

**نموذج مقترح لقياس أثر الشجاعة المهنية  
لمراجع الحسابات على قرارات تقييم مخاطر المراجعة  
دراسة ميدانية على المراجعين الأعضاء  
في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية \***

**د. جهاد محمد محمد شرف \*\***

---

\* تاريخ التسليم: 2015 / 8 / 16م، تاريخ القبول: 2015 / 9 / 21م.  
\*\* أستاذ مساعد/ الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا/ خانيونس/ فلسطين.

**Proposed Model to measure the effect of professional courage on decisions related to the assessment of auditing risks. A field study on auditors members of the Egyptian Society of Accountants and Auditors**

**Abstract:**

The study aims to review the concept and the importance of the characteristics of the professional courage, which was specified in the Self - Esteem and Autonomy in alternatives, and the increase in checking of the accuracy of information sources. The researcher reviewed and clarified the decisions related to auditing. These characteristics showed practices represented in: the increase in search for information, the increase in detection of contradictions, the increase in the generation of assessment of auditing risks , and also reviewed the most important aspects of high impact risks which need a professional courage to improve the related decisions in order to avoid these risks.

On the other hand the researcher conducted a field study to explore the effects of the availability of the professional courage on decisions related to the assessment of auditing risks. The field study showed that there are significant effects of Self - Esteem and Autonomy on the decisions related to the assessment of auditing risks.

**Keywords:** professional courage, Self - Esteem, Autonomy, audit risk assessment.

**ملخص:**

يهدف البحث إلى استعراض مفهوم الشجاعة المهنية وأهميتها وخصائصها التي تحددت في خاصيتي الثقة بالنفس والاستقلال الذاتي لمراجع الحسابات، إذ ينتج عن تلك الخصائص ممارسات تتمثل في: زيادة البحث عن المعرفة، العمل على كشف التناقضات، القدرة على توليد البدائل، زيادة التدقيق في مصادر المعلومات. وقد قام الباحث باستعراض وتوضيح القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة وأهم الجوانب ذات المخاطر المرتفعة التي تحتاج إلى الشجاعة المهنية لتحسين الأحكام والقرارات المتعلقة بها لمواجهة تلك المخاطر. وقد قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية لمعرفة أثر توافر خاصيتي الشجاعة المهنية المتمثلة في الثقة بالنفس والاستقلال الذاتي على القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة، حيث خلصت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير معنوي لخاصيتي الشجاعة المهنية على القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة.

الكلمات المفتاحية: الشجاعة المهنية، خاصية الثقة بالنفس، خاصية الاستقلال الذاتي، تقييم مخاطر المراجعة.

## 1/2 مشكلة البحث:

بناء على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال  
الرئيس التالي:

ما أثر خصائص الشجاعة المهنية على كفاءة القرارات  
المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة؟

ويتفرع عنه الأسئلة الفرعية التالية:

- ما أثر خاصية الثقة بالنفس لمراجع الحسابات على كفاءة القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة.
- ما أثر خاصية الاستقلال الذاتي لمراجع الحسابات على كفاءة القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة.

## 1/3 أهمية البحث

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تتعلق بخصائص الشجاعة المهنية التي تعد من المؤثرات الهامة على كفاءة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، حيث لا زال هذا الموضوع يواجهه الكثير من الغموض لقلّة الأبحاث والدراسات المرتبطة به، وذلك على الرغم من التقارير والتحقيقات التي أكدت على أن ضعف تلك الخصائص لدى المراجعين كان وراء العديد من فشل عمليات المراجعة.

## 1/4 الهدف من البحث

يتمثل هدف البحث في توضيح مفهوم وخصائص الشجاعة المهنية في مجالات المراجعة، والتعرف على مدى أهميتها وتأثيرها على القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة، وذلك للحد من تأثير تلك المخاطر على عمليات المراجعة، كما يهدف البحث أيضاً إلى تحديد أهم جوانب ومراحل المراجعة التي تعتبر ذات مخاطر مرتفعة.

## 1/4 فرضيات البحث

تتمثل فرضية البحث في وجود أثر لخصائص الشجاعة المهنية على القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة. ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

- تؤثر خاصية الثقة بالنفس لدى مراجع الحسابات على كفاءة قرارات تقييم مخاطر المراجعة.
- تؤثر خاصية الاستقلال الذاتي لدى مراجع الحسابات على كفاءة قرارات تقييم مخاطر المراجعة.

## 1/5 منهج البحث:

المنهج المستخدم في تحقيق أهداف البحث هو المنهج الاستنباطي الذي يعتمد على التحليل النظري والدراسة العملية، والهدف من التحليل النظري هو الوصول إلى فرضية الدراسة بخصوص أثر خصائص الشجاعة المهنية المتمثلة بخاصية الثقة بالنفس والاستقلال الذاتي على القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة، أما الدراسة الميدانية فالهدف منها اختبار صحة فرضيات الدراسة.

## 1 الإطار العام للبحث:

### 1/1 مقدمة:

تعد الشجاعة المهنية أحد الموضوعات الهامة التي تمس الشخصية المهنية، وقد قال الفلاسفة القدماء إن الشجاعة المهنية تمكن الشخص من الطعن في ادعاءات ومطالبات الآخرين، نظراً لأن تحدي تلك المطالبات يستوجب المواجهة المباشرة، وتقديم تفسيرات وآراء تتعارض مع الآخرين، الأمر الذي لا يقدر عليه من لا يمتلك القدر الكافي من الثقة بالنفس والاستقلال الذاتي (Hurttt, 99). كما أن للشجاعة دوراً في تنمية القدرات العقلية، فالشجاعة تمثل ميلاً أو تهيؤاً عقلياً عصبياً مكتسباً يجعل الفرد أكثر جرأة وإقداماً ومشاركة وفعالية في المواقف الاجتماعية المختلفة، وأكثر قدرة على تحقيق الأهداف. (عثمان وحسن، 2003: ص196). وتعد الشجاعة المهنية ذات تأثير فعال على الارتقاء بمستوى الأداء المهني لمراجعي الحسابات، فقد أشارت دراسة (بخيت، 2004: ص52) أن ضعف روح المبادرة وعدم القدرة على مواجهة الأمور الناتجة عن ضعف الشجاعة المهنية يعد من أهم العوائق الداخلية التي تحد من اكتساب المراجع للقدرة على حل المشاكل المهنية، وقد أشارت دراسة (Hurttt, 2010: p155) إلى خاصية الثقة بالنفس والاستقلال الذاتي كمكونات أساسية للشجاعة المهنية، وقامت دراسة (الصباغ وشرف، 2014: ص242) بتطوير مقاييس لقياس مدى توافر الشجاعة المهنية لدى مراجعي الحسابات من واقع مدى توافر خصائصها المتمثلة في خاصية الثقة بالنفس والاستقلال الذاتي. وباستعراض معايير المراجعة نجد أنها تضمنت الإشارة الضمنية إلى أهمية خصائص الشجاعة المهنية في مجالات المراجعة، حيث أشار المعيار SAS No 109 أن على المراجع أن يكون صارماً في متابعة أي مؤشرات أو معلومات تشير إلى إمكانية احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية نتيجة للاحتيال، ولكي يكون المراجع صارماً كما أشار المعيار، فذلك يستوجب أن يكون لديه ثقة كبيرة بنفسه ويجب أن يتمتع باستقلالية الفكر الذي يعبر عن حالة ذهنية تسمح بإبداء نتيجة ما، دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وموضوعية. (IFAC, 2008: p117)

وتعد الأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة إحدى المجالات الهامة المؤثرة على كفاءة الأداء المهني، ونتائجها ذات تأثير كبير على نتائج أعمال المراجعة (شرف، 2015: ص81)، وبالتالي فهي تحتاج إلى شجاعة مهنية تمكن المراجع من القيام بها بصورة مناسبة، كما تضمنت معايير الرقابة الحكومية الصادرة عن المراقب العام للولايات المتحدة الأمريكية Government Accountability Office (GAO) لعام 2007 الإشارة إلى أن إستقلالية وموضوعية المراجع تعد من العوامل المؤثرة على كفاءة أحكامه المهنية (GAO, 2007, p3).

## 6 / 1 هيكل البحث

في إطار موضوع البحث وأهميته وهدفه وفرضيته ومنهجيته، سوف يتناول الباحث هذا البحث من خلال العناصر التالية:

- الدراسات السابقة
- مفهوم وخصائص الشجاعة المهنية في المراجعة.
- القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة.
- الدراسة الميدانية.
- الخلاصة والنتائج والتوصيات.
- مقترحات لأبحاث مستقبلية.

## 2 - الدراسات السابقة:

قام الباحث باستعراض الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات البحث، وتم تقسيمها إلى دراسات باللغة العربية ودراسات باللغة الانجليزية كما يلي:

### أولاً: دراسات باللغة العربية

تناولت دراسة (فوده، 2001) تحديد المشاكل التي تؤثر على كفاءة مهنة مراجعة الحسابات، والتي تتمثل بشكل كبير في كيفية تحديد وقياس مخاطر المراجعة، نظراً لأن قياس المخاطر يرتبط بتخطيط برنامج المراجعة في بيئة الاعمال المصرية، وقد قامت الدراسة ببناء نموذج كمي مقترح لقياس المخاطر النهائية، وتم اختبار النموذج من خلال قائمة استقصاء وزعت على مكاتب مراجعة خاصة ومراجعي الجهاز المركزي للحسابات. أما دراسة (عثمان وحسن، 2003) فقد بحثت العلاقة بين الذكاء الاجتماعي وكل من: الدافعية للتعليم والخجل والشجاعة والتحصيل الدراسي لدى طلبة جامعة الزقازيق. وتم دراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة المتمثلة في الذكاء الاجتماعي والدافعية للتعليم والخجل والشجاعة والتحصيل الدراسي من خلال قائمة استقصاء أعدت لهذا الغرض وتضمنت مقاييس لمتغيرات الدراسة، وخلصت الدراسة لوجود ارتباط موجب بين الذكاء الاجتماعي والشجاعة. وتناولت دراسة (الصباغ، 2004) تحديداً وتحليلاً لمخاطر المراجعة، حيث تم تحديد ثلاثة أنواع رئيسية لمخاطر المراجعة تتمثل في: الخطر الكامن (مخاطر الأعمال)، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف، وخلصت الدراسة إلى أهمية العمل على رفع كفاءة المراجعين في تقييم تلك المخاطر لما يترتب عليها من تأثير على كفاءة الأداء المهني. أما دراسة (عبد الفتاح، 2007) فقد هدفت إلى ترشيد الأحكام المهنية لمراجع الحسابات لأغراض الحكم على مدى عدالة عرض القوائم المالية تجنباً لاحتوائها على أخطاء جوهرية، وذلك نظراً لتزايد الضغوط على مهنة المراجعة وتزايد مسؤولية المراجع تجاه النهوض بمستوى الأداء المهني، وخلصت الدراسة إلى أن ترشيد الحكم المهني للمراجع يحقق جودة المراجعة. كما تناولت دراسة (عبد الله، 2009) توضيح أثر استخدام مدخل تحليل الاستراتيجية على تحسين دقة تقييم المخاطر، ومن

ثم توجيه موارد المراجعة نحو المناطق الأعلى خطراً، حيث يتميز مدخل تحليل الاستراتيجية بانتظام ومنهجية تجميع المعلومات، وقد خلصت الدراسة إلى أن تحليل محتوى ومراحل تشغيل الاستراتيجية يمكن المراجع من تشغيل المعلومات المتعلقة بالبيئة الداخلية والخارجية بدقة عالية، وقامت دراسة (الصباغ وشرف، 2014) بدراسة أثر خصائص الشك المهني على الأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة، حيث تبين للدراسة أن خصائص الشك المهني التي حددتها الأبحاث الأكاديمية تتضمن خاصية الثقة بالنفس، والاستقلال الذهني وانهما ذات تأثير معنوي على كفاءة أحكام وقرارات تقييم المراجعين لمخاطر المراجعة. وأوصت الدراسة بتعزيز تلك الخصائص لدى مراجعي الحسابات.

### ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية

قامت دراسة (Umar and Anandarajan, 2004) باختبار مدى تأثير الخصائص الديموغرافية المتمثلة في كل من: الجنس، الخبرة، المؤهلات المهنية، نوع الوظيفة (مراجع داخلي أو مراجع خارجي) على استقلال أحكام المراجعين، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى تأثير بعض الخصائص الديموغرافية على استقلالية أحكام المراجعين، ومن تلك الخصائص الخبرة والمؤهلات المهنية، وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز التوجهات والإرشادات الأخلاقية والمعايير المهنية التي من شأنها أن تخفف من الضغوط التي تؤثر على استقلالية أحكام المراجعين. وتناولت دراسة (Schilp-zand, 2008) توضيح الإطار النظري للشجاعة الشخصية، حيث تم استعراض وتوضيح المفاهيم المختلفة للشجاعة وأنواعها الثلاث المتمثلة في الشجاعة الجسمية والتي تتعلق بشكل كبير بالأعمال العسكرية والقتالية، والشجاعة الاجتماعية ويطلق عليها الشجاعة المدنية وشجاعة المشاريع (الأعمال)، كما قامت الدراسة بتطوير مقاييس لكل نوع من تلك الأنواع الثلاث يمكن من خلالها قياس مدى حصيلة الشخص من الشجاعة. وقامت دراسة (Quadackers&Wijnandsrade, 2009) بفحص العلاقة بين خصائص الشك المهني في المراجعة والأحكام والقرارات المترتبة على تلك الخصائص، وقد تم اختبار ثلاث خصائص معترف بها في أدبيات كل من علم النفس والمراجعة تتمثل في: الثقة الشخصية، تعليق وإرجاء الحكم، مكان السيطرة. وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين خصائص المراجعين وأحكام وقرارات المراجعة. وقد أظهرت الثقة الشخصية أعلى درجة معنوية في التنبؤ بأحكام وقرارات المراجعة.

كما قامت دراسة (Hurtt, 2010) بتطوير نموذج لقياس خصائص الشك المهني لدى المراجعين، حيث اشتمل النموذج على ست خصائص، منها خاصية الثقة بالنفس والاستقلال الذهني التي تمثل خصائص الشجاعة المهنية لمراجعي الحسابات، وأكد في الدراسة أهمية توافرها في الخاصيتين نظراً لدورها في تمكين المراجعين من تحدي افتراضات إدارة العميل. و تناولت دراسة (Nolder, 2012) أثر المواقف العاطفية على الممارسة المهنية للمراجعين، حيث تم دراسة أثر كل من الخوف والغضب، حيث خلصت نتائج الدراسة إلى تأثير المواقف العاطفية على الأحكام

فعال في تكوين وصقل الشخصية المهنية لمراجع الحسابات من خلال إسهامهما في تكوين عقليته المهنية التي تنعكس وتؤثر على ممارسته وسلوكه المهني، ويمكن توضيح تلك الخصائص كما يلي:

#### ◀ الخاصية الأولى: الثقة بالنفس

تتطلب الشجاعة المهنية وجود خاصية الثقة بالنفس لدى المراجع، وباستعراض معايير المراجعة نجد أنها تضمنت الإشارة الضمنية إلى أهمية خاصية الثقة بالنفس في مجالات المراجعة، حيث أشار المعيار SAS No 109 أن على المراجع أن يكون صارماً في متابعة أي مؤشرات أو معلومات تشير إلى إمكانية احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية نتيجة للاحتيال، ولكي يكون المراجع صارماً كما أشار المعيار، فذلك يستوجب أن يكون لديه ثقة كبيرة بنفسه. كما أن معيار المراجعة الدولي ISA 200 تضمن أيضاً إشارة ضمنية لأهمية خاصية الثقة بالنفس، حيث أشار أنه يجب على المراجع أن يكون متيقظاً للأدلة التي تقدمها إدارة منشأة العميل، وعليه ألا يقبل بأدلة مراجعة غير مقنعة. وتعد الثقة بالنفس ضرورية للمراجع حتى يتمكن من الطعن في ادعاءات ومطالبات الآخرين؛ نظراً لأن تحدي تلك المطالبات يستوجب المواجهة المباشرة، وتقديم تفسيرات وآراء تتعارض مع الآخرين، الأمر الذي لا يقدر عليه من لا يمتلك القدر الكافي من الثقة بالنفس (Hurt, 99 p16). وتعد الثقة بالنفس ضرورية في تحقيق النجاح لما لها من دور في توفير الهدوء الداخلي، وعدم وجود اضطرابات نفسية تؤثر على أداء العمل، وتعتبر الثقة بالنفس واحترام الذات عن المشاعر الذاتية والقدرات التي يمتلكها الشخص (Iom, 2001) ، وقد وجد (Holtfreter & Kristy, 2001: p16) علاقة قوية بين المناقشات الأكاديمية الجماعية والعمل التعاوني وبين تعزيز القدرات وزيادة الثقة بالنفس واحترام الذات لأعضاء الفريق، ويرى (Clark and Goldsmith, 2005: p290) أن النقص في هذه الخاصية يؤدي إلى انخفاض ثقة الشخص في اعتماده على الأحكام التي يتخذها، وأن الثقة بالنفس تحفز صاحبها على قبول التحدي فيما يتعلق بمقدرته على إقناع الآخرين بقراراته بدلاً من تسليمه ببساطه وقبوله بوجهات نظر الآخرين. وقد خلصت دراسة (Quadackers & Wijnandsrade, 2009: p23) إلى أن الثقة الشخصية للمراجع تحتل أعلى درجة معنوية في التنبؤ بالأحكام والقرارات المتشككة، وخلصت دراسة

(Mcknight and Wright, 2011: p192) أن المراجع الأكثر نشاطاً في إصدار أحكام وقرارات المراجعة هو الذي يملك قدراً أكبر من الخصائص والسمات الداخلية نظراً لأنه يواجه حالات معقدة في الحياة العملية، وإذا لم يكن لديه الثقة الكافية بالنفس فإن ذلك سيدفعه للتخلي عن إجراءات الفحص الإضافية التي قد تكون ضرورية لإزالة شكوكه والحصول على التأكيدات التي تدعم رأيه المهني. وعلى الرغم من أهمية خاصية الثقة بالنفس كأحد خصائص الشجاعة المهنية والتأكيد عليها في المعايير المهنية والأبحاث الأكاديمية إلا أن هناك محاذير حول الإفراط في هذه الخاصية، فقد أظهرت دراسة (Ow-Weickgenannt, 2009: p3) (hoso) التي أجريت على 144 مراجعاً متخصصاً بدرجة seniors

والقرارات، فالخوف والغضب يجعلان المراجع أكثر حرصاً عند اتخاذ الأحكام والقرارات، وأكثر عرضة لتحدي تقييمات العميل.

### 3 - مفهوم وخصائص الشجاعة المهنية في المراجعة.

#### 1/3 مفهوم الشجاعة

تعد الشجاعة من السمات اللازمة والهامة لنجاح أي عمل مهني، وقد أجمع الحكماء على أن الشجاعة تعتبر إحدى الفضائل الرئيسية بجانب الحكمة والعدالة والتي تشكل ما يعرف بالقوة الغضبية التي بها يكون الغضب والنجدة والإقدام على الأهوال والرغبة في بلوغ الكمال والبحث عن المعرفة، ومن الفضائل التي تندرج تحت الشجاعة: عزة النفس، علو الهمة وثباتها، الحلم، والسكون، فالشجاعة المهنية قوة تحرك صاحبها للأمام وتدفعه لتنفيذ أفكاره والدفاع عن معتقداته (خلف، 2010 ص15) ويرى (الغزالي، 2012 ص32) أن الشجاعة المهنية تعني أن يكون للشخص موقف واضح يتحمل من أجله المخاطرة المحسوبة ويرفض الوضع القائم غير الملائم.

#### 2/3 أنواع الشجاعة

حددت دراسة (Aprigliano, 1999: p50 - 54) أربعة أنواع للشجاعة تتمثل في: الشجاعة الجسدية، الشجاعة المعنوية، الشجاعة الاجتماعية، الشجاعة الإبداعية. حيث تكون الشجاعة الجسدية مرتبطة بقوة الجسم والاستعداد للقيام بأعمال تحتاج إلى القوة والعنف، بينما تنبع الشجاعة الأدبية من الشاعر والأحاسيس الداخلية للشخص تجاه معاناة ومشاكل الآخرين وتمثل حافزاً له على المساعدة في حل تلك المشكلات. أما الشجاعة الاجتماعية فترتبط بمواقف الشخص وشعوره بالمسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع، وقد يتطلب هذا النوع أن يعرض الإنسان بعض علاقاته ومصالحه للخطر للوفاء بمسؤولياته الاجتماعية، بينما تتمثل الشجاعة الإبداعية في إقدام الشخص على اكتشاف ما هو جديد والعمل على تحدي الافتراضات المعرفية القائمة والعمل على اكتشاف معرفة جديدة.

ويرى الباحث أن الشجاعة المهنية لمراجع الحسابات تتكون من الشجاعة المعنوية والشجاعة الاجتماعية والشجاعة الإبداعية، نظراً لأن خدمات المراجع تؤثر على قرارات العديد من الأطراف، وبالتالي يجب أن يمتلك المراجع الشجاعة المعنوية والاجتماعية والإبداعية التي تتلاءم مع مسؤولياته الاجتماعية والأخلاقية.

#### 3/3 خصائص الشجاعة المهنية

حددت دراسة (Hurt, 2010, p155) خاصيتين للشجاعة المهنية تتمثلان في خاصية الثقة بالنفس وخاصية الاستقلال الذاتي، حيث تؤثر تلك الخصائص على ممارسات المراجعين، حيث قام (Hurt, 2010, p154) بتحديد تلك الخصائص من خلال استعراض أدبيات الدراسات الفلسفية القديمة التي اهتمت وركزت على الجوانب الشخصية التي تميز الإنسان وتؤثر على ممارساته وسلوكه، وقد أشارت دراسة (الصباغ، وشرف 2014: ص251) أن خاصيتي الثقة بالنفس والاستقلال الذاتي تسهمان بشكل

(1) نقلاً عن Hurt 2010: p155

ISA 400 مخاطر المراجعة بأنها المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأي غير ملائم عندما تكون المعلومات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية (IFAC, 2008: P117).

#### 4/ 2 مكونات مخاطر المراجعة

حددت المعايير المهنية ثلاثة مكونات لمخاطر المراجعة هي: المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف موضحة كما يلي (SAS 107: P93 ; ISA 400: P119) :

##### ◆ الخطر الملازم (الحتمي) : Inherent Risk

يعرف بأنه قابلية أو حساسية رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لخطأ يكون جوهرياً ومؤثراً إذا اجتمع مع خطأ آخر في أرصدة حسابات أخرى أو في عمليات أخرى، وذلك في ظل عدم وجود إجراءات خاصة للرقابة الداخلية. وقد أشارت دراسة (الصباغ، 2004: ص84) إلى أن الخطر ينبع أساساً من حالة عدم التأكد التي تحيط بالفرد من كل جانب، وأن خطر الأعمال أضحى من المخاطر الكامنة في كل أنشطة منشآت الأعمال، حيث أصبحت جميع الظروف المحيطة تمثل خطراً بالنسبة للمنشأة، فالقوة التنافسية الحالية والمرتبقة وقدرة المنافسين على الابتكار والتجديد وكذلك الظروف الاقتصادية المعاكسة والتغيرات في أسعار الصرف ومعدلات الفائدة والعوامل السياسية والاجتماعية والبيئية والتكنولوجية وغيرها من العوامل تعتبر المسبب الرئيس لمخاطر الأعمال. وهو بحسب ما جاء في الفقرة رقم 30 من المعيار الدولي للمراجعة ISA 315 الخطر الناتج عن حالات وأحداث أو ظروف أو أفعال مهمة والتي يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة في تحقيق أهدافها وتنفيذها. كما خلصت دراسة (أحمد، 2009: ص195) إلى أن اختلاف المراجعين في إدراك الأداء النسبي للمنشأة يؤثر على تقييم كل منهم لمخاطر أعمال المنشأة، بالإضافة إلى أن أحكام وقرارات تقييم المراجعين لمخاطر الأعمال تتأثر بنظام تقييم الأداء.

##### ◆ خطر الرقابة الداخلية (مخاطر الرقابة) : Internal Control Risk

يتعلق هذا الخطر بإجراءات الرقابة الداخلية ويقصد به فشل تلك الإجراءات في منع واكتشاف خطأ في رصيد حساب أو نوع معين من العمليات في الوقت المناسب بحيث يكون هذا الخطأ جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة حسابات أخرى أو في نوع آخر من العمليات. وأشارت دراسة (فوده، 2001: ص291) أن هذا الخطر يرتبط بإمكانية أن يسمح نظام الرقابة الداخلية للعمليات إما بتسجيل بنود خاطئة أو بحذف بنود أخرى، وبالتالي توجد علاقة عكسية بينه وبين فعالية إجراءات هيكل الرقابة الداخلية وسياساتها.

##### ◆ خطر الاكتشاف: Detection Risk

يتمثل في عدم قدرة المراجع - من خلال إجراءات المراجعة التي يقوم بها - على اكتشاف خطأ في رصيد حساب أو في نوع من العمليات يعتبر جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة حسابات أخرى أو في أنواع أخرى من العمليات. ويختلف كل من

and managers, يعملون في مراجعة حسابات المنشآت المالية والمراكز الصحية وجود إفراط من قبل هؤلاء المراجعين في ثقتهم بأنفسهم؛ مما يؤثر بشكل سلبي على برامج التدريب وتوزيع المهام وتقييم الأداء.

##### ◀ الخاصية الثانية: الاستقلال الذاتي (Autonomy) :

يعد الاستقلال الذاتي أحد خصائص الشجاعة المهنية، وقد تضمنت قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبة المهنية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين تأكيدات على ضرورة الاستقلال الفكري وممارسة التشكك المهني، حيث نصت الفقرة رقم (8) المتعلقة باستقلالية المراجع «أنه يجب أن يتمتع المراجع باستقلالية الفكر الذي يعبر عن حالة ذهنية تسمح بإبداء نتيجة ما، دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية المهنية» (IFAC, 2008, p50). وقد أشارت دراسة (et al, 2001: p273) ، إلى أهمية تقييم منشأة المراجعة للظروف والعلاقات التي تهدد الاستقلالية واتخاذ وسائل الحماية لاستبعاد أو تقليل تلك الظروف إلى أدنى مستوى ممكن، وذلك لكون حجم العواقب المحتملة بالإضافة إلى احتمال وقوع ضرر بمستخدمي القوائم المالية يؤثر على ميول المراجعين لدعم المعالجات المحاسبية العدائية؛ نظراً لأن ممارسات وقرارات المراجعين الأخلاقية تتأثر بشدة بالاعتبارات الاقتصادية والنفعية. وهناك العديد من التهديدات يمكن أن تؤثر على استقلالية المراجع، مثل: مصالح ذاتية للمراجع، رأي ذاتي لصالح منشأة العميل، ثقة المراجع بمنشأة العميل. وتنبع أهمية هذه الخاصية من الحاجة لامتناع المراجع للشجاعة المهنية اللازمة لأداء المراجعات والإجراءات اللازمة بالإضافة إلى الشجاعة في تجاهل ورفض مقترحات الآخرين (Hurt, 2010: p156). وقد حاول قانون Sarbanes Oxley Act 2002 - استعادة ثقة الجمهور باستقلالية المراجعة، من خلال مجموعة من الإجراءات التنظيمية، إلا أن تلك الإجراءات تؤثر فقط على الاستقلال الظاهر للمراجع، في حين أنها لم تقلل من مخاطر فشل المراجعة نتيجة ضعف الاستقلال الفعلي للمراجع (Cezair, 2010: p3).

#### 4/ مفهوم وطبيعة مخاطر المراجعة

##### 4/ 1 مفهوم مخاطر المراجعة:

تعد مخاطر المراجعة من القضايا التي أثارت جدلاً واسعاً في الفكر المحاسبي (فوده، 2001: ص288)، وقد عرف معيار المراجعة الأمريكي SAS 107 خطر المراجعة بأنه "الخطر الذي يؤدي إلى فشل المراجع - دون أن يدري - في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهرية في القوائم المالية. وبناءً على ذلك تعتبر المخاطر التي تتضمنها عملية المراجعة من العوامل الهامة التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار عند قبوله لعملية المراجعة، وعند تخطيط وتصميم إجراءات المراجعة الملائمة، وكذلك عند تقييم أدلة المراجعة لتكوين الرأي المهني حول القوائم المالية محل المراجعة (AICPA 2006: p92). بينما عرف المعيار الدولي

والخطأ قد يؤديان إلى احتواء المعلومات المالية على أخطاء جوهرية، كما أن عليه الاستفسار من الإدارة عن أي احتيال أو خطأ هام تم اكتشافه ” ( IFAC, 2008: p77)، وبالتالي فإن على المراجع للوفاء بمسئوليته تجاه أصحاب المصالح أن يبحث بجديّة عن كل المخاطر سواء من الأخطاء أو المخالفات التي تؤثر بشكل جوهري في صدق وعدالة المعلومات أو من المخاطر المصاحبة لتلك المعلومات (أبو زر وإحفيظ، 2012: ص40).

### 5/ الدراسة الميدانية:

قام الباحث بإجراء الدراسة الميدانية لاختبار فرضيات البحث وتحقيق أهداف الدراسة كما يلي:

#### 1/ 5 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الأعضاء في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، وذلك اعتقاداً من الباحثين أن هؤلاء المراجعين تتوافر لديهم خصائص الشجاعة المهنية نتيجة خبرتهم ومعرفتهم المهنية بالإضافة إلى قدرتهم على اتخاذ القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة، حيث تم إرسال قائمة الاستقصاء الخاصة بالدراسة إلى 563 مراجعاً، وبلغ عدد الردود 165 قائمة استقصاء.

والجدول التالي رقم (1) يوضح توزيع أفراد العينة حسب كل من: المسمى المهني، سنوات الخبرة، والمؤهل العلمي

الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية عن خطر الاكتشاف، حيث إن الخطر الملازم وخطر المراجعة يرتبطان بطبيعة وبيئة عمل العميل وطبيعة أرصدة الحسابات بغض النظر عن تنفيذ عملية المراجعة، وبالتالي فإن المراجع لا يستطيع التحكم فيهما إلا أنه يستطيع تقييمهما، وبالتالي تصميم إجراءات المراجعة والتحقق بحيث ينتج عنهما مستوى مقبول من خطر الاكتشاف، وبذلك يقلل من أخطار المراجعة لتصبح في حدود مقبولة ومعقولة (فوده، 2001: ص292) ونظراً للمشاكل التي واجهت المراجعين في الفصل والفرقة بين المخاطر الحتمية (الملازمة) ومخاطر الرقابة فقد اعتبر المعيار الدولي ISA 200 أن كلاً من خطر الرقابة والخطر الحتمي وحدة واحدة وذلك باستخدام مصطلح (خطر الأخطاء الجوهرية) Risks of material misstatement. وتستخدم عناصر المخاطر الثلاثة مجتمعة فيما يعرف بنموذج المخاطر Risk Model الذي يتبعه المراجعون للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية (عثمان وسامي، 2011: ص205)

#### 4/ 3 أهمية تقييم مخاطر المراجعة

تنبع أهمية أحكام وقرارات تقييم المراجع لمخاطر المراجعة لما يترتب على تلك الأحكام والقرارات من تأثير على مستوى الأداء المهني، وقد أكد المعيار الدولي ISA 240 على أهمية تقييم المراجع لمخاطر المراجعة حيث نصت الفقرة 7 على: “ عند التخطيط لعملية المراجعة، فإن على المراجع تقدير خطورة كون الاحتيال

المؤهل العلمي		سنوات الخبرة				المسمى المهني				
دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	أكثر من 20	15 - 20	10 - 15	5 - 10	مراجع	مدير مراجعة	شريك مراجعة	صاحب مكتب
24	36	105	39	43	35	48	67	41	30	27
14.6	21.8	63.6	23.6	26.1	21.2	29.1	40.6	24.8	18.2	16.5

تتراوح المؤهلات العلمية الأكاديمية لأفراد العينة بين بكالوريوس وماجستير ودكتوراه، مما يجعل عينة الدراسة ممثلة لجميع المؤهلات العملية المحاسبية.

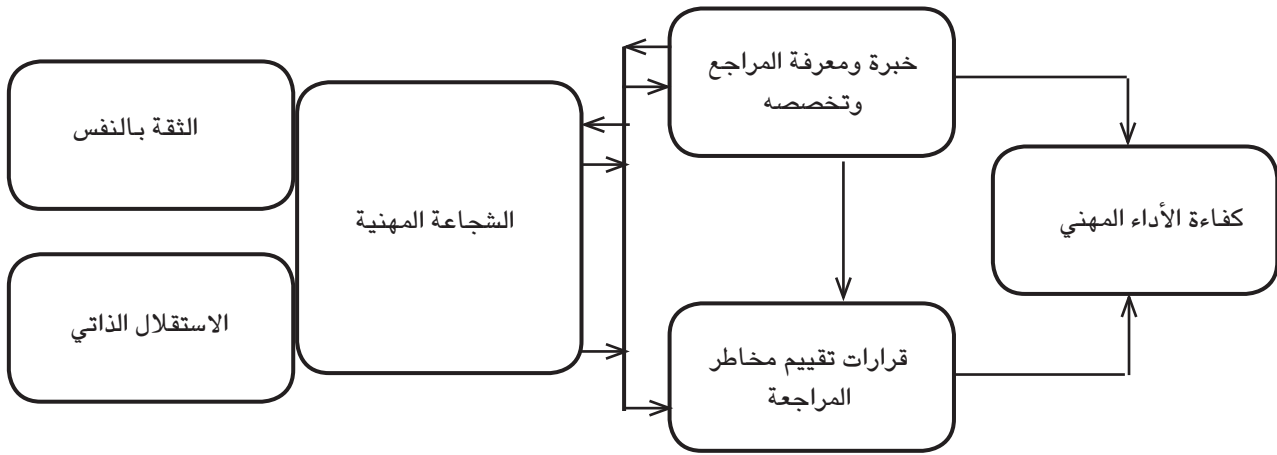
#### 5/ 2 نموذج متغيرات الدراسة

اعتماداً على الدراسات الأكاديمية السابقة قام الباحث بتحديد نموذج متغيرات الدراسة، حيث يتكون النموذج من خاصية الثقة بالنفس وخاصية الاستقلال الذاتي كما حددتها دراسة (Hurtt, 2010)، حيث إن تلك الخصائص تمثل المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع المتمثل في قرارات تقييم مخاطر المراجعة. والشكل التالي يوضح متغيرات الدراسة وطبيعة العلاقة بينها:

وتعليقاً على الجدول السابق رقم (1) لاحظ الباحث ما يلي:

■ تتمثل عينة البحث في كل من أصحاب مكاتب مراجعة، شركاء مراجعة، مدراء مراجعة، ومراجعين، وينسب مختلفة نوعاً ما، مما يجعل تلك العينة ممثلة لجميع المسميات المهنية في المراجعة.

■ تتوافر الخبرة المهنية العملية لجميع أفراد عينة البحث، حيث تتراوح تلك الخبرات المهنية من خمس سنوات كحد أدنى إلى أكثر من عشرين سنة، مما يجعل تلك العينة صالحة لغرض الدراسة، نظراً لأن اتخاذ قرارات المراجعة يرتبط بالخبرة المهنية كما بينت الدراسات السابقة.



4.039 و بانحراف معياري 4930، مما يشير إلى ارتفاع كفاءة القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة في عينة البحث، كذلك يلاحظ أن متوسط المتغير المستقل ( $X_1$ ) الذي يعبر عن خاصية الثقة بالنفس (أحد خصائص الشجاعة المهنية) بلغ 3.592 مما يشير إلى توافر تلك الخاصية لدى أفراد العينة بدرجة كبيرة، كما بلغ متوسط المتغير المستقل ( $X_2$ ) الذي يعبر عن خاصية الاستقلال الذاتي (أحد خصائص الشجاعة المهنية) بلغ 3.995 مما يشير إلى توافر تلك الخاصية أيضاً لدى أفراد العينة بدرجة كبيرة. ومن خلال ما سبق يمكن القول بتوافر خصائص الشجاعة المهنية المتمثلة في خاصية الثقة بالنفس وخاصية الاستقلال الذاتي لدى أفراد العينة.

كما يوضح الجدول رقم (3) التالي، مصفوفة ارتباط بيرسون بين خصائص الشجاعة المهنية والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة

X	$X_2$	$X_1$	Y	
**0.450	**0.430	**0.316	1	Y

\*\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط لبيرسون عند مستوى 0.01

و تعليقاً على الجدول رقم (3) السابق يلاحظ الباحث ما يلي:

توجد علاقة ارتباط طردي بين المتغير التابع (Y) الذي يعبر عن القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة والمتغير المستقل (X) الذي يعبر عن خصائص الشجاعة المهنية، حيث بلغ معامل الارتباط 45% وبمستوى معنوية أقل من 5%، كما يوضح الجدول أيضاً وجود ارتباط طردي بين المتغير التابع (Y) الذي يعبر عن القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة وكل خاصية من خصائص الشجاعة المهنية ( $X_1, X_2$ )، التي تمثل متغيرات مستقلة، حيث إن خاصية الاستقلال الذاتي ( $X_2$ ) مثلت أعلى معامل ارتباط مع المتغير التابع (Y) فقد بلغ معامل ارتباط بينهما 43%، بينما بلغ معامل ارتباط خاصية الثقة بالنفس ( $X_1$ ) مع المتغير التابع 31% (Y).

بعد استعراض متغيرات الشجاعة المهنية التي تمثل المتغيرات المستقلة فإنه يمكن اقتراح النموذج الإحصائي المتمثل في معادلة الانحدار المتعدد لقياس أثر خصائص الشجاعة المهنية على القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة كما يلي:

$$Y = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + \varepsilon$$

Y تعبر عن قيمة المتغير التابع (القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة)

$B_0$  الجزء الثابت غير المرتبط بخصائص الشجاعة المهنية.

$B_1, B_2$  تعبر عن معاملات المتغيرات المستقلة (خصائص الشجاعة المهنية).

$X_1$  خاصية الثقة الشخصية.  $X_2$  خاصية الاستقلال الذاتي للمراجع.  $\varepsilon$  خصائص أخرى

### 3 / 5 نتائج الدراسة الميدانية

#### 1 / 3 / 5 الإحصاء الوصفي للمتغيرات

يوضح الجدول رقم (2) التالي، الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة:

اسم المتغير	رمز المتغير	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسيط
القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة	Y	4.039	0.439	4.000
خاصية الثقة بالنفس	$X_1$	3.592	4700.	3.666
خاصية الاستقلال الذاتي	$X_2$	3.959	5510.	4.000
خصائص الشجاعة المهنية	X	3.776	0.429	3.833

وتعليقاً على أهم النتائج المستخلصة من الجدول رقم (2) السابق يلاحظ الباحث ما يلي:

إن المتغير التابع (Y) الذي يعبر عن القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة بلغ متوسط قيمته على مستوى العينة



جدول رقم (5)

نتائج تأثير خاصية الاستقلال الذاتي على الأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة

Y=B0+B2X2 Y=2.613+.342 (X1) (**11.617) <sup>1</sup>	(**6.084) <sup>1</sup>
د ح = (163.1)	ف المحسوبة = 37.018 ×
دالة عند مستوى 0.01	مستوى الدلالة = 0.000
الخطأ المعياري = 0.397	معامل التحديد R <sup>2</sup> = 18.5%

(1) يشير إلى قيمة اختبار «ت»

\*\* تشير إلى اختبائي «ت، ف» عند مستوى معنوية 0.01

تشير النتائج بالجدول السابق إلى معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط لتأثير خاصية الاستقلال الذاتي على القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة، حيث بلغت قيمة اختبار "ف" (ف المحسوبة 37.018) مما يؤكد على دلالتها الإحصائية عند مستوى 0.01 وذلك بدرجات حرية (1، 163)، إلا أن قيمة معامل التحديد قد أوضحت أن الدرجة التفسيرية محدودة (R<sup>2</sup> = 18.5%).

وبناء على ما سبق يمكن قبول هذا الفرض الفرعي، حيث تبين وجود علاقة معنوية طردية ذات دلالة إحصائية بين خاصية الاستقلال الذاتي والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة

ويرى الباحث أن هذه النتيجة قد تكون منطقية، نظراً لأن خاصية الاستقلال الذاتي تحد من المؤثرات السلبية المتعددة على القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة، ويعتقد الباحث أن هذه النتيجة تفسر مطالبة الإرشادات المهنية مراجع الحسابات بضرورة أن يتمتع باستقلالية الفكر الذي يعبر عن حالة ذهنية تسمح بإبداء رأي ما، دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني.

استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرض الرئيسي

قام الباحث بإجراء تحليل الانحدار الخطي المتعدد بطريقة Stepwise لقياس تأثير خصائص الشجاعة المهنية التي تمثل المتغيرات المستقلة (X<sub>1</sub>، X<sub>2</sub>) على القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة التي تمثل المتغير التابع (Y).

جدول رقم (6)

يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لتأثير خصائص الشجاعة المهنية (X) على القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة (Y)

المتغيرات المستقلة	المعاملات المقدرة B	الخطأ المعياري	قيم اختبار "ت"	المعنوية
الجزء الثابت	2.265	0.273	**8.299	0.000
X <sub>1</sub>	0.157	0.071	**2.204	0,029
X <sub>2</sub>	0.288	0.061	**4.723	0,000
ف المحسوبة = 21.375 ×				د ح = (162)
مستوى الدلالة = 0,000				دالة عند مستوى 0.01
معامل التحديد R <sup>2</sup> = 20.9%				الخطأ المعياري = 0.39

5 / 3 / 2 نتائج تحليل الانحدار:

■ استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضيات الفرعية

قام الباحث بإجراء تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار تأثير كل خاصية من خصائص الشجاعة المهنية بشكل منفرد على كفاءة القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة، وذلك كما يلي:

أ. قياس أثر توافر خاصية الثقة بالنفس (X<sub>1</sub>) لدى مراجع الحسابات على كفاءة قرارات تقييم مخاطر المراجعة (Y).

جدول رقم (4)

نتائج تأثير الثقة بالنفس على الأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة

Y=B0+B1X1 Y=2.910+.295 (X1) (**11.584) <sup>1</sup>	(**4.252) <sup>1</sup>
د ح = (163.1)	ف المحسوبة = 18.081 ×
دالة عند مستوى 0.01	مستوى الدلالة = 0.000
الخطأ المعياري = 0.417	معامل التحديد R <sup>2</sup> = 10%

(1) يشير إلى قيمة اختبار «ت»

\*\* تشير إلى اختبائي «ت، ف» عند مستوى معنوية 0.01

تشير النتائج بالجدول السابق إلى معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط لتأثير خاصية الثقة بالنفس على كفاءة القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة، حيث بلغت قيمة اختبار "ف" (ف المحسوبة 18.081) مما يؤكد دلالتها الإحصائية عند مستوى 0,01 وذلك بدرجات حرية (1، 163)، إلا أن قيمة معامل التحديد قد أوضحت أن الدرجة التفسيرية محدودة (R<sup>2</sup> = 10%).

وبناء على ما سبق يمكن قبول هذا الفرض الفرعي، حيث تبين وجود علاقة معنوية طردية ذات دلالة إحصائية بين خاصية الثقة بالنفس والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة

ويرى الباحث أن هذه النتيجة قد تكون منطقية، نظراً لأن خاصية الثقة بالنفس تحرر المراجع من الاعتماد على الأحكام والقرارات السابقة الصادرة عنه أو عن زملائه في منشأة المراجعة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة نظراً لإمكانية اختلاف الظروف، وهذا يتفق مع دراسة (Quadackers&Wijnandsrade,2009) التي خلصت إلى أن الثقة بالنفس تحتل أعلى درجة معنوية في التنبؤ بأحكام وقرارات المراجعة.

ب. قياس أثر توافر خاصية الاستقلال الذاتي (X<sub>2</sub>) لدى مراجع الحسابات على كفاءة قرارات تقييم مخاطر المراجعة (Y).

الذاتي تؤثران على كفاءة قرارات تقييم مخاطر المراجعة ولكن بدرجات متفاوتة، حيث ان خاصية الثقة بالنفس تؤثر على كفاءة قرارات تقييم مخاطر المراجعة بنسبة 10 %، بينما تؤثر خاصية الاستقلال الذاتي على كفاءة قرارات تقييم المخاطر بنسبة 18.5 %.

مما سبق يرى الباحث ضرورة الالتزام بتوجيهات وإرشادات المعايير المهنية التي أكدت على ضرورة احتفاظ المراجعة بالاستقلال الذاتي والتمتع بالثقة بالنفس أثناء الممارسة المهنية، خاصة في مراحل تقييم مخاطر المراجعة، ويرى الباحث أيضاً ضرورة قيام منشآت المراجعة بالاهتمام بتنمية هاتين الخاصيتين لدى المراجعين من خلال التركيز عليهما ضمن برامج التدريب ومن خلال جلسات العصف الذهني.

## 7/ مقترحات لأبحاث مستقبلية

نظراً لقلة الدراسات التي تناولت الشجاعة المهنية في مجالات المراجعة بشكل عام، يرى الباحث أن هناك الكثير من المجالات التي تحتاج لمزيد من البحث والدراسة مثل:

1. أثر خصائص الشجاعة المهنية على تحسين قدرة المراجع على تقييم مدى معقولة القيمة العادلة لبنود القوائم المالية.
2. أثر خصائص الشجاعة المهنية على الحد من الآثار السلبية لزيادة ثقة المراجع بإدارة العميل.
3. أثر خصائص الشجاعة المهنية لمراجع الحسابات على تقييم المعرفة المهنية وإعداد برامج التدريب لأعضاء فريق المراجعة.
4. تأثير الشجاعة المهنية على التزام المراجعين بمتطلبات قواعد السلوك الأخلاقي.
5. دراسة محددات ممارسة الشجاعة المهنية ومدى تأثيرها على كفاءة أحكام وقرارات المراجعة.

تشير النتائج بالجدول السابق رقم (6) إلى معنوية نموذج الانحدار المتعدد بطريقة Stepwise لقياس أثر خصائص الشجاعة المهنية على القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة عند مستوى معنوية 0.01، حيث تبين وجود علاقة معنوية طردية ذات دلالة إحصائية بين خصائص الشجاعة المهنية (X) والقرارات المتعلقة بتقييم المراجعة (Y)، ويظهر الجدول تأثير معنوي للمتغيرات المستقلة (X<sub>1</sub>، X<sub>2</sub>) التي تمثل كلاً من: خاصية الثقة بالنفس، وخاصية الاستقلال الذاتي. ويظهر معامل التحديد R<sup>2</sup> أن الدرجة التفسيرية لتلك الخصائص قد بلغت 20.9 % مما يعني أن خصائص الشجاعة المهنية تؤثر بنسبة 20.9 % على كفاءة القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة.

وبالتالي تكون معادلة الانحدار لتأثير خصائص الشجاعة المهنية على القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة كما يلي:

$$Y = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2$$

$$Y = = 2.265 + 0.157 X_1 + 0.288 X_2$$

وبناء على ما سبق يمكن قبول الفرض الرئيس، حيث تبين وجود علاقة معنوية طردية ذات دلالة إحصائية بين خصائص الشجاعة المهنية والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة.

ويرى الباحث أن هذه النتيجة قد تكون منطقية، نظراً لأن خصائص الشجاعة المهنية تحفز المراجع على بذل العناية المهنية المطلوبة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة، بالإضافة إلى تأثيرها على تخفيض ثقة المراجع بإدارة منشأة العميل، كما أنها تتفق مع دراسة (Payne and Ramsay, 2005) التي خلصت إلى أن مراجعي الحسابات لديهم ميول لرفع تقييماتهم لمخاطر الاحتيال في حال توافر مستوى مرتفع من الشجاعة المهنية.

## 6/ الخلاصة والنتائج والتوصيات

تناول الباحث التعريف بمفهوم الشجاعة المهنية وخصائصها التي تعد من السمات الازمة والهامة لنجاح أي عمل مهني، حيث تم التعرض لمفهوم الشجاعة المهنية في مجال مراجعة الحسابات، والتعرف على خصائصه المتمثلة في الثقة بالنفس، والاستقلال الذاتي. كما استعرض الباحث أهمية القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة لما لها من تأثير على كفاءة الأداء المهني، حيث تم التعرض لمكونات مخاطر المراجعة المتمثلة في: المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف. حيث ان تلك المخاطر ذات تأثير على كفاءة الأداء المهني، ومن ثم على جودة أعمال المراجعة، واستعرض الباحث أيضاً العوامل التي تؤثر على كفاءتها.

وقد تبين للباحث من خلال الدراسة الميدانية توافر خصائص الشجاعة المهنية لدى المراجعين الذين شملتهم الدراسة، كما تبين أيضاً أن الشجاعة المهنية ذات تأثير معنوي كبير على كفاءة القرارات المتعلقة بتقييم مخاطر المراجعة، كما تبين أيضاً أن كلا الخاصيتين المتمثلتين في الثقة بالنفس و الاستقلال

11. عثمان، محمد عبد الرحمن، حسن، عزت عبد الحميد (2003). الذكاء الاجتماعي وعلاقته بكل من: الدافعية للتعليم والخجل والشجاعة والتحصيل الدراسي لدى طلاب وطالبات كلية التربية - جامعة الزقازيق. مجلة دراسات تربوية ونفسية العدد 44 ص 192 - 273.
12. فوده، شوقي السيد، (2001). نحو نموذج مقترح لتطوير نماذج قياس مخاطر المراجعة وأثرها على تخطيط برامج بيئة الأعمال المصرية. آفاق جديدة للدراسات التجارية - مصر، مجلد 13، عدد 2، 3، 4، ص 283 - 363.

### ثانياً - المراجع الأجنبية:

1. *Aprigliano, T. C. 1999. The Experience Of Courage Development In Transforamtional Leaders. Unpublished Doctoral Dissertation. The University of Sarasota.*
2. *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2006. Understanding the Entity and its Enviornment and Assessing the Risks of Material Misstatement. Statement on Auditing Standards No. 109. New York.*
3. ———. 2006. *Performing Audit Procedures in Response to Assessed Risks and Evaluating the Audit Evidence Obtained. Statement on Auditing Standards No. 110. New York, NY: AICPA.*
4. *Cezair, J. A. 2010. How Independent Can An External Auditor Really Be?. Internal Auditing, 25, 2; Accounting & Tax Periodicals pg. 3*
5. *Clark, R. A & R. E. Goldsmith. 2005. Market Mavens: Psychological Influences. Psychology & Marketing, Vol. 22 (4) : pp 289-312.*
6. *Holtfreter, R E & H. Kristy. 2001. Cooperative learning teams: Perceptions of accounting students. New Accountant; 16, 4*
7. *Hurt, R. K. 1999. Skeptical About Skepticism: Instrument Development and Experimental Validation, Unpublished Doctoral Dissertation. The University of Utah.*
8. *Hurt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. Auditing, 29 (1) : pp 149 - 171.*
9. *Government Accountability Office. 2007. http:// www. gao. gov/ govaud/ ybk01. htm*
10. *IFAC. Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements. 2006; 2008.*
11. *Lom, P. 2001. The Limits of Doubt: The Moral and Political Implications of Skepticism. Albany, NY: State University of New York Press.*

## المصادر والمراجع:

### أولاً - المراجع العربية:

1. أبو زور، عفاف إسحق؛ أحفيظ، إيمان علي (2012). تحليل تقدير مخاطر التدقيق وأثرها على الأداء المهني للمدقق الخارجي. الفكر المحاسبي، مجلد 16، عدد 1، صص 29 - 68
2. أحمد، عبد الله عبد السلام. (2009). تطوير قياس خطر الأعمال باستخدام مدخل تحليل الاستراتيجية بغرض رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة. المجلة المصرية للدراسات التجارية - مصر - مجلد 33، عدد 1، صص 157 - 204.
3. الغزالي، حافظ عبد الكريم. (2012) أثر القيادة التحويلية على فاعلية عملية اتخاذ القرار في شركات التأمين الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الشرق الأوسط.
4. الصباغ، أحمد عبد المولى (2004) دراسات في المراجعة - جامعة القاهرة - بدون ناشر.
5. الصباغ، أحمد عبد المولى، شرف، جهاد محمد (2014) اثر خصائص التشكك المهني على الاحكام والقرارات المتعلقة بتنفيذ اجراءات المراجعة. مجلة البحوث والدراسات التجارية - جامعة حلوان.
6. الهيئة العامة للرقابة المالية. (2008) معيار المراجعة المصري رقم 200. الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التي تحكمه
7. بخت، محمد نظمي عبد النبي (2004). قياس وتفسير البعد المعرفي للمراجع لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة: نموذج مقترح. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس.
8. خلف، محاسن هادي. (2010) دور القيم الاخلاقية في تنمية الموارد البشرية اثر الفعل الأخلاقي في اتخاذ القرار. رسالة ماجستير غير منشورة. المركز الاستشاري البريطاني بالتعاون مع الجامعة الافتراضية الدولية.
9. عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح (2007) ترشيد الحكم المهني لمراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية في ضوء استمرارية المنشأة: دراسة ميدانية. الفكر المحاسبي - قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة عين شمس - القاهرة، مجلد 11، عدد 1 ص 41 - 130.
10. عثمان، عثمان حسين. سامي، يسري. (2011) قياس أثر مخاطر الاعمال على جودة عملية التدقيق. الفكر المحاسبي - مصر - مجلد 15، عدد 2، صص 187 - 223.

12. McKnight, C. A. and W. F. Wright 2011. *Characteristics of Relatively High - Performance Auditors*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 30 (1) : pp 191–206
13. Owhoso, V. ,& A. Weickgenannt. 2009. *Auditors' self - perceived abilities in conducting domain audits*. *Critical Perspectives on Accounting* 20: pp 3–21
14. Nolder, C. J. 2012. *The Role of Professional Skepticism, Attitudes and Emotions on Auditor's Judgments*. *Unpublished Doctoral Dissertation - Bentley University*.
15. Quadackers, L. M. And G. Wijnandsrade 2009. *A study of Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions*. *Unpublished Doctoral Dissertation - Vrije University*
16. SCHILPZAND, P. 2008. *Personal Courage: A measure Creation Study*. *Unpublished Doctoral Dissertation - University OF Florida*.
17. Shafer, W. E. , R. E. Morris and A. A. Ketchand. 2001. *Effects of Personal Values on Auditors' Ethical Decisions*. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 14 (3) ,pp 254–277.
18. Umar, A and A. Anandarajan. 2004. *Auditors' independence of judgment under pressure*. *Internal Auditing*. 19 (1) . pp22 - 33.