعتماد الكثير من الأصول أوالالتزامات أو الإيرادات أو المصروفات على التقدير والأحكام الشخصية .

(3) وجود درجة عالية من تشبع السوق بالمنتج الذى تقدمه منشأة العميل مصحوبة بهبوط هامش الربح.

(4) النمو السريع أو الربحية غير العادية لمنشأة العميل.

(5) وجود مصالح ضخمة للمديرين ومسؤولى الحوكمة فى منشأة العميل .

(6) وجود محاسبين أو أفراد للمراجعة الداخلية ممن يفتقدون الكفاءات المهنية الملائمة .

(7) وجود نزاع متكرر بين الإدارة ومراقبى الحسابات حول بعض المعالجات المحاسبة .

(8) وضع قيود زمنية غير معقولة على مراقب الحسابات للإنتهاء من أعمال المراجعة وإعداد التقارير المالية .

(9) تأخير المنشأة غير المعتاد فى توفير المعلومات والمستندات المطلوبة.

(10) اختلاف السياسات التى تتبعها المنشأة عن التى تتبعها الشركات الأخرى التى تنتمى لنفس الصناعة.

(11) تغييرات متكررة فى التقديرات المحاسبية دون أن تكون هناك تغييرات فى الظروف.

(12) وجود تسويات تتم فى آخر لحظة وتؤثر تأثيراً ملحوظا على النتائج المالية.

(13) وجود إجابات متضاربة أو تتسم بالغموض أو غير متوقعة من الإدارة أو الموظفين نتيجة الاستفسارات أو الإجراءات التحليلية .

(14) عدم رغبة الإدارة فى التعامل مع أوجه الضعف التى تم تحديدها فى نظام الرقابة الداخلية فى الأوقات المناسبة .

(15) انخفاض معنويات الإدارة .

(16) ضعف قدرة منشأة العميل على الوفاء بمتطلبات القيد بالبورصة أو استمرار الوفاء بها.

وكان الحد الأقصى للدرجات التى يمكن للمشاركين الإختيار من بينها هو ستة درجات (درجة كبيرة للغاية) ، أما الحد الأدنى فقد بلغ درجة واحدة فقط (درجة منخفضة للغاية).

الخطوة الثالثة : حتى يمكن اختبارمدى صحة الفرض الثانى واسترشاداً بدراسة كل من Payne & Ramsay (2005) ، ودراسة Rose (2007) فقد تم اعطاء كل طالب حالة افتراضية لأحد عملاء المراجعة، ووفقاً للحالة فإن عميل المراجعة يتمثل فى شركة مساهمة تعمل فى مجال تصنيع وبيع أجهزة التليفون المحمول . وقد جاءت الحالة على النحو الأتى:

أنهت شركة النهر الخالد عامها العاشر فى 31 ديسمبر 2010 ، وهى إحدى الشركات المساهمة المصرية التى تعمل فى مجال تصنيع وبيع أجهزة التليفون المحمول ، وقد شهد نشاط الشركة نجاحاً كبيراً فى السوق المصرى والعربى حتى بداية السنة السابقة ، وذلك قبل أن تبدأ شركتى الهرم الرابع والقاهرة فى مزاولة نفس النشاط ، وقيام الحكومة المصرية فى ذات الوقت بإصدار بعض القرارات التى أدت إلى تخفيف الكثير من القيود التى كانت تحكم عملية إستيراد أجهزة التليفون المحمول من الخارج ، وهو الأمر الذى أدى إلى قيام ثلاثة شركات تجارية أخرى باستيراد بعض أنواع أجهزة الموبايل الأخرى والتى تتميز بأنها أكثر تطوراً ، كما أنها تشهد تطوراً كبيراً من عام إلى آخر .

ولقد كان من نتيجة هذه الأحداث قيام قطاع كبير من عملاء شركة النهر الخالد بشراء أجهزة المنافسين الجدد ، مما أدى إلى انخفاض نسبة صافى ربح الشركة عن العام السابق إلى 15% بعد أن كانت 35% .

وعند قيام مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية للشركة عن العام الحالى تبين له مايلى :

(1) ترتبط العوائد التى يحصل عليها مديرى ومسؤولى الحوكمة بالشركة بتحقيق أهداف طموحة فيما يتعلق بنتائج التشغيل والتدفقات النقدية .

(2) حتى يمكن للشركة أن تحافظ على مركزها التنافسى فقد قرر مجلس إدارة الشركة إجراء تعديلات جوهرية على خطوط الإنتاج وذلك لمواكبة التطورات الفنية الحديثة والكثيرة والسريعة فى أجهزة الموبايل ، وهو الأمر الذى يحتاج إلى أموال طائلة ، ونظراً لأن الشركة ولأسباب قانونية لم يكن مسموحاً لها بإصدار أسهم جديدة ، فلم يكن أمامها سوى الحصول على الأموال التى تحتاج إليها عن طريق الاقتراض من البنوك ، وهذا ما قرره مجلس إدارة الشركة .

(3) يوجد ارتفاع ملحوظ فى صافى ربح الشركة وذلك بالمقارنة بكل من الربح المتوقع ، وأرباح الشركات المنافسة، وبسؤال المدير المالى للشركة أفاد بأن الشركة أضطرت خلال هذا العام للتوسع فى عمليات البيع الآجل مما أدى إلى زيادة المبيعات بشكل كبير خاصة خلال الربع الأخير من العام .

(4) عند تحقق مراقب الحسابات من أرصدة العملاء قام بإرسال مصادقات موجبة لكبار العملاء والتى تمثل أرصدتهم 70% من أرصدة العملاء ، إلا أن المراجع لم يتلقى رد من قطاع كبير من هؤلاء العملاء . وعند محاولة البحث عن أدلة إثبات أخرى تبين لمراقب الحسابات أن المستندات المطلوبة غير موجودة ، وبسؤال المدير المالى عن السبب وراء ذلك أفاد بأن هذه المستندات قد تم فقدها نتيجة اهمال بعض موظفى الشركة خلال فترة انتقال الشركة إلى مقر جديد لها.

وبعد انتهاء المشاركين من قراءة الحالة كان مطلوباً من كل منهم تحديد مدى ثقته فيما قدمه المدير المالى من تبرير لفقدان بعض المستندات ، وكان أمام كل طالب ستة درجات للإختيار من بينها ، وتتراوح تلك الدرجات مابين درجة واحدة (لا أثق على الاطلاق) إلى ستة درجات (أثق تماماً) ، وتم تنبيه الطلاب إلى أن عدم ثقته فى المبررات المقدمه يعنى

أنه على اقتناع بأن هذه المبررات ما هى إلا محاولة من جانب المدير المالى لإخفاء بعض أوجه التلاعب بالقوائم المالية .

الخطوة الرابعة : وفى الخطوة الرابعة من التجربة تم تقديم قائمة استقصاء لكل طالب تتضمن خمسة إجراءات مراجعة لاكتشاف التلاعب وهى من الإجراءات الواردة فى الملحق رقم (2) لمعيار المراجعة المصرى رقم (240) ، وقد كان مطلوباً من كل مشارك تحديد درجة أهمية كل إجراء من تلك الإجراءات لاكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية الناتجة عن الغش والتدليس (التلاعب) . وتمثلت تلك الإجراءات فيما يلى :

(1) القيام بإجراءات مراجعة تحليلية للإيرادات ، وذلك من خلال مقارنة الإيرادات المسجلة دفترياً فى كل شهر بما يناظرها خلال الفترات السابقة .

(2) الاستفسار من موظفى المبيعات والتسويق أو المستشار القانونى للشركة عن المبيعات أو الشحنات التى تتم بالقرب من نهاية العام ومدى علمهم بوجود شروط غير عادية ترتبط بتلك المبيعات .

(3) القيام بإجراءات قطع سليمة للمبيعات والمخزون والتواجد فى موقع أو أكثر فى نهاية الفترة وذلك لملاحظة البضائع التى يتم شحنها أو اعدادها للشحن أو البضائع التى قام العملاء بردها.

(4) استخدام أحد الخبراء لعمل تقدير مستقل ومقارنته بتقديرات الإدارة.

(5) البحث عن أدلة مراجعة اضافية من مصادر خارجية .

وكان أمام الطلاب ستة درجات للإختيار من بينها وتراوحت هذه الدرجات ما بين درجة واحدة (غير هام على الاطلاق) وستة درجات (هام للغاية) .

3/5 نتائج التحليل الاحصائى للدراسة التجريبية

يرتبط الفرض الأول بتحديد ما إذا كان المشاركين ذوى المستوى الأعلى من شك السمات سيكون لديهم إدراك أقوى لعوامل التلاعب وإشاراته الحمراء وذلك بالمقارنة بالمشاركين ذوى المستوى الأقل من شك السمات ، وتشير النتائج الواردة بالجدول رقم (1) إلى صحة هذا الفرض حيث يتبين إرتفاع المتوسط العام لمجموعة المشاركين ذوى الشك

المهنى الأعلى حول العوامل الستة عشر التى تم تقديمها إليهم وذلك بالمقارنة بالمتوسط العام لمجموعة المشاركين ذوى الشك المهنى الأقل.

فبينما بلغ المتوسط العام للمجموعة الأولى 60,5 فقد بلغ المتوسط العام للمجموعة الثانية 53 فقط (ويذّكر الباحث هنا أن الدرجة الكلية هى 96 وذلك على اعتبار أن عدد العوامل هو 16 عامل والدرجة القصوى هى 6 درجات)، ولتحديد ما إذا كانت تلك الفروق ذات دلالة إحصائية أم لا ، واسترشاداً ببعض الدراسات السابقة ، فقد تم استخدام اختبار(T) لدلالة الفروق بين المتوسطات ووفقاً للنتائج الواردة فى الجدول رقم (1) فقد بلغت قيمة (T) 4,080 وهى دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 01,

جدول رقم (1)
نتائج اختبار(T) الإحصائى لتحديد دلالة الفروق بين مجموعتى الدراسة فيما يتعلق بتأثير مستوى الشك المهنى على المتغيرات التابعة الثلاثة

المتغير التابع	مجموعة الدراسة	العدد	المتوسط	الإنحراف المعياري	(T)	درجة الحرية	P – value
قوة إدراك عوامل خطر التلاعب	ذوى الشك المهنى الأعلى	18	60.5	3,667	4,080	30	0,001
	ذوى الشك المهنى الأدنى	14	53	6,622			
الثقة فى مزاعم وتفسيرات الإدارة	ذوى الشك المهنى الأعلى	18	1,17	0,383	3,637	30	0,001
	ذوى الشك المهنى الأقل	14	1,71	0,469			
القدرة على تحديد الإجراءات الأفضل لمراجعة التلاعب	ذوى الشك المهنى الأعلى	18	23,39	1,787	6,109	30	0,001
	ذوى الشك المهنى الأقل	14	18,86	2,413			

ولقد جاء موقف مجموعتى الدراسة بشأن كل عامل من عوامل التلاعب وإشاراته الحمراء متفقاً مع موقفهم بشأن تلك العوامل مجتمعة والذى سبق الإشاره إليه ، حيث يشير الجدول رقم (2) إلى ارتفاع متوسط قيم استجابات مجموعة الطلاب ذوى الشك المهنى الأعلى لكل عامل من عوامل التلاعب وذلك بالمقارنة بمجموعة الطلاب ذوى الشك المهنى الأقل، وهو ما يعنى أن مجموعة الطلاب ذوى الشك المهنى الأعلى كانت أكثر إدراكاً لعوامل التلاعب وإشاراته الحمراء ، وتشير نتائج اختبار(T) الإحصائى إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتى الدراسة بشأن إدراك كل منهما لثلاثة من عوامل التلاعب وهى : وجود

مصالح مالية ضخمة للمديرين ومسؤولى الحوكمة فى منشأة العميل ، ووضع قيود زمنية غير معقولة على مراقب الحسابات للانتهاء من أعمال المراجعة واعداد التقرير النهائى لها ، وضعف قدرة منشأة العميل على الوفاء بمتطلبات القيد بالبورصة أو استمرار الوفاء بها .

وفيما يرتبط بالفرض الثانى والذى اختص باختبار ما إذا كان المشاركين ذوى شك السمات الأعلى سيكون لديهم ثقة أقل فى تفسيرات ومزاعم الإدارة وذلك بالمقارنة بالمشاركين ذوى شك السمات الأقل ، فإن النتائج الواردة بالجدول رقم (1) تشير إلى صحة هذا الفرض حيث يتبين إرتفاع متوسط قيم الإستجابات لمجموعة المشاركين ذوى الشك المهنى المنخفض (1,7)

وذلك بالمقارنة بمتوسط قيم الإستجابات لمجموعة المشاركين ذوى الشك المهنى المرتفع (1,17) ، ويشير انخفاض متوسط قيم الإستجابات للمجموعة الأخيرة إلى أنهم أقل ثقة فى المبررات التى قدمها المدير المالى بشأن فقدان بعض المستندات وهو ما يعنى أنهم أكثر اقتناعاً بأن فقدان تلك المستندات يرجع إلى محاولة اخفاء بعض التلاعب بالقوائم المالية وذلك بالمقارنة بالمجموعة ذوى الشك المهنى المنخفض .

وتشير نتائج اختبار (T) الواردة بالجدول رقم(1) إلى أن قيمة (T) قد بلغت 3,637 وهى دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 01,. وهو ما يؤكد وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتى الدراسة فيما يتعلق بثقة كل منهم فيما تقدمه الإداره من تفسيرات ومزاعم .

وعند اختبار الفرض الثالث والذي اختص بتحديد ما إذا كان إختلاف مستوى الشك المهنى سوف يؤثر على رؤية المشاركين حول أهمية الإجراءات التى يمكن من خلالها اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية فإن النتائج الواردة بالجدول رقم (1) تؤكد صحة هذا الفرض حيث يتبين إرتفاع المتوسط العام لمجموعة المشاركين ذوى الشك المهنى المرتفع حول الإجراءات الخمس التى تم تقديمها اليهم وذلك بالمقارنة بالمتوسط العام لمجموعة المشاركين ذوى الشك المهنى المنخفض ، فبينما بلغ المتوسط العام للمجموعة الأولى 23,388 فقد بلغ المتوسط العام للمجموعة الثانية 18, 857 فقط (ويذّكر الباحث هنا أن الدرجة الكلية هى 30 وذلك على اعتبار أن عدد الإجراءات هو 5 إجراءات والدرجة القصوى هى 6 درجات).

جدول رقم (2)

نتائج إختبار(T) الإحصائي لدلالة الفروق بين مجموعتي الدراسة بشأن عوامل خطر التلاعب

عوامل خطر التلاعب	المتوسط الاحصائي		T	P – value
	ذوي الشك الأعلى	ذوي الشك الأقل		
تعقد الهيكل التنظيمى لمنشأة العميل.	2,83	2,29	1,419	,171
اعتماد الكثير من الأصول أوالالتزامات أو الإيرادات أو المصروفات على التقدير والأحكام الشخصية .	4,22	4,07	,546	,589
وجود درجة عالية من تشبع السوق بالمنتج الذى تقدمه منشأة العميل مصحوبة بهبوط هامش الربح.	3,61	3,07	1,398	,172
النمو السريع أو الربحية غير العادية لمنشأة العميل.	3,17	3,07	,246	,807
وجود مصالح ضخمة للمديرين ومسؤولى الحوكمة فى منشأة العميل	5,22	4,57	2,323	,027
وجود محاسبين أو أفراد للمراجعة الداخلية ممن يفتقدون الكفاءات المهنية الملائمة .	3,83	3,57	,860	,397
وجود نزاع متكرر بين الإدارة ومراقبى الحسابات حول بعض المعالجات المحاسبة .	4,72	4,29	1,415	,167
وضع قيود زمنية غير معقولة على مراقب الحسابات للإنتهاء من أعمال المراجعة وإعداد التقارير المالية .	3,78	3,07	2,898	,007
تأخير المنشأة غير المعتاد فى توفير المعلومات والمستندات المطلوبة.	4,83	4,36	1,648	,110
اختلاف السياسات التى تتبعها المنشأة عن التى تتبعها الشركات الأخرى التى تنتمى لنفس الصناعة.	4,28	3,79	1,338	,191
تغييرات متكررة فى التقديرات المحاسبية دون أن تكون هناك تغييرات فى الظروف.	4,11	3,57	1,722	,095
وجود تسويات تتم فى آخر لحظة وتؤثر تأثيراً ملحوظا على النتائج المالية.	3,56	3,00	1,414	,168
وجود اجابات متضاربة أو تتسم بالغموض أو غير متوقعة من الإدارة أو الموظفين نتيجة الاستفسارات أو الإجراءات التحليلية .	3,56	3,29	,794	,434
عدم رغبة الإدارة فى التعامل مع أوجه الضعف التى تم تحديدها فى نظام الرقابة الداخلية فى الأوقات المناسبة .	3,06	2,64	1,348	,188
انخفاض معنويات الإدارة .	3,00	2,43	1,993	,055
ضعف قدرة منشأة العميل على الوفاء بمتطلبات القيد بالبورصة أو استمرار الوفاء بها.	2,72	1,93	2,833	,008

ولتحديد ما إذا كانت تلك الفروق ذات دلالة إحصائية أم لا فقد تم استخدام اختبار(T) لدلالة الفروق بين المتوسطات ووفقاً للنتائج الواردة فى الجدول رقم (1) فقد بلغت قيمة (T) 6,109 وهى دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 01,

وفيما يتعلق بموقف كل مجموعة من مجموعتى الدراسة حول كل إجراء من إجراءات المراجعة المطروحة عليهم فقد تبين وفقاً للنتائج الواردة فى الجدول رقم (3) أن مجموعة الطلاب ذوى الشك المهنى الأعلى لديهم قدرة أكبر على تحديد إجراءات المراجعة الأكثر ملائمة لاكتشاف التلاعب ، حيث يتضح من الجدول المشار إليه ارتفاع متوسط قيم إستجابات المجموعة المشار إليها لكل إجراء من إجراءات المراجعة وذلك بالمقارنة بمجموعة الطلاب ذوى الشك المهنى الأقل.

جدول رقم (3)

نتائج إختبار(T) الإحصائي لدلالة الفروق بين مجموعتي الدراسة بشأن الإجراءات الملائمة لمراجعة التلاعب

إجراءات المراجعة	المتوسط الاحصائي		T	P – value
	ذوي الشك الأعلى	ذوي الشك الأقل		
القيام بإجراءات مراجعة تحليلية للإيرادات ، وذلك من خلال مقارنة الإيرادات المسجلة دفترياً فى كل شهر بما يناظرها خلال الفترات السابقة	4,33	3,79	1,965	,059
الاستفسار من موظفى المبيعات والتسويق أو المستشار القانونى للشركة عن المبيعات أو الشحنات التى تتم بالقرب من نهاية العام ومدى علمهم بوجود شروط غير عادية ترتبط بتلك المبيعات	4,33	3,71	2,191	,036
القيام بإجراءات قطع سليمة للمبيعات والمخزون والتواجد فى موقع أو أكثر فى نهاية الفترة وذلك لملاحظة البضائع التى يتم شحنها أو اعدادها للشحن أو البضائع التى قام العملاء بردها	4,39	3,29	6,348	,001
استخدام أحد الخبراء لعمل تقدير مستقل ومقارنته بتقديرات الإدارة	5,06	3,71	6,001	,001
البحث عن أدلة مراجعة اضافية من مصادر خارجية	5,28	4,36	2,636	,013

كما يتضح أيضاً وجود فروق ذات دلالة احصائية بين مجموعتى الدراسة حول أربعة إجراءات من الإجراءات الخمس المطروحة عليهم ، وبعض تلك الفروق دال عند مستوى معنوية 0,01 كما هوالحال بالنسبة للقيام بإجراءات قطع سليمة للمبيعات والمخزون و

استخدام أحد الخبراء لعمل تقدير مستقل ومقارنته بتقديرات الإدارة ، كما أن بعضها دال عند مستوى معنوية 0,05 كما هو الحال بالنسبة للاستفسار من موظفى المبيعات والتسويق أو المستشار القانونى للمنشأة عن المبيعات التى تتم بالقرب من نهاية العام ، والبحث عن أدلة اضافية للمراجعة من مصادر خارجية.

وكنوع من التحليل الاضافى فقد قام الباحث بتطبيق اختبار Mann-Whitney ، و قد جاءت نتائجه الواردة بالجدول رقم (4) متسقة مع نتائج اختبار (T) حيث جاءت الفروق بين متوسطات مجموعتى الدراسة بشأن الأسئلة المرتبطة بالفروض الثلاثة ذات دلالة احصائية .

جدول رقم (4)

نتائج اختبار (Mann-Whitney) واختبار (Wilcoxon) الاحصائين لتحديد دلالة الفروق بين مجموعتى الدراسة فيما يتعلق بتأثير مستوى الشك المهنى على المتغيرات التابعة الثلاثة

المتغير التابع	مجموعتى الدراسة	العدد	ترتيب المتوسط	مجموع رتب المتوسط	Mann-Whiteny	Wilcoxon	P – value
قوة إدراك عوامل خطر التلاعب	ذوى الشك المهنى الأعلى	18	21,36	384,5	38,50	143,5	0,001
	ذوى الشك المهنى الأدنى	14	10,25	143,5			
الثقة فى مزاعم وتفسيرات الإدارة	ذوى الشك المهنى الأعلى	18	12,67	228,0	57,0	228,0	0,001
	ذوى الشك المهنى الأقل	14	21,43	300,0			
القدرة على تحديد الإجراءات الأفضل لمراجعة التلاعب	ذوى الشك المهنى الأعلى	18	22,56	406,0	17,0	122,0	0,001
	ذوى الشك المهنى الأقل	14	8,71	122,0			

6 – النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

تناول الباحث من خلال هذا البحث إحدى القضايا البحثية التى مازالت تحظى باهتمام ملحوظ من جانب الباحثين وهى قضية الشك المهنى وآثاره المختلفه فى مجال المراجعة ، ومن خلال تحليل وتقييم مجموعة من الدراسات الأجنبية توصل الباحث فى الإطار النظرى لهذا البحث إلى مجموعة من النتائج الهامة لعل من أهمها ما يلى:

(1) لا يوجد اتفاق عام حول المعنى الدقيق لمفهوم الشك المهنى ، وإن كان هناك اتفاق كبير يستند إلى ما جاء فى معايير المراجعة بأن الشك المهنى هو ذلك السلوك الذى

ينطلق من وجود عقلية متسائلة والذى ينطوى على التقييم الإنتقادى لأدلة الإثبات ، ويجب ممارسته خلال جميع مراحل المراجعة .

(2) يوجد وجهتى نظر عند التعامل مع الشك المهنى ، تتمثل الأولى فى النظرة الحيادية Neutral View ووفقا لها يجب على المراجع عدم افتراض أن الإدارة غير أمينة أو أن أمانتها غير قابلة للتساؤل ، وقد تبنّتها معايير المراجعة ، أما وجهة النظر الثانية فهى نظرة الشك الافتراضى Presumptive Doubt View ووفقا لها فإنه يجب على المراجعين أن يأخذوا فى اعتبارهم أن التحريفات الجوهرية من المحتمل أن ترجع إلى التلاعب من جانب الإدارة ، وقد تبنّتها بعض الدراسات الأكاديمية .

(3) اتفقت الدراسات على أنه يمكن التفرقة بين نوعين من مصادر الشك المهنى وهما : الشك النابع عن السمات الشخصية للمراجع أو ما يطلق عليه وفقا للعديد من الدراسات شك السمات Trait Skepticism، والشك المهنى النابع من الخبرات السابقة مع عميل المراجعة ، أو مايطلق عليه شك الحالة Situational Skepticism

(4) تتفق الدراسات فى علم النفس ، والفلسفة ، وسلوك المستهلك ، وبعض دراسات المراجعة على أن مستوى الشك المهنى النابع عن السمات الشخصية يتوقف على مدى توافر ستة خصائص وهى: العقل المتسائل ، التأنى قبل إصدار الأحكام ، البحث عن المعرفة ، الفهم الشخصى ، الاستقلال ، واحترام الذات .

(5) انتهت المحاولات الجادة من جانب الباحثين للوصول إلى مقياس لمستوى الشك المهنى النابع عن السمات الشخصية بالمقياس الذى انتهت إليه دراسة Hurtt (2010) والذى يتضمن ثلاثون عبارة ترتبط بالخصائص الست السابق ذكرها ويكون مطلوباً من الشخص تحديد الدرجة التى يرى أن محتوى كل عبارة يعبر عن قناعته الشخصية ، وتبلغ الدرجة الكلية للمعيار 180 درجة ، والدرجة الأعلى تعبر عن مستوى أعلى من الشك المهنى ، ولعل مما يؤكد أهمية هذا المقياس أن الكثير من الدراسات قد اعتمدت عليه لقياس مستوى الشك المهنى لدى المراجعين .

(6) انتهت دراسة Nelson(2009) إلى نموذج عام لمحددات الشك المهنى ، ووفقا لذلك النموذج فقد تم التفرقة بين الأحكام المرتبطة بالشك المهنى Skeptical Judgment وما يتطلبه من إجراءات Skeptical Action وكلاهما يتم الوصول إليه نتيجة تكامل

وتفاعل مجموعة من المحددات وهى : ما يتوافر لدى المراجع من أدلة إثبات ، ومعارف سابقة ، وسمات ودوافع شخصية

(7) تعددت الدراسات التى تناولت علاقة الشك المهنى بغيره من المتغيرات ، فمنها من تناول علاقته بقدرة المراجع على اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية ، ومنها من تناول علاقته بأحكام المراجع فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة خاصة فيما يتعلق بالتقييم المبدئى لخطر التلاعب ، وجاءت مجموعة أخرى من الدراسات لتتناول علاقة الشك المهنى بسلوك المراجع عند تقييم أدلة الإثبات . وبالإضافة لما سبق فقد تناولت الدراسات السابقة أيضاً العلاقة بين مستوى الشك المهنى والآثار المختلفة لتناوب المراجع ، ونتائج مفاوضاته مع العميل ، ومما يجدر ذكره أن بعض هذه الدراسات قد انتهت إلى وجود تأثير قوى لمستوى الشك المهنى على جميع المتغيرات الأخرى ومنها أن المراجع ذوى الشك الأعلى يكون لديه قدر أكبر من الحزم والاصرار واليقظة والحذر عند مناقشة وجهات نظر العميل بشأن القضايا الخلافية التى تتعلق بالقوائم المالية محل المراجعة.

ولاختبار أثر اختلاف مستوى الشك المهنى فى البيئة المصرية فقد تم إجراء دراسة تجريبية على عينة من طلاب الدراسات العليا بمرحلة ماجستير المحاسبة ، ولقد تم اختيار العينة على هذا النحو حتى يمكن اختبار أثر شك السمات بشكل مستقل عن تأثير الشك المهنى بالخبرة المهنية. وبعد تقسيم العينة الكلية إلى مجموعتين (ذوى الشك المهنى الأعلى ، وذوى الشك المهنى الأقل) باستخدام المقياس الوارد فى دراسة Hurtt (2010) فقد تم اختبارفروض البحث من خلال توزيع حالة تتضمن بعض المعلومات عن عميل مراجعة مفترض ، وبعض الأسئلة الأخرى ، وقد انتهت الدراسة التجريبية إلى وجود تأثير كبير للشك المهنى على المتغيرات التابعة التى وردت فى فروض الدراسة حيث تبين أن مجموعة المشاركين ذوى الشك المهنى الأعلى كانت أكثر إدراكاً لعوامل خطر التلاعب ، وإجراءات اكتشافه، كما أنهم أقل ثقةً فى مزاعم وتفسيرات الإدارة و أكثر اقتناعاً بأن التحريفات الجوهرية التى تنطوى عليها القوائم المالية لعميل المراجعة المفترض ترجع إلى التلاعب .

ونظراً لأن الاهتمام بموضوع الشك المهنى فى البيئة المصرية مازال فى مراحله الأولى ، فإن الباحث يرى ضرورة الاهتمام به من جانب الباحثين فهناك الكثير من القضايا البحثية التى مازالت فى حاجة لدراستها والاهتمام بها بعد أن تناولتها بعض الدراسات الأجنبية ، ومنها اختبار أثر اختلاف مستوى الشك المهنى على كفاءة المراجع الداخلى فى تدنية واكتشاف أوجه التلاعب فى القوائم المالية ، بالإضافة إلى اختبارأثر ذلك الاختلاف على نتائج مفاوضات المراجع مع العملاء ، ومإذا كانت هناك آثار لاختلاف مستوى الشك المهنى على نتائج تناوب المراجعين ، وما إذا كانت تلك النتائج سوف تختلف باختلاف نوع التناوب من حيث درجة الإلزام (إلزامى ، اختيارى). ويوصى الباحث بضرورة اهتمام شركات المراجعة بتنمية سلوك الشك المهنى لدى المراجعين العاملين بها ، وعقد الكثير من الدورات التدريبية خاصة فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة فى تحديد مستوى الشك المهنى ومحدداته حسبما جاءت فى دراسة Hurtt(2010)

قائمة المراجع

(1) الجهاز المركزى للمحاسبات (٢٠٠٨) ، مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية. معيار المراجعة المصرى رقم ٢٤٠

(2) الجهاز المركزى للمحاسبات (٢٠٠٨) ، الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ التى تحكمها . معيار المراجعة المصرى رقم ٢٠٠

3. Beasley,M. Carcello,J and Hermason,D.(2001)."Top 10 audit de ciencies", **Journal of Accountancy**, Vol.191 No.4,pp.63-66
4. Bowlin, K.O., Jessen L. H, and, M. David Piercey. (2014). The E ects Of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality Available at SSRN : h p://ssrn.com/abstract=1914557 or h p://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1914557
5. Brown – Liburd, H. L., J.R. Cohen, and G. Trompeter. (2012). Effects of Earnings Forecasts and Heightened professional Skepticism on the outcomes of Client – Auditor Negotiation. Journal of Business Ethics available at: // http://ssrn.com/abstract= 1521551
6. Carcello, J. V., and T. L. Neal. (2000). Audit Committee Composition and auditor reporting . **The Accounting Review** 75 (4): 453-467
7. Carpenter, T., and J. L. Reimers. (2011). Professional Skepticism: The effects of a Partner's Influence and the Presence of Fraud on Auditors' Fraud judgments and Actions. Working paper. available at SSRN: h p://ssrn.com/abstract=1068942orh p://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1068942
8. Carpenter,T.,Durtschi,C. and Gaynor,L. (2008), The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments, available at: http://ssrn.com/abstract= 1223662
9. Choo, F., and K. Tan. (2000). Instruction, Skepticism, and accounting students' ability to detect frauds in auditing. **The Journal of Business Education** 1 (Fall): 72-87
10. D' Aquila, Jill M., and Kim Capriotti .(2011). The SEC's Case Against California Micro Devices: A Lesson in Using Professional Skepticism and Obtaining Sufficient Appropriate Evidence. **Issues in Accounting Education**, Vol. 26. No.1, pp.145-154

11. Fullerton, R., and C. Durtschi. (2004). The effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors. Working paper. Available at SSRN: h p://ssrn.com/abstract=617062 or h p://dx.doi.org/10.2139/ssrn.617062
12. Grenier, J. H. (2011). Encouraging professional Skepticism in the Industry Specialization Era.Available at SSRN: h p://ssrn.com/abstract=1533622 or h p://dx.doi.org/10.2139/ssrn. 1533622
13. Griffith, E. E., J. S. Hammersley, and K. Kadous. (2012). Auditing Complex Estimates: Understanding the Process Used and Problems Encountered. Working paper. Available at SSRN: h p://ssrn.com/abstract=1857175 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1857175
14. Hammersley, J. S. (2011). A review and model of auditor judgments in fraud-related planning tasks. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 30(4):101-128
15. Hur , R. K. (2003). Development of an Instrument to Measure Professional Skepticism . Working paper. Available at: http://home.business.utah.edu/actdp/Acctg %207000/Instrument.doc
16. Hammersley, J. S., K. Johnstone, and K. Kadous. (2011). How do audit seniors respond to heightened fraud risk? **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 30(3):81-101
17. Hurtt, K., M. Eining, and R. D. Plumlee. (2008). An Experimental Examination of Professional Skepticism. Working paper. Available at SSRN: h p://ssrn.com/abstract=1140267 or http://dx.doi.org/ 10.2139/ssrn.1140267
18. Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 29(1):149-171
19. McMillan, J. J., and R. A. White. (1993). Auditors' belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation and professional skepticism. **The Accounting Review** 68 (3) : 443-465
20. Mueller, J. M., and J. C. Anderson. (2002). Decision aids for generating analytical review alternatives: The impact of goal framing and audit risk level. **Behavioral Research in Accounting** 14:157-177

21. Nelson, M. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing, auditing: **A Journal of Practice & Theory** 28(2):1-34

22. Payne, E. and Ramsay, R. (2005). " Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism ", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 20 No. 3, pp. 321-30

23. Peecher, M.E. (1996). The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence. **Journal of Accounting Research** 34 (Spring): 125-140

24. Peytcheva, M.(2013). Professional Skep cism and Auditor Cogni ve Performance in a Hypothesis Tes ng Task Date Posted : July 2,2013 Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=2288039 or h p://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2288039

25. Popova, V. (2013). Explora on of skep cism, Client-Specific and audit judgments, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 28. No. 2 , experiences, pp.140-160

26. Quadackers, L., T. Groot, and A. Wright. (2009). Auditors' skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. Working paper. Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=1478105 or h p://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1478105

27. Robertson, J.(2010). " the effects of ingratiation and client incentive on auditor judgment", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 22 No. 2, pp. 69-86

28. Rose, J. (2007). " Attention to evidence of aggressive financial reporting and intentional misstatement judgments : effects of experience and trust",**Behavioral Research in Accounting**, Vol. 19, pp.215-29

29. Rose,A., and J.Rose.(2003).The e ects of fraud risk assessments and a risk analysis decision aid on auditors'evaluation of evidence and judgment. **Accounting Forum** 27(3):312-338

30. Shaub, M. K. (1996). Trust and suspicion: The effects of situational and disposition factors on auditors' trust of client. **Behavioral Research in Accounting** 8: 154-174

31. Shaub, M. K., and J. E. Lawrence. (2002) . A taxonomy of auditors' professional skep cism . Research on Accoun ng Ethics 8: 167-194

32.Turner, C., W. (2001). Accountability demands and the auditor's evidence search strategy: The influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief Vs. action). **Journal of Accounting Research** 39 (3):683-706