



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

\* امحارب سعد بالقاسم<sup>1</sup> ، أمين عبد المنعم بو شليته<sup>2</sup>

<sup>1</sup> قسم المحاسبة، جامعة درنة

<sup>2</sup> 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 استبيانه 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 بتحليل 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 للمراجعين الخارجيين - جودة المراجعة الخارجية - مراجعى 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 Balqasm<sup>1</sup> and Amin Abdel Moneim Bou Shleita<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Assistant Professor of Accounting at Derna University

<sup>2</sup>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 بشكلٍ كبيرٍ في تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، مما تتيح 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 تركت الجهدات المحاسبية في الآونة الأخيرة بقضية ممارسة المراجع لمهن 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 خطأة، وأحد أسباب انخفاض الشك المهني لدى المراجعين هو رغبتهما لقبول تمثيل الإدارة [3] [4] [5]؛ إضافةً 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؛ وما 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 الآتية أعلاه، وكذا أهمية الشركات المساهمة العامة الليبية إلا أنها لم تحظ بالاهتمام الكافي من قبل الباحثين؛ مما حدا بإجراء هذه الدراسة لمعرفة أثر الشك المهني على جودة عملية المراجعة من وجهة نظر مراجعى 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 وأخرون(2022) [9]، سعت الدراسة إلى بيان أثر استخدام نزعه الشك المهني لدى مراجع الحسابات عند مراجعة بنود التقديرات المحاسبية؛ وذلك في ظل بيئة البيانات الضخمة، وتوصلت لوجد أثر إيجابي لممارسة نزعه 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، وخلاصت 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 تتصح ألا يزيد عدد السنوات التي يمضيها المراجع مع

العميل عن ثلاث سنوات للحظ على جودة التقارير المالية؛ إضافةً إلى ذلك دراسة مجاور (2023) [11] التي هدفت لمعرفة تأثير الجانب السلوكية للمراجعين الخارجيين على جودة عملية المراجعة. وتوصلت لوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عامل اليقظة وعامل الانبساطية وعامل العصبية وجودة عملية المراجعة. علاوةً على ذلك رمت دراسة الحداد (2023) [12] للتعرف دور الشك المهني في الرفع من كفاءة وفاعلية أعمال الفحص والمراجعة الخارجية، وخلصت أن للشك المهني الذي يمارسه المراجعين الخارجيين دور مهم في الرفع من كفاءة وفاعلية 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 عكسياً 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 يؤثر سلبياً 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 (الاستجواب / العقل المتسائل - تعليق الأحكام - البحث عن المعرفة - فهم الشخصية - القة بالنفس - الاستقلال الذاتي)؛ كذلك كونها تناولت متغير جودة المراجعة الخارجية بأبعادها الأربع (المصداقية والموثوقية - الالتزام بالمعايير المهنية - شهرة مكتب المراجعة - استخدام معايير جودة الأداء)؛ كما تميزت الدراسة الحالية بحداثة بياناتها، وبحصر مراجعى 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، يتبعين على المراجع الالتزام بحملة من المعايير المهنية والسلوكية التي تعزز جودة عملية المراجعة، ومن بين هذه العوامل المؤثرة يبرز الشك المهني باعتباره عنصراً أساسياً في قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والانحرافات، مما قد يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة الخارجية وتحقيق أهدافها. وبعد الشك المهني أمراً ضروريًّا 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، فمثلًا 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 وللتفصي، 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 تُعزّز من جودة عملية المراجعة.

#### 6- أهمية الدراسة

قد تقيد هذه الدراسة الإدارة العليا بالشركات المساهمة العامة وكذا تقييد الأطراف ذات العلاقة وخاصة حاملي الأسهم والمستثمرين الحاليين والمرتقبين بما تكشف من نتائج حول موضوع الدراسة، وما تقدم من توصيات هامة؛ كما تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال إثرائها للمعرفة العلمية لهذا النوع من الدراسات في مجال العلوم المحاسبية، وخاصةً مجال المراجعة الخارجية، وفتح مجالات للبحث العلمي في هذا الموضوع، وذلك من خلال ما ستوفره هذه الدراسة من نتائج وتوصيات للباحثين والدارسين والمهتمين 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 حظى موضوع الشك المهني باهتمام متزايد من قبل الأكاديميين والمنظمات المهنية ذات العلاقة، وهو ما يتضح من خلال المعايير التي أصدرتها تلك المنظمات، إضافةً إلى الدراسات والبحوث التي تناولتها الباحثون، وقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الشك المهني على أنه "امتلاك المراجع عقلاً متسائلاً وتقييم نفدي لأدلة المراجعة" [20]. وُعرف بأنه "قدرة المراجع على إصدار أحكام انتقادية، وبعقل 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، للتبني إلى احتمال وجود أخطاء قد تأتي من الاحتيال أو الخطأ البشري" وتناول المعيار الدولي للمراجعة رقم (200) الشك المهني على أنه " موقف يتضمن عقلاً متشككاً، وتبنيهاً للظروف التي قد تشير إلى احتمال وجود أخطاء بسبب الخطأ أو الاحتيال، وتقييم نفدي لأدلة المراجعة". وانطلاقاً من تعريف الشك المهني باعتباره موقعاً ذهنياً يتسم بالتساؤل والتقييم النقدي المستمر لأدلة المراجعة، تتخلّي أهميته بوصفه أحد المحددات الجوهرية لجودة المراجعة الخارجية، إذ يسهم في تعزيز كفاءة الأحكام المهنية للمراجع الخارجي، والحد من مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية[22].

#### خصائص الشك المهني:

سلطت الكثير من الأدبيات في مجال المراجعة الضوء على عدد من خصائص الشك المهني التي تؤثر في سلوك المراجعين وتصرفاً منهم، 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 تتعكس على أحكام وقرارات المراجع، ويمكن عرضها على النحو التالي:

**أولاً: خصائص الصفات:** هي مجموعة من الخصائص الفردية التي تسهم في فهم أعمق لآلية إصدار الأحكام التي تعبّر عن الشك المهني، وتمثل 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- تعلق الحكم: ويعني ذلك أن مراجع الحسابات لا يصدر حكمًا 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 يتربّط عليه ارتفاع في مخاطر المراجعة.
- د- فهم الدافع: ينبغي على المراجع أن يمتلك فهماً لاحتمالات التلاعب، ود الواقع الإداري، وأسباب تباين الإدراك، إضافة إلى قدرته على تقييم مدى مصداقية الأدلة المقدمة من قبل العميل.
- هـ- الاستقلالية: يجب على المراجع أن يُجري تقييمًا موضوعياً لأدلة المراجعة لتحديد مدى كفايتها لاتخاذ قرار مهني، دون أن يتأثر بقناعات شخصية أو محاولات التأثير من الآخرين [4] [25].
- وـ- الثقة بالنفس: يتطلب التحلي بالشك المهني قدرًا معيناً من الثقة بالنفس واحترام الذات، إلى جانب الإيمان بأهمية إنجاح عملية مراجعة الحسابات [25]؛ فالثقة القوية بالنفس تتعكس إيجاباً على دقة أحكام المراجع وشجاعته في اتخاذ القرارات المهنية، كما أن مطالبة المراجع للإدارة بتقديم تبريرات أو توضيحات ترتبط ارتباطاً إيجابياً بمستوى تقديره ذاته [24].
- ثانيًا: خصائص التجربة والخبرة: تؤثر خبرة المراجع في ميله تجاه المخاطر، مما ينعكس بدوره على مستوى شكه المهني، وشئم الخبرة في تعزيز فهمه العميق لطبيعة عمل العميل، وتمكنه من تقييم مخاطر الاحتيال بدقة، إلى جانب تحسين قدرته على استيعاب تعقيبات 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 تعقيبات العميل.
- رابعًا: خصائص الحافز: قد تؤثر الحوافز على طبيعة الأحكام والإجراءات التي يعكسها الشك المهني للمراجع، حيث يمكن أن تثير الحوافز تساؤلات حول استقلالية المراجع وتدوي 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 1974 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 يتحققوا على مفهوم موحد ومرجعي لجودة المراجعة، إذ تبنّى 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.

#### 1-8 أهمية المراجعة الخارجية:

تتمثل أهمية المراجعة في كونها وسيلة تساعد العديد من الأطراف المستفيدين من خدماتها ومخرجاتها، كل حسب احتياجاته، ولن يستقيم غايتها في حد ذاتها [26] [27]، وتتطابق 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 ومحايدة.

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

3- المساهمون وملاك المؤسسة: يُولى المساهمون اهتماماً بنتائج المراجعة لضمان التأكيد 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 المدخلات، حيث تُستخدم مدخلاتهم 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 تمنحك الثقة اللازمة في المعلومات المتباينة بين المؤسسة وتعاملها ودائنيها، حيث يمكن لهؤلاء الاعتماد على رأي المراجع في القوائم المالية؛ كما أن كلاً من درجة السيولة ومستوى الربحية تُعدان عنصران بالغتان 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 التأكيد من الالتزام بالتعليمات والإجراءات والتوجيهات، إضافةً إلى الكشف عن مدى الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها.

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

#### 8- معايير المراجعة الخارجية:

تُعد معايير المراجعة بمثابة مقياس عام لتقدير 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]، وت تكون المعايير العامة من:

##### (أ) معيار التأهيل العلمي والعملي:

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

على التدريب العلمي والعملي المناسب، ولتعزيز الثقة لدى الأطراف التي تعتمد على آراء المراجع، يجب أن يتتوفر لديه شروط التأهيل العلمي والعملي، 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 عليا 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 والعناء المناسب طوال مراحل عملية المراجعة، بدءً من التخطيط حتى الانتهاء منها، استنادًا إلى متطلبات التأهيل العلمي والعملي، 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 الحيوة والحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.

3- إجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية بهدف تحديد نقاط القوة والضعف التي قد تُستغل 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 وتتفيد إجراءاتها، والجدير بالذكر أن هذه المعايير تميز 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 عصرًا محوريًا وأساسياً 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، وترتکز 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 وجود سير عملية المراجعة والإجراءات المتتبعة 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 بإجراءاتاته، 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 طريق 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 رئисين هما داخلية تشمل جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية، والشيكات، وأوامر الشحن، وطلبات الشراء، بالإضافة إلى كافة المستندات والوثائق التي يتم إعدادها داخل المؤسسة؛ وخارجية تشمل المصادرات 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].

**ثالثاً: 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 يشتمل 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 يُضمن في تقريره إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أُعدت وفقًا لمبادئ محاسبية مقبولة، ولا يقتصر دور هذا المعيار على التأكيد 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 يُلزمه 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 التناقض في تطبيق المبادئ المحاسبية، بما يضمن إمكانية مقارنة القوائم المالية عبر الفترات أو السنوات المالية المختلفة، وبالتالي تفسير النتائج المالية والآثار المتربطة عليها بشكل موثوق، إذ إن عدم الالتزام بالثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصروفات لفترات مالية متباينة، مما يتربّط 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، يتبع على مراجع الحسابات أن يورد هذا التغيير في تقريره بطريقة مناسبة.

#### 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 جزءاً هاماً من عملية الإفصاح، حيث توفر معلومات إضافية هامة، وتعد جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية وتحمّل المسؤلية 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 دوراً حيوياً في عملية الإفصاح، حيث يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالمصلحة العامة.
  - 3- كما أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بوضوح، بحيث لا يترك مجالاً للتأويل أو الشك.
  - 4- في بعض الأحيان، قد يعتبر عدم الإفصاح مبرراً، خاصة في حالات تضارب المصالح.
- ما لم يتضمن تقرير المراجع ما يخالف المعايير الأوليّن من معايير إعداد التقرير، يعتبر الإفصاح عن القوائم المالية كافياً.

#### د) إمام تقرير المراجع بجميع القوائم المالية:

ويُطلب من المراجع أن يقْرَئُ في تقريره رأياً فنياً محايِداً حول القوائم المالية ككل، أو أن يتمتع عن إبداء الرأي في الحالات التي يصعب عليه فيها إصدار حكم مهني، وفي حالة الامتياز ينبغي على المراجع توضيح العناصر التي أثرت على قراره بعدم إبداء الرأي، كما يجب عليه أن يوضح في تقريره الأسباب التي دفعته إلى الامتياز، والتي قد تتضمن عدة عوامل، من بينها ما يلي:

- 1- تقييد نطاق عمل المراجع بشكل يؤثر جوهرياً على إجراءات المراجعة ويجعل دون تنفيذ الفحص بصورة كافية.
- 2- وجود حالة من عدم التأكيد تؤثر تأثيراً جوهرياً على القوائم المالية، بحيث يرى المراجع أن إبداء رأي متحفظ لا يُعد مناسباً نظراً لدرجة عدم التأكيد 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، وفقاً لمعايير المراجعة ذات الصلة، في تعزيز جودة أحکامه المهنية، وذلك عبر مختلف مراحل عملية المراجعة، بدءاً من قبول الارتباط مع العميل وصولاً 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 العميل والصناعة التي ينتمي إليها، وخلال ذلك يوازن المراجع بين افتراض نزاهة وأمانة إدارة العميل 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 يسهم في تعزيز جودة أحكامه المهنية [39].

#### ثانياً: عند مرحلة التخطيط لعملية المراجعة:

تُسهم ممارسة المراجع للشك المهني خلال مرحلة التخطيط لعملية المراجعة في تعزيز فهمه لأعمال العميل وببيئته 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 يسهم في رفع جودة حكمه المهني، وتحتاج 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 أعدتها 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 تكين المراجع من تقييم النتائج التي توصل إليها خلال تنفيذ عملية المراجعة، إضافةً إلى فحص العرض النهائي للقواعد 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 يسهم في تحسين جودة الحكم المهني المتعلق بالتقدير 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 إيفاضية 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 مُؤكدة عن طريق التعميم المنطقي لحقيقة معروفة؛ وبعبارات 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 (الإنترنت)؛ إضافة إلى المصادر الأولية؛ وذلك بتصميم 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	إجنبية	بنغازي	المرج	البيضاء	درنة	طبرق
العدد	11	33	7	10	2	22

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

#### 12- الدراسة الاستطلاعية:

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

#### 12- ثبات أداة الدراسة وصدقها:

لتتحقق من ثبات أداة الدراسة أجريت دراسة استطلاعية على عينة بلغ قوامها (15) مفردة من مجتمع الدراسة، وطبقت معادلة (ألفا-كرونباخ) لحساب الثبات، وقد تراوحت قيم معاملات ثبات أبعد الشك المهني للمراجعين الخارجيين ما بين (-0.7520.662)، أما قيمة معامل ثبات متغير الشك المهني للمراجعين الخارجيين 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 عالي من الانساق الداخلي بين فقرات الأداة، وهي جميعاً تزيد عن الحد الأدنى المقبول إحصائياً (0.70)، مما يؤكد أن استمرارية 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
بعد العقل المتسائل	4	0.662	0.814
بعد تعليق الأحكام	4	0.744	0.863
بعد البحث عن المعرفة	4	0.720	0.849
بعد فهم الشخصية	4	0.752	0.867
بعد الثقة بالنفس	4	0.685	0.828
بعد الاستقلال الذاتي	4	0.673	0.820
بعد تركيز	4	0.667	0.817
متغير الشك المهني للمراجعين الخارجيين	28	0.855	0.925
المتغير جودة المراجعة الخارجية	15	0.840	0.917

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

## 2-12 صدق أداة الدراسة:

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

## 3-12 اختبار اعتمالية 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. ويسُتدل 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 التطيل اللاحق ويؤكد ملاءمة الإجراءات الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

جدول (3) قياس التوزيع الطبيعي للبيانات

شابرورو- ويلكس		إحصائي الاختبار	متغيرات الدراسة
الدلالة الإحصائية	درجة الحرية		
0.057	74	0.941	بعد العقل المتسائل
0.088		0.985	بعد تعليم الأحكام
0.072		0.972	بعد البحث عن المعرفة
0.078		0.978	بعد فهم الشخصية
0.081		0.980	بعد الثقة بالنفس
0.090		0.988	بعد الاستقلال الذاتي
0.079		0.979	بعد 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 التتحقق من صحة الفرضية التي وضعت، وذلك على النحو التالي:

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

توزيع عينة الدراسة حسب متغير النوع: لقد تم تحويل توزيع عينة الدراسة حسب متغير النوع، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير النوع

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

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 تحويل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية، وذلك كما هو

موضح بالجدول التالي:

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

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

- توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي: لقد تم تحويل توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، وذلك

كما هو موضح بالجدول التالي:

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

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

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين تحويل البيانات لعينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي يتبيّن أن النسبة الأعلى كانت (بكالوريوس) وبنسبة بلغت (72.0%)، وفي المرتبة التي تليها جاء المؤهل العلمي (ماجستير) وبنسبة نسبته (20.0%)، وفي المرتبة الأخيرة جاء المؤهل العلمي (دكتوراه - دبلوم عالي) وبنسبة بلغت (4.0%) من إجمالي عينة الدراسة؛ وهو ما يعكس متطلبات التأهيل العلمي لمهنة المراجعة الخارجية التي تعتمد أساساً 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

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

- 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

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

- 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

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

### 2-13 مستويات متغيري الدراسة:

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

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

لتتعرف 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 للمراجعين الخارجيين

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

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

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

بعد 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 لبعد العقل المتسائل

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

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

بعد تعليق الأحكام:

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

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

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

بعد البحث عن المعرفة:

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

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

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

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

- بعد فهم الشخصية:

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

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

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

- بعد الثقة بالنفس:

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

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

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

- بعد 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 لبعد الاستقلال الذاتي

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

## بعد 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 لبعد تركيز

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

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 لبعد متغير جودة المراجعة الخارجية

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

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 "احفظ على سرية معلومات العميل". بمتوسط حسابي (4.827) وانحراف معياري (0.381) وزن نسبي (96.5%)، وجاءت في المرتبة الثانية الفقرة "امتلك التأهيل العلمي والمعرفة الكافية ب مجال المراجعة" بمتوسط حسابي (4.813) وانحراف معياري (0.425) وزن نسبي (96.2%)، أما في المرتبة ما قبل الأخيرة فجاءت الفقرة "امتلك الحرية التامة عند إعداد برنامج المراجعة" بمتوسط حسابي (4.053) وانحراف معياري (0.733) وزن نسبي (81%)، وجاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة "لا أتأثر بالعلاقات الشخصية مع موظفي الشركة" بمتوسط حسابي (4.187) وانحراف معياري (0.562) وزن نسبي (83.7%) وبوجه عام بلغ المتوسط العام لمتغير جودة المراجعة الخارجية (4.707) بانحراف معياري (0.386) وزن نسبي (94.1%)، مما يعني أن المستوى العام لمتغير جودة المراجعة الخارجية مرتفعاً جداً.

## 3- اختبار فرضية الدراسة:

لتحديد الأثر الشك المهني للمراجع الخارجية على جودة المراجعة الخارجية تم استخدام تطبيق الانحدار الخطي البسيط، لاختبار فرضية الدراسة التي تتضمن 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 النموذج (ANOVA)		اخترار معنوية المعاملات النموذج		قيمة المعاملات القياسية (β)	خطأ المعياري	قيم المعاملات الغير قياسية (β)	المتغيرات المستقلة
القيمة الاحتمالية P-value	إحصائي f الاختبار	القيمة الاحتمالية P-value	إحصائي T الاختبار				
0.000	**17.295	0.000	**5.600	-	0.483	2.705	الثابت (Constant)
		0.000	**4.159	0.438	0.106	0.439	الشك المهني للمراجع الخارجية
$R=0.438$		$R^2=0.192$	$Adjusted (R^2) =0.180$		Std. Error of Estimate = 0.350		

\* قيمة دالة عند مستوى دلالة 0.05 \*\* قيمة دالة عند مستوى دلالة 0.01

يتضح من الجدول (18) لتطبيق الانحدار الخطي البسيط لأثر الشك المهني للمراجع الخارجية على جودة المراجعة الخارجية؛ حيث أن قيمة معامل ارتباط (R) تساوي (0.438) وهي قيمة أقل من المتوسط، ما يعني وجود علاقة ارتباطية تحت المتوسطة موجبة بين الشك المهني للمراجع الخارجية وجودة المراجعة الخارجية، وأن معامل تحديد ( $R^2$ ) ومعامل التحديد المعدل ( $Adjusted R^2$ ) يساوي (0.192) و(0.180) على التوالي، ما يعني أن (19.2%) من التغيير في جودة المراجعة الخارجية يفسره التغيير في الشك المهني للمراجع الخارجية، وتشير أيضاً أن النموذج المقترن للعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في هذه الدراسة ملائم إلى حد ما، وبناءً على ملائمة نموذج الشك المهني للمراجع الخارجية 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 يؤكّد تقيير النموذج بالمتغير المستقل من الناحية الإحصائية. لذلك ترفض الفرضية الصفرية، وتقبل الفرضية البديلة التي تتضمن 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 متواقة مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة منها دراسة كل من He & Chen (2021) و (2016) و (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 الخارجية 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، حلّ بُعد الثقة بالنفس في

المرتبة ما قبل الأخيرة، بينما جاء بعد الاستقلال الذاتي في المرتبة الأخيرة. كذلك بيت 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 ترتكز على تنمية مهارات التفكير النقدي، والعقل المتسائل، والقدرة على تطيل الأدلة وتقدير المخاطر.
  - 2- التمسك وبشكل متزايد بخصائص الشك المهني، لما له دور في دعم استقلالية المراجعين الخارجيين، وانعكاس ذلك على كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية.
  - 3- ضرورة تمسك المراجعين بالحصول على المعلومات الكافية حول الأدلة والقرائن وكافة المؤشرات التي قد تتم عم وجود عش 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 يتتوفر لدى المراجع المقدرة على التعلم المستمر والخبرة العلمية والعملية والاستقلالية والحياد، فضلاً عن القدرة على تطيل المخاطر وتقييم لأللة والقرائن، مع توفر خصائص بالمراجع تتمثل في العقل المتشكك والمتسائل وتوخي الحذر، خاصة مع انتشار استخدام الأجهزة الالكترونية في إدارة العمليات المالية والمحاسبية، وانتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري.
- تعزيز نظم رقابة الجودة داخل مكاتب المراجعة: توصي الدراسة بضرورة تطوير وتعزيز نظم رقابة الجودة من خلال:
  - 1- الالتزام بتطبيق معيار رقابة الجودة لمكاتب 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 هيئات المهنية والجهات الرقابية: تؤكد الدراسة على أهمية دور الجهات المهنية والرقابية، وتوصي بما يلي:
  - 1- إصدار أدلة وإرشادات مهنية توضح 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 عمماً وشمولاً.

تسهم هذه التوصيات التفصيلية في تقديم إطار عمل علمي 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 والمصداقية 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، زممز أحمد. (2022). أثر البيانات الضخمة على نزعة الشك المهني لمراجعة 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 الخارجية 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 بالتقديرات المالية الصادرة عن الشركات المقيدة بأسواق المال. مجلة الدراسات الاقتصادية، 6(1).
- [17] انبية، نوري. (2015). مدى التزام المراجعين الخارجيين 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 والتأكيد (IAASB). (2024). المعيار الدولي للمراجعة 200: الأهداف العامة للمراجعة المستقل والمقيم 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] سالمة، مدحت؛ حامد، السيد؛ وبصل، محمد. (2011). *أصول المراجعة والرقابة في الوحدات الاقتصادية*. دار الفكر العربي، القاهرة.
- [27] ولد الصديق، مليود. (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 والتأكيد 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] مليود، 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 البيازوري 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 ، والزعببي ، 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.