



أثر الشك المهني على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر مراجعي الحسابات في المنطقة الشرقية

* امحارب سعد بالقاسم¹، أمين عبد المنعم بو شليته²

¹ قسم المحاسبة، جامعة درنة

² موظف بقطاع الإسكان والمرافق، درنة

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر الشك المهني على جودة المراجعة الخارجية من قبل مراجعي الحسابات في المنطقة الشرقية بليبيا؛ وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي الارتباطي، حيث تم تطوير استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة الذي بلغ (92) مراجعاً؛ واستخدم أسلوب العينة العشوائية البسيطة ليكون حجم العينة (75) مراجعاً؛ واستخدمت الدراسة البرنامج الإحصائي (SPSS v.28)؛ وتحديداً تم العمل بتطبيق الانحدار البسيط؛ وتوصلت الدراسة بأن هناك أثر للشك المهني للمراجع على جودة المراجعة الخارجية، حيث بلغ معامل تحديد (R^2) 0.192، ما يعني أن (19.2%) من التغير في جودة المراجعة الخارجية يفسره التغير في الشك المهني للمراجع؛ وقدمت بعض التوصيات من أهمها: ضرورة العمل على تنمية مستوى الشك المهني لدى المراجعين الخارجيين بوصفه عنصراً أساسياً في تحسين جودة المراجعة. الكلمات المفتاحية: الشك المهني- التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي- جودة المراجعة الخارجية- مراجعي الحسابات - المنطقة الشرقية.

The impact of professional skepticism on the quality of external auditing from the perspective of auditors in the Eastern Province

* Amharib Saad Balqasm¹ and Amin Abdel Moneim Bou Shleita²

¹ Assistant Professor of Accounting at Derna University

² Employee in the Housing and Utilities Sector / Derna

Abstract

This study aimed to identify the impact of professional skepticism on the quality of external audits conducted by auditors in the Eastern Region of Libya. The study employed a descriptive correlational approach, developing and distributing a questionnaire to a population of 92 auditors. A simple random sampling method was used, resulting in a sample size of 75 auditors. The statistical software SPSS v.28 was used, specifically simple regression analysis. The study concluded that auditor skepticism does indeed impact external audit quality, with a coefficient of determination (R^2) of 0.192. This indicates that 19.2% of the variation in external audit quality is explained by changes in auditor skepticism. The study offered several recommendations, most notably the necessity of developing professional skepticism among external auditors as a fundamental element in improving audit quality.

Keywords: Professional skepticism, mandatory change of external auditor, external audit quality, auditors, Eastern Region.

1- المقدمة

تسهم المراجعة بشكل كبير في تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، مما يتيح للمراجع فرصة تقييم مدى دقة البيانات المالية المقدمة، مما يضمن حماية حقوق المساهمين والمستثمرين، عليه أصبح من الضروري العمل على تحسين جودة المراجعة وضمان استقلالية المراجعين الخارجيين، وفي ذات السياق قد تأثرت مصداقية المعلومات المالية نتيجة الأزمات المالية المتتالية التي حدثت مؤخراً؛ مما جعل ثقة مستخدمي القوائم المالية تهتز تدريجياً بالمراجع الخارجي، الأمر الذي كان له الأثر السلبي على مهنة المراجعة وعرضها لانتقادات حادة؛ وخاصة فيما يتعلق باستقلالية المراجع [1] [2]. وقد تركزت الجهود المحاسبية في الآونة الأخيرة بقضية ممارسة المراجع لمستوى ملائم من الشك المهني، وذلك بعد انهيار العديد من الشركات العالمية نتيجة غش إدارات هذه الشركات؛ التي كان سببها الرئيس: الاحتيال المالي، والغش، والفشل في ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني، وعدم بذل العناية المهنية اللازمة لاكتشاف أي معلومات جوهرية خاطئة، وأحد أسباب انخفاض الشك المهني لدى المراجعين هو رغبتهم لقبول تمثيل الإدارة [3] [4] [5]؛ إضافة لعدم ممارسة المراجع المستوى الملائم من الشك المهني عند تقييم المخاطر مما أدى إلى قصور في الأداء المهني، وبالتالي فشل عملية المراجعة الخارجية [6]. وفي سياق متصل أيضاً تعد الشركات المساهمة العامة الليبية رافداً مهماً من روافد اقتصاديات الدولة؛ ومما لا شك فيه أن جودة عملية المراجعة الخارجية قد أضحت محور اهتمام المنظمات المعاصرة لدورها في اكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء؛ مما يضمن تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة، لكن رغم الأهمية البالغة للمواضيع الآتفة أعلاه، وكذا أهمية الشركات المساهمة العامة الليبية إلا أنها لم تحظَ بالاهتمام الكافي من قبل الباحثين؛ مما حدا بإجراء هذه الدراسة لمعرفة أثر الشك المهني على جودة عملية المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات في المنطقة الشرقية.

2- الدراسات السابقة:

دراسة الزايغ (2020) [7] تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين استخدام الشك المهني من قبل المدقق الخارجي واكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في البيانات المالية والأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق والتخطيط والإجراءات؛ توصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يستخدم حكمه الشخصي، ويمارس الشك المهني في تقييم كمية ونوع أدلة الإثبات وكفاءتها وقدرتها على دعم آرائه الفنية المحايدة؛ كما أن دراسة carpenter & Reimers (2020) [8] هدفت لاختبار قدرة المراجع على ممارسة الشك المهني وفقاً للمعايير وتأثير ذلك على عملية اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية بالتقارير المالية للعميل، وكانت أهم النتائج أن الشك المهني يؤثر على تقييم المراجعين لخطر التلاعب، كذلك فإن نتائج الدراسة تشير إلى ارتباط درجة الشك المهني إيجابياً باختبار إجراءات المراجعة الأكثر ملائمة لمراجعة التلاعب؛ كذلك دراسة علي وآخرون (2022) [9]، سعت الدراسة إلى بيان أثر استخدام نزعة الشك المهني لدى مراجع الحسابات عند مراجعة بنود التقديرات المحاسبية؛ وذلك في ظل بيئة البيانات الضخمة، وتوصلت لوجود أثر إيجابي لممارسة نزعة الشك المهني لمراجع الحسابات على مراجعة التقديرات المحاسبية في ظل بيئة المراجعة التقليدية. دراسة مصباح ورمضان (2022) [10] سعت لبيان أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية، وخلصت لأدلة تجريبية لمستخدمي القوائم المالية على إمكانية الاعتماد على التقارير المالية التي تم مراجعتها من خلال مكاتب المراجعة الكبيرة (Big4) أكثر من تلك التي تم مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الأخرى؛ بالإضافة إلى ذلك تتصحح ألا يزيد عدد السنوات التي يمضيها المراجع مع

العمل عن ثلاث سنوات للحفاظ على جودة التقارير المالية؛ إضافةً إلى ذلك دراسة مجاور (2023) [11] التي هدفت لمعرفة تأثير الجوانب السلوكية للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة. وتوصلت لوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عامل اليقظة وعامل الانبساطية وعامل العصبيّة وجودة عملية المراجعة. علاوةً على ذلك رمت دراسة الحداد (2023) [12] للتعرف دور الشك المهني في الرفع من كفاءة وفعالية أعمال الفحص والمراجعة الخارجية، وخلصت أن للشك المهني الذي يمارسه المراجعين الخارجيين دور مهم في الرفع من كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية؛ بينما دراسة السيد (2024) [13] استهدفت اختبار أثر خصائص لجان المراجعة على جودة المراجعة الخارجية، وكشفت وجود أثر إيجابي لكل من استقلال لجنة المراجعة وحجم الشركة؛ ووجود أثر سلبي لكل من حجم لجنة المراجعة، عدد اجتماعات لجنة المراجعة، الرافعة المالية، وعمر الشركة على جودة المراجعة الخارجية؛ كما أن دراسة وهدان (2025) [14] تمثل الهدف الرئيسي لها في اختبار أثر خصائص أطراف عملية المراجعة على جودة المراجعة، وبشكل أكثر تفصيلاً فإن الدراسة سعت لتقييم أثر خصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة، وكذلك قياس تأثير خصائص الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة، أوضحت نتائج الدراسة وجود تأثير لخصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة؛ حيث تبين أن التخصص الصناعي للمراجع يؤثر عكسي على إدارة الأرباح، وبالتالي يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة، بينما يؤثر تأخير تقرير المراجعة إيجاباً على إدارة الأرباح؛ وبالتالي يؤثر سلباً على جودة المراجعة، وفيما يتعلق بتأثير خصائص الشركة محل المراجعة تبين أن عمر الشركة وحجم الشركة والرافعة المالية تؤثر جميعها إيجابياً على إدارة الأرباح، وبالتالي تؤثر سلباً على جودة المراجعة.

3- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

ما يميز الدراسة الحالية أنها تناولت الشك المهني كمتغير مستقل من خلال أبعاد تفصيلية (الاستجاب / العقل المتسائل - تعليق الأحكام - البحث عن المعرفة - فهم الشخصية - الثقة بالنفس - الاستقلال الذاتي)؛ كذلك كونها تناولت متغير جودة المراجعة الخارجية بأبعادها الأربعة (المصادقية والموثوقية - الالتزام بالمعايير المهنية - شهرة مكتب المراجعة - استخدام معايير جودة الأداء)؛ كما تميزت الدراسة الحالية بحدثة بياناتها؛ وبمحصر مراجعي الحسابات في المنطقة الشرقية، وحسب كل مدينة خلال العام المنصرم (2025م)، في حين الدراسات السابقة ركزت على مجتمعات وعينات دراسية أخرى.

4- مشكلة الدراسة

تعتبر المراجعة الخارجية أداة رئيسية لضمان مصداقية وشفافية المعلومات المالية المنشورة، مما يساهم في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين وممولين وجهات رقابية؛ ولتحقيق هذا الدور الحيوي، يتعين على المراجع الالتزام بجملة من المعايير المهنية والسلوكية التي تُعزز جودة عملية المراجعة، ومن بين هذه العوامل المؤثرة ببرز الشك المهني باعتباره عنصراً أساسياً في قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والانحرافات، مما قد يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة الخارجية وتحقيق أهدافها. ويعد الشك المهني أمراً ضرورياً للمراجعين لتعزيز مستوى ثقة الجمهور في أعمال المراجعة ونتائجها، حيث أن العديد من دراسات المراجعة الخارجية بالبيئة المحلية تشير إلى وجود قصور في أداء مهنة المراجعة، فمثلاً دراسة عبد الدائم (2022) [15] أكدت على وجود تدني في الكفاءة العلمية والتأهيل المهني في المجمل لدى المراجعين الخارجيين، كما أكدت عدة دراسات أن المراجعين القانونيين لا تتوفر لديهم متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها بشقيها المعايير العامة ومعايير العمل الميداني، مما ينعكس سلباً على الثقة في هذه التقارير [16] [17] [18]؛ في ضوء ما طرح أعلاه وللتقصي، والبحث عن بعض العوامل التي قد يكون له تأثيراً أو دوراً في جودة عملية

المراجعة يمكن صياغة تساؤل الدراسة الرئيس كما يلي: هل هناك أثر للشك المهني على جودة عملية المراجعة الخارجية من وجهة نظر مراجعي الحسابات بالمنطقة الشرقية في ليبيا؟

5- أهداف الدراسة

معرفة طبيعة أثر الشك المهني على جودة عملية المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات بالمنطقة الشرقية؛ وتقديم توصيات للشركات المساهمة العامة، ولمراجعي الحسابات، وللهيئات التنظيمية، والمهنية في ليبيا حول أهمية تعزيز الشك المهني، مما يدعم تطوير سياسات تُعزز من جودة عملية المراجعة.

6- أهمية الدراسة

قد تقيد هذه الدراسة الإدارة العليا بالشركات المساهمة العامة وكذا تقيد الأطراف ذات العلاقة وخاصة حاملي الأسهم والمستثمرين الحاليين والمرتقبين بما تتكشف من نتائج حول موضوع الدراسة، وما تقدم من توصيات هامة؛ كما تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال إثارها للمعرفة العلمية لهذا النوع من الدراسات في مجال العلوم المحاسبية، وخاصة مجال المراجعة الخارجية، وفتح مجالات للبحث العلمي في هذا الموضوع، وذلك من خلال ما ستوفره هذه الدراسة من نتائج وتوصيات للباحثين والدارسين والمهنيين بموضوع الدراسة.

الإطار النظري

7- الشك المهني

يعد الشك المهني من المواضيع المهمة الذي يؤثر على عملية المراجعة وجودتها، إذ إنه يمثل إحدى الركائز الأساسية لرفع كفاءة أداء المراجع [19] لقد حظي موضوع الشك المهني باهتمام متزايد من قبل الأكاديميين والمنظمات المهنية ذات العلاقة، وهو ما يتضح من خلال المعايير التي أصدرتها تلك المنظمات، إضافة إلى الدراسات والبحوث التي تناولها الباحثون، ولقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الشك المهني على أنه "امتلاك المراجع عقلاً متسائلاً وتقييم نقدي لأدلة المراجعة" [20]. وعُرف بأنه "قدرة المراجع على إصدار أحكام انتقادية، وبشكل متشكك باستمرار في مدى كفاية ودقة الأدلة التي جمعها خلال عملية الفحص" [21]؛ كما بين المعيار الدولي للمراجعة (ISAs, 240) الشك المهني على أنه "موقف من التقييم النقدي والعقل المتشكك، تجاه أدلة المراجعة، للتنبيه إلى احتمال وجود أخطاء قد تأتي من الاحتيال أو الخطأ البشري" وتتناول المعيار الدولي للمراجعة رقم (200) الشك المهني على أنه "موقف يتضمن عقلاً متشككاً، وتنبيهاً للظروف التي قد تشير إلى احتمال وجود أخطاء بسبب الخطأ أو الاحتيال، وتقييم نقدي لأدلة المراجعة". وانطلاقاً من تعريف الشك المهني باعتباره موقفاً ذهنياً يتسم بالتساؤل والتقييم النقدي المستمر لأدلة المراجعة، تتجلى أهميته بوصفه أحد المحددات الجوهرية لجودة المراجعة الخارجية، إذ يساهم في تعزيز كفاءة الأحكام المهنية للمراجع الخارجي، والحد من مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية [22].

خصائص الشك المهني:

سلّطت الكثير من الأدبيات في مجال المراجعة الضوء على عدد من خصائص الشك المهني التي تؤثر في سلوك المراجعين وتصرفاتهم، ورغم تنوع تصنيفات هذه الخصائص، إلا أن معظمها لم يتناولها بشكل تفصيلي، ولذلك تم تصنيف هذه الخصائص إلى مجموعات محددة من خصائص الشك المهني التي تنعكس على أحكام وقرارات المراجع، ويمكن عرضها على النحو التالي:

أولاً: خصائص الصفات: هي مجموعة من الخصائص الفردية التي تساهم في فهم أعماق آلية إصدار الأحكام التي تعبر عن الشك المهني، وتتمثل في:

- أ- استجواب العقل: ويتضمن ذلك فلسفة التحقق والتأكد، إضافة إلى الاستجواب الذهني والفضول المهني لدى مراجع الحسابات، حيث إن عدم كفاية الأدلة يستدعي القيام بمزيد من إجراءات المراجعة وتوثيق إضافي [23].
- ب- تعليق الحكم: ويعني ذلك أن مراجع الحسابات لا يصدر حكماً مهنيًا إلا بعد توفر مستوى كافٍ وملائم من أدلة الإثبات التي يمكن الاعتماد عليها [4] [24].
- ج- البحث عن المعرفة: يمتلك مراجع الحسابات رؤية استشرافية شاملة واهتمامًا بكافة الجوانب المتعلقة بعملية المراجعة، ويسعى باستمرار للحصول على مزيد من المعلومات، ومع ذلك فإن نقص المعرفة قد يؤدي إلى ضعف مستوى الشك المهني وزيادة الاعتماد على تقديرات الإدارة، مما يترتب عليه ارتفاع في مخاطر المراجعة.
- د- فهم الدافع: ينبغي على المراجع أن يمتلك فهماً لاحتمالات التلاعب، ودوافع الإدارة، وأسباب تباين الإدراك، إضافة إلى قدرته على تقييم مدى مصداقية الأدلة المقدمة من قبل العميل.
- هـ- الاستقلالية: يجب على المراجع أن يجري تقييمًا موضوعيًا لأدلة المراجعة لتحديد مدى كفايتها لاتخاذ قرار مهني، دون أن يتأثر بقناعات شخصية أو محاولات التأثير من الآخرين [4] [25].
- و- الثقة بالنفس: يتطلب التحطي بالشك المهني قدرًا معيّنًا من الثقة بالنفس واحترام الذات، إلى جانب الإيمان بأهمية إنجاز عملية مراجعة الحسابات [25]؛ فالثقة القوية بالنفس تنعكس إيجاباً على دقة أحكام المراجع وشجاعته في اتخاذ القرارات المهنية، كما أن مطالبة المراجع للإدارة بتقديم تبريرات أو توضيحات ترتبط ارتباطاً إيجابياً بمستوى تقديره لذاته [24].
- ثانيًا: خصائص التجربة والخبرة: تؤثر خبرة المراجع في ميوله تجاه المخاطر، مما ينعكس بدوره على مستوى شكه المهني، وتسهم الخبرة في تعزيز فهمه العميق لطبيعة عمل العميل، وتمكنه من تقييم مخاطر الاحتيال بدقة، إلى جانب تحسين قدرته على استيعاب تعقيدات أعمال العميل، وتحديد حجم الاختبارات المطلوبة، وتنفيذ الإجراءات التحليلية بكفاءة، وتفسير النتائج بشكل أكثر دقة.
- ثالثًا: خصائص التدريب: يتحدد مستوى الشك المهني للمراجع بناءً على خبراته السابقة والحالية، ومدى التزامه بالممارسات الأخلاقية، بالإضافة إلى التدريب الذي تلقاه لفهم تعقيدات العميل.
- رابعًا: خصائص الحافز: قد تؤثر الحوافز على طبيعة الأحكام والإجراءات التي يعكسها الشك المهني للمراجع، حيث يمكن أن تنثير الحوافز تساؤلات حول استقلالية المراجع وتؤدي إلى إضعاف جوهر عملية المراجعة.
- 8- جودة المراجعة الخارجية
- لقد حظي مفهوم جودة المراجعة الخارجية باهتمام مبكر من قبل الهيئات المهنية المنظمة لممارسة مهنة المراجعة، حيث أوضحت نشرة معايير المراجعة (SAS) الصادرة عن (AICPA) عام 1974م أن تحقيق جودة المراجعة يتطلب الالتزام بمعايير المراجعة، إلى جانب تبني مجموعة من المعايير والآليات المرتبطة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة والخدمات التي تقدمها، فضلاً عن اعتماد نظام لرقابة الجودة على أعمال المراجعة (AICPA). أما على صعيد الأكاديميين، فلم يُتفقوا على مفهوم موحد ومرجعي لجودة المراجعة، إذ تبني الباحثون عدة مداخل لتعريفها؛ فالبعض ربط جودة المراجعة بقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، بينما رأى آخرون أنها تتجسد في مدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين اعتبر فريق ثالث أن جودتها تتحقق من خلال تحقيق أهداف جميع الأطراف ذات العلاقة، كما اتجه البعض إلى تعريفها استناداً إلى مفهوم الخطر الكلي للمراجعة.
- 8-1 أهمية المراجعة الخارجية:

تتمثل أهمية المراجعة في كونها وسيلة تساعد العديد من الأطراف المستفيدين من خدماتها ومخرجاتها، كل حسب احتياجاته، وليست غاية في حد ذاتها [26] [27]، وتتجلى هذه الأهمية فيما يلي:

1- إدارة المؤسسة: يعتمدون بشكل شبه كامل على المعلومات المحاسبية في إعداد الخطط (مثل الميزانيات التقديرية)، ومن خلالها يتم متابعة الأداء وتقييمه، لذا يحرصون على أن تصدر هذه البيانات والمعلومات من جهة فنية مستقلة ومحيدة.

2- البنوك: تعتمد في اتخاذ قرارات منح القروض والتسهيلات الائتمانية على المعلومات المستخلصة من القوائم المالية التي تدققها جهة فنية مستقلة ومحيدة.

3- المساهمون وملاك المؤسسة: يؤلى المساهمون اهتماماً بنتائج المراجعة لضمان التأكد من كفاءة المسؤولين في الإدارة؛ تحقيق أفضل استغلال ممكن للأموال المستثمرة قبل اتخاذ أي قرارات جديدة؛ رصد أخطاء الغش والعمل على منع وقوعها أو تقليل انتشارها إلى أدنى حد ممكن.

4- المساهمون المحتملون: وهم أصحاب المدخرات، حيث تُستخدم مدخراتهم كضمان أساسي عند طلب القروض، أو للتحرك في حالات التعثر المالي أو قرار الإفلاس، كما تُستند إليها عند السعي لاستقطاب مساهماتهم في استثمارات جديدة.

5- الدائنون والموردون: إن سلامة المركز المالي تمنح الثقة اللازمة في المعلومات المتبادلة بين المؤسسة ومعامليها ودائنيها، حيث يمكن لهؤلاء الاعتماد على رأي المراجع في القوائم المالية؛ كما أن كلاً من درجة السيولة ومستوى الربحية تُعدان عنصران بالغَي الأهمية بالنسبة لهم، مما يجعلها أساساً في تقييم سلامة الوضع المالي وتحديد مساره المستقبلي.

6- للمؤسسات الحكومية: تعتمد على القوائم المالية وتقرير المراجع في عمليات التخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وفي التأكد من الالتزام بالتعليمات والإجراءات والتوجيهات، إضافةً إلى الكشف عن مدى الالتزام بالخطط الموضوعية وتحديد الانحرافات وأسبابها.

7- نقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية الواردة في القوائم المالية أثناء مفاوضاتها مع الإدارة لوضع السياسة العامة للأجور.

2-8 معايير المراجعة الخارجية:

تُعد معايير المراجعة بمثابة مقياس عام لتقييم أداء المراجع، إذ تمثل أهدافاً نوعية يجب تحقيقها، وتعكس الأسس التي ينبغي أن يلتزم بها المراجع خلال أدائه لمهامه؛ وتُستخدم هذه المعايير كمرجع للحكم على جودة العمل المنجز، وتتمثل فيما يلي:

أولاً: المعايير العامة أو الشخصية:

تتعلق هذه المعايير بالتركيب الشخصي للمراجع، حيث تشير إلى أن الخدمات المهنية يجب أن تُقدم بكفاءة عالية بواسطة أفراد مدربين، وتعتبر هذه المعايير عامة لأنها تمثل المتطلبات الأساسية التي يجب تلبيتها لتحقيق معايير العمل الميداني، وإعداد التقرير بشكل مناسب، كما أنها شخصية، لأنها تحدد الصفات التي ينبغي أن يتسم بها المراجع الخارجي [28] [29]، وتتكون المعايير العامة من:

أ) معيار التأهيل العلمي والعملية:

يشير هذا المعيار إلى أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يمتلك مستوى معيناً من الكفاءة، وأن تتوفر لديه الصفات الفنية التي تعكس تلك الكفاءة، ولكي تكون لهذه الصفات تأثيراً فعالاً، يجب أن يكون الشخص قد حصل

على التدريب العلمي والعملية المناسب، ولتعزيز الثقة لدى الأطراف التي تعتمد على آراء المراجع، يجب أن يتوفر لديه شروط التأهيل العلمي والعملية، بالإضافة إلى الاستقلالية عند إبداء الرأي [30]؛ ويمكن تقسيم التأهيل إلى الآتي:

1- التأهيل العلمي: يجب أن يكون لدى المراجع مؤهل جامعي في المحاسبة، بالإضافة إلى اكتساب قدر كافٍ من المعرفة في المجالات الأخرى ذات الصلة، مما يمكنه من إبداء الرأي وتقديم المشورة بشأن القضايا المطروحة خلال عملية المراجعة [31].

2- التأهيل العملي: تتطلب مهنة المراجعة من أعضائها قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المجال قبل الشروع في ممارستها [32].

(ب) معيار الاستقلال:

لتحقيق معيار الاستقلال، يجب توفر النقطتين التاليتين لتحديد درجة استقلالية المراجع:

1- عدم وجود مصالح مادية للمراجع: ينبغي على المراجع أن لا يمتلك أي مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، كما ينبغي ألا يكون لأقاربه أي مصالح مشابهة، ذلك لأن وجود مثل هذه المصالح قد يؤثر على استقلاليته في تقديم رأي فني محايد بشأن القوائم المالية الختامية.

2- الاستقلال الذاتي: يتطلب ذلك عدم تدخل العميل أو أي جهة ذات سلطة غلباً في عمل المراجع عند فحص البيانات والسجلات المحاسبية، وذلك لضمان عدم تعرضه لأي ضغوط قد تعيق تحقيق أهداف المراجعة، ويمكن الاستدلال على الاستقلالية من خلال مجموعة من المؤشرات التي تعكس حيادية وموضوعية المراجع في أداء مهامه منها الاستقلال في إعداد البرامج؛ الاستقلال في مجال الفحص؛ الاستقلال في إعداد التقرير [33] [34].

(ج) معيار العناية المهنية:

يقصد بالعناية المهنية أن يلتزم المراجع ببذل أقصى درجات الجهد والعناية المناسبة طوال مراحل عملية المراجعة، بدءاً من التخطيط حتى الانتهاء منها، استناداً إلى متطلبات التأهيل العلمي والعملية، إضافة إلى استقلاليته في أداء مهامه، ويتم قياس مدى التزام المراجع بهذه العناية المهنية من خلال مدى دقته في تنفيذ الاختبارات الضرورية، وتقييمه لمحتوى وشكل التقرير الناتج عن فحص البيانات والسجلات المحاسبية، وذلك بهدف تحديد مسؤوليته المهنية تجاه الرأي الفني المحايد الذي يقدمه بشأن المعلومات المالية الصادرة عن النظام المحاسبي، يمكن تحديد مجموعة من الشروط العامة التي ينبغي توافرها في المراجع لتحقيق مستوى العناية المهنية المطلوب، وهي كالتالي:

- 1- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة.
- 2- مراعاة الظروف غير العادية ضمن برنامج المراجعة، واتخاذ الحيلة والحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.
- 3- إجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد نقاط القوة والضعف التي قد تستغل لارتكاب حالات تلاعب أو غش، مع الإدراك بأن هذا النظام لا يضمن بالضرورة منع جميع الأخطاء.
- 4- السعي إلى توضيح أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالمفردات ذات الأهمية قبل إصدار الرأي المهني.
- 5- الحرص المستمر على تطوير وتعزيز مستوى خبرته المهنية [22].

ثانياً: معايير العمل الميداني:

تركز هذه المعايير على تقديم مجموعة من التوجيهات التي ينبغي على المراجع الالتزام بها أثناء قيامه بعملية المراجعة وتنفيذ إجراءاتها، والجدير بالذكر أن هذه المعايير تتميز بدرجة أعلى من الدقة مقارنة بالمعايير العامة للمراجعة، حيث تتضمن معايير الفحص الميداني ثلاثة معايير أساسية وهي:

(أ) التخطيط السليم لعملية المراجعة:

يُعد التخطيط السليم لأي عملية عنصرًا محوريًا وأساسيًا لنجاحها، إذ يُسهم في تحديد الأهداف المرجوة، مع مراعاة الإمكانيات المتوفرة والوقت اللازم لتحقيقها، وفي هذا الإطار يعمل المراجع على توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة بما يتناسب مع طبيعة الاختبارات المطلوبة، وترتكز عملية المراجعة على النقاط التالية:

1- تحليل نظام المعلومات المحاسبية ومراجعة الإجراءات المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

2- تقييم مستوى الثقة المستمدة من نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.

3- تحديد طبيعة وجدول سير عملية المراجعة والإجراءات المتبعة في إطارها. [30]

(ب) تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يُعد نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة العامل الأهم في تحديد نوع المراجعة المعتمدة وحجم العينات المطلوب اختبارها، وذلك بناءً على مدى تأثيره في جودة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام الذي يُنتجها، فكلما تم احترام مقومات هذا النظام والالتزام بإجراءاته، ازدادت موثوقية المعلومات لدى الجهات المستفيدة منها، ومن هذا المنطلق ونظرًا لما يتطلبه تقييم نظام الرقابة الداخلية من خبرات ومهارات عالية من قبل المراجع، وتتم عملية التقييم إما عن طريقة الاستقصاء أو طريقة التقرير الوصفي أو طريقة الملخص الكتابي [34].

(ج) كفاية أدلة الإثبات:

ينبغي على مراجع الحسابات جمع أدلة كافية أثناء إجراءات الفحص، والملاحظة، والاستفسارات، والمصادقات، وذلك لضمان توفر أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية، ومن المهم أن تكون أدلة المراجعة كافية من حيث الكم والنوع، وأن تتسم بالجودة والموثوقية بدرجة مقبولة [35]؛ وبوجه عام يمكن تصنيف أدلة المراجعة إلى نوعين رئيسيين هما داخلية تشمل جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، والشيكات، وأوامر الشحن، وطلبات الشراء، بالإضافة إلى كافة المستندات والوثائق التي يتم إعدادها داخل المؤسسة؛ وخارجية تشمل المصادقات الواردة من العملاء والموردين، بالإضافة إلى الملاحظات والاستفسارات التي تتم خارج نطاق المؤسسة، سواء كانت من البنوك أو وكالات التأمين أو إدارة الضرائب أو غيرها من الجهات الخارجية [36].

ثالثًا: معايير إعداد التقارير

يُعد تقرير المراجع بمثابة الخلاصة النهائية لعملية المراجعة، إذ يتضمن المعلومات التي ينقلها المراجع إلى غالبية مستخدمي القوائم المالية، وبناءً عليه، ينبغي أن يشمل التقرير على جميع المعلومات الضرورية قدر الإمكان، وأن يتميز بالوضوح والاختصار [37].

(أ) اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

وفقًا لهذا المعيار، يجب على المراجع أن يُضمّن في تقريره إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أُعدت وفقًا لمبادئ محاسبية مقبولة، ولا يقتصر دور هذا المعيار على التأكد من قبول المبادئ المحاسبية المستخدمة فحسب، بل يشمل أيضًا التحقق من مدى ملائمة الطرق التي تم تطبيق تلك المبادئ بها، ولا يلزم المعيار المراجع بإعداد قائمة تفصيلية بالمبادئ والطرق المستخدمة، وإنما يلزمه بإبداء رأيه حول ما إذا كانت المبادئ المطبقة في إعداد القوائم المالية تُعد مقبولة أم لا، وفي حال تعذر حصول المراجع على المعلومات الكافية لتكوين هذا الرأي، فعليه الإفصاح عن ذلك بوضوح في تقريره [33] [38].

(ب) إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يهدف هذا المعيار إلى تحقيق التناسق في تطبيق المبادئ المحاسبية، بما يضمن إمكانية مقارنة القوائم المالية عبر الفترات أو السنوات المالية المختلفة، وبالتالي تفسير النتائج المالية والآثار المترتبة عليها بشكل موثوق، إذ إن عدم الالتزام بالثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصروفات لفترات مالية متباينة، مما يترتب عليه نتائج مالية غير دقيقة أو مضللة، والهدف من هذا المعيار سهولة إجراء المقارنات بين القوائم المالية، وينبغي توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المستخدمة، وبيان أثرها على القوائم المالية ومدى تأثيرها على إمكانية المقارنة بين الفترات المالية، وفي مثل هذه الحالات، يتعين على مراجع الحسابات أن يورد هذا التغيير في تقريره بطريقة مناسبة وواضحة.

(ج) التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية:

لا يقتصر الإفصاح الكافي على نوع المعلومات الواردة في القوائم المالية فحسب، بل يشمل أيضًا طريقة عرض هذه المعلومات، وتبويبها، وتصنيفها داخل القوائم المالية، كما يتضمن أيضًا المصطلحات المستخدمة لتوضيح العناصر المدرجة في القوائم بالإضافة إلى ذلك، تعتبر الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية جزءًا هامًا من عملية الإفصاح، حيث توفر معلومات إضافية هامة، وتعد جزءًا لا يتجزأ من القوائم المالية ويتحمل المسؤولية عنها الإدارة، حتى في حال قام المراجع بالمساعدة في إعدادها، وتتمثل أهمية الحكم على ملائمة الإفصاح في النقاط الآتية [30]:

- 1- إن الإفصاح المناسب يعزز المصلحة العامة ويخدم مصالح الجمهور.
 - 2- يلعب عامل الأهمية دورًا حيويًا في عملية الإفصاح، حيث يرتبط ارتباطًا وثيقًا بالمصلحة العامة.
 - 3- كما أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بوضوح، بحيث لا يترك مجالًا للتأويل أو الشك.
 - 4- في بعض الأحيان، قد يُعتبر عدم الإفصاح مبررًا، خاصة في حالات تضارب المصالح.
- ما لم يتضمن تقرير المراجع ما يخالف المعيارين الأولين من معايير إعداد التقرير، يُعتبر الإفصاح عن القوائم المالية كافيًا.

(د) إلمام تقرير المراجع بجميع القوائم المالية:

ويطلب من المراجع أن يقدم في تقريره رأيًا فنيًا محايدًا حول القوائم المالية ككل، أو أن يمتنع عن إبداء الرأي في الحالات التي يصعب عليه فيها إصدار حكم مهني، وفي حالة الامتناع ينبغي على المراجع توضيح العناصر التي أثرت على قراره بعدم إبداء الرأي، كما يجب عليه أن يوضح في تقريره الأسباب التي دفعته إلى الامتناع، والتي قد تتضمن عدة عوامل، من بينها ما يلي:

- 1- تقييد نطاق عمل المراجع بشكل يؤثر جوهريًا على إجراءات المراجعة ويحول دون تنفيذ الفحص بصورة كافية.
- 2- وجود حالة من عدم التأكد تؤثر تأثيرًا جوهريًا على القوائم المالية، بحيث يرى المراجع أن إبداء رأي متحفظ لا يُعد مناسبًا نظرًا لدرجة عدم التأكد القائمة.

3- افتقار المراجع للاستقلالية عن العميل، مما يفقده القدرة على إصدار رأي مهني موضوعي [30].

9- العلاقة بين الشك المهني وجودة عملية المراجعة:

من المتوقع أن تسهم ممارسة المراجع للشك المهني، وفقًا لمعايير المراجعة ذات الصلة، في تعزيز جودة أحكامه المهنية، وذلك عبر مختلف مراحل عملية المراجعة، بدءًا من قبول الارتباط مع العميل وصولًا إلى إصدار تقرير المراجعة، وذلك على النحو التالي:

أولاً: في مرحلة ما قبل التعاقد مع العميل:

يعتمد المراجع على ممارسة مستوى معقول من الشك المهني لإجراء دراسة معمقة لبيئة العمل والصناعة التي ينتمي إليها، وخلال ذلك يُوازن المراجع بين افتراض نزاهة وأمانة إدارة العمل وبين افتراض احتمال عدم النزاهة، مما يضمن وجود رقابة وقائية منذ المراحل الأولى لعملية المراجعة، فإذا توصل المراجع من خلال شكه المهني إلى وجود مؤشرات على عدم كفاءة أو نزاهة الإدارة، فإنه يمتنع عن قبول عملية المراجعة، أما في حال ظهرت له بعض الشكوك في حسابات أو جوانب معينة لدى العميل، فيأخذها بعين الاعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة، مما يساهم في تعزيز جودة أحكامه المهنية [39].

ثانياً: عند مرحلة التخطيط لعملية المراجعة:

تُساهم ممارسة المراجع للشك المهني خلال مرحلة التخطيط لعملية المراجعة في تعزيز فهمه لأعمال العميل وبيئته التشغيلية، كما تساعده على تحديد المناطق الأكثر عرضة لحدوث الغش، والتي تتطلب فحصاً أكثر دقة، وذلك من خلال الاستفسارات المتواصلة وجمع المعلومات ذات الصلة، وتُعزز هذه الممارسة من جودة الحكم المهني، نظراً لما تتطلبه هذه المرحلة من إصدار أحكام مهنية تتعلق بتقييم الأهمية النسبية، ومخاطر المراجعة، إلى جانب فحص مدى فاعلية الضوابط الرقابية القائمة في المنشأة وتحديد إمكانية الاعتماد عليها، بالإضافة إلى وضع خطة مناسبة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المطلوبة.

ثالثاً: عند مرحلة تنفيذ العملية المراجعة:

إن ممارسة المراجع للشك المهني خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة تعزز من قدرته على الوصول إلى تأكيد معقول بشأن وجود الأخطاء أو حالات الغش، مما يساهم في رفع جودة حكمه المهني، وتتطلب هذه المرحلة من المراجع إصدار أحكام مهنية دقيقة تتعلق بتقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بالإضافة إلى تقييم معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدها الإدارة ومدى صحة الافتراضات التي بُنيت عليها، كما تشمل هذه المرحلة أيضاً فحص مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة، والتحقق من كفاية الإفصاحات المعروضة في القوائم المالية.

رابعاً: عند مرحلة التقرير عن عملية المراجعة:

يُمارس الشك المهني في مرحلة إعداد تقرير المراجعة بهدف تمكين المراجع من تقييم النتائج التي توصل إليها خلال تنفيذ عملية المراجعة، إضافةً إلى فحص العرض النهائي للقوائم المالية، ويُستخدم الشك المهني في هذه المرحلة لتدعيم رأي المراجع بشأن مدى كفاية أدلة الإثبات التي تم جمعها، ودقة النتائج التي تم التوصل إليها، مما يساهم في تحسين جودة الحكم المهني المتعلق بالتقرير النهائي عن عملية المراجعة [40].

الطريقة والإجراءات

10- منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار صحة الفرضيات لحل مشكلة الدراسة، فإن طبيعتها ستكون تطبيقية (ميدانية) تهدف إلى حل مشكلات قائمة لدى المؤسسات؛ أما من ناحية الغرض؛ فهي دراسة إيضاحية سببية تسعى إلى إيجاد علاقة ارتباطية سببية (سبباً ونتيجة)؛ ومن حيث المنطق تم تتبع الدراسة المنهج الاستنتاجي الذي يُعرف بأنه الطريقة أو العملية التي من خلالها نصل إلى نتيجة مبرهنة أو مؤكدة عن طريق التعميم المنطقي لحقيقة معروفة؛ وبعبارة أخرى يتمثل المنهج الاستنتاجي بالانطلاق من قاعدة كلية من أمر مسلم به إلى أحكام فرعية لمسائل جزئية [41] [42]. واعتمدت الدراسة على المصادر الثانوية كالكتب والمجلات والبحوث والرسائل العلمية، وشبكة المعلومات العالمية (الانترنت)؛ إضافة إلى المصادر الأولية؛ وذلك بتصميم استمارة استبيان؛ ووفقاً لمشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضية العدمية التالية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للشك المهني لدى مراجعي الحسابات في المنطقة الشرقية على جودة عملية المراجعة الخارجية.

11- مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة في المنطقة الشرقية قيد الدراسة، والبالغ عددهم (92) مراجع خارجي*،

جدول (1) عدد المراجعين الخارجيين

المدينة	إجدايا	بنغازي	المرج	البيضاء	القبة	درنة	طبرق
العدد	11	33	7	10	2	22	7

ولتحديد حجم العينة تم الاعتماد على جداول (Krejcie & Morgan, 1970)، حيث تحدد حجمها بعدد (75) مفردة وتم اختيارهم بطريقة العينة العشوائية بسيطة.

12- الدراسة الاستطلاعية:

من أجل التأكد من مدى ملائمة الأداة المستخدمة في جمع البيانات، تم إجراء دراسة استطلاعية أولية، حيث خضعت البيانات المستخلصة منها لعمليات التحليل الإحصائي اللازمة للتحقق من درجة الصدق والثبات؛ وقد ساهمت هذه الدراسة الاستطلاعية في التأكد من صلاحية الأداة وقدرتها على قياس متغيرات الدراسة بدقة واعتمادية، مما يعزز من جودة النتائج التي سيتم التوصل إليها لاحقاً.

1-12 ثبات أداة الدراسة وصدقها:

للتحقق من ثبات أداة الدراسة أجريت دراسة استطلاعية على عينة بلغ قوامها (15) مفردة من مجتمع الدراسة، وطُبقت معادلة (ألفا-كرونباخ) لحساب الثبات، وقد تراوحت قيم معاملات ثبات أبعاد الشك المهني للمراجع الخارجي ما بين (-0.7520.662)، أما قيمة معامل ثبات متغير الشك المهني للمراجع الخارجي فقد بلغ (0.855)، قيمة معامل ثبات متغير جودة المراجعة الخارجية فقد بلغ (0.840)، وهي درجات ثبات مقبولة. وتُعد هذه القيم مؤشراً على مستوى عالٍ من الاتساق الداخلي بين فقرات الأداة، وهي جميعها تزيد عن الحد الأدنى المقبول إحصائياً (0.70)، مما يؤكد أن استمارة الاستبيان اتسمت بدرجة جيدة من الثبات والموثوقية، وذلك كما هو موضح في الجدول (2).

جدول (2) يبين قيم معامل الثبات والصدق

متغيرات الدراسة	العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
بُعد العقل المتسائل	4	0.662	0.814
بُعد تعليق الأحكام	4	0.744	0.863
بُعد البحث عن المعرفة	4	0.720	0.849
بُعد فهم الشخصية	4	0.752	0.867
بُعد الثقة بالنفس	4	0.685	0.828
بُعد الاستقلال الذاتي	4	0.673	0.820
بُعد تركيز	4	0.667	0.817
متغير الشك المهني للمراجع الخارجي	28	0.855	0.925
المتغير جودة المراجعة الخارجية	15	0.840	0.917

* البيانات تم حصول عليها من مصلحة الضرائب في المنطقة الشرقية.

12-2 صدق أداة الدراسة:

تم التحقق من صدق أداة الدراسة باستخدام نوعين من الصدق هما الصدق المحكمين، والصدق الذاتي؛ بالنسبة لصدق المحكمين تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين المتخصصين من الأكاديميين والمهنيين حيث قاموا بتقديم ملاحظاتهم حول صياغة الفقرات ووضوحها وارتباطها بأهداف الدراسة، وقد تم الأخذ بملاحظاتهم وإجراء التعديلات المناسبة؛ أما فيما يخص الصدق الذاتي فقد تراوحت قيم معاملات الصدق وفقاً للجدول (2) أعلاه لأبعاد متغير الشك المهني للمراجع الخارجي ما بين (0.814-0.867)، وبلغت قيمة معامل صدق متغير الشك المهني للمراجع الخارجي ككل (0.924)، وأما قيمة معامل صدق متغير جودة المراجعة الخارجية ككل (0.917)، وهذا يبرر صدق المقياس وأن فقرات الاستبيان تعكس قدرته على قياس ما صمم من أجله.

12-3 اختبار اعتدالية البيانات:

يتضح من نتائج اختبار شابيرو- ويلكس الواردة في الجدول (3) أن قيم الدلالة الإحصائية لجميع متغيرات الدراسة قد جاءت أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، مما يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين التوزيع الفعلي للبيانات والتوزيع الطبيعي النظري. ويُستدل من ذلك على أن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي لجميع المتغيرات محل البحث، حيث تراوحت قيم إحصائي الاختبار بين (0.941-0.989)، وهي جميعها قريبة من الواحد الصحيح. وبناءً عليه، تُعد البيانات مناسبة لاستخدام الاختبارات المعلمية (Parametric Tests)، الأمر الذي يعزز من دقة نتائج التحليل اللاحق ويؤكد ملائمة الإجراءات الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

جدول (3) قياس التوزيع الطبيعي للبيانات

شابيرو- ويلكس			متغيرات الدراسة
الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	إحصائي الاختبار	
0.057	74	0.941	بُعد العقل المتسائل
0.088		0.985	بُعد تعليق الأحكام
0.072		0.972	بُعد البحث عن المعرفة
0.078		0.978	بُعد فهم الشخصية
0.081		0.980	بُعد الثقة بالنفس
0.090		0.988	بُعد الاستقلال الذاتي
0.079		0.979	بُعد تركيز
0.091		0.989	متغير الشك المهني للمراجع الخارجي
0.072		0.973	المتغير جودة المراجعة الخارجية

13- الدراسة الميدانية:

تختص هذه الدراسة بتحليل البيانات التي تم تجميعها من مجتمع الدراسة وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، كما تم التحقق من صحة الفرضية التي وضعت، وذلك على النحو التالي:

1-13 الجانب الوصفي: يتناول هذا الجانب وصفاً لمتغيرات الدراسة وذلك كما يلي: لقد تم تحليل البيانات الأولية لأفراد عينة الدراسة وكما وردت في أداة الدراسة:

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير النوع: لقد تم تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغير النوع، وذلك كما هو موضح بالجدول بالتالي:

جدول (4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير النوع

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
النوع	ذكر	69	92.0
	انثى	6	8.0
	المجموع	75	100.0

من خلال الجدول (4) يظهر التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب الجنس أن نسبة الذكور بلغت 92% مقابل 8% للإناث، ويُعزى ذلك إلى طبيعة مهنة المراجعة الخارجية التي يغلب عليها الطابع الذكوري، لاسيما في مكاتب المراجعة الخارجية.

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية: لقد تم تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
الفئة العمرية	أقل من 25 سنة	3	4.0
	من 25 إلى أقل من 35 سنة	9	12.0
	من 35 إلى أقل من 45 سنة	33	44.0
	45 سنة فأكثر	30	40.0
	المجموع	75	100.0

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي: لقد تم تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
المؤهل العلمي	دبلوم عالي	3	4.0
	بكالوريوس	54	72.0
	ماجستير	15	20.0
	دكتوراه	3	4.0
	المجموع	75	100.0

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين تحليل البيانات لعينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي يتبين أن النسبة الأعلى كانت (بكالوريوس) ونسبة بلغت (72.0%)، وفي المرتبة التي تليها جاء المؤهل العلمي (ماجستير) وبلغت نسبته (20.0%)، وفي المرتبة الأخيرة جاء المؤهل العلمي (دكتوراه- دبلوم عالي) ونسبة بلغت (4.0%) من إجمالي عينة الدراسة؛ وهو ما يعكس متطلبات التأهيل العلمي لمهنة المراجعة الخارجية التي تعتمد أساسًا على المؤهل الجامعي مع تزايد الاهتمام بالدراسات العليا.

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي: لقد تم تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
التخصص العلمي	محاسبة	73	97.3
	تمويل ومصارف	2	2.7
	المجموع	75	100.0

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي: لقد تم تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (8): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
المستوى الوظيفي	شريك / مدير عام	6	8.0
	مدير المراجعة	22	29.3
	مشرف المراجعة	14	18.7
	مراجع أول	25	33.3
	مراجع مساعد	8	10.7
	المجموع	75	100.0

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخدمة في مجال المراجعة: لقد تم تحليل توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخدمة في مجال المراجعة، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (9): توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخدمة

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
عدد سنوات الخدمة	أقل من 5 سنوات	3	4.0
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	7	9.3
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	12	16.0
	من 15 إلى أقل من 20	30	40.0
	من 20 سنة فأكثر	23	30.7
	المجموع	75	100.0

13-2 مستويات متغيري الدراسة:

يختص هذا الجانب بتبيان مستويات متغيرات الدراسة وذلك على النحو التالي:

13-2-1 مستوى الشك المهني من وجهة نظر مراجعي الحسابات في المنطقة الشرقية:

للتعرف على مستوى الشك المهني تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية للفقرات، والأبعاد المكونة لهذا المتغير، وذلك على النحو التالي:

جدول (10): المتوسطات والانحرافات والأوزان النسبية لأبعاد متغير الشك المهني للمراجع الخارجي

م	الإبعاد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوي	الرتبة
1.	بُعد العقل المتسائل	4.407	0.400	88.1	مرتفع جداً	2
2.	بُعد تعليق الأحكام	4.460	0.425	89.2	مرتفع جداً	1
3.	بُعد البحث عن المعرفة	4.067	0.445	81.3	مرتفع	4
4.	بُعد فهم الشخصية	3.947	0.416	79	مرتفع	6
5.	بُعد الثقة بالنفس	3.593	0.518	71.9	مرتفع	7
6.	بُعد الاستقلال الذاتي	4.113	0.391	82.3	مرتفع	3
7.	بُعد تركيز	4.013	0.435	80.3	مرتفع	5
	المستوى العام لمتغير الشك المهني للمراجع الخارجي	4.560	0.385	91.0	مرتفع جداً	-

يتضح من الجدول (10) أعلاه أن بُعد تعليق الأحكام جاء في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي (4.460) وانحراف معياري (0.425)، ووزن نسبي (89.2%)، وجاء في المرتبة الثانية بُعد العقل المتسائل بمتوسط حسابي (4.407) وانحراف معياري (0.400) ووزن نسبي (88.1%)، وفي المرتبة الثالثة بُعد الاستقلال الذاتي بمتوسط حسابي (4.113) وانحراف معياري (0.391) ووزن نسبي (82.3%). كما جاء بُعد البحث عن المعرفة في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.067) وانحراف معياري (0.445) ووزن نسبي (81.3%)، يليه في المرتبة الخامسة بُعد التركيز بمتوسط حسابي (4.013) وانحراف معياري (0.435) ووزن نسبي (80.3%). وفي المرتبة السادسة جاء بُعد فهم الشخصية بمتوسط حسابي (3.947) وانحراف معياري (0.416) ووزن نسبي (79%)، بينما جاء في المرتبة الأخيرة بُعد الثقة بالنفس بمتوسط حسابي (3.593) وانحراف معياري (0.518) ووزن نسبي (71.9%) وبوجه عام فإن المتوسط العام لمتغير الشك المهني للمراجع الخارجي بلغ (4.560) بانحراف معياري (0.385)، ووزن نسبي (91%)، مما يعني أن مستوى الشك المهني لدى المراجع الخارجي مرتفع جداً.

كما تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأبعاد المكونة لهذا المتغير على النحو التالي:

- بُعد العقل المتسائل:

تحديد مدى توافر هذا البعد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لفقرات هذا البعد، وذلك على النحو التالي:

جدول (11): المتوسطات والانحرافات والأوزان النسبية لبُعد العقل المتسائل

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوي	الرتبة
1.	أعمل على التحقق من الأدلة والقرائن والمعلومات بعناية ودقة خاصة في حالات عدم التأكد.	4.800	0.435	96	مرتفع جداً	1
2.	أضع كل الاحتمالات والافتراضات الممكنة قيد البحث والتحري عندما أواجه مشكلة مهنية.	4.573	0.524	91.5	مرتفع جداً	2

م.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوي	الرتبة
3.	قد لا أتوقف عن التفكير في مشاكل العمل المهنية بعد انتهاء وقت العمل الرسمي.	3.560	0.740	71.2	مرتفع	4
4.	أقوم بطرح ومناقشة تساؤلات تتعلق بمهام العمل مع أشخاص من أهل الخبرة والاختصاص بدون تسمية عميل المراجعة.	4.013	0.604	80.3	مرتفع	3
-	المستوى العام لبُعد العقل المتسائل	4.407	0.400	88.1	مرتفع جداً	-

بُعد تعليق الأحكام:

لتحديد مدى توافر هذا البعد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لفقرات هذا البُعد، وذلك على النحو التالي:

جدول (12): المتوسطات والانحرافات والأوزان النسبية لبُعد تعليق الأحكام

م.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوي	الرتبة
1.	أرجئ الأحكام والقرارات حتى أتأكد من دقة وصلاحيّة المعلومات المتاحة.	4.600	0.493	92	مرتفع جداً	1
2.	أحرص على استشارة أعضاء فريق المراجعة وخبراء مهنيين قبل اتخاذ القرارات والأحكام.	4.267	0.528	85.3	مرتفع جداً	3
3.	أقوم بتأجيل الأحكام والقرارات لحين معرفة ودراسة مؤشرات الأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي لمنشأة عميل المراجعة.	4.147	0.456	83	مرتفع	4
4.	أرجئ البث في الاحتمالات والافتراضات الممكنة حتى يتم البحث والتحري عن مدى صحتها.	4.320	0.549	86.4	مرتفع جداً	2
-	المستوى العام لبُعد تعليق الأحكام	4.460	0.425	89.2	مرتفع جداً	-

- بُعد البحث عن المعرفة:

لتحديد مدى توافر هذا البعد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لفقرات هذا البُعد، وذلك على النحو التالي:

جدول (13): المتوسطات والانحرافات والأوزان النسبية لبُعد البحث عن المعرفة

م.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوي	الرتبة
1.	أشعر بالاستمتاع عند اكتشاف معلومات وأدلة جديدة.	4.200	0.658	84	مرتفع جداً	2
2.	أبذل مزيد من الجهد لإزالة الغموض وعدم التأكد المرتبط بالمعلومات التي أحصل عليها.	4.240	0.714	84.8	مرتفع جداً	1

م.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوي	الرتبة
3.	أهتم بفهم الدوافع وراء الأحداث وأعمل على استيضاح تلك الدوافع.	3.947	0.590	79	مرتفع	3
4.	أتجاوز الوقت والتكاليف المحددة مسبقاً في حال وجود غموض وعدم تأكيد للمعلومات المتاحة.	3.933	0.528	78.7	مرتفع	4
	المستوى العام لُبُعد البحث عن المعرفة	4.067	0.445	81.3	مرتفع	-

- بُعد فهم الشخصية:

لتحديد مدى توافر هذا البعد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لفقرات هذا البُعد، وذلك على النحو التالي:

جدول (14): المتوسطات والانحرافات والأوزان النسبية لُبُعد فهم الشخصية

م.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوي	الرتبة
1.	أهتم بفهم دوافع عميل المراجعة في عدم توفير المعلومات المستفسر عنها في الوقت المحدد.	3.880	0.544	77.6	مرتفع	4
2.	أهتم بمعرفة مدى وجود أهداف خاصة لعميل المراجعة وراء تفضيل بعض المعالجات المحاسبية.	3.987	0.533	79.7	مرتفع	2
3.	أهتم بفهم وتحليل شخصيات عميل المراجعة لفهم دوافع القرارات والممارسات التي يتخذونها.	3.893	0.559	77.9	مرتفع	3
4.	أهتم بدراسة وتحليل العلاقات والروابط داخل منظومة عميل المراجعة لمعرفة مدى تأثيرها على ممارسات عميل المراجعة.	4.013	0.507	80.3	مرتفع	1
	المستوى العام لُبُعد فهم الشخصية	3.947	0.416	79	مرتفع	-

- بُعد الثقة بالنفس:

لتحديد مدى توافر هذا البعد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لفقرات هذا البُعد، وذلك على النحو التالي:

جدول (15): المتوسطات والانحرافات والأوزان النسبية لُبُعد الثقة بالنفس

م.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوي	الرتبة
1.	لا أخشى الخوض في مهام مراجعة جديدة غير معروفة لي من قبل.	3.320	0.640	66.4	متوسط	4
2.	الحظ لم يكن السبب الرئيسي وراء النجاح في الكثير من حالات المراجعة.	4.253	0.718	85.1	مرتفع جداً	1
3.	لا أخشى من تغيير جهة العمل أو تغيير إدارة عميل المراجعة.	3.933	0.414	78.7	مرتفع	2
4.	عندما أقرن نفسي بمن مثلي من المهنيين لا أشعر أنهم أكثر كفاءة مني.	3.867	0.600	77.3	مرتفع	3
	المستوى العام لُبُعد الثقة بالنفس	3.593	0.518	71.9	مرتفع	-

- بُعد الاستقلال الذاتي:

لتحديد مدى توافر هذا البعد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لفقرات هذا البعد، وذلك على النحو التالي:

جدول (16): المتوسطات والانحرافات والأوزان النسبية لبُعد الاستقلال الذاتي

م.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوى	الرتبة
1.	لا أقبل تفسيرات الآخرين المهنية دون مزيد من الدراسة والتفكير.	4.213	0.622	84.3	مرتفع جداً	2
2.	لا أقبل السياسات المفضلة للعميل من أجل الحفاظ على العلاقة مع عميل المراجعة.	4.000	0.637	80	مرتفع	4
3.	لا أقبل تفسيرات عميل المراجعة إذا كانت تلك التفسيرات تتناقض مع بعضها أو تتناقض مع أدلة مراجعة آخر.	4.507	0.601	90.1	مرتفع جداً	1
4.	لا اتردد في ابداء رأي مهني مخالف لأراء أفراد ورئيس فريق المراجعة.	4.013	0.348	80.3	مرتفع	3
-	المستوى العام لبُعد الاستقلال الذاتي	4.113	0.391	82.3	مرتفع	-

- بُعد تركيز:

لتحديد مدى توافر هذا البعد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لفقرات هذا البعد، وذلك على النحو التالي:

جدول (16): المتوسطات والانحرافات والأوزان النسبية لبُعد تركيز

م.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوى	الرتبة
1.	أقوم بالاعتماد على الرقابة الداخلية في تحديد والبحث عن الاشارات ذات الصلة والمتعارضة مع الأدلة .	3.707	0.653	74.1	مرتفع	4
2.	أقوم بدعم احكام الشك المهني من خلال المراجعين الداخليين.	4.173	0.601	83.5	مرتفع	3
3.	أشعر بعدم الارتياح عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيف.	4.680	0.498	93.6	مرتفع جداً	1
4.	أقوم بزيادة أساليب التحقق من دقة الضبط الداخلي في حالة الشك في ضعف نظم الرقابة القائمة.	4.320	0.524	86.4	مرتفع جداً	2
-	المستوى العام لبُعد تركيز	4.013	0.435	80.3	مرتفع	-

13-2-2 مستوى جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر مراجعي الحسابات في المنطقة الشرقية:

لتحديد مستوى هذا البعد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لفقرات هذا البعد، وذلك على النحو التالي:

جدول (17): المتوسطات والانحرافات والأوزان النسبية لُبعد متغير جودة المراجعة الخارجية

م.	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المستوي	الرتبة
1.	امتلك التأهيل العلمي والمعرفة الكافية بمجال المراجعة.	4.813	0.425	96.2	مرتفع جداً	2
2.	تتوفر لدي الخبرة المهنية الكافية في نوع الصناعة التي يمارسها العميل.	4.293	0.693	85.8	مرتفع جداً	12
3.	اعمل بواسطة مبادئ ومعايير عملية المراجعة.	4.600	0.493	92	مرتفع جداً	3
4.	أستخدم أحدث الأساليب والأدوات في تنفيذ أعمال المراجعة	4.440	0.575	88.8	مرتفع جداً	7
5.	أتمتع بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية عند فحص وتقييم القوائم المالية.	4.600	0.520	92	مرتفع جداً	4
6.	لا أتأثر بالعلاقات الشخصية مع موظفي الشركة.	4.187	0.562	83.7	مرتفع	14
7.	أمتلك الحرية التامة عند إعداد برنامج المراجعة.	4.053	0.733	81	مرتفع جداً	15
8.	أحافظ على سرية معلومات العميل.	4.827	0.381	96.5	مرتفع جداً	1
9.	أقدر أتعابي بناءً على ساعات العمل ونوعيته ومخاطرة .	4.253	0.548	85	مرتفع جداً	13
10.	أقدم توصيات عملية وفعالة لتحسين الإجراءات المالية .	4.547	0.501	90.9	مرتفع جداً	6
11.	لدي معرفة كافية بالقوانين واللوائح المحلية والدولية ذات الصلة.	4.307	0.592	86.1	مرتفع جداً	11
12.	أتمتع بسمعة حسنة بسبب حسن التعامل الذي يتلقاه العميل من فريق المراجعة.	4.333	0.502	86.6	مرتفع جداً	10
13.	أقوم بإجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية مراجعة على حدا .	4.387	0.490	87.7	مرتفع جداً	8
14.	الترم بالوقت المتفق عليه لتسليم التقرير .	4.387	0.590	87.7	مرتفع جداً	9
15.	أقدم تقرير واضح وشفاف وسهل الفهم.	4.600	0.545	92	مرتفع جداً	5
-	المستوى العام لمتغير جودة المراجعة الخارجية	4.707	0.386	94.1	مرتفع جداً	-

يتضح من الجدول (17) أن المتوسطات الحسابية لفقرات متغير جودة المراجعة الخارجية قد تراوحت ما بين (4.053-4.827)، بانحرافات معيارية تراوحت ما بين (0.381-0.733)، وقد جاءت في المرتبة الأولى الفقرة "أحافظ على سرية معلومات العميل". بمتوسط حسابي (4.827) وانحراف معياري (0.381) ووزن نسبي (96.5%)، وجاءت في المرتبة الثانية الفقرة "امتلك التأهيل العلمي والمعرفة الكافية بمجال المراجعة" بمتوسط حسابي (4.813) وانحراف معياري (0.425) ووزن نسبي (96.2%)، أما في المرتبة ما قبل الأخيرة فجاءت الفقرة "أمتلك الحرية التامة عند إعداد برنامج المراجعة" بمتوسط حسابي (4.053) وانحراف معياري (0.733) ووزن نسبي (81%)، وجاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة "لا أتأثر بالعلاقات الشخصية مع موظفي الشركة" بمتوسط حسابي (4.187) وانحراف معياري (0.562) ووزن نسبي (83.7%) وبوجه عام بلغ المتوسط العام لمتغير جودة المراجعة الخارجية (4.707) بانحراف معياري (0.386) ووزن نسبي (94.1%)، مما يعني أن المستوى العام لمتغير جودة المراجعة الخارجية مرتفعاً جداً.

13-3 اختبار فرضية الدراسة:

لتحديد الأثر الشك المهني للمراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، لاختبار فرضية الدراسة التي تنص على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للشك المهني لدى مراجعي الحسابات في المنطقة الشرقية على جودة عملية المراجعة الخارجية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ وذلك كما يلي:

جدول (18) يوضح أثر الشك المهني على جودة المراجعة الخارجية

اختبار معنوية المعاملات النموذج (ANOVA)		اختبار معنوية المعاملات النموذج		قيم المعاملات القياسية (β)	الخطأ المعياري	قيم المعاملات الغير قياسية (β)	المتغيرات المستقلة
القيمة الاحتمالية P- value	إحصائي الاختبار f	القيمة الاحتمالية P- value	إحصائي الاختبار T				
0.000	**17.295	0.000	**5.600	-	0.483	2.705	(Constant)الثابت
		0.000	**4.159	0.438	0.106	0.439	الشك المهني للمراجع الخارجي
R=0.438 R ² =0.192		Adjusted (R ²) =0.180		Std. Error of Estimate = 0.350			

* قيمة دالة عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ** قيمة دالة عند مستوى دلالة $\alpha=0.01$

يتضح من الجدول (18) لتحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر الشك المهني للمراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية؛ حيث أن قيمة معامل ارتباط (R) تساوي (0.438) وهي قيمة أقل من المتوسط، ما يعني وجود علاقة ارتباطية تحت المتوسط موجبة بين الشك المهني للمراجع الخارجي وجودة المراجعة الخارجية، وأن معامل تحديد (R^2) ومعامل التحديد المعدل (R^2) يساوي (0.192) و (0.180) على التوالي، ما يعني أن (19.2%) من التغير في جودة المراجعة الخارجية يفسره التغير في الشك المهني للمراجع الخارجي، وتشير أيضاً أن النموذج المقترح للعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في هذه الدراسة ملائم إلى حد ما، وبناءً على ملائمة نموذج الشك المهني للمراجع الخارجي في النموذج لمعرفة تأثيرها على المتغير التابع تبين أنه يوجد تأثير على المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية)، كما يلاحظ من الجدول أن اختبار معنوية النموذج (ANOVA) معنوي بقيمة احتمالية (0.000) مما يؤكد تفسير النموذج بالمتغير المستقل من الناحية الإحصائية. لذلك ترفض الفرضية الصفرية، وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للشك المهني لدى مراجعي الحسابات في المنطقة الشرقية على جودة عملية المراجعة الخارجية"؛ وجاءت هذه نتيجة الدراسة الحالية متوافقة مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة منها دراسة كل من He & Chen (2021) و Ernst & young (2016) [42] [43] التي أكدتا على الدور المحوري للشك المهني في تعزيز جودة المراجعة الخارجية، وعليه كان لزاماً على مكاتب المراجعة والجهات المهنية بتعزيز مستوى الشك المهني لدى المراجعين من خلال التدريب المستمر وتطوير المعايير المهنية ذات الصلة.

14- نتائج الدراسة:

ظهرت نتائج الدراسة، من وجهة نظر جميع أفراد العينة، أن مستوى الشك المهني لدى المراجع الخارجي جاء مرتفعاً في مجمله في أبعاده السبعة. وقد تصدر بُعد العقل المتسائل المرتبة الأولى، تلاه في المرتبة الثانية بُعد تعليق الأحكام، ثم بُعد فهم الشخصية في المرتبة الثالثة، وجاء بُعد البحث عن المعرفة في المرتبة الرابعة. في المقابل، حل بُعد الثقة بالنفس في

المرتبة ما قبل الأخيرة، بينما جاء بُعد الاستقلال الذاتي في المرتبة الأخيرة. كذلك بينت النتائج، حسب آراء جميع أفراد العينة، أن مستوى جودة المراجعة الخارجية جاء مرتفعاً، مما يعكس كفاءة أداء المراجعين الخارجيين وقدرتهم على الالتزام بالمعايير المهنية وتحقيق أهداف عملية المراجعة، وأظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذي دلالة إحصائية للشك المهني لدى مراجعي الحسابات في المنطقة الشرقية على جودة عملية المراجعة الخارجية، مما يشير إلى الدور المحوري الذي يلعبه الشك المهني في تعزيز فعالية المراجعة.

15- توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات التي تسهم في تعزيز جودة المراجعة الخارجية، على النحو الآتي:

- توصي الدراسة بضرورة العمل على تنمية مستوى الشك المهني لدى المراجعين الخارجيين بوصفه عنصراً أساسياً في تحسين جودة المراجعة، وذلك من خلال:

1- إعداد برامج تدريبية متخصصة تركز على تنمية مهارات التفكير النقدي، والعقل المتسائل، والقدرة على تحليل الأدلة وتقييم المخاطر.

2- التمسك وبشكل متزايد بخصائص الشك المهني، لما له دور في دعم استقلالية المراجع الخارجي، وانعكاس ذلك على كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية.

3- ضرورة تمسك المراجعين بالحصول على المعلومات الكافية حول الأدلة والقرائن وكافة المؤشرات التي قد تنم عن وجود غش أو تلاعب أو احتيال مهما كان طبيعته

4- تضمين مفاهيم الشك المهني وأبعاده المختلفة ضمن برامج التعليم المهني المستمر التي تقدمها الهيئات المهنية.

5- تشجيع المراجعين على تطبيق إجراءات مراجعة أكثر عمقاً في الحالات التي تزداد فيها مؤشرات المخاطر أو عدم التأكد.

6- ضرورة العمل على أن يتوفر لدى المراجع المقدرة على التعلم المستمر والخبرة العلمية والعملية والاستقلالية والحياد، فضلاً عن القدرة على تحليل المخاطر وتقييم الأدلة والقرائن، مع توفر خصائص بالمراجع تتمثل في العقل المتشكك والمتسائل وتوخي الحذر، خاصة مع انتشار استخدام الأجهزة الإلكترونية في إدارة العمليات المالية والمحاسبية، وانتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري.

- تعزيز نظم رقابة الجودة داخل مكاتب المراجعة: توصي الدراسة بضرورة تطوير وتنفيذ نظم رقابة الجودة من خلال:

1- الالتزام بتطبيق معيار رقابة الجودة للمكاتب المهنية.

2- إجراء مراجعات داخلية دورية لملفات المراجعة للتأكد من الالتزام بالمعايير المهنية ومتطلبات الشك المهني.

3- الاستفادة من نتائج التقييم لتحسين الأداء ومعالجة أوجه القصور.

- دور الهيئات المهنية والجهات الرقابية: تؤكد الدراسة على أهمية دور الجهات المهنية والرقابية، وتوصي بما يلي:

1- إصدار أدلة وإرشادات مهنية توضّح أفضل الممارسات المتعلقة بالشك المهني والتغيير الإلزامي.

2- تنظيم مؤتمرات وندوات علمية تسهم في تبادل الخبرات ومناقشة التحديات العملية التي تواجه المراجعين.

3- تعزيز الرقابة المهنية بما يرفع مستوى الالتزام ويحد من الممارسات التي قد تؤثر على جودة المراجعة.

- توصيات متعلقة بالدراسات المستقبلية: توصي الدراسة الباحثين في المستقبل بـ:

1- دراسة متغيرات إضافية مثل أخلاقيات المهنة، وحوكمة الشركات، وأثرها على جودة المراجعة الخارجية.

- 2- تطبيق الدراسة على قطاعات مختلفة أو مناطق جغرافية أخرى للمقارنة وتعزيز قابلية تعميم النتائج.
- 3- استخدام مناهج بحثية متنوعة (كمية ونوعية) للحصول على نتائج أكثر عمقاً وشمولية.
- تسهم هذه التوصيات التفصيلية في تقديم إطار عملي وعلمي يمكن أن تستفيد منه الجهات المهنية، ومكاتب المراجعة، والباحثون، بما يعزز جودة المراجعة الخارجية ويرفع مستوى الثقة في التقارير المالية.
- قائمة المراجع
- [1] عبود، سهام. (2025). أثر التدقيق الخارجي على تعزيز الشفافية والمصادقية في القوائم المالية. مجلة جامعة المستقبل، متاحة على الرابط <https://uomus.edu.iq/NewDep.aspx>.
- [2] Soroushyar, A. (2023). Auditor characteristics and the financial reporting quality: The moderating role of client's business strategy. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(2), 173–185. doi.org.
- [3] PCAOB. (2012). Staff Audit Practice Alert No. 10: Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Washington, DC. December 4, 2012.
- [4] Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- [5] Beasley, M. S., Carcello, J. V., & Hermanson, D. R. (2001). Top 10 audit deficiencies. *Journal of Accountancy*, 191(4), 63–66.
- نور، عبد الناصر. (1992). مراجعة الحسابات: الإطار النظري والمعايير العلمية والعملية. دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- [6]
- [7] الزايغ، هاني فرحان. (2020). علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية: دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 28(2).
- [8] Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2020). Professional skepticism: The effects of a partner's tone at the top and team redesign on fraud risk assessment and audit planning. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(4), 45-63.
- [9] علي، دعاء محمد، وإبراهيم، أشرف أحمد محمد، وأحمد، زمزم أحمد. (2022). أثر البيانات الضخمة على نزعة الشك المهني لمراجع الحسابات عند مراجعة التقديرات المحاسبية (دراسة اختبارية). الفكر المحاسبي، 26(4)، 914-972.
- [10] مصباح، سلمى هشام، ورمضان، مها محمد. (2022). أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 6(1)، 41-84.
- [11] مجاور، أسماء كمال. (2023). تأثير الجوانب السلوكية للمراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة: دراسة تجريبية. مجلة البحوث المحاسبية، 10(4)، 433-490.
- [12] الحداد، علي أحمد. (2023). دور الشك المهني في الرفع من كفاءة وفاعلية أعمال الفحص والمراجعة الخارجية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة عدن، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة.
- [13] غنيم، أحمد سليمان. (2015). أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الليبية. مجلة الدراسات الاقتصادية، 2(1)، 122-145.
- [14] وهدان، محمد علي محمد. (2025). تأثير خصائص أطراف عملية المراجعة على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد 16، العدد 1، ص ص. 199-241.

- [15] عبد الدائم، عبد المجيد محمد. (2022). عوامل وأبعاد فجوة التوقعات في المراجعة على الشركات العامة وإمكانيات الحد منها: دراسة ميدانية على الشركات العامة في ليبيا. *مجلة البيان العلمية*، جامعة سرت، ليبيا.
- [16] الحداد، مسعود. (2023). أثر جودة المراجعة في تعزيز الثقة بالتقارير المالية الصادرة عن الشركات المقيدة بأسواق المال. *مجلة الدراسات الاقتصادية*، 6(1).
- [17] انبية، نوري. (2015). مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة المتعارف عليها وأثرها على جودة التقارير المالية في البيئة الليبية. [رسالة ماجستير غير منشورة]. كلية الاقتصاد، جامعة الزاوية، ليبيا.
- [18] منيع، عياد، والأربد، سليمان. (2014). تقييم مدى توفر متطلبات معايير المراجعة العامة ومعايير العمل الميداني لدى المراجعين القانونيين بمكاتب المراجعة الليبية. *مجلة العلوم والبحوث المحاسبية*، 2(4).
- [19] Chiang, C. (2016). Conceptualizing the linkage between professional scepticism and auditor independence. *Pacific Accounting Review*, 28(2).
- [20] Grenier, J. H. (2020). Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era. *Journal of Accountancy*, 229(1), 1-8.
- [21] Kamil, K., & Fathonah, N. (2019). The effect of independence, integrity, professionalism, and professional skepticism on the accuracy of giving audit opinion (The case of Audit Board of the Republic of Indonesia). *Advances in Economics, Business and Management Research*, 127, 5–10.
- [22] المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB). (2024). المعيار الدولي للمراجعة 200: الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
- [23] Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2012). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach* (14th ed.). Pearson Prentice Hall.
- [24] Quadackers, Lucas Mathies, & Wijnandsrade, Geboren. (2009). A study of auditors skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions. *Academisch proefschrift ter verkrijging van de graad Doctor aan de Vrije Universiteit Amsterdam*.
- [25] Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1–34.
- [26] سلامة، مدحت؛ حامد، السيد؛ وبصل، محمد. (2011). أصول المراجعة والرقابة في الوحدات الاقتصادية. دار الفكر العربي، القاهرة.
- [27] ولد الصديق، ميلود. (2007). التحليل المالي والتدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية. دار الهدى، الجزائر.
- [28] لطفي، أمين السيد. (2007). دراسات متطورة في المراجعة لخدمة متطلبات المعايير الدولية. القاهرة: الدار الجامعية.
- [29] جمعة، أحمد حلمي. (2009). المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث: الإطار النظري ومعايير التدقيق الدولية. دار صفاء للنشر والتوزيع.
- [30] عمروش، بن يوسف. (2010). دور معايير المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات (أطروحة دكتوراه غير منشورة). جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- [31] سعاد، ولد عباس. (2008). أهمية معايير المراجعة الدولية في الرفع من كفاءة الأداء المهني لمراجع الحسابات (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.
- [32] الصحن، عبد الفتاح محمد، والصبان، محمد سمير. (2004). أسس المراجعة الخارجية. الدار الجامعية.
- [33] ميلود، نادية. (2015). أثر معايير المراجعة على جودة التقارير المالية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- [34] طواهر، نصيرة، وصديقي، محمد الصديق. (2010). المراجعة والتدقيق في إطار المعايير الدولية: دراسة نظرية وتطبيقية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- [35] لطفي، أمين السيد. (2007). دراسات متطورة في المراجعة لخدمة متطلبات المعايير الدولية. القاهرة: الدار الجامعية.

- [36] المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB). (2024). المعيار الدولي للمراجعة 500: أدلة المراجعة. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
- [37] الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). (2024). المعيار الدولي للمراجعة 700 (المعدل): تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية.
- [38] عبد الوهاب، علي. (2010). أصول المراجعة والرقابة الداخلية. عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- [39] Anis, A. (2018). The Impact of Professional Skepticism on Audit Quality. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 8(2), 253–271.
- [40] راضي، محمد. (2015). *موسوعة المراجعة المتقدمة* (د.ط.). الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- [41] Sekaran, U., & Bougie, R. (2010). *Research Methods for Business: A Skill Building Approach* (5th ed.). John Wiley & Sons.
- [42] النجار، فايز جمعة، والنجار، نبيل جمعة، والزعبي، ماجد راضي. (2017). أساليب البحث العلمي: منظور تطبيقي (ط. 5). عمان، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- [43] He, Li-Jen, & Chen, Jianxiong. (2021). Does mandatory audit partner rotation influence auditor selection strategies? *Sustainability*, 13(4), 2058.
- [44] Ernst & Young (EY). (2016). *Professional Skepticism: Every Day, In Every Audit*. EY Global Reporting.