

تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

م. د. بشرى فاضل الطائي / جامعة بغداد / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة
الباحث/ علاء الدين عبد الرحمن عثمان

تاريخ التقديم: 2017/5/28
تاريخ القبول: 2017/8/28

المستخلص:

يعد الشك المهني من المفاهيم الجوهرية والضرورية لممارسة مهنة التدقيق، ومن دونه لا يمكن للمدقق ان يصل إلى تأكيد معقول عن مدى صحة أدلة الاثبات والمعلومات التي حصل عليها من قبل الادارة محل التدقيق، وان امتلاك المدقق لخصائص الشك المهني وممارسته للشك المهني اثناء عملية التدقيق تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق وبالتالي رفع ثقة المجتمع المالية بمهنة التدقيق من جديد بعد تعرضها لازمة عديدة أدت إلى فقدان المجتمع المالي الثقة بمهنة التدقيق.

ويهدف البحث الى قياس تأثير خصائص الشك المهني لمدققي الحسابات على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، فضلاً عن قياس خصائص الشك المهني في شركات ومكاتب التدقيق العراقية من خلال استمارة استبيان وزعت على عينة من مدققي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة (62) استمارة، وتم بيان اثر المتغيرات من خلال استخدام النماذج الاحصائية بطريقة المربعات الصغرى ونموذج الانحدار الخطي وبعد اختبار فرضيات البحث تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات، تمثلت بامتلاك المدققين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية خصائص الشك المهني بدرجة كبيرة، فضلاً عن وجود تأثير لخصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، اي ان ممارسة الشك المهني يؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق من خلال اكتشاف الاخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال او الاخطاء مما يؤدي إلى الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق، ويوصي الباحثان بضرورة قيام الهيئات التشريعية والتنظيمية في العراق بالتأكيد على اهمية الشك المهني وضرورة ممارسة مدققي الحسابات للشك المهني اثناء تنفيذ عملية التدقيق والتي تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق.

المصطلحات الرئيسية للبحث/ الشك المهني، خصائص الشك المهني، جودة التدقيق.



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية
العدد 108 المجلد 24
الصفحات 597-618

*بحث مستل من رسالة ماجستير



المقدمة:

يعد الشك المهني من المفاهيم الجوهرية والضرورية لممارسة مهنة التدقيق، ومن دونه لا يمكن للمدقق ان يصل إلى تأكيد معقول عن مدى صحة أدلة الاثبات والمعلومات التي حصل عليها من قبل الادارة محل التدقيق، وان امتلاك المدقق لخصائص الشك المهني وممارسته للشك المهني اثناء عملية التدقيق تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق وبالتالي رفع ثقة المجتمع المالية بمهنة التدقيق من جديد بعد تعرضها لأزمات عديدة أدت إلى فقدان المجتمع المالي الثقة بمهنة التدقيق.

ولتحقيق الهدف أعلاه تم تقسيم البحث إلى المحاور الآتية :

المحور الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

المحور الثاني : الشك المهني وخصائصه

المحور الثالث : جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها

المحور الرابع : تأثير الشك المهني على جودة التدقيق

المحور الخامس: قياس تأثير خصائص الشك المهني على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية

المحور السادس: الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول/ منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: مشكلة البحث : وتتمثل مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

- 1- ما هو مدى توافر خصائص الشك المهني لدى المدقق عند تنفيذ عملية التدقيق؟
- 2- هل ان لخصائص الشك المهني الذي يمارسه المدقق الخارجي تأثير على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية؟

ثانياً: أهداف البحث : يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

- أ- بيان مفهوم الشك المهني وخصائصه ومفهوم جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها.
- ب- قياس تأثير خصائص الشك المهني لمدققي الحسابات على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية.

ثالثاً: فرضية البحث: يستند البحث إلى الفرضية الآتية:

" توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين خصائص الشك المهني لمدققي الحسابات وجودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية".

رابعاً: أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث في جانبين، إذ يمثل الجانب الاول الجانب النظري الذي يوضح أهمية ممارسة مدققي الحسابات للشك المهني، ولاقى موضوع الشك المهني اهتماماً واسعاً من قبل الباحثين والمنظمات المهنية، إذ تؤثر ممارسة الشك المهني بشكل كبير في اكتشاف المدققين للاخطاء الجوهرية والتقارير عنها مما يؤدي إلى زيادة جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات، في حين يمثل الجانب الثاني الجانب التطبيقي، إذ يتلقى البحث أهمية من خلال قياس تأثير خصائص الشك المهني على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، إذ ان ممارسة الشك المهني من قبل المدققين ينعكس بشكل كبير على قدرتهم في اكتشاف الاخطاء والتلاعبات مما يعزز من جودة التدقيق.



خامساً: دراسات سابقة

- 1- دراسة (الصباغ وشرف، 2014) بعنوان " مدى اهتمام الابحاث الاكاديمية والمعايير المهنية بممارسة التشكك المهني لمواجهة مخاطر المراجعة: دراسة نظرية" بحث منشور. هدفت الدراسة الى استعراض وتحليل الاطار المفاهيمي للتشكك المهني، واهمية استخداماته في مجالات التدقيق المختلفة، ولا سيما فيما يتعلق بتقييم مخاطر التدقيق واجراءات الاستجابة لها، وقد قام الباحثان باستعراض مفهوم واهمية التشكك المهني والعوامل المؤثرة عليه، وتحليل المعايير المهنية التي اكدت على ضرورة ممارسة التشكك المهني للحد من مخاطر التدقيق، وقد اخلص الباحثان الى ضرورة الالتزام بتوجيهات وارشادات المعايير المهنية التي اكدت على ضرورة الاحتفاظ بعقلية التشكك المهني اثناء الممارسة المهنية، خاصة في مرحلة تقييم مخاطر التدقيق، واوصى الباحثان بضرورة الاهتمام بالتشكك المهني ضمن برامج التدريب للمدققين للارتقاء بكفاءة احكامهم وقراراتهم في كافة مجالات التدقيق، لان التدريب من شأنه ان يعزز من كفاءة تقييم المدققين لمخاطر التدقيق.
- 2- دراسة (Bowlin, et al: 2012) بعنوان

"The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality"

"أثر تدوير المدقق، الشك المهني، والتفاعل مع المدراء على جودة التدقيق" بحث منشور. هدفت الدراسة إلى دراسة أثر التدوير الإلزامي للمدققين، والشك المهني والتفاعل مع مدراء الزبون على تعزيز جودة التدقيق، حيث أقترح واضعي المعايير تدوير المدقق إلزامياً من أجل تعزيز جودة التدقيق من خلال تحسين الشك المهني، والاستقلالية والموضوعية للمدقق، ومع ان المدققين مطالبين بان يكونوا مستقلين ولكن تطبيقهم للشك المهني مسموح بأن يكون مختلفا، وان تقييم المدققين للبيانات المعروضة من قبل المدراء يختلف نتيجة للشك المهني لكل مدقق، وتفتتح النظرية النفسية ان اطار تقييم المدققين لنزاهة وعدم نزاهة ادارة الزبون يتأثر بالعلاقات الشخصية بين المدقق وادارة الوحدة الاقتصادية للزبون، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير ايجابي للتدوير الإلزامي على تقييم المدققين لمدى نزاهة ادارة الزبون، وينعكس هذا التأثير اذا ما امتلك المدقق عقلية متشككة.

- 3- دراسة (Jaya, et al : 2016) بعنوان

Skepticism, Time limitation of audit, Ethics of professional accountant and audit quality

"الشك، الوقت المحدد لعملية التدقيق، الاخلاق المهنية للمحاسبين وجودة التدقيق" بحث منشور. هدفت الدراسة الى دراسة تأثير الشك المهني، ومدة عملية التدقيق وتطبيق الاخلاق المهنية للمحاسبين على جودة التدقيق من خلال استبانة وزعت على المدققين العاملين في شركات ومكاتب التدقيق في شرق جاكرتا- إندونيسيا والتي بلغت 32 وحدة اقتصادية و90 مكتب تدقيق، وقد اظهرت الدراسة ان الشك المهني للمدققين قد يؤثر على جودة التدقيق بشكل ايجابي او سلبي، في حين لا تؤثر مدة عملية التدقيق واخلاقيات المهنة على جودة عملية التدقيق بشكل كبير.

سادساً: موقع البحث الحالي من الدراسات السابقة

حاول الباحثان الربط بين موضوعين هما خصائص الشك المهني للمدقق وجودة التدقيق ودراسة العلاقة بينهما من خلال قياس تأثير خصائص الشك المهني للمدقق وجودة التدقيق، وهي من الدراسات القليلة التي تم تناولها في البيئة العراقية.



المحور الثاني / الشك المهني للمدقق وخصائصه

أولاً: مفهوم الشك المهني للمدقق

تختلف وجهات النظر بشأن مفهوم الشك المهني للمدقق، وهذا الاختلاف ينبع من عدم الاتفاق بين المنظمات والمعايير المهنية والدراسات الأكاديمية على تحديد مفهوم محدد ومتفق عليه للشك المهني.

1- تعريف الشك المهني من قبل المنظمات المهنية: اهتمت العديد من الدراسات على مستوى المنظمات المهنية بتحديد مفهوم الشك المهني للمدقق، فقد عرفت (AICP, PCAOB) الشك المهني هو " امتلاك المدقق عقلاً متسانلاً وتقييم نقدي لادلة التدقيق " (Grenier, 2010: 1)، وعرفت (ITC) الشك المهني للمدقق بأنه يقظة المدقق للحالات التي تتناقض فيها ادلة التدقيق التي تم الحصول عليها من الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، او المعلومات التي تقود الى الشك في مصداقية الوثائق او ردود الادارة على استفسارات المدقق (Ray, 2016: 1)، وعرفت (CICA) الشك المهني للمدقق على انه امتلاك المدقق لعقل متسانل و قيامه بتقييم ناقد لمدى كفاءة وملامنة ادلة التدقيق التي حصل عليها، وان يبقى المدقق متيقظاً للادلة المتناقضة او الادللة التي تقود الى التساؤل عن مدى امكانية الاعتماد على هذه الوثائق او الاعتماد على عرض الادارة لهذه الوثائق. (Kopp et al, 2003: 5).

و عرف (ديوان الرقابة المالي الاتحادي) الشك المهني هو " افتراض احتمال وجود اخطاء في البيانات المالية او اي نشاط خاضع للتدقيق والعمل على الحصول على الادلة من خلال مجموعة اجراءات تدقيقية وفنية لاثبات الافتراض او نفيه" (ديوان الرقابة المالية، بدون سنة: 9).

2- تعريف الشك المهني للمدقق في الدراسات الأكاديمية: لا يوجد تعريف متفق عليه بين الدراسات الأكاديمية لمفهوم الشك المهني، اذ عرف (Fogelin) الشك المهني للمدقق هو " شك المدقق في الأمور والتساؤل عن الاشياء" (Ying, 2015: 8)، وعرفا (Shaub & Lawrence 1996) الشك المهني هو خيار المدقق لممارسة واجبه المهني من اجل منع او تقليل الاثار السلبية الناجمة من سلوك شخص آخر (Jaya et al, 2016: 174)، وترى دراسة (Nelson 2009) بان الشك المهني هو السلوك الذي يشير نسبياً الى الشك في صحة المعلومات وادلة التدقيق التي تم الحصول عليه من قبل ادارة العميل، وتحديدأ الى احكام وقرارات المدقق التي تعكس تقييم عال من المخاطر مشروطاً بأن تكون المعلومات متاحة للمدقق (Nelson, 2009: 4)، وهي من ابرز الدراسات التي اخذت بنظرة الشك الافتراضي، وتؤكد على ان المدقق الذي يكون لديه قدر اكبر من الشك المهني هو ذلك المدقق الذي يحتاج اقتناع اكبر من ادلة الاثبات.

و عرف (Hurtt) الشك المهني بأنه "ميل الشخص نحو ارجاء الحكم على الامور حتى يحصل على ادلة كافية وصالحة لدعم تفسير معين على باقي التفسيرات (Rasso, 2013: 15)، اذ تم النظر للشك على انه سمة فردية بدلاً من كونه استجابة لظروف التدقيق (Toba, 2011: 85).

ويتفق الباحثان مع تعريف (Hurtt)، اذ ان ميل الشخص نحو ارجاء الحكم يعني تردد بين وجود الشئ وعدمه، يؤدي الى الحيرة والتوقف عن الحكم، كما ان ارجاء الحكم حتى الحصول على ادلة كافية وصالحة، يعني طلب الاثبات والدراسة والتحقق، البحث والتقيب والاستطلاع، ويتفق مع المعايير المهنية التي ترى ان الشك المهني هو تعبير عن موقف او حالة تتضمن استجاباً للعقل وتقيماً انتقادياً لادلة التدقيق.

ثانياً: أهمية الشك المهني

يوجد اتفاق بين عدد كبير من الباحثين على اهمية الشك المهني اثناء الممارسة المهنية في مجالات التدقيق، ويمكن تلخيص أهمية الشك المهني في هذه المجالات وكالاتي :

1- أهمية الشك المهني لمهنة التدقيق: ان ممارسة الشك المهني يؤدي إلى زيادة عملية التدقيق من خلال اكتشاف الاخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال وبالتالي الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق (Quadackers & Wijnandsrade, 2009: 9)، لذلك فانه يجب على المدقق ممارسة الشك المهني في جميع مجالات التدقيق، اي قبل وبعد قبول عملية التدقيق، اذ يجب على المدقق النظر في مسألة نزاهة الملاك والادارة قبل قبول عملية التدقيق، وكذلك ان يمارس الشك المهني خلال عملية التخطيط وتنفيذ اجراءات التدقيق.



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

وان يقيم قدرة الوحدة الاقتصادية للزبون على الاستمرار في المستقبل (3: 2013, AASB)، وان الحفاظ على موقف التشكك المهني للمدقق يعزز استقلالته عن الوحدات محل التدقيق، فضلا عن ان الشك المهني يعد احد الادوات التي سوف تساعد مهنة التدقيق على استعادة مكانتها كلاعب رئيسي في الوقاية وكشف عمليات الاحتيال (الصباغ وشرف، 2014: 209).

2- أهمية الشك المهني لفريق التدقيق: يعد الشك المهني عاملا اساسيا في تحقيق علاقات متوازنة وغير منحازة بين رئيس فريق التدقيق والمرووسين، بما يسهم في توزيع عادل لمهام العمل بين اعضاء الفريق بما يتناسب مع القدرات المهنية اللازمة لمواجهة مخاطر وحدة الزبون، وكذلك اعداد برامج تدريب ملائمة لاعضاء الفريق تسهم في تغطية جوانب الضعف لرفع الكفاءة والمعرفة المهنية للمدققين لمواجهة احتياجات الوحدة الاقتصادية من معارف مهنية متميزة (91: 2014, Holderness Jr.)، وان ممارسة الشك المهني يحقق العديد من المزايا للمدقق وشركات التدقيق، فهو احد الادوات التي تعمل على التحسين المستمر لاداء المدققين ومساعدتهم على اجراء تدقيقا اكثر شمولاً لمنع واكتشاف عمليات الاحتيال، اذ يعد الشك المهني الركيزة الاساسية في عملية اكتشاف الاخطاء والتلاعبات، فهو يمثل صفة ضرورية للمدققين تساعدهم على اتخاذ الاحكام المهنية المناسبة والتقليل من الانحياز الذاتي لديهم، فضلا الى تحسين دقة اكتشاف الاخطاء والتلاعبات، اذ ان المدقق المتشكك يفترض ان القوائم المالية للوحدة الاقتصادية متحيزة مالم يتم اثبات عكس ذلك، وذكر (Stiff:1992) ان الشك المهني يدفع بالمدقق الى بذل المزيد من الجهود من اجل اكتشاف التلاعبات والاطفاء ويحول دون ميلهم الى تفسير المعلومات وادلة التدقيق التي حصلوا عليها بشكل متحيز يتوافق مع انطباعاتهم وبالتالي البحث بشكل اكبر عن صحة مصادر المعلومات وتوسيع نطاق اجراءات التدقيق المتخذة لتصل الى حد طلب تاييدات من اطراف اخرى ذات علاقة بأنشطة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق الامر الذي قد يؤدي الى حصول المدققين على معلومات او ادلة تدقيق تتعارض مع المعلومات او الادلة التي حصل عليها من ادارة الوحدة الاقتصادية (3: 2016, Ray).

3- أهمية الشك المهني لمستخدمي التقارير المالية: يلعب الشك المهني دوراً هاماً في تحقيق فوائد لمستخدمي التقارير المالية المدققة، وذلك من خلال تضيق الفجوة بين متطلبات مستخدمي القوائم المالية وبين مايمكن ان تتضمنه تقارير التدقيق، اذ يطالب مستخدمي القوائم المالية من المدققين بممارسة الشك المهني اثناء عملية التدقيق، نظرا لان فشل المدققين في الحفاظ على شكهم المهني اثناء تنفيذ عملية التدقيق من شأنه ان يتسبب بخسائر مالية للأفراد الذين يعتمدون على المعلومات المالية، الامر الذي من الممكن ان يعرض المدقق للتقاضي من قبل الافراد المتضررين (الصباغ وشرف، 2014: 209).

ثالثاً: خصائص الشك المهني للمدقق

تؤثر خصائص الشك المهني على سلوك المدقق في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، ويظهر ذلك من خلال إجمالي عدد المدققين ضمن فريق التدقيق، وفي الوقت والجهد المقدر، وحجم الاختبارات والبيانات التي يقوم بفحصها وينوي الاعتماد عليها، ومن ناحية اخرى تؤثر الخصائص على مرحلة تنفيذ عملية التدقيق ومايترتب عليها من قرارات وتقديرات، تؤثر على حجم ونوع ادلة التدقيق التي ترفع من مستوى التأكد لدى المدقق إلى حد القبول، ويمكن تقسيم خصائص الشك المهني إلى ثلاث مجموعات (70: 2015, Hussin&Iskandar) هي:

1- المجموعة الأولى: الخصائص التي تتعلق بطريقة فحص المدقق لأدلة التدقيق وتشير هذه المجموعة من الخصائص الى وجود استعداد لدى المدقق لبحث وفحص مدى كفاية وصلاحيه الادلة المتوفرة وذلك قبل اتخاذ اي قرار، وتضم ثلاث خصائص هي:

أ- العقل المتساؤل: وتشير الى قدرة عقل المدقق على التساؤل المستمر عن صحة الادلة او المعلومات التي حصل عليها المدقق اثناء عملية التدقيق، وان يكون المدقق متيقضا للظروف التي تشير إلى احتمالية وجود اخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال او الخطأ، فغالبا مايستأنل المدققين اصحاب الشك العالي عن مدى صحة وموثوقية ادلة التدقيق التي حصلوا عليها والتي تدعم الراي الذي يقدموه (27: 2010, IFAC).



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

وتظهر تلك الخاصية واضحة في الكثير من معايير التدقيق التي تعرضت للشك المهني، إذ ان المعيار الأمريكي (SAS.99) اكد على ان الشك المهني يتطلب الاستجواب العقلي المستمر في المعلومات المتاحة، وما اذا كانت ادلة التدقيق التي تم الحصول عليها تشير الى امكانية احتواء القوائم المالية على اخطاء جوهرية نتيجة الاحتيال (AICPA,2002)، فضلا عن المعيار الدولي (ISA 240) الذي اشار الى ان التشكك المهني هو موقف يتضمن عقلا متسانلا وتقييما انتقاديا لادلة التدقيق (IFAC,2010:276).

ب- تعليق الاحكام: تشير خاصية تعليق الاحكام الى ان المدقق يجب ان يكون مقتنعا بالمعلومات او الادلة التي حصل عليها من قبل ادارة الوحدة الاقتصادية قبل قيامه باتخاذ القرارات، حيث يجب على المدقق عدم اتخاذ القرارات قبل حصوله على معلومات كافية، وتؤدي هذه الخاصية الى عدم قبول المدقق للقوائم المالية المعدة من قبل الوحدة الاقتصادية دون الحصول على التوضيحات الكافية التي تعزز من ثقته في صحة عرض القوائم المالية قبل اتخاذ القرارات (IFAC,2010: 86-87)، وقد اكدت معايير التدقيق على اهمية ارجاء وتعليق الاحكام، فقد اشار معيار التدقيق الأمريكي (SAS.99) الى ضرورة جمع ما يكفي من ادلة التدقيق وتعليق الاحكام حتى الحصول على دليل مقنع، بحيث لا يقبل المدقق بأدلة اثبات غير مقنعة (AICPA,2002)، كما اشار المعيار الدولي (ISA 240) الى ارجاء وتعليق الاحكام من خلال مطالبته للمدقق باستخدام التشكك المهني عند تقييمه لردود الادارة على استفسارته، وان عليه العمل على تعزيز تلك الردود بمعلومات اخرى، واذا كانت ردود الادارة متناقضة، فان عليه البحث عن حلول لمشكلة هذا التناقض، وهذا يدعم خاصية ارجاء الاحكام والقرارات حتى الحصول على ادلة مقنعة (IFAC,2010:278).

ج- البحث عن المعرفة: يعد البحث عن المعرفة احد خصائص الشك المهني المهمة، وتعتمد هذه الخاصية على مقدار الفضولة الذي يتمتع به المدقق خلال عملية التدقيق، وبالتالي فان هذا الفضول يقود المدقق الى البحث بشكل اكبر عن صحة المعلومات او الادلة مما يؤدي الى التقليل من عوامل عدم التاكيد واكتشاف التحريفات.

(Hussin& Iskandar, 2015: 70)

1- المجموعة الثانية: تقييم المدقق الخارجي لمصدر الأدلة والمعلومات: وتضم هذه المجموعة خاصية فهم الشخصية وتدفع هذه الخاصية المدقق لتقييم مصدر الادلة والمعلومات، وتقييم الحوافز والضغوط التي كانت وراء مرتكبي التحريفات، توضح خاصية فهم الشخصية ان على المدقق ان يفهم السبب او الدافع من وراء تصرفات الادارة، وان على المدقق ان يكون قادرا على فهم اعمال الادارة، وتشجع خاصية فهم الشخصية مدققي الحسابات ان يكونوا متشككين من خلال التشكك ليس فقط بأفعال ادارة الوحدة الاقتصادية وانما الدافع من وراء تصرفاتها والتحقق من نزاهتها، واكدت معايير التدقيق على اهمية هذه الخاصية لما لها من تأثير على الاداء المهني لمدققي الحسابات، فقد اشار معيار التدقيق الدولي (ISA 240) الى اهمية احتفاظ المدقق بعقلية الشك المهني عند تقييم مصادر المعلومات والادلة التي يحصل عليها، ولا سيما المعلومات والاستفسارات التي يحصل عليها من ادارة وحدة اقتصادية الزبون، ويجب عليه ممارسة التشكك المهني وعدم القبول بأية ادلة غير مقنعة، وقد تناول معيار التدقيق الدولي (ISA 505) التاكيد على اهمية فهم الشخصية لأهمية ذلك في درجة الوثوق في المعلومات التي يحصل عليها (IFAC,2010:488).

2- المجموعة الثالثة: القدرة الذاتية للمدقق الخارجي في التعامل مع الادلة و المعلومات المتاحة: وتضم هذه المجموعة خاصيتين مؤثرتين على سلوكه المهني، والتي تعبر عن مدى امتلاك المدقق القدرة والشجاعة المهنية، لإجراء الفحص الانتقادي اثناء عملية التدقيق، وقدرته على تجاهل مقترحات الاخرين، مع تقديم ابتكارات موضوعية اثناء تقييمه للادلة والمعلومات، وتضم هذه المجموعة خاصيتين هي:

أ- الثقة بالنفس: ان الثقة بالنفس من اهم خصائص الشك المهني، والتي تشير الى المدى الذي يؤمن به المدقق ويثق بنفسه، وان ثقة المدقق بنفسه تقوده الى سلوك معين من التصرفات يمكنه من فهم الامور التي عليه القيام بها، في حين ان المستوى المنخفض من الثقة بالنفس يؤثر تأثيرا سلبيا على المدقق عند اتخاذه للاحكام والقرارات، وان عليه ان يتخذ الاحكام والقرارات بثقة عالية لضمان ان الراي الذي قام بتقديمه صحيح وعادل، وتضمن معيار التدقيق الدولي (ISA 200) اشارة ضمنية لأهمية خاصية الثقة بالنفس، إذ اشار انه يجب على المدقق ان يكون متيقظا للادلة التي تقدمها ادارة وحدة اقتصادية الزبون، وعليه الا يقبل بأدلة تدقيق غير مقنعة بسبب قناعاته بصدق ونزاهة الادارة، وبذلك فان عليه عدم الاكتفاء بإقرارات الادارة، لانها لا تعد بديلا عن الحصول على ادلة تدقيق كافية وصالحة للوصول الى الاستنتاجات المعقولة (IFAC,2010:498).



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

أ- الاستقلال الذاتي: تشير هذه الخاصية بأنه على المدقق ان يتخذ القرارات بشجاعة وحيادية فيما يتعلق بتقييم ادلة التدقيق او المعلومات التي حصل عليها، وعند تقديم رأيه الفني المحايد في مدى وعدالة عرض القوائم المالية، ويشير (Rotter,1996) بان اتخاذ الاحكام والقرارات يعتمد على الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق، وان المدققين غير المتشككين هم الذين يقبلون ايضا احكام ادارة الوحدة الاقتصادية من دون ان يطلب المزيد من التوضيحات في حين ان المدققين اصحاب الشك المهني الاعلى يلجأون الى تحديد مدى صحة وقيمة المعلومات او الادلة التي حصلوا عليها بالاضافة الى استمرارهم بالتساؤل بصورة مستمرة الى ان يكونوا على ثقة تامة بصحة الادلة او المعلومات التي حصوا عليها، وقد تضمنت قواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبة المهنية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين تأكيدات على ضرورة الاستقلال الفكري وممارسة التشكك المهني، اذ نصت الفقرة رقم (8) المتعلقة باستقلالية المدقق بأن يتمتع المدقق باستقلالية الفكر الذي يعبر عن حالة ذهنية تسمح بأبداء نتيجة ما، دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة التشكك المهني (IFAC,2010:50).

رابعاً: العوامل المؤثرة على الشك المهني

نظراً لاهمية الشك المهني في التدقيق، فمن الضروري التعرف على العوامل المؤثرة عليه، اذ ان دراسة تلك العوامل يمكن ان تساهم في توضيح كيفية ممارسة مكاتب وشركات التدقيق للتشكك المهني، من خلال برامج التوظيف والتدريب وتقييم الاداء ونظام الحوافز، ويمكن تحديدها في عاملين هما (الصباغ وشرف،2014: 211):

العامل الاول: عقلية الشك المهني

وتعد عقلية التشكك من العوامل الرئيسية المؤثرة على ممارسة المدقق، وتتمثل تلك الممارسات في التوسع في البحث عن المعلومات، زيادة العمل على كشف التناقضات، زيادة القدرة على توليد البدائل، زيادة التدقيق في المعلومات الشخصية، وقد تم تحديد المتغيرات التي تساهم في تشكيل عقلية التشكك المهني بالاتي:

1- خصائص الشك المهني للمدقق: وتعد خصائص الشك المهني من المتغيرات المؤثرة في بناء وتكوين عقلية التشكك المهني، وقد حدد (Hurt) ست خصائص للشك المهني يمكن ان تؤثر على احكام وقرارات المدققين (8: Nolder,2012).

2- الاخلاقيات المحاسبية، تتطلب الاخلاقيات المحاسبية من المدققين أداء واجباتهم بشكل يتوافق مع المعايير المحاسبية، وأشارت الادبيات المحاسبية ان اداء المدققين لواجباتهم بما يتماشى مع اخلاقيات المهنة يؤدي الى اتخاذ المدققين احكامهم المهنية بشكل اكثر تحفظاً نتيجة لزيادة مستوى الشك المهني لديهم وبالتالي بذل مجهودات اضافية الامر الذي يؤثر يؤثر بشكل جوهري على جودة عملية التدقيق. (Enofe et al, 2015: 5-6).

3- المعرفة المهنية للمدقق: وتعد المعرفة من العوامل المؤثرة على تكوين وتشكيل عقلية التشكك المهني من خلال تفاعلها مع خصائص الشك المهني، فالمدقق ذو المعرفة المهنية العالية اكثر قدرة على التشكك المهني (18: Nelson,2009).

4- الخبرة والتخصص القطاعي: تلعب خبرة المدقق دوراً رئيساً في تعزيز الشك المهني لدى المدقق، حيث ان خبرة وتجربة المدقق وادائه لعمليات التدقيق المختلفة تلعب دوراً فعالاً في تعزيز الشك المهني للمدقق، وقد أشار (Butt 1988) في بحثه الى ان المدققين الذين تكون لديهم الخبرة الكبيرة يكونون قادرين على اتخاذ احكام مهنية أفضل من المدققين ذوي الخبرة الأقل، كما انها تساهم في زيادة المعرفة المكتسبة وزيادة قدرة المدقق على كشف حالات الاحتيال، اي ان الخبرة تؤثر بطريقة بالتشكك المهني وبطريقة غير مباشرة من خلال زيادة المعرفة والتي بدورها تؤثر على التشكك المهني. اما التخصص القطاعي فإنه يساهم في تعميق التشكك المهني للمدقق اثناء الاداء المهني، اذ يجعل المدقق اكثر ثقة في نفسه وفي قدرته على استيعاب الادلة المتعلقة بتقييم مخاطر الاحتيال واطهار جوانب المعرفة والحسم اثناء الاداء المهني (75: Jaya et al,2016).



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

5- اجور عملية التدقيق: اذ يرى الكثير من الباحثين ان التهديد الاكبر على الاستقلالية والشك المهني للمدقق الخارجي هو اجور عملية التدقيق، وانه من الصعب ان يكون المدقق مستقلاً اتجاه الاشخاص الذين قاموا بتعيينه ودفع اجوره، فعلى الرغم من انه يتم تعيين المدقق الخارجي من قبل لجنة التدقيق في الوحدة الاقتصادية إلا ان هذه اللجنة تعتمد في الاساس عند اختيارها للمدقق بناءً على الاقتراح المقدم من قبل ادارة الوحدة الاقتصادية الامر الذي قد يؤثر بشكل كبير على الشك المهني للمدقق وبالتالي تأثر جودة التدقيق. (Enofe et al, 2015: 5-6)

6- التدريب: يعد التدريب احد الادوات التي تسهم في التحسين المستمر الذي يساعد المدققين في اجراء عمليات تدقيق اكثر دقة في محاولة لمنع واكتشاف عمليات الاحتيال، ويزيد من عقلية التشكك المهني.

العامل الثاني: الموقف (بيئة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق)

يقصد بحالة الشك او الموقف، الحالة المؤقتة التي اثارها المتغيرات الظرفية التي تثير الشك، مما ينعكس على ممارسة الشك المهني، فمثلا ان المدققين يرون تفسيرات الادارة ليست مقنعة اذا كانت تتفق مع حوافز الادارة في ادارة الارباح، مما يدفع بالمدققين لزيادة ممارسة التشكك المهني لمواجهة عوامل الخطر المرتبطة بإدارة الارباح. وان عقلية الشك المهني تتفاعل مع الحالة او الموقف الذي يثير الشك فينتج ممارسة مهنية متشككة (Enofe et al, 2015: 5-6).

المحور الثالث/ جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها

تعد جودة التدقيق العامل الرئيسي الذي يحدد البقاء طويل الاجل لمكتب التدقيق في سوق العمل، وتقديم المكتب خدمات ذات جودة عالية يجعله محل ثقة الزبائن، اذ ان الجودة تمثل البعد الاساسي للتنافس بين مكاتب التدقيق.

اولاً: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

لم يتم تحديد مفهوم معين لجودة التدقيق متفق عليه من قبل المنظمات المهنية والباحثين، فقد تم تعريف جودة التدقيق من قبل (De Angelo) بأنها اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية والابلاغ عنها في تقريره (De Angelo,1981:186)، وقد عرف (Palmrose) جودة التدقيق بأنها درجة الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي لمستخدمي القوائم المالية (عودة، 2011: 13).

وعرف معهد المحاسبين القانونيين الامريكى (AICPA) جودة التدقيق بأنها الاجراءات التي تقدم لمكتب التدقيق قناعة تامة بأن مدققين المكتب ملتزمين بمعايير المهنة ومعايير الجودة الخاصة بمكتب التدقيق (الكعبي، 2015: 28)، فيما عرفت لجنة بازل لجودة التدقيق على انها: تقديم رأي مهني مستقل وملامن عن القوائم المالية للزبون ووفقاً لمعايير التدقيق الدولية المقبولة قبولاً عاماً (Basel committee,2013: 4). وتعكس جودة التدقيق كفاءة عملية التدقيق وقدرتها في الحصول على ادلة تدعم رأي مدقق الحسابات الخارجي، والقدرة على اجبار ادارة الوحدة الاقتصادية على تنفيذ المبادئ المحاسبية، والحد من الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية، والتخفيض من ممارسات ادارة الارباح (Hamdan,etal,2012:34).

وفي ضوء التعاريف السابقة يمكن ان نستنتج بأنه على الرغم من تعدد المفاهيم ذات الصلة بجودة عملية التدقيق، الا ان كل منها يركز على جانب معين لجودة التدقيق، ولا تتمثل جودة التدقيق بمدى التزام المدقق بالمعايير والارشادات المهنية فقط، او باتباع قواعد وأداب سلوك المهنة، او باكتشاف الأخطاء، والحد من الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية، والتخفيض من ممارسات ادارة الارباح، وانما بكل ما سبق، فضلاً عن توفير الحماية للأطراف المستفيدة من التقارير المالية.

ثانياً: أهمية جودة التدقيق

تتم اهمية جودة التدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات الجودة التامة لانهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فان جودة التدقيق تعد مصلحة مشتركة لكافة الاطراف المستفيدة من عملية التدقيق (عبد العزيز، 2016: 47)، ويمكن بيان هذه الاطراف بالاتي:



تأثير خصائص الشئ المهني للمدقق على جودة التدقيق

- 1- إدارة الوحدة الاقتصادية: أن جودة التدقيق تساعد إدارة الوحدة الاقتصادية على تحسين جودة التدقيق الداخلي للوحدة الاقتصادية من خلال تحديد نقاط الضعف فيه وإيجاد الظروف التي تقود إلى مستوى عالي من جودة التدقيق (Al Khaddash et al., 2013: 206).
- 2- المستثمرون: يهتم المستثمرون (المالكين والمقرضين) بجودة التدقيق بصورة كبيرة نتيجة للتأثير الكبير على قراراتهم، حيث يترتب على تقرير المدقق اتخاذ المستثمر قراره بالاستثمار من عدمه في الوحدة الاقتصادية، وكذلك الحال بالنسبة للدائنين حيث يتخذون قرارهم بمنح القروض بناءً على القوائم المالية المدققة (Almomani, 2015: 259).
- 3- مكاتب التدقيق: إن اهتمام مكاتب التدقيق بجودة الخدمات التي يقدموها ينعكس بشكل إيجابي على أرباح مكتب التدقيق في المدى الطويل، ويجنبهم المسؤولية القانونية والمهنية التي قد تترتب جراء أي تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية الدولية والقوانين ذات الصلة (الكعبي، 2015: 34)، وإن جودة التدقيق تؤدي إلى تطوير وتحسين سمعة مكتب التدقيق وتؤدي إلى تعزيز الميزة التنافسية (Almomani, 2015: 258).
- 4- الهيئات والأجهزة الحكومية: تسعى الهيئات والأجهزة الحكومية على الحصول على مستوى عالٍ من جودة التدقيق، وذلك من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف المتأثرة بالقوائم المالية المدققة (Almomani, 2015: 259).
- 5- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعى الكثير من الجمعيات المنظمة لمهنة التدقيق إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها (حسن، 2015: 90).

ثالثاً: العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق:

- تهدف معايير التدقيق إلى تحسين جودة التدقيق، ولكن هذه المعايير غير كافية من أجل تحسين جودة التدقيق إذا ما كانت بمعزل عن العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على جودة عملية التدقيق، وقد تناولت العديد من الدراسات والبحوث هذه العوامل، والتي تقسم إلى:
- 1- العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق: وتتمثل بالآتي:
 - أ- حجم مكتب التدقيق: يؤثر حجم مكتب التدقيق بشكل جوهري على جودة عملية التدقيق، وقد أشارت نتائج العديد من الدراسات والبحوث السابقة إلى وجود علاقة طردية بين كبر حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، إذ توصلت إحدى الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين كبر حجم مكاتب التدقيق العراقية (ممثلة بعدد المدققين العاملين بالمكتب، عدد الزبائن، عدد فروع المكتب، والإمكانات التقنية لمكتب التدقيق) وجودة التدقيق (الكعبي، 2015: 85)، وقد أثبتت (De Angelo) بأن هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق، فكلما كبر حجم مكتب التدقيق كلما قلت الحوافز لدى المدقق للتصرف بصورة انتهازية، ومن ثم تحسين جودة التدقيق (De Angelo, 1981: 44).
 - ب- سمعة مكتب التدقيق: يقصد بسمعة مكتب التدقيق تداول اسم مكتب التدقيق بين الزبائن على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وفي هذا الإطار توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق (الزهيري، 2014: 68)، وإن سمعة المدققين ترتبط بشكل مباشر بجودة التدقيق، إذ إن السمعة التي يتمتع بها المدققون ومكاتب التدقيق تبنى عبر الزمن ومن خلال تقديم المدققين وبصورة مستمرة لخدمات ذات جودة تدقيقية عالية (Al-Kaddash et al., 2013: 211).
 - ت- تخصص مكتب التدقيق: اهتمت العديد من البحوث والدراسات السابقة بالعلاقة بين جودة التدقيق والخبرة أو تخصص مدققي الحسابات، وقد لاحظ كلا من (Maletta & Wright, 1996) وجود اختلافات جوهرية في السمات الأساسية للأخطاء وفي طرق اكتشافها ومعالجتها عبر جميع الصناعات، وبالتالي فإن مدققي الحسابات المتخصصين يكونون أكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء والتحريرات من المدققين غير المتخصصين (Al-Kaddash et al., 2013: 211)، وقد أشارت الدراسات السابقة إلى أنه هناك ارتباط إيجابي بين مستوى التخصص للمدقق وجودة التدقيق، وهذا يرجع إلى أن مكاتب التدقيق ذات التخصص تقوم بالاستثمار بالوقت والمال في سبيل تطوير قدرات مدققيها وهذا من شأنه أن يؤدي إلى فهم أفضل لعمليات الوحدة الاقتصادية والمخاطر المحيطة وبالتالي تحسين جودة التدقيق (Anis, 2014: 109).



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

ث- الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها وقواعد السلوك المهني: من المتعارف عليه إن الكثير من المنظمات المهنية ويهدف تدعيم الثقة بمهنة التدقيق تبنت إصدار معايير تنظيم مهنة التدقيق، وفرضت على جميع ممارسي المهنة الالتزام بها. ومن أشهر تلك المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والذي أصدر سنة 1972 نشرة معايير التدقيق (1)، ونشرة معايير التدقيق (25)، والتي تناولت العلاقة بين معايير التدقيق ومعايير الرقابة على جودة التدقيق (الزهيري، 2014: 69)، كما إن الالتزام بقواعد السلوك المهني يعد عاملاً ذا تأثير إيجابي على جودة التدقيق، إذ يؤدي ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية (ونوس، 2009: 26).

ج- طول مدة التدقيق: يرى البعض بأن طول فترة الارتباط بين مكتب التدقيق والوحدة الاقتصادية من الممكن أن تؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق وذلك كون المدقق يكون أكثر عرضة للتنازل عن جودة التدقيق في سبيل أرضاء إدارة الوحدة الاقتصادية، في حين يرى البعض الآخر إلى أن تدوير مكتب التدقيق أو المدقق قد يؤثر بشكل سلبي على جودة التدقيق نتيجة لخسارة المعرفة السابقة بحسابات وأنشطة الوحدة الاقتصادية، إذ أشار (Brazel, 2010) إلى أن خبرة المدقق السابقة بإدارة الوحدة الاقتصادية تزيد من قدرته على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية (Anis, 2014: 106-107).

ح- أتعاب عملية التدقيق: أن الأتعاب التي تتقاضها مكاتب التدقيق تؤثر على جودة التدقيق، إذ أشارت أغلب الدراسات إلى أن الأجور العالية تؤدي إلى ارتفاع جودة التدقيق (Al-Kaddash et al, 2013: 211).

2- عوامل مرتبطة بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق: وتتمثل بالاتي:

أ- حجم الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق ووضعها المالي: يوجد في سوق العمل العديد من الوحدات الاقتصادية التي تزاوِل النشاط الاقتصادي، وبعد حجم الوحدة اقتصادية أحد مجالات التمييز بينها، فهناك الشركات الفردية وهي شركات تتميز بأنها ذات حجم صغير، كما هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، فضلاً عن الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها، وتختلف الحاجة للتدقيق بين الأنواع الثلاثة السابقة، وتعد الشركات المساهمة أكثر الأنواع أهمية لما لها من دور فعال في إنعاش الاقتصاد القومي، وأنها أكثر الأنواع طلباً على التدقيق وذلك نتيجة لانفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة فضلاً عن إن التدقيق إلزامي على هذا النوع من الشركات، فضلاً عن أنه كلما زاد حجم الوحدة اقتصادية وتعقدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وزادت تكلفة الوكالة، وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الوحدة الاقتصادية كلما زادت حاجتها إلى خدمة تدقيق ذات جودة عالية، وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلاً المركز المالي السليم للوحدة الاقتصادية (الاهدل، 2008: 34).

ب- كفاءة إدارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق ونزاهتها: إن تعقيد المهام الموكلة للمدقق بسبب تعقيد نظم التشغيل لدى الزبون ستؤثر في جودة أدائه وقد لا يكون التأثير سلبياً في كل الأحوال، بل قد يدفع ذلك التعقيد المدققين لبذل المزيد من الجهد لتحسين قدراتهم ومهاراتهم لإنجاز تلك المهام، ومن المؤشرات التي يمكن إتباعها لقياس ذلك التأثير هو زيادة تعقيد المهام الموكلة للمدقق في ظل المعرفة المحدودة والمسائلة العالية، واستخدام العميل لأساليب فنية وتكنولوجية متقدمة (الجابر، 2013: 41).

المحور الرابع / تأثير الشك المهني على جودة التدقيق

أن الهدف من عملية التدقيق هو زيادة درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، ويتحقق ذلك من خلال جمع المدققين لأدلة تدقيق كافية وملائمة لكي يتمكن المدقق من ابداء رأيه عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية وإنها معدة وفقاً لإطار الإبلاغ المالي، أي يوضح المدقق في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية تعكس الوضع المالي للوحدة الاقتصادية، ومع أن المعايير المحاسبية والقوانين الدولية تفرض معايير محددة من أجل ضمان صحة عرض القوائم المالية، ولكن عملية الإبلاغ المالي تتطلب ممارسة الاحكام الشخصية وبالتالي تتولد احتمالية لوجود أخطاء أو احتيال في القوائم المالية على المدقق إن يقوم باكتشافها بالاعتماد على الخبرة والنزاهة والموضوعية والشك المهني للمدقق والتي تمكن المدقق من اتخاذ الاحكام المناسبة والمدعومة بالأدلة الكافية (IAASB, 2013: 15)، ويبين (الصباغ وشرف، 2015) أن ممارسة مدققي الحسابات للشك المهني من الممكن أن يساهم في استعادة مهنة التدقيق لنفحة المجتمع المالي بها.



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

أذ ان مهنة التدقيق تعاني في الفترة الاخيرة من ازمة انخفاض الثقة على اثر الفضائح المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات العالمية، والتي ترتب عليها انهيار واحدة من اكبر شركات التدقيق في العالم وهي وحدة اقتصادية (Arthur Andersen)، اذ تبين للباحثين والهيئات المنظمة للمهنة ان عدم ممارسة المستوى المطلوب من الشك المهني يعد من اهم العوامل وراء الفشل في كشف عمليات التزوير والاحتيال المالي (الصباغ وشرف، 2015: 23).

ويرى (Koeswayo, 2016) ان الشك المهني يمثل عنصر من العناصر التي يعتمد عليها المدقق في حكمه المهني واتخاذ القرارات، وان المستوى المنخفض من الشك المهني يؤدي إلى فشل المدقق في اكتشاف الاحتيال الامر الذي قد يؤدي إلى تعرض الزبون إلى مشاكل اقتصادية، فضلاً عن تأثير سمعة المدقق بشكل سلبي نتيجة فشله في اكتشاف التحريفات والاحتمالات مما يؤدي إلى فقدان المجتمع المالي الثقة في المدقق او وحدة اقتصادية التدقيق (Koeswayo, 2016: 91).

ويرى الباحثان، بان الشك المهني هو عبارة عن مجموعة من الصفات المهنية التي على المدقق الخارجي امتلاكها، مما يعزز قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية، لما يترتب عليها من توسيع نطاق البحث وزيادة الثبوت من مصدر المعلومات، الامر الذي يتطلب من المدقق الخارجي ضرورة دعم ممارسته للشك المهني، من خلال تعزيز استقلاله المهني، والتأهيل العلمي المستمر والخبرة المهنية الملائمة، وبالتالي زيادة جودة التدقيق.

المحور الخامس/ قياس تأثير خصائص الشك المهني على جودة التدقيق في شركات

ومكاتب التدقيق العراقية

أولاً: قياس خصائص الشك المهني في شركات ومكاتب التدقيق العراقية

تؤثر خصائص الشك المهني على سلوك المدقق في مرحلة تخطيط ومرحلة تنفيذ عملية التدقيق وما يترتب عليها من قرارات وتقديرات، تؤثر على حجم ونوع أدلة التدقيق التي ترفع من مستوى التأكد لدى المدقق إلى حد القبول، وسيتم قياس تأثير خصائص الشك المهني على سلوك المدقق من خلال استمارة استبانة وزعت على عينة من مدققي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة (62) استمارة، وعرض نتائج الدراسة الميدانية التي أجراها البحث، وتحليلها، وذلك باستعمال أدوات الإحصاء الوصفي والتمثلية باستخدام المتوسط الحسابي لخصائص الشك المهني المتمثلة في كل من خاصية العقل المتسائل، خاصية تعليق الاحكام، خاصية البحث عن المعرفة، خاصية فهم الشخصية، خاصية الثقة بالنفس، واخيراً خاصية الاستقلال الذاتي، وذلك لتحديد مدى توافر تلك الخصائص لدى المدققين، كما هي مبينة في الجدول الاتي:

جدول (1) مدى توافر خصائص الشك المهني لدى أفراد عينة البحث

الترتيب	الوصف الإحصائي للبيانات			خصائص الشك المهني	التسلسل
	معامل الاختلاف	الاتحاف المعياري	المتوسط الحسابي		
4	13.083	0.5	4.28	خاصية العقل المتسائل	أولاً
1	15.562	0.668	4.75	خاصية تعليق الاحكام	ثانياً
3	14.782	0.6582	4.47	خاصية البحث عن المعرفة	ثالثاً
2	15.138	0.6518	4.67	خاصية فهم الشخصية	رابعاً
6	25.04	0.817	3.1	خاصية الثقة بالنفس	خامساً
5	16.272	0.798	3.46	خاصية الاستقلال الذاتي	سادساً
		0.682	4.15	الإجمالي	



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

يلاحظ من الجدول اعلاه توافر خصائص الشك المهني لدى أفراد عينة البحث، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجمالي الخصائص (4.15) وهي اكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي والبالغ (3)، وهذا يشير إلى توافر خصائص الشك المهني لدى أفراد العينة بدرجة كبيرة، كما يبين الجدول ان الخصائص متوافرة بدرجات مختلفة، فنجد خاصية تعليق الاحكام تمثل أكبر خاصية متوافرة لدى أفراد عينة البحث بوسط حسابي بلغ (4.75) وهو اكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي والبالغ (3)، بينما تمثل خاصية الثقة بالنفس أقل خاصية متوافرة لدى أفراد عينة البحث بوسط حسابي بلغ (3.1)، ويمكن القول ان توافر خصائص الشك المهني لدى أفراد عينة البحث نتيجة طبيعية لما يمتلكه أفراد عينة البحث من مؤهلات علمية وخبرة عملية في مجال التدقيق.

ثانياً: قياس تأثير خصائص الشك المهني على جودة التدقيق

يهدف هذا المحور الى قياس تأثير خصائص الشك المهني على جودة التدقيق في القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، من خلال استمارة استبيان وزعت على عينة من مدققي الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، ومن خلال اختبار فرضية البحث عن طريق استعمال الأساليب الإحصائية المناسبة، واعتمد الباحثان على عدة أساليب إحصائية في اختبار فرضية البحث ومنها :

1- نموذج تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Liner Regression

لتحديد درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع ، ويمكن كتابته بالشكل الآتي :

$$Y = B_0 + B_1X_1$$

إذ أن:

Y: تمثل المتغير التابع

B₀: تمثل الجزء الثابت

B₁X₁: يمثل المتغير المستقل

وأن تحليل الانحدار البسيط يعتمد على وجود فرضيتين:

أ- فرضية العدم (H₀): انقضاء علاقة معنوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع (أي انقضاء تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع).

ب- الفرضية البديلة (H₁): وجود علاقة معنوية بين المتغيرين (أي وجود تأثير معنوي للمتغير المستقل في المتغير التابع).

2- معامل التحديد (R²): ويعرف بأنه نسبة ما تفسره المتغيرات المستقلة من التغير الكلي في المتغير التابع، إذ تتراوح هذه النسبة ما بين الصفر والواحد الصحيح، فكلما اقترب معامل التحديد من الواحد، كلما دل على جودة النموذج والعكس صحيح.

3- اختبار (F): ويستخدم لاختبار مدى معنوية العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم أنموذج الدراسة.

4- اختبار (T): لاختبار مدى دقة b₁ لتحديد اثر التأهيل العلمي على استجابات عينة البحث.

ويمكن قياس تأثير خصائص الشك المهني على جودة التدقيق وهي:

1- قياس تأثير خاصية استجواب العقل على جودة التدقيق

ولإثبات هذا الأثر عند مستوى البيئة العراقية، يمكن قياس ذلك من خلال نموذج الانحدار الخطي والذي يمكن كتابته بالشكل التالي:

$$Y_t = 3.13 + 0.27X_1$$

حيث أن:

Y_t: تمثل جودة التدقيق.

X₁: تمثل خاصية استجواب العقل.

ويتضح من النموذج أعلاه انه كلما زاد الشك المهني للمدقق من خلال خاصية استجواب العقل بمقدار وحدة واحدة فإن جودة التدقيق سوف تزداد بمقدار (0.27)، وبصورة أكثر توضيحاً يمكن بيان تأثير خاصية استجواب العقل على جودة التدقيق، من خلال الجدول الآتي:



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

جدول (2) تأثير خاصية استجواب العقل على جودة التدقيق

المتغير المستقل X_t	المتغير المعتمد Y_t	قيمة B	قيمة معامل التحديد R^2	قيمة F المحسوبة	الدلالة	قيمة معامل الارتباط r	الدلالة	قيمة T المحسوبة	قبول (رفض) الفرضية
خاصية استجواب العقل	جودة التدقيق	3.13	0.06	13.92	العلاقة معنوية	0.24	ارتباط معنو	13.98	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة

قيمة F المحسوبة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60,1) = 4.0 ، قيمة T المحسوبة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60) = 2.0

ويتضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (r) موجب (0.24) وهذا يعني إن هناك علاقة ارتباط موجبة (طردية) ، أي أن متغير جودة التدقيق التابع يتغير بنفس القوة واتجاه المتغير المستقل خاصة استجواب العقل ، وتحت مستوى معنوية (0.05) .

كما بلغ معامل التحديد (R^2) مقدار (0.06) وهذا يعني إن المتغير المستقل خاصة استجواب العقل يفسر نحو (6%) من التغير الحاصل في المتغير التابع جودة التدقيق، والباقي يعود إلى المتغيرات الأخرى المؤثرة في جودة التدقيق.

كما بلغت (T) المحسوبة تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية (n-k-1) (60) مقدار (13.98) وهي اكبر من t الجدولية البالغة (2.0)، وهذا يعني رفض فرضية العدم ($B_0=0$) وقبول الفرضية البديلة ($B_1 \neq 0$) أي انه يعني انه هناك تأثير معنوي مهم لخاصية استجواب العقل على جودة التدقيق.

وان قيمة (F) المحسوبة بلغت (13.92) عند درجة حرية قدرها (1,60) ومستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (F) الجدولية (4.0) مما يعني إن قيمة (F) المحسوبة اكبر من قيمة (F) الجدولية ، ويتبين بان العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم النموذج معنوية ويستدل من ذلك إن لخاصية استجواب العقل تأثير معنوي مهم في جودة التدقيق.

2- قياس تأثير خاصية تعليق وارجاء الاحكام على جودة التدقيق

ولإثبات هذا الأثر عند مستوى البينة العراقية، يمكن قياس ذلك من خلال نموذج الانحدار الخطي والذي يمكن كتابته بالشكل التالي:

$$Y_t = 4.57 + 0.09X_2$$

حيث أن:

Y_t : تمثل جودة التدقيق.

X_2 : تمثل خاصية تعليق وارجاء الاحكام.

ويتضح من النموذج أعلاه انه كلما زاد الشك المهني للمدقق من خلال خاصية تعليق وارجاء الاحكام بمقدار وحدة واحدة فإن جودة التدقيق سوف تزداد بمقدار (0.09)، وبصورة أكثر توضيحاً يمكن بيان تأثير خاصية تعليق وارجاء الاحكام على جودة التدقيق، من خلال الجدول الآتي:

جدول (3) تأثير خاصية تعليق وارجاء الاحكام على جودة التدقيق

المتغير المستقل X_t	المتغير المعتمد Y_t	قيمة B	قيمة معامل التحديد R^2	قيمة F المحسوبة	الدلالة	قيمة معامل الارتباط r	الدلالة	قيمة T المحسوبة	قبول (رفض) الفرضية
خاصية تعليق وارجاء الاحكام	جودة التدقيق	4.57	0.007	9.44	العلاقة معنوية	0.09	ارتباط معنو	8.70	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة

قيمة F المحسوبة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60,1) = 4.0 ، قيمة T المحسوبة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60) = 2.0



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

ويتضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (r) موجب (0.09) وهذا يعني إن هناك علاقة ارتباط موجبة (طردية)، أي أن متغير جودة التدقيق التابع يتغير بنفس القوة واتجاه المتغير المستقل خاصة تعليق وارجاء الاحكام ، وتحت مستوى معنوية (0.05) .

كما بلغ معامل التحديد (R^2) مقدار (0.007) وهذا يعني إن المتغير المستقل خاصة تعليق وارجاء الاحكام يفسر نحو (0.7%) من التغير الحاصل في المتغير التابع جودة التدقيق، والباقي يعود إلى المتغيرات الأخرى المؤثرة في جودة التدقيق.

كما بلغت (T) المحسوبة تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية ($n-k-1$) مقدار (60) مقدار (8.70) وهي اكبر من t الجدولية البالغة (2.0)، وهذا يعني رفض فرضية العدم ($B_0=0$) وقبول الفرضية البديلة ($B_1 \neq 0$) أي انه يعني انه هناك تأثير معنوي مهم لخاصية تعليق وارجاء الاحكام على جودة التدقيق.

وان قيمة (F) المحسوبة بلغت (9.44) عند درجة حرية قدرها (1,60) ومستوى معنوية (0.05) ، في حين بلغت قيمة (F) الجدولية (4.0) مما يعني إن قيمة (F) المحسوبة اكبر من قيمة (F) الجدولية، ويتبين بان العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم النموذج معنوية ويستدل من ذلك إن لخاصية تعليق وارجاء الاحكام تأثير معنوي مهم في جودة التدقيق.

3- قياس تأثير خاصية البحث عن المعرفة على جودة التدقيق

ولإثبات هذا الأثر عند مستوى البيئة العراقية، يمكن قياس ذلك من خلال نموذج الانحدار الخطي والذي يمكن كتابته بالشكل التالي:

$$Y_t = 4.82 + 0.15X_3$$

حيث أن:

Y_t : تمثل جودة التدقيق.

X_3 : تمثل خاصية البحث عن المعرفة.

ويتضح من النموذج أعلاه انه كلما زاد الشك المهني للمدقق من خلال خاصية البحث عن المعرفة بمقدار وحدة واحدة فإن جودة التدقيق سوف تزداد بمقدار (0.15)، وبصورة أكثر توضيحاً يمكن بيان تأثير العلاقة بين خاصية البحث عن المعرفة على جودة التدقيق، من خلال الجدول الآتي:

جدول (4) تأثير خاصية البحث عن المعرفة على جودة التدقيق

المتغير المستقل X_t	المتغير المعتمد Y_t	قيمة B	قيمة معامل التحديد R^2	قيمة F المحسوبة	الدلالة	قيمة معامل الارتباط r	الدلالة	قيمة T المحسوبة	قبول (رفض) الفرضية
خاصية البحث عن المعرفة	جودة التدقيق	4.82	0.02	11.45	العلاقة معنوية	0.15	ارتباط معنوي	14.18	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة

قيمة F المحسوبة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60,1) = 4.0 ، قيمة T المحسوبة عند

مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60) = 2.0

ويتضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (r) موجب (0.15) وهذا يعني إن هناك علاقة ارتباط موجبة (طردية) ، أي أن متغير جودة التدقيق التابع يتغير بنفس القوة واتجاه المتغير المستقل خاصة البحث عن المعرفة، وتحت مستوى معنوية (0.05) .

كما بلغ معامل التحديد (R^2) مقدار (0.02) وهذا يعني إن المتغير المستقل خاصة استجواب العقل يفسر نحو (6%) من التغير الحاصل في المتغير التابع جودة التدقيق، والباقي يعود إلى المتغيرات الأخرى المؤثرة في جودة التدقيق.

كما بلغت (T) المحسوبة تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية ($n-k-1$) مقدار (60) مقدار (14.18) وهي اكبر من t الجدولية البالغة (2.0)، وهذا يعني رفض فرضية العدم ($B_0=0$) وقبول الفرضية البديلة ($B_1 \neq 0$) أي انه يعني انه هناك تأثير معنوي مهم لخاصية البحث عن المعرفة على جودة التدقيق.



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

وان قيمة (F) المحسوبة بلغت (11.45) عند درجة حرية قدرها (1,60) ومستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (F) الجدولية (4.0) مما يعني إن قيمة (F) المحسوبة اكبر من قيمة (F) الجدولية، ويتبين بان العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم النموذج معنوية ويستدل من ذلك إن لخاصية البحث عن المعرفة تأثير معنوي مهم في جودة التدقيق.

4- قياس تأثير خاصية فهم الشخصية على جودة التدقيق

ولإثبات هذا الأثر عند مستوى البيئة العراقية، يمكن قياس ذلك من خلال نموذج الانحدار الخطي والذي يمكن كتابته بالشكل التالي:

$$Y_t = 4.23 + 0.01X_4$$

اذ أن:

Y_t : تمثل جودة التدقيق.

X_4 : تمثل خاصية فهم الشخصية.

ويتضح من النموذج أعلاه انه كلما زاد الشك المهني للمدقق من خلال خاصية فهم الشخصية بمقدار وحدة واحدة فإن جودة التدقيق سوف تزداد بمقدار (0.09)، وبصورة أكثر توضيحاً يمكن بيان تأثير خاصية فهم الشخصية على جودة التدقيق، من خلال الجدول الآتي:

جدول (5) تأثير خاصية فهم الشخصية على جودة التدقيق

المتغير المستقل X_t	المتغير المعتمد Y_t	قيمة B	قيمة معامل التحديد R^2	قيمة F المحسوبة	الدلالة	قيمة معامل الارتباط r	قيمة T المحسوبة	قبول (رفض) الفرضية
خاصية استجاب العقل	جودة التدقيق	4.57	0.007	9.44	العلاقة معنوية	0.09	8.70	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة

قيمة F المحسوبة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60,1) = 4.0، قيمة T المحسوبة عند

مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60) = 2.0

ويتضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (r) موجب (0.24) وهذا يعني إن هناك علاقة ارتباط موجبة (طردية)، أي أن متغير جودة التدقيق التابع يتغير بنفس القوة واتجاه المتغير المستقل خاصية فهم الشخصية، وتحت مستوى معنوية (0.05).

كما بلغ معامل التحديد (R^2) مقدار (0.007) وهذا يعني إن المتغير المستقل خاصية فهم الشخصية يفسر نحو (0.7%) من التغير الحاصل في المتغير التابع جودة التدقيق، والباقي يعود إلى المتغيرات الأخرى المؤثرة في جودة التدقيق.

كما بلغت (T) المحسوبة تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية (n-k-1) (60) مقدار (8.70) وهي اكبر من t الجدولية البالغة (2.0)، وهذا يعني رفض فرضية العدم ($B_0=0$) وقبول الفرضية البديلة ($B_1 \neq 0$) أي انه يعني انه هناك تأثير معنوي مهم لخاصية استجاب العقل على جودة التدقيق.

وان قيمة (F) المحسوبة بلغت (9.44) عند درجة حرية قدرها (1,60) ومستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (F) الجدولية (4.0) مما يعني إن قيمة (F) المحسوبة اكبر من قيمة (F) الجدولية، ويتبين بان العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم النموذج معنوية ويستدل من ذلك إن لخاصية فهم الشخصية تأثير معنوي مهم في جودة التدقيق.

5- قياس تأثير خاصية الاستقلال الذاتي على جودة التدقيق

ولإثبات هذا الأثر عند مستوى البيئة العراقية، يمكن قياس ذلك من خلال نموذج الانحدار الخطي والذي يمكن كتابته بالشكل التالي:

$$Y_t = 3.56 + 0.15X_5$$

اذ أن:

Y_t : تمثل جودة التدقيق.

X_5 : تمثل خاصية الاستقلال الذاتي.



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

ويتضح من النموذج أعلاه انه كلما زاد الشك المهني للمدقق من خلال خاصية الاستقلال الذاتي بمقدار وحدة واحدة فإن جودة التدقيق سوف تزداد بمقدار (0.15)، وبصورة أكثر توضيحاً يمكن بيان تأثير خاصية الاستقلال الذاتي على جودة التدقيق، من خلال الجدول الآتي:

جدول (6) تأثير خاصية الاستقلال الذاتي على جودة التدقيق

المتغير المستقل X_t	المتغير المعتمد Y_t	قيمة B	قيمة معامل التحديد R^2	قيمة F المحسوبة	الدلالة	قيمة معامل الارتباط r	الدلالة	قيمة T المحسوبة	قبول (رفض) الفرضية
خاصية الاستقلال الذاتي	جودة التدقيق	3.56	0.02	16.23	العلاقة معنوية	0.14	ارتباط معنوي	7.09	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة

قيمة F المحسوبة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60,1) = 4.0 ، قيمة T المحسوبة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60) = 2.0

ويتضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (r) موجب (0.14) وهذا يعني إن هناك علاقة ارتباط موجبة (طردية) ، أي أن متغير جودة التدقيق التابع يتغير بنفس القوة واتجاه المتغير المستقل خاصية الاستقلال الذاتي، وتحت مستوى معنوية (0.05) .

كما بلغ معامل التحديد (R^2) مقدار (0.02) وهذا يعني إن المتغير المستقل خاصية الاستقلال الذاتي يفسر نحو (2%) من التغير الحاصل في المتغير المعتمد جودة التدقيق، والباقي يعود إلى المتغيرات الأخرى المؤثرة في جودة التدقيق.

كما بلغت (T) المحسوبة تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية (n-k-1) (60) مقدار (7.09) وهي اكبر من t الجدولية البالغة (2.0)، وهذا يعني رفض فرضية العدم ($B_0=0$) وقبول الفرضية البديلة ($B_1 \neq 0$) أي انه يعني انه هناك تأثير معنوي مهم لخاصية الاستقلال الذاتي على جودة التدقيق. وان قيمة (F) المحسوبة بلغت (16.23) عند درجة حرية قدرها (1,60) ومستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (F) الجدولية (4.0) مما يعني إن قيمة (F) المحسوبة اكبر من قيمة (F) الجدولية ، ويتبين بان العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم النموذج معنوية ويستدل من ذلك إن لخاصية الاستقلال الذاتي تأثير معنوي مهم في جودة التدقيق.

6- قياس تأثير خاصية الثقة بالنفس على جودة التدقيق

ولإثبات هذا الأثر عند مستوى البيئة العراقية، يمكن قياس ذلك من خلال نموذج الانحدار الخطي والذي يمكن كتابته بالشكل التالي:

$$Y_t = 3.84 + 0.08X_6$$

حيث أن:

Y_t : تمثل جودة التدقيق.

X_6 : تمثل خاصية الثقة بالنفس.

ويتضح من النموذج أعلاه انه كلما زاد الشك المهني للمدقق من خلال خاصية الثقة بالنفس بمقدار وحدة واحدة فإن جودة التدقيق سوف تزداد بمقدار (0.08)، وبصورة أكثر توضيحاً يمكن بيان تأثير خاصية الثقة بالنفس على جودة التدقيق، من خلال الجدول الآتي:



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

جدول (7) تأثير خاصية الثقة بالنفس على جودة التدقيق

المتغير المستقل X_t	المتغير المعتمد Y_t	قيمة B	قيمة معامل التحديد R^2	قيمة F المحسوبة	الدلالة	قيمة معامل الارتباط r	الدلالة	قيمة T المحسوبة	قبول (رفض) الفرضية
خاصية الثقة بالنفس	جودة التدقيق	3.84	0.007	15.45	العلاقة معنوية	0.08	ارتباط معنوي	15.62	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة

قيمة F المحسوبة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60,1) = 4.0 ، قيمة T المحسوبة عند

مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60) = 2.0

ويتضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (r) موجب (0.24) وهذا يعني إن هناك علاقة ارتباط موجبة (طردية) ، أي أن متغير جودة التدقيق التابع يتغير بنفس القوة واتجاه المتغير المستقل خاصة الثقة بالنفس، وتحت مستوى معنوية (0.05) .

كما بلغ معامل التحديد (R^2) مقدار (0.007) وهذا يعني إن المتغير المستقل خاصة الثقة بالنفس يفسر نحو (0.7%) من التغير الحاصل في المتغير التابع جودة التدقيق، والباقي يعود إلى المتغيرات الأخرى المؤثرة في جودة التدقيق.

كما بلغت (T) المحسوبة تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية (n-k-1) مقدار (60) مقدار (15.62) وهي أكبر من t الجدولية البالغة (2.0)، وهذا يعني رفض فرضية العدم ($B_0=0$) وقبول الفرضية البديلة ($B_1 \neq 0$) أي انه يعني انه هناك تأثير معنوي مهم لخاصية الثقة بالنفس على جودة التدقيق. وان قيمة (F) المحسوبة بلغت (15.45) عند درجة حرية قدرها (1,60) ومستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (F) الجدولية (4.0) مما يعني إن قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمة (F) الجدولية ، ويتبين بان العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم النموذج معنوية ويستدل من ذلك إن خاصية الثقة بالنفس تأثير معنوي مهم في جودة التدقيق.

ووفقا لما ورد في تحليل العلاقة الارتباطية بين الشك المهني وبين جودة التدقيق، نستنتج بان علاقات الارتباط الموجبة هي السائدة في التحليل وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرئيسية التي تبناها البحث والتي نصت على إن "هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين خصائص الشك المهني وبين جودة التدقيق".

وللتأكد من صحة الفرضية الرئيسية فضلا عن الفرضيات الفرعية يتم اختبارها من خلال نموذج الانحدار الخطي والذي يمكن كتابته بالشكل التالي:

$$Y_t = 3.62 + 0.15X$$

إذ أن:

Y_t : تمثل جودة التدقيق.

X: تمثل خصائص الشك المهني.

ويتضح من النموذج أعلاه انه كلما زاد الشك المهني للمدقق بمقدار وحدة واحدة فإن جودة التدقيق سوف تزداد بمقدار (0.15)، وبصورة أكثر توضيحا يمكن بيان تأثير خصائص الشك المهني على جودة التدقيق، من خلال الجدول الآتي:

جدول (8) تأثير خصائص الشك المهني على جودة التدقيق

المتغير المستقل X_t	المتغير المعتمد Y_t	قيمة B	قيمة معامل التحديد R^2	قيمة F المحسوبة	الدلالة	قيمة معامل الارتباط r	الدلالة	قيمة T المحسوبة	قبول (رفض) الفرضية
خصائص الشك المهني	جودة التدقيق	3.62	0.005	6.29	العلاقة معنوية	0.07	ارتباط معنوي	11.54	رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة

ويتضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (r) موجب (0.07) وهذا يعني إن هناك علاقة ارتباط موجبة (طردية) ، أي أن متغير جودة التدقيق التابع يتغير بنفس القوة واتجاه المتغير المستقل خصائص الشك المهني، وتحت مستوى معنوية (0.05) .



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

كما بلغ معامل التحديد (R^2) مقدار (0.005) وهذا يعني إن المتغير المستقل خصائص الشك المهني يفسر نحو (0.5 %) من التغير الحاصل في المتغير التابع جودة التدقيق، والباقي يعود إلى المتغيرات الأخرى المؤثرة في جودة التدقيق.

كما بلغت (T) المحسوبة تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية (n-k-1) (60) مقدار (11.54) وهي اكبر من t الجدولية البالغة (2.0)، وهذا يعني رفض فرضية العدم ($B_0=0$) وقبول الفرضية البديلة ($B_1 \neq 0$) أي انه يعني انه هناك تأثير معنوي مهم لخصائص الشك المهني على جودة التدقيق.

وان قيمة (F) المحسوبة بلغت (6.29) عند درجة حرية قدرها (1،60) ومستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (F) الجدولية (4.0) مما يعني إن قيمة (F) المحسوبة اكبر من قيمة (F) الجدولية، ويتبين بان العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم النموذج معنوية ويستدل من ذلك إن لخصائص الشك المهني تأثير معنوي مهم في جودة التدقيق.

نستخلص مما سبق واستنادا إلى تحليل العلاقات بين متغيرات البحث، والذي توصل اليه الباحثان فيها إلى إثبات صحة الفرضية الرئيسية التي تبناها البحث والتي نصت على إن "هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين خصائص الشك المهني وبين جودة التدقيق".

المحور الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

يهدف هذا المحور إلى عرض خلاصة الدراسة النظرية وما تناوله الباحثون، فضلاً عن الاستنتاجات التي توصل إليها البحث في الجانب التطبيقي وكالاتي:

1- ان ممارسة الشك المهني يؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق من خلال اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال او الأخطاء مما يؤدي إلى الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق.

2- نظراً للاهتمام المتزايد بجودة التدقيق من قبل الباحثين والمنظمين لمهنة التدقيق، فقد استدعى الأمر إلى دراسة خصائص الشك المهني، لما لهذه الخصائص من تأثير كبير على اكتشاف التحريفات الجوهرية وبالتالي تحسين جودة التدقيق.

3- امتلاك المدققين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية خصائص الشك المهني بدرجة كبيرة، إذ تم من خلال استخدام الاساليب الاحصائية التوصل إلى الاتي:

أ- امتلاك المدققين في شركات ومكاتب التدقيق خصائص الشك المهني اللازمة والتي تمكنهم من اكتشاف الانحرافات او الأخطاء الجوهرية.

ب- ان خاصية تعليق الاحكام تمثل أكبر خاصية متوافرة لدى المدققين، بينما تمثل خاصية الثقة بالنفس أقل خاصية متوافرة لدى المدققين عينة البحث.

ت- اظهرت النتائج وجود تأثير لخصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق العراقية.

ثانياً: التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي توصل اليها البحث بجانبه النظري والتطبيقي، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات اهمها ما يأتي :

1- ضرورة قيام الهيئات التشريعية والتنظيمية في العراق والمتمثلة بمجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية بالتأكيد على اهمية الشك المهني وضرورة ممارسة مدققي الحسابات للشك المهني اثناء تنفيذ عملية التدقيق.

2- ضرورة قيام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بمطالبة مكاتب وشركات التدقيق بأعتماد آليات مناسبة تضمن تنمية خصائص الشك المهني الايجابي لدى المدققين وتضمن تقليل معوقات ممارسة الشك المهني.



تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق

- 3- ضرورة قيام مكاتب وشركات التدقيق العراقية بتقييم دوري لمدى توفر خصائص الشك المهني الايجابي لدى مدققيها، والعمل على تنمية تلك الخصائص من خلال برامج التدريب الملائمة، فضلا عن تدريبهم على ممارسة الشك المهني وازالة العوامل التي تحد من قدرتهم على تلك الممارسة.
- 4- ضرورة ان يقوم مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وبالتعاون مع المؤسسات الاكاديمية بعقد المؤتمرات والندوات العلمية وإلزام مكاتب التدقيق بالمشاركة فيها عن مختلف المواضيع التدقيقية الحديثة وذلك لزيادة خبرة المكتب علميا وعمليا وبالتالي تحسين جودة التدقيق.

المصادر

المصادر العربية

أولاً : الوثائق والتقارير الرسمية

- 1- دليل استرشادي لوحدة التدقيق الداخلي في الوزارات، ديوان الرقابة المالية، 2011.

ثانياً : الدراسات والرسائل والاطاريح الجامعية:

1. الاهدل، عبد السلام سليمان قاسم (2008) العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية- دراسة نظرية- ميدانية" رسالة مقدمة للحصول على درجة "ماجستير محاسبة، كلية التجارة- جامعة أسيوط.
2. الجابر، علي محسن فاضل (2013) تقييم تطبيق رقابة جودة التدقيق الخارجي في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 220، بحث مقدمة للحصول على شهادة "المحاسبة القانونية"، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين
3. حسن، عماد عبد الرضا (2015) أثر النظام المحاسبي الموحد للبلديات على جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية و رأي المدقق الخارجي، بحث مقدمة للحصول على شهادة "المحاسبة القانونية"، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد.
4. الزهيري، رجاء محمد عبد الرحيم (2014) دور التخصص المهني لمراقب الحسابات في تقدير المخاطر وتحسين جودة التدقيق، بحث مقدمة للحصول على شهادة "المحاسبة القانونية"، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد.
5. عودة، علاء الدين صالح محمود (2011) أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة مقدمة للحصول على درجة "ماجستير في المحاسبة"، كلية الأعمال- جامعة الشرق الأوسط.
6. الكعبي، جعفر عبد الحسين حلو (2015) جودة التدقيق وتأثيرها في تطبيق قيد التحفظ المحاسبي في بعض الشركات المساهمة العراقية، رسالة مقدمة للحصول على درجة "ماجستير في علوم المحاسبة"، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد.
7. ونوس، هشام سليمان (2009) العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، رسالة مقدمة للحصول على درجة "ماجستير في مراجعة الحسابات"، كلية الاقتصاد- جامعة دمشق.

ثالثاً: البحوث المنشورة في الدوريات:

- 1- الصباغ، د. أحمد عبد المولى وشرف، جهاد محمد (2014) "مدى اهتمام الابحاث الاكاديمية والمعايير المهنية بممارسة التشكك المهني لمواجهة مخاطر المراجعة: دراسة نظرية" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 28، الجزء الاول.
- 2- عبد العزيز، جعفر عثمان الشريف (2016) "مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة" مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 1.



المصادر الأجنبية

The Books

- 1- IAASB, International auditing and assurance standards board (2013) A Framework for audit quality, IFAC, New York.
- 2- IFAC, International federation of accountants (2010) Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, 545th Avenue, New York-USA

Publications

- 1- AASB, Auditing and assurance standards board (2013) Practical ways to improve the exercise and documentation of professional skepticism in an ISA audit, Institute chartered accountants Australia.

Thesis

- 1- Grenier, Jonathan Hallberg (2010) Encouraging professional skepticism in the industry specialization ERA: A dual- process model and an experimental test, Thesis submitted to gain the degree of "Doctor of philosophy in accountancy in the graduate collage", University of Illinois.
- 2- Rasso, Jason Tyler (2013) Psychological distance: the relation between construal's, mindset and professional skepticism, Thesis submitted to gain the degree of "Doctor of philosophy", University of south Florida.

(Periodicals)

- 1- Al-Khaddash, Husam, Al Nawas, Rana and Ramadan, Abdulhadi (2013) "Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks" International Journal of Business and Social Science, Vol. 4. No.11.
- 2- Almomani, Dr. Mohammad Abdallah (2015) The Impact of Audit Quality Features on Enhancing Earnings Quality: The Evidence of Listed Manufacturing Firms at Amman Stock Exchange, Jadara University, Asian Journal of Finance and Accounting, Vol. 7, No. 2.
- 3- Anis, Ahmed (2014) Auditors' Perceptions of Audit Firm Rotation Impact on Audit Quality in Egypt, Accounting & Taxation, Vol.6, No.1.
- 4- Basel Committee on Banking Supervision (2013) External audits of Banks, Consultative Document, Banks for international settlements.
- 5- Bowlin, Kendall O., Hobson, Jessen L. and Piercey (2012) "The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism and Interactions with Managers on Audit Quality" The accounting review, Retrieved July 2015, Vol. 90, No. 4.
- 6- DeAngelo, Linda Elizabeth (1981) Auditor size and audit quality, Journal of accounting and economics Vol.3, No. 2, PP 183-197.
- 7- Enofe, DR. A. O, Ukpebor, Innocent and Ogbomo, N. (2015) "The effect of accounting ethics in improving auditor professional skepticism" International journal of advanced academic research, Vol. 1, No.2.



- 8- Hamdan, Allam Mohammed Mousa, Kukrija, Gagan, Awwad, Bahaa Sobhi Abdelatif and Dergham, Maher Mousa (2012) "The auditing quality and accounting conservatism" International Management Review, Vol.8, No.2.
- 9- Holderness Jr., D. Kip (2014) "Detecting deception in client inquiries: A review and implications for future research" Journal of forensic& investigative accounting, Vol.6, No. 2.
- 10- Hussin, Sayed Alwee Hussnie Sayed and Iskandar, Takiah Mohd. (2015) "Re-Validation of professional skepticism traits" Science Direct 28.
- 11- Jaya, Tresno Eka, Irene and Choirul (2016) "Skepticism, time limitation of audit, ethics of professional accountant and audit quality 9 case study in Jakarta, Indonesia)" Review of integrative business& economics research, Vol.5(3).
- 12- Koeswayo, Poppy Sofia (2016) "Effect of competence, on internal audit professionals skepticism, implications on regional head of corruption practices (case study district / city in west java province)" European journal of accounting, auditing and finance research, Vol.4, No.5, PP.90-109.
- 13- Kopp, Lori, Lemon W. Morley and Rennie, Morina (2003) "A Model of trust and professional skepticism in the auditor- client relationship" School of accountancy seminar series, University of waterloo.
- 14- Nelson, Mark W. (2009) "A Model and literature review of professional skepticism in auditing" Auditing: a journal of practice& theory, Vol. 28, No. 2.
- 15- Nolder, Christine J (2012) The role of professional skepticism, attitudes and emotions on auditor's judgment, Thesis submitted to gain the degree of "Ph.D. in Accountancy", Bentley University.
- 16- Quadackers, Lucas Mathias and Wijnandsrade, Geboren (2009) "A Study of auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions" Vrije University.
- 17- Ray, Thomas J. (2016) "Re: Invitation to comment: Enhancing audit quality in the public interests" International auditing and assurance standards board, New York.
- 18- Toba, Yoshihide (2011) "Toward a conceptual framework of professional skepticism in auditing" Wased business& economics studies, No. 47
- 19- Ying, Sammy Xiaoyan (2015) "Constraints on professional skepticism in china from philosophical and historical perspectives" International journal of technical research and applications, No. 17, PP.7-15.



Effect of the professional skepticism characteristics of the auditor on audit quality

Abstract:

The professional skepticism is one of the fundamental concepts necessary for practicing the audit profession, without which the auditor can not reach a reasonable assurance as to the correctness of the evidence and the information obtained by the auditing department. The auditor's possession of the characteristics of professional skepticism and his practice of professional skepticism during the audit process lead to an increase The quality of audit and thus raise the confidence of the financial community in the audit profession again after the exposure of several crises led to the loss of financial society confidence in the audit profession.

The aim of the study is to measure the impact of professional skepticism on audit quality in Iraqi audit firms and offices, as well as to measure the characteristics of professional skepticism in the Iraqi audit companies and offices through a questionnaire distributed to a sample of auditors in the audit firms and audit offices in Iraq. (62) form. The effect of the variables was shown through the use of statistical models in the form of the lower squares and linear regression model. After testing the hypotheses, a set of conclusions was reached. The impact of professional skepticism on the audit quality of audit firms and audit offices in Iraq is significant. The practice of professional skepticism leads to an increase in the quality of the audit process by detecting the material errors resulting from fraud or errors, which leads to the confidence of the financial community The research recommended that the legislative and regulatory bodies in Iraq should emphasize the importance of professional skepticism and the need for auditors to exercise professional skepticism during the implementation of the audit process, which leads to increased audit quality.

Key words: professional skepticism, characteristics of professional skepticism, quality of audit.