تأثير الشك المهني لمراقب الحسابات في الكشف عن الاحتياطيات السرية

سارة عبد الحسن محمد

أ.م. د عادل صبحي عبد القادر

كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة العراقية

تأثير الشك المهني لمراقب الحسابات في الكشف عن الاحتياطيات السرية

The effect of the auditor's professional skepticism on disclosing secret reserves

سارة عبد الحسن محمد
كلية الادارة والاقتصاد/ الجامعة العراقية

أ.م.د عادل صبحي عبد القادر
كلية الادارة والاقتصاد/ الجامعة العراقية

تاريخ القبول: 2023/2/5

تاريخ النشر:2023/6/30

المستخلص :

يهدف البحث إلى بيان تأثير الشك المهني لمراقب الحسابات على امكانية الكشف عن الاحتياطيات السرية تم استخدام مقياس HPSS) Hurtt 2010) لقياس مستوى الشك المهني, وهو مقياس نفسي (اعتمد على تفاصيل من علم النفس) مصمم لقياس مستوى الشك المهني بالاعتماد على الخصائص الستة للشك المهني كما تم تحديد امكانية كشف مراقب الحسابات لوجود احتياطيات سرية في القوائم المالية المدققة من خلال تصميم قائمة استقصاء بالاعتماد على نظرية الاحتمال probability theory . تم استخدام المنهج الاستقرائي الوصفي في عرض وتحليل متغيرات البحث بإطارها النظري، والاعتماد على الكتب والبحوث والدراسات السابقة المنشورة في الدوريات والمواقع الالكترونية ذات الصلة كما تم استخدام المنهج الوصفي الكمي التحليلي في إطار دراسة وتحليل واقع استخدام نزعة الشك المهني للكشف عن الاحتياطات السرية وقد توصل الباحثان الى ان ممارسة مستوى كافي من الشك المهني من قبل مراقب الحسابات خلال جميع مراحل عملية التدقيق من شأنه ان يساعد مراقب الحسابات على التعرف واكتشاف جميع المؤشرات الدالة على وجود الاحتياطيات السرية , واوصى الباحثان ضرورة قيام الهيئات المهنية و التنظيمية المسؤولة عن مهنة التدقيق بالتأكيد على اهمية الشك المهني وضرورة ممارسته اثناء عملية التدقيق .

الكلمات المفتاحية : الشك المهني , الاحتياطيات السرية

Abstract

The research aims to demonstrate the effect of professional skepticism of the auditor on the possibility of disclosing confidential reserves. The HPSS scale (Hurtt 2010) was used to measure the level of professional skepticism, which is a psychological measure (depending on details from psychology) designed to measure the level of professional skepticism based on the six characteristics of professional skepticism. The possibility of the auditor detecting the existence of secret reserves in the audited financial statements was determined by designing a survey list based on probability theory. The descriptive inductive approach was used in presenting and analyzing the research variables in their theoretical framework, and relying on books, research and previous studies published in relevant periodicals and websites. The exercise of a sufficient level of professional skepticism by the auditor during all stages of the audit process would help the auditor to identify and discover all indications of the existence of secret reserves. And the need to practice it during the audit process.

Key words: Professional skepticism, secret reserves

المقدمة

إن تزايد قضايا الاحتيال على القوائم المالية منذ أزمة الشركات المالية في العام 1997-1998 ادى لقيام الهيئات المسؤولة عن تنظيم المهنة بإصدار التوجيهات التي توفر إرشادات مفصلة لأداء عملية التدقيق من اجل زيادة الثقة في مصداقية وموثوقية المعلومات المقدمة فطبيعة إجراءات عملية التدقيق تتطلب من مراقبي الحسابات إبداء رأي مع تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية ، ومن اجل تقديم تأكيد معقول يجب أن يمتلك مراقبي الحسابات مستوى متقدم من الشك المهني عند التخطيط لأعمال التدقيق وأداءها , فمن خلال ممارسة الشك المهني الكافي ، سيكون مراقب الحسابات أقل احتمالاً لتجاهل الظروف غير العادية ، أو الإفراط في التعميم من خلال أدلة تدقيق محدودة ، أو استخدام افتراضات غير مناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق , لذلك حظيت شكوك مراقبي الحسابات باهتمام كبير في الأبحاث الحديثة , فالشك المهني مهم فبدونه يكون مراقبو الحسابات عرضة لقبول أدلة تدقيق ضعيفة أو غير دقيقة مما ينعكس على حالة من ابداء رأي يمكن أن تتسبب في اتخاذ قرارات اقتصادية غير دقيقة ، خاصة عندما تكون أرقام المركز المالي متحيزة نتيجة استخدام الاحتياطيات السرية وتزييف النسب المالية المستخدمة لتقييم أداء الوحدة أو الجدارة الائتمانية , حيث يمكن أن يؤدي هذا التلاعب في القوائم المالية إلى انخفاض الكفاءة المالية وقيمة الوحدة الاقتصادية على المدى الطويل فضلاً عن انخفاض المعايير الأخلاقية وخلق قيود على مرونة اعداد القوائم المالية في المستقبل .

أولاً : منهجية البحث

1- مشكلة البحث

ما زالت الوحدات الاقتصادية تواجه الفساد المالي والإداري من خلال تطبيق مفاهيم مثل الاحتياطيات السرية وكافة أساليب المحاسبة الإبداعية الاخرى ، كنتيجة طبيعية لوجود مجالات عديدة للتقديرات المحاسبية المبنية علي الاجتهادات الشخصية سواء من جانب الإدارة من حيث تقدير المخصصات اللازمة ، أو من جانب المحاسبين من حيث تطبيق المبادئ والفروض المحاسبية ، أو حتى من جانب الفنيين فيما يتعلق بتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول ومستويات إتمام الإنتاج تحت التشغيل ، مما يؤثر سلباً على جودة المعلومات التي تظهرها القوائم المالية سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي للوحدة الاقتصادية ومن ثم اعدام الشفافية و ملاءمة ومصداقية المعلومات المحاسبية ويمكن عرض مشكلة البحث من خلال السؤال التالي :

- ما هو تأثير ممارسة الشك المهني في الكشف عن الاحتياطيات السرية ؟

2- أهداف البحث

يهدف البحث إلى :

أ- تحديد ودراسة الإطار المفاهيمي لمفهوم الشك المهني واهميته في الممارسة المهنية .

ب- التعرف على الإطار المفاهيمي لمفهوم الاحتياطيات السرية وأسباب وأساليب تكوينها .

ت- قياس الشك المهني كمياً .

ث- تحديد العلاقة بين ممارسة الشك المهني والكشف عن الاحتياطيات السرية .

3- أهمية البحث

يكتسب البحث أهميته من حيث اهمية ومخاطر الاحتياطات السرية ، حيث يسهم البحث في الربط بين الجهود الاكاديمية والارشادات الصادرة من الجهات المهنية ذات العلاقة لدراسة الاحتياطيات السرية والذي يعد من المفاهيم الغامضة نوعاً ما من الجانب العملي لذلك نجد هناك ندرة في تناول هذا المفهوم على المستوى المحلي والإقليمي .

4- فرضية البحث

إن دراسة وتحليل متغيرات البحث وعلاقتها يستند إلى فرضية رئيسية : هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الشك المهني والكشف عن الاحتياطيات السرية . وتنبثق منه الفرضيات الفرعية الآتية

- **الفرضية الفرعية الأولى** : هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الشك المهني والكشف عن الاحتياطيات السرية .
- **الفرضية الفرعية الثانية** : هناك علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين الشك المهني والكشف عن الاحتياطيات السرية .

5- منهج البحث

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

أ- الجانب النظري : سيتم اعتماد المنهج الاستقرائي الوصفي في عرض وتحليل متغيرات البحث بإطارها النظري، اعتماداً على الكتب والبحوث والدراسات السابقة المنشورة في الدوريات والمواقع الالكترونية ذات الصلة.

ب- الجانب العملي : تم توظيف المنهج الوصفي الكمي التحليلي في إطار دراسة وتحليل واقع استخدام نزعة الشك المهني للكشف عن الاحتياطات السرية .

6- حدود البحث

أ- الحدود الموضوعية : اختبر البحث الأثر المتوقع لممارسة الشك المهني في اكتشاف الاحتياطيات السرية.

ب- الحدود الزمانية : تعد الفترة (2020 -2021) أساسا لجمع المصادر والبيانات المحاسبية عن الشركات عينة البحث لكونها تمثل اخر قوائم مالية صادرة للشركات عينة البحث .

ت- الحدود المكانية: تم اختيار مجموعة من الشركات التدقيق المجازة للعمل في العراق كعينة لتطبيق الجانب العملي من البحث والتي تتوفر فيها معلومات حول متغيرات البحث .

7- مجتمع وعينة البحث

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

ثانيا: مفهوم الشك المهني لمراقب الحسابات

يعد الشك من المصطلحات واسعة الانتشار في الكثير من المجالات العلمية والمهنية ، ورغم ذلك لا يوجد تحديد واضح ومتفق عليه لمدلول ومفهوم هذا المصطلح (الزايغ , 2020: 218) ففي مهنة التدقيق والتي تعتمد بشكل كبير على الاحكام التي يطلقها مراقبي الحسابات المحترفين (Quadackers ,2009 14:) ،. وجدت الدراسات الاكاديمية أن الشك المهني هو المحرك الذي يقود مراقبو الحسابات إلى مزيد من اليقظة عند أداء التدقيق وإن مراقبي الحسابات الذين يهتمون أكثر بأخلاقيات المهنة يظهرون مستوى اعلى من الشك المهني(Liburd etal , 2013 :311). فالشك المهني هو حالة ذهنية تتميز بالاستجواب المناسب والتقييم النقدي لأدلة التدقيق فعند إبداء شكوك مهنية لا يفترض المدققون أن الإدارة غير نزيهة ولا يفترضون أنها صادقة بلا شك . بدلاً من ذلك ، يقوم المدققون بالتقييم والنظر في(Louwers etal , 2013 : 48) :

- أدلة التدقيق المتناقضة التي تم الحصول عليها من خلال إجراءات مختلفة.
- مصداقية الأدلة المستندة.
- موثوقية المعلومات التي تم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بحوكمة الوحدة (على سبيل المثال ، لجنة التدقيق).

وعلى الرغم من الأهمية المعترف بها للشك المهني من قبل مهنة المحاسبة والمنظمين(Brazel , 2019 :8) إلا إن هناك اختلاف بشأن وجود تعريف موحد مقبول للشك المهني (ابو الفضل , 2016 : 180) وهذا الاختلاف نابع من عدم اتفاق الدراسات الاكاديمية والمنظمات المهنية والمعايير لتحديد مفهوم موحد للشك المهني (الطائي وعثمان ,2017 : 600) . إن التحليل الموجز لما ورد في المعايير المهنية و الدراسات الاكاديمية , يظهر نقص الدقة في استخدام مصطلح الشك المهني. تم تصنيف محاولات تعريف هذا المفهوم على أنها تحمل إما موقف محايد ، أو موقف شك افتراضي (Ciołek , 2017 : 35) .

1-الشك المهني المفترض : تشير بعض الدراسات إلى وجهة نظر الشك الافتراضية ، والتي تفترض مستوى معين من الإهمال أو عدم الكفاءة أو عدم الأمانة من جانب معدي القوائم المالية (Glover & Prawitt , 2014: 2) . الفكرة الأساسية لوجهة النظر هذه هي أنه إذا كان لدى مراقب الحسابات مستوى أقل من الثقة الشخصية فمن المفترض أن يكون أكثر تشككًا وبالتالي انعدام الثقة يرتبط ارتباطًا مباشرًا بمنظور الشك الافتراضي للشك المهني (Quadackers etal , 2014 : 643), حيث يعكس مفهوم الشك الافتراضي تقييماً متزايداً لمخاطر التمثيل غير الصادق مما يعني أن مراقبي الحسابات الذين يظهرون مستوى عالٍ من الشك المهني يحتاجون إلى أدلة أكثر إقناعاً نسبياً (من حيث الجودة و / أو الكمية) ليقتنعوا بصحة تأكيد الادارة (Shaub 2: 2020,). نتيجة لذلك يتم قياس مستوى الشك المهني بموجب وجهة النظر هذه من خلال تقييمات المخاطر العالية وزيادة طلب الادلة (Nolder & 2: Kadous ,2018) .

2- الشك المهني المحايد: يشير الموقف المحايد إلى أن مراقب الحسابات لا يفترض مسبقاً أي تحيز في إقرارات الإدارة مسبقًا فيجب على مراقبي الحسابات المتشككين أن يكونوا غير متحيزين في تكوين معتقداتهم (Quadackers , 2009 : 17) . فيتم تعليق الحكم حتى يتم الحصول على أدلة جوهرية للتوصل إلى نتيجة (Ciołek ,2017, 35) , أي يجب ألا يكون هناك أي تحيز في الاتجاه الإيجابي (الثقة) أو الاتجاه السلبي (الشك) (17: 2009 , Quadackers) فبموجب هذا المنظور يجب طلب الأدلة وتقييمها من قبل مراقب الحسابات ليس فقط للتأكد من تأكيدات الإدارة ولكن أيضاً لاستبعاد التفسيرات البديلة حيث يناسب هذا المفهوم للشك المهني مع مبدأ ثق ولكن تحقق (Quadackers etal , 2014 : 641).

1- خصائص الشك المهني

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

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

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

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

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

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

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

2- قياس الشك المهني

إن اعتبار الشك المهني كخاصية فردية متعددة الأبعاد يمكن أن تكون ثابتة ومتغيرة في نفس الوقت (Hurtt, 2010: 150) , قد يؤدي لاختلاف مستواه بين مراقبي الحسابات بسبب الاختلافات في الخصائص الشخصية وبيئات العمل (Hussin et al , 2017 : 226) . فهناك أبحاث قليلة جداً حول كيفية قياس الشك المهني , فعندما احتاج الباحثون إلى قياس الشك المهني لجئوا إلى مقاييس مصممة لأمور أخرى مثل الثقة والاستقلالية , وحتى إن بعض الباحثون طوروا مقاييس خاصة لتجاربهم (Hurtt ,2010: 150). هناك نوعان من المقاييس يتم استخدامهما بكثرة في الأبحاث الاكاديمية لقياس الشك المهني اعتمادا على مفهومي الحياد والشك الافتراضي , حيث يُقاس الشك الافتراضي بمقياس (RIT) لـ Julian B. Rotter , 1967 ويُقاس الحياد بمقياس HPSS الذي تم وضعه من قبل Kathy R. Hurtt في 2010 .

أ- مقياس RIT (مقياس الثقة الشخصية) : وهو استبيان مكون من 25 عنصراً مع عناصر فردية مسجلة على مقياس من 1 إلى 5 ينتج عنها درجة ثقة تتراوح من 25 إلى 125 , وقد تم تطويره في عام 1967 لقياس الثقة الكامنة في الأفراد حيث تم تعريف الثقة على أنها توقع عام يتم الاحتفاظ به من قبل فرد أو مجموعة من الافراد يمكن الاعتماد على كلمة أو وعد أو بيان شفهي أو مكتوب من فرد آخر أو مجموعة أخرى (Boritz et al , 2019 : 13) . وقد أبلغت دراسات التدقيق التي استخدمت مقاييس ثقة أخرى غير (RIT) عن نتائج مختلطة في تفسير الأحكام والقرارات المتشككة , فالجدارة بالثقة والاستقلالية أجزاء من مقياس الطبيعة البشرية ولا تتعلق بشكل كبير بقرار المدقق بالثقة في الزبون وعلى عكس مقياس (RIT) للثقة الشخصية الذي ارتبط بالسلوكيات الواقعية بشكل أقوى من مقاييس الثقة الشخصية الأخرى (Quadackers et al, 2014 : 642) . تستخدم بعض الدراسات مقياس (RIT) لقياس الشك الافتراضي باعتباره ردوداً سلبية على مقياس (RIT) للثقة الشخصية (Shaub , 2020 : 5) ، حيث وجدو أنه يرتبط ارتباطاً وثيقاً بأحكام مراقبي الحسابات المتشككة , أي أن درجات الثقة المنخفضة ترتبط بقوة بفحص المزيد من البدائل والسلوكيات الأخرى المقاسة والتي تهدف إلى قياس السلوك المتشكك ولا سيما في البيئة عالية المخاطر (Boritz etal , 2019 :13).

ب- مقياس HPSS للشك المهني : شدد العديد من المؤلفين على الحاجة إلى تطوير مقياس شك مهني محدد للتدقيق وردا على ذلك طور **Hurtt** في عام 2010 مقياس لقياس مستوى الشك المهني والمعروف اختصاراً بـــ (**HPSS**) (Quadackers et al , 2014 : 644) . وهو عبارة عن استبيان مكون من 30 عنصراً مع عناصر فردية مسجلة على مقياس من 1 إلى 6 ينتج عنه درجة شك تتراوح من 30 إلى 180 وقد تم استخدام هذا المقياس في العديد من الدراسات (Boritz et al , 2019 : 11) . حيث حدد **Hurtt** ستة خصائص لقياس الشك المهني وباستخدام خصائص الشك المهنية الست كأساس لأداة التشكك ، قام بتطوير مجموعة عناصر أولية تتكون من 220 سؤالاً. تم استخلاص 170 من هذه الأسئلة من المقاييس النفسية المتاحة والمتعلقة بخصائص الشك المهني ، وتمت كتابة 50 سؤالاً إضافياً للتركيز على جوانب الشك المهني التي لا تتوافق مع عناصر من المقاييس الموجودة , فمن خلال عملية التحقق المتكررة تم تخفيض هذه الأسئلة إلى مقياس نفسي مكون من 30 عنصراً مصمماً لقياس مستوى الشك في السمات التي يمتلكها مراقب الحسابات (Hurtt , 2010 :151) .

ثالثاً : مفهوم الاحتياطيات السرية

لقد شهدت بيئة الأعمال في السنوات الأخيرة تغيرات جذرية أدت إلى ظهور العديد من المعاملات المالية والتجارية المعقدة , مما دعا إلى إصدار معايير محاسبية تتضمن عدد من التفسيرات والبدائل والطرق التي يمكن تطبيقها والتي تحظى في نفس الوقت بالقبول العام (التل , 2015 : 15) . وبما إن هذه المعايير قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات المالية مما يتطلب من إدارة الوحدة الاقتصادية استخدام اجتهادها الشخصي في معالجة ذلك الامر(حميدات ,2019 : 2) فقد اشار معيار المحاسبة الدولي 1 إلى انه في حالة عدم وجود معيار دولي او تفسير من لجنة معايير المحاسبة الدولية يجب على الإدارة الاعتماد على الحكم الشخصي لوضع سياسة محاسبية تتفق مع القضايا المشابهة والتي صدر معيار بشأنها (ابو شمالة ,2010 : 33) , يلعب قياس الأصول والخصوم دوراً مهماً بشكل خاص في هذا السياق (Brähler & Schmidt ,2014: 1073) , وبالتالي يمكن للمديرين اختيار الطريقة التي تتناسب مع دوافعهم المؤسسية او الشخصية , ليبدو أن هذه المرونة في معايير المحاسبة تمهد الطريق لاستخدام الاحتياطيات السرية (Nisha , 2016 : 257) التي يرى البعض إن قيام الإدارة باستخدامها سيؤدي إلى التحكم في المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها الاطراف المهتمة بالوحدة الاقتصادية ويعد ذلك تلاعباً بالمعلومات المحاسبية طالما توفر عنصر التعمد في اتخاذ هذه القرارات (سلطان وبافلوفنا , 2021 : 187). ومن وجهة نظر اخرون فانه طالما يحقق مصلحة الوحدة الاقتصادية فهو اذن اسلوب قانوني حتى وإن كان أسلوب غير اخلاقي (ال حسن ,2018 : 55) .

فقد يقوم المحاسب باستخدام خبرته ومعرفته بالقواعد والمعايير المحاسبية لمعالجة البيانات المحاسبية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف معينة (شعيب وعجيلة , 2017 : 72) وهناك احتمال إن مراقبي الحسابات لن يحدوا بشكل فاعل من هذه الممارسات ، فهي تمثل مصدر قلق للمساهمين وأعضاء المنظمات المهنية ، وقد يكون أهم قضية أخلاقية تواجه مهنة المحاسبة (Liburd et al ,2013: 312) . لأن قيام المديرين بإنشاء الاحتياطيات السرية يعني انهم غير أخلاقيين بطريقة معينة لتعمدهم إعاقة الرؤية الحقيقية والعادلة للوحدة الاقتصادية , وإن مراقبي الحسابات لا يؤدون عملهم بمهنية أو يتقصون عن أي حساب مشبوه أو معاملات مشبوهة (Nisha , 2016: 256) .

تعرف الاحتياطيات السرية بأنها احتياطيات يتم تكوينها عن طريق تقليل قيمة الاصول ولا ترتبط هذه الاحتياطيات بالمخاطر الكامنة في الأصول التي يتم تكوينها منها (Bornemann et al , 2012: 2404) ويرى **Brähler** و **Schmidt** إن الاحتياطيات السرية هي قيمة الانحراف الناتج عن التناقض الواسع بين القيم الدفترية التاريخية ومثيلاتها من القيمة العادلة (Brähler & Schmidt ,2014 : 1073) , من المعروف إن ممارسة محاسبة الاحتياطيات السرية موجودة في بداية القرن العشرين ، ولكن لم يُعرف سوى القليل جدًا عن مدى استخدامها فمن خلال مراجعة أدبيات الدراسات تبين وجود شح في الدراسات التي تناولت الاحتياطيات السرية والأثار المترتبة عليها , فهناك بعض الدارسات التي تناولت الاحتياطيات السرية كأحد وسائل إدارة الأرباح (النجار , 2017 : 11) , , تم استخدام الاحتياطيات السرية في مختلف الصناعات وكانت سمة مشتركة للبنوك بشكل خاص ، خصوصاً خلال الفترة التي لم يتم فيها استخدام القواعد والمعايير المحاسبية بشكل شامل لتنظيم اعمال الوحدات الاقتصادية (Nisha , 2016 : 257) , اظهرت نتائج دراسة **Brähe** و **Schmidt** إن دول وصناعات مختلفة تستخدم محاسبة الاحتياطيات السرية ويمكن أن تصل هذه الاحتياطيات إلى مبالغ كبيرة ويمكن ان تحدث بشكل متكرر (Brähe &Schmidt , 2014 : 1417) . ولكن نظراً لطابعها الخفي , لا يمكن تتبع مدى إنشائها من كشف الدخل ولا يظهر مستواها الحالي في قائمة المركز المالي للمنشأة أيضاً , كما لا يتم الإفصاح عن المعلومات حول المستويات والتغييرات في هذه الاحتياطيات لا في الملاحظات ولا في تقرير الإدارة (Bornemann et al , 2012 : 2407) لكن يمكن استنتاج وجودها من خلال مجموعة من الأدلة والقرائن (النجار , 2017, 8 :) .

1- أنواع الاحتياطيات السرية

على الرغم من إن الاحتياطيات في المحاسبة يمكن أن تكون على أنواع مختلفة ويتم إنشاؤها لأسباب متنوعة (Tahir et al ,2010 : 31) , إلا أنه يمكن التمييز بين نوعين من الاحتياطيات السرية وهي كالاتي :-

أ- الاحتياطيات السرية المقصودة : وهي تلك الاحتياطيات التي تتسبب الإدارة عن عمد في تكوينها مثل التعمد في تضخيم اقساط الاندثار أو المبالغة في تقدير المخصصات (النجار ,2017 : 8) . إن وجود مجموعة واسعة من خيارات الحكم الشخصي فيما يتعلق بقياس عناصر قائمة المركز المالي والاعتراف بها, والتي يمكن ان تمهد الطريق للمديرين لتكوين احتياطيات سرية (Brähler & Schmidt ,2014: 1074).

ب- الاحتياطيات السرية غير المقصودة : وهي تلك الاحتياطيات التي تنشأ نتيجة لظروف خارجة عن سيطرة إدارة الوحدة الاقتصادية مثل ارتفاع الارقام السوقية للأصول نتيجة التضخم (Arnold , 2012: 213) ، إذ تؤدي التأثيرات الناتجة عن تطبيق التقييم على أساس التكاليف التاريخية إلى تكوين احتياطيات سرية غير مقصودة (Tahir & et al , 2010 : 31) , كما إن عدم الاعتراف ببعض الاصول غير الملموسة استجابة لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية يؤدي كذلك إلى تكوين مثل هذا النوع من الاحتياطيات (Arnold , 2012, 213) كما يمكن أن يعد سوء تقييم المحاسبين للمواقف التي تحددها المبادئ المحاسبية على أنها من ضمن عناصر قائمة المركز المالي احد أهم اسباب تكوين الاحتياطيات السرية غير المقصودة (Tahir & et al 31 : 2010,). حيث اظهرت نتائج دراسة **Arnold** ان عدم الكشف عن مكونات الارباح المبلغ عنها لا ينشأ بالضرورة عن قصد الاحتياطيات السرية (Arnold , 2012: 213) .

2- طرق تكوين الاحتياطيات السرية

بصورة عامة يمكن تكوين الاحتياطيات السرية عن طريق اظهار الاصول بمبالغ اقل من قيمتها الحقيقية او المبالغة في تقدير قيمة الالتزامات المتوقعة باستخدام عدة اساليب منها :- (النجار ,2017 : 9) .

أ- تحويل النفقات الرأسمالية الى نفقات إيراديه
ب- إدارة الاستحقاق
ت- المغالاة في تقدير أقساط الاندثار
ث- المغالاة في المخصصات
ج- عدم الاعتراف بقيمة الاصول غير الملموسة
ح- تخفيض قيمة المخزون

رابعاً : : علاقة ممارسة الشك المهني بالكشف عن الاحتياطيات السرية

تتفق ادبيات المحاسبة على إن ضعف الإفصاح المحاسبي شفافية المعلومات المحاسبية وغياب الاخلاقيات المهنية احد أسباب عمليات الاحتيال والفضائح المالية التي حدث لكبرى الشركات العالمية (لعروسي , 2019 : 1) فحقيقة أن أسواق رأس المال تعتمد على مراقبي الحسابات لكشف التقارير المالية الاحتيالية 46 : 2013 , Reimers (&Carpenter) ونظراً لطبيعة حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى معلومات ذات مصداقية (الجبول , 2022 : 879) أدى إلى ضغوطات كبيرة على مراقبي الحسابات فإذا فشل التدقيق في الكشف عن الاحتيال عند وجوده قد تواجه شركة التدقيق دعاوى قضائية كبيرة فضلاً عن فقدان السمعة (46 : 2013 , Carpenter& Reimers) فالتدقيق الخارجي يساهم في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين بالقوائم المالية (رايس وزعيبط ,2020 : 452) و تتمثل مسؤولية مراقب الحسابات في التحقق من البيانات المالية للوحدة الاقتصادية و إبداء رأي بتأكيد معقول حول ما إذا كانت تلك البيانات قد أعطت صورة حقيقية وعادلة لأداء الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي للسنة المالية موضوع التدقيق , إن رأي مراقب الحسابات هو اعتراف بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية ، ويستند هذا الرأي إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها وتتطلب الحاجة إلى تقديم تأكيد معقول على البيانات المالية أن يكون مراقبي الحسابات متشككين عند التخطيط لأعمال التدقيق وأداءها (Hussin & Iskandar, 69 : 2015) , إذ تعد نزعة الشك المهني من الأمور الضرورية للتقويم النقدي للأدلة , ويشمل ذلك التشكيك في أدلة التدقيق المتناقضة وإمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات وأي معلومات يتم الحصول عليها من الإدارة كما يشمل الشك في مدى كفاية ومناسبة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها خصوصاً في ظروف معينة مثل وجود عوامل خطر الغش (المعيار الدولي للمراجعة 200 , 2020 :68) لأنه في ظل وجود مؤشرات احتيال قوية ، فإن الشك المهني ، ولا سيما عندما يتم التأكيد عليه بشدة من قبل الرؤساء ، يمكن مراقبي الحسابات من إجراء تقييمات وأحكام أفضل لمخاطر الاحتيال (1: 2020 , Cruz etal). خاصة مع التغيرات الكبيرة في بيئة الاعمال المعاصرة والتي أدت إلى ظهور العديد من المعاملات المالية والتجارية المعقدة (التل , 2015 : 15) إن طبيعة الوحدات الاقتصادية ودرجة تعقيدها فضلاً تنوع النشاط وامتداد مساحته الجغرافية والاقتصادية اصبح احد العوامل الاقتصادية المهمة والمؤثرة على التطبيقات والمعايير المحاسبية (الشجيري , 2020 : 44) كما إن وجود مجموعة واسعة من خيارات الحكم الشخصي فيما يتعلق بقياس عناصر قائمة المركز المالي والاعتراف بها تساعد للمديرين لتكوين احتياطيات سرية (Brähler & Schmidt ,2014: 1074)، التي تؤدي إلى تضييق في وظيفة المعلومات المحاسبية المنشورة (Bornemann et al , 2012 : 2414). لذلك ينظر إلى إنشاء الاحتياطيات السرية على أنه شكل من أشكال عدم الإفصاح وهذا يتعارض مع الفكرة البديلة القائلة بأن الافصاحات الكاملة والدقيقة ومراقبة السوق لتلك الأفصاحات من شأنها تعزيز الكفاءة الاقتصادية (4 : 2014 , Hui) ,لأن الوحدات الاقتصادية المشكوك في نزاهتها قد تستخدم احتياطيات السرية كتمويه لتبدو سليمة من الناحية المالية (Bornemann et al , 2012 : 2414) من خلال اتباع الاسلوب الانتقائي من بين السياسات المحاسبية والقيام بعمليات وهمية تدخل في نطاق الغش والاحتيال وبسبب كون الاحتياطيات السرية لا تظهر في قائمة المركز المالي وليس لها حساب في دفاتر الوحدة الاقتصادية ولكن يمكن استنتاجها عن طريق عدد من الأدلة والقرائن يمكن استنتاجها عن طريق عدد من الأدلة والقرائن (النجار ,2017: 10,8) فمن المرجح أن يكون مراقبو الحسابات الأكثر تشككاً اكثر قدرة على كشفها (1: 2020 , Cruz etal)

حيث تشير الدراسات إلى إن الخصائص الفردية لمراقب الحساب تؤثر بشكل كبير في قدرته على التعرف على المواقف التي تتطلب عملاً او تحقيقاً إضافياً وهناك دليل على إن الشك المهني يسمح لمراقبي الحسابات بتحديد المزيد من إشارات الاحتيال ، وتوسيع ساعات التدقيق وتحديد التناقضات ، وتوليد المزيد من التفسيرات البديلة. (Hurtt etal , 2013 :72) .

الإطار العملي لتقييم وتحليل متغيرات البحث

1- قياس الشك المهني للشركات عينة البحث

تم استخدام مقياس **HPSS) Hurtt 2010)** لقياس مستوى الشك المهني, وهو مقياس نفسي (اعتمد على تفاصيل من علم النفس) مصمم لقياس مستوى الشك المهني بالاعتماد على الخصائص الستة للشك المهني, المقياس مكون من 30 عنصراً (استفسار) مسجل له درجات من 6 نقاط ومصمم بشكل اسئلة صيغت بهيئة عبارات يمكن أن يستخدمها الأشخاص لوصف أنفسهم , حيث تتراوح نتائج الردود من 1 إلى 6 درجة , ويمكن أن تتراوح درجات المقياس الاجمالية لكل فرد من 30 إلى 180درجة , مع الاخذ بالاعتبار إن هناك أسئلة وضعت بصيغة معكوسة اي إن نتيجتها ستكون عكس الارقام الممنوحة لها ضمن السياق الاعتيادي (Hurtt 2010:165,166,) . يمثل مجتمع البحث في شركات التدقيق المجازة للعمل في العراق والبالغ عددها 26 شركة حسب التقرير الصادر من مجلس المهنة المتضمن اسماء شركات التدقيق المجازة للعمل عام 2022 . ولغرض تحقيق هدف البحث قام الباحثان باختيار عينة قصدية مكونة من 5 شركات تدقيق اي ما يعادل 19 % من مجموع مجتمع البحث , حيث تم توزيع 70 قائمة الفحص والمرفق نسخة منها ضمن الملاحق على افراد العينة , في حين بلغ عدد القوائم المستردة منها 56 اي ما نسبته 80% من عدد القوائم الموزعة , كما تم استبعاد 4 لعدم صلاحيتها وبذلك يكون عدد القوائم المستردة والصالحة للتحليل 52 والتي تعادل 74% من اجمالي عدد القوائم المرسلة وكما موضح في الجدول رقم 1 .

الجدول (1)

عدد القوائم الموزعة والمستردة والصالحة

عدد القوائم الموزعة	القوائم المستردة		القوائم الصالحة	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة
72	56	%80	52	%74

المصدر : اعداد الباحثان

ونظراً لخصوصية المعلومات والبيانات المستخدمة لم يتم الافصاح عن اسماء تلك الشركات التي شملتها عينة البحث وبدلاً من ذلك تم استخدام الرموز (**ا ر , ق أ , ع ح , ع ش , م ف**) كرموز اصطلاحية للإشارة الى تلك الشركات عينة البحث.

الجدول (2) يمثل عدد القوائم (الاجابة) لكل شركة من الشركات عينة البحث :

الجدول (2)

عدد القوائم لكل شركة من الشركات عينة البحث

ت	اسم الشركة	عدد القوائم
1	أ ر	10
2	ق أ	6
3	ع ح	12
4	ع ش	15
5	م ف	9
	المجموع	52

المصدر : اعداد الباحثان

علما إن اختلاف عدد الافراد في كل شركة من شركات عينة البحث يعود لاختلاف اعداد العاملين في الشركات من جهة وللقوائم غير المستردة والمستبعدة من جهة اخرى .

الخصائص الشخصية لأفراد عينة البحث

من خلال تفريغ البيانات الواردة في القوائم المستردة من عينة البحث تم تصنيف افراد عينة البحث وحساب التكرارات والنسب المئوية وفقاً للمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة وكانت النتائج كما موضح في الجدول رقم 3 .

الجدول (3)

الخصائص الشخصية لأفراد عينة البحث

		العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	**بكالوريوس**	**35**	**%67**
	ماجستير	**-**	**-**
	دكتوراه	**17**	**%33**
المجموع		**52**	**%100**
المؤهل المهني	**محاسب قانوني**	**17**	**%33**
	اخرى	**35**	**%67**
المجموع		**52**	**%100**
سنوات الخبرة	**اقل من 5 سنوات**	**6**	**%12**
	من 5-10 سنوات	**18**	**%34**
	أكثر من 10 سنوات	**28**	**%54**
المجموع		**52**	**%100**

المصدر : اعداد الباحثان

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ الاتي

1. إن معظم أفراد عينة البحث هم من الحاصلين على درجة البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم 67% في حين بلغت نسبة الحاصلين على شهادة الدكتوراه 33% وهذا الامر له تأثير متباين على مستوى الشك المهني لدى افراد العينة .
2. بلغت نسبة الحاصلين على شهادة مهنية 33% وهذا الامر بالتأكيد يؤثر بشكل سلبي على مستوى الشك المهني لدى افراد العينة .
3. بلغت نسبة افراد العينة ممن لديهم سنوات خبرتهم أكثر من 10 سنوات ما يقارب 54% وهذا يعزز النتائج المرجوة من عينة البحث , يليه الذين خبرتهم من 5-10 سنوات وبنسبة 34% اما افراد العينة الذين خبرتهم اقل من 5 سنوات فقد بلغت نسبتهم 12%

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

جدول (4)

تقييم نتائج استمارة الفحص حسب الدرجات

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

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

جدول (5)

قياس الشك المهني لعينة البحث

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

المصدر : اعداد الباحثان

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

2. قياس الكشف عن الاحتياطيات السرية في القوائم المالية لعينة البحث

من اجل تحقيق هدف البحث تم استخدام تقارير مراقب الحسابات والقوائم المالية لخمس وحدات اقتصادية مدرجة ضمن سوق العراق للأوراق المالية وهي بنفس الوقت احد زبائن شركات التدقيق عينة البحث والتي تم قياس الشك المهني لها , ونظراً لخصوصية المعلومات والبيانات المستخدمة لم يتم الافصاح عن اسماء تلك الشركات او المصارف التي شملتها عينة البحث وبدلا من ذلك تم استخدام الرموز (ا , ب , ج , د , هـ) كرموز اصطلاحية. وكما موضح في الجدول ادناه :

الجدول (6)

توزيع عينة البحث حسب القطاعات

ت	اسم شركة التدقيق	اسم الوحدة الاقتصادية	القطاع	فترة اجراء التدقيق	نوع التقرير الصادر
١	أر	أ	المصارف	٢٠٢٠-٢٠٢١	نظيف
٢	ق أ	ب	المصارف	٢٠٢٠-٢٠٢١	نظيف
٣	ع ح	ج	المصارف	٢٠٢٠-٢٠٢١	نظيف
٤	ع ش	د	المصارف	٢٠٢٠-٢٠٢١	نظيف
٥	م ف	هـ	المصارف	٢٠٢٠-٢٠٢١	نظيف

المصدر : من اعداد الباحثان

ولغرض تحقيق هدف البحث في تحديد امكانية كشف مراقب الحسابات لوجود احتياطيات سرية في القوائم المالية المدققة سيتم استخدام نظرية الاحتمال **probability Theory** والتي تستند إلى اعطاء قيم للعنصر المراد قياسه ضمن مدى يتراوح بين (1 , 0) على ان يكون مجموع الاحتمالات مساوٍ إلى الواحد الصحيح

الجدول (7)

تقييم وجود الاحتياطيات السرية لكل الوحدات الاقتصادية عينة البحث

ت	اسم شركة التدقيق	اسم الوحدة الاقتصادية	عدد الحسابات المستخدمة في التحليل	مجموع مؤشرات وجود الاحتياطيات السرية	عدد المؤشرات المسجلة ضمن الحسابات عينة البحث	المتوسط الحسابي لمؤشرات وجود الاحتياطيات السرية في الحسابات عينة البحث	عدد المؤشرات المشار اليها في تقرير مراقب الحسابات	المتوسط الحسابي مؤشرات وجود الاحتياطيات السرية في تقرير مراقب الحسابات	نسبة الكشف عن وجود الاحتياطيات السرية
١	أر	أ	٧	٩	٦	٠.٦٧	٥	٠.٥٦	%٨٣
٢	ق أ	ب	٧	٩	٢	٠.٢٢	١	٠.١١	%٥٠
٣	ع ح	ج	٧	٩	٧	٠.٧٨	٢	٠.٢٢	%٢٩
٤	ع ش	د	٦	٩	٣	٠.٣٣	١	٠.١١	%٣٣
٥	م ف	هـ	٦	٩	٧	٠.٧٨	٢	٠.٢٢	%٢٩

نلاحظ من الجدول اعلاه ما يأتي :

أ- تشير النتائج إلى وجود احتمالية عالية لتكوين احتياطيات سرية ضمن القوائم المالية وبدرجة كبيرة قياسا بعدد الحسابات التي شملتها عينة البحث .

ب- يلاحظ ايضا انه اغلب تلك الاحتياطيات السرية تكونت نتيجة للمبالغة في تقدير المخصصات نتيجة للمرونة في تطبيق المعايير , حيث تم ملاحظة وجود فروقات واضحة بين مقدار تلك المخصصات قبل وبعد تطبيق المعايير .

ج- بلغت أعلى نسبة لاحتمالية تكوين الاحتياطيات السرية **0.78** في الوحدة الاقتصادية ج , هـ في حين كانت اقل نسبة في الوحدة الاقتصادية د بمقدار **0.33**.

د- تراوحت نسبة الكشف عن الاحتياطيات السرية في تقارير مراقبي الحسابات لشركات التدقيق عينة البحث بين **29%** الى **83%** , حيث بلغت أعلى نسبة للكشف عن مؤشرات وجود الاحتياطيات السرية **83%** في تقرير شركة أ ر في حين كانت أقل نسبة والبالغة **29%** في شركة (**ع ح**) وشركة (**م ف**) .

3- **اختبار صحة الفرضية الرئيسية و الفرضيات الفرعية المنبثق منها** .

1- **لاختبار الفرضية الفرعية الاولى المتضمنة** : هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الشك المهني والكشف عن الاحتياطيات السرية و لقياس علاقة الارتباط بين متغيرات البحث تم استخدام معامل الارتباط بيرسون, والجدول (1) التالي يبين النتائج التي تم الحصول عليها لاختبار هذه العلاقة.

جدول(٨) قيم معامل ارتباط بيرسون

المتغيرات	الشك المهني	الكشف عن الاحتياطيات السرية	أ	ب	ج	د	هـ
أ ر	٠.٦٦٨**	٠.٥٢٤**	٠.٦٤٣**	٠.٦٧٥**	٠.٦٩٢**	٠.٦١٢**	٠.٦٤٠**
ق أ	٠.٦٤٨**	٠.٣٢٩**	٠.٦٨٥**	٠.٤١١*	٠.٦٦٥**	٠.٦٦٧**	٠.٦٦٩**
ع ح	٠.٦٠٧**	٠.٤١٣*	٠.٦١١**	٠.٦٢٨**	٠.٧٤٤*	٠.٦٧١**	٠.٦٠٤**
ع ش	٠.٦٥٣**	٠.٣٤٧**	٠.٦٨٨**	٠.٥٧٦**	٠.٦٦٦**	٠.٤١٣*	٠.٥٩٦**
م ف	٠.٦٧٣**	٠.٤٠٤*	٠.٦١٥**	٠.٥٠٤**	٠.٦٨٩**	٠.٦٠٨**	٠.٧٢٦*
الشك المهني	١	٠.٨٤٤**	٠.٨٢١**	٠.٥٠٣**	٠.٤٢٧**	٠.٣٨٥*	٠.٢٩٩**
الكشف عن الاحتياطيات السرية	٠.٨٤٤**	١	٠.٦٢٣**	٠.٥١٠**	٠.٢٢٧**	٠.٤٣٣**	٠.٣٢٧**

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

يبين الجدول (1) معامل الارتباط بين متغيرات البحث شركات التدقيق (**أر , ق أ , ع ح , ع ش , م ف**) مع الوحدات الاقتصادية (**أ , ب , ج , د , هـ**) حيث كانت جميع قيم معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة دالة احصائياً عند مستوى الدلالة (0.01). وكذلك بين الجدول (8) قيم معامل الارتباط للوحدات الاقتصادية عينة البحث (أ , ب , جـ , د , هـ) حيث كانت جميع قيم معامل الارتباط مع المتغير (الشك المهني) والمتغير (الكشف عن الاحتياطات السرية) دالة احصائياً عند مستوى دلالة(0.01). كما يبين جدول (8) ان قيمة معامل ارتباط بيرسون بين المتغير(الشك المهني) والمتغير(الكشف عن الاحتياطيات السرية) قد بلغت (0.844) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01), وهذه النتيجة تشير إلى أن كلما كان هناك توافر إرشادات مفصلة لأداء عملية التدقيق بما ينعكس في زيادة الثقة و مصداقية المعلومات المقدمة لمراقبي الحسابات من خلال القوائم المالية المختلفة للوحدة الاقتصادية التي تسهم في إعطاء صورة أكثر وضوح و خالية من الأخطاء الجوهرية وتحتوي على المعلومات التي يجب الافصاح عنها , والتي تساعد مراقب الحسابات الذي يمتلك خصائص الشك المهني وممارسته للشك المهني سيكون أقل احتمالاً لتجاهل الظروف الغير العادية ، أو الإفراط في التعميم من خلال أدلة تدقيق محدودة. وبالتالي سيسهم ذلك في رفع الثقة في الوحدة الاقتصادية.

أي بمعنى آخر واستناداً الى معنوية علاقة الارتباط الدالة احصائياً **نقبل الفرضية الفرعية الأولى والمتضمنة** هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الشك المهني والكشف عن الاحتياطيات السرية .

2- التحليل الإحصائي لقياس التأثير ولاختبار الفرضية الفرعية الثانية المتضمنة (هناك علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين الشك المهني والكشف عن الاحتياطيات السرية) و لإثبات هذا الاثر بين الشك المهني و الكشف عن الاحتياطات السرية , يمكن قياس ذلك من خلال نموذج الانحدار الخطي البسيط من خلال افتراض وجود علاقة دالية بين الشك المهني (X) و الكشف عن الاحتياطات السرية (Y) ويمكن التعبير عنها بمعادلة الانحدار الخطي التالية: -

$$Y = a + \beta X$$

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

وتبين المعادلة اعلاه ان الشك المهني هي دالة للقيمة الحقيقية للكشف عن الاحتياطات السرية ويبين الجدول (9) نتائج تحليل التباين (ANOVA) ومعاملات اختبار علاقة التأثير بين متغيرات لقياس العلاقة بينها.

الجدول (٩) نتائج تحليل الانحدار الخطي

ANOVA							
النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية df	متوسط المربعات	R^2	R	Fقيم المحسوبة	مستوى المعنوية Sig
الانحدار	٠.٣٦١	١	٠.٣٦١	٠.٧١٢	٠.٨٤٤	٦٩.٢٧٥	.٠٠٠
القيمة المتبقية	٠.١٤٦	٢٨	٠.٠٠٥				
الاجمالي	٠.٥٠٨	٢٩					

المعاملات Coefficients					
النموذج	المعاملات الغير معيارية		المعاملات المعيارية	T	مستوى المعنوية Sig
	βمعامل	الخطأ المعياري	بيتا		
الثابت	٠.٥٨٢	٠.٢١١		٢.٧٥٨	.٠٠٧
الكشف عن الاحتياطات السرية	٠.٨١٦	٠.٠٩٨	٠.٨٤٤	٨.٣٢٣	.٠٠٠

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

بالاستناد إلى النتائج الموضحة في الجدول (9) يتبين إن متغير (الشك المهني) له ارتباطا وتأثيراً في (الكشف عن الاحتياطات السرية)، حيث يشكل هذا التأثير والارتباط أنموذج انحدار خطي من حيث قوة الارتباط والقدرة التفسيرية والتأثيرية. فقد بلغت قيمة معامل (R) لهذا النموذج (0.844) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01) ويدعم معنويتها قيمة اختبار (F) البالغة (69.275) التي هي أكبر من قيمتها الجدولية (3.17) وتُشير إلى وجود تأثير ما بين المتغير (الشك المهني) والمتغير (الكشف عن الاحتياطات السرية)، كما إن قيمة معامل التحديد (R^2) والتي تمثل القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي قد بلغت (0.712) وتعني هذه القيمة أن نموذج الانحدار الخطي ومن خلال المتغير المستقل (الشك المهني) يمكنه أن يفسر ما نسبته (71.2%) من الاختلاف والتباين في المتغير (الكشف عن الاحتياطات السرية)، وهي نسبة جيدة نوعاً ما وتدل على وجود علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.01).

ويتضح من الجدول (9) النتائج الاحصائية ان قيمة (T= 8.323) والتي هي اكبر من قيمتها الجدولية (2.457) وهي دالة بمستوى معنوية (Sig= 0.01) وهذا يدل على إن منحني الانحدار كاف لوصف العلاقة بين الشك المهني والكشف عن الاحتياطات السرية وبدلالة معنوية .مما يثبت صحة و قبول الفرضية الفرعية الثانية والمتضمنة هناك علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين الشك المهني والكشف عن الاحتياطيات السرية , وعلى وفق البيانات في جدول (9) تكون معادلة الانحدار الخطي: -

$$Y= 0.582 + 0.816X$$

ويتضح من خلال قيمة معامل الميل الحدي (β) البالغ بأن زيادة بعد الشك المهني بمقدار وحدة واحدة سيؤدي الى زيادة في المتغير الكشف عن الاحتياطات السرية بنسبة (58.2%) والباقي يعزى الى عوامل اخرى.

وبناءً على النتائج الواردة في الجدول (8) و الجدول (9) المتضمنة قبول الفرضية الفرعية الأولى والفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الاولى. فقد تمَّ قبول الفرضية الرئيسية الاولى المتضمنة , هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الشك المهني والكشف عن الاحتياطيات السرية .

خامساً : الاستنتاجات والتوصيات

1. الاستنتاجات

في ضوء الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية للبحث تم التوصل الى الاستنتاجات الاتية :

أ- إن الفهم الكافي لأهمية ممارسة الشك المهني من قبل مراقبي الحسابات في جميع مراحل عملية التدقيق يساعدهم على الوفاء بمسؤوليتهم في ابداء رأي مهني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية .

ب- إن امتلاك مراقب الحسابات لمستوى كافي من الشك المهني وميله لافتراض عدم صحة تأكيدات ادارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق يؤدي إلى التركيز على جمع وتقييم الادلة التي تثبت احتمالية وجود اخطاء او احتيال خاصة مع ارتفاع تقييم مخاطر التدقيق .

ت- إن التطورات السريعة التي تشهدها بيئة الاعمال جعلت تعزيز الشك المهني لمراقبي الحسابات يمثل تحدياً رئيسياً لكل من شركات التدقيق والهيئات التنظيمية خصوصاً في المجالات التي تتضمن أحكام إدارية مهمة مع عدم تأكد كبير في القياس. ونظراً لأن الاقتصاد العالمي يصبح أكثر تعقيداً ، فمن المتوقع أن يزداد عدد هذه المجالات في المستقبل ، مما يجعل تطبيق مستوىٍ كافٍ من الشك المهني في إجراءات التدقيق أكثر أهمية .

ث- إن امتلاك مراقب الحسابات لسمات وخصائص الشك المهني قد لا تؤدي بالضرورة إلى تطبيق المستوى المناسب فالطبيعة البشرية لمراقب الحسابات تجعله عرضة للتأثر بعوامل بيئة العمل وهذا ينعكس بالتأكيد على سلوكياته و احكامه وقراراته المهنية .

ج- إن وجود المرونة في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية يؤدي إلى اتاحة الفرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية أو كليهما معا .

ح- إن تكوين الاحتياطيات السرية يعد وسيلة للتلاعب في عناصر القوائم المالية وإظهار دخل الوحدة الاقتصادية واصولها والتزاماتها بصورة غير حقيقية .

خ- إن تكوين الاحتياطيات السرية سواء كانت مقصودة او غير مقصودة يتحدى الموقف الأخلاقي للمديرين ومراقبي الحسابات على حد سواء لان استخدام الاحتياطيات السرية يعرقل حيادية ومصداقية القوائم المالية للوحدة الاقتصادية .

2. التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل اليها ومن اجل تفعيل دور الشك المهني لمراقب الحسابات في الكشف عن الاحتياطيات السرية والحد من مخاطر الاكتشاف يمكن تقديم التوصيات الاتية :

أ- دعم الدراسات الاكاديمية ونشر الوعي حول مفهوم الشك المهني وتقديم التوجيه الكافي لمراقبي الحسابات حول كيفية ممارسة الشك المهني و كيفية معرفة المواطن التي تستدعي ممارسة مستوى اعلى من الشك المهني .

ب- التحلي بعقلية متسائلة والتيقظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف سواء كان ناتج عن خطأ أو غش وإجراء تقييم نقدي للتأكيدات قبل قبولها كأدلة .

ت- ضرورة قيام الهيئات المهنية و التنظيمية المسؤولة عن مهنة التدقيق بالتأكيد على اهمية الشك المهني وضرورة ممارسته اثناء عملية التدقيق .

ث- ضرورة قيام الهيئات المهنية و التنظيمية المسؤولة عن مهنة التدقيق بالتأكيد على مراعات المعايير المهنية والاخلاقية ومتابعة نشر التعليمات الخاصة بأخلاقيات المهنة .

ج- ضرورة قيام الهيئات التنظيمية والمهنية بنشر التعليمات الخاصة بتفسير المعايير والمبادئ المحاسبية التي لا تتضمن اسس قياس ثابته لضمان الحد من استغلال الظروف التي تؤدي الى تكوين الاحتياطيات السرية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

ح- التركيز على ضرورة اجراء المزيد من البحث لتحديد وشرح نتائج وجود ممارسات إدارة الارباح بشكل عام والاحتياطيات السرية بشكل خاص بصورة أكثر تفصيلاً لمنح المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين وواضعي المعايير أساساً أفضل بكثير لفهم الحد الذي تؤثر فيه على قابلية المقارنة وكيف يمكن تضمينها في تحليل البيانات المالية .

المصادر

- ابو الفضل , عبد العال مصطفى , اطار مقترح لخصائص الشك المهني واثره على سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الادارة لفرض الاستمرارية : دراسة ميدانية , مجلة البحوث المحاسبية , المجلد 3 , العدد 2 , جمهورية مصر العربية , 2016 .
- التل هبة عمر محمد , اثر ادارة الارباح على القيمة السوقية للأسهم : دراسة اختبارية على الشركات الهندسية والانشائية الاردنية , رسالة ماجستير , جامعة الشرق الاوسط –كلية الاعمال , المملكة الاردنية الهاشمية , 2015 .
- ال حسن علي فايع محمد , ادارة الارباح باستخدام حسابات الاستحقاق : دراسة تطبيقية في الشركات السعودية , المجلة العربية للإدارة , المجلد 38 , العدد 4 , المملكة العربية السعودية , 2018 .
- الزايغ , هاني فرحان , علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي بأكتشاف الغش والاخطاء الجوهرية في القوائم المالية – دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة , مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية , المجلد 28 , العدد 2, فلسطين , 2020 .
- الشجيري محمد حويش علاوي , المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولية , جمهورية العراق , 2020.
- الطائي بشرى فاضل , علاء الدين عبد الرحمان عثمان , تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق , مجلة العلوم الاقتصادية والادارية . العدد 108, المجلد 24 , جمهورية العراق , 2017.
- المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الاخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية , الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين , المملكة العربية السعودية, 2020.
- النجار جميل حسن , مدى استخدام الاحتياطيات السرية كأداة لإدارة الارباح بهدف التأثير على نسبة كفاية رأس المال والقيمة السوقية : دراسة تطبيقية على شركات التأمين المدرجة في بورصة فلسطين , مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية , المجلد 25 , العدد 4 , فلسطين , 2017 .
- حميدات , جمعة فلاح , خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية , المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين , المملكة الاردنية الهاشمية ,2019 .
- رايس سفيان, نور الدين زعيبط , أثر سلوك الشك المهني للمدقق الخارجي على تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في ولاية تبسة , مجلة العلوم الانسانية , المجلد 21 , العدد 1 , الجزائر , 2020 .
- سلطان حسام حميد , بافلوفنا اينينا يلينا , جودة انشطة الفحص الضريبي في الحد من ممارسات ادارة الارباح , مجلة اقتصاديات الاعمال للبحوث التطبيقية , العدد (خاص- ج 2) , جمهورية العراق , 2021 .
- شعيب عندير عون , عجيلة محمد , متطلبات واقع الابداع المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية " نظرة استشرافية " , مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والادارة , المجلد 1 , العدد 1, الجزائر , 2017.
- لعروسي اسيا , تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر – دراسة استطلاعية , اطروحة دكتوراه , جامعة محمد بوضياف ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , الجزائر , 2019
- قاسم محمد بسام محمد , دراسة مدى تأثير ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي على جودة حكمه المهني – دراسة ميدانية على المملكة العربية السعودية , رسالة ماجستير , جامعة ام القرى –كلية ادارة الاعمال , المملكة العربية السعودية , 2019 .
- مسعودي عمر , بن الدين محمد , تخطيط عملية التدقيق ودوره في الحد من مخاطر التدقيق في المؤسسات الاقتصادية دراسة لعينة من المؤسسات بولاية أدرار , مجلة التكامل الاقتصادي , المجلد 5 , العدد 2 , الجمهورية الجزائرية , 2017 .
- ويفر , ليزا , ادارة التحول من US GAAP الى IFRS , تعريب لجنة البحوث والتطوير جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين , الطبعة الاولى , دار حميرا للنشر, جمهورية مصر العربية , 2016 .

- Arens,A. Alvin , elder, J . Randal , Beasley ,S . Mark , Chris E. Hogan , Auditing and assurance services-An integrated Approach , sixteenth edition , Pearson Education, Inc, United States of America , 2016.
- Arnold A. J . , Secret Reserves or Special Credits? A Reappraisal of the Reserve and Provision Accounting Policies of the Roy Mail Steam Packet Company 1915–27 , Accounting and Business Research , Available at http://dx.doi.org/10.1080/00014788.1991.9729833 ,United kingdom , 2012.
- Boritz J. Efrim , Patterson Katharine Elizabeth , Rotaru Kristian , Wilkin Carla , How Reliable are the Hurtt Professional Skepticism Scale and the Rotter Interpersonal Trust Scale for Audit Experimental Research , Canadian Academic Accounting Association Annual Conference, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3101814 Canada , 2019 .
- Bornemann Sven , Kick Thomas , Memmel Christoph , Pfingsten Andreas, Are banks using hidden reserves to beat earnings benchmarks? Evidence from Germany , Journal of Banking and Finance , Volume 36, Issue 8, United States of America , 2012.
- Brähler Gernot , Schmidt Sebastian , Drivers of Hidden Reserves Consequences for the Comparability of Financial Statements Under IFRS , International Review of Management and Business Research , Volume . 3 Issue.3 , Germany, 2014 .
- Brazel F. Joseph , The Outcome Effect and Professional Skepticism , Current Issues in Auditing , United States of America , Volume. 13, No. 1 ,2019.
- Carpenter D. Tina, Reimers L. , Jane , Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions , accounting behavior and organization , volume 25 Issue2 , United States of America , 2013.
- Ciołek Maciej , Professional Skepticism in Auditing and its Characteristics , Scientific work of the University of Economics in Wroclaw , Issue 474 , Poland , 2017.
- Cruz Aeson Luiz Dela , Patel Chris, Ying Sammy, Pan Peipei, The relevance of professional skepticism to finance professionals' Socially Responsible Investing decisions , Journal of Behavioral and Experimental Finance, Volume 26, Australia , 2020.
- Glover M .Steven , Prawitt F. Douglas, Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum , auditing , volume 8 Issue 2 , United States of America ,2014
- Hamshari Yaser Mohd , Ali Haitham Yousef , Alqam Mohammad Ahmad , The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan , Academic Journal of Interdisciplinary Studies , Volume 10 Issue 2, Jordan , 2021.
- Hui Freda , Secret reserves in banking: A case study of HSBC, 1967-1995, , Available at https://silo.tips/download/secret-reserves-in-banking-a-case-study-of-hsbc , 2014 .
- Hurtt R. Kathy , Development of a Scale to Measure Professional Skepticism , Auditing: A Journal of Practice &Theory , Volume. 29 Issue 1 , United States of America , 2010 .

- Hurtt R. Kathy , Liburd Helen Brown , . Earley E. Christine , Krishnamoorthy Ganesh , Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research , Auditing: A Journal of Practice & Theory, Volume. 32, Issue 1 , United States of America , 2013.
- Hussin Sayed Alwee Hussnie Sayed , Iskandar Takiah Mohd , Saleh Norman Mohd, Jaffar Romlah , Professional skepticism and auditors' assessment of misstatement risks the moderating effect of experience and time budget pressure , Economics and Sociology , Volume. 10, no. 4, Malaysia , 2017.
- Hussin Sayed Alwee Hussnie Sayed , Iskandar Takiah Mohd , Re-Validation of Professional Skepticism Traits , Procedia Economics and Finance , Volume 28 , Malaysia , 2015
- Liburd L. Brown Helen , Cohen Jeffrey , Trompeter Greg , Effects of Earnings Forecasts and Heightened Professional Skepticism on the Outcomes of Client–Auditor Negotiation , Journal of Business Ethics , Volume 116, Issue 4, United States of America , 2013 .
- Louwers J . Timothy , Ramsay J . Robert , Sinason H . David , Strawser R . Jerry , Thibodeau C . Jay , Auditing and assurance services , Sixth edition , McGraw-Hill Education. , United States of America , 2013 -.26. Nelson W. Mark , A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing , Auditing: A Journal of Practice and Theory, Volume . 28, No. 2, , United States of America, 2009.
- Nisha Nabila , Secret reserve accounting: a critical review of Bangladesh , International Journal of Accounting and Finance , Volume . 6 , Issue.4 , Bangladesh , 2016 .
- Nolder J . Christine, Kadous Kathryn , Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward , Accounting Organizations and Society, Volume 67 , United States of America , 2018
- Quadackers Luc , Groot Tom , Wright Arnold , Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt , Contemporary Accounting Research , Volume31 Issue3 , Canada , 2014 .
- Shaub K . Michael , Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Volume 23, Emerald Publishing Limited , United kingdom , 2020
- Singleton W. Tommie , Singleton J. Aaron , Fraud Auditing and Forensic Accounting , Fourth Edition , John Wiley & Sons , United States of America , 2010
- Tahir Henny Hazliza Mohd , Haron Rosmawati , Kadri Mohd Halim , Ibrahim Muhd Kamil , Empirical Evidence of Hidden Reserves Movement in Malaysia , International Conference on Science and Social Research , Available at https://ieeexplore.ieee.org/xpl/conhome/5767513/proceeding , Malaysia , 2010.