الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي
المعهد العالي لإدارة الأعمال

أهمية علاقة الشك المهني في تدقيق الحسابات ومخاطر أعمال العميل في جودة الحكم المهني

دراسة ميدانية

مشروع أعد لنيل درجة الماجستير في إدارة الأعمال

الإدارة التنفيذية – توجه مالية

إعداد الطالبة
آلاء عبد الناصر السقال

إشراف
الدكتور راغب الغصين

العام الدراسي: 2019 – 2020

الإهداء

إلى من لا يطيب الليل إلا بشكره ولا يطيب النهار الا بطاعته.. ولا تطيب اللحظات إلا بذكره ... ولا تطيب الاخرة إلا بعفوه ولا تطيب الجنة إلا برؤيته.. **الله جل جلاله**

إلى من تهتزُّ له القلوب شوقاً وتخفق بذكره طرباً إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة.. ونصح الأمة.. إلى نبي الرحمة ونور العالمين.. **سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم**

إلى من أشتاق إليه بكل جوارحي ... **وطني الغالي**

إلى من هم في الحياةِ حياة ْ.. إلى من ينحني لهم الحرف حباً وامتنان.. **والدي ووالدتي**

إلى جنةِ الدنيا وشرفِ الحياة.. **جدتي الغالية**

إلى النّور الذي يضيء حياتي.. إلى مصدر ثقتي وقوتي.. إلى اللذان لا تحلو الحياة إلا بهم.. **أخوتي**

إلى المبدع الذي لقنني دروس الإصرار والتحدي.. وعلمني أن الهزيمة ليست نهاية الطريق..

الدكتور محمد خالد المهايني

إلى كل من أحبهم ويحبونني ويبادلوني الوفاء والإخلاص ويرافقوني في كل محطات الحياة...

أصدقائي.. عائلتي..

لهم جميعاً أهدي هذا الجهد المتواضع

شكر وتقدير

أشكر الله عز وجل أن هيأ لي الأسباب ووفقني في إعداد هذه الدراسة.

وأتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى أستاذي الدكتور راغب الغصين المشرف على الدراسة والذي لم يدخر جهداً في مؤازرتي بالعلم والوقت والجهد، ولولا دعمه وتوجيهاته الحكيمة لما تمت هذه الدراسة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة الحكم الذين شرفوني في مناقشة هذه الدراسة، ولجميع القائمين على نجاح المعهد العالي لإدارة الأعمال من الهيئة التدريسية والأساتذة والعاملين والمشرفين لجهودهم الحثيثة وتعاونهم خلال مدة دراستي.

كما أخص بالشكر الأستاذ الدكتور محمد خالد المهايني الذي كان خير ناصح ومرجع في كل مرحلة من مراحل إعداد هذه الدراسة.

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أهمية علاقة الشك المهني في تدقيق الحسابات و مخاطر أعمال العميل في جودة الحكم المهني في عملية تدقيق الحسابات.

ولتحقيق هذا الهدف تم دراسة ما ورد في الأدب المحاسبي من كتابات وبحوث ومعايير مهنية متعلقة بالموضوع ، وتصميم استبيان وتوزيعه على عينة مجتمع الدراسة والتي تشمل بصورة رئيسية بعض مدققي الحسابات المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية كمدققين خارجيين للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ومدققي الحسابات المعتمدين من قبل جمعية المحاسبين القانونيين السوريين وأكاديميين مختصين ، وقد اعتمدت الباحثة في منهجية الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي إضافة إلى الدراسة الميدانية المشار إليها واستخدام البرنامج الاحصائي SPSS وأدوات التحليل اللازمة وفق متطلبات الدراسة وذلك بهدف اختبار فروض الدراسة ، وبنتيجة الدراسة توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1- يوجد أثر إيجابي وذو دلالة معنوية لخصائص الشك المهني (العقل المتسائل، البحث عن المعرفة، إدراك العلاقات الشخصية) في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

2- لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لمخاطر أعمال العميل في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

3- يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية للعلاقة بين خصائص الشك المهني وبين مخاطر أعمال العميل وذلك على جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق المتعلقة (بالتعاقد مع العميل، تخطيط عملية التدقيق، تنفيذ اجراءات التدقيق، اصدار تقرير التدقيق).

كما توصلت الباحثة إلى مجموعة من التوصيات بالاعتماد على النتائج السابقة أهمها:

1- ضرورة قيام المسؤولين عن رقابة الجودة على مكاتب التدقيق باعتماد آلية عمل مناسبة تضمن تنمية خصائص الشك المهني الملائمة لدى المدققين، وتنمية قدراتهم في تحليل مخاطر أعمال

العميل وأثرها على القوائم المالية بما يكفل تحقيق كفاءة عالية لتدقيق تلك القوائم، والتي بدورها ستنعكس على أحكامهم المهنية.

2- الاهتمام بالتوسع بتدريس مفهوم الشك المهني وخصائصه من الناحية النظرية في كليات التجارة والاقتصاد وكيفية ممارسته في مجال تدقيق الحسابات من الناحية العملية من خلال إقامة دورات متخصصة في الجامعات، وذلك لربط الجانب النظري بالعملي للحصول على حكم مهني مناسب.

3- توسيع ثقافة المخاطر وكيفية تعامل المدققين معها وفهمهم لكيفية تحليل مخاطر أعمال العميل المحيطة بالمنشأة محل التدقيق من خلال تطبيق مداخل تدقيق حديثة (كمدخل خطر الأعمال) في عملية التدقيق، لما لذلك من دور مهم وفعال في تعزيز كفاءة عملية التدقيق وفاعليتها، لا سيما عند تدقيق شركات تعتمد بشكل كبير على المخاطرة في تعاملاتها.

4- ضرورة توحيد الممارسات المحاسبية والمهنية، بحيث لا تترك مجالاً للتلاعب وإدارة الأرباح عن طريقها.

Abstract

This study aims to determine the importance of the relationship of professional doubt in auditing accounts and the risks of client actions in the quality of professional judgment in the audit process.

In order to achieve this goal, the literature, research and professional standards related to the subject were studied in the accounting literature, and a questionnaire was designed and distributed to the sample of the study community, which mainly includes some of the auditors accredited by SCFMS as external auditors for companies listed on DSE, the auditors accredited by the Syrian Association of Certified Public Accountants and academics. In the research methodology, the researcher relied on the descriptive and analytical method in addition to the aforementioned field study and the use of the SPSS statistical program and the necessary analysis tools according to the research requirements in order to test the research hypotheses, and as a result of the study the research reached a set of results, the most important are:

- There is a positive impact and has a moral significance to the characteristics of professional doubt (inquiring mind, the search for knowledge, perception of personal relationships) in the quality of professional judgments during the stages of the audit process.
- There is no significant effect of a statistically significant risk of client work in the quality of professional judgments during the stages of the audit process.
- There is a significant effect of a statistically significant relationship between the professional and the characteristics of suspicion between the client's business risks and that the quality of professional judgments through the stages of the audit process relating to (contract with the client, the audit planning process, implementation of audit procedures, the issuance of the audit report).

The researcher also reached a set of recommendations based on previous results, the most of important of which are:

1- The need for those responsible for quality control to audit offices to adopt an appropriate work mechanism that ensures the development of appropriate professional skeptic characteristics among auditors, and to develop their capabilities in analyzing client business risks and their impact on the financial statements in order to ensure a high efficiency of auditing those lists, which in turn will be reflected in their professional judgments. .

2- Paying attention to the expansion of teaching the concept of professional doubt and its theoretical characteristics in the faculties of commerce and economics and how to practice it in the field of auditing accounts in practice through the establishment of specialized courses in universities, in order to link the theoretical aspect due to obtaining in order to obtain an appropriate professional judgment.

3- Expanding the culture of risks and how the auditors deal with them and their understanding of how to analyze the risks of the client's business surrounding the establishment subject to auditing through the application of modern audit approaches (such as the business risk entry) in the audit process, as this has an important and effective role in enhancing the efficiency and effectiveness of the audit process, especially when Auditing companies that rely heavily on taking risks in their dealings.

4- The necessity of standardizing accounting and professional practices, so that they do not leave Field for manipulation and profit management through them.

فهرس المحتويات

الإهداء 2

شكر وتقدير 3

ملخص الدراسة 4

Abstract 6

فهرس المحتويات 8

فهرس الأشكال 11

فهرس الجداول 12

قائمة المصطلحات 14

الإطار العام والدراسات السابقة 15

المقدمة: 15

أولاً: مشكلة الدراسة: 16

ثانياً: أهمية الدراسة: 17

ثالثاً: أهداف الدراسة: 19

رابعاً: مجتمع وعينة الدراسة: 19

خامساً: الدراسات السابقة: 19

سابعاً: منهجية الدراسة: 28

ثامناً: الإطار الزماني والمكاني للدراسة: 28

تاسعاً: متغيرات الدراسة: 29

الفصل الأول 30

الشك المهني ومخاطر أعمال العميل وجودة الحكم المهني وفق المعايير الدولية 30

مقدمة: 30

المبحث الأول 32

الشك المهني في تدقيق الحسابات 32

أولاً – مفهوم الشك المهني: 32

ثانياً-أهمية الشك المهني: 33

ثالثاً – خصائص الشك المهني: 34

رابعاً- الشك المهني في معايير التدقيق الدولية: 38

المبحث الثاني 43

مخاطر أعمال العميل في تدقيق الحسابات 43

أولاً- مفهوم مخاطر أعمال العميل: 43

ثانياً- تحديد مخاطر أعمال العميل على مستوى البيئة الداخلية والخارجية للعميل: 44

ثالثاً- تدقيق مخاطر أعمال العميل في ضوء متطلبات الممارسة المهنية: 50

المبحث الثالث 54

جودة الحكم المهني لمدقق الحسابات الخارجي 54

أولاً- مفهوم الأحكام المهنية في تدقيق الحسابات: 54
ثانياً – أهمية الأحكام المهنية في تدقيق الحسابات: 55
ثالثاً- مدخل تحسين جودة الأحكام المهنية في تدقيق الحسابات من خلال مدخل المعايير المهنية: 57

الفصل الثاني 62

الشك المهني ومخاطر أعمال العميل ومنعكساتها على جودة الحكم المهني في عملية تدقيق الحسابات 62

مقدمة: 62

المبحث الأول 63

أهمية الشك المهني ومخاطر أعمال العميل ومنعكساتها على جودة الحكم المهني لتدقيق الحسابات 63

المقدمة: 63
أولاً- تقييم مخاطر أعمال العميل على التقارير المالية: 65
ثانياً- ممارسة الشك المهني في تقييم احتمال حدوث مخاطر : 68
ثالثاً- علاقة ممارسة المدقق للشك المهني بخصائص أعمال العميل: 74
رابعاً- علاقة ممارسة المدقق للشك المهني على جودة الأحكام المهنية : 78

المبحث الثاني 81

دور الشك المهني ومخاطر أعمال العميل ومنعكساتها على جودة الحكم المهني في استمرارية الشركات في سورية 81

المقدمة: 81
أولاً- دور ومسؤولية المدقق الخارجي في تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية: 81
ثانياً- إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة: 86
ثالثاً- إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف: 87
رابعاً- محتوى تقرير المدقق الخارجي وفرض الاستمرارية: 88

الفصل الثالث 91

الدراسة الميدانية 91

مقدمة: 91
أولاً: مجتمع وعينة الدراسة 91
ثانياً: اختبار ثبات الاستبانة: 92
ثالثاً: تحليل خصائص عينة الدراسة: 93
رابعاً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة: 94

النتائج والتوصيات 109

أولاً: النتائج 109
ثانياً: التوصيات: 110

قائمة المراجع 111

أولاً-المراجع باللغة العربية: 111

ثانياً-المراجع باللغة الإنكليزية: 113

ملاحق الدراسة 120

ملحق رقم (1).....120
ملحق رقم (2).....127

فهرس الأشكال

شكل (1) البيئات التي تؤثر على المنشأة والمخاطر المرتبطة بكل بيئة 49

شكل(2) مخاطر الأعمال وفق تقسيمات شركة KPMG 52

شكل (3) العلاقة بين كل من الأثر والاحتمالية للمخاطر 66

فهرس الجداول

جدول (1) نتائج اختبار Cronbach's Alpha.....92

جدول (2) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي.....93

جدول (3) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة.....93

جدول (4) تحليل خصائص عينة الدراسة وفق الشهادات المهنية.....94

جدول (5) تحليل خصائص عينة الدراسة وفق المركز الوظيفي.....94

جدول (6) الأهمية النسبية للموافقات.....95

جدول (7) الإحصاءات الوصفية للمحور الأول.....95

جدول (8) الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني.....97

جدول (9) الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث.....99

جدول (10) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين خصائص الشك المهني وجودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.....101

جدول (11) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة.....102

جدول (12) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر المتغير المستقل خصائص الشك المهني وجودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.....103

جدول (13) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين مخاطر أعمال العميل وجودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.....105

جدول (14) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة..... 106

جدول (15) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر المتغير المستقل مخاطر أعمال العميل وجودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق..... 106

جدول (16) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر المتغير المستقل مخاطر أعمال العميل وجودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق..... 107

جدول (17) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test اختبار الأثر على العلاقة بين خصائص الشك المهني وبين مخاطر أعمال العميل وذلك على جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق..... 108

قائمة المصطلحات

اللغة العربية	الاختصار	اللغة الإنكليزية
بيان معايير التدقيق الأمريكية	**SAS**	Statement of Auditing Standards
مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة	**PCAOB**	Public Company Accounting Oversight Board
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	**AICPA**	American Institute of Certified Public Accountants
مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي	**IAASB**	International Auditing and Assurance Standards Board
المعيار الدولي حول رقابة الجودة	**ISQC**	International Standard on Quality Control
الاتحاد الدولي للمحاسبين	**IFAC**	International Federation of Accountants
معايير التدقيق الدولية	**ISA**	International Standards on Auditing
المعيار الدولي لعمليات التدقيق	**ISRE**	International Standards on Review Engagements
مجلس ممارسات التدقيق	**APB**	Auditing Practices Board
مجلس معايير اخلاقيات المحاسبين الدولي	**IESBA**	International Ethics Standards Board for Accountants
مدخل خطر الأعمال	**BRA**	Business Risk Approach
معايير التدقيق المقبولة عموماً	**GAAS**	Generally accepted auditing standards
خطر التدقيق	**AR**	Audit Risk
خطر الرقابة	**CR**	Control Risk
الخطر الملازم	**IR**	Inherent Risk
خطر الاكتشاف	**DR**	Detection Risk

الإطار العام والدراسات السابقة

المقدمة:

توفر مهنة المحاسبة المعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، ويتمثل دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز درجة الثقة في هذه المعلومات من خلال إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة وسلامة القوائم المالية، من أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات السليمة.

وأولت معايير التدقيق الدولية أهمية خاصة لممارسة المدقق للعديد من الأحكام المهنية، وذلك باستخدام إجراءات التدقيق التي يرى أنها ضرورية ومناسبة والتي تظهر في معظم مهام عملية التدقيق، سواءً كان ذلك في مرحلة التخطيط أو مرحلة التنفيذ وجمع وتقييم أدلة التدقيق الكافية لذلك، لإصدار التقرير وإبداء الرأي النهائي، وحتى يتمكن مدقق الحسابات من التوصل إلى رأيه الفني المحايد عن عدالة وسلامة القوائم المالية، ولا تستخدم الأحكام المهنية كمبرر للقرارات التي لا تدعمها حقائق وظروف عملية التدقيق التي يتم جمعها، وتقييمها من أجل التحقق من موثوقيتها، والتأكد من عدالة تأكيدات العميل ومن ثم اتخاذ القرار المناسب.

كما تتضمن إجراءات التدقيق ممارسة الحكم المهني من خلال التركيز على مخاطر أعمال العميل، و الفهم والإدراك العميق لطبيعة وكيفية أداء المنشآت لأنشطتها المختلفة في ظل تنامي مخاطر الأعمال، وذلك بهدف أن تشمل عملية التدقيق كافة الظروف أو الأحداث " المخاطر" المحيطة بعميل مكتب التدقيق ومدى تأثيرها على جودة الحكم المهني والتقارير المالية، مما قد يؤدي إلى التقليل من احتمال حدوث أي حالات فشل لعملية التدقيق مستقبلاً.

وفي ضوء هذه المخاطر، تكاد تتفق معظم الدراسات السابقة التي تعرضت لموضوع الأحكام المهنية، على ضرورة توجيه الاهتمام نحو التأكيد على أهمية ممارسة مدقق الحسابات للشك المهني، ويتطلب الشك المهني الاستفسار المستمر ما إذا كانت المعلومات وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها تشير إلى إمكانية وجود مخاطر وتحريفات جوهرية، وذلك من أجل تحسين جودة الحكم المهني للمدقق، ومن

ثم تدعيم قدرته اتجاه اكتشاف المخاطر أو الاحتيال أو الأخطاء، وذلك استناداً إلى فهم طبيعة وكيفية أداء المنشآت لأنشطتها المختلفة.

أولاً: مشكلة الدراسة:

تعتبر المخاطر من أهم التحديات التي تواجهها منشآت الأعمال وتعمل على التصدي لها للتخلص منها أو تجنب حدوثها في المستقبل، وتعد مهنة تدقيق الحسابات من المهن التي تعتمد بشكل كبير على ممارسة الحكم المهني، والذي يمارسه المدققون في سياق عملية التدقيق، ولم تعد المشكلة في إطار ممارسة الأحكام المهنية أم لا، ولكن المشكلة تتمحور في كيفية ممارسة الأحكام المهنية من قبل المدقق بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية، لتحسين جودة الأحكام المهنية في عملية التدقيق.

وقد اهتمت الجهود المحاسبية في قضية الأحكام المهنية للمدقق وممارسته لمستوى ملائم من الشك المهني والمخاطر في بيئة الأعمال، وذلك بعد انهيار العديد من الشركات العالمية نتيجة غش إدارات هذه الشركات، فعلى سبيل المثال الشركة الايطالية (Parmalat)، وفي فرنسا شركة (Vivendi Universal) والعديد من الشركات الامريكية كعملاق الطاقة الامريكية Enron وكذلك شركة Automony Corporation في عام 2012. وأشارت العديد من الدراسات أن العديد من هذه الفضائح كان سببها الاحتيال، ولم تكن المشكلة في ضعف ممارسة المدققين لمستوى ملائم من الشك المهني وعدم بذل العناية المهنية اللازمة في ظل ارتفاع حدة المخاطر في بيئة الأعمال، بالتالي فشل المدققين في الكشف عن معلومات جوهرية خاطئة، وأحد أسباب انخفاض الشك المهني لدى المدققين هو رغبتهم بقبول اقرارات الإدارة، حيث يتوفر لدى المدقق الأدلة التي تشير إلى وجود المشكلة ولكنه لم ينظر إليها، وبالتالي كانت الأحكام الصادرة من المدققين خاطئة.

ولذلك يجب أن ينتبه المدققون لمحاولات الإدارة المعتمدة لإعطاء بيان مضلل عن مركز المنشأة المالي ونتائج التشغيل ، وهو ما يطلق عليه القوائم المالية الاحتيالية ، والسبب وراء هذه المحاولات أسباب وعوامل متنوعة، مثل ازدياد المنافسة بين المنشآت والحاجة إلى المحافظة على نمو الأرباح ومشكلات السيولة ، وتراجع الصناعة ونزاهة الإدارة، ومن هنا تبدو أهمية ممارسة المدقق للشك المهني ، وضرورة اهتمام مكاتب التدقيق بتنميته لدى المدققين، وذلك لأنه يساعد المدقق في أن يكون متأهباً لأي مؤشرات

محتملة تشير إلى فشل المنشأة في تحقيق أهدافها ، سواء نتيجة لعوامل بيئة المنشاة أو نتيجة للتحريفات الجوهرية، ففي ظل التطورات في بيئة الأعمال الحديثة ، وزيادة تعقيد المعاملات التجارية، ومحاسبة القيمة العادلة التي تتضمن تقديرات عالية، وتنامي مخاطر أعمال العميل بشكل عام ، أصبح هناك حاجة ملحة لتحسين جودة الحكم المهني للمدقق، الأمر الذي أدى بدوره إلى توجيه الاهتمام نحو التأكيد على أهمية ممارسة الشك المهني المصحوب بالذهن المتسائل والتقييم الانتقادي لدليل التدقيق وذلك في كافة مراحل عملية التدقيق لتحسين جودة الأحكام المهنية.

وفي ضوء ما سبق، يمكن تحديد جوانب مشكلة الدراسة في عدد من النقاط التي تدور جميعها حول علاقة ممارسة المدقق للشك المهني بمخاطر أعمال العميل، وما علاقة ذلك على تحسين جودة الحكم المهني للمدقق خلال مراحل عملية التدقيق، **وعليه يمكن أن تحدد مشكلة الدراسة من خلال الأسئلة التالية:**

1- ماهي طبيعة ممارسة الشك المهني في تدقيق الحسابات، وما هي الخصائص المؤثرة في ممارسة المدقق للشك المهني، وما انعكاس تأثيرها على الأحكام المهنية للمدقق؟
2- هل توجد علاقة بين مخاطر أعمال العميل وبين تحسين جودة حكمه المهني؟
3- ما هي العلاقة بين ممارسة المدقق للشك المهني وبين مخاطر أعمال العميل؟

ثانياً: أهمية الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها، تستمد الدراسة أهميتها من ناحيتين هما:

1- **الأهمية العلمية:** يعتبر الشك المهني عنصراً هاماً في التأثير على الأحكام المهنية وخاصةً المتعلقة بالمخاطر خلال عملية التدقيق، وهو ما ينعكس في معايير التدقيق والمنهجيات المتبعة في مكاتب التدقيق، كما تؤكد ذلك أدبيات التدقيق المهنية والأكاديمية. وترتبط الأهمية العلمية للدراسة بثلاث جوانب:

أولاً- ركزت الدراسة على كيفية ممارسة المدقق للشك المهني من أجل تحسين جودة الحكم المهني، للتغلب على مشاكل التحيز التي قد يشوبها الحكم المهني للمدقق.

ثانياً– تتناول الدراسة أحد الموضوعات الهامة والتي تستحوذ على اهتمام فكر المدققين والمنظمين للمهنة، وهو كيفية ممارسة الشك المهني في مخاطر أعمال العميل في ظل بيئة الأعمال المتطورة والمعقدة للمنشآت، من خلال الكشف عن العلاقة بينهما وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية.

ثالثاً– تعتبر هذه الدراسة استكمالاً للدراسات السابقة التي تناولت موضوع الشك المهني لمدقق الحسابات، حيث تم تناول خصائص ممارسة الشك المهني للمدقق بشكل متكامل، وعلاقتها بمخاطر أعمال العميل في جودة الحكم المهني، وبالتالي تحاول الباحثة إيجاد حلول لبعض أوجه القصور والخروج بنتائج ومقترحات مفيدة.

2- **الأهمية العملية:** تظهر الأهمية العلمية للدراسة في مجال التطبيق والتي تركز على ممارسة المدققين للشك المهني الملائم، في ظل مخاطر الأعمال وبيان أهميتها على جودة الحكم المهني، وبالتالي تنبع أهمية الدراسة من خلال الفوائد المتوقعة لها كالتالي:

- من الممكن أن تسهم الدراسة في تشجيع مدققي الحسابات على ممارسة الشك المهني، حيث أن الشك المهني يعتبر أحد الأدوات التي تعمل على التحسين المستمر لأداء مدققي الحسابات ومساعدتهم على إجراء تدقيق أكثر شمولاً، والذي يؤدي بدوره إلى تحسين جودة الحكم المهني، مما ينعكس إيجابياً على جودة عملية التدقيق، وبالتالي يحافظ المدقق على سمعته وحمايته من مخاطر التقاضي.
- من الممكن أن تسهم الدراسة في إيجاد حلول لتضييق فجوة التوقعات بين متطلبات المجتمع المالي وبين ما يمكن أن تتضمنه تقارير التدقيق، من خلال تدعيم حماية مستخدمي تقارير المراجعة ضد احتمالات وجود مخاطر أو تحريفات جوهرية في القوائم المالية، نظراً لأن ممارسة الشك المهني يجعل مدقق الحسابات متنبهاً لظروف مخاطر أعمال العميل والمخاطر المحيطة بعملية التدقيق، وبالتالي تحديد المخاطر والتحريفات في القوائم المالية.

ثالثاً: أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في دراسة أهمية علاقة الشك المهني في تدقيق الحسابات و مخاطر أعمال العميل في جودة الحكم المهني في عملية التدقيق، وهو ما تم الوقوف عليه في الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد ومناقشة أهمية وطبيعة الشك المهني وممارسته من قبل مدقق الحسابات خلال عملية التدقيق بأكملها.
- بيان الخصائص المؤثرة في ممارسة المدقق للشك المهني وأثرها على تحسين جودة الحكم المهني للمدقق.
- تحديد مستويات عملية تحليل مدقق الحسابات لمخاطر أعمال العميل كعناصر هامة في مخاطر أعمال العميل بهدف الوصول إلى أحكام مهنية ملائمة.
- محاولة تحديد العلاقة بين ممارسة المدقق للشك المهني وبين خصائص بيئة أعمال العميل.
- بيان انعكاس العلاقة بين ممارسة المدقق للشك المهني ومخاطر أعمال العميل على تحسين جودة الحكم المهني لمدقق الحسابات.

رابعاً: مجتمع وعينة الدراسة:

تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة والتي تشمل بصورة رئيسية بعض مدققي الحسابات المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية كمدققين خارجيين للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ومدققي الحسابات المعتمدين من قبل جمعية المحاسبين القانونيين السوريين وأكاديميين مختصين.

خامساً: الدراسات السابقة:

أ- دراسات سابقة متعلقة بالشك المهني

أولاً-الدراسات العربية:

تزايد الاهتمام بالشك المهني في الأبحاث العلمية والمهنية ، وذلك من جانب مدققي الحسابات المهتمين برفع كفاءة الأداء المهني لمدقق الحسابات ، وللتغلب على أوجه القصور التي أدت إلى زيادة فجوة

التوقعات بين ما تقدمه المهنة وما يطلبه مستخدمو القوائم المالية من تقارير للتدقيق، حيث أن الشك المهني يعد أحد أهم الموضوعات الهامة التي تمس الشخصية المهنية لمدقق الحسابات وهو ضروري لإجراء عملية تدقيق تتصف بالاستقلالية والحيادية والجودة العالية وفقاً لمتطلبات مهنة تدقيق الحسابات ، وسيتم تقسيم الدراسات إلى الدراسات العربية والأجنبية وفقاً للترتيب الزمني .

1- دراسة هاني فرحان الزايغ 2019:

بعنوان " علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية – دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة".

وهي دراسة هدفت إلى التعرف على علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والأحكام والقرارات المتعلقة بكل من تقييم مخاطر التدقيق وتخطيط أعمال التدقيق وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك تقييم مدقق الحسابات لمدى ملاءمة الأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.

حيث جرت الدراسة على عينة من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في قطاع غزة وعددهم (95) مدققاً، وتوصلت الدراسة إلى: أن المدقق الخارجي يستخدم حكمه الشخصي ويمارس الشك المهني في تقييم كمية ونوعية أدلة الإثبات ومدى كفايتها وصلاحيتها لدعم رأيه الفني المحايد، كما أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية، إضافةً إلى أن الضبط الداخلي يساهم في تدعيم وتقوية الرقابة الداخلية بأقل تكلفة ممكنة.

2- دراسة د.هالة إبراهيم مهدي عبد الله محجوب 2017:

بعنوان "نموذج مقترح لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة في إطار تقدير المخاطر باستخدام الشك المهني – دراسة تجريبية".

وهي دراسة هدفت إلى بيان أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني من خلال تبنيه وجهة النظر المتساءلة والمتشككة، والتقييم الانتقادي فيما يتعلق بالأحكام والإجراءات المهنية عند تقدير مخاطر المراجع، وانعكاس ذلك على جودة الأداء المهني. وتوصلت الدراسة إلى أنه يجب على مراقب الحسابات أن يتصف وينمي خصائص الشك المهني للمحافظة على ممارسة الشك المهني، حتى تمتزج هذه

الخصائص مع أدائه للتخطيط وتقدير مخاطر المراجعة بموضوعية، واتخاذ الإجراءات المناسبة وتنفيذها بفعالية، ومزاولة الأحكام والقرارات المهنية، ليتمكن من إصدار رأي مهني يحقق جودة المراجعة، كما أن ممارسة الشك المهني عند تقدير مخاطر المراجعة من أهم خصائص مراقب الحسابات، التي تؤخذ في الاعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة، وتؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني.

3- دراسة د. بديع الدين ريشو 2014:

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

وهي دراسة نظرية تجريبية هدفت إلى بيان أثر الشك المهني على قوة إدراك مدققي الحسابات لعوامل خطر التلاعب واجراءات كشفه، حيث جرت الدراسة على عينة من طلاب الدراسات العليا وبلغ عدد المشاركين بهذه الدراسة (32) طالب حيث تضمنت حالة عملية عن عميل مفترض وذلك لاختبار أثر اختلاف مستوى الشك المهني في البيئة المصرية على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب.

وتوصلت الدراسة إلى:

- إن مجموعة المشاركين ذوي الشك المهني الأعلى أكثر إدراكاً لعوامل التلاعب واشارات الخطر Red Flag من مجموعة المشاركين ذوي الشك المهني الأقل.
- إن مجموعة المشاركين ذوي الشك المهني الأعلى لديهم ثقة أقل في تفسيرات ومزاعم الإدارة، ولديهم قدرة أكبر على تحديد اجراءات المراجعة الأكثر ملائمة لاكتشاف التلاعب.

4- دراسة د. محمود حسن مصطفى 2012

بعنوان "دور الشك المهني في تحسن جودة الحكم المهني للمراجع – دراسة ميدانية"

وهي دراسة نظرية ميدانية تهدف إلى التعرف على الدور الذي يمكن أن يلعبه الشك المهني لدى المراجع في تحسين جودة حكمه المهني بالإضافة إلى كيفية تفعيله بما يكفي لتحسن أدائه المهني.

لتحقيق هدف الدراسة تم اختيار عينة من المراجعين الخارجيين لأكبر خمسة مكاتب ومراجعة مصرية وكذلك مراجعين بالجهاز المركزي، واستخدمت الدراسة قائمة استقصاء تحتوي على قسمين: القسم الأول يحتوي على عبارات تهدف لقياس مستوى الشك المهني لدى العينة، بينما يهدف القسم الثاني إلى قياس جودة الحكم المهني للمراجع باستخدام حزمة من الأساليب الإحصائية.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ممارسة الشك المهني تساعد المراجع على تحسين جودة حكمه المهني.
- توجد علاقة ارتباط طردية جوهرية بين مستوى الشك المهني للمراجع وجودة حكمه المهني.

ثانياً–الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Rodgers et al,2017) بعنوان: " Knowledge Management: The Effect of knowledge Transfer on professional Skepticism in audit Engagement planning"

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى نقل المعرفة في تخطيط عملية المراجعة على مستوى الشك المهني، من خلال دراسة ميدانية على (64) مدقق يعملون في مكاتب الـ Big 4 و (37) طالب دراسات عليا في الولايات المتحدة.

وتوصلت الدراسة إلى أن نقل المعرفة يلعب دوراً هاماً في تعزيز الشكوك المهنية لدى مدققي الحسابات وبالتالي تحسين دقة الأحكام المهنية للمدققين. كما أن المدققين الخبراء لديهم شك مهني أعلى من المبتدئين.

2- دراسة (Aschauer et al.,2017) بعنوان "Trust and professional Skepticism in the Relationship between Auditors and Clients -Overcoming the Dichotomy Myth"

هدفت الدراسة إلى بيان أثر ثقة مدققي الحسابات في إدارة العميل "وبشكل خاص المدراء التنفيذيين والماليين "على ممارستهم للشك المهني. بالإضافة إلى تأثير مدة العلاقة بين العميل والمدقق وكذلك تقديم المدققين لخدمات غير تدقيق الحسابات. وبينت الدراسة أن الثقة تشير إلى أن العميل على استعداد (رغبة) للأداء كما هو متوقع منه كشريك متفاعل في عملية التدقيق نتيجة النظر إلى العميل بأنه نزيه وأمين. وتم جمع بيانات الدراسة من (233) مدقق حسابات في ألمانيا.

وتوصلت الدراسة إلى انه لا توجد علاقة سلبية بين ثقة المدققين بإدارة العميل ، وبين ممارستهم للشك المهني ،ولا يوجد أثر سلبي بين طول فترة تعامل المدقق مع العميل وبين ممارستهم للشك المهني ، نظراً لأن الشك المهني يعتبر موقف أو حالة أخلاقية مستقرة بمرور الوقت .كما توصلت الدراسة إلى أن هناك أثراً سلبياً بين تقديم خدمات غير التدقيق وبين ممارسة مدققي الحسابات للشك المهني تجاه العميل، بسبب الأنماط السلوكية التي تتولد لدى مدقق الحسابات من التعاملات مع العميل ، والحافز الاقتصادي القوي لدى المدققين ، مما يؤدي إلى ضعف الشك المهني لديهم.

3- دراسة (Chiang,2016) بعنوان: " Conceptualizing the Linkage between professional Scepticism and auditor Independence"

هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين الشك المهني وبين استقلال المدقق وبيان التهديدات التي تؤثر على استقلالية مدقق الحسابات والتي بدورها تؤثر على ممارسة الشك المهني ثم تنعكس على الحكام المهنية للمدقق.

وتوصلت الدراسة إلى أن التهديدات لاستقلال مدقق الحسابات هي حوافز قوية تقلل من الشك المهني لدى المدقق. ومن أهم التهديدات لاستقلالية المراجع والتي يصعب التخلص منها أهمية العميل بالنسبة للمدقق وتضارب المصالح والتحيز الشخصي الواعي واللاواعي، وهذه التهديدات تجعل من الصعب على مدقق الحسابات ممارسة الشك المهني مما يؤدي على التحيز عند إصدار الأحكام المهنية للمدقق.

4- دراسة (Andreas and Zarefar,2016) بعنوان: " The Influence of Ethics Experience and competency toward the Quality of Auditing with professional auditor Scepticism as a Moderating Variable"

هدفت الدراسة على بيان أثر الأخلاق المهنية وكفاءة المدققين على جودة عملية التدقيق في ظل ممارسة المدققين للشك المهني وذلك من خلال عينة مكونة من (104) مدقق في إندونيسيا.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشك المهني للمدققين يرتبط إيجاباً بالأخلاق المهنية وخبرة المدققين والتي تساهم في النهاية في تحسين جودة مخرجات عملية التدقيق، كما توصلت الدراسة إلى أن الكفاءة المهنية للمدققين ترتبط بجودة عملية التدقيق ولا ترتبط بالشك المهني للمدققين.

5- دراسة (Plumlee et al.,2015) بعنوان "Training Auditors to perform Analytical procedures Using Metacognitive Skills"

هدفت هذه الدراسة على بيان أثر تدريب المدققين عند تنفيذ الإجراءات التحليلية على التفكير المتشكك للمدقق وخلق التفسيرات والفرضيات واختيار التفسير الصحيح. وبلغت عينة الدراسة (108) مدقق حسابات من مكاتب الـ Big 4 في الولايات المتحدة الأمريكية.

وتوصلت الدراسة إلى أن التدريب يساعد على التركيز على عملية اتخاذ القرار باعتباره وسيلة يتم الحصول عليها لإصدار أحكام أكثر تشككاً، حيث أن التدريب يساعد المدقق على الفهم الشامل لعملية خلق الفرضيات من خلال قدرته على التفكير بطريقة منطقية، وخلق التفسيرات وتقييم معقوليتها وذلك لأنه يعمل على خلق مجموعة أكثر اكتمالاً من التفسيرات ومعالجة الأثار المترتبة عليها بدقة.

ب- دراسات متعلقة بمخاطر أعمال العميل

أولاً- الدراسات العربية:

1- **دراسة (السيد،2015)** بعنوان: "تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في مكاتب المراجعة لأغراض تحسين مستوى جودة التقارير المالية – دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى إمكانية الاعتماد على مدخل مراجعة مخاطر أعمال العميل كأداة لتحسين ورفع كفاءة جودة التقارير المالية المنشورة، وتمت الدراسة الميدانية من خلال توزيع قائمتي استقصاء، الأولى على (140) مدقق في مكاتب التدقيق الكبيرة والمتوسطة في مصر، والثانية على (40) من عملاء تلك المكاتب وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

- يؤدي تطبيق مراجعة مخاطر أعمال العميل إلى تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.
- يؤدي تطبيق مراجعة مخاطر أعمال العميل على رفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
- يؤدي تطبيق مراجعة مخاطر أعمال العميل إلى تحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة.

ثانياً– الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Wright،2016) بعنوان: "Client Business Models, Process Business Risk of Material Misstatement of Revenue "

اهتمت الدراسة ببيان وفهم مراجعة مخاطر أعمال العميل على مستوى عمليات منشأة العميل بدلاً من مستوى المنشأة ككل. واختبار توقعات تقييم المدقق للمخاطر، لمنشأتين صناعيتين. وينصب التركيز على الأحكام التي يصدرها المراجع حول وجود مخاطر تحريفات جوهرية في الإيرادات الناتجة من تطوير منتج جديد. وتمت الدراسة على (115) طالب أكملوا مرحلة الدراسات العليا، وتم إجراء دورة تدريبية لهم في أحد مكاتب التدقيق الكبرى في الولايات المتحدة.

وأظهرت نتائج الدراسة ان احكام مخاطر التحريفات الجوهرية التي اظهرها المشاركون تعكس بشكل كبير دقة تقييم مخاطر أعمال العميل على مستوى عمليات منشأة العميل، كما قدم المشاركون تقييم مخاطر عمليات الأعمال بما يتفق مع توقعاتهم لمخاطر التحريفات الجوهرية لعمليات الايراد، كما أن هناك درجة عالية من مخاطر أعمال العميل لعملية تطوير المنتجات الجديدة للعميل في ظل وجود منافسة عالية.

2- **دراسة (Tahir,and Paino،2013)** بعنوان: **" The Influence of Business Risk on Audit pricing and Fraud"**

هدفت الدراسة على بيان أثر مخاطر أعمال العميل على تقييم مخاطر الاحتيال وعلى أتعاب تدقيق الحسابات وذلك من خلال تحليل بيانات (100) منشأة من موقع البورصة الماليزية.

وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعة مخاطر أعمال العميل توفر أساساً أفضل للتنبؤ وتقييم المؤشرات التي قد تؤدي إلى الاحتيال في القوائم المالية أي أن هناك علاقة موجبة بين مراجعة مخاطر أعمال العميل وبين تقييم مخاطر الاحتيال، وأن زيادة مخاطر أعمال العميل تؤدي إلى زيادة مخاطر أعمال مدقق الحسابات، والتي قد تلحق الضرر بسمعة مكتب التدقيق، وبالتالي تعمل مكاتب التدقيق على زيادة جهود التدقيق من خلال زيادة ساعات المراجعة، ونتيجة لذلك تقوم مكاتب تدقيق الحسابات بفرض رسوم إضافية على العميل.

3- دراسة (Paino،2014) بعنوان: " Financial statement Error: Client's Business Risk Assessment and auditor's Substantive Test"

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تقييم مخاطر أعمال العميل على إجراءات عملية التدقيق وتمت الدراسة الميدانية من خلال توزيع قائمة استقصاء على (200) مدقق حسابات في ماليزيا. وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك تحولاً كبيراً لإجراءات المراجعة من قبل المراجعين استجابةً لمخاطر أعمال العميل، أي أن المدققين يقومون بتعديل خطة المراجعة وتغيير مستوى إجراءات المراجعة كاستجابة لمخاطر اعمال العميل.

4- دراسة (Schultz et al.,2010) بعنوان: " Integrating Business Risk into Auditor Judgment about the Risk of Material Misstatement: The Influence of a Strategic -systems -Audit Approach"

هدفت الدراسة على بيان أثر مخاطر اعمال العميل على الحكم المهني للمدقق عن التحريفات الهامة بالتقارير المالية. وتمت الدراسة التجريبية على (49) مدققاً في أحد مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية.

وتوصلت الدراسة إلى زيادة جودة أحكام المدققين عند تخطيط عملية المراجعة وفقاً لمراجعة مخاطر أعمال العميل، والتي تشكل أساس الأحكام في المراحل اللاحقة لعملية المراجعة. بما في ذلك تأثيرها على طبيعة وتوقيت ومدى وجود أدلة لدعم الرأي المهني لعملية المراجعة الشاملة. وبالتالي فإن مراجعة مخاطر أعمال العميل تساعد المدقق بتحديد التأثير المباشر لهذه المخاطر على مدى وجود تحريفات هامة، وتحديد الإجراءات المطلوبة للتأكد من هذه التحريفات.

5- دراسة (Shelton et al.,2009) بعنوان: "Influence of Business Risk Assessment on Auditors Planned Audit Procedures"

هدفت الدراسة على بيان أثر تقييم المدقق لمخاطر أعمال العميل على إجراءات تخطيط عملية المراجعة.

وشارك في الدراسة (30) مدير تدقيق من ثلاث مكاتب (Big-4) في الولايات المتحدة الأمريكية.

وتوصلت الدراسة إلى ان المدققين يقومون بالربط بين مخاطر أعمال العميل وتأكيدات القوائم المالية التي يحتمل أن يكون فيها تحريفات جوهرية، باعتبار مخاطر العميل تعد مؤشراً على احتمال وجود التحريفات، كما أن إجراءات تخطيط عملية المراجعة تتأثر بمخاطر أعمال العميل.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات العربية والأجنبية موضوع دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني، إذ تطرقت بعض الدراسات إلى أن الشك المهني للمدققين يرتبط بشكل إيجابي بالأخلاق المهنية وخبرة المدققين، والتي تساهم في النهاية إلى تحسين جودة الحكم المهني، كما بينت دراسات أخرى أن تطبيق تدقيق مخاطر أعمال العميل يؤدي بدوره إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتي وردت في التقارير المالية، كما أنه يوفر أساساً للتنبؤ وتقييم المؤشرات التي قد تؤدي إلى الاحتيال وزيادة مخاطر أعمال مدقق الحسابات.

أما الدراسة الحالية فقد تميزت عن مثيلاتها بدراسة أهمية علاقة الشك المهني ومخاطر أعمال العميل على جودة الحكم المهني في بيئة الأعمال السورية خلال الأعوام 2020/2019 ، إضافة إلى تقديم مقترحات لتفعيل تطبيق الشك المهني بشكل أوسع، والتوسع في فهم ثقافة المخاطر وكيفية تعامل المدققين معها وفهمهم لكيفية تحليل مخاطر أعمال العميل من خلال تطبيق مداخل تدقيق حديثة (كمدخل خطر الأعمال) والتي ترى الباحثة أنها لو طُبقت سيكون لها الأثر الكبير في تحسين جودة الحكم المهني لمدققي الحسابات، مما يزيد من موثوقية مستخدمي القوائم المالية في تقرير مدقق الحسابات، ويسهم بالارتقاء بهذه المهنة العريقة، ولاسيما في ظل مرحلة إعادة الإعمار والانفتاح الاقتصادي الذي سيشهده هذا البلد الحبيب عما قريب إن شاء الله .

سادساً: فروض الدراسة:

للإجابة على أسئلة الدراسة، تم صياغة فروض الدراسة في صورة فرضية العدم، وذلك على النحو التالي:

الفرضية الأولى: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين خصائص الشك المهني وبين جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين مخاطر أعمال العميل وبين جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية للعلاقة بين خصائص الشك المهني وبين مخاطر أعمال العميل وذلك على جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق المتعلقة (بالتعاقد مع العميل ،تخطيط عملية التدقيق، تنفيذ اجراءات التدقيق، اصدار تقرير التدقيق).

سابعاً: منهجية الدراسة:

اعتمدت الباحثة في إعداد هذه الدراسة على المنهجية العلمية التالية:

1- الأسلوب الوصفي التحليلي المعتمد على دراسة ما ورد في الأدب المحاسبي من كتابات وبحوث ومعايير مهنية متعلقة بالموضوع.
2- اجراء دراسة ميدانية تعتمد على تصميم استبيان وتوزيعه على عينة مجتمع الدراسة التي تشمل بصورة رئيسية بعض مدققي الحسابات المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية كمدققين خارجيين للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ومدققي الحسابات المعتمدين من قبل جمعية المحاسبين القانونيين السوريين وأكاديميين مختصين، وذلك باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS وأدوات التحليل اللازمة وفق متطلبات الدراسة وذلك بهدف اختبار فروض الدراسة.

ثامناً: الإطار الزماني والمكاني للدراسة:

تم تطبيق هذه الدراسة في الفترة الزمنية ما بين عام 2019 و 2020 في الجمهورية العربية السورية، واعتمدت الدراسة الميدانية للبحث على عينة المجتمع الإحصائي من مدققي الحسابات المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية كمدققين خارجيين للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، ومدققي الحسابات المعتمدين من قبل جمعية المحاسبين القانونيين السوريين وأكاديميين مختصين.

تاسعاً: متغيرات الدراسة:

تم الاعتماد في الدراسة على دراسة عدد من المتغيرات، للإجابة على تساؤلات الدراسة، وهي كالآتي:

المتغير المستقل: الشك المهني و مخاطر أعمال العميل.

المتغير التابع: جودة الحكم المهني.

الفصل الأول

الشك المهني ومخاطر أعمال العميل وجودة الحكم المهني وفق المعايير الدولية

مقدمة:

امتثالاً لمتطلبات بيئة تدقيق الحسابات، ولمعالجة بعض أوجه القصور التي واجهتها مهنة التدقيق، أضاف فكر المراجعة أهمية ممارسة مدقق الحسابات للشك المهني، وهذا ما أكدته العديد من الجهات المهنية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق والدراسات الأكاديمية، حيث أن زيادة الشك المهني لدى مدققي الحسابات يعمل على تحسين جودة الأحكام المهنية للمدقق، وبالتالي زيادة جودة عملية التدقيق، ونقص الشك المهني يؤدي إلى تدقيق حسابات غير مكتملة.

إن ممارسة الشك المهني يعتبر عنصراً أساسياً في معايير التدقيق، إلا أنه لا يزال من الصعب تنفيذه في الواقع العملي، حيث يمكن أن يخضع لتحيزات الثقة لأن من يقوم به الإنسان، ففي بيئة التدقيق يكون لدى المدققين قناعة بقبول العملاء الذين يمكنهم الوثوق بهم والذين لديهم نزاهة عالية. ولكن غالباً ما يكون من الصعب على المدققين معرفة أن عملائهم قد يحاولون خداعهم طوال عملية التدقيق بأكملها أو أنهم غير كفؤ.

حيث أن الشك المهني يعتبر من المؤثرات الهامة التي تساعد مدققي الحسابات على تحسين جودة الأحكام، كما أشارت بذلك الدراسات الاكاديمية والمعايير المهنية وذلك من خلال تأثيره على بناء وتكوين عقلية الشك لدى مدقق الحسابات، والذي بدوره يدفع نحو اتخاذ قرارات وأحكام مهنية تميل للتشكك، لا تستبعد عدم نزاهة وشفافية عميل التدقيق .

كما أنه لا يمكن لأي مهنة مواصلة عملها والصمود في وجه التحديات التي تواجهها وهي تسير على خُطى محددة وآليات معينة دون أي تغيير أو مواكبة للتطورات المحيطة بها، وبذلك فإن مهنة التدقيق مثل أي مهنة أخرى لا يمكن أن تصمد في وجه التحديات أو التطورات الهائلة في مجتمع الأعمال إن لم يتم تبني مداخل جديدة تتلاءم مع التطورات والتعقيدات التي ولجت إلى بيئة الأعمال، وذلك بغية حماية المجتمع المالي من جهة، والارتقاء بمهنة التدقيق وحمايتها من جهة أخرى، فحتى يتسنى لهذه

المهنة أن تصمد في ظل بيئة الأعمال المعقدة تلك والتي باتت محفوفة بالمخاطر وتفشت فيها حوادث الغش، والاحتيال، والإفلاس المالي، كان لا بد من تبني مدخل جديد يأخذ بالحسبان جميع المخاطر المحيطة بالمنشأة محل التدقيق، ويكون مواكباً لعالم الأعمال وتعقيداته، ومعززاً من كفاءة عملية التدقيق، فكان هذا المدخل هو: مدخل خطر أعمال العميل أو التدقيق المبني على خطر الأعمال (BRA) الذي فرض نفسه في ظل بيئة محفوفة بالمخاطر وصناعات تقوم على المخاطرة والتعقيد في عملياتها، أضف إلى ذلك المنافسة التي تدور بين منشآت التدقيق والتي باتت تبحث في أعماق مدخل خطر أعمال العميل الذي لا شك أنه يعطي قيمة مضافة إلى المنشآت محل التدقيق.

ومن هذا المنطلق سيتم تناول هذا الموضوع في هذا الفصل من خلال ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: الشك المهني في تدقيق الحسابات.

المبحث الثاني: مخاطر أعمال العميل في تدقيق الحسابات.

المبحث الثالث: جودة الحكم المهني لمدقق الحسابات الخارجي.

المبحث الأول

الشك المهني في تدقيق الحسابات

أولاً – مفهوم الشك المهني:

إن أصل كلمة الشك Skepticism ترجع إلى المعنى اليوناني Skeptikos بمعنى الاستفسار للحصول على معلومة to ask to seek information by questioning ويقصد بالشك من الناحية السيكولوجية بانه أحاسيس الإنسان وما يدور بداخله من مشاعر وعواطف وانفعالات، فيتم الحكم على الصحة النفسية للأفراد في ضوء مستوى الشك في حياتهم وعلاقاتهم، فإذا زاد الشك أو قل أو انعدم عن المعتاد يعتبر مرض نفسي. (محمد, شرف، جهاد محمد، 2015، صفحة 6) ويستخدم الشك المهني في العديد من المجالات مثل مجال القضاء والشرطة والعلوم النفسية والفلسفية وغيرها، ويستخدم أخيراً في مجال تدقيق الحسابات، ويتم تناول مفهوم الشك المهني في مجال التدقيق كما يلي:

يقصد بالشك المهني في معايير التدقيق الدولية (ISA) بأنه اتجاه أو موقف يتضمن الاستفسار المستمر من خلال الذهن المتسائل Question Mind والتقييم الانتقادي لدليل المراجعة Critical Assessment of audit Evidence، عما إذا كانت المعلومات وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها تشير إلى إمكانية وجود تحريف جوهري ناتج عن الغش أم لا (ISA 240).

وعرفه مجلس الرقابة المالية على الشركات (PCAOB.AU 230) بأنه استخدام المدقق للمعرفة والمهارة الشخصية في جمع وتقييم موضوعي للأدلة بجد وبحسن نية وألا يفترض أن الإدارة غير أمينة وأن أمانتها غير قابلة للتساؤل (AU 230,2006,P.7-9).

وعرفت معايير المراجعة الأمريكية (SAS) الشك المهني بأنه الحالة التي تتضمن تفكيراً تشككياً، وتقييماً انتقادياً وتساؤلاً مستمراً لأدلة التدقيق، والتزام الحذر بشأن الحالات التي تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش مع الأخذ في الاعتبار أنه لا يفترض صدق الإدارة بصورة لا جدال فيها أو أنها غير صادقة (SAS 99,SAS 200).

كما اهتم الباحثون بدراسة الشك المهني حيث عرفه أحد الباحثين بأنه تقييم متزايد للمخاطر، والتأكيد على مدى صحة المعلومات المتوفرة لمدقق الحسابات أو الحساسية لأدلة المراجعة التي تخفض من مخاطر الفشل في اكتشاف الم(Grenier, 2010, p. 15) (Yoon Ju Kang a, 2015, p. 3).

وباستعراض التعريفات السابقة للشك المهني في معايير التدقيق والمؤلفات الأكاديمية، نجد أن معظم التعاريف متشابهة ،حيث أن المعايير الدولية والأمريكية تؤكد على أن الشك المهني يتضمن استجواب العقل والتقييم الانتقادي للأدلة ومع ذلك فإن المصطلحات تعتبر غامضة بعض الشيء ،وتُترك مفتوحة للتأويل ،وهو ما يحتاج لمزيد من الدراسة لمعرفة المستوى المناسب والملائم لاستجواب العقل أو التقييم الانتقادي للأدلة ،وهو المستوى المناسب من الشك الذي يفيد عملية التدقيق ولا يؤدي إلى نتائج سلبية ،وهو ما افتقرت إليه المعايير السابقة أو جهود الباحثين في توضيحه.

ثانياً-أهمية الشك المهني:

يعد الشك المهني من المفاهيم الجوهرية والضرورية في ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، وأن جميع المنظمات المهنية تؤكد أهميته في كافة مراحل التدقيق، حيث إن أهمية الشك المهني تنبعث من أن المستوى الأعلى للشك المهني يؤدي إلى قيام مدققي الحسابات بأداء كمية أكبر من أعمال التدقيق لتوسيع نطاق المستوى المعرفي لديهم، كما يؤدي إلى وضع المدققين لتقديرات أكبر لاحتمالات التلاعب، وإعطاء وزن نسبي أعلى لأدلة التلاعب في القوائم المالية من قبل الإدارة.

عند وجود شك في أهداف الإدارة والاعتقاد بأنها أقل إقناعاً وكذلك عندما تزداد دوافع الإدارة للتلاعب تزداد أهمية الشك المهني، في هذه الحالة يكون تركيز المدققين على سلوك الشك المهني أكثر تأثيراً على أحكامهم الخاصة بالتلاعب ويعد سلوك الشك المهني أمراً مهماً بالنسبة للمدققين الداخليين بنفس أهميته للمدققين الخارجيين، وذلك لأنهم المستوى الأول في منع واكتشاف الأخطاء والتلاعب داخل الشركة (Tina Carpenter, 2011, p. 5).

كما يلعب الشك المهني من ناحية أخرى دوراً هاماً واساسياً في عملية التدقيق ويمثل جزءاً من مهارات مدقق الحسابات، حيث يرتبط بصورة كبيرة بالأحكام المهنية، وكلاهما ضروري لحسن سير عملية التدقيق، ويعتبر مدخلاً لجودة التدقيق، حيث يسهل الشك المهني ممارسة الأحكام المهنية بصورة مناسبة من قبل مدقق الحسابات خاصة فيما يتعلق ببعض القرارات مثل:

- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.
- ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية وملاءمة وما إذا كان يجب بذل المزيد من الجهود لتحقيق أهداف عملية التدقيق.

- تقويم أحكام الإدارة في تطبيق هيكل التقرير المالي السنوي.
- التوصل للاستنتاجات التي تعتمد على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، مثل تقييم معقولية التقديرات التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

بالإضافة إلى أن تطبيق الشك المهني يعزز من فعالية إجراءات التدقيق وتطبيقها ويقلل من احتمال أن مدقق الحسابات قد يختار إجراءات تدقيق غير مناسبة أو التطبيق الخاطئ لإجراءات التدقيق الملاءمة أو التفسير الخاطئ لنتائج التدقيق (شحاتة، 2014، الصفحات 6-7).

ثالثاً – خصائص الشك المهني:

أوضحت بعض الدراسات أن مستوى الشك المهني ينبع من مجموعة من الصفات الشخصية لمدقق الحسابات، حيث أن مستوى الشك المهني هو انعكاس لمجموعة من الخصائص الشخصية متعددة الأبعاد، ويتم عرض هذه الخصائص فيما يلي .(Hurtt, Eining, & and Plumlee, 2010, pp. 153-155) (Ashari & and Zahro, 2013, p. 8) (Sayed Hussin, 2010, pp. 5-7).

1- العقل المتسائلQuestion Mind

إن خاصية العقل المتسائل تلقى العديد من الاهتمام من قبل المهنيين والأكاديميين باعتبارها من أهم خصائص الشك المهني وهذا ما أشار إليه المعيار الأمريكي (SAS No.99) حيث أوضح أن الشك المهني هو الموقف الذي يتضمن العقل المتسائل بمعنى أن "الشك المهني يتطلب تساؤلاً مستمراً عما إذا كانت المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها تشير إلى وجود أخطاء مادية بسبب الغش أم لا؟

وأشار Ashari أن كلمة "المشككين" مشتق من معنى مصطلح "المراقبة بعناية to observe carefully" والتعريف الفلسفي للمشككين "هو من يصنع الأشياء موضع تساؤل "وأن العقل المتسائل للمدقق يفرض الأسئلة التالية:

- ماذا تقصد؟ ما الذي "تسعى إلى توضيحه وتعريفه، ولماذا تؤمن بما تفعله؟
- لماذا تطالب بالأسباب والأدلة والتبرير أو الإثبات؟

ولا جدال في أن الشك المهني ليس مجرد عدم الإيمان، وإنما يبدأ الشك بالتحقيق ويؤدي إلى تشكيل المعتقدات.

2- تعليق الحكم Suspension of Judgment

تتفق هذه الخاصية مع متطلبات المعايير المهنية من حيث ضرورة بذل العناية المهنية الواجبة لجمع أدلة كافية والانتظار للحصول على أدلة مقنعة قبل اتخاذ القرار، وهذا ما تهدف إليه خاصية تعليق الحكم بمعنى الانتظار حتى يتمكن المدقق من الحصول على الأدلة الكافية والملاءمة وتقييمها بشكل معقول قبل اتخاذ القرار وينبغي على المدقق ألا يكون راضياً عن أقل أدلة متاحة ومقنعة.

وتشير دراسة أحد الباحثين أن علماء النفس أوضحوا أن هذه الخاصية الأكثر ارتباطاً بالحاجة إلى المعرفة، وقد تم تحديد الحاجة إلى المعرفة بأنه "رغبة للحصول على إجابة واضحة عن جميع جوانب الموضوع الذي يتطلب اتخاذ القرارات بشأنه وتختلف خاصية تعليق الحكم تبعاً لاختلاف الأفراد وتبعاً للمواقف المختلفة.

وتوصلت الدراسة إلى أن المتشككين يستغرقون وقتاً أطول مقارنة بغير المتشككين في صنع القرارات وقبول الأدلة حيث أن المشككين لا يقبلون بسهولة المعلومات التي تقدم إليهم أو الأفكار التي يصلون إليها. (Sayed Hussin, 2010, p. 7) .

3- البحث عن المعرفة Search for Knowledge

إن خاصية "البحث عن المعرفة" تختلف عن خاصية العقل المتسائل لأن العقل المتسائل لديه بعض الشعور بالشك او عدم اليقين، في حين إن البحث عن المعرفة هو أكثر من شعور الفضول العام أو المصلحة، حيث أن المتشكك بالمعنى الفلسفي يهتم بالمعرفة بشكل عام وليس له دوافع بالضرورة للبحث لتحقيق نتيجة معينة أو الحصول على معلومات محددة.

أما الجانب الآخر وهو الخاص بالتدقيق فإن التدقيق يقود إلى الفضول ويحث مدقق الحسابات لاتخاذ موقف من الفضول عند تنفيذ عمليات التدقيق وهو ما يحفز المدقق للبحث عن مزيد من المعلومات والأدلة للإجابة عن الأسئلة المثارة لديه والحصول على الأدلة التي تقنعه ويرى علماء النفس أن البحث عن المعرفة سمة هامة من سمات الشك، وتظهر هذه السمة لدى الأفراد بدافع الفضول، الذي يشجع على تكوين المواقف من الأفراد الذين يسعون إلى تقليل عدم اليقين.

4- إدراك العلاقات الشخصية Interpersonal Understanding Relationship

تعد خاصية إدراك العلاقات الشخصية سمة ضرورية من سمات الشك المهني وذلك لفهم الأسباب أو الدوافع وراء تصرف العميل، لأن الشخصية المتشككة تعتمد على نظرية خداع الشخصية بمعنى أن معظم الناس لا يتصرفون بأمانة في الاتصال.

إن فهم العلاقات الشخصية بالنسبة لمدقق الحسابات لا يساعده في فهم تصرف العميل فقط، ولكن في الوقت نفسه التشكيك في دوافع هذا التصرف، وبالتالي فإن مدققي الحسابات المتشككين قادرين على فهم كل تصرف من الإدارة عن طريق دراسة الدوافع وراء هذا التصرف.

بالإضافة إلى أن هذه الخاصية مرتبطة بتقييم الدليل المقدم إلى مدقق الحسابات من خلال فهم الدافع وسلامة الأفراد الذين يقدمون الأدلة ومعرفة وما إذا كانت هناك حوافز وفرص متاحة للأفراد العاملين في المنشأة إلى تقديم الأدلة المضللة أو الغش لتحقيق أهداف معينة أو لإخفاء غش او اختلاس.

ويشير علماء النفس إلى أن فهم الجانب الشخصي للأفراد ومعرفة سلوكه ودوافعه هو عنصر أساسي من التشكك وأن للأفراد تصورات مختلفة من نفس الشيء أو الحدث، ودوافع الأفراد وتصوراتهم يمكن أن تؤدي إلى تقديم بيانات غير دقيقة ومتحيزة، أو معلومات مضللة ومن الصعب أن ندرك أن هناك تحيزاً في المعلومات المقدمة من الأفراد، والكشف عن شخص قد يكون تعمد تقديم معلومات مضللة دون فهم الدوافع والافتراضات الشخصية.

5- الحكم الذاتي Autonomy

إن خاصية الحكم الذاتي تعني أن المدقق يقوم بإجراء تقييم موضوعي لأدلة التدقيق وتحديد ما إذا كان هناك دليل كافٍ على إصدار الحكم، وأن يكون لديه شجاعة اتخاذ القرار وتقييم وتقديم الآراء الخاصة به، دون أن يكون هناك قوة داخلية أو خارجية بالمنشاة تؤثر على حكم المدقق وصنع القرار.

هذه الخاصية تدعم خاصية الاستقلالية عند مدقق الحسابات حيث أن الاستقلال الذاتي له يمكنه من أن يكون لديه الشجاعة الفنية ليس فقط في الدراسة الانتقادية للمعلومات، بل يقدم الاقتراحات الخاصة به في المشكلة الموجودة وتقييم الأداء داخل المنشأة، ويكون لديه الحكمة في إقناع الآخرين برأيه ومقترحاته.

ويشير الفلاسفة إلى أن الشك المهني يشمل استقلال الفرد أي الحكم الذاتي الأخلاقي للمدقق، ويكون من الذين لا يسهل قبولهم للأدلة ويمكنه تحديد التناقضات والمغالطات في الأدلة.

6- احترام الذات Self- Esteem

إن الشك المهني يتطلب مستوى معيناً من احترام الذات، واحترام الذات يوصف بأنه الشعور بقيمة الذات واعتقاد الشخص في قدراته، لأن احترام الذات يتضمن الهدوء وعدم الانزعاج أو الاضطراب النفسي لدى المدقق مما يساعده على تحقيق النجاح.

وتعد الثقة بالنفس جزءاً من سمة احترام الذات، حيث أن مدى ثقة مراجعي الحسابات في أنفسهم تؤدي إلى تشكيل المواقف وتساعدهم على فهم ما يحدث وتحديد الأهداف وتوجيه الآراء.

إن خاصية الثقة بالنفس تمكن المدقق من مقاومة محاولات الإقناع من جانب الإدارة بالأدلة التي تقدمها بالإضافة إلى الافتراضات أو النتائج غير الصحيحة والمقدمة من المنشأة، وهذا يتطلب في كثير من الأحيان التفاعل وجهاً لوجه والاستعداد من جانب المتشككين في تحديد وشرح أدلة غير تلك المقدمة عليهم من قبل المنشأة، حيث أن ارتفاع مستوى الثقة بالنفس عند المدقق تسمح له بتوضيح الرؤية الخاصة به على الأقل بدرجة كبيرة عن غيره، أما انخفاض مستوى الثقة بالنفس لا يمكن استخدامها للدفاع عن مراجعة الأحكام والقرارات والحفاظ على ضمان أن كل رأي مدققي الحسابات صحيحة وعادلة.

ولذا فإن الشك يستلزم قدراً من الثقة بالنفس التي تساعد في الحصول على أدلة كافية لتهدئة الشكوك أو الإجابة على الأسئلة المثارة خلال عملية تدقيق الحسابات.

وترى الباحثة أن مستوى الشك المهني هو انعكاس لمجموعة من الخصائص الشخصية المرتبطة بمدقق الحسابات، حيث لها أثر كبير على ممارسة المدقق للشك المهني وأنها مترابطة مع بعضها حيث أن تعليق الحكم يساعد المدقق في البحث في أوجه عدم الاتساق، عندما تكون الإجابات على الاستفسارات المطروحة من المدقق على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة غير متسقة، بحيث يؤجل المدقق الحكم حتى يكون لديه مستوى ملائم من الأدلة التي يبني عليها استنتاجاته. كما أن العقل المتسائل يجعل المدقق يسعى نحو التحقق من المعلومات. ويسعى المدقق للبحث عن المعرفة لأن نقصها يجعله أقل شكوكاً وأكثر اعتماداً على تقديرات الإدارة، وبالتالي ينتج عن ذلك زيادة في التحريفات الجوهرية. كما أن احترام الذات وثقة المدقق بنفسه ينعكس في مواجهة الإدارة وامتلاكه للشجاعة المهنية اللازمة لإجراء الاختبارات والإجراءات اللازمة في عملية التدقيق، كما أن تحسين جودة الحكم المهني تأتي من خلال عدم تأثره بمعتقدات أو محاولات الإقناع من الآخرين.

رابعاً- الشك المهني في معايير التدقيق الدولية:

أوضحت العديد من معايير التدقيق الدولية إلى أهمية ممارسة الشك المهني في عملية التدقيق وتم توضيح الشك المهني في هذه المعايير من خلال معايير التدقيق الدولية كما يلي:

1- معيار التدقيق الدولي رقم (200) بعنوان: الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. بينت الفقرتين (15،7) أن معايير التدقيق تتطلب بأن يمارس المدقق الحكم المهني والحفاظ على الشك المهني أثناء تخطيط إجراء عملية التدقيق وأن يكون مدركاً بأنه ربما توجد ظروف تتسبب في وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية. (IFAC,2014,ISA 200,P.76 – 81). كما عرفت الفقرة (13) الشك المهني بأنه "الموقف (الحالة) الذي يشمل استجواب العقل وأن يكون المدقق منتبهاً للظروف التي يمكن أن تشير إلى البيانات الخاطئة المحتملة الناجمة عن الأخطاء أو الاحتيال والتقييم النقدي لأدلة التدقيق (IFAC,2014,ISA 200,P.80).

ووضحت الفقرتين (18- أ) كتوضيح للفقرة (15)، أن يتضمن الشك المهني من المدقق الانتباه إلى ما يلي، على سبيل المثال (IFAC,2014,ISA 200,P.88):

- أدلة التدقيق المتناقضة مع أدلة تدقيق أخرى التي تم الحصول عليها.
- المعلومات التي تساعد في التساؤل عن موثوقية المستندات، والردود على الاستفسارات لاستخدامها كدليل لعملية التدقيق.
- الظروف التي قد تشير على احتمال وجود احتيال والظروف التي تشير على الحاجة إلى إجراءات أخرى.

ودعت الفقرة (19-أ) على ضرورة الاحتفاظ بنزعة الشك المهني للمدقق أثناء عملية التدقيق من أجل تخفيض المخاطر المرتبطة بالظروف غير العادية، أو التعميم الزائد عن الحد Over Generalizing، عند استخلاص النتائج من الملاحظات المتعلقة بالتدقيق، أو استخدام افتراضات غير ملائمة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وتقييم نتائجها (IFAC,2014,ISA 200,P.88).

2- معيار التدقيق الدولي رقم (220) بعنوان: رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية. أشارت الفقرة (13-أ) المتعلقة بالتوجيه والاشراف والأداء إلى أنه يتضمن توجيه فريق عملية التدقيق إبلاغ أعضاء الفريق عن مسؤولياتهم التي تتضمن ضرورة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وتخطيط وتنفيذ

عملية التدقيق بالشكوك المهنية التي يتطلبها معيار التدقيق الدولي (200) (IFAC,2014,ISA 220,P.139).

3- معيار التدقيق رقم (230) بعنوان: توثيق أعمال التدقيق. بينت الفقرة (7-أ) أنه قد لا توجد طريقة واحدة يمكن من خلالها توثيق الشك المهني للمدقق، إلا أن وثائق عملية التدقيق قد توفر أدلة ممارسة المدقق للشك المهني وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (IFAC,2014,ISA 230,P.151).

4- معيار التدقيق الدولي رقم (240) بعنوان: مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية. وضحت الفقرة (12) أنه يجب على المدقق أن يحافظ على الشك المهني اثناء التدقيق، مدركاً احتمال أنه قد توجد تحريفات جوهرية بسبب الاحتيال. واشارت الفقرة (13) إلى أنه يقبل المدقق بالسجلات والمستندات على أنها مطابقة للواقع وصحيحة مالم يكن لديه سبب للاعتقاد بخلاف ذلك. وتبعاً لهذا وضحت الفقرة (14) أنه يجب على المدقق أن يبحث في أوجه التناقض، (IFAC,2014,ISA 240,P.162).

كما شددت الفقرة (7-أ) أنه يجب على المدقق أن يبحث في أوجه التناقض، عندما تكون الردود عن الاستفسارات المطروحة من المدقق على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة متناقضة (IFAC,2014,ISA 240,P.162).

كما شددت الفقرة (7-أ) على التأكد من موثوقية مصدر المعلومات -بأن الحفاظ على الشك المهني يتطلب الاستجواب المستمر Ongoing Questioning ما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، توحي بوجود تحريفات جوهرية بسبب الاحتيال (IFAC,2014,ISA 240,P.172).

وأكدت الفقرة (17-أ) أنه على المدقق عند تقييم ردود الإدارة على الاستفسارات اتخاذ موقف التشكك المهني مدركاً انه كثيراً ما تكون الإدارة في أفضل وضع لارتكاب الاحتيال، ويستخدم المدقق الحكم المهني لتقدير متى يكون من الضروري تعزيز هذه الردود بالمعلومات الأخرى (IFAC,2014,ISA 240,P.175).

كما فصلت الفقرة (33-أ) بأنه على المدقق الاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الاحتيال من خلال زيادة الشك المهني وزيادة إجراءات التدقيق، وذلك من خلال (IFAC,2014,ISA 240,P.179):

- زيادة الحساسية عند اختبار طبيعة ومدى المستندات المطلوب فحصها للتثبت من المعاملات الجوهرية.
- زيادة الحاجة للتأكد من تفسيرات او اقرارات الإدارة فيما يتعلق بالأمور الجوهرية.

5- معيار التدقيق الدولي رقم (250) بعنوان: مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية. أشارت الفقرة (8) بأنه يتوجب على المدقق أن يكون في حالة تأهب لاحتمال أن إجراءات التدقيق المطبقة قد تجلب اهتمام المدقق لحالات تم تحديدها أو يشتبه عدم الامتثال فيها والحفاظ على الشك المهني عند النظر إلى مدى القوانين والأنظمة التي تؤثر على المنشأة (IFAC,2014,ISA 250,P.205).

6- معيار التدقيق الدولي رقم (300) بعنوان: التخطيط لتدقيق القوائم المالية. أشار هذا المعيار في فقرة "العوامل الهامة والأنشطة الأساسية لعملية التدقيق والمعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى "إلى أهمية الطريقة التي يركز بها المدقق مع أعضاء فريق التدقيق على ضرورة الحفاظ على استجواب العقل وممارسة الشك المهني في جمع وتقييم أدلة التدقيق (IFAC,2014,ISA 300,P.266).

7- معيار التدقيق الدولي رقم (315) بعنوان: تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها. بينت الفقرة (24) أنه يجب على المدقق الحصول على فهم مصادر المعلومات المستخدمة في أنشطة المراقبة Monitoring للمنشأة، والأساس الذي بموجبه تعتبر الإدارة المعلومات انها موثوقة بشكل كافي لهذا الهدف (IFAC,2014,ISA 315,P.274). وأشارت الفقرة (117-أ) على ضرورة ممارسة المدقق للشك المهني، لالتزام الحذر في المعلومات التي تؤدي على الشك في مصداقية الوثائق والردود على الاستفسارات لاستخدامها كدليل تدقيق (IFAC,2014,ISA 315,P.305).

8- معيار التدقيق الدولي رقم (330) بعنوان: استجابة المدقق للمخاطر المقيمة. نصت الفقرة (أ1) أن تشمل الاستجابات الكلية لتناول مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى البيانات المالية في التأكيد لفريق التدقيق على الحاجة إلى الحفاظ على الشك المهني (IFAC,2014,ISA 330,P.336).

9- معيار التدقيق الدولي رقم (500) بعنوان: أدلة التدقيق. بينت الفقرتين (4،6) أن هدف المدقق في تصميم وأداء إجراءات التدقيق هو الحصول على ادلة تدقيق كافية وملاءمة ليستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها راي التدقيق (IFAC,2014,ISA 500,P.389-390).كما وضحت الفقرة (أ6)أنه يتم الحصول على تأكيد معقول على أدلة تدقيق كافية وملاءمة لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، وبذلك يستطيع المدقق التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه وهو أمر يعود إلى الحكم المهني، مثل طبيعة إجراءات التدقيق، وتوقيت اعداد التقارير المالية والموازنة بين التكلفة والمنفعة (IFAC,2014,ISA 500,P.392). وعلى الرغم من مراعاة المدقق اعتبار العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة التدقيق وفائدة المعلومات التي يتم الحصول عليها إلا أن مسألة الصعوبة أو التكلفة ليست في حد ذاتها

أساساً صحيحاً لحذف إجراءات تدقيق ليس لها بديل، وذلك بسبب ضرورة اعتماد المدقق على أدلة مقنعة وليست بالضرورة قطعية، وفي سبيل ذلك عليه استخدام الحكم المهني وممارسة الشك المهني عند تقييم كمية ونوعية ادلة التدقيق، لدعم رأيه المهني.

10- معيار التدقيق الدولي رقم (550) بعنوان: الأطراف ذات العلاقة. بينت الفقرة (6) أنه قد تُتيح علاقات الأطراف ذات العلاقة فرصة أكبر للتآمر او الاخفاء أو التلاعب من قبل الإدارة. كما وضحت الفقرة (7) أنه يجب التركيز على أهمية الحفاظ على الشك المهني خلال عملية التدقيق فيما يخص احتمالية حدوث تحريفات جوهرية مرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، نظراً لاحتمالية وجود علاقات خاصة بالأطراف ذات العلاقة غير مفصح عنها (IFAC,2014,ISA 550,P.514).

11- معيار التدقيق الدولي رقم **(610) بعنوان: استخدام عمل المدققين الداخليين.** شرحت الفقرة (26-أ) أهمية الشك المهني لمدقق الحسابات عند الاتصال مع وظيفة التدقيق الداخلي والتزام الحذر في المعلومات، لأنه قد تكون هناك فرصاً للمدققين الداخليين لإيصال الأمور التي قد تؤثر على عمل المدقق الخارجي، بحيث يكون المدقق قادراً على أخذ هذه المعلومات في الاعتبار عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، والتي قد تكون متعلقة باشتباه أو باحتيال فعلي (IFAC,2014,ISA 610,P.655).

12- المعيار الدولي لعمليات التدقيق ISRE No.2410 بعنوان: مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل مدقق حسابات مستقل للمنشأة "Review of Interim Financial Information Performed by the independent Auditor of the Entity"

أوضحت الفقرة (6) أنه يجب على المدقق تخطيط وأداء المراجعة مع أخذ موقف التشكك المهني، مدركاً أنه قد توجد ظروف تسبب في أن تتطلب المعلومات المالية المرحلية تعديلاً جوهرياً من أجل إعدادها في جميع النواحي الجوهرية، حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق (IFAC,2014II,ISRE,2410,P.113).

13- المعيار رقم (ISQC 1) المعيار الدولي لممارسات الرقابة على جودة التدقيق والتأكيد والخدمات المرتبطة بهما على مستوى مكتب التدقيق International Standard on Quality Control.

في إطار مراقبة الجودة A Framework for Audit Quality من هذا المعيار وردت العديد من الفقرات المتعلقة بالشك المهني كما يلي:

ففي فقرة "القيم والأخلاق والمواقف" Values, Ethics and Attitudesأشارت الفقرة (3) أنه من السمات الرئيسية لفريق المراجعة ممارسة الشك المهني (IFAC,2014III,P.10). كما بينت الفقرة (14) ان سياسات مكتب التدقيق تساهم في جودة عملية التدقيق من خلال منهجية التدقيق المتبعة في المكتب لتشجيع أعضاء فريق التدقيق في تطبيق الشك المهني وممارسة الحكم المهني المناسب (IFAC,2014III,P.14).

وحذرت الفقرة (52) من العلاقة المنفتحة والبناءة بين المدقق والإدارة بأنها قد تؤدي إلى زيادة الألفة بينهم ومن الأهمية بمكان للحصول على جودة التدقيق أن يظل المدققين متشككين وموضوعيين ومستعدين لصعوبات التأكد من موثوقية المعلومات التي تقدم لهم (IFAC,2014III,A,P.23).

وبخصوص دور لجان التدقيق بينت الفقرة (109) أن لجان التدقيق تؤثر على جودة عملية التدقيق من خلال تفاعلها مع المدقق وعلى وجه الخصوص من خلال إجراء تقييم للشكوك المهنية المطبقة (IFAC,2014III,P.35) أما فيما يتعلق بالأبعاد الثقافية المؤثرة على الشك المهني فقد اشارت الفقرة (113) أنه من المرجح أن تؤثر الأبعاد الثقافية في الموضوعية والشك المهني والطريقة التي يعمل بها الأفراد معاً، وصنع الأحكام ، والتواصل مع الآخرين مثل هذه .حيث بينت الفقرة (112) أن الأبعاد الثقافية هي (أ).مواقف السلطة (ب).تجنب عدم التأكد (ج).السلوك الجماعي (د).الشفافية.

وشرحت الفقرة (115) أنه في بعض الثقافات هناك طائفة واسعة في توزيع السلطة بين الأفراد في التسلسل الهرمي التي من المرجح ان تؤثر على السلوك والاتصالات بينهم (IFAC,2014III,P.35,36).

واستكمالاً لنهج الدراسة، وبعد التعرض لدراسة ممارسة الشك المهني في تدقيق الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية بشكل عام، فإنه من الأهمية لاستكمال نهج الدراسة التعرض لكيفية تحليل مخاطر أعمال العميل في تدقيق الحسابات، حيث ستتناول الباحثة ذلك في المبحث الثاني بشكل تفصيلي.

المبحث الثاني

مخاطر أعمال العميل في تدقيق الحسابات

أولاً- مفهوم مخاطر أعمال العميل:

إن نجاح أو فشل الوحدات الاقتصادية يتوقف على مدى قدرتها على تحقيق غاياتها وأهدافها، وذلك في ظل المتغيرات والمخاطر المختلفة التي تعصف بالوحدة الاقتصادية سواء الداخلية منها أم الخارجية، ويطلق على هذه المخاطر بمخاطر أعمال العميل.

حيث اهتمت المنظمات المهنية المختلفة بمفهوم مخاطر أعمال العميل، و تضمن كل من معيار التدقيق الدولي 315 ومعيار التدقيق الأمريكي 109 تعريفاً موحداً لمخاطر أعمال العميل "بأنها المخاطر الناشئة عن الأوضاع، الأحداث، الأفعال أو عدم القيام بأفعال قد تؤثر بشكل سلبي على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجيتها، أو من خلال وضع أهداف أو استراتيجيات غير ملائمة " (AICPA,200 ,SAS 109,P.29)(IFAC,2014I,P.269).

ويتبين من خلال التعريف بأن مخاطر أعمال العميل هي كل ما يؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها، وبالتالي فإن عملية تحديد هذه المخاطر تتطلب من المدقق الإلمام وجمع المعلومات عن كافة الجوانب التي قد تؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها.

وقد حددت العديد من الدراسات تعريفات متعددة لمخاطر الأعمال حيث عرفها (Johnstone, 2000, p. 3) بأنها خطر الخسارة في تدهور الحالة الاقتصادية للمنشأة على المدى القصير أو الطويل، وأشار (Chang & and Hwang, 2003, p. 209) إلى أن مخاطر الأعمال تشير إلى مخاطر تدهور وضع المنشأة الاقتصادي بمرور الوقت وذلك بعدم المقدرة على كل من تحقيق الأرباح المنشودة أو الوفاء بالالتزامات أو كليهما".

وهذه التعاريف تناولت مفهوم مخاطر أعمال العميل من منظور ضيق وذلك بأنها الخسارة فقط ولم تشمل الظروف المحيطة بالمنشأة والاحتمالات المستقبلية لحدوث المخاطر التي لها ارتباط مباشر أو غير مباشر بمنشأة العميل.

بينما سعت إحدى الدراسات إلى تحديد مفهوم لمخاطر لأعمال العميل من خلال تصنيف بعض المخاطر المحيطة بالمنشأة على أنها المخاطر التي تتعلق بربحية واستمرارية العميل، مثل العوامل التي تشمل سيولة العميل والمشاكل المتعلقة بها بالإضافة إلى المنافسة في الصناعة، وتقاس من خلال نزاهة الإدارة وقوة المركز المالي للعميل وحجم المنشأة، وتعقيد أعمال العميل والرقابة الداخلية.

ومن خلال ما سبق فإن مخاطر أعمال العميل تتعلق بأهداف الأعمال أكثر مما تتعلق بأهداف تدقيق القوائم المالية.

حيث تبين لنا أن جميع التعاريف المتعلقة بمخاطر الأعمال تتفق بأن هذا النوع من المخاطر والتي ترتبط بعلاقة سلبية بتحقيق أهداف المنشأة باعتبارها منظور واسع يتضمن المخاطر التي تؤثر على القوائم المالية وغيرها من نشاط وعمليات عميل التدقيق وإمكانية استمرار أعماله، وبذلك يركز المدقق على العوامل والأحداث والظروف التي قد تمنع المنشأة من تحقيق أعمالها مركزاً حول ما إذا كان هناك إشارات خطر كافية لاكتشاف مثل هذه المخاطر قبل إبداء رأيه المهني.

ثانياً- تحديد مخاطر أعمال العميل على مستوى البيئة الداخلية والخارجية للعميل:

عند بدء تعاقد مكتب التدقيق مع العميل، يقوم مدقق الحسابات بالبدء بمرحلة التخطيط وذلك بجمع المعلومات عن العميل، ووضع الإجراءات، وتحديد فريق العمل، والموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق بهدف وضع خطة لعملية التدقيق، وفي هذه المرحلة يتم تحديد مخاطر أعمال العميل.

ويعتمد تحديد مخاطر أعمال العميل على فهم استراتيجية منشأة العميل وتقدير قابليتها للتطبيق وتحديد مخاطر بيئة العميل ومن خلالها يمكن للمدقق تحديد مدى تأثير المخاطر على تحقيق أهداف المنشأة (مجاهد، 2005أ، صفحة 200) (Knechel, 2007, p. 383)، أن تحديد مخاطر العميل يساعد في إعداد خطة التدقيق والتي تكون قابلة للتغيير وفقاً لطبيعة المخاطر المحيطة بمنشأة العميل ويتأثر الحكم المهني للمدقق بالمعلومات التي يحصل عليها أثناء مرحلة تحديد مخاطر أعمال العميل (Shelton, Koehn, & and Sinason, 2009, p. 70) وإن عدم تحديد المدقق لمخاطر أعمال العميل بالشكل الجيد ينعكس على حدوث أخطاء في الحكم المهني للمدقق وذلك بسبب ما يلي:

- الفشل في الحصول على فهم كاف لطبيعة أعمال العميل.
- الفشل في التحقق بشكل كافٍ من الإيضاحات والمعلومات المقدمة من إدارة العميل.

- الفشل في ممارسة الشك المهني بشكل كافٍ فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة أو العمليات غير العادية.

وكنتيجة للحالات السابقة فإن المدقق يفشل في القيام بعملية تقييم المخاطر بشكل كاف وملائم.

وبالتالي تساهم عملية تحديد مخاطر أعمال العميل في تكوين النموذج الذهني للمدقق عن العميل، والذي بدوره يحدد سلوك وتصرف المدقق خلال مراحل عملية التدقيق (Bierstaker, Hunton, & and Thibodeau, 2009, p. 80) كما تساعد على تحديد مدى الأدلة التي يحتاجها المدقق من حيث كفايتها وملائمتها.

ويرى (عبدالله، 2003، صفحة 26) أن تحديد مخاطر أعمال العميل المتعلقة بالبيئة الداخلية أو الخارجية ينعكس على عمل المدقق وعملية التدقيق وينقسم إلى خمسة محاور وهي: توقعات المدقق، استمرارية العميل، مخاطر التدقيق، بيئة الرقابة، واحتياجات العميل من المدقق.

وتوصلت الباحثة أنه يتم التعرف على المخاطر الناتجة من هذه البيئة من خلال معرفة عناصر البيئة المحيطة بالمنشأة، والتي ينشأ عنها العديد من المخاطر والتي تُكون في مجملها مخاطر أعمال العميل، وبالتالي يمكن تحديد وتصنيف مستويات مخاطر لأعمال العميل من منظور البيئة التي ينبع منها كل نوع من أنواع المخاطر، والذي تبناه مكتب KPMG على ثلاثة أنواع وهي:

1- تحديد المخاطر على مستوى البيئة الداخلية للعميل.

2- تحديد المخاطر على مستوى البيئة الخارجية للعميل.

- مخاطر البيئة الخارجية المحلية للمنشأة.
- مخاطر البيئة الخارجية الدولية للمنشأة.

1- تحديد المخاطر على مستوى البيئة الداخلية للعميل

يطلق على المخاطر على مستوى البيئة الداخلية للعميل ايضاً مخاطر العمليات Process Risk ، حيث يتم تحليل أنشطة وعمليات المنشأة إلى أجزاء مما يزيد من تحديد المخاطر المرتبطة بهذه الأنشطة والعمليات. وينتج عن مخاطر البيئة الداخلية أو مخاطر العمليات العديد من المخاطر أهمها:

- مخاطر القيادة Leadership Risk: وهي المخاطر الناشئة عن عدم جودة الإدارة لوجود خلل في ممارسة الإدارة لمسؤوليتها أو نقص الخبرة أو الكفاءة لديها، أو عدم فاعلية الاتصال الداخلي أو مخاطر وضع استراتيجية غير متوافقة مع القدرات، ومخاطر ضياع الفرص.

- النزاهة والشفافية Integrity Risk: وهي مخاطر وجود سلوك غير أخلاقي للإدارة والعاملين.

وترجع أهمية نزاهة الإدارة كمحدد رئيسي لمخاطر العميل في أن المدقق يعتمد على الإدارة في الحصول على أدلة التدقيق والتي قد يكون لديها حافز أو فرص (Kizirian, Mayhew, & and Sneathen, 2005, p. 50) فوجود نظام رقابة داخلية فعال وذو كفاءة لدى منشأة العميل، يمكّن المدقق من الاعتماد عليه في عملية التدقيق، ويعطي ثقة عالية للمدقق ويقلل من المخاطر لدى العميل. وقد يصعب على المدقق اكتشاف عدم نزاهة الإدارة أو غشها، لأنها عادة تلجأ في محاولتها الغش إلى بذل جهود في إخفاء التحريفات الجوهرية، ويقع على عاتق المدقق المسؤولية الكبيرة في اكتشاف نوايا الإدارة التي يتعامل معها بشكل مستمر وعلى مدار السنة المالية.

- مخاطر البيئة التنظيمية Regulatory environment Risk: وهي مخاطر ناشئة عن عدم التزام المنشأة وإدارتها بقيود الإشراف والتوجيه التي تفرضها جهات الإشراف في البيئة التي تعمل بها المنشأة مثل قوانين العمل وقوانين حماية المستهلك وقوانين رأس المال.
- مخاطر الموارد البشرية Human Resource Risk: وهي مخاطر عدم توافر الكفاية والتدريب والتأهيل للعاملين بالمنشأة، مخاطر التخطيط غير السليم لسياسة التعيين والإحلال، وضعف الاتصالات الداخلية.
- مخاطر التكنولوجيا والمعلوماتTechnology an Information Risk : وهي مخاطر ناشئة عن طرح أساليب تكنولوجية حديثة تؤدي إلى تقادم التكنولوجيا المستخدمة في المنشأة أو فشل البحوث والتطوير في المنشأة. وكذلك كيفية الوصول للمعلومات، ومدى توفرها، وملائمتها، واستمراريتها، وأمان النظام.
- مخاطر مالية ومحاسبية :Financial and Accounting Risk و هي تُعبر عن سوء عملية تخصيص موارد الشركة لمقابلة احتياجاتها التشغيلية وتنعكس تلك المخاطر في شكل موازنات تخطيطية وخطط غير دقيقة وغير واقعية، والموازنة بين الأصول والالتزامات، ومخاطر السيولة والائتمان، والتغير في أسعار العملات، وإعداد التقارير وفقاً للمبادئ والمعايير والتقديرات المحاسبية.
- زيادة المخاطر (مخاطر الهيكل التنظيمي ومشاكل التشغيل وتعقيد أعمال العميل).

2- تحديد المخاطر على مستوى البيئة الخارجية للعميل

وهي المخاطر التي ترتبط على مستوى المنشأة ككل، وتكون ناتجة عن أحداث خارج المنشأة، أي أنها ترتبط بالبيئة الخارجية التي تعمل بها المنشأة، كما أن جميع المنشآت المتشابهة تتعرض لنفس المخاطر، ويقوم المدقق بتحديد المخاطر في هذه البيئة (Damodaran, 2008, p. 310)، حيث أن هذه المخاطر ترتبط بالأطراف الخارجية وتؤثر على حساب أو مجموعة الحسابات في القوائم المالية، وبالتالي فإن تحديد مخاطر البيئة الخارجية للمنشأة يساعد المدقق في تحديد الوضع الاستراتيجي للعميل ضمن نطاق البيئة العامة للمنشأة وذلك بغرض تحديد المخاطر الهامة التي قد تهدد العميل في تحقيقه للأهداف الاستراتيجية. وخلال هذه المرحلة يقوم المدقق بفهم النظم المعقدة التي يتفاعل معها العميل داخلياً وخارجياً لتكوين الصورة الكاملة عن العميل.

ويمكن تقسيم مخاطر البيئة الخارجية على مستوى المنشأة ككل على مخاطر البيئة الخارجية المحلية ومخاطر البيئة الخارجية الدولية كما يلي:

أ- مخاطر البيئة الخارجية المحلية للمنشأة

وهي المخاطر التي تنتج عن عوامل خارج المنشأة وداخل حدود الدولة التي تعمل بها المنشأة وتتمثل هذه المخاطر فيما يلي:

- مخاطر المنافسة المحلية: وهي المخاطر الناشئة عن وجود منافسين محليين يُكيفون أنفسهم ويطورون من عملياتهم التشغيلية، والإمكانيات المتاحة للمنافسين الحاليين، ومدى إمكانية دخول منافسين جدد ومدى وجود سلع بديلة.
- مخاطر علاقات الأعمال: وهي مخاطر ناشئة عن فقد علاقة مع عميل أو مورد رئيسي للشركة ومدى احتكار الموردين، أو تغير السوق.
- مخاطر قانونية: وهي مخاطر ناشئة عن صدور قوانين مؤثرة على الشركة مثل قوانين الضرائب أو قوانين حماية المستهلك، قانون العمل، قوانين حماية البيئة، ولوائح التجارة الخارجية.
- مخاطر الاقتصاد الوطني: وهي المخاطر المرتبطة بحالة الاقتصاد الوطني، ومدى تأثيرها على القطاع التي يعمل فيها العميل بصفة عامة، ومن العوامل المؤثرة التي يجب وضعها في الاعتبار معدلات التضخم ومعدلات الفائدة، والتقديرات والتنبؤات المحلية مثل تقدير خبراء الاستثمار والمحللين الماليين.

- مخاطر الصناعة: وتشمل السوق المنافسة، ودورية النشاط وموسميته، وتكنولوجيا الإنتاج المرتبطة بالصناعة، والعرض المتاح والتكلفة (AICPA,2006d,SAS 109,P.1697).

فمثلاً فرض رسوم جمركية إضافية على الصادرات إلى الدول الأجنبية أو التغييرات في سعر صرف العملات، والتي قد تزيد من تكلفة صادرات العميل أو تقلل من تكلفة الواردات المماثلة، فرض رسوم جمركية إضافية على الصادرات إلى الدول الأجنبية.

- مخاطر سياسية: فالسياسة الداخلية للبلد تعتبر ضمن المخاطر المحيطة بالعميل مثل استقرار الحكومة، السياسة الضريبية، الإنفاق الحكومي على البحث العلمي في صناعات معينة، والسياسة الصناعية على سبيل المثال: الخصخصة والتنظيم والتأميم.

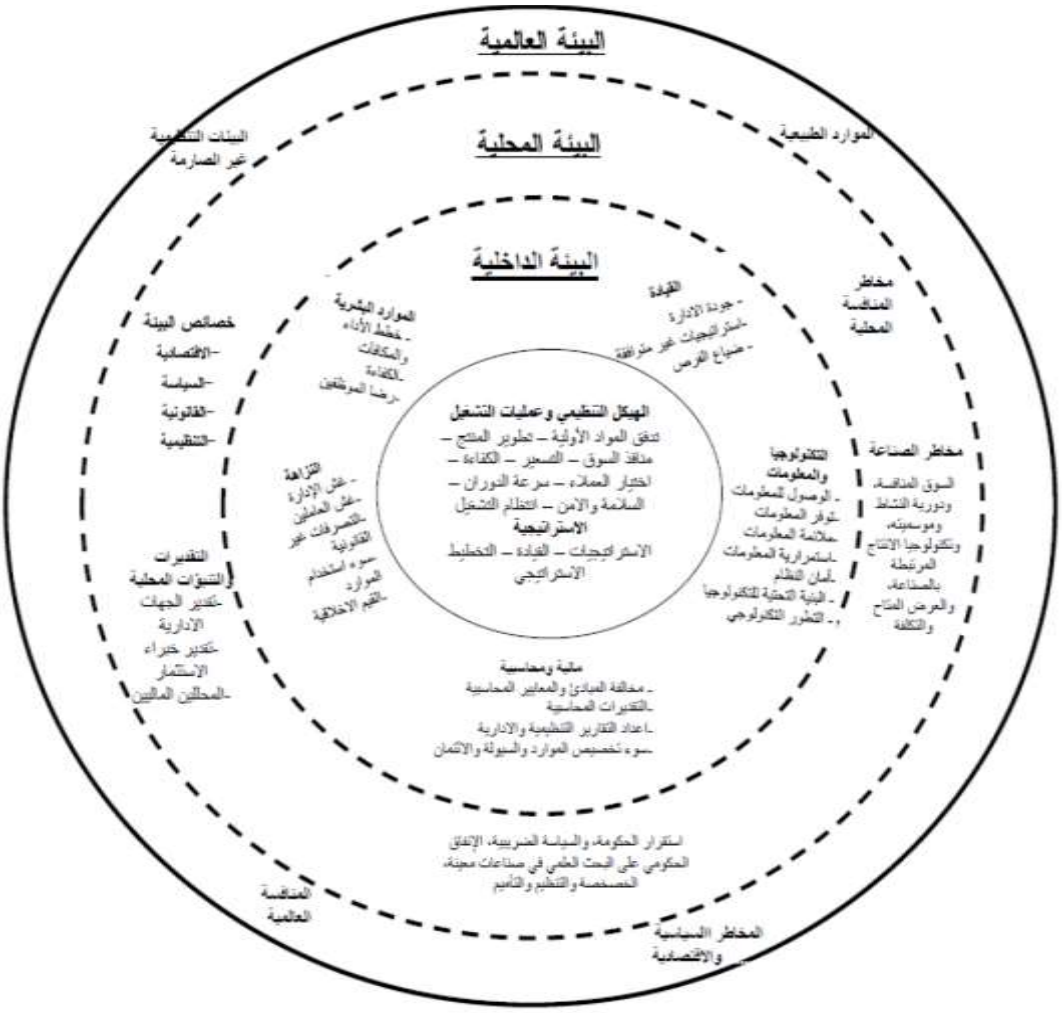
ب-مخاطر البيئة الخارجية الدولية للمنشأة

وهي المخاطر التي تنتج عن عوامل خارج المنشأة وخارج حدود الدولة وتتمثل هذه المخاطر في ما يلي:

- مخاطر المنافسة العالمية: وهي المخاطر الناشئة عن المنافسة خارج حدود الدولة وأثرها على الصناعة والمنافسة المحلية، فمثلاً يمكن إنشاء ابتكارات في الأسواق الأجنبية، مما يجعلها بديلاً للسلعة المحلية .(Bell, Peecher, & and Solomon, 2005, p. 29)
- مخاطر سياسية واقتصادية: هي المخاطر الناشئة عن العلاقات الاقتصادية والسياسية مع الدول الأخرى مثل اتفاقيات GATT ومدى وجود تكتلات اقتصادية، واتفاقيات التجارة العالمية، والاستقرار السياسي. وقد أصبح المدققون مطالبين بأن يأخذوا النواحي الاقتصادية والعالمية المحيطة بمنشأة العميل، فبعض العملاء قد تكون لديهم تعاملات في بلدان أجنبية أو تصدير على بلدان أجنبية (Berberich, 2005, p. 16).
- مخاطر الموارد الطبيعية: فالمنافس الأجنبي قد يكون في بلد غنياً بإنتاج المواد الخام أو أن المنافسين المحليين يرتبطون بعلاقات قوية مع الموردين في تلك البلدان الغنية بالمواد الخام (Bell t. M., 1997, p. 29).
- البيئات التنظيمية غير الصارمة في الدول الأجنبية: والتي ينتج عنها قيام المنافسين بإنتاج نفس المنتجات أو منتجات بديلة وبأسعار أقل للمنتجات المحلية للمنشأة.

ويؤدي تكامل عملية تحديد المدقق للمخاطر الداخلية الناشئة عن عمليات وأنشطة منشأة العميل مع المخاطر الخارجية سواءً المحلية أو العالمية الناتجة عن البيئة التي تعمل بها منشأة العميل إلى تكوين إطار متكامل عن جميع المخاطر التي تحيط بعميل التدقيق مما يساعد المدقق على وضع قائمة بجميع المخاطر والعلاقات المتبادلة فيما بينها بهدف تحديد وترتيب تأثير هذه المخاطر على القوائم المالية.

وبناء على ما تقدم يمكن تلخيص البيئات التي تؤثر على المنشأة والمخاطر المرتبطة بكل بيئة من خلال **الشكل رقم (1):**



شكل (1) البيئات التي تؤثر على المنشأة والمخاطر المرتبطة بكل بيئة

المصدر: (AICPA,SAS 109;IFAC,2014I, ISA 315; Moeller,2011,p.63;Berberich ,2005,p.161;Bell et al.,1997,p:27)

ثالثاً– تدقيق مخاطر أعمال العميل في ضوء متطلبات الممارسة المهنية:

تشهد مهنة التدقيق تطورات متلاحقة من خلال القرن الماضي وبداية القرن الحالي والتي فرضته العديد من المتغيرات في البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وذلك بهدف تلبية احتياجات الأطراف المهتمة بعملية التدقيق، والتي لكل منها احتياجات متعددة.

ونتيجة لذلك مرت عملية التدقيق بأربعة مراحل رئيسية تسمى مداخل التدقيق، حيث أن مدخل التدقيق يُقصد به الطريقة التي يستخدمها المدقق لجمع وتقييم أدلة التدقيق الضرورية لتكوين رأيه في التقارير المالية من خلال تنفيذ الإجراءات المناسبة والضرورية لطبيعة كل عملية في التدقيق.

حيث بدأت من خلال مدخل التدقيق التفصيلي Detailed audit Approach، ويُعتمد هذا المدخل في المنظمات صغيرة الحجم ويقوم على الفحص الشامل والتفصيلي للبيانات في الدفاتر من خلال التدقيق المستندي وذلك لاكتشاف أكبر قدر من الغش وفيه يبدأ المدقق بالتركيز على المستندات والسجلات ثم مدخل التركيز على الميزانية (المدخل الجوهري) والذي يصبُّ على الميزانية بشكل جوهري أكثر من قائمة الأرباح والخسائر، من حيث عمليات اختلاس الأصول، أو عدم إظهار أصول المشروع والتزاماته بشكل صحيح. والهدف من التدقيق في ظل هذا المدخل هو المصادقة والتأكيد على صحة القوائم المالية حيث يتضمن هذا المدخل القيام بإجراءات أساسية أو جوهرية، تهدف للوصول إلى أدلة حاسمة يتمكن المدقق من التوصل إليها بالملاحظة والمشاهدة كقيام المدقق بحضور جرد المخزون السلعي، أو إشرافه المباشر على جرد النقدية، و وقوفه المباشر على ردود المدينين حول الأرصدة المدينة الظاهرة في الميزانية العمومية، وملاحظته المباشرة الأصول الثابتة للحصول على الأدلة المقنعة حول ملكيتها وتقويمها بحسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لينتهي عمله بالقوائم المالية.

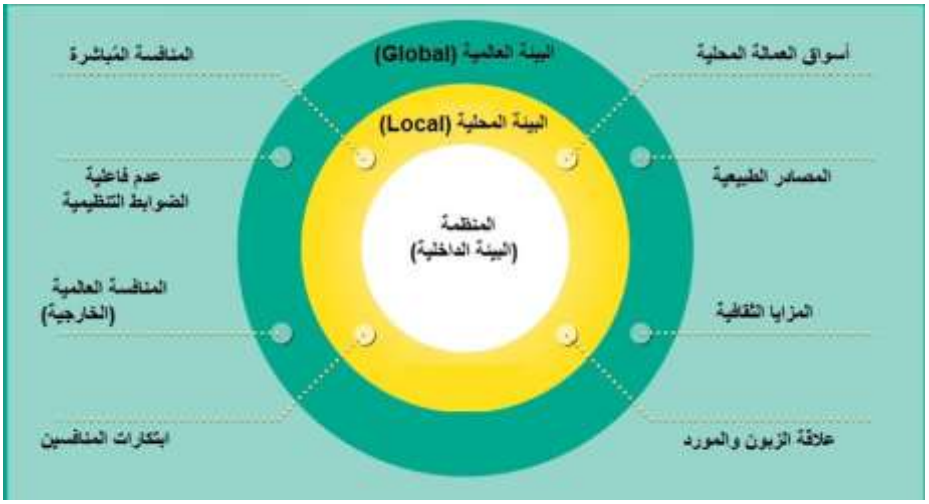
وظهر مدخل التدقيق على أساس النظم Systems Based Audit Approach بسبب كبر حجم المنظمات ،وكان الهدف من عملية التدقيق هو اكتشاف الخطأ والغش وتخفيض الفحص الجوهري والذي يجريه المدقق من خلال فحص نظم الرقابة حيث امتد استخدام هذا المدخل إلى نهاية الستينات وارتكز عمل المدقق في ظل هذا المدخل على فحص نظم الرقابة الداخلية وتقويمها، ومعالجة الثغرات التي يكشف عنها اختبار كفاءة هذه النظم وفاعليته، من خلال تطبيق المعاينات الإحصائية بدلاً من الاختبارات

المجهدة التفصيلية، والتي تشمل تدقيق جميع العمليات والقيود والمستندات، فإذا أثبت الفحص (عن طريق هذه المعاينات) كفاءة الرقابة الداخلية وفاعليتها، أمكن الاعتماد على هذه النظم دون الخوض بالإجراءات الأخرى .

وأخيراً بدأ الاهتمام بالتدقيق كعملية تعطي قيمة مضافة لعمل المدقق من خلال مدخل مخاطر أعمال العميل Client Business Risk Approach .حيث أشار PCAOB أنه انتقلت العديد من مكاتب التدقيق من مدخل التدقيق الذي يركز على مخاطر المنشأة بدلاً من التركيز على مخاطر القوائم المالية والذي بات يُعدُّ مدخلاً حديثاً في عالم التدقيق وخاصة في الدول النامية و يؤكد مدخل خطر أعمال العميل في قياس مخاطر الأعمال على مدخل أعلى – أدنى (top–down) بدءاً من طبيعة أعمال المنشأة وإداراتها وصولاً إلى القوائم المالية، فيرى المدقق المنشأة بطريقة أكثر شمولية ، بعكس مدخل خطر التدقيق الذي يبدأ من معطيات محددة في الحسابات، ليُعمم على القوائم المالية (down–top) . وذلك من أجل الحصول على فهم أفضل لأهداف واستراتيجيات وأنشطة منشأة العميل وزيادة تحسين قياس وفهم المخاطر المحيطة بعميل التدقيق، وتغيير طبيعة اختبارات التدقيق، وذلك باستبدال اختبارات التفاصيل بمستويات إشراف ورقابة عالية المستوى مدعومة بأعمال تحليلية دقيقة ومُحكَمة (فمدخل خطر التدقيق يعتمد على "الاختبارات" بينما يعتمد مدخل خطر أعمال العميل على "الخطر").

وبالتالي، إنَّ مدخل خطر أعمال العميل يهدف إلى توسيع نطاق تركيز مدقق الحسابات من مخاطر التدقيق المعروفة، والتي تشير إلى وجود انحرافات في القوائم المالية إلى مخاطر الأعمال، التي تؤدي إلى فشل المنشأة في تحقيق أهدافها. حيث ظهر هذا المدخل مع كبر حجم مكاتب التدقيق وانتشار فروعها حول العالم وزيادة المنافسة بين مكاتب التدقيق، والتوسع في تقديم الخدمات الاستشارية والمالية والإدارية والضريبية حيث أصبح يطلق على مكاتب التدقيق بمكاتب الخدمات المهنية.

وفيما يلي **الشكل رقم (2)** يُلخص مخاطر الأعمال وفق تقسيمات شركة KPMG:



شكل(2) مخاطر الأعمال وفق تقسيمات شركة KPMG

إن مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) الذي يُعدُّ من أقوى المنظمات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق، قد قام بوضع عشرة معايير للتدقيق تحت اسم معايير التدقيق المقبولة عموماً (GAAS)، منها ثلاثة معايير تختص بالعمل الميداني، حيث تبدأ: بالتخطيط، وتوزيع العمل بين أعضاء الفريق، والإشراف عليهم، ثم دراسة الرقابة الداخلية، لتحديد نقاط الضعف في هذه الأنظمة، ثم تصميم حجم الإجراءات الجوهرية وطبيعتها، وبالتالي فإن المجمع الأمريكي جمع فيما بين المرحلتين السابقتين: (مدخل النظم، ومدخل الميزانية) في آنٍ معاً.

وكذلك الأمر بالنسبة للاتحاد الدولي للمحاسبيين (IFAC) فقد نص المعيار الدولي (ISA 300) بأنه على المدقق أن يقوم بالتخطيط، لإنجاز عملية التدقيق بطريقة فعالة، ويبين كذلك الأمور التي تؤخذ بالحسبان عند وضع خطة التدقيق، ومن بين تلك الأمور المعرفة بطبيعة عمل العميل، وفهم النظام المحاسبي، ونظام الرقابة الداخلية، وبالتالي فإن الاتحاد الدولي جمع أيضاً فيما بين مدخل النظم، ومدخل الميزانية على نحو يشابه المعايير الأمريكية.

وخلال هذه المرحلة صاغت المهنة خطر التدقيق الذي اعتبرته متغيراً تابعاً للخطر المتلازم، وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف، حيث صدر نموذج خطر التدقيق عام (1983م) الذي بقي على وضعه الحالي حتى الآن وهو **AR = IR*CR*DR**

بحيث الخطر المتلازم **IR:** هو احتمال وجود تحريف قبل تطبيق أي رقابة أو إجراء، وخطر الرقابة **CR:** هو احتمال أن يكون هناك تحريف لا تمنعه أو تكتشفه نظم الرقابة الداخلية بالتوقيت المناسب، وخطر الاكتشاف **DR:** هو خطر عدم اكتشاف المدقق التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

وبعد توالي الجهود الحثيثة من المنظمات المهنية المعنية بتنظيم مهنة التدقيق، تم تطوير هذا النموذج الإحصائي بإضافة معايير أخرى، واستخدم الحكم المهني للمدقق لصيغة النموذج الإحصائي المتمثل بخطر التدقيق، وبالتالي أصبح هذا المدخل (المعياري) للتدقيق، وأصبح شائعاً حتى وقتنا الحالي هو ما يُعرف: بمدخل خطر التدقيق.

وترى الباحثة أن مكاتب التدقيق تستخدم أحد هذه المداخل أو مزيجاً منها حسب ما تتطلبه عملية التدقيق، فمثلاً عند تدقيق المنشآت الصغيرة والمتوسطة يحتاج المدقق إلى تدقيق بعض بيانات المنشأة وبالتالي سيستخدم مدخل مخاطر التدقيق التفصيلي ومدخل الميزانية، وفي حال المنشآت الكبيرة يمكن لمدقق الحسابات أن يستخدم مدخل مخاطر أعمال العميل معدلاً بمنهج النظم. وهذا ما أكدته دراسة (van Buuren, 2017, p. 125) في أن تطبيق مدخل مخاطر أعمال العميل في مكاتب التدقيق الهولندية والألمانية الصغيرة والمتوسطة محدود، فهذه المكاتب تقوم بعمليات تدقيق لمنشآت صغيرة ومتوسطة ومن غير المجدي من حيث التكلفة والعائد استخدام مدخل مخاطر أعمال العميل في تدقيق هذه المنشآت.

وبعد التعرض لأهمية ممارسة مدقق الحسابات للشك المهني في ضوء تحليل مخاطر أعمال العميل في تدقيق الحسابات في المبحثين السابقين، فإنه من الضروري بيان مفهوم وأهمية الأحكام المهنية في التدقيق، ومدخل تحسين جودة الأحكام المهنية من خلال مدخل المعايير المهنية، حيث ستتناول الباحثة ذلك في المبحث الثالث بشكل تفصيلي.

المبحث الثالث

جودة الحكم المهني لمدقق الحسابات الخارجي

أولاً- مفهوم الأحكام المهنية في تدقيق الحسابات:

تعتمد عملية التدقيق بصفة أساسية على إصدار الأحكام المهنية عند تكوين الرأي المهني المحايد حول مدى وصدق وعدالة عرض القوائم المالية للشركة محل التدقيق إذ يُعد الحكم المهني أحد الركائز الرئيسية التي يستند إليها المدقق في اتخاذ قراراته عند تخطيط وأداء عملية التدقيق والتقرير عنها وذلك باعتبار عملية الحكم المهني تمثل القاعدة التي يمكن الاعتماد عليها، الأمر الذي يدعو إلى ضرورة أن يعمل المدقق على الوصول إلى أعلى مستوى لجودة الحكم المهني إذ يمكن أن يؤدي صدور الأحكام المهنية غير الرشيدة من قبل المدقق إلى زيادة حالات التقاضي ضد المدققين ومن ثم زيادة حدة الانتقادات الموجهة لمهنة المحاسبة والتدقيق .

كما أكدت العديد من المنظمات المهنية على ضرورة ترشيد الأحكام المهنية للمدقق الخارجي وخاصة ترشيد الأحكام المهنية المتعلقة بقدرة الشركة على الاستمرار.

إن الحكم المهني لوقت ليس ببعيد هو مصطلح غير واضح وغير مفهوم رغم أنه أحد المقومات الأساسية في أي عمل مهني وله دور لا يمكن التقليل من شأنه أو الاستغناء عنه في كثير من مجالات التدقيق. حيث أن العديد من المدققين ممن يرون أن الحكم المهني مرتبط بالأهمية النسبية للعنصر وبناءً عليه يتحدد الحكم المهني للمدقق، وهناك فريق آخر يرى أن الحكم المهني له أهمية خاصة في التدقيق نظراً لعدم وجود قواعد دقيقة تحكم عملية اتخاذ القرار. وبما أن الحكم المهني في مجال التدقيق هو جوهر مهنة التدقيق إذْ يتطلب مراحل عملية التدقيق المختلفة ضرورة إصدار أحكام مهنية قابلة للتبرير من قبل المدقق. وإذا تميز الحكم المهني للمدقق في كافة مراحل عملية التدقيق بالدقة فسوف ينجح في أداء عمله المهني وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها ويكون دليلاً كافياً على كفاية بذل العناية المهنية إذا ما تم اعتبارها معياراً يستند إليه عند تقييم جودة الأداء.

وبالرغم من أن هناك اتفاقاً بين المنظمات المهنية على أهمية الدور الذي يلعبه الحكم المهني في الكثير من مهام التدقيق إلا أن هناك اختلافاً في وجهات نظرهم حول تحديد مفهوم دقيق ومحدد للحكم المهني

حيث عرف (IFAC,2014I,ISA 200,para 13,p:80) الحكم المهني بأنه تطبيق التدريب والمعرفة والخبرة ذات العلاقة وذلك من خلال القواعد الواردة في معايير المراجعة والمحاسبة وقواعد السلوك المهني وذلك بهدف التوصل إلى القرارات المنشودة في حالة الاختيار بين القواعد البديلة لسير العمل.

ومن خلال التعريف السابق يُنظر إلى الحكم المهني على أنه عملية اتخاذ قرار بواسطة مدقق مؤهل لذلك، خلال مزاولته لعمله المهني، وذلك في نطاق الإطار الموفر بواسطة المبادئ المحاسبية، ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، وقواعد السلوك المهني.

فالحكم المهني هو اجتهاد من جانب المدقق اعتماداً على معرفته وخبرته في حالة غياب النصوص المهنية وذلك بهدف اتخاذ القرارات التي تساعده في تكوين راي فني محايد، كما أن عملية الحكم المهني للمدقق تعتبر عملية سلوكية وإدراكية ذهنية تتصف بالخصائص التالية:

- تمثل عملية إصدار الحكم المهني حالة من حالات القرار والتي تنطوي على المفاضلة بين البدائل المتاحة للقرار واختيار أفضلها.
- إن عملية الحكم المهني تبدأ بالبحث في ذاكرة المدقق عن أنماط الحكم المهني التي قد مارسها من قبل، الأمر يستلزم المزيد من عمليات استرجاع واكتساب المعلومات للحصول على النمط الملائم للحكم المهني، والذي يتطلب اجتهاد المدقق وبذله ما في وسعه لإصدار الحكم المهني.
- يتأثر الحكم المهني للمدقق بالصفات الذاتية والشخصية للمدقق، وحتى يستطيع أن يحقق معيار الكفاءة في القرار الذي يتخذه ينبغي ان تكون لديه المؤهلات العلمية والعملية عن موضوع القرار.
- تنشأ الحاجة إلى الحكم المهني في حالة عدم وجود قاعدة أو توصية مهنية تلائم الموقف، وبالتالي فإن تشغيل المعلومات في عملية الحكم المهني تتم تحت ظروف عدم التأكد لأن المعلومات المتوافرة دائماً تكون معلومات غير تامة، وخاصة أن المدقق عند ممارسة الحكم المهني لا يعرف على وجه اليقين الآثار والتداعيات الاقتصادية المترتبة على قرارته واختباراته.

ثانياً – أهمية الأحكام المهنية في تدقيق الحسابات:

من خلال أبرز التطورات في زيادة الاهتمام بعملية تدقيق الحسابات كالتعديلات والتغييرات المقترحة للمبادئ المحاسبية والنتائج المترتبة على تلك التعديلات، وكيفية معالجة مدققي الحسابات

لها، والتقديرات المستقبلية والتي ترتبط بأحداث غير مؤكدة والتي تتطلب استخدام مفاهيم احتمالية في عملية تقديرها، مما يزيد من الاعتماد على الأحكام المهنية(Wedemeyer, 2010, p. 321). ولأن الحكم المهني جوهر مهنة التدقيق، حيث تتطلب مراحل عملية التدقيق ضرورة إصدار أحكام مهنية قابلة للتبرير من قبل مدقق الحسابات (Wedemeyer, 2010, p. 321).

ونظراً لهذه الأهمية فيجب أن تتصف هذه الأحكام بالموضوعية، ويمكن أن يحقق المدقق من اتخاذ أحكام موضوعية عدداً من الفوائد تتمثل فيما يلي:

- إن جودة القوائم المالية للمنشآت تعتمد إلى حد كبير على جودة الحكم المهني الذي يمارسه المدقق.
- تقليل حالات فشل عملية التدقيق حيث أن هذا الفشل يعزى لممارسة الحكم المهني غير السليم في ظل الضغوط والحوافز والمخاطر التي يتعرض لها المدقق ومخاطر منشاة العميل.
- دراسة الحكم المهني للمدقق تعمل على تحسين جودة الأداء المهني وتقليل التفاوت بين مدققي الحسابات في محاولة للوصول إلى موضوعية أراء المدققين والارتقاء بجودة عملية التدقيق.

وبالتالي تستمد الأحكام المهنية أهميتها من الدور المحوري الذي تلعبه في مختلف مراحل عملية التدقيق، والذي يترتب عليه إبداء الراي المهني للمدقق، الذي يؤثر على العديد من الأطراف المرتبطة بالقوائم المالية، حيث يرى (Bonner, 1999, p. 386) أن الأحكام المهنية تستمد أهميتها لأنها تؤثر على العديد من الأطراف التي تعتمد على تلك الأحكام، وهي كما يلي:

- مكاتب تدقيق الحسابات: حيث أن ضعف الأحكام المهنية قد يؤدي لفشل عملية التدقيق، وما يترتب على ذلك من نتائج سلبية، مثل فقدان الأتعاب والدعاوى القضائية.
- مدققي الحسابات: حيث أن الأحكام ذات تأثير كبير على تقييم أدائهم من قبل مشرفيهم، والترقيات، والمساءلة، الاحتفاظ بالوظائف.
- مستخدمو تقارير التدقيق: لما يمكن أن يلحق بهم من خسارة نتيجة ضعف أو قصور الأحكام المهنية التي ترتب عليها إصدار تقرير مضلل لمستخدمي القوائم المالية.

ومما سبق يتضح أن أحكام التدقيق تلعب دوراً جوهرياً في مختلف مراحل عملية التدقيق، بداية من مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، وبالتالي فإن إصدار أحكام مهنية موضوعية وذات جودة عالية يترتب عليها اتخاذ قرارات ملائمة، كما يترتب عليها جودة الأداء المهني في عملية

التدقيق، نظراً لأن الأحكام تستخدم في كافة مراحل وإجراءات عملية التدقيق، ويعتمد بعضها على بعض، فالفشل في الأحكام في مرحلة ما سيترتب عليه حالات فشل في المراحل التالية، وسيترتب على ذلك مسؤولية اجتماعية وقانونية على المدقق.

ثالثاً- مدخل تحسين جودة الأحكام المهنية في تدقيق الحسابات من خلال مدخل المعايير المهنية:

يُقصد بتحسين الحكم المهني أن تصبح القرارات التي يتخذها المدقق على درجة عالية من الموضوعية وتُحقق أقصى المنافع الممكنة وبأقل التكاليف (محمد، 2013، صفحة 325)

أن هدف تحسين جودة الحكم المهني للمدقق هو إيجاد حلول للمشاكل والعيوب المتعلقة به، وهذا يؤدي إلى تحقيق نتائج موضوعية بعيدة عن التحيز في نطاق عملية التدقيق، كما له الكثير من الفوائد والمزايا مثل المرونة، وإتاحة الفرصة أمام أعضاء المهنة لإبراز طاقاتهم وقدراتهم وسرعة البديهة للتصرف في المواقف التي لم يرد بشأنها توصية من المنظمات أو رأي في المراجع العلمية.

كما أن المعايير المحاسبية لها أثر على جودة الأحكام المهنية للمدققين حيث يمكن أن تساعد المدقق في إصدار أحكام أكثر دقة من خلال وضوح هذه المعايير ومدى ردعها للتقارير المالية التي يمكن أن تشوبها إدارة أرباح أو تقارير احتيالية، كما أنها تعطي فرصة أقل في إصدار أحكام مهنية مختلفة في مسألة معينة كما تساهم في تعزيز الشك المهني للمدقق تجاه القوائم الاحتيالية.

أما بالنسبة للمعايير المحاسبية الأقل دقة فهي توفر المزيد من الغموض للمدققين وبالتالي تجعلهم أقل تحفزاً للحد من القوائم الاحتيالية.

وتعتبر المعايير بمثابة إرشادات التي تساعد المدقق في تحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، بالإضافة إلى أنها تساعده في إبداء رأيه عند إعداد تقرير التدقيق، لذا يجب على المدقق عدم الانحراف عن المعايير المهنية وإلا سيُعرض نفسه للمساءلة التأديبية، وفي حال الانحراف عن هذه المعايير يجب عليه أن يبرر أسباب ذلك.

يمارس المدقق أحكامه المهنية في جميع مراحل عملية التدقيق، ويظهر ذلك من خلال معايير التدقيق الامريكية والدولية والتي يمكن أن أشير إلى هذه المعايير بشكل مختصر كما يلي:

1- **معيار التدقيق الأمريكي (99):** وضحت الفقرة (32) أنه عند الحصول على معلومات حول الكيان وبيئته يجب على المدقق أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات تشير إلى عوامل مخاطر

الاحتيال التي قد تحدث، كما يجب على المدقق استخدام حكمه المهني في تحديد هذه العوامل (AICPA,2002,SAS 99,P.1729).

وبينت الفقرة (40) إن التعرف على مخاطر وجود التحريفات الجوهرية بسبب الاحتيال ينطوي على ممارسة الأحكام المهنية ويتضمن النظر في سمات المخاطر، بما في ذلك نوع المخاطر التي قد تحدث، وأهمية هذه المخاطر، واحتمال حدوق المخاطر (AICPA,2002,SAS 99,P.1731).

كما وضحت الفقرة (50) أن أحكام المدقق تلعب دوراً هاماً ومؤثراً تجاه التحريفات الجوهرية، من خلال سياسة تعيين المدققين والإشراف عليهم والاستعانة بأفراد من ذوي الخبرة والمعرفة المتخصصة. كما ان أحكام المدقق أكثر أهمية في تقييم المبادئ المحاسبية وخاصة المتعلقة بالقياسات غير الموضوعية والمعاملات المعقدة والتقييمات الشخصية (AICPA,2002,SAS 99,P.1733).

2- **معيار التدقيق الدولي رقم (200):**بينت الفقرتين (8،16) أنه ينبغي أن يمارس المدقق الحكم المهني، ويحافظ على نزعة الشك المهني عند تخطيط وإجراء عملية تدقيق القوائم المالية(IFAC,2014I,ISA 200,P:76-81)، وفصلت الفقرة (أ23) أهمية الحكم المهني وأنه ضروري لحسن سير عملية التدقيق، وذلك لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، ومعايير التدقيق والقرارات المهمة اللازمة لعملية التدقيق بدون تطبيق خبرة، ومعرفة المدقق المرتبطة بالأحداث والظروف، والحكم المهني للمدقق ، يكون ضرورياً بصفة خاصة للقرارات التالية(IFAC,2014I,ISA 200,P:89):

- الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق.
- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير التدقيق وجمع الأدلة.
- تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، وما إذا كان الأمر يحتاج لعمل أكثر لتحقيق أهداف معايير التدقيق، ومن ثم الأهداف العامة للمدقق.
- تقييم أحكام الإدارة عند تطبيق إطار التقرير المالي المعمول به في المنشأة.
- الوصول إلى الاستنتاجات، استناداً إلى أدلة التدقيق التي قد تم الحصول عليها، على سبيل المثال: تقييم مدى معقولية التقديرات التي قامت بها الإدارة في إعداد القوائم المالية.

وأكدت الفقرة (أ24) أن السمة المميزة للحكم المهني للمدقق هي أنه يُمارس من قبل مدقق على قدر من التدريب والمعرفة والخبرة التي تساعد في تطوير الكفاءات المهنية اللازمة لتحقيق أحكام معقولة (IFAC,2014I,ISA 200,P.90)،كما بينت الفقرة (أ25) أن ممارسة الحكم المهني تعتمد على الحقائق والظروف التي يعرفها المدقق ، والتشاور بشأن الأمور الصعبة، أو المثيرة للجدل اثناء مراحل التدقيق، سواء داخل أو بين فريق التدقيق ، وآخرين على المستوى المناسب داخل أو خارج المكتب ، لمساعدة المدقق في إصدار أحكام مدروسة ومعقولة (IFAC,2014I,ISA 200,P.90).

3- **معيار التدقيق الدولي رقم (220):** بين المعيار في الفقرة (أ11) أنه عند النظر في القدرات والكفاءات المناسبة والمتوقعة لفريق التدقيق ككل، يجب أن يأخذ الشريك المسؤول في الحسبان بعض الأمور المتعلقة بالفريق، مثل المقدرة على تطبيق الحكم المهني، والفهم والخبرة العملية بارتباطات التدقيق المماثلة، من حيث طبيعتها ودرجة تعقيدها، المعرفة بالصناعة التي يعمل بها العميل (IFAC,2014I,IAS 220,P.138).

4- **معيار التدقيق الدولي رقم (240):** وضحت الفقرة (أ24) أنه عند تقييم مخاطر الاحتيال ليس من السهولة ترتيب عوامل مخاطر الاحتيال حسب الأهمية، فأهمية عوامل خطر الاحتيال تتباين فيما بينها تبايناً كبيراً. إذ توجد بعض تلك العوامل في المنشآت، في حين لا توحي الظروف الخاصة بمخاطر الاحتيال بذلك. وبالتالي فإن تحديد وجود أي من تلك العوامل وعما إذا كان قد تم أخذها في الحسبان عند تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الاحتيال يتطلب ممارسة الحكم المهني. كما أكدت الفقرة (أ44) أن يمارس المدقق حكمه المهني في تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى اختبارات الكشف عن الاحتيال (IFAC,2014I,ISA 240,P.177,183).

5- **معيار التدقيق الدولي رقم (300):** بين هذا المعيار في الفقرات (2-10) أن تخطيط عملية المراجعة هو عملية مستمرة حتى اكتمالها. وأن بذل العناية المهنية اللازمة لعملية التدقيق، وإشراك فريق التدقيق من ذوي الخبرة والمعرفة يؤثر على كفاءة وفعالية الأحكام المهنية المتعلقة بالتخطيط (IFAC,2014I,IAS 300,P.225-257).

6- **معيار التدقيق الدولي رقم (315):** وضحت الفقرتين (27-28) أن المخاطر الهامة Significant Risk يتم تحديدها وفقاً للحكم المهني للمدقق حيث يتطلب اعتبارات خاصة

بالتدقيق. وعند ممارسة المدقق للحكم حول ماهي المخاطر المهمة ،يجب على المدقق أن يأخذ في الحسبان ، في ما إذا كانت تلك المخاطر تتعلق بمخاطر احتيال، وما إذا كانت المخاطر تتعلق بتطورات مهمة حدثت مؤخراً ، سواء كانت اقتصادية أو محاسبية أو تطورات أخرى ، ومن ثم تتطلب اهتماماً خاصاً، ومدى تعقد المعاملات ، وما إذا كانت المخاطر تتضمن معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة، ودرجة عدم الموضوعية في قياس المعلومات المالية ذات العلاقة بالمخاطر ، وما إذا كانت المخاطر تتضمن معاملات مهمة تقع خارج نطاق العمل العادي للمنشأة (IFAC,2014I,ISA 315,P.275).

7- **معيار التدقيق الدولي رقم (320):** وضحت الفقرة (4) أن تحديد المدقق للأهمية النسبية هو مسألة حكم مهني، ويتأثر بإدراك المدقق لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية للمعلومات المالية، ويُطبق مفهوم الأهمية النسبية بمعرفة المدقق في كل من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق (IFAC,2014IISA,320,P.322).

8- **معيار التدقيق الدولي رقم (500):** بينت الفقرة رقم (أ6) أنه يتم الحصول على تأكيد معقول على أدلة التدقيق الكافية، وحتى يستطيع المدقق التوصل على استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه، وهو أمر يعود إلى الحكم المهني، كما أن هناك عوامل ذات أهمية عندما يمارس المدقق الحكم المهني فيما يتعلق فيما إذا تم الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملاءمة، مثل طبيعة إجراءات التدقيق، وتوقيت إعداد القوائم المالية والموازنة بين التكلفة والمنفعة (IFAC,2014I,ISA 500,P.392).

9- **معيار التدقيق الدولي رقم (520):** بينت الفقرة (أ4) يتوقف القرار المتعلق بتنفيذ الإجراءات التحليلية على مستوى التأكيد لاختبارات تفاصيل أو إجراءات تحليلية أساسية على حكم المدقق بشأن الفعالية والكفاءة المتوقعة لإجراءات التدقيق المتاحة وذلك لتخفيض خطر التدقيق من مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول (IFAC,2014I,ISA 520,P.444).

10- **معيار التدقيق الدولي رقم (540):** وضحت الفقرة (11) أنه يجب على المدقق أن يحدد وفقاً لحكمه ما إذا كان ي من التقديرات المحاسبية التي قد تم التعرف عليها تحتوي على عدم تأكد مرتفع للتقدير ينشأ عنه مخاطر مهمة (IFAC,2014I,ISA 540,P.471). كما بينت الفقرتين (أ79-أ80) أنه قد تعكس الافتراضات التي استندت غليها التقديرات المحاسبية ما الذي تتوقعه

الإدارة من أهداف واستراتيجيات محددة، وقد تعتمد مدى معقولية الافتراضات المستخدمة على نية وقدرة الإدارة على تنفيذ إجراءات عمل معينة. وبالتالي فإن نطاق أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها حول نية وقدرة الإدارة يعد مسألة حكم مهني للمدقق (IFAC,2014I,ISA 540,P.493).

11- **معيار التدقيق الدولي رقم (570):** وضحت الفقرة (18) أنه استناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، يجب على المدقق أن يستنتج طبقاً لحكمه المهني ، ما إذا كان يوجد عدم تأكد جوهري ذو علاقة بأحداث أو ظروف والتي بمفردها أو في مجموعها قد تُلقي شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشاة على البقاء كمنشأة مستمرة .ويوجد عدم تأكد جوهري عندما يكون تأثيره المحتمل واحتمالية حدوثه كبيرة ، إلى درجة أن الإفصاح المناسب عن طبيعة وانعكاسات عدم التأكد بحسب حكم المدقق يعد ضروري للعرض العادل للقوائم المالية ، وألا تكون القوائم المالية مضللة (IFAC,2014I,ISA 570,P.557).

12- **المعيار ISQC No.1 المعيار الدولي لممارسات الرقابة على جودة التدقيق والتأكيد والخدمات المرتبطة بهما على مستوى مكتب التدقيق:** في إطار مراقبة الجودة Framework for Audit Quality من هذا المعيار، بينت الفقرة (14) أن سياسات وإجراءات مكتب التدقيق تساهم في جودة التدقيق من خلال منهجية التدقيق المتبعة في المكتب لتشجيع أعضاء فريق التدقيق في تطبيق الشك المهني والحكم المهني المناسب (IFAC,2014III,P.14). كما أكدت العديد من الفقرات منها الفقرة (15) من الملحق (1)، أن الشك المهني هو جانب هام من جوانب الحكم المهني للمدقق المتعلقة بتخطيط وتنفيذ وتقييم نتائج التدقيق (IFAC,2014III,P.47). وأكدت الفقرة (48) أن المدققين يستخدمون خبراتهم وقيم النزاهة والموضوعية والشك المهني لديهم لجعل الأحكام المهنية معقولة والتي تدعمهم في وقائع وظروف عملية التدقيق (IFAC,2014III,P.55).

وبرأي الباحثة أن المعايير المهنية توضح أهمية استخدام الأحكام المهنية في كافة مراحل عملية التدقيق ابتداءً من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق إلى الانتهاء منها وإبداء الراي المهني بذلك، حيث تعتمد مهنة تدقيق الحسابات على الأحكام المهنية وذلك لأن المعايير المهنية توفر إرشادات وقواعد عامة وتترك للمدقق مجالاً كبيراً لإصدار الأحكام المهنية في ظل الظروف والأحداث التي تتم بها عملية التدقيق.

الفصل الثاني

الشك المهني ومخاطر أعمال العميل ومنعكساتها على جودة الحكم المهني في عملية تدقيق الحسابات

مقدمة:

في ظل التطورات في بيئة تدقيق الحسابات والتي تتسم بالديناميكية والتعقيد، وزيادة مخاطر أعمال المنشأت وتعقيداتها وتعدد المخاطر التي تحيط بها، أصبحت عملية التدقيق على هذه المنشأت بالغة الخطورة ويحتاج المدقق إلى إبداء رأيه المهني عن هذه المنشأت بحيث أنه يترتب على ذلك اعتماد العديد من الأطراف على رأيه المهني والذي يجسده المدقق خلال تقريره عن القوائم المالية لمنشأة العميل.

وليتمكن المدقق من التوصل إلى رأيه الفني المحايد عن عدالة وسلامة القوائم المالية، لابد له من إصدار العديد من الأحكام المهنية الملاءمة التي تظهر في معظم مهام ومراحل عملية التدقيق، وتبرز أهمية الأحكام المهنية وبشكل خاص من خلال الأحكام المهنية المتعلقة بمخاطر الأعمال التي قد تتعرض لها المنشأة الخاضعة للتدقيق.

ومن هذا المنطلق سيتم تناول هذا الموضوع في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: أهمية الشك المهني ومخاطر أعمال العميل ومنعكساتها على جودة الحكم المهني لتدقيق الحسابات.

المبحث الثاني: دور الشك المهني ومخاطر أعمال العميل ومنعكساتها على جودة الحكم المهني في استمرارية الشركات في سورية.

المبحث الأول

أهمية الشك المهني ومخاطر أعمال العميل ومنعكساتها على جودة الحكم المهني لتدقيق الحسابات

المقدمة:

تتطلب المسؤولية والعناية المهنية من المدقق ممارسة الشك المهني حيث يعتبر عنصر هام في مجال تدقيق الحسابات ، وهو ما ينعكس في المعايير المهنية مثل معايير التدقيق الدولية ومعايير المراجعة الأمريكية ،واصدارات مجلس الإشراف المحاسبي على شركات المحاسبة العامة ،وكذلك تقارير التفتيش الصادرة عنه ، وقد فحصت دراسة (Messier, Kozloski, & and Kochetova-Kozloski, 2010, p. 233) حالات الفشل في تقارير (PCAOB)، ووجدت أنها تتضمن عدد (28) حالة دعوى قضائية ضد مكاتب التدقيق، نتيجة فشل أعمال التدقيق ، وأظهرت الدراسة أن السبب هو عدم التزام تلك المكاتب بمعايير التدقيق المتعارف عليها ، وعدم ممارسة الشك المهني في (22) عملية تدقيق ووجود قصور ملحوظ في إجراءات التدقيق فيها كما أن تقارير التفتيش حول نتائج الفحص لمكاتب التدقيق في الفترة (2007-2010 م) حدد الـ (PCAOB) وجود نقص في الشك المهني كأحد الأسباب الجذرية لفشل عملية التدقيق (PCAOB,2013,Release No.201-001,P:7)، كما أفاد تقرير التفتيش على شركة Ernst & Young LLP أن المخاوف تثار حول اشراف شركاء ومدراء التدقيق على عملية التدقيق والحفاظ على الشك المهني وبشكل خاص حول نتائج استفسارات الإدارة وتقييم تقديرات الإدارة والافتراضات المتعلقة بالمستحقات والاحتياطيات والتحقق من موثوقية مصدر أدلة التدقيق (PCAOB,2010b,Release No.104-2010-091A,P.13).

ويرى (Edelman & Ashley., 2011, p. 129) أن المشكلة لم تكن في عدم ملاءمة عملية التدقيق التي تم تنفيذها وفق المعايير المهنية، ولكن كانت المشكلة في نقص الشك المهني من جانب المدققين وارتفاع حدة المخاطر في بيئة الأعمال، حيث يتوفر لدى المدقق الأدلة التي تشير إلى وجود المشكلة ولكنه لم ينظر إليها، وبالتالي كانت الأحكام الصادرة من المدققين خاطئة.

وبالتالي تنبع أهمية الشك المهني في التدقيق من المزايا المترتبة على ممارسته كما يلي:

- عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق تتطلب المسؤولية والعناية المهنية من المدقق ممارسة الشك المهني، مما يترتب عليه تحسين الأحكام المهنية للمدقق التي هي جوهر عملية التدقيق. حيث يُعبر الشك المهني عن أحكام المدقق التي تعكس تقديرات مرتفعة من المخاطر مما يتطلب من المدققين عمل صياغة موضوعية للأحكام المهنية على أساس أدلة التدقيق، ودون حصول أي تأثير من عميل التدقيق.
- المحافظة على استقلال المدقق سواء الاستقلال الذهني أو الاستقلال من حيث المظهر.
- يوفر الشك المهني القدرة على احتواء مقدار الألفة والثقة التي تنمو بتطور علاقة المدقق بالعميل أثناء عمليات التدقيق، والتي تؤثر على أحكام وقرارات المدقق.
- يساعد الشك المهني المدقق في ان يكون متأهباً لأي مؤشرات محتملة من تحيز الإدارة، ويجعل المدقق في حالة تأهب إلى الظروف والأخطاء المحتملة بسبب الأخطاء والاحتيال، والنظر في مدى كفاية وملاءمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في ظل هذه الظروف.
- يعتبر الشك المهني أحد الأدوات التي تعمل على التحسين المستمر لأداء المدققين ومساعدتهم في استخدام إجراءات التدقيق الملائمة وبالتالي فإن إجراء مراجعات أكثر شمولاً لمنع واكتشاف عمليات الاحتيال (ريشو، 2014، صفحة 299)، فاستجابة المدقق إلى مخاطر الخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال تنطوي على ممارسة الشك المهني عند جمع وتقييم أدلة التدقيق.
- يعتبر الشك المهني أحد العوامل الهامة المؤثرة على جودة الأداء المهني في التدقيق، حيث أن مستوى جودة عملية التدقيق يتوقف على مقدار الشك المهني الذي يمارسه المدققين). فالشك المهني هو إحدى سمات التدقيق الهامة التي تم التركيز بشدة في السنوات الأخيرة بسبب أن نقصان الشك المهني كان له جذور في العديد من حالات فشل عملية التدقيق، وبالتالي فممارسة الشك المهني في تقييم الأدلة يقلل على حد كبير من احتمال فشل التدقيق.
- يساعد الشك المهني المدقق في تعزيز ثقة المستثمرين في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، مما يعمل على الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بالمدققين.

وبرأي الباحثة أن الشك المهني يلعب دوراً هاماً وأساسياً في عملية التدقيق ويمثل جزءاً لا يتجزأ من مهارات المدقق، حيث يرتبط بصورة كبيرة بالأحكام المهنية لعملية التدقيق والتي تعتبر مدخلات لجودة

عملية التدقيق، فممارسة المدقق للشك المهني المعقول تؤدي إلى تحسين مستوى جودة الأداء المهني للتدقيق وبالتالي تجنب الفشل في عملية التدقيق.

كما أن العديد من المنظمات المهنية والباحثين أشارت إلى وجود ضعف في ممارسة المدققين للشك المهني، والذي بدوره أدى إلى العديد من فشل عمليات التدقيق.

أولاً- تقييم مخاطر أعمال العميل على التقارير المالية:

بعد تحديد مخاطر أعمال العميل ووضع خطة التدقيق من قبل المدقق، تبدأ عملية تقييم المخاطر كإحدى الآليات الهامة في مرحلة تنفيذ برنامج التدقيق وإجراء اختبارات التدقيق على أرصدة حسابات القوائم المالية، أو ما يطلق عليها تأكيدات الإدارة، وعلى القوائم المالية ككل، وتشمل هذه الإجراءات اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية، أو الجوهرية بهدف جمع أدلة الإثبات لعملية التدقيق.

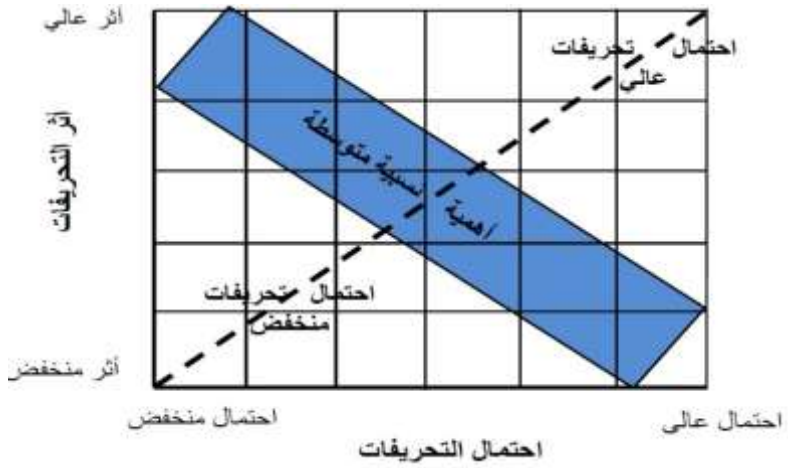
إن تقييم المخاطر يهدف إلى قياس العلاقة بين الدرجة المعيارية لاحتمال وقوع المخاطر والدرجة المعيارية للأثر المتوقع لها (غالي، 2013، صـــفحة 26) وكذلك ترتيب المخاطر وفقاً لنتائج العلاقة بين كل من الأثر والاحتمالية، من خلال تحديد مستويات مختلفة من المخاطر، واحتمال حدوثها بوجود تحريفات جوهرية على مستوى القوائم المالية، أو أحد أرصدة حساباتها

(Moeller, 2011, p. 71) (PCAOB, 2005, p. 15) وبالتالي يقوم المدقق في البداية بتقييم أثر وقوع المخاطر، من خلال معرفة عدم قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها، ومن ثم احتمالية Likelihood درجة التوقع لحدوث المخاطر وبالتالي يزيد فهم مخاطر أعمال العميل من احتمالية تحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة.

وهذا ما أشار إليه المعيار (315) بأنه يجب على المدقق الحصول على فهم لكل من:

- التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف القوائم المالية لمنشأة العميل.
- تقدير أهمية المخاطر.
- تقييم لاحتمالية حدوثها، واتخاذ قرارات للعمل على مواجهة تلك المخاطر.

ويمكن تصوير العلاقة بين كل من الأثر والاحتمالية للمخاطر وتحديد المستويات والاهتمام والإجراءات المطلوبة من قبل المدقق في ضوء الأهمية النسبية، حيث يمكن تصوير ذلك حسب **الشكل (3):**



شكل (3) العلاقة بين كل من الأثر والاحتمالية للمخاطر

من خلال الشكل (3) يتضح أنه من خلال معرفة وإدراك المدقق لجانبي عملية تقييم المخاطر "الاحتمال والأثر"، وأين تكمن هذه المخاطر يستطيع المدقق تحديد مخاطر التحريفات، فكلما اقتربت المخاطر من منطقة مخاطر التحريفات غير الهامة، يقل اهتمام المدقق بها، بينما كلما ارتفعت المخاطر نحو مخاطر تحريفات هامة أو عالية ازداد اهتمام المدقق بها، ويقوم بأداء المزيد من اختبارات وإجراءات التدقيق.

ومما سبق تتناول الباحثة عملية تقييم مخاطر أعمال العميل من خلال جانبين مهمين هما:

أ- تقييم أثر المخاطر

ب-تقييم احتمال حدوث المخاطر

أ- تقييم أثر المخاطر

يجب الأخذ بكل من المنظور السلبي للمخاطر في أنها تمثل تهديد للمنشأة في تحقيق أهدافها من ناحية، والمنظور الإيجابي للمخاطرة في أنها تمثل فرصة لتحقيق أهداف المنشأة من ناحية أخرى (Moeller, 2011, p. 70) وذلك عند تقييم المدقق للمخاطر.

وتتطلب عملية تقييم المخاطر من المدقق ممارسة الحكم والتقدير المهني وممارسة الشك المهني، وبالتالي القيام بتحديد وتقييم الآتي (AICPA SAS No. 99, 2002, p. 1724):

- نوع المخاطر الممكن وجودها، والتي قد تكون تقارير مالية مضللة أو اختلاس للأصول.
- أهمية هذه المخاطر وحجمها، وما إذا كانت ذات حجم يمكن أن يؤدي إلى تحريفات جوهرية محتملة في القوائم المالية.
- إمكانية المخاطر، بمعنى درجة تواتر أو حدوث تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

- مدى انتشار المخاطر. ويشير ذلك إلى مدى انتشار هذه المخاطر في القوائم المالية ككل، أو أنها تتعلق بتأكيد أو حساب معين أو فئة معينة من العمليات.

ووضح كل من معياري التدقيق الدولية (315،200) ومعيار المراجعة الأمريكي (99) أنه على المدقق تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستويين وهما:

1- على مستوى القوائم المالية ككل.

2- على مستوى التأكيدات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

وبالتالي يمكن عملية تقييم أثر مخاطر أعمال العميل من خلال تحديد مستوى تأثير نوع أو مجموعة من المخاطر على القوائم المالية ككل، وعلى مجموعة من الحسابات وأرصدة وإفصاحات القوائم المالية، كما يلي:

1-1 تقييم أثر المخاطر على مستوى القوائم المالية:

لتكوين المدقق لحكمه المهني في عملية التدقيق ولجمع أدلة التدقيق فيجب عليه الربط بين تأثير نوع أو مجموعة من المخاطر على مستوى القوائم المالية، حيث أن تقييم المخاطر المحددة وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل، فمن المحتمل أن تؤثر على كثير من التأكيدات (فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات (IFAC ISA 315, 2014I, pp. 274-275).

ويمثل انتشار نوع أو مجموعة من المخاطر على مستوى القوائم المالية ككل انتشاراً أفقياً، بينما يمثل ضخامة أثر المخاطر تركزها بشكل يُعرض أحد أرصدة حسابات القوائم المالية للتحريف الهام، وبالتالي تعتبر هذه القوائم من وجهة نظر المدقق محرفة تحريفاً هاماً.

حيث أن تقييم مخاطر أعمال العميل يبدأ من تحليل أنشطة العميل بنظرة شاملة لجميع المخاطر التي تواجهها المنشأة أي على مستوى القوائم المالية ككل، والتي ترتبط وتؤثر على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، وينتهي بتحديد التحريفات الهامة في القوائم المالية. ويمثل هذا الربط بين نوع أو مجموعة من المخاطر وحسابات وأرصدة القوائم المالية ككل – أعلى مستوى تقييم لأثر المخاطر على عملية التدقيق بشكل عام، حيث قد يترتب عليه تكوين رأي لدى المدقق عن عدم قدرة العميل على الاستمرار، أو في أقل الاحتمالات إصدار رأي متحفظ أو الانسحاب من عملية التدقيق، أو عدم قبول العميل إذا كان العميل جديداً لمكتب التدقيق.

2-1 تقييم أثر المخاطر على مستوى التأكيدات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات:

يتم تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى التأكيدات في فئة المعاملات وأرصدة الحسابات ومستوى الإفصاح من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية اللازمة للحصول على دليل كافٍ وملائم ، ويُمكّن هذا الدليل المدقق من أن يبدي رأياً حول البيانات المالية المأخوذة ككل عند مستوى منخفض بشكل مقبول لمخاطر التدقيق، وعلى المدققين استخدام أساليب متنوعة لتحقيق هذا الهدف (حماد، طارق عبدالعال، 2011، صفحة 224) على سبيل المثال : قد يستخدم المدقق نموذج يعبر عن العلاقة العامة لمكونات خطر التدقيق في صورة رياضية للوصول إلى المستوى المقبول لخطر الاكتشاف، ويجد بعض المدققين أن مثل هذا النموذج يمكن أن يكون مفيداً عند التخطيط لإجراءات التدقيق (IFAC,2014I,ISA 200,Pra A36,P:92) وعند التعرف على مخاطر التحريفات وتقديرها عند مستوى الإثبات، قد يستنتج المدقق أن المخاطر المتعرف عليها تتعلق بشكل أكبر بالقوائم المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإثباتات (IFAC,2014I,ISA 315,Para A122,P.306).

حيث أن حدوث نوع معين من المخاطر قد يكون له أكثر من تأثير على أحد الحسابات أو مجموعة الحسابات أو الافصاحات نتيجة للعلاقة التبادلية بين حسابات القوائم المالية، فما يؤثر على قيمة حساب معين يقابله بالضرورة تعديل في حساب آخر، وهنا على المدقق تحديد نوع أو مجموعة من المخاطر وآثارها بشكل مباشر أو بشكل تبادلي، على أحد الحسابات أو مجموعة الحسابات أو الافصاحات بشكل مباشر أو بشكل تبادلي، وهذه العملية معقدة بذاتها، وذلك لكون المخاطر تتسم بخاصية عدم التأكد من الوقوع، وللعلاقة التبادلية فيما بينها.

ثانياً- ممارسة الشك المهني في تقييم احتمال حدوث مخاطر :

يقوم المدقق بعملية تقييم احتمال حدوث المخاطر من أجل تحديد مدى إمكانية حدوثها، وقدرة المنشأة على الحد منها أو منع حدوثها أو تخفيض أثرها إذا حدثت، ويوجد العديد من الوسائل الهامة والأساسية التي تساعد المدقق في تقييم احتمال حدوث المخاطر وأهمها:

1- الكيفية التي يقوم المدقق عبرها بتحديد المخاطر والتي تؤثر في تقييمه لاحتمال حدوثها.

2- تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

3- ممارسة المدقق للشك المهني خلال عملية التدقيق. ويتم تناول هذه النقاط الثلاث كما يلي:

أ- تأثير تحديد المخاطر على أحكام المدقق في تقييم احتمال حدوثها

أن وجود عوامل المخاطر يترتب عليها تقدير أعلى لمستوى حدوث المخاطر وأيضاً زيادة الافتراضات المكونة عن وجود أخطاء محتملة ،مما يترتب عليه توسيع الاختبارات الأساسية لاكتشاف هذه الأخطاء، أو تغيير طبيعة الاختبارات (حماد، طارق عبدالعال، 2011، صفحة 329).وتؤثر الاختلافات في عوامل المخاطر في مبررات المدققين لهذه الأحكام والقرارات ، ولهذا يجب على المدققين أن يعطوا اهتمام لتبرير تصوراتهم العقلية نظراً لحاجتهم لتفسير جميع الأحكام والقرارات لمشرفيهم وللعملاء وللأطراف الأخرى من أصحاب المصالح المرتبطة بعملية التدقيق، وهذا يعني وجود عوامل المخاطر يرتبط بوجود مبررات لقرارات تخطيط عملية التدقيق تتضمن (مجاهد، 2005أ، صفحة 200):

- القابلية للدفاع عنها وذلك من خلال فحص المستندات الأصلية.
- مستوى المخاطر وتحديده من خلال اختبار أساليب الرقابة في منشأة العميل.
- حالات الشك والتساؤل عن أنظمة العميل والأفراد العاملين في المنشأة.
- تحقيق كفاءة عملية التدقيق وذلك من خلال الاعتماد على طبيعة الاختبارات كبديل لامتدادها لتحقيق التوازن بين كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.

ويتوقف تقييم مستوى المخاطر على اعتقادات المدقق حول العميل محل التدقيق، وينشأ الاعتقاد لدى المدقق أثناء تحديد مخاطر أعمال العميل عن المخاطر المحتملة للمنشأة وتقاريرها المالية.

وبرأي الباحثة أن فهم المدقق لمخاطر أعمال العميل من خلال عملية تحديد هذه المخاطر يساعد المدقق على اكتشاف أي تغيرات أو تقلبات في أرصدة الحسابات، فعندما توجد تقلبات أو تغيرات في أرصدة الحسابات وهذه المخاطر حددها المدقق بأنها مخاطر عالية، فإن المدقق سوف يميل إلى رفع احتمال تعرض العميل لمخاطر، وعندما توجد تقلبات أو تغيرات في أرصدة الحسابات وهذه المخاطر حددها المدقق بأنها مخاطر منخفضة، فإن المدقق سوف يميل إلى تخفيض احتمال تعرض العميل لهذه المخاطر.

ب-تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية هي العملية التي يقوم عليها المكلفون بالحوكمة، والإدارة، وموظفون آخرون، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بموثوقية القوائم المالية، وكفاءة وفعالية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المعمول بها.

وتُعد دراسة الرقابة الداخلية وما ينتج عنها من تقدير لمخاطر الرقابة أمراً هاماً للمدققين، من أجل تحديد مدى الاعتماد على القوائم المالية، ويؤثر هذا الجانب على هدف التدقيق للقوائم المالية وتأكيدات الإدارة في تحديد مدى عدالة العرض بالقوائم المالية.

ومن أجل أن يقوم المدقق بتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية، فإن عليه اختبار نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تقييم مدى سلامة نظام الرقابة كما يلي:

- **اختبار نظام الرقابة**

حدد معيار التدقيق 330 طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة (IFAC,2014I,ISA 330,Para 10,P.332) عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المدقق:

أ- تنفيذ إجراءات تدقيق أخرى بالتزامن مع الاستفسار للحصول على أدلة تدقيق حول الفعالية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك:

- كيفية تطبيق أدوات الرقابة في أوقات ملائمة خلال الفترة محل التدقيق.
- الثبات الذي كان يتم به تطبيق هذه الإجراءات.
- جهة أو وسائل تطبيقها.

ب-تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها، تعتمد على أدوات رقابة أخرى.

كما بينت الفقرات التوضيحية في أن أهم الأساليب لاختبارات الرقابة في الاستفسار من الأفراد المناسبين لدى العميل، وفحص المستندات (التوثيق)والسجلات والتقارير، وملاحظة الأنشطة المتعلقة بالرقابة، وإعادة أداء إجراءات العميل، وتؤثر طبيعة أداة رقابية معينة على نوع إجراء التدقيق المطلوب للحصول على أدلة تدقيق بشأن ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بشكل فعال. وعلى سبيل المثال، إذا تم تأكيد فعالية العمل بأدلة موثقة فإن المدقق قد يقرر التقصي عنها، للحصول على أدلة تدقيق بشأن فعالية العمل، وعندما تكون هناك حاجة لأدلة تدقيق أكثر إقناعاً فيما يتعلق بفعالية أداة رقابية معينة، فإنه قد يكون من المناسب زيادة مدى اختبار الرقابة.

وهذه الأساليب لا تكفي لوحدها وانما يجب على المدقق الأخذ بالحسبان المخاطر المحيطة بالعميل أو الصناعة أو العملية محل التدقيق، والتي قد تؤثر على القوائم المالية ككل أو أحد أو مجموعة من حسابات القوائم المالية. فمثلاً اجراء اختبارات الرقابة في قطاع السياحة في ظل ركود قطاع السياحة، فلابد للمدقق أن يأخذ بالحسبان هذا الركود، وباستخدام المعلومات عن قطاع السياحة وما يعانيه من ركود، سوف يجعل المدقق يغير من وجهة نظره، وأن الدخول في مشروعات سياحية جديدة في المرحلة الراهنة يمثل سوء استخدام لأصول المنشأة مما يؤدي إلى تعرض المنشأة إلى مخاطر تأكل رأس المال ومن ثم العجز أو عدم القدرة على الاستمرار.

وهذا ما أشار إليه المعيار (315) إلى أنه يتم تصميم الرقابة الداخلية، وتنفيذها، وتطويرها لمواجهة مخاطر الأعمال التي تعيق تحقيق أي من أهداف المنشأة التي تتعلق بموثوقية القوائم المالية للمنشأة، وفعالية وكفاءة عملياتها، والتزامها بالأنظمة واللوائح المعمول بها، حيث أن طريقة تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية وتطويرها تختلف بحسب حجم وتعقيد المنشأة، وبالتالي فإن مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية ككل يمكن أن تنشأ من فقدان الإدارة للكفاءة في كيفية إدارة المنشأة.

- **تقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية**

ان حكم المدقق على مدى سلامة وفعالية نظام الرقابة لدى العميل تخدم جانبين هامين في عملية التدقيق هما توفير تأكيد معقول لدى المدقق عن مدى قدرة هذا النظام على تخفيض احتمال حدوث المخاطر التي تم تحديدها وتحقيق الاستجابة للمطالب القانونية والمعايير المهنية، ويعتبر سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية أحد أهم أساليب منع وقوع أي تحريفات هامة في القوائم المالية، حيث يمثل عدم قدرة هذا النظام على منع وقوع هذه التحريفات ما يعرف بخطر الرقابة ، وهو مقياساً لتقدير المدقق باحتمال وجود تحريفات في أي تأكيدات للإدارة لن يتم منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل في الوقت المناسب (AICPA,2006b,SAS 107,Para 21,P.1652) ، وبينت دراسة (Bierstaker, Hunton, & and Thibodeau, 2009, p. 80) أن تكوين الاعتقاد لدى المدقق عن مدى فعالية نظام الرقابة محل الفحص يتأثر بالمعلومات التي يحصل عليها المدقق عن نظم الرقابة التي تأتي من إدارة المنشأة .ولكن ضخامة نظم الرقابة الموثقة من قبل الإدارة قد يعوق المدقق في تحديد حكمه حول أوجه القصور أو العمليات التي لا توجد عليها نظم رقابية فعالة ، وبالتالي فأنه على المدقق إجراء عملية الاختبار بنفسه لكيفية الحصول على المعلومات سواء من قبل الإدارة

أو بتحديد المصادر الأخرى للحصول على المعلومات وتوثيق نظم الرقابة مثل : خرائط التدفق ، التتبع، الاطلاع على الإصدارات العلمية المتعلقة بعمل نظم الرقابة وغيرها.

حيث أن واحداً من أفضل طرق تجنب القصور في مجال الأعمال، وفي الوقت نفسه، يعد دافعاً مهماً للأداء في نشاط الأعمال، هو أن يكون لدى المنشأة نظام للرقابة الداخلية، عن طريقه يمكن مواجهة المخاطر، ويمكن إضافة قيمة للمنشأة والحفاظ عليها. ففي الكثير من الحالات، تعرف المنشآت الناجحة كيف تقتنص الفرص وتستفيد من منافعها ومزاياها، وكيف تواجه التهديدات وتتعامل معها، وذلك من خلال التطبيق الفعال لأساليب الرقابة، وبالتالي تحسن المنشأة أدائها (IFAC, Evaluating and Improving Internal Control in Organizations, 2012, p. 4).

وبالتالي على المدقق أن يفهم ويفسر لماذا أو هل المعلومات المقدمة من الإدارة معقولة ومقبولة.

إن هدف عملية تقييم سلامة وفعالية نظام الرقابة هو تحديد مدى قوة هذا النظام على منع أو اكتشاف أي تحريفات هامة بالقوائم المالية، أو الحصول على تأكيد عالي بعدم وجود ضعف هام في فعالية تصميم وتطبيق وعمل النظام.

وتدل الانحرافات التي يكتشفها المدقق على وجود شرخ في نظام الرقابة الداخلية ودليل على وجود قصور قد يكون بسيطاً أو جوهرياً .ونظراً لأن المدقق مطالب بالتقرير عن أوجه القصور الجوهرية للجنة التدقيق وتحديد ما إذا كانت ترقى إلى مستوى الضعف المادي ، فإن المديرين لديهم الحافز والدافع نحو اقناع المدقق على أن انحرافات التدقيق المكتشفة ليست أوجه قصور جوهرية ، وفي المقابل يتطلب الشك المهني من المدققين التعامل بحذر مع وسائل الإقناع التي تستخدمها الإدارة (Wolfe, Mauldin, & and Diaz, 2009, p. 2014) وعليه فإن إيجاد نوع من العلاقة بين كل من تقييم تأثير المخاطر واحتمال حدوثها يساعد المدقق على تحديد مستوى نظام الرقابة الملائم لمواجهة هذه المخاطر (Patterson & and Smith, 2016, p. 132).

حيث يترتب على تقييم وفعالية نظام الرقابة الداخلية التأثير على قرارات المدقق اللاحقة ، فإذا كان تقييم المدقق يشير إلى وجود مخاطر عالية فإن ذلك سيتطلب منه القيام بتعديل خطة التدقيق من خلال تصميم إجراءات تدقيق خاصة لتقييم المستوى النهائي لهذه المخاطر في نهاية عملية التدقيق ،أي أنه يقوم بزيادة الجهد المبذول في عملية التدقيق، وربما يتقاضى علاوة مخاطرة لعمليات التدقيق مع ارتفاع مخاطر الأعمال (Woo & and Lim, 2015, p. 145) (Paino, Abdul Hadi, & and

وتوصلت دراسة (Kim & and Fukukawa, 2013, p. 198) Tahir, 2014, p. 320) (Sinchuen & and Ussahawanitchakit, 2009, p. 12) إلى أن التعمق في فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية له أثر إيجابي على أحكام المدقق وبشكل خاص المتعلقة بمخاطر الاحتيال، وبالتالي زيادة جودة عملية التدقيق ككل.

ج- ممارسة الشك المهني في تقييم احتمال حدوث المخاطر

إن الشك المهني هو زيادة احتمال تقييم المخاطر حول التأكيدات المقدمة من إدارة العميل بأنها غير صحيحة، بناء على المعلومات المتوفرة للمدقق، وعليه فالمدقق الذي يتمتع بشك مهني عالي يحتاج إلى اقتناع أكبر في شكل جمع أكبر قدر من أدلة التدقيق المقنعة لتأييد أو نفي صحة الاعتقاد المكون لديه من الشك المهني العالي (Nelson, 2009, p. 4). وتمثل أدلة التدقيق الأداة الأساسية في نقل المعلومات عن المخاطر من مرحلة الاعتقاد إلى مرحلة المعرفة، أي أنها تؤدي إلى تحويل أي نوع من المخاطر من مجرد حدث يمكن أن يقع ويكون له تأثير على تحريف أرصدة وحسابات القوائم المالية، إلى وجود علاقة ارتباط مباشر بين هذه المخاطر وتحريف أرصدة وحسابات القوائم المالية. حيث لابد أن يكون لدى المدقق تصور ذهني متكامل مصحوباً بالشك المهني لديه أثناء تحديد مخاطر أعمال العميل عن توقع حدوث المخاطر أخذاً في الاعتبار جميع المعلومات المتوفرة عن الظروف المحيطة بالعميل، وبالتالي يقوم المدقق بتقييم كل من أثر واحتمال حدوث هذه المخاطر.

ويجب على المدقق إحداث توازن مثالي Optimal Balanceبين درجة الشك المهني وكفاءة وفعالية عملية التدقيق (Nelson,2009,P.4)، حيث يتطلب الشك المهني العالي التوسع في إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة مما قد يؤثر على كفاءة عملية التدقيق، في حين أن خفض درجة الشك المهني تؤدي إلى تخفيض إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة مما قد يؤدي إلى التأثير على فعالية عملية التدقيق.

وتعتبر عملية تحليل مخاطر أعمال العميل ذات علاقة مزدوجة مع كل من قرار المدقق فيما يتعلق بتكوين الحكم المهني على عميل التدقيق، وعلى درجة الشك المهني للمدقق. وهنا يظهر تأثير كل من الاعتقاد المسبق للمدقق والمعلومات التي تتوفر له أثناء مرحلة تحديد المخاطر عن العميل في رفع أو خفض درجة الشك المهني لدى المدقق، وبالتالي التأثير على تقييم احتمال حدوث المخاطر،

وبالتالي يمكن القول إنه يجب على المدقق ممارسة الشك المهني في ضوء تحليل مخاطر أعمال العميل، مع التركيز على المناطق ذات المخاطر العالية والتي ترتبط بخصائص بيئة العميل.

ثالثاً- علاقة ممارسة المدقق للشك المهني بخصائص أعمال العميل:

يلعب الشك المهني دوراً بارزاً في أداء عملية التدقيق بما يضمن الهدف الأساسي لهذه العملية وهو التحقق من صدق وعدالة القوائم المالية، ويمكن التوصل إلى العديد من خصائص بيئة أعمال العميل التي تؤثر على الشك المهني للمدقق والتي أهمها:

نزاهة وكفاءة إدارة العميل، وتعقيدات العميل، ودرجة مخاطر العميل، وتفضيلات العميل وعملية التفاوض مع العميل، وحوكمة الشركات والتي يمكن توضيحها كما يلي:

أ- نزاهة وكفاءة إدارة العميل Integrity Of Client Management وضحت معايير التدقيق أنه في ضوء ممارسة المدقق للشك المهني لا ينبغي أن يكون المدقق راضياً بأقل عدد من الأدلة المقنعة بسبب الاعتقاد أن الإدارة أمينة (SAS 99,Para 13,P.1724 ,SAS 99 ,AICPA,2002). وقد قامت العديد من الدراسات بفحص تأثير معتقدات المدققين حول نزاهة الإدارة، أي المعتقدات حول أمانة الإدارة Management's Honesty على الشك المهني ومن ثم ترجمتها إلى أحكام متشككة.

فقد توصلت دراسة (Brown & and Popova, 2016, p. 34) أن المدققين أكثر تشككاً نحو الإدارة عندما تكون حوافز الإدارة عالية للاحتيال، الناتجة من تقييم نزاهة الإدارة، كما بينت دراسة (Earley, Hoffman, & and Joe, 2008, p. 1476) أن المدققين الذين يعتبرون أن الإدارة لديها نزاهة عالية قد ينخدعون بوجود احتيال في القوائم المالية.

ويجب أن يكون المدققون متنبهين لممارسات إدارة العميل في التأثير عليهم

وترى الباحثة أنه يعتبر من أكثر الخصائص أهمية في تقدير المخاطر والتحريفات الجوهرية هي نزاهة العميل محل التدقيق ، فاحتمال قيام إدارة المنشأة بتضليل المدقق عن المخاطر المحيطة بالمنشأة والغش والتلاعب في أنظمة الرقابة الداخلية قائم بصفة دائمة ،إذ أن هناك دوافع كثيرة تجعل الإدارة تحاول دائماً التلاعب في القوائم المالية ،وهذا ما يجعل تقدير مدى نزاهة الإدارة بصورة دقيقة أمراً في غاية الصعوبة .وقد يكون هذا التلاعب محكماً لدرجة يبدو معها أن الإدارة دائماً تعمل لصالح المنشأة

والمساهمين ،ولهذا السبب يجب أن يكون المدقق منتبهاً وممارساً للشك المهني بشكل ملائم عند تقييم نزاهة وأمانة الإدارة.

ب-تعقيدات العميل Complexity of Client

تسبب تعقيدات العميل عدم فهم المدقق لعمل العميل مما يؤدي إلى قبوله لتفسيرات العميل التي قد تكون غير سليمة، وعدم ممارسة الشك المهني المناسب، مما يؤدي إلى الفشل في عملية التدقيق أو اتخاذ إجراء معين غير مناسب خلال عملية التدقيق (Brewster, 2011, p. 920 & 940)، ويمكن أن تسبب تعقيدات العميل إلى تشويش وخلط المعلومات لدى المدقق، وبالتالي اخفاقه في إصدار حكم متشكك (Hurtt et al.,2013,P.58).

ففي قضية (Enron عام 2001) لم يمارس المدققون من مكتب اندرسون للتدقيق الشك المهني بالشكل المناسب، وأحد أسباب انخفاض الشك المهني لدى المدققين هو رغبة المدققين لقبول تمثيل الإدارة، كما أن مدى تعقيدات العميل ومهارة الخطط والممارسات المحاسبية الاحتيالية لدى الإدارة فاقت على العناية المهنية الواجبة بما في ذلك الشك المهني الذي يمارسه المدققين (Edelman and Nicholson,2011,P.5) وبالتالي يجب أن يكون لدى المدققين شكوك مهنية عالية عندما تكون أعمال العميل معقدة بسبب بيئة عدم التأكد.

وبرأي الباحثة أنه كلما زادت تعقيدات أعمال العميل، كلما زادت الصعوبات التي تواجه المدققين لممارسة الشك المهني الملائم وإصدار أحكام مهنية ملائمة، وبالتالي فهناك ضرورة لتنمية المدققين لمعارفهم وخبراتهم والتوجه نحو التخصص الصناعي حتى يكون المدقق أكثر مقدرة على تحليل مخاطر أعمال العميل بالشك المهني الملائم، وإصدار أحكام مهنية ملائمة في ظل تعقيدات العميل.

ج- درجة مخاطر العميل Riskiness Of Client

بينت دراسة (Quadackers et al.,2009,P.14) أن المدققين يعرضون مستوى عال من التقديرات والأحكام محل الشك في مواقف الخطر العالية، كما أن الضيق والضغوط المالية للمنشآت قد توفر حوافز للأنشطة الاحتيالية، لإخفاء ضعف الأداء التشغيلي لهذه المنشآت، وفي ضوء هذه المخاطر فإن تعزيز وزيادة الشكوك المهنية للمدقق له ما يبرره عند تدقيق هذه المنشآت. فالمدققون هم أكثر عرضة لإظهار قدر أكبر من الشك المهني عندما يزيد القلق حول فقدان السمعة أو مخاطر التقاضي من ارتباطهم بعميل معين (Nelson,2009).

د- تفضيلات العميل Client Preferences

بينت دراسة (Schmitt & Hageman, 2014, p. 163) أن ميل المدقق نحو تفضيلات العميل يرتبط بعلاقة عكسية مع استجواب العقل، لأن مهنية المدقق تقتضي عدم تأثره بالمعتقدات أو تفضيلات العميل. وتوصلت دراستي (Bauer, 2015, p. 112) (Svanberg & and Öhman, 2015, p. 404) أن انحياز المدقق لتفضيلات العميل يدل على ضعف الهوية المهنية لديه، مما يؤثر سلباً على الموضوعية والاستقلال والشك المهني للمدقق، وبالتالي على دقة أحكام المدقق.

وتوصلت دراسة (Pennington et al.,2017,P.146) إلى أن مواقف المدقق المؤيدة لتفضيلات العميل تؤثر على كل من الأحكام الأولية للمدقق واستراتيجيات البحث عن المعلومات، فعندما تكون الأحكام الأولية عن العميل إيجابية، فإن المدقق لا يمارس الشك المهني بالشك الملائم، وبالتالي فاستراتيجيات المدقق في البحث عن الأدلة أقل حدة، وعندما كانت الأحكام الأولية للمدقق عن العميل غير إيجابية، فإن المدقق يمارس الشك المهني بشكل أكبر وأكثر ميلاً للبحث عن أدلة إضافية ضد تأكيدات الإدارة. وبالتالي فإن انحياز المدققين نحو الخيار الذي هو الأكثر ملاءمة للإدارة يدل على ضعف الشك المهني لديهم. وهذا الانحياز قد يؤدي إلى فشل عملية التدقيق بسبب تجاهل أماكن الخطر الموجودة في القوائم المالية للعميل، مما يعرض المدقق إلى مخاطر عديدة مثل مخاطر السمعة ومخاطر التقاضي.

هـ- عملية التفاوض مع العميل Negotiation

أن نتائج التفاوض بين كلا من المدقق وإدارة العميل لها تأثير على جودة التقارير المالية. وذلك لأن المدقق لا يقوم بالتحفظ مباشرة وإنما يقوم بالدخول في العملية التفاوضية مع العميل من أجل أن يحافظ على علاقات جيدة مع العملاء الذين هم مصدر إيراداته، وكذلك الحفاظ على سمعته والخروج بنتيجة تتلاءم مع جودة التقارير المالية (Hatfield, Houston, Stefaniak, & and Usrey, 2010, p. 1664) .

تشير دراسة (Brown-Liburd et al.,2013,P.312&332)أن الشكوك المهنية للمدقق تجعله أكثر يقظة لمقاومة الخلافات والنزاعات مع عميل التدقيق حول التقارير المالية ، ويلعب الشك المهني للمدقق دوراً هاماً في التفاوض مع العميل، فغالباً ما تقوم إدارة العميل باللجوء إلى إدارة الأرباح أو تحريفات في القوائم المالية من أجل تحقيق منافعها مثل توقعات المحليين والمكافآت السنوية للإدارة، وتقوم إدارة

العميل بالتفاوض مع المدقق لإقناعه بقبول القوائم المالية كما هي عليه، حيث ان المدققين الذين لا يبدون شكاً مهنياً عالياً وهم أكثر عرضة للرضوخ لتفصيلات العميل، وأقل تحفظاً وأكثر استعداداً لتقديم تنازلات لإدارة العميل في المواقف التفاوضية النهائية.

كما توصلت دراسة (Joe et al.,2011,P.120) أن مع ضعف الرقابة الداخلية للعميل، فإن المدقق لا يتنازل عن التعديلات التي اقترحها لإدارة العميل حول القوائم المالية، مقارنة بالرقابة الداخلية القوية. كما أن المدققين هم أكثر عرضة للتنازل عن تعديلات التدقيق كلما طالت فترة حيازة العميل.

وبرأي الباحثة أن المدققين الذين لا يبدون شكوكاً مهنية عالية هم أكثر عرضة للرضوخ لتفصيلات العميل في عملية التفاوض، فالشك المهني يعمل على تعزيز موضوعية المدقق في العملية التفاوضية وقدرته التفاوضية مع العميل. وبالتالي فالمدققون الذين لديهم زيادة في الشكوك المهنية، هم أكثر التزاماً بأخلاقيات المهنة من خلال أنهم أكثر حزماً وأكثر تحفظاً والعكس صحيح.

و- حوكمة الشركات Corporate Governance

تعني الحوكمة وضع القيود والضوابط التي تتضمن أحكام الرقابة على إدارة المنشآت .وكلما كانت آليات الحوكمة تحدد العلاقة بين إدارة الشركات وجملة الأسهم وأصحاب المصالح وتسعى الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثروتهم وتدعم استقلال المدقق تصبح الإدارة أقل قدرة على ممارسة ضغوطها على المدقق (Cohen, Krishnamoorthy, & and Wright, 2010, p. 780)، كما اقترحت دراسات أصدرتها مكاتب الـ Big-4 حول الاستقلالية وتعزيز الشك المهني – إلى أن ضمان الاتصالات المستمرة بين مكتب التدقيق ولجنة التدقيق يعزز استقلال المدقق و موضوعيته، ويساعده على ممارسة الشك المهني ، فالمناقشة في الوقت المناسب لأحكام التدقيق بين المدقق وبين لجنة التدقيق تجنب المدقق مواقف ضغوط الإدارة وضغوط الوقت، التي تعمل على تقليل موضوعية المدقق وضعف ممارسته للشك المهني الملائم. كما يمكن أن تقوم لجنة التدقيق بتقييم المدقق من حيث المؤهلات والتخصص الصناعي والخبرة، وتقييم ما إذا كان قادراً على ممارسة الشك المهني وإدارة الصعوبات، ومن شأن هذه الإصلاحات تشجيع استقلال المدقق والموضوعية والشك المهني (Deloitte, 2012, p. 6) (PwC, 2012, p. 15) (KPMG, 2012, p. 4) (Young, 2011, p. 3) فلجان التدقيق تمارس وظيفتها الإشرافية الأساسية والفعالة في تحقيق دقة واكتمال التقارير المالية وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية المرتبطة بها، وتحقيق التنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي واستلام تقارير من الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي

تتعلق بتدقيق وتقييم وفحص وفعالية ضوابط الرقابة الداخلية على التقرير المالي للحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية (متولي، 2006، صفحة 592).

وبالتالي فعندما لجنة التدقيق تقوي وتعزز موقف المدقق على أساس مصلحة المستثمرين، حينما يكون المدقق في مواجهة مع الإدارة حول قضية معينة أو خلاف معين، فإن المدقق سيكون أكثر حزماً، وخاصة في المواضع التي تنطوي على مسائل محاسبية غامضة، مثل التقديرات المحاسبية، وبالتالي يمارس المدقق الشك المهني الملائم، والذي ينعكس على تحسين أحكامه المهنية حول هذه المخاطر.

وأشار المعيار الدولي لممارسات الرقابة على جودة المراجعة والتأكيد والخدمات المرتبطة بهما على مستوى مكتب التدقيق (ISQC 1) أنه في بعض الأحيان تكون أيضاً لجان التدقيق مسؤولية النظر في جودة التدقيق مباشرة، والقيام بذلك كجزء من عملية إعادة تعيين المدققين، أو عند النظر في أتعاب التدقيق .تؤثر لجان التدقيق على جودة عملية التدقيق من خلال تفاعلها مع المدقق ، وعلى وجه الخصوص من خلال إجراء تقييم للشكوك المهنية المطبقة (IFAC, 2014III, p. 35).

وبرأي الباحثة أن دعم لجان التدقيق للمدقق يساعده في التقليل من ضغوط الإدارة، وعدم الانحياز لتفضيلات العميل ويجعله أكثر استقلالاً، وبالتالي ممارسة الشك المهني الملائم، وإصدار أحكام مهنية أكثر دقة حول القوائم المالية للعميل.

كما يتوجب على مكاتب التدقيق التوجه نحو تدقيق مخاطر أعمال العميل لما له من انعكاسات رئيسية على متطلبات ممارسة المهنة من تغيير سياسات مكاتب التدقيق، وتوسيع دائرة الاهتمام بالشك المهني، وتغير متطلبات المعايير المهنية، وتوسيع مفهوم الخطر الواجب الاهتمام به، وضرورة تكوين قاعدة بيانات، وزيادة الاهتمام بالخبرة المهنية المتخصصة.

رابعاً- علاقة ممارسة المدقق للشك المهني على جودة الأحكام المهنية :

إن ممارسة المدقق للشك المهني الملائم من المتوقع أن يؤدي إلى تحسين جودة الحكم المهني خلال مراحل عملية التدقيق والتي تشمل التعاقد مع العميل – التخطيط لعملية التدقيق- تنفيذ إجراءات التدقيق – مرحلة التقرير، وذلك في ظل وجود مخاطر هامة يواجهها المدقق.

وتؤثر أحكام المدقق عند القبول أو الاستمرار في منشأة العميل بمدى ممارسة المدقق للشك المهني، وبعد اتخاذ القرار بقبول أو الاستمرار مع العميل، يقوم المدقق بوضع خطة للتدقيق والتي تتضمن بحسب

معايير التدقيق (نطاق وطبيعة وتوقيت إجراءات عملية التدقيق) وذلك من خلال وضع استراتيجية لتدقيق الحسابات التي يتوقع أن يقوم بها مكتب التدقيق أو المدقق.

كما أن تقييم مدى موثوقية الرقابة الداخلية للعميل لها تأثير على الحكم المهني للمدقق عند تخطيط عملية التدقيق.

وبرأي الباحثة أن هناك أهمية خاصة للأحكام المهنية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق مع ممارسة الشك المهني، وذلك لأن الأحكام المهنية سيترتب عليها العديد من القرارات اللاحقة لعملية التدقيق.

وتضمنت المعايير المهنية والدراسات الأكاديمية العديد من الأحكام المهنية التي يجب أن تكون مصحوبة بنزعة الشك المهني المرتبطة بتنفيذ إجراءات عملية التدقيق، وبشكل خاص الأحكام المتعلقة بالمخاطر الهامة والتي ينبغي على المدقق أخذها بعين الاعتبار والتي تشمل تقييم مخاطر الاحتيال، تقييم مخاطر الرقابة الداخلية، الأهمية النسبية، تقييم المبادئ والسياسات المحاسبية، تقييم التقديرات المحاسبية، تقييم استمرارية المنشأة، تقييم أدلة التدقيق.

كما تكون استجابة المدقق كبيرة على ممارسة الشك المهني تجاه المسائل التي تكون بها دعاوى قضائية ناتجة عن الاحتيال، ويكون لدى المدققين شكوك متزايدة تجاه عوامل الخطر الموجودة مثل المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، المركز المالي للعميل، مدى دقة العمليات السابقة للعميل، قلة الاتصال بين المدقق والعميل (Nelson, 2009, p. 7) .

كما أن ممارسة المدقق للشك المهني عند تقييمه للرقابة الداخلية يحفزه في البحث عن مواطن الخلل في نظام الرقابة الداخلية، فتقييم المدقق لمدى إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية يعود للحكم المهني للمدقق ويتأثر هذا الحكم بنزعة من الشك المهني للمدقق، حيث يتحدد وفقاً لهذا الحكم حجم أدلة الإثبات التي سيتم تجميعها.

أما بالنسبة لمفهوم الأهمية النسبية فإنه يحتل مركزاً أساسياً في التدقيق، نظراً لأن العديد من القرارات التي يتخذها المدقق المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق وتحديد نوع ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق واختيار العناصر التي سوف تخضع للفحص، وتقييم أثر التحريفات على مدى صدق وعدالة القوائم المالية، يتم اتخاذها على أساس تقديرات مستوى الأهمية النسبية، وعلى المدقق ممارسة الشك المهني عند إصدار أحكامه المهنية في تحديد الأهمية النسبية التي تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بالعناصر التي سيقوم

بفحصها والعينات التي سيختارها والتي يمكن أن تؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول .

ويجب على المدقق أن يقوم بمناقشة المبادئ والسياسات المحاسبية وتقييمها وخاصة في البنود التي يترتب عليها أثر كبير على المعلومات الواردة في القوائم المالية، وإبلاغ المكلفين بالحوكمة بوجهة نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة.

حيث أن المعايير المحاسبية تسمح عادةً للمنشأة بإجراء أحكام شخصية بشأن السياسات المحاسبية و إفصاحات القوائم المالية. وأن المدققين لديهم التزام في إصدار الحكم حول ما إذا كانت السياسات المحاسبية للعميل مقبولة طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً. وعلى المدقق اصدار أحكام أكثر تشككاً واتخاذ قرارات أكثر موضوعية للحكم ما إذا كانت هذه المبادئ التي اعتمدتها الإدارة هي الأكثر ملاءمة في ظل ظروف المنشأة.

كما يترتب على المدقق ممارسة الشك المهني عند إصدار الأحكام المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وخاصة عندما تكون بيئة التدقيق محاطة بالمخاطر، وذلك بسبب عدم التأكد "الشك" الجوهري في التقديرات المحاسبية، حيث أن تقييم التقديرات المحاسبية يكون أكثر صعوبة من أي مراجعة أخرى، ويمكن ذلك من خلال ميل المدقق لتوسيع جمع الأدلة عن التقديرات المحاسبية، نتيجة المستوى العالي من الشك المهني، مما يؤدي إلى الحصول على مجموعة أكبر من الافتراضات والتفسيرات وتكون مفيدة بشكل خاص بالنسبة لجودة الأحكام المهنية.

وأخيراً أن الشك المهني يساعد المدقق على تقييم النتائج التي تم التوصل إليها أثناء أداء عملية التدقيق، ففي هذه المرحلة يصدر المدقق أحكامه المهنية مع ممارسة الشك المهني من خلال التركيز على الأخطاء غير المصححة وتقييم تحيز الإدارة وتقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية ومدى الالتزام بإطار التقرير المالي المطبق، وتقييم كفاية الإفصاح والعرض، والنتائج التي تم التوصل إليها أثناء أداء عملية التدقيق، ومدى كفاية أدلة الإثبات المجمعة، وتقييم العرض النهائي للقوائم المالية.

المبحث الثاني

دور الشك المهني ومخاطر أعمال العميل ومنعكساتها على جودة الحكم المهني في استمرارية الشركات في سورية

المقدمة:

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات من المهن الهامة لما تقدمه من خدمات مختلفة تستفيد منها أطراف عديدة فيه، وذلك من خلال الرأي الفني المهني المحايد المتمثل بتقرير المدقق الخارجي عن القوائم المالية التي قام بتدقيقها. حيث يُعد مسؤول أمام تلك الأطراف قانونياً ومهنياً وأدبياً، وعليه العمل وفق معايير العمل المهني وقواعد وآداب السلوك المهني. وفي سورية يعمل المدقق في البيئة التي نظمت فيها مهنة المحاسبة والتدقيق وفق قانون مجلس المحاسبة والتدقيق رقم /33/ الصادر عام 2009. ويهدف هذا المبحث إلى بيان مدى استخدام مدققي الحسابات في سورية لمعيار التدقيق الدولي رقم /570/ المتعلق باستمرارية المنشأة في عملها، والتعرف على وجود شك جوهري في قدرتها على الاستمرار، ومدى ملاءمة مؤشرات الشك التي يستدل بها المدققون على قدرة المنشأة على الاستمرار مع المؤشرات المحددة في المعيار المذكور. كما ويهدف الى التعرف على إجراءات التدقيق الإضافية التي يتبعها المدققون في حال وجود أحداث أو ظروف قد تؤثر على استمرارية المنشأة، ومدى ملاءمة هذه الإجراءات مع الإجراءات المحددة في المعيار المذكور.

أولاً– دور ومسؤولية المدقق الخارجي في تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية:

يعد التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني اعترافاً منه بمسؤولية مهنة المحاسبة والتدقيق تجاه أصحاب المصلحة مثل الزبائن والمجتمع وزملاء المهنة. ومما لا شك فيه أن أي خلل من المدقق الخارجي تجاه واجباته المهنية والأخلاقية يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية، تتمثل المسؤولية الأساسية للمدقق الخارجي في أن يبين للأطراف المستفيدة من تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعي وطبقاً للمبادئ المحاسبية المعتمدة، وللوفاء بهذه المسؤولية فإنه يتوجب عليه أن يبذل العناية المهنية الكافية والمعقولة والمتمثلة في الالتزام بمقتضيات القواعد التي تحكم ممارسة المهنة ، ويلعب

المدقق الكفؤ دوراً فعالاً في التنبؤ والتأكد من سلامة الوضع المالي للشركة ليتمكن من إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية، إذ أنّ المستفيدين من هذه القوائم ينظرون لدور المدقق كونه مقوماً لوضعية الوحدة المالية ككل وسلامتها.

إن تقرير المدقق الخارجي يضفي الثقة والاعتماد على القوائم المالية إذ أنه قد صدر عن طرف مستقل ومؤهل علمياً وعملياً، ولكن في الوقت ذاته فإن المدقق الخارجي يتحمل المسؤولية مستقبلاً إن ثبت إهماله أو تقصيره في أداء واجباته المهنية، وهذا يبين مدى ضخامة المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق الخارجي وتقريره.

إن مسؤولية المدقق الخارجي لا تقتصر على تدقيق القوائم المالية واكتشاف جوانب الخلل أو التلاعب فيها، بل تمتد لتشمل تقييماً شاملاً للوضع المالي للشركة، وتقييماً لقدرة الشركة على الاستمرار، ويمثل رأي المدقق وتقريره أداة رئيسة في مجال اتخاذ القرارات وبناء الخطط المستقبلية سواء في عملية معالجة جوانب الخلل في الوحدة الاقتصادية أو تعزيز نقاط القوة فيها.

كما إنّ إعداد قوائم وبيانات مالية صحيحة هي من مسؤولية إدارة الشركة ومجلس إدارتها، لكن يعتقد المستفيدون من تقرير المدقق الخارجي بوجوب مسؤولية المدقق عن تقييم مدى سلامة فرض الاستمرارية والإفصاح في تقريره في حالة عدم التأكد بشأن مقدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل المنظور، وعليه يتحمل المدقق الخارجي مسؤولية أكبر عن تقييم مدى سلامة فرض الاستمرارية الذي أعدت على أساسه القوائم المالية وذلك على أساس مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وخصوصاً فيما يتعلق بأهداف القوائم المالية كون تقرير المدقق الخارجي يضفي الثقة على هذه القوائم بعد إبداء رأيه عن مدى عدالة العرض، وان المستفيدين من المعلومات الواردة في القوائم المالية يعتمدون على تقريره المستقبلي في لفت انتباههم إلى أية ظروف قد تؤثر سلباً على عدالة العرض، فالقرارات الاستثمارية في الشركة سوف تأخذ منحى آخر إذا كانت الشركة تواجه حالة التصفية أو الإفلاس أو إعادة التنظيم، فإذا كانت القوائم المالية قد أعدت على فرض أن الشركة مستمرة وإذا أصبح هذا الفرض غير بديهي أو لا يمكن التسليم به فإن تقويم وتبويب الموجودات والمطلوبات في الميزانية يصبح بدون معنى وبالتالي لن تكون هناك أية فائدة للقوائم المالية (Altman , E & McGough,T.1974: 50-52)

إن مسؤولية المدقق عن تقييم الشركة على الاستمرار في أداء أعمالها الاعتيادية بنجاح مرتبطة بالأنواع السابقة من المسؤولية التي يتعرض لها وهي المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية والمسؤولية عن اكتشاف الغش والتلاعب.

إن فشل الشركات أو ضعف قدرتها على الاستمرار له مؤشرات مختلفة منها ما يستطيع المدقق التوصل إليه خلال قيامه بالفحص العادي الذي يقوم به أهداف التدقيق المتعارف عليها، ومنها ما يحتاج إلى إجراءات خاصة ومعقدة تتطلب من المدقق خبرة كافية وتحتاج إلى جهود وفحوصات خاصة وقد تتطلب تكاليف إضافية وحتى لو بذل المدقق كل العناية المهنية الكافية فإنه قد لا يتوصل إلى ذلك، لذلك فإن المدقق يكون مسؤولاً إذا قصر في تقويم قدرة الشركة على الاستمرار مع قدرته على ذلك وضمن الفحص العادي وعندها فإنه يتعرض للمسؤولية المهنية والجنائية والمدنية لأنه قد يكون ألحق الضرر بالعميل والمجتمع وخالف التعليمات المتعلقة بالمهنة.

وعليه فإن مسؤولية تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة وفق المعيار الدولي للتدقيق (570) بالآتي (IFAC,2010,545):

1- تحتوي بعض أطر إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للإدارة لعمل محدد لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالمسائل التي سيتم دراستها والإفصاحات التي سيتم عملها فيما يخص الشركة المستمرة. فعلى سبيل المثال، يقتضي معيار التدقيق الدولي من الإدارة عمل تقييم لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة. يمكن أيضا تحديد المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة وإفصاحات البيانات المالية ذات العلاقة في القانون أو النظام.

2- قد لا يوجد في أطر إعداد التقارير المالية الأخرى متطلب صريح يقتضي من الإدارة عمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة. لكن وبما أن افتراض الشركة المستمرة يعد مبدأ أساسياً في إعداد البيانات المالية كما هو وارد في الفقرة، فإن إعداد البيانات المالية يتقضى من الإدارة عمل تقييم لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للقيام بذلك.

3- يشمل قيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة وعمل تقديرات في مرحلة معينة من الوقت، حول النتائج المستقبلية المشكوك فيها المتأصلة للأحداث أو الظروف.

وتُعدّ العوامل التالية ذات علاقة بالتقدير:

- تزداد درجة الشك المرافقة لناتج حدث أو ظرف بشكل جوهري كلما كان وقت حدوث الحدث أو الظرف أو الإنتاج أبعد في المستقبل ولهذا السبب تحدد معظم أطر إعداد التقارير المالية التي تقتضي تقييم إدارة صريح للفترة التي يتعين على الإدارة فيها أخذ كافة المعلومات المتوفرة بالحسبان.
- حجم ومدى تعقيد الشركة وطبيعة وظروف أعمالها والدرجة التي يؤثر فيها تأثرها بالعوامل الخارجية على التقدير المتعلق بناتج الأحداث أو الظروف.
- أي تقدير حول المستقبل يستند إلى المعلومات المتوفرة في وقت عمل التقدير، ويمكن أن تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير منسجمة مع التقديرات التي كانت معقولة في وقت عملها.

مما سبق تتلخص مسؤوليات المدقق بالآتي:

- الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في إعداد وعرض البيانات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة. وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة.
- وكما هو وارد في معيار التدقيق الدولي (200) فإن الآثار المتحملة للضوابط المتصلة على قدرة المدقق على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للإحداث أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي غالى توقف الشركة عن كونها شركة مستمرة. ولا يستطيع المدقق بأن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وعليه لا يمكن اعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك الشركة مستمرة في تقرير المدقق على انه ضمانة حول قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة.

مفهوم فرض الاستمرارية

من الفروض الأساسية المتعلقة بالوحدة المحاسبية فرض استمرار الشركة وطبقاً لهذا الفرض تعد الشركة وحدة محاسبية مستمرة، بمعنى أن الوحدة المحاسبية في مجموعها مستمرة في نشاطها الطبيعي وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر أو اتجاه لتصفيتها أو تقليص نشاطها بشكل ملحوظ، ويترتب على ذلك

أنه طالما ليس هناك دليل على عكس ذلك فإن القوائم المالية يتم إعدادها بافتراض أن الشركة سوف تستمر في المستقبل في أداء عملها المعتاد.

والسؤال الذي يثار دائماً هو إلى متى يتم افتراض الاستمرار، هل الاستمرار إلى مالا نهاية؟

من الواضح أنه ليس هناك شركات مستمرة إلى مالا نهاية وأن كثيراً من الشركات تختفي ويأتي محلها شركات أخرى، وهنا يلاحظ أن فرض الاستمرار ليس فرضاً يتعلق بمستقبل الشركة على استمرار في نشاطها وإنما متعلق بالحاضر والتفسير المنطقي له هو أنه في أي نقطة معينة من الزمن من المتوقع أن تستمر الشركة في أعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزامات القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة. بمقتضى فرض الاستمرارية يرى المحاسبون بأن الوحدة المحاسبية ومنذ تاريخ نشوئها وحدة متصلة، ومستمرة النشاط، دون النظر للعمر الطبيعي للمالكين. أي أن الفحوى العام لفرض الاستمرار هو الفصل بين عمر الوحدة المحاسبية وعمر المالكين باعتبارهما شخصيتين مستقلتين عن بعضهما لكل منها أهدافاً وخططاً مستقلة عن بعض يسعيان في عملهما على تحقيقها (الحيالي، 2007، صفحة 60).

ويشير معيار التدقيق الدولي الخاص بالاستمرارية إلى أن استمرارية الوحدة تعني توقع قدرتها على الاستمرارية في المستقبل القريب، وعموماً فإن المستقبل القريب يعني فترة لا تتجاوز عاماً مالياً واحداً بعد الفترة المنتهية، والتي يفترض فيها إعداد القوائم المالية في غياب المعلومات التي تشير إلى عكس ذلك ، وبالتالي تسجيل الموجودات والمطلوبات على أساس قدرة الوحدة على تحصيل قيمة الموجودات وسداد المطلوبات التي عليها من النشاط العادي، وإذا كانت هذه الفرضية لا مبرر لها ، فإن الوحدة ربما لا تستطيع تحصيل قيمة الأصول كما هي بالمبالغ المسجلة، وربما يوجد تغييرات في مبالغ وتواريخ استحقاق الالتزامات ، وتبعاً لذلك فإن مبالغ وتبويب الأصول في القوائم المالية ربما تحتاج إلى تعديل (جمعة، 2001، صفحة 9).

ويمكن إدراج مجموعة من الأفكار الأساسية حول فرض الاستمرارية على النحو الآتي:

1- يعد فرض الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية التي تستخدم في إعداد القوائم المالية الختامية، كون الشركة تبقى مستمرة في عملياتها لفترة من الزمن غير محددة لتحقيق خططها والوفاء بالتزاماتها ونمو أنشطتها بدون خسائر.

2- إن الشركة قادرة ومن خلال النشاط الاعتيادي على استرداد قيمة موجوداتها وتأدية مطلوباتها الظاهرة في قائمة المركز المالي، وبما أن الأهداف والالتزامات متغيرة فإن الشركة مستمرة وموجودة إلى أجل غير معلوم.

3- تزايدت أهمية فرض الاستمرارية في الوقت الراهن بسبب الانفتاح الاقتصادي والمنافسة الشديدة في الأسواق والعولمة، فضلاً عن الأزمات الاقتصادية التي أدت إلى إفلاس بعض الشركات.

ولمواجهة هذه التحديات وجب على المنظمات المهنية العمل على إصدار معايير تدقيق تفرض على المدقق عند أداء عمله، والتحقق بشكل سليم من فرض الاستمرارية لحماية مستخدمي البيانات المالية ولمساعدتهم في اتخاذ قرارات سليمة. وبحال عدم الالتزام بهذه المعايير سوف يتعرض المدقق للمساءلة القانونية.

4- في حالة غياب أو عدم وجود دليل على عدم قدرة الشركة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية فأنه يفترض أن الشركة مستمرة في عملياتها لأجل غير محدد وأنه لن يتم تصفيتها في المستقبل القريب.

5- المقصود بالاستمرار هي الشركة وليس الملاك لأن كثير من الشركات تقوم ببيع أسهمها العامة التي تملكها ولو كان الأمر يتعلق بالملكية لتم اعتبارها غير مستمرة، لأن الملكية غير مستمرة لمالك محدد وإنما تتغير حسب عمليات بيع وشراء أسهم الشركة. ولكن هذه الحالة تتعارض مع المفهوم العام للاستمرارية ففي حالة تصفية الشركة فان العاملين يفقدون أعمالهم ووظائفهم وتفقد الشركة زبائنها.

ثانياً- إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة:

الأحداث أو الظروف التي يمكنها أن تلقي بتكهنات حول افتراض الشركة مستمرة، وفيما يلي أمثلة على أحداث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات على افتراض استمرار الشركة. وهذه القائمة ليست شاملة ولا يشير وجود بند أو أكثر دائماً إلى وجود شكوك جوهرية.

مؤشرات مالية بحتة وتشمل (IFAC,2010,551-553):

- اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقي لتجديدها.
- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.
- خسائر تشغيلية متكررة.

- تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها والصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض.
- تغيير طريقة سداد الموردين من الدين إلى طريقة الدفع النقدي عند التسليم.
- عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى .

المؤشرات التشغيلية (سرحان، 2007، صفحة 62):

- استقالة بعض المديرين المهمين في الوحدة وعدم قدرتها على إيجاد من يسد مكانهم.
- فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي.
- وجود مشاكل وصعوبات في التعامل مع العمالة أو الأزمات في الحصول على مستلزمات تشغيل مهمة.

وهناك مؤشرات أخرى وتتمثل فيما يلي:

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- دعاوى قضائية معلقة ضد الوحدة والتي في حالة نجاحها قد تنتج عنها أحكام تعويضات لا يمكن الوفاء بها.
- تغييرات في القوانين أو السياسات الحكومية الحاكمة لعمل الوحدة.

ثالثاً- إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف:

يمكن أن تشمل إجراءات التدقيق ذات العلاقة ما يلي (IFAC,2010,556):

- تحليل ومناقشة التدفق والربح والتوقعات ذات العلاقة مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة البيانات المالية المرحلية الأخيرة للشركة.
- قراءة بنود سندات الدين واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا تم خرقها.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة واللجان ذات العلاقة للرجوع إلى المصاعب المالية.
- الاستفسار عن الاستشارات القانونية للشركة فيما يخص التقاضي والمطالبات ومعقولية تقييم الإدارة لناتجها وتقدير دلالاتها المالية.

- تقييم خطط الشركة للتعامل مع طلبات العملاء غير المعبئة.
- مصادقة وجود وبنود وكفاية تسهيلات الاقتراض.
- تحديد كفاية الدعم المقدم لأي عمليات تصرف بالأصول تم التخطيط لها.
- يمكن أن يشمل تقييم خطط الإدارة للأعمال المستقبلية استفسارات للإدارة حول خططها للأعمال المستقبلية، بما فيها على سبيل المثال خططها لتصفية الأصول أو اقتراض المال أو إعادة هيكلية الديون أو تقليل أو تأخير النفقات أو زيادة رأس المال.

إضافة إلى الاجراءات المطبقة في السابق، يمكن أن يقارن المدقق:

- المعلومات المالية المستقبلية للفترات السابقة الأخيرة مع النتائج التاريخية.
- المعلومات المالية المستقبلية للفترة الحالية مع النتائج المتحققة حتى تاريخه.

رابعاً- محتوى تقرير المدقق الخارجي وفرض الاستمرارية:

بعد أن يستكمل المدقق الإجراءات والاختبارات التي يتأكد من خلالها من فرض الاستمرارية، يقوم بتكوين رأيه الفني بخصوص قدرة الشركة على الاستمرار من عدمه في ضوء الأدلة والقرائن التي حصل عليها أثناء تنفيذ عملية التدقيق. بناء على ذلك سيتوقف نوع الإيضاح أو الإفصاح الذي سيتضمنه التقرير والذي سيختلف باختلاف موقف المدقق من فرض الاستمرارية.

ومن الجدير بالذكر إن تقرير المدقق يساعد في ترسيخ مصداقية القوائم المالية، ومع ذلك فإن تقرير المدقق لا يكفل مستقبل حياة الشركة. وقدر تعلق الآمر بفرض الاستمرارية وعلاقته بالتقرير، فيمكن القول أ ن يكون حكم المدقق وفقا لإحدى الحالات الآتية:

الحالة الأولى: فرض استمرارية الوحدة ملائم ولكن يوجد عدم تأكد مادي.

إذا تبين إن فرض الاستمرارية ملائم ولكن هناك عدم تأكد مادي فإن المدقق يعطي تقريراً غير متحفظ ولكنه معدل بإضافة فقرة توضيحية وذلك إذا تحققت الشروط التالية:

(للمحاسبين، 2008، الصفحات 535-536).

- إن الإدارة قامت بالإفصاح بشكل واضح عن الأحداث أو الظروف المهمة التي تؤثر في مدى استمرارية وعن الخطط لمواجهة تلك الظروف.

- أن يبين بشكل واضح وضمن الإفصاح بوجود عدم تأكد مادي حول الاستمرارية بسبب تلك الأحداث أو الظروف المشار إليها، ونتيجة لذلك فإن الشركة قد لا تستطيع تحقيق قيم موجوداتها والوفاء بمطلوباتها من خلال نشاطها المعتاد. ومن المفترض أن يبين المدقق في الفقرة التوضيحية بعد الرأي بوجود حالة عدم تأكد مادي تتعلق بالأحداث والظروف التي تثير شكوكاً حول قدرة الشركة الاستمرار ويشير المدقق أيضاً إلى ملاحظات الإدارة التي تبين تلك الأحداث أو الظروف.
- إذا لم يكن هناك إفصاح كاف في القوائم المالية فإن المدقق قد يعطي أ ري اً متحفظاً أو عكسياً حسب الدرجة المادية.

الحالة الثانية: استخدام افتراض الشركة المستمرة بشكل غير ملائم.

إذا تم إعداد البيانات المالية على أساس الشركة المستمرة ولكن، في تقدير المدقق، كان استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة في البيانات المالية غير ملائم، يقتضي من المدقق التعبير عن رأي مخالف بغض النظر عما إذا شملت البيانات المالية أم لم تشمل إفصاحاً عن مدى مُلاءمة استخدام الإدارة لافتراض الشركة المستمرة، وإذا كان مطلوباً من إدارة الشركة أو اختارت الإدارة إعداد البيانات المالية عندما يكون استخدام افتراض الشركة المستمرة غير ملائم في مختلف الظروف، يتم إعداد البيانات المالية على أساس بديل مثلاً أساس التصفية .

الحالة الثالثة: عدم رغبة الإدارة في القيام بتقييمها أو توسيعه.

في ظروف محددة، يمكن أن يعتقد المدقق بأنه من الضروري أن يطلب من الإدارة عمل تقييمها أو توسيعه. وإذا لم تكن الإدارة راغبة في القيام بذلك، فقد يكون الرأي المؤهل أو حجب الرأي في تقرير المدقق ملائماً لأنه قد لا يكون من الممكن بالنسبة للمدقق الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية فيما يخص استخدام افتراض الشركة المستمرة في إعداد البيانات المالية، مثل أدلة التدقيق المتعلقة بوجود خطط وضعتها الإدارة قيد التنفيذ أو وجود عوامل تخفيف أخرى.

وبناءً على ذلك نجد أن من أهم المؤشرات التي تساعد مدققي الحسابات محل الدراسة في تقييم الاستمرارية عند وجود شك جوهري في قدرة المنشأة محل التدقيق على الاستمرار: وجود خسائر مالية متكررة، زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة، تأخر توزيع الأرباح لعدد من السنوات. وأن من أهم

إجراءات التدقيق الإضافية التي يقوم بها المدققون عندئذ تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح مع الإدارة (International Standard on Auditing (ISA), No. 570, 2003).

برأي الباحثة على المدقق إجراء البحث المتعمق في المؤشرات التي تشكل أحداث أو ظروف تؤثر على استمرارية الشركة، من خلال جمع الأدلة الكافية للوصول إلى افتراضات صحيحة وإصدار تفسيرات وتبريرات حول افتراضاته، حيث أن الشك المهني يعمل كمحفز للمدقق للبحث عن الإشارات التي تؤكد أو تنفي مدى استمرارية الشركة ويساعد على زيادة جودة الحكم المهني.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

مقدمة:

للحكم المهني دور هام في مختلف مراحل عملية التدقيق، لذلك لابد من الحاجة لتحسين جودة الأحكام المهنية لدى المدقق وذلك لإيجاد حلول للمشاكل والعيوب المتعلقة بها بهدف زيادة جودة عملية التدقيق وتحقيق نتائج موضوعية بعيدة عن التحيز خلال نطاق عملية التدقيق، كما أن ممارسة الشك المهني والتحليل الجيد والكافي لمخاطر أعمال العميل يمكن أن يساعد في تحسين جودة الأحكام المهنية.

كما أظهرت هذه الدراسة مجموعة من خصائص الشك المهني لدى المدقق والتي يمكن أن تساعد المدققين في ممارسة الشك المهني الملائم وتحليل بيئة مخاطر أعمال العميل الداخلية والخارجية والتي يمكن أن تؤدي لتحسين جودة أحكامهم المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

ومن خلال هذا الفصل سيتم محاولة لربط الجانب النظري بالجانب العملي لعرض وتحليل الدراسة الميدانية من خلال تطبيقها على عينة من المدققين الخارجيين المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية ومدققي الحسابات المعتمدين من قبل جمعية المحاسبين القانونيين السوريين وذلك بإجراء استبيان وتوزيعه على عينة من المدققين العاملين في كلٍ من تلك الشركات والمكاتب وأكاديميين مختصين من أجل الوصول إلى أحكام مهنية ذات جودة عالية.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

تم اختيار عينة مجتمع الدراسة والتي تشمل بصورة رئيسية بعض مدققي الحسابات المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية كمدققين خارجيين للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية البالغ عددهم (11 مكتب، و4 شركات تدقيق) وأكاديميين مختصين، إضافة إلى المحاسبين القانونيين المنتسبين إلى جمعية المحاسبين القانونيين.

حيث تناولت الدراسة تحليل آراء عينة الدراسة وذلك من خلال تحليل استبيان تم توزيعه على أفراد عينة الدراسة وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة (100) استبانة تم جمع الاستبانات بحيث تم استرداد (80) استبانة، ووجدت الباحثة ضرورة استبعاد 7 منها، وبالتالي فإن عدد الاستبانات الصالحة للتحليل هي (73) استبانة بما نسبته (73%) وهي نسبة مقبولة لتحليل البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية، وقد

تم تحليل النتائج واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار الرابع والعشرون وعند مستوى دلالة 0.05.

تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية في قسمين أساسيين:

- القسم الأول: مُخصص للأسئلة العامة ويشمل المعلومات الشخصية عن أفراد عينة الدراسة، وهي المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، المركز الوظيفي.
- القسم الثاني: ضم هذا القسم 38 سؤال منها: 13 سؤال لقياس المحور الأول: خصائص الشك المهني، 12 سؤال لقياس المحور الثاني: مخاطر أعمال العميل، 13 سؤال لقياس المحور الثالث: علاقة خصائص بيئة مخاطر الأعمال بممارسة المدقق للشك المهني.

ثانياً: اختبار ثبات الاستبانة:

تم اختبار ثبات الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha وذلك لقياس الاتساق الداخلي بين عباراتها، حيث تم إجراء اختبار الثبات باستخدام معامل Cronbach's Alpha لمعرفة مدى الاتساق الداخلي بين العبارات " تتراوح قيمة معامل Cronbach's Alpha بين (0−1) وحتى يتمتع المقياس بالثبات يجب ألا يقل الحد الأدنى لقيمة المعامل عن (0.60)

جدول (1) نتائج اختبار Cronbach's Alpha

المحور	قيمة معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: خصائص الشك المهني	0.625
المحور الثاني: مخاطر أعمال العميل	0.659
المحور الثالث: علاقة خصائص بيئة مخاطر الأعمال بممارسة المدقق للشك المهني	0.852

المصدر: إعداد الباحثة

يوضح الجدول رقم (1) نتائج التحليل لمعامل Cronbach's Alpha لأسئلة كل محور من محاور الاستبيان المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث ظهرت بقيم أكبر من 0.6 وهي ما يمكن اعتبارها قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل الاحصائي ويمكن الاعتماد على استجابات أفراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

ثالثاً: تحليل خصائص عينة الدراسة:

حيث تساعد المعلومات عن المشاركين في الدراسة على تفسير النتائج الخاضعة للدراسة، وتحديد مدى دراية وإدراك الأطراف الموجهة لهم أسئلة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها، لذلك قامت الباحثة بتحديد أربع معلومات أساسية للمشاركين في الدراسة وتتمثل بالمؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات، المركز الوظيفي، الشهادات المهنية وكانت النتائج كما يلي:

جدول (2) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي	دكتوراه	ماجستير	دبلوم	بكالوريوس
التكرار	16	33	15	9
النسبة المئوية%	% 21.9	% 45.2	% 20.5	% 12.3

المصدر: إعداد الباحثة

تبين من خلال الدراسة أن جميع عينة الدراسة لديهم مؤهلات علمية، فجميعهم حصلوا على شهادة البكالوريوس على الأقل أي أن جميعهم يمتلكون المستوى الأدنى من التأهيل العلمي، وهذا مؤشر إيجابي على تمتع فئات الدراسة بالتأهيل العلمي المناسب مما يزيد من موضوعية الإجابات الواردة في الاستبيان. إن ما نسبته 45.2% من أفراد العينة هم من الحاصلين على درجة الماجستير يليها ما نسبته 21.9% من الحاصلين على درجة الدكتوراه، يليها من هم حائزين على الدبلوم بنسبة 20.5% ومن ثم البكالوريوس الدكتوراه بما نسبته 12.3%.

جدول (3) تحليل خصائص عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة

سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	من 10 سنوات إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة
التكرار	6	48	5	14
النسبة المئوية%	% 8.2	% 65.8	% 6.8	% 19.2

المصدر: إعداد الباحثة

أن معظم عينة الدراسة لديها خبرة من خمس سنوات وأعلى ويدل ذلك على أن الدراسة اعتمدت بصورة كبيرة على عينة تمتلك خبرة مهنية كافية لفهم الأسئلة، مما يولد شعوراً بالاطمئنان للإجابات مبنية على تجربة وخبرة مهنية عملية كافية، ويمكن الاعتماد على آرائهم بدرجة كبيرة نسبياً في تفسير النتائج.

حيث أتت فئة سنوات الخبرة من 5 إلى 10 سنوات أولاً بما نسبته 65.8%، تلتها ذوي الخبرة لأكثر من 15 سنة، بما نسبته 19.2%، تليها من خبرتهم أقل من 5 سنوات بما نسبته 8.2% مم يدل على الخبرة الجيدة لأفراد العينة.

جدول (4) تحليل خصائص عينة الدراسة وفق الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	محاسب قانوني سوري	محاسب قانوني أميركي	محاسب إداري معتمد	مدقق داخلي معتمد
التكرار	73	15	10	5
النسبة المئوية	% 100	% 20.5	% 13.7	% 6.8

المصدر: إعداد الباحثة

جميع أفراد العينة من الحاصلين على شهادة المحاسب القانوني السوري، كما بلغت نسبة الأفراد ممن هم حاصلين على شهادة محاسب قانوني أميركي بنسبة 20.5%، وإن ما نسبته 13.7% هم من الحاصلين على شهادة محاسب إداري معتمد، تليها فئة الحاصلين على شهادة مدقق داخلي معتمد بما نسبته 6.8 %.

جدول (5) تحليل خصائص عينة الدراسة وفق المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	شريك تدقيق	مدير تدقيق	مدقق ثانوي	مدقق
التكرار	4	9	23	37
النسبة المئوية	% 5.5	% 12.3	% 31.5	% 50.7

المصدر: إعداد الباحثة

بلغت نسبة الأفراد ممن هم مدققين 50.7%، وإن ما نسبته 31.5% هم من المدققين الثانويين، تليها فئة مدراء التدقيق بما نسبته 12.3% ومن ثم أتت أخيراً فئة شركاء التدقيق بنسبة 5.5%.

رابعاً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

تتضمن الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري إضافة إلى معامل الاختلاف من خلال نسبة الانحراف المعياري إلى الوسط الحسابي، لكافة فقرات الاستبانة ولإجمالي كل محور للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تم اعتبار أن الحد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة قيمة المتوسط البالغة 3.4.

جدول (6) الأهمية النسبية للموافقات

فئات قيم المتوسط الحسابي	التقدير
من 1 الى 1.79	درجة موافقة منخفضة جدا
من 1.8 الى 2.59	درجة الموافقة منخفضة
من 2.6 الى 3.39	درجة الموافقة متوسطة
من 3.4 الى 4.19	درجة الموافقة مرتفعة
من 4.2 الى 5	درجة الموافقة مرتفعة جدا

المصدر: إعداد الباحثة

الإحصاءات الوصفية للمحور الأول: خصائص الشك المهني

جدول (7) الإحصاءات الوصفية للمحور الأول

الرقم	الفقرة	العينة	المتوسط الحسابي $\overline{x}$	الانحراف المعياري S	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
1	**العقل المتسائل:** أضع كل الافتراضات الممكنة عند مواجهة مشكلة معينة	73	4.2466	1.39225	32.79%	موافقة مرتفعة جداً
2	أقبل القوائم المالية إذا لم يكن لدي أدلة كافية وملاءمة على أنها صحيحة	73	4.1918	0.95245	22.72%	موافقة مرتفعة
3	**تعليق الحكم:** تأجيل البت في الأحكام المهنية حتى يتم الحصول على أدلة مقنعة	73	4.2301	1.06075	25.08%	موافقة مرتفعة جدا
4	تأجيل الأحكام المهنية حتى يتم الحصول على ردود مقنعة من قبل الإدارة حول الاستفسارات المتعلقة بمعلومات أخرى	73	4.1233	0.59966	14.54%	موافقة مرتفعة
5	**البحث عن المعرفة:** ابذل المزيد من الجهد لإزالة الغموض في حالات عدم التأكد	73	3.9452	0.83150	21.08%	موافقة مرتفعة
6	يتم البحث والتعمق فيما هو أبعد من الأمور الظاهرة في عملية التدقيق	73	4.3699	0.48611	11.12%	موافقة مرتفعة جداً
7	**إدراك العلاقات الشخصية:** أهتم بتحليل شبكة العلاقات والروابط داخل شركة العميل لتأثيرها على ممارسات إدارة العميل	73	4.1233	0.33104	8.03%	موافقة مرتفعة

8	يمكن أن أكتفي بدليل اقل إقناعاً بناءً على الاعتقاد بأمانة ونزاهة الإدارة	73	4.1233	0.59966	14.54%	موافقة مرتفعة
9	أحرص على فهم مصادر المعلومات لتحديد درجة الاعتماد عليها	73	4.4384	0.49962	11.26%	موافقة مرتفعة جداً
10	**احترام الذات:** يتم اتخاذ إجراءات صارمة في متابعة أي مؤشرات أو معلومات تشير إلى إمكانية تضمن القوائم المالية تحريفات جوهرية.	73	3.7534	1.09012	29.04%	موافقة مرتفعة
11	أكون أكثر تأنياً وحرصاً عند خوض مهام تدقيق جديدة غير معروفة لي من قبل.	73	4.4384	0.49962	11.26%	موافقة مرتفعة جداً
12	**الحكم الذاتي:** يتم قبول التفسيرات من إدارة العميل دون الحاجة للمزيد من التفكير.	73	4.1233	0.33104	8.03%	موافقة مرتفعة
13	لا أتوانى عن إبداء رأيي المهني ولو كان مخالف لآراء أفراد ورئيس فريق التدقيق.	73	4.1233	0.33104	8.03%	موافقة مرتفعة
	المحور الأول	73	3.8177	0.42743	11.20%	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الباحثة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 3.81 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري 0.42 عند مستوى معنوية 0.000 حيث حظيت كل من العبارة الأولى والثالثة والسادسة والتاسعة والحادية عشر بموافقة مرتفعة جداً تجاوز الوسط الحسابي لها 4.2 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وهذا يشير إلى أن كل من العقل المتسائل وتعليق الحكم والبحث عن المعرفة وإدراك العلاقات الشخصية واحترام الذات هي الخصائص التي لاقت الموافقة الكبرى لأفراد العينة.

تلتها كل من العبارة الثانية والرابعة والخامسة والسابعة والثامنة والعاشرة والثانية عشر والثالثة عشر: بموافقة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة أكبر من 3.7 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات.

الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني: مخاطر أعمال العميل

جدول (8) الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	العينة	المتوسط الحسابي $\bar{x}$	الانحراف المعياري S	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
1	معرفة معلومات عن حدوث تغييرات هامة وجوهرية في بيئة العميل الخارجية	73	1.9315	0.56097	29.04%	موافقة منخفضة
2	يؤدي تحديد المخاطر على مستوى كل عملية أو نشاط من أنشطة العميل والمخاطر على مستوى بيئة نشاط العميل إلى تكوين صورة متكاملة على جميع المخاطر المرتبطة بالعميل	73	4.1233	0.33104	8.03%	موافقة مرتفعة
3	معرفة المخاطر الناشئة عن مصادر من خارج العميل مثل "ارتفاع حدة المنافسة مع منتجات أخرى"	73	3.6301	0.69735	19.21%	موافقة مرتفعة
4	معرفة وجود مشكلات أصبحت متداولة في السوق بين العميل وأحد الأطراف الخارجية "كالموردين أو الموزعين"	73	4.2466	0.43400	10.22%	موافقة مرتفعة جداً
5	يقوم المدقق بتحديد المخاطر الناشئة عن ضعف الإدارة وذلك بسبب وجود خلل في ممارسة الإدارة لمسؤوليتها.	73	4.3151	0.68469	15.87%	موافقة مرتفعة جداً
6	يقوم المدقق بتحديد المخاطر الناشئة عن الأشخاص المسؤولين عن إدارة ورقابة المنشأة أو النشاط والغير مؤهلين تأهيلاً جيداً.	73	4.1781	0.73300	17.54%	موافقة مرتفعة
7	يقوم المدقق بتحديد مخاطر تكنولوجيا المعلومات الناشئة عن طرح أساليب تكنولوجية حديثة، وملائمتها، واستمراريتها لأنشطة المنشأة.	73	3.8767	0.59966	15.47%	موافقة مرتفعة
8	يساهم تحديد المخاطر الداخلية المؤثرة على مستوى كل نشاط أو عملية من عمليات العميل في تحديد وجود تحريف في هذه العملية مثلاً "المبيعات".	73	2.1233	0.78076	36.77%	موافقة منخفضة

9	تقود عملية تحديد المخاطر المعلومات المتوفرة عن المخاطر بغض النظر عن أهمية النشاط أو العملية.	73	3.5068	1.00171	28.56%	موافقة مرتفعة
10	تحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة أثناء عملية التدقيق تساعد في تحديد المخاطر المحيطة بكل نشاط في كل عملية من عمليات العميل.	73	4.1233	0.33104	8.03%	موافقة مرتفعة
11	يقوم المدقق بتحديد المخاطر الناشئة عن مخاطر الهيكل التنظيمي لمنشأة العميل ومشاكل التشغيل وتعقيد أعمال العميل.	73	2.4384	0.86581	35.51%	موافقة منخفضة
12	يقوم المدقق بتحديد المخاطر الناشئة عن مخاطر عدم التزام المنشأة بقيود الإشراف والتوجيه والتي تفرضها الجهات الوصائية التي تعمل بها المنشأة مثل قوانين العمل، قوانين حماية المستهلك.	73	4.3014	0.59360	13.80%	موافقة مرتفعة جداً
	المحور الثاني	73	3.5662	0.21738	6.10%	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الباحثة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 3.56 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري 0.21 عند مستوى معنوية 0.000 حيث حظيت كل من العبارة الرابعة والخامسة والثانية عشر بموافقة مرتفعة جداً تجاوز الوسط الحسابي لها 4.2 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وهذا يشير إلى أنه يتم تحديد مخاطر البيئة الداخلية والخارجية للعميل.

تلتها كل من العبارة الثانية والثالثة والسادسة والسابعة والتاسعة والعاشرة بموافقة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة أكبر من 3.5 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات.

تلتها كل من العبارات الأولى والثامنة والحادية عشر بموافقة منخفضة من قبل أفراد العينة بوسط حسابي يقل عن 2.5 وبما أن هذا المتوسط أصغر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم غير موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، حيث أنه غالباً لا يتم الحصول على معلومات عن حدوث تغييرات هامة وجوهرية في بيئة العميل الخارجية، كذلك فإنه لا يساهم تحديد المخاطر الداخلية المؤثرة على

مستوى كل نشاط أو عملية من عمليات العميل في تحديد وجود تحريف في هذه العملية مثلاً "المبيعات". إضافة إلى ذلك عدم قيام المدقق بتحديد المخاطر الناشئة عن مخاطر الهيكل التنظيمي لمنشأة العميل ومشاكل التشغيل وتعقيد أعمال العميل.

الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث: علاقة خصائص بيئة مخاطر الأعمال بممارسة المدقق للشك المهني

جدول (9) الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث

الرقم	الفقرة	العينة	المتوسط الحسابي $\bar{x}$	الانحراف المعياري S	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
1	ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا في السنوات الأخيرة	73	4.1918	0.39643	9.46%	موافقة مرتفعة
2	ميل إدارة العميل للمخاطرة بشكل عالي	73	4.1233	0.33104	8.03%	موافقة مرتفعة
3	ضعف تأهيل وخبرة موظفي الإدارة	73	3.8767	0.78076	20.14%	موافقة مرتفعة
4	معارضة الإدارة العليا لتعديلات التدقيق عن السنوات السابقة	73	3.7534	0.82967	22.10%	موافقة مرتفعة
5	تؤدي إلى خلط المعلومات وتشويش لدى المدقق	73	4.0000	0.00000	0.00%	موافقة مرتفعة
6	وجود دعاوى قانونية على منشأة العميل	73	4.0781	0.27049	6.63%	موافقة مرتفعة
7	توفر الضغوط المالية والضيق المالي للمنشآت حوافز للأنشطة الاحتيالية لإخفاء ضعف الأداء التشغيلي لهذه المنشآت	73	4.0000	0.21588	5.40%	موافقة مرتفعة
8	قبول المدقق لتفضيلات العميل نتيجة لضغوط الإدارة يؤدي إلى عدم ممارسة المدقق للشك المهني	73	3.8767	0.78076	20.14%	موافقة مرتفعة
9	قد يكون لبعض المدققين حوافز مالية واجتماعية كبيرة للتوافق مع تبريرات العميل	73	3.0548	0.66438	21.75%	موافقة متوسطة

	وارضائه، مما يؤدي إلى عدم ممارسة المدقق للشك المهني					
10	عدم قبول المدقق لتبريرات إدارة العميل عندما تكون لدى العميل رقابة داخلية ضعيفة	73	3.7534	0.82967	22.10%	موافقة مرتفعة
11	قيام المدقق بالتنازل عن مبادئه تجاه التقارير المالية للوفاء باحتياجات إدارة العميل	73	2.1233	0.33104	15.59%	موافقة منخفضة
12	يقلل المدقق من الاختبارات الأساسية كلما زادت قوة حوكمة الشركات المطبقة في منشأة العميل	73	4.0685	0.56097	13.79%	موافقة مرتفعة
13	تساهم لجنة التدقيق بفعالية في دعم رأي المدقق حول الخلافات مع إدارة العميل، وبالتالي إصدار أحكام مهنية بنزعة من الشك المهني	73	4.0000	0.62361	15.59%	موافقة مرتفعة
	المحور الثالث	73	3.9346	0.34071	8.66%	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الباحثة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 3.9 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري 0.34 عند مستوى معنوية 0.000 حيث حظيت كافة عبارات الدراسة بموافقة أفراد العينة باستثناء العبارة التاسعة حيث جاء الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة 3 وهي أصغر من 3.4 وبالتالي فإن أفراد العينة يميلون للحياد في حكمهم على مضمون هذه العبارة،

كما حظيت العبارة الحادية عشر بموافقة منخفضة حيث بلغ المتوسط الحسابي أقل من 3.4 وبالتالي فإن المدقق لا يقوم بالتنازل عن مبادئه تجاه التقارير المالية للوفاء باحتياجات إدارة العميل.

بينما تجاوز الوسط الحسابي لباقي العبارات 3.4 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون العبارات.

حيث جاءت العبارة الأولى أولاً بموافقة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.19 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وهذا يشير إلى أنه يمارس المدقق الشك المهني بدرجة أكبر عند: ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا في السنوات الأخيرة.

تلتها العبارة الثانية حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة 4.123 وبما أن هذا المتوسط أكبر من 3.4 وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وهذا يشير إلى أنه يمارس المدقق الشك المهني بدرجة أكبر عند: ميل إدارة العميل للمخاطرة بشكل عالي.

أتت العبارة الثالثة ثالثاً بموافقة مرتفعة بوسط حسابي 4.07 وهو ما يشير إلى وجود دعاوى قانونية على منشأة العميل.

خامساً: اختبار فرضيات الدراسة

لغاية اختبار الفرضيات تم الاعتماد على نوعين من الاختبارات كانت كما يلي:

1- اختبار الانحدار الخطي البسيط: وذلك لمعرفة أثر المتغير المستقل في المتغير التابع.

2- اختبار الانحدار الخطي المتعدد: لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة مجتمعة في المتغير التابع.

3- اختبار one sample t- test لاختبار الفروق بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للمجتمع.

الفرضية الأولى:

لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لخصائص الشك المهني في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر خصائص الشك المهني (العقل المتسائل، تعليق الحكم، البحث عن المعرفة، إدراك العلاقات الشخصية، احترام الذات، والحكم الذاتي) كمتغير مستقل في المتغير التابع جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

جدول (10) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين خصائص الشك المهني وجودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق

Model	معامل الارتباط	نسبة التباين	معامل التحديد	Std. Error of the Estimate
1	0.951	0.905	0.897	0.109

المصدر: إعداد الباحثة

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.951)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي جداً ما بين خصـــائص الشـــك المهني وجودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق، وأن معامل التحديد هو (0.897)، أي إن خصـــائص الشـــك المهني لمدقق الحســـابات تفســـر (89.7%)، من التغيرات الحاصلة في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

جدول (11) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA[a]						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.000	105.091	1.261	6	7.566	Regression	1
		0.012	66	0.792	Residual	
			72	8.358	Total	

المصدر: إعداد الباحثة

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصـــائية للقوة التفســـيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (105.091)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig= 0.000)، مما يؤكد الدلالة الإحصـــائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصـــائية، أي النموذج بشـــكل عام معنوي.

جدول (12) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر المتغير المستقل خصائص الشك المهني وجودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	5.731		0.188	1.076	(Constant)	1
0.000	9.99	0.651	0.026	0.256	العقل المتسائل	
0.234	1.200	0.077	0.038	0.045	تعليق الحكم	
0.000	3.937	0.267	0.042	0.165	البحث عن المعرفة	
0.000	5.555	0.816	0.124	0.689	إدراك العلاقات الشخصية	
0.372	0.899	0.079	0.044	0.039	احترام الذات	
0.324	0.994	0.089	0.092	0.091	الحكم الذاتي	

المصدر: إعداد الباحثة

يشير الجدول أعلاه إلى أن (العقل المتسائل) هي دالة إحصائياً حسب قيمة t المحسوبة وهي تساوي (9.99) والدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (5%)، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة حيث يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للعقل المتسائل في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

كما أن (تعليق الحكم) هي دالة إحصائياً حسب قيمة t المحسوبة وهي تساوي (1.22) والدلالة الإحصائية (0.234) أكبر من (5%)، وبالتالي يتم قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة حيث لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لتعليق الحكم في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

كما أن (البحث عن المعرفة) هي دالة إحصائياً حسب قيمة t المحسوبة وهي تساوي (3.937) والدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (5%)، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة حيث يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للبحث عن المعرفة في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

كما أن (إدراك العلاقات الشخصية) هي دالة إحصائياً حسب قيمة t المحسوبة وهي تساوي (5.555) والدلالة الإحصـائية (0.000) أصـغر من (5%)، وبالتالي يتم رفض فرضـية العدم وقبول الفرضـية البديلة حيث يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لإدراك العلاقات الشخصية في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

كما أن (احترام الذات) هي غير دالة إحصائياً حسب قيمة t المحسوبة وهي تساوي (0.899) والدلالة الإحصـائية (0.372) أكبر من (5%)، وبالتالي يتم قبول فرضـية العدم ورفض الفرضـية البديلة حيث لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصـــائية لاحترام الذات في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

كما أن (الحكم الذاتي) هي غير دالة إحصائياً حسب قيمة t المحسوبة وهي تساوي (0.994) والدلالة الإحصـائية (0.324) أكبر من (5%)، وبالتالي يتم قبول فرضـية العدم ورفض الفرضـية البديلة حيث لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصـــائية للحكم الذاتي في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

وبالتالي يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصـائية لخصـائص الشـك المهني (العقل المتسـائل، البحث عن المعرفة، إدراك العلاقات الشخصية) في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 1.076 + 0.256\,x1 + 0.165\,x2 + 0.689\,x3$$

حيث أن تعزيز العقل المتسائل للمدقق بنسبة 1% يؤدي إلى ارتفاع جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق بنسبة 25.6% كما أن تعزيز البحث عن المعرفة بنسبة 1% يؤدي إلى ارتفاع جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق بنسبة 16.5% كما أن إدراك العلاقات الشخصية بنسبة 1% يؤدي إلى ارتفاع جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق بنسبة 68.9% وبالتالي يوجد أثر إيجابي لخصائص الشك المهني (العقل المتسائل، البحث عن المعرفة، إدراك العلاقات الشخصية) في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

الفرضية الثانية:

لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية لمخاطر أعمال العميل في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

بغرض اختبار الفرضـية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسـيط لاختبار أثر مخاطر أعمال العميل كمتغير مستقل في المتغير التابع جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق

وتكون معادلة الانحدار من الشكل التالي:

$$y = a_0 + a_1 x$$

حيث:

المتغير المستقل		المتغير التابع	
X	مخاطر أعمال العميل	Y	جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق

جدول (13) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين مخاطر أعمال العميل وجودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0.111	0.012	0.002	0.34098

المصدر: إعداد الباحثة

يتضـــح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تســـاوي (0.111)، وهو ما يبين وجود ارتباط ضـعيف ما بين مخاطر أعمال العميل وجودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق، وأن معامل التحديد هو (0.002)، أي إن مخاطر أعمال العميل تفسـر (0.2%)، فقط من التغيرات الحاصـلة في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

جدول (14) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA[a]						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.350	0.884	0.103	1	0.103	Regression	1
		0.116	71	8.255	Residual	
			72	8.358	Total	

المصدر: إعداد الباحثة

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصـــائية للقوة التفســـيرية للنموذج عن طريق إحصـــائية F، وهي (0.884)، ومعنوية الدلالة الحســـابية (sig= 0.350)، مما يؤكد عدم الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام غير معنوي.

جدول (15) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر المتغير المستقل مخاطر أعمال العميل وجودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	5.019		0.660	3.315	(Constant)	1
0.350	0.940	0.111	0.185	0.174	مخاطر أعمال العميل	

المصدر: إعداد الباحثة

يشـير الجدول أعلاه إلى أن (مخاطر أعمال العميل) هي غير دالة إحصـائياً حسـب قيمة t المحسـوبة وهي تساوي (0.940) والدلالة الإحصائية (0.350) أكبر من (5%)، وبالتالي يتم قبول فرضية العدم حيث لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصـــائية لمخاطر أعمال العميل في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

نتيجة اختبار الانحدار الخطي المتعدد لمعرفة مكونات مخاطر أعمال العميل، تحديد مخاطر البيئة الخارجية، وتحديد مخاطر البيئة الداخلية تبين ما يلي:

جدول (16) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر المتغير المستقل مخاطر أعمال العميل وجودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	4.398		0.682	2.999	(Constant)	
0.068	1.856	0.222	0.158	0.293	تحديد المخاطر الخارجية	1
0.876	-0.157-	-0.019-	0.149	-0.023-	تحديد المخاطر الداخلية	

المصدر: إعداد الباحثة

حيث أن تحديد المخاطر الخارجية كانت غير دالة احصـــائياً بدلالة قيمة sig التي بلغت (0.068) أكبر من 5%، وبالتالي لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصـــائية لتحديد مخاطر البيئة الخارجية في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

كما أن تحديد المخاطر الداخلية كانت غير دالة احصـائياً بدلالة قيمة sig التي بلغت (0.876) أكبر من 5%، وبالتالي لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصـــائية لتحديد مخاطر البيئة الداخلية في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

الفرضية الثالثة:

لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية للعلاقة بين خصائص الشك المهني وبين مخاطر أعمال العميل وذلك على جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق المتعلقة (بالتعاقد مع العميل، تخطيط عملية التدقيق، تنفيذ اجراءات التدقيق، اصدار تقرير التدقيق).

تم استخدام اختبار One sample t – test الذي يقوم على مقارنة المتوسط الحسابي للعينة مع المتوسط الافتراضي 3.

حيث يكون هناك دلالة معنوية عندما تكون قيمة sig أصغر من 5%.

جدول (17) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test اختبار الأثر على العلاقة بين خصائص الشك المهني وبين مخاطر أعمال العميل وذلك على جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
	73	3.9346	0.34071	0.03988

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
	23.436	72	0.000	0.93456	0.8551	1.0141

المصدر: إعداد الباحثة

أن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي 0.00 وهو أصغر من 5% وبما أن متوسط الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة موجب، الأمر الذي يعني موافقة أفراد العينة وكذلك أظهرت نتائج اختبار one sample t– test أن قيمة T المحسوبة التي بلغت (23.436) وهي أكبر من قيمتها الجدولية أي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية للعلاقة بين خصائص الشك المهني وبين مخاطر أعمال العميل وذلك على جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق المتعلقة (بالتعاقد مع العميل، تخطيط عملية التدقيق، تنفيذ اجراءات التدقيق، اصدار تقرير التدقيق).

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

نتيجة اختبار الفرضيات تم التوصل إلى ما يلي:

1- يوجد أثر إيجابي وذو دلالة معنوية لخصـــائص الشـــك المهني (العقل المتســـائل، البحث عن المعرفة، إدراك العلاقات الشخصية) في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

- لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لخصائص الشك المهني (تعليق الحكم، الحكم الذاتي، احترام الذات) في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

2- لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لمخاطر أعمال العميل في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

- لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصـــــائية لتحديد مخاطر البيئة الخارجية في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.
- لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصـــــائية لتحديد مخاطر البيئة الداخلية في جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق.

3- يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية للعلاقة بين خصائص الشك المهني وبين مخاطر أعمال العميل وذلك على جودة الأحكام المهنية خلال مراحل عملية التدقيق المتعلقة (بالتعاقد مع العميل، تخطيط عملية التدقيق، تنفيذ اجراءات التدقيق، اصدار تقرير التدقيق).

ثانياً: التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة فإن الباحثة توصي بما يلي:

1- ضرورة قيام المسؤولين عن رقابة الجودة على مكاتب التدقيق باعتماد آلية عمل مناسبة تضمن تنمية خصائص الشك المهني الملائمة لدى المدققين، وتنمية قدراتهم في تحليل مخاطر أعمال العميل وأثرها على القوائم المالية بما يكفل تحقيق كفاءة عالية لتدقيق تلك القوائم، والتي بدورها ستنعكس على أحكامهم المهنية.

2- ضرورة فهم ودراسة المدققين لجميع الأحداث الاقتصادية وغير الاقتصادية وتحليل المخاطر الداخلية والخارجية والتي تؤثر على أداء المنشأة، مما ينعكس على الرأي المهني للمدقق.

3- ضرورة اهتمام مكاتب التدقيق بالتكنولوجيا الحديثة والبرامج المتطورة مما ينعكس على قدرة المدقق بإصدار أحكام مهنية مناسبة.

4- الاهتمام بالتوسع بتدريس مفهوم الشك المهني وخصائصه من الناحية النظرية في كليات التجارة والاقتصاد وكيفية ممارسته في مجال تدقيق الحسابات من الناحية العملية من خلال إقامة دورات متخصصة في الجامعات، وذلك لربط الجانب النظري بالعملي للحصول على حكم مهني مناسب.

5- توسيع ثقافة المخاطر وكيفية تعامل المدققين معها وفهمهم لكيفية تحليل مخاطر أعمال العميل المحيطة بالمنشأة محل التدقيق من خلال تطبيق مداخل تدقيق حديثة (كمدخل خطر الأعمال) في عملية التدقيق، لما لذلك من دور مهم وفعال في تعزيز كفاءة عملية التدقيق وفاعليتها، لا سيما عند تدقيق شركات تعتمد بشكل كبير على المخاطرة في تعاملاتها.

6- ضرورة توحيد الممارسات المحاسبية والمهنية، بحيث لا تترك مجالاً للتلاعب وإدارة الأرباح عن طريقها، وذلك من أجل اصدار الحكم المهني من قبل المدقق بالصورة المناسبة.

قائمة المراجع

أولاً–المراجع باللغة العربية:

1– الكتب:

- حماد، طارق عبدالعال. (2011). "شرح معايير المراجعة المصرية – الجزء الأول: المبادئ العامة والمسئوليات وتقييم الخطر. الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
- د.شحاتة السيد شحاتة. (2014). المراجعة المتكاملة :مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للنشر.
- راضي، محمد سامي. (2011). موسوعة المراجعة المتقدمة. الاسكندرية، جمهورية مصر العربية: دار التعليم الجامعي.

2– الدوريات العلمية:

- بديع الدين ريشو. (2014). الشك المهني للمراجع : الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية –دراسة تجريبية(المجلة العلمية التجارة والتمويل).
- عبد الرحمن، نجلاء ابراهيم يحي. (2014). تحليل العلاقة بين الشك المهني للمراجع والقوة التفاوضية مع عميل المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية بالسعودية (العدد 7). كلية التجارة، جامعة القاهرة: مجلة المحاسبة المصرية.
- عبدالكريم، عارف عبدالله. (2003). "أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية المجلة العلمية التجارة والتمويل.
- متولي، أحمد زكي حسين. (2006). "نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة: دراسة ميدانية – تطبيقية"،المجلة العلمية التجارة والتمويل.

- مجاهد، محمد عبد الله. (2005أ). "إطار مقترح لتقدير مخاطر أعمال العميل باستخدام مدخل مراجعة الأنظمة الاستراتيجية وأثر ذلك على أحكام المراجعين عن أداء أعمال العميل: دراسة تطبيقية(جامعة بني سويف، كلية التجارة)، مجلة الدراسات المالية والتجارية.

- هشام فاروق مصطفى الإيباري. (2013). نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي – دراسة تحليلية وتجربة ميدانية.

3- المؤتمرات:

- غالي، اشرف أحمد محمد. (2013). الإنعكاسات الحوكمية لدور المراجعة الداخلية كاستراتيجية لتعزيز إداء إدارة المخاطر بالمنشآت الصناعية – إطار مقترح. **المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة بعنوان "تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والاداري**. جمهورية مصر العربية: كلية التجارة، جامعة بني سويف. تاريخ الاسترداد 7-8 أبريل, 2013

4- الرسائل العلمية والإصدارات المهنية:

- أحمد كمال مرتجى. (2013). دور المعايير المهنية الصادرة عن (ICPA) في ترشيد التقدير المهني للمراجع –"دراسة تطبيقية على المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة بقطاع غزة. جامعة الأزهر – غزة.

- د.هشام فاروق مصطفى. (2013). نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي – دراسة تحليلة وتجربة ميدانية(كلية التجارة جامعة الإسكندرية).

- شرف ، جهاد محمد محمد. (2015). نموذج مقترح لقياس أثر خصائص الشك المهني على أحكام وقرارات مراجع الحسابات–دراسة ميدانية. (قسم الرياضة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة). جمهورية مصر العربية.

- عاهد عيد سرحان. (2007). دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين – دراسة تحليلية لأداء مدققي الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة . غزة: رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية .

- أحمد حلمي وآخرون جمعة. (2001). مفاهيم التدقيق المتقدمة . عمان ، الأردن: إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2008). إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (الإصدار الجزء الأول). (جمعية المجمع العربي للمحاسيبين القانونيين (الأردن)، المترجمون) الأردن: مجموعة طلال أبو غزالة.
- راضي، محمد سامي. (2011). موسوعة المراجعة المتقدمة. الاسكندرية، جمهورية مصر العربية: دار التعليم الجامعي.
- عباس مهدي الشيرازي. (1990). نظرية محاسبية. الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع.
- منذر وزياد شويات المؤمني. (2008). قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء (المجلد 14). مجلة المنارة.
- موسى، علي محمد. (2013). اجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع.
- وليد ناجي الحيالي. (2007). نظرية المحاسبة. الدنمارك: منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة.

ثانياً–المراجع باللغة الإنكليزية:

1- Books:

- Bell, T. B., Peecher, M. E., & and Solomon, I. (2005). The 21st Century Public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology. New York, USA: KPMG LLP.
- Damodaran, A. (2008). *Strategic Risk Taking – A framework for risk management* (2th ed.). New Jersey, USA: Pearson Education, Inc., Publishing as Prentice Hall.
- Moeller, R. R. (2011). COSO Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance (GRC) Processes. New Jersey, USA: John Wiley & Sons nc.

2- Periodicals

- Ashari, M. M., & and Zahro, N. I. (2013). Corruption Awareness, Ethical Sensitivity, Professional Skepticism and Risk of Corruption Assessment:Exploring the Multiple Relationship in Indonesian Case. Proceedings of 3rd Asia-Pacific Business Research Conference. Kuala Lumpur, Malaysia. Retrieved from http://www.wbiworldconpro.com/pages/paper/malaysia-conference-2013/126 .
- Bauer, T. D. (2015). The Effects of Client Identity Strength and Professional Identity Salience on Auditor Judgments (Vol. 90). The Accounting Review.
- Bell, t. M. (1997). Auditing organizations through a strategic-system Lens. KPMG peat Marwick ,LLP& university of Illinois.
- Bierstaker, J. L., Hunton, J. E., & and Thibodeau, J. C. (2009). Do Client-Prepared Internal Control Documentation and Business Process Flowcharts Help or Hinder an Auditor's Ability to Identify Missing Controls?,
- Bonner, S. E. (1999). Judgment and Decision-Making Research in Accounting.
- Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & and Stewart, B. W. (2016). The Outcome Effect and Professional Skepticism (Vol. 91). Accounting Review.
- Brewster, B. E. (2011). How a Systems Perspective Improves Knowledge Acquisition and Performance in Analytical Procedures.
- Brown, J. O., & and Popova, V. K. (2016). The Interplay of Management Incentives and Audit Committee Communication on Auditor Judgment.
- Brown-Liburd, H., Cohen, J., & and Trompeter, G. (2013). Effects of Earnings Forecasts and Heightened Professional Skepticism on the Outcomes of Client–Auditor Negotiation.
- Chang, C. J., & and Hwang, N.-C. R. (2003). The Impact of Retention Incentives and Client Business Risks on Auditors, Decisions Involving Aggressive Reporting Practices.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & and Wright, A. (2010). Corporate Governance in the Post-Sarbanes-Oxley Era: Auditors' Experiences (Vol. 27). Contemporary Accounting Research.
- Earley, C. E., Hoffman, V. B., & and Joe, J. R. (2008). Reducing Management's Influence on Auditors' Judgments: Judgments: An Experimental Investigation of SOX 404 Assessments. 83.
- Edelman, D. a., & Ashley. (2011). Arthur Anderson Auditors and Enron: What happened to their Texas CPA licenses?, 8.
- Edelman, D., & and Nicholson, A. (2011). Journal of Finance & Accountancy. Arthur Anderson Auditors and Enron: What happened to their Texas CPA licenses?".

- Feng, M., & and Li, C. (2014). Are Auditors Professionally Skeptical? Evidence from Auditors' Going-Concern Opinions and Management Earnings Forecasts. 52.
- Fukukawa, H., & and Mock, T. J. (2011). Audit Risk Assessments Using Belief versus Probability. 30.
- Gissel, J. L. (2010). impact of psychological safety and professional skepticism on private information sharing during SAS 99 brainstorming. University of Wisconsin-Madison: Published Thesis, Ph.D.,
- Glover, S. M., & and Prawitt, D. F. (2014). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum, 8.
- Grenier, J. H. (2010). Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era: A Dual-Process Model and an Experimental Test. Published Thesis, Ph.D. Department of Accountancy, Miami University.
- Hatfield, R. C., Houston, R. W., Stefaniak, C. M., & and Usrey, S. (2010). The Effect of Magnitude of Audit Difference and Prior Client Concessions on Negotiations of Proposed Adjustments (Vol. 85). The Accounting Review.
- Hurtt, K. L. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism:Literature Synthesis and Opportunities for Future Research, 32 Supplement.
- Joe, J., Wright, A., & and Wright, S. (2011). The Impact of Client and Misstatement Characteristics on the Disposition of Proposed Audit Adjustments. 30.
- Johari, R. J., Sanusi, Z. M., Isa, Y. M., & and Ghazali, A. W. (2014). Comparative Judgment of Novice and Expert on Internal Control Tasks: Assessment on Work Effort and Ethical Orientation, 145.
- Johnstone, K. (2000). Client Acceptance Decisions: Simultaneous Effects of Client Business Risk, Audit Risk, Auditor Business Risk, and Risk Adaptation, 19.
- Kerler, W. A., & and Killough, L. N. (2009). The Effects of Satisfaction with a Client's Management During a Prior Audit Engagement, Trust, and Moral Reasoning on Auditors' Perceived Risk of Management Fraud. 85.
- Kim, H., & and Fukukawa, H. (2013). Japan's Big 3 Firms' Response to Clients' Business Risk: Greater Audit Effort or Higher Audit Fees?, 17.
- Kizirian, T. G., Mayhew, B. W., & and Sneathen, J. L. (2005). The Impact of Management Integrity on Audit Planning and Evidence, 24.
- Knechel, W. R. (2007). The Business Risk Audit: Origins, Obstacles and Opportunities, 32.
- Law, P., & and Yuen, D. (2016). Professional scepticism in two economies with cultural differences and the public interest: evidence from China and the United States, 48.
- Messier, J. W., Kozloski, T. M., & and Kochetova-Kozloski, N. (2010). An Analysis of SEC and PCAOB Enforcement Actions against Engagement Quality Reviewers, 29.

- Moroney, R., & and Simnett, R. (2009). Differences in Industry Specialist Knowledge and Business Risk Identification and Evaluation. 21.
- Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing (Vol. 28). Auditing: A Journal Of Practice & Theory.
- Ohman, P., & and Hackner, E. (2011). Client satisfaction and usefulness to external stakeholders from an audit client perspective, 27.
- Paino, H., Abdul Hadi, K. A., & and Tahir, W. (2014). Financial Statement Error: Client's Business Risk Assessment and Auditor's Substantive Test, 145.
- Patterson, E. R., & and Smith, J. (2016). The Strategic Effects of Auditing Standard No. 5 in a Multi-Location Setting, 35.
- Pennington, R., Schafer, J. K., & and Pinsker, R. (2017). Do Auditor Advocacy Attitudes Impede Audit Objectivity? (Vol. 32). Journal of Accounting, Auditing & Finance.
- Peytcheva, M. (2014). Professional Skepticism and Auditor Cognitive Performance in A Hypothesis-Testing Task. 29.
- Popova, V. (2013). Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. 28.
- Prawitt, S. M. (2015). Definition and Application of Professional Skepticism. Brigham Young University.
- Quadackers, Luc; Groot, Tom; and Wright, Arnold. (2009). Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. SSRN, AAA, Building Our Accounting Community, Annual Meeting Anaheim, USA: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1478105 .
- Quadackers, Luc; Groot, Tom; and Wright, Arnold. (2014). Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt (Contemporary Accounting Research ed., Vol. 31).
- Quadackers, Luc; Groot, Tom; and Wright, Arnold. (2014). Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt (Vol. 31). (C. A. Research, Ed.)
- Robertson, J. C. (2010). The effects of ingratiation and client incentive on auditor judgment. 22.
- Sahnoun, M. H., & and Zarai, M. A. (2009). Auditor-Auditee Negotiation Outcome: Effects of Auditee Business Risk, Audit Risk, and Auditor Business Risk in Tunisian Context (Vol. 17). Corporate Governance: An International Review.
- Sayed Hussin, N. M. (2010). the effect of skepticism, auditor's experience and control environment towards fraud detection. Working paper. National University of Malaysia: School of Accounting, Faculty Economy and Management.
- Schmitt, D. B., & Hageman, A. M. (2014). A Research Note on the Relationship Between Professional Skepticism and Client Advocacy. 17.

- Shelton, S. W., Koehn, J. L., & and Sinason, D. (2009). Influence of Business Risk Assessment on Auditors Planned Audit Procedures, 13.
- Sinchuen, C., & and Ussahawanitchakit, P. (2009). Effects of strategic audit planning on audit performance: mediator role of audit judgment and quality of pubic auditors in Thailand. 9. Journal of the Academy of Business & Economics.
- Svanberg, J., & and Öhman, P. (2015). Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality (Vol. 47). The British Accounting Review.
- Tina Carpenter, J. L. (2011). Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Presence of Fraud on Auditors' Fraud Judgments and Actions. University of Georgia - C. Herman and Mary Virginia Terry College of Business, Rollins College - Crummer Graduate School of Business.
- Toba, Y. (2011). Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing.
- Trompeter, G. M., Carpenter, T. D., Desai, N., Jones, K. L., & and Riley, R. A. (2013). A Synthesis of Fraud-Related Research (Vol. 32). Auditing: A Journal of Practice & Theory.
- van Buuren, J. K. (2017). Evaluating the Change Process for Business Risk Auditing: Legitimacy Experiences of Non-Big 4 Auditors, 37.(2)
- Wedemeyer, P. D. (2010). A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality - A practitioner's perspective, 7.
- Wolfe, C. J., Mauldin, E. G., & and Diaz, M. C. (2009). Concede or Deny: Do Management Persuasion Tactics Affect Auditor Evaluation of Internal Control Deviations?, 84.
- Woo, S., & and Lim, H. (2015). Audit Risk, Business Risk, and Auditors' Efforts in Korea, 11.
- Yoon Ju Kang a, A. J. (2015). The effect of an Audit Judgment Rule on audit committee members' professional skepticism:The case of accounting estimates, 1.
- Zimmerman, A. B. (2016). The joint impact of management expressed confidence and response timing on auditor professional skepticism in client email inquiries. 31.

3- Conferences:

Hurtt, K., Eining, M., & and Plumlee, D. (2010). Linking Professional Skepticism to Auditors' Behaviors. 33rd Annual Congress of European Accounting Association EAA, Faculty of Business Administration of Istanbul University. Turkey. Retrieved fromhttp://www.econbiz.de/events/event/33rd-annual-congress-of-european-accounting-association/10005876743 .

4- Thesis:

Berberich, G. P. (2005). The Effects of Audit Methodology and Audit Experience on the Development of Auditors' Knowledge of the Client's Business. University of Groningen, Groningen: Unpublished Doctoral Thesis.

5- Professional issues:

- AICPA SAS No. 99, A. S. (2002). Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. AICPA, New York, USA.
- IFAC. (2012, June). Evaluating and Improving Internal Control in Organizations. International Federation of Accountants (IFAC). Retrieved from https://www.ifac.org/publications-resources/evaluating-and-improving-internal-control-organizations-0
- IFAC. (2014III). *Supplement to the: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (2014 ed., Vol. III). New York, USA.
- IFAC ISA 315, P. 2. (2014I). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. *I, 2014*. IFAC, New York, USA.
- APB. (2012). *Professional Scepticism: Establishing a common understanding and reaffirming its central role in delivering audit quality*. Financial Reporting Council (FRC), London, UK.
- EC. (2010). *Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis*. Brussels: European Commission.
- PCAOB. (2005, February 16). Risk Assessment in Financial Statement Audits. Washington, USA. Retrieved from http://pcaobus.org/News/Events/Documents/02162005_SAGMeeting/Risk_Assessment.pdf

6- others:

- *Deloitte, L. (2012). Re: Public Meeting on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, (PCAOB Release No. 2011-006, PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 37). New York, USA,: Deloitte LLP. Retrieved March 21, 2012 from http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/ps_Echevarria.pdf*
- *KPMG. (2012). Comment letter on the board's: concept release on auditor independence and audit firm rotation", Delivered at PCAOB public meeting.*

New York, USA: KPMG LLP. Retrieved March 12, 2012, from http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/ps_veihmeyer.pdf.

- *PwC. (2012). Comment on the Board's Concept Release and to address the very important topics of auditor independence and audit firm rotation", Written Testimony Of Robert E. Moritz Chairman And Senior Partner PwC. USA,: Pricewaterhousecoopers Llp. Retrieved from http://www.pwc.com/us/en/faculty-resource/assets/pwc-us-chairman-bob-moritz-pcaob-written-testimony.pdf*
- Young, E. &. (2011). *comments to PCAOB or Board on its concept release on auditor independence and audit firm rotation, PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 37.* New York, USA: Ernst & Young LLP. Retrieved from http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/063_EY.pdf

ملاحق الدراسة

ملحق رقم (1)

الأستاذ ..... المحترم

تحية طيبة وبعد،

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان " **أهمية علاقة الشك المهني في تدقيق الحسابات ومخاطر أعمال العميل في جودة الحكم المهني**" ويُعد هذا الاستبيان كجزء من بحث أعُد لنيل درجة الماجستير في الإدارة التنفيذية – توجه إدارة مالية.

أن مشاركتكم في هذه الدراسة ضروري جداً لنجاحها، حيث أن رأيكم وخبرتكم في هذا المجال هما أحد مرتكزات هذه الدراسة وعامل أساسي من عوامل نجاحها.

وإننا نأمل في تعاونكم من خلال الإجابة على أسئلة الاستبيان بعناية للحصول على اقتراحات وتوصيات أكثر دقة وموضوعية وتحقق الأهداف المرجوة من الدراسة.

علماً أن جميع المعلومات المطروحة ضمن هذا الاستبيان سيتم التعامل معها بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. وسيتم تزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتم بذلك.

شاكرين حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

المعلومات العامة:

يرجى وضع علامة (✓) أمام الخيار المناسب في كل فقرة من الفقرات المبينة أدناه:

1- المؤهل العلمي:

☐ بكالوريوس ☐ دبلوم

☐ ماجستير ☐ دكتوراه

2- عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ 5-10 سنوات

☐ 10-15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

3- الشهادات المهنية (يمكن اختيار أكثر من جواب في هذه الحالة):

☐ محاسب قانوني سوري معتمد (SCPA) ☐ محاسب قانوني أمريكي معتمد (CPA)

☐ محاسب إداري معتمد (CMA) ☐ مدقق داخلي معتمد (CIA)

☐ أخرى (يرجى ذكرها) .....

4- المركز الوظيفي:

☐ شريك ☐ مدير تدقيق

☐ مدقق ثانوي ☐ مدقق

☐ آخر (يرجى ذكره) ....

بعض المصطلحات الهامة بالدراسة:

الشك المهني Professional Skepticism: هو موقف يشمل ذهناً يطرح الأسئلة ويكون منتبهاً للظروف التي يمكن أن تشير إلى البيانات الخاطئة المحتملة بسبب الأخطاء أو الاحتيال، والتقييم الحساس لأدلة الإثبات.

ممارسة الشك المهني Exercise Professional Skepticism: يحتاج المدقق إلى السعي للاحتفاظ بمستوى مقبول من الشك المهني بحيث يكون منتبهاً لأي مؤشرات أو مخاطر ينتج عنها تحريفات ممكنة.

مخاطر أعمال العميل Client Business Risk: هي كل ما يؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها، وبالتالي فإن عملية تحديد هذه المخاطر تتطلب من المدقق الإلمام وجمع المعلومات عن كافة الجوانب التي قد تؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها.

الأحكام المهنية Professional Judgments: هو تطبيق المدقق للتدريب والمعرفة والخبرة ذات العلاقة وذلك من خلال القواعد الواردة في معايير المراجعة والمحاسبة وقواعد السلوك المهني وذلك بهدف التوصل إلى القرارات المنشودة في حالة الاختيار بين القواعد البديلة لسير العمل.

العقل المتسائل Question Mind: هو بمعنى أن الشك المهني يتطلب تساؤلاً مستمراً عما إذا كانت المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها تشير إلى وجود أخطاء مادية بسبب الغش أم لا؟

تعليق الحكم Suspension of Judgment: إيقاف الحكم المهني مؤقتاً حتى يتم جمع الأدلة الكافية.

محاور الاستبيان:

يرجى وضع علامة (✓) أمام الخيار الذي يعكس رأيك حول كل فقرة من الفقرات التالية:

م	البيـــــــــان	1 غير موافق بشدة	2 غير موافق	3 محايد	4 موافق	5 موافق بشدة
	أولاً- خصائص الشك المهني المتعلقة بالمدقق					
1 أ	**العقل المتسائل:** أضع كل الافتراضات الممكنة عند مواجهة مشكلة معينة					
2 أ	أقبل القوائم المالية إذا لم يكن لدي أدلة كافية وملاءمة على أنها صحيحة					
3 أ	**تعليق الحكم:** تأجيل البت في الأحكام المهنية حتى يتم الحصول على أدلة مقنعة					
4 أ	تأجيل الأحكام المهنية حتى يتم الحصول على ردود مقنعة من قبل الإدارة حول الاستفسارات المتعلقة بمعلومات أخرى					
5 أ	**البحث عن المعرفة:** ابذل المزيد من الجهد لإزالة الغموض في حالات عدم التأكد					
6 أ	يتم البحث والتعمق فيما هو أبعد من الأمور الظاهرة في عملية التدقيق					
7 أ	**إدراك العلاقات الشخصية:** أهتم بتحليل شبكة العلاقات والروابط داخل شركة العميل لتأثيرها على ممارسات إدارة العميل					
8 أ	يمكن أن أكتفي بدليل اقل إقناعاً بناءً على الاعتقاد بأمانة ونزاهة الإدارة					
9 أ	أحرص على فهم مصادر المعلومات لتحديد درجة الاعتماد عليها					
10 أ	**احترام الذات:** يتم اتخاذ إجراءات صارمة في متابعة أي مؤشرات أو معلومات تشير إلى إمكانية تضمن القوائم المالية تحريفات جوهرية.					
11 أ	أكون أكثر تأنياً وحرصاً عند خوض مهام تدقيق جديدة غير معروفة لي من قبل.					

12 أ	**الحكم الذاتي:** يتم قبول التفسيرات من إدارة العميل دون الحاجة للمزيد من التفكير.					
13 أ	لا أتوانى عن إبداء رأيي المهني ولو كان مخالف لآراء أفراد ورئيس فريق التدقيق.					
	ثانياً- تحليل مخاطر أعمال العميل:					
	1- تحديد مخاطر البيئة الخارجية "تحديد مخاطر أو تحريفات لها علاقة ببعض البنود في القوائم المالية"					
1 ب	معرفة معلومات عن حدوث تغييرات هامة وجوهرية في بيئة العميل الخارجية					
2 ب	يؤدي تحديد المخاطر على مستوى كل عملية أو نشاط من أنشطة العميل والمخاطر على مستوى بيئة نشاط العميل إلى تكوين صورة متكاملة على جميع المخاطر المرتبطة بالعميل					
3 ب	معرفة المخاطر الناشئة عن مصادر من خارج العميل مثل "ارتفاع حدة المنافسة مع منتجات أخرى"					
4 ب	معرفة وجود مشكلات أصبحت متداولة في السوق بين العميل وأحد الأطراف الخارجية "كالموردين أو الموزعين"					
	2- تحديد مخاطر البيئة الداخلية					
5 ب	يقوم المدقق بتحديد المخاطر الناشئة عن ضعف الإدارة وذلك بسبب وجود خلل في ممارسة الإدارة لمسؤوليتها.					
6 ب	يقوم المدقق بتحديد المخاطر الناشئة عن الأشخاص المسؤولين عن إدارة ورقابة المنشأة أو النشاط والغير مؤهلين تأهيلاً جيداً.					
7 ب	يقوم المدقق بتحديد مخاطر تكنولوجيا المعلومات الناشئة عن طرح أساليب تكنولوجية حديثة، وملائمتها، واستمراريتها لأنشطة المنشأة.					
8 ب	يساهم تحديد المخاطر الداخلية المؤثرة على مستوى كل نشاط أو عملية من عمليات العميل في تحديد وجود تحريف في هذه العملية مثلاً "المبيعات".					
9 ب	تقود عملية تحديد المخاطر المعلومات المتوفرة عن المخاطر بغض النظر عن أهمية النشاط أو العملية.					
10 ب	تحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة أثناء عملية التدقيق تساعد في تحديد المخاطر المحيطة بكل نشاط في كل عملية من عمليات العميل.					

11 ب	يقوم المدقق بتحديد المخاطر الناشئة عن مخاطر الهيكل التنظيمي لمنشأة العميل ومشاكل التشغيل وتعقيد أعمال العميل.						
12 ب	يقوم المدقق بتحديد المخاطر الناشئة عن مخاطر عدم التزام المنشأة بقيود الإشراف والتوجيه والتي تفرضها الجهات الوصائية التي تعمل بها المنشأة مثل قوانين العمل، قوانين حماية المستهلك.						
	ثالثاً- علاقة خصائص بيئة مخاطر الأعمال بممارسة المدقق للشك المهني						
	نزاهة وكفاءة الإدارة يمارس المدقق الشك المهني بدرجة أكبر عند:						
1 ج	ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا في السنوات الأخيرة						
2 ج	ميل إدارة العميل للمخاطرة بشكل عالي						
3 ج	ضعف تأهيل وخبرة موظفي الإدارة						
4 ج	معارضة الإدارة العليا لتعديلات التدقيق عن السنوات السابقة						
	تعقيدات العميل تؤدي تعقيدات العميل إلى ممارسة المدقق للشك المهني بدرجة أكبر لأنها:						
5 ج	تؤدي إلى خلط المعلومات وتشويش لدى المدقق						
	درجة مخاطر العميل يمارس المدقق الشك المهني بدرجة أكبر عند:						
6 ج	وجود دعاوى قانونية على منشأة العميل						
7 ج	توفر الضغوط المالية والضيق المالي للمنشآت حوافز للأنشطة الاحتيالية لإخفاء ضعف الأداء التشغيلي لهذه المنشآت						
	تفضيلات العميل						
8 ج	قبول المدقق لتفضيلات العميل نتيجة لضغوط الإدارة يؤدي إلى عدم ممارسة المدقق للشك المهني						
9 ج	قد يكون لبعض المدققين حوافز مالية واجتماعية كبيرة للتوافق مع تبريرات العميل وارضائه، مما يؤدي إلى عدم ممارسة المدقق للشك المهني						
	عملية التفاوض مع العميل تتأثر درجة ممارسة الشك المهني عند التفاوض بما يلي:						
10 ج	عدم قبول المدقق لتبريرات إدارة العميل عندما تكون لدى العميل رقابة داخلية ضعيفة						

11 ج	قيام المدقق بالتنازل عن مبادئه تجاه التقارير المالية للوفاء باحتياجات إدارة العميل					
	حوكمة الشركات					
12 ج	يقلل المدقق من الاختبارات الأساسية كلما زادت قوة حوكمة الشركات المطبقة في منشأة العميل					
13 ج	تساهم لجنة التدقيق بفعالية في دعم رأي المدقق حول الخلافات مع إدارة العميل، وبالتالي إصدار أحكام مهنية بنزعة من الشك المهني					

ملحق رقم (2)

مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية وجمعية المحاسبين القانونيين السوريين

	الاسم	رقم الهاتف	العنوان
1	أحمد أمير وفائي	021-2234112	حلب - الجميلية - شارع البحتري
2	أحمد محمود المصري	2236157	دمشق اطفائية - جادة ابن حازم - بناء الدولاتي
3	أحمد رضوان الشرابي	3317470	دمشق الجسر الأبيض/ شارع نسيب البكري بناء العرقسوسي ط1
4	أسعد صلاح شرياتي	2251667	دمشق جسر فكتوريا عمارة التل ط3
5	د. إيمان اللاذقاني	2256565	دمشق شارع الفردوس - بناء ابن زيدون - ط2
6	د. قحطان السيوفي	4461814	دمشق- جادة الخطيب- مقابل أمن الدولة
7	د.محمد خالد المهايني	6664214 -6664430	مزة - فيلات غربية - بناء كوين سنتر ط2
8	شركة الدار للتدقيق والإستشارات	6125527	دمشق- مزة فيلات غربية شارع الغزاوي
9	شركة جواد ومكسور المهنية المحدودة المسؤولية محاسبون قانونيون	44681821	دمشق - ساحة الشهبندر- جادة عمر المختار
10	شركة حصرية ومشاركوه إرنست ويونغ سورية المحدودة المسؤولية	3944000	يعفور -البوابة الثامنة- رؤيا 4-ط5
11	عمار سويد	021-2639833	حلب تجميل حلب العالمي - جانب فندق زين بالاس
12	فرزت العمادي	2330460	دمشق -شارع بغداد -سادات مقابل مشفى العين التخصصي
13	ماهر عبدو وهبي	2323217	دمشق- صالحية - جانب سينما الأمير
14	مجد الدين شهوان	2319911	دمشق-البحصة - بناء الحلبي ط2
15	محمد عبد الله الموسى المكسور	44681821	دمشق -مزرعة جادة عمر المختار
16	محمد يوسف الصيرفي	4471973	دمشق،الشهبندر،جادة حكمت محسن، بناء الطيبي
17	شركة تدمر المهنية محاسبون قانونيون- المحدودة المسؤولية، ويوقع عنها الشريك: د.حسين القاضي	6119463	دمشق – جرمانا دخلة أفران شمس بناء فلوح ط1
18	شركة يو تي سي انترناشونال ولطفي السلامات /محاسبون قانونيون/ المحدودة المسؤولية	4425654	دمشق - شارع بغداد- خلف كازية الأزبكية – بناء الحجار ط أرضي
19	هنادي ياسين	6116557 - 6116558	دمشق _ مزة فيلات غربية _ جانب ميتم سيد قريش بناء الصحة 25/ج
20	شركة السمان ومشاركوه محاسبون قانونيون المدينة المهنية وتوقع عنها الشريكة ليلى السمان	3322303	دمشق الروضة قرب السفارة الجزائرية بناء رقم 38
21	سمير محمد النيحاوي	2319695	دمشق - التجهيز بناء فندق البرازيل- مكتب /6/
22	مصطفى عوني محمد ياسين زكية	2240663-2227620	دمشق - الفردوس - بناء الفردوس - فوق مكتبة ابن سينا-ط2

23	فؤاد كمال بازرباشي	2211044-2213200	دمشق شارع الفردوس بناء الرباط جانب سينما دنيا ط2
24	محمد صفوة منير النوري	2245119	دمشق - المرجة-بناء الفيحاء المركزي-مكتب الوسام المالي - رقم 30-ط6
25	محمد زهير مصطفى التلاج	2716642	دمشق - الميسات - شارع برنيه
26	فايز حمدي بيضون	6668497	دمشق - مزة فيلات 108/قبو رابع - قرب جامع الفتح
27	حمدي أحمد حمدي السابق	6619631	دمشق - مزة -شيخ سعد-نزلة الفرن الآلي -حارة باكر بيك-بناء خضير-ط أرضي
28	فواز خليل البابا	6128900	ضاحية قدسيا جزيرة E2 بناء 3/7
29	محمد زهير سعيد تيناوي	4422466	دمشق-ساحة عرنوس-مقابل حلويات نبيل نفيسة
30	محمد محمد جميل اليغشي	5139694	دمشق -مساكن برزة -موقف المجتهد -خلف مطعم أمية-محضر 6409 أرضي
31	مصطفى كمال حمدي الملاح	6666851	دمشق -توسع مشروع دمر -محضر 22 ج23 جمعية الأثير-قبو أول
32	عبد الرحيم موسى أبو راشد	6134450	مزة فيلات غربية دوار السرايا بناء جمعية المزة رقم 35 ط4
33	د.محمد عماد محمد الدركزنلى	4439626-6122395	دمشق - الميسات-بناء هيكل ومخللاتي -قبو
34	يوسف عبد الغني زين الدين	2323217	دمشق - الصالحية - بجانب سينما الأمير -مدخل ملبوسات أوروبا
35	محمد قاسم حسني التكريتي	3328447	دمشق - شارع الحمرا-جادة الكويت-بناء أمية ط1- مكتب رقم 5
36	محمد غسان عبد الحميد تسابحجي	3710741	ريف دمشق -جديدة عرطوز -جانب حديقة الطلائع- اتجاه الفرن الآلي - بناء المهايني-ط أرضي
37	غسان عبد اللطيف صندوق	6125527	دمشق الجديدة - بناء رقم /109/- سكن رقم 3
38	د.عقبة كامل الرضا	4419421	تجارة شارع جورج أحمر بناء فريج ط3
39	محمد تيسير محمد عادل السقطي	4436579	دمشق - ساحة عرنوس -بناء واحه عرنوس -ط4-رقم 11
40	محمد ناظم أحمد قادري	2240223-4428786	دمشق -شارع بغداد خلف كازية الحكومية شارع المبرة جيرود الحبال
41	إبراهيم موفق مراد	2713242	دمشق شرقي ركن الدين - جانب هيئة الامداد والتموين - بناء المؤسسة الاجتماعية العسكرية - محضر 69
42	أمين وليد السلطي	2720563	الهامة الخابوري عقار 1582/22
43	محمد شادي عدنان الصباغ	2451555	حمص - الدبلان -بناء عسكر -ط4
44	يوسف جرجس زيتون	2572670	اللاذقية - سوق التجار -مقابل المركز الثقافي القديم
45	غسان سليمان هيفا	2235743	اللاذقية - شارغ المغرب العربي - بناء الكتميا - قرب جامع عمر بن الخطاب
46	بهجات جميل يوسف	2215201	اللاذقية -شارع بغداد - بناء ستاركو - فوق مقهى النور
47	مجد محمد رباح شموط	2242444	اللاذقية - شارع المتنبي - مقابل مديرية الخدمات الفنية
48	سامي خليل فارس	2445908	اللاذقية -المشروع مقابل الريجي
49	عماد عدنان الحصني	3341479	الطلياني الشارع العام مقابل مشفى الطلياني
50	محمد سامر محمد رامي البرازي	3352205	الروضة - جادة الزهراوي - ط قبو